

الرقابة الجبائية كأداة لقمع التهرب الضريبي

Tax control as a tool to suppress evasion tax

غزال مريم

جامعة سيدي بلعباس – الجزائر

ghezalmeriem77@gmail.com

Received: 26/08/2019

Accepted: 05/12/2019

Published: 25/12/2019

ملخص:

هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية الرقابة الجبائية والتي تعتبر عنصر الاساس ي في الاعمال والدراسات العلمية المالية، فدورها يتجسد في تحقيق فعالية للنظام الضريبي كونه يتأثر بعدة عوامل التي تنتج عنها اثار مختلفة وخاصة الاقتصادية منها، فالتهرب الضريبي هو من اهم الظواهر التي تؤدي الى اضعاف وفرة الحصيلة الضريبية وبالتالي اهدار جانب كبير من الموارد المالية للخزينة العمومية، وبذلك يكون عارضا في مسار التنمية الاقتصادية. وتوصلت الدراسة إلى معرفة ان الادارة الضريبية تعمل دوما على ضمان الفهم والتسيير الحسن بالنسبة للمكلف من خلال اجراءات المراقبة، كما انها صارمة في قوانينها حيث تظهر هذه الصرامة في العقوبات الجزائية والجنائية كون ان الضريبة مصدرها في تمويل الخزينة العامة، ولكن رغم كل المجهودات المبذولة من طرف المشرع او من قبل العمال الاداريين تبين ان التهرب الضريبي بات نقطة سوداء في الانظمة الجبائية لابد الحد منها. الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، الضريبة، التهرب، التحايل، التنمية الاقتصادية. تصنيف JEL: H71، H3، H25، H26.

Abstract:

The study aimed to clarify important of tax control, which is a key element in business and scientific studies, Tax evasion is one of the most important phenomena that weakens performance tax revenues and thus wastes a large part of the financial resources of the public treasury economic development.

The study found that the tax administration always works to make sure the understanding and good management of the taxpayer through the control ways. It is also strict in its laws. Legislators or administrative workers have shown that tax evasion has become a black point in tax systems that must reduced.

Keywords: tax control; tax; evasion; trivial; economic development

Jel Classification Codes : H26, H25, H3, H71.

*المؤلف المرسل: غزال مريم، الإيميل المني: ghezalmeriem77@gmail.com

تعتبر الضريبة من الوسائل الهامة في مجال السياسة الاقتصادية والاجتماعية إذ تمثل موردا هاما لخزينة الدولة. إن الضرائب مع اختلاف الأهداف المتوخاة منها عبر الحقب التاريخية تؤدي في عالم اليوم دورا أساسيا في تقليص الفوارق بين فئات الشعب، و العمل على تقاربها كما أصبحت تستعملها الدولة للمحافظة على الاستقرار الاقتصادي و معالجة ظاهرتي التضخم و الانكماش لذلك أولت أهمية بالغة للجبائية العادية المتمثلة في الضرائب و الرسوم " نظرا لقدرة هذه الأخيرة على تحقيق التنمية لاكتسائها طابع الديمومة و اتسامها بعدم التقادم، حيث أصبحت تمثل اليوم أهم جزء في خزينة الدولة و المصدر الرئيسي لتغطية النفقات العامة و إرساء هيكل اقتصادي متين ترتكز عليها حيث أصبحت تساهم في حدود 36 إلى 40 % من مجموع الإيرادات العامة لميزانية الدولة و ذلك طيلة الفترة الممتدة من 1994 إلى غاية يومنا هذا.

وبما أن المشرع الجزائري يعتمد عند عملية فرض الضريبة على تصريح المكلف، و جب عليه القيام بعملية الرقابة لكشف مدى صحة هذه التصريحات وبالتالي محاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبي. ومما سبق نطرح الإشكالية على النحو التالي:

كيف يمكن تفعيل الرقابة الجبائية لمحاربة التهرب والغش الضريبي؟

2. مفهوم التهرب الضريبي

يوجد عدة تعاريف للتهرب الضريبي نذكر منها:

- هو محاولة الممول التخلص من الضريبة وعدم الالتزام بأدائها بشتى الطرق والأساليب سواء الطرق المشروعة. "تجنب الضريبة" أو الطرق غير المشروعة "الغش الضريبي". (يونس، 1984، صفحة 113)
- يوجد التهرب الضريبي عندما يتخلص المكلف القانوني من عبئ الضريبة (كليا أو جزئيا) دون أن ينقل عبئها الى شخص آخر. ويتعين عدم الخلط بين (التهرب الضريبي والغش الضريبي) فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص: أي أن الغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي عن طريق انتهاك القانون. مثال على ذلك عم تقديم الممول الإقرار الخاص بدخله، أو أن يقر بدخله أقل من دخله الحقيقي (احمد، صفحة 237).
- والتهرب الضريبي ظاهرة خطيرة يحاول بواسطتها الممول التخلص من دفع الضريبة كلها أو بعضها بأية وسيلة ويعرف بأنه امتناع الممول الذي توفرت فيه الشروط الضريبية عن الوفاء بها مستعينا في ذلك بوسائل الغش والاحتيال.
- ويتضح مما سبق أن هناك تهرب ضريبي وهذا الأخير هو حالة من التهرب المشروع(التجنب): ويكون بتجنب تحمل الضريبة دون مخالفة أحكام تشريعات الضريبة ويحصل بلجوء المكلف الى وسائل تمكنه من العبور عبر الثغرات الموجودة في الأحكام القانونية للتخلص من دفع الضريبة وهذا راجع الى النقص الحاصل في التشريع وعدم أحكام صياغته (الامير، صفحة 58)التهرب الغير المشروع: التهرب الغير المشروع أو الغش الضريبي هو الذي يكون مقصودا من المكلف ويحصل بمخالفة قوانين الضرائب وتندرج بذلك تحته كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من الالتجاء الى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة.

1.2. طرق التهرب الضريبي.

يأخذ التهرب الضريبي عدة طرق وأساليب للإفلات من دفع الضريبة إما عن طريق التلاعب في العمليات الحسابية أو السعي إلى خلق أوضاع قانونية مخالفة كما هو معمول به في الواقع باستغلال المكلف للثغرات القانونية.

أ. التحايل المحاسبي كأداة للتهرب

يقول المفكر الإقتصادي كينز: "إن الوثيقة الوحيدة الرقمية التي تخلوا من الريبة والشك والتقريب هي دليل الهاتف"، ما دام عمل مصلحة الضرائب يقوم على إقرارات الريح الذي يحققه المشروع فمن البديهي أن النظام المحاسبي هو الذي يوفر هذه البيانات نظرا لكونه نظام قياس واتصال يقوم على تسجيل ومسك وتقييد حركة الأموال في المنشأة فلمحاسبة تعتبر قاعدة رقابية تستخدم من طرف الإدارة الجبائية، التي تقوم بمقارنة التصاريح والوثائق المحاسبية المقدمة قصد التأكد من صحتها، فالمكلف البارح يبحث دوما عن وضع يتم فيه مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية، وكذا بينها وبين المستندات الثبوتية المظلمة من ناحية أخرى، أي أن الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين يمكن استعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها الممول كما انه يمكن استعمالها للتحايل ومغالطة الجهاز الجبائي، (زينب حسين، صفحة 184) حيث أن J. Martinez يقول: "إن ممارسة الغش تمتد إلى التخفيضات التافهة لمبلغ المبيعات أو الإستيراد بدون تصريح إلى إهمال تسجيل كل الإيرادات مروراً بتضخيم أرقام التكاليف".

ب. تضخيم الأعباء (التكاليف)

تعد هذه الطريقة من الطرق الشائعة والأكثر استعمالا والتي تسعى إلى تخفيف الوعاء الضريبي. ويرى Martinez: "إن من أبرز مظاهر الغش تلك المتجسدة في التقليل من قاعدة الإقتطاع الضريبي من الأرباح ومن رقم الأعمال أو في رفع النفقات والتكاليف وكون أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي". (حمريط، صفحة 79) أساسا فقد رخص المشرع الجبائي للمكلفين حق خصم بعض الأعباء من الريح الخاضع للضريبة وفقا لشروط محددة.

- أن يكون توظيف هذه الأعباء في صالح نشاط المؤسسة؛
- أن تكون هذه الأعباء ذات علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة؛
- أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق رسمية؛
- أن تكون هذه الأعباء في حدود السقف المحدد قانونا.

وفي إطار تضخيم التكاليف "Gustave la chual" هذه الأسباب متنوعة ومتعددة للغاية إذ نستطيع على سبيل المثال تضخيم حساب المشتريات أو التكاليف عن طريق فواتير مزورة كذلك عن طريق الإستخدام المضاعف للفواتير، و تسجيل مناصب شغل ليس لها أية وثائق تبررها، و تسديد أجور و رواتب تخص عمالا أو مسيرين وهميين و مبالغ فيها، إضافة إلى تسجيل بعض التكاليف و الأعباء التي لا علاقة بها بالمؤسسة، و عندها تتم الإستفادة منها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من طرف مسيري أو مالكي هذه المؤسسة، و يلجأ المكلف إلى تضخيم النفقات أو التكاليف بإتباع التقنيات التالية: المستخدمون الوهميون، الأعباء العامة غير المبررة تقنية الإهلاكات.

أ- تخفيض الإيرادات

تعتبر هذه الوسيلة شكلا كلاسيكيا من أشكال التهرب الضريبي حيث يعمد فيها المكلف إلى عدم التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة وهذه الإيرادات تعتبر خسارة مزدوجة بالنسبة للخزينة العامة للدولة وذلك لأنها قيدت محاسبا من قبل الموردين كالتكاليف وإهمالها من قبل الزبائن كإيرادات وتتبع المكلفون بالضريبة الطرق التالية لتخفيض الإيرادات: (عطاب، 2001/2000، صفحة 9).

- التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون فواتير ووصولات البيع ويتم الدفع نقدا دون وجود أي دليل؛

- التخفيض من مبلغ المبيعات المحاسبي حيث يقوم بتسجيل بضائع مسترجعة وهمية، أو خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ مع أنه لم يكن هناك استيراد للبضاعة والخصم التجاري؛
- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات عن الإستثمارات المحققة لفائض القيمة؛
- يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطؤ مع الزبون كأن يتلقى المكلف مثلا خمسون ألف دينار جزائري ولا يسجل سوى خمسة وثلاثون دج في سجلاته المحاسبية ليذهب الفارق في قنوات غير شرعية؛
- يقوم المكلف بتخفيض الواردات مما يجنبه أداء الرسم على رقم الأعمال وكذا ضريبة الربح المحقق من المبيعات من جهة أخرى؛
- التهرب عن طريق عمليات وهمية، والتهرب عن طريق التلاعب في تصنيف أو تكييف الحالات القانونية؛ (قحموش محمد خليل، 2016)
- التهرب عن طريق عمليات وهمية: هذا النوع من التهرب قد يكون بمبادرة وجهود فردية يخفي صاحبها جزءا من أملاكه من مخزون بضاعته أو أرباحه الخاضعة عادة للضريبة؛
- التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف أو تكييف الحالات القانونية: قد لا يكون التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملا من عوامل التهرب الضريبي وذلك بتزييف المكلف بالضريبة لوضعية قانونية خاضعة للضريبة وتكييفها مع وضعية أخرى معفاة أو أقل خضوعا للإقتلاع.

2.2. آثار التهرب الضريبي.

أي نظام جبائي لا يخلوا من نسبة من التهرب في أداء مكلفها للضريبة، إلا أنه لا يجب أن يتجاوز الحدود الحمراء التي تضر بإقتصاديات الدول وتهددها وما قد ينجز عنها من مشاكل وعواقب تؤثر على كافة جوانب الحياة الإقتصادية المالية والإجتماعية" فأهمية التهرب الجبائي والآثار الناتجة عنه هي في الحقيقة مؤشرات يجب الأخذ بها لإصلاح الأوضاع على جميع المستويات".

وعلى هذا الأساس فإنه يمكن مناقشة هذا المطلب من خلال التطرق إلى الآثار المالية، الإقتصادية والإجتماعية.

(الشرفاوي عبد الحميد، 2006)

الفرع الأول: الآثار المالية.

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي خطرة جدا فهي تؤدي إلى إحداث تذبذب في إيرادات الخزينة العمومية مما يؤدي إلى عجزها وهذا كون الضريبة تعتبر مصدرا لإثراء الخزينة، حيث أن عدم تأديتها لدورها يحدث إختلالات في الإقتصاد الوطني وتقف حاجزا في وجه التنمية الشاملة، إذ أن القياس الدقيق للمبالغ غير المدفوعة وحدها يمكن أن يساهم بقدر كبير في تغطية عجز الدولة الجزائرية مما يساعدها على عدم الإقتراض الخارجي الذي يؤثر بدرجة كبيرة على الصحة المالية للدولة نظرا لشروطها القياسية وفوائدها المرتفعة وهذا مثلما حدث سنة 1996م مع FMI وكذا البنك العالمي الذي منح الجزائر قرض بـ 400 مليون دولار وقد تلجأ الدولة إلى الإصدار النقدي وصك كتلة نقدية جديدة للتداول قصد تغطية النقص في الأموال نتيجة الإدخار واستعمال النقود في مجالات غير شرعية مما يؤدي سلبا على الإقتصاد وذلك بارتفاع معدلات التضخم مما يؤدي إلى عدم تشجيع الإدخار الوطني وتقلص نشاط السلطات العمومية وهكذا الدولة تستثمر أقل وتوظف في هياكلها أقل وتنفق أقل من أجل إنجاز الهياكل القاعدية، وأمام هذه الوضعية يزداد الضغط الجبائي حيث تلجأ الدولة إلى الرفع من معدلات الضريبة أو إصدار ضرائب جديدة تفرض على الذين لا يمكنهم التهرب حتى يسمح لها بضخ مبالغ مالية جديدة وتتوقف عن تقديم الإعلانات والإعفاءات الجبائية الشيء الذي يؤثر سلبا على المكلفين ويدفعهم إلى التهرب والغش الضريبي. – (غضبان مريم، 2015).

وفي تصريح للمدير العام للضرائب للتلفزيون يوم 2003/03/31 برسم ملتقى حول إصلاح جباية الجماعات المحلية طالب بالرفع من رسوم السكن وخلق ضرائب جديدة تعتبر كإيراد إضافي لها لتغطية عجزها المقرر حالياً بـ 5 ملايين دينار، بعدما كانت تفوق 20 مليار دج.

وقد قدرت المبالغ المهربة من التحصيلات الجبائية حوالي 50 مليار دج وذلك حسب التقرير الذي أعدته الإدارة الجبائية في ديسمبر سنة 1995، وقد حرمت الخزينة العمومية ما بين 1996 و 2000 من 100 مليار دج قيمة المبالغ المهربة منها 23,753 مليار دج عام 2000 و 21,944 مليار دج عام 1999.

كما نجد أن التهرب من دفع الضريبة على أرباح الشركات IBS، والضريبة على الدخل الإجمالي IRG تضر بميزانية الدولة بشكل كبير كون أن IBS موجهة أساساً لتمويل ميزانية الدولة بمعدل مرتفع وكذلك التهرب من دفع الرسم على النشاط المهني TAP يضر بميزانية البلدية والصندوق المشترك للجماعات المحلية.

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية.

إن العاملين الإقتصادي والمالي مرتبطين ببعضهما البعض ولكل عامل تأثيراته على الآخر إيجاباً أو سلبياً، فنجد أنه عندما تقدم النشاط الإقتصادي باليابان يسمح بظهور مراكز مالية استطاعت منافسة أهم المركز المالية العالمية، ومن جهة أخرى، فإن التقدم المالي الكبير في السوي سمح بأن تكون لديه قوة إقتصادية كبيرة منافسة للبلدان الأخرى ولهذا فإن التهرب الضريبي إذا أثر على النظام المالي فإنه سوف يؤثر حتماً على النظام الإقتصادي، ونظراً للدور الكبير الذي تلعبه الجباية في تفعيل التغييرات الإقتصادية (الإدخار التضخم، الإستهلاك...) فيمكن إعطاء صورة مبسطة للآثار الإقتصادية المترتبة عن التهرب. (بوشيجي عائشة، 2016).

أ- إفساد المنافسة: حيث أن التهرب الضريبي يحد من أهم محفزات الإقتصاد وهي المنافسة، فالضريبة التي يتم إسقاطها على النشاطات الإقتصادية والتجارية يمكنها أن تعطي إمتياز معتبر للمؤسسة المتهربة مقارنة مع تلك التي تؤدي واجباتها بأمانة وهذا مما يفشل المنافسة.

ب- إعاقة التقدم الإقتصادي: من آثار إعاقة المنافسة أنها تؤخر التطور أو التقدم الإقتصادي عندما تسمح لبعض الأشكال من المؤسسات قليلة الإنتاج الحفاظ على وجودها رغم منافسة المؤسسات المنتجة وذات المردودية، وبذلك فهي تنافس مؤسسات ليست من نفس الفئة الإقتصادية نتيجة لجوء بعضها إلى التهرب الضريبي والتي تعتبر في الحقيقة من الناحية الإقتصادية قصيرة الحياة وأيضاً عدم القدرة على تجسيد المخططات التنموية نظراً لنقص إيرادات الخزينة العمومية من جراء التهرب الضريبي. (1958، M. desmyterr).

ج- التوجيه الوهمي للنشاط الإقتصادي: وهذا كون الممولين يوجهون نشاطاتهم حسب إعتبارات جبائية عندما يصبح الشغل الشاغل لهم هو التهرب دون أخذ المصالح الإقتصادية للدولة بعين الإعتبار، " وفي الجزائر نلاحظ هذا فالأنشطة الإقتصادية تتوجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الجبائي، دون أن تتوجه للنشاطات التي تخلق الثروات وتساهم في تكوين القيمة، وبذلك فإن التهرب الجبائي هو أحد أسباب الركود الإقتصادي".

د- ندرة رؤوس الأموال: حيث أن الممول يخفي أرباحه دون استثمارها خوفاً من أن تكتشفه الإدارة الجبائية فيقوم باكتنازها على المستوى الداخلي، أو يلجأ إلى التوظيف المغفل على شكل أوراق نقدية أو على شكل معدن (ذهب) وهذا ما ينقص من الموجودات الإقتصادية من رؤوس الأموال، أو يقوم بفتح حسابات بنكية في الخارج وهذا على المستوى الخارجي مما يحدث نزيف في الإقتصاد الوطني كما أن هناك عدة آثار إقتصادية نذكر منها:

- نقص الإيرادات الجبائية قد يؤدي بالدولة إلى الإصدار النقدي الذي يؤدي بدوره إلى ظاهرة التضخم (زيادة الأسعار، إنخفاض العملة، نقص رؤوس الأموال...) وبالتالي ضعف القدرة الشرائية؛
 - الضغط الجبائي يحول دون قدرة الأفراد على الإدخار والاستثمار؛
 - تراجع تدخل الدولة في مجال تقديم الإعانات والتخفيضات ونقص الخدمات العامة، وتقييم الحوافز للمستثمرين بسبب نقص إيرادات الخزينة؛
 - وبصفة عامة فإن نتائج التهرب أو الغش الجبائي في الميدان الإقتصادي يمكن أن تكون إنخفاض الأسعار والإصدار النقدي والإنخفاض في قيمة العملة وهروب رؤوس الأموال والتضخم وعجز ميزان المدفوعات.
- الفرع الثالث: الآثار الإجتماعية.

إن ظاهرة التهرب الضريبي تقضي على أهم مبدأ من مبادئ الضريبة ألا وهو مبدأ العدالة فالعبء الضريبي يتحمله المكلف التزیه وبذلك ترسو قواعد الخداع واللامساواة بين طبقات المجتمع الواحد وتبدو آثاره واضحة أكثر على المستوى السيكولوجي، فهذه الظاهرة تعمل على: (بكري عبد الرحمان، 2016).

- أ- تثبيت وتعميق الفوارق الإجتماعية: تعتبر إمكانيات التهرب غير متساوية وعند إعداد الدولة لميزانيتها سوف نلاحظ طبعا أن هناك عجزا نظرا لتهرب بعض المكلفين من دفع ما عليهم من ضرائب، فتقوم بزيادة نسب الإقتطاع الضريبي لتغطية ذلك العجز وهنا تظهر الفوارق الإجتماعية جلية بين الغشاشين والنزهاء وتزيد حدتها خاصة لدى الأجراء والموظفين، وعلى هذا الأساس فإن التهرب الضريبي يقضي على مبدأ العدالة الضريبية حيث انه ليس كل المكلفين متساوين أمام الضريبة إضافة إلى انعدام مظاهر الإنضباط الجبائي.
- ب- تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين: ليساهم التهرب الضريبي في تدهور الحس المدني بصفة عامة والحس الجبائي، بصفة خاصة فلا يمكن طبعا تفضيل النفع العام على النفع الخاص.
- وبذلك فالتهرب الضريبي هو عامل إندثار الحس المدني وهكذا فالظاهرة "تهدم سلطة الدولة وتعود المواطن على العيش بمخالفة"، وأيضا يعتبر سوء السيرة الجبائية هو امتداد لظاهرة عميقة وعامة ألا وهي سوء السيرة الإجتماعية.
- ج- تدهور عامل الصدق في المعاملات: يعتبر التهرب الضريبي من الأسباب التي تفسد تصرفات المكلفين الذين يمارسونه، حين تنعدم الثقة بين المتعاملين الإقتصاديين فكل طرف يعلم أن الآخر يمسك دفاتر محاسبية مزورة مما يؤدي إلى عدم الإطمئنان في منح القروض للزبائن لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت وتفرض عليهم ضرائب ثقيلة بسبب تهربهم.

3. الرقابة الجبائية

نظرا للدور الذي أصبحت تلعبه الضريبة من خلال مساهمتها الفعالة في ميزانية الدولة وخاصة بعد أزمة 1986 م نتيجة انهيار أسعار النفط، ومن أجل ضمان مردود هذا المورد الهام كان من الضروري متابعتها ورقابتها جبائيا. فالرقابة الجبائية تعتبر وسيلة للتأكد من سلامة المعلومات المدلى بها في تصريح المكلفين وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أسامي للاقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة. (بومدين بن بكريتي، 2010).

1.3. تعاريف الرقابة الجبائية:

إن مفهوم الرقابة الجبائية يعتمد أساسا على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى المصالح الجبائية حيث تحتوي هذه التصريحات على المعلومات اللازمة التي تحدد أسس الأوعية الضريبية. مما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية: "على أنها فحص للتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها

ملفاتهم الجبائية. على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للإستعلام، الإستفسار، والإستضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول. (عبد المنعم فوزي، 2006).

بالإضافة إلى التعريف السابق، فلقد أعطيت عدة تعاريف لمفهوم الرقابة غير انها تصب في نفس سياق التعريف السابق، نورد منها بالخصوص:

أ. المفهوم الكلاسيكي للرقابة: هي الفحص المنتظم و الشامل لجميع سجلات ووثائق المؤسسة لغرض تحقيق مجموعة من الأهداف.

ب. المفهوم الأنجلوساكسوني للرقابة: هي فحص للسجلات و التقارير المالية المنشئة بغرض التعبير عن مدى إخلاص طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير، ويتم الفحص وفقا لطرق مسطرة مما يضمن للعمل المؤدى درجة عالية من الإمتياز.

ج. يعرفها الأستاذ M.cozian الرقابة الجبائية تخص كل أنواع الضرائب و كل المكلفين، و تسمح بتصحيح الأخطاء العفوية للمكلفين، و كذلك بكشف عمليات الغش الممارسة من بعضهم، و تعتبر ذات أهمية بالغة لاسيما بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للإقتطاعات الضريبية المتنوعة و ذات أهمية من حيث قيمة هذه الضرائب.

د. تعريف لجنة المفاهيم للمراجعة في أمريكا للرقابة: هي طريقة أو إجراء منتظم للحصول و التقييم الموضوعي لبراهين خاصة لإثباتات و معايير موضوعية و كذا نقل النتائج للمهتمين بإستعمالها.

2.3. مبادئ الرقابة الجبائية

ان أساليب الرقابة الجبائية مهما كانت تتميز بالصرامة من جهة و الردع من جهة أخرى تبقى في أمس الحاجة الى إيجاد المبادئ و الأطر الأساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان، و ذلك من خلال العمل على تغيير الجبائية و تربية المواطن، وهكذا شيئا فشيئا تتغير ذهنية المكلفين و تتضح أخلاقية المهنة، و من خلال ما سبق يمكن تصنيف المبادئ الرقابية إلى مالي: (ناصر مراد، 2004)

- إقامة نظام جبائي محكم؛
- إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة؛
- ترقية الإدارة الجبائية.

3.3. محاربة الغش و التهرب الضريبي عن طريق المراقبة الجبائية Le contrôle fiscal

إن النظام الجبائي الجزائري هو بالأساس نظام تصريحي حيث يتولى المكلف بنفسه و تحت مسؤولياته تحديد الوعاء و حساب الحقوق الواجبة الأداء و التصريح بها لدى الإدارة الجبائية، بالمقابل فإن لهذه الأخيرة الحق في مراقبة مدى صدق التصريحات المكتتبه و مراعاة المكلفين لالتزاماتهم الجبائية، و المراقبة الجبائية هي عملية تتقيد ببرنامج مسبق صودق عليه من طرف المديرية العامة، و يكون هذا التنفيذ عن طريق الفحص المستندي للسجلات و المستندات المالية التي أجبر القانون الضريبي الممول مسكها و التحقيق في النتائج أعمال المكلف المصرح بها للدوائر المالية، تكون هذه المراقبة أما في عين المكان أي داخل المؤسسة المراد مراقبتها أو إذا تعذر الأمر يطلب الممول في رسالة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية يسمح للمراقبين الذين بهم رتبة مراقب على الأقل نقل الملفات إلى الإدارة و هناك نوعين من المراقبة: (بوعكاز سميرة، 2015).

أ- المراقبة الداخلية:

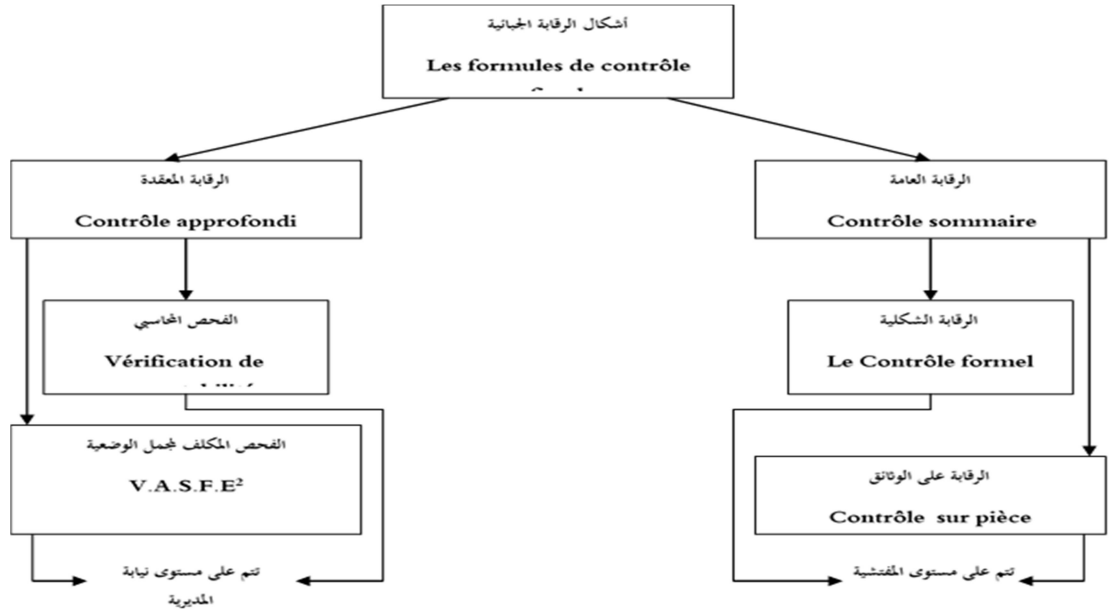
تعتمد هذه المراقبة على مراقبة جميع ملفات المكلفين بالضريبة في إدارة الضرائب حيث تستطيع هذه المراقبة بإجراء اتصالات مع المكلفين وذلك بطلب معلومات أو تبريرات، وكذلك إحصاء التدخلات الميدانية للقيام مثلا بعمليات الجرد، المراقبة الشكلية والمعممة للتصريحات.

ب- المراقبة الخارجية:

هنا تبدأ مهمة هيكل آخر ألا وهو المديرية الفرعية للمراقبة المختصة في المهام الآتية:

- استلام واستغلال وبحث كل المعلومات ذات الطابع الجبائي؛
- البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- الفرق المختلف؛
- المراقبة المحاسبية.

الشكل 1: أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات المتوفرة.

4. دراسة حالة مركز الضرائب بسيدي بلعباس

فعالية الرقابة الجبائية تعني مدى قدرتها على تحقيق أهدافها المتمثلة تحسين الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي بشتى الطرق والوسائل المختلفة والسعي إلى كسب ثقة المكلفين بالضريبة. (www.MFDGI.gov.dz)

1.4. التعريف بالمركز للضرائب CDI

يقوم المركز للضرائب بتسيير المكلفين بالضريبة غير الخاضعين لمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب، إذ يعتبر المحاور الجبائي الوحيد لهم.

إن مركز للضرائب هو مركز ذو اختصاص بنية موحدة يسمح للمكلفين بالضريبة التابعين له لإتمام واجباتهم الجبائية والمتمثلين في:

- المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي؛

- الأشخاص الذين يحققون مداخيل مهنية (الضريبة على الدخل الإجمالي التابعة لمكان وجود مسكنه)؛
- الأشخاص الذين يحققون مداخيل عقارية.

2.4. حالة الرقابة الجبائية_مركز الضرائب لولاية سيدي بلعباس_

سوف نعرض في هذا الجزء الإحصائيات المسجلة بمركز الضرائب لولاية سيدي بلعباس الخاصة بالرقابة الجبائية وذلك عن طريق دراسة عدد الملفات المدروسة، الحصيلة الضريبية وكذلك التطور النسبي للحصيلة الضريبية لأنواع الضرائب المختلفة.

من خلال مجموعة من المعطيات مقدمة من مركز الضرائب_سيدي بلعباس_عن المبالغ والنسب سوف ندرس التطور النسبي لهذه الحالة على مر السنوات 2014_2017 (توقفنا عند سنة 2017 نظرا لعدم توفر المعلومات الكاملة الخاصة بسنة 2018).

أ- عدد الملفات المدروسة.

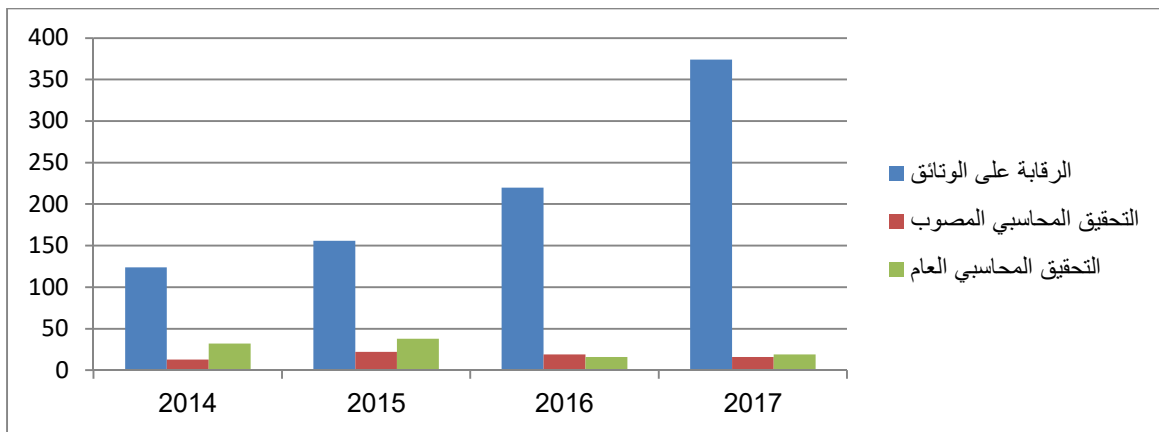
من بين أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الرقابة الجبائية استرجاع أكبر قدر من الأموال التي لم يصرح بها من طرف المتهربين. وهذا القدر مرتبط بعدد الملفات المدروسة، حيث أنه كلما زاد عدد الملفات المدروسة زادت الحصيلة الضريبية والجدول التالي يبين عدد الملفات المدروسة ما بين فترة 2014 إلى غاية 2017

جدول 01: تطور عدد الملفات المدروسة.

أنواع الضرائب	السنوات	2014	2015	2016	2017
الرقابة على الوتائق		124	156	220	3744
التحقيق المحاسبي المصوب		13	22	19	16
التحقيق المحاسبي العام		32	38	16	19
المجموع		169	216	255	409

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على معطيات مقدمة من مركز الضرائب لولاية سيدي بلعباس.

شكل 03: تطور عدد الملفات المدروسة



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على معطيات مقدمة من مركز الضرائب لولاية سيدي بلعباس.

من خلال الجدول والتمثيل البياني يمكننا أخذ صورة عن الرقابة الجبائية في مركز الضرائب بولاية سيدي بلعباس ما بين فترة 2014 إلى سنة 2017، حيث أن هناك اختلاف من حيث عدد الملفات المدروسة مع اختلاف السنوات، وكذلك اختلاف نوع التحقيق المطبق على كل ملف.

1.2.4. عدد الملفات المدروسة عن طريق الرقابة على الوثائق.

من خلال ما ورد في الجدول نجد أن هناك تضاعف في عدد الملفات المدروسة على مر الدراسة حيث سجل 124 ملف في سنة 2014 ليرتفع إلى 156 ملف في سنة 2015. ومع زيادة عدد المراقبين والجهود المبذولة من طرفهم ارتفع عدد الملفات إلى 220 ملف سنة 2016. أما في سنة 2017 قام مركز الضرائب بدراسة 374 ملف جبائي واسترجاع ما قيمته 432.900.700 دج.

2.2.4. عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المصوب.

هو نوع جديد يضاف إلى أنواع الرقابة الجبائية لم يكن يطبق من قبل، بدأ تطبيقه سنة 2010، من خلال معطيات الجدول نلاحظ أن عدد الملفات المدروسة في سنة 2014 كانت قليلة إذ بلغ عددها 13 ملف. لتعرف ارتفاعا في سنة 2015 حيث قام مركز الضرائب بدراسة 22 ملف.. أما بالنسبة لسنة 2016 شهدت انخفاضا حيث بلغ عددها 19 ملف، وزاد انخفاضا في سنة 2017 إلى 16 ملف و قام مركز باسترجاع مبلغ قيمته 7.150.000 دج

3.2.4. الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المحاسبي العام.

من خلال ما ورد في الجدول نجد أن عدد الملفات المدروسة في التحقيق المحاسبي لسنة 2014 بلغ 32 ملف بينما في سنة 2015 شهد تزايد في عدد الملفات المدروسة حيث درس 38 ملف وهذا راجع إلى الجهود المبذولة من طرف أعوان الضرائب واتباع كل صغيرة و كبيرة يقوم بها المكلفين بالضريبة من أجل حدهم من التهرب،، أما في سنة 2016 سجل انخفاضا في عدد الملفات المدروسة إذ بلغ عددها 16 ملف وهذا بسبب قلة المراقبين، بينما في سنة 2017 عرفت ارتفاعا بنسبة قليلة حيث قام مركز الضرائب بدراسة 19 ملف جبائي واسترجع مبلغ قيمته 38.100.400 دج.

أ- الحصيلة الضريبية.

من بين اهداف الرقابة الجبائية المحافظة على الأموال العامة من الضياع بإعادة استرجاع أكبر قدر من الأموال المستحقة والتي هي بحوزة المتهربين من الضريبة.

جدول 02 : الحصيلة الضريبية.

أنواع الضرائب	2014	2015	2016	2017
TVA	6.898.594	10.088.125	5.120.550	11.135.450
TAP	6.423.267	12.832.615	6.089.110	8.980.850
IBS	4.663.422	7.889.356	5.543.189	4.350.648
IRG	4.273.927	5.475.143	4.130.889	6.984.346
IRG SALLAIRES		40.175	140.030	117.201
المجموع	22.259.210	36.325.414	21.023.768	31.568.495

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على معطيات مقدمة من مركز الضرائب لولاية سيدي بلعباس.

المعلومات المبينة في الجدول تعطينا تطور مقدار الحصيلة الجبائية المتحصل عليها من خلال أعمال الرقابة الجبائية

المنجزة في الفترة ما بين سنة 2014 إلى سنة 2017.

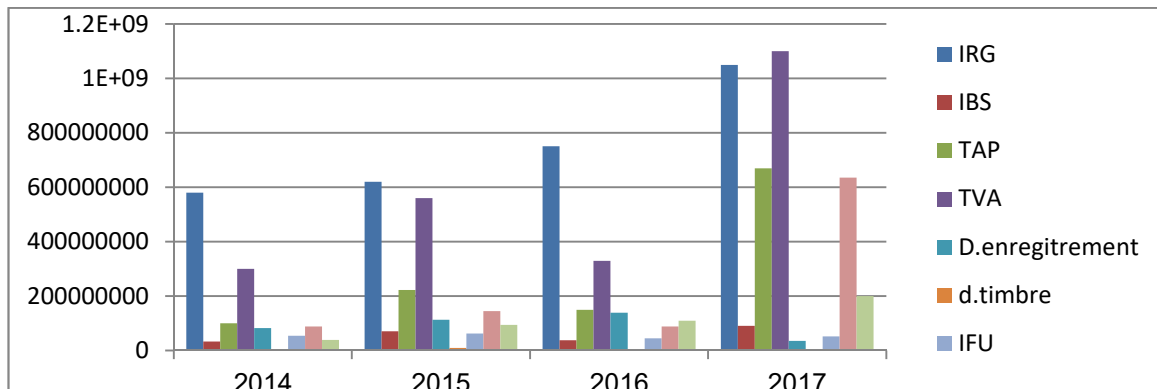
حسب معطيات الجدول نلاحظ أن هناك إرتفاع في مبالغ الحقوق و الغرامات المحصلة على مستوى مركز الضرائب لولاية سيدي بلعباس بين سنتي 2014 و2015، حيث كان مقدار الزيادة مساويا لمبلغ 14.066.204 دج اي بنسبة زيادة مقدرة ب(63) عن سنة 2014.. كما أنه لوحظ انخفاضاً في الحصيلة الضريبية سنة 2016 مقارنة بسنة 2015 حيث قدرت بمبلغ 15.301.646 دج أي بنسبة إنخفاض (42) هذا راجع بالاساس إلى نقص عدد الملفات المدروسة.

جدول 03 : الحصيلة الضريبية لمديرية الضرائب.

Nature d'impôts	2014	2015	2016	2017
IRG	580.370.000	620.200.270	750.800.900	1.050.200.300
IBS	33.600.400	71.200.000	38.500.000	90.700.800
TAP	100.870.500	222.700.000	149.900.100	670.000.500
TVA	300.000.000	560.400.000	330.200.000	1.100.140.400
D.ENREGISTREMENT	82.500.900	113.300.000	139.300.300	36.300.000
D TIMBRE	1.200.700	10.100.000	3.700.300	5.100.900
IFU	55.000.000	63.000.000	45.000.000	52.000.000
IMPOTS INDIRECTS	88.500.100	144.700.000	89.000.570	635.400.000
AUTRE IMPOTS	39.000.000	95.000.000	110.000.000	200.000.000
TOTAL	1.281.042.00	1.900.600.270	1.656.402.170	3.839.842.900

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على معطيات مقدمة من مركز الضرائب لولاية سيدي بلعباس

الشكل 4: تطور الحصيلة الضريبية للفترة 2014-2017 .



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب.

المعلومات الميينة في الجدول وكذلك التمثيل البياني يعطينا تطور مقدار الحصيلة الجبائية المتحصل عليها من خلال أعمال الرقابة الجبائية المنجزة على مستوى مديرية الضرائب في الفترة ما بين 2014 إلى 2017.

الرقابة الجبائية كأداة لقمع التهرب الضريبي

حسب معطيات الجدول نلاحظ أن هناك ارتفاع في مبالغ الحقوق والغرامات المحصلة على مستوى مديرية الضرائب لولاية سيدس بلعباس بين سنتي 2014 و2015، حيث كان مقدار الزيادة مساويا لمبلغ 619.557.670 دج. كما أنه لوحظ إنخفاضا في الحصيلة الضريبية سنة 2016 مقارنة بسنة 2015 حيث قدرت بمبلغ 244.198.100 دج. حيث ارتفعت الحصيلة الضريبية سنة 2017 بارتفاع كبير مقارنة بسنة 2016 حيث كان مقدار الارتفاع 2.186.440.730 دج.

أما من حيث الحصيلة الضريبية الإجمالية في كل سنة نجد: كانت الحصيلة الضريبية المتأتية من ضريبة (IRG) هي الأكثر مردودية بالمقارنة مع أنواع الضرائب الأخرى متبوعة بضريبة (TVA) وهذا إلى نسبة الزيادة المطبقة على مقدار المتهرب به حيث كان كل متهرب من الضريبة يتعرض لغرامة بنسبة 100% إذا كان التهرب جزئي من نقص في التصريحات ، إخفاء إلى غير ذلك ، أما إذا كان المكلف متهربا بصفة كلية فالغرامة المطبقة عليه مساوية إلى نسبة 200 % وعند فرض هذه الغرامات كانت الحصيلة الضريبية ترتفع وهذا راجع إلى الإخفالات و الإدماج التي اضيفت للوعاء المفروض عليه الضريبة ، مما يساهم في كبر الوعاء ما يصاحبه الزيادة في ضريبة (IRG) بصورة كبيرة و كذلك الزيادة في الحصيلة الضريبية لضريبة (TVA) بالمقارنة مع أنواع الضرائب الأخرى.

أ. الأهمية النسبية لمختلف الضرائب - مديرية الضرائب-

جدول 4 : الأهمية النسبية لمختلف الضرائب.

Nature d'impôts	2014	2015	2016	2017
<i>IRG</i>	45.30%	32.63%	45.33%	27.35%
<i>IBS</i>	2.62%	3.75%	2.32%	2.36%
<i>TAP</i>	7.88%	11.72%	9.05%	17.45%
<i>TVA</i>	23.41%	29.49%	19.93%	28.65%
<i>D.ENREGISTREMENT</i>	6.45%	5.96%	8.41%	0.95%
<i>D TIMBRE</i>	0.10%	0.53%	0.22%	0.13%
<i>IFU</i>	4.29%	3.31%	2.72%	1.35%
<i>IMPOTS INDIRECTS</i>	6.90%	7.61%	5.37%	16.55%
<i>IMPOTS AUTRE</i>	3.04%	5%	6.65%	5.21%
<i>TOTAL</i>	100%	100%	100%	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على معطيات المقدمة من مديرية الضرائب.

من معطيات الجدول نجد أن انواع الضرائب تختلف أهميتها فيما بينها، حيث أن حصيلتها الضريبية المسجلة في كل سنة تختلف حسب الوعاء المفروض عليه، وحسب الجدول نلاحظ أن ضريبة (IRG) هي أكبر نسبة بالنسبة للضرائب المفروضة سنويا ، حيث بلغت نسبتها سنة 2014 (45.30%) لتعرف بعدها انخفاضا سنة 2015 بنسبة (12.67%) ، كما أنه لوحظ ارتفاعا من جديد سنة 2016 حيث بلغت نسبته (45.33%)، وفي سنة 2017 انخفضت لتصل إلى نسبة (27.35%).

- (IBS): كانت نسبتها الضريبية منخفضة على مر السنوات الدراسة 2014-2017 ما عدا سنة 2015 اظهرت ارتفاعا طفيفا بلغت نسبته (3.75%):

- (TAP): كانت حصيلتها الضريبية منخفضة نوعا ما مقارنة مع نسب الضرائب المختلفة على مر سنوات محل الدراسة 2014-2017 وهذا راجع إلى نسبة هذه الضريبة (2) ما عدا سنة 2017 التي كانت حصيلتها الضريبية مساوية إلى (17.45%) من مجمل الضرائب المحصلة، أما في باقي السنوات الأخرى كانت النسبة محصورة ما بين (7%) و(12%)؛
- (TVA): نجد أن حصيلتها الضريبية تختلف على مر سنوات محل الدراسة 2014-2017، حيث أن حصيلتها سنة 2015 ارتفعت بمعدل (6.08%) مقارنة بسنة 2014، على عكس سنة 2016 والتي انخفضت فيها الحصيلة الضريبية مقارنة بسنة 2015 بمعدل بلغ (9.56%)، كما واصلت الحصيلة الضريبية في ارتفاع إذ بلغت نسبتها (28.65%) سنة 2017؛
- أما الضرائب الأخرى المختلفة فحصيلتها الضريبية دائما ما تكون ضعيفة وهذا راجع إلى نسب معدلاتها الضريبية المنخفضة المقروضة سنويا مقارنة مع الضرائب الأربعة المدروسة سابقا.

5. خاتمة:

إن محاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبي ليس بالأمر السهل، و ذلك راجع إلى تعقد الظاهرة و احتوائها على أشكال و طرق احتيالية يصعب إحصاؤها و كشفها هذا من جهة، و من جهة أخرى فإن تطور الأنشطة الاقتصادية و اتساع دائرة المشاريع خاصة منها في القطاع الخاص، أدى إلى اتساع دائرة التهرب و الغش الضريبي، و نظرا للأشكال التي يتخذها و التقنيات المتبعة من طرف المكلفين لتفادي دفع الضريبة جعل من إمكانية محاربة هذه الظاهرة ليست بالأمر الهين. إن الرقابة الجبائية و إذا كانت من أنجح الوسائل لمحاربة التهرب، إلا أنها تبقى قاصرة في تحقيق ذلك نظرا للأسباب

التالية:

- نقص الوسائل المادية و البشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني؛
- نقص الحوافز و التشجيعات للموظفين في قطاع إدارة الضرائب؛
- وجود فجوة و ثغرة بين المكلفين بالضريبة، و إدارة الضرائب و هذا راجع إلى نقص الوعي الضريبي؛
- نقص التكوين للموظفين خاصة في مجال الإعلام؛
- تأخر الفصل في القضايا النزاعات و طعون من جهة، و المتابعات الجبائية من جهة أخرى؛
- إن الرقابة الجبائية كأداة لا يمكن تحقيقها و تجسيدها على أرض الواقع إلا من خلال معالجة السلبيات و الصعوبات و النقائص التي بهذه الأداة سواء من المحيط الداخلي أو الخارجي، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة و التي تعمل الحكومة على تحقيقها.
- و على غرار ذلك الواقع الذي تعيش الإدارة الجبائية، يمكن طرح بعض المقترحات و التوصيات لعلها تساهم في رفع وزيادة درجة فعالية الرقابة:

- تأكيد الحضور الدائم للإدارة في ميدان عن طريق التدخلات المستمرة و عمليات التحقيق المتكررة للكشف عن الممارسات غير المعلنة؛
- التطور المستمر للبحث عن طريق التدخلات و توفير كل الوسائل التي تساعد على امتلاك المعلومات ذات الأهمية جبائية؛
- إعادة النظر في المنظومة القانونية و إلغاء كل التناقضات المتواجدة في القوانين المختلفة؛
- تسهيل و تبسيط أساليب تحديد، فرض تحصيل الضريبة أكثر حتى يتسنى للمواطن البسيط فهمها و عدم التهرب منها؛

- تحكيم أمثل القضايا الغش و تطبيق القوانين و العقوبات المناسبة لكل مخالفة و ذلك بإسراع في حل النزاعات الضريبية و الفصل في قضايا الغش بعدالة و صرامة؛
- تبسيط إجراءات الرقابة و التحقيقات الجبائية مع إعطائها صلاحيات أكثر لتأدية المهام على أحسن وجه؛
- توفير إدارة جبائية على درجة عالية من الكفاءة؛
- تحسين الوضعية الاجتماعية للموظفين، حي من المستحسن منحهم مكافآت لتحفيزهم على التفاني في العمل و الابتعاد عن الرشوة كما يجب تأمينهم من حوادث العمل و مخاطر الرقابة؛
- تزويد الإدارة الضريبية بالأدوات و الأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها.

6. قائمة المراجع:

1. يونس أحمد بطريق "المالية العامة" بيروت دار النهضة العربية الطبعة 1984 ص 113.
2. أحمد دويدار " مبادئ الاقتصاد السياسي " الدار الجامعية.ص 237.
3. د.الأمير شمس الدين"، "الضرائب العلمية وتطبيقاتها العلمية". المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، ص 58 .
4. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، ص 184.
5. حمريط رشيد، سلسلة محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، جامعة محمد خضير بسكرة، ص 79.
6. عتاب فريد، شهادة D.E.U.A الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في القضاء على التهرب الضريبي 2001/2000، ص 9.
7. قعموش محمد خليل، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، (د ارسه حالة: مديرية الض ارنثب لولاية بسكر خلال الفترة 2009/2012، 2016، ص 12.
8. غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي(د ارسه حالة مديرية الض ارنثب بولاية البويرة)، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015، ص 23.
9. بكري عبد الرحمان، « الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي » مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 01 لسنة 2016، جامعة لونيبي علي 2 البلدية، ص 17.
10. M. desmyterre, les distorsions économiques d'origine fiscale, édition établissement, emille Bruyant, Bruxelles, 1958, P57.
11. الدكتور عبد المنعم فوزي:"المالية العامة والسياسات المالية". منشأة المعارف، الاسكندرية، ص 46
12. الشرقاوي عبد الحميد مصطفى، التهرب الضريبي و الاقتصاد الاسود، دون ط، دار الجامعية الجديدة للنشر، الاسكندرية، 6002
13. بومدين بن بكرتي، أثر الغش و التهرب الضريبي على الإيرادات الجبائية في الجزائر خلال الفترة " 1992-2008"، قسم العلوم التجارية، جامعة مستغانم، 2010.
14. ناصر مراد، التهرب الضريبي في الجزائر، دون ط، دار قرطبة المحمدية، الجزائر، 600
15. بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة- الدكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2016.