



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الحاج لخضر باتنة
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس و المغرب

أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص : تسيير المؤسسات

إشراف:

أ- د - هارون الطاهر

إعداد الطالب:

رحال نصر

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
زيتوني عمار	أستاذ تعليم عالي	جامعة باتنة	رئيسا
هارون الطاهر	أستاذ تعليم عالي	جامعة باتنة	مقررا
عايشي كمال	أستاذ تعليم عالي	جامعة باتنة	مناقشا
شبايكي سعدان	أستاذ تعليم عالي	جامعة الجزائر	مناقشا
بن يعقوب الطاهر	أستاذ تعليم عالي	جامعة سطيف	مناقشا
سحنون محمد	أستاذ تعليم عالي	جامعة قسنطينة	مناقشا

الموسم الجامعي: 2014/2013

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

- إلى من به أدركت بحور العطاء... و الحب و الحنان، إلى من كنت أستلهم في كل مرة قبسا من نوره كي أمشي.....

إلى والدي العزيز

- إلى من سهرت كثيرا... ملأ السنين و الأيام كي تراني في عداد من حققوا تفاصيل التطلع و الأمنيات.

أمي الغالية

- إلى زوجتي العزيزة وأبنائي وبناتي الأعزاء.
- إلى جميع أساتذة التعليم العالي في وطني الحبيب وأخص بالذكر أساتذة جامعة باتنة والوادي.
- إلى كافة إدارات وزارة المالية للدول الثلاث (الجزائر، تونس والمغرب).
- إلى كافة طلبة العلم في كل مكان وزمان.
- إلى جميع الإخوة و الأخوات.
- إلى جميع الأقارب.
- إلى كافة الزملاء والأصدقاء.

شكر و تقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

" فاذكروني أذكركم و أشكروا لي و لا تكفرون "

"صدق الله العظيم": سورة البقرة الآية 152

فالحمد لله العزيز الكريم الذي وفقني لإنهاء هذه الأطروحة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لأستاذي الدكتور: هارون الطاهر على قبوله تأطير هذه الدراسة وتحمله التعب والنصب من أجل مساندي وتقدم أفضل النصائح والتوجيهات العلمية والمنهجية القيمة، و لا أنسى أيضا أن أتقدم بشكري لكل من ساعدني في توزيع وتجميع بيانات الاستبيان في كل من دولة تونس والمغرب الشقيقتين ودولتنا الحبيبة طبعاً، ولا يفوتني أن أقدم جزيل الشكر لصديقي وزميلي الأستاذ مصطفى عوادي الذي لم يدخر أي مجهود في سبيل إتمام هذا العمل ، ولا ننسى كل من قدم لي يد المساعدة من قريب أو من بعيد خلال إعداد وإخراج هذه الأطروحة في شكلها النهائي.

فهرس الجداول

رقم الصفحة	البيان	الرقم
26	الاتفاقيات الثنائية لحماية الاستثمارات وتفادي الازدواج الضريبي	01
31	مقارنة دولية لمتوسط الضغط الضريبي	02
34	مؤشر التماثل بين صادرات دول الاتحاد المغاربي نحو الاتحاد الأوروبي	03
35	مؤشر التكاملية للمغرب العربي والمشرق العربي	04
136	آجال فترة الرقابة في عين المكان	05
179	العقوبات الجبائية والجزائية المفروضة على المدلسين	06
194	السلم التصاعدي لضريبة الدخل الإجمالي في الجزائر	07
198	ضريبة الدخل على الأجور المؤقتة	08
198	سلم ضريبة الدخل في الدولة التونسية	09
202	السلم التصاعدي للضريبة العامة على الدخل في دولة المغرب	10
هذه الجداول تخص التحليل المتعلق بالدولة الجزائرية		
221	مدى ممارسة الغش والتهرب بواسطة إخفاء أرقام الأعمال	11
222	مدى ممارسة الغش والتهرب بواسطة المبالغة في تسجيل التكاليف	12
222	التلاعبات في رصيد كل من العملاء و المخزونات	13
223	مدى الغش والتهرب من الضرائب المباشرة	14
223	مدى ممارسة الغش والتهرب من الرسوم على رقم الأعمال وخصوصا TVA	15
224	مدى استعمال الفواتير في كافة المعاملات اليومية كما تنص عليه القوانين	16
224	مدى استعمال الفواتير الوهمية في محتوى التصريحات	17
225	مدى تطور نسبة الغش والتهرب بالزيادة سنويا	18
225	علاقة مستوى الوعي الضريبي بانتهاج سلوك التهرب والغش	19
226	مدى ارتباط الغش والتهرب بالعوامل الاقتصادية والاجتماعية	20
226	يوضح العلاقة بين سياسة الدولة المنتهجة وممارسة سلوك الغش والتهرب	21

227	يوضح العلاقة بين ثقة المواطنين ومسؤولي الدولة وإتباع نهج الغش والتهرب الضريبي	22
227	مدى ارتباط الجانب الديني والعقائدي بتزايد سلوك التهرب والغش	23
228	يوضح مستوى الضغط الضريبي الواقع على المكلفين	24
228	يوضح الأنشطة التي يمارس فيها الغش والتهرب	25
229	إمكانية وجود إحصائيات تبرز الفئة التي تمارس الغش والتهرب أكثر من غيرها	26
229	يوضح مدى سيطرة فئة المقاولاتية على سلوك الغش والتهرب	27
230	يوضح الموافقة على أن الغش والتهرب في ال TVA أكثر من IRG و IBS	28
230	يوضح مبررات الرأي السابق (الغش والتهرب في ال TVA أكثر من IRG و IBS)	29
231	يوضح مستوى مؤهلات الإدارة الجبائية للدولة الجزائرية	30
231	يوضح الموافقة على رأي بعض المفكرين ورجال السياسة في شأن الغش والتهرب الضريبي	31
232	يوضح مدى فعالية نظام المعلومات الجبائي	32
233	مدى وجود سياسات متخذة من طرف وزارة المالية في شأن الغش والتهرب الضريبي	33
233	مدى إيجابية السياسات المتبعة في مجال الغش والتهرب	34
234	إمكانية وجود سياسات مستقبلية موازية مع الرقابة الجبائية	35
234	مدى استعمال الأساليب الردعية لقمع الغش والتهرب الضريبي	36
235	مدى نجاعة الأساليب الردعية المتعلقة بقمع الغش والتهرب الضريبي	37
235	مدى وجود لقاءات تعاونية بين دول المغرب العربي للبحث في مسألة التهرب والغش الضريبي	38
236	مدى الاستئناس بالبحوث والدراسات الجامعية	39
236	مدى تنظيم وزارة المالية لمسابقة أحسن بحث علمي و تقني يهدف إلى	40

	إيجاد حل لإشكالية الغش والتهرب	
237	مدى الاستئناس بدراسات إستشرافية في دول أخرى	41
237	الاعتراف بعدم وجود جدية في حل مسألة الغش والتهرب الضريبي	42
	هذه الجداول تخص التحليل المتعلق بالدولة التونسية	
241	مدى ممارسة الغش والتهرب بواسطة إخفاء أرقام الأعمال	43
241	مدى ممارسة الغش والتهرب بواسطة المبالغة في تسجيل التكاليف	44
242	التلاعبات في رصيد كل من العملاء و المخزونات	45
242	مدى الغش والتهرب من الضرائب المباشرة	46
243	مدى ممارسة الغش والتهرب من الرسوم على رقم الأعمال وخصوصا TVA	47
243	مدى استعمال الفواتير في كافة المعاملات اليومية كما تنص عليه القوانين	48
244	مدى استعمال الفواتير الوهمية في محتوى التصريحات	49
245	مدى تطور نسبة الغش والتهرب بالزيادة سنويا	50
245	علاقة مستوى الوعي الضريبي بانتهاج سلوك التهرب والغش	51
246	مدى ارتباط الغش والتهرب بالعوامل الاقتصادية والاجتماعية	52
246	يوضح العلاقة بين سياسة الدولة المنتهجة وممارسة سلوك الغش والتهرب	53
247	يوضح العلاقة بين ثقة المواطنين ومسؤولي الدولة وإتباع نهج الغش والتهرب الضريبي	54
247	مدى ارتباط الجانب الديني والعقائدي بتزايد سلوك التهرب والغش	55
248	يوضح مستوى الضغط الضريبي الواقع على المكلفين	56
248	يوضح الأنشطة التي يمارس فيها الغش والتهرب	57
249	إمكانية وجود إحصائيات تبرز الفئة التي تمارس الغش والتهرب أكثر من غيرها	58
249	يوضح الموافقة على أن الغش والتهرب في ال TVA أكثر من IRG و IBS	59
250	يوضح مستوى مؤهلات الإدارة الجبائية للدولة الجزائرية	60
250	يوضح الموافقة على رأي بعض المفكرين ورجال السياسة في شأن الغش	61

	والتهرب الضريبي	
251	يوضح مدى فعالية نظام المعلومات الجبائي	62
251	مدى وجود سياسات متخذة من طرف وزارة المالية في شأن الغش والتهرب الضريبي	63
252	مدى إيجابية السياسات المتبعة في مجال الغش والتهرب	64
252	إمكانية وجود سياسات مستقبلية موازية مع الرقابة الجبائية	65
253	مدى استعمال الأساليب الردعية لقمع الغش والتهرب الضريبي	66
253	مدى نجاعة الأساليب الردعية المتعلقة بقمع الغش والتهرب الضريبي	67
254	مدى وجود لقاءات تعاونية بين دول المغرب العربي للبحث في مسألة التهرب والغش الضريبي	68
254	مدى الاستئناس بالبحوث والدراسات الجامعية	69
255	مدى تنظيم وزارة المالية لمسابقة أحسن بحث علمي و تقني يهدف إلى إيجاد حل لإشكالية الغش والتهرب	70
255	مدى الاستئناس بدراسات إستشرافية في دول أخرى	71
256	الاعتراف بعدم وجود جدية في حل مسألة الغش والتهرب الضريبي	72
	هذه الجداول تخص التحليل المتعلق بالدولة المغربية	
259	مدى ممارسة الغش والتهرب بواسطة إخفاء أرقام الأعمال	73
259	مدى ممارسة الغش والتهرب بواسطة المبالغة في تسجيل التكاليف	74
260	التلاعبات في رصيد كل من العملاء و المخزونات	75
260	مدى الغش والتهرب من الضرائب المباشرة	76
261	مدى ممارسة الغش والتهرب من الرسوم على رقم الأعمال وخصوصا TVA	77
261	مدى استعمال الفواتير في كافة المعاملات اليومية كما تنص عليه القوانين	78
262	مدى استعمال الفواتير الوهمية في محتوى التصريحات	79
263	مدى تطور نسبة الغش والتهرب بالزيادة سنويا	80
263	علاقة مستوى الوعي الضريبي بانتهاج سلوك التهرب والغش	81
264	مدى ارتباط الغش والتهرب بالعوامل الاقتصادية والاجتماعية	82

264	يوضح العلاقة بين سياسة الدولة المنتهجة وممارسة سلوك الغش والتهرب	83
265	يوضح العلاقة بين ثقة المواطنين ومسؤولي الدولة وإتباع نهج الغش والتهرب الضريبي	84
265	مدى ارتباط الجانب الديني والعقائدي بتزايد سلوك التهرب والغش	85
266	يوضح مستوى الضغط الضريبي الواقع على المكلفين	86
266	يوضح الأنشطة التي يمارس فيها الغش والتهرب	87
267	إمكانية وجود إحصائيات تبرز الفئة التي تمارس الغش والتهرب أكثر من غيرها	88
267	يوضح مدى سيطرة فئة المقاولاتية على سلوك الغش والتهرب	89
268	يوضح الموافقة على أن الغش والتهرب في ال TVA أكثر من IRG و IBS	90
268	يوضح مبررات الرأي السابق (الغش والتهرب في ال TVA أكثر من IRG و IBS)	91
269	يوضح مستوى مؤهلات الإدارة الجبائية للدولة الجزائرية	92
269	يوضح الموافقة على رأي بعض المفكرين ورجال السياسة في شأن الغش والتهرب الضريبي	93
270	يوضح مدى فعالية نظام المعلومات الجبائي	94
270	مدى وجود سياسات متخذة من طرف وزارة المالية في شأن الغش والتهرب الضريبي	95
271	مدى إيجابية السياسات المتبعة في مجال الغش والتهرب	96
271	إمكانية وجود سياسات مستقبلية موازية مع الرقابة الجبائية	97
272	مدى استعمال الأساليب الردعية لقمع الغش والتهرب الضريبي	98
272	مدى نجاعة الأساليب الردعية المتعلقة بقمع الغش والتهرب الضريبي	99
273	مدى وجود لقاءات تعاونية بين دول المغرب العربي للبحث في مسألة التهرب والغش الضريبي	100
273	مدى الاستئناس بالبحوث والدراسات الجامعية	101

274	مدى تنظيم وزارة المالية لمسابقة أحسن بحث علمي و تقني يهدف إلى إيجاد حل لإشكالية الغش والتهرب	102
274	مدى الاستئناس بدراسات إستشرافية في دول أخرى	103
275	الاعتراف بعدم وجود جدية في حل مسألة الغش والتهرب الضريبي	104

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	البيان	الرقم
88	يوضح كيفية القيام بالغش من طرف محرري الفواتير الوهمية	01
114	منحنى لافير	02
117	منحنى تقسيم الوقت بين العمل و الراحة	03
118	منحنى عرض العمل بدلالة معدل الضريبة	04
119	علاقة الإنتاج بمعدلات الضريبة	05
120	علاقة الإنتاج (و الاستهلاك) بمعدل الضريبة	06
121	منحنى لافير	07
132	خطوات إجراء الرقابة على الوثائق	08
168	إجراءات البرمجة في المديرية العامة للضرائب	09

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العناوين
I	الإهداء
II	شكر وتقدير
III	فهرس الجداول
IX	فهرس الأشكال
X	فهرس المحتويات
أ	المقدمة العامة
01	الفصل الأول: المشاكل الضريبية الدولية وضرورة التنسيق الضريبي لدول المغرب العربي
02	تمهيد:
03	المبحث الأول: المشاكل الضريبية الدولية الحالية
03	المطلب الأول: الازدواج الضريبي الدولي
08	المطلب الثاني: التهرب الضريبي الدولي
11	المطلب الثالث: المنافسة الضريبية الدولية المضرة
15	المبحث الثاني: التداعيات القانونية لإقامة تنسيق ضريبي بين دول المغرب العربي
15	المطلب الأول: تنفيذ أحكام الاتفاقيات الدولية
22	المطلب الثاني: السوق المغاربية المشتركة
29	المبحث الثالث: التداعيات الاقتصادية لإقامة تنسيق ضريبي بين دول المغرب العربي
29	المطلب الأول: تبادلي معوقات المنافسة
32	المطلب الثاني: تنشيط حركة المبادلات التجارية لدول المغرب العربي
39	المبحث الرابع: الإجراءات الضرورية لإقامة تنسيق ضريبي مغاربي

39	المطلب الأول: إنشاء المؤسسات الضرورية لإقامة التنسيق الضريبي
46	المطلب الثاني: وضع رزنامة لتحضير التنسيق الضريبي
52	خلاصة الفصل
53	الفصل الثاني: الإطار النظري لظاهرة التهرب والغش الضريبي
54	تمهيد:
55	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الغش والتهرب الضريبي
55	المطلب الأول: الغش الضريبي
58	المطلب الثاني: التهرب الضريبي
62	المطلب الثالث: التفرقة بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي
63	المبحث الثاني: الدراسة القانونية لظاهرة الغش والتهرب الضريبي
63	المطلب الأول: عناصر الغش والتهرب الضريبي
68	المطلب الثاني: صور جريمة الغش والتهرب الضريبي
71	المطلب الثالث: الجزاءات على جريمة الغش والتهرب الضريبي
79	المبحث الثالث: طرق وأساليب الغش والتهرب الضريبي وكيفية قياسهما
79	المطلب الأول: التلاعب المحاسبي
84	المطلب الثاني: التلاعب المادي والقانوني
89	المطلب الثالث: طرق أخرى للغش والتهرب الضريبي
90	المبحث الرابع: أسباب وآثار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي
90	المطلب الأول: الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية والمحاسبية
94	المطلب الثاني: الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية
97	المطلب الثالث: العوامل المتعلقة بالمكلف بالضريبة
102	المطلب الرابع: قياس وآثار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي
126	خلاصة الفصل
127	الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و اكتشاف الغش والتهرب الضريبي
128	تمهيد:
129	المبحث الأول: عرض الرقابة الجبائية

129	المطلب الأول: الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية
129	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
133	المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية
133	المطلب الأول: سلطات الإدارة الجبائية
135	المطلب الثاني: حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للرقابة
138	المطلب الثالث: التزامات المكلف
141	المطلب الرابع: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
148	المبحث الثالث: مراقبة المحاسبة والرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية
149	المطلب الأول: تحضير مراقبة المحاسبة
154	المطلب الثاني: فحص المحاسبة من حيث الشكل
156	المطلب الثالث: فحص المحاسبة من حيث المضمون
166	المطلب الرابع: المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية
174	المبحث الرابع: تقييم المحاسبة وإفعال إجراءات المراقبة
174	المطلب الأول: التقييم العام لمحاسبة المكلف
175	المطلب الثاني: إجراء التعديلات والعقوبات المفروضة
180	المطلب الثالث: إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة وتبليغ النتائج
186	خلاصة الفصل
187	الفصل الرابع: سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي في الدول المغاربية (الجزائر، تونس والمغرب)
188	تمهيد:
189	المبحث الأول: الأنظمة الضريبية لدول المغرب العربي
189	المطلب الأول: النظام الضريبي الجزائري
196	المطلب الثاني: النظام الضريبي التونسي

201	المطلب الثالث: النظام الضريبي المغربي
208	المبحث الثاني: أوجه الشبه والاختلاف بين الأنظمة الضريبية المغربية
218	المبحث الثالث: عرض الاستبيان وتحليله
239	تقرير مفصل حول الدولة الجزائرية
257	تقرير مفصل حول الدولة التونسية
276	تقرير مفصل حول الدولة المغربية
278	المبحث الرابع: التحليل الإحصائي لبعض متغيرات الاستثمار
299	خلاصة الفصل
300	الخاتمة العامة
305	قائمة المراجع والمصادر
313	الملاحق

المقدمة العامة

المقدمة العامة

يعد النمو والتطور الاقتصاديين من المهام والغايات التي تضطلع الدولة بتحقيقها بقصد توفير وضمان نوع من الرفاهية الاجتماعية، وعلى هذا الأساس فإن كل دولة تسهر على الاستغلال الأمثل لكل إمكانياتها المادية والبشرية من أجل التصدي للمشاكل التي تخل بهذا النمو وتتضح هذه المشاكل في الانحرافات والممارسات الاقتصادية غير الشرعية، والتي تزيد من رقعة النشاط غير الرسمي وغير الخاضع لمراقبة الدولة، ومن بين هذه الانحرافات ظاهرة الغش والتهرب الضريبي كصورة واضحة لسوء تنظيم الدولة لاقتصادها.

وتعد هذه الظاهرة من الظواهر القديمة التي عرفتها أغلب المجتمعات، والتي شهدت نوعا من المبادلات التجارية فيما بينها وقد عملت على محاربتها بكل الوسائل المتاحة لها، وأما ما جعل هذه الظاهرة تكتسي نوعا من الاهتمام بمحاربتها هو تغير المناخ الاقتصادي والجيوسياسي العالمي في الوقت الراهن، والذي أصبح يركز بشكل واضح على مكافحة الجرائم العابرة لحدود الدول والتي يبقى على رأسها الإرهاب، هذه الجرائم وجدت في عمليات الغش والتهرب الضريبي مصدرا لتمويلها.

وعن مكافحة هذه الظاهرة، يمكن القول بأنه من الضروري أن تكيف الوسائل والمناهج المتبعة في ذلك مع خصوصية هذه الظاهرة والتي يمكن أن نلخصها في عنصرين هما:

الأول لوجستيكي، ويتمثل في كون عمليات الغش والتهرب الضريبي تستعمل فيها وسائل وتقنيات أكثر فعالية من الوسائل المستعملة لمكافحتها، إذ أن المتهربين من الضريبة يمتلكون أحدث الوسائل التي لا يمتلكها في أغلب الأحيان الأعوان القائمون على مكافحة هذه الظاهرة بالإضافة إلى ذلك كون هؤلاء المتهربين على علم ودراية بواقع وتفاصيل وإمكانيات هؤلاء الأعوان، بمعنى آخر فإن أعوان الدولة في بحث مستمر عن تكييف إمكانياتهم مع الوسائل المستعملة من طرف المتهربين والمدلسين.

الثاني ببيكولوجي، وهو أن الرأي العام في أغلب الدول كالجائر ودول المغرب العربي لا يرى في عمليات الغش والتهرب الضريبي عملا مؤثما، وجريمة تستدعي مكافحتها بكل الوسائل المتاحة وعلى سبيل الأولوية والاستعجال، وبهذا فالمتهربين من الضريبة يستفيدون من تعاطف اجتماعي خصوصا إذا كانت الضرائب والرسوم المتهرب منها كبيرة وهذا مرده إلى جهل الأفراد بآثارها الوخيمة على كل مناحي الحياة بما فيها الاقتصادية وبالخصوص على المستوى الكلي منها، كون أنهم لا يلمسون هذه الآثار بصفة مباشرة وواضحة.

إشكالية الدراسة

انطلاقاً من كون أن وضع أية سياسة لمكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي أو على الأقل الحد منها، يتطلب علماً ودراية كبيرين بجل جوانبها، فإن إشكالية دراستنا لهذا الموضوع تنصب أساساً حول البحث عن أنجع السياسات التي تتم من خلالها مكافحة هذه الظاهرة، وذلك عن طريق البحث أولاً في الظاهرة بحد ذاتها من حيث خصوصياتها والأسباب المنشئة لها وكذا الآثار التي تخلفها... الخ، بالإضافة إلى الدراسة الناقدة للسياسات محل التطبيق في أرض الواقع، وهذا بغية الخروج باقتراحات وسياسة ناجعة لمكافحة الظاهرة.

وعموماً تتلخص هذه الإشكالية في السؤال الأساسي التالي:

ما هو واقع ظاهرة الغش و التهرب الضريبي في دول المغرب العربي وما هي السياسات الناجعة والكفيلة بمكافحتها؟

إن الإجابة على هذه الإشكالية الكلية تقودنا - وعلى سبيل التدرج والتبسيط- إلى الإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم الغش الضريبي، و التهرب الضريبي؟
- ما هي الآثار الاقتصادية المترتبة عنها؟
- ما هو واقع هذه الظاهرة في هذه الدول؟ وما هي خصوصياتها في كل دولة؟
- ما هي السياسات المستخدمة من طرف هذه الدول في مكافحة هذه الظاهرة وما مدى نجاعتها؟

فرضيات الدراسة

- للإجابة عن إشكالية الموضوع ومختلف التساؤلات التي يطرحها قمنا بصياغة الفرضيات التالية:
- إن واقع الغش والتهرب الضريبي في دول المغرب العربي متشابه إلى حد بعيد.
 - الإدارة الجبائية في هذه الدول ليست مؤهلة بشكل كاف لمحاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.
 - إن الرقابة الجبائية بصفتها سياسة مكافحة لا تكفي للقضاء أو الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في هذه الدول.
 - إن مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي يستدعي وضع سياسة جبائية هادفة ومصقولة مدعومة بالصلاحيات والوسائل المادية اللازمة، كما أنها تتطلب معرفة دقيقة لحجمها .

- إن العمل الوجودي والفردى فى مجال البحث، الكشف ومكافحة الغش الضريبي من طرف الدول غير كاف، لذا فإن التعاون الدولي حتمية بالنظر إلى طبيعة هذه الآفة التي تعد كجريمة متخطية لحدود الدول وبالتالي فإنها تهدد مصالح أكثر من دولة فى آن واحد.

أهمية ودوافع اختيار الموضوع

تكمّن أهمية الدراسة فى معالجة ظاهرة حساسة ومضرة باقتصاد الجزائر واقتصاديات دول المغرب العربي متمثلة فى الغش والتهرب الضريبي، وهذه ظاهرة اقتصادية مرضية تمس أغلب الاقتصاديات الحديثة، ومن جهة أخرى يلعب التحكم الجيد فى الجباية من قبل مسير المؤسسة دورا كبيرا فى نجاح المؤسسة على المستوى الجزئى.

خصوصية موضوع الغش والتهرب الضريبي

إن خصوصية موضوع الغش والتهرب الضريبي تتجلى فى كونه موضوعا ذو طبيعة تطبيقية أكثر منه نظرية فهو عبارة عن محاولة لدراسة ممارسات تظهر فى الواقع، لذا فإن معالجته تستدعي أن توكل إلى مطلقين ومختصين فيه، وهذا الاضطلاع لا يتأتى إلا من الأشخاص العاملين على مكافحة هذه الظاهرة، ونخص بالذكر فى هذا المقام أعوان الإدارة الجبائية الذين هم على علم ودراية بخفايا هذه الظاهرة، هذا ما جعل الموضوع غير متناول بصفة جدية وبصفة تحليلية توفيه حقه من الدراسة والتحليل، ماعدا بعض الدراسات التي تقتصر على الشق القانونى للظاهرة، والتي يقوم بها قانونيون متشبعون بالقانون العام وهم بتطرقهم لموضوعات القانون الجبائى الذي يتميز بمجموعة من الخصوصيات تملئها متطلبات العمل الضريبي يكتبون بنقد أحكامه، وذلك بتكرهم لضرورة أفراد القانون الجبائى بهذه الخصوصيات أكثر من اهتمامهم بجانب التحليل والإثراء وتشريح الظاهرة، واقتراح حلول لمكافحتها.

أهداف الدراسة

يتناول هذا البحث ظاهرة الغش و التهرب الضريبي التي يعاني منها اقتصاد الجزائر واقتصاديات دول المغرب العربي و سبل مكافحتها، عن طريق رصد أهم السياسات تهدف إلى مكافحة الغش والتهرب الضريبي فى هذه البلدان.

المنهج المتبع والأدوات المستعملة

سنتبع في معالجتنا لهذا الموضوع منهجا يمزج بين الوصف والتحليل، وهو ما يتناسب مع معالجة الموضوع من مختلف المناحي: الاقتصادية، القانونية، الاجتماعية وحتى السياسية، مع التركيز أكثر على الناحية الاقتصادية.

مجال وحدود الدراسة

سنقوم من خلال دراستنا لموضوع الغش والتهرب الضريبي، وذلك بالنظر إلى الأهداف العملية المتوخاة من إنجاز هذه الأطروحة، ولكننا سندعمها بدراسة مقارنة مع دول المغرب العربي، وذلك بهدف الاستفادة مما قد يكون إيجابيا في تجاربها.

خطة الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة وبهدف الإلمام بكل جوانب الموضوع، فقد عملنا على تقسيم هذه الأطروحة إلى أربعة فصول، وذلك على النحو التالي:

الفصل الأول: المشاكل الضريبية الدولية وضرورة التنسيق الضريبي لدول المغرب العربي

الفصل الثاني: الإطار النظري لظاهرة التهرب والغش الضريبي

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية وإكتشاف الغش والتهرب الضريبي

الفصل الرابع: سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي في الدول المغاربية (الجزائر، تونس والمغرب)

الدراسات السابقة

- محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، في هذه الأطروحة تناول الباحث كيفية تجسيد تنسيق ضريبي من الجانب القانوني التنظيمي وكذا الجانب الاقتصادي، وتوصل الباحث إلى ضرورة إقامة تنسيق ضريبي بين دول المغرب العربي مبينا بذلك الإجراءات اللازمة سواء القانونية أو الاقتصادية كل ذلك من أجل التصدي للمشاكل الدولية التي قد تعترض مسار التنمية لدول المغرب العربي.

- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، حيث تطرق الباحث إلى مكونات النظام الضريبي الجزائري مبرزاً أهم الإصلاحات التي شاهدها، كما أن الباحث تناول إشكالية التهرب الضريبي مشيراً لحالة الجزائر وذلك من خلال سرد الجانب النظري والقانوني للظاهرة مبيناً بذلك مدى خطورتها، ولإشارة فالباحث بين ضرورة توفر استعدادات من كل الجوانب لدى الدولة الجزائرية كغيرها من الدول للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

صعوبات الدراسة

في الحقيقة تلقينا صعوبات في الجانب النظري وذلك كون الدراسات التي تحصلت عليها، والتي أنجزت على مستوى الجامعات الجزائرية تناولت ظاهرة الغش والتهرب من الناحية النظرية والقانونية فقط، بل أنها كلها كانت مركزة على حالة الجزائر خصوصاً دون مقارنتها بدول المغرب العربي. أما من الجانب التطبيقي فكانت الصعوبة في عدم الحصول على إحصائيات رسمية تخص هذه الظاهرة، مما أدى بنا إلى معالجة الدراسة بطريقة أخرى متمثلة في طرح استبيان على مستوى وزارات المالية للدول الثلاث.

الفصل الأول: المشاكل الضريبية الدولية
وضرورة التنسيق الضريبي لدول المغرب العربي

الفصل الأول:

المشاكل الضريبية الدولية وضرورة التنسيق الضريبي لدول المغرب العربي

إن التطور السريع الذي مس تدفقات عوامل الإنتاج في العالم وإنفتاح التبادلات التجارية أدى إلى بروز العديد من المشاكل وخصوصا تلك المتعلقة بالضرائب، كما أن إختلاف الأوعية الضريبية من بلد إلى آخر بغية إستثمار رؤوس أموالها ودخول سلعها لأسواق عالمية واعدة أدى كذلك إلى تعدد الضرائب المتماثلة الواقعة عليها، وهذا راجع إلى إختلاف إعتداد الأسس الضريبية مما سبب إشكالية الإزدواج الضريبي التي تؤدي إلى إخضاع المكلف لنفس الضريبة مرتين في دولتين مختلفتين خلال نفس الفترة الزمنية، وعلى إثر ذلك ظهرت إتفاقيات الإزدواج الضريبي التي تبرم بين الدول والتي من شأنها التفادي أو التخفيف من المشكلة، كما ظهر التهرب الضريبي الدولي كأحد المشاكل التي قد تواجه التكتلات الإقليمية، والذي تم مكافحته من خلال الإتفاقيات الجبائية الدولية، من هذا المنطلق سوف نعرض المشاكل الضريبية الدولية الحالية، ثم نتطرق إلى إمكانية تجسيد تنسيق ضريبي لدول المغرب العربي، خاصة وأن موضوع بحثنا يتعلق بهذه الدول مع إبراز الدوافع والمسببات القانونية والاقتصادية لذلك.

المبحث الأول : المشاكل الضريبية الدولية الحالية

في ظل العلاقات الدولية الاقتصادية وبغية تجسيد وتحقيق الأهداف الاقتصادية تم استخدام الضريبة بصفتها أهم أداة من أدوات السياسة الاقتصادية، ولقد ساهمت فعلا في استقطاب التكنولوجيا وزيادة حركة رؤوس الأموال وتحسين مستوى الميزان التجاري.

لكن في الآونة الأخيرة ومع العولمة الاقتصادية التي تميزت على وجه الخصوص باتساع حجم مبادلات التجارة الدولية، الأمر الذي ساهم بشكل كبير بتأثر السياسة الضريبية للعديد من الدول، بالإضافة إلى بروز العديد من المشاكل الضريبية الدولية كإشكالية الازدواج الضريبي الدولي المتولدة من فرض السيادة الضريبية لكل دولة أثناء عملية الإخضاع، ولا ننسى مشكلة المنافسة الضريبية المضرة، والتي قد تنشأ في بعض الدول نتيجة انتماءهم لتكتل اقتصادي معين، أما عن المشكل الكارثي المتمثل في اتساع رقعة الغش والتهرب الضريبي الدولي، والذي أثر تأثيرا كبيرا على الخزائن العمومية للدول.

المطلب الأول: الازدواج الضريبي الدولي

نقول بأنه حدث ازدواج ضريبي إذا تم فرض الضريبة على المكلف مرتين أو أكثر ولنفس المدة الزمنية وعلى نفس الوعاء الضريبي، حيث تتم عملية التسديد من طرف المكلف الخاضع لإدارتين ضريبيتين أو أكثر، وقد يحدث الازدواج الضريبي داخل الدولة أو حتى خارج نطاقها.

والجدير بالذكر فإن هذه الإشكالية تسعى الدول دائما لتفاديها ومواجهتها، ففي داخل الدولة الأمر يبدو بسيطا نوعا ما لأن حدوث الازدواج يكون بسبب غموض أو لبس في القوانين الضريبية المعمول بها أو بسبب أخطاء إدارية، غير أن المشرع الضريبي دائما يحاول تفادي ذلك من خلال إضافة نصوص توضيحية أو إصدار قوانين ضريبية أخرى.

أما إذا كان الأمر يتعلق بازدواج ضريبي دولي يخص مجموعة من الدول فإن هذه الأخيرة تلجأ إلى إبرام اتفاقيات جبائية من أجل تفادي الوقوع في هذا الإشكال.

1- أسباب الازدواج الضريبي الدولي

لكل مشكلة سبب أو عدة مسببات طبعا لكي تحدث، وهذا أمر طبيعي ومشكلة الازدواج الضريبي الدولي كغيرها من الظواهر والمشاكل لديها مجموعة من الأسباب، وقد تنشأ بوجود أحدها أو البعض منها.¹

¹ Ahmed Khan, Cross border transactions and tax treaties theory and pratique, publisher petrosin infotech(s)pte.ltd,Singapore,2000,p:03

1-1- اختلاف أسس الإخضاع الضريبي

إن أسس الإخضاع الضريبي تتوقف على ثلاثة محددات وهي التبعية السياسية، الاقتصادية والاجتماعية ويتمثل المبدأ الأول في ممارسة حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها مهما كانت أوطانهم أو محل إقامتهم وذلك فيما يتعلق بجميع مداخيلهم، في حين يتمثل مبدأ التبعية الاقتصادية في حق الدولة في فرض الضرائب على جميع المداخيل التي يحققها الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بغض النظر عن مصدر تلك المداخيل، بينما تتمثل التبعية الاجتماعية في إقرار حق الدولة في فرض الضرائب والرسوم على كافة المداخيل التي يتم التحصل عليها داخل إقليمها بغض النظر عن طبيعة جنسية أو موطن الأشخاص وعليه فإن أي اختلاف في أسس الإخضاع الضريبي سيكون سبب رئيسي من دون شك إلى إخضاع الأشخاص لأكثر من ضريبة لنفس المدة الزمنية وفي دول مختلفة.¹

1-2- تعارض وجهات النظر في تفسير المصطلحات

في الحقيقة أنه يوجد تعدد وجهات النظر فيما يخص فهم وتطبيق بعض المفاهيم والمصطلحات والقوانين الضريبية للعديد من الدول كمصطلح الموطن، الجنسية والإقامة، وهذا راجع طبعاً للاختلاف الموجود في التشريعات الضريبية لتلك الدول. فهناك البعض من الدول له ميول في فرض الضرائب على تفسيره للقوانين مرتكزاً في ذلك على مقرر ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وهناك من له ميول في التركيز على مقرر إقامة الخاضع للضريبة. غير أن بعض الدول من تطبق الحالتين معاً كما هو سائد في العديد من الدول، بالإضافة إلى أن القوانين الضريبية لكل دولة تختلف في الأصل مع وجود بعض التوافق في نقاط معينة. وبالتالي نستطيع أن نقول ببساطة أن الاختلافات الموجودة في التشريعات الضريبية، وفي تفسير وتطبيق بعض المصطلحات يؤدي حتماً إلى حدوث ما يسمى بالازدواج الضريبي.²

1-3- الاختلافات في فرض ضريبة الدخل

في معظم دول العالم يوجد اختلاف في كيفية إخضاع الأشخاص لضريبة الدخل، فالبعض من يأخذ بمبدأ الجنسية الأصلية، وهناك من يعتمد على مبدأ الموطن في فرضه لهذه الضريبة وهذا الاختلاف سيؤدي بالفعل إلى وقوع إشكالية الازدواج الضريبي الدولي.³

¹ - أحمد يونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، دار الجامعة الحديثة، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 98

2- Jean Raphaël pellas, le vade-mecum de la fiscalité internationale, éditions EMS, France, 2002, p:05

³ - أحمد يونس البطريق، مرجع سابق، ص: 100

1-4- توسع نطاق التجارة البينية الإلكترونية

في الفترة الزمنية الأخيرة لوحظ نشاط واسع وتطور مذهل في ممارسة التجارة البينية الإلكترونية لما شاهد العالم من نهضة إلكترونية، وهذا طبعاً سيساهم بشكل كبير في زيادة عدد الوقائع التي تنجم عنها ازدواج ضريبي دولي، والإشكالية تقع بجدة مع الدول التي لم تسير هذا التطور. فأتناء إبرام صفقة معينة بين دولتين سيكون الاختلاف في كيفية الإخضاع، فالدولة التي يقع فيها موطن الخاضع نجدها تريد فرض الضريبة على أساس أن هذا المواطن تحصل على دخل، في حين نجد الدولة التي تمت الصفقة على مستواها فيكون لها الحق أيضاً في فرض الضريبة على الدخل الناجم عن تلك الصفقة باعتبارها دولة المصدر.¹

2- أنواع الازدواج الضريبي الدولي

في الأصل يوجد شكلين من الازدواج الضريبي وهذا حسب وجهة النظر، فمن الناحية القانونية نجد الازدواج الضريبي القانوني ومن الناحية الاقتصادية نجد الازدواج الضريبي الاقتصادي.

1-2- الازدواج الضريبي الدولي القانوني

نقول على مكلف بالضريبة قد حدث له ازدواج ضريبي دولي قانوني إذا تم إخضاعه على نفس الوعاء في دولتين أو أكثر.

وهناك حالتين يمكن أن نبين من خلالها هذا الشكل من الازدواج الضريبي:²

- الحالة الأولى: فرضية شخص مقيم في دولتين

في بعض الحالات يكون لشخص محل إقامة في دولتين فيتعرض إلى إخضاع كافة مداخيله وأرقام أعماله المحققة للضرائب والرسوم في الدولتين بافتراض تطبيق مبدأ السيادة الضريبية وعليه سوف يتعرض هذا الشخص من دون شك إلى ازدواج ضريبي دولي وعلى نفس الوعاء سواء تعلق الأمر بالدخل أو رقم الأعمال على حد سواء.

¹ - عبد المجيد سيد عبد المجيد، غادة الحسيني عباس، المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية، مؤتمر التجارة الإلكترونية - آفاق وتحديات - المجلد 02

الإسكندرية، يوليو 2002، ص: 798

² - Bruno Gouthiere, **les impôts dans les affaires internationales**, éditions francis Lefebvre, 5^{ème} Edition, France, 2001, p:28

- الحالة الثانية: شخص مقيم بدولة وله مداخيل من دولة أخرى

عادة ما تسعى بعض الدول إلى إخضاع المداخيل الناتجة على مستوى إقليمها للضريبة حتى ولو كانت لفائدة أشخاص غير مقيمين جباثيا فيها، والأساس المعتمد من قبلها كون هذا الدخل حقق بواسطة استعمال الهياكل والخدمات العمومية المحلية لتلك الدول.

كما أن فرض الضريبة وفق مبدأ دولة مصدر الدخل معروف ومتداول على المستوى العالمي حتى أن المشرع الجباثي الجزائري على سبيل المثال أشار صراحة إلى فرض الضريبة على الأشخاص الذين ليس لهم محل جباثي في الجزائر، والمتحصلين على مداخيل من مصدر جزائري.¹

2-2- الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي

يحدث الازدواج الضريبي الاقتصادي الدولي في حالة ما إذا تم إخضاع شخصين مختلفين لنفس الضريبة أو ضرائب متشابهة مرتين أو أكثر وعلى نفس الوعاء الضريبي وفي أكثر من دولة.

والجدير بالذكر أنه على عكس الازدواج الضريبي القانوني فإن الازدواج الضريبي الاقتصادي لا يشترط وحدة المكلف بالضريبة، حيث تدفع الضريبة من طرف مكلفين مختلفين على نفس الأساس الضريبي، وعلى سبيل المثال إذا اشترى شخص مقيم في دولة A أسهم شركة مقرها الاجتماعي في الدولة B، فإن الأرباح الموزعة التي سيحصل عليها هذا المساهم ستخضع للضريبة على القيم المنقولة في الدولة A باعتبارها دولة إقامته، في حين تخضع تلك الأرباح الموزعة للضريبة على أرباح الشركات في الدولة B وعليه فيكون نصيب المساهم من الأرباح قد خضع للضريبة مرتين الأولى كأرباح شركة في الدولة B والثانية كأرباح أسهم في الدولة A، وبالرغم من وجود عنصرين (الشركة والمساهم) ساهما في تركيبة الضريبة، إلا أن المساهم هو من تحمل عبء الضريبتين فهنا نقول بأنه حدثت إشكالية ازدواج ضريبي دولي اقتصادي.²

والجدير بالذكر هو كون الازدواج الضريبي الدولي غالبا ما يكون غير مقصود، بسبب تطبيق الدول لقوانينها الضريبية دون إحداث عملية تنسيق مع الدول الأخرى، وفي حالات خاصة تكون بعض الدول متعمدة في إحداث ازدواج ضريبي دولي من أجل تحقيق أهداف اقتصادية وسياسية منها:

- تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض المكلفين من دول أجنبية؛
- منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية وذلك لحاجة الدولة إلى استثمارها في مشاريع على أرضها؛

1 - المادة 03، الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محين إلى غاية 2012)

2 - أحمد يونس البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة: الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص: 136

- محاولة الحد من دخول رؤوس الأموال الأجنبية إما لكفاية الأموال الوطنية أو لمنع استثمار الأموال الأجنبية في مشاريع ترغب الدولة في تمويلها ذاتيا.

3- أساليب مكافحة الازدواج الضريبي الدولي

يسبب الازدواج الضريبي الدولي آثارا سلبية على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام ، إذ أنه يعتبر عبء إضافي بالنسبة للمكلف بالضريبة، وهذا ما يتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية مما سيؤدي حتما إلى استخدام كافة الطرق المشروعة وغير المشروعة لممارسة سلوك التهرب الضريبي من طرف المكلفين بغية تفادي عملية التسديد الضريبي الدولية.¹

أما فيما يتعلق بأساليب مكافحته فعادة ما تتم عن طريق بعض النصوص القانونية التنظيمية داخل نطاق الدولة أو إبرام اتفاقيات ضريبية دولية، وعادة ما تأخذ هذه الاتفاقيات الجبائية الدولية بعدة مبادئ تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وتتلخص فيما يلي:²

- أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها ؛
- أن يكون فرض الضرائب على أرباح الشركات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمؤسسة ؛
- أن يكون فرض الضرائب على الدخل لدولة موطن المكلف بالضريبة سواء كانت مستمدة منها أو من دولة أخرى ؛
- أن يكون فرض الضرائب على فوائد الديون العادية لدولة موطن الدائن ؛
- أن يكون فرض الضرائب على المداخل العقارية لدولة موقع العقار؛
- أن يكون فرض الضرائب على نواتج العمل للدولة التي يتم فيها العمل، وذلك باستثناء الرواتب التي تدفعها الدولة فيكون لها الحق في فرض الضرائب عليها ؛
- أن يكون فرض الضرائب على التركات في الدولة التي يوجد فيها ذلك.

1- International monetary fund, **Fiscal Affairs Department**, Guidelines for fiscal Adgustment, Washington D.C, p: 28

2 - محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص:74

المطلب الثاني: التهرب الضريبي الدولي

تعد إشكالية التهرب الضريبي من الإشكاليات القديمة، حيث تزامن ظهورها بظهور الضرائب وقد ازدادت تفشيا على الصعيد الدولي بسبب اتساع مجال التجارة الدولية، واندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي من جهة أخرى.¹

هذا الاتساع والاندماج سببا لزيادة في حركة رؤوس الأموال وحجم الاستثمار، وانعكس ذلك بزيادة العبء الضريبي على المكلفين بسبب الوقوع في الازدواج الضريبي، وهذا ما يدفعهم إلى تكثيف محاولات التهرب الضريبي قصد تفادي التسديد الضريبي المطالبين به داخل دولتهم وخارجها، والجدير بالذكر هو أن الدول على المستوى الداخلي قد وضعت آليات وسياسات لتتبع ومكافحة التهرب الضريبي، وذلك من أجل تخفيف الضرر المتوقع على خزينة الدولة، أما على الصعيد الدولي وفيما يتعلق بالتهرب الضريبي الدولي نجد بأن أساليب مكافحة قليلة وغير متماشية مع ضخامة أضرار المشكلة.

والدليل على ذلك وجود نص قانوني وحيد يتضمن أحكاما لمكافحة التهرب الضريبي الدولي وهي اتفاقيات الازدواج الضريبي الدولي.

مما سبق ذكره وجب على المشرع وأصحاب القرار أن يكون انشغالهم الأول هو تحديد نطاق التهرب وكيفيته، ثم تحديد طبيعة المتهربين.²

كما أن عملية التهرب الضريبي الدولي تتم عادة عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات التي تتميز بتوسعاتها الإنتاجية، و التوزيعية العابرة للحدود السياسية للدول، وهذا بقصد التخفيف من أعبائها الضريبية إلى أقل ما يمكن، حيث أنها تستفيد أولا من عدم تجانس التشريعات الضريبية للدول المختلفة كما أنها تختار لنشاطها الدول ذات التشريع الضريبي الأقل ضغطا وذلك بغية تحقيق أكبر منفعة ممكنة وأقل عبء ضريبي ممكن.

و يساعدها ثانيا مبدأ السيادة الضريبية، مادام أن لكل دولة نظاما ضريبيا خاصا بها، بحيث لا تسمح احتراما لسيادتها بفرض أي نظام ضريبي خاص بدولة أخرى على إقليمها.³

¹ - Pierre LEVINE, « la lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales », Paris, L.G.D.J, 1988, P: 29

² - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص: 320

³ - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية، الدار الجامعية، الإسكندرية ص: 17

1- مفهوم التهرب الضريبي الدولي

قد تختلف وجهات النظر في تحديد مفهوم التهرب الضريبي الدولي غير أنه يوجد اتفاق في كون التهرب الضريبي الدولي هو قيام المكلفين بتجنب الخضوع للضرائب في الدول التي تمتاز بضغط ضريبي جد مرتفع، وأدائها في دول أخف ضغطا.

وهذا السلوك لا يتم بالضرورة بطرق غير مشروعة، بل يمكن أن يكون مشروعاً خاصة في ظل وجود دول تسعى من خلال تشريعاتها إلى جذب رؤوس الأموال الأجنبية، عن طريق الامتيازات الجبائية المغربية التي تقدمها للمستثمرين الدوليين والتي يصطلح عليها بالجنات الضريبية.

أما إن كان التهرب الضريبي غير مشروع وهو ما يطلق عليه بالغش الضريبي، والذي يقصد به تهرب مقصود من طرف المكلفين نتيجة مخالفتهم الصريحة للتشريعات الضريبية لتفادي الضرائب والرسوم المستحقة عليهم.¹

ويحدث هذا النوع من التهرب الضريبي على المستوى الدولي عند قيام مكلفين ببعض الممارسات غير المشروعة، وعلى سبيل المثال قيام شركة بإنشاء فروع لها في دول أجنبية تتميز بانخفاض النسب الضريبية فيها، وتحويل أرباح هاته الشركة إلى فروعها بواسطة أعباء ونفقات وهمية، مما يؤدي إلى انخفاض أو انعدام قيمة الضرائب الواجب دفعها في الدولة التي يقع فيها مقر الشركة الأم.²

2- أشكال التهرب الضريبي الدولي

في الواقع يمكن للتهرب الضريبي الدولي أن يأخذ أشكالا عدة نذكر منها ما يلي:

1-2- التلاعب بأسعار الصفقات التجارية والتصريحات

ويتم ذلك من خلال التضخيم في أسعار المشتريات أثناء الاستيراد أو التخفيض في مستوى أسعار المبيعات أثناء عمليات التصدير، وتظهر هاته الحالات خاصة عند الشركات التي لها مجموعة من الفروع خارج دولتها الأصلية، حيث تقوم هذه الأخيرة بتخفيض الوعاء الضريبي المتمثل في الأرباح المحققة وذلك بتحويلها إلى الفروع المتواجدة في الدول الأخرى.

2-2- المبالغة في تقييم التكاليف

وفي هذه الحالة يتلاعب مسؤولي الشركات في قيمة المنح والمكافآت الموجهة للمستخدمين المتواجدين على مستوى الفروع المفتوحة في الخارج، بل يصل الأمر إلى صرف أجور ومنح لأشخاص وهميين

¹ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007، ص: 40

² - سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص: 18، 19

بالإضافة إلى مبالغ أخرى باعتبارها نظير خدمات متحصل عليها موجهة لمؤسسات وهمية، وتصدر الإشارة إلى أن أكثر الطرق المستعملة هي تضخيم تكلفة إيجار المقر.¹

3- أدوات التهرب الضريبي الدولي

إن قضية التهرب الضريبي الدولي تتم من خلال أدوات كالشركات الوهمية، أو كما يطلق عليها بالشركات الشاشة والملاذات الضريبية أو الجنات الضريبية كما يسمونها أيضا وسنوضح كلاهما فيما يلي:

3-1- الشركات الشاشة

هذا النوع من الشركات بمثابة شركة مصطنعة دورها الرئيسي تفادي الخضوع العادي للضرائب بواسطة الانتفاع من الجنات الضريبية إذ تتم عملية تحويل الأرباح من فروع الشركة المتواجدين في بلدان ذات ضغط ضريبي مرتفع إلى مقر الشركة الأم الموجودة في جنة ضريبية.

3-2- الجنة الضريبية

والمقصود بالجنة الضريبية هو ذلك الإقليم أو الدولة التي يسودها انخفاض معتبر في معدلاتها الضريبية أو انعدام تام. ويعتبر مصطلح الجنات الضريبية الأكثر استخداما من طرف المختصين في هذا الميدان، غير أن بعض الدول تستخدم في نصوصها القانونية ما يسمى بالنظام الضريبي التفضيلي بدلا من مصطلح الجنات الضريبية.

بالإضافة إلى ذلك فإن هذه الأخيرة تتمتع بمزايا وخصائص جبائية وغير جبائية نذكر منها:

- المحافظة على سرية المعلومات التجارية والبنكية؛
- الاستقرار السياسي والاقتصادي؛
- غياب أو انخفاض مستوى الضرائب؛
- تجنب عقد اتفاقيات جبائية مع دول أخرى؛
- انخفاض القيود على عمليات صرف العملة؛
- توفر البنية التحتية للاتصالات والنقل؛
- تطور القطاع المالي مقارنة مع حجم البلد واقتصاده.

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص: 41

وكل تلك الخصائص جعلت الجنات الضريبية تلعب دورا هاما، حيث أنها أصبحت كمراكز استثمارية تستقطب الكثير من المستثمرين من أغلب دول العالم، وذلك لاستفادتهم من الامتيازات الجبائية الممنوحة كإعفاءات أو انخفاض نسب الضرائب والرسوم، بجانب الامتيازات غير الجبائية كالمحافظة على سرية المعلومات البنكية، وتجدر الإشارة إلى أن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية رفضت بشدة الممارسات التي تقوم بها الجنات الضريبية خاصة التكتّم عن المعلومات البنكية والضريبية للمتعاملين الاقتصاديين الدوليين التابعين لها وهذا ما يظهر من خلال تجنب الجنات الضريبية إبرام اتفاقيات للتعاون الإداري الضريبي الدولي من أجل تبادل المعلومات الضريبية، واعتبرت المنظمة أن كل إقليم يقوم بمثل هذه الممارسات يعتبر جنة ضريبية غير متعاونة، كما تستند على أربعة معايير لتحديدها وهي:¹

- العمل على جذب الشركات الناشئة التي تمارس أنشطة وهمية؛
- غياب تبادل للمعلومات الضريبية مع دول أخرى؛
- ضرائب معدومة أو منخفضة؛
- غياب الشفافية في النظام الجبائي.

بالإضافة إلى أن الجنات الضريبية يمكن أن تكون دولة أو منطقة جغرافية محدودة داخل دولة كمناطق التجارة الحرة، وفي الغالب تكون الجنات الضريبية عبارة عن جزر كجزر كايمان وإمارة أندورا.²

المطلب الثالث: المنافسة الضريبية الدولية المضرة

تمثل المنافسة الضريبية في جميع الإجراءات المتعلقة بالضرائب والرسوم، والتي تنتهجها الدول قصد الزيادة في الأوعية الضريبية وكذا تشجيع الاستثمار، من خلال منح إعفاءات ضريبية أو تخفيض في نسب ومعدلات الضرائب، ولو ندقق في الأمر نجد بأن سياسة المنافسة الضريبية شبيهة بسياسة الحماية، والتي تطبقها بعض الدول من أجل حماية صادراتها دون الأخذ بعين الاعتبار سياسة الدول المنافسة.³

ويرجع سبب انتهاج سياسة المنافسة الضريبية ما بين الدول إلى كونها تفسح المجال أمام المستثمرين للمفاضلة بين المزايا التي من شأنها تستقطب وتحفز الاستثمار، وهذا ما يجعل الكثير من الدول مضطرة

¹- OCED, **la concurrence fiscale dommageable un problème mondial**, édition code, paris,1998,p:25

²- www.fr.wikipedia.org/wiki/andorre, le 13/02/2010

³- Annie Vallée, **Les systèmes fiscaux**, Editions du seuil, France, 2000, p:207

لإلغاء البعض أو كل الإجراءات الإدارية والقانونية التي تعرقل بصفة مباشرة أو غير مباشرة عملية تدفق الاستثمار.

ويكون ارتفاع نسب الضرائب مقبولا في دولة معينة ما إذا ارتبطت هذه الضرائب بتمويل ما يسمى بالمشاريع الهيكلية، والتي تكفل للمؤسسات حق الحصول على الخدمات العمومية بكفاءة عالية وأسعار معقولة.

والباحث عن الأسباب والتداعيات التي ساعدت على انتشار المنافسة الضريبية يجد بأن العولمة الاقتصادية، وزيادة حجم التعاملات التجارية والتدفقات الاستثمارية لها الأثر البالغ في ذلك.

وفي هذا النسق نجد أغلب المؤسسات النقدية الدولية والمتمثلة أساسا في البنك العالمي وصندوق النقد الدولي عملت على تشجيع الدول لإقامة إصلاحات ضريبية، وترشيد نفقاتها العمومية والمحاولة الجادة في تحسين المناخ الضريبي للاستثمار.

كما أن سرعة تدفق رؤوس الأموال ساهمت بشكل كبير في حركية الأسواق المالية بشكل عام وحث الدول على ترشيد المزايا الضريبية، وإدخال تصحيحات ضريبية هيكلية بما يضمن التماشي والتجاوب مع كافة الوضعيات.

وقد كان للعولمة آثار إيجابية منها تطور الأنظمة الضريبية، كما كان لها آثار سلبية بحيث منحت للشركات والمتعاملين الاقتصاديين في القطاع الخاص أدوات جديدة لتخفيض مساهمتهم الضريبية إلى حد أقصى أو تجنبها تماما، حيث أصبح بإمكان الدول استغلال هذه الأدوات من أجل وضع إجراءات ضريبية تعمل على تحويل رؤوس الأموال المتحركة جغرافيا، ويمكن لمثل هذه المبادرات إحداث عوائق على مستوى المبادلات والاستثمارات ونشر منافسة تضر بالاقتصاد العالمي.¹

إن الإجراءات المذكورة أعلاه بإمكانها أن تلحق ضرر معتبر بالأوعية الضريبية في الدول الأخرى. ونشير إلى أن المستثمرين الذين ينشطون في الجنات الضريبية ومحل إقامتهم في دول تتميز بجباية طبيعية يستغلون الوضعية، وبشتى الطرق يحاولون تخفيض الضرائب المستحقة عليهم في بلدانهم الأصلية، حيث يعتبر هؤلاء المكلفون بالضريبة مستفيدين دون مقابل فينتفعون من النفقات العمومية في بلدانهم الأصلية رغم تجنبهم المساهمة في تمويلها.²

¹- www.oecd.org / PDF

²- Eve D`onorio Di Meo, "de l'harmonization à la coordination de la fiscalité directe dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable", mémoire présenté dans le cadre du DEA de droit des affaires, institut de droit des affaires, université de droit, d'économie, et des sciences d'Aix-Marseille, France, 2002/2003, p:36

من وجهة نظر أوسع يمكن للحكومات والمقيمين في الجنات الضريبية الذين يستفيدون دون مقابل من منفعة الأملاك الجماعية العمومية الموجودة في البلدان ذات الحماية الطبيعية، وبذلك قد يحدث من تفاعل الأنظمة الضريبية فيما بينها انعكاسات سلبية على النفقات العمومية وفقدان إمكانية تمويل المرافق العمومية من جراء تخفيف منابع الإيرادات العمومية.¹

بالإضافة إلى أنه من المحتمل أن تؤدي المنافسة الضريبية إلى تبني أسلوب تقييدي مثل عدم إمكانية تمويل النفقات العمومية عن طريق الضرائب، وفي هذه الحالة لن تستطيع الدول ذات المديونية الثقيلة تعويض ما فقدته من الضرائب عن طريق الاستدانة.

وترى اللجنة الضريبية في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أنه لا يوجد سبب معين يلزم دولتين أن يكون لهما نفس مستوى ونفس بنية الضرائب رغم انعكاسات هذا الاختلاف على الدول الأخرى ويتعلق الأمر أساساً بقرارات سياسية للحكومات الوطنية حسب القرارات المتخذة قد تكون مستويات الضرائب مرتفعة أو منخفضة بالنسبة لدول أخرى، كما قد تختلف تشكيلة العبء الضريبي بمجرد تطور الهيكل الضريبي في بلد ما قبل البلدان الأخرى مثل تخفيض المعدلات الضريبية، وتوسيع الوعاء الضريبي للحصول على حيادية أكثر، وهو قبل كل شيء مسألة سيادية داخلية، إذن يبقى كل بلد حراً في تشكيل نظامه الضريبي بشرط احترام المعايير المقبولة على الصعيد الدولي.

إن التفاعل بين الأنظمة الضريبية والمنافسة الضريبية يؤدي إلى إحداث آثار تعتبرها بعض البلدان سلبية أو مضرّة، غير أن بلدان أخرى لا تعتبرها كذلك، وعلى سبيل المثال يمكن لدولة معينة أن تعتبر الامتيازات الضريبية التي تقرها في تشريعاتها تشجيعاً للمستثمرين الجدد على مستوى إقليمها، في حين ترى دولة أخرى كون هذه الامتيازات وسيلة لتحويل استثمارات حقيقية من بلد لفائدة بلد آخر.

وتجدر الإشارة إلى أن حدوث آثار مضرّة بسبب عدم التناسب اللإرادي ما بين الأنظمة الضريبية الموجودة، لا يدل على أن بلد ما يستغل متعمداً التفاعل بين الأنظمة الضريبية من أجل القضاء على أسس الإخضاع الضريبي لبلد آخر .

وعلى خلاف حالات عدم التناسب، تستغل بعض الدول عند تفاعل الأنظمة الضريبية فرصة القيام بإصدار إجراءات ضريبية خاصة تخفض أسس الإخضاع الضريبي لبلدان أخرى، ولا تكون الانعكاسات على البلدان الأخرى مجرد أعراض بسيطة، بل تصبح عائق لتطبيق السياسة الضريبية

¹ - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص: 90

الوطنية، حيث تقوم الدولة بتحويل تدفقات رؤوس الأموال والتدفقات المالية بسن قوانين أخرى، وكذا الإيرادات الموافقة لها بتطبيق منافسة شرسة ومضرة بالأوعية الضريبية في الدول الأخرى. هذه الدولة التي تسعى إلى جلب الاستثمارات أو الادخار من مصادر أخرى والسماح بالتهرب الضريبي في البلدان الأخرى.

وبالتالي فمن آثار الأنظمة الضريبية الإمتيازية تخفيف المعدل الفعلي للإخضاع الضريبي بالنسبة للعوامل المتحركة، بمعدل أقل بكثير من المعدلات المطبقة في الدول الأخرى التي يمكن أن تكون مضرة لها كالتالي:¹

- التأثير على نية احترام الإجراءات الضريبية من طرف أغلب المكلفين بالضريبة ؛
 - زيادة ثقل التكاليف الإدارية وأعباء تطبيق الإجراءات الضريبية من طرف السلطات الضريبية والمكلفين بالضريبة ؛
 - التحويل دون حق لجزء من العبء الضريبي نحو أسس ضريبية أقل حركة، وكذا اليد العاملة والأموال العقارية والاستهلاك ؛
 - تغيير مستوى ونسب المعدلات الضريبية والنفقات العمومية ؛
 - تحويل حركة التدفقات المالية، وبطريقة غير مباشرة تدفقات الاستثمارات الحقيقية ؛
 - تدمير تكامل وعدالة الهياكل الضريبية.
- وعليه فإن مثل هذه المظاهر الضريبية قد ينتج عنها مجموعة من الآثار السلبية تكون مضرة وما يمكن قوله أيضا، أن هذه المظاهر عبارة عن سرقة أسس الأوعية الضريبية للدول الأخرى وتعرضها للتآكل، بحيث تشكل ما يعرف بالمنافسة الضريبية المضرة.

¹- Organisation de coopération et de développement économique , " **l'imposition et les mouvements internationaux des capitaux**", colloque réunissant les pays de l'OCDE et pays non membres de l'OCDE, France, 1990, p:121

المبحث الثاني: التداعيات القانونية لإقامة تنسيق ضريبي بين دول المغرب العربي

في الحقيقة إن أغلب التجارب المتعلقة بالتكتلات الاقتصادية في دول العالم بينت، وأكدت ضرورة إقامة تنسيق ضريبي من أجل تجسيد فضاء اقتصادي منسجم، وموحد يضمن تنقل السلع بحرية وكذا الخدمات ورؤوس الأموال.

غير أن هذا التنسيق الضريبي يكون في بداية الأمر على مستوى الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لما لها من ارتباط وثيق بكافة التدفقات التجارية، وفي هذا النسق تبرز أهمية الرسم على القيمة المضافة، ثم قد يكون التنسيق بالدرجة الثانية على مستوى الضرائب المباشرة.

وفيما يخص دول المغرب العربي فإنه لإقامة تنسيق ضريبي يستدعي الأمر الالتزام بمايلي:

- تنفيذ وتطبيق كافة الأحكام التي تضمنتها الاتفاقيات الدولية وبشكل أحص اتفاقية مراكش التي انبثق عنها إتحاد المغرب العربي؛
- تطبيق اتفاقية إنشاء منطقة تبادل حر مع الإتحاد الأوروبي وضرورة إقامة سوق مغاربية مشتركة.

المطلب الأول: تنفيذ أحكام الاتفاقيات الدولية

إن تنفيذ وتطبيق أحكام اتفاقية مراكش المساهمة بشكل مباشر في إنشاء إتحاد المغرب العربي يعد عامل أساسي لدفع دول المغرب العربي نحو التفكير، وبشكل جدي في إقامة تنسيق ضريبي فيما بينها، ولا نتجاهل عامل آخر لا يقل أهمية عن الأول والمتمثل في إنشاء منطقة تبادل حر مع الإتحاد الأوروبي.

1- اتفاقية مراكش

تعد اتفاقية مراكش اتفاقية إطار كونها وضعت الأساس لإتحاد المغرب العربي وتجر الإشارة إلى أن هذه الاتفاقية لها دورين مهمين هما:

- أنها وسيلة لامتنعاص الضغوطات بمختلف أشكالها سواء الاقتصادية أو السياسية، والتي تتعرض لها دول المغرب العربي؛
- أنها أداة فعالة لتحقيق مشروع التكامل المغاربي.¹

¹- Mohamed Fadhel Ben Omrane, « P'harmonisation de la TVA dans la perspective de l'intégration Maghrébine », Thèse de Doctorat Faculté Jean Monnet, Université de Paris XI, France, 1996, p : 21

1-1- التكامل الاقتصادي لدول المغرب العربي

لقد بقيت قضية التكامل الاقتصادي لدول المغرب العربي مطروحة على الصعيد المغاربي وبالرغم من تعدد المحاولات، والتي فشلت في تحقيق الغاية المنشودة، إلا أن دول المغرب العربي جسدت التكامل الاقتصادي، وذلك راجع طبعاً للريغبة الملحة لذات الدول.¹

1-1-1- الإطار التنظيمي

في هذا الإطار وسعيًا من دول المغرب العربي، وبغرض تحديد المجالات والميادين الرئيسية المعنية بالتكامل الاقتصادي عقد أول مؤتمر بتاريخ 1964/09/29 بالدولة التونسية، حيث حضر فيه كل وزراء الاقتصاد لدول المغرب العربي (تونس، المغرب والجزائر)، وقد توصلوا إلى التوقيع على بروتوكول اتفاق والذي من خلاله انبثقت لجنة سميت باللجنة الاستشارية المغربية.

وبتاريخ 1964/11/26 تم انعقاد دورة ثانية بالدولة المغربية وتحديدًا بمدينة طنجة، والتي كان مفادها وضع خطة عمل منظمة بغية تحقيق الانسجام بين الرؤى والمخططات الاقتصادية المرسومة من طرف الدول المعنية، بالإضافة إلى التغطية المالية لكافة المشاريع التنموية لنفس الدول وإتباع نفس المنهج في مجال العمل والتكوين المهني.

كما أنه عقدت دورة ثالثة بالدولة الجزائرية في 1966/02/12، والتي تم فيها الاتفاق على تعيين الأمين العام لهاته اللجنة وأعضائها، بالإضافة إلى تحديد طرق وأوجه استعمال الميزانية المتعلقة بهاته الهيئة. وقد تم تخصيص الدورة الرابعة لتقييم الإجراءات والخطوات التي تمت في إطار التكامل بين دول المغرب العربي، والتي انعقدت خلال شهر نوفمبر سنة 1967.

في هذا الإطار تم تكليف اللجنة الاستشارية المغربية بإعداد مشروع اتفاق، يتضمن تحديد الإطار المناسب للتعاون بين دول المغرب العربي، والذي يهيئ أسهل الشروط للإنتقال من مرحلة التجربة الظرفية نحو مرحلة التكامل الإقتصادي المغاربي.

وقد قدمت اللجنة للدورة الخامسة والتي انعقدت بالرباط في شهر جويلية 1970، والتي أجلت عدة مرات المشروع الذي أعدته بالتعاون مع خبراء من دول المغرب العربي وآخرين دوليين لكن لم يحظى المشروع بقبول جماعي مما إستلزم على اللجنة أن تعيد النظر فيه.

1- Abdelmadjid Bouzidi, « l'intégration économique Maghrébine : réalités et perspectives » in panorama des économies Maghrébines contemporaines, Revue du Centre National et d'Analyses pour la Planification, Editions ENAG, Alger, 1991, p: 127

و قد أعادت اللجنة الإستشارية المغاربية الدائمة تقديم المشروع المعدل من جديد في الدورة السادسة المنعقدة بالجزائر في ماي 1975، إلا أن قاعدة الإجماع التي يخضع لها المؤتمر لإتخاذ القرارات في المشاريع حالت دون إعتقاد مرة ثانية، و قد كانت هذه الدورة الأخيرة لهذه التجربة المغاربية.

و يتضح جليا مما سبق أن التجربة المغاربية الممتدة ما بين 1964 و 1975، أين إجتمع خلالها وزراء الإقتصاد لدول المغرب العربي ستة مرات، قد شهدت في كل دورة تفاوتاً وإن كانت إنجازات التجربة أغلبها تجسدت في تأسيس مؤسسات التكامل الإقتصادي المغاربي والمتمثلة في :

مجلس وزراء الاقتصاد، اللجان المغاربية الدائمة (التي تتكون من اللجنة الاستشارية المغاربية الدائمة ومركز الدراسات الصناعية المغاربي) إلى جانب اللجان القطاعية المختصة غير الدائمة.¹

1-1-2- تقييم تجربة التكامل الاقتصادي المغاربي (1964-1975)

يبدوا جليا بأن تجربة دول المغرب العربي التي انطلقت منذ سنة 1964 كانت تتصف بالجدية وتعكس فعلا رغبة هذه الدول في إرساء قواعد متينة لفضاء اقتصادي مغاربي متكامل، غير أن الاختلافات التي نتجت خلال مسيرة انعقاد الدورات حالت دون تحقيق تكامل اقتصادي مغاربي تدريجي.

كما يلاحظ على هذه التجربة أنها تميزت بتواضع الأهداف و محدودية الإنجازات، والتي تتمثل أغلبها في إحداث مؤسسات مغاربية، لكن عدم توصل اللجنة الإستشارية المغاربية الدائمة إلى تحقيق التكامل الإقتصادي لم يكن مرجعه إلى اللجنة نفسها، بقدر ما هو راجع إلى المشاكل والعراقيل المتصلة بظروف التجربة في حد ذاتها.

وفي الحقيقة هناك عوامل كثيرة أعاققت مسيرة هذه التجربة، منها إعتقادها النهج القطاعي والذي لا يكفي وحده لتأسيس الوحدة، إلا إذا كان مدعما بإرادة سياسية حقيقية هادفة إلى بناء الوحدة المغاربية التي كانت آنذاك غائبة.

كما أن إقامة المؤسسات ذات الطابع الإستشاري و افتقار توصياتها إلى القوة الإلزامية، كما هو الشأن في اللجنة الإستشارية المغاربية الدائمة، لا يكون له الأثر الإيجابي المنتظر إذا لم تكن تملك صلاحية المبادرة في إتخاذ القرار. بمعزل عن الدول الأعضاء، و هذا طبعا سبب أثر سلبي على مسيرة هذه التجربة ناهيك عن أن التجربة لم تؤسس على معاهدة أو قانون أساسي يحكم مجلس وزراء

الإقتصاد بإعتباره أعلى هيئة في هرم مؤسسات التكامل عدا البروتوكولات التي أسفرت عنها دوراته.¹

و ما يمكن تسجيله أيضا على ضوء هذه التجربة، هو كون مجلس وزراء الإقتصاد بإعتباره أعلى هيئة في أجهزة التكامل نجد دوراته غير منتظمة، ودليل ذلك تأجيل الدورة التي من المفروض عقدها خلال سنة 1968 عدة مرات لتتعدد في شهر جويلية سنة 1970.

وزيادة عن ذلك الأعمال و البرامج المكثفة لكل دورة، مما جعل الدورة تنتهي دون التطرق لكافة المشاريع و الدراسات، التي بقيت في معظم الحالات دون معالجة جدية، إضافة إلى قاعدة الإجماع التي كانت تمثل عائقا أمام مرور الكثير من المشاريع المغربية.

و هنالك عامل آخر كان وراء فشل التجربة هو غياب التنسيق بين المخططات التنموية لكل بلد مغربي و المجموعة المغربية ككل، بحيث إنتهجت كل دولة على حدى منذ الإستقلال خطة تنموية خاصة بها، و عملت بوسائلها الوطنية قصد تحقيق هذه التنمية الإجتماعية والإقتصادية و هذا بعيدا عن أي تنسيق مع خطط الدول المغربية الأخرى.²

و كيفما كان أمر هذه التجربة فإنه توجد عوائق أخرى عرقلت مسيرة المحاولة الأولى للتكامل الإقتصادي المغربي، أولها دخول الدول المغربية دائرة التزايدات الثنائية أهمها التزايد بين الجزائر والمغرب بسبب قضية الصحراء الغربية، التي كانت قد بدأت تفاعلاتها تظهر بوضوح على العلاقات المغربية.

و على ضوء هذه التزايدات والأزمات تعطلت أشغال اللجنة الاستشارية المغربية الدائمة وجميع الأجهزة التابعة لها، كما توقفت اجتماعات مجلس وزراء الإقتصاد منذ اجتماع ماي 1975.³ و بعد فشل هذه التجربة إتجهت الدول المغربية إلى إبرام معاهدات محورية باعتبارها المخرج الوحيد للدول آنذاك بغرض التقارب.

والجدير بالملاحظة أنه لا يوجد تطور لتعاون دولي دون حصول أزمات، حيث تلعب هذه الأخيرة دورا سلبيا كاجبا خلال التزايدات، لكن سرعان ما ينقلب إلى دور إيجابي في تسريع إقامة التكامل بعد فض التزايدات، بالإضافة إلى هذا ينبغي ألا نتجاهل معاناة التكامل الإقليمي آنذاك، في العديد من

¹ - جمال عبد الناصر مانع، مرجع سابق، ص: 65

² - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص: 227

³ - Chiara Liguori, « la difficile construction de l'intégration maghrébine et le partenariat euro-méditerranéen », Jean Monnet Working Papers in Comparative and International Politics, University of Catania, Italie, 2002, p : 4

مناطق العالم من مشاكل كبيرة مرتبطة أساسا بالسيادة الترابية للدول على مناطق معينة، ولم تستثنى هذه القاعدة منطقة المغرب العربي.

1-2- نشأة اتحاد المغرب العربي

لقد تميزت اتفاقية مراكش بسيطرة الجانب السياسي على غرار بقية الجوانب، في حين نجد اتفاقية روما قبل التوقيع عليها فتح المجال لمناقشة كافة التفاصيل.

بالإضافة إلى ذلك فإن أهداف اتحاد المغرب العربي كانت مقتصرة على الميدان الاقتصادي فقط، وهذا يبدو جليا من إحداث منطقة تبادل حر طبعا هذه رؤية بعض الخبراء، غير أن فريق آخر من الخبراء ذهبوا إلى إلزامية إقامة اتحاد جمركي.

وفريق آخر حسب وجهة نظرهم دعوا إلى إقامة تكامل كلي لدول المغرب العربي يرتكز على الوحدة والتنسيق الاقتصادي والقانوني.

وتجدر الإشارة إلى أن المادة الثانية من اتفاقية مراكش نصت على إلزامية البحث الجاد عن كافة الوسائل التي تسمح بإقامة سوق مشتركة بين دول المغرب العربي.

1-3- الجانب الضريبي من اتفاقية مراكش

لو نركز في الأولويات التي تضمنتها اتفاقية مراكش لوجدنا بأن الجانب السياسي احتل المرتبة الأولى وحضي الجانب الاقتصادي بالمرتبة الثانية، وهذا يختلف مع الاتفاقيات التي أبرمت بين دول أخرى كالإتحاد الأوروبي، ويرجع سبب الاختلاف إلى التصور المتحفظ لدول المغرب العربي حيث أنها لديها الرغبة في التعامل بتدرج نتيجة المشاكل السياسية التي عرفتتها هذه الدول.¹

وعليه فتم رسم الهدف الرئيسي لاتفاقية مراكش، وذلك بترك الفرصة أمام دول المغرب العربي للالتفاف سياسيا حول قضية التكامل، وعلى غرار ذلك فقد غلب على نص الاتفاقية الطابع العام غير المفصل الأمر الذي يستدعي إدخال نصوص تعديلية لمحتوى الاتفاقية خاصة تلك التي تتعلق بالجانب الإقتصادي، و السياسات الرئيسية التي تسمح بإقامة سوق مشتركة.

وفي هذا الإطار تبرز الأهمية البالغة للسياسة الضريبية والمكانة التي تحتلها في اتفاقيات التكامل، فمن خلالها تتم عملية تحديد قواعد المنافسة بين مؤسسات السوق المشتركة و ضمان مجال حر لتنقل عوامل الإنتاج المختلفة.

¹- Chiara Liguori, Op.cit, p :6

1-3-1- مدى اهتمام الاتفاقية بالضرائب والرسوم

إن اتفاقية مراكش لم تنقص من شأن الضرائب والرسوم باعتبارها أحد وأهم العناصر الأساسية في تحقيق التكامل الاقتصادي بين دول المغرب العربي، ولو أن بنود الاتفاقية لم تتطرق إلى ذلك بشكل صريح، إلا أنها تمت الإشارة إلى جانب الرسوم والضرائب بطريقة ضمنية نستطيع استخلاصها من خلال قراءة المادة الثانية للاتفاقية، وخصوصا الفقرتين الرابعة والخامسة التي ألزمت إن صح التعبير إتحاد المغرب العربي أن يسهر على العمل وبصفة تدريجية لضمان التنقل الحر للأشخاص، وكذا البضائع ورؤوس الأموال والخدمات بين دول المغرب العربي بالإضافة إلى انتهاج سياسة مشتركة في شتى الميادين.

كما أن اتفاقية مراكش حاولت أن تبقى عملية التنسيق الضريبي كمرحلة ثانية إلى غاية استكمال كافة المراحل الابتدائية، والتي من خلالها تصبح عملية إقامة الإتحاد سهلة. وتجدر الإشارة إلى أن المرحلة الثانية وهي التنسيق الضريبي عادة ما تأتي مع إقامة إتحاد نقدي لتكون فعالة ومنسجمة، وهذا الترتيب معمول به في جميع التكتلات والاتفاقيات المبرمة بين مختلف دول العالم وعلى سبيل المثال لا الحصر الإتحاد الأوروبي¹.

1-3-2- أهداف القوانين الضريبية في الاتفاقية

في الحقيقة إن وجود القوانين الضريبية ضمن أساسيات وبنود الاتفاقية له أهداف عديدة والهدف الرئيسي يتمثل في إنشاء قواعد مشتركة للدول الموقعة على الاتفاقية، كما أن فريق من الخبراء في هذا المجال أكدوا على ضرورة إدراج القوانين الضريبية في الاتفاقيات المبرمة بين الدول وربطوا هذه الإلزامية بسببين مهمين الأول يتمثل في حظر المعاملات التمييزية الضريبية والثاني يكمن في إلغاء الحمائية الضريبي².

1-3-2-1- حظر المعاملات التمييزية الضريبية

إن المقصود بالتمييز الضريبي هو تفضيل المكلفين بالضريبة لدولة معينة وتسليط العبء على المكلفين بالضريبة الأجانب، وهذا يعني استعمال الأداة الضريبية لتغيير منحى المنافسة القائمة بين المنتجات المحلية للدولة، والمنتجات الواردة إليها من الدول الخارجية.

¹ - Mohamed Fadhel Ben Omrane, Op.cit., p: 2

² - Annie Vallée, Op.cit, p :6

كما تعتبر الضرائب أداة لحماية اقتصاد الدول من شدة المنافسة الأجنبية، حيث أنها تسعى إلى إحداث عرقلة على مستوى الإنتاج الأجنبي من أجل التصدي للخطر، الذي قد تشكله على الإنتاج الداخلي للدولة ناهيك عن الدور الذي تلعبه في محاولة تقريب أسعار المنتجات الأجنبية.

يتمثل الهدف من حظر التمييز الجبائي ضمان فعالية إلغاء الحقوق الجمركية، حيث ستعمل على تفادي لعب الضريبة دور الحقوق الجمركية، عن طريق تأسيس رسوم بديلة وذات أثر مشابه للحقوق الجمركية المتميزة بأحادية الطرف في طريقة فرضها، سواء في حالة الإستيراد أو بعدها، و التي تستهدف المنتج المستورد من بلد عضو في إتحاد المغرب العربي فقط دون المنتج المحلي المماثل، مما يؤدي إلى التأثير على سعره و إعاقه حرية تنقل المنتجات داخل المجموعة الاقتصادية، و هي الآثار التي كانت تحدثها الحقوق الجمركية من قبل، و ما يمكن إستنتاجه أن صفة الرسم و طبيعة تحصيله لا تهم بقدر ما يهم أثره على حركة السلع والمنتجات داخل الفضاء الإقتصادي.

1-2-3-2- إلغاء الحماية الضريبية

في الواقع أن الحماية الضريبية تعتبر وسيلة تستخدمها بعض الدول لتفادي التأثير من المنافسة الخارجية، كما أن الحماية الضريبية لها معنيين إذ أن المعنى أو القصد الأول والشائع في هذا الإطار هو التدخل السليبي للدولة، بغرض التصدي للمنافسة الأجنبية لحماية اقتصادها بوضع جملة من الحواجز والعراقيل أما المعنى الثاني فهو تحفيز الأنشطة وتشجيع التنمية ومتطلباتها.

مما سبق ذكره نستطيع أن القول بأن هذه الحماية غير مرغوب فيها بسبب سلبية تدخل الدولة بل يفترض أن يتم التدخل الإيجابي بترك مجريات المنافسة تتم بألية عادية وخاضعة لميكانيزمات السوق الدولية.

وعندما نسلط الضوء على التجارب الدولية التي وقعت اتفاقيات فيما بينها وخاصة الدول التي أنشئت منطقة تبادل حر، حيث أنها تلزم الدول المنتمية للمنطقة على ضرورة المحافضة عن التبادل الحر دون اتخاذ سياسة حمائية.

بالإضافة إلى أن نصوص أغلب الاتفاقيات الدولية قد ألحت بشكل صريح على إلغاء كل السياسات الحمائية سواء ضريبية أو غيرها.

2- إقامة منطقة تبادل حر

كما سبق ذكره فإن اتفاقية مراكش دعت إلى إقامة منطقة تبادل حر مع الإتحاد الأوروبي، غير أن هذا يصبح ذو منفعة في حالة ما إذا نجحت دول المغرب العربي في إرساء قواعد التعاون وتشجيع المبادلات فيما بينها.

المطلب الثاني: السوق المغاربية المشتركة

في الحقيقة إن عملية إقامة سوق مغاربية مشتركة تتوقف على إنشاء إتحاد جمركي، و الذي يتم عن طريق استبدال إقليمين أو ثلاثة أقاليم جمركية بإقليم جمركي وحيد. و كما أنه تجدر الإشارة بأن الإتحاد الجمركي يعتبر أهم وأعلى درجة من منطقة التبادل الحر وهذا راجع لمميزاته وخصائصه التي نذكر منها على سبيل المثال لا للحصر، الإلتزام بسياسة تجارية متماثلة، وإنشاء تعريف جمركية موحدة إتجاه البلدان الأخرى.

لقد كان من المفروض إقامة هذا الإتحاد في نهاية سنة 1995، و الذي تضمنه البيان الختامي لقمة رؤساء الدول المغاربية التي إنعقدت بالجزائر في جويلية 1990، والذي أعتبر فيه الأجل المذكور أعلاه بأنه أقصى حد زمني للقيام بمثل هذا الهيكل في المنطقة المغاربية، لكن ونظرا لعدة ظروف لم يتم ذلك. سوف نركز من خلال هذا المطلب على أهم النقاط الرئيسية التي تم ضبطها بخصوص إنشاء السوق المغاربية المشتركة أثناء قمة الجزائر المذكورة سابقا، والتي حدّدت كفاءات ضمان تنقل حر للأشخاص والبضائع، الخدمات و رؤوس الأموال.¹

1- حرية التنقل للأشخاص و البضائع

لكي يتم تأسيس اقتصاد مغاربي متكامل لا بد من توفر عنصر رئيسي يتمثل في حرية التنقل للبضائع والأشخاص على حد سواء، ولهذا فقد تم عقد اتفاقية على مستوى المجلس الرئاسي تتعلق بجانب نقل البضائع والنقل البري للمسافرين.

1-1- تنقل المسافرين

في هذا الإطار فإن الاتفاقية وضحت الفئة المعنية، حيث يتم تطبيق موضوع الاتفاقية على كافة الأشخاص الذين لديهم جنسية دولة مغاربية منتمية لإتحاد المغرب العربي، شريطة أن يستعملوا مركبات مرقمة ومتضمنة في نص المادة الأولى للاتفاقية، بغض النظر عن ملكيتها سواء كانت لأشخاص طبيعيين أو معنويين، وهذا ما جاء به نص المادة الأولى من الاتفاقية.

¹ - Annie Vallée, Op.cit, p:8

كما يجب أن تكون هذه المركبات مسخرة فقط لنقل المسافرين، و أن تتضمن أكثر من ثماني أشخاص مزودين بأمتعة لا يفوق وزنها عن الطنّين و نصف، وذلك طبقا للفقرة الثالثة من المادة الثانية، وبالتالي تستثني الاتفاقية الأفراد المسافرين بسياراتهم السياحية، ماعدا الممارسين لنشاط النقل فقط.

أما بخصوص نقل السياح فهو خاضع لترخيص مسبق من طرف السلطات المعنية للبلد، الذي تقيم فيه المركبة، وهذا ما جاء في الفقرة الأولى من المادة السابعة للاتفاقية، فيما يعفى من ذلك الترخيص الممنوح للمركبات التي تنقل مجموعات الطلبة، الفنانين أو الرياضيين وذلك تبعا للفقرة الثانية لنفس المادة.

إضافة إلى كل هذه الأحكام تنص الإتفاقية على أنه في حالة وجود مسائل لم تعالج من خلال أحكامها، فسوف تخضع إلى التشريع الداخلي للبلدان المعنية، كما جاء في الفقرة الأولى للمادة العاشرة، و لم يتم الفصل فيما إذا كان ذلك يتم على مستوى دولة ترقيم المركبة، أو الدولة التي تتواجد بها.

باستثناء حالة خاصة والمتمثلة في تطبيق مبدأ الإقليم، يتم تطبيق الفرضية القائلة بدولة تواجد المركبة.

2-1- نقل البضائع

في هذا الإطار بينت الاتفاقية وألحت على ضرورة التزام السائقين على احترام تشريعات الدول المغاربية المستقبلية المتعلقة بوزن البضائع والحمولة المسموح بها وقوانين المرور المعمول بها. وفي حالة وجود أي استثناء وجب الحصول على ترخيص، وهذا حسب ما جاء في الفقرات الثانية إلى غاية الرابعة من نص المادة العاشرة.

والجدير بالذكر فإن تنقل البضائع والأشخاص لا يكفي لضمان إقامة مجموعة اقتصادية وبالتالي كان لزاما أن يضاف إلى ذلك تنقل الخدمات أيضا.

2- التنقل الحر للخدمات

في الواقع تركز عملية التنقل الحر للخدمات على مبدأ عدم التمييز، حيث أن كل شخص يقيم على إقليم دولة منظمة لإتحاد المغرب العربي يكون له حق الاستفادة من معاملة وطنية كغيره من المواطنين الأصليين، ويتم إخضاعه أيضا لضريبة موحدة على دخله.

كما أن التنقل الحر للخدمات يمثل أحد ملامح ونتائج حرية إقامة الأشخاص الطبيعيين الغير الأجراء كالصناعيين، التجار والمحامين والأطباء و رجال الأعمال بصفة عامة إلى جانب الأشخاص المعنويين بمعنى الشركات و فروعها.

1-2- مبدأ حرية الإقامة

إن اتفاقية الاتحاد المغاربي لم تبين مسألة حرية الإقامة و لم تستعمل عبارة حرية تنقل الخدمات إلا في الفقرة الخامسة من نص المادة الثانية ، عكس اتفاقية روما التي أنشئت للمجموعة الاقتصادية الأوروبية كما أنه لم يرم أي اتفاق خلال قمة الجزائر التي أشرنا إليها سابقا.

غير أنه توجد بعض البنود المتفرقة في الاتفاقيات تتضمن تلميحات لبعض القواعد المتعلقة بحرية التنقل حيث أنه تم التطرق إلى مبدأ حرية الإقامة للأشخاص الغير الأجراء من خلال نص المادة السادسة عشر من إتفاقية تفادي الإزدواج الضريبي، و تأسيس قواعد التعاون المتبادل في مجال الضرائب على الدخل والثروة في بلدان المغرب العربي.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا الحكم يتعلق خصوصا بأصحاب المهن الحرة، حيث يستفيد ممارسوها بطريقة ضمنية من حق الإقامة خاصة، وأهم سيكونون خاضعين للضريبة على أساس المداخل المحققة من خلال أنشطتهم المحسدة على إقليم الدولة المضيفة.

ومن زاوية أخرى تسمح الاتفاقية المتعلقة بتشجيع و حماية الإستثمارات في بلدان المغرب العربي لرعايا الدول الأعضاء بإستثمار، و إنشاء مشاريع فردية أو مشتركة مع رعايا من دول عضوة أخرى، مما تتيح لهم الإقامة على إقليم هذه الدول.

حيث تشير المادة الثانية من الفقرتين الأولى و الرابعة من هذه الاتفاقية على استفادة المستثمرين المغاربيين، حسب نص متعلق بالمعاملة الوطنية من نفس الأداءات، الخدمات والإمتيازات التي يتحصل عليها مواطنوا الدول المضيفة.

2-2- اتفاقية تفادي الإزدواج الضريبي

إن اتفاقية تفادي الإزدواج الضريبي التي انعقدت في جويلية من سنة 1990 بالجزائر والتي يفترض في دخولها حيز التطبيق مع بداية 1994 قد أعطت أهمية بالغة لحرية تنقل الخدمات أما فيما يتعلق بالنشاطات التي تتحصل على أجرة، فبينت الاتفاقية ضرورة إخضاع أصحاب هاته النشاطات لضريبة الدخل الإجمالي حسب الدولة التي كانت سبب في الحصول على الدخل، وبعبارة أخرى تجسيد ما يعرف بمبدأ دولة المصدر في عملية الإخضاع.

بالإضافة إلى ذلك فقد نصت الاتفاقية على حرية الإقامة، خاصة وأن عملية إخضاع الأجور والمرتبات لضريبة الدخل يتم على أساس الدولة التي يمارس فيها الأشخاص وظيفتهم.

وتجدر الإشارة إلى أن الاتفاقية لم تخصص أحكاماً لفتتين هما فئة الموظفين لدى الوظيف العمومي وفئة المهن الحرة لأن كلاهما تحكمه قوانين دولته، وكان من المفروض توضيح وضعية هاته الفئات خاصة إذا ما افترضنا شخص يريد أن يزاوّل مهنة حرة أو وظيفة في دولة من دول المغرب العربي. غير أن عملية إنشاء فضاء اقتصادي مغاربي لا يتحقق فقط بحرية نقل البضائع والأشخاص وكذلك الخدمات، وإنما وجب إضافة ركن أساسي ألا وهو تحرير تنقل رؤوس الأموال.

2-3- حرية تنقل رؤوس الأموال

إن اتفاقية روما التي أنشئت للمجموعة الاقتصادية الأوروبية تضمنت نصاً واضحاً وصريحاً ومستقلاً متعلقاً بحرية تنقل رؤوس الأموال، في حين نجد اتفاقية مراكش لم تصرح بذلك بطريقة مستقلة ولكن أدمجتها مع حرية تنقل الأشخاص، البضائع والخدمات .

وهذا باعتبار أن الطرف المستفيد من حرية حركة رؤوس الأموال هم المستثمرون بصفة خاصة وهؤلاء لهم اتفاقية أخرى ترعى شؤونهم، وهي الاتفاقية المغاربية لشؤون الاستثمارات، والتي مفادها السماح بتحويل كافة الأرباح المحققة بواسطة الاستثمارات التي تقام في الدول المغاربية.

2-3-1- ضمانات الاستثمارات

لو ندقق في الاتفاقية المغاربية لحماية الاستثمارات التي أشرنا إليها سابقاً لوجدنا بأنها مستنبطة من اتفاقية حماية وضمن الاستثمارات المنعقدة على مستوى الأمم المتحدة، بالإضافة إلى مجموعة أخرى من الاتفاقيات التي أبرمت بين الدول في نفس الإطار والتوجه.

إن الاتفاقية المذكورة أعلاه تتضمن في بندها الأول الفئة المعنية بالتطبيق، والتي قد تكون شخصيات طبيعية أو معنوية وبعد ذلك تحدد طبيعة الاستثمار، ويأتي البند الثاني لتوضيح القوانين والنصوص الخاصة بالاستثمارات، والتي توضح طريقة استفادة كافة الاستثمارات التي تتم بين دول المغرب العربي من معاملة تتسم بالعدالة والمساواة.

وتجدر الإشارة إلى أن نصوص الاتفاقية تكفل حقين يتمثل الأول في عدم تدخل الدولة التي أقيم فيها الاستثمار في عملية التسيير، والثاني يتمثل في الحرية التامة لتسويق المنتجات في داخل تلك الدولة أو خارجها، وهذا ماجاء بشكل صريح في المادة الثالثة والرابعة من هاته الاتفاقية .

من جهة أخرى يطبق مبدأ الدولة الأكثر رعاية مع النص على أن الاستثمار لا ينبغي له أن يكون عرضة لأي قيد غير جمركي فيما يتعلق باستيراد التجهيزات أو المنتجات الضرورية لسيره وهذا طبقاً

للمادة السابعة للاتفاقية، كما ستساعد الدولة المضيفة المستثمر في توفير اليد العاملة والتقنيين من الدول المغربية حسب احتياجاته عملاً بنص المادة التاسعة للاتفاقية.

2-3-2-تحويل الأرباح

فيما يخص عملية تحويل الأرباح فإن الاتفاقية المغربية لحماية الاستثمار، ومن خلال بندها الثالث بينت بأنه توجد إمكانية لتحويل الأرباح المحققة من طرف الاستثمارات، وذلك بمراعاة معدلات الصرف السائدة أثناء التحويل، كما وضحت الاتفاقية بأن عملية التحويل لا تقتصر على الأرباح بل كافة الموارد المالية التي يتحصل عليها المستثمر في الدول المغربية، وهذا ما صرحت به المادة 11 في فقرتها الأولى من الاتفاقية.

كما أن الفقرة الثانية للمادة 11 من الاتفاقية أعطت إمكانية اتخاذ إجراءات وقائية للدولة المستقبلة للاستثمار كفرض تصريح لإجراء تحويل العملة، أو تبرئة الذمة من الضرائب والرسوم والديون اتجاه البنوك.

الجدول رقم 1:

الاتفاقيات الثنائية الخاصة بحماية الاستثمارات و تفادي الازدواج الضريبي المبرمة من طرف دول المغرب العربي محل الدراسة (2003-2012)

طبيعة الاتفاقيات	اتفاقيات حماية الاستثمارات	اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي
الجزائر	26	15
المغرب	31	13
تونس	19	12

Source: CNUCED (<http://www.unctad.org/fdistatistics>)

عندما نلاحظ الجدول أعلاه يبدو جليا بأن دول المغرب العربي قد سعت وبجدية من أجل التنسيق الضريبي، بالرغم من عدم وجود قوانين ضريبية متفق عليها بين هاته الدول، فلو ندقق نوعا ما في تعداد الاتفاقيات في مجال حماية الاستثمارات لوجدنا بأنه عدد معتبر.

وفي نفس السياق نجد عدد جد مقبول أيضا في مجال تفادي الازدواج الضريبي، وهذا يعد كدليل قاطع بوجود مساهمة فعالة بين هذه الدول من أجل إقامة تنسيق في المجال الضريبي.

2-3-3- اتفاقية إطار الإتحاد الجمركي المغربي

لقد سعت اللجنة الاقتصادية للدول المغربية من أجل إقامة مشروع اتفاقية إطار تهدف إلى تجسيد إتحاد جمركي مغربي، وهذا بعد إبرام اتفاقية حماية الاستثمارات واتفاقية تفادي الازدواج الضريبي واتفاقيات الإتحاد الجمركي.

أما عن الأسباب الموضوعية لتأسيس الإتحاد الجمركي المغربي تتمثل في الآتي:

- الإلغاء التدريجي للحواجز الغير تعريفية و إلتزام الدول الأعضاء في الإتحاد على عدم وضع حواجز أخرى ذات أثر مماثل؛
- إقامة سياسة مشتركة في مجال التجارة الخارجية اتجاه البلدان الأخرى من خلال التأسيس لأنظمة موحدة في مجال الإستيراد و التصدير؛
- الإعفاء من الحقوق الجمركية و الرسوم ذات الأثر المماثل لصالح السلع المتبادلة ذات المصدر المحلي إذ أنه سيصبح هذا الإعفاء فعلي و لا رجوع فيه، إلا في حالة اتفاق للأطراف المتعاقدة؛
- تطبيق معاملة وطنية لمجمل المتعاملين الاقتصاديين لكل بلد في البلدان الأخرى للإتحاد؛
- إبرام اتفاقية تجارية و تعريفية مغربية بصفتها إطار قانوني مؤقت؛
- تنسيق السياسات الوطنية في مجال التشريع و الإجراءات التعريفية؛
- إعداد تعريف جمركية مشتركة اتجاه الخارج، إذ يجب أن تطبق قبل سنة 1995، وذلك عن طريق تحديد منهجية إنجاز و إعادة توزيع الموارد المشتركة التي تنتجها هذه التعريفية؛
- الانضمام إلى مدونة تعريفية موحدة قبل سنة 1991؛
- الأخذ بعين الاعتبار الإلتزامات السابقة للبلدان الأعضاء في إطار المعاهدات الدولية السارية، و ما تنص عليه الاتفاقية الحالية لإبرام مختلف الاتفاقيات والمعاهدات في المستقبل؛
- الأخذ بعين الاعتبار الحسائر التي يمكن أن يحدثها الإتحاد الجمركي المغربي ووضع آليات المقاصة وتحديد الموارد الضرورية لتحقيق هذا الهدف والغرض؛

- تحديد شروط الاستعمال الاستثنائي لحكم الحماية في الحالات الجدة صعبة لبلد أو منتج معينين؛
- ضمان شروط منافسة شريفة بين منتجي بلدان الإتحاد من خلال تأسيس قواعد واضحة في هذا المجال في ظل الاحترام لشفافية كاملة؛
- إنشاء جهاز تنفيذي مكلف بإعداد الدراسات الضرورية ومتابعة التطبيق الحسن للإجراءات وتقريب وجهات النظر في حالة المنازعات خلال تنفيذ هذه المعاهدة أو الاتفاقية.¹

المبحث الثالث: التداعيات الاقتصادية لإقامة تنسيق ضريبي بين دول المغرب العربي

سبق وأن ذكرنا في المبحث السابق بأن هناك مسببات قانونية من شأنها أن تفرض على دول المغرب العربي بأن تقيم تنسيق ضريبي فيما بينها، غير أن المختصين والخبراء بينوا أيضا مكانة التداعيات والمسببات الاقتصادية والإزامية في تجسيد ذلك التنسيق في أرض الواقع. ومن بين هاته المسببات الاقتصادية نجد تحفيز، وتنشيط حركة المبادلات فيما بين الدول المغربية، وكذا تفادي معوقات المنافسة.

المطلب الأول: تفادي معوقات المنافسة

بصفة عامة يمكننا أن نعرف معوقات المنافسة بأنها كافة الاختلالات والعراقيل التي تقف أمام مجال المنافسة، والتي تنتج في أغلب الحالات من التناقضات والاختلافات في المعاملات والقوانين والإجراءات لمجموعة الدول المنتمية إلى سوق مشترك.¹

وتختلف هاته العراقيل أو المعوقات إذ أنها بإمكانها أن تأخذ شكلا اقتصاديا أو ضريبيا أو اجتماعيا وعليه كان لزاما مكافحتها والتصدي لها خاصة وأنها تؤثر بشكل سلبي ومباشر على الوضع الجيد للسوق المشتركة.

وعليه فإذا أخذنا المعوقات ذات الشكل الضريبي مثلا فإنه بمجرد إحداث مواد ونصوص قانونية جبائية أو حتى تغيير بعض الإجراءات الجبائية المعمول بها فنرى في المقابل الآثار خاصة السلبية التي تعيق مناخ المنافسة.

كما أن عملية إدراج القوانين الضريبية بشكل متواصل يسبب حالة من التذبذب خاصة فيما يتعلق بالضغط الضريبي، والهياكل الضريبية وكذا التقنيات الجبائية المستعملة.

وفي نفس السياق نستطيع أن نقول إذا أرادت دول المغرب العربي أن تخلق جو تنافسي ومناخ تسوده منافسة منظمة فعليها بأن تقيم نظاما ضريبيا مشترك، بالإضافة إلى حصر مجموعة الرسوم على رقم الأعمال، وتوحيد نسبها ومجال تطبيقها لكي يكون الوضع مناسب والبيئة التنافسية خالية من كافة أنواع العراقيل.

قد يكون ذلك وضع مثالي كما قد يصعب تحقيقه، لكن يكفي أن تقوم الدول المغربية بتخفيف حدة التفاوت في النسب الضريبية حتى لا تأخذ المنافسة مسارا منحرفا غير مرغوب فيه.

¹ - Jean Pierre Jarnevic, **Droit fiscal international**, Editions Economica, France, 1985, p: 43

في الواقع تعود معوقات المنافسة لبلدان المغرب العربي إما للاختلافات المتضمنة في الهياكل الضريبية لهاته البلدان، أو للاختلافات الموجودة بين نسب الضرائب المطبقة.

1- المعوقات الناجمة عن اختلافات الهياكل الضريبية

هناك بعض الخبراء الاقتصاديين يرون حسب وجهة نظرهم بأن هذه المعوقات لها ارتباط بالاختلافات المتواجدة على مستوى الهياكل الاقتصادية، وكذا حجم الاقتطاعات الضريبية.

1-1- علاقة الهيكل الإقتصادي بالهيكل الضريبي

في الواقع وخصوصا إذا ما ركزنا على البلدان السائرة في طريق النمو نجد بأن الاختلافات الموجودة على مستوى الهياكل الضريبية هي بمثابة انعكاس للاختلافات الواقعة في الهياكل الاقتصادية لهذه البلدان، وهذا يعني أن الهياكل الضريبية تتأثر بشكل مباشر بالهياكل الاقتصادية.

وفي نفس السياق فإن الهياكل الضريبية لدول المغرب العربي لكي تكون متماثلة أو متشابهة يجب أن تكون هياكلها الاقتصادية متماثلة أيضا.

بالإضافة إلى ذلك فإن التبادلات التجارية البينية تتأثر بسبب الاختلافات الحاصلة على مستوى الهياكل الضريبية، وفي حالة ما حدث ذلك فإنه لا توجد آلية لحماية حرية التجارة الدولية حتى ولو كان الاختلاف في المعدلات الضريبية يساوي نسبة التغير في أسعار الصرف، فالتغير الذي يحصل على مستوى أسعار الصرف لا يمكنه أن يواجه الفجوات والاختلالات الناجمة عن الاختلافات الحاصلة في الهياكل الضريبية بين الدول.

بالإضافة إلى ذلك يمكننا القول بأنه من الضروري للحصول على حرية المنافسة الدولية أن تتساوى معدلات الضغط الضريبي التي تقع على المنتجات المصدرة على مستوى المنطقة المغاربية.

1-2- المعوقات الناجمة عن الاختلافات الحاصلة في الاقتطاعات الضريبية

إن التباين في الاقتطاعات الضريبية ينجم عنه معوقات في مجال المنافسة، ولو نظر إلى الجدول المبين أدناه لنجد متوسط الضغط الضريبي في دول المغرب العربي أقل نسبيا إذا ما قارناه ببعض البلدان الأوروبية، وعليه يمكننا القول بأن سياسة الاقتطاعات الضريبية لدول المغرب العربي تقريبا متشابهة، وهذا ما ترك معدل الضغط الضريبي يكون متشابه أيضا.

وتجدر الإشارة أنه من الضروري على دول المغرب العربي أن تعي جيدا بأن السياسة الضريبية المغاربية لها شأن كبير في توفير مناخ ملائم للمنافسة، وكذلك الحد من المعوقات الناجمة عن التفاوت في نسب الضرائب والرسوم.

الجدول رقم 2: مقارنة دولية لمتوسط الضغط الضريبي

2012	2003	
20.3%	11.3%	الجزائر
22.4%	18.5%	تونس
24.6%	21.5%	المغرب
28.1%	19.7%	ليبيا
29.3%	23.8%	البرتغال
30.1%	22.4%	فرنسا
41.2%	42.0%	اسبانيا
36.2%	32.9%	إيطاليا
28.4%	24.7%	ألمانيا

المصدر: إعداد الطالب بناء على إحصائيات صندوق النقد الدولي و Eurostat لسنة 2012.

ملاحظة: يحسب الضغط الضريبي بقسمة مجموع الاقتطاعات الضريبية/الناتج الداخلي الخام PIB

3-1- المعوقات الناتجة عن الاختلافات في نسب الضرائب

في هذا الإطار سنتناول الاختلافات المتعلقة بنسب الضرائب المباشرة وكذا نسب الضرائب غير المباشرة.

1-3-1- بالنسبة للضرائب المباشرة

فيما يخص الضرائب المباشرة وبالتركيز على الاختلافات الخاصة بالنسب الضريبية نجد بأن الضريبة على الدخل تعطي أهمية بالمداخيل الفردية المحققة، وبالتالي لا يمكننا القول بأن القضاء على الاختلافات المتعلقة بنسب ضريبة الدخل بين دول المغرب العربي يسمح بعدم وجود عائق للمنافسة وسيساهم أيضا في تنشيط السوق المشتركة.

أما إذا توجهنا إلى الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على رأس المال فالأمر يختلف تماما، حيث لو يحدث تقارب نسبي في معدلات هاته الضرائب سيكون له الأثر البالغ في مجال المنافسة ووضع السوق المشتركة.

1-3-2- بالنسبة للضرائب غير المباشرة

فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة فإن نسبها إذا كانت متفاوتة بين دول المغرب العربي فمؤكد أن يؤثر ذلك على مناخ المنافسة، خاصة وأن الضرائب غير المباشرة تتعلق بصفة مباشرة بالأسعار، ولو نفترض عكس الوضعية السالفة الذكر بمعنى تطبيق نسب ضرائب متناسقة وشبه متقاربة في دول المغرب العربي سوف يؤدي إلى إحداث جو تنافسي متميز وزيادة حركة المبادلات التجارية.

المطلب الثاني: تنشيط حركة المبادلات التجارية لدول المغرب العربي

تعتبر عملية تنشيط حركة المبادلات التجارية للدول المغاربية إحدى العوامل المساعدة في تحقيق التنمية الاقتصادية لهذه الدول، كما أن ذلك يرتبط ارتباطا وثيقا بإقامة تنسيق ضريبي. وعليه فقبل النظر في علاقة تنشيط المبادلات التجارية بين الدول المغاربية والتنسيق الضريبي سوف نتعرض لواقع المبادلات التجارية بين دول المغرب العربي، والتي ستبرز لنا من دون شك إلزامية تجسيد تنسيق ضريبي بين هاته الدول.

1- وضعية المبادلات التجارية بين دول المغرب العربي

- في الواقع هناك نقطتين أساسيتين يمكن سردها بخصوص هذه الوضعية :
- هناك ضعف مسجل في مستوى التبادلات التجارية بين الدول المغاربية؛
 - هناك مساعي جدية لتجسيد إتحاد جمركي مغاربي وذلك بمحاولة توفير الإطار التشريعي.
- وللمزيد من التحليل في هاته الوضعية سوف نتطرق إلى :

1-1- واقع التجارة البينية المغاربية

خلال الفترة الزمنية الممتدة ما بين سنة 2000 وسنة 2010 سجلت المبادلات التجارية بين دول المغرب العربي انخفاضا ملحوظا، حيث قدر المتوسط السنوي لحجم المبادلات بين سنتي 2000 و 2005 ب 498 مليون دولار، أما في السنوات الخمسة الموالية وصل إلى 342 مليون دولار. ولتفسير وضعية الأرقام السالفة الذكر يمكن استنتاج ما يلي:

هناك شبه استقرار لنسبة نمو الصادرات بين دول المغرب العربي بين سنتي 2008 و 2010 حيث بلغ 8.3 % في حين أنه سجل تراجع إلى نسبة 1.9 % ما بين سنتي 2000 و 2007 .

كما أن الصادرات المغربية نحو دول الإتحاد الأوروبي سجلت انخفاضا في نسبتها خلال نفس الفترات حيث كانت 9.3 % و 3.6 %، أما بالنسبة لباقي دول العالم فقد بلغت نسبة النمو السنوي المتوسط للصادرات المغربية 9.7 % و 5.7 % على الترتيب خلال الفترتين المذكورتين سلفا.

أما بخصوص الواردات فقد عرفت نفس الوضعية. بمعنى أن نسبة النمو عرفت انخفاضا سواء للمبادلات الخاصة بدول المغرب العربي أو دول الإتحاد الأوروبي.

لكن بخصوص بقية دول العالم فإنه قد انتقلت هذه النسبة من 2.6 % إلى 6.3 % خلال الفترات 2000 - 2007 و 2008 - 2010 على التوالي.

ومن هذا المنطلق لو نجري مقارنة بين حجم المبادلات الخاصة بدول المغرب العربي والمبادلات التي تتم بين مجموعات دولية أخرى لنجد بأنها ضعيفة، ولا ترتقي إلى المستوى المطلوب وقد يرجع ذلك لعدة اعتبارات وهي:

- التفاوت الكبير بين المبادلات المغربية البينية والمبادلات مع بقية دول العالم؛
- فيما يخص حجم المبادلات المبرمة بين الجزائر وبقية الدول المغاربية بسيط ورمزي؛
- ضعف التواجد المغربي في السوق التونسية للمنتجات التي تحوز فيها على امتياز نسبي خاصة المنتجات البحرية التي تستورد كلها من إيطاليا؛
- في الفترة ما بين سنتي 2000 و 2010 لم تمثل المنتجات الطاقية الجزائرية بالمتوسط السنوي إلا 5 % من الواردات المغربية من هذه المنتجات و 0.5 % من إجمالي الصادرات الجزائرية؛
- خلال نفس الفترة الزمنية تمثل المبيعات من المنتجات الغذائية الجزائرية ما عدا 0.6 % من الصادرات المغربية من هذه المنتجات، و 0.3 % من الواردات الكلية الجزائرية من نفس المنتجات، في حين تأتي حوالي 40 % من هذه الواردات من فرنسا وإسبانيا وهذا يعد تباين وفرق شاسع؛
- تتم أغلب المشتريات الجزائرية من المنسوجات لدى تركيا، الصين وإسبانيا؛
- تمثل واردات الجزائر من المنسوجات المغربية والتونسية 1.7 % من إجمالي وارداتها في هذا المجال وبالتحديد 0.9 % من المغرب والبقية من تونس.

وتجدر الإشارة إلى أن الجزائر قامت بالتزام تجاري نحو دول المغرب العربي حيث عقدت عدة صفقات تبادلية خصوصا في الفترة الزمنية المنحصرة ما بين سنة 2000 و سنة 2006 ، لكن بعد هذه الفترة وإلى غاية سنة 2010 أصبح الأمر يختلف، حيث لعبت دولة المغرب دورا مميّزا إذ أن نسبة 70 % من المبادلات التجارية تتم من وإلى دولة المغرب باعتبارها مركزا للتجارة البينية المغربية.

1-2-1- مسيبتات ضعف المبادلات التجارية المغربية

بالتأكيد توجد مسيبتات لضعف المبادلات التجارية بين دول المغرب العربي، وقد يمكن حصرها في تماثل الهياكل الاقتصادية للدول المغربية وكذا ضعف التكامل الهيكلي.

1-2-1- تماثل الهياكل الاقتصادية للدول المغربية

إن التشابه الكبير الذي تميزت به الهياكل الاقتصادية للدول المغربية أدى إلى تسجيل ضعف ملموس في حركة المبادلات البينية لدول المغرب العربي.

وعليه فإن مؤشر فينجر- كرينين (Finger-Kreinin) يبرز لنا بأنه توجد درجة تماثل بين الصادرات المغربية والتونسية تجاه سوق الإتحاد الأوروبي، حيث انتقلت من 75% خلال الفترة المحصورة ما بين سنتي 2000 و2005 إلى 79% ما بين سنتي 2006 و2010.

الجدول رقم 3:

مؤشر التماثل بين صادرات دول الإتحاد المغربي نحو الإتحاد الأوروبي

2010 -2006	2005 -2000	
4.9%	3.1%	الجزائر-المغرب
79%	75%	المغرب- تونس
13.4%	14.2%	الجزائر-تونس

المصدر: وزارة المالية والخصخصة المغربية، 2010.

في الحقيقة هذا التماثل له مرجعية وهي تطور القطاع الصناعي في كلا من تونس والمغرب وبالتحديد الصناعة النسيجية، حيث تحصلت هاته الدول على مزايا جمركية لقاء تعاملاتها مع دول الإتحاد الأوروبي.

غير أن هذه المزايا تركت أثر ألا وهو شدة المنافسة بين تونس والمغرب بغية الحصول على الامتيازات المرتبطة بالمنتجات الموجهة لسوق الإتحاد الأوروبي ، لكن تبقى صادرات الجزائر نحو سوق الإتحاد الأوروبي ضعيفة إذا ما قارناها بكلا من تونس والمغرب .

مما سبق نستطيع القول بأن دول المغرب العربي تعاني من عراقيل تمنعها من إقامة تكتل مغاربي، ولهذا وجب على هاته الدول أن تتصدى لكافة العراقيل، وذلك بتوفر إرادة سياسية قوية ورغبة في التعاون خاصة ونحن في زمن تتسارع فيه دول العالم إلى التعاون والتكامل لتحصيل أكبر فائدة من العولمة.

1-2-2- ضعف التكاملية الهيكلية

إن ضعف الحصة النسبية للمبادلات البينية المغاربية في إجمالي التجارة العالمية المقدرة بـ 1.2%، إلى جانب أن نصيب الصادرات المغاربية خارج المحروقات في الناتج الداخلي يعتبر جد ضعيف مقارنة بمناطق العالم الأخرى، يدفعنا هذا إلى طرح العديد من التساؤلات عن أسباب هاته النتائج و هل هذه الأخيرة تتوافق مع الإمكانيات الهيكلية، أو هل العوامل المؤسسية و السياسية كانت وراء إنحراف نمو المبادلات.¹

إذا تأملنا جيدا الإحصائيات المتعلقة بإقتصاديات دول المغرب العربي فإننا نستطيع القول بأن التكاملية البينية المغاربية جد ضعيفة وللأسف فهذا أمر واقعي، حيث تتراوح بين 0.852 % و 0.856 % على التوالي سنة 2006 و 2010.

الجدول رقم 4:

مؤشر التكاملية للمغرب العربي و المشرق العربي لسنة 2010

سنة 2010	المغرب العربي	المشرق العربي
المغرب العربي	0.852	0.903
المشرق العربي	0.523	0.448

المصدر: تقرير FEMISE، فرنسا، 2010.

ما يمكن ملاحظته من خلال هذه المعطيات إنعكاس ضعف التكاملية الهيكلية للمبادلات المغاربية على مستوى و تطور حصص الأسواق، مما يدفعنا إلى الحكم بأن التجارة بين البلدان المغاربية توافقت تحقيق الإمكانيات الممنوحة من خلال التخصصات الإنتاجية الحالية لهذه البلدان. و هذا ما يؤكد نتائج بعض الدراسات التي بينت أن البلدان الأكثر تنوعا جغرافيا في مبادلاتها هي تلك القادرة على إعطاء تكاملية هيكلية أكثر فيما بينها.

لهذا يعتبر ضعف تأقلم الهياكل التصديرية مع الطلب البيئي الإقليمي من بين العوامل المفسرة لضعف نمو المبادلات الإقليمية.

كما تجدر الإشارة و حسب بعض الأبحاث المنجزة على مستوى صندوق النقد الدولي (F.M.I.) يماثل بصفة عامة المؤشر المسجل لتكاملية الإنتاج لبلدان المغرب العربي ذلك المحقق بالنسبة لبعض مناطق التكامل الإقليمي خلال السبعينيات مثل الأوبيك و الميركوسور.

و تعكس هذه الوضعية سوء استغلال وعدم إمكانية تنمية المبادلات على مستوى منطقة المغرب العربي.¹

2- دور التنسيق الضريبي في ترقية المبادلات

من المعروف أنه في مجال المبادلات الدولية للسلع والخدمات يظهر الدور الفعال للضرائب غير المباشرة حيث أن كل البلدان تقريبا تفرض الكثير والعديد من ضرائب الإستهلاك على السلع المباعة للمستهلك فعند تصدير السلع من دولة نحو أخرى يمكن أن تخضع للضريبة في إقليم الدولة المصدرة، و تقع عليها الأخرى عند الإستيراد في إقليم الدولة المستهلكة.

وعليه فهذه الوضعية لا تشجع أبدا المبادلات الدولية بين الدول، بل يفترض أن تخضع المبادلات الدولية للسلع إلى قواعد خاصة و متميزة، حيث تجعلها محمية من الوقوع في الإزدواج الضريبي.² وفي هذا النسق يمكننا أن نقدم حلين نظريين هما :

- إما إتباع طريقة فرض الضريبة على البلدان المنتجة و تعفى ضريبيا عند دخولها إقليم البلد المستهلك؛

- أما إذا إختارنا الطريقة المعاكسة بمعنى فرض الضريبة على المنتجات في إقليم البلد المستهلك (البلد المستورد) و إعفائها على إقليم البلد المنتج (البلد المصدر).

إن وضع الضريبة كعنصر حيادي يساهم في توفير مناخ تنافسي ملائم للمنتجات المحلية من جهة والمستوردة من جهة أخرى.

وتجدر الإشارة إلى الأهمية التي يجب أن نوليها نحن كذلك للتنسيق الضريبي المغاربي، والتي يمكن أن تبرز هذه الأهمية خاصة من خلال الأبعاد التالية:

- إلغاء الحقوق الجمركية بين الدول الأعضاء عقب إقامة إتحاد جمركي؛

- منع كل تقييد كمي أو إجراءات ذات آثار مماثلة عند الإستيراد.

1- Le rapport annuel du Fonds Monétaire International, Washington, 2003, p: 36

2- Mohamed Fadhel Ben Omrane, Op.cit, p: 64

قد يمثل تطبيق هذين العنصرين إلى جانب إقامة تنسيق ضريبي في المنطقة المغاربية عوامل محفزة للمبادلات بين بلدانها من جهة، و للمنافسة بين المؤسسات من جهة أخرى.

وفي حالات خاصة ونادرة يجب أن نتصور كذلك قد يكون التنسيق الضريبي لا طائل منه.

1-2- الحالة التي لا يكون فيها للتنسيق الضريبي تأثير على المبادلات البينية

في الواقع وكما لاحظنا سابقا فإنه يعتبر إختلاف الهياكل الضريبية عاملا أساسيا في أداء المبادلات الدولية، إذ أنه إذا كانت الضرائب مرتفعة في الدولة A مقارنة بالدولة B فهذا لن يضر بصادرات الدولة A نحو الدولة B، و لن يشجع كذلك صادرات الدولة B نحو الدولة A خاصة إذا كانت الأنظمة الضريبية للدولتين A و B متماثلة.

و بالنظر إلى الضرائب على الإستهلاك، يعني هذا التماثل في الهياكل الضريبية لكل منتج أو خدمة، أن الضريبة في A لا تختلف عن تلك المطبقة في B إلا بمعامل ثابت.

وبعبارة أخرى توضح هذه الفرضية أن الضريبة لا تعدل تدريجيا شكل السلام الوطنية للأسعار. فالإختلافات التي قد تكون بينها هي نفسها الموجودة في حالة غياب الضريبة، حيث أنه في ظل نظام للمنافسة لا تقوم التجارة الدولية على فروق التكلفة المطلقة بل على الإختلافات في السلام الوطنية للأسعار.¹

وهنا تجدر الإشارة إلى الأمر الذي أكده ريكاردو في نظريته الشهيرة والمتعلقة بالتكاليف النسبية: حيث أن سعر التكلفة الأقل لمنتج معين ليس ذلك المحصل عليه في البلد أين تم صناعته بأكبر إنتاجية بل في البلد الذي توجد فيه العلاقة بين الإنتاجية التي صنع بها و الإنتاجية المتوسطة الوطنية عند حدها الأمثل، و يكون هذا القانون أيضا صحيحا في الحالة التي تتماثل فيها هيكلية الأجور في البلدان المعنية. وفي الواقع فإنه عند مستوى إنتاجية وسطية يتحصل البلد على إمتياز بالنسبة لمنتج معين وهو ذلك المنتج الذي تم صنعه من طرف عمال الذين يتلقون في مقابله أجرا أدنى بالنسبة للأجر المتوسط الوطني وليس أجرا أدنى بالقيمة المطلقة.

و بطبيعة الحال فإن إرتفاع الأعباء الضريبية في البلد A يؤدي إلى زيادة المستوى العام للأسعار في هذا البلد، مادام أن هذه الضرائب قد تم تحميلها.

غير أنه من المفروض أن هاته الزيادة قد تم تعويضها في العلاقات مع الخارج، من خلال تعديل معدلات الصرف، حيث يرتبط المعدل العادي الذي تستبدل به عملة البلد A بنظيرتها في البلد

¹ - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص: 271

بالمستويات العامة للأسعار في A و B، إذ يرتبط هذا المستوى بدوره بتكاليف المنتجات و الخدمات في البلدين، ما دام العبء الضريبي عنصر من عناصر هذه التكلفة.

وعليه فإن إعفاء المنتجات و الخدمات المصدرة و فرض الضريبة على المنتجات و الخدمات المستوردة لن تكون له آثار كبيرة من ناحية المنافسة الدولية و الحماية الوطنية، إذا كان فرض الضريبة أو الإعفاء منها متجانسا، بمعنى أنه إذا سادت نفس الظروف بالنسبة لكل المنتجات و الخدمات فإن الأعباء الضريبية أو الأعباء الإجتماعية تتساوى، وهذه ليست بالضرورة شرطا أوليا لإقامة منافسة بل يؤدي إلى تحقق آثار إقتصادية حسنة.

بل بالعكس إذ أنه غالبا ما تقوم المبادلات على إختلافات و تقسيم للنشاطات الناتجة عنها التي تأخذ بعين الإعتبار معطيات قاعدية متمثلة في تكلفة اليد العاملة، ووزن الأعباء العمومية.¹ ويبدو من الواضح أن هذه التصورات ما هي إلا نظرية و لا توافق الحقائق الحالية السائدة في دول المغرب العربي.

2-2- حالة التنسيق الضريبي بإعتباره عاملا محفزا للمبادلات

لقد لاحظنا أنه إذا تم تحديد مداخيل المنتجات أو الخدمات بطريقة غير متجانسة، لن يكون النظام الضريبي محايدا في المبادلات الدولية بل يصبح سببا مباشرا في حصول معوقات. غير أنه في الواقع تحدث هذه الأخيرة لما تتضمن التشريعات الضريبية أنظمة خاصة أو إعفاءات، كلية أو جزئية مختلفة من بلد لآخر لنفس المنطقة الإقليمية الإقتصادية.

ففي المجال الصناعي مثلا يمكن للإختلافات في الأنظمة الضريبية أن تحدث تغيير في منحى المنافسة لقطاع أو منتج، كما يمكن أن تظهر لامساواة أخرى بسبب عدم إستفادة الصادرات الغير المرئية من إعفاءات ضريبية (مثل نفقات السياح) في حين تستفيد الصادرات المرئية من ذلك.

وبالتالي تتضح أهمية الرقابة الواجب فرضها من قبل الهيئات المغاربية المختصة على الأنظمة الضريبية الوطنية، و إذا كانت أهمية الرقابة تتحدد بأهمية موضوعها، فهي كذلك مؤكدة من خلال الأهداف المراد تحقيقها.

ومن هذا المنطلق فإنه كان لزاما أن تكون الضرائب حيادية إتجاه المنافسة بين المنتجات الوطنية و المنتجات المستوردة ، كما يشترط لنجاح أي تنسيق ضريبي وجود آليات مراقبة صارمة.

¹ - Guechi Djamel Eddine, l'Union du Maghreb Arabe , **Integration régionale et développement économique** , Casbah Editions, Alger, 2002 , p:123

المبحث الرابع: الإجراءات الضرورية لإقامة تنسيق ضريبي مغاربي

إن عملية تجسيد و إقامة تنسيق ضريبي مغاربي تتطلب شروطا، سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو غير المباشرة، وأهمها وجود مؤسسات أو هيئات قوية تعود إليها مهمة وضعه قيد التنفيذ، وتضمن المتابعة الجادة والصارمة لتطبيق القرارات المتعلقة والمتخذة في مجال التنسيق الضريبي.

فعلى سبيل المثال فإنه تستلزم آلية فرض الضريبة على المبادلات مثلا، إقامة وتنصيب جهاز مركزي ما فوق وطني يشرف على عمليات المقاصة بالنسبة للموارد المحصلة بغرض تحويل الضرائب غير المباشرة المقطعة، و بالتحديد الرسم على القيمة المضافة لبلدان المغرب العربي التي يعود لها الحق في ذلك.

و يمكن أن تصطدم هذه الهيئة ببعض المشاكل في أداء مهامها، من النواحي التقنية والتنظيمية لذا وجب رصد جميع العراقيل و حلها في إطار مغاربي.

ولهذا سنقوم بالإطلاع عن إمكانيات إقامة مؤسسات تضطلع بالتنسيق من جهة، و تقديم رزنامة تحدد من خلالها المراحل التي يجب المرور بها للوصول إلى تنسيق ضريبي مغاربي من جهة أخرى، لكن قبل ذلك سوف نوضح مفهوم وأهداف التنسيق الضريبي.

المطلب الأول : إنشاء المؤسسات الضرورية لإقامة التنسيق الضريبي

لو ندقق في مصطلح التنسيق لوجدنا بأنه تعاون بين أطراف معينة، هذا الأخير مبرم بغية الوصول إلى أهداف وغايات هامة وتتصف بأنها ذات صبغة طويلة الأجل، بالإضافة إلى ذلك فعملية التنسيق لا تنحصر فقط في توحيد وتقريب النسب والمعدلات الضريبية بل يصل الأمر إلى وضع آليات وتقنيات ومبادئ مشتركة لعمليات الإخضاع الضريبي.

كما أن الفائدة الأساسية للتنسيق الضريبي هي تفادي كل العراقيل التي تقف أمام الاستثمار وحركة المبادلات التجارية.

وتجدر الإشارة إلى أن الخبراء لهم وجهات نظر متباينة حول قضية التنسيق الضريبي خاصة فيما يتعلق بتجسيده على أرض الواقع فذهب فريق منهم إلى التركيز على محاولة توحيد المعدلات الضريبية أو تقاربها في الدول التي تريد التنسيق، في حين ذهب آخرون إلى عقد اتفاقيات بذات الشأن.¹

¹ - Bachir Elmurr, **Harmonization fiscale et politiques monétaires au sein d'une intégration économique**, les cahiers de recherche Creden, Université de Montpellier, France, 2002, p: 2

وفيما يلي سنعرض مفهوم وأهداف عملية التنسيق الضريبي :

تعريف التنسيق الضريبي

في الواقع توجد عدة تعريفات للتنسيق الضريبي، وذلك راجع لاختلاف الرؤى ووجهات النظر لخبراء المالية فمنهم من عرف التنسيق الضريبي بأنه يتمثل في عملية توحيد النسب الضريبية وضرورة تقارب المصطلحات والإجراءات الجبائية المعمول بها.

ونشير هنا إلى ضرورة التمييز بين التنسيق الضريبي المحلي (الوطني) والتنسيق الدولي، إذ أن التنسيق الضريبي الوطني يتمثل في وحدة الهيكل الضريبي داخل تراب الدولة الواحدة، أما التنسيق الضريبي الدولي فيقصد به توحيد الأنظمة الضريبية المنتمية لتكتل اقتصادي معين.

وتجدر الإشارة إلى أنه يوجد اختلاف بين التنسيق الضريبي والإصلاح الضريبي، فالأول هو عبارة عن جملة التغييرات التي تتم على مستوى النظام الضريبي للدولة لخدمة مصالحها مع غيرها من الدول بعد عقد اتفاق بينهم، بينما الإصلاح الضريبي هو بمثابة التغييرات التي تمس النظام الضريبي للدولة دون مراعاة بقية الدول التي قد تكون بينهم معاملات معينة.

كما أن التنسيق الضريبي يعرف أيضا بأنه كافة التعديلات للأنظمة الضريبية الدولية لإحداث حالة من الانسجام، وتوحيد مجمل الأهداف والغايات للدول المنطوية تحت تكتل اقتصادي معين.

وكتعريف نهائي لمصطلح التنسيق الضريبي نقول أنه مسار تعديل الأنظمة الضريبية الوطنية إلى غاية توحيدها وتمائلها، و تكون متلائمة مع الأهداف الاقتصادية المشتركة للبلدان المعنية بالتكامل الاقتصادي.¹

أهداف التنسيق الضريبي

في الحقيقة أن أهداف التنسيق الضريبي تختلف باختلاف العلاقة الاقتصادية البينية للدول وسنين فيما يلي هذه الأهداف وفق ثلاث اعتبارات:

أهداف التنسيق الضريبي في إطار العلاقات الدولية العادية

تقتصر أهداف التنسيق الضريبي في إطار العلاقات الدولية العادية على محاولة الحد أو التخفيض من عبء الضرائب، وكذا تبسيط الإجراءات العملية بما يضمن المحافظة على هذه العلاقات الدولية.

¹- Wolfgang Eggert and Bernd Genser, **Is Tax Harmonization Useful?**, National Bureau Economic Research, working paper series, 2000, p:7

أهداف التنسيق الضريبي في إطار السوق المشتركة

في إطار السوق المشتركة يتسع مجال أهداف التنسيق الضريبي للدول المتكتلة وسنحاول عرض أهمها في الآتي:

- ضبط الإجراءات اللازمة في تحديد الوعاء وتحصيل الضرائب؛
- توضيح الأسس الذي يفترض إتباعها في توزيع العبء الضريبي؛
- التنسيق فيما يخص العبء الضريبي بشكل جماعي؛
- كيفية توزيع ذلك العبء الضريبي.

أهداف التنسيق في إطار الاتحادات الجمركية

عندما نتكلم عن الاتحادات الجمركية نجد بأن التنسيق الضريبي له هدف أساسي وهو تشجيع المبادلات التجارية، وذلك من خلال إلغاء الحواجز الجمركية والتخفيف من الآثار السلبية للضرائب والرسوم على الدول الأعضاء في الإتحاد.¹

وبعدما قدمنا بعض التعريفات للتنسيق الضريبي، وكذا عرض أهدافه سنركز عن أول إجراء لإقامة تنسيق ضريبي بين دول المغرب العربي، ألا وهو إنشاء المؤسسات الضرورية لإقامة التنسيق الضريبي للدول المغاربية.

وفي يتعلق بإقامة تنسيق ضريبي فإنه و كما سبق ذكره فتطبيق تنسيق ضريبي في المنطقة المغاربية يستوجب إنشاء هيئات ما فوق وطنية مخولة بصلاحيات التنظيم، الإشراف و تنفيذ قواعد عمل التنسيق بصورة تسمح بتجنب الإختلالات الناجمة عن توحيد الآليات الضريبية للبلدان المغاربية، حيث أنه وبدون شك لا معنى لتنسيق ضريبي دون إقامة هيئات تسهر على تطبيقه بصفة مثلى.

وعلى هذا الأساس فإنه يمكن إعتبار المؤسسات الموجودة حاليا على مستوى الإتحاد المغاربي الدعامة الأولية، والتي بإمكانها أن تقوم بترتيب الظروف الملائمة لإقامة تنسيق ضريبي.

حيث أننا نجد فئتين من المؤسسات المغاربية تتكون الأولى من أجهزة سياسية مكلفة بإتخاذ القرارات و توجيه السياسة العامة للإتحاد، و الثانية تتكون من أجهزة سياسية وتقنية مهامها تنفيذ السياسة العامة المرسومة من طرف الفئة المذكورة أولا.

¹ - أحمد يونس البطريق، حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص: 234

1- أجهزة اتخاذ القرار

إن عملية اتخاذ القرار عادة ما تتم بواسطة ثلاثة مراحل أساسية تبدأ بالاقتراح ثم التشاور وأخيرا المصادقة، ومن هذا المنطلق يستوجب تحديد الهيئات المغاربية التي يمكن أن تقوم بهذه المهام. كما أن هذه الهيئات تستند على الأسس التي تم تجسيدها من خلال معاهدة مراكش، إذ أن المادة السادسة للمعاهدة تنص على أن مرحلة المصادقة من اختصاص المجلس الرئاسي، أما مرحلة التشاور فتتم بالتنسيق مع مجلس وزراء الخارجية والذي يشرف على مرحلة الاقتراح بمفرده.

1-1- المجلس الرئاسي

إن المجلس الرئاسي من حيث التركيبة يتكون من رؤساء البلدان الأعضاء، و يعتبر الهيئة العليا للأجهزة المكونة لإتحاد المغرب العربي، حيث حددت مهامه من خلال المواد 4، 5 و 6 من معاهدة مراكش. و بعبارة أخرى يتم على مستواه رسم إستراتيجية السياسة الإقتصادية المشتركة، و اتخاذ المواقف المشتركة إتجاه المتغيرات الحاصلة داخل المنطقة المغاربية أو خارجها.

و يرتكز المجلس الرئاسي في إتخاذ قراراته نظام التصويت بالإجماع، و هذا للحفاظ على إستقلالية كل دولة مغاربية في إبداء وجهة نظرها.

ففي حالة إعادة النظر في أحكام معاهدة مراكش، بمعنى مراجعة نص المعاهدة أو تحيينها لمسايرة المعطيات والتطورات الإقتصادية الدولية الراهنة، يجب أن يكون التصويت بالإجماع فيما يخص تجسيد الأهداف النهائية للمعاهدة، خاصة منها التي تحمل أثر على الأداء المؤسساتي للدول الأعضاء، مثل إتخاذ إجراءات تمس السياسة الجبائية للمنطقة المغاربية، أي تنسيق الأنظمة الضريبية للبلدان المغاربية بصورة تسهل حركة المبادلات التجارية فيما بينها من جهة، و إستقطاب الإستثمارات الأجنبية المباشرة من جهة أخرى.

1-2- أجهزة الاستشارة و التنسيق

يوجد على مستوى الإتحاد المغاربي أجهزة توكل لها مهام الإستشارة و التنسيق بما يخدم ويكفل أهداف الإتحاد المغاربي.

1-2-1- مجلس الشورى

يعتبر مجلس الشورى بمثابة هيئة فوق وطنية (Supranational)، و يمثل كل دولة من دول الإتحاد المغاربي عشرون عضوا، و لا يشترط أن يكون هؤلاء من نواب الهيئات البرلمانية للدول الأعضاء، حيث يتم إختيارهم من طرف بلدانهم أو طبقا للنظام السياسي السائد لكل بلد.¹ و تختص هذه الهيئة بإستقلاليتها إزاء تدخلات السلطات الحكومية للبلدان الأعضاء في الإتحاد، و تعقد إجتماعاتها في دورة سنوية عادية، و تقدم توصياتها للمجلس الرئاسي و التي من شأنها أن تدعم أداء أجهزة الإتحاد في تجسيد وتحقيق أهدافه المرسومة.

كما يمكن للمجلس الرئاسي أن يطلب إنعقاد دورة إستثنائية للمجلس للبت في القضايا المستعجلة. و تبقى مهام هذا المجلس إستشارية بحتة و لا تلعب ذلك الدور الذي يمكن أن يؤديه برلمان معين على مستوى دولة معينة.

ومن هذا المنطلق يمكن لهذا المجلس أن يقدم وجهات نظر إتجاه المسائل المتعلقة بالتنسيق الضريبي، و الذي يمكن أن تلعب دورا أكبر حتى في مجال التكامل الإقليمي بصفة عامة فطابعه الإستشاري لا ينقص من وزنه، على إعتباره جهازا يضم ممثلي الشعوب المغاربية الراغبة في تجسيد البناء المغاربي المشترك.

1-2-2- مجلس وزراء الخارجية

هذه المؤسسة ترتبط تنظيميا بالمجلس الرئاسي و لا تتخذ هذه الهيئة أية قرارات، بل تحضرها للمصادقة عليها من طرف رؤساء بلدان الإتحاد المغاربي.

و يلعب وزراء خارجية دول الإتحاد دورا أساسيا في التنسيق، و هذا طبقا لأحكام المادة 8 والتي تنص أيضا على ضرورة توفر الإتحاد على مجلس لوزراء الشؤون الخارجية الذي يتولى تحضير دورات المجلس الرئاسي، و يدرس مقترحات لجنة المتابعة و اللجان الوزارية المختصة.

وبالتالي يمكننا إعتبار أن هذا المجلس يتمتع بالقدرة في الحكم على مختلف المقترحات التي يرفعها إلى المجلس الرئاسي، حيث يقوم بترتيبها قبل إحالتها على سلطة إتخاذ القرار في الإتحاد المغاربي. و عقب إتخاذ القرار، يقوم مجلس وزراء الشؤون الخارجية بإرسالها إلى اللجان المختصة التي تقوم بتطبيقها على أنظمتها الوطنية بعد المصادقة عليها.

¹ - جمال عبد الناصر مانع، مرجع سابق، ص: 194

و من هنا تبرز الأهمية القصوى للدور الذي يمكن أن تلعبه هذه المؤسسة في دراسة الجانب الضريبي من قضية التكامل الإقتصادي المغربي، والذي سيكون بدون شك أحد المسائل الجوهرية التي سوف تطرح في إطار تفعيل السوق المشتركة المغربية.

2- أجهزة تنفيذ السياسة العامة للإتحاد المغربي

هاته الأجهزة هي عبارة عن مؤسسات تكمل أعمال، و تحركات أجهزة إتخاذ القرار و توجيه السياسة العامة للإتحاد، مادام أن المجلس الرئاسي عند إتخاذه للقرارات المختلفة بحاجة لمؤسسة تقوم بتنفيذها بما يتلاءم و الظروف العامة السائدة في المنطقة المغربية.

و نظرا للأهمية الحيوية لهذه الأجهزة الحساسة سنتطرق إليها فيما يلي:

1-2- الأجهزة التنفيذية

تتكون الأجهزة التنفيذية المنصوص عليها من خلال معاهدة مراكش من:

- اللجان الوزارية المتخصصة:

و التي هي عبارة عن أجهزة ما بين الدول المغربية المكلفة عند المنبع بتنفيذ تعليمات المجلس الرئاسي و تحضير مشاريع القرارات ثم تنهى بتنفيذ هذه القرارات بعد تبنيها من طرف الهيئة العليا للإتحاد.

- الأمانة العامة:

و هو الجهاز الإداري الدائم المكلف بالعمل على تنسيق قرارات إتحاد المغرب العربي على مستوى هياكله.

1-1-2- اللجان الوزارية المتخصصة

تتكون هذه اللجان من وزراء مختلف القطاعات التابعة للدول الأعضاء، و لم تحدد معاهدة مراكش عددها، حيث يمكن أن يحدد عدد اللجان المجلس الرئاسي على أساس متطلبات العمل المشترك. و طبقا لأحكام المادة 8 من معاهدة مراكش، تتدخل هذه اللجان برفع مشاريع القرارات إلى الهيئة العليا للإتحاد المغربي لدراستها و المصادقة عليها.

و في هذا الإطار يجب أن نشير إلى أن هذه اللجان منذ إنشائها، لم تولى إلى حد الساعة إهتماما للمسائل الضريبية، و إقتصرت في تبادل وجهات النظر على مستوى خبراء إدارات الضرائب المغربية هذه الأخيرة عقدت إجتماعا مطول خلال شهري فيفري ومارس من سنة 2004، حيث جمعت مسئوليتها لدراسة الجانب الضريبي في التكامل الإقتصادي المغربي مع تسجيل غياب الجزائر عن هذا الاجتماع الهام.

إن عملية إشراك خبراء إدارات الضرائب في البلدان المغاربية لدراسة كيفية إستعمال الأداة الضريبية من أجل تفعيل السوق المغاربية المشتركة، جد ضروري في إعداد مشروع ناجح للتنسيق الضريبي في المنطقة المغاربية.

و تحتاج اللجان الوزارية المشتركة لتناسق أعمالها المشتركة إلى تدخل جهاز مركزي يضمن إنسجام مشاريعها، مع الأهداف النهائية المحددة من طرف السلطات العمومية للبلدان المغاربية حيث أشارت معاهدة مراكش إلى وجود مثل هذا الجهاز و المتمثل في الأمانة العامة للإتحاد المغاربي.

2-1-2- الأمانة العامة

تمثل الأمانة العامة لإتحاد المغرب العربي الحجر الأساسي في مجال التنسيق وتنفيذ الأنشطة المرتبطة بالسياسة العامة للإتحاد.

و نظرا للدور الحيوي الذي يمكن أن تلعبه، قام المجلس الرئاسي بتعديل المادة 11 من معاهدة مراكش التي تشير إليها، بطريقة تجعله يؤدي مهامه بطريقة مستقلة و مثلى في نفس الوقت حيث تم في قمة الجزائر سنة 1990 إخراج من حيزه الإداري البحث إلى مهام أكثر حيوية تتمثل في تنفيذ، و تنسيق الأعمال المشتركة لمختلف اللجان الوزارية المختصة، مما يجعل مكانته في تطبيق مخطط تنسيق الأنظمة الضريبية جد معتبرا.

إلى جانب هذه الهيئة و لضمان تطابق و فعالية تنفيذ القرارات الصادرة عن المجلس الرئاسي توجد هياكل مكلفة بالمراقبة نصت على إقامتها معاهدة مراكش.

2-1-2-1- أجهزة المراقبة

تسهر مؤسسات المراقبة على مستوى إتحاد المغرب العربي على التنفيذ الفعلي لقرارات الإتحاد بالتطابق مع أحكام معاهدة مراكش، سواء كان هذا على مستوى الدول أو على مستوى المؤسسات، تتمثل هذه الهيئات في لجنة المتابعة و الهيئة القضائية.

2-2-1-2- لجنة المتابعة

لقد تمت الإشارة إلى لجنة المتابعة في المادة 9 من معاهدة مراكش، حيث على كل دولة عضو أن تقوم بتعيين عضو حكومي على مستوى هذه اللجنة، يتولى مهام الإشراف على شؤون الإتحاد و يتوجب عليه تقديم نتائج أعماله لمجلس وزراء الشؤون الخارجية.

و يعتبر الدور المنوط بهذه اللجنة في غاية الأهمية فهي أداة رئيسية لإقناع كل دولة على تحمل مسؤوليتها في تنفيذ القرارات المشتركة، فوجود مثل هذه الهيئة تعبير واضح من قبل البلدان المغاربية،

و لو نظريا للإحتياط من كل محاولة شل أو تجميد تنفيذ القرارات المشتركة المتعلقة بالتكامل الإقتصادي و خاصة تلك المتعلقة بالجانب الضريبي.¹

و هذه الإرادة مدعمة أكثر بوجود هيئة قضائية مزودة بقدره عقابية حقيقية، و تكمل بصفة فعالة المراقبة الممارسة من قبل المجلس الرئاسي.

2-1-2-3- الهيئة القضائية

إن بلدان الإتحاد المغاربي سعت على إنشاء الهيئة القضائية التي تتولى النظر إلى التزايدات الناشئة حول تفسير و تنفيذ معاهدة مراكش، و الإتفاقيات المبرمة في إطار الإتحاد، بما يؤدي إلى تنقية العلاقات البينية و تناسقها، ويدعم جهود التكامل الشامل فيما بين الدول المغاربية.

و تتكون الهيئة القضائية من قاضيين إثنين عن كل دولة، بمعنى عشرة قضاة في المجموع و تتمتع بقانون أساسي خاص بها تمت المصادقة عليه خلال شهر مارس 1991.²

في هذا الإطار يمكننا تصور الدور الذي ستلعبه هذه الهيئة في مجال تنسيق الأنظمة الضريبية المغاربية و تدعيمها بما يضمن أداء متميزا للمبادلات التجارية المغاربية، و هذا مثلما هو حاصل على مستوى بعض التجمعات الإقليمية مثل محكمة المجموعات الإقتصادية الأوروبية.

لكن ليس بإمكان هذه المؤسسات أن تؤدي أدوارها المنوطة بها بصفة مثلى دون القضاء على بعض القيود التي يمكن أن تعرقل مهامها، خاصة في المجال التجاري و كذلك فيما يتعلق بتطبيق المعنى الحقيقي للتنسيق الضريبي.

المطلب الثاني : وضع رزنامة لتحضير التنسيق الضريبي

بالنظر لصعوبات التنسيق في حد ذاته، يبقى تجسيد هذا الهدف غير مؤكد إذا لم تسارع بلدان المغرب العربي إلى تحديد رزنامة لتطبيق هذا المخطط في جميع مراحلها.

بالإضافة إلى ذلك فإن هذه الرزنامة تركز على مرحلتين رئيسيتين:

الأولى تتعلق بتنفيذ الخطوات التقنية، بينما تتعلق الثانية بالجوانب المؤسساتية و النظامية.

و بما أنه لا يمكن إنجاز الجانب التقني دون أن يتم إعداد الدعامات المؤسساتية، سنحاول إستظهار الإمكانيات المتوفرة لدعم التعاون بين إدارات الضرائب في بلدان المغرب العربي.

¹ - جمال عبد الناصر مانع، مرجع سابق، ص: 217

² - Mohamed Fadhel Ben Omrane, Op.cit, p: 212

و هذا دون أن نتجاهل وتناسى ضرورة القضاء على مختلف القيود ذات الطابع الإقتصادي خاصة التي يمكن أن تحول دون القيام بهذا المشروع.

1- قيود التنسيق الضريبي

إذا نظرنا إلى مسألة القيود فهي عديدة و من الممكن أن تعرقل مسار التنسيق الضريبي خاصة ذلك المتعلق بدعم المبادلات التجارية المغربية، أي التنسيق الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة، حيث يمكن أن تتمثل هذه القيود في تعدد الرسوم على رقم الأعمال في بلدان المغرب العربي، و التي يتم تطبيقها بالتوازي مع الرسم على القيمة المضافة.

إلى جانب هذه القيود لا يمكن لنا إغفال ضرورة تبني البلدان المغربية لسياسة مشتركة في مكافحة الصعوبات الناجمة عن القطاع الغير مهيكّل أو السوق الغير رسمي.

1-1 - إلغاء تعددية الرسوم على رقم الأعمال

يمكن إعتبار تعدد الرسوم على رقم الأعمال أولى العقبات في مسار التنسيق الضريبي في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA)، و السبب في ذلك راجع إلى سوء تأقلم الرسم على القيمة المضافة بحد ذاته مع حجم كبير من الرسوم الواقعة على الاستهلاك من جهة، و تكون هذه الوضعية مصدرا لعرقلة مسار التنسيق من جهة أخرى.¹

وبالتالي قد تضطر البلدان المغربية على غرار دول الإتحاد الأوروبي، إلى إلغاء كل الضرائب المماثلة أو ذات الخصائص الشبيهة بالرسم على القيمة المضافة.

لذا سنقدم لمحة موجزة للرسوم على رقم الأعمال الأخرى المطبقة في بلدان المغرب العربي إلى جانب دراسة أبعاد هذا الإلغاء على مسار مشروع التنسيق الضريبي في المنطقة المغربية.

فيما عدا المغرب، تطبق جميع الأنظمة الضريبية المغربية ضرائب أخرى على الاستهلاك إلى جانب الرسم على القيمة المضافة، و المتصفة بخصائص مماثلة لهذه الأخيرة.²

و رغم تناول هذه الضرائب في هذه الدول المغربية نفس الهدف تقريبا، إلا أنها تختلف من بلد لآخر من ناحية مجال تطبيقها و كذا إجراءات فرضها.

1- Mohamed Fadhel Ben Omrane, Op.cit, p: 215

2- Ibid, p: 216

2-1- مجال تطبيقها

تقع هذه الضرائب في الجزائر و تونس على السلع التي لا تعتبر من المواد ذات الأولوية، فمثلا كان الرسم الإضافي موجه لتحقيق التضامن الوطني بإلزام مستهلكي المواد ذات الضرورة الثانوية إن صح التعبير، على تمويل جزئي لميزانية دعم أسعار المواد الأولية.

حيث يسمح هذا الإجراء لشرائح واسعة من المجتمع بالحصول على السلع الاستهلاكية اليومية بأسعار في متناولها، حيث تمثلت الفكرة المرجعية للرسم الإضافي في جعل الاستهلاك التفاخري يقدم الوسائل المالية الضرورية لدعم الإستهلاك الضروري.

أما في تونس تخضع لهذا الحق جميع المواد المرصودة في ملحق القانون رقم 62-88 المؤرخ في 02 جوان 1988 المتضمن تحديث النظام المتعلق بالحقوق على الاستهلاك المعدلة من خلال قوانين المالية السابقة لذلك التاريخ سواء المستوردة أو المصنوعة محليا.

3-1- الأوعية الضريبية

فيما يتعلق بالجزائر تشير المادة 71 -الفقرة 9 من الأمر رقم 82-01 إلى الخضوع للرسم التعويضي إلى نفس القواعد المنظمة للرسم الأحادي الإجمالي للإنتاج، أي الواقعة المنشأة الوعاء، إجراءات تطبيق الرسم... الخ

و نجد هذا المبدأ مطبقا من طرف البلدان الأخرى للمغرب العربي سواء تعلق الأمر بالواقعة المنشأة أو الوعاء.

4-1- الواقعة المنشأة

في الجزائر و تونس، تتكون الواقعة المنشأة من:

- عند الاستيراد تتكون من جمركة المنتج أو المادة ؛
- في النظام الداخلي تتكون عند تسليم المنتج .

1-4-1- الوعاء

- عند الاستيراد يكون بالقيمة عند الجمارك؛
- في النظام الداخلي تتكون القاعدة الضريبية من كل المبالغ والقيم المستلمة أو التي سيستلمها مقدم الخدمة مقابل خدمته، خارج الرسم على القيمة المضافة في حد ذاتها.

كما يشير التشريع الضريبي التونسي إلى خضوع المواد التي تقدر أوعيتها على أساس الحجم أو الوزن إلى معدلات خصوصية.

1-4-2- المعدلات

يقدر معدل الرسم التعويضي في النظام الضريبي التونسي ما بين 11% و 200% على سعر الخدمة الإجمالية وتصل إلى حدود 400% كمعدل حقيقي في الجزائر.

وعليه فإن إلغاء هذه المعدلات ضروري جدا، ليس بسبب الإزدواجية في إستعمالها مع الرسم على القيمة المضافة، لكن بسبب كونها شرط أساسي مفروض من خلال أحكام الإتفاقية العامة للتجارة و التعريفات المبرمة سنة 1994، التي صادقت عليها جميع البلدان المغاربية بإستثناء ليبيا، و هذا ما تم فعلا في الجزائر وتونس من خلال عملية التفكيك التدريجي إلى غاية الوصول إلى نسبة الصفر.

2- أبعاد إلغاء الرسوم على رقم الأعمال المطبقة مع الرسم على القيمة المضافة

إن آلية إلغاء كل الرسوم على رقم الأعمال، ماعدا الرسم على القيمة المضافة ترتبط ضرورة بأسباب تقنية، و كذلك بأسباب متعلقة بالإلتزامات الدولية لبلدان المغرب العربي التي وقعت على إتفاقيات الجات.

2-1- الأسباب التقنية لإلغاء الرسوم على رقم الأعمال الأخرى

يقوم التنسيق الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة على اختيار ضريبة على أساس أنها رسم على رقم الأعمال، و المتمثلة في الرسم على القيمة المضافة (TVA)، و هذا ما حصل أيضا في إطار الإتحاد الأوروبي، حيث تم إلغاء كل الرسوم على رقم الأعمال و تم الإتفاق على أن يكون الرسم على القيمة المضافة الضريبة الوحيدة المشتركة التي تخضع لها مبادلات الإتحاد الأوروبي.¹ و قد قام الإتحاد الأوروبي بوضع مبدأ النمط الموحد لفرض الضريبة على رقم الأعمال داخل الإتحاد، كما لا يمنع على أية دولة من دول الإتحاد إدخال ضرائب ورسوم على السلع والخدمات المختلفة، شريطة ألا يكون لها طابع رسم على رقم الأعمال.

2-2- الأسباب المتعلقة بالارتباطات الدولية

تعتبر أحكام الاتفاقية العامة للتجارة و التعريفات (الجات)، ملزمة لجميع البلدان التي صادقت عليها بما فيها بلدان المغرب العربي بإستثناء ليبيا، و هذا حسب ما ورد في المادة الثانية من الإتفاقية . من جهة أخرى نصت المادة 10 من نفس الإتفاقية و المتعلقة بالإعانات والإجراءات التعويضية أنه:

¹ - Mohamed Fadhel Ben Omrane, Op.cit, p: 218

على الأعضاء إتخاذ جميع الإجراءات الضرورية والمتعلقة بفرض حق تعويضي إتجاه كل منتج من إقليم دولة عضو الذي قد يورد إلى إقليم دولة عضو أخرى، تكون مطابقة لأحكام المادة 4 من الجات لسنة 1994 و للشروط المنصوص عليها في الإتفاقية.

في هذا الإطار تبقى الحقوق التعويضية سارية المفعول في البلدان المبرمة لإتفاقية الجات في ظل الظروف الضرورية لتحديد الإعانات التي يمكن أن تحدث ضررا.

ولهذا يعطي نص الإتفاقية الحرية للدول الأعضاء من أجل دراسة الوضعيات مع البلدان المعنية، ومدى إمكانية الإبقاء على الحق التعويضي من أجل إعادة التوازن للإعانات، وهذا إذا كان من المتوقع ظهور ضرر أو حدوثه في حالة إلغاء أو تعديل هذا الحق.

و في حالة ما إذا أقرت إعادة الدراسة المعدة من طرف السلطات المعنية، إلى إبراز أن الحق التعويضي لم يعد له مبرر كافي للإبقاء عليه سيتم إلغاءه في الحين.

ومن ذلك نستنتج أن الرسوم على رقم الأعمال خلاف الرسم على القيمة المضافة، كما تم تفسيرها في التشريعات الضريبية لبلدان المغرب العربي تكتسي طابعا مؤقتا، وسيكون مصيرها الإلغاء تماشيا مع توجهات إتفاقيات الجات.

و قد خصصت المنظمة العالمية للتجارة معاملة تفضيلية للبلدان النامية، حيث أنها مطلعة على الدور الهام الذي تلعبه الإعانات و الحقوق التعويضية في برامج التنمية الإقتصادية لهذه البلدان النامية الأعضاء وحددت المنظمة قرارات التحريم أو المنع الخاصة بإعانات التصدير بأنها لن تطبق على البلدان النامية خلال فترة خمسة سنوات، و لن تطبق على البلدان الأقل نموا خلال فترة تقدر بثمانية سنوات أيضا إبتداء من تاريخ دخول الإتفاقية حيز التنفيذ.

كما يضيف النص ضرورة إلغاء جميع البلدان النامية الأعضاء لإعانات التصدير خلال أجل ثمانية سنوات ويفضل أن تتم بصفة تدريجية.

و تعتبر هذه الإلتزامات جد صعبة بالنسبة لبلدان المغرب العربي المعنية، و التي كان عليها إتخاذ الإجراءات الضرورية لضمان تطابق قوانينها، تشريعاتها وإجراءاتها الإدارية مع توجيهات الجات والذي لا يمكن لأي بلد عضو التحفظ عليها حسب مادته السادسة عشرة.

و يعتبر هذا القيد الأول الذي قد تواجهه بلدان المغرب العربي، والذي يرغمها على إلغاء جميع الرسوم التعويضية التي كانت تستخدمها في مبادلاتها مع بقية العالم، أو تعويض النقص الناتج عن إلغاء مثل

هذه الرسوم فقد يكون مثلاً: الرفع من رسوم الاستهلاك أو الضرائب النوعية المطبقة على الكحول والتبغ الخ...

التحليل:

بعدها ذكرنا أن التنسيق الضريبي بين دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب) ضروري لتحقيق التكاملات الاقتصادية البينية، وتخلق مناخ يساعد في تعزيز التبادلات بين ذات الدول. ومن زاوية أخرى عندما تكون الدول منسجمة وأنظمتها الضريبية متناسقة سواء فيما يتعلق بالضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة، سوف تكون عملية إبرام اتفاقيات وقرارات مشتركة بين الدول المعنية من شأنها أن تصد وتكافح المشاكل الضريبية التي سبق وأن تطرقنا إليها. ولو نسلط الضوء على المسألة الجوهرية المتمثلة في سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، فإن بعض المفكرين الاقتصاديين المختصين في المالية العامة ذهبوا إلى أن التنسيق الضريبي يعتبر عامل مهم في فتح الباب أمام إتخاذ تدابير وسياسات موحدة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، فضلاً عن تحقيق التكامل الاقتصادي وبقية الأهداف الثانوية.

وبالتالي نستطيع أن نقول بما أن المشاكل الضريبية الدولية الراهنة أصبحت تهدد العديد من الدول والتكتلات، وبما أن موضوع بحثنا متمركز حول الغش والتهرب الضريبي فإن الدول التي ترغب في تشكيل تكتلات اقتصادية وتسعى لتطوير علاقاتها البينية، فيستلزم الأمر إقامة أو تجسيد تنسيق ضريبي وأن تحتهد الدول المعنية ببذل كل الجهود، واتخاذ كل التدابير والقرارات اللازمة للوقوف وجها لوجه لتلك الإشكاليات الضريبية والتي تترأسها مشكلة الغش والتهرب الضريبي.

خلاصة الفصل

لقد تعددت المشاكل الضريبية التي تواجه الدول و التكتلات الإقليمية على حد سواء، وهذا تحت تأثير الحجم الكثيف للمبادلات التجارية التي تبرم وتعدد بين مختلف البلدان في العالم وارتفاع مستوى تنقل عوامل الإنتاج للاستثمار في المناطق التي تمنح أفضل الظروف من أجل الحصول على أكبر حد ممكن من الإيرادات.

وأصبح الازدواج الضريبي، المنافسة الضريبية المضرة والتهرب الضريبي الدولي مشاكل تهدد مستقبل التجارة الدولية بصفة عامة، و مستوى الإيرادات الضريبية لدى الدول المعرضة لتأثيراتها بصفة خاصة. و إن كانت مشكلة الازدواج الضريبي و التهرب الضريبي الدوليين، قد وجدوا بعض الحلول عن طريق إبرام اتفاقيات جبائية بين مختلف الدول، وكذلك بواسطة تشريع أحكام لمحاربتها فإن المنافسة الضريبية الدولية المضرة التي تهدف إلى استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر لم تجد لها مكانا في هذه الاتفاقيات الجبائية، من أجل القضاء عليها أو الحد منها، و التي تحدث آثارا جد سلبية على مستوى الهياكل الضريبية للدول المعرضة لها، و تزيد حدة هذه الآثار إذا ما تعلق الأمر بدول منتمة لإتحاد إقليمي.

ولهذا برز التنسيق الضريبي بين الدول المهددة بمخطر المنافسة الضريبية الدولية المضرة كحل مناسب يعمل على تقليل التفاوت بين نسب الاقتطاعات الضريبية، و حجم التحفيزات الجبائية لمختلف الدول من جهة، و تفعيل التعاون و النمو الاقتصادي داخل التكتل الإقليمي أو مجموعة الدول المعنية من جهة أخرى.

و قد يشمل هذا التنسيق الضرائب المباشرة وكذلك الضرائب غير المباشرة، و يتم عن طريق عدة مراحل و هو أسلوب فضلته العديد من التكتلات الإقليمية، كما أنه أصبح ضرورة حتمية لدول المغرب العربي لمجابهة أي إشكال قد يطرأ على الساحة.

وللخوض في موضوعنا بشيء من التفصيل ارتأينا أن نخصص الفصل الثاني من هذه الأطروحة لعرض الإطار النظري لظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

الفصل الثاني : الإطار النظري لظاهرة التهرب والغش الضريبي

الفصل الثاني :

الإطار النظري لظاهرة التهرب والغش الضريبي

تعد الضريبة عبئا على المكلف بها، بحيث لا يوجد لها مقابل مباشر وإنما يدفعها باعتباره عضوا في المجتمع، ومساهمة منه في النفقات العامة، و من هنا تظهر فكرة التملص من الواجبات الجبائية وتفادي تحمل العبء الضريبي.

ولتحقيق هذا الغرض قد يستعمل الفرد تقنيات وطرق مختلفة من البسيطة والعادية إلى تلك المعقدة، وهذا ما يصطلح عليه ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

إن المتبع للحياة الاقتصادية لأي بلد كان ومهما كانت درجة التقدم فيه، إلا و يجد أنه يعاني من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي التي تتسبب في تخفيض الحصيلة الجبائية للدولة.

لذلك سنحاول في هذا المجال التعرف على ظاهرة التهرب والغش الضريبي من خلال التطرق إلى بعض التعاريف التي جاء بها بعض الباحثين، حيث استعملت عبارات ومصطلحات للدلالة على هذه الظاهرة، و نظرا لمعناها المتقارب مما أدى إلى زيادة الإبهام والغموض خاصة فيما يتعلق بمشكل التكييف القانوني للظاهرة، وأما مشكل عدم الدقة الاصطلاحية فيرجع إلى مجموعة مختلفة من المصطلحات التي كثفت غموض الظاهرة فهناك من يتحدث عن الغش وهناك من يتحدث عن التهرب وآخرون عن الاقتصاد غير القانوني أو الاقتصاد الموازي... الخ فقد اجتمعت حول الظاهرة مجموعة من المصطلحات والعبارات والصور جعلت فهمها صعبا وقد حاول كل باحث تناول هذه الظاهرة بالدراسة والتحليل، وإعطائها تعريفا خاصا يختلف باختلاف وجهة النظر التي انطلق منها.

والحقيقة أنه لا يمكن وضع حدود للظاهرة والقول أنها محدودة أو غير محدودة، وهذا معناه اتساع المجال أمام المكلفين الذين يريدون التملص من أداء الضريبة ونظرا لحجم، وتنوع وأهمية الإمكانيات التي تستعمل من قبل هؤلاء المكلفين فإنه يعتبر من غير الممكن حصر الغش الضريبي بدقة وكل باحث يعطي للظاهرة تعريف ومفهوم من ناحية معينة، وبالتالي وجد اختلاف في تحديد مفهوم دقيق لهذه الظاهرة لذلك سنقوم بإدراج عدة تعاريف لها لتسليط الضوء على مختلف جوانبها.

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول الغش والتهرب الضريبي

إن التطرق لظاهرة الغش و التهرب الضريبي يؤدي إلى طرح تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد مفهوم واضح لها و الإحاطة بها وعرض تصنيفاتها ومختلف المفاهيم الموازية التي تتداخل و تترايط معها و عليه سنتطرق في هذا المبحث إلى المطالب التالية :

المطلب الأول : الغش الضريبي

لقد تعددت آراء و تعاريف الباحثين في ظاهرة الغش الضريبي، إذ من الصعب إعطاء تعريف شامل يحظى بإجماع واسع نظرا لاختلاف الزاوية التي ينظر منها كل باحث، لذلك سنورد هنا بعض التعاريف وتصنيفات لهذه الظاهرة.

1- تعريفات الغش الضريبي

- تعريف Lucien Mehl

يعرف الغش الضريبي بأنه خرق للقانون الجبائي بهدف التخلص من الضريبة و تخفيض وعائها.¹

- تعريف Camille Rosier

يشمل الغش الضريبي كل الحركات و العمليات القانونية و المحاسبية و كل الوسائل والترتيبات و التدابير التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات.²

- تعريف Margairaz André

يمكن القول بأن هناك غش عندما تطبق الوسائل التي تسمح بالتخلص من الضريبة في حين أن المشرع لم يسمح بذلك، فالغش الضريبي بمعناه العام هو كل عمل تام قائم على سوء نية صاحبه بهدف التخليط و التضليل.³

¹-Margairaz André, **la fraude fiscales et ses succédanées, Comment on échappe à l'impôt**, édition Blonay, Suisse, 1988, P : 27

²- Ibid, P : 28

³- Idem

- تعريف جامع أحمد

هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق و أساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش و غيره.¹

- تعريف Delahaye Thomas

الغش الضريبي هو مخالفة للقانون الجبائي.²

- تعريف القانون الجبائي الجزائري

كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كلياً أو جزئياً.³ و من خلال هذه التعاريف نلاحظ أنها تتفق حول النقاط التالية:

- الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة و الصريحة لنصوص القانون الجبائي؛

- يتم الغش الضريبي بوسائل مادية أو محاسبية و غيرها من أجل عدم دفع الضريبة؛

- يهدف الغش إلى التخلص من الضريبة؛

لذلك يمكن أن نوجز مختلف التعاريف السابقة في التعريف التالي للغش الضريبي هي كل مخالفة واضحة و صريحة للقانون الجبائي باستعمال وسائل مادية و محاسبية وغيرها من أجل التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي أو بشكل كلي.

2- تصنيفات الغش الضريبي

يعبر عن الغش الضريبي أحيانا بالتهرب الضريبي غير المشروع في مقابلة التهرب المشروع أو ما يسمى التجنب الضريبي، وتوجد عدة تصنيفات للغش الضريبي نذكر منها ما يلي :

1-2- الغش البسيط و الغش المعقد

1-1-2- الغش البسيط

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل، وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائياً، فهو إذا :

¹ - جامع أحمد، علم و فن المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة 2، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص: 244

² - Delahaye Thomas, **Le Choix de la Voie moins imposée**, édition Bruylant, Bruxelles, 1977, P : 164

³ - المادة 303-1 - من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة.¹

2-1-2- الغش المعقد

يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية، أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته.²

ويتميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع عناصر الجريمة، أي أن الغش المعقد يتوفر على العناصر التالية :

- عنصر النية: أي أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع.

- العنصر المادي : و المتمثل في تخفيض أساس الضريبة.

- عنصر التدليس : و يعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة.

2-2- الغش الوطني و الغش الدولي

في هذا النطاق يصنف الغش كما يلي :

1-2-2- الغش الوطني (المحلي)

يمكن تعريفه بأنه كل استعمال لطرق و ممارسات غش من قبل المكلف محاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية.

و يمكن كذلك تعريفه بأنه كل غش يتم داخل حدود الدولة، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد.

2-2-2- الغش الدولي

يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد و تحويل المداخل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية عن صح التعبير، وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة وهذا النوع من الغش يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.³

¹ - Martinez Jean Claude, **La fraude fiscale**, PUF, Paris, 1984, P : 91

² - Ibid, P : 93

³ - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الإسكندرية، 1999 ص : 21

المطلب الثاني : التهرب الضريبي

على غرار ظاهرة الغش الضريبي عرفت ظاهرة التهرب الضريبي من قبل العديد من الباحثين لذلك سنورد هنا أهم التعاريف و تصنيفاتها و أشكالها كما يلي :

1- تعريفات التهرب الضريبي

يمكن أن نجمل مختلف التعاريف التي تناولت موضوع التهرب الضريبي أو ما يعرف عند البعض التجنب الضريبي فيما يلي :

- تعريف André Margairaz

التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون.¹

- تعريف Martinez Jean Claude

التهرب الجبائي هو فن تفادي الوقوع خارج مجال القانون.²

- تعريف Delahaye Thomas

التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي، و إنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك.³

- تعريف جامع أحمد

هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي.⁴

- تعريف Gaudemet Paul Marie

يقصد بالتهرب الضريبي أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم.⁵

¹- Margairaz André, Op.Cit, P : 33

²- Martinez Jean Claude, Op.Cit, P : 07

³- Delahaye Thomas, Op.Cit, P : 25

⁴- جامع أحمد، مرجع سابق، ص: 244

⁵- Gaudemet Paul Marie, **Précis de Finances Publique**, édition Montchrestien, Tome 2, Paris, 1970, P : 314

- تعريف Louis Cartou

فإنه يعرف التهرب الضريبي على أنه مجموعة العمليات التي يقوم بها المكلف من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر امتيازات سواء في داخل الدولة أو خارجها.¹

و من أمثلة ذلك الضريبة على التركات، حيث يقوم المعني بالأمر بتقسيم أمواله على ورثته رغم أنه مازال على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله للضريبة، فنجد أن هناك نوعا من التحايل يقوم به المكلف بطريقة قانونية.

و إذا كان التهرب الضريبي يعني امتناع المكلف عن دفع الضريبة المستحقة كلها أو بعضها عن طريق إنكار حدوث الواقعة التي أنشأت الضريبة، أو إخفاء بعض أو كل عناصر الوعاء الضريبي، أو بإنكار قدرته على الدفع حتى يتم إسقاط الضريبة و هو ما يعرف عند البعض بالتجنب الضريبي، أو المسار الأقل فرضا للضريبة أي استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، وهذا الشكل من التهرب لا يتضمن أية مخالفة يعاقب عليها القانون، حيث يستعين المكلف في التهرب من الضريبة بأهل الخبرة و الاختصاص لاستنباط طرق التحايل، مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرة قانونية.²

2- تصنيفات التهرب الضريبي

يعبر عن التهرب الضريبي أحيانا بالغش الضريبي المشروع أو التجنب الضريبي والغش الضريبي المشروع في الواقع هو عبارة مرادفة للتهرب الضريبي.³

و يتجلى التهرب في صنفين هما:

- التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي؛

- التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي.

¹ - Cartou Louis, **Droit Fiscal international et européen**, 2 édition, Précis Dalloz, Paris, 1991, P : 259

² - أحمد يونس البطريق، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978، ص: 157

³ - Martinez Jean Claude, Op.Cit, P : 06

1-2- التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي

يلجأ المشرع الجبائي إلى التجنب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة، أو سلع معينة للتقليل من استيرادها و تشجيع المنتج الوطني أو للحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية أو إلغاء الضرائب على أنشطة محددة ضمن شروط معينة و حصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل إقامة البنى التحتية في المناطق المعزولة، أو تدعيم الاستثمار الفلاحي و الصناعي بالجنوب ، وكذلك الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) ، الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب (ANSEJ) و غيرها.

2-2- التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي

و يتمثل هذا النوع من التهرب في استغلال المكلف ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضريبة، و ترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع و عدم إحكام صياغة المواد القانونية، فالمكلف بذلك لا ينتهك القانون أو يخالفها لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الإعفاءات و التخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة، و يتميز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي بعدم توفر أحد أركان الجريمة و هو العنصر الشرعي حيث أنه بدون توفر هذا العنصر أي عدم وجود النص القانوني فإن الجريمة لا تقوم وذلك طبقاً للمادة الأولى من قانون العقوبات " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون " ¹.

ومن ثمة فلا يمكن متابعة و لا معاقبة مرتكبيه، وقد جرى الفقه و القضاء في فرنسا و في مصر على منح الشخص الحق في تجنب الضريبة استفادة من عدم إحكام صياغة النصوص القانونية، وذلك تمسكاً بمبدأ التفسير الضيق لنصوص التشريع الجبائي. ²

3- أشكال التهرب الضريبي

بعد التعرض إلى مفهوم التهرب الضريبي و تصنيفاته نتطرق هنا لأشكال التهرب الضريبي والمقصود بها الحالات التي تمكن المكلف من التخلص من الضريبة دون مخالفة القانون وهي كما يلي :

¹ - المادة 1 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08-07-1966 المنضمّن قانون العقوبات

² - جامع أحمد، مرجع سابق، ص: 245

1-3- الامتناع

وهو أبسط طريقة للتهرب من الضريبة وبصورة أوضح، فإن المكلف يمتنع عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة، ومثال ذلك امتناع الشخص عن استهلاك سلعة ما خاضعة لضريبة مرتفعة، وهذه الضريبة قد تكون مقصودة من طرف المشرع الذي يهدف إلى دفع الأفراد بطريقة غير مباشرة إلى التقليل من استهلاك السلعة محل البحث مراعاة لاعتبارات اقتصادية، أو اجتماعية مختلفة كالحد من استيرادها توفيراً للعملة الأجنبية، أو تشجيع إنتاج السلع البديلة لها أو الحد من استهلاكها حفظاً للصحة العامة و طريقة الامتناع هذه تؤدي بالمكلف إلى تجنب دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.¹

و يكون عدم الدفع كلياً عندما يمتنع المكلف من استهلاك السلع لتجنب دفع الضرائب على الإنفاق كما يستطيع أن يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرتها الدولة، و أعفته وأعتد دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه، فالمكلف لا يدفع أي ضريبة على ثروته كما يكون عدم الدفع جزئياً، كأن يقلل من أرباحه الخاضعة للضريبة وذلك بالتقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة.²

2-3- الإحلال

يتمثل الإحلال في أن المكلف عوض أن يوظف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة أو مفروضة عليها ضريبة أقل و يتجسد ذلك مثلاً في الاستثمار في القطاع الفلاحي.³ ومن ناحية أخرى قد يستهدف المشرع هذه النتيجة تحقيقاً لأغراض معينة، و في هذا الإطار قد يشجع هذا الأخير الأفراد على التوجه نحو الإنتاج الزراعي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي و خلق مناصب شغل و القضاء على البطالة، و في هذه الحالة يحرص المشرع على إعفاء المتهمين بهذا الميدان من الضرائب وغالباً ما يكون هذا الإعفاء لمدة معينة تشجيعاً وتحفيزاً لهم، وهذا الإعفاء أو التقليل من الضرائب قد يمس أحياناً الإنتاج التقليدي أو الحرفي لما له من أهمية على الصعيد الثقافي و الحضاري.

¹ - جامع أحمد، مرجع سابق، ص: 245

² - Gaudemet Paul Marie, Op.cit, P : 315

³ - جامع أحمد، مرجع سابق، ص: 246

3-3- الاستفادة من ثغرات القانون

قد يحتوي القانون الجبائي على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها، وهذه الثغرات تكون نتيجة عدم إحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح، و مثال على ذلك أن تقوم شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين ليس في الصورة العادية أي توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم، و لكن في صورة أخرى هي زيادة رأسمالها بمقدار هذا الجزء من الأرباح وإصدار أسهم بها توزع مجاناً على المساهمين كل بقدر نصيبه في الأرباح، و تستند الشركة في عدم دفع الضريبة على إيرادات القيم المنقولة المقررة على هذه الأرباح الموزعة على المساهمين إلى أنه لا يوجد نص صريح في التشريع الجبائي يقضي بفرض هذه الضريبة على الأسهم المجانية التي توزع على المساهمين.

و ما يستنتج من هذه الحالات هو توفر سوء نية المكلف الذي يتجنب دفع الضريبة، و بالتالي عدم تحميله لنصيبه كاملاً في الأعباء العامة، و نخلص إلى القول بأن على المشرع الجبائي أن يضبط النصوص القانونية و صياغتها صياغة دقيقة وواضحة لا تحمل غموض، و بالتالي بسيطة لا يترك ثغرات يتم التأويل فيها، أو تفهم على غير ما قصده فعلاً.

المطلب الثالث : التفرقة بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي

من خلال ما سبق نجد أن ظاهرة الغش الضريبي تتميز بكونها تعبر عن خرق القانون الجبائي و هو ما يعد عملاً غير مشروع، بينما التهرب الضريبي يعبر عن تجنب مشروع للضريبة، إلا أن اعتماد بعض الباحثين لمصطلح التهرب للتعبير عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط في كلا المفهومين، خصوصاً أنهما يختلفان في الوسيلة و يشتركان في الغاية، حيث أن التهرب الضريبي يتم بطرق ووسائل قانونية، أما الغش الضريبي فيتم عن طريق وسائل غير قانونية لكنهما في النهاية يهدفان إلى غاية واحدة وهي تجنب الضريبة و تتجلى إشكالية تحديد مفهومهما بالنظر إلى الباحثين الذين درسوا هذه الظاهرة.

و يظهر في هذا الإطار فريقان :

الفريق الأول : يرى أنه يوجد فرق بين التهرب و الغش الضريبي و هم المنظرين القانونيين الذين يرون أن الغش الضريبي غير مشروع، لأنه يشكل مخالفة صريحة للقانون الجبائي و عدم الامتثال له في حين أن التهرب الضريبي (التجنب الضريبي) مشروع، وذلك نتيجة لاستغلال الثغرات القانونية.

وبالتالي يكون المكلف في هذا المجال غير مسؤول، لأن المسؤول على وجود هذا الفراغ أو الثغرة القانونية هو المشرع الجبائي الذي سمح بوجودها. أما الفريق الثاني: وهم المنظرين الاقتصاديين الذين لا يجدون فرق بين الغش أو التهرب الضريبي، وذلك لأن لهما نفس الآثار الاقتصادية و المالية على الحصيلة الجبائية و بالتالي على خزينة الدولة. وفي هذا الصدد نجد أن الفريق الأول يؤكد على الجانب القانوني لظاهرة الغش و التهرب الضريبي، أما الفريق الثاني أي الاقتصاديين فإنهم يؤكدون على أثره على الحصيلة الجبائية لذلك، فإن الفريق الأول يميز بين الغش و التهرب، بينما الفريق الثاني لا يميز بينهما لأن لهما نفس الآثار الاقتصادية و المالية على خزينة الدولة.

المبحث الثاني : الدراسة القانونية لظاهرة الغش والتهرب الضريبي

قد عمل المشرع الجبائي على وضع مواد قانونية للتقليل من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي وكذلك تلاعب المكلفين بأرباحهم الحقيقية وإخفائها عن مصلحة الضرائب، و بناء على هذه المواد القانونية يمكن تحليل جريمة الغش والتهرب الضريبي إلى ثلاثة عناصر وهي العنصر الشرعي، العنصر المادي والعنصر المعنوي، و سنتناول في هذا المبحث هذه العناصر الثلاثة و صور و جزاءات جريمة الغش الضريبي.

المطلب الأول : عناصر الغش والتهرب الضريبي

من الناحية القانونية لا تقوم جريمة الغش والتهرب الضريبي إلا بتوفر ثلاث عناصر لازمة و هي :

1- العنصر الشرعي

يتكون العنصر الشرعي من النصوص القانونية التي تبين أن فعلا معيناً يعتبر جريمة وأن هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة، حيث لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني والمبدأ العام في العنصر الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري وهي " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون".¹

¹ - المادة 1 من قانون العقوبات

فقانون العقوبات عموماً هو الذي يحدد الجرائم أي الأفعال غير المشروعة، كما يحدد لها عقوبات مناسبة، وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا النص في قانون العقوبات أو في القوانين المكملة له، وكون خضوع الفعل لنص تجريم يعني حصر مصادر التجريم والعقاب في النصوص التشريعية، وبهذا الحصر نشأ مبدأ أساسي يطلق عليه - مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات - والنص القانوني الذي يجرم الفعل يجب أن يكون له مجال يسري فيه حتى يكون هذا الفعل خاضعاً له، ويضفي عليه صفة عدم الشرعية.

والمشرع عندما يتدخل لتجريم فعل معين إنما يهدف من وراء ذلك إلى حماية حق أو مصلحة جديدة بالحماية.

وفي مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال الغش والتهرب الضريبي إلى حماية مصلحة الدولة، أي حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة.

فيمنع بذلك التهرب والغش الضريبي باعتبار أن الضريبة هي الأداة التي تخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة.¹

والملاحظ في التشريعات الجبائية الجزائية أن المشرع الجبائي كثيراً ما يستعين بقانون العقوبات لتجريم بعض الأفعال التي تمس النظام الاقتصادي، وعلى سبيل المثال نجد أن المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على معاقبة كل من يقوم على أي نحو كان، سواء بتنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تقمع أنواع المس بحسن سير الاقتصاد الوطني.²

حيث تنص المادة 418 من قانون العقوبات على ما يلي:

يعد مرتكباً لجريمة التخريب الاقتصادي ويعاقب بالسجن المؤقت من عشر إلى عشرين سنة كل من أحدث، أو حاول أن يحدث معتمداً شغبا من شأنه أن يعرقل بالأجهزة الأساسية للاقتصاد الوطني، أو يخفض من قدرة إنتاج الوسائل الاقتصادية.³

¹ - فرج رضا، شرح قانون العقوبات، الأحكام العامة للجريمة، الطبعة الثانية، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر 1976، ص: 203

² - المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

³ - المادة 418 من الأمر رقم 75-47 المؤرخ في 17-06-1975 المتضمن تعديل قانون العقوبات

2- العنصر المادي

عند تحليل العنصر المادي لجريمة الغش والتهرب الضريبي نلاحظ أنه يتكون من عنصرين متكاملين ومتلازمين لوجوده وهما:

- استعمال الطرق الاحتمالية.

- التملص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة.

1-2- استعمال الطرق الاحتمالية

لا يقوم العنصر المادي لهذه الجريمة ما لم يستعمل الفاعل المتمثل في المكلف طرقا تدليسية أو طرقا احتمالية، ولم يحدد المشرع الجبائي بصفة دقيقة الطرق التدليسية، حيث اكتفى بسرد بعض الأعمال التي اعتبرها طرقا تدليسية، أو احتمالية على سبيل المثال.

و ترك المجال مفتوحا أمام الإدارة الجبائية، كما أن هذه الطرق الاحتمالية أو التدليسية ديناميكية، وتتغير على الدوام وغير مستقرة، و بالتالي لا يمكن تقييدها أو تحديدها.

ويتضح من المادة 193-2- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه يمكن وصف الطرق الاحتمالية بأنها إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة.¹

وهذا الإخفاء باعتباره طريقة احتمالية يقصد به التخلص، والإفلات من دفع الضريبة الواجبة قانونا ويمكن أن يتخذ أشكالا مختلفة، فما هي إذن الطرق الاحتمالية في هذه الجريمة ؟

ولقد استعمل المشرع الجبائي الجزائي لفظ الطرق الاحتمالية أو التدليسية، كما استعمل عبارة مناورات الغش للتعبير عن العنصر العام في كل جرائم الغش والتهرب الضريبي على مستوى القوانين الجبائية المختلفة، كما أنه نص على العنصر الخاص بكل نوع من أنواع الجرائم الضريبية بالنسبة لكل قانون على حدا مع تحديده له.

ويمكن استخلاص تعريف الطرق الاحتمالية على أساس أنه إخفاء لمبالغ تسري عليها الضريبة وهذا الإخفاء يمكن أن يتمثل في تزوير البيانات التي يقدمها المكلف لإدارة الضرائب، وكذا الدفاتر والأوراق الأخرى، كما يمكن له أن يقدم فواتير شراء تتضمن مصروفات وهمية أو يقوم بإسقاط عناصر الإيرادات وإغفال قيد بعض المبيعات، وتقديم حسابات صورية لتأييد التصريحات الكاذبة أو تضخيم المشتريات وتخفيض المبيعات.

¹ - المادة 193-2- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

ومن الطرق الاحتيالية كذلك مسك نوعين من الدفاتر، بحيث يخفي الصحيحة منها و يقدم الثانية المزورة، والتي تتضمن بعض العمليات دون البعض الآخر. والمكلف يهدف باستعمال الطرق الاحتيالية إلى إخفاء الحقيقة عن مصلحة الضرائب، ومتى تأكدت هذه الأخيرة من وقوع الاحتيال تلجأ إلى تطبيق العقوبات على المكلف المحتال أو المدلس، ولو تعهد بتصحيح ما قام به، كأن يقوم بزيادة رقم أرباحه و أعماله. ولقد حدد المشرع الجبائي الطرق التدليسية في المادة 193-2- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي :

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من كل شخص مبالغ أو منتجات يفرض عليها الرسم على القيم المضافة من طرف أشخاص مدينين به وخصوصا البيع دون فواتير.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول، إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين بالضريبة.
- القيام عمدا بنسيان تقييد، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع، أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب، أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.
- ممارسة نشاط غير قانوني بمعنى نشاط غير مسجل و / أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، سواء كانت ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

2-2- التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة

إن التملص أو الإفلات من دفع الضريبة باستعمال الطرق الاحتيالية يعتبر العنصر الثاني في العنصر المادي، والذي لا يكتمل إلا إذا ترتب عن تحايل المكلف قصد التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة أو الرسوم الواجبة الدفع، فالإفلات من الضريبة يمثل نتيجة لا بد من وقوعها لقيام جريمة الغش والتهرب الضريبي، ومن الضروري أن ترجع هذه النتيجة إلى الإخفاء المتمثل في استعمال

المكلف الطرق الاحتيالية، ووصول المكلف إلى التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة، والذي لا يمكن أن يتحقق، إلا إذا أفلحت هذه الطرق الاحتيالية في مغالطة وغش الإدارة الجبائية. والتخلص من أداء الضريبة يكون إما عن طريق ربط الضريبة ربطاً خاطئاً، أو عن طريق الأداء الفعلي للضريبة كلها أو بعضها، طبقاً للتصريح المزور الذي يقدمه المكلف للإدارة الجبائية. وقد استعملت مختلف القوانين الجبائية للتعبير عن امتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة عبارات عديدة تختلف باختلاف النطاق الجبائي الذي تسري عليه الضرائب والرسوم. ففي المادة 1-303 - من قانون الضرائب المباشرة نجد عبارة " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً...".¹

ونفس العبارة استعملها المشرع في قانون الضرائب الغير مباشرة في المادة 532 منه وكذلك الحال في نص المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال، بينما نجد عبارة " كل من خفض أو حاول تخفيض الكل أو البعض من وعاء الضريبة...." وذلك في نص المادة 1-119 - من قانون التسجيل ونفس العبارة أيضاً نجدها في مضمون المادة 1-34 - من قانون الطابع.

3- العنصر المعنوي

إلى جانب العنصر الشرعي والمادي لا بد من توافر العنصر المعنوي، والذي يتمثل في القصد الجنائي لدى المكلف ونيته الخاصة لنفسه، والتي يقصد بها تفادي دفع الضريبة ولا يختلف العنصر المعنوي في جريمة الغش والتهرب الضريبي عن باقي الجرائم العادية والمتمثل في القصد العام، وهو أن المكلف على علم بالطابع غير الشرعي للإغفال أو التقليل في التصريحات المكتتة، وأنه قام بذلك عن قصد، و يمكن أن يلحق بهذه الجريمة قصداً خاصاً ويستخلص ذلك من محتوى المواد نفسها الواردة سابقاً (التهرب، التملص من الضريبة كلياً أو جزئياً...).

و يمكن تعريف القصد الجنائي بأنه إرادة الخروج على القانون بعمل، أو بامتناع أو هو إرادة الإضرار بمصلحة يحميها القانون يفترض العلم به عند الفاعل.²

¹ - المادة 1-303 - من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - فرج رضا، مرجع سابق، ص: 404

لكن هذا القصد العام وحده لا يكفي لقيام جريمة الغش والتهرب الضريبي، بل لا بد من توافر قصد خاص قد نلخصه في الدافع الذي يشجع، ويؤدي إلى ارتكاب مثل هذه الجرائم. أي توفر نية التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة لدى المكلف، وإعفاء نفسه من أداء حق الدولة للإضرار بمصلحة الخزينة العامة.

المطلب الثاني : صور جريمة الغش والتهرب الضريبي

علاوة على جريمة الغش والتهرب الضريبي فلقد نصت مختلف القوانين الجبائية على صور أخرى للغش والتهرب الضريبي وهي محاولة الغش والتهرب و الاشتراك والعود و سنفصلها فيما سيأتي :

1 - المحاولة

إن محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليها في جميع جرائم الغش والتهرب الضريبي بنص صريح من المشرع الجبائي عملاً بالمبدأ العام.

و تنص المادة 1-303- من قانون الضرائب المباشرة على المحاولة في ارتكاب الغش الضريبي بعبارة " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية...".¹ ويقصد بالمحاولة أن المكلف بهذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتخطيط لها، ويتجه نحو تنفيذها فعلاً فيقال أنه شرع في تنفيذ الجريمة.

ومن المادة 30 من قانون العقوبات يمكن استخلاص معنى المحاولة على أنها البدء بالشروع في التنفيذ، مما يؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا لم توقف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل، ومن ثم يكفي لوقوع جريمة الغش والتهرب الضريبي مباشرة إحدى طرق الاحتيال السالفة الذكر، سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة القائم بها، ومثال على ذلك أن يقدم المكلف تصريحاً صحيحاً بإيرادته، على الرغم من التزوير الذي شاب دفاتره لإخفاء بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة، ثم يؤدي الضريبة في الميعاد وفقاً لهذا الإقرار فهو قد شرع في ارتكاب الجريمة التي لم تكتمل من جانب العنصر المادي، حيث أنه لم يتملص من دفع الضريبة وهو الهدف من الجريمة، والمحاولة أو الشروع معاقب عليه في جميع القوانين الجبائية بنفس العقوبة المقررة لمن قام فعلاً بالجريمة فالمحاولة تكفي لقيام الجريمة الضريبية.²

¹ - المادة 1-303- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - المادة 30 من قانون العقوبات

2- الاشتراك

كل النصوص الجبائية أجمعت على اعتبار الشريك مسؤولاً مسؤولية جزائية كاملة، وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، كما أحالت هذه النصوص إلى قانون العقوبات في تعريف الشريك، حيث تعرفه المادة 42 منه على أنه "يعتبر شريك في الجريمة من لم يشترك اشتراكاً مباشراً، لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة مع علمه بذلك.¹

حيث نصت المادة 303 -2- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات، والجنح نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم مع مراعاة أحكام المادة 306 من نفس القانون.

إن تعريف شركاء مرتكبي الجرائم والجنح المحدد بموجب المادة 42-2- من قانون العقوبات حيث تنص "يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار في الفقرة السابقة ويعتبر على الخصوص كشركاء الأشخاص:

- الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للتجار في القيم المنقولة، أو تحصيل قسائم في الخارج.
- الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير.²

وكذلك تعتبر من أفعال المشاركة من ساهم في إعداد، أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، حيث تنص المادة 306 -1- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في هذا الصدد على ما يلي:

"يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير، و بصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن...".³

ومن هذه النقطة سوف نبرز مدى المسؤولية الجنائية للمحاسبين والخبراء والمستشارين الجبائين، ودورهم في قيام جريمة الغش والتهرب الضريبي، وذلك بالنظر لما جاءت به المادة 42 من قانون العقوبات فالمساعدة في المجال الجبائي تعني المساعدة في الاحتيال بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة،

¹ - المادة 42 من قانون العقوبات

² - المادة 303-2- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

³ - المادة 306-1- من نفس القانون

أو باعتماد بيانات غير صحيحة في الإقرارات الضريبية، وحتى تقوم جريمة الاشتراك يجب على الفاعل أن يكون على علم بما يفعله، وأن إرادته تتجه إلى تحقيق جريمة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

فالشريك هو كل من ليست له صفة المكلف ولا يخضع قانونا للضريبة، ومن أمثلة ذلك كأن يساعد المدين الدائن على إخفاء بعض مبالغ الدين الخاضعة فوائدها للضريبة.¹

أو كأن يتفق شخص مع المكلف على اصطناع فواتير من شأنها تخفيض الضريبة الواجبة قانونا عليه ويساعده على ذلك بأن يحررها و يقدمها إليه.²

كذلك قد يحصل الاشتراك كأن يطلب المكلف من وكيل أعماله أو خبيره أو مستشاره الجبائي مجرد محتويات محله وحساباته لتقديم التصريحات اللازمة لمصلحة الضرائب، فيحرر له هذا الوكيل بيانات مزورة يقدمها المكلف للإدارة الجبائية بعد علمه بهذا التزوير.

وكذلك الأمر في اعتماد إقرار أو أوراق ومستندات غير صحيحة من طرف المحاسب أو الخبير، حيث أن الاعتماد هنا يعتبر شرطا شكليا لصحة أو قبول هذه التصريحات، فإذا وقع الاعتماد على بيانات غير صحيحة في الإقرار، أو التصريح مع علم المحاسب بعدم صحتها يعتبر هذا اشتراكا منه عن طريق المساعدة في ارتكاب الأفعال المتممة لجريمة التزوير في البيانات للتخلص من أداء الضريبة متى توافر لديه قصد مساعدة المكلف، وتمكينه من التملص من دفع الضريبة، ومن هنا تظهر المسؤولية الجنائية للمحاسبين.

وتجدر الإشارة إلى أن القانون العام للضرائب في فرنسا يعاقب الخبير والمحاسب القانوني في مساعدة المكلف على ارتكاب الغش والتهرب الضريبي، وقضت محكمة النقض الفرنسية بضرورة توفر قصد الغش لدى المحاسب لتقرير مسؤوليته الجنائية.³

3- العود

عمل به المشرع في الجريمة الضريبية وحددتها المادة 303-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمهلة 5 سنوات، ومن أثر العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبات الجزائية والجبائية، وهو

¹ - الشوريجي البشري، جرائم الضرائب والرسوم، الطبعة الأولى، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1972

ص: 269

² - نفس المرجع، ص: 270

³ - نفس المرجع، ص: 271

يتحقق بارتكاب جريمة مماثلة في خلال خمسة سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى، أو من تاريخ صدور حكم الإدانة وهو يعتبر ظرفا مشددا والتشديد هذا يظهر من خلال ما نصت عليه المادة المذكورة أعلاه علاوة على مضاعفة العقوبة الجزائية والجبائية توجد عقوبات أخرى نذكر منها :
المنع من ممارسة المهنة والعزل من ممارسة الوظيفة وغلق المؤسسة... الخ.

المطلب الثالث : الجزاءات على جريمة الغش والتهرب الضريبي

إن مختلف القوانين الجبائية تنفق على اعتبار الغش والتهرب الضريبي جنحة تخضع من حيث الجزاء إلى عقوبات جزائية و جبائية، والأمر الجديد في النصوص الجبائية أنها تقر كلها بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، وهذا خروجاً على المبادئ العامة للقانون الجنائي الجزائري، وبصدد الجزاء سوف نبين على التوالي الأشخاص الخاضعين له، ونتطرق بعدها إلى العقوبات المطبقة عليهم.

1- الأشخاص الخاضعون للجزاء

1-1- المكلف بالضريبة

نقصد بالمكلف بالضريبة كل مدين للخرينة العامة للدولة بمبالغ تتمثل في الضرائب أو الرسوم أو الحقوق، والتي يتملص أو يحاول التملص منها كلياً أو جزئياً، وذلك بتقديمه لمصلحة الضرائب بيانات ناقصة تجعلها تحدد الضريبة أقل مما يجب عليه قانوناً.

1-2- الشريك

إن الشريك في الجريمة الضريبية يتحمل المسؤولية الجزائية كاملة، وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي وهو المكلف بالضريبة، فكل ما يتطلبه القانون لتجريم، ومعاقبة عمل الشريك هو ارتباط عمله بفعل أصلي معاقب عليه، وهو ذاته الفعل الإجرامي الموصوف في مختلف القوانين الجبائية.

1-3- الشخص المعنوي

إذا كان الشخص الطبيعي يخضع للمساءلة الجنائية والجبائية على ما يقوم من أفعال مخالفة للقانون الجبائي، فإن المشكل يطرح فيما إذا يجوز مساءلة الشخص المعنوي جنائياً والأشخاص المعنوية نوعان هما:

- أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام مثل الدولة والولاية والبلدية والمرافق العمومية.

- كل شخص معنوي خاص يخضع لأحكام القانون الخاص، كالشركات المدنية والتجارية والجمعيات والمؤسسات الخاصة.

وقد تصدر من الشخص المعنوي عن طريق ممثليه القائمين بنشاطه مخالفات غير قانونية وقد تكون هذه المخالفات داخلية في دائرة التجريم والعقاب والسؤال المطروح هو من تسند إليه الجريمة وتفرض عليه العقوبة مع اعتبار أنها ذات طابع شخصي؟¹

وذلك لصعوبة تصور عقوبة جنائية تمس بالشخص المعنوي في ذاته، إلا في ما يتعلق بالغرامة والمصادرة والحل.

وقد اختلفت الآراء في هذا الموضوع، فيرى البعض بأنه لا مجال لمعاقبة الشخص المعنوي جنائياً، و يرى البعض الآخر أنه لا مانع من مساءلته، إلا أن الاتجاه السائد يقضي باستحالة تطبيق العقوبات المقيدة للحرية على الشخص المعنوي، ولكن لا تمنع من تقرير هذه المساءلة إذ أن هناك عقوبات يجوز تطبيقها عليها كالغرامة، أو الحل أو المصادرة.

وإذا كانت القاعدة العامة تقضي بعدم مساءلة الشخص المعنوي جنائياً لتعارضها مع مبدأ شخصية العقوبة، فالاستثناء على هذا المبدأ يتمثل في تقرير المشرع صراحة على عقاب الشخص المعنوي بما يلائمه من عقوبة مع تقرير مسؤولية ممثليه الشرعيين القائمين بنشاطه جنائياً، ولمعرفة الفاعل في الجريمة المنسوبة للشخص المعنوي يجب البحث في النص القانوني الذي أورد هذه الجريمة، وغالبا ما تقع هذه المسؤولية على ممثليه والذين لهم الصفة في أن يتفاوضوا باسمه، وفي هذا الصدد نصت المادة 303 - 9 من قانون الضرائب المباشرة أنه عند ارتكاب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص تقع عقوبة الحبس والعقوبات الملحقة على كل من المتصرفين، و الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة، وأضافت نفس المادة أن تطبيق الغرامات الجزائية يكون على ممثليه وعلى الشخص المعنوي نفسه، دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها، و نفس الحكم تكرر في نص المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وفي المادة 36- 4 - من قانون الطابع وكذلك المادة 121- 4 - من قانون التسجيل، والملاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة، بل ذكرها المشرع على سبيل الحصر حيث تقع فقط

¹ - الشوربجي البشري، مرجع سابق، ص: 72

على الشخص المعنوي التابع للقانون الخاص مستبعدة بذلك الدولة والمجموعات المحلية والهيئات العامة ذات الطابع الإداري.

2- العقوبات

إن القانون الجبائي ينص على نوعين من العقوبات عقوبات جزائية وأخرى جبائية فالعقوبات الجزائية تنوع إلى عقوبات أصلية وتبعية.

تتمثل الأولى في الحبس والغرامات المالية كما هو الحال في نصوص القانون العام وتتناولها بالدراسة عند التطرق إليها في الفقرة اللاحقة.

والثانية تبعية متمثلة في الحكم بمنع مزاولة مهنة الخبراء، والمستشارين الجبائيين والمحاسبين وعند الاقتضاء صدور قرار بغلاق المؤسسة، وكذلك نشر الحكم وتعليقه وأجمعت كل النصوص الجبائية على هذا الإجراء الأخير الذي يصبح إلزاميا في حالة العود.

والجدير بالملاحظة أن القوانين و التشريعات الجبائية قد أشارت في مجملها إلى عقوبات مماثلة، سواء من حيث مدة الحبس أو من حيث مبلغ الغرامة، وإلى جانب العقوبات الجزائية نجد العقوبات الجبائية، وكون الموضوع يخص موضوع الضرائب نتطرق أولا إلى العقوبات الجبائية ثم ندرس العقوبات الجزائية.

2-1- العقوبات الجبائية

نجد في مختلف القوانين الجبائية نوعين من الجزاءات جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها، وجزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعين من طرفها. والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة، وقد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساسا في الغرامات الجبائية (**Amendes fiscales**) المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة، وهي تختلف من قانون إلى آخر مضمونا ومقدارا، وعلينا أن نبين ماهية هذه الزيادات ثم بعد ذلك الغرامات الجبائية.

2-1-1- الزيادات

تختلف الزيادات عن فوائد التأخير وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى، التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف عن أداء ضريبته وفوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية، أما الزيادات فهي تمثل نسبة

تختلف باختلاف درجة المخالفة، وتطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا وكما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة نبينها فيما يلي :

- النقص في تقديم التصريح.¹
- التأخير في تقديم التصريح.²
- عدم التصريح.³

ونشير إلى أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 100 % على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري 5.000.000 دج أو ما يعادلها وترفع إلى 200 % إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ.⁴

2-1-2- الغرامات الجبائية

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية، وتقدر غالبا بنسبة معينة مما لم يؤدي من الضريبة، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة والغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية.⁵

2-1-2-1- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة

تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية :

- عدم تقديم تصريح بالوجود وتحدد بمبلغ 30.000 دج.⁶
- عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة وتحدد بمبلغ 5.000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية والتقدير الإداري.⁷
- عرقلة أعوان الضرائب أثناء القيام بمهامهم، وتتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و30.000 دج وتحدد هذه الغرامة بـ 50.000 دج عندما يتأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح من إجراء الرقابة.⁸

¹ - المادة 193-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - المادة 192-1- من نفس القانون(حولت إلى نظام الضريبة الجزافية)

³ - المادة 194-3- من نفس القانون

⁴ - المادة 193-2- من نفس القانون

⁵ - الشوربجي البشري، مرجع سابق، ص: 60

⁶ - المادة 194-1- من نفس القانون

⁷ - المادة 194-3- من نفس القانون

⁸ - المادة 304 من نفس القانون

2-2-1-2- بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة

هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:

- غرامة ثابتة تتراوح ما بين 5.000 دج و 25.000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب الغير مباشرة.¹
- غرامة نسبية تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25.000 دج.² أما الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للغرامة نذكر من بينها:
- رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظها، وتتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1.000 دج و 10.000 دج.³
- في كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية تقدر كحد أدنى 500 دج.⁴
- في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح بين 1.000 دج و 3.000 دج.⁵
- عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامهم، وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 100.000 دج.⁶

2-2-1-3- بالنسبة لقانون التسجيل

- في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج.⁷
- بينما عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5.000 و 50.000 دج.⁸

¹ - المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - المادة 524 من نفس القانون

³ - المادة 538 من نفس القانون

⁴ - المادة 527 من نفس القانون

⁵ - المادة 544 من نفس القانون

⁶ - المادة 537 من نفس القانون

⁷ - المادة 120-2 من قانون التسجيل (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

⁸ - المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

4-2-1-2- بالنسبة لقانون الطابع

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج.¹

أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تكون الغرامة ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج.²

5-2-1-2- بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال

كل مخالفة لأحكام هذا القانون تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 2.500 دج وفي حالة استعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج.³

كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج و 100.000 دج.⁴

2-2- العقوبات الجزائية

إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية، بالإضافة إلى العقوبات الجبائية، وكثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال الغش والتهرب الضريبي مثل المادة 418 منه، والتي تجعل من تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضرائب والرسوم من قبيل الجرائم الماسة بحسن سير الاقتصاد الوطني.

والمادة 2-42- الخاصة بتعريف الشريك، والمادة 53 والمتعلقة بالظروف المخففة وأيضا المادة 599 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنص على الإكراه البدني.⁵

ونشير إلى أن العقوبات الجزائية تتفرع إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحريّة وغرامات مالية وإلى عقوبات تبعية وسوف نتناول ذلك بشئ من التحليل فيما يلي:

1-2-2- العقوبات الأصلية

تنص عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة وهي تتمثل في الحبس والغرامة، والملاحظ في القوانين الجبائية أنها اتفقت جميعها على ما يلي:

- عقوبة الحبس أو غرامة أو بإحدى العقوبتين فقط.

¹ - المادة 35 من قانون الطابع (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - المادة 37 من نفس القانون

³ - المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال

⁴ - المادة 122 من نفس القانون

⁵ - المادة 53 من قانون العقوبات المعدل و المتمم بالقانون رقم 82-04 المؤرخ في 13-02-1982

- تحول الجريمة من جنحة إلى جناية، وتخضع للمادة 418 من قانون العقوبات التي تنص على السجن لمدة تتراوح ما بين 10 إلى 20 سنة، إذا كان الضرر اللاحق بالخزينة العامة نتيجة التملص من الضريبة يتجاوز المبلغ الإجمالي عشرة ملايين دينار جزائري.¹

- مضاعفة العقوبات في حالة العود والمحدد بخمس سنوات.

- عدم تطبيق الظروف المخففة فيما يخص العقوبة الجبائية، وأبقت على هذا المبدأ فيما يخص العقوبة الجزائية (الحبس والغرامة) حيث يمكن إفادة المتهم بأحكام المادة 53 من قانون العقوبات متى توفرت الشروط.

- الجمع بين الغرامات الجزائية والغرامات الجبائية (في جنحة الغش الضريبي).

- تطبيق مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم وبين هؤلاء والشركات في توقيع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم في حالة إدانتهم بنفس المخالفة.

2-2-2- العقوبات التكميلية

نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات، وتتمثل هذه العقوبات التكميلية فيما يلي:

- تحديد الإقامة.

- المنع من الإقامة.

- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.

- المصادرة الجزئية للأموال.

- حل الشخص الاعتباري.

- نشر الحكم وتعليقه وذلك على نفقة المحكوم عليه، ويكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود.²

- المنع من ممارسة النشاط التجاري للمكلف الذي صدر في حقه حكم نهائي بممارسة الغش الضريبي.³

¹ - المادة 303-1 - من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - المادة 09 من قانون العقوبات

³ - المادة 29 من قانون المالية 2004، جريدة رسمية عدد 83 سنة 2003

- بالإضافة إلى منع من ممارسة المهنة بالنسبة إلى المستشار الجبائي أو المحاسب الذي اشترك معه، ويعتبر هذا الإجراء من تدابير الأمن الشخصية التي نص عليها قانون العقوبات.¹
- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتاً.²
- مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير، وقد انفرد بهذا الحكم قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 525 منه، وكذلك الأواني غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة، وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.
- المنع من الدخول في الصفقات العمومية، وذلك طبقاً لنص المادة 62 من قانون المالية 1997 " يمنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمدة عشر سنوات، كل شخص حكم عليه بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه في الغش الضريبي ".³

¹ - المادة 19 من قانون العقوبات

² - المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

³ - المادة 62 من قانون المالية سنة 1997، جريدة رسمية عدد 85 سنة 1996

المبحث الثالث : طرق وأساليب الغش والتهرب الضريبي وكيفية قياسهما

إن الغش والتهرب الضريبي يتجسدان في الواقع عن طريق استعمال المكلف طرق، وأساليب وتقنيات مختلفة بهدف التقليل من الوعاء الضريبي سواء الدخل أو الربح أو حجم رقم الأعمال، وبالتالي التخلص من العبء الضريبي.

لذلك سنستعرض هنا كيف يتم الغش والتهرب الضريبي من طرف المكلف؟ وماهي الإجراءات والطرق والأساليب التي يلجأ إليها لتفادي الضريبة؟ مع العلم أن المكلفين يتفننون ويبتكرون طرق عديدة للغش والتهرب الضريبي، وعملية حصر كل الطرق وأساليب الغش والتهرب الضريبي حصرا دقيقا وشاملا عملية صعبة للغاية، حيث أن هذا المجال مفتوح للمكلفين لاستنتاج وابتكار كل ما يؤدي في النهاية إلى التخلص من الضريبة ويمكن تصنيف طرق وأساليب الغش والتهرب الضريبي كما يلي:

المطلب الأول : التلاعب المحاسبي

بما أن معظم التشريعات الضريبية قائمة على أساس الإقرار، أي إلزام المكلف بتقديم تصريح على أرباحه لمختلف الأنشطة التي يمارسها، فإنه من البديهي أن معظم البيانات والمعلومات الموجودة في هذا التصريح يوفرها النظام المحاسبي، والذي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تبويب وتسجيل وتلخيص العمليات المالية التي يقوم بها المكلف، وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج النشاط الفعلي، ومع افتراض جزء من تضامن المكلف تجاه الإدارة الجبائية، فإن المكلف يسعى دوما لإدخال تغييرات ولو طفيفة على ملفه خاصة من الجانب المحاسبي، حيث يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا أو بطرق أخرى.

وباعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية، حيث تقوم بمقارنة ما جاء في الإقرارات والوثائق المحاسبية بغية التأكد من صحة الكتابات المحاسبية، أو بصورة أدق تعتبر الوثائق المحاسبية سلاحا ذو حدين، ففي الوقت الذي يمكن استعمالها أيضا لتظليل أعوان الإدارة الجبائية، فهي تعتبر من ناحية أخرى حجة تبريرية لصالح المكلف إذا كانت محكمة ومنظمة ومضبوطة، وفي الوقت نفسه

فهو دليل ضد المكلف إذا كان يشوبها الغموض والتناقض، لذلك أوجبت جل التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة و كاملة ومقنعة تعطي صورة واضحة على مجمل نشاطه.

1- تضخيم الأعباء و التكاليف المحاسبية و الجبائية

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقاً، من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة، ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية، وأن تكون في حدود السقف المحدد جبائياً لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها ولقد حدد القانون الجبائي شروط معينة للتكاليف القابلة للخصم وهي:¹

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة؛
 - أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة؛
 - أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية؛
 - أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة.
- والواقع يبين أن المكلف يحاول دائماً إدخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها نذكر مايلي:
- تقييد النفقات الشخصية الغير قابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة للمؤسسة مثل تسجيل تكاليف إصلاح وصيانة السيارات الشخصية بإسم المؤسسة، وهي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية من طرف الأفراد المسيرين للمؤسسة؛
 - تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الواقعة متعلقة بمساكن مسيرها؛
 - تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة وهي في الواقع مصاريف إضافية لا ترتبط بنشاط المؤسسة؛
 - تسجيل مشتريات في حسابات المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيرها ومن أمثلتها شراء الأثاث المتري.

1-1- العمال الوهميين و الوظائف الوهمية

حيث يقوم المكلف بتشكيل ملفات لعمال وهميين، أي بعبارة أخرى على الوثائق فقط ويقوم بتسجيل أجور ومرتباهم في محاسبته لتضخيم التكاليف، وهذه الأجور والمرتباهم المسجلة في

¹ - المادة 169-2- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

المحاسبة تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة، وانخفاض الربح الخاضع للضريبة يؤدي بدوره إلى تخفيض الضريبة.¹

2-1- التكاليف العامة غير المبررة

إن التكاليف العامة القابلة للخصم هي جميع النفقات والأعباء و المصاريف المباشرة المتعلقة بنشاط المكلف، لذا كان من السهل إدخال أعباء و مصاريف إضافية إلى التكاليف الموجودة حقيقة، حيث سمح المشرع الجبائي للمكلف حق خصم بعض التكاليف من الربح الخاضع للضريبة، والتي لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، لكن في أغلب الأحيان يستغل المكلف هذه الفرصة لتسجيل تكاليف خارج نشاط المؤسسة من أجل التخفيض من الربح الخاضع للضريبة.²

وقد أوضح المشرع الجبائي في المادة 169-2- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التكاليف القابلة للخصم جبائيا مثل:³

- المبالغ المخصصة للإشهار المالي و الكفالة و الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية؛
- ترميم المعالم الأثرية و المناظر التاريخية المصنفة و تجديدها و رد الاعتبار لها و تصليحها و تدعيمها و إصلاحها؛
- ترميم التحف الأثرية و المجموعات المتحفية و حفظها؛
- توعية الجمهور و تحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي؛
- إحياء المناسبات التقليدية المحلية؛
- و نذكر على سبيل المثال التكاليف الغير قابلة للخصم جبائيا:
- قيام المؤسسات بترميمات على المباني الصناعية والتجارية، فيقوم مسيروا المؤسسة بإجراء ترميمات على مبانيهم الشخصية مسجلين إياها أيضا في حسابات الترميمات الخاصة بالمؤسسة؛
- شراء مستلزمات خاصة كالأثاث لأغراض شخصية مسجلين إياها في حسابات مشتريات المؤسسة؛
- قيام مسؤولي المؤسسة بعطلة إلى الخارج مسجلين ذلك على حساب المؤسسة موهمين بأنها تدخل في إطار النشاط العادي للمؤسسة؛

¹ - Margairaz André, Op.Cit, P : 251

² - Idem

³ - المادة 169-2- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

- تضخيم مبالغ الإشهار والتمويل والدعاية؛

1-3- تقنية الإهلاك

تعني الإهلاكات الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال والتقدم، فالاستثمارات سواء كانت تجهيزات إنتاجية أو تجهيزات اجتماعية... الخ، وهي أموال مخصصة للاستعمال في النشاط الاستغلالي وليس لغرض البيع، ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجياً، وبعد فترة من الوقت تختلف باختلاف الاستثمارات تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها وذلك:

- لأن الاستثمار تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن؛

- لأن الاستثمار أصبح لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال؛

- نتيجة ظهور أدوات إنتاج حديثة أكثر إنتاجية أو لأسباب أخرى؛

و بعبارة أخرى فهو يمثل القيمة المفقودة تدريجياً للموجودات الثابتة أي الأصول المملوكة للمؤسسة، والمتمثلة في المباني والعقارات والتجهيزات ووسائل النقل ومعدات المكاتب.

وتحسب الإهلاكات على أساس ثمن شراء الاستثمارات من مباني، وآلات ومعدات وتجهيزات، ويستثنى الرسم على القيمة المضافة المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابلاً للاسترجاع، ويحسب على أساس المبلغ بكل الرسوم إذا كان الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع.¹ ويعتبر الإهلاك أحد العناصر المكونة للربح والدخل الخاضع للضريبة، وهو عبء من أعباء الاستغلال.

وتقنية الإهلاك تستعمل غالباً خارج القواعد القانونية التي حددها التشريع المحاسبي والجبائي من قبل بعض المكلفين من أجل تضخيم الأعباء، والتكاليف القابلة للخصم ويتم ذلك بإتباع إحدى الطريقتين التاليتين :

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونياً بغرض تضخيم مخصصات الإهلاك السنوية، وبالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة.

وعلى سبيل المثال آلة معينة عمرها الإنتاجي 10 سنوات أي تهتك بنسبة 10% من قيمة الاستثمار لكل سنة، فيقوم المكلف بتسجيل قسط الإهلاك في محاسبته لمدة سنتين فقط أي بنسبة إهلاك 50% لكل سنة محاسبية، أو لمدة أربع سنوات بمعدل 25% سنوياً.²

¹ - المادة 141-3- والمادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - فلاح محمد، الغش الضريبي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، 1996-1997، ص: 57

- تطبيق الإهلاك على أساس ثمن الشراء أو الحصول عليه مضافا إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع، لتضخيم القيمة الأصلية التي تعتمد كأساس لحساب الأقساط السنوية للإهلاك في حين كان يجب خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع من قيمة الشراء أو سعر الاكتساب.

ولكي تكون هذه الإهلاكات قابلة للخصم لا بد أن تخضع لشروط معينة وهي كما يلي:¹

- أن يصنف الأصل المهلك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة، والتي تتقدم مع مرور الزمن؛
- أن لا تتعدى الإهلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهلك؛
- أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال مسجلة في سجلات المحاسبة؛

2- تخفيض الإيرادات

تعتبر طريقة التقليل أو الإغفال لبعض الإيرادات في التقييم المحاسبي من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخفيض من قيمة الضريبة، حيث أنه يصرح بأرباح أقل بكثير مما هو عليه فعلا، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة. والجدير بالذكر هنا أن التشريعات الجبائية تحدد قيمة لرقم الأعمال كحد تلزم من تجاوزها بمسك الوثائق المحاسبية، هذه الأخيرة تعتبر وسيلة لمتابعة مختلف الإيرادات التي يحققها المكلف، ومن هنا تبرز قدرات المكلف انطلاقا من الإقرارات الضريبية، والذي يسعى جاهدا لأن يكون مطابقا لسجلاته المحاسبية مستعملا كل الطرق، والأساليب للتصريح بمبالغ بسيطة بعيدة كل البعد عن القيمة الحقيقية للربح.

وفي هذا الإطار يقوم المكلف بعدة عمليات مثل :

- عدم تسجيل المبيعات وتمثل هذه الطريقة في لجوء بعض المكلفين إلى البيع بدون استعمال الفواتير أو الشيكات، حتى لا يكون هناك أي أثر لعملية البيع، فيحصل ثمن البيع ولا تسجل أو تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا في محاسبة المخزونات ولا في محاسبة الخزينة، كذلك الحال بالنسبة للإيرادات التي تأتي من بيع البقايا (الفضلات والمهملات) الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية، أو المنتوجات النصف مصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء.

¹ - المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

- لكي يتم التخفيض محاسبيا من مبلغ المبيعات يلجأ بعض المكلفين إلى تسجيل مردودات وهمية للبضائع و/ أو تخفيضات تجارية بشكل مبالغ فيها في حساب المبيعات، مع أنه في الحقيقة لم تكن هناك أي مردودات للبضائع ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن.

المطلب الثاني : التلاعب المادي و القانوني

بالإضافة إلى التلاعب المحاسبي، يلجأ المكلف إلى استعمال طرق و أساليب أخرى للغش والتهرب الضريبي، بحيث يمتنع المكلف عن التصريح بجزء أو بكل مبيعاته أو منتجاته وكذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية وهذه عملية تحايل مادي من جهة.

ومن جهة أخرى يمكن أن ينصب التحايل في قالب قانوني، أي بمعنى أن المكلف لا يخرج عن القانون، لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر امتيازاً تسمح له أن يخضع لضريبة أقل ونوضح ذلك كما يلي:

1- التلاعب المادي؛

2- التلاعب القانوني؛

1- التلاعب المادي

إن التلاعب المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة في الواقع للضريبة وجعلها بعيدا عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية، وهذا النوع يعد من أخطر أشكال الغش والتهرب الضريبي لمساهمته في إرساء دعائم الاقتصاد الموازي.

وقد يكون الإخفاء جزئياً يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة، أو كلياً يجعل المكلف يتملص من جمل الضريبة ونبين هذه الصور في ما يلي:

1-1- الإخفاء المادي الجزئي

في هذه الحالة يحرص المكلف على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهرباً من دفعها جزئياً، كما هو الحال في الضرائب الجمركية وضرائب الإنتاج.¹

كما يستطيع المكلف التهرب من التصرف في جزء من أمواله إلى الورثة قبل وفاته، وإخفاء بعض أموال التركة خاصة المنقولة منها، ووضعها في خزانة إحدى البنوك، وبعد ذلك يستولي الورثة عند

¹ - جامع أحمد، مرجع سابق، ص: 246

وفاة مورثهم على كل ما فيها دون إبلاغ الإدارة الجبائية بذلك، ومن صور هذا الإخفاء المادي الجزئي ما يلي :

- حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي؛
- حالة تقديم المكلف لتصريح الضريبة يتضمن دخل أقل من الواقع؛
- عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون؛
- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.

1-2- الإخفاء المادي الكلي

يتجسد هذا الشكل في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بها و يرجع ذلك إلى امتناع المكلف عن طريق التصريح بها من جهة، و نقص الرقابة الجبائية من جهة أخرى ويحدث هذا الإخفاء عندما يمتنع المكلف عن تقديم إقرار بدخله طبقاً للنصوص القانونية السارية المفعول فالإدارة الجبائية لا تجد حينئذ لديه ما يمكن من استيفاء الضريبة منه، حيث يقوم المكلف بإنشاء مصانع أو محلات لإيداع السلع في أحياء تكون جديدة أو أهلة بالسكان، فيقوم بالإنتاج وكذلك البيع في الخفاء دون ترك أي أثر ويفر من هذه الأماكن عندما يشعر بمجيء مصالح الرقابة الجبائية، وكذلك من صور الغش والتهرب الضريبي بواسطة الإخفاء المادي الكلي عدم التصريح بالوجود أصلاً أي عند بداية النشاط.

2- التلاعب القانوني

أمام تلك الطرق التقليدية للتخلص من الالتزام الجبائي، والتي تحتاج دوماً إلى تنظيم أو استعانة بأشخاص مختصين، يأتي نوع آخر من التهرب أكثر تنظيماً، و أرقى تقنية أين يعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع، وهو الأخطر وذلك عن طريق كتابات متناسقة ومتكاملة فيما بينها لدرجة أن لا تجد فيها مجالاً للشك.¹ و تعتبر هذه الطريقة أكثر تنظيماً، و تتمثل في استغلال القانون أو استغلال الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة، وهذا ما يخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، و بذلك تتحقق غاية المكلف المتمثلة في الإفلات من الالتزام الجبائي، حيث أن المكلف يستعين بمجموعة من المستشارين القانونيين، والمختصين في ابتكار طرق أكثر مردودية بأقل تكلفة وأكبر ربح.

¹ - بولخوخ عيسى ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، (مذكرة ماجستير)، جامعة باتنة، 2003-2004، ص : 14

والإخفاء القانوني يأخذ مظهر التلاعب في تكييف و تصنيف الحالات القانونية، وكذا في صورة العمليات الوهمية.

1-2- تكييف و تصنيف الحالات القانونية

يقوم المكلف في هذا الصدد بتكييف و تصنيف و تحوير أو تزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى تكون معفاة أو خاضعة لضريبة أقل، وهذا الشكل من الغش والتهرب الضريبي يحتاج بصفة خاصة إلى اختصاصيين في القانون الجبائي ومختلف الصيغ القانونية المتعلقة بها، والمثال الأكثر شيوعا في هذا الصدد يتمثل في عقد الهبة حيث يصرح المكلف على أنه عقد بيع صوري وليس عقد هبة حتى لا يدفع رسوم التسجيل المقررة في التركات والهبات، فالعقد موجود وليس وهميا إلا أن هناك غش في تكييفه، أو عملية التوزيع للأرباح التي تقوم بها الشركة على المساهمين في شكل رواتب و أجور لتخفيض أساس فرض الضريبة، والمكلف في إطار صراعه مع الإدارة الجبائية يسعى دائما إلى إيجاد وتطوير الثغرات والمنافذ التي تسمح له بالتخلص من الضريبة.¹

2-2- العمليات الوهمية

هذا النوع من الغش قد يكون بمبادرة فردية يخفي صاحبها جزء من أملاكه من مخزون بضاعته، أو أرباحه الخاضعة للضريبة، و يعتبر هذا النوع من أخطر أنواع الغش والتهرب الضريبي، و ذلك لكونه يعمل على إرساء مجال اقتصادي، و غير شرعي خفي عن أنظار الإدارة الجبائية و بعيد عن كل مراقبة.

كما يكون هذا النوع من الغش غالبا مرتبطا بحقوق الملكية أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من الممتلكات الخاضعة للضريبة، و قد يكون جماعيا حيث يعتمد إلى تأسيس نظام قائم على كتابات متناسقة فيما بينها بتبريراتها الضرورية، وهو ما يعرف عالميا بمؤسسات TAXIES* ، و هي مستمدة من مصطلح (Taxe) أي الرسم لأنها تقوم على تأليف الرسم القابل للتعويض، و يبعه للمؤسسات المعنية، حيث يعتمد إلى تقديم وثائق تجارية سليمة قانونيا لعمليات وهمية باسم مؤسسات وهمية.

مما يسمح للمعني بالاستفادة من :

¹ - Gaudemet Paul Marie, Op.Cit, P : 313

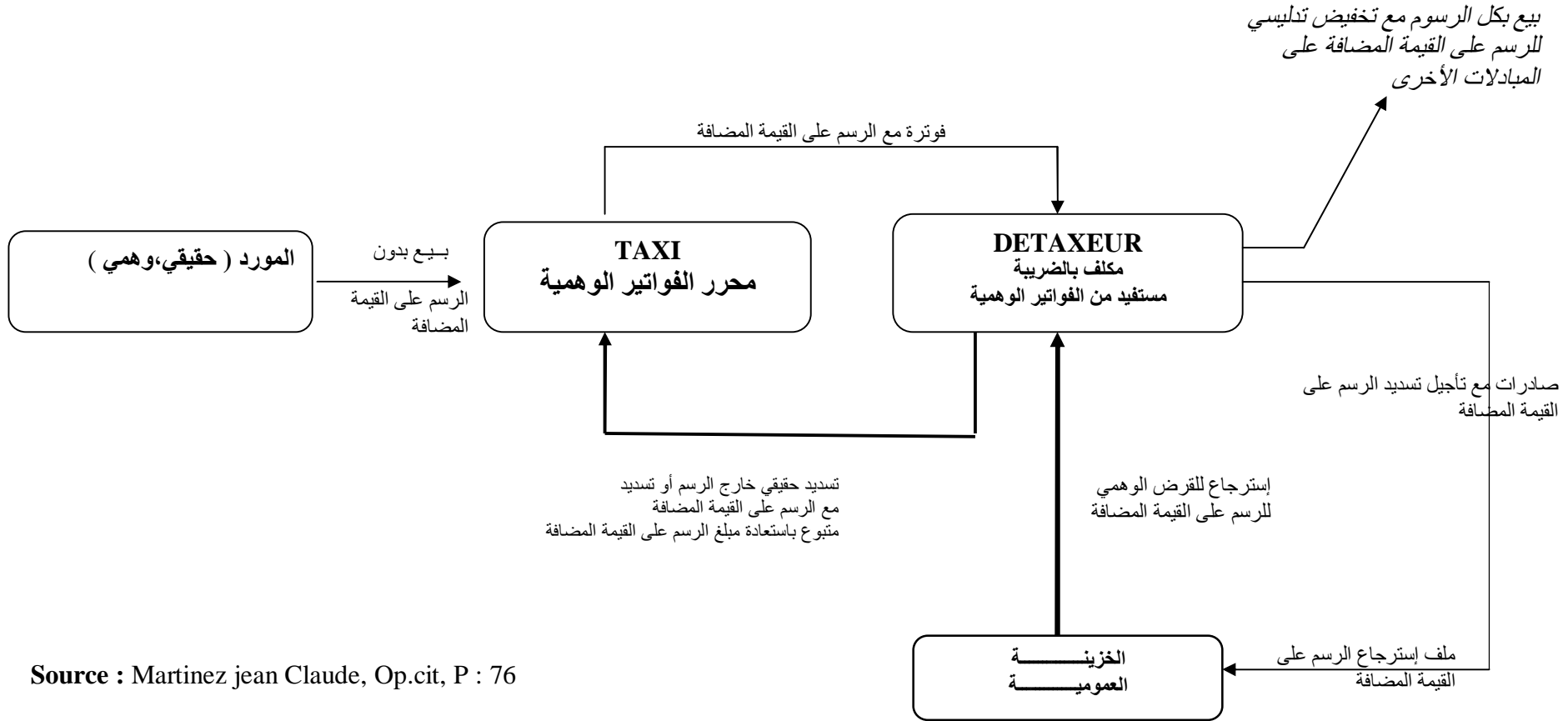
* - taxies إسم مستعار وظيفته الأساسية هو التسجيل لدى السجل التجاري و القيام بتحرير فواتير بيع وهمية من أجل الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة، و بشكل أوسع هو مكلف بإصدار الوثائق التجارية المتعلقة بعمليات وهمية و التي تنجز مع مؤسسات حقيقية وبصورة كاملة.

- تعويضات الرسم على القيمة المضافة لم يدفع أبدا للخزينة؛
 - تخفيف عبء الربح الخاضع للضريبة بما تحمله الفواتير الوهمية من مبالغ و مصروفات وهمية؛
 - استرجاع الرسم على القيمة المضافة المسجل في الفواتير المزورة؛
- و هذا النوع من الغش الضريبي يصعب تحديده لأنها تتمتع بالغطاء القانوني، و لإعطاء فكرة أوضح عن هذا النوع من الغش فسوف نقوم بدراسة الحالة التالية:
- مثلا مؤسسة (أ) تقوم بشراء بضاعة بدون فواتير و بثمن أقل من الثمن المتداول في السوق من مؤسسة أخرى (ب) ، حيث تقوم المؤسسة (أ) بالتعامل مع مؤسسة وهمية أخرى **Taxies** تمنحها فواتير وهمية بأسعار باهظة مع تضخيم المبالغ و الرسوم التي لم تدفع أصلا، بعد ذلك تدفع المؤسسة (أ) صكا بنكيا للمؤسسة الوهمية التي تتقاضى قيمتها شكليا و تعيدها نقدا لمسيري المؤسسة (أ) مقابل الحصول على عمولة، وهذه التلاعبات تسمح للمؤسسة (أ) بتبرير سعر التكلفة المرتفع لمشترياتها الشيء الذي يؤدي إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة.¹
- و يمكن توضيح ذلك في الشكل التالي :

¹- Lopez Christian, Nicole Stolowy, **la Facturation de Complaisance dans les entreprises**, l'harmattan, Paris, 2001, P : 07

الشكل رقم 1 :

شكل يوضح كيفية القيام بالغش من طرف محوري الفواتير الوهمية



Source : Martinez jean Claude, Op.cit, P : 76

المطلب الثالث : طرق أخرى للغش والتهرب الضريبي

1- قبل فرض الضريبة

- يلجأ المكلف إلى الغش والتهرب الضريبي قبل التصريح بنشاطه أصلاً، كأن يقوم بما يلي :
- التصريح بنشاط أو أسماء أشخاص متوفين، عجزاً، ذوي احتياجات خاصة، إلى غير ذلك؛
 - التصريح بعناوين مختلفة لمقر المؤسسة، أو عناوين وهمية؛
 - التصريح بنشاط معين و مزاوله نشاط آخر؛

2- بعد فرض الضريبة

من بين الطرق التي يلجأ إليها المكلف بعد إصدار الضريبة و الشروع في تحصيلها عدم دفع الضريبة أصلاً، أو دفع جزء منها فقط أو يقوم بتدبير عدم إمكانية التسديد، أو تحرير رزنامة للتسديد الجزئي ثم بعد ذلك يتراجع عنها.

المبحث الرابع : أسباب وآثار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

إن البحث عن أسباب ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لا يعني إحصاء، و تحديد كل الأسباب التي أدت إلى وجود هذه الظاهرة، فهي ذات أقسام وعديدة وأسبابها تختلف من بلد لآخر، نتيجة لاختلاف الأوضاع الداخلية والخارجية التي عاشتها وتعيشها كل دولة، وقد يعتقد البعض أن تخفيض الضغط الجبائي، و تبسيط النظام الجبائي خاصة النصوص التشريعية سوف يقابله نقص محسوس للغش والتهرب الضريبي، وهذا الإجراء يعتبر ضروريا لكنه ليس كافيا، لأن سلوك المكلفين تجاه الضريبة لا يتوقف عند تخفيض معدلات الضريبة، وأساليب نظام المراقبة والعقاب فحسب، بل يتعداه إلى جوانب أخرى عديدة والتي من بينها الجانب النفسي والشخصي و الاجتماعي للمكلف، بالإضافة إلى المحيط الاقتصادي والاجتماعي السائد في البلد.

المطلب الأول : الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية والمحاسبية

يشتمل النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية في الدول الأخرى على نقائص و سلبيات عديدة أدت إلى وجود ظاهرة الغش والتهرب الضريبي والتي من بينها :

1- الأسباب السياسية

و هي أسباب تساعد على انتشار الغش والتهرب الضريبي، فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، و يتجلى ذلك من خلال عاملين أساسين هما :

- الاختيار الإيديولوجي و السياسي الذي اعتمدته الدولة بعد الاستقلال مما كان له أثر كبير على النظام الجبائي الجزائري.

- وجود موارد بتروولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب، و مكافحة الغش والتهرب الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي.¹

¹ - بجاوي نصيرة، الغش و التهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر، (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، سنة 1998

2- تعقد وعدم استقرار التشريعات الجبائية

و يرجع هذا التعقيد إلى الحجم الهائل للنصوص القانونية التي تحكم مختلف أنواع الضرائب والرسوم حيث توجد ستة قوانين منفصلة عن بعضها البعض. كما أن عدم استقرار القواعد الضريبية التي تنظم الأسس الضريبية تترك مجالاً لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة وتشتمل الكثير من الغموض والتعقيد والثغرات، الأمر الذي يترك مجالاً واسعاً للتهرب والغش الضريبي، ومن أمثلة هذا التعقيد ما تحويه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات وإضافات في سعر الضريبة، و هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة الجبائية خصوصاً من ناحية تسيير ملفات المكلفين، و فض المنازعات الجبائية معهم و كل ذلك يزيد من ظاهرة التهرب والغش الضريبيين.

3- الخلل في نظام التصريحات الجبائية

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية الأخرى في العالم، على تصريحات المكلفين بالضريبة بأنفسهم، حيث يقوم المكلف بالتصريح بالأسس الضريبية والضرائب والرسوم المفروضة عليه، بالإضافة إلى المعلومات المتعلقة بنشاطه، وتكون له كامل الحرية في ذلك خصوصاً مع عدم إمكانية إجراء الرقابة الجبائية القبليّة على كل تصريحات المكلفين في نفس الوقت والتأكد من مصداقيتها، و لاسيما إذا علم المكلف أن التأسيس التلقائي وما يتبعه من غرامات وعقوبات مالية يكون في صالحه أحياناً.

و من جهة أخرى فإن تقدير المادة الخاضعة للضريبة بالنسبة للإدارة الجبائية يتم اعتماداً على هذه التصريحات والإقرارات، والتي يفترض فيها الدقة والنزاهة، وعليها أن تعمل في المقابل على جمع المعلومات والعناصر اللازمة للتأكد من ذلك، أو إثبات عدم صحة ومطابقة هذه التصريحات للواقع.

4- عدم فاعلية الرقابة على التصريحات الجبائية

إن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على نظام التصريحات الجبائية، و لهذا من الضروري على الإدارة الجبائية أن تراقب صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، وأن الحصيلة المتأتية من الضرائب و الرسوم مرهون بنوعية الرقابة الجبائية و فعاليتها، وأي خلل في المنظومة الجبائية خصوصاً عدم التوافق بين كثرة المهام المنوطة للإدارة الجبائية والوسائل والإمكانات المحدودة، سيكون له تأثير

كبير على عملية الرقابة على التصريجات الجبائية، وبالتالي استفحال ظاهرة الغش والتهرب الضريبي أكثر فأكثر.

5- ظاهرة الرشوة والفساد الإداري

إن من بين الظواهر التي لها تأثير كبير على الغش والتهرب الضريبي هي ظاهرة الفساد الإداري، و انتشار الرشوة والمحسوبية بين أعوان الإدارة الجبائية، حيث أن بعض موظفي الإدارة الجبائية لا يتورعون في استلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي هي في الحقيقة رشاوى وهذه الظواهر المرضية مسيطرة على الإدارة الجبائية بسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب أجهزة مخصصة لمحاربتها، وهذه الظاهرة ليست ناتجة فقط عن غياب رقابة الدولة وغياب الصرامة في معاقبة الموظفين، بل قد تنتج من التنظيم السياسي للمجتمع نفسه، و كذلك من تدهور قيمة المرتبات الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية.¹

6- طريقة فرض الضريبة

إن طريقة فرض الضريبة تعتبر أحد أسباب الغش والتهرب الضريبي، حيث أن القانون الجبائي ومن أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة، فإنه يسمح بخصم تكاليف متنوعة ومتعددة تعطي للمكلف هامشا كبيرا للتلاعب من أجل تخفيض الوعاء الضريبي، و بالتالي تخفيض الضريبة المفروضة.

7- ضعف آلية البحث عن المادة الضريبية لدى الإدارة الجبائية

إن عملية البحث عن المادة الضريبية وتحديد الأوعية الضريبية موكلة إلى مصالح البحث عن المعلومات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب، وهذه العملية ذات أهمية بالغة تتطلب تحديد دقيق لطريقة العمل وأسلوبه، حيث لا توجد طريقة واضحة يتبعها الأعوان المحققون في البحث عن المادة الضريبية والحد من الغش والتهرب الضريبي، ولهم الحرية الكاملة في اختيار ما يرونه مناسبا، كما أن ضعف التنسيق بين إدارة الجمارك ومصالح التجارة و إدارة الضرائب له تأثير كبير على ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، فالمستورد عند قيامه بعمليات الاستيراد يلجأ إلى تضليل هذه المصالح بشتى الطرق، والحيلولة دون وصول المعلومات الجبائية الصحيحة من إدارة الجمارك إلى الإدارة الجبائية، وبذلك تحدث عملية الغش والتهرب بسبب ضعف هذا التنسيق.

¹- Kandil Athmane, *Théorie Fiscale et Développement, Expérience Algérienne*, SNED, Alger, 1970, P : 133

8- ضعف التوعية الجبائية

إن متابعة ومراقبة المكلفين بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية تتطلب توعية مستمرة بالقوانين و اللوائح التنظيمية الجديدة لذا فإن موظفي الإدارة الجبائية في حاجة دائمة إلى تكوينات و تربصات ومعلومات دقيقة، لكن أغلبية الموظفين لا يمتلكون إلا بعض النماذج من الجرائد الرسمية وفي بعض الأحيان على قانون الضرائب.¹

أما من ناحية المكلف فالمشكل مطروح أيضا، حيث أنه لا يستطيع الحصول على المعلومة الجبائية الصحيحة، والمفصلة بطريقة سهلة لا تحمل التأويل خصوصا المقررات، واللوائح التنظيمية التي توضح كيفية تطبيق القانون الجبائي بشكل تفصيلي، إذ يحتج أعوان الإدارة الجبائية بالسر المهني بخصوص هاته اللوائح، فيعتمد المكلف على القانون الجبائي والجرائد الرسمية، بينما يعتمد أعوان الإدارة الجبائية على المقررات واللوائح التنظيمية.

وبالتالي يحدث اختلاف وسوء تأويل لنصوص القانون، مما يدفع المكلف إلى الوقوع في الخطأ، وقد يؤول هذا الخطأ أحيانا من قبل أعوان الإدارة الجبائية على أنه غش ضريبي.

9- عدالة النظام الجبائي

إن لعدالة النظام الجبائي دور كبير في التقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الجبائي فإنه سوف يدفع ما عليه من التزامات جبائية طوعية.

و يقصد بالعدالة الجبائية كما أقرها آدم سميث في كتابه الشهير ثروة الأمم هو التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها، إلا لوجود أسباب موضوعية مثل إعفاء ذوي الدخل المنخفض من الضريبة.²

¹ - مجاوي نصيرة، مرجع سابق، ص: 73

² - ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 119

المطلب الثاني : الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية

إن إدارة الضرائب تعتبر الجهاز الذي تنفذ من خلاله السياسة الجبائية، والوسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلف، حيث تعمل على تطبيق القانون الجبائي، فإذا كانت الإدارة الجبائية ضعيفة فإن عمليات الغش والتهرب الضريبي ستزداد و العكس صحيح، ويرجع سبب عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى قلة الإمكانيات البشرية والوسائل المادية، و تعقد الإجراءات الإدارية و التنظيمية، حيث تعاني الإدارة الجبائية من قلة الإطارات والموظفين بالإضافة إلى نقص الخبرة والتأطير الجيد، وهذا يتسبب بالتأكيد في حدوث خلل في عملية الرقابة على التصريجات الجبائية، وبالتالي تبقى ممارسة الغش والتهرب الضريبي دون رادع.

1- ضعف الإمكانيات البشرية والمادية

إن قدرة الإدارة الجبائية على التحصيل الأفضل للإيرادات و تحقيق أهداف السياسة الضريبية المتبعة ترتكز على مستوى كفاءتها و إمكانياتها المادية والبشرية المتوفرة لديها، حيث إن الإدارة الجبائية تعاني من نقص كبير في الإمكانيات المادية والبشرية مما يجعلها عاجزة عن أداء المهام الكثيرة والمتنوعة من عمليات فرض الضريبة، إحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها، إجراء الرقابة الجبائية، التحصيل، المنازعات وغيرها.

1-1-1- محدودية الإمكانيات البشرية

تتمثل في محدودية الإمكانيات البشرية في نقطتين أساسيتين :

- الجانب الكمي (العددي).

- الجانب النوعي (التأهيل).

1-1-1- الجانب الكمي (العددي)

و يقصد به عدد الموظفين، حيث من المفروض أن يكون عدد الموظفين مناسب وملائم لعدد المكلفين أو الملفات المطروحة للمعالجة أو المراقبة، وأي اختلال بينهما يؤدي إلى إحداث مظاهر سلبية أخرى.

2-1-1- الجانب النوعي (التّاهيل)

إن وراثة بعض الدول النامية لإدارة مشلولة من الاستعمار، الأمر الذي استوجب عليها تعويضها بالموظفين ذوي الخبرة والتّاهيل الضعيفين، وهو ما انعكس سلبا على فعالية النظم الضريبية غير أن العامل الاستعماري ودوره في توريث إدارة جبائية قاصرة يبقى عاملا نسيا ويقي العامل الأساسي متمثلا في الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة والمهارة للقيام بالدور الفعال في الميدان، وعدم توافر العناصر الفنية والإدارية القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق أحكام قوانين الضرائب هي مدعاة للمكلفين إلى الغش والتهرب الضريبي.¹

و كما أن غياب أو نقص المعارف المهنية، والإهمال و قلة الإدراك من طرف الموظفين للمخطط الوطني للمحاسبة، تشكل بالنسبة لهم إعاقة كبيرة من ناحية عملية الدراسة العميقة للوثائق المحاسبية لمؤسسة ما، مما يجعلهم محل سخرية بعض المكلفين الذين يحتفون ويمارسون الغش والتهرب الضريبي، أما المؤهلين منهم و بعد تحصلهم على التكوين الكافي واكتسابهم الخبرة المهنية اللازمة يتركون إدارة الضرائب في اتجاه قطاعات أخرى أكثر مكافأة من ناحية الأجر، أو يمارسون مهنا حرة باعتبارها أكثر مردودية، و بذلك يشكلون درعا واقيا للمكلفين الذين يلجؤون إليهم بهدف ممارسة الغش والتهرب الضريبي.²

2-1-1- محدودية الإمكانيات المادية

إن تعدد مهام الإدارة الجبائية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين، و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تحديد وعائها وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية بالرقابة، يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وفي هذا السياق ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا، وتحليل وحصص المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال الغش والتهرب الضريبي.³

¹ - أحمد يونس البطريق ، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مرجع سابق، ص : 160

² - فلاح محمد، مرجع سابق، ص : 66

³ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص : 308

حيث يسمح الإعلام الآلي بمراقبة جميع المكلفين، و تحديد كل مصادر الثروة و تساعد موظفي الإدارة الجبائية على تحديد وعاء الضريبة و تحصيلها، و تحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة علمية للملفات المراقبة و سهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية.¹

كما أنه يتيح عملية تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحات صغيرة، و عدم ضياعها و سرعة الإطلاع عليها، و بالتالي تحسين عمليات الرقابة الجبائية، لذلك عمدت الإدارة الجبائية أمام انتشار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي على تجهيز مصالحها بالإعلام الآلي رغم وجود بعض الحدود و النقائص والتي تتمثل في :

- تنحصر مهمة أجهزة الإعلام الآلي على المعلومات التي يحتوي عليها فقط لذلك يتوقف إمكانته في مكافحة الغش والتهرب الضريبي على صحة تلك المعلومات؛

- يتطلب استخدام جهاز الإعلام الآلي وجود تقنيين يختص بعضهم بترجمة القوانين والتعليمات الضريبية إلى معادلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب لغته و يختص البعض الآخر في مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة و بالمكلف.

- يتطلب تغطية الإدارة الجبائية بنظام المعلوماتية توفر الإعتمادات المالية اللازمة مما قد يشكل صعوبة للدول النامية؛

- يشكل نظام الإعلام الآلي خطورة قد تمس الحرية الشخصية للمواطن، لذا يجب استخدامه لأغراض ضريبية فقط.²

كما أنه من الضروري توفير وسائل النقل الضرورية و متطلبات العمل الإداري و المكتبي لأعوان الإدارة الجبائية، من أجل التحكم الجيد في ملفات المكلفين و حصر المعلومات الخاصة بهم في أوقات قياسية، من أجل ضمان تحصيل الضرائب و الرسوم المفروضة عليهم.

كما أن تدني أجور موظفي الإدارة الجبائية و الأوضاع المادية و الاجتماعية المزرية التي يعيش فيها موظفي الإدارة الجبائية، و الضغوطات التي يتعرضون لها، لا سيما أثناء عمليات المراقبة و التحقيق المحاسبي لها دور كبير في استفحال من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

¹ - نفس المرجع والصفحة

² - ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 309

2- صعوبة تقدير وعاء الضريبة

لا شك أن الصعوبات التي تلاقيها الإدارة الجبائية في تقدير بعض أوعية الضرائب هي مما يشجع المكلف على الغش والتهرب الضريبي، وقد تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى أحداث آثار معنوية تشجع على ارتكاب الغش والتهرب الضريبي.

المطلب الثالث : العوامل المتعلقة بالمكلف بالضريبة

غالبا ما تعود أسباب الغش والتهرب الضريبي إلى المكلف نفسه، والتي تندرج في إطار اعتبارات ذاتية ونفسية وأخلاقية، إذ يرى بعض الباحثين أن السبب الرئيسي للغش والتهرب الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي، و مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف، وهو الشيء الملاحظ في شعوب جنوب البحر الأبيض المتوسط، و التي تعتبر بلدانا متخلفة عاشت تحت وقع الضغط الاستعماري عكس الشعوب الأنجلوسكسونية، و الشمالية حيث تنخفض حدة التهرب والغش الضريبي، لأن موقف المكلف اتجاه الضريبة يشترط فيه الحالة النفسية والأخلاقية، فكلما كانت نفسية المكلف ضعيفة كلما كان ميله إلى التخلص من دفع الضريبة واسعا.

1- العامل التاريخي والديني

إن من بين الأسباب التي لها تأثير كبير على ظاهرة الغش والتهرب الضريبي كل من العامل التاريخي و الديني، حيث أن الرواسب والخلفية التاريخية والتجارب الشخصية المتناقلة من فرد لآخر لها دور أساسي في تكوين موقف المكلف تجاه الضريبة سواء كان بالقبول أو الرفض.

1-1- العامل التاريخي

إن الأحداث التاريخية التي تخضع لها البلاد تساهم في تحديد مواقف المكلفين تجاه الضريبة والجزائر كباقي البلدان التي خضعت للاحتلال ابتداء من العهد التركي، حيث عرفت أشكالاً وصوراً متعددة لرفض دفع الضريبة، والميل إلى الغش كشكل من أشكال المقاومة والاحتجاج أما خلال الاستعمار الفرنسي فإن صور وأشكال رفض دفع الضريبة ارتفعت نتيجة لارتفاع الضغط الجبائي على عاتق المكلف، والذي كان يستهدف بذلك إفقار الشعب الجزائري وتجريده من وسائل المقاومة، والعيش مما يدفعه لبيع أراضيه للفرنسيين، وهذه الظروف ساعدت على قيام المكلفين بعمليات الغش والتهرب

الضريبي كرد فعل طبيعي لعدم قبول الاحتلال الفرنسي ككل، وتهرب مكلف يؤدي إلى تهرب مكلف آخر كنوع من الرفض الجماعي للضريبة. وللأسف فإن هذه النظرة بقيت عند المكلف الجزائري حتى بعد الاستقلال، ولكن هذه المرة كتعبير عن رفض سياسة النظام الجبائي الجزائري و سياسات الحكومة.

1-2- العامل الديني

إن العامل الديني له دور كبير في ضبط تصرفات الأفراد، وتحديد مواقفهم حيث يرتبط موقفهم بنظرة الدين إلى الضريبة، فنجد أن الزكاة في الدين الإسلامي هي أحد أركان الإسلام الخمسة، بينما نجد أن مختلف الضرائب والرسوم و إن كانت تهدف إلى تحقيق أهداف عامة فإنها لا تلقى القبول لدى المكلفين متحججين بآراء و ذرائع مختلفة على عدم شرعية هذه الضرائب والرسوم، ومن هنا يكون المنفذ إلى الغش والتهرب الضريبي معتمدين على مبادئ عقائدية تؤمن بالزكاة وترفض الضريبة.

2- ضعف الوعي الضريبي

يرتبط الوعي الضريبي بمدى اقتناع المكلف بدفع الضريبة قصد الإسهام في تمويل برامج الإنفاق العام، و يتوقف هذا الاقتناع على مستوى ترشيد المكلفين و إدراكهم لالتزامهم الضريبية. و تؤثر درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين على الضغط النفسي للإخضاع الضريبي بحيث يؤدي ارتفاع ذلك الوعي إلى انخفاض الضغط الضريبي، لهذا لا وجود للضغط الضريبي النفسي في حالة ما إذا اعتبر المكلف أن الضريبة أمرا ضروريا.¹

حيث أن الشعور التلقائي بضرورة دفع الضرائب والرسوم للدولة من أجل تمويل نفقاتها العمومية له دور كبير في التقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، حيث على الدولة القيام بإقناع المكلف بأن دفع الضرائب و الرسوم هو واجب والتزام تجاه المجتمع ككل وعليها أن تعمل على زيادة هذا الوعي للمكلفين، إلا أن الكثير منهم لديهم وجهة نظر أخرى مماثلة لوجهة نظر **Murray Rothbard**^{*}، والذي يقول أن الضريبة بكل بساطة هي سرقة.²

¹ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 183

² - Laurent Alain, Reichman Claude, **Théories contre l'impôt, Les Belles lettres, Paris, 2000, P : 196**

^{*} - Murray Rothbird (1926-1995) اقتصادي و فيلسوف أمريكي من كبار الداعين إلى الرأسمالية الفوضوية وهي نظرية سياسية تقول بالتعاون الطوعي بين الأفراد والجماعات، و أن الدولة أكبر أعداء الفرد و يجب إزالتها

فالمكلف الذي يخالف القوانين الجبائية لا يشعر بارتكابه إثما في حق المجتمع كما يكون شعوره عندما يقتل أو يسرق، كما أن احترام النظم الاجتماعية يتطلب عموميتها ودوامها وحيادها، وهو ما لا يتوفر لدى الكثير من المكلفين، وهو ما يؤدي إلى اللامدنية الجبائية **Incivisme fiscale** والتي تعني اللامبالاة بالدور الذي تقوم به الدولة من خلال الاقتطاع الضريبي لتحقيق المصلحة والنفع العام، عكس المدنية والتي تعني الإخلاص والوفاء للنفع العام.

و اللامدنية الجبائية تدفع بالمكلفين إلى تبرير غشهم بأن لهم القدرة على التحكم العقلاني في توظيف أموالهم وأنهم أولى بتسييرها، أي أن الأموال التي سيحصلون عليها من خلال استثمارهم تكون كبيرة ويقتصر الربح والنفع فيها على المكلف وحده، في حين أنها ستقل حينما تدفع إلى الدولة التي توزعها من أجل تحقيق النفع العام، وهو ما يسبب عدم تطابق فكرة النفع الكلي مع فكرة المكلف.

كما أن هناك دافعا مستمدا من اللامدنية الجبائية وهو الاعتقاد السائد بغياب العدالة الجبائية بين المكلفين، لاعتقاد المتهرب أن الضريبة غير عادلة، لذلك فإنه يعتقد بأنه أقدر من الدولة على التصرف بحكمة في أمواله التي من المفروض أن يدفعها في شكل ضرائب.¹

وعموما فإن درجة الوعي الضريبي ترتبط بمدى اقتناع المكلف التي يتعين عليه أدائها للإسهام في تمويل برامج الإنفاق العام، ويكون تحقيق هذا الأخير بترشيد المكلفين وتبصيرهم بالتزاماتهم لتحقيق أهداف السياسة المالية للدولة، ومن هنا تتجلى عناصر الوعي الضريبي فيما يلي:²

- فهم القصد من الضريبة عند فرضها؛
- الاقتناع بالزامية الضريبة؛
- المبادرة إلى تسديد الضريبة؛
- عدم السعي إلى التهرب من أدائها؛

ومن المؤكد أن درجة الوعي الضريبي لها تأثير مباشر على مستوى الضغط الجبائي، حيث تتوفر عناصر الوعي الضريبي تزداد الحصيلة الضريبية، وهو ما ينعكس بالإيجاب على نتيجة الضغط الجبائي.

¹ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص : 247

*- المدنية الجبائية هذا اللفظ كترجمة للكلمة الفرنسية **Civisme** و آخرون إستخدموا لفظ روح التفاني و آخرون روح المواطنة.

² - حروشي جلول، الضغط الضريبي في الجزائر 1993 - 1999، (رسالة ماجستير)، جامعة الجزائر، سنة 2000-2001 ص : 82

3- الضغط الجبائي على المكلف بالضريبة

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا تحدث عدة متغيرات في سلوك الأفراد تختلف إيجابا أو سلبا تبعاً لحجم الاقتطاعات الضريبية، لهذا توجد حدود يجب مراعاتها عند زيادة مستوى تلك الاقتطاعات، أما في حالة تجاوز تلك الحدود سيؤدي إلى عرقلة نشاط الاقتصاد الوطني و يجد من فعالية النظام الضريبي، لتحرير القوى الإنتاجية للاقتصاد، والمساعدة على الخروج من الأزمة مما يستوجب تخفيض الضغط الضريبي والاجتماعي الإجمالي، حيث إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها، يجعل وطأها تشتد على المكلف فيكون حافزا للتهرب منها، والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة، وازداد عبئها كلما كان ذلك مدعاة للغش والتهرب منها.¹

و يقصد بالضغط الضريبي ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة، والذي يختلف تبعاً لحجم الاقتطاعات الضريبية من جهة، وصورة التركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة أخرى، ويعبر الضغط الضريبي على العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني.²

4- العوامل الاقتصادية

إن للاعتبارات الاقتصادية دور كبير في تفشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، حيث أن المكلف يقدر خطر وقوعه في عجز مالي والآثار التي تتبعه، فهو يقوم بقياس قيمة الضريبة المزمع التهرب منها مع الخطر ومقدرته على الإخفاء، حيث أنه سيتخلى عن التهرب من الضريبة إذا قدر أن المخاطر والأضرار التي تنتج عن هذه العملية أقل من الفوائد التي من الممكن أن تجنيها، والعكس صحيح أي سيعمد على تفادي الضريبة إذا وجد أن فوائد التهرب أكبر من المخاطر والأضرار، و المكلف من أجل عدم تسديد الضريبة يقوم بتقدير وضعيته الاقتصادية الشخصية من جهة ومن جهة أخرى وضعيته بدلالة المحيط الاقتصادي و تغيرات المحيط.

4-1- الوضعية الاقتصادية للمكلف

إن الصعوبات الاقتصادية التي قد يمر بها المكلف، غالبا ما تكون وراء محاولات الغش والتهرب الضريبي التي يمارسها، وتزيد هذه الميول كلما كان دخله ضعيفا، وعليه فالضريبة يجب أن تمس المداخيل المخصصة للاستعمالات غير الضرورية حتى تكون مقبولة، لهذا فالمكلف الذي يمر بظروف

¹ - فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسات المالية، طبعة 1، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص: 225

² - ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 168

اقتصادية سيئة سيضطر لا سيما في المشاريع الصغيرة إلى إخفاء ما يجب دفعه للحفاظ على مشروعه أمام قسوة الضريبة، وخاصة في فترات الركود الاقتصادي والحالات والأزمات التي تمر بها المشاريع الاقتصادية والاجتماعية.

2-4- تغيرات المحيط الاقتصادي

إن الحالة الاقتصادية في لحظة معينة و تغيراتها لها تأثير كبير على ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

1-2-4- في فترة الانتعاش الاقتصادي

عندما يكون الاقتصاد في حالة توسع نجد أن الطلب يزداد، ومدعوم بقدرة شرائية متزايدة فإن التأثير على الضريبة المطبق من قبل البائعين والمشتريين يقل إلى أقصى حد ممكن فالمستهلكون إذن يتحملون عبء الضريبة والمدنين القانونيين (وهم هنا البائعون) لا يميلون إلى الغش لأن قدرتهم على نقل العبء الجبائي للآخرين كبيرة.¹

2-2-4- في حالة الكساد الاقتصادي

عندما يكون الاقتصاد في حالة ركود و يكون الطلب ضعيفا مقارنة بالعرض، فتراجع القدرة الشرائية، مما يؤدي إلى عدم قدرة البائعين على تحميل المشتريين للعبء الجبائي، وعدم قدرة البائعين على نقل العبء الجبائي إلى عملائهم، مما يعد عامل محفز للغش والتهرب الضريبي.

3-2-4- في فترات الندرة والتضخم

تبذل الدولة جهودا كبيرة لبناء الاقتصاد في حالة الحرب و إعادة التعمير، وذلك عن طريق تنظيم السوق بفرض الضرائب والرسوم على الأسعار والسلع.

¹- Gaudemet Paul Marie, Op.Cit, P : 310

المطلب الرابع : قياس و آثار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

لقد ذكرنا سابقا بأن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تقلل من الحصيلة الجبائية للدولة الموجهة إلى تمويل نفقات ومتطلبات التنمية الاقتصادية, وبالتالي أصبح من الضروري معرفة الطرق المستخدمة في تحديد الغش الضريبي، و مجالات التأثير لهذه الظاهرة بالإضافة إلى البحث عن الطرق والوسائل المثلى لمحاربة هذه الظاهرة وأساليب معالجتها.

و عملية قياس هذه الظاهرة تتم بواسطة استخدام أدوات مختلفة للقياس مثل المعادلات الرياضية، وعموما توجد طريقتين لقياس حجم ظاهرة الغش الضريبي هما تقدير الاقتصاد السري وتقدير عدم الالتزام الضريبي، كما أننا سنعرض أهم الآثار التي تخلفها ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

1- تقدير الاقتصاد السري

يضم الاقتصاد السري مجمل النشاطات و المداخل غير مصرح بها للإدارة الجبائية من طرق المكلفين، وغير مدرجة ضمن الناتج الوطني الخام. لذلك فإن عملية تحديد حجم الاقتصاد السري يسمح بقياس و تقدير ظاهرة الغش الضريبي ويعتمد تقدير و إحصاء الاقتصاد السري بناء على معطيات الناتج الوطني الإجمالي والمعاملات النقدية و سوق العمل و عوامل الإنتاج.

1-1- المنهج النقدي

توجد ثلاثة أشكال للمنهج النقدي هي:

1-1-1- متغير المعدل الثابت

يرتكز هذا المنهج على فرضية وجود معدل نقدي ثابت قي ظل عدم وجود الاقتصاد السري ويتطلب هذا المنهج تحديد السنة المرجعية التي على أساسها نقارن المعدل النقدي الثابت بمختلف الأسعار النقدية للمراحل المدروسة، وعندما يكون المعدل النقدي لسنة معينة مدروسة أكبر من السنة المرجعية نعتبر الكتلة النقدية الزائدة نتيجة نشاطات الاقتصاد السري، ونحدد حجم الغش الضريبي بضرب حجم الاقتصاد السري في المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

ويمكن توضيح ذلك كما يلي¹:
في البداية نحسب حجم الاقتصاد السري بتطبيق المعادلة التالية :

$$AEST = \frac{(M_2 - M_1) \cdot PNB}{M_2}$$

حيث أن:

AEST : يمثل حجم الاقتصاد السري.

M₁ : يمثل الكتلة النقدية للسنة المرجعية.

M₂ : يمثل الكتلة النقدية للسنة المدروسة.

PNB : تمثل الناتج الوطني الخام.

ثم نحدد حجم الغش الضريبي بتطبيق المعادلة التالية:

$$V.F.F = \frac{[(M_2 - M_1) \cdot PNB] \cdot T_m}{M_2}$$

حيث أن V.F.F : حجم الغش الضريبي.

T_m : يمثل المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

ولقد وجهت لهذا المنهج عدة انتقادات منها:

- كونه يستند على فرضيات هشّة، ففي الواقع ليس دوما المعدل النقدي ثابتا.
- إن النتائج المحصلة تكون تابعة للمرحلة المرجعية المحددة.
- إن سرعة دوران النقود في الاقتصاد المشروع قد تختلف عن تلك المتعلقة بالاقتصاد السري.

¹ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 299

2-1-1- متغير المعادلة النقدية

يعتمد هذا المتغير على فكرة وجود علاقة مباشرة بين الجباية و الاقتصاد السري، بحيث أنه يعتبر وجود الاقتصاد السري كنتيجة مباشرة للضرائب المرتفعة، ومن أجل قياس حجم الغش الضريبي نستخدم معادلة طلب العملة التي تراعي المتغير الضريبي، حيث نحسب أولاً سرعة دوران العملة القانونية التي يفترض أنها نفسها في الاقتصاد السري، ثم نحدد حجم الاقتصاد السري وفي الأخير نحدد حجم الغش الضريبي، وذلك وفق المعادلات التالية :

$$AE.ST = \frac{(M_3-M_2). PNB}{M_0}$$

حيث أن:

(M_3-M_2) : يمثل العملة غير الشرعية.

M_0 : يمثل العملة الشرعية.

و بالتالي فإن حجم الغش الضريبي يحسب بالمعادلة التالية:¹

$$V.F.F = \frac{[(M_2-M_1). PNB] . Tm}{M_0}$$

وتكمن نقائص هذا المقياس في أنه:

- يفترض سرعة دوران العملة غير الشرعية هي نفسها في العملة الشرعية، وهذا ليس دوماً صحيح.
- إن هذا المقياس ضيق بحيث أنه يراعي الغش الناتج عن توظيف العملة و الاقتصاد الموازي فقط ويهمل الطرق الأخرى للغش مثل استغلال الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية.

3-1-1- متغير فئات العملة

بحسب هذا المقياس، يرتبط الاقتصاد السري باستخدام أوراق نقدية من فئة معينة لذلك فإن التغير في عدد هذه الأوراق يعبر عن حجم الاقتصاد السري، لكي يفقد هذا المقياس أهميته عند التضخم المرتفع (ارتفاع المستوى العام للأسعار)، بحيث يمكن استخدام الأوراق الكبيرة دون أن يحصل زيادة في الاقتصاد السري.²

¹ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 300

² - نفس المرجع، ص: 300

2-1- منهج عوامل الإنتاج (المدخل المادي)

حسب هذا المنهج نقوم باختيار عامل إنتاج معين مثل الكهرباء، وبافتراض وجود علاقة مباشرة بين عامل الإنتاج والنتاج الوطني وبالاعتماد على حجم الإخراج واستهلاك هذا المدخل يتم تقدير الناتج الوطني، ويقاس حجم الاقتصاد السري عن طريق الفرق بين الناتج الوطني المقدر (الاسمي)، حسب المدخل المادي والناتج الوطني الرسمي (الحقيقي)، ولقد وجه لهذا المنهج انتقاد كونه يفترض وجود علاقة ثابتة بين عوامل الإنتاج و الناتج الوطني، إلا أن تغيرات استهلاك العوامل قد لا تعكس حتما عن ارتفاع الاقتصاد السري، بحيث قد تزيد نسبة الاستهلاك نتيجة التبذير مثلا.

3-1- منهج سوق العمل

و هذا المنهج قام في إيطاليا في الخمسينات من القرن الماضي، حيث لوحظ أن حجم العمل المعلن قد انخفض انخفاضاً شديداً بعكس نسبة العمالة غير المعلنة، وفق هذا المنهج يتم تقدير العمالة غير المصرحة عن طريق الاستقصاء، ثم يتم حساب متوسط إنتاجية العمل وعلى أساس ذلك يقدر حجم الاقتصاد السري، ويكمن الانتقاد الموجه لهذا المنهج في أنه يعتمد على العمل فقط في تقدير الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى مثل رأس المال.¹

4-1- منهج التفاوت

حسب هذا المنهج يتم حساب الدخل الوطني بالاعتماد على مصادر الإدارة الجبائية كما يتم حسابه من مصادر أخرى غير المصالح الضريبية، وبمقارنة الدخلين نستخرج الفرق الذي يمثل الدخل المتهرب من الضريبة، ورغم سهولة هذا المنهج إلا أنه توجد ثلاثة صعوبات هي:²

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

¹ - بجياوي نصيرة ، مرجع سابق، ص : 55

² - ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 301

و نلاحظ مما سبق أن جميع المناهج السابقة تعتمد على قياس حجم ظاهرة الغش الضريبي من خلال تقدير حجم الاقتصاد السري، ونظرا للحدود التي تعاني منها هاته المناهج أصبح من الضروري الاعتماد على مناهج أخرى تستند على تقدير حجم عدم الالتزام الضريبي.

2 - تقديرات عدم الالتزام الضريبي

بغض النظر عن حجم الاقتصاد السري، يمكن قياس حجم الغش الضريبي باستعمال المناهج التالية:

1-2- منهج الضريبة القانونية المحتملة

يستند هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي، لذلك يمكن أخذها كأساس لحساب الضريبة على الدخل التي يفترض تحصيلها، و بمقارنة هذا الأخير مع حجم الضريبة المحصلة فعلا نتحصل على حجم الغش الضريبي.¹

ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية:²

$$I.N.P = P.F.L - P.F.R$$

حيث أن I.N.P : تمثل الضريبة المتهرب منها.

P.F.L : تمثل الضريبة القانونية المحتملة.

P.F.R : تمثل الضريبة المحققة.

وتتمثل الانتقادات التي وجهت إلى هذا المنهج في العناصر التالية :

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

- يعتمد في قياس حجم الغش الضريبي على مبدأ الالتزام الضريبي أكثر من الغش الضريبي.

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

¹ - Bulletin des Services fiscaux, Revue n°8, édité par la Direction générale des impôts, Alger, 1994, P :08

² - ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 301

- يتطلب هذا المنهج التزام ووعي ضريبي عالي جدا، ووجود إدارة جبائية لها درجة عالية من الكفاءة و القدرة على التحصيل وهذا ليس دوما متوفرا.

2-2- منهج نسبة الضريبة الثابتة

يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم الغش الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة و الضريبة الفعلية لسنة معينة كما توضح المعادلة التالية:¹

$$V.F.F = POES - POR$$

حيث أن :

POES : يمثل مجموع الاقتطاعات الضريبية المقدرة.

POR : يمثل مجموع الاقتطاعات الضريبية الفعلية.

ولإيجاد الضريبة التقديرية نحدد سنة تمثيلية بحيث يكون فيها الغش الضريبي عند الحد الأدنى ثم نطبق نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخاص بالسنة التمثيلية على إجمالي الناتج الداخلي للسنة المدروسة، ولقد وجهت إلى هذا المنهج عدة انتقادات ونذكر منها ما يلي:²

- يسمح هذا المنهج بتقدير حجم الغش الضريبي الإضافي وليس الغش الضريبي الكلي لذلك يفيد في إبراز مدى تدهور دور الإدارة الجبائية.

- إن فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة وإجمالي الناتج المحلي تكون صحيحة في حالة إفتراض 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 الغش الضريبي يكون غير صحيح.

- تتوقف صحة قياس الغش الضريبي على مدى صحة اختيار السنة التمثيلية، فإذا قدمت هذه السنة أرقاما مرتفعة لإجمالي الناتج الداخلي، فإنه سيؤدي إلى تضخيم حجم الغش الضريبي.

2-3- منهج الإعفاءات الضريبية

من خلال هذا المنهج يتم قياس حجم الغش الضريبي بالاعتماد على المعلومات الموجودة في التصريحات الضريبية التي يقدمها المكلف، وفي هذه الحالة ينخفض ميل المكلف للغش عندما يستفيد من إعفاء ضريبي لذلك يصرح عن دخله الحقيقي، وعليه يتم قياس حجم الغش من خلال فحص التصريحات

¹ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 302

² - نفس المرجع ، ص: 303

الضريبية المستلمة أثناء فترة الإعفاء، ويكتسي هذا المنهج أهمية بالنسبة للإعفاء الجزئي وليس الكلي ففي حالة الإعفاء الكلي لجميع الضرائب، فإن المكلف يتجنب من أي التزام ضريبي بعكس الإعفاء الجزئي الذي يكون خاضعا لضرائب معينة بالإضافة إلى ذلك يجب نشر الوعي الضريبي وذلك بتطوير مفهوم الواجب الضريبي وتحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف, بحيث أنه رغم الاستفادة من إعفاء جزئي قد يتمادى المكلف في التملص من الضرائب الأخرى، وعليه قد يكون الإقرار الضريبي غير صحيح والذي يؤثر حتما على مدى صحة تقدير حجم الغش الضريبي.

2-4- منهج المراجعات الخاصة

يعود هذا المنهج في قياس حجم الغش إلى الإدارة الضريبية الأمريكية التي وضعت برنامجا لقياس الالتزام الضريبي عن طريق فحوصات ومراجعات دقيقة للإقرارات الضريبية, والتي يقوم بها مختصون لعينة تتألف من 50.000 مكلف.¹

والتي تؤخذ عشوائيا من الإقرارات الضريبية المقدمة، و التي تصنف حسب مجموعات الدخل المصرح به ويسمح هذا المنهج بقياس حجم الضريبة التي يتحملها المكلفون، ثم تحديد نسبة مستوى الالتزام الطوعي أي نسبة الضريبة المقدرة ذاتيا إلى مجموع الاستحقاق الضريبي. وتكمن نقائص هذا المنهج في اعتماده على المكلفين المسجلين لدى إدارة الضرائب وإهمال غير المسجلين، مما يؤدي إلى انخفاض تقدير الالتزام الضريبي للدخل غير المعلن كما نواجه إشكال حول الأساس الذي يتم عليه اختيار عناصر العينة، بحيث اختيار مكلف دون آخر قد يؤثر على قياس الغش الضريبي.

2-5- منهج الاستقصاء

يرتكز هذا المنهج على مبدأ بسيط و هي حساب الدخول الحقيقية لدافعي الضريبة عن طريق الاستقصاء، و مقارنتها مع الدخول المصرح بها إلى مصالح الإدارة الجبائية فعلا، ولكن الصعوبة في هذا المنهج يتمثل في جمع العينة الإحصائية، كما أن طبيعة المكلفين تجعل مشكل الثقة في البيانات والمعلومات المحصل عليها و انحرافها محل لبس.

¹ - ناصر مراد ، رجع سابق، ص: 304

وبناء على ما سبق نستنتج أنه لا يوجد منهج كامل وصالح في جميع الحالات حيث أن لكل منهج خصوصياته وظروف تطبيقه، لذلك يجب اختيار المنهج المناسب لتلك الأوضاع ونشير أن المنهج المتبع في الجزائر لقياس الغش الضريبي لا يعتمد على أي منهج من المناهج السابقة، بل تقوم مصالح البحث والمراجعات أو مختلف المفتشيات و القباضات الضريبية، بالاستناد على ما هو محدد في القانون الضريبي، ونظرا لإهمال المناهج السابقة وضعف إمكانيات الإدارة الضريبية الجزائرية، فإن قياس الغش الضريبي في الجزائر لا يعكس الحجم الحقيقي لتلك الظاهرة، كما أن الأرقام المعلنة تكون مختلفة من خبير إلى آخر فالبعض يقدر حجم الغش الضريبي ما بين 30 و 50 مليار دج سنويا، وهذا حسب طرق عامة والبعض الآخر يقدر حجمه ما بين 50 و 100 مليار دج سنويا حسب معطيات الاقتصاد الكلي.¹

ونشير أن قياس حجم الغش الضريبي بدقة يشكل إحدى المشاكل التي تعرقل تشخيص هذه الظاهرة وبالتالي صعوبة مكافحتها ولكي نحقق الأهداف المنشودة يجب علينا محاربة هذه الظاهرة، ولا يتم ذلك إلا بوجود نظام رقابي ذا مصداقية وفعالية وكفاءة عالية.

3- آثار الغش والتهرب الضريبي

إن لظاهرة الغش والتهرب الضريبي آثار سلبية عديدة، حيث أنها تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة وبالتالي الإضرار بالخرينة العامة، وما يترتب عليه عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل والذي يحقق مصلحة المجتمع ككل.

بالإضافة إلى هذا فإن لها آثار على جوانب و نواحي أخرى، لذلك سنستعرض هنا مختلف آثار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي على الجوانب المالية و الاجتماعية و الاقتصادية.

3-1- الآثار المالية

إن الضريبة لها دور أساسي في تمويل خزينة الدولة بالموارد المالية اللازمة و التي توجه لتغطية النفقات العمومية، لهذا فإن التملص من الضريبة بمختلف أشكاله و صورته يهدد المداخيل المالية للخزينة العامة ويتسبب في حدوث خلل لأي سياسة اقتصادية و اجتماعية وهو ما يعد عائقا أمام تحقيق الهدف

¹-Bouderbala Abdou, **La Fraude Fiscale**, Revue mutation n° 7, éditée par la Chambre nationale de Commerce, Alger, 1994, P: 28

الرئيسي للضريبة والمتمثل في تمويل خزينة الدولة ومواجهة النفقات العامة للدولة، وحتى تتمكن الدولة من سد هذه الفجوة تلجأ إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى، وتؤدي بالتأكيد إلى إحداث ضغط على التنمية الاقتصادية لما تشكله من مخاطر على الاستقلال المالي و الاقتصادي للدولة و من بين هذه المصادر:

- الإصدار النقدي.
- الدين العام.
- التجارة الخارجية.
- الرفع من الضغط الجبائي (رفع معدلات الضريبة أو إصدار ضرائب جديدة).

3-1-1- الإصدار النقدي

ويتم ذلك عن طريق خلق نقود جديدة من العملة الوطنية، و هو ما يعرف بالتمويل بالتضخم وهذا ينعكس سلباً على الاقتصاد الوطني، ذلك أن التمويل بالتضخم يؤدي إلى نتائج سلبية منها:¹

- زيادة مفرطة للأسعار بصورة غير طبيعية.
- إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتوج المحلي.
- نقص القدرة الشرائية للمواطنين و تدهورها.
- تغير نمط الاستهلاك.
- انخفاض الصادرات في البلاد الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.

3-1-2- الدين العام

يؤدي اللجوء إلى الدين العام باختلاف مصادره (داخلي أو خارجي)، ومدته (قصير المدى أو طويل المدى) وطريقة الاكتتاب (عام أو عن طريق الاكتتاب) إلى آثار سيئة على الاقتصاد ككل، ومنها على الخصوص أن الدين العام يعتبر عبئاً على ميزان المدفوعات خاصة في حالة استخدامه لأغراض استهلاكية، إضافة إلى الضغط على القدرة الشرائية للمستفيدين من الإنفاق العام نظراً لسياسة التقشف التي تستلزمها تدابير تسديد الدين العام.

¹ - بولخوخ عيسى، مرجع سابق، ص: 32

- ويمكن تلخيص آثار اللجوء إلى الدين العام كما يلي :¹
- عبء على ميزان المدفوعات، وذلك في حالة السداد أو الاقتراض، و تتحمل الأجيال اللاحقة أعباء هذه القروض العامة، خاصة إذا استخدمت كمصاريف استهلاكية، أما إذا استخدمت في المشروعات الاستثمارية فإن العبء يكون أخف ضررا.
 - وجوب تحمل مسؤولية تدبير الدولة للمورد المالي لتسديد القروض، مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام، مما يقلل من القدرة الشرائية للمستفيدين من هذا الإنفاق.
 - تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة لاستخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد و ضمان سدادها، و حصول المقرضين على مزايا.
 - فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم القدرة على سداد ديونها، و بالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن قرضها.²
 - التدخل في الشؤون الخاصة من طرف الدول الأجنبية نتيجة عدم القدرة على تسديد الديون الخارجية، و بالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية أو فرض قيود اقتصادية على هذه الدولة.
 - إذا استمدت الدولة أموالها من القروض فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الطلب في المجتمع بفعل القوة الشرائية الجديدة، تختلف نتائجها باختلاف مستوى التشغيل السائدة.
 - ففي حالة التشغيل الكامل فإن هذه الزيادة تنعكس في جهاز السعر (أي تؤدي إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار).
- أما في حالة الاستخدام غير التام للموارد تؤدي الزيادة في الإنفاق العام إلى زيادة في الإنتاج عندما يتصف الجهاز الإنتاجي بالمرونة اللازمة، و لكن هذه الزيادة تنعكس في جهاز السعر عندما يكون الجهاز الإنتاجي غير مرن، و هو وضع الدول المتخلفة، أي وجود موارد عاطلة، إلا أن التمويل عن طريق القروض غالبا ما ينعكس في جهاز الأسعار أكثر منه في جهاز الإنتاج، نظرا للجمود الذي يتميز به الجهاز الإنتاجي في الدول المتخلفة، أما في حالة اعتماد الدولة على الاقتطاعات الضريبية في تمويل الإنفاق العام، فإن آثار إنفاقها يكون محدودا على الإنتاج، لأنه لا يشكل زيادة في وسائل الدفع

¹ - بولخوخ عيسى، مرجع سابق ، ص :32.

² - نفس المرجع والصفحة

- و إنما هو تحويل لجزء من القوة الشرائية الموجودة بين أيدي الأفراد إلى أيدي أفراد آخرين، و بالتالي فإن حجم الإنفاق الكلي لا يتغير بشكل محسوس وتبقى فعاليته مقصورة على جدوى الإنفاق.¹
- إن تراكم الديون على الدول النامية أصبحت في الوقت الحاضر تشكل أهم خطر يهدد اقتصادياتها وكل ذلك يساهم في تقليص الإنفاق العام بأنواعه الثلاثة:²
- الاستثماري الذي يؤدي إلى تكوين رأس المال العيني للدولة (صناعة، زراعة،...الخ).
- التحويلي الذي يؤدي إلى توجيهه و تحويل عناصر الإنتاج نحو المجالات التي ترغب الدولة في تطويرها.
- الجاري الذي يؤدي إلى رفع إنتاجية العمل، وتحسين ظروف العمل في مختلف القطاعات (تعليم، صحة، إسكان).

3-1-3- التجارة الخارجية

نظرا لارتباط الدولة بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية، من أجل تمويل وارداتها الضرورية من السلع الرأسمالية وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، فإذا كان هذا التصدير بكميات كبيرة، ازدادت قدرة البلد على زيادة الاستيراد للسلع الرأسمالية الضرورية، و يعمل على إثراء الخزانة العامة، و لكن تبقى المشكلة في البلدان النامية هي اعتمادها على تصدير المواد الأولية بأسعار متدنية و استيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة، وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص ففي حالة وجود العجز في الخزينة نفسها فإن هذا يؤثر سلبا على التجارة الخارجية نفسها، وبالتالي تضطر الدول إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط و تعجيل عملية التنمية الاقتصادية، و يبقى ذلك العجز أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى له أثر بالغ على المكلف فيما بعد حيث يؤدي بالدولة إلى زيادة سعر الضرائب، أو فرض ضرائب جديدة، فيزداد عبئها على الذي لا يتهرب.

¹ - بولخوخ عيسى، مرجع سابق، ص:33

² - نفس المرجع والصفحة

4-1-3- زيادة الضغط الضريبي

إن لجوء الدولة إلى فرض معدلات ضريبية مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة من أجل زيادة حصيلته الضرائب لمواجهة العجز المتولد عن ظاهرة الغش الضريبي، يؤدي إلى زيادة الضغط الضريبي المفروض على المكلفين مما يزيد من ميولهم للغش، وبالتالي استفحال ظاهرة الغش الضريبي أكثر فأكثر، وسنوضح هاته النقطة بشكل من التفصيل نظرا لارتباطها الوثيق بإشكالية التهرب والغش الضريبي.

1-4-1-3- مفهوم الضغط الضريبي

هو العلاقة التي تقدم النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب و رسوم على الدخل المحققة من طرف كل فرد، مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها.¹ يعبر الضغط الضريبي عن نسبة الاقتطاع الضريبي مقارنة بالناتج المحلي الخام، وهو إحدى المؤشرات المستخدمة لتقييم الأنظمة الضريبية، فضلا عن أن ارتفاعه فوق مستويات معينة يمكن أن يكبح النشاط الاقتصادي.

و يقصد بالضغط الضريبي أيضا ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة، و الذي يختلف تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية من جهة، و صورة التركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة أخرى، و يعبر عنه أيضا على أنه العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني.²

2-4-1-3- شرح قانون لافير

سوف نتطرق في هذه النقطة إلى حدود الضغط الضريبي وكذلك آلية البناء النظري لمنحنى لافير.

1-2-4-1-3- حدود الضغط الضريبي

تتموقع هذه الحدود على مستويين إثنين الأول اجتماعي سياسي و الثاني اقتصادي.

- المستوى الاجتماعي السياسي

يظهر أنه من المستحيل وضع مستوى لا يمكن تحمله من الضغط الجبائي بالفعل، فمقاومة الضريبة يمكن أن تجر إلى زعزعة السلم المدني.

¹ _ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003، ص: 325.

² _ مصطفى عوادي، نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، الوادي، الجزائر، 2010/2011، ص: 71، 70.

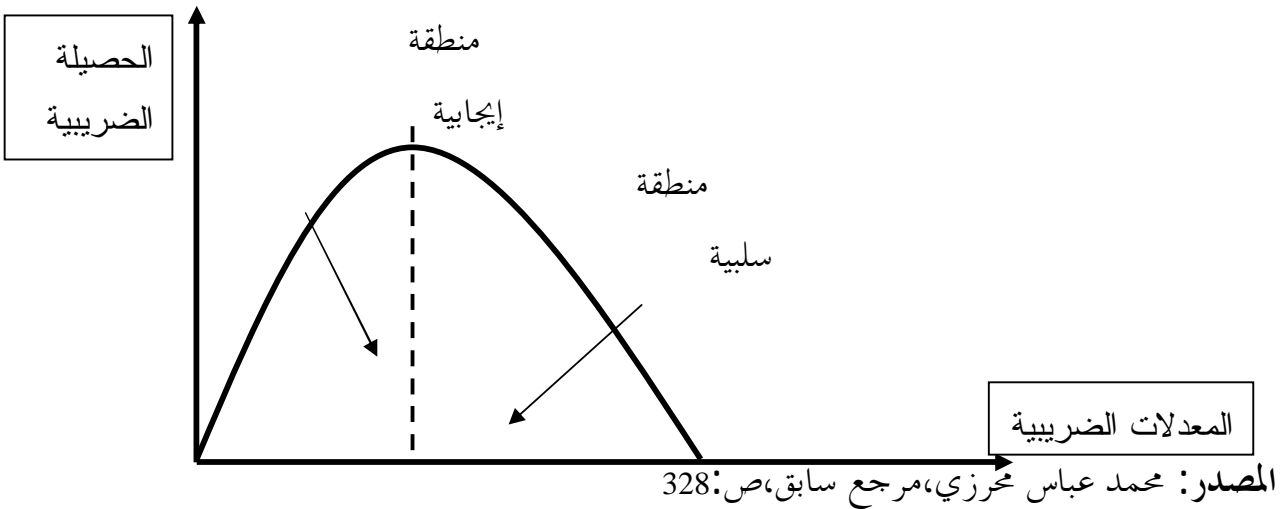
من جهة أخرى، لما تطبق دولة معينة ضغطا جبائيا مرتفعا، يميل المكلفون بالضريبة إلى العمل على تهرب رؤوس أموالهم نحو دول تكون فيه مستويات الاقتطاعات منخفضة بشكل جد محسوس. ونفس الشيء بالنسبة للمؤسسات الأجنبية التي ستعزف عن الاستثمار في بلدان أين توجد معدلات ضريبية جد مرتفعة.¹

- المستوى الاقتصادي

لدينا فكرة الضريبة تقتل الضريبة التي قام بشرحها الاقتصادي الأمريكي لافير، أوضح أن هذه العبارة تتحقق لما تقوم الدولة بتجاوز حد أو عتبة معينة من فرض الضرائب، ويصبح ذلك عامل معرقل للاقتصاد باعتبار أنه يمكن فقدان مجمل الدخل و لتفادي وضعية مثل هذه و في حالة ما إن كانت معدلات الضرائب مرتفعة، سيبحث كل مكلف بالضريبة من التهرب من دفعها أو حتى الغش عند تصريحه بدخله أو الحد من نشاطه الاقتصادي بسبب الضغط الجبائي المفروض .

الشكل رقم 02 :

يوضح منحنى لافير



¹ _ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص: 327

3-1-4-2- البناء النظري لمنحنى لافير¹

يوجد في الواقع سببان رئيسيان يفسران هذه الظاهرة "الضريبة تقتل الضريبة" السبب الأول تؤدي الضريبة على الدخل إلى إحداث تشوه في السعر النسبي بين العمل والراحة.

و هذا بدوره يؤدي إلى انحراف (تغير) في تفضيل الأفراد بخصوص الاستهلاك و خسارة الادخار.

- الضريبة على الدخل والتقسيم بين الراحة و النشاط

الأثر الأكثر شهرة للضريبة و الذي يدفعنا إلى إثبات الوجود النظري لمنحنى لافير، هو التشوه (الاعوجاج) في الأسعار النسبية ما بين الراحة و العمل الحاصل بسبب الضرائب المفروضة على الدخل.

وبصفة عامة يمكننا إرجاع الطابع غير الحاث على العمل إلى الضرائب.

وعلى نحو مبسط فإن الأفراد يتصرفون في تقسيم أوقاتهم من خلال نوعين من الأنشطة: الراحة و نقصد بها الأنشطة المتزلية الغير الخاضعة للضرائب، و العمل هو ذلك النشاط الخاضع طبعاً للضرائب.

لنفترض الآن أننا في مجتمع حيث لا توجد ضرائب، و كان هناك فلاح يعتمد على محصول القمح حيث يقوم بجني هذا المنتج ثم يبيعه في السوق وهذا النشاط يجلب له مثلاً 100 دينار في الساعة، والمبلغ المتحصل عليه بدوره يمكنه من شراء الضروريات التي يحتاجها و لتكن مادة الخبز مثلاً و ذلك بـ: 33 ديناراً للكيلوغرام.

وإذا كان يقوم بإنتاج (إعداد) الخبز بنفسه، و يستغرق من أجل ذلك نصف ساعة الخيارات المتاحة أمام هذا الفلاح ستكون بسيطة جداً :

- إما أن يشتري الضروريات (الخبز) من السوق، وهذا يكلفه 20 دقيقة عمل (أي الوقت الذي ينبغي عليه عمله للحصول على ما مقداره 33 ديناراً من إنتاجه للقمح).

- و إما أن يقوم هو بإنتاج ما يحتاجه (الخبز)، وهذا بدوره سيكلفه 50 ديناراً (بدلالة إنتاج القمح بأسعار السوق)

لا شك أن الخيار الأفضل لهذا الشخص ستكون بالتأكيد هي التخلي عن الاكتفاء الذاتي و بيع القمح و من ثم شراء ما يحتاجه (الخبز) من السوق.

في هذه الحالة فإن الإنتاج الجاري يكون قد ارتفع ب 33 ديناراً من القمح و 33 ديناراً للخبز.

لنتصور الآن أن الدولة فرضت ضريبة ثابتة قدرها 50% هذا يعني أنه في ساعة إنتاج واحدة، فإن الفلاح لا يتحصل إلا على 50 ديناراً كدخل حقيقي، و يكون الرصيد في هذه الحالة 50 ديناراً و هو نسبة ما ستأخذه الدولة كإقتطاع إجباري .

الخيارات المتاحة أمام هذا الشخص في هذه الحالة ستتغير، ولكنها ستبقى بسيطة و تصبح كما يلي:

- إما أن ينتج القمح من أجل شراء الخبز.

- أو أن يقوم هو بتحويل إنتاجه من القمح إلى خبز.

- في الحالة الأولى فإنه يستغرق 40 دقيقة عمل، بينما في الحالة الثانية ينبغي دائماً 30 دقيقة (كما في المثال الأول).

- لا شك أن النظام الأمثل للإنتاج سيكون هو الاكتفاء الذاتي أما الإنتاج الجاري في هذه الحالة سيكون منقوصاً من قيمته 33 ديناراً من القمح و 33 ديناراً من الخبز.

هذا المثال ليس قصصياً لكنه يعبر وببساطة عن واقع الحال، كما أننا محاطون بأمثلة كثيرة من هذا النوع و المشكلة المطروحة تكمن في التعرف على هذا النوع من الظواهر.

يمكننا الآن تمثيل ما ذكرناه عن طريق التمثيل البياني التقليدي للتحكيم (تقسيم) بين العمل والراحة.

فرد له 24 ساعة في اليوم إذا كان يعمل صفر (0) ساعة، فإن دخله يكون معدوماً (0)، و إذا كان يعمل 24 ساعة فإن دخله يساوي (24w)، حيث w يمثل معدل الأجر الساعي لهذا الفرد.

و بطبيعة الحال فإن أي ثنائية أو زوج تتوسط النقطتين السابقتين (أنظر الشكل 4) تمثل توزيع الفرد لوقته بين العمل و الراحة.

في الشكل (03) :

عند النقطة A فإن وقت الراحة = 24 ساعة ، الدخل = 0 .

عند النقطة B فإن وقت العمل = 24 ساعة ، الدخل = 24w (أقصى دخل ممكن).

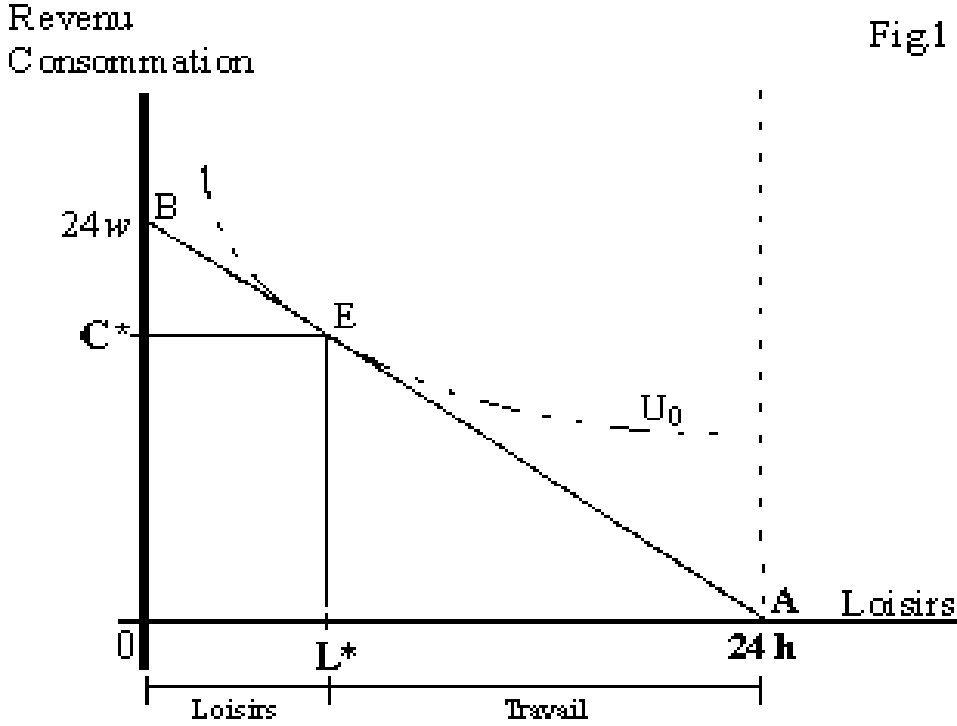
كل النقاط (الأزواج أو الثنائيات) التي تقع على المستقيم (AB) هي نقاط ممكنة.

النقطة E تمثل نقطة التوازن، و عند هذه النقطة تتساوى المنفعة الحدية لساعة العمل الأخيرة مع المنفعة الحدية لساعة الراحة الأخيرة.

منحنى المنفعة (oU) يمثل ميل المستقيم (AB) عند النقطة (E).

الشكل رقم 03:

منحنى تقسيم الوقت بين العمل و الراحة



Source: www.kantakji.com

العلاقة بين عرض العمل و معدل الضريبة

إن ما تقوم به الضرائب هو أنها تغير من معدل الأجر (w) فمن أجل معدل ضريبة نسبية (t) ، فإن معدل الأجر الحقيقي $(1-t)w$ ليس إلا.

مثلا إذا كان $w=100$ دينار في الساعة، و كان معدل الضريبة 25%، فيكون معدل الأجر الحقيقي مساويا إلى 75 دينارا في الساعة.

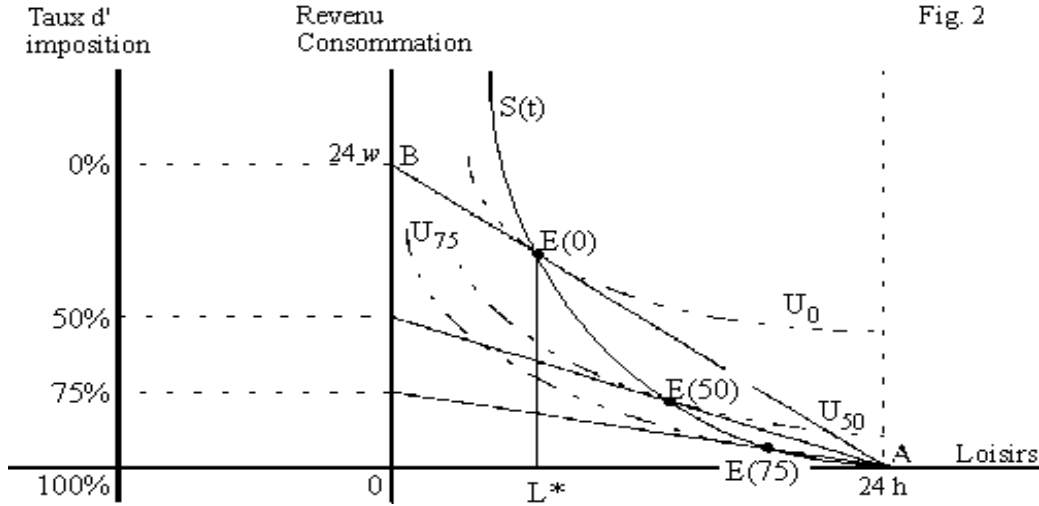
في الشكل الأول نجد أن الزيادة في معدل الضريبة (t) تترجم أو تظهر من خلال إنتقال النقطة B نحو الأسفل.

و من أجل كل معدل ضريبة فإننا نحصل على نقطة توازن جديدة $E(t)$ الموافقة لها.

المنحنى الذي يصل بين مختلف نقاط التوازن $E(t)$ التي حصلنا عليها، ليست في النهاية إلا منحنى عرض العمل $S(t)$ بدلالة معدل الضريبة.

الشكل رقم 04 :

منحنى عرض العمل بدلالة معدل الضريبة

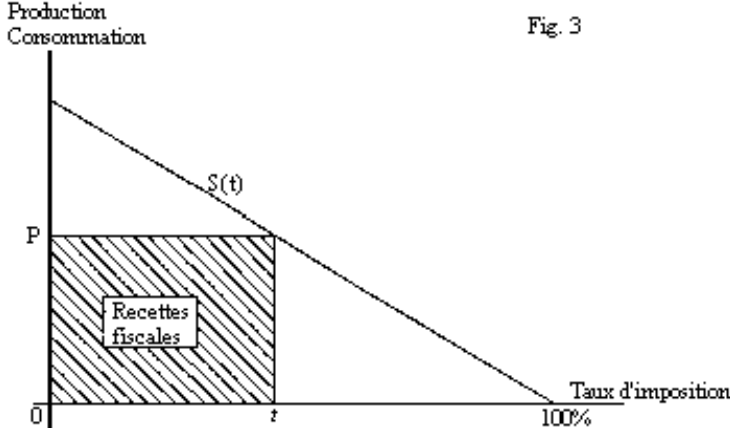


Source: www.kantakji.com

هذا المنحنى $S(t)$ يبين لنا بأن عرض العمل يتناقص بتزايد المعدل الحدي للضرائب. في حالة ما إذا كان مستوى عرض العمل معدوماً و ذلك عند معدل ضريبة 100%، يكون الإنتاج بدوره معدوماً من أجل هذا المستوى الضريبي، حيث أنه يتناقص و بشكل منتظم من C^* إلى غاية الصفر (0) في نفس الوقت الذي ترتفع فيه الضريبة من الصفر (0) إلى معدل 100% . في الحقيقة يمكننا أن نفهم بسهولة بأن الأفراد إذا كانوا مجبرين على تحويل كل إنتاجهم إلى الدولة، فإنهم سوف يفضلون التوقف عن العمل نهائياً، أو على الأقل تحويل نشاطهم من الإطار القانوني إلى السوق السوداء، وهذه الظاهرة محققة و بدرجات مختلفة في كل المجتمعات الحالية.

الشكل رقم 05:

علاقة الإنتاج بمعدلات الضريبة



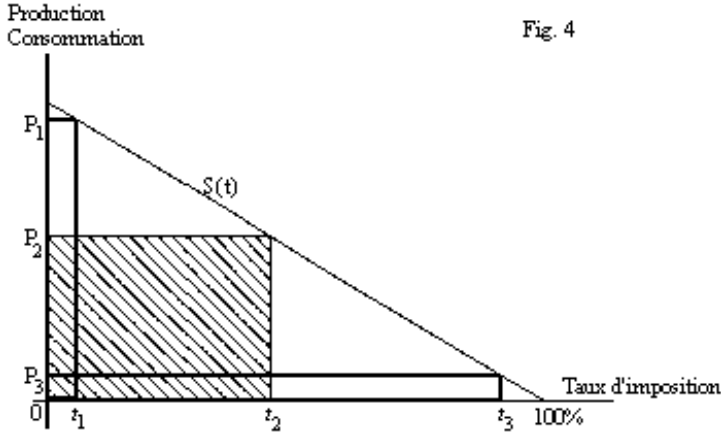
Source: www.kantakji.com

من الشكل (05):

- ما بين القيمتين (الحدين) من الإنتاج الموافقتين للمعدلين 0% و 100%، فإن الإنتاج يتناقص بانتظام مع معدلات الضريبة.
- يمكننا إذن تبسيط هذه الفرضية الأساسية بتمثيل منحنى الإنتاج على شكل مستقيم متناقص.
- منحنى لافر يربط ما بين مستويات الحصيلة الضريبية للدولة و معدلات الضريبة.
- حصيلة الدولة تكون معدومة عندما يكون معدل الضريبة معدوماً، و بعدها تتزايد مع هذا المعدل قبل أن تتناقص إلى غاية الصفر (0) من أجل معدل ضريبة 100%.
- و في الواقع يمكننا شرح هذه النتيجة بطريقة أكثر بساطة بالأخذ بعين الاعتبار منحنى الإنتاج الحصيلة الضريبية للدولة الموافقة لمساحة المستطيل المضلل في الشكل (05).

الشكل رقم 06:

علاقة الإنتاج (و الاستهلاك) بمعدل الضريبة



Source: www.kantakji.com

هذه المساحة صغيرة للمعدلات المنخفضة أو المرتفعة (حيث أن عرض المستطيل يؤول إلى الصفر بينما طوله يؤول إلى قيمة منتهية).

الحصيلة الضريبية تكون أعظمية (في أقصى قيمة لها) عندما تكون مساحة المستطيل عظمى أي من أجل قيمة متوسطة لمعدل الضريبة. إذا تفحصنا الشكل (06) جيدا ، يمكننا تفهم كيف يمكن لاقتصادي العرض الوصول إلى مثل هذه النتائج.

- إن الشكل (06) يتيح لنا إمكانية مقارنة الحصيلة الضريبية (مساحات المستطيلات) الناتجة عن معدلات مختلفة للضرائب المساحة المستطيلة المضللة تزيد أولا مع معدلات الضريبة ثم تنقص بعد ذلك إلى الصفر.

العلاقة بين الحصيلة الضريبية و المعدلات الضريبية (منحنى لافير).

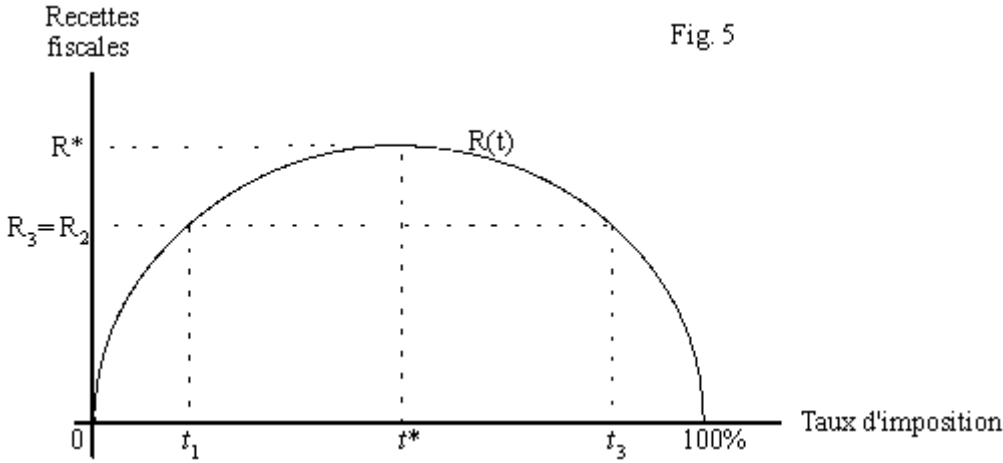
- إذا قمنا بربط الحصيلة الضريبية للدولة مع معدلات الضريبة ، فإننا نحصل على منحنى لافير (انظر الشكل (07)).

- المنحنى في الشكل (07) يوضح بأنه ابتداء من معدل ضريبة t^* ، كل زيادة في الضغط الضريبي تنتج تراجعاً في الحصيلة الضريبية، و طبعاً لا يمكننا الفصل بأن هذا المعدل هو هذا أو ذاك، و كما هو

الحال بالنسبة لقانون الطلب حيث لا يحدد لنا عند أي قيمة الطلب ينخفض عند تخفيض الأسعار، فإن منحنى لافير لا يحدد لنا بكم تتغير الحصيلة الضريبية للدولة عند تغير معدلات الضريبة المعطاة.

الشكل رقم 07:

منحنى لافير



Source: www.kantakji.com

منحنى لافير إذن ما هو إلا إطار تحليلي يعتمد أساساً على بديهية حقيقية ، هذه البديهية تقوم على أن الأفراد مستعدون للعمل أكثر عند زيادة دخولهم الحقيقية، إن مبدأ منحنى لافير مستنتج من هذه البديهية و النتيجة هي أن هذا المنحنى واقعي و حقيقي.

هكذا وصل آرثر لافير سنة 1974 إلى رسم المنحنى الذي ينسب إليه و مفاده باختصار أن

"زيادة المعدلات الضريبية تؤدي إلى خفض الحصيلة لكن بعد مستوى معين".

2-3- الآثار الاجتماعية

تتمثل آثار الغش الضريبي على المستوى الاجتماعي في الجوانب التالية :

1-2-3- الغش يولد غش آخر

إن الغش والتهرب الضريبي يقلل من الحصيلة الجبائية للدولة، مما يدفعها إلى زيادة معدلات الضريبة من أجل تحقيق مداخيل أكبر، ويترتب عن هذه الزيادة في المعدلات الضريبية آثار أخرى سلبية، فنجد مثلا أن المكلفين الذين لا يقومون بالغش أو التهرب الضريبي يتحملون مساهمة في النفقات العمومية أكثر مما يفترض تحمله، على عكس المكلفين الذين يقومون بعمليات الغش والتهرب، لذلك فإن اللجوء إلى الغش والتهرب يكون بمقدار أكبر كلما ارتفعت معدلات الضريبة وعليه فالغش يولد غشا آخر".¹

2-2-3- تراجع الصديق في المعاملات الاقتصادية

إن الغش والتهرب الضريبي يفسد تصرفات المكلفين الذين يمارسونه، حيث تنعدم الثقة بين المتعاملين، لأن كل واحد منهم يعلم بأن الطرف الآخر يقوم بمسك محاسبة مزورة لاعتبارات جبائية، مما يؤدي إلى عدم الاطمئنان في منح القروض للعملاء، لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت و تلقي على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب الغش والتهرب الضريبي، مما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين و الذين قد يتابعون كذلك جبائيا.

3-2-3- تثبيت و تعميق الفوارق الاجتماعية

إن اعتماد الكثير من البلدان وخاصة الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة العامة يؤدي إلى فرض ضرائب و رسوم مبالغ فيها على الأفراد، مما ينمي لديهم الإحساس بالقهر والاستغلال من طرف النظام الجبائي، و يتزايد هذا الشعور لدى هذه الفئات بسكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي تقترفها أيادي أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم، وهو ما يجعل الجو مضطربا في العلاقات بين أفراد

¹-Guettouche nacir, **La Fraude fiscale en Algérie, Causes et conséquences**, (Mémoire de Magister),ESC,Alger,1998-1999, P : 103

المجتمع، ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية إضافة إلى انتشار الرشوة التي يتقاسم فيها المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة الجبائية، اعتقادا بأنها مهما ارتفعت قيمتها فهي أقل وأخف من

الضريبة، وبهذا ترسخ فكرة الغش والتهرب الضريبي لديهم خاصة وسط مكلفين يحترفون نفس المسالك، وفي محيط لا تدفع فيه الضريبة إلا من طرف الفقراء وأصحاب المداخل المحدودة.

3-2-4- تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع

إن وجود الغش والتهرب الضريبي بين مختلف الطبقات الاجتماعية يساهم في تدهور المدنية الجبائية " Civisme fiscale " والتي يقصد بها تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على مصلحته الخاصة بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع وبذلك فإن الغش الضريبي هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية.¹

3-3- الآثار الاقتصادية

إن للضريبة دور اقتصادي هام كونها منظمة وأداة للتدخل الاقتصادي للدولة، لذلك فإن التملص من هذه الضريبة له انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب ونخص بالذكر ما يلي:²

3-3-1- التأثير على المنافسة

عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات و التجار، فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائما في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي لا تنهرب من الضريبة، وبالتالي تستطيع فرض أسعارها التنافسية وأحسن مثال على ذلك حال المؤسسات الوطنية التي لا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص، والتي لا تتردد في إجراء صفقاتها التجارية بدون فواتير، وبالتالي فإن أسعارها تكون منخفضة لعدم احتوائها على الرسم على القيمة المضافة، لذلك فإن الغش والتهرب الضريبي يساهم في دحض قواعد المنافسة الشريفة ويعرقل النمو الاقتصادي.³

3-3-2- عرقلة النمو الاقتصادي

¹ -Guettouche nacir, Op.Cit, P : 104

² - Ibid, P : 104

³ - Idem

إن ممارسة الغش والتهرب الضريبي تساهم في إبطاء و تأخير النمو الاقتصادي، حيث أنهما يثبطان الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية، فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مداخيله عن طريق وضع

إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف فإنه لا يتردد في ممارسة الغش والتهرب الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه.

3-3-3- إعادة توجيه النشاط الاقتصادي

إن الغش والتهرب الضريبي يساهم في إعادة توجيه الأنشطة الاقتصادية، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية وليس للاعتبارات الاقتصادية و في الجزائر نلاحظ هذا، فالأنشطة الاقتصادية تتوجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للغش والتهرب الضريبي دون أن تتوجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات و تساهم في تكوين القيمة. مثال على ذلك إطارات المؤسسات في بعض الأحيان يتوجهون إلى التخلي عن صفة الأجراء، لأن الأجر الذي يتقاضونه خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدلات مرتفعة فهم ينشئون مؤسسات مستقلة أخرى تستفيد من إمكانية تكوين احتياطات معفية من الضرائب وانتهاز فرص الغش والتهرب الضريبي التي تنأى لهم والتصريح بأنفسهم بالعناصر المحددة لدخلهم الخاص.¹ أيضا يلاحظ في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من أجل ضمان مدخول جيد يفكر مدير المؤسسة في كيفية الغش والتهرب أكثر من تنمية أعماله و مؤسسته، و بالتالي يمكن القول بأن " الغش هو إذن مسبب للركود الاقتصادي".

3-3-4- ندرة الأموال

إن الغش والتهرب الضريبي يخلق ندرة لرؤوس الأموال لأن المكلف عند إخفاء الأرباح عن الضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية، والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الانكشاف، فالمتلمص يعمل على الاكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق النقدي والمالي لمدة طويلة من الزمن، ويمكنه اللجوء أيضا إلى شراء سندات مغفلة الأسهم، مثلا سندات خزينة أو استثمارات معينة صعبة المراقبة كالجوهرات، والتحف الفنية، وبالتالي ستكون ندرة في السيولة النقدية على مستوى الاقتصاد الوطني ككل، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق

¹ - Guettouche nacir, Op.Cit, P : 106

النقود السائلة يكون دائما مفضلا على النقود الاعتبارية، وذلك لأن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية باستعمال الصلاحيات القانونية و خصوصا حق الإطلاع لدى المؤسسات البنكية.

التحليل:

في الحقيقة إن التهرب والغش الضريبي أصبح إشكالا خطيرا سواء على مستوى الدولة الواحدة أو بعض التكتلات الاقتصادية المشكلة، وعليه فإنه من الضروري أن تفكر كل دولة في وضع سياسة محكمة من شأنها أن تحد وتكافح هذه الظاهرة .

إن وضع سياسة أو اتخاذ قرارات جدية وإستراتيجية في مجال مكافحة الغش والتهرب الضريبي ليس عائقا خاصة وأن الإشكالية أصبحت واضحة، كما أن أسبابها وآثارها واضحة أيضا وطرق ومناهج قياسها سبق وأن شرحناها في محتوى هذا الفصل.

وتجدر الإشارة إلى أن استعداد الدولة وتوفيرها للوسائل اللازمة يجعل الأمر سهلا نوعا ما كما أن الاقتداء ببعض التجارب الدولية التي كافتحت ونجحت في هذه المهمة.

نظريا نستطيع القول بأن السياسة الشائعة والمستخدمه في العديد من الدول هي الرقابة الجبائية، غير أنها كافية أو تحتاج إلى سياسة أخرى موازية هذا يبقى كسؤال مطروح و نتمنا الاجابة عنه.

خلاصة الفصل

بالرغم من أن مفهوم الغش والتهرب الضريبي يعتبر مفهوما غير دقيق ويصعب الإحاطة به فقد حاولنا إعطاء الظاهرة تعريفا قريبا من الواقع، و قد سمح لنا تحليل مختلف المفاهيم والتعاريف التي قدمها مختلف الكتاب و الباحثين، باختلاف منطلقاتهم و وجهات نظرهم بتحديد العناصر التي تجسد عملية الغش والتهرب الضريبي، و التمييز بين مختلف أنواعهم هذا من جهة ومن جهة أخرى تحديد الظاهرة وفق مختلف الأساليب التي تهدف إلى التخفيض من الضريبة الواجبة الأداء، كذلك فإن للظاهرة أصلا يتمثل في الأسباب العميقة التي تنعكس على تصرفات المكلف، سواء بالتملص الكلي أو الجزئي من الضريبة باستعمال مختلف الأشكال والوسائل والطرق.

غير أنه مهما كانت الوسيلة المستعملة فإن النتيجة واحدة والمتمثلة في الآثار السيئة من وجهة نظر الإدارة الجبائية على كل المستويات سواء الاقتصادية والاجتماعية و المالية والأخلاقية وهذه الآثار لا تضر بالدولة فقط بل كذلك بالمكلفين الترهءاء، حيث يتم تحميلهم عبئا جبائيا إضافيا مما يعمق الفوارق الاجتماعية و الاقتصادية في المجتمع ككل.

بالإضافة إلى ذلك فقد بينا البعد النظري للضغط الضريبي باعتباره عنصر مؤثر على مشكلة الغش والتهرب الضريبي.

وسوف نقدم في الفصل الثالث من هاته الأطروحة عنصر مهم جدا في المنظومة الجبائية الجزائرية ألا وهو الرقابة الجبائية ودورها في كشف حالات الغش والتهرب الضريبي.

الفصل الثالث : الرقابة الجبائية
و إكتشاف الغش والتهرب الضريبي

الفصل الثالث :

الرقابة الجبائية و إكتشاف الغش والتهرب الضريبي

عند التعرض للإطار النظري لظاهرة الغش الضريبي وأساليبه و طرق قياسه وآثاره وأسبابه رأينا أن المكلف يسعى لتخفيض عبء الضريبة بشتى الطرق مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية، ومن أجل الحفاظ على هذه المصالح تقوم الإدارة الجبائية بإجراء عمليات رقابة بعدية على تصريحات المكلفين بالضريبة من أجل التأكد من صحتها ومطابقتها للنظام التصريحي الجبائي، والتي تعد من المواضيع الضرورية التي يلزم التطرق إليها لفهم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، والإدارة الجبائية تمتلك جملة من السلطات وهو ما يعرف بالسلطة الجبائية تخول لها إمكانية مراقبة صحة التصريحات المكتتبه والضرائب المسددة من قبل المكلف بأشكال متعددة ومتتابة و مكملة لبعضها البعض.

ومن أجل القيام بعمليات الرقابة وضع المشرع الجبائي مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية لضبط و كبح عمليات الغش والتهرب الضريبي وضمان توزيع عادل للعبء الجبائي بين المواطنين بحسب قدرتهم التساهمية، ومن بين هذه النصوص نجد دليل التحقيق في المحاسبة الذي يعتبر الإطار النظري الذي يعتمده أعوان الإدارة الجبائية في القيام بهذه الرقابة، بالإضافة إلى القوانين والنصوص التي تنظم عمليات الرقابة الجبائية، بحيث سنتعرض في هذا الفصل إلى عمليات الرقابة الجبائية من الناحية القانونية والتنظيمية، وكذلك إلى كيفية تنفيذها وتقييمها.

المبحث الأول : عرض الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفها على أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، من أجل اكتشاف النقائص و تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق، وقبل التطرق إلى مختلف أنواع الرقابة الجبائية يجب أولاً تحديد الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية.¹

المطلب الأول : الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية

يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وهما كالتالي:

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتوبة، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

2- الرقابة الجبائية كوسيلة مكافحة الغش الضريبي

نظراً لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة الممارسات التدليسية يعتبر حالياً من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين، والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان لمصلحة الخزينة العمومية.

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

و نظراً للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين والخاضعة للرقابة الجبائية كان لزاماً على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها بإستعمال نوعين من الرقابة وهي:

¹ - المادة 18-1 - من قانون الإجراءات الجبائية (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

- الرقابة الداخلية.

- الرقابة الخارجية.

1- الرقابة الداخلية

ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية على مستوى المكاتب ، بناء على الوثائق التي بحوزتهم، و مفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بمباشرة هذا النوع من الرقابة دوريا ولأهداف مسطرة مسبقا و يمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

1-1- الرقابة الشكلية

تبدأ الرقابة الشكلية منذ إستلام المصالح المعنية للتصريحات المرسله أو المودعة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير إنتقائية، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، كما تتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتحصل عليها من التصريحات نموذج (G50) و (G50.A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط و بطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها وتهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات وتسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات للرقابة المعمقة فيما بعد.

1-2- الرقابة على الوثائق

بخلاف الرقابة الشكلية فإن الرقابة على الوثائق إنتقائية وغير منتظمة، وهذا الإنتقاء لا ينصب فقط على التصريحات الشخصية، وإنما يكون على مجمل التصريحات المهنية، وذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها، و تتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبه وتلاؤمها وتجانسها مع المداخل المصرح بها، والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة، و التي يتم إستكمالها في حال النقصان بطلبات إستيضاح أو طلبات تبرير تطلب من المكلفين.

2- الرقابة الخارجية

و يقصد بها الرقابة التي تتطلب إجراء ومعاينات خارج المكتب، و يتم هذا النوع من الرقابة دائما وفق برمجة سنوية و تكتسي شكلين هما:¹

¹ - المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

1-2- مراقبة المحاسبة

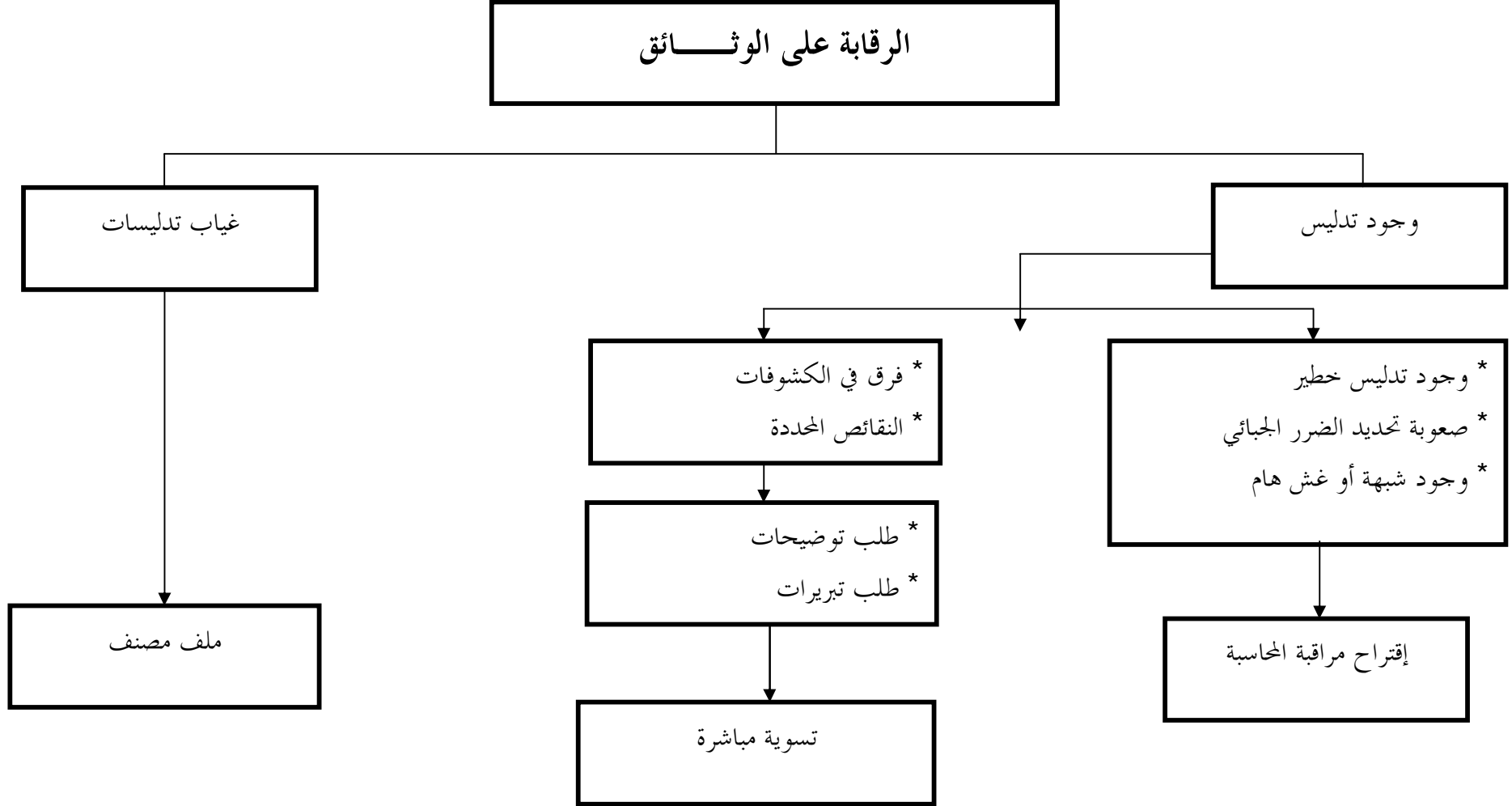
نصت المادة 1-20- من قانون الإجراءات الجبائية، على أنها مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق المحاسبية الأخرى للمؤسسة أو للشركة ومواجهتها بالتصريحات المكتتة وكشوفات الربط الخارجية و بطاقات المعلومات إن وجدت، وكذا المعاينات المادية التي يجربها المحقق وهذه الرقابة يمكن أن تكون عامة تركز على مجمل الضرائب والرسوم أو خاصة بالتركيز على ضريبة أو رسم معين.

2-2- المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية

و نصت عليه المادة 1-21- من قانون الإجراءات الجبائية وهي مجمل عمليات البحث والتفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخل المصرح بها من قبل المكلف مقارنة مع ما لدى المصالح الجبائية من معطيات و معلومات عنه، و تتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة، حيث يمكن لمسير مؤسسة فردية أن يخضع إلى:

- مراقبة المحاسبة فيما يخص نشاطه المهني.
- و مراقبة معمقة بصفته شخص طبيعي.

الشكل رقم 08 :
خطوات إجراء الرقابة على الوثائق



المصدر: دليل الرقابة على الوثائق، مديرية الأبحاث والمراجعات سنة 2003

المبحث الثاني : الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، لهذا فقد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي و تنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، وكذلك فرض القانون التجاري على المكلفين بعض الإلتزامات كما نص في المقابل على ضمانات تمنح إليهم من أجل حمايتهم من التجاوز المحتمل للإدارة الجبائية، وهذه الأخيرة تمتلك سلطات وصلاحيات حولت لها من طرف المشرع الجبائي من أجل ضمان مهمة الرقابة الجبائية بشكل فعال وبالتالي مكافحة الغش والتهرب الضريبي على أحسن وجه.

المطلب الأول : سلطات الإدارة الجبائية

1- حق الرقابة

هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، و حولت لمصالح الإدارة الجبائية بالقيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات و الهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدودا فقط بالضرائب والرسوم المباشرة، ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل.

2- حق الإطلاع

في إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات، والهيئات، والمؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الإطلاع والمعلومات المجمعة عن طريق هذا الحق يمكن أن تستعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي و مراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف، ومجال حق الإطلاع محدد بالمواد 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية، هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذي نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منها، وهذا القانون يحتوي على إجراءات تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي و تحصل من قبل ثلاث

أصناف من الأشخاص أو الهيئات وهم الإدارات العمومية (المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية) المؤسسات الخاصة و المؤسسات المالية والغير (المواد 51-58 من قانون الإجراءات الجبائية) والسلطة القضائية (المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية).

3- حق المعاينة و الحجز

عندما تكون هناك ممارسات تدليسية رخص القانون تحت بعض الشروط إلى أعوان الإدارة الجبائية بالقيام بمعاينات في كل الأمكنة بهدف البحث، و جمع وحجز كل الوثائق أو المستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش الضريبي، و حق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله.¹

4- حق إجراء البحث

نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة و لدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة 08 صباحا إلى 20 مساء في المحلات ذات الإستعمال المهني ويتم إثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.²

5- حق التقادم

نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية و المحدد بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يلي:³

- تأسيس الضرائب والرسوم و تحصيلها؛
- القيام بأعمال الرقابة؛
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

¹ - المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - المادة 34 من نفس القانون

³ - المادة 39 من نفس القانون

وحق التقادم يمكن أن يعرف على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو نقائص أو الإغفالات في التصريجات الجبائية المكتتبه، و إنقضاء أجل التقادم لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم.

المطلب الثاني : حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للرقابة

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و ضمانات أعطاها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة و التي هي كالتالي :

1- الإعلام المسبق وأجل التحضير

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالإستلام من المكلف مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة، من أجل إعلامه وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسبة.¹ وأجل 15 يوما في حال المراقبة المعمقة كحد أدنى، و على كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل (بناء على طلب)، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العناصر المادية للإستغلال و وجود الوثائق المحاسبية للمكلف.²

2- الاستعانة بمستشار

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من إختياره (محامي، محاسب مستشار جبائي)، و يمكن له أيضا أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية و غياب المكلف لا يمنع من إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعاينة المادية والتي تفقد من قيمتها في حال عدم إجرائها.³

¹ - المادة 20- 4 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - المادة 21- 3 من نفس القانون

³ - المادة 20- 6 من نفس القانون

3- استحالة إعادة الرقابة

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة و كذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقدمت ماعدا في حالة الممارسات التدليسية بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والإقتراحات، أو في حال عدم الرد في أجل 30 يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات ويرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول وبصورة إستثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم.

4- محدودية فترة الرقابة في عين المكان

تحت طائلة بطلان الإجراءات، فإن مراقبة المحاسبة لا يمكن أن تمتد بعد آجال محددة قانونا بحسب النشاطات الممارسة ورقم الأعمال المصرح به والموضح كما يلي:

الجدول رقم 05 :

شكل يوضح آجال فترة الرقابة في عين المكان

فترة المراجعة	مبلغ رقم الأعمال المحقق لكل سنة (دج)	طبيعة النشاط
4 أشهر	> 1.000.000 دج	مؤدي الخدمات
6 أشهر	> 1000.000 دج > رقم الأعمال > 5.000.000 دج	
لا تتجاوز سنة	< 5.000.000 دج	
4 أشهر	> 2000.000 دج	كل المؤسسات الأخرى
6 أشهر	> 2.000.000 دج > رقم الأعمال > 10.000.000 دج	
لا تتجاوز سنة	< 10.000.000 دج	

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على نص المادة 20-5- من قانون الإجراءات الجبائية

و على كل حال، يمكن أن تتجاوز هذه الآجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانوناً، و في كافة الحالات الأخرى لا يجب أن تتجاوز فترة المراقبة في عين المكان سنة كما يجب أن نشير أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ ابتداءً من تاريخ أول تدخل مذكور في إشعار بالمراقبة الأولى، و تتم أعمال الرقابة في محلات المكلف ماعداً عند تحرير طلبات من المكلفين بإجرائها في مكاتب المصالح الجبائية وتقبل من طرفها.¹

5- الإجراء الإعتراضي (حق الرد)

إن الإجراء الإعتراضي (**Procédure Contradictoire**) هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق و المكلف، من أجل السماح لهذا الأخير بالإستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات الجراة من ناحية أخرى، والمقصود ليس الإلزام بتبليغ نتائج الرقابة الجبائية و إجراء التعديلات فقط، وهذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما و كما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل.

6- السر المهني

تبعاً لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الإلتزام بالسر المهني حيث تنص المادة 65 منه " يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعوا أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وحق الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به."²

¹ - ميثاق المكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ط 2003، ص : 18

² - المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

7- اللجوء التزاعي أو اللجوء الودي

إن تصرفات و سلوكات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ هم دائما مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية، على كل حال وبسبب هذه السلوكيات فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين وتحت طائلة بطلان الإجراءات بعض الحقوق والضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث يوجد أحيانا بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف، وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى (المديرية الولائية) واستئناف الإجراءات الاعتراضية وطرق الاستئناف هي:

- اللجوء التزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.¹
- اللجوء الودي يسمح للمكلفين الذين يوجدون في حالة عسر مالي، و يستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المفروضة.²

المطلب الثالث : إلتزامات المكلف

من أجل الإستفادة من كل الحقوق والضمانات التي نص عليها القانون، يجب على المكلفين أن يستوفوا بشكل كامل للإلتزامات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي، وخصوصا إكتتاب التصريحات الجبائية.³

1- الإلتزامات المحاسبية للمكلف

إن المكلف الخاضع للنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظمة وكاملة ومتسلسلة وصحيحة ومقنعة ومؤسسة حسب الطرق التي نص عليها المخطط الوطني المحاسبي، بالإضافة إلى ذلك فقد ألزم القانون التجاري التجار بمسك السجلات المحاسبية التالية:⁴

- سجل اليومية العامة (المادة 09 من القانون التجاري) .
- سجل الجرد (المادة 10 من القانون التجاري).

¹ - المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - المادة 93 من نفس القانون

³ - ميثاق المكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص: 18

⁴ - المواد 9- 10 من الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26-09-1975 المنضم القانون التجاري، الجريدة الرسمية عدد 101 سنة 1975

سجل اليومية العامة وسجل الجرد يجب أن تمسك دون كشط ولا شطب ولا حشو في الهوامش ويجب أن يصادق عليه من قبل قاضي القسم التجاري للمحكمة.¹ و على المكلف أن يحتفظ بكل الوثائق التبريرية المتعلقة بالمشتريات، المبيعات، الصندوق كشوفات البنك والعمليات المختلفة لمدة عشر سنوات.²

2- الالتزامات الجبائية للمكلف

على المكلفين أن يكتبوا في الآجال القانونية عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وهي:

1-2- التصريح بالوجود

إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون بإكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوما، ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب. بمقر فرض الضريبة، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة الجزافية الوحيدة.³

2-2- التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب و الرسوم

ألزم القانون المكلفين بأن يكتبوا تصريحا شهريا أو فصليا صنف (G50) أو صنف (G50.A). بمجمّل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق إقطاع من المصدر لدى قبضة الضرائب التي يتبعونها قبل اليوم العشرين (20) الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة، و يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب الذين يقل مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة السابقة عن مائة و خمسين ألف 150.000 دج بإكتتاب تصريحا لهم المتعلقة بالسنة الموالية وتسديد الضريبة المستحقة كل ثلاثة أشهر.⁴

¹ - المادة 14 من القانون التجاري

² - المادة 16 من نفس القانون

³ - المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

⁴ - المادة 35 من قانون المالية سنة 2007، المعدلة للمادة 78 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال، جريدة رسمية عدد 85 سنة 2006 (محدثة

إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

2-3- التصريح السنوي

على المكلفين التابعين للنظام الحقيقي و الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي / صنف أرباح صناعية وتجارية، أن يكتبوا قبل أول أفريل من كل سنة تصريحاً بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف والمتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب. بمقر فرض الضريبة أو في التي يقع في مجاها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة، والنموذج يقدم مجاناً من الإدارة الجبائية، ونفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية، صناعية، حرفية، فلاحية أو لمهن غير تجارية كذلك هم ملزمون بإكتتاب تصريح خاص في إطار مداخيلهم الصنفية. أما بالنسبة للمكلفين الذين يتبعون مراكز الضرائب (CDI) مطالبون بالتصريح وتسديد مبلغ فرض ضريبة مؤقت بمعدل 10 % من الضريبة على الدخل الإجمالي لدى قابض مركز الضرائب عند إيداع التصريح بالأرباح.¹

2-4- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة

في حالة التنازل أو التوقف (الكلي أو الجزئي) عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتب في أجل عشرة 10 أيام مايلي:²

- تصريح إجمالي بالمداخيل.
- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

و هاته التصريحات يجب أن تودع في أجل (10) أيام إبتداءاً من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط، وفي حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفى خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة.

¹ -Lettre de la D.G.I, Lettre d'information, éditée par DLF/ DGI/ MF, Lancement des Centres des impôts

² - المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

المطلب الرابع: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تعد مكافحة الغش الضريبي أولوية قصوى بالنسبة للإدارة الجبائية، وهذه المهمة ليست سهلة، لذلك عليها أن تفرض وجودها عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الإحصاء المتابعة، وكذلك عمليات التحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الإتصال مع المصالح الأخرى، ولا يمكن لها أن تقوم بكل هذه المهام إذا لم تكن مهيكلة بشكل جيد وتقوم الإدارة الجبائية بالمهام المتعلقة بالرقابة الجبائية عن طريق المصالح المكلفة بالوعاء والتحقيق والتحصيل لمختلف الضرائب والرسوم، وتنقسم هيكلية الإدارة الجبائية كما يلي :

1- المصالح المركزية

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات (DRV)¹ وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV) وأربع مديريات فرعية، حيث تنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-95 المؤرخ في 15-02-1995 و المعدلة و المتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 98-228 المؤرخ في 13-07-98 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب و تضم :

- المديرية الفرعية للتحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للبرمجة؛
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات.

2- المصالح الغير مركزية

و تسمى أيضا المصالح الخارجية ولها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية ونقصد بها:²

- المديريات الجهوية للضرائب (DRI)؛
- المديريات الولائية للضرائب (DIW) ؛

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13-07-1998، جريدة رسمية عدد 51 سنة 1998

² - المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002

- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات؛
- مفتشيات الضرائب؛
- قباضات الضرائب؛
- مديرية كبريات المؤسسات (DGE).

1-2- المديرية الجهوية للضرائب

يصل عدد المديريات الجهوية للضرائب إلى تسعة (09) و تغطي مجمل القطر الوطني وتنظيمها محدد بالمرسوم رقم 91-60 بتاريخ 23 فيفري 1991 (المعدل والمتمم)، وهي إمتداد للمصالح المركزية على المستوى المحلي ودورها الأساسي يتمثل في تنشيط ومتابعة نشاطات مديريات الضرائب الولائية التي تتبع إقليمها وتضم المديريات الفرعية التالية:¹

- المديرية الفرعية للتكوين؛
- المديرية الفرعية للتنظيم و الوسائل؛
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للرقابة.

وهذه الأخيرة مكلفة بفحص وتنسيق و جلب التصحيحات اللازمة للنقائص والأخطاء الملحوظة خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية و تحصيل الضرائب ومراقبة المنازعات، وهذه الأخيرة تتكون من ثلاث مكاتب هي:²

- مكتب متابعة برامج البحث والتحقيقات الجبائية؛
- مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية؛
- مكتب مراقبة المنازعات.

2-2- المديريات الولائية للضرائب

تتركب مديرية الضرائب الولائية من 05 مديريات فرعية هي:³

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

¹ - المادة 12 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، جريدة رسمية عدد 79 سنة 1998

² - المادة 24 من نفس القرار

³ - المادة 39 من نفس القرار

- المديرية الفرعية للتحصيل؛

- المديرية الفرعية للمنازعات؛

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛

- المديرية الفرعية للوسائل.

حيث تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ثلاث مكاتب هي :¹

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية؛

- مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات؛

- مكتب المراجعات الجبائية.

حيث يكلف مكتب البحث عن المعلومات الجبائية بما يلي :²

- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية و الإدارات و الأجهزة المحلية و الإدارات و الأجهزة و المؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي يمكن أن تم تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها؛

- برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث و القيام بجمع المعلومات، و إرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات؛

- برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص داخل اللجان و الفرق المختلطة قصد البحث عن المادة الجبائية، و السهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة و إرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات؛

- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار و تقديم الإقتراحات و الآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

ويكلف مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات بما يأتي:³

- تسيير البطاقات و مساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها؛

¹ - المادة 52 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، جريدة رسمية عدد 79 سنة 1998

² - المادة 53 من نفس القرار

³ - المادة 54 من نفس القرار

- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها و الخاضعة لإجراءات التسجيل، و تسليم مستخلص منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم المعمول بهما؛
- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب و المصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة، و تصنيفها و توزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية بإستغلالها؛
- تنظيم إستغلال جداول المكلفين و سندات التسليم و الوثائق الأخرى بكيفية تعمل على التعجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول و السندات؛
- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات و إستغلالها و مراقبة إستعمالها. بينما يكلف مكتب المراجعات الجبائية بما يأتي:¹
- إحداث و تسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات و الأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية؛
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا و متابعة إنجاز البرنامج في الآجال المحددة؛
- متابعة و مراقبة عمل فرق المراجعة و السهر عند إجراء هذه الفرق لتدخلاتها، على إحترام التشريع، و التنظيم المعمول بهما، و حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة و المحافظة على مصالح الخزينة؛
- السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة و الإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية؛
- برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات و الحقوق العقارية و المحلات التجارية و عناصر المحلات التجارية و الأسهم أو حصص الشركة، و كذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل".
- و تتم هذه المراقبات في حدود إقليم الولاية و عندما تتجاوز هذه الحدود يتطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب.

¹ - المادة 55 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، جريدة رسمية عدد 79 سنة 1998

2-3- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات

يوجد ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الوطني وهي الجزائر وهران، قسنطينة وهذه المصالح تقوم بما يلي:¹

- تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات وإعداد الإحصائيات اللازمة؛
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛
- دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي؛
- تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها و تقييمها الدوري؛
- الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة.

تقسم المهام بين مصالح الأبحاث والمراجعات والمديرية الفرعية للأبحاث والمراجعات على مستوى المديرية الولائية للضرائب بناء على أهمية رقم أعمال المؤسسات الخاضعة للرقابة، أي تلك التي تحقق رقم أعمال سنوي يتجاوز (2) مليون دينار جزائري بالنسبة لأنشطة الإنتاج أو التجارة و(1) مليون دينار جزائري بالنسبة لمؤدي الخدمات يتبعون مصالح الأبحاث والمراجعات، و في المقابل تلك التي تحقق أرقام أعمال لا تتجاوز الحدود المذكورة يتبعون للمصالح المحلية للأبحاث والمراجعات.

2-3-1- المديرية الفرعية للأبحاث و المراجعات

تبعاً للمادة 26 مكرر من القرار 009 بتاريخ 13 جانفي 1998 بالإضافة إلى مصالح الأبحاث والمراجعات تحدث مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV) و تنقسم كالتالي :

2-3-1-1- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية

وتتركب من ثلاث مكاتب هي :

- مكتب التنظيم ودفع البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- مكتب الملفات؛

- مكتب الأبحاث والتحقيقات.

¹ - المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002

وهي مكلفة بـ¹:

- تحديد العمليات الدائمة لإنجازها من قبل المصالح الجبائية من أجل جمع وإستعمال وحفظ والرقابة على المعلومة الجبائية؛
- برمجة وإجراء في أي نقطة على مستوى القطر الوطني كل عمليات التحقيق والبحث المرتبطة بالمراقبات الجبائية الأولى.

2-1-3-2- المديرية الفرعية للبرمجة

وتنقسم إلى ثلاث مكاتب هي:

- مكتب برمجة المراقبات المعمقة لمحمل الوضعية الجبائية ومراقبة الأسعار والتقديرات؛
- مكتب برمجة مراقبة المحاسبة؛
- مكتب الإحصائيات والتلخيصات.

وهذه المصالح مكلفة بـ²:

- إعداد الوسائل التي تسمح بضمان أفضل إختيار للمراقبات الجبائية سواء فيما يخص مراقبة المحاسبة والتقديرات العقارية أو المراقبات المعمقة للوضعية الجبائية؛
- ضمان وضع ومتابعة تنفيذ البرامج المسطرة وتعديل الإحصائيات دوريا؛
- متابعة نشاط الفرق المكلفة بإنجاز برامج الرقابة المسطرة وتقييم المردود؛
- السهر على إحترام القواعد والإجراءات التي تمخضت من عمليات الرقابة.

2-1-3-3- المديرية الفرعية للنماذج والإجراءات

و تتركب إلى ثلاث مكاتب هي :

- مكتب المعايير والغش؛
- مكتب الإجراءات والتوثيق؛
- مكتب تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي.

وهي مكلفة بـ :

¹ - المادة 26 مكرر من القرار 1998/009 المؤرخ في 13-01-1998

² - نفس المادة

- إعداد المعايير والإجراءات التي يجب أن تستعمل عند تنفيذ عمليات التحقيق في المحاسبة ومراقبة الأسعار والتقديرات والمراقبة الجبائية الشخصية؛
- العمل على نمذجة و مجانسة الإجراءات المتخذة في مختلف عمليات الرقابة الممارسة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومصالح الأبحاث والمراجعات؛
- تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي والممارسات التدليسية مع الإدارات الأخرى والمؤسسات المكلفة بهذه المهام.

2-4- مفتشيات الضرائب

إن إنشاء المفتشيات المتعددة المنصوص عليها في الأمر رقم 91-60 بتاريخ 23 فيفري 1991 والذي بدأ في تنفيذه سنة 1994 حيث تنص المادة 12 " تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث و جمع المعلومات الجبائية و إستغلالها، ومراقبة التصريحات و إصدار الجداول الضريبية و كشف العائدات و تنفيذ عمليات التسجيل.¹

و تشكل المفتشية حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة والعنصر الأكثر أهمية وهي تنقسم إلى:²

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة؛
 - مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين؛
 - مصلحة الجباية العقارية؛
 - مصلحة التدخلات.
- إعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف سواء كانت (تصريحات شهرية، سنوية، خاصة)، وفي حال وجود الخطأ أو النسيان أو نقائص ملحوظة تجري مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوفات الربط و بطاقات المعلومات.

¹ - المادة 12 من الأمر 91-60 المؤرخ في 23-02-1991، جريدة رسمية عدد 09 سنة 1991

² - Circulaire N° 79, MF/DGI du 26 Mars 1994, Inspection polyvalente des impôts

2-5- قباضات الضرائب

تنقسم مصالح التحصيل إلى قسمين هما:¹

- قباضة تحصيل الضرائب؛

- قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية؛

وتهدف هذه القباضات إلى دعم التنسيق مع مصالح الوعاء التحصيل القسري.²

المبحث الثالث: مراقبة المحاسبة والرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية

إن الرقابة الجبائية تتم على التصريجات الجبائية حيث تمنح حرية كاملة للمكلف من أجل إكتتاب تصريحه بالمداخيل والضرائب والرسوم المفروضة عليه، وتهدف هذه الرقابة إلى التأكد من مصداقية التصريجات المكتتبه عن طريق أعوان الإدارة الجبائية.

لذلك سنستعرض هنا في هذا المبحث مختلف طرق تنفيذ الرقابة الجبائية والتي تأتي في مقدمتها مراقبة المحاسبة (V.C) والتي عرفتها المادة 1-20- من قانون الإجراءات الجبائية³ يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة³. والفحص النقدي للمحاسبة يهدف إلى التأكد من أن النتيجة المتوصل إليها قد تم تحديدها وفقا للقواعد المحاسبية و الجبائية السارية المفعول.

ويقوم بمراقبة المحاسبة كل من أعوان الإدارة الجبائية المنتمين لمصلحة الأبحاث والمراجعات (SRV)، وكذا أعوان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وأعوان مفتشية الضرائب الذين يمتلكون على الأقل رتبة مراقب وذلك من أجل ضمان رقابة لكل الضرائب والرسوم المستحقة على المكلف الخاضع للرقابة.⁴

¹ - المادة 28 مكرر من القرار 199-8009 المؤرخ في 13-01-1998

² - المادة 29 من نفس القرار

³ - المادة 1-20- من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

⁴ - المادة 2-20- من نفس القانون

المطلب الأول : تحضير مراقبة المحاسبة

إن عدم إلتزام المحققين بإجراءات الرقابة الجبائية يجعلها تحت طائلة البطالان، لذلك يستوجب على المحققين إتباع الإجراءات التي ينص عليها التشريع الجبائي.

1- برمجة مراقبة المحاسبة

إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون لعمليات مراقبة المحاسبة يخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية، وإعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديرية الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

1-1- إجراءات إعداد برنامج مراقبة المحاسبة

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل مراقبة تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية سنة بإرسال إقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، و يقوم المدير الولائي للضرائب المعني بالتشاور معها، و يحدد القائمة النهائية بالأخذ بعين الإعتبار معايير الإنتقاء وتوجهات المصالح المركزية، ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة.

و بعد فحص و تحليل مختلف إقتراحات التسجيل في برنامج مراقبة المحاسبة أو المراقبة المعمقة، تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث و المراجعات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالرقابة، وكما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في مراقبة المحاسبة أو مراقبة معمقة للوضعية الشخصية خارج البرنامج بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسله إلى المصالح المعنية.

1-2- معايير إنتقاء المكلفين

إن عملية إنتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعملية الرقابة لا يتم وفق معايير محددة لكن تتعلق عموماً بحالات ظرفية، وعلى كل حال توجد عدة معايير يمكن أن تتبع من أجل إعداد برامج المراقبة، ونقصد بها¹:

¹- Circulaire N° 135, MF/DGI, du 15-02-2000

- الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة و/أو فرص غش مرتفعة (المهن الحرة، مؤدي الخدمات، نشاطات البيع بالجملة... الخ)؛
- الأنشطة المحتكرة وغير تنافسية مع السلع المستوردة؛
- تقسيم جغرافي متوازن من أجل أن يسمح بتغطية إقليم الولاية؛
- تقسيم عادل يمس مجمل الأنشطة والمهن؛
- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند الرقابة في المكتب ولكن لم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء مراقبة في عين المكان.

2- التحضير لإجراء المراقبة

- يقوم المحقق بمنح أجل للمكلف من أجل السماح له بتحضير محاسبته، وفي المقابل يقوم في مكتبه ببعض الأعمال التمهيديّة لإجراء مراقبة المحاسبة وهي:¹
- دراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للضريبة؛
 - دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف.

1-2- سحب وفحص الملفات الجبائية

- حيث يقوم المحقق في كل عملية بمراقبة للمحاسبة بفحص مايلي :
- الملف الجبائي المفتوح بإسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، والأرباح الصناعية و التجارية أو أرباح المهن غير التجارية؛
 - الملف الشخصي (IRG) للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات.

1-1-2- الضرائب المباشرة

في المقام الأول يقوم المحقق بمراقبة تواريخ إيداع التصريحات وفحص محتواها الجبائي السنوي، وفي حالة الإيداع المتأخر للتصريحات المكتتبه يجب أن يأخذها بعين الإعتبار وتواجه المحقق ثلاث حالات هي :

- التصريحات مودعة في الآجال المحددة قانونا وبطريقة منتظمة؛
- التصريحات مودعة بعد الآجال المحددة قانونا و بطريقة غير منتظمة؛
- التصريحات لم تودع أصلا.

¹- Guide du Vérificateur de Comptabilité, Ministère des Finances ,Direction Générale des impôts, Directions des Recherches et Vérifications, édition Alger Print, 2001, P : 29

ويقوم المحقق بالتأكد بناء على كشوفات فرض الضريبة أن الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف غير متقدمة، ويمكن له التأكد من ذلك عن طريق الطلب من المكلف تقديم نسخ من الإنذارات والجداول، و التحقق من أن جميع الضرائب والرسوم الغير متقدمة قد تمت مراقبتها، و يجب عليه أيضا أن يفحص الملف الشخصي بخصوص الضريبة على الدخل لمكلف مستغل مؤسسة فردية أو الشركاء الأساسيين في الشركات ومسيري الشركة المعنية.

إن فحص هذه الملفات في غاية الأهمية حيث يسمح بمعرفة مايلي :

- الدخل الإجمالي المصرح به مقارنة مع الدخل الصنفي المصرح به من طرف المكلف؛
 - عناصر نمط المعيشة و مقارنتها مع الدخل المصرح به؛
 - الممتلكات العقارية المكتسبة خلال الفترة الخاضعة للمراقبة؛
 - القيم المنقولة ومقارنتها مع فوائد القيم المنقولة المصرح بها؛
 - القروض المبرمة بصفة شخصية ومقارنتها مع الفوائد المسددة والمخصومة من النتيجة المحاسبية.
- وبناء على هذه المؤشرات الملحوظة في الملف الشخصي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يمكن للمحقق أن يقدر درجة مصداقية التصريحات المكتوبة.

2-1-2- الرسوم على رقم الأعمال

يقوم المحقق بتجميع كشوفات أرقام الأعمال المتعلقة بالفترة المحقق فيها، في شكل جدول يحتوي على المعلومات لكل سنة والمتعلقة بتغيرات رقم الأعمال، رقم الأعمال المعفى، كذلك الرسم على القيمة المضافة المسترجع، والرسم على القيمة المضافة المستحق.

وعلى المحقق أن يتأكد من أن كل كشوفات أرقام الأعمال المكتتبه قد تم معاينتها فعلا، كما عليه أن يقوم بمقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتبه بخصوص الضرائب المباشرة.

و إذا لاحظ المحقق فرقا بين الحدث المنشئ للضريبة و التحصيلات التي تمت فعليه أن يقوم بإعادة تأسيس أرقام الأعمال لكل سنة على حدى.

وعليه أيضا أن يجري مقارنة كشوفات الربط و بطاقات المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة مع معطيات المحاسبة التي قدمها.¹

1-2-3- الضريبة على الدخل الإجمالي / صنف مرتبات و أجور

- يعمل المحقق على فحص التصريحات المودعة من قبل أرباب العمل و التي تسمح بما يلي:¹
- اكتشاف المكافآت التي ليس لها الحق في الخصم و لكن تم خصمها من الأساس الخاضع للضريبة؛
 - القيام بالمقارنات بين الأجور المسددة و تلك الموجودة في التصريحات السنوية للأجور؛
 - مراقبة الضريبة على الدخل الإجمالي (أجور ومرتبات)، والتأكد حول تدقيق حسابها على مجمل الأجور المسددة.

2-2- دراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني

- على المحقق أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للرقابة قبل الشروع في أعمال المراقبة، ومثال ذلك نسب الربح المعيارية وكيفية تصنيع المنتجات والآلات المستخدمة في التصنيع، التكنولوجيا المستخدمة، التوليف بين مختلف المواد المستخدمة في المنتج معدل ضياع المادة الأولية المسموح به أثناء عملية الإنتاج، معدل الأرباح العادية للنشاط.

2-3- إعداد كشف مقارنة بين الميزانيات

- هذه الوثيقة تحتوي على مجمل الكتابات المحاسبية المتعلقة بحسابات الميزانية لأربع سنوات غير متقدمة وتسمح بتقدير مايلي :
- تغيرات حسابات الميزانية؛
 - ظهور أو إختفاء حسابات في محاسبة المكلف؛
 - تزايد الإهلاكات؛
 - تطور الإهلاكات؛
 - حركة القروض.

وفيما يخص الشركات، يعاين تغيرات الحسابات الجارية الدائنة، وعليه أن يطلب تبرير حركة هذا الحساب.

2-4- إعداد كشف مقارنة حسابات النتائج

- و هي قائمة تتضمن جدول حسابات النتائج لكل السنوات الخاضعة للرقابة، و اعتمادا عليها يجري المحقق فحصا لجدول حسابات النتائج حيث تسمح بـ :

- تقييم تطور رقم الأعمال والتكاليف ونسبة الهامش الإجمالي والقيمة المضافة والربح الصافي لكل سنة؛

- مقارنة الأرباح الإجمالية والصافية للسنوات مع أرقام الأعمال تلك السنوات؛
- إكتشاف أو كشف التغيرات الغير عادية لبعض بنود التكاليف والمصاريف.

2-5- الكشف المفصل للمصاريف العامة

هذا الكشف يحدد بنفس الشروط إعداد القوائم السابقة وتسمح بمتابعة التطور السنوي للتكاليف بحسب طبيعتها والتدقيق في تلك التكاليف المبالغ فيها.

2-6- قائمة مفصلة برقم الأعمال المحقق

هذه القائمة تتضمن لكل دورة محاسبية رقم الأعمال الإجمالي المصرح به، ورقم الأعمال المعفى و رقم الأعمال الخاضع لكل ضريبة.

3- الإنطلاق في عمليات الرقابة الجبائية

3-1- إرسال إشعار بإجراء الرقابة الجبائية

إن البدء في عمليات الرقابة الجبائية لمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل إستلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة ويمنح له أجل أدنى للتحضير (10) أيام إبتداء من إستلام هذا الإشعار، هذا الأخير يجب أن يحتوي - تحت طائلة بطلان الإجراءات - على ما يلي:

- إسم أو المقر الإجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح؛
 - تاريخ وساعة بدء التدخل في عين المكان؛
 - إمكانية إستعانة المكلف بمستشار من إختياره؛
 - مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها؛
 - السنوات المعنية، ونعني بها السنوات غير المتقدمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول وبالنسبة للدورة المتقدمة التي تضمنت على عجز يمكن أن يحقق فيها كذلك.
- و يجب أن يحتوي إشعار بإجراء الرقابة على العنوان كاملا وختم المصلحة التي تباشرها، ويجب أن يكون ممضيا من قبل المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم ورتبهم.¹

2-3- الرقابة المفاجئة

أتاح القانون الجبائي للمحقق أن يجري مراقبة مفاجئة لمعاينة العناصر المادية للمكلف، وحالة الوثائق المحاسبية دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة، وتبقى هذه الرقابة وسيلة إستثنائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، و يجرر المحقق محضر نهاية عمليات المراقبة المادية ويمنح للمكلف أو ممثله¹.

3-3- التدخل في عين المكان

إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة، "هذه المحادثة في غاية الأهمية لأنها تسمح بإقامة فكرة حول المكلف وإقامة العديد من الملاحظات"².

وهذا اللقاء الأول يتمثل في إجراء محادثات مع مسيري المؤسسة الخاضعة للرقابة أو المكلف والتي تتضمن حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، موضوعها بدقة، مكانتها في السوق شروط الاستغلال الموضوع، زيارة المصانع والمحلات التي تسمح للمحقق بجمع المعطيات التي تستعمل في فحص المحاسبة (متابعة الإنتاج، الإستثمارات، تقنيات التصنيع... الخ) وخلال زيارة المحلات على المحقق أن يضع مجموعة من التساؤلات لمعرفة:

- الإطار القانوني للمؤسسة؛
- كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج، وجود محاسبة مواد)؛
- الإستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج؛
- المحلات المسجلة في أصول الميزانية هل هي مؤجرة أو مملوكة؛
- الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة، و مع الهيئات الأخرى أو الشركات؛
- توضيحات متعلقة بتفصيل المخطط المحاسبي الوطني والإجراءات المستعملة في المؤسسة.

المطلب الثاني : فحص المحاسبة من حيث الشكل

- حتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية:³
- يجب أن تكون كاملة ومنتظمة؛
 - يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة؛
 - يجب أن تكون مقنعة؛

¹ - Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 36

² - Colin Philippe, **La Vérification Fiscale**, édition economica, Paris, 2000, P : 40

³ - Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 51

على المحقق أن يراقب في المقام الأول حالة السجلات المحاسبية المقدمة للمراقبة وخاصة ماييلي:¹

- تاريخ المصادقة في سجلات اليومية العامة و سجل الجرد و الكتابات المحاسبية مع تاريخ تسجيل القيود المحاسبية المسجلة فيهما؛

- المظهر العام للسجلات المسوكة (مظهر جديد لسنة قديمة، و كتابات محاسبية مشوشة... الخ).

1- المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة

تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إلا إذا كانت تحتوي على مجمل السجلات و الوثائق اللازمة المنصوص عليها في المادة 9 إلى 12 من القانون التجاري و مسوكة وفق القانون 35-75 المؤرخ في 29 أفريل 75 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة و القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 و المتعلق بطرق تنفيذه.

1-1- السجلات التجارية

حيث نقصد بها سجل اليومية العامة و سجل الجرد، حيث إن سجل اليومية العامة تسجل فيه عمليات المؤسسة يوم بيوم، أما سجل الجرد فتسجل فيه الميزانيات و جدول حسابات النتائج و جرد المخزونات و جرد الإستثمارات.

و يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة و مصادقا عليها و مسوكة يوما بيوم بدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش، بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ غلق آخر دورة.

1-2- الوثائق التبريرية

و نقصد بها كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية و المصاريف التي قام بها المكلف، بالإضافة إلى نسخ من فواتير البيع و تقديم الخدمات وغيرها.

2- المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة و صحيحة

و نقصد بهذا أن المحقق يجب أن يتأكد أن المحاسبة تحتوي على مؤشرات متسلسلة و صحيحة، بحيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة والذي يجب أن يكون مساويا لمجموع الجانب المدين أو الجانب الدائن لدفتر الأستاذ، هذا التساوي يتم ملاحظته بناء على ميزان المراجعة المعد قبل الجرد، و ميزان المراجعة بعد الجرد و على المحقق أن يتأكد

¹ - Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 51

من التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة واليومية العامة من جهة وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى، وهذا ما يعطي نوعاً من المصدقية لعمليات نقل قيود اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ، وفي حالة عدم تساوي موازين المراجعة على المحقق أن يستدعي المحاسب للبحث في أصل الاختلال، لكن عندما يتبين أنها بشكل واضح ممارسات تدليسية يمكن له أن يرفض المحاسبة، كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد دائن يعد سبباً لعدم دقة المحاسبة.¹

3- المحاسبة يجب أن تكون مقنعة

تكون المحاسبة مقنعة إلا إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق إسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد، والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق و تبريرات كأصل الفاتورة وصولات الصندوق، وصولات الإستلام سجل الأجر... إلى غير ذلك.²

إضافة إلى ذلك، فإن المحاسبة التي لم ترفق بجرد البضائع والسلع أو أشغال جارية لا يمكن أن تعتبر كاملة و مقنعة، وكذلك المبيعات يجب أن تكون مفوترة، وأي عيب في هذه الوثائق يجرّد المحاسبة من صفة الإقناع ويمكن أن ترفض المحاسبة بسبب ذلك.

المطلب الثالث: فحص المحاسبة من حيث المضمون

هذا الفحص يهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، أي المشتريات، المخزونات وأشغال قيد التنفيذ، والمبيعات من ناحية، ومراجعة الحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير من ناحية أخرى.³

1- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية

تتركز مراقبة المعطيات و المعلومات المحاسبية على العناصر التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي المشتريات و المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات.

¹- Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 53

²- Ibid, P : 54

³- Ibid, P : 56

1-1-1- مراقبة المشتريات

إن عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حساب المشتريات يمكن تصنيفه إلى صنفين هما:

1-1-1-1- تضخيم المشتريات

يهدف تضخيم المشتريات إلى تخفيض الربح الخام و الربح الصافي، و يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال هي:

- التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والفاتورة النسخة (DUPLICATA) حيث يجب كشف هذه الفاتورة؛

- تسجيل مشتريات وهمية؛

- تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين (مثلا في يومية المشتريات ويومية العمليات المختلفة)؛

- تسجيل في الجانب المدين لحساب الاستثمارات المكتسبة، والآلات والمعدات، نفقات الصيانة الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركاء.

و يقوم بممارسة عملية تضخيم المشتريات عادة من قبل المكلف الذي لا يستطيع إخفاء رقم أعماله مثل (مقاولي الأشغال العمومية)، والمحقق يمكن أن يكتشف هذه النقائص عن طريق الفحص الدقيق لفواتير المشتريات، وصولات الطلب، الكشوفات البنكية، وخصوصا كشوفات الربط وبطاقات المعلومات المجرأة لدى الموردين، ونتائج هذه الكشوفات يجب أن تقارن مع البطاقة الفردية للمورد.

1-1-2- تخفيض المشتريات

إن عملية تخفيض المشتريات يترافق غالبا مع إخفاء مماثل للإيرادات، وهذا النوع من الغش الضريبي يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال مثل :

- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء؛

- مشتريات مخفية تحت شكل مصاريف عامة ومسجلة في حساب تكلفة آخر؛

- أخطاء مادية عمدية (نقل خاطئ للمجاميع، إضافات خاطئة)؛

- مشتريات تمت تحت تعريف وهوية خاطئتين؛

- مشتريات دون فواتير؛

- مشتريات تمت بالتجزئة (خاصة من قبل المنتج).

وعن طريق الفحص الدقيق للفواتير يمكن أن يكتشف الغش في المشتريات المفوترة، ولكن من الصعب إكتشاف إذا كانت هذه السلع مشتراة دون فواتير عن طريق فحص المحاسبة فقط، لذلك على المحقق أن يجري مراقبة للسلع الموجودة في المخزن بطلب فواتير الشراء ووصولات الطلب أو الإستلام، وكما يمكن له طلب تقديم محاسبة تحليلية للمواد الأولية والمنتجات المباعة، والمحقق عندما يلاحظ مشتريات أو مبيعات بدون فواتير عليه أن يتبع ذلك على مختلف الأصعدة (الموردين والعملاء).

1-2- مراقبة المخزونات والأشغال قيد التنفيذ

إن العناصر المكونة للمخزون هي البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ وأغلفة غير مسترجعة، قد تكون موضوع تلاعب المكلف، وعلى المحقق أن يراقبها بدقة ويشكل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية الرقابة على المخزون، حيث يعد المحقق بناء على الجرد المادي كشف المشتريات السنوية وكشف المبيعات الجراة من قبل المكلف خلال 4 سنوات الخاضعة للرقابة، من أجل إعادة تأسيس مخزون المادة الأولية والبضاعة، وهذه الرقابة يمكن أن تظهر نوعين من الخلل:¹

- الجرد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيمة أقل من السعر الحقيقي (تخفيض قيمة المخزون)؛

- الجرد لا يظهر إلا جزء من المخزونات (تخفيض كمية المخزون)؛

ويمكن أن يلاحظ المحقق أن الفترة الخاضعة للرقابة الجبائية قد شهدت خفضا لكميات وقيم المخزونات معا (تخفيض في القيم والكميات).

وفيما يتعلق بالأشغال الجارية على المحقق أن يفحص كشوفات الوضعيات، وتقارير رؤساء الورشات وسندات تسليم الموردين، وبطاقات التصنيع، وعليه التأكد من أن كل التكاليف المباشرة، قد أدرجت في المحاسبة، ومهما كانت الطرق المستعملة في التلاعب بقيمة المخزونات فهي تهدف في النهاية إلى التوصل إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي.²

1-3- مراقبة المبيعات

إن أكثر التلاعبات المحاسبية التي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات هي كما يلي:³

¹- Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 58

²- Colin Philippe, Op.Cit, P : 41

³- Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 67

- بيع بدون فواتير؛
 - تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات؛
 - نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التحويل و أنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهملات؛
 - القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات؛
 - عدم التسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الشخصية.
- وعلى المحقق إختيار الإجراء الذي يبدو له أكثر ملائمة لكل نوع من المؤسسات الخاضعة للرقابة بحسب نشاطها.

2- مراقبة حسابات الميزانية و حسابات التسيير

و يقوم المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية وجدول حسابات النتائج كما يلي:¹

2-1-1- مراقبة حسابات الميزانية

قبل مباشرة عمليات التحقيق في حسابات الميزانية، على المحقق أن يتأكد من مطابقة حسابات الميزانية مع ميزان المراجعة بعد الجرد ومع ما سجل في سجل الجرد وأرصدة حسابات الميزانية الموجودة في دفتر الأستاذ، وعموما تتم عن طريق سير الآراء (sondage)، و التأكد من أن النفقات مبررة بواسطة الفواتير أو أي وثيقة أخرى، والمحقق يقوم بها عن طريق فحص أصول وخصوم الميزانية.

2-1-1-1- فحص أصول الميزانية

2-1-1-1-2- المصاريف التمهيديّة (الإعدادية)

وهي مصاريف تم دفعها سواء عند إنشاء المؤسسة أو عند الحصول على الوسائل الدائمة للإستغلال في المؤسسة، و كذلك المصاريف المتعلقة بتطويرها وبحسب قواعد المخطط الوطني للمحاسبة المصاريف التمهيديّة يجب أن تطفأ في أجل 5 سنوات، وعلى المحقق أن يراقب هذه المصاريف، وذلك بفحص فيما إذا لا يتواجد ضمن هذه الحسابات تكاليف غير قابلة للخصم أو عناصر أصول غير قابلة للإهلاك (قيم معنوية)، أو مصاريف النقل أو تهئآت وتركيبات متعلقة بإستثمارات أخرى.²

¹- Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 60

²- Ibid, P : 64

2-1-1-2- الاستثمارات (المجموعة 2)

- بحسب المخطط المحاسبي الوطني تتشكل الإستثمارات من مجمل السلع المنقولة وغير المنقولة المحصلة أو المنشأة من طرف المؤسسة، والتي تستعمل كوسيلة إستغلال دائمة في المؤسسة.
- وعلى المحقق أولاً مراقبة الوثائق المبررة لإكتساب هذه الإستثمارات، أو إنشاؤها حتى وإذا كانت العملية هذه قد تمت في فترة قد تقادمت، ثم بعد ذلك يركز على النقاط التالية:
- تركيبة الإستثمارات أي مراقبة من ناحية الوجود المادي للإستثمارات، ومن ناحية أخرى فيما إذا كانت الإستثمارات غير مسجلة، سواء بمبالغ مخفضة مثل حالة البناءات التي أنجزتها المؤسسة بنفسها، أو عن طريق مبالغ مضخمة تسمح بتحقيق هوامش إهلاك كبيرة؛
 - حركة مختلف حسابات الإستثمارات، خاصة الأغلفة المتداولة؛
 - مراقبة الوثائق التبريرية للإستثمارات المكتسبة أو إنشاء العقارات، حتى وإذا كانت الإستثمارات قد تم اكتسابها في فترة متقادمة، وكذلك مراقبة تسديد حقوق التسجيل، وأن الإستثمار قد تم تسجيله في المحاسبة بسعر الإكتساب أو التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة؛
 - التنازل عن الإستثمارات التي كانت محل إسترجاع للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل المشتريات في أجل أقل من 5 سنوات والتي تعطي الحق في إعادة تسديد الرسم الموافق؛
 - أما الإستثمارات المكتسبة عن طريق البيع الإيجاري والذي يجب أن لا يتواجد في الميزانية قسط الإهلاك المتعلق به، أو تم تسجيله في المحاسبة على أساس أنه تكلفة والمكلف ليس له الحق في ممارسة الإهلاكات على هذه الإستثمارات، وعلى المحقق أن يستدركه في حدود مدة الفترة غير المتقادمة وبالموازاة مع ذلك عليه مراقبة إنتظام عملية الإهلاك من أجل التأكد من أن :
 - الإستثمارات في طور الإنجاز و الأراضي والقيم المعنوية لم يتم إهلاكها؛
 - حساب الإهلاكات صحيح بإستعمال النسب المخصصة للإستثمار.

2-1-1-3- المخزونات (المجموعة 3)

- تم مراقبة المخزونات بفحص الكميات و القيم المسجلة في سجل الجرد ومقارنته مع الجرد الحقيقي عند عملية التحقيق في عين المكان، وهذا العمل يتطلب معرفة وفحص مفصل لمدخلات ومخرجات السلع في المخزن، وعلى المحقق أن يقوم بتحليل معمق لحركة المخزونات بإستعمال المعادلة التالية :

$$\text{مخزون أول مدة} + \text{مدخلات} = \text{مخزون نهائي} + \text{مخرجات}$$

و عليه أن يتأكد من¹:

- التقييم الصحيح للمواد و للمنتجات في المخزن؛

- صحة بطاقة الجرد والحسابات (الكميات، و سعر الوحدة)؛

- صحة ما إذا نقصت قيم المخزون.

بالإضافة إلى ذلك إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجع لمحمل السلع في حال التنازل أو توقيف النشاط أو الوفاة.

2-1-1-4- الحقوق (المجموعة 4)

وهي مجمل حقوق المؤسسة عن طريق تعاملها مع الغير، حيث على المحقق أن يجري مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات (صندوق، بنك، ح ج بريدي) من أجل ضمان مطابقة الأرصدة من ناحية، والقيام بكشوفات ربط لدى العملاء من أجل مراقبة صحة وشرعية هذه الحقوق من ناحية أخرى، وبالنسبة للحقوق المعدومة على المحقق أن يتأكد من عدم ملاءة العملاء، بالإضافة إلى ذلك على المحقق أن يتأكد من انسجام الحساب العام للعملاء مع دفتر الأستاذ ومع ميزان المراجعة الفردي لحسابات العملاء، وعليه أن يركز خاصة على²:

- التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير؛

- التسبيقات والدفعات على الطلبات؛

- محاسبة الحقوق المذكورة بالعملة الصعبة بقيمتها بالدينار الجزائري؛

- الفحص المادي للفواتير قيد الإستلام؛

- الحركة بين حساب عميل وحساب جاري للشركاء أو المستغل.

أما بالنسبة لحساب البنك على المحقق أن يتأكد من إنسجامه مع الكشف البنكي للمكلف ومتابعة علاقته بحساب المبيعات و مع المعلومات الموجودة في الملف الجبائي.

أما بالنسبة لحساب الصندوق عليه أن يتأكد من أن التحصيلات تتعلق بمبيعات مفوترة للعملاء.

2-1-2- فحص خصوم الميزانية

يجب أن تولى مراقبة حسابات الخصوم إهتمام خاص من طرف المحقق، وحسابات الخصوم هي الأموال المملوكة والديون.

¹- Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 59

²- Ibid, P : 74

1-2-1-2- الأموال المملوكة

هذا الحساب يحتوي على:

1-1-2-1-2- الأموال الإجتماعية (المجموعة 1)

ويمثل القيمة التأسيسية لمساهمات الشركاء، وعلى المحقق أن يركز على التعديلات التي تمس هذه الحسابات، ومن أجل ذلك عليه أن يطلب المبررات والوثائق الثبوتية التي يراها ضرورية والتغيرات في الأموال الإجتماعية يمكن أن تكون زيادة أو تخفيض في رأس المال الاجتماعي ففي حال التنازل عن أسهم أو حصص إجتماعية على المحقق أن يضمن أن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليها الضريبة على الدخل الإجمالي.¹

2-1-2-1-2- أموال شخصية

لفحص هذا الحساب يجب أن يبحث حول ما إذا كان المكلف قد قام بمسحوبات شخصية أم لا؟ أي يجب أن يقارن بين عمليات حساب الجاري للمستغل مع حسابات الموجودات من أجل تحديد هذه المسحوبات ويجب عليه أيضا مراقبة أصل مساهمات المستغل.

3-1-2-1-2- الإحتياطات

وهي الأرباح غير الموزعة على الشركاء وغير المدرجة في رأس المال الاجتماعي، وعلى المحقق أن يقوم بفحص القانون الأساسي للشركة ومحاضر المداولات لمجلس الإدارة ومراقبة التغيرات في هذا الحساب خلال كل سنة.²

4-1-2-1-2- نتيجة قيد التخصيص

هذا الحساب يمثل نتائج الدورات السابقة التي لم تخصص بعد، وعلى المحقق أن يقوم بالتأكد من أن هذه الأرباح قد فرضت عليها الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات.

5-1-2-1-2- مؤونات التكاليف والخسائر

على المحقق أن يتأكد من أن المؤونات تستجيب إلى الشروط الشكلية والموضوعية، وأنها لم تصبح بدون هدف خلال سنة تكوينها، و بالتالي يجب أن يعاد إدراجها إلى نتيجة نفس الدورة.

¹- Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P: 80

²- Ibid, P: 81

2-2-1-2-2-1-2 الديون

على المحقق أن يتأكد من الوجود الحقيقي لهذه الديون وصحة المبالغ المسجلة في المحاسبة وذلك بالقيام بملاحظة كشوفات الربط و بطاقات المعلومات لدى جميع المتعاملين مع المكلف الخاضع للرقابة، وفي هذا الصدد يقوم بفحص الحسابات التالية :

2-2-1-2-1-2 القروض

ويحتوي هذا الحساب على قروض بنكية، قروض إستثمار و قروض أخرى، بالنسبة للقروض البنكية و قروض الإستثمار لا توجد مشكلة لأنه عموما تمنح من مؤسسات وهيئات مالية، أما القروض الأخرى يجب أن تحلل بشكل معمق، وعلى المحقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى للدورات المتقدمة، ويتأكد من أن هذه القروض ليست وهمية أو لا تخفي مساهمات تمت من قبل المستغل وفيما يخص دفعات تسديد القروض يجب أن يتأكد أنها لم تدمج ضمن تكاليف المؤسسة.

2-2-2-1-2-2 حساب الموردين

على المحقق أن يتأكد من:¹

- تناسق حساب المورد الموجود في خصوم الميزانية مع رصيد ميزان المراجعة الخاص بالموردين و مع رصيد حساب الموردين في دفتر الأستاذ؛
 - مقارنة المبالغ المسجلة في الجانب المدين لحساب الموردين مع يومية الخزينة أو الصندوق؛
 - مقارنة المبالغ المسجلة في الجانب الدائن مع يومية المشتريات؛
 - التسجيل المحاسبي للخصومات الممنوحة.
- و من جهة أخرى على المحقق أن يستغل كشوفات الربط و بطاقات المعلومات الموجودة في ملف المؤسسة أو المكلف الخاضع للرقابة.

2-2-2-2 مراقبة حسابات التسيير

بعد القيام بمراقبة حسابات الميزانية، على المحقق أن يراقب صحة الكتابات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسيير والنتيجة وهي كالتالي:

- التكاليف؛
- الإيرادات.

2-2-1-1- مراقبة التكاليف (المجموعة 6)

تتحمل المؤسسة خلال نشاطها تكاليف ونفقات بحسب طبيعة وأهمية مستوى النشاط ورقم الأعمال المحقق، وعلى المحقق أن يراقب التكاليف يجب أن تراقب من أجل الكشف عن الأخطاء والنقائص حتى يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعادة تأسيس فرض الضريبة.

2-2-1-1-1- إستهلاكات السلع و المواد الأولية

لمراقبة هذا الحساب على المحقق أن يقارن بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع تلك المذكورة في الفواتير من أجل ضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها، والتي يجب أن تتساوى مع سعر الشراء بالإضافة إلى مصاريف الشراء مع تخفيض الخصومات الممنوحة من الموردين، حيث أن مصاريف الشراء لا يجب أن تدرج في حسابات التكاليف بحسب طبيعتها بل في حسابات المخزونات.¹

2-2-1-1-2- الخدمات والمصاريف العامة

من الضروري لهذه التكاليف أن ترتبط بموضوع و نشاط المؤسسة، وعلى المحقق مراقبة خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائيا، بالإضافة إلى حدوثها فعليا، والفواتير التي تحتوي الرسم على القيمة المضافة يجب أن تسجل في المحاسبة خارج الرسم.

2-2-1-2-3- مصاريف المستخدمين

فحص هذا الحساب يتمثل في مراقبة تطابق مبلغ مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور ومقارنته مع المبالغ المصرح بها في التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي (مرتبات و أجور)، وبالإضافة إلى ذلك على العون المحقق أن يتأكد من أن هذه الأجور متعلقة بمستخدمي المؤسسة وليس متعلقة بمستخدمين وهميين.

2-2-1-2-4- الضرائب و الرسوم

على المحقق أن يتأكد من أن الضرائب والرسوم قد تم تسديدها، وأن عقوبات التأخير والزيادات ليست مسجلة في هذا الحساب لأنها غير قابلة للخصم جبائيا.

2-2-1-2-5- المصاريف المالية

عموما تتضمن المصاريف المالية الفوائد البنكية وفوائد الحسابات الجارية، وتراقب اعتمادا على كشوفات الربط و بطاقات المعلومات التي أرسلتها المؤسسات المالية.

2-2-1-6- الإهتلاكات

على المحقق أن يتأكد من أن الإهتلاكات قد تم طرحها من الربح الخام، من أجل الأخذ بعين الإعتبار تناقص عناصر الإستثمارات نتيجة للإستعمال أو التقادم، وهي من حيث المبدأ تقسم على فترة إستعمال هذا العنصر.

و تنص المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على:¹

- الإهتلاك الخطي يطبق على كل الإستثمارات الخاضعة لتدهور القيمة، هذه الطريقة تعتمد على تحديد قسط إهتلاك ثابت خلال فترة الإهتلاك.

- الإهتلاك المتناقص يعتمد على تطبيق بمعدل إهتلاك في السنة الأولى على تكلفة الإستثمار و بداية من الدورة الثانية على القيمة الباقية للإستثمار إلى غاية إنتهاء فترة الإهتلاك.

- الإهتلاك المتزايد يعتمد على تحديد قسط الإهتلاك السنوي متزايد من سنة لأخرى.

2-2-2- مراقبة الإيرادات (المجموعة 7)

هذا المجموعة تحتوي على:

2-2-2-1- مبيعات السلع

بالنسبة لنشاطات الشراء و إعادة البيع يقوم المحقق بالتأكد من تحقق المعادلة التالية:²

الكمية المباعة = المخزون الأولي + المشتريات - المخزون النهائي.

بالإضافة إلى التأكد من إنتظام المشتريات والمخزونات عند إجراء عملية المراقبة، و بالنسبة للمؤسسات الصناعية، على المحقق أن يتأكد من:

- إنتظام تسجيل فواتير المبيعات في اليومية العامة واليوميات المساعدة؛

- تبرير كل إنقطاع في سلسلة فواتير المبيعات المستعملة من قبل المؤسسة؛

- أن التسجيل المحاسبي منتظم وأن التقدير صحيح.

2-2-2-2- الإيرادات المالية

نقصد بالإيرادات المالية نواتج الأسهم والسندات والخصومات المحصل عليها و فوائد سعر الصرف وعلى المحقق أن يتأكد من التسجيل المحاسبي للإيرادات المالية الخاضعة للضريبة وأن تكون ضمن وعاء الضريبة.

¹ - المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 91

2-2-2-3- الإيرادات الأخرى

و تشكل قسم مهم من رقم الأعمال، عموما على المحقق أن يأخذ بعين الاعتبار هذه الإيرادات والتي قد تنتج من مبيعات الفضلات والمهملات والأغلفة المتداولة و عمليات أخرى.

2-2-2-4- الإيرادات الإستثنائية

هذا الحساب يتطلب تركيزا خاصا من جانب المحقق من أجل الكشف عن الأرباح التي لم تكن محل تصريح، و يتم كشفها عن طريق مراقبة معمقة للملف الجبائي، ومن أجل فعالية أكبر من الضروري مراقبة الطلبات المستلمة و وصولات التسليم، سجلات أمين المخزن والقيام بكشوفات الربط لدى عملاء المؤسسة.

المطلب الرابع : المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية

إن التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية تتمثل في السعي الدائم إلى تحسين احترام القانون الجبائي ومكافحة الغش والتهرب الضريبي، وقد قامت بوضع أحكام وتشريعات جديدة لمراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين، وكذا مراقبة الشركات والأشخاص الذين يمارسون نشاطا صناعيا وتجاري أو تقديم خدمات، هذا الشكل من المراقبة يسمى المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية، و قد نص عليها أول مرة قانون المالية لسنة 1992، حيث عرفت المراقبة المعمقة في المادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة سابقا و المحولة إلى المادة 1-21- من قانون الإجراءات الجبائية "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، و في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون في الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة و الذمة المالية و الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة المقر الجبائي من جهة أخرى".¹

و تهدف المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية (VASFE) بشكل أساسي إلى مراقبة المداخل المصرح بها من قبل المكلف، والتي يبدو أنها غير كافية بإعتبار ممتلكاته وعناصر نمط المعيشة و المؤشرات الخارجية لثروة المكلف.²

¹ - المادة 1-21- من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - Lettre de la DGI, Lettre d'information, MF/DGI, N° 16, Avril 2004

1- التحضير ومباشرة المراقبة المعمقة للوضعية الجبائية

لقد ألزم القانون المكلفين بالقيام بالتزامات عديدة التي من بينها ضرورة مسك محاسبة، ومن أجل ضمان فعالية ممارسة المراقبة المعمقة يجب أن يتم إحترام الإجراء المنصوص عليه في هذا الصدد. لذلك فالإدارة الجبائية خصوصا المصالح المكلفة بالرقابة (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى الولاية) تقوم بإعداد برنامج سنوي للمراقبة المعمقة و تباشر الأشغال التمهيدية للمراقبة.

1-1-1 تحضير المراقبة المعمقة

تتطلب المراقبة المعمقة تعاون ومشاركة المصالح الجبائية على المستوى المركزي وعلى المستوى الجهوي والولائي و يتم تحضيرها عن طريق برمجة وأعمال مسبقة، تتم كما يلي:

1-1-1-1 البرمجة

و تتم على مرحلتين :

1-1-1-1-1 إختيار الملفات الخاضعة للرقابة

حيث يقوم المحقق بمراقبة التصريحات المكتتبة خلال السنة الجارية بالإضافة إلى السنوات غير المتقدمة بحسب أهمية المداخل المصروح بها.

1-1-1-2-1 تحضير البرامج

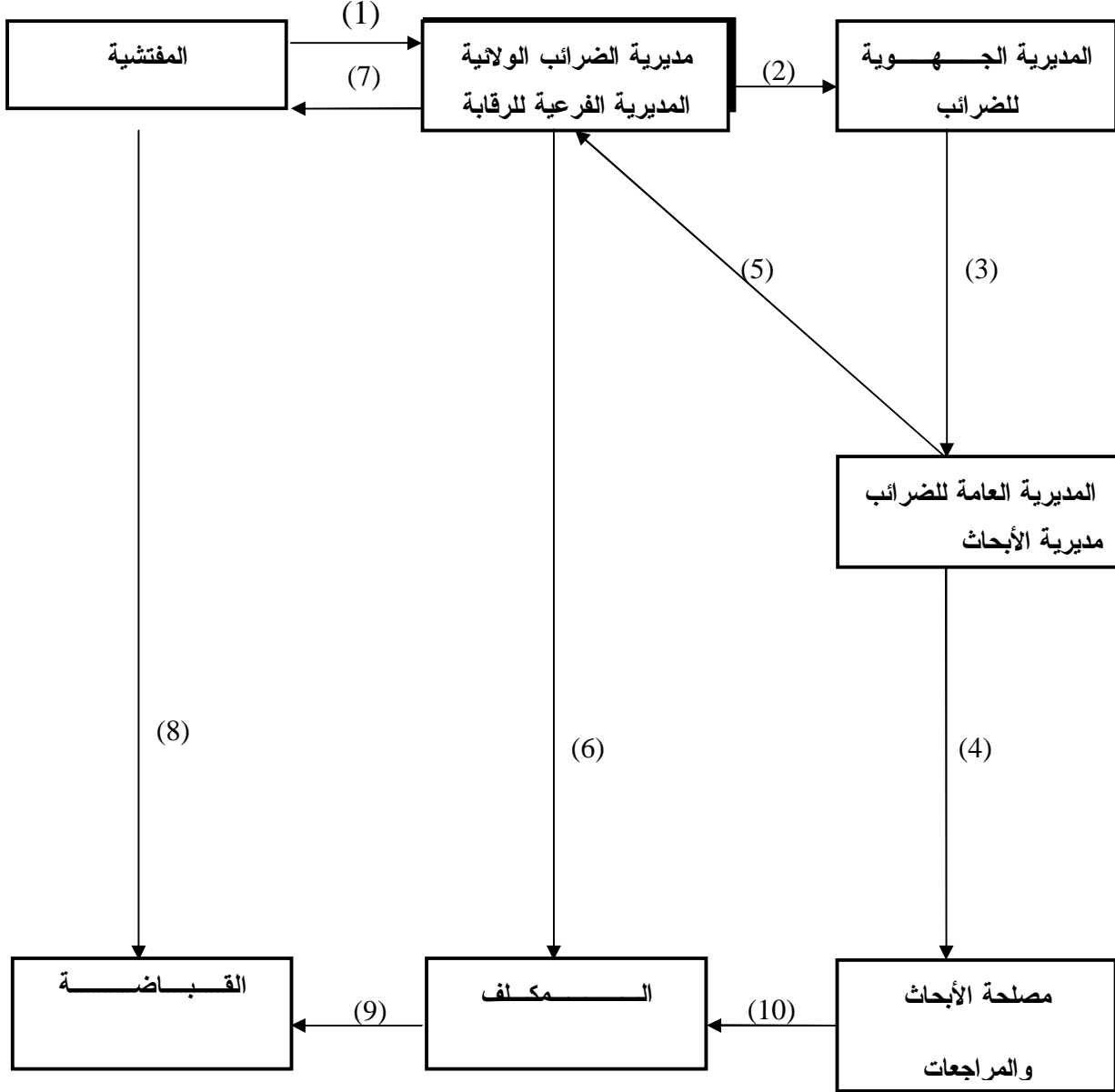
قبل نهاية كل سنة، يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين الذين من المحتمل أن يخضعوا للمراقبة المعمقة بعد دراسة كاملة لكل ملفات المكلفين، و بعد ذلك ترسل القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليميا من أجل دراستها.

و تعد مديرية الضرائب الولائية قائمة نهائية والتي تسندها إلى رئيس مكتب المراقبة الجبائية من أجل تنفيذها، وترسل نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، وهي بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية من أجل المصادقة عليها.

و يمكن تلخيص إجراءات برمجة المكلفين الذين سيخضعون للرقابة الجبائية في الشكل التالي:

الشكل رقم 09 :

يلخص إجراءات البرمجة في المديرية العامة للضرائب



Source : Taibi Nabila, Imessaoudéne Hedjila, **Le Renforcement de lutte contre la fraude fiscale**, Mémoire de fin d'études en vue d'obtention d'un diplôme d'études supérieure en fiscalité (D.E.S.F), Ecole National des impôts, Promotion 2005, P: 95 D'après des explications avancées par Mr Lassouag kamal ,Sous Directeur des normes et procédures (DRV),Ministère de finances.

- إقتراح ملفات المكلفين للمراقبة في المفتشية ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب؛
- إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى المديرية الجهوية للضرائب؛
- إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات من أجل الموافقة؛
- تنفيذ برنامج مراقبة عن طريق مصلحة الأبحاث والمراجعات؛
- تنفيذ برنامج المراقبة عن طريق المديرية الولائية - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين عن طريق نيابة مديرية الرقابة الجبائية؛
- إعداد الجداول (rôle) بعد تقرير المراقبة؛
- إرسال الجداول إلى القبضة للتحصيل؛
- تسديد الحقوق والعقوبات من طرف المكلفين؛
- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين.

3-1-1-1- إنثناء الأشخاص الطبيعيين المعنيين

إن الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون للمراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية ينتقون عن طريق معايير موضوعية مرقمة بصفة محددة عن طريق التعليم رقم 135-2000 والتي تحتوي على مجمل المظاهر المتعلقة بالمراقبة المعمقة بحسب¹:

- الأشخاص الذين لاحظت عليهم المفتشية عدم تجانس بين المداخيل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد أسرة المكلف؛
- الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة المحاسبة لم تؤدي إلى تعديلات أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة؛
- عندما تكتشف المفتشية عند مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه؛
- عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الإجتماعية والمداخيل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة؛
- الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة (تبييض أموال مثلا).

¹- Circulaire N° 135, MF/DGI, du 15-02-2000

2-1- الأعمال التمهيدية للمراقبة

عندما يستلم رئيس مكتب المراقبة الجبائية قائمة الأشخاص الذين سيخضعون للمراقبة، تقسم المهام بين رؤساء الفرق والتي تتكون من محققين إثنين لكل عملية مراقبة.

1-2-1- سحب و فحص الملف الجبائي الوحيد

يقوم المحقق بسحب للملف الجبائي للمكلف لدى المفتشية المختصة إقليميا من أجل دراسته و إستغلاله في المكتب.

حيث يسمح فحص الملف الجبائي بـ¹:

- بأخذ فكرة عن الهوية و العنوان الصحيح للمكلف الخاضع للمراقبة الجبائية.
- تقييم السلوك العادي للمكلف تجاه التزاماته الجبائية (وجود مجمل التصريحات السنوية للمداخيل تاريخ إيداع التصريحات، إعدارات إن و جدت، مراسلات، وغيرها).
- معرفة طبيعة المداخيل، والذمة المالية للمكلف، والقروض والسلفيات.
- يسمح للمحققين بمعاينة عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها أو التي فرضت عليها ضريبة ووضعية الممتلكات وعناصر نمط المعيشة للمكلف.

2-2-1- فحص الملفات المشتركة

على المحقق أن يجري فحص لكل الملفات التي في حوزة الإدارة الجبائية والمتعلقة بأشخاص عائلته والمؤسسات التي يسيرها، و يمكن هذا الفحص التكميلي من الكشف عن بعض المصادر أخرى للدخل.

3-2-1- البحث عن المعلومات لدى الغير

حيث يقوم المحقق بالبحث عن المعلومات ذات الطابع الجبائي لدى كل الأطراف التي من الممكن أن تحوز على هذه المعلومات، وذلك عن طريق إرسال كشوفات ربط و بطاقات معلومات.

2- مباشرة أعمال المراقبة المعمقة

إن المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية لشخص طبيعي بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي لا يمكن أن يتم البدء فيها بدون أن يبلغ المكلف فعليا عن طريق إرسال أو إستلام مع وصل إستلام لإشعار

¹- Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 29

مراقبة مرفق بميثاق حقوق و إلتزامات المكلف الخاضع للرقابة ومنحه أجلا أدنى للتحضير بخمسة عشر (15) يوما، إبتداء من تاريخ الاستلام.¹

و يجب أن يحدد إشعار بالمراقبة بدقة الفترة التي ستخضع للمراقبة مع الذكر بشكل واضح - تحت طائلة بطلان الإجراءات - أن المكلف له الحق بالإستعانة خلال الرقابة بمسئشار من اختياره.²

1-2- سير أعمال المراقبة المعمقة

إن المراقبة المعمقة للوضعية الجبائية تتميز بتقنيات خاصة في الرقابة، حيث يجري المحقق بعد فحص الملف الجبائي و مباشرة أعمال المراقبة عملية جمع للمعلومات الجبائية بإستعمال حق الإطلاع من أجل تقدير ممتلكات المكلف الخاضع للرقابة، وإعداد التجانس بين المداخل المصرح بها وعناصر نمط المعيشة.

1-1-2- البحث عن المعلومة الجبائية

تشكل المعلومة الجبائية دعامة أساسية من أجل تنفيذ المراقبة المعمقة لمحمل الوضعية الجبائية على أكمل وجه، خصوصا إذا كانت هذه المعلومة المتعلقة بالأشخاص الخاضعين للرقابة قد تم جمعها بشكل سليم وإستغلالها بطريقة ذكية.

2-1-2- بطاقة وضعية الممتلكات

و هي إستمارة تحدد فيها الممتلكات المكتسبة(عقارات، منقولات)، والحسابات البنكية المفتوحة وكل معلومة متعلقة بوضعية ممتلكات الشخص، و ترسل إلى المكلف مع إشعار بالمراقبة مع منحه أجل رد كاف من أجل التصريح بممتلكاته بشكل دقيق و كامل، و يمكن للمحقق أن يكمل ملاء إستمارة بكل معلومة أو مؤشر يمكن أن يفيد المحقق من أجل تقدير الدخل المصرح به، و يمكن أيضا أن يمتنع كليا أو جزئيا عن ملا هذه البطاقة لأن هذه البطاقة ليس لها طابع إجباري، وفي هذه الحالة على المحقق أن يتحصل على المعلومات المرغوبة باللجوء إلى طلبات التبرير أو التوضيح والتي لها طابع إجباري.

¹ - المادة 21-3 - من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - نفس المادة السابقة

3-1-2- كشوفات الربط و بطاقة المعلومات

إن كشوفات الربط وبطاقة المعلومات تهدف إلى مراقبة وتكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء مهمته، و يجب أن تحرر بشكل واضح حتى تمكن الهيئات والمؤسسات المراسلة من الرد عليها بشكل صحيح.

4-1-2- البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق التدخل في عين المكان

يمكن للمحقق أن يتدخل في عين المكان من أجل جمع المعلومات الضرورية، وذلك عندما تكون إجراءات بطاقة المعلومات و كشوفات الربط غير كافية، لأن المعلومة لها أثر كبير في تحديد الوضعية الجبائية للمكلف (فحص الكتابات المحاسبية للمؤسسات التي تتعامل مع المكلف، أو الشركات التي يمتلك فيها حصص أو أسهم وتتبع المعاملات المالية بين هذه المؤسسات والمكلف)، وعملية جمع بعض المعلومات يمكن أن تتطلب تنقل وبحث ونقصد بذلك خصوصاً:

- إستغلال المعلومات المتعلقة بالحساب الجاري للشريك، زيادة رأسمال عن طريق مساهمات جديدة؛
 - إقتطاعات تمت من قبل مستغل مؤسسة فردية؛
 - مختلف الحركات المالية وأرصدة الحسابات المالية؛
 - ترخيص البناء المعد من قبل مصالح التعمير والسكن.
- و كما أن بعض المعلومات تتطلب اللجوء إلى مصالح البحث على المستوى المركزي أو الجهوي.

2-2- طلبات التبرير و التوضيح

عند تنفيذ المراقبة المعمقة، يمتلك المحققين الحق في طلب معلومات، أو مؤشرات أو التبريرات التي تتعلق بالوضعية الجبائية للمكلف بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي ورفض الرد من قبل المكلف يمكن أن يؤدي إلى اللجوء لإجراء التبريم التلقائي.¹

1-2-2- طلبات التبرير

لقد حدد القانون مجال هذه الطلبات، حيث لا يمكن أن تصاغ إلا في الحالات التالية:²

- الوضعية المادية و تكاليف أسرة المكلف؛
- التكاليف المقطوعة من الدخل أو التي تمتلك الحق في خصم الضريبة على الدخل؛
- المداخيل والممتلكات في الخارج؛

¹ - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - ميثاق المكلف الخاضع للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ص : 12

- العناصر التي تهدف إلى تحديد أساس الرسم العقاري؛
- العناصر التي جمعتها المصلحة عن المكلف و المتعلقة بتحقيقه مداخل أكبر من تلك المصرح بها.

2-2-2- طلبات التوضيح

يمكن للمصلحة أن تطلب من المكلف توضيحات على عدم التجانس الملحوظ بين مختلف المعطيات المذكورة في التصريح بالدخل الإجمالي أو بين هذه المعلومات، و تلك المذكورة في التصريحات السابقة أو بين مضمون التصريحات المكتتبه و المعلومات التي في حوزة الإدارة الجبائية.

2-3- مدة المراقبة المعمقة

لا يمكن أن تمتد المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية - تحت طائلة بطلان الإجراء- لفترة أكثر من سنة إبتداء من تاريخ إستلام إشعار بالمراقبة، وهذا التحديد لفترة المراقبة لا يعتد به تجاه الإدارة الجبائية عندما:¹

- يستعمل المكلف ممارسات تدليسية مثبتة قانونا؛
- تقديم بمعلومات غير كاملة أو غير صحيحة؛
- يمتنع عن الإجابة عن طلبات التوضيح أو التبرير.

¹ - المادة 21-4- من قانون الإجراءات الجبائية (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

المبحث الرابع : تقييم المحاسبة وإفعال إجراءات المراقبة

بعد القيام بكل إجراءات المراقبة المعمقة والفحص الدقيق للمحاسبة، على المحقق أن يختتم إجراءات المراقبة ويعطي حكما على مصداقية المحاسبة، حيث أنها تنتهي عند الحالات التالية:¹

- تأكيد التصريحات المودعة من قبل المكلف؛
 - معاينة و إكتشاف أخطاء وعدم إنتظام المكلف.
- في الحالتين، تكون الإدارة الجبائية ملزمة بتبليغ المكلف كتابيا بنتائج عملية المراقبة والتبليغ يجب أن يحدد فيه طبيعة الوثائق المحاسبية المقدمة، وتقييم المحققين لمحاسبة المكلف يجب أن يكون مبررا ومعللا من أجل السماح للمكلف بصياغة ملاحظاته أو القبول بها.

المطلب الأول : التقييم العام لمحاسبة المكلف

بالإعتماد على النصوص التشريعية والتنظيمية (المخطط المحاسبي الوطني، القانون التجاري، القانون الجبائي)، على العون المحقق أن يعطي تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية والذي يمكن أن يكون قبول أو رفض المحاسبة.

1- قبول المحاسبة

تكون المحاسبة مقبولة إذا كانت مطابقة لأحكام المخطط المحاسبي الوطني وتستوفي الشروط الشكلية والشروط الموضوعية وأن النقائص الملحوظة لا ترفع عنها صفة الإقناع، وفي هذه الحالة يتم تصحيح النتائج عن طريق اللجوء إلى الإجراءات الإعتراضية.

2- رفض المحاسبة

تنص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة إلا في الحالات التالية :

عندما يكون مسك المحاسبة غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري و شروط و كيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، في هذا الصدد تنص المادة 9 من القانون التجاري

¹- Guide de vérificateur, Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, édition 1994, P : 117

على إلزام كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر بمسك اليومية العامة وتسجيل كل عمليات المؤسسة فيه، و تنص المادة 10 كذلك على مسك سجل الجرد لعناصر أصول المؤسسة في نهاية كل سنة.¹

و كما تنص أحكام المخطط المحاسبي الوطني على أن تكون المحاسبة مفصلة و تسمح بتسجيل و مراقبة العمليات التي أجرتها المؤسسة وإعداد الوثائق المحاسبية التي نص عليها المقرر المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بطرق و كفاءات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني كما يلي:²

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب إنعدام الوثائق الإثباتية؛
 - عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في عمليات المحاسبة؛
 - عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري و شروط و كفاءات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.
- في هذه الحالة لا تطبق الإجراءات الاعتراضية و أما الأسس المقترحة فتعتمد بدون أخذ بعين الاعتبار رد المكلف.

المطلب الثاني: إجراء التعديلات و العقوبات المفروضة

1- إجراء التعديلات

إن إجراء التعديلات يعتمد على درجة إحترام المكلف للإلتزامات الجبائية و المحاسبية و هذه التعديلات يمكن أن تكون إعتراضية أو أحادية الجانب.

1-1- الإجراءات الاعتراضية

و هي تتعلق بالمكلفين الذين يحترمون الإلتزامات الجبائية و المحاسبية، لذلك على الإدارة الجبائية إحترام بعض القواعد و الإلتزامات من أجل القيام بالتعديلات الضرورية، و في هذا الإطار فإن نتائج عمليات الرقابة الجبائية يجب أن تبلغ للمكلف، حتى في حال عدم وجود تعديلات، و قد تجرى محادثة إعتراضية بين الطرفين حول النتائج المبلغة، و التبليغ يجب أن يوجه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار

¹ - المواد 11 / 09 من القانون التجاري

² - المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

إستلام أو تسلّم للمكلف شخصيا، بحيث يجب أن يكون مفصلا ومعللا حتى يتمكن المكلف من إرسال قبوله أو تقديم ملاحظاته وعندما يرفض المحقق هذه الملاحظات يجب عليه أن يبلغه عن طريق مراسلة أيضا معللة ومفصلة أيضا.

وتنص المادة 7-20- من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي " في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة محددًا نهائيا، ولا يمكن الإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد إستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من طرف المكلف بالضريبة".¹

2-1- الإجراءات الأحادية الجانب

تقوم الإدارة الجبائية بصفة تلقائية بالإجراءات الأحادية الجانب عندما لا يلتزم المكلف بالتزاماته المحاسبية والجبائية، أو يرفض الرقابة الجبائية، وعليها أن تأخذ في الحسبان هذا الموقف، وهذا الإجراء يجرم المكلف من الحقوق المرتبطة بالإجراءات الاعتراضية والإجراءات الأحادية الجانب التي تباشرها الإدارة الجبائية هي كما يلي :

1-2-1- التفرغ التلقائي

هذا الحق يخول للإدارة الجبائية بتحديد بشكل أحادي الجانب أسس فرض الضريبة بدون اللجوء إلى الإجراءات الاعتراضية وهي تستعمل في حالة:²

- عدم التصريح أو الإيداع المتأخر؛
- رفض طلب التوضيح أو التبرير؛
- الاعتراض على حق الاطلاع.

2-2-1- التقييم التلقائي

نصت المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه إذا تعذر القيام بالمراقبة الجبائية بفعل المكلف بالضريبة أو فعل الغير، يتم فوراً تقدير أسس فرض الضريبة.³

¹ - المادة 20 -7- من قانون الإجراءات الجبائية (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - المادة 19 من نفس القانون

³ - المادة 44 من نفس القانون

1-2-3- التليغ التلقائي

وهو حق الإدارة بتصحيح بشكل أحادي الجانب تصريحات المكلف بسبب أخطاء كبيرة تبرر الرفض الكلي للمحاسبة.

2- العقوبات المفروضة

عندما يكتشف المحقق ممارسات تدليسية، مخالفات، إغفالات أو أخطاء جبائية، يطبق عقوبات تجاه المكلف الخاضع للرقابة، و يمكن أن تكون عقوبات جبائية أو جزائية بحسب خطورة المخالفة.

1-2-1- العقوبات الجبائية

تختلف العقوبات الجبائية بحسب المخالفة التي إرتكبها المكلف و يمكن تلخيصها فيما يلي :

1-1-2- العقوبات لغياب التصريح

فيما يخص الضرائب المباشرة تطبق زيادة 25 %¹.

و بالنسبة إلى عدم التصريح بالوجود تطبق غرامة 30.000 دج.²

2-1-2- عقوبات التأخير أو عدم التصريح

إن عدم إيداع التصريح السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات يؤدي إلى زيادة 25 % بشكل تلقائي.

مثلا لإعادة تأسيس حساب المواد لمؤسسة شراء و إعادة بيع لسنة واحدة يمثل كما يلي :
و إذا أودع التصريح السنوي خلال الشهرين المواليين من تاريخ إنقضاء الآجال المحددة قانونا تخفض الزيادة 25 % إلى :

- 10 % إذا كانت فترة التأخر لا تتجاوز الشهر؛

- 20 % عند خلاف ذلك.³

و الإيداع المتأخر للتصريح يحمل عبارة " لا شيء " والمكتتبه من قبل المكلفين الذين يستفيدون من إعفاء أو النتائج تكون عجز تؤدي إلى تطبيق غرامة تقدر بـ :

- 2.500 دج عندما يكون التأخير أقل من شهر؛

¹ - المادة 192-1 - من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - المادة 194-1 - من نفس القانون

³ - المادة 322 من نفس القانون

- 5.000 دج عندما يكون التأخير أكثر من شهر؛
- 10.000 دج عندما يكون التأخير أكثر من شهرين.

3-1-2- الزيادة بسبب نقص التصريح

بناء على نص المادة 193-1- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أحل بها نسبة :

- 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛
- 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه؛

- 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص يفوق 200.000 دج.¹

و تنص المادة 193-2- من نفس القانون على أن عند محاولة القيام بأعمال الغش، تطبق زيادة قدرها 100 % على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين (5000.000 دج) أو يعادها.²

2-2- العقوبات الجزائية

يمكن للإدارة الجبائية أن تباشر متابعات جزائية ضد المكلف الذي يقوم بعمليات الغش، وقد نصت على ذلك المادة 28 من قانون المالية 2003 التي ضاعفت العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

" يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة، أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا، بما يأتي :

¹ - المادة 193-1- من نفس القانون (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - المادة 193-2- من نفس القانون

الجدول رقم 06 :

جدول يلخص العقوبات الجبائية و الجزائية المفروضة على المدلسين

الحبس أو السجن المؤقت	الغرامة	مبلغ الحقوق المتملص منها
/	من 50 000 دج إلى 100 000 دج	لا يتجاوز 100 000 دج
الحبس من سنة إلى 5 سنوات	من 50 000 إلى 100 000 دج	أكثر من 100000 دج و لا يتجاوز 300000 دج
الحبس من 2 سنة إلى 10 سنوات	من 1 00 000 إلى 300 000 دج	أكثر من 300000 دج و لا يتجاوز 1000000 دج
السجن المؤقت من 5 إلى 10 سنوات.	من 300000 إلى 1000.000 دج	أكثر من 1000000 دج و لا يتجاوز 3000000 دج
السجن المؤقت من 10 إلى 20 سنة	من 1000 000 إلى 3000.000 دج	أكثر من 3.000 000 دج

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة

ونشير هنا أن شركاء مرتكبي الجرائم والجنح تطبق عليهم نفس العقوبات المذكورة في الجدول بموجب المادة 42-2- من قانون العقوبات التي تنص على مايلي:¹

" يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار إليها في الفقرة السابقة ويعتبرون على الخصوص كشركاء الأشخاص:

- الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج؛
- الذين قبضوا بإسهمهم قسائم يملكها الغير.

¹ - المادة 42-2- من قانون العقوبات

المطلب الثالث : إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة و تبليغ النتائج

1- إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة

طريقة إعادة تأسيس فرض الضريبة تعتمد بشكل أساسي على طبيعة النشاط الخاضع للرقابة و درجة إحترام النصوص التشريعية و الإلتزامات الجبائية، ومدى الإغفالات والنقائص الملحوظة، لهذا الشيء يجري المحقق إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة، و طرق إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة الأكثر إستعمالا هي :¹

1-1- إعادة التأسيس بناءا على العناصر الكمية (المواد)

يلجأ المحقق لهذه الطريقة لسهولة تطبيقها، و أغلب النشاطات تطبق عليها هذه الطريقة لكن بعض النشاطات لا تطبق عليها كالمهن الحرة، و مقاولي الأشغال العمومية ... الخ، وكما أنها لا تطبق على كبريات المؤسسات و المؤسسات التي تمتلك تشكيلة متنوعة للمنتجات والمواد ومتجددة بصفة دائمة.

مخزون أول المدة	
(+) المشتريات	
(-) مخزون آخر المدة	
(=) الإستهلاكات المعاد تأسيسها	
(-) الإستهلاكات المصرح بها	
(=) الفرق (خسائر أو الإغفالات)	

إن نسبة الإغفالات تحسب بناءا على رقم الأعمال المصرح به من أجل تحديد التعديلات التي ستجرى و تكون كما يلي نسبة الإغفال = (مبلغ الإغفالات) / (الإستهلاكات المصرح بها) × 100.

بالنسبة لإعادة تأسيس حساب المواد لمؤسسة إنتاج خلال سنة واحدة فيكون كما يلي:¹

المخزون الأولي للمواد الأولية
(+) مشتريات المادة الأولية
(-) المخزون النهائي للمواد الأولية
(=) الاستهلاكات الخام للمواد الأولية
(-) الضياع (نسبة مئوية)
(=) الإستهلاكات الصافية للمواد الأولية
(-) المخزون الأولي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية
(+) المخزون النهائي للمنتجات التامة محولة إلى مواد أولية
(=) الإستهلاكات المؤسسة للمواد الأولية
(-) الإستهلاكات المصرح بها
(=) الفرق أو الإغفال

2-1- إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على الإيرادات و الفوترة

1-2-1- بناء على الإيرادات

من أجل تحديد الإيرادات التي قامت بها المؤسسة الخاضعة للرقابة فعليا، يتطلب الأمر فتح حساب مالي والذي يحتوي على مجمل الطرف المدين لحساب الصندوق، و كذلك الأرصدة الدائنة للحساب البنكي للمؤسسة أو المستغل (مؤسسة فردية)، بالأخذ بعين الإعتبار تسبيقات العملاء و أرصدة في بداية ونهاية السنة هذا الحساب يكون كما يلي:²

¹- Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 123

²- Ibid,P:124

الصندوق (مجموع الطرف المدين)
(+) الحساب البنكي (الجانب المدين للحساب المحاسبي أو الجانب الدائن للحساب البنكي)
(=) مجموع (تحصيلات الدورة)
(+) تسبيقات العملاء في 01 جانفي
(-) تسبيقات عملاء في 31 ديسمبر
(-) رصيد ح/ عملاء في 01 جانفي
(+) رصيد ح/ عملاء في 31/ ديسمبر
(=) رقم الأعمال المؤسس

حيث إن رقم الأعمال المؤسس يقارن مع رقم الأعمال المصرح به من أجل كشف عن إغفالات أو تخفيضات محتملة.

1-2-2- بناءا على الفوترة

تشكل الفوترة في مؤسسات الأشغال العمومية أساس فرض الضريبة خصوصا الضرائب المباشرة، وإعادة تأسيس الأسس المفوترة لا تسمح فقط بمراجعة أرصدة و تسبيقات العملاء وكذلك التحصيلات و الفوترة المصرح بها، وإعادة تأسيس رقم الأعمال المفوتر لمؤسسة أشغال عمومية يقدم كما يلي:¹

(+) التحصيلات المصرح بها
(-) رصيد ح/ العملاء في 01/01
(+) تسبيقات العملاء في 01 / 01
(+) رصيد ح/ عملاء في 12/31
(-) تسبيقات العملاء في 12/31
(=) رقم الأعمال المفوتر
(-) الفوترة المصرح بها
(=) الفرق

وهذا الفرق يمثل التحصيلات غير المصرح بها الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

1-3- إعادة تأسيس رقم الأعمال بناء على تكاليف الإنتاج

يمكن للمحقق أن يقوم بناء على بعض التكاليف بإعادة تأسيس الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق، ومن بين هذه التكاليف الأجور المدفوعة للعمال، حيث تعتبر وسيلة فعالة لتحديد رقم الأعمال المحقق، و يتم ذلك عن طريق مقارنة الأجور المدفوعة برقم الأعمال المصرح به ومن ناحية أخرى بين إنتاج المؤسسة مع إستهلاكات الطاقة الكهربائية للسنوات الأربع الخاضعة للرقابة، حيث من المفروض أن يجد المحقق نفس العلاقة لكل سنة ماعدا في حالة تغيير معدات الإنتاج، كما أن إستهلاكات المحروقات يمكن أيضا أن يشكل وسيلة لإعادة تأسيس الإيرادات أو رقم الأعمال، وهذا الإجراء صالح خاصة بالنسبة لمؤسسات نقل السلع والمسافرين.¹

1-4- إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة النسب

هذه الطريقة تتمثل في مقارنة العلاقات التي توجد بين بعض العناصر المكونة لسعر التكلفة بالكمية والقيمة مع المعطيات المستخرجة من المحاسبة، ويكفي لتحديد رقم الأعمال المحقق بضرب كميات المواد الأولية (بالأخذ في الحسبان المخزون الحقيقي) في سعر البيع الوحدوي، وهذه الطريقة ليست مستعملة في تجارة التجزئة، في هذا النوع من التجارة نستعمل طريقة نسب الإستغلال، والتي تتمثل في مقارنة النسب المحددة بواسطة المعطيات المحاسبية مع تلك المستخرجة من الوثائق التبريرية.²

1-5- إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة دراسة السعر

إن دراسة السعر تهدف إلى ضمان صحة معامل الهامش الإجمالي المصرح به من قبل المكلف هذا المعامل يحدد بالعلاقة التالية:

$$\text{المعامل} = \frac{\text{سعر البيع المتوسط المرجح للوحدة}}{\text{سعر شراء المتوسط المرجح للوحدة}} = \frac{\text{(رقم الأعمال)}}{\text{(الكمية المباعة)}}$$

$$\text{سعر شراء المتوسط المرجح للوحدة} = \text{(مخزون أولي + مشتريات الفترة)} \div \text{بالقيمة}$$

$$\text{(مخزون أولي + مشتريات الفترة)} \div \text{بالكمية}$$

هذا المعامل يدل على وجود خلل عندما يكون أكبر من المعدل المصرح به، لكن عندما يكون الفرق كبيرا ومتكررا خلال 4 سنوات الخاضعة للمراقبة، الذي يمكن أن يؤدي هذا إلى رفض المحاسبة من حيث الشكل وتطبيق معامل متوسط أكبر بهدف تأسيس رقم الأعمال.

¹- Guide du vérificateur de Comptabilité, Op.Cit, P : 125

²- Ibid, P : 126

1-6- إعادة تأسيس رقم الأعمال بواسطة مؤشرات أخرى

يملك المحقق عدة مؤشرات أخرى والتي من الممكن أن يعتمد عليها من أجل إعادة تكوين الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق يمكن أن نذكر هنا :

- مشتريات المشروبات الغازية والكحولية من أجل إعادة تأسيس الإيرادات المحققة من قبل أصحاب المطاعم؛

- سجل أسماء مرتادي الفنادق.

مع العلم أن كل إجراء يهدف إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال يتضمن بالموازاة رفض المحاسبة من حيث المضمون.

2- تبليغ النتائج

بعد إنتهاء عمليات المراقبة، على الإدارة الجبائية أن تعلم المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة بالتعديلات الجذرة عن طريق تبليغ موصى عليه مع وصل استلام، و يجب أن يكون مفصلا بشكل كاف ومعللا ويذكر فيه أن له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره، وله أجل 30 يوما من أجل إرسال موافقته وصياغة ملاحظاته، ونشير هنا أن التبليغ يهدف إلى قطع فترة التقادم المحددة قانونا، و بعد التبليغ توجد 3 حالات يمكن أن تواجه المكلف:¹

- رد المكلف يرسل في الآجال القانونية بإصدار ملاحظات والتي يمكن أن تكون موضوعية ومبررة، وبالتالي تقبل أو غير مؤسسة وبالتالي ترفض، لذلك على المحقق أن يصوغ تبليغا نهائيا ويجب أن يكون معللا ومفصلا بما فيه الكفاية؛

- الرد يرسل متأخرا وعندما تكون حجج المكلف مقبولة من الأفضل أن تصحح الأسس المبلغة من أجل إقامة بشكل ملائم جدول فرض الضريبة إضافي؛

- غياب الرد وفي هذه الحال تفهم كقبول ضمني للمكلف بالأسس المبلغة سابقا من قبل المحقق.

- بعد ما يبلغ المحقق نتائج المراقبة للمكلف، و سواء أجاز هذا الأخير أم لا على ما ورد في التبليغ في أجل 40 يوما، على المحقق أن يحرر تقرير عمليات التحقيق ويقوم بإصدار الجداول الإضافية **les rôles**

(Supplémentaires).²

¹ - المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012)

² - Guide de vérificateur, Op.Cit, P : 40,41

1-2- التبليغ النهائي

إن التبليغ النهائي للتعديلات يكون بعد إنقضاء أجل 40 يوم، والتعديلات المجرة يجب أن تكون مبررة بشكل كافي ومعللة، ولا يوجد تاريخ محدد من أجل التبليغ النهائي، و بحيث يجب أن تكون في أجل معقول.

2-2- تحرير تقرير عمليات التحقيق

يسمح هذا التقرير لمختلف المصالح بممارسة مهامها في أعمال الرقابة، ويحتوي عناصر تنفيذ عمليات التحقيق، ومن أجل هدف التوحيد يوجد نموذج يستعمل من قبل كل المصالح المعنية بالرقابة، وتودع نسخة من تقرير الرقابة في الملف الجبائي للمكلف، بينما ترسل نسخة أخرى إلى المديرية الجهوية للضرائب من أجل التحليل والتلخيص.

3-2- إصدار الجداول الإضافية

هذه الجداول الإضافية تمثل نهاية عمليات الرقابة الجبائية، حيث يتم تحديد الحقوق والعقوبات المستدركة.

التحليل:

إن الرقابة الجبائية والتي تكلمنا عليها من جانبها النظري والتقني، كما أننا بينا بأنها سياسة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، وبالتدقيق كان تركيزنا على الجانب الجزائري نظرا لتوفر القوانين التي تنظم عملية الرقابة والأدلة التي توضح من جهة أخرى الإجراءات التقنية اللازمة لإتمام الرقابة، غير أن الرقابة الجبائية أو الهيئة المكلفة بالرقابة على مستوى كل مديرية ولائية للضرائب لا تخضع لأي عملية تقييمية لمهامها ما عدا التقارير التي ترفع إلى نيابة المديرية والتي مفادها إنهاء عملية الرقابة الجبائية. وبالتالي لكي تكون الرقابة الجبائية فعالة وتركز عليها الدولة باعتبارها سياسة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، وجب على وزارة المالية أن تدرج في الهيكل التنظيمي للمديريات الولائية هيئة تحوّل لها مهمة الاشراف والمتابعة الدورية لعمليات الرقابة الجبائية، سواء تعلق الأمر بالرقابة على المحاسبة أو الرقابة في مجمل الوضعية الجبائية.

خلاصة الفصل

بعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية للمكلف نخلص أن الرقابة الجبائية تشكل وسيلة هامة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي والتقليل منهما، والإدارة الجبائية تستعملها من أجل معاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات وعدم إحترام الإلتزامات الجبائية من قبل المكلف وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية موافقة بحسب طبيعة المخالفة.

وعلى كل حال، يجب أن نشير أن هذه المعايير الموضوعية من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش والتهرب الضريبي غير كافية نظرا للعدد المحدود للموارد البشرية المؤهلة والوسائل المادية الموضوعية لأعوان الإدارة الجبائية من أجل القيام بمهام الرقابة لكل ملفات المكلفين في نفس الوقت على أحسن وجه، بالإضافة إلى العدد الكبير للمكلفين والتعدد الكبير لملفات المكلفين والذي يعد عملا صعبا على المحققين، لذلك فإن الإدارة الجبائية مدعوة للتكيف والتنبؤ ووضع قواعد تسيير متناسقة عصرية، وإقامة تقاليد عريقة للتحكم الجيد في الإدارة الجبائية والذي يسمح لهذه الأخيرة بتحقيق المردودية المالية وحماية المصلحة العامة، لذلك عليها أن تضع عددا من الأحكام والتشريعات سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي لتحقيق الهدف المنشود والمتمثل في مكافحة الغش والتهرب الضريبي أو محاولة الحد والتقليل منهما .

الفصل الرابع : سياسات مكافحة الغش
والتهرب الضريبي في الدول المغاربية
(الجزائر، تونس والمغرب)

الفصل الرابع :

سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي في الدول المغاربية (الجزائر، تونس والمغرب)

لو نجري عملية متابعة للتغيرات التي مست النظم الضريبية للدول المغاربية لوجدنا بأنها تمثلت في سلسلة من الإصلاحات مست بصفة خاصة النسب أو المعدلات المطبقة والأوعية الضريبية، وهذا طبعا يأتي كمسايرة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية التي وقعت في بلدان المغرب العربي. ومن المعلوم فالنظام الضريبي الذي ركزت عليه دول المغرب العربي في إصلاحاتها هو من أهم الأساسيات التي تبنى عليه الاقتصاديات الحديثة خاصة في ظل التطورات الحاصلة في البيئة العالمية. والجدير بالذكر هو أن الأنظمة الضريبية لدول المغرب العربي شهدت على غرار الأنظمة الأخرى في العالم منذ نهاية الثمانينيات العديد من الإصلاحات التي تهدف في أغلبها إلى توسيع الأوعية الضريبية وتخفيض المعدلات المطبقة بما يحقق زيادة المردودية المالية ويساهم في الحد من محاولات الغش والتهرب الضريبي.¹

وبالتالي سنقوم بعرض خصائص كل نظام ضريبي مغاربي على حدى من أجل الوقوف على ظروف تطوره في ظل الإصلاحات التي مسته لنستنتج ونتمكن من استخلاص أوجه الشبه والاختلاف بين هذه الأنظمة.

¹ - عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية - دراسة تحليلية تقييمية - ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2003،

المبحث الأول: الأنظمة الضريبية لدول المغرب العربي

سنحاول من خلال هذا المبحث بشكل مفصل نوعا ما عرض خصائص كل نظام ضريبي لدول المغرب العربي محل الدراسة مركزين في ذلك على الآثار المالية والاقتصادية التي خلفتها الإصلاحات، وسنتهج في عرضنا الترتيب الآتي:

النظام الضريبي الجزائري، النظام الضريبي التونسي، النظام الضريبي المغربي.

المطلب الأول: النظام الضريبي الجزائري

لقد شرعت الجزائر في إصلاح السياسة الاقتصادية المتبعة خلال سنوات الثمانينات، من حيث إعادة رسم أهدافها وحتى عملية ضبط أدائها، وقد كانت الضريبة باعتبارها أداة هامة على غرار بقية أدوات السياسة الاقتصادية، وهذا راجع للدور الذي تلعبه خاصة فيما يتعلق بجلب الموارد المالية التي تكفل عملية الإنفاق العمومي، بالإضافة إلى أن المشرع الجزائري وضع في اعتباره قضية التصدي للتذبذب الحاصل في أسعار المحروقات وكانت الضريبة هي الوسيلة التي يجب الارتكاز عليها.

وعليه فالجزائر اتخذت قرار يفيد بتشكيل لجنة وطنية لإجراء التعديلات والإصلاحات اللازمة للنظام الضريبي سنة 1987، تضم هذه اللجنة إدارات سامية لدى وزارة المالية وإدارة الضرائب وكذلك مختصين وخبراء، وقد خلصت اللجنة إلى إعداد قائمة الاقتراحات والتوصيات سنة 1989 لكيفية هيكلة نظام ضريبي بديل.

وتجدر الإشارة فإن النظام الضريبي بعد الإصلاحات أتى بتشكيلة متناسقة مع تشكيلة النظم الضريبية الأخرى في العالم، وقد كانت الضرائب والرسوم متمثلة في:

الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة. ونظرا لأهمية هذه الضرائب والرسوم سوف نقدم عرض خاص لكل منهم.

1- ضريبة الدخل الإجمالي

لقد عرف المشرع الجزائري ضريبة الدخل الإجمالي بأنها ضريبة سنوية تؤسس على دخل الأشخاص الطبيعيين وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة.¹

¹- Article n°1, code des impôts directes et taxes assimilées, Berti Editions, Alger, 2011, p:15

نطاق التطبيق

لقد حددت المادة الثالثة والرابعة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الأشخاص الخاضعون لهاته الضريبة، حيث نصت الفقرة الأولى على إخضاع الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم، كما يخضع الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر لنفس الضريبة على العائدات ذات المصدر الجزائري.

وتوضيحا لموطن التكليف فقد أفادت الفقرة الثانية من المادة الثالثة بمجموعة من الحالات أو الشروط التي من خلالها نستطيع تحديد ما إذا كان موطن التكليف في الجزائر، فالشرط الأول أن يكون الأشخاص لديهم مسكن سواء كانوا مالكيين أو منتفعين به أو مستأجرين له لفترة لا تقل عن سنة واحدة.

أما الشرط الثاني أن يكون الأشخاص يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر بغض النظر عن كونهم أجراء أو ليسوا كذلك.

أما المادة الرابعة فقد نصت على ضرورة إخضاع الأشخاص لضريبة الدخل الإجمالي مهما كان موطن تكليفهم (الجزائر أو غيرها) ومهما كانت جنسيتهم (جزائرية أو أجنبية) إذا تحصلوا على مداخيل في الجزائر.

فئات الدخل المعنية بالخضوع

إن هذه الضريبة تفرض على الدخل الإجمالي الناتج من إستبعاد كافة النفقات من الإيرادات المحققة وهذا طبعا يتعلق بالشخصية الطبيعية:¹

- الأرباح الصناعية، التجارية و الحرفية.

- الأرباح غير التجارية.

- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية.

- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

- المرتبات و الأجور و المعاشات و الريع العمري.

¹- Article n°2, code des impôts directs et taxes assimilées, op.cit, p:15

- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية و الحقوق المتعلقة بها.
- عائدات المستثمرات الفلاحية.

- الأرباح الصناعية، التجارية و الحرفية

لكي نعتبر أرباحا بأنها أرباح صناعية، تجارية و حرفية يجب أن تحقق من طرف أشخاص طبيعيين و ناتجة عن ممارسة نشاطات صناعية أو تجارية أو حرفية. وهناك ثلاثة حالات لعملية الإخضاع وهي حالة النظام الجزائي، حالة النظام المبسط و حالة النظام الحقيقي.

النظام الجزائي:

ويضم الفئة التي لا يتجاوز رقم الأعمال المحقق قيمة 10.000.000 دج إذا كان النشاط متمثل في عمليات شراء من أجل إعادة البيع .

النظام المبسط:

ويشمل الفئة التي ينحصر رقم أعمالهم بين (10.000.000 دج ، 30.000.000 دج)

النظام الحقيقي

ويضم الفئة التي يتجاوز رقم أعمالهم السنوي قيمة 30.000.000 دج .

ويتعلق الأمر بالأنشطة كالشراء و إعادة البيع أو تأدية الخدمات و المكلفين بالضريبة الممارسين لعمليات البيع بالجملة، وكذلك المكلفين الذين يقومون بتأجير العتاد أو السلع الاستهلاكية التي لها صفة الديمومة.¹

أما فيما يتعلق بالإعفاءات فقد ساهمت المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في عرض حالات الإعفاء المختلفة، حيث نصت الفقرة الأولى على استفادة الأنشطة التي يقوم بها الشاب المستثمر المؤهل و المدعم من طرف الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث سنوات إبتداء من الدخول في مرحلة الاستغلال.

كما تحدد مدة الإعفاء بستة سنوات إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيةها، و قد تمدد الفترة بستين عندما يتعهد المستثمرين بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة.

بالإضافة إلى ذلك فقد جاءت الفقرة الثانية من المادة المذكورة سابقا بتوضيح حالتين للإعفاء وهي:

¹ - Article n°20, code des impôts directs et taxes assimilées, op.cit, p:22

- خمس سنوات بالنسبة للمستثمرين في النشاطات أو المشاريع المؤهلة للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم الاستثمار المصغر.

- عشرة سنوات بالنسبة للحرفيين التقليديين والحرفيين الفنيين.

أما الإعفاء الدائم من الضريبة على الدخل الإجمالي فقد منح للمؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة، بالإضافة إلى الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية والمداحيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

- الأرباح غير التجارية

والمقصود بهذا النوع من الأرباح تلك المداحيل المتأتية من مزاوله مهنة حرة مثل: الأطباء، المحاسبين، المحامين والمهندسين، بالإضافة إلى ممارسات أخرى مثل العضوية في شركات الأشخاص أو المداحيل المتحصل عليها من براءات الاختراع.

أما عن كيفية الإخضاع فتتم وفق حالتين هما:

حالة التصريح المراقب:

تطبق هاته الحالة بصفة إجبارية عند ممارسة نشاط حر أو نشاط غير تجاري كعضو في شركة أشخاص.

حالة الاقتطاع من المصدر:

هاته الحالة تطبق على المداحيل المتحصل عليها كأجرة من طرف الأشخاص الذين يقومون بنشاطات داخل الجزائر، أو على المداحيل المتمثلة في حقوق التأليف، أو المداحيل المتأتية من براءات الاختراع.

- الدخل العقارية الناتجة عن تأجير الممتلكات المبنية و غير المبنية

إن عملية تأجير العقارات المبنية كالسكنات والمحلات والمصانع وكذا تأجير الممتلكات غير المبنية مهما كانت طبيعتها بما فيها الأراضي الفلاحية، حيث تكون قيمة الإيجار السنوية هي الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي وتحسب الضريبة بنسبة 7% للعقارات الموجهة للاستعمال السكني و15% للعقارات ذات الاستعمال التجاري كالمحلات.

- دخول الأموال المنقولة

إن الأموال المنقولة التي تخضع لضريبة الدخل الإجمالي تتمثل أساسا في عائدات الأسهم ونتائج الشركات، غير أنه يوجد إعفاء من IRG لمدة تصل إلى 5 سنوات تم الشروع في تطبيقه منذ بداية 2003 شمل هذا الأخير أصناف من النواتج نذكر منها:

- فوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل المتعلقة بالأسهم والسندات المسعرة في البورصة.
- نواتج أسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة.
- الرواتب و الأجرور

إن أغلبية أفراد المجتمع ينتمون لفئة ذوي الرواتب والأجرور والتي تتركب من الأجرور القاعدية وبعض المنح والعلاوات، وتأتي بالدرجة الثانية الاقتطاعات المتمثلة في اقتطاع الضمان الاجتماعي و المحددة نسبته ب 9 % واقتطاع IRG والتي تحسب وفق السلم الآتي الذي أستحدثت تزامنا مع تغير شبكة الأجرور سنة 2008:

الفتات	النسبة %	قيمة الضريبة
0 — 10.000 دج	0	0
10.001 دج — 30.000 دج	20	4.000
30.001 دج — 120.000 دج	30	27.000
أكبر من 120.000 دج	35	/

المصدر: قانون المالية لسنة 2008.

وبخصوص الإعفاء من هذه الضريبة فإن كل شخص جزائري كان دخله الخاضع لايتجاوز قيمة 10.000 دج ، بالإضافة إلى بعض الأشخاص الأجانب كالسفراء والقناصل والأعوان الدبلوماسيين، غير أن ذلك مرتبط بشرط والمتمثل في منح البلدان التي يمثلونها للسفراء والقنصلين والأعوان الدبلوماسيين الجزائريين نفس الامتيازات الجبائية.

- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بثمن عن العقارات المبنية و غير المبنية

في هذا الإطار فإن كل الأشخاص باختلاف جنسياتهم ومقر إقامتهم يخضعون ل IRG على فوائض القيمة المحققة من عمليات التنازل عن العقارات سواء كانت مبنية أو غير مبنية، ويؤخذ بعين الاعتبار سنة الحيازة وسنة التنازل أثناء احتساب الضريبة على الدخل، حيث حدد المشرع نسبة محررة تقدر ب 10 % للعقارات المبنية و 7 % للعقارات غير المبنية.

- المداخل الفلاحية

ونقصد بها تلك المداخل المتحصل عليها من جراء ممارسة نشاط زراعي أو تربية المواشي والدواجن، أما من حيث احتساب ضريبة الدخل الإجمالي فتتم بعد تحديد قيمة الدخل الخاضع عن طريق طرح الأعباء المالية من الإيرادات المحققة.

وللإشارة فإنه توجد حالات إعفاء مؤقتة تخص المداخل الفلاحية الناتجة عن استصلاح واستغلال الأراضي المستثمرة حديثا أو في بعض المناطق الجبلية.

أما من حيث الإعفاءات الدائمة فإنها تمنح للإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والخضر الجافة والتمور.

نسب ضريبة الدخل الإجمالي:

في أغلب الحالات تخضع المداخل لضريبة الدخل الإجمالي وتحسب عن طريق السلم التصاعدي والممثل في الجدول أدناه وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري وضع بعض النسب الأخرى لاحتساب IRG في حالة وجود مداخل أخرى والتي ذكرنا البعض منها سابقا.

الجدول رقم 07:

السلم التصاعدي لضريبة الدخل الإجمالي في الجزائر.

نسبة الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة (د.ج)
0	لا يتجاوز 120.000
20	120.000 – 360.000
30	360.000 – 1.440.000
35	أكثر من 1.440.000

المصدر: قانون المالية لسنة 2008.

2- الضريبة على أرباح الشركات

إن هاته الضريبة تفرض سنويا على الأرباح المحققة من طرف الأشخاص المعنويين، ويتم إحتسابها بمعدل محر قدره 25% كحالة عامة باستثناء المتعاملين بمواد البناء وهم فئة المقاولين وكذا العاملين في النشاطات السياحية فإن المعدل الذي يطبق 19%¹.

¹ - Article n° 150, code des impôts directs et taxes assimilées, op.cit, p:84

وتجدر الإشارة إلى أن الشركات إذا أرادت إعادة الاستثمار للأرباح المحققة فإنها تخضع إلى معدل مخفض قدره 12.5% وتخضع الشركات إلى مراقبة أصولها لفترة تصل إلى ثلاث سنوات للتأكد من عملية إعادة الاستثمار، وفي حالة عدم الامتثال من طرف الشركة لإدارة الضرائب الحق في مطالبة نسبة الضريبة على الأرباح التي خفضت مسبقا.

أما من ناحية طريقة دفع هاته الضريبة فقد حددت بموجب نص المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث تقوم الشركة بدفع ثلاثة أقساط خلال السنة N+1 التي تلي سنة تحقيق الربح باعتبار سنة الأساس N أما رزنامة الدفع تكون على التوالي كما يلي:

القسط الأول قبل N+1/03/15 ، والثاني قبل N+1/06/15 ، والثالث قبل N+1/11/15، وقيمة القسط الواحد تساوي 30 % من قيمة الضريبة المتعلقة بالسنة N.

3- الرسم على القيمة المضافة

لقد أستحدثت بموجب قانون المالية لسنة 1991 ليحل محل الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات TUGP/S ، كما أن الرسم على القيمة المضافة يعد من أهم الرسوم المتعلقة برقم الأعمال كما يعتبر ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري والحرفي أو المهن الحرة.¹

ولقد تم استثناء النشاط الفلاحي من الخضوع لهذا الرسم في حين تم إخضاع العمليات التي تقوم بها المؤسسات المالية كالبنوك والتأمينات وذلك في مطلع سنة 1995.

وللإشارة فإن الرسم على القيمة المضافة يتم تحمله من طرف المستهلك النهائي وهي ميزة خاصة يتميز بها دون غيره من الرسوم، كما أن عملية الإخضاع تكون مرتبطة بجاذبة منشئة حيث تختلف هذه الأخيرة باختلاف طبيعة النشاط.

بالإضافة إلى إمكانية إجراء عملية حسم أو خصم الرسم المسدد من طرف المكلفين الخاضعين لمورديهم عن طريق فواتير الشراء المتحصل عليها، فلو نأخذ مثالا عن تاجر جملة يخضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة 17% على فواتير البيع التي يصدرها وله الحق في استرجاع الرسم الذي سددته للموردين أثناء الشراء، فإذا كان الفرق موجبا فوجب عليه التسديد وإذا حدث العكس فيصبح رصيذا مدينا ويطلق عليه أيضا بالقرض الضريبي ويجوز له استرجاعه في حدث منشأ لاحقا.

¹- Kalaf belamiri, comment comptabiliser la TVA ,EMAP ,Alger,1991,p :05

أما عن النسبة المطبقة والمتعلقة ب TVA فهي كما يلي:¹

17 % ويسمى المعدل العادي ويطبق على النشاطات، الخدمات والمنتجات غير الخاضعة لمعدل 7 % ويسمى بالمعدل المخفض ويطبق على المنتجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي، الاجتماعي والثقافي.

وبخصوص حالات الإعفاء فقد وردت في النصوص القانونية وأمثلة ذلك المنتجات ذات الاستهلاك الواسع والتظاهرات الثقافية، بالإضافة إلى المنتجات الخاضعة للرسم على المذابح والمعادن الثمينة الخاضعة لرسم الضمان كالذهب والفضة والبلاتين.²

المطلب الثاني: النظام الضريبي التونسي

في سنة 1986 وبهدف تحسين مستوى توازن السياسة الاقتصادية الكلية وتسريع عجلة التنمية الشاملة سعت تونس إلى تجسيد برنامج للاستقرار والإصلاحات رغم أن الوضع الاقتصادي كان متزنا والحالة العامة مقبولة إلى حد كبير.

ولقد اتخذت الدولة التونسية العديد من الإجراءات كتحرير التجارة الخارجية والأسعار، والشروع في عدم تدخل الدولة في مجموعة من القطاعات بشكل تدريجي ومحاولة التركيز على ميزان المدفوعات وترشيد النفقات العامة.

من جهة أخرى فالنظام الضريبي التونسي له خصائص عديدة منها ارتفاع نسب الضرائب المفروضة والتعقيدات التي تتضمنها بعض النصوص القانونية والتنظيمية بالإضافة إلى تناقض بعض التحفيزات الجبائية.

وكغيرها من الدول فقد قامت تونس سنة 1988 بجملة من الإصلاحات على نظامها الضريبي قصد مواجهة الإشكاليات المطروحة وتحقيق مجموعة من الأهداف المسطرة كالتخفيض في مستوى معدلات الضرائب والرسوم المطبقة، وترسيخ مبدأ الحياد وشفافية النظام الضريبي بالإضافة إلى توسيع الأوعية الضريبية وتسهيل الإجراءات والقواعد الضريبية المعمول بها.³

1 - قانون المالية لسنة 2001

2 - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص: 255

3 - محمد حاج منصور، إصلاح النظام الجبائي التونسي في ظل سياسة التصحيح الهيكلي، ورقة عمل مقدمة في ملتقى الإصلاحات الاقتصادية في الدولة التونسية، تونس، 1994، ص: 2

والجدير بالذكر فإن النظام الضريبي التونسي ركز على الضرائب المباشرة في عملية الإصلاح حيث اهتم بالضريبة على الدخل والضرائب على أرباح الشركات، كما تم التركيز أيضا على الرسوم المفروضة على أرقام الأعمال كالرسم على القيمة المضافة، وهذا طبعاً كما تم في الإصلاحات الجزائرية.

1- الضريبة على الدخل

هاته الضريبة تخص المداخل التي يتحصل عليها كل الأشخاص الطبيعيين وسنوضح فيما يلي نطاق التطبيق وفئات الدخل المعنية بالإخضاع.

نطاق التطبيق:

إن هذه الضريبة تفرض على كل دخل يتحصل عليه الأشخاص الطبيعيون بشرط أن تكون إقامتهم الأصلية بتونس، أما عن عملية التسديد فتتم في بداية كل سنة وتحسب الضريبة على مداخيل السنة التي سبقتها.¹

وتجدر الإشارة بأن عملية فرض هاته الضريبة تتعلق بالأشخاص الساكنين بصفة فعلية بتونس وكذلك الأشخاص المقيمين على الأراضي التونسية بشكل منتظم بحيث يشترط في هاته الحالة أن لا تقل مدة الإقامة عن ستة أشهر في السنة الواحدة، كما يخضع لهاته الضريبة كافة الموظفون والدبلوماسيون الذين يزاولون مهامهم في بلد أجنبي بشرط أن يكونوا غير خاضعين لضريبة على مداخيلهم هناك، بالإضافة إلى المداخل العقارية وعائدات رؤوس الأموال المنقولة ومداخيل الشركاء في شركات الأشخاص وشركات المساهمة.

فئات الدخل المعنية بالإخضاع:

إن ضريبة الدخل تفرض على الدخل المتحصل عليه بعد خصم التكاليف من الإيرادات لسنة النشاط، أما عن الفئات المعنية بعملية الإخضاع فقد تمثلت في:²

مداخيل النشاطات الصناعية والتجارية، مداخيل المهن غير التجارية ومداخيل الاستغلال الفلاحي والصيد البحري، بالإضافة إلى المرتبات والأجور والمنح والإيرادات العميرية والمداخيل المتعلقة بالعقارات ورؤوس الأموال المنقولة، والجدير بالذكر هو كيفية تقييم الدخل الواجب إخضاعه حيث يتم تحديده بالطريقة المحاسبية المعمول بها للأشخاص الذين ينتمون إلى النظام الحقيقي، أما فئة

¹ - Article n° 1, code de l'impôts sur le revenu des personnes physiques et de l'impôts sur les sociétés, Tunisie, mis à jour 2010

² - Article n° 8, Ibid

الأشخاص المدرجين في دائرة النظام الجزائي فيتم تقدير دخلهم بطريقة تقديرية ومن أمثلة هؤلاء الأشخاص نجد الحرفيين وأصحاب المهن الحرة، بالإضافة إلى ذلك فإن الأجور المؤقتة أو الموسمية التي يتحصل عليها الأشخاص تخضع لاقتطاع ضريبة الدخل و سنوضح كيفية الإخضاع من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم 08:

يبين ضريبة الدخل على الأجور المؤقتة.

النسب	قيمة الدخل (دينار)
10 %	0 - 2.000
15 %	2.001 - 5.000
20 %	ما فوق 5.000

المصدر: محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص: 238

وإذا كان مجموع المداخل المؤقتة أو الموسمية لا يتجاوز 1500 دينار في السنة فإن النصوص القانونية أفصحت على عدم إخضاعه لضريبة الدخل، وبخصوص بقية مداخل الأشخاص الطبيعيين فإن ضريبة الدخل المتعلقة بهم تحسب انطلاقاً من السلم الضريبي التصاعدي الموالي:

الجدول رقم 09:

سلم ضريبة الدخل في الدولة التونسية.

النسبة %	فئات الدخل بالدينار
0	0 — 1.500
10.5	1.500 — 5.000
15	5.000 — 15.000.00
20	15.000.00 — 50.000.00
25	50.000.00 — 100.000.00
30	100.000.00 — 200.000.00
35	أكثر من 200.000.00

المصدر: مجلة القوانين الضريبية المتعلقة ب IRG و IBS، المديرية العامة للتشريع الجبائي وزارة المالية التونسية، 2010، ص: 72.

2- الضريبة على أرباح الشركات

نطاق التطبيق

يتضح من تسمية الضريبة أن المعني بها هو الشركات غير أنه توجد بعض الشركات تخضع ل IBS وتستثنى أنواع أخرى، فمن بين الشركات الخاضعة نجد شركات رؤوس الأموال وشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة، ويضاف إلى هؤلاء التعاونيات الإنتاجية والخدماتية، والمؤسسات العمومية التجارية أو الصناعية والشركات المدنية شريطة أن يكتسبوا الشخصية المعنوية.¹ وتجدر الإشارة إلى أن IBS تفرض أيضا على الشركات المقيمة في الخارج والمتحصلة على نواتج من طرف شركات تنشط في الأراضي التونسية.

كيفية تحديد أرباح الشركات:

إن عملية تحديد الربح يتم بالطريقة المحاسبية المألوفة والتي تعتمد على طرح كافة الأعباء والمصاريف من الإيرادات المتحصل عليها حتى وإن اشتملت على فوائض قيمة من خلال التنازل عن استثمار من استثمارات الشركة.² بالإضافة إلى ذلك فإن الربح الخاضع لضريبة IBS يتكون من الفرق بين قيمة الأصول الصافية أثناء نهاية الدورة وقيمتها عند بداية الدورة. والمقصود بمصطلح الأصول الصافية هو تغطية الأصول لمجموعة الديون الموجودة في الخصوم. وتجدر الإشارة إلى أنه أثناء تحديد الربح تقيم المخزونات والأشغال التي هي قيد الإنجاز بسعر تكلفتهم.

نسبة الضريبة

إن نسبة الضريبة على أرباح الشركات المطبقة عموما تقدر ب 35 % وتسمى النسبة العادية غير أنه أحيانا تطبق فقط نسبة 10 % لبعض النشاطات التي ترغب الدولة في ترقيةها ومساندتها كمؤسسات الصناعة التقليدية والمؤسسات الفلاحية والصيد البحري، بالإضافة إلى التعاضديات الاستهلاكية.

1- مجلة القوانين الضريبية المتعلقة ب IRG و IBS، مرجع سابق، ص: 78 - 89

2 - العربي كتون، دراسة حول السياسات الجبائية في دول المغرب العربي، الأمانة العامة لإتحاد المغرب العربي، 1996، ص: 57

والأنشطة المستفيدة من برنامج تشغيل الشباب أو الصناديق القومية المتكفلة بتشجيع المؤسسات الصغيرة.¹

3- الرسم على القيمة المضافة

لقد أدرج الرسم على القيمة المضافة خلال السداسي الثاني لسنة 1988 في إطار الإصلاحات التي مست الضرائب غير المباشرة، وقد كانت بعض الرسوم سائدة قبل سنة 1988 كالرسم على الاستهلاك والرسم على أداء الخدمات والرسم على الإنتاج غير أنها ألغيت بمجرد دخول الرسم على القيمة المضافة حيز التنفيذ.

وعاء الرسم على القيمة المضافة

يعنى بهذا الرسم كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير أن الحالة تختلف من نشاط لآخر ويبرز هذا الرسم في الفواتير المستخدمة في النشاط سواء تعلق الأمر بمبيعات أو منتجات مبيعة أو خدمات مقدمة ويتضح من خلال ما سبق أن وعاء الرسم على القيمة المضافة هو رقم الأعمال.

الحدث المنشئ

إن الحدث المنشئ هو الواقعة القانونية التي تلزم المكلف بتسديد مستحقات الرسم على القيمة المضافة وللإشارة فإنه يختلف باختلاف طبيعة النشاط فعمليات البيع أو الأنشطة التجارية يكون حدثها المنشئ هو تسليم البضاعة والأنشطة المتعلقة بالمقاولاتية يكون حدثها المنشئ هو الإنجاز المرحلي الجزئي أو الكلي للأشغال، أما صفقات الاستيراد يكون الحدث المنشئ لها هو موعد أداء حقوق الجمارك على البضائع المستوردة.

نسبة الرسم على القيمة المضافة

في الحقيقة وبالنظر إلى القوانين التونسية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة فإن النسب مختلفة باختلاف الحالات:²

- نسبة عامة تقدر ب 18%.
- نسبة مرتفعة تقدر ب 29 % تطبق على بعض المنتجات الكمالية.
- نسبة منخفضة تقدر ب 10 % تخص الأنشطة السياحية والتجهيزات بصفة عامة ونقل البضائع.
- نسبة منخفضة أيضا تقدر ب 6 % تطبق على الحرفيين وقطاع المنتجات الفلاحية.

¹- Article n°49 code de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques et à l'Impôt sur les Sociétés, Tunisie, OP.Cit.

²- Article 7 du code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, Tunisie, mis à jour au 2010

الخصم والاسترجاع

فيما يخص عملية الخصم للرسم على القيمة المضافة التي تم تسديدها من طرف المكلف بالضريبة يخصم أثناء وقوع الحدث المنشئ أين يكون المكلف مطالب بتسديد الرسم على القيمة المضافة المتعلق بنشاطه ويحسب الفارق بين مبلغ الرسم الواجب تسديده وقيمة الرسم المسددة فإذا كان الفارق إيجابيا فوجب التسديد، أما إذا كان سلبيا فيرحل إلى الشهر الموالي كما يشترط في حق الاستفادة من الخصم تقديم الفواتير والوثائق التي تثبت فعلا قيمة الرسم المسدد.¹

وبخصوص الاسترجاع فإن المكلف عند ترحيله الأرصدة المدينة السلبية إلى الأشهر الموالية فيشكل تراكما في نهاية السنة وعليه فيحق له طلب استرجاع ما يعادل 20% من الرصيد المدين السنوي وقد يرفع إلى نسبة 40% من الرصيد المدين إذا تعلقت قيمة الرسم على القيمة المضافة بعمليات بيع بالإيجار.²

المطلب الثالث: النظام الضريبي المغربي

لقد شهد النظام الضريبي المغربي عدة إصلاحات في مطلع سنوات الثمانينيات، وكان الهدف الأساسي منها تجسيد نظام ضريبي متماسك وفعال، وقد ارتكز هذا الإصلاح على ثلاث أنواع من الضرائب والرسوم كغيرها من دول المغرب العربي، هاته الضرائب والرسوم تمثلت في الضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، وعليه سوف نقف عن كل نوع من هذه الأنواع كما سجلنا ذلك مع بقية الأنظمة الضريبية.

1- الضريبة العامة على الدخل

إن ضريبة الدخل تفرض بصفة خاصة على الأشخاص الطبيعيين الذين يزاولون نشاطهم داخل إقليم الدولة المغربية، أما عن المداخل التي تستهدفها ضريبة IRG حسب النصوص القانونية للدولة المغربية فهي:³

الأجور، المداخل المهنية، المداخل العقارية، مداخل رؤوس الأموال المنقولة، المداخل الفلاحية. كما تجدر الإشارة إلى أنه يتم إخضاع كل المداخل المتأتية من أصل أجنبي مع ضرورة احترام بنود الإتفاقيات الجبائية المبرمة من أجل تفادي إشكالية الازدواج الضريبي.

¹ - Article 9 du code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, Tunisie, OP.cit

² - Article 15, du meme code

³ - www.finances.gov.ma/fiscalité/IRG.PDF, 2012, p:2-9

نسبة الضريبة

إن الضريبة العامة على الدخل تحسب وفق سلم تصاعدي وقد شهد عدة تعديلات كان آخرها سنة 2010 و سنوضح ذلك من خلال الجدول الموالي.

الجدول رقم 10:

السلم التصاعدي للضريبة العامة على الدخل في دولة المغرب

النسبة (%)	قيمة الدخل بالدرهم
0	0 - 20.000
13	20.000 - 24.000
21	24.000 - 36.000
35	36.000 - 60.000
44	أكثر من 60.000

المصدر: وزارة المالية و الخوصصة المغربية سنة 2010.

إن هذا التصاعد التدريجي في النسب يساهم في إعادة توزيع العبء الجبائي بشكل موضوعي بين شريحة المكلفين إذ يأخذ بعين الاعتبار القدرة التكليفية لكل شخص وهي أهم الأهداف التي سطرها المشرع المغربي من خلال تطبيقه لضريبة الدخل.

الإعفاءات

لقد قدم المشرع المغربي أثناء تطبيقه للضريبة العامة على الدخل مجموعة من الإعفاءات منها ما يتعلق بالجانب الاقتصادي كالقيم المنقولة في الأسواق المالية والأخرى التي تتعلق بالجانب الاجتماعي كمداحيل الجمعيات الخيرية.

أما بخصوص الأشخاص الطبيعيين والشركاء في الشركات الفعلية أو شركات التضامن أو شركات التوصية البسيطة أو بأصحاب الحصص المشاعة، فإن الضريبة تفرض على الشريك الرئيسي. والشخص الطبيعي الشريك في المال المشاع فيؤخذ بعين الاعتبار دخله المهني بالنسبة لنصيبه في نتيجة الدورة الاستغالية.¹

¹ - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص: 255

مميزات الضريبة العامة على الدخل

إن طريقة فرض الضريبة على الدخل التي كانت سائدة سابقا تتميز بوجود بعض التناقضات إذ أنها تعكس توزيع ضريبي غير عادل والذي سبب مجموعة من الفوارق الاجتماعية.¹ غير أنه تم إصدار قوانين جديدة لتنظيم الضريبة على الدخل للقضاء على الثغرات والعيوب التي تميز بها النظام الجبائي القديم، وفيما يلي سوف نوضح بعض النقاط .

النظرة الشمولية للمادة الخاضعة للضريبة

من بين النقاط السلبية التي تميز النظام النوعي المفروض على المداخيل هي اختلاف مستوى العبء الضريبي باختلاف تعداد المداخيل، حيث أنه لا يتماشى مع القدرة الحقيقية والفعلية للمكلفين، بالإضافة إلى تفرع المادة الخاضعة للضريبة مما يؤدي إلى فرض الضريبة على كل دخل بمفرده بدل فرضها على كافة المداخيل جملة واحدة، مما أدى بإدارة الضرائب للدولة المغربية إلى إنشاء الضريبة العامة على الدخل وتطبيقها مع ضرورة التحكم في المادة الخاضعة للضريبة.

كما أن أهم ميزة تتميز بها الضريبة العامة على الدخل كونها ضريبة وحيدة تؤخذ بواسطة وعاء وحيد متمثل في مجموع المداخيل، لأن القضية مرتبطة بضرورية تركيبية تراكمية وشمولية بإمكانها أن تحدث توازن جبائي باعتبار أن الضغط الضريبي الواقع على المكلفين سيكون مرتبطا بمقدارهم التكاليفية بخصوص النفقات العمومية.

التوافق بين نسب الضريبة

إن التباين والتفاوت الذي تميز به النظام الضريبي المغربي فيما يخص معدلات الضرائب هو نتيجة عدم الملائمة التي ترتبط بالنظام الضريبي النوعي، كما أن عملية تحديد نسب الضريبة أمر رئيسي عند اختيار إستراتيجية مبنية على العدالة الضريبية، فإن القانون المتعلق بالضريبة العامة على الدخل وتماما منه مع هذا الاتجاه قد حدد جدولا واحدا لنسب الضريبة يتكون من 5 شرائح تنطلق نسبها من 13% بالنسبة للشريحة التي يكون دخلها الإجمالي ما بين 20.000 و 24.000 درهم إلى 44% بالنسبة للشريحة التي يفوق دخلها 60.000 درهم (أنظر الجدول رقم 10).

إن التوافق بين المعدلات الضريبية يواكب تصاعديا عالية نسبيا، ومن ثم يزيد معدل الضريبة بازدياد المادة الخاضعة، ولا شك في أن هذه التصاعدية ستشكل عاملا ملائما لإعادة توزيع المداخيل.

¹ - العربي كنون، مرجع سابق، ص: 28

الإسقاطات

فيما يتعلق بالإسقاطات، فقد كانت محل نقاش وجدل لاسيما تلك التي لها طابع اجتماعي كالإسقاطات المتعلقة بالأعباء العائلية، حيث كانت تتم تارة على مستوى الضريبة وتارة أخرى تتم على مستوى الدخل.

ومن أجل تفادي هذه الاختلافات، اعتمد القانون المنظم للضريبة العامة على الدخل فكرة حد الكفاف لكي يتم توحيد سقف الإسقاطات.

2- الضريبة على أرباح الشركات

لقد جاءت الضريبة على أرباح الشركات بعد مجموعة من التعديلات التي مست الضرائب المفروضة على الأشخاص الطبيعيين، ففي سنة 1941 بعدما كانت الضريبة على الأرباح المهنية هي السائدة تم إدخال ضريبة إضافية مؤقتة بجانبها، وفي سنة 1954 تم ضم الضريبة الإضافية بشكل رسمي للضريبة على الأرباح المهنية، أما في سنة 1959 فقد عرفت تعديلا متميزا إذ أصبح كقانون تنظيمي لهذه الضريبة، ومع تنالي قوانين المالية برزت مجموعة أخرى من التعديلات أدت إلى ظهور الضريبة على أرباح الشركات واعتمادها رسميا في المنظومة الجبائية المغربية سنة 1987.¹

نطاق التطبيق

إن القوانين والتشريعات المعمول بها في الدولة المغربية وضحت مجال تطبيق IBS حيث أنها تفرض على كافة الشركات والمؤسسات ذات الطابع العمومي والخاص، مع العلم أن طريقة الإخضاع قد تكون اختيارية إذا تعلق الأمر بشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة، وتكون إجبارية في حالة الشركات المدنية والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الأموال.

كما أن إخضاع الأرباح والمداخيل للضريبة على أرباح الشركات يشترط فيه مصدر هذه الأرباح، حيث يستوجب الأمر أن تكون ذات مصدر مغربي.

المساهمة الدنيا

إن القانون المعمول به في دولة المغرب ألزم الخاضعين لضريبة IBS بتسديد مساهمة دنيا بشكل إجباري مهما كان مقدار الأرباح المحققة، بل أنها تدفع أيضا حتى في حالة الخسارة غير أن قيمة المساهمة

¹ - العربي كنون، مرجع سابق، ص: 32

حددت ب 150000 درهم كحد أقصى وقيمة 1500 درهم كحد أدنى، وتجر الإشارة إلى أن الشركات عند تأسيسها يمنح لها إعفاء لمدة ثلاث سنوات.

أما بخصوص الشركات الأجنبية فلها معاملة مغايرة تماما فبدل أن تسدد المساهمة فرض عليها تسديد قيمة جزافية تعادل 12 % من رقم الأعمال المحقق، بالإضافة إلى الأرباح المراد إعادة استثمارها تستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الأرباح.

نسبة الضريبة وخصائصها

في الحقيقة أن الضريبة على أرباح الشركات في النظام الجبائي المغربي تحسب بنسبة عادية قدرها 35 % تطبق عامة على كافة الشركات غير أنه في نطاق منطقة التبادل الحر بولاية طنجة تحسب IBS على أساس نسبة مخفضة إلى 17.5 % ، وكحالة خاصة مناقضة للحالة السابقة تطبق نسبة 39.6 % على أرباح المؤسسات المالية البنكية والشركات العاملة في قطاع التأمينات.

وفيما يتعلق بالخصائص فإن وعاء الضريبة على أرباح الشركات يتسم بالإتساع وهذا راجع لكونها مفروضة على شرائح وأصناف الشركات جميعها مهما كان شكلها القانوني، كما أن حالات الإعفاء المنصوص عنها قانونا ليست شاملة بل هي حالات محصورة من حيث الكم.¹

3- الضريبة على القيمة المضافة

لقد انبثقت الضريبة على القيمة المضافة عن الإصلاحات التي مست النظام الجبائي المغربي، وكانت سنة 1986 أول سنة لتطبيقها ميدانيا، ولقد كانت في بادئ الأمر ضريبة يطلق عليها بحق الباب إذ أن هذا الأخير كان مفروض بصيغة إجبارية وهو بمثابة رسم يفرض على دخول السلع إلى داخل الولايات المغربية وقد بقي هذا الحق مطبق إلى غاية سنة 1962 حيث حينها تم إقرار ضريبة أخرى لتحل محل حق الباب وهي الضريبة على رقم المعاملات والتي تنقسم بدورها إلى قسمين أولهما الضريبة على الخدمات وأصحاب المهن الحرة والثاني يدعى بالضريبة على المنتجات.

والجدير بالذكر أن عملية تطبيق الضريبة على الخدمات والمهن الحرة والضريبة على المنتجات كان يشوبها شيئا من الغموض والصعوبة مما ألزم المشرع المغربي للبحث عن البديل وبالفعل استحدثت الضريبة على القيمة المضافة والتي طبقت على كافة الأنشطة مع إعطاء الحق في إجراء الخصم المعمول

¹ - Anas bensalah zemrani ,« les finances de l'Etat au Maroc- Politique Financière et droit budgétaire », Tome 1, Editions l'Harmattan, France, 1998, p: 223

به والذي يميز هذه الضريبة وقد كانت تحسب بواسطة 11 نسبة أقلها 4.17% وأقصاها 30% ، غير أن هذه النسب قلص عددها وأصبح 4 معدلات فقط .

نطاق التطبيق

لقد خصص النطاق القانوني لفرض الضريبة على القيمة المضافة حيث اشتمل على كافة العمليات المتعلقة بالقطاع الإنتاجي وكذلك الخدمي والمنحزة على مستوى الدولة المغربية، وللإشارة فقط فإن كافة السلع المستوردة من خارج المغرب يفرض عنها الضريبة على القيمة المضافة وتكلف إدارة الجمارك بالسهر على تحصيل هذا الأخير خلافا عن جهاز إدارة الضرائب.

وقد ذهب نطاق فرض الضريبة على القيمة المضافة بعيدا حيث اشتمل أيضا على النشاطات ذات الطابع التجاري والعمليات المتعلقة بملكية العقارات والتنازل عنها، بالإضافة إلى أصحاب المهن الحرة والحرفيين وممارسي الصناعة التقليدية.¹

الوعاء

إن الضريبة على القيمة المضافة تستمد من أرقام الأعمال المحققة من خلال ممارسة العمليات الصناعية والتجارية، وكذا العمليات العقارية والمهنية وكل عمليات الصناعة التقليدية وممارسة المهن الحرة.² ولو ندقق في تفاصيل القوانين المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة نجد بأن هناك عمليات تخضع وجوبا وعمليات أخرى تخضع بموجب اختيار أصحاب هاته العمليات له الضريبة.

فمن جانب العمليات التي تخضع وجوبا نجد العمليات المتعلقة بأشغال المقاولات وقطاع الإنتاج، وكذلك تداول رؤوس الأموال المنقولة، بالإضافة إلى تجار الجملة وتجار التجزئة بشرط أن يتجاوز أو يساوي رقم أعمالهم السنوي 2 مليون درهم.

كما يخضع وجوبا الأشخاص الذين يمارسون نشاطات خدمية كالإطعام والإيواء وإصلاح الأشياء المعطلة وعمليات التهيئة للمواد الأولية الموجهة للصناعة، بالإضافة إلى عمليات النقل وتأجير الشقق المفروشة وتأجير براءات الاختراع والعلامات التجارية.

¹ - المواد 1 إلى 3 ، الظهير رقم 1-85-347 المؤرخ في 20 ديسمبر 1985 المتضمن تأسيس القانون رقم 30-85 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة (النشرية الرسمية رقم 3818 المؤرخة في 1/1/1986).

أما من جانب العمليات التي تخضع بصفة اختيارية نجد المصدرون بصفة عامة، والأشخاص الذين يمارسون نشاطات معفية من الضريبة على القيمة المضافة. بموجب نصوص قانونية واضحة، بالإضافة إلى عمليات التجارة والخدمات البسيطة جدا والتي لا يرتقي رقم أعمالها لكي تخضع للضريبة على القيمة المضافة.

الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة ونسبها

في الواقع أن الحدث المنشئ للضريبة على القيمة المضافة حسب القوانين الضريبية المعمول بها في المملكة المغربية تتوقف على قبض قيمة السلع أو المنتجات المباعة أو الخدمات المقدمة، أما من حيث النسب المطبقة فهي أربعة نسب مختلفة بعدما كانت 11 نسبة كما أشرنا سابقا وسنذكر هاته النسب مع حصر الفئة المعنية والمقصودة بالتطبيق.

نسبة عادية قدرها 20 % تطبق بصفة عامة.

نسبة 14 % يعنى بها قطاع النقل وخدمة الأشغال العمومية والتزويد بالكهرباء.

نسبة 10 % وهي نسبة خاصة فقط لأعمال الفنادق والمطاعم.

نسبة مخفضة 7 % وتطبق على كافة السلع والمنتجات ذات الإستهلاك الواسع.

الإعفاءات

لقد أخذ النظام الضريبي المغربي مجموعة من الإعفاءات وذلك راجع لعدة اعتبارات منها الاجتماعية من أجل السهر على توفير المواد الأولية الضرورية، واعتبارات اقتصادية قصد تحفيز الاستثمارات واعتبارات ثقافية لتشجيع عمليات بيع الكتب والجرائد، وذلك طبقا لأحكام المواد 7، 8 و60 من قانون الضريبة على القيمة المضافة.

كما تهدف هذه الإعفاءات من جهة أخرى إلى تفادي الازدواج الضريبي والإعفاءات نوعان:

الأول مجرد يخص السعر النهائي لبيع المنتج أو تقديم الخدمة، والثاني شامل يهتم بالمنتج أو الخدمة صافية من الضريبة.

المبحث الثاني: أوجه الشبه والاختلاف بين الأنظمة الضريبية المغربية

لقد عرضنا الأنظمة الضريبية لدول المغرب العربي محل الدراسة في المبحث الأول، غير أننا لاحظنا بأن كل دولة سواء تعلق الأمر بالجزائر أو تونس أو المغرب شهدت مجموعة من الإصلاحات عبر مراحل متباينة، وبما أننا ركزنا على ضريبة الدخل والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة باعتبارهم ركيزة كل نظام ضريبي للدول المذكورة.

وبما أن الأنظمة الضريبية هي مؤشر ومقياس مدى التطور الاقتصادي والاجتماعي لأي دولة فكان الاهتمام المتزايد بالإصلاح الضريبي لدول المغرب العربي خصوصا والتي أثر فيها عاملين مهمين:¹ الأول في ويتمثل في العراقيل والغموض التي كانت تتصف بها كافة الأنظمة الضريبية للدول المغربية محل الدراسة، ومن هذا المنطلق عملت هذه الأخيرة أن تستبدل أنظمتها الضريبية القديمة المستمدة من التبعية الاستعمارية بنظام ضريبي يعبر عن سيادتهم ويتبنى سياسة ضريبية فعالة لها أبعادها وغاياتها وتسهر على إعادة توزيع الأعباء بشكل يكفل المعنى الحقيقي للعدالة الاجتماعية ويجسد مبدأ المساواة. أما العامل الثاني فتمحور في الأزمات المالية التي تعرضت لها دول المغرب العربي، حيث حاولت هذه الأخيرة أن تبحث عن طرق وسبل من شأنها أن ترفع من مستوى الموارد المالية الداخلية بغية الوصول إلى رفاهية اقتصادية وتحقيق توازن مالي للدولة.

وعلى غرار الغموض والتعقيدات التي اتسمت بها الأنظمة الضريبية لدول المغرب العربي فإن تعدد النسب الضريبية المطبقة وارتفاعها مع وجود بعض التناقضات أحيانا ساهم بشكل كبير في انتشار مشكلة التهرب الضريبي وما ينجر عنها من إشكاليات أخرى.

وكما أشرنا سابقا حينما تبنت الدول المغربية مبدأ الإصلاح الضريبي فقد كان التركيز بشكل كبير على ضريبة الدخل الإجمالي حيث أنها دخلت حيز التنفيذ في الجزائر سنة 1992، أما في تونس والمغرب كانت الانطلاقة سنة 1990.

أما بخصوص الضريبة على أرباح الشركات فقد شرع في تطبيقها سنة 1992 في الجزائر أما في الدولة التونسية فكانت البداية سنة 1990، بينما كانت المملكة المغربية سباقة في ذلك حيث طبقتها سنة 1987، وفيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة فقد دخل حيز التطبيق سنة 1992، أما في الدولة التونسية فكانت البداية سنة 1988 في حين كانت الانطلاقة في المملكة المغربية سنة 1986.

¹ - Youssef Ousidhoum : « la modernisation des systèmes fiscaux au Maghreb », Thèse de Doctorat, Université Jean Moulin –Lyon III, Faculté de Droit, France, 2001, p: 34,35

والجدير بالإشارة فإن الأنظمة الضريبية لدول المغرب العربي وخاصة الدول الثلاثة محل الدراسة متأثرة بالنظام الضريبي الفرنسي وذلك نتيجة البعد الاستعماري، فمن حيث التركيبة نجد بأن أنظمة دول المغرب العربي تكاد تكون متماثلة ما عدا بعض الفوارق البسيطة، أما من جانب الغايات والأهداف المخطط لها نفسها عند هذه الدول لكن يبقى الاختلاف يتمحور في كيفية استغلال أنجع الطرق لتحقيق ذلك.

كما أن الإصلاحات الضريبية التي تمت على مستوى دول المغرب العربي كانت لها أهداف مشتركة وأهداف إستراتيجية سنعرضها بإيجاز:¹

الأهداف المشتركة

إن الإصلاحات الضريبية التي تمت في دول المغرب العربي كانت متفقة في مجموعة من الأهداف نكر منها:

- تجسيد نظام ضريبي يركز أساسا على ضريبة الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة.
- تبسيط كافة الإجراءات لتطبيق هاته الضرائب على المكلفين.
- محاولة رفع درجة الحياد والشفافية في النظام الضريبي بغية تحقيق العدالة والمساواة.
- السعي وراء تحديد نسب ضريبية معقولة مع مراعاة الظروف الاجتماعية والاقتصادية للمكلفين.

الأهداف الإستراتيجية

بجانب الأهداف السالفة الذكر فإن الإصلاحات أيضا كان لها مجموعة من الأهداف ذات البعد الإستراتيجي نذكر منها:

- محاولة تحقيق توازن بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.
- بناء الأوعية الضريبية على أسس عقلانية مع العمل على توسيع القاعدة الضريبية للتخفيف من الضغط الجبائي.
- ضبط آليات الأنظمة الضريبية بغية تحقيق الانسجام بين مجالات تطبيق الضرائب وأدوات تحصيلها.
- إرساء مصدر لتمويل الخزينة العمومية يتصف بالاستقرار والديمومة.

¹ - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص: 260

أوجه الشبه والاختلاف للأنظمة الضريبية المغاربية

فيما يلي سنقوم بتلخيص العناصر المتشابهة والمختلفة بين الأنظمة الضريبية لدول المغرب العربي محل الدراسة سواء فيما يتعلق بمجال التطبيق أو النسب المطبقة والفئة المستهدفة وطرق فرض الضرائب أو الرسوم والتقنيات المتعلقة بها.

كما أننا سنركز على ضريبة الدخل والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة باعتبار أن كل الأنظمة أعطت أهمية بالغة لهاته العناصر البارزة أثناء الإصلاحات.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي

1-1- مجال التطبيق

إن الدولة الجزائرية فيما يخص مجال تطبيق IRG فقد استهدفت الأشخاص الطبيعيين، كما قسم القانون الضريبي الجزائري هؤلاء الأشخاص إلى ستة فئات كما سبق وأن ذكرناها في المبحث الأول مع وضع آلية تقدير وحساب متلائمة مع كل فئة كلاً على حدا.

أما في الدولة التونسية فقد كانت الفئات المعنية تقريبا نفسها غير أن طرق التقدير والحساب تختلف نوعاً ما، وفيما يخص المملكة المغربية فقد كان عدد الفئات خمسة حيث تم إدراج الأشخاص الممارسين للمهن الحرة مع فئة الأشخاص المتحصلين على الأرباح الصناعية والتجارية.

وعلى العموم نستطيع أن نقول بأن مجال التطبيق والفئات المعنية بالضريبة على الدخل تقريبا متشابهة إلى حد كبير في البلدان الثلاثة.

2-1- نسبة ضريبة الدخل

لو ننظر إلى نسبة الضريبة على الدخل فنجد في الجزائر تطبق نسبة 20 % كحد أدنى في حين أخذت نسبة 35 % كحد أقصى، في حين تطبق الدولة التونسية 10.5 % كحد أدنى وكنسبة قصوى 35 %، أما في دولة المغرب فكانت النسبة الدنيا تقدر ب 13 % والنسبة القصوى 44 %.

ومما سبق نجد بأن الاختلافات موجودة في الحدود الدنيا أما الحدود القصوى فهي متقاربة نسبياً. أما من حيث طريقة الحساب فهي متشابهة بحكم أنها مرتكزة على سلم تصاعدي تراكمي يتمشى مع مجموعة من الفئات، غير أن هذه الأخيرة تختلف باختلاف الوضعية الاجتماعية ومستوى مداخيل أفراد مجتمعات الدول الثلاثة.

1-3- الإعفاءات

فيما يتعلق بالإعفاء فإن كل دولة وضعت إطار خاص وحالات معينة ينظمها القانون فمنها ما هو مؤقت ومنها ما هو دائم، والشيء الملاحظ هو تعدد حالات الإعفاء في التشريع الضريبي الجزائري ومحدوديتها عند بقية الدول ولقد تم عرض ذلك سابقا.

2- الضريبة على أرباح الشركات

1-2- نسبة الضريبة

إن نسبة الضريبة على أرباح الشركات مختلفة في أصلها واستثناءاتها بين دول المغرب العربي فالجزائر نجد فيها نسبتين 25 % وهي نسبة عادية تطبق تقريبا على كافة الأنشطة ونسبة 19 % مخصصة لعمليات إنتاج مواد البناء والأنشطة السياحية، وفي حالة اقتران نشاطين معا وكل منهما خاضع لنسبة فإن المشرع الجزائري وضع حلا لهذه الإشكالية حيث تتم مقارنة رقم أعمال كل نشاط برقم الأعمال الإجمالي والذي يتجاوز نسبة 50 % فيكون مقابل ذلك تطبيق النسبة الملائمة لذلك النشاط.

أما في الدولة التونسية فنجد بأنها وضعت نسبة 35 % تفرض على جميع الأنشطة المنجزة من طرف الأشخاص المعنويين، في حين خصصت نسبة 10 % للأنشطة التي ترغب الدولة التونسية في دعمها وترقيتها كالحرفيين التقليديين وعمليات الصيد البحري.

وفي الدولة المغربية الأمر يختلف فنجد ثلاثة نسب 35 % باعتبارها نسبة عادية تطبق على كافة النشاطات، ونسبة مخفضة استثنائية وتحفيزية للأنشطة الممارسة على مستوى منطقة التبادل الحر بولاية طنجة تقدر ب 17.5 %، ونسبة أخرى مرتفعة نوعا ما تخص المؤسسات المالية تقدر ب 39.6 % .

فلو نجري مقارنة بين هاته الدول الثلاثة نستخلص أن النسبة العامة المطبقة في الجزائر منخفضة عن النسب المطبقة في بقية الدول كما أنها أولت اهتماما للنشاط السياحي بوضع نسبة منخفضة لذلك بغية تشجيع القطاع السياحي بالدولة الجزائرية.

كما يبدو واضحا بأن الدولة الجزائرية تسعى أيضا لتشجيع الاستثمار بمنح معدل مخفض لأشغال إعادة استثمار أرباح الشركات.

وبخصوص الدولة التونسية تتفق في النسبة العامة مع الدولة المغربية غير أن ما يمكن استخلاصه هو ميول الدولة التونسية للركي بقطاع الحرف التقليدية لما لها من أبعاد سياحية تمتاز بها على الصعيد المغاربي.

أما الدولة المغربية فقد اهتم المشرع بتوسيع وعاء الضريبة على أرباح الشركات، وذلك بتركيزه على المؤسسات المالية كالبنوك والتأمينات لما تمتاز به هذه المؤسسات من نشاط وأرباح جد معتبرة، بالإضافة إلى الاهتمام الواضح بتشجيع منطقة التبادل الحر التي تميزها عن الدولة الجزائرية والتونسية.

2-2- الإعفاءات

إن قضية الإعفاءات في مجال الضريبة على أرباح الشركات تختلف باختلاف مقاصد الدول من منحها، وكذا السياسة المنتهجة في المجال الاقتصادي والاجتماعي، والجدير بالذكر في هذا الإطار أن حالات الإعفاء محدودة جدا على غرار ما لاحظناه فيما يتعلق بالضريبة على الدخل.

3- الرسم على القيمة المضافة

في هذا المجال سوف نقف على عدة جوانب للرسم على القيمة المضافة لما تتميز به من خصائص مغايرة لضريبي الدخل والشركات.

1-3 نطاق التطبيق

إن نطاق التطبيق للرسم على القيمة المضافة في الدولة الجزائرية يشمل كافة العمليات الصناعية والتجارية والحرفية وكذا المهن الحرة، بالإضافة إلى عمليات التصدير والاستيراد والعمليات المالية المتعلقة بالبنوك والتأمينات ومقدمي الخدمات باختلاف أشكالها ويستثنى من التطبيق كل الأنشطة الفلاحية.

أما الدولة التونسية والمغربية فلها نفس نطاق التطبيق. بمعنى يوجد تماثل مع الدولة الجزائرية في ذلك.

2-3 نسب الضريبة

في الجزائر نلاحظ بعد التعديلات والإصلاحات تم إرساء سنتين فقط للرسم على القيمة المضافة الأولى عادية وتقدر ب 17 % ويطبق على كافة الحالات، والثانية منخفضة وتقدر ب 7 %، ويطبق كحالة خاصة على المواد ذات الاستهلاك الواسع وعمليات شراء الأجهزة الحيوية.

أما في الدولة التونسية فالأمر يختلف حيث نجد بأنها وضعت أربعة نسب تستهدف فئات مقسمة حسب سياسة اقتصادية منتهجة من قبل الحكومة التونسية، فالنسبة الأولى هي 6 % وتعد نسبة منخفضة ومطبقة على الصناعات التقليدية الحرفية وعمليات تحويل المنتجات الفلاحية.

10 % وهي نسبة منخفضة أيضا وتستهدف قطاع السياحة، وقطاع النقل.

18 % وتعد النسبة العادية وتطبق على كافة العمليات الغير مكورة سابقا، أما النسبة الأخيرة فهي مرتفعة وتبلغ 29 % وتطبق خصوصا على المنتجات الكمالية.

غير أن الوضع في الدولة المغربية يختلف مقارنة بالجزائر ويشبه الدولة التونسية من زاوية عدد النسب المطبقة حيث نجد أربعة نسب وهي:

7 % نسبة مخفضة تطبق على السلع والمواد ذات الاستهلاك الواسع.

10 % نسبة مخفضة أيضا تطبق بصفة خاصة على الخدمات المقدمة من طرف المطاعم والفنادق.

14 % نسبة متوسطة تخص المؤسسات المالية وخدمي الكهرباء والنقل بالإضافة إلى كل العمليات المتعلقة بالعقارات.

20 % وهي النسبة العادية والتي يتسع مجال تطبيقها على كافة الأنشطة الغير مشار لها في الفقرات السالفة الذكر.

عموما ما يمكن استخلاصه من خلال ما سبق أن الجزائر تطبق في نسب أقل عدد من دولتي تونس والمغرب، بينما إذا نظرنا إلى النسبة العادية نجد بأن الجزائر نسبتها العادية أقل نوعا ما من نسبي تونس والمغرب، ولو أن النسب الثلاثة تبدوا مرتفعة إذا ما قارناها بدول أخرى، في حين أن أقل نسبة مخفضة مطبقة تقريبا متشابهة في الدول الثلاثة وخصوصا الجزائر والمغرب، حيث هناك اتفاق حتى في الفئة المعنية بالتطبيق.

3-3- أنظمة فرض الرسم على القيمة المضافة

إن عملية فرض الرسم على القيمة المضافة في الجزائر يتم وفق نظامين:

نظام مبسط ويشمل كافة الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص الذين يتراوح رقم أعمالهم السنوي بين قيمة 10.000.000 دج و 30.000.000 دج.

ونظام حقيقي يضم الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي قيمة 30.000.000 دج، غير أنه يوجد نظام آخر يدعى بالنظام الجزافي أصبح بعد التعديلات لا يفرض الرسم على القيمة المضافة من خلاله، وذلك بعد إدراج الضريبة الجزافية الوحيدة IFU وتجدد الإشارة أن النظام المبسط يلزم المكلفين بتقديم تصريح كل ثلاثة أشهر، أما النظام الحقيقي فيلزم المكلفين بتقديم تصريح شهري.

وفي الدولة التونسية نجد بأن الرسم على القيمة المضافة يفرض بواسطة النظام التصريحي والذي المكلفين الخاضعين بإيداع تصريح شهري، في حين يفرض الرسم بواسطة نظام جزائي على جميع عمليات النقل البري بخلاف سيارات الأجرة بواسطة العداد.

أما في المملكة المغربية فتفرض الضريبة على القيمة المضافة بواسطة نظام تصريحي شهري ويشمل كافة الأشخاص الذين حققوا رقم أعمال أكبر أو يساوي 1.000.000 درهم للسنة التي سبقت سنة النشاط المعنية.

أما الأشخاص الخاضعين الجدد حديثي النشأة، وكذلك الأشخاص الذين حققوا رقم أعمال أقل من 1.000.000 درهم فيتم إخضاعهم بواسطة التصريح الثلاثي.

مما سبق نستطيع أن نستنتج بأن عملية الإخضاع في الجزائر والمغرب متشابهة نوعا ما وذلك من خلال تقسيم الفئة الخاضعة إلى قسمين وكلاهما يعتمد على النظام التصريحي في حين أن الدولة التونسية تركز على النظام التقديري الجزائي دون وضع إطار أو معيار يفصل الفئة الخاضعة إلى شرائح تميزها عن بعضها البعض.

3-4- استرجاع الرسم على القيمة المضافة

في الدولة الجزائرية يستطيع المكلفين باسترجاع الرسوم على القيمة المضافة المسددة على اللوازم والخدمات والاستثمارات المتعلقة بالنشاط في إطار شروط تنظيمية منصوص عنها قانونا وتتم حالة الاسترجاع وقت وقوع الحادثة المنشئة.

ولو نظر للدولة المغربية فإننا نجد أن العملية مشابهة إلى حد كبير غير أن الإجراءات والشروط القانونية تختلف نوعا ما، أما في الدولة التونسية فيتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة، وذلك بواسطة تحرير طلب مؤشر عليه من طرف مركز المراقبة ثم التوجه إلى المحصل المالي، حيث تتم عملية تقديم الفواتير والوثائق الثبوتية وبعد القيام بمراقبتها وإجراء المقارنة والتصفية التي قد تكون لصالح المكلف بالضريبة أو لصالح الإدارة.

وعلى العموم فإن الإجراءات التي تقوم بها الدولة التونسية تمتاز بالسرعة والبساطة وهذا في صالح المكلفين.

3-5- الإعفاءات

في إطار الإعفاء من أداء الرسم على القيمة المضافة نجد بأن التشريع الجزائري يمنح إعفاء للأنشطة المتعلقة بتربية الأسماك، وكذا عمليات استيراد التجهيزات الصناعية والتي تدخل في إطار المقايضة بالحلي المصنوعة من المعادن النفيسة. بالإضافة إلى المتعاملين مع القطاع البترولي كحالة خاصة، كما نص القانون على إعفاء كافة الورشات البحرية.

أما في الدولة التونسية فيمنح إعفاء للورشات البحرية وعمليات الاستيراد للتجهيزات المستعملة في قطاع الصناعة التقليدية، بالإضافة إلى إعفاء شامل لكافة التجهيزات المستخدمة من طرف الفلاحين وذلك قصد تشجيع القطاع الفلاحي، كما تعفى كل الخدمات المقدمة في إطار السياحة والفندقة. وفي الدولة المغربية نجد كذلك إعفاء لأنشطة الورشات البحرية وكل العمليات التي تتعلق بالقطاع السياحي وكذا عمليات التصدير.

من خلال ما سبق ذكره نجد توافق بين الدولة التونسية والمغربية خاصة فيما يتعلق بالقطاع السياحي والفندقة، في حين نجد أن هذا مهمل من طرف الدولة الجزائرية.

3-6- التقادم القانوني

إن فترة التقادم القانونية قد حددها المشرع الجزائري بأربعة سنوات. بمعنى أن الإدارة الجبائية لها الحق في متابعة، ومطالبة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة خلال تلك الفترة الزمنية ويبتل ذلك إذا تم تجاوزها، وهنا نجد بأن الدولة المغربية حددت فترم التقادم بنفس المدة، في حين نجد الدولة التونسية وضعت مدة ثلاثة سنوات للتقادم.¹

بعض العناصر الرئيسية في المقارنة

في واقع الأمر قد تم التطرق إلى الأهداف المشتركة وكذلك الأهداف الإستراتيجية أثناء المقارنة بين الأنظمة الضريبية لدول المغاربية الثلاثة، بالإضافة إلى استخلاص أوجه الشبه والاختلاف مركزين في ذلك على ضريبة الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة. غير أن ذلك لا يكفي مما يجعلنا مضطرين لإجراء المقارنة في بعض العناصر الرئيسية الأخرى إن صح التعبير وسوف نتناولها فيما يلي:

¹ - العربي كنون، مرجع سابق، ص: 194

1- اتجاهات الإصلاح الضريبي

لو نتابع مسيرة الإصلاحات الضريبية التي قامت بها دول المغرب العربي كانت من حيث الفترة الزمنية متقاربة، بينما الأمر الذي يهمنا هو منحى الاتجاه الذي أخذه الإصلاح الضريبي في هاته الدول. في واقع الأمر نجد أن الجزائر ركزت على إصلاح الضرائب المباشرة وإدراج الرسم على القيمة المضافة كذلك الشأن بالنسبة لتونس والمغرب، لكن الاختلاف يكمن في كيفية تطبيق هاته الضرائب والرسوم ونطاق تطبيقها أي الخاضعين لها دون أن ننسى الإعفاءات والتخفيضات التي تمنح دائما لفئات معينة بالإضافة إلى الاهتمام الإيديولوجي لكل دولة له تأثير مباشر على منحى الاتجاه العام للإصلاح الضريبي فالجزائر تتعامل مع القطاعات بشيء مختلف نوعا ما في عمليات الإخضاع، وتونس نجدها تشجع الجانب السياحي والأنشطة الحرفية والتقليدية على غرار قطاعات أخرى، أما المغرب فتركيزها منصب على القطاعات المنتجة والعقارات بصفة خاصة عكس الجزائر وتونس.

2- تركيبة النظام الضريبي

تاريخيا نستطيع الحكم ولو مسبقا بأن أنظمة الدول الثلاثة مستقاة من النظام الضريبي الفرنسي، غير أن هذا لا ينفي وجود بصمات الدولة في تركيبة نظامها الضريبي، فمن حيث الهيكل العام نجد بأن التقسيم الهيكلي للضرائب والرسوم متشابه لحد بعيد، خاصة فيما يتعلق بالضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة والرسوم، إلا أن الجدل والإشكال يبقى مطروح في إقرار وتصنيف الضرائب وتحديد الفئات الخاضعة.

والمتصفح جيدا للنصوص القانونية الصادرة عن السلطات المعنية وبعض الكتب ذات الصلة بالمالية العامة والضرائب نجد اختلافات في التصنيفات، وعلى سبيل المثال نجد الرسم على القيمة المضافة مصنف كضريبة غير مباشرة، في حين المشرع الجزائري خصص قانون يضم كل الرسوم المطبقة على رقم الأعمال والتي يدخل من ضمنها الرسم على رقم الأعمال، وفي تونس والمغرب يعتبران الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة.

لكن بالرغم من الفروقات البسيطة إلا أنه يسهل تخطيطها بواسطة التنسيق، والاتفاقيات خاصة وأن الأصل في الأنظمة كلها مستقاة من نظام واحد فرنسي.

3- مستوى الضغط الضريبي

إن مستوى الضغط الضريبي متفاوت إذا ما نظرنا إلى الدول الثلاثة (الجزائر، تونس و المغرب) وهذا راجع لاختلاف المعطيات الأساسية التي تدخل في قياس الضغط الضريبي، والتي وضحتها في الفصل الثاني.

وحسب بعض الإحصائيات فإننا وجدنا مستوى الضغط الضريبي في دول المغرب العربي بين 20 % إلى 30 % خلال السنوات الأخيرة.

نظريا تتحدد نسبة الضغط الضريبي المثلى 25 % حسب الاقتصادي الأسترالي Colin clark.¹ أما من ناحية التفصيل فقد تحصلنا على إحصائيات متناقضة أحيانا، غير أننا سنذكر بما سردناه في الفصل الأول من هذه الأطروحة، ففي الجزائر بلغ متوسط مستوى الضغط الضريبي 20.3 % سنة 2012 في حين بلغ في تونس 22.4 %، بينما في دولة المغرب 24.6 %.

من خلال ما سبق يبدو أن الدول الثلاثة متحركة نسبيا في مسألة الضغط الضريبي هذا. بمرجعية النسبة المثلى المشار إليها سابقا.

¹ - حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 4، ص: 282

المبحث الثالث: عرض الاستبيان و تحليله

لقد فرض علينا موضوع البحث إتباع منهج معين دون غيره من أجل تقصي المعلومات، من خلال الاعتماد على منهج الاستبيان الذي يعد من أكثر المناهج ملائمة لهذا الغرض من أجل عرض نتائجه وبناء توصياته.

1- عرض الاستبيان

لقد ركزنا في هذا الإطار على أن يكون عرض الاستبيان مفصلا وأن يكون جميع الأسئلة المطروحة متفقة فيما بينها ومتناسقة مع إشكالية البحث، كما أن تكون ملائمة مع الواقع الذي أعدت فيه، فالاستبيان يعتبر قاعدة الدراسات الإحصائية وذلك من خلال التعرض للظروف التي تمت فيها صياغة أسئلة الاستبيان، وبعدها تمت مراجعته وتحكيمه واختباره بشكل نهائي من طرف مجموعة من الأساتذة المختصين.

1-1- مراحل إعداد الاستبيان

ترتبط المراحل التي تم من خلالها تصميم الاستبيان بطبيعة وخصوصية الاستبيان في حد ذاته ولقد تم إعداده في شكل عادي وليس إلكتروني نظرا لطبيعة الدراسة وكذا الفئة المستهدفة.

1-1-1- بناء الاستمارة

فيما يتعلق بالاستمارة العادية فقد تم تدوينها على ورقة عادية باللغة العربية تتضمن 38 سؤالاً.

1-1-2- نشر وإدارة الاستمارة

فيما يخص الاستمارة فقد قمنا بنشرها على مستوى وزارة المالية بالجزائر، وكذا وزارة المالية بتونس العاصمة (في إطار تربص قصير المدى) ثم وزارة المالية والخصخصة بدولة المغرب الشقيق، ولقد تلقت مساعدة من طرف مسؤولين وبعض إدارات الوزارات المذكورة بعد تفهمهم لطبيعة الموضوع، وقد قمت خلالها بجلسات شخصية مع هؤلاء لشرح موضوع البحث وخصوصيته، وحينما التمسوا الجدية قدمت لي عدة مساعدات قيمة، هذه الأخيرة من خلالها فتح المجال أمامي لتقصي الحقائق، وقد تكفلوا أيضا بتوزيع الاستبيان بأنفسهم.

1-1-3- معالجة الاستمارة

بعد جمع البيانات ونقلها وتبويبها كتمهيد لإدخالها للبرنامج الإحصائي SPSS كما أنني استعملت الترميز الآتي:

1- للإجابة بنعم

0- للإجابة بلا

9- لعدم الإجابة أو الحياد

1-2- هيكل الاستبيان وفرضياته

تضمن الاستبيان 38 سؤالاً كما سبق ذكره توزعت على محاور لها علاقة بفرضيات الدراسة كما أنه تم تصميم الأسئلة بشكل مقيد ومغلق، من أجل الحصول على إجابة محددة ومختصرة دون فتح الباب أمام إبداء الرأي، وذلك من أجل التحكم في حدود ونطاق الدراسة (أنظر الملحق رقم 01).

1-3- مجتمع الدراسة وحدودها

في كل دراسة علمية لابد من تحديد مجتمع هذه الأخيرة وكذا حدودها، وكلما كانت عملية التحديد محكمة كانت النتائج فيما بعد قريبة من الدقة.

1-3-1- إطار مجتمع الدراسة

إن طبيعة الدراسة التي تتعلق بسياسات اقتصادية كلية من طرف حكومات الدول محل الدراسة ممتثلة في وزارات المالية، وعليه فكان مجتمع الدراسة مفروض ألا وهو إطارات وزارة المالية ولم تتوفر الفرصة للالتقاء بجميع إطارات كل وزارة، بل انحصر اللقاء ببعض منهم وقد التزموا بتوزيع الاستبيان على بقية الإطارات كما سبق وأن ذكرنا، تعاوننا وتفهما منهم بل أنهم حاولوا تمرير بعض الاستبيانات لإطارات الحكومة فالشكر موصول لهم على حسن تعاونهم.

1-3-2- حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة مما يلي:

- الحدود المكانية: تهتم هذه الدراسة بتحليل واقع التهرب والغش الضريبي وكذا سياسات مكافحته في الدول المغاربية (الجزائر، تونس و المغرب).

- الحدود الزمانية: لقد خصصت فترة 8 أشهر إبتداء من شهر أكتوبر 2012 إلى غاية شهر ماي من سنة 2013، وذلك من أجل إجراء لقاءات أولية مع إطارات كل وزارة بالتنسيق مع بعض الأطراف كتمهيد لطرح الاستبيان وتوزيعه، وقد كانت الصعوبة في البداية أثناء فترة الإقناع بالموضوع ودرجة أهميته وكذا حساسيته.

- الحدود الموضوعية: لقد قمنا بمراجعة الحدود الموضوعية حيث التزمت بمحاولة تحليل واقع الغش والتهرب الضريبي، ثم التطرق إلى سياسات مكافحة ومدى نجاعتها أو احتياجها لسياسات أخرى موازية أو بديلة.

1-3-3- عينة الدراسة

في الحقيقة لم يتم تحديد حجم وعينة الدراسة من الوهلة الأولى أو بشكل مسبق أي قبل توزيع الاستبيان، فبعد الاتفاق مع بعض الإطارات من كل وزارة فقد تم التفاوض والاتفاق على التكفل ب 100 استبيان لكل وزارة وتحديد آجال استلامها خاصة بدولتي تونس والمغرب، لأن في الجزائر كانت العملية أبسط بحكم علاقتي الشخصية ببعض الإطارات بوزارة المالية، كون أنني كنت سابقا إطار سامي بمديرية المالية بولاية الوادي قبل تقلد منصب الأستاذية بالجامعة.

1-4-1- مشاكل الدراسة

في الواقع تعرضنا لمشكل كان في البداية صعب الحل بحكم طبيعة موضوع البحث، الذي كان يندرج في صميم سياسات اقتصادية كلية، لكن بمجرد تدخل بعض الوساطات وإطارات ذات الصلة بوزارة المالية التونسية، وكذا المغربية سهل علينا عملية التواصل مع بعض إطارات الوزارتين الذين ساهموا بمساهمة جبارة كما وضحت سابقا في إنجاح عملية البحث.

2- تحليل الاستبيان

فيما يتعلق بتحليل هذا الاستبيان فإننا بعد تجميع الاستمارات التي وزعت على مستوى وزارات الدول محل الدراسة (الجزائر، تونس و المغرب) قمنا بتبويبها يدويا ثم تم تفرغها في البرنامج الإحصائي SPSS حيث تابعنا العملية حسب التسلسل الوارد في الاستبيان.

2-1- بالنسبة للدولة الجزائرية

2-1-1- طبيعة وواقع الغش والتهرب الضريبي

في هذه الفقرة سوف نقوم بتحليل الشق الأول ألا وهو طبيعة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر ثم نتطرق إلى تحليل الجزء الثاني والمتعلق بواقع الغش والتهرب الضريبي في نفس الدولة.

2-1-1-2- طبيعة الغش والتهرب الضريبي

الجدول رقم 11:

يبين مدى ممارسة الغش والتهرب بواسطة إخفاء أرقام الأعمال

VAR1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
71,0	71,0	71,0	71	1 Valid
97,0	26,0	26,0	26	0
100,0	3,0	3,0	3	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن نسبة 71 % تؤكد على أنه توجد ممارسة واسعة للغش والتهرب من خلال إخفاء بعض أرقام الأعمال سواءا بصفة جزئية أو كلية، في حين نلاحظ حوالي 26% من الإجابات تنفي ذلك. بمعنى أن لديهم وجهة نظر أخرى، ناهيك عن نسبة 3 % لم يقدموا أية إجابة.

الجدول رقم 12:

يبين مدى ممارسة الغش والتهرب بواسطة المبالغة في تسجيل التكاليف
VAR2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
92,0	92,0	92,0	92	1 Valid
100,0	08,0	08,0	8	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يبدو جليا بأن النسبة الغالبة (92 %) تبين بأنه توجد ممارسات للغش والتهرب بواسطة تضخيم قيمة التكاليف التي تظهرها التصريحات المحاسبية والجبائية، في نفس الوقت هناك أقلية من يحملون رأيا آخر. بالإضافة إلى ذلك فإنه من خلال فحص الإجابات وجدنا بأن المكلفين بالضريبة يميلون إلى ممارسة الغش والتهرب الضريبي انطلاقا من رصد التكاليف بشكل غير منطقي تماما.

الجدول رقم 13:

يبين التلاعبات في رصيد كل من العملاء و المخزونات
VAR3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
63,0	63,0	63,0	63	1 Valid
100,0	37,0	37,0	37	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول السابق بأن عدد الإجابات التي تفند وجود تزييف وتلاعب في استعمال رصيد المخزونات والعملاء تصل إلى 63 % وهذه نسبة معتبرة، بينما توجد حوالي نسبة 37 % من الشريحة المستهدفة لا تشاطر هذا الرأي. وهذا التفاوت يعكس أيضا مدى تحكم هؤلاء الإطارات في تقنيات المحاسبة إذ أن استنتاج مثل هذه التلاعبات يستدعي إلمام واسع بمهارات الممارسة المحاسبية.

الجدول رقم 14:

يوضح مدى الغش والتهرب من الضرائب المباشرة

VAR4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
21,0	21,0	21,0	21	1 Valid
93,0	72,0	72,0	72	0
100,0	7,0	7,0	7	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

حسب الإجابات المتحصل عليها نستطيع القول بأن ممارسة الغش والتهرب من الضرائب المباشرة قليل نسبيا، وهذا ما يفسر مبدئيا الممارسة الواسعة في مجال الضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال حيث بلغت النسبة ما يعادل 72 %.

الجدول رقم 15:

يوضح مدى ممارسة الغش والتهرب من الرسوم على رقم الأعمال وخصوصا TVA

VAR5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
95,0	95,0	95,0	95	1 Valid
95,0	0	0	0	0
100,0	5,0	5,0	5	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

لقد سبق وأن ذكرنا بأنه يوجد ملامح مبدئية للممارسة الواسعة للغش والتهرب من الضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، وذلك من خلال الجدول السابق، غير أنه لما كان السؤال موجه بدقة فإنه من خلال بيانات هذا الجدول يبدو الأمر شديد الوضوح، حيث فعلا هناك تهرب كبير فيما يتعلق بالرسوم على رقم الأعمال و بصفة خاصة الرسم على القيمة المضافة حيث وصلت نسبة هذه الممارسة 95 %، في حين لم نجد إجابة واحدة تنفي ذلك وهذا بإمكاننا اعتباره شبه إجماع على ما فسرناه من قبل.

الجدول رقم 16:

يوضح مدى استعمال الفواتير في كافة المعاملات اليومية كما تنص عليه القوانين

VAR6

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
03,0	03,0	03,0	03	1 Valid
100,0	97,0	97,0	97	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من الجدول أعلاه هناك نسبة 97% من ينفي وجود فواتير في سير العمليات اليومية من طرف كافة المتعاملين الاقتصاديين وهذا تجاهلا للنصوص القانونية المعمول بها، كما يفسر هذا الوضع نوع من الفوضى في السوق الاقتصادية الجزائرية، مما يسبب ضياع كبير في عملية تقدير الأوعية الضريبية ومن ثمة النقص الكبير في الحصيلة الجبائية، ولا ننسى وجود نسبة بسيطة جدا تقدر ب 3% تعارض ذلك.

الجدول رقم 17:

يوضح مدى استعمال الفواتير الوهمية في محتوى التصريحات

VAR7

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
97,0	97,0	97,0	97	1 Valid
100,0	03,0	03,0	03	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من الجدول أعلاه هناك نسبة 97% من يفند عملية الانتشار الواسع لاستخدام الفواتير الوهمية في أغلب التعاملات وإرفاقها بمحتوى التصريحات الجبائية، مما يعكس الصورة السيئة للواقع الاقتصادي في الدولة الجزائرية، والتي من شأنها أن تساهم بشكل واسع في تسرب الحصيلة الجبائية، ناهيك عن الظروف الاجتماعية الرديئة التي تخلفها هاته المعاملات وكثرة الملفات الثقيلة على مستوى أجهزة القضاء.

2-1-1-2- واقع الغش والتهرب الضريبي

في هذه الفقرة سنشرح في تحليل واقع الغش والتهرب الضريبي في الدولة الجزائرية

الجدول رقم 18:

يوضح مدى تطور نسبة الغش والتهرب بالزيادة سنويا

VAR8

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
82,0	82,0	82,0	82	1 Valid
99,0	17,0	17,0	17	0
100,0	1,0	1,0	1	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

كبداية لتحليل واقع الغش والتهرب في الجزائر فإن الجدول المبين أعلاه يفيد بوجود تزايد مستمر في مستوى التهرب والغش الضريبي، حيث بلغت النسبة 82% ، وهذا يمكن تفسيره بأن المكلفين بالضريبة في الدولة الجزائرية لديهم مناخ مناسب لممارسة سلوك التهرب والغش بهذا النمط، طبعاً هذا الواقع تعكسه الإحصائيات السنوية المسجلة على مستوى المديرية العامة للضرائب.

الجدول رقم 19:

يوضح علاقة مستوى الوعي الضريبي بانتهاج سلوك التهرب والغش

VAR9

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
91,0	91,0	91,0	91	1 Valid
98,0	07,0	07,0	07	0
100,0	2,0	2,0	2	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

في الحقيقة أن لمستوى الوعي الضريبي الأثر البالغ على انتهاج سلوك التهرب والغش في أية دولة كانت حيث أن 91% من أفراد العينة أكدوا بأنه توجد علاقة قوية بين عدم انتشار الوعي الضريبي لدى المكلفين وممارسة سلوك الغش والتهرب.

الجدول رقم 20:

يوضح مدى ارتباط الغش والتهرب بالعوامل الاقتصادية والاجتماعية

VAR10

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
52,0	52,0	52,0	52	1 Valid
100,0	48,0	48,0	48	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من خلال عرض نتائج الجدول أعلاه يبدو بأن الآراء مختلفة فهناك حوالي نسبة 52% موافقة على وجود ارتباط بين العوامل الاقتصادية، والاجتماعية وممارسة الغش والتهرب الضريبي في حين نجد ما يقارب 48% ينفون وجود هذا الارتباط، وبالتالي لا نستطيع الجزم أو الميول نحو رأي معين.

الجدول رقم 21:

يوضح العلاقة بين سياسة الدولة المنتهجة وممارسة سلوك الغش والتهرب

VAR11

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
74,0	74,0	74,0	74	1 Valid
91,0	17,0	17,0	17	0
100,0	9,0	9,0	9	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

هناك نسبة 74% من أفراد العينة تبرز بأنه توجد علاقة بين السياسة العامة للدولة المنتهجة واللجوء نحو ممارسة الغش والتهرب الضريبي، في نفس الوقت نجد نسبة 17% يعارض ذلك بمعنى عدم وجود علاقة بصفة مطلقة بين سياسة الدولة، وممارسة الغش والتهرب الضريبي ناهيك عن وجود نسبة 9% محايدة لم تبدي رأيها نحو هذا التساؤل.

الجدول رقم 22:

يوضح العلاقة بين ثقة المواطنين ومسؤولي الدولة وإتباع نهج الغش والتهرب الضريبي

VAR12

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
100,0	100,0	100,0	100	1 Valid
100,0	0	0	0	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

هناك اعتراف واضح وبإجماع مفاده أن انعدام الثقة بين المواطنين ومسؤولي الدولة ينعكس سلبا على سلوك المواطنين، حيث يلجأون إلى ممارسة الغش والتهرب الضريبي بشكل واسع بل يصل أحيانا إلى عدم الرضا بالتسديد أصلا، ولو كانت الضرائب المفروضة جد منطقية وبالتالي يرى المفكرين الاقتصاديين وخبراء المالية، بأن مستوى الثقة بين المواطن والمسؤول له أثر بالغ في اتساع مجال الغش والتهرب الضريبي.

الجدول رقم 23:

يوضح مدى ارتباط الجانب الديني والعقائدي بتزايد سلوك التهرب والغش

VAR13

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
89,0	89,0	89,0	89	1 Valid
100,0	11,0	11,0	11	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

نظريا هناك من ذكر في عدة مقالات وأبحاث علمية بأن الجانب العقائدي والديني خاصة في المجتمعات الإسلامية يعد وازعا لممارسة الغش والتهرب الضريبي، بحكم أن هذه الأخيرة ترى بأنها ملزمة شرعا بآداء فريضة الزكاة فقط، ولو أن هذا الجدل فقهيًا أصدرت في حقه فتاوى مفادها أن الآداء الضريبي منفصل تماما عن آداء الزكاة، ولكل له مقاصده الاجتماعية والاقتصادية.

وبالرجوع إلى نتائج الجدول أعلاه والذي يعبر عن رأي أفراد العينة، في هذا النسق نجد بأن نسبة 89% تعتبر الجانب الديني والعقائدي له تأثير شديد عن تفاهم سلوك الغش والتهرب الضريبي مع وجود أقلية لها رأي مخالف.

الجدول رقم 24:

يوضح مستوى الضغط الضريبي الواقع على المكلفين

VAR14

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
90,0	90,0	90,0	90	1 Valid
100,0	10,0	10,0	10	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يوضح الجدول أعلاه بأن 90% من أفراد العينة تفيد بوجود معدل ضغط ضريبي معتدل كما هو موجود في بعض الدول المتقدمة، في حين أن نسبة 10% تخالف هذا الرأي. يبدو أنه يوجد تناقض بين التزايد المستمر في ممارسة الغش والتهرب الضريبي والمستوى المعقول لمعدل الضغط الضريبي.

الجدول رقم 25:

يوضح الأنشطة التي يمارس فيها الغش والتهرب

VAR15

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
94,0	94,0	94,0	94	1 Valid
94,0	0	0	0	0
100,0	6,0	6,0	6	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

حسب ما ورد في إجابات أفراد العينة نجد بأن الجميع تقريبا (حوالي 94%) باستثناء من التزم الحياد نجد بأنه هناك تأكيد على أن الغش والتهرب الضريبي يمارس على مستوى كل الأنشطة التي يتكون منها النسيج الاقتصادي في الجزائر.

الجدول رقم 26:

يوضح إمكانية وجود إحصائيات تبرز الفئة التي تمارس الغش والتهرب أكثر من غيرها

VAR16

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
99,0	99,0	99,0	99	1 Valid
99,0	0	0	0	0
100,0	1,0	1,0	1	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يبدو جليا ومن خلال البيانات المدونة على الجدول أعلاه بأن كافة أفراد العينة يصرحون فعليا بأنه توجد إحصائيات على مستوى الوزارة، من شأنها أن تبرز وبشكل واضح فئة النشاط التي تمارس الغش والتهرب أكثر من غيرها، حيث وصلت النسبة إلى 99% ، وهذا ما يثبت أيضا وجود إفصاح وشفافية على مستوى الوزارة مما يسهل معالجة الوضعية متى توفرت شروط ذلك.

الجدول رقم 27:

يوضح مدى سيطرة فئة المقاولاتية على سلوك الغش والتهرب

VAR17

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
93,0	93,0	93,0	93	1 Valid
99,0	06,0	06,0	06	0
99,0	0	0	0	9
	99,0	99,0	99	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من خلال ما جمعناه من بيانات وكذلك الأرقام المسجلة أعلاه، يمكننا القول بأن الفئة المسيطرة والغالبة في ممارسة سلوك الغش والتهرب الضريبي هي فئة المقاولين أو بصيغة أخرى القطاع الإنتاجي

وهذا راجع لطبيعة النشاط وكثرة مراحلها وتعقيداته، حيث أن عدد الإجابات التي أبرزت ذلك وصلت إلى 93 من أصل 99 إجابة بنعم عن السؤال السابق ناهيك عن وجود رأي محايد.

الجدول رقم 28:

يوضح الموافقة على أن الغش والتهرب في ال TVA أكثر من IRG و IBS
VAR18

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
88,0	88,0	88,0	88	1 Valid
100,0	12,0	12,0	12	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

مما سبق هناك شبه إجماع على أن الممارسة الواسعة فيما يخص الغش والتهرب الضريبي تنصب نحو الرسم على القيمة المضافة، فضلا عن الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وهذا لا يعني انعدام الغش والتهرب الضريبي في مجال بقية الضرائب المذكورة سلفا، قد يرجع هذا الأمر إلى عدة مسببات ومبررات.

الجدول رقم 29:

يوضح مبررات الرأي السابق (الغش والتهرب في ال TVA أكثر من IRG و IBS)
VAR19

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
69,0	69,0	69,0	69	1 Valid
100,0	31,0	31,0	31	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

هناك نسبة 69% من أفراد العينة تعتبر بأن نسبة الرسم على القيمة المضافة مرتفعة مما تثقل عاتق المكلفين بالضريبة وتدفعهم نحو سلوك الغش والتهرب من آداءها، غير أن نسبة 31% يحملون رأي

مخالف. بمعنى أنهم يرجعون السبب إلى سهولة التملص من الرسم على القيمة المضافة، وليست النسبة المرتفعة لذات الرسم، وذلك بالإفراط في ممارسة حق الحسم الذي أصبح أمر عادي لدى المكلفين.

2-1-2- سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي

في هذه الفقرة سوف نعرض ونساهم بشيء من التحليل السياسات المنتهجة من طرف الدولة الجزائرية في مجال مكافحة الغش والتهرب الضريبي، كما أننا سنقف على استعدادات الجزائر الحالية والمستقبلية في نفس المجال.

الجدول رقم 30:

يوضح مستوى مؤهلات الإدارة الجبائية للدولة الجزائرية

VAR20

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
75,0	75,0	75,0	75	1 Valid
100,0	25,0	25,0	25	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

كبداية في تحليل هذه الفقرة الهامة من الاستبيان نجد بأن 75% من أفراد العينة يفتقدون المقولة التي تنص على انعدام المؤهلات، والوسائل المادية والبشرية الكافية لدى الإدارة الجبائية للدولة الجزائرية لتسخيرها من أجل مكافحة الغش والتهرب الضريبي، في حين أن نسبة 25% لها رأي معاكس تماما.

الجدول رقم 31:

يوضح الموافقة على رأي بعض المفكرين ورجال السياسة في شأن الغش والتهرب الضريبي

VAR21

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
11,0	11,0	11,0	11	1 Valid
93,0	82,0	82,0	82	0
100,0	7,0	7,0	7	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

هناك نسبة ضعيفة جدا تصل إلى 11% من أفراد العينة، والتي تساند رأي المفكرين وبعض رجال السياسة الذي مفاده بأن إشكالية الغش والتهرب الضريبي متفشية في مختلف دول العالم فلا توجد ضرورة ملحة للخوض فيها أكثر مما يجب، في نفس الوقت نسجل معارضة كبيرة لهذا الرأي مفادها ضرورة الاهتمام ببحوثات هاته الإشكالية مهما تطلب الأمر لذلك، وأنا شخصيا أشاطر هذا الرأي لأنه مهما كانت الأسباب والظروف لا بد من تدارس هذه الإشكالية بعناية، والمثابرة من أجل الخروج بحلول مناسبة.

الجدول رقم 32:

يوضح مدى فعالية نظام المعلومات الجبائي

VAR22

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
24,0	24,0	24,0	24	1 Valid
76,0	76,0	76,0	76	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

الجدول أعلاه يبين بكل وضوح أن نسبة 76% من أفراد العينة يبرز عدم فعالية نظام المعلومات الجبائي وهذا لا يعني عدم وجود نظام معلومات وإنما ينقصه التفعيل، لكي يصبح جاهزا للمساهمة بشكل مقبول في الحد من ممارسة أشكال الغش والتهرب المختلفة، في حين يذهب البعض بأن نظام المعلومات الجبائي الجزائري فعال، وإنما الأمر يرجع إلى ملاحظة المورد البشري في استغلال المعلومة الجبائية.

الجدول رقم 33:

يوضح مدى وجود سياسات متخذة من طرف وزارة المالية في شأن الغش والتهرب الضريبي

VAR23

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
98,0	98,0	98,0	98	1 Valid
100,0	02,0	02,0	02	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

في الواقع نجد نسبة 98% من أفراد العينة وهي بمثابة أغلبية، تبين بأنه توجد سياسات واضحة متخذة من طرف الدولة الجزائرية ممثلة بوزارة المالية، غايتها مكافحة أشكال الغش والتهرب الضريبي الممارسة على مستوى تراب الدولة الجزائرية.

* وفي ما يلي سنسرد السياسات المنتهجة والتي وضحتها أفراد العينة من خلال إجاباتهم عن السؤال رقم 29، حيث وجدنا بأن السياسة الوحيدة التي تسهر وزارة المالية الجزائرية على تطبيقها هي الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها القانونية.

الجدول رقم 34:

يوضح مدى إيجابية السياسات المتبعة في مجال الغش والتهرب

VAR24

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
26,0	26,0	26,0	26	1 Valid
96,0	70,0	70,0	70	0
100,0	4,0	4,0	4	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

هناك عدم رضا عن نتائج الرقابة الجبائية باعتبارها سياسة وحيدة متخذة من طرف الدولة الجزائرية حيث وصلت نسبة عدم الرضا إلى 70% من أفراد العينة، غير أن نسبة 26% لها رأي مخالف لما سبق ذكره.

الجدول رقم 35:

يوضح إمكانية وجود سياسات مستقبلية موازية مع الرقابة الجبائية

VAR25

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
05,0	05,0	05,0	05	1 Valid
100,0	95,0	95,0	95	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يبرز الجدول أعلاه بأنه لا توجد سياسات في الأفق تزعم الدولة الجزائرية تطبيقها بشكل موازي مع الرقابة الجبائية، حيث بلغت النسبة التي تثبت ذلك 95% من أفراد العينة، في حين عبرت نسبة 05% على إمكانية وجود سياسات مرتقبة، ولو أن الأمر يستدعي نوعا من المتابعة لأن المتبع للقوانين المستحدثة في المنظومة الجبائية أغلبها نصوص تنظيمية، وتعديلية ولا تحمل معها مستجدات خاصة في إطار الرقابة الجبائية.

الجدول رقم 36:

يوضح مدى استعمال الأساليب الردعية لقمع الغش والتهرب الضريبي

VAR26

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
86,0	86,0	86,0	86	1 Valid
100,0	14,0	14,0	14	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

إن البيانات المسجلة على الجدول أعلاه توضح بأن الدولة الجزائرية تستعمل بعض الأساليب الردعية لممارسة الغش والتهرب الضريبي، غير أننا لو نقوم بالرجوع للجدول رقم 18 نجد تزايد ظاهرة الغش والتهرب سنويا، مما يعطينا تفسيراً مبدئياً بأن هاته الأساليب لم يكن لها أثر إيجابي وقصد التأكد سوف نعرض الجدول الآتي.

الجدول رقم 37:

يوضح مدى نجاعة الأساليب الردعية المتعلقة بقمع الغش والتهرب الضريبي

VAR27

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
06,0	06,0	06,0	06	1 Valid
86,0	80,0	80,0	80	0
86,0	0	0	0	9
	86,0	86,0	86	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يبين الجدول أن 80 أفراد من العينة من أصل 86 إجابة بنعم في السؤال السابق، يؤكدون عدم فعالية وبنجاعة أساليب الردع المنتهجة من طرف الدولة الجزائرية، والتي يفترض فيها أن تساهم بشكل جيد في قمع الغش والتهرب الضريبي، ويمثل هذا رأي الأغلبية.

الجدول رقم 38:

يوضح مدى وجود لقاءات تعاونية بين دول المغرب العربي للبحث في مسألة التهرب والغش

الضريبي

VAR28

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
79,0	79,0	79,0	79	1 Valid
90,0	11,0	11,0	11	0
100,0	10,0	10,0	10	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

في إطار التنسيق الدولي وبذل جهود التعاون يفترض على كل الدول التي تربطها علاقات اقتصادية، أن تنسق وتنظم لقاءات للبحث في المشاكل التي تعترض سبيلهم وفي إطار التنسيق والتعاون من أجل قمع الغش والتهرب الضريبي، فقد وضع الجدول أعلاه وجود نسبة 79% من أفراد العينة، تبين بأن دول المغرب العربي محل الدراسة فعليا ألها متعاونة فيما بينها في هذه المسألة، وذلك بعقد لقاءات عمل وتباحث وكذا تنظيم مؤتمرات لنفس الغرض، غير أن البعض ينفي ذلك.

الجدول رقم 39:

يوضح مدى الاستئناس بالبحوث والدراسات الجامعية

VAR29

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
07,0	07,0	07,0	07	1 Valid
90,0	83,0	83,0	83	0
100,0	10,0	10,0	10	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

إن الأغلبية تجيب بلا. بمعنى أن الدولة الجزائرية لا تستأنس بالدراسات والبحوث الجامعية المنجزة من طرف إدارات الدولة، وهذا جانب سلبي للغاية لأن أهمية البحوث العلمية تبرز من خلال استغلالها ميدانيا لتقييم مدى صلاحيتها، ومساهمتها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية اللازمة.

الجدول رقم 40:

يوضح مدى تنظيم وزارة المالية لمسابقة أحسن بحث علمي و تقني يهدف إلى إيجاد حل لإشكالية

الغش والتهرب

VAR30

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
0	0	0	0	1 Valid
100,0	100,0	100,0	100	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يبدو جليا بأن الإجابة عن هذا السؤال تعكس واقعا آخر والذي يتمثل عنصر اللامبالاة من طرف وزارة المالية الجزائرية وكأن الأمر لا يستدعي عناية خاصة، حيث أكدت عناصر العينة كاملة وبنسبة 100% عدم تنظيم مسابقة مفادها اختيار وانتقاء أحسن بحث علمي أو تقني من شأنه المساهمة ولو جزئيا في كبح جماح هاته الظاهرة .

الجدول رقم 41:

يوضح مدى الاستئناس بدراسات إستشرافية في دول أخرى

VAR31

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
0	0	0	0	1 Valid
100,0	100,0	100,0	100	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من خلال ما عرض في الجدول أعلاه يتضح جليا بأن وزارة المالية الجزائرية لا تعتمد على دراسات إستشرافية لدول أخرى لها تجربة في وضع سياسات فعالة في مجال القضاء عن إشكالية الغش والتهرب الضريبي ودليل ذلك إجماع أفراد العينة المستهدفة بنسبة 100% .

الجدول رقم 42:

يوضح الاعتراف بعدم وجود جدية في حل مسألة الغش والتهرب الضريبي

VAR32

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
100,0	100,0	100,0	100	1 Valid
100,0	0	0	0	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

لقد أجمع أفراد العينة بنسبة 100% على أن وزارة المالية في الدولة الجزائرية لا تمتلك الجدية لمواجهة وبذل الجهود اللازمة التي من شأنها إيجاد حلول لمشكلة الغش والتهرب الضريبي وحسب وجهة

نظري إن عدم انفتاح الوزارة على الجامعات يعد مشكلة في حد ذاتها، لأن الدول التي وجدت حلولاً ولو كانت جزئية نجدها منفتحة على الجامعات ومهتمة بالإنجازات العلمية والدراسات التجريبية التي يعدها الباحثين، وعليه فإنه من الضروري أن تكون العلاقة بين أجهزة الدولة والجامعات ومراكز البحث وطيدة.

تقرير مفصل حول الدولة الجزائرية:

لتسهيل عملية المقارنة بين دول المغرب العربي محل الدراسة تبادر لي أن أعد تقريرا مفصلا يلخص ما جاء في تحليل البيانات بواسطة SPSS، والذي تم عرضه سلفا وتبعاً لفقرات الاستبيان المتسلسلة سوف نتبع نفس النسق في سرد محتوى هذا التقرير.

طبيعة الغش والتهرب الضريبي

إن الغش والتهرب الضريبي يمارس بعدة أشكال وأنماط، فالمكلفين بالضريبة الجزائريين يمارسون الغش والتهرب من خلال إخفاء رقم الأعمال بمعنى عدم التصريح بالرقم الحقيقي وإظهار جزء من الكل، كما نجد نمط آخر يتمثل في تضخيم قيمة التكاليف لكل دورة ناهيك عن التلاعبات المحاسبية في مستوى حساب الزبائن و المخزونات، والتي تضع المكلف دائما بعيدا عن موقع الحدث المنشئ .

من زاوية أخرى تبين لنا أن المكلفين الجزائريين يمارسون الغش والتهرب بشكل واسع في مجال الضرائب غير المباشرة مقارنة بالضرائب المباشرة، وخصوصا التركيز واقع على الرسم على القيمة المضافة (TVA) ، بالإضافة إلى ذلك فإن كافة المعاملات اليومية التي تتم بين المتعاملين الاقتصاديين لا تستعمل فيها الفواتير، تخوفا من الآثار الجبائية التي قد تخلفها هاته الأخيرة، مما أدى إلى بروز سوق سوداء تباع ويتداول فيها المكلفين الفواتير الوهمية المزورة أو كما تسمى بفواتير الجاملة، والتي يرفقها المكلفين بتصريحاتهم .

واقع الغش والتهرب الضريبي

من جهة الواقع نجد بأن الإحصائيات بينت بأنه يوجد تطور بالزيادة فيما يخص ممارسة الغش والتهرب الضريبي، كما أن مستوى الوعي الضريبي متدني مما أدى إلى التزايد المذكور سلفا وبحثا عن المسببات فإننا وقفنا على البعض منها، وعلى سبيل المثال لا الحصر فإنه توجد علاقة بين سياسة الدولة المتبعة وممارسة الغش والتهرب الضريبي، بالإضافة إلى انعدام الثقة بين المواطنين والمسؤولين و مستوى الضغط الضريبي والجانب العقائدي والديني لهم الثر البالغ في انتهاج سلوك الغش والتهرب .

وبخصوص الأنشطة التي تمارس الغش والتهرب وجدنا بأن كل الأنشطة تمارس ذلك لكن بشكل متفاوت وبأساليب مختلفة، وقد أكدت الإحصائيات أن فئة المنتجين وخصوصا المقاولين يمارسون الغش والتهرب بشكل موسع، لدرجة أن عملية تسديد المستحقات تكاد أن تكون منعدمة.

سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي

قبل الخوض في سياسات مكافحة المنتهجة من طرف الدولة الجزائرية فإننا وجدنا ضعف في مؤهلات الإدارة الجبائية وعدم فعالية نظام المعلومات الجبائية، كما أن السياسة المتبعة من طرف الدولة الجزائرية متمثلة في الرقابة الجبائية والمحاسبية وبعد الاستفسار عن مدى نجاعتها وجدنا بأنها لم توفى بالغرض، أما عن وجود سياسات موازية فقد أثبتت العينة بأنه لا توجد سياسات داعمة لدور سياسة الرقابة الجبائية.

من جهة أخرى فالدولة قد اتخذت أساليب رادعة لكنها غير مجدية للأسف، بالإضافة إلى ذلك فإن الجزائر متعاونة مع دول المغرب العربي وذلك عن طريق عقد لقاءات رسمية ومؤتمرات تبحث في مجال إشكالية الغش والتهرب لكن ثمار ذلك لم تظهر على الصعيد الاقتصادي.

وفي المجال العلمي فإننا سجلنا عدم استئناس بالدراسات والأبحاث الجامعية من طرف وزارة المالية، مما يعكس عدم وجود انفتاح على المحيط الخارجي، كما أنها لا تولي اهتمام للدراسات الاستشرافية التي تناولت هاته المشكلة في دول أخرى.

وفي الأخير فقد وقفنا على حقيقة رسمية مؤسفة وهي عدم وجود جدية للبحث في مسألة الغش والتهرب الضريبي من طرف وزارة المالية للدولة الجزائرية.

2-2- بالنسبة للدولة التونسية

1-2-2- طبيعة وواقع الغش والتهرب الضريبي

في هذه الفقرة سوف نقوم بتحليل الشق الأول ألا وهو طبيعة الغش والتهرب الضريبي في تونس ثم نتطرق إلى تحليل الجزء الثاني والمتعلق بواقع الغش والتهرب الضريبي في نفس الدولة.

1-1-2-2- طبيعة الغش والتهرب الضريبي

الجدول رقم 43:

يبين مدى ممارسة الغش والتهرب بواسطة إخفاء أرقام الأعمال

VAR1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
15,0	15,0	15,0	15	1 Valid
93,0	78,0	78,0	78	0
100,0	7,0	7,0	7	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يبدو جليا من خلال الجدول أعلاه أن نسبة 15 % تؤكد على أنه توجد ممارسة واسعة للغش والتهرب بواسطة إخفاء جزء من أرقام الأعمال ، في حين نلاحظ حوالي 78% من الإجابات تنفي ذلك بمعنى أن عدم تفشي هذا النمط من الغش والتهرب وهي نسبة لا يستهان بها، فضلا عن نسبة 07% لم تقدم أية إجابة و التزمت الحياد.

الجدول رقم 44:

يبين مدى ممارسة الغش والتهرب بواسطة المبالغة في تسجيل التكاليف

VAR2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
09,0	09,0	09,0	09	1 Valid
100,0	91,0	91,0	91	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يتضح من خلال ما سبق بأن النسبة الغالبة 91 % تنفي وجود ممارسات للغش والتهرب عن طريق تضخيم قيمة التكاليف التي تظهر من خلال التصريحات الجبائية السنوية، في نفس الوقت هناك أقلية التي أجابت بالعكس.

الجدول رقم 45:

يبين التلاعبات في رصيد كل من العملاء و المخزونات

VAR3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
03,0	03,0	03,0	3	1 Valid
99,0	96,0	96,0	96	0
100,0	1,0	1,0	1	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول السابق بأن عدد الإجابات التي تفند وجود تزيف وتلاعب في استعمال رصيد المخزونات والعملاء ضعيف جدا حيث وصل عددها 3 بنسبة قدرها 3% بينما توجد بالتدقيق نسبة 96 % من الشريحة المستهدفة لا تشاطر هذا الرأي، وهذا التفاوت يعكس مدى نزاهة ومصداقية الحسابات، كما أنها تعكس سلوك السوي للمهنيين وممارسي المحاسبة.

الجدول رقم 46:

يوضح مدى الغش والتهرب من الضرائب المباشرة

VAR4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
52,0	52,0	52,0	52	1 Valid
97,0	45,0	45,0	45	0
100,0	3,0	3,0	3	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

حسب الإجابات المتحصل عليها نستطيع القول بأن ممارسة الغش والتهرب من الضرائب المباشرة موجود بنسبة متوسطة تصل إلى 52% ، كما يبين الجدول نسبة 45% تنفي وجود هذا النمط من الغش والتهرب، وهذا ما يفسر ممارسة متوسطة إن صح التعبير للغش والتهرب في مجال الضرائب المباشرة.

الجدول رقم 47:

يوضح مدى ممارسة الغش والتهرب من الرسوم على رقم الأعمال وخصوصا TVA
VAR5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
05,0	05,0	05,0	5	1 Valid
100,0	95,0	95,0	95	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن نسبة 95% تنفي وجود ممارسة الغش والتهرب من الرسوم على رقم الأعمال وبصفة أحص الرسم على القيمة المضافة (TVA) ، وهذا يعكس مبدئيا عدم تدمير المكلفين بالضريبة من تلك الرسوم المذكورة، لأن الدولة التونسية خصصت تقريبا نسبة لكل فئة نشاط. بمعنى أنه يوجد تلازم بين الأنشطة والنسبة المطبقة.

الجدول رقم 48:

يوضح مدى استعمال الفواتير في كافة المعاملات اليومية كما تنص عليه القوانين
VAR6

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
92,0	92,0	92,0	92	1 Valid
100,0	08,0	08,0	08	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من الجدول أعلاه هناك نسبة 92% من أفراد العينة تؤكد على استعمال الفواتير في سير العمليات اليومية من طرف كافة المتعاملين الاقتصاديين، وهذا تبعا للنصوص القانونية المعمول بها، كما يفسر هذا الوضع نوع من النظام يتميز به السوق التونسي، كما أنها تعكس ثقافة المجتمع التونسي التي تفضل التعامل بالأساليب المنظمة مهما كانت بساطة الأنشطة الممارسة.

الجدول رقم 49:

يوضح مدى استعمال الفواتير الوهمية في محتوى التصريحات

VAR7

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
0	0	0	0	1 Valid
100,0	100,0	100,0	100	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر: من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من الجدول السابق نجد بأن كافة أفراد العينة أجابت بنفس الإجابة والتي تتضمن نفي استعمال الفواتير الوهمية في محتوى التصريحات، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على مستوى نزاهة المكلفين بالضريبة التونسيين ومدى احترامهم للنصوص القانونية والتنظيمية وكذا عدم تحايلهم أمام الإدارة الجبائية. في الحقيقة هذه الإجابة تجعلنا نقف أمام عدة اعتبارات خاصة إذا ما قارنا الوضع مع الدولة الجزائرية التي يحدث فيها العكس تماما، وسوف توضح الأجوبة الموالية والمتعلقة ببقية الأسئلة الوضع بشكل أهنك نسبة 97% من يفند عملية الانتشار الواسع لاستخدام أدق .

2-1-2-2- واقع الغش والتهرب الضريبي

في هذه الفقرة سنشرح في تحليل واقع الغش والتهرب الضريبي في الدولة التونسية

الجدول رقم 50:

يوضح مدى تطور نسبة الغش والتهرب بالزيادة سنويا

VAR8

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
22,0	22,0	22,0	22	1 Valid
99,0	77,0	77,0	77	0
100,0	01,0	01,0	1	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

كبدائية لتحليل واقع الغش والتهرب في تونس فإن الجدول المبين أعلاه يفيد عدم وجود تزايد مستمر في مستوى التهرب والغش الضريبي، حيث بلغت النسبة 77% من مجموع أفراد العينة وهذا يمكن تفسيره إما كون نسبة الغش والتهرب تشهد تناقصا، أو نستطيع القول بأنها مستقرة وما سبق ذكره يبرهن على أنه في أسوأ حال سوف يكون مستوى الغش والتهرب الضريبي شبه مستقر، وهذا الأمر يعد إيجابيا.

الجدول رقم 51:

يوضح علاقة مستوى الوعي الضريبي بانتهاج سلوك التهرب والغش

VAR9

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
94,0	94,0	94,0	94	1 Valid
99,0	05,0	05,0	05	0
100,0	1,0	1,0	01	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من دون شك وحسب ما جاء في الجدول أعلاه، فإن أفراد العينة وبنسبة 94% يبينون بأن السبب الرئيسي لسلوك الغش والتهرب، يتمثل في نقص مستوى الوعي الضريبي لدى أوساط المكلفين وهذا سبب منطقي، في حين نجد نسبة قليلة من أفراد العينة لها رأي مخالف.

الجدول رقم 52:

يوضح مدى ارتباط الغش والتهرب بالعوامل الاقتصادية والاجتماعية

VAR10

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
15,0	15,0	15,0	15	1 Valid
100,0	85,0	85,0	85	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من خلال عرض نتائج الجدول أعلاه يبدو بأن الآراء مختلفة فهناك حوالي نسبة 15% موافقة على وجود ارتباط بين العوامل الاقتصادية، والاجتماعية وممارسة الغش والتهرب الضريبي في حين نجد ما يقارب 85% ينفون وجود هذا الارتباط، وبالتالي نستطيع الميول نحو الوضعية الثانية بحكم مبدأ الأغلبية، وبالرغم من ذلك يبقى الجدول قائم في مثل هذه القضايا.

الجدول رقم 53:

يوضح العلاقة بين سياسة الدولة المنتهجة وممارسة سلوك الغش والتهرب

VAR11

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
90,0	90,0	90,0	90	1 Valid
97,0	7,0	7,0	7	0
100,0	3,0	3,0	3	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

هناك نسبة 90% من أفراد العينة تبرز بأنه توجد علاقة بين السياسة العامة للدولة المنتهجة واللجوء نحو ممارسة الغش والتهرب الضريبي، في نفس الوقت نجد نسبة 7% تعارض ذلك بمعنى عدم وجود علاقة سببية بين سياسة الدولة، وممارسة الغش والتهرب الضريبي ناهيك عن وجود نسبة 3% محايدة لم تبدي رأيها نحو هذا التساؤل.

الجدول رقم 54:

يوضح العلاقة بين ثقة المواطنين ومسؤولي الدولة وإتباع نهج الغش والتهرب الضريبي

VAR12

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
100,0	100,0	100,0	100	1 Valid
100,0	/	/	/	0
100,0	/	/	/	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

هناك اعتراف واضح وبإجماع أي نسبة 100% مفاده أن انعدام الثقة بين المواطنين ومسؤولي الدولة ينعكس سلبا على سلوك المواطنين، حيث يلجأون إلى ممارسة الغش والتهرب الضريبي بشكل واسع بل يصل أحيانا إلى عدم الرضا بالتسديد أصلا، ولو كانت الضرائب المفروضة جد منطقية.

الجدول رقم 55:

يوضح مدى ارتباط الجانب الديني والعقائدي بتزايد سلوك التهرب والغش

VAR13

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
13,0	13,0	13,0	13	1 Valid
99,0	86,0	86,0	86	0
100,0	1,0	1,0	1	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

بالرجوع إلى نتائج الجدول أعلاه والذي يعبر عن رأي أفراد العينة، في هذا الإطار نجد بأن نسبة 13% تعتبر الجانب الديني والعقائدي له تأثير شديد عن تفاقم سلوك الغش والتهرب الضريبي، في نجد ما يعادل 86% لها رأي معاكس تماما.

الجدول رقم 56:

يوضح مستوى الضغط الضريبي الواقع على المكلفين

VAR14

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
84,0	84,0	84,0	84	1 Valid
98,0	14,0	14,0	14	0
100,0	2,0	2,0	2	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يوضح الجدول أعلاه بأن 84% من أفراد العينة تفيد بوجود معدل ضغط ضريبي معتدل كما هو موجود في بعض الدول المتقدمة، في حين أن نسبة 14% تخالف هذا الرأي. يبدو أنه يوجد توافق بين عدم وجود تزايد مستمر في ممارسة الغش والتهرب الضريبي الذي يوضحه الجدول رقم 50، وكذا المستوى المعقول لمعدل الضغط الضريبي.

الجدول رقم 57:

يوضح الأنشطة التي يمارس فيها الغش والتهرب

VAR15

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
98,0	98,0	98,0	98	1 Valid
100,0	2,0	2,0	2	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

بناء على إجابات أفراد العينة والتي يبرزها الجدول أعلاه يبدو بأن الجميع تقريبا وبنسبة 98% باستثناء من خالف الرأي، يؤكدون على أن الغش والتهرب الضريبي يمارس على مستوى كل الأنشطة التي يتكون منها النسيج الاقتصادي في تونس.

الجدول رقم 58:

يوضح إمكانية وجود إحصائيات تبرز الفئة التي تمارس الغش والتهرب أكثر من غيرها

VAR16

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
6,0	6,0	6,0	6	1 Valid
99,0	93,0	93,0	93	0
100,0	1,0	1,0	1	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يبدو جليا ومن خلال البيانات المدونة على الجدول أعلاه بأن كافة أفراد العينة ينفون وجود إحصائيات على مستوى الوزارة، والتي من شأنها أن تبرز وبشكل واضح فئة النشاط التي تمارس الغش والتهرب أكثر من غيرها، حيث وصلت النسبة إلى 93% ، وهذا ما يفسر بأن نسب الغش والتهرب تقريبا متماثلة عبر كافة الأنشطة، وهذا ما إستنتجناه من خلال طرح بعض الأسئلة الشفوية والتي لجأنا إليها كلما وجدنا غموض معين.

الجدول رقم 59:

يوضح الموافقة على أن الغش والتهرب في ال TVA أكثر من IBS و IRG

VAR18

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
15,0	15,0	15,0	15	1 Valid
100,0	85,0	85,0	85	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

مما سبق يمكن القول بأن الممارسة الواسعة للغش والتهرب الضريبي تنصب نحو الضريبة على الدخل الإجمالي، أو كما تسمى في تونس الضريبة العامة على الدخل وكذا الضريبة على أرباح الشركات، ودليل ذلك الإجابة بالنفي على السؤال الموضح أعلاه حيث وصلت النسبة إلى 85% من أفراد العينة.

2-2-2- سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي

في هذه الفقرة سوف نعرض ونساهم بشيء من التحليل السياسات المنتهجة من طرف الدولة التونسية في مجال مكافحة الغش والتهرب الضريبي، كما أننا سنقف على استعدادات تونس الحالية والمستقبلية في نفس المجال.

الجدول رقم 60:

يوضح مستوى مؤهلات الإدارة الجبائية للدولة التونسية

VAR20

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
81,0	81,0	81,0	81	1 Valid
100,0	19,0	19,0	19	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

كبداية في تحليل هذه الفقرة الهامة من الاستبيان نجد بأن 81% من أفراد العينة يفتقدون المقولة التي تنص على انعدام المؤهلات، والوسائل المادية والبشرية الكافية لدى الإدارة الجبائية للدولة التونسية لتسخيرها من أجل مكافحة الغش والتهرب الضريبي، في حين أن نسبة 19% لها رأي مخالف تماما.

الجدول رقم 61:

يوضح الموافقة على رأي بعض المفكرين ورجال السياسة في شأن الغش والتهرب الضريبي

VAR21

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
8,0	8,0	8,0	8	1 Valid
97,0	89,0	89,0	89	0
100,0	3,0	3,0	3	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

هناك نسبة ضعيفة جدا تصل إلى 8% من أفراد العينة، والتي تساند رأي المفكرين وبعض رجال السياسة القائل بأن إشكالية الغش والتهرب الضريبي متفشية في مختلف دول العالم فلا توجد ضرورة

ملحة للخوض فيها أكثر مما يجب، في نفس الوقت نسجل معارضة كبيرة لهذا الرأي مفادها ضرورة الاهتمام بحيثيات هاته الإشكالية مهما تطلب الأمر لذلك.

الجدول رقم 62:

يوضح مدى فعالية نظام المعلومات الجبائي

VAR22

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
94,0	94,0	94,0	94	1 Valid
100,0	6,0	6,0	6	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

الجدول أعلاه يبين بكل وضوح أن نسبة 94% من أفراد العينة وهي تمثل أغلبية يؤكدون على فعالية نظام المعلومات الجبائي، وهذا يعني سهولة الحصول على المعلومة الجبائية وسرعة تدفقها واستغلالها .

الجدول رقم 63:

يوضح مدى وجود سياسات متخذة من طرف وزارة المالية في شأن الغش والتهرب الضريبي

VAR23

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
97,0	97,0	97,0	97	1 Valid
100,0	3,0	3,0	03	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

في الواقع نجد نسبة 97% من أفراد العينة وهي بمثابة أغلبية، تبين بأنه توجد سياسات واضحة متخذة من طرف الدولة التونسية ممثلة بوزارة المالية، هدفها الأساسي مكافحة أشكال الغش والتهرب الضريبي الممارسة على مستوى تراب الدولة التونسية.

* وفي ما يلي سنسرد السياسات المنتهجة والتي وضحتها أفراد العينة من خلال إجاباتهم عن السؤال رقم 29، حيث وجدنا بأنه توجد سياستين هما الرقابة الجبائية. بمختلف أشكالها القانونية، و إلزامية التعامل بالفواتير مهما كانت قيمة السلعة أو الخدمة المشتراة أو المباعة أو المتحصل عليها.

الجدول رقم 64:

يوضح مدى إيجابية السياسات المتبعة في مجال الغش والتهرب

VAR24

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
83,0	83	83	83	1 Valid
100,0	17	17	17	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر: من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

هناك نسبة 83 % من أفراد العينة راضين عن نتيجة السياسات المتبعة من طرف الدولة التونسية في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي، ويرجع ذلك إلى فعالية نظام المعلومات الجبائي من جهة، وتعميم التعامل بالفواتير الذي من شأنه يسهل عملية البحث عن المعلومة الجبائية ومن ثمة استغلالها، وكالمعتاد سجلنا معارضة لهذا الرأي بنسبة 17 %.

الجدول رقم 65:

يوضح إمكانية وجود سياسات مستقبلية موازية مع الرقابة الجبائية

VAR25

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
92,0	92,0	92,0	92	1 Valid
100,0	8,0	8,0	8	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر: من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يبرز الجدول أعلاه بأنه توجد سياسات في الأفق تزعم الدولة التونسية تطبيقها بشكل موازي مع الرقابة الجبائية وإلزامية التعامل بالفواتير، حيث بلغت النسبة التي تثبت ذلك 92% من أفراد العينة، في حين عبرت نسبة 8% على عكس ذلك، وحينما حاولت الاستفسار عن هذه السياسات فقد أفادوني بمعلومة مفادها أتمتة النظام التصريحي. بمعنى كل مواطن يقدم تصريحاته بشكل إلكتروني وتتم الرقابة وفحص هاته التصريحات بنفس الكيفية على مستوى الإدارة الجبائية، أما عن الغش والتهرب الضريبي فيكشف آليا وذلك بتزويد الحواسيب ببرامج ذكية من شأنها أن تتمكن من معرفة الخلل أو موطن الغش أو اللبس.

الجدول رقم 66:

يوضح مدى استعمال الأساليب الردعية لقمع الغش والتهرب الضريبي

VAR26

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
92,0	92,0	92,0	92	1 Valid
95,0	3,0	3,0	3	0
100,0	5,0	5,0	5	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

إن البيانات المسجلة على الجدول أعلاه توضح بأن الدولة التونسية تستعمل بعض الأساليب الردعية لممارسة الغش والتهرب الضريبي حيث بلغت النسبة 92%، غير أن الإشكال يكمن في نجاعة هذه الأساليب.

الجدول رقم 67:

يوضح مدى نجاعة الأساليب الردعية المتعلقة بقمع الغش والتهرب الضريبي

VAR27

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
88,0	88,0	88,0	88	1 Valid
92,0	4,0	4,0	4	0
92,0	0	0	0	9
	92,0	92,0	92	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يبين الجدول أن 88 من أفراد العينة من أصل 92 إجابة بنعم في السؤال السابق، يؤكدون فعالية وبنجاعة أساليب الردع المنتهجة من طرف الدولة التونسية، ويمثل هذا رأي الأغلبية.

الجدول رقم 68 :

يوضح مدى وجود لقاءات تعاونية بين دول المغرب العربي للبحث في مسألة التهرب والغش الضريبي

VAR28

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
92,0	92,0	92,0	92	1 Valid
96,0	4,0	4,0	4	0
100,0	4,0	4,0	4	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

في إطار التنسيق الدولي وبذل جهود التعاون يفترض على كل الدول التي تربطها علاقات اقتصادية أن تنسق وتنظم لقاءات للبحث في المشاكل التي تعترض سبيلهم وفي إطار التنسيق والتعاون من أجل قمع الغش والتهرب الضريبي، فقد وضع الجدول أعلاه وجود نسبة 92 % من أفراد العينة، تبين بأن الدولة التونسية محل الدراسة فعليا أنها متعاونة مع بقية الدول المجاورة كالجنازائر والمغرب، وذلك بعقد لقاءات عمل وتباحث وكذا تنظيم مؤتمرات لنفس الغرض، غير أن البعض ينفي ذلك.

الجدول رقم 69:

يوضح مدى الاستئناس بالبحوث والدراسات الجامعية

VAR29

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
75,0	75,0	75,0	75	1 Valid
100,0	25,0	25,0	25	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

إن الأغلبية تجيب بنعم. بمعنى أن الدولة التونسية تستأنس بالدراسات والبحوث الجامعية المنجزة من طرف إدارات الدولة، وهذا جانب إيجابي حيث وصلت نسبة أفراد العينة الذين أقرؤا بذلك 75%.

الجدول رقم 70:

يوضح مدى تنظيم وزارة المالية لمسابقة أحسن بحث علمي و تقني يهدف إلى إيجاد حل لإشكالية الغش والتهرب

VAR30

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
0	0	0	0	1 Valid
100,0	100,0	100,0	100	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يبدوا جليا بأن الإجابة عن هذا السؤال تعكس واقعا آخر والذي يتمثل عنصر اللامبالاة من طرف وزارة المالية التونسية، وكان الأمر لا يستدعي عناية خاصة، حيث أكدت عناصر العينة كاملة وبنسبة 100% عدم تنظيم مسابقة مفادها اختيار وانتقاء أحسن بحث علمي أو تقني من شأنه المساهمة ولو جزئيا في كبح جماح هاته الظاهرة .

الجدول رقم 71:

يوضح مدى الاستئناس بدراسات إستشرافية في دول أخرى

VAR31

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
0	0	0	0	1 Valid
100,0	100,0	100,0	100	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من خلال ما عرض في الجدول أعلاه يتضح جليا بأن وزارة المالية بتونس لا تعتمد على دراسات إستشرافية لدول أخرى لها تجربة في وضع سياسات فعالة في مجال القضاء عن إشكالية الغش والتهرب الضريبي ودليل ذلك إجماع أفراد العينة المستهدفة بنسبة 100% .

الجدول رقم 72:

يوضح الاعتراف بعدم وجود جدية في حل مسألة الغش والتهرب الضريبي

VAR32

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
0	0	0	0	1 Valid
100,0	100,0	100,0	100	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

لقد أجمع أفراد العينة بنسبة 100% على أن وزارة المالية في الدولة التونسية تمتلك الجدية لمواجهة، وبذل الجهود اللازمة التي من شأنها إيجاد حلول لمشكلة الغش والتهرب الضريبي ودليل ذلك هو الاستئناس بالبحوث والدراسات الجامعية كما وضعنا في الجدول رقم 69 بالإضافة إلى التفكير في سياسات موازية للرقابة الجبائية وتعميم استعمال الفوترة في معظم العمليات الاقتصادية (راجع التعليق الخاص بالجدول رقم 65).

تقرير مفصل حول الدولة التونسية:

فيما يلي سوف نسرّد محتوى التقرير الذي يلخص لنا الوضع في الدولة التونسية بنفس المنهج الذي سبق وإن استعملناه مع الدولة الجزائرية.

طبيعة الغش والتهرب الضريبي

من حيث الطبيعة ففي تونس لا تستعمل طرق الغش والتهرب من خلال إخفاء رقم الأعمال سواء بصفة كلية أو جزئية، كما أن المكلفين لا يضحمون تكاليفهم ولا يتلاعبون في أرصدة الحسابات مما يعكس نزاهة المكلفين وكذا مصداقية مسكهم للمحاسبة، غير أنه توجد ممارسة نسبية للغش والتهرب بخصوص الضرائب المباشرة، لكن التهرب في مجال الرسوم على رقم الأعمال غير منتشرة، زيادة على ذلك فإن التصريحات الجبائية خالية من الفواتير الوهمية.

واقع الغش والتهرب الضريبي

من جهة الواقع نجد بأن الإحصائيات بينت بأنه يوجد شبه استقرار لممارسة الغش والتهرب الضريبي، أما عن مستوى الوعي لدى المكلفين بالضريبة في الدولة التونسية يبدو بأنه جيد كما أن الواقع يبرهن على عدم وجود علاقة سببية بين الوضع الاقتصادي والاجتماعي وممارسة الغش والتهرب الضريبي وأقوى دليل يمكننا أن نقدمه هو الظروف الصعبة التي عاشتها تونس خلال فترة الربيع العربي وما بعدها والتي خلفت عدة مشاكل لكن لم تؤثر على المستوى العام لهاته الظاهرة، بالإضافة إلى ذلك فإنه يوجد تأكيد على العلاقة بين سياسة الدولة وسلوك المواطنين.

دون أن نتجاهل العلاقة الطردية بين تدني مستوى الثقة المتبادلة (بين الدولة والمواطنين) وتزايد ممارسة سلوك التهرب، وفي نفس السياق نفى أفراد العينة وجود علاقة بين الجانب الديني وسلوك التهرب الضريبي.

من جهة أخرى فقد إتضح لنا بأن معدل الضغط الضريبي معتدل وأن ممارسة الغش والتهرب تتم على مستوى كافة الأنشطة بشكل جد متقارب، غير أنه يوجد ميول نسبي نحو التهرب من الضرائب المباشرة فضلا عن الرسم على القيمة المضافة لأن الأمر يختلف عن الواقع الجزائري بحكم سياسة إلزامية التعامل بالفواتير التي ضيقّت الخناق على كل من يريد الغش أو التهرب في مجال الرسم على القيمة المضافة.

سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي

قبل الخوض في سياسات مكافحة المنتهجة من طرف الدولة التونسية فإننا وجدنا ضعف في مؤهلات الإدارة الجبائية، في حين أن نظام المعلومات الجبائي فعال، كما أن السياسة المتبعة من طرف الدولة التونسية متمثلة في الرقابة الجبائية والمحاسبية وإلزامية التعامل بالفواتير، أما عن وجود سياسات موازية فقد أثبتت العينة بأنها توجد سياسة تتمثل في أتمتة نظام التصريحات الجبائية وتجهيز الإدارة ببرامج ذكية تكشف كل أشكال الغش والتهرب.

من جهة أخرى فالدولة قد اتخذت أساليب رادعة ، بالإضافة إلى ذلك فإن تونس متعاونة مع دول المغرب العربي وذلك عن طريق عقد لقاءات رسمية ومؤتمرات تبحث في مجال إشكالية الغش والتهرب. وفي المجال العلمي فإننا سجلنا استئناس بالدراسات والأبحاث الجامعية من طرف وزارة المالية مما يعكس وجود انفتاح على الجامعات، كما أنها لا تولي اهتمام للدراسات الاستشرافية التي تناولت هاته المشكلة في دول أخرى.

وفي الأخير فقد وقفنا على حقيقة رسمية وهي وجود جدية للبحث في مسألة الغش والتهرب الضريبي من طرف وزارة المالية للدولة التونسية.

3-2- بالنسبة للدولة المغربية

1-3-2- طبيعة وواقع الغش والتهرب الضريبي

في هذه الفقرة سوف نقوم بتحليل الشق الأول ألا وهو طبيعة الغش والتهرب الضريبي في المغرب، ثم نتطرق إلى تحليل الجزء الثاني والمتعلق بواقع الغش والتهرب الضريبي في نفس الدولة.

1-1-3-2- طبيعة الغش والتهرب الضريبي

الجدول رقم 73:

يبين مدى ممارسة الغش والتهرب بواسطة إخفاء أرقام الأعمال

VAR1

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
91,0	91,0	91,0	91	1 Valid
97,0	6,0	6,0	6	0
100,0	3,0	3,0	3	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن نسبة 91 % تؤكد على أنه توجد ممارسة واسعة للغش والتهرب من خلال إخفاء بعض أرقام الأعمال سواء بصفة جزئية أو كلية، في حين نلاحظ حوالي 6 % من الإجابات تنفي ذلك بمعنى أن لديهم وجهة نظر أخرى، ناهيك عن نسبة 3 % لم يقدموا أية إجابة.

الجدول رقم 74:

يبين مدى ممارسة الغش والتهرب بواسطة المبالغة في تسجيل التكاليف

VAR2

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
94,0	94,0	94,0	94	1 Valid
94,0	0	0	0	0
100,0	6,0	6,0	6	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يبدو جليا بأن النسبة الغالبة (94 %) تبين بأنه توجد ممارسات للغش والتهرب بواسطة تضخيم قيمة التكاليف التي تظهرها التصريحات المحاسبية و الجبائية.

الجدول رقم 75:

يبين التلاعبات في رصيد كل من العملاء و المخزونات

VAR3

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
77,0	77,0	77,0	77	1 Valid
99,0	22,0	22,0	22	0
100,0	1,0	1,0	1	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه بأن عدد الإجابات التي تفند وجود تزيف وتلاعب في استعمال رصيد المخزونات والعملاء تصل إلى 77 % وهذه نسبة معتبرة، بينما توجد حوالي نسبة 22 % من الشريحة المستهدفة لا تشاطر هذا الرأي.

وهذا التفاوت يعكس أيضا مدى تحكم هؤلاء الإطارات في تقنيات وفنيات المحاسبة إذ أن استنتاج مثل هذه التلاعبات يستدعي إلمام واسع بمهارات الممارسة المحاسبية.

الجدول رقم 76:

يوضح مدى الغش والتهرب من الضرائب المباشرة

VAR4

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
14,0	14,0	14,0	14	1 Valid
100,0	86,0	86,0	86	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

حسب الإجابات المتحصل عليها نستطيع القول بأن ممارسة الغش والتهرب من الضرائب المباشرة قليل نسبيا، وهذا ما يفسر مبدئيا الممارسة الواسعة في مجال الضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال حيث بلغت النسبة ما يعادل 86 %.

الجدول رقم 77:

يوضح مدى ممارسة الغش والتهرب من الرسوم على رقم الأعمال وخصوصا TVA
VAR5

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
99,0	99,0	99,0	99	1 Valid
99,0	0	0	0	0
100,0	1,0	1,0	1	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

لقد سبق وأن ذكرنا بأنه يوجد ملامح مبدئية للممارسة الواسعة للغش والتهرب من الضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال وذلك من خلال الجدول السابق، غير أنه لما كان السؤال موجه بدقة فإنه من خلال بيانات هذا الجدول يبدو الأمر شديد الوضوح، حيث فعلا هناك تهرب كبير فيما يتعلق بالرسوم على رقم الأعمال و بصفة خاصة الرسم على القيمة المضافة حيث وصلت نسبة هذا الرأي 99 %، في حين لم نجد إجابة واحدة تنفي ذلك وهذا بإمكاننا اعتباره شبه إجماع على ما فسرناه من قبل.

الجدول رقم 78:

يوضح مدى استعمال الفواتير في كافة المعاملات اليومية كما تنص عليه القوانين
VAR6

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
03,0	03,0	03,0	25	1 Valid
100,0	97,0	97,0	75	0
100,0	/	/	/	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من الجدول أعلاه هناك نسبة 75% من ينفي وجود فواتير في سير العمليات اليومية من طرف كافة المتعاملين الاقتصاديين، وهذا تجاهلا للنصوص القانونية المعمول بها، كما يفسر هذا الوضع نوع من الفوضى في السوق الاقتصادية المغربية كما شاهدنا سابقا نفس الوضع في السوق الجزائرية، مما يسبب هدر وضياح كبير في عملية حصر الأوعية الضريبية، ومن ثمة النقص الكبير في الحصيلة الجبائية.

الجدول رقم 79:

يوضح مدى استعمال الفواتير الوهمية في محتوى التصريحات

VAR7

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
92,0	92,0	92,0	92	1 Valid
100,0	8,0	8,0	8	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر: من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من الجدول أعلاه هناك نسبة 92% من يفند عملية الانتشار الواسع لاستخدام الفواتير الوهمية في أغلب التعاملات وإرفاقها بمحتوى التصريحات الجبائية، مما يعكس الصورة السيئة للواقع الاقتصادي في الدولة المغربية، والتي من شأنها أن تساهم بشكل واسع في تسرب الحصيلة الجبائية، ناهيك عن الظروف الاجتماعية الرديئة التي تخلفها هاته المعاملات وكثرة المتابعات القضائية للمتهربين من طرف الإدارة الجبائية.

2-1-3-2- واقع الغش والتهرب الضريبي

في هذه الفقرة سنشرح في تحليل واقع الغش والتهرب الضريبي في الدولة المغربية

الجدول رقم 80:

يوضح مدى تطور نسبة الغش والتهرب بالزيادة سنويا

VAR8

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
93,0	93,0	93,0	93	1 Valid
93,0	0	0	0	0
100,0	7,0	7,0	7	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

إن الجدول المبين أعلاه يفيد بوجود تزايد مستمر في مستوى التهرب والغش الضريبي في الدولة المغربية حيث بلغت النسبة 93% ، وهذا يمكن تفسيره بأن المكلفين بالضريبة في الدولة المغربية وجدوا سهولة في ممارسة سلوك التهرب والغش، طبعاً هذا الواقع تعكسه الإحصائيات السنوية المسجلة على مستوى وزارة المالية والخصخصة للدولة المغربية.

الجدول رقم 81:

يوضح علاقة مستوى الوعي الضريبي بانتهاج سلوك التهرب والغش

VAR9

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
70,0	70,0	70,0	70	1 Valid
94,0	24,0	24,0	24	0
100,0	6,0	6,0	6	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

في الحقيقة أن لمستوى الوعي الضريبي الأثر الواضح على انتهاج سلوك التهرب والغش في أية دولة كانت ويبدو من خلال الإجابات المتحصل عليها أن مستوى الوعي الضريبي في المغرب متدني، وهذا مما ساهم في تفاقم سلوك التهرب والغش حيث أن 70% من أفراد العينة أكدوا بأنه توجد علاقة قوية بين عدم انتشار الوعي الضريبي وممارسة سلوك الغش والتهرب.

الجدول رقم 82:

يوضح مدى ارتباط الغش والتهرب بالعوامل الاقتصادية والاجتماعية

VAR10

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
80,0	80,0	80,0	80	1 Valid
99,0	19,0	19,0	19	0
100,0	1	1	1	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من خلال عرض نتائج الجدول أعلاه يبدو بأن نسبة 80% موافقة على وجود ارتباط بين العوامل الاقتصادية، والاجتماعية وممارسة الغش والتهرب الضريبي، في حين نجد ما يقارب 19% ينفون وجود هذا النوع من الارتباط.

الجدول رقم 83:

يوضح العلاقة بين سياسة الدولة المنتهجة وممارسة سلوك الغش والتهرب

VAR11

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
66,0	66,0	66,0	66	1 Valid
94,0	28,0	28,0	28	0
100,0	6,0	6,0	6	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

هناك نسبة 66% من أفراد العينة تبرز بأنه توجد علاقة بين السياسة العامة للدولة المنتهجة واللجوء نحو ممارسة الغش والتهرب الضريبي، في نفس الوقت نجد نسبة 28% تعارض ذلك بمعنى عدم وجود علاقة بصفة مطلقة بين سياسة الدولة، وممارسة الغش والتهرب الضريبي ناهيك عن وجود نسبة 6% محايدة لم تبدي رأيها نحو هذا التساؤل.

الجدول رقم 84:

يوضح العلاقة بين ثقة المواطنين ومسؤولي الدولة وإتباع نهج الغش والتهرب الضريبي

VAR12

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
100,0	100,0	100,0	100	1 Valid
100,0	0	0	0	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

هناك اعتراف واضح وبإجماع مفاده أن انعدام الثقة بين المواطنين ومسؤولي الدولة ينعكس سلبا على سلوك المواطنين، حيث يلجأون إلى ممارسة الغش والتهرب الضريبي بشكل واسع بل يصل أحيانا إلى عدم الرضا بالتسديد أصلا، ولو كانت الضرائب المفروضة جد منطقية وبالتالي يرى المفكرين الاقتصاديين وخبراء المالية، بأن مستوى الثقة بين المواطن والمسؤول له أثر بالغ في اتساع مجال الغش والتهرب الضريبي.

الجدول رقم 85:

يوضح مدى ارتباط الجانب الديني والعقائدي بتزايد سلوك التهرب والغش

VAR13

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
15,0	15,0	15,0	15	1 Valid
98,0	83,0	83,0	83	0
100,0	2,0	2,0	2	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

لو نلاحظ النتائج المدونة في الجدول أعلاه والذي يعبر عن رأي أفراد العينة، في هذا النسق نجد بأن نسبة 83% تنفي وجود علاقة بين الجانب الديني والعقائدي وممارسة سلوك الغش والتهرب الضريبي مع وجود أقلية لها رأي مخالف تصل إلى نسبة 15%.

الجدول رقم 86:

يوضح مستوى الضغط الضريبي الواقع على المكلفين

VAR14

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
100,0	100,0	100,0	100	1 Valid
100,0	0	0	0	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يوضح الجدول أعلاه بأن كافة أفراد العينة تفيد بوجود معدل ضغط ضريبي معتدل كما هو موجود في بعض الدول المتقدمة، ويتضح من هذا أنه يوجد تناقض بين التزايد المستمر في ممارسة الغش والتهرب الضريبي والمستوى المعقول لمعدل الضغط الضريبي.

الجدول رقم 87:

يوضح الأنشطة التي يمارس فيها الغش والتهرب

VAR15

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
100,0	100,0	100,0	100	1 Valid
100,0	0	0	0	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

حسب ما ورد في إجابات أفراد العينة نجد بأن الجميع أكدوا على أن الغش والتهرب الضريبي يمارس على مستوى كل الأنشطة التي يتكون منها النسيج الاقتصادي في المغرب.

الجدول رقم 88:

يوضح إمكانية وجود إحصائيات تبرز الفئة التي تمارس الغش والتهرب أكثر من غيرها

VAR16

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
99,0	99,0	99,0	99	1 Valid
99,0	/	/	/	0
100,0	01,0	01,0	01	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يبدووا جليا ومن خلال البيانات المدونة على الجدول أعلاه بأن كافة أفراد العينة يصرحون فعليا بأنه توجد إحصائيات على مستوى الوزارة، من شأنها أن تبرز وبشكل واضح فئة النشاط التي تمارس الغش والتهرب أكثر من غيرها، حيث وصلت النسبة إلى 99%، كما وضحو لنا بأنه توجد حالات كثيرة لهذه الممارسة في مجال العمليات على العقار وهذه المعلومة استتاجها من خلال حوار شخصي مع بعض إطارات وزارة المالية والخصخصة بالمغرب فهو لم يدرج في أجوبة الاستبيان.

الجدول رقم 89:

يوضح مدى سيطرة فئة المقاولاتية على سلوك الغش والتهرب

VAR17

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
99,0	99,0	99,0	99	1 Valid
99,0	0	0	0	0
99,0	0	0	0	9
	99,0	99,0	99	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من خلال ما جمعناه من بيانات وكذلك الأرقام المسجلة أعلاه، يمكننا القول بأن الفئة المسيطرة والغالبة في ممارسة سلوك الغش والتهرب الضريبي هي فئة المقاولين أو بصيغة أخرى القطاع الإنتاجي وهذا راجع لطبيعة النشاط وكثرة مراحلها وتعقيداته، حيث أن عدد الإجابات التي أبرزت ذلك وصلت إلى 99 من أصل 99 إجابة بنعم عن السؤال السابق.

الجدول رقم 90:

يوضح الموافقة على أن الغش والتهرب في ال TVA أكثر من IRG و IBS

VAR18

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
90,0	90,0	90,0	90	1 Valid
100,0	10,0	10,0	10	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

مما سبق هناك شبه إجماع على أن الممارسة الواسعة فيما يخص الغش والتهرب الضريبي تنصب نحو الرسم على القيمة المضافة، فضلا عن الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وهذا لا يعني انعدام الغش والتهرب الضريبي في مجال بقية الضرائب المذكورة سلفا.

الجدول رقم 91:

يوضح مبررات الرأي السابق (الغش والتهرب في ال TVA أكثر من IRG و IBS)

VAR19

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
90,0	90,0	90,0	90	1 Valid
90,0	0	0	0	0
90,0	0	0	0	9
	90,0	90,0	90	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

هناك 90 إجابة من أصل 90 فرد الذين أجابوا بنعم على السؤال الموضح في الجدول رقم 90 يؤكدون بأن مبرر الغش والتهرب من الرسم على القيمة المضافة هو النسبة المرتفعة التي حددت ب 20% كمعدل عام تخضع له مختلف الفئات مع العلم بأنه توجد 3 نسب أخرى مخصصة لبعض الفئات.

2-3-2- سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي

في هذه الفقرة سوف نعرض ونساهم بشيء من التحليل السياسات المنتهجة من طرف الدولة المغربية في مجال مكافحة الغش والتهرب الضريبي، كما أننا سنقف على استعدادات المغرب الحالية والمستقبلية في نفس المجال.

الجدول رقم 92:

يوضح مستوى مؤهلات الإدارة الجبائية للدولة المغربية

VAR20

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
81,0	81,0	81,0	81	1 Valid
100,0	19,0	19,0	19	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

كبدية في تحليل هذه الفقرة الهامة من الاستبيان نجد بأن 81% من أفراد العينة يفتقدون المقولة التي تنص على انعدام المؤهلات، والوسائل المادية والبشرية الكافية لدى الإدارة الجبائية للدولة المغربية لتسخيرها من أجل مكافحة الغش والتهرب الضريبي، في حين أن نسبة 19% لها رأي معاكس تماما.

الجدول رقم 93:

يوضح الموافقة على رأي بعض المفكرين ورجال السياسة في شأن الغش والتهرب الضريبي

VAR21

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
9,0	9,0	9,0	9	1 Valid
95,0	86,0	86,0	86	0
100,0	5,0	5,0	5	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

هناك نسبة ضعيفة جدا تصل إلى 9% من أفراد العينة، والتي تساند رأي المفكرين وبعض رجال السياسة بأن إشكالية الغش والتهرب الضريبي متفشية في مختلف دول العالم فلا توجد ضرورة ملحة للخوض فيها أكثر مما يجب، في نفس الوقت نسجل معارضة كبيرة لهذا الرأي وصلت نسبتها إلى 86% مفادها ضرورة الاهتمام ببحوثات هاته الإشكالية مهما تطلب الأمر لذلك.

الجدول رقم 94:

يوضح مدى فعالية نظام المعلومات الجبائي

VAR22

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
13,0	13,0	13,0	13	1 Valid
100,0	87,0	87,0	87	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

الجدول أعلاه يبين بكل وضوح أن نسبة 87% من أفراد العينة يبرز عدم فعالية نظام المعلومات الجبائي وهذا لا يعني عدم وجود نظام معلومات وإنما ينقصه التفعيل، لكي يصبح جاهزا للمساهمة بشكل مقبول في الحد من ممارسة أشكال الغش والتهرب المختلفة.

الجدول رقم 95:

يوضح مدى وجود سياسات متخذة من طرف وزارة المالية في شأن الغش والتهرب الضريبي

VAR23

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
100,0	100,0	100,0	100	1 Valid
100,0	0	0	0	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

في الواقع نجد كافة أفراد العينة تبين بأنه توجد سياسات واضحة متخذة من طرف الدولة المغربية ممثلة بوزارة المالية والخصخصة، هدفها مكافحة أشكال الغش والتهرب الضريبي الممارسة على مستوى تراب الدولة المغربية.

* وفي ما يلي سنسرد السياسات المنتهجة والتي وضحتها أفراد العينة من خلال إجاباتهم عن السؤال رقم 29، حيث وجدنا بأن السياسة الوحيدة التي تسهر وزارة المالية المغربية على تطبيقها هي الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها القانونية، وهنا نسجل بعض التوافق بين المغرب والجزائر في هذا الإطار.

الجدول رقم 96:

يوضح مدى إيجابية السياسات المتبعة في مجال الغش والتهرب

VAR24

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
16,0	16,0	16,0	16	1 Valid
100,0	84,0	84,0	84	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

هناك عدم رضا عن نتائج الرقابة الجبائية باعتبارها سياسة وحيدة متخذة من طرف الدولة المغربية، حيث وصلت نسبة عدم الرضا إلى 84% من أفراد العينة، غير أن نسبة 16% لها رأي مخالف لما سبق ذكره.

الجدول رقم 97:

يوضح إمكانية وجود سياسات مستقبلية موازية مع الرقابة الجبائية

VAR25

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
03,0	03,0	03,0	03	1 Valid
100,0	97,0	97,0	97	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يبرز الجدول أعلاه بأنه لا توجد سياسات في الأفق تزعم الدولة المغربية تطبيقها بشكل موازي مع الرقابة الجبائية، حيث بلغت النسبة التي تثبت ذلك 97% من أفراد العينة، في حين عبرت نسبة 3% على إمكانية وجود سياسات مرتقبة.

الجدول رقم 98:

يوضح مدى استعمال الأساليب الردعية لقمع الغش والتهرب الضريبي

VAR26

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
10,0	10,0	10,0	10	1 Valid
100,0	90,0	90,0	90	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

إن البيانات المسجلة على الجدول أعلاه توضح بأن الدولة المغربية لا تستعمل الأساليب الردعية لممارسة الغش والتهرب الضريبي، مما أدى إلى تفاقم الظاهرة وهذا ما وضحه الجدول رقم 80 ، بينما أكد البعض على وجود أساليب ردعية ولو أنها نسبة ضعيفة مقارنة مع عدد أفراد العينة وصلت إلى 10%.

الجدول رقم 99:

يوضح مدى نجاعة الأساليب الردعية المتعلقة بقمع الغش والتهرب الضريبي

VAR27

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
6,0	6,0	6,0	6	1 Valid
10,0	4,0	4,0	4	0
10,0	0	0	0	9
	10,0	10,0	10	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يبين الجدول أن 6 أفراد من العينة من أصل 10 الذين أكدوا وجود أساليب ردعية منتهجة من طرف السلطة المغربية يبرزون عدم فعاليتها وبنجاعتها، في حين أدلوا 4 أفراد برأي مخالف.

الجدول رقم 100:

يوضح مدى وجود لقاءات تعاونية بين دول المغرب العربي للبحث في مسألة التهرب والغش الضريبي

VAR28

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
82,0	82,0	82,0	82	1 Valid
100,0	18,0	18,0	18	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر: من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

إن نسبة 82% من أفراد العينة، تبين بأن دول المغرب العربي محل الدراسة فعليا أنها متعاونة فيما بينها في هذه المسألة، وذلك بعقد لقاءات عمل وتباحث وكذا تنظيم مؤتمرات لنفس الغرض، غير أن هذه اللقاءات متباعدة من حيث الفترة الزمنية مما قد يجعلها غير نافعة طبعاً هذا مجرد رأي شخصي محتمل الخطأ أو الصواب.

الجدول رقم 101:

يوضح مدى الاستئناس بالبحوث والدراسات الجامعية

VAR29

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
85,0	85,0	85,0	85	1 Valid
90,0	5,0	5,0	5	0
100,0	10,0	10,0	10	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر: من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

إن الأغلبية أجابت بنعم وهذا يعني أن الدولة المغربية تستأنس بالدراسات والبحوث الجامعية المنجزة من طرف إدارات الدولة، وهذا جانب إيجابي إذا ما قارناها بالدولة الجزائرية.

الجدول رقم 102:

يوضح مدى تنظيم وزارة المالية لمسابقة أحسن بحث علمي و تقني يهدف إلى إيجاد حل لإشكالية الغش والتهرب

VAR30

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
0	0	0	0	1 Valid
100,0	100,0	100,0	100	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

يبدوا جليا بأن الإجابة عن هذا السؤال تعكس واقعا آخر والذي يتمثل عنصر اللامبالاة من طرف وزارة المالية والخصخصة المغربية، وكأن الأمر لا يستدعي عناية خاصة، حيث أكدت عناصر العينة كاملة وبنسبة 100% عدم تنظيم مسابقة مفادها اختيار وانتقاء أحسن بحث علمي أو تقني من شأنه المساهمة ولو جزئيا في مواجهة هاته الظاهرة .

الجدول رقم 103:

يوضح مدى الاستئناس بدراسات إستشرافية في دول أخرى

VAR31

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
0	0	0	0	1 Valid
100,0	100,0	100,0	100	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من خلال ما عرض في الجدول أعلاه يتضح جليا، بأن وزارة المالية والخصخصة المغربية لا تعتمد على دراسات إستشرافية لدول أخرى لها تجربة في وضع سياسات فعالة في مجال القضاء عن إشكالية الغش والتهرب الضريبي، ودليل ذلك إجماع أفراد العينة المستهدفة بنسبة 100% .

الجدول رقم 104:

يوضح الاعتراف بعدم وجود جدية في حل مسألة الغش والتهرب الضريبي

VAR32

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
100,0	100,0	100,0	100	1 Valid
100,0	0	0	0	0
100,0	0	0	0	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

لقد أجمع أفراد العينة بنسبة 100% على أن وزارة المالية في الدولة المغربية ليست لديها الجدية لمواجهة وبذل الجهود اللازمة التي من شأنها إيجاد حلول لمشكلة الغش والتهرب الضريبي.

تقرير مفصل حول الدولة المغربية:

فيما يلي سوف نسرد محتوى التقرير الذي يلخص لنا الوضع في الدولة المغربية بنفس المنهج الذي سبق وإن استعملناه مع الدولة الجزائرية والتونسية.

طبيعة الغش والتهرب الضريبي

إن الغش والتهرب الضريبي يمارس بعدة أشكال وأنماط، فالمكلفين بالضريبة المغربية يمارسون الغش والتهرب من خلال إخفاء رقم الأعمال، بمعنى عدم التصريح بالرقم الحقيقي وإظهار جزء من الكل، كما نجد نمط آخر يتمثل في تضخيم قيمة التكاليف لكل دورة، بالإضافة إلى التلاعبات المحاسبية في مستوى حساب الزبائن و المخزونات، والتي تضع المكلف دائما بعيدا عن موقع الحدث المنشئ . من زاوية أخرى تبين لنا أن المكلفين المغربيين يمارسون الغش والتهرب بشكل واسع في مجال الضرائب غير المباشرة مقارنة بالضرائب المباشرة، وخصوصا التركيز واقع على الرسم على القيمة المضافة TVA بالإضافة إلى ذلك فإن كافة المعاملات اليومية التي تتم بين المتعاملين الاقتصاديين لا تستعمل فيها الفواتير، تخوفا من الآثار الجبائية التي قد تخلفها هاته الأخيرة، مما أدى إلى بروز سوق سوداء تباع ويتداول فيها المكلفين الفواتير الوهمية المزورة أو كما تسمى بفواتير الجاملة، والتي يرفقها المكلفين بتصريحاتهم .

واقع الغش والتهرب الضريبي

من جهة الواقع نجد بأن الإحصائيات بينت بأنه يوجد تطور بالزيادة فيما يخص ممارسة الغش والتهرب الضريبي، كما أن مستوى الوعي الضريبي في المغرب متدني مما أدى إلى التزايد المذكور سلفا وبحثا عن المسببات فإننا وقفنا على البعض منها، وعلى سبيل المثال لا الحصر فإنه توجد علاقة بين سياسة الدولة المتبعة وممارسة الغش والتهرب الضريبي، بالإضافة إلى انعدام الثقة بين المواطنين والمسؤولين و مستوى الضغط الضريبي، و الظروف الاقتصادية والاجتماعية لهم الأثر البالغ في انتهاج سلوك الغش والتهرب كما سجلنا عنصر هام وهو عدم الربط بين الجانب العقائدي والديني وممارسة التهرب والغش الضريبي وفي هذا الإطار نجد توافق في الرؤى بين المغرب وتونس في هذا الأمر قد ترجع مسيبتها إلى قضية انتشار الصحوة الإسلامية.

وبخصوص الأنشطة التي تمارس الغش والتهرب وجدنا بأن كل الأنشطة تمارس ذلك لكن بشكل متفاوت وبأساليب مختلفة، وقد أكدت الإحصائيات أن فئة المنتجين وخصوصا المقاولين يمارسون الغش والتهرب من الرسم على القيمة المضافة بشكل موسع، لدرجة أن عملية تسديد المستحقات تكاد أن تكون منعدمة، إضافة إلى ذلك سجلنا أمر هام يختلف عن تونس والجزائر وهو ممارسة النشاط العقاري للغش والتهرب خاصة من الرسم على القيمة المضافة مع العلم أن الجزائر وتونس لا تطبق الرسم المذكور على هذه الفئة بتاتا .

سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي

قبل الخوض في سياسات مكافحة المنتهجة من طرف الدولة المغربية فإننا وجدنا ضعف في مؤهلات الإدارة الجبائية وعدم فعالية نظام المعلومات الجبائية، كما أن السياسة المتبعة من طرف الدولة المغربية متمثلة في الرقابة الجبائية والمحاسبية وبعد الاستفسار عن مدى نجاعتها وجدنا بأنها لم توفى بالغرض، أما عن وجود سياسات موازية فقد أثبتت العينة بأنه لا توجد سياسات داعمة لدور سياسة الرقابة الجبائية.

من جهة أخرى فالدولة لم تتخذ أساليب رادعة ، بالإضافة إلى ذلك فإن المغرب متعاونة مع دول المغرب العربي وذلك عن طريق عقد لقاءات رسمية ومؤتمرات تبحث في مجال إشكالية الغش والتهرب لكن ثمار ذلك لم تظهر على الصعيد الاقتصادي.

وفي المجال العلمي فإننا سجلنا استئناس بالدراسات والأبحاث الجامعية من طرف وزارة المالية والخصخصة مما يعكس وجود انفتاح على المحيط الخارجي، كما أنها لا تولي اهتمام للدراسات الاستشرافية التي تناولت هاته المشكلة في دول أخرى.

وفي الأخير فقد وقفنا على حقيقة رسمية مؤسفة كما لاحظناها عن الجزائر وهي عدم وجود جدية للبحث في مسألة الغش والتهرب الضريبي من طرف وزارة المالية والخصخصة للدولة المغربية.

المبحث الرابع: التحليل الإحصائي لبعض متغيرات الاستمارة

سنحاول من خلال هذا المبحث أن نبحث عن العلاقات التي يمكن أن تكون موجودة بين بعض المتغيرات المسجلة على الاستمارة، وبما أن جميع المتغيرات نوعية فإننا سنستعمل اختبار الاستقلال Test of Indépendance والمسمى باختبار كاي تربيع والذي يستند على فرضيتين الأولى H0 والتي تنص على أن المتغيرين مستقلين، والثانية H1 تنص على أنهما غير مستقلين وذلك عند مستوى دلالة معين.¹

غير أننا سنبدأ بالدولة الجزائرية ثم الدولة التونسية وفي الأخير دولة المغرب.

1- بالنسبة للدولة الجزائرية

لقد اخترنا بعض المتغيرات نظرا لكونها كمية من أجل اختبارها ومعرفة مدى ترابط كلا منهما بالآخر وهذا الاختيار طبعاً لم يكن عشوائياً وإنما راجع إلى كون هاتئ المتغيرات تحتل مكانة هامة بالنسبة لموضوع الدراسة، وسوف نتبع نفس الترتيب الذي لاحظناه في عملية التحليل لبيانات الاستمارة.

1-1- العلاقة بين الممارسة الواسعة للغش والتهرب الضريبي بخصوص ال TVA والتزايد المستمر في تفاقم الظاهرة

سنختبر العلاقة بين استمرارية التزايد في الإحصائيات المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي مع الممارسة الواسعة لهذه الظاهرة في مجال الرسم على القيمة المضافة ال TVA بواسطة اختبار كاي تربيع، وبعد تحديد المتغيرين الخامس والثامن تحصلنا على جدول التوافق Contingency Table و جدول اختبار كاي تربيع.

VAR5 * VAR8 Cross tabulation

Total	VAR8			
	9	0	1	
95	1	12	82	1 VAR
00	0	0	0	0 5
05	0	5	0	9
100	01	17	82	Total

¹ - محمد صبحي أبو صالح، الطرق الإحصائية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، سنة 2000، ص: 389

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 82 إجابة بنعم من إجابات أفراد العينة توضح بأن هناك ممارسة واسعة للتهرب والغش الضريبي بخصوص ال TVA، كما أنها تؤكد التزايد المستمر لإحصائيات التهرب والغش الضريبي، في حين نجد 12 من أفراد العينة ينفون التزايد المستمر في مشكلة الغش والتهرب، إلا أنهم يؤكدون كثرة ممارسة الغش والتهرب بخصوص الرسم على القيمة المضافة. وللتأكد من ذلك استخرجنا جدول اختبار كاي تربيع عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS.

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
,000	4	25,632(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	11,433	Likelihood Ratio
,000	1	20,943	Linear-by-Linear Association
		100	N of Valid Cases

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الاحتمالية للعلاقة والمقدرة ب 0.000 والتي لم تصل مستوى درجة المعنوية 5%، وعليه نرفض الفرضية الأولى H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على أن المتغيرين غير مستقلين، أي وجود علاقة أكيدة بين الممارسة الواسعة للغش والتهرب الضريبي فيما يخص الرسم على القيمة المضافة و التزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب على المستوى الوطني .

2-1- العلاقة بين استخدام الفواتير في التعاملات الاقتصادية اليومية والتزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب الضريبي

سنختبر العلاقة بين استمرارية التزايد في الإحصائيات المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي مع استعمال الفواتير في كافة المعاملات الاقتصادية بواسطة اختبار كاي تربيع، وبعد تحديد المتغيرين السادس والثامن تحصلنا على جدول التوافق Contingency Table و جدول اختبار كاي تربيع.

VAR6 * VAR8 Cross tabulation

Total	VAR8			1	VAR
	9	0	1		
03	1	0	2	1	6
97	0	17	80	0	9
00	0	0	0	9	
100	01	17	82	Total	

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 02 إجابة بنعم من إجابات أفراد العينة توضح بأن هناك تزايد مستمر لإحصائيات التهرب والغش الضريبي، كما أنهم يؤكدون عملية استعمال الفواتير في كافة المعاملات الاقتصادية، في حين نجد 80 ينفون عملية استخدام الفواتير ويثبتون التزايد الملحوظ في الإحصائيات المتعلقة بظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

وللتأكد من ذلك استخرجنا جدول اختبار كاي تربيع عن طريق البرنامج الإحصائي المذكور سابقا.

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
,000	4	31,894(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	15,751	Likelihood Ratio
,000	1	21,956	Linear-by-Linear Association
		100	N of Valid Cases

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الاحتمالية للعلاقة والمقدرة ب 0.000 والتي لم تصل مستوى درجة المعنوية 5%، وعليه نرفض الفرضية الأولى H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على أن المتغيرين غير مستقلين، أي وجود علاقة أكيدة بين عدم استعمال الفواتير في التعاملات الاقتصادية اليومية، و التزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب على المستوى الوطني.

1-3- العلاقة بين مستوى الوعي الضريبي للمكلفين والتزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب

الضريبي

سنختبر العلاقة بين استمرارية التزايد في الإحصائيات المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي مع مستوى الوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة بواسطة اختبار كاي تربيع، وبعد تحديد المتغيرين الثامن والتاسع تحصلنا على جدول التوافق Contingency Table و جدول اختبار كاي تربيع.

VAR9 * VAR8 Cross tabulation

Total	VAR8			1	VAR
	9	0	1		
91	1	10	80	1	VAR
07	0	7	0	0	9
02	0	0	2	9	
100	01	17	82		Total

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 80 إجابة بنعم من إجابات أفراد العينة توضح بأن هناك تزايد مستمر لإحصائيات التهرب والغش الضريبي، كما أنهم يؤكدون أيضا على المستوى المتدني للوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، في حين نجد 10 إجابات تنفي وجود التزايد المستمر للظاهرة غير أنها من زاوية أخرى تثبت تدني مستوى الوعي الضريبي لدى شرائح المكلفين بالضريبة.

وللتأكد من ذلك استخرجنا جدول اختبار كاي تربيع عن طريق البرنامج الإحصائي المذكور سابقا.

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
,000	4	45,316(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	13,988	Likelihood Ratio
,000	1	26,125	Linear-by-Linear Association
		100	N of Valid Cases

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الاحتمالية للعلاقة والمقدرة ب 0.000 والتي لم تصل مستوى درجة المعنوية 5%، وعليه نرفض الفرضية الأولى H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على أن المتغيرين غير مستقلين، أي وجود علاقة أكيدة بين تديني مستوى الوعي الضريبي لدى أوساط المكلفين بالضريبة والتزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب على المستوى الوطني .

1-4- العلاقة بين التزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب الضريبي ودرجة الثقة بين المواطنين

ومسؤولي الدولة

سنختبر العلاقة بين استمرارية التزايد في الإحصائيات المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي مع مستوى الثقة بين المواطنين والمسؤولين في أجهزة الدولة بواسطة اختبار كاي تربيع، وبعد تحديد المتغيرين الثامن والثاني عشر تحصلنا على جدول التوافق Contingency Table و جدول اختبار كاي تربيع.

VAR12 * VAR8 Cross tabulation

Total	VAR8			VAR1
	9	0	1	
100	1	17	82	1
00	0	0	0	2
00	0	0	0	9
100	01	17	82	Total

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 82 إجابة بنعم من إجابات أفراد العينة تؤكد بأن هناك استمرارية في تزايد الإحصائيات المتعلقة بالتهرب والغش الضريبي، كما أنهم يؤكدون أيضا على المستوى المتدني لدرجة الثقة بين المواطنين والمسؤولين في الدولة وهذا يعتبر توافقا واضحا، في حين نجد 12 إجابة تنفي وجود التزايد المستمر للظاهرة غير أنها من زاوية أخرى تثبت تديني مستوى الثقة المتبادلة. وللتأكد من ذلك استخرجنا جدول اختبار كاي تربيع عن طريق البرنامج الإحصائي المذكور سابقا.

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
,000	4	51,526(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	19,366	Likelihood Ratio
,000	1	23,274	Linear-by-Linear Association
		100	N of Valid Cases

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الاحتمالية للعلاقة والمقدرة ب 0.000 والتي لم تصل مستوى درجة المعنوية 5%، وعليه نرفض الفرضية الأولى H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على أن المتغيرين غير مستقلين، أي وجود علاقة أكيدة بين تديني مستوى الثقة المتبادلة ، والتزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب على المستوى الوطني .

1-5- العلاقة بين تزايد الغش والتهرب في مجال الرسم على القيمة المضافة و انتشار عملية

استعمال الفواتير الوهمية

سنختبر العلاقة بين تزايد الغش والتهرب الضريبي في مجال الرسم على القيمة المضافة، وكذا الاستعمال الواسع لفواتير المحاملة أو الوهمية وذلك باستخدام اختبار كاي تربيع، وبعد تحديد المتغيرين السابع والثامن عشر تحصلنا على جدول التوافق Contingency Table و جدول اختبار كاي تربيع.

VAR18 * VAR7 Cross tabulation

Total	VAR18			
	9	0	1	
97	0	12	85	1 VAR7
03	0	0	3	0
00	0	0	0	9
100	00	12	88	Total

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 85 إجابة بنعم من إجابات أفراد العينة تبين بأنه يوجد استعمال موسع للفواتير الوهمية، كما تؤكد أيضا نمو ظاهرة الغش والتهرب في مجال الرسم على القيمة المضافة وهذا يفسر لنا من منظور جبائي أنه توجد ممارسة واسعة لحق الحسم الذي يطبق بواسطة تجميع الفواتير، في نفس السياق نجد 12 إجابة تنفي وجود التزايد المستمر للغش والتهرب في مجال ال TVA مقارنة بالضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات وتؤكد تواجد الفواتير الوهمية في المعاملات الاقتصادية.

وللتأكد من ذلك استخرجنا جدول اختبار كاي تربيع عن طريق البرنامج الإحصائي المذكور سابقا.

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
,000	4	48,413(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	17,112	Likelihood Ratio
,000	1	18,189	Linear-by-Linear Association
		100	N of Valid Cases

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الاحتمالية للعلاقة والمقدرة ب 0.000 والتي لم تصل مستوى درجة المعنوية 5%، وعليه نرفض الفرضية الأولى H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على أن المتغيرين غير مستقلين، أي وجود علاقة أكيدة بين الانتشار الواسع لاستخدام الفواتير الوهمية، والتزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب في مجال الرسم على القيمة المضافة فضلا عن ضريبة الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

2- بالنسبة للدولة التونسية

فيما يخص الدولة التونسية سوف نقوم باختيار المتغيرات، واختبارها بنفس الكيفية التي طبقناها مع الدولة الجزائرية وبنفس الأساليب الإحصائية.

1-2- العلاقة بين الممارسة الواسعة للغش والتهرب الضريبي بخصوص ال TVA والتزايد المستمر

في تفاقم الظاهرة

سنختبر العلاقة بين استمرارية التزايد في الإحصائيات المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي مع الممارسة الواسعة لهذه الظاهرة في مجال الرسم على القيمة المضافة ال TVA بواسطة اختبار كاي تربيع، وبعد تحديد المتغيرين الخامس والثامن تحصلنا على جدول التوافق Contingency Table و جدول اختبار كاي تربيع.

VAR5 * VAR8 Cross tabulation

Total	VAR8			1	VAR
	9	0	1		
05	1	4	0	1	5
95	0	73	22	0	9
00	0	0	0	9	
100	01	77	22	Total	

من خلال جدول التوافق نلاحظ أنه لا توجد إجابة واحدة تؤكد وجود رابطة أو علاقة سببية بين التزايد في ممارسة الغش والتهرب والممارسة الواسعة للتهرب والغش الضريبي بخصوص ال TVA، كما أنه توجد 22 إجابة تنفي وجود الغش والتهرب في مجال الرسم على القيمة المضافة لكنها تؤكد قضية التزايد السنوي في مجال الغش والتهرب الضريبي، في حين نجد 4 إجابات لها رأي معاكس تماما. وللتأكد من ذلك استخرجنا جدول اختبار كاي تربيع عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS.

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
,051	4	63,801(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	14,656	Likelihood Ratio
,000	1	19,355	Linear-by-Linear Association
		100	N of Valid Cases

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الاحتمالية للعلاقة والمقدرة ب 0.051 والتي وصلت إلى مستوى درجة المعنوية 5%، وعليه نقبل الفرضية الأولى H0 التي تنص على أن المتغيرين مستقلين، ونرفض الفرضية البديلة H1، بمعنى عدم وجود علاقة بين الممارسة الواسعة للغش والتهرب الضريبي فيما يخص الرسم على القيمة المضافة و التزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب على المستوى الوطني .

2-2- العلاقة بين استخدام الفواتير في التعاملات الاقتصادية اليومية والتزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب الضريبي

سنختبر العلاقة بين استمرارية التزايد في الإحصائيات المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي مع استعمال الفواتير في كافة المعاملات الاقتصادية بواسطة اختبار كاي تربيع، وبعد تحديد المتغيرين السادس والثامن تحصلنا على جدول التوافق Contingency Table و جدول اختبار كاي تربيع.

VAR6 * VAR8 Cross tabulation

Total	VAR8			Total
	9	0	1	
92	1	69	22	1 VAR
08	0	8	0	0 6
00	0	0	0	9
100	01	77	22	Total

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 22 إجابة بنعم من إجابات أفراد العينة توضح بأن هناك تزايد مستمر لإحصائيات التهرب والغش الضريبي، كما أنهم يؤكدون عملية استعمال الفواتير في كافة المعاملات الاقتصادية، في حين نجد 69 يؤكدون عملية استخدام الفواتير وينفون التزايد الملحوظ في الإحصائيات المتعلقة بظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

وللتأكد من ذلك استخرجنا جدول اختبار كاي تربيع عن طريق البرنامج الإحصائي المذكور سابقا.

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
,056	4	72,501(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	18,901	Likelihood Ratio
,000	1	27,111	Linear-by-Linear Association
		100	N of Valid Cases

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الاحتمالية للعلاقة والمقدرة ب 0.056 والتي وصلت إلى مستوى درجة المعنوية 5%، وبالتالي نقبل الفرضية الأولى H0 التي تنص على أن المتغيرين مستقلين، ونرفض الفرضية البديلة H1. بمعنى عدم وجود علاقة أكيدة بين عدم استعمال الفواتير في التعاملات الاقتصادية اليومية، و التزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب على المستوى الوطني.

2-3- العلاقة بين مستوى الوعي الضريبي للمكلفين والتزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب

الضريبي

سنختبر العلاقة بين استمرارية التزايد في الإحصائيات المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي مع مستوى الوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة بواسطة اختبار كاي تربيع، وبعد تحديد المتغيرين الثامن والتاسع تحصلنا على جدول التوافق Contingency Table وجدول اختبار كاي تربيع.

VAR9 * VAR8 Cross tabulation

Total	VAR8			1	VAR
	9	0	1		
94	1	72	21	1	9
05	0	5	0	0	9
01	0	0	1	9	
100	01	77	22	Total	

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 72 إجابة من إجابات أفراد العينة توضح بأنه لا يوجد تزايد مستمر لإحصائيات التهرب والغش الضريبي، في نفس الوقت يؤكدون على المستوى المتدني للوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، في حين نجد 21 إجابة تثبت وجود التزايد المستمر للظاهرة غير أنها من زاوية أخرى تقر بأن مستوى الوعي الضريبي متدني لدى شرائح المكلفين بالضريبة. وللتأكد من ذلك استخرجنا جدول اختبار كاي تربيع عن طريق البرنامج الإحصائي المذكور سابقا.

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
,052	4	82,456(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	10,966	Likelihood Ratio
,000	1	14,155	Linear-by-Linear Association
		100	N of Valid Cases

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الاحتمالية للعلاقة والمقدرة ب 0.052 والتي وصلت إلى مستوى درجة المعنوية 5%، وبالتالي نقبل الفرضية الأولى H0 التي تنص على أن المتغيرين مستقلين، بمعنى عدم وجود علاقة بين تدني مستوى الوعي الضريبي، و التزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب على المستوى الوطني.

2-4 - العلاقة بين التزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب الضريبي ودرجة الثقة بين المواطنين ومسؤولي الدولة

سنختبر العلاقة بين استمرارية التزايد في الإحصائيات المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي مع مستوى الثقة بين المواطنين و المسؤولين في أجهزة الدولة بواسطة اختبار كاي تربيع، وبعد تحديد المتغيرين الثامن والثاني عشر تحصلنا على جدول التوافق Contingency Table و جدول اختبار كاي تربيع.

VAR12 * VAR8 Cross tabulation

Total	VAR8			1	2
	9	0	1		
100	1	77	22	1	VAR1
00	0	0	0	0	2
00	0	0	0	9	
100	01	77	22	Total	

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 77 إجابة من إجابات أفراد العينة تنفي وجود استمرارية في تزايد الإحصائيات المتعلقة بالتهرب والغش الضريبي، كما أنهم يؤكدون على المستوى المتدني لدرجة الثقة بين المواطنين والمسؤولين في الدولة، في حين نجد 22 إجابة تبين وجود التزايد المستمر للظاهرة غير أنها من زاوية أخرى تثبت تدني مستوى الثقة المتبادلة. وللتأكد من ذلك استخرجنا جدول اختبار كاي تربيع عن طريق البرنامج الإحصائي المذكور سابقا.

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	Df	Value	
,000	4	47,231(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	13,622	Likelihood Ratio
,000	1	17,266	Linear-by-Linear Association
		100	N of Valid Cases

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الاحتمالية للعلاقة والمقدرة ب 0.000 والتي لم تصل إلى مستوى درجة المعنوية 5%، وبالتالي نرفض الفرضية الأولى H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على أن المتغيرين غير مستقلين، أي وجود علاقة بين العلاقة المتبادلة بين المواطنين والدولة، وكذا استمرارية التزايد في سلوك الغش والتهرب الضريبي على المستوى الوطني.

2-5 - العلاقة بين تزايد الغش والتهرب في مجال الرسم على القيمة المضافة و انتشار عملية

استعمال الفواتير الوهمية

سنختبر العلاقة بين تزايد الغش والتهرب الضريبي في مجال الرسم على القيمة المضافة، وكذا الاستعمال الواسع لفواتير المجاملة أو الوهمية وذلك باستخدام اختبار كاي تربيع، وبعد تحديد المتغيرين السابع والثامن عشر تحصلنا على جدول التوافق Contingency Table و جدول اختبار كاي تربيع.

VAR18 * VAR7 Cross tabulation

Total	VAR18			
	9	0	1	
00	0	0	0	1 VAR7
100	0	85	15	0
00	0	0	0	9
100	00	85	15	Total

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 15 إجابة من إجابات أفراد العينة تبين بأنه لا يوجد استعمال موسع للفواتير الوهمية، كما تؤكد أيضا نمو ظاهرة الغش والتهرب في مجال الرسم على القيمة المضافة في نفس السياق نجد 85 إجابة تنفي الاستعمال الموسع للفواتير الوهمية أو المجاملة كما يسمونها وينفون كذلك وجود تزايد مستمر للغش والتهرب في مجال ال TVA مقارنة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

وللتأكد من ذلك استخرجنا جدول اختبار كاي تربيع عن طريق البرنامج الإحصائي المذكور سابقا.

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
,050	4	59,874(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	18,666	Likelihood Ratio
,000	1	22,954	Linear-by-Linear Association
		100	N of Valid Cases

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الاحتمالية للعلاقة والمقدرة ب 0.050 والتي وصلت مستوى درجة المعنوية 5%، وعليه نقبل بالفرضية الأولى H0 والتي تنص على أن المتغيرين مستقلين، أي عدم وجود علاقة بين الانتشار الواسع لاستخدام الفواتير الوهمية ، والتزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب في مجال الرسم على القيمة المضافة فضلا عن ضريبة الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وهذا ينطبق على الواقع التونسي الذي هو عكس نظيره الجزائري.

3- بالنسبة للدولة المغربية

فيما يخص الدولة المغربية سوف نقوم باختيار المتغيرات، واختبارها بنفس الكيفية التي طبقناها مع الدولة الجزائرية و التونسية كما أننا سنستخدم نفس الأساليب الإحصائية.

3-1- العلاقة بين الممارسة الواسعة للغش والتهرب الضريبي بخصوص ال TVA والتزايد المستمر في تفاقم الظاهرة

سنختبر العلاقة بين استمرارية التزايد في الإحصائيات المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي مع الممارسة الواسعة لهذه الظاهرة في مجال الرسم على القيمة المضافة ال TVA بواسطة اختبار كاي تربيع، وبعد تحديد المتغيرين الخامس والثامن تحصلنا على جدول التوافق Contingency Table وجدول اختبار كاي تربيع.

VAR5 * VAR8 Cross tabulation

Total	VAR8			Total
	9	0	1	
99	7	0	92	1 VAR
00	0	0	0	0 5
01	0	0	1	9
100	07	0	93	Total

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 92 إجابة بنعم من إجابات أفراد العينة توضح بأن هناك ممارسة واسعة للتهرب والغش الضريبي بخصوص ال TVA، كما أنها تؤكد التزايد المستمر لإحصائيات التهرب والغش الضريبي سنويا.

وللتأكد من ذلك استخرجنا جدول اختبار كاي تربيع عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS.

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
,000	4	21,632(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	13,413	Likelihood Ratio
,000	1	20,710	Linear-by-Linear Association
		100	N of Valid Cases

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الاحتمالية للعلاقة والمقدرة ب 0.000 والتي لم تصل مستوى درجة المعنوية 5%، وعليه نرفض الفرضية الأولى H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على أن المتغيرين غير مستقلين، أي وجود علاقة بين الممارسة الواسعة للغش والتهرب الضريبي فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، و التزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب سنويا على المستوى الوطني .

2-3- العلاقة بين استخدام الفواتير في التعاملات الاقتصادية اليومية والتزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب الضريبي

سنختبر العلاقة بين استمرارية التزايد في الإحصائيات المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي مع استعمال الفواتير في كافة المعاملات الاقتصادية بواسطة اختبار كاي تربيع، وبعد تحديد المتغيرين السادس والثامن تحصلنا على جدول التوافق Contingency Table و جدول اختبار كاي تربيع.

VAR6 * VAR8 Cross tabulation

Total	VAR8			Total
	9	0	1	
25	7	0	18	1 VAR
75	0	0	75	0 6
00	0	0	0	9
100	07	0	93	Total

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 18 إجابة بنعم من إجابات أفراد العينة توضح بأن هناك تزايد مستمر لإحصائيات التهرب والغش الضريبي سنويا، بالرغم من إقرارهم على استعمال الفواتير في كافة المعاملات الاقتصادية، في حين نجد 75 ينفون عملية استخدام الفواتير ويثبتون التزايد الملحوظ في الإحصائيات المتعلقة بظاهرة الغش والتهرب الضريبي سنويا، وعليه يبدو من خلال التحليل الطرح الثاني هو الأرجح، غير أنه لا نستطيع الجزم بذلك وللتأكد استخرجنا جدول اختبار كاي تربيع عن طريق البرنامج الإحصائي المذكور سابقا.

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
,000	4	65,794(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	19,333	Likelihood Ratio
,000	1	18,658	Linear-by-Linear Association
		100	N of Valid Cases

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الاحتمالية للعلاقة والمقدرة ب 0.000 والتي لم تصل مستوى درجة المعنوية 5%، وعليه نرفض الفرضية الأولى H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على أن المتغيرين غير مستقلين، أي وجود علاقة بين عدم استعمال الفواتير في التعاملات الاقتصادية اليومية، و التزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب على المستوى الوطني.

3-3 - العلاقة بين مستوى الوعي الضريبي للمكلفين والتزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب

الضريبي

سنختبر العلاقة بين استمرارية التزايد في الإحصائيات المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي مع مستوى الوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة بواسطة اختبار كاي تربيع، وبعد تحديد المتغيرين الثامن والتاسع تحصلنا على جدول التوافق Contingency Table وجدول اختبار كاي تربيع.

VAR9 * VAR8 Cross tabulation

Total	VAR8			1	VAR
	9	0	1		
70	7	0	63	1	VAR
24	0	0	24	0	9
6	0	0	6	9	
100	07	0	93		Total

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 63 إجابة بنعم من إجابات أفراد العينة توضح بأن هناك تزايد مستمر لإحصائيات التهرب والغش الضريبي سنويا، كما أنهم يؤكدون بأن مستوى الوعي الضريبي متدني لدى المكلفين بالضريبة، في حين نجد 24 إجابات تؤكد وجود التزايد المستمر للظاهرة غير أنها من زاوية أخرى تنفي قضية تدني مستوى الوعي الضريبي لدى شرائح المكلفين بالضريبة. وقصد التأكد من ذلك استخرجنا جدول اختبار كاي تربيع عن طريق البرنامج الإحصائي المذكور سابقا.

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
,000	4	66,231(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	17,920	Likelihood Ratio
,000	1	20,118	Linear-by-Linear Association
		100	N of Valid Cases

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الاحتمالية للعلاقة والمقدرة ب 0.000 والتي لم تصل مستوى درجة المعنوية 5%، وعليه نرفض الفرضية الأولى H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على أن المتغيرين غير مستقلين، أي وجود علاقة بين تدني مستوى الوعي الضريبي لدى أوساط المكلفين بالضريبة والتزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب سنويا على المستوى الوطني .

3-4 - العلاقة بين التزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب الضريبي ودرجة الثقة بين المواطنين ومسؤولي الدولة

سنختبر العلاقة بين استمرارية التزايد في الإحصائيات المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي مع مستوى الثقة بين المواطنين والمسؤولين في أجهزة الدولة بواسطة اختبار كاي تربيع، وبعد تحديد المتغيرين الثامن والثاني عشر تحصلنا على جدول التوافق Contingency Table و جدول اختبار كاي تربيع.

VAR12 * VAR8 Cross tabulation

Total	VAR8			1	2
	9	0	1		
100	7	0	93	1	VAR1
0	0	0	0	0	2
0	0	0	0	9	
100	07	0	93	Total	

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 93 إجابة بنعم من إجابات أفراد العينة دون معارضة تؤكد بأن هناك استمرارية في تزايد الإحصائيات المتعلقة بالتهرب والغش الضريبي، كما أنهم يؤكدون أيضا على المستوى المتدني لدرجة الثقة بين المواطنين والمسؤولين في الدولة، وهذا يعتبر توافقا واضحا. وللتأكد من ذلك استخرجنا جدول اختبار كاي تربيع عن طريق البرنامج الإحصائي المذكور سابقا.

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
,000	4	56,257(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	14,651	Likelihood Ratio
,000	1	22,321	Linear-by-Linear Association
		100	N of Valid Cases

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الاحتمالية للعلاقة والمقدرة ب 0.000 والتي لم تصل مستوى درجة المعنوية 5%، وعليه نرفض الفرضية الأولى H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على أن المتغيرين غير مستقلين، أي وجود علاقة بين تدني مستوى الثقة المتبادلة (الدولة والمواطنين) ، والتزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب سنويا على المستوى الوطني .

5-3- العلاقة بين تزايد الغش والتهرب TVA و انتشار عملية استعمال الفواتير الوهمية

سنختبر العلاقة بين تزايد الغش والتهرب الضريبي في مجال الرسم على القيمة المضافة، وكذا الاستعمال الواسع لفواتير المجاملة أو الوهمية وذلك باستخدام اختبار كاي تربيع، وبعد تحديد المتغيرين السابع والثامن عشر تحصلنا على جدول التوافق Contingency Table وجدول اختبار كاي تربيع.

VAR18 * VAR7 Cross tabulation

Total	VAR18			
	9	0	1	
92	0	10	82	1 VAR7
08	0	0	8	0
00	0	0	0	9
100	00	10	90	Total

من خلال جدول التوافق نلاحظ أن 82 إجابة بنعم من إجابات أفراد العينة تبين بأنه يوجد استعمال موسع للفواتير الوهمية، كما تؤكد أيضا نمو ظاهرة الغش والتهرب في مجال الرسم على القيمة المضافة وهذا يفسر لنا من منظور جبائي أنه توجد ممارسة واسعة لحق الحسم الذي يطبق بواسطة جميع الفواتير، في نفس السياق نجد 8 إجابات تنفي وجود التزايد المستمر للغش والتهرب في مجال ال TVA مقارنة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وتؤكد تواجد الفواتير الوهمية في المعاملات الاقتصادية، في نفس الوقت هناك 10 إجابات له رأي مخالف تماما ونظرا لاختلاف الرؤى حاولنا أن نستخرج جدول اختبار كاي تربيع للتأكد وذلك عن طريق البرنامج الإحصائي المذكور سابقا.

Chi-Square Tests

Asymp. Sig. (2-sided)	df	Value	
,000	4	32,114(a)	Pearson Chi-Square
,000	4	19,101	Likelihood Ratio
,000	1	32,625	Linear-by-Linear Association
		100	N of Valid Cases

إن هذا الجدول يوضح لنا القيمة الاحتمالية للعلاقة والمقدرة ب 0.000 والتي لم تصل مستوى درجة المعنوية 5%، وعليه نرفض الفرضية الأولى H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على أن المتغيرين غير مستقلين، أي وجود علاقة بين الانتشار الواسع لاستخدام الفواتير الوهمية ، والتزايد المستمر لظاهرة الغش والتهرب في مجال الرسم على القيمة المضافة فضلا عن ضريبة الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل قمنا بعرض الأنظمة الضريبية لدول المغرب العربي بدءا بالنظام الجزائري ثم التونسي والمغربي، من أجل معرفة تفاصيلهم والإصلاحات التي تمت تماشيا مع التطورات الدولية، ثم وقفنا على أوجه الشبه والاختلاف بين هاته الأنظمة، ونظرا لما اقتضته الدراسة والمركزة على معرفة سياسات مكافحة الغش والتهرب في ذات الدول، واستخلاص مدى نجاعتها، وكذا معرفة استعدادات كل دولة لمواجهة هذه المشكلة طرحنا استبيان على عينة من

وزارة المالية لكل دولة، وقمنا بجمع البيانات وتم تفرغها في البرنامج الإحصائي SPSS وعلى إثر ذلك قمنا بتحليل المعطيات، كما أننا حاولنا أن نختبر بعض المتغيرات لمعرفة إمكانية وجود علاقات، التي من شأنها أن تكشف عن بعض الحقائق لكل دولة من الدول محل الدراسة

وما يمكن قوله بصفة عامة هو وجود تشابه نسبي بين الجزائر والمغرب، سواء من حيث طبيعة الغش والتهرب الضريبي أو واقع هذه الظاهرة، بالإضافة إلى سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي المنتهجة.

غير أن الدولة التونسية لها منهج خاص في مجال سياسات مكافحة الغش و التهرب، كما أنها لها رؤية مستقبلية لتطبيق سياسة أخرى فعالة، بموازاة مع الرقابة الجبائية وتعميم الفواتير في كافة التعاملات الاقتصادية، وسنوضح النتائج والتوصيات في الخاتمة العامة.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

في الحقيقة ومن خلال تناولنا لهذه الدراسة لاحظنا بأن المشاكل الضريبية التي تواجه الدول متعددة، وهذه الأخيرة من شأنها أن تعيق مسار التنمية لكل دولة، حيث أصبح الازدواج الضريبي، المنافسة الضريبية المضرة والتهرب الضريبي الدولي مشاكل تهدد مستقبل التجارة الدولية بصفة عامة ومستوى الإيرادات الضريبية لدى الدول المعرضة لتأثيراتها بصفة خاصة.

و إن كانت مشكلة الازدواج الضريبي و التهرب الضريبي الدوليين، قد وجدوا بعض الحلول عن طريق إبرام اتفاقيات جبائية بين مختلف الدول، وكذلك بواسطة تشريع أحكام لمحاربتها فإن المنافسة الضريبية الدولية المضرة التي تهدف إلى استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر لم تجد لها مكانا في هذه الاتفاقيات الجبائية، كما سبق وأن ذكرنا في الفصل الأول، ولهذا برز التنسيق الضريبي بين الدول المهددة بخطر المنافسة الضريبية الدولية المضرة كحل مناسب يعمل على تقليل التفاوت بين نسب الاقتطاعات الضريبية، و حجم التحفيزات الجبائية لمختلف الدول من جهة، و تفعيل التعاون و النمو الاقتصادي داخل التكتلات أو مجموعة الدول المعنية من جهة أخرى.

كما أننا حاولنا عرض الإطار النظري للغش والتهرب الضريبي، و الذي سمح لنا بتحليل مختلف المفاهيم والتعاريف التي قدمها مختلف الكتاب و الباحثين، باختلاف منطلقاتهم ووجهات نظرهم بتحديد العناصر التي تجسد عملية الغش والتهرب الضريبي، و التمييز بين مختلف أنواعهم كذلك فإن للظاهرة أصلا يتمثل في الأسباب العميقة التي تنعكس على تصرفات المكلف، سواء بالتملص الكلي أو الجزئي من الضريبة باستعمال مختلف الأشكال والوسائل والطرق.

وبعد ذلك قمنا من خلال الفصل الثالث بالتطرق إلى الرقابة الجبائية خاصة من الاطار القانوني والتنظيمي المتبع في الدولة الجزائرية، والتي تعد من أحد أهم السياسات المنتهجة من طرف العديد من الدول لمكافحة الغش والتهرب الضريبي أو الحد منها، غير أن موضوع بحثنا الذي يتمثل في مقارنة بين دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب) فيما يخص سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي كان لزاما علينا أن نستعمل أسلوب الاستبيان من أجل تقصي الحقائق، والوصول إلى مقارنة فعلية لتوضيح مكانة هذه السياسات ومدى نجاعتها ومعرفة ما إن كانت هناك سياسات مرتقبة موازاة مع الرقابة الجبائية، ومسايرة منا لإشكالية بحثنا فقد صممنا الاستبيان بشكل يلاءم الوضعية، فوضعنا

جانبا لطبيعة الغش والتهرب الضريبي وجانب آخر لواقع هاته الظاهرة، وشقا ثالث لسياسات المكافحة المطبقة من طرف دول المغرب العربي محل الدراسة.

النتائج المتوصل إليها:

بعد إتمام البحث توصلنا إلى النتائج التالية:

من حيث طبيعة الغش والتهرب الضريبي

- إن المكلفين بالضريبة يمارسون الغش والتهرب بعدة أنماط وصور، لكن الأمر في تونس يختلف عن الجزائر والمغرب.

- في الجزائر المغرب هناك ممارسة واسعة للغش والتهرب في مجال الضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، بينما في الدولة التونسية هناك شبه استقرار للغش والتهرب بخصوص الضرائب المباشرة وعدم انتشار للتهرب في مجال الرسوم على رقم الأعمال.

- عدم استعمال الفواتير في كافة المعاملات الاقتصادية في كل من الجزائر والمغرب مما أدى إلى بروز سوق سوداء يتداول فيها الفواتير، وهذا غير موجود إطلاقا في تونس.

من حيث واقع الغش والتهرب الضريبي

- هناك تزايد مستمر لممارسة الغش والتهرب الضريبي سنويا في الجزائر والمغرب، بينما شبه استقرار في تونس.

- مستوى الوعي الضريبي في تونس جيد، في حين أنه متدني في الجزائر والمغرب.

- هناك تأثير مباشر على الغش والتهرب الضريبي لكل من سياسة الدولة المتبعة، انعدام الثقة بين الدولة والمواطن ومستوى الضغط الضريبي، والجانب الديني الذي تأخذه الدولة الجزائرية بعين الاعتبار فقط.

- هناك تعميم التعامل بالفواتير في الدولة التونسية بخلاف بقية الدول المذكورة.

- الفئة التي تمارس الغش والتهرب بكثرة هي فئة المقاولاتية في كل من الجزائر والمغرب غير أنه في المغرب يوجد نشاط آخر وهو قطاع العقار الذي تمارس فيه الظاهرة بشراسة، في حين نجد تونس لها ميزة خاصة وهي تقارب مستوى التهرب بين مختلف الأنشطة ويرجع السبب إلى ضبط عملية الفوترة، عكس التسبب الموجود إن صح التعبير في الجزائر والمغرب.

من حيث سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي

- ضعف مؤهلات الإدارة الجبائية في الدول الثلاثة.
- عدم فعالية نظام المعلومات الجبائي الجزائري والمغربي.
- إتباع سياسة الرقابة الجبائية والمحاسبية بصفتها الحل المناسب من طرف الجزائر والمغرب.
- زيادة عن الرقابة الجبائية والمحاسبية طبقت تونس سياسة أخرى وهي إلزامية المعاملة بالفواتير.
- تسعى تونس لتطبيق سياسة موازية لما سبق ذكره متمثلة في أتمتة نظام التصريحات الجبائية وتجهيز الإدارة ببرامج ذكية تكشف كل أشكال وأنماط الغش والتهرب.
- هناك تنسيق بين الدول الثلاث في مجال البحث عن حلول لهاته الظاهرة.
- هناك استئناس للبحوث والدراسات الجامعية في دولتي المغرب وتونس.
- عدم جدية الجزائر والمغرب في البحث عن الحلول اللازمة لهاته الظاهرة عكس ما إتمسناه في تونس.

نتائج الدراسة الإضافية (أنظر الملحق رقم 02)

- هناك عدد معتبر من المؤسسات غير موافق على أن الرقابة الجبائية المفروضة بشتى أشكالها من قبل الإدارة الضريبية كافية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي.
- لقد أدلى عدد هائل من المؤسسات بأن الإدارة الجزائرية الضريبية بإمكانها أن تضع سياسة محكمة لمكافحة التهرب والغش الضريبي مثل ما وقع في دول أخرى.
- أرجع أغلبية المؤسسات تأخر الجزائر في وضع سياسة محكمة من شأنها أن تكافح ظاهرة التهرب والغش الضريبي مثل دول أخرى إلى :
- رغبة البعض في إبقاء الوضع كما هو عليه ، في حين ذهب البعض الآخر إلى أن السبب هو عدم الضغط على المكلفين بالضريبة لكي لا تفقد الخزينة توازنها.

التوصيات:

يمكننا أن نوصي بالنقاط الآتية:

- إلزامية تعميم استعمال الفواتير في كافة التعاملات الاقتصادية.
- ضرورة أتمتة نظام التصريحات الجبائية وتزويدها ببرامج ذكية كما هو موجود في الدول المتقدمة لكشف مختلف أنماط الغش والتهرب التي يمكن أن تتم.
- تشديد أساليب الردع المطبقة في الدول الثلاث.

- العمل على سد كافة الثغرات القانونية الموجودة في النصوص والقوانين الجبائية.
- محاولة القضاء على الفجوة الموجودة بين الدولة وكافة المواطنين.
- القيام بحملات توعية مختلفة لرفع مستوى الوعي الضريبي.

آفاق الدراسة:

بعد عرض النتائج المتوصل إليها بعد إجراء المقارنة بين الدول المغاربية الثلاثة بخصوص سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، بالإضافة إلى النتائج المتوصل إليها في الدراسة الاضافية المبينة في الملحق رقم 02 والتي تعبر عن وجهة نظر المكلفين بالضريبة نأمل في المستقبل أن تكون هذه الدراسة كانطلاقة لدراسات مستقبلية تركز على الجزائر من حيث سياسات مكافحة للغش والتهرب ناجعة تهدف إلى إصلاح الاقتصاد الوطني، وتساهم في قياس الغش والتهرب بالطرق العلمية في ظل إحصائيات ذات شفافية.

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع والمصادر

أولا : المراجع باللغة العربية

أ- الكتب

- 1- أحمد يونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، دار الجامعة الحديثة، الطبعة الثانية الإسكندرية، مصر، 2002.
- 2 - أحمد يونس البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة: الضرائب والنفقات العامة الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة طبع.
- 3 - أحمد يونس البطريق، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة دار شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978.
- 4 - الشوربجي البشرى، جرائم الضرائب والرسوم، الطبعة 1، دار الجامعات المصرية الإسكندرية 1972.
- 5 - جمال عبد الناصر مانع، اتحاد المغرب العربي، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر 2004.
- 6- جامع أحمد، علم و فن المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة 2، دار النشر العربية القاهرة 1975.
- 7 - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007.
- 8- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- 9- عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية- دراسة تحليلية تقييمية- ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 1، الجزائر، 2003.
- 10- فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة 1، منشأة المعارف الإسكندرية بدون سنة طبع.

- ¹¹ - فرج رضا، شرح قانون العقوبات، الأحكام العامة للجريمة، الطبعة 2، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر 1976.
- ¹² - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003.
- ¹³ - مصطفى عوادي، نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري مطبعة صخري، الوادي، الجزائر، 2011/2010.
- ¹⁴ - محمد صبحي أبو صالح، الطرق الإحصائية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع عمان، الطبعة 1، سنة 2000.
- ب- الرسائل والأطروحات**
- ¹⁵ - محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.
- ¹⁶ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
- ¹⁷ - يحيى نصيرة، الغش و التهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر، (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، سنة 1998.
- ¹⁸ - فلاح محمد، الغش الضريبي و تأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، (مذكرة ماجستير) جامعة الجزائر، 1996-1997.
- ¹⁹ - بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، (مذكرة ماجستير) جامعة باتنة، 2003-2004.
- ²⁰ - حروشي جلول، الضغط الضريبي في الجزائر 1993-1999، (رسالة ماجستير)، جامعة الجزائر سنة 2000-2001.

ج- قوانين وأوامر ومراسيم

- 21- قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012).
- 22- القانون التجاري.
- 23- قانون الرسم على رقم الأعمال (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012).
- 24- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محين إلى غاية 2012).
- 25- قانون الضرائب غير المباشرة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012).
- 26- قانون التسجيل (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2012).
- 27- قانون الطابع (محين إلى غاية 2012).
- 28- قانون العقوبات.
- 29- قانون المالية لسنة 1997.
- 30- قانون المالية لسنة 2001.
- 31- قانون المالية لسنة 2004 .
- 32- قانون المالية لسنة 2008.
- 33- ميثاق المكلف الخاضع للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.
- 34- ميثاق المكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ط. 2003.
- 35- دليل الرقابة على الوثائق، مديرية الأبحاث والمراجعات سنة 2003.
- 36- المرسوم التنفيذي رقم 98- 228 المؤرخ في 13-07-1998، جريدة رسمية عدد 51 سنة 1998.
- 37- المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.
- 38- المادة 12 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، جريدة رسمية عدد 79 سنة 1998.
- 39- المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002 جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.
- 40- المادة 26 مكرر من القرار 1998/009 المؤرخ في 13-01-1998.
- 41- المادة 12 من الأمر 60-91 المؤرخ في 23-02-1991، جريدة رسمية عدد 09 سنة 1991.
- 42- المادة 28 مكرر من القرار 1998/009 المؤرخ في 13-01-1998.
- 43- المادة 62 من جريدة رسمية عدد 85 سنة 1996.

⁴⁴ - المواد 1 إلى 3، الظهير رقم 1-85-347 المؤرخ في 20 ديسمبر 1985 المتضمن تأسيس القانون رقم 85-30 المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة (النشرية الرسمية رقم 3818 المؤرخة في 1/1/1986).

د - ملتقيات، دراسات وندوات و مجلات

⁴⁵ - محمد حاج منصور، إصلاح النظام الجبائي التونسي في ظل سياسة التصحيح الهيكلي ورقة عمل مقدمة في ملتقى الإصلاحات الاقتصادية في الدولة التونسية تونس 1994.

⁴⁶ - عبد المجيد سيد عبد المجيد، غادة الحسني عباس، المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية مؤتمر التجارة الإلكترونية - آفاق وتحديات - المجلد 02 الإسكندرية يوليو. 2002.

⁴⁷ - العربي كنون، دراسة حول السياسات الجبائية في دول المغرب العربي، الأمانة العامة لإتحاد المغرب العربي، 1996.

⁴⁸ - ندوة البنك العالمي حول التكامل المغاربي، تونس 2004.

⁴⁹ - مجلة القوانين الضريبية المتعلقة بـ IRG و IBS، المديرية العامة للتشريع الجبائي وزارة المالية التونسية، 2010.

⁵⁰ - حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 4.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

A- Ouvrages

- ⁵¹- Annie Vallée, **Les systèmes fiscaux**, Editions du seuil, France, 2000.
- ⁵²- Anas bensalah zemrani , **les finances de l'Etat au Maroc- Politique Financière et droit**
Tome 1, Editions l'Harmattan, France, 1998.
- ⁵³- Bachir Elmurr , **Harmonization fiscal et politiques monétaires au sein d'une intégration économique**, les cahiers de recherche Creden, Université de Montpellier France 2002.
- ⁵⁴- Bruno Gouthiere, **les impôts dans les affaires internationales**, éditions francis Lefebvre 5ème Edition, France, 2001.
- ⁵⁵- Cartou Louis, **Droit Fiscal international et européen**, 2 édition, Précis Dalloz, Paris, 1991.
- ⁵⁶- Colin Philippe, **La Vérification Fiscale**, édition economica, Paris, 2000.
- ⁵⁷- Delahaye Thomas, **Le Choix de la Voie moins imposée**, édition Bruylant, Bruxelles, 1977.
- ⁵⁸- Gaudemet Paul Marie, **Précis de Finances Publique**, édition Montchrestien, Tome 2, Paris 1970.
- ⁵⁹- Guechi Djamel Eddine, l'Union du Maghreb Arabe , **Integration régionale et veloppement économique** , Casbah Editions, Alger, 2002 .
- ⁶⁰- Jean Raphaël pellas, **le vade-mecum de la fiscalité internationale**, éditions EMS, France 2002.
- ⁶¹- Jean Pierre Jarnevic, **Droit fiscal international** , Editions Economica, France, 1985.
- ⁶²- Kandil Athmane, **Théorie Fiscale et Développement, Expérience Algérienne**, SNED Alger, 1970.
- ⁶³- Kalaf belamiri, **comment comptabiliser la TVA ,EMAP** ,Alger, 1991.
- ⁶⁴- Lopez Christian, Nicole Stolowy, **la Facturation de Complaisance dans les entreprises l'harmattan**, Paris, 2001.
- ⁶⁵- Laurent Alain, Reichman Claude, **Théories contre l'impôt**, Les Belles lettres, Paris, 2000.
- ⁶⁶- Margairaz André, **la fraude fiscales et ses succédanées, Comment on échappe à l'impôt** édition Blonay, Suisse, 1988.
- ⁶⁷- Martinez Jean Claude, **La fraude fiscale**, PUF, Paris, 1984.
- ⁶⁸- Pierre LEVINE, « **la lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales** », Paris, L.G.D.J, 1988.

B – Thèses et Mémoires

- ⁶⁹- Taibi Nabila, Imessaoudéne Hedjila, **Le Renforcement de lutte contre la fraude fiscale**
Mémoire de fin d'études en vue d'obtention d'un diplôme d'études supérieure en fiscalité(**D.E.S.F**)
Ecole National des impôts, Promotion 2005.
- ⁷⁰- Guettouche nacir, **La Fraude fiscale en Algérie, Causes et conséquences**, (Mémoire de Magister) ESC, Alger, 1998-1999.
- ⁷¹- Eve D'onorio Di Meo, **"de l'harmonization à la coordination de la fiscalité directe dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable"**, mémoire présenté dans le cadre du DEA de droit des affaires, institut de droit des affaires, université de droit, d'économie, et des sciences Aix-Marseille France, 2002/2003.

⁷²⁻ Mohamed Fadhel Ben Omrane, « **l'harmonisation de la TVA dans la perspective de l'intégration Maghrébine** », Thèse de **Doctorat** Faculté Jean Monnet, Université de Paris XI, France, 1996.

⁷³⁻ Youssef Ousidhoum : « **la modernisation des systèmes fiscaux au Maghreb** », Thèse de Doctorat, Université Jean Moulin –Lyon III, Faculté de Droit France, 2001.

C – Guides/Code / Bulletins / Circulaires /instructions/ Revue / colloque

⁷⁴ - **Guide de vérificateur**, Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, édition 1994.

⁷⁵ - **Guide du Vérificateur de Comptabilité**, Ministère des Finances, Direction Générale Des impôts, Directions des Recherches et Vérifications Édition Alger, 2001.

⁷⁶ - Article n°1, **code des impôts directes et taxes assimilées**, Berti Editions, Alger, 2011.

⁷⁷ - Article n°49 **code de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques et à l'Impôt sur les Sociétés Tunisie** , mis à jour 2010.

⁷⁸ - Article 7 du **code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée**, Tunisie, mis à jour au 2010.

⁷⁹ - Circulaire N° 135, MF/DGI, du 15-02-2000.

⁸⁰ - **Circulaire N° 79**, MF/DGI du 26 Mars 1994, Inspection polyvalente des impôts.

⁸¹ - **Lettre de la DGI, Lettre d'information**, MF/DGI, N° 16, Avril 2004.

⁸² - **Lettre de la D.G.I, Lettre d'information**, éditée par DLF/ DGI/ MF, Lancement des Centres des impôts.

⁸³ - **Bulletin des Services fiscaux**, Revue n°8, édité par la Direction générale des impôts, Alger 1994.

⁸⁴ - Bouderbala Abdou, **La Fraude Fiscale** ,Revue mutation n° 7, éditée par la Chambre ationale de Commerce,Alger,1994.

⁸⁵ - Abdelmadjid Bouzidi, **l'intégration économique Maghrébine : réalités et perspectives** panorama des economies Maghrébines contemporaines, Revue du Centre National et d'Analyses pour la Planification, Editions ENAG Alger, 1991.

⁸⁶ - Organisation de coopération et de développement économique," l'imposition et les mouvements Internationaux des capitaux" Colloque réunissant les pays De l'OCDE et pays non membres l'OCDE, France, 1990.

⁸⁷ - OCED, **la concurrence fiscale dommageable un problème mondial**, édition code paris,1998.

ثالثا: المراجع باللغة الانجليزية

A – Books

- ⁸⁸ - Ahmed Khan, **Cross border transactions and tax treaties theory and pratique**, publisher petrosin infotech(s)pte.ltd,Singapore,2000.

B - Working Papers

- ⁸⁹ - Chiara Liguori, « **la difficile construction de l'intégration maghrébine et le partenariat euro-méditerranéen** », Jean Monnet **Working Papers** in Comparative and International Politics, University of Catania, Italie, 2002.
- ⁹⁰ - Wolfgang Eggert and Bernd Genser, **Is Tax Harmonization Useful?**, National Bureau Economic Research, **working paper** series, 2000.
- ⁹¹ - Le rapport annuel du **Fonds Monétaire International**, Washington, 2003.
- ⁹² - International monetary fund, **Fiscal Affairs Department**, Guidelines for fiscal Adgustment, Washington D.C.

رابعا: المواقع الإلكترونية

- ⁹³ - www.fr.wikipedia.org/wiki/andorre.
- ⁹⁴ - www.oesd.org / PDF.
- ⁹⁵ - [www. Mf.DGI.dz](http://www.Mf.DGI.dz).
- ⁹⁶ - www.unctad.org/fdistatistics.
- ⁹⁷ - www.kantakji.com.
- ⁹⁸ - [www.finances.gov.ma/ fiscalité/IRG](http://www.finances.gov.ma/fiscalité/IRG).^{PDF}
- ⁹⁹ - www.finances.gov.ma/Fiscalité/TVA .PDF.
- ¹⁰⁰ -[http://bbekhti.online.fr/trv_pdf/Guide_de méthodologie](http://bbekhti.online.fr/trv_pdf/Guide_de_méthodologie).

الملاحق

الملحق الأول :

الاستبيان الموجه لوزارة المالية للدول الثلاث (الجزائر، تونس والمغرب)

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العقيد الحاج لخضر بباتنة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

كلمة الاستبيان

في إطار تحضير أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة باتنة - الجزائر - وذلك من خلال تناول البحث الموسوم بعنوان " سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب ". وحرصا منا للإلمام بهذه الدراسة التي تهدف إلى معرفة واقع التهرب والغش الضريبي بالدول المغاربية محل الدراسة من جهة والسياسات المنتهجة لمكافحة ذلك من جهة أخرى. لذا فإننا نأمل التكرم علينا بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة لأن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة ودقة إجاباتكم، مع العلم بأن المعلومات التي سنتحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا أسئمتي التقدير والاحترام

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الطالب: نصر رحال

أولاً: البيانات الشخصية

يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة

1- اسم ولقب المستجوب اختياري:

2- الجنس	مذكر	مؤنث
3- العمر	أقل من 30 سنة	من 30 إلى 40 سنة
	من 30 إلى 50 سنة	أكثر من 50 سنة
4- المستوى التعليمي	دكتوراه	ماجستير
	ماستير	ليسانس
		أخرى
5- الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات
	من 10 إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنة

ثانياً: طبيعة وواقع الغش والتهرب الضريبي في دول المغرب العربي

محايد	لا	نعم	الأسئلة
			أ- طبيعة الغش والتهرب الضريبي
			6- حسب إطلاعكم هل أن عمليات الغش والتهرب الممارسة من طرف المكلفين بدولتكم تخص إخفاء لأرقام الأعمال؟
			7- هل هناك مبالغة في رصيد التكاليف المصرح بها؟
			8- حسب خبرتكم في الجانب المحاسبي هل لاحظتم تلاعبات في رصيد المخزونات والعملاء؟
			9- عادة ما يتم الغش والتهرب الضريبي على مستوى الضرائب المباشرة كالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات؟
			10- هل توافقون على أنه توجد ممارسة واسعة للغش والتهرب فيما يتعلق بالرسوم على رقم الأعمال وخاصة الرسم على القيمة المضافة؟

		11- في دولتكم هل أن استخدام الفواتير في كافة التعاملات والأنشطة اليومية يتم بصفة قانونية ونظامية؟
		12- هل هناك انتشار للفواتير الوهمية أو كما يسمونها بفواتير المجاملة في محتوى التصريحات الجبائية؟
		ب- واقع الغش والتهرب الضريبي
		13- هل الإحصائيات السنوية لدى دولتكم تفيد بتزايد نسبة التهرب والغش الضريبي؟
		14- حسب رأيكم هل السبب الرئيسي لسلوك الغش والتهرب الضريبي يتمثل في عدم انتشار الوعي الضريبي لدى المكلفين؟
		15- هناك من يربط الغش والتهرب بعوامل ومسببات اقتصادية وأخرى اجتماعية؟
		16- هل سياسة الدولة لها تأثير على سلوك التهرب والغش الضريبي لدى المكلفين؟
		17- يقال بأن عامل الثقة بين مسؤولي الدولة والمواطنين له أثر كبير على انتهاج سلوك الغش والتهرب الضريبي؟
		18- هل الجانب الديني والعقائدي له مساهمة في تفاقم هذه الظاهرة؟
		19- فيما يخص الضغط الضريبي الواقع على المكلفين هل معدله بسيط كما هو في الدول المتقدمة؟
		20- هل أن شريحة المكلفين الذين يمارسون الغش والتهرب الضريبي تظم كافة الأنشطة؟
		21- هل هناك إحصائيات توضح من هي الفئة التي تهرب وتغش بشكل كبير؟
		22- إذا كانت الإجابة بنعم فهل هي فئة القطاع الإنتاجي (المقاولاتية)؟
		23- هل توافقون حسب إطلاعكم على أن نسبة التهرب والغش الضريبي في مجال الرسم على القيمة المضافة TVA أكثر بكثير من IRG

			و IBS ؟
			24- قد يرجع ذلك الأمر إلى الارتفاع الكبير في نسبة ال TVA المطبقة والعبء الثقيل الذي تخلفه هذه الأخيرة؟

ثالثا: سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي المنتهجة من طرف دول المغرب العربي

محايد	لا	نعم	الأسئلة
			25- يقال بأن الإدارة الجبائية في دولتكم غير مؤهلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي سواء من الوسائل المادية والبشرية؟
			26- هناك رأي لبعض المفكرين ورجال السياسة يعتبر بأن الغش والتهرب الضريبي إشكال موجود في كل دول العالم فلا داعي للخوض في ذلك أكثر من الحد اللازم فهل توافقون هذا؟
			27- هل أن نظام المعلومات الجبائي لدى دولتكم فعال من شأنه أن يساهم في الحد من التهرب والغش الضريبي؟
			28- هل دولتكم ممثلة في وزارة المالية اتخذت سياسات للمكافحة أو الحد من التهرب والغش الضريبي الواقع؟
			29- إذا كانت الإجابة بنعم فما هي هذه السياسات؟ - - - -
			30- هل قدمت السياسات المتخذة نتائج ملموسة فيما يخص مكافحة الغش والتهرب الضريبي أو الحد منهما؟
			31- هل توجد سياسات أخرى موازية ستخذها دولتكم في الأفق بجانب الرقابة الجبائية والحاسبية؟
			32- هل هناك استعمال لأساليب ردعية في دولتكم من شأنها أن تقمع الغش والتهرب الضريبي؟

			33- إذا كانت الإجابة بنعم فهل هي أساليب ناجعة؟
			34- هل نظمت لقاءات تعاونية بين دول المغرب العربي للبحث في مسألة التهرب والغش الضريبي وإيجاد حلولاً مناسبة؟
			35- هل يوجد استئناس ببعض الدراسات والبحوث المنجزة على مستوى جامعات وطنكم؟
			36- هل نظمت وزارة المالية مسابقة لأحسن بحث علمي و تقني يهدف إلى إيجاد حل لهذه الإشكالية؟
			37- هل حاولت وزارة المالية بدولتكم الاستئناس بدراسة إستشرافية لدولة أخرى سبقت وأن جربت سبل وسياسات فعالة في هذا الإطار؟
			38- هل تعترفون بأنه لا توجد محاولة جدية من أجل مكافحة الغش والتهرب الضريبي؟

الملحق الثاني :

الاستبيان الموجه للمكلفين بالضريبة (عينة من المؤسسات بولاية الوادي)

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

كلمة الاستبيان

في إطار تحضير أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة باتنة - الجزائر - وذلك من خلال تناول البحث الموسوم بعنوان " سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب".

وحرصا منا لإثراء موضوع بحثنا ارتأينا أن نضع بين أيديكم أتم مسيري المؤسسات هذه الاستمارة قصد معرفة وجهة نظركم في التشريع الضريبي الجزائري وخاصة تلك التشريعات التي تضبط عمليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

نتمنى من سيادتكم التفضل علينا بإجابات صريحة لأنها أساسا للنتائج المتوصل إليها، كما نؤكد لكم بأن هذه المعلومات لن تستعمل إلا لأغراض علمية بحتة.

تقبلوا منا أسى آيات التقدير والاحترام

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الطالب: نصر رحال

أولا: البيانات الشخصية

يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة

1- اسم ولقب المستجوب اختياري:

2- الجنس	مذكر	مؤنث
3- العمر	أقل من 30 سنة	من 30 إلى 40 سنة
	من 30 إلى 50 سنة	أكثر من 50 سنة
4- المستوى التعليمي	دكتوراه	ماجستير
	ماستير	ليسانس
		أخرى
5- الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات
	من 10 إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنة

ثانيا: التشريع الضريبي في الجزائر

لا	نعم	الأسئلة
		1- هل أنتم على دراية بالقوانين والتشريعات الضريبية المطبقة حاليا؟
		2- إذا كان جوابكم بنعم فهل النظام الضريبي الجزائري نصوصه واضحة؟
		3- هل أنتم راضين عن حجم الضرائب والرسوم المفروضة على نشاطكم؟
		4- هل إستعملتم طرقا مكنتكم من عدم دفع الضريبة المستحقة عليكم؟
		5- في حالة إجابتكم بنعم فهل كانت هذه الطرق قانونية؟
		6- إذا كانت الطرق المستعملة قانونية فهل تمثلت في الاستفادة من الثغرات القانونية والتهرب من الأنشطة التي تفرض فيها الضرائب بكثرة؟
		7- إذا كانت الطرق المستعملة غير قانونية فهل تمثلت في عدم

		تصريحكم برقم أعمالكم ودخلكم الحقيقي أو بإستعمال الفواتير الوهمية؟
		8- هل تعتقدون أن الرقابة الجبائية المفروضة بشتى أشكالها من طرف إدارة الضرائب كافية لقمع الغش والتهرب الضريبي؟
		9- حسب رأيكم هل الادارة الجزائرية الضريبية بإمكانها أن تضع سياسة محكمة لمكافحة التهرب والغش الضريبي مثل دول أخرى؟
		10- إذا كانت الاجابة بنعم فهل تأخر الجزائر في وضع هذه السياسة راجع إلى: أ- عدم الضغط على المكلفين بالضريبة. ب- رغبة البعض في المحافظة على الوضع الراهن.

تمهيد:

بعد إنهاء المقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب من حيث سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي بواسطة الاستبيان الموضح في الملحق الأول وأثناء القراءة المتأنية للنتائج المتوصل إليها، إرتأينا أن نضيف إضافة متميزة لما توصلنا إليه تتمثل في طرح إستبيان آخر على عينة من المكلفين بالضريبة لمعرفة وجهة نظرهم في الموضوع والتركيز خاصة على سر تقدم أو تأخر السياسات المتخذة من طرف السلطة الجزائرية.

1- المجال المنهجي المتبع

1-1 - مجالات الدراسة

1-1-1- المجال المكاني

هذه الدراسة تمت على مستوى الجزائر وتحديدًا ولاية الوادي كنموذج نظرا للحركة التجارية الفعالة وتعدد الأنشطة من جهة وتنامي ظاهرة التهرب والغش الضريبي فيها أيضا، وبعد التوصل إلى النتائج يمكن تعميمها على كافة ولايات الوطن الجزائري خاصة وأنها تحكمها نفس النصوص القانونية الضريبية.

1-1-2- المجال الزمني

قد أخذنا عينة من المؤسسات تم انتقاءها عشوائيا، كما أننا قمنا بجمع البيانات خلال الفترة الممتدة بين 2013/09/20 - 2013/10/20.

1-1-3- المجال البشري

إن المجال البشري يتمثل في مسيري المؤسسات ، أما بخصوص عدد المؤسسات فإن مديرية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية الوادي قدمت لنا الإحصائية الآتية:

قطاع المقاولات : 2602

قطاع التجارة : 731

قطاع الخدمات: 184

الصناعات الكيماوية (الروائح و العطور) : 93

صناعات الأثاث : 104

قطاع النقل : 209

النجارة الحديدية والميكانيك و الإلكترونيك : 72 .

2- الإجراءات المنهجية للدراسة

1-2- المنهج المطبق

نظرا لطبيعة الموضوع فإننا اخترنا المنهج الوصفي التحليلي والذي تمثلت أدواته دراسة ميدانية عن طريق طرح إستبيان، وذلك من أجل وصف و جمع البيانات المتعلقة بفئة الدراسة وتحليلها و إستخراج النتائج .

2-2- الأدوات المستعملة

لقد إستخدمنا أدوات لجمع البيانات والتي من خلالها حاولنا أن نستخلص بعض النتائج وقد تمثلت هذه الأدوات فيما يلي :

1-2-2- المقابلة الشخصية

إن المقابلة الشخصية هي محاولة موجهة يقوم بها شخص مع آخر أو مع مجموعة بهدف حصوله على معلومات لإستغلالها في البحث العلمي أو الإستعانة بها في التوجيه و التشخيص و العلاج " وقد تم إستعمال المقابلة مع بعض عناصر العينة المختارة من المؤسسات، وذلك قصد الإقناع و توضيح الغرض من الدراسة .

2-2-2- الإستمارة

إن الإعداد الجيد لإستمارة البحث تنعكس على النتائج المراد تحقيقها ،وفي دراستنا هذه حاولنا أن نضع الأسئلة مبسطة وواضحة لتيسير فهمها ،وكذلك تسهيل عملية التحليل و التفسير الإحصائي، فالإستمارة التي تم إعدادها للمؤسسات تضمنت 10 أسئلة.

2-3- الأساليب الإحصائية

لقد إعتدنا في دراستنا هذه على البرنامج الإحصائي الأمريكي لتحليل البيانات الإحصائية المسمى SPSS وبعد جمع الإستمارات تم إدخال المعطيات للبرنامج وعلى إثرها قمنا بالتحليل الوصفي.

3- نوعية الدراسة

إن هذه الدراسة تهدف إلى معرفة وجهة نظر المؤسسات بخصوص سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي ومن هذا المنطلق أخذنا عينة من المؤسسات عددها 100 مؤسسة حسب القطاعات المتواجدة أما فيما يخص عدد المؤسسات الاجمالي فهو 3995 مؤسسة موزعة على القطاعات المذكورة سابقا كما يلي:

قطاع المقاولات : 2602 و الذي يمثل نسبة 65.13% من المجتمع الإحصائي .
 قطاع التجارة : 731 و الذي يمثل نسبة 18.29% من المجتمع الإحصائي .
 قطاع الخدمات : 184 و الذي يمثل نسبة 4.60% من المجتمع الإحصائي .
 الصناعة الكيماوية: 93 و التي تمثل نسبة 2.32% من المجتمع الإحصائي .
 صناعة الأثاث : 104 التي تمثل نسبة 2.60% من المجتمع الإحصائي .
 قطاع النقل : 209 و الذي يمثل نسبة 5.23% من المجتمع الإحصائي .
 النجارة الحديدية و الميكانيك و الإلكترونيك : 72 والتي تمثل نسبة 1.80% من المجتمع الإحصائي .
 ولقد إستخدمنا العينة الطبقية و النسبية حسب القطاعات المذكورة .
 أما من حيث حجم العينة المرغوب فيه فإننا إختارنا 100 مؤسسة ولتحديد عدد المؤسسات لكل طبقة من العينة إستخدمنا العلاقة التالية:

$$A = N \cdot I / N \cdot B \dots\dots$$

حيث أن A هو الحجم المراد إختياره من الطبقة المدروسة من العينة .

و N1 هو حجم الطبقة المدروسة من العينة .

و N هو عدد المؤسسات في ولاية الوادي .

و B هو حجم العينة المرغوب فيها .

وبالتالي يكون عدد المؤسسات لكل طبقة كما يلي :

$$\text{قطاع المقاولات : } 65 = 65.13$$

$$\text{قطاع التجارة : } 18 = 18.29$$

$$\text{قطاع الخدمات : } 4 = 4.60$$

$$\text{الصناعة الكيماوية : } 2 = 2.32$$

$$\text{صناعة الأثاث : } 3 = 2.60$$

$$\text{قطاع النقل : } 6 = 5.23$$

$$\text{النجارة الحديدية و الميكانيك و الإلكترونيك : } 2 = 1.80$$

4- تحليل نتائج إستمارة المؤسسات

من خلال هذه النقطة الهامة سنقوم بتحليل نتائج الإستمارة، والتي تم توزيعها على عينة المؤسسات وذلك بمساعدة المحاسبين المعتمدين وبعض محافضي الحسابات، بالإضافة إلى العلاقات الشخصية لأن عملية الإقناع كانت صعبة .

4-1- تحليل الجزء المتعلق بالتشريع الضريبي

سنعتمد في تحليلنا على النسب والأعداد التي أعطاها برنامج SPSS بعد إدخال الإجابات وتصدر الإشارة إلى أننا إستعملنا ترميزا خاصا وهو كما يلي :

العدد 1 للإجابة بنعم .

العدد 2 للإجابة بلا .

العدد 9 في حالة عدم الإجابة .

العدد 3 في حالة الإجابة بنعم وبلا في نفس الوقت خاصة فيما يتعلق بالسؤال الخامس.

4-1-1- معرفة المؤسسات للقوانين والتشريعات الضريبية :

إن معرفة القوانين والتشريعات الضريبية تجعل تصرفات المكلفين حسنة تجاه الإدارة الضريبية ، وهذا ما سنعرضه من خلال الجدول الآتي :

الجدول رقم 1 :

يمثل مدى دراية المؤسسات بالقوانين والتشريعات الضريبية

VAR1

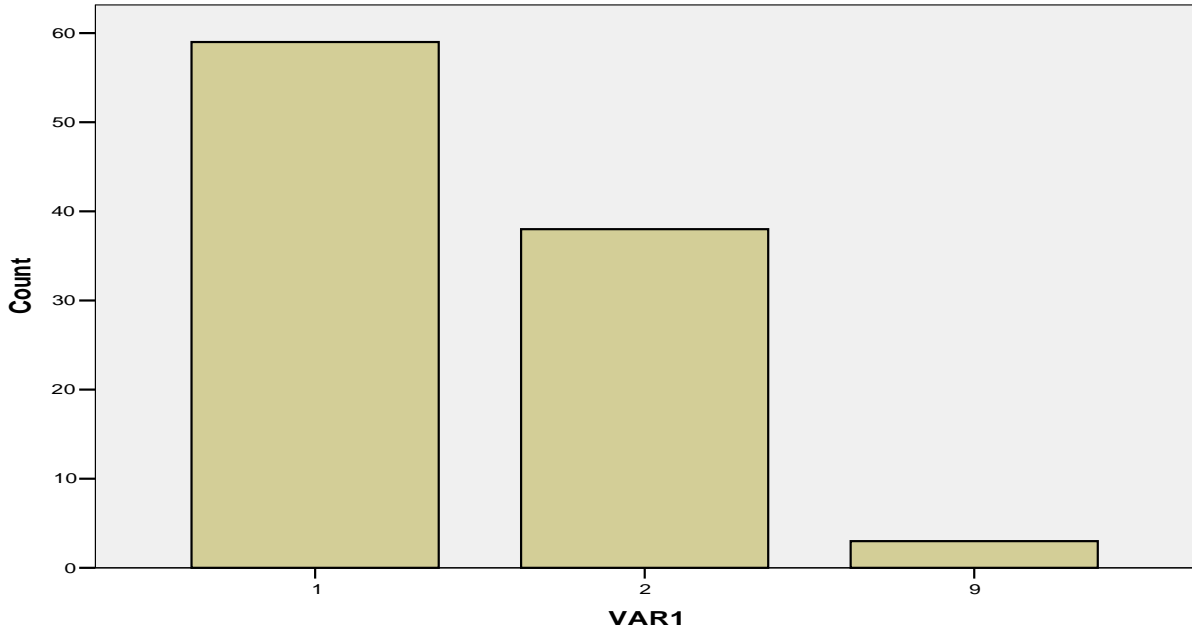
Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequenc y	
59,0	59,0	59,0	59	1 Valid
97,0	38,0	38,0	38	2
100,0	3,0	3,0	3	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من خلال الجدول الموضح أعلاه نلاحظ أن عدد المؤسسات الذين أجابوا بنعم يقدر ب59 أي لديهم معرفة بالقوانين والتشريعات الضريبية المطبقة حاليا ،بينما عدد المؤسسات الذين أجابوا بلا يقدر ب38 أي ليس لهم دراية بالقوانين والتشريعات الضريبية الموجودة ،في حين نجد 3 مؤسسات إمتنعوا عن الإجابة ،ومن هذا المنطلق نستطيع القول بأن أغلبية المؤسسات لديهم إطلاع على القوانين .

الشكل رقم 1:

يوضح لنا النسب المتعلقة بمعرفة وعدم معرفة القوانين الضريبية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق

4-1-2- رأى المؤسسات في النظام الضريبي الجزائري

سنحاول من خلال هذه الفقرة أن نتعرف على رأى المؤسسات في النظام الضريبي الجزائري .

الجدول رقم 2 :

يوضح مدى وضوح أو غموض النظام الضريبي الجزائري

VAR2

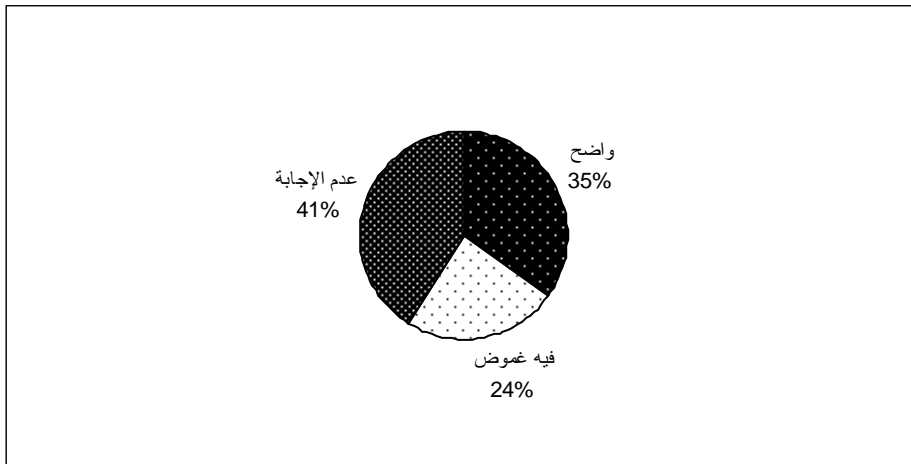
Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequenc y	
35,0	35,0	35,0	35	1 Valid
59,0	24,0	24,0	24	2
100,0	41,0	41,0	41	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من خلال الجدول الموضح أعلاه نلاحظ أن عدد المؤسسات الذين أجابوا بأنه يوجد وضوح بلغ 35 من أصل 59 مؤسسة الذين أدلوا بدرائتهم للقوانين والتشريعات الضريبية المطبقة حاليا ،بينما عدد المؤسسات الذين قالوا بأنه يوجد غموض قدر ب 24 مؤسسة ،في حين نجد 41 مؤسسة إمتنعوا عن الإجابة من بينهم 38 مؤسسة أجابوا سابقا بأنهم ليست لهم دراية بالقوانين والتشريعات الضريبية ،ومن هذا المنطلق نستطيع القول بأن رأى المؤسسات متقارب نسبيا حول الوضوح والغموض.

الشكل رقم 2:

يبين إنطباع المؤسسات حول النظام الضريبي الجزائري



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق

3-1-4- رضا المؤسسات عن حجم الضرائب والرسوم

إن قبول المؤسسات لحجم الضرائب والرسوم المفروضة عليهم يؤثر على سلوكهم الضريبي وهذا ما سنتعرف عليه من خلال التحليل الآتي :

الجدول رقم 3:

يوضح مدى إرتياح المؤسسات لحجم الضرائب

VAR3

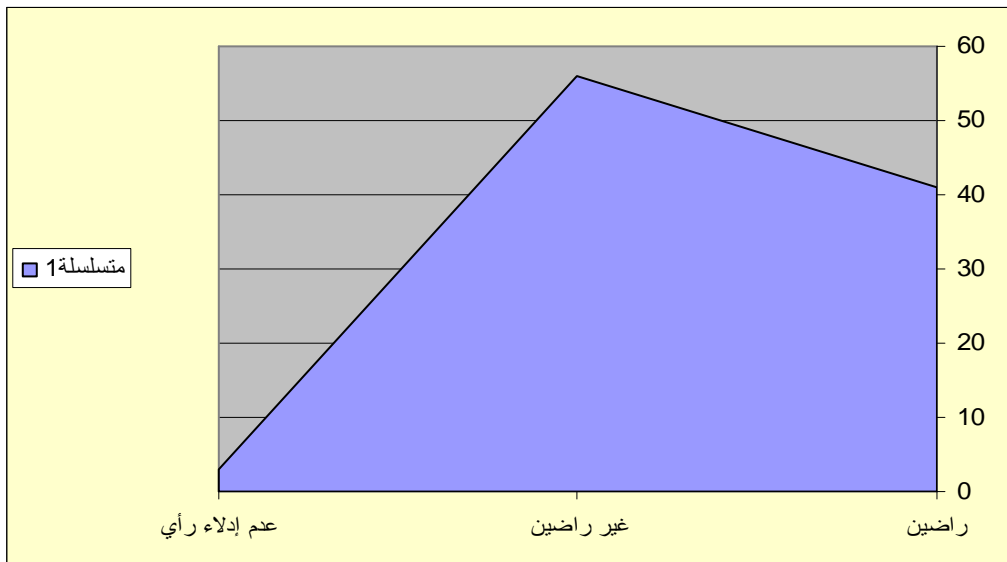
Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
41,0	41,0	41,0	41	1 Valid
97,0	56,0	56,0	56	2
100,0	3,0	3,0	3	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد بأن عدد المؤسسات الذين أجابوا بنعم أي الرضا عن حجم الضرائب والرسوم المفروضة على نشاطهم بلغ 41 مؤسسة ، بينما توجد 56 مؤسسة غير راضية عن ذلك وهذا يفسر إستياء أصحاب المؤسسات من العبئ الضريبي الملقى على عاتقهم في حين أنه توجد 3 مؤسسات لم تقدم أي رأي بخصوص ذلك.

الشكل رقم 3:

يبين رضا المؤسسات عن حجم الضرائب



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق

4-1-4- مدى إستعمال الطرق التي تمكن من عدم دفع الضرائب المستحقة

قد يستعمل المكلفين طرقا تمكنهم من عدم دفع الضرائب وذلك طبعاً مرتبطاً بأسباب، وهذا السلوك يختلف من مكلف لآخر، وفيما يلي سنعرض مدى إستعمال مسيروا المؤسسات للطرق التي تمكن من عدم دفع الضرائب .

الجدول رقم 4 :

يوضح مدى إستعمال المؤسسات للطرق التي تمكن من تجنب الدفع للضرائب

VAR4

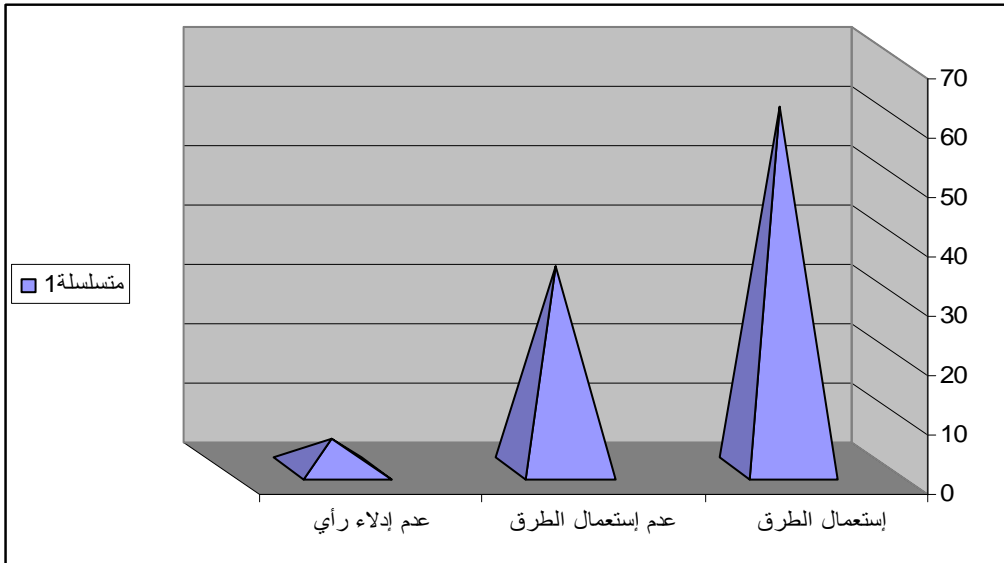
Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
61,0	61,0	61,0	61	1	Valid
95,0	34,0	34,0	34	2	
100,0	5,0	5,0	5	9	
	100,0	100,0	100	Total	

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

لو نلاحظ الجدول نستنتج بأن 61 مؤسسة من أصل المائة أجابت بنعم أي إستعمال الطرق التي تؤدي إلى تجنب دفع الضرائب والرسوم المثبتة عليهم وهذا العدد لا يستهان به أي ما يعادل 61 % ، في حين أننا نجد 34 مؤسسة لا تستخدم الطرق المتعلقة بعدم الدفع ، بينما نجد 5 مؤسسات لم تقدم أي إنطباع

الشكل رقم 4:

يبين درجة إستعمال المؤسسات للطرق التي تمكن من عدم دفع الضرائب



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق

4-1-5- توضيح نوعية الطرق القانونية أم غير قانونية

إن الطرق التي تستعمل بقصد تفادي دفع الضرائب تختلف من حيث الصيغة القانونية فمنها طرق قانونية وأخرى غير قانونية، وهذا ما سنوضحه من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 5 :

يوضح لنا نوعية الطرق التي تستعملها المؤسسات

VAR5

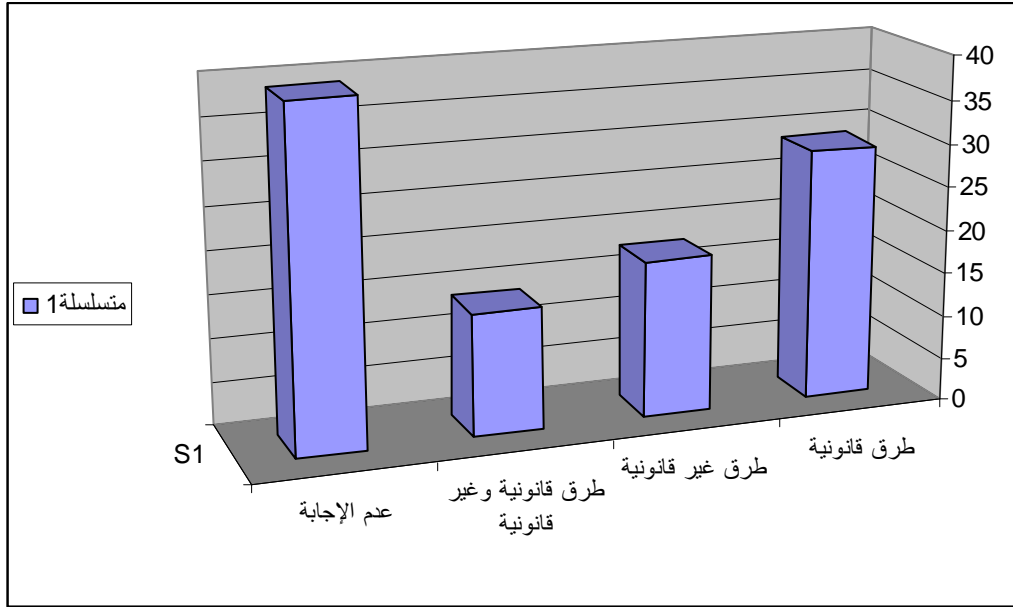
Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
29,0	29,0	29,0	29	1 Valid
47,0	18,0	18,0	18	2
61,0	14,0	14,0	14	3
100,0	39,0	39,0	39	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

إن هذا الجدول يعطينا صورة حول نوعية الطرق المستخدمة من طرف المؤسسات التي صرحت في السؤال السابق بإستعمالها طرق قصد تجنب دفع الضرائب والتي بلغ عددها 61 مؤسسة ، فالملاحظ هنا أن 29 مؤسسة تستعمل طرق قانونية ، بينما 18 مؤسسة تستعمل غير قانونية، في حين أن 14 مؤسسة تجمع بين الطريقتين ، أما بقية المؤسسات والمقدر عددهم ب 39 مؤسسة لم يوضحوا ذلك، وعموما نستطيع القول بأن الصفة الغالبة هي الطرق القانونية .

الشكل رقم 5 :

يبين لنا الطرق المستخدمة في تجنب الضرائب



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق

6-1-4- طبيعة الطرق القانونية المستعملة

تختلف الطرق القانونية المستعملة من حيث المضمون وهذا ما سنتأكد منه من خلال الجدول الموالي.

الجدول رقم 6 :

يبين نوعية الطرق القانونية المستعملة في عدم دفع الضريبة

VAR6

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
100,0	100,0	100,0	43	1 Valid
100,0	/	/	/	2
100,0	/	/	/	9
	100,0	100,0	43	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

إن عدد المؤسسات المصرحة بإستعمال الطرق القانونية بلغ 43 مؤسسة بإعتبار أن 29 تستعمل الطرق القانونية فقط و 14 مؤسسة تجمع بين الطرق القانونية والغير قانونية، وبالنظر للجدول رقم 6 نجد بأن العدد الكلي والذي يمثل 43 مؤسسة أجاب بأن الطرق القانونية المستخدمة تتمثل فعلا في الاستفادة من الثغرات القانونية والتهرب أيضا من الأنشطة التي تفرض فيها ضرائب بكثرة.

4-1-7- طبيعة الطرق الغير قانونية المستعملة

لاحظنا من خلال التحليل السابق أن الطرق القانونية تختلف من حيث المضمون وبالتالي فالطرق الغير قانونية المستعملة تختلف أيضا، وهذا ما سنحلله من خلال الجدول الآتي :

الجدول رقم 7 :

يمثل نوعية الطرق الغير قانونية المستعملة

VAR7

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
100,0	100,0	100,0	32	1 Valid
100,0	/	/	/	2
100,0	/	/	/	9
	100,0	100,0	32	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

حيث أن:

إن الجدول السابق والمتعلق بنوعية الطرق الغير قانونية المستخدمة من قبل المؤسسات يوضح لنا بأنه توجد 32 مؤسسة تتجنب دفع الضرائب المستحقة عليهم بعدم التصريح برقم الأعمال والدخل الحقيقي، وكذلك إستعمال الفواتير الوهمية وقد دققنا في هذه النقطة تحديدا فوجدنا أن الميول نحو إستخدام الفواتير الوهمية هو شائع الاستخدام.

4-1-8- رأي المؤسسات حول ما إذا كانت الرقابة الجبائية المفروضة كافية لقمع التهرب الضريبي

في هذه الفقرة سنقوم بعرض رأي مسيري المؤسسات حول الرقابة الجبائية ومدى كفايتها لقمع التهرب الضريبي .

الجدول رقم 8 :

يوضح رأي المؤسسات حول الرقابة الجبائية

VAR8

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
12,0	12,0	12,0	12	1 Valid
100,0	88,0	88,0	88	2
100,0	/	/	/	9
	100,0	100,0	100	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد بأن 12 مؤسسة تقول بأن سلطة الرقابة الجبائية المفروضة من طرف الإدارة الضريبية كافية لقمع التهرب ، لكن في المقابل نجد 88 مؤسسة تقر بأنها غير كافية وهذه النسبة لا يستهان بها.

4-1-9- رأي المؤسسات حول ما إذا كانت الادارة الجزائية الضريبية بإمكانها أن تضع سياسة

محكمة لقمع الغش والتهرب الضريبي .

في هذه الفقرة سنقوم بعرض رأي مسيري المؤسسات حول مقدرة أو عجز الادارة الضريبية الجزائية أن تطبق سياسة فعالة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي مثل ما فعلت دول أخرى.

الجدول رقم 9 :

يوضح رأي المؤسسات حول القضية الميينة أعلاه

VAR9

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
80,68	80,68	80,68	71	1 Valid
100,0	19,31	19,31	17	2
100,0	/	/	/	9
	100,0	100,0	88	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد بأن 71 مؤسسة من أصل 88 التي نفت كفاية الرقابة الجبائية لمكافحة وجمع الغش والتهرب الضريبي - كما هو موضح في الجدول 08 - تثبت من خلال الجدول رقم 09 بأن السلطة الجزائرية بإمكانها أن ترسم سياسة محكمة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي وهذا عدد يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار، بينما 17 مؤسسة أخرى لها رأي مغاير.

10-1-4- رأي المؤسسات حول تأخر الجزائر في وضع سياسة محكمة لقمع الغش والتهرب الضريبي .

في هذه الفقرة سنقوم بعرض رأي مسيري المؤسسات حول تأخر الادارة الضريبية الجزائرية عن تطبيق سياسة فعالة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي مثل ما فعلت دول أخرى.

الجدول رقم 10 :

يوضح رأي المؤسسات حول القضية المبينة أعلاه

VAR10

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
92,95	92,95	92,95	66	1 Valid
100,0	07,04	07,04	5	2
100,0	/	/	/	9
	100,0	100,0	71	Total

المصدر : من إعداد الطالب وفق برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد بأن 66 مؤسسة من أصل 71 التي إختارت الخيار الثاني المدون على الاستمارة والمتضمن السبب يعود إلى عدم رغبة البعض في المحافظة على الوضع الراهن ، أما المؤسسات المتبقية الخمسة لهم رأي ثاني وهو الخيار الأول المدون على الاستمارة والمتضمن عدم الضغط على المكلفين بالضريبة.

من هنا يتضح لنا أن المواطنين والمكلفين بالضريبة لهم نظرة نستطيع أن نقول سيئة على بعض المسؤولين

في السلطة، وهذا ما يساهم من دون شك في تفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وشتى أشكال الفساد المعروفة.

الخلاصة :

- بعدها قمنا بإعداد الإستبيان وتوزيعه على أفراد العينة والمتمثلين في مسيري المؤسسات تحصلنا على البيانات التي تم فرزها وإفراغها في البرنامج الإحصائي SPSS وفق الترميز الذي وضعناه سابقا، ومن خلال ذلك إستطعنا أن نحلل مختلف أسئلة الإستمارة ، حيث أننا إستخلصنا ما يلي:
- يوجد عدد معتبر لديه دراية بالقوانين والتشريعات الضريبية المطبقة في الجزائر.
 - هناك عدد لا بأس به من المؤسسات التي لديها دراية بالقوانين الضريبية تبين بأنه يوجد وضوح في النصوص عكس ما يصف البعض النظام الضريبي الجزائري بالغموض.
 - عدم رضا أغلبية المؤسسات بحجم الضرائب والرسوم المفروض عليهم.
 - إستعمال المؤسسات للطرق التي تمكنهم من عدم الدفع للضرائب المستحقة.
 - هناك من يستعمل الطرق القانونية لتفادي الدفع وهناك من يستعمل الطرق غير المشروعة في حين أننا وجدنا عدد من المؤسسات يستعمل كل الطرق المهم هو عدم التسديد.
 - فيما يخص الطرق القانونية الممارسة من قبل المؤسسات هي الاستفادة من الثغرات القانونية والتهرب من الأنشطة التي تفرض فيها الضرائب بكثرة.
 - أما فيما يتعلق بالطرق غير المشروعة فهي تتمثل في عدم التصريح برقم الأعمال والدخل الحقيقي والحالة الشائعة هي إستخدام الفواتير الوهمية.
 - هناك عدد معتبر من المؤسسات غير موافق على أن الرقابة الجبائية المفروضة بشتى أشكالها من قبل الادارة الضريبية كافية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي.
 - لقد أدلى عدد هائل من المؤسسات بأن الادارة الجزائرية الضريبية بإمكانها أن تضع سياسة محكمة لمكافحة التهرب والغش الضريبي مثل ما وقع في دول أخرى.
 - أرجع أغلبية المؤسسات تأخر الجزائر في وضع السياسة المحكمة المذكورة أعلاه إلى :
رغبة البعض في إبقاء الوضع كما هو عليه ، في حين ذهب البعض الآخر إلى أن السبب هو عدم الضغط على المكلفين بالضريبة لكي لا تفقد الخزينة توازنها.

الملخص:

من المعلوم أن الضرائب تشكل الممول الأساسي للخزينة العمومية، ولكن من جهة أخرى نجد المكلفين بها يسعون دائما إلى تفاديها بشتى الطرق وهذا ما يعرف بالتهرب أو الغش الضريبي والجزائر كغيرها من دول المغرب العربي (تونس والمغرب) تعاني من هذه الظاهرة، وقد حاولت من خلال هذه الأطروحة أن أجري مقارنة بين الدول الثلاثة بخصوص سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي لمعرفة هاته الأخيرة ومدى نجاعتها، والتأكد من وجود تعاون دولي في هذا الإطار، بالإضافة إلى مدى احتياج دول المغرب العربي محل الدراسة لسياسة محكمة وموازية للرقابة الجبائية، التي تطبقها كافة الدول تقريبا خاصة تلك الدول التي نجد فيها النظام الجبائي نظاما تصريحا.

و بغية إجراء المقارنة المذكورة أعلاه قمت بإعداد استبيان تم توزيعه على مستوى وزارات المالية للدول محل الدراسة وذلك باستهداف عينة عدد أفرادها 100 لكل وزارة، وقد باشرت تحليل البيانات فور الحصول عليها بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS ، كما أنني وضعت تقريرا مفصلا لوضعية كل دولة حتى يتسنى لي وللقارئ الوقوف عند أوجه الشبه والاختلاف.

ولم أكتفي بذلك فقط بل أخذت بعض متغيرات الدراسة وقمت بتحليلها إحصائيا واختبرت الفرضيات بواسطة قانون كاي تربيع.

الكلمات المفتاحية : الغش الضريبي، التهرب الضريبي، سياسات المكافحة، الرقابة الجبائية أتمتة نظام التصريحات.

Abstract:

It is known that the taxes are funded basic treasury public, but on the other hand, we find assigned by always seeking to avoid them in various ways and this is what is known evasion or tax fraud, Algeria, like other countries of the Maghreb (Morocco and Tunisia) suffer from this phenomenon, I have tried through this The thesis that conducted a comparison between the three countries on policies to combat fraud and tax evasion to see this course last and the extent of its effectiveness, and make sure there is international cooperation in this context, in addition to the needs of the Maghreb countries under study, the policy of the court and parallel controlled tax, applied by virtually all countries, especially those the countries in which we find declarative tax system.

And in order to make the comparison mentioned above I have prepared a questionnaire was distributed at the level of the Ministries of Finance of the countries under study and by targeting the sample numbering 100 for each ministry, has initiated analysis of the data as soon as obtained by the statistical program SPSS, I also put a detailed report of the status of each country so that I To stand at the reader similarities and differences.

Did not limit myself to do just that, but I took some variables of the study and you statistically analyzed and tested hypotheses by law Kay squared.

Key words: tax fraud, tax evasion, control policies, fiscal control system automation statements.