جـــــامعة مـحـمـد خـيـضـر بـسـكـــرة
كـلـية الـحـقـوق و الـعـلـوم الـسـيـاسـية
قـسـم الـحـقـوق

مذكرة ماستر

الميدان : الحقوق والعلوم السياسية

فرع: الحقوق

تخصص : قانون إداري

رقم: .....

إعداد الطالب : رواق خالد الفهوم

يوم : 2021/06/23

إنـــعكاســـات الـتـــهـرب الـضـريـبي على الـخـزيـنـة الـعـمـومـيـة

لجنة المناقشة:

- الدكتور عقوني محمد أستاذ محاضر قسم " أ " جامعة محمد خيضر بسكرة رئيسا .
- الدكتور فضيل خـان أستاذ محاضر قسم " أ " جامعة محمد خيضر بسكرة مشرفا و مقررا.
- الدكتور علواش فريد أستـاذ دكـتـور جامعة محمد خيضر بسكرة مناقشا .

السنة الجامعية : 2021/2020

إهـــــداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلـــى الوالدين العزيزين أطـــال الله فـــي عمرهما ،إلـــى الزوجـــة الـــكريمة إلي إخوتي وأخواتي إلـــــي كل الذين ســـاهموا من قريب أو بعيد لإنارة عقلي بالعلم النافع و إرشادي إلى ما هو صالح ، إلـــى كل طالب علم أو طالبـة إلى كل قارئ و قارئة لـــهذه المذكرة إلى كل هؤلاء أهدي هذه الصفحات .

رواق خالد الفهوم

شـــكر و عـــرفان

نشـــكر اللـــه الـــعلي القـــدير الـــذي وفـــقـــنا لإتمام هذا العمل المتواضع فله الحمد و الشكر كثيرا نشكر أستاذنا الفاضل فضيل خان الذي أشرف علينا وكل الأساتذة الكرام .

مـقـدمـة

مـــقـدمـــة

وفرة الحصيلة والعدالة هي مقولة عميقة عمق مضمونها و عمق المدلول الاقتصادي لمبدأين التقليدين للضريبة فهذه الأخيرة التي اعتبرت كأهم أداة من أدوات السياسة المالية التي تستعين بها الدولة للتـأثير علـــى كـــافة جوانب الحياة الاقتصادية و الاجتماعية ، بغرض تحقيق المصلحة العامة المتمثلة فـــي إشباع الحاجات العامة و تحقيق التوازن الاقتصادي الاجتماعي ، و توفـير إمكانيات النـمو المسـتقر لإعطاء أرضية خـــصبة للاقتصاد القومي .

فمن المعروف أن نظام الضريبة هـو نظام قديم قدم التاريخ ، ازدهر و تطور بتـــقدم العصور و الأزمنة وزيادة الأنشطة الاقتصادية و توسعها ، فالدولة بدايـــة كانت تستعين بالضريبة كمجرد أداة مالية تمـكنها من الحصول علي موارد تكفي لتمويل الإنفاق العام ، بحيث كان الضريبي يهدف إلـــي محاولة تحقيق كـل مـــــن الوفرة الحصيلة و العدالة توزيع العبء الضريبي .

لكن سرعان ما اتجهت بها إلي وظائف جديدة ،وفقا لمعايير النظام الاقتصادي الدولي المعاصر فشـهد المفهوم الضريبي منعرجا حاسما فكانت الضريبة بمثابة إحدى المصادر الأساسية للتمويل ،وبما أن الطابع المميز للاقتصاد الجزائـــري ، هو طابع يعتـمد علـى النفط ، حـــيث بدءا مـن سنة 1986 ظـهرت الأزمة الاقتـصادية فـي الجـزائر نتـيجة انخفاض أسعار البترول وبالمناسبة هـذا ماتـعانيه اليوم و الـذي أثـر علي خـطط التنمية الاقتصادية و جعل الالتفات من جديد يعود إلـي مـصادر الجباية العادية و التي مـــــن أهمها الضرائب.

...و نظرا للتحولات الاقتصادية التـي يشهدها الاقتصاد الوطني مـن اقتصاد مسير مركزيا و إداريا إلـي اقتصاد حر ظهر الإصلاح الجبائي فـــــي الجزائر، بغرض ترشيد الضريبة

...إلا أن التحصيل الضريبي و بموجب التشـريعات الـقانونية الراميـة لـضمان حـصول الحكومات علـــى الأمـوال الضريبية المفروضة بـطرق قانونية مـشروعة بعيدا عن شواهد التعسف و الاضطهاد ، اقتـضي هذا حتمية العبء الضـريبي علـي الأفراد فكـان نـــتاج

هـذا كله ما يعـرف بالتهرب الضريبي الـذي قـال عـنه بعض الاقتصاديين بأنه محاولة الممول التخلص من الضريبة و عدم الالتزام القانوني بأدائها.

وباعتبار أن الخزينة العمومية هــي وحــدة من الوحدات المالية الـهامة للدولة ، كونها تمثل التشخيص المالي لها تحصل علي مواردها وتدفــع مستحقاتها بحيث تسعي جاهدة للحـصول علـى أكـبر قدر من الإيرادات المـالية خاصة و أن الدولـة تعـتمد عليها بشكل أو بآخر لتنمية العديد من المشاريع فــي بـاقي القطاعات الأخرى .

من ثم فإن أي تهرب ضريبي من شانه المساس سلبا على إيرادات الخزينة العمومية لذا كان لزاما على الـدولة مكافحة هـذه الآفة و إيــجاد العلاج اللازم لاستئصالها سـواء كـان الأمر فــي اكتشاف التــهرب و تقدير مداه ، وبذل أقصـى الجهود لتحصيل كـــافة الضرائب المستحقة .

إشكالية البحث و الأسئلة الفرعية :

وفــي خـــضم عديد الرؤى التساؤلات التي تتمحور حــول التهرب الضريبي و كيفية القضــاء عليه و كذا الآثار السلبية الناجمة عنــه التي كانت و لازالت تمس بالإيرادات المالية للخزينة العامة للدولة وبناءا على ما سبق عرضه يمـكن أن تبرز معالم إشكالية بحثنا و التي قمنا بصياغتها على النحو التالي:

إلـي أي مدي يمكن اعتبار التـهرب الضريبي آفة اقتصادية من شأنـها التأثير السلبي علـي ا لخزينة العمومية ؟

يتفرع التساؤل أعلاه ، إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

*ماذا نقصد بالتهرب الضريبي ؟

*ماهي أسباب و طرق و أساليب التهرب الضريبي ؟

*ماذا تمثل الخزينة العمومية بالنسبة للدولة ؟وما هي ماهيتها ؟

*ماهي آثار التهرب الضريبي علي الخزينة العمومية ؟

*كيف يؤثر التهرب الضريبي علي الخزينة العمومية ؟

فرضيات البحث :

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

*الضريبة هي أداة تمويل و توجيه للدولة .

*يترتب على التهرب الضريبي آثار اقتصادية ، اجتماعية ، ومالية .

أهمية البحث :

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

دوافع اختيار الموضوع :

من البديهي أن كل باحث أراد الخوض في دراسة ما ، أسباب و دوافع تجعله يتمسك بموضوع بحثه منها الموضوعية و منها الذاتية و عليه فاختيار الموضوع ليس وليد الصدفة فقد سبق و أن تناولنا مسألة الضرائب و المالية العامة أثناء مسار دراستنا الجامعية حيث تم الوقوف من خلالها على أهميتها في اقتصاديات الدول ومن الآثار السلبية التي تتركها ظاهرة تهرب المكلفين بها من دفعها باستخدام مختلف الطرق

وعليه فالدوافع الموضوعية تتمثل في كون موضوع الدراسة موضوع حساس ويشغل العديد من الأوساط الاقتصادية الوطنية و هو ما يتطلب منا الإطلاع الجيد على حقائق ظاهرة التهرب الضريبي هذا و كذا أثارها و انعكاساتها على النشاط الاقتصادي

الوطني على وجه العموم و الخزينة العمومية على وجه الخصوص و منها الجزائر فـــي ظل الوضعية الحالية للاقتصاد الوطني .

أما الدوافع الذاتية فتتمثل في الميولات الشخصية في الخوض فـي مثل هذه المواضيع كـا أن قلة مثل هذه البحوث التي تتناول الموضوع في أيدي الطلبة خاصة باللغة العربية كان دافعا مشجعا لنـــا لاختياره.

أهداف الدراسة :

إذا كـــان مـن أسباب دراســة أي موضوع هـو الوصول إلى أهداف معينة ، فإن هذه الدراسة تهدف بالإضافة إلى اختيار فرضيات البحث ، تحقيق الأهداف التالية :

*الوصول إلي مفهوم شامل و بسيط للتهرب الضريبي .

*الوصول إلي ماهية الخزينة العمومية و دورها في الاقتصاد القومي للبلد .

*إبراز الآثار الناجمة عن هذه الظاهرة على الخزينة العمومية بصفة خاص

المنهج المتبع :

لقد اعتمدنا في دراستنا لانعكاسات التهرب الضريبي علـــي الـــخزينة العمومية عـــلي المنهج الوصفي .

هيكلة الموضوع :

من خلال سعينا فـــي الإجابة على الإشكالية ، قسمنا الموضوع إلى ثلاثة فصول في الفصل الأول بينا الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي ، فيـــما الفـصل الثاني شخـصنا مـــاهية الخزينة العمومية ، وفـــي الفصل الثالث ركزنا علـى آثار التهرب الضريبي على الخزينة العمومية .

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

تـــــمـــهيـد:

تفرض الدولة علي كل شـخص طبيعي أو معنوي الالتزام بدفع الضريبة و ذلك بدون مقابل مالــي خاص أو مباشر بعـود علــيه ، مــما أدى إلــى ظهور ما يعرف بالتهرب الضريبي أو التملص من دفع الضريبة ،ومحاولة التخلص منها بصفة كلية أو جزئية ،و تعتبر هذه الظاهرة من أكبر المشاكل التــي تعاني منــها الدول بصـفة عامة ، و بـلادنا بشــكل خاص ، إذ أنــها تمس مختلف الجوانب المتعلقة بالتنـمية الاقتصادية ، وتسبب المساس بالخزينة العامة للدولة الجزائرية .

حيث بلغ حجم التهرب الضريبي أرقام مخيفة وصلت بحسب بعض التقديرات إلى ما يقارب 600 مليار دولار ، و هي تزداد عام بعد عام ، مما جعل هذه الظاهر من أكبر إنشغالات الدولة و الباحثين كونها أخذت بعدا وطنيا و دوليا .

وللإحاطة أكثر بهذه الظاهرة و التي تعتبر آفة عويصة حولنا الإلمام بهذه الظاهرة من خلال بحثنا هذا و ذلك فــي الفصل الأول منه مــن خلال الإطار المفاهيمي للتـــهرب الضريبي .

المبحث الأول : مفهوم التهرب الضريبي .

إن ظاهرة التهرب الجبائي أصبحت من اكبر انشغالات الدولة و الباحثين فـــي ميدان التشريع الجبائي كونها أخذت بعدا وطنيا و دوليا في الإساءة للحياة الاقتصادية للمجتمع ومــع تطور النشاط الاقتصادي و الاجتماعي ومــا صاحبه مــن تطور للتشريع الضريبي أخذت ظاهرة التهرب عــدة أشكال و أوجه بــحكم أنها ناتجة عـن عدة أسباب و دوافع.

المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي أنواعه و أشكاله:

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي :

...عرفـت ظاهـرة التهرب الضريبي مــن الكـثير من الباحثين بتعاريف متعـددة حيث لا يــمكن ذكرها كلها لذا نكتـفي بذكر البعض منــها وقـبل ذلك يجــب أولا إعطاء تعريف لمصطلح"التهرب" الـذي يقـصد بــه لغة كما ورد في معجم لسان العرب تحت كلمة هرب معـناه فر الإنـسان وهرب مـن الشئ أي انتفض منه ، و فــي كـل مـن مصر و العراق التخلص،أما في الأردن و الـجزائر فيستعمل مصطلح التملص أو التهرب [1].

...أما مصطلح التهرب الضريبي فيقصد به "**هــو تخلص الــفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أي مخالفة لنصوص التشريع الجبائي** "[2].

...مــن خلال هــذا التعريف ندرك أن التــهرب الضريبي حصر في صنف واحد الا وهـو التهـرب الضـريبي المـشروع الذي يتحــقق دون مخـالفة النصوص القانونية و لكـن مــن خـلال استغلال ثغـرات قانونية غيران التهرب الضريبي بالإمكان أن يتحـقق بأتباع طـرق و أساليب مـخالفة لنصوص القانون.

---

[1]-لابد لزرق ، **ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر** ، مذكرة ماجستير في العلـــوم الاقتصادية ، كلــية العلوم الاقتصادية ، التجارية و التسيير ، جامعة تلمسان ، الجـــــزائر ، /20122011،ص47.

[2]-عوادي مصطفي ورحال ناصـــــر ، **الغـــــش الضريبي في النظام الضريبي الجزائري**، للطـلبة الجامعيين المكلفين بالضـريبة و المهنيين ، مكتبة بن موسى للنشر و التوزيع ، 2011/2010،ص9.

كما عرف الأستاذ عدلـــي ناشد سوزي التهرب الضريبي مـــن خلال النطاق المكاني للتهرب و الذي يقصد به " التهرب الضريبي الداخـلي هـو في حقيقته تهرب غير قانوني بمعني أن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عــن إطار القانون وحــدوده أي أنها كلــها ممارسات غــير مشروعة ، فهو إذن ظاهرة سلبية فــي إطار العــلاقة بيــن الفرد و السلطة "[1].

عـرف أيضا التهرب الضريبي : بتـلك الطرق أو الوسائل الاحتيالية التـي يســتعملها المكلف بالضريبة للتخلص منها بصفة كلية أو جزئية فيقــصد به : "**الاعتداء عـــلى حقوق الخزينة العمومية باستعمال طرق احتيالية لإخفاء الأرباح الحقيقية للمكلف** "[2].

مايعاب على هذا التعريف حصره للتهرب الضريبي في صنف واحد و هو التهرب غير المشروع أو ما يسمي بالغش الضريبي و يتضح ذلك من خلال عبارة (الطرق الاحتيالية) فهذا النوع ما هو سوى حالة خاصة من التهرب حيث يمكـن أن يتحقق التـهرب الضريبي دون أن يستعمل المكلف الطرق الاحتيالية ، مثل الامتناع عـــن إتيان الواقعة المنــشئة للضريبة كعــدم قيامه بمزاولة نــشاط تفرض علـــيه ضرائب أو بالاستفادة مــن الثغرات الموجودة في التشريع

رغم تنوع وتعدد التعاريف و الاختلافات البسيطة إلا أن كل تعريف يكمل الآخر و هذا يدفعنا في واقع الأمر إلى استنتاج عناصر عديدة للتهرب الضريبي نذكر منها :

- المتهرب من دفع الضريبة هو إما شخصا طبيعيا أو شخصا اعتباريا .
- يتحقق التهرب الضريبي بإتباع وسائل أوطرق سواء كانت مشروعة أوغير مشروعة
- يتلخص المكلف المتهرب من التزامات بدفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية .

1- عدلي ناشد سوزي ،**ظاهرة التـــــهرب الضريبي الدولي و أثرها علي اقتصاديات الدول النامية** ، دار المطبوعات الجامعية الحقوقية ، القاهرة ،1999،ص18.

2.-علام ليلة ، **اليات مكافحة التهرب الضريبي فـــــي الجزائر** ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ، كلـــية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة مولود معمري تيزي وزو ، ص 37.

– عدم نقل العبء الضريبي إلى شخص أخر .

– حرمان الخزينة العمومية من المحصلات التي تؤول إليها.

لذلك نستطيع إعطاء تعريف شامل وموحد للتهرب الضريبي من خلال التعاريف السابقة فنقول :

" **هــو ظاهرة يحاول مــن خلالها المكلف القانوني بالضريبة بعدم دفعها بصفة كلية أو جزئية دون أن ينــقل عبئها إلى شخص آخر ومن أجل ذلك يتخذ عدة طرق و أساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة مــما يؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية هامة**"[1]

الفرع الثاني : أنواع التهرب الضريبي:

يقسم التهرب الضريبي إلى نوعين ، تهرب مشروع و هو ما يــعرف بالتجنب الضريبي وتهرب غير مشروع و يسمى بالغش الضريبي .

أولا : التهرب المشروع (التجنب الضريبي) .

1–تعريف التهرب المشروع : هـــــو عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة ، و قــد يستطيع الممول أن يتجنب دفــع الضريبة مـــــن خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع .[2]

-و يعرف كذلك أنه تخلص المكلف من أداء الضريبة ، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنه التخلص من دفع الضريبة ، دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية.

[1]–علام ليلة ، مرجع سابق ، ص 39.

[2]–سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي : **اقتصاديات الضرائب (سياسات –نظم –قضايا معاصـرة)**،الدار الجامعية ، دون طبعة ، الإسكندرية ، سنة 2007، ص154.

- في بعض الحالات و لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية يقوم المــشرع بفرض ضريبة عمدا على جميع الأرباح الصناعية و التجارية ، فيـقوم بإعفائها عـــلى بعض المؤسسات تشجيعا لها .

ومن بين أهم نماذج التهرب المشروع تمايلي :

– قيام المكلف بزيادة نفقاته عن طريق تضخيمها فقط .

– تواطؤ أصحاب الشركات مع المشرع بإعفاءات ضريبية .

– قيام بعض الشركات الكبرى إلى تجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية وصغيرة مستقلة وهميا

– إعادة الاستثمار لأرباح غير موزعة مستفيدا من تخفيضات عليها .[1]

2–**تصنيف التهرب الضريبي المشروع** : و يصنف إلى تجنب ضريبي مقصود و تجـنب ضريبي غير مقصود :

1.2–التجنب الضريبي المقصود : و هو أن تقتــطع نسبة مــن الضريبية بطريقة غـير مشروعة مع توفر النية السيئة لذلك السلوك .

و مثال على ذلك قيام المشرع الجبائي بالتجنب الضريبي المقصود من اجـــــل تشجيع المنتوج الوطني فيفرض ضرائب مرتفعة علي سلع معينة للتقليل من استيرادها مثل السلع الكمالية .

2.2–التجنب الضريبي غير المقصود : إن هذا النوع مـــن التهرب الضريبي يتجلى في استغلال المكلف للثغرات الموجودة في القانون للتخلص مــن دفع الضريبة ،و ترجع هذه الثغرات فــي الغالب إلــى نقص فــي التشريع و عــدم إحكام صياغة المــواد القانونيــة

[1]–قرموش ليندة ، **جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري** ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2014/2013، ص 21.

فيقوم المكلف هنا بمخالفة القانون مستغلا الإعفاءات و التخفيضات التـي حددها المشرع لبعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة .

ثانيا : التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)

1-تعريف التهرب غيرالمشروع : عرفه **camille rosert:** يضم كل حركة مادية ،كل التدابير أوالمناورات التي يلجا إليها المكلفون اوالغير للتخلص من الضرائب والمساهمات [1]

- كما يعرف بأنه قيام المكلف من التخلص مـن دفع الضريبة المستحقة عليـه عـن قصد متعمدا مخالفة القوانين مستغلا فـي ذلك طرق و أساليب احتيالية ومن أهم نماذج التـهرب غير المشروع :

- إعطاء معلومات مزورة و غير دقيقة للحصول إما علي تخفيض أو إعفاء أو خـــصم
- القيام بإجراء قيـــد على حسابات غير دقيقة أو وهمية بدفتر الــجرد و دفتر اليوميـــة .
- التهـرب علـــي الحـدود تجـــنبا للحواجز الجـمركية و استـــغلال المناصب و الـنفوذ .
- بيع سلع أو تفديرها بأقل من قيمتها الحقيقية ، بتقديم فواتير كاذبة .

2-تصنيف التهرب الضريبي غير المشروع :

أ-الغش العادي (البسيط): وهم إغفال مركب بسوء نية مـن اجل خداع الإدارة الجبائية لتقليص الضرائب الواجب دفعها ، و يظهر ذلك من خـلال تقـديم تصاريح تحتوي عـلى معلومات خاطئة أو ناقصة للتقليل من الضريبة .

ب-الغش الموصوف (المركب) : يتمثل هـذا الغش في اعتماد المكلف على ممارسات تدليسية التي تجسد نية المكلف السيئة للتهرب من الضريبة و عمله علي اختفاء و مسح كل الآثار المادية التي من شانها أن تكشفه .

[1]-طالبي محمد ، **الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري من فترة 1995 إلى 1999**، رسالة ماجـــــستير ، الجزائر ، سنة 2002/2001، ص 54.

3-الغش الوطني و الغش الدولي: يصنف الغش هــنا غش وطني وغـش دولي إلــى كما يلي :

أ-الغش الوطني : هــو كل غش يتم داخل حدود الدولة ، يكون المكلف فـــي مواجهة سلطات بلده فهو يخضع جبائي لقانون وحيد .[1]

ب- الغش الدولي : هــو الغش الذي يتــم خارج حدود إقليم الدولة ، بتــحويل مدا خيل المكلف إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية، وهذا النوع من الغش يرجع إلى التطور الكبيرالذي عرفته التبادلات الدولية .[2]

الفرع الثالث : أشكال التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي صـور أشكال من بينها الامتناع ، الإحلال ، واستغلال ثغرات القانون

أولا : الامــتناع : هو امتناع المكلف من دفع الضريبة المستحقة و ذلك بــعدم تــقديم التصريحات لمصــالح الإدارة الجبائية ، أو بالامتناع عن التصريح بمزاولة نشاطه بدون سجل تجاري ، تفاديا لدفع الضريبة ، ولا يمكن للمكلف عـن دفع الضريبة التــي تكون في الأسعار و الخدمات و هي ضرائب غير مباشرة و منه الامتناع يكون في الضرائب المباشرة فقط .

ثانيا : الإحلال : و هــي إحدى الوسائل التــي ابتكرها المشرع الجبائي مـن أجل تحقيق الإكتفاء الذاتي و ذلك بخلق مناصب شغل قـصد القضاء علــي البطالة ، فـقام بفرض ضرائب أقل علي بعض لأنشطة ،ومثال ذلك الاستثمار في القطاع الفلاحي أو الإعـفاء منها لمدة معينة تحفيزا و تشجيعا لهم .[3]

---

[1]-أبو منصف ، **مدخل لتنظيم الإداري و المالية العامة** ، دار المحمدية العامة ، دون طبعة ط، الجزائر ، بدون سنة ص118.

[2]-خالد شحادة الخطيب ،أحمد زهير شامية ، **أسس المالية العامة** ، دار وائل ، دون ط، عمان ، سنة 2007، ص216.

[3]-جامع أحمد ، **علم الملية (فـــــن المالية العامة)** ، الــجزء 1،دار النشر العربية ، ط2 ، القاهرة ، سنة 1975، ص245.

ثالثا : الاستفادة من ثغرات في القانون : يعتبر من الأساليب التي يعاقب عليها القانون لان المكلف يتهرب من دفع الضريبة دون ارتكاب خطأ يعاقب عليه، كما أن المشرع هو الذي يضع هذه الثغرات سعيا منه إلـــى توجيه الأفراد إلى النشاطات التــي تتماشى مع السياسة الضريبية المخططة ،و يستعمل هذا الأسلوب من طرف المؤسسات التي توظف ملحقا خاصا بالجباية .

المطلب الثاني : أسباب و طرق التهرب الضريبي

الفرع الأول : أسباب التهرب الضريبي

تتعدد أسباب التهرب الضريبي ، إذ تختلف باختلاف الجهات المرتبطة بها ، إلا أنه يمكن إجمالها علي النحو التالي :

أولا: الأسباب المتعلقة بالمكلف

1-**ضعف المستوى الخلقي:** والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي[1]

2-ضعف الوعي الضريبي: يعد مــن الأسباب الرئيسية للتـــــهرب الضريبي ، فكــلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعف الدافع علي التهرب و العكس ، أي كلما كان الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعيفا فإن الباعث النفسي علي التهرب الضريبي قويا و متماسكا و سادت كراهية الضريبة . [2]

[1]-ناصر مراد ، **فعـــــالية النظـــــام الضـــــريبي ين النظرية و التطبيق** ، ديوان المطــبوعات الجامعية ، ط2، الجزائر،2015،ص 155.

[2]-خالد شحادة الخطيب و أحمد زهير شامية ، نفس المرجع ، ص 218 .

ثانيا : الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي :

1 –ثقل عبء الضريبة : فـــي حالة زيادة العبء الضـــريبي عـن توقعات المكلفين و استعدادهم النفسي لتحمله ، مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي .

2–تعقد النظام الضريبي : إن الــضريبة التـــي تتطلب إجراءات عديدة و معقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها تدفع المكلفين إلى التهرب .

3– ضعف العقاب المفروض علي المتهرب : إن حجم العقاب الـــــذي تفرضه الدولة علـــي المتهرب من الضريبة يؤثر علي التهرب الضريبي ، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر فإذا كانت قيمة العقاب أكبر مـــن المبلغ الذي يعود علي 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 علي المكلف أو غير موجـود تماما ، فـفي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي .[1]

[1]– ناصر مراد ، مرجع سابق ، ص156.

ثالثا : الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية .

تعتبر الإدارة الجبائية أداة تنفيذ النظام الجبائي ، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة ، كلما سهل التهرب الجبائي ، ويرجـــع عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى ضعـف الإمكانيات و الوسائل المادية ، بالإضـافة إلـــى نقص الأيدي العاملة الفـنية و ذلك نتيجة ضعف الأجور فـــي الوظيفي العمومي ، و قلـة المـــعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الجبائية ، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجـود الإدارة الجبائية و التي ترتبط بالجانب الخلقي لموظفي الإدارة الجبائية ، و التي تتمثل في الرشوة بحـــيث تعتبر أخطر مـــن ضعف الكفاءة و تندرج ضمن الفساد الاقتصادي ، ولا زالت الإدارة الجبائية الجزائرية تعاني من قلة الأداء الجبائي و بعيدة كل البعد عـلي الـمعايير الدولية [1]

رابعا : الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية السائدة :

من المسلم به أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد و زيادة دخول المكلفين فـي أي اقتصاد ما يجعل إمكانية التـهرب الضريبي قليلة جدا ، الشيء الـذي يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين بسهولة ، غير انه إذا تأملنا و ضعية الاقتصاد الوطـني المتسم بانتشار الاقتصاد الموازي ، الـذي نتج عنه عدم ضبط سوق السلع و الخدمات المضافة إلى عدم حرية المنافسة و فوضي الاستيراد ، هذه الخصوصية قد ساهمت في زيادة حجم التهرب الضريبي بشكل واضح [2]

[1]–مبروكة حجار ، **محاضرات في القانون الجبائي ، موجهة لطلبة الماستر في العلوم الاقتصادية و علوم التســيير** ،جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ، 2018/2017، ص25.

[2]–محمد زرقون و عبد الحميد بوخاري ، **أثر التهرب الضريبي علي مصادر التمويل المحلي و انعكاساته علي التنمية المحلية في الجزائر ، الملتقي الوطني الأول حوا اثر التهرب الضريبي علي التنمية المحلية** ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 29–30جانفي 2013،ص14.

خامسا : الأسباب المتعلقة بالتشريع

1-تعقد تشريعات الضرائب و عدم استقرار النظام الضريبي مـــن شانه أن يـخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى ، في عدم فهمه للنصوص القانونية ومـــن أمثلة هـــذه التعقيدات كخرق المعدلات و الإعفاءات و التخفيضات و التعديلات التي تزيد من احتمال التهرب .

2-تعدد الضرائب ، مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب و ترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.

3-إن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد علي التصريح المقدم من طرف المكلف و هذا ما يزيد من نسبة التهرب [1].

الفرع الثاني : طرق التهرب الضريبي .

يقدم المتهربين من الضريبة علي أساليب متنوعة و متعددة للتهرب الضريبي بيـــنها:

أولا: الإخفاء المادي (التحايل المادي) :

يتمثل في إخفاء السلع أو المواد الأولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سـواء كان هذا الإخفاء جزئي أو كلي .

1-**الإخفاء الجزئي** : يتمثل في إخفاء جزء مـــــن أملاكه أو جزء مـــن المخزونات.

2-**الإخفاء الكلي:** يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها و بالتالي الإنتاج المحصل عليها يباع دون فواتير بعـــيد عن كل المراقبة .[2]

---

[1]-حميد بوزيدة ، **جـــــباية المؤسسة** ، ديـــوان المـــطبوعات الجامعـــية ، ط2،الجـــــزائر ، 2007، ص39.

[2]-أحمد كريدي مالك ، **التهرب الضريبي ووسائل مكافحته** ، بحـــث مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في العلوم الاقتصادية ، كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة القادسية ، جمهورية العراق ، 2017، ص 16.

ثانيا : الإخفاء القانوني (التحايل القانوني):

التحايل القانوني : أسلوب أكثر استعمالا و نتنظيما ، و يتم من خلال :

1-**الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية :**

و يتمثل في تحريف حالة حقيقية بتزييف المـــكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء .

2-**الإخفاء عن طريق عمليات وهمية :**

يستعمل هذا النوع مـــن الإخفاء غالبا في مجال الرســم علي القيمة المضافة و الذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع و الشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من الحق في خصم الرسوم علي المشتريات .[1]

ثالثا : الإخفاء المحاسبي (التحليل المحاسبي) :

تتعدد طرق التهرب الضريبي و التـــي تمتد من التخفيض القليل لمبالغ المبيعات ، أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرور بتضخيم الأعباء القابلة للخصم ، و يتم التهرب عن طريق المعاملات المحاسبية من خلال :

1-**تخفيض الإيرادات :** تعد الطريقة الأحسن و الأكثر استعمالا التي مـــن خلالها يعتمد المكلف علي تخفيض الوعاء الضريبي و التخلص من دفعها كليا .

2-**تضخيم التكاليف :** للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف و الأعباء من الربح الخاضع للضريبة ، و هـــذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى الرفع من نسبة التكاليف و الأعباء و يحاول دوما تضخيم أعبائه بكل الوسائل و الطرق .

[1]-حميد بوزيدة ، نفس المرجع ، ص44،46.

المبحث الثاني : أركان جريمة التهرب الضريبي و صورها

لا تختلف أركان جريمة التهرب الضريبي عـــــن الأركان الكلاسيكية المعروفة لجرائم العادية ، و هي الركن الشرعي ، المادي و المعنوي ، و هي الأركان التي سنحاول تبيانها فيما يلي :

المطلب الأول : أركان جريمة التهرب الضريبي:

الفرع الأول : الركن الشرعي :

يتمثل الركن الشرعي في مجموعة النصوص القانونية الــتي تبين أن الفعل يعد جريمة و أن هاته الجـريمة معاقب عليها ، و بالتــالي لا يمكن تجريم فعل دون نــص قانونــي و المبدأ العام في الركن الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات [1]

"**لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون** " .

و المتعمق في التقنينات الجبائية المختلفة التي يرتكز علــيها النظام الجبائي الجزائري يلاحظ عليها العمومية و الشمولية و التشابه التام فـــــي تحرير المواد المنظمة لجريمة التهرب الضريبي .

و قد جاء المشرع الجبائي الجزائري بالنص علي الحالة العامة للتهرب فــي الفقرة الأولى من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، و صيغت المادة 117من قانون الرسوم علي رقم الأعمال [2] ، بنفس الأسلوب و العبارات الواردة فــي المادة 303 أعلاه ، و هو الشئ ذاته بالنسبة للمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة [3].

---

[1]– الأمر رقم 66–156المؤرخ في 18صفر 1386هـ الموافق لـ8 يونيو 1966م و المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم .الجريدة الرسمية العدد 49 لسنة 1966.

[2]– الأمر رقم 76–102المؤرخ في 17ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 09 ديسمبر 1976م يتضمن قانون الرسم علي رقم الأعمال المعدل و المتمم . الجريدة الرسمية العدد 103لسنة 1976.

[3]–الأمر رقم 76–107 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموفق ل 09 ديسمبر 1986 م يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم . الجريدة الرسمية العدد 106 لسنة 1976.

كما استعمل المشرع الجبائي عبارة " **طرق تدليسية** " و في مواد أخرى عوضها بعبارة " **مناورات تدليسية** " أو بعبارة " **وسائل الغش**" ، و كلها تأخذ نفـــس المــعنى ، الشيء نفسه بالنسبة لعبارة " **التمـــلص** " أو " **محاولة التملص** " مـــن دفع الضريبة و الرسوم و التي احتوتها أغلب القوانين الجبائية .

نخلص أن الركن الشرعي في الميدان الجبائي يتجسد فـي المواد المجرمة للأفعال المادية و المنصوص عليها في التقنينات الجبائية الخمسة و يمكن حصرها كما يلي :

* قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المواد 192، 193، /309،01، 407

* قانون الضرائب غير المباشرة المواد : 530، 532، 538، 542، 544.

* قانون التسجيل [1]، المواد : 119 فقرة 1 ، 120، 122.

* قانون الرسوم علي رقم الأعمال المواد : 117و 118.

* قانون الطابع [2]، المواد 33و 34.

للإشارة فمن قانون العقوبات الجزائري نـــص علي جناية المساس بحسن سـير الإقتصاد الوطني في نص المادة 418 لكنها ألغيت بموجب المادة 12 مـــن القانون رقم 01-09 المؤرخ في 26جويلية 2001 (الجريدة الرسمية العدد 34 لسنة 2001).

[1]-الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ المـــوافق ل 09 ديسمبر 1976 م المتضـــمن قانون التسجيل المعدل و المتمم .الجريدة الرسمية العدد 81 لسنة 1976.

[2]-الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق ل 09 ديسمبر 1976 م المتضمن قانون الطابع المعدل و المتمم . الجريدة الرسمية العدد 39 لسنة 1977.

الفرع الثاني : الركن المادي :

يتركز الركن المادي لــجريمة التهرب الضريبي فــي مخالفة الالتزام الضريبي ، و ذلك باللجوء إلي وسائل غير شرعية تنطوي علي عدم الصدق و التدليس[1] ، فالركن المـــادي للجريمة يقــوم علـــي ثلاث عناصر الأول هو السلوك الإجرامي ، و الثاني هو النتيجة المادية ، و الثالث هو العلاقة السببية بين السلوك و النتيجة .

و منه ينقسم هذا الفرع إلي ثلاث عناصر :

- استعمال طرق احتيالية أولا.
- التملص من الضريبة أو الرسم أو أي حق ضريبي ثانيا .
- العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية وفعل التملص ثالثا.

أولا : استعمال طرق احتيالية ووسائل احتيالية :

لا يقـوم الركن المـــادي لجريمة التهرب الضريبي ما لم يســتعمل الفاعل المتمثل فـي المكــلف بالضريبة طرقا تدليــسية ، و الطرق التدليسية أو الاحتيالية لــم يعرفها المشرع بصـــفة دقيقة ، حيث اكتفى بــسرد بعض الأعمال التي اعتبرها طرقا احتيالية ، ذلك أن كل تعريف لا يستطيع الإلمام بمختلف الأساليب والطرق باعتبار أن الجريمة متحركة ولا يمــكن تقييدها ، فــما كان من المشرع إلا ترك المـــجال مفتــوح أمــام الإدارة الجبائية .

بتحليل نصوص النظام الجبائي الجزائري نجد ان المشرع ذكر علي ســبيل المثال بعض الوسائل الإحتيالية و ذلك ما سنبينه فيما يلي :

أورد المشرع ستة (06) أعمال اعتبرها طرق احتيالية ، و ذلك في نــص المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة ، الأمر نفسه في المادة 118 مـــن قانون الرسوم علي رقم الأعمال و التي أوردت كذلك ستة (06) أعمال ، فيما أوردت المادة 407 في فقرتها

[1]–أحسن بوسقيعة ، **الوجيــز فـــي الـــقانون الجزائي الخـــاص** ، ط17، الــجزء الأول ، دارهومة ، الجزائر ، 2014،ص469.

الثانية من قانون الضرائب المباشرة و الرســوم المماثلة عملين اعتبرتهما مــن هـذا القبيل و هو نفـــس العدد الذي أوردته المادة 34 فــي فقرتها الثالثة من قانون الطابع ، و كذا المادة 119 في فقرتها الأولي من قانون التسجيل .

و كل النصوص أجمعت علي استعمال صيغة " علي وجه الخصوص " قــبل ذكــر الأعمال و الأفــعال التي تعتبر طرقا احتــيالية و تدليسية أو غشا ، و ذلك حرصا منها علي توضيح أن الطرق التي وردت لم تذكر علي سبيل الحصر ، إنما علي سبيل المثال فحسب.

و بصفة عامة قــد أجمعت كل النصوص علــي اعتبار طـرق تدليسية ،كل عمل أو وسيلة يلجأ إليها المكلف من أجل عرقلة قيام أو أداء الضريبة ، ومنه يمكن تقسيم الطـرق الاحتيالية إلــى صــنفين ، نبين في الفقرة الأولى الطــرق التدليسية أثنــاء قيام الضريبة و في الفقرة الثانية الطرق التدليسية أثناء أداء الضريبة .

الفقرة الأولى : طرق تدليسية أثناء قيام الضريبة : (الوعاء الضريبي) .

و تتمثل في الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال ، و هــو الصورة المثلى لهاته الجريمة ، و التي تقوم أيضا بالتأخر في إيداع التصريح ، أو بعــدم تعــيين المستفيدين من المبالغ الموزعة .[1]

الفقرة الثانية : طرق تدليسية أثناء أداء الضريبة : (التحصيل الضريبي)

و يقوم بها المكلف عند القيام بتحصيل الضرائب و الرسوم المفروضة عليــه من طرف المصالح الضريبية ، و أهم هاته الطرق مايلي :

[1]– أحسن بوسقيعة ، نفس المرجع ، ص 470.

*قيـــام المكلف بتدبير إعــساره مــن أجل عرقلة تحصيل الضريبة مـــن طرف مصالح الضرائب ، مثل بيع وهمي لعقار و بثمن بخس.

* قيام المكلف بتقسيم ثروته على أبنائه في شكل هبات ، كما تقوم الجريمة بقيام المكلف بعرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب ، أو الرسوم المكلف بها بكل أشكال المناورات التـي لم ترد في النص صراحة [1].

* إعلان الإفلاس باستعمال طـرق احتيالية ، كـــأن يقوم مسير الشركة بتحويل الأصول الناتجة عن بيع المنقولات لأحد الأقارب أو المعارف .

*استـعمال الطوابع المنفصلة ، أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع ضرائب وكذلك بيع أو محولة بيـــع الطوابع المذكورة ، أو المنتجات التـي تحـــمل تلـك الطوابع.

ثانيا : التملص من الضريبة أو الرسم :

إن الهدف أو الغاية المرجوة مـــتن استعمال مخــتلف المناورات الاحتيالية من طرف المكلف بالضريبة يرمي إلى تحقيق إحدى النتائج التالية :

إما التملص مـــن كل أو بعض وعاء الضريبة،و يقــصد به التـــهرب مـن تحديد أساس الضريبة ، و ذلك حيــنما يقــوم المكـلف بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقوم تصريحات ووثائق غير صحيحة ، كأن يقوم المكلف بتخفيض سعر العقار المشتري ، و ذلك في التصريحات الضريبية ، و ذلك للتقليل من وعاء الضريبة .

-التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة ، و يقـصد بـــه إعفاء الملتزم بالضريبة من الإلتزام بأدائها و التخفيف مـــن عبء الالتزام ، كأن يقوم المكلف بتنظيم إعساره أو العمل باسم مستعار .

-التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة ، و يقصد به إعداد الجداول و الإنذارات ، و إرسالها للجهة المختصة مما بتحصيل الضريبة .

[1]-احسن بوسقيعة ، نفس المرجع ، ص 471.

مما سبق نستنتج أن استعمال إحدى الطرق أو الوسائل الاحتيالية يكــفي لقيام جريمة التهرب الضريبي حتى و إن لم تتحــقق النتــيجة المرجوة مــن السلوك الإجرامي ، و أن المشرع الجبائي يعاقب عــلي المحاولة بنفس عقوبة الفعل التام ، و يساوي بينــهما نظرا لخطرورة هاته الجريمة و للاثار المترتبة عنها .

ثالثا : العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية و التملص من الضريبة :

بتوجب لقــيام جريمة التهرب الضريبي ، وجــود علاقة سببية بين التملص من كل أو بعض الالتزام الضريبي من حيث الأداء أو التــصفية أو تحديد أساس الضريبة ، و بين اللجوء و استعمال الطرق الاحتيالية و التدليسية ، و منــه تنعدم علاقة السببية و تنعدم الجريمة كذلك إذا تملص المكلف من الضريبة أو الرسم نتــيجة لخطأ مــن طـرف إدارة الضرائب فــي ربط الضريبة ، أو فــي تقرير الإعفاء ، بالمقابل تنشأ العلاقة السبية إذا ربطت إدارة الضرائب ربطا خاطئا دون إطلاع علي الوثائق المزورة ، التــي أخفي فيها الجاني بعض المبالغ التي تكون محلا للضريبة و الاقتطاع [1].

[1]–احسن بوسقيعة ، نفس المرجع ، ص 437.

الفرع الثالث : الركن المعنوي

يعــد الركن المـــعنوي روح الجريمة و الوسيلة التي تحدد المسؤول عـنها ، فلا يسأل الشخص عن جريمة ارتكبها ما لم تقم علاقة بين مادياتها و نفسيته ، و الركن المعــنوي ضمان للعدالة و شرط لكي تحقق العقوبة أغراضها الاجتماعية [1].

و تعتبر جريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية التي تتطب توافر القصد الجنائي بشقيه العام و الخاص ، فقد استعمل المشرع الجبائي في جل النصوص الـضريبية عبارة عن قصد أو عمدا فلا جريمة مالم يثبت توافر القصد الجنائي [2].

أولا : القصد الجنائي العام

يقصد بالقــصد الجنائي العام توجه إرادة الجاني نحو ارتكاب الجريمة عالما بعناصرها القانونية .وفي هذه الجريمة القصد الجنائي العام فيـــها هو افتراض علم الجاني بارتكابه فعلا من أفعال الاحتيال و الغش ، المؤدية إلى التملص و محاولة التمــلص مـن كل أو بعض الضريبة أو الرسم أداء أو تحديدا ، و علمه كذلك بعدم مشروعية الواقعة و الأفعال المرتكبة ، و هذا أخذا بقاعدة لا يعذر بجهل القانون .

كـــما يتطلب القصد العام توافر عـنصر الإرادة ، أي اتجــاه إرادة الجاني إلــى الاحتيال و إيقاع الإدارة الضريبية في الغلط .[3]

فإذا أخفي الممول بعض المبالغ المالية التي تسري علـــيها الضريبة نتيجة لغلط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة ينتفي القصد لديه .

---

[1]–علي حسن الخلف وسلطان الشاوي ، المبادئ العامة في قانون العقوبات ، دون طبعة ، مطابع الرسالة ، الكويت ، 1982 ، ص 148.

[2]–احسن بوسقيعة ، مرجع سابق ، ص 474.

[3]–فارس السبتي ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري ، دون طبعة ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 ، ص 201.

ثانيا : القصد الجاني الخاص:

يشترط أيــضا لقيام الركن المعنوي فــي جريمة التهرب الضريبي توافر القصد الجنائي الخاص ، و هم أن يكون سلوك المكلف منبعثا عن قصده في التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا ، و حرمان الإدارة الضريبية من الحصول علي حقها من هذه الضريبة ، أي أن النية الإجرامية في إضرار بمصالح الإدارة الضريبة وعدم أداة التزام قانوني شـرط جوهري لإسناد الجريمة .

و يطرح إشكال في إثبات توافر عنصر النية ، ففي غياب الإقرار و هــي فرضية نادرة يميل القضاة إلى افتراض و جود النية في بعض الحالات ، و عليه فقد استخلص القضاء الفرنسي إلى توافر سوء النية ، في ظل غير مبالاة المكلف بإنذارات الإدارة المتكررة ، أو في ظل تأخير تحصيل الإيرادات للاستفادة من النظام الجزافي [1]، و بالتــالي فإن الباعث أو القصد هو عنصر تقدير شدة أو خفة العــقوبة حسبما يـــــقدره القانون استخلاصا من ظروف الدعوى و خاصة في شقها الجزائي فقط دون الشق الجبائي ، الذي لا تطبق عليه أحكام المواد 53 إلى 53 مكرر 8 من قانون العقوبات الجزائري [2].

[1]–احسن بوسقيعة ، مرجع سابق ، ص 474.

[2]–فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص 107.

المطلب الثاني : صور التهرب الضريبي :

علاوة علـي جريمة التهرب الضريبي نصت مختلف القوانين الجبائية علي صور أخرى و هي محولة الغش ، و الاشتراك و العود و نتطرق إليها فيما يلي :

الفرع الأول : محاولة الغش:

إن محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليها فـي جميع جرائم الغش الضريبي بنص صريح من المشرع الجبائي عملا بالمبدأ العام ، و تنص المادة 303-1مـن قانون الضرائب المباشرة .

عـــلي فـــي ارتكاب الغش الضريبي بعـبارة " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية [1] ، و يقـصد بالمحاولة أن المكلف بهذه الجريمة قـــد يتجاوز مرحلة التفكير والتخطيط لها و يتـحه نحو تنفيذها فعلا فيقال انه شرع في تنفيذ الضريبـة

-ومن المادة 30 من قانون العقوبات يمكن استخلاص معنى المحاولة علي أنها البدء بالشروع في التنفيذ مما يؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة ، إذا لم توقـف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل و مـــن ثم يكفي لوقوع جريمة الغش الضريبي مبـاشرة إحدى طـــرق الاحتيال سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها .

- و المحاولة أو الشروع معاقب عليها في جميع القوانين الجبائية بنـــفس العقوبة المقررة لمن قام فعلا بالجريمة فالمحاولة تكفي لقيام الجريمة الضريبية [2].

[1]-المادة 303-1من ق.ض.م، من الامر رقم 76-101بتاريخ 1976/12/09 المتضمن ق.ض.م.

[2]-المادة 30 من ق.ع من الامر 66-56بتاريخ 1966/06/08 المتضمن ق.ع .

الفرع الثاني : الاشتراك :

كــل النصوص الجبائية أجمعت علـــي اعتبار الشريك مسؤولا مسؤولية جزائية كاملة و تطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي ، كما أحالت هـذه النصوص إلــى قانون العقوبات فـــي تعريف الشريك حـيث تعرفه المادة 42 منه علـــي أنه " **بعتـــبر شريك في الجريمة مـن لم يشترك اشتراكا مباشرا لكنه ساعد بـــكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين علي ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أ المنفذة مـــع علمه بذلك** "

يحيث نصـت المادة 303-2 مـــن قانـون الضرائب المباشرة تطبق علـــي شركاء مرتكبي المخالفات و الجنح المحدد نفـس العقوبات المطبقة علي مرتكبي هـذه المخالفات أنفسهم مع مراعاة أحكام المادة 306 من نفس القانون.

أن تعريف شركاء مرتكـــبي الجرائم و الجنح المـحدد بموجـــب الـمادة 42-2 مـــن ق.ع" يطـــبق علي شركاء مرتكبي المخالفات المشـــار في الفقرة السابقة ، و يعتبر علي الخصوص كشركاء الأشخاص :

*الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المقولة أو تحصيل قسائم في الخارج
*الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير .[1]

فالشريك هو كل من ليست له صفة المكلف و لا يخضع قانونا للضريبة و مـن أمثلة ذلك كأن يساعد المدين الدائن علي إخفاء بعض مبالغ الديـــن الخاضعة فوائدها للضريبة [2].

[1]-المـــادة 303-2 من ق.ض .م مـن الأمر رقم 76-101 بـــتاريخ 1976/12/09المتـــــضمن ق.ض.م.
[2]-الشورباجي البشري ، **جرائم الـــــضرائب و الرسوم** ، دار الجامعات المصرية ، ط1، الاسـكندرية ، سنة 1972، ص269.

الفرع الثالث : العود :

عمل به المشرع فــي الجريمة الضريبية وحددتـــها المادة 303-3من ق.ض.م .ر.م بمهلة 5 سنوات ، ومن اثر العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبات الجزائية و الجبائية و هو يتحقق بارتكاب جريمة مماثلة في خلال 5 سنوات من تاريخ الجريمة الاولى أو من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى أو م تاريخ صدور حكم الإدانة و هـــو يعتبر ظرفا مشددا و التشديد يظهر من خلال ما نصت عليه المادة المــذكورة أعلاه " علي مضاعفة العقوبة الجزائية و الجبائية توجد عقوبات أخرى نذكر منها المنع مــن ممارسة المهنة و العزل من ممارسة الوظيفة و غلق المؤسسة .....الخ [1]

[1]-المادة 303-3من ق.ض.م من الأمـــــــــر رقم 76-101بتـــــــاريخ 1976/12/09 المتــضمن ق.ض.م.

خـلاصـة الـفصـل :

يتضح مما سبق ذكره في الفصل الأول الذي اشتمل عـــلي الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي بأن الأخير هو ظاهرة تستهدف مداخيل و موارد الخـــزينة العمومية ، مـــــن الإيرادات الضريبية و التـــي بقوم بها فـــي الأساس شخص يسمى المـمول أو المكلف بالضريبة من خلال تهربه عن دفع ما عليه من ضرائب سواء بصفة مشروعة علي شكل تجنب ، أو غير مشروعة عن طريق الغش الضريبي باسـتعمال طرق احتيالية مـن أجل الإفلات منها كليا أو جزئيا مستعينا بذلك بطرق كثيرة و متعددة .

والحقيقة أن هـذه الأساليب لا يمـكن أن يصـل إليها المكلف إلا إذا توافرت أســباب خاصة ، بالنظام الضريبي يسهل عليه عمله أو طرق أخرى تتعلق بالإدارة الجبائية تجعل من مراقبة نشاطاته أمر مستبعد أو كان مستوى وعيه لا يرقى إلـي معرفة النتائج الوخيمة المترتبة عن أفعاله ، علي جميع الأصعدة .

الفصل الثاني

ماهية الخزينة العمومية

تـــمـــهـــيد:

نتـناول فـــي هذا الفصل بدراسة الـــخزينة العمومية باعتبارها أهم المنشأة المالية المكلفة بتسيير مالية الدولة فعـــلى عاتقها يقع عبء تسجيل العمليات المـــالية و ذلك عن طريق تحصيل الموارد المالية لإنفاقها فـــي مختلف الميادين الاقتصادية و الاجتماعية فمـــن بين المداخيل التي تدعم الخزينة هي الجباية العادية و التي تتضمن أنواع مخـــتلفة منها الضرائب المباشرة و الغير المباشرة .

حيث أصبحت فـــي السنوات الأخيرة بعد الإصلاحات الجديدة نساهم بشكل فعال فـــي تدعيم الخزينة مقارنة بالجباية البترولية التـــي تـــعد الممول الرئيسي للخزينة و التـي لـها المسؤولية الكاملة في بناء السياسة النقدية و المـــيزانية العامة التـــي تعتـبر الإستراتيجية الاقتصادية التي تتبناها الدولة و تحدد توجيهاتها لذلك فان الميزانية أصبحت مـــن أهـم الموضوعات التي تعني بها الـــمالية الـــعامة فهي تتطلب الدقة و العناية الكبيرتين عند تحضيرها فعليها بتوقف نشاط الدولة الاقتصادي ومـــن ثم تستطيع الخزينة القيام بمختلف المهام بمختلف المهام المنوطة بها من أجل سير أجهزة الدولة و أنشطتها المالية .

المبحث الأول :مفهوم الخزينة العمومية

إن أي نظام اقتصادي في العالم يعتمد في مراحل تهيئة مقومات الموازنة العامة عـلي إنشاء صندوق عام للدولة ، و لجميع الإدارات الحكومية وتقـوم هـذه الأخـيرة بإيداع ما تجنيه من إيرادات من مصادر المكلفة بجبايتها في هذا الصندوق حيـث من المفروض أن توفر المبالغ المجمعة فيه لتسيير التخطيط المالي الذي عكسته الموازنة العـامة و يطـلق علي هذا الصندوق اسم الخزينة العمومية .

المطلب الأول : تعريف الخزينة العمومية :

من خلال ما تقدم سوف نقوم بعرض أهم التعاريف التي جاءت علـي الخزينة العمومية **التعريف الأول** عرفها لوفن بارقر " **بأنـــها صراف و ممول للدولة و بأنها تضـمن حفظ أكبر التوازنات الـمالية و النقدية من خلال القيام بمختلف العمليات التـي يسـمح لها القانون**" **التعريف الثاني** يعرفها جون مارشا " **الـــخزينة العمومية تغـــطي التصريحات الضرورية التي تبين المداخيل العامة للدولة و تبين التزامات الإنفاق العـــام بالإضافة إلـــى تحطيمها للموارد الضريبية كما تعمل علي تامين دفع النفقات المحددة في قوانين المالية "، التعريف الثالث " تعتبر الـخزينة العمومية صراف و ممول للدولة و الـــتي بفضلها يمكن أن تتمكن من حفظ أكبر التوازنات المالية و النقدية و ذلك بإجراء عملية الصندوق (الخزينة)، البنك ، و المـــحاسبة اللازمة لتسيير المـــالية العامة بممارسة نشاطات الرقابة علي تمويل و تحيك الاقتصاد الملية "**

و مـن خلال هذه التعاريف نقول أن الخزينة العمومية هي صراف و ممول الدولة تقوم بتحصيل مختلف الموارد و منها الموارد الجبائية ، كـما تعمل مـع مراسليه مـــن الإدارات العمومية و الجماعات المحلية و المؤسسات المصرفية.[1]

[1]–سامية ربيعة و عائشة فلفي ، **دور الـــــخزينة العمـومية في ظل الاصلاحات** ، مذكرة ماستر ، المدية ، ص31.

ومنه يمكن أن نستخلص عدة خصائص للخزينة هي :

*هي منشأة عامة مكلفة بتسيير ميزانية الدولة .
*هي مصلحة تابعة للدولة ليس لها شخصية معنوية .
*تنفيذ المالية المصادق عليها من طرف الدولة و ليس لها استقلال مالي .
*تقوم بالتشخيص المالي للدولة .
*هي شخص إداري .
*تعتبر بمثابة بنـك صغير مـن حيث احتفاظها بأموال سائلة لدى خزائنها و يجب مسك حسابات خاصة بالعمليات التي تقوم بها .

المطلب الثاني : مراحل تطور الخزينة العمومية :

بعد أن تم التعرف علـي تعريف الخزينة العمومية ، سنلقي نظرة تاريخية علـــي مراحل تطورها في الجزائر ، لقـــد قامت فرنسا بتأسيس أول خزينة عمومية جزائرية فرنسية فـــي 1943/03/04، ثـــم تـــتم استبدال إسمها " **بالفرع الجزائري الخاص بالخزينة العمومية**" و كان هذا سنة 1959 و هناك أربعة مراحل مرت بها كالاتي [1]:

الفـرع الأول –الخزينة صندوق ودائع (1962–1966) : كـانت تمـثل الـخزينة " صندوق ودائع " لحساب المراسلين (مراسلين ذوي صبغة بنكية) ، مـع ميزة أن تسيير الخزينة لحسابات هؤلاء الزبائن يعتبر واجبا : وليس اختياريا ، وطـيلة هذه الفـترة كان نظام الخزينة "نظام شامل موسع " حيث شمل معظم الوكلاء الاقتصاديين الماليين و غير الماليين باستثناء البنوك خاصة الأجنبية ، و منـذ سنة 963 شـمل النظام عددا محدودا من الخدمات و المؤسسات و التعاونيات العامة بإرغامها علي إيداع أموالها في الـحساب الجاري لدي الخزينة العمومية ، و بهذا أصبحت الخزينة تلعب دور الصندوق .

[1]– بخراز يعدل فريدة ، تقنيات و سياسات التسيير المصرفي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2000،ص87.

غيــر أن تطـور المشاكل المالية للخزينة مــنذ 1964 بســبب اتساع شبــكة مراسليها جعل مختلف المؤسسات العمة ذات الطابع الإداري ، البريد المؤسسات المؤممة منظمات التأمين الجماعي ، كصناديق الضــمان الاجتماعي للأجراء و غـــير الأجراء (cnas ،casnos) ، الصندوق الوطــني للتقاعد ، و التعاضديات العمالية مجبرة عــلي وضــع ودائعها في الخزينة كودائع بدون فائدة ، وبالمقابل الاستفادة من مساعدات مالية حكومية (قروض ، إعانات ، تسيبقات بنكية مختلفة ...الخ).

أما بالنسبة للمؤسسات ذات الطابع الصناعي و التجاري فــكانت محــتواة فــي نظام مراسلي الخزينة ، ولا تمتع إلا بمجال ضيق يتمثل في الحق بالإحتفاظ من سيولتهم علي شكل حسابات بنكية ، و الباقي فهي مجبرة علي وضعه في الخزينة العمومية .

الفرع الثاني : مرحلة تكوين النظام المصرفي الجزائري و تحقيق الضغط المالي عليـها (1966-1970):

تزامــنت هــذه المرحلة مـــع ظهور أول بنك و طني و هـو البنـك الجزائري (bna) و بظهوره تقلص إطار عمل الخزينة العمومية ، فـكان علــي البنك توفير التمويل القصير الأجــل للقطاع الزراعي ، الصــناعي و التجاري ، و الــذي كـــان يعــتمد قبـل ظهور (bna)علي جزء كبير من قروض الخزينة العمومية .

الفرع الثالث : مرحلة سيطرة الخزينة العمومية علي الدائرتين البنكية و دائرتها العامة (1971-1987):

تزامنت هذه الفترة مع المخطط الرباعي الأول للإصلاح المالي سـنة 1971 ، مـع تكوين رأس المال الخام ، أمام ضرورة تحديد التمويل النقدي ، أنشأت الخزينة العمـومية " نظام تداول للادخار " هذا النظام سمح لها من جهة بتجميع مصادر ماليـــة ضرورية لــمراحل التراكم : و من جهة أخري تداول إدخار المؤسسات، و بهذا تحولت الخزينة العمومية من

" نظام بسيط " لمجموعة مـن الودائع تحت الطلب إلــي " نظــام تجميع و تداول الادخار الوطني " [1]

الفرع الرابع:انفصال دائرة الخزينة العمومية من الدائرة البنكية(1988-إلي يومـــناهذا)
في هذه المرحلة أقتصر دور الخزينة العمومية علــي معالجة عــدم التوازن المالي الـذي أصيت به المؤسسات العمومية ، و الناتج عــن سوء التسيير الإداري (غياب رأس المال الاجتماعي ، وجود فائض في العمال ، زبادة النفقات ، الديون الثقيلة...الخ)، و قد أخذت الخزينة العمومية من أجل ذلك عدة إجراءات نذكر منها :

*تداول أو تدويل قروض الخزينة العمومية خلال تحويل جزء من القروض المستحقة علي الخزينة إلي مساهمات نهائية من خلال تحميلها علي حساب نتائج الخزينة ، هذا التمويل الجزئي بهدف إلي تخصيص المؤسسة لرأس المال الاجتماعي .

*تجميع القروض : التجميع هي عملية تهتم عادة بمدة القرض ، مثلا تمديد مدة التسديد مـــن المدى القصير إلــى المتوسط و الطويل الأجل ، أيضا التجميع هــو بعــني تحويل قروض الخزينة إلي إلتزامات أو سندات الشراكة .[2]

المبحث الثاني : و ظائف و تمويل الخزينة العمومية :

المطلب الأول : وظائف و عمليات الخزينة العمومية

الفرع الأول : وظائف الخزينة العمومية : ستطرق فــي هذا الفرع إلــي أهم الوظائف التي تقوم بها الخزينة العمومية باعتبارها الصندوق الذي يــجمع مختلف الإيرادات مــن مختلف الهيئات .

و للتعرف علي هذه الوظائف بجدر بنا تأمل المادة 06 مــن قانون المالية 1996 الــذي قسمها إلي ما يلي :

[1]- بخراز يعدل فريدة ، نفس المرجع ، ص 88.

[2]- بخراز يعدل فريدة ، نفس المرجع ، ص90.

أولا : من الناحية المالية : نقصد بوظيفة الخزينة العمومية مـن الناحية المـالية القدرة علي مواجهة احتياطات الصرف ، أي البحث الدائم علي التوازن بين الإيرادات و النفقات علما أن أموال الخزينة العمومية مودعة فـي حساب خاص لدي بنـك الجزائر ، حـيث يسـجل هـذا الحساب مجموع موارد الدولة و نفقاتها ، و بالتالي فهـي تعطي صورة عن التغيرات التي تطرأ علي وضعية صندوقها ، فالتوازن الدائم لصندوق الخزينة يـكاد يكون مستحيلا ، و هذا ما يجـعل التوازن ضروري و ذلك للاحتفاظ بالسيولة الضرورية للتسيير من جهة ، و من جهة أخرى تنفيذ مقتضيات القانون المالي ، و هذا ما يمكنها من القيام بوظائف تضـمن لـها موارد مالية مؤقـتة تضاف إلـي الموارد المحددة مـثل الضريبة و يمكن تلخيص أهم هذه الوظائف فيما يلي :

-ودائع الخزينة .
-إصدار السندات .
-طلب قروض من بنك الجزائر .

ثانيا : من الناحية الاقتصادية : تتمـثل وظيفة الخزينة العمومية مـن الناحية الاقتصادية فـي كونها أداة هامة للسياسة الإقتصادية بتدخلها لدعم السياسة النقدية التوسعية ، و هذا نظرا لقدراتها الضخمة و لتأثرها الكبير في الدورة المالية ، و يظهر ذلك في النقاط التالية
-المشاركة في الهيئات الإدارية للمؤسسة المؤممة و النصف المؤممة و التـي تتمثل فـي الأسواق المالية .
- الضرائب الغـير مباشرة و التـي تصب فـي إستعمالات المـال ، فإذا إستعمله صاحبه و تصرف به و جبت عليه الضريبة غـير المباشرة، فهـي تتيـع الثروة و تنقلها و أشهر إستعمالاتهانجد الضريبة علي الإنتاج ، الضريبة علي الإنفاق ، الضريبة علي الاسـتهلاك الضريبة علي التداول ، الضريبة الجمركية ، و هـي مورد مستقر علي مدار السنة لخزينة

الدولة و تتغير بوفرة حصيلتها و مـــن عيوبها أنـــها لا تأخذ بعـــين الاعتبار الوضعية الاجتماعية للممول ، ولا تمنح تخفيضاتها ، و هـــي أقل عدالة من الضرائب المباشرة .[1]

ثالثا : الخزينة صراف الدولة : تتمثل هذه الوظيفة في النقاط التالية :

*تـــقوم الدولة بتنفيذ عمليات الموازنة للإيرادات و النفقات ، بالإضـــافة إلـــي عمليات الحسابات الخاصة و كذلك إبرام القروض مع الجمهور .

*تتكفل بإقرار التوازن المحاسبي المستمر في الخزينة المركزية و خزينة الولاية ، ذلـك أن الإيرادات المتوقعة في الموازنة لا تتطابق مع النفقات في الزمان ، بمعني أنه بالرغم مـن أن مجموع الإيرادات يساوي أو يفوق مجموع النفقات في نهاية السنة المالية فإن الإيرادات لا تكون بالضرورة متساوية مع النفقات في أي يوم من السنة و خاصة في الأشهرالأولـى منها و الذي يحدث في بعض الأحيان هو أنه قد يؤمر بصرف نفقة أكبر مـن الإيرادات التـي دخلت الخزينة فعلا و خاصة في بداية السنة، و لهـــذا تلتزم الخزينة بإقرار لهذا التوازن من مواردها الخاصة سواء في الخزينة المركزية أو الخزينة الولائية .

رابعا : الخزينة ممول الدولة : بالإطلاع علي قوانين المالية التي تعاقبت منذ الاستقلال 1962 نجد أن الدولة تتـدخل بصفة مستمرة فيما يخـــص العمليات المالية نتيجة لذلك أصبحت الخزينة العمومية تعمل بكثرة و كأنها مؤسسة مصرفية (البنك) ، بمعني أنـها تلجأ كثيرا إلي الاقتراض للحصول علي الموارد المالية الإضافية ، كـما تمنح فـي نفس الوقت قروضا و تكتتب في المساهمات مع الجمهور ومع المؤسسات العمومية لهذا تلجأ إليها بواسطة مؤسسات مصرفية مثـل البـنك الجزائري للتنمية و المستفيدون مـــن هذه التحويلات المتمثلة فـــي السلف و القروض هـم علي سبيل المثال الجماعات المحلية المستشفيات و الجامعات .

خامسا: الخزينة تعالج العجز المؤقت : فـي حالة ما إذا وجد إختلال في الخزينة أي عدم التوازن بين الإيرادات و النفقات فإن الدولة تبذل قصارى جهدها لسد الفراغ و غـير ممكن

[1]– إقداد فريزة ، **النظام المحاسبي الحالي ودوره في تمويل الخزينة العمومية** ،مذكرة نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية ، جامعة بومرداس ، 2001–2002، ص69.

تجسيد ذلك الواقع إلا بمواردها الخاصة و المتحصل علـــيها مـــن سندات الخزينة و من ودائع الأموال لديها و كذلك سلف الإيداع .

الفرع الثاني : عمليات الخزينة العمومية :

ساهمت مختلف الوظائف التي تقوم بها الخزينة العمومية فـــي إبراز مختلف العمليات التي تهدف جميعها إلي التسيير الحسن لأموال الدولة .[1]

-تتكفل الخزينة العمومية بالوقوف علـــي ســير الأموال الحكومية هذا بتنفيذ قانون المالية للميزانية السنوية للدولة ، و هذا بقيامها بمجموعة مـــن العمليات المتمثلة مـن جهة فـــي تحصيل الإيرادات المختلفة أيا كان نوعها : سواء الضرائب أو الرسوم المختلفة ، الحـقوق الجمركية ، أملاك الدولة ....الخ ، و تقوم مـــن جهة ثانية بمراقبة و دفـــع النفقات العامة للدولة ، الجماعات المحلية و الهـــيئات العمومية ، كـــما تـــقوم مديرية الخزينة بتـقدير الإيرادات و النفقات أين تكون كل النفقات مغطاة بالإيرادات ، و هذه أولى العمليات التـي تقوم بها الخزينة .

–هناك عملـــيات أخـــرى تدعى بالعـــمليات ذات الطابع النهائي و المدرجة فـي الميزانية العامة ، الميزانيات الملحقة و الحسابات الـخاصة ، حيـــث تســـجل فـــي الميزانية العادية كنفقات التسيير و نفقات التجهيز ، أمـا الميزانية الملـــحقة فـــي الميزانية التي تتمتع بموارد خاصـــــة كالمرافق ذات الـــطابع الإقتصادي ، و الميـــزانية غـــير العـــادية تسجـل فيها المشروعات الكبيرة الإستثمارية كـبناء الـــسدود التـــي تغـــطي بالإيرادات الـــغير عادية كالقروض ، إضـــافة إلـــى هذا نجد الحسابات الخاصة و الـتي يقصد بها تلك المبالغ التي تدخل الخزينة علي أن تخرج منها بعد كالتأمينات .

–تقوم الخزينة أيضا بتـــنفيذ عمليات تســـيير خزينتها و جـــمع الإدخارات الـعامة لموازنة حسابات الدولة ، و فـــي حالة ما إذا حدث هنـــاك إختلال في الخزينة و لم تتوازن ،فإن

[1]– مسعي محمد، **المحاسبة العمومية** ،دار الهـدى للطباعة و النشر و التوزيع ، الـجزائر ، 2003،ص98.

الخزينة تقوم ببعض المصرفية التي تضمن لها موارد مؤقتة تضاف إلى الموارد المـحددة دوما ، كطلب سلفات من البنك المركزي أو إصدار سندات الخزينة و غيرها مـن الموارد.

-هناك أيضا حسابات الديون المستحقة للهيـئات العمومية او عليها ، حــسب المادة 12 مــن قانون المحاسبة العمومية و الــمرسوم التنفيذي رقم 91-313 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التــي يمسكها الآمرون بالصـــرف و المحاسبون العموميون ، و هــي عمليات التصديق المختلفة للديون المضمونة من طرف الدولة ، سواء كانت ديون متوسطة الأجل أو ديون طويلة الأجل .

-و لدينا كذلك بعض العمليات المتعلقة بالقروض العمومية ، وهي عمليات الخزينة التـي تحتوي علي إصدار و إستهلاك القروض ذات المدى القصير مــن جهة و علـــى ودائع المتعاملين مع الخزينة من جهة أخرى .[1]

المطلب الثاني : مصادر تمويل الخزينة العمومية :

تختلف نفقات الدولة و تتعدد حسب الظروف السائدة فـي تلك السنة المالية والأوضاع الإقتصادية التي تمر بها الدولة ، لهذا تبحث الدولة دائما عـلي مـصادر مختلفة و موارد كافية لتغطية هذه النفقات ، بحيث تسعى الدولة فــي أول خطوة لتغطـية تلك النـــفقات بالإيرادات و المداخيل التي تمول الخزينة العمومية ، و تنقــسم مصـــادر تمويل الخزينة العمومية إلى قسمين نجد مصادر ما تعرف بالجباية العادية أو الإيرادات العادية وهذا ما سنركزعليه في بحثنا هذا ، بالإضافة إلي الجباية البترولية

الفرع الأول : الضرائب المباشرة : هـــي الضرائب التي يتحــملها المكلف مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها لشخص اخر باي حال من الأحوال ، و هي ذلك النوع مـن الضرائب التي تفرض علي مكونات ثروة الممول أي أنها تفرض علي المال مباشرة و التـــي تتميز بكونها أوعية ضريبية مستمرة و ثابتة نسبيا واضحة بحيــث يــصعب إخفائها ، وقد يقوم الشخص بدفعها بنفسه لخزينة الدولة و قد تحتجز من المنبع ، تتميز بالبساطة مــن حيث

[1]- مسعي محمد، نفس المرجع ، ص 99.

فرضها و تصفيتها و تحصيلها ، و كلها تتمثل في الضرائب علي الثروة (رأس المال) و نجد منها مايلي :[1]

أولا : الضريبة علي الدخل الإجمالي irg: هـــي ضـــريبة مباشرة لأن دافعها هــو الذي يتحملها ، و هي تفرض علي مداخيل الأشخاص الطبيعيين و يكـــون مقر تكليفهم فـي الجزائر ، و هي ضريبة سنوية تفرض علي الأرباح و المداخيل المحــققة طــيلة الســنة المـــدنية ، هـــي تصريحية أي أن الشـــخص هــو الذي يصرح بقيمة الدخل ، و هــي تصاعدية متناسبة مع مقدار الدخل حيث تسمح بتحقيق شمولية مجموع المداخيل المحققة من طرف الشخص الطبيعي .

ثانيا : الضريبة علي أرباح الشركات : ibs: هـــي ضـــريبة تفــرض عــلي الأشخاص المعنويين ، أي تفرض علي كل من الشركات و المؤسسات و كل الأشخاص الاعتباريين الذين نص عليهم القانون ، و هــي ضريبة نسبية أي هــي عبارة عن نسبة مئوية تفرض علي الأرباح المحققة من طرف الشركات ، و هــي مباشرة و سنوية أي تفرض علـــــي الأرباح المحققة طيلة السنة المدنية ، ويمكن للأشخاص الطبيعيين أن يخضعوا للضريبة علي أرباح الشركات و لا يخضعوا للضريبة علي الدخل الإجمالي .

ثالثا : الضرائب علي الثروة : هـــذه الضرائب مدرجة فـــي قانون الضرائب و الرسـوم المماثلة ، و هي مماثلة للضريبة علي الثروة المطبقة في البلدان الأخرى ، و هي تفرض عــلي أجزاء من ثروة الأشخاص الطبيعيين الذين تجاوزت مجموع أموالهم ثمانية ملايين دينار

الفرع الثاني : الضرائب غير المباشرة : هــي عكــس الضريبة المباشرة ، أي أن الـمكلف يستطيع نقل عبئها إلـــى شخص أخر مثل ضرائب الجمارك التـــي تكون متضمنة علي التكاليف عــند تحديد الأسعار ، و كذا الرســم الداخلي علــي الاستهلاك و مــن أمــثلة الضرائب الغير مباشرة لدينا مايلي :

[1]– بوزيدة حميد ، مرجع سابق، ص 21.

1-الرسم علي القيمة المضافة tva: هـو رسم علي الإنفاق أي يفرض عــلي الســلع و الخدمات المستهلكة في الجزائر ، وهــي ضريبة يتحملها المستهلك لأنها متــضمنة في أسعار السلع و الخدمات ، و تحسب بتطبيق معدل نسبي ثابت يطبق علي القيمة و ليس علي الوزن .

2-الرسم الداخلي علـــي الاستهلاك : تخــضع لهــذا الرسم الــخمور ، السجائر ، التبغ ، اعواد الثقاب .

3-الحقوق الجمركية : تعــد الضرائب الجمركية أهم أنواع الضرائب غيرالمباشرة علــي الإطلاق ، و خاصة الضرائب علــي استهــلاك سلــع معينة ، و يرجع ذلك إلــي غزارة الحصيلة الضريبية بسبب ضخامة حركة التجارة الدولية علي المستوي العالمي ، و تقوم الدولــة بفــرض هــذه الضرائب عــلي حركة السلع دخولا (ضرائب استيراد) و خروجا (ضرائب التصدير) من و الي اقليمها .[1]

4-رسوم اخرى : نجد منها مايلي : [2]

***رسم حق التداول :** و تــفرض علــي الكحول و الــخمر و كل المشروبات المشابهة بمعدلات ثابتة .

***رسم حق الضمان :** يخضع لهــذا الرسم المنتجات مــن الذهب و الفضة و البلاتين و تفرض علي الكميات المعبر عنها بالأوزان .

***الرسم علي النشاط المهني tap:** يطــبق علي الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين يمارسون نشاط تخضع أرباحه إلى الضريبة علي الدخل الإجمالي و يستحق مــن الأعمال

***الرسوم العقارية :** هــي عبارة علي ضريبة سنــوية تدفع بمناسبة تملك العقارات المبنية أو غير المبنية و تدفع لصالح ميزانية البلدية .

---

[1]-سوزي عدلي ناشد ، **أساسيات المالية العامة** ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت، 2009، ص280.

[2]-بوزيدة حميد ، مرجع سابق ، ص 146.

خلاصة الفصل :

إن للخزينة العمومية واجبات عدة منها عمليات تتعلق بتنفيذ القانون المالي أي تنفيذ الميزانية السنوية للدولة و هي دائمة و مستمرة بطبيعتها ، وواجب الخزينة العمومية هنا هو واجب أمين الصندوق ، و هناك عمليات أخرى مثل عمليات الخزانة و تتضمن عمليات إيداع لأمر و لحساب أي مؤسسات حكومية و منشات عامة و عمليات الدين العام (إصداره ، تسديد فوائده ، إطفائه) .

إن وظيفة الخزينة العمومية من الناحية المالية ترمي بهدف لا يتغير و المتمثل في ضمان القدرة علي مواجهة احتياجات الصرف ، أي البحث الدائم عن التوازن بين الإيرادات و النفقات .

أما من الناحية الاقتصادية فإن الخزينة العمومية كأداة هامة للسياسة الاقتصادية بإمكانها ان تتدخل لدعم سياسة نقدية معينة .

فالخزينة العمومية لها دورا كبيرا في الاقتصاديات المعاصرة من حيث مساهمتها في تسيير السيولة النقدية .

الفـــصل الـــــثالث

آثار التـــهرب الـــضريبي علـــي الخزينـة العـــمومية

تـــــمـــــهيد :

الـضريبة هي متغير اقتصادي هام،ولهذا السبب ينتج عـن التهرب الضريبي انعكاسات سلبية علي الاقتصاد الوطني ، يظهر من خلال عجز الدولة عــن تنفيذ المشاريع العامـة كمــا تضطر الدولة فـــي معــظم الأحيان إلـــى زيادة فـــي المعدلات الضريبية أو فرض ضرائب جديدة من أجل تعويض النقص الذي أصاب الخزينة العمومية مـــن جراء التهرب الـــضريبي إذ يتـــحمل المكلف بالضريبة فـــي هذه الحالة عبء كـــبير يؤدي بـــه إلـــى الإحـــساس بتعسف الضريبة و عـدم العدالة و المساواة اللذان يجرانه إلـــى اللجوء إلـــى التـــهرب الـــضريبي و علـــي ذكر ما ســـبق يمكننا تصنيف أثار التهرب الضريبي إلـى آثار ماليـــة و اقتـصادية نردها فـــي المبـــحث الأول و آثار اجتماعية و سياســية فـــي المبحث الثاني .

المبحث الأول : الاثار المالية و الإقتصادية :

ينتج عـن التهرب الضريبي آثار مالية تسبب عجزا فــي ميزانية الدولة ، مـما يصعب التحكم في سياسة الإنفاق ، كما يأتي التهرب كذلك كعائق لإضعاف الإقتصاد الوطني و هذا من أثره الإقتصادية .

المطلب الأول : الآثار المالية :

التهرب الضريبي يؤدي إلي عدم تحقيق الضريبة للأهداف التــي أنشــأت مـن أجلها و المتمثلة في تمويل الخزينة العمومية بالإيرادات اللازمة لتغطية النفقات ، التي يشترط فيها توازن الإيراد مــع الإنفاق ، و عدم التــوازن يؤدي إلــى عــجز ميزانية الدولة ، علما أن الجباية بصفة عامة و الضريبة بصفة خاصة يشكلان إستراتيجية تكفل الدولة بالمصاريف العامة .

فإن نقص الأموال في الخزانة العامة يؤدي إلــى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة [1]، فالــتهرب الضــريبي يؤدي إلــى الإضرار بالخزينة العمومية ، و الإنقاص من الموارد المالية ، حــيث يترتب عــند عدم قــيام الدولة بالإنفاق العام علــي وجه كامل، و تصبح الدولة عاجزة عــن تحقيق المــشاريع المقررة للسنة المالية الموالية ، مــما يـصعب عليها التحكم فــي سياسة الإنفاق ، و بالتالي عجزها عن تحقيق واجباتها اتجاه مواطنيها . تــبدو اثار التــهرب الضريبي واضــحة الضرر بالــنسبة للدولة أولا ، إذ يؤدي التــهرب الضريبي إلــي نقـص الأموال فــي الخزينة العمومية من ثم عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشروعات النافعة وحرمان المواطنين كافــة مــما كانت هذه المشروعات ستؤديه مــن خدمات نافعة لهم .[2]

[1]– جــامع أحــمد ، مرجع سابق ، ص250.

[2]– حــسن عــوض الله زينــــب ، **مبــادئ المالية العــامة ، الدار الجــامعية** ، بــيروت ، 1998.

ولكي تتدارك الدولة الإختلالات أو العجز المالي تلجأ إلــى البحث عن مصادر أخرى لتمويل الخزينة العمومية ، مثل الإصدار النقدي و الاقتراض (الدين العام).

حيث أن الإصـــدار النقدي و هـو ما يعرف أيضا بالتمويل بالتضخم تنتج عــنه آثار سلبية منـــها زيادة مفرطة للأسعار دون أن يقابله زيادة فـــي الإنتاج ، كذلك نقص القدرة الشرائية للمواطنين ، و التي يندرج عنها اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع ، كما تنخفض الصادرات في البلاد مما يؤدي إلى قصورفي الحصول على العملة الصعبة هذا من جهة .

كــما يساهم التــهرب الضريبي فـــي انخفاض قيمة العملة الوطنية نتيجة لعملية اكتناز الأموال المتهرب بها و الغير مصرحة ، التـــي تتسبب فـــي ظهور التضخم النقدي ، و بالتالي تتجه الدولة إلى تبني سياسة القروض من الخارج و الوقوع في المديونية .

فلجوء الدولة إلــى الاقتراض ينجم عنه آثار و خيمة تتحمل عبئها الأجيال المستقبلية خاصة إذا استخدمت هذه القروض كمصاريف استهلاكية ، كما تتاح الفرصة امام الدول الأجنبية للتدخل في الشؤون الداخلية للدولة نتيجة عدم القدرة علي تسديد هذه الديون ، و بالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية فرض قيود اقتصادية عليها .

فأصبح تراكم الديون شبح خطير يهدد الدول النامية فــي اقتصادها ، كـما يساهم في تقليص الإنفاق العام بأنواعه الاستثماري ، التحولي و التجاري .

كما يؤثر التهرب الضريبي علــي التجارة الخارجية ، حيث تقوم الدولة بترقية التــجارة الخارجية عـن طريق فتح السوق الوطنية علي الأسواق العالمية ، و هذا مـن اجل تمويل الواردات الضرورية مـن السلع الأجنبية ،و يقابلها تصدير الدولة لمنتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة ، و لكن الظاهرة المعاشة في الدول النامية هــي اعتـمادها علــي تصدير المواد الأولية بأسعار منخفضة و استيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة فهـي تلجا إلــى[1]

[1]– جامع احمد ، مرجع سابق، ص 253.

الخزينة العمومية لتغطية النقص بين الواردات و الصادرات ، و من هنا تضطر إلى جلب رؤوس الأموال الأجنبية من اجل تنشيط اقتصادها .

و من آثار التهرب الضريبي تأثيره المباشر عـــلي ميزانية الـجماعات المحلية ، التـي تعتمد في جزء كبير في إعداد ميزانيتها علي المداخيل الضريبية [1].

و منـــها الرسـم عـلي النـشاط المـهني (tap) ، و الرسم الـعقاري (taxefonciere) فيؤدي بذلك التهرب الضريبي إلـــي عرقلة الجـماعات المحلية عن اداء دورها ووظائفها علي المستوى المحلي (تعبيد الطرقات ، صيانة المدارس ، الإنارة .....).[2].

المطلب الثاني : الآثار الاقتصادية :

ينتج عن التهرب الضريبي انعكاسات سلبية علي الإقتصاد الوطني ،فيضعف الادخار و الاستثمار و يكبح أهم محفزات الاقتصاد و خاصة قواعد المنافسة .

إن المكلفين المتهربين أشخاص طبيعية كانوا أو معنوية يصـبحون فـي وضعية مالية أفضل مـن تلك الأشخاص الـتي تؤدي واجباتها الضريبي ، أي تتحمل العبء الضريبي الملقى عليها .

بالتالي يصبح المتهرب ضريبيا فـــي وضـــع مالـــي أفضل يمكنه مـــن تحسين إنتاجه وتقوية مكانته في السوق ، بتقديم خدمات و منتوجات بأسعار تنافسية ، و بالتالي تتاح له الفرصة في احتكار السوق ، و خلق ظاهرة أخرى خطيرة و هـــي المنافسة غير المشروعة فالمؤسسة التـــي كان منتظرا أن ترفع من مدخولها بواسطة إدخال طـرق أكثر دقـــة فـــي عملية الإنتاج او التسيير ، تتراجع في الوقت الذي تجد أن المتهرب الضريبي يفتح أمامها وسيلة سهلة للربح .

---

[1]– أنظر : المادة 197 و ما يليها من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة .

[2]–www.univ–batna.fac.dz ، كمال رزيق ، الجباية كمورد لميزانية الجماعات المحلية .

لان التخـفيض فــي الأعـباء بواسطة التــهرب الضريبي يسمــح لهؤلاء المكلفين مـن الحصول علــي تكلفة إنتاج منخفضة ، و بالتـالي إزاحــة المكلف النزيه مـن السوق ، و التسبب في بعض الأحيان في إفلاسه .

كما يساهم التهرب الضريبي فــي توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب و هذا علي حساب المشاريع الأكثر إنتاجية، زيادة علــي توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد موازي (غير رسمي).

كما يساهم التهرب الضريبي في توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب ، و هذا عــلي حساب المشاريع الأكثر إنتاجية ، زيادة علي نوجـيه الإقـتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد موازي (غير رسمي) .

و الخسارة التي يحدثها التهرب الضريبي للخزينة العمومية المتمثلة في نقص إيراداتها لا يسمح بتشجيع الادخار العام ، و عليه يتعذر علي الدولة القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية الاقتصادية ، فانخــفاض معدل الادخار الــعام ينعكس بدوره علي تحقيق الاستثمارات المبرمجة و المخطط لها من قبل الدولة في مختلف الميادين (إنشاء تعمير ، سكن ، صحة ...الخ) ، و يدفع الدولة إلي تقليص حجم الإعفاءات و الإعانات الممنوحة علي مستوى الحياة الاقتصادية في إطار ترقية الاستثمار ، و يترتب علي ذلك ركوض اقتصادي يتميز بارتفاع في معدل التضخم و البطالة .

كل حــقيقة تقـوم علــي تأثيرات متبادلة ، فالتخلف الاقتصادي بإمكانه ان يكون حاجزا دون فعـالية الجــباية ، كــما أن الهيكل الجبائي يستــطيع بدوره توطــيد و تأصيل التأخر الاقتصادي للبلاد .[1]

[1]– حسن عوض الله زينب ، مرجع سابق ، ص 188.

فيساعد التهرب الضريبي علــي تــهرب أموال و استــثمارات كبيرة ، التــي تؤدي إلي استبدال نشاطات استثــمارية بنشاطات تجارية بسيطة ، حالة الصينيين فــي بلادنا الذين استثمروا في نشاطات تجارية بسيطة تتمثل في محلات لبيع مختلف الألبسة و الأحذية و انعدام النشاطات الإنتاجية) ، فالأموال المهربة و الغير مصــرح بها للجهات الإدارية و التي يفترض تحصيلها من طرف الإدارة الجبائية تساهم في ظهور السوق السوداء .

و كذلك تحرير التجارة الخارجية زادت فــي تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي ، و ذلك عن طريق المؤسسات التجارية الوهمية المقيدة فــي السجل التجاري ، بدون أن تملك مقرا لها مــما يؤدي إلي صعوبة رقابة كل العمليات و الصفقات التــي تبرمها و عدم القدرة علي متابعتها من اجل تحصيل ما عليها من ضرائب .

المبحث الثاني : الآثار الاجتماعية و السياسية :

إن التهرب الضريبي له تأثير مباشر علـي إعادة توزيع الدخل الوطني ، و بالتالي ينتج عنه آثار سلبية مـــن الجانب الاجتماعي ، مؤديا بالـــضريبة إلـــي عدم تحـقيق العدالة الاجتماعية ، و كذلك اثار سلبية مـــن الجانب السياسي ، التي تتسبب في عدم الاستقرار السياسي ، وعدم التحكم في سياسة الدولة الإقتصادية .

المطلب الأول : الآثار الاجتماعية :

تعتبر الضريبة مـــن أهم الوسائل لإعادة توزيـــع الثروات الوطنية ، و لكـــن التـــهرب الضريبي يتسبب فـــي آثار جـد سلبية علي الجانب الاجتماعي ، حيث تظهر اللامساواة الاجتماعية بين أفراد المجتمع الواحد ، إذ يتحمل البعض عبء الضريبة بكاملها في حين يتهرب منها الآخرين ، و نقـــع فيما يسـمى بـــعدم العدالة فـــي توزيع العبء الضريبي .

إن العـــجز الذي تســـجله الإدارة الجبائية في تحصيل الضرائب و الناتج عن التهرب الضريبي يؤدي بهـا إلى تداركه عن طريق رفع معدلات الضريبة ، أو استحداث ضرائب جديدة ، مـما يزيد العبء علي المكلفين بالضريبة ذوي النية الحسنة ، الذي يخـلق لديهم إحساس بعدم المساواة ، فتصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع

يحد التهرب الضريبي مـــن سلطة الدول ، بل يحطمها ، و ذلك يتعـويد المواطن علي العيش فـــي مخالفة دائمة [1]، و يؤدي بالأفراد إلي البحث عـــن جميع الطرق و الوسائل للتهرب مـــن الضريبة ، سواء كانت بطرق مشروعة أو غير مشروعة ، نتيجة إحساسهم باللامساواة فتصبح بذلك الضريبة عامل إفساد أخلاقي .

[1]– حسن عوض الله زينب ، مرجع سابق ، ص 186.

بالتـالي انتشار التهرب الضريبي يؤدي إلـى إضعاف روح التضامن الإجتماعي الواجبة بين أفراد المجتمع ، و غياب روح المواطنة الـذي ينتـج عـنه عدم الامتثال إلـى القوانين الضريبية ، و يخلق عند المكلفين النزهاء إحساس بالظلم يجرهم إلي التهرب هم كذلك ، و فقدان الثقة في النظام و الإدارة الجبائية .

و مـن آثار التهرب الضـريبي كذلك تعميق الفوارق الإجتماعية بيـن مختلف طبقات المجتمع ، تبدو هـذه الآثار الضارة واضحة حـيث يؤدي التهرب إلـي عدم المساواة بين الأفراد إذ يتحمل البعض الضريبة ، بينما يتخلص منها الذين أفلحوا في التهرب منها و قد يؤدي كثرة التهرب إلـي أن تزيد الدولة سعر الضرائب الموجودة أو تفرض ضرائب جديدة فيزداد العبء علي من لم يتهرب.[1]

إن شعور المكلف بالاستغلال مـن طرف النظام الجبائي ، و كذلك سكـوت الدولة عـلي مخـتلف التجاوزات الـتي يقوم بها خاصة أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم ، يجعل العلاقات مضطربة بين أفراد المجتمع الواحد فيما بينهم ، و ظهور الفوارق الاجتماعية .

زيادة علـي انتشار ظاهرة الرشوة التـي يتشارك فيها عبء المخالفة المكلف بالضريبة مع موظفي الضرائب ، اعتقادا منه (المكلف) ، أنه مهما كانت الرشوة كبيرة فهي أقل مـن الضريبة التـي ستصدر فـي حقه ، ومنـه نكون أمام جريمتين إحداهما أخطر من الأخرى جريمة التهرب الضريبي و جريمة الرشوة .

و كـذلك زيادة العبء الضريبي علـي المكلفين الذين يؤدون التزامهم الضريبية خاصة الأجراء الذين يدفعون الضريبة عـن طريق الإقتطاع من المنبع ، و الذين يقومون بمقارنة الضريبة عـلي الدخل الإجمالي (irg) علـي أجورهم التـي تكـون أكثر بكثير بالمقارنة بالضريبة التي يدفعها ممارسوا بعض النشاطات التجارية ، فتكون قد أخللنا بمبدأ الضريبة الأساسي ، و هو العدالة الضريبية التي هي من أهم مبادئ الضريبة .

[1]–حسن عوض الله زينب ، مرجع سابق ، ص 188.

كــما يعرقل التـهرب القيام بالاستثمارات المرجوة التــي تساهم في تخفيض امتصاص حجم البطالة ، و تحسين الوضعية الاجتماعية للأفراد خاصة فئة الشباب منهم .

و مــن الآثار كذلك النــمو الســريع للثروة الغــير المبررة و الربح السريع لدى طبقة الأغنياء ، دون ان تتساءل الدولة من اين لك هذا ؟ و هذا ناتج عن انعدام الرقابة و كل ما ســبق يؤدي بــنا إلــى انتشار الانحطاط المدني ، و يصبح التهرب عادة متفشية فـي المجتمع .

المطلب الثاني : الآثار السياسية :

إن الوضعية المالية و السياسية لـها علاقة وثيقة ، حيث أن آثار الضــغط الاقتصادي و الاجتماعي ، كذلك ينعكس علي الدولة و يصيبها بعدم الاستقرار السياسي ، فكل تأثير من الجانب المالي له تأثير علي الجانب السياسي .

إن الممارسة الواعية للوظيفة السياسية للضرائب تتطـــلب وضــع إستراتيجية رئيسية لكافة شؤون المجتمع الداخلية و الخارجية ، يتم في إطارها رسم سياسات الفرائض المالية اللازمة لها و التخطيط لتنفيذه ، و بناء نظام الضرائب فـــي مراحل العمل الوطني علي نحو يكفل تحقيق أهدافها ، مما يقتضي توافر قاعدة بيانات شاملة و سليمة [1]

كمــا يتطــلب كذلك إصدار القوانين الضريبية إقامة جهاز جبائي بالمستوى العـصري لفرض الضرائب و تحصيلها بكفاءة ، و تنمية الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع لضمان الوفاء بالضريبة كي نكون أمام تحقيق نظام سياسي جبائي فعال .

و لــكن التـــهرب الضريبي يؤثر علــي التحكم في الموارد المالية و يخلق تذبذبات في مؤشرات الاقتصاد الكلي ، مـما يؤدي إلــى اتباع سياسة غير سليمة ، فتصبح الدولة غير قادرة علـي التحكم فـــي سياستها الاقتصادية ، و لان التــهرب الضريبي يعــطي تحــليل و إحــصاء اقتصــادي غـير صحيح يجـعل الدولة تبني قراراتها و تحاليلها و برامـــجها التخطيطية وفقا لإحصائيات بعيدة كل البعد عن الحقيقة المعاشة .

[1]–مرد عبد الفتاح ، **التـــعليق علــي قوانين الضرائب و علــي الدخل و الضريبة الموحدة** ، ط1، 1997، ص 07.

فــعدم قدرة الحكومة التصدي للتــهرب الــضريبي يؤدي إلــى العجز المــالي و عدم القدرة علــي تحقيق و تنفيذ السياسة الاقتصادية و الاجتماعية للدولة ، الذي يؤدي بدوره إلى عدم الاستقرار السياسي و سقوط الحكومات .

و فـي الأخير التهرب الضريبي ما هو إلا نتيجة لنظام ضريبي سيء و دليل علي عدم فعاليته ، ممــا يفتح المجال أمام التهرب الضريبي الذي يقلل من أهمية الضريبة و يعرقل الأهداف السياسية و المالية و الاقتصادية و الاجتماعية للدولة .

خـلاصة الـفصل :

مــن خلال ما تطرقنا إليه فـــي هذا الفصل نستشف بأن جريمة التهرب الضريبي لها انعكاسات و خيمة علي الإقتصاد الوطني فمــن هنا وجب العمل بكل السبل للتخفيف أو القضاء نهائيا علي هاته الظاهرة الضارة ، ما يستدعي التفاتة جادة مـــن لدن السلطات العليا في البلاد .

خـــــاتمـــــة

خـــاتـــــمـــــة :

مـــن خلال بحثنا هـــذا توصلنا إلي أن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين نظرا للأشكال التي يتخذها و التقنيات المتبعة، مـــن طرف المكلفين في استعمال الطرق الإحتيالية .

و لمـــواجهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلي مثل هـــذه الظواهر و التـــي قـــد تكون الوضعية الإقتصادية المزرية و عدم مرونة و استقرار القوانين ، و ضغط جـــبائي مرتفع و نفسية متردية و عقلية مختلفة تنـــظر إلى الضريبة بمنظار مشوه فتح الباب أمام المكلف للتخلص من الضريبة .

و إذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي إلا أنها قاصرة و هـــذا لنقص الوسائل المادية و البشرية خاصة الكفاءات العليا فـــي الميدان المحاسبي و القانوني .

و بالمقابل نجد أن الخسارة فـــي الخزينة العمومية و فقـــدانها تحصيلاتها المعتبرة من المداخيل المتوقعة مـــن وراء الحـــصائل الضريبية مـــما يؤدي إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليـــس له مقابل ، إضافة إلـــى أنه يؤدي إلـــي ارتفاع نســـــــبة الديون كطريقة تنتجها الدولة لـــسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التـهرب علي الخزينة العمومية .

والـــواقع يـــؤكد بأن هـــذه الظاهرة تزداد انتشارا يوم بعد يوم في كامل التراب الوطني و بناءا عليه لابد من الاقتراحات الآتية :

* حصر المتهربين من قبل إدارة الضرائب .

*علـــى الدول النامية و مـــن ضمنهم الجزائر إنـشاء مجالس أو هيئات عليا للسياسات الـــضريبية تتمتع بالاستقلالية التامة ، و تكـــون توصياتها و مقتـرحاتها ملزمة للجهات المعنية .

* ضـرورة ترك السياسات القديمة ، و بناء سياسة ضريبية عصرية لا تنظر للضريبة من زاوية مالية فقط ، بل باعتبارها أداة للتنمية الشاملة .

* كـما يجـب أن تـعطي الدولة كـافة الضمانات و الحقوق للممول وإعادة الاعتبار له و إشراكه في السياسة الضريبية .

نصل في الأخير إلى أنه للوقاية مـن التهرب الضريبي يكون بتنمية الوعي الأخلاقي و بايقاض الحس الجبائي لدى الأفراد ، و يتأتى ذلك بأن دفع الضريبة هو إلزام أخلاقي وواجب قبل أن يكون إلزاما قانونيا إجباريا، لأنـــه التـــعبير الحـــقيقي عـــن التضامن الاجتماعي بين المواطنين .

قائمة المصادر و المراجع

أولا : الـــــمـــصادر:

1/ النصوص القانونية :

1/- الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر1386هـ الموافق لـــــ 8 يونيو1966 و المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم الجريدة الرسمية العدد 49 لسنة 1966

2/- الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 و المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل و المتمم الجريدة الرسمية العدد 103سنة 1976.

3/- الأمر رقم 76-107 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـــ 9ديسمبر 1986م متضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المـــــتمم الجريدة الرسمية العدد 106 لسنة 1976.

4/- الأمر رقم 76-105المؤرخ في 17ذي الحجة 1396هـ الموافق لـــ 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون السجل المعدل و المتمم الجريدة الرسمية لســـــنة 1976.

5/- الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل و المتمم الجريدة الرسمية العدد 39 لسنة 1977

6/- المادة 303-1 قانون الضرائب المباشرة من الأمر رقم 76-101 بـــــــــــتاريخ 1976/02/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة .

7/-المادة 30 من قانون العقوبات من الأمر 66-56 بتاريخ 1966/06/08 المتضمن قانون العقوبات .

8/- المادة 303-02 من قانون الضرائب مباشرة مـــــن الأمر رقم 76-101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة .

09/- المادة 303-03 من قانون الضرائب المباشرة من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة .

10/- المادة 197 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة .

ثانيا : الـــــمـــراجـــع :

أولا : الكتب بالعربية :

1/- عدلي ناشد سوزي ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و أثرها على اقتصاديات الدول النامية ، دار المطبوعات الجامعية الحقوقية ، القاهرة ، 1999.

2/- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي ، اقتصاديات الضرائب (سياسات ، نظم ، قضايا معاصرة) ، الدار الجامعية ، دون طـــبعة ، الاســكندرية ، سنة2007.

3/- أبو منصف ، مدخل لتنظيم الإداري و المالية العامة ، دار المحـــمدية العـــــامة ، دون طبعة ، الجزائر ، بدون سنة .

4/- خالد شـــحادة الخطيب ، أحمد زهير شامة ، اسس الماليـــة العامة ، دار وائـــل دون طبعة ، عمان ، سنة 2007.

5/- جامع أحمد ، علم المالية (فن المالية العامة) ، الجزء 1، دار النشر العربية ، الطبعة 2، القاهرة ، سنة 1975.

6/- ناصر مراد ، فغالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة 2، الجزائر ، سنة 2015.

7/- حميد بوزيدة ، جباية المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، سنة2007

8/- أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الطبعة 1، الجزء 1، دار هومة ، الجزائر ، سنة 2014.

9/- علي حسن الخلف و سلطان الشاوي ، المبادئ العامة في قانون العقوبات ، دون طبعة ، مطابع الرسالة ، الكويت ، 1982.

10/- فارس السبتي ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري ، دون طبعة ، دار هومة ، الجزائر ، 2008.

11/- الشورباجي البشري ،جرائم الضرائب و الرسوم ، دار الجامعات المصرية ، طبعة 1، الاسكندرية ، سنة 1971.

12/-يخراز يعدل فريدة ، تقنيات و سياسات التسيير المصرفي ، ديموان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2000.

13/- مسعي محمد ، المحاسبة العمومية ، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2003.

14/- سوزي عدلي ناشد ، اساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ،2009.

15/- حسن عوض الله زينب ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت 1998.

16/- مراد عبد الفتاح ، التعليق علي قوانين الضرائب على الدخل الضريبة الموحدة ، الطبعة 1، 1997.

ثانيا : الرسائل و المذكرات الجامعية :

1/- لابد لزرق ، ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها علي الإقتصاد الرسمي في الجزائر ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير ، جامعة تلمسان ، الجزائر 2020.

2/-علام ليلة ، اليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة مولود معمري تيزي وزو

3/- طالبي محمد ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري من فترة 1995إلى 1999 ، رسالة ماجستير ، الجزائر ، سنة 2001.

4/- قرموش ليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، سنة 2013.

5/- سامية ربيعة و عائشة فلفي ، دور الخزينة العمومية في ظل الاصلاحات ، مذكرة ماستر ، المدية ، 2018.

6/- إقداد فريزة ، النظام المحاسبي المالي و دوره في تمويل الخزينة العمومية ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية ، جامعة بومرداس ، 2001.

ثالثا : المواقع الالكترونية :

1/- www-univ.batna.fac.dz ، كمال رزيق ، الجباية كمورد لميزانية الجماعات المحلية ،2018.

فهرس المحتويات

الـمـوضـوع	
	الـصـفحة
الإهـداء	–
شكر و عرفان	–
مـقدمة	أ–ج
الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي	
المبحث الأول : مفهوم التهرب الضريبي	08
المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي أنواعه و أشكاله	13–08
المطلب الثاني : أسباب و طرق التهرب الضريبي	18–14
المبخث الثاني : أركان جريمة التهرب الضريبي و صورها	19
المطلب الأول : أركان جريمة التهرب الضريبي	26–19
المطلب الثاني : صور التهرب الضريبي	29–27
ملخص الفصل الأول	30
الفصل الثاني : ماهية الخزينة العمومية	
المبحث الأول : مفهوم الخزينة العمومية	33
المطلب الاول : تعريف الخزينة العمومية	34–33
المطلب الثاني : مراحل تطور الخزينة العمومية	35–34
المبحث الثاني : وظائف و تمويل الخزينة العمومية	36
المطلب الأول : وظائف و عمليات الخزينة العمومية	39–36
المطلب الثاني : مصادر تمويل الخزينة العمومية	42–40
ملخص الفصل الثاني	43

الفصل الثالث : آثار التهرب الضريبي على الخزينة العمومية	
المبحث الأول : الآثار المالية و الاقتصادية	46
المطلب الأول : الآثار المالية	47-46
المطلب الثاني : الآثار الاقتصادية	50-48
المبحث الثاني: الآثار الاجتماعية و السياسية	51
المطلب الأول : الآثار الاجتماعية	52-51
المطلب الثاني : الآثار السياسية	54-53
ملخص الفصل الثالث	55
خاتمة	58-57
قائمة المصادر و المراجع	63-60
الفهرس	66-65

مـــلخـــص

مـــــلـخـص :

كان اختياري لـهذا الـموضوع نتيجة لتفاقم ظاهرة التـــهرب الضريبي و اتساع آثاره و انتشاره الكبير فـــي السنوات الأخيرة ، فـــهو يـهدد وجود النظام الضريبي ، كما يفوت أموال طائلة علي الخزينة العمومية ، ممـا يترتب عنه انعكاسات سلبية علـــي الاقتصاد الوطني .

هذا أدى بنا إلي طرح التساؤل التالي : ***إلـي أي مدي يمكن اعتبار التـهرب الضريبي آفة اقتصادية من شأنـها التأثير السلبي علـي ا لخزينـة* العمومية ؟**

و الـهدف مـــن هذه الدراسة هـــي تبيان تشخيص و لو مبسط علي التهرب الضريبي إلـــــي جنب معرفة جوانب علـــى الخزينة العمومية لنصل إلـــى الجزء الأهم وهو تأثيرات التهرب الضريبي علي الخزينة العمومية .

كلمة مفتاحيه : التهرب الضريبي ، الغش الضريبي ، الضريبة ، الخزينة العمومية.

Résumé :

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

Ceci nous a conduit a poser la problématique suivante : Jusqu'à quel point on peut considérer que Fraude Fiscale est un fléau économique qui peut menace l’existence du **t**résor public.

L’objectif de cette étude est de l’explication diagnostic plus petite a Fraude menace Fiscale en même temps connaissance de du **t**résor public est la fin l’existence Fraude Fiscale a **t**résor public.

Mots Clés: Fraude Fiscale, Evasion Fiscale, Fiscal , trésor public.