

إجراءات مكافحة التهرب الضريبي

ناصر مراد *

الملخص :

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة قديمة بحيث أقترن وجودها بوجود الضريبة، كما أنها ظاهرة عالمية و نظرا لخطورتها على النظام الضريبي بحيث تعمل على تقليص فعاليته و تهدد وجوده مما يقتضي مكافحته . من خلال هذه الدراسة سنستعرض مختلف الإجراءات التي تعمل على مكافحة ظاهرة التهرب و ذلك على المستوى الوطني و الدولي .

الكلمات المفتاح :

الضريبة ، المكلف ، التهرب ، الرقابة الجبائية ، الإدارة الضريبية ، الوعي الضريبي .

Résumé :

La fraude fiscale est un phénomène très ancien dans la mesure où il est lié directement à l'impôt, car depuis l'apparition de ce dernier ce phénomène ne cesse d'exister. Son aspect planétaire augmente fortement ses effets négatifs sur le système fiscal, car ils entraînent la réduction de son efficacité, et ils mettent en danger son existence.

Dans ce cadre nous essayons dans cette étude d'exposer les différentes mesures capables de lutter contre la fraude au plan national et international.

Mots clés : impôt, le contribuable, la fraude, contrôle fiscal, administration fiscale, la conscience fiscale.

* أستاذ محاضر بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة البليدة .

تمهيد :

يشكل التهرب الضريبي إحدى العقوبات التي تحد من فعالية النظام

الضريبي ، حيث أنه يقلص من أهميته و يهدد وجوده ، و نظرا للدور الهام الذي تؤديه الضريبة في المجال الإقتصادي و الإجتماعي لذلك يترتب على التهرب عدة انعكاسات سلبية تضر بالإقتصاد الوطني ، مما يقتضي مكافحة هذه الظاهرة. في هذا السياق نتساءل عن كيف يمكن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و التخفيف من حدتها ؟

و لمعالجة هذا الإشكال سنستعرض العناصر التالية :

- تحسين فعالية النظام الضريبي
- تحسين الجهاز الإداري الضريبي
- تحسين العلاقة بين الإدارة و المكاف
- تحسين الرقابة الجبائية
- دور التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي

1 تحسين فعالية النظام الضريبي
يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب، وذلك بمراعاة ما يلي :

1.1 تبسيط النظام الضريبي

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية فسي إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي، و يساهم الاستقرار الضريبي فسي وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعقد و عدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية وإستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي.

2.1 إرساء نظام ضريبي عادل

يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استغلال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعاة ما يلي : (شامية و الحطيط ، 1997 ، ص210)
الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة
شمولية الضريبة

اعتدال معدل الضريبة

تجذب الإزدواج الضريبي

إعفاءات ضريبية مدروسة

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي فئة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية (فهني و سيد لطفي ، 1999 ، 309).

3.1 تحسين التشريع الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترابط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للإستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، وعليه سد منافذ التهرب. يجب إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى يتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الإقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وثيرة النمو الإقتصادي.

2 تحسين الجهاز الإداري الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث الممارس أو التنظيم (فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع) (بوعزيزي ، 1999 ، ص70). كما أن الجهاز الضريبي الكفاء لا يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، إلا أن الجهاز الضريبي غير الكفاء باستطاعته تحويل ضريبة

حسنة إلى أسوأ منها، مما يستوجب ضرورة الإهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد للإدارة.

1.2 تحسين الإمكانات البشرية

في ظل الإصلاحات الاقتصادية وما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الإقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها، وذلك لقلة عدد موظفيها، ونقص كفاءتهم المهنية، وفي ظل هذا الإختلال بين وظائف الإدارة وإمكاناتها البشرية أصبحت من الضروري تحسين كفاءة الموظفين، وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، وفي هذا السياق يجب إتخاذ الإجراءات التالية :

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب

- وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي

- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن،

قصد تكوين إطارات ضريبية ورسكلة الأعدان الإداريين.

- تحسين الأوضاع المادية والإجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد خلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.

- وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلاً.

- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكافئين المعنيين، وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية.

وعليه فإن إدارة كفاءة وناجعة متوفرة على العدد الكافي من الموظفين الحاصلين على رواتب مناسبة تجعلهم في مأمن من الحاجة والإغراء. إن هذه الإدارة تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوبيته التامة (الكثيري ، 1985 ، ص 125).

2.2 تحسين الإمكانات المادية

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكافئين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعاءها وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنوية، مما يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وكذا وسائل

مادية متطورة تتجارب مع مقتضيات العصر. وفي هذا السياق ومن أجل المتابعة الجيدة لمعاملات المكافئين المترابدة سنوياً، وتحليل وحصر المعاملات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية أصبح إدخال الآلي في الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تدبير مختلف أعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي (140 p, 1993, DGI et FMI). ويكتسي نظام الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الضريبية عن طريق برمجة علمية للمعاملات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية. لكن يجب أن نشير إلى حدود ونقائص أجهزة الإعلام الآلي والتي تتمثل فيما يلي: (نعوش ، 1987 ، ص 162)

- تنحصر مهمة جهاز الإعلام الآلي على المعلومات التي يحتوي عليها فقط لذلك يتوقف إمكانيته في مكافحة التهرب الضريبي على صحة تلك المعلومات.

- يتطلب استخدام جهاز الإعلام الآلي وجود فنيين يختص بعضهم بترجمة القوانين والتعليمات الضريبية إلى معادلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب لغته، ويختص البعض الآخر إلى مراجعة المعلومات

حسب التطورات المتعلقة بالضريبة و بالمكلف.

- يتطلب تغطية الإدارة الضريبية بنظام الإعلاميات تسوفر الإعتمادات المالية اللازمة، مما قد يشكل صعوبة للول النامية.

- يشكل نظام الإعلام الآلي خطورة قد تمس الحرية الشخصية للمواطن، لذا يجب استخدامه لأغراض ضريبية فقط.

3.2 تنظيم الإدارة الضريبية

إن تنظيم الإدارة الضريبية وفق مبدأ لا مركزية الإدارة، يهدف إلى فسح المجال لإتخاذ القرارات بصفة عقلانية، و ضمان سرعة وفعالية في العمل. وبحسباً عن فعالية الإدارة الضريبية الجزئية، إتخذ المشرع بعض التعديلات في جانبها التنظيمي بإعادة هيكلة مصالحها على المستويين المحلي والمركزي، وذلك لتجاوز نقائص التنظيم السابق و التكيف مع الإصلاحات الضريبية المنتهجة. وفي هذا المجال تم تحويل الإدارة

المركزية إلى مديرية عامة للضرائب (DGI)، و ذلك بموجب المرسوم التنفيذي 190/90 الصادر في 23 جوان 1990، والمتضمن تنظيم الإدارة

المركزية لوزارة الإقتصاد. أما على المستوى المحلي، وبموجب المرسوم

التفريقي 60/91 الصادر في 23 فيفري 1991، ثم إنشاء تسعة مديريات

جهوية تتوزع على النحو التالي :
الجزائر، البلدية، الشلف، وهران، سطيف، قسنطينة، عنابة، ورقلة، بشار.
هذه المديريات تتكفل بتنسيق ومراقبة عمل الإدارات الولائية، كما أنها
تتمتع باستقلالية تامة من حيث التصرف واتخاذ القرارات، مما يسمح بدعم
مركزها و تقوية سلطتها، ولقد خصص لكل مديرية ولائية ثلاثة مديريات
فرعية هي :

- المديرية الفرعية للوسائل.
 - المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل.
 - المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية.
- إن هذه التعديلات التي سعت إلى إعادة تنظيم الإدارة الضريبية من الناحية
الهيكليّة تبقى منقوصة الفعالية إن لم يترافق معها إصلاح شامل للإدارة
الضريبية والتي تسعى إلى مايلي :
- تنظيم سير الإدارات المختلفة بما يضمن سلامة تطبيق التشريعات
الضريبية.

- تنسيق العمل بين مختلف الإدارات على المستوى الوطني لتوحيد
المعاملة الضريبية .

- تحسين وسائل الفحص والمراجعة وتحديد معايير اختيار العينة التي يتم
فحصها.

- تسهيل الإجراءات الإدارية المرتبطة بالمكلف، وتوفير تصريحات
ضريبية بسيطة وفي مواعيدها المحددة.

- تبسيط إجراءات المنازعات وإضفاء شفافية في حل مختلف المنازعات
لكسب ثقة المكلف.

3 تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة
بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب و تصالح 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 و الإدارة الضريبية. وقصد تحسين تلك
العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية :

1.1 نشر الوعي الضريبي

يعتبر المكلف الطرف المباشر في عملية التهرب، لذلك يجب تنمية
وعيه الضريبي وإقناعه بالواجب الضريبي، حتى تصبح سلوكياته أكثر
ملائمة، ومن أجل نشر الوعي الضريبي يجب إتخاذ الإجراءات التالية :
القيام بحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم حتى يدرك
المكلفين بواجباتهم الضريبية، ومن أجل ذلك تستعمل إدارة الضرائب شتى
الطرق مثل الصحافة المكتوبة والسموعة، وكذا تنظيم ملتقيات وأبواب
مفتوحة عامة حول النظام الضريبي ومستجداته.

تحسين المكلف على أهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في مالية
الدولة والتي تخصص للقيام بالخدمات العامة بانتهاج سياسة إنفاقية رشيدة
حتى تكسب احترام وثقة المكلف للضريبة. بالمقابل يجب أن تترفع فسي
لغوس المواطنين نظرة سلبية لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة.
التعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد
إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطن.

2.1 تكوين وإعلام المكلف

يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن
أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم، وذلك بالتقرب أكثر إليه، باتباع سياسة
تكوينية و إعلامية رشيدة، من خلال تثقيف المكلف وإطلاعه بمختلف
المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي (DGI et FMI, 1993, p 142).
و المجالات الدورية لإبراز مستجدات النظام الضريبي، و تفسير
الإجراءات الضريبية، وإزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص
القانونية. كما يجب إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية
لعمل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، ويجب أن
تسير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين بالوظيفة الموكلة إليهم،
ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال
والاستجابة لمختلف تساؤلات المكلفين.

3.1 تحسين العلاقات الإنسانية

تشكل العلاقات الإنسانية من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية
المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية
لإتمام المكلفين، وتخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة. ولتحقيق

ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة تجاه المكافين.

4 تحسين الرقابة الجبائية

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

علی مایلی ::

1.4 الإطار القانوني، للرقابة الحسائية

بمقتضى المواد من 309 الى 316 من قانون

1.1.4 حق الإطلاع

- التحقيق في المحاسبة ومعالجة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة.

- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، قصد التأكد على مدى صحة المداخل المصرحة، وذلك بمقارنتها بالوضعية المالية الحقيقية للمكلف.

ونشير أنه عادة يستعمل كلا الشكليين للرقابة، بحيث عند إجراء التحقيق في المحاسبة يقوم المحقق بمعالجة الوضعية الجبائية للمكلف.

3.1.4 حق إستراك الأخطاء الإدارية

يمثل حق إستراك الأخطاء في الإمكانية الممنوحة للإدارة الضريبية لإعادة النظر في فرض الضريبة، وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة، وطبقاً للمادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه يجوز إستراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول. وحسب المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه حدد القانوني لإستراك الأخطاء بأربعة سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها إستراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.

4.1.4 الضمانات الممنوحة للمكلف

يحتاج المكلف إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند قيامها بمهمة التحقيق، وبالتالي إحداث توازن بين الإنترامات المفروضة على المكلف والحقوق التي منحت للإدارة الضريبية، كما يجب على الأعدان المحققين احترام هذه الضمانات، أما في حالة الإخلال بها، فإنه يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق، وتتعدد أشكال هذه الضمانات كما يلي :

1.4.1.4 الإشعار بالتحقيق :

يجب على الإدارة الضريبية أن تعلم المكلف المعني بعملية التحقيق، وذلك بإرسال إشعار بالتحقيق مسبقاً، حتى تسمح للمكلف بتحضير نفسه للتحقيق وهذا لمدة عشرة أيام ابتداء من تاريخ إشعار الإشراف، كما ورد في المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :

(لا يمكن إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إشعار المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار الاستلام، على أن يسبق من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة أيام، ويجب

أن يرسل الإشعار بالتحقيق تاريخ وساعة أول تحقيق والمدة التي يحقق فيها، والحقائق والضرائب والرسوم المعنية والوثائق التي يطلع عليها).

2.4.1.4 تحديد مدة التحقيق :

حسب المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على مدة تتجاوز سنة ابتداء من تاريخ إشعار أو تسليم الإشعار بالتحقيق، أما في حال التحقيق المحاسبي وطبقاً للمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بين المكان أكثر من أربعة أشهر فيما يخص :

- مؤسسات تادية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 1.000.000 دج لكل سنة مالية يحقق فيها .

- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 2.000.000 دج عن كل سنة مالية يحقق فيها.

يحدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي : 5.000.000 دج

و 10.000.000 دج عن كل سنة مالية يحقق فيها، ولا تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة.

و بشكل تحديد مدة معينة للتحقيق أداة لضبط وترشيد عملية التحقيق، وحماية المكلف من أي تجاوزات في حجم التحقيق، بحيث إذا تجاوزت مدة التحقيق الفترات المحددة لها، فإن ذلك يؤدي إلى بطلان إجراءات

التحقيق إلا في حالة :

- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانوناً .

- تقديم المكلف بالضريبة معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق.

- عدم الرد أو الرد المتأخر على طلبات التوضيحات والتبريرات.

3.4.1.4 عدم إمكانية إجراء تحقيق جديد :

عند انتهاء مهمة التحقيق فإنه لا يمكن للإدارة الضريبية إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة ونفس الضرائب سواء بالنسبة للتحقيق المعمق

في مجمل الوضعية الجبائية أو للتحقيق المحاسبي، لكن يمكن للإدارة الضريبية إجراء تحقيق جديد في حالة تقديم المكلف معلومات غير كافية أو غير صحيحة، أو إذا استعمل طرقاً تدليسية أثناء التحقيق.

4.1.4 الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم :

حسب الفقرة الخامسة من المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، يجب على الإدارة الضريبية إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التقييم المتوصل إليها، وذلك عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام، ويجب أن يكون هذا الإبلاغ بالتقويم مفصلاً ومعللاً بما فيه الكفاية بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو تبليغ قبوله، وذلك في أجل أربعين يوماً. وقبل إنقضاء أجل الرد، يجب على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك.

5.4.1.4 إمكانية الطعن في نتائج التحقيق :

لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق، منح المشرع إمكانية الطعن في تلك النتائج، وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية ابتداء من المفتش رئيس قسم الضرائب بالولاية، ثم لجان الطعن المختلفة، ثم الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي.

2.4 أشكال الرقابة الجبائية

للمراقبة الجبائية عدة أشكال، يجب إستعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها، والتي تتمثل في ثلاثة أشكال متتابعة ومتكاملة هي : الرقابة الشكلية، الرقابة على الوثائق والرقابة في عين المكان.

1.2.4 الرقابة الشكلية

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة.

2.2.4 الرقابة على الوثائق

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق على مستوى مصلحة التحقيق، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المكتوبة، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي

هي بحوزة الإدارة الضريبية، إنطلاقاً من ملفاتهم الخاصة، وكذا مجممل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بعمليات تمت بين المكلف وهذه الإدارات. بالإضافة إلى ذلك ومن أجل معلومات إضافية، فإنه بإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتدريبات من المكلف المعني عند الضرورة.

3.2.4 الرقابة عند مقر المكلف

تتم هذه الرقابة خارج مكاتب الإدارة الضريبية، وذلك من خلال التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمانة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، وتهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية. كما يمكن للأعوان المحققين إجراء معائنة ميدانية للعناصر المادية للإستغلال داخل مقرات العمل، قصد مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان.

وتعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة والتحقيق، وذلك بفحص والتعرف على مختلف وسائل الإنتاج وطرائق إستعمالها، ودرجة تأهيل العمال والمستخدمين لهذه الوسائل. كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإبرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى، كمتابعة إستعمال المخلفات الصناعية.

3.4 الغرامات والعقوبات الجبائية

تتوقف فعالية الرقابة الضريبية على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة. إلا أن المبالغة في تلك العقوبات قد يكون له أثر عكسي، في هذا المجال فرض المشرع الضريبي الجزائي عدة إجراءات عقابية على كل من يخالف أحكام القانون الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة، وزيادة مردوديتها، وفي هذا الإطار يوجد نوعين من العقوبات هما :

- الغرامات الجبائية
- العقوبات الجنائية

1.3.4 الغرامات الجبائية :

تتمثل الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني، ويختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة ويتضح ذلك كما يلي :

- الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي : حسب المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه تفرض تلقائياً الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، و يضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 40 % .

- الغرامة بسبب التأخير في تقديم التصريح : يترتب على التأخير في إيداع التصريح الضريبي عن المواعيد المحددة قانوناً، دفع غرامة مالية قيمتها تتغير حسب مدة التأخير وطبيعة الضريبة المستحقة. فبالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات حددت معدلات الغرامة المالية كما يلي :

10 % إذا لم تتعد مدة التأخير شهر واحد

20 % إذا لم تتعد مدة التأخير شهرين

40 % إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن أجل ثلاثين يوماً إلتداء من تاريخ التبليغ.

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، وحسب المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة المعدل حسب قانون المالية لسنة 2000، فإنه يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبته 10 % ، وترفع هذه الغرامة إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل إستلام، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد.

- الغرامة بسبب النقص في التصريح : حسب الفقرة الأولى للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي إلى غرامة مالية قيمتها تختلف حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة كما يلي :

- 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المنقص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

- 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المنقص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

- 40 % إذا كان مبلغ الحقوق المنقص منها يفوق 200.000 دج.

بالإضافة إلى ذلك في سنة 1999 حددت غرامة مالية بقيمة 5.000 دج (DGI,1999,p12) تطبق على المكلفين الذين لا يسكنون دقاتر تجارية

مخالفاتها مرقمة وموقع عليها من طرف قاضي المحكمة. وفي سنة 2001 تم تشديد العقوبة على من يمتنع عن فورية عملياته بالغرامات المالية : (قانون رقم 11-02 ، 2003)

50.000 دج بالنسبة لتجار التجزئة

500.000 دج بالنسبة لتجار الجملة

1.000.000 دج بالنسبة للمنتجين والمستوردين

وفي حالة تكرار المخالفة يتم تطبيق ضعف هذه المبالغ ، كما يتم حجز البضاعة المنقولة بدون فائورة و كذا وسيلة نقلها إذا كانت ملكاً لصاحب البضاعة .

و يعاقب على عدم تقديم الكشف بقائمة الزبائن للمكلفين بالضريبة الذين يمارسون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين بمرامة جبائية قدرها 30.000 دج إلى 400.000 دج وفي حالة التكرار تضاعف الغرامة (قانون رقم 21-04 ، 2005) .

2.3.4 العقوبات الجنائية :

تطبق عقوبات جنائية على كل محاولة غش تهدف إلى التلصص الكلي أو الجزئي من دفع الضرائب والرسوم كما يلي : (DGI,2004,p15)

- غرامة جنائية تتراوح بين 50.000 دج و 100.000 دج إذا لم تتجاوزرامة الحقوق غير المدفوعة 100.000 دج .

- الحبس لمدة تتراوح بين سنة و 5 سنوات و غرامة مالية تقدر من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يتراوح مبلغ الحقوق غير المدفوعة بين 100.000 دج و 300.000 دج

- الحبس لمدة تتراوح بين سنتين و 10 سنوات مع غرامة مالية تتراوح بين 100.000 دج و 300.000 دج عندما يتراوح مبلغ الحقوق غير المدفوعة بين 300.000 دج و 1.000.000 دج .

- الحبس لمدة تتراوح بين 5 و 10 سنوات مع غرامة مالية تتراوح بين 300.000 دج و 1.000.000 دج عندما يتراوح مبلغ الحقوق غير المدفوعة من 1.000.000 دج و 3.000.000 دج .

- الحبس لمدة تتراوح بين 10 سنوات و 20 سنة مع غرامة مالية تتراوح بين 1.000.000 و 3.000.000 دج عندما يتجاوز مبلغ الحقوق غير المدفوعة 3.000.000 دج .

5- أهمية التعاون الدولي في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

لقد اتسع نطاق التهرب الضريبي على المستوى الدولي، كاستعمال سعر التنازل غير حقيقي في العمليات مع الفروع الموجودة في الخارج، وكذلك المعاملات الوهمية مع الخارج والتي تسمح بتبييض الأرباح غير المصرحة. مما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية. كما أن الإجراءات المحلية لمكافحة التهرب الضريبي حتى تكون فعالة يجب توفر معلومات كافية حول نشاط المكاف سواء في الداخل أو الخارج. لذلك تلجأ الدول إلى التعاون فيما بينها وذلك بتبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، ويتم ذلك بالتعاون عن طريق عقد إتفاقات دولية لمكافحة التهرب الضريبي، وقد تكون تلك الإتفاقات في شكل ثنائي، بالإضافة إلى جهود بعض الهيئات الدولية مثل منظمة الأمم المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي. ونشير أنه على الرغم من الأهمية التي تتيها مختلف الدول في معالجة الإزدواج الضريبي الدولي، إلا أنها لا تبدي مثل ذلك الاهتمام تجاه مكافحة التهرب الضريبي الدولي. كما أن المنظمة العالمية للتجارة تعارض مبدأ هذا التعاون لما قد ينطوي عليه من إجراءات تؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية، وإفشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في بنوك الدول المختلفة (البطريق ، و السوداني ، 1985 ، ص 239).

1.5 محاور التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي

يندرج التعاون الدولي في علاج مشكلة التهرب الضريبي في محورين، ينصب الأول على إكتشاف التهرب وتحديد نطاقه، و يتعلق الثاني بتحصيل الضرائب المستحقة والتي تكون قد خرجت من إختصاص الدولة وأصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى.

بالنسبة لإكتشاف التهرب وتحديد نطاقه تستعين الدول بتبادل المعلومات الضريبية فيما بينها، إلا أنها تواجه عدة صعوبات سواء من الناحية الفنية أو النفسية، وينضج ذلك كما يلي :

1.1.5 الصعوبات الفنية :

يستلزم تبادل المعلومات بين الدول الإستفسار من البنوك المختلفة عن الحسابات الجارية أو الأوراق المالية المودعة فيها لأشخاص طبيعية أو معنوية، مما قد يواجه معارضة تلك البنوك التي ترفض إفشاء أسرار عملائها.

تطالب الإتفاقات الدولية الخاصة بتبادل المعلومات الضريبية إشتراك دول حيث تصبح هذه الإتفاقات عديمة الفائدة إذا لم يتوافر لها العدد النافي من الدول، إذ أن الدول التي تظل خارج نطاق هذه الإتفاقات تلجأ إليها رؤوس الأموال التي تريد التهرب من الضرائب.

2.1.5 الصعوبات النفسية:

قد يقبل الممولين الإدلاء بالمعلومات لمصلحة بلدهم، ولكنهم يرفضون ذلك متى علموا أن هذه المعلومات مفروضة عليهم لمصلحة دولة أجنبية. لهذا إهتم الفقيون بأن يوضحوا في الإتفاقات المبرمة أن تبادل المعلومات يتم على المعلومات التي يسمح به تشريع كل دولة. وأما يتعلق بتحصيل الضرائب فإن التعاون الإداري الدولي محدود للغاية، وذلك نظرا للنزعة الإستقلالية لمختلف الدول خاصة في تشريعاتها الضريبية.

2.5 مشروعات الإتفاقات الثنائية للتعاون الضريبي الدولي

يعتبر التعاون الدولي من خلال إبرام إتفاقات ضريبية أداة فعالة لمكافحة التهرب الضريبي (p 5, 1995, services fiscaux, Bulletin des) وذلك نظرا للخدمات التي توفرها خاصة توفير المعلومات التي تساعد الإدارة الضريبية على إكتشاف التهرب.

1.2.5 مشروع الإتفاق الثنائي الخاص بالتعاون الإداري في تحديد

الوعاء الضريبي

يهدف هذا المشروع إلى تبادل المعلومات الخاصة بالإيرادات الخاضعة للضريبة بين الدول المتعاقدة، مع احترام السيادة الضريبية للدولة في حدود إقليمها، في هذا المجال نصت المادة الثالثة من المشروع على أنه لا تلتزم أي من دولتي الإتفاق بإعطاء بعض المعلومات التي تحرم قوانينها تبادلها، كما نصت المادة الرابعة بحق أي من دولتي الإتفاق في رفض إعطاء هذه المعلومات للدولة التي طلبتها إذا ما تعارض ذلك مع النظام العام أو المصلحة الوطنية.

2.2.5 مشروع الإتفاق الثنائي الخاص بالتعاون الإداري في تحصيل

الضرائب .

يهدف هذا المشروع إلى تمكين الدولة المتعاقدة من تحصيل ديونها الضريبية في إقليم الدولة الأخرى، بشرط أن تكون مستحقة الأداء، وأن يتم تحصيلها طبقا لقوانين الدولة المطلوب منها ذلك.

ويواجه تطبيق هذا الإنفاق عدة صعوبات كونه يتعدى على سيادة الدولة، وكذلك يقضي على الحرية الفردية. لذلك قد يمنح المشروع إمكانية رفض طلب المساعدة في تحصيل الضرائب إستنادا إلى أسباب تتعلق بالمصلحة الوطنية، مما يضعف القوة التنفيذية للإنفاق.

3.5 الصعوبات التي تواجه إبرام إتفاقات التعاون الإداري الدولي
توجد عدة عقبات تحول دون إبرام إتفاقيات للتعاون الإداري الضريبي الدولي، والتي تتمثل فيما يلي: (الطريق ، و السوداني ، 1985 ، ص 245).

- عدم رضا حكومات الدول الدستورية عن مبدأ التعاون الإداري لما يتضمنه من أسس لا تتلاءم ومظاهر الحياة الدستورية، إذ ليس من المتوقع أن تقبل دولة دستورية تغفل سلطات دولة أخرى داخل حدودها الإقليمية، وتسخير هيئاتها لخدمة مصالح خزنة دولة أجنبية.
- يؤدي تباين أسس وأهداف السياسات الضريبية للدول المختلفة إلى الحد من فرص التعاون الإداري بينها، إذ لا يمكن إيجاد تعاون ضريبي سليم بين دول يختلف فيها المستوى الضريبي والاقتصادي والسياسي.

- تسمح الإتفاقات الخاصة بالتعاون الإداري لكل من الدولتين المتعاقدتين بطلب معلومات عن بعض أوجه النشاط الإقتصادي في الدولة الأخرى المتعاقدة، مما قد يؤدي إلى إفشاء بعض الأسرار الإقتصادية كإفشاء سر مهني، فضلا عن المعلومات الخاصة بالأرصدة النقدية والأوراق المالية والحسابات الجارية المودعة بالبنوك، الأمر الذي لا يلقى قبولا من جانب كافة الدول.

- عدم تكافؤ المزايا المختلفة التي يمكن أن تحققها الدول المتعاقدة نتيجة قبول مبدأ التعاون الإداري، إذ أن الدول التي تتمتع بنظم ضريبية سليمة عادلة، قد لا تشعر بحاجة ماسة لمكافحة التهرب الضريبي التي يتيجها التعاون الإداري.

- يؤدي إبرام الإتفاقات الخاصة بالتعاون الإداري إلى الحد من حرية إنتقال رؤوس الأموال والإستثمار الأجنبي، إذ تعتبر هذه الإتفاقات سلاحا مشروعا في وجه الدول التي أبرمتها، فضلا عن إشتداد حركة تهريب أموال رعايا الدول المتعاقدة إلى دول أخرى لم تلتزم بأحكام مثل هذه الإتفاقات.

بالإضافة إلى العقبات السابقة، فإن إبرام الإتفاقات الخاصة بالتعاون الإداري الدولي يثير عدة مشكلات تحول دون تنفيذ أحكامها، خاصة إذا

تعلق الأمر بالمساس بالسيادة الوطنية، وكذلك اللاجئين السياسيين إذ نجد الدولة التي التجأوا إليها حرجا كبيرا في الإلتزامات التي فرضت عليها بمقتضى الإنفاق المبرم، وذلك عندما يقدم إليها طلبا من قبل الدولة التي بالمي إليها أولئك اللاجئين لتحصيل الضرائب المستحقة عليهم. بالإضافة إلى ذلك توجد بعض الصعوبات المتعلقة بالرقابة على النقد، والقيود التي ومنعتها غالبية الدول على التحويلات النقدية، عند إجراء تحويل قيمة هذه الضرائب المحصلة إلى الدولة التي فرضتها.

الخاتمة

تعمل مختلف الأنظمة الضريبية على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ، و ذلك نظرا للإنعكاسات السلبية المتعددة التي تترتب عن التهرب خاصة من الناحية المالية و الإقتصادية و الإجتماعية، و لزيادة فعالية مكافحة ظاهرة التهرب نقترح الإجراءات التالية :

- تدعيم برنامج مكافحة التهرب الضريبي بإرادة سياسية قوية.
- تبسيط النظام الضريبي وتخفيف العبء الضريبي.
- التنفيذ الصارم لمختلف العقوبات الجبائية والجنايئة المسطرة على المتهربين من دفع الضريبة.
- إصلاح شامل للإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية في الأداء الضريبي.
- إعداد برنامج وطني لمكافحة الرشوة داخل إدارة الضرائب .
- تعميم التعامل بالشيكات وذلك لضبط مختلف المعاملات التجارية .
- تحسين المحيط الإقتصادي وذلك بالقضاء على جميع النشاطات التي تغذي ظاهرة التهرب مثل الإقتصاد الموازي وعملية المضاربة.
- نشر الوعي الضريبي باستعمال عدة طرق كالصحافة، إصدار دليل المكلف، إقامة مكاتب للإرشاد الضريبي، وكذلك تنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي ومستجداته، مع ضرورة إدراج التكوين والثقافة الضريبية ضمن البرامج التربوية في الجامعات والمعاهد والمدارس.
- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة.
- توسيع اعتماد إدارة الضرائب على معلومات الغير، والتي تقيد في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

- وضع نظم رقابة ضريبية فعّالة، والتي تتميز بدقتها وسرعة إكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة، مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين الذين تثبت عليهم عملية غش أو تهرب ضريبي.
- تحسين الموارد البشرية والتقنية لإدارة الضرائب، وفي هذا المجال نلح على ضرورة تعميم الإعلام الآلي في جميع الإدارات الضريبية.
- تبسيط قانون الضرائب وإجراءات تنفيذه، حتى يسهل على المكلف فهم ذلك القانون ومن ثم إحترامه.
- إعادة النظر في أجور موظفي مصلحة الضرائب، وذلك لتحفيزهم على رفع مردودية العمل وإبعادهم عن إغراءات الممولين.
- رفع مستوى موظفي جهاز الضرائب، من خلال تكوين متخصص في الضرائب والذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر، مع وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي.
- إقامة تعاون مستمر بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية، وينتج عن هذا التعاون تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين.
- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تقيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، ويتم ذلك من خلال عقد إتفاقيات دولية لمكافحة التهرب الضريبي.

المراجع

- 1- البطريق يونس أحمد ، عبد العزيز السوداني [1985]، إقتصاديات المالية العامة ، الإسكندرية، الدار الجامعية .
- 2- بو عزيزي رضا [1999]، التهرب الضريبي في الجزائر (1992-1996)، رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، الجزائر.
- 3- شامية أحمد زهير، خالد الخطيب [1997]، المالية العامة (الطبعة الثانية)، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع.

4- الخاوري مصطفى [1985]، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، الدار البيضاء، دار النشر المغربية.

5- مرسي محمد فهمي، سيد لطفي عبد الله [1999]،

الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين

وتطبيقاتها العملية، القاهرة، مكتب لطفي.

6- دعوش صباح [1987]، الضرائب المباشرة في المغرب (الإصلاح)،

الجزء الثاني، الدار البيضاء، شركة النشر والتوزيع للمدارس.

7- وزارة المالية ، قانون رقم 04-21 المتضمن لقانون المالية لسنة 2005 .

8- وزارة المالية ، قانون رقم 02-11 المتضمن لقانون المالية لسنة 2003 .

9- وزارة المالية ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 2002 10- KANDIL Athmane [1970], théorie fiscale et développement, Alger, SNED.

11- MARGAIRAZ André [1977], la fraude fiscale et son succédané, deuxième édition, Suisse.

12- Ministère des Finances, D.G.I [1995] bulletin des Services Fiscaux N°10.

13- Ministère des Finances, D.G.I [1993], fiscalité directe, actes du séminaire organisé par la D.G.I en collaboration avec le FMI, Alger, ANEP.

14- Ministère des finances, DGI [2004], mesures de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale, Alger.