مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الاقتصاد

تخصص: اقتصاد دولي

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّـفـة	مؤسسة الانتماء
1	عبة فريد	أستاذ مساعد (أ)	رئيسا	**جامعة بسكرة**
2	مرغاد لخضر	أستاذ	مشرفا	**جامعة بسكرة**

بسم الله الرحمان الرحيم

"يرفعِ اللهُ الَّذين آمنوا منكم والَّذين أوتوا العِلمَ درجات"

صدق الله العظيم

المجادلة: الآية (11)

شكر وعرفان:

اشكر الله القدير أولا واخرا على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل ويسر لنا السبيل، فبلغنا من أنفسنا شهادة العلم التي أرادها أن تكون لنا، إذ صورها لنا في عملنا المتواضع.

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان لأستاذي الفاضل الدكتور لخضر مرغاد الذي تفضل بقبوله الإشراف على هذا العمل، ولم يبخل علي بإرشاداته ونصائحه توجيهاته السديدة وحرصه على إتمام هذا العمل في أحسن الظروف كما أحيي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة فجزاه الله عني كل خير.

كما أتوجه بالشكر إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء اللجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة،

واشكر كل من أسهم من قريب او من بعيد وأعانني على انجاز هذا البحث المتواضع

إهداء

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء

إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها إلى والدتي العزيزة

إلى روح من سعى وشقي لأنعم بالراحة

والهناء الذي لم يبخل بشي من أجل دفعي في طريق النجاح الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى والدي العزيز

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج

. بذكراهم فؤادي إلى أخواتي وأخواني.

قوجيل نذير

مقدمة

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

ونظرا للتحولات الاقتصادية التي يشهدها الاقتصاد الوطني من اقتصاد مسير مركزيا وإداريا إلى اقتصاد حر ظهر الصلاح الجبائي في الجزائر، بغرض ترشيد الضريبة.

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

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

ولذلك تهرب ضريبي من شأنه المساس سلبا على إيرادات الخزينة لذا كان لزاما على الدولة مكافحة هذه الآفة وإيجاد العلاج اللازم لاستئصالها سواء كان الأمر في اكتشاف التهرب وتقدير مداه، أو بذل أقصى الجهود لتحصيل كافة الضرائب المستحقة.

إشكالية البحث والأسئلة الفرعية:

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

ما تأثير التهرب الضريبي على الهيكل المالي للخزينة؟

يتفرع التساؤل أعلاه، إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

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

فرضيات البحث:

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

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

أهمية البحث:

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

دوافع اختيار الموضوع:

- نظرة وحساسية المجتمع الضريبي الجزائري تهرب الضريبي.
- البحث والتساؤل عن أصل هذه الحساسية للتهرب الضريبي.
- رغم اجراءات الرقابة الجبائية المطبقة لان الظاهرة في نمو مستمر.

أهداف البحث:

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

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

المنهج والأدوات المستخدمة في البحث:

إن تحديد منهج البحث يتوقف على الهدف الذي تسعى الدراسة للوصول إليه وعلى طبيعة الموضوع والتي تعكس إشكالية الدراسة، تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي للبحث، إضافة إلى استخدامنا المنهج التاريخي التطرق من جهة إلى مسار الإصلاحات الضريبة التي شهدتها الجزائر وكذا عند التعرض للتطور التاريخي الذي عرفته الخزينة العمومية.

محاور البحث:

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

الفصل الأول تم تخصيصه لدراسة مفاهيم الاساسية حول الضريبة وهذا من خلال تسليط الضوء على مفهومها، أنواعها، خصائصها، أهدافها والآثار على تركمها خصوصا على المستوى الاقتصادي.

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

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

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

الفصل الاول:
مفاهيم أساسية حول الضريبة

الفصل الأول: مفاهيم الاساسية حول الضريبة

تمهيد

إن التطور السريع الذي شهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، ومن بين أهم هذه الموارد نجد الموارد الجبائية التي تلجأ إليها الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية.

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

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

من هذا المنطلق، وبغية معرفة جوهر هذا النظام، أهميته وانعكاساته من خلال المفهوم الحقيقي له ارتأينا من خلال هذا الفصل تناول نقطتين رئيسيتين وهما:

- ماهية الضريبة.
- أنواع الضريبة أهدافها وأثارها.

المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي

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

المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي والضريبة

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

الفرع الأول: تعريف النظام الضريبي

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

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

الفرع الثاني: تعريف الضريبة

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

التعريف الأول: "عرفها قاسطون جيز الذي يقو ل " إن الضريبة هي الأداء المالي الإجباري الذي يدفعه الملزم بها أي الضريبة بصفة نهائية و بدون مقابل لتحقيق تغطية النفقات العمومية."[2] الضريبة مساهمة نقدية و أداء مالي بمعني أنه لا يجوز أن تكون في شكل سلعة أو خدمة فكنا كان عليه الحال في التقديم حيث كانت تدفع

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، **النظم الضريبية**، طبعة3، بيروت ،1985، ص 15.

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

عينا كنسبة معينة من المحصول الزراعي، و في الوقت الحاضر تم الاستغناء عن الأسلوب لأنه لا يتوافق مع مقتضيات النقدي.

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

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

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

التعريف الثاني : " هي مساهمة نقدية تفرض علي المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية."[1]

التعريف الثالث : " الضريبة هي فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصورة نهائية دون مقابل و هي أداة مالية تلجأ إليها الدولة لتحقيق أهدافها"[2]

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

[1] علي العربي و عبد المعطي عساف، **إدارة المالية العامة**، جامعة ، مصر ، دون تاريخ ، ص 80.

[2] Pierre Bel trame ; **La Fiscalité En France** ; 6 éme Edition98 ; p. 182.

كخلاصة يمكن القول:

"إن الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل و بصفة نهائية تقوم به الدولة وفقا لقواعد قانونية و هذا الاقتطاع يكون من أموال الأشخاص الطبيعيين و المعنويين (الاعتبارين) حسب قدراتهم التكليفية بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة."[1]

الفرع الثالث: خصائص الضريبة

للضرائب عدة خصائص وهي على النحو التالي:

1- الضريبة فريضة مالية:

يقصد بها استقطاع مالي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، و بما أنها فريضة مالية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة المال سواء كان الاقتطاع في شكل نقدي أو عيني.[2]

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

2- الصفة الجبرية للضريبة:

إن فرض الضريبة والعمل على جبايتها تعتبران من أعمال الدولة التي لا ينازعها فيها أحد. و بناءا على ذلك فإن من حق الدولة أن تقوم بفرض الضرائب ، و العمل على جبايتها جبرا من الأفراد و دون الدخول معهم بالضرورة في أي مناقشات أو مساومات ، و إذا امتنع بعض الممولين عن دفع مبلغ الضريبة أو تكاسل في ذلك فإن من حق الدولة بل من واجبها أن تحجز على ممتلكاته و تقوم ببيعها بالمزاد العلني لاستفاء قيمة الضريبة المستحقة عليه.[3]

[1] أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، **المالية العامة**، دار الزهرة للنشر والتوزيع، 1997، ص 131.

[2] سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000، ص 135.

[3] علي العربي وعبد المعطيعساف، **إدارة المالية العامة**، جامعة مصر، (دون تاريخ) ص 76.

3- فريضة ذات أهداف:

من الأهداف الرئيسية مايلي:

المساهمة في تدعيم خزانة الدولة من أجل تغطية النفقات العامة التي لا تعود بنفع خاص على أي فرد محدد من أفراد المجتمع.[1]

- أنها تحقق أهداف اقتصادية عديدة باعتبارها مالية لتحقيق الاستقرار الاقتصادي.
- تحقيق أهداف اجتماعية تعود بتوزيع الدخل والثروة بين فئات المجتمع المختلفة بصورة أكثر عدالة ولتوجيه الإستهلاك وترشيده.

4- الضريبة اقتطاع نهائي:

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

المطلب الثاني: المبادئ العامة للضريبة

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

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

1- **<u>قاعدة المساواة:</u>**

إن هذه القاعدة كما وضعها آدم سميث تقتضي أن يساهم كل فرد من رعايا الدولة بالتكفل بدفع بعض النفقات العامة التي تفتضيها المسؤوليات الجماعية للدولة على أن يتحدد نصيب كل فر في ضوء المقدرة التكليفية التي يتمتع بها، وهذا يعني أن يتم استقطاع نسبة محددة مثلا 10 %من مدخول جميع الأفراد بغض

[1] المرجع سابق، ص:77.

النظر على مقدار الإختلاف بين دخولهم الفردية، وهذا ما يطلق عليه تعبير (الضريبة النسبية)والتي يرى آدم سميث أنها تحقق العدالة بين المواطنين في تحمل عبء الضريبة. و لكن الفكر المالي الحديث لا يوافق آدم سميث على هذا الرأي لأنه يتبنى مبدأ الضريبة التصاعدية كمدخل لتحقيق العدالة بين المواطنين فيتحمل عبء الضريبة.[1]

وفي هذا الإطار يرى محمد عباس محرزي أنه لابد من الحديث عن مبدأين هامين هما:

- مبدأ الشمولية الشخصية
- مبدأ الشمولية للضريبة المادية.

1-1- مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة:

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

إذا كانت لهم أملاك داخل إقليم الدولة وفقا لمبدأ التبعية السياسية (الجنسية)، كما أيضا المقيمين في إقليم الدولة من الأجانب استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية. و إذا كان هذا المبدأ عاما فقد يرد عليه بعض الاستثناءات التي لا تفقده شموليته.[2]

2-1- مبدأ الشمولية المادية للضريبة:

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

ومن أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبية فقد أخذت العديد من النظم الضريبية بنظام الضرائب، الذي بمقتضاه تأخذ التشريعات المالية في اعتبارها عند فرض الضريبة الشخصية ".Les impôts personnels " ظروف

[1] علي العربي وعبد المعطي عساف، مرجع سبق ذكره، ص83.

[2] محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 192،193.

الشخص المكلف ومركزه المالي وحالته الاجتماعية، فلا يتم فرض الضريبة بالنظر فقط إلى المادة الخاضعة للضريبة ولكن بالنظر إلى المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف.

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

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

وجملة ما تقدم أن القاعدة الضريبية يجب أن تحقق أساسا فكرة العدالة ولمساواة بين المكلفين بها، كي يتحقق لهم الشعور بالأمان، الثقة والاطمئنان. [1]

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

2- قاعدة اليقين:

تقتض ي هذه القاعدة حسب ما يراه آدم سميث أن تكون الضريبة على سبيل اليقين والتحديد دون أن يشوب فرضها أي غموض أو إبهام وذلك بأن يكون سعرها ووعاءها ونصابها وموعدها وإجراءات تحصيلها وكلما يتصل بها من أحكام واضحا ومعروفا وبصورة مسبقة بالنسبة للمكلفين تشجيعا لهم على ترتيب التزاماتهم. المالية ودفع ما عليهم منها في الوقت المناسب.

إضافة إلى هذا فإن قاعدة اليقين تتطلب من الدولة أن تجعل في متناول المكلفين جميع القوانين المتعلقة بما تقرره من ضرائب وما يتفرع عنها من قرارات ولوائح وتعليمات وذلك عن طريق التسيير والإيضاح بشتى الوسائل ولتحقيق مبدأ اليقين يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

[1] سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص: 128،129.

- الوضوح في التشريع بمعنى أن تكون النصوص واضحة سهلة الأسلوب دون تعقيد.
- يجب أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي بفهمها عامة الممولين، وأن يساعدهم على تفهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة.
- يجب أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية و الأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا تحتاج إلى الاجتهاد.[1]

المطلب الثالث: أجهزة التحصيل الضريبي

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

ويختار المواطنون عادة من ذوي الخبرة الفنية في المجالات الضريبية، و خاصة الجبائية، و من ذوي الالتزام السلوكي و الخلقي و ممن يتقنون استعمال أساليب الجباية البينة ، وغير المنفردة مع الأفراد الممولين.[2]

كما أنه يتعين:

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

ب- إذا كان التحصيل عن طريق بنك أو شركة أو منشأة فعليها أن تكلف طالب التحصيل بتقديم حافظة موقع عليه فيها ببيان نوع وقيمة الإيرادوتؤثر على الحافظة بقيمة المبالغ المطلوب حجزها من الإيراد.

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

[2] غازي عناية، **المالية العامة و التشريع الضريبي**، دار البيارق، عمان،1998، ص171.

مع الإلتزام بتوريد المبالغ المحجوزة خلال الخمسة أيام الأولى من كل شهر لما يكون قد حجز لحساب مصلحة الضرائب خلال الشهر السابق. علاوة على التزام الدائن عند تسديد أي مبالغ العائد بتوريد نسبة 32% منه خلال خمسة عشر يوما من تاريخ دفع المبلغ مقترنا بإقرار يحرره على النموذج[1]

1-طرق تحصيل الضريبة:

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

1-1 أسلوب التحصيل الإداري المباشر: حيث تتولى الإدارة ممثلة في أجهزتها الضريبة بالتحصيل المباشر لها من الأفراد الممولين أو الشركات أو المؤسسات المكلفة بدفع الضرائب.

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

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

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

1-3- أسلوب الاقتطاع المسبق:

فيما سمي بالاقتطاع من المنبع حيث يكلف المسؤول عن جبايتها باقتطاعها من وعاءها ، قبل تسليمه إلى صاحبه، ومن ثمة يتسلم المكلف دخله صافيا مخصوما منه الضرائب المستحقة عليه ، وتصبح ذمته بريئة من دين الضريبة [2]

[1] مورس ي صادق،**قضاء منازعات الضرائب**، دار الكتب القانونية المحلية الكبرى، لبنان،1999، ص 10،11.

[2] غازي عناية، مرجع سابق، ص172،171.

2- ضمانات التحصيل الضريبي:

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

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

- امتياز دين الضريبة على غيره من الديون.
- حق الإدارة في الإطلاع على أوراق، وملفات، ودفاتر، وحسابات الممولين.
- عدم جواز المقاصة بين دين الضريبة وبين ديون الممول للأخرين.
- الحجز الإداري والإقتطاع عند المنبع للضريبة من أموال الممولين.
- تكليف الممول تقديم الإقرارات المالية عن نشاطاته المالية والتجارية.
- توقيع العقوبات البدنية والنفسية والمادية والمعنوية على الممولين الممتنعين.
- دفع الممول للضريبة مسبقا وقبل المطالبة باستردادها وخاصة عند الزيادة عن مقدارها عملا" بالقاعدة ادفع ثم استرد.
- عطاء حوافز فيشكل خصومات أو مكافأة للملتزمين بدفعها، وفي الأوقات المناسبة.
- عدم وقف دفع الضريبة في أحوال رفع دعاوي بالتظلم منها.[1]

3- قاعدة الملائمة في التحصيل:

يقصد بها ضرورة تنظيم أحكام الضريبة بصورة تلاءم ظروف المكلفين بها وتسيير دفعها، وخاصة فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقة إجرائه. تهدف هذه القاعدة إلى عدم تعسف الإدارة المالية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات الربط والتحصيل، وتدعو قاعدة الملائمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع

[1] غازي عناية، مرجع سابق، ص، ص: 172،173.

طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة هذه القاعدة. [1]

أما حسب آدم سميث فإنه يرى ضرورة التحري عن أنسب الأوقات و أكثرها ملائمة للممول عند مطالبته بتسديد ما عليه من ضرائب حتى يتمكن من القيام بعملية التسديد بأقل ما يمكن من مشقة [2].

4- قاعدة الإقتصاد في النفقات:

يقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل و أيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة المالية مبالغ كبيرة خاصة في ظل الروتين و الإجراءات المعقدة ، مما تكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها و مراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد عام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليه.[3]

المبحث الثاني: أنواع الضرائب أهدافها وأثارها

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

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

المطلب الأول: أنواع الضرائب

الضريبة من خلال التقسيمين الرئيسيين الذين يمكن رد كافة الضرائب الموجودة في النظم الضريبية إليهما وهما: ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة.

[1] سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق، ص 129.

[2] علي العربي و عبد المعطي عساف ، مرجع سابق، ص: 84.

[3] سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق ، ص130.

1- الضرائب المباشرة:

يمكن تعريف الضرائب المباشرة على أنها تلك التي تفرض إما على الدخل أو رأس المال، لذلك سنتطرق إلى تقسيم الضريبة المباشرة تبعا لمعيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة إلى كل من : الضرائب على الدخل والضرائب على الرأس المال.[1]

1-1- الضرائب على الدخل :

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

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

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

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

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

و أيا كان تعريف الدخل ، فإن الضرائب على الدخل تحتل أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية الحديثة لكونها تستوعب أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة ، ومن ثمة يمكن فرضها على كافة الدخول التي تتحقق من العمل أو رأس المال.[2]

والواقع أن مفهوم الدخل الخاضع للضريبة يختلف من دولة إلى أخرى، ومن وقت إلى أخر تبعا لتفاعل عدة عوامل، منها ما يرجع إلى اعتبارات اقتصادية ومنها ما يرجع إلى اعتبارات اجتماعية أو مالية أو فنية. و بالتالي

[1] عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة** ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، 2000، ص151.

[2] سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 153،154.

يمكن القول أن الضرائب على الدخل تحت أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية الحديثة ، لكونها تستوعب أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة ، ومن ثم يمكن فرضها على كافة الدخول التي تعد من أهم الوسائل التي تمكننا من تحديد المقدرة التكليفية للفرد، و بالتالي الاقتطاع من دخله ما يناسب ظروفه الشخصية بالإضافة إلى أنها مصدرا ثابتا و دائما للإيرادات العامة للدولة ، تستخدمها لتحقيق العدالة الاجتماعية و باعتبارها وسيلة أو أداة في يد الدولة لإعادة توزيع الدخل القومي لتقليل الفوارق بين الطبقات الاجتماعية المختلفة. [1]

1-2- الضرائب على رأس المال :

وهي النوع الثاني من أنواع الضرائب المباشرة، وخروجا على القاعدة الفكري ة بضرورة تجدي د الوعاء الضريبي تصيب هذه الضرائب رأس المال، وهو وعاء يتصف بالثبات وعدم التجدد.

وقبل الإشارة إلى فريضة الضريبة على رأس المال نشير إلى تعريف رأس المال الذي يعرفه الفكر المالي الحديث بأنه:" مجموعة الأموال التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كان أموالا عقارية أو منقولة أو خدمات أو لا تنتج شيئا. [2]

في حين أن الضريبة على رأس المال فيقصد بها: تلك التي تفرض على رأس المال المنتج أي المستخدم في العملية الإنتاجية[3]

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

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

- الضرائب على رأس المال التي تدفع من الدخل.

[1] مرجع سابق، ص 152.

[2] غازي عناية ، مرجع سابق، ص 122.

[3] عادل أحمد حشيش ، **أساسيات المالية العامة** ، دار النهضة العربية ، لبنان، 1992 ، ص 162 .

- ♦ الضرائب العرضية على رأس المال والتي تقتطع جزءا منه.

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

فرض الضريبة في هذه الحالة على رأس المال كوعاء لها، ولكن على أن تدفع الضريبة من دخل رأس المال وليس منه مباشرة، ولهذا غالبا ما يتصف سعر الضريبة عليه بالاعتدال والسوية، وهي شبيهة بالضريبة على الدخل نوعا ما، وتقتطع منه، ولكن وعاءها هو رأس المال. وللضريبة العادية على رأس المال والتي تدفع من الدخل عدة مزايا نذكرها فيما يلي:

- ♦ يعتبر رأس المال عن المقدرة التكليفية للممول بصورة أدق.
- ♦ سهولة تقدير عناصر، وقيمة رأس المال.
- ♦ إنها أقرب إلى تحقيق العدالة الضريبية.
- ♦ إنها عامل محفز للإستثمار.

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

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

- الضريبة الاستثنائية على رأس المال.
- الضريبة على زيادة قيمة رأس المال.
- ضريبة التركات.[1]

[1] غازي عناية، مرجع سابق، ص :121،125.

2- الضرائب غير المباشرة:

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

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

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

ويمكن تقسيم الضرائب غير المباشرة إلى نوعين رئيسيين:

- الضرائب على الاستهلاك.
- الضرائب على التداول.

1-2- الضرائب على الاستهلاك:

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

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

1-2- الضرائب النوعية على الاستهلاك:

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

2-1-2 الضرائب العامة على الاستهلاك:

يفرض هذا النوع من الضرائب على مجموعة من السلع والخدمات يستهلكها الفرد فتبدو كأنها ضريبة مفروضة على مجموع الإنفاق الاستهلاكي للفرد وتتميز هذه الضريبة بكونها عينية حيث أنها لا تنظر إلى شخص مستهلك.

وتتخذ الضريبة على الاستهلاك صورا متعددة أهمها:

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

ومهما تكن الانتقادات التي وجهت إلى هذا النوع من الضرائب فإن الضروريات الإقتصادية والمالية هي التي تدعو الدولة إلى فرضها.

2-2- **الضريبة على التداول** : بعد أن تحصل الفرد على دخله فإنه يقوم باستهلاك جزء منه في شراء ، ما تحتاج إليه من سلع أو خدمات وهذا الجزء من الدخل هو الذي يفرض عليه الضريبة على الاستهلاك السالفة أكثر ، أما الجزء الباقي من الدخل فإما أن يدخره أو يقوم باستثماره في شكل شراء أصول جديدة [1].

المطلب الثاني: أهداف الضريبة

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

1-الهدف المالي للضريبة :

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

[1] سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 181، 195.

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

أما اليوم فلا يمكننا الدفاع عن فكرة حيادية الضريبة لأنه من المستحيل اقتطاع عن طريق الجبر الضريبي ربع الناتج الداخلي الخام دون أن يكون هناك انعكاسات و ومضاعفات اقتصادية هامة ، فالاقتطاع الضريبي يقلص من القدرة الشرائية للأفراد يحدث انعكاسات اقتصادية في نفس السياق ، فالضريبة تزيد من أسعار السلع و الخدمات وبالتالي تؤثر في حجم استهلاكها.[1]

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

2- الأهداف الاقتصادية:

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

في بعض الأحيان تقوم الضريبة بعمل انتقائي لما تميل الدولة إلى تشجيع قطاع اقتصادي معين. مثل: قطاع السكن، حيث تقوم عندها بسن إجراءات ضريبية تخفيفية لصالح هذا القطاع حتى يتمكن من التغلب على التكاليف الباهظة للبناء، أو تلك الإجراءات المتضمنة قرضا ضريبيا وسلسلة أخرى من التدابير لفائدة السوق المالي (البورصة) في الجزائر منذ قانون مالية سنة 1995. [2]

[1] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص 198.

[2] مرجع سابق، ص 200.

كما هو الحال بالنسبة للدول الرأسمالية ، فتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق ، و زيادتها في فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين بمنحه فترة إعفاء محددة و إعفاء المواد الأولية اللازمة لهذا النشاط باعتباره نشاطا حيويا يحقق التنمية الاقتصادية .[1]

3- الأهداف الاجتماعية:

الذي يتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل

وعلى سبيل المثال أن يقرر المشروع الضريبي تحقيق الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة، كإعفاء بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة من الضرائب أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل على السلع الاستهلاكية مثل: الخبز، الحليب أو الحفاظ على الصحة العمومية.

كما يفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية مثل: المشروبات الكحولية والتبغ. [2]

4- الأهداف السياسية:

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

أما في الخارج، فهي تمثل أداة من أداوت السياسة الخارجية **مثل:** استخدام الرسوم الجمركية (كمنع الإعفاءات والامتيازات الضريبية) لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها (رفع سعر الرسوم) الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية. [3]

[1] سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق، ص: 131.

[2] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص:201.

[3] سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق ،ص: 231.

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

المطلب الثالث: الآثار الإقتصادية للضريبة

يستلزم موضوع دراسة الآثار الإقتصادية للضرائب معالجة ذلك بالنسبة لكل من الإنتاج والدخل، الأسعار الإستهلاك، والإدخار، وذلك ضمن المطالب الأربعة التالية:

الفرع الأول: آثار الضرائب على الإنتاج

يستلزم موضوع دراسة الآثار الإقتصادية للضرائب معالجة ذلك بالنسبة لكل من الإنتاج والدخل، الأسعار الإستهلاك، والإدخار

1- آثار الضرائب على حجم الإنتاج

تمارس الضرائب تأثيرها على حجم الإنتاج بطريقتين:

أ- طريقة مباشرة: ذلك من خلال التأثير في معدل الربح المتحقق من العمليات الإنتاجية، فإذا استطاع المنتجون أصحاب رؤوس الأموال نقل عبء الضريبة المفروضة على منتجاتهم إلى المستهلكين في شكل زيادات في أثمان منتجاتهم فإن آثار الضرائب على حجم الإنتاج الكلي سيكون إيجابيا، حيث يزيد الإنتاج ويتضاعفوا تفسير ذلك أن المنتجين سيضاعفون من استثماراتهم، وسيزيدون من توظيف رؤوس أموالهم في الإنتاج يحفزهم على ذلك:

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

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

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

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

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

ويحفزهم على ذلك الأمور التالية:

- عدم ضمان حصولهم على أرباح وفيرة، ومستمرة.
- عدم استطاعتهم نقل الضرائب المفروضة على منتجاتهم إلى المستهلكين.
- عدم ارتفاع الطلب الكلي النقدي على منتجاتهم.
- عدم توفر مرونة عالية في العرض الكلي لمنتجاتهم.

ب- طريقة غير مباشرة:

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

2 – آثار الضرائب على عوامل الإنتاج :

أ- آثارها على رأس المال:

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

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

ب-آثارها على العمل:

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

- غذا توفرت لهم أجور نقدية بمعدلات عالية.
- إذا حصلوا على حوافز، ومكافآت نقدية، أو عينية.
- إذا توفرت لهم الرعاية الصحية والرعاية الإجتماعية.

- إذا توفرت الرغبة في العمل ونوعيته.
- إذا تحقق العامل النفس ي المبني على تحقق الحقوق، والحوافز، والمعاملة الحسنة.

3 _ آثار الضرائب على الإستثمار :

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

إن تقليل الضرائب على معدلات الأرباح يحفز المنتجين إلى مضاعفة استثماراتهم، مما يرفع من الكفاية الحدية لرأس المال، و يزيد بالتالي من حجم الإنتاج الكلي، و لكن يتوقف هذا أيضا على تحقق المرونة الكافية في عرض الإنتاج لتلبية الطلب الكلي النقدي المرتفع عليها [1].

الفرع الثاني: آثار الضرائب على الدخل

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

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

وهنا أيضا نجد أن للكيفية التي يتم بها اتفاق حصيلة الضريبة أثرها البالغ على تحقيق التوزيع الأمثل للدخل فقد تعرقل السياسة الإتفاقية ما تهدف إليه الضريبة، بل وقد تلغي أثرها في إعادة توزيع الدخول إذا ما وجهت الحكومة إنفاقها العام بحيث يستفيد منه ذوي الدخول المرتفعة بقدر أكبر من ذوي الدخول المنخفضة، أما إذا قررت

[1] غازي عناية، مرجع سابق، ص 162.

الحكومة سياستها الإتفاقية بحيث تؤدي إلى زيادة الخدمات والمنافع التي يستفيد منها أصحاب الدخول المنخفضة فإن ذلك سيؤدي إلى زيادة الدخول الحقيقية لأفراد الطبقات الدنيا.

ان عملية توزيع الدخل في حد ذاتها سوف تؤدي بدورها إلى التأثير على متغيرات الإقتصاد القومي مثل : معدل تكوين رؤوس الأموال، و مستوى الإستثمار و العمالة و على تخصيص الموارد الإقتصادية بين الاستعمالات المختلفة، و هكذا يتضح لنا أن ضرائب كسب العمل التصاعدية عن طريق تحقيقها لإعادة توزيع الدخل و من ثم تغييرا التركيب الطبقي للقطاع العائلي سوف تؤثر مرة أخرى بطريقة غير مباشر على حجم الإنتاج و الدخل القومي و مكوناته [1] .

وتقليل الضرائب على معدلات الأرباح يحفز المنتجين إلى مضاعفة استثماراتهم، مما يرفع من الكفاية الحدية لرأس المال، و يزيد بالتالي من حجم الإنتاج الكلي، و لكن يتوقف هذا أيضا على تحقق المرونة الكافية في عرض الإنتاج لتلبية الطلب الكلي النقدي المرتفع عليها [2].

الفرع الثالث: آثار الضرائب على الأسعار

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

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

[1] حامد بن المجيد دراز، **مبادئ المالية العامة**، مركز مصر للكتاب، 2000، ص 296،297.

[2] علي العربي، د. عبد المعطي عساف، إدارة **المالية العامة**، الكويت، ص 99.

الفرع الرابع: آثار الضرائب على الإستهلاك والإدخار

من المعروف أن الدخل هو مصدر كل من الإستهلاك والإدخار، وحيث أن الضرائب لا تتعدى كونها اقتطاعا نقديا من دخول الأفراد، فإنها تؤدي إلى نقص في مكونات الدخل من استهلاك وادخار، ويختلف مدى التأثير باختلاف الفئة التي يقع عليها عبء الضريبة وعلى نوع الضريبة وعلى درجة مرونة عرض السلعة والطلب عليها. فإذا كان عبء الضريبة يقع على الطبقة الغنية المتميزة بانخفاض ميلها الحدي للاستهلاك، و ارتفاع ميلها الحدي للإدخار، فإن الضريبة ستؤدي إلى نقص في ادخار تلك الطبقة مقارنة باستهلاكها، أي أنها ستضحي بالإدخار لصالح الإستهلاك، أما إذا كان عبء الضريبة يقع على الطبقة الفقيرة المتميزة و على العكس من الطبقة الغنية بارتفاع ميلها الحدي للإستهلاك، و انخفاض ميلها الحدي للإدخار، فإن الضريبة ستؤدي إلى نقص في الإستهلاك، ذلك لأن هذه الضريبة ستؤدي إلى خفض في القدرة الشرائية لهذه الطبقة و بالتالي انخفاض الطلب على السلع و الخدمات.

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

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

أما الضرائب غير المباشرة و هي تقع على السلع و الخدمات فإنها بطبيعة الحال ستؤدي إلى رفع أثمان تلك السلع و بالتالي خفض الإستهلاك بنسبة أكبر من خفض الإدخار، و تكوين إدخار إجباري لصالح الدولة، كما أنها و هي تؤدي إلى خفض حجم المبيعات ستؤدي بلا شك إلى خفض مدخرات أرباب الأعمال[1] .

[1] حامد بد المجيد دراز، مرجع سابق ، ص ، 198-199 .

المبحث الثالث: ماهية التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة علمية، فهي لا تقتصر على الدول السائرة في طريق النمو فقط دون غيرها، بل هي ملازمة للنظام الضريبي وتعد إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية والوفرة المالية التي يستوجب محاربتها بصفة مستمرة وبمجرد اكتشافها .إذن فالظاهرة تمس بصورة غير محددة البلدان المتطورة والبلدان السائرة في النمو ومند السبعينات ازداد عجز الميزانية فإذا كانت بعض الدول المتقدمة قد توصلت إلى التحكم فيها فإن الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للأبدان السائرة في طريق النمو تسوء كثيرا بسبب النقص في القيمة التي يمكن أن تحدثها الظاهرة في الخزينة العمومية. ولذلك تناولنا في هذا المبحث ثلاثة مطالب كما بيناها في المقدمة السابقة للفصل.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

.تكمن خطورة ظاهرة التهرب الضريبي في كونها متعلقة بجانبين من الجوانب المجتمع فهي تمس باستقرار الحياة الاقتصادية من جهة وتمس بناحية قانونية وسيادية من جهة أخرى كونها تقف عقبة في وجه سياسة الدولة، ولمعرفة المزيد عن هذه الظاهرة، تناولنا البحث عن مفاهيمها، والإطار القانوني لها.

الفرع الأول: الإطار القانوني للتهرب الضريبي

.من المعلوم أن التشريعات الضريبية المختلفة لم تضع تعريفا دقيقا ومحددا للتهرب الضريبي، وان كانت معظمها قد أوردت مفهومه في نصوصها .فالمشرع الجزائري في قوانين الضرائب المختلفة أثر عدم الخوض في تعريف التهرب الضريبي، وإنما اقتصر على ذكر حالات محددة على سبيل الحصر، اعتبرها تشكل ربا ضريبيا، حيث نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على انه يقصد أعمال الغش خاصة إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة- .تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند كل طلب

-القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية و دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين9و10من القانون التجاري .
-قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو وضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم.

-كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة. الحصول إما على تخفيض وخصم أو إعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

-ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية غير محررة، تتم ممارسة كنشاط رئيسي أو ثانوي

- .انجاز عمليات شراء و بيع البضائع بدون فاتورة وذلك مهما كان مكان حيازة

- تسليم فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية كل مناورة تهدف إلى تنظيم اعتباره، من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه[1] .

الفرع الثاني: تعريف بعض المؤلفين للتهرب الضريبي.

يعني التهرب الضريبي التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بالتصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا، ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلبي، نظر ا لأنه لم ينتهك [2]

.القانون أو يحتال عليه كما أن التهرب الضريبي قد يحدث بالاستفادة من ثغرات القانون وذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف، فالأمر يتعلق بتهرب ناتج عن إهمال المشرع، هنا لا يقوم المتهرب بانتهاك القانون المالي و من ثمة فانه لا يرتكب مخالفة مالية أو جريمة كما إذا رب المكلف من الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية عن طريق التوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة نظر القانون رغم أن طبيعة النشاط تجارية من حيث الواقع، وفي هذا يقول الفقيه"موريس ديفرجيه" أن هذا التهرب الضريبي الذي ينظمه المشرع ليس إلا وسيلة لإرضاء بعض الفئات الاجتماعية نظرا لقوا السياسية مع الحرص على الظهور بمظهر إخضاعهم لنفس القوانين التي يخضع لها باقي المواطنين و هذا ما يؤكد الاتجاه الذي يشير إليه الاتجاه السوسيولوجي الذي قال به "جاستون جيز" والذي[3].

[1]هذا د.سعيدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير ، العدد2014/12 ،1 ديوان مطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2012 ،ص2

[2]د. محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004

[3]محمد دويرات، دراسات في الاقتصاد المالي، نظرية عامة في مالية الدولة، دار المعرفة الجامعية، 1996، ص2

"أن الطبقة الاجتماعية التي بيدها القوة السياسية تميل إلى التهرب من الضريبة "ومن خطوات تصدرها إدارة الضريبة يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة وهي مراحل ثلاث

أ–مرحلة تحديد الوعاء: وفيها يحاول الفرد إنكار وجود وعاء الضريبة أو تقرير قيمة تقل عن الحقيقة أو يخفي السلع المستوردة عن أعين رجال السلطة المالية

ب–مرحلة التسديد: يحاول الفرد إخفاء كل أو بعض أمواله ليحول بين السلطة المالية وبين استيفاء الضريبة كاملة.

ت–مرحلة المساومة: يقوم المكلف بمساومة أفراد السلطة الضريبية للقيام بتخفيض التقدير الضريبي مقابل منحهم مبالغ نقدية مجزية{الرشوة}، معتمدا على استعداد هؤلاء الأفراد لمخالفة القوانين في الحصول على المكاسب غير المشروعة، واستعداد المكلف لدفع مبالغ الرشوة طالما أنه سيحصل على تخفيض مجزي من الضريبة يؤدي إلى تزايد أرباحه الصافية.

المطلب الثاني: طرق وأشكال التهرب الضريبي.

كما سبقت الإشارة، فان التهرب الضريبي من الأفعال التي تتطلب تحايلا وتلاعبا، بحيث يستغل المكلف بالضريبة الذي يريد التخلص منها جميع الفرص ويسلك كافة السبل للوصول إلى غايته، سواء كانت بطرق مشروعة أو غير مشروعة إلا انه يكيف فعله حسب هذه النصوص، ويتلاعب بالثغرات الموجودة ا. فطرق وأساليب التهرب الضريبي لها أهمية ما استدعى إلى دراستها في هذا المطلب

الفرع الأول: التهرب عن طريق المعاملات المحاسبية حسب قول مارتينز "تتعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخم الأعباء القابلة للخصم "

أولا: تخفيض الإيرادات تعد الطريقة الأحسن الأكثر استعمالا التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا .ولا يترك أثر العملية هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله وكذلك تسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون

.**ثانيا: تخفيض التكاليف** للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة وهذا وفقا للشروط التالية:

أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة ولها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة .أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية .أن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون .هذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى الرفع من نسبة التكاليف و الأعباء و يحاول دوما تضخيم أعبائه بكل الوسائل و الطرق[1]

الفرع الثاني: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية وهذا بإخفاء جزء من البضاعة هذا ليتم بيعها في السوق أو ما يعرف بالسوق الموازية:

.**أولا: التهرب عن طريق عمليات مادية** يقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية ويتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هنا الإخفاء جزئي أو كلي .

-**1الإخفاء الجزئي** : يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزنات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء.

3- **لإخفاء الكلي:** يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها و بالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير ويسمى "الاقتصاد السري "أو "غير الشرعي" وهو بعيد عن كل مراقبة وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية هامة يمكن أن تستعمل تمويل مختلف المشاريع التنموية [2]

[1]رضا بوعزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستر في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، 1999، ص29

[2]عبد الهادي حفيان، الجباية وإشكالية التهرب الضريبي، شهادة ليسانس في علوم التجارية، تخصص مالية، 2008-2009، 32-33ص

ثانيا: التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية

*تصنيف مبيعات خاصة للضريبة إلى مبيعات معفية

* .توزيع الشركة لأرباحها على المساهمين شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب و الأجور[1]

المطلب الرابع: أسباب وآثار التهرب الضريبي.

رجع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة توافرت فيها الشروط الملائمة لها، والتي ساعدت في نموها واتساعها، لذلك يعتبر وجود التهرب نتيجة توفر أسباب معينة والتي ترتبط بالمكلف وطبيعة نظام الضريبي المطبق والظروف الاقتصادية السائدة.

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي

يعتبر وجود التهرب نتيجة توفر أسباب معينة والتي ترتبط بالمكلف وطبيعة نظام الضريبي المطبق والظروف الاقتصادية السائدة.

أولا: الأسباب المتعلقة بالمكلف غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في أيطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية

- **ضعف المستوى الخلقي:** والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع شعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء[2]
- **ضعف الوعي الضريبي:** يقصد بالوعي الضريبي {شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء} في هذا التشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي، ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من ابرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم اتجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نجملها فيما يلي:

[1] عبد الهادي حفيان، الجباية وإشكالية التهرب الضريبي، مرجع نفسه، ص3
[2] د. مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، المرجع نفسه، ص09.

-اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، و بالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد

- .اعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، و بالتالي فهو لا يضر الآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن المخالف لنظام المرور، وحسب استطلاع الرأي العام في فرنسا حول تكييف المتهرب من الضريبة اتضح أن 4%من الأفراد يعتبرونه بمثابة سارق و 1%منهم بمثابة خائن لوطنه و% 18 منهم بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات، في حين أن 53 %من الأفراد يعتبرونه كرجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله ، كما أن 82% من الفرنسيين يبررون موقف المتهرب ولا يجدون ضرورة لمعاقبته.

- .الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة الإستناد على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

-سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة . ونشير أن الاعتبارات السابقة تختلف من شخص إلى أخر بحيث أن المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة وعادلة نجدها اقل عبئا عليه لذلك يتقبلها، بعكس الذي يعتقد ظلما وتعسفا، نجدها تشكل عبئا ثقيلا عليه لذلك يرفضها ويسعى إلى التهرب منها.

- **الوضعية المالية السيئة للمكلف** .تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه، بحيث نجد ان ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه و ساء مركزه المالي.[1]

ثانيا: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي: توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدا استقرار التشريع الضريبي، والتي نجملها في العناصر التالية:

-**ثقل عبء الضريبة** : والذي يشمل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة، بحيث في حال زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، و استعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي.

-**تعقد النظام الضريبي** : إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة و معقده سواء أثناء ربطها أو تحصيلها، تدفع المكلفين إلى التهرب (فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة

[1] د.ناصر مراد، المرجع السابق، ص17

-**ضعف العقاب المفروض على المتهرب :** أن حجم العقاب الذي ترفضه الدولة على المتهرب من الضريبة ، بحيث أن المكلف يقارن درجه الخطر، فادا كانت قيمه دلك العقاب اكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف اثر من الضريبة، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب و يقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب اقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي

-**عدم استقرار التشريع الضريبي:** تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الضريبي اللي غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدى إلى (عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، و بالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي[1].

-**ميله للتهرب لضعف الرقابة الضريبية:** عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فانه يزيد ميله للتهرب.

الفرع الثاني: أثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف –مالية، اقتصادية واجتماعية –لذلك فان الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط، وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي التهرب الضريبي عدة أثار سالبة يمكن تصنيفها إلى أثار مالية واقتصادية واجتماعية.

أولا: الآثار المالية للتهرب الضريبي

.يؤدي التهرب الضريبي إلى الأضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزاءا هاما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجبا الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني .

[1] 1 Hebert brochye et pierre tabatomi ,economie financeiere fravce ,presses ، France de ,243,1963p عن مأخوذ
د. مأخوذ عن د. ناصر مراد، المرجع السابق، صuniversitaire2

ثانيا: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

.تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني و ذلك من عدة جوانب، بالنسبة للاستثمار فان نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تفتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فان انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجما لإعفاءات الممنوحة في أيطار ترقية الاستثمار، و يترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم و البطالة .كما يعمل التهرب الضريبي الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجبا الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة، تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق. إضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية و تساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي و الذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني[1].

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين الإفراد اتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوه التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة. لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو الغير المشروعة قصد التحايل و الآفلات من الواجب الضريبي[2].

[1]ي صفوت عبد السلام عوض الله، الاقتصاد السري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2002، ص14
[2]ناصر مراد، المرجع السابق، ص23

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل والخاص بماهية الضريبة وآثارها الإقتصادية، التطرق لمختلف الجوانب الخاصة بالضريبة من: مفاهيم، خصائص، أهداف، وكيفية تسويتها الفنية، وأخيرا مختلف الآثار الإقتصادية لها. كما أشرنا إلى أن الضريبة لا يمكن أن تحقق أهدافها من المالية، الإقتصادية، و الإجتماعية ما لم تستوف مجموعة من الخصائص و التي تم التطرق إليها من خلال المبحث الأول، و المتمثلة في كونها ذات شكل نقدي طبعها الإجباري و النهائي، و أنها بدون مقابل، و كذا مجموعة من المبادئ و المتمثلة في : العدالة العمومية الوحدة، الكفاءة، و كيف أن أي خلل في الخصائص أو المبادئ يدفع بالمكلف بالضريبة للتهرب منها لذا كان من الضروري قبل أن تفرض الضريبة أن تتمتع بجميع الشروط، و هذا حتى تتمكن من تحقيق العدالة الإجتماعية و حتى يكون دورها في المجتمع ناجعا و فعالا.

كما توصلنا إلى أن التهرب الضريبي كظاهرة تستهدف مدا خيل الدولة و الخزينة العمومية من العائدات الضريبية، يقوم ا شخص يسمى "المكلف" عن طريق امتناعه عن دفع الضريبة المفروضة عليه سواء بصفة قانونية يجيزها المشرع فيما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق مخالفة التشريع الضريبي باستعمال الغش الضريبي، مستعينا في ذلك بعدة طرق سواء بإخفاء المحاسبة أو عن طريق العمليات المادية وذلك بإخفاء المكلف لكل أو جزء من ثروته و استغلالها في الأنشطة و أما كن بعيدة عن رقابة الإدارة الجبائية، أو عن طريق العمليات القانونية كأن يكيف المكلف نشاطه على أساس نشاط غير خاضع للضريبة ا وان يخضعه لضريبة اقل من الحقيقة، ولا يمكن أن يصل المكلف لي هذه الدرجة من الكفاءة إلا إذا توافرت أسباب خاصة بالنظام الضريبي تسهل عليه عمله أو أخرى متعلقة بالإدارة الجبائية تجعل من الرقابة على نشاطه امرأ مستبعدا أو كان مستوى وعيه لا يرقى به إلى معرفة النتائج الوخيمة المترتبة عن أفعاله من جميع النواحي.

الفصل الثانـي:

آليات ووسائل مكافحة التهرب الضريبي

تمهيد:

تهدف دراستنا لهذا الفصل أساسا في تبيين الوسائل اللازمة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي على المستويين{الداخلي و الخارجي} و نظرا لما يترتب عنها من أثار وخيمة عدم التوازن الاقتصادي و الكيان الاجتماعي للدولة، ما يجعلها تتخبط في مشاكل كانت غنى عنها، فقد منح المشرع الجزائري لكل مكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية حقوق و واجبات من اجل حماية الحقوق العامة و الخاصة و لذلك اوجب على المكلفين اعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة و تامة و كذلك خول للإدارة الجبائية إجراءات للتأكد من صحتها وذلك عن طريق الرقابة الجبائية و أيضا و ضع و سائل ردعية، وما سننظمه لفصلها هذا من وسائل للحد من توغل الظاهرة أكثر فأكثر، سنفصله وفق قسمين بحيث نقسم الفصل إلى مبحثين الأول يتمثل في طرق ووسائل مكافحة التهرب الضريبي والذي يضم ثلاثة مطالب وهي بالترتيب كالأتي: تحسين فعالية النظام الضريبي، الرقابة الجبائية، تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف، و المبحث الثاني يتمثل في تجريم التهرب الضريبي الجزاءات المترتبة عنه، و الذي يضم ثلاث مطالب وهي بالترتيب كالآتي: أركان جريمة التهرب الضريبي، آليات التحصيل القسرية، تشديد نظام العقوبات.

المبحث الأول: آليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

إن الوقاية أنجع أسلوب لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي وتتضمن هذه الوقاية إرساء أخلاقيات جبائية فهي تعتبر ضرورة ومهمته إرساء وعي جبائي لدى المكلفين. انطلاقا من القول فان الخطوات من اجل إرساء أخلاقيات جبائية تبدأ من الجباية بنفسها، وسنتناول هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي.

يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فان تحسين فعاليته سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب، وذلك بمراعاة ما يلي:

الفرع الأول: تبسيط النظام الضريبي

.يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما ان تعقد وعدم استقرار التشريع الضريبي.

يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية و استقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من اجل مكافحة التهرب الضريبي [1]

الفرع الثاني: إرساء نظام ضريبي عادل

.يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعاة ما يلي:

-الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.

- شمولية الضريبة.

-اعتدال معدل الضريبة.

[1] د. خالد خطيب، أحمد زهير شامية، مالية عامة، طبعة الثانية، دار الزهر للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص210.

-تجنب الازدواج الضريبي

-إعفاءات ضريبة مدروسة .بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، و ذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية[1]

الفرع الثالث: تحسين التشريع الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد و المنسجم و المترابط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب، و بالتالي يجب أحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، و عليه سد منافذ التهرب إضافة إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية و طبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وثيرة النمو الاقتصادي[2]

.المطلب الثاني: الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة التهرب والغش الضريبي أو التخفيف من حدته

الفرع الأول: الإطار القانوني للرقابة

قبل التطرق إلى الإطار القانوني للرقابة نلم بتعريف للرقابة الجبائية "إن الرقابة الجبائية تعد وسيلة أو إدارة الإدارة الجبائية التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تتيح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم و تصحيح الأخطاء المرتبكة من قبل المكلفين بالاطلاع و التحقيق من كل المعلومات المقدمة لها"، ويمكن تعريفها كذلك على "فحص التصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء ا كانوا ذو شخصية طبيعية و معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفات الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف هذه العملية أفضل وسائل للاستعلام و الاستفسار، الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة، و لا يكتفي بالدراسة و المراجعة التصريحات، بل عليه

[1] د. خالد خطيب، أحمد زهير شامية، مالية عامة، مرجع نفسه، ص210
[2] رضا بو عزيز، مرجع سابق، ص70

أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به و المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى و بالتالي التأكد من مدى تطابق الموجود بينهما وكذلك النظر إلى وضعية المالية للممول[1]

سعيا من طرف القانون للتنظيم عملية الرقابة، رسم المشرع الجزائري إطارا قانونيا، لا يمكن من خلاله لمحققين أو أعوان الجباية الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون فأوجب عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة لإتمام أو تنفيذ عملية الرقابة، وفي نفس الإطار فقد حدد القانون أشكالا وصور متتابعة ومتكاملة، وألزم المحقق إتباعها أثناء عملية الرقابة، وتتمتع الإدارة بصلاحيات وحقوق اتجاه المكلفين أثناء تحقيقها لمهمتها الرقابية لكن في إطار من الضمانات لحماية المكلف، باستبعاد الممارسات التعسفية اتجاهه بحجة أدائها لمهمة الرقابة، ومن بين هذه الحقوق:[2]

أولا: حق الاطلاع

وهو الحق المخول للإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهمتها وذلك بالاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته وإذا اقتضت الضرورة يمكن أخذ نسخ الدفاتر والوثائق من طرف الغير "المؤسسات، الإدارات والهيئات الحكومية" وذلك لجلب أقصى المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بطريقة دقيقة "المضافة" ويمكن الإشارة بأن حق الاطلاع يقتصر على مجرد الحصول على كشوف لكتابات ووثائق حسابية دون تعليق أو إجراء أية مقارنة كما لا يمكن أن يمارس إلا من قبل الأعوان الذين هم برتبة مراقب على الأقل مع خضوعهم لسر مهني، وفي حالة رفض المكلف لحق الاطلاع تطبق عليه العقوبات المزدوجة المنصوص عليها في المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 123 من قانون الرسم على القيمة المضافة[3]التلقائي اتجاه هيئات الضمان الاجتماعي، وهذه الأخيرة يتعين عليها سنويا أن توافي إدارة الضرائب عن كل طبيب بكشف فردي يعين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لها وبإمكان الإدارة الجبائية أن تستعمل المعلومات التي تحصلها لدى السلطة القضائية أثناء رفعها الدعوات المدنية والجزائية والتي من شأنها أن تسمح بافتراضه مرتكب في الجبائي.

[1] بوخشة فاطمة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج ماستر، تخصص محاسبة، جامعة د. مولاي 1 طاهر، الجزائر، 2013-2014.ص 1

[2] ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، شهادة ماستر في المحاسبة المالية، تخصص محاسبة، 2014 - 09.ص،

[3] لقانون16/11المؤرخ2011/12/28، الصادر بالجريدة الرسمية العدد72 ،المتضمن قانون الضرائب المباشرة.

1) الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة

لتسيير مراقبة التصريحات المكتتبة من قبل المعنيين، يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وجميع التجار وكل الذين تتمثل مهمتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة وكذا جميع الشركات، أن يقدموا لأعوان الضرائب الدفاتر اللازمة التي نص على مسكها القانون التجاري، وقد وضع هذا الأخير الجزاءات على كل من يعرقل استخدام الإدارة لحق الاطلاع سواء بالامتناع أو بإتلاف الأوراق والمستندات قبل انقضاء مدة التقادم التي تسقط حق الرقابة عليها المقدرة . 10 سنوات وذلك لمعاقبته بغرامة جبائية مبلغها يتراوح ما بين 1000 إلى 10000دج كما ذكرنا آنفا، فحق الاطلاع كان ولا يزال أداة تدخل في كل عملية مراقبة وذلك إما بإتمام المعلومات اودة بحوزة الإدارة أو للمراجعة، وذلك من المعلومات الموجودة المستخلصة من دراسة الملفات

2) **الاطلاع لدى البنوك:** ينص القانون الجبائي على أنه لا يجوز للبنوك والإدارات أن تعترض على طلب الإدارة الجبائية بحجة السر المهني، ولأعوان الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كشوفات:

–تطبيق غرامة جبائية من 1000 إلى 10000دج على كل من يرفض الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها قانونيا، وإتلافها قبل انقضاء مدة التقادم المحددة بـ : 10 سنوات

– .يطبق إلزام مالي قدره 50دج على الأقل عن كل يوم عن التأخير الذي يبدأ اعتبارا من تاريخ توقيع المحضر والمدة المحددة لإثبات الرفض، يتم الحكم بالغرامة والإلزام من قبل الغرفة .العمومية الاطلاع لدى الإدارات والمؤسسات: يخضع لهدا الحق كل إدارات الدولة بما فيها الولايات، البلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة، تتمتع الإدارة الجبائية بحق الاطلاع المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنك وحسب التعليمة المؤرخة في 12–04–1992م من طرف. المديرية العامة للضرائب فإن البنك ملزم إجباريا بتقديم كل الكشوفات التي يطلبها الجبائي

ثانيا: حق الرقابة

كون نسبة كبيرة من الضرائب الموجودة في النظام الجبائي تقوم على أساس تصريحات وإقرارات من طرف المكلف، وهذا الأخير الذي يبقى دوما متحريا في عين الإدارة الجبائية مما يستوجب (إخطار) إحاطتها بوسائل لتقدير مدى صحة الإقرارات من بين هذه الوسائل حق الرقابة الذي يتمثل في مجمل العمليات التي من شأنها التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة ويأخذ حق الرقابة شكلين هما:

– التحقيق في المحاسبات عن طريق مجموعة من العمليات يكون الهدف من ورائها المعاينة في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية، ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المكتتبة من أجل تحديد وعاء الضريبة، ويستمد هذا النوع دعامته من نص المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1].

–أما الشكل الثاني يتمثل في التدقيق المعمق مل الوضعية الجبائية، والذي يهدف للكشف عن الفارق الموجود بين المداخيل المصرح بها من جانب، والوضعية المالية الحقيقية للمكلف من جانب آخر "نمط مستوى معيشته، ممتلكاته "...وهذا ما نصت عليه المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

كما يمكن استعمال كلا الطريقتين في آن واحد لأنه في الواقع أثناء إجراء التحقيق في المحاسبات المؤسسة ما يقوم المحقق في نفس الوقت بمعاينة وفحص الحالة الجبائية للمسيرين .ثالثا: حق استدراك الأخطاء حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء التقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة وخاطئة. يتمثل هذا الحق في الإمكانية الممنوح بتعديل أو ة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الاقتطاع سواء بإنهاء اقتطاع جديد حيث نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه« يجوز استدراك خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم عن طريق الجداول » ، وقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربع04 سنوات، كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة« يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع04 سنوات للقيام بتحصيل الجداول الضريبية التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة » ونفس المدة بالنسبة لرسم على القيمة المضافة حسب ما جاء في نفس المادة 157 وتحدد نقضه البدء لهذه المدة كما يلي :

– فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ الأجل اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل.

الفرع الثاني: أشكال الرقابة .

تأخذ الرقابة أشكالا وصورا عديدة يستوجب استعمالها في الوقت المناسب، حسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها، والتي تتمثل في ثلاثة أشكال متكاملة ومتتابعة :

[1] . قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أولا: الرقابة الشكلية

هي أول رقابة تخضع لها التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين حيث تتم هذه الرقابة سنويا وتتمثل في مجمل التدخلات التي تهدف إلى القيام بتصحيح الأخطاء المادية والنقائص المرتبكة أثناء كتابة وتقديم المكلفين لتصريح ام والتأكد من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي .فالغرض من هذه الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من معلومات، وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية، فهذه الأخيرة لا تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات و إنما الكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعلومات [1]

ثانيا: الرقابة على الوثائق

هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية. بعكس الرقابة الشكلية فان الرقابة على الوثائق يجب أن تكون كاملة وهذا ما يستلزم المراقبة الإنتقادية و الإجمالية، فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات و الفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، فتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح و كذا جميع المعلومات و البيانات والتي هي في حوزة الإدارة الجبائية، فهذا النوع من الرقابة يمكن أن يؤدي إلى التحقيق أو الرقابة المعمقة، و يمكن للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف إذ لزم الأمر.

ثالثا: الرقابة بعين المكان

على خلاف الرقابة على الوثائق، فان مثل هذه الرقابة تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية مما يسمح بأجراء بحوث ميدانية للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها وذلك بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف، و ذلك من خلال مراقبتها للصفقات المبرمة بين المنتجين و المسوقين، متابعة حركات البضائع في مختلف مراحل التسويق، ويعد هذا الإجراء المنهج الوحيد الذي يسمح لنا بمعرفة رقم الأعمال الحقيقي للمكلف.[2]

الفرع الثالث: التحقيقات الجبائية.

تختلف أشكال الرقابة باختلاف الطريقة المستعملة في التحقيق وحسب الهدف المراد الوصول إليه وتخول التشريعات الجبائية للإدارة حق ممارسة التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

[1] فريال بو لعناصر، زعطوط مليكة، غش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة تخرج ليسانس، الجزائر، 2002، ص 74
[2] يدو لويزة، المرجع السابق، ص41

العامة، تهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، ويأتي هذا الإجراء للحد من ظاهرة الغش الضريبي.

أولا: التحقيق في المحاسبة

هو مجموعة من العمليات الهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات بما فيها المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، وليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من الاطلاع على واجب الجبائية.

إن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة، وهذا من اجل خلق جو المناقشة بين المحقق و المكلف بالضريبة، وبعد قبوله من طرف الإدارة، حيث يمكن للمحققين اخذ الوثائق إلى مكاتبهم لفحصها، في هذه الحالة، يسلم للمكلف بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة إن القيام بعملية التحقيق في المحاسبة تتم عن طريق الخطوات التالية:[1]

*دراسة دقيقة لملف المكلف لمعرفة سلوكه اتجاه واجباته الجبائية، وذلك بمراقبة جميع التصريحات الدورية المكتتبة، تاريخ إيداعها، وإعداد البيان عن كل الضرائب التي يخضع لها المكلف ومقارنتها مع السجلات المحاسبية عند التدخل بعين المكان.

*الإشعار بالتحقيق حيث لا يمكن إجراء التحقيق دون إرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق للمكلف، حيث انه يستفيد من مدة التحضير قدرها عشرة أيام، عند عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق وفي هذه الحالة يلجا المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا.

يمكن للمحقق القيام بمراقبة مفاجئة التي دف إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة وإثبات وجود الوثائق المحاسبية، في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة مع بداية عمليات المراقبة.

كما انه لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد مرور اجل التحضير المنصوص عليه30يوما، وان يشير بصراحة إلى تاريخ و ساعة أول تحقيق و المدة التي حقق فيها، يمكن للمكلف بالضريبة الاستعانة بوكيل يختاره بمحض إرادته إثناء عملية المراقبة و ذلك لينوب عليه، ولكن حضوره ليس

[1] - فريال بو لعناصر، زعطوط مليكة، المرجع السابق، ص73

ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية، حيث يمكن كذلك ،للمحقق طلب كل الوثائق المحاسبية التي يمكن ورائها فحصها و التأكد من مدى مصداقيتها ثانيا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة .هي مجموعة من العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفرق الموجود ما بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي. أو بمعنى أخر هي القيام بمراقبة مدى تجانس وانسجام بين المداخيل المصرح أو الوضعية المالية الحقيقية للمكلف.

يمكن برمجة هذا التحقيق أثر تدقيق في المحاسبة، سواء باسم المستغل الشخصي للمؤسسة، أو رؤساء الشركات الأساسيين للشركة، قبل البدء في عملية التحقيق المعمق يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا و ذلك عن طريق تسليمه إشعار بالتحقيق و يمكن ذلك بجمع أقصى المعلومات الضرورية للسنوات الأربعة الماضية و السنة الحالية الموضوعية للتحقيق وذلك من خلال القيام بدراسة انتقاديه للملف الجبائي، ويمنح التشريع الجبائي للمحقق الحق في الاتصال بالمؤسسات المالية التي يتعامل معها المكلف للحصول على معلومات، كما تجري فحوصات على التصريحات و الوثائق الأخرى، في حالة ما لوحظ فرق محسوس بين المدخول المصرح من طرف المكلف، من جهة، وعناصر نمطه المعيشي و النفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى، تقوم الإدارة بطلب التبريرات والتوضيحات التي يراها أساسية، مما تحملها إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي، و ذلك عن طريق .التصحيح الحضوري أو التصحيح التلقائي[1]

المطلب الثالث: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف.

تسعى الإصلاحات الضريبية دوما إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شانه أن يقلل حالات التهرب، وذلك بكسب ثقة المكلف والذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوة والحساسيات موجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة الضريبية. وقصد تحسين تلك العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:

الفرع الأول: نشر الوعي الضريبي

يعتبر المكلف الطرف المباشر في عملية التهرب، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي وإقناعه بالواجب الضريبي، حتى تصبح سلوكاته أكثر عقلانية، ومن اجل نشر الوعي الضريبي يجب اتخاذ الإجراءات التالية :

[1] يدو لويزة، مرجع سابق، ص50-51.

–القيام بحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلفين بواجباتهم الضريبية، ومن اجل ذلك تستعمل إدارة الضرائب شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة و المسموعة، و كذا تنظيم ملتقيات و أبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي و مستجداته.

–تحسيس المكلف على أهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في المالية الدولة والتي تخصص للقيام بالخدمات العامة بانتهاج سياسة اتفاقية رشيدة حتى تكتسب احترام و ثقة المكلف للضريبة، بالمقابل يجب أن تزرع في نفوس المواطنين نظرة سيئة لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة المواطن التعريف بالضريبة و أهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة.

الفرع الثاني: تكوين وإعلام المكلف

يهدف تكوين و إعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم، وذلك بالتقرب أكثر إليه، باتباع سياسة تكوينية و إعلامية رشيدة، من خلال تثقيف المكلف و اطلاعه بمختلف المستجدات و التعديلات التي يشهدها النظام الضريبي[1]. وتستعين الإدارة الضريبية بالصحف والمنشورات الدورية لإبراز مستجدات النظام الضريبي الإجراءات الضريبية، وإزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية. كما يجب إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، ويجب أن تسير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين بالوظيفة الموكلة إليهم، ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال والاستجابة لمختلف تساؤلات المكلفين.

الفرع الثالث: تحسين العلاقات الإنسانية

تشكل العلاقات الإنسانية من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية تجاه المكلفين، وتخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة. ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية و الهادفة إلى تحسين المعاملة تجاه المكلفين[2].

[1] Fiscalite directe, actes du seminaire organise par ; DGI en collaboration. Avec FMI.OP.cit, 2007, p142

[2] د. مراد ناصر، المرجع السابق، ص31

المبحث الثاني: آليات الردعية لمكافحة التهرب الضريبي .

إن عدم تحقق سياسة اقتصادية فعالة والتي تنعكس على سلب الاقتصاد الوطني، وجب على السلطات المختصة أن تواجه ظاهرة باتخاذ إجراءات صارمة في مكافحتها كذلك لإيجاد أساليب منظمة تحت إطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها

المطلب الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي.

على غرار جرائم القانون العام تقوم الجريمة الضريبية على ثلاثة أركان، شرعي ومادي ومعنوي، وإذا كان الركن الشرعي يكون في المواد التي تناولت هذه الجريمة فان الحديث عن الركنين المادي والمعنوي يحتاج الى تفصيل

الفرع الأول: الركن المادي

يقوم الركن المادي على السلوك الإجرامي، ونتيجة جرمية ورابطة سببية بين السلوك والنتيجة، ينبغي التفصيل في هذه العناصر واحد كما يلي:

أولا: السلوك الإجرامي .يتمثل في الحركات المادية و العمليات القانونية والمحاسبية و المساهمات، والقانون لم يحصر السلوكات الإجرامية للجريمة، فهي أكثر من أن تحدد، ولكنه ربطها بالغاية التي هي التخلص من كل الضريبة أو بعضها بطريق الغش و التحايل، وإذا كان القانون لم يحصرها كما تقدم فإننا نورد النماذج التي نص عليها القانون، مع ذكر أمثلة أخرى مع إن السلوك الإجرامي في هذه الجريمة يتطور يوما بعد يوم حيث تدخل إلى الخدمة سلوكات وطرق جديدة لم تستعمل من قبل و المتأمل في السلوكات الواردة في القانون يجد انه يمكن تصنيفها إلى ثلاثة أصناف، احتيال مادي، و احتيال محاسبي، واحتيال قانوني كما يمكن أن يكون السلوك الإجرامي خاليا من الاحتيال كالشخص الذي .يمتنع من دفع الضريبة المقررة عليه دونما لجوء منه إلى اي سلوك احتيالي[1].

1- الاحتيال المادي :

ويكون هذا الاحتيال بالإخفاء المادي للوعاء الضريبي سواء كان نشاطا خاضعا للضريبة، أو سلعا و منتجات خاضعة للضريبة، وجعل ذلك بعيدا عن علم إدارة الضرائب، سواء كان الإخفاء لجميع الوعاء الضريبي حيث يتخلص بالكامل من دفع الضريبة أو الجزئي بالتخلص من دفع بعضها فقط، و قد نص

[1] د. منصور رحماني، قانون الجبائي للمال والأعمال، الجزء الاول، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، ص147.

المشرع على هذه الصورة في المواد01/193من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و01/533 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة01/118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

ومن أمثلة الإخفاء الجزئي أن يصرح الخاضع للضريبة بنشاط تجاري يمارسه مع إخفائه لنشاط أخر كان يكون له متجران ولا يصرح لإدارة الضرائب إلا بأحدهما فقط، والكثير من التجار يستعملون محلا صغيرا كواجهة تسمح لهم بالحصول على قاعدة تجارية، فيما تكون لهم محلات أخرى اكبر تخزن فيها السلع، وتسلم للمشترين دون إعلام إدارة الضرائب بذلك ومن أمثلة الإخفاء الكلي أن يفتتح تاجر دكانا في حي شعبي أو قرية حيث لا تعلم به إدارة الجمارك، و كل سوق موازية غير مسجل صاحبها لدى المصالح المعنية يعتبر عمله من قبيل الإخفاء .الكلي، وذلك الإخفاء يمكنه من التخلص الكلي من العبء الضريبي[1].

-2الاحتيال المحاسبي :

ما تأخذه إدارة الضرائب من المكلف مرتبط في شق منه بالحسابات التي يقدمها بنفسه لإدارة الضرائب، حيث يلزم القانون المكلف بالتصريح بالنشاط و بالمداخل في كل سنة مالية مدعما ذلك بالوثائق الثبوتية كالفواتير و السجلات المحاسبية دفتر اليومية، دفتر الجرد... الخ، ومن خلال المداخل و النفقات المسجلة عنده تخرج النسب المحددة للضريبة، بتشكيل الحسابات على الصورة التي تعفيه من جزء مهم من الضريبة المستحقة وعادة ما يدور تحايله حول التصريح بتضخيم ، و قد نصت تكاليف لم يتحملها في الواقع[2]، أو إخفاء أرباح حصلها في الواقع المادتان02/193من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلةو02/533من قانون الضرائب غير على الصورة التي تتعلق بتقديم الأوراق غير الصحيحة التي تدعم الطلبات الرامية إلى الإعفاء المباشرة من الضرائب و الرسوم.

.ومن أمثلة الاحتيال المحاسبي المتعلق بتضخيم التكاليف وتضخيم فاتورة الكراء، أو إدراج تكاليف ترميم لم يحدث أصلا، ومن أمثلة الاحتيال المتعلق بتخفيض المداخيل ان يبيع المكلف سلعا دون تسجيلها أو بغير فوترة كما أشارت إلى ذلك المادة118.

وبالإضافة إلى ما تقدم فقد ذكرت المادة 2/118 انه يعتبر من أعمال التدليس تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة، وإما الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة كالاستفادة غير

[1] د. منصور رحماني، مرجع سابق، ص159

[2] قانون16/11المؤرخ2011/12/28 الصادر بالجريدة الرسمية ال عدد72 المتضمن قانون الضرائب غير مباشرة

المشروعة من التخفيضات المطبقة على الأرباح المعاد استثمارها و التي تصل إلى30%أو التخفيضات المطبقة على الربح المحقق خلال السنتين الأوليتين للنشاط الممارس من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في الجيش التحرير الوطني اذ تخفض بنسبة25% طبقا للمادة21 من قانون الضرائب المباشرة.

3- الاحتيال القانوني:

يتناول هذا النوع من الاحتيال تكييف التصرف لدى المكلف من سلوك يقتضي دفع الضريبة إلى سلوك أخر لا يقتضيها أو يقتضي دفع ضريبة اقل، ومثال ذلك ان يخلع على عقد البيع الفعلي عقد الهبة، فيأخذ ثمن البيع كاملا، و يصرح بأنه هبة لان التصريح بعقد البيع يقتضي التصريح بالثمن ومن ثمة تحدد الضريبة إما في الهبة فشكل أخر، ومن أمثلة ذلك الإشهار الوهمي للإفلاس من اجل التهرب من الضريبة، كمن يسجل ممتلكاته باسم أولاده ثم يعلن إفلاسه، وقد أشارت اغلب النصوص الضريبية إلى اعتبار تنظيم الإعسار من طرق الاحتيال ومن تلك النصوص المادة119 من قانون التسجيل و المادة34من قانون الطابع. ومن أمثلة الاحتيال القانوني أيضا استعمال سجلات بأسماء متوفين أو عديمي الأهلية وقد أدرجت ال مادة193 ضمن أعمال الغش، القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد غير صحيح أو وهمي في الحسابات التي يتضمنها دفتر اليومية أو الجرد أو الوثائق التي تحل محلها.

ثانيا: النتيجة الجرمية.

النتيجة الجرمية هنا هي التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة ففي نص المادة 303من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نجد عبارة "التملص من أساس الضرائب والرسوم أو تصفيتها أو دفعها "و نفس العبارة جاءتها المادتين532 من قانون الضرائب غير المباشرة و كذا نص المادة 117من قانون الرسوم على رقم الأعمال، بينما أورد نص المادة119 من قانون التسجيل عبارة "التخفيض في الوعاء الضريبة"، ولا فرق بين أن يكون التملص بعدم تقديم الوعاء الضريبي أصلا أو بتقديم وعاء غير صحيح، أو بعدم دفعها بعد تقديم بيانات صحيحة، كما انه لا فرق بين أن يستعمل المتهرب إحدى الطرق الاحتيالية أو لا يستعمل منها شيئا فالجريمة تقع، كما لا يشترط أن ينجح الممول في التهرب، فهو يرتكب الجريمة ويعاقب حتى و لو تم اكتشافه قبل تحقيق النتيجة الجرمية، وحتى لو أبدى استعداده لدفع ما عليه، والذي يجب التنبيه إليه ها هنا هو ضرورة أن تكون هناك علاقة سببية بين التملص و بين إرادة المكلف، فادا كان التخفيض في قيمة الضريبة ناتجا عن خطأ من الإدارة فلا يتحمل الممول نتيجة ذلك ولا يرتكب الجريمة، و

إذا تداخلت عدة أسباب ساهمت في التملص من الضريبة فالقضاء الجزائري درج على الأخذ بالسبب المباشر و الفوري لحدوث النتيجة[1]

ثالثا: المحاولة في الجريمة الضريبية.

المحاولة كما عرفتها المادة30 من قانون العقوبات هي البدء في تنفيذ أعمال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا لم توقف أو يجب أثرها إلا نتيجة لظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها حتى ولو لم يمكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها، ولم تفرق المادة أعلاه بين التملص و محاولته حيث ورد فيها يعاقب كل من تملص أو حاول التملص، وعليه يكفي لقيام الجريمة سلوك المكلف إحدى الطرق التي يمكن اعتبارها من قبيل الاحتيال و سواء تحققت النتيجة المتمثلة في التملص من الضريبة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها، فان كان العدول بدافع ذاتي منه فلا يعاقب على المحاولة، فإذا اعد تصريحات غير صحيحة عن الثروة و لكنه عدل عن تقديمها و قدم تصريحات فلا تقوم الجريمة، إما إذا كان عدم تحقق التملص يعود لسبب خارج عن إرادته كان يتم اكتشاف ذلك من طرف إدارة الضرائب فتقع الجريمة، حتى ولو دفع الضريبة المقررة بعد ذلك .وقد استثنت ال مادتان532من قانون الضرائب غير المباشرة وال مادة119من قانون التسجيل من تطبيق نفس الأحكام السابقة على محاولة إخفاء المبالغ والمنتوجات الخاضعة للضرائب والرسوم مالم تتجاوز قيمة الإخفاء (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ10.000دج في مجال الضرائب غير المباشرة أو مبلغ1000دج فيما يتعلق بحقوق التسجيل.

الفرع الثاني: الركن المعنوي

إن جريمة التهرب الضريبي هي جريمة عمدية، يجب توافر القصد الجنائي فيها سواء لجهة العلم أو الإرادة المنصرفة للتخلص من العبء الضريبي وهو القصد الخاص هذه الجريمة، هذا ويلحق العقاب حمل من حرض أو اتفق أو ساعد إي مكلف على التهرب من أداء الضرائب المنصوص عنها في القوانين المرعية الإجراء. فمن هذا الفعل الأصلي يأخذ الشريك صفته الإجرامية. فإذا ارتبط عمل الشريك على هذا النحول بالفعل الأصلي، يجب أن يكون الشريك قد سأهم في الجريمة عن عمد قاصدا الاشتراك فيها .على أن البعض من القانونيين يذهب إلى أن مخالفات الخزينة المتعلقة بمسائل الضرائب هي من نوع الجرائم المادية الصرفة، ووجودها يستقل تماما عن الغرض الذي أراده الفاعل، كما أنها مستقلة عن الضرر– صغيرا كان أو كبيرا والجريمة توجد حتى ولو انتفى القصد الجنائي ولا يتطلب هذا القصد بالنسبة إلى المخالفات، فان هذا لا

[1] 1 د.منصور رحماني، مرجع سابق، ص151 -15

أهمية له في جرائم الضرائب، فلا يؤخذ القاضي بحسن النية في وجود الجريمة وان كان قد يعتد هذه النية في استعمالها للظروف المخففة. وقد دعا هذا بعض الشراح إلى تسمية الجرائم الضريبية بالجنح المخالفة لأنها تقترب من الجنح لخطورتها وللعقوبة الموقعة فيها، تقترب من المخالفة لأنه لا يتطلب فيها قصدا جنائيا، وهذا الرأي لا سند له من القانون وانما يقوم على أساس افتراضي محض. أما تقدير توافر القصد الجنائي من عدمه فأمره يعود لقاضي الأساس، و بحسب ظروف كل قضية تعرض أمامه[1]

المطلب الثاني: آليات التحصيل القسرية

لقد تطرقنا في المبحث السابق إلى جهود المبذولة لمكافحة التهرب الضريبي بآليات وقائية اعتمدت على الأسلوب الحضاري ونشر الوعي وتقريب المكلفين من الإدارة الجبائية وتحسين نظم من خلال وسائل توعوية، إلا أن كل الطرق السالفة الذكر لم تجد نفعا ولم تؤثر على بعض المكلفين الذين يستمرون في عملية التهرب الضريبي، ولتفادي هذه الإشكالية وضعت الدولة عدة ضمانات للحصول على مستحقات من الضرائب كحل أولي. وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد اتخذ موقفا صارما فيما يخص هذه الظاهرة، لدرجة انه كيفها على أساس أنها جناية معاقب عليها بالسجن والغرامة معا، وهذا وفقا للتعديل الجديد الذي يعتبر من أكثر المواقف صرامة في هذا المجال وهذا أن دل على شيء إنما يدل على مدى إدراك المشرع الجزائري للآثار الوخيمة المترتبة على هذه الظاهرة.

الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحلات التجارية.

ومن ضمن الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع للإدارة الجبائية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة، الإجراءات التي وردت في قانون المالية1997 والتي عدل بموجبها المشرع المادة392من قانون الضرائب المباشرة و الخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري للمكلف المدين، وكرسها في قانون [2] الإجراءات الجبائية في المادة146 ففي الحالة التي يتعذر فيها تحصيل الضريبة بالطرق العادية و حفاظا على أموال الخزينة العامة و باقتراح من القابض القائم بالمتابعة يصدر المدير الولائي للضرائب قرار غلق المحل التجاري المكلف بالضريبة المعني ذا الإجراء، غير انه يجب أن يسبق هذا الإجراء توجيه تنبيه يبلغ للمكلف المعني يوما كاملا بعد تاريخ وجوب الاستحقاق، وان لا يتجاوز هذا الغلق 06 اشهر .يقوم بتبليغ قرار المغلق للمكلف المعني بالاجراء محضر قضائي، على ان يتم تنفيذ هذا القرار في مهلة10أيام ابتداءا من تاريخ

[1] القاضي، د. غسان رباح، قانون العقوبات الإقتصادي، طبعة السادسة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2012، - 282.
[2] 1 قانون 189/15المؤرخ23يوليو2015 بالجريدة الرسمية العدد40 المؤرخة المتضمنة قانون الاجراءات الجبائي.

التبليغ، اذ لم يتمكن المكلف من التحرر من دينه الضريبي أو لم يقم باكتتاب اجل للتسديد بموافقة صريحة من القابض القائم بالمتابع[1]

الفرع الثاني: حراسة المنقولات

.حددت ال مادة150 من قانون الإجراءات الجبائية الأحكام الخاصة بمصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من قبل الإدارة الجبائية حيث يتم تحديدها تبعا للتعريفات المحددة من قبل الإدارة الجبائية، حيث يتم تحديدها تبعا للتعريفات المحددة من قبل الوزير المكلف بالمالية ويقع عبء دفعها على كاهل المكلفين بالضريبة، وكذا التكاليف الملحة المحددة في نصوص خاصة وهناك حالتان في حساب مصاريف الحراسة

.أولا: حالة الحارس المعين .حيث يمكن ان يفيد زيادة على المصاريف المذكورة أعلاه من استرداد كل المصاريف المبررة بشرط ألا يزيد مبلغ هذه المصاريف على نصف قيمة الأشياء المحروسة

.ثانيا: أما إذا أوكلت الحراسة إلى المحشرة العمومية ا وإلى محلات عامة تمارس تعريفات خاصة، فان هذه التعريفات هي التي يتم تطبيقها

.الفرع الثالث: إجراءات البيع

.تناول قانون الإجراءات الجبائية مرحلة البيع بإسهاب كبير إذ أن تكملة ذلك تكون في القانون المرجع الإجراءات المدنية وسنحاول بشكل مبسط شرح الخطوط العريضة التي تناولتها ال مادة151 من القانون الحالي، حيث أن الأصل أن يجري البيع الإجمالي للمحل التجاري وفقا للإشكال المنصوص عليها في مجال البيع العلني للمنقولات غير أن هناك استثناءان يردان على ذلك:

يتعلق الأول بالبيع المنفرد لعناصر المحل التجاري، أما الثاني فخاص بالبيع بالتراضي

الفرع الرابع: حالات بيع خاصة

وهما حالتان تستثنيان في ميدان الإجراءات وتتعلق الأولى بالبيع المنفرد لعناصر المحل التجاري، بينما الثانية تتعلق بالبيع بالتراضي

.أولا: البيع المنفرد .حيث أن الأصل أن المحل التجاري يتم بيعه محملا أي بجميع عناصره، غير ان هناك حالات لا يجوز فيها عند الاقتضاء. وقد حددا ال مادة1/151

[1] أ. أمزيان عزيز المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للنشر، الجزائر، ص31

-1 أن يكون ذلك بناءا على ترخيص من المدير الولائي للضرائب

-2 أن لا يقوم أي دائن خلال 10 أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته، و المسجل قبل 15يوما على الأقل من التبليغ المذكور بالتقدم إلى القابض المباشر للمتابعة و أن يطلب منه إجراء بيع المحل التجاري بجملته[1].

ثانيا: بالتراضي في حالة قصور المزاد يباع المحل التجاري بالتراضي ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين152-153 الخاصتين بالبيع بالتراضي للمنقولات، حيث تتم البيوع علانية لمنقولات المكلفين المستأجرين، إما على يد أعوان المتابعات، وإما على يد محضرين أو محافظي البيع بالمزاد، فإذا حصل بالنسبة لنفس المنقولات الأفضل العروض التي تستقر عندها جلستا02 بيع بالمزاد العلني إلى المبلغ المقرر للبيع يجوز لقابض الضرائب المباشر للمتابعة ان يجري البيع بالتراضي ضمن بعض الشروط و الإجراءات [2]

المطلب الثالث: تشديد نظام العقوبات

ان القوانين الجبائية تضمنت عقوبات ردعية لمرتكبي جريمة التهرب الضريبي، وان الجزاءات الجنائية تصدر من المحاكم مخالفات وجزاءات جبائية ضد مرتكبيها تفرض على شكل غرامات مالية ذات طابع اداري.

الفرع الاول: من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وفيما يلي سنتطرق إلى موقف المشرع الجزائري بذكره لمواد تتعلق بالتملص والتهرب الضريبي، والعقوبات الخاصة بكل التأخيرات والمخالفات المرتكبة من قبل المكلفين.

نصت المادة 194على انه "يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود المنصوص عليه في المادة 183من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000دج ".وكذلك ال مادة303 فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفية كليا أو جزئيا، بما يأتي:

-غرامة مالية من50.00 دج إلى100.000دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000دج

[1] بودراع ليلي وعيد كريم ملحة، التهرب الغش الجبائي وآليات مكافحته في ظل الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل ليسانس في شعبة العلوم قانونية والإدارية، الجزائر، 2007-2008، 10

[2] العيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية، المنازعات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005، ص145

– .الحبس من شهرين إلى ستة أشهر و غرامة مالية من 100.000دج إلى 500.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق المبلغ الحقوق المتملص منها100.000ولا يتجاوز 1,000,000 دج و أيضا المادة407"تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادتين303و304 على المكلفين بالضريبة الذين تملصوا أو حاولوا التملص بطرق تدليسية مع الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة على ذمتهم."

لتطبيق الأحكام السابقة، تعتبر على وجه الخصوص، طرقا تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى، تحول دون تحصيل أية ضريبة أو رسم مدين به[1]

الفرع الثاني: من قانون الضرائب الغير مباشرة

نصت عليهاالمادة532"يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها، بغرامة من 50.000دج إلى200.000ج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط. غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ ."10.000دج وحصرت ال مادة533"تعتبر طرقا احتيالية من اجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه

ما يلي:

1–اخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه.

2–تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها، وإما على الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة

3– استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها بعد. من اجل دفع جميع الضرائب، وكذلك البيع أو المحاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع

[1] قانون16/11 ال مؤرخ2011/12/28 المنشور بالجريدة الرسمية ال عدد72 المؤرخة في2011/12/29 والمتضمنة قانون الضرائب 1المباشرة والرسوم المماثلة.

4- .الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير صحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرود المنصوص عليها في المادتين9و10من قانون التجارة أو في الوثائق التي تقوم مقامه. ولا يطبق هذا التدابير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختتمت كتابتها

5- .القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم

6- .القيام من قبل مكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به ."نصت المادة 544 إن المساهمة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات معروفة بأنها غير صحيحة من قبل كل رجل أعمال أو خبير، أو بصفة مهمة، كل شخص أو شركة مهنتها مسك الكتابات الحسابية لعدة زبائن والمساعدة في مسكها، تعاقب بغرامة جبائية تحدد ب1.000 دج

النسبة للمخالفة الأولى المبنية في حقه2.000دج بالنسبة للمخالفة الثانية، 3.000 دج بالنسبة، للمخالفة الثالثة.... غلق المؤسسة

الفرع الثالث: في مجال قانون الرسم على رقم الأعمال وقانون التسجيل.

اولا: قانون التسجيل نصت المادة 1/119"فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعمالها طرقا تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من2.000 دج إلى5.000دج وحبس من سنة إلى5سنوات.أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط[1]

."**ثانيا: قانون الرسم على رقم الأعمال** نصت ال مادة117"يعاقب طبقا لل مادة303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها."

وكذلك المادة118لتطبيق أحكام المادة [2]117من القانون الخصوص:

1- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل اي شخص للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين ا ولاسيما منها عمليات البيع بدون فاتورة.

[1] قانون 16/11المؤرخ2011/12/28 المنشور بالجريدة الرسمية العدد 72المؤرخة2011/12/29 في والمتضمنة قانون 2التسجيل.
[2] 1 قانو ن16/11 المؤرخ2011/12/28 الصادر بالجريدة الرسمية العدد72 المتضمن قانون المالية المتعلق بقانون الرسم.

2- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول، اما على تخفيض أو تخفيف أو مخالفة، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما إلى الاستفادة من المزايا الجبائية لمنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدنيين بالضريبة.

3-الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو الدفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين9و10من القانون التجاري، أو الوثائق التي تحل محلهما. ولا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالي التي أقفلت حساباها.

4 -الإغفال عن التصريح بمداخيل المنقولات أو رقم الإعمال أو التصريح الناقص ما، عن قصد

5- سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل اي ضريبة أو رسم هو مدين به، وذلك بواسطة طرق أخر.

خلاصة الفصل الثاني

من دراسة موضوع التهرب الضريبي، وبنطاقه الواسع، فإننا نرى بأنه هو الأصل وان كل الظواهر الأخرى من غش وتجنب وريب وغلط جبائي ما هي إلا إشكال أو صور له، كوانها تصب في مصب واحد، بحيث تختلف الاشكال و النتيجة واحدة وهي الحيازة دون استحقاق خزينة الدولة لإيراداتها الجبائية، سواء استعمل المكلف في ذلك الغش، أو كان سلبيا بتجنبه الضريبة باستغلاله مبدأ حرية الإرادة المكفول دستوريا، أو خطا ولو بحسن نية في تقديم تصريحات خاطئة للإرادة، أومن ريب ضريبي و ذلك بعدم الوفاء بالضريبة الجمركية المقررة، وهذا ما يبرر أن للتهرب الضريبي جانب مشروع وأخر غير مشروع .وعليه فان ظاهرة التهرب الضريبي بكل إشكالها، تعتبر ظاهرة سلبية بين الفرد والدولة، وبالتالي هي سلبية أيضا في إطار العلاقة بين الفرد واتمع .لكن وبغض النظر عما سلف بيانه فانه بإمكاننا القول، بان المشكلة الأصيلة هي مدى اعتماد الدولة على إيرادات الضرائب، فإذا قلنا بان الدولة قد قررت في الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بإنجازها أن تبتعد على فكرة الاعتماد فقط على الصادرات المحروقات، وتبنيها لفكرة الاعتماد على الموارد الذاتية الداخلية والتي من بينها الاعتماد على الموارد الجبائية، فالأخذ هذه الفكرة على إطلاقها برأينا المتواضع عرضة للانتقاد، كون أن الجزائر من الدول السائرة في طريق النمو وهي بذلك ذات بنية اقتصادية هشة، وبالتالي هي ذات منعكس اجتماعي سلبي نظرا لتدهور المستوى المعيشي بحيث لا يتحمل أفرادها المزيد من الضغط الضريبي، وما يؤكد ذلك وبالتغاضي عن الطبقة الاجتماعية المعدة من بطالين وغيرهم، نجد أن إطارات الدولة أو بالأحرى الطبقة المثقفة، في حد ذام يطالبون بزيادة الأجور، فهذا أن دل على شيء إنما يدل على أم غير مستعدين ورغم وعيهم لدفع مزيد من الضرائب، كما أن طريقة الاقتطاع من المنبع، التي ذكرناها سالفا تستوجب إعادة النظر في قصرها فقط على ذوي الدخل الثابت.

الفصل الثالث:
دراسة حالة الخزينة العمومية لولاية بسكرة

تمهيد

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

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

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

و لتطبيق ما قدمناه في الجانب النظري قمنا بدراسة تطبيقية على الخزينة العمومية لولاية بسكرة وقسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- خزينة ولاية بسكرة.
- واقع التهرب الضريبي في الجزائر.
- دور الخزينة العمومية الولائية لرفع من التنمية الاقتصادية

المبحث الأول: خزينة ولاية بسكرة

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

المطلب الأول: نشأة الخزينة و تعريف لمصلحة الوكالات المالية

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

الفرع الأول: نشأة الخزينة العامة

من المادة رقم 86- 225 من تاريخ 2 سبتمبر 1986 تم إنشاء مصلحة المحاسبة المركزية للخزينة.

من المادة رقم 88-104 في ماي 1988 تم إنشاء الخزينة المركزي (و الخزينة الرئيسية).

في 29 من سبتمبر 1987 تم إنشاء المصالح أو الأقسام و الأنشطة المحلية في المديرية المالية و تجمعها داخل الولاية.

من المادة رقم 90-189 من 23 جوان 1990 تم إنشاء المصالح الداخلية للخزينة ، فتحت تحت إشراف مدير الخزينة المركزية و الأقسام الداخلية للخزينة و تتمثل في :

_ المديرية العامة للخزينة(D.R.T)

_ الخزينة المركزية (T.C)

_ الخزينة الرئيسية(T.P)

_ خزينة الولاية (T.W)

الفرع الثاني : المصالح و الوكالات المالية التابعة للخزينة

1. مديرية العامة للخزينة : (D.R.T) يتمثل دورها عامة في :
   - ✓ العمليات المالية الخاصة بالدولة.
   - ✓ تهتم بكل الأنشطة الخاصة علي مستوى الخزينة .
   - ✓ التدخل في كل العمليات و الأنشطة العمومية.

- ✓ الاقتراحات و كل الأنشطة علي مستوى الخزينة أو الوزارة المالية.
- ✓ اقتراح الوسائل التحسينية.
- ✓ المشاركة و السهر و توثيق العلاقة المباشرة بالمصالح المركزية و مديري الخزائن و توجيهم الى تحسين التسيير.
- ✓ ضمان و فحص البرنامج التطبيقي المطبق من طرف المديرية المركزية.

2. **الخزينة المركزية (T.C)** : يتمثل دورها عامة في .

- ✓ تنفيذ كل العمليات الخاصة بالإيرادات و النفقات و الميزانية الخاصة بالموظفين و العتاد المركزي و الخاصة بالتعليم الوطني.
- ✓ فتح حسابات في الخزينة للأشخاص.
- ✓ تسجيل كل الحسابات المنفذة من قبل مصالحها الداخلية.
- ✓ المحافظة على الوثائق الثبوتية التي ترفق مع العمليات.

3- **الخزينة الرئيسية** (.T.p) : و يتمثل دورها عامة في

- ✓ القيام بالعمليات المتعلقة بالأجور و المنح علي مستوى المتقاعدين أو المنح الخاصة بالمجاهدين.
- ✓ التأكد من العمليات الداخلية و تلك المتعلقة بالنفقات و الإيرادات.
- ✓ دراسة و تحضير البرنامج.

كل من الخزينة المركزية و الخزينة الرئيسية تحتوي كل واحدة منهما علي 8 مكاتب إلى 3 مكاتب علي الأقل.

4.خزينة الولاية: لها مهمة تتمثل دورها في .

- ✓ تنفيذ كل العمليات الخاصة بالنفقات و الإيرادات .
- ✓ تنفيد ميزانية الدولة والحسابات الخاصة بالخزينة والميزانية الخاصة بالولاية و النفقات العمومية.
- ✓ فحص و تفتيش النفقات الممنوحة مسبقا.
- ✓ التأكد من تمركز العمليات من طرف مصالحها الداخلية و الحسابات المطبقة من محاسبيها العموميين.
- ✓ متابعة و التأكد من دخول كل ا لإيرادات إلى الخزينة و الحفاظ على أوراق الثبوتية.
- ✓ السهر و التأكد من وصول كل التحويلات المرسلة من طرف خزينة الولاية إلى الأماكن المعنية بها.

فكل القوانين المطبقة في خزينة الولاية تكون مدرجة في الجريدة الرسمية للديموقراطية الشعبية الجزائرية.

ملاحظة : كل مد راء الخزائن معينون من طرف وزير الاقتصاد.

المطلب الثاني : طرق تمويل الخزينة

كيف يمكن للخزينة العامة الاختيار بين التمويل النقدي التمويل المالي ؟

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

يظهر مما سبق أن للخزينة العامة تمويل نقدي و تمويل مالي.

1-التمويل النقدي للخزينة العامة:

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

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

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

- **مساعدات البنك المركزي للخزينة العامة :**

تأخذ هذه المساعدات صفتين : مساعدات مباشرة و مساعدات غير المباشرة .

الأولى : هي موضوع اتفاق بين سلطات البنك و الدولة ، ويخصص لها بند في ميزانية البنك المركزي قروض للخزينة العامة ، تمثل في ميكانيزم Planche à Billet و ما يمكن للخزينة أن تستفيد منه من جراء تغيير سعر الصرف .

الثانية : تتمثل في الشراء أو الأخذ لأجل Prise de Pension و أدونات الخزينة Bons de trésor .

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

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

2-التمويل المالي للخزينة العامة:

يتم هذا بثلاث طرق أساسية هي :

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

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

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

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

المطلب الثالث : نظرة تقديرية عن تمويل الخزينة لولاية بسكرة

بعد تحليلنا لإيرادات العامة للخزينة على المستوى الوطني سنحاول في هذا المطلب القيام بنفس التحليل و لكن على المستوى المحلي أخذنا ولاية بسكرة كدراسة حالة .

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

سنقوم بدراسة مداخيل خزينة ولاية بسكرة لمدة أربعة أشهر على التوالي (جانفي ، فيفري ، مارس ، أفريل)

جدول رقم 01 : مداخيل خزينة ولاية بسكرة 2017 .

الوحدة : دج

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

المصدر: إحصائيات مديرية الخزينة لولاية بسكرة .

جدول رقم 02 : تبيين نسب مداخيل الخزينة سنة 2017.

الوحدة نسبة مؤوية

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

المصدر: إحصائيات مديرية الخزينة العمومية لولاية بسكرة .

أهم ما يمكن قوله حول هذا الجدول أن أهم موارد الخزينة لولاية بسكرة خلال شهر جانفي ، فيفري ، أفريل هو ناتج الضرائب المختلفة على الأعمال بنسب تتراوح ما بين (43.73 ،48.07 ،59.02 %) أما في شهر مارس فكان ناتج الضرائب المباشرة بنسبة : 50.58 % ، ثم ناتج الضرائب المختلفة على الأعمال بنسبة 38.94 % ،أما في المداخيل الأخرى فكانت نسبها تتراوح ما بين (09 0.% – 20 %) .

جدول رقم 03 : نسب مداخيل الخزينة لسنة 2018 .

الوحدة : نسبة مئوية .

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

المصدر : إحصائيات مديرية الخزينة العمومية لولاية بسكرة .

نلاحظ من الجدول أن أكبر نسبة تحققها ناتج الضرائب المباشرة كان في شهر مارس بنسبة 33.33 بالمائة أما في الأشهر جانفي ، فيفري ، أفريل ، فكانت متقاربة ، و كذا بالنسبة لناتج التسجيل و الطابع فكانت في شهر

مارس أيضا بنسبة 29.45 بالمائة ، أما ناتج الضرائب المختلفة على الأعمال بنسبة مرتفعة ، حقيقتها في شهر جانفي بنسبة 30.55 بالمائة لتشهد فيما بعد نتائج الضرائب الغير المباشرة لشهر فيفري بنسبة 47.38 بالمائة ، لتبقى المداخيل الأخرى متفاوتة ما بين 32/29 لتحقق المداخيل المختلفة أكبر نسب لشهر أفريل بنسبة 86.66 بالمائة .

جدول رقم 04 : مداخيل خزينة ولاية بسكرة .لسنة 2016/2017/ 2018 .

الوحدة نسبة مئوية

%	2018	%	2017	%	2016	البيان
86.36	1787271657.63	95.36	3045063801.62	93.15	2.835551.293.37	الإيرادات الجبائية
	1.19891.173.06		1.160294711.34		1.164.661.814.71	حاصل الضرائب المباشرة
	201947729.10		191396834.03		1.1831233.70	حاصل التسجيل و الطابع
	379123685.92		1.692788284.98		1.184152053.86	حاصل الرسوم على الرقم الأعمال
	7284069.55		583970.67		5560191.10	حاصل الضرائب غير المباشرة
13.64	282381551.88	4.64	148326460.24	6.85	208392658.80	الإيرادات غير الضريبة
	180914868.15		93857188.11		131603837.55	حاصل دخل الأملاك الوطنية
	101466683.75		54.469272.13		76788821.25	الحاصل المختلفة للميزانية
100	2069653209.51	100	3198645361.26	100	3043943952.17	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالب بناء على إحصائيات الخزينة العمومية لولاية بسكرة

- أن إيرادات الميزانية العامة قد ارتفعت من سنة 2016 إلى سنة 2017 بنسبة 50.1 % و هذا راجع لزيادة الإيرادات الجبائية بنسبة 70.1% أي زيادة في الرسوم على رقم الأعمال و التسجيل والطابع.
- في حين أن الإيرادات قد انخفضت سنة 2018 ب 64.0 % مقارنة بسنة 2017، ودلك للانخفاض الحاصل في الإيرادات الجبائية بنسبة 57.0 % .
- كما نلاحظ أن الإيرادات غير الضريبية منخفضة في جميع السنوات مقارنة بالإيرادات الجبائية حيث كانت سنة 2016 تقدر ب 85.6 % مقابل 15.93 % و 4.64 % مقابل 36.95 % سنة 2017.
- أما سنة 2018 فكانت 64.13 % مقابل 36.86 % و هذا ما يدل على أن بسكرة تعتمد في إيراداتها على الإيرادات الجبائية أكثر الإيرادات غير الضريبية.

المبحث الثاني: واقع التهرب الضريبي في الجزائر

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

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

للتكيف مع الأنماط الحديثة للتسيير و المراقبة ، مما زاد تفاقم السلوكيات المضرة بهذه مصالح المجموعة الوطنية : البيع و الشراء دون فواتير ، عدم استعمال الوسائل الحديثة للدفع ، لا سيما الصك بالإضافة إلى الصفقات المشبوهة. [1]

المطلب الأول : اشكال التهرب الجبائي في الجزائر

إن أشكال التهرب الجبائي الأكثر انتشارا و إضرارا هي :

- **البيع و الشراء بدون فواتير** : وتعتبر أكبر ظاهرة للغش ، وتظهر جليا من خلال عدم شفافية المعاملات التجارية و شبكات التوزيع و الاحتفاظ بمبالغ القيمة المضافة و عدم صبها في الخزينة العمومية.[2]
- **إخفاء النشاط كليا:** بحيث لا يصل عنه أي معلومة موثقة للجهات الرسمية المكلفة بالضرائب و بالتالي لا يدفع أية ضرائب إطلاقا ، ويعتبر إخفاء النشاط من أعين مصالح الضرائب أكثر أشكال التهرب أما بالنسبة للتهرب للمتهرب و يشمل صوره :[3]
  - المصانع الصغيرة و ورشات صناعية و مكاتب خدمات و محلات تجارية مختلفة تعمل بدون سجل تجاري ، وهي تعد الآلاف عبر التراب الوطني.
  - الأساتذة والمعلمون الذين يقومون بإعطاء دور خاصة في المنازل و الأماكن المؤجرة و هذ أيضا بالآلاف على المستوى الوطني ، و صفة عامة نقول كل من يمار نشاطا يحقق له دخل دون أن يعلم الجهات الرسمية المسؤولية عن الضرائب و لا يدفع أية ضرائب.
- **إخفاء كل ما هو ممكن من رقم الأعمال** في جميع البيانات مكلفي ضرائب الأرباح الحقيقية .

---

[1] المجلو الوطني الاقتصادي والاجتماعي ، **القطاع غير الرسمي أوهام وحقائق** ، مرجع سبق ذكره ص 148.

[2] نفو المرجع السابق ص 153.

[3] مداخلات الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة ، فريد كورتل ، **الت ر الضريبي و الجمركي** ، ص ص 253-254.

- ❖ تخفيض سعر المبيعات من السلع و الخدمات ما أمكن ذلك و هذا يؤدي إلى تخفيض الإيرادات من جهة و يسهل من عملية تزوير الفواتير من جهة أخرى و يلجأ لهذه الطريقة مستوردو السلع .
- ❖ إن غالبية دافعي ضرائب الدخل المقطوع يدفعوا ضرائب معتدلة أو منخفضة مع وجود حالات تكون فيها الضريبة مرتفعة، ومن جهة أخرى يوجد جزء كبير من هؤلاء يدفع أقل بكثير مما يستحق على دخله الحقيقي.
- ❖ تنظيم عمليات الاستيراد بأسماء أشخاص لا علاقة لهم بالتجارة قد يكونون موتى أو مجانين أو ...الخ و في النهاية لا تحصل الدولة و لو على دينار على الضريبة على رقم الأعمال.
- ❖ مكلفة ضريبة الدخل المقطوع ، وتشمل هذه الفئة صغار التجار ، أصحاب المهن الحرة كالمحامين، الأطباء لمحاسبين معتمدين ...الخ.
- ❖ التهرب من ضريبة دخل الرواتب و الأجور، حيث يقوم أصحاب الأعمال في القطاع الخاص بعدم سداد ضريبة دخل الأجور و الرواتب عن معظم العاملين لديهم.

المطلب الثاني : التهرب الضريبي على مستوى ولاية بسكرة

من أجل محاربة الغش و التملص الجبائي تقدمت المديرية العامة للضرائب بواسطة مديريتها الولائية بشكوى إلى مصالح العدالة) وكلاء الجمهورية – قضاة التحقيق (ففي سنة 2014 تقدمت ب 85 شكوى و في 2015 حوالي990 شكوى أما سنة 2016 فكانت 221 شكوى و سنة 2017 حوالي 995 شكوى).

ومن خلال هذه الإحصائيات نلاحظ أن شكاوى التهرب الضريبي تزداد من سنة لأخرى و بأضعاف مضاعفة و هذا إن دل على شيء فإنه يدل على عدم نجاح الإصلاحات التي انتهجتها الجزائر عام 1992.

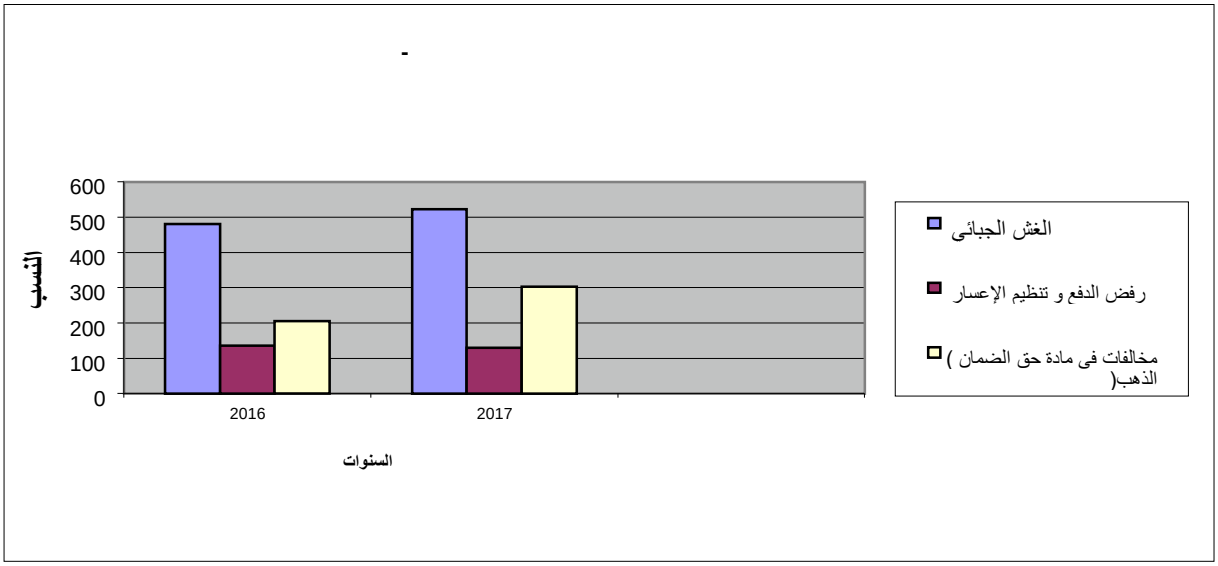
في سنة 2017-2018 كانت الشكاوى على التوالي 821-955 مقدمة وموزعة على حسب طبيعة المخالفة وحسب طبيعة النشاط و هذا ما سنراه آنفا.

جدول رقم 05 : يبين توزيع الشكاوى حسب طبيعة المخالفة سنتي 2017/2016

	عدد الشكاوى	
طبيعة المخالفة	2016	2017
الغش الجبائي	480	**523**
رفض الدفع و تنظيم الإعسار	135	**130**
مخالفات في مادة حق الضمان الذهب	206	**302**
المجموع	821	**955**

المصدر : إحصائيات مديرية الضرائب لولاية بسكرة

شكل رقم 02 :توزيع شكاوى حسب طبيعة المخالفة 2016 /2017



المصدر : بناءا على المعطيات الواردة في الجدول أعلاه .

من خلال الشكل البياني نلاحظ أن الشكاوى قد ارتفعت سنة 2017 مقارنة بسنة 2016 حيث نجد أن الغش الجبائي يحتل المرتبة الأولى من حيث التهرب، بـ 480 شكوى مقارنة برفض الدفع و تنظيم الإعسار 135شكوى ، ومخالفات في مادة حق الضمان ب 206 شكوى .

أما فيما يتعلق بالشكاوى في نوعية النشاط يمكنه حصره في الجدول لسنة 2016 -2017.

جدول رقم 06 : الشكاوى المقدمة حسب نوعية النشاطات على مستوى ولاية بسكرة

خلال سنتي 2016/ 2017 .

الوحدة مليار دج

المصدر : إحصائيات مديرية الضرائب لولاية بسكرة .

الشكاوي		
نوعية النشاط	2016	**2017**
مستوردين	203	**197**
تجارة الجملة	153	**157**
تجارة متعددة	20	**74**
أشغال عمومية	38	**31**
قطاع الانتاج	23	**12**
صائغي و بائعي الذهب	206	**302**
نشاطات مختلفة	178	**182**
المجموع	821	**955**

من خلال الدعاوي المقدمة على صائغي و بائعي الذهب و التي قدرت ب 206مليار دج لسنة 2016 302 مليار دج لسنة 2017 و تليها المستوردون و تجارة الجملة على الترتيب كما يلي:

حسب السنوات 2016 (153-203) و من 2017 (197-157) و كذلك بنسبة مقارنة النشاطات المختلفة بعدد (178و 182) لسنتي 2016-2017 الشكاوى المتبقية فهي للتجارة المتعددة ، أشغال عمومية قطاع الانتاج تتراوح بين(203-74.)

بعد دراستنا لإحصائيات التهرب الضريبي على مستوى ولاية بسكرة خلال السنوات 2016-2017 لاحظنا أن عدد الشكاوى تزداد من سنة لأخرى ، فهذا يؤثر على مداخيل الخزينة العمومية وذلك يرجع سلبا على ايرادات الولاية من ناحية تحصيل الضرائب التي يتوجب دفعها الأشخاص المتهربين من الضريبة .

المبحث الثالث : دور الخزينة العمومية الولائية لرفع من التنمية الاقتصادية .

تلعب الخزينة العمومية الولائية دورا فعالا في تحقيقا لأهداف الموجودة لتنمية الاقتصادية حين تساهم بشكل محوري في تطوير وتسهيل متعامليها.

المطلب الأول : مهام الخزينة الولائية ، والدور الاقتصادي لها

الحزينة الولائية تتضمن مهام وادوار اقتصادية في ظل التنمية الاقتصادية تطرقنا إليها فيما يلي :

❋الفرع الأول: مهام الخزينة الولائية في التنمية الاقتصادية .

تتمثل مهام الخزينة الولائية لترشيد من التنمية الاقتصادية في ما يلي:

* المساهمة في تسيير العمليات المالية لدولة والهيئات العمومية.

*تقوم بمراقبة وفحص صناديق الحسابات الخاصة

*ايرادات وتسيير الأعوان المحاسبين في المؤسسات ذات الطابع الاداري الموجودة في اقليم الولاية.

* تعمل صراف ومحول الدولة وبدور مصلحة الدولة تتمكن من حفظ اكبر لتوازنات المالية والاقتصادية.

* تقوم بحراسة الأموال والقيم والأوراق المثبتة الخاصة بالعمليات المالية الدولة والهيئات العمومية .

❋ الفرع الثاني: دور الخزينة العمومية الولائية في الرفع من التنمية الاقتصادية

من بين دور الحزينة العمومية لرفع من التنمية الاقتصادية فيما يلي :

*تقدم الخزينة العمومية مبالغ مالية موجهة لمصلحة لاجتماعية من أجل تمويل المشاريع حيث تزيد في العمالة وبالتالي الزيادة في القدرة الشرائية أي زيادة دخول مادية جديدة.

* الاستقلال الاقتصادي الذي تحقق بتشجيع وتنشيط المشروعات وتدعيمها مما يؤدي إلى زيارة

الانتاج فهي بذلك تحقق الاكتفاء الذاتي وتنمية اقتصادية معتبرة .

* الخزينة العمومية تسيطر على تمويل الاقتصاد والاستعانة بها باعتبارها الوسيط المالي الرئيس الذي يساهم في تنشيط حركة القروض وتلعب الوساطة المالية للخزينة دورا فعالا في تخصيص

الموارد إلى جانب نشاطات الإنتاجية محددة من طرف السلطات العمومية .

* الحزينة تعتبر أهم منشأة مالية مكلفة بتسيير أموال الدولة.

* تحصيل الموارد المالية لإنفاقها في مختلف المداخيل الاقتصادية والاجتماعية.

*فمن بين المداخيل الجباية الضرائب المباشرة وغيرها المباشرة الى جانب الجباية البترولية

التي تعد الممول الرئيسي للخزينة .

* تنشيط العمليات ذات طابع مؤقت خارج الميزانية وهذا لتكملة الحسابات الخاصة وإدارتها في بيان مستقبل مثل الحساب الخاص بصندوق دعم التشغيل الشباب.

* تساهم في رفع الأجور العمال وتحفيزهم للعمل المتقن.

*تقوم الخزينة العمومية بإصدار سندات مطبوعة مخصصة للجمهور وسندات مطبوعة مخصصة للجمهور وسندات على الحسابات الجارية مخصصة للبنوك والمؤسسات المالية و المعروف .

* اصدرا هذه السندات يساعد الحزينة على الزيادة من مواردها ومن الادخار الوطني في التأثير على الأسواق القروضية.

*فائدة سيولة الجهاز المصرفي ينافس كثيرا الخزينة العمومية، بحيث انه يقلل من جميع الودائع .

* يكمن دور الحزينة في تنفيذ عمليات الميزانية المتعلقة بالإيرادات والنفقات ، بالإضافة إلى التوازن الحسابي المستمر في الخزينة الولائية ، وذلك لان الإيرادات المتوقعة في الميزانية لتطابق مع النفقات بمعنى أنه بالرغم من أن مجموع الإيرادات يساوي أو يفوق مجموع النفقات في نهاية السنة المالية، فان الإيرادات لا تكون بالضرورة متساوية مع النفقات في أي يوم من السنة ، وخاصة في الأشهر الأولى منها ، والذي يحدث في بعض الأحيان قد يؤمر بصرف نفقات أكبر من الإيرادات التي دخلت فعلا ، ولهذا تلتزم الحزينة بإقرار هذا التوازن من مواردهاالخاصة سواء في الحزينة المركزية أو بين الحزينات الولائية .

*يمكن للدولة أن تلجا إلى الإصدار قرض غير محدد المبلغ (مفتوح) هدف امتصاص أكبر قدر ممكن من السيولة الزائدة في الاقتصاد (حالة التضخم النقدي)، كقاعدة عامة، يكون سعر الإصدار مساويا للقيمة الاسمية للسندات.

المطلب الثاني : دور الخزينة الولائية في توفير السيولة .

تتكون المتاحات النقدية في النظام النقدي الجزائري من النقود القانونية الموجودة في التداول ، والودائع تحت الطلب لدى البنوك ، والى كل من المحاسبي الحزينة ومركز الصكوك البريدية أو ما يسمى بنقود الخزينة وتعتبر مهمة من وجهة نظر التحليل النقدي.

وهي كدليل على وجود دائرة نقذيه مستقلة للخزينة الولائية التي لها مؤسساتها المالية الخاصة بها مثل مراكز الصكوك البريدية ، ويمكن القول أن نقود الخزينة الولائية تعتبر كامتياز يوفر لها السيولة .

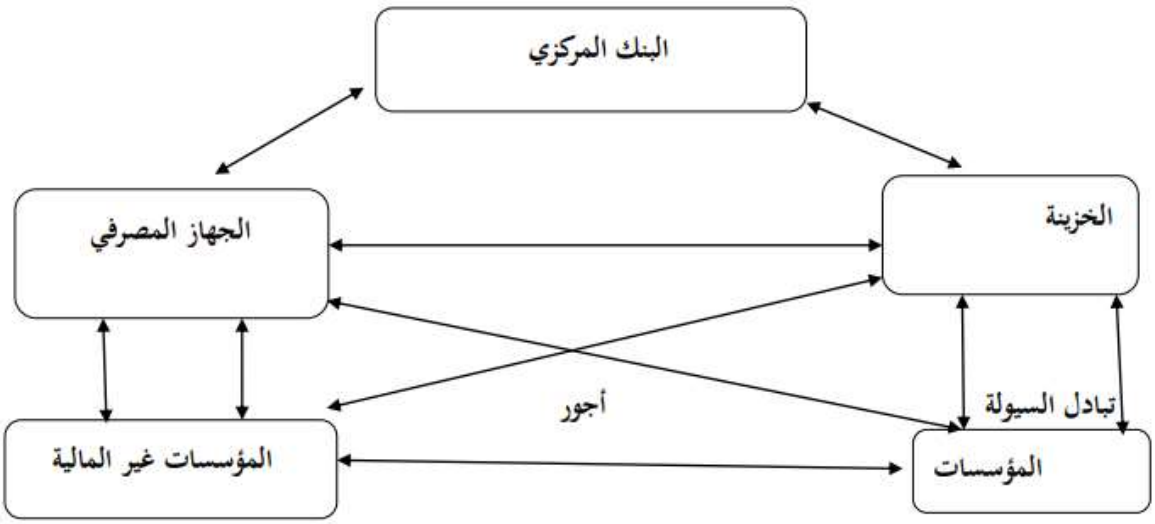
وبما أن السيولة وتتعرض هذه الأخيرة للمشاكل فتلجا لمعالجتها في إطار التسيير النقدي والمالي مما يؤدي إلى تداخل الدوائر النقدية التي يتكون منها النظام النقدي عن طريق مختلف التدفقات المالية والنقدية التي تلحا إليها الخزينة الولائية

- **تداول النقود :**

تتكون نقود الخزينة من ودائع تحت الطلب لدى مراكز الصكوك البريدية وأرصدة الحسابات الجارية المفتوحة للمؤسسات والخواص على مستوى محاسبي الخزينة ، حيث تندرج أهميتها في إطار التسديدات التي تتم ضمن الدائرة النقدية الخاصة بالخزينة، حيث يسمح لها بتجنب استعمال نقود البنك المركزي (النقود القانونية سواء في شكل أوراق نقذيه أو من خلال التحويل من الحساب الجاري الفتوح للخزينة بمعهد إن هذا التنظيم في الدفع والذي من خلاله تستطيع الخزينة دفع النفقات العامة في إطار تنفيذها لقوانين المالية

إن العلاقة الموجودة بين إدارات البريد والموصلات والخزينة الولائية تتجسد من خلال الحساب المفتوح للبريد والمواصلات على مستوى الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة ، إذ يعتبر هذا التركيز المحاسبي للأموال كتطبيق لمبدأ المالية العامة والمتمثل في وحدة الصندوق وهو يطبق على جميع المصالح المالية للدولة .

الشكل يوضح تداول نقود الخزينة



المصدر: الوثائق مقدمة من طرف الخزينة الولائية

- **حدود التدخل النقدي للخزينة :**

الحدود النظرية لخلق (نقود الخزينة نقود الودائع تتحدد من خلال عجز الخزينة ، أي عن طريق أرصدة تنفيذ القوانينالمالية، هذه الأخيرة التي تضاف إليها أعباء اهتلاك الدين العمومي وإعادة تمويل المديونية ، ويتضح هذا من خلال عمليات الخزينة حيث نجدها تعتمد في تمويلها النقدي غير المصري على جزء من الودائع لمراسليها وهي تتمثل في الودائع التي يكوها الأشخاص و المنشآت لدى شبكة الخزينة الولائية ومنها الحسابات البريدية و الودائع في الحسابات المفتوحة لدى نفسها

ومن معايير التدخل النقدي للخزينة تكمن فيما يلي :

1) ليس هناك أي مبرر لقيام الخزينة بعملية خلق النقود، إذا كانت تملك موارد سائلة وكافية لتغطية احتياجات تمويلها و لهذا نجد إن في عمليات الخزينة ، وما تلجا إليه الحزينة الولائية في تمويلها غير المصري ، هي الودائع تحت الطلب والتي تتمثل أرصدة الحسابات البريدية الجارية وحسابات الخزينة .

2) مبادئ التسيير المصرفي : ولا سيما فيما يتعلق بقواعد الحذر ، إن تحتفظ الخزينة بنقود سائلة ، باعتبارها هيئة مصرفية يمكن مقارنتها ببنوك الإيداع ، وذلك لمواجهة عمليات السحب التي يقوم بها المنخرطون في دائرتها النقدية ، ولهذا نجد الخزينة تلجا إلى استعمال الودائع الجارية إلا في حدود معينة .

يقصد بالتنمية الاقتصادية تلك العملية التي يرتفع بموجبها الدخل القومي الحقيقي خلال فترة ممتدة من الزمن . وتساهم الضريبة في إنعاش هذاالنوع من التنمية من خلال مجموعة من العناصر نجمل أهمها في: تشجيع الاستثمار التقليل من حده التضخم ومحاربة البطالة ومعالجة أزمة السكن ، معالجة الركود الاقتصادي ، تشجيع بعض النشاطات الإنتاجية كيف ذلك؟[4]

المطلب الثالث: مساهمة الضريبة في التنمية الاقتصادية

وتكمن أهمية الاستثمار في زيادة الإنتاج و الإنتاجية، مما يؤدي إلى زيادة الدخل القومي. وتقليل البطالة وارتفاع متوسط نصيب الفرد منه، و توفير خدمات للمواطنين والمستثمرين ، وزيادة المعدات التكوين الرأسمالي للدولة وكل ذلك يساهم في إنعاش التنمية، و يمكن للدولة أن تشجع الاستثمار عن طريق إعفاء عائدات سندات التنمية التي تصدرها الخزينة العامة ، من الضرائب لتشجيع شرائها أو عن طريق تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار ، أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني. و هو ما يستدعي وجود سياسة استثمارية ناجعة تهدف إلى تنشيط التنمية الاقتصادية بالإضافة إلى ذلك ، يمكن للدولة أن تشجع الاستثمار عن طريق فرض ضرائب على الثروات و المدخرات ، ما يدفع المكلف إلى استثمارها

•الضريبة وسيلة لمواجهة التضخم

يقصد بالتضخم عادة ذلك الارتفاع في الاسعار بشكل مستمر، سبب وجود خلل في جهاز الانتاج ، وعدم مرونته وكفايته للوفاء باحتياجات المجتمع من السلع و الخدمات و تعتبر الضرائب المباشرة الأداة الفعالة لمواجهة التضخم ، حيث أنها تنصب على الطلب بفرض ضرائب تصاعدية على الدخول الاستهلاكية وفي المقابل تخفيض الضرائب على المؤسسات ما يمكن من امتصاص السيولة الزائدة ، بغية إضعاف الطلب

[4] 1 https // anibrass .BlogSpot . com

وبالمقابل يجب التقليص من الضرائب غير المباشرة ،وبالرغم من بعض مزاياه كالمرونة وعدم شعور المكلف بعبئها ووفرة حصيلتها وقدرتها على حماية الصناعات المحلية في مقابل تعارضها مع مبدأ العدالة وإعاقتها للإنتاج.

•الضريبة الية لمعالجة الركود الاقتصادي:

الركود الاقتصادي مصطلح يعبر عن هبوط النمو الاقتصادي لسوق معين و ينتج هذا الهبوط عادة عن ارتفاع الإنتاج مقابل انخفاض الاستهلاك ، ما يؤدي إلى كساد السلع و انخفاض الاسعار ، وهو ما يصعب على المنتجين بيع المخزون ، فينخفض معدل الإنتاج و ترتفع البطالة لمواجهة هذا الركود الاقتصادي يمكن تخفيض معدل الضريبة على الدخل في أجزائها الاولى، و تخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة خصوصا تلك المتعلقة بالسلع الضرورية، ما يقوى القدرة الشرائية لأفراد ويدفعهم الاستهلاك بالإضافة إلى ذلك يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية في فترة الازدهار ، برفع الضرائب على الدخول وتخفيض الضرائب على رأس املال ، للنهوض بالمشاريع الانتاجية ، قصد زيادة الإنتاج ، وبالتالي انخفاض الأسعار وكل ذلك ما يحتاج إلى سياسة اقتصادية متكاملة.

•الضريبة منفذ لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية:

يتم تشجيع بعض النشاطات الإنتاجية حسب ما تخطط له الحكومات ،عن طريق الإجراءات الاستثنائية المعروفة (وهي الإعفاءات أو التخفيضات أو التأجيلات الضريبية). وتلجأ إلى هذا الاسلوب الكثير من الدول النامية لتشجيع الاستثمار الصناعي أو السياحي أو لجلب المستثمر الاجنبي لاستثمار في قطاع معين[5]

•الضريبة وسيلة لمحاربة البطالة:

اقتصرت السياسة الاقتصادية المتوالية منذ بداية الثمانينات إلى الن على الحفاظ على التوازنات المالية والمعتمدة على المؤشرات الاقتصادية في غياب أي استراتيجية تنموية فعالة ولقد كانت للسياسة الاقتصادية عواقب وخيمة على كل القطاعات الاجتماعية حيث تم .....الهدف الاجتماعي من حسابات المشرفين على الشأن املالي . وتعرف البطالة بكونها عدم نشاط العمل لعدم توفر العمل أو لعدم القدرة عليه ، ومن التدابير المالية التي تمكن من تخفيض نسبة العاطلين هي التخفيض في معدلات الضرائب لساعدة الشركات الوطنية و تأهيل المقاولات خاصة مع المنافسة الاجنبية الشرسة التي تهدد مستقبل المقاولات الوطنية و بالتالي طرد ألاف العمال.

[5] 1 https // anibrass .BlogSpot . com

لذا ينبغي تدخل الدولة لحماية الاقتصاد الوطني عن طريق العديد من الإجراءات ومن بينها الضرائب بواسطة الإعفاءات المؤقتة و تقديم إعانات للشركات حتى تتمكن من الاستثمار على نطاق واسع و تمكين ألاف العمال من حقهم في التشغيل للحد من آفة البطالة. و المهتم بالحقل الضريبي يكتشف أن بعض المقاولات تضطر إلى إقفال محالتها التجارية نتيجة لتراكم العبء الضريبي عليها بمعنى أنها تضطر إلى الاستغناء عن حقها في ممارسة التجارة ،وتتسبب في تسريح العديد من العمال الذين سيحرمون من حقهم في التشغيل لكن مقابل ذلك تحاول النخب الحاكمة التلطيف من هذا الواقع عن طريق إيجاد صيغة قانونية لقبول الضرائب. وعلى هذا الاساس انبثقت فكرة العدالة الجبائية

خلاصة الفصل الثالث

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

الخاتمة

من خلال بحثنا هذا توصلنا إلى أن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية، ولمجابهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف اللجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع ونفسية متردية وعقلية مختلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة.

الوسائل وإذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب إلا أنها تبقى قاصرة وهذا النقص المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني.

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

النتائج :

• وجود جهاز ضريبي على درجة عالية من الكفاءة، وأن تتوفر لأعضائه كافة الضمانات التي تضمن لهم الحرية والاستقلال في العمل والمكافأة المجزية التي تضمن لهم حياة كريمة وتبعدهم عن الإغراءات التي يتعرضون لها عند قيامهم بواجباتهم.

• نشر الوعي الضريبي بين الممولين بكافة وسائل الاعلام والندوات، ولاش أن أفضل وسيلة لإقناع الممولين بعدم التهرب الضريبي هو احساسهم بان كل ما يدفعونه من ضرائب ينفق ويستغل للاستغلال السليم بما يعود عليها في النهاية بالنفع، مما يقتض ي العمل على الترشيد الانفاق الحكومي.

• إحكام كافة منافذ إذ أن التهرب من أداء الضريبة لنوع معين من الضريبة لنوع معين من الضرائب يعني التهرب من كافة أنواعها مما يخل بعادلة وتوزيع العبء الضريبي.

• يجب مراعاة الدقة في تحديد معدلات الضريبة وان يتم ذلك بعد القيام بدراسة شاملة بتحديد العبء الضريبي المطلوب وتوزيعه.

• احكام أعمال الحصر والفحص والربط والتحصيل عن طريق التوسع بنظام تحصيل الضريبة المنبع

... الخ. . فرض العقوبات الصارمة التي تقلل من حدة التهرب. • التنسيق ما بين الإدارات واستخدام الإعلام الآلي لتسهيل عملية.

2-نتائج اختبار الفرضيات :

• الضريبة هي أهم مورد مالي تستخدمه الدولة في تغطية نفقاتها المتزايدة وبالتالي تحققت هذه الفرضية وذلك من أجل تحقيق أغراضها السياسية والإقتصادية والإجتماعية والثقافية، ... إلخ، إذ تلعب الضريبة دورا كبيرا في تحقيق التوازن المالي والإقتصادي للوصول إلى حالة إستقرار خالية من الإنكماش والتضخم. • تعتبر الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي أو التخفيف على الأقل من حدته وبالتالي هذه الفرضية تحققت فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية غرضها التأكد من صحة وسلامة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين، كما تسمح بإرساء مبدأ أساس ي للاقتطاعات، والمتمثلة في المساواة بين المكلفين بدفع الضريبة.

3-توصيات البحث :

- نشر الوعي الضريبي بإستعمال عدة طرق كالصحافة، إصدار دليل المكلف، إقامة مكاتب الإرشاد الضريبي وكذل تنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي ومستجداته، وتبسيط الإجراءات وتسهيل تحفيزا للدفع في الوقت

- احكام أعمال الحصر والفحص والربط والتحصيل عن طريق التوسع بنظام تحصيل الضريبة المنبع

... الخ. . فرض العقوبات الصارمة التي تقلل من حدة التهرب. • التنسيق ما بين الإدارات واستخدام الإعلام الآلي لتسهيل عملية.

- نشر الوعي الضريبي بإستعمال عدة طرق كالصحافة، إصدار دليل المكلف، إقامة مكاتب الإرشاد الضريبي وكذل تنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي ومستجداته، وتبسيط الإجراءات وتسهيل تحفيزا للدفع في الوقت

المناسب.

- وضع نظم رقابة ضريبية فعالة، تتميز بالدقة وسرعة إكتشاف المخالفات مع تقرير عقوبات شديدة على من تثبت عليه عملية غش أو تهرب ضريبي. - تبسيط قوانين الضرائب واجراءات تنفيذها، للحد من المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين وإدارة الضرائب.

- ترقية الحوار بين الإدارة والمكلف لتحسين العلاقة بينهما.

- إقامة تعاون بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية مثل إدارة الجمارك حتل يسهل عليها متابعة وضعية المكلفين.

- إقامة هيئة تتولى دراسة المشكلات التي تتعرض لها إدارة الضرائب، وتشارك في الإتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب الضريبي على فعالية

وأخيرا نشير إلى أن العمل بهذه الاقتراحات يساهم في رفع مستوى كفاءة إدارة الضرائب، مما ينعكس النظام الضريبي وبالتالي التخفيف من حدة التهرب الضريبي.

ملخص

كان اختيار هذه الدراسة بسبب حجم ظاهرة الاحتيال الضريبي وانتشارها في السنوات الأخيرة في الجزائر.
التهرب الضريبي ومرض الاقتصاد، الذي يجب مكافحته، هو أحد الأسباب الرئيسية الأزمة المالية ويهددها وجود النظام الضريبي.

وقد دفعنا ذلك إلى طرح المشكلة التالية: إلى أي مدى يمكن اعتبار التهرب الضريبي كارثة اقتصادية يمكن أن تلحق الضرر بالإطار المالي للخزانة العامة

الهدف من هذه الدراسة هو مكافحة الاحتيال الضريبي بهدف منعه والحد منه، لأن نطاق هذه الظاهرة يتطلب البحث عن حلول عاجلة، من خلال العمل على النظام الضريبي بطريقة خاصة وعلى البيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية لصفة عامة

Résumé :

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

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

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

Summary :

The choice of this study was because of the scale of the phenomenon of tax fraud and its spread in recent years in Algeria. Tax fraud and a disease of the economy, which must absolutely be fought, is one of the main causes of the financial crisis and threatens the existence of the tax system.

This has led us to pose the following problem: To what extent we can consider that tax evasion is an economic scourge that can damage the financial framework of the public treasury

The objective of this study is to fight against tax fraud with the aim of preventing and reducing it, because the scale of this phenomenon requires the search for urgent solutions, by acting on the tax system in a special way and on the general political, economic and social environment.

قائمة المراجع:

الكتب:

1. سعيد عبد العزيز عثمان ، النظم الضريبية، طبعة 3، بيروت ،1985.
2. حسين الصغير ، دروس في المالية و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1999.
3. علي العربي و عبد المعطي عساف ، إدارة المالية العامة ، جامعة الإسكندرية ، مصر.
4. أحمد زهير شامية، خالد الخطيب ، المالية العامة ، دار الزهرة للنشر و التوزيع ، 1997.
5. سوزي عدلي ناشد ، الوجيز في المالية ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية ،2000.
6. محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
7. غازي عناية ، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار البيارق، عمان،1998.
8. مورس ي صادق ، قضاء منازعات الضرائب ، دار الكتب القانونية المحلية الكبرى، لبنان ، 1999.
9. عدلي ناشد ، الوجيز في المالية العامة ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، 2000.
10. عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، لبنان، 1992.
11. حامد بن المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، 2000.
12. براغ محمد ، الاقتصاد غير الرسمي : مظاهره و أسبابه ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر ،2001.
13. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي ، جامعة الاسكندرية، 1993.
14. ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر، الجزائر، الطبعة الأولى ،2004.
15. عبد الحميد القاض ي ، مبادئ المالية العامة، دار الجمعة المصرية.
16. عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت.
17. عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت.
18. عدلي ناشد ، الوجيز في المالية العامة ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، 2000. 19
19. علي العربي و عبد المعطي عساف ، إدارة المالية العامة ، جامعة الإسكندرية ، مصر.
20. . العيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية، المنازعات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005
21. . غازي عناية ، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار البيارق، عمان،1998

22.. فربال بو لعناصر، زعطوط مليكة، غش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة تخرج ليسانس، الجزائر، 2002.
23.. القاضي، د. غسان رباح، قانون العقوبات الاقتصادي ، طبعة السادسة، منشورات الحلبي الحقوقية،لبنان، 2012،. قانون 16 / 11 المؤرخ 2011
24./ 12 / 28 المنشور بالجريدة الرسمية العدد 72 المؤرخة 2011 / 12 /
25.في والمتضمنة قانون التسجيل. 25 قانون 189 / 15 المؤرخ 23 يوليو 2015 بالجريدة الرسمية العدد 40 المؤرخة المتضمنة قانون الاجراءات الجبائي. 26. قانون 16 / 11 المؤرخ 2011
26. المنشور بالجريدة الرسمية العدد72 المؤرخة في 2011/ 12 /
27.والمتضمنة قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. 27. قانون 16 / 11 المؤرخ 2011 / 12
28.الصادر بالجريدة الرسمية العدد72 المتضمن قانون الضرائب غير مباشرة. 28. القانون 16 / 11 المؤرخ 2011 / 12 / 28 ، الصادر بالجريدة الرسمية العدد72 ، المتضمن قانون الضرائب المباشرة.
29.محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

<u>مراجع المواقع الالكتروني</u>:

1. محمد حملاوي ، **الغش و التهرب الضريبي** ، وللإطلاع عليه يمكن الرجع للموقع الإلكتروني: http :www.Sarantit.com.
2. Pierre Bel trame ; La Fiscalité En France ; 6 éme Edition .98.

<u>الأطروحات والمذكرات الجامعية:</u>

1. عيس ى براق ، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الجبائي : دراسة النظام الرقابي الجزائري، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2001.
2. بهناس العياش، فعالية السياسة الجبائية في ظل الإصلاحات الاقتصادية بالجزائر ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر،2005.
3. طالبي جميلة، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج، المركز الجامعي بالمدية، دفعة 2005.
4. تومي كريمة، مناهج قيام التهرب الضريبي، مذكرة تخرج ليسانس ،2006.
5. عبد المجيد قدي، النظام الضريبي في النظم الإقتصادية، رسالة ماجستير، ، جامعة الجزائر،1991.
6. عسلي جمعة، الضريبة و دورها في تحفيز الإستثمار، مذكرة تخرج، المركز الجامعي المدية،2005.

7. مداخلات الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة ، فريد كورتل ، التهرب الضريبي و الجمركي.

القوانين و الراسيم:

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

فهرس

العنوان	الصفحة
شكر وعرفان	-
الاهداء	-
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول الضريبة	2
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي	3
المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي والضريبة	3
المطلب الثاني : المبادئ العامة للضريبة	6
المطلب الثالث : أجهزة التحصيل الضريبي	9
المبحث الثاني: أنواع الضرائب أهدافها وأثارها	12
المطلب الأول : أنواع الضرائب	12
المطلب الثاني : أهداف الضريبة	17
المطلب الثالث: الآثار الإقتصادية للضريبة	20
المبحث الثالث: ماهية التهرب الضريبي	25
المطلب الأول: تعريف التهرب الضريب	25
المطلب الثاني: طرق وأشكال التهرب الضريبي	27
المطلب الرابع: أسباب وآثار التهرب الضريبي.	29
خلاصة الفصل	33
الفصل الثاني: آليات ووسائل مكافحة التهرب الضريبي	35
المبحث الأول: آليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي	36
المطلب الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي	36
المطلب الثاني: الرقابة الجبائية	37
المطلب الثالث: تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف.	43
المبحث الثاني: آليات الردعية لمكافحة التهرب الضريبي .	45
المطلب الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي	45
المطلب الثاني: آليات التحصيل القسرية	49

المطلب الثالث: تشديد نظام العقوبات	51
خلاصة الفصل الثاني	55
الفصل الثالث دراسة حالة الخزينة العمومية لولاية بسكرة	56
تمهيد	56
المبحث الأول: خزينة ولاية بسكرة	57
المطلب الأول: نشأة الخزينة و تعريف المصلحة الوكالات المالية	57
المطلب الثاني: طرق تمويل الخزينة	59
المطلب الثالث : نظرة تقديرية عن تمويل الخزينة لولاية بسكرة	61
المبحث الثاني: واقع التهرب الضريبي في الجزائر	64
المطلب الأول : اشكال التهرب الجبائي في الجزائر	64
المطلب الثاني: التهرب الضريبي على مستوى ولاية بسكرة	65
المبحث الثالث : دور الخزينة العمومية الولائية لرفع من التنمية الاقتصادية .	68
المطلب الأول : مهام الخزينة الولائية ، والدور الاقتصادي لها	68
المطلب الثاني : دور الخزينة الولائية في توفير السيولة .	69
المطلب الثالث: مساهمة الضريبة في التنمية الاقتصادية	71
خلاصة الفصل الثالث	74
خاتمة	–
ملخص	–
قائمة المراجع	–