

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان -

كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

تلمسان

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية

تخصص اقتصاد التنمية

تحت عنوان

دراسة ظاهرة التهرب والغش الضريبي وآثارها علي  
إيرادات الدولة \* دراسة حالة ولاية تلمسان \*

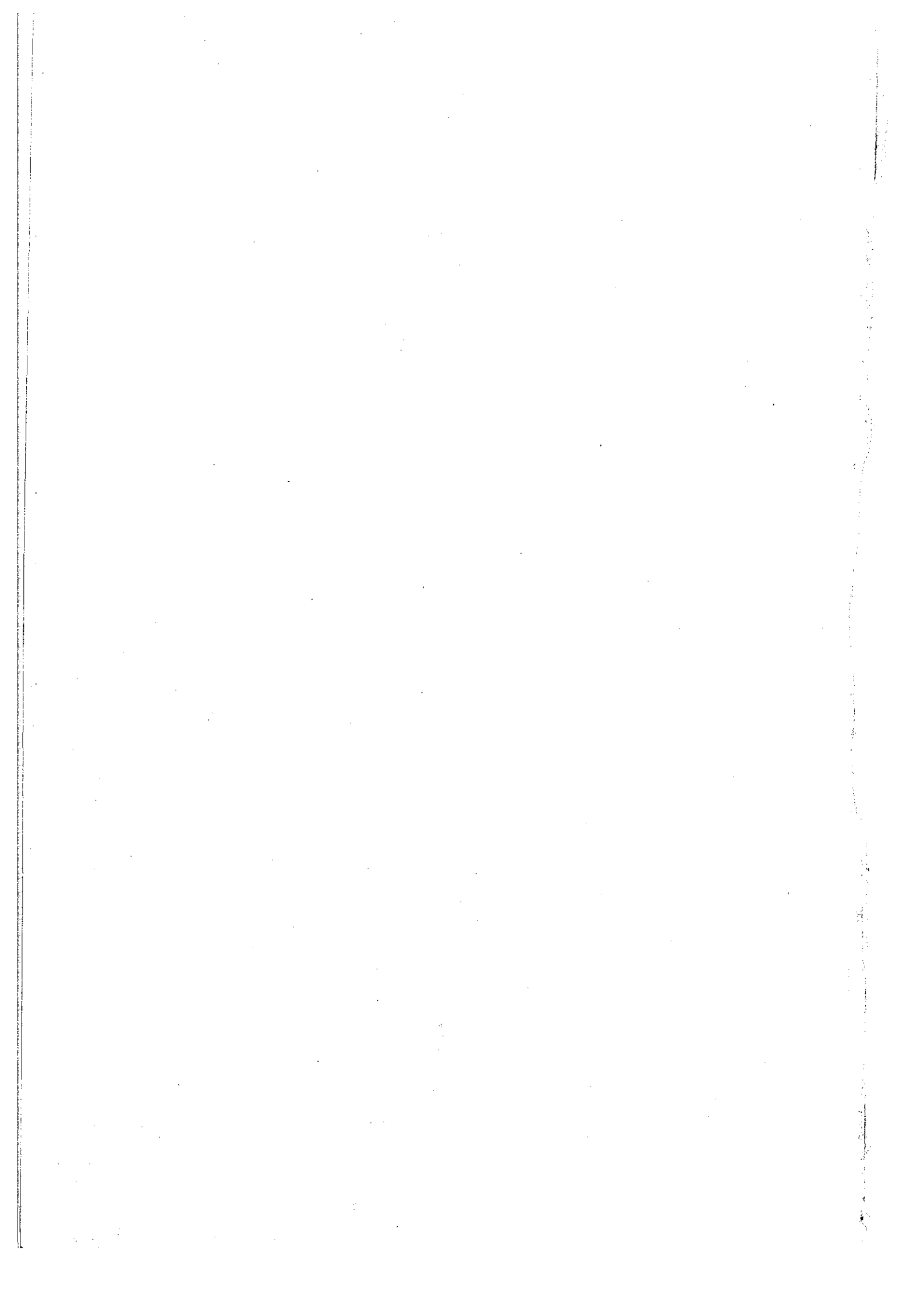
تحت إشراف الاستاذ. الدكتور: بونوة شعيب

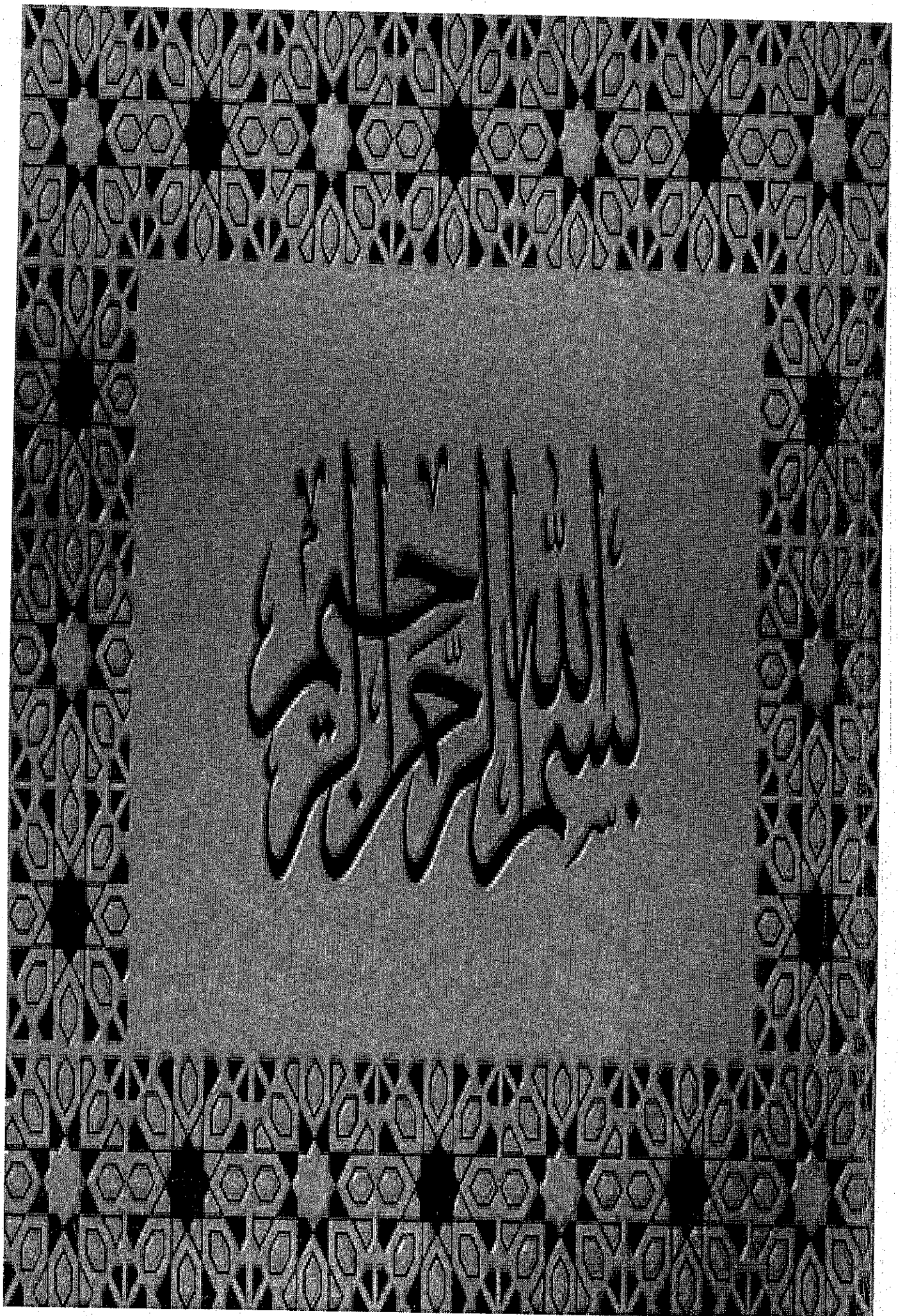
من إعداد الطالب: قريش محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	استاذ التعليم العالي تلمسان	-الاستاذ. الدكتور: بن حبيب عبد الرزاق
مشرفا	استاذ التعليم العالي تلمسان	-الاستاذ. الدكتور: بونوة شعيب
ممتحنا	استاذ التعليم العالي تلمسان	-الاستاذ. الدكتور: بن بوزيان محمد
ممتحنا	استاذ محاضر تلمسان	-الدكتور: بوتلجة جمال

السنة الدراسية 2008-2009





# الاهداءات

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على خير الأنام سيدنا محمد عليه ازكي صلاة  
وتسليم. الحمد لله رب العالمين الرحمن الرحيم الملك القدوس السلام المؤمن المهيم  
العزیز الجبار الفتاح العظیم الواحد الأحد الغني ملك الملك ذو الجلال والإكرام العزیز  
الحكيم سبحانه وتعالى العلي القدير.

اهدي ثمرة جهدي هذا إلي كل فرد عزيز عليا قريب أو بعيد صغير أو كبير، والي اعز  
ما كنت املك في الوجود والدين قال الله سبحانه وتعالى في شأنهما: « وقضي ربك ألا  
تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا » صدق الله العظيم .

• إلي الأم الحنون التي ربنتي فأحسنت ذلك وسهرت الليالي من اجل تعليمي وراحتي  
وسعادتي وقد وفقت في أداء رسالتها على قدر المستطاع رحمها الله.  
• إلي الأب العزيز الذي رعاني ورباني وانفق عليا النفس والنفيس من اجل أن أصل إلي  
ما وصلت إليه، والذي لم يبخل عليا يوما بدعمه، وعطائه وتحفيزه. ادعوا له بالرحمة  
والمغفرة.

• إلي زوجتي وأم أولادي.  
• إلي من يعتبر البيت بدونهم مهجورا أبنائي وبناتي : حنان- إيهاب - زينب  
• إلي كل إخواني وأخواتي وكل أبنائهم وبناتهم.  
• إلي كل أبناء وبنات عمي وأبنائهم وبناتهم.  
• إلي كل زملائي وزميلاتي في مهنة التعليم والتكوين، وخص بالذكر السيد: عباس -  
كويد - جيج - بن عيسى - بخاش - تربود - عبد الجليل - مكوي - فتيحة - دحماني. والي كل  
عمال وعاملات المركز بدون استثناء.

• إلي زملائي في دفعة ماجستير اقتصاد التنمية وخص بالذكر الأخ بنهدي.  
• إلي كل عمال وعاملات كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير بتمسان  
وخص بالذكر : سعيداني - بلشير - شليل - بن علال - رشيد.  
• إلي كل متربصي فرع محاسبة 3+4.  
• إلي السيدة بن زرجب تورية.

وشكرا

# التشكرات

بسم الله الرحمن الرحيم به افتتحت وعليه توكلت نشكره سبحانه وتعالى القائل في محكم تنزيله: «لئن شكرتم لازيدنكم». صدق الله العظيم ، الذي أمدنا بالعون والصبر من أجل إتمام هذا العمل المتواضع انه هو الموفق وهو المعين. أقدم بتشكراتي الخالصة إلي كل من ساهم من قريب أو من بعيد في بلورة وانجاز وإتمام هذا البحث المتواضع سواء كان ذلك بمعارفهم ومعلوماتهم أو بخبراتهم الميدانية أو بنصائحهم وإرشاداتهم وتوجيهاتهم وحتى وان كان ذلك بالكلمة الطيبة فقط. و اخص بالذكر:

• الدكتور: بونوة شعيب الاستاد المشرف على البحث نظرا لما قدمه لي من معلومات وإرشادات ، ونصائح ، وتوجيهات ، وتحفيزات كانت الدعامة الأساسية لإنجاح وإتمام هذا العمل أتمني له المزيد من النجاح والتوفيق في مشواره، وفي تأدية رسالته التربوية النبيلة.

• إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة، و اخص بالذكر السيد رئيس اللجنة الأستاذ الدكتور بن حبيب عبد الرزاق، والاستاد الدكتور بن بوزيان محمد، والدكتور بوثلجة جمال.

• إلى كل اساتذتي الكرام بدون استثناء الذين اشرفوا على دفعة اقتصاد التنمية و اخص بالذكر:

-الاساتذة : شريف مصطفى- بوثلجة جمال- شعيب بغداد - زياني الطاهر - بودلال علي - مناقير نور الدين - حاج سليمان - حمادي.

\* السيد : معلاش عبد الرزاق رئيس مصلحة ما بعد التدرج.

\*السيد : بن عاتق بوعلام رئيس مكتب مراقبة التحصيل بمديرية الضرائب تلمسان نظرا للمعلومات القيمة الميدانية التي أفادني بها في دراسة الحالة.

\* السيد : ميمونة رئيس مصلحة مديرية التجارة لولاية تلمسان نظرا لما قدمه لي من معلومات حول الموضوع.

\* السيد : ضياف عبد الغني رئيس مكتب المراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية تلمسان نظرا للمعلومات التي قدمها لي حول هذا البحث.

\* السيد : بن صاري رئيس مصلحة بالجمارك تلمسان نظرا للمعلومات التي قدمها لي حول الموضوع.

\* السيد: بلعيد رئيس مصلحة الوسائل العامة بمديرية الضرائب تلمسان.

\* السيد : مومني لطفي والسيدة : بوحجر زهيرة والاخ فؤاد و عبد القادر نظرا لمساعدتهما لي في كتابة وطبع هذا البحث.

و شكرا

## مقدمة عامة للبحث:

تشهد المجتمعات المعاصرة، وخاصة الدول النامية عدة إصلاحات على الصعيد الاقتصادي والمالي، وذلك بهدف زيادة معدلات النمو، وتحقيق التنمية الاقتصادية، وإحداث التوازنات الكبرى، وخاصة توازن الميزانية العامة للدولة، وكل هذا لا يتم إلا عن طريق زيادة الإيرادات من الضرائب، ومحاولة ترشيد الإنفاق العمومي.

وفي ظل ما يشهده العالم حالياً من تكتلات اقتصادية، وظهور المنظمة العالمية للتجارة، وبروز العولمة، والمؤسسات المالية العالمية الكبرى يجب على الدول النامية أن تقوم بتطوير، وتبسيط أنظمتها الضريبية حتى تصبح الضرائب عنصر فعال للتنمية، وحتى تتماشى هذه الأنظمة مع المستجدات الحديثة. وإذا استطاعت هذه الدول أن تصلح أنظمتها الضريبية المعقدة، والتي مر عليها الوقت فهذا يعني بالنسبة لها القضاء على جزء كبير من الظاهرة التي هي موضوع دراستنا، ألا وهي ظاهرة التهرب والغش الضريبي، والتي يعد من أكبر أسبابها جمود الأنظمة الضريبية وعدم عصريتها وفق التطورات العالمية الجديدة. وتعتبر السياسة الضريبية إحدى الأدوات الفعالة للسياسة المالية، وتعتبر هذه الأخيرة بدورها من أهم السياسات الاقتصادية الكلية الناجمة لتحقيق التوازن الاقتصادي والشئ الملاحظ هو أن الإيرادات من الضرائب ظلت لمدة طويلة، ومازالت كذلك تفرض جبراً وإلزاماً على المكلفين من طرف الدولة نظراً لما تملكه هذه الأخيرة من سلطة، وسيادة وقوة قانونية على أفرادها، وقد اجتهد علماء المال لمدة طويلة، ومازالوا كذلك يجتهدون من أجل تكييف هذه القوانين الضريبية مع الواقع المعاش للدول التي انتقلت من الاقتصاديات المخططة إلى اقتصاد السوق، لذلك بات لزاماً على هذه الدول أن تعطي للسياسة الضريبية وزنها، وحققها في ظل هذه التغيرات، والإصلاحات العالمية الجديدة لأنها هي المصادر الأساسية لتمويل خزينة الدولة بالإيرادات الضريبية، حيث تعتبر الإيرادات من الضرائب أهم مصدر على الإطلاق في أي دولة من دول العالم لتمويل نفقاتها العامة، وخاصة في حالات العجز المالي، وعدم كفاية الإيرادات العامة عن مواجهة نفقاتها العامة، كما تعتبر الإيرادات من الضرائب من أهم العناصر الفعالة التي تستخدمها الدولة في إعادة توزيع الدخل، والتقليل من الفوارق ما بين الطبقات الاجتماعية. وقد يتبادر إلى ذهن قارئ هذا البحث عن ما هي الأسباب و الدوافع التي جعلتنا ندرج موضوع الضرائب، والنظام الضريبي كفصل تمهيدي لموضوع التهرب و الغش الضريبي، والإجابة عن ذلك بكل بساطة

هو أنه إذا كان التهرب الضريبي يمس الضريبة فلا يعقل أن نشرح للقارئ التهرب الضريبي، و هو يجهل الضريبة في حد ذاتها. كما أننا تعمدنا إلى سرد بعض المفاهيم، والجوانب الخاصة بالضريبة كأصناف الضرائب، وعملية التصريح بالضريبة، وطرق تقدير الضريبة، وذلك لأنه أثناء دراستنا لظاهرة التهرب و الغش الضريبي نحن مجبرون على ذكر بعض المصطلحات المتعلقة بالضريبة، و التي تعتبر غامضة إذا لم يتعرض لها القارئ في هذا الفصل التمهيدي. فمثلا بعض أشكال التهرب و الغش الضريبي تتحدد بتعدد أصناف الضرائب إن كانت ضرائب مباشرة، أو غير مباشرة، واحدة أو متعددة. و نفس الشيء ينطبق على النظام الضريبي. لأن دراسة النظام الضريبي لأي دولة له أهمية كبرى، و بالغة الأهمية في موضوع التهرب الضريبي.

## 1- إشكالية البحث:

تعتبر الإيرادات من الضرائب، و الرسوم من بين الإيرادات الهامة التي تستعملها الدولة في تمويل نفقاتها العامة نظرا لما تتميز به من ثبات، و استقرار، و مرونة، ووفرة الحصيد و تستطيع الدولة أن تتحكم فيها، و هذا عكس الإيرادات الأخرى التي تتميز بعدم الاستقرار، و الثبات وتأثرها بالعوامل الخارجية، و عدم تحكم الدولة فيها إضافة إلى إمكانية حدوث التضخم وانهيار قيمة العملة، و انخفاض القدرة الشرائية للمواطن كالإيرادات من المحروقات و الإيرادات من القروض العامة و الإصدار النقدي الجديد، إلا أن اعتماد الدولة على الإيرادات من الضرائب هو الآخر تكتنفه بعض الصعوبات، و المشاكل مثل مشكلة الازدواج الضريبي، و الضغط الضريبي. لكن من أكثر هذه المشاكل خطورة، و تأثيرا على مالية الدولة نجد مشكلة التهرب، و الغش الضريبي، و التي استفحلت في السنوات الأخيرة بشكل مخيف، و رهيب و أصبحت حديث الساعة لدي المسؤولين، و الخبراء، و الباحثين، و أساتذة الجامعات، و رجال الميدان نعم و مازالت إلى يومنا هذا نستنزف الملايير رغم كل الإجراءات التي اتخذتها الدولة في شأنها، و بهذا فالخاسر الأكبر من هذه المشكلة هو الخزينة العمومية حيث حرمت من الاستفادة من هذه المبالغ المالية، و توظيفها في المشاريع التنموية التي تعود بالرخاء، و الرفاهية على أفراد المجتمع.



من هنا نكتشف أهمية دراسة هذه الظاهرة ، و خطورتها، و ضرورة التجند لها باستعمال كافة الطرق، و الأساليب للقضاء عليها نهائيا، أو على الأقل التخفيف من حدتها ، و إبطال مفعولها ، و ذلك حتى تستطيع الدولة الاستفادة من المبالغ المالية الضخمة التي تضيع في شكل تهرب ، و غش ضريبي ، و العكس فان تغاضت الدولة عن هذه الظاهرة، و تركتها تستفحل في أوساط الأفراد فسوف لن تجد الدولة يوما ما تنفقه على أفرادها من أموال. هذا إضافة إلى الآثار الاقتصادية ، و الاجتماعية ، و النفسية لهذه الظاهرة .

لهذا و نظرا لأهمية و خطورة حجم هذه الظاهرة فقد أردنا دراستها، و تحليلها قدر المستطاع و لعل من أهم الأسئلة التي نريد صياغتها، و البحث عن إجابة لها في موضوع بحثنا هذا هي:

1- ماهي الضريبة و النظام الجبائي؟

2- ما هو المقصود بالتهرب الضريبي، و الغش الضريبي، و ما هو الفرق ما بينهما؟

و ما هو التعريف الأدق، و الأقرب إلى الواقع؟

3- ماهي مختلف الأسباب التي تؤدي بالأفراد، و المؤسسات للجوء إلى أسلوب التهرب و الغش الضريبي ؟

4- ماهي صور و أشكال التهرب و الغش الضريبي على ارض الواقع؟

5- ماهي الآثار المترتبة عن ظاهرة التهرب و الغش الضريبي ؟

6- كيف يمكن تجسيد ظاهرة التهرب و الغش الضريبي على ارض الواقع، و بالتحديد في ولاية تلمسان؟

2- فرضيات البحث:

من اجل الإجابة عن مجمل التساؤلات المطروحة في إشكالية البحث قمنا بتسطير الفرضيات التالية:

1- كلما قامت الدولة بتشديد الرقابة على محترفي، و رواد التهرب و الغش الضريبي كلما أدى ذلك إلى ارتفاع حصيلة الإيرادات من الضرائب.



2- و كلما ارتفعت حصيلة الإيرادات من الضرائب كلما أدى ذلك إلى ارتفاع حجم الإيرادات العامة ككل ، وبالتالي ارتفاع قدرة التمويل الذاتي للدولة ، و كلما أدى ذلك إلى تجنب اللجوء إلى وسائل التمويل الأخرى المحفوفة بالمخاطر .

3- و كلما ارتفعت إيرادات الدولة العامة كلما أدى ذلك إلى سهولة الوفاء بالتزاماتها اتجاه مواطنيها، وهو ما يعبر عنه بالإشباع العام لحاجات أفراد المجتمع الغير محدودة.

### 3- تحديد إطار البحث :

يمكن تحديد إطار هذا البحث كما يلي :

1- قمنا بدراسة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي و كل الجوانب المتعلقة بها دراسة عامة مع إعطاء بعض الأمثلة في كل جانب عن حالة الجزائر .

2- قمنا بتحديد فترة البحث ابتداء من سنة 2004 إلى سنة 2007 حتى تكون اقرب إلى الحقيقة و أكثر تعبيراً عن الواقع .

3- قمنا بدراسة حالة ميدانية لولاية تلمسان كعينة من المجتمع .

### 4- أسباب اختيار الموضوع و أهميته :

5- إذا رجعنا إلى الأحداث ، و التطورات التي حصلت في الجزائر على الصعيد المالي والجبايي نكتشف مدى خطورة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي ، و تناميها المخيف في أوساط أفراد المجتمع الجزائري من سنة لأخرى ، و من مكان لأخر . هذا من جهة، و من جهة أخرى فان قلة الموارد المالية ، و صعوبة الحصول عليها يحتم على الدولة البحث باستمرار، و بكل الوسائل من اجل توفير هذه الموارد لتغذية خزينتها العمومية بالأموال اللازمة لمواجهة النفقات المتزايدة و غير المحدودة لأفرادها .

و مادامت الجزائر تعتمد في تمويل تنميتها على الإيرادات من المحروقات (الجباية البترولية) ،ومادامت هذه الأخيرة تعتبر ثروة زائلة ، و معرضة للنضوب في أي وقت، و تتأثر بالعوامل الخارجية التي لا تتحكم فيها الدولة كتقلبات أسعارها ، و ارتفاع و انخفاض الطلب عليها، كل هذا يؤدي بالدولة إلى البحث ، و بجديّة عن ماهي الإيرادات أو المصادر التي يمكن أن

تعوض المحروقات، و تعتبر كبديل فعال لها ، و لعل خير بديل لها و باعتراف كل الباحثين والخبراء الاقتصاديين و الماليين هو الإيرادات من الضرائب بكل أنواعها. لكن ما فائدة الاعتماد واللجوء إلى هذا النوع من المصادر إذا كانت الدولة متسترة، و غافلة عن الحجم الكبير من الأموال الذي يضيع و يذهب في شكل تهرب و غش ضريبي.

لهذا ارتأى لنا أن نبحث في هذه الظاهرة الخطيرة التي أصبحت تمس جميع الدول باختلاف درجة تقدمها لعلنا نضيف بعض المعلومات على من سبقنا في هذا الموضوع ليستفيد منها الطالب ، و الباحث ، ورجل الميدان، و من أهم الأسباب التي دفعتنا إلى البحث في هذا الموضوع بالذات دون غيره نجد:

1- نظرا لكون ظاهرة التهرب و الغش الضريبي تعتبر من الظواهر الاقتصادية المعقدة التي يجب البحث فيها ، و دراستها ، و معالجتها ، و تقديم بعض الحلول للقضاء عليها، أو على الأقل التخفيف من حدتها.

2- نظرا لكون هذا الموضوع يندرج في إطار تخصصنا (اقتصاد التنمية ) خاصة الاقتصاد الموازي .

3- نظرا لتنامي هذه الظاهرة بشكل مخيف ، و متسارع في السنوات الأخيرة.

4- نظرا لتعرض الإيرادات من المحروقات للتذبذب، و عدم الاستقرار، وضرورة البحث عن بديل لها .

5- نظرا لقلّة الأبحاث في هذا الموضوع أردت أن أساهم ولو بالقليل في إثراء المعلومات المتعلقة بهذه الظاهرة الخطيرة ، و نظيف على من سبقني في الموضوع.

أما عن الأهمية التي يكتسبها هذا البحث بالذات و خاصة في الظروف الراهنة هو التغيرات الاقتصادية العالمية، و انفتاح الدولة على العالم الخارجي، و ارتباط الاقتصاد الجزائري بالاقتصاد العالمي، وضرورة اعتماد الدولة على إيراداتها الذاتية التي تعتبر دائمة، و مستقرة و تتحكم فيها بنفسها بعيدة عن التأثير بالعوامل الخارجية.

## 5- أهداف البحث:

من الأهداف التي نصبو إلى تحقيقها من وراء هذا البحث نجد:

- 1- محاولة تنوير القارئ بمفهوم ظاهرة التهرب، و الغش الضريبي، و محاولة إيجاد الفرق ما بين التهرب الضريبي، و الغش الضريبي، وإعطاء أشكالهما، و صورهما.
- 2- إظهار الأسباب الحقيقية الكامنة وراء لجوء المكلفين إلى احتراف التهرب، والغش الضريبي.
- 3- إظهار الآثار المترتبة عن وجود هذه الظاهرة بالمجتمع، وخاصة الآثار المالية المترتبة على الخزينة العمومية.
- 4- محاولة إيجاد أنجع الطرق، و الأساليب اللازمة للقضاء نهائيا على هذه الظاهرة، أو على الأقل الحد من وتيرتها .
- 5- محاولة معرفة حجم، و تأثير هذه الظاهرة بالجزائر بصفة عامة، و بولاية تلمسان بصفة خاصة.

## 6- المنهج و الأدوات المستخدمة :

من أجل الإجابة عن كل التساؤلات الموجودة في إشكالية بحثنا، هذا تطرقت إلى دراسة هذه الظاهرة من الناحية النظرية، و الاقتصادية، و القانونية، و المالية، و الميدانية معتمدا في ذلك على المنهج الوصفي، و التحليلي نظرا لما يقوم به هذا المنهج من مسح كامل، و شامل لكل ما يتعلق بظاهرة التهرب و الغش الضريبي ابتداء من مفهومها إلى أسبابها، و صورها، و آثارها وصولا إلى طرق مكافحتها .

أما عن الأدوات التي استخدمتها في هذا البحث، و كأى بحث اقتصادي نجد أدوات التحليل الاقتصادي الكلي من الدخل الوطني، و الإيرادات من الضرائب، و القروض، و الإصدار النقدي الجديد، هذا إضافة إلى مختلف الإحصائيات، و التقارير، و التعاليق، و التصريحات الخاصة بموضوع التهرب و الغش الضريبي، و التي تم الحصول عليها من مختلف المصادر إضافة إلى الانترنت، هذا دون أن ننسى استعمالنا للأدوات الإحصائية كالجداول، و البيانات، و المعدلات و المتغيرات الإحصائية الأخرى .

## 7- صعوبات البحث:

إن الشيء الذي يجب الاعتراف به و هو أنني في وقت مضى كنت أسمع بالصعوبات التي يواجهها الباحث في بحثه إذا تقدم إلى مكاتب الإدارة، و لم أكن أصدق ذلك لكنني بإجرائي هذا البحث، و طرقي لأبواب مكاتب الموظفين بالإدارة الجزائرية اقتنعت بما كنت اسمعه سابقا طبعا وهو صعوبة الحصول على المعلومات في الإدارة الجزائرية بحجة المحافظة على أسرار المهنة، و هذا ما اعترض سبيل بحثي هذا، و جعلني أقضي مدة أطول فيه ، نعم إنها أكبر مشكلة تواجه أي باحث في العلوم الاجتماعية، خاصة إذا أراد الباحث كما هو في حالة بحثنا هذا الوصول إلى مختلف الطرق، والحيل، والأساليب، والتقنيات التي يستخدمها المكلف بالضريبة للتملص من دفع ما يترتب عنه من ضرائب، و هذا كله من أجل زيادة ثرائه و رفاهيته، و لو أدى ذلك إلى الدوس، و خرق القانون الوضعي، أو القانون الإلهي الذي يحرم مثل هذه الأفعال. و نفس الصعوبات نلقاها إذا أردنا الحصول على إحصائيات، و معلومات دقيقة خاصة بحجم هذه الظاهرة. هنا نصطدم بالبيروقراطية الإدارية، و عدم وجود تنظيم علمي لهذه الإحصائيات و المعلومات.

أما الصعوبة الأكثر أهمية هي أن أكبر حجم من التهرب و الغش الضريبي يندرج في إطار ما يسمى بالاقتصاد الخفي، أو الموازي، و الذي يصعب قياسه، و إعطاء أرقام حقيقية عنه لأنه هو أصلا يعتبر اقتصاد خفي، و غير ظاهر .

و لكن و بالرغم من كل هذه الصعاب هذا لم يمنعنا من الإقدام على دراسة هذه الظاهرة في حدود إمكانياتنا، و مستوانا، و معلوماتنا، و قدراتنا. بالرغم من قلة المعلومات، والأبحاث السابقة حول الموضوع.

## 8- خطة البحث:

لقد ارتأي لنا أن نقسم بحثنا هذا إلى أربعة (4) فصول هي :

1- فصل أول تمهيدي يتناول تحديد مختلف المصطلحات، و المفاهيم المتعلقة بالضريبة و النظام الجبائي لأنه لا يعقل أن نبين، و نشرح للقارئ التهرب من شيء، و هو مجهل هذا الشيء ولا يعلمه.

2- أما الفصل الثاني فيتعلق بتحديد مفهوم التهرب والغش الضريبي، والتفرقة ما بينهما وعرض مختلف صورهما، وأشكالهما، والأسباب الكامنة وراءهما.

3- أما الفصل الثالث والذي سوف نركز عليه، ويعتبر لب موضوعنا فيتعلق بالآثار المترتبة عن التهرب والغش الضريبي، وخاصة الآثار المالية. وختمنا هذا الفصل بالوسائل، والطرق المستخدمة لمكافحة هذه الظاهرة، ومختلف الصعوبات التي تواجه تحقيق هذه الغاية وصولاً إلى عرض بعض الحلول، والنناج، والاقتراحات، والتوصيات التي نراها ذات أهمية في الموضوع.

4- أما في الفصل الرابع، والأخير فتطرقنا إلى دراسة حالة ميدانية لهذه الظاهرة بولاية تلمسان كنموذج للدراسة.

الفصل الأول:  
الضريبة و النظام الجبائي  
(فصل تمهيدي)

مقدمة الفصل:

إن الاهتمام بدراسة موضوع الضرائب لا يرجع لكونها أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة فحسب، بل كذلك إلى الدور الفعال الذي تقوم به من أجل تحقيق غايات اقتصادية، واجتماعية، وبصفة عامة أهداف السياسة المالية التي تنتهجها الدولة. وقد تطور مفهوم الضريبة بتطور الفكر الاقتصادي، وبتطور مفهوم المالية العامة وبتطور دور الدولة في المجتمع. وانتقالها من " الدولة الدر كي " التي كانت تنحصر مهمتها في المحافظة على الأمن الداخلي، والخارجي، و الفصل في النزاعات ما بين الأفراد إلى الدولة المتدخلة في النشاط الاقتصادي حيث أصبحت كطرف مثل باقي الأطراف الاقتصادية الأخرى هدفها الربح و الاستمرارية. و قد عرف الإنسان في العصور القديمة الضريبة، حيث كانت تدفع في شكل عيني ( كتقديم محاصيل زراعية )، أو في شكل عمل السخرة ( ساعات عمل )، و شيئاً فشيئاً، و مع تطور المجتمعات، و الأنظمة الاقتصادية، و ظهور النقود كوسيلة للتبادل محل ما يسمى بالمقايضة LE TROC أصبحت الضرائب تدفع نقداً. و بموافقة السلطات التشريعية ( البرلمان ). و نظراً لكون الضريبة هي أقدم المصادر للإيرادات العامة، و أهمها على الإطلاق في الوقت المعاصر، فإن جميع الدول تعتمد عليها كمصدر أساسي لتمويل نفقاتها العامة سواء كانت دولاً متقدمة، أو نامية لكن تتفاوت درجة الاعتماد من دولة إلى أخرى حسب درجة التقدم، و النمو الاقتصادي، و حسب درجة الكثافة السكانية و حجم الثروة.



## المبحث الأول: الضريبة، مفهومها، أنواعها وتقديرها

المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها :

الفرع الأول: تعريف الضريبة :

يجب الإشارة هنا إلى أنه لا يوجد تعريف واحد للضريبة، بل تعددت مفاهيمها بتعدد العلماء وباختلاف توجهاتهم، وانتماءاتهم، وعقائدهم، و تخصصاتهم. و سوف نتعرض إلى أهم هذه التعريفات، و أبسطها، وأشملها، و التي نوجزها فيما يلي:

### 1. التعريف الأول:

هناك من عرف الضريبة على أنها " فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف، و الأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل ما يدفعه من ضرائب إلى الدولة " (1).

### 2. التعريف الثاني:

كما عرفها رفعت المحجوب على أنها: " اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين، و دون مقابل، و ذلك بفرض تحقيق نفع عام " (2).

### 3. التعريف الثالث:

كما عرفها الأستاذ عبد الحميد دراز على أنها : " فريضة إلزامية تحددها الدولة، و يلزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحديد أهداف المجتمع " (3).

4. التعريف الرابع: كما عرفها Gaston Jeze على أنها: " اقتطاع نقدي يلزم الأفراد بشكل إجباري، و نهائي و بدون مقابل، و ذلك من أجل تغطية الأعباء العامة " (4).

(1) د. محمد عباس محرز. اقتصاديات المالية العامة. الإيرادات العامة. النفقات العامة. الميزانية العامة للدولة. د.م. ج. 2003. الجزائر. ص 176.

(2) ا. خلاصي رضا. النظام الجبائي الجزائري الحديث. جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين. الجزء الأول. دار هومة. 2005. بوزريعة. الجزائر. ص 11.

(3) ا. خلاصي رضا. النظام الجبائي الجزائري الحديث. نفس المرجع السابق. ص 11.

(4) ا. خلاصي رضا. النظام الجبائي الجزائري الحديث. نفس المرجع السابق. ص 11.

**5. التعريف الخامس:** كما عرفها البعض على أنها: " اقتطاع نقدي ذو سلطة نهائي دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية). أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية " (5).

**6. التعريف السادس :** أن أحدث تعريف للضريبة حسب بعض المؤلفين هو : " الضريبة هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة . أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة" (6).

**7. التعريف السابع:** كما عرفها البعض على أنها: "فريضة نقدية يدفعها الفرد بصورة إجبارية و نهائية إلى الدولة، أو إلى إحدى هيئاتها العامة بهدف تحمل الأعباء العامة، و التضامن الاجتماعي. دون حصوله على منفعة خاصة به" (7) .

إن من كل هذه التعاريف نستخلص أن : الضريبة هي عبارة عن مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين سواء كانوا أفرادا، أو مؤسسات بصفة إجبارية ، و دون مقابل ، و بصفة نهائية من أجل تحقيق منفعة عامة، و بهذا نستنتج الخصائص الآتية للضريبة :

## 2-الفرع الثاني:خصائص الضريبة :

بالرغم من تشابه التعاريف المتعلقة بالضريبة أحيانا، و اختلافها أحيانا أخرى ، إلا أنها تشترك في مجموعة من الخصائص يمكن إيجازها فيما يلي :

(1) إنها مبلغ مالي نقدي و ليس عيني، و ليس خدمة شخصية يؤديها المكلف إلى الدولة " كتقديم محاصيل زراعية ، أو تأدية ساعات من العمل...". أي ضرورة تقديم الضريبة في شكل نقود، أو ما ينوب عنها من الأدوات الحديثة" كالأوراق التجارية ، و الوسائل الأخرى..."

(5) Raymond MUZELLEC : Finances Publiques, Editions Dalloz. 8 ème Edition. 1993 p.423.

(6) د.سوزي عدلي ناشد : " الوجيز في المالية العامة". الدار الجامعية للنشر . 2000 ص11.

(7) د.نوزاد عبد الرحمن -د.منجد عبد اللطيف الحشالي. المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة. دار

المناهج للنشر و التوزيع. 2005. ص 92.

(2) إنها تدفع بصفة إجبارية ، أي أن المكلف بها هو مجبر، و مكره، و ملزم بتأديتها إلى الدولة ، و لا يحق له الامتناع عن دفعها ، أو التهرب منها ، و إلا تعرض إلى عقوبات ، وبالتالي فسوف تجبي منه بالقوة ، و هذه الخاصية تتميز بها الضريبة عن الرسم حيث أن دافع الرسم كما سوف نرى ليس مجبر على دفعه.

(3) إنها تدفع دون مقابل، و ذلك لأن دافع الضريبة لا ينتظر من الدولة أي جزاء، أو خدمة مقابل ما قدمه من ضرائب إليها فهو يدفع الضريبة بصفته فرد من أفراد المجتمع.

(4) للضريبة صفة نهائية، و ذلك لأن دافع الضريبة لا يمكنه بأي حال من الأحوال أن يطالب الدولة باسترجاع ما قدمه إليها من ضرائب.

(5) إن الهدف من الضريبة هو تحقيق منفعة عامة، أو مصلحة عامة، أي أن الغاية من جمع و تحصيل الضرائب من المكلفين(\*) هو من أجل الإنفاق العام، أي أن تعود على أفراد المجتمع بالنفع العام و يتجلى هذا في قيام الدولة بالمشاريع ذات المنفعة العامة " كبناء المدارس و الجامعات، المستشفيات، الطرقات..."

---

(\*) المكلفون أو الممولون وهم الأشخاص الخاضعين للضريبة سواء كانوا أفرادا أو مؤسسات.

**المطلب الثاني: الأساس القانوني لفرض الضرائب (مبررات فرض الضرائب):**

نظرا لكون وجود الدولة ضرورة لتنظيم المجتمع، و نظرا لما تتمتع به من سيادة و سلطة اتجاه أفرادها، إلا أنها دائما تحاول إعطاء تفسير مقنع عن أسباب فرضها للضرائب على الأفراد والمؤسسات، و إلزامهم بدفعها بصفة إجبارية.

و نعني بالأساس القانوني لفرض الضريبة الأسباب، و الدوافع التي أعطت الدولة الحق في فرض الضرائب. و في هذا الإطار انقسم الفكر المالي إلى اتجاهين :

1- اتجاه يرى أن الضريبة هي بمثابة عقد اجتماعي.

2- اتجاه يرى أن الضريبة نابعة من فكرة التضامن الاجتماعي.

**1- نظرية العقد الاجتماعي : LE CONTRAT SOCIAL**

و مفاد هذه النظرية هو أن الأساس الذي تركز عليه الدولة في فرض الضريبة هو وجود عقد مالي مابين الأفراد، و الدولة يلتزم بموجبه الأفراد بدفع الضرائب مقابل التزام الدولة بتقديم خدمات عامة إليهم . و لولا وجود هذه الاستفادة لما وجدت حجة فرض الضريبة (8).

أي أن الدولة تبرم عقد ما بينها، و بين الأفراد. و هنا كذلك اختلف العلماء حول طبيعة هذا العقد.

- فهناك من رأي بأنه عقد بيع خدمات مثل " آدم سميث " Adam Smith حيث تبيع الدولة خدماتها للأفراد مقابل دفعهم لثمن هذه الخدمات في شكل ضريبة، أي أنه عقد إيجار خدمات (9) .

- وهناك من رأي أنه عقد شركة بين الدولة، و المكلفين مثل " ثيير Thiers حيث اعتبر أن الدولة هي بمثابة شركة إنتاج كبيرة الحجم تتكون من شركاء، و لكل منهم عمل معين يقوم به، و يجب على هؤلاء الشركاء أن يساهموا في تمويل هذه الشركة، و هم المكلفون بالضريبة (10).

(8) نوزاد عبد الرحمن إلهيتي. د. منجد عبد اللطيف الحشالي . نفس المصدر السابق. ص 94.

(9) ولد عبد الله صدفن .رسالة ماجستير الضرائب و التنمية. 2001-2002. ص 13.

(10) ولد عبد الله صدفن . الضرائب و التنمية. نفس المرجع السابق. ص 13.

- و هناك من رأي أن الضريبة هي بمثابة عقد تأمين مثل Emile De Girard حيث تلتزم الدولة بتأمين الأفراد عن مختلف الأخطار التي يتعرضون لها مقابل التزامهم بدفع الضرائب<sup>(11)</sup>.

و قد وجهت إلى هذه النظرية في مجملها إنتقادات لازعة جدا يمكن حصرها فيما يلي :

1- ) إن العلاقة التي تربط الفرد بدولته ليست عقد بيع، لأن من صفات عقد البيع أن يكون الثمن مساويا للمنفعة المحصلة من الشيء المشتري، هذا ما لا نجده في مثل الضريبة. كذلك عدم وجود تناسب ما بين المبلغ المقدم من طرف الشخص في شكل ضريبة، و ما بين المنفعة المتحصل عليها نتيجة دفعه للضريبة بالرغم من أنه يستفيد من خدمات الدولة العامة، أو العكس ، أي قيام الدولة بجباية الضرائب من الأفراد دون تأدية الخدمات العامة لهم كمقابل، أي شروط العقد غير متوفرة في مثل هذا العقد.

2- ) يفترض في مثل عقد التأمين أن يكون قسط التأمين متناسبا مع قيمة الشيء المؤمن عليه، و من موجبات العقد التعويض عن الشيء المؤمن عليه في حالة حصول ضرر به غير عائد لصاحبه، وهذا ما لا يمكن أن يتحقق في الضريبة.

و خلاصة القول أن هذه النظرية هي بعيدة جدا عن الواقع. ونظرا للإنتقادات الكثيرة التي وجهت إلى هذه النظرية، و عدم تماشيها مع الواقع ظهرت النظرية الثانية إلا و هي نظرية التضامن الاجتماعي.

## 2- ) نظرية التضامن الاجتماعي: LA THEORIE DE LA SOLIDARITE SOCIALE

وتحظى هذه النظرية بتأييد كبير لدى العلماء خاصة المعاصرين منهم، حيث أنهم يروا أن الأساس الذي تركز عليه نظرية العقد الاجتماعي. السابقة هو أساس و همي، حيث لا يوجد أي دليل في التاريخ يثبت حصول تعاقد ما بين الدولة و الأفراد. و بالتالي فإن الأساس الذي تركز عليه الدولة في فرض الضرائب يقوم على فكرة التضامن الاجتماعي الموجودة ما بين أفراد المجتمع حيث يقوم الأفراد بالتضامن، و التكاتف، و التآزر كل حسب مقدرته في مواجهة الأعباء العامة للدولة . و إنهم يدفعون الضريبة بصفقتهم أفراد مجتمع<sup>(12)</sup> .

(11) ولد عبد الله صدفن. الضرائب والتنمية نفس المرجع السابق. ص 14.

(12) محمد عباس محرز. اقتصاديات المالية العامة . نفس المرجع السابق. ص 186 .

و خلاصة القول أن نظرية العقد الاجتماعي هي نظرية وهمية، و بعيدة تماما عن الواقع. أما نظرية التضامن الاجتماعي فهي الأقرب إلى الحقيقة، و الواقع، والدليل على ذلك هو أن، المشرع المالي يفرض الضرائب على أساس المقدرة المالية لكل فرد، و ليس على أساس ما ينتفع به من خدمات الدولة.

### المطلب الثالث: القواعد الأساسية للضريبة :

يقصد بالقواعد الأساسية للضريبة مجموعة المبادئ، و الأسس التي يجب على الدولة مراعاتها عند إعداد أي نظام ضريبي ما، و هي قواعد تهدف إلى المحافظة على مصلحة المكلفين من جهة، و مصلحة الدولة من جهة أخرى، لذا يجب على الدولة أن تحترم هذه القواعد، و تعمل على تطبيقها، و تحقيقها ميدانيا.

و في هذا الإطار وضع الاقتصادي الإنجليزي آدم سميث Adam Smith في كتابه الصادر سنة 1776 تحت عنوان : "بحث عن طبيعة و أسباب ثروة الأمم " أربع قواعد أساسية للضريبة هي : العدالة - اليقين - الملائمة - الاقتصاد " (13).

### 1- قاعدة العدالة ( المساواة ) : La règle de Justice

و تعني هذه القاعدة ضرورة مساهمة أفراد المجتمع في نفقات الدولة كل حسب مقدرته، و تقاس هذه القدرة حسب دخل كل مكلف، و كلما زاد دخل الفرد كلما زاد معدل الضريبة (14). ولم يكن آدم سميث يعني بهذه القاعدة أن يدفع جميع الأفراد الضريبة، بل كانت غايته هو إعفاء ذوي الدخل المنخفض من الضرائب، أو بتعبير آخر مراعاة القدرات المالية للمكلفين أثناء فرض الضريبة. و في العصر الحديث يرى كتاب المالية أن الضريبة التصاعدية هي أكثر تحقيقا لمبدأ العدالة مقارنة مع الضريبة النسبية، و ذلك لكونها تراعي المقدرة التكاليفية للممول (\*).

(13) د. محمد عباس محرز. اقتصاديات المالية العامة . نفس المرجع السابق ص 187 .

(14) د. محمد عباس محرز. اقتصاديات المالية العامة . نفس المرجع السابق ص 187.

(\*) ويقصد بها قدرة الأشخاص الطبيعية والمعنوية على تحمل العبء الضريبي بناء على دخلهم.

## (-2) قاعدة اليقين : La règle de certitude

يقصد بقاعدة اليقين أن تكون التشريعات الضريبية واضحة، و يقينية، و سهلة بالنسبة لكل مكلف، و لا تدع أي مجال للشك أو التأويل أو الاجتهاد ، و ذلك فيما يخص تحديد الوعاء، المعدل، تاريخ الدفع، و طريقة الدفع<sup>(15)</sup>. وان مراعاة هذه القاعدة تجعل المكلف على علم بواجباته و حقوقه و قادرا على الدفاع عن نفسه.و في حالة ما إذا كانت هذه التشريعات غير واضحة، فسوف يتم تفسيرها إما وفق مصلحة الإدارة الضريبية مما يؤدي إلى شعور المكلف بالغبن و الإجحاف.و إما وفق مصلحة المكلف مما يؤدي إلى تهربه من الضريبة و بالتالي إضعاف حصيلة الضرائب. و إذا أرادت الدولة أن تحقق هذه القاعدة فيجب عليها القيام بأمرين هامين:

- 1- أن تجعل التشريعات المالية و القوانين الضريبية واضحة جلية يفهما كل فرد دون عناء.
- 2- أن تجعل في متناول المكلفين جميع القوانين المتعلقة بالضريبة، و ما ينفرع عنها من قرارات، و لوائح، و تعليمات عن طريق النشر، و وسائل الإعلام المختلفة.

## (-3) قاعدة الملازمة : La Règle De Commodité

و تعني هذه القاعدة ضرورة ملازمة وقت دفع الضريبة، و جبايتها مع ظروف المكلفين بحيث لا يجب إزعاجهم<sup>(16)</sup>. أو بتعبير آخر أن يتلاءم موعد دفع الضريبة مع موعد تحقق الوعاء الضريبي، أي اختيار أفضل وقت ملائم لتحصيل وجباية الضريبة ، وقد دلت التجارب أن أفضل أسلوب لتحصيل الضريبة هو نهاية الفترة لأنه يلاءم ظروف المكلف، و يكون قد حصل على دخله ، فمثلا لا يجب فرض ضريبة على الدخل الإجمالي، و الفرد ما زال لم يحصل على دخله.

(15) د.نوزاد عبد الرحمن إلهيتي.د.منجد عبد اللطيف الخشالي . نفس المصدر السابق. ص 98.

(16) الأستاذ.خلاصي رضا.النظام الجبائي الجزائري الحديث.نفس المصدر السابق. ص 16.



#### (-4) قاعدة الاقتصاد : La Règle d'Economie

و تعني هذه القاعدة ضرورة الاقتصاد في نفقات جباية الضرائب ، و ذلك حتى تكون الضريبة منتجة، و حصيلتها أوفر (17) أي يجب على الدولة أن تعمل كل ما في وسعها من أجل التقليل من نفقات الجباية والتحصيل وذلك عن طريق اختيارها لوسائل غير مكلفة، أو التقليل من عدد الموظفين مثلا. أي أن يكون الفرق بين ما يدخل لخزينة الدولة، و ما يخرج من جيب المكلف أقل ما يمكن. لكن هذه القاعدة يصعب تطبيقها ميدانيا خاصة عند انتشار، و تنامي ظاهرة التهرب و الغش الضريبيين، أين يستدعى الأمر تسخير مختلف الوسائل، و بكميات كبيرة من أجل متابعة، وملاحقة هؤلاء المتهربين لأن ما لا يدخل خزينة الدولة هو كبير جدا.

#### المطلب الرابع: أهداف الضريبة:

لقد تطورت أهداف الضريبة مع تطور دور الدولة، فلما كان دور الدولة يقتصر على حماية الأمن الداخلي و الخارجي " الدولة الدركي l'état gendarme لم يكن للضريبة إلا هدف واحد و هو الهدف المالي، أي أن دور الضريبة كان هو الآخر محايدا كدور الدولة (18). لكن مع تنامي و تطور دور الدولة، و زيادة تدخلها في جميع الميادين تطورت أهداف الضريبة حيث أصبحت الضريبة كأداة فعالة تعتمد عليها الدولة في سياستها الاقتصادية، و المالية. وبشكل عام فإن الضريبة دائما تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف قد تكون: مالية أو اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية.

(17) د. محمد عباس محرزي. اقتصاديات المالية العامة. نفس المصدر السابق. ص 189.

(18) د. محمد عباس محرزي. اقتصاديات المالية العامة. نفس المرجع أعلاه. ص 196.

## 1 - الأهداف المالية :

و هو الهدف التقليدي للضريبة حيث ترى المدرسة الكلاسيكية أن دور الضريبة ينحصر في تغذية خزينة الدولة بالموارد المالية اللازمة لمواجهة النفقات العامة (19).  
أما في العصر الحديث فما زال كذلك الهدف المالي للضريبة قائما، و بدرجة كبيرة جدا خاصة مع تنامي النفقات العامة للدولة، و زيادة حاجات الإنسان. و هذا إلى جانب الأهداف الأخرى وخاصة تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

## 2 - الأهداف الاقتصادية:

حيث نجد أن الضريبة تلعب دورا هاما في تحقيق الاستقرار الاقتصادي للدولة دون تضخم أو انكماش ، كما تستخدم لتشجيع قطاع معين دون آخر عن طريق سياسة الإعفاءات الضريبية، أو التخفيضات كما تستخدم لتوجيه نمط استهلاك أفراد المجتمع، كالحد من استهلاك بعض السلع، أو تشجيع استهلاك بعض آخر، كما تستخدم لحماية الصناعات الوطنية الناشئة من المنافسة الأجنبية عن طريق الرسوم الجمركية.

## 3 - الأهداف السياسية:

حيث تلعب الضريبة دورا بارزا في ضبط سياسة الدولة اتجاه الدول الأخرى عن طريق إبرام الاتفاقيات الخاصة بالحد من ظاهرة التهرب الضريبي، و الازدواج الضريبي.

### المطلب الخامس: الفرق ما بين الضريبة و الرسم :

لقد سبق لنا و أن عرفنا الضريبة. أما الرسم فهو مبلغ من المال يدفعه الشخص الذي هو في حاجة إلى خدمة ما تؤديها له الدولة ، و ينفق منها شخصيا (20).  
من خلال هذا التعريف نستخلص نقاط التشابه و الاختلاف ما بين الضريبة و الرسم و التي نوجزها في الجدول التالي:

(19) د. محمد عباس محرز. اقتصاديات المالية العامة. مرجع سابق. ص. 198.

(20) الأستاذ خلاصي رضا. النظام الجبائي الجزائري الحديث. نفس المصدر السابق. ص 13-14.

الجدول رقم 01 : نقاط التشابه والاختلاف ما بين الضريبة والرسم

نقاط الاختلاف	نقاط التشابه
- يدفع الرسم بصفة اختيارية بينما تدفع الضريبة بصفة إجبارية.	كلا منهما عبارة عن مبلغ من النقود يدفع إلى خزينة الدولة من الأفراد و المؤسسات.
- يدفع الرسم مقابل خدمة خاصة أما الضريبة فتدفع دون الحصول على منفعة مباشرة خاصة.	كلا منهما مفروضان من طرف الدولة بموجب قوانين معدة مسبقا.
- يحدد الرسم أحيانا تبعا للتكلفة الحقيقية للخدمة المقدمة أما الضريبة فتحدد وفق المقدرة التكاليفية للممول.	كلا منهما يتحددان دون استشارة المكلفين بها لا من حيث المقدار أو الطريقة أو التاريخ.
- تاريخ ظهور الرسم كان أقدم من تاريخ ظهور الضريبة.	

الجدول رقم (1) من إعداد الطالب .المصدر :دروس الأستاذ قريش محمد في المالية العامة بمركز التكوين الإداري سابقا.

**المطلب السادس: التنظيم الفني للضريبة :**

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد الأوضاع، و الإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة، وتحصيلها. و سوف نتطرق في هذا الموضوع للعناصر التالية:

**الفرع الأول: اختيار المادة موضوع الضريبة (تصنيف الضريبة):**

\*تعريف وعاء الضريبة: *L'assiette de l'impôt/ l'objet de l'impôt/ la matière imposable*

يقصد بوعاء الضريبة الشيء أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، سواء كان دخلا، أو رأسمالا (21) أي هو الشيء الذي تركز عليه إدارة الضرائب في فرضها للضريبة على الأشخاص، والمؤسسات. ولا نستطيع فهم هذا الموضوع دون التطرق إلي مختلف أنواع الضرائب.

\*اختيار المادة موضوع الضريبة: (تصنيفات الضرائب، أنواع الضرائب):

يثير اختيار المادة موضوع الضريبة عدة موضوعات منها. الاختيار بين الضرائب على الأشخاص و الضرائب على الأموال، فرض الضريبة على موضوع واحد (مادة واحدة)، أو عدة مواد، فرضها بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة، فرضها على الدخل أم على رأس المال، أم على الإنفاق. و من خلال هذه العناصر سنحاول إعطاء أهم تصنيفات الضريبة لكن دون التعمق فيها وهي:

-أولا: الضرائب على الأشخاص و الضرائب على الأموال:

و هذا التصنيف يقوم على أساس مادة الضريبة:

1- الضرائب على الأشخاص:

يقصد بالضرائب على الأشخاص أن يكون الإنسان هو نفسه وعاء و محلا و موضوعا للضريبة. حيث أنها تفرض على الأشخاص بحكم وجودهم داخل إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم، أو عدم امتلاكهم للثروة، و قد عرفت قديما بضريبة الرؤوس، أو الفردة وعرفت في العصر الإسلامي بالجزية، أو ضريبة الاستسلام (22).

(21) د. محمد عباس محرزي. اقتصاديات المالية العامة. مرجع سابق. ص 294.

(22) د. محمد عباس محرزي. نفس المصدر السابق. ص 293.

أي أن الضريبة تفرض على الشخص ذاته، و نفسه بحكم وجوده داخل إقليم الدولة، و ليس المقصود منها أن الأشخاص هم الذين يقومون بدفع للضريبة، و ما يلاحظ على هذه الضريبة هو أنه نظرا لقلّة مواردها تخلى عنها الفكر المالي، و انصرف إلى الضريبة على الأموال.

## 2 - الضرائب على الأموال: ( على رأس المال ) :

نظرا لكثرة عيوب الضرائب على الأشخاص، و قلّة مواردها ظهرت الضرائب على الأموال، والتي لا تفترض على الشخص ذاته. كونه شخص، و إنما على ما يملكه هذا الشخص من ثروة و مال<sup>(23)</sup>.

إذن الضرائب على الأموال هي الضريبة التي تفرض على الأموال التي يملكها الأشخاص داخل المجتمع ممثلة في رأسماله أو دخله. و أن هذا النوع من الضرائب هو أكثر عدالة من النوع الأول، و ما يعاب على هذا النوع هو صعوبة حصر أموال الشخص.

### -ثانيا: الضريبة المباشرة و الضريبة غير المباشرة :

و هذا التصنيف يقوم على أساس طبيعة الضريبة، و قبل الشروع في التفريق ما بين الضريبة المباشرة، و غير المباشرة يجب الإشارة إلى أنه لا يوجد تعريف علمي دقيق، و جامع ما بين النوعين. و ما سنورده مجرد اجتهاد لعلماء المال.

**\*\* الضريبة المباشرة:** هي التي تفرض على عناصر تتمتع نسبيا بالدوام، و الاستقرار كالضريبة على الدخل، و الضريبة على الأرباح، و الضريبة على العقارات.

**\*\* الضريبة غير المباشرة:** هي التي تعتمد على وقائع غير ثابتة كالإستيراد و التصدير و الإنتاج مثل الرسوم الجمركية، و الضرائب على الاستهلاك<sup>(24)</sup>. و يعتبر هذا المعيار أكثر المعايير استخداما و قبولا لدى علماء المال.

(23) د. محمد عباس محرزى. اقتصاديات المالية العامة. مرجع سابق. ص 293.

(24) د. عادل أحمد حشيش. أصول الفن المالي في الإقتصاد العام. دار النهضة العربية. بيروت. 1974. ص 350.

**\*\*الضريبة المباشرة هي الضريبة التي تحصل بواسطة جداول اسمية يبين فيها اسم المكلف، ومبلغ الضريبة... أما الضريبة غير المباشرة فهي التي يتعذر على إدارة الضرائب وضع مثل هذه الجداول نظرا لصعوبة تحديدها لاسم المكلف، و مقدار الضريبة (25) .**

فمثلا لا نستطيع معرفة أسماء الأشخاص الذين يستهلكون مادة التبغ، و مبلغها خلال الشهر المقبل. و ما يؤخذ على هذا المعيار هو عدم دقته.

**\*\*الضريبة المباشرة هي التي يتحمل عبؤها في النهاية من يقوم بإدخالها إلى خزينة الدولة. أما الضريبة غيرا لمباشرة فهي التي يستطيع من يقوم بإدخالها للخزينة العامة نقل عبئها إلى غيره ويكون هو بمثابة وسيط فقط (26). و هذا المعيار يسمى بالمعيار العلمي، أو المعيار الاقتصادي.**

من كل هذه التعاريف نستخلص أن الضريبة المباشرة تقع على الدخل و رأس المال أما غير المباشرة فتقع على إنفاق الدخل، و رأس المال.

- 
- (25) الأستاذ حميد بوزيدة .الضريبة و انعكاساتها على الاقتصاد الجزائري خلال الفترة 1988-1996. رسالة لنيل الماجستير في العلوم الاقتصادية.جامعة الجزائر. السنة الجامعية 1996-1997. ص 06.
- (26) د.علي زغود.المالية العامة.ديوان المطبوعات الجامعية. 2005. ص186.

\* مميزات الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة.

من خلال ما سبق نستخلص مميزات النوعين، و التي يمكن إيجازها في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: مميزات الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

الضرائب غير المباشرة	الضرائب المباشرة
- سهولة دفع المكلف لها لأنها تختفي في ثمن السلعة و لا يستطيع المكلف التهرب منها.	- إنها أكثر عدالة لأنها تأخذ بعين الاعتبار مقدرة الأفراد المالية.
- إنها مورد مستمر على مدار السنة و ليس موسمية.	- الثبات النسبي لحصيلتها و تعتبر مصدر رئيسي للإيرادات العامة.
- تتميز بسرعة تحصيلها دون نشوب خلافات بين إدارة الضرائب و المكلفين.	- قلة نفقات جبايتها.
- يعاب عليها أنه يستلزم جبايتها عدة إجراءات لتفادي الغش. كما أنها لا تتناسب مع المقدرة التكاليفية للفرد لأنها تمس جميع الأفراد كما أن الضرائب غير المباشرة الأكثر حصيلتها تمس السلع الاستهلاكية.	- تعتبر أكثر ملاءمة لكونها تحصل في مواعيد مناسبة لحالة المكلف.
	- يعاب عليها أنه نظرا لإعفائها لبعض الفئات فإن حصيلتها قليلة. كما أنه نظرا لقيام المكلف بدفعها كل فترة فإنها ثقيلة العبء عليه.

الجدول رقم (2) من إعداد الطالب. المصدر: دروس الأستاذ قريش محمد في المالية العامة بمركز التكوين الإداري سابقا.



\* بعض الأمثلة عن الضرائب المباشرة و غير المباشرة الموجودة في الجزائر:

الجدول رقم 03: أمثلة عن الضرائب المباشرة وغير المباشرة في الجزائر

الضرائب غير المباشرة	الضرائب المباشرة
الرسم على القيمة المضافة TVA	I.R.G الضريبة على الدخل الإجمالي
الرسوم الجمركية	I.B.S الضريبة على أرباح الشركات
الرسوم على رقم الأعمال TCA	V.F الدفع الجزافي (لقد تم حذفه)
حق استهلاك المواد البترولية	الرسم العقاري على الملكيات المبنية و غير المبنية
الرسم على عمليات البنوك و التأمينات	رسم التطهير
حقوق الطوابع	T.A.P الرسم على النشاط المهني
حقوق التسجيل	B.I.C الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية
رسوم الإسكان	مختلف الضرائب على الأرباح الصناعية B.N.C و غير التجارية
رسوم الملاحة و الصيد	المداخيل الفلاحية
حق استهلاك الكحول	المداخيل العقارية
حق استهلاك الخمور	مداخيل القيم المنقولة
حقوق الضمان على الذهب و الفضة و البلاتين	الضريبة الوحيدة على النقل الخاص
رسوم الذبح	الضريبة على التراث
الرسوم النوعية الإضافية (المنتوجات التامة الصنع المحلية و الأجنبية)	الرسم على رفع القمامات المنزلية

الجدول رقم 03 : من إعداد الطالب

المصدر: د. عدلي محمد: " النظم الضريبية للمجتمعات الفردية و الجماعية". مكتبة القاهرة. 1975 ص 26.

-ثالثا: الضريبة الواحدة و الضرائب المتعددة:

عندما تعتمد الدولة على فرض ضريبة واحدة للحصول على ما يلزمها من إيرادات مالية نقول أنها ضريبة واحدة، أما إذا اعتمدت الدولة في فرض الضرائب على عدة أنواع من الإيرادات حسب تنوع مصادرها نقول أنها ضرائب متعددة (27).

أي أن نظام الضريبة الواحدة يركز على فرض ضريبة واحدة على مجموع الإيرادات، و من مختلف المصادر، أو بتعبير آخر فإن الدولة تفرض على الشخص ضريبة واحدة على مجموع الدخل الذي يحصل عليه خلال فترة زمنية معينة بالرغم من تعدد مصادر هذا الدخل، و من أمثلتها نجد الضريبة على الدخل الإجمالي حاليا I.R.G. و من مميزات الضريبة الواحدة هو بساطة الإجراءات حيث يقدم المكلف بالضريبة تصريح واحد فقط، و يساعد على الاقتصاد في نفقات الجباية، و من عيوبها قلة العدالة في هذا النوع كما أنها تشجع على التهرب الضريبي.

أما الضرائب المتعددة فمصادرها متنوعة، و كل نوع تفرض عليه ضريبة، فمثلا تفرض ضريبة على رأس المال، و ضريبة أخرى على العمل ( الرواتب و الأجور)، و ضريبة أخرى على اختلاط عنصر العمل و رأس المال (28).

و تمتاز الضرائب المتعددة بوفرة حصيلتها نظرا لتعدد مصادر الدخل كما أن المكلف فيها لا يشعر بالضغط الضريبي مما يقلل من حالات التهرب الضريبي. لكن من عيوبها عدم مراعاة ظروف المكلف الشخصية، كما قد تتعدد إدارات الضرائب مما يرهق المكلف بالضريبة وزيادة نفقات الجباية.

(27) د.علي زغود.المالية العامة.ديوان المطبوعات الجامعية.2005 ص 187.

(28) د. محمد عباسي محرز.اقتصاديات المالية العامة.مرجع سابق. ص 221-223.

رابعاً: الضريبة العينية و الضريبة الشخصية : ( الضريبة الحقيقية و الضريبة الذاتية):

الضريبة العينية هي الضريبة التي تجبي من المكلفين دون مراعاة ظروفهم الشخصية وحالاتهم العائلية و الاجتماعية. (29) فهي لا تهتم بأي اعتبار آخر سوى المال الذي يملكه المكلف. أي إنها لا تراعي أن كان المكلف متزوجاً، أم أعزباً كما لا تراعي عدد الأطفال الذين في حوزته مثل الرسوم على رقم الأعمال، و الرسم على القيمة المضافة T.V.A أما الضريبة الشخصية أو الذاتية فهي الضريبة التي يراعي فيها الظروف الشخصية للمكلف، و مقدرته التكلفة (30). كما أنها تعفى المداخل المنخفضة. و إنها أكثر عدالة حيث انه كلما زاد الدخل كلما زاد العبء الضريبي مثل الضريبة على الدخل الإجمالي I.R.G.

خامساً: الضرائب على رأس المال و الدخل و الإنفاق:

و هو التقسيم الذي يعتمد على الواقعة المنشئة للضريبة، و في هذا التصنيف يظهر الطابع الاقتصادي للضريبة حيث تقسم الضرائب على الأموال إلى ثلاثة أنواع و هي:

- الضرائب على الدخل (ضرائب مباشرة)
- الضرائب على الإنفاق (ضرائب غير مباشرة)
- الضرائب على الرأس المال (الثروة)

### 1- الضرائب على الدخل : L'impôt sur le revenu

يعتبر الدخل الوعاء الأساسي للضريبة، و ذلك نظراً لتجده، و تكرره، و نستطيع أن نقول أنه التعبير الأساسي للمقدرة التكلفة للممول.

\*\* و يعرف العلماء الدخل بأنه كل ما يحصل عليه الفرد أو المؤسسة بصفة دورية، و منتظمة من أموال و خدمات يمكن تقويمها بالنقود. و هذا التعريف يسمى بالتعريف بالمنبع *la source* (31).

\*\* و هناك من يعرف الدخل على انه مبلغ نقدي ناتج عن مصدر ثابت قد يكون رأس المال أو العمل، أو كلاهما معا بصفة دورية، و منتظمة متجددة. (32)

(29) د. علي زغود. المالية العامة. مرجع سابق ص 205.

(30) د. محمد عباسي محرز. اقتصاديات المالية العامة. مرجع سابق ص 222.

(31) الدكتورة: زينب حسين عوض الله. مبادئ المالية العامة. بيروت. 1994 ص 142.

(32) د. محمد عباسي محرز. اقتصاديات المالية العامة. مرجع سابق ص 238.

إذن من خلال هذين التعريفين نستخلص أن الدخل هو مبلغ من النقود قابل للتجدد في كل فترة زمنية، و ينتج من مصدر متجدد. و ما يلاحظ في هذا النوع من الضرائب هو أنه قد تفرض ضريبة واحدة على عموم الدخل دفعة واحدة، كما رأينا في الضريبة الواحدة مثل I.R.G الضريبة على الدخل الإجمالي . أو تفرض عدة ضرائب على الدخل، و ذلك بتعدد فروعه، و مصادره، و هو ما يسمى بالضرائب المتعددة. أو الضرائب النوعية، أو الضرائب على فروع الدخل مثل الضريبة على الرواتب و الأجور التي كانت في السابق، و الضريبة على الأرباح. و ما يعرف على الضريبة على الدخل أنها أكثر عدالة لأنها تراعي ظروف المكلف، كذلك فإنها تصاعدية، و المشرع الجزائري يأخذ بنظام الضريبة الواحدة، و في نفس الوقت الضرائب المتعددة.

## 2 - الضرائب على رأس المال:

ما يتميز به هذا النوع هو أنه يتخذ رأس المال نفسه وعاء للضريبة، و يعرف رأس المال بأنه كل ما يملكه الفرد من أموال عقارية، أو منقولة في لحظة زمنية معينة سواء كانت هذه الأموال منتجة للدخل أو غير منتجة له (33).

أي أن رأس المال يتكون من الأموال العقارية، كالأراضي، و البنايات، و رؤوس الأموال المنقولة كالأسهم، و السندات. و تنقسم الضرائب على رأس المال إلى قسمين :

أ - الضرائب على رأس المال التي تدفع من الدخل. و تكون منخفضة، ووعاء الضريبة فيها رأس المال كالتحف، و المجوهرات، و العقارات، و البنايات.

ب - الضرائب على رأس المال العرضية، و هي غير متجددة، و أنها تدفع مرة واحدة في مناسبة معينة ، و تسمى بالضريبة على واقعة تملك رأس المال. مثل الضريبة على التركات و هي الضريبة التي تفرض عند انتقال رأس المال من المورث إلى ورثته . و قد تكون ضريبة رأس المال على مجموع التركة أو ضريبة على نصيب كل وارث Des l'impôt à l'occasion faits.

(33) د. محمد عباس محرز. اقتصاديات المالية العامة. مرجع سابق. ص 250.

### 3 - الضرائب على الإنفاق :

عادة ما يطلق على الضرائب غير المباشرة بـضرائب الإنفاق نظرا لكونها تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه. أي أنها تصيب الدخل لكن بطريقة غير مباشرة، و من مظاهر إنفاق الدخل هو الاستهلاك أو الاستثمار.

تنقسم الضرائب على الإنفاق إلى قسمين هما: (34)

#### أ - الضرائب على الاستهلاك :

و تفرض بمناسبة استهلاك الفرد لدخله، و هي ضرائب تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع، و الخدمات مثل الضريبة على استهلاك البنزين السكر البن...، والضريبة على المبيعات بصفة عامة، مثل الرسم على القيمة المضافة TVA.

#### ب - الضرائب على التداول :

عند حصول الفرد على دخله يقوم بإنفاق جزء منه في الاستهلاك من سلع، و خدمات و هنا تفرض عليه ضريبة على الاستهلاك التي رأيناها، أما الجزء المتبقي له من الدخل فإنه إما يدخره أو يستثمره في شراء العقارات، أو المنقولات، و هنا تظهر ضريبة تداول أو انتقال رأس المال من فرد إلى آخر تسمى الضريبة على تداول رأس المال، مثل ضريبة الطوابع والتسجيل.

(34) د. محمد عباس محرز. اقتصاديات المالية العامة. مرجع سابق. ص 266-288.

**الفرع الثاني: كيفية تقدير الضريبة:**

هناك عدة طرق لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة أهمها:

**1) طريقة التقدير على أساس المظاهر الخارجية :**

**Système indiciaires ou des signes extérieurs**

طبقا لهذه الطريقة يتم تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة استنادا إلى بعض العلامات، والمظاهر الخارجية الخاصة بالمكلف بالضريبة، و التي يسهل على إدارة الضرائب تقديرها<sup>(35)</sup>، مثل تقدير دخل المكلف على أساس قيمة إيجار مسكنه، أو على أساس عدد العمال الذين يعملون عنده، أو عدد الآلات، ووسائل النقل المستخدمة عنده<sup>(36)</sup> . و من مميزات هذه الطريقة

- 1- تمتاز بالبساطة من جانب المكلف ومن جانب إدارة الضرائب .
- 2- قلة نفقات جبايتها، وعدم طلبها وثائق كثيرة من طرف المكلف .
- 3- إنها طريقة غير حديثة ولا تتناسب مع التطورات العصرية .
- 4- إنها غير عادلة ولا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف .
- 5- تسمح بالتهرب الضريبي عن طريق محاولات المكلف التستر، وعدم تبيان هذه المظاهر الخارجية .
- 6- مازالت هذه الطريقة تستخدم من طرف إدارة الضرائب من اجل التحقق من إقرارات المكلفين .

(35) د.علي زغودو.المالية العامة.مرجع سابق ص 186.

(36) د.يونس أحمد البطريق . النظم الضريبية. الدار الجامعية 2001 . ص 61.

## 2 - طريقة التقدير الجزافي: La méthode de l'évaluation forfaitaire

و تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد دخل المكلف تحديدا جزافيا استنادا إلى بعض المؤشرات مثل: قيمة الإيجار، أو رقم الأعمال، أو عدد ساعات عمل الطبيب (37).

كما تقوم إدارة الضرائب بتحديد وعاء الضريبة جزافيا بالارتكاز على قرائن قانونية نص عليها المشرع. و هذه الطريقة تشبه طريقة المظاهر الخارجية، و تستعمل في حالة المكلفين الذين لا يملكون دفاتر محاسبية منتظمة، و صحيحة. وكذلك في القطاع أفلأحي... و ما يؤخذ على هذه الطريقة هو:

- بعدها عن الحقيقة و العدالة.

- تقديراتها نسبية فقط .

## 3- طريقة التقدير المباشر: La méthode de l'évaluation directe

و تعتبر هذه الطريقة دقيقة جدا مقارنة مع الطرق السابقة، و ذلك لأن إدارة الضرائب هي بنفسها تقوم بتقدير وعاء، و مبلغ الضريبة (38). أي أن إدارة الضرائب هي حرة في تقدير المبلغ المترتب على المكلف إما بالتصريح، و إما عن طريق التقدير المباشر لإدارة الضرائب.

### أ - عن طريق التصريح: Le système de LA déclaration:

و هناك نوعين من التصريح: - تصريح المكلف بالضريبة - تصريح الغير.

### 1- تصريح المكلف بالضريبة: La méthode de la déclaration par le contribuable:

وفي هذه الطريقة يقوم المكلف بنفسه بتقديم تصريح، وإقرار في ميعاد معين محدد قانونا ويتضمن هذا التصريح كشف عن ثروة أو دخل المكلف (39)، و تعتمد إدارة الضرائب وتفترض مسبقا حسن نية المكلف لكن هذا لا يمنعها من حق المتابعة، و التحقق من هذا التصريح إذا دعت الضرورة إلى ذلك خاصة في حالات اكتشافها للغش و من عيوب هذه

(37) د. محمد عباسي محرزى. اقتصاديات المالية العامة. مرجع سابق ص 299-300.

(38) د. علي زغود. المالية العامة. مرجع سابق ص 185.

(39) ولد عبد الله صدفن. رسالة ماجستير. الضرائب و التنمية. مرجع سابق. 40-41.



الطريقة هو تقديم المكلف تصريح ناقص، أو خاطئ، و هذا ما يعرف بالغش الضريبي كما يمكن لإدارة الضرائب أن تتدخل في أمور المكلف، و تطلع على أسرارها، كما تتطلب مستوى عالي لموظف الضرائب.

## (2) - تصريح الغير: La méthode de la déclaration par un autre

و في هذه الطريقة يقوم شخص آخر (الغير) غير المكلف بتقديم تصريح، و إقرار إلى إدارة الضرائب. يحدد فيه مقدار دخل المكلف الخاضع للضريبة لكن بشرط و هو وجود علاقة قانونية بين المكلف، و هذا الشخص ( الغير ) (40).

مثلا كأن يكون هذا الغير مدين للمكلف بالضريبة بمبالغ مالية، مثل تقديم المؤسسة تصريح بالأجور و الرواتب لعمالها، و غالبا ما تقتطع هذه الضرائب، و تجمع و تقدم لإدارة الضرائب قبل أن يحصل عليها العامل و تعرف هذه الطريقة بطريقة الاقتطاع من المنبع *retenu à la source*.

و هذه الطريقة لا نجد فيها تهرب ضريبي من طرف المكلف لأنه ليس له مصلحة في ذلك وهذه الطريقة مطبقة على الضرائب على الرواتب و الأجور خاصة .

ب) التقدير بواسطة الإدارة الضريبية (طريقة التقدير الإداري):

## La méthode de l'évaluation administrative

و في هذه الطريقة تقوم إدارة الضرائب نفسها بمهمة تقدير المادة الخاضعة للضريبة للمكلف دون اللجوء إلى أية قرائن، أو علامات، أو مظاهر (41). أي أنها تتمتع بحرية مطلقة في الكشف عن دخل المكلف الخاضع للضريبة، و تستعمل هذه الطريقة عندما يتخلف المكلف عن تقديم التصريح، أو في حالة ما اذا كان التقرير المقدم فيه نقص أو غش أو عيب.

(40) د. حميد بوزيدة. الضريبة و انعكاساتها على الاقتصاد الجزائري خلال الفترة ( 1988 - 1996 ). مرجع سابق ص 39.

(41) د. عادل أحمد حشيش. أصول الفن المالي في الاقتصاد العام. مرجع سابق 361.

و تمتاز هذه الطريقة بتقدير دخل المكلف تقديرا حقيقيا غير جزافيا، لكن يؤخذ عليها تعسف الإدارة في التقدير، و انحيازها للخزينة العمومية. أخيرا يمكن القول أن أحسن طريقة هي الطريقة التي ترضى الطرفين إدارة الضرائب من جهة، والمكلف من جهة أخرى، و في نظري فإن طريقة التقدير المباشر هي أحسن طريقة بالنسبة للمكلف حيث تعطي له حرية التصريح، أما بالنسبة لإدارة الضرائب فتتظر لهذا التصريح بنوع من الحذر، و إن رأت أنه غير مطابق فعليها أن تتدخل، و تصلح ما يمكن إصلاحه.

#### - الفرع الثالث: ربط الضريبة ( تصفية الضريبة ) Liquidation de l'impôt :

المقصود بربط الضريبة هو حساب قيمتها المستحقة للخزينة العمومية، و ذلك بعد تحديد وتقدير وعائها (42).

أو بتعبير آخر تحديد الدين الضريبي المترتب علي المكلف اتجاه الخزينة العمومية، و هنا يجب الإشارة إلي انه قيام العلاقة ما بين إدارة الضرائب، و المكلف لا يتم إلا بتوفر ما يسمى بالواقعة المنشئة للضريبة أو الحدث المنشئ للضريبة: le fait générateur de l'impôt و التي هي الطرف، أو العمل المادي الذي أدى إلى فرض الضريبة. أو بتعبير آخر هي المناسبة أو السلوك الموجب لفرض الضريبة على المكلف. فمثلا الواقعة المنشئة للضريبة في ضرائب الرواتب، و الأجور هو حصول العامل، أو الموظف على أجره، أو راتبه. كذلك عملية عبور السلع حدود الوطن هو واقعة منشئة للضريبة، و التي هي الرسوم الجمركية. كذلك عملية توثيق عقد البيع هو واقعة منشئة لرسوم التسجيل و الطابع.

(42) ديونس أحمد البطريق. التظم الضريبية. مرجع سابق ص 64.

**-الفرع الرابع: معدل الضريبة ( سعرها): LE TAUX DE L'IMPOT:**

المقصود بمعدل الضريبة هو النسبة ما بين مبلغ الضريبة و المادة الخاضعة لها<sup>(43)</sup>. و بشكل عام معدل الضريبة يتحدد من طرف السلطات العامة بناءا على احتياجاتها. و عليها أن تطبق المعدل الذي يمكنها من الحصول على أكبر مردود ممكن من الضرائب دون أن يشعر المكلف بالوطأة الضريبية<sup>(44)</sup>. و على العموم يمكن لمعدل الضريبة أن يكون نسبي (الضريبة النسبية) أو تصاعدي (الضريبة التصاعدية).

**1) الضريبة النسبية (التناسبية) L'IMPOT PROPORTIONNEL**

و يقصد بها تلك الضريبة التي تفرض على المكلف بسعر واحد بغض النظر عن قيمة المادة المفروضة عليها. و تكون الضريبة نسبية إذا تحدد سعرها بنسبة مئوية ثابتة<sup>(45)</sup>. و ما يمكن ملاحظته حول هذا النوع من الضرائب أنه غير عادل، حيث أن العبئ الضريبي هو كبير بالنسبة للمكلف الذي دخله اقل، و يكون قليل بالنسبة للمكلف الذي دخله أكبر. كما أن هذه الضريبة حصيلتها قليلة.

مثال:

شخص (أ) دخله = 10 000 دج

شخص (ب) دخله = 20 000 دج وبافتراض ان معدل الضريبة النسبي الثابت هو 10%.

فسوف يدفع المكلف (ا) ضريبة قدرها:  $10000 \times 10\% = 1000$  دج وسوف يدفع المكلف

(ب) ضريبة قدرها:  $20.000 \times 10\% = 2.000$  دج

و بالتالي يصبح الدخل الصافي للمكلف (أ) =  $10.000 - 1000 = 9.000$  دج

و الدخل الصافي للمكلف (ب) =  $20.000 - 2.000 = 18.000$  دج.

(43) د.محمد عباس محرزى.اقتصاديات المالية العامة.مرجع سابق.ص 302.

(44) الوطأة الضريبية، أو الثقل الضريبي أو العبء الضريبي، أو الضغط لضريبي la Pression fiscale

(45) الدكتورة زينب حسين عوض الله .مبادئ المالية العامة.مرجع سابق ص 173.

## 2 ( الضريبة التصاعدية : L'impôt progressif )

تعتبر الضريبة تصاعدية إذا فرضت بأسعار مختلفة تبعا لاختلاف المادة المفروضة عليها (46) .  
أي أن معدل الضريبة يزداد كلما زاد حجم الوعاء الضريبي، و العكس صحيح. و أن معدل الزيادة في الضريبة يفوق معدل الزيادة في حجم الوعاء الضريبي ( الدخل).  
و يرى أنصار هذا النوع من الضرائب أنها أكثر عدالة مقارنة مع الضريبة النسبية، كما أنها أكثر إنتاجية. لأن معدلها يزداد كلما زادت أموال المكلف، حيث تزداد على الأغنياء، و تقل على الفقراء. لكن ما يؤخذ عليها أنها تخفض الميل للادخار، و الاستثمار. و هذه الضريبة بدورها تنقسم إلى عدة أنواع أهمها:

- التصاعدية بالطبقات ( الإجمالية )
- التصاعدية بالشرائح
- التصاعدية المباشرة

### 1 - التصاعدية المباشرة: La progressivité direct

و تعني أن معدل الضريبة يزداد بشكل مستمر مع ازدياد الوعاء الضريبي و يتحدد مقدار هذه الزيادة من طرف المشرع المالي .

مثال: لنفرض أن معدل الضريبة عندما يكون الدخل = 1.000 دج هو 5 % ووتيرة الزيادة لمعدل الضريبة هي 01% لكل 100 دج فوق 1000 دج فتحسب الضريبة كما يلي:

مقدار الضريبة	%معدل الضريبة	الدخل
50 دج	5%	1.000 دج
66 دج	6%	1.100 دج
84 دج	7%	1.200 دج
150 دج	10%	1.500 دج
300 دج	15%	2.000 دج
750 دج	25%	3.000 دج

الجدول رقم: 04 مثال  
عن التصاعدية المباشرة

(46) د.يونس أحمد البطريق. د.سعيد عبد العزيز عثمان. النظم الضريبية. مدخل تحليلي مقارن 2002. دار الجامعة الجديدة. ص 176.

إذن كلما زاد الدخل ب 100 دج كلما زاد معدل الضريبة ب 1%، و هذه الطريقة غير عادلة.

## (2) التصاعدية الإجمالية ( بالطبقات ) : La Progressivité Globale :

و في هذا النوع تقسم المداخل إلى مستويات (شرائح)، و تكون نقطة البداية لكل شريحة هي من الصفر (0) إلى مبلغ معين من الدخل، ثم يتغير معدل الضريبة حسب مستوى الدخل (47).

مثال: إليك الجدول التالي والمطلوب هو ما هو مقدار الضريبة الذي يدفعه شخص دخله 1.500 دج و شخص آخر دخله 4.000 دج؟

الجدول رقم 05: مثال عن التصاعدية الإجمالية:

معدل الضريبة	مستوى الدخل
5%	من 0 إلى 1.000 دج
15%	من 0 إلى 2.000 دج
25%	من 0 إلى 3.000 دج
40%	أكثر من 3.000 دج

المصدر: ملخص دروس الأستاذ قريش محمد ( الطالب ) بمركز التكوين الإداري سابقا.

الحل:

الشخص الأول: 1.500 دج. الضريبة = 1.500 دج × 15% = 225 دج

الشخص الثاني: 4.000 دج الضريبة = 4.000 دج × 40% = 1.600 دج

إذن تطبيق هذه الطريقة فيه أخطار تتمثل في كون الدخول المنخفضة غير معفاة، و إن لجوء الأفراد إلى التهرب الضريبي ممكن.

## (3) طريقة التصاعدية بالشرائح : La Progressivité Par Tranche :

و في هذه الطريقة يتم تقسيم الدخل ( الوعاء الضريبي ) إلى عدة شرائح حيث يطبق على كل شريحة معدل ضريبي معين خاص بها. بشرط يكون معدل الشريحة الحالية أكبر من معدل الشريحة السابقة و هكذا (48).

(47) د. حميد بوزيدة. الضريبة و انعكاساتها على الاقتصاد الجزائري. مرجع سابق ص 36 .

(48) نفس المرجع أعلاه. ص 37.

إن تطبق هذه الطريقة يحقق هدفين أولا الحصول على إيرادات كبيرة، و ثانيا تحقيق العدالة ما بين الأفراد.

مثال : الجدول التالي يمثل السلم الضريبي للتصاعدية بالشرائح

الجدول رقم 06: مثال عن التصاعدية بالشرائح

معدل الضريبة	شريحة الدخل (دج)
0 %	من 0 إلى 1.000 دج
10%	من 1.001 إلى 2.000 دج
20%	من 2.001 إلى 3.000 دج
30%	من 3.001 إلى 4.000 دج
40%	من 4.001 إلى 5.000 دج
45%	من 5.001 إلى 6.000 دج
50%	من 6.001 إلى 7.000 دج
55%	أكثر من 7.000 دج

المصدر: د.يونس أحمد البطريق .د.سعيد عبد العزيز عثمان. النظم الضريبية. مدخل تحليلي مقارنة. مرجع سابق ص 175.

ما يمكن ملاحظته حول هذا السلم الضريبي هو :

- مقدار الضريبة المدفوع من طرف الشخص (أ) =  $0 \times 1.000 = 00$

- مقدار الضريبة المدفوع من طرف الشخص (ب) =  $10\% \times 1000 + 0 \times 1000 = 100$  دج

- مقدار الضريبة المدفوع من طرف الشخص (ج) =  $1000 + 10\% \times 1000 + 0 \times 1000 = 300$  دج

أي أنه كلما زاد الدخل بمقدار 1.000 دج كلما زادت الضريبة بمقدار 100 دج

و إن هذا الأسلوب هو أكثر عدالة. و إن جميع الدول تأخذ بنظام التصاعدية بالشرائح و من

بينها الجزائر خاصة الضريبة على الدخل الإجمالي I.R.G.

### -الفرع الخامس: تحصيل الضريبة (جبائها) : Le recouvrement de l'impôt :

يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات و الإجراءات الهادفة إلى نقل الدين الضريبي من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية وفقا لقواعد قانونية، و تحصل الضريبة نقدا أو على شكل شيكات أو حوالات بريدية (49).

و هناك من عرف عملية تحصيل الضريبة على أنها مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل مقدار الضريبة من جيب المكلف إلى صندوق الخزينة العمومية (50) .  
و بصفة عامة يتم تحصيل الضريبة وفق الطرق التالية:

#### 1) طريقة التوريد المباشر:

و في هذه الطريقة يقوم المكلف بالضريبة هو نفسه بتسديد و دفع مقدار الضريبة المترتب عليه إلى إدارة الضرائب تلقائيا و دون مطالبة إدارة الضرائب له.

#### 2) طريقة الإقساط المقدمة :

و في هذه الطريقة يقوم المكلف بالضريبة بتسديد ما عليه من ضرائب على شكل أقساط (دفعات) خلال السنة، و ذلك بناءا على تصريحه المقدم عن دخله المحتمل، أو حسب الضريبة المستحقة خلال العام السابق.

3) طريقة الورد rôle: الورد هو عمل إداري تحدد بموجبه قيمة الضريبة المستحقة على المكلف خاصة في حالة الضرائب المباشرة.

#### 4) طريقة الاقتطاع من المنبع : La retenue à la source :

و في هذه الطريقة يتم دفع الضريبة بمعرفة شخص آخر غير المكلف. كأن يقوم صاحب العمل الذي يدفع الأجر إلى المكلف بالضريبة (العامل) بخصم مقدار الضريبة من الدخل قبل أن يأخذه العامل، حيث يستلم العامل الدخل الصافي فقط. أي أن تحصيل الضريبة يتم عند نشوء الدخل وليس عند قبضه (51).

(49) د. محمد عباس محرز. اقتصاديات المالية العامة. مرجع سابق. ص 304-305.

(50) د. حميد بوزيدة. الضريبة و انعكاساتها على الاقتصاد الجزائري. مرجع سابق ص 41.

(51) د. يونس أحمد البطريق. النظم الضريبية. مرجع سابق ص 79-80.

و هذه الطريقة من أكثر الطرق ملاءمة لإدارة الضرائب نظرا لوفرتها، و استحالة تهرب المكلف منها. و قلة نفقات جبايتها. و من ايجابياتها أن المكلف بالضريبة لا يحس، و لا يشعر بها. و من عيوبها هو جهل الطرف المقدم للضريبة لقوانين الضرائب.

**\*ضمانات تحصيل الضريبة:**

حتى تضمن الدولة الحصول على حقوقها فقد حدد المشرع المالي عدة ضمانات هي:

- 1 - أولوية الدين الضريبي على باقي الديون الأخرى.
  - 2- إمكانية الحجز على أموال المكلف الذي يتأخر عن سداد الضريبة.
  - 3- إمكانية الاطلاع على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف.
  - 4- يحق للمكلف أن يطعن في الضريبة لكن بعد دفعها حيث يمكن له أن يستردها.
- أخيرا يمكن القول أن: جميع و سائل محاربة التهرب الضريبي تعتبر ضمانات لتحصيل الضريبة (52).



## المبحث الثاني : النظام الجبائي

### -المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي:

يقصد بالنظام الضريبي مجموعة الضرائب المطبقة في مجتمع، و زمن معين، و محدد، والقادر على تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي رسمها ذلك المجتمع، وان النظام الضريبي يعتبر الترجمة العملية للسياسة الضريبية<sup>(53)</sup>.

و نقول أن المشرع المالي قد نجح في اختيار نظام ضريبي فعال لدولته إذا كان قد أخذ بعين الاعتبار إيديولوجيات ذلك المجتمع، و أوضاعه الاقتصادية، و الاجتماعية. إذن النظام الضريبي يشكل مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل منسجم، و هذا كله من أجل تحقيق أهداف مسطرة، و واضحة حسب قواعد، و مقومات محددة، و تتمثل هذه المقومات في الإدارة التنفيذية التي تقوم بتنفيذ القانون الضريبي، و الجهاز القضائي الذي يقوم بالفصل في المنازعات التي تنشأ ما بين المكلفين، و الإدارة الضريبية فيما يخص تقدير الضرائب الواجبة الدفع على المكلفين، و هناك من يرى أن للنظام الضريبي مفهومين : مفهوم واسع و مفهوم ضيق

### 1 المفهوم واسع :

النظام الضريبي هو مجموعة العناصر الايديولوجية، و الاقتصادية، و الفنية، والتي يؤدي تراكمها إلى كيان ضريبي معين ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام، و الذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف<sup>(54)</sup>.

(53) د. عدلي محمد. النظم الضريبية للمجتمعات الفردية و الجماعية. مكتبة القاهرة. 1975 ص 22 .

(54) د. يونس البطريق. د. علي عباس عياد. النظم الضريبية. الدار الجامعية الإسكندرية. 1983 ص 30.

## 2\_ المفهوم الضيق:

النظام الضريبي هو مجموعة القواعد القانونية، و الفنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي في مراحلها المتتالية من التشريع إلى الربط و التحصيل (55).

ادن من خلال هدين المفهومين نستخلص ما يلي:

1- إن النظام الضريبي هو هيكل ضريبي معد من طرف كل دولة، و يعبر عن أهداف محددة و واضحة.

2- أن الأهداف التي يطمح إلى تحقيقها نابعة من الأهداف العامة لأفراد المجتمع.

3- إن النظام الضريبي هو هرم متكون من عدة أنواع من الضرائب.

4- النظام الضريبي هو مجموعة الضرائب التي لو طبقت في مجتمع ما، و في زمن ما لتم تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي يريدها مجتمع ما.

5- إن النظام الضريبي يختلف من زمان إلى زمان، و من مكان إلى مكان، و ذلك باختلاف الظروف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية للدولة.

6- إن النظام الضريبي يتضمن أسلوب عمل واضح، و محدد من طرف القوانين الضريبية .

7\_ إن النظام الضريبي هو ترجمة ميدانية للسياسة الضريبية لأي دولة، و يعتبر أداة هامة من أدواتها.

8- يمكن أن تنفذ السياسة الضريبية بأكثر من نظام ضريبي.

\*\*\* كما يجب الإشارة إلى أن هناك اختلاف بين الأنظمة الضريبية الموجودة في الدول الشبه رأسمالية، و المتخلفة، و ما بين الأنظمة الضريبية الموجودة في الدول الرأسمالية المتقدمة انطلاقاً من مدي تنوع، و تعدد مصادر الضرائب، ففي الدول المتقدمة هناك توازن ما بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة، كما تستخدم الضريبة كأداة ممتازة من طرف الدولة .

و في هذا المجال دائماً يرى بعض العلماء أن غياب الديمقراطية يجعل جيوب المكلفين الكادحين أهم مصدر للضريبة، بينما تظل مدا خيل و ثروات الأغنياء معفية منها. (56)

(55) د يونس البطريق.د. على عباس عياد . النظم الضريبية. مرجع سابق. ص30.

(56) د.محمد الجلايلاني.النظام الضريبي السوري . <http://www.alkhaleej.ae/eco/show>

و هنا يجب الإشارة إلى انه عندما تغيب الديمقراطية لا يطبق القانون الضريبي على الجميع ولا يتم معاقبة الغشاشين، و المتهربين بشكل واضح بل يتم التساهل معهم.

**-المطلب الثاني:متطلبات نجاح و كفاءة النظام الضريبي:(57)**

نقول أن نظام ضريبي ما انه كفى، و ناجح اذا توفرت فيه ما يلي :

- 1-ترشيد الإنفاق العام، و الحد من ظاهرة الفساد، و تبذير أموال الدولة.
- 2- تخفيض معدلات الضريبة نوعا ما، و مسايرة الإصلاحات العالمية.
- 3-العمل بنظام الإعفاءات الضريبية نسبيا، و بحذر.
- 4- رفع أجور، و رواتب، و علاوات موظفي إدارة الضرائب، و تحسين مستوى معيشتهم.
- 5- العمل على إشراك العلماء، و الخبراء، و أساتذة الجامعات في مناقشة، و إثراء الأنظمة الضريبية.
- 6-برمجة دورات علمية، و ندوات، و ملتقيات لموظفي الضرائب.
- 7-تعميم استعمال أجهزة الإعلام الآلي، و المعلوماتية بالإدارات الضريبية.
- 8-زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين عن طريق الندوات، و الملتقيات، و وسائل الإعلام من اجل التوعية الضريبية.
- 9-زرع الثقة ما بين إدارة الضرائب، و المكلفين.
- 10-تشديد عقوبات صارمة تصل إلى السجن على المتهربين، و الغشاشين، و عدم الاكتفاء بالغرامات.
- 11-توفير جميع الإحصائيات، و المعلومات الضريبية إلى الباحثين، و العلماء، و وضعها تحت تصرفهم من اجل دراستها، و استنتاج حلول لها.
- 12-ضرورة إقناع المواطنين بدور الضرائب في تحقيق المنافع العامة.
- 13-تشديد الرقابة على موظفي الضرائب.

(57) د.محمد الجلايلاني.النظام الضريبي السوري . <http://www.alkhaleej.ae/eco/show>

مرجع سابق

**-المطلب الثالث:مميزات الأنظمة الضريبية في الدول المتقدمة و المتخلفة:**

**1- في الدول المتقدمة:**

تمتاز الأنظمة الضريبية في الدول المتقدمة بما يلي:

1- نظرا لوجود أجهزة إنتاج ضخمة فإنها قادرة على الاستجابة لأي تأثير للسياسة الاقتصادية، و المالية للدولة، وحتى السياسة الضريبية. و تستعمل كأداة فعالة لإحداث التوازن العام سواء في حالة التضخم، أو في حالة الركود.

2- ارتفاع الحصيلة الضريبية، أي الموارد الضريبية، وهذا بفضل ارتفاع الدخل الوطني، ودخل الفرد، و انتشار الثقافة الضريبية، و زيادة الوعي الضريبي لدى الأفراد. حيث و مازالت تعتبر الإيرادات من الضرائب أهم مصدر تستمد منه الدولة الأموال اللازمة لسداد نفقاتها العامة، وخاصة الضرائب المباشرة المفروضة على مدا خيل الأفراد والمؤسسات، وذلك راجع لارتفاع دخل الفرد، و تنوع مصادره، و تعدد الأوعية الضريبية.

3- انخفاض أهمية الضرائب غير المباشرة، و خاصة تلك المتعلقة بالأنفاق، و الرسوم الجمركية لان أغلبية هذه الدول تستورد المواد الأولية، و لو قامت برفع الرسوم الجمركية لارتفعت تكلفة إنتاجها و سوف ترهق المكلفين بالضريبة.

4- مرونة النظام الضريبي حيث انه كلما كانت نسبة الزيادة في الحصيلة الضريبية تعادل على الأقل الزيادة في مستوى الدخل الوطني نقول أن هذا النظام هو مرن، و إذا كانت نسبة الزيادة اقل نقول انه غير مرن، أو جامد، و يتطلب اصطلاحات، وتعديلات، و أن أغلبية الدول المتقدمة هي ذات أنظمة ضريبية مرنة نتيجة ارتفاع مستوى الدخل الوطني، و انتشار الوعي الضريبي لدى المكلفين، و وجود إدارة ضريبية كفؤة (58).

**2. في الدول النامية : تمتاز الأنظمة الضريبية في الدول النامية بما يلي :**

1- انخفاض مستوى الدخل، و نقص مصادر التمويل، و ضعف هياكل الإنتاج.

2. انخفاض معدل الاقتطاع الضريبي نتيجة انخفاض مستوى الدخل الوطني، و الدخل الفردي و عدم كفاءة الإدارة الضريبية، و وجود تهرب، و غش ضريبي كبير.

(58) إبراهيم ريج. مجلة الأحداث الاقتصادية. عدد 44. فيفري 1990. ص 20- 21.

3- ارتفاع حصيلة الضرائب غير المباشرة مقارنة مع الضرائب المباشرة، حيث أن مستوى الضرائب المباشرة قليل جدا بسبب قلة المداخل، والأرباح المحققة من طرف الأفراد، والمؤسسات هذا من جهة، و من جهة أخرى سهولة تحصيل الضرائب غير المباشرة، و عدم شعور المكلفين بها نظرا لاختفائها في ثمن السلعة، و يصعب التهرب منها حيث تمثل الضرائب الغير مباشرة 60 % إلى 80 % من مجموع الجباية العادية مما يصعب تحقيق العدالة الاجتماعية خاصة، و إن اغلب السلع الاستهلاكية فيها ضريبة غير مباشرة (59).

4- وجود نظام ضريبي غير مرن.

5- الاعتماد على الرسوم الجمركية لحماية منتوجاتها الوطنية الرديئة النوعية من منافسة البضائع الأجنبية الرفيعة النوعية .

المطلب الرابع: علاقة النظام الضريبي بمختلف الأنظمة:

- الفرع الأول: علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي:

إن النظام الاقتصادي السائد في دولة ما يؤثر تأثيرا بالغا على النظام الضريبي الموجود في تلك الدولة، و عموما يمكن التمييز ما بين نوعين من الأنظمة الاقتصادية :

- النظام الاقتصادي الاشتراكي أو المخطط .

- النظام الاقتصادي الحر أو الرأسمالي.

1- يقوم النظام الاشتراكي المخطط على مبدأ الملكية الجماعية لوسائل الإنتاج، و هدف تحقيق المصلحة العامة قبل المصلحة الخاصة (الربح) و ما يتميز به هذا النظام هو:

- تستخدم الضريبة من طرف الدولة لتحقيق التوازن بين مداخيل الأفراد.

- تستخدم الضريبة للتحكم في السلع الاستهلاكية، و حماية المؤسسات الوطنية من المنافسة.

- تزداد أهمية الضرائب غير المباشرة، و تقل أهمية الضرائب المباشرة.

2- أما النظام الرأسمالي فيقوم على الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج، و دور الدولة المحدود، وتترك الحرية للأفراد. و ما يتميز به النظام الضريبي في مثل هذا النظام هو:

(59) إبراهيم ريج. مجلة الأحداث الاقتصادية . مرجع سابق. ص 21.

- يعمل النظام الضريبي على المساهمة في تحقيق النمو الاقتصادي عن طريق التحفيزات الضريبية (الإعفاءات) وتوجيه الموارد الاقتصادية اتجاه الأنشطة التي تحقق النمو الاقتصادي. - يقوم النظام الضريبي بتحقيق الاستقرار الاقتصادي كون هذا النظام يمتاز بالتقلبات الاقتصادية.

- يمتاز هذا النظام بطغيان الضرائب المباشرة على الضرائب غير المباشرة، و هذا نتيجة ارتفاع الدخل الوطني ،و مستوى دخل الفرد الواحد.

- الفرع الثاني: علاقة النظام الضريبي بالنظام السياسي :

إن النظام الضريبي لأي دولة من الدول يتأثر بالنظام السياسي، و بالفلسفة السياسية التي تعتقها تلك الدولة. بل الأكثر من ذلك هو أن النظام الضريبي يصاغ حسب أهداف السلطة السياسية ونظام الحكم. كذلك فإن الظروف السياسية التي تمر بها أي دولة تؤثر على النظام الضريبي . ويتجلى هذا التأثير في :

-قيام نظام الحكم بمنح إعفاءات ضريبية لفئة معينة، أو لنشاط معين دون الآخر.

-استعمال الرسوم الجمركية كأداة ما بين الدول.

-استعمال الضريبة كأداة في وقت الحروب و الأزمات.

-الفرع الثالث: علاقة النظام الضريبي بمستوى التقدم الاقتصادي :

ما هو معلوم هو أن الأنظمة الضريبية تختلف من دولة إلى دولة، و من زمن إلى آخر، و من نظام إلى نظام، وذلك باختلاف مستوى التقدم الاقتصادي، و في هذا المجال قام العديد من العلماء بعدة دراسات لقياس العلاقة ما بين مستوى التقدم الاقتصادي، و النظام الضريبي و أهم هذه الدراسات ما قام به كل من:

مسجريف Mas Grave - هنريكس Hinricks - جوود Goode .

و من خلال دراساتهم تبين أن: (60)

(60) د. يونس احمد الطريقي.د. سعيد عبد العزيز عثمان. النظم الضريبية. مدخل تحليلي مقارنة. مرجع

سابق. ص 34\_35\_36 .

\* في المراحل الأولى للتنمية يكون معدل الضرائب الغير المباشرة منخفض مقارنة مع الضرائب المباشرة، و مع زيادة وتيرة التنمية تزداد أهمية الضرائب غير المباشرة ثم تليها زيادة في الضرائب المباشرة. فمثلا في الدول المتقدمة التي يرتفع فيها مستوى الدخل الفردي نجد الغلبة للقطاع الصناعي، لذلك نجد ارتفاع حصيللة الضرائب المباشرة، و خاصة ضرائب الدخل، أما في الدول النامية التي تتميز بانخفاض مستوى دخل الفرد، فنجد الغلبة للقطاع الزراعي الاستخراجي، و بالتالي فان حصيللة الضرائب المباشرة منخفضة نتيجة قلة الدخل، و بالمقابل نجد ارتفاع للضرائب غير المباشرة خاصة الرسوم الجمركية.

#### -الفرع الرابع:علاقة النظام الضريبي بالاستقرار الاقتصادي :

لا يمكن لأي دولة من الدول بلوغ التنمية المنشودة دون أن يكون هناك استقرار اقتصادي، وإن النظام الضريبي يلعب دورا فعالا في تحقيق الاستقرار الاقتصادي و يتجلى ذلك من خلال:

\*\* إن الاستقرار الاقتصادي هو الاستخدام الكامل، و السليم للموارد الاقتصادية دون أي كساد اقتصادي، أو أي تضخم. ففي حالات الانكماش يقوم النظام الضريبي بزيادة الإعفاءات الضريبية، و تخفيف معدلات الضرائب، هذا من اجل تحفيز الأفراد، و المؤسسات على زيادة الاستهلاك، و زيادة الاستثمار، و بالتالي زيادة الدخل القومي. كذلك يجب الرفع من معدلات الرسوم الجمركية على السلع المحلية، و خلق فرص استثمارية للمؤسسات الناشئة.

أما في حالات التضخم فيجب القيام بزيادة معدلات الضريبة، خاصة على الدخل، و فرض ضرائب جديدة، و زيادة درجة التصاعدية في فرض الضرائب، كذلك يجب تخفيض معدل الضرائب على السلع المستوردة خاصة الضرورية منها حتى يزداد حجم السلع المستوردة في السوق، و ينخفض الطلب على السلع المحلية من اجل التقليل من ارتفاع الأسعار، و هذا كله يؤدي إلى التقليل من حجم الطلب الكلي، و من حجم التضخم (61) .

(61) د . يونس احمد الطريوق د. سعيد عبد العزيز عثمان . النظم الضريبية. مدخل تحليلي مقارنة. مرجع سابق. ص 122 -123.

## خاتمة الفصل الأول:

أخيرا يمكن القول انه من خلال استعراضنا لمفهوم الضرائب، وأنواعها، وكيفية فرضها وجبايتها، ودورها من جهة، و من جهة أخرى لمفهوم النظام الضريبي، و مقومات نجاحه في أي دولة. فإننا قد مهدنا الطريق للقارئ، و وفرنا له فرصة فهم ظاهرة التهرب، والغش الضريبي، والتي لا يمكن فهمها، و التعمق في أسبابها، و أشكالها دون أن يكون للقارئ دراية بكل الجوانب المتعلقة بالضريبة، و النظام الضريبي . وهذا نظرا لكون الضريبة أصبحت حاليا إحدى المصادر الأساسية للتمويل، و إحدى الوسائل الفعالة للتأثير في الحياة الاقتصادية، والاجتماعية، و توجيه النشاط الاقتصادي.

و تعتبر الحصيلة الضريبية أهم المؤشرات لقياس مدى تقدم، أو تخلف الدولة .لذا يجب الاهتمام بهذا المصدر خاصة، و أننا نعلم أن إيرادات الجباية البترولية هي إيرادات زائلة ومعرضة للتقلبات العالمية، و هنا يجب الإشارة إلى انه لا يمكن الاهتمام بهذا المصدر دون التطرق إلى الظواهر التي تقلل منه، و تقضي عليه، و من أهم هذه الظواهر ظاهرة التهرب، و الغش الضريبي، و التي سوف نتطرق إليها في الفصل الموالي إن شاء الله .



الفصل الثاني:  
دراسة ظاهرة التهرب، والغش الضريبي.

## مقدمة الفصل الثاني:

تعتبر ظاهرة التهرب، و الغش الضريبي من أهم انشغالات علماء المال، و المشرعين، و ذلك نظرا لخطورة هذه الظاهرة، و آثارها المدمرة لاقتصاديات الدول. و أن هذه الظاهرة ليست حديثة بل ظهرت بظهور الضريبة، و تطورت بتطورها عبر التاريخ. كما أنها ليست حكرا على الدول النامية فقط بل نجدها حتى في الدول المتقدمة لكن بدرجات أقل.

و إن التهرب الضريبي بصفة عامة هو انتهاك للقواعد، و الأسس التي تقوم عليها التشريعات الضريبية، كما يعد انتهاك لمبدأ العدالة، و المساواة التي نادي بها الاقتصادي آدم سميث في القواعد الضريبية الأربعة. إذن فهو معضلة جد خطيرة قد أضرت باقتصاديات الدول، و ما زالت كذلك. وهنا يجب الإشارة إلى أنه رغم الاقتراحات المقدمة لتفادي هذه الآفة الاقتصادية إلا أنهما زالت قائمة، بل الأكثر من ذلك قد استغلحت أكثر، و بشكل رهيب في السنوات الأخيرة خاصة مع تدهور الوضعية الأمنية في بعض الدول، و عدم الاستقرار السياسي، و بروزا لاقتصاديات الموازية، أما حاليا ومع ظهور العولمة، و إنظام أغلب الدول إلى المنظمة العالمية للتجارة و ظهور التكتلات العالمية فإنه إن لم تدرس هذه الظاهرة بجدية فسوف تنمو أكثر من السابق و سوف تؤدي إلى عجز ميزانيات الدول، و انهيار اقتصادياتها، و بالتالي انعدام الثقة في كيان الدولة.

لأن عدم قناعة المكلف بالتشريعات، و النصوص الضريبية، و عدم تقبله لها هو الدافع الوحيد إلى اللجوء للتهرب و الغش الضريبي، لأنه في نظره تشكل الضريبة عبئ ثقيل عليه، و تحول دون تحقيق المزيد من دخله، و ثروته لذلك فهو يعمل، و يحاول باستعمال كل الطرق، و الأساليب للتخلص منهما إما بالتهرب منها، أو إلقاء عبئها على غيره. لهذا فسنحاول في هذا الفصل إن شاء الله. أن نعطي أهم التعريفات، و المفاهيم الخاصة بالتهرب و الغش الضريبي، و نفرق ما بين مختلف أنواعه، و الأسباب الحقيقية لهذا التهرب، و أشكاله. لكن قبل ذلك يجب تحديد موقع ظاهرة التهرب و الغش الضريبي ضمن مختلف أنواع الجرائم، و مختلف أوجه الفساد، أو بتعبير آخر هل التهرب و الغش الضريبي هو نوع من أنواع الجرائم أم لا؟. هذا ما سوف نجيب عنه في النقطة الموالية.

**المبحث الأول: موقع التهرب و الغش الضريبي ضمن الأنواع الأخرى من الجرائم و الفساد:**

تعتبر ظاهرة التهرب و الغش الضريبي من أكبر العقوبات التي تقف في وجه أي دولة من الدول لتحقيق أهدافها المنشودة سواء كانت اقتصادية، أو اجتماعية، أو سياسية. و ذلك لأن هذه الظاهرة تمتص، و تستنزف قدر كبير من المداخل الضريبية، و خاصة في الوقت الحاضر أين أصبحت الضريبة من أهم الأدوات المالية التي تستخدمها الدولة لتحقيق غايتها المتمثلة في بلوغ التوازن الاقتصادي، حيث لم يعد الهدف من الضريبة مجرد هدف مالي يتمثل في تغذية خزينة الدولة بالإيرادات اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، بل أصبح هدفها هو التدخل من أجل إعادة توزيع الدخل الوطني، و توجيه الاستهلاك، و الادخار، و الاستثمار، و حماية القدرة الشرائية للمواطن، و تحقيق التوازن، و العدالة الاجتماعية بين مختلف طبقات المجتمع.

و قبل أن نعطي مفهوما دقيقا للتهرب و الغش الضريبي يجب الإشارة إلى أن موضوع التهرب والغش الضريبي يمكن أن ننظر إليه من زاويتين:

1- أن ظاهرة التهرب و الغش الضريبي هي من أهم مظاهر الفساد المالي.

2- أن ظاهرة التهرب و الغش الضريبي هي من بين أهم الجرائم المالية.

**المطلب الأول: التهرب و الغش الضريبي كمظهر من مظاهر الفساد المالي:**

إن المتتبع للأحداث الاقتصادية العالمية يرى أنه ابتداء من التسعينات (1995) أصبح موضوع الفساد من أهم المواضيع التي تشغل بال علماء الاقتصاد، و المال، و أصبح مركز اهتمام الدارسين، و العلماء، و حتى المؤسسات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك العالمي). و إن مبرر هذا الاهتمام هو تأكيد هذه المؤسسات الدولية أن المساعدات المالية التي تمنحها للدول النامية لا تستغل أحسن استغلال، و لا تعود بالمردودية على هذه البلدان نفسها، لأنها لا تصرف في ميادين إنتاجية و تنموية. بل في ميادين تبذيرية. و من أجل الحد من تنامي هذه الظاهرة ظهر ما يسمى بالحكم الراشد، أو الحكم الصالح. إذن ما هو الفساد؟

**تعريف الفساد:** لقد عرف روبرت كلينجار في كتابه (السيطرة على الفساد). الفساد على أنه : "محاولة شخص ما وضع مصالحه الخاصة بصورة محرمة، أو غير مشروعة فوق المصلحة العامة، أو فوق المثل التي تعهد بخدمتها" (62).

(62) مكافحة الفساد الضريبي. د. صخر عبد الله لجنيدي الأردن.. <http://www.lebarmy.gov.lb/article.asp>

إن نستخلص من هذا التعريف أن الفساد هو استخدام الموظف لصلاحياته الوظيفية ولأجهزة السلطة، و الإدارة من أجل قضاء حاجاته الخاصة، و بطريقة غير قانونية . إذن فالفساد يعبر عن انعدام القيم، و الأخلاق، والمثل من أجل تحقيق المصلحة الخاصة دون مراعاة مصلحة الآخرين. و قد عرف البنك العالمي الفساد على انه: " استخدام الوظيفة العامة لتحقيق منافع خاصة، أو هو الاستغلال السيئ للوظيفة العامة من أجل تحقيق مصلحة خاصة" (63) .

و من أهم العوامل التي تؤدي إلى ظهور الفساد و تناميها :

1- ضعف المؤسسات المدنية (المجتمع المدني)، و النفوذ الواسع لأصحاب المناصب العليا و السامية.

2- تدني مستوى الدخل لدى موظفي الدولة، و انتشار الفقر لدى أغلب فئات المجتمع.

3- انعدام أجهزة المراقبة، و تهميش رجال القضاء، و انعدام العدالة، و عدم معاقبة المسؤولين الكبار المتورطين في عملية الفساد، و نهب المال. و من أهم أنواع الفساد نجد :

- الفساد الكبير

- الفساد الصغير

- الفساد الإداري

- الفساد المالي

- الفساد السياسي

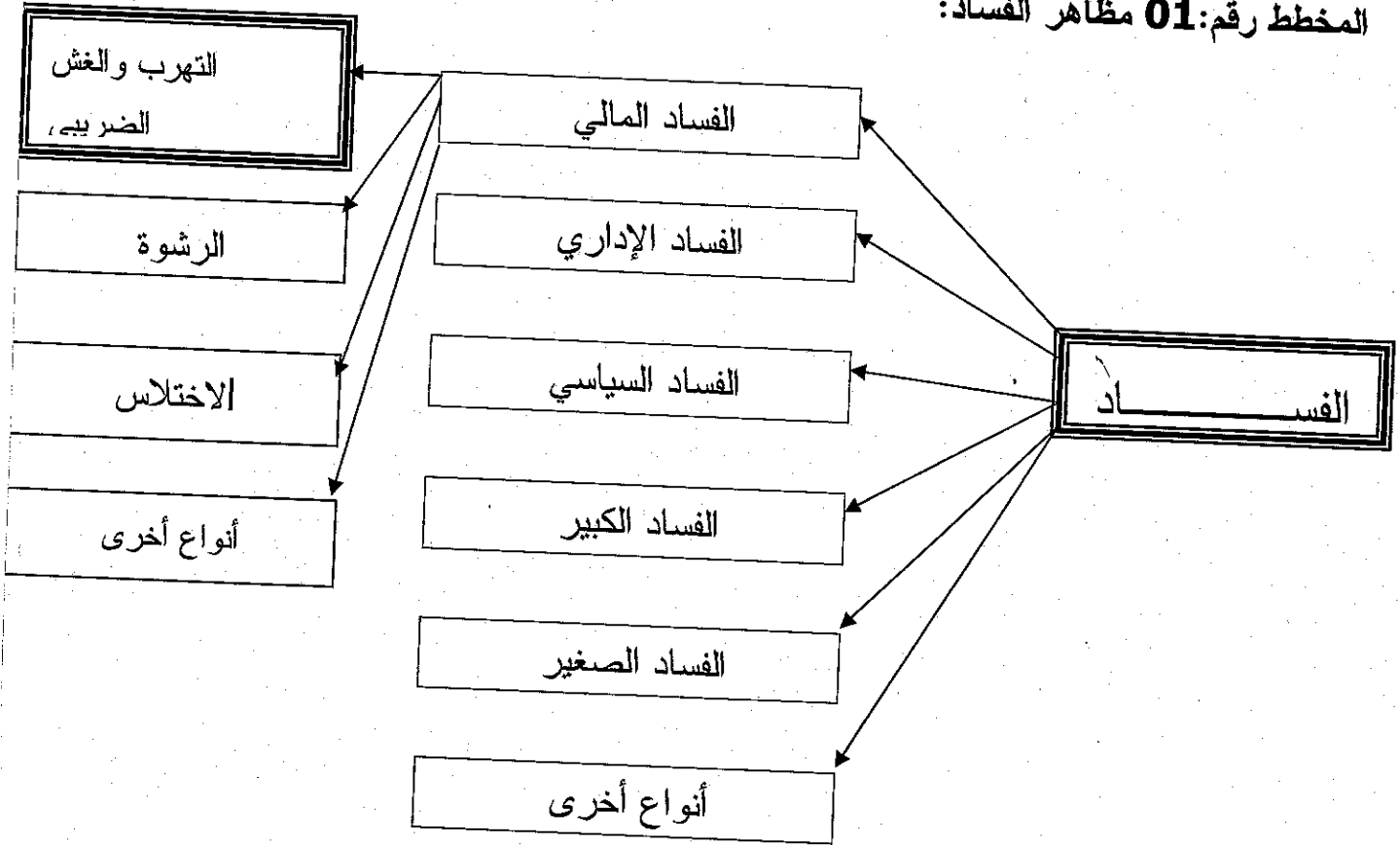
و الفرق ما بين الفساد الكبير، و الفساد الصغير هو أن الفساد الكبير يمس المسؤولين الكبار وأصحاب السلطة الذين يريدون المزيد من الأرباح السريعة، و السهولة، أما الفساد الصغير فيمس عادة موظفي الإدارة، و البنوك، و بعض المدراء، و لا يتجاوز الحاجة، و صعوبة المعيشة و ينتشر خاصة في مراحل التحول من الاقتصاد الموجه إلي اقتصاد السوق.

أخيرا يجب الإشارة إلي أنه من أهم أوجه الفساد المالي نجد: العمولات، الرشاوى، التهرب والغش الضريبي.

(63) شبكة العراق الثقافية. الفساد. 17/01/2006. بشير مصيطفى. <http://www.mfhoum.com/press/seifsmar2001>

و المخطط التالي يوضح لنا مظاهر الفساد. (64)

المخطط رقم: 01 مظاهر الفساد:



(64) المخطط أعلاه من إعداد الطالب بالاعتماد على المراجع السابقة.

### المطلب الثاني: التهرب و الغش الضريبي كمظهر من مظاهر الجريمة المالية:

إن الجريمة بصفة عامة هي خروج عن النظام العام، أو هي شذوذ يمارسه الخارجون عن القانون. و إن الإجرام المنظم يعد من أخطر الجرائم التي تمس المجتمعات، و تتخر الاقتصاد الوطني. و هذا إلي جانب جرائم العنف، و الجرائم الاقتصادية.

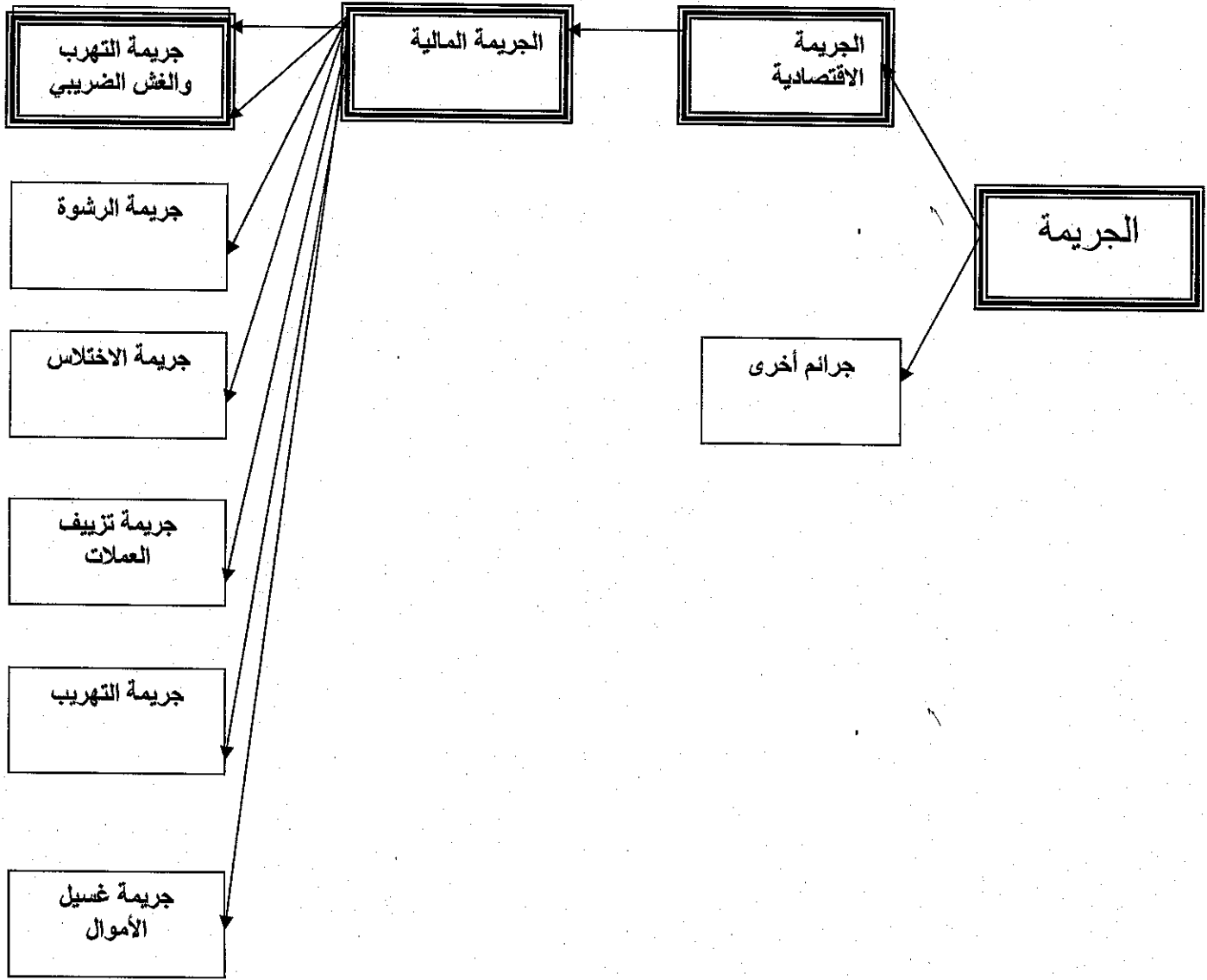
### تعريف الجريمة الاقتصادية:

تعرف الجريمة الاقتصادية بأنها فعل، أو امتناع ضار له مظهر خارجي يخل بالنظام الاقتصادي، والائتماني للدولة، و بأهداف سياستها الاقتصادية يحضره القانون ، و يفرض عليه عقابا. أو هي كل فعل، أو امتناع من شأنه المساس بسلامة البنيان الاقتصادي. و تعد الجرائم الاقتصادية بأنواعها المختلفة أكثر تأثيرا، و خطرا على برامج التنمية، و التقدم الاقتصادي لأي مجتمع (65).

إن الجريمة الاقتصادية تصيب اقتصاد الدولة بالشلل، و عدم القدرة علي اتخاذ القرار الاقتصادي، و الجريمة الاقتصادية لها عدة مظاهر أهمها الجريمة المالية، و تعتبر ظاهرة التهرب و الغش الضريبي من أهم الجرائم المالية شأنها شأن جريمة غسل الأموال. و في العصر الحاضر عصر العولمة، و ازدياد الترابط الالكتروني، و الاعتماد المتزايد علي الاتصالات في تسيير الأعمال الاقتصادية، و ظهور الشركات المتعددة الجنسيات، و الشركات العابرة للقارات قد ساهم كله في بروز جرائم اقتصادية جديدة، و تمتاز بعالميتها، و عبورها للحدود الوطنية و إنها تتفد عن بعد.

(65) د. خالد سعود البشر. الجريمة الاقتصادية و طرق مكافحتها. <http://www.almadapaper.com/sub>.

و المخطط التالي يوضح لنا أنواع الجرائم: (66)  
المخطط رقم: 02 أنواع الجرائم:



الآن وبعد أن رأينا موقع ظاهرة التهرب والغش الضريبي ضمن أنواع الفساد، والجرائم الاقتصادية. نعطي مفهوم التهرب والغش الضريبي والفرق بينهما .

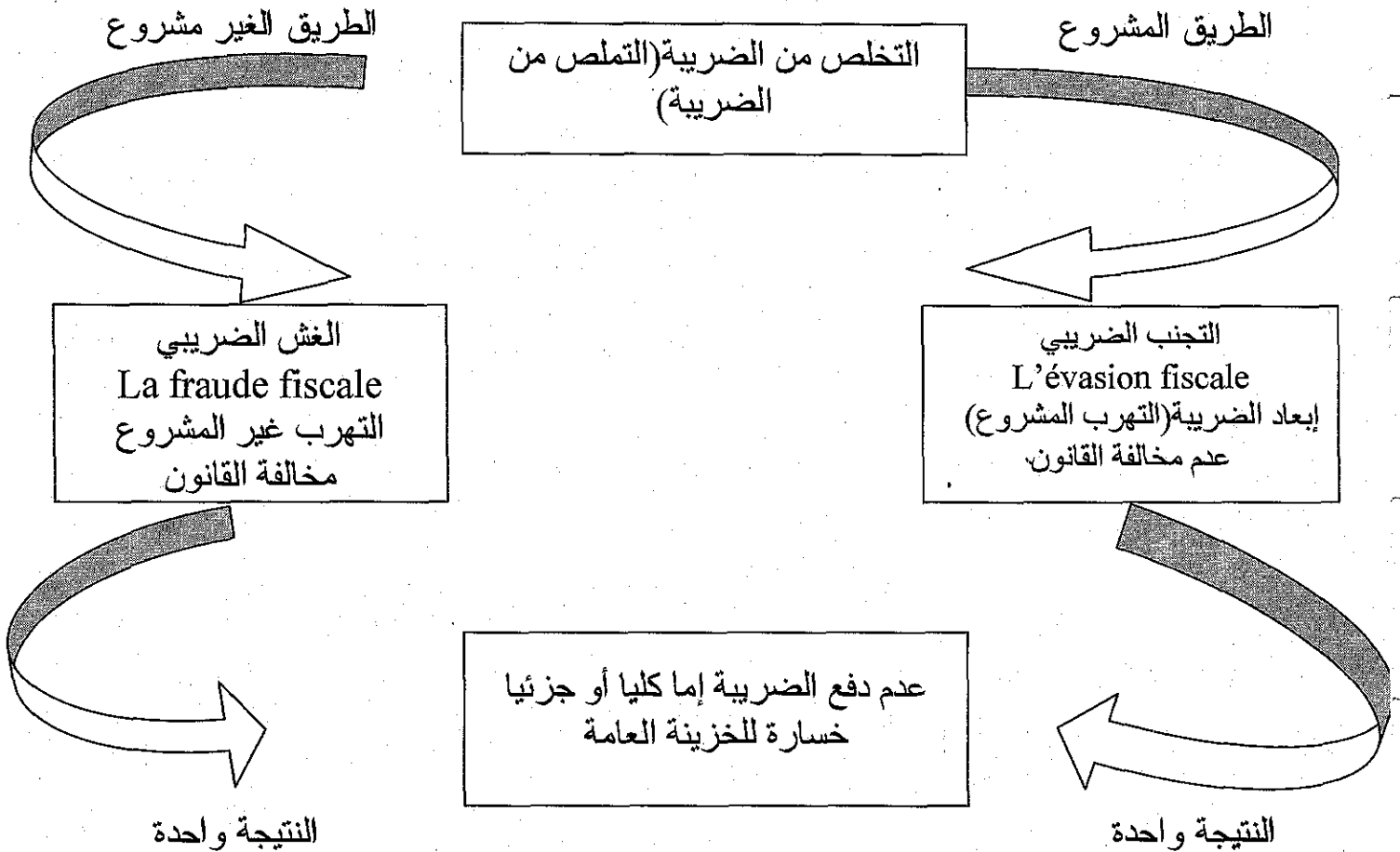
(66) المخطط أعلاه من إعداد الطالب بالاعتماد على المراجع السابقة.

المبحث الثاني: مفهوم التهرب و الغش الضريبي وأنواعهما:

مقدمة المبحث:

من أبرز المشاكل، و الصعوبات التي تواجه إدارة الضرائب عند قيامها بجباية، و تحصيل الضريبة نجد مشكلة التهرب و الغش الضريبي. ان ما هو المقصود بالتهرب و الغش الضريبي ؟ و هنا يجب أن نوضح أنه رغم تعدد تعاريف، و مفاهيم، و آراء العلماء، و فقهاء الجباية حول مفهوم التهرب و الغش الضريبي فما زالت هذه الظاهرة غامضة، و الدليل على ذلك هو عدم وجود تعريف دقيق، و شامل للتهرب الضريبي و الغش الضريبي، و حتى في النصوص القانونية لا نجد مفهوم هذه الظاهرة. لهذا فسوف نحاول أن نعطي التعاريف، و المفاهيم التي أتت بها بعض العلماء، و في الأخير نستنتج تعريفا لهذه الظاهرة . و قبل الشروع في هذه التعاريف نعطي المخطط التوضيحي التالي لتبيان نقطة الانطلاق، و التفرقة ما بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي حتى تكون التعاريف، و المفاهيم الخاصة بالنوعين واضحة و دقيقة.

المخطط رقم: 03 التفرقة ما بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي





**المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي (التخلص من الضريبة . التملص من الضريبة):**

إن الضريبة أصلاً تمثل عبئاً مالياً ثقيلاً على المكلف، لذا فإنه يحاول جاهداً، و باستخدام جميع الطرق، والأساليب، و التقنيات لمقاومتها، إما بنقل عبئها إلى شخص آخر، مثل ما يحدث في الضرائب غير المباشرة، كالرسم على القيمة المضافة TVA، و إما بالتخلص منها بصورة جزئية، أو كلية. و إن السبب الأساسي الذي يجعل المكلف يحاول التخلص من الضريبة واضح و هو انه دائماً يشعر أن الضريبة تقف أمامه في استثمار دخله، و أنها تستنزف ثروته، و لا تعود عليه بمنفعة خاصة، هذا من جهة، و من جهة أخرى فإنه أحياناً يحس المكلف بضغط ضريبي أو ثقل ضريبي، خاصة عندما ترتفع معدلات الضريبة، أو عندما تتراكم على المكلف الديون، و تصل إلى مبالغ ضخمة. هنا لم يبق أمام المكلف إلا أسلوب واحد، وهو النطال و الكفاح من أجل التخلص من الضريبة. إذن ما هو المقصود بالتخلص من الضريبة؟

\* يقصد بالتخلص من الضريبة، أو ما يسمى بالتملص من الضريبة، أو ما يسمى عموماً بالتهرب للضريبي لدى بعض الكتاب: هو أن يتمكن المكلف القانوني بالضريبة من عدم دفعها بطريقة، أو بأخرى، دون أن يلقي عبئها على شخص آخر (67).

\* و هناك من عرف التخلص من الضريبة على أنه عدم قيام الممول بدفع الضريبة الملقاة على عاتقه إما بصورة مخالفة للقانون، أو بصورة غير مخالفة للقانون (68).

\* و هناك من يرى أن التخلص من الضريبة هو ذلك السلوك الذي يحاول من خلاله المكلف بالضريبة قانوناً عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً، أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر. و لتحقيق ذلك يتخذ المكلف القانوني عدة طرق، و أساليب قد تكون مشروعة، أو غير مشروعة (69).

(67). د رفعت محجوب. المالية العامة. النفقات العامة و الإيرادات العامة. دار النهضة العربية. (د.ت).

(68). محمد سعيد فرهود. مبادئ المالية العامة. الجزء الأول. مديرية المكتبة و المطبوعات الجامعية.

(69). د. ناصر مراد. فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق. دار هومة. 2003. ص 153.

\* وهناك من يرى أن التخلص من الضريبة هو التحايل على عدم دفعها كلياً، أو جزئياً بوسائل ايجابية، كالغش الضريبي، أو بوسائل سلبية سواء عن طريق خرق النصوص القانونية، أو بمجرد الاستفادة مما فيها من ثغرات قانونية، أو بدون التعرض إليها. و هذا ما يعرف بالتجنب الضريبي أو التهرب الضريبي المشروع (70) .

\* وهناك من يرى أن التخلص من الضريبة هو جزء من الأفعال، أو السلوكات التي تؤدي في نهاية الأمر إلى معارضة الضريبة، أي رفض النظام الضريبي سواء بصفة شعورية، أو لا شعورية (71).

\* وهناك من يرى أن التخلص من الضريبة هو أن يتمكن المكلف بالضريبة من عدم دفع الضريبة المستحقة عليه دون أن يلقي عبئها على غيره (72).

من خلال كل ما قدمناه من تعاريف حول التخلص من الضريبة نستنتج أن التملص من الضريبة هو ذلك السلوك الايجابي، أو السلبي الذي يقوم به الشخص المكلف قانوناً بأداء الضريبة إلى الدولة، و الذي يكون نتيجة رفض مطلق لأداء الضريبة. و إن هذا الرفض، أو الامتناع يتجسد في أسلوبين يسلكهما، فإما أسلوب شرعي قانوني دون مخالفة القانون. و هو ما يسمى بالتجنب الضريبي، حيث يستغل الثغرات القانونية الموجودة في القوانين الضريبية، وأما الأسلوب غير الشرعي، وغير القانوني. و هو ما يطلق عليه بالغش الضريبي الصريح، و العلني . لكن كلا من الأسلوبين نتيجتهما واحدة. و هو الامتناع عن دفع الضريبة، و حرمان الخزينة العمومية من إيرادات عامة . أو كما يقول المثل تعددت الأسباب و الموت واحد.

(70) د. محمد مبارك مجيد. ضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية. د-م. 1965-1966. ص 462.

(71) Amadou .N YARO professeur direction générale du centre d'enseignement à distance de ougadogo [tion@fasonet.bf](mailto:tion@fasonet.bf)

(72) بولخوخ عيسى. المراقبة الجبائية. رسالة ماجستير. 2003-2004. ص 1-2 .

### المطلب الثاني: أشكال وأنواع التهرب والغش الضريبي:

يمكن أن يتخذ التملص من الضريبة، أو كما يسمى عموماً التهرب الضريبي عدة أشكال لكن من أهم هذه الأشكال نجد ما يسمى ب:

-التجنب الضريبي، أو ما يطلق عليه التهرب الضريبي المشروع، و الذي يحدث دون قيام المكلف بالضريبة بانتهاك القانون.

\_ الغش الضريبي، أو ما يطلق عليه التهرب الضريبي غير المشروع، و الذي يحدث عند قيام المكلف بالضريبة بانتهاك القانون.

\_ التهرب الضريبي الدولي، و هو من اخطر أنواع التهرب الضريبي.

### الفرع الأول: التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي): LÉVASION FISCALE:

يقصد بتجنب الضريبة أن يتخلص المكلف القانوني بالضريبة من دفعها دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم (73). كما يرى بعض المفكرين أن التهرب المشروع هو حالة لجوء المكلف إلى عدم مزاوله النشاط المستوجب لدفع الضريبة. كما يقوم بالاستفادة أحياناً من ثغرات أو قصور في القوانين الضريبية (74).

كما يرى البعض الآخر أن التجنب الضريبي هو أن يتخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي دون مخالفته للنصوص القانونية، و بالتالي لا يمكن ملاحقته، أو فرض أية عقوبة عليه .

و هناك من يري أن التهرب الضريبي المشروع هو التهرب الذي لا يمس القانون، أي إن المكلف يكون في موقف سليم من الناحية القانونية . لكنه فعلياً يعتبر متهرب من الضرائب باستغلاله للثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي المعمول به (75).

(73) د. ناصر مراد. فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق. مرجع سابق. ص 154.

(74) د. محمد مبارك مجيد. ضرائب و تطوير اقتصاديات الدول الغربية. مرجع سابق. ص 463.

(75) د نوزاد عبد الرحمان .د. منجد عبد اللطيف الخشالي. المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة.

مرجع سابق ص 117 .

و هناك من يرى أن التهرب الضريبي المشروع هو قيام المكلف بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة عن طريق امتناعه عن القيام بالنشاط الذي يؤدي إلى خضوعه للضريبة عن طريق استفادته من بعض الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي حتى يستطيع أن ينفذ من إحداها، و يجد لنفسه مخرجا قانونيا لتجنب الضريبة، أو يخفف من وعائها. و تجنب الضريبة هو أمر مشروع لا يؤاخذ عليه القانون. (76)

كما عرفه البعض الآخر على أنه أن يتمكن المكلف القانوني من الضريبة بالتخلص من دفعها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية القائمة (77).

كما عبر عنه: A.MARGAIRAZ " لكن هذا النوع من التهرب مهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر، و غياب الضمير الاجتماعي" (78).

كما يرى هذا المفكر أن التهرب المشروع هو الاستعمال الإرادي للوضع غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية الإدارية (79).

كما يرى: M.DUVERGET انه التهرب من الضريبة بالاعتماد على القانون (80). أما J.C.MARTINEZ فيرى أن التهرب الضريبي المشروع هو فن تجنب الوقوع في مجال جاذبية القانون (81).

كما يرى **brard** سنة 1998 أن في التهرب الضريبي المكلف يستعمل القانون الجبائي ليتملص من الضرائب وأعطى مصطلح التسيير الجبائي **la gestion fiscale** والتعظيم الجبائي **optimisation fiscale**.

كما عرف **barilari** و **drape** سنة 1992 أن التهرب الضريبي والغش الضريبي تجمعهما خصائص مشتركة هي أن كلا منهما يعتبران ربحا للمكلف وكلاهما يهدفان إلى تخفيض الديون الجبائية.

الأدلة الإجرائية والتعليمات . <http://www.tax.cov.ye/arshadiah> (76)

(77) Paul Marie Gaudent ; Précis de Finances publiques, Edition Montchrestien, Paris 1970, p 134.

(78) André Margairaz, La Fraude Fiscale et ses succédanées, collection de la nouvelle école de Lausanne, Suisse, 2 éme édition corrigé, p 132 .

(79) André Margairaz, op. Cit. p 125.

(80) M .duverget Finance publique, PUE Paris .1965, p 64 .

(81) J.C.MARTINEZ. LA Fraude Fiscale ; PUE, France, novembre 1990, p85.



إن من خلال كل هذه التعاريف، و المفاهيم الخاصة بالتهرب الضريبي المشروع، أو كما يسميه البعض التجنب الضريبي نستنتج أن :

التهرب الضريبي المشروع هو أن يتمكن المكلف من أداء الضريبة في نظر الإدارة الضريبية من التخلص منها نتيجة استفادته من بعض الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي دون أن يخالف النصوص القانونية ، حيث أن المكلف حر في تصرفاته و التي أقرها له الدستور. فالقانون لا يفرض على الفرد ممارسة هذا نوع من النشاط دون الآخر. لهذا فإن المكلف لا يسأل عن تصرفه هذا ما دام لم ينتهك، أو يحتال على القانون. فمثلا الشركة حرة في اختيار مقرها التي ترى فيه منفعة من حيث الامتيازات الضريبية، أو امتناع الفرد عن استهلاك هذا النوع من السلع حتى لا يدفع الضريبة على الاستهلاك. كذلك يتجنب الفرد الضريبة في حالة استغلاله للثغرات القانونية مثل قيام الشخص عندما يكون حيا بتوزيع ثروته على الورثة في شكل هبات لكي يتجنب الضريبة على التركات ، و هنا لم يقوم هذا الفرد بمخالفة القانون، و لكنه استفاد من قصور في النصوص القانونية. فبالرغم من سوء نيته فإنه في نظر القانون لا يعاقب، و لا يتابع لهذا فأحسن وسيلة لمحاربة هذا السلوك هو قيام المشرع بسد هذه الثغرات و مراجعتها .

و ما يلاحظ في هذا النوع من التهرب هو أن المكلفين خاصة الأغنياء منهم، و أصحاب الجاه والنفوذ يبتكرون وسائل متعددة لتجنب دفع الضريبة بصورة قانونية يصعب اكتشافها، ومكافحتها، ويستعين هؤلاء بأصحاب الخبرة سواء من طرف موظفي الضرائب، أو رجال القانون لأنهم ادري بهذه النصوص القانونية، و ما تحتويه من نقائص، و فجوات قبلما تكتشف من طرف الأغلبية، و بالتالي يلجأون إليها كل الناس و تصبح طريقة مفضوحة من طرف إدارة الضرائب. ادن فالمكلف بالضريبة في هذا النوع من التهرب الضريبي يستخدم نوع من البراعة (الشطارة) للتخلص من الضريبة المفروضة عليه دون أن يدوس، أو يخرق و لا مادة من قانون الضرائب وما يلاحظ هو أن وجود هذا النوع من التهرب في المجتمعات إنما يدل على نقص الوعي الضريبي، و انعدام الثقافة الضريبية لدى أفرادها.

و من زاوية أخرى نستطيع القول أن التهرب الضريبي المشروع يقع عندما يمتنع المكلف بالضريبة عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة(\*) (Le fait générateur de l'impôt)

مثل الامتناع عن استيراد السلع، و البضائع المفروضة عليها رسوم جمركية مرتفعة .  
و أخيرا نقول أن عملية التهرب الضريبي بصفة عامة لا يمكن أن نقول عنها أن هناك تهرب مشروع و تهرب غير مشروع، لان مصطلح التهرب المشروع، أو القانوني يوحي لعامة الناس أن هذا النوع من التهرب هو معترف به من طرف القانون، و يشجعه، و يباركه، و يزكيه. لكن في حقيقة الأمر فان هذا النوع من التهرب هو الآخر منبوذ من طرف القانون لان نتيجته واحدة و هي حرمان الخزينة العمومية من الاستفادة من إيرادات ضريبية هامة. لهذا فبعض الكتاب يسمون هذا النوع من التهرب بتهرب النية، لأنه يعتمد على وسائل غير مخالفة للقانون. فمثال الكتاب الفرنسيون و البريطانيون يطلقون عليه اسم التجنب الضريبي أما الكتاب الايطاليون يطلقون عليه الإبعاد الضريبي.

---

(\*) الواقعة المنشئة للضريبة هي الحدث المنشئ للضريبة، أو السبب المنشئ لها .

## الفرع الثاني: التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي) LA FRAUDE FISCALE

يجب الإشارة إلى أنه لا يوجد تعريف دقيق واضح، و شامل، و متفق عليه بإجماع كل العلماء بل نجد هناك العديد من التعاريف تختلف باختلاف تخصصات المفكرين، و العلماء، و باختلاف انتماءاتهم، وانه يصعب إعطاء تعريف دقيق للغش الضريبي لكننا سنحاول إعطاء أهم التعاريف الخاصة بهذا النوع والتي يمكن تلخيصها فيما يلي :

1- يرى الكاتب A.MARGAIRAZ أن: الغش الضريبي هو التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل (82).

2- أما LUCIEN MICHEL فيرى أن الغش الضريبي هو المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضريبة و تخفيض أساسها (83).

3- و يرى CAMILLE ROSIER أن: الغش الضريبي يحتوي على كل الحركات المادية و كل التدابير، و المناورات، و الترتيبات التي يلجأ إليها المكلف، أو غيره من أجل التخلص من دفع الضريبة (84).

4\_ و يرى B.NAVATTE و O.BOUE أن: التهرب الضريبي هو الغش الضريبي، و انه غير قانوني، و فيه يقوم المكلف بتجنب الضريبة باستغلال كل الثغرات القانونية (85).

5- أما EGUILMARDE و PILON فلم يميزا ما بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي ما دام كلاهما يؤثران سلبيا على الإيرادات العامة للدولة (86).

6- ويرى الأستاذ عبد المنعم فوزي أن: الغش الضريبي يتضمن مخالفة قانون الضرائب فتندرج تحته بذلك كل طرق الغش المالي و ما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى الأساليب الاحتيالية للتخلص من أداء الضريبة (87).

(82) André Margairaz .OP.Cit, p 116.

(83) Lucien Michel, Traité de politique fiscale, édition PUE paris. 1996, p 84.

(84) Camille Rosier, la fraude fiscale, France, juin 1989 .p 94.

(85) كمون عبد الرحمان. ظاهرة الغش و التهرب الضريبي. مذكرة ماجستير. 1999-2000 ص35.

(86) نفس المرجع أعلاه ص 34.

(87) د. عبد المنعم فوزي . المالية العامة و السياسات المالية. الطبعة 1. منشأة المعارف الإسكندرية. 223



- 7- أما الأستاذ حسن العرباوي، و د. جلال كبير فيرون أن: التهرب الضريبي غير المشروع هو الذي يتضمن مخالفة القانون، و يندرج تحت هذه الصورة كل طرق الغش المالي سواء في تحديد الوعاء أو عند التحصيل<sup>(88)</sup>.
- 8- و يرى PIERRE BELTRAME أن: الغش الضريبي هو مخالفة القانون الضريبي بهدف التهرب من الضريبة أو تخفيض مبلغها هذا من جهة الفكر الفرنسي<sup>(89)</sup>.
- 9- و يرى د. محمد عباس محرزي أن: الغش الضريبي هو تلك السلوكات، و التصرفات التي تتم بهدف التحايل و تجنب أداء الضريبة، و هذا خارج إطار القانون<sup>(90)</sup>.
- 10- و يرى الأستاذ: حميد بوزيدة أن: الغش الضريبي هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة و العمدية لأحكام القانون الضريبي بهدف عدم دفع الضرائب المستحقة عليه<sup>(91)</sup>.
- وهناك من راو أن الغش الضريبي هو التخلص من الضريبة و إعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضل.
- و هناك من رأي أن الغش الضريبي هو اقتناع المكلف الذي توفرت فيه شروط الخضوع عن الوفاء بالتزاماته، كامتناعه عن تقديم بيان لدخله، أو تقديم بيان كاذب و غير صحيح<sup>(92)</sup>.

(88) أ. حسن العرباوي و د. جلال كبير المالية العامة. جمهورية مصر العربية 1994 ص 40.

(89) PIERRE BELTRAME. L'impôt, édition M.A, 1987 p 185.

(90) د. محمد عباس محرزي. اقتصاديات المالية العامة . مرجع سابق ص 317.

(91) د. حميد بوزيدة - الضريبة و انعكاسات على الاقتصاد الجزائري. مرجع سابق. ص 40.

(92) د. أحمد جامع. علم المالية. فن المالية العامة. دار النشر العربية. القاهرة. 1975. ص 246.

- و هناك من يرى أن الغش الضريبي هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا بإتباع طرق، وأساليب مخالفة للقانون و تحمل طابع الغش و غيره<sup>(93)</sup>.
- و هناك من يرى أن الغش الضريبي هو كل حركة مادية، و كل التدابير، و المناورات التي يلجأ لها المكفون أو الغير للتخلص من الضرائب، و المساهمات<sup>(94)</sup>.
- و هناك من يرى أن الغش الضريبي هو كل من تخلص، أو حاول التملص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب، أو الرسوم التي يخضع لها، أو تصفيتها كليا أو جزئيا<sup>(95)</sup>.
- و هناك من رأى أن الغش الضريبي هو الخرق المباشر عن عمد أو غير عمد للقوانين الجبائية بهدف التخلص من الضريبة<sup>(96)</sup>.
- كما يرى brard أن تاريخ الضرائب يبين لنا أن الغش الضريبي عرف في كل الحقبات الزمنية، وفي كل البلدان. وان موضوع الغش الضريبي هو موضوع جد معقد لذا يجب دراسة سلوكات الأفراد، والمحيط الجبائي، وتأثيره على سلوك الأفراد. ويرى أن الغش هو سلوك رفض الضريبة. كما أن تسربات الضريبة على شكل غش تساهم في تخفيض الإيرادات الجبائية من جهة، ومن جهة أخرى تساهم في زيادة احتياجات الدولة للموارد، وهنا تظهر أهمية دراسة السلوكات الضريبية.
- ويرى landskroner و paroush swary سنة 1990 أن الغش الضريبي هو بمثابة استثمار خاسر، وذلك في حالة اكتشافه عند إجراء المراقبة لأنه سوف يعاقب.
- وحسب الدراسة التي قام بها allingham و sandmo سنة 1972 رأى أن العقوبات تلعب دورا مهما، وأساسيا لقمع السلوكات الضريبية المتطرفة للمكفين<sup>(97)</sup>.

93 ) A.MARGAIRAZ.O.P CIT .P.18

(94) HABIB AYADIR.DROIT FISCAL.C.E.R CARTHAGE 1989.p.28

(95) المادة .303 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 1998.

(96) A.MARGAIRAZ.O.P CIT .P.17

(97) Pierre.beltrame.limpot.op.cit.p.187.

إن من خلال كل هذه التعاريف المقدمة، والتي كلها تخص مفهوم الغش الضريبي نستخلص أن جميع الكتاب متفقون على أن الغش الضريبي يختلف عن التهرب الضريبي المشروع. في كونه يعتبر مخالفة صريحة، و مباشرة لقانون الضرائب. فهو تخلص من الضريبة بطريقة غير قانونية و من مظاهر هذا الغش هو إخفاء المكلف لنشاطه التجاري أصلاً، أو تخفيض القيمة الحقيقية للوعاء الضريبي، أو الرفع من قيمة الأعباء الواجبة الخصم من هذا الوعاء الضريبي عند تقديم التصريحات إلى إدارة الضرائب، أو تهريب رؤوس الأموال إلى الخارج كي لا تفرض عليه ضرائب على الدخل. أو توزيع التركة على شكل هبات، أو إخفائه للسلع المستوردة حتى لا تخضع للرسوم الجمركية، أو إعلان قيمة هذه السلع بأقل من قيمتها الحقيقية، أو الامتناع أصلاً عن تقديم التصريح الضريبي، أو تقديم التصريح لكنه كاذب، أو مسك سجلات محاسبية غير قانونية ...

إن الغش الضريبي يتضمن ممارسات، و تصرفات غير مشروعة من طرف المكلف بالضريبة، أو هو حالة عدم الاحترام الإرادي للقانون الضريبي باستخدام كل الطرق، و الأساليب، و التقنيات التلبسية و الاحتيالية، و إن هذه الطرق هي دائماً متجددة من زمان إلى زمان، و من مكان إلى مكان. و كلما اكتشفت طريقة، أو تقنية، أو حيلة ما من طرف المكلفين، و أصبحت معروفة بين موظفي الضرائب كلما تم البحث و التفكير في طرق، و تقنيات وحيل أخرى بديلة للأولى. لهذا فميدانيا يصعب حصر هذه الظاهرة، و التحكم فيها بصورة دقيقة. كما يصعب إعطاء أرقام حقيقية عنها.

و في الأخير يجب أن نشير إلى أنه كي يتحقق الغش الضريبي يجب توفر عنصرين أساسيين أركانين هما :

(1) الركن المادي

(2) الركن المعنوي

و هناك من يضيف ركن ثالث و هو الركن القانوني. و سوف نتطرق إلى هذه الأركان بالتفصيل فيما يلي :

## 1) العنصر المادي: ( الركن المادي ) L'élément matériel

إن ما هو متفق عليه أنه لا جريمة بدون ركن مادي، لأنه هو المظهر الخارجي لها. وهذا العنصر هو أكثر أهمية، و يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية أو هو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يملها التشريع الضريبي (98).

إذن فالعنصر المادي هو تضليل كل أو جزء من الوعاء الضريبي بواسطة رفع التكاليف أو التقليل من الإيرادات المحققة (99).

و من أهم محاور تحقق العنصر المادي نجد:

- المبالغة في تقدير الأعباء و تكاليف الاستغلال.
- الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية.
- الإخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها أو المداخل الناتجة عنها.
- عدم مسك محاسبة منتظمة حسب التنظيم المعمول به (القانون التجاري و المخطط المحاسبي).
- و ذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جبائية محتملة.

## 2) العنصر المعنوي: ( الركن المعنوي ) L'élément Intentionnel

و هو الحالة النفسية الكامنة وراء ماديات الجريمة فلا يمكن أن يحكم على أحد بعقوبة مالم يكن قد قام بالفعل عن وعي وإرادة.

أن هذا العنصر هو الآخر جد مهم، و في نفس الوقت أكثر خطورة، لأنه يصعب إثباته. و تظهر المخالفة عندما يقوم المكلف بالضريبة بمخالفة القانون عن قصد، و بإرادته. أي أن يرتكب المكلف الفعل بسوء نية. و هذه المخالفة المرتكبة تكون عن وعي. غير أن إظهار نية الغش صعبة جدا، لأن القانون الضريبي دائما يفترض حسن نية المكلف لذا يجب على الإدارة الضريبية أن تظهر تعمد المكلف بكل وسائل الإثبات. (100)

(98) د. حميد بوزيدة. جباية المؤسسات. دراسة تحليلية. مرجع سابق ص 40.

(99) andre margairaz.op.cit.p118.

(100) د. حميد بوزيدة. جباية المؤسسات. دراسة تحليلية. مرجع سابق ص 40.

و هنا يجب الإشارة إلى انه يجب التفرقة ما بين:

- الفعل الإرادي ( المتعمد) أو القصد الجرمي **L'ACTE VOLONTAIRE** و هو سوء نية المكلف المؤدية إلى الغش الضريبي.

- الفعل اللاإرادي (غير المتعمد) أو ( الخطأ الغير مقصود) **L'ACTE INVOLONTAIRE**

و هو حسن نية المكلف أي خطأ لا إرادي، أو كما يسميها البعض خطأ بسيط ( غلطة).  
أخيرا يمكن القول أنه من خلال استعراضنا لكل هذه التعاريف، و المفاهيم الخاصة بالغش الضريبي فيمكن أن نستنتج أن الغش الضريبي هو كل الممارسات، و التصرفات، و السلوكات الغير قانونية التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة بهدف عدم دفع الضريبة المستحقة عنه كليا أو جزءا منها، و ذلك باستعماله لكل الطرق، و الأساليب، و الحيل، و المناورات، و التقنيات الممنوعة قانونيا، و التي يعاقب عليها القانون.

**(3) الركن القانوني:** و يقصد به وجود نص قانوني في الدولة يعاقب على هذه الأفعال المرتكبة من طرف المكلف. (101)

الآن و بعدما رأينا مفهوم التهريب الضريبي و مفهوم الغش الضريبي يجب أن نميز ما بين النوعين، و نعطي نقاط التشابه و الاختلاف ما بينهما، و هذا ما سوف نراه الآن.

الفرع الثالث: التمييز ما بين التهرب الضريبي المشروع و التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي):

إن التمييز ما بين التهرب الضريبي المشروع، و التهرب الضريبي الغير مشروع، أو كما يسميه البعض الغش الضريبي ليس بالأمر البسيط. و أن أغلب المفكرين يتفقون على أن ظاهرة الغش الضريبي ليست بالظاهرة الحديثة، بل ظهرت قديما مع ظهور الضريبة. أما ظاهرة التهرب الضريبي المشروع أو التجنب الضريبي فإنها ظاهرة حديثة.

و الجدول الأتي سوف نلخص فيه أهم نقاط التشابه، و نقاط الاختلاف ما بين التهرب الضريبي المشروع و التهرب الضريبي غير المشروع.

الجدول رقم: 07 نقاط التشابه و الاختلاف ما بين التهرب المشروع و غير المشروع:

نقاط التشابه	نقاط الاختلاف
1- كلا منهما عبارة عن سلوك يحاول من خلاله المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه أو التخلص منها.	1- في التهرب الضريبي يقوم المكلف بالتخلص من الضريبة دون مخالفة القانون الضريبي السائد، أما في الغش الضريبي فيقوم المكلف بالتخلص من الضريبة عن طريق انتهاك و مخالفة القانون الضريبي السائد.
2- كلا منهما يشكلان عبئا ماليا على المكلفين، و الذين يحاولون مقاومة هذا العبء و إزالته بكل الطرق.	2- لا يعتبر التهرب الضريبي جريمة مالية و لا يعاقب عنه القانون. أما الغش الضريبي فيعتبر جريمة مالية تدخل في إطار الجرائم الاقتصادية الكبيرة و يعاقب عليها القانون.

<p>3- كلا منهما يؤديان إلى حرمان الخزينة العمومية من جزء كبير من الإيرادات الضرورية لمواجهة النفقات العامة.</p> <p>3- في التهرب الضريبي يحاول المكلف دائما عدم تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، أو ما يسمى بالحدث المنشئ للضريبة، أما في الغش الضريبي فإن المكلف يحاول أما عدم تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة بإتباع كل أساليب الغش، و التحايل و التدليس كإخفاء المادة الخاضعة للضريبة، و إما عدم دفع الضريبة المترتبة عنه باستعمال كذاك أسلوب الغش، و التحايل والتدليس وهذا في حالة تحقق الواقعة المنشئة للضريبة.</p>	
<p>4- كلا منهما يعتبران آفة و سلوك غير حميد يجب على الدولة محاربتها و النضال من أجل القضاء عليهما بكل الوسائل.</p> <p>4- في التهرب الضريبي أكبر نسبة من الحلول و القضاء على هذه الظاهرة تعود إلى المشرع عن طريق مراجعة القانون الضريبي، و محاولة سد الثغرات الموجودة فيه. أما في الغش الضريبي فإن أكبر نسبة من الحلول تعود إلى المكلف بالضريبة نفسه و ذلك باصلاح و تقويم سلوكه.</p>	
<p>5- كلا منهما يعتبران انتهاك لمبدأ العدالة الضريبية التي نادي بها الاقتصادي آدم سميث.</p> <p>5- في التهرب الضريبي يتوفر العنصر المعنوي فقط و هو سوء نية المكلف، و لا يتوفر فيه العنصر المادي المتمثل في أساليب و طرق الغش. أما في الغش الضريبي فيتوفر فيه العنصر المعنوي، و العنصر المادي أي أن أركان الجريمة كاملة .</p>	
<p>6- أن آثار التهرب الضريبي هي في مجملها آثار مادية أما في الغش الضريبي فإنها آثار مادية و معنوية.</p>	<p>6- كلا منهما منبوذان من طرف القانون.</p>

<p>7- التهرب الضريبي هو ظاهرة عامة أما الغش الضريبي فهو حالة خاصة من التهرب الضريبي.</p>	<p>7- كلا منهما لا يمكن الاعتراف بهما إلا إذا تم إثباتهما بطرق الإثبات القانونية سواء من طرف إدارة الضرائب أو من طرف القضاء.</p>
<p>8- يقال أنه لا يوجد فرق ما بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي لأنه مع مرور الزمن يصبح حتى التهرب الضريبي غش ضريبي.</p>	<p>8- كلا منهما يدلان على غياب التحضر في المجتمع و انعدام الوعي الضريبي و الثقافة الضريبية.</p>
	<p>9- كلا منهما موجودان سواء في الدول المتقدمة أو الدول النامية.</p>
	<p>10- كلا منهما ناتجان عن عدم اقتناع المكلف بالنظام الجبائي السائد، أو عن وجود ضغط ضريبي كبير.</p>

المصدر : الجدول من إعداد الطالب بالاعتماد على كل ما جاء في المراجع السالفة الذكر.



### الفرع الرابع: التهرب الضريبي الدولي:

ويعتبر هذا النوع من اخطر أنواع التهرب، ويتمثل في العمل على التخلص من الضريبة في بلدها عن طريق التهرب للمداخل، والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم، ويمكن أن يتحد هذا النوع عدة أشكال أهمها التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية وتضخيم التكاليف<sup>(102)</sup>. وهناك من يري أن التهرب الدولي هو التهرب الخارجي الذي يرتكب خارج حدود الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على المكلف<sup>(103)</sup>.

### الفرع الخامس: التهرب الجزئي والتهرب الكلي:

هناك من يقسم التهرب الضريبي من زاوية أخرى إلى تهرب جزئي وتهرب كلي.

#### 1- التهرب الجزئي :

وهو كل عملية تهرب لا تمس إلا جزءا من الضريبة، أي أن المكلف يدفع جزءا ويتجاوز عن الجزء الآخر. مثلا في حالة شراء سلعة ما بدون فاتورة وبطريقة غير قانونية ثم بيعها. وهنا المكلف لا يدفع الضريبة الخاصة بباقي السلع التي يبيعها، وبذلك فالتهرب لا يمس إلا جزءا من السلعة.

#### 2- التهرب الكلي :

ويعتبر تهربا كليا في حالة ما اذا كان شخص ما يقوم بعملية غير قانونية كان من الموجب أن تفرض عليها الضريبة، وبالتالي لا يدفع الضريبة أساسا من منطلق عدم الوجود القانوني مثل أصحاب المحلات التجارية غير القانونية، والغير مصرحين بعملياتهم التجارية خوفا من الضريبة.

(102) د. حميد بوزيدة. جباية المؤسسات. دراسة تحليلية. مرجع سابق ص 41-42.

(103) د. محمد مبارك مجيد. ضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية. مرجع سابق ص 463

### المبحث الثالث: أسباب التهرب و الغش الضريبي:

#### مقدمة المبحث:

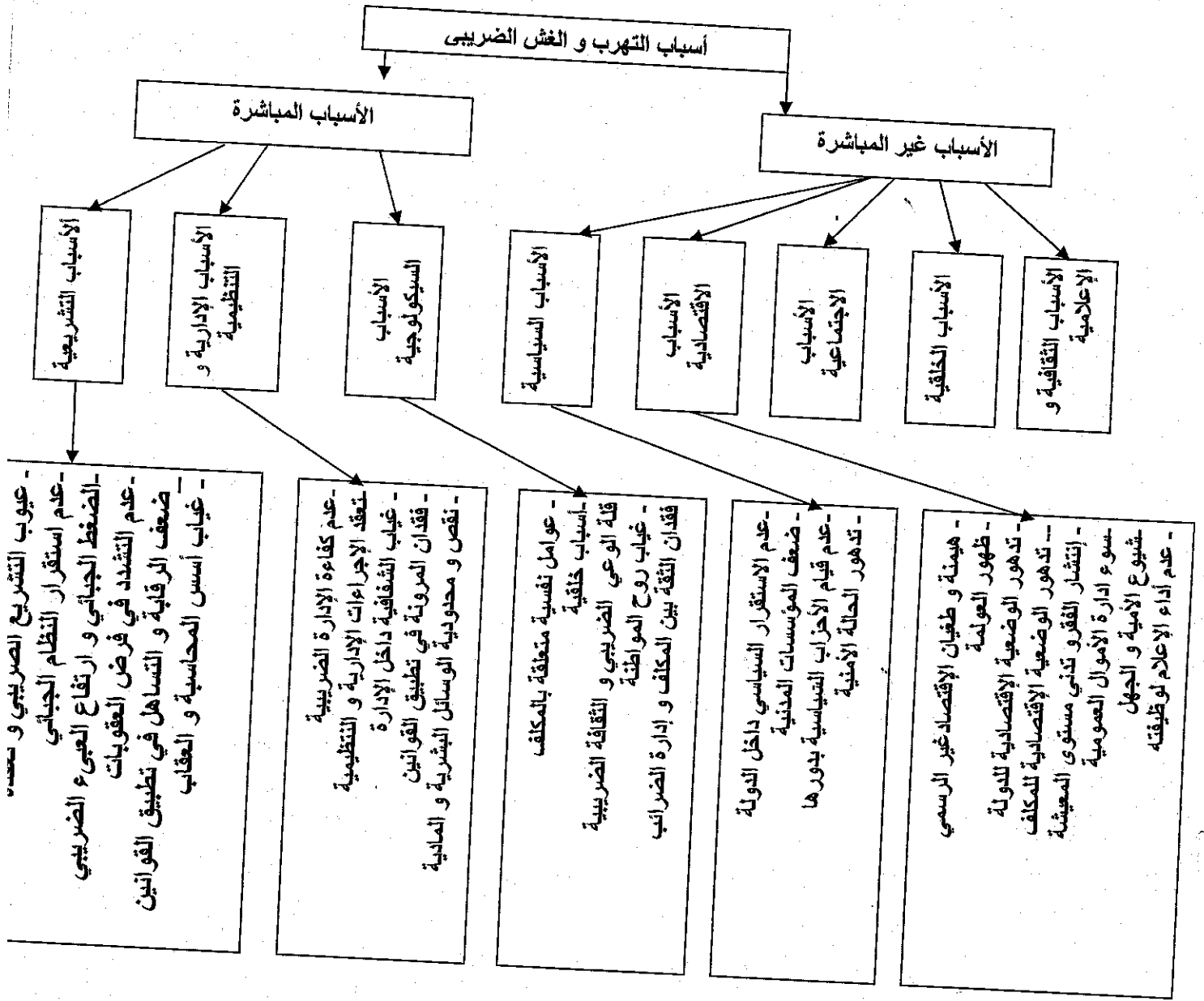
من بين الأسباب التي أدت إلى تنامي ظاهرة التهرب و الغش الضريبي، و استفحالها في مجتمعات الدول سواء كانت دول نامية، أو متقدمة نجد جزء منها مرتبط بالمكلف بالضريبة نفسه، و جزء منها مرتبط بالنظام الضريبي القائم في الدولة، و جزء آخر مرتبط بالظروف الاقتصادية، والاجتماعية، و السياسية السائدة في الدولة. هذا من جهة، و من جهة أخرى يجب أن نشير إلى أن لظاهرة التهرب و الغش الضريبي أسباب عديدة، و متنوعة تختلف من زمان إلى زمان، و من مكان إلى مكان، و سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ما هو أهم منها فقط لهذا ارتأى لنا أن نصنف أسباب التهرب و الغش الضريبي إلى صنفين : أسباب مباشرة و أسباب غير مباشرة، فأما الأسباب المباشرة فقسّمناها إلى أسباب تشريعية، و أسباب إدارية، و تنظيمية، و أسباب نفسية، و كل هذه الأسباب المباشرة تعود إلى المكلف بالضريبة نفسه، و إلى التشريع الضريبي، و الإدارة الضريبية، و قد اعتبرت هذه الأسباب مباشرة لأن أغلب العلماء يتفقون على أنها الأسباب الأساسية لظاهرة التهرب و الغش الضريبي.

أما الأسباب غير المباشرة فهي كثيرة، و متنوعة لكن سوف نحاول حصرها في الأسباب الاقتصادية، و الاجتماعية، و السياسية، و الخلقية، و التاريخية.

و هناك أسباب أخرى خفية ما زالت لم تعرف بعد. لكن كما يقول المثل : تعددت الأسباب والموت واحد. فمهما تعددت أسباب التهرب، و الغش الضريبي فالنتيجة واحدة. و هي خسارة للخزينة العمومية لمبالغ مالية تعد بالملايين بل بالملايير أحيانا، و هي قادرة على القضاء على جزء كبير من أهم المشاكل الاقتصادية التي تتطلب أموال ضخمة. و أن الخاسر الوحيد من هذه المبالغ هو المواطن.

و سوف نرى الآن هذه الأسباب بشكل مفصل.

و المخطط التالي يوضح لنا أسباب التهرب والغش الضريبي :  
المخطط رقم: 04 أسباب التهرب والغش الضريبي:



وسوف نرى الآن هذه الأسباب بشكل مفصل.

### المطلب الأول: الأسباب المباشرة :

و هي الأسباب الرئيسية للتهرب والغش الضريبي، وأنها نظم الأسباب التشريعية الخاصة بالنظام الضريبي السائد، والأسباب الإدارية، والخاصة بالإدارة الضريبية المخول لها تنفيذ، وتطبيق التشريعات، و الأسباب السيكولوجية أو التقنية الخاصة بالمكلف بالضريبة نفسه.

### الفرع الأول: الأسباب التشريعية(القانونية):

تعاني أغلب دول العالم، و خاصة منها الدول النامية فراغا قانونيا في منظومتها القانونية، و من بينها التشريع الضريبي، لذلك نجد أن هذه الدول دائما و أبدا هي في دوامة الإصلاحات لأنظمتها الضريبية خاصة عندما نعلم أن كل هذه الدول تعتمد على الإيرادات من الضرائب و الرسوم في تمويل نفقاتها العامة. كما لا ننسى أن معظم دول العالم النامية قد عانت من الاستعمار الذي خلف نظام جبائي لا يتماشى مع البيئة الخاصة بهذه الدول، و بإمكانياتها، و ظروفها. و لعل من أهم الأسباب التي يمكن أن تدرج في الأسباب التشريعية نذكر:

#### أ - عيوب التشريع الضريبي و تعقده :

إن ما يميز كل الأنظمة الجبائية أنها تحتوي على قوانين، و على قواعد معقدة جدا سواء تعلق بالأمر بعملية التقدير، أو التصفية، أو التحصيل، أو المنازعات كما أن هذه القواعد الضريبية تحمل في طياتها بعض الثغرات التي يستغلها المكلف للتهرب من الضريبة<sup>(104)</sup>.

و إن القوانين الضريبية تتميز عن باقي القوانين الأخرى بعدم عموميتها، و عدم ديمومتها فإنها غير عامة لأنها تميز بين المكلفين الخاضعين للقانون الواحد تبعا لحالتهم المادية بدافع الرغبة في تحقيق العدالة الضريبية و إنها غير دائمة لأنها تتعدل بصورة متواصلة، و مستمرة حسب السياسة الاقتصادية، و المالية المنتهجة من طرف الدولة.

هذا من جهة، و من جهة أخرى فإن الصياغة القانونية في التشريعات الضريبية تلعب دورا هاما في تشجيع ظاهرة التهرب و الغش الضريبي. فعندما تكون الصياغة معقدة، و غير واضحة للقوانين فنكون أكبر حجة يستغلها المكلف للغش الضريبي، و عدم اقتناعه بالضريبة المفروضة عليه.

(104) ديونس أحمد الطريق. أصول المالية العامة. 2004-2005. (د.م). ص 120.

كما أن تعقد التشريعات، و عدم وضوحها تخلق دائما علاقة متوترة ما بين المكلف وإدارة الضرائب، و إلى منازعات، و ضعف مردودية التحصيل.

#### ب - عدم استقرار النظام الجبائي :

إن ما يميز البلدان النامية هو عدم استقرار سياستها الاقتصادية، و المالية، و هذا ينجر عنه عدم استقرار التشريعات الضريبية، و النظام الجبائي المطبق في تلك الفترة، هذا ما يدفع المكلف إلى التهرب و الغش الضريبي. لأن تغيير القوانين الضريبية بحجة الإصلاح تعتبر حجة للمكلف، لأنه يرى دائما ما دامت الدولة قامت بإصلاح القانون الضريبي فإنه غير صالح، و بالتالي لا يمثل له و شيئا فشيئا يفقد المكلف ثقته في النظام الضريبي هذا ما يسهل له مهمة الغش الضريبي.

كما أن عدم استقرار النظام الجبائي يسبب مشاكل كبيرة لإدارة الضرائب نفسها فنتيجة تغير القوانين، و التعديلات الكثيرة للمواد القانونية، و الإلغاء، و الحذف في المواد يجعل إدارة الضرائب لا تقوم بالمتابعة، و قد تقع في تداخل، و تناقض ما بين القوانين، و قد تقع في أخطاء يستعملها المكلف كذريعة و كحجة للتهرب و الغش.

و الجدول التالي يبين لنا مثال عن حالة الجزائر، و التعديلات المدخلة على القوانين الجبائية.

#### جدول رقم: 08 التعديلات المدخلة على القوانين الجبائية للفترة (1993-1998) (\*)

السنوات	1993	1994	1995	1996	1997	1998	المجموع
عدد المواد و الفقرات المعنية بالتعديل .	74	82	63	110	56	54	439
عدد الأحكام الجبائية غير المقننة.	07	09	02	08	16	10	52
المجموع	81	91	65	118	72	64	491

(\*) المصدر: كمون عبد الرحمان. ظاهرة الغش و التهرب الضريبي. ماجيستر العلوم الاقتصادية. مرجع سابق ص 59.

### ج) الضغط الجبائي (ثقل العبء الضريبي) (الوطأة الضريبية) LA PRESSION FISCALE

يتفق أغلب علماء المال أن رغبة المكلف بالضريبة في التخلص من العبء الضريبي المترتب عنه هو العامل الأساسي لظاهرة الغش و التهرب الضريبي، كما يرى رئيس لجنة التوظيف التابعة للإتحاد الأوروبي أن العامل الأمريكي يبقى له من دخله حوالي 80% بعد تسديده للضرائب المفروضة عليه، و بالتالي نسبة التهرب الضريبي تكون أقل من 10%. وأنه يرى أن ارتفاع العبء الضريبي، أو الضغط الضريبي هو من أهم الأسباب الرئيسية لظاهرة التهرب و الغش الضريبي<sup>(105)</sup>. إذن ما هو المقصود بالضغط الضريبي؟

إن ما هو معلوم، و متفق عليه أنه كلما زادت معدلات الضريبة كلما زادت الإيرادات الضريبية. أي أن هناك علاقة طردية ما بينهما. لكن هذه العلاقة إذا وصلت إلى حد معين يصبح التناسب عكسي، أي كلما زادت المعدلات الضريبية كلما انخفضت الإيرادات الضريبية، و هكذا حتى تصل إلى مرحلة أين تنعدم الإيرادات الضريبية، وذلك عندما تقارب المعدلات 100%. وهنا يظهر مدلول و مفعول المقولة : " الضريبة تقتل الضريبة " <sup>(106)</sup>.

فمثلا في الجزائر العبء الضريبي يتراوح ما بين 35%، و 40%. و هي نسبة مرتفعة مقارنة مع بعض الدول. إذن يمكن أن نستنتج انه كلما تعددت الضرائب، و زادت معدلاتها كلما زاد الضغط الضريبي. إذن فالضغط الجبائي هو العلاقة الموجودة ما بين الاقتطاع الجبائي الذي يخضع له المكلف، و ما بين الدخل الذي يملكه. و يتحدد الضغط الجبائي إما على أساس نسبة الاقتطاع الضريبي إلى الدخل الوطني، و إما على أساس نسبته من مجموع الاقتطاعات العامة التي تمثل موارد الدولة العامة<sup>(107)</sup>.

إذن فارتفاع الضغط الجبائي يدفع المكلف دائما إلى التفكير في التخفيف من هذا الضغط، أو العبء، أو الوطأة عن طريق التهرب و الغش الضريبي. لأن المكلف دائما يرى أن الضرائب

(105) النظام الضريبي السوري و اتجاهات إصلاحه. د. محمد الجليلاني. مرجع سابق.

(106) مجلة الأحداث الاقتصادية. عدد 44. فيفري. 1990. إبراهيم ريج. مرجع سابق ص 20 - 21.

(107) د. عبد الكريم صادق بركات. د. يونس أحمد البطريق. د. محمد أحمد عبد الله. مبادئ - المالية العامة

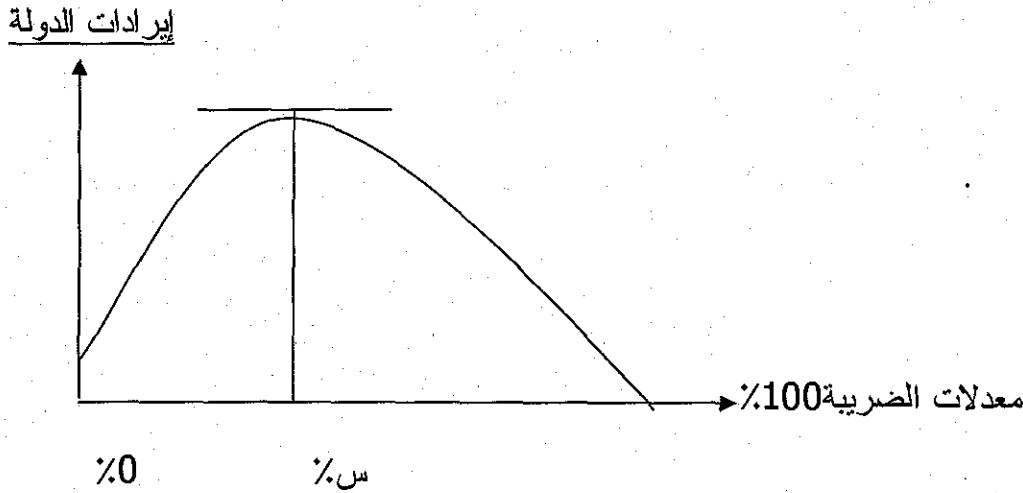
الإسكندرية. مؤسسة شباب الجامعة. 1978. ص 183.

هي تكلفة جبائية متزايدة تحرمه من الاستفادة من أمواله، و مداخله و ثروته سواء في استهلاكها إن كان مستهلك، أو في استثمارها إن كان منتج أو مستثمر . لذا فسوف يستخدم كافة الطرق والتقنيات للتخلص من هذا العبء، و من هذه التكلفة. كما لا يجب على الدولة أن تأخذ زيادة النفقات العمومية من عام لآخر كذريعة لزيادة معدلات الضرائب، و أنواعها من عام لآخر. لأن الهدف من الضرائب لم يعد الهدف المالي التقليدي فقط، بل أصبحت لها أهداف لتحقيق الاستقرار الاقتصادي، و التوازن الاقتصادي. و قد أثبتت بعض الدراسات أنه حتى النفقات العمومية تخضع لقانون تناقص العلة، حيث أنها تزداد شيئاً فشيئاً حتى تصل إلى حد أقصى معين تصبح بعده زيادة الإنفاق لا فائدة منه و ليس له نفع عام . (108)

هذا من جهة، و من جهة أخرى يرى بعض الاقتصاديين أنه " كلما ارتفع معدل الضريبة و زاد عبؤها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها " (109).

إما الاقتصادي الأمريكي لافر Laffer فيرى أن " الإيرادات العامة للدولة تبدأ في الارتفاع نتيجة الزيادة في المعدلات الضريبية المتوسطة حتى تبلغ حد معين تبدأ بعده في النقصان " . (110) وقد جسد فكرته هذه في منحناه الشهير : منحني لافر كما يلي:

#### الشكل رقم 05: منحني لافر LAFER CURVE



(108) ERIC MEYER MANAGEMENT N° 16 JUN1996.

(109) عبد المنعم فوزي . المالية العامة والسياسات المالية منشأة المعارف . الإسكندرية . ص 225

(110) A.HERRIJE ET PH .BARTHEELMY.LECONOMIE SOUTÈRAIN PARIS 1984 P.47

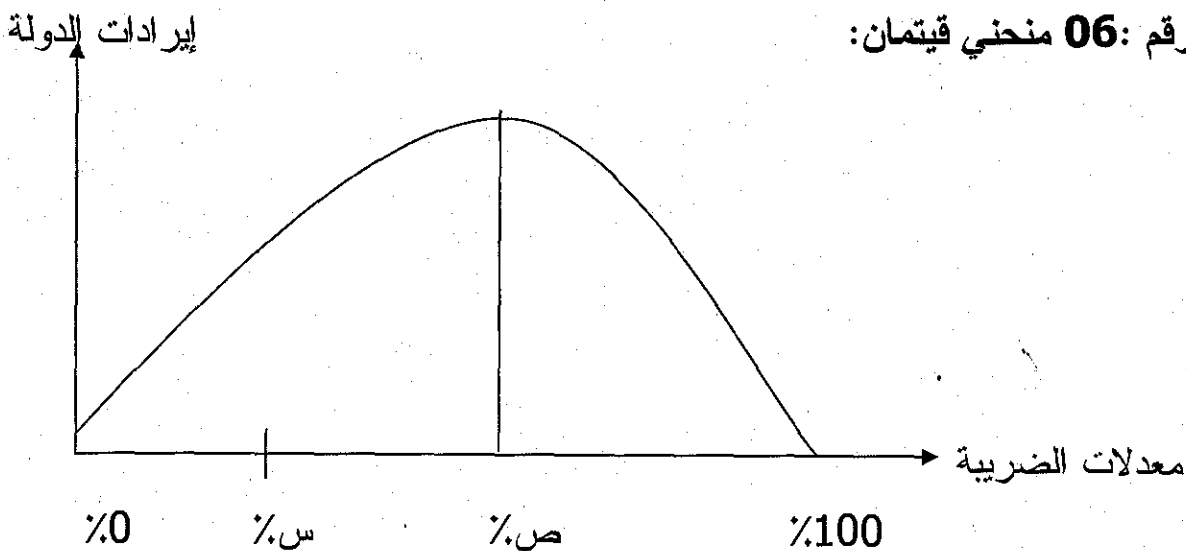
و نلاحظ من هذا المنحنى أن معدلات الضريبة تتراوح ما بين 0 % و 100% وهي في محور السينات، و إيرادات الدولة ممثلة في محور العيانات، وهي ممتدة من 0 الي مبلغ ما. اذن عندما يكون معدل الضريبة معدوم 0 % تكون إيرادات الدولة معدومة هي الأخرى أي أن حصيلة الضرائب تكون منعدمة. وهذه الوضعية هي في صالح المكلف لكنها ليست في صالح الدولة.

\* اما عندما يرتفع معدل الضريبة إلى 100 % فتكون إيرادات الدولة هي الأخرى معدومة. ونتيجة ارتفاع معدلات الضرائب يلجأ الأفراد إلى العزوف عن العمل لأنهم يعلمون أنه سوف كل ما يحصلون عليه من مدا خيل تقوم الدولة باستنزافه في شكل ضرائب، و حتى و إن غامر الأفراد، و عملوا فسوف يلجأون إلى وسائل عدم التصريح بنشاطهم، أو إلى التصريح الكاذب وإلى التقنيات المعروفة في أسلوب التهرب و الغش الضريبي .

\* أما الحالة الثالثة عندما يكون معدل الضريبة س % . وهو معدل معتدل فهذه الوضعية هي في صالح الدولة، حيث أن الإيرادات الضريبية تكون في أقصى حد لها كما أنها تريح المكلف نوعا ما، أما إذا ارتفع معدل الضريبة عن س% . فلا يكون في صالح إيرادات الدولة.

أما الاقتصادي قيثمان CUTMANN فيرى هو الآخر أن رفع المعدلات للضريبة عن مستواها المعقول يجعل المكلفين يتسابقون نحو التهرب و الغش الضريبي عن طريق ممارسة الأنشطة الخفية (111). و قد قام بتعديل المنحنى ليصبح كما يلي

الشكل رقم :06 منحنى قيثمان:





من خلال هذا المنحنى نستنتج أنه:

\* عندما يكون المعدل الضريبي 0% تكون الإيرادات الضريبية معدومة.

\* عندما يكون المعدل الضريبي 100% تكون الإيرادات الضريبية معدومة أيضا.

\* أما عند ما يكون المعدل الضريبي ص 0% حيث أن ص أكبر من س % تكون الإيرادات

الضريبية مرتفعة، و في أقصى حد لها و حتى الضغط الجبائي يكون امثل **PRESSION**

**FSICALE OPTIMUM** . و إن هذه الاستنتاجات تقودنا إلى طرح السؤال التالي: ما هي حدود

الضغط الضريبي ؟

و لقد تعددت الأفكار، و الدراسات حول مقدار المعدل الأمثل من عالم إلى آخر، و من مدرسة إلى أخرى.

\* فمثلا المدرسة الطبيعية ( الفيزيوقراط ) أكدوا على ضرورة أن لا يتعدى معدل الاقتطاع الضريبي نسبة 20 % من دخل المكلف. (112).

\* أما المدرسة التقليدية (الكلاسيك) مثل الاقتصادي برودون **PROUDHON** فيرى أن الدولة لا يجب عليها أن تتجاوز معدل 10 % كإقتطاع ضريبي. (113).

\* أما بعض الاقتصاديين المعاصرين أمثال كولن كلارك **COLLIN CLARK** فيرون أن المعدل الأمثل يجب أن لا يتعدى حدود 25% من الناتج الداخلي الإجمالي. (114) إلا أن الواقع يثبت أنه

لا يوجد حدود معينة للاقتطاع الضريبي حيث يرى الأستاذ أ باري **A.BARRERE** انه يمكن زيادة الاقتطاع الضريبي ما لم يؤدي ذلك إلى تخفيض حجم الإنتاج، و رأي البعض الآخر أنه لا

مانع من الوصول إلى معدل 100% من الدخل القومي بشرط أن تضمن الدولة لجميع الأفراد جميع السلع و الخدمات مجانا، فمثلا كالدور **KALDOR** و جود **goode** و بريست **prest**

رأوا ضرورة زيادة الضغط الضريبي في الدول السائرة في طريق النمو على اعتبار أن هذا الضغط يمثل معيار لمدي كفاءة سياسة التنمية الاقتصادية في هذه الدول (115).

(112) د. يونس أحمد البطريق. النظم الضريبية. مرجع سابق ص 89.

(113) نفس المرجع أعلاه. ص 89.

(114) Collin Clark. Cite Par Maurice Duverger. Eléments De Fiscalité. Ed. Puf Col Thémis Paris. 1976. P.125

(115) د. يونس أحمد البطريق. النظم الضريبية. مرجع سابق ص 91-92.

كما يجب الإشارة إلى أن هناك عاملين أساسيين يحددان الضغط الضريبي هما :  
\* المقدرة التكاليفية للدخل القومي. و يقصد بها مدى قدرة الدخل القومي للمجتمع على تحمل العبء الضريبي . وهناك المقدرة التكاليفية الفردية، و يقصد بها تحديد مدى قدرة الفرد على تحمل العبء الضريبي.

\* للعوامل النفسية حيث تلعب هذه العوامل دورا فعالا على سلوك الأفراد، فإذا كان الفرد يعاني من انخفاض دخله؛ و نقوم بزيادة الضغط الضريبي عليه فسوف يلجأ إلى التهرب و الغش الضريبي، أما إذا كان مدخوله مرتفعا جدا فلا يتأثر بالضغط الضريبي. فمثلا في الولايات المتحدة الأمريكية فالبرغم من ارتفاع الاقتطاع الضريبي فإن ذلك لا يشكل عبئا ثقيلا على المكلفين، نظرا لارتفاع دخلهم، و بالتالي لا يؤثر على مستوى معيشتهم، أو على قدرتهم الادخارية، و بالتالي فلا يلجأ ون إلى أساليب الغش الضريبي إلا نادرا.

أخيرا يمكن القول أن قيام الدولة بالرفع من معدلات الضرائب، و أنواعها، أو زيادة الاقتطاع الضريبي دون الرفع من مستوى الدخل سوف يكون من بين العوامل الأساسية للجوء المكلفين إلى التهرب و الغش الضريبي، و يظهر عندهم ما يسمى بالحساسية الضريبية **allergie fiscale**، وبالتالي فإنهم لا يتقبلون أي إصلاح ضريبي ما دام الضغط الضريبي قائم.

(د) عدم التشدد في فرض العقوبات :

حيث أن تساهل الدولة في التعامل مع قضايا التهرب و الغش الضريبي، و عدم وجود صرامة في تطبيق القوانين، و عدم ملاحقة، و متابعة المتهربين و الغشاشين حتى ينالوا جزاءهم قد يشجع هؤلاء على التمادي في تهربهم، و غشهم، و سوف تتكون عندهم شجاعة أكبر في الغش فمثلا على مستوى ولاية الجزائر لا تتحصل دائرة الضرائب إلا على معدل 10 % من إيرادات العقوبات الجبائية، أي ما يعادل 2.3 مليار دج (116).

و هنا يجب أن نشير إلى أن الواقع يثبت أن للعقوبات المسلطة على المخالفين للقانون، و من بينهم الغشاشون و المتهربون اثر جد فعال للإقلاع عن هذه الظاهرة، أو التخفيف من حدتها. حيث أن شعور و تأكد المكلفين بأن هناك أشخاص آخرين ارتكبوا مخالفات، و يحترفون الغش، و لكنهم لم يتابعوا، و لم يعاقبوا فسوف يؤثر على سلوكهم، و بالتالي فسوف يلتحقون بغيرهم من الغشاشين

و المتهربين. إذن فالشعور بغياب القانون على مستوى الدولة، و الشعور بعجز أجهزة القضاء عن محاسبة، و معاقبة، و متابعة الخارجين عن القانون يؤدي دوما إلى استفحال ظاهرة التهرب و الفساد. فمثلا في الجزائر، و حسب تصريح المدير العام للضرائب محمد بودر بالة فإنه من بين أسباب التهرب الضريبي في الجزائر افتقار الدولة إلى قضاة متخصصين في قطاع الضرائب مما يحتم على الدولة اللجوء إلى خبراء أجانب. (117)

ه - ضعف أجهزة الرقابة و المتابعة و المحاسبة : حيث أن إحساس المكلف بعدم وجود رقابة ضريبية يؤدي إلى زيادة درجة تهربه من دفع الضرائب، كما أن تهميش دور أجهزة القضاء، و انعدام العدالة الضريبية، و عدم معاقبة الغشاشين يشجع على تنامي هذه الظاهرة. كما أن أسس المحاسبة، و المساعلة، و العقاب ضعيفة جدا .

#### الفرع الثاني: الأسباب الإدارية و التنظيمية:

تعتبر الإدارة الضريبية الأداة الرئيسية التي تستعملها الدولة في تنفيذ التشريع الضريبي، و متابعته من حيث فرض الضرائب، و جبايته. او يتوقف عليها نجاح أو فشل السياسة الضريبية. كما أنها تلعب دور الوسيط ما بين السلطة التشريعية الجبائية، و ما بين المكلفين بالضريبة و يتجسد هذا الدور في السهر على التطبيق الصارم للنصوص، و التشريعات الجبائية على المكلفين، و نظرا لهذه المكانة التي تحتلها فإنها قد تكون سببا أساسيا لتنامي التهرب و الغش الضريبي إذا كانت ضعيفة الكفاءة، و النزاهة أو إذا لم توفر لها الدولة الوسائل اللازمة للقيام بمهامها.

و من أهم العيوب التي تتميز بها الإدارة الضريبية، و خاصة في الدول النامية، و تعتبر كحجة للتهرب و الغش الضريبي. نذكر :

أ- عدم كفاءة الإدارة الضريبية : لقد لعب الاستعمار دورا فعالا في تدهور الإدارة الضريبية لبعض الدول النامية، حيث أنها ورثت عنه إدارة مشلولة، مما تطلب على هذه الدولة إصلاح هذه الإدارة عن طريق تغيير بعض القوانين، و توظيف بعض الموظفين العديمي الخبرة و التأهيل وهو ما انعكس سلبا على أداء، و مردودية الإدارة الضريبية. لأن عدم توافر العناصر الفنية والإدارية اللازمة لتنفيذ القانون الضريبي بكل جدية هو الدافع للجوء المكلفين إلى أسلوب التهرب

و الغش الضريبي<sup>(118)</sup>. إذن يجب على الإدارة الضريبية أن تعامل المكلفين معاملة حسنة لتكسب ثقتهم، و رضاهم. كما يجب عليها إزالة أسباب التوتر بينها، و بين المكلفين، و يجب أن ينظر المكلف لإدارة الضرائب على أنها أداة ضرورية لكل مجتمع متحضر، و لا يجب أن تكون العلاقة ما بينهما علاقة عدوانية. لذا يجب توعية و توجيه موظفي الضرائب، و التعريف بدورهم وإشعارهم بالنتائج السلبية التي تنتج عن عدم أداء أعمالهم بطريقة جيدة. كما يدخل في إطار عدم كفاءة الإدارة الضريبية تفشي ظاهرة الرشوة، و المحسوبية، و المحاباة، و عدم العدالة في دواليب إدارة الضرائب، أو ما يطلق عليه بالفساد الضريبي<sup>(119)</sup>.

نتيجة تدني مستوى الأجور، و الحوافز، و ضعف المستوى الأخلاقي لدى موظفي الضرائب. هذا كله يحدث أمام أعين المكلفين مما يؤدي بهم إلى اللجوء إلى أساليب الغش و التهرب، لأن افتقار هؤلاء الموظفين إلى بعض الصفات الحميدة، كالنزاهة، و حفظ الأمانة، و الابتعاد عن الشبهات يؤدي إلى انعدام الثقة، و نفور المكلفين. يضاف إلى هذا أن الإدارة الضريبية ككل نجدها أحيانا عاجزة عن تحمل مسؤولياتها في تطبيق القوانين الضريبية بطريقة عادلة مما يعمق الهوة في عدم العدالة الضريبية. و حسب تصريحات بعض التجار في الواقع فإنهم يرون عدم نزاهة، و مصداقية أعوان الضرائب، حيث أنهم يتواطئون مع التجار، و يتلقون منهم الرشوة، و يتسترون وراء الأرقام الصحيحة، و يظفرون بأرباح تشتري سكوتهم حيث يقول بعض التجار : ( لا يوجد من يشتغل في العسل و لا يتذوق منه )<sup>(120)</sup>.

#### ب ) تعقد الإجراءات الإدارية و التنظيمية :

أن تعقد الإجراءات الإدارية و التنظيمية يزرع روح الكراهية لدى المكلفين، و الممل و انعدام الثقة و النفور من إدارة الضرائب، و اللجوء طبعاً إلى أسلوب الغش و التهرب. لأن تبسيط أحكام قوانين الضرائب، و إجراءات تنفيذها يجنب الإدارة الضريبية الوقوع في منازعات ما بينها، و بين المكلفين. مما يؤدي إلى تحمل الإدارة أعباء إضافية من شأنها التقليل من إنتاجية الضريبة.

(118) د.يونس أحمد البطريق .د.حامد عبد المجيد دراز.د.محمد أحمد عبد الله.مبادئ المالية العامة.مرجع سابق ص 160 .

(119) د.ناصر مراد فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق.مرجع سابق ص 959.

(120) جريدة الشعب .الأحد 2000.04.23 ص 04.

و قد تؤدي هذه التعقيدات في النهاية إلى ارتفاع مستوى الغش الضريبي. و يرى بعض موظفي الضرائب أن الإدارة الضريبية أحيانا لا تتحكم في العملية نتيجة ارتفاع عدد المكلفين، و تعددهم وتنوعهم مما يؤدي إلى التغاضي أحيانا و عدم المتابعة. و يظهر تعقد الإجراءات عبر ثلاثة محاور.

1) **عدم المساواة في تطبيق الإجراءات الإدارية :** أو ما يسمى بانعدام العدالة الضريبية، و هنا يجب التفرقة ما بين العدالة القانونية، و العدالة الفعلية. فقد تكون الضريبة عادلة من وجهة نظر المشرع، لكن أثناء التطبيق فتصطدم بصعوبات تؤدي إلى فقدان، و غياب هذه العدالة. و إن الضريبة لا نقول عنها أنها عادلة إلا إذا كانت عادلة في التقدير و التطبيق. و إن عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة بعدالة الضريبة و تكون سببا للتهرب و الغش الضريبي (121).

2) **صعوبة تقدير وعاء الضريبة:** إن من بين الأسباب التي تشجع الأفراد على التهرب و الغش الضريبي الصعوبات، و الحواجز التي تلاقيها إدارة الضرائب في تقدير الوعاء الضريبي نتيجة العدد الهائل من المكلفين، و تعدد أنشطتهم، و قد تلجأ الإدارة إلى ربط الضريبة بأقل أو بأكثر من قيمتها، أو إلى النظام الجزافي. هذا ما يؤدي إلى الغش الضريبي. كما أن قيام الإدارة بالمغالاة في التقدير، و تعصب و ميول الإدارة للخزينة. يزيد من سخط المكلفين، و نفورهم و محاولة التهرب من الضريبة.

3) **تعقد إجراءات تحصيل الضريبة:** إن تعقد إجراءات التحصيل تعتبر عامل أساسي للتهرب والغش الضريبي، لأن المكلف يستعمل حجة الإجراءات الروتينية كسبب لامتناعه عن الدفع .

### ج) غياب الشفافية و فقدان المرونة في تطبيق القوانين :

تعتبر الشفافية إحدى الوسائل الناجعة للقضاء على معضلة التهرب الضريبي، أو على الأقل الحد منه. و الشفافية و الفساد مفهومان متناقضين فكما اكتسبت الشفافية أرضا جديدة كلما اندحر الفساد، و أعلن هزيمته. و العكس صحيح (122).

(121) د. عبد المنعم فوزي. المالية العامة و السياسات المالية. منشأة المعارف. الإسكندرية (د.ت). ص 225.

(122) التضامن و الصمود وروح المقاومة. 31 أوت 2005. الثقافة في مواجهة الفساد. <http://www.almada>

إن انعدام الشفافية في الإدارة الضريبية هو مؤشر لاستفحال الفساد المالي، و الغش لأن انعدام الصراحة، و الوضوح، و التكتّم في كل المسائل، و عدم إشراك الإعلام، و النقابات. كلها عوامل تؤدي إلى العمل في الخفاء هذا ما يزرع لدى المكلفين عامل انعدام الثقة و التهرب.

كما أن التشدد في تطبيق القوانين لدرجة العرقلة تؤدي إلى التهرب فيجب أن تكون هناك مرونة، وتهيئة كل الطرق أمام المكلفين لدفع ضرائبهم بأفضل أسلوب. و هنا يمكن القول أنه لا يكفي أن تقوم الدولة بصياغة القوانين الضريبية الحسنة إذا لم تعهد هذه القوانين إلى إدارة منصفة وصارمة لتنفيذها. لأن هذه القوانين ما هي إلا آليات للمحافظة على المال العام.

#### (د) نقص و محدودية الوسائل البشرية و المادية لدى إدارة الضرائب:

أن ضعف، و تدني الإمكانيات، و الوسائل سواء كانت مادية، أو بشرية لدى الإدارة الضريبية يجعل هذه الأخيرة لا تقوم بمهمتها الأساسية على أكمل وجه، و هي تحصيل حق الدولة المترتب على المكلفين، و بالتالي يفسح المجال للمكلفين للجوء إلى أسلوب الغش و التهرب الضريبي. إذن ما مدى تأثير نقص هذه الوسائل على تنامي ظاهرة التهرب و الغش الضريبي؟ هذا ما سوف نجيب عنه في المحاور التالية:

1) قلة و محدودية الوسائل المادية و المنشآت: تعاني الإدارة الضريبية في أغلب الدول النامية من نقص، و محدودية الوسائل المادية، و المقرات، و المنشآت. و هذا نتيجة عدم رصد مبالغ مالية كافية لإدارات الضرائب في قانون المالية... إذن فبالرغم من المهام الكثيرة، و المتعددة والصعبة، و المعقدة لموظفي إدارات الضرائب. إلا أن الوسائل المادية قليلة جداً، و هذا النقص له تأثير كبير جداً، و هو عدم بلوغ إدارة الضرائب للأهداف المسطرة، و بالتالي عدم تحصيل كل الأموال المخططة نتيجة استغلال المكلفين لهذا النقص، و لجوئهم إلى أسلوب التهرب و الغش الضريبي.

#### إن ما هي مظاهر نقص هذه الوسائل المادية ؟

1) نقص و قلة و سائل النقل. و حتى و إن وجدت فإنها بدائية، و غير حديثة هذا ما يجعل موظفي الضرائب من مراقبين، و مفتشين و أعوان معاينة يعجزون عن متابعة، و ملاحقة المكلفين، و المتهربين، و الغشاشين على الخصوص. كما يلجأ هؤلاء أحياناً إلى استعمال سياراتهم الخاصة ووسائلهم المالية للتعامل من أجل المراقبة، و البحث و التحقيق و التفتيش. كما

أن تعويضات مصاريف القيام بالمهام زهيدة، و لا تتماشى مع مستوى المعيشة الحالي والأسعار السائدة حالياً، كما أنها لا تدفع في وقتها المناسب. بل بعد مرور فترة زمنية طويلة جداً.

(2) انعدام الأجهزة، و الوسائل الحديثة للتسيير، و المراقبة، و التحقيق، و معالجة البيانات، و المعلومات، و الإحصائيات. و أخص بالذكر أجهزة الإعلام الآلي، و الطابعات، و أجهزة النسخ، و جهاز DATA SHAW، و جهاز العرض فوق الرأس، و الكاميرات. و كلها وسائل ضرورية لأعمال الرقابة، و التسيير الإداري. بحيث أنه يلاحظ ما زالت إدارات الضرائب تستعمل البطاقات و السجلات.

(3) عدم توفر إدارة الضرائب على الوسائل، و اللوازم الخاصة بالإدارة، كالأوراق، و السجلات، و البطاقات، و الآلات الحاسبة، و الأقلام. و حتى و إن وجد عدد قليل فإنه لا يكفي.

(4) نقص المقرات، و المنشآت اللازمة، و المكاتب حيث نجد أكثر من 03 موظفين في مكتب لا يتعدى مساحته 3 م 2. كما أن الدولة لم تقوم ببناء مقرات للمفتشيات.

(5) نقص التأمين لموظفي الضرائب حيث يتعرض هؤلاء إلى عدة أخطار تصل إلى التهديد بالقتل، و الضرب، و السب، و الشتم، و الإغراءات، و المساومة. و الشيء الجديد مثلاً بالنسبة للجزائر خلال سنة 2007 حسب تصريح المدير العام للضرائب هو استنفاة قطاع الضرائب من 65 مركز للضريبة موجه لفئة المكافين المتوسطين، و 250 مركز جهوي. خاص بالمكافين الصغار. كما أنه تم فتح المجال، و الأبواب للأفراد الذين ينشطون في السوق الموازية للاندماج، و الدخول في المجالات، و الأنشطة الرسمية، و القانونية (123).

## 2 نقص و محدودية الوسائل البشرية :

يلعب العامل البشري دوراً هاماً، و فعالاً في التنمية، و أخص بالذكر دور العامل، و الموظف في الإدارة، و المؤسسات. لأنه حتى و لو تم توفير الأجهزة، و الوسائل المتطورة، و الهياكل لكن دون توفر اليد العاملة المؤهلة، و المدربة، و الحاملة للشهادات المطلوبة في التخصص فلن تصل تلك الإدارة، أو المؤسسة لبلوغ هدفها، و غايتها. لأن أساس التنمية هو الاستثمار في العامل البشري، أو ما يسمى بالتنمية البشرية المستدامة (124).

(123) جريدة الوصل الأربعاء. 2007.02.07. ص 3.

(124) و يقصد بها المحافظة على الكائن البشري عن طريق الاهتمام بتعليمه، و تكوينه، و صحته، و ترقيقته بصفة دائمة، و مستمرة. لأنه حتى هو معرض للأخطار و الفناء.

و يتجسد ضعف الوسائل البشرية في إدارات الدول النامية في مظهرين :  
- من الجانب الكمي، أو العددي و- الجانب النوعي، أو الكيفي.

#### (أ) الجانب الكمي :

يجب على الدولة أن تزود إدارة الضرائب بالعدد الكافي من الموظفين. و يجب أن تخصص مناصب مالية في كل قانون مالية بصفة معتبرة من رتبة حارس إلى مفتش، و مدير. و ما يلاحظ هو وجود عدم توازن ما بين الملفات المراد معالجتها، و عدد الموظفين هذا ما يؤدي إلى عدم بلوغ الأهداف بطريقة منظمة، و يحل العمل العشوائي بدل العمل المخطط، و المنظم. لأن عدد المكافئين دائما في تزايد مستمر بنسبة تفوق زيادة عمال، و موظفي إدارة الضرائب. و يتجلى النقص الكمي في ما يلي :

- قلة الأعوان الإداريين خاصة عمليات التحقيق، و الرقابة، و التحصيل.
- قلة المراقبين المتخصصين قد يشجع المتهربين والغشاشين.
- قلة المفتشين المتخصصين .

#### (ب) الجانب النوعي :

إن ما تعانيه الإدارة الضريبية في الدول النامية هو قلة الموظفين، و حتى وان توفر عدد كافي فإنه يتميز بنقص الخبرة، و التجربة، و التأهيل، و التكوين، و الرسكلة<sup>(125)</sup>.  
مما يؤدي إلى عدم بلوغ الأهداف بصورة جيدة، و يفتح المجال إلى المكافئين للتهرب ، و الغش. لأن التقنيات، و الأساليب الحديثة التي يتقن فيها المتهربون، و الغشاشون من الصعب اكتشافها بعدد قليل من الموظفين يفتقرون إلى أجديات المهنة، و يجهلون مختلف الضرائب ، و الرسوم التي يحتويها النظام الجبائي. و من أهم الأسباب التي أدت إلى نقص النوعية ، و الكفاءة لدى موظفي الضرائب نذكر :

- 1 - ضعف و غياب أحيانا برنامج تكويني منظم لهؤلاء الموظفين، و حتى و أن تم برمجة تكوين لهم فإن المدارس، و المراكز المسند لها هذا التكوين ليست في المستوى، و لا تساير التطورات الحديثة في ميدان الإدارة، و التسيير. كما نجد غياب شبه تام للتربصات و الدورات التدريبية

(125) د.يونس أحمد البطريق د.حامد عبد المجيد دراز د.محمد أحمد عبد الله. مرجع سابق ص 160.



والرسكلة، و تحسين المستوى لأعوان المعاينة، و التحقيق، و كذلك المراقبين، و المفتشين. و ذلك حتى يتمكن هؤلاء من مسايرة التطورات العالمية، و الإلمام بمختلف القوانين، و بمختلف أنواع الضرائب، و الرسوم، و لما لا برمجة تربصات خارج الوطن بالدول الأجنبية، أو حتى العربية مثل تونس، و المغرب .

2- ضعف أجور، و مرتبات العاملين في قطاع الضرائب نتيجة انخفاض الأجور داخل الدولة ككل. كذلك قلة الحوافز للترقية (126).

حيث تعتبر أجور ومرتبات موظفي الضرائب، و موظفي الإدارة من أدنى الأجور مقارنة مع القطاعات الأخرى. و إن كل هذه العوامل، و السلبيات قد أثرت على أداء الموظفين، و أدت بهم إلى التهاون، و التقصير، و عدم المبالاة في تأدية مهامهم. كما فتحت المجال أمامهم لتعاطي الرشوة. و أن هذه الأخيرة من أكبر عائق لمحاربة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي فلما يندم الضمير المهني، و الوازع الأخلاقي لدى الفرد فإنه يقبض الرشوة، و يتقبل الهبات، و الهدايا، و العطايا بكل أشكالها. و ذلك من طرف الأشخاص الذين يريدون قضاء حاجاتهم، و بلوغ أهدافهم الدنيئة. حيث أنهم يقومون بشراء موظفي الضرائب، و تغاضيهم عن أشياء، و مظاهر معينة، كإخفاء المعلومات أو منحهم امتيازات جبائية غير مشروعة، أو التغاضي عن مراقبتهم و متابعتهم، و عدم برمجتهم في عمليات التحقيق المحاسبي، أو المراقبة المعقدة.

و إن كل هذه المظاهر تؤدي إلى التأثير على باقي المكلفين الآخرين الشرفاء، و تزرع الكراهية لديهم اتجاه بعض موظفي الضرائب، و اتجاه الإدارة الضريبية ككل، و أن الخاسر الوحيد هو الخزينة العمومية، و الدولة حيث نجد الملايير تضيع في شكل تهرب و غش ضريبي بسبب تواطؤ موظفي الضرائب مع رواد الغش، و حاجتهم في ذلك قلة أجورهم، و قلة التعويضات و العلاوات. لهذا فيجب على الدولة محاربة ظاهرة الرشوة داخل إدارة الضرائب، و تنقية المرتشين قبل الإقدام على محاربة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي، و أنها لمهمة جد صعبة و ثقيلة جدا تتطلب تضافر جهود كل الغيورين، و النزهاء و الشرفاء.

3 - انخفاض و انعدام الوازع الأخلاقي أحيانا لدى موظفي الضرائب، لأن الفرد الذي لا يخاف الله فلا يخاف من القانون.

(126) ديونس أحمد البطريق. أصول المالية العامة. مرجع سابق. ص 121.

4- عدم تزويد موظفي الضرائب بكل القوانين، و الوثائق التقنية، و الدراسات الحديثة المتعلقة بالضرائب مما يؤدي إلى عدم إلمامهم بمهامهم، هذا ما يؤدي إلى عدم اكتشاف حالات التهرب والغش .

5 غياب التحفيزات اللازمة لموظفي الضرائب، لأن مهمة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة هي مسندة إلى فرق التحقيق، و التقييم، و المراقبة، و جميع الفرق الأخرى للتجارة والجمارك<sup>(127)</sup>.

لذا يجب على الدولة تحضير هؤلاء الأعوان، و تشجيعهم، و تحسين وضعيتهم المالية، وتخصيص مكافآت مالية معتبرة للأعوان الذين يكتشفون أكبر عدد ممكن من حالات التهرب، والذهاب إلى أبعد من ذلك، و هو ترقيةهم إلى مناصب أعلى من التي يشغلونها، و ذلك حتى نغرس في نفوسهم و في باقي الموظفين روح العمل، و التقاني، و الإخلاص بدل اللجوء إلى مظاهر الرشوة .

6 - عدم برمجة أيام دراسة تحسيسية لأعوان الضرائب، و تزويدهم بمخاطر الرشوة و التهرب الضريبي.

إن هذه العوامل التي ذكرناها سابقا تعتبر كعامل أساسي، و كدافع لاستفحال ظاهرة التهرب والغش الضريبي. و إذا أرادت الدولة القضاء، أو التقليل من هذه الظاهرة فيجب عليها القضاء على الأسباب التي ذكرناها.

### الفرع الثالث: الأسباب السيكولوجية :

تعتبر العوامل السيكولوجية من أهم أسباب التهرب و الغش الضريبي، و من مظاهر هذه العوامل:

#### 1- العوامل النفسية المتعلقة بالمكلف نفسه :

إن العوامل النفسية المتعلقة بالمكلف تلعب دورا هاما في التهرب من الضريبة. اد يري بعض العلماء أنه كلما كانت نفسية المكلف ضعيفة، كلما كان ميله إلى التخلص من دفع الضريبة واسعا<sup>(128)</sup>، و العكس صحيح حيث أنه إذا اقتنع المكلف، و فهم جيدا الدور الذي تقوم به الضريبة

(127) مذكرة ماجستير. كمون عبد الرحمن. مرجع سابق ص 66.

(128) A.MARGAIRAZ.OP CIT P 147.

في المجتمع، و أسباب سداده للضريبة كونه فرد من أفراد المجتمع من واجبه المساهمة في تمويل نفقات الدولة، هذا ما يؤدي إلى قلة التهرب الضريبي و انعدامه. إذن المكلف بالضريبة دائما يرى أن الضريبة هي أداة اغتصاب، و إفقار للشعوب، و يعتبر التهرب الضريبي وجه من أوجه المقاومة، و التنفيس لهذا يرى البعض أن: " كل ضريبة تحمل في ذاتها الحافز على الغش" (129) . أي أن الأصل في الضريبة لا يتقبلها المكلف، و بالتالي يلجأ إلى التخلص منها باستعمال الغش. كما يرى J.COSSON أن الإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهامها تقوم بالحد من استقلالية المكلف، و مراقبة وسائله الحياتية، أو أخذ نفوده (130) .

و قد كتب البعض أمثال BENJAMIN FRANKLIN "في هذا العالم لا شيء أكيد إلا الموت والضرائب" (131) . و هنا قد شبه الضريبة بشيء مر و أكيد و هو الموت الذي يتهرب منه كل كائن حي.

إذن فالضريبة مهما كان وزنها، و نوعها فإنها تثير سخط، و غضب المكلفين، و التجار الذين يتنمرون من أعبائها لدرجة أنهم يحملونها مسؤولية إخفاقهم، و فشلهم في مشاريعهم. و هناك بعض للتجار يرون أن الضرائب تؤدي إلى الإفلاس، و غلق المحلات التجارية، كما ترى فئة أخرى من المكلفين أن الضريبة تمتص دم العامل، و عرق جبينه، و تستنزف أمواله. إذن الإحساس بضغط الضريبة، و العدوانية لها، تؤثر على التهرب والغش الضريبي، والعكس صحيح. وفي هذا المقام يقول القاضي الأمريكي HOLMER: "أحب دفع ضرائبي وتسديدها، لأنها تمثل ثمن الحياة المتحضرة التي أصبو إليها". (132)

(129)G.TIXIER.DROIT FISCAL.PRECIS DALLOZ. EDITION 1981 P. 246.

(130) J.COSSON.LES INDUSTRIELS DE LA FLAUE FISCALE . ED.DU SEUIL 1971 P 05.

(131) BOUVARD.P.CONTREBLALE MES FRERES.ED.ROBERT. L'AFFONT PARIS 1990.P115

(132) <http://www.rezgar.com/m.asp> الخضر عزي 2004/03/18. الجباية البترولية في الجزائر.

## 2- ضعف المستوى الأخلاقي للمكلفين و التكوين الأخلاقي Formation morale :

أي أن المكلف الذي يتميز بأخلاق غير حميدة فإنه يقدم على كل شيء حرام، وغير قانوني ولا يعطي أي اهتمام للاعتبارات الدينية.<sup>(133)</sup>، فإنه قد يسرق وقد يتعاطى الرشوة، وقد يختلس فما بالك بالتهرب والغش الضريبي. وخاصة أن بعض الأفراد لديهم شعور، وإحساس غريب وهو أن أخذ مال الدولة لا يعتبر سرقة مادام أن الطرف المسروق هويئة عامة وليس شخص طبيعي.<sup>(134)</sup>

كذلك فإن طائفة من الأشخاص تري عدم شرعية الضريبة لأنها ليست مورد من الموارد المالية الإسلامية بل ما هو مشروع هو الزكاة. وهذه كلها حجج يستعملها المتهربون كذريعة لعدم تقبل الضريبة، وبالتالي التهرب من دفعها.

## 3- تأثير المكلفين بالمحيط الاجتماعي:

أحيانا يلعب المحيط الاجتماعي دورا هاما في ترسيخ، وتأصيل الغش الضريبي، وشيوعه بين أفراد المجتمع. حيث أن هناك من ينظر إلى التاجر المتهرب، والغشاش على أنه يتميز بالذكاء والمهارة، أي أن ثقافة التهرب لما تكون مزروعة في مجتمع ما قد تؤثر على كل الأفراد الذين يعيشون في هذا المحيط، وهذه سمة الدول النامية عكس الدول المتقدمة التي تمتاز بنوع من الحس الوطني.

## 4- ضعف الوعي الضريبي:

المقصود بالوعي الضريبي هو شعور المواطن بواجبه المالي نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء<sup>(135)</sup>. أي أن المكلف بالضريبة يعاني من نقص شعوره بواجبه اتجاه الدولة، وهنا يلعب الإعلام دورا فعالا في ذلك. وهناك مجموعة من العوامل التي جعلت الأفراد يفقدون الوعي الضريبي هي:

1- عدم تقبل فكرة الضريبة أصلا: أي أن الفرد من منطلقه يرى في الضريبة أداة تعسفية تقف

(133) د.ناصر مراد.فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق. مرجع سابق ص157.

(134) د.محمد مرسي فهمي.د.السيد لطفي عبد الله.الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية.القاهرة.(دم)1999 ص301.

(135) د. ناصر مراد. نفس المرجع أعلاه ص.157.

في وجه توسيع استثماراته، وتعظيم أرباحه، ولا فائدة من دفعها. ويرى أن المنافع العامة التي تعود عليه من إيرادات الضرائب فسوف ينتفع منها حتى ولم يدفع الضرائب.

ب- اعتقاد الأفراد أن الشخص الذي يتهرب من الضريبة هو شخص ذكي، وفطن، وسارق شريف. وحسب دراسة استطلاعية في فرنسا حول المتهرب من الضريبة تبين أن:

- 4% من الأفراد يعتبرون المتهرب من الضريبة بمثابة سارق.

- 01% من الأفراد يعتبرون المتهرب من الضريبة بمثابة خائن لوطنه.

- 18% من الأفراد يعتبرون المتهرب من الضريبة بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات.

- 53% من الأفراد يعتبرون المتهرب من الضريبة بمثابة رجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله.

- 88% يبررون موقف المتهرب، ولا يجدون ضرورة لمعاقبته (136).

ج - نظرة الأفراد الدينية للضريبة حيث أنهم يرون أن الضريبة موضوعة من طرف قانون من صنع الإنسان قابل للنقد أما الزكاة التي يفضلونها عن الضريبة فيرون أنها من طرف قانون إلهي وهي بديل للضريبة نظرا لما تتميز به من مميزات إيجابية لا نجدها في الضريبة.

د- سوء توظيف الدولة للضرائب المحصلة حيث يرى الأفراد أن الضرائب التي يدفعونها هي دون مقابل ولا يستفيدون من ورائها أي أنهم يشعرون أن الدولة تسيء توظيف الأموال المحصلة من طرف الإيرادات ولا تعود عليهم بالفائدة العامة وأن الدولة تقوم بتبذير الأموال المحصلة هـ - عدم قناعة المكلف بالأرباح المحققة حيث أن الأفراد بممارستهم لنشاطهم يكون هدفهم هو تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح بأقل تكلفة وبأي وسيلة حتى وإن كانت الغش والتلاعب والدوس على القانون.

و- انعدام المتابعة في جباية الضرائب حيث أن الأموال المحصلة في كل سنة لا تمثل إلا الإيرادات التي حصلت بطريقة عادية أي بالطريقة السلمية أما الإيرادات الناتجة عن المنازعات

(136) د. ناصر مراد. فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق. مرجع سابق ص 157.

والقضاء فلم تحصل بعد، وهذا أمام أعين المكلفين النزهاء، كذلك فإن الضرائب المحصلة منبعتها هو تصريح المكلف، وقد يكون تصريحه صحيح، أو كاذب أي دون مراقبة. إذن قلة الإيرادات الناتجة عن المراقبة الجبائية، والمتابعة وانعدامها أحيانا يؤثر على الأفراد، ويقلل من درجة وعيهم الضريبي، وبالتالي يزيد إقدامهم على التهرب والغش.

ك- وجود ضغط من طرف بعض الجماعات، والطوائف والأشخاص في أجهزة الحكم، والإدارة على موظفي الضرائب، وممارسة تهديدات عليهم.

ن- سوء الوضعية المالية للمكلف تشجعه على التهرب والغش دون حساب للنتائج المتوقعة. إذن كل هذه العوامل التي ذكرناها تسبب، وتساهم في ضعف الوعي الضريبي، وانعدام الوطنية الجبائية، أو الثقافة الضريبية. لهذا فيجب على الدولة أن تقضي على هذه العوامل عن طريق التوعية الضريبية بوسائل الإعلام المختلفة، ويجب غرس فكرة الواجب الضريبي بين المكلفين والتضامن الضريبي<sup>(137)</sup>، و يجب أن تشمل عملية التوعية تعريف المكلفين بالمكاسب، والانجازات المحققة من طرف الضرائب، كما يجب توضيح دور الدولة في المجتمع في مواجهة الإنفاق العام، وشرح دور الضرائب التي تجبها في مواجهة الأعباء العامة . لأنه لو أفلح جميع المكلفين في التهرب من الضرائب فكيف يتسنى للدولة الإنفاق على مرافقها العامة وهذا بافتراض

انعدام الموارد النفطية أو في حالة نضوبها ؟

5- انعدام الثقة بين إدارة الضرائب، والمكلف:

وبذلك نتيجة شعور المكلف إن الأموال التي اقتطعت منه قد ذهبت لوجهة غير الوجهة المقررة لها، حيث صرفت في المصالح الخاصة بدل المصلحة العامة. ونتيجة هذا الشعور تنعدم الثقة، وتتولد الكراهية، والحقده اتجاه إدارة الضرائب، واتجاه النظام السائد، واتجاه الدولة ككل. وأول رد فعل من المكلف هو عدم الامتثال للقانون عن طريق التهرب والغش الضريبي<sup>(138)</sup> .

بعض سبل معالجة ضعف الوعي الضريبي في العراق. د توفيق المراتي. <http://www.elakhbar.org> (137)

(138) جريدة الأحداث الاقتصادية. فيفري. 1990 مرجع سابق ص 20-21

#### 4-المطلب الثاني: الأسباب غير المباشرة

##### الفرع الأول: الأسباب السياسية:

قبل التطرق إلى أهم الأسباب السياسية يجب أن نعرف مفهوم السياسة الضريبية، والتي هي عبارة عن مجموعة من البرامج المتكاملة التي تخططها، وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية، والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية، واجتماعية، وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع (139).

وباعتبار أن الضريبة تستعمل كأداة في يد الدولة لتحقيق سياستها المرغوب فيها، وأن المتضرر الأول هم المكلفون بالضريبة لذلك يلجأون إلى مقاومة الضريبة. إذن فالسياسة المالية المنتهجة من طرف الدولة تلعب دورا فعلا في التهرب الضريبي، فإذا قامت الدولة بإنفاق حصيلة الضرائب على منافع عامة فان ذلك يزيد من الوعي الضريبي، وثقة المكلفين، وبالتالي يقل التهرب. والعكس صحيح ومن أهم الأسباب السياسية للتهرب الضريبي نجد:

- 1- يؤدي عدم الاستقرار السياسي إلى تنامي التهرب الضريبي، وزيادة شجاعة الأفراد وجرأتهم على التهرب نظرا لإحساسهم بغياب القانون والمتابعة.
- 2- عدم قيام الأحزاب السياسية بوظيفتها في المراقبة والمساءلة والمتابعة.
- 3- عدم قيام مؤسسات المجتمع المدني بدورها الفاعل في فضح المتهربين والغشاشين كالجمعيات والمنظمات...
- 4- عدم انفتاح الدولة على المواطنين لكسب ثقتهم.
- 5- غياب الديمقراطية يؤدي إلى انعدام العدالة، وعدم تطبيق القانون الضريبي، حيث يرى البعض أنه في ظل غياب الديمقراطية ستظل جيوب الكادحين أهم مصدر اقتصادي للضريبة بينما تظل مدا خيل الأغنياء معفاة منها.
- 6- سوء استخدام النفقات العامة من طرف الدولة.
- 7- نقشي سياسة التبذير، والبذخ أمام أعين المكلفين.
- 8- ظهور طبقة موالية للسلطة تمارس أشكال النهب والغش أمام أعين المكلفين مما يشجعهم على التهرب والغش.

(139) د. يونس احمد البطريق. د سعيد عبد العزيز عثمان.النظم الضريبية. مرجع سابق ص12

9- الحالة الأمنية المتدهورة للدولة تشجع الأفراد على التهرب، وذلك بسبب شعورهم بغياب الدولة، وانشغالها بمعالجة الحالة الأمنية.

### الفرع الثاني: الأسباب الاقتصادية:

تلعب الأسباب الاقتصادية دورا هاما في تفاقم ظاهرة التهرب والغش الضريبي ، حيث أن تدهور الحالة الاقتصادية سواء للدولة، أو المكلف تؤدي إلى تنامي هذه الظاهرة ومن أهم هذه الأسباب نذكر:

#### 1- هيمنة الاقتصاد غير الرسمي على الاقتصاد الرسمي

: الاقتصاد غير الرسمي، أو الاقتصاد الموازي، أو اقتصاد الظل، أو الاقتصاد الخفي أو الاقتصاد الأسود، أو اقتصاد الجريمة هذه كلها مصطلحات تعبر عن معنى واحد وهو كل الأنشطة المنتجة للدخل والغير خاضعة للرقابة الحكومية، والتي لا تعترف بالقوانين، والتشريعات الموجودة بالدولة، وأن هذا الاقتصاد لا يشمل الأنشطة غير المشروعة فقط، بل يشمل أيضا حتى المداخل غير المصرح بها، والناجمة عن المتاجرة في السلع والخدمات. وأن تنامي الاقتصاد الخفي يؤدي إلى ضياع كتلة كبيرة من الأموال على شكل تهرب ضريبي. ومن أسباب تنامي هذا الاقتصاد الخفي هو ارتفاع معدلات الضرائب، وندرة السلع، والقيود المفروضة من طرف الدولة. ومن الآثار السلبية لهذا الاقتصاد هو تخفيض الحصيلة الضريبية للدولة، إذن فانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى زيادة حجم التهرب بسبب عدم ضبط سوق السلع، والخدمات، وعدم ضمان حرية المنافسة، والتي هي من أهم شروط شفافية المعاملات<sup>(140)</sup>.

وحسب تصريحات لبعض المسؤولين فإن مصالح الضرائب أصبحت عاجزة عن مواجهة القطاع الموازي الذي ينشط خارج القانون، والذي أصبح يسيطر على حوالي 40% من الاقتصاد الوطني.

(140) A.bouderbala ;la fraude fiscale,revue mutations,n :07,1998.p 28



## 2- ظهور العولمة:

إن مصطلح العولمة GLOBALISATION أو MONDIALISATIO من أكثر المصطلحات شيوعاً في العصر الحديث، وإنها مرتبطة بتطور الرأسمالية العالمية. ويرى بعض المفكرين "إن العولمة هي تبادل شامل إجمالي بين مختلف أطراف الكون يتحول العالم على أساسه إلى محطة تفاعلية للإنسانية بأكملها.

وإن العولمة الاقتصادية هي مرحلة من مراحل تطور الرأسمالية القائمة على دمج الاقتصاديات الوطنية بالسوق الرأسمالية العالمية، وخضوعها لمفاهيم السوق ولغة المنافسة الاحتكارية، وذلك بإشراف مؤسسات العولمة الاقتصادية الثلاث والتي هي:

(1) صندوق النقد الدولي.

(2) البنك الدولي للإنشاء والتعمير.

(3) المنظمة العالمية للتجارة.

ويرى راتول أن من المبادئ الأساسية للعولمة الاقتصادية، هو تحرك رؤوس الأموال، والسلع، والخدمات دون قيود، وتدفق المعلومات بغير سدود، وتنقل البشر بغير حدود.

ومن مخاطر العولمة هو هروب رؤوس الأموال الوطنية للخارج، وظاهرة غسيل الأموال. وأنه في ظل العولمة وزيادة الترابط الإلكتروني، والاعتماد المتزايد على الاتصالات، والتسيير وظهور الشركات المتعددة الجنسيات قد يساهم في بروز المزيد من الجرائم الاقتصادية، وتناميها ومن ضمنها جريمة التهرب الضريبي، لذا يجب عولمة القانون، وإحلال ما يسمى بالتنسيق الضريبي مع باقي دول العالم عن طريق تخفيض المعدلات الضريبية المرتفعة. إنن الخطر في ظل العولمة يتمثل في تهريب المكلف لأمواله إلى الخارج من أجل عدم دفع الضريبة المفروضة عليه، أو استثمار أمواله بالخارج دون أن يصرح عن دخله لبلاده.

إنن فالعولمة أدت إلى توسيع مجال التهرب الضريبي للدول، وهو ما اثر على الإيرادات الضريبية للدول وشكل عبئاً مالياً على المكلفين الذين يلتزمون بالقانون الضريبي. (141) وسوف تتفاقم هذه الظاهرة أكثر مع توسع وانتشار العولمة.

(141) Alain zinner, la lutte contre la fraude fiscale, (com-ckin-be)bruxelle, 2001, p.54

### 3- تدهور الوضعية الاقتصادية للدولة:

تلعب الوضعية الاقتصادية المتدهورة للدولة دورا هاما في زيادة التهرب الضريبي. ففي فترة الركود الاقتصادي، أو الكساد وقلة المداخيل، والنقود، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد يزداد التهرب الضريبي، كما يصعب على الأفراد نقل عبئ الضريبة إلى المستهلكين. أما في الحالة العكسية وهي حالة الرخاء الاقتصادي، والانتعاش فتزداد النقود، وترتفع مداخيل الأفراد، وتتحسن قدرتهم الشرائية، ويزداد الطلب على السلع، والخدمات، ويسهل نقل عبئ الضريبة من المنتجين إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم. لذلك يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف قليلا<sup>(142)</sup>. إذن يزداد التهرب الضريبي في أوقات الكساد، ويقل في أوقات الرخاء.

### 4- تدهور الوضعية الاقتصادية للمكلف نفسه:

إن الظروف الاقتصادية للمكلف تؤثر تأثيرا بالغا على ظاهرة التهرب والغش الضريبي. حيث أنه كلما كانت ميزانية المكلف ضعيفة، أي كلما كان دخله ضعيفا ومركزه المالي غير مريح، كلما زاد ميله إلى التهرب والغش. خاصة عندما تكون معدلات الضريبة مرتفعة، والضرائب متنوعة، وأسعار السلع والخدمات مرتفعة، والقدرة الشرائية ضعيفة، ومن ميزة دول العالم الثالث هو وجود فئة الأجراء، والموظفين الذين يعانون من الضرائب، ولا يستطيعون التهرب من الضريبة لأنهم يخضعون لنظام الاقتطاع من المنبع، أما الفئة الثانية فهي فئة ميسوري الحال، وهي فئة التجار، وإنها الفئة الأكثر تهربا من الضرائب<sup>(143)</sup>.

### 5 - وجود بديل للمداخيل الضريبية :

تعتبر الجباية البترولية من أهم المصادر التي تعتمد عليها الدول النفطية في تمويل ميزانيتها العامة لتحقيق التنمية الاقتصادية. فمثلا في الجزائر تعاني الإيرادات خارج قطاع المحروقات من ضعف كبير. هذا ما أثر على الاهتمام بالهيكل الضريبي نتيجة وجود البديل وهو النفط.

(142) Paul marie Gaudent, précis de finances publiques, édition Montchrestien, paris .1970.p.134

(143) G.Tixier.droit fiscal.op,cit.p.253

وإن عوائد النفط لا تعتبر دخلا بالمعنى الحقيقي، لأنها إيرادات غير قابلة للتجديد، لذا يجب الاعتماد على الإيرادات من الضرائب. لأن الضريبة هي صلة الفرد بالجماعة، ووسيلة انتمائه إليها. إذن كلما وجدت الدولة مصدر بديل للضرائب كلما أهملت قطاع الضرائب، وعندما تهمل هذا الأخير تكون الفرصة مواتية للأفراد للتهرب الضريبي.

#### 6- انتشار الفقر وتدني مستوى المعيشة:

هناك سؤالين متداخلين هل انتشار الفقر يؤدي إلى تنامي ظاهرة التهرب والغش الضريبي؟ والعكس هل تنامي ظاهرة التهرب والغش الضريبي تؤدي إلى انتشار الفقر؟ وكلا من السؤالين صحيحين. حيث أنه كلما انتشر الفقر داخل المجتمع كلما عمت الآفات، والجرائم وكلما تشجع الأفراد على الدوس على القانون، ومن بينها التهرب والغش الضريبي، والعكس كلما استفحل الغش الضريبي كلما زاد، وانتشر الفساد والذي هو مؤشر للفقر والانحلال.

#### 7- سوء إدارة الأموال العمومية:

حيث أنه إذا لم تحسن الدولة توظيف الأموال العمومية، وخاصة الإيرادات من الضرائب، كلما يولد الإحساس لدى المكلفين بعدم مصداقية، ونزاهة الدولة. وبالتالي تنعدم الثقة ويزداد التهرب الضريبي.

#### الفرع الثالث: الأسباب الاجتماعية:

إن البيئة التي يولد فيها الإنسان لها تأثير كبير على سلوكه، حيث أن الفرد الذي يتزعرع في محيط اجتماعي يسوده الغش، والفساد سوف يتأثر بذلك، وسوف يسلك نفس السلوك. كذلك فإن إحساس المجتمع بأن ما يدفعه من ضرائب لم يعد عليهم بمنافع يؤدي إلى نفورهم من الضريبة. كذلك فإن انتشار الأمية، والفقر في المجتمع، وتدني المستوى الثقافي، والتربوي يؤدي إلى تنامي ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

#### الفرع الرابع: الأسباب الخلقية:

إن تشبع الأفراد بالقيم، والمبادئ الأخلاقية له تأثير كبير جدا على التهرب الضريبي. فالفرد الذي يميز بين الشيء الحلال، والشيء الحرام، ولا يقدم طبعاً على الأفعال المحرمة كالسرقة، والتزوير والغش. والعكس إذا غابت الأخلاق حل الفساد، والرشوة وكل الآفات.

#### الفرع الخامس: الأسباب الثقافية والإعلامية:

حيث أن عجز الوسائل الثقافية عن توعية المواطن بواجباته تجاه وطنه يؤدي إلى انتشار التهرب والغش. كذلك نقص الإعلام والتوعية يساهمان في انتشار اللادونية الجبائية. إذن هذه أهم الأسباب التي تساهم في تنامي ظاهرة التهرب والغش الضريبي في دول العالم، وخاصة الدول النامية. لكن توجد أسباب أخرى لم نستطع ذكرها وربما لها علاقة مباشرة بهذه الظاهرة. لكن رغم كل ما قلناه عن هذه الأسباب يبقى سبب واحد يساهم في تنامي هذه الظاهرة، وهو الضغط الضريبي المفروض على المكلف الذي له دور فعال جداً، خاصة في ظل محدودية المداخل، وارتفاع أسعار السلع، والخدمات، وتدني مستوى المعيشة.

## المبحث الرابع: صور و أشكال التهرب و الغش الضريبي(مظاهره):

### مقدمة:

تتخذ ظاهرة التهرب والغش الضريبي عدة صور، وأشكال، ومظاهر تختلف من مكلف إلى آخر، ومن منطقة إلى منطقة، ومن فترة زمنية إلى أخرى. كما أنه يصعب حصر جميع أشكال التهرب لأنها متعددة، ومتنوعة، وأصبحت عبارة عن تقنيات، وأساليب منها ما هو قديم، ومعروف، ومنها ما هو حديث، وكلما اكتشفت تقنية من طرف موظفي الضرائب كلما قام المكلفون بالبحث عن بديل لها دون عبء، أو ملل مادام هدفهم، وغايتهم واحدة، وهو الربح السريع على حساب خزينة الدولة. وعلى حساب مصالح أفراد المجتمع. وبالرجوع إلى ما أتى به العلماء، والكتاب نجد أنهم يختلفون في حصر أشكال التهرب والغش الضريبي.

• فهناك من صنف هذه الأشكال، والصور إلى أشكال التهرب والغش الداخلي، وإلى أشكال التهرب والغش الدولي.

• وهناك من صنفها إلى التحايل المادي، والتحايل القانوني.

• وهناك من صنفها إلى التهرب والغش البسيط، والتهرب والغش الموصوف، أو المركب.

• وهناك من صنفها حسب نوع الضريبة أي إلى التهرب والغش في الضرائب المباشرة

، والتهرب والغش في الضرائب غير المباشرة.

لكننا نحن سنحاول الإلمام بكل هذه التصنيفات، وسنحاول التوفيق ما بين هذه الأنواع،

والمخطط التالي يوضح لنا ذلك:

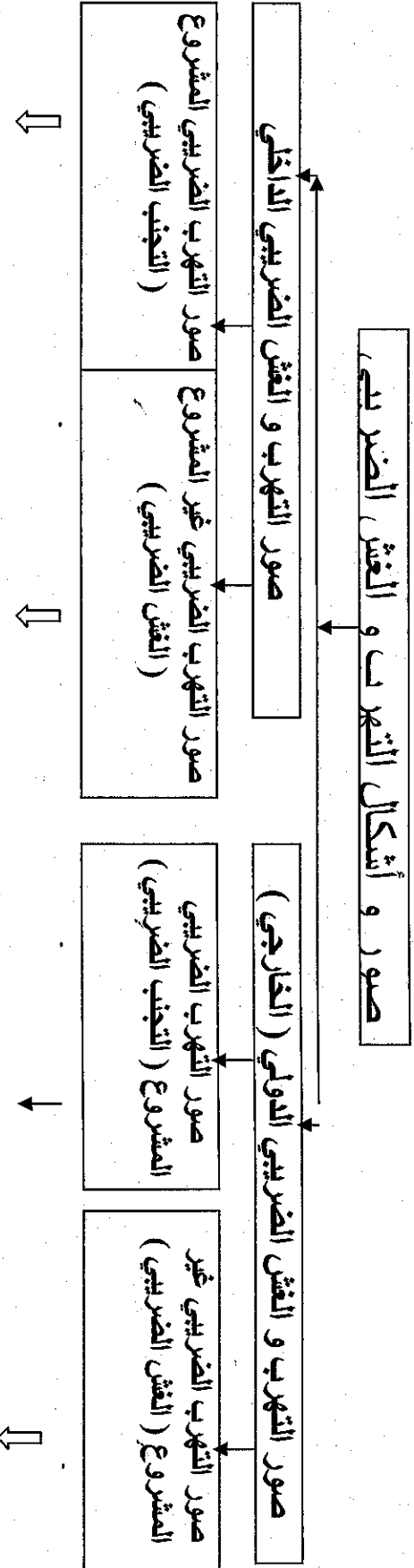
الشكل رقم : 07 صور وأشكال التهرب والغش الضريبي: (المخطط من إعداد الطالب)

- 1- الامتناع عن استهلاك سلع معينة مفروض عليها ضرائب غير مباشرة.
- 2- الامتناع عن القيام بنشاط ما فيه ضرائب مرتفعة أو كثيرة.
- 3- التوجه نحو الأنشطة أو المناطق التي فيها تخفيضات ضريبية أو إعفاءات مؤقتة.
- 4- التهرب من الضريبة التصاعدية عن طريق تقسيم الشركة.
- 5- توزيع الأرباح على الشركاء و العمال حتى يقل الربح.
- 6- كل أشكال استغلال الثغرات القانونية.

- 1- كل أشكال مخالفة القانون الضريبي عمدا بهدف عدم دفع الضريبة سواء كلياً أو جزء منها.
- 2- إخفاء المكلف لنشاطه التجاري أصلاً، و عدم تقديم أي تصريح، و المتاجرة فيما هو ممنوع أو ممارسة التجارة دون ترخيص، و دون سجلات و عدم وجود الفواتير و السجل التجاري، و التلاعب في الأسعار. و هذا ما يدخل في إطار السوق الموازية.
- 3- تقديم عرض خاطئ و غير صحيح للموضعية المالية عن طريق تقديم تصريح كاذب أو ناقص أو غير صحيح أو غير مطابق للمواصفات أو الامتناع أصلاً عن تقديم التصريح.
- 4- استعمال طرق التدليس و التزوير و الاحتيال و الغش في الوثائق التجارية و المحاسبية المقدمة الخاصة بنشاطه.
- 5- الامتناع الإرادي عن تسديد الضريبة بالرغم تحديد الدين المترتب عنه.
- 6- إصدار سجلات تجارية متعددة بأسماء أشخاص آخرين وهميين.
- 7- التحايل المحاسبي و التلاعب في الحسابات عن طريق تضخيم التكاليف و تخفيض الإيرادات.
- 8- إخفاء طبيعة التصرف القانوني أصلاً.
- 9- إخفاء المادة الخاضعة للضريبة (إخفاء السلع المباعة المنتجة).
- 10- القيام بنشاط تجاري غير مطابق لما هو في السجل التجاري.
- 11- إخفاء المظاهر أو العلامات الخارجية للثروة.
- 12- تقييم الثروة بقيمة أقل من قيمتها الحقيقية.
- 13- دفع الرشاوى
- 14- تقديم شهادات إقامة مزورة و وثائق الحالة المدنية من أجل تضليل أعوان الضرائب.
- 15- كل أشكال مخالفات القانون الأخرى التي لم نذكرها.
- 16- غلق المحلات التجارية عند مرور أعوان الضرائب

- 1- الامتناع عن استيراد أو تصدير البضائع بهدف عدم دفع الرسوم الجمركية
- 2- كل أشكال استغلال ثغرات القانون الجمركي.

- 1- إخفاء المكلف للمادة الخاضعة للرسوم (إخفاء السلع المصدرة أو المستوردة) أو إخفاء جزء منها.
- 2- تقديم فواتير و وثائق مزورة عن السلع المستوردة.
- 3- الإعلان عن قيمة أقل من قيمة السلع الحقيقية.
- 4- دفع الرشاوى.
- 5- القيام بالاستيراد باستعمال سجلات تجارية لأشخاص آخر. وهميين أو ليس لهم سوابق ضريبية و جمركية.
- 6- تهريب الأموال إلى الخارج بطرق غير قانونية (غسيل الأموال).
- 7- تهريب البضائع عبر الحدود
- 8- كل أشكال التهرب و الغش المخالفة للقانون التي لم تذكر



**المطلب الأول: صور وأشكال التهرب والغش الضريبي الوطني (الداخلي):**

ويمكن تقسيم هذه الصور إلى:

- 1) صور وأشكال التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي).
- 2) صور وأشكال التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي).

**الفرع الأول: صور وأشكال التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي):**

ومن أهم مظاهر هذا النوع نذكر:

**1/ الامتناع عن استهلاك أو إنتاج سلع معينة بها ضرائب مرتفعة أو ضرائب كثيرة:**

حيث أن المكلف هو حر في تصرفاته، ولا يجبره أحد على شراء هذه السلعة، أو تلك، أو استهلاك هذه السلعة دون غيرها. فهو أدري بما ينفعه. فإذا رأى أن نوع معين من السلع فيها ضرائب مرتفعة فلا يقبل على شراء هذه السلعة، أو إنتاج هذه السلعة، ويحدث هذا خاصة في الضرائب غير المباشرة، وخاصة الرسم على القيمة المضافة، مثلا كأن يمتنع الشخص عن شراء علبة تبغ، أو مشروبات كحولية. وذلك لارتفاع الرسم على القيمة المضافة مثلا. وبهذا يكون قد امتنع وتجنب الضريبة بطريقة مشروعة ولا يعاقبه القانون.

**2/ الامتناع عن القيام بأي نشاط فيه ضرائب متعددة أو مرتفعة:**

حيث أن المكلف إذا رأى أن نشاط تجاري، أو صناعي ما فيه ضرائب متنوعة، أو معدلاته مرتفعة جدا. فسوف لن يغامر، ولن يقبل على هذا النوع من النشاط، وسوف لن يجبره أحد على ذلك. وبذلك يكون قد سلم من هذه الأنواع من الضرائب أو من هذه المعدلات المرتفعة.

**3/ التوجه نحو الأنشطة التي فيها ضرائب منخفضة أو إعفاءات:**

أي أن المكلف دائما هو في بحث دائم عن مصلحته، ومنفعته الضريبية، وهو دائما في ترقب القوانين الجبائية الجديدة. فإذا رأى أن نشاط صناعي، أو تجاري ما الدولة تريد تشجيعه عن طريق تخفيض الضرائب عليه، أو إعفائه مؤقتا لمدة محددة من الضرائب، فسوف يقبل المكلف على الاستثمار في ذلك النشاط، والعكس صحيح، مثلا: الدولة تشجع المؤسسات التي تعمل في

المناطق الصحراوية عن طريق إعفائها من الضرائب لمدة 05 سنوات كذلك الاستثمار في بعض القطاعات الفلاحية، أو القطاعات التي تريد الدولة تشجيعها. كقطاع الصيد البحري. مثلا يعفي القانون الجبائي بعض النشاطات الحرفية لمدة تتراوح ما بين 03 و 08 سنوات حسب المناطق من الضريبة على أرباح الشركات IBS، وضرائب أخرى. أي يستطيع أي شخص أن يباشر عمله في المنطقة التي تكون محل تخفيض (الجنوب) لمدة 07 سنوات، وبذلك يكون قد تجنب الضريبة لمدة 07 سنوات دون أن يعاقبه القانون، لأنه لم يرتكب أي مخالفة للقانون الجبائي.

#### 4/التهرب من الضريبة عن طريق تقسيم الشركة إلى عدة وحدات:

وهنا تلجا بعض المؤسسات إلى تقسيم الشركة وتفتيتها إلى عدة وحدات جزئية فرعية حتى يقل رسم كل وحدة وبذلك يقل الوعاء الضريبي على مجمل الشركة (144).

#### 5/ التهرب من الضريبة عن طريق توزيع الأرباح على الشركاء والعمال:

تقوم بعض المؤسسات مثل الشركات ذات المسؤولية المحدودة SARL، أو شركات المساهمة SPA (شركة بالأسهم) بالتهرب من الضريبة على الأرباح IBS عن طريق توزيع الأرباح على المساهمين، والعمال في شكل رواتب وأجور هذا ما يؤدي إلى انخفاض النتيجة الصافية للسنة المالية. لأن هذه الأجور تدخل في الصنف [6] وبالضبط في حساب 63 مصاريف العاملين وهذا بدوره يدخل في تكلفة اليد العاملة، وهذه بدورها تدخل في تكلفة الإنتاج التي تعتبر جزء من سعر التكلفة، وإذا زاد سعر التكلفة تقل النتيجة لأن:

$$\text{النتيجة} = \text{رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة}$$

كما يمكن أن تستخدم هذه الأرباح في زيادة رأسمال الشركة وتوزيع أسهم مجانية لعدم دفع الضريبة.

(144) إبراهيم ريج. مجلة الأحداث الاقتصادية، عدد 44 فيفري. 1990. مرجع سابق. ص 20-21.



6/ التهرب من الضريبة عن طريق استغلال طريقة التصاعدية بالشرائح :

فإذا كان السلم الضريبي للدخل الإجمالي السنوي في الجزائر لسنة 2004 كما يلي: (145)

الجدول رقم :09 السلم الضريبي للدخل الإجمالي:

معدل الضريبة %	مستوى الدخل الخاضع للضريبة (دج)
00 - %	- أقل من 60.000 دج
10 - %	- من 60.001 إلى 180.000 دج
20 - %	- من 180.001 إلى 360.000 دج
30 - %	- من 360.001 إلى 1.080.000 دج
35 - %	- من 1.080.001 إلى 3.240.000 دج
40 - %	- أكثر من 3.240.000 دج

فمثلا معدل 10% خاص بالربح المتراوح ما بين 60.001 دج و 180.000 دج، ومعدل 20% خاص بالربح المتراوح ما بين 180.001 دج و 360.000 دج وباستعمال محاسبة يومية ومنتظمة يمكن للتاجر، او المؤسسة قبل انتهاء السنة المالية 12/31 ن من كل سنة أن يحدد ويعرف ربحه الصافي. فإذا كان ربحه المحقق مثلا 180.100 دج فهذا يعني أنه سيخضع لمعدل ضريبي قدره 20% وليس معدل 10% أي أنه سيدفع  $180.100 \times 20\% = 36.020$  دج.

ولكنه سوف يلجأ لتعمد خسارة تفوق قيمتها 100 دج ولنكن مثلا 200 دج ليصبح دخله الصافي 179.900 دج وبالتالي سوف يخضع لمعدل ضريبي اقل من المعدل الأول 20% ليصبح 10% وبالتالي سوف يدفع مبلغ  $179.900 \times 10\% = 17.990$  دج.

والنتيجة النهائية هو أنه باعتماد التاجر على خسارة قدرها 200 دج يكون قد حرم إدارة الضرائب (خزينة الدولة) من مبلغ قدره  $17.990 - 36.020 = 18.030$  دج

ويكون هو قد ربح مبلغ:  $(17.990 - 36.020) - 200 = 17.830$  دج هذا بالنسبة لتاجر واحد. ولنتصور أن نفس الطريقة يطبقها 1.000.000 تاجر بالجزائر مثلا فتكون خسارة

(145) منشورات مديرية التشريع الجبائي. المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والإعلام. سنة 2004. النظام

الخزينة هي:  $18.030 \times 1.000.000 = 18.030.000.000$  دج

وإنه مبلغ كبير جدا ويعادل عجز ميزانية دولة بأكملها.

من خلال الأشكال السابقة للتهرب المشروع نستنتج أن هناك 3 محاور رئيسية للتهرب المشروع:

- 1-تهرب ناتج عن سلوك المكلف بالضريبة نفسه.
- 2-تهرب ضريبي منظم من طرف التشريع الضريبي.
- 3-تهرب ضريبي ناتج عن إهمال وإغفال المشرع الضريبي (ثغرات) .

### الفرع الثاني: صور وأشكال التهرب الضريبي غير المشروع ( الغش الضريبي):

لقد سبق لنا وأن رأينا في الفصل الأول أن الغش الضريبي يعني مخالفة المكلف بالضريبة لأحكام القانونية بإتباعه لمختلف طرق، ووسائل الغش، والتزوير، والاحتيايل وأن هذه الطرق والوسائل يصعب أحيانا التعرف عليها من طرف عامة الناس، لأنها تعتبر بمثابة أسرار المهنة بالنسبة للغشاشين، وكلما اكتشفت طريقة كلما تم البحث عن ما يعوضها. لكن هذا لا يمنعنا من البحث عن أهم هذه الوسائل، والطرق وتبيانها للقارئ، ولموظف الضرائب. ويمكن القول أن مجمل هذه الطرق تتمحور حول محاولة التخفيض، أو التقليل من الوعاء الضريبي، أو المطرح الضريبي الذي يعتبر كأساس لفرض الضريبة، إذن ما هي أهم مظاهر الغش الضريبي؟

#### 1/الاقتصاد الموازي:

لقد تعددت تسميات الاقتصاد غير الرسمي من طرف علماء الاقتصاد، والمحليين من الاقتصاد الموازي، إلى الاقتصاد الخفي (السري)، إلى اقتصاد الظل، إلى الاقتصاد الأسود، إلى اقتصاد الفوضى، إلى اقتصاد الجريمة، إلى اقتصاد الفساد. هذا بالرغم من وجود بعض الاختلافات ما بين هذه التسميات حسب النشاطات الممارسة في كل نوع.

• فإذا كان الاقتصاد يتضمن أنشطة غير مشروعة، ويتعامل بسلع، ومنتجات غير قانونية، ومحظورة ( كالمخدرات، والكحول، والأسلحة...) نقول عنه أنه اقتصاد أسود، أو اقتصاد الجريمة. أما إذا كان الاقتصاد يتضمن أنشطة غير مشروعة، وغير مرخصة بصفة رسمية (كالورشات، والمحلات التجارية الخفية، أو السوق السوداء...) نقول عنه اقتصاد غير رسمي (خفي، سري، أو اقتصاد الظل).

لكن قبلما نبين تأثير هذا الاقتصاد على التهرب الضريبي، وعلى الإيرادات الضريبية لا بأس أن نعطي بعض التعاريف، والمفاهيم الخاصة به. إذن ما هو الاقتصاد الموازي؟

\*يري كتمان CUTMANN 1977 أن: الاقتصاد الخفي هو الناتج القومي غير المحسوب، أو هو ذلك الجزء من الناتج القومي الذي كان يجب أن يدخل في حسابات الناتج القومي ولكنه لم يدخل لسبب ما. (146)

\* كما يرى تانزي TANZI 1982 أن: الاقتصاد الخفي يمثل كل المداخل التي لا يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية.

• ويرى سميث وميروس SMITH AND MIRUS 1994 أنه: قد ينظر إلى الاقتصاد الخفي على أنه يضم كافة الأنشطة المصاحبة لعمليات التهرب الضريبي.

• ويرى الاقتصادي موليفسكي MOLEFSKY 1982 أن: عبارة الاقتصاد الخفي لا تعني أن كافة المعاملات التي تتم في الاقتصاد الخفي لا تسجل في الإحصائيات الرسمية للدخل القومي. فهناك احتمال أن يشمل الاقتصاد الخفي جانباً من المعاملات التي تتم أصلاً في الاقتصاد الرسمي. فقد تنتج بعض السلع في الاقتصاد الرسمي، وتسجل ضمن حساباته، ومع ذلك يتم استخدامها في الاقتصاد الخفي (147).

• إذن من خلال هذه التعاريف نستخلص أن الاقتصاد الموازي هو اقتصاد غير رسمي يتضمن نشاطات غير منتظمة، وأحياناً منظمة، أي أنه يشمل مؤسسات تتعامل في الإنتاج، والخدمات المشروعة، إلى أنها غير مسجلة، وغير منتظمة في القيود الرسمية، وغير معلنة. كما أن هذه النشاطات جزء منها مقبول اقتصادياً، وحتى أخلاقياً. وهناك جزء آخر من هذه النشاطات سري أو خفي، أو أسود. كما يشمل كل أشكال الدخل غير المصرح بها، والناتجة من إنتاج السلع والخدمات المشروعة (148).

HTTP://WWW.DIAL.PRD.FR/DIAL-PUBLICATION/PDF/DOC LINFOMEL EST IL UNE FORME DE (146)

FRAUDE FISCALE JEAN FRANCOIS GAUTIER

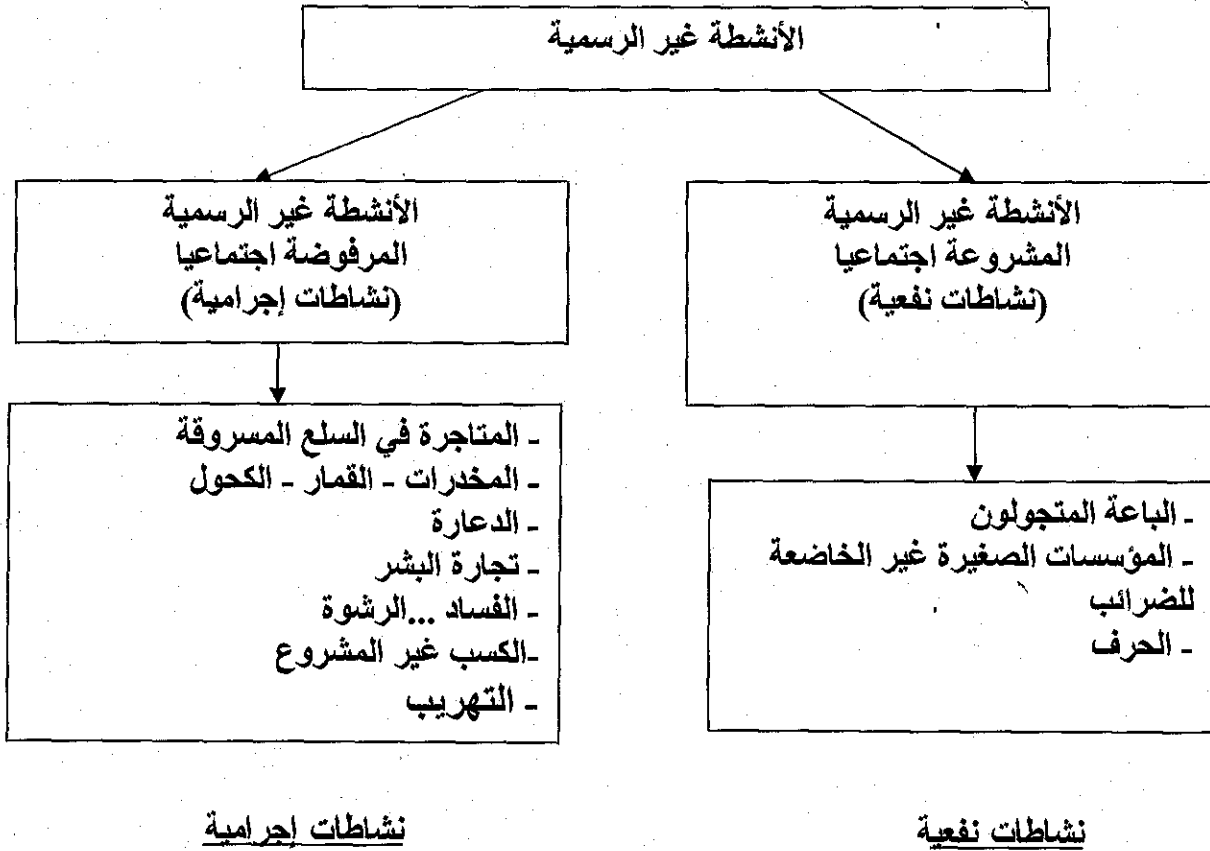
(147) نفس المرجع أعلاه.

(148) مجلة الدفاع الوطني العدد 53. 2005/07/01 اقتصاد الفوضى. د غسان الشلوق. لبنان.

إن الاقتصاد الموازي هو اقتصاد لا يخضع للرقابة الحكومية، ولا يعترف بالتشريعات، والقوانين، والتنظيمات الموجودة بالدولة. أو بتعبير آخر فإن الاقتصاد الخفي هو إما كل الأنشطة المولدة للدخل التي يتعمد صاحبها إخفاؤها تهربا من الالتزامات القانونية المرتبطة بالكشف عنها، وإما أن هذه الأنشطة المولدة للدخل تعد مخالفة للنظام القانوني السائد في البلاد.

إن فئات الاقتصاد الخفي تشمل المداخيل الناتجة بطرق شرعية، ولكن لا يعلن، ولا يفصح عنها لإدارة الضرائب. كما أن أغلب العلماء، والباحثين يتفقون على أن الاقتصاد الخفي يضم مجموعة الأنشطة التي تشترك في محاولة التهرب الضريبي، أو الحاجة إلى تجنب القيود الروتينية الموضوعة على عملية ممارسة النشاط الاقتصادي، غير أن هناك بعض الأنشطة في هذا الاقتصاد مخالفة للقانون. مثل الرشوة، والسرقه، والعمولات، وبيع السلع المسروقة، وتجارة المخدرات. ويمكن تلخيص الأنشطة غير الرسمية في المخطط التالي:

الشكل رقم: 08 الأنشطة غير الرسمية (149)



(149) العولمة والاقتصاد الغير رسمي. د. إبراهيم توهامي. اداسماعيل قيرة. د. عبد الحميد دليمي. مخبر

الإنسان والمدينة. جامعة منتوري - قسنطينة الجزائر - 2004.

كما يجب أن نشير إلى أن أغلب الدراسات الخاصة بالاقتصاد الموازي التي قام بها العلماء، أمثال غاري GARRY، و بوز BOSE، و براينت BRYANT، و بريمان BREMAN، ولوبران LEBRUN، و موزر MOSER، و برباك BIRBEK. قد توصلت إلى أنه قد أصبح الاقتصاد غير الرسمي إحدى البدائل المتاحة لمختلف الفئات الفقيرة للعيش، كما أن هذا الاقتصاد يستمد وجوده من عيوب الاقتصاد الرسمي، وعدم استقامته، كما أنه يستقطب عدد هائل من اليد العاملة، خاصة غير المؤهلة، والتي تساهم في توفير بعض السلع، والخدمات النادرة، أو ذات النوعية الجيدة. وبأسعار مقبولة. أما في ظل العولمة، فسوف يزداد الاقتصاد غير الرسمي نمواً، ومن أهم الأسباب التي أدت إلى تنامي الاقتصاد غير الرسمي نذكر:

1- ارتفاع مستوى الضرائب: فإذا كانت أنشطة الاقتصاد الرسمي معرضة لضرائب كثيرة ومرتفعة، فسوف يزداد الحافز إلى التوجه نحو العمل في الاقتصاد الخفي، ويعتمد التحول على الموازنة التي يقوم بها الفرد بين العقوبات التي قد يتعرض لها في حالة اكتشاف نشاطه، والأخطار الأخرى، وبين المداخل الإضافية التي تعود عليه من التهرب من دفع الضرائب، ويؤدي ارتفاع العبء الضريبي إلى تحويل بعض الأنشطة إلى الاقتصاد الخفي، حيث تصبح هذه الأنشطة غير مسجلة، وبالتالي لا يدفع صاحبها ضرائب.

2- القوانين التنظيمية الحكومية المعقدة: كاشتراط الترخيص ولوائح سوق العمل والحوافز التجارية والقيود المفروضة على الأجانب.

3- عدم كفاءة المؤسسات الحكومية: حيث أن الاقتصاد الموازي يكاد ينعدم في الدول التي تتوفر على مؤسسات حكومية قوية، ولا يوجد فيها فساد والعكس صحيح.

4- ندرة السلع والخدمات: فقد يؤدي ارتفاع الضرائب إلى تنامي الاقتصاد الموازي، لكن هذا يحدث كثيراً في الدول المتقدمة، أما في الدول النامية فيعتبر عامل ندرة السلع الاستهلاكية والكمالية ورداءة نوعيتها من أهم عوامل تنامي الاقتصاد الخفي (150).

أما عن آثار الاقتصاد الموازي فتختلف من الإيجابي إلى السلبي. فمن بين أهم الآثار الإيجابية فإنه يساهم في توفير السلع والخدمات النادرة، وأحياناً ذات النوعية الجيدة وبأسعار مقبولة.

(150) جريدة المنارة. د. نبيل جعفر عبد الرضا. مرجع سابق

أما عن الآثار السلبية له فتتمثل أساسا في تخفيض حجم الإيرادات الضريبية حيث، أن أكبر قدر ممكن من الدخل المتولد داخل الاقتصاد لا يدفع عنه ضرائب، ويحدث ذلك عندما لا يصرح الأفراد إلى الإدارة الضريبية بدخلهم، و ثروتهم (مهنتهم)، حيث أنه كلما زاد حجم اقتصاد الظل كلما انخفضت الإيرادات العامة. وهذا يؤدي إلى زيادة مستويات الضرائب على الأنشطة داخل الاقتصاد الرسمي، مما يجعل من النظام الضريبي غير عادل، مما يولد ضغط ضريبي كبير.

كما أن الاقتصاد الموازي يؤثر على الاستقرار الاقتصادي، وعلى توزيع الإيرادات. حيث أنه يقلل من الكفاءة الاقتصادية. فإذا حدث نمو في الاقتصاد الرسمي، وغير الرسمي، فسوف تزداد الحاجة إلى الخدمات العامة. وبما أن الضرائب تحصل من الاقتصاد الرسمي فقط، فسوف تزداد فيه أنواع الضرائب، ومعدلاتها مما يؤدي إلى تحول أنشطة الأفراد إلى الاقتصاد الموازي، وبالتالي تزداد درجة التهرب الضريبي، ويفتق الاقتصاد الموازي أكبر قدر ممكن من الإيرادات الضريبية، وأن إدارة الضرائب أصبحت عاجزة عن مواجهة القطاع الموازي الذي يسيطر على حوالي 40% من الاقتصاد الوطني<sup>(151)</sup>. وأن حوالي أكثر من 100 مليار دينار جزائري كأموال موظفة في هذه السوق<sup>(152)</sup>.

كما أن الاقتصاد الموازي يؤثر على المنافسة وعلى الأسعار لا يعبر دائما عن التكلفة الحقيقية للسلعة المقدمة وعلى الأسعار حيث أن سعر الاقتصاد الموازي لا يعبر دائما عن التكلفة الحقيقية للسلعة المقدمة. هذا إضافة إلى أضعافه لهيئة الدولة والثقة<sup>(153)</sup>.

أخيرا يمكن القول أن الاقتصاد الموازي هو كل النشاطات غير القانونية التي تنشأ إلى جانب الاقتصاد الرسمي، والممارسة من طرف فرد، أو مجموعة أفراد هدفهم الأساسي هو الربح السهل، والسريع، والتهرب من الضرائب، وجميع الالتزامات ضاربين عرض الحائط كل القيم، والقوانين الموجودة، والمتعارف عليها، ويعتبر هذا النوع من الاقتصاد أكبر شكل من أشكال الغش الضريبي، وأنه يستنزف أكبر الإيرادات الضريبية في الدولة. لذا يجب على الدولة إما محاربتة نهائيا، أو ترويضه، وإدخاله في صفوف الاقتصاد الرسمي. وذلك عن طريق فتح الاستثمارات

(151) مجلة الأحداث الاقتصادية. عدد 44 فيفري. 1990 مرجع سابق. ص 20-21

(152) نفس المرجع أعلاه ص 22

(153) جريدة المنارة. نبيل جعفر عبد الرضا. مرجع سابق.

وخلق مناصب العمل، والتخفيض من معدلات الضريبة، وأنواعها، لأن أغلب المفكرين يتفقون على أن الضغط الجبائي الكبير هو الذي يدفع التجار، والمنتجين إلى تحويل نشاطاتهم إلى الاقتصاد الموازي لجلب المزيد من الأرباح دون تكلفة جبائية (الضرائب).

2/تقديم عرض خاطئ وغير صحيح للوضعية المالية والتجارية:

### Fausse déclaration / l'absence de déclaration fiscale

وذلك عن طريق إما تقديم تصريحات كاذبة، أو غير كاملة، أو غير صحيحة إطلاقاً، أو غير مطابقة للمواصفات المعمول بها. أو الامتناع أصلاً عن تقديم أي تصريح، وذلك باستعمال حجة عدم توفر مقر مستقر لنشاطه (تهرب كلي). ويقوم المكلف بتقديم تصريح كاذب، ومخالف للحقيقة بهدف فرض ضريبة قليلة عليه. وما يمكن ملاحظته من خلال صور الغش الضريبي أن طريقة الامتناع عن تقديم التصريح هي الطريقة الأكثر استعمالاً لدى المكلفين، وتتمثل في إخفاء مصدر الدخل عن عيون إدارة الضرائب، وإذا نجح في ذلك فبفضل حنكته من جهة، وإلى إهمال وضعف إدارة الضرائب نتيجة نقص الإمكانيات والوسائل.

فمثلاً أحياناً يلجأ أصحاب المهن الحرة كالمحامين، والموثقين، والأطباء إلى تقديم تصريحات غير كاملة بهدف إخفاء المادة الخاضعة للضريبة، كما يلجأ البعض إلى تقديم عناوين خاطئة لإدارة الضرائب من أجل الترمويه. كما يلجأ البعض إلى استعمال طريقة كراء السجل التجاري، حيث يعملون بسجلات تجارية بأسماء أخرى، وتمسك بواسطة وكالة *procuration*.

فمثلاً في الجزائر وحسب تصريحات إدارة الضرائب فإن حوالي 30% من الشركات الخاصة تقوم بالإدلاء بتصريحات كاذبة، كما أن 44% من المؤسسات لا تصرح بأرباحها في الآجال المحددة قانوناً، وأن 17% من المؤسسات سجلت عجزاً في أرباحها، وأن 51% من التجار الصغار يتهربون من دفع الضرائب، ويقدمون تصريحات كاذبة للتهرب من الضرائب. هذا ما أدى بالبعض إلى القول أن: (الذي يدفع الضريبة في الجزائر هما شركة سونا طراك، والموظف بحكم الاقتطاع من المنبع<sup>(154)</sup>). وأن دور المراقبة الجبائية هو كشف التصريحات الخاطئة، أو غير الكاملة، وكشف هوية، و عنوان المكلف. ولن يتم هذا إلا بعد مراقبة السجلات المحاسبية

شكلا، و مضمونا. و في هذا المجال يرى: J.SCHMIDT أن " الغش هو تصريح إرادي غير صحيح حول الأنشطة، والمداخل الخاضعة للضريبة " (155).

3- استعمال طرق التدليس، و التزوير، و الاحتيال، و الغش في الوثائق الإثباتية المقدمة: و هنا يلجأ المكلف إلى استخدام الطرق الاحتيالية، و وسائل الغش المالي للعبث بأحكام القانون، و الخروج عن قواعده بهدف عدم دفع الضريبة . و من بين الطرق التي يستخدمها المكلف هو إعداد سجلات، و قيود مزيفة . فمثلا بعض الشركات الوهمية تقوم بتزوير الوثائق المقدمة، و يصعب الكشف عنها من طرف إدارة الضرائب خاصة عندما لا يكون لها مقر ثابت. و قد عرف بريمو BRUMO التحايل القانوني علا انه: " العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية " (156). و أن هذا التحايل هو الأسلوب الأكثر استعمالا في الميدان، و من أهم مظاهر هذا التحايل نذكر.

#### أ- الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية:

و يتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف، و تزيف حالة حقيقية، و ذلك عن طريق قيام المكلف بتغيير عقد البيع بعقد الهبة مثلا لتفادي دفع الضرائب، أو كان تقوم الشركة بتوزيع الأرباح على المساهمين على شكل رواتب، و أجور، و ذلك حتى تزداد التكاليف، و ينخفض الربح، و بالتالي ينخفض الوعاء الضريبي.

#### ب- الإخفاء عن طريق العمليات الوهمية:

و نجد هذا النوع من الإخفاء في الرسم على القيمة المضافة TVA حيث يقوم المكلف بالضريبة بإنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع، و الشراء، و ذلك حتى يتمكن من الاستفادة من عملية الخصم على المشتريات، و يتصرف ذلك، و هو على علم أن المراقبة الجبائية تستند على وجوب مطابقة القيود المحاسبية للوثائق المبررة المقدمة، و يبرر هذا بتقديم فواتير مزورة، و ذلك حتى يخفض من الرسم على القيمة المضافة، و أن هذا التخفيض يكون بمقدار قيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة. و يرى كوزان M.COZIN أنه " يعتبر المكلف متهم باستعمال طرق تدليسية، ليس فقط عندما يتهرب من دفع الضريبة، بل أيضا عند محاولته لمسح كل اثر

(155) J.SCHMIDT, POUR UNE MEILLEURE FISCALITE, France 1986, P135.

(156) حميد بوزيدة. جباية المؤسسات. دراسة تحليلية. مرجع سابق ص 45.



لتهربه لأية رقابة محتملة مثل تقديم فواتير، و دفاتر مزورة، و ذلك من خلال تضخيم قيمة الأعباء، و تخفيض الإيرادات<sup>(157)</sup>.

كما عرفت المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2006 الجزائري الممارسات التدليسية كما يلي:

" تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية ما يأتي :

\* ممارسة نشاط غير مصرح به.

\* انجاز عمليات شراء، و بيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع، و ذلك مهما يكن مكان حيازتها، أو خزنها، أو استيادها.

\* تسليم فواتير، و سندات تسليم، أو أية وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية .

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

\* كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه<sup>(158)</sup>.

لكن ما هو ملاحظ في الجزائر هو أن عدم الفوترة، و بيع السلع بطرق غير شرعية، و ممارسة التجارة دون ترخيص، و بدون سجلات تجارية، و التلاعب في الأسعار، و عدم إشهارها هي سمة التجارة في الجزائر.

و حسب تصريح المدير الوطني للضرائب فان ظاهرة البيع، و الشراء دون فاتورة، أو بواسطة فاتورة خاطئة هي الوسيلة المفضلة للمكافين في ممارسة الغش. فمثلا في الجزائر توجد حوالي 17300 حالة عيب في الفاتورة سنة 2001. أي ضياع حوالي 36 مليار دج كإيرادات عامة للخزينة العمومية.

(157) عيسى بولخوخ. مذكرة ماجستير. الرقابة الجبائية. مرجع سابق. ص 07.

(158) CODE DES PROCEDURES FISCALES. Y. MAHIOUT EDITION 2006..HOUMA .P.30.

#### 4- الامتناع الإرادي عن تسديد الضريبة بالرغم من تحديد الدين المترتب عنه:

و هنا يقوم المكلف صراحة، و بمحض إراداته بالامتناع عن تسديد الضرائب المترتبة عنه بالرغم من تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، و بالرغم من تحديد الدين المترتب عنه، أي انه قام بعضيان القانون. هذا من جهة، و من جهة أخرى يكون الامتناع عن طريق إخفاء المكلف لنشاطه التجاري، و الامتناع عن تقديم أية معلومات تخص نشاطه، أو أرباحه، أو ثروته إلى إدارة الضرائب، و بالتالي فهو خارج القانون.

#### 5- إصدار سجلات تجارية متعددة بأسماء أشخاص آخرين وهميين:

و هؤلاء الأشخاص ليست لهم أية علاقة بالتجارة، أو الاستيراد. و تعتبر ظاهرة كراء السجل التجاري ظاهرة أخرى للغش، خاصة مع الانفتاح الاقتصادي، حتى لا يتم ترك أي أثر للغش، حيث يعمل المكلف بسجل تجاري باسم آخر، و يمسك بواسطة وكالة. و كلا الطرفين مسئولان أمام القضاء. و هذه الظاهرة موجودة كثيرا لدى التجار، و أصحاب رؤوس الأموال. فمثلا يفتح سجل تجاري باسم شخص عاطل عن العمل، أو ليس له أي دخل. مقابل منحه مبلغ من المال. أي أن مزاولة التجارة تتم بمال التاجر أما العبيء الضريبي يكون باسم الشخص العاطل.

#### 6- التحايل المحاسبي و التلاعب في الحسابات:

أن معظم الأنظمة الضريبة الموجودة في العالم تستند في فرضها للضرائب على أساس الإقرارات، أو التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، و التي تتضمن كشف عن دخلهم، و ثروتهم، و رأسمالهم، لذا فان القانون الضريبي يتشدد في ضرورة مسك هذه التصريحات بطريقة سليمة. هذا من جهة، و من جهة أخرى فان اغلب حالات الغش الضريبي تقع في تزييف هذه التصريحات. لهذا فان القانون الضريبي يحث المراقبين على كشف كل الأخطاء الموجودة في التصريحات، وكشف أسماء، و عناوين، و هوية هؤلاء المكلفين. لذلك ألح على:

- 1- يجب على المكلف أن يمسك محاسبة كاملة، و منظمة خالية من كل العيوب، و خاصة الدفاتر الإجبارية المنصوص عليها في القانون التجاري، كدفتر اليومية، و دفتر الجرد.
- 2- يجب أن تكون المحاسبة الممسوكة صحيحة، و مطابقة لبديهيات المحاسبة، و المخطط الوطني المحاسبي، و لقاعدة القيد المزدوج، و لمعادلات المحاسبة.

3- يجب أن تكون المحاسبة الممسوكة مقنعة، أي يجب على العمليات المحاسبية، أو الحركات التي تقوم بها المؤسسة، أو التاجر ، أن تكون مبررة بوثائق الإثبات الضرورية (فاتورات - شيكات - أمر الاستلام- أمر التسليم ، و الرسم على القيمة المضافة TVA).

لان إدارة الضرائب من خلال الوثائق المحاسبية المقدمة تقوم بالتحقيق، و مراقبة الأرباح، و التأكد من أن كل الأرباح المصرح بها صحيحة. و في هذا الإطار قد نصت المادة 371 من قانون الضرائب المباشرة في الجزائر على أن " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تجارية ينبغي عليه أن يقدم عند كل طلب يتقدم به أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل للدفاتر التي نص عليها القانون التجاري، و هي دفتر اليومية و الجرد"<sup>(159)</sup>.

إذن من خلال هذه العناصر، و هذه المادة تكمن أهمية الدفاتر المحاسبية في كشف حالات الغش ، إذن النظام المحاسبي هو الدعامة الأساسية في الرقابة لأنه نظام يقوم بتسجيل، و تلخيص جميع الحركات التي تقوم بها المؤسسة، أو التاجر خلال السنة ، لكن السؤال المطروح هو أين يكمن التلاعب المحاسبي من طرف المكلفين؟. و للإجابة عن هذا السؤال نقول أن أهم التلاعبات المحاسبية تتم عن طريق :

1- تضخيم التكاليف

2- تخفيض الإيرادات

3- 1- طريقة تضخيم التكاليف:

تعتبر طريقة تضخيم التكاليف من أهم الطرق التي يلجأ إليها المكلفون في الغش الضريبي ، و المقصود بالتكاليف جميع الأعباء، و المصاريف التي تتحملها المؤسسة، أو التاجر على منتج ، أو سلعة ما، أو هي جميع الأموال التي أنفقتها المؤسسة طيلة حياة المنتج حتى أصبح منتج تام الصنع جاهز للبيع ، لكن ما هو المقصود بتضخيم التكاليف و ما علاقته بالغش الضريبي؟ و للإجابة عن هذا السؤال يجب أولاً معرفة الأساس الذي تفرض عليه الضريبة و هو ربح المؤسسة أو التاجر و كيف يحاول المكلف تخفيض هذا الربح باستعمال تقنية تضخيم التكاليف.

نحن نعلم أن النتيجة المحاسبية للمؤسسة تحسب كما يلي:

\* النتيجة = رقم الأعمال - سعر التكلفة

(159) بن علال ميلود. حمري مراد. جرافاوي عمر. الرقابة الجبائية. مذكرة ليسانس. 2003-2004 ص 28.

- ◆ رقم الأعمال = عدد الوحدات المباعة X سعر بيع الوحدة الواحدة.
- ◆ سعر التكلفة = تكلفة شراء المواد الأولية + تكلفة الإنتاج + تكلفة التوزيع.
- ◆ تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد الأولية المستهلكة + مصاريف الإنتاج المباشرة و غير المباشرة (اليد العاملة المباشرة و غير المباشرة).

إذن من خلال هذه المعادلات المحاسبية نستنتج أن:

ما دامت النتيجة، أو الربح المحقق هو وعاء الضريبة، أو هو المادة المفروضة عليها الضريبة فليس من مصلحة المكلف أن تكون هذه النتيجة مرتفعة في الوثائق المحاسبية، لأنه كلما ارتفعت النتيجة كلما ارتفع المعدل الضريبي، خاصة مع تطبيق نظام التصاعدية بالشرائح إذن كيف يقوم المكلف بتخفيض النتيجة و يثبتها في المحاسبة؟.

يقوم بتخفيض النتيجة من خلال أسلوبين: أما بتضخيم سعر التكلفة، وإما بتخفيض رقم الأعمال. إذن كيف يقوم المكلف بتضخيم سعر التكلفة؟ يقوم المكلف بتضخيم التكاليف عن طريق الأساليب التالية:

#### 1- تضخيم مصاريف اليد العاملة:

تعتبر مصاريف اليد العاملة من بين أهم مصاريف الإنتاج التي تكون تكلفة الإنتاج، و هذه الأخيرة تعتبر من أهم مكونات سعر التكلفة. معناه إذا نجح المكلف في تضخيم حجم مصاريف اليد العاملة، فهذا يؤدي إلى زيادة مصاريف الإنتاج، و إذا زادت هذه الأخيرة فهذا يؤدي إلى زيادة تكلفة الإنتاج، و إذا زادت هذه الأخيرة فهذا يؤدي إلى زيادة سعر التكلفة، و هذه هي غاية المكلف التي يصبوا إليها: إذن كيف يقوم المكلف بتضخيم مصاريف اليد العاملة؟

يقوم المكلف بتضخيم مصاريف اليد العاملة عن طرق تسجيل أجور، ورواتب مستخدمين، وعمال وهميين، و ليس لهم أي وجود في المؤسسة فعليا، و أن هذه الأجور، و الرواتب المسجلة تؤدي إلى زيادة حساب مصاريف العاملين. الحساب رقم 63 حسب المخطط الوطني المحاسبي، وهذا يعني زيادة مصاريف اليد العاملة المباشرة، و هذا يؤدي إلى زيادة تكلفة الإنتاج، و بالتالي إلى زيادة سعر التكلفة، و بالتالي إلى انخفاض النتيجة، و التي طبعا سوف يفرض عليها معدل ضريبي أقل. هذا في المؤسسة الصناعية، أما في المؤسسة التجارية، و الأعمال التجارية البسيطة فنفس الشيء، لكن دون إدراج تكلفة الإنتاج. كما تلجأ بعض المؤسسات إلى تضخيم أجور ورواتب

العمال داخل المؤسسة، لكنهم يؤدون أعمال غير أساسية ،أي ثانوية أو لا يقومون بأية مهمة على الإطلاق (160).

## 2- الأعباء العامة غير المبررة:

أن القوانين الجبائية تمنح للمكلف امتيازاً يتمثل في حق خصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ،و هي كل الأعباء المباشرة، و غير المباشرة التي تدخل في العملية الإنتاجية ،أي مصاريف الإنتاج المباشرة، و غير المباشرة. لكن المكلف يستغل هذه الفرصة، و يقوم بإضافة ما يسمى بالأعباء الإضافية إلى الأعباء العامة من أجل خصمها، و بالتالي تخفيض نسبة الضريبة المترتبة عليه. لهذا فإن اغلب المصاريف المصرح بها لإدارة الضرائب تكون مصاريف غير مبررة، و لا تتعلق بنشاط المؤسسة، بل هي أعباء خارجية مثل:

- 1- سحب مسير المؤسسة مبلغ من المال لحسابه الخاص، و يسجل ضمن أعباء المؤسسة ، أوقيامه بأشغال لمصلحته الخاصة، و إدراجها إلى أعباء المؤسسة .
- 2- تقوم المؤسسة بإعطاء مكافآت كبيرة لبعض العمال و المسيرين .
- 3- قيام المؤسسة بأشغال الترميم، والصيانة لمبانيها الصناعية، والتجارية، والمبالغة في هذه المصاريف.

- 4- قيام المسيرين بجرد مستلزمات شخصية بهم، و ادراجها ضمن مصاريف المؤسسة (161) وبصفة عامة جميع المصاريف التي لا علاقة لها بنشاط المؤسسة .

## 3- طريقة الاهتلاكات :

الاهتلاك هو التسجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها الاستثمارات التي تتدهور قيمتها مع مرور الزمن، و ذلك بهدف اضرارها بالميزانية بقيمتها الصافية، أو هو طريقة لتجديد الاستثمارات. أي أن الهدف من حساب، و تسجيل الاهتلاك هو ضمان تجديد الاستثمارات عند نهاية عمرها الإنتاجي و ذلك بتخصيص مبالغ مالية سنوية من الأرباح أي تحميل كل دورة العبئ العائد لها إلى أن نحصل على القيمة الأصلية للاستثمار المعني. و يعرف الاهتلاك اقتصادياً على انه النقص المحاسبي للأصول الثابتة التي تتأثر بالعوامل الطبيعية عبر الزمن .(حساب 20-24).

(160) A.MARGAIRAZ ,OP.CIT,P.251.

(161) عيسى بولخوخ .المراقبة الجبائية .مرجع سابق. ص12

و يعرف الاهتلاك ماليا على انه نسبة من النتيجة يحتفظ بها في الشركة، و لا تقدم للغير فهي عبارة عن مصاريف غير مدفوعة للغير. و أن التدهور هو هبوط، أو تناقص القيمة الأصلية للاستثمار، و قد يكون هذا التدهور عاديا ناتجا عن الاستعمال (آلات الإنتاج)، أو بالتقادم مع مرور الزمن (شاحنات)، و قد يكون استثنائي (إقامة طريق سريع على الأرض).

و أن الاهتلاك في المؤسسة يلعب دورا اقتصاديا، و ماليا، و يتمثل الدور الاقتصادي في استهلاك متتالي للاستثمار، أما الدور المالي في عملية إعادة تكوين الأموال المستثمرة بهدف إعادة تجديد الاستثمارات عند نهاية عمرها الإنتاجي. حيث يتم حجز مبالغ مالية تبقى تحت تصرف المؤسسة كتمويل ذاتي حتى تصرف. ولكل استثمار قيمة أصلية، و تمثل تكلفة الاستثمار = ثمن الشراء أو الإنشاء + مصاريف الشراء، أو الإنتاج. كذلك هناك مدة استعمال الاستثمار. (العمر الإنتاجي)، وهناك معدل الاهتلاك أو نسبة الاهتلاك.

و يحسب الاهتلاك ابتداء من تاريخ الحصول على الاستثمار المعني، و ما يلاحظ هو انه من الصعب تحديد مدة استعمال الاستثمار بصورة دقيقة، بل يتم الاستناد إلى معايير تقريبية فقط، لكن مدة الاستعمال المتعارف عليها عمليا هي:

- العقارات : من 50 سنة إلى 100 سنة بمعدل اهتلاك 1% إلى 2%.

- العمارات الصناعية: من 20 سنة إلى 50 سنة بمعدل اهتلاك 2% إلى 5% .

- معدات و أدوات: 10 سنوات بمعدل اهتلاك 10%.

- معدات النقل: من 04 سنوات إلى 05 سنوات بمعدل 20% إلى 25%.

- تجهيزات المكتب: 10 سنوات بمعدل اهتلاك 10%.

و من أهم طرق الاهتلاك هناك:

1- الاهتلاك الخطي، أو (الثابت) LAMOURTISSEMENT LINEAIRE OU CONSTANT

2- الاهتلاك المتغير LAMORTISSEMENT VARIABLE

3- الاهتلاك المتناقص LAMORTISSEMENT DEGRESSIF

4- الاهتلاك المتزايد LAMORTISSEMENT PROGRESSIF

لكن من بين هذه الأنواع يعتبر الاهتلاك الخطي (الثابت) و هو الأكثر استعمالا في الميدان، حيث انه توزع تدهور قيمة الاستثمارات على سنوات عمرها الإنتاجي بالتساوي، أي أن قسط اهتلاك كل دورة ثابت، و يساوي :

$$\frac{أ}{ن} = \text{و} = \frac{\text{القيمة الأصلية للاستثمار}}{\text{عدد سنوات العمر الإنتاجي (مدة الاهتلاك)}}$$

و أن هذا النوع سهل التطبيق، و يعمل به في القانون الضريبي، و المخطط الوطني المحاسبي، و من مساوئه صعوبة تحديد العمر الإنتاجي (162).

لكن حتى نستطيع معرفة كيف يقوم المكلف بالتهرب من الضريبة باستعمال تقنية الاهتلاك نعطي المثال التالي:

مثال عن طريق الاهتلاك:

ثمن شراء عنصر من عناصر الاستثمارات = 5.000.000 دج. معدل الاهتلاك المطبق على هذا العنصر هو 20%. الرسم على القيمة المضافة TVA=17%  
إذن قسط الاهتلاك السنوي = قيمة أصل الاستثمار X معدل الاهتلاك. و أن المكلف يستخرج القسط كما يلي:

$$\begin{aligned} \text{قسط الاهتلاك} &= (\text{ثمن الشراء} + \text{TVA}) \times \text{معدل الاهتلاك} \\ &= [5.000.000 \text{ دج} + (5.000.000 \times 17\%)] \times 20\% \\ &= (5.000.000 \text{ دج} + 850.000 \text{ دج}) \times 20\% \\ &= 5.850.000 \text{ دج} \times 20\% = 1.170.000 \text{ دج} \end{aligned}$$

لكن الطريقة الصحيحة الواجب إتباعها من طرف المكلف هي:

قسط الاهتلاك السنوي = ثمن الشراء خارج الرسم X معدل الاهتلاك.

$$= 5.000.000 \times 20\%$$

$$= 1.000.000 \text{ دج}$$

إذن الفرق الموجود ما بين القسطين هو = 1.170.000 دج - 1.000.000 دج

= 170.000 دج. و بهذه الطريقة يكون المكلف قد تمكن من الاستفادة من تخفيض ضريبي

قدره 170.000 دج.

(162) مقتطفات من دروس المحاسبة العامة للإستاذ قريش محمد (الطالب) بمركز التكوين المهني.

## 2- طريقة تخفيض الإيرادات:

و في هذه الطريقة يقوم المكلف عمدا بالتغاضي، و تجاهل بعض الإيرادات، و عدم تقييدها في الدفاتر المحاسبية، و ذلك حتى لا يزداد الوعاء الضريبي، و بالتالي تزداد الضريبة (163). كما أنه يعطى نتائج قليلة لا تعبر عن نتائجه الحقيقية، و يحدث هذا كثيرا لدى أصحاب المهن الحرة (كالأطباء - المحامون - المهندسون - الموثقون - البيطرة) . حيث أنهم لا يقوموا بالتصريح برقم أعمالهم الحقيقي، بل يقدمون رقم أعمال اقل بكثير، و هذا حتى ينخفض وعاء الضريبة، و بالتالي ينخفض المعدل الضريبي. كما تلجأ بعض المؤسسات إلى عدم تسجيل فائض القيمة الناتج عن التنازل عن إحدى الاستثمارات. و فيما يلي نعطي بعض الأمثلة عن الطرق التي يلجأ إليها المكلفون لتخفيض إيراداتهم.

1- عدم التصريح برقم الأعمال الحقيقي للمكلف.

2- تسجيل رقم الأعمال بقيمة اقل من قيمتها الحقيقية، أي الحساب 70 مبيعات بضاعة في المؤسسات التجارية، و الحساب 71 إنتاج مباع في المؤسسات الصناعية .

لان رقم الأعمال = عدد الوحدات المباعة x سعر بيع الوحدة .

فالمكلف أما يقوم بتخفيض الكمية المباعة المسجلة، و أما بتخفيض سعر بيع الوحدة . و هذا يتم أما بتزوير الفواتير، أو عن طريق اتفاق ودي ما بين المشتري ( الزبون ) على أن يعرض له الفارق لاحقا .

3- قيام المكلف ببيع بضائع، و منتوجات نقدا دون وجود أية فاتورة، أو سند استلام، أي لا وجود لأي اثر للبيع. لكن كل هذه الطرق تبقى محاولات فاشلة أمام حنكة، و براعة المحققين، خاصة إذا قام المحقق بمقارنة مشتريات المكلف، و إنتاجه الموجود في اليومية، و الوثائق المحاسبية الأخرى مع المبيعات المصرح بها. فإذا كانت المشتريات، أو الإنتاج كبير جدا لكن المبيعات قليلة فيصبح الفارق كبير، و يطرح علامة استفهام لدى المحققين، و بالتالي يكتشفون التلاعب.

مثال : مؤسسة صناعية تنتج و تباع منتوجات تامة الصنع، و قد تحصلنا على المعلومات التالية:

$$\text{المبيعات المحققة} = 800.000 \text{ دج} , \text{ سعر التكلفة} = 300.000 \text{ دج}$$

$$\text{إذن الربح الإجمالي المحقق} = \text{رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة}$$

$$= 800.000 - 300.000 = 500.000 \text{ دج}$$



هذا عن ما هو حقيقي، أما عن ما هو غير حقيقي، و مصرح به لإدارة الضرائب.

هو: المبيعات = 750.000 دج. سعر التكلفة = 300.000 دج

إذن الربح الإجمالي المحقق =  $750.000 - 300.000 = 450.000$  دج

إذن هامش الربح = رقم الأعمال / الربح الإجمالي

⇐ الحالة الأولى:  $500.000 / 800.000 = 1.60$

⇐ الحالة الثانية:  $450.000 / 750.000 = 1.66$

إذن الفرق بين الهامشين هو  $1.66 - 1.60 = 0.06$

#### 7- إخفاء طبيعة التصرف القانوني، أو إخفاء المادة الخاضعة للضريبة :

و أن هذا النوع من أنواع الغش هو أكثر خطورة، و أكثر دقة، و تنظيم حيث يمارس المكلف بالضريبة أنشطته في الخفاء، و التي من المفروض أن تخضع هذه الأنشطة لضرائب معينة. كان يقوم المكلف بإخفاء جزء من مشترياته لبيعها في السوق الموازية، أي تكوين محاسبة المشتريات دون فاتورة، أو وجود فواتير دون عملية البيع و الشراء أصلاً، و بهذا يستطيع المكلف تحقيق غايته و هي الإفلات من الالتزام الضريبي، حيث أن المكلف يستعين بخبراء، و مختصين لابتكار طرق أكثر مرد ودية، و اكبر ربح (164).

و من أهم مظاهر هذا النوع نجد :

أ ) الغش عن طريق عمليات وهمية: و هنا يقوم المكلف بإخفاء جزء من ثروته، و أملاكه، والتي من المفروض أن تكون خاضعة للضريبة، كان يقوم الورثة بعدم الإعلان عن كل الأملاك الخاضعة لضريبة التركات، أو جزء منها فقط.

كما يستعمل المكلف تقنية مؤسسات تاكسي TAXIES، و المستمدة من مصطلح TAXE أي الرسم، حيث يعمد المكلف إلى تقديم وثائق تجارية سليمة قانونياً باسم مؤسسات وهمية، مما يسمح له بالاستفادة من :

- ❖ تعويضات رسم لم يدفع أبداً للخزينة .
- ❖ تخفيف و تخفيض الربح الخاضع للضريبة .
- ❖ تخفيض الرسم على القيمة المضافة TVA.

و بهذا يكون المكلف بعيد عن خطر المراقبة ما دامت وضعيته شرعية، و قانونية .

ب ) الغش عن طريق إخفاء السلع و البضائع أو موضوع التركة :

و هذا النوع يعد من أخطر أنواع الغش الضريبي هو الآخر، لأنه يشجع على الاقتصاد الموازي، و السوق السوداء. حيث يقوم المكلف متعمداً، و بإرادته بإخفاء جزء من السلع، أو البضائع كلها عن أعين إدارة الضرائب، أو إعلانه عن شراء مواد أولية غير كافية للإنتاج، و يقوم بإعادة بيعها بطريقة مخالفة للقانون. أو إخفاء بعض أموال التركة عن أعين موظفي الضرائب. وأن هذا النوع من الغش في مجمله يلجأ له الخواص بكثرة، و أصحاب المصانع، خاصة أصحاب مصانع النسيج، و بصفة عامة ينقسم هذا النوع من الغش إلى نوعين :

(1) الإخفاء الجزئي .

(2) الإخفاء الكلي .

(1) الإخفاء الجزئي :

و هنا يعتمد المكلف إلى إخفاء جزء من السلع، أو البضائع، أو المواد عن أعين أعوان الضرائب، حيث يقوم ببيعها فيما بعد بطريقة غير شرعية. و هنا يقوم المكلف بعدم احترام مواصفات الإنتاج المحددة قانوناً، أو إخفاء المستورد جزء من البضاعة المستوردة كي لا يدفع رسوم جمركية .

(2) الإخفاء الكلي :

و هنا يقوم المكلف بممارسة أنشطة معينة بعيداً عن الرقابة الجبائية، حيث انه يقوم بإخفاء كلي للمادة الخاضعة للضريبة، و لا يقدم أي تصريح لنشاطه، كإقامة مصانع صغيرة في المناطق النائية المعزولة، أو إقامة مصانع في الأحياء. خاصة أحياء المناطق الأهلة بالسكان، و الضيقة . وان الإنتاج المحصل عليه من طرف هذه المصانع يباع في الخفاء، و دون فواتير هذا ما يساهم في نمو الاقتصاد غير الشرعي (165) .

(165) عيسى بولخوخ . المراقبة الجبائية . مرجع سابق . ص 15-16.

فمثلاً في الجزائر حوالي 30 % من المداخل الضريبية تضيع في مجال الأرباح المهنية، والتجارية، و الصناعية، حيث تلجأ المقاولات إلى إخفاء ثروتها .

#### 8- القيام بنشاط تجاري غير مطابق لما هو موجود في السجل التجاري:

و هنا يقوم المكلف بمخالفة القانون عمداً، حيث أن النشاط الذي تم على أساسه مسك السجل التجاري يتنافى، و يتعارض مع النشاط الذي يمارسه في حقيقة الأمر، و هذا حتى يضل إدارة الضرائب.

#### 9- إخفاء المظاهر، أو العلامات الخارجية للثروة :

تعتبر طريقة المظاهر الخارجية لثروة les signes extérieurs ou indices من بين الطرق المستخدمة في تقدير الضريبة من طرف إدارة الضرائب، لذلك يستخدمها المكلف كأداة للغش، والتهرب الضريبي. مثلاً كتقدير دخل المكلف على أساس قيمة إيجار منزله، أو عدد العمال العاملين عنده، أو عدد الآلات المستخدمة في نشاطه، أو عدد السيارات التي يملكها. لذلك فإن المكلف يحاول قدر الإمكان إخفاء هذه المظاهر عن أعين موظفي الضرائب، حتى لا يستخدمونها كقرينة لفرض الضريبة .

#### 10 - دفع الرشاوى و العمولات و الهدايا لموظفي الضرائب:

تعتبر ظاهرة الرشوة أهم تعبير عن الفساد المالي، و من أهم ممارسات الاستغلال السيئ للوظيفة الحكومية، و قد تعددت مفاهيمها، و مصطلحاتها من بلد إلى بلد، فهناك من يسميها الحلاوة، أو القهوة، أو الدهنة. لكنها كلها أسماء لآفة واحدة تنخر جسد الدولة، و تطبع سلوك الفرد في علاقاته بمحيطه. و أن هذه الآفة انتشرت بشكل واسع سواء في الدول المتقدمة، أو المتأخرة متحدياً كل القوانين، و الحواجز التي سخرتها تلك الدول للقضاء عليها، أو على الأقل الحد منها. لكن هناك مجموعة من العوامل تساهم في تنامي هذه الظاهرة، و تجعل المكلفين يقبلون على التعامل بهذه الوسيلة. أهمها غياب روح المواطنة، و الوعي الضريبي لدى المكلفين، و انتشار الأمية، و الجهل، و هيمنة الاقتصاد غير الرسمي. أما بالنسبة لموظفي الضرائب فالأسباب التي تجعلهم يقبلون على هذه الآفة هو تحججهم بغلاء المعيشة، و قلة الراتب، و التحفيزات. هذا من جهة، و من جهة أخرى فإن غياب الشفافية داخل الإدارة، و عدم قيام أجهزة الإعلام بدورها تساهم في تنامي هذه الظاهرة. ضف إلى ذلك غياب أسس المحاسبة، و المساءلة، و العقاب. و ما

يلاحظ في هذا المجال هو أن قوانين الدولة لا تحمي الأشخاص الذين يبلغون عن المرتشين ، و الراشين إضافة إلى مساواة طرف الراشي، و المرتشي، إضافة إلى صعوبة اكتشاف الرشوة ، و عدم تقديم الأدلة القاطعة. لأن هذه الظاهرة تتم في سرية تامة (166).  
إن ما يمكن أن نستنتجه هو أن لجوء المكلفين بالضريبة إلى تعاطي هذه الظاهرة هو شكل من أشكال التهرب الضريبي غير المشروع، الذي يجب على الدولة مقاومته، و ما يستفيد منه المكلف مقابل دفعه للرشوة لموظف الضرائب هو:

➤ من أجل الاستفادة من وثائق الإعفاء مع انه غر معنى بذلك.

➤ غض النظر عن تصريحات خاطئة، و عدم إدراجه في برنامج المراقبة.

➤ الاستفادة من معدلات مخفضة.

➤ الإعفاء من عقوبات، أو تخفيضها.

أخيرا يمكن القول أن أحسن وسيلة للقضاء على الغش الضريبي تبدأ بالقضاء على الرشوة أولا.

#### 11- تقديم وثائق الحالة المدنية مزورة:

و هنا يقوم المكفون بتقديم وثائق الحالة المدنية مزورة، و غير مطابقة للقانون، و ذلك من أجل تضليل أعوان الضرائب، كتقديم بطاقات إقامة لعناوين خاطئة، و هناك من يقوم بتغيير عنوانه كل يوم، و ذلك من أجل خلق صعوبات لأعوان الضرائب، و خلق تشويش في معلوماتهم. لهذا فيوصي بعض المحللين بضرورة إعداد بطاقة تسجيل une carte d'immatriculation لكل مكلف إضافة إلى إعداد رقم المطابقة السكوني. numéro d'identification statique.

#### 12- غلق المحلات التجارية عند الشعور بقدوم أعوان الضرائب :

أي أن أرباب العمل ومسؤولي الشركات الخاصة، و أصحاب المحلات التجارية عندما يحسون أن أعوان الضرائب قادمين يقوموا بغلق محلاتهم، و أبواب مؤسساتهم هروبا من المراقبة، و التفتيش و المساعدة.

### 13- عدم القيام بدمغة بعض المنتوجات (الذهب):

و هنا يلجا بعض صانعي الذهب، و المجوهرات إلى عدم دمغة منتجاتهم، و مجوهراتهم، و ذلك للتخلص من دفع الضريبة على هذا النوع من المنتوجات، و التي تكون مرتفعة جدا، حيث أنهم يرضون بتخفيض ثمن الذهب الحقيقي مقابل تهربهم من دفع الضرائب.

### المطلب الثاني: صور وأشكال التهرب، و الغش الضريبي الدولي (الخارجي):

لقد سبق لنا و أن قلنا أن التهرب الضريبي الدولي هو من أخطر أشكال التهرب، و يحترفه أشخاص متمكنون في أجهزة الحكم، و لهم نفوذ، و يستطيعون التأثير على أجهزة الإدارة. هذا من جهة، و من جهة أخرى فإن حجم الأموال المتداولة في هذا النوع هي كبيرة جدا. و نفس الشيء كما قمنا في التهرب الضريبي الداخلي. فإن التهرب الضريبي الدولي يمكن تقسيمه إلى تهرب ضريبي دولي مشروع، و تهرب ضريبي دولي غير مشروع (الغش الضريبي الدولي).

### الفرع الأول: صور وأشكال التهرب الضريبي الدولي المشروع:

التهرب الضريبي الدولي المشروع هو عملية قيام المكلف من التخلص من عبء الضريبة كليا، أو جزئيا دون مخالفة، أو انتهاك القانون. حيث أن المكلف لا يمكن أن يتابع، لأنه لم يحتال، أو ينتهك القانون، بل كل ما في الأمر انه استخدم تقنيات قانونية، و استغل ثغرات قانونية من اجل عدم خضوعه للضريبة، و يمكن تقسيم صور التهرب الضريبي الدولي المشروع إلى 3 أشكال (167).

### 1- التهرب الضريبي الناتج عن تغيير سلوك المكلف:

و في هذا الشكل فإن المكلف يسلك عدة أفعال من اجل تجنب الضريبة، كما تناه عن استيراد منتوجات، و سلع مفروضة عليها ضرائب، و رسوم مرتفعة، أو قيامه باستيراد منتوجات معفاة من الضرائب، و الرسوم الجمركية.

(167) حوالم سهلية التهرب الضريبي وطرق مكافحته. مذكرة تخرج لنيل شهادة تقني سامي في تسيير

وقانون الأعمال. 2006-2007. ص 16-17.

## 2- التهرب الضريبي المنظم من طرف التشريع الجبائي :

و في هذا الشكل فان القانون الجبائي مادام يعتبر جزء من السياسة المالية، و مادامت هذه الأخيرة جزء من السياسة الاقتصادية للدولة. فان الدولة تستخدمه من اجل تحقيق غايات و أهداف معينة ،وهي التي تساهم في عملية تنظيم هذا التهرب. كقيام الدولة بإعفاء الشركات، و المتعاملين الأجبيين من دفع نوع من الضرائب لمدة محدودة من اجل تشجيعها على الاستثمار في ميدان معين ، أو إعفائها من دفع الرسوم الجمركية على مجموعة من التجهيزات، و الأدوات اللازمة للقيام بمشاريع استثمارية حيوية. هذا في حالة الاستيراد، و نفس الشيء بالنسبة للتصدير. حيث تستطيع الدولة إعفاء بعض الأشخاص، و الشركات التي تقوم بتصدير منتوجات حيوية تساهم في جلب العملة الصعبة من الرسوم الجمركية .

## 3- التهرب الضريبي الناتج عن إهمال المشرع:

و هنا يمكن أن تكتنف التشريعات الجبائية بعض الثغرات، و الفجوات القانونية نتيجة إهمال المشرع لها. حيث يقوم المكلف باستغلال هذه الثغرات القانونية من اجل تجنب الضريبة، و عدم ترتبها عليه، و ذلك بالاستعانة برجال مختصين، و متحكمين، قد يكونوا معظمهم رجال قانون ،و رجال ضرائب مختصين في هذا الميدان، أو أهل التجارب من تجار، و أصحاب مؤسسات.

## الفرع الثاني: صور وأشكال التهرب الضريبي الدولي غير المشروع (الغش الجبائي):

لقد سبق لنا و أن رأينا أن الغش الضريبي هو امتناع المكلف الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضرائب عن الوفاء بها، مستعينا بكافة أنواع الغش. و نلمس الغش الضريبي عندما يشتمل على مخالفة نص من نصوص القانون. و قد يتم ذلك بمناسبة تحديد وعاء الضريبة، و ربطها عندما يقوم المكلف بإخفاء بعض، أو كل المادة الخاضعة للضريبة، أو عندما يقدم أقرارا غير صحيح، كما قد يتم أيضا عند تحصيل الضريبة عندما يقوم المكلف بإخفاء أمواله ليفوت على إدارة الضرائب فرصة استيفاء حقوقها. وأن الغش الضريبي الدولي هو الآخر يتخذ عدة أشكال و صور أهمها :

1) تهريب الأموال إلى الخارج بطرق غير قانونية (غسيل الأموال) :

تعتبر ظاهرة غسيل الأموال، أو كما يسميها البعض تبييض الأموال الوسخة. من أهم مظاهر الجريمة المنظمة، و قد استفحلت كثيرا مع بروز العولمة السياسية، و الاقتصادية، و تعتبر البنوك بمثابة صمام الأمان، و العنصر المساعد لتنفيذ، و تسهيل عملية الغسيل. إذن عملية غسيل الأموال هي جريمة اقتصادية جد خطيرة، و لقد سبق و أن قلنا أن الجريمة الاقتصادية هي كل فعل أو امتناع يعاقب عليه القانون، و يخالف السياسة الاقتصادية للدولة (168).

و يقصد بظاهرة تبييض الأموال، أو غسيل الأموال تلك العملية التي تسعى من خلالها المنظمات الإجرامية إلى إخفاء نشاطاتها، و الأموال الناتجة عن تجارتها غير المشروعة و إلى تأمين غطاء قانوني لها.

و هناك من يرى أن عملية تبييض الأموال هي كل فعل يقصد به تمويه، أو إخفاء مصدر الأموال، أو المداخل الناتجة عن ارتكاب إحدى الجرائم سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (169).

و حسب أحد الخبراء الفرنسيين فإن جريمة تبييض الأموال هي تقنية تهدف إلى إدخال أموال تم الحصول عليها بطريقة غير شرعية في الدوائر المالية الشرعية من أجل إخفاء مصدرها اللاشعري (170).

إن من كل هذا نستنتج أن عملية غسيل الأموال تعني العمل بكل الطرق، و الوسائل على محاولة غسل، و تنظيف الأموال القذرة الناتجة عن مصادر غير مشروعة، و غير قانونية، و محرمة شرعا.

و من أهم مصادر الأموال المغسولة نجد :

- المتاجرة في المخدرات، و المشروبات الكحولية، و تجارة الرقيق (النساء والأطفال).
- التزوير، و النصب، و الاحتيال، و خيانة الأمانة، و الغش، و التزييف.
- الاختلاس، و الرشوة، و استغلال النفوذ.

(168) د عبود السراج. شرح قانون العقوبات الاقتصادي. دمشق 1995. الطبعة السادسة. ص 14.

(169) د. نادر عبد العزيز شافي. تبييض الأموال. دراسة مقارنة. ماجستير في قانون الأعمال.

(170) جريدة الخبر. 2006.07.03. ص 03.

- مدا خيل الاقتصاد الموازي غير الرسمي، و كل مدا خيل التجارة غير المشروعة.
- جرائم الإرهاب.
- جرائم أصحاب الياقات البيضاء (171).
- التهرب و الغش الضريبي، و يعتبر هذا الأخير من أكثر المصادر التي يمكن أن تؤدي إلى جني أموال طائلة تكون هدفا لعمليات تبييض الأموال (172).
- فمثلا في مصر حوالي 300 مليونير متهرب من الضرائب، و أن حوالي أكثر من 50% من المكلفين الذين لا علاقة لهم بمصلحة الضرائب. رغم تحقيقهم للملايين من الأموال و تهريبها للخارج.
- أخيرا يمكن القول أن السرية المصرفية هي أكثر العقبات التي تقف عائقا أمام مكافحة هذه الظاهرة، اد أنها تشكل مانع من الاطلاع على الودائع المصرفية، و في هذا الصدد يقول أحد النواب السويسريين زيغلر : " تختفي الأموال القذرة في المغاور داخل مصارفنا لتخرج ثانية في مظهر محترم جاهز للتوظيف " (173).
- إذن عملية مقاومة هذه الظاهرة هي ليست بالعملية السهلة، بل يجب على الدولة أن تجند لها الكثير، لأنها ظاهرة تنخر، و تستنزف أموال المجتمع. فمثلا في الجزائر فإن حجم الأموال التي يتم تهريبها سنويا إلى الخارج يقدر بأكثر من 500 مليون دولار (174).

- 
- (171) جرائم أصحاب الياقات البيضاء هي الجرائم التي تقترف من طرف أشخاص لهم مكانة عالية اقتصاديا، واجتماعيا عند قيامهم بأعمالهم المهنية...
  - (172) د.نعيم مغيب. تهريب الأموال و السرية المصرفية أمام القضاء الجزائري. بيروت. 1986. ص 126.
  - (173) د.غسان رباح. قانون العقوبات الاقتصادي. منشورات يحسون الثقافية. بيروت. 1990. ص 152.
  - (174) جريدة الشروق. الاثني 2006.07.03. عبد الوهاب بوكروح. ص 4



2- تهريب البضائع عبر الحدود :

إن التهريب هو إدخال البضائع إلى البلاد، وإخراجها منها بصورة مخالفة للتشريعات المعمول بها دون أداء الرسوم الجمركية، و الضرائب الأخرى. سواء كلياً، أو جزئياً. وينقسم التهريب الجمركي إلى:

- تهريب ضريبي.
- تهريب غير ضريبي (تهريب اقتصادي).
- فالتهريب الضريبي يتحقق بإدخال البضائع، أو إخراجها بطريقة غير مشروعة دون أداء الرسوم الجمركية المستحقة، و أن آثاره تكون آثارا مالية على خزينة الدولة، و هذا هو ما يهمننا و الذي يعتبر شكل من أشكال التهرب غير المشروع.
- أما التهرب غير ضريبي فنقع الجريمة فيه من حيث صور التهريب، كمنع بعض السلع التي لا يجوز استيرادها، أو تصديرها، أي أن الجريمة تحدث عند خرق الحظر المفروض على السلعة، و ليس على الآثار المالية. لهذا يسمى البعض هذا النوع بالتهريب الاقتصادي .
- و هناك من يقسم التهريب إلى :
- تهريب حقيقي.
- و تهريب حكومي.
- \*\* فالتهريب الحقيقي هو الصورة الغالبة في التهريب و يتمثل في إدخال، أو إخراج البضائع المترتب عليها رسوم جمركية بطريقة غير قانونية، و دون أداء الضريبة المستحقة عليها.
- وان عملية الإدخال، و الإخراج تتم أما : بإخفاء السلع المهربة في جسم الإنسان، أو في السيارات أو في السفن.
- \*\* أما التهريب الحكومي فهو الآخر نتيجته واحدة. و هي الإضرار بخزينة الدولة. و من صورته:
- عدم عبور البضائع بالمراكز الجمركية.
- عدم إتباع الطرق المحددة في إدخال البضائع، و إخراجها. خاصة إذا كانت البضائع في الحدود. أما في حالة عبورها الحدود فيكتمل التهريب.
- إنزال البضائع من السفن، أو شحنها عليها على الشواطئ الخالية من المراكز الجمركية.
- عدم إقرار البضائع المصدرة، أو المستوردة في مكاتب الجمارك.
- تحميل، أو انزال البضائع من الطائرات خارج المطارات.

- إدخال البضائع، و إخراجها دون المرور بالمراكز الجمركية، و دون التصريح بها.
- عدم احترام الوزن.
- عدم تقديم الوثائق المبررة للاستيراد، أو التصدير.
- تقديم بيانات كاذبة عن البضائع المستوردة، أو المصدرة .
- تقديم بيانات كاذبة، و مصنعة من أجل التملص من دفع الضريبة .
- \* و هناك من قسم التهريب استنادا إلى أثاره إلى تهرب كلي، و تهرب جزئي.
- فالتهرب الكلي يحدث إذا تمكن الشخص من عدم دفع كل الرسوم، و الضرائب المترتبة عنه، و يترتب عن ذلك خسارة كبيرة لخزينة الدولة.
- أما التهرب الجزئي فيحدث إذا تمكن الشخص من عدم دفع جزء فقط من الرسوم، و الضرائب المترتبة عنه.
- \* وهناك من قسم التهريب حسب العدد إلى تهريب جماعي، و تهريب فردي .
- فالتهريب الجماعي يكون موضوعه كميات كبيرة من السلع، و بأنواع مختلفة، و يتم من طرف عصابات، و جماعات منظمة.
- أما التهريب الفردي فهو أقل خطورة من التهريب الجماعي، و يتم من طرف الشخص الواحد، و موضوعه بضائع محدودة (175) .
- إذن نستنتج مما سبق أن عملية التهريب تعد من أخطر أشكال الغش الضريبي، و أنها تسبب لخزينة الدولة خسارة بالملايير. و مهما حاولت الدولة القضاء على هذه الظاهرة، أو على الأقل الحد منها فما زالت قائمة، و الأمر يستدعي إشراك جميع القوى الفاعلة في المجتمع في محاربة هذه الظاهرة.

### 03- الاستيراد أو التصدير باستعمال سجلات تجارية لأشخاص وهميين :

و هنا يقوم بعض المستوردين باستيراد كميات من السلع، و التجهيزات، و المواد باستعمال سجلات تجارية لأشخاص آخرين ليس لهم سوابق مع إدارة الضرائب، و الجمارك، و المستوردون الوهميون هم أسماء مستعارة لبارونات الاستيراد يقومون بهذه الحيلة للتهرب من الضرائب

جريمة التهريب الجمركي في ضوء الفقه و القضاء. د. صخر عبد الله الجندي.

(175) <http://WWW.MINSHAWI.COM/OTHER/JENEDI.HTM>.

، والرسوم الجمركية، لأن هؤلاء المستوردين الوهميين يتوفرون على سجلات تجارية نظيفة، وسليمة قانونياً، ولا يشك فيها أعوان الجمارك، و إنها تتضمن معلومات خاطئة . و أن السبب الذي يجعل هؤلاء البارونات يلجأون إلى هؤلاء المستوردين الوهميين هو ان إدارة الجمارك فرضت عليهم تقديم وثيقة تبرئة الذمة مستخرجة من طرف مصالح الضرائب تثبت أن المستورد غير مدان من طرف الضرائب. هذا من جهة، و من جهة أخرى لا يوجد اسمه ضمن القائمة الوطنية للمدانين بالغش الجبائي. و بدون هذه الوثيقة تجمد إدارة الجمارك كل إجراءات الجمركة، و تحجز السلع إلى حين تقديم الوثيقة، و إن المستوردين الوهميين يقدمون معطيات كاذبة مستندة إلى وثائق مزورة في ملف السجل التجاري مثل شهادات الإقامة المزورة، أو شهادات إقامة بها عناوين خاطئة، أو شهادات ميلاد مزورة، أو شهادات ميلاد لأشخاص متوفين، و لا يمكن لمصالح السجل التجاري التفتن لها إلا إذا تم إجراء تحقيق أمني معمق، أو متابعة قضائية. و قد أصبحت ظاهرة كراء السجلات التجارية من طرف بعض الأشخاص، و الذين هم تجار على الورق فقط لفائدة مستوردين يستعملون تلك السجلات للتهرب الضريبي مقابل مبالغ مالية زهيدة. و من أجل القضاء على هذه الظاهرة يجب على الدولة أن تلزم المستورد وضع عقار كضمان لدى الخزينة العمومية مقابل منحه للسجل التجاري، و هذا العقار يثبت أن المستورد هو حقيقي، و له أموال يمكن أن يستثمرها في الاستيراد (176).

#### 04) دفع الرشاوى :

يقوم بارونات الاستيراد لتفادي مصادرة و حجز السلع المستوردة و دفع الغرامات في حالة ما إذا كانوا ضمن القائمة الوطنية للمدانين بالغش إلى أسلوبين:

1) دفع رشاوى و عمولات إلى أعوان و مفتشي الجمارك مقابل عدم دفع الإلزام بتقديم وثيقة تبرئة الذمة المسلمة من طرف إدارة الضرائب.

2) دفع رشاوى و عمولات إلى أعوان الضرائب مقابل منحهم للمستورد وثيقة تبرئة الذمة خالية من أي سوابق

(176) جريدة الخبر. الثلاثاء 07.11.2006 ص 05. سامي رياض.

(3) و إن لم يفلح المستورد في الحلين السابقين، فيبقى له حل واحد هو استئجار السجل التجاري<sup>(177)</sup>.

هذا إضافة إلى صور منح الرشاوى مقابل التستر على البضائع، و عدم التفتيش، و تمرير البضائع...

### **(05) الإعلان عن قيمة أقل من قيمة السلع الحقيقية :**

و هنا يقوم المستوردون، أو المصدرون من الإعلان عن قيمة أقل من قيمة البضاعة المستوردة، أو المصدرة، و ذلك حتى ينخفض وعاء الضريبة، و بالتالي ينخفض المعدل الضريبي، و هذا الإعلان يكون عن طريق تزوير الفواتير، و الوزن، و الحمولة.

### **(06) إخفاء المكلف للمادة الخاضعة للضريبة كلياً أو جزئياً :**

و في هذه الحالة يقوم المكلف بإخفاء جزء، أو كل البضاعة المصدرة، أو المستوردة، و ذلك بهدف عدم إخضاعه للضريبة، أو التخفيض منها، و هذا الإخفاء يكون باستعمال طرق معينة، و ذلك حسب وسيلة النقل المستخدمة، و حسب نوعية البضاعة، و حجمها.

(177) جريدة الخبر. نفس المرجع أعلاه. ص 5.

### المبحث الخامس: طرق قياس التهرب والغش الضريبي :

إن عملية قياس التهرب، و الغش الضريبي في دولة ما، و في فترة ما. ليس بالأمر الهين بل هي من أكبر الصعاب، والعقبات التي تقف كحاجز أمام إدارة الضرائب، و الخبراء، و المحللين للوصول إلى هدفهم، و هو تشخيص ظاهرة التهرب و الغش الضريبي، ووضع حدود لها. و طبعا لا يتم هذا التشخيص إلا إذا توفرت لديهم أرقام، و إحصائيات دقيقة، و حقيقة عن حجم هذه الظاهرة. و عن حجم الأموال التي تستنزف على شكل تهرب و غش ضريبي، و التي تحرم منها الخزينة العمومية، و بالتالي يحرم منها أفراد المجتمع . لأنه في حالة ما إذا تمكنت تلك الجهات من الحصول على تلك الأرقام فإنها بسهولة سوف تحصر آثار هذه الظاهرة، و تعرف العواقب المترتبة عنها كذلك.

و إن هذه الصعوبات تكمن من جهة في استحالة الحصول على أرقام، و إحصائيات حقيقية ودقيقة خاصة بالتهرب و الغش الضريبي نظرا لطابع الكتمان، و السرية التي تكتنف هذا المجال، و حتى و إن تم الحصول على إحصائيات فتكون في غالب الأحيان إحصائيات سطحية تقريبية، و جزافية و لا تعبر عن حقيقة هذه الظاهرة. هذا ما لا يمكن الجهات المختصة التحكم في هذه الظاهرة، و ضبطها، ووضع حدود لها، و التعامل معها بجدية. هذا من جهة، و من جهة أخرى فإن الصعوبة الثانية تكمن في عدم التمكن من إعطاء مفهوم دقيق، و واضح، و صحيح لظاهرة التهرب و الغش الضريبي،

إذن كل هذه الصعاب تجعل أصحاب القرار في حيرة من أمرهم، و في قلق. كيف لا و هم يلاحظون أمام أعينهم الملايير من العملة تستنزف، و هي حق للدولة، و للشعب، و لا يستطيعون القيام بشيء. بل هم عاجزون عن تشخيص هذه الظاهرة، و محاولة الحد منها، بل على الأقل التخفيف من وتيرتها. و في هذا المجال هناك من يرى من العلماء، و الخبراء أنه في حالة عدم التمكن من قياس حجم ظاهرة الغش الضريبي بطريقة مباشرة فإنه يمكن اللجوء إلى أسلوبين: فإما إلى الاقتصاد الموازي غير الرسمي، و أما إلى تقديرات المكلفين الممتنعين عن دفع الضريبة. حيث يتمثل الأسلوب الأول في قياس المداخل التي أهملت في حسابات الناتج الوطني الخام . أما

الأسلوب الثاني فيتمثل في قياس المداخل غير المصرح بها أو المصرح بها لكنها ناقصة وخاطئة (178).

لكن رغم كل هذه الصعوبات هذا لم يمنع الخبراء، و الاقتصاديين من الاجتهاد، و البحث عن طرق، و مناهج لقياس هذه الظاهرة. و قد تعددت هذه الطرق بتعدد الآثار المترتبة عن التهرب والغش الضريبي. لكن أغلب المحللين يستعملون من جهة تقديرات الاقتصاد الموازي كسند لقياس هذه الظاهرة، و من جهة أخرى يستعملون عدم الالتزام الضريبي كسند لقياس هذه الظاهرة.

### المطلب الأول: قياس التهرب و الغش الضريبي بالاعتماد على الاقتصاد الموازي :

ما دام الاقتصاد الموازي غير رسمي، و غير قانوني، و متستر فيصعب تقديره، و إعطاء أرقام، وإحصائيات حقيقية عنه. لكنه يعتبر من بين الوسائل الأرجح لقياس ظاهرة التهرب، والغش الضريبي، و ذلك لأن نشاطات هذا النوع من الاقتصاد غير معطن عنها لإدارة الضرائب.

و بالتالي تعتبر من بين حالات الغش الضريبي. لذلك تعتبر كسند، و كدعامة جد فعالة لقياس ظاهرة التهرب، و الغش الضريبي. هذا من جهة، و من جهة أخرى فإن تقديرات الاقتصاد الموازي تركز على معطيات الناتج الوطني الخام، و بالتالي تحدث مبالغة في تقدير المداخل غير المصرح بها، و الغير معلنة لإدارة الضرائب. لأنها تشمل من جهة على شريحة من الدخل غير خاضعة قانونا للضريبة، لأنها ناتجة عن أنشطة موازية غير قانونية بدون رخصة، و سجل تجاري ووثائق. مع استبعادها للدخل غير المعطن عنه في نفس الوقت، أو المعطن عنه لكنه خاطئ من جهة أخرى. و بصفة عامة يمكن تقسيم هذا التقييم إلى منهجين :

1 - المنهج النقدي .

2- منهج سوق العمل.

### 01) المنهج النقدي:

و يرتكز هذا المنهج على مجموعة من الركائز، حيث أنه يرى ما دام الاقتصاد الموازي غير قانوني، و غير رسمي، و خفي فمن مصلحة الذين ينشطون فيه عدم استخدام كل الوثائق القانونية التي تثبت مزاولتهم لهذا النشاط كاستخدام السجلات التجارية، و الفواتير، و الطلبات، و الشيكات

والكمبيالات... بل إن معاملاتهم التجارية تتم بكاملها بالأوراق النقدية السائلة، و ذلك لإبعاد أي أثر، أو دليل لنشاطهم. و من الفرضيات التي يقوم عليها هذا النموذج. هو أن هناك كتلة نقدية متداولة ثابتة في حالة عدم وجود الاقتصاد الخفي، و قد سبقتها فترة معينة لم يكن فيها الاقتصاد الخفي، و هذه الأخيرة تتخذ معيارا لقياس نسبتها النقدية، و مقارنتها بالنسبة (المعدل) في الفترة المراد دراستها. فإذا كانت أعلى من هذه الفترة أفترض أن هذه النقود الزائدة هي نتيجة للاقتصاد الخفي (179). أي أن هذا المنهج يستند في تحليله على فرضيتين :

- 1- وجود كتلة نقدية متداولة ثابتة في حالة انعدام الاقتصاد الخفي.
- 2- اختيار سنة كمرجع يكون فيها الاقتصاد الخفي منعدم.

أي مقارنة المعدل النقدي للسنة المرجعية مع المعدلات النقدية للسنوات المراد دراستها. وبهذا يمكن التوصل إلى تقدير الاقتصاد الخفي، و بالتالي تقدير حجم الغش الضريبي. حيث أن زيادة المعدل النقدي عن معدل السنة المرجعية يدل على وجود كتلة نقدية فائضة تدل على أنشطة الاقتصاد الخفي.

كما أن هناك من يرى أن الأفراد يلجأون إلى النشاط الخفي نتيجة ارتفاع معدلات الضرائب، والضغط الضريبي. أما العملة فلا تمثل سوى وسيلة للتبادل، و تحقيق المعاملات، و تخزين الثروة. وهنا تحسب سرعة التداول النقدي كما يلي :

إجمالي الناتج الوطني

سرعة التداول النقدي =

النقود المشروعة

أما حجم الاقتصاد الخفي = النقود الغير مشروعة X سرعة التداول النقدي.

و يستخرج مقدار التهرب من ضريبة الدخل بافتراض أن مداخيل الاقتصاد الخفي كانت ستخضع للضريبة بنفس متوسط السعر الذي يخضع له الدخل في الاقتصاد الرسمي. و من الإنتقادات التي وجهت لهذا المنهج هو أنه لا يمكن للكتلة النقدية أن تبقى ثابتة لمدة طويلة دون مبرر لذلك. كذلك فإن سرعة تداول النقود في الاقتصاد الرسمي ليست نفسها في الاقتصاد غير الرسمي، هذا ما يجعل تقديرات التهرب غير حقيقية.

## (02) منهج سوق العمل :

إن هذا المنهج ليس بالحديث بل هو قديم، و قد ظهر في ايطاليا في فترة الخمسينات، و هي الفترة التي انخفض فيها المعدل الرسمي للقوى العاملة مقارنة بالمعدلات غير الرسمية التي تثبت العكس، و إن الفرق المتباين ما بين المعدلين يفيد أن هناك نسبة كبيرة من اليد العاملة تعود بدخل كبير في النشاطات الخفية الغير مصرح بها.

و إن هذا المنهج يركز على استقصاء حجم اليد العاملة غير المعلن عنها، و متوسط إنتاجها، و منها حجم الاقتصاد غير المحسوب. أي أن هذا المنهج يقوم بتقدير الاقتصاد الموازي على أساس تقدير حجم اليد العاملة غير الرسمي، و مقارنته بحجم اليد العاملة الرسمي. و من الانتقادات الموجهة لهذا النموذج هو تركيزه عند حساب الدخل على عامل إنتاج واحد، و هو القوي العاملة، و إهمالها لعوامل الإنتاج الأخرى، كرأس المال<sup>(180)</sup>.

**المطلب الثاني: قياس التهرب والغش الضريبي باستعمال التقييم بعدم الالتزام الضريبي:** (181)  
يعتبر التصريح الضريبي الذي يقدمه المكلف لإدارة الضرائب دليل واضح على النية الحسنة للمكلف على تادية واجبه، و عن التزامه بدفع الضريبة المترتبة عليه. لذا يلجأ المحللون إلى دراسة، و تحليل هذه التصريحات، و اعتبارها كسند، و كدليل. و من أهم مناهج هذا التقييم نجد:

\*\* المنهج المباشر.

\*\* المنهج غير المباشر.

### 1- المنهج المباشر:

و يعتمد هذا المنهج على المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين. و إن هذا المنهج بدوره ينقسم إلى قسمين :

1- طريقة الإعفاءات الخاصة.

2- طريقة المراجعات الخاصة.

(180) VITOTANZI, OP. CIT, P. 58 .

(181) عيسى بولوخ. المراقبة الجبائية. مرجع سابق. ص 42-43-44 بتصرف.



### أ - طريقة الإعفاءات الخاصة : (طريقة المسح) Amnisties spéciales:

و في هذه الطريقة يتم تقدير ظاهرة الغش الضريبي عن طريق المعلومات التي يقدمها المكلفون في تصريحاتهم إلى إدارة الضرائب، و هذا مقابل ما يتلقونه من مزايا، و إعفاءات جبائية من أجل تشجيعهم على التصريح بمدخلاتهم، و رؤوس أموالهم الحقيقية، و عدم إخفائها. و طبعا على أساس مقارنة تلك التصريحات يتم قياس حجم التهرب، و الغش الضريبي عن طريق استخراج الفرق. أي: أن قياس التهرب و الغش الضريبي = معلومات التصريحات المقدمة أثناء فترة الإعفاءات - معلومات التصريحات المقدمة أثناء الفترة السابقة.

غير أن هذه الطريقة يتوقف نجاحها على درجة الوعي الضريبي في المجتمع، و على حجم المزايا، و التحفيزات، و التنازلات المقدمة من طرف الدولة. لأن فئات المتهربين، و الغشاشين لا يلجأون إلى الغش بطريقة عفوية، و عشوائية. بل لا يتم ذلك إلا بعد قيامهم بدراسة معمقة لحجم الأرباح التي يجنونها من الغش الضريبي، و مقارنتها بحجم الإعفاءات التي تقدم لهم. خاصة عندما يدركون أن احتمالات الكشف عنهم ضئيلة جدا.

و من الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة أنها تعتبر محفز للجوء إلى الغش. و يرى البعض ضرورة عدم اللجوء إلى العفو الضريبي. لأنه يشجع المكلفين على عدم الإفصاح عن مدخلاتهم، و ثروتهم بهدف الاستفادة من عفو ضريبي مستقبلا.

### ب - طريقة التحقيقات الخاصة ( المراجعات الخاصة):

لقد ظهرت هذه الطريقة في الولايات المتحدة الأمريكية، و حسبها فإن عملية تقدير الغش الضريبي تتم على أساس اختيار عينة من المكلفين بالضريبة الذين قدموا تصريحاتهم. و حتى تكون هذه العينة صادقة، و ممثلة أحسن تمثيل للمجتمع يجب أن تشمل جميع أنواع الدخل و الفئات. و على أساس هذه الطريقة يمكن تحديد مقدار الضريبة الذي يتحملها المكلفون إذا التزموا بالقوانين الضريبية بشرط أن يقوم بهذه العملية فريق من موظفي الضرائب لهم تكوين، و خبرة، و كفاءة عالية. و بهذه الطريقة تحصل على مبلغ الضريبة الواجب دفعه من طرف المكلفين، أي في حالة عدم قيامهم بالغش، من جهة، و من جهة أخرى نستطيع معرفة مبلغ الضرائب المهربة، و نسبة الغش الضريبي عن طريق قسمة : مبلغ الضرائب المصرح بها

المبلغ المستحق فعلا

و ما يؤخذ على هذه الطريقة أن عينات المجتمع المدروسة مأخوذة من التصريحات الضريبية، ولا تشمل المكلفين الذين لم يقدموا التصريحات إلى الإدارة الضريبية. سواء كان دخلهم ناتج عن نشاطات مشروعة، أو عن نشاطات غير مشروعة.

## 2- المنهج غير المباشر (182) :

و هذا المنهج بدوره يضم عدة طرق أهمها:

### أ- طريقة التفاوت في الضريبة القانونية المحتملة :

يقصد بطريقة التفاوت مقارنة الدخل المصرح به لدى إدارة الضرائب مع الدخل الموجود في حسابات الدخل الوطني المستخرج من نظام المحاسبة الوطنية. و قد قام المحللون باستقصاء إحصاءات الدخل الناتجة عن مصادر أخرى غير المصالح الضريبية. و بعدها يتم طرح كل الإعفاءات، و التخفيضات من الدخل، و يقارن مجموعها بالمجموع الوارد في التصريحات، والفارق هو التفاوت. و يمثل المداخيل الخفية المعبرة عن حجم التهرب أو الغش الضريبي. غير أن هذه الطريقة هي الأخرى لم تسلم من الانتقادات، حيث أن حسابات الدخل الوطني مستتبطة في مجموعها من الإحصاءات الضريبية.

أما طريقة الضريبة القانونية المحتملة فهي عكس طريقة التفاوت، حيث انه لا تعتمد على تقدير التهرب الضريبي استنادا إلى أرقام الدخل الوطني، بل إنها ترى أن الضريبة المتهرب منها تمثل الفارق الموجود بين الضريبة القانونية المحتملة، و إمكاناتها المتحققة. أي الفرق بين ما تم تحصيله من ضرائب، و ما كان متوقعا تحصيله لو قام المكلفون بتسديد كل مستحققاتهم أي أن :

$$\text{مقدار الضريبة المتهرب منها} = \text{الضريبة القانونية المحتملة} - \text{الضريبة المتحققة.}$$

و ما يؤخذ على هذه الطريقة إنها تهتم بقياس الالتزام أكثر من قياس التهرب الضريبي .

### ب - طريقة الاستقصاء L'approche de l'enquête :

و تقوم هذه الطريقة بحساب الدخل الحقيقي لدافعي الضريبة عن طريق الاستقصاء، و مقارنته مع الدخل المصرح به فعلا إلى إدارة الضرائب. و تظهر الصعوبة هنا في كيفية اختيار العينة الإحصائية. أو بتعبير آخر فإن هذه الطريقة تقوم بجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات عن

(182) بولخوخ عيسى. المراقبة الجبائية. مرجع سابق ص 42-43-44 بتصرف.

مداخيل المكافين لتقدير مبلغ الضرائب غير المسددة، و ذلك عن طريق الاستقصاء، و بعدها تتم عملية المقارنة ما بين المعلومات المحصل عليها بالمعلومات المصرح بها، و نحصل على فارق يمثل مبلغ الضريبة المتهرب منها .

### ج - طريقة الدخل المادي :

و تقوم هذه الطريقة على اختيار دخل مادي كالكهرباء مثلا، و يتم تقدير الناتج الوطني بالاعتماد على حجم الاخرجات، و استهلاك الكهرباء، ثم نقارن ما بين الناتج الوطني المقدر، و المعلن، و الفارق بينهما يقاس عليه حجم الغش الضريبي. لكن كل هذا بافتراض وجود نسبة ثابتة بين الدخل، و الناتج الوطني. و ما يعاب على هذه الطريقة هو عدم وجود نسبة ثابتة بين الدخل، و الناتج الوطني. فقد تحدث زيادة في الناتج الوطني دون زيادة في الدخل، أو العكس.

### د- العطلة الجبائية (فترة النقاها) : La vacance fiscale :

المقصود بالعطلة الجبائية هو تلك الفترة التي تمنحها الإدارة الجبائية إلى المكلف الذي يكون في حالة عجز عن دفع ضرائبه. و ذلك حتى يستطيع هذا الأخير استرجاع عافيته. و تحدد هذه الفترة بعد دراسة دقيقة لوضعيته المالية.

أخيرا يمكن القول انه مهما تعددت طرق، و مناهج، و أساليب قياس ظاهرة التهرب، و الغش الضريبي، و الاقتصاد الخفي فانه تبقى غير كافية، و عاجزة عن إظهار حقيقة هذه الظاهرة ميدانيا، و ذلك يرجع لتنامي هذه الظاهرة، و تعدد، و تنوع مظاهر، و أشكال الغش الضريبي. بل أكثر من ذلك أصبحت تستخدم تقنيات، و طرق حديثة يستحيل اكتشافها في الوقت المناسب بل تكتشف بعد فوات الأوان.

## خاتمة الفصل الثاني:

أخيرا ما يمكن استخلاصه من هذا الفصل هو أن ظاهرة التهرب و الغش الضريبي ليست بظاهرة سهلة، و بسيطة، بل هي ظاهرة جد خطيرة فان تم السكوت عنها فانه سوف تقوم بتهديد كل الهياكل الاقتصادية للدولة و المجتمع. و الدليل على خطورتها أنه رغم كل الإصلاحات الجبائية التي قامت بها أغلب الدول في السنوات الأخيرة، و التي كانت الغاية منها تبسيط القوانين الضريبية، و جعلها أكثر مرونة، و ملائمة للمكلف، و مسايرة التطورات العالمية. فما زالت هذه الاصطلاحات لم تأتي بثمارها على الحد من هذه الظاهرة .

و ما يلاحظ في السنوات الأخيرة، و في ظل العولمة، ووجود التكتلات الاقتصادية العالمية، و منظمة التجارة العالمية، و صندوق النقد الدولي، و البنك الدولي. فيجب على اقتصاديات الدول أن تكون أكثر اندماجا مع العالم، لذلك يجب تطوير أنظمتها الضريبية حتى تكون مشجعة للاستثمار، و زيادة النمو الاقتصادي، و إحداث التوازنات الكبرى. كذلك ما يلاحظ في ظل هذه الظروف الاقتصادية، و العالمية الجديدة أنه سوف تتراجع حصيلة الرسوم الجمركية حتى يسهل عبور السلع ما بين الدول. لهذا فسوف تتخفض إيرادات الدولة، و سوف تلجأ الدولة لمعالجة هذا العجز إلى الضرائب غير المباشرة المفروضة على السلع، و الخدمات. خاصة الاستهلاكية مما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار التي يتحمل عبؤها المواطن. لذا يجب على الدول مكافحة التهرب الضريبي عوض فرض الضرائب الجديدة، و رفع معدلاتها، كما يجب تحصيل الديون الضريبية. لكن ما يمكن قوله بهذه المناسبة هو أنه هناك عامل مهم قد جعل بعض الدول خاصة النفطية تهمل موضوع الضرائب، و تهمل المتابعة، و هو وجود بديل للإيرادات الضريبية، و المتمثل في الإيرادات البترولية التي تلعب دورا كبيرا في تغطية النفقات العمومية لكن إلى متى تبقى هذه الإيرادات قائمة، لأنه سوف يأتي اليوم الذي تنضب، و بالتالي لا تجد هذه الدول أمامها من بديل سوى الاعتماد على القدرات الذاتية، و أعني الإيرادات الضريبية بمختلف أنواعها.

### الفصل الثالث:

اثر ظاهرة التهرب والغش الضريبي على إيرادات  
الدولة وطرق مكافحتها وعوائقها:

### مقدمة الفصل الثالث:

إن جميع الدول باختلاف درجات تقدمها، وباختلاف أنظمتها الاقتصادية تسعى دائما إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من المصادر، والمنابع لتمويل التنمية. بشرط أن تكون هذه المصادر تتمتع بالدوام، والاستقرار، والثبات في الحصيلة، وذلك تفاديا للجوئها إلى المصادر الغير عادية التي تتميز بعدم استقرارها، ودوامها، وأحيانا أخرى تتميز بالأخطار الناجمة عنها، كخطر تدخل الدول المقرضة في شؤون البلاد، وأخطار التضخم، كحالة الإصدار النقدي الجديد.

ادن فالدولة دائما هي في حاجة ماسة إلي الموارد الداخلية الذاتية، وذلك حتى تستطيع أن تؤمن الأعباء والواجبات، والمسؤوليات الملقاة على عاتقها، والتي هي دائما في زيادة مستمرة نظرا لتعدد، وتنامي حاجات أفراد المجتمع من جهة، ومن جهة أخرى نظرا لتطور وظيفة، ودور الدولة عبر العصور. ولعل من أهم مصادر التمويل الداخلية التي تعتمد عليها الدولة بدرجة فعالة نجد الإيرادات العادية، وبالضبط الإيرادات من الضرائب والرسوم باختلاف أنواعها. حيث تعتبر من بين الإيرادات الأساسية التي تعتمد عليها الدولة في سداد نفقاتها العامة، نظرا لما تتميز به من دوام وثبات، واستقرار ووفرة حصيلتها، عكس الإيرادات الأخرى. لهذا كانت الضريبة وما زالت لحد الآن الشغل الشاغل لجميع الدول، وأصبحت من أهم الأدوات، والوسائل الفعالة التي تستخدمها الدولة من أجل تحقيق أهدافها، وقد كان هدف الضريبة قديما، وما زال كذلك هو تغذية خزينة الدولة بالموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات العامة، إضافة إلى تحقيق التوازن الجهوي وتحقيق العدالة الاجتماعية، وإعادة توزيع الدخل الوطني، وحماية القدرة الشرائية للمواطن، وتوجيه الاستهلاك، والاستثمار، والقضاء على عدة مشاكل اقتصادية. لكن ما يلاحظ هو أن جميع الأنظمة الضريبية في أغلبية الدول تعاني من مشاكل، وصعوبات، وعراقيل تقف وتحول دون تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة، وان هذه المشاكل، والصعوبات تختلف من دولة إلى أخرى حسب درجة النمو الاقتصادي، والتطور أدى وصلت إليه، لكن اغلب المحللين، والباحثين يتفقون على أن من ابرز المشاكل التي تعاني منها جميع الدول سواء كانت متطورة، أو متخلفة هي ظاهرة التهرب، والغش الضريبي، والتي أصبحت تقف كحاجز أمام الدولة لتحقيق أهدافها المرجوة، وان التغاضي أو السكوت عن هذه الظاهرة يترتب عنه آثار جد وخيمة على الاقتصاد

الوطني للدولة، وان اغلب العلماء، والمحللين يتفقون على أن الأثر المباشر، والأساسي لظاهرة التهرب والغش الضريبي هو انخفاض الإيرادات الضريبية للدولة، وهذا ما يؤدي إلى تعثر التنمية الاقتصادية، وانخفاض أوجه الاستثمار، والإنتاج، وبالتالي انخفاض الدخل الوطني هذا، ما يعني انخفاض دخل الفرد، وانخفاض مستوى معيشة الفرد، وخاصة الفئات الواسعة من المجتمع التي كانت تستفيد من إعادة توزيع الدخل لو لم يحدث الخلل الذي أحدثته التهرب والغش الضريبي، والنتيجة النهائية، والحتمية هي انخفاض مستوى النمو الاقتصادي، والتنمية ككل، أي حدوث التخلف. وهذا الأخير بدوره يؤدي إلى انخفاض الأوعية الضريبية بسبب قلة المداخل.

لهذا أردنا في هذا الفصل أن نتعرف عن هذه الآثار المدمرة الناتجة عن التهرب الضريبي، وسوف نركز على الآثار المالية لأنها هي لب موضوعنا، أي التأثير على الإيرادات العامة، وسوف نختم هذا الفصل بطرق مكافحة هذه الظاهرة بعدما نتوصل إلى تحديد حجمها، ولعل أحسن وسيلة هي المراقبة الجبائية.

ومن خلال عنوان هذه المذكرة يكتشف القارئ أنه لا نستطيع معرفة تأثير ظاهرة التهرب والغش الضريبي على إيرادات الدولة، ونحن نجهل مفهوم الإيرادات العامة للدولة، لهذا أردت في مقدمة هذا الفصل أن نفتح الفصل بمفهوم الإيرادات العامة، وتحديد أنواعها، وسوف نبين ماهي مكانة الإيرادات من الضرائب ضمن الإيرادات العامة للدولة، وعلى أهمية اعتماد الدولة عليها دون غيرها من الإيرادات الأخرى.

المبحث الأول: مكانة الإيرادات الضريبية ضمن الإيرادات العامة للدولة:

المطلب الأول: مفهوم الإيرادات العامة واقسامها:

مقدمة:

لكي تقوم الدولة بممارسة وظائفها العامة على أحسن وجه، و كما ينبغي يجب عليها البحث باستمرار عن الموارد المالية اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، و في قديم الزمان كانت الدولة تحصل على مواردها في شكل عيني، و ليس نقدي، لكن مع تطور دور الدولة، و ظهور النقود محل وسائل المبادلة الأولى انتقل شكل الإيرادات العامة من الشكل العيني إلى الشكل النقدي، وتتوعدت مصادر الإيرادات العامة، و نظرا لما تملكه الدولة من سيادة، و سلطة اتجاه مواطنيها باستخدام عنصر الإكراه، و الإكراه، و الإلزام. فإنها تتمتع بمرونة عالية في الحصول على إيراداتها العامة، أي أنها في أي وقت تستطيع تحصيل الأموال، و بكل الوسائل حتى ولو استدعى الأمر إلى طبع النقود، أو الاقتراض من الخارج .

إن الدولة تتوفر على مصادر لا حصر لها من الإيرادات العامة ، و تختلف أهمية الإيرادات العامة من دولة إلى أخرى فهناك بعض الدول تعتمد على إيرادات الموارد الطبيعية، و هناك من تعتمد على الإيرادات من الضرائب و الرسوم. و كل هذا راجع لدرجة مستوى التقدم الاقتصادي الذي وصلت إليه هذه الدولة أو تلك ، فمثلا نجد الدول النامية تعتمد على إيرادات الموارد الطبيعية، و القروض العامة ، أما الدول المتقدمة فتعتمد بدرجة كبيرة على الضرائب، و الرسوم حيث تعتبر المصدر الرئيسي في تمويل الخزينة العمومية ، حيث أن البعض يرى انه إذا فاقت الإيرادات من الضرائب معدل 80 % من إجمالي الإيرادات العامة فنقول أن هذا البلد هو متقدم ، و العكس فإن البلد الذي لا يعتمد على الإيرادات من الضرائب في تمويل الخزينة العامة فنقول عنه انه بلد نامي . و أن السبب في ذلك لا يرجع إلى كون البلدان المتقدمة لا تملك ثروات طبيعية ، أو ليس لها قدرة على الاقتراض، و لكن السبب يرجع إلى كون أن هذه البلدان مستوى الدخل فيها مرتفع جدا، أي أن الأوعية الضريبية موجودة، و متنوعة. لهذا فحصيللة الضرائب كبيرة ، و العكس تماما ينطبق على الدول النامية.



و بعد هذه المقدمة نعطي مفهوم الإيرادات العامة. إذن ما هو المقصود بالإيرادات العامة؟ وما هي أنواعها؟

### 1- مفهوم الإيرادات العامة :

الإيراد العام هو جميع المبالغ النقدية التي تحصل عليها الدولة بواسطة هيئاتها العامة سواء كانت إيرادات اقتصادية، أو سيادية التي ترد إلى الخزينة العمومية بصورة نهائية، و غير قابلة للرد بهدف تمويل النفقات العامة (183).

و من خلال هذا التعريف نستخلص أن العناصر الأساسية للإيراد العام تتمثل في :

📖 الصفة النقدية غير العينية .

📖 الصفة العمومية غير الخاصة.

📖 الصفة الإجبارية و النهائية غير الاختيارية.

و هناك من عرف الإيرادات العامة على أنها مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة، و تحقيق التوازن الاقتصادي الاجتماعي (184). و من خلال هذا التعريف نستخلص أن الإيرادات العامة هي كل الأموال، والمداخيل التي تحصل عليها الدولة من عدة منابع باستخدام سلطتها، و قوتها، و نفوذها، و هذا كله من أجل تغطية نفقاتها العامة، و تحقيق المنفعة العامة لأفرادها، و أن هذه الإيرادات هي متعددة و متنوعة، و سوف نتعرف على أنواعها فيما يلي:

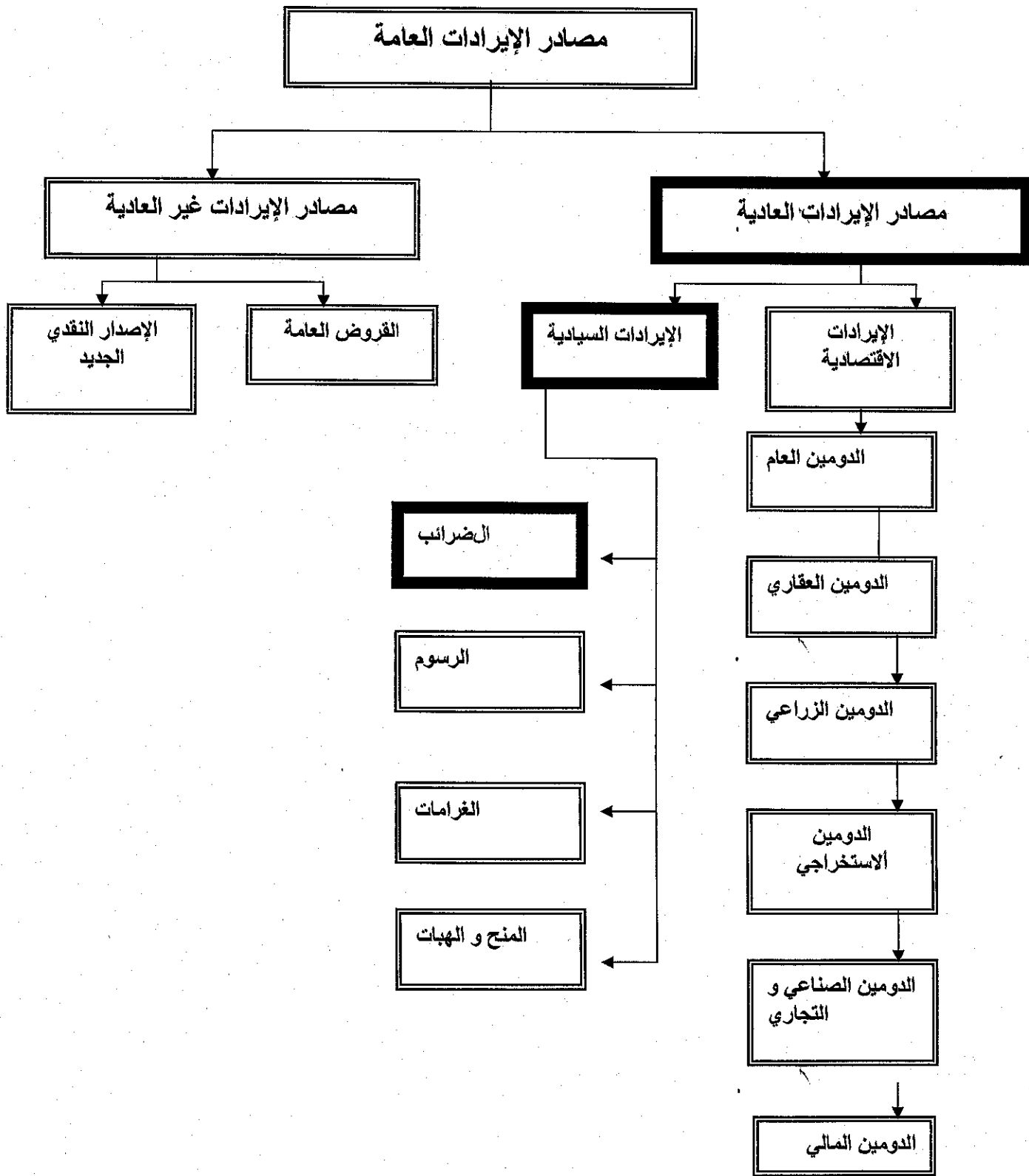
### 2- أقسام الإيرادات العامة:

تتوفر جميع الدول مهما كانت مستوياتها سواء كانت متقدمة، أو متخلفة على مصادر متنوعة، و متعددة للإيرادات العامة، و تختلف هذه الإيرادات حسب موقعها الجغرافي، و حسب درجة التقدم الاقتصادي الذي وصلت إليه. و يمكن تقسيم هذه الإيرادات حسب المخطط التالي.

(183) د. نوزاد عبد الرحمن الهيتي - د. عبد الطيف الخشالي. المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة. مرجع سابق. ص 82.

(184) Louis trotabas : « finances publiques », Dalloz, 1967, p210.

مخطط رقم :09 مصادر الإيرادات العامة.(185)



(185) د.نوزاد عبد الرحمن إلهيتي.د. عبد اللطيف الخشالي.مرجع سابق.ص81.

إذن ما يمكن أن نستخلصه من هذا المخطط هو أن الإيرادات العامة يمكن أن تقسم إلى الأقسام التالية:

### 1- (الإيرادات العادية، و الغير العادية):

- حيث أنه يقصد بالإيرادات العادية تلك الإيرادات التي تتكرر، و تتجدد كل سنة، و بصورة منتظمة، وعادية، و مستقرة. مثل الإيرادات من أملاك الدولة، و الإيرادات من الضرائب والرسوم.

أما الإيرادات غير العادية فهي تلك الإيرادات الاستثنائية التي لا تتكرر، و لا تتجدد كل سنة، وأنها غير منتظمة، و غير مستقرة، و تلجأ لها الدولة في الظروف الغير العادية، و الاستثنائية كحالات الحروب، و الكوارث، و حالات العجز ألميزاني الكبير مثل الإيرادات من القروض العامة، و الإيرادات من الإصدار النقدي الجديد.

### 2- (الإيرادات الاقتصادية و الإيرادات السياسية):

الإيرادات الاقتصادية هي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة عندما تمارس نشاطها الاقتصادي، و يعود عليها ذلك النشاط بعائدات، و مدا خيل مثل أرباح المؤسسات العامة، و عائد الأسهم، و السندات. أما الإيرادات السيادية فهي تلك الإيرادات التي تحققها الدولة باستخدام سلطاتها القانونية نظرا لما تملكه من سيادة، و قوة، و سلطة اتجاه مواطنيها مثل الإيرادات من الضرائب، و الرسوم، و الغرامات.

### أ - أنواع الإيرادات الاقتصادية:

#### \* الإيرادات من أملاك الدولة (الدومين العام):

يقصد بمصطلح الدومين جميع أملاك الدولة العقارية، و المنقولة الصناعية، أو التجارية التي تملكها الدولة، و التي تعود عليها بإيراد مالي يمول الخزينة العامة (186).  
إذن الدومين العام هو جميع المداخل الناتجة عن أملاك الدولة من عقارات، و أراضي زراعية، و مؤسسات، و مقالع، و محاجر، و غابات، و بحار، و موانئ...

(186) د نوزاد عبد الرحمن إلهيتي. د. عبد اللطيف الخشالي. مرجع سابق ص 84.

و في هذا الإطار يجب التمييز ما بين :الدومين العام و الدومين الخاص .

\*الدومين العام لا يعني طبيعة الملكية، لان الدومين بكل أنواعه سواء كان عام، أو خاص تعود ملكيته للدولة، غير انه يطلق اسم الدومين العام على أملاك الدولة التي لا تعود بإيرادات ذات معنى، أو هدف اقتصادي، أو تجاري محدد، بل أن الهدف من وجودها هو تحقيق أهداف اجتماعية، ثقافية، تربية...مثل (المتاحف، الحدائق العمومية، المنزهات ...)

\*أما الدومين الخاص فيتمثل في ممتلكات الدولة التي تعود بمردود اقتصادي، و مالي مثل الموارد الطبيعية، و المقالع، و المحاجر. و هذا النوع من الدومين هو الذي تعتمد عليه الدولة بدرجة أساسية في تمويل الخزينة العمومية .

و يمكن تقسيم الدومين إلى عدة أقسام أهمها:

### 1-الدومين العقاري:

و يتكون من مختلف ممتلكات، و أملاك الدولة من العقارات، و المباني، و العمارات، و السكنات التي تعود ملكيتها للدولة بالتحديد. و في الوقت الحالي، و مع انفتاح اقتصاديات الدول، و ظهور الخصخصة. أصبح هذا النوع من الدومين لا يشكل مصدر أساسي للدولة، لان الدولة فضلت جباية الضرائب من طرف الأشخاص المالكين لهذا النوع من الدومين أحسن من إدارتها بنفسها له.

### 2- الدومين الزراعي و الغابات:

و يتكون هذا الدومين من جميع الأراضي الزراعية، و الحقول المملوكة من طرف الدولة، و أن اغلب الدول الاشتراكية أصبحت تتخلى عن ملكية هذا الدومين إلى الخواص حتى تكون مردوديته أوفر، و حتى تتفرغ لأمر أخرى. ماعدا الغابات و ذلك لأسباب بيئية، و أمنية، وعسكرية.

### 3- الدومين الاستخراجي:

و يتكون هذا الدومين من جميع الثروات المعدنية الموجودة في باطن الأرض من معدات، وبتترول، و غاز. و إن اغلب الدول تعتمد في تمويل نفقاتها العامة على هذا النوع من الدومين، و خاصة الدول النفطية .

#### 4- الدومين الصناعي و التجاري:

و يتكون هذا الدومين من كل حاصلات الدولة من المشاريع الصناعية، و التجارية، و التي تعود كلها بأرباح، و إيرادات. و حتى هذا النوع من الدومين بدأ يتقلص نطاقه بسبب انتشار الرأسمالية، و الخصخصة، و ظهور اقتصاد السوق.

#### 5- الدومين المالي:

و يتكون هذا الدومين من كل ممتلكات الدولة من الأسهم، و السندات التي تستثمر في الأسواق المالية، و التي تعود بإيرادات مالية من خلال عملية بيع، و شراء الأسهم و السندات، و الفوائد، و قد اتسع نطاق هذا النوع من الدومين مع ظهور اقتصاد السوق، و الرأسمالية.

#### ب-) أنواع الإيرادات السيادية:

و تنقسم هذه الإيرادات بدورها إلى:

##### 1- الإيرادات من الضرائب:

تعتبر الإيرادات من الضرائب أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدول في تغذية الخزينة العمومية بالموارد اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، و خاصة في العصر الحديث، و قد سبق لنا و أن شرحنا مفهوم الضريبة، و أنواعها، لكن بقي لنا أن نبين أهمية الضريبة، و مكانة الإيرادات الضريبية ضمن الإيرادات العامة للدولة، و هذا ما سوف نتعرف عليه بعد تعرضنا لكل أنواع الإيرادات العامة.

##### 2- الإيرادات من الرسوم:

و يقصد بالرسوم المبالغ المالية التي تحصل عليها الدولة من الأفراد مقابل تقديم خدمات، أو منفعة معينة، أي أن الفرد يدفع الرسم مقابل ما يحصل عليه من خدمات تقدمها له الدولة. مثل (رسوم رخصة البناء، رسوم رخصة حمل السلاح، رسوم جواز السفر...).

غير أن الدولة حاليا لا تعتمد كثيرا على هذا النوع من المصادر لقلة حصيلته، و عدم تمتعه بالثبات، و الانتظام.

##### 3- الإيرادات من الغرامات:

و يقصد بالغرامات المبالغ النقدية التي تجبها الدولة و هيئاتها العامة من الأفراد، و المؤسسات عند مخالفتهم للقوانين، و التشريعات، و التنظيمات الموجودة في الدولة. و إن الغرامات لا تعتبر

مصدر رئيسي تعتمد عليه الدولة في تمويل الخزينة العمومية، و ذلك نظرا لقلّة حصيلتها، و عدم ثباتها. هذا من جهة ، و من جهة أخرى لان الهدف من فرض الغرامات ليس هدف مالي، و إنما هدف تربوي. الغاية منه هو أجبار الأفراد على احترام قانون الدولة.

#### 4-الإيرادات من الهبات و المنح و التبرعات:

و هي عبارة عن أموال، و مساعدات، و إعانات تقدمها الدول الصديقة ، و الحليفة، و المنظمات الدولية، أو الشركات الأجنبية للدول المحتاجة ، و الفقيرة لأسباب اقتصادية و اجتماعية، و ثقافية ، و إنسانية. و أن هذا النوع من إيرادات يمتاز بقلّة حصيلته، و عدم اعتماد الدولة عليه في التمويل (187).

#### 2-أنواع الإيرادات غير العادية :

من أهم أنواع الإيرادات غير العادية نجد الإيرادات من القروض العامة، و الإيرادات من الإصدار النقدي الجديد.

#### 1- الإيرادات من القروض العامة :

تعتبر الإيرادات من القروض العامة إحدى المصادر التي تلجأ لها الدولة في الحالات الغير العادية، و الاستثنائية كحالات العجز ألميزاني، و ذلك لتعويض النقص المسجل في الإيرادات العامة. و بصفة عامة القروض العامة هي عبارة عن مبالغ مالية تقترضها الدولة، أو إحدى هيئاتها العامة من الأفراد، و المؤسسات المالية الدولية، و الأجنبية مع الالتزام برد تلك المبالغ ، و فوائدها طبقا للشروط المحددة في القرض ، أي أن القروض العامة هي عبارة عن عقد يبرم ما بين الدولة، و الجهة المقرضة. أي بين الطرف الدائن، و الطرف المدين. على أن يلتزم المقرض بتقديم القرض في وقت معين، و يلتزم المقرض بسداد أصل القرض إضافة إلى الفوائد، و ذلك في الموعد المحدد. و تنقسم الإيرادات من القروض العامة إلى قروض داخلية، و قروض خارجية.

- فالقروض الداخلية هي المبالغ المالية التي تحصل عليها الدولة من الأفراد، و المؤسسات داخل الدولة، و بالعملة الوطنية، و لا توجد فيها أخطار، و أنها تظهر في حسابات الميزانية.

(187) د.نوزاد عبد الرحمن إلهيتي.د.عبد اللطيف الخشالي. المدخل الحديث في اقتصاديات المالية

العامة.مرجع سابق ص 86-87.

- أما القروض الخارجية فهي المبالغ المالية التي تحصل عليها الدولة من الأفراد، و المؤسسات الأجنبية، و تكون بالعملة الصعبة، و تظهر في حسابات ميزان المدفوعات. و تلجأ الدولة لهذا النوع عند عجز المدخرات المحلية، و أن هذا النوع من القروض يشكل خطورة على الدولة تتمثل في تدخل الدولة المقرضة في شؤون البلد في حالة عجز الدولة عن الدفع، أو تأخرها عن الدفع.

## 2- الإيرادات من الإصدار النقدي الجديد:

تلجأ الدولة إلى الإيرادات من الإصدار النقدي الجديد في حالة عجز إيراداتها العامة عن تمويل نفقاتها العامة. و هنا تستخدم الدولة سلطاتها القانونية، حيث تقوم بطبع نقود جديدة، و تطرحها للتداول بموجب القانون. و تكمن خطورة هذا النوع من الإيرادات في زيادة حجم الكتلة النقدية المعروضة دون مقابلتها بإحدى مقابلات الكتلة النقدية. و لو بالسلع و الخدمات. هذا ما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار، و التضخم النقدي، و انهيار العملة الوطنية (188).

**المطلب الثاني: ضرورة عدم الاعتماد على البترول و العمل على تنمية الموارد العامة الذاتية للدولة:**

تعتبر الجباية البترولية من أهم المصادر التي تعتمد عليها أغلبية الدول النفطية في تمويل ميزانيتها العامة، و لتحقيق التنمية الاقتصادية. و من بينها الجزائر، و كما هو معروف فالنفط أكثر من 12000 مشتق تساهم كلها في مراحل إنتاجية معينة. و أن هذه المادة كثيرة الاستهلاك، و الطلب عليها مرتفع، و مازال في الارتفاع، و ذلك لعدم وجود بديل لحد الآن لهذه المادة الحيوية، لذلك فإنها قابلة للفناء في يوم من الأيام.

لهذا فإن عوائد النفط لا تعتبر دخلا بالمعنى الحقيقي، لأنها إيرادات غير قابلة للتجديد تلقائيا إلى ما لا نهاية. بل هي جزء من رأسمال المجتمع الغير متجدد، لهذا فلا يجب على الدولة تخصيص موارد هذا النفط في ميادين استهلاكية، و تبذيرية، بل يجب أن تستثمر في مشاريع إنتاجية قاعدية

(188) د.نوزاد عبد الرحمن إلهيتي. د.عبد اللطيف الخشالي. المدخل الحديث في اقتصاديات المالية

العامة. مرجع سابق ص 133-134.

تعود على المجتمع، و الإقتصاد بالرفاهية على المدى البعيد. فلا يجوز تخصيص هذه الموارد لمواجهة النفقات الجارية، كنفقات تسيير المرافق العامة، بل يجب أن تخصص في ميدان التراكم الرأسمالي من إنتاج، و خدمات ، و بناء للهياكل القاعدية و البني التحتية .

إذن فموارد الجباية البترولية هي موارد مؤقتة، و زائلة لأنها موارد لا تتحكم فيها الدولة من 03 زوايا:

1- أن مخزون هذه المادة محدد، وقابل للفناء في وقت ما.

2- تقلب أسعار هذه المادة حسب ظروف العرض و الطلب، و تقلب صرف العملات.

3- عدم تحكم الدولة في الكمية المصدرة.

لهذا فأحيانا فان التقلبات التي تطرأ على أسعار النفط تجعل كل رهانات، و تقديرات، و تخمينات السلطات محل إعادة النظر، و بالتالي تصبح كل متغيرات الميزانية خارجة عن إرادة الحكومة.

و مما تتميز به الهياكل الضريبية في الدول النامية و من بينها الجزائر هو انخفاض الحصيلة الضريبية. خاصة فيما يخص الضرائب المباشرة، و ارتفاع حصيلة الضرائب غير المباشرة ، وهذه هي سمة الدول النامية الضعيفة الدخل، كما أن هذه الدول النامية تعتمد على الجباية النفطية، و على الرسوم الجمركية، و الشيء الذي يجب الاعتراف به هو أن الجباية البترولية تلعب دورا هاما في مكونات الإيرادات العامة للدول النفطية. و من بينها الجزائر، و قد ساهمت و مازالت إلى يومنا هذا تساهم في تغطية موارد ميزانية الدولة. و تتشكل الجباية البترولية من عنصرين: عنصر الإتاوات (مصدر الريوع) و عنصر الضرائب على النتائج. فمثلا في الجزائر عندما تبيع شركة سونا طراك ما قيمته 15 مليار دولار من البترول فإنها تقدم للدولة حوالي 11 مليار كجباية بترولية.

وإذا أردنا أن نعرف مكانة قطاع المحروقات ضمن صادرات الدولة في الجزائر فالجدول التالي يبين لنا ذلك:



الجدول رقم:10 تطور نصيب المحروقات ضمن إجمالي الصادرات.

الوحدة :مليون دولار

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
الصادرات	21106	18529	18098	23972	31305	45731	53557	59197
-الطاقة	21106	18529	18098	23972	31305	45731	53557	59197
-منتجات	612	647	734	674	781	906	1184	1332
وسلع أخرى	612	647	734	674	781	906	1184	1332
مجموع الصادرات	21718	19176	18832	24646	32086	46637	54741	60529
نسبة الطاقة من إجمالي الصادرات	%97.18	%96.62	%96.10	%97.26	%97.56	%98.05	%97.83	%97.79

المصدر :المديرية العامة للجمارك - وزارة الطاقة و المناجم- بنك الجزائر

نلاحظ من خلال الأرقام الواردة بالجدول أعلاه أن نصيب المحروقات ضمن صادرات الجزائر يحتل مرتبة عظمى، و انه يطغى على إجمالي الصادرات ،أو بتعبير آخر فإن نصيب المنتجات،و السلع الأخرى المصدرة مازال ضعيفا جدا، و شبه معدوم ،و هذا يدل على أن الجزائر مازالت تعتمد في صادراتها على الطاقة، و لم تفكر في بديل آخر لهذا المنتج ،و الدليل على ذلك هو أن نسبة نصيب المحروقات من إجمالي الصادرات العامة مازال يتراوح ما بين معدل %96.10، و معدل %98.05 .و هذه النسبة هي جد مرتفعة ،و هذا الشيء إن كان يعتبر نعمة للجزائر من حيث تحصيل الدولة لمبالغ مالية كبيرة من العملة الصعبة فإنه يعتبر في نفس الوقت نقمة ادا لم تسارع الدولة في البحث عن بديل آخر لهذه الثروة الزائلة .

هذا عن نصيب و مكانة قطاع المحروقات ضمن صادرات الدولة. أما إذا أردنا التعرف عن مكانة إيرادات الجباية البترولية ضمن الإيرادات العامة للدولة. فالجدول التالي يبين لنا ذلك.

الجدول رقم 11: تطور نصيب إيرادات الجباية البترولية ضمن الإيرادات العامة للدولة خلال الفترة 2000-2009 الوحدة مليار دج .

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
إيرادات الجباية البترولية	720	840.6	916.04	836	862	899	916	973	1073	140
الإيرادات الأخرى	404.9	549.1	659.6	685	666	815	771.3	914.7	794	25
الإيرادات الإجمالية	1124.9	1389.7	1576	1521	1528	1714	1687.3	1887.7	1867	165
نصيب الجباية البترولية من إجمالي الإيرادات	%64	%60.48	%58.14	%54.96	%56.41	%52.45	%54.28	%51.54	%57.47	3.0 1

المصدر: بنك الجزائر. المديرية العامة للضرائب

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا نصيب مساهمة الجباية البترولية في الميزانية العامة للدولة، حيث أن الجباية البترولية تساهم بأكثر حصة، حيث تتراوح النسبة من إجمالي الإيرادات العامة من معدل 52.45 % إلى معدل 64 % . و هذا يدل على أن الإيرادات الأخرى العادية بما فيها الإيرادات من الضرائب، لا تساهم إلا بنسبة قليلة جدا، أي أن الدولة مازالت تعتمد في تمويل التنمية على الإيرادات البترولية .

و حسب تقرير صندوق النقد الدولي فإن قطاع المحروقات يمثل 1/2 نصف الإنتاج الداخلي الخام PIB، و يمثل 3/4 الإيرادات الجبائية أي حوالي 75%.

و هذا راجع إلى الارتفاع المطرد لأسعار البترول خلال السنوات المنصرمة، و زيادة الطلب على هذه المادة.

### الحل هو العمل على تنمية الموارد العامة الذاتية للدولة:

أن ترشيد الإنفاق العام، و التعجيل بالتنمية الاقتصادية لا يتحقق ما لم تقوم الدولة بالعمل على تنمية مواردها المالية الذاتية، و لا يتم ذلك إلا بالاعتماد على الإيرادات العادية، و أخص بالذكر الإيرادات من الضرائب، و الرسوم، لأنها مازلت تعتبر إحدى المصادر الأساسية السيادية لتغذية خزانة الدولة بالأموال. لهذا ينبغي تفعيل النظام الضريبي في الدولة، و إعادة النظر في قوانين الضرائب المباشرة، و توسيع الوعاء الضريبي، و مكافحة التهرب، و الغش الضريبي، و لا يجب الاعتماد على الضرائب الغير المباشرة ، و الرسوم الجمركية لأنها ضرائب غير عادية ،وأنها من سمة المجتمعات البدائية ، و المتخلفة .بل يجب الاعتماد على الضرائب المباشرة ،وخاصة الضرائب على الدخل ، لأنها من سمة الدول المتقدمة، و أنها أكثر عدالة.

الآن و بعدما رأينا مكانة الإيرادات من الجباية البترولية في ميزانية الدولة، و أكدنا أن الاستمرار في الاعتماد على هذا النوع من الإيرادات يشكل خطرا في المستقبل القريب ،و أكدنا أنه يجب على الدولة اللجوء إلى مواردها الذاتية العادية، و خصوصا الإيرادات من الضرائب ، و الرسوم. الآن سوف نتعرف على مكانة الإيرادات من الضرائب ضمن الإيرادات الإجمالية للدولة، و نتحدث عن أهمية هذا النوع من الإيرادات ، و الدور الذي تقوم به في تمويل الخزانة العامة.

### المطلب الثالث: دور وأهمية الضرائب في تمويل الخزانة العمومية وتحقيق التنمية الاقتصادية :

لقد احتلت الضرائب منذ القدم أهمية بالغة في الدراسات المالية، لأنها كانت و مازال إلى يومنا هذا تعتبر الوسيلة الفعالة، و الأساسية التي تستخدمها الدولة من أجل تحقيق أهدافها. و أن هذه المكانة الرفيعة للضريبة لا ترجع لكونها أهم مصادر الإيرادات العامة لأي دولة ، و لكن أيضا لكونها تعتبر من أحسن الوسائل المالية التي تعتمد عليها الدولة للتدخل في الحياة الاقتصادية ، و الاجتماعية، و معالجة كثيرا من الأزمات الاقتصادية، و نظرا لهذه المكانة المرموقة للضريبة فإن جميع الدول على اختلاف أنواعها قد عملت، و مازلت تعمل ما في وسعها من أجل تطوير هذا النوع من الإيرادات، و إصلاحه، و جعله يتماشى ، و يواكب التطورات الاقتصادية العالمية، و النظام العالمي الجديد.

و ما يمكن قوله بهذا الصدد هو أن أي دولة مهما كانت درجة تطورها تحاول دائما، وباستمرار البحث عن مصادر التمويل الذاتية، و المستقرة، و المنتظمة، والتي تتحكم فيها بعيدا عن الضغوطات . فمثلا الجزائر، و باقي الدول النفطية تحاول أن تتحرر من تبعية تقلبات أسعار النفط . و ذلك ببحثها عن موارد مالية ذاتية. و تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها أي دولة في تغطية نفقاتها العامة . لكن بلوغ هذه الغاية تقف أمامه بعض الصعوبات والحواجز، والمشاكل التي تحول دون تحقيق الأهداف المسطرة من بينها انتشار، و تغلغل ظاهرة التهرب و الغش الضريبي في المجتمع، و امتناع المكلفين عن تأدية واجبه الضريبي، هذا ما يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية، و بالتالي على إجمالي الإيرادات العامة للدولة، و هذا بدوره يؤدي إلى عدم تحقيق معدلات عالية من النمو، و التطور، و الرقي، و بالتالي تحقيق التنمية الاقتصادية المنشودة.

و برغم كل الجهود التي تبذلها الدولة سواء في مجال الإصلاحات، أو في مجال المقاومة ما زالت هذه العقبات تقف حجرة عثرة أمام بلوغ الدولة لأهدافها، و ما زالت مشكلة التهرب و الغش الضريبي هي سمة المجتمعات، سواء كانت متطورة أو متخلفة لكن بدرجة أكبر في الدول النامية.

إذن فالإيرادات من الضرائب هي من أهم المصادر التمويلية الداخلية للعديد من الدول، و خاصة الدول المتقدمة . عكس الإيرادات من المحروقات التي هي إيرادات زائلة، و كذلك الإيرادات من الضرائب، و الرسوم نظرا لما يتميز به هذا النوع من الإيرادات عن باقي الإيرادات الأخرى من ثبات، و استقرار، و انتظام، و وفرة الحصيلة . لأنه إذا اعتمدت الدولة على غير الضرائب (المحروقات) فكل متغيرات الميزانية تكون خارجة عن إرادتها .

إذن يمكن القول أنه بالرغم من الدور الذي يلعبه قطاع المحروقات، و الذي يشكل في بعض الأحيان مؤونة الدولة، إلا أن ذلك غير كاف، و فيه أخطار، لأن النظام الجبائي خارج قطاع المحروقات هو نظام جامد، لهذا فيجب على الدول النفطية توظيف إيرادات المحروقات في ميادين إنتاجية غير استهلاكية، و تشجيع الاستثمار، و الإنتاج، و زيادة الأوعية الضريبية خارج قطاع المحروقات. لأن الربيع البترولي سوف يظل ثروة زائلة، و غير دائمة . لذا يجب التفكير في البديل لها، و هو الإيرادات من الضرائب .

و تتجلى أهمية الاعتماد على الإيرادات من الضرائب عن غيرها من الإيرادات العامة، و ذلك لما تتميز به من مميزات فعالة في النظام الاقتصادي، و المالي للدولة ، و النتائج التي يمكن أن تحققها .

فمثلا تمتاز الدول الرأسمالية بارتفاع حصيله الضرائب المباشرة، حيث أنها تمثل أكثر من 75% من مجموع الحصيله الضريبية في كل من الولايات المتحدة الأمريكية ، ولوكسمبورغ، وهولندا. و حوالي 70% في السويد، و 65% في بريطانيا، و سويسرا . و تمتاز الدول المتخلفة، و الاشتراكية بارتفاع حصيله الضرائب غير المباشرة. و خاصة الرسوم الجمركية ، و تدني حصيله الضرائب المباشرة . (189)

و لو أردنا أن نعرف مكانة الإيرادات الضريبية في دول العالم باختلاف درجاتها فالجدول التالي يبين لنا ذلك :

جدول رقم 12 : مصادر الإيرادات الحكومية في مجموعات مختلفة من الدول و الأهمية النسبية لكل مصدر سنة 1980 . (190)

بيان	ضرائب الدخل و الأرباح	ضرائب السلع و الخدمات	ضرائب التجارة الخارجية	عوائد أخرى	حصيله السنوات الاجتماعية
دول صناعية متقدمة	33%	26%	3.7%	9%	24%
دول شبه صناعية	25.3%	30.6%	14.5%	7.1%	13%
دول متوسطة الدخل	23.7%	23.1%	28.9%	14.9%	41%
دول أقل نموا	21%	21.7%	41.6%	13%	1.6%

نستنتج من خلال هذا الجدول الملاحظات التالية:

(189) د . يونس أحمد الطريق . النظم الضريبية . مرجع سابق . ص 164.

(190) د. يونس احمد البطريق . د. سعيد عبد العزيز عثمان . النظم الضريبية . مرجع سابق ص 37.

- كلما زادت درجة النمو، و التطور في الدولة نتيجة ارتفاع المداخيل ، و الأرباح كلما زادت الضرائب على الدخل، و إن أكبر نسبة نجدها في الدول الصناعية المتطورة 33% ، و أقل نسبة نجدها في الدول النامية 21%.
- ارتفاع حصيلة الضرائب غير المباشرة في الدول النامية ، و خاصة الرسوم 41% عكس ذلك في الدول الصناعية 3.7%.

#### \* دور الإيرادات من الضرائب في تحقيق التنمية:

يرجع سر اهتمام جميع الدول بالإيرادات من الضرائب في كونها تحقق الأهداف، والغايات التالية التي تعجز الإيرادات الأخرى عن بلوغها:

#### 1- تحقيق التنمية الاقتصادية:

تلعب الإيرادات من الضرائب دورا بارزا في تحقيق التنمية الاقتصادية خاصة في الدول النامية، و هذا هو المطلوب، و ذلك عن طريق ما توفره من مدخرات جماعية. و بهذا الصدد يرى بعض الكتاب: "أن الضرائب تبقى الأداة المالية الوحيدة الفعالة لتخفيض الاستهلاك، والاستثمار الخاص، و تحويل الموارد إلى الحكومة للتنمية الاقتصادية" (191).

لهذا فيجب على كل فرد أن يساهم حسب دخله في تحقيق التنمية .

و يرى بعض الكتاب، و المحللين إن تمويل التنمية الاقتصادية عن طريق الاعتماد على الإيرادات من الضرائب تعترضه بعض الحواجز تتمثل في:

1. عدم إنتاجية، و عدم وفرة الحصيلة الضريبية في الدول النامية نتيجة انخفاض دخلها.
2. نظرا لتدني مستوى الدخل، و ارتفاع الأسعار، و تدني مستوى المعيشة فإن فرض المعدلات الضريبية على الأفراد يشكل ضغطا عليهم.
3. انخفاض مستوى الأنظمة الضريبية .
4. إن الاعتماد على الإيرادات من الضرائب في تمويل التنمية يعتمد على حجم الطاقة الضريبية، أو ما يسمى بالمقدرة التكاليفية .

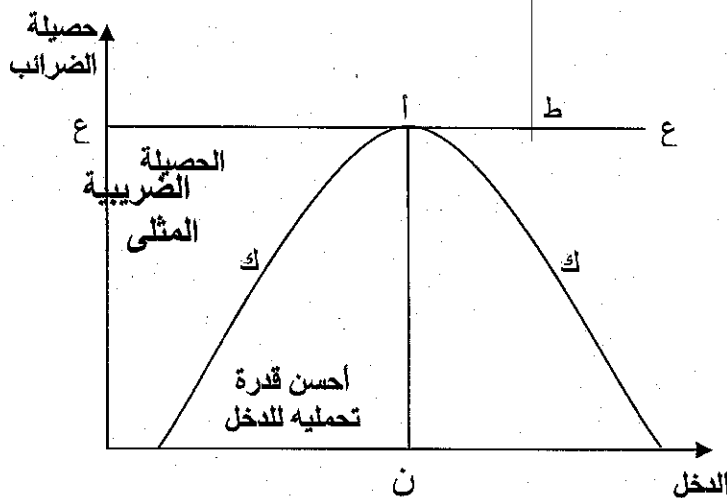
(191) د. محمد مبارك مجيد. ضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية. مرجع سابق ص 349.

و هي مستوى القدرة التحملية للدخل لتمويل الضرائب ،أو بتعبير آخر إنها أقصى قدر من الأموال يمكن الحصول عليه عن طريق الضرائب بشرط عدم تعدي الحدود الاقتصادية و المالية ،و دون المساس بالاعتبارات السيكولوجية للمكلفين .(192)

أي أنه على الدولة أن تعرف المقدرة التكلفة قبل فرضها لأية ضرائب ،لأنه كلما زادت المقدرة التكلفة للدخل، كلما زادت حصيلة الضرائب ،و ازدادت المقدرة المالية للدولة ،و الشكل التالي يوضح الحصيلة الضريبية المثلى عند مستوى معين من القدرة التحملية للدخل القومي، و هذا

على المستوى الكلي :

الشكل رقم 10: الحصيلة الضريبية المثلى



حيث يمثل الخط ع ع 1 الحصيلة الضريبية بمستوى واحد .

و يمثل المنحنى ك ك 1 تطور القدرة التحملية للدخل القومي . حيث أنه عند النقطة أ حيث يمس منحنى الحصيلة الضريبية أعلى مستوى من منحنى القدرة التحملية للدخل. هنا تتجدد الحصيلة الضريبية المثلى ،و التي يقابلها أحسن مقدرة تحمليه للدخل في النقطة ن .

(192) د. محمد مبارك مجيد، ضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية، مرجع سابق، ص 351.

و لو حاولت الدولة زيادة الضرائب للوصول إلى النقطة ط، هذا يدل على أن الحصيلة الضريبية المستهدفة هي أعلى من مستوى القدرة التحملية للدخل . لذلك فإن الدولة تضطر إلى البقاء عند مستوى النقطة فقط لضمان أحسن إيراد من الضرائب ،و تعزيز المقدره الماليه للدولة (193) .

أما على المستوى الجزئي : فمن أهم العوامل التي يجب على الدولة مراعاتها هي :

- طبيعة الدخل الفردي للمكلف داخل الدولة، حيث أنه كلما كان دخل الفرد دائماً، و ثابتاً ،ومنتظماً كلما كانت الحصيلة الضريبية منتظمة و دائمة و مستقرة .

- طريقة إنفاق الدخل : حيث انه يجب على الدولة أن تراعي الضرائب المفروضة على الاستهلاك ،و خاصة السلع الضرورية، و ذلك بتخفيض معدلاتها .

و في هذا الموضوع يرى "كولن كلارك" و " مونتيث دوغلاس " أن الطاقة الضريبية هي ذلك المستوى الضريبي الذي تنقص عنده الضرائب الحدية الإنفاق الخاص بأقل مما تنقص الناتج (194).

كما يرى البعض أن الطاقة الضريبية هي مقدار الموارد الضريبية الذي تزيد عنده النفقات الاجتماعية الحدية للضرائب عن النفقات الاجتماعية الحدية لأية وسيلة تمويلية أخرى .

و هناك من رأى أن الطاقة الضريبية هي أقصى قدر من الأموال يمكن تحصيله بواسطة الضرائب في حدود حجم و تركيب الدخل القومي ،و حجم الإنفاق الحكومي ، و بالنظر إلى إمكانيات وسائل التمويل الأخرى، و مراعاة الحدود الاقتصادية، و الاعتبارات المالية والنفسية.

كذلك يجب على المشرع الضريبي أن يراعي عند فرضه للضريبة ما يسمى بالإنتاجية الحدية للضريبة، و الإنتاجية المتناقصة للضريبة. فأما عن الإنتاجية الحدية للضريبة فهي الحد الذي إذا زادت بعده أسعار الضرائب كانت زيادة الحصيلة معدومة = 0، أو سالبة ( - ) حيث تؤدي هذه الزيادة إلى التهرب الضريبي .

(193) د نوزاد عبد الرحمن إلهيتي. د. منجد عبد اللطيف الخشالي. المدخل الحديث في اقتصاديات المالية. مرجع سابق ص 48

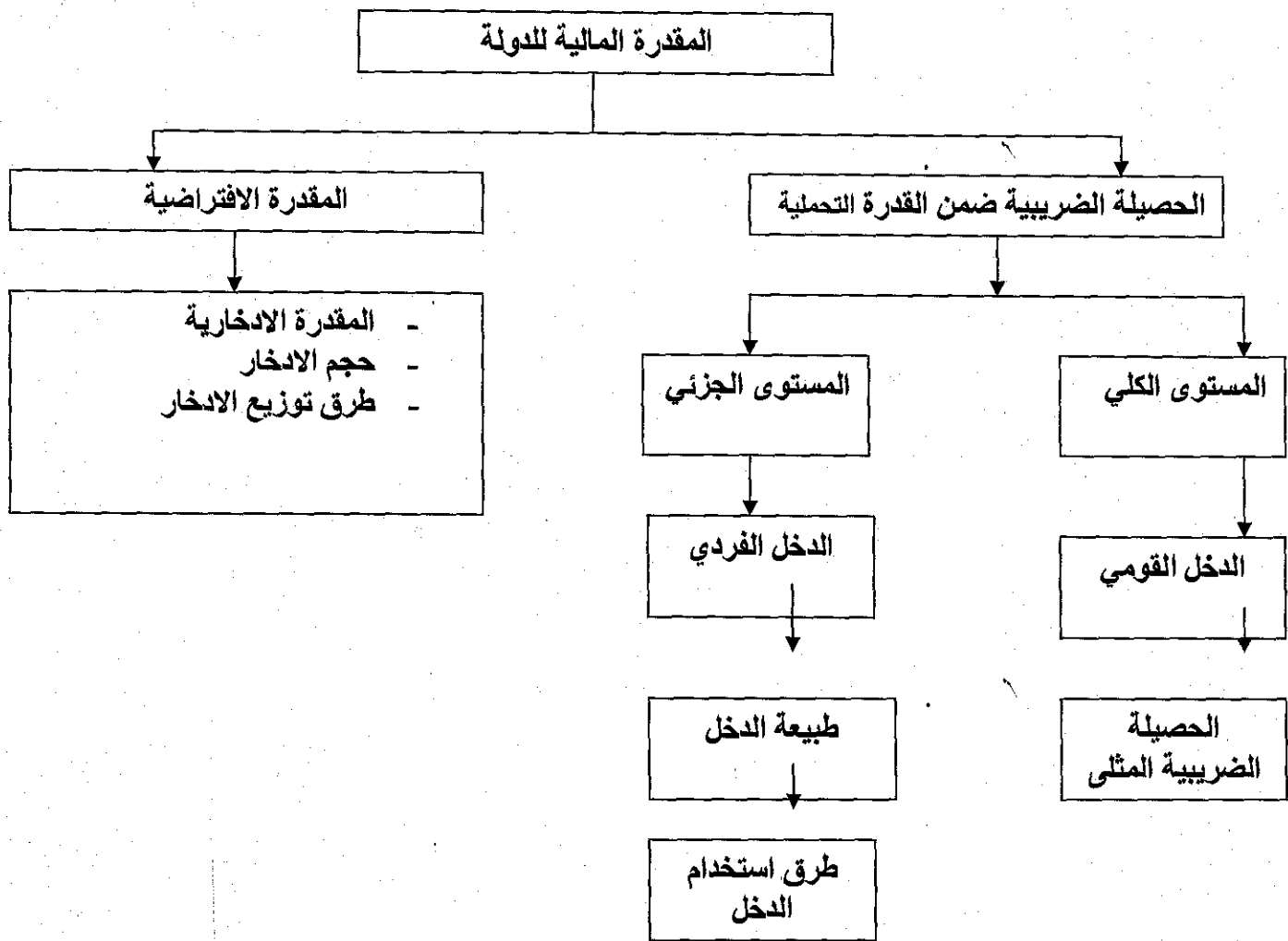
(194) د. محمد مبارك مجيد. ضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية. مرجع سابق ص 352.



أما الإنتاجية المتناقصة للضريبة فتعني أن أي زيادة في سعر الضريبة تؤدي إلى زيادة في حصيلتها بدرجة أقل من الزيادة الناجمة عن سابقتها ، و كلما ارتفع سعرها شيئاً فشيئاً تتلاشى حصيلتها. (195)

كذلك يجب على المشرع المالي أن يقيس مكانة الإيرادات الضريبية ضمن المقدرة المالية للدولة ككل، لأن المقدرة المالية تساعد في رسم سياسة الإنفاق العامة، و هي السيولة المالية التي تتوفر عليها الدولة خلال زمن معين، و التي على أساسها تقرر الدولة نفقاتها العامة. والمخطط التالي يوضح لنا هذه المقدرة:

المخطط رقم: 11 المقدرة المالية للدولة (196)



(195) د. محمد مبارك مجيد. ضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية. مرجع سابق ص 351.

(196) د نوزاد عبد الرحمن إلهيتي. د. منجد عبد اللطيف الخشالي المدخل الحديث في اقتصاديات المالية. مرجع سابق ص 47.

نستنتج من هذا المخطط أن المقدرة المالية للدولة تتحدد على أساس حجم الحصيلة الضريبية، وأن الحصيلة الضريبية المثلى تتأثر بحجم الدخل القومي، هذا على المستوى الكلي، أما على المستوى الجزئي فتتأثر الحصيلة الضريبية بحجم الدخل الفردي داخل الدولة، وبطبيعته وبطريقة إنفاقه.

و بهذا الصدد فالسؤال الذي يمكن طرحه هو: ما هي الأسباب و العوامل التي تجعل الضرائب تصل إلى طاقتها و حدها الأعلى ؟

طبعا من أهم العوامل التي تساهم في رفع طاقة الإيرادات الضريبية نجد :

### 1- ارتفاع حجم الدخل القومي :

إن الضرائب بصفة عامة تنصب على المداخل المتولدة عن العمل، أو عن رأس المال، أو عنهما معا كما أنها تصيب إنفاق هذا الدخل، و على المستوى الكلي فإن عناصر الدخل القومي تشكل أوعية للإيرادات الضريبية. لهذا فإنه كلما زاد حجم الدخل القومي، كلما زادت الأوعية الضريبية، و كلما زادت الحصيلة الضريبية، و العكس صحيح. و أن السبب الذي جعل حصيلة الضرائب، و خاصة الضرائب المباشرة تكون مرتفعة في الدول المتطورة هو ارتفاع مستوى الدخل القومي. عكس الدول النامية التي تعاني من نقص في الدخل الفردي، والقومي على حد سواء.

أما عن دور رأس المال القومي في الطاقة الضريبية فيتجلى ذلك من خلال :

- كون رأس المال مصدر فعال من مصادر الدخل .
- كون رأس المال في حد ذاته يعتبر مطرحا ( وعاءا ) للضريبة خاصة الضريبة على التراكات.

لهذا فإن الدخل القومي، و الطاقة الضريبية تكون كبيرة في الدول التي تتمتع برأسمال كبير مثل الدول الصناعية، و الولايات المتحدة الأمريكية. عكس الدول النامية التي تمتاز بضعف الجهاز التمويلي من الضرائب نظرا لاعتمادها على موارد محدودة زائلة كالمحروقات .

و إذا حاولت الدول النامية بإمكانياتها المحدودة، و الضعيفة من الدخل، و الرأسمال أن تعتمد على التمويل الضريبي فسوف يزداد العبء الضريبي، و عوض أن تصبح الضريبة عامل

للتمية تصبح عامل لتدني المستوى المعيشي، و التهرب و الغش الضريبي ،و بالتالي تكون تلك الدول قد اختارت طريق الانتحار، و بالتالي تصبح الوسيلة تهزم هدفها الأساسي.

## 2- طريقة توزيع الدخل القومي :

أي أن الطاقة الضريبية تتأثر بكيفية توزيع الدخل القومي . فإذا كان الدخل القومي موزعاً توزيعاً متساوياً فسوف تكثر الإعفاءات الضريبية، و تقل حصيلة الضرائب على الدخل نظراً لقلة المداخل المرتفعة. هذا ما يؤثر على الطاقة الضريبية .

## 3- التركيب الفني للضرائب :

إن التركيب الفني للضرائب يؤثر على حجم الطاقة الضريبية، و ذلك من خلال كون هل النظام الضريبي في الدولة يعتمد على الضرائب المباشرة، أو غير المباشرة، أو يعتمد على الضرائب النسبية، أو التصاعدية. كذلك فإن الطاقة الضريبية تتأثر بالتشريع الضريبي المعمول به في الدولة.

## 4- حجم الإنفاق الحكومي :

إن السياسة الانفاقية الرشيدة المنتهجة من طرف الدولة تؤثر كثيراً على الطاقة الضريبية . فكلما كان الإنفاق رشيداً، كلما كان العبء الضريبي خفيف، و خاصة إذا كان هذا الإنفاق في ميادين إنتاجية غير استهلاكية. ففي الدول المتقدمة يتحدد مستوى الضرائب بناءً على توجيه الإنفاق العام إلى الميادين ذات المردودية، أما في الدول النامية فالعكس حيث يتحدد مستوى الإنفاق الحكومي على أساس حصيلة الضرائب، و طاقتها.

## 5- رد الفعل الضريبي :

إن للطاقة الضريبية حدود معينة لا يجب تعديها، و إلا فتكون هناك آثار اقتصادية، و نفسية، و اجتماعية على المكلف. هذا ما يؤثر على الحصيلة الضريبية، أي على مردودية الضرائب. وبالتالي سوف يلجأ إلى جميع الطرق، و الأساليب المشروعة، و غير المشروعة للتخلص من هذا العبء و العكس صحيح .

أخيراً يمكن القول أن للضرائب دور فعال في رسم السياسة الاقتصادية للدولة، حيث أنها تقوم بتحويل الموارد الإنتاجية من القطاعات الاستهلاكية إلى القطاعات الاستثمارية، و نفس الشيء

بالنسبة لرؤوس الأموال . كذلك تستخدم الضريبة لمحاربة الاكتناز، و عمليات تهريب رؤوس الأموال إلى الخارج .

## 2. الهدف المالي للضريبة:

و هذا الهدف هو هدف كلاسيكي للضريبة، و هو إحداث الموارد المالية الضرورية لتغطية النفقات العامة. و تعتبر الضريبة نوعا من الادخار الإجباري، أو نوعا من تجميع الأموال لمواجهة النفقات العامة .

## 3. المحافظة على الاستقرار الاقتصادي :

حيث تستعمل الدولة الضرائب كأداة في فترات الرخاء الاقتصادي، حيث تقوم بالرفع من معدلات الضرائب، و اقتطاع اكبر نصيب من ثروة الأفراد. أما في فترة الركود فتخفض الدولة من معدلات الضرائب، أي تخفض من تكاليف الإنتاج بالنسبة للمؤسسة.

## 4. تحقيق العدالة الاجتماعية :

وهنا تستخدم الضريبة لضمان حد أدنى لمعيشة المواطن، و تقليل درجة التفاوت في الثروات، والدخل، وتحقيق مبدأ تكافؤ الفرص، و ذلك عن طريق الضرائب على الدخل، و خاصة الضرائب التصاعدية (197) .

الآن وبعدها تعرفنا على أهم الإيرادات العامة للدولة، و بعدما تعرفنا على ضرورة الاهتمام بالإيرادات من الضرائب عوض الإيرادات الأخرى، و بالرغم من تأكيدنا على أن بلوغ الدولة لأهدافها من الضرائب يصطدم بمجموعة من الحواجز، و العقبات، و أهم هذه العقبات هو التهرب، و الغش الضريبي الموجود في المجتمعات. و أن لب بحثنا هذا هو هل هذه الظاهرة تؤثر على الإيرادات العامة للدولة أم لا ؟

و ما مدى تأثيرها على الأهداف المسطرة من طرف الدولة؟ .

و هذا ما سوف نتعرف عليه الآن و هو تأثير ظاهرة التهرب الضريبي على إيرادات الدولة . والذي يعتبر إجابة عن إحدى الأسئلة المحورية التي طرحناها في إشكالية بحثنا، و سوف نعطي أمثلة عن الجزائر.

## المبحث الثاني: آثار ظاهرة التهرب و الغش الضريبي على إيرادات الدولة:

### مقدمة:

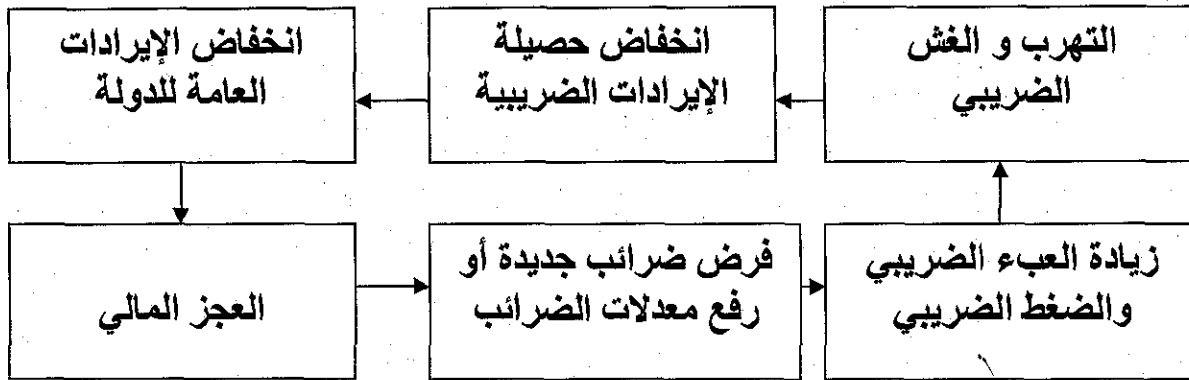
إن نقص الإيرادات الضريبية بسبب ظاهرة التهرب، و الغش الضريبي يؤدي إلى إضعاف قدرة الدولة على الالتزام بواجباتها اتجاه أفرادها فيما يخص تلبية حاجاتهم المتزايدة، و المتنوعة . أي عدم قدرتها على تمويل نفقاتها العامة. لهذا فيجب على الدولة أن تدرس هذه الظاهرة دراسة معمقة، و تحاول معرفة الأسباب الحقيقية الكامنة وراء لجوء الأفراد، و المؤسسات إلى التملص من واجباتهم الضريبية اتجاه دولتهم . كما يجب عليها وضع منهجية، و طريقة مخططة لمحاربة هذه الآفة، أو على الأقل التقليل من حدتها . لأن الكل يعلم الآثار المدمرة لهذه الظاهرة، و لا أحد يشك في ذلك، و إن انخفاض الإيرادات الضريبية بفعل التهرب، و الغش الضريبي يجعل الدولة تلجأ إلى أساليب، و طرق حتمية لمعالجة عجز الميزانية ، و قد تكون لهذه الطرق آثار جد قاسية ، و أكثر خطورة من التهرب و الغش الضريبي في حد ذاته، خاصة إذا لجأت الدولة إلى القروض الخارجية، و تزداد الخطورة أكثر إذا لم تحسن الدولة توظيف هذه القروض في ميادين إنتاجية .

كما أن انتشار هذه الظاهرة في المجتمعات يؤدي إلى أضعاف التماسك الاجتماعي ما بين أفراد المجتمع. نظرا لقلّة العدالة الضريبية ما بين الأفراد، حيث أنه تصبح فئة تدفع الضريبة، و فئة أخرى لا تدفع، و تعيش فئة على حساب الأخرى . هذا من جهة، و من جهة أخرى سوف تلجأ فئات كبيرة من الأفراد إلى توجيه استثماراتهم، و مشاريعهم إلى ميادين معينة يسهل فيها التهرب ، و الغش، و يعظمون فيها أرباحهم، و ربما تكون هذه الميادين غير مرغوب فيها من طرف الدولة، و المجتمع .

هذا دون أن ننسى انه كلما انخفضت حصيلة الضرائب، كلما فكرت الدولة في الطرق السهلة ، و الغير مكلفة لتعويض ذلك النقص. و أن أفضل طريق لها هو اللجوء إما إلى الرفع من معدلات الضرائب، و أما إلى خلق ضرائب جديدة . هذا ما يؤثر على الطاقة الضريبية، و المقدرة التكلفة للمكلفين، و سوف يشعرون بالعبء الضريبي مجددا، و هذا ما يجعلهم يستخدمون كل الطرق، و الوسائل، و التقنيات للتملص من دفع الضرائب المترتبة عنهم. سواء بطرق مشروعة، أو بواسطة طرق غير مشروعة مخالفة للقوانين.

إن يمكن القول أن للتهرب، و الغش الضريبي آثارا جد وخيمة على الاقتصاد الوطني لأية دولة ،و على تحقيق أهداف التنمية. لهذا فسوف نقوم بمحاولة التعرف على هذه الآثار، و دراستها قدر الإمكان، مع التركيز على الآثار المالية، لأنها موضوع دراستنا هذه، و قبلما نتطرق إلى ذلك نعطي هذه المخططات التوضيحية لحلقة التهرب، و الغش، و نتائجها، و إلى ماذا تؤدي :

المخطط رقم :12 الحلقة المفرغة للتهرب والغش الضريبي: (198)



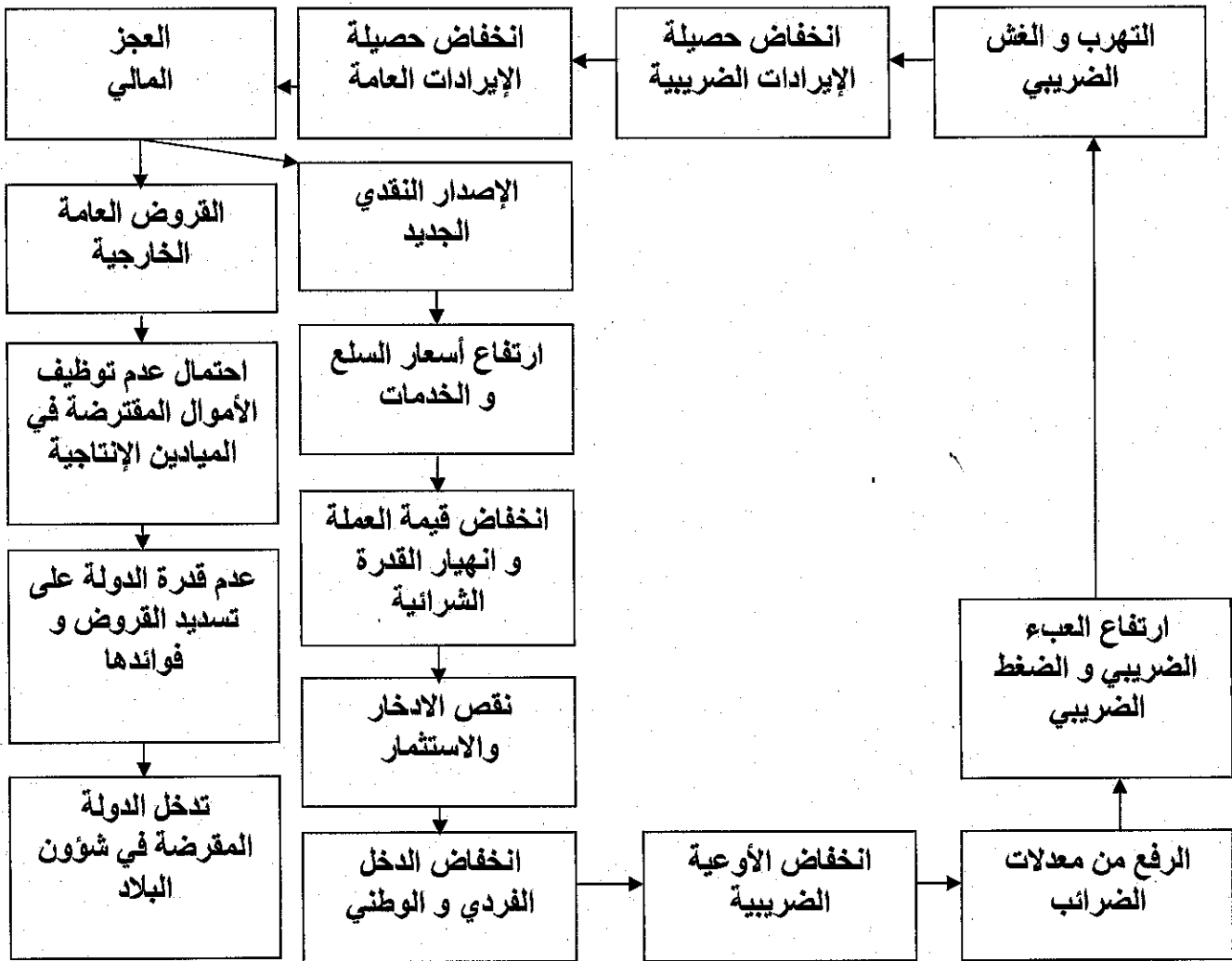
نستنتج من هذا المخطط أن ظاهرة التهرب، و الغش الضريبي تدور في حلقة مفرغة، فكلما ازداد التهرب و الغش في دولة ما، كلما أدى ذلك إلى نقصان في حصيللة الضرائب، لأن قسم كبير من الأموال يذهب على شكل تهرب و غش، و بالتالي تكون الضرائب غير منتجة، و إذا انخفضت حصيللة الضرائب فسوف يؤدي إلى انخفاض الإيرادات العامة للدولة، خاصة و نحن نعلم أن الإيراد الذي تعول عليه أي دولة في تمويل الخزينة هو الضرائب، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن الإيرادات التي تعوض الضرائب غير موجودة، و حتى و إن وجدت فإن حصيلتها ضعيفة، و إذا انخفضت الإيرادات العامة فهذا لن يقابله انخفاض في النفقات العامة، أو ثباتها. بل إن النفقات العامة دائما في زيادة مطردة، أي سوف تصبح مجموع النفقات العامة < مجموع الإيرادات العامة.

و هذا ما يعبر عنه في لغة المالية بالعجز المالي، أي أن الدولة ليس لديها الأموال الكافية لسداد كل النفقات. هنا يبقى أمام الدولة عدة طرق لمعالجة هذا العجز، أو القصور .

(198) د .محمد مبارك مجيد.ضرائب اقتصاديات الدول العربية.مرجع سابق.ص.467. بتصرف.

لكن الدولة سوف تلجأ إلى الطريق السهل، و هو الرفع من معدلات الضرائب، أو إحداث أنواع جديدة. و من هو المتضرر؟ طبعا هو المكلف، أي أنها أضافت عبء جديد على العبء السابق، ونظرا لقلّة الدخل الفردي، و الدخل الوطني ككل، و انخفاض مستوى المعيشة، و ارتفاع الأسعار. سوف لن يتحمل المكلف هذا الوضع الجديد، و سوف يستعمل طرق، و وسائل جد متطورة لتفادي دفع الضرائب، سواء بطرق مشروعة، أو بطرق غير مشروعة، وبالتالي نعود إلى نقطة البداية التي انطلقنا منها، و هي حدوث التهرب و الغش الضريبي، أي حلقة مفرغة للتهرب الضريبي.

المخطط رقم 13: الحلقة المفرغة للتهرب والغش الضريبي رقم 2 (199)



(199) المخطط أعلاه من إعداد الطالب بالاعتماد على المراجع السابقة.

نستنتج من هذا المخطط أن وجود ظاهرة التهرب، و الغش الضريبي في الدولة تؤدي دائما إلى انخفاض الحصيلة الضريبية، و هذا بدوره يؤثر على الإيرادات العامة الإجمالية للدولة، و هذا بدوره يؤدي إلى حدوث عجز مالي أي زيادة حجم النفقات العامة عن حجم الإيرادات العامة، وفي هذه الحالة تجد الدولة نفسها مجبرة على إتباع سياسات، و طرق أحلاها مر .

\* فإذا لجأت إلى طريق القروض العامة الخارجية، فسوف تحصل الدولة على أموال من الخارج بالعملة الصعبة لمدة معينة، و بفوائد معينة، أي أنها سوف تلتزم برد الأموال المقترضة زائد الفوائد، لكن الخطر ليس في القروض في حد ذاتها، لان أي دولة في العالم تلجأ إلى القروض لكن الخطر يكمن في كيفية توظيف، واستخدام الأموال المقترضة، فإذا وظفت في مشاريع استثمارية سوف يعود ذلك على الدولة بالإنتاج، و الدخل، و الإيرادات، و بالطبع سوف تجد الدولة الأموال الكافية لتسديد ديونها، و فوائدها، لكن إذا وظفت هذه الأموال في ميادين ذات طابع اجتماعي، أو استهلاكي، أو تبذيري. فسوف يؤثر ذلك على الإنتاج الوطني، و على الدخل، و بالتالي تجد الدولة نفسها عاجزة عن سداد ما عليها من قروض، و فوائد، و عندها تتدخل الدولة المقرضة في شؤون البلد . هذا ما يفعله التهرب و الغش الضريبي .

\* أما إذا لجأت الدولة إلى الإصدار النقدي الجديد، أي طبع نقود جديدة، و بثها للتداول فان ذلك يؤدي إلى زيادة الكميات المعروضة من النقود دون أن يقابلها شيء، لا من الذهب، و لا من العملة الصعبة، و لا من الإنتاج. هذا ما يؤدي إلى ارتفاع أسعار السلع، و انخفاض قيمة العملة، و انهيار القدرة الشرائية للمواطن، و بالتالي سوف يميل الأفراد إلى التخلص من نقودهم في شكل اكتناز للذهب، و العقارات، و تهريب الأموال إلى الخارج، هذا ما يؤدي إلى نقص الادخار والاستثمار، و انخفاض الدخل الفردي للمواطن، و الدخل الوطني بصفة عامة. و إذا انخفض الدخل الفردي فسوف تتخفف الأوعية الضريبية، و تجد الدولة نفسها مجبرة على الرفع من معدلات الضرائب، أو إحداث ضرائب جديدة. هذا ما يتقل كاهل الأفراد. فيزداد عبؤهم الضريبي، و الضغط الضريبي، و بالتالي سوف يقوموا بكل الوسائل للتخلص من هذا العبء حيث يلجأون إلى التهرب والغش الضريبي .

• بصفة عامة يمكن إجمال آثار التهرب والغش الضريبي إلى آثار مالية و اقتصادية واجتماعية كالتالي :



## المخطط رقم: 14 آثار التهرب والغش الضريبي

# آثار التهرب و الغش الضريبي

### الآثار المالية

1. انخفاض حصيلة الإيرادات الضريبية و الإيرادات العامة ككل و حدوث العجز المالي
2. نقص المداخيل و بالتالي نقص الاستثمار و الإنتاج .
3. لجوء الدولة إلى معالجة العجز المالي إلى وسائل غير عادية و فيها مخاطر كبيرة على الوطن .
4. عدم بلوغ الدولة لسياستها المالية و الضريبية المسطرة مما يؤثر على التنمية الاقتصادية
5. انخفاض حجم النفقات العامة بسبب انخفاض حجم الإيرادات الضريبية و الإيرادات العامة ككل .
6. لجوء الأفراد إلى تهريب رؤوس الأموال إلى الخارج و خاصة الأموال الناتجة عن التهرب و الغش الضريبي و ذلك بهدف تبييضها و غسلها مما يؤدي إلى استنزاف كلي لموارد الدولة .
7. انخفاض قيمة العملة الوطنية مقارنة مع العملات الأجنبية الأخرى بسبب عدم التصريح بالأموال و اكتنازها .
8. تمركز الثروة و رأس المال لدى فئات المتهربين و الغشاشين على حساب الفئات الشريفة.

### الآثار الاقتصادية

1. انتعاش و نمو الاقتصاد الموازي على حساب الاقتصاد الرسمي .
2. ظهور أزمة رؤوس الأموال داخل الدولة مما يؤدي إلى حدوث الركود الاقتصادي و التخلف.
3. تمركز عناصر الإنتاج بقطاعات معينة على حساب قطاعات أخرى مما يؤدي إلى التوجيه السيئ للنشاط الاقتصادي .
4. إعاقة المنافسة الاقتصادية ما بين المؤسسات هذا ما يؤثر على إنتاجية و مردودية المؤسسات و بالتالي التأثير على مستوى التنمية الاقتصادية .
5. عدم وفاء الدولة بالتزاماتها لأفراد المجتمع بسبب قلة الموارد .
6. منافسة السلع الأجنبية للسلع المحلية بسبب مرور السلع بكل سهولة عبر الحدود.
7. الامتناع عن الاستثمار في بعض المناطق القاسية في الجنوب و الاستفادة من التهرب في الشمال بدل الامتيازات.
8. يسبب نقص الإيرادات العامة نقص الاستثمار و الإنتاج و الدخل الوطني .

### الآثار الاجتماعية

1. الإخلال بمبدأ المساواة و العدالة الضريبية التي نادي بها ادم سميث مما يؤثر على العدالة الاجتماعية .
2. القضاء على روح التضامن ما بين الأفراد و انهيار المستوى الخلفي .
3. انتشار الفرقة ما بين أفراد المجتمع و تلاشي الوحدة الوطنية.
4. انخفاض الوعي الضريبي و الثقافة الضريبية لدى الأفراد .
5. انعدام ثقة الأفراد في الدولة و هيئاتها .
6. تشجيع الأفراد على العصيان و خرق القانون و التهرب و الغش .
7. التأثير على نفسية المكلفين الشرفاء و النزهاء

### المطلب الأول: الآثار المالية للتهرب والغش الضريبي(آثار علي إيرادات الدولة):

إن اغلب العلماء يؤكدون أن حجم الكتلة النقدية المشكلة عن طريق التهرب، والغش الضريبي هي جد معتبرة، وتشكل أكبر خسارة للخزينة العمومية. هذا بالرغم من أنه يستحيل تحديد مبلغ دقيق، وصحيح لظاهرة التهرب والغش الضريبي في أية دولة كانت، إلا أنه يعتمد المحللون على بعض الطرق، وخاصة طريقة تبيان حجم الأموال الضائعة التي فقدتها الخزينة العمومية جراء ظاهرة التهرب، والغش الضريبي من خلال مقارنة الإيرادات الضريبية التقديرية المرصدة في قانون المالية مع الإيرادات الضريبية الحقيقية المنجزة، والمحصلة فعلا. وهذا ما سوف نراه لاحقا لتحديد حجم ظاهرة التهرب والغش الضريبي. وإن جميع المحللين يتفقون على أن مسألة تقدير حجم ظاهرة التهرب والغش الضريبي بالأرقام هي مهمة جد صعبة، بل تكاد تكون مستحيلة تماما نظرا لعدم توفر المعلومات، والأرقام الرسمية، وتكتم إدارات الضرائب، والجمارك، وعدم الإفصاح عن الأرقام الصحيحة. فمثلا في الجزائر، وحسب تصريح المدير العام للضرائب فإن عملية تقييم الغش الضريبي في الجزائر هي جد صعبة. لأنه لا توجد معايير دقيقة للتقييم.

ادن كما هو معروف لدى العام والخاص فإن ظاهرة التهرب والغش الضريبي تؤدي إلى نتائج مالية وخيمة على البلاد حيث أنها تقوت على الدولة فرصة استغلال جزء مهم من الإيرادات الضريبية، كما أنها تخل بمبدأ العدالة الضريبية (200).

أي أن التهرب والغش الضريبي يؤدي إلى الإضرار بالحصيلة الضريبية للدولة، وهذا بدوره يؤدي إلى انخفاض، وتدني مستوى الإيرادات العامة للدولة ككل، وكلما انخفضت هذه الإيرادات العامة كلما زاد العجز المالي للدولة، وهذا معناه انخفاض حجم الإنفاق العام للدولة، وبالتالي تكون الدولة غير قادرة على الوفاء بوعودها اتجاه مواطنيها. هذا زيادة على أن التهرب الضريبي يؤدي إلى الإضرار بالمكلفين أنفسهم نتيجة عدم تحقق العدالة الضريبية بين الأفراد، وانعدام الثقة في الدولة. وخلاصة القول انه يمكن إجمال الآثار المالية للتهرب والغش الضريبي في العناصر التالية:

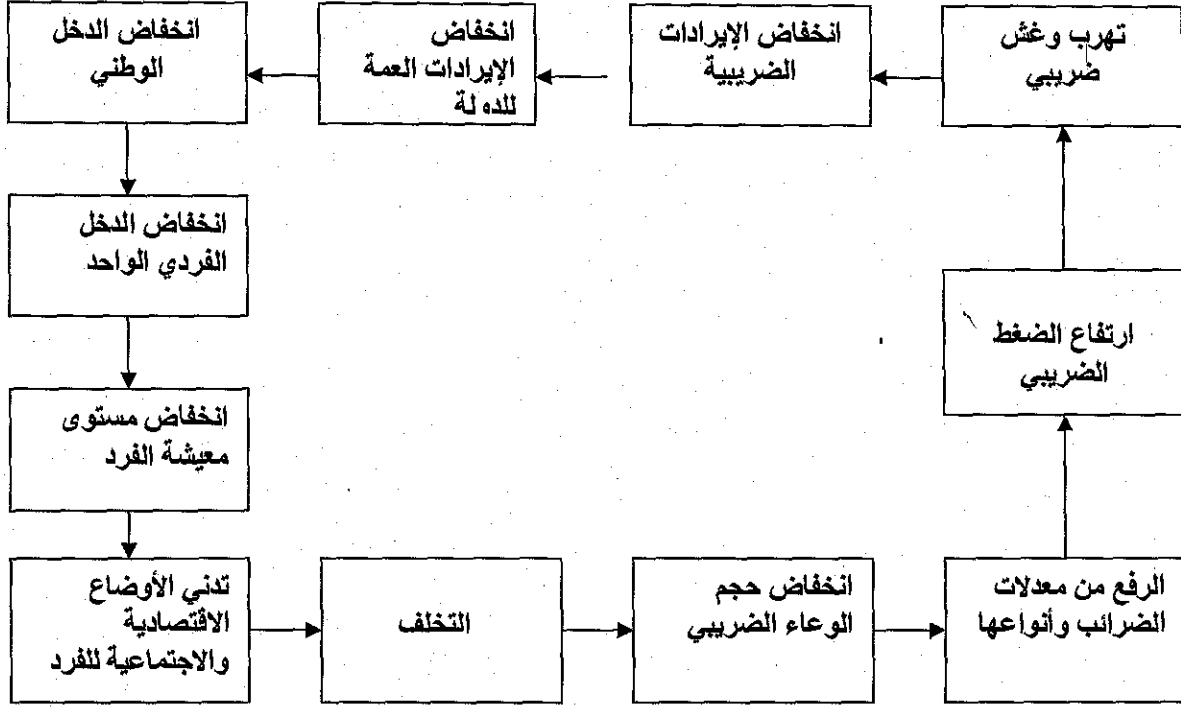
(200) د. رفعت محجوب. المالية العامة. النفقات العامة. الإيرادات العامة. مرجع سابق. ص. 319.

## 1-أولا: حرمان خزينة الدولة من جزء كبير من الأموال:

يؤدي انتشار ظاهرة التهرب، والغش الضريبي في أي دولة من الدول إلى نتائج جد وخيمة على الإيرادات العامة للدولة، حيث أن الدولة تحرم نفسها من استغلال قسم كبير من المبالغ المالية كانت قادرة على استخدامها في الإنفاق العام على أفراد المجتمع، وبالتالي تكون الدولة قد أخفقت في تحقيق الهدف الذي تصبوا إليه من وراء إجبار الأفراد، وإلزامهم بدفع الضرائب، وهو هدف تحقيق المنفعة العامة، وإشباع حاجاتهم، أو بتعبير آخر فإن ضياع حجم كبير من الإيرادات جراء التهرب والغش الضريبي يضيع إمكانية زيادة، وتحسين رواتب، وأجور العمال، وإضعاف قدرة الدولة على الإنفاق على الصحة، والتعليم، والخدمات مما يؤثر على حجم التنمية البشرية. كما أنه يؤدي إلى تقليص استثمارات الدولة.

وهذا كله راجع لكون أن الإيرادات الضريبية تعتبر من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة، حيث أنها تمنح الدولة الفرصة المناسبة للقيام بدورها الاقتصادي، والاجتماعي اتجاه أفرادها، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن انخفاض الإيرادات الضريبية الذي ينتج عنه انخفاض في مستوى الإيرادات العامة للدولة يسبب انخفاض في مستوى الدخل الوطني ككل، وبالتالي ينتج عنه انخفاض مستوى الدخل الفردي، وهذا معناه تدني مستوى معيشة الأفراد داخل الدولة، وخاصة الطبقات المحرومة، وهذا ما يفسر وجود انخفاض في مستوى النمو الاقتصادي والتنمية الاقتصادية بصفة عامة. وهذا يؤدي إلى ظهور التخلف، وان التخلف في حد ذاته يؤدي إلى انخفاض، وتدني حجم الأوعية الضريبية، وزوالها. هذا ما يجعل الدولة تلجا إلى الرفع من معدلات الضرائب، ومن أنواعها حتى تستطيع ضمان إيرادات ضريبية جديدة إضافية، أو على الأقل الحفاظ على المستوى الأول للإيرادات الضريبية السابقة، وان هذا الارتفاع المفاجئ لا يتقبله المكلفون، ويكون أكثر قساوة عليهم، ويحدث ما يسمى بالوطة الضريبية، أو الضغط الضريبي وهذا معناه لجوء عدد كبير من المكلفين إلى البحث عن أسلوب، أو طريقة للتخلص من الضغط الضريبي، أي احتراف أسلوب التهرب والغش الضريبي مرة ثانية، أي الرجوع إلى نقطة البداية، وهنا تنغلق حلقة التخلف الضريبي المفرغة، والمخطط التالي يوضح لنا هذا أكثر.

المخطط رقم: 15 حلقة التخلف الضريبي المفرغة: (201)



من هذا المخطط نستنتج أن وجود تهرب وغش ضريبي داخل الدولة، وبكميات كبيرة يؤدي إلى انخفاض حصيللة الضرائب. وإذا انخفضت حصيللة الضرائب، فهذا معناه انخفاض الإيرادات العامة للدولة، خاصة ونحن نعلم أن أغلبية الدول تعتمد على الإيرادات من الضرائب والرسوم، وإذا انخفضت الإيرادات العامة، فهذا معناه أن مستوى الإنفاق العمومي سوف ينخفض، وذلك ما يؤدي إلى تدني مستوى الإنتاج، وبالتالي إلى انخفاض قيمة الدخل الوطني، وإذا انخفض الدخل الوطني، فذلك حتماً يؤدي إلى تدني مستوى الدخل الفردي الواحد، وهذا معناه انخفاض القدرة الشرائية للفرد، وتدني مستوى المعيشة، وتدني الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية لإفراد المجتمع، وهذا ما يعبر عنه بالتخلف. وهنا تصبح الأوعية الضريبية قليلة جداً، أي أن حصيللة الضريبة تكون منخفضة، وبهذا فيتختم على الدولة اللجوء إلى الأسلوب الأسهل بالنسبة لها والأصعب بالنسبة للمكلف. ألا وهو الرفع من معدلات الضرائب، وخلق أنواع جديدة من الضرائب من أجل

معالجة، وتعويض ذلك الفراغ، والنقص. وبهذا فسوف يرتفع الضغط الضريبي لدى المكلفين، وسوف يلجأون إلى استعمال درجات، وتقنيات عالية للتهرب والغش. وبهذا نعود إلى نقطة البداية، وهي حالة التهرب والغش الضريبي. وبهذا تتغلق الحلقة المفرغة للتهرب والغش الضريبي.

وإدراكنا التعرف على حجم التهرب والغش الضريبي على المستوى الوطني. فسوف نصطدم بعدة صعوبات. أهمها أن أغلبية حالات التهرب والغش الضريبي تتمثل في ظاهرة الاقتصاد الموازي، وأن هذا الاقتصاد هو اقتصاد سري، وخفي ولا تتوفر أرقام حقيقية عن حجمه، وحتى وإن توفرت هذه الأرقام فتكون سطحية فقط أو مبالغ فيها.

ومن أشهر الأساليب المستخدمة في قياس ظاهرة التهرب والغش الضريبي نجد أسلوبين :

- أسلوب الاقتصاد الموازي.

- أسلوب التقييم بعدم الالتزام الضريبي.

فبالنسبة للأسلوب الأول يصعب تطبيقه ميدانيا. لهذا يبقى الأسلوب الثاني أكثر قبولا، بالرغم من وجود فيه بعض السلبيات. ومن أهم الطرق التي يتضمنها هذا الأسلوب نجد طريقة الضريبة القانونية المحتملة، والتي تترى أن الضرائب المتهرب منها تمثل الفرق الموجود ما بين الضريبة القانونية المحتملة، والضرائب المحققة فعلا. أي الفرق بين ما تم تحصيله من ضرائب، وما كان متوقعا تحصيله. أي أن مقدار الضريبة المتهرب منها تساوي الضريبة القانونية المتوقعة- الضريبة المتحققة. وهذه الطريقة هي التي سوف نعتمد عليها. ومن سلبياتها إنها لا تأخذ بعين الاعتبار الفئات غير المصرحة بدخلها والتي تعمل بالخفاء.

لهذا وحتى نكتشف الحجم المتهرب منه من الضرائب. فسوف نقارن التقديرات الضريبية مع التحقيقات الضريبية خلال الفترة 2004-2007. والجدول التالي يبين لنا ذلك:

الجدول رقم 13 تطور التقديرات والتحصيلات الضريبية خلال الفترة 2004-2007:  
الوحدة: مليون دج.

الفصل الثالث : أثر ظاهرة التهرب والغش الضريبي على إيرادات الدولة وطرق مكافحتها وعواقبها

مجموع النفقات العامة	مجموع الإيرادات العامة	الجبائية البتروولية	نسبة الإيرادات من الجبائية العامة	الإيرادات الجبائية						التقديرات والتحققات	السنوات
				مجموع الإيرادات الجبائية	حاصل الجمارك	حاصل الضرائب غير المباشرة	حاصل الرسوم المختلفة	حاصل الطابع والتسجيل	حاصل الضرائب المباشرة		
2.543.350	1.835.460	916.000	%38,91	714.270	114.060	1090	335.320	23.540	240.260	التقديرات	2006
2.543.400	1.626.830	916.000	%43,69	710.830	113.402	984	333.000	23.544	239.900	التحققات	
50+	208.630-	00	-	3440-	658-	106-	2320-	4+	360-	الفارق	
3.143.430	1.900.340	973.000	%40,43	768.390	132.650	900	347.230	28.130	259.480	التقديرات	2007
3.143.485	2.108.975	973.000	%31,27	767.814	132.600	885	347.200	28.129	259.000	التحققات	
55+	208635-	00		576-	50-	15-	30-	1-	480-	الفارق	

المصدر : ملخصات قانون المالية لسنة 2004-2005-2006-2007.

من خلال الجدول أعلاه نستنتج أن:

أولاً: قمنا باختيار سنة 2006 و 2007 كعينة من السنوات لمعرفة وتحديد حجم التهرب والغش الضريبي خلال السنتين وإجراء مقارنة ما بينهما، وقد قسمنا الجدول إلى خانة للتقديرات وخانة للتحقيقات ، وذلك لمعرفة وضعية التوقعات خلال سنة 2006 و 2007 وكذلك وضعية التحقيقات خلال السنتين ، وأخيراً محاولة إيجاد الفارق ما بينهما، وعلى أساس هذا الفارق نكتشف حجم التهرب والغش الضريبي ، والتعليق عليه.

ثانياً: من خلال توزيع الإيرادات الجبائية قمنا بالتركيز على الإيرادات الجبائية الأساسية والمتمثلة أساساً في:

- حاصل الضرائب المباشرة: وتتضمن جميع الضرائب المباشرة ، وخاصة الضريبة على الدخل الإجمالي ، والضرائب على أرباح الشركات ، وباقي الضرائب المباشرة الأخرى.
- حاصل الطابع والتسجيل: ويمثل حصة هامة من الإيرادات الجبائية.
- حاصل الرسوم المختلفة: ويتضمن مختلف الرسوم على رقم الأعمال، وخاصة الرسم على القيمة المضافة بأنواعها سواء الخاصة بالمنتجات البترولية، أو الرسم على القيمة المضافة الداخلية، أو الرسم على القيمة المضافة على الواردات ، وكذلك الرسم الداخلي على الاستهلاك ، والرسم على المنتجات البترولية.
- حاصل الضرائب غير المباشرة الأخرى: وهي مختلف الضرائب غير المباشرة التي لا تدخل مع الرسوم على رقم الأعمال.
- حاصل الجمارك: وهو عبارة عن ناتج الرسوم الجمركية والتي تمثل حصة كبيرة ، وهي نوع من الضرائب غير المباشرة.
- مجموع الإيرادات الجبائية: وهي خاصة بمجموع كل الإيرادات الجبائية الخاصة بالضرائب والرسوم السابقة.
- نسبة الإيرادات الجبائية: وهي عبارة عن الحصة التي تمثلها الإيرادات الجبائية من الإيرادات العامة للدولة ككل، وتستخرج عن طريق قسمة حاصل الإيرادات الجبائية على حاصل الإيرادات العامة للدولة.



- الجباية البترولية: وهي قسم مستقل بكامله لأنها تحتل مرتبة هامة من الإيرادات العامة للدولة.
- مجموع الإيرادات العامة للدولة: وقد أبعدنا من هذا المجموع الإيرادات العادية الأخرى الناتجة عن أملاك الدولة، وبعض الإيرادات الأخرى.
- وأخيرا خانة النفقات العامة، وذلك لمقارنة مجموع الإيرادات العمة بمجموع النفقات العامة.

#### التعليق على الأرقام:

- على مستوى حاصل الضرائب المباشرة كانت قيمة التقديرات الضريبية = 240.260 مليون دج. في حين كانت التحقيقات = 239.900 مليون دج. أي بفارق سلبي قدره = -360 مليون دج وان هذا الفارق يبين لنا انه إما التقديرات الضريبية لم تكن دقيقة جدا، أو أن هذا الفارق يمثل لنا قيمة التهرب والغش الضريبي. لان هذا النوع من الضرائب يتضمن الضرائب على الدخل الإجمالي بأنواعها. و كانت متعلقة بالأجور والمرتبات، أو بالأنواع الأخرى من المداخل. هذا إضافة إلى الأنواع الأخرى من الضرائب المباشرة. كالضرائب على أرباح الشركات، والضرائب على العقارات... وان هذا النوع من الضرائب فيه نسبة كبيرة من التهرب والغش الضريبي. وسواء تعلق الأمر بالأشخاص الطبيعيين أو الأشخاص المعنويين. هذا بالنسبة لسنة 2006.

أما على مستوى سنة 2007 فقد كانت التقديرات = 259.480 مليون دج أما التحقيقات = 259.000 مليون دج. أي بفارق = -480 مليون دج. أي انه ارتفع بمقدار = 120 مليون دج.

- على مستوى حاصل الطابع والتسجيل. كانت قيمة التقديرات الضريبية = 23.540 مليون دج في حين كانت التحقيقات الضريبية = 23.544 مليون دج. أي بفارق ايجابي قدره = +4 مليون دج وان هذا النوع من الضرائب والرسوم لا نجد فيه غش ضريبي. لان جميع المتعاملين التجاريين والتجار وأصحاب الحرف والمهن الحرة يحاولون بكل قواهم تسوية وضعيات ملفاتهم و وثائقهم أمام الدولة. لذلك يدفعون قيمة الطابع والرسوم ولا يستطيعوا التهرب من هذا النوع. هذا على مستوى سنة 2006 أما على مستوى 2007 فقد كان الفرق سلبي = -1 مليون دج.

- على مستوى حاصل الرسوم المختلفة كانت قيمة التقديرات الضريبية =335.320 مليون دج في حين كانت التحقيقات الضريبية =333.000 مليون دج أي بفارق سلبي قدره =-2.320 مليون دج وانه مبلغ كبير جدا .لان هذا النوع من الضرائب غير المباشرة يكثر فيه التهرب والغش الضريبي لأنه نوع يضم مختلف أنواع الرسم على القيمة المضافة سواء الخاصة بالاستيراد وهنا نجد نسبة كبيرة من تزوير الفواتير من طرف المستوردين،أو الخاصة بالداخل حيث نجد آلاف التجار داخل الوطن من تجار جملة ومنتجين يحترفون الغش الضريبي وخصوصا وجود عيوب في الفوترة.هذا إضافة إلى الأنواع الأخرى من الرسم على القيمة المضافة.هذا بالنسبة لسنة 2006 أما بالنسبة لسنة 2007 فقد انخفض الفارق إلى 30 مليون دج وهذا بفضل تشديد الرقابة الجبائية.

- أما على مستوى حاصل الضرائب غير المباشرة الأخرى فقد كانت قيمة التقديرات الضريبية =1.090 مليون دج في حين كانت قيمة التحقيقات الضريبية =984 مليون دج أي بفارق سلبي قدره =-106 مليون دج وهذا الفرق يمثل حصة التهرب والغش الضريبي لان هذا النوع هو الآخر يكثر فيه التهرب والغش الضريبي.هذا بالنسبة لسنة 2006 أما بالنسبة لسنة 2007 فقد انخفض الفارق إلى 15 مليون دج.وهذا نتيجة تشديد الرقابة الجبائية.

- أما على مستوى حاصل الجمارك فقد كانت قيمة التقديرات الضريبية =114.060 مليون دج في حين كانت التحقيقات الضريبية =113.402 مليون دج أي بفارق سلبي قدره =-658 مليون دج وطبعا هذا الفارق يبين لنا من جهة أن التقديرات الضريبية ربما لم تكن دقيقة لان الرسوم الجمركية لا تستطيع الدولة التنبؤ بها بدرجة دقيقة لأنها لا تعلم ماهو حجم البضائع والسلع التي تعبر حدود الوطن. ومن جهة أخرى فان هذا النوع من الضرائب غير المباشرة تكثر فيه حالات التهرب والغش الضريبي بمختلف أنواعه لأنه يضم بارونات الاستيراد وأنهم يعملون بكل الوسائل من اجل عدم دفع الرسوم الجمركية.اما بالنسبة لسنة 2007 فقد تراجع الفارق إلى 50 مليون دج وهذا نتيجة ارتفاع مستوى الرقابة الجبائية.

- أما على مستوى مجموع الإيرادات الجبائية فقد كانت قيمة التقديرات الضريبية =714.270 مليون دج في حين كانت قيمة التحقيقات الضريبية =710.830 مليون دج أي بفارق سلبي قدره =-3.440 مليون دج وان هذا الفارق يمثل مجموع فوارق الضرائب والرسوم المختلفة التي

رأيها وان هذا المبلغ هو مبلغ كبير جدا ولا ننسى أن هذا المبلغ ربما يمثل حجم الكتلة النقدية الضائعة أو التي خسرتها الخزينة العمومية أما عن حالات التهرب والغش الضريبي التي لم تكتشف من طرف رجال المراقبة فلا تعد ولا تحصى هذا إضافة إلى حجم الكتلة النقدية الضائع في السوق الموازية. هذا بالنسبة لسنة 2006 أما بالنسبة لسنة 2007 فقد انخفض الفارق إلى 576 مليون دج والفضل يرجع إلى المتابعة الجبائية والمراقبة الجبائية الصارمة.

- أما عن نسبة الإيرادات الجبائية من الإيرادات العامة للدولة فنجد أنها تمثل 38.91% بالنسبة للتقديرات و 43.69% بالنسبة للتحقيقات. هذا بالنسبة لسنة 2006 أما سنة 2007 فقد ارتفعت نسبة التقديرات 40.43% أما نسبة التحقيقات فقد كانت 31.27%.

- أما على مستوى مجموع الإيرادات العامة فنجد أن الفارق = 208.630 مليون دج وانه مبلغ كبير جدا أما خلال سنة 2007 فقد كان الفارق = 208.635 أي انه ارتفع مقارنة مع سنة 2006.

خلاصة هذا التعليق أن قياس حجم التهرب والغش الضريبي ليست بالأمر الهين وإنما هو عملية جد شاقة ومعقدة وتتطلب الوسائل والوقت الكافي.

### \* دور نمو الاقتصاد الموازي في ضياع الإيرادات الضريبية:

حسب تقرير العلماء، والباحثين فان نمو الاقتصاد غير الرسمي داخل الدولة هو من أكثر العوامل تأثيراً على الإيرادات الضريبية، وحصيلتها. ويتجلى ذلك في كون وجود قسم كبير من المداخيل لدى الأفراد، والمؤسسات لا يدفع عنه ضرائب. وهذا موازاة مع وجود مبالغ مالية كبيرة، ومعتبرة لا تدخل إطلاقاً إلى خزينة الدولة بسبب تنامي ظاهرة التهيب والغش الضريبي الصريح، والعلني من طرف المكلفين، وكما هو معروف لدى العام، والخاص، فانه كلما زاد حجم الاقتصاد الموازي داخل الدولة، وأصبح ينافس الاقتصاد الرسمي، كلما ارتفعت كتلة الأموال الضائعة من طرف الخزينة العمومية، هذا ما يؤدي بالدولة إلى الرفع من معدلات الضرائب، ومن أنواعها على الأفراد، والمؤسسات التي تعمل في إطار الاقتصاد الرسمي، والقانوني، وهذا ما يدفع هؤلاء الأفراد، والمؤسسات العاملين بانتظام في الاقتصاد الرسمي إلى التفكير أما بتحويل أنشطتهم إلى الخفاء، وبالتالي الدخول في نظام الاقتصاد الغير الرسمي، وإما اللجوء إلى مخالفة القوانين صراحة، وانتهاج أسلوب الغش الضريبي الصريح.

وفي هذا المجال يري بعض الكتاب أنه يتزايد الحافز نحو التحول إلى العمل في الاقتصاد الخفي اذا كانت الأنشطة في الاقتصاد الرسمي تتعرض لضرائب كثيرة، ومتنوعة، وبمعدلات مرتفعة جداً. ويعتبر قرار المشاركة، والدخول للعمل في الاقتصاد الخفي بمثابة تهرب ضريبي، وذلك على أساس الموازنة ما بين العقوبات التي قد يتعرض لها الفرد في حالة اكتشاف التهرب، وكافة المخاطر الأخرى، وبين المداخيل الإضافية التي قد تعود عليه جراء التهرب من الضرائب. وبناء على هذه الموازنة يتخذ الفرد قراره أما التهرب، أو عدم التهرب.

وقد أشار HANSSON سنة 1982 إلى أن ارتفاع معدل الضرائب على الدخل الإضافي يمثل العامل الأساسي في ظهور الاقتصاد الخفي في السويد، وأشار إلى أن ارتفاع معدلات الضريبة لمدة طويلة يؤدي إلى نمو الاقتصاد الخفي، وازدهاره، وتدفع الأفراد إلى المغامرة، والمخاطرة للدخول إليه. لكن اذا نظرنا نظرة معاكسة، ومن زاوية أخرى هل يتم القضاء على الاقتصاد الخفي اذا ما تم تخفيض معدلات الضريبة ؟

والجواب هو أن تخفيض معدلات الضريبة داخل الدولة لا يؤدي حتماً إلى زوال وضمحلل الاقتصاد الخفي، لان الأفراد الذين ينشطون في الاقتصاد الخفي يعتبر معدل الضريبة المطبق

عليهم معدوم = 0. وبالتالي فإن تخفيض معدل الضريبة لا يؤثر على رغبة هؤلاء الأفراد في التصريح بمداخلهم الحقيقية، ودفع الضريبة المترتبة عنهم لكن يبقى تخفيض معدل الضريبة يلعب دورا هاما في عدم دخول أفراد جدد إلى الاقتصاد الخفي لكن الدين دخلوا في الأول يصعب عليهم العودة بسبب تخفيض معدل الضريبة.

وعلى المستوى الجزئي فإن أرباح المنتج تميل إلى الانخفاض كلما زاد مستوى الضرائب، وإن التحول نحو الاقتصاد الخفي لدي بعض التجار، وخاصة تجار التجزئة تكون عندهم الضريبة مصدرا جيدا للدخل.

لكن الشيء الذي يجب الإشارة إليه هو أن جميع الباحثين يتفقون على أنه يستحيل إعطاء أرقام حقيقية لحجم الاقتصاد الخفي، لأن هذا الاقتصاد هو في حد ذاته يعتبر اقتصاد خفي، ومستتر وإن الأشخاص الذين ينشطون فيه يعتمدون على كل الطرق، والأساليب، والتقنيات العالية حتى يظل هذا الاقتصاد خفي، وغير مرئي.

لكن هذا لا يمنع من وجود بعض الدراسات التي تؤكد ضرورة تقدير حجم الاقتصاد الخفي كالاتتماد على مجهودات إدارة الضرائب لكشف المداخل المخفية، وذلك عن طريق المراجعة الضريبية للمكلفين، والتصريحات المقدمة من طرفهم. لكن يبقى بعض أشكال الدخل يصعب تقديرها كالتهرب.

وهناك من رأى أن الاقتصاد الخفي ينشأ بسبب الرغبة في التهرب الضريبي، وبالتالي فإن تغيير معدل الضريبة له تأثير على ذلك.

وقد رأى تانزي TANZI أن من بين العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي نجد الشعور بعدالة القوانين الضريبية، ومدى رضا دافعي الضرائب عن الدولة، والخصائص الدينية، والثقافية للمكلفين، ومدى صرامة العقوبات المطبقة على المتهربين من الضرائب الذين يتم الكشف عنهم، والأساليب التي يمكن من خلالها التهرب من الضرائب، وكذلك المدخول النقدي للمكلفين الناتج عن عدم دفع الضريبة.

فمثلا في الولايات المتحدة الأمريكية قدر مستوى الخسارة الناتج عن التهرب الضريبي بسبب وجود الاقتصاد الخفي حوالي 40 أو 42 مليار دولار سنة 1976. وحوالي 86 و 90 مليار سنة 1981. أي أن خسارة الضريبة على الدخل الناتجة عن وجود الاقتصاد الخفي تمثل 30% من

إجمالي حصيلة الضرائب على الدخل. وتؤكد بعض الدراسات الحديثة أن الاقتصاد الموازي يمثل 13/2 الاقتصاد الرسمي في اقتصاديات بعض الدول (202).

من هذا نستنتج انه بالرغم من كل الإصلاحات، والمحاولات التي قامت بها الدول سواء على المستوي الكلي، أو الجزئي فمازال الاقتصاد الخفي، والغش الضريبي يبتلع حصة جد هامة من الأموال العامة. وحسب تصريح المدير العام للغرفة الوطنية للصناعة، والتجارة فان الاقتصاد الموازي يمثل حوالي 40 % إلى 60% من الاقتصاد الوطني في الجزائر (203).

كما أن السوق الموازية تسيطر على حوالي أكثر من 40% من الكتلة النقدية المتداولة في السوق المحلية. وحسب تصريح السيد رئيس الغرفة الوطنية للتجارة فانه يوجد حوالي 80% من السلع، والبضائع تتداول في حوالي 500 سوق فوضوي، وتسيطر على هذه الأسواق مجموعة من البارونات لا تعرف مفهوم الضريبة أو الغرامة وإنما بعيدة عن سيطرة، ورقابة، ووصاية الدولة كما أن السوق الموازية تكلف الدولة أكثر من 600 مليار دينار جزائري كخسارة ضريبية. وان هذا المبلغ هو جد مهم، وقادر على المساهمة في الإيرادات العامة للدولة، وبالتالي تغطية جزء كبير من النفقات العمومية، وذلك ما يعادل حوالي 10 مليار دولار.

ومن جهة أخرى، وحسب تقرير الديوان الوطني الجزائري للسجل التجاري فان عدد التجار الناشطين بالجزائر يقدر بأكثر من 1.2 مليون تاجر مقيد في السجلات الرسمية ويمثل من هذا العدد تجار التجزئة نسبة 50.1% والخدمات 31.4%، قطاع الصناعة 14.4% وتجار الجملة 4.1%. أما عدد الأشخاص اللذين ينشطون في الاقتصاد الموازي فهو حوالي 02 مليون شخص. ولنفرض أن كل شخص من هذا العدد يساهم سنويا بمبلغ 60.000 دج فقط. يصبح المبلغ الإجمالي الضائع لحوالي 02 مليون شخص هو 2.000.000 شخص × 60.000 دج = 120.000.000.000 دج. وانه مبلغ كبير جدا، وقادر على المساهمة في تغطية جزء كبير من النفقات العمومية للدولة.

(202) PIERRE PESTIEAU.L'ÉCONOMIE SOUTERRAINE.COLLECTION PLURIEL.DIRIGE PAR GEORGES LIEBERT.HACHETTE.1989 P.225

(203) le jour d'Algérie .20/12/2006 p4.

## 2- ثانيا: نقص المداخيل، وبالتالي نقص الادخار، والاستثمار، والإنتاج، ومستوى الدخل الفردي:

لقد سبق وان قلنا أن وجود التهرب والغش الضريبي داخل الدولة يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية، وبالتالي انخفاض الإيرادات العمدة للدولة ككل. هذا ما لا يمكن بتكوين ادخار عام قادر على إنفاقه في المشاريع الاستثمارية، وبهذا فيحدث نوع من الركود الاقتصادي يصاحبه ارتفاع في معدلات البطالة.

لهذا فيجب على الدولة أن تعمل كل ما في وسعها من اجل تعبئة الأموال الضائعة على شكل تهرب وغش ضريبي، واستغلالها في التنمية الاقتصادية، والإنفاق المنتج أما اذا تغاضت الدولة، وتساهلت مع تسرب هذه الكتلة النقدية الضخمة من الأموال، فذلك يؤدي إلي استخدامها من طرف المتهربين، والغشاشين، وتوظيفها في تنمية الأنشطة الاقتصادية غير القانونية، والمحرمة، أو توظيفها في الاقتصاد غير الرسمي، وبالتالي يصبح هذا الاقتصاد ينافس الاقتصاد الرسمي القانوني .

## 3- ثالثا: لجوء الدولة لمعالجة العجز المالي إلى وسائل غير عادية وفيها مخاطر كبيرة:

إن نقص الإيرادات العامة للدولة نتيجة انخفاض الحصيلة الضريبية بسبب ارتفاع حالات التهرب والغش الضريبي داخل الدولة يؤدي إلي حدوث اختلال، وعجز مالي في ميزانية الدولة العامة خاصة ونحن نعلم أن أغلبية الدول النامية تعتمد بدرجة أساسية في تمويل نفقاتها العامة على الإيرادات من الضرائب، والرسوم. خاصة في ظروف قلة المواد الأولية المصدرة والمنتجات، وتراجع، وتذبذب أسعار النفط وتدنّي قيمة العملات الأجنبية.

وحسب اغلب الدراسات والأبحاث التي قام بها العلماء ثبت أن ظاهرة التهرب والغش الضريبي تعتبر من أهم الأسباب المساهمة في زيادة العجز المالي لميزانية الدولة بسبب انخفاض المردودية الضريبية، وان هذا العجز سوف يحتم على الدولة اللجوء إلى وسائل، ومصادر تمويل محفوفة بالمخاطر وقد تشكل ضغطا على التنمية الاقتصادية ككل، وعلى الطاقة المالية للأفراد، والمؤسسات ولعل من أهم هذه الوسائل، والمصادر نجد :

### أ- اللجوء إلى الإصدار النقدي الجديد:

أو ما يسمى بطريقة التمويل عن طريق العجز أليزياني، أو التمويل بواسطة التضخم. والمقصود بالإصدار النقدي الجديد هو ضخ كميات من النقود، وبنها للتداول لدي الجمهور. وفي هذا الإطار يري الاقتصادي كينز : (أن العجز الناتج عن الزيادة في الإنفاق يؤدي إلي زيادة في الإنتاج أكثر مما اذا كان العجز ناتجا عن انخفاض في الضرائب) (204) . وهذا معناه أن العجز الناتج عن زيادة الإنفاق العمومي الاستثماري يمكن أن يمول عن طريق الإصدار النقدي الجديد، ودون حدوث أي مخاطر. لان هذا العجز سوف يعوض في المستقبل عن طريق ارتفاع الإنتاج الذي يؤدي إلي ارتفاع الدخل الوطني، وبالتالي ارتفاع الدخل الفردي. وهذا ما يؤدي إلي ارتفاع، وتنوع الأوعية الضريبية. أما العجز المالي الحاصل بفعل انخفاض الإيرادات الضريبية بسبب ارتفاع حالات التهرب والغش الضريبي فادا تم معالجته من طرف الدولة عن طريق الإصدار النقدي الجديد، فسوف تحدث آثار جد وخيمة على الاقتصاد الوطني مثل:

- 1- ارتفاع أسعار البضائع، والخدمات ارتفاعا مفرطا دون أن يقابله زيادة في حجم الإنتاج والخدمات.
- 2- انخفاض القدرة الشرائية للمواطنين بسبب ارتفاع الأسعار.
- 3- انخفاض قيمة العملة بسبب حدوث التضخم أمام العملات الأجنبية.
- 4- قيام الأفراد بالامتناع عن توظيف أموالهم، ومدخراتهم في الميادين الاستثمارية وتوجيهها إلى الاكتناز، وشراء العقارات، أو تهريبها إلى الخارج.
- 5- تغير نمط الاستهلاك لدي أفراد المجتمع.
- 6- انخفاض السلع، والمنتجات المصدرة إلى الخارج، وانخفاض حصيللة العملة الصعبة.



7- ظهور الأنشطة الموازية، وعدم سيطرة الدولة على أنشطة الأفراد، وبهذا فلا يبقى للدولة سوى كفاحها من أجل عدم الوقوع في حالات العجز المالي عن طريق الرفع من المربودية الضريبية، ولن يتأتى ذلك إلا عن طريق مكافحة، وحصر حالات التهرب والغش الضريبي ولا يتحقق ذلك إلا من خلال الرفع من مستوى الرقابة الجبائية.

ب- اللجوء إلى الرفع من معدلات الضرائب ومن أنواعها:

إن العجز المالي الناتج عن نقص الإيرادات الضريبية بسبب ارتفاع حالات التهرب والغش الضريبي، يحتم على الدولة دائماً البحث عن المصادر التي تعوض بها هذا النقص، ولعل أفضل وأسهل أسلوب بالنسبة للدولة هو اللجوء إلى الرفع من معدلات الضرائب، ومن أنواعها. هذا ما يؤدي إلى ارتفاع الضغط الضريبي لدى الأفراد، وبالتالي يحتم على الأفراد والمؤسسات البحث عن أنجع الطرق، والتقنيات للتملص من الضريبة حتى ولو كان ذلك على حساب قوانين الدولة (205).

لهذا فيجب على الدولة عند اختيارها لهذا الحل السهل بالنسبة لها، والصعب بالنسبة للمكلف مراعاة ظروف البلد، وحالة الاقتصاد، وقدرة الأفراد المالية. وهل تسمح وضعيتهم المالية بتحمل المزيد من الأعباء الضريبية أم لا حتى لا يشعروا بالوطأة الضريبية، أو النقل الضريبي.

(205) د. حميد بوزيدة. جباية المؤسسات. مرجع سابق. ص. 51.

### -ج اللجوء إلى طلب القروض الخارجية:

حيث تلجأ الدولة إلى طلب قروض خارجية من المؤسسات المالية الأجنبية بالعملة الصعبة مقابل معدلات فائدة مرتفعة. إن اللجوء إلى هذا الأسلوب بصفة دائمة، ومستمرة له آثار جد وخيمة على الاقتصاد الوطني، وهذه نظرة علماء المال الكلاسيك الذين يرون أن القرض شر لا بد الحد منه، لكنه في حقيقة الأمر لا تكمن الخطورة في القروض الخارجية في حد ذاتها، بل إن الخطر يكمن في طريقة صرف، وإنفاق الأموال المقترضة. فإذا قامت الدولة بصرف هذه القروض في ميادين إنتاجية استثمارية، واستصلاح الأراضي، وبناء السدود فذلك يؤدي إلى زيادة الإنتاج، والدخل، وبالتالي توفير وسائل التمويل الذاتية التي تستخدم في سداد هذه القروض، أما إذا استخدمت هذه القروض في ميادين استهلاكية، واجتماعية فلن تضيف شيئاً إلى الإنتاج الوطني، أو الدخل الوطني. وبالتالي فلن تجد الدولة أي مبلغ لسداد هذه الديون وفوائدها.

\* أخيراً يمكن القول أن ضياع إيرادات الضرائب المتهرب منها عن ميزانية الدولة قد اضعف إمكانية زيادة الرواتب والأجور، مما يساهم في استمرار حالة الركود الاقتصادي، والأزمة. كما أن ضياع إيرادات الدولة على شكل تهرب وغش ضريبي يؤدي إلى إضعاف قدرة الدولة على الإنفاق على الصحة، والتعليم، والمرافق العامة. وذلك ما يؤثر على التنمية البشرية المستدامة، والتنمية الاقتصادية بصفة عامة، وبروز، واستفحال الفساد في المجتمع.

### المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية لظاهرة التهرب و الغش الضريبي:

إضافة إلى الآثار المالية للتهرب، و الغش الضريبي نجد الآثار الاقتصادية لهذه الظاهرة التي ساهمت في إضعاف إمكانية استخدام الضريبة كأداة فعالة لتوجيه النشاط الاقتصادي، وتحقيق التنمية، والعدالة في توزيع المداخل، وتقليل الفوارق ما بين طبقات المجتمع. وإذا كان النمو الاقتصادي يعتبر من هواجس كل الدول باختلاف درجات تقدمها، لأنه هو المنطلق الأساسي لتحقيق التنمية الاقتصادية، فإن الواقع قد اثبت أن معدلات النمو الاقتصادي قد تأثرت بفعل انتشار مظاهر الفساد المالي، و التي من بينها نجد ظاهرة التهرب والغش الضريبي. التي تعتبر من إحدى مظاهر الانحلال السياسي، و الاقتصادي، و الاجتماعي التي يترتب عنها عدة نتائج سلبية، سواء من حيث انخفاض قدرة الاقتصاد الوطني، أو من ناحية حرمان الدولة من القيام بعدة نفقات عمومية. و يمكن تلخيص أهم الآثار الاقتصادية في مايلي:

#### 1) انتعاش و نمو لاقتصاد الموازي على حساب الاقتصاد الرسمي:

أي أن التهرب و الغش الضريبي يؤدي إلى تشجيع كل شيء غير رسمي، ومخالف للقانون، وبالتالي فسوف ينمو الاقتصاد الموازي، و ينتعش على حساب الاقتصاد الرسمي المنتظم، و إذا انتشر الاقتصاد الموازي وأصبح ينافس الاقتصاد الرسمي، فسوف تحدث عدة آثار، و نتائج جد وخيمة على الاقتصاد الوطني، إضافة إلى الآثار المالية المتمثلة في ضياع، واستنزاف قسم كبير من الكتلة النقدية. و من بين هذه الآثار نذكر:

#### أ - فشل سياسات التنمية و الاستقرار الاقتصادي:

حيث أن تواجد هذا النوع من الاقتصاديات يؤدي إلى المغالاة في المؤشرات الاقتصادية الرسمية الخاصة بالإنتاج، و الدخل، و التضخم، و البطالة، و معدلات النمو الاقتصادي.

#### ب - التأثير على السياسة النقدية:

حيث أن وجود الاقتصاد الخفي، يعني أن الطلب على النقود بهدف إجراء المعاملات في الاقتصاد الخفي، و لا بد أن يضاف إلى الدوافع الأساسية للاحتفاظ بالنقود. هذا إضافة إلى تأثير احتياطات البنوك، و النقود السائلة بفعل وجود الاقتصاد الخفي. و بما أن نسبة النقود السائلة

في الاقتصاد الخفي تكون مرتفعة، فان البنك المركزي لا يستطيع التأثير، و التحكم في ذلك الجزء الكبير من الكتلة النقدية المتداول في السوق الخفي (206).

### ج- التأثير على الكفاءة الاقتصادية وتوزيع الموارد:

حيث انه كلما انتشر الاقتصاد الخفي، كلما ازدادت المنافسة الغير عادلة ما بين الاقتصاد الرسمي، و الاقتصاد الخفي، حيث يستطيع الاقتصاد الموازي جذب اكبر قدر ممكن من الموارد و بصفة عامة يمكن إجمال هذه الآثار في ما يلي:

- تشوه المعلومات : حيث انه عندما يكون حجم الاقتصاد الخفي كبير، فان الاعتماد على البيانات الرسمية تنخفض، وتكون الإحصائيات، والمؤشرات غير واقعية، ومبالغ فيها، و بالتالي فسوف تبني جميع التوقعات على أساس خاطئ، و يصبح التعامل مع المشاكل الاقتصادية تعامل خاطئ ومبالغ فيه. و بالتالي فسوف تنتهج سياسات غير مثلي.

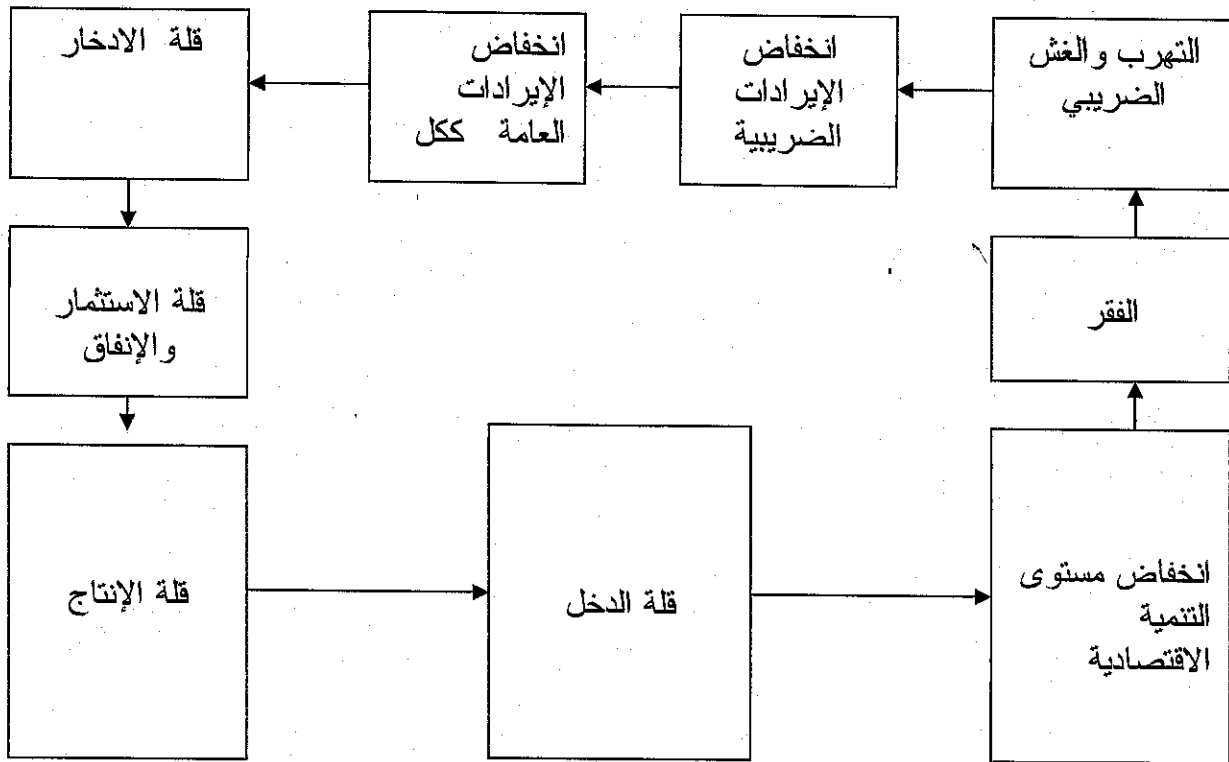
- معدلات البطالة : يلعب الاقتصاد الخفي دورا كبيرا في التأثير على فرص العمل للأفراد العاطلين عن العمل، والذين لا يجدون فرص عمل في الاقتصاد الرسمي، وبما أن العمالة في الاقتصاد الخفي تكون غير مسجلة، وغير رسمية، فان الأرقام الرسمية يصبح مبالغ فيها ومشكوك فيها.

### (2) ظهور أزمة رؤوس الأموال :

من بين الآثار الاقتصادية السلبية لظاهرة التهرب والغش الضريبي، نجد ظهور أزمة رؤوس الأموال، لأنه بمجرد انتشار التهرب والغش الضريبي في أوساط المكلفين، سواء كانوا تجار، أو متعاملين اقتصاديين، أو مؤسسات، فهذا يعني أنهم سوف يخفون جانب مهم، وأساسي من ثروتهم سواء كان ذلك في شكل أرباح أو رؤوس أموال. وسوف يفضلون توظيفها في أكتناز المعادن النفيسة، أو في شكل أوراق نقدية، أو يفضلون توظيفها في العقارات، أو تهريبها إلى الخارج، وإجراء عملية غسل الأموال، وفتح حسابات جارية بالبنوك الأجنبية. ومهما تعددت الطرق فالنتيجة واحدة، وهو ضياع قسم كبير من الموارد الداخلية، واستنزافه. هذا ما يؤثر على طاقة

البلد الادخارية، وبالتالي فسوف يتأثر الاستثمار، والأنفاق العمومي. وهذا معناه ضعف الإنتاج وركود الاقتصاد الوطني، وتقهقره بفعل هذا التهرب. والمخطط التالي يوضح ذلك:

المخطط رقم: 16 آثار التهرب والغش الضريبي: (207)



(207) د. محمد سعيد فرهود. مبادئ المالية العامة. الجزء الأول. مرجع سابق. ص. 291.

### (3) تمركز عناصر الإنتاج بقطاعات معينة على حساب قطاعات أخرى :

وهذا ما يؤدي إلى التوجيه السيئ للنشاط الاقتصادي، فبسبب التهرب والغش الضريبي، قد يفضل التجار، والمتعاملون الاقتصاديون أنشطة، وقطاعات لا تفيد شيئاً في التنمية الاقتصادية، أو تكون أنشطة مضرّة للاقتصاد الوطني، ويتركون الأنشطة، والقطاعات الحساسة التي تساهم في زيادة التراكم الرأسمالي. وهذا كله من أجل تحقيق غاية واحدة وهي تعظيم الأرباح عن طريق أسلوب التهرب والغش الضريبي. حيث يسهل لهم القيام بذلك في قطاع معين دون الآخر، وهذا ما يساهم في ركود التنمية الاقتصادية، وبالتالي حدوث التخلف نتيجة انتهاج هذه الأساليب.

إنّ فالتهرب و الغش الضريبي يؤدي إلى وجود تباين واضح في الأنشطة، والقطاعات الاقتصادية، حيث تصبح عناصر الإنتاج، و الاستثمار متمركزة في الأنشطة، والقطاعات التي يكثر، و ينمو فيها التهرب والغش الضريبي ، حتى ولو كانت هذه الأنشطة، أو القطاعات مضرّة للاقتصاد الوطني، أو لا فائدة منها، أو محرمة، ولا توجد فيها مردودية، وإنتاجية. أما الأنشطة والقطاعات الأخرى الحساسة فتصبح مشلولة، ومهجورة نتيجة هذا التباين. كذلك فإنه قد يفضل المكلفون الاستثمار في المناطق الحضرية الأهلة بالسكان، ويفرون من الاستثمار في المناطق الصحراوية، أو النائية. بالرغم من توفير الدولة لبعض الامتيازات الجبائية كالتخفيضات في معدلات الضريبة، و الإعفاءات المؤقتة. هذا ما يؤثر على سياسة التوازن الجهوى (208).

### (4) إعاقفة المنافسة الاقتصادية ما بين المؤسسات :

إنّ المؤسسات التي تلجأ إلى أسلوب التهرب و الغش الضريبي غايتها في ذلك هي محاولة تعظيم أرباحها، ومرد وديتها، و التوسع في استثماراتها بطريقة غير قانونية، و على حساب خزينة الدولة، و على حساب مؤسسات أخرى نزيهة. وبالتالي فإن المؤسسات التي تحترف التهرب والغش الضريبي سوف تربح مبالغ مالية معتبرة، وسوف تستخدم هذه المبالغ المالية في عدة أوجه، وغالبا ما تستثمر هذه الأرباح، وتتوسع في طاقتها ومردوديتها، ونوعية إنتاجها، أما المؤسسات التي لا تحترف التهرب والغش الضريبي فإن قسم كبير من أرباحها المحققة يقطع على شكل ضرائب مختلفة، وفي أغلب الأحيان نجد أن المؤسسات الضعيفة الإنتاجية والمرد ودية هي التي تلجأ إلى التملص من دفع ضرائبها، وذلك حتى تحافظ على مواردها،

(208) محمد سعيد فرهود. مبادئ المالية العامة. الجزء الأول. مرجع سابق ص 290.

وقدرتها التمويلية، أي أنها تلجأ إلى أسرع، وأسهل أسلوب لتعظيم الربح، وهذا ما يسمح لها ببيع منتجاتها في السوق بأسعار منخفضة. وهذا ما يؤثر على توازن السوق، وعلى قانون العرض والطلب. وبالتالي تتعدم المنافسة ما بين المؤسسات، وتحل الرداءة محل الجودة، وبالتالي فسوف يتخلى المستهلك عن هذه السلع، ويلجأ إلى السلع البديلة لها وتكون في معظمها سلع أجنبية ذات جودة عالية، وربما بأسعار زهيدة<sup>(209)</sup>.

إذن فالتهرب الضريبي يؤدي إلى وضع تصبح فيه المؤسسات المتهربة هي الأحسن، و الأفضل عل حساب المؤسسة الملتزمة بواجباتها الضريبية، لأن الأولى توفر نتيجة التهرب الضريبي فرص، وطاقات تمويلية عالية تسمح لها بتحسين جهازها الإنتاجي، و الاستثماري، وتقوية مكانتها الوهمية في السوق.

#### (5) منافسة السلع الأجنبية للسلع المحلية :

تعتبر التجارة الخارجية من أهم الأدوات التي تستخدمها الدولة للتحكم في اقتصادها الوطني، ومن أهم الوسائل المستعملة في حماية المنتجات الوطنية، و المؤسسات الوطنية الناشئة من هاجس المنافسة الشرسة للسلع الأجنبية العابرة للحدود، لهذا فتلجأ أغلب دول العالم الثالث إلى الإشراف على التجارة الخارجية، و تعتبر الرسوم الجمركية من أهم الضرائب الغير مباشرة التي تستعملها الدولة في إيقاف زحف المنتجات الأجنبية إلى داخل الوطن. لكن كلما ازدادت فرص التهريب والغش الضريبي عبر حدود الوطن، كلما زادت منافسة السلع الأجنبية العابرة للحدود بطريقة غير قانونية للسلع المحلية، و بالتالي فالخاسر الوحيد هو ميزانية الدولة، و حرمانها من قسم كبير من الرسوم الجمركية، و بالتالي من الإيرادات العامة.

(209) د. حميد بوزيدة: الضريبة و انعكاساتها على الاقتصاد الجزائري. مرجع سابق. ص 50-51.

## 6) الإخلال بمبدأ التوازن الجهوي في التنمية: و هنا توجد حالتان:

### -الحالة الأولى:

و فيها قد يقوم المكلف بتوجيه أنشطته، و مؤسساته إلى المناطق التي تمنح فيها الدولة امتيازات جبائية، أو تخفيضات جبائية مؤقتة. وبمجرد انتهاء تلك الفترة يغير وجهته، أو يعلن إفلاسه و هذا يؤثر على مخطط التنمية على مستوى الوطن.

### -الحالة الثانية:

و فيها يقوم المكلف بتوجيه أنشطته، و مؤسساته إلى المناطق الأهلة بالسكان، والمناطق الحضرية، حيث يفضلون انتهاج أسلوب الغش الضريبي على حساب أسلوب الاستفادة من الامتيازات الجبائية الممنوحة في المناطق الصحراوية مثلا. و هذا يؤدي إلى حرمان بعض المناطق الصحراوية من الاستفادة من بعض أوجه الخدمات، أو المنتجات. و هذا كله يؤثر على سياسة التوازن الجهوي. و ذلك بفضل النوايا السيئة للمكلفين (210).

## 7) إعاقة التقدم الاقتصادي :

مادام أن ظاهرة التهرب و الغش الضريبي تؤدي إلى حرمان الدولة من الاستفادة من كتلة من الأموال الكبيرة فهذا معناه تسرب نقدي مضر بالاقتصاد الوطني و التنمية ككل و هذا يؤدي إلى عدم تحقيق الدولة لتوقعاتها و لمخططاتها التنموية لأن كل تنمية أو تقدم اقتصادي مرتبط بالطاقة التمويلية للبلاد. و إذا ضعفت هذه الطاقة فسوف يتأخر النمو الاقتصادي و يتراجع إلى الوراء لذا فكلما انتشر التهرب و الغش الضريبي في بلد ما فهذا دليل على توجه هذا البلد إلى التخلف و تباطؤ عجلة التنمية الاقتصادية.

(210) د. محمد سعيد فرهود. مبادئ المالية العامة. الجزء الأول. مرجع سابق. ص. 291.



### 8) تقليص دور الدولة و الحد من نشاطها:

و ذلك لأن الأموال التي تذهب في شكل تهرب و غش ضريبي تحرم خزينة الدولة من الاستفادة منها. و بالتالي ينخفض الادخار، و الاستثمار. لأن هذه الأموال المقتطعة من حجم الدخل الوطني، والتي سوف يكتنزها المهربون و الغشاشون، أو يهربونها إلى الخارج، أو يوظفونها في مشاريع خفية، و غير قانونية، و هذه الكتلة النقدية الخارجة عن الإطار الرسمي يصعب على الدولة مراقبتها، و التحكم فيها. لأنها هي أصلا خفية، و إذا ضيعت الدولة فرصة الحصول على هذه الأموال الكبيرة، فإنها تكون قد ضيعت فرصة استغلال موارد مالية كبيرة في الإنفاق العمومي، و إلى تراكم العجز الميزاني، و بالتالي تزداد فرصة لجوء الدولة إلى الموارد المالية الغير عادية، و المحفوفة بالمخاطر، و الأزمات، كالقروض العامة الخارجية، و طبع النقود، أو إلى زيادة العبء الضريبي عن طريق الرفع من معدلات الضرائب، و من أنواعها. و هذا ما يؤدي إلى عدم وفاء الدولة بالتزاماتها اتجاه أفرادها، و بالتالي تقلص نشاطها، و محدوديته. (211)

### 9) تدهور قيمة النقود و ارتفاع الأسعار و زيادة التضخم:

حيث أن الدولة عن طريق الضريبة تقوم بامتصاص الفائض النقدي في فترات التضخم، حيث أنها تمتص من الأفراد القوة الشرائية الزائدة. حيث تؤدي الضرائب المباشرة خاصة الضرائب على الدخل إلى تخفيض المداخيل عن طريق اقتطاع الضرائب، و بالعكس فإن نجاح المكلفين في التهرب و الغش سوف يؤدي إلى القضاء على تلك الفاعلية. و هو ما يؤدي إلى زيادة النقود المتاحة في يد المستهلكين، و زيادة إنفاقهم الاستهلاكي. مما يفقد النقود قيمتها، و ارتفاع الأسعار، و بالتالي إلى ارتفاع معدلات التضخم.

(10) ظهور الأزمات الاقتصادية و المالية و تقاوم ظاهرة البطالة بسبب هروب رؤوس الأموال إلى الخارج و قلة الموارد المالية.

(11) تعميق الفوارق ما بين الطبقات الاجتماعية و تباين الدخل بين الطبقات.

(12) إفساد مناخ الاستثمار داخل الوطن و القضاء على المنافسة الشريفة.

(211) كمون عبد الرحمن. التهرب و الغش الضريبي. مذكرة ماجستير. مرجع سابق. ص 94-95.

**13) تأثير التهرب الضريبي على النشاط والاستهلاك:** (212)

يؤدي التهرب الضريبي إلي جذب عناصر الإنتاج إلي الأنشطة التي تكثر فيها هذه الظاهرة حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات مرد ودية منخفضة، أو غير مقبولة من طرف المجتمع.

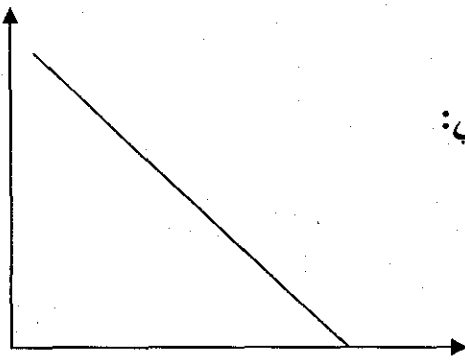
وان التهرب الضريبي يزيد من الضغط علي الشرائح الشريفة من المكلفين الملتزمين بواجبهم الضريبي، مثل الأجراء، والموظفين الذين تقطع ضرائبهم من المنبع، حيث ينخفض دخلهم، وبالتالي كلما زاد التهرب والغش، كلما انخفض ميلهم إلي الاستهلاك. أي وجود علاقة عكسية ما بين التهرب الضريبي والاستهلاك.

**14) تأثير التهرب الضريبي على التوازن الاقتصادي:**

يمكن إبراز اثر التهرب الضريبي علي التوازن الاقتصادي من خلال الطلب الكلي والعرض الكلي.

**1- فيما يخص علاقة التهرب الضريبي بالطلب الكلي:** إن العلاقة ما بين التهرب الضريبي، والطلب الكلي هي علاقة عكسية. أي انه كلما زاد حجم التهرب الضريبي داخل الاقتصاد، كلما انخفض الطلب الكلي نتيجة اتجاه الأفراد إلي اكتناز أموالهم في شكل عقارات، وذهب، أو تهريبها إلي الخارج. هذا بالنسبة لفئة المتهربين، أما بالنسبة للدولة، والجهاز الحكومي، والمؤسسات، فكلما زاد التهرب، كلما انخفضت الإيرادات، وذلك ما يؤدي إلي انخفاض الإنفاق الاستثماري، وبالتالي انخفاض الدخل، والادخار، والاستهلاك. مع ملاحظة أن المقصود بالطلب الكلي هنا هو (طلب العائلات، والمشاريع، والجهاز الحكومي والعالم الخارجي) والشكل التالي يوضح لنا ذلك:

الطلب الكلي



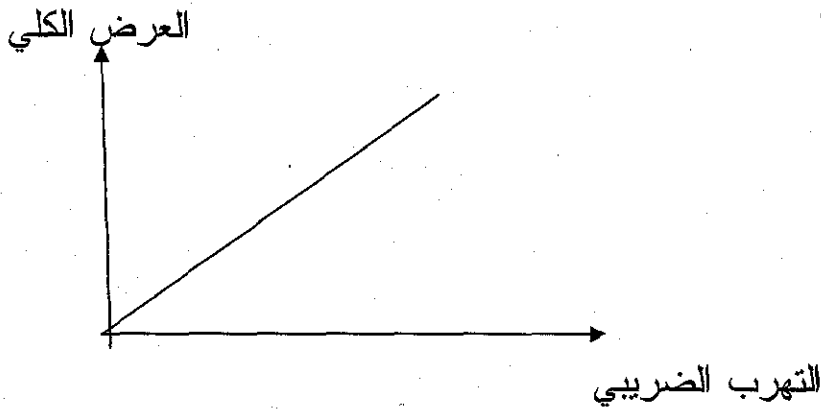
**الشكل رقم 17: علاقة التهرب الضريبي بالطلب الكلي:**

(212) عيسى بولخوخ. مذكرة ماجستير. الرقابة الجبائية. مرجع سابق. ص 35-36-37.

## 2-) فيما يخص علاقة التهرب الضريبي بالعرض الكلي:

إن التهرب الضريبي يكون بفعل التجار، ورجال الأعمال، والمستثمرين، ويعتبر بالنسبة لهم عبارة عن إعفاء ضريبي، وبالتالي يمكنهم التهرب من استثمار الأموال المتهرب منها بسبب زيادة أرباحهم، ومدا خيلهم، ولهذا يقومون بالتوسع في مؤسساتهم، واستثماراتهم، وبالتالي يحدث زيادة في الإنتاج أي زيادة العرض الكلي. أي وجود علاقة طردية موجبة ما بين التهرب الضريبي، والعرض الكلي، والشكل التالي يوضح لنا ذلك.

### الشكل رقم:18 علاقة التهرب الضريبي بالعرض الكلي



أي انه كلما زاد مستوي التهرب الضريبي كلما زاد مستوي العرض الكلي. نتيجة ارتفاع الأموال المتهرب منها والتي سوف توظف في توسع مؤسسات المكلفين المتهربين..

### المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية:

من أهم الآثار الاجتماعية المترتبة على ظاهرة التهرب والغش الضريبي نجد :  
(1-) الإخلال بمبدأ المساواة، والعدالة الضريبية التي نادي بها الاقتصادي ادم سميث. هذا ما يؤثر على العدالة الاجتماعية، حيث أن اغلب العلماء يتفقون أن التهرب والغش الضريبي يظهر نتيجة عدم وجود نظام ضريبي عادل، وفعال قادر على التحكم في فئات المكلفين. وادا ظهر التهرب والغش الضريبي داخل مجتمع معين، فذلك معناه أن العدالة الضريبية لم تتحقق، هذا من جهة، ومن جهة أخرى. يؤدي تواجده إلى انخفاض الحصيلة الضريبية. اذ عدم تحقيق العدالة الضريبية يؤدي إلي زيادة العبء الضريبي على الفئات الشريفة، والمنتظمة، ويقل، ويزول بالنسبة لفئة المتهربين والغشاشين . لهذا فان انتشار التهرب والغش الضريبي يخل بعملية توزيع الدخل بين الطبقات، ويعمق الفوارق ما بينها (213) .  
وما يلاحظ هو أن جميع الأنظمة الضريبية تتغني بالعدالة الضريبية، والتي يمكن أن ننظر لها من زاويتين:

\*مساواة الأفراد أمام الضريبة، ونلمس هذه المساواة في تحمل الأفراد العبء الضريبي على أساس معدل ثابت بغض النظر عن مستويات دخلهم. أي ما يسمى بالضريبة النسبية.  
\*المساواة عن طريق تطبيق نظام التصاعدية بالشرائح، أي انه كلما زاد الدخل كلما زاد معدل الضريبة، والعكس صحيح. لكن الواقع قد اثبت أن ظاهرة التهرب والغش الضريبي ما زالت في زيادة مستمرة، وذلك ما اثر على مبدأ العدالة الضريبية المنشودة. حيث أصبح العبء الضريبي الكبير تتحمله الفئات التي لا تستطيع التهرب من دفع الضريبة وهم الأجراء بحكم تطبيق طريقة الاقتطاع من المنبع. أما الفئات الكبيرة من أصحاب المهن الحرة، والتجار، والمتعاملين الاقتصاديين فلا يتحملون هذا العبء، ويتهربون منه باستخدام كافة الطرق، والوسائل. وحاليا أصبحت الدول تقوم عند دراسة تقديراتها الضريبية الاخذ بعين الاعتبار الخسائر الضريبية الناتجة عن التهرب والغش الضريبي، وتعوض تلك الخسائر بالرفع من معدلات الضريبة، ومن أنواعه، أي إتباع الأسلوب السهل و غير المكلف والنتيجة هي زيادة الضغط الضريبي على فئة

(213) د. حميد بوزيدة. جباية المؤسسات. مرجع سابق ص52.

المكلفين الشرفاء<sup>(214)</sup>.

2-) القضاء علي روح التضامن ما بين أفراد المجتمع، والإخلال بمبدأ المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي. اذ تصبح فئة قليلة من الأفراد تساهم في عملية الإنفاق العمومي، والتنمية الاقتصادية، وفئة كبيرة من الأفراد لا تساهم في عملية الإنفاق العمومي، والتنمية الاقتصادية ككل. وبهذا فالتهرب والغش الضريبي قد أدى إلي انحلال، وانهيار المستوى الخلفي لدي الأفراد، وانعدام روح التضامن ما بينهم<sup>(215)</sup>.

3-) التأثير علي نفسية المكلفين النزهاء، والشرفاء نظرا لشعورهم بتمركز العبء الضريبي عليهم فقط دون غيرهم من المكلفين الغشاشين. هذا ما يجعلهم يعملون على إزالة هذا العبء الضريبي بنفس الأسلوب الذي اتبعه غيرهم، وهو مخالفة القوانين الضريبية.

4-) انخفاض درجة الوعي الضريبي، و الثقافة الضريبية لدي أفراد المجتمع. حيث أن تهرب المكلفين من الضرائب يؤدي إلي زرع ثقافة الدوس على القانون ما بين الأفراد، وبالتالي تنخفض درجة الوعي الضريبي، والثقافة الضريبية.

5-) تشجيع الأفراد على التمرد، وخرق القوانين، ومخالفتها بكل الطرق. حيث أن انتشار التهرب والغش داخل المجتمع يؤدي إلي انخفاض حصيلة الإيرادات الضريبية. هذا ما يجعل الدولة تفكر من اجل معالجة العجز، وتعويض ذلك النقص عن طريق رفع معدلات الضريبة، وخلق أنواع جديدة من الضرائب. هذا ما يؤدي إلي ظهور عبئ جديد على المكلفين، وبالتالي تزداد فرص التهرب والغش الضريبي بحجة ارتفاع المعدلات الضريبية، وكثرتها. أما المكلفين الشرفاء الملتزمين بواجبهم الضريبي فسوف يتحملون ذلك العبء الجديد. هذا ما يجعلهم يفكرون بنفس طريقة الفئة الأولى. وبهذا فلم يعد للضريبة أي مبرر، وتبقي مجرد وسيلة لتراكم الثروة، ورؤوس الأموال، والأرباح لدي فئة المتهربين، والغشاشين<sup>(216)</sup>.

(214) G.TIXIER .OP.CIT.P243.

(215) د. ناصر مراد. فعالية النظام الضريبي. مرجع سابق ص 163.

(216) نفس المرجع أعلاه. ص 163.

- 6- انعدام ثقة الأفراد في الدولة، وهيئاتها، وقوانينها نتيجة تأكدهم بعدم فعالية الدولة في محاربة المتهربين والغشاشين.
- 7- انتشار الفاقة ما بين أفراد المجتمع، وزوال الوحدة الوطنية نتيجة شعور، وإحساس الأفراد بالغب، وعدم المساواة في تحمل أعباء الدولة.
- 8- تدني مستوى معيشة أغلبية أفراد المجتمع نتيجة تدني مستوى الدخل الفردي الناتج عن تدني مستوى الدخل الوطني ككل، والناتج عن انخفاض الإيرادات العامة.
- 9- تغلغل أصحاب النفوذ في الإدارات، والأنظمة، ومحاولتهم فرض قانونهم على المجتمع.
- 10- انتشار الأمراض، و الأوبئة نتيجة انخفاض، ومحدودية المشاريع الخاصة بالمياه، والصحة، والتعليم، والإسكان.

## المبحث الثالث : وسائل مكافحة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي .صعوباتها وطرق حلها:

### مقدمة:

تواجه أغلبية دول العالم سواء كانت متقدمة، أو متأخرة معضلة التهرب و الغش الضريبي و التي تنامت في السنوات الأخيرة بشكل رهيب و مخيف ، بل أصبحت تشكل هاجس الدولة ومسئوليتها نظرا لما لها من آثار مالية، و اقتصادية خطيرة على الدولة، و المجتمع ككل . لهذا يجب على الدولة أن تهتم بهذه الظاهرة الخطيرة، و تضعها من بين الأوليات في برامجها الإصلاحية. لأن إصلاح أي مشكلة، و محاولة معالجتها لا يتم عن طريق الاستمرار، و التمادي في حمايتها، و التستر عنها ، بل يجب قبل كل شيء الكشف عن هذه الظاهرة، و دراستها، و التثهير لها في وسائل الإعلام عن طريق إعطاء أرقام حقيقة، و صحية عن حجم هذه الظاهرة، و كذلك أشكالها، و حجمها، و طرقها. و هذا قبل البدء في التفكير في كيفية المواجهة و المحاربة ، إذن يجب على حكومات الدول أن تتجدد لمحاربة، و مواجهة هذه الآفة، أو على الأقل الحد منها، و التخفيف من وتيرتها باستعمال كافة الوسائل، و الطرق، و الإمكانيات المتاحة سواء كان ذلك على المستوى الداخلي، أو على المستوى الدولي. لكن ما يلاحظ في الواقع، و خاصة في السنوات الأخيرة هو أن حكومات الدول لا تفكر في هذه الظاهرة، و لا تعطيتها أية أهمية، إلا إذا أحست بالخطر حيث تكون ميزانيتها تعاني من عجز مالي . لكن بمجرد تحسن الوضعية المالية، وارتفاع أسعار البترول، كلما تغاضت الدولة عن التفكير في هذه الظاهرة خاصة في الدول التي تتميز بقلّة الإيرادات الضريبية، و ارتفاع الضغط للضريبي. هذا من جهة، و من جهة أخرى فإن الإيرادات الضريبية تعتبر جزءا لا يستهان به في توفير الأموال للخزينة العمومية في جميع الدول، و جميع الأوقات. كان لزاما على مسؤولي الدولة البحث عن الوسائل الناجحة لمكافحة حالات امتناع الأفراد عن دفع مستحققاتهم الضريبية إلى الدولة، لأنه كلما زاد عدد المتهربين من دفع الضرائب، كلما أدى ذلك إلى نقص كبير في الحصيلة المالية للدولة ككل، و بالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء خدماتها بصورة أحسن. مما يؤدي بالسلطات إلى البحث عن وسائل أخرى لمجابهة هذا النقص، كرفع أسعار الضرائب، مما يؤدي إلى زيادة الضغط الضريبي، أو اللجوء إلى وسائل أخرى محفوفة بالمخاطر. لهذا فيتحتم على الدولة التفكير، و التركيز على خيار وسائل وقف، و مكافحة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي .

إذن يجب على الدولة أن تأخذ موضوع هذه الظاهرة بعين الجدى، و تستعد لمحاربتها، و أن التصدي لها ليست من مسؤوليات الدولة، أو المشرع المالي، أو الإدارة الجبائية. فقط بل هي من واجب المكلفين، و أفراد المجتمع ككل، لأن المجتمع هو الشريك الأساسي في مكافحة أي فساد لأنه أصلا هو المتضرر منه .

و من خلال هذه المقدمة البسيطة. السؤال الذي يفرض نفسه هو إذن ما هي هذه الوسائل المستخدمة في مجابهة هذه الظاهرة؟ و ما هي الصعوبات التي تقف كحاجز دون تحقيقها؟ و ما هي الاقتراحات، و الحلول التي نراها أنجع للقضاء على هذا الشبح المخيف؟ و هذا ما سوف نراه في العناصر التالية :

1- وسائل مكافحة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي.

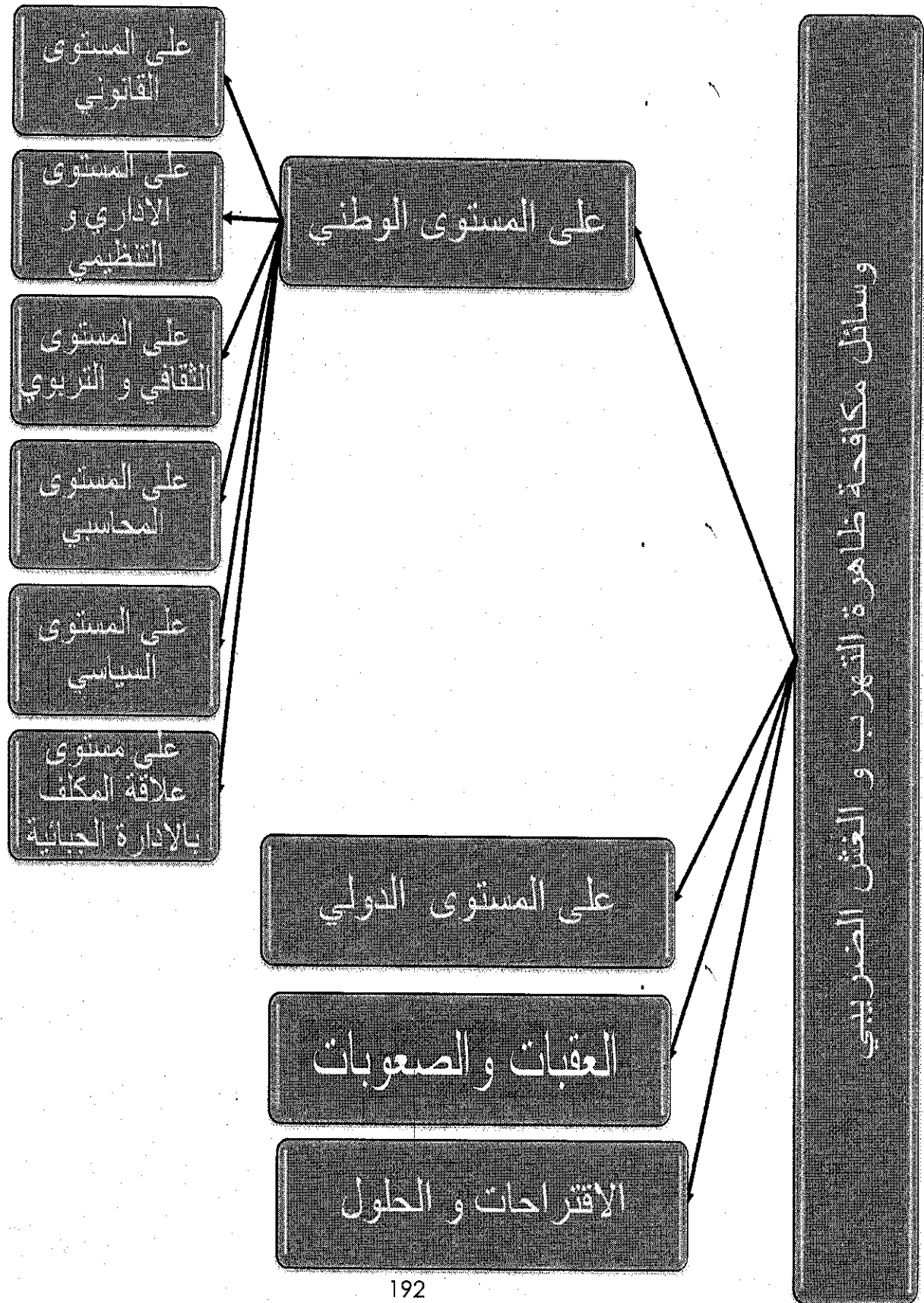
2- الصعوبات و العوائق.

3- الاقتراحات و الحلول .

و المخطط التالي يلخص لنا ذلك :



المخطط رقم: 19 وسائل مكافحة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي و عوائقها و طرق حلها:



## المطلب الأول : وسائل المكافحة على المستوى الوطني

و هي عبارة عن جميع الإجراءات، و الوسائل التي تقوم بها الدولة داخل الوطن لمجابهة هذه الظاهرة، سواء كانت وسائل عقاب، و جزر، أو وسائل سلمية. و قد ارتأى لنا أن نقسم هذه الوسائل على مستويات :

- على المستوى القانوني، أو التشريعي ( التشريع الجبائي ).
- على المستوى الإداري، و التنظيمي ( الإدارة الجبائية )
- على المستوى الاقتصادي، و المالي.
- على المستوى الثقافي، و التربوي.
- على المستوى المحاسبي.
- على المستوى السياسي.

### I- الفرع الأول: على المستوى القانوني، أو التشريعي :

من أهم الوسائل التي يجب على الدولة القيام بها لمكافحة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي على المستوى القانوني التشريعي نذكر:

#### 1- تحسين، و عصرنة التشريع الضريبي، و تبسيطه :

قد رأينا سابقا أن من أهم أسباب التهرب و الغش الضريبي نجد ضعف النظام الضريبي الموجود بالدولة ، فإذا استطاعت الدولة تحسين هذا النظام، و عصرنته، و تبسيطه فسوف يؤدي إلى الحد من هذه الظاهرة، و التقليل منها، و لا يتحقق ذلك إلا من خلال القيام بـ:

\* تحسين، و تفعيل التشريع الضريبي. أي يجب على المشرع المالي أثناء صياغته للنصوص القانونية الجبائية أن يتوخى الحذر في ترك الثغرات القانونية التي يستغلها المكلف للتهرب من دفع الضرائب . (217)

\* جعل القوانين مرنة و مجال تطبيقها واسع في كل زمان و مكان.

---

(217) د. ناصر مراد. فعالية النظام الضريبي، مرجع سابق، ص. 165.

\*تبسيط القوانين الضريبية، و الرجوع إلى القواعد الأساسية للضريبة التي أتى بها الاقتصادي ادم سميت، و خاصة قاعدة اليقين التي تنص على ضرورة صياغة القوانين الضريبية بوضوح، و صراحة، و صدق دون تعقيد، أو التباس، أو غموض. حيث لا تدع مجالا للشك، أو الاجتهاد. لهذا يجب تبسيط هذه القوانين، و العمل على استقرارها، و لا تكثر من التعديلات. (218)

و لقد أثبتت الدراسات انه كلما كانت القوانين الضريبية سهلة، و واضحة، و خالية من التعقيد كلما كانت محل ثقة، و ثقيل، و رضا من طرف المكلفين. إذن فبساطة القوانين الضريبية لا يفتح المجال للاجتهاد، و التأويل من طرف المكلفين. و الذي يؤدي بهم للجوء إلى التهرب و الغش \*العمل على استقرار القوانين الضريبية قدر الإمكان لأن كثرة التعديلات السنوية الهادفة إلى تحقيق غايات مالية قد تكون عاملا مهما للجوء إلى الغش و التهرب. و حسب العالم jea Rivoli فان أي إصلاح جبائي يؤدي في أول الأمر إلى خسارة معتبرة في الإيرادات، و أن الاستقرار يسهل المهمة على إدارة الضرائب لتطبيق ضرائب مقبولة من طرف المكلفين، إضافة إلى هذا فان أي تغيير، أو تعديل جبائي يعتبره المكلفون عبئ إضافي، و بالتالي تزداد مقاومتهم للضريبة. كما يقول احد العلماء : أن قديم الضرائب الخبيث هو من جديدها الطيب (219).

أخيرا يمكن القول أن أكبر قدر ممكن من التهرب الضريبي يعود إلى عامل قصور التشريع الضريبي، و اكتتافه لبعض النقائص، و الثغرات التي يجب مراجعتها بالاعتماد على أهل الاختصاص، و بالرجوع إلى رجال الميدان. كما أن أي إصلاح تقوم به الدولة إذا لم يسند لإدارة جبائية ذات كفاءة، و خبرة. فسوف تبقى مجرد حبر على ورق لا أكثر، و لا اقل.

## 2- التأكيد على مبدأ العدالة الضريبية و المساواة:

حتى لا يشعر المكلف بالضغط الضريبي، و لجوءه إلى التهرب و الغش الضريبي، و هنا يجب على الدولة التأكيد على مبدأ العدالة. هذه الأخيرة التي تلعب دورا هاما في امتصاص غضب المكلفين، و عزوفهم عن الغش الضريبي (220). و تعتبر من أحسن الوسائل الناجحة لزرع الثقة

(218) د.ناصر مراد.فعالية النظام الضريبي.مرجع سابق.ص.165.

(219) كمون عبد الرحمن. التهرب والغش الضريبي.مرجع سابق.ص.120.

(220) MARTIN LAURÉ ; TRAITÉ DE POLITIQUE FISCALE.ÉDITIONS.PUF.PARIS2001.P.384.

، و الأمان، و الاستقرار في نفوس المكلفين. لان مجرد إحساس المكلف انه يتعرض إلى تعسف، يعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب و الغش. لذا يجب وضع نظام ضريبي عادل يحقق المساواة التامة ما بين جميع المكلفين أمام قانون الضريبة، أي عدم تمييز أي مكلف، أو طائفة عن الأخرى (221).

و أن العدالة المقصودة هنا هو تحديد معدلات ضرائب مقبولة. لا ترهق المكلف، و لا تشكل ضغط ضريبي عليه، و بالتالي لا تجعله يتملص من الضرائب و يفكر في الغش.

### 3- تحديث النظام الجبائي و إصلاحه و جعله يتماشى مع التطورات العالمية الراهنة:

مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي تمر بها الدولة و حسب الإمكانيات المتاحة.

### 4- تخفيف معدلات الضرائب و جعلها متناسبة مع نظيرتها الموجودة في العالم:

و في هذا الإطار يقول العلامة ابن خلدون : " بمقدور النظام الضريبي جباية مبالغ كبيرة من خلال الرسوم القليلة ". و حسب دراسة أجراها احد خبراء الضرائب في الولايات المتحدة الأمريكية حول العلاقة ما بين معدل الضريبة، و حصيلتها. توصل إلى أن العلاقة تبقى موجبة، و تزداد الحصيلة مع رفع الضريبة حتى إلى حدود 30%. بعدها تبدأ الحصيلة في الانخفاض (222).

هذا من جهة، و من جهة أخرى يجب على الدولة أن لاتبالغ في تعدد الضرائب أي لا تكثر من عدد الضرائب مراعاة لمقدرة الأفراد المالية.

5- العمل على توحيد قانون الضرائب، و الجمارك في قانون عقوبات ضريبي، و جعله مستقل عن قانون العقوبات العام، و العمل على تشكيل محاكم ضريبية مختصة.

6- تشديد العقوبات على المتهربين و الغشاشين، و على الذين يقدمون تصريحات خاطئة، أو ناقصة، أو المتأخرين، و الممتنعين عن تقديم التصريحات. و كذلك مديري المؤسسات الذين يثبت تورط مؤسساتهم في الغش. لان قلة الجزاء على المتهربين، و الغشاشين سوف يدفعهم للقيام بموازنة بين ما سيحصل عليه من مال من خلال لجوئه للتهرب الضريبي، و بين ما سيدفعه من جزاء نتيجة التهرب. و يحاول أن يحصل العائد الأكبر.

(221) حوالمف سهيلة. المراقبة الجبائية. مرجع سابق. ص 25.

(222) سمير سعيفان. مركز الأعمال السوري الأوروبي. مرجع سابق.

و في هذا الإطار، و بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة 2006 فقد نصت المادة 101 على : " يعاقب على التقديم المتعمد للمستخدمات المزيفة، أو غير الصحيحة لدعم طلبات غرضها الحصول أما على تخفيض، أو تنزيل، أو إعفاء، أو إرجاع لضرائب أو رسوم، و أما الاستفادة من مزايا جبائية منصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المكلفين بالضريبة بالعقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. (223)

كما نصت المادة 104 من نفس القانون أعلاه على : " يتعرض كل شخص استعمل طرقا تدليسية قصد التملص من واجباته الجبائية للعقوبات المنصوص عليها في الأحكام المطبقة في مجال المنازعات القمعية" (224) .

7- وضع سجل للسوابق الإجرامية، و تفعيل العقاب، و الجزاء، و الغرامات على الغشاشين والمتهربين.

8- إصدار قانون يشجع المكلفين الاوفية عن طريق إعفائهم من الضرائب مؤقتا، أو تخفيض مقدار الضرائب المفروضة عليهم.

9- إشراك أساتذة الجامعات، و الخبراء، و النقابات، و ممثلي المجتمع المدني في مناقشة القوانين الضريبة.

10- إصدار قانون يسمح و يسهل عملية الاطلاع على كافة المستندات، و الوثائق الخاصة بالمكلفين، و التي تفيد في كشف المركز المالي للمكلف .

11- إنشاء قانون الزيارة Droit de visite و الذي يمنح السلطة لإدارة الضرائب بزيارة المؤسسات و الأماكن للتحقيق، و يكون ذلك بواسطة رخصة تمنح من طرف القاضي، خاصة الزيارات إلى المنازل و بحضور ضابط شرطة قضائية.

11- إنشاء قانون التحقيق DROIT DENQUETE لإدارة الضريبة للتدخل في المؤسسات التي لا تعمل بالفاتورة والمحاسبة.

(223) يحيى محيوت، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه، 2006، ص.30.

(224) نفس المرجع أعلاه، ص.66.

12-توسيع العمل بالإجازة الضريبية: أي منح المؤسسات إعفاء ضريبيا لعدد معين من السنوات في بداية حياتها الإنتاجية، و هذه الإجازة تمثل حافزا ضريبيا للاستثمار، و تعمل على تقليل المخاطر، و زيادة العائد الصافي، و السيولة المالية، و التقليل من فرص التهرب الضريبي.

13-تثديد و تكثيف و تحسين المراقبة الجبائية على المستوى المركزي و المحلي: مع العلم أن الرقابة الجبائية تعتبر من أهم الوسائل الضرورية التي تقوم بها إدارة الضرائب من أجل متابعة المكافين بالضريبة، و بواسطة هذه الوسيلة يمكن التعرف على المتهربين والغشاشين واسترجاع الدين الضريبي (225).

إذن الرقابة الجبائية هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكافين لغرض اكتشاف عمليات الغش الضريبي ووتهدف المراقبة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة. كما تهدف إلى كشف الأخطاء والانحرافات، و اتخاذ القرارات المناسبة، كما تهدف إلى كشف الثغرات القانونية التي يستغلها المكلفون للتملص من الضريبة، و محاولة إيجاد حلول لها.

و قد عرف العلماء الرقابة على أنها: "هي فحص للسجلات و التقارير المالية المنشأة بغرض التعبير عن مدى إخلاص طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير، و يتم الفحص وفقا لطرق مسطرة، مما يضمن العمل المؤدي درجة عالية من الامتياز" (226).

و من الأهداف التي تهدف لها الرقابة الجبائية نجد:

1- الحد من التهرب الضريبي، و ذلك عن طريق اكتشاف حالات الغش، و الأخطاء المرتكبة و كل التلاعبات الممكنة.

2- توسيع الوعاء الضريبي و تحصيل المزيد من الأموال.

3- ضمان مبدأ العدالة الضريبية، و المنافسة النزيهة ما بين المتعاملين.

4-المحافظة على أموال الخزينة العمومية، و ضمان حقوقها، و تعويد المكافين على احترام القانون.

(225) د.ناصر مراد.فعالية النظام الضريبي.مرجع سابق.ص.171.

(226) A.BEETSCHEN ET PH.BOZZACHIL.LINTEGRATION FISCALE.EDITION FRANCIS  
LE FEBVRE.PARIS.2001.P.102

5- تحديد الوضعية الحقيقية المالية للمكلفين.

تختلف المراقبة عن الفحص والمراجعة. **الفحص** هو عبارة عن مجموعة عمليات تهدف إلى رقابة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين. أما **المراجعة** فتترتب بالمعلومات المحاسبية، أي تهتم و تبين أن كانت المعلومات المقيدة في الدفاتر المحاسبية هي متطابقة مع حقيقة العمليات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، أو المكلف أم لا.

أما عن أشكال الرقابة الجبائية نجد: (227)

أولا **الرقابة العامة LE CONTRÔLE SOMMAIRE** : تتم على مستوى مفتشيات الضرائب، و هنا يتم التمييز بين نوعين من الرقابة:

1- **الرقابة الشكلية LE CONTRÔLE FORMEL** : و تتم هذه المراقبة على مستوى مفتشة الضرائب في دائرة الاختصاص، و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، و تتجز كل سنة. و أنها تهدف إلى تصحيح الأخطاء الموجودة في التصريحات، و كيفية إعداد، و تقديم التصريحات بطريقة حسنة. كما تهدف إلى التأكد من هوية، و عنوان المكلف، و تحديد المعلومات المهمة.

2- **الرقابة على الوثائق LE CONTRÔLE SUR PIÈCE** : و هي عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب إحضار الوثائق، والسجلات المحاسبية، و مراقبتها، و تحضر هذه الوثائق من مختلف الهيئات المتعاملة مع المكلف.

**ثانيا: الرقابة المعمقة LE CONTRÔLE APPROFONDIE**

و فيها يتم التمييز ما بين نوعين من الرقابة:

أ. **الفحص المحاسبي: LA VÉRIFICATION DE COMPTABILITE**

و هو عبارة عن مجموعة العمليات التي تهدف إلى فحص في عين المكان الملفات المحاسبية، ومقارنتها بعناصر الاستغلال. و يشمل هذا الفحص الذين هم ملزمون بمسك الدفاتر، و الوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري. و هذا الفحص يعمل على التأكد من صحة التصريحات الجبائية، و مقارنتها بالعناصر الخارجية، كالدفاتر المحاسبية. و يطبق هذا الفحص

(227) عيسى بولخوخ. الرقابة الجبائية. مرجع سابق. ص. 57-58.

في نوع الضرائب على أرباح الشركات IBS، و الأرباح غير التجارية BNC، و الأرباح الصناعية و التجارية ، و الرسوم على رقم الأعمال TCA.

ب. الفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة:

### la Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE)

و هنا يتم التأكد من أن تطور، و نمو أملاك الشخص الطبيعي، و أمواله تتوافق مع ما هو مصرح به من مدا خيل. و هي مجموعة من العمليات، و الأبحاث تهدف إلى كشف الفارق الموجود، و المتوقع بين الدخل المصرح به، و الدخل الحقيقي، و الاستناد على الحالة المادية للشخص، و طرق معيشته، و المظاهر الخارجية للثروة. و تحصل إدارة الضرائب على المعلومات من المؤسسات التي يتعامل معها الشخص كالبنوك، الضمان الاجتماعي، المؤسسات الأخرى، و الجماعات المحلية.

و ما يجب الإشارة إليه هو أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي. فهو يعطى الحق للإدارة في القيام بالرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة. و عادة ما تطبق الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الربح الحقيقي، كما تطبق على المكلفين الخاضعين للنظام الجزافي. و ذلك حسب إمكانيات المصلحة.

و بصفة عامة تشمل الرقابة المكلفين بالضريبة المقترحين من طرف المفتشيات اعتمادا على عدة معايير أهمها: (228)

- التصريح بالعجز المتكرر و تعليلها بالوثائق، رغم أن زملائه في نفس المجال يحققون أرباح. الأمر الذي يحتم إجراء المراقبة.

- النقص المستمر في الربح المحقق رغم أن رقم الأعمال يحقق ربحا اكبر من الربح المصرح به. لذا يجب إجراء المراقبة من اجل تقدير الربح الحقيقي.

و حتى تؤدي الإدارة الجبائية الرقابة على أحسن وجه أعطاهما القانون حقوق مثل:

1- حق الاتصال، و الاطلاع على جميع الوثائق المستعملة من طرف المكلف.

2- حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية و ذلك على الأقل برتبة مراقب.

(228) عيسى بولخوخ. المراقبة الجبائية. مرجع سابق. ص. 67-68.



3-الحق في الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة.

4-حق التفتيش الدوري للتصريحات.

5-حق الاستدراك أي إجراء تعديلات في الاقتطاعات.

هذا ما أردنا التركيز عليه في نقطة المراقبة الجبائية، لان موضوعنا ليس هذا بالضبط. و ما المراقبة إلا وسيلة من وسائل مكافحة التهرب و الغش الضريبي، كما أننا لم نطيل في هذا الموضوع، و نتوسع فيه حتى لا نخرج عن مجال و نطاق بحثنا. لان مجال المراقبة كتبت فيه مؤلفات لا يستطيع هذا العنصر عرضها كلها في بحثنا هذا.

أخيرا يمكن القول أن الجباية بدون تحصيل تعد هدر للمال العمومي و بالنسبة للجزائر توجد 39 مادة خاصة بالجباية. بينما توجد 3 مواد فقط خاصة بالتحصيل (229).

2-الفرع الثاني: على المستوى الإداري و التنظيمي :

و هنا يجب على الدولة القيام بمايلي:

1-العمل على تحسين الجاهز الإداري الضريبي : (الإدارة الضريبية)

يلعب الجاهز الإداري دورا فعالا في محاربة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي إذا ما أعطى حقه من حيث الوسائل البشرية، و المادية. وان ما تتميز به دول العالم الثالث هو تدني، و نقص، و ضعف الوسائل البشرية و المادية. خاصة مع تطور المعاملات التجارية، و اتساع رقعتها، و غزو الاقتصاد الموازي لكل أسواق الدول، مما يجعل الإدارة الضريبية عاجزة، و غير متحكمة في الوضع. هذا ما يجعل المتهربون، و الغشاشون يتربعون و ينشطون بكل حرية، و دون مراقبة.

لهذا يجب على الدولة التركيز على الإدارة الضريبية، و الاهتمام بها، و رفع مستواها، و إعطائها مكانتها المفقودة مثل ما هو موجود بالعالم ولن يتحقق هذا إلا عن طريق القيام بـ: (230)

(229) يومية الشروق .الثلاثاء. 28 نوفمبر. 2006.ص3.

(230) د.ناصر مراد.فعالية النظام الضريبي.مرجع سابق.ص166.

### إ- تحسين الإمكانيات البشرية :

أي توفير العناصر الفنية الكفوة، و ذات الخبرة العالية، و ذات المستوى التأهيلي، و التدريبي العالي، و تحسين وضعيتهم. و يمكن تلخيص ذلك فيما يلي:

\*تحسين رواتب موظفي الضرائب و الجمارك، و رفع علاوتهم، و تعويضاتهم، و مكافآتهم، كي يعيشوا في أمان. "المائدة لا يحرسها جائع" (231) .

لأن سوء الوضعية الاجتماعية للموظف، و تدني راتبه ، و علاواته هي من أولى الحجج التي يقدمها المرتشون، و المختلسون كتبرير للحصول على الرشوة، و الهبات، و العطايا، و الهدايا مقابل التغاضي عن الغش:

\*تسطير برامج تكوينية لموظفي الضرائب، و برامج للرسكلة، و تحسين المستوى داخل الوطن ، و خارجه في مراكز، و معاهدة مختصة بصفة دورية، و منتظمة حتى يمكن مسايرة دول العالم المتقدم. كذلك يجب إنشاء مراكز، و معاهد متطورة، و متخصصة في الجباية، و محاربة الغش الضريبي يتلقون فيها تكوينا نظريا في كيفية محاربة الغش الضريبي، و يتوج ذلك التكوين بإعداد تقارير، و مقترحات لمحاربة الظاهرة. و هذا بالتعاون مع خبراء اجانب، و تنويع برامج التكوين بمواد المحاسبة، و المالية، و القانون، و المراقبة، و المراجعة.

\*ترقية الموظفين النزهاء الذين يمتازون بسلوك حسن.

\*توفير الحماية اللازمة لموظفي الرقابة، و منع كل صور التهديد التي يتعرضوا لها من طرف عصابات الغش و التهريب.

\*توفير مناصب مالية كافية في كل الأسلاك، و الرتب لقطاع الضرائب.

### ب- تحسين الإمكانيات المادية:

أن المهام الصعبة، و الشاقة التي تقوم بها إدارة الضرائب من عد، و إحصاء، و متابعة ، و تفتيش، و رقابة ، و تنقل تتطلب توفرها على إمكانات مادية ضخمة. و وسائل، و معدات جد متطورة. أو بتعبير آخر تزويد إدارة الضرائب من مفتشيات، و قابضات بمختلف

(231) د.صخر عبد الله الجنبدي. مكافحة الفساد الضريبي. الأردن. مرجع سابق.

المعدات، والتجهيزات، و الوسائل، والأدوات اللازمة لمحاربة ظاهرة التهرب و الغش. و ما يلاحظ هو أن إدارة الضرائب في العالم الثالث تتميز بمحدودية، و نقص الهياكل القاعدية، والإدارية، كالمقرات، و المكاتب. حيث نجد في المكتب الواحد حوالي أكثر من 3 موظفين، و عدم توفر هذه المكاتب على كراسي كافية، و لائحة، و كذلك الخزانات، وأجهزة الإعلام الآلي من حاسوب، و طابعات متطورة، و آلات للنسخ، و توفير الانترنت. هذا ما يعيق عمل و مهام أعوان الضرائب، و يؤدي إلى ضعف المردودية، و الحصيلة، و قلة المتابعة (232).

كذلك تتميز إدارات الضرائب بانعدام، و قلة وسائل النقل التي تعتبر جد ضرورية، و إلزامية لطبيعة مهام موظفي الضرائب. التي تتطلب التنقل، و المتابعة، و المعاينة، و التحقيق، و التفتيش. وكذلك نظرا لاتساع رقعة المناطق. لذا يجب توفير وسائل نقل خفيفة، و حافلات، و شاحنات للتنقل الجماعي، أو لنقل السلع. و بصفة عامة يجب تزويد الإدارة الضريبية بأحدث الوسائل، والأجهزة الالكترونية المتطورة للرفع من مستوى الخدمات المقدمة، و في هذا الصدد يقول احد الرؤساء الامريكين : " أن السلطة المالية تريد أن تتحدث بصوت مرتفع، و تحمل عصا صغيرة" (233).

### ج-تنظيم الإدارة الضريبية:

أي يجب إعادة تنظيم الإدارة الضريبية، و إعطائها نوع من الاستقلالية في اتخاذ القرارات، و محاولة إيجاد أداة تنسيق، و ارتباط، و تعاون بين مختلف المفتشيات، و القباضات، و الإدارات. كما يجب توفير نماذج كبيرة للوثائق الضريبية، و تبسيطها، و عدم الإكثار من المعلومات، و الخانات الزائدة. حتى لا يعتبرها المكلف حجة للتعقيد. كما يجب خلق مكاتب للبحث الضريبي تقوم بدراسة مشكلات، و عوائق الإدارة الضريبية، و كيفية حلها، و مكاتب أخرى لتقديم الإرشادات، و الاقتراحات، و التوضيحات، و التسهيلات للمكافئين. (234)

(232) د.ناصر مراد.فعالية النظام الضريبي.مرجع سابق.ص.168.

(233) بيتر ستيلا.هل يحقق العفو الضريبي نتائج.التمويل والتنمية.ديسمبر 1989.ص.40.

(234) د.يونس احمد البطريق.النظم الضريبية.مرجع سابق.ص.142.

و في هذا الإطار قامت الجزائر مثلا بإنشاء مديرية كبريات المؤسسات DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISE -DGE- مكلفة بتسيير الملفات الجبائية لأكبر المكلفين، بما فيها المؤسسات البترولية التي تمثل حوالي 70% من الإيرادات الجبائية كما تم إنشاء مراكز للضرائب -CDI- CENTRES DES IMPOTS مكلفة بمتابعة المؤسسات الصغيرة، و المتوسطة، و المهن الحرة .

كما تم إنشاء -CDP- DES CENTRES DE PROXIMITE مكلفة بتسيير الملفات الجبائية لصغار المكلفين الخاضعين للنظام الجرافي (235).

2- تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بحساب و تحصيل الضريبة و تحديثها و عقلنتها: وذلك عن طريق :

1- محاولة إيجاد طريقة ملائمة لدفع الضرائب. كتقسيمها إلى أقساط، و دفعات لتسهيل العملية على المكلفين، و تقديم مكافآت، و تنزيلات، و إعفاءات، و حوافز للملتزمين بدفع الضرائب في وقتها.

2- سرعة معالجة و دراسة الملفات من طرف موظفي الضرائب.

3- تعميم طريقة الاقتطاع من المنبع (الاقتطاع من المصدر) (236) .

4- مراجعة أساس فرض الضريبة، و طرق حسابها، و معدلاتها، و محاولة تقليل المستندات، و الأوراق المطلوبة في الضرائب.

5- تعميم إلزامية الدفع عن طريق الشيك، أو البطاقة البنكية LE CHÉQUE OU CARTE BANCAIRE في حالة حجم الضرائب الكبير، أو حالة الخواص. و وضع حد للدفع نقدا.

6- محاولة حصر المكلفين بالضريبة دوريا، و التأكد من رقم حسابهم، و عنوانهم

7- إعداد بطاقة تسجيل ضريبي لكل متعامل. UNE CARTE DIMATRICULATION. و رقم الهوية أو رقم البطاقة لسجل الأشخاص numéro d'identification statique ou répertoire des personnes.

(235) المخطط التنظيمي للفترة 2004-2008. تقرير تحضير لقاانون المالية 2005.

(236) د. حميد بوزيدة. جبائية المؤسسات. دراسة تحليلية. مرجع سابق. ص. 54.

- 8- تحسين عملية تحصيل الحقوق بواسطة الحجز التحفظي للسلع، و المبالغ، و القيم.
- 3- تكثيف التنسيق ما بين إدارة الضرائب، و الجمارك، و التجارة، و البنوك، و الخزينة، و الأمن لمكافحة التهرب و الغش الضريبي.

#### 4- إعادة تنظيم مصالح التحقيق و البحث: services denquêtes et de recherche

وهذا عن طريق إنشاء فرق التحقيق *bridage d'enquête* عبر كامل التراب الوطني تكلف بمتابعة شبكات الغشاشين و المتهربين كذلك إنشاء فرق للبحث و التحريات الخاصة بالمكلفين العاجزين و المفلسين الغير مصرحين بنشاطهم ووضعتهم و كذلك إنشاء فرق المراقبة *brigade de contrôle* و التدخل السريع. كذلك إنشاء فرق التفتيشات المعمقة للوضعيات الجبائية للأشخاص الطبيعيين.

5- تشكيل لجان ميدانية لتابعة مشاكل و إفرازات تطبيق القوانين الضريبية.

6- تشديد الرقابة على التصريحات المقدمة من المكلفين و التأكد من صحة البيانات الواردة فيها وإلزام المكلف على تقديم تصريحه مقرون باليمين .

هذا إضافة إلى :

\* إلزامية تقديم التصريحات من طرف المكلفين شخصيا.

\* محاربة استعمال المكلفين لأكثر من فاتورة.

\* محاربة طرق البيع و الشراء المباشر و الذي يتم دون فاتورة. أو ما يسمى بالبيع غير المنظور *vente invisible* .

\* إلزام الأفراد باستعمال الفواتير العادية *facture normalisées* المتكونة من البيانات العادية إضافة إلى العناصر التالية:

✓ رقم الفاتورة.

✓ الاسم و المقر الاجتماعي و رقم حساب المكلف.

✓ السنة و الشهر الذي صدرت فيها الفترة.

7- إنشاء فروع لمكافحة التهرب، و الغش الضريبي في الولايات، و الدوائر، و البلديات، و تعزيزها بالكفاءات العالية، و الأجهزة المتطورة و الحديثة.

- 8-مكافأة الموظفين الأكفاء، و النزهاء، و معاقبة هؤلاء المتورطين، و المتواطئين مع الغشاشين.
- 9-الاعتماد على تـبليغات الغير، و الرسائل المجهولة، و تخصيص مكافأة مالية معتبرة لمن يبلغ عن حالات التهرب و الغش الضريبي.
- 10-نشر و توزيع نتائج عمل الهيئات المكلفة بالمراقبة في وسائل الإعلام، و إعلام البرلمان بها.
- 11-إلزام الإدارة الجبائية موظفيها على ضرورة التعامل مع المكلفين، و الزوار بلطافة، و آداب، و أخلاق، و جعل المكلف يرتاح للإدارة الضريبية و محاربة تعسف الإدارة ضد المكلفين.
- 12-العمل على تغيير الأساليب البوليسية في التعامل مع المكلفين.
- 13-القضاء على ازدواجية الدفع الضريبي .
- 14-محاربة البيروقراطية، و التماطل و اللامبالاة داخل إدارة الضرائب.
- 15-قيام إدارة الضرائب بعملية سبر الآراء حول مدى ارتياح المكلفين للنظام الجبائي .
- 16-إلزام البنوك على ضرورة إعلام إدارة الضرائب بحصيلة شهرية عن الأشخاص الذين فتحوا حسابات لديها.
- 17-إنشاء خلايا للاستماع إلى شكاوي المكلفين، ودراستها على مستوى إدارة الضرائب.
- 18-محاربة مشكلة التأخرات الضريبية مما يؤدي بالدولة إلى التأخر في إتمام برامجها مما يؤدي بها إلى اللجوء لوسائل تمويل خطيرة.

### 3- الفرع الثالث: على المستوى الاقتصادي و المالي:

و هنا يجب على الدولة القيام بما يلي:

#### 1- محاربة ظاهرة الاقتصاد الغير الرسمي:

لقد سبق لنا و أن تحدثنا عن ظاهرة الاقتصاد الموازي، و عرفناه و ذكرنا صورته فلا داعي لتكرار ما قلناه. لكن بقي لنا أن نذكر على أن أحسن علاج جزري للقضاء على الاقتصاد الموازي هو العمل على إزالة أسبابه، و خاصة المادية. و قد لوحظ في جميع الدول أن هناك تعايش سلمي ما بين الاقتصاد الرسمي، و الاقتصاد غير الرسمي. هذا من جهة، و من جهة أخرى مادام أن حجم الاقتصاد الموازي مرتبط بارتفاع معدل التهرب الضريبي و هذا الأخير مرتبط بارتفاع معدلات الضريبة فان معالجة الاقتصاد الموازي تقتضي من الدولة العمل على إزالة الضغط الضريبي (237).

و في هذا الشأن يرى بعض مسؤولي الدولة مثلا في الجزائر على ضرورة استعمال عامل الردع لمحاصرة الأسواق الموازية، و يرى آخرون ضرورة التعامل بمرونة اكبر مع ظاهرة الاقتصاد الموازي، لأنها ظاهرة أصبحت جزءا لا يتجزأ من النسيج الاجتماعي التجاري المحلي. وينادون بقرار إدماج هذا الاقتصاد بعيدا عن أسلوب القمع. و حسب رأيي الخاص فيجب على الدولة استعمال أسلوب الحكمة، و الحوار، و محاولة دمج هذا الاقتصاد في الاقتصاد الرسمي تدريجيا، و في نفس الوقت لا تتخلى عن أسلوب تشديد العقاب، و الردع. و قد اقترح رئيس الغرفة الجزائرية للصناعة و التجارة بان تقوم الدولة بمنح فترة إعفاء مؤقتة تشمل جميع تجار السوق الموازية، عن طريق إعفائهم من دفع بعض الضرائب لمدة معينة 3 سنوات مثلا. (238)

كما يجب التعامل بشفافية في مجال الصفقات، و المعاملات. و من أهم الوسائل التي يجب القيام بها لمحاربة ظاهرة الاقتصاد الموازي نذكر:

ا.د. نبيل جعفر عبد الرضا. الآثار السلبية للاقتصاد الخفي. HTTP://WWW...IMPOTS-DZ.OR.G (237)

كامل الشيراني. 2008/2/1. الجزائر فقذت/LOAD ARTICLE.PHPHTTP://WWW.FREE-SYRIA.COM (238)

- 1- وضع خطط لدمج هذا النوع من الاقتصاد في الاقتصاد الرسمي، و الاعتراف به، و تطويره
- 2- إنشاء جمعيات و نقابات للعاملين في الاقتصاد الموازي تقدم المساعدة، و الاستشارة، و تساعد على حل مشاكل هؤلاء العاملين، و تدفعهم للاندماج في الاقتصاد الرسمي.
- 3- تسهيل الإجراءات الإدارية الخاصة بعملية الاندماج (239).
- 4- إتباع سياسات اقتصاد السوق و الانفتاح بدل السياسات الاقتصادية الأخرى.
- 5- تشديد الرقابة على الشريط الحدودي (240).
- 6- تشجيع الاستثمار في الفلاحة بالجنوب.
- 7- توفير مناصب العمل و إنشاء المؤسسات المصغرة.
- 8- تسهيل منح القروض للعاطلين عن العمل لإنشاء مشاريع.
- 2- رفع المستوى المعيشي لموظفي الدولة عامة، و موظفي قطاع المالية خاصة، و تحسين وضعيتهم الاجتماعية، و توفير أساليب الراحة.
- 3- ترشيد الإنفاق العمومي و إبراز أوجه صرف الإيرادات من الضرائب، و عدم تبذير المال العمومي. أي اضهار حضية موارد الميزانية العامة، و أوجه إنفاقها خلال كل سنة للمواطنين عبر مختلف وسائل الإعلام، و جعل المكلف يقتنع بأحقية الدولة في فرض الضرائب، و المنافع المحققة من ورائها.
- 4- القضاء على ظاهرة البطالة باستعمال كافة الوسائل.
- 5- توفير بيئة ضريبية ملائمة: أي عند فرض الضرائب يجب مراعاة البيئية الاجتماعية التي تطبق فيها هذه القوانين، و مراعاة القدرة المالية للمكلفين.
- 6- العمل دوما على استقرار الضرائب و ثباتها: لان الاستقرار الضريبي يعتبر من بين العوامل التي تؤثر تأثيرا بالغا على الضغط الضريبي النفسي.
- 7- عصرنة المالية العمومية و تحديثها.

احمد حسين الشيمي. قضايا الاقتصاد غير الرسمي HTTP://WWW.FEZ.GOV.A.E/FEZWEB (239)

(240) نفس المرجع أعلاه.



#### 4- الفرع الرابع: على المستوى الثقافي و التربوي:

من أهم الخطوات التي يجب على الدولة القيام بها على الصعيد الثقافي و التربوي نذكر:

##### 1- زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين:

إن الوعي الضريبي يؤثر تأثيرا بالغا على الضغط النفسي، و يرتبط هذا الوعي عادة بمدى اقتناع كل مكلف بالضريبة المترتبة عنه قصد تمويل النفقات العامة، أي جعل هذا المكلف يقتنع بحقوق الدولة (241).

كذلك يجب تعريف أفراد المجتمع بواجباتهم الضريبية بكل الوسائل المقروءة و المرئية و المسموعة، و تنظيم الندوات، و الملتقيات المتخصصة لشرح بنود القوانين، و الأنظمة و اللوائح و التعليمات الخاصة بميدان الضرائب من حيث أهمية الضريبة، و كيفية حسابها، وتحصيلها، و الغاية من فرضها، و كيفية إنفاقها. مما يؤدي إلى غرس القيم الاجتماعية والأخلاقية في نفوس المواطنين. و أن اقتضي الأمر عرض بعض المشاريع، و الإنجازات التي مولت عن طريق الضرائب (242).

كذلك يجب وضع الأرقام، و المعلومات بين أيدي الباحثين، والخبراء، و أساتذة الجامعات، والطلبة للتحليل، و الدراسة، و عدم التستر على هذه الأرقام. و هذا كله من أجل زرع فكرة الواجب، و التضامن الضريبي. و في هذا الإطار يقول القاضي الأمريكي هولمز: " أحب أن ادفع ضرائبي، ذلك لأنها ثمن الحياة المتحضرة" (243).

#### 2- إصلاح المنظومة التربوية و التكوينية و غرس المثل و الأخلاق و القيم و روح المواطنة لدى أفراد المجتمع. أي العمل على تربية، و ترويض أجيال متشبعة بالأخلاق، و القيم و المبادئ، والكفاءة، و النزاهة. لأنه ما الفائدة من جعل المكلف متخلقا، وواعيا إذا كان موظف الضرائب على عكس ذلك.

(241) د. بونس احمد البطريق. النظم الضريبية. مرجع سابق. ص 138.

(242) مصطلحات اقتصادية. شبكة النبا المعلوماتية. 2008/8/22. <http://www.almada paper.com>

(243) كمون عبد الرحمن. التهرب والغش الضريبي. مرجع سابق. 122.

3-توعية الأفراد بمخاطر الغش وفضح الغشاشين و المتهربين،و التشهير بأسمائهم في وسائل الإعلام، و محاسبتهم، و الحجز على ممتلكاتهم، و ممتلكات أبنائهم، وزوجاتهم، و منعهم من ممارسة أي نشاط تجاري، أو مغادرة الوطن. كما يجب إنشاء مركز إعلامي على مستوى كل ولاية للتوعية الضريبية، و الإعلام الضريبي.

4-تسهيل مهمة الصحافة والإعلام لكشف الأرقام الحقيقية للتهرب و الغش الضريبي.

5-وضع لوحات ائهارية تبين حقوق وواجبات المكافين.

6-التشديد على أخلاقيات الوظيفة، و الرفع من التكوين الخلفي لدى موظفي الضرائب، و غرس فيهم حفظ الأمانة، و النزاهة، و حفظ الأسرار، و عدم التواطؤ مع الغشاشين.

7-،إنشاء بنك المعلومات تحت إشراف إدارة مستقلة تسمى : "دائرة مكافحة التهرب و الغش الضريبي" مهمته حفظ السجلات و المعلومات الخاصة بالمتهربين و الغشاشين و المتواطئين معهم (244) .

5-الفرع الخامس: على المستوى السياسي:

و هنا يجب على الدولة القيام بما يلي:

1- تشجيع عمل و دور مؤسسات المجتمع المدني.

2- تفعيل دور النقابات و إحلال حرية النقابة و تعددها.

3- الانفتاح على تجارب الدول المتقدمة، و الاستفادة منها.

4- تعميم مبدأ الشفافية و الوضوح داخل الدولة، و وضع المعلومات، و الأرقام تحت تصرف الباحثين، و الخبراء، و وسائل الإعلام.

5-القضاء على ظاهرة الرشوة عن طريق تجنيد كل الوسائل .

6-إصلاح النظام المالي.

7- محاولة تغيير عقليات الفرد داخل الدولة و غرس فيه ذهنية العمل الفردي، و عدم الاتكال على الدولة و الغير.

8-إشراك الجمعيات الدينية و المساجد في الدعوة لمحاربة الغش و نبذه.

(244) ديونس احمد البطريق.النظم الضريبية.مرجع سابق.ص.139.

## 6- الفرع السادس: على المستوى المحاسبي:

- 1- إلزام المكلفين بالضريبة بمسك السجلات و القيود و الدفاتر المحاسبية و تعميمها على جميع المكلفين سواء كانوا تجار، تجزئة أو جملة.
- 2- تعزيز مسؤولية الأشخاص القائمين بالمحاسبة.
- 3- إصدار قوانين تحمي المحاسبين.
- 4- توفير وسائل العمل و الراحة للأشخاص القائمين بالمحاسبة و المراجعة و التحقيق.
- 5- تطوير و عصرنة أساليب المحاسبة و المراجعة.
- 6- تغيير المخطط المحاسبي وفق المعايير العالمية IFRS.

## 7- الفرع السابع: على مستوى علاقة الإدارة الجبائية بالمكلفين:

- 1- العمل على تطوير و تحسين علاقة الإدارة الجبائية بمجموع المكلفين عن طريق نشر الوعي الضريبي، و تحسين و توطيد العلاقات الإنسانية .
- 2- يجب على إدارة الضرائب أن تعمل كل ما في وسعها من اجل إزالة أسباب التوتر بين إدارة الضرائب، و المكلفين، و إحلال مبدأ التعاون و الحوار و الإقناع بدل أسلوب العنف.
- 3- قيام إدارة الضرائب بتوعية موظفيها وإرشادهم و توجيههم من اجل محاولة كسب ثقة المكلفين، و حسن التعامل معهم، و لا يتحقق هذا إلا عن طريق التعريف بدورهم، و تبيان النتائج السلبية الناتجة عن عدم أداء مهمتهم على أحسن وجه.
- 4- أن تعمل إدارة الضرائب على جعل المكلف ينظر لها على أنها أداة ضرورية واجبة لكل مجتمع متحضر، و لا يجب الاستغناء عنها.
- 5- يجب أن تكون إدارة الضرائب في المستوى المطلوب من حيث معاملة المكلفين و كسب ثقتهم و رضاهم (245).

- 6- محاولة زرع الثقة المفقودة ما بين المكلفين، و إدارة الضرائب، و تعزيزها. و ذلك بسبب تيقن الفرد أن ما دفعه من ضرائب لم يحقق له التنمية المنشودة، أو بسبب عدم إشراك الفرد في اتخاذ

(245) G.LEROUGE.THEORIE DE LA FRAUDE EN DROIT FISCAL.L.G.D.G.1994.P17.

القرارات ، أو بسبب تفشي ظاهرة الفساد، و الرشوة، و عدم وجود الشفافية و الحكم الصالح. هذا ما يدفع الفرد للشعور بان ما دفعه من ضرائب إلى الدولة لا يستخدم في المصلحة العامة. لذلك يلجأ إلى أسلوب الغش و التحايل بمختلف الطرق. وان الخطأ الفادح هو أن إدارة الضرائب تتعامل مع المتهرب من الضرائب كمجرم، و ذلك نتيجة انعدام الثقة.

#### المطلب الثاني: وسائل المكافحة على المستوى الدولي:

لقد قدم بعض الخبراء و الباحثين على مستوى هيئة الأمم المتحدة عدة توصيات فيما يخص معالجة التهرب و الغش الضريبي على المستوى الدولي، و قد أكدوا أن علاج ظاهرة التهرب تتطلب محورين اثنين:

\* محور ينص على محاولة تحديد التهرب، و قياسه.

\* و محور ينص على تحصيل الديون الضريبية، و التي تكون في الغالب قد خرجت من قبضة وفلك الدولة إلى دولة أخرى.

#### المحور الأول:

و في هذا المحور يجب على الدولة القيام بتبادل المعلومات الضريبية بين باقي دول العالم ، خاصة فيما يتعلق بدخل و رأس مال الأشخاص، و المؤسسات، و ضرورة عقد الاتفاقيات الثنائية. لكن تحقيق نتائج هذا المحور تعترضه بعض الصعوبات أهمها:

- اعتراض البنوك و المؤسسات المالية عن تقديم معلومات عن أرصدة و حسابات الأشخاص و المؤسسات بحجة عدم إفشاء أسرار زبائنهم .

- صعوبة تجميع كل الدول لعقد الاتفاقيات الثنائية. لأنه لو بقيت دولة واحدة أو أكثر تعمل خارج الاتفاقية لأصبحت هذه الأخيرة ملجأ للمتهربين و الغشاشين.

أن المكلفين هم أصلاً لا يتقبلوا الضريبة، و يتهربوا منها داخل دولتهم فما بالك خارج دولتهم ، لذلك فهم يمتنعون عن تقديم معلومات تخص وضعيتهم ولو قدومها تكون خاطئة أو ناقصة.

#### المحور الثاني:

وهو المحور المتعلق بجباية و تحصيل الديون الضريبية. و هي العملية الأكثر صعوبة و تعقيدا وذلك لاختلاف النظم الضريبية، و التشريعات، و الطرق. و من أهم الاتفاقيات الثنائية للتعاون الإداري الضريبي الدولي نجد:

## 1- مشروع الاتفاق الثنائي الخاص بالتعاون الإداري في تحديد الوعاء الضريبي:

و يهدف هذا المشروع إلى تبادل الدول المتعاقدة للمعلومات الخاصة بالإيرادات الخاضعة للضريبة في كل منها، و دون المساس بقوانين الدولة الضريبية. و توجد نوعان من المعلومات \*معلومات تلقائية، حيث تنص المادة 03 على انه لا يتم إعطاء أية معلومات تمس بقوانين البلد. \*معلومات أخرى يتم الحصول عليها بناءا على طلب الدولة التي تريد الحصول عليها. وهنا قد نصت المادة 04 على انه يحق لأي من الدولتين رفض إعطاء المعلومات للدولة التي طلبتها إذا ما تعارض ذلك مع نظام و مصلحة البلد (246) .

## 2- مشروع الاتفاق الثنائي الخاص بالتعاون الإداري في تحصيل الضرائب:

و هنا يمكن للدولة المتعاقدة تحصيل ديونها الضريبية الموجودة لدى الدولة الأخرى بناءا على طلب تقدمه الدولة المعنية. كذلك يتضمن هذا المشروع حق رفض طلب المساعدة في تحصيل الضرائب إذا تعلق الأمر بالمساس بنظام البلد و أمنه.

هذا إضافة إلى الإجراءات الأخرى لمحاربة التهرب الضريبي الدولي مثل:

\*إلزام المؤسسات المالية بحجز قيمة الضرائب على الدخل المحول إلى الخارج و الاعتماد على الجمارك.

\* ضرورة استرجاع مدا خيل المكلفين غير الخاضعة للضريبة.

\*محاربة ظاهرة تبييض الأموال (غسيل الأموال).

و أخيرا يمكن القول أن كل مبادرة في محاربة التهرب الضريبي الدولي. تبقى فاشلة و مجرد حبر على ورق. ما لم تكن الدول المتعاقدة تربطها علاقات ثنائية وطيدة و نواياها صالحة قائمة على التعاون و المودة و الأخوة و الثقة. إضافة إلى ضرورة سلامة الأنظمة الضريبية للدول المتعاقدة.

أخيرا لابد لنا أن نبرز الصعوبات، و العوائق التي تقف كحاجز أو مانع بالنسبة للدولة أو إدارة الضرائب في مكافحة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي و نعقب عليها بالحلول والاقتراعات المقدمة.

(246) د.يونس احمد البطريق. أصول المالية العامة 2004. مرجع سابق. ص 127-131.

### المطلب الثالث: صعوبات و عوائق مكافحة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي :

و يمكن تقسيم هذه الصعوبات هي الأخرى على المستوى الوطني، و على المستوى الدولي

#### الفرع الأول:الصعوبات على المستوى الوطني الداخلي:

من أهم الصعوبات، والعوائق التي تقف في وجه إدارة الضرائب و تجعلها عاجزة عن الوصول إلى هدفها وهو القضاء على ظاهرة التهرب و الغش الضريبي أو الحد منها:

1-صعوبة تقييم و تقدير حجم و مجال الاقتصاد غير الرسمي، و عدم التحكم فيه نظرا لتربعه على رقعة كبيرة، وواسعة من المدن، و الإحياء الشعبية، و حتى الأرياف. حيث تتعدم تماما المراقبة والمتابعة من طرف الدولة.

2-وجود عدد كبير من المكلفين غير مستقرين. بعضهم يعمل بسجل تجاري تحت اسم آخر بواسطة الوكالة، و البعض الآخر يغير عنوانه كل يوم من اجل تضليل أعوان الضرائب، و دفعهم إلى الملل. و البعض الآخر يصرح بعنوان غير صحيح.

3-ضعف الإمكانيات البشرية، و نقص خبراتها، و تكوينها الضريبي، و الديني.

4-ضعف الإمكانيات و الوسائل المادية الإدارية، و التقنية التي تجعل إدارة الضرائب تلاحق المتهربين و الغشاشين و تتحكم فيهم.

4-قدم القوانين و الإجراءات الضريبية، و عدم عصرنتها، و تحديثها موازاة مع الدول المتقدمة.

5-انعدام الوعي، و الثقافة الضريبية لدى المكلفين، و تقصير الإعلام.

6-الضغط الضريبي الكبير نتيجة ارتفاع معدلات الضرائب الذي زرع سخط لدى المكلفين.

7-عدم تقبل الفرد أصلا للضريبة، و نظرتة العدوانية لها على أنها وسيلة لامتناع أمواله دون فائدة (247).

8-اتساع و تنامي عدد المتهربين، و الغشاشين، و ارتفاع شجاعتهم في التهرب. أدى بإدارة الضرائب إلى عدم التحكم في الملفات و المتابعة.

9-كثرة نفوذ بعض المتهربين الكبار، و أحكام سيطرتهم على إدارة الضرائب .

10- تواطؤ بعض موظفي الضرائب مع المكلفين، و تعاطي الرشوة مما سهل للمكلفين التهرب

(247) عيسى بولخوخ. الرقابة الجبائية. مرجع سابق. ص 85-86.

11- قيام بعض موظفي الضرائب بإرشاد بعض المتهربين، و التستر عنهم مقابل عطايا، هدايا، ورشاوى.

12- لجوء بعض أصحاب المحلات إلى غلق محلاتهم عند شعورهم بقدوم أعوان الضرائب.

13- نقص الاتصال، و التعاون ما بين أجهزة الأمن، و الضرائب.

14- ممارسة إدارة الضرائب نوعا من اللامعالية على المواطنين (248).

-الفرع الثاني :الصعوبات على المستوى الدولي:

وتتمثل هذه الصعوبات فيما يلي:

1-طول الشريط الحدودي، و عدم توفر الإمكانيات البشرية اللازمة. و كذلك الإمكانيات المادية لمراقبته.

2-عدم استقرار العلاقات الثنائية ما بين الدول. و كثرة الحروب و النزاعات الإقليمية.

3-عدم اقتناع حكومات الدول بمبدأ التعاون الإداري الضريبي.

4-تشبث كل دولة بنظامها، و بقوانينها، و عدم وجود مبادئ ديمقراطية.

5-تباين و اختلاف السياسات المالية لكل دولة يقلل درجة التعاون الإداري. فمثلا شتان ما بين النظام الضريبي للولايات المتحدة، و النظام الضريبي للصومال فأين وجه المقاربة و كيف يتم هذا التعاون.

6-اختلاف هدف الضريبة من دولة إلى أخرى، من هدف مالي بحث إلى هدف اقتصادي سياسي.

7-تسمح و تتطلب الاتفاقيات الثنائية التزود بمختلف المعلومات المالية، و الاقتصادية للدولة، و المكلفين. و هذا ما لم يتم إطلاقا.

8-عدم التكافؤ ما بين الدول في المنافع المترتبة حول مكافحة التهرب الضريبي الدولي

9-السرية المصرفية التي تشكل عائق للاطلاع على الودائع، و الحسابات. و هنا يقول احد

النواب السويسريين زيغلر: "تختفي الأموال القدرة في المغاور داخل مصارفنا لتخرج ثانية في

مظهر محترم جاهز للتوظيف" (249).

(248) PHILIPPE COLINE .LA VERIFICATION FISCALE.EDITION MONTCHRESTIEN.1992.P.18

(249) د.عسان.رباح.قانون العقوبات الاقتصادي..HTTP//WWW.S.N.V.I.FR/GEN/CP/DP20021990.

### خاتمة الفصل الثالث :

أن ظاهرة التهرب، و الغش الضريبي هي ظاهرة عالمية و ليست حكرا على الدول المتقدمة فقط بل هي تشمل جميع الدول، بما فيها المتقدمة. وان هذه الظاهرة ليست بالأمر البسيط كما يعتقد البعض. بل أنها ظاهرة جد معقدة، و صعبة يتعذر القضاء عليها ببساطة، بل يجب تجنيد كل الوسائل لمحاربة هذه الظاهرة .وان هذه العملية يجب أن يشارك فيها كل من الدولة، و الإدارة الضريبية، و المكلفين. ولا يكفي هذا ما لم تكن الإدارة حسنة عند كل الأطراف. هذا من جهة ،و من جهة أخرى فان هذه الظاهرة تكافح من دولة إلى دولة حسب الظروف السائدة، و حسب الإمكانيات، و حسب درجة التقدم الذي وصلت إليه هذه الدول لكن تبقى أهمية التشريع الضريبي جد هامة في القضاء على هذه الظاهرة، عن طريق صياغة القوانين الضريبية بكل وضوح ،وصراحة، وضرورة التقليل من أنواع الضرائب، و تخفيض معدلاتها. كما يجب أن تكون الدول صارمة في تنفيذ القانون. هذا اضافة إلى دور الإدارة الضريبية، و المكلفين في هذه العملية.

خلاصة القول هو أن وجود التهرب والغش الضريبي داخل الدولة يعتبر كعائق يمنعها من تحقيق أهدافها المنشودة. وخصوصا الهدف المالي لوجود الضريبة، ألا وهو تغذية خزينة الدولة بالأموال اللازمة للإنفاق العمومي. وادا انخفضت حصيلة الضرائب جراء التهرب والغش الضريبي، فسوف يؤدي ذلك حتما إلى انخفاض حجم الإيرادات العامة للدولة ككل. وهذا معناه حدوث العجز المالي لميزانية الدولة. وبالتالي تصبح الدولة في حالة عسر، الأمر الذي يحتم عليها اللجوء إلى عدة طرق، وأساليب لمعالجة هذا العجز. وضمن توفير الموارد. لكن هذه الطرق اغلبها محفوفة بالمخاطر. ابتداء من القروض العامة الخارجية، إلى طبع النقود، إلى الرفع من معدلات الضريبة، ومن أنواعها، والذي يؤدي إلى عدم تمتع البلاد بالاستقلالية المالية نتيجة تدخل الدول المقرضة في شؤون البلد. كذلك قد يحدث التضخم، وما يصاحبه من انهيار في قيمة العملة الوطنية، وانخفاض القدرة الشرائية للمواطن. هذا إضافة إلى حدوث ما يسمى بالضغط الجبائي نتيجة قيام الدولة برفع معدلات الضريبة، ومن أنواعها الأمر الذي يؤدي إلى لجوء الأفراد إلى التملص من واجباتهم الضريبية، ونهج نفس أسلوب المكلفين الغشاشين. وبهذا فتتعدم ثقة الأفراد في الدولة، وفي مؤسساتها. وهذا كله يؤثر على التنمية الاقتصادية التي تصبوا لها أي دولة من دول العالم.



**الفصل الرابع :**  
**الجانب التطبيقي دراسة حالة**  
**\* ولاية تلمسان \***

## مقدمة الفصل الرابع :

سوف نتطرق في هذا الفصل من البحث إلى دراسة ميدانية لظاهرة التهرب و الغش الضريبي بولاية تلمسان، و مدى تأثيرها على حصيلة إيرادات الضرائب، و بالتالي إيرادات الدولة ككل. ومادام أن لب بحثنا هذا يتمحور حول تأثير هذه الظاهرة على إيرادات الدولة، فإننا أخذنا بعين الاعتبار تأثير الغش الضريبي أينما كان و حيثما وجد، سواء كان الغش في قطاع الضرائب أو في قطاع الجمارك، أو في قطاع التجارة. لهذا لم نقوم بتخصيص، و تحديد مجال هذه الدراسة على قطاع معين، أو على نشاط معين لان نوع معين من النشاط حصيلته قليلة، و أرقام الغش الضريبي تشكل نسبة قليلة جدا. هذا من جهة و من جهة أخرى لان موضوع دراستنا يركز على تأثير الغش الضريبي على إيرادات ولاية تلمسان ككل، و ليس على إيراد معين بالذات، أو بتعبير آخر ما هو حجم الأموال التي تذهب في شكل تهرب و غش ضريبي بولاية تلمسان، وهل هذه الأرقام تؤثر فعلا على مرد ودية و حصيلة الضرائب بالولاية أم لا؟

لكن ما يجب أن نشير إليه في هذه الدراسة هو أن ما نقدمه من أرقام، و إحصائيات ما هو إلا الأرقام، و الإحصائيات التي تم اكتشافها عن حالات التهرب و الغش من طرق أجهزة الرقابة المختصة بولاية تلمسان. أما عن الحالات التي لم تكتشف بعد، أو حالات السوق غير الرسمية التي يصعب قياسها فإننا لم نقدم عنها أي إحصائيات حقيقية، و رسمية وذلك لعدم وجود أي دراسات ميدانية، و إحصائيات رسمية، و دقيقة لدى الأجهزة المختصة. لهذا اعتمدنا على بعض التقديرات و النسب التقريبية فقط. مع اعتراف المسؤولين بصعوبة قياس و تقدير هذا القطاع الخفي. ولقد اعتمدنا في هذه الدراسة على عرض، و تحليل، و التعليق على الإحصائيات و التقارير، و المعلومات التي تم الحصول عليها من عدة مصادر أهمها:

- 1- قطاع الضرائب باعتباره المعني الأول بظاهرة التهرب الضريبي و الغش الضريبي.
- 2- قطاع التجارة باعتباره قطاع ينظم عملية ممارسة الأعمال التجارية و يراقبها و يراقب جميع عمليات الغش، و التدليس، و التزوير في هذا القطاع الحساس.
- 2- قطاع الدرك الوطني و أجهزة الأمن المختلفة باعتبارهما يعتبران طرف في مراقبة الحدود و عبور السلع داخل الوطن وخارجه و كوسيط ما بين قطاعات المراقبة و العدالة.

3- و قد قمنا في هذه الدراسة بعدم إدراج قطاع الجمارك نظرا لضخامة هذا القطاع ولأنه يتطلب بحثا خاصا به. وهذا بالرغم من كون الرسوم الجمركية تمثل نوعا من أنواع الضرائب غير المباشرة.

4- كما سوف نقوم في هذه الدراسة بعرض بعض الأرقام و الإحصائيات عن المبالغ المالية التي تذهب في شكل تهرب و غش ضريبي كأمثلة عن بعض التجار و بعض المتعاملين الاقتصاديين لكن دون الإفصاح عنهم و ذكر أسمائهم و عناوينهم الحقيقية حفاظا على مصدر الحصول على المعلومات وعلى السر المهني.

أما عن أسباب اختيارنا لولاية تلمسان كنموذج لهذه الدراسة فذلك يرجع لعدة أسباب أهمها:

1- لان ولاية تلمسان تعتبر منطقة حدودية مجاورة للمغرب تكثر فيها حالات الغش و التهرب الضريبي و التهريب لكل أنواع السلع، و تمثل نسبة كبيرة من إحصائيات التهرب و الغش مقارنة مع الولايات الأخرى الموجودة بالوطن.

2- نظرا لسهولة الاتصال بالإدارات المعنية ولأنها مكان إقامتي.

3- و أخيرا قمنا بالتركيز في هذه الدراسة على عينة من السنوات و قد اخترنا السنوات الأخيرة لأنها اقرب إلى الحقيقة و الواقع و هي سنة: 2004-2005-2006-2007. مع الإشارة إلى أن سنة 2008-2009 لا تتوفر على معلومات كاملة.

و قبلما نشرع في هذه الدراسة الميدانية لا بأس أن نفتح ذلك بتقديم عام لمديرية الضرائب على المستوى الوطني، والمديريات الجهوية، ثم المديريات الولائية، و أخيرا القبضات والمفتشيات باعتبارها المعنى بعملية التحصيل و الرقابة و المتابعة.

المبحث الأول: تقديم عام لإدارة الضرائب في الجزائر: (250)

#### 1- المديرية العامة لضرائب D.G.I:

أن مديرية الضرائب هي مديرية تابعة لوزارة الاقتصاد، حيث يوجد مقر المديرية العامة على مستوى الجزائر العاصمة، و هي مقسمة إلى تسعة 9 مديريات جهوية، و كل مديرية جهوية تنتفرع إلى مديريات ولائية، و كل مديرية ولائية تنتفرع إلى مفتشيات، و قبضات.

(250) ملخصات قوانين المالية-تقرير المديرية العامة للضرائب.

## 2- المديرية الجهوية للضرائب D.R.I :

و تتولى هذه المديرية بتنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي، وتوجيهه وتنسيقه و تقويمه، و مراقبته، و من أهم مهامها:

- تشارك في تكوين أعوان، و موظفي الضرائب، و تحسين مستواهم و تجديد معلوماتهم.
- تدرس طلبات نقل الأعوان فيما بين الولايات.
- تقدم للمصالح الجهوية التابعة لها ما تحتاجه من وسائل بشرية، و مادية، و مالية، و تقنية، و تعد تقارير عن سير هذه الوسائل.
- توافق على نظام الشراء بالإعفاء.
- تعد دوريا حصيلة عمل المصالح الجهوية.

## 3- المديرية الولائية D.W.I

و تقوم هذه المديرية بتسيير مصالح الضرائب، و قباضات، و مفتشيات الضرائب الموجودة بالولاية. و تقوم بمراقبتها، و الإشراف عليها، و ضمان التطبيق الصحيح للتشريع الجبائي، كما تقوم بدراسة جميع المنازعات.

## 4- مفتشية الضرائب I.I

بناء على المرسوم التنفيذي رقم 60/91 الصادر 12 ديسمبر 1991 الصادر عن الجريدة الرسمية رقم 90/91. فان المفتشية هي الهيئة الوحيدة لوعاء الضريبة المتواجدة في إقليم معين وتتدخل هذه الهيئة في جميع مكونات الملف الجبائي الذي تسييره. و يظهر دورها في تسيير ملف المكلف، و تسلم له التصريحات السنوية بعد مراقبته للميزانيات، كما تقوم بحساب مختلف الضرائب. كما تقوم بوظائفها في منطقة معينة. و تضم هذه المنطقة مجموعة من البلديات أو بلدية واحدة أو جزء من البلدية. و يتحدد مجالها حسب أهمية المادة الخاضعة للضريبة. مع العمل بمبدأ تقريب الإدارة من المواطنين. و تسيير هذه المفتشية من طرف رئيس، و يساعده رؤساء مصالح هي:

1- مصلحة جباية المؤسسة و تضم:

-جباية الشركات.

-جباية المؤسسات الخاصة.

-جباية مدا خيل الأشخاص الطبيعيين.

2-مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين.

3-مصلحة جباية العقارات.

4-مصلحة التدخلات.

5-قباضة الضرائب R.I:

و مهمتها تحصيل جميع الضرائب، و الرسوم، و الغرامات. كما تقوم بتسيير ميزانيات البلديات والمستشفيات. إذن هي عبارة عن هيكل لجميع أنواع الضرائب، و الرسوم، و الغرامات المالية، و تسيير البلديات، و يوجد نوعين من القباضات :

1-قباضة التحصيل:

و هي من أهم المصالح التي يتعامل معها المكلف مباشرة، و تتواجد عبر مختلف مناطق الولاية، و ذلك لتقريب الإدارة من المكلف، و يرأسها قابض الضرائب. و أن هذا الأخير هو الرئيس و المشرف على تطبيق القوانين، و الإجراءات. كما يقوم بتقسيم المهام بين الأعوان، و هو تابع للمديرية الفرعية للتحصيل. إذ هو المسئول الشخصي، و المالي على أموال الخزينة العمومية. كما انه يسهر على حسن سير القباضة، و حسن تحصيل الضرائب، و الرسوم. كما انه يقوم بإعداد تقارير عن التحصيل و يقدمها للهيئات المعنية. كما يقوم بجرد مختلف الضرائب و الرسوم في نهاية السنة. و في الأخير هو المسئول عن تحويل المبالغ، و الأموال المحصلة إلى خزينة الدولة، و ضمان و إجبار المكلفين على دفع الضرائب.

2- قباضة التسيير:

و تقوم بتسيير مختلف الإيرادات، و النفقات المحققة في إطار تنفيذ ميزانيات البلديات و المؤسسات العمومية. و مسك، و استخدام الوثائق المحاسبية، و كذلك انجاز حسابات التسيير للبلديات، و المؤسسات العمومية.

و من أهم مصالح القباضة نجد:

-مصلحة الصندوق: و هي المصلحة التي يتوجه إليها المكلف حاملا التصريح ليدفع المبالغ المفروضة عليه.

-مصلحة المحاسبة: و تقوم بتسجيل العمليات التي تمت على مستوى الصندوق إيرادات و نفقات

-مصلحة المتابعات: و تشرف على جميع المسائل التي تخص المتابعة.  
-مصلحة الغرامات:و هنا يتم إصدار الغرامات القضائية الناتجة عن ارتكاب مخالفات خرق قانون المرور، و الاعتداء على الغير.

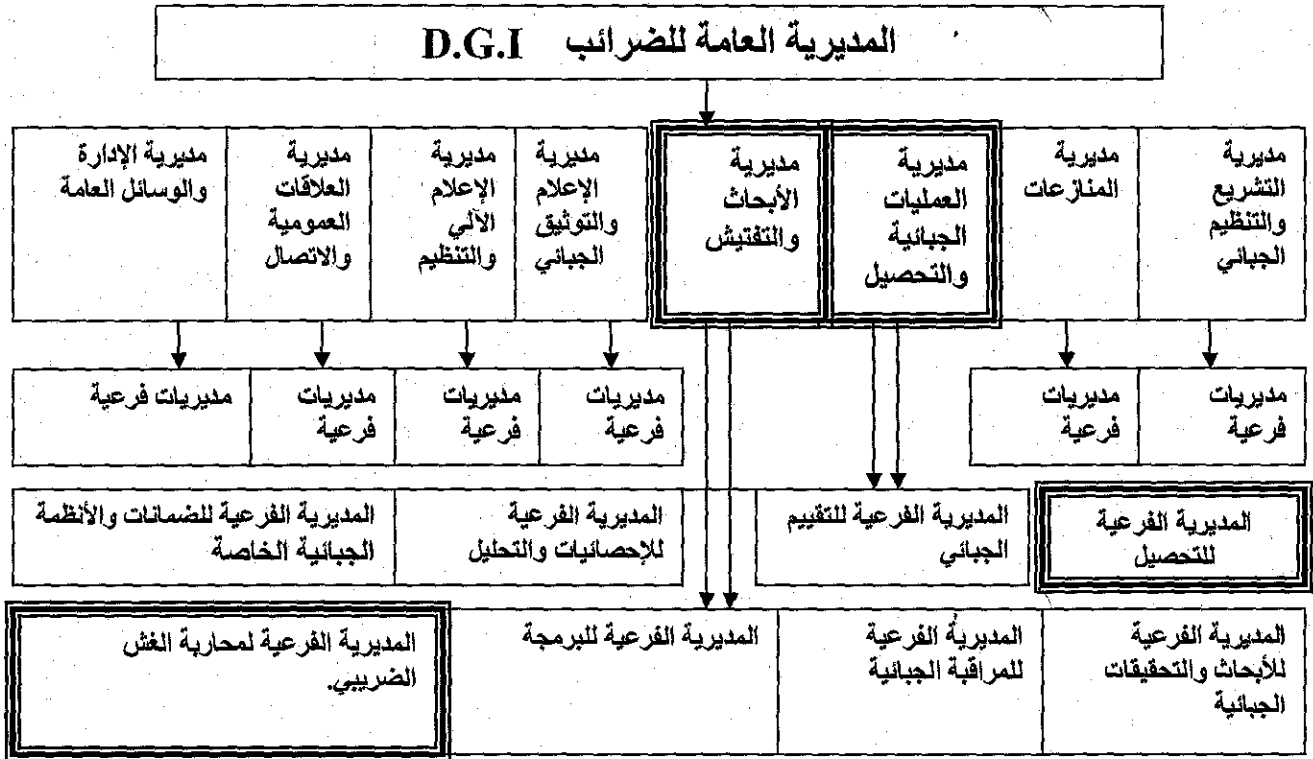
#### 6- علاقة القباضة مع المفتشة:

لا يمكن عزل القباضة عن المفتشية فكلاهما يكمل الآخر، فإذا كانت المفتشية تقوم بحساب، وتأسيس الضريبة، وإرسال الانذارات، و جداول الدفع إلى القباضة، حيث يتم لدى القباضة بعملية الدفع النهائي في نهاية كل ثلاثي (30 مارس-30 جوان-30 سبتمبر- 31 ديسمبر). إذن القباضة تقوم بتحصيل الضريبة المرسلة إليها من طرف المفتشية، و متابعة المكلف دون أن يكون له دخل في كيفية تحديد، و تأسيس ملفها، و إنما يحق لها طلب تصحيح الأخطاء المادية سواء في المبلغ، أو في التسمية، أو في العنوان.

#### 2- الهيكل التنظيمي لإدارات الضرائب في الجزائر:

وهنا سوف نتطرق إلى هيكل المديرية العامة للضرائب حسب المصالح، و حسب المناطق (251).

المخطط رقم: 20 الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب حسب المصالح:



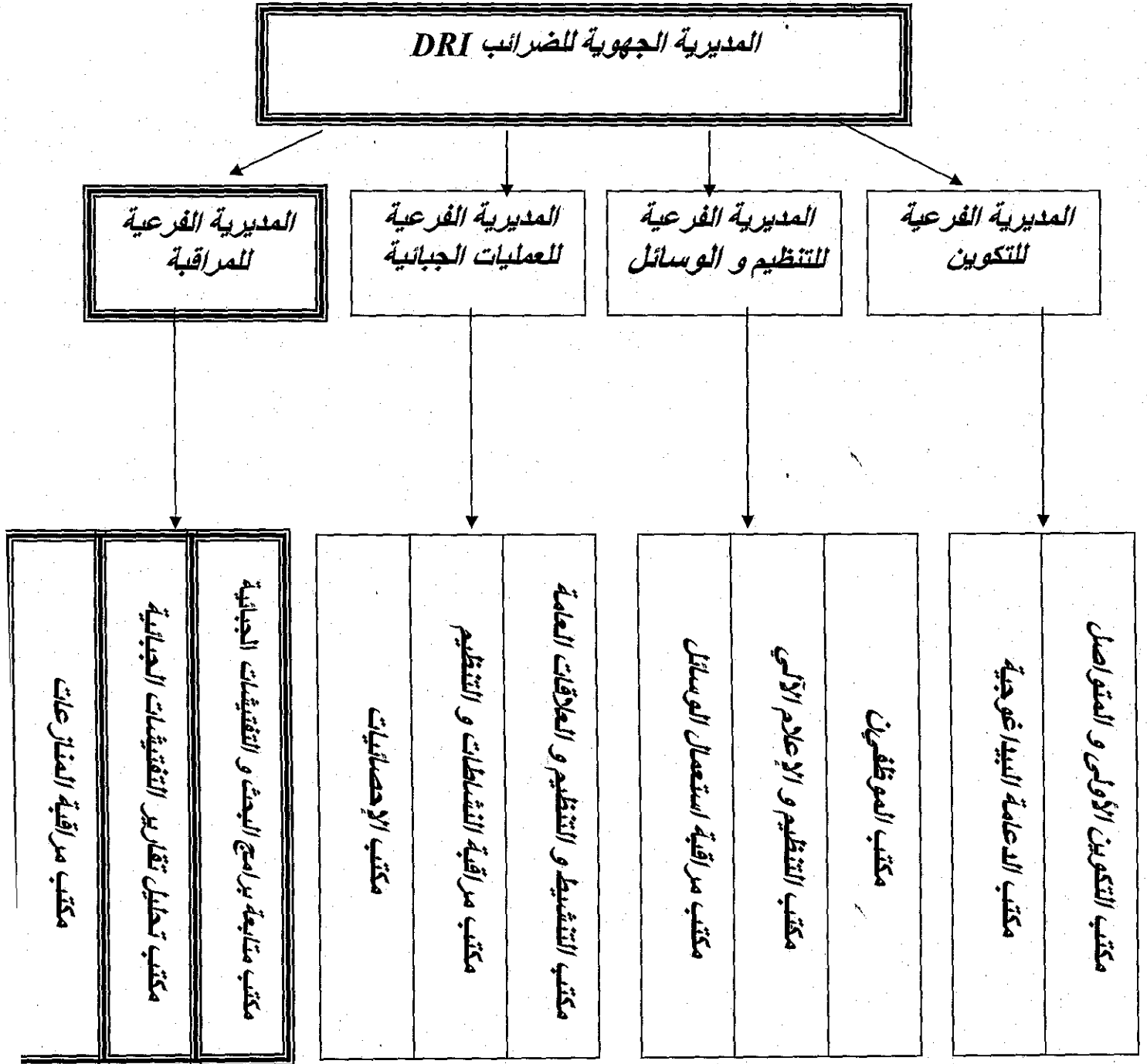




\*الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب حسب المصالح:

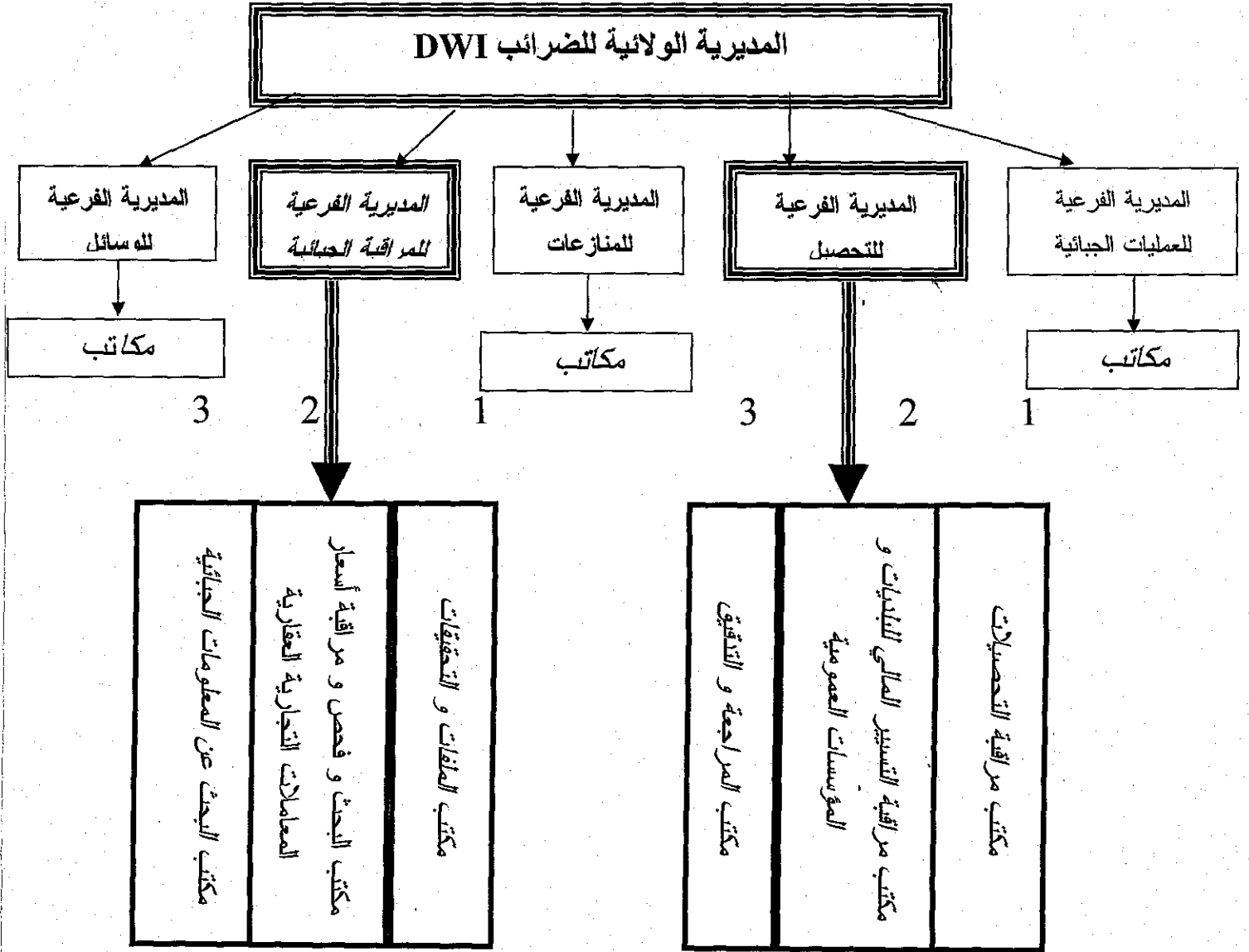
حسب المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 18 ذو القعدة 1428 الموافق لـ 28 نوفمبر 2007. المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية. فان المديرية الجهوية للضرائب تتكون من اربع 04 مديريات فرعية هي:

المخطط رقم: 22 الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب حسب المصالح:



\*الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب حسب المصالح:

حسب المادة 39 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المذكورة سابقا فان المديرية الولائية للضرائب تتكون من خمسة مديريات فرعية هي:  
المخطط رقم: 23 الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب حسب المصالح:



المبحث الثاني: دراسة ظاهرة التهرب والغش الضريبي على مستوى مديرية التجارة لولاية تلمسان خلال الفترة (2004-2007)

المطلب الأول: عملية تطور نشاط المراقبة الاقتصادية بولاية تلمسان خلال الفترة 2004-

2007.

لقد تطورت نشاطات المراقبة الاقتصادية خلال الفترة الممتدة ما بين سنة 2004 و سنة 2007 ، حيث تم خلال هذه الفترة استغلال الملفات القانونية للمتعاملين الاقتصاديين، و التجار وكذلك المعلومات التجارية، و الجبائية المحصل عليها من مختلف المصادر، و من طرف كل المتعاملين مع هؤلاء التجار، سواء كانوا إدارات، أو مؤسسات عمومية، أو هيئات أخرى، أو حتى أشخاص طبيعيين.

و قد تركزت عمليات المراقبة التي قامت بها أجهزة الرقابة المختصة على مجمل النشاطات التجارية للبيع بالجملة، و التجزئة، و نشاطات الاستيراد، و التصدير، و الإنتاج، و التوزيع، وكذلك قطاع الخدمات. هذا إضافة إلى المضاربات الكبيرة التي يقوم بها بعض البارونات والتجار. و أن الغاية من هذه الرقابة تتمثل في عنصرين :

1- ضمان سلامة، و صحة المستهلكين، و كذلك المحافظة على قدراتهم الشرائية، و عدم ارتفاع الأسعار. و نلمس ذلك من خلال قيام أجهزة الرقابة بمحاربة التجار الذين يتاجرون في المنوعات والأشياء المحرمة، و كذلك المواد الفاسدة، و المضرة بالاستهلاك، و الغير مطابقة للمواصفات العالمية. و كذلك ضمان عدم ارتفاع الأسعار ارتفاع خيالي، و بالتالي انهيار القدرة الشرائية للمستهلك.

2- و من ناحية أخرى تستطيع أجهزة الرقابة بفضل مجهوداتها من تحصيل المبالغ المالية المعتبرة التي تذهب في شكل غش ضريبي. لان كل الممارسات التجارية غير قانونية التي يقوم بها التجار، و الغشاشين الهدف الأساسي منها هو التملص، و التخلص مع دفع التزاماتهم الضريبية، و باستعمال كل الوسائل. أي انه مهما كان نوع الغش الذي يستعمله التاجر فالنتيجة واحدة وهو فقدان حق الدولة من الضرائب.

و قد تم خلال هذه الفترة 2004-2007 تسجيل المعطيات التالية، و الموجودة في الجداول التي سوف نراها لاحقا. و سوف نبدأ تحليلنا بالجدول رقم 1 التالي:

الجدول رقم 14: تطور نشاط أجهزة الرقابة خلال الفترة الممتدة ما بين 2004-2007. الوحدة : دح المصدر: مديرية التجارة لولاية تلمسان

مبلغ الغش الإجمالي	قيمة المواد المحجوزة	مبلغ الغش الخاص بالمتاجرة بدون فواتير	عدد المحاضر المحررة حسب مصالغ المراقبة				عدد حالات خرق القانون	عدد التدخلات	السنوات
			المجموع	الفرق المشتركة (تجارة، ضرائب، جمارك)	المصالح المشتركة (شرطة، برك)	الفرق الداخلية			
373, 345, 239,42	1, 580, 281,05	2, 871, 764, 958,37	1335	36	391	908	1405	6040	2004
26, 105, 694,29	10, 043, 967,00	916, 061, 727,29	1585	101	472	1012	1586	8151	2005
510, 607, 644,19	3, 389, 468,80	2, 607, 218,175,39	1590	143	464	983	1589	6875	2006
16, 956, 159,67		46, 956, 159,67	1613	137	177	1299	1299	5748	2007

المصدر: معلومات من مديرية التجارة لولاية تلمسان.

ما يمكن استنتاجه من الجدول رقم 1، و الخاص بتطور نشاط أجهزة الرقابة خلال الفترة الممتدة من 2004 إلى 2007 هو:

1- بالنسبة لسنة 2004: نجد أن عدد التدخلات التي قامت بها أجهزة الرقابة على مستوى إقليم الولاية يعادل ما يقارب 6040 تدخل. و بعد عملية التحريات، والتحقيقات التي قام بها أعوان الرقابة بناءا على المعلومات المحصل عليها من ملفات التجار، و المعلومات الأخرى ثبت أن من بين هذه التدخلات يوجد فقط 1405 حالة خرق للقانون تتطلب التكفل و المتابعة. و أن هذا العدد يتطلب تحرير و إعداد 1335 محضر يجب متابعتها و اتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها. و أن هذا العدد يتوزع كما يلي :

- الفرق الداخلية: 908 محضر و هي اكبر حصة و تأتي في المرتبة الأولى.

-المصالح المشتركة 391 محضر و تأتي في المرتبة الثانية(شرطة - درك)

-الفرق المشترك (تجارة، ضرائب، جمارك): 36 محضر و تأتي في المرتبة الثالثة.

و أن مجموع هذه التدخلات و عن طريق دراستها، و معالجتها تم تحديد مبلغ الغش الجبائي لأصحابها. و خاصة ممارسة الأعمال التجارية بدون فاتورة الذي وصل إلى 2.871.764.958.37 دح و انه مبلغ معتبر.

أما عن قيمة المنتجات التي تم حجزها و التي كانت وجهتها هي الأخرى غير قانونية فتقدر ب: 1.580.281.05 دح و بهذا يصل المبلغ الإجمالي للغش إلى 2.873.345.239.42 دح و أن هذا المبلغ ليس هو بالبسيط. خاصة إذا تم مقارنته على 48 ولاية بالوطن ليصل المبلغ إلى مبلغ خيالي قادر على حل أزمة من إحدى الأزمات أو جزء منها.

و أن ما يميز سنة 2004 هو تنامي عملية الغش و التزوير و التهريب بكل أنواعه. و السبب يرجع إلى استغلال التجار و المتعاملين الاقتصاديين للحالة الأمنية المتدهورة خلال هذه الفترة بالذات، و عدم قدرة أجهزة الرقابة لانتقال إلى كل الأماكن، و متابعة التجار و المهربين.

2-أما بالنسبة لسنة 2005: فان عدد التدخلات التي تم رصدها قد وصل إلى اكبر عدد خلال الفترة 2004-2007 أي ما يعادل 8151 تدخل. و قد أسفرت هذه التدخلات على تسجيل واثبات 1586 حالة خرق للقانون أي بزيادة قدرها +181 حالة خرق للقانون مقارنة

مع سنة 2004. و هذا يدل على أن عدد التجار و المتعاملين دائما في تزايد مستمر. و كلما اكتشفت طريقة غش من طرف أعوان المراقبة، كلما زاد ووسع التجار من بحثهم عن طرق و تقنيات أخرى جديدة لم تكتشف، كما ان عدد المحاضر المحررة من طرف أجهزة الرقابة قد وصل إلى 1585 محضر. أي بزيادة قدرها +250 محضر وانه عدد جد هام. و أن هذه المحاضر تتوزع كمايلي:

- الفرق الداخلية: 1012 محضر في المرتبة الأولى.

-المصالح المشتركة: 472 محضر في المرتبة الثانية.

-الفرق المشتركة: 101 محضر في المرتبة الثالثة.

و أن معالجة هذه المحاضر، و التكفل بها قد أدى إلى تحقيق مبلغ الغش الخاص بالمتاجرة بدون فاتورة قدره: 916.061.727.29 دج أي بانخفاض قدره -1.955.703.231.08 دج مقارنة مع سنة 2004. و هذا راجع لطبيعة حالات الخرق، حيث أنها لا تمثل مبالغ مالية كبيرة. لذلك انخفض مبلغ الغش. لأنه أحيانا يكون عدد حالات خرق القانون كبيرة لكن موضوع الخرق يكون بسيط.

أما عن قيمة السلع المجوزة خلال الفترة. فقد وصل إلى مبلغ 10.043.967.00 دج أي بارتفاع قدره: 8.463.685.95 دج. و هذا الارتفاع راجع لتشديد أجهزة الرقابة. و بهذا تصل قيمة الغش الإجمالي خلال سنة 2005 إلى مبلغ: 926.105.694.29 دج. أي بانخفاض قدره -1.947.239.545.13 دج مقارنة مع سنة 2004. و هذا يدل على انه بالرغم من العدد الكبير للتدخلات و حالات الخرق الآن أن النتائج المحققة كانت جد ضعيفة مقارنة مع سنة 2004. و هذا راجع إلى كون موضوع الخرق بسيط و غير مهم.

3- أما بالنسبة لسنة 2006 فنجد أن عدد التدخلات التي قامت بها أجهزة الرقابة قد وصل إلى ما يقارب 8675 تدخل. أي بانخفاض قدره 1296- تدخل مقارنة مع سنة 2005. أما عدد حالات خرق القانون من هذه التدخلات فقد وصل إلى 1589 حالة خرق. أي بمعدل زيادة طفيف قدره +3 حالات. و هذا مقارنة مع سنة 2005. أما عن عدد المحاضر المحررة خلال هذه السنة. فقد وصل إلى 1590 محضر بارتفاع قدره +5 محاضر و هي موزعة كمايلي :

- الفرق الداخلية: 983 محضر في المرتبة الأولى.

- المصالح المشتركة: 464 محضر في المرتبة الثانية.

- الفرق المشتركة: 143 محضر في المرتبة الأخيرة.

و أن المعالجة الميدانية و الإدارية لهذه المحاضر قد أسفر عن وجود مبلغ غش خاص بالمتاجرة بدون فاتورة قدره: 2.607.218.175.39 دج. و انه مبلغ جد هام أي بزيادة قدرها 1.691.156.448.90 + دج مقارنة مع سنة 2005.

4- بالنسبة لسنة 2007: فنجد أن عدد التدخلات قد انخفض إلى 5748 تدخل. أي انخفاض قدره 1129- تدخل. و من مجموع هذه التدخلات ثبت انه يوجد حوالي 1299 حالة خرق للقانون. أي بانخفاض قدره 290- حالة. و هذا يدل على ابتعاد التجار و المتعاملين نوعا ما عن الممارسات التجارية غير القانونية. خوفا من المتابعة، و نتيجة زيادة الوعي.

أما عن المحاضر المحررة من طرف أجهزة الرقابة فقد وصل إلى 1613 محضر. أي زيادة قدرها 23+ محضر مقارنة مع سنة 2006. و هذه المحاضر تتوزع كمايلي:

- الفرق الداخلية: 1299 محضر في المرتبة الأولى دائما.

- المصالح المشتركة: 177 محضر في المرتبة الثانية.

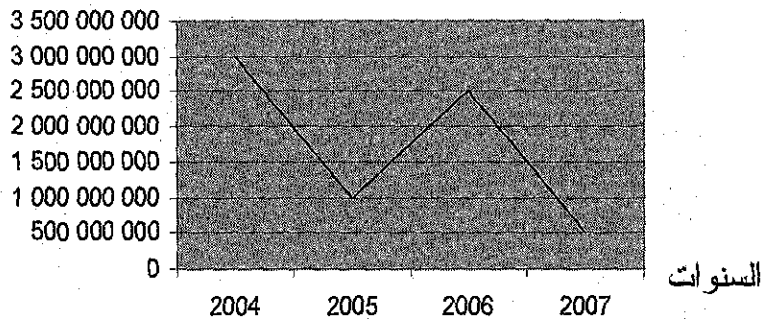
- الفرق المشتركة: 137 محضر في المرتبة الثالثة.

و قد أسفرت هذه التدخلات عن تحديد مبلغ الغش الجبائي الخاص في المعاملات التجارية دون فاتورة بـ: 46.956.159.67 دج أي بانخفاض قدره -2.561.262.015.72 دج.

و إذا حاولنا معرفة درجة تطور حالات الغش الجبائي خلال هذه الفترة فالبيان التالي يوضح

لنا ذلك: الشكل رقم 24 تطور حالات الغش

مبلغ الغش الجبائي



الجبائي

نلاحظ من هذا البيان أن هناك تذبذب في الغش الضريبي، حيث ارتفع سنة 2004 إلى حده الأقصى. و السبب كما قلنا راجع لتدهور الوضعية الأمنية. تم انخفاض سنة 2005. ليعود مرة ثانية للارتفاع سنة 2006. ثم عاد سنة 2007 لانخفاض نتيجة الصرامة في التعامل مع الملفات واسترجاع هيئة الدولة.



المطلب الثاني : تطور نشاط أجهزة الرقابة حسب طبيعة المواد : المصدر : مديرية التجارة لولاية تلمسان  
جدول رقم: 15 تطور تصنيف نشاط أجهزة الرقابة (الفرق الداخلية) حسب طبيعة المواد خلال الفترة (2004-2007)

المعدل	2007		2006		2005		2004		طبيعة المواد
	عدد المحاضر	المعدل	عدد المحاضر	المعدل	عدد المحاضر	المعدل	عدد المحاضر	المعدل	
%22,17	288	%24,41	240	%28,95	293	37,66%	342	مواد غذائية عامة	
-	-	-	-	%0,95	60	0,33%	3	لحوم	
%12,93	168	%16,48	162	%20,35	206	20,93%	190	البسة وأحذية ومجوهرات	
-	-	-	-	3,95%	40	10,13%	92	تبغ و عطور و معدات المكاتب	
%3,46	45	%2,33	23	%4,84	49	6,50%	59	أثاث و أدوات منزلية و كهر ومنزلية	
%4,23	55	%4,27	42	%3,16	32	4,52%	41	قطع الغيار و ملحقات السيارات	
%9,76	127	%6	59	6,82%	69	7,60%	69	أدوات البناء و الخردوات العامة	
-	-	-	-	-	-	3,08%	28	الإنتاج و الاستيراد	
%0,06	9	-	-	0,79%	8	7,38%	67	الخدمات	
-	-	-	-	-	-	0,11%	1	معدات صيدلانية	
-	-	%0,4	40	6,91%	70	0,88%	8	أشرطة فيديو	
-	-	-	-	2,96%	30	0,22%	2	أسمدة و معدات فلاحيه	
-	-	-	-	-	-	0,11%	1	أدوات المختبر maroquinerie	
-	-	-	-	-	-	0,11%	1	مواد بتروولية غاز البوتان	
%39,49	513	%32,75	322	27,96%	283	0,33%	3	منتجات أخرى قطاعات أخرى	
-	-	-	-	-	-	0,11%	1	عقاد الحماية، الأمن	
%2,69	35	%7,73	76	2,57%	26	-	-	الخضر و الفواكه	
%2,61	34	%0,01	10	1,97%	20	-	-	الخبازون	
%1,92	25	%0,09	9	0,49%	21	-	-	مطبعة و أدوات مدرسية	
-	-	-	-	-	5	-	-	معدات صناعية	
-	1299	-	983	-	1012	-	908	المجموع العام	

ما يمكن استنتاجه من الجدول رقم 02 هو:

\* أغلبية المواد التي مستها عمليات التدخل ووجد فيها حالات غش، و تم إعداد محاضر لها هي المواد الغذائية في المرتبة الأولى 342 محضر سنة 2004. و 293 محضر سنة 2005 و 240 محضر سنة 2006. و 288 محضر سنة 2007. و هذا نظرا لخصوصية هذه المواد التي تتطلب درجة عالية من المراقبة و المتابعة. لأنها مواد ذات الاستهلاك الواسع و فيها تأثير على صحة المستهلك تؤدي إلى إخطار عديدة تصل إلى فقدانه لحياته، و كذلك نتيجة استهلاك المواطن لمواد كبيرة و يومية من هذا النوع.

\* أما في المرتبة الثانية نجد سوق الألبسة، و الأحذية. نظرا لإقدام المواطنين على استهلاك هذه المواد و رواج الأسواق الشعبية بها ، حيث نجد أن عدد المحاضر المحررة لأصحاب هذا النوع من المواد هو 190 محضر سنة 2004. و 206 محضر سنة 2005 و 162 محضر سنة 2006 و 168 محضر سنة 2007.

أما في المرتبة الثالثة نجد أدوات البناء، و الخردوات العامة. و هذا نظرا لإقبال جميع المواطنين على مواد البناء بدرجة كبيرة، و نظرا لقلّة هذه المواد. أدى بالتجار إلى إجراء عمليات المضاربة، و الاحتكار خاصة مادة الاسمنت، و الحديد. هذا ما أدى إلى التدخل من طرف أجهزة الرقابة لمتابعة هؤلاء المضاربين و التجار. فمثلا سنة 2004 كان عدد المحاضر يساوي 69 محضر ثم نفس الشيء سنة 2005 أما سنة 2006 فقد انتقل إلى 59 وبعدها في سنة 2007 وصل إلى 127 محضر. أما المنتجات الأخرى فهي بدرجات أقل كمواد قطع الغيار و التبغ والأدوات الأخرى .

هذا كل ما يتعلق بنشاط أجهزة الرقابة من ناحية طبيعة المواد وحجم الخروقات.

أما إذا أردنا معرفة تطور نشاط أجهزة الرقابة حسب طبيعة الخروقات. فالجدول التالي رقم

03 يبين لنا ذلك:

المطلب الثالث: عملية تطور نشاط أجهزة المراقبة حسب طبيعة الخروقات. المصدر : مديرية التجارة لولاية تلمسان  
الجدول رقم: 16 تطور تصنيف نشاط أجهزة الرقابة حسب طبيعة الخروقات للفترة 2004-2007 و حسب عدد المحاضرات المحررة .

المصالح المشتركة	2007		2006		2005		2004		طبيعة الخروقي
	المصالح الداخلية	المصالح المشتركة	المصالح الداخلية	المصالح المشتركة	المصالح الداخلية	المصالح المشتركة	المصالح الداخلية	المصالح المشتركة	
6	1062	43	687	166	729	54	568	عيوب في اشهار الأسعار	
39	137	70	127	41	112	29	172	عيوب في الفترة (الشراء و البيع دون فاتورة)	
132	49	3	21	265	105	308	103	عيوب في التسجيل بالسجل التجاري	
-	5	-	1	-	9	-	5	ممارسة الأسعار غير المشروعة	
-	-	-	-	-	-	-	17	ممارسة نشاطات خارجة عن إطار السجل التجاري	
-	17	-	24	-	31	-	43	الرفض المتمد للاستجابة للاستدعاءات	
-	29	-	123	-	26	-	-	اعمال أخرى	
46,956,159,67	-	125,233,024,36	51,171,276,80	44,508,211,92	-	-	-	مبلغ المعاملات التجارية بدون فاتورة	
-	-	2,622,900,00	13,850,00	2000.00	-	-	-	مبلغ الربح المحقق غير المشروع	

ما يمكن استنتاجه من الجدول رقم 03:

من بين أنواع المخالفات التي تحتل الصدارة في الممارسات التجارية، و قد خصصت لها أجهزة الرقابة عدد معتبر من المحاضر هو عدم الصدق و الشفافية في إشهار الأسعار والتسعيرة. حيث نجد أن عدد المحاضر المحررة خلال سنة 2004 من طرف أجهزة الرقابة الداخلية يعادل 568 محضر. و من طرف المصالح المشتركة 54 محضر. ثم ارتفع هذا العدد خلال سنة 2005 إلى 729 محضر بالنسبة للمصالح الداخلية. و 116 محضر بالنسبة للمصالح المشتركة. أي بزيادة قدرها 161+ محضر بالنسبة للمصالح الداخلية و بزيادة قدرها 112+ محضر بالنسبة للمصالح المشتركة و هذا مقارنة مع سنة 2004.

أمام في سنة 2006 فقد انخفض عدد المحاضر من 729 سنة 2005 إلى 687 محضر هذا بالنسبة للمصالح الداخلية. أما بالنسبة للمصالح المشتركة فقد انخفض عدد المحاضر هو الآخر من 166 سنة 2005 إلى 43 محضر سنة 2006.

أما في سنة 2007 فقد عاد الارتفاع من جديد حيث انتقل عدد المحاضر إلى 1062 محضر بزيادة قدرها 375+ محضر هذا بالنسبة للمصالح الداخلية أما بالنسبة للمصالح المشتركة فقد انخفض عدد المحاضر انخفاض معتبر حيث انتقل من 43 محضر سنة 2006 إلى 06 محاضر فقط سنة 2007.

كذلك من بين أنواع الخروقات التي تم اكتشافها و تحرير محاضر لأصحابها نجد خروقات الفوترة (الشراء و البيع بدون فاتورة) حيث وصل عدد المحاضر سنة 2004 إلى 172 محضر. تم انخفاض سنة 2005 إلى 112 محضر. ليعود إلى الارتفاع مرة ثانية سنة 2006 حيث وصل إلى 127 محضر. ثم ارتفع إلى 137 محضر سنة 2007.

كذلك من بين أنواع الخروقات التي تم رصد لها عدد معتبر من المحاضر نجد عيوب في التسجيل في السجل التجاري. و قد عرف هذا النوع ارتفاع طفيف فقط. حيث انتقل من 103 محضر سنة 2004. إلى 105 محضر سنة 2005. تم انخفاض انخفاض مفاجئ و شديد سنة 2006 حيث وصل إلى 21 محضر فقط. ليعود إلى الارتفاع سنة 2007 حيث قارب 49 محضر.

هذا إضافة إلى الأنواع الأخرى من الخروقات. التي تعتبر غير مهمة مقارنة مع الأنواع التي ذكرناها، مثل ممارسة نشاطات تجارية غير مطابقة لما هو موجود في السجل التجاري. 17 محضر سنة 2004 فقط. و الرفض المتعمد للاستجابة للاستدعاءات 43 محضر. ثم 31 ثم 24. ثم 17 على التوالي. خلال الفترة 2004-2005-2006-2007. هذا إضافة إلى ممارسة الأسعار الغير القانونية و أعمال أخرى منافية للقانون. كذلك من بين النتائج المترتبة عن نشاطات أجهزة الرقابة نجد اقتراحات الغلق الإداري لمحلات هؤلاء التجار و المتعاملين. و الجدول التالي يوضح لنا ذلك.

المطلب الرابع: عملية تطور نشاط أجهزة الرقابة فيما يخص الغلق الإداري والغرامات: المصدر: مديرية التجارة لولاية تلمسان  
الجدول رقم 17 : تطور اقتراحات الغلق الإداري و الغرامات المطبقة خلال فترة 2004-2007 الوحدة : د.ح .

		تطبيق غرامات الخرق				اقتراحات الغلق الإداري				السنوات
المبلغ الإجمالي المحصل إلى الخزينة العمومية	المبلغ الغرامات المحصل إلى الخزينة العمومية	مبلغ غرامات الخرق	عدد المخالفات المتعلقة بغرامة الخرق	عدد الملفات المتعلقة بغرامات الخرق	المصالح المشتركة		المصالح الداخلية			
					ممارسة	ممارسة	ممارسة	ممارسة		
					ممارسة	ممارسة	ممارسة	ممارسة		
					نشاطات	نشاطات	نشاطات	نشاطات		
					خارجة عن	خارجة عن	خارجة عن	خارجة عن		
					السجل التجاري	السجل التجاري	السجل التجاري	السجل التجاري		
1,277,000,00	1,277,000,00	8,005,237,40	147	835	-	119	1	3	2004	
2,349,040,00	-	6,749,871,10	382	1006	-	158	-	131	2005	
1,657,200,00	-	5,923,285,00	293	578	-	134	-	63	2006	
2,675,649,20	-	3,871,957,00	488	727	-	62	-	52	2007	

نستج من الجدول رقم 04:

انه من خلال تطبيق القانون رقم 02/04 المؤرخ في 23/06/2004 المحدد للقواعد المطبقة لممارسة التجارة. فان اقتراحات الغلق الإداري للمحلات التجارية خلال الفترة 2004-2007 تنقسم إلى قسمين. قسم تكفلت به المصالح الداخلية، و قسم تكفلت به المصالح المشتركة. فمثلا خلال سنة 2004 تم غلق 03 محلات تجارية. بسبب وجود عيب بالسجل التجاري. كما تم غلق محل تجاري واحد(1) بسبب ممارسة نشاطات تجارية خارجة عن موضوع السجل التجاري. و هذين النوعين من الغلق تكفلت به المصالح الداخلية للمراقبة، أما المصالح المشتركة للرقابة فدائما خلال سنة 2004 قامت بغلق 119 محل تجاري بسبب وجود عيوب في السجل التجاري وهو عدد كبير جدا.

أما أثناء سنة 2005 قامت المصالح الداخلية بغلق حوالي 131 محل تجاري بسبب وجود عيوب في السجل التجاري. أما المصالح المشتركة فقد تمت بغلق 158 محل تجاري وهو اكبر عدد خلال الفترة.

أما خلال سنة 2006 فقد انخفضت عدد المحلات التي تم غلقها من طرف المصالح الداخلية إلى 63 محل. كما انخفض عدد المحلات التي تم غلقها من طرف المصالح المشتركة إلى 134 محل. ودائما بسبب عيوب التسجيل في السجل التجاري.

أما خلال سنة 2007 فقد انخفض عدد المحلات التجارية المغلقة هو الآخر إلى 52 محل. من طرف المصالح الداخلية. و إلى 62 محل من طرف المصالح المشتركة. مع عدم وجود أي غلق للمحلات بسبب ممارسة نشاطات خارجة عن موضوع السجل التجاري. و هذا خلال سنة 2005-2006-2007.

و أن هذه النتيجة بسبب المراقبة الصارمة لنشاط هؤلاء التجار.

أما عن غرامات الخرق المطبقة خلال الفترة 2004-2007 فكانت كمايلي:

\* بالنسبة لعدد الملفات المتعلقة بغرامات الخرق كان سنة 2004 هو 835 ملف ثم ارتفع هذا العدد إلى 1006 خلال سنة 2005 أما خلال سنة 2006 تراجع إلى 578 ملف ثم عاد إلى الارتفاع سنة 2007 إلى 727 ملف.

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34  
35  
36  
37  
38  
39  
40  
41  
42  
43  
44  
45  
46  
47  
48  
49  
50  
51  
52  
53  
54  
55  
56  
57  
58  
59  
60  
61  
62  
63  
64  
65  
66  
67  
68  
69  
70  
71  
72  
73  
74  
75  
76  
77  
78  
79  
80  
81  
82  
83  
84  
85  
86  
87  
88  
89  
90  
91  
92  
93  
94  
95  
96  
97  
98  
99  
100



\*أما عن مبلغ الغرامات المالية المطبق على الخروقات فقد كان خلال سنة 2004 يعادل 8.005.237.40 دح ثم انخفض هذا المبلغ إلى 6.749.871.10 دح. أما خلال سنة 2006 فقد استمر المبلغ في الانخفاض إلى 5.923.285.00 دج أما خلال سنة 2007 فقد استمر في الانخفاض إلى مبلغ 3.871.957.00 دح.

و قد أثمرت كل هذه التدخلات و الغرامات بتحصيل المبالغ المالية التالية:  
سنة 2004 تم تحصيل مبلغ 1.277.000.00 دح وقد ارتفع هذا المبلغ إلى 2.349.040.00 دج سنة 2005. ثم عاد إلى الانخفاض سنة 2006 إلى حدود 1.657.200.00 دح. ثم عاد إلى ارتفاع سنة 2007 ليستقر في حدود مبلغ 2.675.649.20 دح. و أن هذه المبالغ هي جد مهمة و قادرة على المساهمة في التخفيف من أعباء الدولة. هذا عن الغلق الإداري و غرامات الخرق إما الآن سنحاول التعرف على تطور المعالجة القانونية للملفات المرسلة إلى الجهات القضائية. و الجدول التالي رقم 17 يوضح لنا ذلك:

المطلب الخامس: عملية تطور أجهزة المراقبة على مستوى الملفات المرسلة إلى الجهات القضائية: المصدر : مديرية التجارة - تلمسان -  
الجدول: رقم 18 تطور عدد الملفات المرسلة إلى الجهات القضائية للفصل فيها خلال الفترة 2004-2007

غرامة الخرق المطبقة	النتائج المتوصل إليها من طرف المحاكم										عدد الملفات المرسلة إلى مختلف المجالس القضائية	عدد الملفات المعالجة من طرف المحاكم	عدد الملفات قيد الانتظار لدى المحاكم	عدد الملفات	السنوات
	حكم آخر	تعيين خبير	حكم تحت الرقابة	عقوبة السجن 3-1	خرق القانون العام	انقضاء الدعوى العمومية	براءة	غرامات خرق القانون							
8,753,000,00	-	-	-	-	-	7	-	7	4	829	107	840	947	2004	
162,104,096,59	-	-	-	7	7	-	28	625	571	667	1238	2005			
1,186,428,157,5	-	8	23	1	29	-	20	829	571	910	1279	2006			
473,036,718,00	3	-	-	-	-	-	27	340	507	370	877	2007			

نستنتج من الجدول رقم 17 أعلاه انه خلال الفترة 2004-2007 و فيما يخص معالجة الملفات المرسلة إلى مختلف الجهات القضائية تم ملاحظة مايلي :

\* أن عدد الملفات المرسلة إلى مختلف الجهات القضائية قد ارتفع من 947 ملف سنة 2004 إلى 1238 ملف سنة 2005. ثم إلى 1279 سنة 2006. بعدها و بالضبط خلال سنة 2007 انخفض إلى 877 ملف.

\* و من بين هذه الملفات تم معالجة 840 ملف فقط خلال سنة 2004. و بقي 107 ملف قيد الانتظار لدى المحاكم. أما خلال سنة 2005 فقد تم معالجة 667 ملف فقط و بقي 571 ملف قيد الانتظار. أما خلال سنة 2006 فقد تم معالجة 910 ملف. و بقي 571 ملف قيد الانتظار. أما خلال سنة 2007 فقد تم معالجة 370 ملف و بقي 507 ملف قيد الانتظار. أي أن عدد كبير من الملفات بقي قيد المعالجة لدى المحاكم. وهذا نظرا لعدم وجود قضاة متخصصين في القضايا الجبائية و كذلك نقص القضاة.

\* أما عن النتائج المتوصل إليها من خلال الملفات التي تم معالجتها انه من بين 840 ملف تم ثبوت 829 حالة خرق القانون تتطلب فرض غرامة و قد كان مبلغ هذه الغرام 08.753.000.00 دج إضافة إلى 04 اربع حالات براءة. و 07 حالات انقضاء الدعوى العمومية. هذا بالنسبة لسنة 2004.

\* أما بالنسبة لسنة 2005 فانه من بين 667 ملف تم ثبوت 625 ملف خرق القانون. تتطلب من أصحابها غرامة قدرها 162.104.096:59 دج إضافة إلى 28 حالة براءة و 07 حالات خرق القانون العام. و 7 حالات عقوبة السجن من 1 شهر إلى 3 شهور. أما بالنسبة لسنة 2006 فانه من بين 910 ملف معالج تم ثبوت 829 حالة خرق القانون تتطلب من أصحابها دفع غرامة مالية قدرها 1.186.428.157.50 دج. إضافة إلى 20 حالة براءة و 29 حالة خرق القانون العام. و 01 عقوبة سجن. و 23 حالة حكم تحت الرقابة. و 08 حالات تتطلب تعيين خبير.

\* وأخيرا في سنة 2007 من بين 370 ملف يوجد 340 حالة خرق للقانون العام تتطلب من أصحابها دفع غرامة مالية قدرها 473.036.718.00 دج. إضافة إلى 27 حالة براءة و 3 حالات أحكام أخرى.

أي أن أكبر مبلغ محصل يرجع للسنة التي تم فيها ثبوت أكبر عدد من حالات خرق القانون و هي سنة 2006.

و أن هذه المبالغ المالية لو لم تكتشف من طرف رجال المراقبة فلما كانت وجهتها التهرب والغش. و بالتالي خسارة الخزينة العمومية. لهذا فالفضل يرجع لتقطن و حنكة رجال المراقبة.

هذا عن نشاط أجهزة الرقابة خلال أشهر السنة بصفة عادية. أما عن نشاط أجهزة المراقبة خلال أشهر رمضان و الدخول المدرسي أين يتم الإقبال على المواد الغذائية و الألبسة والأدوات المدرسية. و يحدث رواج في عملية البيع و الشراء و المضاربة. فان نشاط أجهزة الرقابة يمكن تلخيصه في الجدول التالي (الجدول رقم 18).

المطلب السادس: عملية تطور أجهزة الرقابة خلال شهر رمضان والدخول المدرسي: المصدر : مديرية التجارة لولاية تلمسان  
الجدول رقم: 19: تطور نشاط أجهزة الرقابة الخاصة بشهر رمضان و الدخول المدرسي خلال الفترة 2004-2007 ووحدة:دج

السنوات	وضعية شهر رمضان					
	عدد التدخلات	عدد المحاضر	عدد حالات خرق القانون	مبلغ المعاملات التجارية بدون فاتورة	عدد التدخلات	عدد المحاضر
2004	1814	299	293	809,808,00	150	21
2005	1227	238	238	309,550,00	165	21
2006	1126	232	232	335,322,00	99	9
2007	1058	338	338	31,127,137,70	45	20

نستج من الجدول رقم 18 اعلاه و الخاص بنشاط أجهزة الرقابة خلال شهر رمضان و الدخول المدرسي خلال فترة 2004-2007 مايلى :

\* أن عدد التدخلات الخاصة بمصالح المراقبة قد هبط من سنة 2004 إلى سنة 2007. حيث انخفض عدد التدخلات من 1814 تدخل سنة 2004 إلى 1058 تدخل سنة 2007. أما عن عدد المحاضر المحررة خلال الفترة فقد كان يتراوح ما بين 299 محاضر إلى 338 محاضر. و قد كانت عدد حالات الخرق متطابقة مع عدد المحاضر المحررة. أما عن مبلغ المعاملات التجارية بدون فاتورة فقد كان خلال سنة 2004 حوالي 809.808.000 دج. ثم انخفض خلال سنة 2005 إلى مبلغ 309.550.00 دج. ثم ارتفع إلى مبلغ 335.322.00 دج سنة 2006. ثم استمر في الارتفاع إلى أن وصل إلى مبلغ 31.127.137.70 دج سنة 2007.

أي انه بفضل أجهزة الرقابة تم تحصيل مبالغ مالية معتبرة و هذه المبالغ قادرة على المساهمة في تغذية خزينة الدولة بالأموال اللازمة لتمويل الإنفاق العام. هذا عن شهر رمضان أما عن الدخول المدرسي فان عدد التدخلات انتقل من 150 تدخل سنة 2004 إلى 45 تدخل خلال سنة 2007. أما عن عدد المحاضر المحررة فقد تم تحرير 21 محاضر خلال سنة 2004 و 2005. ثم انخفض إلى 09 محاضر خلال سنة 2006. ثم عاد للارتفاع إلى 20 محاضر خلال سنة 2007. أما عن عدد حالات خرق القانون فقد كانت 32 حالة 32 حالة خلال سنة 2004. ثم انخفضت إلى 03 حالات سنة 2005 ثم عاد للارتفاع إلى 9 حالات ثم 20 حالة على التوالي خلال سنة 2006 - 2007. وقد كللت هذه المحاضر بحالات الغلق للمحلات التجارية كالتالي :

سنة 2005 - غلق 13 محل

سنة 2006 غلق 19 محل

سنة 2007 غلق 12 محل

هذا عن نشاط أجهزة الرقابة خلال شهر رمضان و الدخول المدرسي. أما إذا أردنا تفصيل تطور السلع المحجوزة من طرف أجهزة الرقابة و التي كانت محل بيع و شراء بطريقة غير قانونية. فالجدول التالي رقم 19 يبين لنا ذلك:

المطلب السابع: عملية تطور أجهزة الرقابة فيما يخص المواد المحجوزة: المصدر : مديرية التجارة لولاية تلمسان.  
الجدول رقم 20 : تطور السلع والمواد المحجوزة خلال الفترة 2004-2007

2007	2006		2005		2004		طبيعة المواد المحجوزة
	القيمة	الكمية	القيمة	الكمية	القيمة	الكمية	
-	-	-	244.200	4070	178.550	145	صناديق الموز
-	-	-	-	-	315.000	4200	علب المايوناز
-	43.000	-	-	-	128.800	92	الصوتيات
-	626.150	-	333.760	-	24.800	310	علب التبغ نوع syria
-	102.000	-	390.000	-	-	-	أدوات و خردوات عامة
-	-	320	368190	-	-	-	مواد الاسمنت
-	368.190	-	362.200	-	-	-	قطع غير السيارات
-	320.000	-	208.380	-	-	-	الهواتف النقالة و ملحقاتها
-	-	-	49.160	-	-	-	النظارات الطبية و ملحقاتها
-	-	-	6.342,952	-	-	-	لحوم مجمدة
-	420,000	-	1,432,800	182	-	-	مشروبات كحولية
-	1.432.800	-	171,600	-	-	-	عتاد و لوازم البناء
-	-	15	18,000	-	-	-	المنظفات
-	525.000	-	52,500	-	-	-	البن
-	-	-	106,225	60	-	-	علب القطريات
-	-	-	-	750	-	-	الألبسة و الأحذية
-	288,334	100	-	-	-	-	عتاد فلاحى
-	190,000	-	-	-	-	-	قمح لين
-	10,000	-	-	-	-	-	مواد غذائية أخرى
-	27,184,	60+265	-	-	-	-	ياغورت - جبن -كشبر
-	1,133,300	-	-	-	-	-	السكر
-	16,000	17,8	-	-	-	-	أعطية
-	68,000	30	-	-	-	-	أجاص و تفاح
-	60,000	-	-	-	-	-	القمح الصلب
-	155,000	-	-	-	-	-	مواد صحية
-	2280	-	245	-	-	-	البطاطا للاستهلاك
-	4,467,958	-	10.043.967	-	647.150	-	المجموع العام

نستنتج من الجدول رقم 19 الخاص بتطور السلع، و المواد المحجوزة أن أغلبية المواد المحجوزة، و التي هي محل غش تتمحور خاصة ببعض المواد الغذائية، و الألبسة، الأحذية والمشروبات الكحولية التي تحتل قيمتها صدرة المواد. هذا إضافة إلى مواد البناء والخردوات العامة.

و قد تطورت السلع المحجوزة من سنة لأخرى حيث، انتقلت من قيمة 647.150. دح سنة 2004 إلى قيمة 10.043.967 دح سنة 2005. و هي أقصى قيمة خلال الفترة 2004-2007. ثم انخفضت بعد ذلك إلى قيمة 6.467.958. دح خلال سنة 2006. و هذا الانخفاض نتيجة تشديد الرقابة من طرف أجهزة الرقابة.

هذا كل ما يتعلق بالسلع المحجوزة و تطورها خلال الفترة 2004-2007 أخيرا لابد أن نعطي جدول تلخيصي لتطور نشاطات المراقبة ما بين القطاعات للفرق المشتركة (ضرائب، تجارة، جمارك) و هو كالتالي:



المطلب الثامن: عملية تطور أجهزة الرقابة مابين القطاعات (الفرق المشتركة): المصدر : مديرية التجارة لولاية تلمسان.

الجدول رقم 21: تطور نشاطات المراقبة للفرق المشتركة (ضرائب - تجارة - جمارك) للفترة 2004-2007:الوحدة:دج

المبلغ الإجمالي للفرق الضريبي	مبلغ الغش المكتشف للعصابات العابرة للحدود	مبلغ الغش الخاص بممارسة نشاطات خارجة عن السجل التجاري	مبلغ الغش الضريبي الخاص بعيوب الفترة	عدد المتعاملين الذين ليس لهم محل	عدد المتعاملين المراقب	عدد المحاضر المحررة	عدد التدخلات	عدد الفرق المشتركة المجندة	عدد الاجتماعات التنسيقية	السنوات
3.211.910.508	339,145,550	1,000,000	2,871,764,958	18	21	36	117	3	3	2004
1,587,664,080	670,602,353	1,000,000	916,061,727	85	90	101	321	5	9	2005
4.374.096.639	1,766,878,464	-	2,607,218,175,	266	257	143	266	4	10	2006
3,024,304,237	2,977,348,077	-	46,956,159,	372	394	137	280	5	3	2007

نستج من الجدول رقم 20 أعلاه أن:

عدد الاجتماعات التنسيقية ما بين القطاعات (الضرائب، التجارة، الجمارك) هو قليل جدا مقارنة مع حجم و خطورة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي. لذا يجب رفع عدد هذه الاجتماعات. لأنه لا يعقل في حدود 3 اجتماعات أن نعالج ظاهرة خطيرة مثل الغش الضريبي.

كذلك فإن عدد الفرق المجندة هو محدود جدا. حيث انه يتراوح ما بين 3 فرق و 05 فرق فقط. لذا يجب تعزيز و رفع عددها.

كذلك فإن عدد التدخلات هو قليل جدا. لذا يجب تكثيف عدد التدخلات و تحرير اكبر عدد ممكن من المحاضر الخاصة بحالات خرق القانون. و اتخاذ الإجراءات الردعية اللازمة. أما عن عدد المتعاملين المراقب هو قليل جدا مع عدد المتعاملين المجهولين الذين ليس لهم محل.

أما عن مبلغ الغش الإجمالي الخاص بالفترة فقد انتقل من مبلغ 3.211.910.508 سنة 2004 إلى 1.587.664.080 سنة 2005 ثم عاد للارتفاع سنة 2006 حيث وصل إلى 4.374.096.639 دج ثم عاد للانخفاض سنة 2007 حيث وصل إلى 3.024.304.237 دج. و هذا راجع لتطور أو انخفاض حالات خرق القانون. كما انه راجع لتطور أو انخفاض نشاط أجهزة الرقابة.

### المطلب التاسع: بعض النتائج الخاصة بالفترة (2004-2007)

#### 1- بالنسبة لسنة 2004:

في إطار التدخلات المتعلقة ببرنامج محاربة التزوير و الغش عبر الحدود. تم الكشف عن ممارسة نشاطات غش متنوعة لبعض تجار المواد الغذائية. و في إطار التنسيق ما بين مصالح الضرائب-الجمارك- مصالح المركز المحلي للسجل التجاري. تكونت خلية أساسية للإعلام لإحصاء كمية المواد المتلاعب بها. و استغلال الملفات الجبائية للمتعاملين.

و في إطار عمليات التفتيش المعدة من طرف مختلف الفرق إلى العناوين المحددة في السجل التجاري .تم وجود أن المحلات هي دائما مغلقة.و أثناء فحص ملفاتهم الجبائية تم التأكد من الغياب التام للتصريح الجبائي (G50الخاص بالميزانية السنوية).

كما تبين أن عدد المتعاملين المراقب هو 21 متعامل. و أن عدد المتعاملين الذين ليس لهم محل هو 18. و أن مبلغ الغش الجبائي المكتشف هو 339.145.550 دج. و هذا يعتبر مبلغ جد هام و له تأثير على الحصيلة الضريبية و على إيرادات الدولة ككل.

و في إطار الإجراءات المتخذة من طرف عمل اللجنة الولائية لمحاربة الغش. تم معاقبة هؤلاء المتعاملين. و تم طلب تسجيلهم في ملف الغشاش *fichier fraudeur* وذلك تطبيقا للتعليمية الوزارية رقم 127 المؤرخة في 1997/07/26 المتعلقة بملف الغشاش.

و من الإجراءات المتخذة من طرف مصالح التجارة لتفادي ظاهرة الغش و التهرب تم اقتراح ما يلي :

- 1- ضرورة مراقبة أسعار المواد الغذائية بدقة و عناية.
- 2- ضرورة مراقبة أسعار التبغ الموزع من طرف شركة التبغ و الكبريت SNTA
- 3- ضرورة مراقبة أسعار المواد البترولية و الغاز.
- 4- البحث عن أعمال المضاربة في سوق الخضر و الفواكه و غرف التبريد.
- 5- ضرورة تحديد هوية المتعاملين الاقتصاديين المستعملين لأسماء مستعارة وسجلات تجارية مستأجرة.
- 6- البحث عن التجار الذين ينشطون خارج محلاتهم المصرح بها. خاصة تجار الجملة الذين يحققون اكبر المعاملات التجارية دون دفع الضرائب.
- 7- ضرورة مراقبة فضاءات الأنشطة التجارية الموازية. والنشاطات التي تتم في الخفاء (البنزين-الحمامات-المرشات-المخبزات...) و للعلم خلال سنة 2004 تم اكتشاف 24 خباز و 19 حمام و 11 مرشات عمومية تعمل على مستوى الحدود في الخفاء.

## 2- بالنسبة لسنة 2005:

بالنسبة لهذه السنة تم التأكد من أن عدد المتعاملين المراقب هو 90 متعامل. وعدد المتعاملين بدون محل هو 85 وأن مبلغ الغش المكتشف هو: 670.602.353. دج و هذا المبلغ كبير بالنسبة للحصيلة الضريبية. و مقارنة مع سنة 2004. و خلال هذه السنة تم تكاثف نشاطات الفرق المشتركة للرقابة. و خاصة عبر الحدود. حيث تم اكتشاف أكثر من 105 متعامل يمارسون نشاط تجاري خارج محلاتهم التجارية. و ذلك في فترة وجيزة جدا 5 أشهر. و قد تم معاقبتهم و إدخالهم في ملف الغشاش *ficher fraudeur*. و كذلك تم معاقبة الممونين لهم.

و حسب تحريات الفرق المحلية (ضرائب- تجارة-جمارك) تم اكتشاف شركة SARL المسماة X. و الموجودة في المقر الاجتماعي y بتلمسان. صاحب هذه الشركة اكتسب خلال الفترة من جانفي 2003 إلى فيفري 2003. كمية من القمح قدرها 4500 قنطار. بقيمة 49.369.226. دج. و كلها معاملات تجارية بدون فاتورة. أو وجود فواتير لكن مزورة. و هذا المبلغ هو كبير جدا و لنتصور أعداد كبيرة من التجار تقوم بنفس العملية في الولاية فسوف يصبح المبلغ خيالي جدا.

## 3- بالنسبة لسنة 2006:

بالنسبة لهذه السنة تم اكتشاف حوالي 257 متعامل و قد تم مراقبتهم. و أن عدد المتعاملين بدون محل هو 266 متعامل. و أن مبلغ الغش الجبائي المكتشف هو: 1.766.878.464. دج. أي انه ارتفع مقارنة مع سنة 2004 و 2005. وانه مبلغ كبير جدا و يؤثر على الحصيلة الضريبية بالولاية:

كما انه خلال الفترة تم إحصاء 266 متعامل يعملون خارج محلاتهم التجارية. و قد تم إرسال ملفاتهم التجارية إلى مصالح الجمارك من اجل شطب اسمهم من رخصة المرور *passavant*.

كما تم خلال السنة اكتشاف 567 تاجر جملة في المواد الغذائية يعملون بدون فاتورة. كما تم اقتراح غلق 127 محل تجاري. كما تم طلب شطب 185 سجل تجاري. كما تم شطب رخصة المرور لحوالي 266 تاجر غشاش عبر الحدود.

تم خلال السنة اكتشاف شخص x1 مسجل في الملف الجبائي للغشاشين يمارس عملية البيع بالجملة للمواد الغذائية (لحظة، كسكس، تمور، جبن) بالعنوان y1 بوهران ويسوق المواد الغذائية هذه لزبائنه بتلمسان قيمتها 76.536.703 دج و انه لا يملك محل تجاري. وقد بلغت قيمة المبيعات التي حققها دون فاتورة ب 43.328.071. دج. و كإجراءات إضافية تم رفض كل الفواتير الصادرة عنه من طرف مصالح الجمارك . و تم حرمانه من رخصة المرور.

\* شخص آخر X3 و تاجر جملة للأحذية يقطن بالعنوان 2y; وهران. و قد سلم خلال الفترة (سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر 2006) كمية من الأحذية قيمتها: 98.480.110. دج لبعض التجار بولاية تلمسان.

التحريات الأولية لمصالح المراقبة لمديرية التجارة بوهران. و بطلب من مديرية التجارة لتلمسان قد توصلت إلى أن المعني بالأمر لا يمارس التجارة بالعنوان المصرح به و المسجل في سجله التجاري. هذا من جهة، و من جهة أخرى فان هذا التاجر هو تاجر جملة لمواد التنظيف و الصيانة. أي أنه يمارس نشاط تجاري خارج عن موضوع السجل التجاري وكذلك يستعمل فواتير مزورة، و قد تم إعداد محضر لهذا التاجر لممارسة التجارة دون امتلاك محل، و البيع بدون فاتورة و قد تم تقييم ذلك ب، 23.381.183. دج و قد تم رفض كل الفواتير من طرف مصالح الجمارك و حرمانه من الحصول على رخصة المرور.

\* شخص آخر x4 له ملف متابع قضائية بقيمة 33.690.761. دج و قد تم إرسال ملفه للعدالة، و يستعمل لإجراءات التحايل و الغش التجاري أربع بطاقات تعريف وطنية صادرة من طرف دائرة تلمسان.

#### 4- بالنسبة لسنة 2007:

أن التحقيقات الميدانية بالنسبة لهذه السنة، و في إطار محاربة التجارة غير المشروعة للمواد الإستراتيجية من طرف أعوان المراقبة لمديرية التجارة للولايات (وهران - غليزان - الجلفة - تيارت - مستغانم - معسكر). و ذلك بطلب من مديرية التجارة لولاية تلمسان وهذا من طرف موردين للمواد الغذائية (الحليب - التمور...) و قد توصلت التحقيقات إلى عدم تمركز هؤلاء التجار و ممارستهم لنشاطات تجارية دون امتلاك المحل التجاري و هؤلاء التجار هم:

1- التاجر: x1 يمارس نشاط البيع بالجملة للبقول الجافة. و الحامل لرقم السجل التجاري رقم n بالشلف. و أن قيمة المبيعات لهذا التاجر و الموجهة إلى مختلف الزبائن بتلمسان (منطقة

(الحدود) هو 6220 قنطار من الفرينة و 1195 قنطار من السميد بقيمة قدرها 14.910.250. دج

2- التاجر: x2 تاجر تجزئة يمارس استيراد و تصدير الأحذية و مواد أخرى. و الموجودة بالعنوان رقم y2 و مسجل في السجل التجاري رقم n2. و يقوم بممارسة النشاط التجاري دون امتلاك محل، و تزوير الفواتير الخاصة ببيع الأحذية و مواد أخرى بقيمة إجمالية قدرها 4.180.608. دج

3- التاجر X3 يمارس نشاط البيع بالجملة للمواد الغذائية و القاطن بالجلفة، و الحامل. لسجل تجاري رقم n3 و أن قيمة المبيعات المتعلقة بمادة الفرينة من طرف هذا التاجر خلال الفترة (أوت، سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر، ديسمبر 2006) والموجهة لزيائنه بتلمسان (الحدود) هي: =1.530.000. دج . و قد تم إعداد محضر لهذا التاجر من طرف مصالح المراقبة لمديرية التجارة الجلفة. نظرا لوجود تزوير في الفواتير و ممارسة نشاطات تجارية دون امتلاك المحل التجاري.

4- التاجر X4 القاطن بالعنوان y4 بوهران و التاجر Xa القاطن ب ya بوهران و الحاملين لنفس السجل التجاري رقم n4 و نفس الرقم الجبائي f4.

5- التاجر x5 يمارس نشاط البيع بالجملة للمواد الغذائية، و القاطن بالعنوان y5 بوهران و الحامل لسجل تجاري رقم n5. و أن قيمة المبيعات المتعلقة بالمواد الغذائية خلال شهر (أوت، سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر، ديسمبر 2006) لزيائنه الموجودين بتلمسان (الحدود) هو 11.672.56. دج

6- التاجر x6 يمارس نشاط البيع بالجملة للمواد الغذائية، و القاطن ب العنوان y6 بوهران، و الحامل السجل التجاري رقم n6 و أن قيمة المبيعات المتعلقة بمادة الفرينة، و مواد أخرى خلال الفترة (أوت، سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر، ديسمبر 2006) لزيائنه بتلمسان (الحدود) هو: 6.444.093. دج

7- التاجر x7 تاجر جملة للبقول الجافة و القاطن بالعنوان y7 بغيلزان، و الحامل للسجل التجاري رقم n7. و أن قيمة المبيعات المتعلقة بمادة الفرينة خلال شهر (جانفي- فيفري 2006) لزيائنه بتلمسان (الحدود) هو 4094 قنطار بقيمة إجمالية قدرها: 8.713.265. دج

8- التاجر x8 مختص في تسويق الماشية وله ملف متابعة قضائية. بمبلغ 33.690.761 دج و تم إرسال ملفه إلى المحكمة يوم 2006/10/28 و يستعمل لاحتياجات الغش أربعة 04 بطاقات تعريف وطنية صادرة عن دائرة m بتلمسان .

إن هذه كلها نماذج عن حالات الغش و التزوير التي يحترفها التجار داخل ولاية تلمسان وخارجها. ولو جمعنا هذه المبالغ المالية التي يخفيها هؤلاء لشكلت ميزانية معتبرة قادرة على التخفيف من الضغط في الإنفاق ولو تصورنا أن هناك عدد كبير من التجار يقومون بنفس السلوك فكيف يكون حجم الظاهرة. لان ما قمنا بعرضه هو الحالات التي تم اكتشافها فقط من طرف مصالح المراقبة، أما الحالات التي لم تكتشف فهي كثيرة و تتطلب التجنيد لها بوسائل و فرق كثيرة حتى يتم التحكم في هذه الظاهرة.

المبحث الثالث: دراسة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي على مستوى مديرية الضرائب (المراقبة الجبائية):

\* المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: (\*)

تعتبر المراقبة الجبائية بصفة عامة من المهام الأساسية، و الصعبة في الإستراتيجية الجبائية لأي دولة، و تكمن صعوباتها في محاولة تحقيق العدالة و المساواة ما بين المواطنين "كل المواطنين متساوون أمام الضريبة"

" tous les citoyens sont égaux devant l'impôt "

على محاربة الغاشين و تشجيع الوطنية الجبائية LE CIVISME FISCAL كذلك تعمل المراقبة الجبائية على تعويض الخسارة الجبائية الناتجة عن التهرب و الغش الضريبي و تلافي الضغط الجبائي المرتفع و عجز الميزانية .

إذن المراقبة الجبائية هي مجموعة من الأدوات القانونية و التنظيمية في يد القوة العمومية تقوم من خلالها إحصاء المكلفين بالضريبة و تحديد المادة الخاضعة للضريبة الغير مصرح بها لإدارة الضرائب.

و تعتبر المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية من الهياكل الضريبية الهامة. و قد أنشئت في أكتوبر 1991 تبعا لإصلاحات الجبائية المكلفة بمحاربة التهرب و الغش الضريبي. و يتم في كل سنة بهذه المديرية إعداد مخطط إجراءات يحدد الأهداف الواجب تحقيقها من طرف إدارة الضرائب و أن هذا المخطط يتمثل في:

- 1-إجراء التفتيشات الجبائية و مراقبة التقويمات العقارية.
- 2-البحث عن المعلومات الجبائية بكل أنواعها.
- 3-تحديد مجال تدخل الفرق المشتركة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي و التهريب.
- 4-استقبال و دراسة و استغلال المعلومات الجبائية المتحصل عليها و إرسالها إلى الهياكل المعنية.

5- متابعة و تسيير ملفات المكلفين الغشاشين.

6-مراقبة استعمال المعلومات الجبائية.

---

(\*) المديرية الولائية للضرائب لولاية تلمسان.



و من اجل السهر على نجاح هذه المهام الصعبة و الثقيلة تم هيكلة ثلاثة 03 مكاتب على مستوى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية هي:

- مكتب التحقيقات و الملفات.
- مكتب فحص و مراقبة التقييمات العقارية.
- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.

### **BUREAU DES RECOUPEMENT ET DES FICHERS**

و أن هذا المكتب مكلف بالمهام التالية:

- 1- تسيير و تحضير ملفات التفتيش
  - 2- إنشاء و حصر ملف المكلفين الغشاشين على المستوى الوطني و على مستوى الولاية
  - 3- إنشاء ملف المكلفين غير مستقرين و الغير معروفين.
  - 4- إنشاء ملف للمكلفين المستوردين.
  - 5- إنشاء ملف لتجار الجملة.
  - 6- إنشاء ملف للموردين المحددين لقائمة زبائنهم.
  - 7- استقبال المعلومات الجبائية الواردة من طرف المصالح المكلفة بالبحث عن المعلومات الجبائية من اجل ترتيبها و دراستها و توزيعها على المفتشيات و الفرق المشتركة لاستغلالها.
  - 8- القيام بمختلف الاقتراحات لتحسين حفظ المعلومات الجبائية و استغلالها و مراقبتها.
- وإذا أردنا معرفة التحصيلات الضريبية المتعلقة بالأربع سنوات الأخيرة فالجدول التالي يبين لنا ذلك:

الجدول رقم: 22 تطور مبلغ التحصيلات الضريبية خلال الفترة 2004-2007 الوحدة دج

المصدر: المديرية الولائية للضرائب لولاية تلمسان.

السنوات	عدد الكشوفات المرسلة من طرف المكتب	عدد الكشوفات المستغلة من طرف المفتشيات	مبلغ التحصيلات النهائية	معدل الاستغلال
2004	48.350	41.202	1.702.251.164.	85%
2005	32.356	28.791	1.103.898.362.	88%
2006	21.302	19.339	1.329.750.644	90%
2007	34.761	30.517	1.213.864.275	88%

نلاحظ من الجدول أعلاه أن:

- خلال سنة 2004 عدد الكشوفات المرسلة من طرف مكتب التحقيقات هو 48.350 كشف ومن بين هذه الكشوفات تم دراسة و استغلال 41.202 كشف و العدد الباقي و المقدر بـ 7.148 كشف لم يتم دراسته و استغلاله و انه عدد كبير جدا. و قد كانت نتيجة استغلال هذه الكشوفات هو تحصيل مبلغ مالي قدره :1.702.251.164دج و انه مبلغ كبير جدا و يمثل نسبة 85% و. هذا نتيجة تجنيد فرق التحقيق لمحاربة هذه الظاهرة. لكن تبقى نسبة 85% قليلة جدا .معناه انه تبقى نسبة 15% غير مستغلة، و إنها نسبة جد معتبرة و قادرة على المساهمة بالكثير في تنمية الإيرادات الضريبية. و إذا قارنا هذا المبلغ المحصل مع إجمالي التحقيقات خلال السنة و المقدر ب 5.462.907.937 لوجدنا انه يمثل 31% من الحصيلة الإجمالية و طبعا انه مبلغ مهم.

-أما خلال سنة 2005 فقد انخفض عدد الكشوفات المرسلة إلى المفتشيات إلى 32.356 كشف. ومن بين الكشوفات هذه تم استغلال فقط 28.791 كشف و العدد المتبقي هو 3.565 كشف يبقى دون استغلال و انه عدد كبير. أما عن المبلغ الناتج عن استغلال هذه الكشوفات فهو 1.103.898.362دج أي انخفض المبلغ مقارنة مع سنة 2004، لان سنة 2004 عرفت

بسنة محاربة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي. و أن هذا المبلغ يمثل نسبة 88% من الكشوفات المرسله. لكن تبقى نسبة 12% غير مستغلة و لو استغلت هذه النسبة لما ساهمت في تغذية خزينة الدولة بالأموال الضائعة على شكل تهرب و غش ضريبي. و إذا قارنا المبلغ المحصل نتيجة الغش الضريبي مع المبلغ الإجمالي للإيرادات الضريبية المحقق خلال سنة 2005. و المقدر بـ 5.495.960.501 دج لوجدنا نسبة 20.08 % و إنها نسبة جد مهمة و قادرة على تغذية خزينة الدولة بالأموال اللازمة للإنفاق العمومي. معناه أن المبلغ الخاص بالغش الضريبي المكتشف يمثل هذه النسبة أما إذا أدخلنا بعين الاعتبار المبالغ المالية للغش الجبائي الغير مكتشف، و كذلك المبالغ المالية التي تذهب على شكل تهرب و غش جبائي في الاقتصاد الموازي. لوجدنا حجم هذه الظاهرة اكبر مما نتصور .

- أما خلال سنة 2006 فقد كان عدد الكشوفات المرسله إلى المفتشيات هو 21.302 كشف و من بين هذا العدد تم استغلال فقط 19.339 كشف ليبقى عدد 1963 كشف دون استغلال و انه هو الآخر يعتبر عدد كبيرا جدا نسبة 9%. و أن المبلغ الناتج عن استغلال هذه الملفات هو 1.329.750.644 دج و يشكل نسبة 90% . و مقارنة مع سنة 2005 فان الحصيلة الضريبية قد ارتفعت. و هذا يعود لتشديد الرقابة الضريبية، و الصرامة في متابعة ملفات الغشاشين. و اذاقارنا هذا المبلغ مع المبلغ الإجمالي للإيرادات الضريبية المحقق خلال السنة و المقدر بـ 5.258.492.073 دج لوجدنا انه يشكل نسبة 25.28% و أنها نسبة جد معتبرة و يمكن تفسيرها من ناحيتين. فمن ناحية نتأكد أن نسبة المبالغ المالية المسترجعة من طرف رواد الغش و التهرب هي نسبة كبيرة نوعا ما. و من ناحية أخرى فان هذا المبلغ المسترجع يساهم كثيرا في رفع الإيرادات الضريبية. و بالتالي المساهمة في الأعباء المالية و الفضل هنا يرجع للمراقبة الجبائية.

- أما خلال سنة 2007 فقد كان عدد الكشوفات المرسله إلى المفتشيات هو 34.761 كشف و من هذا المجموع تم استغلال 30.517 كشف فقط. و العدد الباقي هو 4244 كشف بنسبة 12.20% و هذا العدد هو كبير جدا فكان من الأخرى استغلاله حتى يساهم في الإيرادات الضريبية. كما أن المبلغ الناتج عن عملية الاستغلال هذه هو 1.213.864.275 دج و أن هذا المبلغ هو جد معتبر، و انه يشكل نسبة 88% و مقارنة مع سنة 2006 فان الحصيلة

الضريبية قد انخفضت بمبلغ 115.886.369 دج و هذا يمكن تفسيره بسبب نوعية حالات الغش المكتشفة.

و إذا قارنا هذا المبلغ الخاص بالحصيلة لسنة 2007 و المتعلقة بالغش الضريبي مع مجموع الإيرادات المحققة خلال نفس السنة و المقدر بـ 5.891.677.270 دج لوجدنا انه يشكل نسبة 20.60% و إنها نسبة جد كبيرة، و لولا الفضل الذي يعود لرجال المراقبة الجبائية لكان مآل هذا المبلغ ربح للغشاشين و بالتالي خسارة للخزينة العمومية.

## 2-المطلب الثاني: بالنسبة لمكتب البحث و فحص و مراقبة أسعار الإجراءات العقارية:

يتكون هذا المكتب من رئيس للمكتب و مساعد برتبة مراقب و كاتبة و رئيس فرقة فحص و مراجعة المحاسبة، و 09 محققين للمحاسبة، و رئيس فرقة مراقبة أسعار الإجراءات العقارية. و يساعده عون يتكلف بالإحصائيات، و 04 مقومين. و من المهام الأساسية لهذا المكتب نجد:

### 1-مصلحة الفحص و المراجعة:

و هذه المهمة تخص مراجعة و فحص المحاسبة، و مراجعة الوضعيات الجبائية الإجمالية و.vasfe. و تشارك مع مفتتشيات الضرائب بوضع برامج النشاطات و الأشخاص المعنيين بموضوع مراجعة و فحص المحاسبة و المداخيل. أي تسيير ملف النشاطات و الأشخاص. أما عن نشاط هذا المكتب فالجدول التالي يوضح لنا ذلك:

جدول رقم: 23 تطور المراقبة الجبائية خلال الفترة 2004 - 2007:

المصدر : المديرية الولائية للضرائب لولاية تلمسان.

السنوات	المؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي réel		المراقبات المبرمجة من طرف مديرية الضرائب	
	أشخاص طبيعيين	أشخاص معنويين	مراجعة و فحص المحاسبة	vasfe
2004	5466	880	35	06
2005	5813	486	42	05
2006	6419	949	40	08
2007	6335	674	43	11

نستنتج من الجدول السابق أن عدد الأشخاص الخاضعين للمراقبة الجبائية هم نوعان: أشخاص طبيعيين و أشخاص معنويين. و حتى نوعية المراقبة تختلف من المراقبة العادية إلى مراقبة و فحص المحاسبة، إلى المراقبة من نوع vasfe.

- فبالنسبة لسنة 2004، كان عدد الأشخاص الطبيعيين الذين هم محل مراقبة عادية حوالي 5466 شخص. أما الأشخاص المعنويين هم 880 شخص. أما عدد الأشخاص الذين هم محل مراجعة و فحص المحاسبة هم 35 شخص. و هذا عدد قليل جدا في حجم ولاية تلمسان. و الأشخاص الذين هم محل مراقبة من نوع vasfe هم 6 أشخاص فقط:

- أما خلال سنة 2005 فقد ارتفع عدد الأشخاص الخاضعين للمراقبة العادية إلى 5813 شخص بالنسبة لأشخاص الطبيعيين و 486 شخص الأشخاص المعنويين أما الأشخاص الخاضعين للمراقبة المحاسبية فهو الآخر ارتفع إلى 42 شخص أما المراقبة من نوع vasfe فقد انخفض العدد إلى 5 أشخاص.

- و خلال السنة 2006 ارتفع عدد الأشخاص الطبيعيين إلى 6419 شخص و الأشخاص المعنويين إلى 949 شخص و هذا الارتفاع نتيجة كثرة حالات التهرب و الغش أما

الأشخاص الخاضعين للرقابة المحاسبية فقد انخفض إلى 40 و 08 بالنسبة للرقابة من نوع vasfe.

-أما خلال سنة 2007 فقد تراجع عدد الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة العادية إلى 6335 شخص و 674 شخص معنوي. ثم ارتفع عدد الأشخاص الخاضعين للرقابة المحاسبية إلى 43 شخص. و الرقابة من نوع vasfe إلى 11 شخص. و هذا كله نتيجة تشديد الرقابة و المتابعة الصارمة للأنشطة التجارية.

\*أما عن نشاط المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية خلال الفترة 2007/2004 و الحصيلة المحققة من وراء هذه المراقبة فيمكن إيجازها في الجدول التالي:

الجدول رقم 24 تطور مخطط عمليات المراقبة و النتائج المحققة:

المصدر : المديرية الولائية للضرائب -تلمسان-

حصيلة التفتيشات	مختلف العمليات		السنوات
	المحققة	المبرمجة	
65.724.882.دج	35	41	2004
88.021.034.دج	51	47	2005
229.375.867.دج	47	48	2006
200.332.579.دج	54	54	2007

نستخلص من الجدول رقم:23 أعلاه أن:

- بالنسبة لسنة 2004 من بين 41 عملية مبرمجة تم تحقيق 35 عملية فقط. و قد كان المبلغ الناتج عن هذه العملية هو 65.724.882.دج

-أما خلا لسنة 2005 فقد ارتفع عدد العمليات المبرمجة إلى 47 عملية. لكن الشيء المحقق قد فاق التقديرات ،حيث وصل إلى 51 عملية. و قد كان المبلغ الناتج عن هذه التدخلات هو

88.021.034. دج أي بزيادة قدرها 22.296.152 دج. و هذا شيء ايجابي بالنسبة للحصيلة الضريبية، و إيرادات الخزينة العمومية ككل. و الفضل يرجع رجال المراقبة الجبائية و المتابعة الصارمة للملفات.

-أما خلال سنة 2006 فقد ارتفع عدد العمليات المبرمجة من 47 عملية إلى 48 عملية. في حين انخفض عدد العمليات المحققة إلى 47 عملية. لكن بالمقابل ارتفعت الحصيلة الناتجة من جراء هذه التدخلات إلى مبلغ 229.375.867 دج. أي بفارق ايجابي قدره : 141.354.833 دج.

- و أخيرا خلال سنة 2007 ارتفع عدد العمليات المبرمجة إلى 54 عملية وقد تحققت كلها و أسفرت عن مبلغ إجمالي قدره 200.332.579 دج. أي حدث تراجع في الحصيلة. وهذا راجع لطبيعة و أنواع العمليات و حجم العمليات المحققة.

\*أما عن نشاط المكتب فيما يخص أسعار المعاملات العقارية. فمن بين 2442 عقد مسجل خلال سنة 2007 يوجد 1642 عقد غير مطابق للأسعار المحددة من طرف الادارة. والجدول التالي رقم 24 يوضح لنا ذلك.

جدول رقم: 25 نتائج مراقبة أسعار المعاملات العقارية:

المصدر: المديرية الولائية للضرائب - تلمسان-

السنوات	العقود المسجلة		المبلغ المحقق
	محلات تجارية	مساكن و بنايات	
2004	69	1058	44.372.465 دج
2005	44	1030	50.418.653 دج
2006	39	1600	50.097.311 دج
2007	42	2400	68.142.589 دج

نستنج من الجدول رقم أعلاه. أن النتائج المحققة من خلال مراقبة أسعار المعاملات العقارية كان في تطور حيث انتقل المبلغ المحصل من 44.372.465 دج. سنة 2004 إلى مبلغ

50.418.653. دج سنة 2005. أي بفارق ايجابي قدره :6.046.188 دج. أما خلال سنة 2006 فقد كانت نسبة التطور سلبية. حيث وصل المبلغ إلى 50.097.311 دج. أي بفارق سلبي قدره: 321.342- دج. وخلال سنة 2007 عاد المبلغ إلى للارتفاع حيث وصل إلى مبلغ 68.142.589 دج. أي بفارق ايجابي قدره :18.045.278+دج.

إذن الشيء الذي نستخلصه من خلال هذه الفترة، وبالنسبة للمعاملات العقارية، انه تحدث نسبة كبيرة من التهرب و الغش الضريبي في المعاملات العقارية، و خاصة المحالات التجارية و المساكن و البناءات. و هذا هو السوق الكبير الذي ينشط فيه السماسرة و الغشاشين. و الذي يحقق لهم أموال جد كبيرة،. و حتى المبالغ المالية المحققة من طرف رجال المراقبة الجبائية كانت جد كبيرة حيث كانت تقدر بالملايير فلو ضيعت الخزينة العمومية هذه المبالغ لكانت الحصيلة جد كبيرة وثقيلة على الخزينة. و إنها تساهم في ارتفاع العجز الميزاني.

### 3-المطلب الثالث:بالنسبة لمكتب البحث عن المعلومات الجبائية:

يقوم هذا المكتب بجمع كل المعلومات الجبائية ذات المردودية وتوزيعها على كل المستفيدين منها. سواء كانت قباضات أو إدارات عمومية، أو فرق مشتركة، أو مؤسسات مالية أو جماعات محلية أو منظمات عمومية. كذلك يقوم المكتب بمهام أخرى تتمثل في مراقبة الفواتير و التحقيق فيها، و خاصة المتعاملين الاقتصاديين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة TVA. و مراقبة أماكن التخزين غير المصرح بها للإدارة الجبائية. و كذلك نقل البضائع بواسطة فواتير مزورة. و هذا عملا بالمرسوم رقم 468/05 المؤرخ في 2005/12/10 المحدد لشروط و نماذج إعداد الفاتورة.

و في هذا الإطار وعلى مستوى إدارة الضرائب كانت النتائج المحققة مثلا خلال سنة 2007 كمايلي :

بالنسبة لعدد المتعاملين المبرمجين للمراقبة هو 244 متعامل. أما عن عدد التدخلات المحققة من هذا العدد نجد فقط 130 تدخل. و عدد التسويات قدر بـ59 تسوية فقط. وكل هذه التدخلات كانت خاصة بالتخزين بدون فاتورة. ووجود عيوب في الفاتورة. وقد قدر مبلغ الغرامات المحققة من هذه العملية بـ 98.730.193 دج.



و كخلاصة فقد كانت النتائج المحققة من خلال فرق المراقبة و الخاصة بالمبالغ المالية المنجزة كمايلي :

2004	←	3.103.248.912 دج
2005	←	1.366.922.670 دج
2006	←	2.349.053.861 دج
2007	←	2.421.739.315 دج

المجموع: 9.240.964.758 دج

و هذا المبلغ كان في ظرف 04 سنوات. و انه مبلغ كبير جدا، و الفضل يرجع إلى دور رجال المراقبة و المتابعة الميدانية لمفات التجار و المتعاملين لاقتصاديين. و لو ضربنا هذا المبلغ في 48 ولاية على المستوى الوطني. أو لو أخذنا مبلغ متوسط فقط لوجدنا أن المبلغ الإجمالي على المستوى الوطني هو كبير جدا. و قادر على المساهمة في معالجة مشاكل كبيرة جدا.

أخيرا يمكن القول أنه توجد حالات غش كبيرة في الواقع. لكن عملية متابعة و حصر هذه الحالات تتطلب وسائل بشرية و مادية و إدارات كفؤة و نزيهة جدا. أي أن إدارة الضرائب تفتقر إلى الوسائل اللازمة و الفعالة للمراقبة الجبائية. لذا يجب استغلال قدراتها البشرية و المادية في المراقبة الجبائية كي تساهم في الرفع من المردودية الجبائية و بالتالي ارتفاع حصيلة الضرائب على مستوى الولاية، و التي تساهم كلها في رفع إيرادات الدولة ككل، و بالتالي المساهمة في تمويل الإنفاق العام، و الحد من حالة عجز الميزانية، و اللجوء إلى طرق التمويل الأخرى المحفوفة بالمخاطر.

المبحث الرابع: تحديد حجم التهرب والغش الضريبي من خلال دراسة حالة التقديرات والتحقيقات الضريبية لولاية تلمسان خلال الفترة 2004-2007.

تقوم إدارة الضرائب كل سنة بإجراء تقديراتها من الضرائب و الرسوم و الطابع و التسجيل للسنة المقبلة، بناء على عدة معايير و مؤشرات. مثل التحقيقات المنجزة خلال السنة المنصرمة و الظروف الاقتصادية و المالية للاقتصاد الوطني. و خاصة كل نوع من أنواع الضرائب. و في نهاية كل سنة تقوم بمقارنة مجموع التقديرات الضريبية المسطرة. مع مجموع التحقيقات المنجزة و تستخرج نسبة التحصيل و الفارق ما بين الإيرادات المحققة والإيرادات المقدرة. فإذا كانت قيمة التحقيقات أكبر من قيمة التقديرات فهذا يعني أن الفارق ايجابي أي أن التحصيلات فاقت التقديرات. و هذا شيء ايجابي للخزينة العمومية. أما إذا كانت قيمة التقديرات أكبر من قيمة التحقيقات. فهذا يعني أن التوقعات لم تكن دقيقة ويعني أن الفارق سلبي وهذا شيء سلبي للخزينة العمومية لأنها تكون في حالة عجز مالي. و إذا كانت قيمة التقديرات = قيمة التحقيقات. فهذا يعني حالة مثلى. أي أن التوقعات كانت متطابقة مع التحقيقات. لكن في اغلب الحالات تكون قيمة التحقيقات اقل من قيمة التقديرات. أي الفارق سلبي (-) و في هذه الحالة يطرح السؤال.

ما هي أسباب عدم بلوغ الإيرادات الفعلية المحققة مبلغ الإيرادات المتوقعة؟ أو بتعبير آخر لماذا كانت الانجازات اقل من التقديرات؟

و هل السبب يرجع إلى:

-عدم دقة التقديرات المسطرة.

-أم إلى تماطل المكلفين في دفع مستحقاتهم الضريبية في وقتها المحددة. أي خلال السنة المعنية.

- أم أن السبب يكمن في حالات التهرب و الغش الضريبي التي يحترفها المكلفون.

-أم إلى عوامل أخرى.

و من اجل الإجابة عن هذه الأسئلة فسوف نقوم بعرض بعض الجداول الخاصة بحالة التقديرات و التحقيقات الضريبية خلال الفترة 2004-2007. و المقارنة ما بينها وهذا بالنسبة لكل أنواع الضرائب و الرسوم المحصلة في ولاية تلمسان. و نختم هذه الدراسة بعرض جدول شامل للفترة.

1- المطلب الأول: بالنسبة لسنة 2004:

و في هذه السنة يمكن تلخيص حالة التقديرات و التحقيقات الضريبية من خلال الأرقام الواردة في الجدول التالي:

الجدول رقم: 26 حالة التقديرات و التحقيقات الجبائية خلال سنة 2004 بولاية

تلمسان الوحدة: دج المصدر: المديرية الولائية للضرائب-تلمسان-

من خلال الجدول رقم: 25 أعلاه نستنتج أن اغلب الضرائب المرتفعة الحصيلة هي:

الرسم على القيمة المضافة TVA.

نسبة التحصيل %	الفارق - +	التحقيقات realization 2004/12/31	التقديرات الدنيا objectif	أنواع الضرائب و الرسوم
%103	43.370.019+-	1.486.852.865	1.443.482.846	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
%116,22	53.962.966+-	386.532.924	332.569.958	الضريبة على أرباح الشركات IBS
%110,68	+17.061.340	176.803.801	159.742.461	حاصل التسجيل
%106,04	+13.606.800	238.579.825	224.973.025	حاصل الطابع
%55,78	-10.039.175	12.664.006	22.703.181	غرامات الوعاء الضريبي على-tca
%107,7	+1.331.972	18.605.305	17.273.333	غرامات وأحكام مالية
%101,55	+15.659.530	1.020.255.575	1.004.598.045	الرسم على النشاط المهني tap
%79,29	-19.359.480	74.147.101	93.506.581	الرسم العقاري TF و رسم التطهير
%68,29	-137.132.623	295.456.066	432.588.689	الدفع الجزافي VF
-	-	8.135.497	-	رسم رفع القمامات المنزلية
-	-	89.277.667	-	رسم السكن
%63,64	-6.312.565	11.052.899	17.365.464	أموال خاصة بالمحيط 100%رسوم على نشاطات التلوث
%94,44	-96.716.342	1.644.544.406	1.741.260.748	الرسم على القيمة المضافة TVA
%99,5	-27.156.394	5.462.907.937	5.490.064.331	المجموع العام

و يحتل المرتبة الأولى من حيث حجم الحصيلة المحققة حيث كانت تمثل مبلغ 1.644.544.406 دج. في حين أن التقديرات كانت تمثل مبلغ 1.741.260.748 دج. أي بفارق سلبي يقدر بـ: 96.716.342 دج و بنسبة تحصيل قدرها 94.44% . أي أن التحقيقات المنجزة خلال السنة لم تكن متطابقة مع التوقعات. أي لم تكن 100% و لم تتجاوز هذا الحد. أي أن هناك نسبة 5.56% لم تحصل و هذه النسبة يشكل جزء منها، أو كلها أرقام التهرب و الغش الضريبي. لأنه قد يكون جزء من هذا المبلغ ناتج عن تماطل المكلفين في دفع ضرائبهم. و أننا نجد في هذا النوع من الضرائب نسبة كبيرة من التهرب و الغش الضريبي. لان هذا النوع من الضرائب يمس شريحة كبيرة من المكلفين، و شريحة كبيرة من الأنشطة التجارية، و المهنية، و الحرفية. هذا إذا تكلمنا عن المبلغ المكتشف من طرف أجهزة الرقابة. أما المبالغ المالية التي لم تكتشف. مع إضافة الأنشطة الموازية الغير رسمية فتصبح خيالية. و أنها تؤثر تأثيرا سلبيا على إيرادات الخزينة العمومية.

## 2- الضريبة على الدخل الإجمالي: IRG

و تحتل المرتبة الثانية بعد TVA من حيث الحصيلة المحققة، وذلك بمبلغ إجمالي قدره: 1.486.852.865 دج . في حين كانت التقديرات تمثل 1.443.482.846 دج. أي بفارق ايجابي قدره 43.370.019 دج و بنسبة تحصيل قدرها 103%. و قد فاقت التوقعات. وان السبب في ذلك. هو أن لكر قسم من هذا النوع من الضرائب. يعود إلى الرواتب و الأجور، و التي تقطع من المنبع. حيث لا تتيح للمكلف أي فرصة للتهرب منها. لكن السؤال المطروح هو هل هذا الفارق الايجابي يعني و يفسر لنا أن هذا النوع من الضرائب لا يوجد فيه تهرب و غش. طبعا الإجابة تكون صحيحة إذا تعلق الأمر بـضرائب الرواتب و الأجور التي تقطع من المنبع. أما عن الأنواع الأخرى فتوجد حالات للتهرب و الغش لكنها لم تكتشف. هذا من جهة، و من جهة أخرى فان هذه التوقعات هي مبنية أساسا على الحصيلة السابقة للسنة المنصرمة .

### 3-الرسم على النشاط المهني TAP:

و يحتل المرتبة الثالثة من حيث الحصيلة المحققة خلال السنة. حيث كانت تمثل مبلغ 1.020.255.575 دج. و بالمقابل كانت التقديرات تقدر بـ1.004.598.045 دج. أي بفارق ايجابي يقدر بـ15.659.530 دج و بنسبة تحصيل تقدر بـ101.55%. وكذلك هذا الفارق الايجابي لا يعني أن هذه النوع من الضرائب لا تمسه حالات التهرب والغش. بل توجد حالات لكنها ربما لم تكتشف من طرف رجال المراقبة الجنائية.

### 4-الضرائب على أرباح الشركات:

و أن هذا النوع من الضرائب المباشرة هو الذي يفسر لنا الحالة المالية للشركات، ومدى قوتها، و مرد وديتها. لأنه كلما كانت أرباح الشركات كبيرة و مرتفعة، كلما كانت الضرائب على أرباح الشركات مرتفعة، لأنها ضريبة نسبية و ليست تصاعدية. و لا نجد في هذا النوع من الضرائب حالات تهرب و غش، لان اغلب هذه المؤسسات تعود ملكيتها للدولة، و لا يجد مسيروا هذه المؤسسات غاية للتهرب مقارنة مع القطاع الخاص. وقد كانت التوقعات تقدر بـ332.569.958 دج أي بفارق ايجابي قدره +53.962.966 دج وبنسبة تحصيل قدرها 116.22%. كذلك هذا الفارق هو الآخر لا يعني أن حالات الغش في هذا النوع منعدمة، بل ربما توجد حالات غش، لكنها لم تكتشف أو أن تقنياتها عالية جدا.

5-و تأتي في المرتبة الخامسة و الأخيرة الأنواع الأخرى من الضرائب. مثل الدفع الجزافي و الرسم العقاري و رسم التطهير. حيث كانت التحقيقات اقل من التقديرات. مما يفسر وجود حالات للتهرب و الغش. أما الأنواع الأخرى فقد حققت نتائج ايجابية. مثل حاصل الطابع و التسجيل و أنواع أخرى.

و كخلاصة لهذه السنة التي عرفت بسنة محاربة التهرب و الغش الضريبي. فان الحصيلة النهائية الإجمالية لكل الإيرادات الضريبية قدرت بـ 5.462.907.937 دج. أما التقديرات فقد كانت 5.490.064.331 دج. أي بفارق سلبي يقدر بـ -27.156.394 دج و بنسبة تحصيل قدرها 99.50%. و تبقى نسبة 0.50% غير محصلة. و تدخل فيها أرقام التهرب و الغش الضريبي. لكن هذه النسبة لا تعني أن هذه السنة خالية من التهرب و الغش. لان ما هو بين أيدينا ما هو رسمي فقط، أما عن حالات الغش التي لم تكتشف، إضافة إلى الأنشطة الموازية الغير رسمية فتصبح المبالغ المالية ضخمة جدا.

2-المطلب الثاني: بالنسبة لسنة 2005:

يمكن تلخيص حالة التقديرات و التحقيقات الضريبية المنجزة من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 27 حالة التقديرات و التحقيقات الجبائية خلال سنة 2005 بولاية تلمسان. الوحدة دج المصدر : المديرية الولائية للضرائب -تلمسان-

أنواع الضرائب و الرسوم	التقديرات الدنيا objectif	التحقيقات realization 2005/12/31	الفارق - +	نسبة التحصيل %
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	1.630.720.748	1.726.952.062	96.231.314+	%105,90
الضريبة على أرباح الشركات IBS	423.933.850	289.515.131	134.418.917-	%68,29
حاصل التسجيل	193.911.337	215.059.425	21.148.088+	%110,9
حاصل الطابع	261.664.809	201.854.259	59.810.550-	%77,14
غرامات الوعاء الضريبي على TCA	13.889.375	17.875.428	3.986.053+	%128,69
غرامات وأحكام مالية	20.405.554	26.338.625	5.933.071+	%129,07
الرسم على النشاط المهني TVA	1.118.975.504	1.137.092.171	18.116.667+	%101,61
الرسم العقاري TF ورسم التطهير TA	81.321.574	63.241.989	18.079.585-	%77,76
الدفع الجزافي VF	324.044.395	180.243.588	143.800.807-	%55,62
رسم رفع القمامات المنزلية	8.922.688	11.931.238	3.008.550+	%133,71
رسم السكن	97.916.174	50.747.144	47.169.030-	%51,82
أموال خاصة بالمحيط على 100% رسوم نشاطات التلوث	12.122.378	5.882.043	6.240.335-	%48,52
الرسم على القيمة المضافة TVA	1.803.670.523	1.569.227.398	234.443.125-	%87,00
المجموع العام	5.991.498.909	5.495.960.501	495.538.408-	%91,72

نستنتج من الجدول رقم 26 أعلاه. أن الضرائب الأكثر حصيلة ترتب كمايلي :

### 1-الضريبة على الدخل الإجماليIRG:

حيث تحتل المرتبة الأولى من حيث الحصيلة خلال سنة 2005. و ذلك بمبلغ إجمالي قدره 1.726.952.062 دج. أما التوقعات فقد كانت 1.630.720.748 دج. أي بفارق ايجابي قدره 96.231.314+دج. و بنسبة تحصيل قدرها 105.90% أي أن الحصيلة المحققة قد فاقت كل التوقعات و طبعاً فالسبب كما قلنا أن اكبر حصة من هذا النوع من الضرائب ترجع لضرائب الرواتب و الأجور، و التي تقتطع من المنبع و لا تكلف إدارة الضرائب أي إجراءات أو نفقات. كما أن إمكانية التهرب منها مستحيلة ماعدا بعض المداخل الأخرى التي يمكن أن نجد فيها حالات للتهرب و الغش. كما أن هذا الرقم الايجابي لا يمكن له أن يفسر لنا بان هذا النوع من الضرائب هو خالي من التهرب و الغش. بل انه قليل مقارنة مع أنواع أخرى.

### 2-الرسم على قيمة المضافةTVA:

و دائماً مثل سنة 2004 نجد أن هذا النوع من الضرائب غير مباشرة يحتل المرتبة الثانية من حيث الحصيلة الضريبية، و ذلك لأنه يمس جميع المكلفين، و جميع الأنشطة. أي أن الوعاء الضريبي و اسع و كبير. هذا من جهة، و من جهة أخرى، لان معدلاته نسبية و ليست تصاعدية و قد كانت الحصيلة المحققة خلال سنة 2005 تقدر ب 1.569.227.398 دج في حين كانت التقديرات المسطرة تقدر بمبلغ: 1.803.670.523دج. أي أن حجم الإيرادات المحققة لم يكن في مستوى التقديرات المسطرة. أي أن الفارق كان سلبى -234.443.125 دج. و انه مبلغ جد ضخم أي نسبة التحصيل كانت 87% و يبقى نسبة 13% لم تحصل. و يمكن أن تكون على شكل تهرب و غش. لكن هذا لا يعنى أن حجم التهرب في هذا النوع من الضرائب هذا هو معدله فقط. بل أن حالات الغش التي لم تكتشف فتشكل نسبة كبيرة جداً. لان الأعمال و الأنشطة التي تمسها TVA واسعة جداً.

### 3- الرسم على النشاط المهنيTAP:

دائماً يحتل هذا النوع من الضرائب المرتبة الثالثة. حيث كانت الانجازات المحققة خلال سنة 2005 تقدر ب 1.137.092.171 دج. في حين كانت التقديرات تقدر ب 1.118.975.504 دج. أي بفارق ايجابي قدره : 18.116.667+دج و بنسبة تحصيل قدرها 101.61% و أن هذا

الفارق الايجابي لا يعني أن ليس هناك أي حالات للتهرب و الغش .بل توجد حالات لم تكتشف و أنها خفية.

#### 4- الضرائب على أرباح الشركات IBS.

كذلك فإنها دائما تحتل المرتبة الرابعة من حيث الحصيلة المحققة بمبلغ إجمالي قدره 289.515.131 دج في حين كانت التقديرات تقدر بـ 423.933.850 دج أي بفارق سلبي قدره 134.418.719- دج و بنسبة تحصيل تقدر بـ 68.29% أي أن التوقعات المسطرة لم تتحقق بالكامل نتيجة وجود تهرب و غش ضريبي، و تماطل في دفع الضرائب ، و نتيجة ضعف مرد ودية الشركات. لكن يبقى هذا المبلغ جد معتبر و كبير جدا.

5- أما في المرتبة الخامسة نجد بعض الأنواع الأخرى من الضرائب و التي تتمثل في حاصل التسجيل. الذي حقق نتائج ايجابية .أما الباقي من الضرائب مثل حاصل الطابع، و الرسم العقاري ، و رسم التطهير، و الدفع الجزافي و رسم السكن فقد حققت نتائج سلبية. و حتى هي توجد فيها نسبة كبيرة من التهرب و الغش الجبائي.

و بصفة إجمالية فان سنة 2005 كانت حصيلتها الإجمالية المحققة من الإيرادات الضريبية تقدر بـ 5.495.960.501 دج أما التقديرات الضريبية فقد كانت 5.991.498.909 دج أي يفارق سلبي يقدر بـ 495.538.408- دج و بنسبة تحصيل قدرها 91.72% و تبقى نسبة 08.28% تشكل التهرب و الغش و حالات المماطلة في دفع الضرائب .كذلك فان هذه النسبة لا يمكن أن تفسر أن حالات التهرب و الغش هي قليلة في هذه السنة. بل هذا ما تم اكتشافه فقط أما الحالات الخفية التي لم يتفطن لها رجال الرقابة فلا تعدو و لا تحصى. هذا إضافة إلى الأنشطة غير الرسمية التي تستقطب كتلة نقدية لا بأس بها غير خاضعة للضريبة.

#### 3-المطلب الثالث: بالنسبة لسنة 2006:

يمكن تلخيص حالات التقديرات و التحقيقات المنجزة من خلال الجدول التالي :



الجدول رقم:28 حالة التقديرات و التحقيقات الجبائية خلال سنة 2006 بولاية تلمسان  
الوحدة دج. المصدر: المديرية الولائية للضرائب - تلمسان-

أنواع الضرائب و الرسوم	التقديرات الدنيا objectif	التحقيقات realization 2006/12/31	الفارق - +	نسبة التحصيل %
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	1.726.952.062	1.801.132.204	74.180.142+	%104,29
الضريبة على أرباح الشركات IBS	289.515.131	336.327.858	46.812.727+	%116,16
حاصل التسجيل	215.059.425	218.308.868	3.249.443+	%101,51
حاصل الطابع	201.854.259	218.431.209	16.576.950+	%108,21
غرامات الوعاء الضريبي على TCA	17.875.428	15.138.039	2.739.389-	%84,68
غرامات وأحكام مالية	26.338.625	37.767.983	11.429.358+	%143,39
الرسم على النشاط المهني TAP	1.137.092.171	1.293.530.590	156.438.419+	%113,75
الرسم العقاري TF ورسم التطهير	63.241.989	57.098.723	6.143.266-	%90,28
الدفع الجزافي VF	25.030.000	22.225.310	2.804.690-	%88,79
رسم رفع القمامات المنزلية	11.931.238	26.504.672	14.573.434+	%222,14
رسم السكن	50.747.144	57.451.863	6.704.719+	%113,21
أموال خاصة بالمحيط 100%رسوم على نشاطات التلوث	5.882.043	4.167.408	1.714.635-	%70,84
الرسم على القيمة المضافة TVA	1.215.884.413	1.170.407.346	45.477.067-	%96,25
المجموع العام	4.987.403.928	5.258.492.073	271.088.145+	%105,43

نستنتج من الجدول رقم 27 أعلاه أن الضرائب الأكثر حصيلة هي:

### 1- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

لقد كانت الإيرادات المحققة خلال السنة تقدر بـ 1.801.132.204 دج. في حين كانت التقديرات الضريبية تقدر بـ 1.726.952.062 دج. أي بفارق ايجابي قدره : 74.180.142 + دج. و بنسبة تحصيل قدرها 104.29%. أي أن الحصيلة المحققة كانت أكبر من التوقعات. و كما قلنا سابقا يرجع ذلك إلى تركيبة هذا النوع من الضرائب المشكل في أغلبيته من الضرائب على الرواتب و الأجور التي لا يستطيع المكلف (العامل و الموظف) التهرب منها، و أن هذا الفارق الايجابي لا يعني أن هذا النوع من الضرائب لا تمسه ظاهرة التهرب و الغش. بل توجد لكن ربما لم تكتشف من طرف رجال المراقبة.

### 2- الرسم على النشاط المهني TAP :

و خلال هذه السنة احتل المرتبة الثانية متقدما عن الرسم على القيمة المضافة، و ذلك لكثرة التجار و الحرفيين و أصحاب المهن الحرة من أطباء و مهندسين و محامين. حيث كانت الإيرادات المحققة تقدر بـ 1.293.530.590 دج. في حين كانت التقديرات تقدر بـ 1.137.092.171 دج أي بفارق ايجابي قدره: 156.438.419 + دج. و بنسبة تحصيل قدرها 113.75%. و أن هذا النسبة هي الأخرى لا تعني أن هذا النوع هو خالي من حالات التهرب و الغش. بل توجد حالات كبيرة مخفية غير مقدرة.

### 3- الرسم على القيمة المضافة TVA:

و قد كانت الإيرادات المحققة خلال السنة هي: 1.170.407.346 دج. في حين كانت التوقعات 1.215.884.413 دج. أي بفارق سلبي قدره: 45.477.067 - دج. و بنسبة تحصيل 96.25%. لتبقى نسبة 03.75% غير محصلة وما يلاحظ هو انه دائما وعلى مدار كل السنوات يقدم هذا النوع من الضرائب حصيلة سلبية نتيجة وجود حالات تهرب و غش كبيرة في هذا النوع من الضرائب. و كذلك لضخامة عدد التجار و المتعاملين الاقتصاديين الأمر الذي يؤدي إلى عدم تحكم إدارة الضرائب فيهم.

#### 4- الضريبة على أرباح الشركات IBS:

وقد كانت الإيرادات المحققة خلال السنة هي: 336.327.858 دج. في حين كانت التوقعات تمثل: 289.515.131 دج أي بفارق ايجابي قدره 46.812.727 دج و بنسبة تحصيل قدرها 116.16%.

5- و تأتي في المرتبة الأخيرة بعض الضرائب الأخرى القليلة الأهمية و التي حققت فارق ايجابي مثل حاصل الطابع والتسجيل و رسم السكن و أنواع أخرى حققت فارق سلبي مثل الرسم العقاري و رسم التطهير و الدفع الجزافي.

و كلها أنواع يمسها التهرب و الغش الضريبي. لكن بدرجات متفاوتة.

والخلاصة بالنسبة لهذه السنة فان الإيرادات الإجمالية المحققة قد قدرت 5.258.492.073 دج في حين كانت التقديرات تمثل: 4.987.403.928 دج أي بفارق ايجابي قدره 271.088.145 دج و بنسبة تحصيل قدرها 105.43% و كذلك فان هذا الفارق الايجابي لا يمكن أن يفسر لنا حالات الغش و التهرب خلال هذه السنة منعدمة بل هذه الأرقام تعتبر ماهو رسمي، أما عن الحالات التي لم تكتشف ولم يصرح بها أصحابها إضافة إلى النشاطات الموازية فإنها تشكل مبالغ خيالية.

4-المطلب الرابع: بالنسبة لسنة 2007:

و يمكن تلخيص مختلف التقديرات و التحقيقات الضريبية خلال هذه السنة من الجدول التالي:الجدول رقم: 29 حالة التقديرات والتحقيقات الجبائية خلال سنة 2007

المصدر: المديرية الولائية للضرائب -تلمسان-

أنواع الضرائب و الرسوم	التقديرات الدنيا objectif	التحقيقات realization 2007/12/31	الفارق - +	نسبة التحصييل %
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	2.033.478.258	2.200.000.000	166.521.742	%108,18
الضريبة على أرباح الشركات IBS	379.714.152	210.000.000	169.714.152	%55,3
حاصل التسجيل	246.470.712	295.500.000	49.029.288	%119,89
حاصل الطابع	246.608.835	242.000.000	4.608.835-	%98,13
غرامات الوعاء الضريبي على TCA	17.090.846	15.100.000	1.990.846-	%88,35
غرامات وأحكام مالية	42.640.053	43.150.000	509.947+	%101,19
الرسم على النشاط المهني TAP	1.460.396.036	1.412.131.000	48.265.036-	%96,69
الرسم العقاري TF ورسم التطهير	64.464.458	54.271.270	10.193.188-	%84,18
الدفع الجزافي VF	25.092.375	2.040.000	23.052.375-	%8,12
رسم رفع القمامات المنزلية	29.923.775	31.270.000	1.346.225+	%104,49
رسم السكن	64.863.153	59.000.000	5.863.153-	%90,96
أموال خاصة بالمحيط 100%رسوم على نشاطات	4.705.004	7.215.000	2.509.996+	%153,34
الرسم على القيمة المضافة TVA	1.321.389.893	1.320.000.000	1.389.893-	%98,89
المجموع العام	5.936.837.550	5.891.677.270	45.160.280-	%99,23

نستنتج من هذا الجدول أن الضرائب يمكن ترتيبها حسب ضخامة الحصيلة كما يلي :

#### 1-الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

و قدأ كانت الإيرادات المحققة خلال سنة بـ 2.200.000.000 دج أما الإيرادات المتوقعة فقد كانت 2.033.478.258 دج أي بفارق ايجابي قدره: 166.521.742 +دج و بنسبة تحصيل قدرها 108.18 % و هي نسبة ايجابية و السبب هو نفسه الذي قلناه خلال السنوات السابقة.

#### 2- الرسم على النشاط المهني TAP:

و قدأ كانت الإيرادات المحققة خلال السنة هي 1.412.131.000 ج في حين كانت التقديرات 1.460.396.036 أي بفارق سلبي يقدر بـ 48.265.036 -دج و بنسبة تحصيل قدرها 96.69 % لتبقى نسبة 03.31 % غير محصلة و يشكل اكبر منها الغش التهرب الضريبي.

#### 3- الرسم على القيمة المضافة TVA:

و يحتل المرتبة الثالثة و قدرت الإيرادات المحققة 1.320.000.000 دج أما الإيرادات المقدره فهي : 1.321.389.893 دج بفارق سلب قدره 1.389.893 -دج و بنسبة تحصيل قدرها 98.89 % لتبقى نسبة 1.11 % غير محصلة و يدخل فيها التهرب و الغش الضريبي.

#### 4- حاصل التسجيل:

حيث كانت التحقيقات 295.500.000 دج أما التقديرات 246.470.712 دج بفارق ايجابي قدره 49.029.288 + دج و بنسبة تحصيل قدرها 119.89 %.

#### 5- و في الأخير تأتي الأنواع الأخرى من الضرائب:

كخلاصة لسنة 2007 و على مستوى الإيرادات الإجمالية المحققة خلال السنة فقد كانت 5.891.877.270 دج أما التقديرات فقد كانت 5.936.837.550 دج بفارق سلبي يقدر

بـ45.160.280 - دج و بنسبة تحصيل قدرها 99.23% وان هذا الفارق يدخل فيه أرقام التهرب و الغش الضريبي.

الجدول رقم:30 ملخص لحالات التقديرات والتحقيقات الجبائية خلال الفترة 2004-2007  
المصدر: المديرية الولائية للضرائب - تلمسان-

الفصل الرابع : الجانب التطبيقي - دراسة حالة بولاية تلمسان -

أنواع الضرائب والرسوم الضريبية على الدخل الإجمالي الضريبية على أرباح الشركات IBS حاصل التسجيل الطابع غرامات الوعاء الضريبي غرامات وأحكام مالية الرسم على النشاط المهني TAP الرسم العقاري و TF رسم التطهير الدفع	2007		2006		2005		2004	
	التحقق	التقديرات	التحقق	التقديرات	التحقق	التقديرات	التحقق	التقديرات
	2.200.000.000	2.033.478.258	1.801.132.204	1.726.952.062	1.726.952.062	1.630.720.748	1.486.852.865	1.443.482.846
	210.000.000	379.714.152	336.327.858	289.515.131	289.515.131	423.933.850	386.532.924	332.569.958
	295.500.000	246.470.712	218.308.868	215.059.425	215.059.425	193.911.337	176.803.801	159.742.461
	242.000.000	246.608.835	218.431.209	201.854.259	201.854.259	261.664.809	238.579.825	224.973.025
	15.100.000	17.090.846	15.138.039	17.875.428	17.875.428	13.889.375	12.664.006	22.703.181
	43.150.000	42.640.053	37.767.983	26.338.625	26.338.625	20.405.554	18.605.305	17.273.333
	1.412.131.000	1.460.396.036	1.293.530.590	1.137.092.171	1.137.092.171	1.118.975.504	1.020.255.575	1.004.598.045
	54.171.270	64.464.458	57.098.723	63.241.989	63.241.989	81.321.574	74.147.101	93.506.581
	2.040.000	25.092.375	22.225.310	25.030.000	180.243.588	324.044.395	295.456.066	432.588.689

الفصل الرابع : الجانب التطبيقي - دراسة حالة ولاية تلمسان -

الجزافي VF													
رسم القمامات المنزلية	31.270.000	29.923.775	26.504.672	11.931.238	11.931.238	11.931.238	8.922.688	8.135.497					
رسم السكن	59.000.000	64.863.153	57.451.863	50.747.144	50.747.144	50.747.144	97.916.174	89.277.667					
أموال خاصة بالمحيط	7.215.000	4705.004	4.167.408	5.882.043	5.882.043	5.882.043	12.122.378	11.052.899	17.365.464				
الرسم على القيمة المضافة TVA	1.320.000.000	1.321.389.893	1.170.407.346	1.215.884.413	1.215.884.413	1.569.227.398	1.803.670.523	1.644.544.406	1.741.260.748				
المجموع العام	5.891.677.270	5.936.837.550	5.258.492.073	4.987.403.928	5.495.960.501	5.991.498.909	5.462.907.937	5.490.064.331					



• النتائج المتوصل إليها من خلال دراسة حالة ولاية تلمسان.

إن ظاهرة التهرب والغش الضريبي في ولاية تلمسان ليست حديثة بل قديمة وظهرت مع ظهور الضرائب، وقد ازدادت خطورة في الحاضر بسبب تدهور الوضعية الأمنية وانتشار الاقتصاد الموازي والانفتاح على الاقتصاد العالمي وغلق الحدود مع المغرب.

- بالنسبة للتهرب الموجود في ولاية تلمسان نجد التهرب المشروع والتهرب غير المشروع أو ما يسمى بالغش الضريبي ففيما يخص التهرب المشروع فنجد أن إدارة الضرائب غير مهتمة به نتيجة انشغالها بالحالات الكثيرة من الغش الضريبي ونتيجة عدم وجود خرق للقانون.

- أما بالنسبة لأسباب التهرب والغش الضريبي في ولاية تلمسان فنجد إضافة إلى الأسباب التي ذكرناها في الجانب النظري والتي تخص مجمل الوطن نجد أسباب أخرى مثل : تدهور الحالة الأمنية وقرب الولاية مع الحدود المغربية والانتشار الكبير للاقتصاد الموازي.

- أما بالنسبة لصور وأشكال التهرب والغش الضريبي الموجودة في الولاية نجد :

1-الاقتصاد الموازي يحتل المرتبة الأولى حيث لا تخلوا دائرة ولا بلدية ولا حي من الأنشطة الموازية سواء كانت أنشطة إجرامية كالمتاجرة في المخدرات والكحول والدعارة... أو أنشطة نفعية كالباعة المتجولون... وان هذا الاقتصاد يساهم بدرجة كبيرة في كسب قوت العديد من المواطنين وان إدارة الضرائب حاليا غير قادرة على التحكم فيه ماعدا بعض التدخلات لرجال الأمن . وان هذا الاقتصاد يستنزف اكبر قدر ممكن من الإيرادات الضريبية وما يدل على ذلك هو العدد الهائل من الشباب الذي يعمل فيه والسلع الرائجة فيه.

2-الامتناع عن تقديم التصريحات إطلافا أي إخفائه لمطرح الضريبة أو تقديم تصريحات ناقصة أو غير صحيحة.

3-تقديم عناوين خاطئة وكراء سجلات تجارية.

4- تقديم فواتير مزورة أو بها عيوب أو عدم استعمال الفاتورة أصلا.

5- إخفاء السلع أو الأنشطة جزئيا أو كليا

6-دفع الرشاوى والعمولات لبعض موظفي الضرائب.

7-تزوير وثائق الحالة المدنية وغلق المحلات التجارية عند الشعور بقوم أعوان الضرائب.

## 8-القيام بتهريب الأموال والسلع إلي الخارج.

- أما بالنسبة لطرق قياس التهرب والغش الضريبي فنظرا لسيطرة الاقتصاد الموازي ونظرا لصعوبة الحصول على إحصائيات دقيقة عن حجم التهرب والغش الضريبي فيصعب حصر حجم التهرب والغش الضريبي بطريقة دقيقة وأنها دراسة تتطلب وقت كافي ووسائل بشرية معتبرة. لكن هذه الصعوبات لم تمنعنا من محاولة قياس هذه الظاهرة قدر المكان بالاعتماد على طريقة الضريبة القانونية المحتملة أي الفرق بين الضرائب المتوقعة والضرائب المحققة. بالرغم من أن هذه الطريقة فيها سلبيات وهو أن التوقعات لا تكون دقيقة جدا وكذلك عدم أخذها بعين الاعتبار الفئات غير مصرحة بدخلها وأنشطتها والتي تعمل في الخفاء.

- أما فيما يخص آثار التهرب والغش الضريبي بالولاية فنجد انخفاض الحصيلة الضريبية المقدمة للخزينة العمومية وهذا يؤثر على الحصيلة الضريبية على المستوى الوطني وكذلك يؤثر على حجم التنمية المحلية لان العديد من أنواع الضرائب ترجع حصيلتها إلي الجماعات المحلية. هذا إضافة إلي التباين الاجتماعي والتفاوت في مستوى المعيشة والمداخيل. ومنافسة السلع الأجنبية للسلع المحلية و زيادة نمو الاقتصاد الموازي. وأخيرا انتشار الآفات الاجتماعية بسبب التهريب والمتاجرة في المحرمات.

وأخيرا نوصي بضرورة الاهتمام بظاهرة الاقتصاد الموازي وتشديد العقوبات وتفعيل المراقبة الجبائية.

### الخاتمة العامة للبحث:

أخيرا يمكن القول أن ظاهرة التهرب والغش الضريبي هي احدي صور الجرائم الاقتصادية والمالية، والتي تعبر عن الاعتداء الصارخ للنظام الاقتصادي والمالي للدولة، والتي تؤدي إلى عرقلة قيام الدولة بمهامها، وتحقيق غاياتها المنشودة. خاصة في ظل الظروف الاقتصادية العالمية المتسمة بعالم السرعة والمنافسة والنجاعة والنوعية وقلة الموارد المالية. لأنه لو افلح جميع المكلفين في التهرب من الضريبة فكيف يتسنى للدولة الإنفاق على مرافقها العامة، وهذا بافتراض عدم وجود الموارد النفطية، أو في حالة نضوبها؟ وان وجود مثل هذه الظاهرة في مجتمع معين هو اكبر دليل على تخلف ذلك المجتمع، وانحطاطه، واكبر سمة من سمات خرق القانون. وما هو معروف لحد الآن انه لا يوجد تعريف دقيق لمفهوم هذه الظاهرة لكن اغلب العلماء يتفقون على أن الغش الضريبي ظهر وترعرع مع ظهور الضريبة عبر الزمن، أما التهرب الضريبي فهو حديث النشأة.

وحتى تستطيع الدولة معالجة هذه الظاهرة، والحد من تناميها فيجب عليها أولا دراسة الأسباب الكامنة وراءها، وتحليلها. لان هذه الأسباب هي كثيرة، ومختلفة فبعضها يرجع إلى الدولة ككل والبعض الآخر إلى المنظومة التشريعية، وبعضها إلى إدارة الضرائب، والبعض الآخر إلى المكلف في حد ذاته، والمحيط الذي يعيش فيه. وادا ماتم حصر هذه الأسباب بصورة دقيقة فيسهل على الدولة تقديم الوصفة الكاملة لمعالجة هذه الظاهرة، والتي يجب التجنيد لها والحد من تناميها. سواء كان ذلك على المستوى الوطني، أو الدولي. وسواء تم ذلك باستخدام أدوات ردعية أو وقائية.

### \*نتائج اختبار الفرضيات:

لقد قمنا في افتتاحية هذا البحث بصياغة مجموعة من الفرضيات، وكنا نجهل الإجابة عنها وكانت هذه الفرضيات تتمحور حول ثلاثة عناصر هي :

1- كلما قامت الدولة بتشديد الرقابة على ظاهرة التهرب والغش الضريبي، كلما أدى ذلك إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية.

2- وكلما ارتفعت الحصيلة الضريبية، كلما أدى ذلك إلى ارتفاع حجم الإيرادات العامة ككل. وبالتالي تجنب اللجوء إلى وسائل التمويل الأخرى غير العادية، كالقروض، والإصدار النقدي الجديد.

3- وكلما ارتفع حجم الإيرادات العامة، كلما استطاعت الدولة إشباع حاجات أفرادها عن طريق الإنفاق العام.

ومن خلال دراستنا لظاهرة التهرب والغش الضريبي على المستوى الوطني، وقيامنا بدراسة حالة على مستوى ولاية تلمسان، ومحاولتنا التعرف عن حجم هذه الظاهرة وخطورتها تم التوصل إلى النتائج التالية:

-أولا بالنسبة للفرضية الأولى: تم التوصل إلى إثبات هذه الفرضية أي انه فعلا كلما قامت الدولة بتشديد الرقابة على ظاهرة التهرب والغش الضريبي، كلما أدى ذلك إلى ارتفاع الإيرادات الضريبية. سواء كان ذلك على المستوى الوطني ككل، أو على المستوى المحلي بولاية تلمسان لأنه اتضح لنا من خلال الإحصائيات انه يوجد أكبر كتلة نقدية ضائعة، وتعتبر كخسارة للخزينة العمومية، والدليل على ذلك هو حجم التهرب والغش الضريبي الموجود والمتنامي على مستوى ولاية تلمسان، أو على المستوى الوطني. وان أكبر قسم يعود إلى الأنشطة غير الرسمية في الاقتصاد الموازي، وبهذا نستخلص انه كلما قامت الدولة بمحاصرة وتشديد الرقابة على المتهربين والغشاشين، كلما تم اكتشاف المزيد من حالات التهرب والغش، وبالتالي تتم عملية المتابعة من أجل تحصيل هذه الحقوق. وهذا يؤدي إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية للدولة.

-ثانيا بالنسبة للفرضية الثانية: تم التوصل إلى إثبات هذه الفرضية، وصحتها كيف لا، وإنما نعلم أن الإيرادات الضريبية هي جزء لا يتجزأ من الإيرادات العامة للدولة، فكلما ارتفع الجزء كلما ارتفع الكل. فإذا زادت الإيرادات من الضرائب زيادة كبيرة جدا، كلما أدى ذلك إلى زيادة الإيرادات العامة ككل. وبالتالي تزداد قدرة التمويل الذاتي للدولة وتتجنب الوقوع في عجز

الميزانية الذي يعتبر السمة الملائمة لميزانيات دول العلم الثالث، وهذا معناه أن الدولة تكون في حالة يسر وليس عسر. وبالتالي يجنبها البحث عن مصادر تمويل أخرى غير عادية. والتي تكون في اغلب الأحيان محفوفة بالمخاطر. خاصة اذا لم تتصرف الدولة بحكمة ورشاده فيها.

-ثالثا بالنسبة للفرضية الثالثة: لقد تم التوصل إلى إثبات هد الفرضية هي الأخرى. لأنه كلما ارتفعت إيرادات الدولة كلما ارتفعت قدرتها التمويلية الذاتية. وبالتالي تكون في حالة مالية مريحة تستطيع الإنفاق وتلبية حاجات مواطنيها. خاصة النفقات الضرورية للفرد كالتعليم والصحة والإسكان والأمن وجميع المرافق الضرورية للحياة. خاصة ونحن نعلم أن حصة الضرائب توجه في كل دول العالم إلى مثل هذه النفقات.

#### \* النتائج المحققة والاقتراحات والطول المقدمة بصفة عامة:

لقد قمنا في المقدمة بصياغة الإشكالية العامة لهذا البحث والتي كانت تتمحور حول مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالبحث والتي كنا نجهل الإجابة عنها لكن الآن وبعد أتمامنا لهذا البحث تم التوصل إلى غايتنا وإلى الإجابة النهائية والمقنعة لمختلف التساؤلات المطروحة والتي نوجزها فيما يلي:

-بالنسبة للسؤال الأول : والخاص بما هو المقصود بالتهرب والغش الضريبي وما هو الفرق بينهما فعلا تم التوصل إلى إعطاء تعريف دقيق لمفهوم التهرب الضريبي ومفهوم الغش الضريبي رغم صعوبة إعطاء تعريف دقيق وشامل لكل منهما كما تم الفصل ما بين المفهومين حيث أن التهرب الضريبي يختلف عن الغش الضريبي وان الثاني هو اخطر من الأول.

- أما بالنسبة للسؤال الثاني الخاص بما هي مختلف الأسباب والعوامل المؤدية للجوء إلى التهرب والغش الضريبي تم التوصل إلى إعطاء مجموعة من الأسباب المباشرة وغير المباشرة وقد كانت هذه الأسباب تختلف من أسباب اقتصادية واجتماعية وثقافية وسياسية ومنها ما هو راجع للمكلف نفسه ومنها ما هو راجع للإدارة الضريبية وللتشريع الضريبي عامة.

-أما بالنسبة للسؤال الثالث الخاص بصور وأشكال التهرب والغش الضريبي تم التوصل إلى أن التهرب والغش الضريبي في الواقع يتخذ عدة أشكال وصور سواء في الاقتصاد الرسمي أو في الاقتصاد غير الرسمي الموازي وتم التعرف على مختلف هذه الأشكال.

الميزانية الذي يعتبر السمة الملائمة لميزانيات دول العلم الثالث، وهذا معناه أن الدولة تكون في حالة يسر وليس عسر. وبالتالي يجنبها البحث عن مصادر تمويل أخرى غير عادية. والتي تكون في أغلب الأحيان مخوفة بالمخاطر. خاصة إذا لم تتصرف الدولة بحكمة ورشاده فيها.

-ثالثا بالنسبة للفرضية الثالثة: لقد تم التوصل إلى إثبات هد الفرضية هي الأخرى. لأنه كلما ارتفعت إيرادات الدولة كلما ارتفعت قدرتها التمويلية الذاتية. وبالتالي تكون في حالة مالية مريحة تستطيع الإنفاق وتلبية حاجات مواطنيها. خاصة النفقات الضرورية للفرد كالتعليم والصحة والإسكان والأمن وجميع المرافق الضرورية للحياة. خاصة ونحن نعلم أن حصة الضرائب توجه في كل دول العالم إلى مثل هذه النفقات.

#### \*النتائج المحققة والاقتراحات والحلول المقدمة بصفة عامة:

لقد قمنا في المقدمة بصياغة الإشكالية العامة لهذا البحث والتي كانت تتمحور حول مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالبحث والتي كنا نجهل الإجابة عنها لكن الآن وبعد أتمامنا لهذا البحث تم التوصل إلى غايتنا وإلى الإجابة النهائية والمقنعة لمختلف التساؤلات المطروحة والتي نوجزها فيما يلي:

-بالنسبة للسؤال الأول : والخاص بما هو المقصود بالتهرب والغش الضريبي وما هو الفرق بينهما فعلا تم التوصل إلى إعطاء تعريف دقيق لمفهوم التهرب الضريبي ومفهوم الغش الضريبي رغم صعوبة إعطاء تعريف دقيق وشامل لكل منهما كما تم الفصل ما بين المفهومين حيث أن التهرب الضريبي يختلف عن الغش الضريبي وأن الثاني هو أخطر من الأول.

- أما بالنسبة للسؤال الثاني الخاص بما هي مختلف الأسباب والعوامل المؤدية للجوء إلى التهرب والغش الضريبي تم التوصل إلى إعطاء مجموعة من الأسباب المباشرة وغير المباشرة وقد كانت هذه الأسباب تختلف من أسباب اقتصادية واجتماعية وثقافية وسياسية ومنها ما هو راجع للمكلف نفسه ومنها ما هو راجع للإدارة الضريبية وللتشريع الضريبي عامة.

-أما بالنسبة للسؤال الثالث الخاص بصور وأشكال التهرب والغش الضريبي تم التوصل إلى أن التهرب والغش الضريبي في الواقع يتخذ عدة أشكال وصور سواء في الاقتصاد الرسمي أو في الاقتصاد غير الرسمي الموازي وتم التعرف على مختلف هذه الأشكال.

- أما بالنسبة للسؤال الرابع والخاص بالآثار المترتبة عن ظاهرة التهرب والغش الضريبي تم التوصل إلى تحديد وحصر كل آثار هذه الظاهرة وإنها كلها آثار سلبية وضارة للاقتصاد الوطني ولعل أكبر هذه الآثار وأخطرها هو ضياع قسم كبير من الأموال وتقويت الفرصة على إنفاقها في التنمية الاقتصادية إضافة إلى انتشار ثقافة الدوس على القانون وزعزعة أسس الدولة.

- أما بالنسبة للسؤال الخامس والأخير والخاص بدراسة الحالة بولاية تلمسان و كيف يمكن تجسيد ظاهرة التهرب والغش الضريبي على أرض الواقع بالرغم من الصعاب والعراقيل التي لاقيتها من أجل الحصول على المعلومات الكافية حول الظاهرة وخاصة جانب الإحصائيات فذلك لم يمنعني من التوصل إلى أرقام حقيقية عن حالات الغش بولاية تلمسان وعن المبالغ المالية التي تضيع في شكل غش ضريبي.

و من أهم النتائج التي توصلنا إليها بصفة عامة والاقترحات التي نراها ضرورية ويجب أن تؤخذ بعين الاعتبار نجد:

01- اتضح لنا من خلال هذا البحث أن عملية تحديد حجم التهرب والغش الضريبي تحديدا دقيقا هو صعب جدا، وذلك لوجود بعض العوامل التي تجعل هذه العملية صعبة. خاصة ظاهرة الاقتصاد الموازي . لأنه هو أصلا خفي فكيف يمكن إظهار الأرقام الحقيقية عنه . و عوض إعطاء أرقام حقيقية فتم إعطاء أرقام تقريبية فقط . كما أن الأرقام المقدمة من طرف الهيئات الرسمية وخاصة مديرية الضرائب أو مديرية التجارة ماهي إلا أرقام خاصة بحالات الغش التي تم اكتشافها فقط. أما الحالات الخفية والتي يستعمل أصحابها حيل بارعة وتقنيات متطورة فمازالت لم تدخل في الحساب. كذلك فإن هذه الأرقام تعبر عن الخسارة الضريبية التي تخسرها الدولة كل سنة جراء الغش الضريبي .

02- إن المنظومة القانونية الخاصة بميدان الضرائب في الجزائر بصفة عامة، والخاصة بمكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي بصفة خاصة هي جد غنية بالقوانين. لكن تبقى هذه القوانين مجرد حبر على ورق وحتى وإن طبقت فتطبق على الطبقات الضعيفة التي لا تملك سلطانا ولا جاها. أما الطبقات الاخرى فتستعمل أساليب مختلفة لتفادي تطبيق القانون عليها. وإنها تستعمل من أجل ذلك كل الأساليب والطرق والحيل من تقديم الرشاوى والهدايا وجميع الإجراءات الأخرى . وهذه النتيجة لمسناها سواء على المستوى الوطني أو على المستوى المحلي (ولاية تلمسان).

من ذلك تتراكم أموالهم وممتلكاتهم يوميا. لهذا يجب على الدولة إرجاع هذه الثقة المفقودة عن طريق التوعية والتحسيس والتركيز على الجانب الأخلاقي للموظفين. كما يجب عليها العمل على جعل الأفراد متساوون في الحقوق والواجبات. وكذلك يجب على الدولة تعزيز جهاز الرقابة عن طريق إنشاء جهاز رقابة لمراقبة مفتشي ومراقبي وأعاون الضرائب من الانحرافات والأخطاء الجسيمة التي يرتكبونها. وخاصة حالات تواطئهم مع الغشاشين والمتهربين والتستر عن جرائمهم.

09- اتضح لنا من خلال هذا البحث انه سواء على المستوى المحلي أو الوطني فان الدولة تكتفي بالغرامات المالية فقط. دون المتابعة القضائية التي قد تسفر عن السجن لان كل دول العالم تعمل بالعقوبات الجزائية (غرامة مالية - سجن) وعقوبات مدنية (غرامة مالية). وهذا بدوره يؤثر على تمادي الأفراد في احتراف، التهرب والغش الضريبي لأنهم مقتنعون أن الجزاء هو خفيف ولا يصل إلى درجة السجن .

10- ما تم ملاحظته في هذا البحث هو أن ارتفاع المعدلات الضريبية، وتنوع الضرائب المفروضة داخل الدولة يؤدي بالأفراد إلى الإحساس بالوطة الضريبية، أو ما يسمى بالضغط الضريبي. ذلك ما يدفعهم إلى انتهاج أسلوب خرق القوانين والأنظمة. وبالتالي احتراف الغش الضريبي. لهذا فيجب على الدولة أن تراعي المقدرة التكاليفية للأفراد عند إقدامها على الرفع من معدلات الضريبة او فرض أنواع جديدة .

11- ماتم استنتاجه هو أن اكبر قسم من التهرب الضريبي يمثله الاقتصاد الموازي . حوالي 15 مليار دولار ككتلة نقدية متداولة خارج البنوك في الاقتصاد الموازي. هذا إضافة إلى نصيب تجار الجملة والمستوردين. وتحمل عملية الشراء والبيع بدون فاتورة حصة الأسد حوالي أكثر من 62.5 مليار دولار. وتخص المستوردين والموزعين بالجملة أي أكثر من 125.000.000 دح

14- كما تم ملاحظة انه يستحيل بواسطة 3300 عون مراقبة تغطية حوالي 1.2 مليون تاجر مسجل في المركز الوطني للسجل التجاري.



### \*الاقتراحات :

من أهم الاقتراحات، و الحلول التي يمكن أن نقدمها لمعالجة ظاهرة التهرب، و الغش الضريبي سواء للحد منها، أو للتخفيف من حدتها. نذكر مايلي. و هذا رغم اتفاق و تيقن و تأكيد جميع المسؤولين، و الخبراء، و الباحثين، و الميدانيين أن الأمر ليس بالسهل كما نتصور لان هذه الظاهرة هي مثل المرض. إذا أردنا القضاء عليه فيجب أن نشخص المرض، ونبحث عن الأسباب المؤدية له.

1. يجب على الدولة إعداد منظومة قانونية جنائية شفافية وواضحة وصادقة و سهلة و نزيهة وعادلة عن طريق القيام بإعادة النظر الشاملة حيث يتم حذف ما يمكن حذفه و تعديل ما يمكن تعديله و يجب على هذه القوانين أن تكون متلائمة مع البيئية الضريبية للدولة و ظروف الأفراد وان لا تكون هذه القوانين مستوردة برمتها من خارج البحار

2. يجب على الدولة فرض معدلات ضريبة عالية، و مقبولة، و في متناول الجميع. وان تضع الدولة في الضريبة وسيلة لتشجيع الإنتاج و الاستثمار ومعالجة حالات الركود الاقتصادي، وليس كوسيلة لتغذية خزينة الدولة بالموارد. كذلك كلما كانت المعدلات في متناول الجميع كلما أدى ذلك إلى عدم شعور المكلف بالضغوط الضريبي، و بالتالي لا يفكر أصلا في محاولة التخلص من هذا الضغط عن طريق اللجوء إلى التهرب الضريبي .

3. يجب على الدولة أن تهتم بالإدارة الضريبية من قباضات و مفتشيات. و ذلك عن طريق إعطاء إمكانياتها الملائمة. و لا يتحقق هذا إلا إذا قامت الدولة بتزويدها بأحسن الكفاءات والخبرات والرفع من مستوى موظفيها سواء عن طريق التكوين أو الرسكلة و تحسين المستوى داخل الوطن و خارجه. و تحسين رواتبهم، و توفير معيشة كريمة لهم، و جعلهم غير محتاجين للغير. حتى لا يمدون أيديهم للغير، و حتى لا يستغلوا المنهريين و العشاشين في الرشوة.

4. إعداد ترسانة قانونية لتطبيق العقوبات، و التشديد عليها و مراقبة من يسهرون عليها.

5. الاهتمام أكثر بمجال المراقبة الجبائية، و توسيع مجالها ليشمل كل المكلفين بدون استثناء.

6. ضرورة إنشاء شرطة ضريبية تعمل بالزى المدني مهمتها محاربة ظاهرة الاقتصاد الموازي، و مراقبة المحلات التجارية عبر مختلف المناطق، و الإحياء بالتنسيق مع مختلف القطاعات الأخرى.

7. الإكثار من الملتقيات و الندوات و الأيام الدراسية داخل الوطن. و تشارك فيها خبراء الجباية من خارج الوطن، و أجهزة الأمن و الدرك و التجارة و البنوك و الخزينة العمومية و أساتذة الجامعات و الباحثين.
8. تشديد الرقابة على الشريط الحدودي لمنع دخول و خروج البضائع و المواد غير القانونية.
9. ضرورة إنشاء هيئات وطنية لمكافحة الفساد و الرشوة، و فتح مكانا لها عبر الولايات والبلديات، و تعمل مع خلايا المواطنين و منظمات المجتمع المدني.
10. إنشاء دواوين مكلفة بمحاربة التهرب و الغش الضريبي و منحها الاستقلالية المالية.
11. تكوين قضاة متخصصين في جانب الجباية و الجرائم الاقتصادية و المالية.
12. خلق مكافآت مالية لمن يبلغ عن الأفراد، و المؤسسات التي تمارس الغش و التهرب الضريبي.
13. تشديد العقوبات على الموظفين الذين يثبت تواطؤهم، و تسترهم عن حالات الغش و التهرب وإحالتهم على العدالة .
14. محاولة تعميم طريقة الاقتطاع من المنبع.
15. التقليل من الإجراءات الإدارية المقدمة من النماذج الضريبية التي لا فائدة منها.
16. العمل على خلق مناصب عمل ولو مؤقتة حتى لا يلجا الشباب إلى التهريب.
17. تسهيل طرق تسديد الضرائب.
18. إلغاء أو التقليل من منح المزايا الجبائية (الإعفاءات) التي تعد مصدر للانحرافات والمنافسة غير الشريفة ما بين المكلفين.
19. يجب على الدولة أن تجبر المكلفين على تقديم تصريحاتهم الخاصة بوضعيتهم المالية بأنفسهم وحضوريا ومرفقة باليمين:
20. يجب على الدولة أن تقوم بإنشاء لجان محلية وجهوية، ووطنية لتقييم عمل لجان المراقبة على كل المستويات، واتخاذ القرارات المناسبة، وكذلك كشف نتائج المراقبة الجبائية للمواطنين في وسائل الإعلام الرسمية.

تم بحمد الله

## الفهارس والملحقات

- 1- فهرس الرموز
- 2- فهرس الجداول
- 3- فهرس الأشكال
- 4- فهرس المصطلحات
- 5- قائمة المراجع
- 6- ملخص البحث
- 7- فهرس البحث

## 1- فهرس الرموز والمختصرات:

- 1 B.A :BENEFICES AGRICOLE. الأرباح الفلاحية
- 2 B.I.C : BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX. الأرباح الصناعية والتجارية
- 3 B.N.C : BENEFICES DES PROFESSIONS NON COMMERCIAUX. أرباح المهن غير التجاري.
- 4 C.D.D : CODE DES DOUANES. قانون الجمارك
- 5 C.E :CODE DE LENREGISTREMENT. قانون التسجيل
- 6 C.I.D : CODE DES IMPOTS- DIRECTS. قانون الضرائب المباشرة
- 7 C.I.I : CODE DES IMPOTS –INDIRECTS. قانون الضرائب غير المباشرة
- 8 C.T : CODE DU TIMBRE. قانون الطابع
- 9 C.T.C.A : CODE DES TAXES SUR LE CHIFFRE DAFFAIRES. قانون الرسوم على رقم الأعمال
- 10 C.P.F : CODE DES PROCEDURES FISCALES. قانون الإجراءات الجبائية
- 11 E.A :EVALUATION ADMINISTRATIVE. التقييم الإداري
- 12 F.P : FISCALITE PETROLIERE. الجباية البترولية
- 13 I.C.R : LIMPOT COMPLEMENTAIRE SUR LENSEMBLE DES REVENUS.  
الضريبة التكميلية على مجموع الدخل
- 14 I.B.S : IMPOTS SUR LES BENEFICES DES SOCIETES. 15-الضرائب على أرباح الشركات
- I.D : IMPOTS DIRECTS. الضرائب المباشرة
- 16 I.I : IMPOTS INDIRECTS. الضرائب غير المباشرة
- 17 I.R.G :IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL. -الضريبة على الدخل الإجمالي
- 18 I.T.S : IMPOTS SUR LES TRAITEMENTS EST SALAIRES. الضرائب على الرواتب والأجور
- 19 N.I.F : NUMERO DIDENTIFICATION FISCALE. رقم الهوية الجبائي
- 20 P.D.B :PRODUITS DIVERS DU BUDGET. نواتج أخرى للميزانية
- 21 P.F :PARAFISCALITE. شبه الجباية
- 22 P.I.P :PRODUCTION INTERIEURE BRUTE. الإنتاج الداخلي الخام
- 23 T.A.P : TAXE SUR LACTIVITE PROFESSIONNELE. الرسم على النشاط المهني
- 24 T.A.I.C : TAXE SUR LACTIVITE INDUSTRIELLE OU COMMERCIALE. الرسم على النشاطات الصناعية والتجارية
- 25 T.A.N.C :TAXE SUR LACTIVITE NON COMMERCIALE. -الرسم على الأنشطة غير التجارية
- 26 T.C.A :TAXES SUR LES CHIFFRES DAFFAIRES. 27-الرسوم على رقم الأعمال
- T.F : TAXES FONCIERES. الرسوم العقارية
- 28 T.I.C : TAXE INTERIEURE DE CONSOMMATION. الرسم الداخلي على الاستهلاك
- 29 T.U.G.P : TAXE UNIQUE GLOBAL DE PRODUCTION. الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج
- 30 T.U.G.P.S :TAXE UNIQUE GLOBAL DE PRODUCTION ET SERVICES. الرسم الوحيد الإجمالي على أداء الخدمات
- 31 T.P.P : TAXE SUR LES PRODUITS PETROLIERS. 32-الرسم على المنتجات البترولية
- T.V.A :TAXE SUR LA VALEURE AJOUTEE. الرسم على القيمة المضافة.
- 33 T.S.A :TAXE SPECIFIQUE ADDITIONNELLE. - الرسم الإضافي النوعي
- 34 V.A.S.F.E :LA VERIFICATION APPROFONDIE DE LA SITUATION FISCALE  
DENSEMBLE. التفتيش المعمق للحالة الجبائية الإجمالية
- 35 E.S.F.P EXAMEN CONTRADICTOIRE DE LENSEMBLE DE LA SITUATION FISCALE

2- فهرس الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	نقاط التشابه ما بين الضريبة والرسم.....	01
16	مميزات الضرائب المباشرة وغير المباشرة.....	02
17	أمثلة عن الضرائب المباشرة وغير المباشرة في الجزائر.....	03
27	مثال عن التصاعدية المباشرة.....	04
28	مثال عن التصاعدية الإجمالية.....	05
29	مثال عن التصاعدية بالشرائح.....	06
61	نقاط التشابه والاختلاف ما بين التهرب المشروع والتهرب غير المشروع.....	07
68	التعديلات المدخلة على القوانين الجبائية.....	08
96	السلم الضريبي للضريبة على الدخل الجمالي.....	09
144	تطور نصيب المحروقات ضمن إجمالي الصادرات.....	10
145	تطور نصيب إيرادات الجباية البترولية ضمن الإيرادات العامة للدولة.....	11
148	مصادر الإيرادات الحكومية في مجموعات مختلفة من الدول.....	12
166	تطور التقديرات والتحصيلات الضريبية خلال الفترة 2004-2007.....	13
227	تطور نشاط أجهزة الرقابة خلال الفترة الممتدة ما بين 2004-2007.....	14
232	تطور تصنيف نشاط أجهزة الرقابة حسب طبيعة المواد.....	15
234	تطور تصنيف نشاط أجهزة الرقابة حسب طبيعة الخروقات.....	16
237	تطور اقتراحات الغلق الإداري والغرامات المطبقة.....	17
240	تطور عدد الملفات المرسلة إلى الجهات القضائية للفصل فيها.....	18
243	تطور نشاط أجهزة الرقابة الخاصة بشهر رمضان والدخول المدرسي.....	19
245	تطور السلع والمواد المحجوزة خلال الفترة 2004-2007.....	20
247	تطور نشاطات المراقبة للفرق المشتركة خلال الفترة 2004-2007.....	21
256	تطور مبلغ التحصيلات الضريبية خلال الفترة 2004-2007.....	22
259	تطور المراقبة الجبائية خلال الفترة 2004-2007.....	23
260	تطور مخطط عمليات الرقابة والنتائج المحققة خلال الفترة 2004-2007.....	24
261	نتائج مراقبة أسعار المعاملات العقارية خلال الفترة 2004-2007.....	25
265	تطور حالة التقديرات والتحقيقات الجبائية خلال سنة 2004.....	26
268	تطور حالة التقديرات والتحقيقات الجبائية خلال سنة 2005.....	27
271	تطور حالة التقديرات والتحقيقات الجبائية لسنة 2006.....	28
274	تطور حالة التقديرات والتحقيقات الجبائية لسنة 2007.....	29
277	ملخص عام لحالة التقديرات والتحقيقات الجبائية خلال الفترة 2004-2007.....	30

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
44	مظاهر الفساد.....	01
46	أنواع الجرائم.....	02
47	التفرقة ما بين التهرب الضريبي والغش الضريبي.....	03
66	أسباب التهرب والغش الضريبي.....	04
70	منحني لافر.....	05
71	منحني قيثمان.....	06
93	صور وأشكال التهرب والغش الضريبي.....	07
99	الأنشطة غير الرسمية.....	08
137	مصادر الإيرادات العامة.....	09
150	الحصيلة الضريبية المثلثي.....	10
152	المقدرة المالية للدولة.....	11
157	الحلقة المفرغة للتهرب والغش الضريبي رقم 01.....	12
158	الحلقة المفرغة للتهرب والغش الضريبي رقم 02.....	13
160	آثار التهرب والغش الضريبي.....	14
163	حلقة التهرب الضريبي المفرغة.....	15
180	آثار التهرب والغش الضريبي.....	16
185	علاقة التهرب الضريبي بالطلب الكلي.....	17
186	علاقة التهرب الضريبي بالعرض الكلي.....	18
192	وسائل مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي.....	19
222	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب حسب المصالح.....	20
223	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب حسب المناطق.....	21
224	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب حسب المصالح.....	22
225	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب حسب المصالح.....	23
230	تطور حالات الغش الجبائي.....	24

04- فهرس المصطلحات الشائعة الاستعمال

المصطلح باللغة الفرنسية	المصطلح باللغة العربية
-ABATTEMENT FISCAL	- تخفيض ضريبي
-AMNISTIE FISCALE	- عفو ضريبي
-ASIETTE DE LIMPÔT	- وعاء الضريبة
- CHAMP D'APPLICATION	- مجال التطبيق
-CODES FISCAUX	- قوانين جبائية
-CONTENTIEUX FISCAL	- منازعات جبائية
-CONTRIBUABLE	- المكلف بالضريبة
-CONTROLE FISCALE	- مراقبة جبائية
-CORRUPTION	- رشوة
-DOCTRINE ADMINISTRATIVE	- شروحات إدارية
-EVASION FISCALE	- تهرب ضريبي
-FAIT GÉNÉRATEUR	- الحدث المنشئ للضريبة
-EVALUATION ADMINISTRATIVE	- تقدير إداري
-FISCALITÉ	- جباية
-FISC-ADMINISTRATION FISCALE	- إدارة الضرائب
-FRAUDE FISCALE	- غش ضريبي
-IMPOSABLE	- خاضع للضريبة
-IMPÔT	- ضريبة
-IMPOTS DIRECTS	- ضرائب مباشرة
-IMPOTS INDIRECTS	- ضرائب غير مباشرة
-LIQUIDATION DE LIMPOT	- تصفية الضريبة
-LOI DE FINANCES	- قانون المالية
-LOI DE FINANCES COMPLEMENTAIRES	- قانون المالية التكميلي
-LOI FISCALE	- قانون جبائي
-PARAFISCALITÉ	- شبه الجباية
-RECOUVREMENT	- تحصيل
-RÉGIME FISCAL - SYSTÈME FISCAL	- نظام جبائي
-RÉSULTAT FISCAL	- ربح جبائي
-RÔLE	- جدول الضرائب
-TAXE	- رسم
-TRÉSOR PUBLIC	- خزينة عمومية
-VÉRIFICATION	- فحص
-RECETTES FISCALES	- إيرادات ضريبية
-POLITIQUE FISCALE	- سياسة ضريبية
-RETENUE A LA SOURCE	- الاقتطاع من المنبع
-LE FAIT GÉNÉRATEUR DE LIMPÔT	- الحدث المنشئ للضريبة
-RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE	- نظام التصريح المراقب
-// // DE L'ÉVALUATION ADMINISTRATIVE	- نظام التقدير الإداري
-LE RÉVENU IMPOSABLE	- الدخل الخاضع للضريبة
-CHAMP D'APPLICATION	- ميدان تطبيق الضريبة

5- قائمة المراجع:

I- المراجع باللغة العربية :

ا- المراجع الخاصة بالمنهجية:

- 1- د. احمد طالب. منهجية إعداد المذكرات، والرسائل الجامعية. دليل الباحث. الطبعة الثالثة. دار الغرب للنشر والتوزيع. 2005.
- 2- د. محمد شطوطي. منهجية البحث. مذكرة تخرج. ماجستير-دكتوراه دولة. دار مدني. 2003.
- 3- د. محمد سعيد أوكيل. مقياس المنهجية لطلبة الدراسات العليا. ماجستير-دكتوراه. 2002-2003. جامعة تلمسان.

ب- المراجع الخاصة بمضمون البحث:

1-الكتب:

- 1- د. إبراهيم توامي. ا.د. إسماعيل قيرة. د. عبد الحميد دليمي. مخبر الإنسان والمدينة. جامعة منتوري. قسنطينة. الجزائر. 2004.
- 2- ا. حسن العرباوي. د. جلال كبير. المالية العامة. جمهورية مصر العربية 1994.
- 3- أ. خلاصي رضا. النظام الجبائي الجزائري الحديث. جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين. الجزء الأول. دار هومة. 2005. بوزريعة. الجزائر.
- 4- د. رفعت محجوب. المالية العامة. النفقات العامة والإيرادات العامة. دار النهضة العربية (د-ت).
- 5- د. زينب حسين عوض الله. مبادئ المالية العامة. بيروت 1994.
- 6- د. سوزي عدلي ناشد. «الوجيز في المالية العامة». الدار الجامعية للنشر 2000.
- 7- د. عادل احمد حشيش. أصول الفن المالي في الاقتصاد العام. دار النهضة العربية. بيروت. 1974.
- 8- د. عبد الكريم صادق بركات. د. يونس احمد البطريق. د. محمد احمد عبد الله. مبادئ المالية العامة. الإسكندرية. مؤسسة شباب الجامعة. 1978.
- 9- د. عبد المنعم فوزي. المالية العامة والسياسات المالية\* - الطبعة 1- منشأة المعارف. الإسكندرية. (د-ت).
- 10- د. عبود السراج. شرح قانون العقوبات الاقتصادي. دمشق. 1995. الطبعة السادسة.
- 11- د. عدلي محمد. «النظم الضريبية للمجتمعات الفردية والجماعية». مكتبة القاهرة. 1975.
- 12- د. علي زغود. المالية العامة. ديوان المطبوعات الجامعية. 2005.
- 13- د. محمد سعيد فرهود. مبادئ المالية العامة. الجزء الأول. مديرية المكتبة والمطبوعات الجامعية. 1978-1979.
- 14- د. محمد عباس محرزي. اقتصاديات المالية العامة. الإيرادات العامة. النفقات العامة. الميزانية العامة للدولة. د.م. ج. 2003. الجزائر.
- 15- د. محمد مبارك مجيد. ضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية. د.م. ج. 1965-1966.
- 16- د. محمد مرسي فهمي. د. السيد لطفي عبد الله. الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية. القاهرة. د.م. 1999.
- 17- د. ناصر مراد. فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق. دار هومة. 2003.
- 18- د. نعيم مغيب. تهريب الأموال والسرية المصرفية أمام القضاء الجزائري. بيروت. 1986.
- 19- د. نوزاد عبد الرحمن. د. منجد عبد اللطيف الخشالي. المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة. دار المناهج للنشر والتوزيع. 2005.



- 20- يحيى محيوت. قانون الإجراءات الجبائية. دار هومه. 2006.
- 21- د. يونس احمد البطريق. النظم الضريبية. الدار الجامعية. 2001.
- 22- د. يونس احمد البطريق. د. سعيد عبد العزيز عثمان. النظم الضريبية. مدخل تحليلي مقارنة 2002. دار الجامعة الجديدة.
- 23- د. يونس احمد البطريق. د. علي عباس عياد. النظم الضريبية. الدار الجامعية. الإسكندرية. 1983.
- 24- د. يونس احمد البطريق. أصول المالية العامة. 2004-2005.
- 25- افضيل العيش. قانون الإجراءات الجزائية. قانون العقوبات. قانون مكافحة الفساد. وفقا للتعديلات الأخيرة. 2007. منشورات بغدادي.
- 26- د. صخر عبد الله الجنيدى. نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر. دار الثقافة للنشر والتوزيع. 2005.

## 2-المذكرات والرسائل والأطروحات:

- 1- بن علال ميلود. حمري مراد. جرافاوي عمر. الرقابة الجبائية. مذكرة تخرج لنيل شهادة تقني سامي في تسيير وقانون أعمال 2003-2004. تلمسان.
- 2- حميد بوزيدة. الضريبة وانعكاساتها على الاقتصاد الجزائري خلال الفترة (1988-1996). رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر. السنة الجامعية 1996-1997.
- 3- حوالف سهيلة. التهرب الضريبي وطرق مكافحته. مذكرة تخرج لنيل شهادة تقني سامي في تسيير وقانون أعمال 2006-2007. تلمسان.
- 4- عيسى بولخوخ. المراقبة الجبائية. رسالة ماجستير 2003-2004.
- 5- كمون عبد الرحمن. ظاهرة الغش والتهرب الضريبي. رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية. تخصص تسيير 1999-2000. جامعة تلمسان.
- بن عاتق عمر. غربي ناصر صلاح الدين. دور الضرائب في تمويل الجماعات المحلية. مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في التسيير 2004-2005.

## 3-المجلات والدوريات والصحف:

- 1- مجلة الأحداث الاقتصادية عدد 44. فيفري 1990. إبراهيم ريج.
- 2- مجلة التمويل والتنمية. بيتر ستيل. هل يحقق العفو الضريبي نتائج. ديسمبر 1989.
- 3- تقرير تحضيرى لقانون المالية 2005. المخطط التنظيمي للفترة 2004-2008.
- 4- منشورات مديرية التشريع الجبائي. المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والإعلام سنة 2004. النظام الجبائي الجزائري.
- 5- جريدة الشعب الاحد 2000/04/23 ص 04.
- 6- جريدة الوصل الاربعاء 2007/02/07. ص 03.
- 7- جريدة الخبر 2006/07/03 ص 03.
- 8- جريدة الخبر 2006/11/07. ص 05.
- 9- جريدة الشروق. الثلاثاء 2006/11/28. ص 03.

4-القوانين والمنشورات:

- 1-الأمر رقم 76-102 مؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال.
- 2-الأمر رقم 76-103 مؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الطابع.
- 3-الأمر رقم 76-104 مؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.
- 4-الأمر رقم 76-105 مؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون التسجيل.
- 5-الأمر رقم 79-07 مؤرخ في 21/07/1979 المتضمن قانون الجمارك.
- 6-كل الجرائد الرسمية الخاصة بالفترة 2004-2005-2006-2007-2008-2009

II- المراجع باللغة الأجنبية :

A- LES OUVRAGES GENERAUX :

- 1 A.Beetschen et PH.Bozzachi,Intégration fiscale,édition francise le Febvre,paris 2001
- 2A.Herrije et PH.Bartheélmy.l'économie souterrain.paris.1984.
- 3 AHMED. HENNI.ESSAI SUR LECONOMIE PARALLELE.CAS DE L'ALGERIE.ENAG/ EDITION1991.
- 4 Alain Zinner,la lutte contre la fraude fiscale,( con @ ckim-be).-
- 5 Andrée Margairaz, la fraude fiscale et ses succédanées , collection de la nouvelle école de Lausanne, suisse 2 édition corrigée.
- 6 Boudhain.F.Precis de finances publiques, II 1957.
- 7 Bouvard.P.contre blale.mes freres-ed- robert Laffont paris.1990.
- 8 Camille Rossier, la fraude fiscale,France,juin 1989.
- 9 Collin Clark cite par Maurice Duverger.elements de fiscalité,ed.PUF.colthemis. paris.1976.
- 10 Duverger.Maurice .Institutions Publiques. ,P.U.F,PARIS,1975.
- 11 FRANCOIS.CHOVEL. Lessentiel des finances publiques troisième édition. gualino éditeur.
- 12 G.Lerouge,théorie de la fraude en droit fiscal,L.G.D.G ;paris,1944.
- 13 G.Txier. droit fiscale- precisdalloz,édition 1981.
- 14v. J-C l.Martinez, la fraude fiscale,PUF. ,France novembre 1984.
- 15 J.Cosson.les industriels de la fraude fiscale, ED.du semis 1971.
- 16 J.Schmidt, pour une meilleure fiscalité, France 1986.
- 17 Louis.Trotabas :« finances publiques», Dalloz, PARIS,1967.
- 18 Martin Lanré,traité de politique fiscale, édition PUF , paris 2001.
- 19 M.Duvergér, finances publiques,PUF ,paris.1965.
- 20Paul Marie.Gaudent,présis de finances publiques,édition.montchrestien,paris .1970.
- 21 Philipe.Coline, la vérification fiscale,édition montchrestien.1992.
- 22 Pierre Pestieau. Léconomie souterraine, collection pluriel. Dirigé par Géorge Liebert,hachette.1989.
- 23 Raymond.Muzellec :« finances publiques »,éditions Dalloz,8 édétion,1993.

- 24 SAID BENAÏSSA. FISCALITE.DOUANE.DOMAINE.PARAFISCALITE.ASSIETTE ET TARIF.TRISIEM EDITION.2001.
- 25 Somchai.Richupan.comment mesurer la fraude fiscale,brève description des principales techniques-finance et developpement.decembre.1984.
- 26 THIERRY LAMBERT.CONTROLE FISCAL. PRINCIPES ET PRATIQUES.ECONOMICA.PARIS.
- 27 Y.Mahiout.codes des procédures fiscales,édition2006.houma.
- 28 cecile bazart.la fraude fiscale.modelisation du face a face etat-contribuables.these pour le doctorat-sciences économiques.
- 28 Vitotanzi,l'économie souterraine,finance et développement,PUF décembre.1983.
- 29 Dr.Adda guecioueur financial and banking dictionary. Arabic/french/english

## **B- LES RAPPORTS ET LES REVUES :**

- 1 INDICATEURS DE LECONOMIE ALGERIENNE.MINISTERE DES FINANCES.
- 2 RAPPORTS SUR LA CONSULTATION AU TITRE DE L'ARTICLE. 4.FMI.
- 3 RAPPORTS SUR LA CONJONCTURE ECONOMIQUE ET SOCIALE.CONSEIL NATIONAL ECONOMIQUE ET SOCIAL-SERVICES DU DELEGUE A LA PLANIFICATION.

## **C - LES JOURNAUX OFFICIELS :**

- 1 LOI N 01-21 DU 22/12/2001 PORTANT L.F 2002.JORAN :79 DU 23/122001.
- 2 LOI N :02-11 DU24/12/2002 PORTANT L.F 2003. JORA N :86 DU25/12/2002
- 3 LOI N : 03-22 DU28/122003 PORTANT L.F 2004. JORA N :83 DU29/12/2003.
- 4 LOI N :04-21 DU 29/12/2004 PORTANT L.F2005. JORA N :85 DU 30/12/2004.
- 5 LOI N :05-16 DU 31/12/2005 PORTANT L.F 2006. JORA N :85 DU 31/12/2005

## **D- SITES INTERNET**

- 1 [HTTP://WWW.ONS.DZ](http://WWW.ONS.DZ)الديوان الوطني للإحصائيات
- 2 [HTTP://WWW.FINANCES-ALGERIA.ORG/DGEP/](http://WWW.FINANCES-ALGERIA.ORG/DGEP/) وزارة المالية
- 3 [HTTP://WWW.IMPOTS-DZ.ORG](http://WWW.IMPOTS-DZ.ORG)العامّة للضرائب المديرية
- 4 <http://WWW.ENI-DZ.ORG>
- 5 <http://WWW.BANK OF-ALGERIA.DZ> BANQUE CENTRALE. بنك الجزائر
- 6 <http://WWW.SNUIFR/GEN/CP/DP/DP2002/SNVI.HTML> LA FRAUDE FISCALE ET LE CONTROLE FISCAL.

-7 [HTTP://WWW.TISHREEN.SHERN.NET/NEW%20SITE/UNIVMAGAZINE](http://WWW.TISHREEN.SHERN.NET/NEW%20SITE/UNIVMAGAZINE).

دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهريب في سورية وأثره على التنمية د. محمد عكروش

-8 <http://WWW.MUQATEL.COM/OPENSARE/BEHOTH/EKTESAD8/>. معالجة ظاهرة

السوق السوداء

-9 <http://WWW.MFHOUM.COM/PRESS/SEIFSMAR2001> مقارنة صريحة

التهرب والتهريب. سمير سعيقان.

- 10 [HTTP://WWW.KANTAKJI.ORG/FIGH/FILES/FINANCE/TAX FAIL.DOC](http://WWW.KANTAKJI.ORG/FIGH/FILES/FINANCE/TAX FAIL.DOC)

مكافحة الفساد الضريبي. د. صخر عبد الله الجندي الأردن

-11 <http://WWW.LA FRAUDE FISCALE.MODELISATION DU FACE A FACE ETAT-CONTRIBUABLES.DOCTORAT>.

-12 [http :WWW.DIAL-PRD.FR/DIAL-PUBLICATIONS/PDF/DOC.TRAVAIL/2000-07-](http://WWW.DIAL-PRD.FR/DIAL-PUBLICATIONS/PDF/DOC.TRAVAIL/2000-07-PDF.LINFORMEL EST IL UNE FORME DE FRAUDE FISCALE)

PDF.LINFORMEL EST IL UNE FORME DE FRAUDE FISCALE.

## 6- ملخص البحث:

إن الجباية تؤدي وظيفة اقتصادية تسمح للدولة باستعمال الضريبة كأداة للسياسة الاقتصادية والمالية في الحاضر، والمستقبل من جهة، ومن جهة أخرى نظرا لما تتميز به هذه الإيرادات من استقرار، ومردودية. ومن أجل بلوغ هذا الهدف تعترض الدولة عدة مشاكل. أهمها مشكلة التهرب والغش الضريبي، والتي أصبحت شيئا فشيئا أكبر عائق للتنمية، وخسارة معتبرة من الإيرادات بالنسبة للخزينة العمومية في جميع الدول. وإن هذه الدراسة تقوم ببحث وتحليل هذه الظاهرة، ومحاولة إيجاد حلول واقعية لها. مقابل وضع بعض الميكانزمات القانونية للتخفيف منها، أو استئصالها.

## الكلمات المفتاحية:

الضريبة - المكلف - إدارة الضرائب - التهرب الضريبي - الغش الضريبي - الرقابة الجبائية - الآثار - الإيرادات.

**RÉSUMÉ :** la fiscalité est dotée d'une fonction économique qui permet à l'État d'utiliser l'impôt comme un instrument de politique économique et financier au présent et au futur d'une part, la stabilité des recettes fiscales et leurs rendements d'autre part. afin d'aboutir à son but, l'État doit faire face aux problèmes de levaison et de la fraude fiscale, qui deviennent de plus en plus comme un handicap pour le développement et un manque important de recettes pour les trésors publics de tous les États.

cette étude cherche à étudier et à analyser ce phénomène et essaie de trouver des solutions concrètes à travers la mise en place de certains mécanismes réglementaires afin d'atténuer ou éradiquer ce problème.

**MOTS CLÉS :** impôt-contribuable - administration fiscale - evasion fiscale - fraude fiscale - contrôle fiscal - effets - les recettes

**ABSTRACT :** the fiscality is filled of an economic function which allows the state to use taxes as an instrument of economical and financial politics in the present and the future from. one part, the stability of proceeds and their return from. another part. to reach its aim, the state should deal with the problems of fiscal evasion and fiscal fraud which become more and more a handicap for the development and an important lack of proceeds for the public treasury of all countries. this study looks to analyse this phenomenon and find concrete solution through the establishing of certain regulatory mechanism to attenuate and erase this problem.

**KEY WORDS :** tax-ratepayer-fiscal administration-fiscal evasion-fiscal fraud-fiscal control-impact-proceeds.

7- فهرس البحث:

دراسة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي وأثارها  
على إيرادات الدولة.دراسة حالة بولاية تلمسان.

ا  
ب  
ج  
د  
ه  
و  
و  
ن  
ن

\* مقدمة عامة

1- طرح إشكالية البحث

2- فرضيات البحث

3- تحديد إطار البحث

4- أسباب اختيار الموضوع وأهميته

5- أهداف البحث

6- المنهج والأدوات المستخدمة

7- صعوبات البحث

8- خطة البحث

1 ..... الفصل الأول : فصل تمهيدي الضريبة و النظام الجبائي

2 ..... \*مقدمة الفصل

3 ..... المبحث الأول: مفهوم الضريبة، أنواعها و تقديرها

3 ..... المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها

6 ..... المطلب الثاني: الأساس القانوني لفرض الضريبة

8 ..... المطلب الثالث: القواعد الأساسية للضريبة

10 ..... المطلب الرابع: أهداف الضريبة

11 ..... المطلب الخامس: الفرق ما بين الضريبة والرسم

13 ..... المطلب السادس: التنظيم الفني للضريبة

13 ..... الفرع الأول: تصنيف الضريبة

22 ..... الفرع الثاني: تقدير الضريبة

25 ..... الفرع الثالث: تصفية الضريبة

26 ..... الفرع الرابع: معدل الضريبة

30 ..... الفرع الخامس: تحصيل الضريبة

32 ..... المبحث الثاني : النظام الجبائي

32 ..... المطلب الأول :مفهوم النظام الجبائي

34 ..... المطلب الثاني: متطلبات نجاح وكفاءة النظام الجبائي

35	المطلب الثالث : مميزات الأنظمة الضريبية في الدول المتقدمة والمتخلفة
36	المطلب الرابع:علاقة النظام الضريبي بمختلف الأنظمة
36	الفرع الأول: علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي
37	الفرع الثاني: علاقة النظام الضريبي بالنظام السياسي
37	الفرع الثالث: علاقة النظام الضريبي بمستوى التقدم الاقتصادي
38	الفرع الرابع: علاقة النظام الضريبي بالاستقرار الاقتصادي
39	*خاتمة الفصل الأول
40	الفصل الثاني: دراسة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي
41	مقدمة الفصل الثاني
42	المبحث الأول: موقع التهرب و الغش الضريبي ضمن الأنواع الأخرى من الجرائم والفساد
42	المطلب الأول:التهرب والغش الضريبي كمظهر من مظاهر الفساد المالي
45	المطلب الثاني: التهرب والغش الضريبي كمظهر من مظاهر الجريمة المالية
47	المبحث الثاني: مفهوم التهرب والغش الضريبي وأنواعه
47	* مقدمة
48	المطلب الأول:مفهوم التهرب الضريبي(التملص الضريبي -التخلص الضريبي)
50	المطلب الثاني:أشكال وأنواع التهرب والغش الضريبي
50	الفرع الأول: التهرب الضريبي المشروع(التجنب الضريبي)
55	الفرع الثاني: التهرب الضريبي الغير مشروع(الغش الضريبي)
61	الفرع الثالث: التمييز ما بين التهرب المشروع والتهرب غير المشروع
64	الفرع الرابع: التهرب الضريبي الدولي
64	الفرع الخامس: التهرب الضريبي الجزئي والتهرب الضريبي الكلي
65	المبحث الثالث: أسباب التهرب والغش الضريبي
65	*مقدمة
67	المطلب الأول: الأسباب المباشرة
67	الفرع الأول: الأسباب التشريعية (القانونية)
74	الفرع الثاني: الأسباب الادارية والتنظيمية
81	الفرع الثالث: الأسباب السيكولوجية
86	المطلب الثاني: الأسباب غير المباشرة
86	الفرع الأول: الأسباب السياسية
87	الفرع الثاني: الأسباب الاقتصادية

90	الفرع الثالث: الأسباب الاجتماعية
91	الفرع الرابع: الأسباب الخلفية
91	الفرع الخامس: الأسباب الثقافية والإعلامية
92	المبحث الرابع: صور وأشكال التهرب والغش الضريبي (مظاهره)
92	* مقدمة
94	المطلب الأول: صور وأشكال التهرب والغش الضريبي الوطني (الداخلي)
94	الفرع الأول: صور وأشكال التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي)
97	الفرع الثاني: صور وأشكال التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)
116	المطلب الثاني: صور وأشكال التهرب والغش الضريبي الدولي (الخارجي)
116	الفرع الأول: صور وأشكال التهرب الضريبي الدولي المشروع
117	الفرع الثاني: صور وأشكال التهرب الضريبي الدولي غير المشروع
124	المبحث الخامس: طرق قياس التهرب والغش الضريبي
125	المطلب الأول: قياس التهرب والغش الضريبي بالاعتماد على الاقتصاد الموازي
125	الفرع الأول: المنهج النقدي
127	الفرع الثاني: منهج سوق العمل
127	المطلب الثاني: قياس التهرب والغش الضريبي باستعمال التقييم بعدم الالتزام الضريبي
127	الفرع الأول: المنهج المباشر
129	الفرع الثاني: المنهج غير المباشر
131	* خاتمة الفصل الثاني
132	الفصل الثالث: أثر ظاهرة التهرب و الغش الضريبي على إيرادات الدولة ومكافحتها وعواقبها
133	* مقدمة الفصل الثالث
135	المبحث الأول: مكانة الإيرادات الضريبية ضمن الإيرادات العامة للدولة
135	المطلب الأول: مفهوم الإيرادات العامة وأقسامها
142	المطلب الثاني: ضرورة عدم الاعتماد على البترول والعمل على تنمية الموارد الذاتية
146	المطلب الثالث: دور وأهمية الضرائب في تمويل الخزينة العمومية وتحقيق التنمية الاقتصادية
156	المبحث الثاني: آثار ظاهرة التهرب والغش الضريبي
156	• مقدمة
161	المطلب الأول: الآثار المالية للتهرب والغش الضريبي (الآثار على إيرادات الدولة)
178	المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية



187	المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية
190	المبحث الثالث: وسائل مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي-صعوباتها وطرق حله
190	* مقدمة
193	المطلب الأول: وسائل مكافحة على المستوى الوطني
193	الفرع الأول: على المستوى القانوني والتشريعي
200	الفرع الثاني: على المستوى الإداري والتنظيمي
206	الفرع الثالث: على المستوى الاقتصادي والمالي
208	الفرع الرابع: على المستوى الثقافي والتربوي
209	الفرع الخامس: على المستوى السياسي
210	الفرع السادس: على المستوى المحاسبي
210	الفرع السابع: علاقة الإدارة الجبائية بالمكلفين
211	المطلب الثاني: وسائل مكافحة على المستوى الدولي
211	الفرع الأول: المحور الأول
211	الفرع الثاني: المحور الثاني
213	المطلب الثالث: صعوبات وعوائق مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي
213	الفرع الأول: الصعوبات على المستوى الوطني (الداخلي)
214	الفرع الثاني: الصعوبات على المستوى الدولي (الخارجي)
215	*خاتمة الفصل الثالث
216	الفصل الرابع: الجانب التطبيقي ( دراسة حالة بولاية تلمسان)
217	مقدمة الفصل الرابع
218	المبحث الأول: تقديم عام لإدارة الضرائب في الجزائر
218	المطلب الأول : تعريف وعرض مهام مديريات الضرائب وأنواعها
221	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديريات الضرائب
226	المبحث الثاني: دراسة ظاهرة التهرب والغش الضريبي على مستوى مديرية التجارة لولاية تلمسان خلال الفترة(2004-2007)
226	المطلب الأول: عملية تطور نشاط المراقبة الاقتصادية خلال الفترة(2004-2007)
232	المطلب الثاني : عملية تطور نشاط أجهزة المراقبة حسب طبيعة المواد والخروقات
324	المطلب الثالث: عملية تطور نشاط أجهزة المراقبة حسب طبيعة الخروقات
237	المطلب الرابع: عملية تطور نشاط أجهزة المراقبة فيما يخص الغلق الإداري والغرامات

المطلب الخامس: عملية تطور نشاط أجهزة المراقبة على مستوى الملفات المرسلة إلى الجهات

- القضائية ..... 240
- المطلب السادس: عملية تطور نشاط أجهزة المراقبة خلال شهر رمضان والدخول المدرسي..... 243
- المطلب السابع: عملية تطور نشاط أجهزة المراقبة فيما يخص المواد المحجوزة ..... 245
- المطلب الثامن: عملية تطور أجهزة الرقابة ما بين القطاعات ..... 247
- المطلب التاسع: بعض النتائج الخاصة بالفترة: 2004-2007 ..... 248

- المبحث الثالث: دراسة ظاهرة التهرب والغش الضريبي على مستوى مديرية الضرائب ..... 254
- المطلب الأول: بالنسبة لمكتب التحقيقات والملفات ..... 255
- المطلب الثاني: بالنسبة لمكتب البحث وفحص ومراقبة أسعار الإجراءات العقارية ..... 258
- المطلب الثالث: بالنسبة لمكتب البحث عن المعلومات الجبائية ..... 262

المبحث الرابع: تحديد حجم التهرب والغش الضريبي من خلال دراسة حالة التقديرات والتحقيقات الضريبية خلال الفترة: 2004-2007 ..... 264

- 1-المطلب الأول:بالنسبة لسنة 2004 ..... 265
- 2-المطلب الثاني :بالنسبة لسنة 2005 ..... 268
- 3-المطلب الثالث: بالنسبة لسنة 2006 ..... 270
- 4-المطلب الرابع: بالنسبة لسنة 2007 ..... 274
- \*النتائج المتوصل إليها من خلال دراسة حالة ولاية تلمسان ..... 279
- \* الخاتمة العامة للبحث ..... 281
- \* نتائج اختبار الفرضيات ..... 282
- \* النتائج المحققة والاقتراحات والحلول المقدمة بصفة عامة ..... 283
- \*الاقتراحات ..... 286

\* الفهرس والملحقات

-فهرس الرموز والمختصرات

-فهرس الجداول

-فهرس الأشكال

-فهرس المصطلحات

\* قائمة المراجع

\* ملخص البحث

\* فهرس البحث

## 6- ملخص البحث:

إن الجباية تؤدي وظيفة اقتصادية تسمح للدولة باستعمال الضريبة كأداة للسياسة الاقتصادية والمالية في الحاضر، والمستقبل من جهة، ومن جهة أخرى نظرا لما تتميز به هذه الإيرادات من استقرار، ومردودية. ومن أجل بلوغ هذا الهدف تعترض الدولة عدة مشاكل. أهمها مشكلة التهرب والغش الضريبي، والتي أصبحت شيئا فشيئا أكبر عائق للتنمية، وخسارة معتبرة من الإيرادات بالنسبة للخزينة العمومية في جميع الدول. وإن هذه الدراسة تقوم ببحث وتحليل هذه الظاهرة، ومحاولة إيجاد حلول واقعية لها. مقابل وضع بعض الميكانيزمات القانونية للتخفيف منها، أو استئصالها.

### الكلمات المفتاحية:

الضريبة - المكلف - إدارة الضرائب - التهرب الضريبي - الغش الضريبي - الرقابة الجبائية - الآثار - الإيرادات.

**RÉSUMÉ :** la fiscalité est dotée d'une fonction économique qui permet à l'État d'utiliser l'impôt comme un instrument de politique économique et financier au présent et au future d'une part, la stabilité des recettes fiscales et leurs rendements d'autre part. afin d'aboutir à son but, l'État doit faire face aux problèmes de levaison et de la fraude fiscale, qui deviennent de plus en plus comme un handicap pour le développement et un manque important de recettes pour les trésors publics de tous les États.

cette étude cherche à étudier et à analyser ce phénomène et essaie de trouver des solutions concrètes à travers la mise en place de certains mécanismes réglementaires afin d'atténuer ou éradiquer ce problème.

**MOTS CLÉS :** impôt-contribuable - administration fiscale - evasion fiscale - fraude fiscale - contrôle fiscal - effets - les recettes

**ABSTRACT :** the fiscality is filled of an economic function which allows the state to use taxes as an instrument of economical and financial politics in the present and the future from. one part, the stability of proceeds and their return from. another part. to rich its aim, the state should deal with the problems of fiscal evasion and fiscal fraud which become more and more a handicap for the development and an important lack of proceeds for the public treasury of all countries. this study looks to analyse this phenomenon and find concrete solution through the establishing of certain reglementary mecanism to attenuate and erase this problem.

**KEY WORDS :** - tax-ratepayer-fiscal administration-fiscal evasion-fiscal fraud-fiscal control-impact-proceeds.



## ملخص البحث:

الجباية تؤدي وظيفة اقتصادية تسمح للدولة باستعمال الضريبة كأداة للسياسة الاقتصادية والمالية في حاضر، والمستقبل من جهة، ومن جهة أخرى نظرا لما تتميز به هذه الإيرادات من استقرار، ومردودية. ومن بلوغ هذا الهدف تعترض الدولة عدة مشاكل. أهمها مشكلة التهرب والغش الضريبي، والتي أصبحت شيئا فشيئا أكبر عائق للتنمية، وخسارة معتبرة من الإيرادات بالنسبة للخزينة العمومية في جميع الدول. وإن هذه دراسة تقوم ببحث وتحليل هذه الظاهرة، ومحاولة إيجاد حلول واقعية لها. مقابل وضع بعض الميكانزمات قانونية للتخفيف منها، أو استئصالها.

## كلمات المفتاحية:

ضريبة - المكلف - إدارة الضرائب - التهرب الضريبي - الغش الضريبي - الرقابة الجبائية - الآثار - إيرادات.

**RÉSUMÉ** : la fiscalité est dotée d'une fonction économique qui permet à l'État d'utiliser l'impôt comme un instrument de politique économique et financier au présent et au futur d'une part, la stabilité des recettes fiscales et leurs rendements d'autre part. afin d'aboutir à son but, l'État doit faire face aux problèmes de fraude fiscale et de la fraude fiscale, qui deviennent de plus en plus comme un handicap pour le développement et un manque important de recettes pour le trésor public de tous les États.

cette étude cherche à étudier et à analyser ce phénomène et essaie de trouver des solutions concrètes à travers la mise en place de certains mécanismes réglementaires afin d'atténuer ou éradiquer ce problème.

**MOTS CLÉS** : impôt-contribuable - administration fiscale - evasion fiscale - fraude fiscale - contrôle fiscal - effets - les recettes

**ABSTRACT** : the fiscality is filled of an economic function which allows the state to use taxes as an instrument of economical and financial politics in the present and the future from. one part, the stability of proceeds and their return from another part. to reach its aim, the state should deal with the problems of fiscal evasion and fiscal fraud which become more and more a handicap for the development and an important lack of proceeds for the public treasury of all countries. this study looks to analyse this phenomenon and find concrete solutions through the establishing of certain regulatory mechanism to attenuate and eradicate this problem.

**KEY WORDS** :- tax-ratepayer-fiscal administration-fiscal evasion-fiscal fraud-fiscal control-impact-proceeds.