

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

التهرب الضريبي وأثيره على الخزينة العمومية
دراسة ميدانية على مستوى الخزينة العمومية- مستغانم-

تحت إشراف الأستاذ:

براهيمي عمر

مقدمة من طرف الطالبة:

أوغاري فاطمة الزهراء

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفحة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر 'ب'	جامعة - مستغانم -
مقرر	براهيمي عمر	أستاذ محاضر 'أ'	جامعة - مستغانم -
مناقشا	بن شني يوسف	أستاذ محاضر 'ب'	جامعة - مستغانم -

السنة الجامعية: 2017/2016

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى
انجاز هذا العمل .

نتوجه بجزيل الشكر إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي
تذليل ما واجهناه من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف براهيمى عمر التي لم
يبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث.

ونشكر كل موظفي الخزينة العمومية "مستغانم"

إليكم جميعاً جزيل الشكر ووفقنا الله وإياكم إلى ما فيه خير لنا ولكم.

والله لنا التوفيق

إهداء

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

.. إلى النبي الذي لا يمل العطاء.. إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها و من سعت وشقت لأنعم بالراحة والهناء التي لم تبخل بشيء من أجل دفعي في طريق النجاح التي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى والدي العزيزة.

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم والدي العزيز.

إلى جدتي الغالية.

إلى من بهما أكبر وعليهما أعتمد .. إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي إلى من عرفت معهما معنى الحياة أخواتي: مها و نور الهدى.

إلى من حبه يجري في عروقي ويلهج بذكره فؤادي إلى أخي: عبد الحميد.

إلى من بوجودهما أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها أبناء أختي: إيناس، يوسف إسلام، محمد جواد.

و كل عائلة أوغاري.

إلى صديقتي الغاليات: أمينة، نسرين، كوثر.

إلى أساتذتي الكرام و كل طلبة السنة الثانية خاصة تخصص التدقيق الحاسبي

فوج 06 دفعة 2016 / 2017

إلى كل من علمني حرفا فلا أنسى له فضلا، ودعمي وكان لي عوناً و سنداً.

إلى كل من يؤمن بأن بذور نجاح التغيير هي في ذواتنا و ليست في شيء آخر.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

أوغاري فاطمة الزهراء

مقدمة

" وفترة الحصيلة والعدالة " هي مقولة عميقة عمق مضمونها و عمق المدلول الاقتصادي للمبدأين التقليديين. للضريبة فهذه الأخيرة التي اعتبرت كأهم أداة من أدوات السياسة المالية التي تستعين بها الدولة للتأثير على كافة جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، بغرض تحقيق المصلحة العامة المتمثلة في إشباع الحاجات العامة ، وتحقيق التوازن الاقتصادي الاجتماعي ، وتوفير إمكانيات النمو المستقر لإعطاء أرضية خصبة للاقتصاد القومي.

فمن المعروف أن نظام الضريبة هو نظام قديم قدم التاريخ ، ازدهر وتطور بتقدم العصور و الأزمنة وزيادة الأنشطة الاقتصادية و توسعها ، فالدولة بداية كانت تستعين بالضريبة كمجرد أداة مالية تمكنها من الحصول على موارد تكفي لتمويل الإنفاق العام ، بحيث كان الضريبي يهدف إلى محاولة تحقيق كل من الوفرة الحصيلة والعدالة توزيع العبء الضريبي .

لكن سرعان ما اتجهت بها إلى وظائف جديدة ، وفقا لمعايير النظام الاقتصادي الدولي المعاصر فشهد المفهوم الضريبي منعرجا حاسما فكانت الضريبة بمثابة إحدى المصادر الأساسية للتمويل ، و بما أن الطابع المميز للاقتصاد الجزائري ، هو طابع يعتمد على النفط ، حيث بدءا من سنة 1986 ظهرت الأزمة الاقتصادية في الجزائر نتيجة انخفاض أسعار البترول الذي أثر على خطط التنمية الاقتصادية و جعل الالتفات من جديد يعود إلى مصادر الجباية عادية و التي من أهمها الضرائب.

و نظرا للتحويلات الاقتصادية التي يشهدها الاقتصاد الوطني من اقتصاد مسير مركزيا و إداريا إلى اقتصاد حر ظهر الإصلاح الجبائي في الجزائر ، بغرض ترشيد الضريبة.

إلا أن التحصيل الضريبي و بموجب التشريعات القانونية الرامية لضمان حصول الحكومات على الأموال الضريبية المفروضة بطرق قانونية مشروعة بعيدا عن شواهد التعسف و الاضطهاد ، اقتضى هذا حتمية العبء الضريبي على الأفراد فكان نتاج هذا كله ما يعرف بالتهرب الضريبي الذي قال عنه بعض الاقتصاديين بأنه " محاولة الممول التخلص من الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها.

و باعتبار أن الخزينة العمومية هي وحدة من الوحدات المالية الهامة للدولة ، كونها تمثل التشخيص المالي لها تحصل على مواردها وتدفع مستحققاتها بحيث تسعى جاهدة للحصول على أكبر قدر من الإيرادات المالية خاصة وأن الدولة تعتمد عليها بشكل أو بآخر لتنمية العديد من المشاريع في باقي القطاعات الأخرى .

من ثم فإن أي تهرب ضريبي من شأنه المساس سلبا على إيرادات الخزينة لذا كان لزاما على الدولة مكافحة هذه الآفة و إيجاد العلاج اللازم لاستئصالها سواء كان الأمر في اكتشاف التهرب و تقدير مداه ، أو بذل أقصى الجهود لتحصيل كافة الضرائب المستحقة .

إشكالية البحث والأسئلة الفرعية:

وفي خضم عديد الرؤى التساؤلات التي تتمحور حول التهرب الضريبي و كيفية القضاء عليه و كذا الآثار السلبية الناجمة عنه التي كانت ولا زالت تمس بالإيرادات المالية للخزينة العامة للدولة وبناءً على ما سبق عرضه يمكن أن تبرز معالم اشكالية بحثنا و التي قمنا بصياغتها على النحو التالي:

إلى أي مدى يمكن اعتبار التهرب الضريبي آفة اقتصادية من شأنها إلحاق

الضرر بالهيكل المالي للخزينة العمومية ؟

يتفرع التساؤل أعلاه، إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هو المفهوم الاقتصادي للضريبة؟
- ماذا نقصد بالتهرب الضريبي و ما هي أسبابه و آثاره ؟
- ماذا تمثل الخزينة العمومية بالنسبة للدولة ؟
- كيف يؤثر التهرب الضريبي على الخزينة العمومية وإلى أي مدى يمكن السيطرة عليه ؟

فرضيات البحث :

وتستند معالجة هذا الموضوع على جملة من الفرضيات التي يمكن حصرها في ما يلي :

- الضريبة هي أداة تمويل و توجيه للدولة.
- يترتب على التهرب الضريبي آثار إقتصادية، إجتماعية و مالية.
- تتأثر الخزينة العمومية سلبا بظاهرة التهرب الضريبي .

أهمية البحث:

نظرا لأهمية الموضوع كونه يعالج ظاهرة اقتصادية دولية من شأنها شل سيرورة الخزينة العمومية، باعتبار الضرائب مصدر هام وذو مساهمة فعالة في رفع نسبة إيراداتها؛ لاسيما المساهمة بشكل أو بأخذ في تطوير وتنمية الاقتصاد القومي لأي بلد، لذا كان هذا الموضوع محل نقاش وجدال واسع النطاق لعدد من الاقتصاديين اللذين حاولوا إيجاد الحلول الملائمة للحد من الظاهرة.

دوافع اختيار الموضوع:

من البديهي أن كل باحث أراد الخوض في دراسة ما، أسباب ودوافع تجعله يتمسك بموضوع بحثه منها الموضوعية ومنها الذاتية وعليه فاختيار الموضوع ليس وليد الصدفة فقد سبق وان تناولنا مسألة الضرائب والمالية العامة أثناء مسار دراستنا الجامعية حيث تم الوقوف من خلالها على أهميتها في اقتصاديات الدول ومن الآثار السلبية التي تركتها ظاهرة تهرب المكلفين بها من دفعها باستخدامهم مختلف الطرق .

وعليه فالدوافع الموضوعية تتمثل في كون موضوع الدراسة موضوع حساس ويشغل العديد من الأوساط الاقتصادية الوطنية وهو ما يتطلب منا الإطلاع الجيد على حقائق ظاهرة التهرب الضريبي هذا وكذا آثارها وانعكاساتها على النشاط الاقتصادي الوطني على وجه العموم والخزينة العمومية على وجه الخصوص ومنها الجزائر في ظل الوضعية الحالية للاقتصاد الوطني.

أما الدوافع الذاتية فتتمثل في الميولات الشخصية في الخوض في مثل هذه المواضيع كما أن قلة مثل هذه البحوث التي تتناول الموضوع في أيدي الطلبة خاصة باللغة العربية كان دافعا مشجعا لنا لاختياره.

أهداف البحث:

إذا كان من أسباب دراسة أي موضوع هو الوصول إلى أهداف معينة، فإن هذه الدراسة تهدف بالإضافة إلى اختبار فرضيات البحث، تحقيق الأهداف التالية :

- الوصول إلى مفهوم شامل و بسيط للتهرب الضريبي .
- إبراز الآثار الناجمة عن هذه الظاهرة على الدولة عامة و الخزينة العمومية بصفة خاصة
- إيجاد الحلول اللازمة لتقليل منها أو القضاء عليها.

المنهج والأدوات المستخدمة في البحث :

إن تحديد منهج البحث يتوقف على الهدف الذي تسعى الدراسة للوصول إليه وعلى طبيعة الموضوع في حد ذاته ومن أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، والتي تعكس إشكالية الدراسة، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه ، فقد تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي للبحث، إضافة إلى استخدامنا المنهج التاريخي التطرق من جهة إلى مسار الإصلاحات الضريبية التي شهدتها الجزائر وكذا عند التعرض للتطور التاريخي الذي عرفته الخزينة العمومية ، مع الإشارة إلى أن الأدوات المستخدمة في دراستنا هذه، تمثلت في ما يلي :

- اعتماد المراجع والمصادر المختلفة المتعلقة بالموضوع، والمتمثلة في الدراسات المختلفة السابقة التي تناولت هذا الموضوع ، بالإضافة إلى استخدام بعض المجالات والمقالات المنشورة و كذا المدخلات في الملتقيات والندوات إضافة إلى شبكة الانترنت .
- اعتماد المعطيات والمعلومات الإحصائية والبيانية .
- استخدام أسلوب التحليل والتعليق على مختلف الأشكال والجداول، بالإضافة إلى توظيف اعتماد أسلوب الاستنباط من قبل الباحث خصوصا عند تناولنا لمسألة التهرب الضريبي في الجزائر في الفصل الرابع من هذا البحث.

صعوبات البحث :

إن أية عملية بحث إلا وتعرضها بعض الصعوبات والمعوقات ، وبذلك لا بد من الإشارة إلى مختلف الصعوبات التي واجهتنا عند إعداد هذه الدراسة والتي تتمثل أساساً في قلة المراجع والدراسات التحليلية المتعلقة بجوهر موضوع الدراسة ، علاوة على الصعوبات التي واجهنا عند البحث عن الإحصائيات والمعلومات الخاصة بظاهرة التهرب الضريبي نظرا للعقليات البيروقراطية التي لازالت متفشية في الإدارة سواء على المستوى المحلي (ولاية مستغانم) وحتى على المستوى المركزي، إضافة إلى هذه الصعوبة هناك مشكلة أخرى صادفتنا أثناء إجراء بحثنا وهي تباين واختلاف المعلومات والمؤشرات الاقتصادية في بعض الأحيان باختلاف مصادر الحصول عليها.

محاوير البحث :

إن طبيعة هذا الموضوع، استدعت أن يتم تقسيمه إلى أربع فصول يمكن عرضها على النحو التالي :

الفصل الأول تم تخصيصه لدراسة الإطار النظري للضريبة وهذا من خلال تسليط الضوء على مفهومها، أنواعها، خصائصها، أهدافها والآثار على تركمها خصوصا على المستوى الاقتصادي.

أما **الفصل الثاني** فسيتم التعرض فيه إلى موضوع التهرب الضريبي ، حيث نعالج مفهومه، أسبابه، الآثار لا الناجمة عنه.

في حين سيتناول **الفصل الثالث** تم تكريسه للجانب التطبيق ، حيث نقوم دراسة حالة الخزينة العمومية لولاية مستغانم.

وختاماً نرجو أن يكون التوفيق حليفنا في الاختيار والمعالجة لهذا الموضوع.

والله ولي التوفيق

الفصل الأول دراسة نظرية للضريبة

إن التطور السريع الذي شهده العالم و اتساع نطاق المعاملات التجارية و المالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل و موارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، و من بين أهم هذه الموارد نجد الموارد الجبائية التي تلجأ إليها الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية.

من هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة و وسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، و اعتبارا لهذه الأدوار الهامة التي تلعبها في تدعيم إيرادات الدولة أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد حلول ايجابية و فعالة للأزمات المالية و الاقتصادية، أي إشباع الحاجات المتزايدة.

و عادة ما يتم استخدام السياسة الضريبية في إطار نظام ضريبي معين ، باعتبار النظام الضريبي ما هو إلا تحكيم بين مجموعة من القضايا الاقتصادية تعكس رغبة الدولة و أهداف السلطات ، و بالتالي هو مجموع القواعد و الأصول الحاكمة للمجتمع الضريبي الممثل في الممولين و الإدارة الضريبية، و يعبر عن مجموع الضرائب المطبقة بالفعل في اقتصاد ما .تتحدد معالم النظام الضريبي بالنسب و العلاقات القائمة بين مختلف أنواع الضرائب في دولة معينة و لهذا يمكننا تصور العديد من الأنظمة الضريبية تبعا لاختلاف الهياكل الضريبية ، فمن الممكن أن نجد نظاما ضريبيا تسود فيه الضرائب المباشرة ، و آخر يخضع لهيمنة الضرائب غير المباشرة.

من هذا المنطلق ، و بغية معرفة جوهر هذا النظام ، أهميته و انعكاساته من خلال المفهوم الحقيقي له ارتأينا من خلال هذا الفصل تناول نقطتين رئيسيتين وهما :

← ماهية الضريبة.

← أنواع الضريبة أهدافها و أثارها.

المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي

سوف نتناول في هذا المبحث مفهوم النظام الضريبي و الضريبة، و المبادئ و الأسس القانونية للضريبة وأجهزة التحصيل الضريبي.

المطلب الأول : مفهوم النظام الضريبي و الضريبة

في هذا المطلب نحاول التطرق لمفهوم النظام الضريبي و إلى مختلف أهدافه و ماهية الضريبة .

الفرع الأول : تعريف النظام الضريبي

تعريف النظام الضريبي:

"هو الهيكل المتفرد بعلامته و طريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع ، و هو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها و تطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

كما أن المفكرين الاقتصاديون و علماء المالية يرون أن النظام الضريبي يتراوح بين مفهومين واسع وضيق فهو في المفهوم الواسع ، " مجموعة العناصر الأيديولوجية و الاقتصادية الفنية التي يؤدي تركيبها الي كيان ضريبي معين".

أما مفهومه الضيق . " فهو مجموعة القواعد القانونية و الفنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي و ذلك في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط و التحصيل".¹

الفرع الثاني : تعريف الضريبة

تعددت التعاريف التي أعطاها علماء المالية و المفكرون الاقتصاديون للضريبة غير أن هذه التعاريف تنصب في معين واحد و تحدد شرطين أساسين للضريبة و هما عنصرا الإجبار و المقابل الملموس.

التعريف الأول :

"عرفها قاسطون جيز الذي يقول " ان الضريبة هي الأداء المالي الإجباري الذي يدفعه الملزم بها (أي الضريبة) بصفة نهائية و بدون مقابل لتحقيق تغطية النفقات العمومية".²

و استنتجا لهذا التعريف أن له أربعة أركان أساسية و التي تفرق الضريبة عن باقي الموارد الأخرى :

_ الضريبة مساهمة نقدية و أداء مالي بمعنى أنه لا يجوز أن تكون في شكل سلعة أو خدمة فكنا كان عليه الحال في التقديم حيث كانت تدفع عينا كنسبة معينة من المحصول الزراعي، و في الوقت الحاضر تم الاستغناء عن الأسلوب لأنه لا يتوافق مع مقتضيات النقدي .

¹ سعيد عبد العزيز عثمان ، النظم الضريبية، طبعة 3، بيروت، 1985، ص 15.

² حسين الصغير ، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1999، ص 53.

_ الضريبة تدفع إجباريا و يبدو جليا مفهوم الجبر في انفراد السلطات العامة بوضع النظام القانوني للضريبة من خلال تحديد وعائها و كيفية تحصيلها و لا تفرض أي الضريبة إلا بقانون و لا يجري تعديلها أو إلغائها إلا بقانون يظهر عادة من خلال قوانين المالية.

_ تدفع الضريبة بدون مقابل فالمكلف لا يعرف مقدار و لا طبيعة المنفعة التي تعود عليه و السبب في ذلك أن المنفعة التي يستفيد منها لا تتناسب مع مقدار الضريبة المدفوعة و عادة تقوم الدولة بخدماتها تحقيق للنفع العام مما يستلزم تكاثف و تضامن الجميع في المساهمة في الأعباء و لا يمكن أن يحتج الشخص بعدم المساهمة بحجة أنه لا يوافق علي الخدمات المقدمة.

إذن الضريبة فريضة عامة يتحملها كل قادر علي الدفع، تدفع الضريبة بصفة نهائية و لا يمكن استردادها.³

التعريف الثاني :

" هي مساهمة نقدية تفرض علي المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".

التعريف الثالث :

" الضريبة هي فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصورة نهائية دون مقابل و هي أداة مالية تلجأ إليها الدولة لتحقيق أهدافها"⁴

التعريف الرابع :

" أي اقتطاع نقدي ذو سلطة، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (دولة و جماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية".

كخلاصة يمكن القول :

"إن الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل و بصفة نهائية تقوم به الدولة وفقا لقواعد قانونية و هذا الاقتطاع يكون من أموال الأشخاص الطبيعيين و المعنويين (الاعتبارين) حسب قدراتهم التكلفة بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة."⁵

الفرع الثالث: خصائص الضريبة

³ علي العربي و عبد المعطي عساف ، إدارة المالية العامة ، جامعة الإسكندرية ، مصر ، دون تاريخ ، ص 80.

⁴ Pierre Bel trame ; **La Fiscalité En France** ; 6^{ème} Edition 98 ; p . 182 .

⁵ أحمد زهير شامية، خالد الخطيب ، المالية العامة ، دار الزهرة للنشر و التوزيع ، 1997 ، ص 131.

للضرائب عدة خصائص وهي على النحو التالي :

1- الضريبة فريضة مالية :

يقصد بها استقطاع مالي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، و بما أنها فريضة مالية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة المال سواء كان الاقتطاع في شكل نقدي أو عيني.⁶

فالشكل النقدي للضريبة هو الشكل المعاصر لها و لم يعد من المقبول في أواخر القرن العشرين و أوئل القرن الواحد و العشرين أن تحصل الضريبة في شكل عيني ، متمثلة في تسخير مواطنها للقيام ببعض الأعمال دون مقابل ، و إن كان نظام التجنيد الإجباري للشباب للالتحاق بالقوات المسلحة يمثل ضريبة عينية و لكنها تفرض لعرض حيوي هام ، وهو تحقيق الأمن القومي.

2- الصفة الجبرية للضريبة :

إن فرض الضريبة و العمل على جبايتها تعتبران من أعمال الدولة التي لا ينازعها فيها أحد. و بناء على ذلك فإن من حق الدولة أن تقوم بفرض الضرائب ، و العمل على جبايتها جبرا من الأفراد و دون الدخول معهم بالضرورة في أي مناقشات أو مساومات ، و إذا امتنع بعض الممولين عن دفع مبلغ الضريبة أو تكاسل في ذلك فإن من حق الدولة بل من واجبها أن تحجز على ممتلكاته و تقوم ببيعها بالمزاد العلني لاستفاء قيمة الضريبة المستحقة عليه.⁷

3- فريضة ذات أهداف :

من الأهداف الرئيسية مايلي :

- المساهمة في تدعيم خزانة الدولة من أجل تغطية النفقات العامة التي لا تعود بنفع خاص على أي فرد محدد من أفراد المجتمع.⁸
- أنها تحقق أهداف اقتصادية عديدة باعتبارها مالية لتحقيق الاستقرار الاقتصادي.
- تحقيق أهداف اجتماعية تعود بتوزيع الدخل و الثروة بين فئات المجتمع المختلفة بصورة أكثر عدالة و لتوجيه الإستهلاك و ترشيده.

4- الضريبة اقتطاع نهائي :

⁶ سوزي عدلي ناشد ، الوجيز في المالية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية ، 2000 ، ص 135.

⁷ علي العربي و عبد المعطي عساف ، إدارة المالية العامة ، جامعة الإسكندرية ، مصر ، (دون تاريخ)، ص 76.

⁸ المرجع سابق ، ص:77.

بمعنى أنه لا يمكن لمؤديها أن يطالب باسترجاعها بأي حال من الأحوال⁹ حيث كي تقوم الدولة بتحصيل ناجع للضريبة بطرق سليمة مشروعة كان لزاما عليها إتباع أسس و قوانين تمكّنها من الوصول لتحقيق أهدافها .

المطلب الثاني : المبادئ العامة للضريبة

يقصد بالمبادئ العامة التي تحكم الضريبة مجموعة القواعد و الأسس التي يتعين على المشروع إتباعها و مراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة ، و هي قواعد ذات فائدة مزدوجة : فهي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة و مصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى ، و في حقيقة الأمر إن هذه المبادئ تعتبر بمثابة دستور عام ضمني تخضع له الأصول القانونية للضريبة.

و لقد قام المفكر الاقتصادي آدم سميث من خلال كتابة ثروة الأمم بصياغة أربعة قواعد هامة تحكم الجوانب الفنية المتعلقة بعمليات فرض الضرائب و جبايتها ، و من أهم هذه القواعد نجد:

1- قاعدة المساواة :

إن هذه القاعدة كما وضعها آدم سميث تقتضي أن يساهم كل فرد من رعايا الدولة بالتكفل بدفع بعض النفقات العامة التي تقتضيها المسؤوليات الجماعية للدولة على أن يتحدد نصيب كل فر في ضوء المقدرة التكلفة التي يتمتع بها ، و هذا يعني أن يتم استقطاع نسبة محددة مثلا 10% من مدخول جميع الأفراد بغض النظر على مقدار الإختلاف بين دخولهم الفردية ، و هذا ما يطلق عليه تعبير (الضريبة النسبية) و التي يرى آدم سميث أنها تحقق العدالة بين المواطنين في تحمل عبء الضريبة. و لكن الفكر المالي الحديث لا يوافق آدم سميث على هذا الرأي لأنه يتبنى مبدأ الضريبة التصاعدية كمدخل لتحقيق العدالة بين المواطنين في تحمل عبء الضريبة.¹⁰

وفي هذا الإطار يرى محمد عباس محرزى أنه لا بد من الحديث عن مبدأين هامين هما :

- مبدأ الشمولية الشخصية .

- مبدأ الشمولية للضريبة المادية .

1-1- مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة :

حسب هذا المبدأ فإن الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا، فالتزام الأشخاص بالضريبة بموجب هذا المبدأ لا يقتصر على مواطني الدولة المقيمين بها بل تمتد لتمس المقيمين في الخارج .

و إذا كانت لهم أملاك داخل إقليم الدولة وفقا لمبدأ التبعية السياسية (الجنسية) ، كما أيضا المقيمين في إقليم الدولة من الأجانب استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية . و إذا كان هذا المبدأ عاما فقد يرد عليه بعض الاستثناءات التي لا تفقده شموليته.¹¹

¹⁰ علي العربي و عبد المعطي عساف ، مرجع سبق ذكره، ص 83.

¹¹ محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 193، 192 .

2-1- مبدأ الشمولية المادية للضريبة :

يقصد به أن تفرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية سواء كانت دولا أو ثروات فيما عدا ما نص عليه القانون الضريبي على استثنائه بشكل صريح كأراضي البور أو المناطق الحرة من أجل تحقيق أغراض اقتصادية معينة.

ومن أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبية فقد أخذت العديد من النظم الضريبية بنظام الضرائب، الذي بمقتضاه تأخذ التشريعات المالية في اعتبارها عند فرض الضريبة الشخصية " Les impôts personnels " ظروف الشخص المكلف ومركزه المالي وحالته الاجتماعية ، فلا يتم فرض الضريبة بالنظر فقط إلى المادة الخاضعة للضريبة ولكن بالنظر إلى المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف.

و مثال ذلك : تقرير إعفاء للحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف . وكذا تقرير إعفاءات ضريبية بسبب الأعباء العائلية أو التنموية في المعاملة الضريبية بين الدخل حسب مصادرها ، حيث يعامل الدخل الناتج عن العمل معاملة ضريبية تفصله عن الدخل الناتج عن رأس المال ، وهذا المبدأ هو المعمول به في الكثير من الضرائب ، و تأخذ به العديد من التشريعات الضريبية في العديد من الدول المختلفة .

فإن المشروع في الضرائب العينية "Les impôts réels" لا ينظر إلى الظروف الشخصية للمكلف، ولكنه يهتم بالمادة الخاضعة للضريبة فقط. وهذا النوع من الضرائب يقتصر على الضرائب غير المباشرة لأنواعها المختلفة.

وجملة ما تقدم أن القاعدة الضريبية يجب أن تحقق أساسا فكرة العدالة و مساواة بين المكلفين بها، كي يتحقق لهم الشعور بالأمان ، الثقة و الاطمئنان.¹²

و لضمان احترام هذه القواعد تسعى وزارة المالية لوضع الأجهزة المساعدة في التحصيل الضريبي و بأحسن الطرق و الضمانات.

2- قاعدة اليقين:

تقتضي هذه القاعدة حسب ما يراه آدم سميث أن تكون الضريبة على سبيل اليقين و التحديد دون أن يشوب فرضها أي غموض أو إبهام و ذلك بأن يكون سعرها ووعاءها و نصابها و موعدها و إجراءات تحصيلها و كلما يتصل بها من أحكام واضحة و معروفا و بصورة مسبقة بالنسبة للمكلفين تشجيعا لهم على ترتيب التزاماتهم المالية و دفع ما عليهم منها في الوقت المناسب.

إضافة إلى هذا فإن قاعدة اليقين تتطلب من الدولة أن تجعل في متناول المكلفين جميع القوانين المتعلقة بما تقرره من ضرائب و ما يتفرع عنها من قرارات و لوائح و تعليمات و ذلك عن طريق التسيير و الإيضاح بشتى الوسائل و لتحقيق مبدأ اليقين يجب مراعاة الاعتبارات التالية :

- الوضوح في التشريع بمعنى أن تكون النصوص واضحة سهلة الأسلوب دون تعقيد .

¹² سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق، ص: 129، 128.

- يجب أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة و تحصيلها بإعداد النماذج السهلة و البسيطة و التي يفهمها عامة الممولين، وأن يساعدهم على تفهم القانون عن طريق منشوراتها و مقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة .
- يجب أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية و الأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا تحتاج إلى الاجتهاد.¹³

المطلب الثالث : أجهزة التحصيل الضريبي

نظرا للدور الكبير الذي لعبته الحصيلة الضريبية في تمويل النشاط الاقتصادي و تطويره وجدت الدولة الحديثة نفسها مضطرة لإنشاء أجهزة ضريبية مهمتها السهر على السير الحسن في تحصيلها. و يصد بإنشائها قرار إداري من قبل وزير المالية، أو مدير القسم المالي أو الضريبي في الوزارة و يعهد إليها بالقيام بعمليات التحصيل، مع التذكير بأن قرارات إنشائها تشمل : تحديد موظفيها ، ومجالات أعمالهم ، نشاطاتهم ، واجباتهم وكيفية تعاملهم مع الممولين و على إدارتها و مناطقها الجغرافية... الخ.

ويختار المواطنون عادة من ذوي الخبرة الفنية في المجالات الضريبية، و خاصة الجبائية، و من ذوي الالتزام السلوكي و الخلقي و ممن يتقنون استعمال أساليب الجباية البينة ، و غير المنفردة مع الأفراد الممولين¹⁴ ، كما أنه يتعين :

أ- على صاحب الإيراد الذي يتسلمه أن يسدد الضريبة من قيمة الإيراد الذي حصل ، إلى المأمورية المختصة خلال خمسة عشر يوما من تسلمه الإيراد مرفقا به بيان يوضح به نوع كل هذه الإيرادات و مصادرها.

ب- إذا كان التحصيل عن طريق بنك أو شركة أو منشأة فعليها أن تكلف طالب التحصيل بتقديم حافضة موقع عليه فيها ببيان نوع و قيمة الإيراد و تؤثر على الحافضة بقيمة المبالغ المطلوب حجزها من الإيراد.

مع الإلتزام بتوريد المبالغ المحجوزة خلال الخمسة أيام الأولى من كل شهر لما يكون قد حجز لحساب مصلحة الضرائب خلال الشهر السابق . علاوة على التزام الدائن عند تسديد أي مبالغ العائد بتوريد نسبة 32% منه خلال خمسة عشر يوما من تاريخ دفع المبلغ مقتربا بإقرار يحرره على النموذج (9) ضريبة موحدة المرفق بصورته ، كما أنه إذا كان الدائن من الأفراد المقيمين في مصر أو عقد محرر في الخارج و مشمول بالصيغة التنفيذية ، وذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ دفع المبلغ.¹⁵

1- طرق تحصيل الضريبة :

¹³ بهناس العياش، فعالية السياسة الجبائية في ظل الإصلاحات الاقتصادية بالجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2005، ص 101.

¹⁴ غازي عناية ، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار البيارق، عمان، 1998، ص 171.

¹⁵ مورسي صادق ، قضاء منازعات الضرائب ، دار الكتب القانونية المحلية الكبرى، لبنان ، 1999، ص 10.11.

تستعمل الأجهزة التي تطرقنا إليها سالفًا عدة طرق ، وتتمثل في ثلاثة أساليب:

1-1- أسلوب التحصيل الإداري المباشر:

حيث تتولى الإدارة ممثلة في أجهزتها الضريبة بالتحصيل المباشر لها من الأفراد الممولين أو الشركات أو المؤسسات المكلفة بدفع الضرائب .

و تجري عمليات التحصيل إما في مقر أجهزة التحصيل الضريبي ، و هذه تتناسب مع الأفراد الممولين و إما في مقر الشركات و المؤسسات نفسها ، و سواء تم التحصيل من الممولين و مدراء الشركات أو من قبل ممثليهم من المحامين و المحاسبين .

2-1- أسلوب الدفع المباشر من قبل المكلفين أنفسهم :

و الذين يبادرون إلى دفع الضرائب بالذهاب بأنفسهم إلى أجهزة التحصيل الضريبي أو إلى من يمثلها من الإدارات أو البنوك .

3-1- أسلوب الاقتطاع المسبق :

و فيما سمي بالاقتطاع من المنبع حيث يكلف المسؤول عن جبايتها باقتطاعها من وعاءها ، قبل تسليمه إلى صاحبه ، و من ثمة يتسلم المكلف دخله صافيا مخصوما منه الضرائب المستحقة عليه ، و تصبح ذمته بريئة من دين الضريبة¹⁶

2- ضمانات التحصيل الضريبي:

لقد قطعت التشريعات المالية و القانونية أشواطًا كبيرة فيما يتعلق بتوفير ضمانات التحصيل الضريبي وهذا حتى تضمن الحكومات الحصول على الأموال الضريبية على الأموال المقدرة و المرسومة ، و يكون ذلك بتقرير هذه التشريعات لتعليمات ، و قواعد تتعلق بالتحصيل بعيدا عن شواهد العدالة ، و المعاملة اللينة .

كما تتبنى هذه القواعد على مظاهر السلوك ، و الإلزام الأخلاقي و تركزها في نفوس الممولين و كذلك على مظاهر الإجراءات الإدارية ، و القانونية الكفيلة بضمان تحصيل الضرائب ، و على اختلاف أنواعها . و من هذه الضمانات الإجرائية الإدارية في تحصيل الضرائب ما يلي :

- امتياز دين الضريبة على غيره من الديون .
- حق الإدارة في الإطلاع على أوراق ، وملفات ، ودفاتر ، وحسابات الممولين .
- عدم جواز المقاصة بين دين الضريبة و بين ديون الممول للأخرين .
- الحجز الإداري و الإقتطاع عند المنبع للضريبة من أموال الممولين .
- تكليف الممول تقديم الإقرارات المالية عن نشاطاته المالية و التجارية .

¹⁶ غازي عناية ، مرجع سابق ، ص 171، 172.

- توقيع العقوبات البدنية و النفسية و المادية و المعنوية على الممولين الممتنعين.
- دفع الممول للضريبة مسبقا و قبل المطالبة باستردادها و خاصة عند الزيادة عن مقدارها عملا" بالقاعدة ادفع ثم استرد.
- عطاء حوافز فيشكل خصومات أو مكافأة للملتزمين بدفعها، و في الأوقات المناسبة .
- عدم وقف دفع الضريبة في أحوال رفع دعاوي بالتظلم منها.¹⁷

3- قاعدة الملائمة في التحصيل :

يقصد بها ضرورة تنظيم أحكام الضريبة بصورة تلاءم ظروف المكلفين بها و تسيير دفعها، وخاصة فيما يتعلق بميعاد التحصيل و طريقة إجرائه . تهدف هذه القاعدة إلى عدم تعسف الإدارة المالية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات الربط و التحصيل ، و تدعو قاعدة الملائمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية و الأشخاص الخاضعين لها من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة هذه القاعدة.¹⁸

أما حسب آدم سميث فإنه يرى ضرورة التحري عن أنسب الأوقات و أكثرها ملائمة للممول عند مطالبته بتسديد ما عليه من ضرائب حتى يتمكن من القيام بعملية التسديد بأقل ما يمكن من مشقة.¹⁹

4- قاعدة الإقتصاد في النفقات :

يقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل و أيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة المالية مبالغ كبيرة خاصة في ظل الروتين و الإجراءات المعقدة ، مما تكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها و مراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد عام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليه.²⁰

المبحث الثاني: أنواع الضرائب أهدافها وأثارها

إن المتأمل في الضرائب المختلفة التي توجد في التشريعات المالية الحديثة نجدها تختلف بحسب مواقع الضريبة من خلال التقسيمين الرئيسيين الذين يمكن رد كافة الضرائب الموجودة في النظم الضريبية إليهما و هما : ضرائب مباشرة و ضرائب غير مباشرة .

¹⁷ غازي عناية ، مرجع سابق ، ص ، ص: 173، 172.

¹⁸ سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق، ص 129.

¹⁹ علي العربي و عبد المعطي عساف ، مرجع سابق، ص: 84.

²⁰ سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 130.

لكن قبل التطرق إلى هذين التقسيمين لابد لنا من معرفة معايير تصنيف الضرائب.

المطلب الأول : أنواع الضرائب

1- الضرائب المباشرة:

يمكن تعريف الضرائب المباشرة على أنها تلك التي تفرض إما على الدخل أو رأس المال²¹، لذلك سنتطرق إلى تقسيم الضريبة المباشرة تبعاً لمعيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة إلى كل من: الضرائب على الدخل والضرائب على الرأس المال.

1-1- الضرائب على الدخل :

قبل التحدث عن الضرائب على الدخل سنحاول إعطاء تعريف مبسط للدخل والذي هو عبارة عن الزيادة النقدية في قيمة السلع والخدمات التي يستهلكها الشخص في خلال فترة زمنية معينة أو بتعريف آخر بأنه قيمة نقدية أو قابلة للتقدير بالنقود، تأتي بصفة دورية أو قابلة للتحديد من مصدر مستمر أو قابلة للاستمرار.

و بغض النظر عن الاجتهادات الكتاب الاقتصاديين في محاولة وضع تعريف محدد و منضبط الدخل ، فإنه يمكن تحديد عناصر الدخل في ثلاثة أمور رئيسية :

أ- قيمة نقدية : يقصد بذلك أنه قيمة نقدية أو قابلة للتقدير النقدي.

ب- صفة الدورية : يقصد بهذه الصفة أن الشخص يحصل على دخله بصورة دورية منتظمة ، مثل تقاضي العامل أجر كل أسبوع أو كل شهر حسب الاتفاق بينه وبين صاحب العمل.

ج- مصدر مستمر : لا بد أن يأتي الدخل من مصدر مستمر أو قابل للاستثمار النسبي و تلازم هذه الصفة الدورية فمن الطبيعي لكي تتحقق الدورية أن يأتي الدخل من مصدر مستمر ومثال ذلك : الأرض المشروع التجاري العمل... الخ. فجميعها تعد من قبل المصادر المستمرة أو القابلة للاستمرار بصورة نسبية.

و أيا كان تعريف الدخل ، فإن الضرائب على الدخل تحتل أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية الحديثة لكونها تستوعب أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة ، ومن ثمة يمكن فرضها على كافة الدخول التي تتحقق من العمل أو رأس المال.²²

و الواقع أن مفهوم الدخل الخاضع للضريبة : يختلف من دولة إلى أخرى ، ومن وقت إلى آخر تبعاً لتفاعل عدة عوامل ، منها ما يرجع إلى اعتبارات اقتصادية ومنها ما يرجع إلى اعتبارات اجتماعية أو مالية أو فنية.

²¹ عدلي ناشد ، الوجيز في المالية العامة ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، 2000، ص151.

²² سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق، ص 154، 153.

و بالتالي يمكن القول أن الضرائب على الدخل تحت أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية الحديثة ، لكونها تستوعب أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة ، ومن ثم يمكن فرضها على كافة الدخول التي تعد من أهم الوسائل التي تمكننا من تحديد المقدرة التكليفية للفرد، و بالتالي الاقتران من دخله ما يناسب ظروفه الشخصية بالإضافة إلى أنها مصدرا ثابتا و دائما للإيرادات العامة للدولة ، تستخدمها لتحقيق العدالة الاجتماعية و باعتبارها وسيلة أو أداة في يد الدولة لإعادة توزيع الدخل القومي لتقليل الفوارق بين الطبقات الاجتماعية المختلفة.²³

1-2-2- الضرائب على رأس المال :

و هي النوع الثاني من أنواع الضرائب المباشرة ، و خروجها على القاعدة الفكرية بضرورة تجديد الوعاء الضريبي تصيب هذه الضرائب رأس المال ، و هو وعاء يتصف بالثبات وعدم التجدد.

و قبل الإشارة إلى فريضة الضريبة على رأس المال نشير إلى تعريف رأس المال الذي يعرفه الفكر المالي الحديث بأنه: "مجموعة الأموال التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كان أموالا عقارية أو منقولة أو خدمات أو لا تنتج شيئا".²⁴

في حين أن الضريبة على رأس المال فيقصد بها: "تلك التي تفرض على رأس المال المنتج أي المستخدم في العملية الإنتاجية".²⁵

و تفضل المالية التقليدية نظام ضرائب الدخل على ضرائب رأس المال نظرا لأن الأول يتوفر فيه عنصر الدورية و التحديد بينهما في حالة رأس المال فهو ثابت و غير متجدد و إن قابلا للزيادة أو النقصان. و باعتبارها أيضا أن الضرائب على رأس المال تهدد بالقضاء على أصول رؤوس الأموال بمرور الزمن .

و في المالية الحديثة احتلت الضرائب على رأس المال أهمية كبيرة نتيجة لتعددتها و تنوعها. حيث تنقسم استنادا إلى دوريتها إلى نوعين أساسيين هما :

◆ الضرائب على رأس المال التي تدفع من الدخل .

◆ الضرائب العرضية على رأس المال و التي تقتطع جزءا منه.

1-2-1- الضرائب على رأس المال التي تدفع من الدخل:

فرض الضريبة في هذه الحالة على رأس المال كوعاء لها ، ولكن على أن تدفع الضريبة من دخل رأس المال و ليس منه مباشرة ، و لهذا غالبا ما يتصف سعر الضريبة عليه بالاعتدال والسوية ، وهي شبيهة بالضريبة على

²³ مرجع سابق، ص 152.

²⁴ غازي عناية ، مرجع سابق، ص 122.

²⁵ عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1992 ، ص 162 .

الدخل نوعا ما ، وتقتطع منه ، ولكن وعاءها هو رأس المال . و للضريبة العادية على رأس المال و التي تدفع من الدخل عدة مزايا نذكرها فيما يلي:

◆ يعتبر رأس المال عن المقدرة التكليفية للممول بصورة أدق .

◆ سهولة تقدير عناصر ، وقيمة رأس المال.

◆ إنها أقرب إلى تحقيق العدالة الضريبية .

◆ إنها عامل محفز للإستثمار .

1-2-2- الضريبة العرضية على رأس المال ، والتي تقتطع جزءا منه:

تتسم هذه الضريبة بارتفاع سعرها ، وعدم انتظامها فهي عرضية ، و غير متحددة ، ووعاؤها رأس المال ذاته ، و هي تقتطع جزءا منه و تؤدي إلى الإنتقاص منه، و قد تصيب الأموال العقارية المنقولة على حد سواء وغالبا ما تستند فرضيتها إلى حدوث الظاهر العرضية : كالحروب ...الخ. وهي بدورها تنقسم إلى ثلاثة أقسام:

- الضريبة الاستثنائية على رأس المال .
- الضريبة على زيادة قيمة رأس المال.
- ضريبة التركات.²⁶

2- الضرائب غير المباشرة :

يطلق على الضرائب غير المباشرة ضرائب الاتفاق لكونها تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه، لذا فهي تصيب الدخل بطريقة غير مباشرة. فهي تتعلق بتقدير الدخل بصورة غير مباشرة بالنظر إلى وقائع و تصرفات معينة يقوم بها الفرد بصدد إنفاقه أو تداوله لدخله .

و مما هو جدير بالذكر فإن الضرائب غير المباشرة تحتل مكانة بارزة في الأنظمة الضريبية المختلفة لغزارة الحصيلة الضريبية الناتجة عنها بالإضافة إلى سهولة جبايتها ، كما أنها تتناسب مع فكرة العدالة الضريبية فكل فرد ينفق دخله بالصورة الملائمة له ن وفي حدود احتياجاته و قدراته و لذلك فمن غير المتصور أن تفرض عليه ضريبة على الاتفاق غير ملائمة لمقدار ما ينفقه من دخله.

و تتفق كل من الضرائب المباشرة و غير المباشرة في الهدف ، حتى وإن اختلفت في الوسيلة ، تفرض الضرائب المباشرة على الدخل عند الحصول عليه بصورة مباشرة، بينما تفرض الضرائب غير المباشرة على الدخل عند استخدامه أو إنفاقه برفع أثمان السلع و الخدمات التي يتفق عليها أي أن الاقتطاع يتم بصورة غير مباشرة.

و يمكن تقسيم الضرائب غير المباشرة إلى نوعين رئيسيين :

²⁶ غازي عناية ، مرجع سابق ، ص :125،126.

- الضرائب على الاستهلاك .
- الضرائب على التداول.

1-2 الضرائب على الاستهلاك:

تفرض الضرائب على الاستهلاك بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع و الخدمات التي تحتاج إليها ، كما يمكن تقسيم الضرائب على الاستهلاك إلى نوعين:

- الضرائب النوعية على الاستهلاك.
- الضرائب العامة على الاستهلاك.

1-1-2- الضرائب النوعية على الاستهلاك:

يقصد بها الضرائب التي تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع و الخدمات .

2-1-2- الضرائب العامة على الاستهلاك:

يفرض هذا النوع من الضرائب على مجموع السلع و الخدمات التي يستهلكها الفرد، فتبدو كأنها ضريبة مفروضة على مجموع الإنفاق الاستهلاكي للفرد ، وتتميز هذه الضريبة بكونها عينية حيث أنها لا تنظر إلى شخص المستهلك .

و تتخذ الضريبة على الاستهلاك صورا متعددة أهمها:

- الضريبة على المبيعات.
- الضريبة على المشتريات.
- الضريبة على رقم الأعمال.

و مهما تكن الانتقادات التي وجهت إلى هذا النوع من الضرائب فإن الضروريات الإقتصادية و المالية هي التي تدعو الدولة إلى فرضها.

2-2- الضريبة على التداول :

بعد أن تحصل الفرد على دخله فإنه يقوم باستهلاك جزء منه في شراء ، ما تحتاج إليه من سلع أو خدمات وهذا الجزء من الدخل هو الذي يفرض عليه الضريبة على الاستهلاك السالفة أكثر ، أما الجزء الباقي من الدخل فإما أن يدخره أو يقوم باستثماره في شكل شراء أصول جديدة.²⁷

المطلب الثاني : أهداف الضريبة

²⁷ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 181، 195.

تفرض الضريبة على الأشخاص من أجل تحقيق أغراض معينة، ولتحقيق أهداف معينة يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي، باعتبارها مصدرا هاما للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأهداف المالية والسياسية والاقتصادية وقد تطورت هذه الأهداف بتطور دور الدولة .

1-الهدف المالي للضريبة:

حسب النظرية الكلاسيكية فإن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضريبة و التي يجب أن لا يكون لها أي تأثير اقتصادي.

إن هذا المفهوم الذي يحصر دور الضريبة في تغذية صناديق الخزينة العمومية و يعطيها وظيفة مالية بشكل مطلق يرتبط بشكل وثيق بفكرة الدولة الحارسة، و بالتالي لا يمكن تسجيل أي تأثير على المستوى الاقتصادي و الاجتماعي فهي تتصف بالحياد أمام هذه الميادين.

أما اليوم فلا يمكننا الدفاع عن فكرة حيادية الضريبة لأنه من المستحيل اقتطاع عن طريق الجبر الضريبي ربع الناتج الداخلي الخام دون أن يكون هناك انعكاسات و مضاعفات اقتصادية هامة ، فالأقتطاع الضريبي يقلص من القدرة الشرائية للأفراد يحدث انعكاسات اقتصادية في نفس السياق ، فالضريبة تزيد من أسعار السلع و الخدمات وبالتالي تؤثر في حجم استهلاكها.²⁸

كما يوجد أهداف أخرى يمكن أن تمنح للضريبة إلى جانب الهدف المالي ،هذا الأخير لم يعد من الهدف الأولي للضرائب كما هو الحال بالنسبة للدولة الرأسمالية ، فتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق و زيادتها في فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية كما تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين ،لمنحه فترة إعفاء المواد الأولية اللازمة لهذا النشاط ،باعتباره نشاطا حيويا يحقق التنمية الاقتصادية.

2- الأهداف الاقتصادية:

يمكن للضريبة أن تحدث أثرا اقتصاديا عاما أو أثرا انتقائيا حسب القطاعات الاقتصادية. ففي ما يخص الأثر الاقتصادي العام، يمكن أن نعتبر أن الضريبة يمكن أن توجه لامتناع الفاض من القدرة الشرائية و إلى محاربة التضخم ، ففي هذا الجانب لدينا العديد من الأمثلة أين التقت العديد من الضرائب التي لها هدف اقتصادي شامل.

في بعض الأحيان تقوم الضريبة بعمل انتقائي لما تميل الدولة إلى تشجيع قطاع اقتصادي معين. مثل: قطاع السكن، حيث تقوم عندها بسن إجراءات ضريبية تخفيفية لصالح هذا القطاع حتى يتمكن من التغلب على

²⁸ محمد عباس محرزى ، مرجع سابق، ص 198.

التكاليف الباهظة للبناء ، أو تلك الإجراءات المتضمنة قرضا ضريبيا و سلسلة أخرى من التدابير لفائدة السوق المالي (البورصة) في الجزائر منذ قانون مالية سنة 1995.²⁹

كما هو الحال بالنسبة للدول الرأسمالية ، فتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق ، و زيادتها في فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين بمنحه فترة إعفاء محددة و إعفاء المواد الأولية اللازمة لهذا النشاط باعتباره نشاطا حيويا يحقق التنمية الاقتصادية.³⁰

3- الأهداف الاجتماعية:

الذي يتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل و على سبيل المثال أن يقرر المشروع الضريبي تحقيق الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة ، كإعفاء بعض المؤسسات و الجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة من الضرائب أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل على السلع الاستهلاكية مثل : الخبز ، الحليب أو الحفاظ على الصحة العمومية.

كما يفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية مثل : المشروبات الكحولية و التبغ.³¹

4- الأهداف السياسية:

سواء ما تعلق منها بالسياسة الداخلية أو الخارجية ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوي الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى ، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب .

أما في الخارج ، فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل: استخدام الرسوم الجمركية (كمنع الإعفاءات و الامتيازات الضريبية) لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها (رفع سعر الرسوم) الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية.³²

و استنادا لما سبق فإنه لا يمكن القول بأفضلية نوع معين من الضرائب على الآخر بل لكل منهما عيوبه و مزاياه و من ثمة فإن الجمع بينهما أفضل السبل للحصول على الإيرادات اللازمة لمواجهة ظاهرة النفقات العامة.

المطلب الثالث : الآثار الاقتصادية للضريبة

²⁹ مرجع سابق ، ص 200.

³⁰ سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص: 131.

³¹ محمد عباس محرز ، مرجع سابق ، ص: 201.

³² سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص: 231.

يستلزم موضوع دراسة الآثار الاقتصادية للضرائب معالجة ذلك بالنسبة لكل من الإنتاج و الدخل، الأسعار الإستهلاك، و الإِدخار، و ذلك ضمن المطالب الأربعة التالية :

الفرع الأول : آثار الضرائب على الإنتاج

1- آثار الضرائب على حجم الإنتاج

تمارس الضرائب تأثيرها على حجم الإنتاج بطريقتين :

أ- طريقة مباشرة :

و ذلك من خلال التأثير في معدل الربح المتحقق من العمليات الإنتاجية، فإذا استطاع المنتجون أصحاب رؤوس الأموال نقل عبء الضريبة المفروضة على منتجاتهم إلى المستهلكين في شكل زيادات في أثمان منتجاتهم فإن آثار الضرائب على حجم الإنتاج الكلي سيكون إيجابيا، حيث يزيد الإنتاج و يتضاعف.

و تفسير ذلك أن المنتجين سيضاعفون من استثماراتهم، و سيزيدون من توظيف رؤوس أموالهم في الإنتاج يحفزهم على ذلك :

1- ضمان حصولهم على أرباح وفيرة، و مستمرة من بيعهم لمنتجاتهم.

2- ضمان نقلهم للضرائب المفروضة على منتجاتهم إلى الأفراد المستهلكين لهذه المنتجات.

3- ضمان ارتفاع الطلب الكلي النقدي في منتجاتهم المعروضة في الأسواق.

4- ضمان توفر المرونة العالية، و الكافية في عرض منتجاتهم لمقابلة الطلب المرتفع عليها.

و في حالة إذا لم يستطع المنتجون تحويل العبء الضريبي على منتجاتهم إلى المستهلك، فإن آثار الضرائب على حجم الإنتاج الكلي سيكون سلبيا، حيث سيحاول المنتجون خفض إنتاجهم، و خفض توظيف أموالهم في العمليات الإنتاجية.

و يحفزهم على ذلك الأمور التالية :

1- عدم ضمان حصولهم على أرباح وفيرة، و مستمرة.

2- عدم استطاعتهم نقل الضرائب المفروضة على منتجاتهم إلى المستهلكين.

3- عدم ارتفاع الطلب الكلي النقدي على منتجاتهم.

4- عدم توفر مرونة عالية في العرض الكلي لمنتجاتهم.

ب- طريقة غير مباشرة :

و ذلك من خلال التأثير في حجم الإستهلاك فالتأثير السلبي على حجم الإستهلاك يؤدي إلى إنقاص حجم الإنتاج و تفسير ذلك : إذا رأى المنتجون أن الناس لا يقبلون على شراء، و استهلاك منتجاتهم فإنهم سيقللون من توظيف أموالهم في العمليات الإنتاجية مما يقلل من حجم الإنتاج الكلي في الأسواق.

2- آثار الضرائب على عوامل الإنتاج:

أ- آثارها على رأس المال :

تتوقف هذه الآثار إيجابيا، و سلبيا على فرص تحقق الأرباح المتاحة للمنتجين :

- فإذا ترتب على فرض الضرائب زيادة في معدلات الأرباح المتحققة فإن الطلب على رؤوس الأموال يرتفع و بالتالي فإن عرض رؤوس الأموال المعدة للإستثمار و الإنتاج يزيد أيضا مما يؤدي إلى زيادة حجم الإنتاج الكلي.
 - و على العكس من ذلك : فإذا ترتب على فرض الضرائب نقص في معدلات الأرباح المتحققة، فإن الطلب على رؤوس الأموال يقل، و بالتالي فإن عرضها يقل مما يؤدي إلى انخفاض حجم الإنتاج الكلي.
- ب- آثارها على العمل :

تؤثر الضرائب إيجابيا على قدرة العمل، فتحفز العمال على مضاعفة جهودهم، و ساعات عملهم فيزيد إنتاجهم، و بالتالي يزيد حجم الإنتاج الكلي إذا توفرت الأمور التالية :

- 1- غذا توفرت لهم أجور نقدية بمعدلات عالية.
- 2- إذا حصلوا على حوافز، و مكافآت نقدية، أو عينية.
- 3- إذا توفرت لهم الرعاية الصحية و الرعاية الإجتماعية.
- 4- إذا توفرت الرغبة في العمل و نوعيته.
- 5- إذا تحقق العامل النفسي المبني على تحقق الحقوق، و الحوافز، و المعاملة الحسنة.

3_ آثار الضرائب على الإستثمار:

تؤثر الضرائب على الميل للإستثمار من خلال تأثيرها على معدلات الربح، فيزيد الميل للإستثمار كلما زادت فرص الحصول على الأرباح و قلت الضرائب عليها.

إن تقليل الضرائب على معدلات الأرباح يحفز المنتجين إلى مضاعفة استثماراتهم، مما يرفع من الكفاية الحدية لرأس المال، و يزيد بالتالي من حجم الإنتاج الكلي، و لكن يتوقف هذا أيضا على تحقق المرونة الكافية في عرض الإنتاج لتلبية الطلب الكلي النقدي المرتفع عليها³³.

الفرع الثاني : آثار الضرائب على الدخل

³³ غازي عنابة، مرجع سابق، ص 162.

سعت أكثر الدول إلى استخدام الضرائب لمعالجة التفاوت السحيق و تحقيق التقارب بين دخول الأفراد و لقد أثبتت ضرائب الدخل التصاعديّة تفوقاً لا يضارع في هذا المجال، و أصبح نجاح بريطانيا في إعادة توزيع دخلها القومي أثناء فترة الحرب العالمية الثانية، معتمدة في ذلك أساساً على ضرائب الدخل التصاعديّة، مثلاً يقتدى به في السياسات الماليّة، بل لقد أصبح التصاعد الضريبي و بعد أن فقد كل مبرراته الإقتصاديّة لا يعتمد في جوهره - كما رأينا من قبل - إلا على فلسفة اجتماعية تطالب بتقريب التفاوت بين دخول طبقات المجتمع.

إذا فرضنا كسب العمل التصاعديّة - خاصة إذا ما اقترنت كما هو المعتاد بتقرير الإعفاءات لشرائح الدخل المنخفضة و مراعاة الأعباء العائليّة و الظروف الشخصية للممول - هي خير ما يعين الدولة في إعادة توزيع الدخل بغية تقليل التفاوت بين دخول الأفراد المختلفة.

و هنا أيضاً نجد أن للكيفية التي يتم بها اتفاق حصيلة الضريبة أثرها البالغ على تحقيق التوزيع الأمثل للدخل فقد تعرقل السياسة الإتفاقيّة ما تهدف إليه الضريبة، بل و قد تلغى أثرها في إعادة توزيع الدخل إذا ما وجهت الحكومة إنفاقها العام بحيث يستفيد منه ذوي الدخل المرتفعة بقدر أكبر من ذوي الدخل المنخفضة، أما إذا قررت الحكومة سياستها الإتفاقيّة بحيث تؤدي إلى زيادة الخدمات و المنافع التي يستفيد منها أصحاب الدخل المنخفضة فإن ذلك سيؤدي إلى زيادة الدخل الحقيقيّة لأفراد الطبقات الدنيا.

و لا يخفى أن عملية توزيع الدخل في حد ذاتها سوف تؤدي بدورها إلى التأثير على متغيرات الإقتصاد القومي مثل : معدل تكوين رؤوس الأموال، و مستوى الإستثمار و العمالة و على تخصيص الموارد الإقتصاديّة بين الإستعمالات المختلفة، و هكذا يتضح لنا أن ضرائب كسب العمل التصاعديّة عن طريق تحقيقها لإعادة توزيع الدخل و من ثم تغييراً التركيب الطبقي للقطاع العائلي سوف تؤثر مرة أخرى بطريقة غير مباشر على حجم الإنتاج و الدخل القومي و مكوناته³⁴.

إن تقليل الضرائب على معدلات الأرباح يحفز المنتجين إلى مضاعفة استثماراتهم، مما يرفع من الكفاية الحدية لرأس المال، و يزيد بالتالي من حجم الإنتاج الكلي، و لكن يتوقف هذا أيضاً على تحقق المرونة الكافية في عرض الإنتاج لتلبية الطلب الكلي النقدي المرتفع عليها³⁵.

الفرع الثالث : آثار الضرائب على الأسعار

تؤدي الضرائب في بعض الأحيان و خاصة في المدى القصير إلى تخفيض الأسعار، لأنها تؤدي إلى سحب بعض الموارد الماليّة من أيدي الأفراد و بالتالي تؤدي إلى نقص حجم الطلب الكلي على السلع و الخدمات الذي يؤدي إلى انخفاض الأسعار أو على الأقل المحافظة على مستواها لفترة من الزمن، و لكن مثل هذا الأثر عادة لا يستمر طويلاً لأن فرض الضرائب على دخول الأفراد يؤدي إلى حدوث نقص في مدخراتهم و بالتالي يؤدي إلى تقليل فرص الإستثمار و الإنتاج كما يؤدي إلى زيادة الفوائد الربويّة على القروض و ما يترتب على كل هذه العوامل و غيرها من نقص في العرض الكلي للسلع و الخدمات و من ثم يؤدي إلى ارتفاع الأسعار من جديد.

³⁴ حامد بن المجيد دراز، مبادئ الماليّة العامّة، مركز الإسكندرية للكتاب، 2000، ص 297، 296.

³⁵ علي العربي، د. عبد المعطي عساف، إدارة الماليّة العامّة، الكويت، ص 99.

و تؤدي الضرائب غير المباشرة إلى نفس النتيجة خاصة على الصادرات و الواردات، إذ يعتمد المصدرون أو المستوردون حينئذ إلى إضافة مبلغ الضريبة إلى ثمن السلع التي يتعاملون فيها، و من ثم يرجع عبء تلك الضريبة على المستهلك الذي غالبا ما يصبح الضحية الأولى لمثل تلك السياسة الضريبية.

الفرع الرابع: آثار الضرائب على الإستهلاك والإدخار

من المعروف أن الدخل هو مصدر كل من الإستهلاك و الإدخار، و حيث أن الضرائب لا تتعدى كونها اقتطاعا نقديا من دخول الأفراد، فإنها تؤدي إلى نقص في مكونات الدخل من استهلاك و ادخار، و يختلف مدى التأثير باختلاف الفئة التي يقع عليها عبء الضريبة و على نوع الضريبة و على درجة مرونة عرض السلعة و الطلب عليها.

فإذا كان عبء الضريبة يقع على الطبقة الغنية المتميزة بانخفاض ميلها الحدي للإستهلاك، و ارتفاع ميلها الحدي للإدخار، فإن الضريبة ستؤدي إلى نقص في ادخار تلك الطبقة مقارنة باستهلاكها، أي أنها ستضحي بالإدخار لصالح الإستهلاك، أما إذا كان عبء الضريبة يقع على الطبقة الفقيرة المتميزة و على العكس من الطبقة الغنية بارتفاع ميلها الحدي للإستهلاك، و انخفاض ميلها الحدي للإدخار، فإن الضريبة ستؤدي إلى نقص في الإستهلاك، ذلك لأن هذه الضريبة ستؤدي إلى خفض في القدرة الشرائية لهذه الطبقة و بالتالي انخفاض الطلب على السلع و الخدمات.

غير أن هذا الطلب لا يتأثر بنسبة واحدة، بل يتفاوت من سلعة إلى أخرى تبعا لدرجة مرونة الطلب فالسلع ذات الطلب المرن يتأثر الطلب عليها بنسبة أكبر من السلع ذات الطلب غير المرن.

كما يختلف تأثير الضرائب على الإستهلاك و الإدخار تبعا لنوعها، فالضرائب المباشرة و هي تتخذ من الدخل وعاء لها يكون أثرها في الإدخار أكثر منه في الإستهلاك، لأن الطبقة الغنية هي المتحملة غالبا لعبء هذه الضرائب لأن الإدخار أكثر مرونة من الإستهلاك بالنسبة للتغيرات الحاصلة في الدخل، و يجب أن نشير إلى أن خفض الإدخار لدى الأفراد سيؤدي بطبيعة الحال إلى تكوين ادخار نقدي إجباري لصالح الدولة.

أما الضرائب غير المباشرة و هي تقع على السلع و الخدمات فإنها بطبيعة الحال ستؤدي إلى رفع أثمان تلك السلع و بالتالي خفض الإستهلاك بنسبة أكبر من خفض الإدخار، و تكوين إدخار إجباري لصالح الدولة، كما أنها و هي تؤدي إلى خفض حجم المبيعات ستؤدي بلا شك إلى خفض مدخرات أرباب الأعمال.³⁶

³⁶ حامد بد المجيد دراز، مرجع سابق، ص، ص 199، 198.

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل و الخاص بماهية الضريبة و آثارها الإقتصادية، التطرق لمختلف الجوانب الخاصة بالضريبة من : مفاهيم، خصائص، أهداف، و كيفية تسويتها الفنية، و أخيرا مختلف الآثار الإقتصادية لها.

كما أشرنا إلى أن الضريبة لا يمكن أن تحقق أهدافها من المالية، الإقتصادية، و الإجتماعية ما لم تستوف مجموعة من الخصائص و التي تم التطرق إليها من خلال المبحث الأول، و المتمثلة في كونها ذات شكل نقدي طبعها الإجباري و النهائي، و أنها بدون مقابل، و كذا مجموعة من المبادئ و المتمثلة في : العدالة العمومية الوحيدة، الكفاءة، و كيف أن أي خلل في الخصائص أو المبادئ يدفع بالملكف بالضريبة للتهرب منها.

لذا كان من الضروري قبل أن تفرض الضريبة أن تتمتع بجميع الشروط، و هذا حتى تتمكن من تحقيق العدالة الإجتماعية و حتى يكون دورها في المجتمع ناجعا و فعالا.

الفصل الثاني التهرب الضريبي

ظل علماء المالية زمنا طويلا و هم يناون بالضريبة أن تكون لها أهداف إنسانية ، أو اجتماعية أو اقتصادية خشية أن يؤثر ذلك على هدفها الأول عندهم ألا وهو وفرة الحصيلة و غزارة المال الذي يتدفق إلى الخزينة من وراء ايجابياتها.

لكن و بعد تطور الأفكار و تقلب الأحوال و زيادة الأعباء ، اضطروا أن يرفضوا تلك الفكرة التقليدية القديمة و راحوا ينادون باستخدام الضريبة لتحقيق أهداف اجتماعية و اقتصادية معينة كتقليل الفوارق بين الطبقات و إعادة التوازن الاقتصادي في المجتمع ، الأمر الذي أدى إلى تعددها و تنوعها و زيادة عبئها على الأفراد فنتج ما يعرف بظاهرة التهرب الضريبي وان كانت ظاهرة قديمة قدم تاريخ المجتمع البشري ، فقد سجل أول ظهور لها مع ظهور الأنظمة الجبائية لإمبراطورية مصر القديمة (2200 – 3500 قبل الميلاد) وتطور بتطورها و تطور مفهوم الضريبة و أهدافها ، فمن مساعدة اختيارية للحاكم إلى فريضة يفرضها واجب التضامن الاجتماعي ، و من مقابل الخدمات التي تقدمها الدولة إلى مساهمة من الممول في الأعباء العامة حسب مقدرته التكلفة إلى استخدامها كأداة من أدوات السياسة المالية لتحقيق الأهداف الاقتصادية الاجتماعية و السياسية.

وكما بينا سابقا بأن الضريبة تؤدي دورا هاما في المجال الإقتصادي و الإجتماعي ، بإعتبارها مصدرا أساسيا لتمويل خزينة الدولة ، إلا أن كثرتها و ارتفاع نسبتها و عدم استقرارها أدى إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف بها ، مما دفع به إلى محاولة تجنبها و التهرب من دفعها بكل الوسائل و الطرق الإحتيالية.

و سنحاول في هذا الفصل أن نتطرق لموضوع التهرب الضريبي إعتقادا على المباحث الآتية :

1. المبحث الأول : ماهية التهرب الضريبي.

2. المبحث الثاني : طرق و آثار التهرب الضريبي و أسبابه.

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

باعتبار الضريبة كما عرفها العلماء فريضة إلزامية تصيب الإنسان في شيء عزيز عليه ،لم يجد الأفراد سبيلا سوى التهرب منها و بشتى الطرق، لذا كانت ظاهرة التهرب الضريبي مشكلة خطيرة تعاني منها جميع الدول ،فما المفهوم العام للتهرب الضريبي؟

المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي

بتعدد الأبحاث و الدراسات الاقتصادية تعدد مفهوم التهرب الضريبي فكان له مفهوما مختلفا يصعب تحديده بصفة دقيقة نهائية ، لذا ارتأينا التطرق إلى مجموعة من الآراء نذكر منها مايلي :

ف " زين العابدين ناصر " يعرفه : محاولة الشخص الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا متبعا في ذلك طرق و أساليب مخالفة لقانون.

في حين يعرفه الدكتور عبد المنعم فوزي " التهرب من الضريبة هو التخلص بإحدى وسائل مختلفة من الالتزام بدفعها و هو يقسم عادة إلى مشروع وآخر غير مشروع.

أما Camille RESIER فيقول أن " التهرب الضريبي يخص كل الأعمال المادية ، العمليات المحاسبية والتنظيمات القانونية ، و كل الطرق و التوليفات التي يلجأ إليها الممول و أشخاص آخرون بهدف تجنب تطبيق الضريبة

ولتعريف التهرب الضريبي بصفة شاملة يمكن أن نقول انه: " ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا ، دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر " .³⁷

و لتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق و أساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروع و على هذا الأساس يمكن التمييز بين شكلين للتهرب الضريبي هما :

← تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي و هو ما يعرف بالتجنب الضريبي.

← تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالغش الضريبي .

³⁷ براغ محمد ، الاقتصاد غير الرسمي : مظاهره وأسبابه ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر،

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي

تتلخص أشكال التهرب الضريبي في نوعين هما: التهرب الضريبي المشروع و التهرب الضريبي الغير المشروع.

1- التهرب الضريبي المشروع:"

يقصد به تخلص الممول من أداء الضريبة، نتيجة إستفادته من بعض التغيرات الموجودة في التشريع الضريبي أي الإستفادة الثغرات القانونية التي تتيح له التخلص من دفع الضريبة، دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية.

و ذلك كأن تلجأ الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهمها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، و ذلك في حالة عدم النص القانوني على تناول مثل هذه الأوعية، و هي الأسهم، و كذلك إنتاج بعض السلع بمواصفات تختلف عن المنصوص عنها في القانون، تجنباً لأداء ضريبة الإنتاج و هذا و نجد أيضاً إدخال بعض التعديلات على الوقائع و الأوعية التي تناولتها النصوص القانونية بالضريبة كتخصيص نوع من الأعلاف أو رعي الماشية في مناطق معينة كالمناطق الجبلية و غيرها.

2-التهرب الضريبي غير المشروع:

يقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين الضريبية، و ما يطلق عليه أحيانا بالغش الضريبي، و تختلف أشكاله باختلاف نوع الضريبة التي يراد التهرب منها، و ما إذا كانت ضريبة مباشرة أو غير مباشرة، و كذلك باختلاف هدف التهرب و ما إذا كان تهرباً جزئياً أو كلياً.³⁹

● فبالنسبة للضرائب المباشرة يتخذ التهرب الضريبي شكلاً سلبياً، بالإمتناع عن تقديم الإقرار المالي عن الثروة و الدخول، أو إخفاء الواقعة المنشئة للضريبة، أو بالتعديل في أركانها، و شروطها كالإنكار بوجود الثروة، أو قبض الراتب، أو إستلام المعاش أو إنقاص قيمتها، و من أشكاله أيضاً المبالغة في التكاليف و النفقات التي يلزم خصمها من الوعاء الضريبي بالقانون حتى تتناول الضريبة الصافي بعد خصمها.

● و بالنسبة للضرائب غير المباشرة، يتخذ التهرب الضريبي أيضاً شكلاً سلبياً بعدم الإعتراف بالواقعة المنشئة للضريبة، كإنكار ملكية السلع المستوردة، أو إخفاءها أو إخراجها من الوحدة الجمركية لتجنب دفع الضرائب الجمركية و منها أيضاً:

● التقييم الأقل، و غير الصحيح لقيمة المادة الخاضعة للضريبة.

● إخفاء طبيعة التصرف القانوني الخاضع للضريبة غير المباشرة، كإنكار ملكية السلعة أو إستمراره و الإعلان بانتقال ملكيتها للغير.

و قد يتخذ أيضاً التهرب الضريبي الطابع الدولي، كما في حالة تهريب الممول للسلعة إلى خارج الحدود حتى يتجنب ربط الضريبة عليها بالقانون، أو حتى بعد ربط الضريبة عليها، بهدف تجنب التنفيذ القانوني.⁴⁰

³⁹ غازي عناية، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار البيارق، الأردن، الطبعة الأولى، 1998، ص 182، 183.

⁴⁰ غازي عناية، مرجع سابق، ص 184.

المطلب الثالث : الفرق بين الغش و التهرب الضريبي

يفرق العديد من الإقتصاديين بين الغش الضريبي *Fraude fiscale* ، و التهرب الضريبي بإعتبار أن الأول مرادف للتهرب الضريبي غير المشروع، أي التهرب المنظور إليه من الناحية القانونية، بينما يتصرف الثاني إلى التهرب الضريبي المشروع أي التهرب المنظر إليه من الناحية الإقتصادية، فالغش الضريبي إذن هو غير مشروع يمثل عدم إحترام القانون، و هو عدم إحترام إداري لأنه إنتهاك لروح القانون و إدارة المشرع.⁴¹

و بالمقارنة بين كل من التهرب الضريبي و الغش الضريبي يتضح لنا أن التهرب الضريبي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبئ الضريبي، بإستخدام طرق و وسائل مشروعة، و في هذه الحالة لا تقع على المكلف أي عقوبة أو جزاء ذلك أنه يمارس حقا من حقوقه القانونية و الإقتصادية لتحقيق هدف مشروع و تخلص في الأخير إلى أن التهرب الضريبي يتضمن عنصر الغش الضريبي و هو العنصر العنوي.⁴²

أما بالنسبة للغش الضريبي فإن المكلف يستخدم طرق غير مشروعة تؤدي إلى حد التدليس و الإحتيال من أجل تخفيف أو إسقاط العبئ الضريبي، فهو إذن سيء النية و سلوكه يستوجب مؤاخذته قانونيا و للتمييز بين الغش و التهرب الضريبي نستند إلى ثلاثة إتجاهات:⁴³

الإتجاه الأول : يملكه R. Rosier ، و يتضمن أن التهرب الضريبي أعم و أشمل من الغش الضريبي، فالثاني ما هو إلا حالة خاصة من الأول و هي حالة التهرب من الضريبة عن طريق إنتهاك القانون.

الإتجاه الثاني : يمثله كل من M. Aeiatiel, M. Letouge و مضمونه أن التهرب الضريبي ما هو إلا الشكل الدولي للغش الضريبي، فالغش تبعاً لهذا الإتجاه هو الجنس و التهرب الضريبي هو النوع على عكس الإتجاه الأول فأصحاب هذا الإتجاه يرون وجود نوعين من الغش : الغش على الصعيد الداخلي و الغش على الصعيد الدولي و هو التهرب الضريبي، أي أن التهرب يحتوي على عنصر دولي أما الغش فلا يتعدى الحدود الوطنية للدولة.

الإتجاه الثالث : يمثله M. Gaudement ، و يعني أن التمييز بين الغش و التهرب الضريبي يعتمد أساساً على فكرة شرعية، فالتهرب يكون شرعياً أو قانونياً على عكس الغش الذي يعتبر غير شرعي و غير قانوني.

المبحث الثاني: طرق و آثار التهرب الضريبي وأسبابه

⁴¹ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي ، جامعة الاسكندرية، 1993، ص 25، 26.

⁴² سوزي عادلي ناشد، مرجع سابق، ص 25، 26.

⁴³ سوزي عادلي ناشد، نفس المرجع السابق، ص 27.

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى الطرق والأساليب التي يسلكها المكلف من أجل الوصول إلى مبتغاه والإفلات من التزاماته الجبائية عن طريق العمليات الحسابية التي تعتبر نظام قياس و اتصال بين المكلف و الإدارة الجبائية .

المطلب الأول : طرق التهرب الضريبي

سنحاول خلال هذا المطلب تسليط الضوء على أهم الطرق المستخدمة في عمليات التهرب الضريبي وهي كالتالي :

- الإخفاء المحاسبي.
- الإخفاء القانوني.
- الإخفاء المادي.

1- الإخفاء المحاسبي :

حسب ما يقول (J.c Nartinez) "تتعدد طرق التهرب الضريبي و التي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مروراً بتضخم الأعباء القابلة للخصم".⁴⁴

وعليه فأهم طرق التهرب عن طريق الإخفاء المحاسبي هي :

1-1- التهرب بتخفيض الإيرادات :

تعد الطريقة الأحسن و الأكثر استعمالاً ، والتي من خلالها يعمد المكلف لتخفيض و تقليص الوعاء الضريبي وتفاذي أو التصريح على جزء كبير من الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للاقتطاع. و يتم بعد التسجيل المحاسبي لبعض الإيرادات بصفة كلية أو جزئية ، وتفاذي التصريح بها تحت أي شكل من الأشكال التالية:

-البيع دون فاتورة : و تتم العملية بالدفع نقدا بحيث لا تترك أثراً لذلك (تفاذي استعمال الشيك) ، وفي أغلب الأحيان يتفق المورد مع الزبون بأن يسلمه وصلاً للسلع و المواد (Bande livraison) ، أو فواتير مؤقتة – إن صح التعبير- ليتم نقلها دون مشاكل في حالة التعرض للمراقبة من طرف مصالح الدرك أو المصالح الأخرى المختصة ، على أن يتم تمزيق ذلك الوصل أو الفاتورة بعد الوصول لمحل الزبون ، أو إعادته للمورد في مرة قادمة ليطمئن أكثر ويقوم بإتلاف الوثيقة بنفسه دون ترك أثر لذلك.⁴⁵

⁴⁴ محمد حملاوي ، التهرب الضريبي، و للاطلاع عليه يمكن زيارة موقع الإنترنت : www.Sarantit.com.

⁴⁵ براغ محمد ، الاقتصاد غير الرسمي : مظاهره وأسبابه ، مرجع سبق ذكره ص 60.

و كمثل على ذلك فإن عمليات البحث التي قامت بها إدارة الضرائب خلال سنتي 2000-2001 ، على عينة تضم 33 موردا هاما خاصا وعموميا و على 755 من زبائنهم التي تزيد قيمة مشترياتهم عن 20 مليون دينار تبين أن المبالغ المخفية مقارنة بالمبلغ الإجمالي للمشتريات كمعدل سنتين قدرت بـ 73%⁴⁶.

- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة⁴⁷ ، كما في حالة تنازل أو بيع المؤسسة لعنصر من عناصر أصولها الثابتة لأحد مسيرها بقيمة أدنى من سعرها الحقيقي .

- بيع بعض الفضلات والمهمات التي تكون صالحة في صناعات تحويلية أخرى دون التصريح بها كبيع فضلات البلاستيك ، الورق ، الجلود ، و الخشب.

- فوترة العملية بسعر أقل من السعر الحقيقي (La sous facturation) ، حيث يتم دفع السعر المسجل في الفاتورة بشيك ، و المبلغ الباقي نقدا (Sous comptoir) و يظهر هذا الغش إذا كانت للمورد أعباء أو تكاليف لا يستطيع تسجيلها محاسبيا كمنح رشاوي مثلا أو شراء بعض المواد بدون فاتورة ، ففي هذه الحالة تكون التكلفة الحقيقية للسلعة أكبر من التكلفة المحاسبية ، فيعمل المورد على تخفيض سعر البيع الرسمي حتى يخفض من قيمة الربح الخاضع للضريبة⁴⁸.

و السؤال المطروح هنا : لماذا يقبل الزبون شراء منتج أكبر من السعر المسجل في الفاتورة ؟.

و السبب الحقيقي هو إذا كانت السلعة من السلع النادرة التي يمكن تسويقها بسعر مرتفع جدا في الأسواق الموازية.

2-1- التهرب بزيادة التكاليف: وتتم بمحاولة المكلف التضخم من تلك النفقات المتعلقة بنشاط المؤسسة أو بتسجيل بعض التكاليف غير المرتبطة بنشاط المؤسسة ، سعيا منه لتخفيض نتيجة الربح الخاضع للضريبة . و لكن وفق الشروط التالية:⁴⁹

- أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة.
- أن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.
- أن تكون حدود السقف الذي حدده القانون.

⁴⁶ المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي ، القطاع غير الرسمي أو هام وحقائق ، الجزائر ، 2004 ، ص 67.

⁴⁷ عيسى براق ، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الجبائي : دراسة النظام الرقابي الجزائري ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر ، 2001.

⁴⁸ نفس المرجع السابق ، ص 61، 60.

⁴⁹ محمد حملاوي ، الغش و التهرب الضريبي ، وللإطلاع عليه يمكن الرجوع للموقع الإلكتروني: [http : www.Sarantit.com](http://www.Sarantit.com).

1-2-1- المستخدمين الوهميين:

و تتمثل هذه الطريقة في :

- التسجيل المحاسبي لأجور و مرتبات متعلقة بعمال ، ومستخدمين وهميين لا وجود لهم أصلا في المؤسسة ، " كأن يجعل صاحب المؤسسة لزوجته الماكثة بالبيت أجرا على أساس أنها تشتغل سكرتيرة أو مساعدة بالمؤسسة ، أو كأن يوظف عاملة منظفة في البيت ، و يسجلها كعاملة بالمؤسسة.⁵⁰
- الرفع من مكافآت أشخاص لا يمارسون في الواقع أي وظيفة داخل المؤسسة.

1-2-2- النفقات والمصاريف العامة غير المبررة :

و هي تلك النفقات المصرح بها لدى إدارة الضرائب و التي لا تكون لها أي علاقة بنشاط المؤسسة أو غير مبررة ، والتي تؤدي بالضرورة إلى تضخيم التكاليف المراد خصمها من الربح الخاضع للاقتطاع الضريبي ، ومن بين هذه الحالات نذكر:

- الانخراط في تسجيل المكافآت .
- تسجيل الأعباء العامة الخارجة عن نطاق الاستغلال ، كتسجيل نفقات الصيانة للسيارات باسم مؤسسة مستغلة في معظم الأوقات و لأغراض شخصية .

1-2-3- الإهلاكات الوهمية :

محاسبيا تسجل الإهلاكات الوهمية بالمبلغ المحدد حسب نسبة امتلاك الاستثمار المعني -أي اعتمادا على مدة حياته-، ومبلغ حيازته خارج الرسم على القيمة المضافة ، وذلك في نهاية كل سنة في حساب مخصصات الإهلاك (و هو حساب من حسابات التكاليف) حتى استرجاع المبلغ الأصلي للاستثمار عند نهاية عمره الإنتاجي .

ففي بعض الحالات يعمد المتهرب إلى تطبيق نسب أكبر من النسب المسموح بها قانونيا ، أو إلى تطبيقها على المبلغ الأصلي للاستثمار ، بالرسم على القيمة المضافة ، فيضخم من قيمة مخصصات الإهلاك و بالتالي ترتفع التكاليف و تنخفض النتيجة الخاضعة للضريبة .

و في حالات أخرى لاحظنا ما في الجزائر ، تقوم بعض المؤسسات بشراء معدات وتجهيزات محددة Matériel rénové على أساس أنها جديدة بفواتير مزورة ، وبأسعار حقيقية منخفضة ، و يتم حساب اهتلاكها في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة⁵¹.

⁵⁰ براغ محمد ، الاقتصاد غير الرسمي ، مرجع سبق ذكره ص 61.

⁵¹ براغ محمد ، الاقتصاد غير الرسمي ، مرجع سبق ذكره ص ص 61،62.

و الشروط يجب توفرها في الأصل المهتمك هي: ⁵²

- أن يصنف ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة و التي تتقادم مع مرور الزمن.
 - يجب أن لا تتجاوز الاهتلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهتمك .
 - يجب أن يكون الأصل المستثمر و الخاضع للإهتلاكات مسجلا محاسبيا.
- 2- الإخفاء القانوني : و تعد هذه الطريقة أكثر تنظيما ، وأرقى تقنية من سابقتها و تكمن في :

- التهرب عن طريق عمليات وهمية .
- التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية.

1-2- التهرب عن طريق عمليات وهمية :

و يتمثل في البيع دون فواتير ، أو استعمال فواتير خاطئة للاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات .
و لما كان التحقيق الجبائي يهدف إلى التحقيق من أن كتابات الدفاتر المحاسبية مطابقة للتبريرات المقدمة عن طريق الفواتير يكفي أن يستعين المكلف المعني بمؤسسات تدعى : (Taxi) ليتحصل على فواتير مزورة باسم مؤسسات وهمية: ⁵³

- إما تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم أعماله بقيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة.
 - أو تخفيض الربح الخاضع للضريبة نتيجة لما تحمله الفواتير من مبالغ خيالية .
- 2-2- التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية :

و يتمثل هذا الشكل من الغش في محاولة إظهار عملية قانونية تحت شكل عملية أخرى تتمتع بنظام جبائي أكثر امتيازاً ، أو إظهارها بمظهر عملية أخرى معفاة من الضريبة ، و لتوضيح ذلك في الجزائر مثلا هناك بعض السلع المستوردة خاضعة لنظام الأسعار المعيارية عند الجمركة (Produits administres) كالأقمشة مثلا فتاجر الأقمشة إذا أراد استيرادها و الإفلات من هذه الضريبة ، يقوم باستيرادها بصفة الصناعاتي الذي يستورد الأقمشة على أساس أنها مواد أولية و ليست بضاعة لغرض البيع .

كما يعتمد بعض التجار في الجزائر إلى استعمال سجلات تجارية و حسابات بنكية بأسماء غير أسمائهم كما يستعملون أشخاص غير مؤهلين للمعاملات التجارية كالمسنين و المجانين و حتى المتوفين في بعض الحالات ⁵⁴

⁵² نادبة الصغير و فتيحة يعيطاري، التهرب الضريبي و آلية مكافحته ، مرجع سبق ذكره، ص 37.

⁵³ نادبة الصغير ، فتيحة يعيطاري، مرجع سبق ذكره ص 40.

⁵⁴ براغ محمد، الاقتصاد غير الرسمي، مرجع سبق ذكره ،ص 58.

حيث أن الاستعمال المتزايد للأسماء المستعارة و استئجار السجلات التجارية و الوكالات يزيد في تفاقم الغش الجبائي ، ويساهم بصفة مباشرة في انتشار الخاضعين للضريبة المزيفين و حائزي سجلات تجارية بصفة صوري

55.

3- الإخفاء المادي:

يتمثل الإخفاء المادي في إخفاء المكلف لأملكه بصفة جزئية، أو كلية حتى تبقى بعيدا عن كل اقتطاع ضريبي. ففي حالة الإخفاء الجزئي يكون المكلف معروفا لدى الإدارة الجبائية ، ولكنه يخفي جزءا من ممتلكاته أو مخزوناته أو عدم احترام المعايير المتعارف عليها في الإنتاج ، أو عدم احترام المعايير المتعارف عليها في الإنتاج . أما الإخفاء الكلي فإن المكلف يكون غير معروف تماما لدى الإدارة الجبائية و مارس نشاطه في السوق الموازية لذلك يصعب على الإدارة تحديده و الوصول إليه.⁵⁶

المطلب الثاني : أثار التهرب الضريبي

تلعب الضريبة في العصر الحالي دورا هاما ، إذ تعد من أهم الوسائل التمويلية للدولة ، و التي تضمن لها إمكانية تغطية نفقاتها العمومية المتزايدة ، والسير الحسن لمشاريعها و أدواتها الأساسية لتحقيق أهدافها الاجتماعية و الاقتصادية .

من ثم فإن التهرب الضريبي وقف حائلا دون تحقيق أحد هذه الأهداف و التي نجد من أهمها تغذية الخزينة بإيرادات كافية لتغطية النفقات العامة ، فالتهرب الضريبي يقلل من الموارد المالية للدولة ، ويحد من إمكانياتها للتدخل في المجال الاقتصادي ، وكذلك يؤدي إلى توجيه الاقتصاد وجهة غير صحيحة من خلال عدم إقدام الأفراد على مشاريع الاستثمارات ذات النفع العام ، وكذا يقضي على مبدأ العدالة الاجتماعية و يعمق الهوة بين طبقات المجتمع الواحد. مما تقدم فإن للتهرب الضريبي أثار وخيمة على الجانب المالي و الاقتصادي والاجتماعي.

1- الأثار المالية :

إن المسار التنموي لأي دولة بحاجة دائمة إلى موارد و مداخيل لتغطية نفقاتها المتزايدة خاصة في الدول النامية كالجزائر التي كثيرا ما تتأثر بتراجع عائدات الموارد الأولية الأساسية المصرة إلى الأسواق العالمية و تدهور قيمة الدولار مع انخفاض مردودية الجباية البترولية التي تعتمد عليها لنسبة كبيرة بعد أن كانت تعطي جانبا كبيرا من إيرادات الميزانية .

ففي ظل هذه التغيرات و المعطيات كان من الضروري البحث عن وسائل أخرى تعتمد عليها و تكون مضمونة تتسم بالثبات و الاستقرار ، الأمر الذي جعل الدولة تلجأ إلى الجباية العادية كمورد رئيسي لتغذية خزينة الدولة و تنفيذ مشاريعها باعتبارها أنجع وسيلة للتمويل الداخلي للتنمية .

⁵⁵ المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي، القطاع غير الرسمي أو هام وحقائق، مرجع سبق ذكره، ص 154.

⁵⁶ عيسى براق ، مرجع سبق ذكره، ص 76.

من هذه الأهمية البالغة جاء التهرب الضريبي ليشل من سيرورتها و يحد من دورها فيكون بذلك قد حرم خزينة الدور مالية هامة هي في أمس الحاجة إليها ، حيث أن خسارة هذه الأخيرة (الخزينة العمومية) و فقدانها لمبالغ معتبرة من هذا المورد حتما سيؤدي إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل إضافة إلى ذلك فإن الدولة حتما ستلجأ إلى الرفع من مديونيتها كطريقة تسد بها الفراغ المالي الكبير الذي تسببه هذه الظاهرة لخزيتها العمومية ، كما تلجأ أحيانا إلى انتهاج سياسة التقشف بتقليص الإنفاق العام ، وهذا من خلال إنجاز بعض المشاريع ، تقليص الإعلانات الموجهة لدعم وترقية الحياة الاقتصادية و الاجتماعية .

2- الآثار الاقتصادية :

مما لا شك فيه أن الضريبة من الوسائل المالية الهامة المؤثرة بشكل كبير على الاقتصاد و الذي نستشفه من خلال تأثير على الادخار (جلب رؤوس الأموال)، التحفيز على الاستثمار ، الإنتاج ، الاستهلاك ، ومحاربة التضخم إلا أن التهرب من أدائها حال دون تحقيق الهدف الذي تسعى الدولة للوصول إليه.

فالتهرب الضريبي بات هاجسا خطيرا نظرا للخسائر التي يحدثها لخزينة الدولة ، فأصبح بهذا يحد من قدرتها في التدخل الفعال في الحياة الاقتصادية و بالمساهمة في سير عجلة التنمية ، حيث أن انخفاض الإيرادات الضريبية تجعل الدولة مضطرة إلى التقليل من نفقاتها خاصة تلك المتعلقة بترقية الاستثمار و تطويره ، وذلك بتحفيز الأعوان الاقتصاديين على إقامة مشاريعهم بتكاليف منخفضة لتكون نتيجة ذلك ركود اقتصادي تميزه معدلات مرتفعة للتضخم و البطالة .

كما أن هذه الظاهرة من جهة أرى تسهم في " كبح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية ، حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب المؤسسات التي تقوم بواجباتها الضريبية ، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجع الطرق تجد أن التهرب الضريبي أحسن طريقة لتعظيم ربحها و بصفة سريعة.⁵⁷

و إضافة إلى ذلك فإنه يوجه الاقتصاد وجهة غير طبيعية لا تخدم الصالح العام ، الأمر الذي يجعل الدولة تلجأ إلى الخارج لاقتناء المواد الضرورية الملبية لرغبات مواطنيها ، الشيء الذي يخلق المنافسة بين المنتجات المحلية والخارجية في السوق الداخلية .

2- الآثار الاجتماعية:

إن من الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي تلك الإختلالات التي تحدثها في الهياكل الاجتماعية ، وبين أفراد المجتمع فالدولة عند إدراكها مستوى الخسارة الضريبية الناتج عن التهرب ، تلجأ إلى رفع قيمة الضرائب مما

⁵⁷ محمد حملاوي ، مرجع سبق ذكره.

يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف الذي لا يستطيع التهرب أو ذلك الشريف الحريص على أداء واجبه الاجتماعي ، والوطني في أداء الضريبة .

من هذا نلتبس عدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، فكثرة التهرب الضريبي و استفحاله يجبر الدولة على رفع معدلات الضرائب ، أو فرض ضرائب جديدة ، تثقل كاهل المكلفين الحار صين على دفعها. " لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الضريبي.⁵⁸

ومن خلال ما سبق نجد أن الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي تتمثل في :

- ❖ تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين.
- ❖ تدهور عامل الصدق في المعاملات.
- ❖ تعميق الفوارق الاجتماعية.

المطلب الثالث : أسباب التهرب الضريبي

الفرع الأول : الأسباب المباشرة

- عيوب الجهاز الضريبي :

1- تعقد التشريع الجبائي :

يتضمن التشريع الجبائي قوانين عادية و أخرى تكميلية، الإعفاءات و التخفيضات، كل هذا التنوع يجعل من النظام لضريبي في الجزائر معقد، و المكلف لا يستطيع ذلك حقا، و إن كان يقوم بواجباته الضريبية فإنه يجر بواسطة هذا الأسلوب إلى التهرب، و في هذا الصدد يقول الدكتور عبد الحميد محمد القاضي : " إنه كلما كانت الصياغة معقدة يكون القانون وضوحا و يترك مجالا واسعا لتدخل الإدارة الجبائية في تحديد الإعفاءات و التخفيضات، هذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه و بالتالي يحاول التهرب منها".⁵⁹

2- ثقل الإقتطاع الضريبي :

و نعني به أنه كلما إرتفع سعر الضريبة زاد عبؤها، و بالتالي كان سببا للتهرب منها، فبالنسبة للضرائب غير المباشرة تتميز بعدم فعالية الأسعار التصاعدية في ضرائبها مما يجعل عبئها تنازليا يشتد وطأة على

⁵⁸ ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر، الجزائر، الطبعة الأولى، 2004، ص 295.

⁴¹ عبد الحميد القاضي ، مبادئ المالية العامة، دار الجمعة المصرية، ص 108.

الفقير و يخف على الأثرياء، و العمل بالفواتير المنصوص عنها في المادة 56 في قانون المناقسة سوف يؤدي إلى الإفلاس حتما.

3- عدم استقرار التشريعات الضريبية :

إن الضريبة التي طبقت و لها تجربة سابقة هي ذات قبول أحسن من الضريبة الجديدة، و المشرع الذي يغير نظامه الجبائي و معدلاته في مدة أقل من 50 سنة لا يضمن القبول الجيد من طرف المكلفين⁶⁰ و هذا يعني أن التغيرات الدائمة و المستمرة التي حدثت في مجال التقنين الجبائي تجعل منه غامضا بسبب الإفراط في تعدد القوانين و هو ما أدى إلى وجود نظام جبائي غير مستقر في الجزائر، هذه التغيرات خلقت مع مرور الزمن تعقيدات و مشاكل تطبيقية خاصة في مجال إستعابها من طرف المكلف بدفع الضريبة، و التي أدت إلى وجود عدة عوائق و تظلمات بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية.

و بهذا نقول بأن كل هذه العيوب أرهقت المكلف و دفعت به للتهرب من الدفع.

• عيوب الإدارة الضريبية :

للإدارة الضريبية مكانة بارزة في المنظومة الجبائية و هي تعتبر وسيط بين المكلف و السلطة التشريعية فنجاح المنظومة الوطنية، مرتبط بمدى نجاعة الإدارة.

فالإدارة الجبائية في العالم الثالث هي التي تعيق الجبائية، فهذه النقائص تدفع بالمكلف إلى التهرب و تتمثل في:

- الإنعدام الجزئي : الإتصال الميداني بين المكلف و الإدارة الجبائية، كذلك النقص في إعلام المكلفين بالضريبة عن طريق التحصيل و كيفية التصريح.
- الإدارة الجبائية : تنتقد الوسائل المؤيدة إلى رفض أو قبول التصريحات المقدمة لها، خاصة أن نظام الضريبة في الجزائر هو نظام تصريحي و لهذا فالمكلف يجد نفسه أمام مجال واسع للتهرب و ذلك عن طريق التصريح الخاطئ.
- صعوبة حصر الإدارة الجبائية : إن الإدارة الجبائية يصعب عليها حصر المتهربين و بالتالي تظهر بإدلاء شهادة الشهود، و إن لم يتم ذلك تبقى عملية التهرب قائمة.
- ضعف التنظيم على مستوى الإدارة الجبائية : و يتمثل في الممارسات الإحتيائية و التساهل في تحصيل المستحقات.
- ضعف الإمكانيات البشرية و المادية : إن الإدارة في الجزائر تعاني من عجز على مستوى التجهيز المادي و البشري و الأعوان و يتجلى ذلك في :
أ- ضعف الوسائل البشرية :

⁴² طالبي جميلة، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج، المركز الجامعي بالمدينة، دفعة 2005، ص 45.

هذه النقطة نجد تفسيرها في تخصيص الميزانية من حيث تخصيص الموارد البشرية، كما أن توظيف أعوان مؤقتين و متعاقدين له إنعكاساته السلبية على الضمير المهني و حسن أداء المهام و إتمامها على أحسن وجه، فإبتداء من سنة 1985 و خلال إنشاء المديرية الفرعية و رؤساء مكاتب، لكن بقي رؤساء المفتشيات و القباضات و باقي الإطارات و الموظفين يفتقدون إلى ذلك، رغم أنهم متصلون مباشرة بالمكلف و بالوعاء الضريبي، و لذا بقيت عملية تحصيل الضريبة ضعيفة جدا لأن عملية المراقبة و المراجعة للدفاتر و الوثائق المحاسبية تتطلب كفاءة عالية و كذلك بالنسبة إلى متابعة دفع الضريبة على مستوى القباضات مما ساهم في رفع قيمة التهرب الضريبي.

- الرشوة : خطر يهدد الخزينة العامة للدولة، فهي عملية مرتكبة من طرف أعوان الإدارة الضريبية التي تقبل الهبات و الهدايا، و هذا نتيجة نقص المراقبة الحكومية و غياب أجهزة متخصصة لذلك و من الأسباب المؤدية إلى التهرب إنعدام الرقابة الجمركية و تواطؤ التجار و المستوردين و أعوان الجمارك، ثم بين الموظفين بالإدارة الجبائية و الجمركية.

• عيوب طرق التحصيل: ⁶¹

الفئة الأكثر إلتراما في دفع الضريبة هم أصحاب المداخل الجزئية، حيث تعتمد مديريات الضرائب في تحصيلها على مصادر سهلة، في حين نجد أصحاب رؤوس الأموال الكبيرة يمارسون طرق إحتيالية للبقاء يعيدون عن مصلحة الضرائب.

تتبع الجزائر نظامين للدفع : جزافي و حقيقي.

1- النظام الجزافي : هي طريقة يخضع لها من لديه رقم أعمال أقل من 150000 دج بالنسبة للنشاط التجاري (شراء، بيع)، أما فيما يخص تقديم الخدمات فإن رقم الأعمال يخضع لهط النظام إذا كان يفوق 8000 دج.

2- النظام الحقيقي : يخص الشركات و رقم الأعمال للأفراد الذي يفوق 150000 دج، أما فيما يخص الخدمات فهي تفوق 8000 دج.

إن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على الوثائق المحاسبية، لكن المحيط لا يساعد على التحكم الفوري في ظاهرة التهرب الضريبي، و لذلك فإن معظم المكلفين بالجزائر ينتمون للنظام الجزافي في كون التصريحات غير مدعمة بالوثائق الإثباتية.

ب- إرتفاع النسب الضريبية :

⁴³ طلبي جميلة، مرجع سابق، ص 47.

يواجه الممول مشكل الضريبة المرتفعة من جهة و الواجب الذي يجب تأديته من جهة أخرى، لذلك يستعمل كل الوسائل لتفادي هذه الضريبة و عدم الضغط الجبائي خاصة في الدخل الوطني و عدم تناسب الأسعار مع القدرات التكلفية للأفراد.

تعريف الضغط الجبائي : الضغط الجبائي هو نسبة الإقتطاعات العامة مقارنة بدخل المكلف. و بناء عليه يمكن إعطاء العلاقة التي بين الضريبة، الدخل و الضغط كما في المعادلة التالية :⁶²

$$\text{الضغط الجبائي} = \text{الضريبة} / \text{الدخل}$$

و تتوقف درجتها على الطريقة التي يخرجها كل مكلف، إذ أن العلاقة ليست خالية من النفع لأن المكلف يقوم بالمقارنة بين قيمة الضرائب التي يدفعها و بين دخله، و يحس بثقل الضريبة من خلال نقص مداخله المخصصة للإدخار و الإحتياط.

فإذا قام المكلف بدفع الضريبة على حساب الضغط الضريبي الذي يتحملة يوضع علاقة بين الإقتطاع و دخله فإنه يتعين بتخفيض التكلفة الضريبية بمبلغ الخدمات المقدمة من الجهات المحلية و المحصل عليها من الدولة و هو ما يعطينا العلاقة الآتية :

$$\text{الضغط الجبائي} = (\text{الضريبة} - \text{الخدمات المقدمة}) / \text{الدخل}.$$

و إلى جانب الضغط الضريبي الفردي، يوجد ضغط ضريبي وطني يحسب وفق العلاقة بين الإقتطاع الضريبي الكلي و الناتج القومي الخام (PNB).

$$\text{الضغط الضريبي} = (\text{مجموع الإقتطاعات}) / \text{الناتج القومي الخام}.$$

و يجب التذكير من جهة أخرى بأن الضغط الضريبي الوطني لا يمكنه التعبير عن وزن التكلفة الضريبية المحتملة من كافة الأمة لأن هذه التكلفة منعدمة وفق التعريف، و بما أن المصاريف العمومية مساوية إلى مداخل عمومية فإن الضريبة ما هي إلا عنصرا من هذه الأخيرة.

إذ لا يمكن الحديث عن العبئ الضريبي إلا على الأفراد.

الفرع الثاني : الأسباب غير المباشرة.

1- الأسباب النفسية و الإجتماعية :

غالبا ما تعود أسباب التهرب إلى دوافع ذاتية و نفسية و أخلاقية إذ يرى البعض أن السبب الرئيسي للغش الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي و مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين، و هو شيء ملاحظ في شعوب جنوب البحر الأبيض المتوسط.. و التي تعتبر دولا متخلفة تحت وقع الضغط الإستعماري، عكس الدول الشمالية حيث هناك ثقل حدة التهرب الضريبي،⁶³ حيث ينفي بعض هؤلاء كل هذا ليؤكد أن

⁶² عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، ص 128.

⁶³ طالي جميلة، مرجع سابق، ص 48.

الإيديولوجيات و الوعي، والإقتصاد ليست إلا أسبابا تخلق الجو الملائم لقيام الأسباب الرئيسية للتهرب و التي لها علاقة مباشرة بالجهاز الإداري و ميكانيزمات تسييره.

لكن هذا لا يمنع من التأكيد بأن ضعف المستوى الأخلاقي و إنعدام أو ضعف مستوى الوعي الضريبي يعتبران أهم المحفزات لإرتكاب مثل هذه التحايلات و الأكثر شيوعا في بلادنا، ذلك أن عدم فهم الكثير من الأفراد للدور الذي أصبحت تلعبه الدولة الحديثة إضافة إلى فقدان الثقة في مؤسساتها، أثر على مدى إقبالهم على دفع الضرائب لأن وعي الفرد بمهام الدولة و دورها، و ثقته بمؤسساتها يحددان وعيه المدني و الضريبي و يكيفانه، و منه معاملاته و مساهماته تجاه "فالوعي بوجود الدولة، و الحس المدني يعدان من بين القوى النفسية الأساسية لكل تنظيم وطني، و يجب أخذها بعين الاعتبار في رسم السياسة المالية و الضريبية.⁶⁴

ولا زالت هناك عوامل يغلب عليها الاعتقاد بأن الضريبة أداة إفتقار الشعوب و لذا وجب التهرب من دفعها كوجه من وجوه المقاومة، لا أكثر و لا أقل، إضافة إلى الجهل المتفشي في البلاد و الإنحطاط الثقافي الذي يعد عنصرا هاما في إنتشار مثل هذه التجاوزات أو الممارسات فكلما كان الوعي كبيرا أو قويا كان الأمل أكبر في خلق تجارب معه، هذا إلى جانب الاعتقاد بأن سرقة الدولة لا تعد سرقة مادام المسروق هو شخص معنوي، لا تؤثر فيه هذه المعاملات، بل بالعكس فهو سارق نزيه و شريف، لم يسرق إلا الدولة التي تتعدى أن تكون شيئا مجردا.

إضافة إلى كل هذا هناك أيضا أسباب إجتماعية تجعل المكلف يتهرب من أداء الضريبة و هي عدم وجود عدالة ضريبية مطبقة على واقع الناس لذلك يتكون لديه حاجة و مانع، و المكلف بالضريبة يرى أن السياسة الضريبية بكل إجهتها لا يمكنها توفير و تحقيق عدالة إجتماعية، إلا أنه من أهدافها التقليل من التفاوت بين الفئات الإجتماعية و تحقيق تضامن إجتماعي و وطني بين مختلف فئات المجتمع، و في هذا الصدد قامت الدولة بوضع إستبيان طرحته على الخاضعين للضريبة عن طريق المديرية العامة للضرائب فكانت النتائج:

65

57.9% من مجموع المكلفين يعتبرون الضريبة نكيفا و واجبا ضروريا.

30.2% من مجموع المكلفين يعتبرون الضريبة مساهمة لتغطية نفقات الدولة.

2.9% من مجموع المكلفين يعتبرون الضريبة للتنظيم الإقتصادي.

9% من مجموع المكلفين يعتبرون الضريبة أداة من أدوات التضامن الوطني.

⁶⁴ جوابلية يعي، مرجع سابق، ص 40.

⁶⁵ تومي كريمة، مناهج قيام التهرب الضريبي، مذكرة تخرج ليسانس، 2006، ص 7.

و في نفس الوقت توجد نقطة إجتماعية و عقائدية هامة، أي سبب خاص بالتركيبية الإجتماعية و العقائدية للمجتمع الجزائري، فمثلا في مجتمعنا نجد أن الكثير من المكلفين لا يعتقدون بشرعية غرض الضرائب بنفس الأسلوب أو النظام المطبق في المجتمعات الغربية، حيث أن لكل مجتمع تركيبته الخاصة.

2- أسباب إقتصادية :

أ- الوضع الإقتصادي العام :

إن فترات الكساد و الأزمات التي يشهدها البلد، تعمل إلى إنتشار التهرب الضريبي و زيادته بسبب قلة النقود و إنخفاض مداخيل المكلفين، و تدهور القدرة الشرائية للأفراد و بالتالي زيادة حساسيتهم لإرتفاع الأسعار، مما يصعب على المنتجين نقل عبئ الضريبة مما يدفعهم في فترات الرخاء و الإنتعاش الإقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود و إرتفاع المداخيل و تحسن القدرة الشرائية للأفراد مما يسمح للمنتجين بنقل عبئ الضريبة إلى المستهلكين، عن طريق رفع أسعار المنتجات، فيكون الدافع النفسي منخفضا لدى المكلف.⁶⁶

ب - الوضعية الإقتصادية للمكلف :

تعد الوضعية الإقتصادية للمكلف سببا رئيسيا للتهرب الضريبي، حيث نجد أن التهرب الضريبي في البلدان المتقدمة (أجور مرتفعة) يقل عنه في الدول النامية.

كما أن عدم تنظيم الإقتصاد الوطني و إنتشار الإقتصاد الموازي، يؤدي إلى إستمرارية و زيادة حجم التهرب ذلك لأن السوق الموازي يبقى بعيد عن كل مراقبة ضريبية أين تكون الأرباح المتحصل عليها خفية و سرية و بذلك لا تخضع لأي إقتطاعات جبائية.

الفرع الثالث : أسباب متعلقة بمبادئ الضريبية

قد تشكل الضريبة رغم أنها موردا أساسيا للدولة، عبئ ثقيل على المكلفين بها، و لهذا لا بد أن تتماشى السياسة الضريبية مع المبادئ التي نطبق على فرض الضريبة و هي : العدالة، اليقين، الملاءمة في التحصيل و الإقتصاد في النفقة.

1- العدالة :

"إن مشكل العدالة في فرض الضرائب من أكثر الإشكاليات المطروحة و هذا نتيجة لإختلاف واقع فرض الضرائب سواء من الناحية النفسية أو القدرة التمويلية"⁶⁷

⁶⁶ ناصر مراد، مرجع سابق، ص 16، 15.

⁶⁷ عبد المجيد قدي، النظام الضريبي في النظم الإقتصادية، رسالة ماجستير، 1991، جامعة الجزائر، ص 20.

يؤدي عدم تحقق العدالة الضريبية في التطبيق إلى عدم التساوي في تحمل الأعباء العامة و إلى شيء من التعسف في التحصيل، و إلى توسيع حدة الفوارق بين الطبقات، و بالتالي فالتهرب الضريبي ظاهرة إجتماعية خطيرة تمس الإقتصاد القومي، و تفوت على الدولة تنفيذ سياستها لأهدافها و أغراضها التنموية، نظرا لفقدان الخزينة العامة للدولة لحصائل و موارد مالية من المفروض توفيرها قبل النظام الضريبي، كذلك قد تنعكس آثار التهرب الضريبي في شكل زيادات في أعباء أفراد بعض الفئات من الجمهور، مما ينفي سيادة مبادئ العدالة الضريبية في التطبيق، مما يحفز على ممارسة التهرب الضريبي.⁶⁸

2- اليقين :

" يقصد بمبدأ اليقين أن يعرف الممول على سبيل التأكد دون أي غموض ما يجب أن يدفعه و متى و لأي مصلحة أو إدارة معينة، و هذا من أجل حماية حقوقه من أي تلاعب أو تعسف بسبب الأخطاء المرتكبة من طرف المسيرين الإداريين لهذه الضريبة، لكن هذا المبدأ يتطلب إعلام قانوني و إقتصادي متواصل و جاد و هذا ما تفتقر إليه أغلب الإدارات الضريبية و الهيآت المالية

3- الملائمة في التحصيل :

و يقصد بها ضرورة تنظيم قواعد ضريبية بشكل يتلاءم و ظروف المكلفين بها، و تسهيل دفعها خاصة ما يتعلق بموعد التحصيل و طريقته و إجراءاته، و هي قاعدة الهدف منها تجنب تعسف الإدارة الضريبية في إستعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية و التحصيل و إختيار أساليب لا تسبب ضرر للممول إضافة إلى هذا فهي لا تضر بخزينة الدولة، و تفوق عليها أولا هي بحاجة إليها، كما تساعد على تدقيق حساب الضريبة دون ترك أي فراغ للتهرب منها.⁶⁹

4- الإقتصاد في النفقة :

و نعني به تحصيل الضريبة بطرق لا تكون تكلفية لإدارة الضرائب، لأنه في حالة سيادة إجراءات و تدابير إدارية معقدة فإن ذلك يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضرائب، و لضمان فعالية الضريبة بإعتبارها موردا هاما بالنسبة للدولة لا بد من مراعاة هذه القاعدة.

لهذا نجد أن الدول النامية تحرص على إقامة جهاز ضريبي فعال يستخدم ما أمكن من الأساليب العملية لربح الوقت، و الإقتصاد في التكاليف، حيث أنها لا تستبعد العناصر الكفؤة ذات الأجور المرتفعة و إنما يجب ربط ذلك بمردودية هؤلاء.⁷⁰

⁶⁸ عسلي جمعة، الضريبة و دورها في تحفيز الإستثمار، مذكرة تخرج، المركز الجامعي المدية، 2005، ص 27

⁶⁹ طالبي جميلة، نفس المرجع السابق، ص 57

⁷⁰ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 28.

خلاصة الفصل

إن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة قديمة، تعاني منها الدول المتقدمة و النامية وان كان ذلك بدرجات متفاوتة حيث أضحت مشكلا حقيقيا يتطلب علاجا ناجعا يحول دون التسبب الحاصل في مجال أداء الحقوق و الالتزام بالواجبات .

فالتهرب الضريبي ظاهرة مرضية هي نتاج جملة من الأسباب و العوامل المتداخلة و المترابطة فيما بينها يصعب تحديدها بدقة ، و نظرا للانعكاسات السلبية المتعددة التي تترتب عنها خصوصا من النواحي المالية الاقتصادية والاجتماعية ، فقد عمدت مختلف الأنظمة الضريبية على العمل بغية إيجاد الحلول اللازمة لاستئصالها أو على الأقل التقليل من حدتها بهدف تلافي آثارها السلبية .

فمكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين نظرا للأشكال التي يتخذها و التقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية ، ولجابهة هذه الآفة يجب معرفة جوهرها و التي تقوم على أربعة قوائم :

- تشريعات واضحة و إجراءات شفافة.
- ضرائب و رسوم معتدلة.
- جهاز و كفاء نزيه.
- عقوبات شديدة.

الفصل الثالث

دراسة حالة الخزينة العمومية لولاية مستغانم

إن الخزينة العمومية بإعتبارها أهم المنشأة المالية المكلفة بتسيير مالية الدولة فعلى عاتقها يقع عبء تسجيل العمليات المالية وذلك عن طريق تحصيل الموارد المالية لإتفاقها في مختلف الميادين الإقتصادية و الإجتماعية فمن بين المداخل التي تدعم الخزينة هي الجباية العادية والتي تتضمن أنواع مختلفة منها الضرائب المباشرة والغير مباشرة.

وبعد أن تطرقنا سابقا إلى الضريبة مفهومها ، أنواعها و أهميتها بالنسبة للاقتصاد الوطني و إلى أسباب التهرب الضريبي و أثاره الاقتصادية ، الاجتماعية و المالية سنحاول من خلال هذا الفصل عرض أهم التحصيلات الجبائية على مستوى الوطن و على مستوى ولاية مستغانم و أهميتها بالنسبة لميزانية الدولة خلال الفترة 96-2005.

كذلك سنحاول إدراج بعض الإحصائيات الخاصة بالتهرب الضريبي خاصة في السنوات الأخيرة ، و إلى أهم الوسائل المستعملة لمكافحة هذه المشكلة .

و لتطبيق ما قدمناه في الجانب النظري قمنا بدراسة تطبيقية على الخزينة العمومية لولاية مستغانم وقسمنا هذا الفصل إلى مبحثين:

← خزينة ولاية مستغانم.

← واقع التهرب الضريبي في الجزائر.

المبحث الأول : خزينة ولاية مستغانم

سنحاول في هذا المبحث أن نسلط الضوء على نشأة الخزينة العامة والوكالات المالية التابعة لها ، كما نحاول أيضا أن نبرز العلاقة بين هذه الأخيرة مع قابض الضرائب ومختلف المكاتب عبر ولايات الجزائر.

المطلب الأول : نشأة الخزينة وتعريف لمصلحة الوكالات المالية

نتطرق في هذا المطلب إلى ماهية الخزينة العامة لولاية مستغانم مع ذكر مختلف المصالح و الوكالات و المديرات المالية التابعة لها.

الشكل رقم (1-III):

المصدر: إحصائيات مديرية الخزينة العمومية لولاية مستغانم.

الفرع الأول : نشأة الخزينة العامة

من المادة رقم 86-225 من تاريخ 2 سبتمبر 1986 تم إنشاء مصلحة المحاسبة المركزية للخزينة.
من المادة رقم 88-104 في ماي 1988 تم إنشاء الخزينة المركزية (TC) و الخزينة الرئيسية (TP) .
في 29 من سبتمبر 1987 تم إنشاء المصالح أو الأقسام و الأنشطة المحلية في المديرية المالية و تجمعها داخل الولاية.
من المادة رقم 90-189 من 23 جوان 1990 تم إنشاء المصالح الداخلية للخزينة ، فتحت تحت إشراف مدير الخزينة المركزية و الأقسام الداخلية للخزينة و تتمثل في :

_ المديرية العامة للخزينة (D.R.T)

_ الخزينة المركزية (T.C)

_ الخزينة الرئيسية (T.P)

_ خزينة الولاية (T.W)

الفرع الثاني : المصالح و الوكالات المالية التابعة للخزينة

1. مديرية العامة للخزينة : (D.R.T) يتمثل دورها عامة في :
 - ✓ العمليات المالية الخاصة بالدولة .
 - ✓ تهتم بكل الأنشطة الخاصة علي مستوى الخزينة .
 - ✓ التدخل في كل العمليات و الأنشطة العمومية .
 - ✓ الاقتراحات و كل الأنشطة علي مستوى الخزينة أو الوزارة المالية.
 - ✓ اقتراح الوسائل التحسينية .
 - ✓ المشاركة و السهر و توثيق العلاقة المباشرة بالمصالح المركزية و مديري الخزائن و توجيههم الى تحسين التسيير.
 - ✓ ضمان و فحص البرنامج التطبيقي المطبق من طرف المديرية المركزية.
2. الخزينة المركزية (T.C) : يتمثل دورها عامة في .
 - ✓ تنفيذ كل العمليات الخاصة بالإيرادات و النفقات و الميزانية الخاصة بالموظفين و العتاد المركزي و الخاصة بالتعليم الوطني.
 - ✓ فتح حسابات في الخزينة للأشخاص.
 - ✓ تسجيل كل الحسابات المنفذة من قبل مصالحتها الداخلية.
 - ✓ المحافظة على الوثائق الثبوتية التي ترفق مع العمليات.
3. الخزينة الرئيسية (T.p) : و يتمثل دورها عامة في

- ✓ القيام بالعمليات المتعلقة بالأجور و المنح علي مستوى المتقاعدين أو المنح الخاصة بالمجاهدين.
 - ✓ التأكد من العمليات الداخلية و تلك المتعلقة بالنفقات و الإيرادات.
 - ✓ دراسة و تحضير البرنامج.
- كل من الخزينة المركزية و الخزينة الرئيسية تحتوي كل واحدة منهما علي 8 مكاتب إلى 3 مكاتب علي الأقل.
- 4.خزينة الولاية (Tw): لها مهمة تتمثل دورها في .

- ✓ تنفيذ كل العمليات الخاصة بالنفقات و الإيرادات.
 - ✓ تنفيذ ميزانية الدولة والحسابات الخاصة بالخزينة والميزانية الخاصة بالولاية و النفقات العمومية.
 - ✓ فحص و تفتيش النفقات الممنوحة مسبقا.
 - ✓ التأكد من تمركز العمليات من طرف مصالحها الداخلية و الحسابات المطبقة من محاسبيها العموميين.
 - ✓ متابعة و التأكد من دخول كل الإيرادات إلى الخزينة و الحفاظ على أوراق الثبوتية.
 - ✓ السهر و التأكد من وصول كل التحويلات المرسلة من طرف خزينة الولاية إلى الأماكن المعنية بها.
- فكل القوانين المطبقة في خزينة الولاية تكون مدرجة في الجريدة الرسمية للديموقراطية الشعبية الجزائرية.
- ملاحظة: كل مدراء الخزائن معينون من طرف وزير الاقتصاد.

المطلب الثاني : طرق تمويل الخزينة

كيف يمكن للخزينة العامة الاختيار بين التمويل النقدي التمويل المالي ؟

- المعروف عادة أن الخزينة تحتاج إلى أموال لتغطية العجز الناتج عن تحقيق قوانين المالية السنوية بالإضافة إلى المصاريف الإيرادات المترتبة على السنة السابقة.
 - إذن الحاجة للتمويل تنشأ من الخلل بين الموارد و المصاريف بشكل مؤقت و نهائي يبقي للخزينة دراسة الأسلوب الذي يحصل به عن الأموال.
 - اللجوء إلى الادخار علما أن هذا يؤدي إلى تحويل الادخار من السوق المالي، زيادة على استغراق وقت طويل حتى يتحقق.
 - في حين أن التدخل في السوق النقدي يوفر النقد فورا ، أو اللجوء إلى الإصدار النقدي مع خطر الزيادة في الكتلة النقدية.
- يظهر مما سبق أن للخزينة العامة تمويل نقدي و تمويل مالي.

1- التمويل النقدي للخزينة العامة :

تركز النظرية التقليدية للخزينة العامة على دورها كمتعامل مالي للدولة ، أي أنها صندوق يجمع كل إيرادات الميزانية ويقوم بدفع المصاريف الملزمة على الدولة كمتعامل غير بنكي ، تسير الخزينة العامة الديون العامة باللجوء إلى النظام المصرفي لتغطية جزء من واجباتها للتمويل .

أما التحليل الديناميكي له دور الخزينة العامة يؤكد على الصفة البنكية للخزينة ، فإنها تعتبر بنكا لأن لها إمكانية خلق النقود المعدنية و بذلك فهي تمويل نقديا جزءا - ضئيلا - من استخداماتها.

إضافة إلى ذلك فإن الخزينة العامة تحتوي على موارد عديدة (ودائع ، قروض في السوق النقدي و المالي) منبعضهما قد يكون نقدي أو مالي .

- مساعدات البنك المركزي للخزينة العامة :

تأخذ هذه المساعدات صفتين : مساعدات مباشرة و مساعدات غير المباشرة .الأولى : هي موضوع اتفاق بين سلطات البنك و الدولة ، ويخصص لها بند في ميزانية البنك المركزي : قروض للخزينة العامة ، تمثل في ميكانيزم Planche à Billet و ما يمكن للخزينة أن تستفيد منه من جراء تغيير سعر الصرف .الثانية : تتمثل في الشراء أو الأخذ لأجل *Prise de Pension* أدونات الخزينة *Bons de trésor*.

- تشارك البنوك الثانوية في التمويل النقدي للخزينة العامة للاكتتاب لأدونات الخزينة على حساباتهم الجارية :

هذه العملية قد تؤدي مباشرة إلى إصدار نقود مركزية أو بصفة غير مباشرة إلى ارتفاع الكتلة النقدية، وبصفة غير مباشرة إلى ارتفاع الكتلة النقدية إذا ذهبت النقود إلى تغذية ودائع بنكية الأمر الذي يؤدي إلى تحرير مفعول مضاعف الودائع ، فتزيد الكتلة النقدية بذلك ، لكن إذا ذهبت النقود الناتجة عن اكتتاب الادونات للخزينة إلى امتصاص جزء من الدين العام تجاه البنك المركزي فهذا يزيد من الكتلة النقدية.

2-التمويل المالي للخزينة العامة :

يتم هذا بثلاث طرق أساسية هي :

- إصدار ادونات الخزينة *sur formule* .مكتتبه من طرف الخواص و المستجدة موضعيا.
 - إصدار قرض للدولة *Emprunt national* اللجوء إلى ودائع أو اكتتاب ادونات الخزينة على الحساب الجاري من طرف صناديق الادخار .
 - الخزينة العامة والسوق النقدي :
- تشارك الخزينة في السوق النقدي بصفة مباشرة و بصفة غير مباشرة .

✳ تشارك الخزينة العامة في السوق النقدي عندما تصدر أدونات تكتتب من طرف المؤسسات المالية عن طريق المناقصة ، تمتص بذلك الخزينة جزء من سيولة السوق و يؤدي ذلك إلى رفع الطلب على البنك المركزي في عملية إعادة التمويل .

✳ تؤثر الخزينة على السيولة البنكية عند كل عملية تؤدي إلى تحويل النقود من الدائرة البنكية إلى دائرة الخزينة العامة " دفع الضرائب و الغرامات " التحويلات البنكية لفائدة البريد و هي عمليات تنقص من سيولة البنك .

نستخلص أن نشاط الخزينة ، عامل لسيولة البنكية ، يؤثر على إعادة التمويل البنكي أو على مقدرة النظام المصرفي على التدخل في السوق النقدي ، هذا أظهر الخزينة العامة في نفس الوقت كمساهم و كعامل مؤثر في السوق النقدي.

المطلب الثالث : نظرة تقديرية عن تمويل الخزينة لولاية مستغانم

بعد تحليلنا لإيرادات العامة للخزينة على المستوى الوطني سنحاول في هذا المطلب القيام بنفس التحليل ولكن على المستوى المحلي بأخذنا لولاية مستغانم كدراسة حالة.

من خلال هذا المطلب سنحاول تسليط الضوء على مختلف إيرادات خزينة الولاية باختلاف أنواعها لكي نتوصل إلى نوع الضرائب الذي يساهم بأكبر قدر ممكن في تمويل الخزينة .

ستقوم بدراسة مداخيل خزينة ولاية مستغانم لمدة 4 أشهر و هي على التوالي (جانفي - فيفري - مارس - أبريل).

جدول رقم (1-III) : مداخيل خزينة ولاية مستغانم لسنة 2015

الوحدة : دج

التعيين	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	المجموع
نتائج الضرائب المباشرة	74774255.19	87545463.57	118373675.87	74749214.18	355442608.81
نتائج التسجيل والطابع	12577373.29	10707306.71	14249543.76	11093514.75	487273251
نتائج الضرائب المختلفة على الأعمال	133669806.44	98630764.25	91144697.01	114127846.18	437573113.88
نتائج ضرائب غير مباشرة	209607.71	751889.68	305391.45	319880.00	1586788.84
نواتج ومداخيل أملاك الدولة	2608170.85	4906640.75	6331972.36	7866992.45	21713776.42
مداخيل مختلفة لميزانية الدولة	1956670.51	26427554.45	3530057.71	260958216.81	60930251.92
المجموع	255795893.99	205184829.41	234035338.16	260958216.81	925974278.37

المصدر: إحصائيات مديرية الخزينة العمومية لولاية مستغانم.

جدول رقم (III-2): تبين نسب مداخيل الخزينة السنة 2015

الوحدة: النسبة المئوية

التعيين	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	المجموع
نتائج الضرائب المباشرة	33.12	42.67	50.58	28.65	38.39
نتائج التسجيل والطابع	5.57	5.22	6.13	4.25	5.26
نتائج الضرائب المختلفة عن الأعمال	59.2	48.07	38.94	43.73	47.26
نتائج ضرائب غير مباشرة	0.09	0.36	0.13	0.12	0.17
نواتج ومداخيل املاك الدولة	1.15	2.39	2.71	3.02	2.34
مداخيل مختلفة لميزانية الدولة	0.87	1.29	1.51	20.23	6.58
المجموع	100	100	100	100	100

المصدر: إحصائيات مديرية الخزينة العمومية لولاية مستغانم.

- أهم ما يمكن قوله حول هذا الجدول أن أهم موارد الخزينة لولاية مستغانم خلال شهر جانفي ، فيفري ، أفريل هو نتائج الضرائب المختلفة على الأعمال بنسب تتراوح ما بين : (59.2-48.07-43.73) % أما في شهر مارس فكان نتائج الضرائب المباشرة بنسبة : 50.58 % ، ثم نتائج الضرائب المختلفة على الأعمال بنسبة 38.94 % ، أما في المداخيل الأخرى فكانت نسبها تتراوح ما بين (0.09 % - 20 %) .

الجدول رقم (III-3) : نسب مداخيل الخزينة لسنة (2016) .

الوحدة : النسبة المئوية .

البيان	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	المجموع
نتائج الضرائب المباشرة	21.04	24.63	33.30	21.03	21.03 %
نتائج التسجيل والطابع	25.81	21.79	29.45	22.77	22.77 %
نتائج الضرائب المختلفة على الأعمال	30.55	22.54	20.83	26.08	26.08 %
نتائج ضرائب غير مباشرة	13.21	47.38	19.25	20.16	20.16 %
نواتج ومداخيل املاك الدولة	12.01	22.60	29.16	36.23	36.23 %
مداخيل مختلفة لميزانية الدولة	03.21	04.34	05.79	86.66	86.66 %
المجموع	24.38	22.16	25.27	28.19	28.19 %

المصدر: إحصائيات مديرية الخزينة العمومية لولاية مستغانم

نلاحظ من أن أكبر نسبة يحققها نتائج الضرائب المباشرة كانت في شهر مارس بنسبة 33.30 % ، أما في الأشهر جانفي . فيفري - أفريل فكانت متقاربة ، وكذا بالنسبة ل: نتائج التسجيل و الطابع فكانت في شهر مارس أيضا بنسبة 29.45 % .

- أما نتائج الضرائب المختلفة على الأعمال فبالنسبة المرتفعة حقيقتها في شهر جانفي بنسبة (30.55 %) لتشهد فيما بعد نتائج الضرائب غير المباشرة في شهر فيفري بنسبة (47.38 %) .

) لتبقى المداخيل الأخرى متفاوتة ما بين 29-32 لتحقق المداخيل المختلفة أكبر النسب لشهر أفريل بـ : (86.66%).

الجدول رقم (III-4) : مداخيل خزينة ولاية مستغانم للسنوات 2014-2015-2016

البيان	2014	%	2015	%	2016	%
الإيرادات الجبائية	2.835551.293.37	93.15	3045063801.62	95.36	1787271657.63	86.36
حاصل الضرائب المباشرة	1.164.661.814.71		1.160294711.34		1.19891.173.06	
حاصل التسجيل والطابع	1.1831233.70		191396834.03		201947729.10	
حاصل الرسوم على الرقم الأعمال	1.184152053.86		1.692788284.98		379123685.92	
حاصل الضرائب غير المباشرة	5560191.10		583970.67		7284069.55	
الإيرادات غير الضريبية	208392658.80	6.85	148326460.24	4.64	282381551.88	13.64
حاصل دخل الأملاك الوطنية	131603837.55		93857188.11		180914868.15	
الحاصل المختلفة للميزانية	76788821.25		54.469272.13		101466683.75	
المجموع الكلي	3043943952.17	100	3198645361.26	100	2069653209.51	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على إحصائيات مديرية الخزينة العمومية لولاية مستغانم.

من خلال الجدول يمكن استخلاص النتائج التالية :

- أن إيرادات الميزانية العامة قد ارتفعت من سنة 2014 إلى سنة 2015 بنسبة 1.05 % و هذا راجع لزيادة الإيرادات الجبائية بنسبة 1.07 % أي زيادة في الرسوم على رقم الأعمال و التسجيل والطابع.
- في حين أن الإيرادات قد انخفضت سنة 2016 بـ 0.64 % مقارنة بسنة 2015، وذلك لانخفاض الحاصل في الإيرادات الجبائية بنسبة 0.57 % .
- كما نلاحظ أن الإيرادات غير الضريبية منخفضة في جميع السنوات مقارنة بالإيرادات الجبائية حيث كانت سنة 2014 تقدر بـ 6.85 % مقابل 93.15 % و 4.64 % مقابل 95.36 % سنة 2015.
- أما سنة 2016 فكانت 13.64 % مقابل 86.36 % و هذا ما يدل على أن مستغانم تعتمد في إيراداتها على الإيرادات الجبائية أكثر الإيرادات غير الضريبية.

المبحث الثاني : واقع التهرب الضريبي في الجزائر

لقد شكلت التحولات الاقتصادية والاجتماعية التي عرفتها الجزائر خلال السنوات الأخيرة العامل الأساسي لتطور التهرب الضريبي و التي تمثلت في :

- إزالة الاحتكار على التجارة الخارجية و تحرير الأسعار.
- الصعوبات و البطء للحصول على السجل التجاري.
- تراجع هام لنشاط رقابة الإدارات الاقتصادية .

للتكيف مع الأنماط الحديثة للتسيير و المراقبة ، مما زاد تفاقم السلوكيات المضرة به مصالح المجموعة الوطنية : البيع و الشراء دون فواتير ، عدم استعمال الوسائل الحديثة للدفع ، لا سيما الصك بالإضافة إلى الصفقات المشبوهة.⁷¹

المطلب الأول : أشكال التهرب الجبائي في الجزائر

إن أشكال التهرب الجبائي الأكثر انتشارا و إضرارا هي :

- ❖ البيع و الشراء بدون فواتير : وتعتبر أكبر ظاهرة للغش ، وتظهر جليا من خلال عدم شفافية المعاملات التجارية و شبكات التوزيع و الاحتفاظ بمبالغ القيمة المضافة و عدم صحتها في الخزينة العمومية.⁷²
- ❖ إخفاء النشاط كليا بحيث لا يصل عنه أي معلومة موثقة للجهات الرسمية المكلفة بالضرائب و بالتالي لا يدفع أية ضرائب إطلاقا ، ويعتبر إخفاء النشاط من أعين مصالح الضرائب أكثر أشكال التهرب أما بالنسبة للتهرب للمتهرب و يشمل صورته:⁷³
 - المصانع الصغيرة و ورشات صناعية و مكاتب خدمات و محلات تجارية مختلفة تعمل بدون سجل تجاري ، وهي تعد الآلاف عبر التراب الوطني .
 - الأساتذة والمعلمون الذين يقومون بإعطاء دروس خاصة في المنازل و الأماكن المؤجرة و هم أيضا بالآلاف على المستوى الوطني ، وبصفة عامة نقول كل من يمارس نشاطا يحقق له دخل دون أن يعلم الجهات الرسمية المسؤولية عن الضرائب و لا يدفع أية ضرائب .
- ❖ إخفاء كل ما هو ممكن من رقم الأعمال في جميع البيانات مكلفي ضرائب الأرباح الحقيقية .
- ❖ العمل على زيادة النفقات و التكاليف على نحو وهمي حيث يتم زيادة تكاليف المواد المشتراة و النفقات الإدارية ، وهذا قصد تقليص الأرباح الظاهرة و بقصد التعويض عن تكاليف قوة العمل (الأجور) حيث يتم التصريح عن عدد أقل من قوة العمل و سداد ضرائب أجورهم أقل .
- ❖ تخفيض سعر المبيعات من السلع و الخدمات ما أمكن ذلك و هذا يؤدي إلى تخفيض الإيرادات من جهة و يسهل من عملية تزوير الفواتير من جهة أخرى و يلجأ لهذه الطريقة مستوردو السلع .
- ❖ إن غالبية دافعي ضرائب الدخل المقطوع يدفعوا ضرائب معتدلة أو منخفضة مع وجود حالات تكون فيها الضريبة مرتفعة ، ومن جهة أخرى يوجد جزء كبير من هؤلاء يدفع أقل بكثير مما يستحق على دخله الحقيقي.

⁷¹ المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي ، القطاع غير الرسمي أو هام وحقائق ، مرجع سبق ذكره ص 148.

⁷² نفس المرجع السابق ص 153.

⁷³ مداخلات الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة ، فريد كورتل ، التهرب الضريبي و الجمركي ، ص ص 253-254.

- ❖ تنظيم عمليات الإستيراد بأسماء أشخاص لا علاقة لهم بالتجارة قد يكونون موتى أو مجانين أو ... الخ و في النهاية لا تحصل الدولة و لو على دينار على الضريبة على رقم الأعمال.
 - ❖ مكلفوا ضريبة الدخل المقطوع ، وتشمل هذه الفئة صغار التجار ، أصحاب المهن الحرة كالمحامين ، الأطباء لمحاسبين معتمدين ... الخ.
 - ❖ التهرب من ضريبة دخل الرواتب و الأجور ، حيث يقوم أصحاب الأعمال في القطاع الخاص بعدم سداد ضريبة دخل الأجور و الرواتب عن معظم العاملين لديهم.
- المطلب الثاني : التهرب الضريبي على مستوى ولاية مستغانم**
- من أجل محاربة الغش و التملص الجبائي تقدمت المديرية العامة للضرائب بواسطة مديريتها الولائية بشكوى إلى مصالح العدالة (وكلاء الجمهورية – قضاة التحقيق) . ففي سنة 2012 تقدمت ب 85 شكوى و في 2013 390 شكوى أما سنة 2014 فكانت 221 شكوى و سنة 2015 955 شكوى .
- و من خلال هذه الإحصائيات نلاحظ أن شكاوى التهرب الضريبي تزداد من سنة لأخرى و بأضعاف مضاعفة و هذا إن دل على شيء فإنه يدل على عدم نجاح الإصلاحات التي انتهجتها الجزائر عام 1992.
- في سنة 2014-2015 كانت الشكاوى على التوالي 821-955 مقدمة وموزعة على حسب طبيعة المخالفة و حسب طبيعة النشاط و هذا ما سنراه أنفا.

الجدول رقم (III-5) : يبين توزيع الشكاوى حسب طبيعة المخالفة سنتي 2014 و 2015.

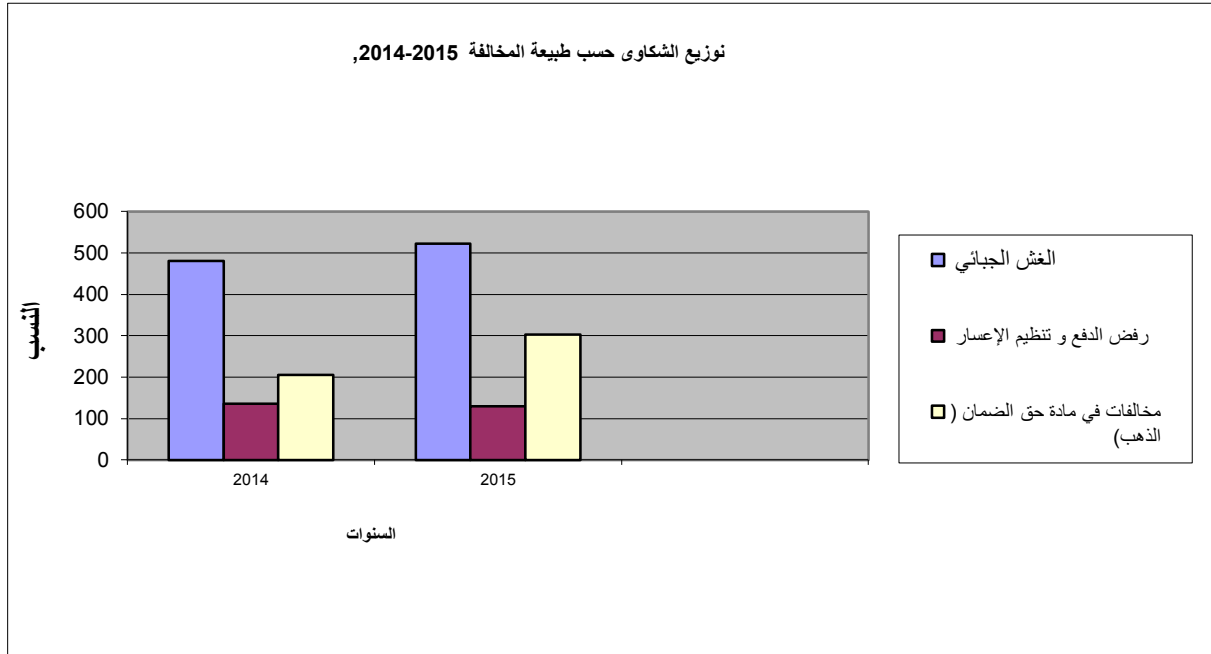
على مستوى ولاية مستغانم

عدد الشكاوى		طبيعة المخالفة
2015	2014	
523	480	الغش الجبائي
130	135	رفض الدفع و تنظيم الإعسار

302	206	مخالفات في مادة حق الضمان (الذهب)
955	821	المجموع

المصدر: إحصائيات مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

الشكل رقم (III-2):



المصدر: بناء على المعطيات الواردة في الجدول المذكور أعلاه.

من خلال الشكل البياني نلاحظ أن الشكاوى قد ارتفعت سنة 2015 مقارنة بسنة 2014 حيث نجد أن الغش الجبائي يحتل المرتبة الأولى من حيث التهرب ، ب 480 شكوى مقارنة برفض الدفع و تنظيم الإعسار (135 شكوى) ، ومخالفات في مادة حق الضمان ب 206 شكوى . و هو ما نلاحظه أيضا في سنة 2015. أما فيما يتعلق بالشكاوى في نوعية النشاط يمكنه حصره في الجدول لسنة 2014- 2015.

الجدول رقم (III-6): الشكاوى المقدمة حسب نوعية النشاطات على مستوى ولاية مستغانم خلال سنتي 2015-2014

الشكاوى		نوعية النشاط
2015	2014	
197	203	مستوردين
157	153	تجارة الجملة
74	20	تجارة متعددة
31	38	أشغال عمومية

12	23	قطاع الانتاج
302	206	صائغي و بائعي الذهب
182	178	نشاطات مختلفة
955	821	المجموع

المصدر : إحصائيات مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

من خلال الدعاوي المقدمة على (صائغي و بائعي الذهب) و التي قدرت ب 206 لسنة 2014 ، و 302 لسنة 2015 و تلميها المستوردون و تجارة الجملة على الترتيب كمايلي حسب السنوات 2014 (153-203) و 2015 (157-197) و كذلك بنسبة متقاربة النشاطات المختلفة بعدد (178 و 182) لسنتي 2014-2015 الشكاوى المتبقية فهي للتجارة المتعددة ، أشغال عمومية ، قطاع الانتاج تتراوح بين 203-74.

بعد دراستنا لإحصائيات التهرب الضريبي على مستوى ولاية مستغانم خلال السنوات 2014-2015 لاحظنا أن عدد الشكاوى تزداد من سنة لأخرى ، فهل السبب يعزى للإدارة و للنقائص التي تشوبها أم راجع للمكلفين في حد ذاتهم ؟

و السؤال الذي يبقى مطروح يكمن في ك ماهي الوسائل الناجعة لمكافحة هذه الظاهرة ، وهذا ما سنجيب عليه في المبحث الذي نحن بصدد التطرق إليه .

المطلب الثالث : وسائل محاربة التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي إحدى المشكلات التي تواجهها أغلب دول العالم من متقدمة إلى متخلفة ن حيث بعد الطرح الأسباب التي أدت إلى انتشار هذه الظاهرة و استفحاليها و كذا الآثار المترتبة عنها تسعى كل التشريعات إلى محاربتها و القضاء عليها و بشتى الطرق .

فالواقع أن ظاهرة التهرب الضريبي انقلبت في معظم الدول المتقدمة و النامية على مشكل حقيقي يتطلب علاجا ناجعا يحول دون التسبب الحاصل في مجال أداء الحقوق و الالتزام بالواجبات التي يفرضها على المواطن عامة و المكلف خاصة ، و نظرا للآثار الضارة التي جاءت في طيات هذه الظاهرة تعمل الدولة و بكل مجهودها على مكافحتها و طنبا و دوليا و الذي لا تظهر فعاليته إلا من خلال معالجة كل أسبابه و هذا ب :

✘--تحسين فعالية النظام الضريبي .

✘--تحسين الجهاز الإداري الضريبي .

✘--تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف .

✘--تحسين الرقابة الجبائية .

الفرع الأول : تحسين فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي لهذا فإن الإدارة تسعى جاهدة لتحسين فعالية نظامها مساهمة منها في معالجته و ذلك من خلال مايلي :

1—إرساء نظام ضريبي بسيط:

تهدف الإصلاحات الضريبية إلى تبسيط النظام الضريبي سواء في هيكل النظام الضريبي باستبدال عدة ضرائب معقدة بأخرى بسيطة ، وكذا إلغاء عدة ضرائب غير ضرورية ، أو في التشريع الضريبي بحيث أصبحت القوانين الضريبية واضحة و مدعمة بتحليلات و تفسيرات من طرف المختصين ، وترتب على ذلك أن النظام الضريبي أصبح يكتسي أكثر شفافية ووضوح وانعكس ذلك إيجابيا على إدارة الضرائب و كذا المؤسسة⁷⁴ حيث يقول ابن خلدون ° بمقدور النظام الضريبي جباية مبالغ كبيرة من خلال الرسوم القليلة ° و ذكر د-محمد جليلاتي في مقال له في البعث الاقتصادي أن أحد خبراء الضرائب في الولايات المتحدة أجرى دراسة عن العلاقة بين معدل الضريبة و حصيلتها و تبين أن العلاقة تبقى طردية و تزداد الحصيلة مع رفع الضريبة حتى نسبة 30 بعدها تبدأ الحصيلة بالتراجع . لذلك وجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية و استقرارها بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم بمكافحة التهرب الضريبي.

2—إرساء نظام ضريبي عادل :

إن التحدث عن نظام به مساواة يقودنا حتما إلى التحدث عن عدالة النظام الذي له فكرتا التساوي أمام الضريبة و التساوي بالضريبة فهذا التساوي يطلب النظر عدالة إلى كل مكلف حسب قدرته التكلفة و مدا خيله وكذلك يجب أن يكون هناك تساوي أمام الضريبة شخصا طبيعيا أو معنويا عاما كان أو خاصا⁷⁵.

حيث أن الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي و لمعالجة ذلك الوضع يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل ، و ذلك من خلال مراعاة مايلي⁷⁶:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة .
- شمولية الضريبة .
- اعتدال معدل الضريبة .
- تجنب الازدواج الضريبي .
- إعفاءات الضريبة مدروسة .

3- تحسين التشريع الضريبي :

⁷⁴ ناصر مراد الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992- 2003، مرجع سبق ذكره ص 90.

⁷⁵ اصبر مراد فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي حالة الجزائر مرجع سبق ذكره ص 305.

⁷⁶ المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي، القطاع غير الرسي أو هام وحقائق، مرجع سبق ذكره ص ص 155-156.

لاشك أن التشريع الضريبي الجيد و المترابط يحاول دائما تجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب ، حيث إن وجود هذا الأخير يدفع بالمكلفين إلى استغلال هذا النقص من تحمل التزاماتهم الضريبية ، لذا وجب صياغة نصوص و قوانين تشريعية محكمة تفوت على المكلف فرصة الاستفادة من ثغرات التشريع الضريبي فعلى الصعيد التشريعي تجدر الإشارة إلى :

- تأسيس اقتطاع قدره (2 %) ثم (4 %) على القيمة السلع المستوردة الموجهة لإعادة البيع في حالتها .
- إثبات وجود المحل المهني (تقوم بمعايته المصالح الإدارية أو محضر قضائي) .
- إقصاء الأشخاص المحكوم عليهم بسبب الغش الجبائي من تقديم أي عرض في الصفقات العمومية .
- اشتراط مستخرج من سجل الضرائب مسمى قصد تعديل السجل التجاري أو شطبه باعتباره وسيلة المكلفين بالضريبة بتسديد ضرائبهم .
- تأسيس التضامن بين صاحب السجل التجاري و المستقي منه عن طريق الوكالة من أجل دفع الضرائب والرسوم .
- تعميم رقم التعريف الإحصائي و لزوم تقديمه لكل عملية جمركية .
- تأسيس حق المعاينة و حق التحقيق للتحقق من النشاطات غير المصرح بها و القيام بمراقبة الفوترة .
- إقصاء الأشخاص الطبيعيين من نشاطات الاستيراد قصد إعادة البيع ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية و طبيعة الضرائب الجديدة ، ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.⁷⁷

الفرع الثاني : تحسين الجهاز الإداري الضريبي

إن من بين أهم الوسائل التي تعمل على مكافحة الغش الضريبي هي : اعتقاد المكلفين بوجود رقابة دائمة و مستقرة على مختلف تصريحاتهم و نشاطاتهم ، لذلك وجب توفير مختلف الوسائل المادية و البشرية التي تسمح للإدارة بالقيام بعملية الرقابة الدائمة والفعالة.⁷⁸ حيث أن فعالية النظام الجبائي تتوقف على كفاءة الجهاز الضريبي الذي يساعد على تطبيق قواعد الضريبة ، وفي هذا الصدد يقول Tixier " ملنا كثيرا إلى نسيان النظام الجبائي المحمول جيدا لا يمكن أن يأتي إلا بالإدارة التي تنفذ على أرض الواقع من هذا نجد أن الجهاز الإداري الفعال لن يأتي إلا من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة .

1— تحسين الإمكانيات البشرية :

⁷⁷ ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي في الجزائر ، مرجع سبق ذكره ص 306.

⁷⁸ عيسى براق ، مرجع سابق ، ص 89.

لقد واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات لتحقيق أهدافها حيث أن قلة عدد الموظفين و نقص كفاءاتهم المهنية كان سببا كافيا لزيادة معدلات التهرب في ظل هذا الاختلال بين وظائف الإدارة و إمكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين و تكوين إطارات متخصصة في هذا المجال .

و في هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية :

- 1- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب .
 - 2- وضع برنامج تكوين يتماشى مع التغيرات التي شهدها النظام الضريبي .
 - 3- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية و رسكلة الأعوان الإداريين .
 - 4- تحسين الأوضاع المادية و الاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم .
- 2-تحسين الإمكانيات المادية :

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية و تعقدها بدءا من إحصاء المكلفين الخاضعين للضريبة إلى تحصيلها إضافة إلى التفتيش و الرقابة ، اقتضى توفير مقرات مجهزة ووسائل مادية متطورة تواكب التطورات الراهنة .

فالإدارة الجبائية كانت تعرف نقصا فادحا في الوسائل المادية ، خاصة فيما يتعلق بالمحلات التجارية تجهيزات المكتب ، ووسائل النقل ، و أجهزة الإعلام ، فهي كلها مشاكل تعمل على استفحال ظاهرة التهرب الضريبي و انتشارها خاصة إذا تصاحبت على ما يعرف بالفساد الإداري و في قمتها الرشوة.

3-تنظيم الإدارة الضريبية :

إن من شروط نجاح أي نظام ضريبي وجود إدارة ضريبية فعالة تسهر على تطبيقه و متابعته ، لذلك فمن الأهداف الهامة للإصلاح الضريبي ، تحقيق إدارة ضريبية فعالة⁷⁹

و تعزيز للإصلاحات السابقة ، وسعيا لتحديث الإدارة الضريبية و عصرتها مع المعطيات الاقتصادية الجديدة ، وتكون أداة فعالة لمحاربة التهرب الضريبي فقدت عمدة الحكومة من خلال المديرية العامة للضرائب إلى تبني برنامج طموح و ضخم بداية من سنة 2000 من مختلف الجوانب التنظيمية و أهمها :

◆-- الانطلاق في دراسات لوضع أنظمة ضريبية خاصة ببعض القطاعات كالمناجم و البترول و الفلاحة و كذا قطاع الضرائب المحلية .

◆-- تطهير البطاقة الوطنية للتعريف الضريبي للأشخاص الطبيعيين

⁷⁹ ناصر مراد، مرجع سابق، ص 41.

◆-- استكمال البطاقة الوطنية للخدمة العقارية .

◆-- تحسين شروط الإقامة و عمل المصالح الضريبية ويتعلق الأمر في هذا المجال بتجسيد البرنامج الذي تم الشروع فيه سنة 1999 ، والمتمثل في إنجاز دار 45 دار للمالية و 35 مركزا ماليا .

◆-- إدخال المعلوماتية إلى الإدارة الضريبية للسماح بإعداد بطاقة وطنية للمكلفين بالضريبة و إقامة بنك للمعطيات الوطنية عن المكلفين بدفع الضريبة و تزويد الهياكل المركزية و المحلية بأداة عصرية لتسيير الضريبة و الرقابة الداخلية للتسيير .

◆-- تسيير الموارد البشرية ، فزيادة على الجهود التي تبذل في مجال ضبط وتحسين المستوى دوريا لصالح مستخدمي الإدارة الضريبية و ذلك لتلبية الحاجيات المتزايدة في هذا الميدان .

الفرع الثالث : تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف

إن الإصلاحات الضريبية غالبا ما تسعى إلى التقليل من حدة التوتر و التنافر الحاصل بين المكلف و الإدارة الضريبية ، والذي يكون بصدد إحداث تجاوب و تصالح من شأنه التقليل من حالات التهرب .

فالمكلف باعتباره أهم متعامل مع الإدارة و جب إقامة علاقة وطيدة بعيدا عن العداوة و الحساسية التي تقضي على روح التعاون و التضامن بين المكلف و الإدارة الضريبية ، ولتوطيد العلاقة بين هذه الأخيرة و المكلف يجب مراعاة الإجراءات التالية :

1- تنمية الوعي الضريبي بين المواطنين :

إيماننا بضرورة مساهمتهم في تحمل الأعباء و تعريفهم بواجباتهم و التزاماتهم المالية تجاه مجتمعهم ، وإيقاظ روح الوطنية في مساندة دولهم في استمرار قيامها بواجباتهم نحوهم ، بتقديم الخدمات العامة ، و تسيير المرافق العامة والتي أغنى عنها .

- القيام بحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم ، كتنظيم أيام دراسية من قبل الإدارة لصالح المكلفين ، أو الاعتماد على الصحافة المكتوبة و المسموعة .
- تحسين المكلف بأهمها ضريبية و بضرورة دفعها كونها مساهمة مالية مخصصة للأعباء العامة .
- تعريفهم بالضريبة و بالأهداف المسطرة من خلال تطبيقها .

2-رفع المستوى الخلقى للمواطن :

بغرس القيم الاجتماعية ، والأخلاقية في نفوسهم ، وتوضيح أهمية الالتزام الضريبي ، ودورهم في تحقيق التضامن الاجتماعي و أغراضه باعتبارهم مجتمع واحد مصلحته هي مصلحتهم .

3-تكوين وإعلام المكلف :

يهدف تكوين و إعلام المكلف إلى تحويله من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم ، وذلك بالتقرب أكثر إليه ، بإتباع سياسة تكوينية و إعلامية رشيدة ، من خلال تثقيف المكلف و إطلاعهم بمختلف المستجدات و التعديلات التي يشهدها النظام الضريبي ، وتستعين الإدارة الضريبية بالصحف و المنشورات و المجالات الدورية لإبراز مستجدات النظام الضريبي ، و إزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية كما يجب إقامة مكاتب على مستوى المصالح الإدارية الضريبية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين.

الفرع الرابع : تحسين الرقابة و التحقيق الجبائيين

1- الرقابة الجبائية :

تعتبر الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي أو التخفيف على الأقل من حدته .

فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية غرضها التأكد من صحة و سلامة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين ، كما تسمح بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات ، والمتمثلة في المساواة بين المكلفين بدفع الضريبة.

1-1- الإطار القانوني للرقابة :

سعيًا من طرف القانون لتنظيم عملية الرقابة ، رسم المشرع الجزائري إطارًا قانونيًا ، لا يمكن من خلاله المحققين أو أعوان الجبائية الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون فأوجب عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة لإتمام أو تنفيذ عملية الرقابة ، وفي نفس الإطار حدد القانون أشكالًا و صور متابعة و متكاملة ، وألزم المحقق إتباعها أثناء الرقابة ، وتتمتع الإدارة بصلاحيات و حقوق اتجاه المكلفين أثناء تحقيقها لمهمتها الرقابية لكن في إطار من الضمانات لحماية المكلف ، باستبعاد الممارسات التعسفية اتجاهه بحجة أدائها المهمة الرقابية ، ومن بين هذه الحقوق نجد :

- **حق الإطلاع:** هو الحق المخول للإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهمتها ، وذلك بالإطلاع على دفاتر المكلف و مستنداته و إذا اقتضت الضرورة يمكن أخذ نسخ الدفاتر و الوثائق من طرف غير " المؤسسات أن الإدارات و الهيئات الحكومية " و ذلك لجلب أقصى المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بطريقة دقيقة " المضافة " و يمكن الإشارة بأن حق الإطلاع يقتصر على مجرد الحصول على كشوف لكتابات و وثائق حسابية دون تعليق أو إجراء أية مقارنة كما يمكن أن يمارس إلا من قبل الأعوان الذين هم برتبة مراقب على الأقل مع خضوعهم لسر مهني.
- **حق الرقابة:** كون نسبة كبيرة من الضرائب الموجودة في النظام الجبائي تقوم على أساس تصريحات و إقرارات من طرف المكلف ، وهذا الأخير الذي يبقى دوما متحررا في عين الإدارة الجبائية مما يستوجب (إخطار) إحاطتها بوسائل التقدير مدى صحة الإقرارات من بين هذه الوسائل حق الرقابة الذي يتمثل في مجمل العمليات التي من شأنها التحقق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة و يأخذ حق الرقابة شكلين هما :

- التحقيق في المحاسبات عن طريق مجموعة من العمليات يكون الهدف من وراءها المعاينة في عين المكان و الوثائق المحاسبية ، ويستمد هذا النوع دعامة من المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ، وهذا ما نصت عليه المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

- حق استدراك الأخطاء الإدارية و الضمانات الممنوحة . " هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء التقويمات لنفس المدة و نفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة و خاطئة " . حيث يتمثل هذا الحق في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديل أو بإنهاء اقتطاع جديد ، حيث نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه " يجوز استدراك خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب و الرسوم عن طريق الجداول " و قد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربع 4 سنوات ، كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع سنوات للقيام بتحصيل الجداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهوا أو نقص في وعاء الضريبة " و نفس المدة بالنسبة للرسم على القيمة المضافة حسب ما جاء في المادة 157.

2-1- صور الرقابة :

تتمثل صور الرقابة في ما يلي :

- الرقابة الشكلية : هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتية و تشكل مجمل التدخلات التي تهدف إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء و النقائص المرتبكة أثناء كتابة و تقديم المكلفين ، والغرض منها هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من محتويات ، وهذه الرقابة تتم سنويا باعتبارها أول عملية مراقبة تخضع لها التصريحات.

-الرقابة على الوثائق :

و هو ثاني إجراء بعد الرقابة الشكلية ، والذي يتمثل في مجموعة الأعمال و الفحوصات التي تتم على مستوى المكتب ، والتي تقوم من خلالها الإدارة طرف الإدارات و الهيئات ، والمؤسسات العامة و الخاصة

- الرقابة بعين المكان :

و هي بخلاف الرقابة على الوثائق ، حيث تتم من الخارج مكاتب الإدارة الجبائية ، من أجل التأكد من صحة و دراسة المعلومات المصرح بها ، وهذا بمقارنتها مع العاصر الخارجية ، وتعد الطريقة أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية حيث تساعدها على التأكد من صحة التصريحات و كشف حالات التهرب .

2—التحقيق الجبائي :

تحول التشريعات الجبائية للإدارة حق الممارسة التحقيق المحاسبي ، والتحقيق المعمق المحمل الوضعية الجبائية بهدف التأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ، و يأتي هذا الإجراء للقضاء على ظاهرة التهرب الجبائي.

1-2- التحقيق المحاسبي :

يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة و قانونية الكتابات المحاسبية و مقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس ، حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق ، المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى مراجعة لكل الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ، هذا ما أكدته المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة على أن (التحقيق المحاسبي عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف إلى فحص في عين المكان الملفات المحاسبية مقارنتها بعناصر الاستغلال و استثناءا قد نصت المادة 113 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه سحب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية في عين المكان ، ما عدا إذا تم تقديم المكلف طلبا مكتوبا يقضي بعكس ذلك و تم قبوله من طرف المصلحة .

2-2- التنسيق في إطار محاربة التهرب الضريبي :

لقد أدى التوسع الضريبي ببعض المتعاملين انتحال أساليب و طرق جديدة ، للتخلص من دفع التزاماتهم الجبائية ، هذا ما زاد في توسيع حلقة التهرب ، وأصبحت الإدارة الجبائية غير قادرة وحدها على مجابهة هذه الآفة مما استوجب وضع سياسة منسجمة لمحاربة هذا المرض تقوم على التنسيق بين الإدارات، و يرتكز التنسيق بين المصالح الإدارية على :

❖❖ تنشيط و توحيد نشاط الإدارات بلجان التنسيق .

❖❖ استغلال وصول التوريد وتبادل المعلومات .

1-2-2- تنسيق الرقابة بين الإدارات (الجبائية –تجارية – جمركية):

نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي و ما سببته من خسائر كبيرة للخزينة العامة التي قدرت إدارة الضرائب في سنة 1995 بـ 50 مليار دينار السبب الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني لا سيما و أن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين الأمر الذي يزيد من نسبة التهرب الضريبي .

لهذا و في إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (تجارة - جمارك - ضرائب) لأن الكثير من الاقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للتهرب الضريبي إلى عدم وجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي ، الجهوي و كذا الولائي .

2-2-2- أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية والإدارات الأخرى :

إن وضع سياسة منسجمة لمحاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعنية التي يمكن أن تتركز على النقاط الآتية:

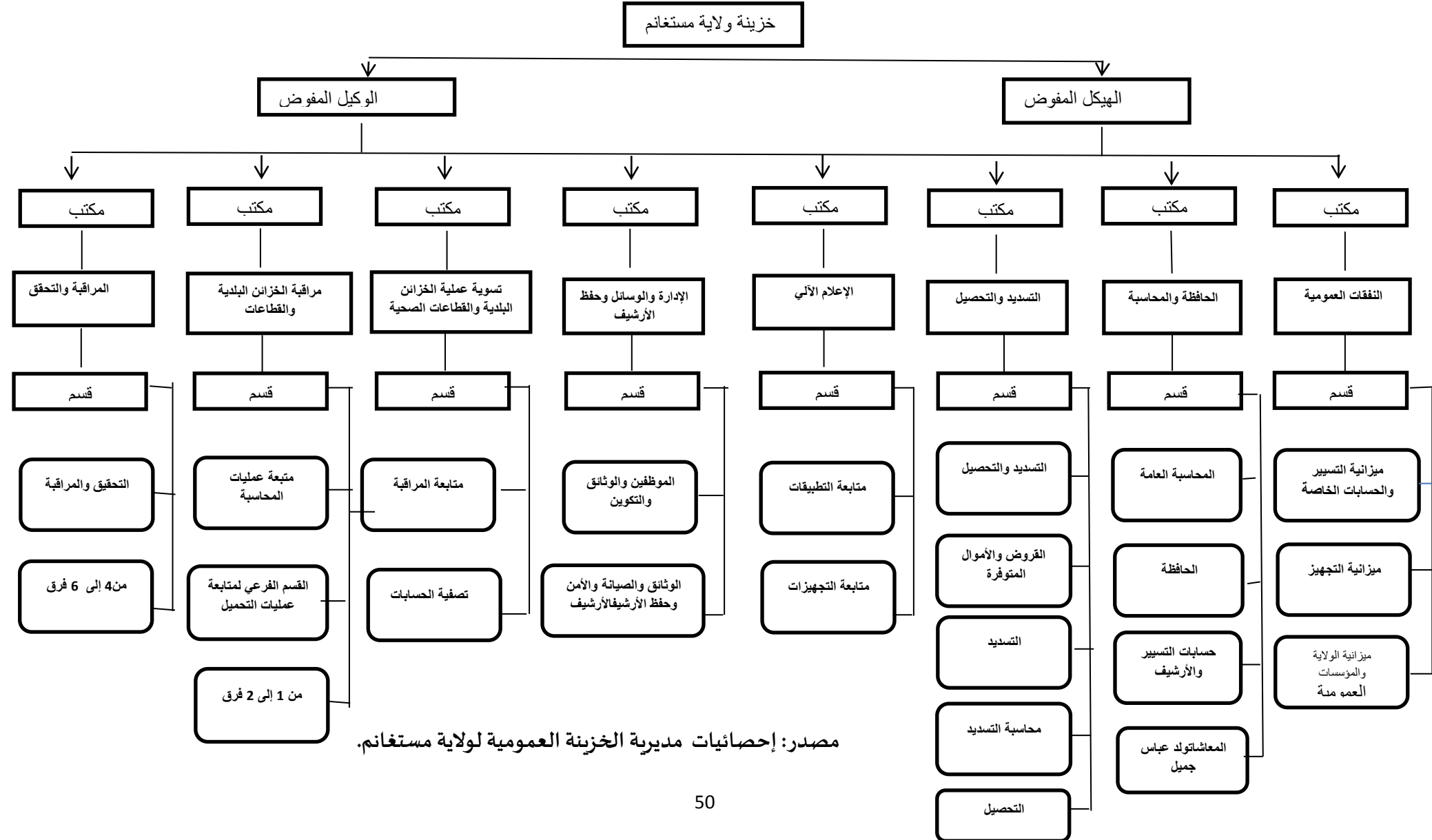
- التنسيق في برامج التدخل بعين المكان خاصة في إطار تدخل الفرق الموحدة ضرائب، جمارك تجارة ومصالح الأمن.
- التنسيق بين الإدارة الجبائية و مصالح الجمارك.
- التنسيق مع مصالح التجارة قصد إيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب.

خلاصة الفصل

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية ناتجة عن عدم فعالية النظام الضريبي ، ونظرا للانعكاسات السلبية المتعددة التي تترتب عن التهرب خاصة من الناحية المالية و الاقتصادية و الاجتماعية ، فان مختلف الأنظمة الضريبية تعمل على مكافحة هذه الظاهرة للتقليل من حدتها و تجنب أثارها ، وذلك من خلال معالجة أسبابها خاصة ضبط التشريع الضريبي و نشر الوعي الضريبي و تحديث مناهج و أساليب العمل الإداري ، بالإضافة إلى تكثيف الرقابة الجبائية التي تشكل أداة هامة لاكتشاف حالات التهرب ، واسترجاعه الموارد المالية التي كانت محل التهرب .

و نظرا لتفشي ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر ، كما انتهجها الإصلاحات الضريبية التي انتهجتها الجزائر في سنة 1992 مرتبطة بمكافحة التهرب و مرهونة بفعالية المصالح المكلفة بالرقابة لذلك يجب المزيد من الجهود الرامية إلى مكافحة ظاهرة التهرب.

الشكل رقم (1-III): هيكل التنظيمي لولاية مستغانم



خاتمة

من خلال بحثنا هذا توصلنا إلى أن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخدها و التقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتياطية، و لمجاهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر و التي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية و عدم مرونة و استقرار القوانين، و ضغط جبائي مرتفع و نفسية متردية و عقلية مختلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة.

و اذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب إلا أنها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية و البشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي و القانوني.

و بالمقابل نجد أن الخسارة في الخزينة العمومية و فقدانها تحصيلاتها المعتبرة من المداخل المتوقعة من وراء الحصائل الضريبية مما يؤدي إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل إضافة إلى أنه يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب في الخزينة العامة، فتكون الوقاية من التهرب الضريبي بتنمية الوعي الأخلاقي و ايقاض الحس الجبائي لدى الأفراد بأن دفع الضريبة هو التزام أخلاقي واجب، قبل أن يكون التزاما قانونيا إجباريا، لأنه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين المواطنين.

1-النتائج:

- وجود جهاز ضريبي على درجة عالية من الكفاءة، وأن تتوفر لأعضائه كافة الضمانات التي تضمن لهم الحرية و الاستقلال في العمل و المكافأة المجزية التي تضمن لهم حياة كريمة و تبعدهم عن الإغراءات التي يتعرضون لها عند قيامهم بواجباتهم.
- نشر الوعي الضريبي بين الممولين بكافة وسائل الاعلام و الندوات، و لا شك أن أفضل وسيلة لاقتناع الممولين بعدم التهرب الضريبي هو احساسهم بان كل ما يدفعونه من ضرائب ينفق و يستغل للاستغلال السليم بما يعود عليها في النهاية بالنفع، مما يقتضي العمل على الترشيد الانفاق الحكومي.
- إحكام كافة منافذ إذ أن التهرب من أداء الضريبة لنوع معين من الضريبة لنوع معين من الضرائب يعني التهرب من كافة أنواعها مما يخل بعادلة و توزيع العبء الضريبي.
- يجب مراعاة الدقة في تحديد معدلات الضريبة و ان يتم ذلك بعد القيام بدراسة شاملة بتحديد العبء الضريبي المطلوب و توزيعه حتى لا تكون معدلات الضريبة مرتفعة إلى الحد الذي يدعو للتهرب أو الإحجام عن الاستثمار و لا من خفضه بحيث يسمح بتكوين الثروات الطائلة التي تخل بالتوزيع العادل للدخل و تثير الحقد الاجتماعي بين الطبقات.
- احكام أعمال الحصر و الفحص و الربط و التحصيل عن طريق التوسع بنظام تحصيل الضريبة المنبع ...الخ.
- فرض العقوبات الصارمة التي تقلل من حدة التهرب.

- اجبار المكلفين بمسك دفاتر منتظمة و مراقبتها في كل وقت وعلى التعامل بالفاتورة لتسهيل عملية المراقبة.
- التنسيق ما بين الإدارات واستخدام الإعلام الآلي لتسهيل عملية.

2-نتائج اختبار الفرضيات:

- الضريبة هي أهم مورد مالي تستخدمه الدولة في تغطية نفقاتها المتزايدة وبالتالي تحققت هذه الفرضية وذلك من أجل تحقيق أغراضها السياسية و الإقتصادية و الإجتماعية و الثقافية، ... إلخ، إذ تلعب الضريبة دورا كبيرا في تحقيق التوازن المالي و الإقتصادي للوصول إلى حالة إستقرار خالية من الإنكماش و التضخم.
- كما تطرقنا إلى الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على الإقتصاد الوطني و التي تؤدي إلى عجز ميزانية الدولة و بالتالي ضعف إمكانيات الإدخار و الإستثمار و أمام كل هذه الخسائر، لم تجد الدولة إلا منفذا واحدا هو رفع معدلات الإقتطاع الضريبي مما يخلق جوا للاعدالة بين أفراد المجتمع، و التي قد تؤدي إلى آثار عكسية غير المطلوبة.
- تعتبر الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي أو التخفيف على الأقل من حدته وبالتالي هذه الفرضية تحققت فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية غرضها التأكد من صحة و سلامة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين ، كما تسمح بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات ، والمتمثلة في المساواة بين المكلفين بدفع الضريبة.

3-توصيات البحث:

- نشر الوعي الضريبي بإستعمال عدة طرق كالصحافة، إصدار دليل المكلف، إقامة مكاتب الإرشاد الضريبي و كذلك تنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي و مستجداته، و تبسيط الإجراءات و تسهيل تحفيزا للدفع في الوقت المناسب.
- وضع نظم رقابة ضريبية فعالة، تتميز بالدقة و سرعة إكتشاف المخالفات مع تقرير عقوبات شديدة على من تثبت عليه عملية غش أو تهرب ضريبي.
- تبسيط قوانين الضرائب و إجراءات تنفيذها، للحد من المنزعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين و إدارة الضرائب.
- ترقية الحوار بين الإدارة و المكلف لتحسين العلاقة بينهما.
- إقامة تعاون بين إدارة الضرائب و مختلف الإدارات الحكومية مثل إدارة الجمارك حتى يسهل عليها متابعة وضعية المكلفين.

- إقامة هيئة تتولى دراسة المشكلات التي تتعرض لها إدارة الضرائب، و تشارك في الإتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب الضريبي.

و أخيرا نشير إلى أن العمل بهذه الإقتراحات يساهم في رفع مستوى كفاءة إدارة الضرائب، مما ينعكس على فعالية النظام الضريبي و بالتالي التخفيف من حدة التهرب الضريبي.

قائمة المراجع:

• الكتب:

1. سعيد عبد العزيز عثمان ، النظم الضريبية، طبعة 3، بيروت، 1985.
2. حسين الصغير ، دروس في المالية و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1999.
3. علي العربي و عبد المعطي عساف ، إدارة المالية العامة ، جامعة الإسكندرية ، مصر.
4. أحمد زهير شامية، خالد الخطيب ، المالية العامة ، دار الزهرة للنشر و التوزيع ، 1997.
5. سوزي عدلي ناشد ، الوجيز في المالية ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية ، 2000.
6. محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
7. غازي عناية ، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار البيارق، عمان، 1998.
8. مورسي صادق ، قضاء منازعات الضرائب ، دار الكتب القانونية المحلية الكبرى، لبنان ، 1999.
9. عدلي ناشد ، الوجيز في المالية العامة ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، 2000.
10. عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1992.
11. حامد بن المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، 2000.
12. براغ محمد ، الاقتصاد غير الرسمي : مظاهره و أسبابه ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001.
13. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي ، جامعة الاسكندرية، 1993.
14. ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر، الجزائر، الطبعة الأولى، 2004.
15. عبد الحميد القاضي ، مبادئ المالية العامة، دار الجمعة المصرية.
16. عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت.

• مراجع المواقع الالكترونية:

1. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي ، جامعة الاسكندرية، 1993.
2. محمد حملوي ، الغش و التهرب الضريبي ، وللاطلاع عليه يمكن الرجوع للموقع الإلكتروني:
[http :www.Sarantit.com](http://www.Sarantit.com)
3. 98Pierre Bel trame ; La Fiscalité En France ; 6^{ème} Edition

● الأطروحات والمذكرات الجامعية:

1. عيسى براق ، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الجبائي : دراسة النظام الرقابي الجزائري، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001.
2. بهناس العياش، فعالية السياسة الجبائية في ظل الإصلاحات الاقتصادية بالجزائر ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2005.
3. طالي جميلة، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج، المركز الجامعي بالمدينة، دفعة 2005.
4. تومي كريمة، مناهج قيام التهرب الضريبي، مذكرة تخرج ليسانس، 2006.
5. عبد المجيد قدي، النظام الضريبي في النظم الإقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1991.
6. عسلي جمعة، الضريبة و دورها في تحفيز الإستثمار، مذكرة تخرج، المركز الجامعي بالمدينة، 2005.
7. مداخلات الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة ، فريد كورتل ، التهرب الضريبي و الجمركي.

● القوانين والراسيم:

1. المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي ، القطاع غير الرسمي أو هام و حقائق، الجزائر، 2004.

الملاحق

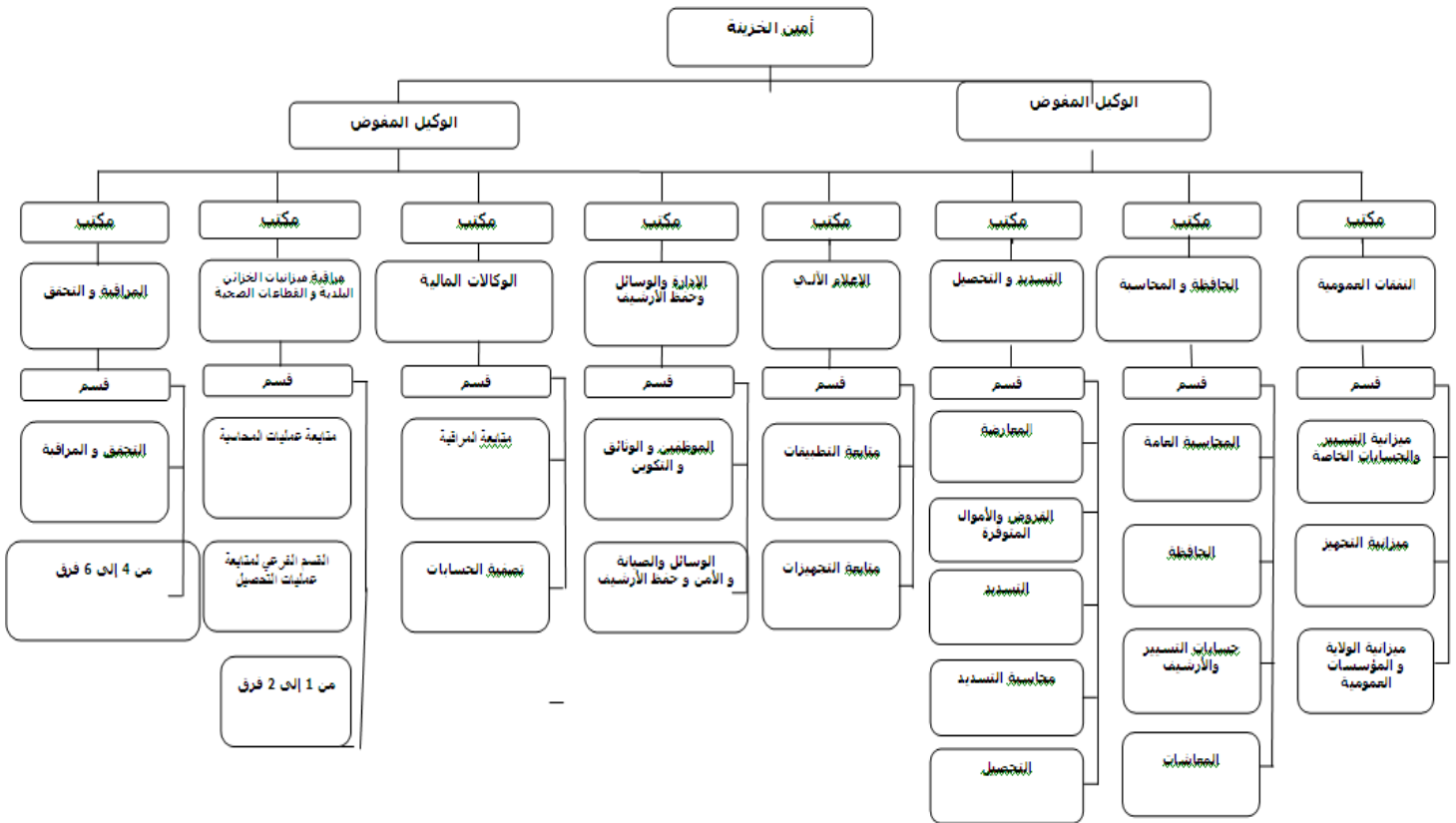
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances
Direction Générale de la Comptabilité
Direction Régionale du Trésor - Mostaganem
Trésorerie de la wilaya de Mostaganem



وزارة المالية
المديرية العامة للمحاسبة
المديرية الجهوية لخزينة مستغانم
خزينة ولاية مستغانم

الهيكل التنظيمي لخزينة ولاية مستغانم



جدول: مداخيل خزينة ولاية مستغانم لسنة 2015

التعيين	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	المجموع
ناتج الضرائب المباشرة	74774255.19	87545463.57	118373675.87	74749214.18	355442608.81
ناتج التسجيل والطابع	12577373.29	10707306.71	14249543.76	11093514.75	487273251
ناتج الضرائب المختلفة على الأعمال	133669806.44	98630764.25	91144697.01	114127846.18	437573113.88
ناتج ضرائب غير مباشرة	209607.71	751889.68	305391.45	319880.00	1586788.84
نواتج ومداخيل أملاك الدولة	2608170.85	4906640.75	6331972.36	7866992.45	21713776.42
مداخيل مختلفة لميزانية الدولة	1956670.51	26427554.45	3530057.71	260958216.81	60930251.92
المجموع	255795893.99	205184829.41	234035338.16	260958216.81	925974278.37

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على إحصائيات مديرية الخزينة العمومية لولاية مستغانم.

جدول: تبيين نسب مداخيل الخزينة السنة 2015

الوحدة: النسبة المئوية

التعيين	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	المجموع
نتاج الضرائب المباشرة	33.12	42.67	50.58	28.65	38.39
نتاج التسجيل والطابع	5.57	5.22	6.13	4.25	5.26
نتاج الضرائب المختلفة عن الأعمال	59.2	48.07	38.94	43.73	47.26
نتاج ضرائب غير مباشرة	0.09	0.36	0.13	0.12	0.17
نواتج ومداخيل املاك الدولة	1.15	2.39	2.71	3.02	2.34
مداخيل مختلفة لميزانية الدولة	0.87	1.29	1.51	20.23	6.58
المجموع	100	100	100	100	100

المصدر: إحصائيات مديرية الخزينة العمومية لولاية مستغانم.

الجدول: نسب مدا خيل الخزينة لسنة (2016) .

الوحدة : النسبة المئوية .

البيان	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	المجموع
نتائج الضرائب المباشرة	21.04	24.63	33.30	21.03	% 100
نتائج التسجيل والطابع	25.81	21.79	29.45	22.77	% 100
نتائج الضرائب المختلفة على الأعمال	30.55	22.54	20.83	26.08	% 100
نتائج ضرائب غير مباشرة	13.21	47.38	19.25	20.16	% 100
نواتج ومدا خيل أملاك الدولة	12.01	22.60	29.16	36.23	% 100
مدا خيل مختلفة لميزانية الدولة	03.21	04.34	05.79	86.66	% 100
المجموع	24.38	22.16	25.27	28.19	% 100

المصدر : إحصائيات مديرية الخزينة العمومية لولاية مستغانم.

الجدول رقم : يبين توزيع الشكاوى حسب طبيعة المخالفة سنتي 2014 و 2015.

على مستوى ولاية مستغام

عدد الشكاوى		
2015	2014	طبيعة المخالفة
523	480	الغش الجبائي
130	135	رفض الدفع و تنظيم الإعسار
302	206	مخالفات في مادة حق الضمان (الذهب)
955	821	المجموع

المصدر : إحصائيات مديرية الضرائب لولاية مستغام.

الجدول رقم 12 : الشكاوى المقدمة حسب نوعية النشاطات على مستوى ولاية مستغانم خلال سنتي 2014-2015

الشكاوى		
2005	2004	نوعية النشاط
197	203	مستوردين
157	153	تجارة الجملة
74	20	تجارة متعددة
31	38	أشغال عمومية
12	23	قطاع الانتاج
302	206	صائغي و بائعي الذهب
182	178	نشاطات مختلفة
955	821	المجموع

المصدر : إحصائيات مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

ملخص

كان اختياري لهذا الموضوع نتيجة لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي واتساع آثاره، وانتشاره الكبير في السنوات الأخيرة، فهو يهدد وجود النظام الضريبي، كما يفوت أموال طائلة على الخزينة العمومية مما يترتب عنه انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني.

هذا أدى بنا إلى طرح التساؤل التالي : إلى أي مدى يمكن اعتبار التهرب الضريبي آفة اقتصادية من شأنها إلحاق الضرر بالهيكل المالي للخزينة العمومية ؟

والهدف من هذه الدراسة هي مكافحة التهرب الضريبي من أجل ردعه والحد منه ولو نسبيا، لأن تفاقم هذه الظاهرة تلج على البحث عن حلول فورية تمس النظام الجبائي بصفة خاصة والبيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية بصفة عامة.

كلمة مفتاحية: التهرب الضريبي، الغش الضريبي، الضريبة، الخزينة العمومية.

Résumé:

Le choix de la présente étude était à cause de l'ampleur du phénomène de la fraude fiscale et sa propagation ces dernières années en Algérie. La fraude fiscale est une maladie de l'économie, qu'il faut absolument combattre, elle est l'une des principales causes de la crise financière et menace l'existence du système fiscal.

Ceci nous a conduit à poser la problématique suivante : Jusqu'à quel point on peut considérer que l'évasion fiscale est un fléau économique qui peut endommager le cadre financier du trésor public

L'objectif de cette étude est de lutter contre la fraude fiscale dans le but de prévenir et réduire celle-ci, parce que l'ampleur de ce phénomène nécessite la recherche de solutions urgentes, en agissant sur le système fiscal de façon spéciale et sur l'environnement politique, économique et social de façon générale..

Mots Clés: Fraude Fiscale, Evasion Fiscale, Fiscal, trésor public.