

تكوك نمير

السنة الثالثة دكتوراه ، تخصص القانون العام المعمق

جامعة ابوبكر بلقايد ، كلية الحقوق و العلوم السياسية – تلمسان-

teknoumeir@gmail.com:

معوقات التفعيل الجبائي

ملخص:

يعتبر الإصلاح والتحديث في أي مجال من العمليات المستمرة والمتواصلة ، تفرضها التحولات الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و المالية سواء على المستوى المحلي أو المستوى العالمي ، لذلك تسعى كل الدول إلى التحديث والتجديد بإصلاح أنظمتها و منها النظام الجبائي ليواكب هذه التقلبات. ومن اجل تكريس هذه الإصلاحات و للوقوف على نجاعة و فعالية النظام الضريبي وتقييم مردوديته ، لا بد من تشخيص و دراسة دقيقة لأهم العوامل المعيقة و التي تحول دون بناء نظام جبائي فعال يضمن تحقيق الأهداف المرجوة منه ، ثم اقتراح بعض الإجراءات الواجب إتباعها لتحسين مردوديته.

الكلمات المفتاحية :

النظام الجبائي، الفعالية، المكلف بالضريبة، التهرب الجبائي، الضغط الجبائي، الازدواج الضريبي، الفساد الاقتصادي .

Résumé :

La réforme et la modernisation dans n'importe quel domaine sont des opérations continues, imposées par les transformations économiques, politiques, sociaux et financières, tant au niveau local qu'au niveau mondial, donc tous les états vont vers la modernisation et la rénovation à travers la réforme de leurs systèmes telle que le système fiscal pour la mise à jour avec ces fluctuations.

Et pour consacrer ces réformes et évaluer la rentabilité de se système, il est nécessaire de diagnostiquer et d'examiner soigneusement les facteurs les plus importants qui empêchent la mise en place d'un system fiscal efficace pour atteindre les objectifs souhaités, et puis proposer certains procédures à être suivie pour améliorer son rendement.

Mots clés : système fiscal , efficacité , le contribuable, évasion fiscale, pression fiscale, la double imposition, la corruption économique .

Summary :

Reform and modernization in any field are continuous operations, imposed by economic, political, social and financial transformations, both locally and globally, so all states are moving towards modernization and renovation in through the reform of their systems such as the tax system for updating with these fluctuations.

And to devote these reforms and evaluate the cost-effectiveness of the system, it is necessary to diagnose and carefully examine the most important factors that prevent the establishment of an effective tax system to achieve the desired objectives, and then propose certain procedures to be followed to improve its performance.

Key words: tax system, efficiency, the taxpayer, tax evasion, tax burden, double taxation, economic corruption

مقدمة :

إن المرحلة الاقتصادية التي مرت بها دول العالم الثالث بما فيها الجزائر ، قد وضعت هذه الأخيرة أمام مسؤولية التعجيل أكثر من ذي قبل في التنمية الاقتصادية والبحث عن أهم السبل والوسائل لتوجيه الاقتصاد الوطني وإدارته ، فأصبح من الضروري التوسيع أكثر في الموارد المالية من أجل تحقيق الإنعاش الاقتصادي .

وبما أن الجباية تلعب دورا كبيرا في الرفع من عملية التنمية الاقتصادية باعتبارها احد أهم المصادر الأساسية لتمويل ميزانية الدولة ، فإن تطوير تحصيلها مرهون بمدى نجاح الإصلاحات الجبائية . ومن أجل تكريس هذه الإصلاحات لابد من دراسة دقيقة لأهم العوامل المعيقة و التي تحول دون بناء نظام جبائي فعال يضمن تحقيق الأهداف المرجوة منه ، باعتبار ان هذا الاخير لا يسلم من عوائق وعراقيل تحول دون فعاليته واستمراره، بشكل من شأنه الانحراف عن التوقعات والنتائج المخطط لها مسبقاً.

من خلال ما سبق يمكن صياغة التساؤلات التالية تكون منطلقا لموضوع مقالنا و هي تتمحور حول :

- من هو المتسبب في عدم نجاعة أو فعالية النظام الجبائي ؟

-وما هي هذه المعوقات أو العراقيل التي تحد من تحقيق أهداف الجباية التي وضعت من أجلها ؟

ولعلنا سنحاول الإجابة عن ما سبق من خلال مبحثين .

-الأول نتطرق فيه إلى المعوقات بفعل المكلف بالضريبة .

-الثاني نتطرق فيه إلى المعوقات بفعل السياسة الجبائية المنتهجة .

المبحث الأول: المعوقات بفعل المكلف بالضريبة.

يلعب المكلف أو الممول دوراً كبيراً في التحصيل الجبائي، لأنَّ احترامه لقواعد فرض

الضريبة والوعاء الضريبي و معدلات الضريبة ومعرفته بكل ما يتعلق بالنظام الجبائي ومحاولة تطبيقه

للقوانين والخضوع لأوامر الإدارة الجبائية، كل ذلك يساهم في نجاعة وفعالية النظام الجبائي.

غير أن الواقع المعاش يعكس غير ذلك بفعل الممارسات التي يقوم بها المكلف بالضريبة، والتي من

أهمها الغش والتهرب الضريبيين، وغياب الحضارة والوعي الجبائي.

المطلب الأول: الغش أو التهرب الجبائي.

إن تصور ظاهرة الغش الجبائي وما ينتج عنها من آثار سلبية يستدعي تحديد الظاهرة بشكل دقيق،

ومعالجتها من أسبابها والتي تعتبر كثيرة ومتعددة.

فيعتبر الغش الجبائي أحد وجهي التملص من الاقتطاعات الإلزامية بمعارضة ومخالفة صريح التشريعات

والقوانين و الإجراءات الجبائية للتخفيف من حدة العبء الجبائي جزئياً أو كلياً، وتحمله إلى جهات

أخرى.

إنه من الصعب تحديد مفهوم الغش الضريبي تحديداً دقيقاً لتباين التشريعات الجبائية من دولة إلى أخرى،

واختلاف وجهات نظر كتاب وعلماء المالية، إذ أن تحديده يستند إلى إلتحام آراء رجال القانون والاقتصاد

ومختصي الجباية¹ فعرف على أنه: « مخالفة القوانين الجبائية بهدف الإفلات من الاقتطاعات أو تقليل

حجم الوعاء الضريبي»².

وعرّفه (André Barilari) بأنه: «الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذج متنوعة جدا كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات»³.

وقد كتب جون جاك نوي (Jean-Jacques Neuer): « الغش الجبائي ينجم عن إخفاء قسم من الضرائب أو تعظيم جزء من التكاليف، وهو ما يوصف بالسلوك الإجرامي»⁴.

أما التهريب الجبائي فهو خلاف الغش فقد عرّف على أنه: « تخلص المكلف من العبء الملقى عليه كلياً أو جزئياً دون أن يعكس عبئه على الغير»⁵.

ويكمن الفرق بين التهريب والغش الجبائيين في كون الأول يُستند إليه باستغلال الثغرات والفجوات الموجودة في التشريع التي تشكل منفذ له، لتدنية الأعباء الجبائية المستحقة عليه، و هنا لا مسؤولية له ، أي لا يعاقب عليه القانون⁶. أما الغش الجبائي فهو التملص بصفة إرادية من القانون، بانتهاج سبل التزوير والتدليس، ويكون صاحبه مسئولا أمام القانون، وفي حالة اكتشافه يتحمل غرامات وعقوبات مادية ومعنوية.

* أوجه التشابه والاختلاف بين الغش والتهريب الجبائيين

أ- أوجه التشابه : - كلاهما يؤدي إلى تدنية العبء الجبائي.

- كلاهما ناجم عن انعدام الحس المدني.

- كلاهما ناجم عن سوء نية.

ب- أوجه الاختلاف : - الغش يتم بمخالفة صريح التشريع، وهو خلاف التهريب.

- الغش يوقع على المكلف عقوبة على خلاف التهريب فهو مشروع.

الفرع الأول- أركان الغش

مما سبق ذكره من تحديد مفهوم الغش الجبائي يتبين أنه يركز على ركنين وهما الركن المعنوي والركن المادي وهما كالتالي:

أولاً-الركن المعنوي: ويعني قصد المكلف ومدى وعيه عند مباشرة اختراق القوانين وارتكاب المخالفات، فالإدارة الجبائية تعمل جاهدة على التثبت من قصد المكلف إن كان بحسن أو بسوء نية؟، ويتجلى إثبات سوء النية من خلال عدم تقديم التصريحات أو إهمالها، وكذلك بعدم الرد على توضيح الإرادة أو عن طريق أهمية الإخفاء وتكراره⁷.

ثانياً-الركن المادي: ويقصد به الفعل محل الإخلال واختراق القوانين الجبائية، فلا يكون هناك فعل غش ما لم يتجاوز تأسيس الاقتطاع مبلغه الحقيقي، نتاجاً لتطبيق الأحكام القانونية، أو نتيجة اتفاق مع الإدارة الجبائية.

الفرع الثاني-طرق وأساليب الغش

لقد اختلفت وتنوعت أساليب الغش باختلاف وتباين الأنشطة الممارسة، وتتلخص كل الطرق في نمطين: الأول يهتم بتعظيم التكاليف والنفقات، والثاني يتمثل في تدنية المداخل، ونوجزها كالآتي:

أولاً-تجنب الاقتطاع: فيعمل المكلف إلى تجنب الاقتطاعات من خلال تجنبه الواقعة المنشئة للاقتطاع، كأن يتجنب المنتج ممارسة الأنشطة المفروض عليها اقتطاعات عالية، أو كما يتجنب المستهلك طلب المنتجات المفروض عليها اقتطاعات عالية أيضاً، وقد يستطيع الممول تجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع، أو استغلال التضارب بين بنود التشريع واللائحة التنفيذية وبعض الإجراءات التنفيذية التي تصدرها وزارة المالية، وفي سبيل ذلك يلجأ للاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص، وبالتالي لا تصدر عليه أي عقوبة لعدم ارتكابه أي خطأ⁸.

ومما هو جدير بالاحتمال أن تكون هذه الثغرات القانونية طبيعة إرادية من المشرع بغية توجيه القطاعات الاقتصادية إلى ما تصبو إليه السياسة الاقتصادية عامة والجبائية خاصة.

ثانيا- تحميل العبء الجبائي إلى جهات أخرى: إذ يقوم الممول القانوني بتحميل العبء المفروض عليه أو المستحق أو المسدد في اتجاه المراحل التالية أو السابقة للإنتاج أو تداول السلع والخدمات محل الإخضاع⁹، ويكون تحميل عبء هذه الاقتطاعات بالزيادة في الأسعار المطبقة من طرفهم أثناء فترة التوسع.

ثالثا- تخفيض القيمة الرأسمالية : حيث يعتمد الخاضعون للاقتطاع وخاصة المنتجين إلى تخفيض الأصول المالية والمادية محل الإخضاع بما يعادل القيمة الرأسمالية الحالية للاقتطاع المستحق خلال العمر الإنتاجي المتوقع أو في الرفع من نفقات وتكاليف الخصم¹⁰.

رابعا- التمرد الصريح ضد الإدارة الجبائية: وهو ما يؤدي غالبا إلى الصراع المسلح للإطاحة بالنظام السياسي والاقتصادي القائم¹¹.

الفرع الثالث-أسباب الغش الجبائي

إن النظر الدقيق في الغش الجبائي ومعرفة أسبابه ودوافعه أمر غاية في الأهمية، فعلى الرغم من أن أسبابه كثيرة ومتعددة تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع السائدة في المجتمع، إلا أنه يمكن ذكر جملة منها وهي كالآتي:

أولا-الأسباب الاقتصادية: تشكل الأوضاع الاقتصادية دورا في الغش الجبائي فتتناسب مقاومة المكلفين عكسا والحالة الاقتصادية، فتقل وقت الازدهار والرخاء الاقتصادي، وترتفع وقت الكساد والضعف¹²، إذ أنه من الواضح أن الأزمات المالية والاقتصادية للمكلف تجعله يتمادى في التملص والتهرب جزئيا أو كليا، في حين أن بعضا من ذوي الدخل البسيطة يسدّدون المستحقات الجبائية بصورة سليمة.

ثانيا-الأسباب السياسية: إن النظام الجبائي يعكس الطبيعة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للمجتمع، وتكمن أهميته في حاجة الدولة إلى موارد مالية تواجه بها السياسة الإنفاقية العامة، فزيادة الاقتطاعات لتجسيد سياسة اقتصادية واجتماعية ما تنافي رغبات وطموحات المجتمع، تجعل المكلفين يحاولون بشكل

من الأشكال محاولة التملص من هذه الاقتطاعات رغبة منهم في عدم التجسيد، لاعتقادهم بعدم رشاد هذه السياسة، وبالتالي تزداد مقاومتهم أكثر كلما فقدوا ثقتهم في سلطة متخذي القرار (الرئيس، الوزير)¹³.

ثالثاً- الأسباب الأخلاقية: تعتبر سلوكيات وتصرفات العنصر الجبائي (الفردية والجماعية) أحد أسباب الغش الجبائي، فكلما زادت درجة الوعي الجبائي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين قلّ الغش، وكلما كان الوعي ضعيفاً كان الباعث النفسي إلى التهرب قوياً وملموساً، ويقصد بالوعي مدى فناعة المكلف بتسديد ما عليه من التزامات تجاه الإدارة الجبائية، لذا توجب على الإدارة الجبائية أن تعمل على بناء جسور الثقة بينها وبين العنصر الجبائي، ذلك لما له من أثر على تحسين العلاقة وبالتالي زيادة الحصيلة الجبائية.

ومن جهة أخرى، فإن قلة درجة الوعي وسلوكيات العناصر الجبائية تخلق صعوبات ومشاكل تعترض سير الإدارة في تحديد الوعاء وتقدير مبلغ الاقتطاعات، مما يبعد بالضرورة تطبيق العدالة الجبائية، وكذلك ضعف سلوكيات موظفي الإدارة الجبائية من خلال عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة، تقبلهم للرشاوى، وغياب الرقابة العامة، كلها تعد لحساب التهرب والمهربين.

رابعاً- الأسباب القانونية: إن صياغة التشريع الجبائي وما يمتاز به من تعقد في التركيبة القانونية (وجود كم هائل من النصوص القانونية)، وصعوبة تسيير الاقتطاعات، يعتبر باعثاً ومحفزاً للغش الجبائي، فهناك كثرة الاقتطاعات (ضرائب على الدخل، الرسوم، إتاوات...) ووجود ثغرات في التشريع (قوانين الإعفاءات والتخفيضات) من شأنها المساهمة في التملص من الواجبات الجبائية، وهذا ما يؤخذ على الأنظمة الجبائية في الدول النامية¹⁴.

كما أن عدم استقرار الأنظمة الجبائية وكثرة التغييرات والتصحيحات التي تطرأ عليها من حين لآخر بإدخال أحكام جديدة وإلغاء أخرى، لا يمكن العناصر الجبائية ولا موظفي الإدارة من استيعاب مضمون النظام الجبائي¹⁵.

كما أن نظام العقوبات المفترض تطبيقه على المخالفات (غش، تأخير) الذي من شأنه أن يردع محاولات إفلات ديون الاقتطاع، ظل غائباً.

الفرع الرابع - تصنيفات الغش الجبائي:

يمكن تقسيم الغش الجبائي إلى عدة أصناف من حيث درجة تركيبه (تعبده) والمكان والمشروعية وهي:

أولاً- من حيث درجة تركيبه (تعبده): وفي هذه الحالة نجد نوعين وهما الغش البسيط والغش المركب.

1- الغش البسيط: وهو اقتران سوء النية بالفعل محل الغش، وغاية العنصر الجبائي في ذلك التخلص من الاقتطاع المؤسس، وذلك بمحاولة خداع الإدارة الجبائية من خلال تقديم تصريحات خاطئة كانت أم ناقصة، أما حصول الغش دون نية قصد يعدّ من قبيل الغش الخطأ.

2- الغش المركب: ويعتمد العنصر الجبائي في هذا النوع إلى استعمال طرق تدليسية بنية القصد من خلال تقديم وثائق وفواتير مزورة، والامتناع عن تقديم تصريح للإدارة الجبائية ومسح كل الأدلة ترقباً لأي مراقبة جبائية. ويختلف الغش المركب عن البسيط بتوافره على العناصر التالية: عنصر النية، عنصر التدليس، والعنصر المادي.

ثانياً- من حيث المكان: ويشمل نوعين محلي ودولي وهما:

1- الغش المحلي: ويكون عند قيام العنصر الجبائي بالعزوف عن دفع المستحق الجبائي داخل وطن إقامته.

2- الغش الدولي: ويكون محله خارج الحدود السياسية للوطن الأصلي للعنصر الجبائي و يمارس من قبل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المتواجدين في مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية¹⁶، كأن يتم التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية.

ثالثاً- من حيث المشروعية: ينقسم الغش الجبائي من حيث مشروعيته إلى غش جبائي مشروع وآخر غير مشروع.

1- الغش الجبائي المشروع: ويعني تخلص العناصر الجبائية من المستحقات الجبائية للاستفادة من الثغرات والفجوات الموجودة في القانون، إذن فالعنصر الجبائي يتصرف في إطار قانوني من خلال سلسلة الإعفاءات و التخفيضات، ومن أمثلة ذلك أن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك في حالة عدم النص القانوني على تناول مثل هذه الأوعية (الأسهم)¹⁷.

2- الغش الجبائي غير المشروع: ويعني التخلص من دفع الاقتطاعات بالمخالفة الصريحة لصريح القوانين الجبائية بالتحايل والتدليس والتزوير واستعمال المزور في البيانات والتصريحات تجاه الإدارة الجبائية في مرحلتي تحديد الوعاء أو التحصيل، فيكون عند التحصيل مثلاً بتعمد العنصر الجبائي لإخفاء أمواله (كليا أو جزئياً) حتى يتعذر على الإدارة الجبائية أن تستوفي مبلغ الاقتطاع المستحق.

المطلب الثاني: غياب الحضارة والوعي الجبائي.

إن غياب الإحساس والوعي الجبائي الخاص بالمكلف خاصة والمجتمع عامة لها تأثير مباشر على كل الأعوان الجبائيين (المكلفين). فضعف المستوى الأخلاقي و انعدام الوعي و تسيد ثقافة الفساد الجبائي واستمرارها وغياب التحضر الضريبي ، تعتبر أهم المحفزات لارتكاب التحايلات والمخالفات المتعددة للتملص من الضريبة . وهذا لجهل الكثير من الأفراد للدور الذي تلعبه الضريبة في الدول الحديثة وكذا لفقدان الثقة في السلطة الجبائية، أثرت هذه النقائص على مدى إقبال المكلفين للالتزام بواجباتهم الجبائية باعتبار أن وعي الفرد لمهام الدولة ودورها يحددان بالوعي المدني والجبائي.

و يكون الإحساس باللاعادلة من جهتين: الأولى، من حيث الضريبة المدفوعة أين يحس المكلفون أنهم يدفعون بأقساط أكبر من قدرتهم التساهمية وبأكثر من اللازم، وأنهم خاضعين بقيم إضافية تجعلهم يتجنبون الضريبة كأصحاب النفوذ مثلاً. وجهة ثانية، غياب العدالة في توزيع موارد الدولة والاستفادة من ربوع الدولة.

إن تحسين الوعي الجبائي يعتبر من الأولويات التي تمر عبر تكثيف جهود الاتصال و العمل على تربية المكلف وخلق علاقة بناء على مبدأ العلاقات الإنسانية وتجنب الحساسية...¹⁸ ، وهذا بهدف إقناع المواطن بالمنفعة الاقتصادية والاجتماعي للضريبة وليكتسب نظرة إيجابية للنظام الضريبي ونظرة سلبية للغش عامة والغش الجبائي خاصة.

إن المكلف يجب أن يكون ذو إحساس مكيف بالحضارة لإرساء قيم وعدالة اجتماعية تسمح له بتقبل الضريبة التي هي سعر الحياة الحضارية في المجتمعات الحضارية المتطورة.

المبحث الثاني: المعوقات بفعل السياسة المنتهجة.

إن ثقل الاقتطاعات الجبائية (الضغط) تفرض على العنصر الجبائي حتمية تقليل العبء إلى أدنى حدوده الممكنة، بغض النظر عن المقدرة التكليفية، ومبدأ العدالة في تأسيس هذا الاقتطاع. ولقد بينت تجارب الشعوب أن كل عنصر جبائي سواء بالبلدان المتطورة أو النامية يعمل جاهدا للتخلص من العبء الجبائي بالسبل كافة، فالموظف (العامل الأجير) يطالب بزيادة الأجر لينقل العبء إلى رب العمل وهذا الأخير يحمله إلى تكلفة السلعة المنتجة، ليحملها التاجر في الأخير إلى ثمن البيع¹⁹.

إن ارتفاع العبء الجبائي يدلي بآثار ونتائج سيئة تصير من السياسة الجبائية أداة للتفكك المالي والاقتصادي والاجتماعي والسياسي حيث يقول Tabatoni: « إن التحفيز الوحيد المؤكد للجباية المثقلة هو التحفيز على الغش». وتتجلى مظاهر المعوقات الجبائية هنا في الازدواج الضريبي وعدم استقرار النظام الجبائي وتعقد النظام الجبائي والفساد الاقتصادي.²⁰

المطلب الأول: الازدواج الضريبي.

طرحنا فكرة العدالة الجبائية عدة مسائل منها ظاهرة الازدواج الضريبي التي حظيت باهتمام كبيرة على الصعيد المحلي والدولي من أجل تفاديها وسعيا وراء تحقيق التوزيع العادل للعبء الضريبي لذلك هذه الظاهرة تثار عند إقرار أي نظام جبائي.

الفرع الأول: مفهوم الازدواج الضريبي.

لما كان كتاب المالية العامة لا يتفقون على تعريف محدد لظاهرة الازدواج الضريبي فإن معظمهم يعرّفونه بأنه: « خضوع المال نفسه لأكثر من مرة لضريبة من نفس النوع ونفس الشخص في نفس المدة»²¹.

من خلال التعريف السابق يتحقق الازدواج أو التعدد الضريبي بتوافر الشروط الآتية مجتمعة:

- أن يكون الممول واحدا.
 - أن يكون المال الخاضع للضريبة واحدا.
 - أن تكون الضريبتان أو الضرائب من نوع واحد أو متشابهة على الأقل.
 - أن تكون المدة التي تدفع عنها الضرائب واحدة.
- ويجرب بنا أن نميز بين الازدواج الضريبي القانوني والازدواج الضريبي الاقتصادي، فإذا فرضت ضريبة على أرباح شركة مساهمة، وأخرى على مساهمها في تلك الأرباح، لم يكن هناك ازدواج ضريبي من الناحية القانونية لتمييز شخصية الشركة عن شخصية المساهمين.
- أما من الناحية الاقتصادية، فإن هناك ازدواجية لأن المساهمين هم الذين يتحملون في النهاية كلتا الضريبتين²².

الفرع الثاني: أنواع الازدواج الضريبي.

يختلف نوع الازدواج الضريبي من حيث مكان الوقوع (داخلي، خارجي)، ومن حيث إرادة المشرع من عدمه (مقصود، غير مقصود) ويلي تفصيلها كآلاتي:

أولاً- من حيث مكان الوقوع:

ويكون الازدواج في هذه الحالة إما داخليا (محليا) أو خارجيا (دوليا).

1- الازدواج الضريبي الدولي: يرجع هذا النوع من الازدواج إلى أن كل دولة لها السيادة في أن تضع نظامها المالي وفقا لحاجاتها ونظمها دون مراعاة للتشريعات الجبائية عند غيرها من الدول، ولهذا ينشأ الازدواج والتعدد طالما أن هذه التشريعات في الدول متباينة المبادئ²³. إن هذه الظاهرة لها أهميتها

الخاصة كونها تمثل عقبة أمام انتقال عناصر الإنتاج بين مختلف الدول، وهذا ينعكس بشكل سلبي على التوزيع الأمثل والعاقل للموارد البشرية والطبيعية في إطار الاقتصاد الدولي، والسبب وراء هذه الظاهرة يكمن في توسيع الدول في فرض الضرائب بهدف زيادة إيراداتها العامة²⁴.

2-الازدواج المحلي (الداخلي): هو ذلك الازدواج الذي يتم داخل حدود الدولة الموحدة ويتوفر بالشروط سالفه الذكر، نتيجة لتعدد السلطات المالية بحيث قد تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم تقو م السلطات المحلية بفرض نفس الضريبة. ونجد هذا النوع يتحقق في الدول الفيدرالية مثل الولايات المتحدة الأمريكية، بحيث إذا فرضت الحكومة المركزية على وعاء ضريبي، ثم قامت ولاية من الولايات بفرض نفس الضريبة على نفس الوعاء، فهنا يتحقق الازدواج الضريبي الداخلي، ونفس التفسير يطبق على الدولة البسيطة الموحدة²⁵.

ثانيا-من حيث إرادة المشرع:

هناك نوعين من الازدواج هما:

1-الازدواج المقصود: يتضح من اسمه أن المشرع قام بفرضه بإرادته وعلمه بنتائجه وذلك لتحقيق متطلبات السياسة الجبائية من أجل تحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية إضافة إلى تأمين إيرادات الهيئات المحلية.

فالأغراض المالية تتمثل في تمويل الخزينة العامة للدولة بالإيرادات اللازمة لدفع العجز. وتتمثل الأغراض الاقتصادية في توجيه المشروعات نحو الاستثمار المرغوب فيه ودعمه أما الأغراض الاجتماعية فتتحقق عن طريق فرض ضرائب على رأس المال بحيث تزيد من أعباء الطبقات الغنية دون الطبقات الفقيرة بالإضافة إلى الضرائب التصاعدية، كل ذلك يهدف إلى توزيع الدخل بطريقة عادلة.

2-الازدواج غير المقصود: ويعني بأن الضرائب التي يتم فرضها ستؤدي إلى الازدواج دون أن يدرك المشرع ذلك، ويحدث ذلك على الغالب بسبب الخلل في التشريع، وعدم توزيع الاختصاص الضريبي بصورة دقيقة بين السلطات المركزية والسلطات المحلية أو عدم وجود اتفاقيات دولية لمنع هذا الازدواج.

الفرع الثالث : سبل معالجة الازدواج الضريبي.

نظرا لما يسببه الازدواج الضريبي من آثار سلبية على الممول وعلى الاقتصاد الوطني، فإن جلّ التشريعات تهدف إلى الحد منه بالقضاء على أسبابه.

أولاً-أسباب الازدواج الضريبي:

سواء على الصعيد الداخلي أو الصعيد الدولي تعود أسبابه إلى عوامل اقتصادية واجتماعية ومالية، ومن هذه الأسباب:

- تزايد حجم النفقات العامة مما يدفع الدولة إلى التوسع في فرع الضرائب.
- رغبة الدول في تخفيف العبء النفسي على الأشخاص من خلال ارتفاع معدلات الضرائب وتقسيمها (المعدلات) على أكثر من شريحة متشابهة.
- التوسع في الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة مما يتطلب فرض الضريبة على كافة الدخل دون مراعاة مصدره.
- الحركة القوية لحركة رؤوس الأموال الأجنبية وسهولة انتقال اليد العاملة بين الدول.
- اختلاف التشريعات الجبائية وعدم التنسيق بينها²⁶.

ثانياً-سبل معالجة الازدواج الضريبي:

تتم معالجة الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي من خلال قيام الدول بعدم فرض الضرائب إلا على الأموال الواقعة على أراضيها وما يتحقق داخل حدودها من أرباح، أو أنه في حالة امتداد سلطاتها الجبائية إلى الخارج أن تقوم بخصم من ضرائبها ما يدفع من ضرائب عن نفس الأموال والأرباح في الخارج.

أما فيما يتعلق بالازدواج الضريبي الدولي، فيتم علاجه من خلال الاتفاقيات الدولية التي من شأنها أن تخفف أو تلغي حدة التعدد الضريبي الدولي، فقد تكون هذه الاتفاقيات ثنائية أو متعددة أطراف بين هيئات دولية، بحيث تلتزم الدولة الموقعة عليها لمعالجة التعدد الضريبي الدولي بصفته يشكل عائقا أمام حرية تنقل رؤوس الأموال بين مختلف الدول²⁷.

المطلب الثاني: تعقد النظام الجبائي وعدم استقرار تشريعاته.

بالإضافة إلى الازدواج الضريبي ، فان النظام الجبائي لا يسلم من عوائق أخرى تثبط من نجاعته و هي راجعة أصلا إلى كثرة التعقيدات التي يتسم بها هذا النظام و التي قد ترجع أساسا إلى كثرة التشريعات المنظمة له و عدم استقرارها و هذا ما سنحاول التطرق له في ما يلي :

الفرع الأول - تعقد النظام الجبائي

يكن تعقد النظام الجبائي في كثرة عدد الضرائب والمعدلات وطرق حسابها، فالمكلف مثلا يصرح بمدخول أقل كلما كان معدل الإخضاع مرتفعا، هذه الوضعية أفضت بجعل النظام الجبائي غير عادل وفتح الثغرات للمكلفين من أجل تجنب الضريبة، فالمكلفون يجدون أعذارا مناسبة أمام تساؤلات الإدارة الضريبية، وهذه الأخيرة تجد صعوبة في المراقبة بسبب تعقد وتنوع النماذج المستعملة من جهة، ومن جهة أخرى أن المكلف يجد نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة وبوسائل هشة، وهذه ميزة أغلب الدول النامية.

إن الاقتطاع الذي تفرضه الإدارة الجبائية على المكلف له آثار كبيرة على أداء واجباته الجبائية وكذلك آثار وخيمة على الاقتصاد الوطني ككل. والثابت أن ارتفاعه يدعو أكثر إلى التهرب أو الغش خاصة مع تدني مستوى الدخل الوطني، وعدم تناسب الأسعار مع القدرات التساهمية للأفراد، وبالتالي يعتبر كحالة نتجت عن حجم الاقتطاعات الجبائية التي فاقت الحد المعقول و هذا يجعل النظام الجبائي في مواجهة قاعدة المعدلات تقتل المجاميع.

الفرع الثاني: عدم استقرار التشريع الجبائي.

يعاني النظام الجبائي في الجزائر على الخصوص، من مشكلات من شأنها أن تعوق تطبيق السياسة الجبائية ككثرة التعديلات المستمرة والمتعددة من خلال قوانين المالية العادية والتكميلية، فضلا عن أن بعض الصياغات القانونية غير الواضحة بشكل دقيق لهذه القوانين وكثرة بنود بعضها أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى الأطراف الفاعلة في المنظومة الجبائية وخلق نوع من التدبب في تنفيذ واستمرارية المنظومة التشريعية الجبائية.

لقد أظهرت الكثير من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع أن مشكلة عدم الفعالية للنظام الجبائي تكمن في عدم قدرته على التخلص من عادة التعديلات المستمرة بمناسبة إعداد قوانين المالية، رغم أن هذه الإجراءات الجبائية تضمنت بعض الاتجاهات الإيجابية للنظام الجبائي كتخفيض نسبة الضريبة على أرباح الشركات وتخفيض معدلات الرسم على القيمة المضافة وإلغاء الازدواج الضريبي على المداخل المتأتية من توزيع الدخل .

المطلب الثالث: الفساد الاقتصادي.

كانت الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 نتاجا إلى زيادة حدة المضاربة في البورصة قصد الحصول على ربح سريع وسهل خلافا لقوانين السوق، وكان القرن التاسع عشر شاهدا على الفضائح العديدة في البلدان الرأسمالية التي كان زعمائها رجال السياسة وأصحاب البنوك ووكلاء البورصات حيث أن

الانحراف الأخلاقي هو الرافد الذي يغذي ظاهرة الفساد التي تحول دون فعالية النظام الجبائي، مشجعة التهرب الضريبي الذي يمارس وفق طرق مشروعة، إذ يفضي إلى امتيازات جبائية لغير مستحقيها، مما يهدر أهداف السياسة الضريبية ومن صور هذا الفساد: البيروقراطية، المحسوبية، الرشوة، استغلال النفوذ السياسي والمناصب لخدمة المصالح الخاصة، وجود السوق السوداء... الخ، وبالتالي تعتبر ظاهرة الفساد الاقتصادي عائقاً أمام فعالية النظام الجبائي، لذا يجب مكافحتها بالبحث عن جذور نشأتها والقضاء عليها.²⁸

وتقوم مكافحة الفساد هنا على طريقتين، الأولى على أساس العقاب والثانية على أساس الوقاية، وهناك تكامل بين الطرفين، ودرجت الدول النامية على تطبيق الطريقة الثانية "العقاب" دون التطرق لأصول وجذور المشكلة، فالعلاج الجذري للفساد هو إزالة أسبابه وأولها المادية، ففي البلدان النامية يلاحظ أن معظم المرتشين يقعون ضحية للفساد بسبب افتقارهم للحد الأدنى من الدخل، فإذا ما ارتفعت الأجور والرواتب، وتم تعزيز معايير الشفافية والمحاسبة في العمل، فقد تختفي بعض مظاهر الفساد. أما تعامل الدول المتقدمة مع قضايا الفساد فيتسم بالمعالجة الجذرية، وهو الأمر الذي يؤدي إلى كبح جماح الفساد، لأن هناك منظومة متكاملة من المؤسسات قادرة على كشف أي انحرافات أو إساءات استخدام السلطة، فهذه الدول تؤمن بأن القضاء على الفساد لا يتم ذاتياً من داخل الحكومة، بل من خارجها.

ولا يمثل الفساد في الدول المتقدمة ظاهرة عامة، لأنه لا يصمد أمام المؤسسات المعنية بالمحاسبة والمساءلة القضائية، ويلاحظ كذلك أن حكومات بكاملها تستقيل مجرد أنه أشيع أن بعض أعضائها متورطون في قضايا الفساد. وهذا يرجع إلى أن مؤسسات المجتمع المدني في هذه الدول "الصحافة والجمعيات غير الحكومية" تتمتع بحيوية تستمدّها من دساتير بلدانها وقوانينها، ومن التقاليد الديمقراطية التي ترسخت فيها التي تمكنها من محاربة الفساد. أما الفساد في الدول النامية فإنه أكثر حجماً وانتشاراً

على عكس الدول المتقدمة التي يبقى فيها الفساد مجرد حالات فردية، ويواجه لدى حصوله بأقصى حملات التشهير إعلامياً ويلاحق الفاسدون والمفسدين قضائياً وسياسياً، مهما علا شأنهم السياسي أو الاقتصادي²⁹.

الخاتمة:

رغم التطور الذي شهده النظام الجبائي في مختلف الجوانب و ما صاحبه من زيادة في المردودية المالية لمختلف الضرائب إلا أن النتائج المتحصل عليها لم تكن كافية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية المتمثلة في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، مما يتطلب إجراءات فورية ومستدامة من شأنها رفع من كفاءة الإدارة الضريبية لتصبح أكثر قدرة على التكيف مع المتغيرات المتسارعة التي يعرفها الاقتصاد العالمي ، الإقليمي و المحلي خاصة في ظل عقد اتفاقية الشراكة الأورو متوسطية مع الاتحاد الأوروبي و التي دخلت حيز التنفيذ في الفاتح من سبتمبر 2005 ، و كذا العمل على الاستجابة لمتطلبات الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة ، و للرفع من مردودية النظام الجبائي الجزائري في ظل هذه البيئة يجب العمل على تحديثه وفقاً لما يلي:

- العمل على إجراء تغييرات جذرية لبعض الضرائب و الرسوم حيث أن بعضها قديم ولم يعدل أو يحين ، كما أن هناك قصور في إجراءات التبليغ و المتابعة و التحصيل.
- الحد من التهرب و الغش الضريبي بتبسيط النظام الجبائي و تحديثه.
- ممارسة الإدارة الضريبية لصلاحياتها في تحصيل بعض الضرائب والرسوم المحلية.
- تطوير الكفاءة في الموارد البشرية و في الأجهزة المالية العمومية.
- توفير الوسائل و الإمكانيات الحديثة في التعاملات الجبائية.

- العمل على إحداث ثقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة ، وهذا من جهة عن طريق تكريس العدالة بفرض الضرائب على الفئات الممتلئة ماليا و إعفاء الفئات المعسرة ، و من جهة أخرى إعادة تقسيم العائدات المتأتية عن الجباية و توجيهها لخدمة الفئات المعوزة و الفقيرة، ووضع إستراتيجية حقيقية و ملموسة على أرض الواقع لخدمة المرافق العامة .

الهوامش:

1. André Margairaz, La fraude fiscale et ces succédanés, éd. Vaudoise Lausanne, 1977, p 16.
2. L-Mehl Et Beltrame, Science et technique fiscales, Thémis, paris, France,1984, p 687.
3. André Barilari, Lexique fiscale, PUF, France, 1984, p 13.
4. Jean-Jacques Neurer, Fraude fiscale internationale. Presses Universitaires de France (PUF) , France,1985, p 154 .
5. حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة والموازنة والضرائب، دار الخلود للصحافة 1995، ص 391.
6. نصيرة يحيوي، الغش والتهرب الجبائيين، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 1998، ص 44.
7. فلاح محمد ، التهرب الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997، ص ص 146 - 147.
8. Nicolas Reichen, Impôt ‘Evasion, soustraction et fraude fiscale et blanchiment des capitaux’, l’expert comptable, Suisse, 2002, p 706.
9. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب،الدار الجامعية،طبعة 2007، ص 154.
10. Jean Claude Martinez, La fraude fiscale, op.cit., p 71.
11. فلاح محمد ، السياسة الجبائية، المرجع السابق، ص 97.
12. فوزت فرحات، المالية العامة والتشريع الضريبي العام، لحسون للنشر والتوزيع والتوزيع، بيروت، الطبعة الاولى، 1997، ص 78.
13. فوزت فرحات، المرجع السابق، ص 79.
14. الحاج طارق، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 84.
15. فلاح محمد، السياسة الجبائية، المرجع السابق، ص 79.
16. نصيرة يحيوي، المرجع السابق، ص 51.

17. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الآفاق، عمان، الأردن، 1998، ص 181.
18. Brahim Abdelhamid, L'économie algérienne, OPU, Alger, 1991, p 472.
19. شامية أحمد زهير، خالد الخطيب، المالية العامة ، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، طبعة 1997، ص 213.
20. فلاح محمد ، السياسة الجبائية، المرجع السابق، ص 72.
21. زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1998، ص 180.
22. فوزي عبد المنعم، المالية العامة و السياسة المالية، منشأة المعارف، الاسكندرية، مصر، 1985، ص 229.
23. فوزي عبد المنعم، المرجع السابق، ص 231.
24. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية الجزائر، 2001، ص 164.
25. بريشي عبد الكريم، فعالية النظام الجبائي في ظل توجيه الاقتصاديات المحلية نحو العولمة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، ص 97.
26. بريشي عبد الكريم، مرجع سابق، ص 99.
27. فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، طبعة 2003، ص 270.
28. قويدر نيق ، أثر النظام الجبائي على سلوك المكلف بدفع الضريبة ، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة عمار تليجي، الاغواط ، 2009 ، ص 44 .
- 29 صخر عبد الله الجنيدي، مكافحة الفساد الضريبي، مقال منشور بمجلة الوطن، رام الله، فلسطين، ص 17.