الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université de Jijel

Faculté des Sciences Economiques et Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences Economiques

جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضـــوع

أثر التهرب الضريبي على الميزانية العامة للدولة (حالة جيجل نموذجا)

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص: نقود ومالية دولية

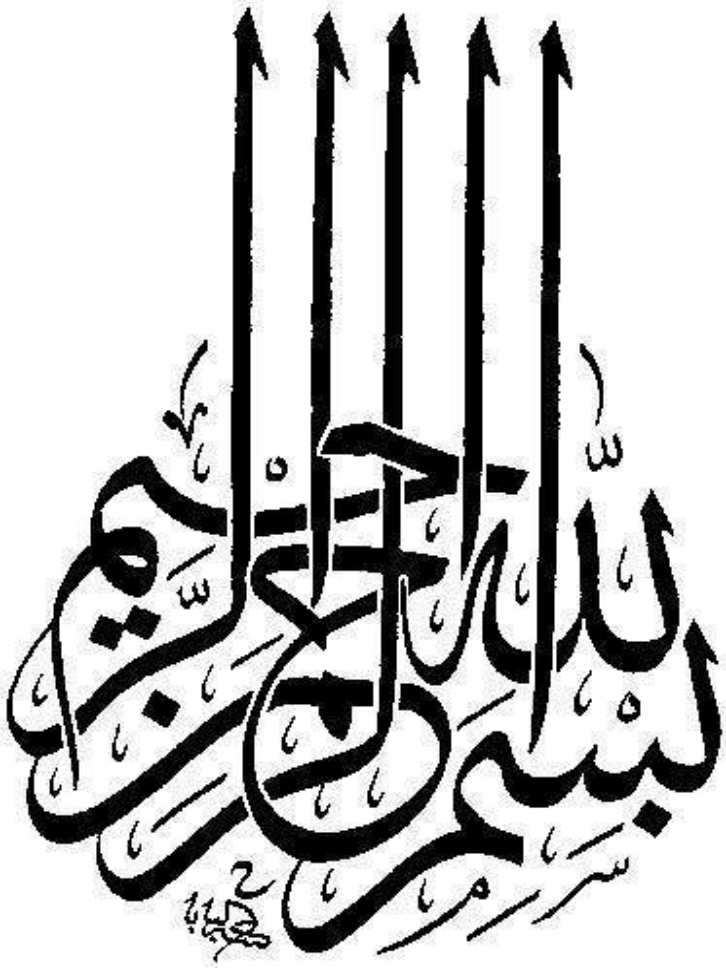
إعداد الطلبة
دلال عوار

إشراف الأستاذ
مسعود بودخدخ

أمام اللجنة المشكلة من:

أ. بن شوفي نور الدين	الرتبة	رئيسا
أ.بودخدخ مسعود	الرتبة	مشرفا ومقررا
أ.هلال عبد السلام	الرتبة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية:2015/2014



كلمة شكر

أولا و قبل كل شيء اشكر الله سبحانه و تعالى على نعمه التي لا تعد و لا تحصى الذي

أعانني و وفقني لإتمام هذه المذكرة

كما اسجل شكري للأستاذ المشرف بودخدخ مسعود الذي تكرم بقبول الاشراف على هذه

المذكرة ونصائحه القيمة طيلة فترة الاشراف والدراسة

إلى السيد بلحاجي نور الدين على كل توجيهاته ونصائحه القيمة طيلة فترة التربص

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى أعضاء اللجنة لموافقتهم على مناقشة هذا العمل

إلى كل أساتذة القطب الجامعي وعمال المكتبة

إلى كل من ساعدني في انجاز هذه المذكرة ولو بالكلمة الطيبة

وفي الأخير أسأل الله أن يجعلنا ممن أحبهم وأن يجعلنا ممن يكثر ذكره فينال فضله،

ويحفظ أمره ونسألك منن فضلك ربي أن ترضى علينا.

مالفجر إلا لأهل العلم إنهم

على الهدى لمن استهدى ادلاء

وقدر كل امرء لما كان يحسنه

والجاهلون لأهل العلم أعداء

ففز بعلم تعش حيا به أبدا

الناس موتى وأهل العلم أحياء

الإمام علي كرم الله وجهه

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

" قل اعملوا فسيرى الله أعمالكم ورسوله والمؤمنون"

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والى معنى التفاني إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى اغلي الحبايب أمي الحبيبة أطال الله في عمرك.

إلى من كلله الله بالهبة والوقار إلى من علمني العطاء دون انتظار إلى من احمل اسمه بكل افتخار أبي الغالي أطال الله في عمرك.

إلى من تقاسمت معهم أحلى الأيام وأمرها.....إلى إخوتي الأعزاء.

إلى عائلتي الثانية.....إلى عزيز و عائلته.

إلى رفيق دربي وهذه الحياة بدونك لا شيئ في نهاية مشواري أريد أن أشكرك على مواقفك النبيلة إلى من تطلعت لنجاحي.....أخي عبد العالي.

إلى كل الزملاءو الصديقات.....إلى كل من يعرفني.

إلى كل الأساتذة الذين رافقوني طيلة مشواري الدراسي.

إلى كل من وسعتهم مفكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

قائمة المحتويات

الفهرس	الصفحة
بسملة	
دعاء	
كلمة شكر	
الإهداء	
قائمة الأشكال والجداول	
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الإطار النظري والتحليلي لظاهرة التهرب الضريبي	
تمهيد	7
المبحث الأول: جباية الضريبة	7
المطلب الأول: مفهوم وقواعد الضريبة	7
المطلب الثاني: أنواع الضرائب	12
المطلب الثالث: التنظيم الفني للضرائب	15
المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي	19
المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي	19
المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي	20
المطلب الثالث: أشكال التهرب الضريبي	24
المبحث الثالث: طرق التهرب الضريبي و كيفية قياسه	27
المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي	27
المطلب الثاني: كيفية قياس الظاهرة	31
خلاصة الفصل	39
الفصل الثاني: تأثير التهرب الضريبي على ميزانية الدولة	
تمهيد	41
المبحث الأول:المقصود بميزانية الدولة	42
المطلب الأول: مفهوم الميزانية العامة	42
المطلب الثاني: قواعد و مبادئ الميزانية العامة	45
المطلب الثالث: دورة الميزانية العامة	49

المبحث الثاني: هيكل الميزانية العامة للدولة	54
المطلب الأول: جانب الإيرادات العامة	54
المطلب الثاني:جانب النفقات العامة	57
المطلب الثالث: بنية الميزانية العامة في الجزائر	60
المبحث الثالث: تحليل آثار التهرب الضريبي علي ميزانية الدولة	71
المطلب الأول: قنوات التأثير المباشر	71
المطلب الثاني: قنوات التأثير غير المباشر	73
المطلب الثالث: طرق مواجهة العجز الميزاني الناتج	74
المبحث الرابع: معالجة ظاهرة التهرب الضريبي	79
المطلب الأول: تحسين فاعلية النظام الضريبي	79
المطلب الثاني: التدابير الوقائية المتعلقة بالجهاز الإداري	80
خلاصة الفصل	82
الفصل الثالث : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر (ولاية جيجل نموذجا)	
تمهيد	84
المبحث الأول : تشريح ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر	85
المطلب الأول: المحيط الجبائي بعد إصلاح 1992	85
المطلب الثاني: مظاهر التهرب الضريبي في الجزائر	88
المطلب الثالث: التهرب الضريبي في القانون الجزائري	89
المطلب الرابع :الانعكاسات على الميزانية العامة في الجزائر	90
المبحث الثاني: تقديم مديرية الضرائب لولاية جيجل	97
المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية جيجل	97
المطلب الثاني: مهام المديرية الولائية للضرائب	98
المطلبالثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	99
المبحث الثالث: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي بولاية جيجل	105
المطلب الأول: مظاهر و أساليب التهرب الضريبي محليا	105
المطلب الثاني: حجم التهرب الضريبي المسجل بولاية جيجل	107
المطلب الثالث: تأثير الظاهرة على تمويل ميزانية الدولة على مستوى الولاية	112

المطلب الرابع:تدابير معالجة الظاهرة علي المستوي الوطني و المحلي	115
خلاصة الفصل	121
الخاتمة	123
قائمة المراجع	127
قائمة الملاحق	
ملخص	

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال

الرقــم	العنـــوان	الصفحة
	منحنى نافر، العلاقة بين الإيراد الضريبي وسعر الضريبة	71

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	أوجه التشابه والاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي	21
2	بعض معدلات الاهتلاك المطبقة في الجزائر	26
3	طريقة دفع الايجار	63
4	معدلات الإتاوة على أساس المتوسط الشهري للإنتاج	64
5	نسب الرسم على الدخل البترولي	65
6	معدل الضغط الضريبي في بعض الدول	71
7	نسبة الايرادات العامة لدول الجزائر، المغرب ، تركيا، تونس.	85
8	تطور مساهمة الجباية العادية والجباية البترولية في تمويل الجباية العامة للدولة	87
9	تطور تغطية الايرادات الضريبية للنفقات العامة	90
10	حجم التهرب الضريبي حسب طبيعة النشاط من 2010إلى 2013	103
11	حجم التهرب الضريبي حسب طبيعة الضريبة	104
12	ججم التهرب الضريبي في دائرتي الميلية وجيجل	105
13	حصيلة الضرائب المحصلة خلال الفترة 2009 إلى 2012	106
14	التحصيلات الضريبية للتهرب الضريبي من 2009 إلى 2012	107

مقدمة

مقدمة

عرف الفكر في المالية العامة تحولات عديدة عبر الزمن أفرزها تطور دور الدولة في الاقتصاد وبالنسبة المجتمع، حيث انتقل الفكر المالي من مرحلة الدولة الحارسة التي تكتفي فقط بمهام الدفاع والأمن والعدالة مع حيادها بالنسبة للاقتصاد، مرورا بالدولة المتدخلة القائمة على الفكر الكينزي وتدخل الدولة لتنشيط الاقتصاد، وصولا للفكر المعاصر حيث تكتفي الدولة بمهام الضبط والتعديل الاقتصادي والاجتماعي باستخدام أدوات الضرائب والنفقات العامة.

وتبعا لذلك فقد عرفت النفقات العامة في غالبية الدول ارتفاعا كبيرا، والجزائر لم تخرج عن هذا النمط كذلك خصوصا بعد الاستقلال، وذلك يعود بالأخص إلى اهتمامها بالتنمية وإنشائها للهياكل القاعدية التي تقوم عليها مهام ونشاطات الدولة.

وتختلف مصادر تمويل النفقات العامة من دولة إلى أخرى حسب ما تحصل عليه كل دولة من موارد لتأمين الإيرادات اللازمة لانجاز مشاريعها المسطرة، ومهما تنوعت مصادر هذه الموارد واختلفت، فان الجباية الضريبية تعتبر مصدرا أساسيا لتعبئة الإيرادات العامة اللازمة لتمويل النشاطات الموجهة لإشباع الحاجات العامة.

وكخصوصية للهيكل الضريبي في الجزائر فإن مساهمة الحصيلة الضريبية ضمن ميزانية الدولة تتفرع إلى جباية عادية وجباية بترولية، فتعتمد على هذه الموارد في تغطية الأعباء العامة وفق توقع وتقدير لحجم هذه الإيرادات ونفقات الدولة المقابلة لها، حيث أصطلح على تسمية هذه الوثيقة المحاسبية التقديرية السنوية بالميزانية العامة.

لكن فعالية هذا المورد في تمويل الميزانية العامة مرتبطة أساسا بفعالية التحصيل الضريبي هذا والأخير قد يتأثر بممارسات معينة يصطلح عليها " ظاهرة التهرب الضريبي"، فنشاط الدولة المالي وأهدافها التي تنشد تحقيقها قد تتأثر بهذه الظاهرة، عبر قنوات مختلفة.

مما يقودنا إلى طرح إشكالية الدراسة التي بصدد معالجتها في المذكرة، وهي كالتالي:

الإشكالية:

ما هو الأثر الذي تمارسه ظاهرة التهرب الضريبي على الميزانية العامة للدولة؟

مع إسقاط هذه الإشكالية على محيط المالية العامة على مستوى ولاية جيجل.

ولتحليل الموضوع من جوانبه المختلفة تم طرح التسؤلات التالية:

1- ما هو مفهوم الجباية الضريبية وما هي اهميتها بالنسبة لميزانية الدولة ؟

2- ماذا نقصد بالتهرب الضريبي وما هي أسبابه ومظاهره ؟

3- ما هي أوجه تأثير التهرب الضريبي على الميزانية العامة الدولة؟

4- ما طبيعة انعكاسات هذه الظاهرة على ميزانية الدولة في الجزائر؟

5- هل هناك تأثير لهاته الظاهرة على حصة الموارد الجبائية بولاية جيجل؟

وللإجابة على هذه التساؤلات المطروحة يمكن وضع الفرضيات التالية:

الفرضيات:

من أجل تحليل هذا الموضوع ودراسته من جوانبه المختلفة تم تبني الفرضيات التالية:

1- يظهر تأثير التهرب الضريبي على ميزانية الدولة في صورة خفض للموارد الجبائية، وتأثر لسياسة الإنفاق، ولجوء لمصادر تمويل أخرى.

2- ينعكس التهرب الضريبي سلبا على حصيلة الموارد الجبائية في حالة الجزائر.

3- تؤثر هذه الظاهرة سلبا على مساهمة ولاية جيجل في توفير الإيرادات الجبائية لميزانية الدولة.

دوافع اختيار الموضوع:

من الأسباب التي دفعتني إلى اختيار هذا الموضوع ما يلي:

-ميولي الشخصي لهذا الموضوع .

- تخصصي في المالية شجعني على اختيار هذا الموضوع .

- محاولة إبراز اثر التهرب الضريبي على الميزانية العامة للدولة.

- محاولة معرفة أسباب لجوء المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي.

أهمية البحث:

إن أهمية هذه الدراسة تنبع من الآثار السيئة لظاهرة التهـرب الضريبي والتي تمس الضرائب لكونها تشكل أداة هامة تستعملها الدولة لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية وحتى تتمكن الضريبة من دفع عجلة التنمية لابد لها من معاجلة إشكالية التهرب الضريبي.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى ما يلي:

– محاولــة إبراز خطورة أثر التهـرب الضريبي على الميزانية العامة للدولة، من خلال التطرق إلى الآثار السلبية الناتجة عنه؛

- محاولة معالجة ظاهرة التهرب الضريبي والإحاطة بالظاهرة من مختلف جوانبها من أسباب ومفهوم.

المنهج المتبع:

- المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى مختلف المفاهيم والتعريفات.
- المنهج التحليلي لتبيان أثر التهرب الضريبي على الميزانية العامة للدولة.
- منهج دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل، وأدوات البحث الميداني المستعملة هي المقابلة .

تقسيمات البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة والإجابة عن التساؤلات الفرعية ارتأيت أن اقسم دراستي حسب الخطة التالية وذلك بالاعتماد على ثلاثة فصول كما يلي:

الفصل الأول: الإطار النظري و التحليلي لظاهرة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: جباية الضريبة.

المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: طرق التهرب الضريبي و كيفية قياسه.

الفصل الثاني: تأثير التهرب الضريبي على ميزانية الدولة.

المبحث الأول : المقصود بالميزانية العامة للدولة .

المبحث الثاني: هيكل الميزانية العامة للدولة.

المبحث الثالث: تحليل آثار التهرب الضريبي على ميزانية الدولة.

المبحث الرابع:معالجة التهرب الضريبي.

الفصل الثالث: تحليل ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر(ولاية جيجل نموذجا).

المبحث الأول: تشريح ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

المبحث الثاني : تقديم مديرية الضرائب لولاية جيجل.

المبحث الثالث : تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي بولاية جيجل.

الفصل الأول

الإطار النظري والتحليلي لظاهرة التهرب الضريبي

تمهيد:

تعتمد الدولة على العديد من الموارد لتمويل نشاطاتها، وقد تطورت هذه الموارد بتطور الظروف الزمانية والمكانية لنمو الدولة وتعاظم دورها، وعلى رأس هذه الموارد نجد الضرائب التي تطور مفهومها ودورها عبر مراحل التاريخ الاقتصادي والفكر المالي العمومي.

حيث تعد الضريبة من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، حيث كان هدفها التقليدي والأساسي هو تزويد الدولة بالموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات، و لم تكن في بادئ الأمر تهدف إلى التدخل في النشاط الاقتصادي والاجتماعي، لكن مفهومها أخذ في التغير تبعا لتطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بصورة عامة، بحيث أصبحت الآن في عداد الوسائل المالية الرئيسية التي تستعملها الدولة للتدخل وفقا للظروف والأهداف على اختلاف أنواعها، فدورها الحالي لا يقتصر على الجانب المالي فحسب، بل يتعدى ذلك إلى تحقيق أهداف اقتصادية وسياسية واجتماعية.

غير أنه لأسباب ودوافع متعددة ما بين المالية والاقتصادية والإدارية والنفسية وغيرها يتجهوا دافعو الضرائب نحو سلوك التهرب الضريبي وفق طرق وأساليب متنوعة ومبتكرة، حيث تنتج هاته الظاهرة غير الصحية آثارا غير مرغوبة على الدولة والاقتصاد.

ومن هذا المنطلق سوف نحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى النقاط الرئيسية التي تمكنني من الإحاطة بهاته الظاهرة، حيث نتناول في المبحث الأول ماهية الضربة وقواعدها وأنواعها وفي المبحث الثاني أتناول ظاهرة التهرب الضريبي وأشكاله والأسباب المؤدية إليه أما طرق التهرب الضريبي وكيفية قياسه فتّم تناولها في المبحث الثالث.

المبحث الأول: جباية الضريبة

قبل المعالجة المستفيضة لظاهرة التهرب الضريبي، ينبغي التطرق بداية ضمن المطلب الأول إلى مفهوم الضريبة وخصائصها وكذا أهدافهـا، وقواعدها العامة وأيضا أنواعها المختلفة وكـذا التنظيم الفنـي لها.

المطلب الأول: مفهوم وقواعد الضريبة

أولا - مفهوم الضريبة:

1- تعريف الضريبـة:

هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التكليفية، حيث تقوم السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الدولة.[1]

كما تعرف الضريبة بأنها مبلـغ من المال تفرضه الدولة و تجنيه من المكلفين بصورة جبرية ونهائية ودون مقابل و ذلك من أجل القيام بتغطية النفقات العامة، و قد كان التعريف الكلاسيكي للضريبة يكتفي بعـبارة " في سبيل تغطية النفقات العامة "، لكن تطور المفهوم التدخلي للدولة ولجوئهـا إلى فرض بعض الضرائب في سبيل غايات اقتصادية و اجتماعية جعل من الضروري إضافة العبارة الأخيرة ضمن تعريف الضرائب.[2] أما عن أحدث تعريف للضريبة فيعتبر أنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعـود عليه نفع خاص مقابل دفعها.[3]

2- خصائص الضريبة:

من التعاريـف السابقة يتبـين أن هناك عدة خصائص للضريبة نوجـزها فيما يلي:

- **الضريبة ذات شكل نقدي:**

بمعنى أن الضريبة لا يجوز أن تكون في شكل خدمة أو سلعة كما كان الحال في القديم حيث كانت تدفع عينيا كنسبة معينة من المحصول الزراعي مثلا.[4]

---

[1] محرزي محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر، الجزائر، 2004، ص 13.

[2] علي زغدود، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ا2000، ص 176.

[3] محرزي محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 14.

[4] محمود حبيب الوادي، مبادئ المالية العامة، دار السيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 53.

- الضريبة فريضة إجبارية ونهائية:

إن الضريبة شكل من أشكال إبراز سيادة الدولة، فهي توضع ثم بعد ذلك تحصل عن طريق السلطة أو الإجبار، ويفهم من لفظ الإجبار إلزام المكلف بالضريبة من أدائها عبر طرق إدارية دون أن يكون للفرد الخيار في دفع الضريبة.[1]

- الضريبة تفرض من قبل الدولة:

أي أن الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا بالقانون فإدارة الضرائب التي تقوم بتنفيذ إرادة السلطة العامة، لا يحق لها جباية و تحصيل ماعدا الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة.[2]

- الضريبة تفرض وفقا لمقدرة المكلفين:

إن الضريبة تطرح على شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدرتهم التكليفية وهذا ما نادى به آدم سميت بقاعدة العدالة.[3]

- الضريبة فريضة دون مقابل:

حيث لا يتوقع أن يحصل المكلف على مقابل خاص كمنفعة أو غيرها من الدولة في سبيل أداء الضريبة، حيث أن المقابل يكون جماعيا بما ينسجم مع الفكر المالي الحديث المتجه نحو فكرة التضامن الاجتماعي لتبرير فرض الضريبة، بصرف النظر عن المنفعة الخاصة التي يمكن أن تعود على الأفراد.[4]

- الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام:

أي أن الضريبة تهدف إلى توفير الأموال لتغطية النفقات العامة، كما تهدف أيضا إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.[5]

---

[1] محمد عباس المحرزي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الرابعة دار هومة للنشر، الجزائر، 2008، ص 16.

[2] خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 146.

[3] خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص147.

[4] وليد زكريا صيام، الضرائب ومحاسبتها، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص 16.

[5] محمد حسين الوادي، مرجع سبق ذكره، ص 56.

- الضريبة فريضة عامة:

أي أنها تعتبر التزاما شخصيا يكون شاملا وينطبق على جميع الأفراد في الدولة، سواء كان وجود الشخص ماديا أو اعتباريا.[1]

3- أهداف الضريبة:

تسعى الضريبة فـي أي مجتمـع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تتمايز ما بين مالية اقتصادية وأهداف اجتماعية.

3-1- الأهداف المالية:

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

إن هذا المفهوم الذي يحصـر دور الضريبة في تغذية صناديق الخزينة العمومية و يعطيها وظيفة مالية بشكل مطلـق يرتبط بشكـل وثيق بفكـرة الدولة الحارسة، وبالتالي لا يمكـن تسجيل أي تأثير لها على المستويين الاقتصادي و الاجتماعي فهي تتصف بالحياد أمام هذه الميادين.

أما اليوم فلا يمكـن الدفاع عن فكرة حيادية الضريبة، ذلك انه من المستحيل اقتطاع ربع الناتج الداخلي الخام عبر الإجبار الضريبي، دون أن تنتج عن ذلك انعكاسـات و مضاعفات اقتصادية هامة، فالاقتطاع الضريبي يقـلص من القـدرة الشرائية للأفـراد، كما أن الضريـبة تزيد من أسعار السلع ومنه تؤثر علـى استهلاكها، و تؤثر كذلك على الادخار والاستثمار.

3-2- الأهداف الاقتصاديـة:

تتنوع الأهداف الاقتصادية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من وراء فرضها للضريبة، فهناك أهداف متعلقـة بتنشيط القطاعـات الاقتصادية، ومنهـا الأهـداف المرتبطة بالأزمات الاقتصادية أو تشجيع الاستثمار...الخ.

فقد تستخـدم الضرائب لتشجيع بعض القطاعات الاقتصادية مثل قطاع الصناعة أو السياحة أو الزراعة ...الخ، وذلك بتخفيض الضرائب على مستلزمات الإنتاج في هذه القطاعـات و على منتجاتها، مما يحفـز الاستثمار فيها أو التوسع في الاستثمـارات القائمة، كما أن بعض الدول تستخـدم الضرائـب لتحفـيز الادخار والاستثمار الكلّيين، من خلال تخفيض معدلاتها أو إلغائهـا على الاستثمارات المالية المتنوعة أو على صناديق الادخار أو على عوائد أذونـات الخزينـة

[1] نفس المرجع السابق، ص 56.

وسندات التنمية، إلى جانب ما ذكر يمكن استخدام الضريبة لمواجهة الآثار السلبية المرافقة للدورة الاقتصادية، بخاصة البطالة أثناء الركود الاقتصادي و خطر التضخم أثناء الازدهار والتوسع.[1]

3-3- الأهداف الاجتماعية:

تستطيع الدولة أن تستخدم الضريبة كأداة لمعالجة الكثير من المشاكل الاجتماعية، إذ تستطيع الدولة أن توجه السياسة السكانية من خلال الضرائب كأن تشجع زيادة المواليد من خلال تخفيض معدل الضرائب كلما زاد عدد أفراد الأسرة، كما تقوم الدولة بتوجيه نمط الاستهلاك بزيادة الضرائب على بعض السلع غير المقبولة صحيا أو اجتماعيا للحد من شرائها (السجائر والكحول).

3-4- الأهداف السياسية:

سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل استخدام الرسوم الجمركية لمنح الإعفاءات والامتيازات الضريبية لتسهيل التجارة مع بعض الدول، أو الحد منها برفع سعر الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية.[2]

ثانيا- القواعد العامة للضريبة:

قام آدم سميت في معرض بحثه عن الشروط العامة للنظام الضريبي الفعال بوضع أربع قواعد نظرية وتطبيقية تهتم بالشروط الخارجية للريبة والعلاقات بين الدولة والمكلفين بالضريبة.[3] وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:

1- قاعدة العدالة في توزيع الضريبة:

على مواطني الدولة أن يساهموا في تمويل نفقات الحكومة قدر ما يمكن بالتناسب مع قدراتهم التكليفية وبالتناسب مع ما يتمتعون به تحت حماية الدولة، وفقا لهذه القاعدة يجب أن يوزع العبء المالي للضريبة على جميع الأفراد وتكون مساهمة الفرد في نفقات الدولة وفقا لدخله.

[1] محمود حمو، منور أبو فريد، مرجع سبق ذكره، ص 25.

[2] سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة، لبنان، 2000، ص 132.

[3] محرزي محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 155.

وبالتالي فالعدالة لا تعني أن المكلفين بدفع الضريبة مطالبون بنفس المبلغ، وإنما تعني مشاركة كل الأفراد الطبيعيين والمعنويين في تحمل الأعباء العامة للدولـة كلّ حسب مقدرته التكليفية.

وقد ظهرت الضريبة التصاعدية التي تعتبر الأداة المثلى لتحقيـق مبدأ العدالة و للحد من التفاوت في توزيع الدخول، وفي إطار العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع في تحمل عبء الضريبة لا بد من الحديث عن مبدأين هامين هما مبدأ الشمولية الشخصية ومبدأ الشمولية المادية.[1]

1-1- مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة:

حسب هذا المبـدأ فإن الضريبـة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة والتابعين لها سياسيا أو واقتصاديا، فالتزام الأشخاص بالضريبة بموجب هذا المبدأ لا يقتصر على مواطنـي الدولـة المقيمين بها، بل يمتـد ليمس المقيمين في الخارج، إذا كانت لهم أملاك داخل إقليم الدولة وفقــا لمبدأ التبعية السياسيـة (الجنسية)، كما يشمل أيضا المقيمين في إقليم الدولة من الأجانب استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية.

1-2- مبدأ الشمولية المادية للضريبة:

يقصد به أن تفــرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر الماديـة سـواء كانـت دخـول أو ثروات فيما عدا ما نص عليه القانــون الضريبي على استثنائه بشكل صريح، كالأراضي البور أو المناطق الحرة من أجل تحقيق أغراض اقتصاديـة معينــة.[2]

2- قاعدة اليقين:

وتعني هذه القاعـدة أن تحدد الضريبـة بقانـون يوضح قيمتهـا وأساس حسابها والحـدث المنشئ لهــا والمصاريـف الواجب خصمهـا ومعيـار الدفع وكل ما يتصل بها من أحكام، ولكي يتحقق مبدأ اليقين يجب أن تكــون الضريبة مبينة وصريحــة، وغير مفروضة بصورة كيفية وكذلك يجب أن يكون موعد الجباية وشكلها ومقدارها المفروض محددين بصــراحة ومعلومين عند المكلف.[3]

---

[1] عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1991، ص 95.

[2] عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 85.

[3] حسين عواضة، عبد الرءوف قسطين، المالية العامة والموازنة والضرائب والرسوم، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار الخلود، بيروت، 1995، ص 350.

3- قاعـدة الملائمة في الدفـع:

تقتضي هذه القاعدة بأن يكون دفع الضريبة مناسبـــا للظروف المالية والمعيشية للمكـــلف والتخفيـف قـــدر المستطاع من وقـــع ثقلها ودفعها، كالتحصيل عند حصول المكلف على دخلـه أو بعـــده بقلـيل هذا من جهة، ومن جهـة أخرى لابد من استخدام أساليب التحصيل الأنسب للمكلف حتى لا يشعر بثقل الضريبة.[1]

4- قاعدة الاقتصـــاد في النفقات:

وتقضي هذه القاعدة بأنه يجب على الدولة أن تختار طريقة الجباية التي لا تكلفها نفقات كبيرة حتى يكون الفـرق بين ما يدفعه الممول وبين ما يدخل خزينة الدولة أقل ما يمكن، وتظهـر أهمية هذه القاعـدة في العصور الحديثة حيث تتحمل الدول نفقات كبيرة في سبيل تحصيل الضرائب ومراقبة المكلفين حتى لا يهربوا من دفعها.[2]

المطلب الثانـي: أنـواع الضرائـب

تضم الضرائب في الوقت الحاضر أنواع عديدة تتفاوت في أهميتها وكذلك في آثارها الاقتصادية والاجتماعيـة وسأعرض فيمـــا يأتـي أهـم أنـــواع الضرائب التـي تجد لها تطبيقا واسع في كافة الدول تقريبا.

أولا - معيار تحمل العبء الضريبـي:

وفق هـذا المعيار نميـــز نوعيـن من الضرائب مبـاشرة وغير مباشرة كما يلي:

1-الضرائب المبـاشرة:

هي الضـرائب التـي يتحملـها المكلف مباشرة، ولا يستطيـع نقل عبئها لشخص آخر بأي حـال فمثلا ضريبـــة على الدخـول سواء كانت على الأشخاص الطبيعيين كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، أو على الأشخـاص المعنويين كالضريبـــة على أربـاح الشركات (IBS)، فهم يتحملونـها مباشرة دون استطـاعتهم نقل العبء إلى غيرهـم

وأهم مزايـا الضرائـب المباشـرة هي:[3]

[1] ناصر رحال، مصطفى عوادي، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2010، ص 11.

[2] محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 24.

[3] نصيرة بوعون يحياوي، جباية المؤسسات، الورقة الزرقاء، الجزائر،2011، ص 54.

- تعتبر حصيلتها مستقرة لأنها تفرض على عناصر ثابتة نسبيا، أي الثبات النسبي للوعاء الذي تفرض عليه؛
- انخفاض نفقات تحصيلها لأنها تفرض على عناصر معروفة مسبقا لدى إدارة الضرائب.

كما لها بعض العيوب منها:[1]

- يؤدي وضوحها إلى إشعار الفرد بعبئها وتجعله يقف وجها لوجه أمام الخزينة، مما يدفعه إلى محاولة التهرب منها عند ارتفاع سعرها؛
- تأخر ورود حصيلتها إلى الخزينة العامة، لأنها تفرض على أساس سنوي في الغالب؛
- تتطلب أعلى قدر من الكفاءة والفعالية من طرف الإدارة الضريبية لمنع التهرب الضريبي.

2- الضرائب غير المباشرة:

هي كل ما يفرض أثناء تداول السلع والخدمات في مراحل الإنفاق المختلفة ومن الممكن نقل عبئها، ويتوقف النقل على درجة مرونة عرض وطلب السلعة محل الضريبة ونوع العنصر الخاضع لها ومدى توافر وانعدام المنافسة، ويتم تحصيلها عند وقائع معينة لإنتاج السلع أو استيرادها أو بيعها للمستهلك.[2]

وأهم مزايا الضرائب غير المباشرة هي:

- عدم شعور المكلف بعبئها لأنه يدفعها على شكل جزء من سعر السلعة أو الخدمة عند شرائها وبالتالي لا يهرب منها؛
- تشكل إيرادا دوريا و مستمرا على مدار السنة للخزينة العامة؛
- مرونة حصيلتها بحيث أنها تتغير بطريقة مباشرة سريعة طبقا للحالة الاقتصادية فتزداد في فترات الرخاء.

كما لا تخلو من بعض العيوب وهي:

- لا تميز بين الممولين تبعا لظروفهم الشخصية، فالجميع يقف أمام قدم المساواة في دفعها دون مراعاة لأصحاب المداخيل المنخفضة؛

[1] نفس المرجع السابق، ص55.

[2] عبد المطلب عبد المجيد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، ص ص: 260-261.

- تتطلب نفقات أكبر لتحصيلها لأنـها تستلزم وجـود موظفين يقومـون بمراقبة الوقائع والتصرفات التي تفرض الضريبة على أساسها والعمل على منع التهرب الضريبي.

ثانيا- من حيث تحمل المادة الخاضعة للضريبة:

وحســـب هذا المعيار تنقسـم الضرائب إلى نوعين:

1- الضـرائب على الأشخـاص:

الضريبة هنا تفرض على الشخص بصفته مـواطن بغض النظر عن مقدرته المالية وذلك باعتباره مواطــن تؤمن له الدولة الأمن والحماية السياسية، ومن أنواعها البسيطة التي تفرض بمعدل واحد على جميع المكلفين بغض النظر عن دخلهم و ثروتهم التصاعدية وهي التي تفرض على الأشخاص بمعدل متزايد وذلك تبعا لأعمالهم وجنسهم.[1]

2- الضريبة على الثروة:

المقصـود هنا بالثروة هو المفهوم الاقتصادي له أي قيمة ما يمتلكه الفرد من الثروة، وهذه الضريبة إمـا أن تكون على الثروة نفسها أو على ما يطرأ على الثروة من زيادة أو على التصرف بالثروة فهي تعتبر اكبر ترجمة لمقدرة المكلـف على الدفع بحيث تختلف من فرد إلى آخر تبـعا لاختلاف المقدرة المالية بين الأفراد، ولهذا فهـي تمتاز بسهولة الحساب لوضوح وبساطة المعيار الذي تفرض على أساسه الضريبة.[2]

ثالثا - من حيث تعدد الضرائب:

نميز نوعين من الضرائب بحسب هذا المعيار، ضريبة وحيدة وضريبة متعددة:

1- الضريبة الواحـدة:

يقوم نظـام الضريبة الواحدة على مجمـوع الإيرادات من مختلف المصادر، من أمثلة ذلك الأنظمة الضريبية التي تقصر فرض الضريبة على الدخل أو الإنفاق أو الناتـج ..الخ، وحيث نادى الفيزيو قراط (الطبيعيون) بضـــرورة إلغاء كافة الضرائب المفروضة وفرض ضريبة على الناتج الزراعي الصـافي، باعتبار أن الأرض الزراعية هي عنصر الإنتاج الوحيد المنتج.[3]

---

[1] نصيرة بوعون يحياوي، مرجع سبق ذكره، ص 56.

[2] محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص ص: 65-66.

[3] سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الاقتصاد العام، الدار الجامعية، بيروت، 2003، ص 106.

كما أن للضريبة الواحدة عدة عيوب منها:

- اكتفاء الدولة بضريبة واحدة لتغطية كل النفقات مما يجعل هذه الضريبة مرتفعة، وهو ما يجعل الأفراد يتهربون منها؛
- لا يمكن بلوغ كل الأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها عن طريق ضريبة واحدة لأنها لا تحقق إلا الهدف المالي؛
- تفرض الضريبة الواحدة على المنتجين الذين يستخدمون وسائل الإنتاج التقليدية وهو ما يعيق الإنتاجية.

وهذه العيوب دفعت الدولة نحو الانتقال إلى نظام الضرائب المتعددة.[1]

1-الضرائب المتعددة:

تفرض عدة ضرائب على شخص واحد، وهي ضريبة تتسم بالمرونة في تطبيق سياسات الدولة والأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة،[2] لكن من جهة أخرى فإن التعدد في إيرادات الضريبة يؤدي إلى زيادة نفقات التحصيل، كما يلاحظ أن الضرائب المتعددة رغم فعالياتها نسبيا فإنها تفقد صلاحيتها إذا تعارض تعددها مع النشاط الاقتصادي فالسياسة الضريبية لابد أن يكون لها ما ترتكز عليه ولابد من دراسة أثر فرض الضريبة على أوجه النشاط الاقتصادي كلها.[3]

المطلب الثالث: التنظيم الفني للضرائب

بقصد بالتنظيم الفني للضرائب تحديد كافة الأوضاع والإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها في ضوء الضوابط الاقتصادية الواجب مراعاتها، وكذلك المشكلات الفنية التي تثور في هذا الصدد ابتداء من تفكير الدولة في فرض ضريبة معينة، وحتى تمام دفعها من جانب المكلف بها إلى خزينة الدولة أي تحديد وعاء الضريبة، سعر الضريبة تقدير دين الضريبة، وتحصيل الضريبة.[4]

---

[1] علي زغدود، مرجع سبق ذكره، ص ص: 188- 189.

[2] محمد أبو ناصر محفوظ، مشاعله فارس تيمهوان، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، بدون مدينة، 2003، ص11.

[3] علي زغدود، مرجع سبق ذكره، ص ص: 191- 192.

[4] سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره، ص 133.

أولا- وعاء الضريبة:

يمثل وعاء الضريبة المادة أو الموضوع الخاضع للضريبة، ويختلف الوعاء باختلاف نوع الضريبة المفروضة، فمثلا الضريبة على الدخل الإجمالي وعاءها هو دخل الشخص بمكوناته الإجمالية، أما الضريبة على أرباح الشركات فيتمثل الوعاء في الربح المحقق بنهاية السنة ومن أهم الأساليب المستخدمة في تحديد قيمة وعاء الضريبة نجد:[1]

1-أسلوب المظاهر الخارجية:

ويعتمد هذا الأسلوب على قرائن وعلامات ظاهرة محددة تشير إلى قيمة الوعاء الضريبي، فيعتبر هذا أسلوبا تقريبيا لتقدير قيمة الوعاء، يتميز هذا الأسلوب بسهولة التطبيق حيث تعتمد الإدارة الضريبية على مظاهر خارجية ثابتة، فلا يلزمها أن تستقصي عن حقيقة الوعاء الضريبي ولا تتدخل في شؤون الممول الشخصية حيث تكون إمكانية التهرب في هذا الأسلوب قليلة حيث يصعب أحيانا إخفاء تلك المظاهر.

1- أسلوب التقدير الجزافي:

في ظل هذا الأسلوب تعتمد الإدارة الضريبية في تقديرها للوعاء على أساس المعلومات التقريبية التي تتوافر لديها من الوعاء الذي سيخضع للضريبة أو عن الممول الذي سيدفع الضريبة، وبالتالي فإن الإدارة وفقا لهذا الأسلوب لا تهدف إلى معرفة دقيقة لقيمة الوعاء وإنما تكتفي برقم إجمالي غالبا ما يكون أكثر بقليل من القيمة الحقيقية للوعاء، ثم يسمح للمكلف بأن يقدم للإدارة الضريبية ما يثبت خطأ التقدي.

2- أسلوب الإقرار المباشر من المكلف:

في هذا الأسلوب تلزم الإدارة المكلف بتقديم إقرار عن قيمة الوعاء الخاضع للضريبة حيث يفترض أن المكلف يكون أكثر الجهات علما بحقيقة الوعاء الذي لديه وبالتالي يكون تصريحه اقرب ما يكون للواقع، وفي الوقت نفسه يلزم المكلف أن يرفق مع الإقرار المستندات والوثائق التي تثبت صحة ذلك التقرير، وفي هذه الحالة يعطي القانون الحق للإدارة الضريبية مراجعة البيانات والمستندات والتأكد من صحتها.

[1] عبد الله محمود الطاهر، مقدمة في اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، جامعة الملك سعود، السعودية، 1988، ص ص: 233- 235.

3- أسلوب الإقرار من قبل الغير:

في هذا الأسلوب تلزم الإدارة الضريبية شخصا غير المكلف بالضريبة بتقديم إقرار عن قيمة الوعاء الخاضع للضريبة، ويشترط أن يكون هذا الشخص ذو ارتباط وثيق بالوعاء مثال ذلك أن يفرض القانون المستأجر أن يقدم بيانا عن قيمة الإيجار الذي يدفعه عن العقار الذي يستأجره، حتى يتم تقدير ريع العقارات لوعاء ضريبة العقارات.

ثانيا- أساليب تحديد دين الضريبة:

1- أسلوب الضريبة التوزيعيـــة:

يقصد بالضريبة التوزيعية تلك الضريبـة التـي لا يتحـدد سعرها مقدما وإنما تقوم السلطة الماليـة بتحـديد حصتها الإجمـالية، ثم تقوم بتوزيع هذه الحصيلة الإجمالية جغرافيا على أساس كل إقليم أو محافظة من محافظات البلد، ثم يطلب من كل محـافظ تجميع حصتها التي تقررت على إقليمه، وتقـوم إدارات المحافظـات بدورها بتوزيع هذه الحصـة علـى المكلّفين على مستوى المحافظـة كلّ بقدر إمكـاناته وظروفـه، وبالتـالي فإن المحصلة الإجمالية للضريبـة التوزيعية تكـون مساوية لما حدد لها سلفا.[1]

1- أسلوب الضريبة القياسية:

الضريبة القيـاسية هي الضريبـة التي يتحدد ويعـرف سعرها مقـدما دون تحديد لحصيلتهـا كأن يتحدد سعر الضريبـة على العـقار بـ 10 % من القيمـة الايجـارية للعقار، والواقع أن الضريبة التوزيعية كانـت موجـودة قديما حينما لم يكـن للسلطة المركزيـة وإدارتـها الماليـة كفاءة لتحصـيل الضريبـة وضمـان عدم التهرب منها وجبـايتها، لذلك كـانت تعتمـد على إدارات المحـافظات أو الإقليم لتحصيلها على مبـالغ محددة المقدار مسبقا، أما فـي العصر الحالي فقد اختلفت هذه الضريبة وصـارت الدولة تفرض ضرائبهـا القياسيـة، حيث يقوم المشرع بتحديد السعر الضريبـي إمـا في صورة نسبية أو نسب مئويـة من قيمة المـادة الـخاضعة للضريبـة أو في صـورة مبلغ محدد على كـل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة.[2]

[1] زين العابدين ناصر، موجز في مبادئ علوم المالية، مطبعة العربية الحديثة، بدون بلد ،1995، ص 103.

[2] زين العابدين ناصر، نفس المرجع السابق، ص 104.

ثالثا - أساليب تحصيل الضريبة:

تحصيل الضريبة هي المرحلة الأخيرة مما يمكن أن تطلق عليه الدورة الضريبية، ونعني بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية وفقا للقواعد القانونية والضريبية، ويأخذ تحصيل الضريبة عدة أساليب أهمها:[1]

1- أسلوب الوفاء المباشر:

بعد قيام مصلحة الضرائب بربط الضريبة على الممول تخطره بمقدار دين الضريبة ومواعيد الوفاء بهذا الدين ومقر الإدارة الضريبية المختصة، فيقوم الممول بتوريد الضريبة في الأوقات المحددة لمكتب الضرائب المختص، وقد يتم ذلك على قسط واحد أو على عدة أقساط يحددها القانون الضريبي، كما قد يتم الوفاء المباشر عن طريق طوابع تلصق على المحررات والوثائق التي يطلبها المكلف من الإدارات الحكومية المختلفة كالشهادات الدراسية أو طلبات استخراج وثائق السفر للخارج ...الخ.

2- أسلوب الأقساط المقدمة:

قد لا تنتظر مصلحة الضرائب إلى نهاية العام حتى يقوم المورد بتوريد الضريبة إلى خزينة الدولة، وإنما تلزمه بدفع مقدما أقساط (ربع سنوية مثلا) تتناسب مع دخله المتوقع ومقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا، وفي نهاية العام تتم التسوية فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة في ذمة الممول، قام الممول بتسديد ما تبقى عليه، أما إذا كانت إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق الضريبة الواجب دفعها، قامت مصلحة الضرائب بسداد مستحقاته أو قيدت له ذلك كأقساط مقدمة للسنة الثانية.

3- أسلوب الحجز من المنبع:

تعتبر أهم طريقة في التحصيل حيث تنعدم فرصة التهرب الضريبي من قبل الممول لأنه في الواقع يحصل على الدخل الصافي بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر، وتمكن هذه الطريقة مصلحة الضرائب من الحصول على تيار متجدد من الإيرادات العامة لتتوافق مع تيار النفقات العامة، كما لا تتحمل مصلحة الضرائب تكلفة هامة لجباية هذه الضرائب حيث يلتزم المكلف بتوريدها إلى مصلحة الضرائب في الأجل المحدد.

[1] المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية، بيروت، 2000، ص ص: 80-81.

المبحث الثاني: ماهيـــة التهــرب الضريبي

بما أن الضريبــة تمثل اقتطاعا جبريا من دخول الأفراد وثرواتــهم، ونظرا لما يتميز به هذا الاقتطاع من إلزامية، فمن المتوقع أن يلجأ بعض الأفراد في المجتمع إلى التخلص جزئيا أو كليا من دفع الضريبة المفروضة عليهم وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

لقد تعددت أراء وتعاريف فقــهاء الجباية حول مفهوم التهرب الضريبـي، إذ اختلف باختلاف وجهات نظر الاقتصاديين في هذا المجال ويمكن ذكر التعاريف التالية:

- التهرب الضريبـــي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبــة عليــه سـواء من خلال تقديم بيانات مضـللة للدوائر المــالي، أو من خــلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة.[1]
- التهرب الضريبي هو تخلص المكلف نهائيا من الضريبة الواجبة عليــه للدولة كليـا أو جزئيا دون أن ينقلها للغي.[2]
- التهرب الضريبي هو محاولة بعض المكلفين التهرب من دفع الضرائب المستحقة عليهم ويترتب علـى هذا التهرب الضريبي الإخلال بمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة كما أنه يضعف من إنـتاجية الضرائب (حصـيلة الضرائب) ويغير من المنافسة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة.[3]
- التهرب الضريبي هو امتناع الممول عن دفع الضريبة المتعلقة كلها أو بعضـها أو عن طريق إنكار حدوث الواقعة الضريبية، أي إخفاء كل او بعض عناصر الوعاء الضريبي أو إنكار قدرتـــه على الدفع حتى يتم إسقاط الضريبة.[4]
- يتمثل التهرب الضريبـي في قيام المسجل باستخدام أساليب وطرق احتيالية غير مشروعة بقصد عدم أداء الضريبة المستحقة عليه كليـا أو جزئيا.[5]

---

[1] خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير الشامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 215.

[2] فاطمة السويسي، المالية العامة ، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2005، ص 221.

[3] عبد الغفور ابراهيم، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر، الأردن، 2009، ص 264.

[4] حامد عبد المجيد طراز، النظم العربية، دار المعارف، لبنان، 1964، ص 185.

[5] منصور البدوي، أيمن شيتيوي، المحاسبة الضريبية، رمل الإسكندرية، مصر، 2007 ص 41.

- كما اعتبر Margairaz Andre أنه يمكن القول بأن هناك غش عندما تطبق الوسائل التي تسمح من التهرب من الضريبة في حين أن المشرع لم يسمح بذلك، فالغش الضريبي يكون مماثلا بكل بساطة لعمل تام قائم على سوء نية صاحبه بهدف التغليط.[1]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف جامع للتهرب الضريبي كما يلي:

"هو تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون، من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بجزء أو بكل المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية النفقات العامة وتحقيق أهدافها المختلفة ".

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي

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

أولا- التجنب الضريبي L'évasion fiscale:

يقصد بتجنب الضريبة أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم[2]، و يقصد به أيضا تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي والتي ينتج عنها التخلص من دفع الريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، كإنتاج بعض السلع بمواصفات مختلفة للنصوص القانونية، أو التهرب من ضريبة الشركات عن طريق توزيع أرباح هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات.[3]

حيث يمكن التمييز بين ثلاث حالات للتهرب الضريبي وهي:[4]

---

[1] Andrés margairaz, la fraude fiscale et ses succédâmes, collection de la nouvelle école delausanne, 1997, p16 .

[2] Paul marie gaule ment, précis de finances publique, édition Montchrestien, paris, 1970, p 314

[3] حميد بوريدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2005، ص 39.

[4] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير ،جامعة الجزائر ،(غير منشورة) 2002، ص ص: 287-288.

1- تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف:

وذلك من خلال بعض السلوكات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل فيما يلي:

- الامتناع عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها؛
- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

حيث نلاحظ أن هذا التهرب يرتكز على إرادة المكلف الذي يجب أن يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة.

2- تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي:

يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية اقتصادية واجتماعية، لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة، مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 15% عوض 30% قصد تشجيع الاستثمار.

3- تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي:

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي ناتجة عن إهمال المشرع، في هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية.

يتضح من خلال ما سبق أن التجنب الضريبي لا يعتبر تهربا حقيقيا، وذلك نظرا لعدم التجسيد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية، لذلك يسعى المكلف إلى استغلال هذه الأساليب حتى يقلص العبء الضريبي، لكن نشير أن التهرب الضريبي الناتج عن وجود ثغرات

في التشريع الضريبي غير مرغوب فيه، حيث لا يسعى المشرع من خلاله إلى تحقيق أي هدف عكس الحالات الأخرى، لذلك يجب معالجة هذه التغيرات لتحسين فعالية النظام الضريبي.[1]

ثانيا- الغش الضريبي La fraude fiscale :

1- تعريفه:

هو الذي يتضمن مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة، حيث يتعّمد المكلفون إتباع بعض أساليب الغش والخداع لذلك يطلق عليه اصطلاح الغش الضريبي[2]. وتختلف أشكاله باختلاف نوع الضريبة التي يراد التهرب منها؛ وما إذا كانت ضريبة مباشرة أو ضريبة غير مباشرة وكذلك باختلاف هدف التهرب وما إذا كان تهربا جزئيا أو كليا.[3]

أ- بالنسبة للضرائب المباشرة :

يتخذ التهرب الضريبي شكلا سلبيا بالامتناع عن تقديم الإقرار المالي عن ثروته ودخوله أو بإخفاء الواقعة المنشئة للضريبة أو بالتعديل في أركانها وشروطها أو المغالطة بشأن العناصر الداخلة في حساب الوعاء.

ب- بالنسبة للضرائب غير المباشرة:

يتخذ التهرب الضريبي أيضا الشكل السلبي بعدم الاعتراف بالواقعة المنشئة للضريبة، كإنكار ملكية السلع المستوردة أو إخفائها أو إخراجها من الوحدة الجمركية لتجنب دفع الضرائب الجمركية، ومنها أيضا التقييم الأقل وغير الصحيح لقيمة المادة الخاضعة للضريبة، وكذلك إخفاء طبيعة التصرف القانوني الخاضع للضريبة غير المباشرة.

وبالتالي فإن التهرب الضريبي غير المشروع يؤدي إلى تخفيض أساس الضريبة، ولتحقيقه يجب توافر شرطين هما:[4]

2- عناصره:

- العنصر المادي؛
- العنصر المعنوي.

---

[1] Andrée mergairez , op cit ,p25.

[2] محمد طاقة، هدى الحزازي، اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر، الأردن، 2007، ص 48.

[3] غازي حسين عنابة، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،2006، ص ص: 342، 343.

[4] حميد بوريدة، مرجع سبق ذكره، ص ص 40، 41.

أ- **العنصر المادي:**

يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يمليها التشريع الضريبي، ومن أشكال الإخلال بهذه الواجبات نذكر:

- المبالغة في تقدير الأعباء والتكاليف؛
- الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية؛
- الإخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها أو المداخيل الناتجة عنها؛
- عدم مسك محاسبة منتظمة حسب التنظيم المعمول به (القانون التجاري، التخطيط المحاسبي) وذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جبائية محتملة.

ب- **العنصر المعنوي:**

ويقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة حيث أن هذه المخالفة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة لأن القانون الضريبي دائما يفترض حسن نية المكلفين، وعليه يتوجب على إدارة الضرائب إظهار تعمد المكلف بجميع وسائل الإثبات؛ وهناك حالات لا تحتاج فيها إدارة الضرائب إلى إثبات سوء نية المكلف لإدانته لحالة الأعمال التدليسية التي يكون القانون الضريبي قد ترقبها كعدم مسك المحاسبة، أو أن مسكها تّم بطريقة مخالفة للأحكام والقوانين المعمول بها .

3- المقارنة بين التجنب الضريبي والتهرب الضريبي:

من خلال ما سبق يمكن المقارنة بين التجنب الضريبي والغش الضريبي من خلال تبيين أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بينهما كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): أوجه التشابه والاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي

أوجـــــــــه التشـــــابه	
- كل منهما يهدف من خلاله المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا. - كل منهما ناتج عن ضعف الوعي الضريبي للمكلف. - كل منهما يشمل العنصر المعنوي والتمييز في توفر القصد ونية التهرب. - كل منهما يؤدي إلى حرمان الخزينة من الإيرادات العامة.	
أوجـــــــه الاختلاف	
التجنب الضريبي	**الغش الضريبي**
- غير مخالف للقانون والتشريع الضريبي. - يشمل العنصر المعنوي فقط. - لا يعاقب عليه القانون .	- يتم باستعمال أساليب مخالفة للتشريع الضريبي. - يشمل على العنصر المادي والعنصر المعنوي . - يعتبره القانون جنحة يعاقب على ارتكابها.

المصدر: بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها على مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ،رسالة لنيل شهادة الماجستير، الجزائر ،2012،ص 49.

المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي

يعتبر وجود التهرب الضريبي نتيجة بيئة و أسباب مشجعة لنموه مرتبطة بالمكلف وطبيعة النظام الضريبي المطبق وكذا الظروف الاقتصادية السائدة.

أولا- الأسباب المتعلقة بالمكلف:

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته، و التي تندرج في إطار اعتبارات نفسية و أخلاقية.

أ- الأسباب النفسية:

الضريبة أداة لإفقار الشعوب، يرجع هذا الانطباع إلى الأسباب التاريخية التي ورثتها الشعوب عن الاستعمار، حيث ينظر إلى الضريبة كوسيلة لمصادرة نهب أموال الأفراد أو أنها اقتطاع مالي دون مقابل مما ينعكس سلبا على أفراد المجتمع وهذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حريتهم و ثروتهم، كما يذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها.[1]

[1] حميد بوريدة، جباية المؤسسة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون ، الجزائر، 2007، ص ص: 25،26.

ب- ضعف الوعـي الضريبي:

يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما عليها من أعباء، فضعف الوعي الضريبي مرتبط بعوامل اقتصـادية وعوامل سياسية تؤدي لضعف الرابط الذي يحس به الشخص نحو مجتمعه وبلده، مما يجعـله يتهرب من دفع الضرائب الواجبة عليه، وحتى يكون هناك وعي ضريبي لابد من توفر وسائل إعلامية هادفة تساعد على تغيير معتقدات الأفراد حول الجباية الضريبية.[1]

ج- الوضعية المالية السيئة للمكلف:

إن الحالة المـالية السيـئة للمكلف بالضريبة تؤثر سلبـا على إيرادات الضرائب، و ذلك من خـلال ميل المكلف إلـى التهرب من دفع الضرائب كلما كانت حالته المالية صعبة و غير مستقرة.

د- الأسباب الاجتماعية:

حيث يلعب المحيط الاجتماعي دورا هاما في ترسيـخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد، مما يؤدي إلى ضعف الروح الجماعـية والولاء الاجتماعي، ما يؤدي بدوره إلى ضعف الوعي الضريبي.[2]

هـ -الأسباب الأخلاقية:

ويقصد بالأسباب الأخلاقية المستوى الأخـلاقي ودرجة الوعي الوظيفي والثقافي السائد في الدولة، فكلمـا كان هذا المستوى مرتفعـا لدى الأفراد كلما تمتع هؤلاء بشـعور عالي بالمسؤولية.

و- الأسباب الاقتصادية:

وهنا مستـوى المعيشة والوضـع الاقتصـادي العام يلعب دورا مهما في الالتزام بالضـريبة، فالوضـع الاقتصـادي الجيـد ووفـرة رؤوس الأموال تؤدي إلى عـدم التهرب الضريبـي والعكس صحيح.[3]

---

[1] محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العلمية، القاهرة، 1999، ص 301.

[2] محمد مبارك حجير، الضرائب و تطوير اقتصاديات الدول العربية،معهد البحوث، والدراسات العربية، القاهرة 1965، ص 466.

[3] محمد سليم وهبة، التهرب الضريبي، واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية، لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، اليمن، 2010، ص 8.

ثانيا - الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

توجد عدة عوامل تدفع إلى التهرب واتساع نطاقه، والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي، والتي نجملها في العناصر التالية:

أ- الأسباب التشريعية:

إن تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي زاد من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات، إن عدم وضوح التشريع الضريبي وغياب الاستقرار في أحكامه يترتب عليه غموض القواعد والمبادئ الضريبية، إذ تنتشر فرص الاجتهاد والتأويل وتتعدد التعليمات والمنشورات وتتعارض في كثير من القضايا ويصعب فهم الالتزامات الضريبية وتسوء العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية، وتتقوى بذلك عوامل التهرب من أداء الضريبة بسبب سيطرة الشعور بغياب العدالة الأفقية بين الممولين، كما أن المبالغة في رفع سعر الضريبة المعمول بها قياسا إلى النمو المطرد في الدخل و كذلك وجود بعض الثغرات في القوانين والتشريعات السارية تمكّن المكلف من استغلالها كلها عوامل تدفع نحو التهرب الضريبي.

ب- أسعار الضرائب:

من الأسباب التي تدفع إلى التهرب الضريبي هو ارتفاع الضرائب المباشرة مما يؤدي إلى شعور المكلف بأن الضريبة تقتطع جزءا معتبرا من دخله مما يهدد بعدم كفاية ما تبقى لسد حاجاته الضرورية وهذا ما يدفع المكلف إلى التخلص من الضريبة بأي طريقة.[1]

ج- ضعف العقاب المفروض على المتهرب:

إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن العقوبة المتوقعة مع درجة الخطر و الربح المحقق، فإذا كانت قيمة العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن التهرب ويقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.[2]

---

[1] يسرى مهدي حسن السمرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، مقالة حول تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية، 2012، ص 13.

[2] عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص 273.

د- تعقد النظـام الضريبي:

إن الضريبـة التـي تتطلب إجراءات عديـدة و معقـدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها تدفـع المكلف إلى التهرب، إضافة إلى حداثة عهد بعض الأنظمة الضريبية حيث أنها أنظمة لم تستقر في بعض الدول، وبالتالـي يعمد المكلفون إلى محاولة التهرب منها، وكذلك المغالات في تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إضعاف القدرة على دفع الضريبـة.[1]

المبحث الثالث: طرق التهرب الضريبي و كيفية قياسه

بعد التعرف على الجوانب المختلفة للتهرب الضريبي مـن مفهوم و أنواع و أسباب يتم الآن التطرق إلى طرق التهرب الضريبي و كذا كيفية قياسه.

المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي

تتعدد طـرق التهرب الضريبي بإخلاف نوع النشاط ومهارة التهرب، وقد أدى التفتح الاقتصادي والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات الاقتصادية إلى تطور طرق التهرب الضريبي ومن أبرز الطرق المستعملة في ذلك ما يلي:

أولا- التهرب الضريبي عن طريق العمليات المحاسبية:

تتميز معظم الأنظمة الضريبية الحديثة بأنها تصريحية، بحيث يتم تحديد الحقوق الواجبة الدفع من خلال التصريحات التي يكتبها المكلف، وبذلك يمكنه التهرب باستعمال العمليات المحاسبية إما عن طريق تخفيض الإيرادات أو تضخيم التكاليف[2]

1- تضخيم التكاليف:

تسمح القوانين الجبائية للمكلف بخصم الأعبـاء و التكاليف ضمن شروط محددة مسبقا من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة، بشرط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية، وأن تكون هذه الأعباء في حدود السقف المحددة جبائيا لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها مثل أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، حيث يعمد

[1] Fiscalité directe, actes du séminaire organise par D.G.L en collaborations avec FMI .1993 .P 126

[2] عبد الغني بوشري،مرجع سبق ذكره، ص 58.

المكلف إلى الغش عن طريق المبالغة في قيمة التكاليف المشروعة وذلك باستعمال التقنيات التالية:[1]

أ- المستخدمون الوهميون:

يلجأ المكلف من خلال هذه الطريقة إلى تسجيل الأجور و الرواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل، فهاته المبالغ تسمح بتضخيم الأعباء وبالتالي التقليص من مبلغ وعاء الضريبة، وهناك أيضا حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح أشخاص حقيقيين من المفروض أن يقوموا بأداء أعمال للمؤسسة ولكن في الواقع لم يقوموا بأي نشاط.

ب- النفقات و المصاريف غير المبررة:

لقد سمح المشرع للمكلف بخصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، ولكن المكلف يستغل في ببعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة، أي نفقات مصاريف خاصة متعلقة بمالكي أو مسيري المؤسسة وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال، وكمثال على ذلك تكلفة صيانة السيارة الخاصة بأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة.

ج- تقنية الإهتلاكات:

يقصد بالإهتلاك النقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة لدى المؤسسة مع مرور الزمن يعتبر عبئا من الناحية المحاسبية و بالتالي فهو يعد من نفقات الاستغلال، ويتم خصمه في شكل تكاليف وفق الشروط التالية:[2]

- أن تكون الإهتلاكات من الأموال الثابثة للمؤسسة؛
- أن يتم تسجيل الإهتلاكات مجانا؛
- أن لا يتجاوز مجموع الإهتلاكات السنوية مبلغ شراء العناصر أو القيمة الاسمية للأصول.

وقد قام المشرع الجزائري بوضع سلم خاص بمعدلات الإهتلاك وفقا لنوع الأصول كما في الجدول التالي:

[1] لينده قرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة بسكرة ، 2014، ص 42.

[2] لينده قرموش،مرجع سبق ذكره ص 59.

الجدول رقم(2):بعض معدلات الإهتلاك

الاستثمارات	مدة الاستخدام بالسنوات	معدل الإهتلاك
مباني صناعية	100-20	%2-%1
مباني إدارية	50-25	%5-%2
معدات و أدوات	20-10	%20-%10
معدات نقل	5-4	%25-%20
تجهيزات أخرى	10 سنوات	%10

المصدر: حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 47.

وبالرغم من تحديد هذه المعدلات من طرف المشرع و نظرا لاستخدام الوعي الضريبي يحاول المكلف التلاعب في معدل الإهتلاكات بوسائل متعددة من خلال تطبيق معدلات لا تتعلق بأصل المهتلك، أو برفع قيمتها كأن يقوم المكلف بحساب الاهتلاك مع إضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة، أو أن يقوم بخصم الاهتلاكات على أصول ثابتة ثم التنازل عنها ويتم توضيح طريقة التهرب الضريبي بإضافة قيمة الرسم على القيمة المضافة للأصل المستهلك.

2- تخفيض الإيرادات:

من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف من أجل تخفيض قيمة الضريبة نجد التقليص أو السهو العمدي في التقييم المحاسبي لبعض الإيرادات، أي تفادي التصريح بجزء كبير من الإيرادات تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، و تقتصر هذه الطريقة على المكلفين الذين يملكون سجلات محاسبية، سواء كانت ذلك إجباريا بموجب رقم أعمالهم الذي يفرض عليهم الخضوع إلى نظام التصريح الحقيقي أو اختاروا الخضوع إلى هذا النظام.[1]

ثانيا - التهرب الضريبي عن طريق وسائل قانونية و مادية:

إضافة إلى التهرب عن طريق العمليات المحاسبية يوجد نوع آخر يتمثل في التهرب الضريبي عن طريق الوسائل القانونية والمادية.

[1] طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، جامعة قسنطينة، 2012، ص 76.

1- التهرب عن طريق وسائل مادية:

إن التحايل المادي يتمثـل في إخفاء المكلف للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة للضريبة وجعلهـا بعيدا عن مراقبـــة أعـوان الإدارة الجبائية، وقد يكـون الإخفـاء جزئيا فقط يهدف إلى التقليل في عبء الضريبة، أو كليا يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة حيث نبين هذه الصور فيمايلي:[1]

أ- الاخفاء المادي الجزئي:

في هذه الحالـة يحرص المكلف على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة ويتهـرب مـن دفعها جزئيا كمـا هو الحال في الضرائب الجمركيـة وضرائب الإنتاج، كما يستطيع المكلف بالضريبـة من التهـرب من ضريبة التركات كالتصـرف في جزء من أمواله إلى الورثة قبل وفاتـــه، أو إخفاء بعـــض أموال التركة خاصة المنقولة منها ووضعها في خزانة بإحدى البنوك و بعد ذلك يستولي الورثـة عند وفاة مورثهم على كـل ما فيها دون إبلاغ الإدارة الجبائية.

ومن صور الإخفاء المادي أيضا مايلي:

- حالـة ممارسة نشـاط خفي إلـى جانب النشاط الرئيسي؛
- حالة تقديم المكـف الإقرار مع تغيير الدخـل بأقل من القيمـة الحقيقية، و يحدث هذا غالبا في الضريبة على أربـاح المهن الحرة غيــر التجارية.

ب- التحايل المادي الكلـي:

يحدث هذا الإخفـاء عندمـا يريد المكلف التخلص كليا من دفع ضريبة من الضرائب المباشرة أي عادة ما يمتنع عن تقديم إقرار بدخـله طبقا للقانون، كما يحدث أن يخفي الشخص أمواله كلها بطريقة أو بأخرى وذلك لتجنب تحديد وعـاء الضريبة وربطهـا، فالإدارة الجبائية لا تجد حينئذ لديه ما يمكن استيفاء الضريبة منه.

فغالبـا ما يقـوم الأفراد بإنشاء مصانع أو محلات لإيداع السلع في أحياء تكون جديدة وغير آهلة بالسـكان، فيتم الإنتـاج و كذلك البيع خاصـة من طرف المستوردين في الخفاء دون ترك أي

[1] أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2003، ص 57.

أثر، ويفرون من هذه الأماكن عندما يشعرون بمجيء مصالـح الرقابة الجبائية، وكذلك من صور الغش الضريبي بواسطة الإخفاء المادي الكلـي عـدم التصريـح بالوجود أي عند بدايـة النشـاط.

2- التهـرب عن طـــريق وسائـــل قانونيـــة:

التهرب عن طريق عمليات قانونية هو خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على إثر عملية وهمية أو تكييـف خاطئ لحالـة، وتعد هذه الطريقة أكثر تنظيما من سابقيها وتكمن في:[1]

أ- التهرب عن طريق عمليـــات وهمية:

هذه الطريقة أكثـر استعمالا في مجال الرســم علــى القيمة المضافة TVA و ذلك عن طريق الحصـول على فواتير مزيفــة بعمليات بيع أو شراء وهمية، يتحصل من خلالها المكلف المتهرب على حق خصم الرسم على رقم الأعمال.

ب-التلاعب في تصنيـف الحـالات القانونية:

يمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية محل إعــفاء، و من الأمثــلة عن ذلك توزيــع الشركــة للأربـاح علــى المساهمين على شكل رواتب و أجـور لينخفض بذلك معـدل الضريبـة.

المطلب الثاني: كيفية قياس التهرب الضريبي

نظرا لتعدد طرق التهرب الضريبي التـي يستعملها المكلف بدفع الضريبية، فإنه من الصعب قياس هذه الظاهرة بسبب إمكانيــة إخفاء الثروة أو لأن أغلب المعاملات الاقتصادية و التجارية تأخذ الطابع السري، حيث توجد طريقتان لقياس حجم التــهرب الضريبي و هما طريقـة حجم الاقتصاد السري و طريقة تقدير عدم الالتزام الضريبي.

أولا- طريقة الاقتصاد السري(غير الرسمي):

يمثل الاقتصاد السري مجمل النشاطـات والمداخيـل غير المصرح بهـا للإدارة الجبائية وغير المدرجـــة ضمن الحسابات الوطنيـــة، وقد تعددت مصطلـحات الاقتصاد السري فعلى سبيل المثال يشار إليه أيضا بالاقتصاد الأســود أو الاقتصاد الخفي والاقتصاد غير الرسمي.

[1] لابد لرزق، ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصادالرسمي:رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية، تلمسان،2012، ص 98.

وقد أصبح الاقتصاد السـري الآن ذو معنى ثابـت تقريبا فما أن يطلق هذا المصطلح إلا وتبادر إلى الذهن مباشرة الأنشطة غيـــر الشرعية التي تنتج عنها معامـلات مالية بين الأفـراد، والتي تتم بعيدا عن السلطات وخاصة الضريبية وذلك بغرض التهرب من دفع الضرائب المباشرة غير المباشرة المستحقة على تلك الأنشطة، أو بغرض البعد عن أعين القانون نظرا لعدم مشروعيتها مثل تجارة المخدرات ...إلخ.[1]

ويعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الاقتصاد السري و من خلاله يتم حساب حجم التهرب الضريبي كون جميع المداخيل والنشاطـــات الخفية لا يتـم إخضاعها للضريبة وبالتالي فهي لا تدخل فـــي الحسابات الوطنية، و يستنـــد تقدير الاقتصـــاد الســـري على معطيات كل من الناتج الوطني الخام والعمليات النقدية وسوق العمل وعوامل الإنتاج:

1-المنهج النقدي:

يقـــوم هـذا المنهـج على افتراض أن مـعاملات الاقتصاد السري تتم باستخدام النقود السائلة مباشرة مـن دون فواتير أو شيكات أو كشوفات خشية اكتشافـها، ولذلك فإن كل زيادة في الطلب على النـقود تعتبر زيادة لنشاط الاقتصاد السري، وتوجد ثلاث أشكال للمنهج النقدي وهي كالآتي:

أ - متغيـر المعدل الثابت:

يركـز هذا المبدأ على فرضية وجود معدل نقذي ثابت في ظل عدم وجـود الاقتصاد السري، ويتطلب ذلك تحديد السنة المرجعية التي على أساسها تتم مقارنة المعدل النقدي الثابـت بمختلـف الأسعـار النقدية للمراحل المدروسة، وبذلك فعندما يكـون المعدل النقدي لسنة معينة مدروسة أكبر من السنة المرجعية تعتبر الكتلة النقدية الزائـدة نتيجـــة نشاطات الاقتصاد الســـري والذي نحصل عليه من خلال العلاقة التالية:[2]

$$AEST = \frac{(M2-M1)PNB}{M2}$$

حيث يمثل AEST حجم الاقتصاد السري.

M2: الكتلة النقدية للسنة المدروسة.

M1: الكتلة النقدية للسنة المرجعية.

[1] عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي و الاقتصاد الأسود، الدار الجامعية الجديدة النشر،بدون بلد نشر، 2006، ص 14.

[2] عبد الغني بوشرى، مرجع سبق ذكره، ص 66.

PNB/M2: سرعة دوران النقود خلال السنة.

و من خلال حجم الاقتصاد السري يتم تحديد حجم التهرب الضريبي وفق العلاقة التالية:

$$UFF = \frac{(M2-M1)\ PNB\ X\ TM}{M2}$$

حيث يمثل:

UFF: حجم التهرب الضريبي.

TM: المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

لقي هذا المنهج جملة من الانتقادات حيث أنه يستند إلى فرضيات هشة إذ أن المعدل النقدي لا يتصف بالثبات دائما، كما أن النتائج المتحصل عليها دائما تابعة للسنة المرجعية المحددة باعتبارها سنة أساس وهو ما يضعف صدق نتيجتها، إضافة إلى أن سرعة دوران النقود تختلف من فترة إلى أخرى في ظل الاقتصاد الحقيقي و السري، وهو ما يجعل تقدير التهرب عن طريق هذا المنهج غير دقيق.

ب- متغير المعادلة النقدية:

يستند هذا المنهج على فكرة أنه توجد علاقة بين الضرائب والاقتصاد السري، فيفترض أن الاقتصاد السري هو نتيجة مباشرة لارتفاع الضرائب ضف إلى ذلك أنه من المفروض أن إقامة المبادلات والصفقات المتعلقة بهذا الاقتصاد وتخزين الثروة المتراكمة يكون عن طريق استعمال النقود.

ومن أجل حساب مقدار تأثير الجباية على الاقتصاد السري، يجب العمل بمعادلة طلب العملة التي تراعي المتغير الضريبي، وبالتالي يسمح لنا بقياس أثر المتغيرات الضريبية على هذا الطلب حيث توضع تقديرات لحيازة العملة أحدهما حيث يكون المتغير الضريبي صفرا، والآخر حيث يكون غير ذلك، والفرق بينهما يشكل لنا العملة غير المشروعة، مع افتراض أن سرعة دوران العملة الشرعية هي نفسها في الاقتصاد السري.

ويتم تقدير الاقتصاد السري وفق للمعادلة التالية:[1]

$$AEST = (M3 - M2)\frac{PNB}{M0}$$

حيث:

(M3-M2): العملة غير الشرعية.

M0: العملة الشرعية.

PNB/M0: سرعة دوران العملة الشرعية.

وتكمن نقائص هذا المقياس في افتراض أن سرعة دوران العملة غير الشرعية هي نفسها العملة الشرعية وهذا ليس دوما صحيحا، وهذا الأسلوب يقلل من قيمة التهرب الضريبي لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار إلا التهرب المرتبط بتوظيف العملة والاقتصاد السري، في حين يهمل الطرق الأخرى للتهرب مثل الاستفادة من إعفاءات لا أساس لها.

ج - متغير فئات العملة:

حسب هذا المقياس يرتبط الاقتصاد السري باستخدام أوراق نقدية من فئة معينه لذلك فان التغير في عدد هذه الأوراق يعبر عن حجم الاقتصاد السري لكن يفقد هذا المقياس أهميته عند التضخم المرتفع، بحيث يمكن أن يتم استخدام الأوراق الكبيرة دون أن تحصل زيادة في الاقتصاد السري، ضف إلى ذلك استخدام الأوراق النقدية الأجنبية في المعاملات وفي تخزين القيم في البلدان الأجنبية، لذلك فان زيادة عددها في التداول قد يؤدي إلى زيادة في الحيازات الأجنبية دون أن يكون للأمر علاقة أو أثر على حجم الاقتصاد السري.[2]

2- منهج عوامل الإنتاج (الدخل المادي):

يتم تقدير نمو الاقتصاد السري وفقا لهذا المنهج باختيار عامل معين مثل نمو استهلاك الكهرباء على افتراض انه أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي بما فيه النشاط الموازي، وبالتالي نطرح نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو الكهرباء الكلي فنحصل على معدل نمو الاقتصاد غير الرسمي. [3]

---

1 عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي و الغش الضريبيين حالة الجزائر، رسالة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية، تخصص مالية، المدية، 2009، ص 21.

1 ناصر مراد معالجة النظام ألضريبي ولشكالية التهرب حالة الجزائر اطروحة انيل دكتورة دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2002، ص 300.

[3] عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، مرجع سبق ذكره ص 80.

ويتم حساب التهرب الضريبي وفق العلاقة التالية:

UFF=PNBN-PNB0

حيث:

PNBN : حجم الإنتاج الوطني غير الرسمي.

PNB0: حجم الإنتاج الوطني الرسمي.

ومن بين الانتقادات التي وجهت لهذا المنهج أنه لا يمكن الجزم بأن جميع الأنشطة التي تتم في الخفاء تتطلب قدرا كبيرا من الكهرباء ، إضافة إلى أن هناك إمكانية استعمال مواد أخرى للطاقة مثل الغاز والوقود والتي تصعب المعرفة الدقيقة لحجم استهلاكها، كما أن الزيادة في استهلاك عوامل الإنتاج لا تعكس حتما ارتفاع الاقتصاد السري، فهي يمكن أن ترتبط بمتطلبات الحياة الطبيعية.

3 - منهج سوق العمل:

وفقا لهذا المنهج يتم تقدير العمالة غير المصرح بها عن طريق الاستقصاء ثم يتم حساب متوسط إنتاجية العمل وعلى أساس ذلك يقدر حجم الاقتصاد السري، ويمكن الانتقاد الموجه لهذا المنهج في انه يعتمد على العمل فقط في تقدير الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى مثل رأس المال.[1]

4- منهج التفاوت:

حسب هذا المنهج يتم حساب الدخل الوطني اعتمادا على مصادر الإدارة الضريبية كما يتم حسابه من مصادر أخرى غير المصادر الضريبية، وبمقارنة الدخلين نستخرج الفرق الذي يمثل الدخل المتهرب من الضريبة، ورغم سهولة هذا المنهج إلا أنه توجد ثلاث صعوبات هي:[2]

- إن حساب الناتج الوطني (PNB) يستمد من البيانات الضريبية في الكثير من الدول؛
- مفهوم الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخل يكسبه الأفراد سواء كان خاضعا او غير خاضعا للضريبة، غير أن الدخل المصرح به في الإقرارات الضريبية هو الدخل الخاضع للضريبة؛

[1] ناصر مراد مرجع سبق ذكره، ص 301.

[2] نفس المرجع السابق، ص 301.

- توجد اختلافات في معالجة الاستهلاك، هـذه الاختلافات تجعل التقديرين غير قابلين للمقارنة.

نلاحظ مما سبق أن جميـع المناهج المقدمة تعمل على قياس حجم التهرب الضريبي من خلال تقدير حجم الاقتصاد السري، ونظرا للحدود التي تعاني منها تلك المناهج أصبح من الضروري الاعتماد على مناهج أخرى تستند على تقدير حجم عدم الالتزام الضريبي.

ثانيا - تقديرات عدم الالتزام :

تقوم هذه الطريقة بناء على دراسة تصريحات المكلفين باعتبارها كسند قانوني وبافتراض صحة المعلومات المصرح بها ومن أهم أشكاله:

1- منهج الضريبة القانونية المحتملة:

يعتمد هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي لذلك نتخذه كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها، وبمقارنة هذه الأخيرة مع حجم الضريبة المحصلة فعلا نتحصل على حجم التهرب الضريبي، ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية:

$$INP = PEL - PRF$$

حيث:

INP: تمثل الضريبة المتهرب منها.

PEL: تمثل الضريبة القانونيةالمحتملة.

PFR: تمثل الضريبة المحققة.

وتتمثل الانتقادات التي وجهت إلى هذا المنهج في العناصر التالية:[1]

- إن هذا المنهج يهمل الاقتصاد السري، وبالتالي لا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي أغفـل في التقدير الرسمي لإجمالي الناتج الوطني؛
- يعتمد في قياس حجم التهرب الضريبي على مبدأ الالتزام القانوني أكثر من التهرب الضريبي؛
- يعتمد التقديـر في هذا المنهـج على افتراض أن توزيع الدخل يستند إلى استقصاءات الأسرة ودرجة الثقة فيها؛

[1] ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 301.

- يتطلب هذا المنهج التزام ووعي ضريبي عالي جدا ووجود إدارة ضريبية لها درجة من الكفاءة والقدرة على التحصيل وهذا ليس دوما متوفرا.

2- منهج نسبة الضريبة الثابتة:

يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة المحققة لسنة معينة، ويعتمد على كل من معياري الدخل المحلي الخام والضريبة التقديرية وتحسب هذه الأخيرة بتحديد سنة تمثيلية يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى وفق العلاقة التالية:

الاقتطاعات الضريبية التقديرية= الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة × نسبة الضريبة للسنة التمثيلية.

وبذلك يتم الحصول على مقدار التهرب الضريبي كما يلي:

UFF= POES-POR

حيث:

POES: يمثل مجموع الاقتطاعات الضريبية المقدرة.

POR: الاقتطاعات الضريبية الفعلية.

وما يعاب على هذا المنهج أنه يقدر حجم التهرب الضريبي الإضافي وليس التهرب الضريبي الكلي وبذلك فهو يبرز تغير الأداء الضريبي، كما أنه مبني على افتراض النسبة الثابتة بين الضريبة والناتج المحلي الخام.[1]

3- منهج الإعفاءات الجبائية:

تستعمل هذه الطريقة عادة في الدول التي تستخدم العفو الجبائي بصفة متكررة حيث يقدر حجم التهرب الضريبي على أساس المعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي، والتي ينخفض فيها الميل إلى التهرب ويقوم المكلفون بالتصريح بالمداخيل الحقيقية، ثم تتم مقارنتها بالمعلومات المأخوذة قبل فترة الإعفاء الضريبي وقيمة الفرق بينهما تمثل مبلغ التهرب الضريبي، إلا أن هذا المنهج لا يقيس إلا جزءا من المداخيل المصرح بها، إضافة

[1] عبد الغني بشرى، مرجع سبق ذكره، ص 70.

إلى أنه ورغم الإعفاءات الضريبية الممنوحة فان بعض المكلفين لا يثق في السياسة الضريبية فلا يصرحون بمداخيلهم الحقيقية حتى في حالة الإعفاء الضريبي.[1]

4-منهج المراجعات الخاصة:

يعود هذا المنهج إلى الإدارة الضريبية الأمريكية التي وضعت برنامجا لقياس الالتزام الضريبي عن طريق فحوصات ومراجعات دقيقة للإقرارات الضريبية، والتي يقوم بها مختصون لعينة تتألف من 50000 مكلف تؤخذ عشوائيا من الإقرارات الضريبية المقدمة حيث تصنف حسب مجموعات الدخل المصرح، ويسمح هذا المنهج قياس حجم الضريبة التي يتحملها المكلفون، ثم تحديد نسبة مستوى الالتزام التطوعي أي نسبة الضريبة المقدرة ذاتيا إلى مجموع الاستحقاق الضريبي.

وتكمن نقائص هذا المنهج في اعتماده على الممولين المسجلين لدى إدارة الضرائب وإهمال غير المسجلين، أي أشكال قياس الالتزام الضريبي للدخل غير المعلن وكذلك الإشكال حول الأساس الذي يتم عليه اختيار عناصر العينة، حيث أن اختيار ممول دون آخر قد يؤثر على قياس التهرب الضريبي.[2]

وبناء على ما سبق نستنتج أنه لا يوجد منهج كامل صالح في جميع الحالات، فلكل منهج خصوصياته وظروف تطبيقه، لذلك يجب اختيار المنهج المناسب حسب تلك الأوضاع.

للإشارة فإن قياس التهرب الضريبي في الجزائر لا يعتمد على أي منهج من المناهج السابقة بل يعتمد على الطرق التقنية المعمول بها خلال عملية المراقبة الضريبية التي تقوم بها مختلف المفتشيات و القباضات الضريبية بالاستناد إلى ما هو محدد في القانون الضريبي.

[1] نفس المرجع السابق، ص 71.

[2] ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 304.

خلاصة الفصل:

حسب ما ذكر سابقا فإن الضريبة هي فريضة نقدية يتم دفعها بلا مقابل وبشكل مباشر ونهائي، وهي تخضع لمبادئ وقواعد منها اليقين والملائمة في الدفع والاقتصاد في النفقات حيث الغرض من هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين كما أنها تستخدمها الدولة لتحقيق مجموعة من الأهداف بغية المحافظة على الاستقرار الاقتصادي.

لكن هذا الاستقرار قد يتأثر بظاهرة التهرب الضريبي وهو سلوك ممانع لدفع الضريبية يحول دون ذلك، وذلك بسبب ممارسات غير مشروعة يلجأ إليها المكلف قصد التملص من دفع الضريبة، وهذا ما يؤثر سلبا على الحياة الاقتصادية والاجتماعية من خلال تأثيره السلبي على ميزانية الدولة والإخلال بتوازنها وكدا التقليل من مواردها، وذلك باستخدام طرق متعددة ومتنوعة كما توجد أساليب مختلفة لقياس الظاهرة.

الفصل الثاني

علاقة التهرب الضريبي بالميزانية العامة

تمهيد

إن الميزانية العامة في الاقتصاديات المعاصرة تمارس دورا كبيرا في الجانب الاقتصادي والاجتماعي وغيره من الشؤون العامة، وذلك من خلال مساهمتها في تسيير السيولة النقدية العامة واستعمال أداة الدين العام للتأثير على التنمية الوطنية بأوجهها المتعددة، مستخدمة في ذلك نفقاتها العامة بأنواعها المختلفة، ومعتمدة على موارد مالية متنوعة لتغطية تلك الأعباء.

والجزائر تعتمد في تمويل ميزانيتها على نوعين من الموارد العادية وهما الجباية العادية والجباية البترولية، غير أن المتابع لتطور إيرادات الميزانية العامة ومساهمة كل نوع في هذا التمويل سيلاحظ حتما المكانة التي تحتلها الجباية البترولية بالمقارنة مع الجباية العادية ضمن ميزانية الدولة، مما يدفع للتساؤل بشان الأسباب وراء هذا التباين.

ويأتي التهرب الضريبي في طليعة هذه الأسباب، حيث يعتبر كظاهرة موضوعا معقدا بسبب ما يخلقه من آثار سلبية على الإيرادات العامة وكذلك النفقات العامة بصفة مباشرة ، أو بطريق غير مباشر من خلال تأثيره السلبي على الاقتصاد ككل، مما يحتّم على الدولة التحرك لمواجهة هذه الظاهرة وردعها عن طريق مجموعة من التدابير، وهذا كرد فعل لإرساء واجب دفع الضريبة ودعم طابعها التضامني ما بين أفراد المجتمع ووحدات الاقتصاد وقطاعاته .

ومن هذا المنطلق يتناول هذا الفصل النقاط الرئيسية التالية، حيث أن المبحث الأول يتعلق بمفهوم الميزانية العامة، والمبحث الثاني تناول هيكل الميزانية العامة نظريا وتجسيده في حالة الجزائر، ثم المبحث الثالث فقد عالج انعكاسات ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى الجباية العادية وتغطية النفقات العامة وكيفية معالجة العجز الميزاني الناتج عنها، وأخيرا تّم التطرق إلى كيفية معالجة هاته الظاهرة في المبحث الرابع.

المبحث الأول: المقصود بميزانية العامة

يتناول هذا المبحث مفهوم وقواعد ومبادئ الميزانية العامة بصفتها الترجمة النقدية للبرنامج السياسي والخطة التنموية للدولة، وكذا كيفية إعدادها وتنفيذها.

المطلب الأول: مفهوم الميزانية العامة

يتطرق هذا المطلب إلى تعريف الميزانية العامة، خصائصها وأهدافها المختلفة.

أولا- تعريف الميزانية العامة:

لقد تعددت تعاريف الميزانية العامة واختلفت من باحث لآخر، فيمكن تعريفها على أنها تعبير عن خطة سنوية معتمدة قانونيا، تتضمن مجموعة من البرامج المتعلقة بعدد من الخدمات أو النشاطات أو المشاريع العامة التي يفترض انجازها خلال فترة محددة، بالاستناد إلى مجموعة من التقديرات المحسوبة ماليا ورقميا لمخلف الإيرادات والمصروفات المتعلقة بذلك.[1] كما يمكن تعريفها على أنها وثيقة مصادق عليها من طرف السلطة التشريعية المختصة، تحدد نفقات الدولة وإيراداتها خلال فترة زمنية محددة.[2]

ويمكن إعطاء تعريف شامل للميزانية العامة على أنها عملية توقع وإجازة للنفقات العامة والإيرادات العامة عن فترة مقبلة والتي تكون في العادة سنة، حيث تتجسد في وثيقة مصادق عليها من السلطة التشريعية المختصة، فهي وسيلة في يد الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية... الخ.

ثانيا - خصائص الميزانية العامة:

من خلال تعريف الميزانية العامة يمكن استخلاص عدد من الخصائص التي تتميز بها فهي[3]:

- وثيقة محاسبية: أي أن لها صفة تقنية محاسبية حيث أنها تتقسم إلى جانبين، جانب الإيرادات العامة وجانب النفقات العامة.
- وثيقة رسمية: لأنها تصدر عن جهة رسمية هي الحكومة، وهي لذلك تمثل التزاما علنيا ومحددا من الحكومة بمجموعة من الأهداف.[4]

---

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة، الدار الجامعية ، بيروت ،2008، ص 7.

[2] حسين مصطفى حسين، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1992 ص 75.

[3] محمد الصغير بعلي، المالية العامة ، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص 89.

[4] لعمامرة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، دار الفجر للنشر والتوزيع، بدون بلد نشر،2004، ص 43.

- وثيقة تقديرية: أي أن الميزانية مجرد أرقام تقديرية تنتظر التجسيد للتأكد من دقتها، فهي تتميز بعدم التأكد.
- قاعدة مراقبة الأداء: أي تؤخذ كمرجع لقياس حجم ونسبة ما تم انجازه من برامج مسطرة خلال الفترة المحددة وعادة ما تكون سنة من خلال تعريف الميزانية العامة.

وبالنظر لهذه الخصائص يمكن استنتاج أهمية الميزانية العامة في مختلف النواحي خاصة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.[1]

- **أهميتها السياسية:**

إن اعتماد الموازنة من قبل البرلمان معناه مناقشة البرنامج السياسي للحكومة، كما إن احتياج السلطة التنفيذية لمصادقة نظيرتها التشريعية يعني تمتع الشعب بحرياته الدستورية وحقوقه الديمقراطية، فالموازنة بما تتضمنه من توجهات إنفاقية وموارد مالية تعبّر إذن عن السياسة العامة للدولة اتجاه المجتمع، حيث يستطيع البرلمان أثناء مناقشة الموازنة فرض رقابة على أعمال السلطة التنفيذية، كما يستطيع عن طريق رفض اعتماد معين في مشروع الموازنة إجبار الحكومة على العدول عن سياسة اقتصادية أو اجتماعية معينة أو حملها على تنفيذ برنامج معين.

- **أهميتها الاقتصادية:**

للميزانية العامة دور فعال في تحقيق التوازن الاقتصادي وذلك عن طريق استخدام السياسة الانفاقية والايرادية، ففي حالة الكساد تتدخل الدولة لتحفز زيادة الطلب الكلي عن طريق زيادة النفقات وتخفيض الضرائب لرفع القوة الشرائية لدى الأفراد، مما يؤدي إلى زيادة الطلب الخاص والعام وبذلك يخرج الاقتصاد من أزمته ويدخل مرحلة الانتعاش الاقتصادي، أما في حالة التضخم وعندما يكون الطلب أكثر من العرض تقوم الدولة بتخفيض نفقاتها ورفع نسب الضرائب بهدف امتصاص القوة الشرائية الزائدة في السوق، فيقل الطلب بشقيه العام والخاص مما يؤدي إلى تخفيض الارتفاع في الأسعار.

- **أهميتها الاجتماعية:**

إن أهميتها الاجتماعية مرتبطة بالسياسة الاجتماعية للدولة كما تتعلق بمفاهيم العدالة الاجتماعية وتقليل الفوارق بين الطبقات والرفاه الاجتماعي، فيتم استخدام النفقات العامة وكذلك

[1] محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار السيرة، عمان، 2007، ص 172 .

كيفية تحصيل الايرادات بالأخص الضرائب بهدف تحقيق التوازن الطبقي و تدعيم التضامن الاجتماعي، وتوجيه السلوكيات والنسيج الاجتماعي في الاتجاه المطلوب.

ثالثا -أهداف الميزانية العامة:

للميزانية العامة مجموعة من الأهداف تسعى لتحقيقه، حيث تتعدد ما بين الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية:

1- الهدف المالي للموازنة العامة:

يمكن حصر الأهداف المالية للموازنة العامة فيما يلي:[1]

- تحصيل الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة الموجهة لتمويل وظائف ونشاط الدولة وهيئاتها؛
- تحقيق تساوي الإيرادات العامة مع النفقات العامة أي تحقيق مبدأ توازن الميزانية قدر الإمكان؛
- العمل على تحسين المركز المالي للدولة؛
- تسعى إلى دعم الخطة المالية للدولة، فهي المسؤولة عن تحقيق الهدف المالي الرئيسي والمتمثل في تمويل الخطة الاقتصادية على المدى المتوسط والطويل.

2- الهدف الاقتصادي:

إن الميزانية المالية تعمل على تحقيق أهداف اقتصادية هامة للدولة فهي تعمل على:[2]

- إعادة تخصيص الموارد الاقتصادية؛
- تحقيق الاستقرار والنمو الاقتصادي؛
- تقليل التضخم وأضراره؛
- وسيلة فعالة في دعم الاستثمار والقيام بالمشاريع الاقتصادية .

3- الهدف الاجتماعي:

يمكن حصرها في: [3]

- إعادة توزيع الدخول؛
- وسيلة للتوجيه الاجتماعي؛

---

[1] قاسم ابراهيم الحسين، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، دار الورق، عمان، ص 86.

[2] قاسم ابراهيم حسين مرجع سابق، ص87.

[3] علي محمد خليل، سليكان أحمد اللوزي، المالية العامة ، دار زهران للنشر ، عمان، 1999 ص 50.

- تقديم ضمانات اجتماعية كالسكن، الصحة، التعليم المجاني.

بالإضافة إلى مجموعة من الأهداف التخطيطية المتمثلة في حصر الاحتياجات لوحدات الجهاز الحكومي خلال فترة قادمة، إضافة إلى حصر الموارد ومصادر التمويل الأخرى، كما تهدف إلى التنسيق بين الميزانية كبرنامج سنوي وبين خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية ذات الأفق الزمني الأبعد (متوسط و طويل).

المطلب الثاني: قواعد ومبادئ الميزانية العامة

يتناول هذا المبحث القواعد والمبادئ التي لا يجب الخروج عنها وأخذها بعين الاعتبار عند إعداد وأحيانا تنفيذ الميزانية العامة.

أولا - قواعد الميزانية العامة:

يتعين على السلطة التنفيذية وهي بصدد تحضير الميزانية، أن تضع في اعتبارها عدد من القواعد العامة التي تحكم الميزانية والتي صارت من البديهيات في علم المالية العامة، وتتمثل هذه القواعد في:

1- قاعدة سنوية الميزانية:

تقتضي هذه القاعدة بأن تعد الحكومة كل عام موازنة العام المقبل وتعرضها على السلطة التشريعية لأخذ موافقتها، حيث لا تعطى هذه الموافقة مبدئيا إلا لسنة واحدة.[1] وقد تّم تقرير هذه القاعدة لعدة اعتبارات منها.[2]

- اعتبارات مالية: تختار مدة سنة لكونها الأصلح لعمل تقدير دقيق نسبيا للنفقات والإيرادات العامة فهي الفترة الطبيعية لتكرار الدورة الاقتصادية، الاستغلالية، الزراعية المالية و المحاسبية؛
- اعتبارات سياسية: تعتبر مدة السنة فترة مناسبة لمراقبة الهيئة التشريعية للحكومة فيما يتعلق بتصرفاتها المالية، إذ لو قصرت عن ذلك لأصبحت تلك الرقابة مرهقة ولكانت مدعاة للتعطيل ولو طالت عن ذلك لنتج عن ذلك ضعف الرقابة.

ومبدأ سنوية الميزانية ليس مطلقا، حيث ترد بعض الاستثناءات مثل الميزانية الاثني عشر في حالة عدم التمكن من المصادقة على الميزانية قبل بداية السنة المالية، إذ ترخص الإدارة العامة بفتح

[1] محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص 179.

[2] عبد الله خاية، أساسيات في إقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الجزائر،2009، ص 257.

اعتمادات شهرية مؤقتة على حساب الميزانية المقبلة.[1]

وتختلف بداية السنة المالية من دولة الى أخرى، فبعض الدول من بينها الجزائر تجعل بداية السنة المالية لميزانية الدولة في أول جانفي، والبعض الآخر كمصر يجعلها في أول جويلية على أن تنتهي في آخر جويلية في السنة التالية.[2]

2- قاعدة وحدة الميزانية:

تعني بأن تدرج جميع الايرادات العامة التي يتوقع جبايتها وجميع النفقات العامة التي يتوقع صرفها خلال السنة القادمة في موازنة واحدة، والهدف من إظهار الميزانية في صورة موحدة لكافة العناصر هو:[3]

- سهولة عرض الميزانية وتوضيحها للمركز المالي ككل؛
- تجنب الفاحص أو الباحث إجراء التسويات الحسابية التي يستلزمها الأمر لدراسة أو فحص الميزانية العامة للدولة مثل تجميعه لعناصر المصروفات والإيرادات المختلفة؛
- إن وضع كافة الإيرادات وأوجه إنفاقها تحت نظر السلطة التشريعية تسهل عليها مهمة ترتيب الأولويات للإنفاق العام للدولة ككل، الأمر الذي لا يمكنها ممارسته لو تّم النظر إلى مشتملات كل ميزانية على حدة.

رغم ما ينطوي عليه مبدأ وحدة الميزانية من الفوائد فإن هناك بعض الاستثناءات التي تبررها المالية الحديثة للدولة وهي:[4]

- الحسابات الخاصة: ويقصد بها الإطار الذي يسجل دخول أموال خزانة الدولة بمناسبة بعض العمليات الخاصة التي تقوم بها فلا تعتبر إيرادات عامة، كما تسجل هذه الحسابات خروج أموال من ذمة الدولة لا تعتبر نفقات عامة.
- الميزانيات غير العادية: إن هدف مبدأ وحدة الميزانية إعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للدولة فيما يتعلق بإيراداتها ونفقاتها عن سنة مالية معينة، لكن إتباع هذا المبدأ قد لا يجدي في إعطاء صورة حقيقية عن مالية الدولة في بعض الحالات، مثل حالة إنفاق مبالغ مالية كبيرة لأغراض وقتية أو استثنائية، كتعمير ما خربته الحرب أو القيام

[1] عبد الله خاية ، مرجع سبق ذكره ص 258.

[2] سوزي عدلي ، ناشد الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر ، مصر 2000، ص 285.

[3] عبد الله خاية، مرجع سبق ذكره ، ص 259 .

[4] سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره ، ص 293.

باستثمـار ضخم، إذ أن إتباع مبدأ الوحدة و إدراج هذه النفقات غير العادية إلى جانب نظيرتها العادية يؤدي إلى تضخم الميزانيـة بشكـل يوحي بازدياد نشاط الدولة نسبا بالمقارنة مع السنوات السابقة وهو أمر لا يطابق الواقع، لذلك يفضل وضع ميزانية خاصة لهذه النفقات غير العادية مما يسمح بمقارنة حالة الدولة في السنوات المختلفة مقارنة صحيحة بالرجوع إلى أرقام الميزانيات العادية وحدها.

- الميزانيات المستقلة: وهي الميزانيات الخاصة بالمرافق العامة التي تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة، إذ من المعروف أن الاستقلال القانوني يتبعه استقلال في الميزانية مما يتعّين في نهاية المطاف أن يكون لهذه المرافق ميزانية خاصة بها مستقلة عن ميزانية الدولة دون الحاجة إلى نص صريح على ذلك.

3- قاعدة شمولية(عمومية) للموازنة:

يعني إظهار كافة الإيرادات وكافة النفقات مهما كان نوعها أو حجمها بحيث يتضح جليا مقدار جميع العناصر، دون أن تتم مقاصة بين النفقات والإيرادات وإظهار الرصيد المعبر عن زيادة النفقات عن الإيرادات أو زيادة الإيرادات عن النفقات، فحسب هذه القاعدة يرفض إتباع أسلوب الناتج الصافي ولا يتم إجراء مقاصة بين إيرادات كل وحدة إدارية ونفقاتها بحيث لا يظهر في الميزانية إلا نتيجة المقاصة أي صافي الإيرادات أو صافي النفقات.[1]

4- قاعدة توازن الميزانية:

تنص هذه القاعدة على تتساوي جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات العامة، و بناء على ذلك فلا تعتبر الميزانية محققة لمبدأ التوازن إذا زاد إجمالي النفقات العامة على إجمالي الإيرادات العامة فهذا يعبر عن وجود عجز في الميزانية، والعكس في حالة كون الإيرادات العامة أكبر من النفقات العامة إذ يعبر عن وضعية الفائض.[2]

ولقد كان هذا المبدأ هو السائد في القرن التسع عشر حتى أواخر عام 1929 حيث أنّ أزمة الكساد العالمي الكبير غيّرت معتقدات أصحاب مبدأ توازن الميزانية، فقد كانوا يعتقدون أن الدولة محدودة في نشاطها التقليدي الذي يتمثل في الدفاع والأمن القومي وعدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، فلا داعي لوجود عجز أو فائض في نظرهم باعتبار أن العجز في الميزانية معناه زيادة في النفقات العامة وبالتالي إما تراكم الدين العام أو خطر التضخم، وجود فائض يكون عن

[1] عبد الله خباية، مرجع سبق ذكره، ص 263.

[2] نفس المرجع السابق، ص 262.

طريق الزيادة في الضرائب وهذا يعني تحويل جزء من دخول الأفراد إلى الدولة بدلا من الاستثمار مما يؤدي إلى الكساد وانكماش النشاط الاقتصادي.[1]

5- قاعدة عدم التخصيص:

نعني به أنه لا يجوز تخصيص إيراد معين لتغطية نفقة معينة أو توجيهه لتمويل نشاط بعينه، كما لو تّم خصص إيراد الرسوم الجامعية لتغطية النفقات الخاصة بالجامعة أو تخصيص حصيلة الضرائب الجمركية لتمويل نشاط هذه الإدارة، حيث تتجه أساليب المالية العامة الحديثة لإنكار تخصيص الإيرادات والأخذ بمبدأ عدم التخصيص للأسباب التالية:[2]

- إذا قلت حصيلة الإيراد المخصص ينتج عن ذلك قصور في الخدمة المخصص لها هذا الإيراد وإذا زاد الإيراد فسوف يؤدي إلى إسراف في الإنفاق المخصص له هذا الإيراد؛
- من المفروض أن أوجه الإنفاق العام تتحدد طبقا لترتيب الحاجات العامة للمجتمع والعمل على إشباعها طبقا لدرجة إلحاحها، و بالتالي توجيه الإيرادات جميعها دون تخصيص لإشباع هذه الحاجات طبقا لترتيب أولويتها.

ثانيا - مبادئ إعداد الموازنة العامة:

يخضع إعداد الميزانية العامة للدولة إلى ضرورة توافر مبدأين أساسيين هما مبدأ التقدير ومبدأ الاعتماد:[3]

1- مبدأ التقدير:

ويشير هذا المبدأ إلى أن البيانات الواردة في الموازنة العامة هي بيانات تقديرية تمثل مبالغ ينتظر الحصول عليها من المصادر المختلفة للإيرادات العامة، وكذلك تقدير للأرقام التي يتوقع إنفاقها في السنة المالية القادمة، فهي تقدير احتمالي يقبل الزيادة على فقرة من الفقرات وكذلك التقليص في فقرات أخرى أي قابل للتعديل، ويستفيد المخطط المالي من تجارب الميزانيات السابقة وحساباتها الختامية وكذلك من مؤشرات تدفقات النقد الأجنبي وتوجهات الدولة لتحديد ملامح الميزانية التقديرية للعام المقبل.

---

[1] حسين مصطفى حسينن ،مرجع سبق ذكره ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992،ص 80.

[2] نفس المرجع السابق، ص80.

[3] نوزاد عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي، اقتصاديات المالية العامة ، دار النشر والتوزيع، الأردن، 2005،ص ص: 149-150.

2- مبدأ الاعتماد:

والاعتماد يعني المصادقة من طرف السلطة التشريعية على برامج السلطة التنفيذية المقدمة ضمن خطة الإنفاق والإيراد للسنة المقبلة، إذ تبقى الموازنة العامة برنامج مقترح غير قابل للتنفيذ ما لم يحظ بمصادقة وموافقة السلطة التشريعية(ممثلي الشعب)، أي أن الاعتماد هو بمثابة إعطاء الشرعية للميزانية العامة من خلال مصادقة ممثلي الشعب.

المطلب الثالث: دورة الميزانية العامة

للموازنة العامة دورة تتكون من أربعة مراحل متعاقبة زمنيا ومتداخلة مع بعضها البعض وهي مراحل التحضير والاعتماد والإعداد، التنفيذ وأخيرا الرقابة، وإن الهيئة المسؤولة عن تحضير الموازنة في كل الدول هي السلطة التنفيذية (الحكومة) كما أنها المكلفة بالتنفيذ أي تحصيل كل من الإيرادات وصرف النفقات العمومية.

أولا - تحضير الميزانية العامة:

يمر تحضير الميزانية بمرحلة إعداد تليها عملية المصادقة:

1- إعداد الميزانية العامة:

هي المرحلة التي يتم فيها وضع الميزانية العامة انطلاقا من الوحدات الإدارية الدنيا انتهاء بوضع الصيغة النهائية للميزانية على مستوى وزارة المالية والحكومة هي المنوط بها عادة إجراء الدراسات المتعلقة بتحديد الوسائل المثلى لإشباع الحاجات العامة وتحضير الميزانيات الوزارية على ضوئها، حيث أن تضخم حجم الميزانية وتزايد حجم تأثيرها على الحياة الاقتصادية والاجتماعية جعل من عملية تحضيرها مسألة فنية دقيقة ، تتطلب تجنيد أدوات التحليل الحديثة من أجل تطويرها وجعلها ملائمة للمحيطات الاقتصادية المعاصرة.[1]

وترجع مسؤولية السلطة التنفيذية لهذا الإعداد إلى عدة أسباب وهي: [2]

1- تمتلك الوسائل المادية و البشرية و التقنية اللازمة من أجل القيام بعملية الإعداد؛

2- تعتبر السلطة التنفيذية المسؤولة عن تسيير المرافق العامة وهذا ما يجعل لها القدرة على تقدير النفقات والإيرادات؛

3-الميزانية العامة تعتبر خطة الحكومة المتمثلة في برنامجها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي؛

---

[1] مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة، 2000 ص61.

[2] سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص311.

وفي إطار إجراءات إعداد الميزانية تقوم كل من المصالح واللجان الحكومية بإعداد الموازنات الخاصة بها والتابعة لها ثم ترسلها إلى وزارة المالية قبل بداية السنة المالية الجديدة، بعد هذا الإرسال تقوم الحكومة بإجراء التنسيق بين مختلف هذه القرارات مراعية في ذلك أهداف الخطة السنوية المقررة، حيث تعمل على إجراءات الاتصالات بالجهات أو اللجان الحكومية، وذلك قصد مناقشتها في اقتراحاتها المرسلة والخاصة بالإيرادات والنفقات العمومية، حيث تلتزم هذه الجهات بتقديم كل البيانات والإيضاحات بدقة، وبعد انتهاء وزارة المالية من إعداد مشروع الميزانية العامة ترسله إلى رئاسة الحكومة التي تقوم بإعداد مشروع قانون المالية السنوي يتم عرضه على البرلمان المصادق عليه.[1]

2-اعتماد الميزانية العامة:

تتولى السلطة التشريعية مهمة اعتماد الموازنة بصفتها ممثلة للشعب، حيث تعتبر الموازنة العامة أداة لتنفيذ السياسة الاقتصاديـــة والمالية، ولذلك فان مسألة التصديق عليها من ممثلي الشعب أمر مسلم به في جميع دول العالم.[2]

وتتمثل أهم مراحل الاعتماد في:[3]

أ- المناقشة:

بعد إيداع مشروع المالية مرفقا بجميع الوثائق المرتبطة به إلى مكتب رئيس المجلس الشعبي الوطني، يقوم هذا الأخير طبقا للقانون والقوانين والأنظمة الداخلية للمجلس بإحالته إلى اللجنة البرلمانية المختصة بقطاع المالية والميزانية والتخطيط.

تقوم لجنة المالية والميزانية بالمجلس الشعبي الوطني بدراسة ومناقشة مشروع قانون مع ممثل الحكومة (وزير المالية) وتنتهي أعمالها بوضع تقرير تمهيدي تضمه ملاحظاتها واقتراحاتها.

يتم عرض التقرير التمهيدي على المجلس الشعبي الوطني لمناقشة في جلسة عامة وتكون مناسبة لجميع النواب لطرح القضايا والمشاكل المتعلقة بالسياسة الماليـة ومدى الالتزام بتنفيذ قانون المالية الساري المفعول من طرف القطاعات والوزارات.

---

[1] السيد عبد المولى، المالية العامة ، دار الفكر العربي ، القاهرة، 1975 ص 500.

[2] طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي ، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، ص119.

[3] محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، مرجع سبق ذكره، ص ص: 101-104.

ب - **التعديل:**

تختلف سلطة البرلمان في تعديل قانون الميزانية من بلد لآخر، كما يمكن للحكومة الاعتراض على التعديلات المقدمة، الأمر الذي قد يؤدي إلى مشاكل سياسية ودستورية.

ج- **التصويت:**

تخول الفقرة 12 من المادة 122 من الدستور للمجلس الشعب الوطني حق التصويت على ميزانية الدولة، كما يقوم مجلس الأمة بمناقشة والمصادقة على قانون ميزانية الدولة، والقاعدة أن يصوت ويصادق البرلمان على ميزانية الدولة قبل بداية السنة الجديدة احتراما لمبدأ السنوية.

3- تنفيذ الموازنة العامة:

يعني تنفيذ الموازنة العامة أن تتولى كافة الوزارات والمصالح والهيئات المختلفة القيام بالبرامج والمشروعات والخدمات التي اعتمدتها السلطة التشريعية، على أن تراعي عند القيام بالتنفيذ تحسين مستوى كفاءتها وتخفيض تكاليف هذه البرامج والخدمات وهذا من جانب النفقات العامة أما من جانب الإيرادات العامة فتتولى مصالح الضرائب والجمارك والأملاك غيرها تحصيل الضرائب والإيرادات الأخرى وتسخير كل إمكانياتها في منع التهرب الضريبي، وفي نفس الوقت تخفيض تكاليف إدارة وجباية الأموال.[1]

ويشتمل تنفيذ الموازنة العامة للدولة على تنفيذ كل من النفقات العامة والإيرادات العامة على النحو التالي:

أ- تنفيذ العمليات الخاصة بالنفقات:

إن إجازة السلطة التشريعية للنفقات العمومية لا تعني إلزام الحكومة بإنفاقها كلها وإنما يعني الترخيص لها بأن تقوم بالإنفاق العام في حدود هذه المبالغ على الأوجه المعتمدة من أجلها[2] معتمدة في ذلك على قاعدة تخصيص الاعتمادات أي التزام السلطة التنفيذية بعدم تحويل اعتمادها عن الغرض المخصص له في الموازنة العامة، وفي هذا الصدد نجد مجموعة من الخطوات الواجب اتباعها و التي تستهدف الحفاظ على أموال الدولة ومنع الإساءة إلى استخدامها وذلك بوضع رقابة على تنفيذ الميزانية بدءا بالارتباط بالنفقة ثم تحديدها وفي الأخير صرف

[1] المرسي السيد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 89

[2] مصطفى حسين سليمان ، المالية العامة ، دار المستقبل للنشر والتوزيع،عمان،1990،ص57.

مبلغها.[1]

- **الارتباط بالنفقة:**

وينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة عمل إرادي كقيام السلطة الإدارية باتخاذ قرار لتحقيق عمل معين يستلزم إنفاقا من جانب الدولة، مثل القرار الصادر بتعيين موظف عام أو التعاقد مع الخواص لانجاز أشغال معينة ...الخ، ومثل هاته القرارات التي يترتب عليها حدوث واقعة الإنفاق ليس الغرض منها مجرد زيادة أعباء الدولة ولكنها تهدف لتحقيق المنفعة العامة، كما قد ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة واقعة مادية يترتب عليها التزام الدولة بإنفاق معين، كأن تتسبب سيارة حكومية في إصابة مواطن ما يضطر الدولة إلى دفع مبلغ التعويض، فالواقعة هنا مادية وغير إرادية، وفي كلتا الحالتين فان الارتباط بالنفقة يعني القيام بعمل ما من شأنه أن يجعل الدولة مدينة بمبلغ النفقة .

- **تصفية النفقة:**

بعد أن يتم الارتباط بالنفقة تأتي الخطوة التالية المتعلقة بتحديد مبلغ النفقة الواجب على الدولة دفعها، فيتم تقدير المبلغ المستحق للدائن وخصمه من الاعتماد المقرر بالميزانية، مع ضرورة التأكد من أن شخص الدائن غير مدين للدولة بمبلغ ما يسمح بإجراء المقاصة بين الدينين.

ومن القواعد المقررة أن يكون الدفع بعد انتهاء الأعمال، إذ يتعين على دائن الدولة قبل أن تدفع له الدولة مبلغ النفقة المدينة بها له، أن ينهي أولا أعماله التي خوّلت له ذلك الدين، وذلك حتى يتسنى لمصالح الدولة المدينة تحديد مبلغ النفقة على نحو فعلي ودقيق.

- **الأمر بالدفع:**

بعد أن يتم تحديد مبلغ النفقة يصدر قرار من الجهة الإدارية المختصة يتضمن أمرا بدفع مبلغ النفقة، ويصدر هذا القرار عن الآمر بالصرف أو من ينوب عنه.

- **صرف النفقة:**

ويقصد به أن يتم دفع المبلغ المحدد في الأمر عن طريق المحاسب العمومي و هو موظف تابع لوزارة المالية، وهو منفصل عن شخص الموظف الذي يصدر عنه أمر الدفع (الآمر بالصرف) منعا لأي تلاعب و حفاظا على سلامة تسيير المال العام.

[1] سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره ص 338.

والجدير بالذكر أن الخطوات الثلاثة الأولى تتعلق بالاختصاص الإداري المتعلق بالجهة الإدارية، أما الخطوة الأخيرة فإنها تتعلق بالاختصاص الحسابي المتعلق بوزارة المالية، وهذا الفصل بين الاختصاص الإداري والحسابي من شانه أن يحقق الضمانات الكافية ضد ارتكاب أي مخالفة مالية.

ب -تنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات:

تختلف القيمة القانونية لإجازة السلطة التشريعية للإيرادات الواردة في الميزانية عن قيمتها فيما يتعلق بالنفقات فإجازتها للنفقات تعني مجرد الترخيص للحكومة بالإنفاق في حدود المبالغ التي تم اعتمادها، أما إجازتها للإيرادات فهي تنشئ التزاما على عاتق الحكومة بضرورة تحصيل كافة المبالغ الواردة في الإيرادات بحيث، لا تملك هذه عدم تحصيل جزء منها، وإلا تكون قد ارتكبت خطأ تحاسب عليه أمام السلطة التشريعية.

ويتم تحصيل الإيرادات العامة بواسطة موظفين مختصين في وزارة المالية مباشرة أو تابعين لجهات حكومية تتبع وزارة المالية، وتراعي عدة قواعد عامة في عمليات تحصيل الإيرادات العامة وتتمثل في:[1]

- أن يتم تحصيل الإيرادات في مواعيد معينة و تبعا لطرق معينة وفقا لنص القانون.
- يجب تحصيل مستحقات الدولة فور نشوء حقوقها لدى الغير، وقد كفل المشرع حق الدولة في تحصيل إيراداتها في أسرع وقت ممكن بإعطاء الحكومة حق امتياز على أموال المدين عن سائر الدائنين، كما أعطاها الحق في إجراء الحجز الإداري لتحصيل ديونها، كما مّيز حق الدولة في تحصيل دين الضريبة بتقريره أن المنازعة في دين الضريبة لا يوقف دفعها ، فيتم الدفع أولا ثم التظلم فيما بعد.
- لضمان دقة وسلامة التحصيل فانه من المقرر وفق القواعد التنظيمية الفصل في عمليات التحصيل بين الموظفين المختصين بتحديد مقدار الضريبة والآخرين المختصين بجبايتها.

4- الرقابة على تنفيذ الميزانية :

تعد بمثابة المرحلة الأخيرة التي تمر بها الميزانية العامة للدولة، حيث أنها من الناحية المالية تمكّن من التأكد من حسن إدارة واستخدام الأموال العمومية، إضافة إلى بيان مدى دقة التقديرات التي وضعت للميزانية العامة مع الأرقام الفعلية، كما أنها سياسيا تسمح للبرلمان من الاطلاع على

[1] سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 336.

مدى كفاءة السلطة التنفيذية في ممارسة مهام صرف وتنفيذ الإنفاق وجباية الضرائب والرسوم التي كلّفها إيّاها البرلمان.[1]

المبحث الثاني: هيكل الميزانية العامة للدولة

لتسهيل كيفية التعرف على عمل السياسة المالية يجب التعرف على بنية هيكل الميزانية العامة التي تظهر جميع العمليات التي تقوم بها الدولة بصورة مفصلة وشفافة، إذ تتشكل من جانبين هما جانب الإيرادات العامة وجانب النفقات العامة.

المطلب الأول: جانب الإيرادات العامة

سيتطرق المطلب إلى تحديد مفهوم الإيرادات العمومية ومصادرها المختلفة.

أولا- مفهوم الإيرادات العامة ومصادرها:

1- مفهوم الإيرادات العامة:

يقصد بالإيرادات العامة مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي.

حيث اقترح البعض تقسيم الإيرادات العامة إلى إيرادات شبيهة بإيرادات النشاط الخاص ومثالها إيرادات ممتلكات الدولة الخاصة، وإيرادات متعلقة بالنشاط العام وليس لها نظير في إيرادات الأفراد ومثالها الرسوم والضرائب والغرامات المالية.[2]

وانطلاقا من تنوع مصادر الإيرادات توجد بالمقابل عدة معايير لتبويب وتقسيم الإيرادات العمومية:

أ- معيار التقسيم الدوري:

حسب هذا المعيار يوجد نوعين من الإيرادات، الأولى إيرادات عادية وهي التي تتميز بالتكرار الدوري من قبيل الضرائب، أما الثانية فهي الإيرادات غير العادية أي التي ترد في الموازنة بصفة استثنائية او متقطعة مثل القرض العام.

ب-معيار سيادة الدولة:

حيث تنقسم بحسب هذا المعيار إلى الإيرادات السيادية والتي تأخذ جبرا استنادا إلى التبرير السياسي و امتياز السلطة العامة في جانب الدولة (كالضرائب والرسوم) والنوع الثاني الإيرادات

[1] المرسي سيد حجازي ، مرجع سبق ذكره، ص 92.

[2] سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 85.

غير السيادية التي تحصل عليها الدولة بصفتها الشخص القانوني المالك للثروة ونتيجة تقديمها للخدمات كذلك (عوائد الدومين).

ج-معيار الإقليمية:

يعتمد على التمييز بين إيرادات الموازنة العمومية وإيرادات الموازنة المحلية.

د-معيار جهة التحصيل:

تقسم حسب الجهة أو الهيئة المكلفة بالتحصيل، مثل الجباية الضريبية أو إيرادات الأملاك العمومية.

هـ-معيار مصدر الإيرادات:

حسب هذا المعيار تقسم الإيرادات إلى أصلية ومشتقة فالأصلية ما تحصل عليه الدولة من أملاكها (الدومين)، أما المشتقة هي ما تحصل عليه من دخول وثروات الآخرين (الضرائب القرض العام).

2- مصادر الإيرادات العامة:

يعتبر التقسيم الدوري للإيرادات العامة ما بين عادية و استثنائية من أكثر التصنيفات المعتمدة لذلك سنرتكز عليه في تبيان أهم مصادر تغدية الإيرادات العامة، وهي كما يلي:[1]

أ- الإيرادات العادية:

1- **الضرائب**:

تعتبر الضرائب من أهم مصادر إيرادات الدولة في العصر الحديث وهي مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبرا، بحيث يكون الهدف من فرض الضريبة المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة وتحقيق بعض الأهداف والاجتماعية التي تسعى الدولة إلى الوصول إليها.[2]

2- **الرسوم**:

الرسم هو أحد مصادر الإيرادات العامة وهو عبارة عن مبلغ من المال يقوم الممّول بدفعه إلى الدولة نظير بعض الخدمات العامة التي تقدمها مصالح و هيئات الدولة لأفراد المجتمع.

---

[1] حياة بن اسماعيل، تطوير ايرادات الموازنة العامة ، إيتراك للطباعة والنشر، الجزائر ،2009. ص ص: 106-112.

[2] محمد أبو نصار و آخرون ،الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، 2003، ص 4.

تتسم مثل هذه الخدمات أنها خدمات عامة تعود على دافع الرسوم بمنفعة خاصة ولكنها تعود في نفس الوقت على المجتمع بمنفعة عامة، ومن أمثلة ذلك خدمات استخراج رخص القيادة خدمات القضاء، خدمات التعليم الحكومي...الخ.

3- الإتاوة:

هي مبلغ من المال تقوم الدولة بتحديده ويقتصر دفعه على طبقة معينة من أفراد المجتمع هي طبقة ملاك العقارات مقابل عمل قامت به الدولة فترتبت عليه منفعة خاصة والإتاوة بهذا المعنى ترتبط ارتباطا وثيقا بالأعمال العامة التي تقوم بها الحكومة، فإذا انتفت هذه الأعمال انتفى بالتبعية أساس فرض الإتاوة.

4- الدومين (الأملاك العامة):

يطلق لفظ الدومين على ممتلكات الدولة أيا كان نوعها وطبيعتها عقارية أو منقولة وأيا كانت نوع ملكية الدولة لها عامة أو خاصة، وتنقسم ممتلكات الدولة إلى قسمين: ممتلكات (دومين)عام و دومين خاص.[1]

فالدومين العام هو ممتلكات الدولة المعدة للاستعمال العام ومفتوحة الانتفاع للجميع كالطرق والغابات...، أما الدومين الخاص فهي الأموال التي تملكها الدولة ملكية خاصة، حيث يدّر الدومين الخاص عوائد عكس الدومين العام وينقسم بدوره إلى:

أ-الدومين الزراعي:

ويشمل ممتلكات الدولة من الأراضي الزراعية والغابات ويأتي دخل هذا النوع من الدومين من ثمن بيع المنتجات أو الإيجار التي يدفعها المستأجرون.[2]

ب-الدومين المالي:

ويقصد به الأسهم والسندات المملوكة للدولة والتي تحصل منها على إيراد مالي يتمثل في الأرباح والفوائد حيث تمثل إيرادا للخزينة العامة.[3]

ج-الدومين الصناعي والتجاري:

يقصد بهذا النوع مختلف المشروعات الصناعية والتجارية التي تقوم بها الدولة مثلها في ذلك مثل الأفراد، حيث تولّد هذه المشروعات أرباحا تعتبر بمثابة مصدرا من مصادر الإيرادات

---

[1] زينب حسين عوض الله ، أساسيات المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة للنشر ، الإسكندرية، 2006 ، ص 95.

[2] نفس المرجع السابق، ص 96.

[3] سوزي ناشد علي ،مرجع سبق ذكره، ص 99.

العامة.[1]

ب-مصادر الإيرادات غير العادية

إن الإيرادات غير العادية هي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة ولكن بصورة غير دورية حيث تلجأ إليها عند الضرورة فقط، وتشمل أساسا:[2]

1-المنح والإعانات والمساعدات والهبات:

وهي تحويل موارد من الدول المانحة إلى الدول الممنوحة إليها، وتكون على شكل نقدي متمثلة في عملات قابلة للتحويل، أو على شكل عيني تتمثل في خبرات فنية أو سلع أو خدمات استهلاكية أو استثمارية، وتندرج في ميزان المدفوعات كمقبوضات من قبل الدولة المستفيدة (في الجانب المدين) من الميزان ، والعكس صحيح في حالة المدفوعات بالنسبة للدولة المانحة.

2-القروض العامة:

وهي وسيلة لتحويل الموارد من الجهة المقرضة (الدائنة) أي الجمهور إلى الجهة المقترضة(المدينة) أي الدولة، بعبارة أخرى فالقرض العام هو مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من الأفراد الطبيعيين أو المعنويين سواء من داخل البلد أو من خارجه، مع الالتزام برده بعد مدة زمنية معينة مرفقا بفائدة.

المطلب الثاني: جانب النفقات العامة:

لكي تشبع الحاجات العامة لابد من إنفاق نقدي فتلجأ الدولة إلى النفقات العامة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة عبر تمويل النشاطات العامة ، حيث يعرف علماء المالية العامة النفقة العامة بأنها مبلغ من النقود يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد إشباع حاجة من الحاجات العامة ويتضح من هذا التعريف أن للنفقة ثلاثة أركان هي:[3]

- النفقة مبلغ نقدي :

أي أن الدولة تقوم عادة وهي بصدد أداء الخدمات العامة بإنفاق مبالغ نقدية للحصول على مستلزماتها من السلع والخدمات.

- صدور النفقة من شخص عام:

---

[1] زينب حسين مرجع سبق ذكره، ص 79.

[2] هيثم صاحب عجام ، علي محمد سعود، فخ المديونية الخارجية للدول النامي، دار الكندي للنشر والتوزيع، 2006 ص 71.

[3] مجدي محمد شهاد ، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية الجديدة للنشر، 1999 ص 39 .

يعني ذلك صدور النفقة عن إحدى الأشخاص المعنوية العامة كالدولة أو إحدى الهيئات العامة التابعة لها مثل الوزارات، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية ...الخ.

- الهدف من النفقــة تحقيق نفــع عام:

معنى ذلك أن ينتــج عن أداء الخدمة تحقيق نفع عام يستفيد منه مجموع المواطنين وليس فـردا معينا بالذات.

1- أشكال النفقات العامة:

تتخذ النفقات العامة أحد الأشكال الأربعة التالية: [1]

أ-الرواتب والأجور:

وهي مبالغ تدفعها الدولة للعاملين في أجهزتها على شكل رواتب مقابل حصولها على خدماتهم الحالية(الآنية) والسابقة (المتقاعدين).

ب-أثمان مشتريات الدولــة:

وهي مبالـغ تدفعها الدولة لشراء البضائع (من الآلات والأدوات والخدمات) التي تحتاجها الدولة ومرافقها العامة.

ج-الإعانات والمساعدات:

وهي نفقات تصرفها الدولة وتمنحها لهيئات عامة أو خاصة دون مقابل والهدف من تقديمها تحقيق أهداف اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية، وتدفع بشكل دفعات نقدية أو عينية.

د-تسديد الدين العام وفوائده:

ويتمثل بما تستدينه الدولة من أموال لتمويل مشاريعها أو موازنتها العامة فيترتب على الدولة أعباء مالية جراء ذلك لابد من تسديدها عند حلول ميعاد الوفاء بها ودفع فوائد عن المبلغ المقترض، لذلك تخصص الدولة جزءا من نفقاتها السنوية لتسديد الدين العام وفوائده المستحقة.

2- أنواع النفقات العامة:

وتنقسم النفقات العامة إلى عدة تقسيمات تستند على معايير علمية تساعد في معرفة مقدار ما تنفقه الدولة على نشاط من نشاطاتهـا، ومن ثّم تحديد الاتجاهات الإستراتيجية التي تتبناها الدولة في كل مرة.

[1] أعاد محمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر الأردن 2008، ص 40.

أ-معيار دورية النفقات:

تقسم النفقات العامة من حيث تكرارها الدوري ومدى انتظامها إلى نوعين: نفقـات عادية ونفقات غيـر عادية.[1]

-النفقات العادية:

هي تلك النفقات التي يتكرر صرفها دوريا كـل فترة زمنية معينة (شهريا مثلا) كمرتبات الموظفين.

-نفقات غير عادية:

هي تلك النفقات التي لا تتكرر بصورة دورية مثل نفقات مساعدة منكوبي إحدى الكوارث كالزلازل والفيضانات أو غيرها من الأحداث الطارئة.

ب- معيار الغرض من النفقة:

ويسمى أيضا بالتقسيم الوظيفي للنفقات العامة، فيتم تصنيف النفقات بحسب أغراضها وأهدافها حيث يتـم تبويب النفقات في مجموعات متجانسة تخصص كل مجموعة لوظيفة معينة ومن هذه الوظائف:[2]

-نفقات عامـة اقتصاديـة:

وهي النفقات التي تهدف إلى تحقيق هدف اقتصادي كنفقات المشاريع الاستثمارية العمومية أو الإعانات الاقتصادية للقطاعات المختلفة، وغيرها من النفقات العامة التي تستهدف تزويد الاقتصاد بالبنية الأساسية اللازمة كالطاقة والنقل و المواصلات....

-النفقات العامة الاجتماعية:

هي نفقات توزع على شكل مبالغ مخصصة لبعض الطبقات والفئات الاجتماعية بما فيها خدمات الضمان الاجتماعي والمنح لأصحاب الدخول المحدودة وخدمات الرفاهية الصحية والتعليمية. ..الخ.

-النفقات الإداريـة:

هي تلك النفقات التي تهدف لتسيير المرافق العامة من رواتب وأثمـان ومشتريات الدولة ومستلزماتها الإدارية والمبالغ المخصصة لإعداد وترتيب وتطويـر الجهاز الإداري.

-النفقات العسكرية:

---

[1] محمد الصغير بعلي، سري أبو العلاء، مرجع سبق ذكره، ص 29

[2] أعاد حمود القيسي، مرجع سبق ذكره، ص 43.

وهي النفقات المخصصة لإقامة وبناء مرافق الدفاع والجيش والتسليح وتجهيز القوات المسلحة داخليا وخارجيا.

-نفقات حكومية أخرى:

وتشمل نفقات دفع أقساط الدين العام وفوائده إضافة إلى نفقات خاصة بالتحويلات من مختلف المستويات الحكومية.[1]

ج- النفقـــات العامة من حيث شموليتها:

وتنقسم إلى نفقات محلية ونفقات قومية:[2]

-نفقات محلية:

وهي تلك النفقات التي تخصص لخدمة سكان إقليم أو منطقة معينة دون سواها داخل حدود الدولة وذلك حسب التقسيم الإداري للدولة (لواء، محافظة، بلدية...الخ).

ويتولى عملية الإنفاق المجالس والهيئات المحليـة، وتتحمل هذه النفقـة بالدرجة الأولى الميزانية المحلية للإقليم أو المنطقة أو البلدية حيث ترد هذه النفقات في موازنتهم.

-نفقات قومية (مركزية):

وهي تلك النفقات التي تخدم جميـع مرافق الدولة وجميع مواطنيها بغض النظر عن مكان سكناهم، حيث تتولى عملية الإنفاق وزارات وهيئـات ومؤسسات الدولة وتتحمل أعباء هذه النفقات الموازنة العامة للدولة.

المطلب الثالث: بنية الميزانية العامة في الجزائر

لقد عرّف القانون 91-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية الميزانية العامة بأنها:"الوثيقة التي تقدّر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها التجهيز العمومي والنفقات برأسمال وترخص بها".[3]

وتخضع هيكلة نفقات وايرادات الميزانية العامة في الجزائر لخليط من الاعتبارات العلمية والوضعية المرتبطة بخصوصية النظام السياسي و الاقتصادي الوطني .

---

[1] كريم بودخدخ ، أثر سياسة الإنفاق العام على النمو الاقتصادي،رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر،2010 ، ص41.

[2] طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 125.

[3] ج.ج.د.ش ،رئاسة الجمهورية، قانون رقم 90-21 مؤرخ في 2006، محرم 1411 و الموافق ، 15 أوت،1990، الجريدة الرسمية المؤرخة في 15 أوت 19990 .

أولا- النفقات العامة في الجزائر:

إن النظام المالي العمومي في الجزائر قد اعتمد في معالجته لتبويب النفقات العامة على التصنيف الإداري والاقتصادي من ناحية والتصنيف الوظيفي من ناحية أخرى، ويتجسد ذلك عمليا من خلال ميزانية التسيير وميزانية التجهيز:

1-نفقات التسيير:

يقصد بنفقات التسيير تلك النفقات الضرورية لتسيير أجهزة الدولة الإدارية والمكونة أساسا من أجور الموظفين ومصاريف صيانة البنايات الحكومية ومعدات المكاتب ومنه لا يمكننا ملاحظة أي قيمة مضافة منتجة تحملها هذه النفقات للاقتصاد الوطني، فهي لا تقوم بعملية إنتاج سلع حقيقية وهذا النوع من النفقات موجه أساسا لإمداد هياكل الدولة بما تحتاجه من أموال حتى تتمكن من تسيير نشاطها العام على أكمل وجه، ويتم تـوزيعها حسب الدوائر الوزارية في الميزانية العامة للدولة .

وهذا النوع من النفقات يتطابق إلى حد كبير مع دور الدولة المحايدة مادام أنها لا تهدف إلى التأثير في الحياة الاقتصادية وكل ما تحدثه من آثار اقتصاديـة إنما يتّم بطريق غير مباشر وتسمى أيضا بالنفقات العامة الاستهلاكية، وتجمع نفقات التسيير في أربعة أبواب:[1]

أ- أعباء الدين العمومي والنفقات المحسومة من الإيرادات:

يشمل هذا العنوان على الاعتمادات الضرورية للتكفل بأعباء الدين العمومي بالإضافة إلى الأعباء المختلفة المحسومة من الإيـرادات ويتكون من خمسة أقسام هي:

- القسم الأول: دين قابل للاستهلاك (اقتراض الدولة)؛
- القسم الثاني: دين داخلي، الديون العامة (فوائد سندات الخزينة)؛
- القسم الثالث: دين خارجي؛
- القسم الرابـع: ضمانـات (من أجل القروض والتسبيقات الملزمـة عن طريق الجماعات والمؤسسات العمومية)؛
- القسم الخامس: نفقات محسومة من الإيرادات (تعويض عن مستندات مختلفة).

[1] محرزي محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص ص :17-18.

ب- تخصيصات السلطات العمومية:

يحتوي هذا العنوان على نفقات تسيير المؤسسات العمومية السياسية وغيرها (المجلس الشعبي الوطني، المجلس الدستوري، مجلس الأمة، المجلس الإسلامي الأعلى،مجلس الدولة مجلس المحاسبة،المحكمة العليا، المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي).

وباعتبار أن هذه النفقات مشتركة بين كل الوزارات فان النفقات التي يتضمنها القسمين الأول والثاني تجمع في ميزانية التكاليف المشتركة، كما أن هذه النفقات ينبغي أن تقرر حسب قواعد مختلفة عن تلك التـي تطبق على بقية النفقات العامة.

ج- النفقات الخاصة بوسائل المصالح:

ويقدم هذا النوع إحصاء مجموع الاعتمادات التي توفر لجمع المصالح وسائل التسيير المتعلقة بالموظفين والأدوات ويضم:

- القسم الأول:الموظفون، مرتبات العم؛
- القسم الثاني:الموظفون، التكاليف الاجتماعية؛
- القسم الثالث:الموظفون، التكاليف الاجتماعية؛
- القسم الرابع: الأدوات وتسيير المصالح؛
- القسم الخامس: أشغال الصيانة؛
- القسم السادس: إعلان التسيير؛
- القسم السابع: النفقات المختلفة.

د- التدخلات العمومية :

وتتعلق التدخلات العمومية بنفقات التحويل التي هي بدورها تقسم بين مخلف أنواع التحويلات حسب المقاصد المختلفة لعملياتها، كالنشاط التربوي والثقافي والنشاط الاقتصادي المتعلق بالتشجيعات والتدخلات وعمليات الدعم المختلفة ،والنشاط الاجتماعي المرتبط بالمساعدات وعمليات التضامن وتضم الأقسام التالية:

- القسم الأول: التدخلات العمومية والإدارية (إعانات لجماعات محلية)؛
- القسم الثاني: النشاط الدولي(مساهمات في الهيئات العمومية)؛
- القسم الثالث: النشاط التربوي والثقافي (المنح الدراسية)؛
- القسم الرابع: النشاط الاقتصادي ، التشجيعات ، التدخلات؛

- القسم الخامس: النشاط الاقتصـادي، إعانات للمؤسسـات ذات منفعة وطنية(إعـانات للمصالــح الاقتصادية)؛
- القسم السادس: النشاط الاجتماعي، الاحتياط (مساهمــة الدولة في مختلــف صناديــق المعاشات).

2- نفقات التجهيز:

وهـي تلك النفقات التي لها طابع الاستثمار الذي يتولد عنه ازدياد الإنتاج الوطني الإجمالي)(PNB) وبالتالي ازدياد ثـروة البلاد، وتتكون هذه النفقات من الاستثمارات الهيكلية الاقتصادية والاجتماعية والإدارية والتي تعتبر استثمارات، وأيضا فلهذه الاستثمارات إعانات التجهيز المقدمة لبعض المؤسسات العمومية .

وبصفة عامة يتم تخصيص ميزانيــة التجهيز للقطاعات الاقتصادية مـن أجل تزويدها بالوسائل اللازمة للوصول إلــى تحقيق تنمية شاملة في الوطن، وهي تمثــل المخطط الوطني السنوي الذي يتم إعداده في شكل قانون المالية كوسيلة تنفيذية لميزانية البرامـج الاقتصادية، حيث أن هذه النفقات توزع على شكل مشاريع اقتصادية تمس كافة القطاعات، ويتم تمويلها بنفقات مؤقتة في شكل قروض عامة أو تسبيقات الخزينة العامة من طرف البنك المركزي.[1]

ثانيا - الإيرادات العامة في الجزائر:

يختلف تصنيف الإيرادات العامة في الجزائر عن التصنيف النظري السائد، وذلك لعدة أسباب تتعلق بخصوصية المحيط الاقتصادي والسياسي والمالي والطبيعي لبلد مثل الجزائر، يعتمد أساسا على ثروة طبيعية تتمثل في المحروقات (بترول، غاز طبيعي).

ومن هذا المنطلق فإن قانون الماليـة في الجزائر والمتضمن جداول الميزانية العامة يصنف الإيرادات العامة النهائية إلى موارد عادية و جباية بترولية، حيث أن الموارد العادية تتمثل أساسا في الإيرادات الجبائية أو ما يعرف بالجباية العادية، والإيرادات العادية والمقصـود بها عائدات أملاك الدولة، بالإضافة لإيرادات أخرى.

1- مكونات الجباية العادية:

تتكون الجباية العادية من مجموع الضرائب التي تدخل دوريا ميزانية الدولة في جانب الايرادات المفروضة بنص القانون و التي تتكون أساسا من الانواع التالية :

[1] نفس المرجع السابق ، ص 8.

أ- الضريبة على الدخل الاجمالي:

تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتسمى ضريبة الدخل وتفـرض الرسوم المماثلة على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي وهم:[1]

- الأشخاص الذين يتوفرون على إقامة جبائية في الجزائـر والأشخاص الذين لا يتوفـرون على إقامة جبائية في الجزائر لكن لهم عائدات من مصدر جزائري.
- حيث يتكـون وعاء الضريبـة على الدخل الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية المتمثلة بالأرباح الصناعية والتجارية، وأرباح المهن غير التجاريـة والإيرادات الفلاحية، والمرتبات والأجور والمنح وعائدات رؤوس الأموال المنقولة والمداخيل العقارية الناجمة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل العقارات المبنية وغير المبنية.

ب- الضرائب على أرباح الشركات:

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 38 مـن قانون المالية لسنة 1991 وذلك بإزالة التفريق بين المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة عن طريق تأسيس ضريبة وحيدة على أرباح مداخيل مؤسسات الأشخاص المعنويين على حد سواء، دون التمييز بين شكل ومضمون هذه الأخيرة.

والضريبة على أربـاح الشركات هي ضريبة سنوية مباشـرة، كفرض على الأرباح التي تحققها الأشخاص المعنوية ،هذه الأخيرة تخضع للنظام الحقيقي إجباريا لكن توجد بعض الاستثناءات لشركات تخضع اختياريا.[2]

- **الشركات الخاضعة وجوبـا:** وهي المؤسسات والهيئـات العموميـة ذات الطابع التجاري والصناعي والشركات المدينة تحت شكل شركات الأسهم وشركـات الأمـوال والتي تضم شركـات التوصيـة بالأسهم وشركات ذات المسؤولية المحدودة.

- **الشركات الخاضعة اختياريا**: وهذه الشركات في الأصل تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي IRG، لكن المشرع فتح المال للخضوع للضريبة على أرباح الشركات هي شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وجمعيات المساهمة.

---

[1] سمير بن عمور، مرجع سبق ذكره، ص 40.

[2] نفس المرجع السابق، ص 47.

ج- حقوق التسجيل والطابع:

- حقوق التسجيل:

وتمس جميع العقود التي تجرى عليها عملية التسجيل ونخص بالذكر العقود الرسمية والقضائية المتضمنة القرارات النهائية للعقود الإدارية وعقود نقل الملكية وحق الانتفاع بالمنقولات والعقارات والتنازل عن حقوق الإيجار، وتأسيس أو حل الشركات والعمليات الخاضعة لحقوق التسجيل يمكن إيجازها فيما يلي:[1]

- كل العمليات المتعلقة بنقل الملكية بمقابل، وكذلك بدون مقابل؛
- كل العمليات المتعلقة بنقل الملكية بعد المهمات؛
- تأسيس شركات أو حلها أو دمجها...الخ.

ويخضع لحقوق التسجيل كل من: المحررات والعقود التي يقوم بها الموثق، كل المحررات والعقود التي يقوم بها كاتب الضبط، وكذا التي يحررها المحضر القضائي، ومحافظ البيع والمحررات التي يحددها الإداريين.

ب-حقوق الطابع:

هي التزام مالي يدفع مقابل الحصول على العقود والوثائق الإدارية بمختلف أنواعها وتتحدد قيمة هذا الالتزام بطبيعة كل نوع من أنواع الطابع، وهناك أنواع كثيرة لحقوق الطابع منها: الطابع الحجمي على الإعلانات، طابع المخالصات، طابع الأوراق التجارية طابع السجل التجاري استخراج الوثائق (جواز السفر)، وبطاقة التعريف الوطنية، قسيمة السيارات..الخ.[2]

د-الرسوم المختلفة على الأعمال:

وتتشكل من الرسم على القيمة المضافة والرسم الداخلي على الاستهلاك إضافة إلى الرسم على القيمة المضافة عن المنتجات المستوردة.[3]

- الرسم على القيمة المضافة:

يعتبر أحد مكونات النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات وهو عبارة عن الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطية للسلع والخدمات، فالرسم على القيمة المضافة ضريبة

[1] درواسي مسعود، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005، ص 63.

[2] سمير بن عمور، مرجع سبق ذكره، ص 49.

[3] درواسي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 64.

غير مباشرة، يتحملها المستهلك دون أن يشعر بها التجمع من طرف المؤسسة لفائدة الخزينة العمومية، ولقد جاء هذا الرسم سنة 1991 ليعوض الرسم الإجمالي على الإنتاج.

وتتمثل العمليات الخاضعة للضريبة في العمليات المتعلقة بالنشاط الصناعي أو التجاري أو الحرفي أوالحر، وعمليات البيع والشراء المنجزة حسب شروط البيع بالجملة أو وفق شروط البيع بالتجزئة والعمليات المتعلقة بالأشغال العمومية وعمليات الإيجار وأداء الخدمات أعمال الدراسات والبحث والحفلات الفنية، ويخضع للرسم على القيمة المضافة كل المنتجون وتجار الجملة وتجار التجزئــة والشركات الفرعية ، وفق معدل محدد بواسطة القانون طبقا لقانون المالية لسنة 2001 في مادة (21) حيث المعدل العادي (17%) والمعدل المنخفض (7%).

- **الرسم الداخلي على المستهلك:**

يفرض هذا الرسم في العادة على المنتجات الضارة بالصحة كالمشروبات الكحولية والتبغ، ويوصف بأنه رسم قيمي يتغير من فترة إلى أخرى حسب قوانين المالية السنوية.

- **الضرائب غير المباشرة**:

وهي ضرائب تفرض على المواد الاستهلاكية، حيث أنها تصيب الفرد بصورة غير مباشرة عن طريق إنفاقه سواء من رأس ماله أو دخله على اقتناء السلع الإستهلاكية.

ومنه فالضرائب غير المباشرة تتمثل في الرسم على الأعمال الذي يفرض على مجمل المواد الاستهلاكية وكذا تمس المواد الغير خاضعة للرسم على رقم الأعمال (الذهب،الخمور).[1]

- **الحقوق الجمركيــة**: هي الضريبة التي تفرضها الدولة على السلع عند عبورها للحدود الجمركية الوطنية دخولا أو خروجا، ومن ثم إن اجتياز السلع هذه الحدود هي الواقعة المنشئة للرسم الجمركي، هذه الضرائب تنظم وتوضع في قائمة أو جدول يسمى بالتعريفة الجمركية ، وذلك من أجل الرقابة على كل السلع المصدرة والمستوردة، ووضع إحصائيات خاصة بالتجارة الخارجية وللضرائب الجمركية عدة أنواع منها النوعية والتي تفرض على شكل مبلغ ثابت على العدد أو الوزن أو نوع السلعة كذلك ضريبة القيمة التي تفرض على أساس نسبة مئوية من قيمة السلع فالضريبة تتغير تبعا لقيمة السلعة، وهناك الضريبة المركبة والتي تتكون من الرسوم النوعية والقيمة.

[1] لعمارة جمال، مرجع سبق ذكره، ص 47.

ثانيا - مكونات الجباية البترولية في الجزائر:

يشمل النظام الجبائي المطبق على نشاطات البحث عن المحروقات واستغلالها ونقلها عبر الأنابيب وتكريرها وتحويل وتخزين المنتجات البترولية وكذا الهياكل والمنشآت التي تسمح بممارسة هذه النشاطات، وتتمثل أساسا في الرسم المساحي والإتاوة ، والرسم على الدخل البترولي والضريبة التكميلية على النتائج:[1]

1-الرسم المساحي:

يسدد المتعامل الرسم المساحي سنويا بالدينار الجزائري أو بدولار الولايات المتحدة الأمريكية بسعر الصرف عند الشراء لدولار الولايات المتحدة الأمريكية الذي يحدده بنك الجزائر يوم التسديد كما هو محدد في المادة رقم 29 من قانون المحروقات بمجرد دخول العقد حيز التنفيذ، وطبقا للمادة رقم 55 من هذا القانون يتم حساب هذا الرسم على حساب المساحة التعاقدية لتاريخ استحقاق كل دفع، ويحدد مبلغ الرسم المساحي بالدينار الجزائري لكل كيلومتر مربع (كلم^2) كما يلي:

جدول رقم (3) طريقة دفع بالإيجار.

الوحدة: دج/كلم^2

السنوات / المنطقة	مرحلة البحث			مرحلة الاستبقاء المحددة في المادة (42)+المرحلة الإستثنائية المحددة في المادة(37)	مرحلة الإستغلال
	1إلى3	من4إلى5	من6إلى7		
المنطقة أ	4000	6000	8000	400.000	16000
المنطقة ب	4800	8000	12000	560.000	24000
المنطقة ج	6000	10000	14000	720.000	28000
المنطقة د	8000	12000	16000	800.000	32000

المصدر: قانون المحروقات رقم 07/05.

[1] سمير عمور، مرجع سبق ذكره، ص 68.

ويتم تعيين هذه المبالغ حسب متوسط سعر الصرف عند بيع دولار الولايات المتحدة الأمريكية بالدينار للشهر الميلادي لكل تسديد ينشره بنك الجزائر، يقسم على ثمانين (80) ويضرب في مبلغ الرسم المحدد أعلاه.

2-الإتاوة:

تتحدد الإتاوة على أساس كميات المحروقات المنتجة والمحسومة بعد عمليات المعالجة على مستوى الحقل، باستثناء كميات المحروقات المعاد ضخها في الجيوب، أو المستهلكة في عملية الإنتاج ذاتها أو المهدورة، وتقيم هذه المنتجات بالسعر القاعدي.

أ- الأسعار القاعدية المستعملة لحساب الإتاوة:

أن الأسعار القاعدية المعتمدة قبل قانون المحروقات رقم 07/05 لحساب الإتاوة المطبقة على كميات المحروقات على النحو التالي:[1]

- بالنسبة للمحروقات السائلة المصدرة على حالها فإن السعر القاعدي هو سعر البيع المحدد عن طريق القنوات النظامية، والتي يمكن أن تقل عن أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة الوطنية المكلفة بالتقدير.

- بالنسبة للمحروقات السائلة المسلمة لمعامل التكرير الوطنية فإن السعر القاعدي حسب الحالة:

فيما يخص الخام الذي تكون المنتجات المستخرجة منه موجهة للتصدير يتحدد السعر انطلاقا من صادرات المنتجات المتكررة بالنسبة للمحروقات الغازية المسلمة للسوق الداخلي فإن السعر الداخلي المرجعي هو سعر التنازل أو التحويل الذي يتم تحديده بمرسوم تنظيمي، أما الأسعار القاعدية المستعملة لحساب الإتاوة بموجب قانون المحروقات رقم 07/05 فهي معدلات الشهر الميلادي السابق للشهر المطالب تسديد مستحقاتها.[2]

ب- نسب الإتاوة:

بموجب قانون المحروقات 7/5 أصبحت نسب الإتاوة تحدد حسب أجزاء الإنتاج المحددة في كل عقد كما هو موضح في الجدول التالي:

---

[1] عبد المجيد قدي، فاعلية التمويل في الضريبة في ظل التغيرات الدولية، ، أطروحة دكتوراه(غيرمنشورة)، كلية العلم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص 178.

[2] قانون المحروقات رقم 7/5، مرجع سبق ذكره، ص 27.

الجدول رقم (4): معدلات الإتاوة على أساس المتوسط الشهري للإنتاج

المناطق / متوسط الإنتاج لكل عقد	المنطقة أ	المنطقة ب	المنطقة ج	المنطقة د
من 00 إلى 20000 ب م ب /يويا	%5.5	8 %	11%	12.5%
من 20.001 إلى 50.000 ب م ب /يوميا	10.5%	13%	16%	20%
من 50.001 إلى 100000 ب م ب /يوميا	15.5%	18%	20%	23%
أكثر من 100000 ب م ب/يوميا	12 %	14.5%	17%	20%

ب م ب : البرميل المعادل للبترول **المصدر: قانون المحروقات 7/05**

3-الرسم على الدخل البترولي:

لقد تم إحداث هذا الرسم بموجب قانون المحروقات رقم 7/5 ليعوض الضريبة المباشرة لنشاط الإنتاج (IDP) التي كانت تخضع لأحكام قانون المحروقات رقم 14/86 ويسدد المتعامل شهريا رسما على الدخل البترولي، الذي هو عبـــارة عن قيمـة الإنتـاج السنوي للمحروقات لكل مساحة استغلال ناقص المبالغ المحسومة المرخص بها سنويا.[1]

ولحساب الرسم على الدخل البترولي يتم استعمال النسب المحددة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (5): نسب الرسم على الدخل البترولي:

القيمة المتراكمة للإنتاج المثمن(ق.م) المعبر عنها ب10^9 دج	الحد الأول $ح_1$ الحد الثاني $ح_2$	70 385
نسب الرسم على الدخل البترولي	المستوى الأول المستوى الثاني	%30 %70

المصدر :قانون المحروقات رقم 7/05.

ويتم تعيين الحدين 1 و2 الواردتين في الجدول أعلاه حسب الصيغة التالية:

[1] نفس المرجع السابق، ص 26.

سعر الصرف المتوسط عند البيع لدولار الولايات المتحدة الأمريكية بالدينار الجزائري للشهر الميلادي الذي يسبق كل تسديد، الذي ينشره بنك الجزائر، مقسما على سبعين ومضروبا في كل حد مبين في الجدول أعلاه.[1]

4- الضريبة التكميلية على الناتج:

للضريبة التكميلية أساس تخضع له وطريقة دفع معينة يتم تناولها فيما يلي:

- يخضع كل شخص يكون طرفا في العقد لضريبة تكميلية على الناتج محسومة حسب نسبة الضريبة على أرباح الشركات، حسب الآجال والشروط المعمول بها عند تاريخ الدفع، ونسب الامتلاك المنصوص عليها في القانون.

- يمكن لأي شخص أن يجمع نتائج كل نشاطاته بالجزائر موضوع القانون.

- يمكن لأي شخص يستثمر في نشاطات موضوع القانون المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز بواسطة القنوات أن يستفيد من النسبة المخفضة للضريبة على أرباح الشركات، من أجل حساب الضريبة التكميلة على النتاج.

5- ضرائب النظام العام:

ويطلق عليه كذلك اسم الضرائب المشتركة وهي تتكون من: [2]

-الرسم على النشاط المهني: يطبق هذا الرسم على أعمال الأنشطة التالية:

- أنشطة نقل المحروقات؛
- أنشطة تمييع الغاز الطبيعي ومعالجة وفصل الغاز عن البترول المستخرج من الآبار

ويقدر هذا الرسم ب2% من رقم الأعمال للأنشطة سالفة الذكر خارج الرسم على القيمة المضافة؛

- الضرائب المطبقة على الأجور: وهي تتكون من الضريبة على الدخل الإجمالي والدفع الجزافي.

- الضريبة على الدخل الإجمالي: تطبق هذه الضريبة حسب سلم ضريبي محصور بين 0% و40% ويتحملها الأجير.

- الدفع الجزافي: ويتحمل هذه الضريبة صاحب العمل (المؤسسات المستخدمة، وتقدر هذه الضريبة ب 1 % عام 2005.

---

[1] نفس المرجع السابق، ص27.

[2] SaidDEnnaissa ; fiscale ; productdomanimaux, par afiscalitekmegasoft ; Alger ;2001, pp: 66 ;67.

المبحث الثالث: تحليل أثار التهرب الضريبي على الميزانية العامة للدولة

تعتبر الميزانية العامة بمثابة الأداة المالية لنشاط الدولة الاقتصادي والاجتماعي باستخدام جانبي النفقات والإيرادات العامة،لكن التهرب الضريبي كظاهرة اقتصادية يرتّب حتما آثارا سلبية على فعالية هاته الأداة سواء بطريق مباشر من خلال خفض حجم الجباية العادي، تأثر سياسة الإنفاق بذلك وكذلك مستوى الدين العام، أو بطريق غير مباشر من خلال التأثير السلبي لهاته الظاهرة على صحة النشاط والنمو الاقتصادي، مما ينعكس أيضا على سياسة الإنفاق والسياسة الضريبية للدولة، هذه الآثار المتفرعة سيحاول المبحث التالي تحليلها بأكثر تفصيل .

المطلب الأول: قنوات التأثير المباشر

1- بالنسبة الجباية العادية:

كما رأينا في السابق أن الضرائب تعتبر أحد المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة التي تستخدمها في الإنفاق على الخدمات العامة لتحقيق الرفاهية وتقدم المجتمع، إلى جانب أن الدولة تتمتع بسلطة السيادة والتوجيه والإشراف فهي تسعى من خلال فرض الضريبة إلى توفير الموارد المالية اللازمة وخلق القاعدة الاقتصادية والصناعية والإنتاجية والاستهلاكية التي تتلاءم مع السياسة المالية العامة للدولة.

كما أن للجباية الضريبية أهمية بالغة وذلك لتميزها عن الإيرادات الأخر بتعدد آثارها وإمكانية وصول التأثير إلى مختلف فروع و نشاطات الاقتصاد المختلفة، حيث اعتبرها الكثير من علماء المالية بأنها المورد المالي العام الأهم والأداة المالية المثلى رفقة النفقات العامة للتأثير في النشاط الاقتصادي كّما ونوعا.[1]

وباعتبار الضريبة إحدى أدوات التمويل الأساسية لتغطية نفقات الميزانية بشقيها التسيير والتجهيز فهي أهم إيراد لتغذية الخزينة العامة للدولة، مما يجعل كل انحراف في فهم التشريع الجبائي أو تطبيقه من قبل الإدارة الجبائية، أو في التهرب منه من طرف المكلّفين عبر ممارسات غير مشروعة لتجنب تسديد دين الضريبة المستحق جزئيا أو كليا، يؤثر بصورة سلبية ومحسوسة على حجم الجباية العادية ويحرم الخزينة العامة وبالتالي ميزانية الدولة من مورد أساسي رئيسي، وهذه الوضعية تدفع الدولة إلى البحث عن موارد إضافية لتغطية النقص كالزيادة في الضرائب أو اللجوء إلى المديونية.[2]

---

[1] حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجزائرية، 1992، ص72.

[2] زكرياء حقيق، إشكالية الغش والتهرب الضريبي في القانون المغربي والأنظمة المقارنة، مجلة العلوم القانونية، ص 5.

والعديد من الدول في الوقت الحالي تعاني من تراجع حصة الجباية ضمن مواردها الميزانية وفي هذا الإطار فقد أكد الباحث " نكاوسفاتن " Negasywathin أن الخزينة العامة للدولة النامية تفقد سنويا ما بين 80 و 90 من إيراداتها الجبائية نتيجة ممارسات التهرب الضريبي مما يؤثر حتما على تمويل برامجها التنموية.[1]

ولو أن طبيعة التهرب تختلف ما بين الدول النامية والمتقدمة، فبالنسبة للأولى فهو يأخذ شكل اقتصاد مواز غير مصرح به في الغالب أو ممارسات الغش المتنوعة في التصاريح الضريبية المقدمة، أما بالنسبة للدول المتقدمة فأجهزتها الضريبية قوية نسبيا وأنظمتها أكثر فعالية، لكنها تعاني من أسلوب تهجير النشاطات والممارسات الاقتصادية الخاضعة للضريبة نحو البلدان والمناطق ذات الإعفاء الضريبي الكلي أو شبه الكلي فيما يعرف بالجنات الضريبية.

2- بالنسبة للنفقات العامة:

يعد الإنفاق العام الأداة الأساسية للعمل المالي للحكومة، حيث يحضى بأهمية بالغة في تحديد معالم النشاط المالي للدولة ولمختلف الهيئات المتفرعة عنها، وفي قياس درجات إمكانياتها الاقتصادية والمالية وبالتالي قدرتها على تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ولما كانت هذه النفقات تعتمد في تمويلها بصورة رئيسية على الجباية إلى جانب مصادر أخرى فإن التهرب الضريبي يؤثر بشكل سلبي على عملية التمويل هاته، وتبعا لذلك على توجهات سياسة الإنفاق العام، وبالتالي توفير الأغلفة المالية اللازمة لمهام وأنشطة الدولة في الجانب الاجتماعي الاقتصادي السياسي الإداري وغيره .

إن تراجع حجم الجباية العادية بسبب ممارسات التهرب الضريبي يضعف و يحدّ من قدرة الدولة على تغطية نفقاتها، الأمر الذي يدفعها نحو سياسة التقشف الميزاني في ظل شح الموارد المالية وبالتالي تراجع حجم الخدمات والأنشطة العامة المقدمة من طرف الدولة(التغطية الأمنية الصحية التمدرس، المرافق القاعدية...) وتراجع نوعية وكفاءة هاته المرافق العمومية(مستوى التعليم مستوى الرعاية الصحية ..)،وبالتالي تراجع مستوى الخدمات العامة ومستوى الرفاه الاجتماعي ومعيشة السكان.

[1] زكرياء حقيق ، نفس المرجع السابق، ص 6 .

المطلب الثاني: قنوات التأثير غير المباشر

إن التأثير السلبي الذي يمارسه التهرب الضريبي على شروط المنافسة ومستوى النشاط الاقتصادي وبالتالي مستوى التنمية ككل سينعكس حتما على ميزانية الدولة، فالاقتصاد ككل هو وعاء الجباية الضريبية، وكل تراجع في مستوى النمو لسبب من الأسباب والتهرب احدها سينتج تراجعا في حصيلة الضرائب ومستوى الجابية العادية ضمن موارد الميزانية، بالإضافة إلى آن ذلك سيزيد من أعباء الدولة والاقتصادية والاجتماعية وبالتالي حجم نفقاتها.

1- في الجانب الاقتصادي:

من الآثار الاقتصادية الهامة الناتجة عن التهرب الضريبي نقص الأموال في الخزينة العامة مما يجعل الدولة عاجزة عن تنفيذ المشروعات الاقتصادية، كذلك من بين أهم هذه الآثار نذكر:[1]

أ-إعاقة المنافسة الاقتصادية:

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في الغالب بعملية التهرب من دفع الضرائب، فهي لا تحاول رفع الإنتاجية أو تحسين أداءها الاقتصادي للحصول على موارد للتمويل، لكنها تلجأ إلى ممارسات الغش وبذلك تبيع منتوجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق.

ب-إعاقة التقدم الاقتصادي:

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والذي يترتب عن التهرب الضريبي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي، فعلى المدى الطويل تكبح إذن ممارسات الغش والتهرب الضريبي تراكم رأس المال البشري والتقني والحافز على الإبداع وتحسين الإنتاجية، وهي كلها عوامل متحكمة في مسار النمو والتنمية الاقتصادية على المدى الطويل.

د-ظهور أزمة رؤوس الأموال :

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله وأرباحه الحقيقية، وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز في صورة أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب، بالإضافة على ذلك فان بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهريب رؤوس الأموال، الأمر الذي يؤدي إلى تقليص إيرادات الدولة وإضعاف الموجودات

[1] حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، مرجع سبق ذكره، ص 50.

الاقتصادية بالإضافة إلى ذلك فإن التهـرب الضريبي يضعف من الادخارات العمومية وبالتالي إضعاف الاستثمار والتقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل بناء المساكن المدارس ...الخ.

2- في الجانب الاجتماعي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع ، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها ،أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي كما تؤدي كثرة التهرب الضريبي إلى لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فيـزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة لذلك تصبح الضريبة عاجزة على تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع ، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.[1]

المطلب الثالث: مواجهة العجز الميزاني الناتج عن التهرب الضريبي

بالإضافة إلى عجز الدولة عن تلبية حاجات أفرادها الأساسية، يؤدي التهرب الضريبي إلى حدوث الاختلال المالي والعجز في الميزانية العامة، ولتغطية هذه النفقات تلجأ الدولة إلى وسائل تمويل أخرى لها أثار سلبية على الاقتصاد كالإصدار النقدي أو اللجوء إلى الاقتراض أو زيادة الضغط الضريبي.

أولا - زيادة الضغط الضريبي:

1- المقصود بالضغط الضريبي

الضغط الضريبي هو معدل يمثل ما تحدثه السياسة الضريبية (تعد السياسة الضريبية للمجتمع جزء من سياسته الاقتصادية وهي مجموعة البرامج التي تضعها الحكومة مستخدمة فيها كافة الأدوات الضريبية لأحداث آثار معينة تتلاءم مع أهداف المجتمع) من تأثير على سلوك الأفراد في المجتمع وتعديل خططهم في مجالات الإنفاق الاستهلاكي والادخار والاستثما، أي ما يؤدي إليه فرض الضرائب المختلفة من تغيرات في مجرى الحياة الاقتصادية، تلك التغيرات التي تتفاوت أبعادها تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية و صور التركيب الفني الضريبي.

[1] ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب، مرجع سبق ذكره، ص 296

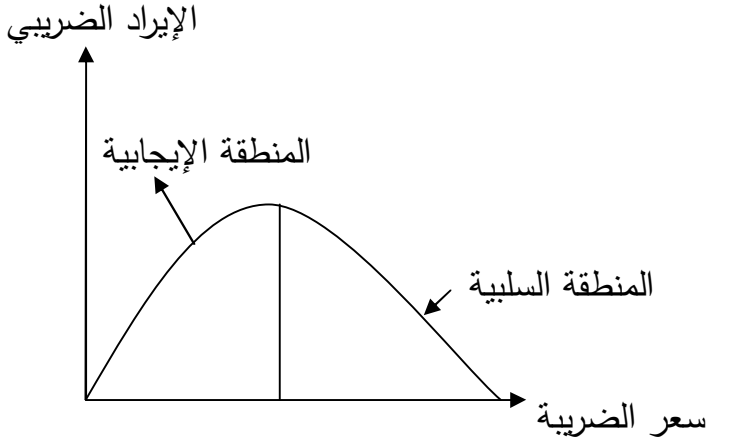
2-الحدود المثلى للضغط الضريبي:

حاول الكثير من الاقتصاديين تحديد المعدل الأمثل للضغط الضريبي الذي لا يجوز تعديله فهناك من الفيزوقراط من رأى ألّا يتعدى الاقتطاع الضريبي معدل 20% من دخل المكلف أو كما هو الحال لبعض الاقتصاديين الكلاسيك أمثال "برودون" الذي حدد سنة 1868 معدل الضغط الضريبي القومي بنسبة 10 % من الدخل الوطني، وعند المحدثين حدّده "كولين كلارك" بمعدل 25% من الدخل القومي.

هناك بالمقابل من يرى أنه لا توجد للضغط الضريبي حدود بحيث يمكن أن يتغير من 1%إلى 100% من الدخل القومي،ذلك أن نسبة الاقتطاع الضريبي مرتبطة بشكل مباشر بدرجة الالتزام الضريبي في تقديم الإقرارات الضريبية ودفع المبالغ الضريبية في الآجال القانونية ، ودرجة الرضا عن سياسة النفقات.

فالضريبة قد تكون منخفضة لكن ذلك لا يمنع انكماش النشاط الاقتصادي، وبرفع معدلاتها يمكنها أن تحقق مردودية أكبر، لكن تعدي عتبة معينة للضغط الضريبي يعود سلبا على الموارد المالية وعلى الاقتصاد ككل، ولقد وضح الاقتصادي الأمريكي" آرثر لافر" ذلك من خلال المنحنى المنسوب لاسمه**"منحنى لافر"**، والذي فحواه أن" كثرة الضريبة تقتل الضريبة" أي أن تعدي الضغط لعتبة معينة يمكن أن يخفض الموارد المالية.

الشكل رقم (01) منحنى لافر العلاقة بين الإيراد الضريبي وسعر الضريبة



المصدر: حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره ص80.

يبين هذا المنحنى أن رفع معدل الضريبة يـؤدي إلى الزيادة في الإيرادات الضريبية إلى حد قمة المنحنى والاستمرار في رفع معدل الضريبة ينزع حافز العمل والكسب لدى الممولين، مما يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية ويحدث ذلك في المنطقة السلبية من المنحنى.[1]

والجدول التالي يوضح الضغط الضريبي في الجزائر مقارنة ببعض الدول الأخرى

الجدول رقم (6) معدل الضغط الضريبي في بعض الدول :

الدول	الولايات المتحدة الأمريكية	اسبانيا	رومانيا	الكويت	مصر
الضغط الضريبي%	27.17	27.33	11.95	3.37	27.54

المصدر: ناصر مراد ، الإصلاح الضريبي في الجزائر ، مرجع سبق ذكره ، ص111.

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن معدل الضغط الضريبي في مصر من أكبر المعدلات ارتفاعا مقارنة بالدول المتقدمة والدول النامية حيث يؤدي ارتفاع الضغط الضريبي إلى زيادة التهرب، إذ أن كل زيادة في حجم الاقتطاع الضريبي تؤدي حتما إلى التقليل من الدخل الذي يحصل عليه المكلف مما يدفع به إلى التهرب من دفع الضريبة ومحاولة تخفيض وعائها عن طريق الغش.[2]

ثانيا - اللجوء إلى القرض العام :

إن عملية التهرب الضريبي ينتج عنها قلة الجباية العادية مايؤدي بدوره إلى عجز ميزاني ولتغطية هذا العجز تلجأ الدولة إلى القرض العام.

ويقصد بعملية إصدار القروض العامة تلك العملية التي تحصل الدولة عن طريقها على المبالغ المكتتب بها في سندات القرض من المكتتبين في نظير تعهدها بردها ودفع فوائدها طبقا لشروط عقد القرض[3]. وحتـى يكون هذا القرض صحيحا لابد من توفر مجموعة من الشروط حيث يقصد

[1] حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائر وتحديات الإصلاح الاقتصادي،اطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر،2006 ص 146.

[2] عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره،ص 56.

[3] عادل أحمد حشيشي، أساسيات المالية العامة، دار المعرفة الحاسبة، 1996 ص 233.

بهذه الشروط مجموعة الأوضاع التي تحيط بإصدار القرض العام ، ومبلغ القرض وكذلك شكل سندات إصداره والسعر الذي تصدر به.[1]

1-مبلغ القرض العام: يمكن أن يصدر القرض العام بقيمة محددة، كما يمكن أن يكون القرض عند إصداره غير محدد القيمة.

2-شكل سندات القرض العام: تتخذ القروض العامة في المعتاد شكل سندات حكومية تصدرها الدولة، وقد تكون هذه السندات اسمية أو لحاملها أو مختلطة.

3-سعر الإصدار والفائدة المقررة للقروض: قد يصدر القرض العام بأحد السعرين، سعر التكافؤ إذا كانت قيمة السندات الاسمية 100 دينار وأصدرته الدولة بتلك القيمة، أما إذا أصدر بقيمة 80 دينار مثلا قيل أنه القرض أصدر بأقل من سعر التكافؤ.

ولّما يتكرر العجز الميزاني من سنة لأخرى بسبب التهرب الضريبي، وبهدف تغطية هذا العجز تلجأ الدولة بشكل متكرر إلى القرض العام والذي يؤدي تراكمه إلى كبر حجم الدين العام مما يرتب آثارا سلبية وخيمة أهمها:[2]

- يشكل الدين العام الخارجي عبئا على ميزان المدفوعات في حالة التسديد، وتتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض خاصة إذا تم استخدامها في أغراض استهلاكية لا تعود بالفائدة على هذه الأجيال.
- نقص الإنفاق العام الناتج عن تسديد القروض، وضعف القدرة الشرائية للأفراد.
- تقليص النشاط الإنتاجي نتيجة استخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد في الأجل القصير والمتوسط.
- فقدان الثقة في الدولة وعزوف الهيئات المالية و الأفراد عن منح القروض إلا بتكلفة عالية (معدلات فائدة مرتفعة) ،وفي ظل استحالة الاقتراض من الخارج فان المسؤولين يكونون مجبرين على الضغط على نفقات التسيير والتجهيز وهذا النوع من القرارات يلقى آثار ضارة على المستوى الاجتماعي.

ثالثا- اللجوء إلى الإصدار النقدي:

إن البديل الآخر للضرائب كوسيلة لتمويل الإنفاق العام هو لجوء الدولة إلى التمويل عن طريق الإصدار النقدي الجديد، وخلق النقود يقوم به البنك المركزي نيابة عن الدولة، حيث أن

[1] نفس المرجع السابق ، ص 235.

[2] عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره ص 79.

تمويل عجز الميزانية العامة عن طريق خلـق النقود يتضمـن في بعـض جوانبـه ضرائب مستترة تتمثل في ارتفاع معدلات التضخم، وقد يؤدي التضخم إلى زيادة معدلات الضرائب التي تقتطعها الحكومة من دخل الفرد، ويتـم ذلك عادة في الحالات التي يؤدي فيهـا ارتفاع معدلات التضخم إلى زيادة معدلات الأجـور مما قد يدخل دافع الضرائب ضمن فئة دخلية أعلى تنطبق عليها ضرائب أعلى.[1]

وتترتب عن الإصدار النقدي آثار سلبية أخرى أهمها:[2]

- ارتفاع المستوى العام للأسعار وظهور التضخم بمختلف أنواعه؛
- إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتج المحلي؛
- اختلال التوازن الاقتصادي وظهور السوق السوداء؛
- نقص القدرة الشرائية للموظفين وتغير نمط الاستهلاك لديهم.

[1] عبد الرزاق الفارس ، الحكومة والفقراء و الإنفاق العام ، مركز دراسات الوحدة العربية ، لبنان 2001، ص 157.

[2] عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 79.

المبحث الرابع: معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

يمارس التهرب الضريبي كما رأينا آثارا سلبية على ميزانية الدولة وعلى الاقتصاد الوطني ككل وسعيا لمكافحة هذه الظاهرة أو على الأقل التقليل منها هناك مجموعة من الوسائل والآليات قد تكون مجدية للحد من تفشي هذه الظاهرة، سيتم استعراضها ضمن المبحث التالي:

المطلب الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة مباشرة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فان تحسين آليات عمل هذا النظام سيساهم حتما في معالجة الظاهرة، وذلك من خلال ما يلي:[1]

1-تبسيط النظام الضريبي:

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمه، وعليه يجب أن يتّسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب وفي تقييم حجم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي.

ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يؤدي تعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه وعدم استقراره إلى نشوء حالة من الحساسية اتجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها، فالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من اجل مكافحة التهرب الضريبي.

2- إرساء نظام ضريبي عادل:

يشكل الإحساس بالعبء الضريبي غير العادل من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة هذا الوضع يجب على المشرع العمل على إرساء نظام ضريبي عادل من خلال مراعاة مايلي:

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

[1] ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره، ص 306.

3- تحسين التشريع الضريبي:

أن التشريع الضريبي الجيد المنسجم والمترابط عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى تفّوت الفرصة على المكلّف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، وعليه يجب سد منافذ التهرب بالإضافة إلى إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة ومدى تكييفها مع مستجدات ووتيرة النمو الاقتصادي.

المطلب الثاني: التدابير الوقائية المتعلقة بالجهاز الإداري

بخلاف إعادة التنظيم والتوسيع النظري لصلاحياتها، فان الإدارة الجبائية قد تعاني نقصا كبيرا في الوسائل البشرية والمادية مقارنة بالأهداف المنوطة بها، وإن نجاح عمل هذه الإدارة في مكافحة الغش والتهرب الضريبي يرتبط مباشرة بتوافر الإرادة السياسية القوية لإمدادها بالوسائل التالية:[1]

1- الوسائل البشرية:

لجعل الإدارة قادرة على مواجهة الظاهرة يجب ألا ينظر إلى مسألة توفير الوسائل البشرية من جانبها الكمي فحسب وإنما أيضا من جانب الكفاءة المطلوبة، فرغم التطور النسبي الذي عرفته هذه الوسائل مؤخرا من الناحية الكمية فان أثرها قد لا ينعكس بشكل ملموس على مستوى النتائج المحققة، حيث أن التكوين المستمر للأعوان أمر حتمي لترقية كفاءتهم وزيادة خبراتهم بالشكل الذي سيسمح لها بالتصدي والكشف عن مختلف محاولات الغش والاحتيال.

أ-التكوين:

لاشك أن تكوين أعوان الإدارة الجبائية (المفتشين ،المفتشين الرئيسيين) يعتبر خطوة إيجابية حيث سيساهم في تخفيف مشكلة التكوين وتحسين المستوى الذي طالما عانت منه الإدارة الجبائية.

ب-الحوافز:

إن المساهمة الملموسة لأعوان الإدارة الجبائية في محاربة هذه الظاهرة تتوقف بالأساس كأي عمل إنساني على الحوافز التي تدفعهم إلى مضاعفة الجهود، فانجاز المهام الموكلة إليهم

[1] عبد الرحمن كمون ، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلو م الاقتصادية ، تخصص تسيير، الجزائر، 2000، ص 130.

من بحث عن المادة الضريبية ثّم الربط والمتابعة والتحصيل فالمراقبة والتحقيق على أحسن وجه لابد من تحسين أحوالهم الاجتماعية، حيث أن إقرار نظام تعويضي محفز خاص لأعوان الإدارة الجبائية ومتميز عن نظرائهم في الإدارات المالية الأخرى أصبح مسألة لا تحتمل التأجيل أو التردد بالنظر إلى الضرورة المتزايدة لسيطرة الجباية العادية على مجموع الإيرادات العمومية، كما أن المحاربة الفعالة للظاهرة لا تكون بدون حماية للأعوان من المخاطر واستغنائهم عن التواطؤ وممارسة آفة الرشوة.

2- الوسائل المادية:

لما كان الغش والتهرب الضريبي مشكلة كل مناطق البلد فمحاربته بشكل مستمر وشامل يستوجب منح المصالح الخارجية لوزارة المالية الاعتمادات الكافية لتغطية احتياجاتها الملحة من تجهيزات ومعدات وأدوات، وصيانة للعقارات...الخ، فتدهور شروط العمل إلى الحد الذي دفع بالهياكل المحلية إلى استعارة الآلة الحاسبة والكاتبة، وزيادة عدد الأعوان عن عدد الكراسي والمكاتب المتوفرة في بعض المصالح، وضـيق المقرات الإدارية التي لا تسمح ليس لاستقبال المكلفين فقط وإنما للتنظيم الجّيد للإدارة ، كلها مبررات كافية للمعدلات المتدنية لعملية التحصيل وتفشي ظاهرة التهرب.

ولوضع حد لعدم فعالية هذه الهياكل في تسيير الضريبة وتحسين تحصيلها ومساهمتها الواعية في التصدي لمختلف المناورات التدليسية، يجب التعجيل بتوفير كـل المعدات وبناء نزل للمالية على مستوى كل الولايات ومراكز جبائية تجمع مختلف المصالح على مستوى إقليم كل دائرة.

كما أن افتقار الإدارة لوسائل النقل يزيد الوضعية تأزما، فتوفير هذه الوسائل سوف يمكنهم من التحصيل الإلزامي كما يخرج الإدارة من مشكلة التأخر في استلام المطبوعات والوثائق وبالتالي تجنب غضب واحتجاج المواطنين، ويسمح للمحققين بانجاز الأهداف المحددة سواء مـن حيث عدد العمليات المبرمجة أو مبلـغ المنتوجات الواجب تحصيلها.

وفي إطار نفس الانشغال فان تطوير استعمال الإعلام الآلي في مختلف مستويات الإدارة الجبائية يعتبر أكثر العوامل تعزيزا لعملية الإصلاح وأنجح الوسائل محاربة للظاهرة أمام التطور الذي يعرفه الاقتصاد.[1]

[1] نفس المرجع السابق ، ص 131.

خلاصة الفصل:

نخلص مما سبق أن الميزانية العامة للدولة تعتبر وثيقة تقديرية خلال سنة معينة لمجموع الإيرادات والنفقات العامة وتخضع لمبادئ وقواعد في انجازها وتنفيذها، حيث أن الغرض منها تحقيق أهداف مختلفة منها اقتصادية وأخرى مالية واجتماعية، وتتميز هيكلتها في الجزائر باعتمادها على نوعين أساسين من الموارد، الإيرادات العادية والمتمثلة في الجباية الضريبية بالإضافة للجباية البترولية.

حيث تمارس ظاهرة التهرب الضريبي انعكاسات كبيرة على الميزانية العامة وخاصة مستوى وحجم الجباية العادية باعتبارها أهم مورد للميزانية، فتؤدّي إلى تذبذب جزء من الإيرادات الموجهة لتمويل النفقات العامة المختلفة مما ينتج عنه عجز في الميزانية العامة، حيث يتّم اللجوء إلى الإصدار النقدي أو رفع مستوى الضغط الضريبي أو اللجوء إلى القرض العام من أجل تغطيته.

الفصل الثالث

تحليل ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر

(ولاية جيجل نموذجا)

تمهيد:

أصبحت إستراتيجية التهرب أكثر بساطة في السياق الحالي الذي يتميز بدرجة عالية من الحرية وحركة رؤوس الأموال وكذلك تطور التجارة الإلكترونية، هذا السلوك انعكس سلبا على الموارد المتاحة لتمويل الخدمات العامة الأساسية، وقد خلق التهرب الضريبي تشوهات اقتصادية وأخل بالمنافسة والعدالة الضريبية وهذا لصالح التهريب، وعلى الإدارة الضريبية القيام بمكافحة هذه الظاهرة وكذلك مواجهة هذه التصرفات التي تؤثر بالسلب على العدالة الاجتماعية.

والنظام الجبائي الجزائري هو نظام يمنح للمكلف حرية تصريحه بمداخليه من تلقاء نفسه لكن هذه الحرية بشكل غير مباشر أدت إلى نمو وتزايد ظاهرة التهرب الضريبي التي تعد داء يؤدي إلى تسرب حجم كبير من أموال الخزينة الدولة وانخفاض الإيرادات العامة.

وتعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من بين الانشغالات التي أولى لهـا المشرع الجزائري اهتماما كبيرا حيث أنهـا تقلص أهمية وفعالية النظام الجبائي، وازدادت مسألة التهرب الضريبي أهمية بسبب النمو السريع للنشاط الاقتصادي غير الرسمي أو الموازي، وزيادة العجز الميزاني للدولة مما يولد بالنهاية نتائج سلبية تضر بالخزينة العامة والاقتصاد الوطني.

وعليه تسعى الإدارة الجبائية في الجزائر إلى إيجاد أحدث الوسائل والطرق لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بشتى أشكاله أو على الأقل التخفيف من حدته.

وعليه فإن هذا الفصل يتطرق إلى تحليل ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر في المبحث الأول مع الإشارة إلى انعكاساتها على الميزانية العامة للدولة، وهذا مع الإسقاط على ولاية جيجل ضمن المبحثين الثاني والثالث، من خلال محاولة تشخيص هاته الظاهرة محليا على مستوى الولاية، تحليل أساليبها، أثرها و طرق المعالجة.

المبحث الأول: تشريح ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر

بعد المقاربة النظرية لظاهرة التهرب الضريبي ضمن الفصول السابقة، ننتقل إلى تشريح واع التهرب الضريبي في الجزائر، لكن قبل ذلك سنعاين مميزات الوسط الجبائي في الجزائر بعد إصلاح 1992.

المطلب الأول: المحيط الجبائي بعد إصلاح 1992.

يرتكز مضمون الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على تأسيس ثلاثة ضرائب جديدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، والضريبة على القيمة المضافة.[1]

أولا : الضريبة على الدخل الإجمالي:

لقد أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991 وتنص المادة رقم (1) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي:" تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف ".

حيث تتضمن هذه الضريبة مجموعة من المزايا:

- البساطة بالنسبة للمكلف ولإدارة الضرائب معا، بحيث هؤلاء المكلفون مطالبون بضريبة واحدة على الدخل ورغم تعدد المداخيل وبالتالي تسهل عملية مسك الملفات الضريبية ومراقبتها؛
- الاقتراب من العدالة بحيث أنها تحسب على أساس جدول متصاعد مع مراعاة الظروف الشخصية للمكلف كما تمكن معرفة القدرة الحقيقية للمكلفين باعتبار أن مجموع الدخل من أفضل الوسائل لقياس القدرة المالية للفرد.

ولتحديد الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي نستعرض المادة رقم (2) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على مايلي:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية؛
- أرباح المهن غير التجارية؛
- عائدات الزراع؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

[1] ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 217-220.

فوائد القيمة المترتبة على التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية.

حيث حدد المشرع ثلاثة أنظمة لتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي والتي تتمثل فيما يلي:

- النظام الحقيقي؛
- النظام الجزائي؛
- نظام الاقتطاع من المصدر.

1- النظام الحقيقي:

يعتمد النظام الحقيقي على التصريح الذي يقدمه المكلف لدى الإدارة الضرائب والذي يوضح فيه مقدار الوعاء الضريبي بصورة مفصلة، وتعمل إدارة الضرائب على التحقق من صحة المعلومات المدرجة في التصريح، ويطبق النظام الحقيقي وجوبا في الحالات التالية:

- رقم أعمال سنوي أكبر من 1500000 دج في حالة طبيعة النشاط يتمثل في عمليات بيع البضائع؛
- رقم أعمال سنوي أكبر من 800000 دج في حالة طبيعة النشاط يتمثل في تقديم الخدمات.

ولنجاح هذا النظام لابد من الوعي الضريبي، لكن في الجزائر نجد نقص الوعي الضريبي وضعف كفاءة أداء الضرائب لذلك تتلخص أهمية النظام الحقيقي، ولاستدراك النقص تستعين إدارة الضرائب بتصريح الغي.

2- النظام الجزافي:

يعتبر النظام الجزافي تقدير تقريبي إذ تتولى إدارة الضرائب تحديد المادة الخاضعة للضرائب على أساس قرائن قانونية يحددها المشرع مسبقا، كاتخاذ ربح سنة معينة كأساس لتحديد ربح السنة الحالية، ويطبق هذا النظام في الحالات التالية:

- رقم أعمال من السنوي أصغر من1500000 دج في حالة طبيعة النشاط يتمثل في عملية بيع البضائع بالتجزئة؛
- رقم أعمال سنوي أقل من 800000 دج في حالة طبيعة نشاط يتمثل في تقديم الخدمات.

3ـ نظام الاقتطاع من المصدر:

يتمثل الاقتطاع من المصدر تقنية تستعملها إدارة الضرائب لتحصيل الضرائب من شخص آخر غير الممول، لغرض محاربة التهرب الضريبي، وحسب هذه التقنية يتطلب وجود ثلاثة أطراف هي:

- إدارة الضرائب: وهي المستفيدة التي تتحصل على قيمة الضريبة؛
- المكلف: وهو الشخص المسؤول بدفع قيمة الضريبة للخزينة العامة وفقا للآجال المحددة دون تحمل قيمة الضريبة؛
- الممول: وهو الشخص الذي يتحمل قيمة الضريبة.

ثانيا - الضريبة على أرباح الشركات:

إن من أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الاقتصادي لسنة 1988 ووضع المؤسسات العمومية في نفس موضع المؤسسات الخاصة وإخضاعها لمنطق وقواعد السوق.

وتنص المادة رقم(135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي : "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وتميزها عن الأشخاص المعنوية المشار إليهم في المادة136 وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات.

ويسعى الإصلاح الضريبي المتعلق في فرض الضريبة على أرباح الشركات إلى تحقيق هدفين الأول يهدف إلى تنظيم شكلي يسمح بتأسيس ضريبة خاصة على الأشخاص المعنوية كشركات الأموال، والثاني يهدف إلى تنظيم اقتصادي الذي سمح بتخفيف العبء الضريبي المطبق على الشركات، وتمكينها من الانتعاش والنمو الاقتصادي.

ثالثا - الرسم على القيمة المضافة:

أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991 بالمقابل الغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج، والرسم الإجمالي الوحيد على تأدية الخدمات، وذلك نتيجة المشاكل التي شهدها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملاءمته مع الإصلاحات التي شهدها الاقتصاد الوطني، حيث يشكل ضعف الوسائل المادية والبشرية لإدارة الضرائب عائقا لفعالية هذه الضريبة حيث يسمح لبعض التجار غير النزهاء التهرب من دفع الضريبة على القيمة المضافة من خلال تضخيم الرسوم القابلة للاسترجاع باستعمال فواتير شراء وهمية أو بتخفيض مبالغ المبيعات عن القيمة الحقيقية.

المطلب الثاني: مظاهر التهرب الضريبي في الجزائر.

- تكمن مظاهر التهرب الضريبي والأكثر ممارسة من قبل المكلفين في الجزائر في:[1]

إخفاء أو محاولة إخفاء السلع والمنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين له، وخاصة المبيعات دون فاتورة؛

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما للاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح لبعض الفئات من المدنيين؛
- القيام عمدا بنسيان أوإجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري أو في لوثائق التي تحل محلها؛
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به؛
- ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو ليتوفر على حسابات قانونية محررة، تتم ممارسته كناشط رئيسي أو ثانوي.

كما أضاف المشرع الضريبي الجزائري بعض السلوكيات التي يراها تزيد من الممارسات غير القانونية والتي نلخصها فيمايلي:

- استخدام أسماء مستعارة واستئجار السجلات التجارية، هذه الممارسات تساهم في انتشار التزوير فضلا على زيادة حاملي السجلات المزورة؛
- تكوين شركات الواجهة والتمويهية والتي تتميز بالكثير من الممارسات المشبوهة مثل إنشاء الكيانات القانونية، وتغير مناطق النشاط؛
- السوق العقاري غير الشفاف الكثير من المعاملات العقارية تتم تحت المكاتب ولا يصرح بها وتعطي تحويلات مالية ضخمة غير خاضعة للضريبة.

[1] ناصر شارفي ، مرجع سبق ذكره، ص240.

المطلب الثالث:التهرب الضريبي في القانون الجزائري

لقد نصت المادة 303من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على حالات تجريم التهرب الضريبي في الجزائر حيث نصت المادة على:[1]

- يعاقب كل من تملص آو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق الرسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي؛
- غرامة مالية من 50000دج إلى 100000دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه10000دج ولا يتجاوز 30000دج؛
- السجن المؤقت من خمس سنوات إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 300000دج إلى 1000000دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3000000دج.

أيضا نصت المادة 193 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة على بعض الزيادات وذلك بسبب نقص في التصريح الضريبي المقدم إلى الإدارة الضريبية ، حيت نصت المادة على:[2] عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزما بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس والعناصر التي تعتمد لتسديد الوعاء الضريبي أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح يزاد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو اخل نسبة:

- 10 بالمائـــة إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50000دج أو يساويه
- نسبة 15 بالمائة إذا كان المبلغ المتملص منها يفوق 50000دج ويقل عن 200000دج أو يساويه؛
- نسبة 25 بالمائة إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000دج أما إذا حاول المكلف القيام بأعمال الغش تطبق زيادة قدرها 100 بالمائة على كامل الحقوق إذا كان الحقوق المتملص منها اقل من خمسة ملايين دينار جزائري 5000000دج أو يعادلها وترفع الزيادة إلى 200بالمئة عندما يفوق الحقوق المتملص منها خمسة دينار جزائري 5000000دج.

[1] المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، سنة 2002، ص 180.

[2] المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2012، ص190.

المطلب الرابع: انعكاسات التهرب الضريبي على الميزانية العامة في الجزائر.

إن الجباية الضريبية بنوعيها العادية و البترولية تمثل المورد الأساسي لإرادات الدولة، كما أن الجباية العادية مازالت في الجزائر تمثل المرتبة الثانية في تغطية النفقات العامة بعد الجباية البترولية وهذا ما يشكل خطرا على الاقتصاد الوطني خاصة مع عدم استقرار رأس مال البترول وهذا التأخر للجباية العادية من أهم أسبابه ظاهرة التهرب الضريبي.

وقبل التطرق إلى انعكاسات التهرب الضريبي على الميزانية العامة في الجزائر (على جانب الإرادات وعلى جانب النفقات) وللوقوف على أهمية الجباية العادية سنقوم بعملية مقارنة لحصيلة الإيرادات الجبائية للجزائر ببعض الدول النامية.

الجدول رقم (7) :نسبة الإيرادات العامة لدول :الجزائر ، المغرب ،تونس وتركيا.

البيان / الدول	الجزائر	المغرب	تونس	تركيا
الإيرادات الجبائية	13.6	23,6	20,0	18,2
الرسم على السلع والخدمات	5,8	9,5	6,5	8,0
الرسم الجمركي	3	8	8	9.3
الرسم على المداخيل والأرباح	3.9	9.8	4	9.3
إيرادات جبائية أخرى	0.5	/	1.2	0.4

المصدر:المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر الوحدة/مليار دولار.

نلاحظ من خلال الجدول ضعف الحصيلة الجبائية في الجزائر مقارنة بمثيلتها بالدول المجاورة وهذا راجع إلى:

- الميل الكبير إلى التهرب الضريبي، وخاصة في ظل تحرير التجارة الخارجية والاتفاقيات الموقعة مع الاتحاد الأوروبي والمنطقة العربية للتجارة الحرة.
- زيادة عدد السكان المكلفين بدفع الضرائب دون مقابل؛
- نقص التسجيل على مستوى الإدارة الجبائية والجمركية.

أولا- حجم التحصيل الضريبي:

إن أهم وأخطر آثار التهرب الضريبي يكمن في انخفاض حجم التحصيل الضريبي وتدني مستوى التنفيذ، لذلك فان تطور مستوى التحصيل الضريبي وقياس مستوى تنفيذ الضريبة يعتبر في حالة الجزائر مؤشرا مقبولا لإبراز مستوى التهرب الضريبي.

وقد كان من أهم أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر تحسين مستوى المردودية المالية للجباية العامة على حساب الجباية البترولية التي تهيمن بشكل كبير في تمويل ميزانية الدولة لعدة اعتبارات أهمها أن التهرب الضريبي يمس الجباية العادية المتعلقة بالنشاط الاقتصادي دون الجباية البترولية التي تخضع لتقنين ورقابة شديدة.

وسنحاول في هذا الإطار التعرف على مكانة الحصيلة الضريبية ضمن الإيرادات العامة، من خلال استعراض تطور حصيلة كل من الجباية العادية والجباية البترولية مع حساب نسبتهما إلى إجمالي الإيرادات الجبائية للفترة 2010-2013 حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(8): تطور مساهمة الجباية العادية والجباية البترولية في تمويل ميزانية الدولة

الوحدة / مليار دج

البيان / السنوات	2010	2011	2012	2013
الإيرادات الضريبية	1097.2	1288.3	1573.6	1612.4
. الجباية البترولية .	1501.7	1529.4	1519	1615.9
. إجمالي إيرادات الجباية	259.9	2817.7	3092.6	3228.3
. الإيرادات غير الضريبية .	475.8	672.1	711.4	60.3
. نسبة الإيرادات الضريبية إلى مجموع الجباية	42.22	45.72	88.50	49.94
. نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات العامة	35.91	39.91	41.36	41.57
نسبة الجباية البترولية الى مجموع الجباية	57.78	54.17	49.11	50.45
. نسبة الجباية البترولية إلى الإيرادات العامة	48.84	43.82	39.93	41.60

Source la Direction Générale de la Prévision et des Politiques ministere de finance http://www.dgpp-mf.gov.dz .,12/04/2015, h 10 :00.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن الإيرادات الضريبية في تزايد مستمر من سنة أخرى حيث كانت نسبة نموها 16,7%سنة 2012 ثم نمت بنسبة 9,75%سنة 2013 وتفسير ذلك راجع

إلى الزيادة التي سجلتها حصيلة ضريبة الدخل صنف الأجور بسبب الزيادات المعتبرة التي عرفها أجور الموظفين عقب مراجعة سلم الأجور.

ولم تتعد نسبة الإيرادات الضريبية من مجموع الجباية نسبة 50%، وبالرغم أنها في تزايد مستمر لكن هذا الارتفاع إنما كانت نتيجة انخفاض أسعار النفط وتدني إيرادات الجباية البترولية من سنة إلى أخرى مقارنة بسنة 2008، أكثر منه بسبب زيادة الإيرادات من الجباية العادية، حيث أن نسبة مساهمة الجباية البترولية ضمن مجموع الجباية لم تهبط إلى اقل من 50%إذ بقيت مهيمنة على هيكل الإيرادات الجبائية في الجزائر، حيت بلغت هده النسب سنة 2008 حوالي 68.38% وهي أكبر نسبة لها منذ الاستقلال.

وأكثر من ذلك إن النفقات العامة يتم تمويلها أساسا من الجباية البترولية سواء تلك التي يتم احتسابها في ميزانية الدولة أو تلك التي يتم تخزينها في صندوق ضبط الإيرادات، لكن يبقى أن وعاء الجباية البترولية جد مقنن ومراقب من جهة، ومرتبط بمتغيرات خارجية لا يمكن التحكم فيها من جهة أخرى، وبالتالي لا تتأثر بالتهرب الضريبي لكنها بالمقابل عرضة دائما للتقلبات التي تعرفها أسواق النفط العالمية.

لكن ما ينبغي الإشارة إليه هو أن نسبة إيرادات الجباية العادية إلى إجمالي الجباية تبدو أنها في تزايد، ولكن هذا الارتفاع ظرفي ومؤقت فهو يعود كما اشرنا سابقا إلى الارتفاع المحسوس الذي عرفته إرادات ضريبة الدخل على الأجور نتيجة مراجعة النظام التعويضي للموظفين، وبالتالي تبقى هيمنة الجباية البترولية على إيرادات الدولة واضحة وذلك للأسباب التالية:[1]

* تنامي ظاهرة التهرب الضريبي بسبب اتساع رقعة السوق الموازية، هذه الأخيرة التي تتمتع الخاصة ولا تعترف بالحس الضريبي أو الواجب الجبائي، ومن جهة أخرى فهي تشكل تنافسا غير عادل مع المتعاملين الاقتصاديين الرسميين وتحبط المستثمرين الأجانب.

* كثرة الإعفاءات والتخفيضات الرامية إلى تشجيع الاستثمار والتصدير والتشغيل ومنحها بطريقة عشوائية مما الحق أضرار بالخزينة العامة، وفى الوقت نفسه خلقت نوعا من الضرر في نفوس المكلفين بالضريبة من خلال إضعاف الحافز على الإبداع ورفع الإنتاجية أو الإحساس بعدم تكافأ الفرص، وهذا ما يعزز فكرة التهرب الضريبي لغياب العدالة في توزيع العبء الضريبي.

[1] فاتح احمية ،فعالية الإصلاح الضريبي، الملتقى الدولي حول الإصلاح الضريبي والتنمية الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة ، 2014، ص4.

* غياب نظام معلومات جبائي فعال لأن مردودية منظومة الجباية تتعلق أساسا بتوفر المعلومات الضريبية، فهي تعد بمثابة العمود الفقري لمصلحتي الوعاء التحصيل، ذلك انه في غياب قاعدة بيانات صحيحة متعلقة بالنشاط الاقتصادي لا يمكن تحقيق إرادات جبائية عالية، وبالتالي ضعف التحصيل الجبائي نتيجة ضعف الإدارة الجبائية وتخلفها.

ثانيا - انعكاس التهرب الضريبي على النفقات العامة:

بما أن الجباية العادية الممول الرئيسي للخزينة فان التهرب الضريبي يؤدى إلى تدهور قيمة هذه الإيرادات ما يؤدي بدوره إلى التأثير سلبا على حجم النفقات أي نقصها وتقلصها، وتبعا لذلك تأثر النشاطات ومهام الدولة الإدارية الاجتماعية الاقتصادية والسياسية المعتمدة عليها، كّما ونوعا.

لهذا يسعى المشرع الضريبي إلى إحداث توازن بين الجباية العادية ونفقات التسيير بحيث تكون حصيلة الجباية العادية كافية لتغطية هذه النفقات، حتى تتمكن الدولة من تنفيذ ميزانيتها دون أية مشاكل مرتبطة بالتغطية والوقوع في العجز، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

جدول(9) رقم: تطور تغطية الإرادات الضريبية للنفقات العامة الوحدة: مليار دينار جزائري

البيان / السنوات	2009	2010	2011	2012	2013
الإرادات الضريبية	969.7	1097.2	1288.3	1973.6	1612.4
الجباية البترولية	1927	1501.7	1529.4	1519	1615.9
إجمالي الإرادات العامة	3275.4	3074.7	3489.8	3804.0	3878.6
إجمالي النفقات العامة	4246.3	4466.9	5853.8	7058.1	6092.1
رصيد الميزانية	971.0	1392.3	2363.7	3254.1	2213.5
الأموال المقتطعة من ص.ض.ا	364.28	791.94	1761.4	2283.2	2132.4
مساهمة الجباية البترولية في النفقات العامة	2291.2	2293.6	3290.8	3802.2	3748.3
نسبة تغطية الجباية البترولية للنفقات العامة	53.95	51.34	56.21	53.87	61.52
نسبة تغطية الإيرادات الضريبية في النفقات العامة	22.83	33.61	22.00	22.29	26,46
نفقات التسيير	2300.0	2659.1	3879.2	4782.6	1887.8
نسبة تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات التسيير	2300,0	2659.1	3879,2	4782.6	85.41
نفقات التجهيز	22.83	33.61	22.00	22.29	26 ,46
نسبة تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات التجهيز	1946.3	1807.9	1974.3	2275.5	887,8
	49.82	60.68	65.25	69.15	26.46

Source : la Direction Générale de la Prévision et des Politiques ministere de finance http://www.dgpp-mf.gov.dz ,12/04/2015, h 10 :00.

.

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة النفقات العامة في تزايد من سنة إلى أخرى وذلك بفعل تزايد نفقات التسيير الناتجة أساسا عن الزيادة في أعباء أجور الموظفين بالقطاع العام، على عكس نفقات التجهيز التي عرفت نوعا من الاستقرار.

ونلاحظ كذلك إن الإيرادات الضريبية لم تساهم عبر جميع السنوات في تمويل النفقات العامة وكانت نسبة التغطية ضعيفة جدا وهو مؤشر خطير، فمثلا سنة 2012 لم تساهم إلا بنسبة 22%من النفقات العامة للدولة بل لم تستطع تغطية حتى النفقات الجارية وحتى إيرادات الجباية بنوعيها لم تستطع تغطية النفقات العامة للدولة ككل.

والسبب أساسا راجع إلى التهرب الضريبي الذي يمس الجباية العادية ويقلص من حصيلتها كما رأينا سابقا، الأمر الذي أدّى إلى تزايد عجز الميزانية عبر 5 سنوات على التوالي حيث بلغت قيمة العجز الميزاني مستوى قياسيا سنة2012 بحوالي 3254.1مليار دج، وقد تّمت تغطيته أساسا من موارد صندوق ضبط الإيرادات(FRR)الممول من إيرادات الجباية البترولية في ميزانية الدولة.[1] ثم اخفض نسبيا في السنة الموالية حيث قّدر في سنة 2013 بحوالي2213.5 مليار دج فيمكن القول عموما أن الإيرادات العامة لازالت غير كافية لتغطية النفقات العامة للدولة.

وبالتالي فالوضع المالي للدولة يزداد تدهورا من سنة إلى أخرى، فمن جهة لا تزال الجباية البترولية المهيمنة على إيرادات الميزانية في ظل ضعف مصادر الإيرادات الأخرى الجبائية وغيرها، ومن جهة أخرى فإن ظاهرة التهرب الضريبي بصورة مباشرة تستنزف حصة الجباية العادية وتضعف مساهمتها في تغطية النفقات وبالتالي تؤثر بطريق غير مباشر على تمويل نشاط الدولة.

[1] عائدات الجباية البترولية عندما يتجاوز سعر البترول في السوق العالمي السعر المرجعي المبنية عليه توقعات نفقات الميزانية (37دولار أمريكي) تذهب إلى صندوق التخصيص الخاص المعروف بصندوق ضبط الإيرادات .

المبحث الثاني: تقديم مديرية الضرائب لولاية جيجل

يتضمن هذا المبحث تعريف مديرية الضرائب في جيجل ومختلف مهامها وهيكلها التنظيمي

المطلب الأول: نشأة المديرية.

أنشأت المديرية الولائية للضرائب لجيجل سنة 1974 على إثر إعادة هيكلة المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وكانت مقسمة إلى قسمين:[1]

- مكتب الضرائب المباشرة ؛
- مكتب الضرائب الغير مباشرة .

وفى سنة 1989 أعيد تقسيمها إلى مفتشيتين فرعيتين وهما:

المتفشية الفرعية للضرائب؛

المتفشية الفرعية للتحصيل.

ومع الإصلاحات الجبائية سنة 1991 جمعت هاتان المتفشيتان في هيأة واحدة وهى المديرية الولائية للضرائب تنظم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفرى 1991 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها.

وبموجب القرار الوزاري الصادر في 12 جويلية 1998 فإن المديرية الولائية للضرائب تضم خمسة مديريات فرعية إلى جانب هذه المديريات هناك 11 مفتشيه موزعة عبر كامل أنحاء الولاية و10 قبضات للضرائب.

كما الغي المرسوم التنفيذي91-60 وجاء مكانه المرسوم التنفيذي رقم 327 المؤرخ في 11 سبتمبر 2006 حيت أصبحت المصالح الخارجية للإدارة الجبائية تتكون من:

- مديريات كبريات المؤسسات؛
- مصالح جهوية للبحث والمراجعات؛
- مراكز جهوية للإعلام والوثائق؛
- مديريات ولائية للضرائب.

[1] مقابلة مع السيد بلحاجي نور الدين، المدير الفرعي للمراقبة الجبائية، يوم 15أفريل 2015 على الساعة الثانية زوالا.

المطلب الثاني: مهام المديرية الولائية للضرائب

للمديرية الولائية لولاية جيجل عدة مهام تتمثل فيما يلي:[1]

1- في مجال الوعاء:

- جمع العناصر الضرورية لإعداد التقديرات الجبائية؛
- إصدار الجداول وشهادات الإلغاء أو التخفيض في قيمة الضرائب والمصادقة عليها.

2- في مجال التحصيل:

- التكفل بسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والإتاوات؛
- متابعة الدعاوى المرفوعة في منازعات التحصيل؛
- تصفية حسابات التسيير للقابضين .

3- في مجال الرقابة:

- جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- إعداد برامج التدخل التي تقوم بها المديرية ومتابعة تنفيذها؛
- القيام بالرقابة المتعلقة بالقيم والأسعار.

4- في مجال المنازعات:

- دراسة العرائض ومتابعة المنازعات المرفوعة؛
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء فيما يتعلق بوعاء الضريبة؛
- المسك والتنظيم لملفات الجرد المتعلقة بالأملاك العقارية والمنقولة.

5-في مجال الأشغال و الإعلام:

- تنظيم أشغال المكلفين بالضريبة وإعلامهم بمختلف المستجدات.

[1] مقابلة مع السيد بلحاجي نور الدين، المدير الفرعي للمراقبة الجبائية، يوم 17 أفريل 2015، على الساعة العاشرة صباحا.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية جيجل

الهيكل التنظيمي هو عبارة عن مخطط ملم على وجه إستراتيجية مدروسة لكل مؤسسة أو مصلحة الضرائب مع مراعاة التسلسل بين المديريات الفرعية وبين مصالحها بغرض السير الحسن لكل فرع أو مكتب حيث نجد المدير المسؤول والمباشر عن التسيير والتخطيط يليه بعد ذلك رؤساء المصالح حتى نصل إلى القاعدة حيث نجد الموظفين.

حيث حسب المادة 39 من القرار المـؤرخ في 12 جويلية 1998 المتضمن تنظيم المديريات الولائية والمديريات الجهوية للضـرائب وصلاحيتها، ومديرية الضرائب لولاية جيجل تتضمن خمسة مديريات فرعية وهي:[1]

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للتحصيل؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للوسائل؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

حيث تتضمن هذه المديرية أربعة مكاتب وهي:

أ- مكتب الجداول:

حيث يقوم هذا المكتب بالمهام التالية:

- مراقبة العمليات الحسابية الموجودة في جداول الورد rôle التي ترسلها المنتشيات المختلفة إرسال هذه الجداول إلى قباضات الضرائب؛
- إعداد قائمة الأشخاص الخاضعين للضريبة وإرسالها إلى قباضات الضرائب بعد المصادقة عليها من طرف المدير الولائي للضرائب؛
- استقبال الجداول الأولية المتعلقة بالرسم العقاري على الممتلكات المبنية وغير المبنية من المفتيشية وإرسالها إلى مركز الإعلام الآلي والتوثيق للمديرية الجهوية للضرائب.

[1] ج ج .دش،وزارة المالية، الجريدة الرسمية،عدد20، بتاريخ29 مارس 2009،قرار وزاري مشترك، الفصل الخامس.

ب- مكتب الإحصائيات:

ويقوم هذا المكتب بـــ:

- الحصول من المكاتب الأخرى للمديرية على قيمة الوعاء الضريبي وقيمة الضرائب التي يتم تحصيلها؛
- إعداد وتبليغ الجماعات المحلية والهيئات المعنية العناصر المختلفة المتعلقة بالضرائب المحصلة لصالحها والتي تساعدها على إعداد ميزانيتها؛
- القيام بإحصائيات عامة متعلقة بعمليات التحصيل التي قامت بها المديرية.

ج- مكتب التنظيم والعلاقات العامة:

ويقوم هذا المكتب بـــ:

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الإعتمادات؛
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والإمتيازية؛
- نشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

د- مكتب التنشيط والمساعدة:

ويقوم هذا المكتب بـــ:

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية وكذا تنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها؛
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

2- المديرية الفرعية للتحصيل:

وتشمل هذه المديرية على ثلاث مكاتب يقوم كل مكتب منها بمهام مختلفة على النحو التالي:[1]

أ- مكتب الرقابة والتحصيل:

- مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية، والشبه جبائية والغرامات والعقوبات المالية؛
- متابعة عملية التحصيل الجبري والإشراف عليها؛

[1] مقابلة مع السيد بلحاجي نور الدين، المدير الفرعي للمراقبة الجبائية ، يوم 16 أفريل 2015، على الساعة 11:00 صباحا.

- الحصول على مختلف المعلومات المتعلقة بالتأخير في القيام بالتصريحات ودفع الضرائب وأخذ الإجراءات الضرورية للقضاء على هذه التأخيرات؛
- المحافظة على مصالح الخزينة العمومية للدولة وذلك عند القيام بالمعاملات العقارية؛
- التكفل بالتكليفات الخارجية.

ب- مكتب متابعة عمليات القيد واستعماله:

- متابعة أعمـال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛
- الرقابة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة؛
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛
- إعداد والتأشير على العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

ج- مكتب التصفية:

ويقوم بالمهام التالية:

- مراقبة التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛
- مركزة حسابات الخزينة والمستندات الملحقة؛
- التكفل بجداول القبول في الإرجاع للمبالغ المتعذر تحصيلها وجداول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.

3- المديرية الفرعية للمنازعات:

وتضم هذه المديرية أربعة مكاتب وهي:

- مكتب الاحتجاجات: ويقوم هذا المكتب بالمهام التالية:

- استلام ودراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات والى المطالبة بأشياء محجوزة؛
- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

أ- مكتب لجان الطعن:

ويقوم هذا المكتب بالمهام التالية:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة؛
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية
- التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

ب- مكتب المنازعات القضائية:

ويقوم هذا المكتب بالمهام التالية:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى إلى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛
- الدفاع عن الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

ج- مكتب التبليغ والأمر بالصرف:

ويقوم بالمهام التالية:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن، الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

4- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

وتضم هذه المديريات أربعة مكاتب وهي:

أ- **مكتب البحث عن المعلومات الجبائية**:

ويقوم هذا المكتب بالمهام التالية:

- تجميع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بالبطاقات ومقارنة المعلومات؛
- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات، الأجهزة المؤسسات والأشخاص الذين تتوفر لديهم المعلومات التي يمكن أن تساعد في تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها؛

- برمجة التدخلات التي يجريها هذا المكتب عن طريق فرق البحث؛
- برمجة التدخلات التي تجري داخل الفرق المختلطة قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة

ب- **مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات:**

ويقوم هذا المكتب بالمهام التالية:

- استقبال المعلومات المحصلة من قبل المكتب المكلف بالبحث عن المادة الضريبية وتصنيفها وتوزيعها على مستوى المفتشيات المعنية؛
- تنظيم استغلال كشوف الزبائن ووصول التسليم وكل الوثائق الأخرى وتعميم المعلومات التي تتضمنها؛
- التكفل بعقود الشراء والبيــع وإرسالها إلى المفتشية مرفقة بوصول التسليم.

ج- **مكتب المراجعات الجبائية:**

ويقوم هذا المكتب بالمهام التالية:

- متابعة بطاقات الأشخاص والمؤسسات المؤهلة لأن تكون موضع تحقيق أو مراقبة جبائية؛
- وضع الرسوم والضرائب التي تم التحقيق فيها قيد التحصيل؛
- برمجة الزيارات التي يقوم بها المكتب لمراجعة الأسعار المصرح بها في العمليات المتعلقة بالعقارات.

د- **مكتب مراقبة المعلومات ومهامه**:

- تسيير البطاقات الإحصائية ومساعـدة المنتشيات على إنشاء بطاقتها الخاصة؛
- الاحتفاظ بكل العقود مهما كانت نوعيتها الخاضعة لإجراء التسجيل وتقديم النسخ في الآجال المحددة في القانون والتنظيم المعمول به؛
- تنظيم استغلال كشوف الزبائـن وكل الوثائق الأخرى بهدف تعميم المعلومات التنظيمية فيهما.

وللإشارة فان المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية هي المصلحة التي سيجري التربص الميداني فيها.

5- المديرية الفرعية للوسائل:

وتضم هذه المديرية أربعة مكاتب:

أ- مكتب المستخدمين والتقييم ومهامه:

يعتبر المكتب الأكثر فعالية للمديرية ككل، فهو يتولى العناية التامة للحياة المهنية للموظف ومتابعة الملفات وتتمثل مهامه في:

- تسيير الموظفين ومتابعة مسارهم المهني؛
- المساهمة في إعداد وانجاز برامج تحسين المستوى وتجديد المعارف للأعوان بمختلف رتبهم؛
- المساهمة في تنظيم الخدمات الاجتماعية للمستخدمين عن طريق نظام الترتيب التبعي.

ب- مكتب عمليات الميزانية ومهامه:

يتولى هذا الأخير المهام المنوطة إليه في إطار الصلاحيات التي يحددها وتتمثل في:

- القيام بعمليات تقسيم نفقات تسيير المديرية الولائية للضرائب وتقسيم احتياجات مصالح المديرية فيما يخص اعتمادات الميزانية؛
- إعداد تقرير شامل حول استهلاك هذه الاعتمادات؛
- يقوم بتنفيذ ميزانية السنة الحالية والقيام بكل عمليات الالتزام والتصفية لكل النفقات المتعلقة بمختلف مصالح المديرية علي مستوى الولاية.

ج- مكتب الوسائل والإعلام الآلي ومهامه:

- مسك عملية الجرد لتجهيز المكتب بالوسائل ومهامه؛
- يتكفل بتجهيز المديريات والقباضات والمفتشيات؛
- العمل على ضبط مقاييس المطبوعات؛
- المساهمة في تنظيم إجراءات حفظ الأرشيف؛
- يقوم بتنفيذ البرامج ومتابعتها على مستوى المديرية ككل.

المبحث الثالث: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي بولاية جيجل

يتضمن هذا المبحث كل من مظاهر وأساليب التهرب الضريبي محليا وكذا حجم الظاهرة في الولاية، بالإضافة إلى مختلف تدابير مواجهة هذه الظاهرة على المستوى المحلي والوطني.

المطلب الأول: مظاهر وأساليب هذه الظاهرة محليا

أولا- الأساليب المتبعة في ممارسة التهرب الضريبي:

تتمثل عادة الأساليب المتبعة في ممارسة سلوك التهرب الضريبي من طرف الخاضعين للضريبة أفراد ومؤسسات، والمسجلة على مستوى ولاية جيجل من طرف مصالح مكافحة الغش على مستوى مديرية الضرائب في الطرق التالية: [1]

1- التهرب عن طريق المعاملات المحاسبية:

ويكون من خلال إحدى الطريقتين التاليتين:

أ- **تخفيض الإيرادات:**

تعد هذه الطريقة الأكثر عملية واستعمالا من طرف المتهربين بالولاية، ويتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا حيث لا يترك أثر للعملة، مما يسمح للمكلف بإخفاء جزء كبير من رقم أعماله وكذلك تسجيل قيمة (مبلغ) العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية.

ب- **زيادة التكاليف**:

للمكلف بالضريبة حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة، وهذا وفق شروط كأن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة أي تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمحررات ووثائق رسمية كوثائق الكهرباء، وبالتالي فالمتهربون يعمدون إلى زيادة وتضخيم هاته التكاليف من خلال وثائق مزورة بهدف خفض قيمة الوعاء الخاضع للضريبة.

2- التهرب عن طريق عمليات مادية:

ويتمثل في إخفاء السلع والمواد الأولية الخاضعة للضريبة وقد يكون إخفاء كلي أو جزئي.

3- التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:

تصنيف مبيعات خاضعة للضريبة إلى مبيعات معفية، وتوزيع الشركة لأرباحها في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة الذي يتعلق بالأجور.

[1] مقابلة مع السيد بلحاجي نور الدين، المدير الفرعي للمراقبة الجبائية، يوم 26 أفريل2015، على الساعة الثانية.

ثانيا - مظاهر التهرب الضريبي حسب أنواع الضرائب:

تتمثل مظاهر التهرب الضريبي في ولاية جيجل فيما يلي:

1- مظاهر التهرب في مجال الرسم على القيمة المضافة TVA

وتكون عادة عمليات التهرب المتعلقة بهاته الضريبة في شكل:

- التخفيض في رقم الأعمال المصرح به: إذ كلما كان حجم رقم الأعمال ضعيفا كلما كان حجم المبيعات المصرح به ضعيفا و كلما كانت قيمة TVA المستحقة ضعيفة، بالمقابل يسعى المكلف إلى استرجاع كل المبالغ الخاصة بـ TVAضمن المستويات القابلة للاسترجاع؛
- تضخيم ألTVA المسترجع وهو تهرب يتم من خلال مبلغ TVA المسترجعة ويتم باستخدام فواتير عادية لمشروعات لم تتم ولم تنجز، وهذه الطريقة محدودة الاستعمال بسبب الخوف من رقابة المصالح الجبائية واكتشاف الجريمة والعقوبة المرافقة؛
- عمليات شراء أو بيع يقوم بها المكلف دون فواتير؛
- تسجيل عمليات وهمية ضمن الدفاتر المحاسبية؛
- تسليم بضاعة لشخص خاضع لTVA داخل التراب الوطني لكن التصريح على الفاتورة يمثل عملية تصدير معفاة ويمكن كشف هذه الأعمال على فواتير متضمنة الرسم؛
- الشراء بالدفع الفوري دون تصريح وكذا خصم TVAمن فواتير صادرة عن الموردين غير المعروفين وكذا خصم TVA على مشروبات خاضعة للرسم لكن يتم استعمالها في نشاطات مختلفة.

2- مظاهر التهرب في مجال الضرائب المباشرة(IBS,IRG):

في مجال العمليات الخاضعة للضرائب المباشرة من قبيل الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، سجلت مصالح مكافحة الغش بالمديرية على مستوى ولاية جيجل ممارسات التهرب التالية:[1]

- عدم تسجيل الإيرادات وحقوق الزبائن والتخفيض منها ضمن محاسبته؛

[1] مقابلة مع السيد بلحاجي نور الدين ، المدير الفرعي للمراقبة الجبائية يوم 28 أفريل 2015،على الساعة العاشرة.

- الصعوبة الموضوعية للمواجهة عند التحديد الدقيق لمداخيل بعض المهن الحرة الحرفية، وذلك نظرا لشرائهم المواد الأولية من الأسواق الموازية بدون فاتورة، وكذا تسويق منتجاتهم دون فواتي؛
- تضخيم النفقات والتكاليف القابلة للحسم؛
- تطبيق امتياز الرصيد الجبائي على الحصص الموزعة على الشركاء رغم غياب الإجراءات القانونية الشكلية اللازمة لذلك؛
- عدم تقديم التصريح الخاص بالمداخل؛
- محاولة إخفاء مداخيل إيرادات خاضعة للضريبة.

المطلب الثاني: حجم التهرب الضريبي المسجل بولاية جيجل.

يشمل التهرب الضريبي في جيجل بعض قطاعات النشاط الاقتصادي إلا أن حدته تختلف من نشاط إلى آخر كما يوزع على مناطق مختلفة كذلك.

أولا: تحديد حجم التهرب الضريبي حسب طبيعة النشاط .

حيث كانت أغلب حالات التهرب الضريبي من طرف تجار الجملة للمواد الغذائية وتجار الجملة لمواد البناء، وبنسب قليلة في مجال الاستيراد، أما تهريب التبغ والسجائر وهو من أشكال التهرب الضريبي فيكاد يكون منعدما بإقليم الولاية، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): حجم التهرب الضريبي حسب طبيعة النشاط خلال الفترة 2010-2013

السنوات	تجار الجملة للمواد الغذائية	تجار التبغ والكبريت	مؤسسات الأشغال العمومية	تجار الجملة لمواد البناء	تجار التجزئة للمواد الغذائية	الاستيراد	المجموع
2010	49576 7709	-	-	129707 099	16193 100	135308 624	1076976 550
2011	82763 1240	37918 40	-	794624 864	-	-	1626047 628
2012	41007 8692	99292	40494 00	117657 8214	-	-	1602279 628
2013	78049 2748	-	-	176513 8430	10581 030	156692 6	2547198 049
المجموع	25139 70389	48841 32	40494 0	416604 8607	26774 130	136875 58	6852502 216
النسبة	36.69 %	0.07 %	%0.06	60.8%	%0.39	%1.99	%100

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معطيات مديرية الضرائب لولاية جيجل. الوحدة/ دج

نخلص من هذا الجدول أن ظاهرة التهرب الضريبي منتشرة في الكثير من القطاعات الاقتصادية، غير أن حدتها تختلف من نشاط إلى آخر وذلك حسب ميول النشاط للتهرب، حيث نجد أن حجم التهرب في تجارة مواد البناء تحتل أكبر نسبة في التهرب بمعدل بلغ 60.8% وهذا راجع لسهولة وتعدد طرق الغش في هذا المجال، وكذلك صعوبة القبض عليهم من طرف الأطراف المختصة، حيث يسهل عليهم تضخيم التكاليف واستعمال فواتير بأسماء مستعارة لأشخاص غير موجودين أساسا، وكذلك استخدام عدة تكاليف إضافية للتخفيض من قيمة الرسم على القيمة المضافة.

ثم تليه تجارة المواد الغذائية بالجملة التي سجلت التهرب فيها نسبة 36.69% ويتم فيه التهرب عن طريق التخفيض في قيمة المبيعات واستعمال البيع نقدا وتسجيل المبيعات بثمن أقل من ثمنها الحقيقي، في حين تقل نسبة التهرب الضريبي في باقي الأنشطة حيث كانت نسبتهم في تجارة التبــغ والكبريت، الأشغال العمومية وتجارة التجزئة للمواد الغذائية وكذلك الاستيراد على التوالي 0.07 ، 0.06 % ،0.39 % 1.99% وذلك لكونها تخضع لعمليات رقابية منتظمة وكونها محدودة النطاق وبالتالي يسهل اكتشافهم من طرف الإدارة الجبائية(انظر الملحق رقم 01).

ثانيا: حجم التهرب الضريبي حسب طبيعة الضريبة.

بالنظر إلى تقييس حجم التهرب الضريبي بحسب نوع الضريبة المتهرب من دفعها، يمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم (11): يوضح حجم التهرب الضريبي حسب طبيعة الضريبة

السنوات	رقم الأعمال غير المصرح به	حقوق الرسم على النشاط المهني TAP	حقوق الرسم على القيمة المضافة TVA	حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	ضرائب أخرى	إجمالي مبلغ التهرب	نسبة التهرب%
2010	4177928400	83558568	573031313	117535784	4007218	1076976550	%15.72
2011	5173152950	103463059	537031313	155410390	-	1626047944	%23.70
2012	5081237850	1016247	524531093	156983964	-	1602297628	%23.40
2013	8088587950	161671759	827128358	284798864	-	2547198064	%37.17
المجموع	22515907150	450318143	2220686569	714729002	4007218	6852502216	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات مديرية الضرائب لولاية جيجل الوحدة /د.ج.

نلاحظ أن ظاهرة التهرب الضريبي سجلت نسبة 15.72%في سنة 2010، في حين نلاحظ ارتفاع في السنوات التالية حيث بلغت 23.7% و 23.4% على الترتيب في السنتين المواليتين، كما نلاحظ أن أعلى نسبة مسجلة للتهرب الضريبي كانت في سنة 2013 وهذا راجع إلى تزايد المعاملات التجارية وتزايد النشاطات غير الرسمية والانتشار الكبير للأسواق الموازية مما يؤدي إلى حرمان الدولة من جزء كبير من الإيرادات العامة التي كان بالإمكان تغطية النفقات العامة، حيث أن حصيلة كل نوع من الضرائب تقسم إلى نسب وكل نسبة تذهب لتمويل إلى مجال معين، في حين يذهب الباقي لتمويل الميزانية العامة للدولة، فمثلا قانون الرسم على القيمة المضافة ينص على توزيع حصيلة هذه الضريبة كما يلي:

80% تكون لفائدة ميزانية الدولة و10% تكون لفائدة البلدية و10% تكون لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية، معنى هذا انه كلما كان هناك تهرب في دفع الرسم على القيمة المضافة فإن ذلك يفوت فرصة تمويل على البلدية وعلى الدولة وعلى النشاط المحلي المشترك، وبالتالي لا يتم تحصيل الإيرادات اللازمة لمقابلة النفقات الضرورية(انظر الملحق رقم 01).

ثالثا: حجم التهرب الضريبي من حيث التوزيع الجغرافي.

ويكون هذا من خلال تحديد حجم التهرب الضريبي في كل من منطقتي الميلية وجيجل والجـدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(12): حجم التهرب الضريبي في دائرة الميلية وجيجل

السنوات / المناطق	منطقة الميلية	منطقة جيجل	المجموع
2010	959433068	117543482	1076976550
2011	1542767128	83280816	1626047944
2012	1568573892	33741736	160227
2013	2522982782	24215332	
المجموع	6593720850	258781336	6852502216
النسبة	%3.77	%96.21	%100

المصدر : من عداد الطالبة بناءا على معطيات مديرية الضرائب لولاية جيجل. الوحدة /دج.

الملاحظ من هذا الجدول أن نسبة التهـرب الضريبي في دائرة جيجل تقدر ب 3.77 % وهي نسبة منخفضة مقارنة بمناطق أخرى وهذا لعدة أسباب منها: تراجع نسبة الفقراء ووجود رقابة

منتظمة وانتشار الوعي الضريبي على عكس دائرة الميلية التي كانت في الصدارة بنسبة 96.4 % وهي نسبة تدل على أن أغلب الأموال التي لم تسترجع كانت من المنطقة وذلك لأنها منطقة فقيرة جدا ومعزولة وعدم وجـود ثقافة ضريبية في المنطقة، وانتشار البطالة وزيادة الأنشطة التجارية وكذلك عدم وجود اتصال بين أصحاب المصالح الرقابية هناك، ما أدى إلى انتشار الظاهرة وتزايدها من سنة إلى أخرى.(انظر الملحق رقم 01).

المطلب الثالث: تأثير الظاهرة على تمويل ميزانية الدولة على مستوى الولاية

تعتبر الجباية العادية في ولاية جيجل المورد الأساسي المحلي ضمن الإيرادات العامة للدولة فكلما كان هناك تهرب ضريبي في أحد عناصر هذه الجباية انعكس ذلك سلبا على مساهمة الولاية ضمن إيرادات الميزانية العامة للدولة ككل، ويمكن توضيح مساهمة الجباية الضريبية العادية على مستوى ولاية جيجل وأهميتها في تمويل الميزانية العامة، ومقدار مساهمة كل عنصر من خلال الجدول التالي:

الجدول (13):حصيلة الضرائب المحصلة خلال الفترة من 2009 الى 2012.

السنة	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	الرسم على القيمة المضافةTVA	حقوق التسجيل والطابع	الضريبة على أرباح الشركات	قسيمة السيارات	الضريبة على الأملاك	الضريبة الجزافية الواحدة	مجموع التحصيل
2009	1571821402	699927177	139658254	3184828	21290340	276018	88668822	28400142321
2010	2600624892	814196997	171266659	631957989	24894600	1745	95197262	4338140144
2011	3617193325	975290091	4226670076	1232065435	24989420	131287	90854442	6363194076
2012	5714095817	1096900899	5279231431	7431284125	29043280	9467	103978166	8215079184

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات مديرية الضرائب، ولاية جيجل. الوحدة /دج.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الإرادات الضريبية في ولاية جيجل تتكون من الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة، والضريبة على أرباح الشركات وقسيمة السيارات والضريبة على الأملاك وكذلك الضريبة الجزافية الواحدة، حيث أن نسبة آي نوع تختلف من نوع إلى أخر، بالإضافة إلى اختلاف هذه النسبة من سنة إلى أخرى حيث كانت في سنة 2009 ضعيفة مقارنة بباقي السنوات التي بقيت في ارتفاع مستمر.

لكن هذه التحصيلات الضريبية غير كافية لتغطية النفقات المتزايدة، ومن أهم أسباب ذلك ظاهرة التهرب الضريبي ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم (14): يوضح التحصيلات الضريبية والتهرب الضريبي من 2009 الى 2011

السنوات	2009	2010	2011
التحصيلات الضريبية	4694755314	6345234547	8425280317
مبالغ التهرب الضريبي	471513936	5788537845	1023341592
المجموع	5166269250	6924088332	9448621509
نسبة التهرب الضريبي%	9.12	8.6	10.83

المصدر: إحصائيات مفتشية الضرائب لولاية جبجل. الوحدة /دج.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة التهرب الضريبي متباينة خلال السنوات الثلاث ولو أن الفرق ضئيل، حيث يتم قياسها من خلال عمليات الرقابة الجبائية سواء الدورية عند كل تصريح أو الفجائية، وبالتالي فهي تعبر فقط عن الغش الذي تّم اكتشافه وليس عن الحجم التقريبي للظاهرة ككل، لكن يمكن القول عموما أن حجم الظاهرة قد زاد بالموازاة مع توسع النشاط الاقتصادي والتجاري بالولاية.

المطلب الرابع: طرق المعالجة على المستوى الوطني والمحلي

أولا- على المستوى الوطني:

1- الإجراءات الهيكلية للإدارة الجبائية في الجزائر:

للتخفيف من الآثار الضارة لهذه الظاهرة تعمل الإدارة الجبائية على التدخل تدريجيا من خـلال التدابير الهيكلية والتشريعية والتنظيمية التالية:[1]

أ- إعادة تنظيم الهياكل المركزية للمديرية العامة للضرائب:

اعتبارا من سنة 2006 تم إنشاء مديرية المؤسسات الكبرى وقد كلفت هذه المديرية بتسيير المؤسسات الكبيرة وعالية المخاطر الضريبية وتجدر الإشارة إلى أن هذا النوع من المؤسسات يخضع في تقدير رقم أعماله إلى نظام التقدير الحقيقي المبني على أساس النظام المحاسبي المالي الجديد IFRS والذي بدأ العمل به سنة 2010 حيث يسمح هذا النظام المحاسبي والمالي الجديد بتوفير معلومات مفصلة وموثوقة وتعكس الصورة الحالة المالية للمؤسسة ويأخذ في الاعتبار التغيرات التي تعرفها المؤسسات الجزائرية والتطورات المالية في ميدان المحاسبة والمعايير الدولية والتحكم أكثر في التحصيل الضريبي وتهدف السلطات من إنشاء هذه المديرية إلى:

- التحكم وتسيير الملفات الضريبية للمؤسسات الكبرى؛
- تبسيط وتسهيل الإجراءات للتصريح والدفع باستعمال آليات جديدة وعصرية؛
- تفعيل التحصيل الجبائي باعتبار أن هذه المؤسسات تساهم بنسبة كبيرة في الحصيلة الضريبية؛
- توحيد الخدمات المقدمة للمكلفين في مصلحة واحدة.

ب- إنشاء مراكز الضرائب:

يدخل تأسيس مراكز الضرائب بنوعيها في إطار إعادة تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وتقريب الإدارة من المكلفين بالضريبة وتجمع هذه المراكز المكلفين الذين لا ينتمون إلى مديرية المؤسسات الكبرى، ونقصد بها نظام التصريح الحقيقي المبسط أي المكلفين المتوسطي الدخل وأصحاب المهن الحرة وكذلك المكلفين الذين ينتمون إلى نظام الضريبة الجزافية.

[1] ناصر شارفي، مرجع سبق ذكره، ص 244.

ج- إنشاء مصلحة التحريات الجبائية:

تم إنشاء مصلحة التحريات الجبائية على المستوى الوطني حسب المادة 45 من قانون المالية سنة 2009، وكلفت بالقيام بتحقيقات قصد تحديد مصادر التهرب، حيث تم إنشاء هذه المصلحة لأجل تقديم منهجية لمكافحة التهرب الضريبي وتقديم الدعم الضمني لمجموع مصالح الرقابة والسعي للعمل مع سائر الجهات الفاعلة ذات صلة بمكافحة التهرب الضريبي من خلال استخدام مختلف الآليات الموضوعة تحت تصرف الإدارة الضريبية ولتحقيق أهدافها كلفت بالمهام التالية:

- البحث ومعاينة كل مخالفة للتشريع الضريبي؛
- بحث ومعالجة، نشر، تحليل كل المعطيات التي من شأنها الرقابة من عمليات الغش؛
- التنسيق من أجل جمع المعلومات لاستغلالها في عملية تقدير وتحصيل ومراقبة مختلف الضرائب والرسوم؛
- إجراء مراجعة محاسبية وكذلك مراقبة الوضعية الجبائية الكاملة؛
- إنشاء قاعدة معلومات من شأنها المساعدة في كشف وفهم الظاهرة.

2- برنامج تحديث الإدارة الجبائية في الجزائر:

تعمل الإدارة الجبائية في الجزائر على تحديث الوسائل والآليات لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال وضع وإنشاء نظام معلومات كما يلي: [1]

أ- الفرق المختلطة: (الضرائب، الجمارك، التجارة)

أنشئت الفرق المختلطة للضرائب والجمارك والتجارة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 290/07 المؤرخ في 1997/07/27 وقد أسندت لها مهمة الكشف عن الممارسات الاحتيالية وتعمل هذه الفرق حسب برنامج معتمد من طرف لجان محلية ترتكز جهودها على التحقيق والبحث على المعلومات الضريبية، ويتم تنفيذ القضايا وفــق القواعد المحددة من طرف الإدارات الثلاث وتكلف الفرق المختلطة للرقابة على الخصوص بالعمليات الرقابية على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين ينجزون عمليات الاستيراد والتسويق بالجملة والتجزئة، وبصفة عامة لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية، وهذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية

[1] ناصر شارفي، مرجع سبق ذكره، ص 250.

والجمركية والتجارية الجاري العمل بها ويمكن لأعضاء اللجنة الإطلاع على كل المعلومات التي بحوزة المصالح الإدارية الثلاث التي يمثلونها.

ب- تنسيق وتبسيط النظام الضريبي الجزائري:

جملة من الإجراءات التي تبنتها الإدارة الجبائية بهدف التنسيق وتبسيط النظام الجبائي الجزائري وتهدف هذه الإجراءات إلى تخفيض الضغط الضريبي، وتتمثل هذه الإجراءات في:

- تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات حيث تحدد ب19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والأشغال العمومية، 25% بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات؛
- تخفيض معدل الضريبة على الدخل الإجمالي على الشرائح بحيث خفض المعدل الأعلى من 50% إلى 35%.

كما عرف نظام الاقتطاع من المصدر جملة من التخفيضات أهمها:

- 10% بالنسبة لعوائد الودائع والديون والكفالات ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي؛
- 20%بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر؛
- 40% بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛
- 24% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات، وكذلك للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر.

ثانيا -على المستوى المحلي:

تعتمد مديرية الضرائب بولاية جيجل عدة آليات من أجل القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التقليل منها، وذلك بالتنسيق مع المفتشيات المختلفة في جميع البلديات الموجودة في الولاية ومن أهم هذه الطرق نجد: الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي.

1- التحقيق المحاسبي(الجبائي):

إن التشريعات الجبائية لها حق ممارسة التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق المجمل للوضعية الجبائية بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وهذا بهدف القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي وهذا التحقيق يكون عبر ثلاث مراحل:[1]

أ- التحضير للتحقيق:

ويتمثل هذا الإجراء في قيام العون المحقق الذي يجب أن لا تقل رتبته عن مراقب بأعمال تمهيدية تسمح له بأخذ صورة كاملة ومستوفية عن المكلف المعني بعملية المراقبة الذي يشمل على جميع الوثائق، ويتمثل هذا الإجراء بسحب ملف هذا الأخير والمعلومات المتعلقة بنشاطه، وكذلك كل التصريحات الخاصة بجميع الضرائب والرسوم الخاضعة لها وبعد جمع كل المعلومات التي يستوفيها ملف المكلف وبعدها يقوم العون المحقق بدراستها وذلك للتأكد من أنها كاملة وصحيحة مع مسك وثائق ضرورية لسير مهمته على أحسن وجه، وبعد إتمام المحقق هذه الأعمال يأتي إعلان المكلف بالضريبة كآخر خطوة بإرسال إشعار من أجل الشروع في التحقيق المحاسبي الدقيق وكذلك يمكن القيام بزيارة مفاجئة له.

ب- التحقيق:

تنص المادة 140 من قانون الضرائب على انه لا يمكن البدا في إجراء التحقيق المحاسبي دون أن يتم إشعار المكلف بذلك مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق او تسليمه له وان يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته خمسة عشرة يوما من تاريخ إرسال الإشعار ويجب أن يتضمن الإشعار المعلومات التالية: تاريــخ بداية التحقيق ،مدة التحقيق، الحقوق، الرسوم، وكذا الوثائق التي يطلع عليها.

ج- نتائج التحقيق:

وهي آخر مرحلة في التحقيق المحاسبي فبعد قيام العون المحقق بالتحقيق يتوصل إلى نتائج مهمة قد تكون مخالفة لتصريحات المكلف، وهنا يوجد مجال لإحداث بعض التعديلات في القاعدة الضريبية أو تكون هذه النتيجة مطابقة لتصاريح المكلف.

وفي هذه الحالة يعد من الضروري إجراء التعديلات بإتباع الإجراءات العادية للتقويم بنوعيه الأحادي والثنائي، فالتقويم الأحادي يتم من طرف الإدارة الجبائية فقط ويطبق في حالة ما إذا لم

[1] مقابلة مع السيد بلحاجي نور الدين، المدير الفرعي للمراقبة الجبائية ، يوم 2015/04/22 على الساعة 10:30 صباحا

يؤدي المكلف واجباته الجبائية والمحاسبية في أوقاتهـا، وهنا تباشر الإدارة هذا التقويم عن طريق

د - **الإجــراءات الموالية:**

إجراء التعديل التلقائي، إجراء التقديم الفوري، أما التقويم الثنائي فيتم في حالة امتثال المكلف بالتزاماته الجبائية كتقديم التصريحات في وقتها المحدد، لكن بعد التحقيق تبّين وجود نقائص وإخفاقات تدخل في تحديد الأساس الضريبي.

2- الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة تستخدمها الإدارة لمحاربة كل مظاهر التهرب الضريبي ولتنظيم عملية الرقابة تشرع لها أدوات قانونية حيث تشمل هذه الأدوات مختلف الإجراءات التي يعتمد عليها أعوان الرقابة للقيام بمختلف مهامهم، وبالتالي الرقابة الجبائية تهدف للمحافظة على الأموال العامة وحمايتها من الضياع وهذا بهدف زيادة الإيرادات للخزينة وبالتالي زيادة الإنفاق العام مما يساهم في تحسين الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية.[1]

وللرقابة الجبائية عدة أشكال تمكن الإدارة الضريبية من صحة الأرقام والمعلومات المصرحة من طرف المكلفين وهي:

أ- الرقابة العامة:

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب دون التنقل إلى مكاتب الخاضعين للرقابة، وهذا من خلال فحص ملف المكلفين على ضوء المعلومات المتوفرة وتنقسم بدورها إلى:

- **رقابة شكلية:**

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى مكتب المراقب، وتشمل مجموع العمليات الخاصة بالتأكد بأن التصريحات المقدمة من طرف المكلفين تحتوي على:

- اسم ولقب المكلف وعنوانه؛
- الوثائق الملحقة بعملية التصريح؛
- توقيع المعني بالأمر؛
- الرقابة الشكلية وتكون سنوية.

[1] نفس المرجع السابق ، يوم 25 أفريل 2015، على الساعة 14:00

- رقابة على الوثائـق:

يتميز هذا النوع من الرقابة برقابة دقيقة على الوثائق، إذ يقوم المراقب بفحص دقيق للتصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، ومقارنتها بمجمل المعلومات التي بحوزة الإدارة الجبائية التي يوجد بها الملف الخاص بكل مكلف للتحقيق من مدى صدقها، يقوم المحقق بالتحليل والتدقيق والمقارنة بين التصريحات المقدمة من المكلف ودراسة مدى ترابطها وانسجامها من سنة إلى أخرى مستعينا في ذلك بالملف الجبائي الذي بحوزة المفتشية ومصادر خارجية مثل المؤسسات والهيئات العامة والخاصة المتعلقة بالمعاملات التي أبرمت مع المكلف.

ب- الرقابة المعمقة:

إن الرقابة المعمقة تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية مما يسمح للمراقبين بالتنقل إلى المقررات المهنية لإجراء بحوث ميدانية من أجل التأكد من صحة ودقة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين.

خلاصة الفصل:

مما سبق نخلص بان الجزائر هي الأخرى تعاني من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك خاصة بعد تحرير حركة رؤوس الأموال، والحرية في المعاملات التجارية ماأدى إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، حيث أن الآثار السلبية تمس الجباية العادية على عكس الجباية البترولية.

ومما سبق فالمديرية الولائية للضـرائب بجيجل أنشئت سنة1974حيث تضم خمسة مديريات فرعية وإحدى عشرة مفتشية موزعة عبر إنحاء الولاية بالإضافة إلى عشر قباضات للضرائب.

حيث لها عدة مهام للمديرية الولائية للضرائب، وتتلخص في مجال الـوعاء ومجال التحصيل مجال الرقابة، مجال المنازعات وفي مجال الاستقبال والإعلام.

كما تعتبر الضرائب العادية في ولاية جيجل المصدر الرئيسي في تمويل الميزانية العامة للدولة وهذا نظرا لغياب الجباية البترولية في الولاية .

حيث تعاني الحصيلة الضريبية من ضعف التحصيل وذلك بسبب التهرب الضريبي، ولزيادة الطاقة الضريبية الفعلية يجب عقلنة الامتيازات الضريبية ورفع كفاءات الإدارة الضريبية ومحاربة أشكال الفساد وتشديد العقوبات الجبائية.

الخاتمة

الخاتمة:

الضريبة اليوم وسيلة مهمة لتحقيق التنمية الشاملة، ويبرز دورها المحوري باعتبارها أنجع الوسائل لتحقيق العدالة الاجتماعية وكذا معالجة مختلف الظـواهر الاقتصادية السلبية من تضخم وركود، لكن ذلك لا ينفي الدور الأساسي والتقليدي الذي تم إنشاؤها لأجله، حيث تعتبر موردا رئيسيا لتعبئة الموارد المالية اللازمة لتمويل نفقات الدولة، وبالتالي نشاطها ومهامها المذكورة آنفا.

وتعتبر الميزانية العامة للدولة في الجزائر بمثابة الأداة المبرمجة والموجهة لأعمال الدولة نشاطها والمالي، حيث نجد من أهم مصادر التمويل الجباية البترولية بالدرجة الأولى ثم تليها الجباية العادية.

ولقد عرفت الجزائر أزمة اقتصادية واجتماعية حادة في أواخر الثمانينات نظرا لانهيار أسعار البترول سنةَ 1986، جعلتها تسعى إلى تخفيف الاعتماد على الجباية البــترولية كمصدر أول لإيراداتها من خلال إعادة الاعتبار لدور الضريبة العادية، والسعي نحو رفع مردودية الجبايــة العادية حتى تحل محل الجباية البترولية بتطبيق الإصلاح الضريبي سنة 1991، لكن في جانب آخر فإن التهرب الضريبي يأتي على قائمة الأسباب التي تضعف حصة و مساهمة الجباية العادية في تمويل ميزانية الدولة.

إن إصلاح النظام الضريبي لم يكن له دور فعال في التأثير على التهرب الضريبي، بالرغم من كل التدابير المتخذة للعمل على الحد من هذه الظاهــرة، حيث أن هذا الأمر قد ازداد سوءا خاصة بعد توسع السوق الموازي، وعدم وجود التعاون بين مختلف الجهات المعنية لمحاربة هذه الظاهرة، وانعدام الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة مـن طرف المكلفين بالضريبة في استعمال الطرق الاحتيالية، ولمجابهة التهـرب الضريبي يجب معرفــة الدوافع التي تدفع المكلف إلى تبني مثل هذه الممارسات، كالوضع الاقتصادي السيئ الفرص الاقتصادية المنعدمة في المجال الرسمي، عدم مرونة واستـقرار القوانين وارتفاع مستوى الضغط الجبائي، حيث تجعل المكلف ينـظر إلى الضريبة بمنظار مشوه، مما يفتح المجال تنامي هذه الظاهرة .

وإن كانت أدوات الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي، إلا أنها تبقى غير كافية نظرا لنقص الوسائل المادية والبشرية، وخاصة الكفاءات ذات

المستوى العالي في الميدان المحاسبي القانوني وغياب التنسيق اللازم ما بين المصالح المعنية ووجود ثغرات في النظام الضريبي الوطني.

مما سبق يمكن القول أن دراسة هذا الموضوع أوصلتني إلى النتائج التالية:

أولا- نتائج الدراسة:

أ- النتائج النظرية.

- الضريبة فريضة نقديــة جبرية يتم دفعها بلا مقابل وبشكل نهائي حيث تخضع لقواعد مختلفة تستعملها الدولة لتحقيق أهدافها المسطرة وفق تنظيم فني متبع؛
- تعتبر الضريبة في المالية العامة المعاصرة بمثابة المصدر الرئيسي لتمويل ميزانية الدولة ونشاطها المالي.
- التهرب الضريبي هو محاولة بعض المكلفين التهرب من دفع الضرائب المستحقة عليهم لعدة أسباب منها ما يتعلق بالمكلف بحد ذاته ومنها ما يتعلق بالنظام الضريبي؛
- الميزانية العامة وثيقة تقديرية للإيرادات والنفقات لمدة معينة عادة ما تكون سنة؛
- يؤثر التهرب الضريبي مباشرة على الإيرادات العادية للدولة كما يؤثر على حجم النفقات العامة للدولة؛
- قد يؤدي التهرب الضريبي إلى عجز ميزاني، يدفع الدولة نحو اللجوء لطرق أخرى لتحصيل الموارد الناقصة، من خلال رفع مستوى الضغط الضريبي، اللجوء إلى التمويل عبر الإصدار النقدي، أو التمويل عبر القروض العامة.

ب- النتائج التطبيقية.

- تعتمد الميزانية العامة للدولة في الجزائر في تمويلها على الجباية أساسا بنوعيها العادية والبترولية، لكن النوع الثاني يمثل الحصة الأهم.

- يمس التهرب الضريبي حصيلة الجباية العادية أكثر بالمقارنة مع الجباية البترولية، لأن نشاط الأخيرة أكثر خضوعا للرقابة.

- يؤثر التهرب الضريبي في ولاية جيجل على الضرائب العادية باعتبارها المصدر الرئيسي في تمويل الميزانية العامة للدولة وذلك لغياب الجباية البترولية في الولاية؛

- حجم التهرب الضريبي في ولاية جيجل يختلف باختلاف مناطق الولاية وكذلك حسب التوزيع الضريبي ونوعية الأنشطة.

ثانيا - اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى: صحيحة، حيث أن تأثير التهرب الضريبي على ميزانية الدولة يترجم أساسا في صورة خفض للموارد الجبائية، وبالتالي تتأثر سياسة الإنفاق العمومي كما وكيفا، تضطر الدولة للجوء لمصادر تمويل أخرى كالإصدار النقدي والقرض العام.

- بالنسبة للفرضية الثانية: صحيحة نسبيا، في الحقيقة ينعكس التهرب الضريبي سلبا على حصيلة الموارد الجبائية، لكن تجدر الإشارة إلى خصوصية تركيبة الموارد الجبائية في حالة الجزائر ما بين عادية و بترولية، فالأولى أكثر تأثرا بممارسات التهرب الضريبي من الثانية.

- بالنسبة للفرضية الثالثة: صحيحة، حيث تبين من خلال الفصل الثالث أن هذه الظاهرة موجودة محليا و تؤثر سلبا على حصة الولاية ضمن الإيرادات الجبائية في ميزانية الدولة.

ثالثا - التوصيات و الاقتراحات:

بالنظر لأهمية دور الجباية ضمن توفير موارد الخزينة، و للآثار السلبية المتعددة لممارسات التهرب الضريبي على ميزانية الدولة، هناك مجموعة من التوصيات و الاقتراحات لمواجهة هذه الظاهرة السلبية:

- نشر الوعي الضريبي بين المكلفين بكافــة وسائل الإعلام والندوات المختلفة؛
- محاربة التهرب الضريبي ومحاولة التقليل منه عن طريق إجراءات وقائية تتصل بشمولية ووضوح ودقة التشريعات الضريبية وتعليماتها التنفيذية؛
- إجبار المكلفين بمسك دفاتر منتظمة ومراقبتها في كل وقت، على التعامل بالفاتورة لتسهيل عملية المراقبة؛
- احكام منافذ التهرب، إذ أن التهرب من أداء الضريبة لنوع معين من الضرائب يعني التهرب من كافة أنواعها مما يخل بعدالة توزيع العبء الضريبي؛
- يجب مراعاة الدقة في تحديد معدلات الضريبة وان يتم ذلك بعد القيام بدراسة شاملة وتحديد العبء الضريبي المطلوب توزيعه.

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

أولا- باللغة العربية.

الكتب :

1. أثار صمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، الأردن، 2000.
2. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر، الاردن، 2008.
3. حامد عبد المجيد طراز، النظم الضريبية، دار المعارف، لبنان، 1964.
4. حسين عواضة وعبد الرءوف قطيش، المالية العامة والموازنة، الضرائب والرسوم، الطبعة الأولى، دار الخلود بيروت، 1995.
5. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان الطبوعات الجامعية، الجزائر 1992.
6. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
7. حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجماعية، الجزائر، 2007.
8. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
9. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
10. حياة بن اسماعيل، تطوير ايرادات الموازنة العامة، إتراك للطباعة والنشر، الجزائر، 2009.
11. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2005.
12. خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003 .
13. زين العابدين ناصر، موجز في مبادئ العلوم المالية، مطبعة العربية الحديثة، 1995.
14. زينب حسين عوض الله، اساسيات المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية 2006.
15. سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة، الدار الجامعية بيروت، 2008.
16. سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعية، بيروت 2008.
17. سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الاقتصاد العام، الدار الجامعية، بيروت، 2003.
18. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة، لبنان، 2000.

19. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2000.
20. السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1975.
21. طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر، عمان، 1999.
22. الطاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة، بغداد، بدون سنة النشر.
23. عادل احمد حشيش، اساسيات المالية العامة، دار المعرفة الجزائرية، 1996.
24. عبد الحكيم الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الاسود، الدار الجامعية الجديد، 2006
25. عبد الرزاق الفارس، الحكومة والفقراء والإنفاق العام، مركز دراسات الوحدة العربية، لبنان 2001.
26. عبد الغفور ابراهيم، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر، الأردن، 2008.
27. عبد الله خباية، اساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الجزائر 2009.
28. عبد الله شيخ محمود الطاهر، مقدمة في اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، جامعة الملك سعود، السعودية، 1988.
29. عبد المطلب عبد المجيد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، دون سنة نشر.
30. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات العامة، دار النهظة العربية، بيروت 1991.
31. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف الإسكندرية، بدون سنة النشر.
32. عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، دار السيرة، الأردن، 2008.
33. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.
34. علي محمد خليل سليمان احمد اللوزي، المالية العامة، دار زهرة للنشر، عمان، 1999.
35. علي محمد خليل وسليمان أحمد اللوزي، المالية العامة، زهران، الأردن، 2000.
36. علي محمد سعود وهيثم صاحب عجام، فخ المديونية الخارجية للدول النامية، دار الكينيدي للنشر، 2006.
37. غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر الاسلامي، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية، 2006.
38. فاطمة السويسي، المالية العامة، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2005.

39. فليح حسن خلف،المالية العامة، الطبعة الاولى، علم الكتب الحديث، عمان، 2008.
40. فوزي عطوة، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الجبلي، بيروت 2003.
41. قاسم ابراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، دار الورق، عمان، بدون سنة النشر.
42. لعمارة جمال، اساسيات الموازنة العامة للدولة، دار الفجر للنشر، 2004.
43. مجدي شهاب، اصول الاقتصاد العام، دار الجامعية الجديدة، 2004.
44. مجدي محمود شيهاد، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية الجديدة، 1999.
45. محرزي محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر، الجزائر، 2004.
46. محرزي محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، دار هومة للنشر، الجزائر، 2008.
47. محمد أبو ناصر محفوظ ومشاعلة فارس تمهوان، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية 48. 2003.
49. محمد ابو نصار وآخرون، الضرائب ومحاسباتها، الطبعة التانية، 2003.
50. محمد الصغير بعلي ويسري ابو العلى، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003.
51. محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003.
52. محمد الطاقة وهودى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر الاردن، 2007.
53. محمد حمو ومنور، محاضرات في جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، الشركة الجزائرية 2009.
54. محمد طاقة وهدى الغزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر الأردن، 2006.
55. محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الطبعة الثالثة، الجزائر 2013.
56. محمد مبارك حجير، الضرائب وتطوير اقتصادية الدول العربية، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، 1965.

57. محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص، الطابعيين وتطبيقاتها العلمية، القاهرة، 1999.
58. محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر، عمان، 2007.
59. المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية .، بيروت، 2000.
60. مصطفى حسين سليمان، المالية العامة، دار المستقبل للنشر، عمان، 1990.
61. منصور البدوي وأيمن شتوي، المحاسبة الضريبية، رمل الاسكندرية، مصر، 2006.
62. ناصر رحال مصطفى عواضي، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بني موسى الجزائر، 2010.
63. نصيرة بوعون يحياوي، جباية المؤسسات، الورقة الزرقاء، الجزائر، 2011.
64. نوزادعبد الرحمان الهيثي و منجد عبد اللطيف الخشاني، اقتصاديات المالية العامة، دار النشرو، الاردن، 2005.
65. وليد زكرياء صيام، الضرائب ومحاسبتها، جار صفاء للنشر، عمان، 1997.

المذكرات والرسائل:

1. اوهيب بن سالمة الياقوت، الغش الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 2003.
2. حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي، أطروحة دكتوراه الجزائر، 2006.
3. سمير بن عمور اشكالية احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية لتمويل الميزانية العامة رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة سعد دحلب، 2006.
4. طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة، 2012.
5. عبد الرحمان كمون، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجستير الجزائر 2000 6.
7. عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجستير، المدية، 2009.

8. عبد الغنى بشرى، فعالية الرقابة الجبائية واثرها على مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر رسالة تخرج لنيل شهادة ماجستير، الجزائر، 2003.

9. عبد المجيد قدي، فعالية التمويل في الضريبة في ظل التغيرات الدولية، اطروحة الدوكتوراه جامعة الجزائر، 1995.

10. كريم بودخدخ، أثر سياسة الانفاق العام على النمو الاقتصادي، رسالة لنيل شهادة الماجستير الجزائر، 2010.

11. لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاسها على الاقتصاد الرسمي، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تلمسان، 2012.

12. ليندة قرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة بسكرة، 2014.

13. مسعود درواسي، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازنالاقتصادي، اطروحة الدوكتوراه جامعة الجزائر، 2005.

14. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة الجزائر، 2002.

15. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب، رسالة لنيل شهادة الماجستير الجزائر 2002 .16.

17. وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، الجزائر، 2004.

المقالاتوالملتقيات:

1. فاتح احمية، فعالية الاصلاح الضريبي في الجزائر،مداخلة خلال الملتقى الدولي حول الاصلاح الضريبي والتنمية الاقتصادية ،جامعة البليدة ،2014.

2. زكريا حقيق، اشكالية الغش والتهرب الضريبي في القانون المغربي والانظمة المقارنة، مجلة العلوم القانونية، دون سنة نشر

3. محمد سليم وهيبة، التهرب الضريبي واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، اليمن، 2010.

4. يسري مهدي وحس ن السمراوي، مقالة حول تحليل ظاهرة التهرب الضريبي في النظام الضريبي العراقي ووسائل معالجته ، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية، 2012.

القوانين و المراسيم:

1. من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2002.
2. من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2002.
3. ج ج د ش، رئاسة الجمهورية، قانون رقم 90-21 مؤرخ في 24 محرم عام1411 هـ الموافق 15 اوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد35، الؤرخ في 15 اوت1990 المادة3.
4. ج ج د ش، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 20، بتاريخ 29 مارس 2009، قرار وزاري مشترك، الفصل 5.

المقابالات:

1. مقابلة مع السيد بلحاجي نور الدين، المدير الفرعي للمراقبة الجبائية لولاية جيجل.

ثانيا- باللغة الأجنبية:

1. André Margairaz ,le fraude fiscale et ses succédanée, collection de le nouvelle école de laresnne ,1997.
2. Fiscale directe,actes du séminaires organise par coblaformation
3. Fito Tonzy-the inderground economy,in the united states,estimaties and impliation,1982.
4. Paul mari gaulement ,précis de finance publiques édition montchrest paris,1977
5. Saïd benassa,fiscalité,produit domaniaux, parafiscalité megasoft,Alger,2001.

المواقع الالكترونية:

1- http://www.dgpp- mf.gov.dz ..

ملخص

الملخص:

تعالج هذه المذكرة اثر التهرب الضريبي على الميزانية العـامة للدولة،في هذا الإطار تناول البحث موضع الضريبة في الميزانية العامة للدولة، وذلك من خلال توضيح مفهومها ،القواعد التي تخضع لها وكذا أهدافها،وتمّ إثر ذلك التطرق لظاهرة التهرب الضريبي من خـلال توضيح مفهومه،أسبابه، أشكـالـه ومختلف الطرق والأساليب التي يعتمدها المكلف في ممارسة هذه الظاهرة.كما تم التركيز على علاقة التـهرب الضريبي بالميزانية العـامة للدولة من خلال توضيح مفهوم الميزانية ومختلف أهدافها وكذا هيكلها المتكون من الإيرادات العامة والنفقـات العامة وفي هذا المجال بينّا الأثر السلبي لظاهرة التهرب الضريبي على الميزانية العامة للدولة وخـاصة على ومستوى الجباية العادية باعتبـارها اهم مورد لها، بالإضافة لأثرها على سياسة الإنفاق العام خطر العجز الميزاني الناتج.و تمّ إسقاط إشكالية الدراسة على الجزائر عموما و على ولايـة جيجل أنموذجا،حيث تم التطرق تحـت هذا العنـوان الى مختلف أبعاد هذه الظـاهرة في الجزائر بالأخص عقب الإصلاح الجبائي لسنة 1992،مع محاولة تشخيص هاته الظـاهرة على مستوى ولاية جيجل من خلال إبراز أشكالها أرقامها و تأثيرها على حصة الموارد الجبائية بالولاية و أخيرا تمّ التطرق لمختلف الإجراءات المتخذة أو الواجب اتخاذها لمواجهة هذه الممارسات على المستوى الوطني والمحلي.

Summary:

This note addresses the impact of tax evasion in the general budget of the State, in this framework to address the subject of tax research in the general budget of the State, by clarifying the concept and the rules to which it is subjected to, as well as its objectives, and the impact of that addressing the phenomenon of tax evasion by clarifying the concept, its causes, its forms and various ways and methods to be adopted by assigned in the exercise of this phenomenon.It also has been a focus on the relationship of tax evasion the state budget through the clarification of the concept of the budget and its objectives as well as its structure consisting of general income and expenditure in this area Pena negative impact of the phenomenon of tax evasion on the general budget of the State. especially on the level of regular collection as its most important resource , as well as their impact The policy of public expenditure budget deficit GDP Risk,and has been dropping,problematic study on Algeria in general and on the Jijel region as a model, as has been addressed under this title to the various dimensions of this phenomenon in Algeria, especially after Tax Reform Act of 1992 , with an attempt to diagnose this phenomenon on the level of the Jijel region through highlighting the forms figures and their impact on the share of tax resources state and finally been addressed the various actions taken or to be taken to counter these practices at the national and local level.