

الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي

أ. سعيداني محمد السعيد

أستاذ مؤقت بجامعة الأغواط

د. خضراوي الهادي

جامعة الأغواط

ملخص:

من المعلوم ان الضرائب تشكل الممول الاساسي للخرزينة العمومية، ولكن من جهة اخرى المكلفين بها يسعون دائما الى تفاديها بشتى الطرق وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي والغش الضريبي، و الجزائر كغيرها من الدول تعاني من هذه الظاهرة ولقد حاولت ان تقضي عليها بواسطة سن قوانين وفرض رقابات وعقوبات جبائية على المكلفين الذين يمارسون التهرب الضريبي الذي يؤثر على المنظومة الجبائية وعلى الاقتصاد الوطني.

الكلمات المفتاحية : الضريبة، الغش الضريبي، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية.

Le résumé:

Il est connu que les impôts constituent le principal bailleur de fonds du trésor public, mais d'autre part, les contribuables ont toujours cherché à l'éviter de diverses manières, connus comme l'évasion et la fraude fiscale, qui affecte le système fiscal et l'économie nationale.

L'Algérie, comme d'autres pays souffrent de ce phénomène, et essaye de le détruire par la promulgation de lois et l'imposition de contrôles et de sanctions..

Mots clés: impôt, fraude fiscale, évasion fiscale, contrôle fiscal.

المقدمة

لقد أصبح الوزن الاقتصادي أهم معيار للدول في العصر الحديث ولكي يتحقق النمو الاقتصادي للدول وبخاصة دول العالم الثالث يجب تحفيز النمو بالوسائل والإمكانيات المتاحة وتخول وظيفتها من مجرد أداة لتحقيق التوازن الحسابي بين الإيرادات والنفقات على وسيلة لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي والارتقاء بمستوى معيشة الفرد وعليه لا بد من تطوير وتحسين الإيرادات وبالتالي اللجوء أما إلى الادخار الاختياري الذي يعتمد على المؤسسة المالية المنظمة الفعالة وهذا ليس بمقدر هذه الدول أو إلى الادخار الإجباري أو إلى وسيلة ثالثة وهي الجبائية أو ما يعرف بالسياسة الجبائية التي لها مقوماتها وأهدافها فإذا كانت الضريبة تعرف على أنها مساهمة إلزامية سنوية من الفرد بدون مقابل في تغطية أعباء الدولة فإن الغش والتهرب الجبائي يُعتبر مثبطا وعائقا لهذه المساهمة .

الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي

مع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت التهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المتخلفة في به تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك طرق و أساليب سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي) أو بضريبة غير مباشرة "الغش الضريبي"، فهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية لدى تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقاتها وإمكاناتها المادية والبشرية وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني.

وعليه نجد أن الجزائر عرفت الظاهر أشكالاً متعددة وبلغت مستويات مخيفة ومذهلة وأصبح المشرع عاجزاً على تكميم هذه الظاهرة ومكافحتها بدقة ولعل السلطات العمومية في الآونة الأخيرة بدأت توليها اهتماماً خاصاً للحد منها والقضاء على المقولة الشائعة " إن سرقة الدولة لا تعد سرقة وأنه من لا يدفع الضريبة يعد إنساناً ماهراً ولبقاً ومن يدفعها يعد خاملاً معطلاً " وإن كان لهذا القول مجبراته لعدة اعتبارات خاصة السياسة منها .

إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق فإن الإشكالية التي نسعى لمعالجتها من خلال هذه الدراسة تتمثل أساساً في السؤال الرئيسي التالي :

ما هو دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش والتهرب الضريبي ؟

وفي ظل هذا التساؤل الرئيسي و ضمن سياق الاجابة عنه يمكننا أن نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم الضرائب ؟

- ماذا نعني بالغش الضريبي و التهرب الضريبي ؟

- ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي ؟

محاور الدراسة : تم تقسيم الدراسة الى محورين

المحور الاول: يتمثل في الإطار النظري للضريبة، .

المحور الثاني : التهرب الضريبي

المحور الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

المحور الأول: ماهية الضريبة

إن الضرائب تمثل مورداً أساسياً للخزينة، فالدولة تعمل على تطبيق النظام الضريبي الممكن الذي يمكنها من إحداث أكبر تحصيل دون الإضرار بحركة الاقتصاد إلا أن هناك اختلاف في الخطط المنتهجة في هذا النظام من دولة لأخرى.

1- مفاهيم حول الضريبة:

لقد تطور مفهوم الضريبة بتطور السياسات والأنظمة الاقتصادية ثم ظهر ما يسمى بالنظام الضريبي الذي يدرس المجال الضريبي.

1-1. تعريف الضريبة:

لا يمكننا تعريف الضريبة بدون الرجوع إلى النظريات القديمة التي اعتبرتها "ثمن خدمة مقدمة من طرف الدولة أو علاوة التأمين المقدمة من طرف الأشخاص من أجل ممارسة حقوقهم".

ونظرا للصعوبات الكثيرة التي واجهها الفقهاء وقصد تحديد مفهوم الضريبة، ظهرت تعاريف مختلفة حسب مذهب أصحابها والأسس المعتمدة عليها في التعريف gastanjerz عرفها بأنها "إقتطاع نقدي يلزم الأفراد بشكل إجباري ونهائي وبدون مقابل وذلك من أجل تغطية الأعباء العامة"¹

ومن خلال هذا يمكننا أن نستخلص أهم الخصائص² التي تمتاز بها الضريبة:

1-1-1. الضريبة ذات شكل نقدي:

تقتضي القاعدة العامة إن الضريبة النقدية تقدم نقدا باعتبارها كافة المعاملات في المجال الاقتصادي والمالي تقوم على أساس نقدي غير أن هذا الوضع لا ينطبق على الحالات الإستثنائية مثل حالة الحروب التي تضطر فيها الدولة على تحصيل الضريبة عينا وليس نقدا، إلا أن التقدم الاقتصادي والسيادة الاقتصادية النقدية أظهرت ما يكشف لنا من صعوبات وعيوب في الجباية النقدية أي العينية كما أن الإكراه على تأدية الخدمات قد أصبح مناف للتنظيم الديمقراطي والأفكار السائدة.

1-1-2. الضريبة لها طابع إجباري ونهائي:

تعد الضريبة مظهر من مظاهر سيادة الدولة فهي توضع ثم يتم تحصيلها في إطار ممارسة صلاحيات السلطة العامة ويعني الإجبار أي إلزام المكلف بالضريبة بأدائها عبر الطرق الإدارية. وتعتبر الضريبة نهائية فالأفراد يدفعون هذه الضريبة بصورة نهائية بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها أو تعويضهم عنها. إذن لا يحصل المكلف بدفعها على مقابل أو منفعة خاصة.

1- خلاصي رضا، النظام الجزائري الحديث، جباية الأشخاص طبيعون. دارهومة، الجزائر، 2006، ص 11

2- أحمد لهبيبات، سعد طبري، محمد الأمين الزين، الاقتصاد المناجمت والقانون، ديوان الوطني للمطبوعات المدرسية الجزائر و، 2009، ص ص 148_149.

3-1-1. تغطية الأعباء العامة: (النفع العام)

تتميز الضريبة بأنها أداة موجهة بصفة خاصة إلى تغطية الأعباء العامة للدولة، ويعتبر دفعها من طرف الفرد مساهمة منه في هذه الأعباء العامة.

4-1-1. إن الضريبة تفرض تعبيراً عن سياسة الدولة الداخلية:

تأتي هذه الخاصية نتيجة للخاصية السابقة، فهي أداة تدخلية توظفها الدولة في خدمة الأغراض الاقتصادية والاجتماعية والصحية والتربوية وما إليها، وذلك إستجابة من الدولة لدورها المرصود في التدخل والعناية والإنماء وتحقيق النفع العام والرفاهية العامة¹.

2- قواعد فرض الضريبة:

يقصد بها القواعد التي ينبغي للمشرع المالي مراعاتها عند فرض الضريبة و تتمثل فيما يلي:

1-2. قاعدة العدالة: هي أن يساهم كل فرد في تغطية النفقات العامة وفقد قدرته التكليفية² وتكون نسبتها مرتفعة بالنسبة لذوي الدخل العالية، ومنخفضة لذوي الدخل المنخفضة.

2-2. قاعدة اليقين: إستقرار وثبات الضريبة بتأكيد ميعاد سدادها وإعلام المكلفين بذلك، معناه أن الضريبة يجب أن تكون معلومة وواضحة لدى الممول بشكل لا غموض فيه وأن تحمل كل المعلومات اللازمة المتمثلة في : الوعاء، السعر، الميعاد، وطريقة التسديد.

3-2. قاعدة الملائمة في التحصيل: يجب أن تحصل كل ضريبة في الفترة و حسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة و بالكيفية الأكثر تيسيراً له، بحيث يحاول كل نظام ضريبي الوصول الى مفهوم الملائمة في جباية الضرائب أي يجب أن يكون موعد دفع الضريبة من الممول الى الخزينة العمومية يتلاءم مع موعد تحقق الوعاء الخاضع للضريبة³.

¹ - خليل عواد أبو حشيش، دراسة مقدمة في المحاسبة الضريبية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة 1، 2004 ص30.

² - علي صحراوي، مظاهر الجباية في الدول النامية وأثرها على الاستثمار، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص المالية العامة، الجزائر، 1991، ص31.

³ - بن جوزي محمد، مقدمة لطلبة محاسبة و ضرائب، محاضرات غير منشورة، كلية علوم اقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2004-2003

الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي

2-4. القاعدة الاقتصادية في النفقات الجبائية: يعني أن على الدولة فعل ما بوسعها من أجل تقليل

النفقات الجبائية التي من شأنها أن تعود بالسلب على إيرادات الدولة.

2-5. قاعدة الثبات أو الإستقرار: يقصد بها أن لا تتغير حصيللة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة

الإقتصادية خصوصا في أوقات الكساد وذلك أن حصيللة الضريبة تزداد عادة في أوقات الوفاء بسبب ازدياد الدخول والإنتاج بينما نجد أن حصيللة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد، مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها المتزايدة.

2-6. قاعدة المرونة: ويقصد منها أن يتمكن النظام الضريبي من أن يتكيف بسهولة مع تغير الظروف

الإقتصادية فتزيد الحصيللة في فترات الرواج وتنخفض في فترات الكساد.

2-7. قاعدة الإنتاجية: يقصد بها أن يتوصل النظام الضريبي إلى أكبر قدر ممكن من الطاقة الضريبية للمجتمع

مع المراعات، بحيث لا يؤدي ذلك إلى ردود أفعال.

3- أهداف الضريبة:

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض معينة وأهداف معينة يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي باعتبارها مصدر هام للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأهداف الإقتصادية والإجتماعية وحتى السياسية وتتمثل هذه الأهداف في:

3-1. الهدف المالي:

لقد كان هذا الهدف قديما وما زال للوقت الحاضر عند الكلاسيك يعتبر من الأهداف الرئيسية لفرض الضريبة حيث أن معظم الدول تعتمد على محصلات الضرائب لتمويل نفقاتها المختلفة ومع ازدياد حجم وطبيعة الخدمات المقدمة للأفراد إزداد حجم نفقات الدولة بشكل متسارع مازاد إعتمادها على فرض ضرائب جديدة ومتنوعة وكذا إزداد المبلغ المحصل عليها منها، لكن هذا المفهوم يحصر دور الضريبة في تغذية صناديق الخزينة العمومية ويعطيها دور الحراسة فقط لكن بتطور الدول لم يصبح هذا الهدف الوحيد للضريبة بل بدأت ترمي إلى عدة أهداف.

3-2. الأهداف الإجتماعية:

للضريبة أهداف غير الهدف المالي ذات أهمية تنعكس بشكل مباشر وإيجابي على المواطنين.

إذ تم إستغلالها بشكل فعال حيث هناك العديد من الأهداف الإجتماعية خصوصا بعد ظهور بعد ظهور العدالة ومن بينهما نجد:

الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي

- منع تكتل الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع أي عادة توزيع الثروة عن طريق فرض ضريبة على الثروات وفرض ضرائب عالية على السلع الكمالية.
- توجيه سياسة النسل في الدول، ففي الدول التي ترغب في تحديد النسل تقوم برفع معدل الضرائب على الدخل ويتناسب طرديا مع عدد أفراد الأسرة، أولا تعفى قوانين الضرائب الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة والعكس في حالة الدولة الراغبة في تشجيع النسل.
- معالجة أزمة السكن بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترات محددة أو السماح بالإستهلاك السريع للأدوات والتجهيزات المستخدمة في هذا القطاع.
- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة كالدخان والكحول بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها.

3-3. الأهداف الاقتصادية:¹

تعتبر من أهم أهداف الضريبة في عصرنا فالضريبة لا تستقطع دون أن تثير إنعكاسات على الإستهلاك والإنتاج والإدخار والاستثمار، لذلك تقوم الحكومات الضريبية بتوجيه سياستها الإقتصادية وحل الأزمات التي تتعرض لها بتشجيع فروع الإنتاج الضرورية ومعالجة الكساد والركود ومحاربة التكتل والتمركز في بعض القطاعات الإنتاجية وذلك على النحو التالي :

3-3-1. استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية:

كثير من الدول إستخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات إقتصادية ما كالسياحة والصناعة ... ولقد قامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب إما بشكل دائم وكلي أو بشكل جزئي ولقد إستخدم هذا الأسلوب لتشجيع الإستثمار الصناعي أو السياحي أو من أجل جلب رؤوس الأموال الأجنبية.

3-3-2. استخدام الضريبة لمعالجة الركود الإقتصادي:

يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعضها لمعالجة فترات الركود والإنكماش حيث عندما يقل الشراء أو الإستهلاك وتتكدس المنتجات تقوم الحكومات بزيادة القدرة الشرائية لدى الأفراد ذوي الدخل المتدنية وذلك بتخفيض معدل الضريبة على الدخل ورفع الإعفاء الضريبي وزيادة الإعفاءات العائلية وتخفيض المعدلات الغير مباشرة

1- بوعون يحيى نصيرة. الضرائب الوطنية والدولية، الاوراق الزرقاء، الجزائر 2010 ص ص 29,30

الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي

وخصوصا تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطنين كالحبذ والحليب ومشتقاته، أما في حالة الإزدهار فتقوم الدولة بتقليل الإنفاق الحكومي ورفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لخفض القدرة الشرائية وتخفيض الضرائب على رأس المال والإدخار لدفع المشاريع الإقتصادية ويمكن أن تكون هذه الإجراءات ضمن سياسة إقتصادية متكاملة وليست إجراءات ضريبية منعزلة.

3-3-3. إستخدام الضريبة لمنع التركز في المشاريع الإقتصادية:

تعتبر الشركات متعددة الجنسيات مظهر من مظاهر التركز الإقتصادي ويمكن إستخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة هذا التركز عن طريق فرض ضرائب خاصة على إندماج الشركات التي تتجه نحو التركز بفرض ضرائب خاصة على كل مرحلة من مراحل الإنتاج فيها مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة.

3-3-4. إستخدام الضريبة لتشجيع الإستثمار والإدخار :

يتم عندما تعفي الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شرائها أو تخفيض الضرائب على الودائع في صناديق الإدخار، أو أي إستثمار مالي يدعم الإقتصاد الوطني.

3-4. الأهداف السياسية:¹

قد تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية طبقة على طبقة أخرى أو تسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها وذلك عن طريق خفض الضرائب الجمركية على الواردات أو حتى الإعفاء منها أو رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة معها وتمثل هذه الأهداف في:

- وضع الإستراتيجية الرئيسية لكافة شؤون المجتمع الداخلي والخارجي وفي إطارها يتم رسم السياسات الضريبية و التخطيط لها وتنفيذها على النحو الذي يكفل تحقيق الأهداف الإستراتيجية.

- تنمية الوعي العام لدى أفراد المجتمع للوفاء بالضريبة عن إيمان وإقتناع بوظائفها السياسية والإقتصادية والإجتماعية والمالية.

4- التصنيفات المختلفة للضريبة

اختلفت وجهات النظر في تصنيف الضرائب والتي تقوم على عدة أسس من بينها تحديد كافة الوضعيات والإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها على ضوء المبادئ القانونية والإقتصادية التي يجب مراعاتها. يمكن أن نعدد خمسة فئات من التصنيفات:

¹ - محيي محمد مسعد، نحو إستراتيجية للزكاة والضرائب لمواجهة التحركات الإقتصادية والإجتماعية للعولمة، المكتب العربي الحديث، الطبعة 01، 2005، مصر، ص 33.

الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي

و تستهدف أساسا الوجهة التقنية للحماية وبالتحديد التفرقة بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة، وهي تفرقة قديمة نسبيا لكن بقيت عملية إلى يومنا هذا¹

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق فهناك شبه إجماع بين الكتاب الإقتصاديين على أن الضرائب المباشرة: هي ضرائب على الدخل والثروة بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق.

وبالرغم من أهمية هذا التقسيم إلا أنه حتى الآن لا يوجد معيار مضبوط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب .

وقد اقترحت النظرية المالية في هذا الإطار عدة معايير للتفرقة بين نوعي الضرائب محل البحث وفقا للخصائص والصفات المشتركة بين أنواع الضرائب المباشرة من جهة وأنواع الضرائب الغير مباشرة من جهة أخرى وتمثل في ثلاثة معايير رئيسية:

1-4. معايير التفرقة:²

1-1-4. المعيار القانوني:

يقوم هذا المعيار على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث التحصيل فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم إسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها أي أن الشخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي وكان التحصيل يتم كل سنة فالضريبة هنا مباشرة نظرا لأن العلاقة هنا مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة دون أي وسيط.

أما إذا كانت الضريبة تفرض دون أية علاقة مباشرة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بل يتم فرضها وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف إقتصادي معين، دون ما إعتبار شخص المكلف بالضريبة لعدم معرفة الإدارة الجبائية له فالضريبة هنا ضريبة غير مباشرة.

¹ - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة، الجزائر، طبعة 3، 2003 ص ص 61، 62 .

² - محمد عباس محرز، المرجع السابق ذكره ص ص 63، 64، 65.

4-1-2. المعيار الإقتصادي:

وفقا لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو الذي يتحمل عبئها الضريبي بصورة نهائية، ولا يمكنه التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة إقتصادية، بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف القانوني يمكنه أن ينقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة إقتصادية ويسمى هذا الأخير المكلف الفعلي .

ويستند هذا المعيار على إمكانية نقل العبء الضريبي من عدمه من الشخص الذي هو المكلف القانوني إلى آخر تربطه به علاقة إقتصادية ومن أمثلتها: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG فهي ضريبة مباشرة لأن من يقوم بدفعها هو ذات الشخص المكلف بها بموجب القانون عن طريق الإقتطاع من المنبع بينما الضرائب الجمركية ضرائب غير مباشرة لأن المستورد يدفع الضريبة ثم ينتقل عبئها إلى الشخص المستهلك برفع ثمن السلعة أو الخدمة بمقدار الضريبة ومن ثم يختلف من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبئها النهائي.

4-1-3. معيار الثبات والإستقرار:

يقصد بهذا المعيار مدى ثبات وإستقرار المادة الخاضعة للضريبة فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت مادة الضريبة تتميز بالثبات والإستقرار، كالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على الأملاك أي الثروة والدخل أما إذا كانت مادتها ظرفية ومتقطعة فإن الضريبة تكون غير مباشرة، كإستيراد أو إستهلاك بعض السلع أي على التداول والإنفاق ويعد هذا المعيار أكثر المعايير دقة في التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

4-2. الضريبة المباشرة:¹

هي الضريبة التي يتحملها المكلف مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حالة . فهي إقتطاع مباشر من الدخل أو رأس المال وتفرض على عناصر تتمتع بالدوام والإستقرار، ومن أمثلتها الضريبة على الدخل... إلخ وتفرع إلى نوعين :

¹ -شكري رجب العشماوي، إقتصاديات الضرائب، مصدر دار الإسكندرية، 2007، ص 74.

الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي

4-2-1. الضريبة النوعية: التي تتناول نوعا معينا من الدخول دون أخرى مثلاً تتميز ببساطة وسهولة التطبيق

ولكن لا تتحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي.

4-2-2. الضريبة العامة: على الدخول بحيث تتناول جميع عناصر دخل المكلف

على إختلاف أنواعها أو تمس الوعاء دون الأخذ بعين الإعتبار الشخص أو المكلف.

4-3. الضريبة غير المباشرة:¹

هي عكس الضريبة المباشرة أي أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر مثل ضرائب الجمارك التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار وكذا الرسم الداخلي للإستهلاك وبذلك فدافع هذه الضريبة (التاجر) نقل عبئها إلى المستهلك ويتناول الدخل بمناسبة إستخدامه أو نفاقه وتواجهه أيضاً للضريبة النوعية أي تختار نوعا معينا من المنتج وتفرض عليه الضريبة مثلاً الضريبة على الإستهلاك كرسوم إنتاج المشروعات الكحولية، إنتاج السكر، المنتجات البترولية للضرائب الجمركية على الصادرات والواردات وتعتبر الركن الرئيسي بالنسبة للدولة التي تحقق درجة من التقدم الإقتصادي أي الدولة المختلفة، أما بالنسبة للدولة المتقدمة تعتمد على الضرائب العامة على الإنفاق لأنها تملك إدارة جبائية كفئة ولديها أنظمة محاسبية متطورة، ونأخذ أشكال نذكر منها:

4-3-1. الضريبة على الإنفاق:

هي ضرائب غير مباشرة تتناول الدخل بمناسبة إستغلاله عن الحاجة كإقتناء حاجة (الإستهلاك) يدفع هنا ضريبة غير مباشرة تعتبر الضرائب على الإنفاق من أهم الضرائب الغير مباشرة التي تتخذ عدة أشكال وأنواع إما ضريبة الأنواع المختلفة على الإنفاق أو الضريبة على عموم الإنفاق (ضريبة عامة على عموم النفقات) .

4-3-2. ضريبة على أنواع النفقات:

كل نوع من الإنفاق له ضريبة بينما الضريبة العامة ليست على كل النفقات تخدم الدولة المختلفة إقتصاديا من حيث تقييمها هي غير عادلة ولهذا فإن مختلف الدول يفضلون ضريبة من النوع الثاني أي على العموم النفقات. ويمكن تلخيص مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

¹ -بوعون يحياوي نصيرة، مرجع السابق ذكره، ص ص 101, 102

الشكل (1): مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة

المساوي	المزايا	
* طول مدة التحصيل * مرونة إقتصادية ضعيفة * مقبولة بشكل سيئ من طرف المكلف بالضريبة.	* سهولة التحصيل * ثابتة مردودية نسبية * مرئية ومعروفة القيمة من طرف المكلف بالضريبة * سهولة المراقبة نسبيا	الضرائب المباشرة الضرائب غير المباشرة
* ثقيلة المراقبة * غير مستقرة المردودية * تحصيل ناقص (الغش الضريبي)	* مدفوعة بشكل سهل من طرف المكلف بالضريبة * جد منتجة * مرونة إقتصادية قوية * سريعة التحصيل	المباشرة

المصدر: محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق ذكره ص 71

5- التصنيفات المختلفة للضريبة

هناك عدة تصنيفات إعتمدت على أساسها تحديد أنواع الضرائب والمتمثلة في الآتي:

1-5. من حيث المادة الخاضعة للضريبة: ¹

لا يتعلق موضوع الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال بالبحث في الملتزم بدفع الضريبة بل يتعلق بإختيار المادة التي تفرض عليها الضريبة أي بإختيار موضوع الضريبة وفي حدود هذا المعني يتم تقسيم الضرائب إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال .

1- حسين عواضة، المالية العامة، دار الطلعة، بيروت، 1967 ص ص 422, 423

5-1-1. الضرائب على الأشخاص:

يقصد بالضرائب على الأشخاص تلك الضرائب التي تتخذ من الشخص وعاءا لها أي تلك الضرائب التي تتخذ وعاءا لها مجرد وجود الفرد نفسه في إقليم الدولة فهي تلك الضريبة التي تفرض على الرؤوس أو المفردة، وقد تفرض هذه الضريبة على جميع الأفراد دون تميز أو تقتصر على بعض الأشخاص ممن تتوافر فيهم شروط معينة (كالذكور الذين يبلغون سنا معينة وقد تفرض على الأسرة بكونها وحدة إجتماعية).

5-1-2. الضرائب على الأموال:

إتجهت الدولة إلى الأخذ بالضريبة على الأموال في أنظمتها الضريبة بسبب الإنتقادات الموجهة إلى الضرائب على الأشخاص إذ أصبحت الثروة هي وعاء .

5-1-2-1. من حيث الواقعة المنشئة للضريبة:¹

5-1-2-1-1. واقعة تملك رأس المال:

بمعنى إنتقال رأ المال من شخص لآخر يترتب عنه تكليف ضريبي فمثلا إنتقال المال من المالك إلى الوارث يجعل هذا الأخير خاضع للضريبة على رأس المال.

5-1-2-1-2. من حيث واقعة الإنتاج:

إن المادة الأولية التي تخضع إلى تعديلات وتحويلات بغرض الحصول على منتج سواء تام أو نصف مصنع تنشأ عنها ضريبة على الإنتاج.

5-1-2-1-3. واقعة الإستهلاك: إن التكليف الضريبي عن واقعة الإستهلاك مجسد في مختلف أنواع الضرائب

الغير مباشرة وعلى رأسها الرسم على القيمة المضافة فعرض أو توجيه أي سلعة للإستهلاك سواء كان للإستهلاك النهائي أو للإستهلاك الإنتاجي يترتب عنه تكليف ضريبي وهو الرسم على القيمة المضافة .

5-1-2-1-4. واقعة تحقيق الدخل:

بمجرد تحقيق دخل معين بالنسبة للشخص الطبيعي أو المعنوي يجعله خاضعا للتكليف الضريبي، فبالنسبة للشخص الطبيعي يحقق أجر إذا كان عاملا أو يحقق دخل سنوي إذا كان صاحب نشاط ما.

فكلاهما يخضعان إلى ضريبة الدخل الإجمالي أما بالنسبة للشخص المعنوي الذي يحقق أرباح يخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات.

¹ - خلاصي ريشا مرجع سابق ذكره ص ص 18 إلى 19.

5-1-2-2. من حيث المصدر التي تفرض عليه الضريبة:¹

5-1-2-2-1. نظام الضريبة المتعددة:

فهذا النظام يعتمد على تخصيص لكل نشاط ضريبة خاصة به ونتيجة لهذا نجد أنواع مختلفة ومتعددة باختلاف وتعدد النشاط.

5-1-2-2-2. نظام الضريبة الواحدة:

وهو تجميع كل الأنشطة مهما كانت نوعها : تجارية, صناعية, فلاحية, مالية... إلخ. وإخضاعها إلى ضريبة وحيدة كالضريبة على الدخل الإجمالي على الدخل الإجمالي مثلا.

5-1-2-3. من حيث السعر:²

5-1-3-2-1. الضريبة النسبية:

إن الضريبة النسبية تمثل ذلك الإقطاع الضريبي الذي يفرض بنسبة واحدة على مجموع المداخل.

5-1-3-2-2. الضرائب التصاعدية:

نجد هنا علاقة طردية بين الدخل والمعدل فكلما زاد الدخل زاد المعدل المطبق تفرض هذه الضرائب بنسب تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي وهذا الأسلوب هو الأكثر إنتشارا.

هناك أشكال مختلفة للتصاعدية فهناك التصاعدية بالطبقات والتصاعدية بالشرائح:

- التصاعدية بالطبقات: ترتب طبقات الممولين تصاعديا بنسبة للثروة والدخل ثم تفرض الضريبة بنسبة تتزايد كلما إنتقلنا إلى طبقة أكثر ثراء.

- التصاعدية بالشرائح: يتم تقسيم دخل كل ممول على حدى إلى عدة أقسام أو شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب متزايدة كلما إنتقلنا من شريحة إلى أخرى وتعتبر هذه الطريقة الأكثر عدالة من الأولى.

¹ - خلاصي رضا المرجع السابق ذكره ص 19 , 20

² - خلاصي رضا مرجع سبق ذكره ص 19 , 20.

6 - طرق تحصيل الضريبة:

1-6. طريقة الوفاء المباشرة:¹

بعد قيام مصلحة الضرائب بتقدير الضريبة تخبر الممول بدين الضريبة ومواعيد الوفاء بها ومقر الإدارة الضريبية المختصة .

2-6. طريقة الأقساط المقدمة:

قد لا تنتظر مصلحة الضرائب إلى نهاية العام حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى خزانة الدولة وإنما تلزمه بدفع مقدما أقساط تتناسب مع دخله المتوقع ومقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا.

3-6. طريقة حجز المنتج:

تعتبر هذه الطريقة في تحصيل الضريبة أهم الطرق حيث تنعدم فيها فرصة التهرب من الضريبة من قبل الممول لأنه في الواقع يحصل على الدخل الصافي بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر أو جهة أخرى ولا تتحمل مصلحة الضرائب تكلفة هامة لجباية هذه الضريبة.²

7- الضغط الضريبي:³

يقصد به الحدود التي فوقها لا يمكن للشخص دفع الضريبة أي تجاوز حدود فرض الضريبة أو الحد الأقصى الذي يمكن أن يتحمله المكلف بالضريبة حتى لا تصل الإدارة الضريبة فكرة الضريبة تقصى على الضريبة فإذا كان هذا الضغط الضريبي كبير فإنه يقلص من حجم النشاط ويقلص معه الحصيلة الضريبية التي تقلل من الربح الصافي للمكلف وبالتالي لا يمكن تصور إستحواذ الضريبة على قسم كبير من ربح المكلف بالضريبة وفي كل الحالات لا يجب أن تجاوز هذا الضغط الضريبي حد 30% من ربح المكلف لأنه إذا تجاوز هذا الحد يمكن أن نقول أن الضغط الضريبي كبير ولا يحفز المكلف بالتوسع في النشاط .

¹ - منور أوسري المرجع السابق ذكره ص 43.

² - منور أوسري المرجع السابق ذكره ص 44.

³ - Guide pratique des déclarations fiscales, direction générale des impôts, 2001

المحور الثاني : التهرب الضريبي

1- التهرب الضريبي:¹

يعني محاولة المكلف الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً ويجب أن يتميز بين ثلاث معاني:

1-1. نقل العبء الضريبي:

المكلف يكون قد دفع ضريبة ويحاول أن يستردها بنقل عبئها على الآخرين فإذا وفق في سعيه يكون قد تخلص كلياً أو جزئياً من العبء الضريبي.

1-2. التجنب الضريبي: (التهرب المشروع)

هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة إستفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفات للنصوص القانونية (قد يكون مقصوداً من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الإقتصادية والإجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعاً لإنشاء هذه المؤسسات)

والمنصوص عنها في القانون تجنبا لأداء ضريبة الإنتاج أو التهرب من ضريبة الشركات ذلك عن طريق توزيع هذه الأخيرة على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى وهو على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات .

ونستنتج أنه تخلص المكلف بشكل مشروع من الإلتزام بالدفع وذلك بتأويل القانون أي دون أن يترتب على ذلك خرق للقوانين.

1-3. الغش الضريبي: (التهرب الغير مشروع)

هو تهرب غير مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم لعدم دفع الضريبة المستحقة عليهم إما الإمتناع عن تقديم تصريح بأرباحه أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب أو إعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الإستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الإطلاع على حقيقة الأرباح أو إخفاء

¹ - خلاصي رضا، المراجعة الجبائية تقلديها ومنهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر 2001 ص 39

الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي

قسم منها، أي هو التخلص من الضريبة بشكل غير مشروع ويتضمن مخالفة للقانون قد تقع عند تحديد الوعاء الضريبي، يلحق بالخزينة خسارة محققة لذلك تسعى جميع الأنظمة الضريبية إلى محاربتها.

2- أسباب ووسائل مكافحة التهرب الضريبي

من أهم أسباب التهرب الضريبي هو إحساس المواطن بعدم وجود خدمات مقابل الضرائب التي يدفعها وأنها تذهب إلى جيوب النافذين في الدولة حتى أن التهرب أصبح في نظر مثل هذه المجتمعات شطارة.

المطلب الأول: أسباب الغش والتهرب الضريبي

يمكن إظهارها كما يلي:

1-2. الأسباب المباشرة: ¹

1-1-2. الأسباب التشريعية: لقد زادت التشريعات للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضرائب أو الإعفاءات أو التخفيضات .

2-1-2. من حيث الكفاءة: من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساس الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني .

3-2-2. الإمكانيات المادية: نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد إستفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح، كونه يزاول عمله في المنشآت الموروثة من قبل الإستعمار.

4-2-2. الإجراءات الإدارية: تعتبر كإجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية إتجاه الضرائب وما يماثلها من أجهزة وأعوان إداريين فلهذا يبقى على الإدارة الجبائية إستعمال كل الإجراءات اللازمة لتفادي ذلك.

وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

-صعوبة تقدير الوعاء الضريبي.

-عدم المساواة في تطبيق الإجراءات.

-تعقد الإجراءات الخاصة بالتحصيل الضريبي.

1- خلاصي رضا، مذكرة ماجستير، مرجع سابق، ص 48

2-2. الأسباب غير المباشرة:¹

2-2-1. الأسباب النفسية: إن العامل النفسي يلعب دورا هام في أداء الضريبة، فإحساس المكلف بالضريبة أي بالضعف إتجاه السلطات العامة التي تتمتع بجميع وسائل الإكراه والإجبار على دفع جزء من الأموال. فالمكلف يرى أنه لا يجني شيئا مقابل دفعه، الأمر الذي يجعله يقارن بين ما يمكن أن يعمل به بذلك الجزء من أمواله في حالة عدم دفعه للدولة ويبين ما تفعله الدولة بذلك الجزء من تمويل لنفقات كمالية فأناية المكلف.

2-2-2. الأسباب الاجتماعية: يلعب المحيط الاجتماعي دورا هام في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد وهذا وأن ضعف الوعي الضريبي يتناسب مع الشعور الوطني.

2-2-3. الأسباب السياسية: وهذا يرمي بالبلاد إلى زيادة وتفاقم حالات التهرب وهذا لإحساسهم بضعف السلطة العامة وعجزها على إستغلالها الأمثل للموارد.

2-2-4. الأسباب الاقتصادية: وهي متعلقة بنوعية النشاط الغالب في مجتمع معين ,فقد لوحظ أنه إذا كانت المهن ذات الأجر هي الأكثر شيوعا في الدولة فإن ظاهرة التهرب الضريبي تكون قليلة ومحدودة الأثر وعكس ذلك فإنه كلما كانت المهن الحرة (تجارة, صناعة, عيادات طبية) مهمة كلما زادت أهمية التهرب الضريبي , ففي المهن ذات الأجر يمكن للإدارة الحصول على جميع المعلومات المتعلقة بأجر المكلف من جهة عمله كما يمكنها إستقطاع الضريبة عند المنبع ولا شك أن إتباع مثل هذه الإجراءات يقلل في حالات التهرب الضريبي.

3 -آثار الغش والتهرب الضريبي على الدولة:²

تترتب على الغش والتهرب الضريبي آثار سلبية خطيرة من النواحي المالية والإقتصادية والاجتماعية ومن الطبيعي أن تتناسب طرديا مع حجم التهرب الضريبي، فكلما زاد التهرب الضريبي زادت آثاره السلبية على مجمل النواحي في بلد ما كما يلي:

3-1. آثار مالية: يترتب على التهرب الضريبي من الناحية المالية خسارة كبيرة

تلحق بالخزينة العامة للدولة العامة بعدم دخول الحصيلة الضريبية إليها الأمر الذي يؤدي إلى عجز الدولة أو السلطة على القيام بمواصلة إتفاقها على مختلف المرافق الضرورية للمجتمع فضلا عن إخلاله في توزيع الأعباء الضريبية بين المكلف وتحقيق العدالة الاجتماعية.

1- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، دارالمشرق النشر. البلد 1994، ص ص 43 , 44

2- -غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة-مصر، 2003.

الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي

3-2. آثار إقتصادية: تعتبر الضريبة ذو حدين يؤثر في الظواهر الإقتصادية من إنتاج الثروة أوتوزيعها وتعتبر حافظا على نخوض الصناعة وتقدمها, وتترتب على التهرب الضريبي آثار بعيدة المدى في النواحي الإقتصادية فتحدث الإضطرابات العينية بين أوجه النشاط التجاري والصناعي الأمر الذي يترتب عليه تعديل توزيع الأعباء الضريبية ومن ثم ينشأ عن ذلك توزيع الأعباء الضريبية ومن ثم ينشأ عن ذلك توزيع غير عادل بين أنواع النشاطات المختلفة في الدولة ويؤدي بذلك إلى طبيعة الحال إلى هبوط الإنتاج بصفة عامة.

3-3. آثار إجتماعية: لا يقتصر أثر التهرب الضريبي على الناحيتين الإقتصادية والمالية بل يتعداهما إلى النواحي الإجتماعية بترابط لايمكن فصله.

فالضريبة تعتبر سلاحا بين الأنظمة الإجتماعية والسياسية في توجيه الإقتصاد والمجتمع بإتجاه دون آخر, كما أن المعروف من هدف الدولة في فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع ورفع المستوى المعيشي للفئات الفقيرة وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع كذلك يهدف إلى إنقاص القوة الشرائية للفئات وتحويلها إلى الطبقات الفقيرة عن طريق الإنفاق العام والخدمات المختلفة التي تمارسها الدولة إلا أن التهرب الضريبي يضعف من قدرة الدولة في تحقيق أهدافها الإجتماعية .

4- وسائل مكافحة (معالجة) التهرب الضريبي

إن معالجة التهرب الضريبي لا تعني القضاء عليه بل التحقيق منه لأن إستأصاله نهائيا أمر شبه مستحيل ولكن التقليل من حالات التهرب والحد من آثاره أمر ممكن وهو ما تسعى الدولة إلى تحقيقه بإستخدام مختلف الوسائل من ذلك:

- تنمية ونشر الوعي لدى المواطنين وتبيان ما للضرائب من أهمية في تمويل عملية التنمية وما يعنيه ذلك من مستقبل زاهر للمكلفين والمجتمع بصفة عامة وهكذا يشعر المكلف بأنه يؤدي واجبا وطنيا لصالح العام وبالتالي تتناقص وطأة التهرب وهنا لابد من ربط فكرة المواطن بدفع الضرائب والمستحقات.
- تحقيق مبدأ العدالة عن القيام بالإتفاقية العامة فالسياسة العامة للدولة الغير عادلة التي تميز فئة عن الأخرى أو منطقة دون الأخرى من الدول أو تسرف في تبذير الأموال العامة, تدفع المكلف للبحث عن مختلف الطرق للتخلص من دفع الضريبة لأنه لا يجد ما يبرر شعوره بالواجب نحو وطنه بل سيشعر بنوع من الإنتصار عند نجاحه في التهرب.
- لابد للقانون الضريبي كغيره من القوانين أن ينص على عقوبات, تقلل إحترامه ولأن التهرب الضريبي يمثل إعتداء على حق المجتمع ككل, وبما أن هذه العملية تشكل خطورة تصون على المالية العامة يجب تشديد

الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي

العقوبات ولكن يستحب اللجوء إلى عقوبات مالية كالغرامة أو مصادرة الأموال بدلا من العقوبات البدنية (كالسجن والحبس) لأن هذه الأخيرة قد تؤدي بالممول إلى الرفض المطلق لدفع الضريبة وبالتالي تغطي مردودا عكسيا.

- تدعيم الإدارات الضريبية بالأجهزة الإلكترونية التي من شأنها تسهيل عملية إعداد التصريحات وإرسالها إلى المكلفين وكذلك في تسجيل ما دفعه المكلفون من الضرائب وما لم يقوموا بدفعه لجباية الضريبة من المنبع أي حجزها من المصدر بحيث يتم إستقطاع الضريبة من الإيراد قبل وصوله لصاحبه.
- عقد المعاهدات الدولية التي تهدف إلى تدعيم التعاون وتبادل المعلومات والمساعدات اللازمة لتحصيل الضرائب من المتهربين بين مختلف الإدارات الضريبية للدولة المتعاقدة إضافة إلى كل ذلك ضرورة توفير الكفاءات البشرية الجيدة ورفع أجور العاملين لمنع الإنحراف ومنع المكافآت لرفع المنافسة المهنية.
- التضامن الدولي للحد من التهرب، بإمكان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية التي تضم 30 دولة من أكبر وأغنى الدول أن تساعد الجزائر في مجالات عديدة لا سيما فيما يتعلق بمكافحة التهرب والغش الجبائي حيث رحب بها للإنضمام إلى جهود المنظمة ومحاربة التهرب الجبائي، بحيث تسعى هذه المنظمة للتفتح على دول عديدة وتوسيع التضامن الدولي للحد من التهرب لرؤوس الأموال .
- إستعمال طرق وقائية لتجنب وقوع خطر التهرب كلجوء إلى جباية الضريبة من المنبع أي حجزها من المصدر بحيث يتم إستقطاع الضريبة من الإيراد قبل وصوله لصاحبه .
- تشديد رقابة الإدارة وذلك بمنح موظفي الإدارة حق الإطلاع على الوثائق والمستندات المتعلقة بالمكلفين والمهدف من تقرير هذا الحق هو تقدير الضريبة وربطها بشكل سليم وكذلك إثبات ما قد يرتكب من مخافات قصد التهرب من دفع الضريبة.

المحور الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

تتمتع الإدارة الجبائية بصلاحيات الرقابة لتصريحات المكلفين بالضريبة وذلك لكون النظام الجبائي مبني على أساس مبدأ التصريح العفوي وهذه الصلاحيات تضمن تحقيق مبدأ المساواة بين الخاضعين للضريبة وذلك بتوزيع العبء الضريبي بشكل عادل لذا تعمل الإدارة الجبائية على إجراء عمليات المراقبة بصفة دورية على تصريحات التي تعتبر مبدئيا صادقة، ودليل عدم صحتها يقع على عاتق هذه الإدارة المكلفة بالمهام الحساسة والضرورية التي تتم وفق قواعد عامة ومحكمة .

الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي

1- تعريف الرقابة الجبائية: هي عملية تنفيذية تتضمن برنامج فحص مصادق عليه من طرف المديرية العامة¹ وتتضمن هذا الإطلاع المدقق مجمل السندات المالية والمحاسبية للمؤسسات الخاضعة للضريبة التي أجبر القانون الضريبي الممول التمسك بها، وغرض هذا الإطلاع هو التأكد من صحة النتائج والأرقام المصرح بها.

إن عملية المراقبة قد تكون داخل المؤسسة المعنية أي في عين المكان أو بعملية نقل مختلفة الوثائق والسجلات المتعلقة بالمحاسبة من طرف المراقبين الذين لهم رتبة المراقبة على الأقل المكلفين بنقل هذه الملفات إلى إدارة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وهذا بإرادة من المؤسسة بحيث لا تتجاوز هذه المراقبة 6 أشهر كما تقتضي عملية المراقبة الجبائية التأكد من صحة المعلومات المصرح بها وبالتالي قمع عمليات الغش والتهرب الضريبي أو محاولة التقليل منها.

2- أهداف الرقابة الجبائية:

من خلال تعريفنا للرقابة الجبائية يمكن إستخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة في:

1-2. الهدف القانوني: ويمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية إنحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية .

2-2. الهدف الإداري: إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية :

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية .

- تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها .

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

2-3. الهدف المالي الإقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الإقتصادية للمجتمع إذ أن الأهداف الإقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الإقتصاد والجباية .

1- براق عيسى، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، 2001. ص 76.

2- منور أوسري .محاضرات في جباية المؤسسة. المرجع السابق ذكره ص 202 .

2-4. الهدف الإجتماعي: ويتمثل في :

منع ومحاربة إنحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع .

تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات والمتمثلة في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة .

3 - أشكال الرقابة الجبائية : ¹

إن إدارة الضرائب تقوم بمراقبة المؤسسات الطبيعية سواء كانت عامة أو خاصة أودات إقتصاد مختلط , ففي هذا الصدد حدد القانون ثلاثة طرق للرقابة الجبائية للمؤسسات الصناعية والتجارية وتمثل فيما يلي :

3-1. الرقابة الشكلية: إن هذا النوع من الرقابة يركز على الشكل وذلك بمراقبة التصريحات السنوية من حيث: هل إستوفى كل شروطه ؟ ووقع في تاريخه المحدد؟ (1 أفريل كل سنة) حيث أن المكلف إذا تأخر في إيداعه تحسب عليه غرامة تأخير , ويسجل تاريخ إيداع التصريحات في سجل الواردات ويقوم بهذا العمل مفتش في نطاق المفتشية , وهناك خاصيتين أساسيتين لهذا الشكل من الرقابة هما :

- إنها أول عملية رقابية تخضع للتصريحات لها وإنها تتم سنويا .

- تهدف إلى التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية، ولا تهدف إلى التأكد من صحتها .

وعندما تنتهي الإدارة الجبائية من مرحلة الرقابة الشكلية تنتقل إلى المرحلة التي تلعبها والتي تتمثل في الرقابة على الوثائق .

3-2. الرقابة على الوثائق: عند تحضير الضريبة تتم دراسة معمقة للملف والتصريح وذلك وأن الإدارة تجعل بحث أو دراسة سنوية تستخلص معلومات وتقارنها مع التصريحات، فإن وافقت معه فلا يقع شيء، أما إن وجد هناك إختلاف فإن الإدارة تقوم بمراجعة الأساس وجمع المعلومات الخارجية من طرف المتعاملين مع المكلف، ويتم هذا النوع من الرقابة بطلب معلومات وطلب توضيحات وتبريرات ويحقق المفتش في التصريحات ويستمع إلى المعنيين عندما يتبين

1- طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري(95-99)، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2002.ص 24

الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي

له أن الإستماع إليهم مفيد أو عندما يطلبون شروح شفوية, والتحقق المعمق لمجموع الوضعية الجبائية بمهدف التأكد من طرف المكلفين, وهذا للتقليص من حالات التهرب الضريبي وذلك كما يلي :

3-2-1. التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية : vasfe*

في ظل الإصلاحات الجبائية التي شهدتها النظام الجبائي الجزائري في الآونة الأخيرة ثم إستثناء vasfe للأشخاص الطبيعيين, وبموجب المادة 23 من قانون المالية

1992 ويتطلب هذا التحقيق مقارنة المداخل مفضضة المصادر على مدخرات المكلف ومساره المعيشي مع الأخذ بعين الإعتبار لمجمل نفقاته ومجالات التوظيف لأمواله, وغالبا ما يكون هذا التحقيق لجمع المعلومات والمعطيات الضرورية وذلك من خلال فحص نقدي لملف المكلف بما يتضمنه من وثائق شخصية ووثائق أخرى تتعلق ببعض ممتلكاته لتمكين المحقق من الحصول على معلومات من عناصر ذمته المالية والتي تخص :¹

- تصاريح الشركات .

- الإكتتاب في أسهم حصص بعض الشركات .

- عدد السيارات الخاصة وكذا مختلف السكنات والإقامات غير الرئيسية والحصول على كل هذه المعلومات لا يكفي للقيام بتحقيق معمق بل يجب إجراء أبحاث ودورات خارجية لدى بعض المصالح الإدارية الأخرى المتوفرة لديها معلومات تتعلق بالمكلف من خلال ممارستها لحق الإطلاع .

3-2-2. التحقيق المحاسبي : يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة وقانونية الكتابات

الحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى مراجعة لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، هذا ما أكدته المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة على أن (التحقيق المحاسبي عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف إلى فحص في عين المكان الملفات الحاسبية مقارنتها بعناصر الاستغلال واستثناء قد نصت المادة 113 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه (يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية في عين المكان، ما عدا إذا تم تقديم الكلف طلبا مكتوبا يقضي بعكس ذلك وتم قبوله من طرف المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة مثبتة قانونا من طرف المصلحة. لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرض القانون

1-Hamini Ahmed, l'audit comptable et financier ,Ed .BERTI .Algérie ,2002, p 65.

*VASFE : Vérification Approfondie de situation fiscale d'ensemble

الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي

التجاري والجبائي مسكها. أي أنه بغياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق هذا من جهة، من جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم على الأقل رتبة مراقب.

4- أساليب الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

1-4. آليات الرقابة الجبائية :¹

لقد منح المشرع للإدارة الجبائية حقوق وصلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة من التحقيق من صحة التصريحات وصددها وقانونيتها وصولاً إلى تصحيح وتقويم الأخطاء المرتكبة ومن بين هذه الصلاحيات حق الإطلاع، حق الزيارة، حق الرقابة، حق إستدراك الأخطاء الإدارية .

1-4-1. حق الزيارة :

خول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة والمتمثلة في المعاينة المادية، فيمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية وبالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق ومراقبة الصفقات التي تبرم بين المنتجين وتكون هذه الرقابة عندما توجد القرائن تدل على ممارسات تدليسية ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير. كما إن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة حيث تكون هذه الزيارة حاضراً فيها ضابط من الشرطة القضائية يعينه وكيل الجمهورية معه عوناً من الإدارة الجبائية .

1-4-2. حق الرقابة " التحقيق " :

يستوجب على الإدارة الجبائية الإحاطة بوسائل تقدير مدى صحة هذه الإقرارات، من بين هذه الوسائل الذي يتمثل في مجمل العمليات التي من شأنها التحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية .

1-4-3. حق إستدراك الأخطاء الإدارية:

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم المكلف لها عناصر غير كاملة وخاطئة ويتمثل هذا الحق في إعادة النظر في الإقتطاع سواء في تعديله أو في إنشاء إقتطاع جديد، يجوز إستدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم في المؤسسة

¹ - زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الإسكندرية " دار الجامعة الجديدة للنشر " سنة 1998 ص 283 .

الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي

عن طريق الجداول, وقد حدد الأجل القانوني لإستدراك الأخطاء إلى أربع سنوات كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة .

4-1-4. حق الإطلاع :

حق الإطلاع هو إمكانية قانونية تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل الوثائق المستعملة من طرف المكلف جميع الخاضعين للإطلاع على تصريحاتهم المكتوبة والموجهة للإدارة الجبائية وله شكلين هما :

4-1-4-1. حق الإطلاع لدى الإدارة العمومية :

لا يمكن في أي حالة من الأحوال الإدارية الدولية والولايات والبلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة وكذلك جميع المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها أن تدفع بالسد المهني أمام الأعوان للإدارة المالية الذين هم على الأقل في رتبة مراقب ويطلبون منها الإطلاع على وثائق الخدمة التي توحدها في حوزتها .

4-1-4-2. حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاضعة :

تسير المراقبة تصريحات الضرائب المكتوبة من قبل المعنيين أنفسهم ومن قبل الغير يتعين على جميع الحرفيين والمتصرفين في الأموال وغيرهم من التجار الذين تشمل مهمتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة أو الذي تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بشي من هذا النوع وكذا جميع التجار .

5- إجراءات المراقبة الجبائية :¹

منح المشرع الجبائي للإدارة من أجل القيام بمهمتها الرقابة إلى إنتاج مختلف الإجراءات, والتي نتطرق إليها فيما يلي :

5-1. إجراءات التقويم الشئائي :

من خلال هذا التقويم يحق للمكلف مناقشة المحقق في النتائج المحصل عليها وهذا الأخير يمكن له طلب توضيحات وتبريرات شفوية عند الحاجة .

إذا قام العون المحقق بالملاحظات التي أدى بها المكلف, عليه أن يرسل لهذا الأخير أي لعميله بالأسباب التي سمحت له بالتصريح وله الحق في ذلك مدة 40 يوما لتقديم قبوله أو ملاحظاته .

إن التقويم الشئائي لاحق للمكلف الذي أخلف بالتزاماته وبالتالي فهو يخضع لإجراءات التقويم الأحادي .

¹ - ناصر مراد: الإصلاح الضريبي في الجزائر وآثاره في المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003 .

5-2. إجراءات التقويم الأحادي :

يعد هذا الإجراء بمثابة عقاب للمكلف الذي لم يحترم الإلتزامات الواجبة عليه ومن هنا تباشر الإدارة الجبائية هذا التقويم عن طريق الإجراءات التالية :

— إجراءات التصريح التلقائي .

— إجراءات التقرير التلقائي .

— إجراءات فرض الضريبة التلقائية.

فيما يتعلق بالتصريح التلقائي يمارس على المكلف إذا :

— يعترض على الرقابة الجبائية .

— لم يقدم تصريحات في الآجال المحددة قانونيا إلى مكتب الضرائب التابعة له .

— يمتنع عن تقديم المعلومات المطلوبة منه .

— صرح برقم الأعمال أقل من رقم أعماله الحقيقي

خاتمة :

إن دراسة موضوع ظاهرة التهرب الضريبي على طول هذا البحث، برهن لنا أن هذه الظاهرة أضحت من المواضيع التي تشغل جميع مكونات المجتمع من سلطات عامة ومجتمع مدني، بل أصبحت جل الدول تفكر في إيجاد حلول تقلل من إنتشار هذه الظاهرة.

كما اتضح لنا خطورة التهرب الضريبي على جميع المستويات بإعتباره وسيلة تهدف إلى النقص والتقليل من الموارد المالية التي تشكل وسيلة لتمويل الميزانية العامة للدول التي تعتمد على الضرائب في تمويل النفقات العمومية، كما تساعد على تمويل الإستثمار في المجالات الاقتصادية والاجتماعية .

إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية، وللمواجهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع ونفسية متردية وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة.

الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي

وإذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب إلا أنها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني.

قائمة المراجع

الكتب

- 1- أحمد لهبيات، سعد طبري، محمد الأمين الزين، الاقتصاد المناجمنت والقانون، ديوان الوطني للمطبوعات المدرسية الجزائر، 2009
- 2- بن جوزي محمد، مقدمة لطلبة محاسبة و ضرائب ، محاضرات غير منشورة ، كلية علوم اقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، سنة 2003-2004
- 3- حسين عواضة، المالية العامة، دار الطلعة، بيروت، 1967
- 4- خلاصي رضا، النظام الجزائري الحديث، جباية الأشخاص طبيعيون . دارهومة، الجزائر، 2006
- 5- خليل عواد أبو حشيش، دراسة مقدمة في المحاسبة الضريبية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة 1، 2004
- 6- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الإسكندرية " دار الجامعة الجديدة للنشر" سنة 1998
- 7- شكري رجب العشماوي، إقتصاديات الضرائب، مصدر دار الإسكندرية، 2007
- 8- عبد المجيد قدي - دراسات في علم الضرائب - دار جرير للنشر - عمان - الأردن - 2011
- 9- غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة-مصر، 2003.
- 10- محيي محمد مسعد، نحو استراتيجية للزكاة والضرائب لمواجهة التحركات الاقتصادية والاجتماعية للعلومة، المكتب العربي الحديث، الطبعة 01، 2005
- 11- محمد عباس، محرزي إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، طبعة 3، 2003
- 12- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، دارالمشرق النشر. البلد 1994

النصوص القانونية و الجرائد:

أ-النصوص القانونية :

- المادة 187 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2003
- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، 2004
- قانون الإجراءات الجبائية الموافقة للمادة 83 من قانون المالية 2002، المادة 43

الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي

المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية الموافقة للمادة 84 من قانون المالية 2002
المادة 01 من المرسوم التنفيذي 228/98 المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق لـ 13 يوليو 1998 .
المواد 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاصات الإقليمية للمديريات الجهوية والولائية للضرائب
وصلاحياتها

ب- الجرائد:

جريدة الخبر اليومي العدد 3070 الأربعاء 17 جانفي 2000 الموافق لـ 22 شوال 1421 هـ .

الرسائل والأطروحات :

- 1- براق عيسى، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، 2001.
- 2- علي صحراوي، مظاهر الجباية في الدول النامية وأثرها على الإستثمار، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص المالية العامة، الجزائر، 1991
- 3- طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري (95-99)، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2002.
- 4- ناصر مراد: الإصلاح الضريبي في الجزائر وآثاره في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003 .

1- Livres

Ahmed, l'audit comptable et financier ,Ed .BERTI .Algérie ,2002, p 65.
Hamini

2- Guides

Guide pratique des déclarations fiscales, direction générale des impôts, 2001