

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريش -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم تجارية

التخصص: مالية وتجارة دولية

من إعداد الطالبتين -مربعي مايا صونية

-دبيش إيناس

بعنوان:

دراسة تقديرية لحجم التهرب الضريبي في الجزائر للفترة

2020 _ 2000

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ

أ.د. قايد خميسي

مشرفا

أستاذ محاضر أ

د. توهامي محمد رضا

مناقشا

أستاذ محاضر أ

د. لعاب وليد

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
۱۴۳۸

الإهداء

بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة
والسلام على من لا نبي بعده محمد عليه
أفضل الصلاة والتسليم؛ أما بعد:
أود ان أهدي ثمرة جهدي هذا الى والدي الذي اوصانا الله بهما:

إلى **أبي العزيز**، كم كنت أتمنى وجودك معي في هذا اليوم لقد كنت سندي
وملجئي، فلو كنت معي الان لرأيتُ انعكاس نجاحي وفرحتي بريقاً في عينيك، لكنك
موجود في قلبي دائماً وأبداً يا من علمتني ان اصمد امام الصعاب، ها انا اليوم
احقق حلمك يا حبيب قلبي، أسأل الله أن يرحمك برحمته الواسعة ويجمعني بك في جناته.

الى **أمي الغالية**، الى من جعل الله الجنة تحت اقدامها، الى من تحملت
الصعاب ومشاق الحياة لتوصلني الى ما انا عليه اليوم، انت الشمعة التي لطالما
انارت حياتي وطريقي، أتمنى أني لم اخيب ظنك بي، فانت حبيبتي وصديقتي
واختي، أسأل الله ان يطيل عمرك يا قرة عيني.

الى **أخي سندي في الحياة**، عوني بعد الله وأبي الثاني، يا من إذا
ضاق بي الوقت وخانني البشر انت العزير الذي اشد به الظهر، فخورة بك وبما
أصبحت عليه اليوم، فأجمل قدر في دنيتي أنك أخي، أتمنى لك النجاح والتوفيق
في حياتك، أسأل الله ان ينيّر دربك وتحقق ما تريده.

مايا

الإهداء

الى الذي وفر لي سبل التعليم وجعل العلم لي غاية الى الذين اعطاني قبل ان اطلب
ووجهني قبل ان اتوه ادامه الله تاج فوق رأسي وحفظه الله لي ابي الغالي.
الى التي مشيت اول الخطوات نحوها الى كنزي في الحياة حفظها الله ورعاها امي الغالية.
الى من تقاسمت معهم الحلوة والمرّة تحت سقف واحد ارحل اليهن كلما ضاقت بي الدنيا
أخواتي فضيلة كريمة باية فروجة كاهنة
الى إخوتي الذين عرفوا معنى الاخوة افتخر بكونهم إخوتي حلیم عميروش ياسين .
كما اهدي ثمرة جهدي إلى الاستاذ الكريم الدكتور توهامي محمد رضا فكلما سألت بمعرفة
زودني بها اشكره كثيرا

الى هؤلاء اهدي ثمرة جهدي.

بيناس

شكر وعرّفان

الحمد والشكر لله الذي أنار دربنا وثبت عزائمنا، وهدانا إلى الطريق الصواب الذين نتمنى أن نكون موفقين فيه، وأفضل الصلاة والسلام على أشرف المرسلين وخاتمهم سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين أما بعد:

نتقدم بكل تشكراتنا الخاصة، إلى أستاذنا المشرف: **توهامي محمد رضا** الذي أعاننا على إتمام هذا العمل، باعتباره شخص متعاون، لم يبخل علينا بكل نصيحة كانت وإرشاداته وتوجيهاته، لذا نحن هنا اليوم بفضل الله ثم بفضلته، كما نشكر كثيرا كل اساتذتنا الكرام الذين درسونا، وكل من ساعدنا من قريب أو بعيد، لكم منا كل التقدير والعرّفان.

وفي الأخير نسأل الله التوفيق لنا وللجميع.

المخلص:

تهدف هذه المذكرة إلى دراسة تقديرية لحجم التهرب الضريبي في الجزائر (2000-2020) وطرق مكافحته، وباعتبار التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية خطيرة تعيق التنمية الاقتصادية وتقف عائقا أمام تحقيق أهداف النظام الضريبي مما يكلف الدولة خسائر فادحة كل عام. في هذه الدراسة تم تقدير حجم التهرب الضريبي في الجزائر من عام 2000 إلى 2020 من خلال حساب مقدار الدخل غير الرسمي أولا ثم حساب معدل الضريبة الواجب دفعها منه. وعن نتائج التقدير فقد تبين أن حجم التهرب الضريبي في الجزائر خلال فترة الدراسة قدر بنحو 17,5 تريليون دينار جزائري، مما يشير إلى ضرورة مكافحة التهرب الضريبي عن طريق تطبيق الرقابة الجبائية ودمج أنشطة الاقتصاد غير الرسمي.

الكلمات المفتاحية: تقدير التهرب الضريبي، التهرب الضريبي، الاقتصاد غير الرسمي، الرقابة الجبائية، المكلف بالضريبة.

Abstract:

This memorandum aims to study an estimate of the extent of tax evasion in Algeria (2000–2020) and ways to combat it, as it is a serious economic phenomenon that impedes economic development and stands as an obstacle to achieving the goals of the tax system, which costs the state huge losses every year. In this study, the volume of tax evasion in Algeria from 2000 to 2020 was estimated by first calculating the amount of informal income and then calculating the tax rate to be paid from it. Regarding the results of the estimate, it was found that the volume of tax evasion in Algeria during the study period was estimated at 17.5 trillion Algerian dinars, which indicates the need to combat tax evasion by applying tax control and integrating the activities of the informal economy.

tax evasion, informal economy, tax control, taxpayer

Keywords: Estimation of tax evasion, Tax evasion, Informal economy, Tax control, Taxpayer.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
/	إهداء
/	شكر وعرقان
/	الملخص
/	الفهرس
/	فهرس الجداول
/	فهرس الأشكال
/	فهرس الملاحق
أ.ب.ج	مقدمة
4	الفصل الأول: الإطار النظري لظاهرة التهرب الضريبي
5	تمهيد
6	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي
7-6	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي
10-7	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
11-10	المطلب الثالث: طرق وأساليب التهرب الضريبي
11	المبحث الثاني: أنواع التهرب الضريبي
12-11	المطلب الأول: التهرب المشروع
14-13	المطلب الثاني: التهرب غير المشروع
14	المطلب الثالث: التهرب المحلي
15	المطلب الرابع: التهرب الدولي
16	المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي
17-16	المطلب الأول: الآثار المالية
18-17	المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية
19-18	المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية والنفسية

20	خلاصة الفصل
[38-22]	الفصل الثاني: الاقتصاد غير الرسمي وطرق تقدير التهرب الضريبي
22	تمهيد
23	المبحث الأول: عموميات حول الاقتصاد غير الرسمي
24-23	المطلب الأول: مفهوم الاقتصاد غير الرسمي
28-24	المطلب الثاني: خصائص الاقتصاد غير الرسمي
29-28	المطلب الثالث: أسباب الاقتصاد غير الرسمي
30-29	المبحث الثاني: أساليب تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي
32-30	المطلب الأول: الأساليب المباشرة
33-32	المطلب الثاني: الأساليب غير المباشرة
34-33	المبحث الثالث: آليات قياس حجم التهرب الضريبي
36-34	المطلب الأول: منهجية القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي
37-36	المطلب الثاني: منهجية القياس بالاعتماد على منهج الاقتصاد غير الرسمي
38	خلاصة الفصل
[52-39]	الفصل الثالث: إجراءات محاربة التهرب الضريبي
39	تمهيد
40	المبحث الأول: الوسائل الاقتصادية لمكافحة التهرب الضريبي
41-40	المطلب الأول: معالجة التهرب الضريبي على المستوى المحلي
42	المطلب الثاني: معالجة التهرب الضريبي على المستوى الدولي
43	المبحث الثاني: دمج الاقتصاد غير الرسمي لمنع التهرب الضريبي
44-43	المطلب الأول: الطرق المالية لعملية دمج الاقتصاد غير الرسمي

45-44	المطلب الثاني: الطرق النقدية لعملية دمج الاقتصاد غير الرسمي
45	المبحث الثالث: الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي
50-46 51-50	المطلب الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية المطلب الثاني: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
52	خلاصة الفصل
[65-54]	الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمديرية الضرائب
54	تمهيد
55	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج
56-55 58-57	المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج
58	المبحث الثاني: تقدير التهرب الضريبي
62-58 64-62	المطلب الأول: تقدير التهرب الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية المطلب الثاني: تقدير التهرب الضريبي عن طريق الاقتصاد غير الرسمي
65	خلاصة الفصل
[68-67]	خاتمة
[74-70]	قائمة المراجع

فهرس الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
26	خصائص منشآت الاقتصاد غير الرسمي مقارنة بمنشآت الاقتصاد الرسمي	01
61	تقدير التهرب الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية	02
63-62	تقدير حجم التهرب الضريبي عن طريق الاقتصاد غير الرسمي	03

فهرس الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
33	طرق قياس الاقتصاد غير الرسمي	01
49	أشكال الرقابة الجبائية	02
56	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	03

مقدمة

تمهيد:

تمثل الضرائب المصدر الرئيسي للإيرادات العامة في أي دولة، حيث تلعب دورا أساسيا في دعم وتنشيط الاقتصاد الوطني؛ حيث تأخذ دورا تمويليا لفائدة الخزينة العمومية، لذلك تسعى حكومات الدول المتقدمة والنامية إلى زيادة هذه الإيرادات لتمويل نفقاتها العامة ولتوفير المزيد من الخدمات. وتعتمد الجزائر بدورها على الضريبة في تمويل نفقاتها وتعتبرها وسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فان ديمومة اعتماد الدولة على الضريبة واستمرارها متوقف على مدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة أو التهرب منها، وهذا بالاعتماد على كل الأساليب المتاحة، سواء كان ذلك بطريقة مشروعة أو بطريقة غير مشروعة. وبالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة إلا أنها قد نشأت وتعددت صورها عبر الزمن سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة، لتشهد في الآونة الأخيرة أبعادا خطيرة، فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة ولا على فترة زمنية معينة، بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب أينما وجدت هذه الأخيرة يوجد التهرب. والجزائر كغيرها من البلدان شهدت فيها هذه الظاهرة انتشارا واسعا وكبيرا نتيجة عدة أسباب ساهمت في ذلك.

ونظرا لأهمية الموضوع وكثرة أبعاده فقد اختلفت الآراء في تحديد أسباب التهرب الضريبي فمنهم من أرجعها إلى وجود ثغرات في التشريعات الاقتصادية التي يقوم المكلف باستغلالها لصالحه الخاص ولا يمكن بذلك فرض أي عقوبة، ومنهم من أرجعها إلى ضعف الإدارة الضريبية وسوء التسيير فيها أما الرأي الثالث فله نظرة سيكولوجية للتهرب الضريبي وهي متعلقة بسوء نية المكلف لذا يتهرب من الضريبة. فكان من واجب الدولة لتحقيق سياستها المالية التدخل في محاولة منها القضاء أو الحد على الأقل من هذه الظاهرة عن طريق تحليلها ومحاولة اقتراح بعض الحلول لمحاربتها والحد من آثارها وكبح انتشارها.

إشكالية الدراسة:

ان معالجة هذا الموضوع ومن خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية على النحو الآتي:

كيف يمكن تقدير حجم التهرب الضريبي في الجزائر؟

ومن خلال هذه الإشكالية تبرز مجموعة من التساؤلات الفرعية الآتية:

1. لماذا يصعب تقدير حجم التهرب الضريبي؟
2. فيما تتمثل طرق مكافحة التهرب الضريبي؟
3. كيف يمكن حساب وتقدير التهرب الضريبي؟

فرضيات الدراسة:

1. على ضوء ما تقدم، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة، يمكن وضع مجموعة من الفرضيات:
1. يصعب قياس التهرب الضريبي لأن الأفراد يقومون بإخفاء أنشطتهم والتمويه عليها.
2. من بين طرق مكافحة التهرب الضريبي: دمج الاقتصاد غير الرسمي، الرقابة الجبائية.
3. يتم تقدير التهرب الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية لأعوان الضرائب.

هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل ظاهرة التهرب الضريبي وتقدير حجمه في الجزائر للفترة 2000-2020، كذلك دراسة مختلف الإجراءات اللازمة لمكافحة هذه الظاهرة.

منهج الدراسة:

تحقيقاً لهدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي المناسب لدراسة الإطار النظري لظاهرة التهرب الضريبي من حيث: التعريف، الأنواع، الأسباب إضافة إلى الإجراءات اللازمة لمكافحة هذه الظاهرة، كما استخدمت الأدوات الإحصائية في عملية تقدير حجم التهرب الضريبي.

تقسيمات الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة تم تقسيمها إلى أربعة فصول، حيث تناول الفصل الأول الإطار النظري لظاهرة التهرب الضريبي من خلال ثلاث مباحث، تناول المبحث الأول ماهية التهرب الضريبي، في حين خصص المبحث الثاني لدراسة أنواع التهرب الضريبي، أما المبحث الثالث فقد تناول آثار التهرب الضريبي. أما الفصل الثاني متعلق بدراسة طرق تقدير الاقتصاد غير الرسمي وقياس التهرب الضريبي تم التطرق فيه إلى ثلاث مباحث، تناول المبحث الأول عموميات حول الاقتصاد غير الرسمي أما المبحث الثاني فقد عالج أساليب تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي، وخصص المبحث الثالث لدراسة آليات حساب حجم التهرب الضريبي. أما الفصل الثالث فتطرق إلى إجراءات محاربة التهرب الضريبي، حيث تم إدراج فيه ثلاث مباحث، تناول المبحث الأول الوسائل الاقتصادية لمكافحة التهرب الضريبي،

بينما خصص المبحث الثاني لطرق دمج الاقتصاد غير الرسمي، أما المبحث الثالث فتعلق بالرقابة الجبائية.

كذلك فصلا رابعا متعلق بالجانب التطبيقي وهو عبارة عن دراسة ميدانية لمديرية الضرائب تضمن مبحثين المبحث الأول تم التطرق فيه إلى تقديم مديرية الضرائب برج بوعريريج والمبحث الثاني تضمن تقدير التهرب الضريبي.

الفصل الأول:

الإطار النظري لظاهرة التهرب

الضريبي

تمهيد

إن التهرب الضريبي من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة لأنه سيؤدي إلى عجز الخزينة العمومية للدولة على تغطية نفقاتها التي تساهم في تنفيذ مختلف المشاريع. ونظرا لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد المصالح الاقتصادية، الاجتماعية والمالية فمن الضروري فهم طبيعتها وأسبابها والالمام بمختلف الطرق التي من الممكن ان تكون منفذا للتهرب. ونظرا للأهمية التي تشكلها هذه الظاهرة على الاقتصاد لقي الاقتصاديين صعوبات وجدلا كبيرا في محاولة الالمام بها، وقبل الخوض في هذه الظاهرة ومحتواها يجب أن ننطلق من تعريف التهرب الضريبي الذي يقودنا إلى الأسباب ثم الطرق والأساليب ثم إلى الأنواع وكذلك الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي في الجزائر.

سنحاول من خلال هذا الفصل تقديم عرض مفصل حول مختلف جوانب الظاهرة وذلك من خلال ثلاث مباحث متمثلة في:

المبحث الأول: ماهية ظاهرة التهرب الضريبي

المبحث الثاني: أنواع التهرب الضريبي

المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي

المبحث الأول: ماهية ظاهرة التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أحد أهم الوسائل لتغطية الأعباء العادية للدولة وتمويل الخزينة العمومية، فهي اقتطاع مالي إجباري من الذمة المالية للمكلف لتحقيق أهداف تنمية تسطرها الدولة، لكن غالباً ما يلجأ المكلف إلى تصرفات معينة من أجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه عن طريق ما يصطلح عليه بالتهرب الضريبي.

لذا تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أكثر المشاكل التي تواجه القائمين على تحصيل الضرائب حيث أصبحت عائقاً على مختلف الدول لما لها من انعكاسات سلبية على الاقتصاديات، وعلى هذا الأساس يتطلب الأمر معرفة مفهوم التهرب الضريبي، أهم الأسباب المؤدية له وطرقه وأساليبه.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

عُرف التهرب من الضريبة منذ فرضها على عاتق المكلفين، شأنه في ذلك شأن الجريمة التي عرفت منذ وجود القانون.

ويعد التهرب الضريبي **Tax evasion**، من الظواهر الضريبية والمالية، التي تؤكد الدراسات والإحصاءات شيوعها في جميع دول العالم، ولكن بنسبٍ تختلف من دولة إلى أخرى، ومن زمنٍ إلى آخر.

ولما كانت الضريبة Tax "فريضة مالية يدفعها الشخص للدولة بصورة جبرية ونهائية، دون مقابلٍ خاص ومباشر يعود عليه، بل بغرض المساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة؛ فقد نشأ التهرب الضريبي، كونه وسيلة من وسائل التخلص من الأعباء الضريبية الواقعة على كاهل الفرد المكلف، سواءً كان شخصاً طبيعياً أم اعتبارياً.

وهناك العديد من التعاريف المتباينة للتهرب الضريبي يمكن ذكر بعض منها كالتالي:

- التعريف الأول: التهرب الضريبي هو تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال، سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.¹

- التعريف الثاني: التهرب الضريبي هو محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها.

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005، ص36.

- التعريف الثالث: التهرب الضريبي هو تخلص المكلف القانوني من عبء الضريبة دون ان ينقل عبئها إلى الغير.¹

- التعريف الرابع: التهرب من الضريبة هي ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقيق واقعتها الناشئة.²

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استخلاص تعريف شامل للتهرب الضريبي وهو أنه: عبارة عن مجموعة من الطرق والأساليب التي يستعملها المكلف بالضريبة من أجل التخلص الجزئي أو الكلي من الضريبة.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

هناك العديد من الأسباب المؤدية لحدوث التهرب الضريبي منها ما هو مباشر أو غير مباشر ما تعلق بالفرد أو الإدارة ويمكن ذكرها في الآتي:

أولاً: الأسباب المباشرة:

هناك العديد من الأسباب المباشرة نذكر منها ما يلي:

الأسباب التشريعية:

أ- **ثقل عبء الضريبة:** والذي يشكل مبرراً أساسياً لتهرب الأفراد من الضريبة، بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، واستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم على التهرب الضريبي.

ب- **تعقد النظام الضريبي:** إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو

تحصيلها، تدفع المكلفين إلى التهرب فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة.³

ج- **العقاب المفروض على المتهرب:** إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماماً، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.

¹-عالم ليلة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكر ماجستير، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016، ص37.

²-رياض الشيخ وعمر ومحي الدين، مالية عامة، دار الجامعية للطباعة، بيروت 1998، ص101.

³- Hibert Brochier et Pierre Tabatoni, économie financière, France, presses universitaires de France, 1963, p243.

د- استقرار التشريع الضريبي: تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين¹، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.

هـ- ضعف الرقابة الضريبية: عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب.

الأسباب الإدارية والفنية:

- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة، وبالتالي عدم تمكن الإدارة الجبائية من مراقبة المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى نقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية.
- ضعف الوسائل المادية والمالية، النقل، الرواتب والحوافز والتي لا تزال غير مشبعة لرغبة العاملين.
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي واعتماد إدارة الضرائب على نظام الضريبة الجزافية الوحيدة الذي يقدر قيمة الضريبة بأقل من قيمتها الحقيقية أو أكثر منها.²

ثانيا: الأسباب غير المباشرة:

يقصد بالأسباب غير المباشرة تلك:

الأسباب النفسية:

تلعب العوامل النفسية دورا هاما في التهرب الضريبي، ومن بين الاعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين ما يلي:

- اعتقاد المكلف بأن الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل.
- الاعتقاد بأن التهرب من الضرائب لا يعد تصرفا مخالفا مادامت الدولة شخصا معنويا.
- الاعتقاد السائد بأن الضريبة بمثابة عقوبة مالية تدفع إلى الإدارة الجبائية مقابل ممارستهم لنشاط ما.

الأسباب السياسية:

- إن انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة، عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية.³

وتبين الدراسات أن التهرب الضريبي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب وزادت الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة أو عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام، خاصة إذا شاع

¹ -Andrée Margairaz, le Fraude Fiscale et ses succédanés, deuxième édition, suisse, 1977, p175.

² -سميرة بو عكاز، ماهية فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014_ 2015، ص 33.

³ -عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص 809.

بينهم أن حصيله الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفة المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها.

الأسباب الاقتصادية:

- الوضعية الاقتصادية للمكلف:

تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه، بحيث نجد ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي،¹ فالصعوبات الاقتصادية والمالية التي يمر بها المكلف غالباً ما تكون وراء محاولات التهرب والغش الضريبي التي يمارسها، وتزيد هذه الميول كلما كان دخله ضعيفاً، وعليه فالضريبة يجب أن تمس المداخل المخصصة للاستعمالات غير الضرورية حتى تكون مقبولة. لأن المكلف الذي يمر بظروف اقتصادية ومالية سيئة سيضطر لاسيما في المشاريع الصغيرة إلى إخفاء ما يجب دفعه للحفاظ على مشروعته أمام ثقل عبء الضريبة، وخاصة في فترات الركود الاقتصادي والأزمات التي تمر بها المشاريع الاقتصادية.

إذن: في حالة انخفاض المداخل تصبح الضريبة تشكل عبئاً ثقيلاً على المكلف فيتجنب تسديدها، أما في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداخل، فقد يدفع المكلف بالضريبة بما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.

- الوضعية الاقتصادية العامة:

تعتبر كثرة التقلبات الاقتصادية وارتفاع الأسعار، وتدني معدلات النمو في الاقتصاد الوطني وعدم توفير فرص الاستثمار الجيدة، مع رغبة المواطن في زيادة دخله المتاح من خلال الامتناع عن كل أو بعض الضريبة المستحقة عليه، ولذلك يعتبر تغيير السياسات أو الإجراءات المتعلقة بالاستثمار المستمر دون مبرر وتعقيد هذه الإجراءات عاملاً مساعداً على التهرب، لأن الاستقرار الاقتصادي يعتبر عاملاً مهم لممارسة النشاط الاقتصادي بالنسبة للمواطنين ومن الحوافز المهمة، التي تجعل المواطن يصرح عن دخله الحقيقي ودفع الضريبة المستحقة عليه.

بالحيث: في فترة الانتعاش الاقتصادي ترتفع القدرة الشرائية للأفراد، فيتحمل المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف بدفعها للخزينة مما يؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي، أما في فترة الركود الاقتصادي تنتشر السوق الموازية ويؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني.

المطلب الثالث: طرق وأساليب التهرب الضريبي

ليس بإمكاننا حصر جميع طرق التهرب الضريبي نظراً لأن التهرب هنا مرتبط بمدى براعة وتقنن المكلفين في التخلص من عبء الضريبة سالكين بذلك عدة طرق، فمنهم من يعتمد على التلاعب عن

¹ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، 2004، ص 1.

طريق العمليات المحاسبية، الذي يعمل فيه المكلف على تضخيم الأعباء من جهة وتخفيض إيراداته من جهة أخرى، وكذا التهرب عن طريق الوسائل المادية والقانون.

أولاً: عن طريق المعاملات المحاسبية

تتعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبياً مروراً بتضخم الأعباء القابلة للخصم.

أ- تخفيض الإيرادات: تعد الطريقة الأحسن والأكثر استعمالاً التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كلياً يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقداً ولا يترك أثر العملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم الأعمال وكذلك تسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون.

ب- تخفيض التكاليف: للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة وهذا وفقاً للشروط التالية :

- أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة.
 - أن تكون لها 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 والأعباء ويحاول دوماً تضخيم أعبائه بكل الوسائل والطرق حتى يقلل من الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي يتهرب من الضرائب.

ثانياً: 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 ليتم بيعها في السوق أو ما يعرف بالسوق الموازية.

أ- التهرب عن طريق عمليات مادية:

يقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية، ويتمثل ذلك في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هنا الإخفاء جزئياً أو كلياً.

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

- الإخفاء الكلي: يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها وبالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير في الاقتصاد السري بعيدا عن كل مراقبة وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها.
- ب -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 والأجور.

المبحث الثاني: أنواع التهرب الضريبي:

تتعدد أنواع التهرب وذلك تبعا لمعايير مختلفة وحسب الزاوية التي ينظر اليه منها، كما تختلف طرق التهرب الضريبي المتبعة من طرف المكلفين باختلاف النظام الضريبي السائد في الدولة وكذا باختلاف المناخ الاقتصادي، السياسي الاجتماعي والثقافي.

المطلب الأول: التهرب الضريبي المشروع

التجنب الضريبي : Evasion Fiscale ويراد به التخلص المكلف من أداء الضريبة , نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي أي بالاستفادة من الثغرات القانونية والتي تتيح له التخلص من دفع الضريبة دون أن يكون هناك مخالفة للنصوص القانونية, ومثال على تلك الثغرات كأن المكلف يستثمر دخله في نشاط خاضع للضريبة أو عدم استهلاك سلعة مفروضة عليها ضريبة عالية ، أو يكون هذا النوع من التهرب مقصوداً من جانب المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية ، كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ، ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية والسياحية ضمن شروط معينة وذلك تشجيعاً لإنشاء هذه المؤسسات.

كما يستعين المكلف في التخلص من الضريبة بأهل الخبرة والاختصاص لإستنباط طرق غير خاضعة للضريبة مستندين في ذلك الى خلل أو ثغرة في النصوص الضريبية وتعتمد الإدارة عند انتشار والتهرب المشروع بصورة واسعة الى تعديل القانون أو التوسع في الاجتهاد والتغيير بشكل يمنع التهرب الضريبي ويعرف التجنب الضريبي عند البعض على أنه:¹

- التعريف الأول: التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون.
- التعريف الثاني: التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف للتخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي، وإنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك.

¹-عوادي مصطفى، رجل النصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، الجزائر، طبعة 2010_2011، ص 9.

- التعريف الثالث: هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أي مخالفة لنصوص التشريع.
- التعريف الرابع: يقصد بالتهرب الضريبي أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم.

ويأخذ التهرب المشروع أشكالاً مختلفة أهمها:

- توزيع أرباح شركات الأموال على المساهمين بشكل رواتب وأجور أو على شكل مخصصات الأعضاء مجالس الإدارة، وبذلك تصبح الضريبة ذات معدل منخفض نظراً لأن معدل الضريبة على الرواتب والأجور والتعويضات يكون متدنياً، أو اللجوء إلى طريقة توظيف الأرباح لزيادة رأس المال وإعطاء أسهم مجانية بقيمتها إلى المساهمين.¹
- تجزئة الشركات الكبرى الخاضعة لضريبة تصاعدية على الدخل إلى فروع مستقلة قصد التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل.
- قد يتجنب المكلف بالضريبة على الشركات بالاستفادة من ثغرات القانون الذي يقضي بعدم إخضاع الهبات للضريبة، فيقوم المعني في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة، فلا يبقى أمام المشرع إلا محاولة سد ثغرات القانون الجبائي.
- الامتناع عن استهلاك وإنتاج المواد والسلع التي تفرض عليها ضرائب مرتفعة، أو تغيير النشاط التجاري الذي تفرض عليه ضرائب مرتفعة.

المطلب الثاني: التهرب الضريبي غير المشروع

الغش الضريبي: La Fraude Fiscale هو تهرب مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمداً لحكام القانون الجبائي قصداً منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم تصريح بأرباح أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب أو اعداد سجلات وقيود مزيفة أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الطالع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها . يعرف كذلك بأنه: الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جداً، كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات. وهناك بعض الحالات التي يكون بها التهرب غير مشروع هي:

- تقديم القرار الضريبي بالاستناد إلى سجلات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت في السجلات أو المستندات التي أخفاها.
- الاتلاف المقصود للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء المدة المحددة للاحتفاظ بها وفق أحكام هذا القانون.

¹- عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، لبنان، 1987، ص59.

-اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام الدائرة بقلّة الرباح أو زيادة الخسائر.

-اخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.¹

وينقسم إلى قسمين تهرب كلي وتهرب جزئي:

التهرب الكلي:

وهو التهرب الذي يحصل عندما يستطيع المكلف التخلص من الضريبة المكلف بها كليا وعدم تسديدها الى الخزنة العامة للدولة، وذلك بالاستعانة بمختلف وسائل الغش والاحتيايل. ومن الأمثلة على هذا النوع من التهرب أن يمتنع الشخص الذي بلغت مبيعاته حد التسجيل عن تسجيل نفسه لدى الإدارة الضريبية المختصة، ومن ثم يكون نشاطه غير خاضع للضريبة تماما. وفي هذه الحالة يكون المكلف قد تخلص من عبء هذه الضريبة بصورة كلية، هو قيام المكلف بإخفاء جميع الدخل الذي تحقق له خلال سنة معينة عن الإدارة الضريبية المسؤولة عن جباية الضريبة.

التهرب الجزئي:

ويقصد به استعمال المكلف طرق احتيالية يروم من خلالها التخلص من أداء الضريبة بصورة جزئية، ويتحقق هذا التهرب في صور متعددة منها قيام المكلف بإخفاء جانب من مبيعاته أو تسجيلها بأسعار أقل من سعر البيع الحقيقي. والصورة الأخرى تتمثل بعدم مسك المكلف دفاتر تجارية حسب نظام مسك الدفاتر التجارية مما يدفع الإدارة الضريبية إلى تقدير دخله تقديراً جزافياً ويكون هذا التقدير سبباً في خضوعه لعبء ضريبي أقل وطأة مما كان يجب أن يخضع له.

المطلب الثالث: التهرب المحلي

هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود إما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو بطرق وأساليب أخرى مثل: التهرب عن طريق الامتناع يسمى "التجنب الضريبي" يؤدي امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها. كأن يرفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية، أو يرفض استهلاك سلع محددة حتى يتجنب دفع الضريبة عليها. فهو كل استعمال لطرق وممارسات غش من قبل المكلف ومحاولة منه للتخلص بصفة غير

¹-د. عادل العلي: "المالية العامة والقانون المالي والضريبي، دار الثراء للنشر، الأردن، 2011، ص187.

شرعية من الالتزامات الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية، أي هو كل غش يتم داخل الدولة، أي يكون المكلف في مواجهة لسلطات بلده فهو يخضع لقوانين جبائية وحيدة. إذن "التهرب الضريبي المحلي هو داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه المكلف فيجد نفسه دائما في مواجهة أعوان الضرائب التابعة لبلده" ويأخذ شكلين:
-استغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي:

ويعتبر من بين الأساليب التي لا يعاقب عليها القانون لأن المكلف يتهرب من دفع الضريبة دون ارتكاب خطأ يعاقب عليه، كما أن المشرع هو الذي يضع هذه الثغرات سعيا منه إلى توجيه الأفراد إلى النشاطات التي تتماشى مع السياسة الضريبية المخططة ويستعمل هذا الأسلوب من طرف المؤسسات التي توظف ملحقا خاصة بالجباية (الخبير) وخالصة القول أن المكلف بالضريبة يحاول خلال البحث في الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي للتهرب من دفع الضريبة دون أن تخالف القانون وهذا دون معاقبته وهذا ما سماه علماء المالية بالتهرب الضريبي المشروع.
-الامتناع:

حيث يتمتع المكلف من دفع الضريبة وذلك بعدم تقديم التصريحات على مصالح الإدارة الجبائية أو بالامتناع عن التصريح بمزاولة النشاط أي نشاط بدون سجل تجاري تقاديا لدفع الضريبة ولا يمكن للمكلف الامتناع عن دفع الضريبة التي تكون في أسعار السلع والخدمات، وهي ضرائب غير مباشرة ومنه الامتناع يكون في الضرائب المباشرة فقط.

المطلب الرابع: التهرب الدولي

يعرف التهرب الضريبي الدولي بأنه: " كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول، ومن شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد أي اراداتها، ويستوي في ذلك أن يسلك المشرع الدولي النشاط طرقا مشروعة أو غير مشروعة، أو يتوفر لديه إرادة التهرب أولا، وأيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستقيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي أو التخلص منه تماما"

بحيث، يكون التهرب الضريبي الدولي في شكل تجنب الخضوع للضريبة في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع وتأديتها في دولة أخرى ذات ضغط جبائي منخفض، ويتم عادة بإستغلال التسهيلات والإعفاءات التي تمنحها بعض الدول أو المناطق والتي يطلق عليها بالجنات الضريبية، والتي تتميز أساسا بالسرية المصرفية وغياب الرقابة على غير المقيمين. يكون التهرب الضريبي الدولي في الضريبة العقارية أقل من التهرب الدولي في باقي الضرائب الأخرى، والسبب يرجع إلى كون العقار الذي يشكل وعاء للضريبة يكون قارا ومتصلا بإقليم الدولة فلا يمكن التهرب إلى دولة أخرى، وتقضي الإتفاقيات الدولية لمنع

الإزدواج الضريبي والتهرب الضريبي بأن الضريبة على العقارات والدخل العقاري تكون في الدولة المتواجد فيه العقار حتى وإن كان المكلف بها يقيم في دولة أخرى.¹

من خلال التهرب الضريبي الدولي، يقوم المكلف باستغلال كل المنافذ والطرق غير القانونية من أجل التخفيض من حد الاقتطاعات الضريبية، من بين تلك المنافذ التي يلجأ إليها مايلي:

- تغيير مكان الخضوع الضريبي إلى دولة تطبق رسوم منخفضة .
- عند الاستيراد تضخم أسعار المشتريات وعند التصدير تخفض أسعار المبيعات كما هي عليه في الحقيقة أو مبالغة في تقييم الأعباء والتكاليف.
- إنشاء شركات وهمية في الخارج للتهرب الكلي أو الجزئي من أداء الواجب الجبائي حيث تتميز هذه الشركات بأنها لا تمارس أي نشاط وتكتفي برقم الحساب البنكي أو رقم الصندوق البريدي.

إذن: التهرب الضريبي الدولي هو: "تحويل المداخل والمبالغ المقتطعة منها على شكل ضرائب من نصيب هذا البلد إلى بلد آخر يتميز بجباية منخفضة، وهنا يقوم المكلف باستغلال كل المنافذ والطرق غير القانونية من أجل التخفيض من حد الاقتطاعات الضريبية".²

المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى الأضرار من الناحية المالية بالخرينة العامة والمكلفين على حد سواء، ففيما يتعلق بالخرينة العامة يؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية، وبالتالي يؤدي إلى عدم استطاعة الدولة القيام بالخدمات العامة الملقاة على عاتقها على الوجه الأكمل، وفيما يتعلق بالمكلفين يؤدي التهرب الضريبي إلى المساس بالعدالة الضريبية نظرا أن بعض المكلفين يدفع الضريبة بينما يتهرب منها البعض الآخر جزئيا أو كليا.³

وعلى ذكر ما سبق يمكننا تصنيف آثار التهرب الضريبي إلى مالية، اقتصادية واجتماعية.

1- برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية (دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة)، دار الجامع الجديدة، الجزائر، 2009، ص296.

2- محمد بلول، "التهرب الضريبي و آليات مكافحته"، مذكرة ماستر ، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2016، ص12.

3- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي (بين النظرية و التطبيق)، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2010 ، ص 230

المطلب الأول: الآثار المالية

إن التهرب كما سبق وأن ذكرنا يؤدي إلى عدم تحقيق الضريبة للأهداف التي أنشئت من أجلها فهي تمول الخزينة العمومية بما يلزم لتغطية النفقات العامة من خلال تلبية الإيرادات الضريبة لحجم الإنفاق، فعدم التوازن بين الإيرادات والنفقات يؤدي إلى خسارة الخزينة لأموال طائلة .

كما أن التهرب يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي والذي بدوره يخفض من مستوى الدخل الفردي، كما ينتج عنه ضعف قيمة العملة الوطنية عن طريق إخفاء أموال غير مصرح بها والتي تكون سببا في وجود ظاهرة التضخم النقدي.

حيث يرتب مجموعة من الانعكاسات السلبية من خلال ما يلي:

-إن التهرب الضريبي وصوره يهدد المداخل المالية للخزينة العمومية ويتسبب في حدوث خلل أي سياسة اقتصادية واجتماعية وهو ما يعد عائقا أمام تحقيق الهدف الرئيسي للضريبة والمتمثل في تمويل خزينة الدولة ومواجهة النفقات العامة لها.¹

-يساهم التهرب الضريبي في تخفيض الدخل القومي أو الوطني مما يؤدي بالنتيجة إلى تخفيض الدخل الفردي.

-كما يساهم التهرب في تخفيض العملة الوطنية وذلك بسبب عملية الاكتناز للأموال غير المصرح بها، إذا فقدت الضريبة وظيفتها المالية بسبب التهرب الضريبي، عندئذ لا يمكن أن تلعب دورها الاقتصادي إذن: تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكسد من طرف المكلفين المتمصلين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالإضافة الى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.

المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية

إن للضريبة دورا اقتصاديا هاما كونها منظم وأداة للتدخل الاقتصادي للدولة، لذلك فإن للتهرب انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب من بينها:

1- عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص68.

أولاً: التأثير على المنافسة

عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات والتجار فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائماً في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي تتهرب من الضريبة وبالتالي تستطيع هذه المؤسسات فرض أسعارها التنافسية وخير مثال حال المؤسسات الوطنية التي تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص، ويساهم التهرب الضريبي في دحض قواعد المنافسة الشريفة ويعرقل النمو الاقتصادي.¹

ثانياً: عرقلة النمو الاقتصادي

بما أن التهرب الضريبي يعد من أصعب المشاكل التي تعاني منها الدولة الجزائرية، والذي يساهم في تأخير وإعاقة تقدمها الاقتصادي، بسبب الموارد المالية التي تضيع منها، ومن ثمة يمكن لها تكوين ادخار عام وبالتالي الحد من مقدرتها على القيام بالمشاريع الاقتصادية (ويترتب عن ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة).²

ثالثاً: إعادة توجيه النشاط الاقتصادي

يساهم التهرب الضريبي في إعادة توجيه الأنشطة الاقتصادية، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين، هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية وليس للاعتبارات الاقتصادية وهذا ما لوحظ في الجزائر، حيث النشاطات الاقتصادية تتوجه نحو القطاعات الأكثر حساسية للتهرب والغش الضريبي دون أن توجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات وتساهم في تكوين القيمة، المثال مسيري المؤسسات أحيانا يتوجهون إلى التخلي عن صفة الاجراء لأن الأجر الذي يتقاضونه خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).³

رابعاً: ظهور أزمة رؤوس الأموال

يخفي المكلف بالضريبة أرباحه الحقيقية ولا يصرح بها للإدارة الجبائية الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص من إيرادات الدولة في مجال الانفاق العام وتقع في أزمات مالية، وعليه تتجه إلى تبني سياسة الإصدار النقدي والقرض من الخارج والوقوع في المديونية وفي تبعية اقتصاد.⁴

1- عوادي مصطفى و رحال ناصر، مرجع سابق، ص 9.

2- عالم ليلة، مرجع سابق، ص75.

3- عوادي مصطفى، رحال ناصر، مرجع سابق، ص 95.

4-طرشي إبراهيمي، التهرب الضريبي و آليات مكافحته، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، السنة الجامعية 2014-2015، ص19.

المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية

بما أن الموارد الضريبية حق المجتمع وعلى هذا الأساس فمن غير الممكن التنازل عنها ويجب توريدها للضريبة العمومية، وامتناع المكلفين عن دفعها إما كلياً أو جزئياً يؤدي إلى آثار اجتماعية يمكن ذكرها في النقاط التالية:

-التهرب يولد تهرب آخر: الأمناء ممن يتحملون التزامهم الضريبي بكل إخلاص قد ينظمون للمكلفين الذين تهربوا بالفعل نتيجة عدم إحساسهم بالعدالة، وقد يكون رفع سعر الضريبة هو السبب وذلك بتحميلهم لعبء فوق طاقتهم سعياً من المشرع الضريبي لتدارك النقص الحاصل في الإيرادات الضريبية وموازنة الإيرادات والنفقات لتتناسب والبرنامج التنموي المسطر.

-تراجع الصدق في المعاملات الاقتصادية: بما أن كل متهرب يمسك محاسبة مزورة لإخفاء رقم أعماله، فمن الطبيعي أن يضع خطة بديلة في حال تفتنت المصالح الجبائية لأمر تصريحاته وبأشرت الإجراءات القانونية للتحصيل بما تحمله من عقوبات على إخفاءه لرقم أعماله، يتمتع عن منح قروض للعملاء نتيجة عدم اطمئنانه لما يصدر من الإدارة الجبائية من ردة فعل وهذا ما يجعل الصدق بينهم أو مستبعد.

-تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية: وذلك لاعتماد الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة ما يؤدي إلى فرض ضرائب مبالغ فيها ما ينمي لدى الأفراد الإحساس بالقهر والاستغلال من النظام الجبائي، وما يزيد في اتساع الهوة، هو سكوت الدولة عن بعض تجاوزات أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم، ما يخلق جوا مضطرباً في العلاقات بين الأفراد ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية، إضافة إلى انتشار الرشوة التي مهما ارتفعت قيمتها فهي لن تصل لحد مبلغ الضريبة، ما يرسخ فكرة التهرب ويمنحهم البديل، في حين يقع العبء الضريبي على الفقراء وأصحاب الدخل المحدود ما يجعل الضريبة تتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية بشقيها الأفقي والعمودي.¹

-تقشي اللامدنية الجبائية في المجتمع: فالمقصود بالمدنية الجبائية هو تفضيل المكلف للمصلحة العامة على مصلحته الخاصة، لذلك فالتهرب يكون جيلاً لا يكثرث للآخرين ويسعى لمصلحته مهما كانت النتائج.

¹ محمد عمر حماد أبو دوح: الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجبائية والأسس العلمية للضرائب، الدار الجامعية، 2008 ، ص111.

خلاصة الفصل:

كخلاصة لما سبق ذكره في هذا الفصل، توصلت الدراسة إلى أن التهرب الضريبي ظاهرة تستهدف مداخل الخزينة العمومية من العائدات الضريبية، يقوم المكلف عن طريق امتناعه عن دفع الضريبة المفروضة عليه سواء بصفة قانونية ، مستعينا في ذلك بعدة طرق سواء خفاء المحاسبة أو عن طريق العمليات المادية وذلك خفاء المكلف لكل أو جزء من ثروته واستغلالها في أنشطة وأماكن بعيدة عن رقابة الإدارة الجبائية، أو عن طريق العمليات القانونية كأن يكيف المكلف نشاطه على أساس نشاط غير خاضع للضريبة أو أن يخضعه لضريبة أقل من الحقيقية، ولا يمكن أن يصل المكلف إلى هذه الدرجة من الكفاءة إلا إذا توفرت أسباب مباشرة منها التشريعية، الإدارية والفنية وأخرى غير مباشرة منها النفسية، السياسية والاقتصادية، أو كان مستوى وعيه لا يرقى به إلى معرفة النتائج الوخيمة المترتبة عن أفعاله من جميع النواحي (المالية، الاقتصادية، الاجتماعية).

الفصل الثاني:

الاقتصاد غير الرسمي

وطرق تقدير التهرب

الضريبي

تمهيد:

تعاني الكثير من دول العالم على اختلاف ايدولوجياتها الاقتصادية من ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي، هذه الظاهرة التي اختلفت تسمياتها، تعاريفها، خصائصها وأسبابها.

بحيث يعتبر هذا الاقتصاد غير الرسمي بمثابة متغير، مما أدى إلى صعوبة التوصل الى تقدير دقيق لحجمه لأنه أصلا اقتصاد خفي، مما دفع الاحصائيون لاقتراح طرق مباشرة وغير مباشرة محاولة منهم للتقرب من قياسه.

ظاهرة التهرب الضريبي هي الأخرى، عملية قياسها بشكل إحصائي دقيق يُعد أمر في غاية الصعوبة، باعتبارها تصرفا يتم في الخفاء أيضا، بحيث تتمثل الطرق المتبعة في تحديد حجمه في: منهجية القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي ومنهجية القياس بالاعتماد على منهج الاقتصاد الموازي.

وبالتالي سيتم من خلال هذا الفصل تقديم عرض مفصل حول مختلف جوانب قياس كلا الظاهرتين: الاقتصاد غير الرسمي والتهرب الضريبي. وذلك من خلال ثلاث مباحث متمثلة في:

المبحث الأول: عموميات حول الاقتصاد غير الرسمي

المبحث الثاني: أساليب تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي

المبحث الثالث: آليات قياس حجم التهرب الضريبي

المبحث الأول: عموميات حول الاقتصاد غير الرسمي

يعتبر موضوع الاقتصاد غير الرسمي من اهم المواضيع التي تحمل الكثير من الجدل في وقتنا الحالي، هذه الظاهرة التي اختلفت تسمياتها وتعريفها وعلى الرغم من تزايد انتشارها في مختلف اقتصاديات بلدان العالم، إلا أن دراسة مختلف جوانبها لا تزال إلى حد الان في مرحلتها الأولى، يرجع هذا التقصير إلى صعوبة تحديد طبيعة مفهوم هذا الاقتصاد من جهة، بالإضافة الى صعوبة تحديد دائرة النشاطات المتعلقة به بشكل واضح من جهة أخرى.

وقبل الخوض في هذه الظاهرة ومحتواها يجب الانطلاق من مفهوم الاقتصاد غير الرسمي الذي يقود إلى الخصائص ثم الأسباب.

المطلب الأول: مفهوم الاقتصاد غير الرسمي

يعد الاقتصاد غير الرسمي ظاهرة لها رواج كبير وصدى كبير مما جعلها محط انتباه، وللتعرف عليها يتم التطرق أولاً إلى مختلف التسميات التي أطلقت على هذا النوع من الاقتصاد، نذكر منها :

بإنجلترا يسمى بالاقتصاد الخفي (hidden economy)، في فرنسا يدعى الاقتصاد الأسود (Economie noire). كل التسميات مصطلحات تدور حول معنى واحد.

بحيث هناك العديد من التعريفات التي أعطيت للاقتصاد غير الرسمي:

-تعريف صندوق النقد الدولي: يعرف صندوق النقد الدولي الاقتصاد غير الرسمي ب: "أنه لايشمل الأنشطة غير المشروعة فقط بل يشمل أيضا أشكال الدخل التي لا يبلغ عنها والمتحصلة من إنتاج السلع والخدمات المشروعة، سواء من المعاملات النقدية أو المعاملات التي تتم بنظام المقايضة".¹

-يعرف أيضا على أنه "مجموعة أو سلسلة من النشاطات غير الشرعية تنشأ على هامش الاقتصاد الرسمي، وتمارس من طرف أفراد أو جماعات محترفة في الميدان، هدفها البحث عن الأرباح، والتهرب من الضرائب ومن المراقبة".²

-عرف كذلك "ذلك القطاع الذي يتكون من معاملات تخلق قيمة، ولكن تمارس بنية الهروب من شيء ما كالضرائب واللوائح والروتين الحكومي... وغيرها.

ومن التعاريف السابقة نلاحظ أن الاقتصاد غير الرسمي يعبر عن:

¹-فريديريك شنايدر، دومينيك إنستي، الاختباء وراء الظل "نمو الاقتصاد الخفي ، سلسلة قضايا اقتصادية، العدد 31، مارس2012، صندوق النقد الدولي، واشنطن، ص 2.

²-عبيرات مقدم، بساس أحمد، الاقتصاد غير الرسمي «اقتصاد الظل» كشكل من أشكال التهرب الضريبي، مجلة البحوث والدراسات، المجلد: 4 ، العدد: 1 ، جامعة الوادي، 2007 ، ص 174.

-مختلف الأنشطة غير المصرح بها لدى المصالح المختصة.

-جميع الأنشطة غير شرعية وغير قانونية كتجارة الكحول والمخدرات وغيرها.

-كل الأنشطة التي لم تحتسب ولم تدرج ضمن الناتج القومي الإجمالي.

من خلال ما سبق، يمكننا إعطاء تعريف شامل للاقتصاد غير الرسمي: " هو ظاهرة واقعية ظهرت في مختلف أنحاء العالم، يوظف كل من يجد فرصة العمل فيه، ويمتاز بتنوع القطاعات: التجارية، الإنتاجية، الخدماتية،...الخ. تتم فيه العلاقات بين مختلف المتعاملين في إطار غير رسمي، عدم احترام قواعد وقوانين عمل،...الخ. إذن فالاقتصاد غير الرسمي يشمل كل الأنشطة الخارجة عن الإطار الرسمي.

المطلب الثاني: خصائص الاقتصاد غير الرسمي

وفقا لمفهوم الاقتصاد غير الرسمي يمكن ان نستنتج أن وحدات التشغيل في هذا الاقتصاد تنتشر في جميع أنحاء العالم وتشمل جميع القطاعات والأنشطة الاقتصادية نتيجة مجموعة من الخصائص التي تتعلق بالحجم والتنظيم بطبيعة العمل والعاملين فيه وبطبيعة النشاط والمكونات ومن أهم خصائص هذا الاقتصاد ما يلي:

-خصائص العمالة في الاقتصاد غير الرسمي:

-العمالة في هذا القطاع تغطي جميع الأنشطة الاقتصادية في المجتمع مع التركيز النسبي على التجارة والمطاعم، لذا فإن طبيعة النشاط الاقتصادي الذي تمارسه عمالة القطاع غير الرسمي يتسم بتفوق الأنشطة الاقتصادية على الأنشطة الخدمية وسيادة الأنشطة المنتجة على الأنشطة غير المنتجة في هذا القطاع.¹

-عدم وجود علاقة واضحة وثيقة بين عدد ساعات العمل اليومية للعامل وبين متوسط أجره اليومي وهذا يدل أن أجره العامل في القطاع غير الرسمي لا ترتبط كثيرا بعدد ساعات العمل بقدر ارتباطها بالخبرة المطلوبة ومدى توفر أو ندرة تلك العمالة في نشاطها.

-يتسم القطاع اغير الرسمي بالمرونة في مجال عمالة الأطفال حيث ترتفع نسبة عمالة الأطفال فيه لأنها في الاقتصاد الرسمي تعد عمالة خفية لأنها تتم بشكل غير رسمي تغيير معلن وبمخالفة القوانين.

¹-حميميد خليصة، أثر الاقتصاد غير الرسمي على الموازنة العامة في الجزائر 2019-2020، مذكرة ماستر، جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريريج، 2021، ص6

-الاقتصاد غير الرسمي لا يلتزم بالإجراءات الرسمية النظامية، لذا فإن العاملين لا يتمتعون بالحماية الكافية سواء بما يتعلق بالأجور أو التأمين والتأمينات الاجتماعية والأمان الوظيفي وإن أوضح سماته فقدان هذا القطاع للاستقرار الوظيفي بالنسبة للعاملين فيه مع اختلاف الوضع بالنسبة لأرباب العمل.

-يختلف هدف الأفراد من دخول أنشطة الاقتصاد غير الرسمي، هناك من يعمل باختياره ليزيد من دخله ويراكم ثروته ويمارس نشاطه جيدا عن أجهزة الدولة بسبب التخفي، وهناك فئة أخرى تجبرها القيود التنظيمية والظروف المعيشية إلى ممارسة العمل في الاقتصاد غير الرسمي لتأمين متطلبات حياتهم اليومية واشباع حاجاتهم الفردية، إن الهدف العام للأفراد في الاقتصاد الرسمي هو تأمين مستوى ملائم من المعيشة وتحقيق التراكم الرأس المالي.

-خصائص المنشآت في الاقتصاد غير الرسمي:

-تتمتع منشآت القطاع غير الرسمي بمرونة عالية من حيث نوعية مكان العمل، حيث تدرج من صندوق يحمله صاحب العمل إلى دكان حتى يصل الأمر إلى معمل أو مصنع صغير، مما يساعد على جذب مزيد من أصحاب الأعمال ذوي رؤوس الأموال المتواضعة إلى هذا القطاع.¹

-يتسم الاقتصاد غير الرسمي بصغر الحجم غالبا سواء كان ذلك في رأس المال أو حجم المنشآت أو عدد العاملين أو حجم الإنتاج، فغالبا ما يتم تمويل رأس مال هذه الأنشطة من المدخرات الشخصية أو العائلية سواء من أقارب أو معارف فملكية الموارد عائلية في أغلب الأحوال وموارد ذاتية، هذا من حيث رأس المال، أما من حيث عدد العاملين فقد أكدت دراسة لمنظمة العمل الدولية أن 62% من منشآت القطاع غير الرسمي يعمل فيها أقل من 5 أشخاص و 33% يعمل فيها بين 5 إلى 10 اشخاص و 5% يعمل فيها أكثر من 10 أشخاص، و أما بالنسبة لحجم العمالة فغالبا ما تكون صغيرة الحجم وربما لا تكون هناك منشآت على الاطلاق كما في حال الباعة المتجولين وتجار الأرصفة والمهن الحرفية ونحوها.

-على الرغم من انخفاض عدد العاملين في منشآت هذا القطاع إلا أنه يعد من القطاعات كثيفة العمالة وذلك لانخفاض معامل رأس المال / العمل، إذ يتمتع بانخفاض تكلفة إيجاد فرصة العمل عن القطاع الرسمي (خاصة في المنشآت الكبيرة ومتوسطة الحجم المسجلة).

-أهم ميزة لمنشآت الاقتصاد غير الرسمي أنها غير مسجلة وهذا ما يميزها عن وحدات القطاع الرسمي، ووفقا لتوصية المؤتمر العام لمنظمة العمل الدولية في المؤتمر الدولي الرابع عشر المنعقد بجنيف عام

¹ حميميد خليصة، مرجع سابق، ص 7.

الفصل الثاني.....الاقتصاد غير الرسمي وطرق تقدير حجم التهرب الضريبي

1987، أن يكون معيار التسجيل على أساس التسجيل الإداري وليس الإحصائي أو المحاسبي حتى لا تغري بعض وحدات الاقتصاد الرسمي إلى التحول إلى القطاع غير الرسمي.

-يستخدم هذا القطاع تكنولوجيا كثيفة العمل ومهارات مكتسبة خارج النظام التعليمي الرسمي.

-منتجات هذا القطاع غالبا ما تتصف بأنها يدوية الصنع أو نصف آلة، ضيقة المدى والنطاق من حيث كمية الإنتاج وأساليب التوزيع مع استخدام العلاقات الشخصية والتعاقدات غير الرسمية في الإنتاج، التبادل، التوزيع والتسويق.

الجدول التالي يوضح خصائص منشآت الاقتصاد غير الرسمي مقارنة بمنشآت الاقتصاد الرسمي:

جدول رقم 01: خصائص منشآت الاقتصاد غير الرسمي مقارنة بمنشآت الاقتصاد الرسمي:

الخصائص	القطاع الرسمي	القطاع غير الرسمي
شرعية النشاط	مشروع	غير قانوني/غير مشروع
معوقات الدخول	مرتفعة	منخفضة
كفاءة التنظيم	منظم	غير منظم
التكنولوجيا	كثيفة رأس المال	كثيفة العمالة
درجة الالتزام	يلتزم بالأنظمة والقوانين	يتملص من الأنظمة ويتهرب من القيود
الإدارة	بيروقراطية	على أساس عائلي أو رابط الصداقة
رأس المال	وفير	نادر ومحدود
ساعات العمل	منتظمة ومحددة	غير منتظمة وكثيرة
المخزون	كبير	صغير
الأسعار	ثابتة غالبا	قابلة للتفاوض مرنة
الخدمات المالية	بواسطة البنوك غالبا	مصادر ذاتية شخصية
التكاليف الثابتة	كبيرة	بسيطة
الإعلان	ضروري	غير ضروري
الحقوق العمالية	محفوظة بموجب القانون	تعتمد على علاقات العمل
حجم المنشأة والعمالة	كبيرة غالبا	صغير
مدى الاستيعاب	محدود بإمكانياته وخطته	يستوعب العمالة العاطلة

Source: The informal Sector and Finance, institutions in west Africa, world Bank, 1996,

p 06.

إذن وباختصار، يتميز الاقتصاد غير الرسمي عن الاقتصاد المهيكل أو الرسمي بغياب الالتزام بمختلف الإجراءات القانونية المنظمة للعمل، محدودية رؤوس الأموال المستثمرة فيه، مع استخدام مستوى منخفض من المهارات والتكنولوجيا، مما يجعله سوقاً تنافسياً يغيب فيه عنصر الاحتكار بين مختلف المتعاملين.¹

- خصائص الأنشطة غير الرسمية:

- أنشطة غير سوقية:

يتصف الإنتاج في القطاع غير المنظم بأنه يشتمل على نوعي الإنتاج السوقي وغير السوقي، ولكن يغلب عليه الطابع غير السوقي بالإضافة إلى الأنشطة التي يجب أن تعتبر أنشطة اقتصادية حتى إذا كانت مقتصرة على الاستهلاك المنزلي كمساعدة رب الأسرة في بعض الأنشطة الزراعية في الحقل أو إنتاج الخضروات والثمار والفواكه أو صيد الأسماك وجمع الخشب وما إلى ذلك.

- أنشطة غير قانونية:

على الرغم من أن مفهوم نظام الحسابات الوطنية للنشاط الاقتصادي للأمم المتحدة لا يميز بين الطبيعة القانونية أو غير القانونية للأنشطة إلا أن هناك نوعين من الأنشطة يجب التمييز بينها:²

النوع الأول: الأنشطة التي تعد في حد ذاتها قانونية ولكنها تتم بطريقة غير قانونية، مثل: شخص يعمل في صناعة البناء دون ترخيص بمزاولة العمل، أو بيع البضائع دون تصريح أو العمل في الخفاء للتهرب من دفع الضرائب،³ أو لأن رب العمل يريد التهرب من دفع التأمينات الاجتماعية أو من تنفيذ بعض الشروط التي ينص عليها قانون العمل كالحدا الأدنى للأجر القاعدي المضمون مثلاً، هذه الأنشطة من حيث المبدأ يجب أن تعتبر نشاطاً اقتصادياً وإن كان قياسها في الواقع العملي يعد مشكلة ونتيجة لذلك يصعب تقييم أثرها على إحصاءات العمالة والبطالة.

النوع الثاني: هي الأنشطة التي تعتبر غير قانونية في حد ذاتها كتجارة المخدرات وممارسة الدعارة وغيرها من الأنشطة غير القانونية، والمعروف أن نظام الحسابات الوطني لا يشير إلى قانونية النشاط عند الحديث عن ما إذا كان يتعين إدراجه أو عدم إدراجه في الناتج الإجمالي. وقد توصلت دراسة للأمم المتحدة 1986 إلى أنه من حيث المبدأ فإن إنتاج السلع والخدمات غير قانونية يجب أن يدخل في

¹ عزوز محمد، دحماني بونس، القطاع غير الرسمي وجدل إدماجه في النشاط الاقتصادي القانوني: حالة الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد: 8، العدد: 1، جامعة البليدة 2، دون سنة، ص 388.

² جابر محمد عبد الجواد، قياس الأثار الاقتصادية الكلية للاقتصاد غير الرسمي في مصر، رسالة دكتوراه، جامعة حلوان، القاهرة، 2003، ص 22.

³ ناصر مراد، مرجع سابق، ص 09.

حسابات الناتج الإجمالي ولكن نظرا لطبيعته غير القانونية فإنه يتهرب من التسجيل في الإحصاءات الرسمية، بالإضافة إلى تهريبه من الضرائب وبذلك يعد مكونا أساسيا من مكونات الاقتصاد غير الرسمي.

أما وفقا لمنظمة العمل الدولية OMT ، تتمثل الخصائص الرئيسية للاقتصاد غير الرسمي في:¹

أ. الدخل المنخفض: بسبب قلة العوائد المتأتية من أنشطة الاقتصاد غير الرسمي لا تفرض عليها ضرائب؛

ب. عدم توفر الأمان الوظيفي: احتمال التعرض للطرد في أي وقت؛

ت. التمييز: وذلك بين مختلف فئات الأطفال والنساء والشباب؛

ث. طول ساعات العمل: وذلك بسبب الدخل المنخفض والاعتماد على الأنشطة ذات كثافة في اليد العاملة؛

ج. انخفاض مستوى التدريب: حيث يتم التدريب على يد صاحب العمل والمالك؛

ح. قلة الانضمام إلى الضمان الاجتماعي أو عدمه: فالعاملون لا يتمتعون بالتأمين الصحي، ولا يستفيدون من منح التقاعد أو التأمين على الأمراض أو البطالة؛

خ. انعدام السلامة المهنية: بسبب تردي ظروف وشروط العمل؛

د. انعدام أو قلة التمثيل العمالي (النقابات العمالية).

المطلب الثالث: أسباب الاقتصاد غير الرسمي

هناك العديد من الأسباب التي تؤدي إلى نشوء وانتشار ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي، وهذه الأسباب يمكن إيجازها في النقاط التالية:²

أ- تراجع دور الدولة على أداء مهامها، وانتشار ظواهر الفساد الإداري كالرشوة والبيروقراطية، بالإضافة إلى عدم تطبيق القوانين بصرامة، كل ذلك يشجع الأفراد للدخول إلى مثل هذا النوع من القطاع غير المهيكل.

ب- تأثيرات ظاهرة العولمة الاقتصادية على نوعية الأنشطة الممارسة، إذ نجد بعض المؤسسات تستقطب اليد العاملة الرخيصة وتوظفها بطرق غير قانونية وتستغلها في ظروف غير أخلاقية.

ت- عدم مقدرة الدولة على إجبار كافة أفراد المجتمع على احترام قوانينها.

ث- زيادة حدة البطالة بسبب تعلم المرأة، إذ أصبحت اليوم تتقلد مناصب نوعية كانت سابقا حكرًا على الرجال فقط.

¹- حمودة رشيدة، إستراتيجيات إدارة الاقتصاد غير الرسمي في ظل التخطيط للتنمية المستدامة: دراسة مقارنة بين تجربتي الجزائر ومصر، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف ، 2011-2012 ص: 17.

²- قارة ملاك، التعامل مع الاقتصاد غير الرسمي: تحليل ومقارنة بعض التجارب، مجلة العلوم الإنسانية، العدد: 32، جامعة بسكرة، 2009، ص38-39.

ج- الآثار السلبية الناتجة عن الإصلاح الهيكلي، بالإضافة إلى الخوصصة والأزمات المالية والاقتصادية.

ح- عدم قدرة أصحاب الأجور الضعيفة الذين يعملون في القطاع الرسمي على تلبية حاجاتهم المتزايدة، مما يدفع بهم للجوء إلى العمل في الأنشطة غير الرسمية بهدف زيادة وتنويع مصادر الدخل لديهم.

خ- تلعب الدولة دورا كبيرا في تنامي هذا الشكل من الأنشطة الموازية، بسبب عدم قدرتها في تلبية الحاجات المتزايدة للمجتمع.

إضافة إلى المسببات السابقة، توجد دواعي وأسباب أخرى تتمثل في:¹

-الضرائب: فكلما زادت أسعار الضرائب، كلما اعتبرها الأفراد كعبء عليهم، وهذا ما يشجع التهرب منها.

-اللوائح: إن الاقتصاد الذي تضبط لوائحه يولد ضغوطا داخله ويشجع محاولات الإلتفاف على هذه اللوائح وبالتالي ينشأ أنشطة مختلفة لا يمكن مراقبتها.

-الحظر: يقصد به منع القانون لممارسة بعض أوجه النشاط مما يدفع بالأفراد إلى ممارستها سرا، ومن أمثلة هذه الأنشطة: تجارة المخدرات، ألعاب القمار غير المشروعة... الخ
-الفساد البيروقراطي: يستخدم بعض الموظفين العموميين سلطاتهم في الحصول على مكاسب خاصة، يطلق على هذه العملية بإسم الرشوة.

المبحث الثاني: أساليب تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي

يعتبر الاقتصاد غير الرسمي بمثابة متغير لذلك فمن الصعوبة التوصل إلى تقدير دقيق لحجم هذا الاقتصاد لأنه أصلا اقتصاد خفي.

إلا أن ذلك لا يمنع من محاولة التوصل إلى تقدير ما لحجم الاقتصاد غير الرسمي، لأن ذلك يسمح بتعديل الحسابات الوطنية والمعايير الرئيسية ذات الصلة بالنشاط (اليد العاملة، التشغيل، البطالة، المداخل... وغيرها من المؤشرات الاجتماعية والاقتصادية).

ويصطدم تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي في الواقع بنوعين من المشاكل تتمثل احدهما في صعوبة حصر كافة الأنشطة الخفية نظرا لكثرتها وانتشارها وتغلغلها في كافة القطاعات، وأيضا بسبب نقص البيانات الإحصائية وتعدد مصادرها، بينما يتصل البعض الآخر باختلاف وتعدد أساليب القياس المتبعة

¹- فيتو تانزي، الاقتصاد السري: أسباب هذه الظاهرة العالمية واثارها، مجلة التمويل والتنمية، العدد 04، 1983، ص10.

في تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي، ولذلك تختلف التقديرات الموضوعة عن حجم الاقتصاديات غير الرسمية بدرجة كبيرة.

بحيث قام الاحصائيون باقتراح طرق مباشرة وغير مباشرة لمحاولة قياس هذا الاقتصاد.

المطلب الأول: الأساليب المباشرة

تعتبر هذه الأساليب غير دقيقة حيث تركز على التقديرات التي يمكن أن يتحصل عليها الباحث من خلال دراسته لكل قطاع.

ويشمل هذا النوع من المناهج الطرق التالية:¹

أ- طريقة الاستجواب:

يمكن أن يتم تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي من واقع بيانات المسح، وبمعنى آخر استخدام أبحاث شاملة وعينات تقوم علا ردود أو إجابات تطوعية في شكل استجواب تطرح على العائلات والمؤسسات، ليتم تعميم النتائج القطاعية المتوصل إليها والتي يمكن من خلالها تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي. وتتمثل التحقيقات الميدانية لدى العائلات والمؤسسات فيما يلي:

-التحقيقات لدى العائلات (الأسر): وتتمثل أساسا في:

- إحصاء السكان: تحقيقات حول اليد العاملة.
- تحقيقات حول الاستهلاك.

وتهدف هذه التحقيقات بالدرجة الأولى إلى قياس حجم التشغيل والعمالة.

-تحقيقات لدى المؤسسات:

تخص بالأساس انتاج السلع والخدمات كما تقدم عرض حول وضعية اليد العاملة في كل القطاع. الميزة الأساسية لهذه الطريقة تكمن في المعلومات التحصيلية التي يمكن الحصول عليها بخصوص هيكل وتركيب الاقتصاد غير الرسمي.

بحيث أن دقة النتائج تتوقف على مدى استعداد ورغبة المتجاوبين مع قوائم الاستبيان للتعاون في إطار الدراسة المرغوب القيام بها.

¹-بورعدة حورية، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر دراسة سوق الصرف الموازي، مذكرة ماجستير، جامعة وهران، 2014، ص41.

ويتردد أغلب الذين يتم مقابلتهم في الاعتراف بسلوكهم الذي ينم عن الغش والخداع كما أن إجاباتهم لا يمكن الوثوق بها تماما مما يجعل من الصعب تقدير حجم العمل المعلن عنه.

وأفضل ما في هذه الطريقة أنه يتم استخدام الاستبيانات للحصول على إجابات ممن يتم مقابلتهم عما إذا كانوا قد شاركوا في النشاط غير الرسمي كبائعين أو مشتريين.

ب- المراقبات الجبائية (تدقيق الحسابات الضريبية):

يتم تقدير الاقتصاد غير الرسمي على أساس الجهود التي تبذلها الإدارات الضريبية لكشف الدخل التي يتم الإفصاح عنها، وذلك من خلال المراجعة الضريبية والتدقيق المكثف لعينة من الممولين الذين قدموا إقراراتهم الضريبية للتأكد من مدى صحة هذه الإقرارات.¹

ويفترض في هذه الحالة أن يقوم الممول بصورة تطوعية (وذلك تحت وطأة التهديد القانوني من الوقوع فريسة لقوانين التهرب الضريبي) بالكشف عن كافة مصادر دخله، ويقوم هذا الأسلوب على أساس اختيار عينة عشوائية من دافعي الضرائب في المجتمع، ثم إخضاع أعمال هؤلاء للفحص الدقيق والمراجعة في محاولة لاكتشاف نسبة التهرب الضريبي، ثم تعميم هذه النتائج على المستوى القومي.

ويتميز هذا الأسلوب في أنه يعطي تقريبا دقيقا لكمية الدخل التي يتم اخفاؤها من قبل الممولين. ولكن هذا لا يمنع من أن هذا الأسلوب يعاني من عدة عيوب منها العيوب المصاحبة لعملية المعاينة بصفة عامة.

وكذلك فإن بعض أشكال الدخل يصعب قياسها أو اكتشافها، ومثال ذلك أنشطة التهريب السلي وتتهريب المخدرات وغيرها.

وهكذا فإن هذا المدخل لا يسمح بتقدير الحجم الكامل للدخول المخفأة بالنسبة لبعض القطاعات أو المجموعات والتي ترتفع بينها درجة التهرب الضريبي، ولهذا السبب فإنه من الأمور المشكوك فيها أن يؤدي هذا الأسلوب إلى معلومات كافية عن مستوى وحجم الاقتصاد غير الرسمي، وأخيرا فإن تقديرات الاقتصاد غير الرسمي يمكن أن تتأثر بسهولة بالتغيرات التي تحدث في أساليب كشف التهرب الضريبي وهيكل الضريبة وكذلك التشريعات الضريبية.

باختصار تعتمد الأساليب المباشرة في تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي على مجموعة من المعطيات والبيانات التي يتحصل عليها الباحثون والمتطرقون للظاهرة بطريقة مباشرة من خلال الملاحظة الميدانية على أرض الواقع للناشطين في القطاع غير الرسمي، تتميز هذه الملاحظات بكونها جزئية لا تعكس

¹-بورعدة حورية، مرجع سابق، ص42.

الصورة الحقيقية للاقتصاد الكلي إلا بعد تجميعها لذلك فإن مناهج التقدير المباشرة مثل طريقة الاستقصاء والمسح بالعينات وطريقة المراجعات الضريبية تعتبر مكملة لمناهج التقدير غير المباشرة ولا يمكن أن تكون بديلة لها.

المطلب الثاني: الأساليب غير المباشرة

إن التقديرات غير المباشرة تسمح بتقييم أهمية الأنشطة المخفية مستعملة بذلك المؤشرات النقدية، الضريبية أو المحاسبية.

تختلف هاته المحاولات التقديرية حسب نوع الاقتصاد غير الرسمي، فهناك من يركز على مفهوم الاقتصاد غير الشرعي (كالغش الضريبي، تبيض الأموال،... الخ) .

هناك طرق أخرى تركز التقييم على مستوى الاقتصاد الكلي لمجموعة من الأنشطة المخفية.

يمكن ذكر أهم المؤشرات التي تعتمد عليها هذه الطرق:

-الفرق بين النفقات الوطنية والدخل-

تتركز هذه الطريقة على حساب الناتج الداخلي الخام PNB على أساس الفرق بين النفقات والدخل المأخوذين انطلاقاً من الحسابات الوطنية.

-منهجية سوق العمل:

تستعمل هذه المنهجية طريقة المقارنة بين مجموعة المعطيات القائمة حول التشغيل والمستخرجة من التحقيقات حول الأسر، المؤسسات،... الخ، وتقوم هذه الطريقة أساساً على:

- تقييم المخزون الإجمالي للشغل .
- تقييم التشغيل غير المنتظم والذي يطابق نشاطات الاقتصاد غير الرسمي

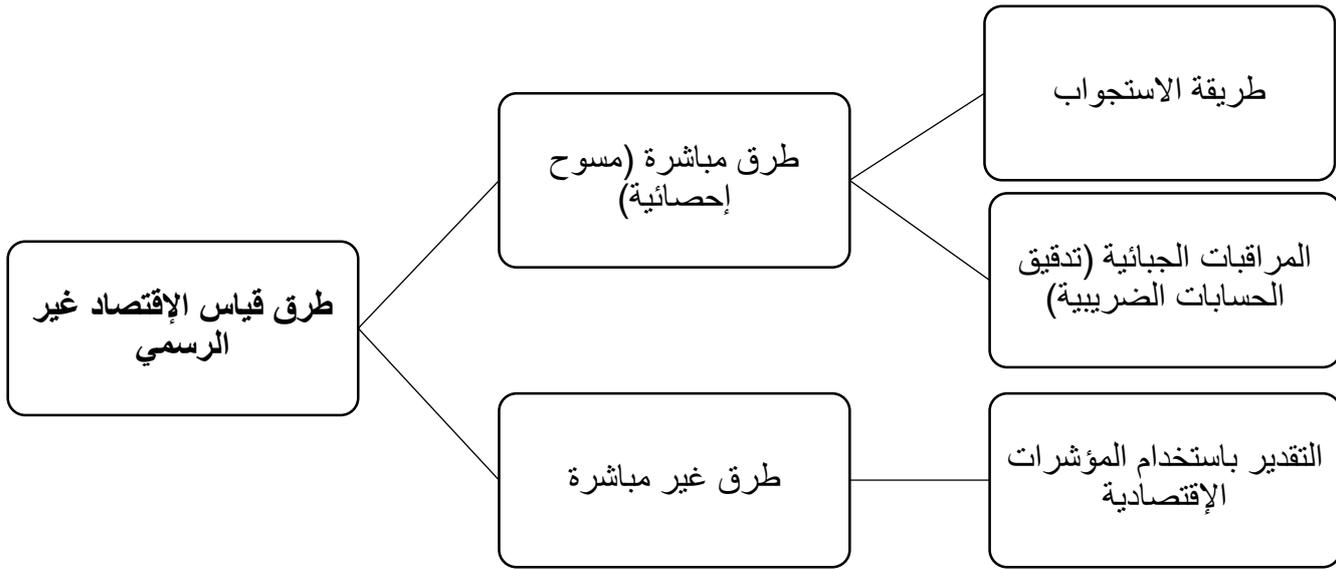
والفارق من حيث مناصب الشغل بين المصدرين يسمح بتقدير الناتج الوطني الخام، انطلاقاً من فرضيات حول النسب الإنتاجية الظاهرة للعمل حسب الفرع.

كما توجد طرق أخرى تركز على واقع الأنشطة غير الرسمية والتي تترك بصفة غير مباشرة آثاراً على الإحصائيات الرسمية، فإذا أخذنا بعين الاعتبار الدخول المتأتية من العمل المخفي والتي تسمح بشراء السلع والخدمات من الاقتصاد الرسمي فإن هذا يظهر ولو بالقليل في إحصائيات المتعلقة بالنفقات الناتج الداخلي الخام المستنتج من المعطيات الرسمية المتعلقة بالدخول.

هناك طريقة أخرى تهدف خاصة إلى تقدير حجم التهرب الضريبي وتتركز على المقارنة بين الضرائب المحصلة فعلياً والإيرادات الضريبية المتوقع تحصيلها اعتماداً على معطيات حول الدخول التي تظهر في الحسابات الوطنية.

باختصار: يعتمد هذا الأسلوب في تقديره لحجم الاقتصاد غير الرسمي على اكتشاف الآثار الناجمة عن ممارسة الأنشطة الاقتصادية في القطاع غير الرسمي وتتبعها، ويطلق عليها أيضاً مصطلح مناهج المؤشرات كونها تستخدم المؤشرات الاقتصادية الكلية في محاولة لتقدير الاقتصاد غير الرسمي بعيداً عن الانتقادات الموجهة للأساليب المباشرة خاصة فيما يتعلق بالاستبيانات السلوكية التي لا يمكن أن تسلم من العيوب، ويعتمد أسلوب التقديرات غير المباشرة على مجموعة من المناهج الفرعية والتي نذكر منها: مدخل الفروق بين الدخل والانفاق، طريقة الإحصاءات السكانية، وقوة العمل، منهج المدخلات المادية، مناهج الطلب على النقود.

شكل رقم 01: طرق قياس الاقتصاد غير الرسمي



المصدر: من إعداد الطالبات.

المبحث الثالث: آليات قياس حجم التهرب الضريبي

تبدو عملية رصد و قياس التهرب الضريبي بشكل إحصائي دقيق أمر في غاية الصعوبة إذ لم نقل مستحيلاً من الناحية العملية، و على صعيد الدراسات و النظريات الاقتصادية تكمن تلك الصعوبة في أسباب متعددة، كالتبيعة الخاصة للتهرب الضريبي باعتباره تصرفاً يتم في الخفاء من جهة، ومن جهة أخرى فإنه ممكن الحدوث في جميع مراحل التسوية الضريبية، ابتداءً من حصر الإدارة الضريبية

للمكلفين وأنشطتهم وإنهاءا بتحصيل الضريبة، ويضاف إلى ذلك ضعف الإحصاءات المالية المتاحة، سواء فيما تعلق بالأنشطة الاقتصادية والإنتاجية وتوزيع الدخل في القطاعات المختلفة.

المطلب الأول: منهجية القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي

تعتمد هذه الطريقة على مختلف التصاريح والإقرارات الضريبية التي تبين مدى التزام المكلف بدفع الضريبة، أي بناء على تقدير ما كان يجب أن يحصل من الضرائب، وما تم تحصيله فعليا، وذلك وفق أربعة مناهج أساسية:

- منهج نسبة الضريبة الثابتة؛
- منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة؛
- منهج الضريبة القانونية المحتملة؛
- منهج الرقابة الجبائية.

أولاً: منهج نسبة الضريبة الثابتة :

يستند هذا المنهج إلى معياري الضريبة والدخل الوطني الخام، وذلك عن طريق حساب الضريبة التقديرية لسنة الأساس، هذه السنة التي يكون فيها حجم التهرب الضريبي في حده الأدنى بالنسبة للدخل الوطني الخام للسنة قيد الدراسة، والذي يعرف بالمعدل العام للاقتطاعات الإجبارية¹ والذي يحسب كما يلي:

$$\text{المعدل العام : (مجموع الاقتطاعات } \div \text{ الدخل الوطني الخام) } \times 100$$

وبالتالي عند الحصول على النتائج يتم اختيار سنة الأساس، أين يكون معدل الاقتطاعات الإجبارية ثابتا، ومنه يتم حساب الاقتطاعات الإجبارية المقدرة كما يلي:

$$\text{مجموع الاقتطاعات الإجبارية المقدرة} = \text{الدخل الوطني الخام} \times \text{النسبة الثابتة}$$

وأخيرا، يتم حساب التهرب الضريبي كما يلي:

$$\text{حجم التهرب الضريبي} = \text{مجموع الاقتطاعات الإجبارية المقدرة} - \text{مجموع الاقتطاعات الإجبارية المحققة}$$

¹-خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2007-2008، ص1.

ثانيا: منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة

يقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق بين ما تم التصريح به خلال مدة الإعفاءات الضريبية الجارية وما هو مصرح به قبل الاستفادة من الإعفاءات الضريبية، وعلى أساس تلك التصريحات تتم عملية المقارنة ومن ثم يمكن قياس حجم التهرب من خلال الفرق المستخرج¹، أي أن الفرق يعبر عن حجم التهرب الضريبي في جزء من المداخل غير المصرح بها، والذي يمكن كتابته كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = المداخل المصرحة قبل الاستفادة من الإعفاءات الضريبية - المداخل المصرحة خلال الاستفادة من الإعفاءات الضريبية

ثالثا: منهج الضريبة القانونية المحتملة

في هذا المنهج تعتبر قدرة الأداء الجبائية (الجهد الجبائي) هي الأساس الخاضع للضريبة، ويقصد بقدرة الأداء الجبائية بمجموع الثروات المتواجدة في متناول شخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون العام للدولة.²

وتقسم قدرة الأداء الجبائية إلى قسمين: قدرة أداء جبائية قانونية (نظرية) وقدرة أداء جبائية حقيقية -قدرة الأداء الجبائية القانونية (النظرية):

تتمثل في مجموع الضرائب التي كان من المفترض الحصول عليها إذا دفع كل المكلفين ما عليهم من ضرائب، وتساوي مجموع قواعد التأسيس لمختلف أنواع الضرائب مضروبة في متوسط معدلاتها لسنة معينة.

-قدرة الأداء الجبائية الحقيقية:

هي مجموع إيرادات الضرائب التي تم تحصيلها فعلا من المكلفين من طرف الإدارة الضريبية. ومنه يتم حساب الضرائب غير المدفوعة كما يلي:

الضريبة غير المدفوعة = قدرة الأداء الجبائية النظرية - قدرة الأداء الجبائية الحقيقية

رابعا: منهج الرقابة الضريبية

¹- عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي دراسة حالة ولاية باتنة ، رسالة ماجستير ، جامعة باتنة، 2003-
2004، ص42.
²- خلاصي رضا، مرجع سابق، ص117.

يقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق بين المبالغ المستخرجة من خلال إجراء عملية المراجعة الجبائية والمبالغ المصرح بها من طرف المكلفين خلال السنة، أي يتم قياس التهرب الضريبي من واقع حجم الدخل الخاضع للضريبة غير المصرح به، وبهذا يمكن القول بأن:

التهرب الضريبي = قيمة المبالغ المستخرجة خلال المراجعة - قيمة المبالغ المصرح بها

المطلب الثاني: منهج القياس بالاعتماد على منهج الاقتصاد غير الرسمي

أخذا بتسمية هذا النموذج فإن التهرب الضريبي على تقدير حجم الاقتصاد الموازي أو اقتصاد الظل الذي لا يخضع للرقابة الحكومية ولا تدخل نتائجه في الحسابات الوطنية ولا تخضع للاقتطاعات الجبائية، ويؤخذ بهذا المنهج في العديد من البحوث الاقتصادية الحديثة في تقديرها لحجم التهرب الضريبي لتعامله مع الواقع الاقتصادي لكافة بلدان العالم، فيكون:

حجم التهرب الضريبي = حجم الاقتصاد غير الرسمي X المعدل الضريبي المتوسط المفروض

ومن أهم الأساليب المعتمدة في هذا المنهج نلخصها كما يلي:¹

منهج التفاوت أو التباين: يعتمد هذا المنهج على أسلوبين في عملية تقدير حجم التهرب الضريبي. منهج التفاوت على مستوى الدخل الوطني الخام ويقصد بالتفاوت هنا هو تفاوت في حساب المداخل بين المصالح الضريبية والمصالح المكلفة بإعداد الحسابات الوطنية. أما منهج التفاوت على مستوى الدخل الفردي فهو يأخذ بالإنفاق الفردي ومقارنته بدخله. فإن كان الإنفاق يفوق الدخل المصرح به يمكن أن يكون مصدره النشاط الموازي وغير المصرح به ولا يظهره إلا الإنفاق. ويعطينا هذا الفرق في الأخير حجم الدخل الفردي غير المصرح به.

منهج إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل): يعتمد تقدير حجم التهرب الضريبي وفق هذا المنهج على تقدير حجم الاقتصاد الموازي الذي يتم تقديره بناء على نسبة اليد العاملة فيه والتي يتم استخراجها بالفرق بين إجمالي عدد السكان المؤهلين للعمل وعدد السكان المسجلين رسميا باعتبارهم قوة العمل الرسمية. ومن ثم يتم حساب العدد الإجمالي لساعات العمل يتم تحويلها إلى وحدات نقدية (أخذا بمتوسط إنتاجية العاملين في هذا القطاع) لتعكس حجم الدخل غير المصرح به.

المنهج النقدي لقياس التهرب الضريبي: يعتبر كذلك الاقتصاد الموازي نقطة الانطلاق في هذا المنهج. إلا أن هذا الأخير يعتمد على متغير السيولة النقدية بدليل أن تعاملات الاقتصاد الموازي تتم

¹- رضا دحماني، رشيد شياح، قياس حجم التهرب الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1970-2019 باستخدام المنهج النقدي لتانزي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد 5، العدد 2، 2022، الصفحات 46، 47، 48.

فقط بالنقود السائلة. فيكون تغير حجم الطلب على النقود له دلالة قوية على حجم نشاطات الاقتصاد الموازي. ومن أهم الأساليب والمناهج المعتمدة في إطار المنهج النقدي نجد:

-**منهج معدل السيولة (المعدل النقدي الثابت):** الذي يفترض ثبات معدل السيولة وفي حالة زيادة هذا المعدل فهو يعكس توسع نشاط الاقتصاد الموازي. أين يتم تحديد سنة الأساس التي نقارنها مع سنة الدراسة. والفرق بينهما يعطينا حجم السيولة الزائدة. فيكون حساب حجم الاقتصاد الموازي ناتج عن نسبة فرق الكتلة النقدية للسنة المدروسة ولسنة الأساس إلى سرعة دوران النقود لسنة الدراسة، لنحصل في الأخير على حجم التهرب الضريبي بنسبة جُداء حجم الاقتصاد الموازي بمتوسط المعدل الضريبي المفروض إلى الكتلة النقدية لسنة الدراسة.

-**منهج المعادلة النقدية:** إحدى أساليب المناهج النقدية في حساب الاقتصاد الموازي فهو يعتمد على ارتفاع المعدلات الضريبية مبدئياً، أين يقوم بقياس أثر التغيرات الضريبية على الاقتصاد الموازي فيستند إلى تقديرين للكتلة النقدية، أحدهما في وجود الضرائب والآخر في عدم وجودها ويعطينا الفرق بينها حجم العملة غير المشروعة وبالتالي نحسب الاقتصاد الموازي بجداء فرق التقديرين بحجم العملة المشروعة، ومنه يحسب حجم التهرب الضريبي بحاصل جداء حجم الاقتصاد الموازي بمتوسط المعدل الضريبي المفروض.

-**منهج متغير فئات العملة:** الذي يربط قياس حجم الاقتصاد الموازي بفئة معينة من الأوراق النقدية والتي في الغالب تكون الفئات النقدية المرتفعة، فيقاس حجم الاقتصاد الموازي من خلال نسبة الوحدات النقدية ذات الفئات المرتفعة إلى باقي فئات العملة.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم تقديمه في هذا الفصل، تم التوصل إلى تحليل ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي من جهة، من خلال إعطاء المفاهيم والتسميات المختلفة لها باختلاف دول العالم، بالإضافة إلى خصائصها التي تتعلق بالحجم والتنظيم، بطبيعة العمل والعاملين فيه وبطبيعة النشاط والمكونات، مع ذكر الأسباب العديدة التي تؤدي إلى انتشارها.

كذلك صعوبة تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي، الراجع لعدة أسباب أهمها عدم ظهوره ضمن الحسابات الوطنية للدول، ولهذا السبب استحدثت طرق خاصة لمحاولة قياسه والمتمثلة في أساليب مباشرة وأخرى غير مباشرة.

ومن جهة أخرى، تحليل عملية قياس التهرب الضريبي، التي تعتبر من أعقد عمليات القياس الاقتصادي بإعتباره شيء خفي وسري، لذا يتم إتباع مناهج محددة لمحاولة تقدير حجمه متمثلة في: منهجية القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي ومنهجية القياس بالاعتماد على منهج الاقتصاد غير الرسمي.

الفصل الثالث:

إجراءات محاربة التهريب

الضريبي

تمهيد:

يعد التهرب الضريبي عملا غير مشروعاً، تمنعه الأنظمة الضريبية بصفة عامة، بحيث تختلف طرق مكافحته من نظام مالي لآخر، من ضريبة إلى أخرى من خلال ما تصدره الدولة من قوانين جديدة أو تعديلات للقوانين السابقة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الطرق لا تمنع من التهرب الضريبي بل تحد من انتشاره.

لهذا تعتمد الدولة على الوسائل الوقائية، لكنها غير كافية باعتبار التشريع مستقر والهيكل الضريبي شفافاً وواضحاً. لذلك تعتمد أيضاً على الطرق العقابية لمواجهة التهرب الضريبي والمخالفات المرتبطة به.

وبالتالي سيتم من خلال هذا الفصل تقديم عرض مفصل حول مختلف إجراءات محاربة التهرب الضريبي وذلك من خلال ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: الوسائل الاقتصادية لمكافحة التهرب الضريبي
- المبحث الثاني: دمج الاقتصاد غير الرسمي لمنع التهرب الضريبي
- المبحث الثالث: الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي

المبحث الأول: الوسائل الاقتصادية لمكافحة التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي عملاً غير مشروعاً وتحاكم عليه الأنظمة الضريبية بصفة عامة سواء في الدول النامية أو المتقدمة، حتى وإن كانت العقوبات متفاوتة في حدتها وقدرتها على ضبط المتهربين، إلا أن هناك إجماعاً حول العالم بضرورة ضبط التهرب الضريبي، سواء على المستوى المحلي أو المستوى الدولي.

المطلب الأول: معالجة التهرب الضريبي على المستوى المحلي

بعد التعرف على أسباب التهرب الضريبي، والتطرق إلى آلياته وأساليبه، والوقوف على آثاره ودراساتها، نجد أن معالجة التهرب الضريبي على المستوى المحلي تتم باتباع عدة وسائل من بينها:

-نشر الوعي الضريبي:

الوعي الضريبي هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، وتم ذلك بتعريف المواطنين بالضريبة، طبيعتها، مشروعيتها حق الدولة في تقاضيها ووجوه إنفاقها، من خلال أجهزة الإعلام المختلفة.¹

-تحقيق العدالة الضريبية:

لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية لا بد من مجموعة من السبل والإجراءات منها:

-شمولية الضريبة: بحيث تصب جميع الدخول، حتى لا يشعر المكلف الذي يدفع الضريبة، أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع الضريبة.

-معدل الضريبة: يجب أن يكون معدل الضريبة في المعقول، لأن أي معدل مرتفع يترك آثار سلبية في نفسية دافع الضريبة.

-الإعفاءات الضريبية: إن أي نظام ضريبي يتضمن إعفاءات فيها محاباة لبعض الفئات على حساب فئات أخرى، لذلك يجب أن تكون هاته الإعفاءات مدروسة بشكل جيد ويستفيد منها أشخاص بحاجة إليها.

-تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية:

¹خالد عيادة علميات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 9، جامع إربد الأردن، سبتمبر 2013، ص 21

كلما نظم المكلفون نشاطهم في دفاتر قانونية ساعد الدوائر المالية على تحديد أرباحهم الحقيقية بشكل صحيح، وغياب الدفاتر التجارية الممسوكة بشكل منظم من اغلب المكلفين أحد العوامل الرئيسية في التهرب الضريبي.

-تحسين التشريع الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمتربط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، وعليه سد منافذ التهرب. إضافة إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى يتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.

-تحسين الجهاز الإداري الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم (فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذها على أرض الواقع)¹ كما أن الجهاز الضريبي الكفء لا يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، إلا أن الجهاز الضريبي غير الكفء باستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها، مما يستوجب ضرورة الاهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة.

بالإضافة إلى وسائل أخرى متمثلة في:

-مطالبة المكلف بتقديم إقرار ضريبي مؤيد باليمين، بحيث تطبق عليه أحكام العقوبات المتعلقة باليمين الكاذبة -علاوة على العقوبات الضريبية - في حالة ثبوت سوء نية المكلف في تقديم بيانات غير صحيحة في إقراره الضريبي.

-منح موظفي الإدارة الضريبية حق الاطلاع على كافة المستندات والوثائق المتعلقة بالمكلفين والتي قد تفيد في التعرف على حقيقة العناصر الضريبية، والتوصل إلى تقدير سليم لأوعية الضرائب وسلامة ربطها.

¹ - بوعزيزي رضا، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، الجزائر، 1999، ص 70.

-إجازة قيام الغير بالإدلاء بالبيانات التي قد تتوفر لديه من العناصر الضريبية للمكلفين وتقديم الحوافز الأدبية والمادية لكل من يقدم معلومات تفيد الإدارة الضريبية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: معالجة التهرب الضريبي على المستوى الدولي

اتسع نطاق التهرب الضريبي على المستوى الدولي، حيث اتخذت هذه الظاهرة بعدا عالميا مع ما وفرته تكنولوجيا المعلومات وتحرير حركة رؤوس الأموال والمعاملات الدولية، كاستعمال سعر التنازل غير حقيقي في العمليات مع الفروع الموجودة في الخارج، وكذلك المعاملات الوهمية مع الخارج والتي تسمح بتبييض الأرباح غير المصرحة.

مما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية. كما أن الإجراءات المحلية لمكافحة التهرب الضريبي حتى تكون فعالة يجب توفر معلومات كافية حول نشاط المكلف سواء في الداخل او الخارج.

لذلك تلجأ الدول إلى التعاون فيما بينها وذلك بتبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، ويتم ذلك التعاون عن طريق عقد اتفاقات دولية لمكافحة التهرب الضريبي، وقد تكون تلك الاتفاقيات في شكل ثنائي، بالإضافة إلى جهود بعض الهيئات الدولية مثل منظمة الأمم المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي، وتشير على انه من الرغم من الأهمية التي تبديها مختلف الدول في معالجة الازدواج الضريبي الدولي، إلا أنها لا تبدي مثل ذلك الاهتمام تجاه مكافحة التهرب الضريبي الدولي. كما أن المنظمة العالمية للتجارة تعارض مبدأ التعاون لما قد ينطوي عليه من إجراءات تؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية، وإفشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في بنوك الدول المختلفة.

تتمثل كذلك المعالجة الدولية في إجراءات أخرى نذكر منها:¹

-الاطلاع على أموال الافراد بالخارج:

بتقديم إقراراتهم المالية عن دخولهم، وإيراداتهم المتحققة، أو الموجودة في الخارج، وإحكام الرقابة على تلك الإقرارات، والاطلاع على ملفات الأفراد وأوراقهم المالية. وكذلك بتقديم الاقرارات، والبيانات من قبل المصارف عن دخول الأفراد، وأموالهم التي تعمل بها المصارف، أو تتم بواسطتها، وبأن تقوم هذه المصارف في بعض الحالات بخصم الضرائب المستحقة على عملائها، وتوريدها للخزينة العامة مباشرة.

1- أحمد عمر محمد عوض، دور الهيئات المحلية في الحد من التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة، أطروحة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2017، ص 61،62.

-عقد المعاهدات الدولية:

تسهيلا لحصول الدول على المعلومات المالية لأفرادها، وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم، اتخاذ الإجراءات، فرض العقوبات وتنفيذها ضد المتهربين منهم.

المبحث الثاني: دمج الاقتصاد غير الرسمي

أصبحت قضية دمج أنشطة الاقتصاد غير الرسمي في الإطار الرسمي للنشاط الاقتصادي من القضايا الهامة والملحة نظرا لكبر حجم الأنشطة غير الرسمية، وبالتالي فإن عدم بذل محاولات لدمج أنشطة هذا القطاع يكلف الدولة خسائر اقتصادية واجتماعية كبيرة، نظرا لتوافر العديد من القدرات الكامنة داخل هذا القطاع، وبالتالي لا بد من العمل على احتوائه ودمج أنشطته في الإطار الرسمي شريطة أن يكون هذا الدمج انطلاقا من مدخل تنموي شامل وليس مجرد وسيلة لزيادة إيرادات الدولة؛ حيث يجب أن يكون الهدف الأساسي هو احتواء ودعم أنشطة هذا القطاع فتكون النتيجة هي زيادة إيرادات الدولة على المدى المتوسط والطويل.

المطلب الأول: الطرق المالية لعملية دمج الاقتصاد غير الرسمي

يقصد بالطرق المالية لعملية الدمج السياسة المالية التي يجب على الدولة أن تتبعها لتحقيق أهدافها الاقتصادية. ومن المعروف أن أدوات السياسة المالية تتمثل في الإنفاق العام والقروض العامة والضرائب، ولكي تكون هذه الوسائل ناجعة يجب على الدولة أن تستهدف إدماج الأنشطة الخفية في تطبيق سياستها الاقتصادية.

بحيث أن هذه الوسائل المالية خاصة بالاقتصاد غير الرسمي فقط ولا تشمل الاقتصاد ككل، ونذكر منها:¹

-إنشاء وحدات مستقلة لدى مصالح الضرائب:

تكون مسؤولة عن كافة التعاملات مع وحدات الاقتصاد غير الرسمي بدءا من إجراءات التسجيل لدى مصلحة الضرائب، بالإضافة إلى تبسيط المستندات المطلوبة قدر الإمكان، وإصدار منشورات توضح هذه المستندات ومصادر الحصول عليها، وكذلك القيام بالدور الإعلامي من أجل تحفيز الأفراد وتوعيتهم بضرورة الاستفادة من الاستثناءات والامتيازات الممنوحة لهم والقيام بجولات ميدانية من أجل كسب ثقة المنشآت والناشطين في الاقتصاد غير الرسمي، على شرط أن تكون هذه الوحدات عبارة عن حلقات وصل بين إدارة الضرائب والناشطين في الاقتصاد غير الرسمي، وتوفر الحماية والدعم لهذه المنشآت.

¹- محمد رضا توهامي، خولة حموش، أثر دمج الاقتصاد غير الرسمي في الحد من عجز الموازنة العامة في الجزائر، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 9، العدد1، ديسمبر 2022، ص 321،320.

وتقوم أيضا بدراسة الأسباب الحقيقية التي تجعل الأفراد والمنشآت يفضلون النشاط في الخفاء من خلال محاورتهم والاستماع لآرائهم ومحاولة تدليل هذه العقبات والصعوبات التي تحول دونهم ودون النشاط الرسمي.

-منح إعفاء ضريبي للانضمام إلى الاقتصاد الرسمي:

منح إعفاء ضريبي للمنشآت التي تنشط في الخفاء، والتي ترغب في الانضمام إلى العمل بالقطاع الرسمي أسوة بالمشروعات التي تمولها الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب، والوكالة الوطنية للتأمين على البطالة، وذلك دون تحميلها الأعباء الناتجة عن مزاولتها نشاطها بطريقة غير رسمية فيما سبق. وبعد انتهاء فترة الإعفاء تتم المحاسبة الضريبية لها بأسعار مميزة تراعي حجم ونوع النشاط وفقا لشرائح تصاعدية؛ بحيث يتناسب العبء مع حجم المنشأة وقدرتها على الدفع.

-الوصول إلى اتفاق مع وزارة التأمينات الاجتماعية:

على قبول اشتراك مخفض للممول وأسرته يدفع في صورة أقساط شهرية أو فصلية بما يتناسب مع قدرة الممول على الدفع، وقد يتم ذلك تبعا لشرائح تصاعدية أو بسعر نسبي.

خاصة أن السبب الرئيسي لمعظم الذين لا يدفعون اشتراكات الضمان الاجتماعي راجع لعدم قدرتهم على دفع الاشتراكات السنوية التي تفرضها مصالح الضمان الاجتماعي، ولا توجد صيغة أخرى للدفع الفصلي.

-توجيه جزء من النفقات العامة:

إلى توفير خدمات للمناطق التي تتواجد بها منشآت القطاع الخفي بغرض تحسين مستويات معيشتهم، والعمل على مراعاة رغباتهم في اختيار سبل توجيه الإنفاق حسب احتياجاتهم (رصف الطرق، خدمات الكهرباء، الغاز، الصرف الصحي...الخ)؛ بحيث يشعرون بأنهم يستفيدون من الإنفاق العام الذي لا بد أن يشاركوا فيه بتسجيل أنشطتهم ودفعهم للضرائب.

المطلب الثاني: الطرق النقدية لعملية دمج الاقتصاد غير الرسمي

تلعب مصادر التمويل غير الرسمية دورا رئيسيا في تمويل أنشطة الاقتصاد غير الرسمي عند بدء نشاطها أو عند توسعها، وهو ما يعد استجابة طبيعية لقصور مصادر التمويل الرسمية وعدم وجود صيغ ملائمة لتمويل مثل هذه الأنشطة والمنشآت.

كما يلاحظ ضعف رغبة البنوك في إقراض المشروعات الصغيرة بصفة عامة، وفي حالة القيام بعمليات الإقراض؛ فإنها تطبق نفس أساليب الدراسات الائتمانية الخاصة بالمشروعات الكبيرة وتبالغ في طلب الضمانات. كما ترى أن التعامل مع هذا النوع من الاستثمار مضيعة للوقت نظرا لصغر حجم القروض الممنوحة، وقد تكون تكاليف التشغيل والتكاليف الإدارية تفوق الأرباح المحتملة للقرض، وبالتالي

يتم تجاهلها. وقد يكون هذا صحيح في حال قلة عدد القروض المدروسة؛ ولكن إذا كان العدد كبير فستغطي التكاليف وتحقق الأرباح المرجوة منها.

نتيجة لهذا الإحجام من قبل البنوك والسلطات عن توفير التمويل اللازم وإيجاد صيغ ملائمة للمشروعات التي تنشط ضمن الاقتصاد غير الرسمي. يلجأ أصحاب هذه الأعمال إلى عدة وسائل من أجل الحصول على التمويل مثل الاقتراض من طرف أشخاص بضمان المعرفة الشخصية، أو التمويل بالدين من طرف تجار الجملة (في حال التجارة)، أو الحصول على تمويل من طرف الأشخاص على شرط أن يصبحوا شركاء معهم، ولهذا يتطلب الأمر من الدولة تيسير عملية وصول الائتمان إلى أصحاب المنشآت غير الرسمية من أجل دعم قدراتهم على التوسع وتحفيزهم على التحول إلى النشاط الرسمي من خلال:¹

- القيام بإنشاء فروع لبنوك عمومية تحت إشراف فرق عمل متخصصة تقوم بالأساس على منح التمويل اللازم لأنشطة الاقتصاد الخفي خاصة المشاريع الإنتاجية منها، ويجب أن تكون القروض بفترات سماح معقولة وبشروط سداد ميسرة، والعمل على فتح حسابات لهؤلاء العملاء الجدد لتسهيل تعاملاتهم.

- التوعية المستمرة بضرورة توفير الائتمان الميسر لهذا القطاع وعدم قصر منح الائتمان على القطاع الرسمي فقط، باعتبار أن كلا من القطاعين سيساهم في عملية التنمية الاقتصادية وتوفير المزيد من فرص العمل، وعلى الدولة تقديم الامتيازات وبعض الإعفاءات للبنوك والجمعيات أو رجال الأعمال الذين يساهمون في التمويل الميسر للمنشآت غير الرسمية.

- إعداد نماذج مبسطة لدراسات الجدوى الاقتصادية ذات تكاليف منخفضة بما يتناسب مع أحجام هذه المنشآت وتقديمها لأصحاب هذه المنشآت بالمجان أو بأسعار رمزية وبما يكفل سرعة إنهاء إجراءات الحصول على القروض، وعدم المغالاة في ضمانات القروض المقدمة طالما ثبتت الجدوى الاقتصادية للمشروع، وقد يتمثل الضمان في توفير مشتري المنتجات ومسوقها.

المبحث الثالث: الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي

كما هو معروف فإن النظام الجبائي هو نظام تصريحي، أي أن المكلف بالضريبة هو الذي يقوم بتقدير وعاءها الضريبي والتصريح به، وهنا تبرز أهمية الرقابة الجبائية كأداة فعالة للتأكد من صحة ومصداقية هذه التصريحات. كما تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة التهرب الضريبي أو التخفيف على الأقل من حدته.

¹ -محمد رضا توهامي، خولة خموش، مرجع سابق، ص 322-323.

المطلب الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة التي تحقق مبدأ المساواة أمام الضريبة تجاه الأشخاص الذين لا يوفون بالتزاماتهم الجبائية أو أقل مما يجب من جهة، وتقوم بتشجيع ومساعدة المكلفين بالضريبة الحريصين على دفع المبلغ الصحيح للضريبة في الآجال المحددة من جهة أخرى.

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية

للقوف على مفهوم الرقابة الجبائية، من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام ثم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة.

حيث عُرِفَت الرقابة بأنها: التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة. أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها.¹

ومنه فهي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقييمها، وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة.

وبالتالي فالرقابة الجبائية:

- هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بغية التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقييمها.
- هي فحص تصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة سواء كانوا ذوي شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.²
- هي مجموعة من عمليات المراقبة التي تهدف إلى وجود تناسق بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية لمختلف ممتلكات المكلف من جهة أخرى.

¹ - حمدي سليمان و سحيبات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، -دراسة تحليلية وتطبيقية-، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998 ، ص 13 .

² -ولهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة -حالة الجزائر-الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009، ص6.

التعريف الشامل:

الرقابة الجبائية هي " مجموعة الإجراءات المتبعة للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات الموجودة في ملفات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية وذلك لمقارنة ما هو مصرح به مع ما يجب أن يصرح به لاكتشاف الأخطاء والنقائص الموجودة وكذلك الغش والتلاعب.

أذن: هي وسيلة من الوسائل الفعالة لمكافحة التهرب الضريبي التي ينبغي على الإدارة الجبائية القيام بها وذلك للتأكد من سلامة المعلومات المصرح بها.

ثانيا: أشكال الرقابة الجبائية

تملك الإدارة الجبائية بمقتضى القانون سلطة مطلقة في إجراء الرقابة التي تتمثل في شكلين هما:

أ- الرقابة الشاملة:

وهي الرقابة التي تتم داخل مكاتب مفتشيات أو مراكز الضرائب بشكل دوري دون تنقل أعوان الإدارة الجبائية، وينقسم هذا الشكل من الرقابة إلى نوعين هما:

الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين، كما أن لها مهمة مراقبة هوية وعنوان المكلفين بالضريبة والعناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي، فالغرض من هذه الرقابة هو ضمان أن التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها بإجراء مقارنة بما تحتويه من المعلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية.

الرقابة على الوثائق:

يكون هذا النوع من الوثائق أكثر عمقا من الرقابة الشكلية، حيث يتعدى الأمر إلى إجراء مقارنات بين ما تحتويه التصريحات الجبائية للمكلفين من معلومات مختلفة، ومنه فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص مفصل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين ومقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية انطلاقا من ملفاتهم الخاصة، ولكن هذا النوع من الرقابة أشمل من الرقابة على التصريحات، فإنه يستوجب احضار الوثائق والسجلات المحاسبية المطلوبة حيث أنه لا يقتصر فقط على محتوى التصريحات الجبائية.

ب- الرقابة المعمقة: تنقسم إلى ثلاثة أنواع كالآتي:

التحقيق المحاسبي VC:

يسمح هذا الشكل من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوت التقييدات المحاسبية أو من إجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة التصريحات.

التحقيق المصوب VP:

هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في تحقيق المحاسبة.

التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة VASEF:

يهدف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلى التأكد من مصداقية وصحة التصريحات الإجمالية للمداخيل. كما يطبق أيضا هذا التحقيق على الأشخاص الذين لا يكتتبون بتصريحاتهم الجبائية. ويتمثل هذا التحقيق في مراقبة الانسجام الحاصل بين:

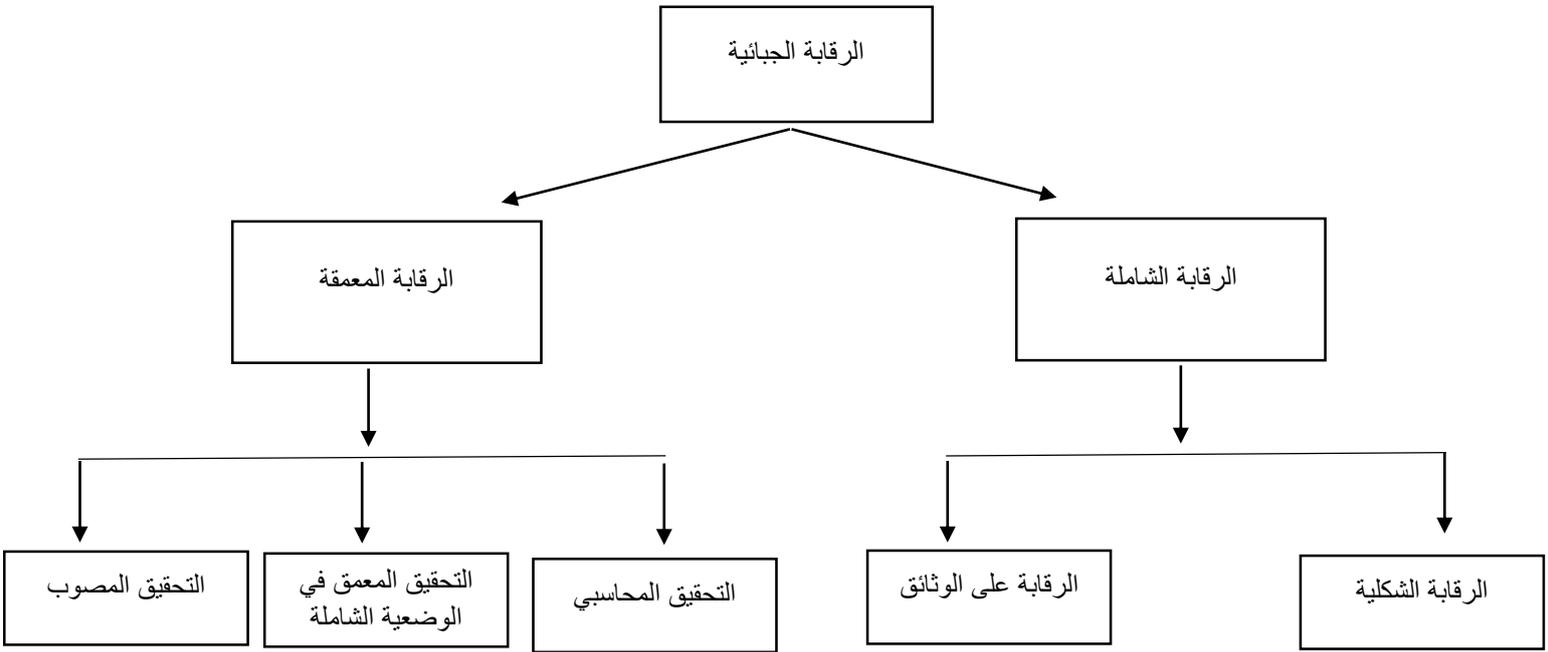
- المداخيل المصرح بها من جهة.

- ومن جهة أخرى، الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء نمط المقر الجبائي.

لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش علا الأقل.

ويمكن تلخيص أشكال الرقابة الجبائية في الشكل التالي:

شكل رقم 02: أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبات.

ثالثا: أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي:

-الهدف القانوني:

يتمثل الهدف القانوني في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة بمعاقبة المكلفين على ارتكاب أي مخالفات يمارسوها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.¹

-الهدف المالي والاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية للتهرب الضريبي وحمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تعكس على زيادة الانفاق العام وإنتعاش الاقتصاد الوطني وهذا نظرا للتناغم المتواصل والكبير بين المجال الاقتصادي وتنميته بالحصيلة الضريبية.²

¹- بلواضح لجبلاني، سعدي يحيى، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد12، 2014، ص 35.

²-لياس قلاب، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2010/2011، ص 20.

-الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما من خلال تقديم المعلومات التي تساهم بشكل كبير في زيادة فعالية الأداء، ويمكن تحديده في النقاط التالية:

- المساعدة في تحديد انحرافات وكشف الأخطاء للإدارة الجبائية لمعرفة الأسباب وتقييم أثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة مختلف المشاكل.
- المساهمة في اعداد الإحصائيات كحجم التهرب الضريبي وقيمة المبالغ المسترجعة.¹

-الهدف الاجتماعي:

- منع ومحاربة الانحرافات للممولين بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أوالتقصير في الأداء وتحمل واجباتهم تجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات المتمثلة في وقوف جميع المكلفين على مبدأ المساواة أمام الضريبة.²

المطلب الثاني: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

تعد الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة لحماية الإيرادات الجبائية، فهي الوسيلة التي تخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريجات ومعاينة الأخطاء والنقائص وكذلك متابعة مدى احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة، وذلك لأهميتها البالغة في تحليل الوضعية الجبائية للمكلفين واتخاذ القرارات اللازمة، ورفع التحصيل الضريبي.

وبالتالي فإن الرقابة الجبائية تسعى دائما إلى اكتشاف أخطاء المكلفين وعدم التزامهم بأداء واجباتهم الضريبية نتيجة لنقص الوعي الضريبي لديهم، وعليه فإنها تلعب دورا هاما ومهما في تصحيح أخطاء المكلفين من خلال الإجراءات الردعية التي نص عليها القانون حتى لا تنتج ظاهرة التهرب الضريبي وهذا من أجل بناء الاقتصاد الوطني الذي يعتبر القلب النابض للدولة.

الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي

تعد ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر المشاكل الضريبية، والتي أخذت ابعدا وطنية ودولية، بحيث أصبحت محور اهتمام العديد من الدول، نظرا لانعكاساتها السلبية على الاقتصاد الوطني، والتي مست مختلف الجوانب.

¹-محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد التأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة،

2015/2014، ص 87.

²-نفس المرجع السابق، ص87.

وطالما أن ظاهرة التهرب الضريبي لها تأثير خطير على الاقتصاد، خاصة وإنها تلحق أضرار وخيمة للخزينة العمومية، نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، إلا أن ذلك راجع لعدة أسباب تدفع المكلف إلى التقاعس عن دفعها في أوانها، أو التصريح بخلاف ذلك، أو التملص من دفعها كليا أو جزئيا¹، لذلك فإن مكافحة هذه الظاهرة من أولويات الإدارة الجبائية التي خول لها العديد من السلطات والصلاحيات إذ نجد من بينها الرقابة الجبائية التي تلعب دورا إيجابيا في القضاء على هذه الظاهرة، ويبرز ذلك من خلال التحقيق والتأكد من صحة ومصداقية المعلومات والتصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، واكتشاف كل المناورات والعمليات التدليسية التي من شأنها أن تؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة، فهي بذلك تشكل وسيلة ضمان، وتحقيق مصالح الخزينة العمومية، وتعمل على استرجاع الأموال المتلاعب بها.²

¹-بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ماجستير جامعة تلمسان، 2010-2011، ص78.

²-رحال نصر ، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006-2007.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم تناوله في هذا الفصل، تم التوصل إلى مختلف إجراءات مكافحة التهرب الضريبي، والمتمثلة في وسائل اقتصادية تعتمد على معالجة التهرب الضريبي على المستوى المحلي من جهة، من خلال نشر الوعي الضريبي وتحقيق مبدأ العدالة الضريبية، وعلى المستوى الدولي من جهة أخرى، من خلال حتمية التعاون الدولي باعتبار التهرب الضريبي ظاهرة عالمية. بالإضافة إلى دمج أنشطة الاقتصاد غير الرسمي في الإطار الرسمي للنشاط الاقتصادي، من خلال طرق مالية وأخرى نقدية. كذلك تطبيق الرقابة الجبائية التي تشكل الأداة القانونية في الإدارة الجبائية، بأشكالها الثلاثة: التحقيق المصوب، التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في الوضعية الشاملة.

الفصل الرابع:

دراسة ميدانية لمديرية

الضرائب

تمهيد

بعد الانتهاء من الجانب النظري والذي تناول مفاهيم مختلفة حول التهرب الضريبي، كيفية تقدير حجمه، ومختلف طرق مكافحته أبرزها الرقابة الجبائية، بالإضافة إلى ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي وطرق قياس حجمه. تدعيما لهذه الدراسة واستكمالاً لها، تم إجراء دراسة ميدانية تطبيقية في مديرية الضرائب ولاية برج بوعريريج، لمحاولة معرفة ما هو موجود في الواقع العملي.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، الأول يحتوي في مضمونه تقديم عام لمديرية الضرائب ولمختلف هيكلها التنظيمية التابعة لها إضافة إلى مهامها، أما المبحث الثاني فهو دراسة تطبيقية ميدانية لعملية تقدير التهرب الضريبي سواء عن طريق الرقابة الجبائية أو عن طريق الاقتصاد غير الرسمي.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج

تعتبر المديرية الولائية للضرائب السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سيادتها الجبائية، كما تقوم بتنفيذ مختلف السياسات الجبائية للدولة من خلال تحصيل الضرائب، وإحصاء المكلفين بالضريبة وإجراء عمليات الرقابة الجبائية للمكلفين الذين لهم تكليف جبائي.

المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج

أولاً: تعريف المديرية الولائية للضرائب

هي إدارة عمومية ذات طابع محلي تابعة لوزارة المالية -المديرية العامة للضرائب-تضم مصالح داخلية وأخرى خارجية، أنشأت بموجب مراسيم وقوانين خاصة تتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها، بحيث تلعب المديرية الولائية للضرائب على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن، دوراً رئيسياً في مجال الرقابة الجبائية، وتتولى القيام بهذه المهمة مديريتها الفرعية الجبائية، ومصالح خارجية وفي هذا الإطار تضم المديرية الولائية للضرائب خمسة مديريات فرعية ومصالح خارجية تابعة لها وهي مركز الضرائب، مفتشية الضرائب، وقباضات مستقلة عن مركز الضرائب.¹

ثانياً: مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج

المديرية الولائية للضرائب لولاية برج بوعرييج هي هيئة عمومية تابعة لوزارة المالية ولها عدة وظائف كباقي المديريات الأخرى في الوطن، كضمان ممارسة السلطة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، مكونة من خمسة مديريات فرعية على مستوى كل مكتب بحيث تلعب مديرية الضرائب بولاية برج بوعرييج دوراً محورياً في النظام الجبائي على مستوى الولاية، حيث تعد الهيئة الجبائية العليا فيها، تم إنشاء نظام المديريات الجهوية والمديرية الولائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91 / 06 المؤرخ في 23-02-1991 المحدد للنظام الخارجي للإدارة الجبائية وصلحياتها، والذي صدر في الجريدة الرسمية رقم 09 أين عرفت المصالح الخارجية للإدارة الجبائية تنظيماً هيكلياً مستقلاً في شكل مديريات ولوائية ومفتشيات الضرائب وقبضاتها طبقاً لقرار الوزاري المؤرخ 30-04-1991، والذي طرأت عليه تعديلات نص عليه القرار الوزاري 12-2-1991 أما فيما يخص المرسوم 91-06 المؤرخ في 23-2-1991 في 43-45، يحدد صلاحيات المديرية الجهوية المتمثلة في تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي، حيث يقوم بتوجيهه وتقييم ومراقبة هذه الأخيرة.

تسهر المديرية الولائية للضرائب على احترام التنظيم والتشريع الجبائين مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها، كما تلتزم المديريات الولائية بإبلاغ المديرية الجهوية

¹ - موقع المديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz>، تم الإطلاع عليه بتاريخ: 28 ماي 2023.

للضرائب الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية بكل الجداول الإحصائية المعدة دورياً والنصوص عليها في التنظيم المعمول به، وتقديم كل البيانات والتقارير التي تخص سير المصالح أو تطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين.

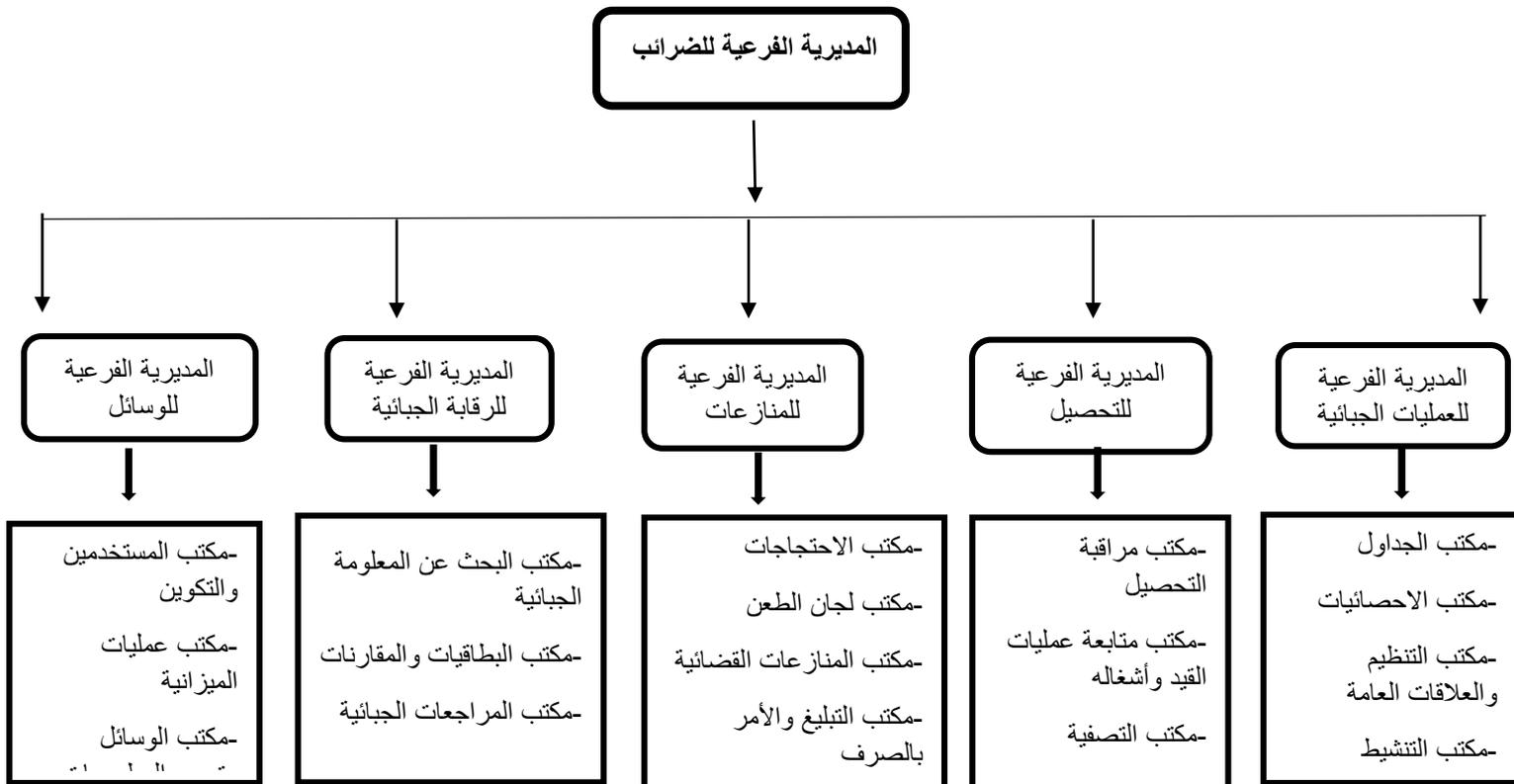
ثالثاً: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب

تتضمن مديرية الضرائب الولائية لولاية برج بوعريريج ضمن هيكلها التنظيمي الرئيسي خمس مديريات فرعية هي:

1. المديرية الفرعية للوسائل.
2. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
3. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
4. المديرية الفرعية للتحصيل.
5. المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية.

ومنه فإن الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب يأخذ الشكل التالي:

شكل رقم 03: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المديرية الولائية للضرائب برج بوعريريج 2023.

المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج.

بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 364-07 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فإن المديرية العامة للضرائب مكلفة بما يأتي¹:

- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية.
 - ضمان التدابير الضرورية لإعداد الوعاء وتصفية وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الجبائية، وكذا تحصيل الرسوم والرسوم شبه الجبائية والموارد الأخرى.
 - تعريف وتبسيط الإجراءات الجبائية المتعلقة بتسيير الوعاء والرقابة وبالتحصيل وبالمنازعات الضريبية.
 - إنجاز البرامج الاستراتيجية للعصرنة، وضمان تنفيذها.
 - تطوير ونشر النظام المعلوماتي وإنشاء واجهات وأدوات الاتصال.
 - ضمان التحكم في المشاريع المرجعية في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال.
 - الإشراف على تحضير الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقات الدولية التي تشمل على أحكام جبائية والتفاوض بشأنها.
 - تنفيذ الإجراءات اللازمة لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين.
 - السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بمختلف أنواع الضرائب والحقوق والرسوم.
 - السهر على تحسين العلاقات بين المصالح الجبائية والمكلفين بالضريبة.
- وبالتفصيل فإن مديرية الضرائب تتولى المهام التالية:

في مجال الوعاء :

- تنظم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- تصدر الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض، تعابنها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.

في مجال التحصيل:

- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب.
- تراقب التكفل والتصفية اللذين يقوم بهما كل مكتب قباضة وتتابع تسوية ذلك.

في مجال الوسائل:

- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية، المادية، التقنية والمالية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- تضمن تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.

¹- موقع المديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz>، تم الإطلاع عليه بتاريخ: 28 ماي 2023.

في مجال الاستقبال والإعلام:

- تنظم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المبحث الثاني: تقدير التهرب الضريبي

تعتبر عملية قياس التهرب الضريبي إحدى أصعب وأعقد عمليات القياس الاقتصادي والسبب يعود بالأساس إلى طبيعة الظاهرة في حد ذاتها باعتبارها شيء خفي أو سري.

المطلب الأول: تقدير التهرب الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروريا لتقدير التهرب الضريبي، ومن خلال ما تم تقديمه من معلومات حولها من طرف مديرية الضرائب ولاية برج بوعريريج تم التوصل إلى:

كيفية بداية عمليات المراقبة:

من خلال أنواعها الثلاث:

1-الإشعار Avis de Vérification

- نعلم به المكلف بالضريبة أنه يخضع لعملية المراقبة.
- المكلف بالضريبة له الحق في اختيار مستشار له.
- في حالة تغيير المحقق أو رئيس الغرفة، يجب إعلام المكلف بالتغيير الحادث.

2-مراقبة الشكل:

- يجب أن يكون له سجل الجرد (دفتر الجرد) المركزي لدى المحكمة.
- يجب أن يكون له الدفتر الكبير الذي يتضمن مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعينة.
- يجب أن يحضر اليوميات الثانوية (دفتر اليومية) مع الوثائق المحاسبية اللازمة.

جدول رقم 02: تقدير حجم التهرب الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية (2000-2019)

(الوحدة مليار دينار جزائري)

السنوات	حجم التهرب الضريبي
2000	11,72
2001	14,97
2002	19,80
2003	18,09
2004	13,61
2005	18,33
2006	117,02
2007	51,25
2008	55,53
2009	107,57
2010	84,74
2011	67,79
2012	61,00
2013	71,32
2014	162,02
2015	81,73
2016	73,50
2017	89,51
2018	78,67
2019	100,12

المصدر: من إعداد الطالبات بالإعتماد على بيانات البنك الدولي.

من خلال الجدول رقم 02 نلاحظ تزايد مستمر في حجم التهرب الضريبي من 2000 إلى 2019، حيث في عام 2000 بلغ حجم التهرب الضريبي 11.72 مليار دينار أما في سنة 2019 قدر ب 100.12 مليار دينار، كما فاق قيمة 100 مليار دينار في السنوات 2006-2009-2014-2019 وهذا راجع إلى أن تقدير التهرب الضريبي كان عن طريق الرقابة الجبائية التي بدورها تعتمد على العينات.

المطلب الثاني: تقدير التهرب الضريبي عن طريق الاقتصاد غير الرسمي

نظرا لعدم تعاون المصالح الجبائية، تم القيام بمجموعة من الأبحاث وبالاعتماد على الإحصائيات الخاصة ببيانات البنك الدولي تم التوصل إلى الجدول التالي:

جدول رقم 03: تقدير التهرب الضريبي عن طريق الاقتصاد غير الرسمي (2000-2020).

(الوحدة مليار دينار جزائري)

السنوات	الناتج المحلي الإجمالي PIB	قيمة الاقتصاد غير الرسمي %	حجم الدخل غير الرسمي	متوسط معدل الضريبة %	حجم التهرب الضريبي
2000	10436	34,09	3558	14,88	529
2001	10749	33,89	3643	15,97	582
2002	11351	33,49	3802	16,19	616
2003	12169	32,91	4005	16,64	666
2004	12692	32,37	4108	15,77	648
2005	13441	31,38	4218	15,79	666
2006	13669	31,24	4207	16,14	679
2007	14134	31,30	4424	14,95	661
2008	14473	31,49	4558	16,27	742
2009	14750	31,91	4707	17,09	804
2010	15234	31,83	4849	16,76	813
2011	15676	32,42	5082	16,57	842
2012	16209	32,23	5224	18,22	952
2013	16663	31,94	5322	17,74	944
2014	17296	31,83	5505	16,91	931
2015	17936	32,04	5747	18,82	1082
2016	18510	31,83	5892	17,69	1042
2017	18751	31,74	5952	18,49	1100
2018	18957	31,31	5935	17,73	1052
2019	19147	31,14	5962	17,78	1060
2020	18170	31,35	5697	17,83	1016

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على بيانات البنك الدولي.

بعد حساب حجم الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر، يمكن الآن حساب التهرب الضريبي بالأسعار الثابتة للعملة المحلية (مليار دينار) من خلال فرض الضرائب على الاقتصاد غير الرسمي وهو المبلغ الذي كان من المفترض دفعه للدولة في الاقتصاد الرسمي.

يتم تحديد حجم التهرب الضريبي من خلال عاملين رئيسيين:

-متوسط معدل ضريبة الدخل، ويمثل العائدات الفعلية لضرائب دخل الناتج المحلي الإجمالي.

-قيمة الدخل الخفي أو غير المصرح به.

على افتراض أن متوسط سعر ضريبة الدخل مشابه في كل من الاقتصاد الرسمي وغير الرسمي، يمكن تحديد مقدار التهرب الضريبي بضرب متوسط سعر ضريبة الدخل في قيمة الدخل الخفي كما هو موضح في الجدول.

معدل الضريبة = إجمالي الضرائب على الدخل / الناتج المحلي الإجمالي

التهرب الضريبي = (الدخل الخفي) / (معدل الضريبة)

من خلال الجدول رقم 3 نلاحظ أن حجم التهرب الضريبي في الجزائر يتزايد باستمرار بمرور الوقت وقدر ب 529 مليار دينار عام 2000، ليلعب 1016 مليار عام 2020. وهذه مبالغ كبيرة للغاية تخسرها الدولة كل عام، نتيجة لوجود أنشطة الاقتصاد غير الرسمي. وبلغ إجمالي التهرب الضريبي على مدى عشرين عاما، والذي يمثل فترة الدراسة 2000-2020، نحو 17.438 مليار دينار جزائري. أي ما يقارب 130 مليار دولار من أموال تخسرها الدولة نتيجة التهرب، وهي مبالغ كبيرة جدا.

من خلال التحليل السابق نستنتج أن الجزائر تخسر كل عام مبالغ كبيرة بسبب التهرب الضريبي وعدم تسجيل الأنشطة الاقتصادية، هذه الأموال يمكن أن تساهم في رفع قيمة الإيرادات العامة وبالتالي تقليص العجز الكلي في الموازنة العامة، بل تحويل العجز إلى فائض، لذلك يجب على الدولة أن تحرص على السعي الجاد للحفاظ عليها واحتواء التهرب الضريبي بطرق علمية سليمة، من خلال دمج أنشطة الاقتصاد غير الرسمي في النشاط الاقتصادي الرسمي.

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى الدراسة التطبيقية، حيث أجريت على مستوى مديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج بهدف تقدير حجم التهرب الضريبي في الجزائر وذلك عن طريق الرقابة الجبائية من جهة باعتبارها الطريقة المنتهجة لدى الإدارة الضريبية، حيث تعتمد على العينات و لها ثلاث طرق قبلية وبعدية متمثلة في: التحقيق المصوب، التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق في الوضعية الشاملة. وعن طريق الاقتصاد غير الرسمي من جهة أخرى، حيث تم تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي ثم تم حساب متوسط معدل الضريبة عن طريق قسمة مجموع الضرائب على الناتج المحلي الإجمالي ثم تم ضرب متوسط الضريبة لكل سنة في حجم الدخل غير الرسمي لنجد في الأخير حجم التهرب الضريبي خلال كل سنة، والذي بلغ حجمه خلال عشرين سنة (2000-2020) قرابة 17.5 تريليون دينار أي ما يعادل 130 مليار دولار.

الخاتمة

هدفت الدراسة إلى تقدير حجم التهرب الضريبي في الجزائر خلال 2000-2020 وطرق مكافحته، تم حصرها في جانبين: جانب نظري وآخر تطبيقي، حيث في الجزء النظري تحليل ظاهرة التهرب الضريبي الذي يعبر عن تملص المكلفين من دفع الضريبة سواء كلياً أو جزئياً عن طريق إخفاء النشاط أو جزء منه أو التصريح الكاذب، وهذا ما يؤدي إلى فقد الدولة لجزء هام من إيراداتها والذي سيؤدي إلى الإخلال بالقيام بواجباتها. تم التعرف كذلك على الاقتصاد غير الرسمي الذي يعتبر اقتصاد خفي لذا يصعب تقدير حجمه بشكل دقيق إلا عن طريق آليات مباشرة وغير مباشرة بالإضافة إلى طرق تقدير حجم التهرب الضريبي، حيث اعتمدت الدراسة على نوعين رئيسيين هما: منهجية القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي والرقابة الجبائية ومنهجية القياس بالاعتماد على الاقتصاد غير الرسمي، تم التطرق أيضاً إلى إجراءات مكافحة التهرب الضريبي وتمثلة في طرق اقتصادية، دمج الاقتصاد غير الرسمي ورقابة جبائية التي تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية أما في الجزء التطبيقي تم التوجه إلى مديرية الضرائب بولاية برج بوعرييج بهدف معرفة كيفية تقدير حجم التهرب الضريبي في الجزائر، والذي يكون عن طريق الرقابة الجبائية بأنواعها الثلاثة وعن طريق الاقتصاد غير الرسمي.

أولاً: نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة تم التوصل إلى نتائج اختبار الفرضيات كالتالي:

- تم إثبات صحة الفرضية الأولى والتي مفادها: يصعب قياس التهرب الضريبي لأن الأفراد يقومون بإخفاء أنشطتهم والتمويه عليها"، حيث أن عملية تقدير حجم التهرب الضريبي بشكل دقيق أمر في غاية الصعوبة إذا لم نقل مستحيلاً من الناحية العملية وتكمن تلك الصعوبة في أسباب متعددة كالتبيعة الخاصة بالتهرب الضريبي باعتباره تصرف يتم في الخفاء من جهة ومن جهة أخرى يمكن حدوثه في جميع مراحل التسوية الضريبية.

- تم إثبات صحة الفرضية الثانية والتي مفادها: من بين طرق مكافحة التهرب الضريبي دمج الاقتصاد غير الرسمي، الرقابة الجبائية"، حيث أنه لمحاربة التهرب الضريبي لابد العمل على احتواء ودمج أنشطة الاقتصاد غير الرسمي في الإطار الرسمي للنشاط الاقتصادي وذلك عن طريق آليات مالية وأخرى نقدية بالإضافة إلى أهمية الرقابة الجبائية كأداة فعالة للتأكد من صحة ومصداقية تصريحات المكلف بالضريبة باعتبار النظام الجبائي هو نظام تصريحي.

- تم إثبات صحة الفرضية الثالثة والتي مفادها: يتم تقدير التهرب الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية لأعوان الضرائب"، حيث أن الرقابة الجبائية بأشكالها الثلاثة: التحقيق المصوب، التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في الوضعية الشاملة تسمح بالتأكد من صحة المعلومات التي تحتويها الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة ومقارنتها مع ما هو مصرح به.

ثانيا: نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة والتحليل، تم التوصل إلى العديد من النتائج كان أهمها:

- 1- هناك العديد من الأنشطة الاقتصادية التي تتهرب من دفع الضرائب في الجزائر.
- 2- بلغ حجم التهرب الضريبي في الجزائر خلال عشرين سنة (2000-2020) قرابة 17.5 تريليون دينار أي ما يعادل 130 مليار دولار.
- 3- يقدر متوسط حجم التهرب الضريبي في الجزائر بنحو 871 مليار دينار سنويا.
- 4- يؤثر الحجم الكبير للتهرب الضريبي على قدرة الدولة على ممارسة وظيفة الإنفاق العام بشكل صحيح.
- 5- يجب على الدولة العمل على الحد من التهرب الضريبي من خلال تطبيق الرقابة الجبائية ودمج أنشطة الاقتصاد غير الرسمي.

ثالثا: التوصيات:

انطلاقا من النتائج المستخلصة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- يجب أن تكون الجهود التي تبذل في عملية مكافحة التهرب الضريبي في شكل تدخلات دائمة وبدون انقطاع في إطار منظم، لا في شكل حملات ظرفية ومؤقتة.
- يجب ترك السياسة القديمة، وتبني سياسة ضريبية عصرية لا تنظر للضريبة من زاوية مالية فقط بل باعتبارها أداة للتنمية الشاملة.
- يجب على الدولة والسلطات القائمة في البلاد، العمل على تنمية ونشر الوعي الضريبي بأهمية الضريبة في التنمية، بإقامة المشاريع في شتى المجالات والتي يستفيد منها الممول بالدرجة الأولى ومكافحة التهرب من خلال كافة الوسائل المتاحة في هذا المجال من محاضرات ومواقع الكترونية على شبكة المعلومات الدولية.
- يجب تحسين الموارد والإمكانيات البشرية للإدارة والرقابة الجبائية عن طريق رفع كفاءة أعون الرقابة الجبائية والتكوين بالإضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطورة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ-الكتب:

- 1-برحماني محفوظ، الضريبة العقارية (دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة)، دار الجامع الجديدة، الجزائر، 2009.
- 2-جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي (بين النظرية والتطبيق)، دار وائل للنشر، الأردن، 2010.
- 3-حمدي سليمان وسحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية -دراسة تحليلية وتطبيقية- مكتب دار الثقافة، الأردن، 1998.
- 4-رياض الشيخ وعمرو محي الدين، مالية عامة، دار الجامعية للطباعة، بيروت، 1998.
- 5-عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، دار الثراء للنشر، الأردن، 2011.
- 6-عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، لبنان، 1987.
- 7-عوادي مصطفى، رجل النصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، الجزائر، طبعة 2010-2011.
- 8-عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
- 9-محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 10-محمد عمر حماد أبو دوح، الإصلاح الضريبي بين إعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب، الدار الجامعية، 2008.
- 11-ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.

ب-المقالات:

- 1-بلواضح لجيلاتي، سعيدي يحيى، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، جامعة المسيلة، 2014.

- 2-بن عزوز محمد، دحماني يونس، القطاع غير الرسمي وجدل إدماجه في النشاط الاقتصادي القانوني -حالة الجزائر-، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 8، العدد1، جامعة البليدة2، دون سنة.
- 3-بن موسى كمال، براغ محمد، ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي أسبابه وآثاره، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، المجلد4، العدد1، جامعة الجزائر3، 2013.
- 4-خالد عبادة عليما، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد9، جامع إربد، الأردن، سبتمبر. 2013.
- 5-رضا دحماني، رشيد شباح، قياس حجم التهرب الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1970-2019 باستخدام المنهج النقدي لتانزي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد5، العدد2، 2022.
- 6-عبيرات مقدم، سباس أحمد، الاقتصاد غير الرسمي "اقتصاد الظل" كشكل من أشكال التهرب الضريبي، مجلة البحوث والدراسات، المجلد4، العدد1، جامعة الوادي، 2007.
- 7-فيتو تانزي، الاقتصاد السري أسباب هذه الظاهرة العالمية وآثارها، مجلة التمويل والتنمية، العدد4، 1983.
- 8-قارة ملاك، التعامل مع الاقتصاد غير الرسمي: تحليل ومقارنة بعض التجارب، مجلة العلوم الإنسانية، العدد32، جامعة بسكرة، 2009.
- 9-محمد رضا توهامي، خولة حموش، أثر دمج الاقتصاد غير الرسمي في الحد من عجز الموازنة العامة في الجزائر، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد9، العدد1، ديسمبر2022.
- ج-الأطروحات والمذكرات:**
- 1-أحمد عمر عوض، دور الهيئات المحلية في الحد من التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة، أطروحة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2017.
- 2-بورعدة حورية، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر دراسة سوق الصرف الموازي، مذكرة ماجستير، جامعة وهران، 2014.
- 3-بوعزيزي رضا، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، الجزائر، 1999.
- 4-بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2010-2011.

- 5- جابر محمد عبد الجواد، قياس الأثار الكلية للاقتصاد غير الرسمي في مصر، رسالة دكتوراه، جامعة حلوان، القاهرة، 2003.
- 6- حمودة رشيدة، استراتيجيات إدارة الاقتصاد غير الرسمي في ظل التخطيط للتنمية المستدامة، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف، 2011-2012.
- 7- حميميد خليصة، أثر الاقتصاد غير الرسمي على الموازنة العامة في الجزائر 2019-2020، مذكرة ماستر، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعرييج، 2021.
- 8- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006-2007.
- 9- سميرة بوعكاز، ماهية فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.
- 10- طرشي ابراهيمي، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015.
- 11- عالم ليلة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة مولود معمري، تيزي تيزو، 2016.
- 12- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي دراسة حالة، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، 2003-2004.
- 13- لياس قلاب، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2010-2011.
- 14- محمد بلول، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2016.
- 15- محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد التأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.

د-الملتقيات:

1-ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية، للحد من الأزمة -حالة الجزائر-، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009.

ه-المواقع الالكترونية:

1- موقع المديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz>، تم الاطلاع عليه بتاريخ: 28ماي 2023.