

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العمومية

دراسة ميدانية على مستوى الخزينة العمومية- مستغانم-

تحت إشراف الأستاذ:

من تقديم الطالبة:

بلعياشي الغوتي بومدين

زحاف نصيرة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفحة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	ملاحي رقية	أستاذ محاضر "أ"	جامعة - مستغانم -
مقررا	بلعياشي بومدين الغوتي	أستاذ محاضر "ب"	جامعة - مستغانم -
مناقشا	جلولي سهام	أستاذ محاضر "أ"	جامعة - مستغانم -

السنة الجامعية: 2021/2020



## شكر وتقدير

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

أتوجه بجزيل الشكر إلى كل من ساعدني من قريب ومن بعيد على انجاز هذا العمل.  
وفي ضل ما واجهته من صعوبات، أخص بالذكر الأستاذ المشرف بلعياشي الغوتي بومدين  
الذي لم يبخل على بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لي في إتمام هذا البحث.

إليكم جميعاً جزيل الشكر ووفقني 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 النبيوع الذي لا يمل العطاء.. إلى من حاكوا سعادتي بخيوط منسوجة من قلوبهما ومن سعنا وشقتنا لأنعم بالراحة والهناء اللاتان لم تبخلا بشيء من أجل دفعي في طريق النجاح اللاتان علمتاني ان أرتقي سلم احببنا بحكمة وصبر إلى والدتي وجدتي العزيزتين.

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

إلى جدتي الغالية.

إلى من بهما أكبر وعلمهما أعتمد.. إلى شمعة متقد تنير ظلمة حياتي إلى من عرفت معهما معنى احببنا أخواتي: حفيظة، كريمة و انيسة.

إلى سندي في الحياة: زوجي عبد النور.

إلى من حبه يجري في عروقي ويلهج بذكره فؤادي إلى أخي: مشري وزوجته الغالية: عائشة.

إلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها أبناء أختي: عبد الرزاق، ياسين، فاطمة الزهراء، الهام، اسلام، جواد، فريال، محمد.

وكل أبناء خالاتي واعمامي: نصر الدين، الياس، رياض، ايمان، اية، رشا، رحمة، الشارف.

إلى صديقاتي الغاليات: صرور، غزلان نريمان، غزلان، شيماء، نعيمة، ياسمين، شهيناز، خولة.

إلى أساتذتي الكرام وكل طلبة السنة الثانية خاصة تخصص التدقيق

المحاسبي

إلى كل من علمي حرفا فلا أنسى له فضلا، ودعني وكان لي عوناً وسندا.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

زحاف نصيرة.

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
III	شكر وتقدير
III	إهداء
III	فهرس المحتويات وقوائم الجداول والأشكال
06-02	مقدمة
	<b>الفصل الأول: دراسة مفاهيم الضريبة</b>
08	تمهيد
09	المبحث الأول: الضريبة
11-09	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها
13-12	المطلب الثاني: المبادئ والأسس القانونية للضريبة
15-14	المطلب الثالث: أجهزة التحصيل الضريبي
16	المبحث الثاني: أنواع الضرائب أهدافها وأثارها
20-17	المطلب الأول: أنواع الضرائب
22-21	المطلب الثاني: أهداف الضريبة
27-23	المطلب الثالث: أثار الضرائب
28	خاتمة الفصل

	الفصل الثاني: التهرب الضريبي
30	تمهيد
31	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي
31	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
32	المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي
34-33	المطلب الثالث: الفرق بين الغش والتهرب الضريبي
34	المبحث الثاني: اسباب و آثار التهرب الضريبي والية مكافحته
38-34	المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي
40-35	المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي
46-40	المطلب الثالث: الية مكافحته
47	خاتمة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة الخزينة العمومية لولاية مستغانم (مأخوذة من دراسات سابقة)
49	تمهيد
50	المبحث الأول: خزينة ولاية مستغانم
52-50	المطلب الأول: نشأة الخزينة وتعريف لمصلحة الوكالات المالية
54-52	المطلب الثاني: طرق تمويل الخزينة

58-54	المطلب الثالث: نظرة تقديرية عن تمويل الخزينة لولاية مستغانم
58	المبحث الثاني: واقع التهرب الضريبي في الجزائر
59-58	المطلب الأول: أشكال التهرب الجبائي في الجزائر
61-59	المطلب الثاني: التهرب الضريبي على مستوى ولاية مستغانم
69-61	المطلب الثالث: وسائل محاربة التهرب الضريبي
70	خاتمة الفصل
72	خاتمة عامة
76	قائمة المراجع

## قوائم الجداول والأشكال

## قائمة الجداول

الرقم	الجدول	ص
1	مداخيل خزينة ولاية مستغانم لسنة 2015.	57
2	تبيين نسب مداخيل الخزينة السنة 2015	58
3	نسب مداخيل الخزينة لسنة (2016)	59
4	مداخيل خزينة ولاية مستغانم للسنوات 2014-2015-2016	60
5	يبين توزيع الشكاوى حسب طبيعة المخالفة سنتي 2014 و 2015	63
6	الشكاوى المقدمة حسب نوعية النشاطات على مستوى ولاية مستغانم خلال سنتي 2014-2015	64

## قائمة الأشكال:

الرقم	الأشكال	ص
1	توزيع الشكاوى حسب طبيعة المخالفة 2014-2015	63



## مقدمة

تعتبر الضريبة كأحد أهم مظاهر التضامن الاجتماعي لما تلعبه من دور أساسي في تحقيق المنفعة العامة ومن أهم 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 لعطاء أرضية خصبة للاقتصاد القومي.

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

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

وباعتبار 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 سلبيًا على إيرادات الخزينة لذا كان لزاما على الدولة مكافحة هذه الآفة وإيجاد العلاج اللازم لاستئصالها سواء كان الأمر في اكتشاف التهرب وتقدير مدها، أو بذل أقصى الجهود لتحصيل كافة الضرائب المستحقة.

## الإشكالية:

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة قديمة بحيث يقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، ومن نهاية السبعينيات ازدادت أهمية ظاهرة التهرب بسبب النمو السريع للنشاط الاقتصادي، ونظرا للدور الهام للضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي لذلك يترتب على التهرب عدة انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني مما يقتضي مكافحة هذه الظاهرة لتخفيف من حدتها.

## ❖ في هذا السياق نتساءل عن:

- ما هو المفهوم الاقتصادي للضريبة؟
- أسباب وأثار التهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني؟
- كيفية مكافحتها؟
- إلى أي مدى يمكن اعتبار التهرب الضريبي آفة اقتصادية من شأنها إلحاق الضرر بالهيكل المالي للخزينة العمومية؟
- ماذا تمثل الخزينة العمومية بالنسبة للدولة؟

## ❖ ولمعالجة هذا الاشكال نستعرض الفرضيات للعناصر التالية:

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

- الضريبة هي أداة تمويل وتوجيه للدولة.
- يترتب على التهرب الضريبي آثار اقتصادية، اجتماعية ومالية.
- كيفية مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
- تتأثر الخزينة العمومية سلبا بظاهرة التهرب الضريبي.

## أهمية البحث:

ولأن الموضوع لديه أهمية كبيرة في المجتمع والدولة وكونه يعالج ظاهرة اقتصادية دولية من شأنها شل سيرورة الخزينة العمومية باعتبار الضرائب مصدر هام والمساهم الأعظم في رفع نسبة إيراداتها وأخذ 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 المنطقي أن كل باحث أراد الخوض في دراسة ما، أسباب ودوافع تجعله يتمسك بموضوع بحثه منها الموضوعية ومنها الذاتية إذا فاختيار هذا الموضوع ليس صدفة فقد سبق وتناولنا مسألة الضرائب والمالية العامة أثناء مسار دراستنا الجامعية حيث تم الوقوف من خلالها على أهميتها في اقتصاديات الدول ومن الآثار السلبية التي تتركها ظاهرة تهرب المكلفين بها من دفعها باستخدامهم مختلف الطرق.

وعليه فالدوافع الموضوعية تتمثل في أن الموضوع حساس ويشغل العديد من الأوساط الاقتصادية الوطنية وهو ما يتطلب منا الاطلاع 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:

فبالطبع دراسة أي موضوع أو الخوض فيه هو الوصول إلى أهداف معينة، فإن هذه الدراسة تهدف بالإضافة إلى اختبار فرضيات البحث، تحقيق الأهداف التالية:

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

## 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 الجابة 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 فيما يلي:

- اعتماد المراجع والمصادر المختلفة المتعلقة بالموضوع، والمتمثلة في الدراسات المختلفة السابقة التي تناولت هذا الموضوع، بالإضافة إلى استخدام بعض المجالات والمقالات المنشورة وكذا المداخلات في المنتديات 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:

في أي بحث كان إلا ونتعرض الى 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 إضافة إلى هذه الصعوبة هناك مشكلة أخرى صادفتنا أثناء إجراء بحثنا وهي تباين واختلاف المعلومات والمؤشرات الاقتصادية في بعض الأحيان باختلاف مصادر الحصول عليها.

محااور البحث:

إن طبيعة هذا الموضوع، استدعت أن يتم تقسيمه إلى ثلاث 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 وكيفيات مكافحته.

وفي الاخير 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

تعتبر الضريبة من أقدم وأهم المصادر المالية للدولة نظرا لضخامة الاموال التي توفرها الخزينة العامة للدولة، وقد تزايدت أهميتها بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة وكذا الدور الكبير الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة السياسية والمالية والاجتماعية والاقتصادية والتنموية ومن ثم ضخامة آثارها على مختلف مستويات القطاع الإنتاجية والاستهلاكية والتوزيعية.

ومع التطور الذي عرفته الدولة من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق فقد احتلت الضريبة خيرا كبيرا من الدراسات المالية والاقتصادية والاجتماعية، حيث أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد حلول للأزمات المالية والاقتصادية كما أصبحت أداة من أدوات السياسة المالية للدولة التي تؤثر بشكل مباشر على اقتصاد الدولة ونظرا للأهمية التي تتصف بها الضريبة في مختلف المجالات الجبائية ولكثرة ما تثيره من مسائل تستحق الدراسة أصبح الحديث عن هذا الموضوع علما قائما في كل أقطار العالم.

من هنا، تطرقنا الى هذا الفصل، التهرب الضريبي أهميته وانعكاساته من خلال المفهوم الحقيقي له ارتأينا من خلال هذا الفصل تناول نقطتين رئيسيتين وهما:

← ماهية الضريبة.

← أنواع الضريبة أهدافها وآثارها.

## المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي

سوف نتناول في هذا المبحث مفهوم النظام الضريبي والضريبة، والمبادئ والأسس القانونية للضريبة وأجهزة التحصيل الضريبي.

## المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي والضريبة

في هذا المطلب نحاول التطرق لمفهوم النظام الضريبي وإلى مختلف أهدافه وماهية الضريبة.

## الفرع الأول: تعريف النظام الضريبي

## تعريف النظام الضريبي:

"هو الهيكل المتفرد بملامحه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

كما أن المفكرين الاقتصاديين وعلماء المالية يرون أن النظام الضريبي يتراوح بين مفهومين واسع وضيق فهو في المفهوم الواسع، "مجموعة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية الفنية التي يؤدي تركيبها إلى كيان ضريبي معين." أما مفهومه الضيق. "فهو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي وذلك في مراحلها المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل."<sup>1</sup>

## الفرع الثاني: تعريف الضريبة

تعددت التعاريف التي أعطاها علماء المالية والمفكرون الاقتصاديون للضريبة غير أن هذه التعاريف تنصب في معين واحد وتحدد شرطين أساسيين للضريبة وهما عنصرا الإجبار والمقابل الملموس.

## التعريف الأول:

"عرفها قاسطون جيز الذي يقول "ان الضريبة هي الأداء المالي الإجباري الذي يدفعه الملزم بها) أي الضريبة (بصفة نهائية وبدون مقابل لتحقيق تغطية النفقات العمومية."<sup>2</sup>

واستنتاجا لهذا التعريف أن له أربعة أركان أساسية والتي تفرق الضريبة عن باقي الموارد الأخرى:"

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان ، النظم الضريبية، طبعة 3، بيروت، 1985، ص 15.

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

\_ الضريبة مساهمة نقدية وأداء 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، وفي الوقت الحاضر تم الاستغناء عن الأسلوب لأنه لا يتوافق مع مقتضيات النقدي:

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

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

إذن الضريبة فريضة عامة يتحملها كل قادر علي الدفع، تدفع الضريبة بصفة نهائية ولا يمكن استردادها.<sup>3</sup>

التعريف الثاني:

" هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية."

التعريف الثالث:

" الضريبة هي فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصورة نهائية دون مقابل وهي أداة مالية تلجأ إليها الدولة لتحقيق أهدافها"<sup>4</sup>

التعريف الرابع:

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

كخلاصة يمكن القول:

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

<sup>4</sup> Pierre Bel trame ; La Fiscalité En France ; 6<sup>ème</sup> Edition 98 ; p . 182 .

"إن الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل وبصفة نهائية تقوم به الدولة وفقا لقواعد قانونية وهذا الاقتطاع يكون من أموال الأشخاص الطبيعيين والمعنويين (الاعتباريين) (حسب قدراتهم التكليفية بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة".<sup>5</sup>

### الفرع الثالث: خصائص الضريبة

للضرائب عدة خصائص وهي على النحو التالي:

#### 1- الضريبة فريضة مالية:

يقصد بها استقطاع مالي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، وبما أنها فريضة مالية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة المال سواء كان الاقتطاع في شكل نقدي أو عيني.<sup>6</sup>

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

#### 2- الصفة الجبرية للضريبة:

إن فرض الضريبة والعمل على جبايتها تعتبران من أعمال الدولة التي لا ينازعها فيها أحد. وبناء على ذلك فإن من حق الدولة أن تقوم بفرض الضرائب، والعمل على جبايتها جبرا من الأفراد ودون الدخول معهم بالضرورة في أي مناقشات أو مساومات، وإذا امتنع بعض الممولين عن دفع مبلغ الضريبة أو تكاسل في ذلك فإن من حق الدولة بل من واجبها أن تحجز على ممتلكاته وتقوم ببيعها بالمزاد العلني لاستفاء قيمة الضريبة المستحقة عليه.<sup>7</sup>

<sup>5</sup> أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار الزهرة للنشر والتوزيع، 1997، ص 131.

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

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

## 3- فريضة ذات أهداف:

من الأهداف الرئيسية ما يلي:

- المساهمة في تدعيم خزانة الدولة من أجل تغطية النفقات العامة التي لا تعود بنفع خاص على أي فرد محدد من أفراد المجتمع.<sup>8</sup>
- أنها تحقق أهداف اقتصادية عديدة باعتبارها مالية لتحقيق الاستقرار الاقتصادي.
- تحقيق أهداف اجتماعية تعود بتوزيع الدخل والثروة بين فئات المجتمع المختلفة بصورة أكثر عدالة ولتوجيه الاستهلاك وترشيده.

## 4- الضريبة اقتطاع نهائي:

بمعنى أنه لا يمكن لمؤديها أن يطالب باسترجاعها بأي حال من الأحوال<sup>9</sup> حيث كي تقوم الدولة بتحصيل ناجع للضريبة بطرق سليمة مشروعة كان لزاما عليها إتباع أسس وقوانين تمكنها من الوصول لتحقيق أهدافها.

## المطلب الثاني: المبادئ العامة للضريبة

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

ولقد قام المفكر الاقتصادي آدم سميث من خلال كتابة ثروة الأمم بصياغة أربعة قواعد هامة تحكم الجوانب الفنية المتعلقة بعمليات فرض الضرائب وجبايتها، ومن 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 فرد في ضوء المقدرة التكاليفية التي يتمتع بها، وهذا يعني أن يتم استقطاع نسبة محددة مثلا 10% من مدخول جميع الأفراد بغض النظر على مقدار الاختلاف بين دخولهم الفردية، وهذا ما يطلق عليه تعبير) الضريبة النسبية (والتي يرى آدم سميث أنها

<sup>8</sup> المرجع سابق ، ص:77.

تحقق العدالة بين المواطنين في تحمل عبء الضريبة. ولكن الفكر المالي الحديث لا يوافق آدم سميث على هذا الرأي لأنه يتبنى مبدأ الضريبة التصاعدية كمدخل لتحقيق العدالة بين المواطنين في تحمل عبء الضريبة.<sup>9</sup> وفي هذا الإطار يرى محمد عباس محرزى أنه لا بد من الحديث عن مبدأين هامين هما:

- مبدأ الشمولية الشخصية

- مبدأ الشمولية 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. وإذا كانت لهم أملاك داخل إقليم الدولة وفقا لمبدأ التبعية السياسية (الجنسية)، كما أيضا المقيمين في إقليم الدولة من الأجانب استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية. وإذا كان هذا المبدأ عاما فقد يرد عليه بعض الاستثناءات التي لا تفقده شموليته<sup>10</sup>.

#### 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 كأراضى 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 التكلفة الحقيقية للمكلف.

و مثال ذلك: تقرير إعفاء للحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف. وكذا تقرير إعفاءات ضريبية بسبب الأعباء العائلية أو التنمية في المعاملة الضريبية بين الدخل حسب مصادرها، حيث يعامل الدخل الناتج عن العمل معاملة ضريبية تفصله عن الدخل الناتج عن رأس المال، وهذا

<sup>9</sup> علي العربي و عبد المعطي عساف ، مرجع سبق ذكره، ص 83.

<sup>10</sup> محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 192، 193 .

المبدأ هو المعمول به في الكثير من الضرائب، وتأخذ 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 ولساواة بين المكلفين بها، كي يتحقق لهم الشعور بالأمان، الثقة والاطمئنان.<sup>11</sup>

ولضمان احترام هذه القواعد تسعى وزارة المالية لوضع الأجهزة المساعدة في التحصيل الضريبي وبأحسن الطرق والضمانات.

## 2- قاعدة اليقين:

تقتضي هذه القاعدة حسب ما يراه آدم سميث أن تكون الضريبة على سبيل اليقين والتحديد دون أن يشوب فرضها أي غموض أو إبهام وذلك بأن يكون سعرها ووعاءها ونصاها وموعدها وإجراءات تحصيلها وكما يتصل بها من أحكام واضحة ومعروفا وبصورة مسبقة بالنسبة للمكلفين تشجيعا لهم على ترتيب التزاماتهم المالية ودفع 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 وما يتفرع عنها من قرارات ولوائح وتعليمات وذلك عن طريق التسيير والإيضاح بشتى الوسائل ولتحقيق مبدأ اليقين يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

- الوضوح في التشريع بمعنى أن تكون النصوص واضحة سهلة الأسلوب دون تعقيد.
- يجب أن تقوم السلطة الموكلة إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عامة الممولين، وأن يساعدهم على تفهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة.
- يجب أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا تحتاج إلى الاجتهاد.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص: 128، 129.

<sup>12</sup> 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.

## المطلب الثالث: أجهزة التحصيل الضريبي

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

ويختار المواطنون عادة من ذوي الخبرة الفنية في المجالات الضريبية، وخاصة الجبائية، ومن ذوي الالتزام السلوكي والخلفي وممن يتقنون استعمال أساليب الجباية البينة، وغير المنفردة مع الأفراد الممولين<sup>13</sup>، 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 ومصادرها.

ب- إذا كان التحصيل عن طريق بنك أو شركة أو منشأة فعليها أن تكلف طالب التحصيل بتقديم حافظة موقع عليه فيها ببيان نوع وقيمة الإيراد وتؤثر على الحافظة 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 مقترنا بإقرار يحرره على النموذج (9) ضريبة موحدة المرفق بصورته، كما أنه إذا كان الدائن من الأفراد المقيمين في مصر أو عقد محرر في الخارج ومشمول بالصيغة التنفيذية، وذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ دفع المبلغ.<sup>14</sup>

## 1- طرق تحصيل الضريبة:

تستعمل الأجهزة التي تطرقنا إليها سالفا 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.

<sup>13</sup> غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان، 1998، ص 171.

<sup>14</sup> مورس ي صادق، قضاء منازعات الضرائب، دار الكتب القانونية المحلية الكبرى، لبنان، 1999، ص 10، 11.

وتجري عمليات التحصيل إما في مقر أجهزة التحصيل الضريبي، وهذه تتناسب مع الأفراد الممولين وإما في مقر الشركات والمؤسسات نفسها، وسواء تم التحصيل من الممولين ومدراء الشركات أو من قبل ممثلهم من المحامين والمحاسبين.

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

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

### 1-3- أسلوب الاقتطاع المسبق:

وفيما سمي بالاقتطاع من المنبع حيث يكلف المسؤول عن جبايتها باقتطاعها من وعاءها، قبل تسليمه إلى صاحبه، ومن ثمة يتسلم المكلف دخله صافيا مخصصا منه الضرائب المستحقة عليه، وتصبح ذمته بريئة من دين الضريبة<sup>15</sup>

### 2- ضمانات التحصيل الضريبي:

لقد قطعت التشريعات المالية والقانونية أشواطاً كبيرة فيما يتعلق بتوفير ضمانات التحصيل الضريبي وهذا حتى تضمن الحكومات الحصول على الأموال الضريبية على الأموال المقدرة والمرسومة، ويكون ذلك بتقرير هذه التشريعات لتعليمات، وقواعد تتعلق بالتحصيل بعيداً عن شواهد العدالة، والمعاملة اللينة.

كما تتبنى هذه القواعد على مظاهر السلوك، والإلزام الأخلاقي وتكرسها في نفوس الممولين وكذلك على مظاهر الإجراءات الإدارية، والقانونية الكفيلة بضمان تحصيل الضرائب، وعلى اختلاف أنواعها. ومن هذه الضمانات الإجرائية الإدارية في تحصيل الضرائب ما يلي:

- امتياز دين الضريبة على غيره من الديون.
- حق الإدارة في الاطلاع على أوراق، وملفات، ودفاتر، وحسابات الممولين.
- عدم جواز المقاصة بين دين الضريبة وبين ديون الممول للأخرين.
- الحجز الإداري والاقتطاع عند المنبع للضريبة من أموال الممولين.
- تكليف الممول تقديم الإقرارات المالية عن نشاطاته المالية والتجارية.
- توقيع العقوبات البدنية والنفسية والمادية والمعنوية على الممولين الممتنعين.

<sup>15</sup> غازي عناية ، مرجع سابق، ص172،171.

- دفع الممول للضريبة مسبقا وقبل المطالبة باستردادها وخاصة عند الزيادة عن مقدارها عملا "بالقاعدة ادفع ثم استرد.

- عطاء حوافز فيشكل خصومات أو مكافأة للملتزمين بدفعها، وفي الأوقات المناسبة.

- عدم وقف دفع الضريبة في أحوال رفع دعاوي بالتظلم منها.<sup>16</sup>

### 3- قاعدة الملائمة في التحصيل:

يقصد بها ضرورة تنظيم أحكام الضريبة بصورة تلاءم ظروف المكلفين بها وتسيير دفعها، وخاصة فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقة إجرائه. تهدف هذه القاعدة إلى عدم تعسف الإدارة المالية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات الربط والتحصيل، وتدعو قاعدة الملائمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة هذه القاعدة.<sup>17</sup>

أما حسب آدم سميث فإنه يرى ضرورة التحري عن أنسب الأوقات وأكثرها ملائمة للممول عند مطالبته بتسديد ما عليه من ضرائب حتى يتمكن من القيام بعملية التسديد بأقل ما يمكن من مشقة.<sup>18</sup>

### 4- قاعدة الاقتصاد في النفقات:

يقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل وأيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة المالية مبالغ كبيرة خاصة في ظل الروتين والإجراءات المعقدة، مما تكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد عام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليه.<sup>19</sup>

<sup>16</sup> غازي عناية ، مرجع سابق ، ص ، ص: 172، 173.

<sup>17</sup> سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 129.

<sup>18</sup> علي العربي و عبد المعطي عساف ، مرجع سابق ، ص: 84.

<sup>19</sup> سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 130.

## المبحث الثاني: أنواع الضرائب وأهدافها 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 وهما: ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة.

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 المال<sup>20</sup>، 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.

وبغض النظر عن الاجتهادات الكتاب الاقتصاديين في محاولة وضع تعريف محدد ومنضبط 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 وتلازم 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.

<sup>20</sup> عدلي ناشد ، الوجيز في المالية العامة ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، 2000 ، ص151.

وأيا 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.<sup>21</sup>

والواقع 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. وبالتالي 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 التكلفة للفرد، وبالتالي الاقتطاع من دخله ما يناسب ظروفه الشخصية بالإضافة إلى أنها مصدراً ثابتاً و دائماً 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.<sup>22</sup>

#### 1-2- الضرائب على رأس المال :

وهي النوع الثاني من أنواع الضرائب المباشرة، وخروجاً على القاعدة الفكرية بضرورة تجديد الوعاء الضريبي تصيب هذه الضرائب رأس المال، وهو وعاء يتصف بالثبات وعدم التجدد.

وقبل 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 أموالاً عقارية أو منقولة أو خدمات أو لا تنتج شيئاً".<sup>23</sup>

في حين أن الضريبة على رأس المال فيقصد بها: «تلك التي تفرض على رأس المال المنتج أي المستخدم في العملية الإنتاجية».<sup>24</sup>

<sup>21</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 154، 153.

<sup>22</sup> مرجع سابق، ص 152.

<sup>23</sup> غازي عناية، مرجع سابق، ص 122.

<sup>24</sup> عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992، ص 162.

وتفضل المالية التقليدية نظام ضرائب الدخل على ضرائب رأس المال نظرا لأن الأول يتوفر فيه عنصر الدورية والتحديد بينهما في حالة رأس المال فهو ثابت وغير متجدد وإن قابلا للزيادة أو النقصان، وباعتبارها أيضا أن الضرائب على رأس المال تهدد بالقضاء على أصول رؤوس الأموال بمرور الزمن.

وفي المالية الحديثة احتلت الضرائب على رأس المال أهمية كبيرة نتيجة لتعدد وتنوعها. حيث تنقسم استنادا إلى دوريتها إلى نوعين أساسيين هما:

◆ الضرائب على رأس المال التي تدفع من الدخل.

◆ الضرائب العرضية على رأس المال والتي 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 وليس منه مباشرة، ولهذا غالبا ما يتصف سعر الضريبة عليه بالاعتدال والسوية، وهي شبيهة بالضريبة على الدخل نوعا ما، وتقتطع منه، ولكن وعاءها هو رأس المال. وللضريبة العادية على رأس المال والتي تدفع من الدخل عدة مزايا نذكرها فيما يلي:

◆ يعتبر رأس المال عن المقدرة التكلفة للممول بصورة أدق.

◆ سهولة تقدير عناصر، وقيمة رأس المال.

◆ إنها أقرب إلى تحقيق العدالة الضريبية.

◆ إنها عامل محفز للاستثمار.

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

تتسم هذه الضريبة بارتفاع سعرها، وعدم انتظامها فهي عرضية، وغير متحددة، ووعاؤها رأس المال ذاته، وهي تقتطع جزءا منه وتؤدي إلى الانتقاص منه، وقد 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.<sup>25</sup>

## 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 وتصرفات معينة يقوم بها الفرد بصدد إنفاقه أو تداوله لدخله.

ومما 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 وقدراته ولذلك فمن غير المتصور أن تفرض عليه ضريبة على الاتفاق غير ملائمة لمقدار ما ينفقه من دخله.

وتتفق كل من الضرائب المباشرة وغير 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 والخدمات التي يتفق عليها أي أن الاقتطاع يتم بصورة غير مباشرة.

ويمكن تقسيم الضرائب غير المباشرة إلى نوعين رئيسيين:

- الضرائب على الاستهلاك

- الضرائب على التداول

### 1-2 الضرائب على الاستهلاك:

تفرض الضرائب على الاستهلاك بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات 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 والخدمات.

<sup>25</sup> غازي عناية، مرجع سابق، ص: 125، 621.

## 2-1-2- الضرائب العامة على الاستهلاك:

يفرض هذا النوع من الضرائب على مجموع السلع والخدمات التي يستهلكها الفرد، فتب دو كأنه ا ضريبة مفروضة على مجموع الإنفاق الاستهلاكي للفرد، وتتميز هذه الضريبة بكونها عينية حيث أنها لا تنظر إلى شخص المستهلك.

وتتخذ الضريبة على الاستهلاك صورا متعددة أهمها:

- الضريبة على المبيعات

- الضريبة على المشتريات

- الضريبة على رقم الاعمال

ومهما تكن الانتقادات التي وجهت إلى هذا النوع من الضرائب فإن الضرورات الاقتصادية والمالية 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 فيما أن يذخره أو يقوم باستثماره في شكل شراء أصول جديدة.<sup>26</sup>

## المطلب الثاني: أهداف الضريبة

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

## 1-الهدف المالي للضريبة :

حسب النظرية الكلاسيكية فإن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضريبة والتي يجب ألا يكون لها أي تأثير اقتصادي.

<sup>26</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 181، 195.

إن هذا المفهوم الذي يحصر دور الضريبة في تغذية صناديق الخزينة العمومية ويعطيها وظيفة مالية بشكل مطلق يرتبط بشكل وثيق بفكرة الدولة الحارسة، وبالتالي لا يمكن تسجيل أي تأثير على المستوى الاقتصادي والاجتماعي 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 وومضاعفات اقتصادية هامة، فالاقتطاع الضريبي يقلص من القدرة الشرائية للأفراد يحدث انعكاسات اقتصادية في نفس السياق، فالضريبة تزيد من أسعار السلع والخدمات وبالتالي تؤثر في حجم استهلاكها.<sup>27</sup>

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، فتتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق وزيادتها في فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية كما تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين، 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. ففيما يخص الأثر الاقتصادي العام، يمكن أن نعتبر أن الضريبة يمكن أن توجه لامتصاص الفائض من القدرة الشرائية وإلى 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 التكاليف الباهظة للبناء، أو تلك الإجراءات المتضمنة قرضا ضريبيا وسلسلة أخرى من التدابير لفائدة السوق المالي (البورصة) (في الجزائر منذ قانون مالية سنة 1995).<sup>28</sup>

كما هو الحال بالنسبة للدول الرأسمالية، فتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق، وزيادتها في فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية

<sup>27</sup> محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 198.

<sup>28</sup> مرجع سابق، ص 200.

كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين بمنحه فترة إعفاء محددة وإعفاء المواد الأولية اللازمة لهذا النشاط باعتباره نشاطا حيويا يحقق التنمية الاقتصادية.<sup>29</sup>

### 3- الأهداف الاجتماعية:

الذي يتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل وعلى سبيل المثال أن يقرر المشروع الضريبي تحقيق الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة، كإعفاء بعض المؤسسات والجمعيات 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 والتبغ.<sup>30</sup>

### 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 القوي المسيطرة على حساب فئات الشعب.

أما في الخارج، فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل: استخدام الرسوم الجمركية) كمنع الإعفاءات والامتيازات الضريبية (لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها) رفع سعر الرسوم (الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية.<sup>31</sup>

واستنادا لما سبق فإنه لا يمكن القول بأفضلية نوع معين من الضرائب على الأخر بل لكل منهما عيوبه ومزاياه ومن ثمة فإن الجمع بينهما أفضل السبل للحصول على الإيرادات اللازمة لمواجهة ظاهرة النفقات العامة.

<sup>29</sup> سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص: 131.

<sup>30</sup> محمد عباس محرزى ، مرجع سابق ، ص: 201.

<sup>31</sup> سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص: 231.

## المطلب الثالث: الآثار الاقتصادية للضريبة

يستلزم موضوع دراسة الآثار الاقتصادية للضرائب معالجة ذلك بالنسبة لكل من الإنتاج والدخل، الأسعار، الاستهلاك، والادخار، وذلك 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 ويتضاعف.

وتفسر ذلك أن المنتجين سيضاعفون من استثماراتهم، وسيزيدون من توظيف رؤوس أموالهم في الإنتاج يحفزهم على ذلك:

1- ضمان حصولهم على أرباح وفيرة، ومستمرة 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، والكافية في عرض منتجاتهم لمقابلة الطلب المرتفع عليها.

وفي 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، وخفض توظيف أموالهم في العمليات الإنتاجية.

ويحفزهم على ذلك الأمور التالية:

1- عدم ضمان حصولهم على أرباح وفيرة، ومستمرة.

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:

وذلك من خلال التأثير في حجم الاستهلاك فالتأثير السلبي على حجم الاستهلاك يؤدي إلى إنقاص حجم الإنتاج وتفسير ذلك: إذا رأى المنتجون أن الناس لا يقبلون على شراء، واستهلاك منتجاتهم فإنهم سيقبلون 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، وسلبيا على فرص تحقق الأرباح المتاحة للمنتجين:

- فإذا ترتب على فرض الضرائب زيادة في معدلات الأرباح المتحققة فإن الطلب على رؤوس الأموال يرتفع وبالتالي فإن عرض رؤوس الأموال المعدة للاستثمار والإنتاج يزيد أيضا مما يؤدي إلى زيادة حجم الإنتاج الكلي.
- وعلى العكس من ذلك: فإذا ترتب على فرض الضرائب نقص في معدلات الأرباح المتحققة، فإن الطلب على رؤوس الأموال يقل، وبالتالي 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، وساعات عملهم فيزيد إنتاجهم، وبالتالي يزيد حجم الإنتاج الكلي إذا توفرت الأمور التالية:

- 1- غذا توفرت لهم أجور نقدية بمعدلات عالية.
- 2- إذا حصلوا على حوافز، ومكافآت نقدية، أو عينية.
- 3- إذا توفرت لهم الرعاية الصحية والرعاية الإجتماعية.
- 4- إذا توفرت الرغبة في العمل ونوعيته.
- 5- إذا تحقق العامل النفس ي المبني على تحقق الحقوق، والحوافز، والمعاملة 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 وقلت الضرائب عليها.

إن تقليل الضرائب على معدلات الأرباح يحفز المنتجين إلى مضاعفة استثماراتهم، مما يرفع من الكفاية الحدية لرأس المال، ويزيد بالتالي من حجم الإنتاج الكلي، ولكن يتوقف هذا أيضا على تحقق المرونة الكافية في عرض الإنتاج لتلبية الطلب الكلي النقدي المرتفع عليها<sup>32</sup>.

## الفرع الثاني: آثار الضرائب على الدخل

سعت أكثر الدول إلى استخدام الضرائب لمعالجة التفاوت السحيق وتحقيق التقارب بين دخول الأفراد ولقد أثبتت ضرائب الدخل التصاعدية تفوقا لا يضارع في هذا المجال، وأصبح نجاح بريطانيا في إعادة توزيع دخلها القومي أثناء فترة الحرب العالمية الثانية، معتمدة في ذلك أساسا على ضرائب الدخل التصاعدية، مثلا يقتدى به في السياسات المالية، بل لقد أصبح التصاعد الضريبي وبعد أن فقد كل مبرراته الإقتصادية لا يعتمد في جوهره - كما رأينا من قبل - إلا على فلسفة اجتماعية تطالب بتقريب التفاوت بين دخول طبقات المجتمع.

إذا فضرائب كسب العمل التصاعدية - خاصة إذا ما اقترنت كما هو المعتاد بتقرير الإعفاءات لشرائح الدخل المنخفضة ومراعاة الأعباء العائلية والظروف الشخصية للممول - هي خير ما يعين الدولة في إعادة توزيع الدخل بغية تقليل التفاوت بين دخول الأفراد المختلفة.

وهنا أيضا نجد أن للكيفية التي يتم بها اتفاق حصيلة الضريبة أثرها البالغ على تحقيق التوزيع الأمثل للدخل فقد تعرقل السياسة الاتفاقية ما تهدف إليه الضريبة، بل وقد تلغي 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 الاتفاقية بحيث تؤدي إلى زيادة الخدمات والمنافع التي يستفيد منها أصحاب الدخل المنخفضة فإن ذلك سيؤدي إلى زيادة الدخل الحقيقية لأفراد الطبقات الدنيا.

ولا يخفى أن عملية توزيع الدخل في حد ذاتها سوف تؤدي بدورها إلى التأثير على متغيرات الإقتصاد القومي مثل: معدل تكوين رؤوس الأموال، ومستوى الإستثمار والعمالة وعلى تخصيص الموارد الإقتصادية بين الاستعمالات المختلفة، وهكذا يتضح لنا أن ضرائب كسب العمل التصاعدية عن طريق تحقيقها لإعادة توزيع الدخل ومن ثم

<sup>32</sup> غازي عناية، مرجع سابق، ص 162.

تغيرا التركيب الطبقي للقطاع العائلي سوف تؤثر مرة أخرى بطريقة غير مباشر على حجم الإنتاج والدخل القومي ومكوناته<sup>33</sup>.

إن تقليل الضرائب على معدلات الأرباح يحفز المنتجين إلى مضاعفة استثماراتهم، مما يرفع من الكفاية الحدية لرأس المال، ويزيد بالتالي من حجم الإنتاج الكلي، ولكن يتوقف هذا أيضا على تحقق المرونة الكافية في عرض الإنتاج لتلبية الطلب الكلي النقدي المرتفع عليها<sup>34</sup>.

### 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 المالية 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 طويلا 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 الربوية 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.

و تؤدي الضرائب غير المباشرة إلى نفس النتيجة خاصة على الصادرات والواردات، 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 والإدخار، وحيث أن الضرائب لا تتعدى كونها اقتطاعا نقديا من دخول الأفراد، فإنها تؤدي إلى نقص في مكونات الدخل من استهلاك وادخار، و يختلف مدى التأثير باختلاف الفئة التي يقع عليها عبء الضريبة وعلى 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،

<sup>33</sup> حامد بن المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، 2000، ص 297، 296.

<sup>34</sup> علي العربي، د. عبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، الكويت، ص 99.

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 الاستهلاك و الادخار تبعا لنوعها، فالضرائب المباشرة و هي تتخذ من الدخل وعاء لها يكون أثرها في الإدخار أكثر منه في الاستهلاك، 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 الأف راد 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.<sup>35</sup>

<sup>35</sup> حامد بد المجيد دراز، مرجع سابق، ص، ص 198.199

### خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل والخاص بماهية الضريبة وأثارها الاقتصادية، التطرق لمختلف الجوانب الخاصة بالضريبة من: مفاهيم، خصائص، أهداف، وكيفية تسويتها الفنية، وأخيرا مختلف الآثار الاقتصادية لها.

حسبما ذكرناه فإن الضريبة هي عبارة عن فريضة نقدية جبرية دفعها يكون بلا مقابل مباشر ونهائي، تخضع المجموعة من مبادئ و القواعد تتمثل في مبدأ العدالة اليقين، الملائمة في التحصيل و أخيرا قاعدة الاقتصاد في التحصيل، و الهدف من هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة و مصلحة المكلفين أي أنها تحقق مصلحة المكلفين بها من جهة أخرى تحقق مصلحة الخزينة العمومية كما نستخلص أيضا أن الضريبة إلى جانب كونها تمويلية فهي أيضا وسيلة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية.

ولقد أتضح إن كل دولة تختار مزيجا ضريبيا خاصا بها إذ أن هذه النظم لا تكون شرطا في كل دولة، المهم أن تحقق ما خططت لتحقيقه كما نجد إن تطبيق هذه الضرائب و تنفيذها ينجر عنه وقوع عدة آثار التي بدورها تؤثر بصفة مباشرة على النشاط الاقتصادي لدولة، نذكر أهمها تأثيرها على الدخل و الإنتاج والاستهلاك و الأسعار و الادخار.

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

إن معظم الدول تهدف للوصول إلى أعلى مستوى من التقدم و التنمية و القضاء على المشاكل إقتصادية و السياسية بالدرجة و الأولى لأهميتهما كامتصاص نسبة من البطالة و رفع القدرة الشرائية و ترجع هذه الأسباب هذه المشاكل إلى خلفيات متعددة و تختلف باختلاف البلدان كسوء التخطيط و تناقضات الهيكلية ، مما يؤدي إلى تحطيم البنية الإقتصادية وهذا ما يتوجب اتخاذ سياسات إقتصادية ناجعة و فعالة من أجل تحقيق التوازن الإقتصادي الكلي و لكي يكون هناك تسيير جيد لهذه السياسات تحتاج بطبيعة الحال إلى أموال ضخمة.

فالحاجة إلى هذه الأموال الضخمة تجعل الدولة تلجأ إلى الإصدار النقدي الذي في كثير من الأحيان ينجم عنه سلبيات و انعكاسات عديدة على الإقتصاد كالتضخم على سيل المثال و في حالة عدم كفاية التمويل يؤدي إلى الاستدانة من الدول الأخرى مما ينجم عنه كذلك أزمة جديدة تسمى التبعية الإقتصادية.

إن وجود الدولة منحصرة بين هذه المشاكل و المخاطر يتوجب عليها التفكير و إيجاد البدائل الأمثل و السياسات الأكثر فعالية توفر لها ما تحتاج إليه من الأموال دون تهديد إقتصادها لذا لم تجد من سبيل إلا الجباية " الضرائب " و مع توسع نطاق و أنواع الضرائب أصبحت من إيرادات الدولة الهامة جدا في إقتصادها و عبء تقيل على عاتق المكلفين بأدائها والشبح الدائم إن صح القول . وهذا ما أدى إلى ظهور ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي التي أصبحت تهدد إقتصاديات الدول.

و على هذه الظاهرة نستعمل دراستنا لمعرفة ما هي ظاهرة التهرب الضريبي و ما هي أسباب هذه الظاهرة و انعكاساتها على الإقتصاد الوطن

## المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.

إن ظاهرة التهرب الجبائي أصبحت من أكبر انشغالات الدولة والباحثين في ميدان التشريع الجبائي ، كونها أخذت بعدا وطنيا ودوليا في الإساءة للحياة الإقتصادية للمجتمع. ومع تطور النشاط الإقتصادي والإجتماعي وما صاحبه من تطور للتشريع الضريبي ، أخذت ظاهرة التهرب عدة أشكال وأوجه بحكم أنها ناتجة عن عدة أسباب ودوافع.

ويعد التهرب الضريبي جرما يعاقب عليه القانون في معظم بلدان العالم، ويُعَرِّض الضالعين فيه للمساءلة أمام القضاء وعقوبات مدنية وجنائية، قد تصل إلى السجن.

ويجب التمييز في هذا المجال بين التهرب الضريبي -المجرّم قانونا- والتجنب الضريبي مشروعة لا يحاسب عليها القانون، وإن كان بعضها مدفوعا بنية استغلال الثغرات الموجودة في نصوص القوانين بنية تجنب الضريبة أو تخفيضها إلى أقصى حد ممكن.

## المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

## التهرب الضريبي

هي تلك الطرق غير القانونية التي يستعملها المكلف بالضريبة قصد تجنب دفع الضريبة قدر ما استطاع، باستغلاله للثغرات الموجودة في النظام الجبائي خاصة أو تدليس و الاحتيال والتصريحات الكاذبة. ويمكن وضع عدة تعاريف له نذكر منها:

“يقصد بالتهرب من الضريبة امتناع الممول الذي توفرت فيه شروط الخضوع لها عن الوفاء بها، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الحيل والغش وهي مختلفة ومتعددة”  
 “يراد به ما يعتمد إليه الأفراد أحيانا من الإفادة مما في قانون الضرائب من ثغرات ينفذون منها، للتخلص من الإلزام بدفع الضريبة”

“يقصد بالتهرب الضريبي لجوء الأفراد الى وسائل غير مشروعة للإمتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم ، او دفعها ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانونيا”<sup>36</sup>

أو هو أيضا

اللجوء إلى استخدام طرق غير مشروعة قانونياً للالتفاف على الحكومة من دفع الضرائب المترتبة على الشركات والمؤسسات ، أي أنه نشاط غير قانوني يقوم به إمّا الأفراد أو المنظمات لتجنب دفع الالتزامات المترتبة عليهم مقابل

<sup>36</sup> براغ محمد الإقتصاد غير الرسمي : مظاهره و أسبابه العلوم الاقتصادية 2001 ج ص 56

مشروعات أو أملاك حقيقية اتجاه الدولة ، وذلك من خلال طرقٍ مختلفة منها: تحريف معدّل الإيرادات الداخلية للمنظمات، وعدم الإفصاح عن الأرقام الحقيقية، أو من خلال تضخيم مبالغ الخصومات، مع إخفاء الوثائق التي تبين حجم الأموال والفوائد المترتبة عليها، ويتسبب ذلك بالطبع بخسائر كبيرة للحكومات، نجد مما سبق، أنّ التهرب الضريبي هو أداة احتيال على الحكومات من قبل الأفراد والمؤسسات، بهدف عدم الالتزام بدفع المستحقات المترتبة على الأصول والدخل

### المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي

لكي نحدد أنواع التهرب الضريبي، يتعين دراسة كل من الغش الضريبي الداخلي والتهرب الضريبي الخارجي.

#### 1- الغش الضريبي الداخلي

الغش الضريبي الداخلي يؤسس في حقيقته على التهرب القانوني المتمثل في خرق القانون، ومنه فالممارسات التي تتم في هذا الاتجاه تخرج عن إطار القانون وحدوده والغش الضريبي الداخلي يتم داخل الحدود الإقليمية للدولة وبمخالفته لأحكام القانون الضريبي الداخلي وفي نفس الاتجاه عرفت الدكتورة "سوزي عدلي ناشد" بأن: "الغش الضريبي الداخلي هو التهرب الذي يحدث داخل إقليم الدولة بمخالفة القانون الضريبي الداخلي، وذلك بصرف النظر عن جنسية الممول وما إذا كان من رعايا الدولة أو شخصا أجنبيا عنها، فالعبرة هنا ليست بالجنسية ولكن بما يترتب على التهرب من خسارة ومن ضياع مورد هام من موارد الدولة الأساسية." [2] في هذا النوع من التهرب نجد الأفعال المرتكبة في إطار التهرب تتم داخل الحدود الدولية (إقليم الدولة) والملزم يجد نفسه في مواجهة إدارة ضريبية وحيدة.

وفيما يتعلق بالطبيعة القانونية لإقليمية الضريبة في إطار الضريبة على الدخل فالمادة 23 من المدونة العامة للضرائب تنص على أن يخضع للضريبة على الدخل:

–الأشخاص الطبيعيون الذين لهم موطن ضريبي بالمغرب فيما يخص جميع دخولهم وأرباحهم ذات المنشأ المغربي أو الأجنبي ؛

–الأشخاص المتوفرون أو غير المتوفرين على موطن ضريبي بالمغرب إذا حققوا أرباحا أو قبضوا دخولا تخول حق فرض الضريبة عليها للمغرب، عملا باتفاقيات تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل ؛

–الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم موطن ضريبي بالمغرب فيما يخص جميع دخولهم وأرباحهم ذات المنشأ المغربي.

وفيما يتعلق بإقليمية الضريبة على الشركات فتحددها المادة 5 والمادة 88 بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة حسب مقتضيات المدونة العامة للضرائب.

وكل العمليات والأنشطة التي تم ذكرها في إطار الضريبة على الدخل التي أحلنا عليها في إطار الضريبة على الشركات والضريبة على القيمة المضافة إذا تخللها تهرب ضريبي بأي صورة من أشكاله يعتبر تهربا داخليا.

ومن حالات الغش الضريبي الداخلي استعمال الملزم لإحدى الوسائل التي جاءت حصرا كالتالي:

–تسليم أو تقديم فواتير صورية؛

–تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية؛

–إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونيا؛

– بيع بدون فواتير بصفة متكررة؛

– اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدلسية في خصومها قصد افتعال العسر إعاها

وبهذا فقد غل المشرع المغربي يد الإدارة الضريبية بتعداد حالات الإفلات أو التملص من الضريبة في إطار الجزاءات الجنائية، وهكذا لا يمكن للإدارة الجنائية المطالبة بتطبيق الجزاءات الجنائية إلا إذا أثبتت إتيان الأعمال السالفة الذكر.

## 2- التهرب الضريبي الخارجي

لم يعد التهرب الضريبي يقتصر على حدود دولة معينة فقط، بل أضحى يشكل ظاهرة دولية تمتد إلى جميع أنحاء العالم، رغم الإجراءات المتخذة من طرف بعض الدول التي تصل إلى حد تطبيق عقوبات جنائية ضد مرتكبيه، ولكن رغم ذلك لازالت مظاهر التهرب الضريبي الدولي تغزو الموارد الجنائية للدولة التي تتساهل أو تتغاضى عن هذه الممارسات غير المشروعة.

وترجع ظاهرة التهرب الضريبي الخارجي بالأساس إلى الانفتاح الاقتصادي نتيجة اتساع التجارة الدولية واندماج الاقتصاديات المختلفة في إطار اقتصاد عالمي، نظرا لتداعيات العولمة، الشيء الذي أدى إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السيادية للدول. مما دفع بالممولين إلى محاولة التخفيف من العبء الضريبي الذي يتحملونه على المستوى الداخلي وعلى الصعيد الخارجي

وبناء عليه، يمكن تعريف التهرب الضريبي الدولي أو الخارجي كما جاء في تقرير صادر عن الأمم المتحدة بأنه يعني " ... الخرق الإداري والتعمد للقانون الغرض منه عدم إخضاع الدخل الدولية للضريبة التي هي خاضعة لها حسب التشريع الجنائي لدولة ما

ويتم ارتكاب هذا النوع من التهرب الضريبي بالخصوص من طرف الشركات المتعددة الجنسية التي تعتمد إلى وضع مركزها الاجتماعي في دولة تتميز قوانينها الضريبية بالمرونة وكثرة الإعفاءات، بل أحيانا يتم اللجوء إلى نقل المركز الاجتماعي للشركة إلى دولة تسمى بالجنة الضريبية "les paradis fiscaux" مستعملين بذلك كل الأساليب الاحتيالية والتدلسية الحديثة في مجال التهرب الضريبي الدولي.

وقد عرف الفقه المصري بكونه: " كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول ومن شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، يستوي في ذلك أن يسلك المشروع دولي النشاط طرقا مشروعة او غير مشروعة أو تتوفر لديه إرادة التهرب أم لا، وأيما كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيف عبئه الضريبي أو إسقاطه تماما.

ومن كل ما تقدم، يظهر وبشكل جلي أن الأسباب الموضوعية التي تساعد على ظهور وانتشار التهرب الدولي هو التوسع الحاصل في مجال حجم الاستثمارات الدولية والتجارة الحرة التي أنت بها السياسة الرأسمالية الليبرالية، وذلك من خلال رفع الحواجز أمام تنقل الأشخاص والشركات المتعددة الجنسية. فغالبا ما يتم استعمال " الجنات الضريبة ". كطريق معبد للتهرب الضريبي الدولي.

## المطلب الثالث : الفرق بين الغش والتهرب الضريبي

التجنب الضريبي هو محاولة لتقليل مقدار الضريبة التي يتعين على دافعي الضرائب دفعها أثناء البقاء ضمن الحدود التي يحددها القانون، والكشف الكامل عن المعلومات المادية للسلطات الضريبية المعنية. فعندما يتم اتخاذ إجراءات لتقليل الضرائب دون خرق القانون، ولكن هذه الأعمال تتعارض مع روح القانون، ويسمى التجنب الضريبي.

التهرب من ناحية أخرى، هو العكس التهرب الضريبي. إنه تهرب من الضرائب من خلال وسائل غير مشروعة. وعادة ما ينطوي التهرب الضريبي على التحريف المتعمد أو إخفاء الطبيعة الحقيقية للشؤون لتقليل الالتزامات الضريبية الإجمالية. الأفراد والشركات تشويه دخلهم للسلطات الضريبية ويمكن أن يتم هذا تحريف عن طريق إخفاء المال مع الفائدة الانفس على ذلك في حسابات خارجية، أو تحت الإبلاغ عن الإيرادات الفعلية المكتسبة.

يمكن اعتبار التجنب الضريبي وسيلة للتهرب من واجب دفع الضرائب بشكل غير قانوني، أو قد يكون أيضا وسيلة للمواطنين لإيجاد طرق قانونية لتجنب دفع ضرائب أكثر من اللازم. ولكن التهرب من دفع الضرائب يعتبر جريمة في جميع البلدان تقريبا، ويشترط القانون أن على الشخص الذي يتهرب من الضرائب أن يدفع جزاءات، مثل الغرامات، أو في بعض الحالات السجن، ولكن إذا ارتكب غش ضريبي عن طريق تزوير الوثائق، فإنها بالتأكيد جريمة..<sup>37</sup>

يشمل كل من تجنب الضرائب والتخطيط الضريبي ترتيبات للحد من الضرائب. في التخطيط الضريبي الفعال، ونتيجة لهذه الترتيبات تتفق مع القصد من القانون، ولكن عندما يقلل التخطيط الضريبي الضريبة المستحقة من خلال الطرق التي تتعارض مع روح القانون، كما هو معروف التهرب من دفع الضرائب. ولذلك، فإن تجنب الضرائب يختلف عن التخطيط الضريبي. ومن الأمثلة على تجنب الضرائب، تغيير هيكل الأعمال من خلال التأسيس، وإنشاء الشركة في المملكات الضريبية، أو الاقتراعات الضريبية. ووفقا لتقدير الضرائب، فإن تجنب الضرائب هو التخطيط الضريبي المسيء وغير المقبول، كما يجري اتخاذ تدابير مختلفة لمكافحة التهرب الضريبي من خلال رصد اتجاهات تجنب الضرائب، والتشاور مع إدارة الشؤون المالية بشأن التغييرات التشريعية المتعلقة باستراتيجيات التهرب الضريبي التعسفية، وضمان الاتصال في الوقت المناسب بمراجعي حسابات، وتكييف الطريقة التي يتم بها التدقيق من قبلهم و .<sup>38</sup>

<sup>38</sup> سوز عاة أشنج مية، سا ج ص 26 ج 52.

في الأعمال التجارية، يمكن لدافع الضرائب تجنب الضرائب فيما يتعلق بضرائب العمالة والمبيعات وضرائب الإنتاج وضرائب الدخل والضرائب المحلية. ويؤدي التهرب الضريبي إلى وجود فجوة ضريبية، وهو ما يمثل فرقاً بين مجموع الضرائب المستحقة ومبلغ الضريبة المدفوعة فعلياً بعد إخفاء الدخل عمداً. والتهرب الضريبي جريمة خطيرة، ولكن يمكن تجنبه وينبغي تجنبه. إذا كنت غير قادر حالياً على تقديم جميع الإقرارات الضريبية، أو لديك أي دخل غير معلن، يجب أن تخرج نظيفة وتقديم جميع الوثائق إلى السلطات الضريبية من أجل حل المشاكل الضريبية الخاصة بك. وكلما سرعان ما عرضت أصولك، كلما كانت فرص تجنب الغرامات والسجن أفضل<sup>39</sup>

المبحث الثاني: طرق و اثار التهرب الضريبي و أسبابه

المطلب الاول: أسباب التهرب الضريبي<sup>40</sup>

. افترضت دراسة وضعها الفقيهان /Allingham & Sandmo/ عام 1972، حول دراسة سلوك المكلف الفرد للتهرب الضريبي، وجود ثلاثة عوامل مؤثرة في لجوء المكلف إلى تعظيم منفعتيه، من خلال قرار التهرب الضريبي. هذه العوامل هي: احتمال كشف التهرب والتعرض للمعاقبة، ومعدل العقوبة المفروضة في حال كشف التهرب، وأخيراً درجة كره المكلف للمخاطرة. ويمكن تلخيص أسباب التهرب الضريبي فيما يلي:

■ الأسباب النفسية والسلوكية: إن نطاق وحجم التهرب الضريبي يختلفان من بلدٍ إلى آخر، ويختلفان أيضاً من شخصٍ إلى آخر متأثراً بمجموعةٍ من العوامل النفسية التي تحكم سلوك المكلفين، والتي قد تخفف أو تزيد من الآثار الاقتصادية المترتبة على الضريبة والمرتبطة بها على نحو وثيق.

فالأسباب النفسية للتهرب الضريبي ترتبط برغبة الفرد في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، وذلك يعود إلى التكوين الفطري للإنسان القائم على حب المال والحرص عليه. وتتجسد تلك الأسباب في:

أ. أهمية النقود لدى الفرد: باعتبارها تمثل وسيلة مبادلةٍ رئيسيةٍ يستخدمها الفرد للحصول على ما يشبع حاجاته ورغباته، ومن هنا تنشأ قيمة النقود. أما هي في ذاتها فلا تتضمن أي قيمة اقتصادية حقيقية. ومن ثم تبدو لدى الفرد الرغبة المنطقية

<sup>39</sup> غازي عناية المالية العامة و التشريع الضريبي، الطبعة الأولى 1998 ص 182,183

<sup>40</sup> ناصر مراد' التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، الجزائر 2004 ص 295

في الاحتفاظ بأكبر قدرٍ ممكن من ثروته أو دخله، يهدف تحقيق أقصى إشباع ممكن لحاجاته. لذا فهو يقاوم عادةً أي إجراء أو سلوكٍ قد يحرمه أو ينقص من هذا الدخل أو الثروة.

ب. العبء النفسي للضريبة: ويتجسد في انطباعات المكلفين الناجمة عن تكليفهم بالضريبة، والتي ينعكس صدها على تصرفاتهم. وهنا يُميز بين الضغط الضريبي الذي يشير إلى المعنى الموضوعي للعبء الضريبي وبين مصطلح العبء النفسي للضريبة الذي يعبر عن الجانب النفسي لفرض الضريبة على المكلف.

ويعللون هذا الاختلاف، بأنه ناجم عن تفاوت الإدراك لدى المكلفين، أي تفاوتهم في إدراك مفهوم الضريبة ودورها وحرصها وكيفية إنفاق حصيلتها، وهو أحد المفاهيم الأساسية المحددة للسلوك الإنساني، والذي يختلف تبعاً لاختلاف شخصيات هؤلاء المكلفين ودرجة تعلمهم. فالتهرب الضريبي هو رد فعل المكلف الناتج من شعوره بعبء الضريبة، لذا، كلما ازداد شعوره بعبء هذه الضريبة نفسياً ازداد لديه دافع التهرب من أدائها.

فإن مبالغة المشرع في فرض معدل للضريبة لا يتناسب مع مقدرة المكلف من شأنها أن تزيد العبء النفسي لتلك الضريبة عليه وتنفره منها، ومن ثم فقد يسعى إلى التخلص من أدائها بأي وسيلةٍ كانت، إما بالتجنب من خلال التخلي عن النشاط الخاضع للضريبة، وإما عن طريق التهرب من أدائها.

ج. أثر العامل التاريخي في سلوك المكلف: ففي بداية الحياة السياسية للمجتمعات عموماً، وعندما كانت الدولة تتجسد في شخص الحاكم الفرد، سواء كان ملكاً أم امبراطوراً، كان المال العام لا ينفصل عن المال الخاص بالحاكم، وهذا يعني أن الضرائب التي كانت تجبي من المواطنين بأساليب العسف والإكراه، كانت تدخل ضمن أمواله الخاصة، فيزداد بها الحاكم سلطاناً ونفوذاً، ويزداد شعور دافعها بالقهر والظلم. وذلك أنتج ميراثاً تاريخياً بغيضاً لدى الشعب تجاه الضرائب، انتقل من السلف إلى الخلف، وتضمن قدراً كبيراً من النفور منها ومن أدائها.

وعلى الرغم من تطور الدولة، من مختلف النواحي، ومن الناحية السياسية تحديداً، وعلى الرغم من فصل الذمة المالية للحاكم عن مالية الدولة، إلا أن الشعور بضرورة الإفلات من أعباء الضرائب بقي مسيطراً على الأفراد، خاصةً أن هناك بعض الدول ما زالت حتى الآن تمارس نوعاً من القهر في فرض الضرائب على المواطنين.

أما ما يتعلق بالأسباب السلوكية التي تسهم في حدوث التهرب الضريبي، فيمكن إجمالها فيما يلي:

أ. انخفاض المستوى الأخلاقي السائد في الدولة: لوحظ في كثيرٍ من الدول. وخصوصاً النامية منها. أن الشعور الأخلاقي تجاه الالتزام الضريبي مازال ضعيفاً جداً، حتى ساد الاعتقاد لدى الكثير من الأفراد بأن سرقة الخزانة العامة للدولة لا يعد سرقةً، بل هي لباقة ومهارة. وهذا الشعور يتضمن قدراً كبيراً من الخطورة، ويعكس روح العصيان والاستهتار بالقيم والأخلاق، ويقلل من شأن الدولة ودورها. كما أنه يخرق مفهوم التضامن الاجتماعي القومي، لأن قلةً من الأفراد يوفون بالتزامهم الضريبية احتراماً منهم للالتزام الأخلاقي بهذا المفهوم، في حين يسعى آخرون إلى الاستفادة من أكبر قدر ممكن من المنافع العامة، من دون المشاركة في تحمل أعبائها.

ب. مدى رضا المكلف عن الواقع السياسي: الرضا السياسي لدى المكلف يشكل عاملاً مهماً في تقليص دوافعه حيال التهرب الضريبي، إذ توجد علاقة سلبية بين الالتزام الضريبي وبين المشاعر المعادية للحكومة، فيقدر رضا المكلف عن واقعه السياسي أشخاصاً وسياساتٍ، يكون متقبلاً ما يفرض عليه من ضرائب من قبل السلطة السياسية في الدولة، فالوقائع التاريخية تؤكد أن معظم الثورات التي قامت على مر السنين كان أحد دوافعها الرئيسية عدم رضا المكلفين عن الواقع السياسي وسخطهم على النظام الضريبي السائد. وقد أثبت التاريخ الإنكليزي والفرنسي أن الوصول إلى مرحلة فرض الضرائب من قبل ممثلي الشعب (المجالس النيابية) هو حصيلة ثوراتٍ دامية. أما إذا شعر المكلف بالإحباط من سلوك أفراد السلطة لاعتقاده بأنهم يبذلون معظم جهودهم في الاحتفاظ بامتيازاتهم وزيادة مكاسمهم الشخصية فذلك سوف يدفعه إلى عدم الالتزام بدفع الضرائب المكلف بها والتهرب منها.

■ 2. الأسباب الاقتصادية: وهي تؤدي دوراً بارزاً في خلق ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها، لأن النظام الضريبي هو جزء من النظام المالي، الذي هو جزء من النظام الاقتصادي للدولة، وهذا يعني تأثر النظام الضريبي بجميع العوامل الاقتصادية في الدولة، سواء تعلق بالظروف الاقتصادية للدولة بوجه عام أم بالوضع الاقتصادي للمكلف.

أ. فيما يتعلق بالظروف الاقتصادية للدولة: في حالة الرخاء الاقتصادي للدولة، تزداد حركة البيع والشراء والاستيراد والتصدير، وغيرها من مظاهر الحياة الاقتصادية، مما يترتب عليه زيادة في دخول وأموال الأفراد، فتزداد فرص نقل العبء الضريبي. وفي الحالتين لن يشعر المكلفون بثقل عبء الضريبة المفروضة عليهم، ومن ثم لن يلجؤوا إلى التهرب من أدائها خشية المساءلة القانونية، ما داموا قادرين على ذلك. أما في حالة الكساد الاقتصادي فيحدث العكس، إذ يترتب على هذه الحالة أمران غايةً في الخطورة وهما:

< لجوء الدولة. في سبيل مواجهة احتياجاتها النقدية الناجمة عن الظروف الصعبة السائدة. إلى فرض ضرائب جديدة، مما يزيد العبء الضريبي على المكلفين.

< ضعف مقدرة المكلفين على دفع الضرائب المستحقة نتيجة لصعوبة الأوضاع الاقتصادية العامة، مما يزيد عبئها عليهم. وفي كلتا الحالتين سيحاول المكلف التخلص من الضريبة عن طريق التهرب من أدائها.

ب. أما من حيث الظروف الاقتصادية للمكلف: فالوضع الاقتصادي للمكلف إما أن يدفعه إلى التهرب الضريبي، إذا ما كان يعاني ضعف الدخل، وذلك لأن اقتطاع الضريبة من هذا الدخل يعني إنقاص مقدرته المالية عن الحد الأدنى اللازم لإشباع حاجاته الأساسية، مما يدفعه إلى الحفاظ على دخله كاملاً قدر المستطاع. أما إذا كان المردود الاقتصادي للمكلف جيداً فإن اقتطاع الدولة للضريبة لن ينقص من قدرته المالية على إشباع حاجاته الأساسية، مع التأكيد طبعاً على المفهوم النسبي للحاجات الأساسية لكل مكلف، وعندها لن يكون المكلف مدفوعاً إلى التهرب من الضريبة وسيقوم بأدائها. ويسهم في هذا التوجه لدى المكلف شعوره بالمردود الإيجابي العائد عليه من دفع الضريبة، فإن لاحظ وجوده سارع إلى دفع ضرائبه، أما إذا افتقده فسي توجه عندئذٍ إلى التهرب من الضرائب بالطريقة التي يراها مناسبة.

■ الأسباب التشريعية: التشريع الضريبي هو "مجموعة القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة بغرض فرض الضرائب وتنظيم طرق تحصيلها وجبايتها، كما يتضمن أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية، والتي تمثل سوابق قضائية يتم اقتفاء آثارها فيما بعد" إذ يقوم النظام الضريبي على ثلاثة عناصر رئيسية هي: التشريع الضريبي والإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي.

وللأسباب التشريعية أثر بارز في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي. ممثلةً في العناصر التالية:<sup>41</sup>

أ. مسلك المشرع في اختيار الفن الضريبي: تختلف مناهج المشرعين في اختيار الفن الضريبي الهادف للحصول على الاقتطاع الضريبي المقرر، سواء على الدخل أم على رأس المال. ويتضمن الفن الضريبي كيفية تحديد الوعاء الضريبي ومقدار الضريبة الواجبة الاقتطاع.

فنوع الضرائب المفروضة يحدد حجم التهرب منها؛ لأنه بقدر ما تكون الضرائب ملائمة للظروف الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع؛ يكون المشرع ناجحاً عبر الفن المستخدم في تحقيق الأهداف المطلوبة من السياسة الضريبية. ففرص التهرب في الضرائب غير المباشرة، كالضرائب على الاستهلاك، أقل منها في الضرائب المباشرة، كالضرائب على الدخل؛ لأن الأولى تحقق وتجي بمناسبة القيام بتصرف معين خاضع للرقابة من الإدارة الضريبية، كالشراء أو عبور الحدود، من دون الاعتماد على إقرارات المكلف، لذلك تكون فرص التهرب من أدائها ضئيلة للغاية. بعكس الثانية التي تتحقق وترتبط بناءً على إقرارات مقدمة من المكلف، قد تحتل الإخفاء أو التقليل من وعاء الضريبة، لذا ففرص التهرب منها تكون كبيرةً.

ب. مسلك المشرع في التنظيم الوضعي للضريبة: فالمشرع ذاته قد يتيح الفرصة أمام المكلفين للتهرب من الضرائب، وهذا من خلال أوجه القصور التي قد تعتري مسلكه المتبع في التنظيم الوضعي لتلك الضرائب، خصوصاً في الدول النامية، حيث تبرز مظاهر هذا القصور التشريعي في عدة نقاطٍ مثل:

< عدم وضوح النص التشريعي الضريبي: الذي يتجلى إما في نقصي يعتريه، بحيث يغفل المشرع بنداً أو عبارةً أو كلمةً في صيغة النص القانوني، مما يتيح فرصةً للمكلف للتهرب من دفع الضريبة أو عدم الخضوع لها أصلاً.

< وجود العبارات المهمة والفضفاضة في النص القانوني الضريبي: فوجودها يسمح باختلاف التأويل والتفسير بين الأطراف المعنية، سواء كان المكلف أم الإدارة الضريبية. مما يسبب نزاعاتٍ وخلافات بين الطرفين، قد تطول حتى تفقد الحصيلة الضريبية أهميتها وجدواها، أو تمكن المكلف من التخلص من أعبائه الضريبية نهائياً.

< حصر المفاهيم القانونية في حالاتٍ محددة، كمفهوم التهرب الضريبي، كما فعل المشرع المصري في أثناء تعريفه لمفهوم التهرب الضريبي، إذ حصر الحالات التي تشكل تهرباً ضريبياً معاقباً عليه بست حالاتٍ فقط، وهي لم تشمل جميع الحالات

<sup>41</sup> عبد الحميد قاضي الجامعة المصرية، مبادئ المالية العامة

الواقعية التي يمكن أن تشكل تهريباً ضريبياً، وهذا منح المكلفين مكنة استغلال هذا التقييد الخاطئ في القيام بالتهرب من دون أدنى مساءلة قانونية تترتب عليهم.

ج. التعارض وعدم التنسيق بين القوانين الضريبية: التعارض في القوانين يتخذ عادةً إحدى صورتين، فهو إما تعارض داخلي Internal consistency ينشأ بين نصٍ ضريبي ونصٍ ضريبي آخر ضمن القانون الضريبي ذاته. وتعاني بعض التشريعات الضريبية في معظم الدول النامية وجودَ هذا النوع من التعارض بين نصوصها، وإما تعارض خارجي External consistency ينشأ بين أحد نصوص التشريع الضريبي ونصٍ آخر من نصوص القوانين غير الضريبية، التي تنظم شؤوناً اقتصادية ومالية، وتتضمن إشارة إلى الضرائب، كقانون سوق المال.

د. عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته: يعد مبدأ استقرار التشريع من المبادئ القانونية المهمة، باعتباره أحد دعائم العدالة المكفولة للمواطنين. وفيما يخص التشريع الضريبي، فإن استقرار المعاملات الاقتصادية والمالية وثبات المراكز القانونية المتعلقة بها كلها مسائل تقتضي خضوع الأفراد لقواعد قانونية تتسم بالاستقرار، حتى لا يثير تلاحق تعديل أو تغيير القوانين اضطراباً في حقل الحقوق والالتزامات ينشأ منه تغيير في المراكز القانونية للممولين.

■ الأسباب الفنية والإدارية: هناك مجموعة من العوامل الإدارية والفنية التي تسهم على نحوٍ بارز في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وغيرها من الظواهر المخلة بالوضع الضريبي والمالي في الدولة، ومن أهمها:

أ. عدم كفاءة الإدارة الضريبية: تعرف الإدارة الضريبية "بأنها تلك الأجهزة التي يعهد إليها بتطبيق القوانين الضريبية، بدءاً من حصر المكلفين مروراً بربط الضريبة ثم انتهاءً بتحصيلها".

إذ يناط بتلك الإدارة تطبيق القانون الضريبي، بما ينجم عنه من علاقات صعبة ومتشابكة بينها وبين المكلفين. وتبدو أهمية هذه الإدارة في كونها يعهد إليها بمهمة تحصيل إيرادات الدولة اللازمة لتمويل الإنفاق العام. ومن هذا المنطلق، فإن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب مجموعة آثار مهمة، تتمثل إما في إحكام الرقابة على المكلفين وتحصيل إيرادات الدولة كاملةً، وإما الخلل في الأداء، ومن ثم ضياع حقوق الدولة، وإفلات المكلفين من التزاماتهم. والأخير هو ما يحدث في الدول النامية. التي تعاني إدارتها الضريبية ضعفَ الإمكانيات المادية من جهة، وتدني مستوى الكفاءة والخبرة لدى كوادرها البشرية من جهةٍ أخرى، ناهيك عن انتشار الفساد والرشوة بين صفوف العاملين فيها، نتيجة لضعف حوافزهم المادية والمعنوية، مما يجعلهم أكثر عرضة لضغوط وإغراءات المكلفين، فالإدارة الضريبية في سورية تعاني من عدم الشفافية في الإجراءات، وعدم إعلان المعايير المطبقة من قبل وزارة المالية، وعدم وضع ضوابط واضحة، وضعف في جهاز الاستعلام الضريبي لديها والضعف التنظيمي للضرائب، وضعف قواعد المعلومات، وعدم استخدام شبكة حاسب متكاملة تربط المصالح الضريبية في سورية بأكملها.<sup>42</sup>

<sup>42</sup> نفس المرجع السابق

ب. ضعف الثقة بين الإدارة الضريبية وبين المكلف: هناك أزمة ثقة واضحة بين الطرفين في الدول عموماً، ولكنها تبدو أوضح بأشواط في الدول النامية؛ فغالباً ما توجد فجوة وعي ضريبي لدى المكلفين، وفجوة أداء لدى الإدارة الضريبية. إذ ينظر<sup>43</sup> المكلفون إلى الإدارة الضريبية على أنها جهة جباية وتعسف، وبالمقابل تنظر الأخيرة إلى المكلفين على أنهم مجموعة من المتهربين التي يتوجب عليها السعي إلى ضبطهم.

ج. تعقد النظام الضريبي وعدم المرونة في تطبيقه: فالأنظمة الضريبية معقدة بطبيعتها، ولكن قد يصل هذا التعقيد إلى درجة الغموض، بحيث يستعصي على المكلفين العاديين من غير ذوي الاختصاص فهمه وإدراكه، وكما يقال: (من جهل الشيء عاداه). ويزيد من سوء الأمر أحياناً عدم المرونة في تطبيق القوانين الضريبية من قبل الأجهزة المكلفة بذلك، وعدم وحدة المعايير في معاملة المكلفين، وتعسف موظفي الإدارة الضريبية في معاملتهم. فيلاحظ في الدول النامية مثلاً، وجود معاملة خاصة لفئة معينة من المكلفين، كرجال الأعمال، إضافة إلى تعدد معدلات بعض الضرائب.

وعدم اهتمام الإدارات الضريبية بإصدار أي منشورات توضيحية تحاول فيها إطلاع المكلف على أساليب تعاملها معه، وتحديد واجباته الضريبية بدقة، أو عدم قيامها بحملات توعية ضريبية للترويج لضريبة مفروضة حديثاً.

### المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

#### آثار التهرب الضريبي:

يمكن حصر الآثار الناجمة عن التهرب الضريبي في مجموعتين رئيسيتين هما: الآثار الاقتصادية والمالية من جهة، والآثار الاجتماعية والسياسية من جهة ثانية.

1. الآثار المالية والاقتصادية للتهرب الضريبي: جميع دول العالم أياً كانت مذاهبها السياسية وأنظمتها الاقتصادية، تعتمد على الضرائب بصورة رئيسية لتحقيق أهدافها. لذا فإن التهرب الضريبي سيمنع الضرائب من تحقيق تلك الأهداف.

فعلى الصعيد المالي، يُلاحظ أن التهرب الضريبي يسبب ضرراً ملموساً للخزانة العامة للدولة، من خلال فقدتها لجزء مهم من الحصيلة، ما كانت لتفقد لولا حدوث هذا التهرب. وهذا الفقد من شأنه الإخلال بتوازن الموازنة العامة، مما يقود إلى إضعاف قدرة الدولة على تمويل نفقاتها العامة اللازمة لتسيير المرافق والخدمات العامة، ومن ثم ستضطر الدولة إلى محاولة إعادة توازن الموازنة من خلال بديلٍ آخر، وغالباً ما يكون إما اللجوء إلى الاقتراض الخارجي أو الداخلي، وإما الإصدار النقدي الجديد. وكلاهما يُدخلان الاقتصاد القومي في دورة تضخمية تقود إلى تدهور القوة الشرائية للنقود وارتفاع الأسعار.

<sup>43</sup> نفس المرجع السابق

كما أن التهرب الضريبي يحمل الدولة تكاليف إضافية باهظة؛ لأنها تنفق بعضاً من مواردها المالية لمواجهة هذا التهرب، كنفقات تمويل جهود الإدارة الضريبية وأجهزة مكافحة التهرب الضريبي. وتمويل عمليات التدقيق والمراجعة للحسابات وإقرارات الممولين التي تتم من قبل كوادر متخصصة.

أما على الصعيد الاقتصادي فتظهر خطورة آثار التهرب الضريبي في ما يلي:<sup>44</sup>

أ. في نمط تخصيص الموارد القومية: ممثلةً بعناصر الإنتاج الأربعة الرئيسة المملوكة للمجتمع، وهي: العمل. رأس المال. الأرض. التنظيم. فالتهرب الضريبي يسيء إلى نمط تخصيص الموارد المملوكة للمجتمع بين فروع الإنتاج المختلفة، كما أنه يضر بحوافز الإنتاج. وفي المحصلة، فهو يخفض من مستوى الرفاهية الاقتصادية لأفراد المجتمع. ويصبح التهرب بذاته ضريبةً خبيثة ذات عبء ظالم يلقيه المكلفون غير الشرفاء على عاتق أفراد المجتمع.

ب. في التراكم الرأسمالي: فالتهرب يلحق ضرراً فادحاً بعملية التراكم الرأسمالي، التي تعد جوهر عملية التنمية الاقتصادية، في الدول النامية، وأساس عملية التقدم الاقتصادي في الدول المتقدمة. فهو يضر بحوافز الادخار ويؤدي إلى خفض معدلات الادخار المحلي، فيعجز الأخير عن الوفاء باحتياجات الاستثمار اللازمة لتنفيذ خطط التنمية.

ج. في الاستقرار الاقتصادي: يؤدي التهرب الضريبي دوراً ملحوظاً في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع سواء في أوقات التضخم أو في أوقات الكساد.

2. الآثار الاجتماعية والسياسية للتهرب الضريبي: بحسب المفهوم الحديث للمالية العامة، بات تحقيق العدالة الاجتماعية هو أحد الأهداف الرئيسة للضريبة، بواسطة دورها الفعال في إزالة التفاوت الطبقي بين فئات المجتمع وتقليل الفجوة بينها، من خلال إعادة توزيع الدخل القومي بصورة أكثر عدالةً.

فالتهرب الضريبي يقود حتماً إلى إحباط الهدف الاجتماعي للضريبة؛ لأنه يزيد الهوة بين طبقات المجتمع، باعتباره يحرض الدولة. بدافع الإبقاء على الحد المطلوب من الحصيلة الضريبية لتمويل الإنفاق العام. على عدم مراعاة العدالة الضريبية في فرض الضرائب، فيتحمل المكلفون غير القادرين على التهرب. وهم عادةً أصحاب الدخل المنخفضة والمحدودة. العبء الأكبر من الضرائب. في حين يتحمل المتهربون من الأغنياء وأصحاب الدخل المرتفعة العبء الأقل، مما يباعد المسافة بين الطبقات، ويمس بالرضا السياسي والاستقرار الاجتماعي في الدولة.

كما أن التهرب الضريبي يهدر القيم الأخلاقية، ويضعف روح الانتماء والتضامن الاجتماعي القومي لدى المكلفين الشرفاء، وينمي فيهم روح الأنانية، وذلك لإحساسهم بعدم المساواة من جهة، واستنكارهم لخضوعهم وحدهم للعبء الضريبي وإفلات الآخرين منه، مما يولد لديهم شعور الازدراء نحو القانون.

<sup>44</sup> المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي، القطاع غير الرسمي أو هام وحفائق

## المطلب الثالث: أساليب مكافحة التهرب الضريبي:

تسعى الدول جاهدةً إلى مكافحة هذه الظاهرة بالوسائل المختلفة، التي تتبلور في المعالجة والقضاء على أسباب التهرب ذاتها. فمن الناحية السلوكية والنفسية: يكافح التهرب الضريبي على المستوى الداخلي والدولي من خلال معالجة الخلل الحاصل في العوامل الذاتية المتعلقة بالمكلف ذاته، والذي دفعه أصلاً إلى سلوك التهرب الضريبي، وهذه المعالجة يمكن أن تتحقق بالوسائل التالية:

1. لجوء المشرع وكذلك الإدارة الضريبية إلى العمل على منع قيام الشخصية المتهربة من الضريبة ابتداءً.

2. العمل على تخفيف العبء النفسي للضريبة على المكلف من خلال تنمية الوعي الأخلاقي والضريبي لديه، وبيان أهمية الضرائب في تمويل عملية التنمية، وتحقيق آمال الشعب. وتدعيم ذلك الوعي لدى المكلف بإحساسه بأهمية الضرائب، بصفتها مظهراً من مظاهر التعبير عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع، مما يشعره بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزاماً قانونياً. وتؤدي وسائل الإعلام دوراً مهماً في تنمية الوعي الأخلاقي للمكلف وتصحيح إدراكه؛ لتقدير خدمات الحكومة وحاجة الأخيرة إلى الضرائب لتمويل هذه الخدمات. ويمكن إحداث ذلك بواسطة رفع مستوى فاعلية الإنفاق العام، أي الاهتمام بالمنفعة المعنوية للنفقات العامة.

أو قد يتم ذلك عن طريق التوسع في تطبيق طريقة حجز الضرائب من المنبع، فقد ثبت عملياً انخفاض العبء النفسي للضرائب التي تتم جبايتها بالحجز من المنبع.

3. الاهتمام بعنصر العقوبة بصفتها الرادع الأهم للتهرب الضريبي، فلا يكفي فرض العقوبات على المكلفين المتهربين من أداء التزاماتهم الضريبية، بل يجب أن تكون هذه العقوبات جديّة ورادعةً فعلاً، كأن تصل إلى حد العقوبة المقيدة للحرية.

ومن الناحية التشريعية: يجب تأكيد دور المشرع الضريبي في منع المكلف من الإفلات من التزاماته الضريبية كلياً أو جزئياً، وذلك من خلال الوسائل التالية:

أ. العمل على استقرار النظام الضريبي: فاستقرار القوانين الضريبية يخفف عبء الضريبة على المكلفين، ويضفي على التزامهم نوعاً من القناعة والرضا.

ب. مراعاة المبادئ العامة في فرض الضرائب: لأنه بقدر احترام المشرع لقواعد العدالة والعمومية والمساواة في الضرائب التي يفرضها، يكون احترام المكلفين للقانون والالتزام بأداء هذه الضرائب.

ج. تحقيق التنسيق التشريعي: سواء بين نصوص التشريع الضريبي، أو بينها وبين نصوص التشريعات الأخرى.<sup>45</sup>

. من الناحية الفنية والإدارية: لا يمكن للتشريع الضريبي أن يحقق أهدافه المرجوة منه ما لم يعهد بتطبيقه وتنفيذه إلى إدارة ضريبية ذات كفاءة، وإن كانت الإدارة الضريبية ذات الكفاءة لا يمكنها أن تحول الضريبة السيئة إلى ضريبة حسنة، فإن إدارة بلا كفاءة يمكنها أن تحول أحسن الضرائب إلى أسوأها. فتصبح النصوص التشريعية حبراً على ورق أو مادة بلا روح.

فقد أكدت الدراسات أن 30/ مليار جنيه هو حجم التهرب الضريبي في مصر الناجم عن كثرة الخلافات الضريبية ومماطلة المكلفين لمصلحة الضرائب، عدا التهرب الضريبي المخفي عن جهاز الضرائب المصري.

لذا فإنه يجب خلق إدارة ضريبية على مستوى عالٍ من الكفاءة والخبرة وحسن التعامل، وهذا قد يتم إما من خلال تحفيز عناصر الإدارة الضريبية سواء عن طريق الحفز المادي أو المعنوي لعناصرها، وإما عن طريق منح الإدارة الضريبية حق الاطلاع على الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، وهذا قد يساعد على تقصي وضعه المالي الصادق، ومن ثم يسمح بتكليفه على النحو الصحيح، وهذا الأسلوب أخذ به المشرع الضريبي السوري في (المادة 26/) من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

. من الناحية الاقتصادية: يمكن مكافحة التهرب الضريبي والوقاية منه بمعالجة أمرين مهمين هما:

الأمر الأول: العمل على مجابهة وتضييق نطاق الاقتصاد الخفي في الدولة، وتشجيع المكلفين على الانخراط في صفوف الاقتصاد الرسمي، بما يحققه ذلك من زيادة في حجم الحصيلة الضريبية وتخفيض معدل التهرب الضريبي.

الأمر الثاني: الاهتمام بالوضع الاقتصادي للمكلفين والمجتمع عموماً، وتوجيه الإنفاق العام نحو رفاهية المجتمع وتطوير النشاط الاقتصادي فيه. وكذلك مراعاة الاعتبارات الاقتصادية التي تؤدي إلى ثقل العبء الضريبي حتى يستقر ذلك العبء فعلاً على من أراد المشرع أن يحمله إياه.

وعلى صعيد التهرب الضريبي الدولي، تبدو مكافحته أكثر صعوبة من مكافحة التهرب الداخلي، لأن التهرب الضريبي الداخلي يحدث على إقليم الدولة وضمن حدودها، لذا فهي تستطيع مكافحته قدر المستطاع من خلال القوانين أو اللوائح الوطنية، استناداً إلى مبدأ السيادة الوطنية، أما التهرب الضريبي الدولي الذي يتجاوز حدود الدول ويتم عبر عدة أقاليم فإنه يصعب عملياً أن تفرض دولة ما سيادتها القانونية، وتشريعها الضريبي خاصة على دولٍ أخرى لأجل ملاحقة المتهربين ومكافحة التهرب.

<sup>45</sup> جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي، مكافحتها، (رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس 1982).

والقانون الضريبي الدولي يهتم ببيان شروط فرض الضرائب على الدخل التي تنجم عن التعاملات الدولية، كما يهتم بتوضيح أوضاع وشروط فرض الضرائب على سلع أو ثروات يحوزها مقيم في دولة ما على إقليم دولة أخرى.

ومن أهم الإجراءات المقترحة لمكافحة هذا النوع من التهرب الضريبي ما يلي:

1. عقد المعاهدات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف، التي تهدف إلى توحيد وتكثيف الجهود لمنع المكلفين من التهرب. بحيث تتعهد كل دولة طرف في المعاهدة بتقديم المعلومات والمساعدة اللازمة في جباية الضرائب التي تفرضها أي من الدول الأطراف على مموليها وملاحقتهم خارج أقاليمها وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم.
2. أن تنص القوانين الوطنية لكل دولة على إلزام المكلف ببيان الأموال التي يمتلكها وأوجه النشاط التي يباشرها في الخارج والتي تدر دخلاً خاضعاً للضريبة، تحت طائلة الخضوع لعقوبات صارمة.
3. إلزام الهيئات والبنوك الوطنية التي تقوم بتوزيع إيرادات أجنبية على المقيمين في الدولة بأن تحجز مبالغ الضريبة المستحقة على هؤلاء وتوريدها للإدارة الضريبية قبل توزيعها عليهم، أي بواسطة حجزها من المنبع.
4. ضرورة فرض رقابة فعالة، وتنظيم عملية خروج الأموال ودخولها عبر حدود الدول، ومراقبة مدى الالتزام الضريبي من قبل الشركات الأجنبية وفروع الشركات عابرة القوميات العاملة في إقليم كل دولة.

في الواقع، بدءاً من عام 1925 تصدت عصبة الأمم المتحدة لهذه الظاهرة، إذ تم إعداد تقرير من قبل مجموعة الخبراء الفنيين في اللجنة المالية المشكلة بناءً على طلب العصبة لدراسة التعاون الإداري لمكافحة التهرب الضريبي الدولي. وتوصلت تلك اللجنة في تقريرها حينئذٍ إلى مجموعة نتائج أهمها، أن التعاون الدولي في مجال كشف التهرب الضريبي وتقدير مداه يفتقر إلى الجدوية والمثابرة. أما بشأن تحصيل الضرائب المستحقة فإنه يثير مشكلةً غاية في الصعوبة والدقة، وهي أن الدول عموماً تحرص على استقلال تشريعاتها الضريبية، انطلاقاً من مبدأ السيادة، لذا يعد مخالفةً للنظام العام قيام دولة ما بتطبيق التشريع الضريبي لدولة أخرى على إقليمها. أيدت ذلك محكمة النقض الفرنسية مقررته أن "القوانين الضريبية هي قوانين إقليمية، وأن الإدارة الضريبية الفرنسية لا تستطيع أن تقاضي لدفع الضرائب أمام المحاكم الأجنبية إذا كانت الضرائب مستحقة على الأرض الفرنسية، وكذلك الإدارة الضريبية الأجنبية لا يمكنها التقاضي أمام المحاكم الفرنسية لسداد الضرائب المستحقة على أراضيها".

واستمرت الجهود بإنشاء لجنة الضرائب في عام 1929، التي أدت دوراً بارزاً في وضع معاهدات نموذجية جماعية، يتم الاسترشاد بها في تحديد السيادة الضريبية للدول المختلفة على الدخل والثروات والأشخاص المكلفين بها أيضاً، وأهم تلك النماذج: نموذج المكسيك عام 1943 ونموذج لندن 1946. بعد ذلك قامت منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي بوضع مشروع اتفاق عام 1963 بهدف تنسيق الأوضاع الضريبية بين دول تلك المنظمة، كما قامت منظمة الأمم المتحدة عام 1980، تنفيذاً

للقرار الصادر عن المجلس الاقتصادي والاجتماعي، بإقرار نموذج اتفاق يتضمن المبادئ الأساسية المتعلقة بالمعاهدات الضريبية المبرمة بين الدول المتقدمة من جهة والدول النامية من جهة ثانية.<sup>46</sup>

وقد حاولت الدول فعلاً الاهتداء بالنماذج السابقة في أثناء عقد المعاهدات الضريبية الثنائية فيما بينها لمكافحة الازدواج والتهرب الضريبي الدولي.

ولكن على الرغم من هذه الاتفاقيات، والرجوع إلى الواقع العملي يُلاحظ أن غالبية التجارب الحاصلة في نطاق المعاهدات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف لمكافحة التهرب الضريبي الدولي جويت بصعوباتٍ كثيرةٍ منعتها من تحقيق أهدافها المطلوبة كما يجب. ولعل من أهم تلك الصعوبات:

(1). وجود بعض الدول التي تسعى إلى جذب رؤوس الأموال الأجنبية من الدول الأخرى (الملاذات الضريبية)، التي ليس في مصلحتها مطلقاً اتخاذ أي إجراءات من شأنها الحد من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية إليها، ومن ثم مكافحة التهرب الضريبي الدولي، بل إن هذه الدول تسعى بكل الطرق الممكنة إلى الترويج لدخول الأموال الأجنبية إليها، لذا فهي تعد آلياً ذات أهمية كبيرة، تلجأ إليها الشركات عابرة القوميات للتهرب من الضرائب.

(2). اعتبارات السيادة الضريبية (المنبثقة عن مبدأ سيادة الدولة بوجه عام) تشكل عائقاً يحول دون عقد مثل هذه المعاهدات، إذ تمتنع المحاكم الوطنية للدولة عن تطبيق تشريعات دولة أخرى، وتعد ذلك مخالفةً للنظام العام. إضافة إلى أن مثل هذه المعاهدات تقود إلى إفشاء أسرار المكلفين المتعلقة بأنشطتهم التجارية أو الصناعية أو المهنية، مما يمنع مثل تلك الدول أن تقدم على الدخول في مثل هذه المعاهدات فعلى سبيل المثال: سويسرا دولة عضو في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) لكنها رفضت التوقيع على نموذج معاهدة مكافحة التهرب الضريبي الموقعة بين دول المنظمة. بل إن سويسرا ولوكسمبورغ مؤخراً، وهما من الدول المعتبرة جنات ضريبية هددتا بالانسحاب من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD عام 2000، خشية أن تؤثر قرارات المنظمة بشأن التعاون في مكافحة التهرب الضريبي وتبييض الأموال في السرية المصرفية لديهما.

(3). وجود توجه دولي عام، نحو تكثيف الاهتمام الدولي من قبل الدول والمنظمات الدولية على حد سواء، لأجل تلافي ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي، مما أثر سلباً في جهود مكافحة التهرب، خاصةً أن الشركات عابرة القوميات ذات النفوذ والقوة الاقتصادية العالمية تسعى جاهدة إلى مكافحة الازدواج الضريبي، لأنه يخدم مصالحها ويقلل ضرائبها، بعكس مكافحة التهرب الضريبي الدولي الذي يضر بمصالحها ويقلل من أرباحها في المحصلة.<sup>47</sup>

<sup>46</sup> محمد علي شهيب، السلوك الإنساني في التنظيم (دار النهضة العربية، الطبعة الثالثة، القاهرة 1978).

<sup>47</sup> مرجع سبق ذكره اغلاه

فقد كان التعاون الإداري الدولي لمكافحة التهرب الضريبي الدولي فعلياً، من الضالة بمكان بحيث لا يقارن بذلك المبدول في مكافحة الازدواج الضريبي الدولي.

وتجدر الإشارة إلى أن نمو أعمال ونشاطات الشركات عابرة القوميات عبر الحدود الدولية في السنوات العشر الأخيرة، وانتشار التجارة الإلكترونية (عبر الإنترنت) قد سببا تزايداً ملحوظاً في حجم التهرب الضريبي. وهذا كان دافعاً لانبثاق اقتراحين مهمين على الصعيد الدولي من قبل الخبراء المتخصصين في منظمة الأمم المتحدة.

الاقتراح الأول: هو إقامة شبكة عالمية متكاملة للضرائب تركز على جهود الحكومات لنشر أفضل الطرق وتحديد النقاط المهمة في مجال المساعدة التقنية لجباية الضرائب عبر حدود الدول. وهذه الشبكة المقترحة من خلال النقاش الذي دار بين موظفي البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وممثلي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، لن تكون مؤسسة دولية جديدة، بل ستكون تكتلاً من المعلومات والموارد المتداولة فيما بين البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.<sup>48</sup>

الاقتراح الثاني: أن لجنة من الخبراء الماليين التي تم تعيينها من قبل الأمين العام للأمم المتحدة (كوفي أنان) والتي يترأسها (أرنستو زيديلو)، الرئيس المكسيكي السابق، عرضت في تقرير لها عام 2001 فكرة تأسيس منظمة عالمية لفرض الضرائب تهض بمسؤوليات متعددة أهمها: تقديم المساعدة التقنية للدول، وتأمين منتدى لتطوير المعايير العالمية للضرائب، ومراقبة نمو الضرائب، والحد من المزاخمة والمنافسة الضريبية غير المنطقية الهادفة إلى استقطاب الشركات عابرة القوميات، وقيامها بالتحكيم في النزاعات العالمية المتعلقة بالأموال الضريبية. وأخيراً، أن يعهد إلى تلك المنظمة بمهمة إحداث اتفاق عالمي حول صيغة متكاملة لفرض الضرائب على الشركات موضوع البحث.

من الصعوبة بمكان إنشاء مثل هذه المنظمة عملياً، لأن مبدأ السيادة الضريبية كان ولا يزال يؤدي الدور الأبرز في موقف أي دولة تجاه أي معاهدة أو اتفاق دولي بشأن الضرائب، مما يعوق فعلاً توقيع المعاهدات الخاصة بمكافحة التهرب الضريبي، فكيف إذا كان الموضوع يتعلق بإنشاء منظمة عالمية للضرائب، يكون لها نوع من النفوذ على سيادة الدول في فرض الضرائب. فهو اقتراح يبدو مستحيل التنفيذ عملياً.

فلا بد من إعادة النظر والبحث بجدية واهتمام وتعمق في ظاهرة التهرب الضريبي، والعمل على تقديم الحلول والمقترحات اللازمة لمكافحة هذه الظاهرة. وتأكيد دور الدولة بمؤسساتها المختلفة في مجابهة التهرب الضريبي، وأهمية الاتفاقات والمعاهدات الدولية في إطار التعاون الدولي للقضاء على هذه الظاهرة أو التخفيف منها قدر الإمكان، خصوصاً أنها أصبحت تشكل ضرراً ملموساً على الاقتصاد العالمي.<sup>49</sup>

<sup>48</sup> محمد علي شهيب، السلوك الإنساني في التنظيم (دار النهضة العربية، الطبعة الثالثة، القاهرة 1978).

<sup>49</sup> جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي، مكافحتها، (رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس 1982)

### خلاصة الفصل

على ضوء ما قدمناه في هذا الفصل من دراسة حول ظاهرة التهرب الضريبي و لمعظم الأسباب و طرق التهرب يتبن أن مكافحة هذه الظاهرة ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها و التقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال طرق مختلفة و متنوعة الاحتمالية لتهرب ، و لمجابهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تدفع المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر.

رغم أن الضريبة تبقى مصدرا أساسيا و دائما و مستقرا للإيرادات العامة التي تواجه الدولة بها نفقاتها العامة لأداء الخدمات اللازمة لازدهار الإقتصاد الوطني، وضمن الرفاهية للمواطنين فالوضعية الإقتصادية المزرية و الصعبة و عدم مرونة و استقرار القوانين كل هذا يتسبب في اللجوء إلى التهرب الضريبي ، و كذلك الضغط الجبائي المرتفع و النفسية متردية و عقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه و سلبى يفتح الأبواب على مصارعها أمام المكلف للتحايل و التخلص من الضريبة

إن الوسيلة الفعالة لمحاربة التهرب هي الرقابة الجبائية إلا إنها تبقى عاجزة و قاصرة أمام العديد من النقائص لمحدودية الوسائل المادية و البشرية خاصة منها الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي و القانوني



## الفصل الثالث دراسة حالة

### الخزينة العمومية لولاية مستغانم

إن الخزينة العمومية باعتبارها أهم المنشأة المالية المكلفة بتسيير مالية الدولة فعلى عاتقها يقع عبء تسجيل العمليات المالية وذلك عن طريق تحصيل الموارد المالية لاتفاقها في مختلف الميادين الإقتصادية والإجتماعية 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 وأهميتها بالنسبة للاقتصاد الوطني وإلى أسباب التهرب الضريبي وأثاره الاقتصادية، الاجتماعية والمالية سنحاول من خلال هذا الفصل عرض أهم التحصيلات الجبائية على مستوى الوطن وعلى مستوى ولاية مستغانم وأهميتها بالنسبة لميزانية الدولة خلال الفترة 96-2005.

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

ولتطبيق 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 والوكالات والمديريات 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) (والخزينة الرئيسية) TP.)  
 في 29 من سبتمبر 1987 تم إنشاء المصالح أو الأقسام والأنشطة المحلية في المديرية المالية وتجمعها داخل الولاية.  
 من المادة رقم 90-189 من 23 جوان 1990 تم إنشاء المصالح الداخلية للخزينة، فتحت تحت إشراف مدير الخزينة المركزية والأقسام الداخلية للخزينة وتتمثل في:

\_ المديرية العامة للخزينة (D.R.T)

\_ الخزينة المركزية (T.C)

\_ الخزينة الرئيسية (T.P)

\_ خزينة الولاية (T.W)

## الفرع الثاني: المصالح والوكالات المالية التابعة للخزينة

1. مديرية العامة للخزينة: (D.R.T) يتمثل دورها عامة في:
  - ✓ العمليات المالية الخاصة بالدولة.
  - ✓ تهتم بكل الأنشطة الخاصة على مستوى الخزينة.
  - ✓ التدخل في كل العمليات والأنشطة العمومية.
  - ✓ الاقتراحات وكل الأنشطة على مستوى الخزينة أو الوزارة المالية.
  - ✓ اقتراح الوسائل التحسينية.
  - ✓ المشاركة والسهر وتوثيق العلاقة المباشرة بالمصالح المركزية ومديري الخزائن وتوجيههم الى تحسين التسيير.
  - ✓ ضمان وفحص البرنامج التطبيقي المطبق من طرف المديرية المركزية.
2. الخزينة المركزية (T.C): يتمثل دورها عامة في.
  - ✓ تنفيذ كل العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات والميزانية الخاصة بالموظفين والعتاد المركزي والخاصة 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 (TP.): و يتمثل دورها عامة في
    - ✓ القيام بالعمليات المتعلقة بالأجور والمنح على مستوى المتقاعدين أو المنح الخاصة بالمجاهدين.
    - ✓ التأكد من العمليات الداخلية وتلك المتعلقة بالنفقات والإيرادات.
    - ✓ دراسة وتحضير البرنامج.
  - كل من الخزينة المركزية والخزينة الرئيسية تحتوي كل واحدة منهما على 8 مكاتب إلى 3 مكاتب على الأقل.
  - 4. خزينة الولاية (Tw): لها مهمة تتمثل دورها في.
    - ✓ تنفيذ كل العمليات الخاصة بالنفقات والإيرادات.
    - ✓ تنفيذ ميزانية الدولة والحسابات الخاصة بالخزينة والميزانية الخاصة بالولاية والنفقات العمومية.
    - ✓ فحص وتفتيش النفقات الممنوحة مسبقا.
    - ✓ التأكد من تمرکز العمليات من طرف مصالحها الداخلية والحسابات المطبقة من محاسبيها العموميين.
    - ✓ متابعة والتأكد من دخول كل الإيرادات إلى الخزينة والحفاظ على أوراق الثبوتية.
    - ✓ السهر والتأكد من وصول كل التحويلات المرسله 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 والمصاريف بشكل مؤقت ونهائي 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 وتمويل 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 وبذلك فهي تمويل نقديا جزءا - ضئيلا - من استخداماتها.

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

### - مساعدات البنك المركزي للخزينة العامة:

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

### - تشارك البنوك الثانوية في التمويل النقدي للخزينة العامة لاكتتاب الخزينة على حسابهم 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 الأذونات 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 أذونات الخزينة *sur formule*. مكتتبه من طرف الخواص والمستجدة موضعيا.
- إصدار قرد للدولة *Emprunt national* اللجوء إلى ودائع أو اكتتاب أذونات الخزينة على الحساب الجاري من طرف صناديق الادخار.

### - الخزينة العامة والسوق النقدي:

تشارك الخزينة في السوق النقدي بصفة مباشرة وبصفة غير مباشرة.

\* تشارك الخزينة العامة في الصندوق النقدي عندما تصدر أدونات تكتتب من طرف المؤسسات المالية عن طريق المناقصة، تمتص بذلك الخزينة جزء من سيولة السوق ويؤدي 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 والغرامات " التحولات البنكية لفائدة البريد وهذي عمليات تنقص مذن سيولة البنك.

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

#### المطلب الثالث: نظرة تقديرية عن تمويل الخزينة لولاية مستغانم

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

مذن 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 مذدا خيندل خزينة ولاية مستغانم لمدة 4 أشهر وهي على التوالي) جانفي - فيفري - مارس - أفريل. (

جدول رقم) III-1( :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 ع 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 ومدا خيل أم ن الدولة	2608170.85	4906640.75	6331972.36	7866992.45	21713776.42
مدا خيل 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) 2-III( :تبيين نسب مداخل الخزينة السنة 2015

الوحدة: النسبة المئوية

الفصل الثالث:

دراسة حالة الخزينة العمومية لولاية مستغانم

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 من 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: 2.59-07.48-73.43% أما فدي شهر مذار فكان نتائج الضرائب المباشرة بنسبة: 58.50%، ثم نتائج الضرائب المختلفة على الأعمال بنسبة 94.38%، أما في المداخيل الأخرى فكانت نسبها تتراوح ما بين 09.0% - 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	100 %
نتائج التسجيل والطابع	25.81	21.79	29.45	22.77	100 %
نتائج الضرائب المختلفة ع 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 أم ن 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

نلاحظ من أن أكبر نسبة يحققها ناتج الضرائب المباشرة كانت في شهر مار بنسبة 30.33%، أما في الأشهر جانفي فيفري - أفريل فكانت متقاربة، وكذا بالنسبة ل: ناتج التسجيل والطابع فكانت فذي شهر مدار أيضا بنسبة 45.29%.

- أما ناتج الضرائب المختلفة على الأعمال فبالنسبة المرتفعة حقيقتها في شهر جانفي بنسبه 55.30% (لتشهد فيما بعد نتائج الضرائب غير المباشرة في شهر فيفري بنسبة) 38.47% .)

56

لتبقى المداخيل الأخرى متفاوتة ما بين 29-32 لتحقق المداخيل المختلفة أكبر النسب لشهر أفريل ب: 66.86% (. الجدول رقم) III-4: مدا خيل 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 ع الرقم الأعمال	1.184152053.86		1.692788284.98		379123685.92	
حاصل الضرائب غير المباشرة	5560191.10		583970.67		7284069.55	
الإيرادات غير الضريبة	208392658.80	6.85	148326460.24	4.64	282381551.88	13.64
حاصل دخل الأم ن الوطنية	131603837.55		93857188.11		180914868.15	
الحاصل المختلفة للميزانية	76788821.25		54.469272.13		101466683.75	
المجموع الكز	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 05.1 % وهذا راجع لزيادة الإيرادات الجبائية بنسبة 07.1% أي زيادة في الرسوم على رقم الأعمال والتسجيل والطابع.
- في حين أن الإيرادات قد انخفضت سنة 2016 ب 64.0 % مقارنة بسنة 2015، وذلك لانخفاض الحاصل في الإيرادات الجبائية بنسبة 57.0 %.
- كما نلاحظ أن الإيرادات غير الضريبية منخفضة فذوي جميع السنوات مقارنة بالإيرادات الجبائية حيث كانت سنة 2014 تقدر ب 85.6 % مقابل 15.93 % و 4.64 % مقابل 36.95 % سنة 2015.
- أما سنة 2016 فكانت 64.13 % مقابل 36.86 % وهذا ما يدل على أن مستغانم تعتمد في إيراداتها على الإيرادات الجبائية أكثر الإيرادات غير الضريبية.

## المبحث الثاني: واقع التهرب ب الضريبي في الجزائر

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

- إزالة الاحتكار على التجارة الخارجية وتحرير الأسعار.
- الصعوبات والبطء للحصول على السجل التجاري.
- تراجع هام لنشاط رقابة الإدارات الاقتصادية.

للتكيف منع الأنماط الحديثة للتسيير والمراقبة، مما زاد تفاقم السلوكيات المضرة بذه مصالح المجموعة الوطنية: البيع والشراء دون فواتير، عدم استعمال ال وسائل الحديثة للدفع، لا سيما الصك بالإضافة إلى الصفقات المشبوهة.<sup>50</sup>

## المطلب الأول: أشكال التهرب الجبائي دزر الجزائر إن

أشكال التهرب الجبائي الأكثر انتشارا وإضرارا هي:

- ❖ البيع والشراء بدون فواتير: وتعتبر أكبر ظاهرة للغش، وتظهر جليا منذ خلال عدم شفافية المعاملات التجارية وشبكات التوزيع والاحتفاظ بمبالغ القيمة المضافة وعدم صحتها في الخزينة العمومية.<sup>51</sup>
- ❖ إخفاء النشاط كليا بحيث لا يصل عنه أي معلومة موثقة للجهات الرسمية المكلفة بالضرائب وبالتالي لا يدفع أية ضرائب إطلاقا، ويعتبر إخفاء النشاط من أعين مصالح الضرائب أكثر أشكال التهرب أما بالنسبة للتهرب للمتهرب ويشمل صورته:<sup>52</sup>
- المصانع الصغيرة وورشات صناعية ومكاتب خدمات ومحلات تجارية مختلفة تعذل بادون دخل تجاري، وهي تعد الآلاف عبر التراب الوطني.
- الأساتذة والمعلمون الذين يقومون بإعطاء درو خاصة فذي المنازل والأماكن المؤجرة وهدم أيضا بالآلاف على المستوى الوطني، وصفة عامة نقول كل من يمار نشاطا يحقق له دخل دون أن يعلم الجهات الرسمية المسؤولية عن الضرائب ولا يدفع أية ضرائب.
- ❖ إخفاء كل ما هو ممكن من رقم الأعمال في جميع البيانات مكلفي ضرائب الأراح الحقيقية.

<sup>50</sup> المجلو الوطني الاقتصادي والاجتماعي ، القطاع غير الرسمي أو هام وحقائق ، مرجع سبق ذكره ص 148.

<sup>51</sup> نفو المرجع السابق ص 153.

<sup>52</sup> مداخلات الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة ، فريد كورتل ، الت ر الضريبي والجمركي ، ص ص 253-254.

- ❖ العذل على زيادة النفقات والتكاليف على نحذو وهدي حيث يتم زيادة تكاليف المداود المشتراة والنفقات الإدارية، وهذا قصد تقليص الأرباح الظاهرة وبقصد التعويض عن تكاليف قوة العذل (الأجور) حيث يتم التصريح عن عدد أقل من قوة العمل وسداد ضرائب أجورهم أقل.
  - ❖ تخفيض سعر المبيعات من السلع والخدمات ما أمكن ذلك وهذا يؤدي إلى تخفيض الإيرادات مدن جهدة ويسهل من عملية تزوير الفواتير من جهة أخرى ويلجأ 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.
  - ❖ تنظيم عمليات الإستراد بأسماء أشخاص لا علاقة لهم بالتجارة قد يكونون موتى أو مجانين أو... الخ وفي النهاية لا تحصل الدولة ولو على دينار على الضريبة على رقم الأعمال.
  - ❖ مكلفو ضريبة الدخل المقطوع، وتشمل هذه الفئة صغار التجار، أصحاب المهن الحرة كالمحامين، الأطباء لمحاسبين معتمدين... الخ.
  - ❖ التهرب من ضريبة دخل الرواتب والأجور، حيث يقوم أصحاب الأعمال في القطاع الخاص بعدم سداد ضريبة دخل الأجور والرواتب عن معظم العاملين لديهم.
- المطلب الثاني: التهرب الضريبي ع مستوى ولاية مستغانم

من أجل محاربة الغش والتملص الجبائي تقدمت المديرية العامة للضرائب بواسطة مديرتها الولائية بشكوى إلى مصالح العدالة) وكلاء الجمهورية - قضاة التحقيق (. ففي سنة 2012 تقدمت ب 85 شكوى وفي 2013 390 شكوى أما سنة 2014 فكانت 221 شكوى وسنة 2015 955 شكوى.

ومن خلال هذه الإحصائيات نلاحظ أن شكاوى التهرب الضريبي تزداد من سنة لأخرى وبأضعاف مضاعفة وهذا 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 وحسب طبيعة النشاط وهذا ما سنراه أنفا.

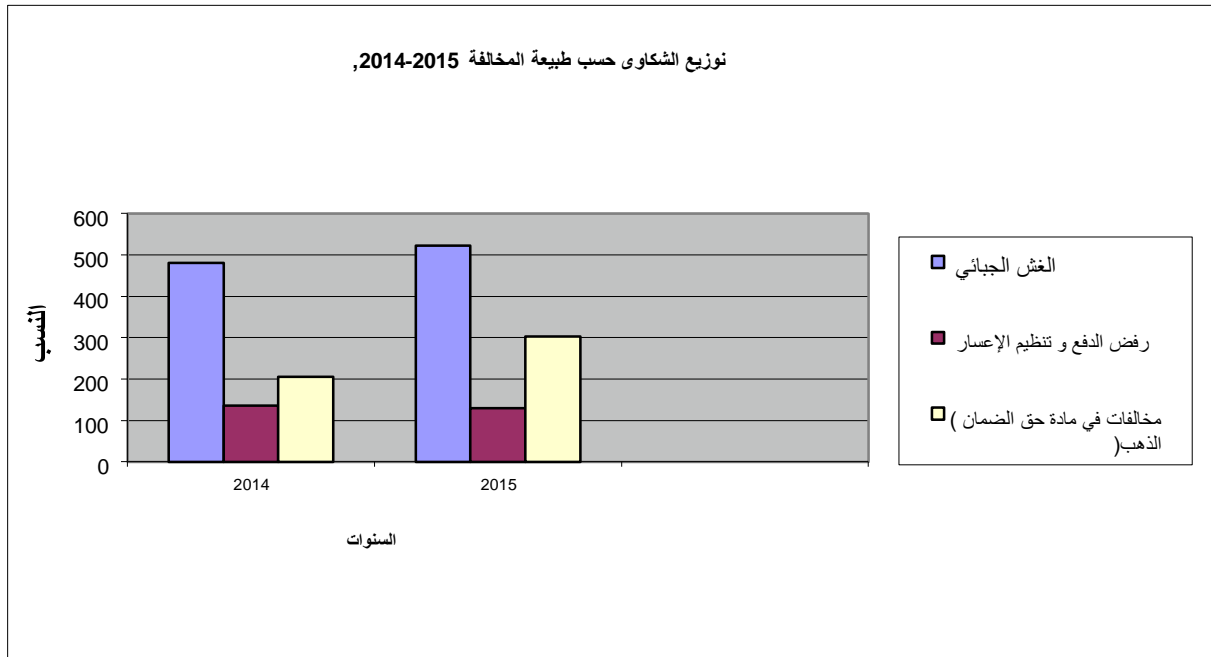
الجدول رقم III-5: يبين توزيع الشكاوى حسب طبيعة المخالفة سنتي 2014 و2015.

ع مستوى ولاية مستغانم

عدد الشكاوى		طبيعة المخالفة
2015	2014	
523	480	الغش الجبائي
130	135	رفض الدفع وتنظيم 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 التهريب، ب 480 شكوى مقارنة برفض الدفع وتنظيم الإعسار (135 شكوى)، ومخالفات في مادة حق الضمان ب 206 شكوى. وهو 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 ع مستوى ولاية مستغانم خ ل 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 وبائعي الذهب
182	178	نشاطات مختلفة
955	821	المجموع

المصدر: إحصائيات مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

من خلال الدعاوي المقدمة على صائغي وبائعي الذهب (والتي قدرت ب 206 لسنة 2014، و302 لسنة 2015 وتلها المستوردون وتجارة الجملة على الترتيب كمايلي حسب السنوات (2014) 153-203 و(2015) 197-157) وكذلك بنسبة متقاربة النشاطات المختلفة بعدد) 178 و182 (لسنتي 2014-2015 الشكاوى المتبقية فهي للتجارة المتعددة، أشغال عمومية، قطاع الانتاج تتراوح بين 203-74.

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

والسؤال 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 واستفحالها وكذا الآثار المترتبة عنها تسعى كل التشريعات إلى محاربتها والقضاء عليها وبشتى الطرق.

فالواقع أن ظاهرة التهرب الضريبي انقلبت في معظم الدول المتقدمة والنامية على مشكل حقيقي يتطلب علاجاً ناجعاً يحول دون التسبب الحاصل في مجال أداء الحقوق والالتزام بالواجبات التي يفرضها على المواطن عامة والمكلف خاصة، ونظراً للآثار الضارة التي جاءت في طيات هذه الظاهرة تعمل الدولة وبكل مجهودها على مكافحتها وطنياً ودولياً والذي لا تظهر فعاليته إلا من خلال معالجة كل أسبابه وهذا ب:

✘--تحسين فعالية النظام الضريبي.

✘--تحسين الجهاز الإداري الضريبي.

✘--تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف.

✘--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 وذلك من خلال ما يلي:

## 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 يكتسب أكثر شفافية ووضوحاً وأنعوك ذلك إيجابياً على إدارة الضرائب و كذا المؤسسة "1"53 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

<sup>53</sup> ناصر مراد الإصحح الضريبي دز الجزائر للفترة 1992-2003، مرجع سبق ذكره ص 90.

بالتراجع . لذلك وجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها 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 والتساوي بالضريبة فهذا التساوي يطلب النظر عدالة إلى كل مكلف حسب قدرته التكليفية ومدى خيله وكذلك يجب أن يكون هناك تساوي أمام الضريبة شخصا طبيعيا أو معنويا عاما كان أو خاصا<sup>54</sup>.

حيث أن الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي ولمعالجة ذلك الوضع يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعاة ما يلي<sup>55</sup>:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.
  - شمولية الضريبة.
  - اعتدال معدل الضريبة.
  - تجنب الازدواج الضريبي.
  - إعفاءات الضريبة مدروسة.
- 3- تحسين التشريع الضريبي :

لا شك أن التشريع الضريبي الجيد والمتربط 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 وقوانين تشريعية محكمة تفوت على المكلف فرصة الاستفادة من ثغرات التشريع الضريبي فعلى الصعيد التشريعي تجدر الإشارة إلى:

- تأسي اقتطاع قدره) 2 % (ثم) 4 % (على القيمة السلع المستوردة الموجهة لإعادة البيع في حالتها.
- إثبات وجود المحل المهني) تقوم بمعاينته المصالح الإدارية أو محضر قضائي. (
- إقصاء الأشخاص المحكوم عليهم بسبب الغش الجبائي من تقديم أي عرض في الصفقات العمومية.

<sup>54</sup> اصبر مراد فعالية النظام الضريبي وإشكالية الت ر الضريبي حالة الجزائر مرجع سبق ذكره ص 305.

<sup>55</sup> المجلو الوطني الاقتصادي والاجتماعي ، القطاع غير الرسمي أو هام وحقائق، مرجع سبق ذكره ص ص 155-156.

- اشتراط مستخرج من جل الضرائب مصفى قصد تعديل السجل التجاري أو شطبه باعتباره وسيلة المكلفين بالضريبة بتسديد ضرائبهم.
- تأسيس التضامن بين صاحب السجل التجاري والمستقي منه عن طريق الوكالة من أجل دفع الضرائب والرسوم.
- تعميم رقم التعريف الإحصائي ولزوم تقديمه لكل عملية جمركية.
- تأسيس حق المعاينة وحق التحقيق للتحقق من النشاطات غير المصرح بها والقيام بمراقبة الفوترة.
- إقصاء الأشخاص الطبيعيين من نشاطات الاستيراد قصد إعادة البيع ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد الفانون الضريبي حتى تتمكن مذن إحداث تجاوب بدين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكييفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.<sup>56</sup>

### الفرع الثاني: تحسين الجهاز الإداري الضريبي

إن من بين أهم الوسائل التي تعذل على مكافحة الغش الضريبي هذي : 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.<sup>57</sup> حيث أن فعالية النظام الجبائي تتوقف على كفاءة الجهاز الضريبي الذي يساعد على تطبيق قواعد الضريبة ، وفذي هذا الصدد يقول Tixier " ملنا كثيرا إلى نسيان النظام الجبائي المحمول جيدا لا يمكن أن يأتي إلا بالإدارة التي تنفذ على أرض الواقع مذن هذا نجدد أن الجهاز الإداري العذال لذن يأتي إلا مذن خلال التحسين النوعي والكيفي للإمكانيات المتوفرة مدع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة .

#### 1—تحسين الإمكانيات البشرية :

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

وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- 1- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.
- 2- وضع برنامج تكوين يتماشى مع التغيرات التي سأسهدها النظام الضريبي.

<sup>56</sup> ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي دز الجزائر ، مرجع سبق ذكره ص 306.

<sup>57</sup> عيسى براق ، مرجع سابق ، ص 89.

3- فتح مدار متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية ورسالة الأعوان الإداريين.

4- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.

2- تحسين الإمكانيات المادية :

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

فالإدارة الجبائية كانت تعذر نقصا فادحا فذوي الوسائل المادية، خاصة فيمدا يتعلق بالمحلات التجارية تجهيزات المكتب، ووسائل النذل، وأجهزة الإعلام، فهذي كلها مشاكل تعذر على استفحال ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها خاصة إذا تصاحبت على ما يعرف بالفساد الإداري وفي قممها الرشوة.

3- تنظيم الإدارة الضريبية :

إن مذن شروط نجاح أي نظام ضريبي وجدود إدارة ضريبية فعالة تسهر على تطبيقه ومتابعته، لذلك فمن الأهداف الهامة للإصلاح الضريبي، تحقيق إدارة ضريبية فعالة.<sup>58</sup>

وتعزيز للإصلاحات السابقة، وسعيا لتحديث الإدارة الضريبية وعصرتها مع المعطيات الاقتصادية الجديدة، وتكون أداة فعالة لمحاربة التهرب الضريبي فقدت عمدت الحكومة مذن خلال المديرية العامة للضرائب إلى تبني برنامج طموح وضخم بداية من سنة 2000 من مختلف الجوانب التنظيمية وأهمها:

◆-- الانطلاق فذي دراسات لوضع أنظم ضريبية خاصة ببعض القطاعات كالمناجم والبتترول والفلاحة وكذا قطاع الضرائب المحلية.

◆-- تطهير البطاقة الوطنية للتعريف الضريبي للأشخاص الطبيعيين

◆-- استكمال البطاقة الوطنية للخدمة العقارية.

◆-- تحسين شروط الإقامة وعمل المصالح الضريبية ويتعلق الأمر فذي هذا المجال بتجسيد البرنامج الذي تدم الشروع فيه سنة 1999، والمتمثل في إنجاز دار 45 دار للمالية و35 مركزا ماليا.

<sup>58</sup> ناصر مراد، مرجع سابق، ص 41.

♦-- إدخال المعلوماتية إلى الإدارة الضريبية للسماح بإعداد بطاقة وطنية للمكلفين بالدراسة وإقامة بنوك للمعطيات الوطنية عن المكلفين بدفع الضريبة وتزويد الهياكل المركزية والمحلية بأداة عصرية لتسيير الضريبة والرقابة الداخلية للتسيير.

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

### الفرع الثالث: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

إن الإصلاحات الضريبية غالبا ما تسعى إلى التقليل من حدة التوتر والتنافر الحاصل بين المكلف والإدارة الضريبية، والذي يكون بصدد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه التقليل من حالات التهرب.

فالمكلف باعتباره أهم متعامل مع الإدارة وجب إقامة علاقة وطيدة بعيدا عن العداوة والحساسية التي تقضي على روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة الضريبية، ولتوطيد العلاقة بين هذه الأخيرة والمكلف يجب مراعاة الإجراءات التالية:

#### 1- تنمية الوعي الضريبي بين المواطنين :

إيماننا بضرورة مساهمتهم في تحمل الأعباء وتعريفهم بواجباتهم والتزاماتهم المالية تجاه مجتمعهم، وإيقاظ روح الوطنية في مساندة دولهم في استمرار قيامها بواجباتهم نحوهم، بتقديم الخدمات العامة، وتسيير 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 والمسموعة.
- تحسين المكلف بأسهمها ضريبية وبضرورة دفعها كونها مساهمة مالية مخصصة للأعباء العامة.
- تعريفهم بالضريبة والأهداف المسطرة من خلال تطبيقها.

#### 2-رفع المستوى الخلقى للمواطن :

بغز القيم الاجتماعية، والأخلاقية في نفوسهم، وتوضيح أهمية الالتزام الضريبي، ودورهم في تحقيق التضامن الاجتماعي وأغراضه باعتبارهم مجتمع واحد ومصالحته هي مصالحتهم..

#### 3-تكوين وإعلام المكلف :

يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويله من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم، وذلك بالتقرب أكثر إليه، بإتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة، من خلال تثقيف المكلف وإطلاعه بمختلف المستجدات والتعديلات التي

يشهدها النظام الضريبي، وتستعين الإدارة الضريبية بالصحف والمنشورات والمجلات الدورية لإبراز مستجدات النظام الضريبي، وإزالة 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 والتحقيق 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 وسلامة 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 وصورًا متتابعة ومتكاملة، وألزم المحقق إتباعها أثناء الرقابة، وتمتع الإدارة بصلاحيات وحقوق 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 الاطلاع:** هو الحق المخول للإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهمتها، وذلك بالاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته وإذا اقتضت الضرورة يمكن أخذ نسخ الدفاتر والوثائق من طرف غير المؤسسات أن الإدارات والهيئات الحكومية "وذلك لجلب أقصى المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بطريقة دقيقة" المضافة "ويمكن الإشارة بأن حق الاطلاع يقتصر على مجرد الحصول على كشوف لكتابات ووثائق حسابية دون تعليق أو إجراء أية مقارنة كما يمكن أن يمار 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 وإقرارات من طرف المكلف، وهذا الأخير الذي يبقى دوماً متحرراً 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 ونزاهة التصريحات المقدمة ويأخذ حق الرقابة شكلين هما:

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

□ حق استدارة الأخطاء الإدارية والضمانات الممنوحة. " هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء

التقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة وخاطئة." 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 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 نقو المدة بالنسبة للرسم على القيمة المضافة حسب ما جاء في المادة 157.

## 2-1- صور الرقابة :

تتمثل صور الرقابة فيما يلي:

- الرقابة الشكلية: هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبة وتشكل مجمل التدخلات التي تهدف إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتبكة أثناء كتابة وتقديم 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:

وهو ثاني إجراء بعد الرقابة الشكلية، والذي يتمثل في مجموعة الأعمال والفحوصات التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة طرف الإدارات والهيئات، والمؤسسات العامة والخاصة

## - الرقابة بعين المكان:

وهي بخلاف الرقابة على الوثائق، حيث تتم من الخارج مكاتب الإدارة الجبائية، من أجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها، وهذا بمقارنتها مع العاصر الخارجية، وتعد الطريقة أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية حيث تساعدها على التأكد من صحة التصريحات وكشف 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، ويأتي هذا الإجراء للقضاء على ظاهرة التهرب الجبائي.

### 1-2- التحقيق المحاسبي:

يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة وقانونية 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 حب 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 وطرق 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، ويرتكز التنسيق بين المصالح الإدارية على:

✘✘ تنشيط وتوحيد 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 وما سببته من خسائر كبيرة للخزينة العامة التي قدرت إدارة الضرائب في سنة 1995 ب 50 مليار دينار السبب الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني لا سيما وأن 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 وفي 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 وكذا 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 تركز على النقاط الآتية:

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

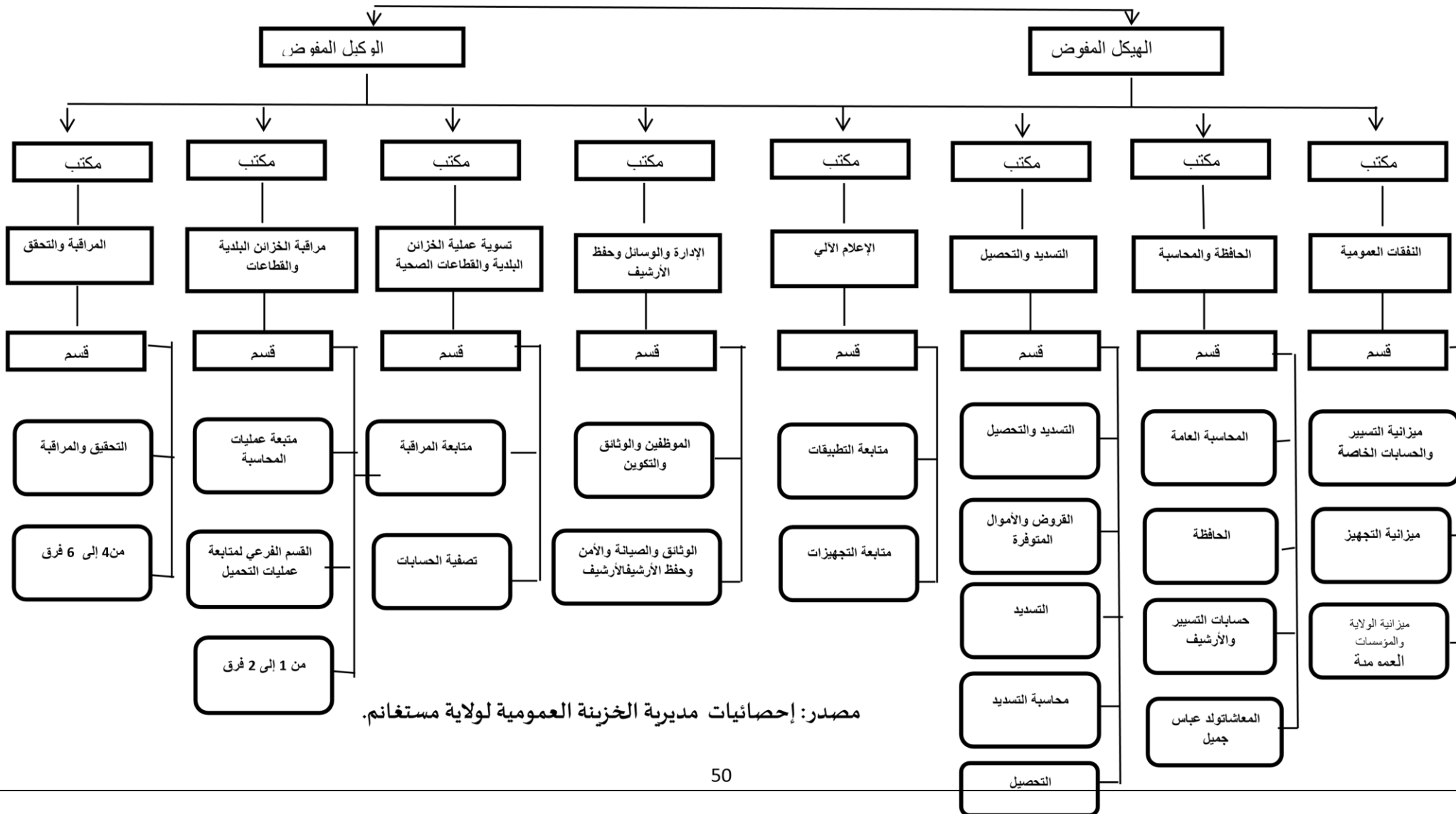
### خلاصة الفصل

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.

ونظرا لتفش ي ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، كما انتهجها الإصلاحات الضريبية التي انتهجتها الجزائر في سنة 1992 مرتبطة بمكافحة التهرب ومرهونة بفعالية المصالح المكلفة بالرقابة لذلك يجب المزيد من الجهود الرامية إلى كمكافحة ظاهرة التهرب.

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

خزينة ولاية مستغانم



مصدر: إحصائيات مديرية الخزينة العمومية لولاية مستغانم.

## قائمة المراجع:

### □ الكتب:

1. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، طبعة 3، بيروت، 1985.
2. حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
3. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000.
4. محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
5. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان، 1998.
6. مورس ي صادق، قضاء منازعات الضرائب، دار الكتب القانونية المحلية الكبرى، لبنان، 1999.
7. عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000.
8. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992.
9. حامد بن المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، 2000.
10. براغ محمد، الاقتصاد غير الرسمي: مظاهره وأسبابه، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001.
11. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي، جامعة الاسكندرية، 1993.
12. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر، الجزائر، الطبعة الأولى، 2004.
13. عبد الحميد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجمعة المصرية.
14. عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت.
15. جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، (رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس 1982).
16. -دولار علي، محمد طه بدوي، أصول القانون الضريبي، مدخل إلى دراسة قوانين الضرائب (دار المعارف، الإسكندرية، لم تذكر سنة النشر).
17. -زين العابدين ناصر، مبادئ علم المالية العامة (دار النهضة العربية، القاهرة 1974).

## □ مراجع المواقع الالكتروني:

1. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي، جامعة الاسكندرية، 1993.

2. محمد حملاوي، الغش والتهرب الضريبي، وللاطلاع عليه يمكن الرجع للموقع الإلكتروني:

. Http : [www.Sarantit.com](http://www.Sarantit.com)

3. 98Pierre Bel trame ; La Fiscalité En France ; 6<sup>émet</sup> Edition

قائمة المراجع

□ 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 بالمدية، دفعة 2005.
4. تومي كريمة، مناهج قيام التهرب الضريبي، مذكرة تخرج ليسانس، 2006.
5. عبد المجيد قدي، النظام الضريبي في النظم الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1991.
6. عسلي جمعة، الضريبة ودورها في تحفيز الإستثمار، مذكرة تخرج، المركز الجامعي المدية، 2005.
7. مداخلات الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، فريد كورتل، التهرب الضريبي والجمركي.

□ القوانين والمراسيم:

1. المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي، القطاع غير الرسمي أو هام وحقائق، الجزائر، 2004.



الملاحق



## جدول: مداخيل خزينة ولاية مستغانم لسنة 2015

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

تبين نسب مداخيل الخزينة السنة 2015 الوحدة: النسبة المئوية

التعيين	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	المجموع
---------	-------	-------	------	-------	---------

## الملاحق

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

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 مستغانم

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

المصدر: إحصائيات مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

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

الشكوى		
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 وبائعي الذهب
182	178	نشاطات مختلفة
955	821	المجموع

المصدر: إحصائيات مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

## ملخص

### ملخص

الدافع الأساسي لاختياري لهذا الموضوع هو أن ظاهرة التهرب الضريبي أضحت من المواضيع التي تشغل جميع مكونات المجتمع من سلطات عامة ومجتمع مدني، بل أصبحت جل الدول تفكر في إيجاد حلول تقلل من انتشار هذه الظاهرة.

خطورة التهرب الضريبي على جميع المستويات باعتباره وسيلة تهدف إلى النقص والتقليل من الموارد المالية التي تشكل وسيلة لتمويل الميزانية العامة للدول التي تعتمد على الضرائب في تمويل النفقات العمومية، كما تساعد على تمويل الاستثمار في المجالات الاقتصادية والاجتماعية. هنا تسائلنا الى أي مدى يمكن اعتبار التهرب الضريبي افة اقتصادية من شأنها إلحاق الضرر بالاقتصاد الوطني.

وفي الأخير الهدف من هذه الدراسة هو ان نورد بعض الوسائل التي يمكن للدولة اللجوء إليها للحد من التهرب،

---

## Résumé:

Le principal motif de mon choix de ce sujet est que le phénomène de l'évasion fiscale est devenu l'un des sujets qui occupent toutes les composantes de la société, y compris les pouvoirs publics et la société civile. Au contraire, la plupart des pays réfléchissent à trouver des solutions qui réduisent la propagation de ce phénomène.

Le danger de l'évasion fiscale à tous les niveaux, car c'est un moyen qui vise à diminuer et réduire les ressources financières, qui constituent un moyen de financer le budget général des pays qui dépendent de l'impôt pour financer les dépenses publiques. Les domaines économique et social. Ici, nous avons demandé dans quelle mesure l'évasion fiscale peut être considérée comme un ravageur économique qui pourrait nuire à l'économie nationale.

Enfin, l'objectif de cette étude est de répertorier quelques-uns des moyens auxquels l'État peut recourir pour lutter contre la fraude.