الإنفاق الضريبي في الجزائر وإشكالية التهرب الضريبي
دراسة تحليلية تقييمية

د. مليكاوي مولود
ج/ برج بوعريريج.

الملخص:
تكمن أهمية معالجة هذا الموضوع في إبراز أهم المشاكل التي يطرحها مصطلح الإنفاق الضريبي كأداة للسياسة الضريبية، وعلاقته بظاهرة التهرب الضريبي وأهم مظاهر التهرب الضريبي ذات الصلة بالإنفاق الضريبي، وأهم الإجراءات المتخذة من طرف السلطات المالية للحد من التهرب الضريبي الناجم عن هذا الإجراء الضريبي التفضيلي. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك العديد من الأعوان الاقتصاديين يستخدمون سياسات الإنفاق الضريبي من إعفاءات وتخفيضات كآلية للتهرب الضريبي بسبب غياب الرقابة القبلية والبعدية على منح الإنفاق الضريبي واستخدام طرق احتيالية للاستفادة من هذه التفضيلات الضريبية.
الكلمات المفتاحية:السياسة الضريبية; النظام الضريبي; الإنفاق الضريبي;التهرب الضريبي;

Abstract:
The importance of this subject is bringing the main problems of the Tax expenditure as tool for the Tax policy, and its relationship of Tax evasion phenomena and the most aspects of Tax evasion which relation the Tax expenditure and the most procedures takes by the financial authorities to limit the Tax evasion which resulted by this preferred Tax procedure. The study concluded that the many economics agents use the tax expenditure policy as mechanism for Tax evasion because lacks the controls to Tax expenditure and use the fraudulent methods for obtain this Tax preferred.
Keywords:
Tax Policy;Tax System; Tax Expenditure; Tax Evasion;

المقدمة:

على مر السنين أدخلت أغلب الدول في مجال الضريبة العديد من الإجراءات والتدابير، والتي تشكل استثناء عن النظام الضريبي المرجعي كمنح إعفاءات ضريبية للأفراد أو الجماعات أو الشركات ومختلف الأعوان الاقتصادية العاملة في البلد، هذه التفضيلات الضريبية أصبح يطلق عليها في الأدبيات الضريبية المعاصرة اسم" الإنفاق الضريبي" " The Tax Expenditure "، والغرض من هذا الإجراء بالنسبة للحكومات هو تحقيق أهداف إستراتيجية معينة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها من المجالات الأخرى، من أجل تشجيع بعض السلوكيات أو أنشطة معينة أو مساعدة فئات معينة من دافعي الضرائب، فالإنفاق الضريبي أصبح يستخدم كثيرا كأداة للسياسة الحكومية وكثيرا ما يمكن أن يحل محل الإنفاق الموازني المباشر رغم بعض المزايا والعيوب بين الأسلوبين خاصة من جانب الرقابة والمرونة من حيث الاستخدام والتطبيق.

ويشكل الإنفاق الضريبي اليوم موضوع نقاش حاد، إذ ينظر إليه على أنه مصدر من مصادر تعقيد الأنظمة الضريبية، بالإضافة إلى أنه يهيئ المناخ الملائم للبحث عن المزايا قصد التهرب الضريبي، ويصعب إخضاع الإنفاق الضريبي الممنوح لمنطق الرشادة والعقلانية وعادة ما يستخدم في إطار دعم الاستثمار، الادخار والتكييف الهيكلي للمؤسسات.

ويتخذ الإنفاق الضريبي أشكالا عديدة، فقد تكون تخفيضات ضريبية عامة لأسعار الضريبة لخلق الحوافز التي تدفع المستثمر إلى التخفيف من حدة درجة المخاطرة التي تحيط بالمشاريع وتؤدي إلى زيادة الإنتاج، وقد يتم ذلك في صالح المشاريع الاستثمارية الجديدة، وكذلك قد تستخدم الضريبة بطريقة تحد من قيام الأفراد ببعض الأنشطة الاقتصادية، وتوجيههم إلى أنشطة أخرى كفرض ضرائب مرتفعة على عائد المضاربات، وتخفيضها بالنسبة لأنواع الاستثمار الأخرى، كما قد يأخذ الإنفاق الضريبي شكل الإعفاء الضريبي لبعض الأنشطة المشجعة على الاستثمار في مناطق وأنشطة اقتصادية معينة.

وقد استخدمت العديد من الدول النامية والمتقدمة هذه الأشكال من الإنفاق الضريبي بالرغم من العديد من التحفظات في جدواها وفعاليتها، وخاصة بمقارنة المنافع التي تحققها الاستثمارات المنفذة مع الخسائر الضريبية التي تتحملها خزينة الدولة من جراء تخفيض إيراداتها نتيجة الإنفاق الضريبي الممنوح لتشجيع الاستثمار، بالإضافة إلى صعوبة إدارة ومراقبة مثل هذه

الإجراءات الضريبية التفضيلية. وتسعى أغلب الدول إلى منح العديد من الحوافز للمستثمرين من أجل تشجيع وترقية القطاع الاستثماري، والتي يغلب عليها طابع الإنفاق الضريبي بالرغم من الصعوبات والعراقيل التي تعيق تطبيق هذه المقاربة (الإنفاق الضريبي)، ولعل من أهمها ظاهرة التهرب الضريبي، والتي لا تتوقف آثارها السلبية على الإخلال بمبدأ المنافسة فحسب، بل تؤدي إلى إضعاف إجراءات التحريض الضريبي المقدمة على شكل إنفاق ضريبي لتشجيع الاستثمار.

وانطلاقا مما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي: ما هي مظاهر التهرب الضريبي ذات الصلة بالإنفاق الضريبي، وما هي إجراءات مكافحتها؟

ويندرج تحت هذا التساؤل التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالإنفاق الضريبي وما هي أهم الأشكال الشائعة التطبيق؟
- ما هي طرق وآليات تقدير تكاليف الإنفاق الجبائي؟
- ما هي أهم المشاكل التي تطرحها سياسة الإنفاق الضريبي مقارنة بالإنفاق المباشر؟
- ما هي أهم الإجراءات المتخذة من طرف السلطات المالية في الجزائر للحد من التهرب الضريبي الناجم عن هذا الإجراء الضريبي التفضيلي؟

أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى محاولة الكشف عن النقاط التالية:

- التعريف بمصطلح الإنفاق الضريبي وأهم طرق تقدير تكلفته؛
- التطرق لأهم المشاكل التي يطرحها مفهوم الإنفاق الضريبي في الواقع العملي؛
- إبراز أهمية الإنفاق الضريبي في تحفيز وتشجيع القطاع الاستثماري؛
- الإشارة إلى أهم مظاهر التهرب الضريبي ذات الصلة بالإنفاق الضريبي.
-

أولا: مفهوم الإنفاق الضريبي.

بغرض التحفيز الاقتصادي وتحقيق العدالة الاجتماعية عادة ما تتضمن القوانين الضريبية تفضيلات لتخفيض العبء الضريبي على بعض فئات المكلفين أو العمليات، هذه الأنظمة الضريبية التفضيلية تظهر أعباء في موازنة الدولة بنفس حالة النفقات الموازنية. ففي سنة 1967 نشرت الحكومة الألمانية تقريرا حول الإعانات الموازنية والتفضيلات الضريبية، وفي السنة الموالية

قدمت الإدارة الأمريكية موازنة حول الإنفاق الضريبي، وفي سنة 1979 نشر مجلس الضرائب الفرنسي أول تقرير له حول حجم الإنفاق الضريبي[1]. إلا أن المصطلح بمعناه الحقيقي (الإنفاق الضريبي) استخدم لأول مرة من طرف Stanley Surrey سنة 1973 من أجل إبراز التشابه الموجود بينه وبين برامج الإنفاق الحكومي المباشر، وذلك من خلال إجراءات النظام الضريبي على خلاف الإنفاق الحكومي الذي يتم بشكل مباشر[2].

1- تعريف الإنفاق الضريبي.

على الرغم من أن التعريف النظري للإنفاق الضريبي يلقى توافق كبير في الآراء بين المنظرين والاقتصاديين إلا أن التطبيق العملي له يلقى اختلافات كبيرة نظرا لصعوبة تقدير هذا الإجراء، وصعوبة قياس الآثار الناتجة عنه بالإضافة إلى العديد من المشاكل التي يطرحها خصوصا مشكل تعدد الإجراءات التفضيلية، والتي تعتبر من أهم أسباب تعقد الأنظمة الضريبية.

يعرف البروفيسور الأمريكي Stanley Surrey الإنفاق الضريبي بأنه [3]: " برامج حكومية قائمة على تقديم المساعدة المالية التي تمنحها الأحكام الضريبية بدلا من تقديمها عن طريق الإنفاق العام المباشر".

يعرف الإنفاق الضريبي بأنه [4]: " أحد خيارات السياسة الاقتصادية المتاحة للحكومات والتي تتنازل بموجبها عن جزء من إيراداتها الضريبية بغرض تحقيق أهداف معينة، ولهذا السبب لا يمكن الخلط بين الإنفاق الضريبي والوسائل الأخرى المستعملة من طرف بعض المكلفين لتجنب دفع الضريبة مثل التجنب الضريبي والغش الضريبي".

من جهة أخرى يعرف الإنفاق الضريبي بأنه [5]: " تقدير الحكومات للخسائر في الإيرادات الناجم عن منح تسهيلات ضريبية لفئة من المكلفين أو الخاضعين للضريبة أو الأنشطة، وهذه الخسارة تقاس بالفرق بين الضريبة التي يجب دفعها وفقا لمعيار القانون الضريبي والذي يحدد ماهية الهيكل الضريبي والذي يجب أن يطبق على الخاضعين للضريبة وأدنى قيمة حالية يمكن دفعها بعد الاستفادة من هذا الإجراء".

كما تعرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) الإنفاق الضريبي بأنه [6]: " الامتيازات الضريبية أو إعفاءات النظام الضريبي المرجعي، والتي تخفض تحصيل الإيرادات عن طريق الإدارات العمومية، ولأن أهداف السلطات العمومية يمكن تحقيقها باستخدام وسائل أخرى

كالإعانات أو النفقات المباشرة، فالامتيازات الضريبية هي مماثلة للنفقات الموازنية".

كما يعرف التشريع الأيرلندي الإنفاق الضريبي على أنه [7]: " التحويل الطوعي للموارد العامة والتي تتحقق عن طريق تخفيض الاقتطاعات الضريبية مع احترام المعايير الضريبية، والتي تحقق أهداف مماثلة لأهداف الإنفاق المباشر".

ويعرف الإنفاق الضريبي في التشريع الضريبي الأردني بأنه [8]: " أحكام في القانون الضريبي كالإعفاءات (المبالغ المستثناة من القاعدة الضريبية) والخصومات (المبالغ المقتطعة من المعيار للوصول إلى القاعدة الضريبية)، وإعفاء النسبة الضريبية (نسبة مخفضة للضريبة المفروضة على فئة المكلف أو المعاملات الخاضعة للضريبة) والتأجيل الضريبي (إعفاء ضريبي على شكل تأجيل الضريبة). وهذا الإنفاق مصمم لتشجيع أنواع محددة من الأنشطة أو لمساعدة المكلفين في ظروف خاصة".

ويعرف المجلس الأعلى للمالية في بلجيكا الإنفاق الضريبي على أنه[9]: "التقليل في الإيرادات الناجم عن الدعم الضريبي، نتيجة استثناءات النظام الضريبي المرجعي لحماية بعض دافعي الضرائب أو بعض الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، والذي يمكن استعماله لتعويض الإعانات المباشرة".

أما مؤسسة صندوق النقد الدولي (FMI) فتعرف الإنفاق الضريبي بأنه [10]: "يتكون من النقص في الإيرادات الضريبية الناجمة عن تخفيف العبء الضريبي الممنوح لبعض المكلفين أو مجموعة المكلفين بالضريبة، وهذا التخفيض يمكن أن يأخذ عدة أشكال خصوصا الإعفاءات الضريبية والمعدلات المخفضة والقرض الضريبي بالإضافة إلى تخفيض الأساس الخاضع للضريبة".

2- أشكال الإنفاق الضريبي.

حسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فإن الإنفاق الضريبي يتخذ خمسة(05) أشكال رئيسية وهي: الإعفاءات الضريبية، التخفيضات الضريبية، التخفيضات الضريبية الخاصة بالمعدلات، القرض الضريبي، التأجيل الضريبي.

2-1- الإعفاءات الضريبية Exonération Fiscale : وتعني تحديد المداخيل التي لا تخضع كلية للضريبة أو بشكل جزئي مثل المكاسب

الرأسمالية المحققة من طرف المقيمين الأصليين أو الأشخاص (أفراد أو مؤسسات) المعفيين مثل المنظمات غير الربحية والنقابات [11]. وقد تكون هذه الإعفاءات دائمة أو مؤقتة، فالإعفاءات الدائمة تعني تنازل الدولة عن حقوقها الضريبية طوال مدة حياة المشروع، أما الإعفاءات المؤقتة فتعني تنازل الدولة عن حقوقها الضريبية لمدة معينة إلى أن يدخل النشاط المراد تشجيعه في مرحلة النشاط والإنتاج [12].

2-2- التخفيضات الضريبية Réduction Fiscale: هي خصم قيمة من الدخل للحصول على الوعاء الضريبي الحقيقي الخاضع للضريبة [13] ، فهناك عناصر محددة يمكن خصمها من الدخول الخاضعة للضريبة مثل التخفيضات المتعلقة بالاشتراكات في نظام الادخار والتقاعد (REER)، النفقات المبذولة لتحقيق الدخل على الاستثمارات والخسائر المحققة بعنوان الاستثمار من طرف المؤسسة [14].

إن قيمة الإنفاق الضريبي الممنوحة عن طريق الإعفاءات أو التخفيضات تعتمد على المعدل الحدي للضريبة المفروض على المكلف، وأيضا قيمة هذا المعدل فكلما ارتفع المعدل الحدي للضريبة كلما ارتفعت قيمة الإنفاق الضريبي، وبالموازاة يمكن أن لا يكسب المكلف بالضريبة دخل كافي حتى يستفيد من التخفيض الضريبي المنصوص عليه في القانون، وفي هذه الحالة يمكن ألا يستفيد من التخفيض الضريبي بشكل كلي أو جزئي وقيمة الإنفاق الضريبي في هذه الحالة تنخفض [15].

2-3- التخفيضات الخاصة بالمعدلات Réduction Des Taux : يمكن للنظام الضريبي المرجعي في بعض الحالات أن يفرض معدل ضريبي أقل من المعدل العام المطبق، وبالتالي فإن قيمة هذا الشكل من الإنفاق الضريبي لا تعتمد على المعدل الحدي للضريبة، ولكن تعتمد ببساطة على قدرة المكلف على الاستفادة من المعدل المخفض للضريبة [16]. إن المعدل المخفض يعني تطبيق معدل ضريبي منخفض يطبق على صنف معين من المكلفين أو المعاملات الخاضعة للضريبة [17].

2-4- القرض الضريبي Crédit D'impôt: هو عبارة عن قرض مقدم للخزينة العامة من الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة ويقدم كاقتطاع ضريبي مسبق عن الضرائب المستحقة عليه، وهذا القرض يضاف إلى الدخل الخاضع للضريبة وفي نفس الوقت يتم تخفيضه من الضريبة الإجمالية،

والقرض الضريبي يمكن أن يوجد كذلك إذا كان المكلف بالضريبة الذي يدفع الضرائب شخص أجنبي، ويعني كذلك التخفيضات الضريبية التي تطبق على بعض النفقات مثل نفقات البحث والتطوير، والتي تترجم في هذه الحالة بإرجاع الضريبة المدفوعة [18].

2-5- التأجيل الضريبي Report D'impôt: إن التأجيلات الضريبية لا تدخل في حساب الإيرادات للسنة المالية الجارية، ولكن تحسب في إيرادات السنة المقبلة، وفرض الضريبة على المكاسب الرأسمالية المحققة هو مثال على ذلك [19]. إن قيمة الإنفاق الضريبي المتعلقة بتأجيل الضريبة مثله مثل التخفيضات الضريبية، فهو يعتمد على المعدل الحدي للضرائب المفروض على دافعي الضرائب، فعلى سبيل المثال الإنفاق الضريبي المرتبط بالمكلفين المساهمين في (REER) يعتمد على الفرق بين المعدل الحدي للضرائب المطبق في لحظة الدفع والمعدل القابل للتطبيق عند سحب الأموال التي يتم توفيرها [20].

3- طرق تقدير تكاليف الإنفاق الضريبي.

حسب anderson (2008) توجد ثلاثة طرق لتقدير حجم الإنفاق الضريبي، وهي:

3-1- طريقة الخسارة (الأرباح) الأولية في الإيرادات الضريبية: وهي تقيس التخفيض (الزيادة) في الإيرادات الضريبية في حالة اعتماد (أو إلغاء) الإنفاق الضريبي، بافتراض أن هذا الاعتماد أو الإلغاء ليس له أي أثر على تغيير سلوكيات المكلفين أو الإيرادات المحققة من الضرائب والرسوم الأخرى [21].

إن استعمال طريقة الخسارة الأولية في الإيرادات الضريبية تكون مقبولة بصفة عامة على الدخل المعفى وفي حالة فرض ضريبة بنفس المعدل الحدي للضرائب على الجزء المتبقي من الدخل الخاضع للضريبة أو أي حدود أخرى للدخل، ومن ثم يتم حساب الخسارة في الإيرادات الضريبية بعد تبني سياسة الإنفاق الضريبي، وهكذا يجب إضافة القيمة الأخرى للإنفاق الضريبي والتي لم تتغير بفعل تبني إنفاق ضريبي جديد للحصول على إجمالي الإنفاق الضريبي الممنوح [22]. غير أنه من غير الممكن حساب القيمة الإجمالية للخسارة في الإيرادات الضريبية الناجمة عن الإنفاق الضريبي فيما يتعلق

بأدوات الادخار في أي بلد، كما أن هذه الطريقة تفترض عدم تغير سلوك دافعي الضرائب وهذا الافتراض لا وجود له في الواقع[23].

2-3- طريقة الخسارة (الأرباح) النهائية في الإيرادات الضريبية : وهي تقيس قيمة التخفيض (الزيادة) في الإيرادات الضريبية في حالة اعتماد (أو إلغاء) الإنفاق الضريبي أخذا في الحسبان التغيرات في سلوك المكلفين والآثار الناجمة عن الإيرادات المحققة من الضرائب والرسوم الأخرى بسبب اعتماد أو إلغاء الإنفاق الضريبي [24]. ويتطلب استخدام هذه الطريقة الأخذ بعين الاعتبار الآثار الثانوية مثل: التغيرات في سلوك المكلفين ومستوى النشاط الاقتصادي، إضافة إلى التفاعلات بين الإنفاق الضريبي ومختلف أشكال الإخضاع[25].

3-3- طريقة تكافؤ النفقات Equivalent En Dépenses: هذه الطريقة تحسب مقدار التكلفة في حالة منح الإنفاق الضريبي في شكل نقدي بما يعادل الإنفاق المباشر الممنوح، مع افتراض كما في طريقة الخسائر الضريبية عدم تغير سلوكيات دافعي الضرائب. والواقع أن التحويلات العادية أحيانا يتم تقييمها قبل دفع الضريبة من طرف المستفيد، في حين الإنفاق الضريبي يمنح قبل تحديد صافي الضريبة، ومن أجل تقييم هذا الإنفاق الضريبي على نفس القاعدة التي تقيم بها النفقات المباشرة يجب إضافة الضرائب، وعادة ما تؤخذ على أنها تحويلات عادية، وعلى خلاف ذلك قد يكون الإنفاق الضريبي أقل تكلفة من الإنفاق العادي ويوفر نفس المبلغ للمستفيد. وبصفة عامة فإن الطريقة الأكثر استعمالا لتقييم تكلفة الإنفاق الضريبي، وخاصة لدى دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية هي طريقة الخسارة في الإيرادات الضريبية [26].

4- مشاكل تطبيق الإنفاق الضريبي.

إن استخدام الإنفاق الضريبي كأداة من أدوات السياسة المالية من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية يطرح العديد من المشاكل والصعوبات، نظرا لتعدد التقنيات المستخدمة وصعوبة تقييم التكاليف، بالإضافة إلى مشكل الشفافية.

4-1- صعوبة تقييم آثار الإنفاق الضريبي: إن الإدارة الضريبية لا تعرف إلا الدخول المعلنة لديها، ومع ذلك فإن بعض أشكال الإنفاق الضريبي ولاسيما إعفاء بعض فئات الدخل يشكل مصدرا لعدم التوافق بين الدخول المعلنة والدخول الحقيقية لدافعي الضرائب، لذلك فمن المستحيل تقدير حجم الإنفاق

الضريبي دون افتراضات والاستعانة بالمصادر الأخرى الإحصائية، فبالنسبة للتقنيات أو الأساليب الأخرى للإنفاق الضريبي فمن غير الممكن التقييم بدقة الآثار المباشرة للإنفاق الضريبي، ولكن أبعد من ذلك فمن الصعب أن تأخذ في الاعتبار الآثار الناجمة عن التدابير غير المباشرة، لأن هذه الآثار غير المباشرة قد تكون ناجمة عن التغيرات في السلوك مثل التوجه للاستثمارات المالية [27].

2-4- مشكل شفافية الموازنة:إن استخدام الإنفاق الضريبي يطرح مشكل الشفافية في الموازنة، فالإعانات المباشرة تسجل في الموازنة العامة للدولة، أما الإنفاق الضريبي فلا يدرج في الموازنة مما يقلل من الإيرادات الضريبية في الموازنة، ومقدار الجهد الذي تبذله السلطة العامة يتوقف على سلوك دافعي الضرائب، في حين أن الجرد السنوي للإنفاق الضريبي يسمح بالتغلب بشكل جزئي على مشكل شفافية الموازنة حيث يتم إعداد سنويا قائمة للنفقات الضريبية على شكل كتيب "طرق ووسائل" (جرد الإنفاق الضريبي)، مع الإشارة إلى أكبر قدر ممكن لقيمة الخسارة في الإيرادات، كما ينبغي أن يتضمن بيان الموجودات توزيع الإنفاق الضريبي على أساس التصنيف من جانب الأهداف مثلما هو معمول به بالنسبة للنفقات الموازنية، ولكن هذا التصنيف لا ينزل إلى مستوى "البرامج"في هيكل الموازنة [28]. إن الشفافية الموازنية بالنسبة للإنفاق الضريبي ليست مضمونة بشكل كامل لأنه ينبغي وضع قائمة جرد للإنفاق الضريبي تكون قبل وقوعه وليس بأثر رجعي[29]، كما أن غياب الشفافية الموازنية لا يؤدي إلى صعوبة مراقبة الإنفاق الضريبي فحسب، بل يؤدي إلى غياب المساءلة من طرف السلطة التشريعية.

3-4- إعاقة تنسيق برامج الإنفاق: إن استخدام الإنفاق الضريبي قد يعيق جهود الحكومة للتخطيط الموازني لأن برامج الإنفاق الضريبي عندما يتم دمجها في النظام الضريبي تنتزع من الإجراءات العادية للموازنة، والتي تطبق على كل النفقات المباشرة، ولذلك فإن تنفيذ برامج الإنفاق الضريبي من خلال النظام الضريبي يعيق الحكومة على التقدير الدقيق لقيمة هذه البرامج بالنسبة لغيرها من خيارات الإنفاق، والتي تتعارض مع الصياغة المنسقة والمنظمة لمخطط الموازنة [30].

4-4- رقابة موازنية صعبة: إن استخدام الإنفاق الضريبي لا يسهل السيطرة على الإنفاق الحكومي، لأن الأموال التي تنفق في إطار النظام الضريبي أكثر صعوبة في السيطرة والمراقبة بالمقارنة مع النفقات التي تتم عبر برامج

المساعدات المباشرة، فالنفقات المباشرة التي تتم في إطار البرامج التي تسعى إلى تسقيف الإنفاق، فإن الوزارات المسؤولة يمكنها ملاحظة وبسرعة زيادة أو نقصان النفقات غير مخططة في البرامج المحددة، وتتمكن بسرعة من إجراء التعديلات المناسبة على هذه البرامج، ومع ذلك يمكن إدخال تغييرات على الإنفاق الضريبي المحدد نتيجة التقلبات في الإيرادات الإجمالية، وبالتالي فمن الصعوبة تحديد ومراقبة تأثير هذه التغيرات لأن استخدام النظام الضريبي لمنح الدعم عادة لا يتطلب موافقة مسبقة على كل معاملة، لذلك فإن الحكومة قد لا تكون قادرة على الاستجابة بفعالية للبرامج غير المرغوبة من الإنفاق الضريبي [31].

ثانيا: مظاهر التهرب الضريبي ذات الصلة بالإنفاق الضريبي.

1-التهرب الضريبي الناجم عن ترحيل خسائر وهمية.

إن عملية ترحيل الخسائر بشكل مطلق (أي بدون تحديد عدد سنوات ترحيل الخسائر) أمر غير ممكن من الناحية المحاسبية، حيث يستلزم الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات لعدد لا نهائي من السنوات، وهذا غير ممكن من الناحية العملية، كما أن عدم تحديد عدد سنوات ترحيل الخسارة قد يترتب عليه تقاعس بعض المشروعات الاستثمارية، كما يزيد الحافز لدى بعض الوحدات الإنتاجية إلى إظهار خسائر وهمية في دفاترها المحاسبية لأغراض الضريبة (التهرب الضريبي) بغية الاستفادة من نصوص ترحيل الخسائر في فترات مقبلة تفشل خلالها في إظهار خسائر مصطنعة [32].

وهناك طريقتين رئيسيتين تلجأ إليها أغلب الوحدات الاقتصادية من أجل إظهار الخسائر الوهمية بغرض التهرب الضريبي وهما: إما زيادة التكاليف أو تخفيض النواتج على مستوى المؤسسة.

1-1- التهرب الضريبي عن طريق الزيادة في التكاليف.

لقد سمح المشرع بخصم الأعباء التي يتحملها العنصر الجبائي عند القيام بنشاطه بشرط أن تكون هذه الأعباء مرتبطة مباشرة بالاستغلال و في الحدود (السقف) التي وضعها القانون للبعض منها. بعض العناصر الجبائية تستغل هذا الحق في خصم أعباء ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة أو المبالغة في تقديرها و ذلك باستعمال الطرق التالية [33] :

- التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية من محاسبة المصاريف العامة؛
- الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة (الأجور و مصاريف الخدمات ....)؛

- الخطأ المقصود في تطبيق تقنية الإهتلاكات و المؤونات لتضخيم قيمتهما.

2-1- التهرب الضريبي عن طريق تخفيض النواتج.

إن تخفيض النواتج هو شكل كلاسيكي للغش الضريبي و يتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلّية أو جزئية للنواتج المحققة و ذلك باستعمال طرق و وسائل مختلفة، و لعل أهمها [34] :

- إهمال التقييد المحاسبي للمبيعات باللّجوء للبيع نقدا؛
- التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بتسجيل العودة الوهمية للبضائع و المنتوجات أو المنح الوهمي للتخفيضات التجارية؛
- التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بالبيع بالفرق أو الفوترة الجزئية؛
- عدم التسجيل المحاسبي للنواتج الاستثنائية المحقّقة عن التنازل عن عناصر الأصول؛
- استغلال تواجد فروع الشركات في الملاجئ الضريبية في الخارج لتحقيق مبيعات هائلة بعيدا عن المصالح الضريبية الداخلية.

إن الزيادة في التكاليف أو التخفيض في النواتج يؤدي إلى تخفيض الربح الضريبي أو إظهار خسائر وهمية، وهو ما يمكن الوحدات الإقتصادية من ترحيل هذه الخسائر، وهو ما يسمح لها بدفع ضرائب أقل أو عدم دفعها (التهرب الضريبي)، لذلك يتعين أن يصاحب استخدام هذا الشكل من الإنفاق الضريبي العديد من القيود على استخدامه ، بحيث تزداد درجة فحص ورقابة حسابات الوحدات الاقتصادية التي تستفيد من هذا الشكل، بما يسمح باقتصاره فقط على الوحدات الاقتصادية التي تحقق خسائر فعلية في حساباتها[35] .

2- التهرب الضريبي عن طريق الإعفاء والتخفيض الضريبي.

قد تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى استخدام عدة طرق احتيالية بغرض الاستفادة من الإنفاق الضريبي لتخفيف العبء الضريبي، أو التخلص منه نهائيا، سواء عن طريق الإعفاء الضريبي أو التخفيض الضريبي أو استخدام تقنية الخصم. ويمكن التطرق إلى هذه الحالات في النقاط التالية:

- تقوم بعض الوحدات الاقتصادية الخاضعة للضريبة بإبرام اتفاقيات مع وحدات اقتصادية أخرى معفاة من الضريبة، من خلال تحويل الأرباح من الوحدات الخاضعة إلى الوحدات المعفاة، ويتم ذلك عن طريق دفع سعر أعلى من السعر الحقيقي على السلع المشتراة، فعلى سبيل المثال دفع سعر أعلى من مؤسسة خاضعة لصالح مؤسسة معفاة مقابل حصول المؤسسة الخاضعة على

بعض المزايا، وهذه العملية تعتبر كشكل من أشكال التهرب الضريبي[36] (évitement fiscal).

-التهرب عن طريق الالتفاف حول الإعفاء الضريبي، فعند انتهاء فترة الإعفاء الضريبي الأصلي تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى إخفاء الاستثمارات القائمة في شكل استثمارات جديدة بهدف التمتع بالإعفاء الضريبي من جديد، كحالة القيام بإنهاء المشروع القائم وإعادة تشغيله بتسمية مختلفة مع الاحتفاظ بالملكية. كما تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى تصفية المشروع وإنشاء مشروع آخر ليتمتع بإعفاء جديد[37].

-التهرب الضريبي عن طريق تقنية الخصم، وذلك من خلال استخدام بعض العناصر الجبائية هذه التقنية لتضخيم عناصر التكاليف والأعباء الواجبة الخصم، مع توفر كل الوثائق الثبوتية مما يؤثر على النتيجة الجبائية، وبذلك انخفاض مبلغ الاقتطاع أو عدم أدائه في حالة العجز، وهذا كله في غياب جهاز فعال للرقابة.

-التهرب الضريبي عن طريق التصنع والتظاهر، ويتم ذلك عن طريق تزييف عمليات حقيقية وخاضعة للضريبة بعمليات أخرى معفاة من الضريبة أو تخضع لنظام ضريبي مخفف، ويمكن أن يتم هذا النوع من التهرب الضريبي عن طريق تركيب عمليات وهمية لا تطابق أي توريد حقيقي للسلع والخدمات، مما يسمح للمؤسسة من خصم مبلغ(TVA) المحمل على المشتريات الوهمية من مبلغ (TVA) المستحق على المبيعات، مما يؤدي إلى تخفيض الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع [38].

3- التهرب الضريبي الناجم عن تعدد أشكال الإنفاق الضريبي.

فالأسلوب الأول هو إعفاء بعض الدخول من الضريبة، أما الأسلوب الثاني فيتعلق بإنشاء خصم على فئات الدخل، هذا بالإضافة إلى عدة أساليب أخرى مثل تخفيض معدلات الضرائب، والقرض الضريبي وتأجيل مواعيد الدفع ...إلخ، فتعدد أساليب منح الإنفاق الضريبي يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وتعدد الإجراءات الضريبية التفضيلية مما يوفر مناخا ملائما للتهرب الضريبي[39]، الأمر الذي يؤدي إلى خسائر في الإيرادات الضريبية، فمن أهم آليات التهرب الضريبي ترتكز على المزايا التي يوفرها الإنفاق الضريبي من خلال محاولة تخفيض العبء الضريبي.

كما أن تعدد أشكال الإنفاق الضريبي تؤدي إلى نظام ضريبي أكثر تعقيدا من حيث التحصيل وعقلانية مشكوك فيها ونتائج غير مضمونة دائما على فعالية

الاقتصاد، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة تكاليف إدارة الضرائب، وإعاقة الشفافية فيما يتعلق باختيارات الموازنة وصعوبة تقييم التكاليف الخاصة بالإنفاق الضريبي وهو ما يؤدي إلى التلاعب في تقديرات الموازنة، وقد أصبحت كل الدول تجتهد من أجل تحقيق أحسن تقييم ومراقبة للإنفاق الضريبي وذلك بتقديم تقارير سنوية للبرلمان[40].

كما أن تعدد أشكال الإنفاق الضريبي تعمل على تعقيد النظام الضريبي وإجراءات تحديد الوعاء الضريبي والتحصيل، وهو ما يؤدي إلى سوء فهم الضرائب، وارتفاع تكاليف التسيير بالنسبة للإدارة الضريبية، وزيادة عمليات الاستفادة من الإعفاءات الضريبية من طرف بعض المكلفين الذين لا يسمح لهم القانون الضريبي بذلك، وهو ما يؤثر بالسلب على الموازنة العامة والجباية على السواء، وعلاوة على ذلك فهناك العديد من الإجراءات الضريبية التحفيزية الممنوحة لإنشاء مؤسسات جديدة لا يمكن حسابها وتقديرها، وبعضها غير معروف لدى الإدارة الضريبية، وهو ما يولد منافسة غير متكافئة بين الوحدات الاقتصادية مما يدفع المشروعات غير مستفيدة من الإجراءات الضريبية التفضيلية على محاولة تجنب الضريبة [41].

4- مظاهر التهرب الضريبي الدولي ذات الصلة بالإنفاق الضريبي.

إن فكرة التهرب الضريبي الدولي ليست فكرة حديثة، بل هي فكرة قديمة، غير أن انتشارها في الوقت الحاضر يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي من جهة، وإلى اتساع التجارة الدولية واندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي (العولمة) من جهة أخرى، فهذان العاملان قد أديا إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السياسية للدول، مما دفع المكلفين إلى القيام بمحاولات مستمرة للتخفيف من العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن مستعينة في ذلك بعدم تجانس التشريعات الضريبية للدول، وذلك من خلال القيام بنشاطها في دولة ذات تشريع ضريبي أقل حدة لتحقيق أكبر منفعة ممكنة وأقل عبء ضريبي ممكن، بالإضافة إلى الاستفادة من مبدأ السيادة الضريبية. وهناك آليتين رئيسيتين للتهرب الضريبي الدولي هما:

4-1 التهرب الضريبي عن طريق الجنات الضريبية.

تعد الجنات الضريبية مراكز مالية أو تمويلية بالنسبة للشركات دولية النشاط بصورة خاصة، والشركات والمجموعات الدولية بصورة عامة، فهي تمثل بما تقرره من امتيازات ومميزات ضريبية تصل في الكثير من الأحيان إلى حد الإعفاءات الضريبية لبعض أنواع الدخول والأنشطة مناخا مناسبا

وأكثر ملاءمة للاستثمارات. ولهذا فالشركات دولية النشاط تحاول أن تخلق في هذه الدول مراكز للشركات الوليدة لتحقيق غرضها الرئيسي نحو تعظيم أرباحها وتخفيف أعبائها الضريبية.

يبدو من مصطلح الجنات الضريبية أنها تتعلق أساسا بالنظام الضريبي لهذه الدول، وقد تعددت المصطلحات التي يمكن أن تطلق على هذه الدول، فالبعض يطلق عليها بالملجأ الضريبي (Refuge Fiscale)، والبعض الآخر يفضل تسميتها بالواحة الضريبية (Oasis Fiscale)، باعتباره أكثر ملاءمة من الجنات الضريبية، أما الدول الأنجلوسكسونية فأطلقت عليها (Tax Haven) والتي تسمى بالفرنسية (Paradis Fiscale) [42].

وفي الحقيقة لا يوجد في الفقه الاقتصادي تعريف محدد للجنة الضريبية، لذلك اجتهد المفكرون الاقتصاديون في وضع تعريف على وجه التحديد.

حيث تعرفها (M^{me} Boffandou) بأنها[43]: "إقليم وطني تكون فيه الاقتطاعات الضريبية في مجموعها أقل من غيرها في أي مكان آخر، وحيث يصل الأمر من الناحية العملية إلى عدم وجود ضريبة على الإطلاق".

كما يعرفها الاقتصادي (Michel Claverie) بأنها [44]: " دولة ذات سيادة يقرر تشريعها الضريبي معاملة تفضيلية أو متميزة بالنسبة للدخول ذات المصدر الأجنبي".

كما أن فريق العمل المعني بالإجراءات المالية (FATF) بصندوق النقد الدولي يعرف الجنة الضريبية بأنها [45]: " بلدان أو أمكنة تتميز بعدم التعاون في الإطار المالي والإداري الدولي وبمعاقبة مبيضي الأموال".

2-4 آليات التهرب الضريبي عن طريق الجنات الضريبية.

تمثل الجنات الضريبية أرضا خصبة ومناخا ملائما لنشاط الشركات دولية النشاط، حيث تقوم الشركة الأم عادة بإنشاء شركات وليدة أو منشآت ثابتة تابعة لها للاستفادة بأكبر قدر ممكن من المميزات والإعفاءات الضريبية التي يقررها النظام الضريبي للأنشطة التي تمارس في تلك الدولة وخاصة بالنسبة للمشروعات الأجنبية كبيرة الحجم، فالعديد من الدول الصناعية المتقدمة تقرر مميزات خاصة للمشروعات الأجنبية كـ: سويسرا، لوكسمبورج وهولندا [46].

يقوم التنظيم للشركات دولية النشاط على أساس تقسيم العمل الدولي لأنشطتها، فتختص الشركة الأم التي عادة ما تكون في دولة ذات نظام ضريبي مرتفع بالقيام بأنشطة لا تولد ربحا مباشرا، كأنشطة البحث العلمي والتكنولوجيا

والمعرفة الفنية، لضمان تخفيف العبء الضريبي في البلد الأم باعتبار أن هذه الأنشطة عادة ما تكون معفاة من الضرائب، أو مقرر عليها ضرائب بسيطة، أما الشركات الوليدة والتابعة لها والتي عادة ما تكون في دولة ذات نظام ضريبي مخفف، أو من دول الجنات الضريبية، فإنها تختص بالأنشطة الإنتاجية والتسويقية والتوزيعية والتي تخلق دخولا وأرباحا لهذه الشركات، إلا أن هذه الدخول والأرباح تتمتع بمميزات وإعفاءات ضريبية، وبذلك تكون الشركة قد تهربت من الضريبة في الدولة الأم والدولة المضيفة على السواء، وفقا لمفهوم التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية. فالشركة دولية النشاط قد استطاعت بذلك أن تخفف من عبئها الضريبي الإجمالي.

وقد يتم التهرب الضريبي باستخدام الجنة الضريبية إما قبل توزيع الأرباح أو بعد توزيعها، فقبل توزيع الأرباح يتم التهرب الضريبي عن طريق زيادة أو نقصان النفقات والتكاليف بطريقة صورية، بحيث تقلل من العبء الضريبي إلى أقل حد ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع، وتزيد منه في دول الجنات الضريبية.

أما بعد توزيع الأرباح، فإن الشركات الوليدة الكائنة في الجنة الضريبية لا تقوم بتحويل تلك الأرباح على الشركة الأم لكي لا تفرض عليها ضريبة مرتفعة، بل تقوم إما بإعادة استثمار هذه الأرباح في الجنة الضريبية وإما بتحويلها إلى دولة أخرى تقرر نظاما ضريبيا مخففا بالنسبة للاستثمارات الأجنبية، أو تحويلها إلى الشركة الأم تحت مسميات غير حقيقية كنفقات معفاة من الضريبة.

فالتهرب الضريبي هنا هو تهرب بمفهومه الاقتصادي، فلا انتهاك فيه للقانون بل يتم التهرب بالاستفادة من المميزات والإعفاءات الضريبية، فالتهرب الضريبي هنا يمس الاقتصاد القومي ككل، حيث يضيع جزء كبير من الإيرادات الضريبية الخاصة بتلك الدول.

ومن أهم آليات التهرب الضريبي الدولي عن طريق الجنات الضريبية هي أسعار التحويل، حيث أن هناك ارتباطا وثيقا بين التهرب الضريبي باستخدام الجنة الضريبية وبين أسعار التحويل.

ثالثا: تقييم تكلفة الإنفاق الضريبي المرتبطة بالاستثمار في الجزائر.

إن الطموح الذي كانت ومازالت تسعى إليه الجزائر منذ الإصلاح الضريبي لسنة 1992م بغرض رفع معدل النمو الاقتصادي، وتحقيق معدلات تشغيل مرتفعة عن طريق الاستثمار حملها خسائر مالية ضخمة على شكل

إعفاء ضريبي ممنوح لتشجيع الاستثمار، وقد بلغت الخسائر الضريبية نتيجة الإعفاءات الضريبية المقدمة في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) والوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ) من سنة 2010 حتى سنة 2014 قيمة 508.747 مليار د.ج، وقد شهدت سنة 2012 أعلى قيمة لهذه الإعفاءات بقيمة 136.084مليار د.ج منها 96.5%عبارة عن إعفاءات ضريبية في مجال الرسم على القيمة المضافة . ويمكن توضيح تكلفة الإعفاءات الضريبية الممنوحة لتشجيع الاستثمار في الجزائر من الفترة 2010-2014 من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01): تكلفة الإعفاءات الضريبية في الجزائر في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار 2010-2014 الوحدة:مليون دج

السنة	TVA	IBS	TAP	TF	ERGS	TOTAL
2010	58936	13159	1087	1	0	73183
2011	49144	3313	3805	1	0	56263
2012	83836	1519	2131	1	0	87487
2013	42689	2928	2765	1	0	48384
2014	49984	7027	3146	1	0	60158

المصدر:

-Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, Direction Des Opérations Fiscales, Bureau Des Statistiques 2015.

الجدول رقم(02): **تكلفة الإعفاءات الضريبية في الجزائر في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب 2010-2014. الوحدة: مليون دج**

السنة	TVA	IBS	TAP	TF	ERGS	TOTAL
2010	20006	222	258	1	1	20486
2011	30505	309	351	1	0	31166
2012	47502	353	734	2	6	48597
2013	42889	504	598	2	11	43946
2014	37652	497	520	1	0	38670

المصدر: Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, Direction Des Opérations Fiscales, Bureau Des Statistiques 2015.

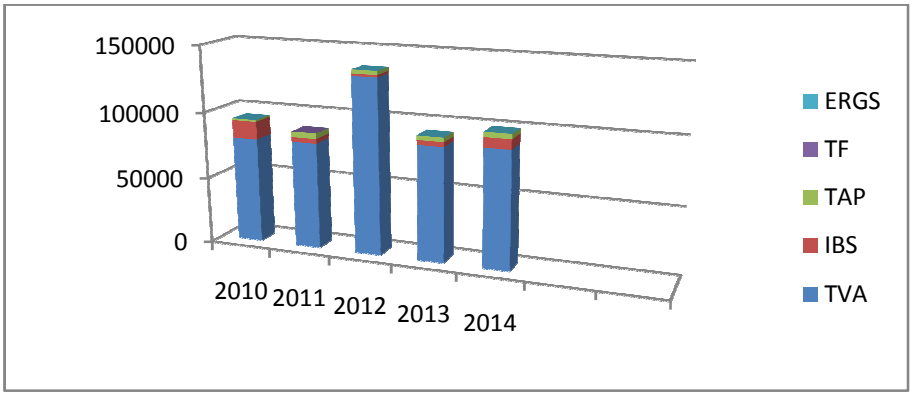
الجدول رقم(03): تكلفة الإعفاءات الضريبية في الجزائر من الفترة 2010-2014. الوحدة : مليون د.ج.

TOTAL	ERGS	TF	TAP	IBS	TVA	السنة
93671	1	2	1345	13381	78942	2010
87429	0	2	4156	3622	79649	2011
136084	6	3	2865	1872	131338	2012
92331	11	2	3363	3432	85521	2013
98832	5	1	3666	7524	87636	2014

المصدر Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, Direction Des Opérations Fiscales, Bureau Des Statistiques 2015.

ويمكن توضيح تطور وهيكل الإعفاءات الضريبية في الجزائر في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار والوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب من خلال الشكل الموالي.

الشكل رقم(01): تطور حجم الإعفاء الضريبي في الجزائر من الفترة 2010-2014.



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على:
Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, Direction Des Opérations Fiscales, Bureau Des Statistiques 2015.

أما من حيث هيكل الإنفاق الضريبي في الجزائر، نلاحظ من خلال الشكل أن الإعفاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة يمثل نسبة كبيرة جدا من هيكل الإعفاء الضريبي الإجمالي، حيث بلغ الإعفاء الضريبي

الخاص بالرسم على القيمة المضافة سنة 2012م نسبة 96.5%، وأما في سنة 2013م فبلغ الإعفاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة نسبة 92.6%، وفي سنة 2014م بلغ الإعفاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة نسبة 88.67%، ويمكن تفسير سبب ارتفاع حجم الإعفاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة مقارنة بهيكل الإعفاء الضريبي الإجمالي إلى استخدام نظام الشراء بالإعفاء ، وتوسيع مجال الخصم على الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى اتساع مجال تطبيق هذه الضريبة وحياديتها اتجاه نتائج المؤسسات، وهو ما يشجع هذه الأخيرة على الاستثمار، وهذا قد يكون السبب الرئيسي وراء منح الدولة إعفاء ضريبي في إطار الرسم على القيمة المضافة بنسبة كبيرة جدا من هيكل الإعفاء الضريبي الإجمالي.

رابعا: تكلفة الإنفاق الضريبي في الجزائر وعلاقتها بالتهرب الضريبي

بالرغم من الجهود المبذولة من طرف الدولة من أجل توسيع الوعاء الضريبي والبحث المستمر عن القاعدة الضريبية بغرض تخفيف العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة، إلا أن أسباب الغش والتهرب الضريبي في الجزائر كثيرة ومتنوعة، فهي ذات طابع تاريخي واقتصادي واجتماعي، وكذلك أسباب ناجمة عن النظام الضريبي في حد ذاته، وبالرغم من أن ظاهرة التهرب الضريبي قديمة ولم تظهر بظهور مصطلح الإنفاق الضريبي، إلا أن تعدد وتنوع أشكال الإنفاق الضريبي المشجعة على الاستثمار حفزت بعض المكلفين بالضريبة على استعمال كل طرق الغش والاحتيال من أجل التهرب من دفع الضريبة، فالغش والتهرب الضريبي في الجزائر له علاقة بتنوع وتعدد أشكال الإنفاق الضريبي، فالإعفاء الضريبي خلال الفترة 2010 - 2014م بلغ مبلغ 508.747 مليار د.ج، وبالمقابل وحسب إحصائيات الإتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين لسنة2008 ، فإن حجم الخسائر الضريبية الناجمة عن التهرب الضريبي بلغت 200 مليار د.ج سنويا، وهو ما يعادل نسبة 1.75% من الناتج المحلي الإجمالي، وهو مبلغ ضخم لا يمكن السكوت عليه وهو ما دفع بالسلطات المالية في الجزائر إلى اتخاذ إجراءات ضريبية صارمة من أجل الحد من التهرب الضريبي الناجم عن استخدام مزايا الإنفاق الضريبي خاصة في المادة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008م والمادة 15 من قانون المالية لسنة 2009م، والتي تنص كل منهما على ضرورة استرجاع حجم الإنفاق الضريبي في حالة عدم إعادة استثمار الأرباح التي

كانت محل الإنفاق الضريبي بالإضافة إلى تطبيق عقوبات مالية صارمة، وكذلك إجبارية التعامل بالشيكات البنكية كشكل من أشكال التنظيم لحد معين من المعاملات .

وما ساعد على الميل نحو التهرب الضريبي في الجزائر هو أوجه القصور في الموارد المادية والبشرية، وعدم كفاءة الإدارة الضريبية، والتي تفتقد إلى نظام إعلام آلي متطور قادر على توفير معلومات دقيقة وكافية، ونظام موثوق لتحديد الهوية الوطنية لدافعي الضرائب، كما ساعدت بنية الاقتصاد الجزائري والهيكل الاجتماعي على انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وعدم التنسيق بين مختلف الإدارات ذات العلاقة بالنشاط الاقتصادي، بالإضافة إلى العديد من القوانين المتساهلة في منح الإنفاق الضريبي الضخم دون نتائج واقعية، حيث أن بعض المستفيدين من الإنفاق الضريبي وعوضا من استخدامه لأغراض استثمارية يقومون بشراء الاستثمارات المعفية من الضريبة وإعادة بيعها لأغراض مضاربية، نظرا لغياب الرقابة البعدية للإنفاق الضريبي من طرف الإدارة الضريبية.

كما أن انتشار ظاهرة القطاع الموازي في الجزائر تعمل على عرقلة سياسات الإنفاق الضريبي، وهو ما يؤثر على النسيج الاقتصادي وهيكل العمالة في البلد والجهود المبذولة لتحسين أوضاع الاستثمار المحلي، حيث أن المؤسسات المستفيدة من الإنفاق الضريبي تسوق منتوجات بسعر أقل من أسعار السوق، نظرا لاستفادتها من مزايا الإنفاق الضريبي، وهو ما يدفع بالمؤسسات الأخرى غير مستفيدة من الإنفاق الضريبي إلى شطب سجلاتها التجارية، والتحول إلى الاقتصاد الموازي الذي يوفر مكاسب كبيرة، للإشارة فإن نشاطات القطاع الموازي في الجزائر تمثل ما بين 30% إلى 40% من الناتج المحلي الخام، فهو يعتبر من أهم العوامل المؤثرة على فعالية سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر.

بناءا على ما سبق، فإن هناك علاقة موجبة بين الإنفاق الضريبي في الجزائر وحجم التهرب الضريبي رغم صعوبة قياس هذا الأخير بسبب التخلف الاقتصادي وعدم وجود أسلوب معين مستخدم في الجزائر وسيطرة القطاع الموازي على أغلب الأنشطة الاقتصادية في الجزائر، وهو ما يتطلب ضرورة تبسيط النظام الضريبي الجزائري، وذلك بالتقليل من حجم الإنفاق الضريبي وضرورة تطبيق رقابة بعدية عليه ودراسة مدى فاعليته وتأثيره على

الاستثمار، وذلك بمقارنة حجم الإنفاق الضريبي الممنوح مع حجم الاستثمارات المحققة في الواقع من جراء منح الإنفاق الضريبي.

خامسا: إجراءات مكافحة التهرب الضريبي الناجم عن الإنفاق الضريبي.

1-الإجراءات المتخذة في مجال الإعفاءات والتخفيضات الضريبية.

أقر المشرع الضريبي في الجزائر من أجل مكافحة التهرب والغش الضريبي الناجم عن الاستفادة من مزايا الإنفاق الضريبي (الإعفاءات والتخفيضات) إجراءات ضريبية صارمة، حيث يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الإعفاء أو التخفيض من الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، في إطار نظام دعم الاستثمار، إعادة استثمار حصة من الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع (04) سنوات ابتداءا من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها لنظام ضريبي تحفيزي، ويجب أن تنجز إعادة الاستثمار بالنسبة لعنوان كل سنة مالية أو بعنوان عدة سنوات مالية، ويترتب على عدم احترام هذه الإجراءات إعادة استرداد الإنفاق الضريبي (الامتياز الضريبي) الممنوح، مع تطبيق غرامة مالية تقدر[47] بـ 30%.

وعندما يتبن أن الاستثمارات الواردة في قرارات منح الإنفاق الضريبي (الامتيازات الضريبية) لم تنفذ، أو عندما تكون الشروط التي منحت على أساسها هذه القرارات لم تستوف، فإن عدم التنفيذ يؤدي إلى سحب الاعتماد، وتجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين منح لهم الإنفاق الضريبي (الامتياز الضريبي) بموجب الاعتماد من حق الاستفادة من هذه الامتيازات، وتصبح الضرائب التي تم إعفاؤهم منها مستحقة على الفور، بالإضافة إلى تطبيق عقوبات تأخير الدفع، والتي تحسب ابتداء من التاريخ الذي كان يستوجب فيه دفعها، وفي حالة ثبوت أن الشخص المستفيد من الإنفاق الضريبي (الامتياز الضريبي) بعد تاريخ القرار قد استخدم طرقا تدليسية تطبق عليه نفس الإجراءات السابقة، وأن هذه المخالفة الأخيرة يعاقب عليها بقرار قضائي[48]، وبقصد التخفيف من حدة التهرب الضريبي تم إنشاء مصلحة التحريات الجبائية والتي تكلف على المستوى الوطني بالقيام بتحقيقات قصد تحديد مصادر الغش والتهرب الضريبي[49].

وفي مجال الرسم على القيمة المضافة، فإن السيارات السياحية المعفية من الرسم على القيمة المضافة يمكن التنازل عنها ولكن بعد إعادة دفع مقدار

الإنفاق الضريبي (الامتياز الضريبي) الممنوح حسب مدة الاحتفاظ بالسيارة، ففي حالة التنازل عن السيارة في أجل أقل من ثلاث (03) سنوات فإن المشرع الضريبي يلزم بإعادة دفع كل الامتياز الضريبي، أما في حالة التنازل عنها في أجل يتراوح بين ثلاث (03) وأربع (05) سنوات يلزم المشرع الضريبي بإعادة دفع نصف الامتياز الضريبي، وأما في حالة التنازل عنها في أجل يفوق الخمس(05) سنوات فالمستفيد في هذه الحالة لا يعيد دفع الامتياز الضريبي المتحصل عليه، ويهدف المشرع الضريبي من وراء هذا الإجراء إلى الحد من العمليات المضاربية الناجمة عن شراء الاستثمارات المعفية من الضريبة وإعادة بيعها لتحقيق الربح[50].

2- الإجراءات المتخذة في مجال خصم واسترجاع الرسم على القيمة المضافة

نظرا للتسهيلات الضريبية التي منحها التشريع الضريبي الجزائري فيما يخص خصم واسترجاع الرسم على القيمة المضافة، أدى ذلك إلى تزايد عمليات الاحتيال في خصم واسترجاع الرسم على القيمة المضافة، وذلك عن طريق إنشاء عمليات وهمية باستخدام تقنيات "البيع بدون فاتورة " أو تقنية "الفاتورة بدون بيع"، مما يسمح لهم بخصم واسترجاع الرسم على القيمة المضافة لعمليات غير محققة،ومن أجل مكافحة عمليات الاحتيال والغش الضريبي المرتبطة بعمليات الاسترجاع اشترط المشرع الضريبي ضرورة تجاوز مبلغ العملية التي يستحق بشأنها الرسم على القيمة المضافة 100000 د.ج،ويجب أن يتم التسديد بوسيلة أخرى غير الدفع النقدي[51]، وهذا الإجراء الأخير يعتبر إجراءا فعالا في مكافحة الاحتيال والغش الضريبي نظرا لصعوبة ممارسة الغش الضريبي في حالة دفع قيمة عملية ما بشيك بنكي مثلا.

أما في مجال خصم الرسم على القيمة المضافة، فقد أقر المشرع الضريبي في الجزائر عقوبات مالية صارمة على كل نقص في التصريح برقم الأعمال الخاضع للضريبة، أو في حالة ما إذا تبين بأن الخصم طبق في غير محله، ففي حالة ما إذا ثبت عن طريق التحقيق الجبائي بأن المكلف بالضريبة قام بخصم الرسم على القيمة المضافة في غير محله تطبق عليه غرامة مالية تقدر بـ 40% مهما كان مبلغ الحقوق المتملص منها [52] ، وفي حالة استخدامه طرقا تدليسية من أجل خصم الرسم على القيمة المضافة عن عمليات غير قابلة للخصم تطبق عليه زيادة بنسبة 100% على مجمل الحقوق[53].

الخاتمة:

تعتبر سياسة الإنفاق الضريبي أحد خيارات السياسات الاقتصادية المستخدمة من طرف صناع القرار لتوجيه وتحفيز الأنشطة الاقتصادية نحو القنوات المرغوبة، ومساعدة بعض الفئات الاجتماعية ذات الدخل المحدود، وتتخذ هذه السياسة عدة أشكال سواء الإعفاءات الضريبية أو التخفيضات أو التخفيضات الخاصة بالمعدلات أو التأجيلات الضريبية أو القرض الضريبي. وبالنظر للتماثل الكبير بين الإنفاق الضريبي والإنفاق الموازني المباشر فإنه يصبح من العدالة والشفافية والإفصاح إدراج حجم الإنفاق الضريبي في الموازنة أو في وثائق مستقلة وإتاحتها لأصحاب الشأن للإطلاع.

وقد اعتمدت الجزائر بشكل كبير على هذه السياسة لتوجيه الأنشطة الاقتصادية إلا أن حجم الإنفاق الضريبي لا يظهر في وثائق رسمية تثبت قيمته مثلما هو معمول به في الدول المتقدمة وغالبية الدول النامية، وهو ما يطرح مشكل الشفافية فيما يخص هذه السياسة، واستخدامها من طرف العديد من المتعاملين لأغراض التهرب الضريبي وهو ما تشير إليه التقارير حول حجم هذه الظاهرة، لذلك يجب على السلطات المالية في الجزائر إتباع منهج علمي لمنح الإنفاق الضريبي للمستثمرين الحقيقيين حتى لا يساء استخدامه لغرض التهرب والغش الضريبي، كما أن إكمال دورة الموازنة وجعلها أكثر شفافية يتطلب ضرورة التقدير الدقيق والسليم لحجم الإنفاق الضريبي وتضمين هذه التقديرات في دورة الموازنة، وسن التشريعات الضريبية اللازمة للحد من إساءة استخدام هذا الإجراء الضريبي التفضيلي لأغراض الغش والتهرب الضريبي.

الهوامش والمراجع:

1-Republique Française, évaluation des voies et moyens : dépenses fiscales, tome2, 2015, p.07.

2- Department of Finance, Dublin 2, Ireland, report on tax expenditure, October 2014, p.01.

3- Gilbert Orsoni, L'interventionnisme Fiscale : Aspect Théorique, puf , Marseille,1995 ,p2.

4- Gouvernement du Québec, dépenses fiscales, Bibliothèque et Archives nationales du Québec, Mars 2016, p. 03.

5- International Budget Partnership , guide to transparency in public finances : tax expenditure, p04., site internet www.internationalbudget.org, consulte le 18-04-2016 .

6- بلهادي محمد، النفقات الجبائية مع التطرق إلى حالة الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، فرع النقود والمالية ، جامعة الجزائر،2007،ص44.

7-Department of Finance, Dublin 2, Ireland, op.cit, p.01.

8- الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية – مكتب النمو الاقتصادي – الأردن، تقييم النفقات الضريبية في الأردن، التقرير النهائي، 2011، ص.03.

9-Chambre Des Représentations De Belgique, Inventaire2006 Des Dépenses Fiscales, 69eme année, N1, 1er Trimestre, 2008, p79.

10-Fond Monétaire Internationale(FMI),Modernisation De L' Administration Fiscale: Les Prochaines Etapes ,Rapport 2007,p41.

11- Gouvernement du Québec, dépenses fiscales, Édition 2013, p10.

12- مليكاوي مولود، الإنفاق الضريبي في الجزائر بين آفاق التحريض الاستثماري وتحديات التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الجزائر 03، أكتوبر 2010، ص.05.

13- OECD, les dépenses fiscales dans les pays de l'OECD, 2010, p.12.

14- Gouvernement du Québec, dépenses fiscales, mars 2016, P.A08.

15- Gouvernement du Québec, dépenses fiscales, Édition 2013,p.A10.

16- Ib.id, p.A10.

17- OECD, les dépenses fiscales dans les pays de l'OECD, 2010, p.12.

18- مليكاوي مولود، مرجع سابق، ص.06.

19-Gouvernement du Québec, dépenses fiscales, Édition 2013,p.A10.

20- مليكاوي مولود، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر: دراسة مقارنة، مجلة آداء المؤسسات الجزائرية، جامعة ورقلة، العدد 08، 2015، ص144.

21- OECD, les dépenses fiscales dans les pays de l'OECD, 2010, p.13.

22- O.C.D.E, Budgétaire Revue De Ló O.C.D.E Sur La Gestion, N^0:1 ,2004, p150.

23- Ziar Nawel , Les Dépenses Fiscales, Mémoire De Fin D'Etude, IEDF, Kolea, Promotion 1999-2001, p39.

24-OECD, les dépenses fiscales dans les pays de l'OECD, 2010, p.14.

25- بلهادي محمد،مرجع سابق ، ص65.

26- مليكاوي مولود، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر: دراسة مقارنة، 2015، مرجع سابق، ص.145.

27- O.C.D.E, Dépenses Fiscales et Politiques Sociales, p255, Site Internet: http//w.w.w.C Compte.fr, Consulte Le: 19-08-2015.

28- ChristianValenduc,_Les Dépenses Fiscales , p98, Site Internet:
http//www.cairn.info/load_pdf.php?ID_ARTICLE=RPVE,
Consulté Le:18-08-2015.

29-Ibid, P98.

30- مليكاوي مولود، الإنفاق الضريبي في الجزائر بين آفاق التحريض الاستثماري وتحديات التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص.37.

31- نفس المرجع، نفس الصفحة.

32- سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعية، بيروت، 2008، ص87.

33 - فلاح محمد، السياسة الجبائية - الأهداف والأدوات، أطروحة دكتوراه غير منشورة كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.ص8.
34-نفس المرجع، ص83.
35- سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سابق، ص87.
36- Vito Tanzi Howeel Zee, Une Politique Fiscale Pour Les Pays En Développement, Edition Française,2001,p14.
37- حامد عبد المجيد دراز، السياسات المالية، الدار الجامعية، ط3، الإسكندرية، 1999 ، ص25.
38- فلاح محمد، مرجع سابق، ص24.
39-OCDE, Dépenses Fiscales et politiques Sociales,op .cit, P255.
40- Annie Vallee, Les Systèmes Fiscaux, Edition Du Seuil, Paris, 2000 .p.87.
41-République Française, Conseil Economique et Social, Prélèvements Obligatoires, Rapport Présente Par Philippe Le Clizio, 2005, pp.184-185.
42- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص128.
43- مليكاوي مولود، حدود التنسيق الضريبي كآلية لتجسيد مفهوم الإقليمية المفتوحة: حالة الاتحاد الأوروبي، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة الجزائر 03، 2015، ص.99.
44- نفس المرجع، نفس الصفحة.
45- جاد خليفة، الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني، مجلة بحوث إقتصادية عربية، العدد52، خريف 2010، ص113.
46- سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص.132.
47- المادة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

48- المادة 15 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة للمادة 194 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
49- المادة 45 من قانون المالية لسنة 2009.
50- المادة 21 من قانون المالية لسنة 2001 المعدلة للمادة 9 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
51- المادة32 من قانون المالية لسنة 2006 المعدلة للمادة 50 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
52- المادة 49 من قانون المالية لسنة 2000المعدلة للمادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال
53- المادة 31 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة للمادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.