

تفعيل آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي

د.بوشامة مصطفى – جامعة البليدة 2

أ - بعلة الطاهر- المركز الجامعي تيبازة

ب أ- عمار جعفري- جامعة ورقلة

الملخص:

نظرا للدور الهام الذي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي، إذ تعتبر المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة ومساهمتها في صياغة سياستها التنموية، وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، السياسية والمالية، فإن بروز ظاهرة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة أو النامية على حد سواء له انعكاسات سلبية على أداء اقتصادياتها من شأنها تخفيض الحصيلة الضريبية والتأثير على خطط تنميتها المنشودة، مما يستوجب مكافحة هذه الظاهرة والتخفيف من حدتها من خلال إعادة النظر في الآليات المتخذة لمواجهتها من طرف الإدارة الضريبية والوقوف على مدى تطبيق معايير النظام الضريبي الفعال الذي يضمن التوفيق بين مصلحة الأفراد من جهة والدولة من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، الإدارة الضريبية، المكلفين بالضريبة، النظام الضريبي.

Summary :

Tax plays an important role in the economic and social sphere as the main source of the state treasury. so it contributes in the formulation of development policy and achieving the economic, social financial and political goals the state. However, The emergence of tax evasion in developed and growth countries has a negative impact on the performance of their economies.

Because it reduce tax revenues and effects the desired development plans, This requires combating this phenomenon and reducing it through reconsidering the mechanisms adopted to address it by the tax administration and to stand over the application of the effective tax system, which guarantees to reconciliation between the interests of individuals on one hand and the state on the other hand.

Key words : tax evasion, tax administration, taxpayers , tax system.

مقدمة:

يعتبر الاقتصاد الخفي أو الاقتصاد الموازي كما يسميه البعض ظاهرة اقتصادية واجتماعية خطيرة ومعقدة جدا تضم العديد من الجوانب المختلفة والمتشابهة، والتي تحتاج إلى درجة كبيرة من التحليل والدراسة والفهم، بدأت هذه الظاهرة تترسخ في اقتصاديات الدول سواء كانت متقدمة أو نامية، وتطورت متخذة صورا وأشكالا وأبعادا متعددة تشمل كل النشاطات الخفية غير المصرح بها والتي تتماشى مع الطرق المنظمة للعمل التجاري مقارنة مع النشاطات الرسمية الموجودة في الاقتصاد الرسمي الذي يتسم بطابع الصرامة والرقابة على كافة التعاملات سواء كانت مالية أو تجارية.

وهكذا فإن ظاهرة الاقتصاد الخفي تطورت بشكل مذهل متخذة أشكالا متعددة نجد في مقدمتها ظاهرة التهرب الضريبي التي لا تزال معظم الأنظمة الضريبية تعاني منها سواء في الدول المتقدمة أو النامية، وهذا بالنظر إلى الآثار السلبية المترتبة عنها كانهخفاض الحصيلة الضريبية والتأثير على خطط التنمية المنشودة، والتي تعتمد بشكل أساسي على الدور الهام والفعال الذي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي باعتبارها المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة ومساهمتها في صياغة سياستها التنموية، وهذا الدور لا يتحقق إلا بمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال إعادة في مختلف الآليات المتخذة لمواجهتها من طرف الإدارة الضريبية والوقوف على مدى تطبيق معايير النظام الضريبي الفعال الذي يضمن التوفيق بين مصلحة الأفراد من ناحية ومصلحة الدولة من ناحية ثانية.

الإشكالية: نظرا للدور الهام والفعال الذي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي، فإن ظاهرة التهرب الضريبي تعتبر من الظواهر الاقتصادية الخطيرة، لما لها من آثار سلبية على اقتصاديات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، كانهخفاض إيرادات الخزينة العمومية والتأثير على خطط التنمية المنشودة.

ما هي الآليات المتخذة من طرف الإدارة الضريبية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي؟ وما هي متطلبات وشروط النظام الضريبي الفعال؟

أهمية الدراسة: تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال ما يلي:

- ✓ بروز ظاهرة التهرب الضريبي واحتلالها للكثير من الاهتمام في أدبيات التاريخ الاقتصادي؛
- ✓ تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي من حيث التعريف بها و التعرف على أسبابها وآثارها؛
- ✓ تسليط الضوء على مؤشرات النظام الضريبي الفعال.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- تسليط الضوء على أهم الأسباب والآثار المترتبة عن ظاهرة التهرب الضريبي؛
- استعراض أهم الآليات المعتمدة من طرف الإدارة الضريبية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي؛
- محاولة إيجاد ملامح للنظام الضريبي الجيد (الفعال).

فرضيات الدراسة:

- ❖ التهرب الضريبي هو عدم الامتثال للتشريع الضريبي من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال.
- ❖ الآليات المتخذة من طرف الإدارة الضريبية فعالة لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي.

- ❖ الضغط الضريبي هو بمثابة معيار لمدى كفاءة سياسة التنمية الاقتصادية في الدول على اختلاف مستوياتها، حيث أن الضريبة المنخفضة يمكنها أن تنعش الاقتصاد و برفع معدلاتها يمكنها أن تحقق مردودية ملائمة.
- ❖ مؤشرات فيتوتانزي هي مؤشرات أساسية و فعالة يمكن اعتمادها لتصميم نظام ضريبي فعال.

المحور الأول: الإطار المفاهيمي لظاهرة التهرب الضريبي (التعريف والأسباب، الأشكال، الآثار):

يعاني النظام الضريبي في جميع الدول على اختلاف مستوياتها من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث تعد هذه الظاهرة معرقة لأحكام القانون الضريبي القائم، إضافة إلى أنها تقلص من أهميته وتهدد وجوده.

أولاً: تعريف التهرب الضريبي:

التهرب الضريبي هو: " تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الاستفادة من الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المالية، وذلك بكل أو جزء من المبالغ الواجبة الدفع للخزينة العمومية والتي تستعملها الدولة في تغطية نفقاتها، وتحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية"¹.

كما يمكن تعريف التهرب الضريبي على أنه: " تهرب بدون انتهاك القانون الضريبي، أي أن المكلف الفعلي يقوم بالتخلص من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم"².

ويعتبر التهرب الضريبي بمثابة "التخلص من عبء الضريبة كلياً حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستورياً"³.

التهرب الضريبي هو: " فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي"⁴. إذن من خلال ما سبق ذكره من تعاريف حول التهرب الضريبي يمكن استخلاص أن التهرب الضريبي هو: "محاولة المكلف التخلص من العبء الضريبي جزئياً أو كلياً وذلك بإتباع جميع الوسائل والأشكال الموجودة ضمن الثغرات القانونية".

ثانياً: أسباب التهرب الضريبي: يرجع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط الملائمة لها، والتي ساعدت في نموها واتساعها، لذلك يعتبر وجود التهرب نتيجة توفر أسباب معينة والتي ترتبط بالمكلف وطبيعة النظام الضريبي المطبق والظروف الاقتصادية السائدة، وفيما يلي هذه الأسباب:

1- الأسباب المتعلقة بالمكلف:⁵ غالباً ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية، وفيما يلي هذه الاعتبارات:

أ- ضعف المستوى الخلقي: والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

ب- ضعف الوعي الضريبي: ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي، بحيث أن نقص شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي يمكن إجمالها فيما يلي:

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الدولة؛

-اعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لنظام المرور؛

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

-الوضعية المالية السيئة للمكلف:

حيث تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه، بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزداد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي.

2- أسباب تشريعية:

وتعود هذه الأسباب إلى:

أ-تعدد تشريعات الضرائب وعدم استقرار النظام الضريبي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية، ومن أمثلة هذه التعقيدات كثرة المعدلات والإعفاءات والتخفيضات والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب.⁶

ب-تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب، وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.

ج-النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف، وهذا ما يزيد من نسبة التهرب.⁷

د-ضعف العقاب المفروض على التهرب:حيث أن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن بدرجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماماً، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.⁸

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

3- أسباب إدارية: وتعود هذه الأسباب إلى:⁹

أ- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة؛

ب- نقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية، مما يترتب عليه صعوبة الحصر الدقيق للمكلفين وللأوعية الضريبية؛

ج- ضالة المرتبات وغياب المكافآت المحفزة مما يجعل الموظفين يتواطئون مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب مقابل رشوى؛

د- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي واعتماد إدارة الضرائب على النظام الجزافي الذي يقدر الضريبة بأقل من القيمة الحقيقية، أو أكثر من قيمتها.

وفيما يتعلق بالإدارة الضريبية الجزائرية، فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي:¹⁰

- لا تخضع الإطارات الضريبية لتكوين واحد، بحيث يوجد هيكليين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات، المعهد الوطني للمالية، ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي، والبرامج بينهما متباينة، كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام والواجب أن يكون ذا طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية؛

- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية، مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية؛
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لا زالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة؛
- غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي، والقيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة والمرئية، في حين نجد أنه في الكثير من الدول مثل كندا، هناك تنسيق مع الوزارات الأخرى (التربية الوطنية، التكوين المهني، التعليم العالي) من أجل نشر الثقافة والوعي الضريبي لدى الأفراد؛
- ضعف التكوين في المجال الضريبي، بحيث تفتقر برامج التكوين الموجودة حالياً إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة الضريبية، التسويق الاجتماعي والعلاقات العامة.

وهكذا فإنه نظراً للنقائص السابقة والمشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبية، فإن النظام الضريبي الجزائري لا زال بعيداً عن المعايير الدولية في الأداء الضريبي.

ثالثاً: أشكال التهرب الضريبي: يتخذ التهرب الضريبي عدة أشكال نذكر منها:

1- التهرب المشروع: ويقصد به: "أن تفرض الضريبة على تصرف معين كالبيع أو الشراء، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها".¹¹ ويعرف التهرب المشروع كذلك على أنه: "العمل على عدم الالتزام بالضريبة بصورة مشروعة دون مخالفة أحكام القانون".¹²

وبالتالي فالتهرب المشروع هو: محاولة المكلف الفعلي إنقاص المستحقات الجبائية الواجب عليه دفعها والاحتفاظ بالنتائج لشخصه دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي، وذلك بالاستفادة من الثغرات الموجودة فيه للتخلص من دفع الضريبة نظراً للنقص الحاصل في التشريع وعدم إحكام صياغته، ويمكن تقديم أمثلة عديدة على هذا النوع من التهرب وهي: توزيع أرباح شركات الأموال على المساهمين بشكل رواتب أو على شكل مخصصات لأعضاء مجلس الإدارة.

وبذلك تصبح الضريبة ذات معدل منخفض نظراً لأن معدل الضريبة على الرواتب والأجور والتعويضات والمخصصات يكون متدنياً أو اللجوء إلى طريقة توظيف الأرباح لزيادة رأس المال أو تجزئة الشركة الكبرى إلى عدة شركات صغيرة مستقلة، وبذلك تتخلص الشركة من الخضوع لمعدلات الضريبة التصاعدية المرتفعة، أو التهرب من ضريبة التركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى، والذي يكون على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة التركات.¹³

2- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي): الغش الضريبي هو: "تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمداً لأحكام القانون الضريبي قصداً منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخله، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة".¹⁴ وتجدر الإشارة إلى أن هذا النوع من التهرب الضريبي يشترط لتحقيقه توفر عنصرين وهما: -العنصر المادي:

يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية، التي يملئها التشريع الضريبي، ومن أشكال الإخلال بهذه الواجبات نذكر:

✓ المبالغة في تقدير الأعباء وتكاليف الاستغلال؛

- ✓ الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية؛
- ✓ الإخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها، أو المداخل الناتجة عنها؛
- ✓ عدم مسك محاسبة منظمة حسب التنظيم المعمول به، وذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جبائية محتملة.

- العنصر المعنوي (القصد): يقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه المخالفة المتعمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة، لأن القانون الضريبي يفترض دائما حسن نية المكلفين، وعليه يتوجب على إدارة الضرائب إظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الإثبات.

وهناك حالات لا تحتاج فيها إدارة الضرائب إلى إثبات سوء نية المكلف لإدانته، كحالة الأعمال التدليسية التي يكون القانون الضريبي قد ترقبها كعدم مسك المحاسبة، أو مسكها مخالفا للأحكام والقوانين المعمول بها، أو تسجيل فواتير شراء وهمية.

رابعا: آثار التهرب الضريبي: يترتب على التهرب الضريبي عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى آثار مالية واقتصادية واجتماعية وفيما يلي هذه الآثار:

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

وهكذا فإن التهرب الضريبي يفوت على الدولة جزءا هاما من حصيلة الضرائب، كما أنه قد يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة.¹⁵

2- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:¹⁶

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب، فبالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

كما يعمل التهرب الضريبي على الإخلال بقواعد المنافسة، حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق، كما يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة، بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة، بالإضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية.

3- الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي: ¹⁷ يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي إلى لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة، أو إضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي، وتجدر الإشارة إلى للتهرب الضريبي تأثيراته أيضا على تخصيص الموارد وعلى سبيل المثال فإن التواجد المشترك لقطاع تفرض فيه ضرائب وقطاع آخر لا تفرض فيه، يعني مبدئيا أن صافي عائدات عوامل الإنتاج على الأقل قد يصبح كبيرا في القطاع المفروض فيه ضرائب إلى القطاع الذي لا تفرض فيه ضرائب. ¹⁸

المحور الثاني: آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي:

تختلف وسائل مكافحة التهرب من الضرائب من دولة إلى أخرى حسب النظام المالي المعمول به، كما تختلف أيضا في نفس الدولة حسب طبيعة الضريبة التي يراد منع التهرب منها، وفيما يلي أهم إجراءات المكافحة بصفة عامة:

أولاً: الجباية من المنبع: تعتبر طريقة الجباية من المنبع من أهم الطرق الواقية دون وقوع التهرب لأنها تعمل على احتجاز قيمة الضريبة المستحقة لدى مدين الممول وهو شخص لا مصلحة في التهرب من الضريبة كأن تحصل الضريبة المفروضة على إيراد القيم المنقولة بحجزها لدى الشركات والمصارف من أرباح الأسهم وفوائد السندات قبل توزيعها، أو جباية الضريبة على المرتبات والأجور بحجزها من المستحقات لدى صاحب العمل قبل تسليمها لأصحابها، غير أن هذه الطريقة إن جاز تطبيقها بالنسبة لبعض الضرائب، فإنه لا يمكن تطبيقها بالنسبة لجميع الضرائب، ومثال ذلك الضريبة على دخل المهن الحرة؛ ¹⁹

ثانياً: الوعي الأخلاقي: حيث أن تنمية الوعي الأخلاقي وإيقاظ الحس الجبائي لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي واجب، قبل أن يكون التزاماً قانونياً إجبارياً، لأنه بمثابة التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين المواطنين، لذا من الضروري نشر وتعميم ثقافة جبائية سواء بالاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة من الصحف، المنشورات والمجلات الدورية لإطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات الحاصلة في النظام الضريبي، أو الوسائل المسموعة والمرئية لإجراء حملات توعية دائمة ليست مؤقتة أو ظرفية؛ ²⁰

ثالثاً: التبليغ عن الغير: يلزم التشريع الضريبي في بعض الدول أشخاصاً معينين أوجهات معينة بتبليغ الإدارة المالية عن المعاملات والتصرفات التي تعينها على ربط الضرائب على الممولين، كما تعطي بعض الدول المكافآت المالية لكل من يتقدم إلى السلطات المالية بمعلومات تساعد في مراقبة إقرارات الممولين أو اكتشاف الغش الضريبي؛

رابعاً: العقاب على التهرب: تنص القوانين الضريبية على جزاءات توقع على المتهربين من دفع الضرائب، وهذه الجزاءات على نوعين:

1- جزاءات مالية: وتأخذ صورة زيادة الضريبة المستحقة بالزام المتهرب بدفع ثلاثة أمثال أو أربعة أمثال الضريبة المتهرب منها؛

2- جزاءات جنائية: كالحكم بالغرامة أو توقيع عقوبة السجن.

خامساً: حق الإطلاع المقرر لموظفي الضرائب:

تعطي التشريعات الضريبية لموظفي السلطة المالية حق الإطلاع على الأوراق والدفاتر الخاصة، وعلى الملفات والمستندات الحكومية حتى يقفوا على المعلومات التي تمكنهم من ربط الضريبة على أساس سليم، أو من اكتشاف أوجه الغش التي يلجأ إليها بعض الممولين؛

سادسا: تحسين الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة التهرب الضريبي، كما تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة، وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية على ما يلي:

1- تنظيم الإطار القانوني للرقابة الجبائية؛

2- تعدد أشكال الرقابة الجبائية؛

3- أهمية الغرامات والعقوبات الجبائية.

سابعاً: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف: تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبي، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب، وذلك بكسب ثقة المكلف والذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية بعيداً عن العداوة والحساسيات موجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة الضريبية.

المحور الثالث: شروط ومتطلبات النظام الضريبي الفعال (محددات التصميم):

يرمي المنظم في مختلف الميادين سواء على المستوى الكلي أو الجزئي إلى مراعاة مؤشر الفعالية من خلال العمل على إنجاح النظام المطبق، وهكذا فإنه يفهم من الفعالية قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية.

وتعتبر الأهداف التشغيلية عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسات التي تتبعها المنظمة، أي ما تحاول المنظمة تحقيقه في الواقع العملي، وحسب متغيرات البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بها.

أولاً: مفهوم فعالية النظام الضريبي:

يقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كلياً أو جزئياً من الضريبة، كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي.

ثانياً: محددات تصميم نظام ضريبي فعال:

هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد:

1- مؤشرات فيتوتانزي للنظام الضريبي الجيد:

يحدد فيتوتانزي مؤشرات أساسية يمكن اعتمادها لتصميم نظام ضريبي فعال:

أ- مؤشر التركيز: يقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبياً من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ؛

ب- مؤشر التشتت: ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل؟، هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعياً لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفه تأثير على مردودية النظام؛

ج- مؤشر التآكل: ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبياً وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات، فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعاً في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات، ومثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

د- مؤشر تأخرات التحصيل: ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها، لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لا بد من أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل على التأخر في دفع المستحقات؛

هـ- مؤشر التحديد: ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى، فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض؛

و- مؤشر الموضوعية: ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين، الذي يقتضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دونما غموض، أو تهكم بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للممول أو لأي شخص آخر، وهذا ما يمكن الممول من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية؛

ز- مؤشر التنفيذ: ويتعلق الأمر بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية، وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات، ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي؛

ح- مؤشر تكلفة التحصيل: وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا يعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية.

2- مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة:

حيث أن تصميم الأنظمة الضريبية وفق مقتضيات الفعالية يمكن أن يتم وفق أسلوبين:

أ- للأسلوب الأول: وذلك بوضع معايير محددة يجب توفرها في النظام الضريبي، وهذه المعايير هي:

- العدالة؛

- الوضوح؛

- الملائمة في الدفع؛

- الاقتصاد في نفقة التحصيل؛

- المحافظة على كفاءة جهاز السوق؛

- عدم التعارض بين الضرائب وأهداف النظام المالي.

ب- الأسلوب الثاني: من خلال الربط بين النظام الضريبي والرفاهة العامة للمجتمع، حتى وإن كان تطبيق هذا الأسلوب صعبا بالنظر إلى كون نظرية الرفاهة لم تتطور وتبين بالشكل الكافي، إلا أنه بالرغم من ذلك لا بد من الإشارة إلى مجموعة من الأهداف الضرورية لتحقيق الحجم الأمثل للرفاهة وهذه الأهداف هي:

- توفير الحد الأدنى من حرية الاختيار؛

- تحقيق أعلى مستوى معيشة؛

- توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل؛

- العدالة في توزيع الدخل.

3- عوائق فعالية النظام الضريبي:

قد يصطدم النظام الضريبي بعوائق تحول دون تحقيق أهدافه ومن هذه العوائق نجد ظاهرة الازدواج الضريبي وارتفاع الضغط الضريبي وانتشار ظاهرة الاقتصاد الموازي.

أ- الازدواج الضريبي:

يقصد به دفع المكلف للضريبة أكثر من مرة سواء تعدد دفعها مرتين أو ثلاثة أو أربعة، وهذه الظاهرة لا تحقق إلا إذا توافرت الشروط التالية:

- وحدة الممول (وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة)؛

- وحدة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة؛

- وحدة الضرائب أو المادة الخاضعة للضريبة؛

- وحدة الضرائب المفروضة على نفس النوع؛

- وحدة المدة التي يدفع عنها الممول الضريبة.

وقد يكون الازدواج الضريبي داخليا أو دوليا، ففي الدولة الموحدة يتحقق الازدواج الضريبي، إذا فرضت أكثر من ضريبة على ذات المكلف الواحد، وذات الوعاء وذات الواقعة المنشئة للضريبة، أو إذا فرضت الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم فرضت الجماعات المحلية (البلديات مثلا) الضريبة ذاتها على نفس الوعاء الضريبي.

ويحد ويغيق الازدواج الضريبي من فعالية النظام الضريبي لما ينتج عنه من الآثار السلبية التالية:

- إن كثرة الضرائب وتعددتها قد يدفع الممولين إلى التهرب من دفع الضرائب؛

- يؤدي بالأشخاص إلى تقويم آثاره على قراراتهم الاقتصادية سواء كانت قرارات عمل أو استثمار، لذلك فهو أداة بيد الدولة يستخدم لتحقيق ما تصبوا إليه كالحد من العملة أو تشجيعها.

ويمكن الإشارة في هذا السياق إلى أنه يسهل معالجة الازدواج الضريبي عن طريق إزالة الأسباب التي أوجدته، أو بإلغاء أو تعديل القوانين التي سببته.

ب- ارتفاع الضغط الضريبي:

يقصد بالضغط الضريبي نسبة إجمالي الضرائب إلى الناتج المحلي الخام، ويهدف إلى تحديد التغيرات الاقتصادية الناتجة عن الاقتطاعات الضريبية وصيغته هي:

مجموع الضرائب

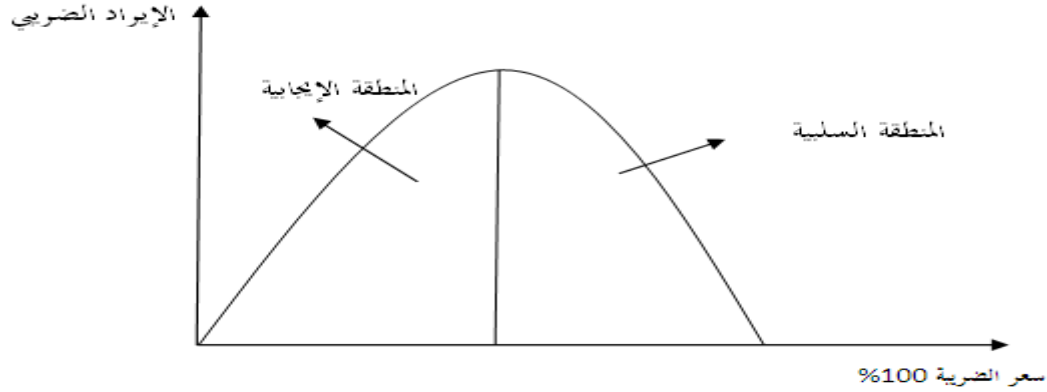
معدل الضغط الضريبي =

الناتج المحلي الخام

وهكذا فإن علماء المالية العامة المعاصرين أمثال "كالدور" نادوا بزيادة الضغط الضريبي في الدول المتجهة نحو التقدم الاقتصادي على أساس أن مستوى هذا الضغط هو بمثابة معيار لمدى كفاءة سياسة التنمية الاقتصادية في هذه الدول، حيث أن الضريبة المنخفضة يمكنها أن تنعش الاقتصاد وبرزع معدلاتها يمكنها أن تحقق مردودية ملائمة، لكن تعدي عتبة معينة

للضغط الضريبي ينعكس سلبا على الموارد المالية وعلى الاقتصاد، ولقد وضح الاقتصادي الأمريكي " آرثر لافر" ، وذلك من خلال المنحنى المنسوب لإسمه " منحنى لافر" والذي فحواه أن "كثرة الضريبة تقتل الضريبة"، أي تعدي الضغط الضريبي لعتبة معينة يمكن أن يخفض الموارد المالية، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل(1): منحنى لافر " العلاقة بين الإيراد الضريبي وسعر الضريبة "



المصدر: حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، مجلة دورية متخصصة محكمة، مخبر العولمة واقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد الرابع، جوان 2006، ص 295.

ويبين هذا المنحنى أن رفع معدل الضريبة يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية إلى حد قمة المنحنى، ولكن الاستمرار في رفع معدل الضريبة ينزع حافز العمل، والكسب لدى الممولين مما يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية، ويحدث ذلك في المنطقة السلبية للمنحنى، وتجدر الإشارة إلى أن بعض المحللين الاقتصاديين يحاولون تحديد نسبة للضغط الضريبي، فحسب "بردون" يجب ألا تتجاوز نسبة الاقتطاع الضريبي نسبة 10% من دخل الفرد كحد لا يجب تعديده، وحسب "كولين كلارك" يجب ألا تتجاوز نسبة الضغط الضريبي 25% بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، أما البعض الآخر فنأدى بعدم تعدي نسبة الضغط الضريبي 20% من دخل المكلف.

وعموما فإن تحديد الحد الأمثل للضغط الضريبي الذي لا بد وأن يختلف من دولة إلى أخرى يتطلب دراسة ظروف كل دولة على حدى، كما يعتمد الضغط الضريبي على عاملين اثنين:

- المقدرة التكاليفية: وهي مدى استطاعة الأفراد على تحمل العبء الضريبي؛
- الضغط الضريبي النفسي: ويقصد به ذلك الشعور أو الإحساس لدى المكلفين بحرمانهم من الاستفادة من استهلاك معين، مما يؤدي إلى التخفيض من استهلاك بعض المواد أي التخفيض من إنفاق دخلهم.

3-انتشار ظاهرة الاقتصاد الموازي:

وهو التعبير عن مجموع الأنشطة التي لا تكون مداخيلها مصرح بها، قصد التهرب من الضرائب المرتفعة من جهة والاستفادة من بعض المزايا من جهة أخرى، ويعتبر الاقتصاد الموازي ظاهرة عالمية تختلف حدتها من دولة لأخرى تبعا لقوة الدولة وقدرة الإدارة

الضريبية على متابعة هذا القطاع وكشفه، ومن شأنها التأثير بشكل كبير على فعالية النظام الضريبي بالنظر إلى النشاطات غير المصرح بها في هذا القطاع وغير الخاضعة للضرائب.

الخاتمة:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم انشغالات المشرع، حيث أنها تقلص من أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده، وتعتبر هذه الظاهرة قديمة بحيث اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، كما أنها ظاهرة عالمية إذ نجدها في جميع الدول مع اختلاف مستوياتها، ومنذ نهاية السبعينات ازدادت أهميتها بسبب النمو السريع للنشاط الاقتصادي الموازي وزيادة العجز الموازي.

ونظرا للدور الذي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي، إذ تعتبر المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة، ومساهمتها في صياغة السياسة التنموية، لذلك يترتب على التهرب الضريبي عدة انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني وتلزم الإدارة الضريبية باستخدام مجموعة من الآليات لمواجهة كالجباية من المنبع وزيادة الوعي الأخلاقي لدى المكلفين والتبليغ عن الغير، إضافة إلى تحسين العلاقة بينها وبين المكلفين، غير أن هذه الآليات أثبتت عدم نجاعتها في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي خاصة في الدول النامية التي تشهد ارتفاعا متزايدا للتهرب الضريبي.

إذن إذا كانت الآليات المتخذة لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي عديمة الفعالية، فإن لخلل ربما يكمن في مراجعة النظام الضريبي في حد ذاته من خلال البحث عن أهم المؤشرات الواجب توفرها فيه لكي يضمن العلاقة الجيدة بين الإدارة الضريبية من جهة، والمكلفين من جهة ثانية، وفي هذا الصدد نعتقد بأن مؤشرات "فيتو تانزي" لتصميم نظام الضريبي فعال هي الأنسب للتطبيق كونها قادرة على مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي بشكل فعال يرضي الطرفين (الإدارة الضريبية والمكلف).

نتائج الدراسة: خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن إيجازها فيما يلي:

✓ النتيجة الأولى:

التهرب الضريبي هو: " تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المالية، وذلك بكل أو جزء من المبالغ الواجبة الدفع للخزينة العمومية والتي تستعملها الدولة في تغطية نفقاتها، وتحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية، وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

✓ النتيجة الثانية:

الآليات المتخذة من طرف الإدارة الضريبية غير فعالة لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي، خاصة في الدول النامية، وخير دليل على ذلك تزايد نسبة التهرب الضريبي في هذه الدول خاصة مع تزايد معدلات الضريبة وتفشي ظاهرة الاقتصاد الموازي، وهو ما يثبت عدم صحة الفرضية الثانية.

✓ النتيجة الثالثة:

الضغط الضريبي هو بمثابة معيار لمدى كفاءة سياسة التنمية الاقتصادية في الدول المتقدمة، حيث أن الضريبة المنخفضة يمكنها أن تنعش الاقتصاد ورفع معدلاتها يمكنها أن تحقق مردودية ملائمة، لكن تعدي عتبة معينة للضغط الضريبي ينعكس سلبا على الموارد المالية، وهذا لأن كثرة الضريبة تقتل الضريبة، و هو ما يثبت عدم صحة الفرضية الثالثة.

✓ النتيجة الرابعة:

مؤشرات فيتوتانزي هي مؤشرات أساسية يمكن اعتمادها لتصميم نظام ضريبي فعال وهذا لقدرتها على تحقيق أهدافه بشكل متوازن من ناحية وعدم تعارضها من جهة أخرى، ناهيك عن قدرتها على دعم وتفعيل العلاقة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، وهو ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

التوصيات: ظاهرة التهرب الضريبي تعتبر من الظواهر الاقتصادية الخطيرة، لما لها من آثار سلبية على اقتصاديات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء ولمواجهة هذه الظاهرة نقترح ما يلي:

- ✓ تفعيل النظام الضريبي للحد من التهرب والغش الضريبي والتخفيف من خسائر الخزينة العمومية بفعل هاته الظاهرة وزيادة فعالية الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)، إضافة إلى اعتماد مؤشرات فيتو تانزي لقدرتها على التوفيق بين مصلحة الإدارة الضريبية من جهة والمكلفين من جهة أخرى؛
- ✓ العمل على رفع الوعي الضريبي للمكلفين بزيادة الإعلام (المنشورات، الدوريات، الأيام الدراسية...)، وتفعيل تجسيد مبدأ العدالة الضريبية والرشادة في الإنفاق العام؛
- ✓ زيادة تفعيل تنظيم الاقتصاد الوطني بمواصلة تطهيره من الاقتصاد الموازي، وفي ذلك إخضاع ضريبي لنشاطات تدر دخلا معتبرا غير مصرح؛
- ✓ العمل على إنعاش الجهاز الإنتاجي وتوفير مناخ أكثر ملائمة للاستثمار بإزالة القيود الإدارية، والبنكية، وفي ذلك إحداث للدخل والحد من البطالة وفرض الضرائب؛
- ✓ تأسيس علاقة إعلامية على المكلفين بين الإدارة الضريبية والبنوك، بالزام هذه الأخيرة إرسال أي معلومة فيما يخص حركة حساب المتعاملين إلى الإدارة الضريبية؛
- ✓ تحسين تكوين أعوان الضرائب وتحسينهم ماديا، والرفع من وعيهم المهني بالسهر على تطبيق مواثيق أخلاقيات ممارسة المهنة.

الهوامش

1. حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص39
2. بلعزوز بن علي، أمحمدي الطيب أحمد، **دليلك في الاقتصاد**، دار الخلدونية للنشر، الجزائر، 2008، ص219.
3. محمد عباس محرز، **اقتصاديات المالية العامة**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص316.
4. -J-CMARTING ,lafandefixal, PUE,1984,p13
5. ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار همومة للنشر، الجزائر، 2003، ص ص156-158
6. حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص42.
7. نفس المرجع السابق، ص 42.
8. حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص50.
9. عبد المجيد قدي، **فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية**، أطروحة دكتوراه، (غير منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 1995، ص250.
10. سوزي عدلي ناشد، **المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2000، ص69.
11. عبد الأمير شمس الدين، **الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية**، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، لبنان، 1987، ص59.
12. حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص ص 39-40.
13. حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص ص 39-40.
14. حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 40.
15. محمد عباس محرز، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، الطبعة الرابعة، دار همومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 171.
16. ناصر مراد، مرجع سابق، ص 162.
17. نفس المرجع السابق، ص 163.
18. عبد الحكيم الشرقاوي، **التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ص 154.
19. محمد حلمي مراد، **مالية الدولة**، دار النهضة، القاهرة، 1963، ص 228.
20. نوي نجا، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر "1999-2003"**، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004، ص 30.