

جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية -
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم قانون الأعمال

دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي

- مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق
فرع : قانون الأعمال
تخصص: القانون العام للأعمال

تحت إشراف الدكتور:
" معزيز عبد السلام "

من إعداد الطالبة:
* بوكموش سيلية

لجنة المناقشة

- الأستاذة(ة): فتوس خدوجة، أستاذة مساعدة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بجاية، رئيسة.
- الدكتور: معزيز عبد السلام، أستاذ محاضر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بجاية، مشرفاً ومقرراً
- الدكتورة: سقلاب فريدة، أستاذة مساعدة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بجاية، ممتحنة.

تاريخ المناقشة

2017/09/18

شكر و عرفان شكر و عرفان

أولا وقبل كل شيء الشكر لله سبحانه وتعالى على نعمه التي لا تعد ولا تحصى، الذي أعانني، وسدد خطاي ووفقني لإتمام هذه المذكرة.

وأقدم بجزيل الشكر وخالص العرفان إلى أستاذي الفاضل الدكتور " معزیز عبد السلام " عن قبوله الإشراف على هذا العمل، والذي له فيه أيادي بيضاء، وأنا رلي الدرب، الذي لم يبخل عليا بتوجيهاته ونصائحه المفيدة والقيمة والتي أفادني بها طلبه انجاز هذا العمل بكل موضوعية وأمانة علمية، لكم منا أستاذي تحية إكبار واحترام ونشكركم على جميل صبركم وحسن معاملتكم لنا، منا فائق التقدير والاحترام.

كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بقبول مناقشة هذه المذكرة وتقييمها وعلى الوقت والجهد الذي خصصوه لمطالعة هذا العمل خدمة للبحث العلمي.

كما أشكر جميع أساتذة كلية الحقوق بجامعة عبد الرحمان ميرة الذين أفادوني بنصائح قيمة أفادنتي في إثراء معارفي العلمية فجزاهم الله خير الجزاء.

كما لا أنسى في الأخير أن أوجه تشكراتي الخالصة إلى كل من قدم لي يد العون في إتمام هذه المذكرة كل باسمه قريبا كان أو بعيدا، وإلى كل من وقف معي ولو بالدعاء، راجية في الأخير أن يعمم الله بنفعه.

إهداء

أهدي ثمرة جهدي...

إلي معلمي الأكبر و الأوفى محمد صلى الله عليه وسلم الذي حمل الأمانة
وبلغ الرسالة على أتم وأفضل وجه.

إلى من سهرت على راحتي، إلى التي فرحت لفراحي وبكت لبكائي، إلى من
سهرت الليالي لترعاني وما بخلت علي بالدعاء، إلى من علمتني حبا ووضعتني
كرها، إلى فضاء المحبة وبحر الحنان.

قرة عيني أُمي الغالية، حفظها الله

إلى أعلى الناس في الوجود، إلى من علمني الصبر والمثابرة، والذي كان سببا
لما وصلت إليه إلى رمز الوفاء والعطاء.

أبي أطل الله من عمره

إلى من غفل عنه قلبي ولن ينساه قلبي، و أثنى ما أملك في هذه الدنيا، إلى
من كان سندي في الشدة والرجاء.

خطيبي صالح وكل أفراد عائلته

إلى من تقاسمت معهم الحياة إخواني نبيل وسفيان وابنته رهام، اللذان كان
عونا لي في دراستي.

إلى كل الأصدقاء والزملاء.

إلى كل عائلة بوكموش.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل.

سيلية

قائمة أهم المختصرات

أ - باللغة العربية:

ت.م.و.ج.ع	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة.
ج.ر.ج.ج	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
د.ط	دون طبعة.
ص	صفحة.
ص ص	من الصفحة إلى الصفحة.
ط	طبعة.
ق.إ.ج.ج	قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.
ق.م	قانون المالية.
ق.م.ت	قانون المالية التكميلي.
ف	فقرة.
ق.ض.م.ر.م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
ق.ر.ر.أ	قانون الرسوم على رقم الأعمال.
ق.ض.غ.م	قانون الضرائب غير المباشرة.
ق.ط	قانون الطابع.
ق.ت	قانون التسجيل
ق.ع	قانون العقوبات

ب - باللغة الفرنسية:

C.D.I	Centre des impôts
D.G.I	Direction générale des impôts
D.G.E	Direction des grandes entreprises
D.R.I	Direction régionale des impôts
D.W.I	Direction de wilaya des impôts
D.R.V	Direction des recherches et vérifications

M.F	Ministère des finances
P	Page
P P	De la page a la page
P.U.F	Presses universitaires de France
S.R.V	Service régional des recherches et vérifications
V.A.S.F.E	Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble
V.C	Vérification de la comptabilité
V .P.C	Vérification ponctuelle de la comptabilité

مفهوم

تكتسي الضريبة أهمية بالغة في تمويل خزينة الدولة، باعتبارها أهم مورد مالي، بحيث تساهم في المحافظة على الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي و تحقيق الرفاهية و تقدم المجتمع ، بالشكل الذي يؤدي إلى دفع عجلة التنمية للدول النامية.

و نظراً لهذه الأهمية فإن الدولة تفرضها جبراً و بالتساوي بين جميع الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، و بصورة تتناسب مع مقدرتهم المالية، ذلك تكريساً لمبدأ العدل و المساواة في فرض الضريبة التي أقرها المشرع الجزائري في نص المادة 64 من دستور 1996،⁽¹⁾ لضمان تقبلها من طرف المكلفين بالضريبة دون الإحساس بتعسفها و الظلم في تحصيلها.

و عليه فنجد أن الدولة الجزائرية تولي اهتماماً كبيراً للضرائب في قوانين المالية، خاصة بعد انهيار أسعار البترول و بروز أزمة اقتصادية أثرت على المداخيل المالية للدولة و أوقعت ميزانيتها في عجز دائم نتيجة فقدانها للمبالغ ضخمة، لذلك استدعت الضرورة لتفعيل الجباية العادية و اعتبارها أهم مورد لتمويل الخزينة العمومية.

و في هذا السياق، عمدت الدولة إلى إجراء تعديلات وإصلاحات قانونية و تشريعية مس هذا الإصلاح النظام الضريبي، بحيث أصبح نظام ذو طابع تصريحي يعطي للمكلفين بالضريبة الحرية في التصريح بمداخلهم، لكون أن النظام الضريبي القديم (قبل 1992) كان يتسم بالغموض و التعقيد و الثقل و كثرة الضرائب، بالإضافة إلى تنظيم و تحديث الإدارة الجبائية و عصرنة الهيكل الإداري، و يرجع سبب ذلك إلى وجود فئة من المكلفين الذين يلجئون إلى إخفاء أو القيام بتصريحات كاذبة أو يقومون ببعض الأعمال التديسية بهدف التخلص من الأعباء الضريبية لعدم قناعتهم بها و إحساسهم بثقلها، و هو الأمر الذي يولد مشكلة ضريبية في غاية الخطورة تهدد و تؤدي إلى استنزاف موارد خزينة الدولة أو بالكلّ تهدد روح الاقتصاد الوطني، و هي تلك التي تسمى بظاهرة التهرب الضريبي، هذا الشبح الخطير الذي أصبح يقف عائقاً أمام التنمية

(1) دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 07/12/1996، ج ر عدد 76، صادر 08/12/1996، معدل و متمم.

الاقتصادية، والذي يشكل اعتداءً على أموال الدولة التي تشكل جزءاً من نفقاتها العامة، والتي تقوم بإفناقها على المشروعات تحقق من ورائها النفع العام.

فبظهور هذه الآفة كان من المنطقي و من الضروريات التي يستدعيها الواقع البحث عن سياسة رقابية فعالة تكفل الحماية اللازمة لحقوق الخزينة العمومية و التصدي للقضايا التهرب الضريبي أو على الأقل التقليل من حدته لتفادي تفاقم أثره الوخيمة، لذلك تتدخل الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية و ردعية للتأكد من صحة و نزاهة هذه التصريحات و من ثم تصحيح و تقويم كل الأخطاء و التجاوزات التي يكتشفونها بغية التخفيف من حدة هذه الظاهرة و الزيادة في التحصيل الضريبي، و ضماناً لحماية مصالح الخزينة العمومية و توزيع العادل للعبئ الضريبي.

يستمد هذا البحث أهميته من الخطورة الناتجة عن التهرب الضريبي، و من الآثار الوخيمة المترتبة عنه، كونها ظاهرة اقتصادية عالمية تهدد بالدرجة الأولى الخزينة العمومية باعتبارها العامل الحساس الذي يفوت لها فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة تساهم في انجاز مشاريعها التي ترمي من ورائها إلى تحقيق النفع العام، لذلك أصبحت مسألة القضاء على هذه الظاهرة من الضروريات الملحة التي يتطلبها الواقع، فهذا المنطلق دفعنا إلى أهمية البحث و التعرف عن آليات و ميكانيزمات جديدة لوضع حدّ لذا المشكل العويص، و هو الأمر الذي أدى إلى الأخذ بالرقابة الجبائية كوسيلة ردعية و وقائية للمكافحة هذه الظاهرة أو على الأقل التقليل من حدته، ذلك من خلال مراقبة التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة و الكشف عن الممارسات التدليسية الزامية إلى التهرب، لذا فإن أهمية هذه الدراسة تكمن في معرفة الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية باعتبارها من الآليات الهامة التي تسعى من ورائها لعلاج هذه الظاهرة.

يهدف موضوع هذا البحث إلى تحقيق ما يلي :

- توعية المكلفين بالضريبة بأهمية أداء التزاماتهم الضريبية من أجل التقليل من عملية التهرب الضريبي.
- التعرف على مختلف أجهزة الرقابة الجبائية القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

- تبيان أهمية التّحقيقات الجبائية في التّأكد من صحّة و نزاهة التّصريحات المدلى بها من قبل المكلف بالضّريبة.
 - الوقوف على مدى قدرة الرّقابة الجبائية على مكافحة التهرّب الضّريبي و التطلّع على مختلف المعوقات التي تحدّ من فعاليتها.
 - إبراز مختلف التدابير المتّخذة من طرف الدّولة في سبيل زيادة فعالية الرّقابة الجبائية لمكافحة هذه الظّاهرة.
- من بين الأسباب التي جعلتنا نختار هذا الموضوع دون غيره نوجزها فيما يلي :

1-الدوافع الذاتية

- _ الميل الشّخصي للبحث في مواضيع خاصّة بالمجال الجبائي.
- _ عدم تعمقنا لهذا الموضوع في مسيرتنا الدّراسية.
- _ كون أنّ تخصّصنا له علاقة بموضوع الدّراسة.

2-الدوافع الموضوعية

- اعتبار هذا الموضوع من مواضيع السّاعة ذات صلة بالواقع المعاش.
- _ التّنامي المتزايد لظاهرة التهرّب الضّريبي و أثره الوخيمة أدى بنا إلى البحث و التّعرف عن ميكانيزم فعّال لمكافحة.
- _ المكانة التي تحتلها الرّقابة الجبائية في النّظام الضّريبي دفعتنا إلى البحث عن مدى مساهمتها في القضاء على هذه الظّاهرة، وعن أهمّ النتائج المترتبة عنها.
- اعتمدنا في هذه الدّراسة على المزج ما بين المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، بحيث قمنا من خلال المنهج الوصفي بإبراز مختلف أجهزة الرّقابة الجبائية القائمة على مكافحة التهرّب الضّريبي مشيرين في ذلك إلى مختلف الصّلاحيات و السّلطات المسندة لها، أما المنهج التحليلي فلقد سمح لنا بدراسة الجانب الإجرائي للرّقابة الجبائية و تحليل وتقييم مدى فعاليتها في محاربة التهرّب الضّريبي بغية الوقوف على معوقاتها لتصحيحها، كما اختتمنا هذه الدّراسة المتواضعة بمجموعة من المقترحات تساهم في تفعيل الرّقابة الجبائية بالشكل الذي يحدّ من هذه الظّاهرة.

واستنادا لهذا العرض الموجز يُمكنُ طرح الإشكالية التالية :

- كيف ساهمت الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟
- فهذه الإشكالية بدورها تؤدي بنا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية :
- ماهي الأجهزة المختصة للقيام بالرقابة الجبائية؟ و ماهي الصلاحيات المخولة لها في إطار مكافحة التهرب الضريبي؟
- ماهي أهم الإجراءات المعتمدة من الإدارة الجبائية لقمع التهرب الضريبي؟
- هل تعتبر التحقيقات الجبائية كفيلة للقضاء على التهرب الضريبي؟
- ما هي أهم الإجراءات المتخذة لتفعيل الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي؟

من أجل الوصول إلى دراسة علمية تحيط بالإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم بحثنا إلى

فصلين:

الفصل الأول : تناولنا فيه الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي و الذي قسمناه بدوره إلى مبحثين، من خلال المبحث الأول بينا طريقة مكافحة التهرب الضريبي: بأجهزة متعددة و صلاحيات متباينة، أما المبحث الثاني خصصناه للإطار الإجرائي للرقابة الجبائية و الجزاءات المترتبة عنها في إطار مكافحة هذه الظاهرة.

الفصل الثاني : تطرقنا من خلاله إلى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والذي قسمناه بدوره إلى مبحثين من خلال المبحث الأول : قمنا بتقييم الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة، أما المبحث الثاني قدمنا فيه الصعوبات المعيقة لعمل هيئات الرقابة الجبائية في إطار مكافحة هذه الظاهرة و مقترحات تفعيلها.

الفصل الأول

الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهريب الضريبي

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

أمام التزايد السريع للظاهرة للتهرب الضريبي الذي يتولد عنه آثار سلبية على المستوى المالي و الاقتصادي و الذي يؤدي إلى الإضرار بالخرزينة العمومية، أدى بالدولة إلى البحث عن سبل للقضاء على هذه الظاهرة، لذلك اقتضى الأمر إتباع رقابة جبائية فعالة باعتبارها وسيلة هامة بيد الإدارة الجبائية تسمح بالتأكد من صحة و نزاهة المداخيل و رقم الأعمال المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة، بهدف الكشف عن كل التلاعبات الصادرة منهم و السعي إلى تحسين المردودية الجبائية ، و من أجل تنظيم هذه العملية أنشأ المشرع الجزائري العديد من الأجهزة تتولى القيام بهذه العملية و تسهر على حسن سيرها و التي بواسطتها تنفذ برنامج التحقيق الجبائي، زيادة عن ذلك و بهدف القيام بكل هذه المهام أسند لها المشرع الجزائري صلاحيات و سلطات تمكنها من القيام بنشاطها بصفة قانونية و الكشف عن مختلف حالات التهرب الضريبي و مواجهتها على كل المستويات.

غير أن نجاح هذه العملية مرتبط بإتباعها لمختلف الإجراءات يعتمد عليها المحققين عند قيامهم بالتحقيقات الجبائية، و التي تختلف بالاختلاف الطريقة المتبعة في التحقيق، بغرض التأكد من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة و تبيان كل مواطن التهرب الضريبي، غير أنه قد تصحب هذه التحقيقات بتوقيع جزاءات في حالة ثبوت تجاوزات أو ممارسات تدليسية أو أعمال العش بالشكل الذي يؤدي إلى ردع مرتكبي هذه المخالفات.

و عليه و من أجل تقديم عرض تفصيلي حول الموضوع فمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين بحيث نتعرض في(المبحث الأول) إلى مكافحة التهرب الضريبي: بأجهزة متعددة و صلاحيات متباينة ، أما(المبحث الثاني) نتطرق إلى الإطار الإجرائي للرقابة الجبائية و الجزاءات المترتبة عنه في إطار مكافحة هذه الظاهرة.

المبحث الأول

مكافحة التهرب الضريبي: بأجهزة متعددة وصلاحيات متباينة

من أجل ضمان تحقيق النتائج المرجوة من الرقابة الجبائية و المركزة أساساً على مكافحة التهرب الضريبي، استوجب الأمر استحداث جهاز إداري كافئ وفعال تسند إليه كل المهام والاختصاصات المتعلقة بالرقابة، لذلك فلقد خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية العديد الأجهزة تسهر على حسن أداء مهمة الرقابة بطريقة منظمة وفعالة.

بالإضافة إلى ذلك فلقد منح المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الحقوق والسلطات تجعلها تقوم بدورها الرقابي في إطار واسع يسمح لها بالكشف عن كل حالات التهرب الضريبي، باعتبارها الأقدر على مواجهة هذه الظاهرة، و لكونها الأقرب من المكلف بالضريبة.

وعليه فنحاول أن نتناول في هذا المبحث كيفية محاربة التهرب الضريبي بأجهزة متعددة (المطلب الأول)، ثم نقوم بتحديد مختلف السلطات والصلاحيات المخولة لهيئات الرقابة الجبائية في إطار مكافحة هذه الظاهرة (المطلب الثاني).

المطلب الأول

تعدد أجهزة مكافحة التهرب الضريبي

أصبحت ظاهرة التهرب الضريبي تشكل محور اهتمام العديد من السلطات العامة، ذلك نتيجة

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

تفاقمها وانتشارها في جميع الميادين، لذلك أصبحت الرقابة الجبائية⁽¹⁾، من الضروريات التي يستدعيها الواقع، بحيث تتم هذه العملية بالاعتماد على العديد من الآليات و الأجهزة، خولت لها قانونًا للقيام بهذه المهمة، للسهر على تطوير وتحسين أدائها على أكمل وجه، فهي بذلك تلعب دورًا بارزًا ومهمًا ، والذي يركز أساسًا على مكافحة التهرب الضريبي وسد كل منافذه، وعليه فسوف نتناول في هذا الإطار الأجهزة العامة المكلفة بالرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي (الفرع الأول)، وبعدها نبين الأجهزة المستحدثة و المكلفة بالرقابة الجبائية لمكافحة تلك الظاهرة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الأجهزة العامة للرقابة الجبائية المكلفة بمكافحة التهرب الضريبي

تتمثل الهيئات العامة المكلفة بالرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي في كل من:

_ مديريات الأبحاث والمراجعات.

_ المديرية الولائية للضرائب.

_ المديرية الجهوية للضرائب .

_ المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات.

_ مفتشية الضرائب.

(1) تعتبر الرقابة الجبائية أداة بيد الإدارة الجبائية تمكنها من التحقيق وفحص جميع التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، ذلك بغرض التأكد من صحة ومصداقية المعلومات التي تتضمنها ملفاتهم الجبائية، وتصحيح الأخطاء الملحوظة والكشف عن كل المناورات والعمليات التدليسية التي من شأنها أن تؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة. - CLAUDE Laurent ,Le Contrôle Fiscal, La vérification personnelle, Bayeusaine , France,1995,p13.

-راجع كذلك: بولوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003-2004. ، ص53.

وسوف ندرس كل هياكل بنوع من التفصيل فيما يلي:

أولاً: مديرية البحث والمراجعات (D.R.V)

أُنشئت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98، الصادر في 1998/07/13 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، تقوم هذه المديرية بصفقتها مصلحة مركزية تابعة للمديرية العامة للضرائب، وباعتبارها صاحبة سلطة واسعة على المستوى الوطني، بتسيير عملية الرقابة الجبائية على المستوى المركزي، ومكافحة التهرب الضريبي⁽²⁾، ضف إلى ذلك فإنها تتضمن ثلاث (03) مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV)، كما أنه حسب المادة الأولى من نفس المرسوم فإنها تسند هذه المهام إلى أربع مديريات فرعية⁽³⁾.

غير أن تحديد واختيار المكلفين الخاضعين لعملية التحقيق، يدخل ضمن مهام مديرية الأبحاث و المراجعات، كما أنها تكف ذلك بالمصادقة على البرنامج الذي تعده الهيئة المكلفة بانتقاء الملفات المراد مراقبتها⁽⁴⁾.

وعليه فإن الهدف الذي يرمي هذا الجهاز إلى تحقيقه، يتمثل في مكافحة التهرب الضريبي ، واسترجاع أموال الخزينة العمومية، ولأجل بلوغ ذلك قام هذا الجهاز بوضع إستراتيجية عمل لذلك المتمثلة في:

- تطوير عملية التحقيق، والرفع من نوعيته للوصول إلى أحسن المستويات.

- تحسين مردودية الرقابة الجبائية.

⁽²⁾ CHEURFA Souad, HAROUN Zoulikha, Le Contrôle fiscal et mesures de lutte contre la fraude fiscale, mémoire de fin de cycles en vue de l'obtention du diplôme master, faculté des sciences économiques et des sciences de gestion et des sciences commerciale, spécialité : finances et comptabilité, Université Abderrahmane mira , Bejaïa, 2011/2012, p 29.

⁽³⁾ راجع: المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 228 /98 المؤرخ في 1998/07/13 و المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج ر عدد 51 لسنة 1998، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 55/95 المؤرخ في 1995/02/15.

⁽⁴⁾ قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق ، تخصص: قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013، ص 72.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

- تقلص حجم المنازعات الجبائية، من خلال العمل بجدية وكفاءة في عملية التحقيق.
- برمجة الملفات ذات المداخل الكبيرة بالأولوية⁽⁵⁾.

ثانياً: المديرية الولائية للضرائب (D.W.I)

- إن القضاء على التهرب الضريبي يقتضي مشاركات كل مصالح المراقبة العاملة على تحقيق الأهداف المُنوطة لها، إلا أنه في هذا الصدد نجد أن المديرية الولائية للضرائب هي كذلك تتدخل في هذا الإطار للقيام بعملية الرقابة الجبائية⁽⁶⁾، فإنها تسند ذلك إلى خمسة (5) مديريات فرعية⁽⁷⁾، بحيث تتكفل بهذه المهمة هيئة متخصصة في هذا المجال والمتمثلة أساساً في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية⁽⁸⁾، وتوكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين، والذين يتألفون من:
- نائب المدير.

- رئيس فرقة التحقيق.

- المحققين⁽⁹⁾.

في هذا الإطار تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ثلاثة (03) مكاتب هي:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.

- مكتب البطاقات مقارنة المعلومات.

⁽⁵⁾ عيتر سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2012، ص 89.

⁽⁶⁾ أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003، ص 81.

⁽⁷⁾ المادة 39 من قرار وزير المالية، المؤرخ في 12 يوليو 1998، يتضمن الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، ج ر عدد 79 لسنة 1998.

⁽⁸⁾ كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، د ط، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 55.

⁽⁹⁾ عيتر سليمان، المرجع السابق، ص 104.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

- مكتب المراجعات الجبائية⁽¹⁰⁾.

بالإضافة إلى ذلك فلقد وكلت المديرية الولائية للضرائب بمهمة تطبيق برامج التّحقيق المصادق عليها من قبل مديريات الأبحاث والمراجعات، كما نجد كذلك أنّ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية قد أسندت إليها المهام التالية:

- إعداد بطاقات لكلّ المؤسسات والأجهزة التي تتوفر إليهم معلومات بشأن تأسيس الوعاء الضريبي أو تحصيله.

- تحسين البحث عن الحالة الخاضعة للضريبة، بعد تقييم أنشطة المفتشيات وإعطائها آراءات وتوصيات في هذا الإطار.

- الحرص على حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها من خلال إيجاد اقتراحات و آراءات ناجعة⁽¹¹⁾.

ثالثاً: المديرية الجهوية للضرائب (D.R.I)

تتواجد المديريات الجهوية للضرائب في كلّ من (شلف، بشار، البليدة، الجزائر، سطيف ، عنابة، قسنطينة، ورقلة، وهران)⁽¹²⁾، فإنّ هذه المديريات تمثل الإدارة المركزية على المستوى المحلي

(10) المادة 52 من القرار وزير المالية المؤرخ في 12 يوليو 1998، يتضمن الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها على المستوى الوطني، المرجع السابق.

(11) للمزيد من التفاصيل حول مهام مديرية الرقابة الجبائية راجع نص المواد 53 إلى 55 من قرار وزير المالية ، المؤرخ في 12 يوليو 1998، يتضمن الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها على المستوى الوطني، المرجع نفسه.

(12) لمعرفة تفاصيل حول الاختصاص الإقليمي لكل مديرية جهوية للضرائب، أنظر المواد من 02 إلى 11 من قرار وزير المالية المؤرخ في 12 يوليو 1998، يتضمن الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، المرجع نفسه.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

، ذلك بغرض الإشراف عن قرب على المديريات الولائية⁽¹³⁾، كون أن دورها يكمن في تنشيط وتوجيه ومراقبة أنشطة المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي⁽¹⁴⁾، زيادة عن ذلك فهي تضم أربع مديريات فرعية⁽¹⁵⁾.

علاوة على ذلك فإن دور هذه الأخيرة يكمن في الفحص و التنسيق والسهر على تصحيح النقائص والأخطاء المسجلة، خاصة تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية وتحصيل الضرائب ومعالجة المنازعات⁽¹⁶⁾، كما أنها تضم كذلك ثلاثة (03) مكاتب⁽¹⁷⁾، و تتكفل بالقيام بالمهام التالية:

- السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية.
- تقديم اقتراحات لتكييف التشريع الجبائي.
- إعداد التقرير الدوري لاحتياجات المصالح الجهوية المتعلقة بالوسائل البشرية والمالية والتقنية⁽¹⁸⁾.

⁽¹³⁾ زروقي نجيب، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص: العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، 2012، 2013، ص 29.

⁽¹⁴⁾ المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مؤرخ في 18/09/2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ج ر عدد 59 لسنة 2006.

⁽¹⁵⁾ راجع نص المواد من 12 إلى 28 من قرار وزير المالية، المؤرخ في 12 يوليو 1998، يتضمن الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، المرجع السابق.

⁽¹⁶⁾ رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قسدي مرياح، ورقلة، 2006، 2007، ص 106.

⁽¹⁷⁾ المادة 24 من قرار وزير المالية، المؤرخ في 12 يوليو 1998، يتضمن الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، المرجع السابق.

⁽¹⁸⁾ للمزيد من التفاصيل حول مهام المديرية الجهوية للضرائب راجع: المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 ، المرجع السابق.

رابعاً: المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات (S.R.V)

تنوزع المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات في ثلاث مديريات جهوية على المستوى الوطني ، متواجدة في المناطق التالية: وهران، قسنطينة، الجزائر، بحيث تتكون هذه المصلحة من ثلاثة (03)⁽¹⁹⁾ ، كما أنها تتمتع بصلاحيات على المستوى الجهوي⁽²⁰⁾، وتكف بالقيام بالمهام التالية:

- تنفيذ برامج التحقيق ومراقبة النشاطات التي تضبطها مديريات الأبحاث والمراجعات، كما تقوم كذلك بإعداد الإحصائيات المتعلقة بها.

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري.

- تطبق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر⁽²¹⁾.

خامساً: مفتشيات الضرائب

تم إنشاء هذه المفتشيات لتسيير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين وكشف ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، ذلك لتمتعها بسلطات واسعة تجعلها قادرة على مواجهة هذه الظاهرة، باعتبارها الأقرب من المكلف بالضريبة⁽²²⁾، ففي هذا الإطار نصت المادة 12 من المرسوم التنفيذي 91-06 على أنه " تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع

⁽¹⁹⁾ لمعرفة اختصاص كل قسم أنظر المواد من 42 إلى 45 من قرار وزير المالية المؤرخ في 21 فيفري 2009، يحدّد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 20 صادرة في 29 مارس 2009.

⁽²⁰⁾ رجال نصر، المرجع السابق، ص108.

⁽²¹⁾ للمزيد من التفصيل حول مهام المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات راجع: المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المرجع السابق.

⁽²²⁾ لخداري عبد الجليل، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، 2014، ص71.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية، و استغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل⁽²³⁾.

تعتبر مفتشيات الضرائب المقرّر الأول في إعداد برنامج الرقابة الجبائية لكلّ سنة، وتعتبر العنصر الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري، لذلك فهي تنقسم إلى أربع مصالح⁽²⁴⁾، واعتماداً على هذه المصالح، فنجد أنّ مفتشية الضرائب مكلفة للقيام بالمهام التالية:

- مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة (الشهرية، السنوية، الخاصة)، وإجراء مراقبة معمّقة في حالة اكتشاف أخطاء أو نقائص، بالإضافة إلى فحص التصريحات الواردة في الملفّ الجبائي أو كشوفات الربط وبطاقات المعلومات⁽²⁵⁾.

- متابعة ومراقبة الملفّات الجبائية بالنسبة للتغيرات التي يتم على طبيعة النشاط من جهة وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى⁽²⁶⁾.

- تسجيل المنازعات والطعون وإعطاء الحلول الملائمة لمعالجتها⁽²⁷⁾.

(23) المرسوم التنفيذي رقم 91-06 المؤرخ في 1991/02/23، الذي ينظم تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 09 لسنة 1991.

(24) تريش مختار، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2013، 2014، ص 19.

(25) عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص 39.

(26) أيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من الظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص: اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2013، 2014، ص 46.

(27) قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، معهد العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي - الدكتور يحي فارس - المدية، 2008، 2009، ص 43.

الفرع الثاني

الأجهزة المستحدثة للرقابة الجبائية المكلفة بمكافحة التهرب الضريبي

تعزيزاً لهيكل الرقابة الجبائية، من أجل تحسين فعاليتها، وفي إطار مكافحة التهرب الضريبي ، قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء هيكل جديدة ابتداءً من سنة 2012 والمتمثلة في:

- مديريات المؤسسات الكبرى (DGE)

- مراكز الضرائب (CDI)

فسوف نتعرض لكل من الهياكل بقليل من التفاصيل.

أولاً: مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E)

تم إنشاء هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي 303/02 المؤرخ في 28/09/2002 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/05 المؤرخ في 26/12/2005، فهي تعتبر من بين الهياكل المستحدثة ذلك تدعيماً للجهاز السابق، لمكافحة التهرب الضريبي، يتمتع بصلاحيات على المستوى الوطني، وتكلف بتسيير مهام الوعاء والتحصيل و الرقابة والمنازعات، فهي بذلك تتكون من خمسة (05) مديريات فرعية⁽²⁸⁾، مكلفة بالقيام بالعديد من المهام نذكر منها:

- متابعة الملفات الجبائية المتواجدة تحت سلطتها.

- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقديم نتائجها⁽²⁹⁾.

(28) راجع نص المادتين 03 و 04 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 ، المرجع السابق.

(29) لياس قلاب ذبيح، مساهمة للتدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011، ص29.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

وقد تم إنشاء مديرية الكبريات المؤسّسات من أجل بلوغ الهدف الرئيسي والمتمثل أساساً في قدرة تسيير ملفات المؤسّسات الكبرى والمؤسّسات البترولية و الشركات الأجنبية، التي تملك ما يقارب 70% من الإيرادات الجبائية⁽³⁰⁾.

ثانياً: مراكز الضرائب (C.D.I)

تعتبر مراكز الضرائب من بين الهياكل الحديثة في الإدارة الجبائية، والتي تم إنشائها بموجب المرسوم التنفيذي 06-327، غير أنّه يقتصر وجودها على بعض المناطق فقط فلم يتم بعد إطلاقها على كامل التراب الوطني، وفي انتظار القيام بإدماجها بصفة كلية في مراكز الضرائب أو المراكز الجوية⁽³¹⁾، تتكفل بمهامها بصفة انتقالية كل من المفتشيات والقابضات⁽³²⁾.

بالإضافة إلى ذلك فهي تعتبر من بين المصالح التنفيذية على المستوى المحلي، وترتبط بصفة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب بحيث لديها علاقة بالمراكز الإحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية

⁽³⁰⁾ بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2010، ص 111.

- لمعرفة تفاصيل حول أهداف التي تسعى إلى تحقيقها مديرية كبريات المؤسّسات أنظر : تريش مختار المرجع السابق ، ص 21.

⁽³¹⁾ تعتبر المراكز الجوية نمودجا مصغرا لمراكز الضرائب، كما أنها تحل محل المفتشيات والقابضات فهي بذلك مخصصة في تسيير ومتابعة الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للنظام الجرافي والغير الخاضعين للهيئات الجبائية السالفة الذكر.

- راجع: ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، دراسة حالة بمفتشية الضرائب في - الأخضرية- ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، التخصص: محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2014، 2015، ص 26.

⁽³²⁾ نجد من بين مهام القابضات: تحصيل الضرائب والرسوم والتكفل بسندات القبض، بحيث تنقسم إلى نوعين من القابضات: قباضة تحصيل وقباضة تسيير.

- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وإنعكساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، دراسة حالة - ولاية تيارت- ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتور، تخصص: تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير و العلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011، 2012، ص 142.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

والأعمال التنازعية التي تتجاوز سلطة رئيسها⁽³³⁾، لذلك تتكفل بمراقبة الأشخاص التابعين لمجال اختصاصها والخاضعة للنظام الحقيقي ، كما تخصص كذلك هذه المراكز بتحديد الوعاء والتحصيل ، بالإضافة إلى ذلك فإنها تتولى القيام بمهمة الرقابة الجبائية والمنازعات والضرائب والرسوم التي على هؤلاء الأشخاص⁽³⁴⁾.

ونظرا لقرب هذه المراكز من المكلفين بالضريبة فيمكن حصر مهامها في مجال الرقابة الجبائية في:

- مسك وتسيير ملفات الشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وكذا الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي بالإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية.

- البحث عن المعومات الجبائية و استغلالها ومراقبتها.

- دراسة الشكاوي وتسوية النزاعات الجبائية⁽³⁵⁾.

كما تنظم كذلك هذه المراكز في ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين⁽³⁶⁾.

المطلب الثاني

صلاحيات هيئات الرقابة الجبائية في إطار مكافحة التهرب الضريبي

أسند القانون الجبائي للإدارة الجبائية أثناء قيامها بالمهام الرقابية على صلاحيات وسلطات واسعة، تمكنها من معرفة صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ، واكتشاف المتهربين منها، ومراقبة العناصر الخاضعة للضريبة والتي بموجبها تقوم بالتحديد الوعاء

⁽³³⁾ عوادي مصطفى، رحال نصر، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة صخري، الجزائر، 2011، ص57.

⁽³⁴⁾ المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المرجع السابق.

⁽³⁵⁾ لمعرفة المزيد من التفاصيل عن مهام مراكز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والمنازعات ومجال الاستقبال والإعلام، راجع: المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المرجع نفسه.

⁽³⁶⁾ المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المرجع نفسه.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

الضريبي، مع ضمان تحصيلها، فهي بذلك تضمن التطبيق الجيد والفعال للمهام الرقابية وبالتالي مكافحة التهرب الضريبي بكل أشكاله، بهدف حماية الخزينة العمومية من كلّ التلاعبات الصادرة من المكلفين بالضريبة، ومن بين الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية في هذا الإطار والتي ستكون محور دراستنا في هذا المطلب، منها حق الإطلاع (الفرع الأول)، سلطة الرقابة (الفرع الثاني)، سلطة المعاينة (الفرع الثالث)، سلطة استدراك الأخطاء (الفرع الرابع).

الفرع الأول

حق الإطلاع

يعتبر حق الإطلاع من بين أهم الحقوق المعترف بها لأعوان الإدارة الجبائية والتي تمكنهم من جلب كلّ المعلومات الجبائية الضرورية لأداء مهمة التحقيق⁽³⁷⁾، إذ يجوز لهم الإطلاع على كلّ السجلات والمستندات والدفاتر والوثائق الخاصة و المستعملة من طرف المكلفين محل التحقيق، بغية تحديد الوعاء الضريبي بصفة دقيقة، والكشف عن كلّ المناورات والمخالفات التي شأنها أن تؤدي إلى التخلص من الضريبة⁽³⁸⁾.

كما أنه وسيلة هامة بيد الإدارة الجبائية، والمساعد على الرقابة الجبائية، سواء لإتمام المعلومات التي تحوزها الإدارة الجبائية أو التأكد من صحة ومصداقية المعلومات المنتجة خلال دراسة الملفات، ولقد حوّل المشرع الجزائري هذا الحق لأعوان الإدارة الجبائية، بالاستناد إلى النص المادتين 45 و 3/59 من ق.إ.ج.⁽³⁹⁾.

(37) السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 145.

(38) عبد الناصر نور، حسن عدس نائل، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة للنشر، الأردن، 2003، ص 325.

(39) غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة - ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر مالية ومحاسبة، التخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم: المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2014، ص 61.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

يمارس هذا الحقّ في الأصل بعين المكان، لكن يسمح للإدارة الجبائية أن تأخذ نسخاً من بعض الأوراق والمستندات الخاصة بالمكّافين بالضريبة، بهدف جلب بعض المعلومات التي تساهم في عملية الرقابة الجبائية⁽⁴⁰⁾.

كما تمارس كذلك هذه السلطة من طرف الأعوان الذين تتوفر لديهم رتبة مراقب على الأقل، مع ضرورة التزامهم بالسّر المهنيّ عند قيامهم بالمهام الرقابي⁽⁴¹⁾، فتمارس هذه السلطة كذلك لدى كلّ من:

- الإدارات العمومية (المادة 1/46 من ق.إ.ج).
- مصالح الضمان الاجتماعي (المادة 3/46 و4 من ق.إ.ج).
- السلطات القضائية (المادة 1/47، 2 و3 من ق.إ.ج).
- المؤسسات الخاصة (المادة 53 و64 من ق.إ.ج)⁽⁴²⁾.

⁽⁴⁰⁾ العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية - حالة الجزائر، - مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع: مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي - الدكتور يحي فارس - ، المدينة، 2008، ص 173.

⁽⁴¹⁾ بالمقابل لهذا " السّر المهني " فلقد أورد المشرع الجزائري بعد الإستثناءات يقيد بها حرية ممارسة هذه السلطة وتتمثل هذه الإستثناءات في:

- المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي والمالي المتحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية، لا يمكن استعمالها لأغراض الرقابة الجبائية (المادة 2/46 من ق.إ.ج).
- الوصايا الهبات و المعدة من قبل الموصين وهم على قيد الحياة (المادة 4/48 من ق.إ.ج) .
- الإطلاع فقط على بعض أنواع العقود، وهي تلك الواردة في نص المادة 58 و61 من قانون التسجيل دون العقود الأخرى (المادة 49 من ق.إ.ج).

- للمزيد من التفاصيل حول هذه العقود راجع نص المادة 58 و61 من أمر رقم 76-105 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون التسجيل، ج ر عدد 01 لسنة 1977، المعدل والمتمم.

⁽⁴²⁾ راجع صالح العبد، الوجيز في شرح ق.إ.ج، ط3، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008، ص 64، 64، 74.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

وفي هذا الإطار أقرّ المشرّع الجزائري على سبيل الوجوب، ضرورة الاحتفاظ بكلّ الدفاتير المنصوص عليها سواء في القانون الجبائي أو في القانون التجاري، والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء، لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتير، وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية⁽⁴³⁾.

إلاّ أنّه في حالة رفض أو القيام بأعمال من شأنها أن تعرقل مهام أعوان إدارة الضرائب، فلقد قررت جزاءات وعقوبات مزدوجة تتراوح ما بين 5000 إلى 50.000 دج (غرامات جبائية) تطبق على كلّ شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها⁽⁴⁴⁾، بالإضافة إلى ذلك تطبق كذلك تلجئة قدرها 100 دج كحدّ أدنى عن كلّ يوم تأخير تسري إبتداءً من تاريخ تحرير محضر إثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني، وهو الأمر الذي يثبت بأنّ الإدارة الجبائية قد تمكنت من الإطلاع على كلّ الوثائق المطلوبة⁽⁴⁵⁾.

الفرع الثاني

سلطة الرقابة

تعتبر سلطة الرقابة من بين أهم السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية للتحقيق والتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرف المكّلف بالضريبة، بحيث تسمح بمعرفة إن كان المكّلف قد أهمل واجباته، وإمكانية إلحاقه الضرر بخزينة الدولة عند مخالفته للقانون الجبائي⁽⁴⁶⁾.

(43) أنظر المادة 64 من ق.إ.ج.ج، المرجع السابق.

- راجع كذلك نص المادة 12 من أمر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101 المعدل والمتمم.

(44) أنظر المادة 62 من ق.إ.ج.ج، المرجع السابق.

(45) المادة 63 من ق.إ.ج.ج، المرجع نفسه.

(46) LAMBERT Thierry, Contrôle Fiscal : Droit Pratique, Edition Puf, Paris, 1991,p43.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

فلقد أقرّ المشرّع هذه السلطة من خلال نص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية ، بحيث يمكن للإدارة الجبائية أن تراقب كلّ تصريحات المكلف بالضريبة والمستندات المستعملة من أجل تأسيس كلّ ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوى، كما تمارس كذلك هذه السلطة على كلّ المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر، والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها ، وتمارس عليها هذه السلطة، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها⁽⁴⁷⁾، تخضع الرقابة لقواعد صارمة ومنظمة معروفة من قبل الأعوان المحققين وكذا المكلفين بالضريبة لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم⁽⁴⁸⁾، لذلك فتمارس هذه السلطة بإتباع ثلاث مراحل هي:

- الرقابة الشكلية (أولاً).

- الرقابة على الوثائق (ثانياً).

- الرقابة المفاجئة (ثالثاً).

(47) المادة 18 من ق.إ.ج.ج، المرجع السابق.

(48) بالمقابل لهذه السلطات يستفيد كذلك للمكلفين بالضريبة بالعديد من الضمانات تحميهم من أي تعسف، كما يطالبون كذلك بعديد من الإلتزامات، فمن بين الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة مايلي:

- الضمانات المتعلقة بالتحقيق (الإعلام المسبق، حق الإستعانة بمستشار، عدم تجديد التحقيق الحاسبي ، تحديد مدة التحقيق).

- الضمانات المتعلقة بإعادة التقويم (التبليغ بإعادة التقويم، حق الرد، حق الطعن).

أما بالنسبة للإلتزامات المكلفين بالضريبة تتمثل في:

- الإلتزامات ذات الطابع المحاسبي (دفتر اليومية، دفتر الجرد، حفظ دفاتير المحاسبة وسندات المراسلة) .

- الإلتزامات ذات الطابع الجبائي (التصريح بالوجود، التصريحات الشهرية أو الثلاثية لرقم الأعمال، التصريح السنوي بالأرباح والنتائج، التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط، وضع رقم التعريف الإحصائي).

- للمزيد من التفاصيل حول إلتزامات و ضمانات المكلفين بالضريبة راجع مايلي:

- تيسوكاي حياة، سعودي صبرينة، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، التخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية ، ص ص54 إلى 98.

أولاً: الرقابة الشكلية (le contrôle formel)

يمارس هذا النوع من الرقابة بصفة نظامية على مستوى مفتشية الضرائب، التي تتبع لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، و تمارس سنوياً، حيث يتم فيها الفحص الشكلي لجميع التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وتصحيح كل الأخطاء المادية والنفاص المكتشفة عند الإطلاع عليها⁽⁴⁹⁾.

غير أنه يعتبر هذا النوع من الرقابة، أول عملية وخطوة تمر بها التصريحات المقدّمة من طرف المكلفين بالضريبة، إذ تشكل بذلك العمل التحظيري والتمهيدي لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى، كما أنّها تقوم بالتحقيق ومراقبة عنوان المكلفين بالضريبة والعناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي، بمعنى ; التأكد مما يحويه الملف الجبائي من معلومات⁽⁵⁰⁾، خاصة بالمكلف والتمثلة في (الإسم، اللقب، نوع النشاط، عنوان النشاط، العنوان الشخصي... إلخ)⁽⁵¹⁾، وبالتالي فإنّ غرض هذه الرقابة يقتصر فقط على التسوية الشكلية للتصريحات، دون القيام بأيّة مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وبين المعطيات التي تحوزها الإدارة الجبائية⁽⁵²⁾.

إلاّ أنّه في حالة اكتشاف نقص في المعلومات التي يتم تقديمها من طرف المكلفين بالضريبة ، أو في حالة وجود شك في صحة التصريحات المكتتبه من طرفه، يُمكنُ للمفتش أن يتصل مباشرة مع هذا الأخير من أجل تزويده بالمزيد من المعلومات و التوضيحات في أجل لا يقل عن 30 يوم (أجال الرّد)⁽⁵³⁾.

(49) عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 12.

(50) PHILIP Colin, La Vérification Fiscale, Economica, Paris,1979,p79.

(51) طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011،2012،ص 114.

(52) يدو لويزة، قاري حياة، الغش الضريبي وآليات مكافحته - دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالبويرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم الإقتصادية، فرع: نقود مالية وبنوك، المركز الجامعي أكلي محند أولحاج، بويرة، 2010،2011،ص 48.

(53) لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 22.

ثانياً: الرقابة على الوثائق (Le contrôle su pièce)

يشكل هذا النوع من الرقابة تكملة للرقابة الشكلية⁽⁵⁴⁾، والتي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب التابع لها نشاط الخاضع للضريبة على مستوى مكاتبها، بحيث تقوم بإجراء فحص شامل⁽⁵⁵⁾ للتصريحات المكتتبه من طرف المكلفين ومقارنتها بالمعلومات والوثائق المتوفرة لدى مفتشية الضرائب، وتلك التي تحصلت عليها من طرف هيئات أخرى (كإدارات والهيئات العمومية والخاصة، الجمارك، البنوك...إلخ)، والتي تتعلق بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات. وعليه فيهدف هذا النوع من الرقابة إلى تسجيل كل الأخطاء و التلاعبات المكلفين بالضريبة، ذلك من خلال إجراء مقارنة والتحقيق حول ملائمة وانسجام كل المعطيات والتصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من سنة إلى أخرى⁽⁵⁶⁾.

غير أنه في حالة بروز أي غموض أو إبهام يثير الشك حول تلك التصريحات فيمكن للطرف المراقب أن يتقدم بطلب إلى المكلف بالضريبة لتزويده بمعلومات إضافية، وتوضيحات وتبريرات حول كل المسائل التي يشوبها الغموض⁽⁵⁷⁾، (طلب المعلومات، طلب التبريرات والتوضيحات).

ثالثاً: الرقابة بعين المكان (Le contrôle sur place)

تمارس هذه الرقابة خارج مكتب الإدارة الجبائية، مما يسمح للأعوان المحققين للتنقل إلى المقرات المهنية للمكلفين، بحيث يهدف هذا الإجراء الميداني إلى التأكد والتحقيق من صحة ومصداقية

(54) أيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 35.

(55) محمد التهامي طواهر ومسعود الصديقي، المراجعة وتحقيق المحاسبات، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 16.

(56) لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 22.

(57) للمزيد من التفصيل حول هذه الطلبات راجع: قتال عبد العزيز، المرجع السابق، ص 39.

- راجع كذلك المواد التالية:

المادة 19/2 من ق.إ.ج، معدلة بموجب المادة 36 من ق.م لسنة 2009، ج ر عدد 74 لسنة 2008. المادة 15 من الأمر رقم 95-27 مؤرخ في 30 ديسمبر 1995، يتضمن ق.م لسنة 1996، ج ر عدد 82 صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1995.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذلك الدفاتير المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة ، ومقارنتها مع تلك الموجودة في الميدان⁽⁵⁸⁾، ذلك من أجل استدراك التهرب الضريبي، بحيث يشمل هذا النوع من الرقابة ثلاثة (03) أنواع من التحقيقات:

- التحقيق المحاسبي.

- التحقيق المصوب في المحاسبة.

- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية⁽⁵⁹⁾، سوف نتطرق إلى هذه النقاط بالتفصيل لاحقاً.

الفرع الثالث

سلطة المعاينة والحجز

بمقتضى هذه السلطة، يقوم أعوان الإدارة الجبائية بإجراء معاينة ميدانية، ذلك عندما يثبت لديهم قرائن تبرر على وجود ممارسات تدليسية⁽⁶⁰⁾، بحيث يمكنها جمع وحجز كل الوثائق والمستندات والدعائم أو العناصر المادية التي تشكل أدلة على وجود تلاعبات مؤدية إلى التهرب الضريبي⁽⁶¹⁾ ، هذا حسب نص المادة 34 من ق.إ.ج.⁽⁶²⁾.

فلقد أقرّ المشرّع الجزائري هذه السلطة بموجب المواد من 74 إلى 78 من قانون المالية لسنة 2002⁽⁶³⁾، بحيث تمارس هذه السلطة بعين المكان على مستوى المخازن والمصانع، للمراقبة كلّ

⁽⁵⁸⁾ MICHEL Bovier, MARIE Christine, L'administration Fiscale en France, PUF, Paris, 1988,p47.

⁽⁵⁹⁾ غضبان مريم، المرجع السابق، ص 53.

⁽⁶⁰⁾ معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، عدد 2، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2009، ص ص 17،18.

⁽⁶¹⁾ KHARROUBI Kamel, Le Contrôle Fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire de magister en sciences commerciales, spécialité : management des entreprises, faculté de sciences de gestion et sciences commerciales, Université Es- senia , Oran ,2011 ,p 83.

⁽⁶²⁾ راجع نص المادة 34 من ق.إ.ج.ج، المرجع السابق.

⁽⁶³⁾ قانون رقم 01- 21 مؤرخ في 2001/12/22 يتضمن ق.م لسنة 2002، ج ر عدد 79 لسنة 2001.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

الوثائق والملفات المقدمة من طرف الممولين أو المكلفين بالضريبة والتأكد من صحتها، كما تمارس هذه السلطة كذلك بغرض مراقبة ومحاسبة المؤسسات⁽⁶⁴⁾.

الفرع الرابع

سلطة استدراك الأخطاء

خوّلت هذه السلطة للإدارة الجبائية لتقويم كلّ الأخطاء والنقائص لمختلف التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، إذ تعد من بين الوسائل الممنوحة للإدارة الجبائية لإعادة النظر في اقتطاع الضريبة سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد⁽⁶⁵⁾، إعمالاً بأحكام المواد 105 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 327 من ق.ض.م.ر.م⁽⁶⁶⁾.

ولقد حدّد المشرّع الجزائري أجال استدراك هذه الأخطاء بأربع (04) سنوات، غير أنّه لا يعتد بها في حالة وجود ممارسات تدليسية ترمي إلى التهرب الضريبي، بحيث يمدّد هذا الآجال بسنتين عند اكتشاف تلك الممارسات التدليسية المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، برفع دعوى قضائية ضده⁽⁶⁷⁾.

(64) عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 36.

(65) بوقليعة محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين المعلومات المحاسبية - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل للفترة (2009-2012)، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصّص: دراسات محاسبية جبائية معمقة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسدي مرياح، ورقلة، 2013، 2014، ص 06.

(66) راجع المواد التالية:

- المادة 105 من ق.إ.ج.ج، المرجع السابق.

- المادة 327 من ق.ض.م.ر.م، معدلة بموجب المادة 200 من ق.م، لسنة 2002، المرجع السابق.

(67) أنظر المادة 146 من قانون رقم 01-21، المتعلق بقانون المالية لسنة 2002، المرجع السابق.

المبحث الثاني

الإطار الإجرائي للرقابة الجبائية والجزاء المترتبة عنها في إطار مكافحة التهرب

الضريبي

تقوم الإدارة الجبائية في إطار مكافحة التهرب الضريبي بجملة من التحقيقات تسمح بالتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف ومقارنتها بمعطيات خارجية، حيث تتم هذه التحقيقات وفق جملة من الإجراءات يعتمد عليها المحققون لتنفيذ الرقابة الجبائية.

غير أنه قد تتجم عن هذه التحقيقات عدّة جزاءات، ذلك باعتبار أن الرقابة الجبائية زيادة عن كونها من بين أهم الإجراءات الوقائية، تعتبر كذلك من بين الإجراءات الردعية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية للحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية من خلال مكافحة التهرب الضريبي، أو على الأقل التخفيف من حدّته.

وعليه وفي سبيل تحقيق هذه النتائج إرتائياً أن نخصص هذا المبحث لدراسة الإطار الإجرائي للرقابة الجبائية في إطار مكافحة التهرب الضريبي (المطلب الأول)، ثم نقوم بتبيان أهم الجزاءات المترتبة عن الرقابة الجبائية في إطار مكافحة هذه الظاهرة (المطلب الثاني).

المطلب الأول

الإطار الإجرائي للرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي

للحدّ من ظاهرة التهرب الضريبي و من أجل الكشف عن مختلف الحالات المؤدية إلى هذه الظاهرة، يعتمد المحققين على عدّة تحقيقات جبائية والتي تتضمن بدورها جملة من الإجراءات والتي ينبغي عليهم مراعاتها للتأكد من صحة الإقرارات المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة، والتي بموجبها تبرز كلّ الفروقات ما بين المداخل الحقيقية والمداخل المصرّح بها، وعليه وفي هذا الإطار، فسوف نحاول إبراز دور كلّ من التحقيق المحاسبي (الفرع الأول)، التحقيق المصوب (الفرع الثاني)، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (الفرع الثالث) في الكشف عن التهرب الضريبي.

الفرع الأول

دور التّحقيق المحاسبي في الكشف عن التّهرب الضّريبي (V.C)

يعتبر التّحقيق المحاسبي من بين أهم الطرق التي تسند إليها الرّقابة الجبائية و الأكثر نجاعة للكشف عن التّهرب الضّريبي الناتج عن التلاعبات المحاسبية⁽⁶⁸⁾، بحيث أقرّ المشرّع الجزائري هذا النوع من التّحقيق بموجب المادة 20 فقرة 1 من ق.إ.ج، والتي تنص على أنّه " يُمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كلّ التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي ومراقبتها"⁽⁶⁹⁾.

وبناءً على ذلك فيقصد بالتحقيق المحاسبي على أنّه " مُجملُ العمليات الرامية إلى مراقبة والتأكد من صحة التصريحات المكتسبة من طرف المكلفين بالضريبة، وفحص محاسبتهم بغض النظر عن طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مطابقتها مع بعض المعطيات الجبائية، لمعرفة مدى مصداقيتها"⁽⁷⁰⁾.

ويعرف كذلك على أنّه " مجموعة من العمليات الهادفة إلى القيام بفحوصات بعين المكان لمحاسبة مكلف ما ومقارنتها مع المعطيات المادية، قصد التّحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة مع القيام بكلّ التعديلات الضرورية "⁽⁷¹⁾.

أما المشرّع الجزائري فقد عرّفه في نص المادة 20 فقرة 2 من ق.إ.ج على أنّه " يعني التّحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة "⁽⁷²⁾.

(68) بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص125.

(69) المادة 1/20 من ق.إ.ج، المعدلة بموجب المواد 37 من ق.م لسنة 2009 و 31 من ق.م لسنة 2012 و 10 من ق.م لسنة 2013 و 23 من ق.م لسنة 2016 و 43 من ق.م لسنة 2017، ج ر عدد 77 لسنة 2016.

(70) بن عمارة منصور: إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 23.

(71) DANIEL Richer, Les procédures Fiscales, PUF, France, 1990, p 13.

(72) أنظر المادة 2/20 من ق.إ.ج، المرجع السابق.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

وتجدر الإشارة على ضرورة التزام المكلفين بالضريبة بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية ، للقيام بإجراء التحقيق المحاسبي، وهي تلك المنصوص عليها في القانون التجاري والضريبي، بحيث أنّ غيابها يسقط أهمية التحقيق المحاسبي⁽⁷³⁾.

ولتحقيق الهدف الأساسي المقرر من وراء هذا التحقيق والتمثل أساساً في مكافحة التهرب الضريبي، وضع المشرع الجزائري جملة من الشروط تحدّد سير القانوني لهذه العملية التي يقتضي مراعاتها واحترامها عند إجراء هذا النوع من التحقيق⁽⁷⁴⁾.

أولاً: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

تعتبر هذه المرحلة من بين الخطوات الهامة والرئيسية في مسار هذه العملية للتحقيق المحاسبي⁽⁷⁵⁾، بحيث أنّه قبل البدء في هذه العملية، يستوجب الأمر إتباع الإجراءات التالية:

1- إعداد برنامج التحقيق المحاسبي

يتم ذلك من خلال انتقاء عدد المكلفين الواجب إخضاعهم للتحقيق في المحاسبة وذلك بناءً على جملة من المعايير، معدّة أساساً من طرف لجنة إعداد البرنامج السنوي للمراجعات الجبائية ، بحيث تكلف في هذا الإطار المديرية الولائية للرقابة الجبائية بإعداد برنامج تحقيق سنوي حول المكلفين الذين سيخضعون للتحقيق المحاسبي، ذلك بناءً على اقتراحات مفتشيات الضرائب، لترسل بعد ذلك نسخة منه إلى كلّ من المديرية الجهوية للضرائب ومديريات الأبحاث والمراجعات المكلفة ، هي كذلك بإعداد برنامج نهائي سنوي والذي سينفذ من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مباشرة التحقيق)⁽⁷⁶⁾.

⁽⁷³⁾ كوسة فضيل، التحقيق الجبائي في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية الاقتصادية والسياسية ، كلية الحقوق، العدد 03، جامعة الجزائر، سبتمبر 2013، ص 154.

⁽⁷⁴⁾ راجع : المادة 1/20 من ق.إ.ج.ج، المرجع السابق.

⁽⁷⁵⁾ لخضاري عبد الجليل، المرجع السابق، ص 77.

⁽⁷⁶⁾ قتال عبد العزيز، المرجع السابق، ص 69.

2- القيام بالأعمال التمهيديّة

قبل الشروع في عملية التحقيق المحاسبي، يستوجب على الأعوان المحققين القيام ببعض الأعمال التمهيديّة، والتي تمكنهم من أخذ صورة كاملة على المركز المالي للمكلف الخاضع لعملية الرقابة⁽⁷⁷⁾ والتي تتمثل فيما يلي:

- سحب ملفات المكلفين المعنيين بالرقابة على مستوى المفتشيات، وفحص كلّ الوثائق والمعلومات المتعلقة بنشاطهم وكذا مختلف التصريحات التي يتضمنها الملفّ الجبائي، فحصاً دقيقاً يسمح بالتأكد من مدى صحّة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة⁽⁷⁸⁾.

- إبلاغ المكلف بالضريبة مسبقاً بعملية خضوعه للرقابة، عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة ، مقابل وصل استلام، مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، مع منحه أجل 10 أيام للتضير، إبتداءً من تاريخ استلام الإشعار.

- إمكانية إجراء مراقبة مفاجئة، لمعاينة العناصر المادية للمكلف أو التّأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، فور تسليم الإشعار بالتحقيق⁽⁷⁹⁾، ذلك بغرض تجميع المعلومات الضّروية والمتعلّقة بطبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة، ومقارنتها بالتصريحات المكتتبه، ليتمّ بعدها تحرير محضر المعاينة من طرف المحقق، ويوقع من قبل المكلف، وإذا ما رفض التوقيع عليه يشار إلى ذلك في نفس المحضر⁽⁸⁰⁾، وعليه فإنّ المراقبة المفاجئة تنطلق كتحقيق بتدخلات مفاجئة وتختتم كتحقيق في المحاسبة⁽⁸¹⁾.

(77) كردودي سهام، المرجع السابق، ص 71.

(78) MF/DGI/RDV, guide du vérificateur de comptabilité, DGI, Edition, 2001, Alger, pp 29,31.

(79) راجع نص المادة 4/20 من ق.إ.ج.ج، المرجع السابق.

(80) لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 63.

(81) فنيديس أحمد، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون

، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والإدارية، العدد 35، جامعة 08 ماي 1945، قالمه، سبتمبر

2013، ص 193.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

- قيام العون المحقق بملاً استمارتين بعد الإطلاع على ملف المكلّف بالضريبة والمتمثلة أساساً في : كشف المحاسبة والتي تملأ انطلاقاً من جدول حسابات النتائج التي تضمنتها التصريحات المكتتبه من طرف المكلّفين بالضريبة لأربع سنوات محل التحقيق، والتي لم تتقدم، حيث ترمي هذه الاستمارة إلى التنبؤ بالتطور الحاصل في رقم الأعمال والأعباء والزيح الصافي لكلّ دورة محاسبية⁽⁸²⁾، هذا كله بالإضافة إلى كشف حالة المقارنة للميزانيات والذي يحتوي على الأصول والخصوم للسنوات الأربعة قيد التحقيق والتي لم يمسهما التّقدم، بالإضافة إلى السنة الخامسة، فهي بذلك تمكن من فحص كلّ التّغييرات الطارئة في عناصر الميزانية، تطور الإهلاكات، حركة القروض... إلخ⁽⁸³⁾.

- إمكانية القيام بالتحقيقات خارجية من أجل التّعرف على القوانين المحيطة بالوضع الحقيقية للمكّلف وبهدف الحصول على معلومات خارجية عن محتويات الملف، بحيث يتم ذلك على مستوى العديد من المؤسسات والهيئات والإدارة العمومية (البنوك، الموردين، الزبائن، هيئات الضمان الاجتماعي، الإدارات العمومية)⁽⁸⁴⁾، تطبيقاً لحق الإطلاع الذي تطرقنا إليه سابقاً.

ثانياً: الشروع في عملية التحقيق المحاسبي

بعد انقضاء مهلة التّحضير الممنوحة للمكّلف بالضريبة، ينتقل المحققون إلى مقر عمل المكّلف محل التحقيق⁽⁸⁵⁾، بغرض كسب ثقة الطّرفين بالشكل الذي يسمح بالتعرف على وضعية المكّلف⁽⁸⁶⁾، ليتم بعدها فحص كلّ التصريحات الموجودة في الدفاتر المحاسبية والمستندات وكلّ وثائق الإثبات المقدّمة من طرف المكّلف، أيّ التأكيد من المحاسبة شكلاً ومضموناً⁽⁸⁷⁾.

(82) بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة من أجل نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013، 2014، ص ص 34، 35.

(83) لخذاري عبد الجليل، المرجع السابق، ص 79.

(84) عتير سليمان، المرجع السابق، ص ص 129، 130.

(85) أيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 73.

(86) بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 35.

(87) قتال عبد العزيز، المرجع السابق، ص 72.

1- فحص المحاسبة شكلاً

يتوجب على المحقق القيام بمعاينة مادية للوثائق المحاسبية التي نصّ القانون التجاري على مسكها، للتأكد من صحتها من الناحية الشكلية، ومطابقتها للقانون⁽⁸⁸⁾، لذلك اقتضى الأمر توفر الشروط التالية:

- يجب أن تكون المحاسبة كاملة ومُنْتَظَمَة، من خلال احتوائها على الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد 09 إلى 12 من القانون التجاري والمادة 20 من النظام المحاسبي والمالي (دفتر الجرد، دفتر اليومي، دفتر الكبير)، بالإضافة إلى الوثائق التبريرية التي تثبت القيام بالعمليات بصفة فعلية.

- يجب أن تكون المحاسبة متسلسلة وصحيحة، ذلك من خلال التحقيق من صحة مجاميع الأرصدة والمعلومات المدوّنة في دفتر اليومية مقارنة بالميزان المراجعة المسجل في دفتر الجرد والتسجيلات المساعدة له.

- يجب أن تكون المحاسبة مقنعة (مُثَبَّة)، ذلك بتبرير وإثبات كلّ العمليات الحسابية المسجلة في دفاتر المستندات والوثائق التبريرية⁽⁸⁹⁾.

2- فحص المحاسبة مضموناً

يهدف هذا الفحص إلى قيام العون المحقق بدراسة دقيقة ومعقدة للتأكد من صحة البيانات للمحاسبة، ومراقبة كلّ ما هو موجود بالوثائق المقدّمة من طرف المكلف للكشف عن كلّ العمليات التي تتضمن التحايلات⁽⁹⁰⁾، ويتم ذلك بإتباعه الطرق التالية:

(88) بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص 126.

(89) بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 35، 37.

(90) كردودي سهام، المرجع السابق، ص 75، 76.

أ- مراقبة البيانات والمعطيات المحاسبية

يترتب عن هذه المراقبة الكشف عن كل التجاوزات و الإختلالات التي قد ترتكب من طرف المكلف بالضريبة، لذلك يقوم المحقق بمراقبة المشتريات لاكتشاف كل التزايدات التي قد تطرأ فيه، والتي ترمي إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي (كتسجيل فاتورة واحدة في تاريخين، أو تسجيل مشتريات وهمية دون تقديم الفواتر...إلخ)، بالإضافة إلى اكتشاف كل التخفيضات في المشتريات، والتي تهدف كذلك إلى إخفاء الإيرادات الناتجة عن المبيعات (مشتريات بدون فواتير، نسيان التسجيل للمحاسبة لفواتير الشراء⁽⁹¹⁾)، كما قد يقوم كذلك العون المحقق بمراقبة المخزونات وبالتحديد مراقبة دفتر الجرد، الذي ينتج عنه حالتين إما التخفيض في قيمة المخزون أو التخفيض في كميته أو الجمع بين الحالتين معاً⁽⁹²⁾، زيادة عن ذلك قد يباشر كذلك العون المراقب رقابة الفواتير و وصولات الإخراج، الدفاتر المحاسبية للزبائن، من أجل التنبؤ بكل التلاعبات الطارئة فيها (كالبيع بدون فواتير ، التخفيض من القيمة الحقيقية لبعض المبيعات...إلخ)⁽⁹³⁾.

ب- مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير

يقوم العون المحقق في إطار مراقبة حسابات الميزانيات أصولها وخصومها من أجل الكشف عن كل التحايلات المؤدية إلى التهرب الضريبي وعليه يحتوي أصول الميزانية على مجمل ممتلكات المؤسسات (المادية والمعنوية) والتي تشمل على كل من (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق)⁽⁹⁴⁾، أما خصوم الميزانية فتتشكل من مجموع المصادر الأموال الموضوعة تحت تصرف المؤسسة والتي تحتوي

(91) غزوة مبروك ، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة لمديرية الضرائب (بسكرة) - مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، 2016، ص ص 60،61.

(92) التخفيض في قيمة المخزون: وثيقة الجرد تبين الكميات الحقيقية ولكنها مسعرة بقيمة أقل من السعر الحقيقي.

التخفيض في كمية المخزون: وثيقة الجرد هنا تبين جزء من كمية المخزون و الجزء الآخر يتم إخفاؤه.

- راجع لابد لزرق، المرجع السابق، ص 164.

(93) بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 40.

(94) لخذاري عبد الجليل، المرجع السابق، ص 84.

- راجع كذلك أيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص ص 74،75.

الفصل الأول — الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

على الأموال الخاصة، بحيث تُضمُّ هذه الأخيرة على (رأس المال الاجتماعي، الاحتياطات نتيجة قيد التنفيذ، مؤونة الخسائر والتكاليف)، بالإضافة إلى احتوائها كذلك على الديون، ليقوم بعدها المحقق بمراقبة صحة الكتابات المحاسبية التي تحتوي عليها حسابات التسيير والتي تتشكل من (التكاليف، الإيرادات والنتائج)⁽⁹⁵⁾.

ثالثاً: نتائج التحقيق في المحاسبة ونهايته

بعد قيام العون المحقق بالفحص المحاسبي شكلاً ومضموناً لنشاط المكلف بالضريبة⁽⁹⁶⁾، تأتي بعدها المرحلة الختامية والتي يتمكّن من خلالها المحقق بإعلان عن نتائج المحاسبة المتوصل إليها، ذلك إما بقبول أو رفض المحاسبة، وبناءً على هاتين النتيجةين يلتزم العون المحقق بتوجيه نسخة منها إلى المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته مشيراً فيها إلى كلّ الإختلالات و التّحايلات الضريبية التي تم اكتشافها، ومبيناً كذلك الطرق المعتمدة لإعادة تأسيس الضريبة، ليتم بعدها إنهاء عملية التحقيق المحاسبي ذلك من خلال قيامه بتحرير تقرير نهائي كنتيجة عن كلّ المهام الممارس من طرفه⁽⁹⁷⁾.

1- نتائج التحقيق في المحاسبة

بعد مباشرة و انتهاء المحقق من كلّ الإجراءات المتعلقة بالتحقيق المحاسبي، فإنه قد يتوصل إلى النتائج التالية ويكون ذلك:

- إما قبول المحاسبة ويكون ذلك في حالة تطابقها مع نصوص القانون التجاري ومبادئ النظام المحاسبي، وفي حالة ثبوت صحتها من الناحية الموضوعية⁽⁹⁸⁾، بحيث أنه قد يصنف هذا القبول إلى قبول صريح إذا ما كانت المحاسبة مطابقة للشروط السالفة الذكر (منتظمة، دقيقة، ثابتة)، والتي يلتزم

⁽⁹⁵⁾ للمزيد من التفاصيل حول الفحوصات التي تتم على حسابات الميزانية وحسابات التسيير راجع: بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص ص 41 إلى 44.

⁽⁹⁶⁾ لخذاري عبد الجليل، المرجع السابق، ص 92.

⁽⁹⁷⁾ لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 79.

⁽⁹⁸⁾ أيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 77.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

من خلالها المحقق بالتبليغ المكلف بانعدام التّقييم أو إلى قبول نسبي إذا ما ثبت وجود بعض التّجاوزات والتّقائص من قبل المكلف بالضريبة والغير الناتجة عن قصد للتهرب الضريبي والتي يتم من خلالها إقرار التّقييم الثنائي، ليتم بعدها تأسيس رقم الأعمال وأساس فرض الضريبة من قبل المحقق الذي يلتزم بتبليغ المكلف بهذا التّقييم بواسطة التّقييم الأولي ومنحه آجال 40 يوم للرد على هذا التّقييم.

- إما رفض المحاسبة في حالة ثبوت أخطاء وتجاوزات في محاسبة المكلف بالضريبة أو في حالة التوصل إلى عدم مصداقية المداخل المصّرح بها من طرفه، وعليه فمن أجل حماية المكلف بالضريبة، ونقادياً لتعسف المصلحة المحققة بقيامها بالتّقييم⁽⁹⁹⁾ التلقائي، فلقد حصر المشرع الجزائري الحالات التي يتم من خلالها رفض المحاسبة وهي كالآتي:

- عندما يكون مسك الدفاتر والمستندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابقة لأحكام المواد 09 إلى 11 من القانون التجاري، والنظام المحاسبي المالي، وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عملية مرتبطة بعمليات محاسبية⁽¹⁰⁰⁾.

2- نهاية التّحقيق المحاسبي

بناءً على كلّ العمليات الممارسة من طرف العون المحقق و انطلاقاً من النتيجة المتوصل إليها، تأتي المرحلة النهائية لتّحقيقه، حيث يلتزم العون المحقق بتبليغ المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة المحاسبية ليتم في الأخير إقفال التّحقيق وإعداد تقرير نهائي يسجل فيه كلّ المعلومات التي اشتملتها عملية المراقبة الممارسة من طرفه⁽¹⁰¹⁾، وعليه فيمر هذا الإبلاغ بمرحلتين:

(99) بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص ص 134 إلى 135.

(100) أنظر المادة 43 من ق.إ.ج.ج، معدلة بموجب المادتين 28 و29 من ق.م لسنة 2014، ج ر عدد 68 لسنة 2013.

(101) كردودي عبد الغني، المرجع السابق، ص 90.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

- التبليغ الأولي: بعد قيام العون المحقق بإجراء تعديلات على أسس الضريبة، يلتزم بتبليغ ذلك للمكلف بالضريبة⁽¹⁰²⁾ عن طريق إشعار بإعادة التقييم الذي يرسل في رسالة موسى عليها مع الإشعار بالاستلام، بحيث يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً ومعللاً و مصاعاً بطريقة جيدة، كما يجب أن يتضمن التبليغ إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره بالإضافة إلى ذلك فقد منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة مهلة أربعين يوماً كآجال قانونية ليرسل ملاحظاته أو قبوله⁽¹⁰³⁾ ، لذلك فيتم التمييز بين ثلاث (03) حالات:

- إذا كان الرد خلال الآجال، ففي هذه الحالة يلتزم المحقق بدراستها وفحصها جبرياً مهما كانت التبريرات.

- إذا كان الرد خارج الآجال، فيتم رفض كل الملاحظات التي تصل بعد مضي الآجال المحددة قانوناً، ما عاد الأدلة التي يمكن الاستعانة بها عند تحديد أسس الضريبة.

- أما في حالة غياب الرد فيعتبر قبول ضمني لتلك الأسس⁽¹⁰⁴⁾.

- التبليغ النهائي: بعد تلقي أجوبة المكلفين بالضريبة ومعرفة ملاحظتهم المقدمة سواء في الآجال المحددة قانوناً أو بعدها، يقوم المحقق بدراستها، ليقرر قبولها أو رفضها، ففي حالة القبول يلتزم العون المحقق بالقيام بالتعديلات الضرورية بغرض إجراء تقييم ثاني ونهائي والذي يتم تبليغه للمكلف بالضريبة عن طريق الإبلاغ النهائي، الذي يقتضي أن يكون مفصلاً ومصاعاً بشكل جيد⁽¹⁰⁵⁾ ليتم في الأخير إقفال عمليات التحقيق، ذلك من خلال قيام المحقق بإعداد بطاقة المراقبة لكل الأوعية الضريبية المحقق فيه، ثم يقوم بعدها بتلخيص أحداث وإجراءات التحقيق في استمارة خاصة وهي

(102) بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص 138.

(103) راجع المادة 6/20 من ق.إ.ج، المرجع السابق.

(104) غضبان خديجة، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي - دراسة حالة للمديرية الولائية للوادي - ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة شهيد حمه لخضر، الوادي، 2014، 2014، ص 40.

- راجع كذلك نص المادة 6/20 من ق.إ.ج، المرجع السابق.

(105) بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 69، 70.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

البطاقة التلخيصية، ليتم إرسالها إلى مفتشية الضرائب التي يتبع لها المكلف، بغرض متابعته والقيام بكل إجراءات التحصيل، وبعدها يتم إرسال نسخة فيها إلى المكلف بالضريبة والنسخة الثانية يحتفظ بها في ملف المكلف بالضريبة، أما النسخة الثالثة يحتفظ بها في قبضة الضرائب التابعة لها المكلف⁽¹⁰⁶⁾، وبعدها يقوم المحقق بإعداد التقرير النهائي لعملية التحقيق والذي يعبر فيه عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية والذي بموجبه يتم إقفال عملية التحقيق، بحيث أنه يشمل هذا التقرير على (الإشعار بالتحقيق يرسل إلى المكلف بالضريبة عن طريق البريد أو يسلم له مباشرة ، طبيعة المخالفة ، و نوع العقوبة المقررة...إلخ) ، كما أنه يجب وضع هذا التقرير في مديرية الأبحاث والمراجعات ، المديرية الجهوية للضرائب والمفتشية المختصة إقليمياً⁽¹⁰⁷⁾.

الفرع الثاني

دور التحقيق المصوب للمحاسبة في الكشف عن التهرب الضريبي (V.C.P)

يعتبر التحقيق المحاسبي المصوب طريقة جديدة من طرق الرقابة الجبائية والمستحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2008، يمتاز هذا النوع من التحقيق بأقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق المحاسبي بالإضافة إلى ذلك فإنه تسري عليه نفس الأحكام المتعلقة بالإجراءات في التحقيق المحاسبي العادي.

وعليه فلقد نصت المادة 20 مكرر من ق.إ.ج.ج، على أنه "يُمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها

⁽¹⁰⁶⁾ البطاقة التلخيصية: هي إستمارة خاصة بالإدارة الجبائية، تتضمن على معلومات وأرقام ومبالغ متعلقة بعملية التحقيق مع إعداد جدول يمثل الحصيلة النهائية للضرائب والرسوم المستحقة، والتي على أساسها يتم إصدار الأوردة أو الجداول والتي من خلالها يقوم العون بحساب الحقوق والغرامات المطبقة على عاتق المكلف بالضريبة.

- راجع بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 70.

⁽¹⁰⁷⁾ غضبان مريم، المرجع السابق، ص ص 42،43.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية".

فبالاستناد إلى نص المادتين 20 مكرّر و 20 مكرّر 2 من ق.إ.ج.ج، يُمكن استنتاج بعض الشروط التي وضعها المشرع الجزائري، والتي ينبغي مراعاتها عند إجراء هذا النوع من التّحقيق، والتي تميزه نوعاً ما عن التّحقيق المحاسبي، فيما يلي:

- تقتصر عملية التّحقيق المصوب على نوع أو عدّة أنواع من الضّرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية، لفترة كاملة أو لجزء منها لمدة تقل عن سنة جبائية عكس التّحقيق المحاسبي الذي يتم فيه التّحقيق على كلّ المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكّف قيد التّحقيق، وفي كلّ الضّرائب والرسوم المعني بها، لأربع سنوات ماضية.

- عند إجراء التّحقيق المصوب في المحاسبة، يُمكن للإدارة الجبائية مطالبة المكلفين بالضريبة المحقّق في محاسبتهم، بتقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التّوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطّلابيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضّرائب والرسوم والأتاوى المتعلّقة بالتّحقيق، أما في التّحقيق المحاسبي فيتم التّحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية.

- لا يُمكن أن تستغرق مدّة التّحقيق المصوب في المحاسبة في عين المكان أكثر من شهرين (02) ، على عكس التّحقيق المحاسبي الذي تختلف فيه مدّة التّحقيق باختلاف رقم الأعمال، فقد تستغرق ثلاثة (03) أشهر، أو ستة (06) أشهر، أو تسعة (09) أشهر.

- يمنح للمكّف بالضريبة آجال ثلاثين (30) يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التّقييم المتعلّق بالتّحقيق المصوب، أما في التّحقيق المحاسبي يتمتع المكّف بالضريبة بأجال أربعين (40) يوماً.

- عند ممارسة التّحقيق المصوب، تتمكن الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمّق والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التّحقيق والأخذ بكلّ الحقوق المطالب بها، نتيجة لإعادة التّقييم المُتمّم عند التّحقيق المصوب، أما في التّحقيق المحاسبي فيمنع عن الإدارة الجبائية القيام بمراقبة جديدة عند الانتهاء من هذا التّحقيق، باستثناء الحالة التي يرتكب فيها المكّف بالضريبة أخطاء أو تجاوزات أو

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

عند استعماله لطرق وأعمال احتيالية خلال التّحقيق و التي من شأنها أن تؤدّي إلى إعادة التّحقيق⁽¹⁰⁸⁾.

الفرع الثالث

دور التّحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في الكشف عن التهرب

الضّريبي (V.A.S.F.E)

يعتبر هذا النوع من التّحقيق من بين الطّرق التي تعتمد عليها الرّقابة الجبائية للكشف عن المكلفين المتهربين من دفع الضّريبة، بحيث تم استحداثه كامتداد وتكملة لأحد التّحقيين السالفين الذكر (التّحقيق في المحاسبة، التّحقيق المصوب في المحاسبة)⁽¹⁰⁹⁾، بالإضافة إلى ذلك يتصف هذا التّحقيق بحدائثة تأسيسه، بحيث تم نصه لأوّل مرّة في قانون المالية لسنة 1992، كما يختص كذلك بالأشخاص الطبيعيين الأكثر توجها إلى التهرب الضريبي دون الأشخاص المعنوية سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا و تشمل نوع واحد من الضّرائب وهي الضّريبة على الدّخل الإجمالي⁽¹¹⁰⁾.

تجدر الإشارة كذلك أنّ هذه العملية لا يُمكن أن تمارس إلاّ من قبل الأعوان الذين تتوفر لديهم رتبة مراقب على الأقل⁽¹¹¹⁾، بحيث تهدف هذه الرّقابة إلى التّأكد من وجود ارتباط بين التصريحات

⁽¹⁰⁸⁾ راجع نص المواد 20 و 20 مكرر و 20 مكرر 2 من ق.إ.ج.ج، المرجع السابق.

⁽¹⁰⁹⁾ طوش بتاتة، المرجع السابق، ص 23.

⁽¹¹⁰⁾ بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 44 إلى 45.

⁽¹¹¹⁾ أنظر المادة 2/21 من ق.إ.ج.ج معدلة بموجب المواد 38 من ق.م لسنة 2009 و 34 من ق.م لسنة 2012 و 13 من ق.م لسنة 2013 و 24 من ق.م لسنة 2016، ج ر عدد 72 لسنة 2015.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

عن الدّخل من جهة ووضعيات الممتلكات ونمط معيشة المكّلف من جهة أخرى، واكتشاف كلّ الإختلالات التي قد تطرأ فيها⁽¹¹²⁾.

وعليه فيقصد بال ت .م.م.و.ج، مجموعة العمليات التي تستهدف إلى الكشف عن كلّ فارق بين الدّخل الحقيقي للمكّلف بالضريبة و الدّخل المصرّح به أيّ بصفة عامة، التأكيد من التصريحات على الدّخل العام (المداخل المحقّقة خارج الجزائر فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... إلخ)⁽¹¹³⁾، ويقصد به أيضا "مجموعة من العمليات الخاصة بالبحث و التقصي من أجل الكشف عن الفروقات مما بين المداخل المصرّح بها من طرق المكّلف (شخص طبيعي) وما بين المداخل المحقّقة فعلاً"⁽¹¹⁴⁾.

أما المشرّع الجزائري فلقد عرفه في نص المادة 21 فقرة 1 على أنّه "يُمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التّحقيق المعمّق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا ، عندما تكون لديهم التزامات متعلّقة بهذه الضريبة"⁽¹¹⁵⁾.

غير أنّه لإبراز دور التّحقيق المعمّق في الكشف عن التهرب الضريبي ينبغي الوقوف على دراسة المراحل التي يمرّ بها هذا الأخير بحيث أنّه تخضع كلّ مرحلة لإجراءات معينة، فإنّها تبتدئ

⁽¹¹²⁾ BENAMARA Lydia, SNAOUI Kamia, Essai dévaluation de la fraude fiscale et moyen de lutte (cas de la direction des impôts de la wilaya Tizi-Ouzou), vue de l'obtention du diplôme de master en finance et comptabilité, option : comptabilité control et audit, faculté des sciences économiques commerciales et des science de gestion, Université Abderrahmane mira ,BEJAIA ,2013, p29.

⁽¹¹³⁾ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجزائر، منشورات 2013 ، ص31.

⁽¹¹⁴⁾ ولاهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر - مداخلة في أعمال الملتقى الوطني حول الأزمة المالية و الإقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20، 21 أكتوبر 2009، ص 9.

⁽¹¹⁵⁾ أنظر المادة 1/21 من ق.إ.ج، المرجع السابق.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

بالتحضير للتّحقيق المعمّق في الوضعية الجبائية الشاملة (أولاً)، ثم تليها بعدها بمباشرة هذا التّحقيق (ثانياً)، لتصل في الأخير إلى الإعلان عن نتائجها (ثالثاً).

أولاً: التحضير للتّحقيق المعمّق في الوضعية الجبائية الشاملة

تعتبر هذه المرحلة تهيئة الأرضية بغرض الانطلاق في عملية التّحقيق، غير أنّ هذه المرحلة لا تختلف كثيراً في التّحقيق المعمّق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة عنها في التّحقيق المحاسبي⁽¹¹⁶⁾، وطالما أنّ هذه المهمة تمارس من طرف أعوان مراقبين مختصين لذلك فهم مكلفين بإتباع تقريباً نفس مراحل وخطوات التّحقيق المحاسبية، والمتمثلة أساساً فيما يلي:

- إجراء فحوصات للتصريحات المقدّمة من طرف المكلفين بالضريبة، وإعداد قائمة تمهيدية قبل نهاية كلّ سنة ومن قبل رئيس مفتشية الضرائب حول الأشخاص الطبيعيين الذين قد يخضعوا لمراقبة معمّقة والذين ثبت عليهم استعمال طرق احتيالية، والمرسلة بعدها إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليمياً بغرض دراستها وإعداد القائمة النهائية للأشخاص الطبيعيين الذين سيكونون محل هذه الرقابة، والتي يستند عليها مكتب المراقبة الجبائية من أجل تنفيذها، كما ترسل كذلك هذه القائمة إلى المديرية الجهوية للضرائب، والتي تقوم في آخر المطاف بإرسالها إلى المديرية المركزية من أجل المصادقة عليها⁽¹¹⁷⁾.

- التوجّه إلى مفتشية الضرائب التي يقيم فيها المكلف المعني بالتّحقيق من أجل سحب ملفه الجبائي و أخذه إلى المكتب للقيام بالفحوصات اللازمة⁽¹¹⁸⁾، حيث يسمح هذا الفحص بمعرفة هويّة والعنوان الحقيقي للشخص محل التّحقيق، مدى احترامه للالتزامات الجبائية، معرفة طبيعة المداخل ودمته المالية، معاينة التجانس بين المداخل المصرّح بها ووضعية الممتلكات وعناصر نمط معيشة المكلف⁽¹¹⁹⁾.

(116) أيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 81.

(117) رجال نصر، المرجع السابق، ص 133.

(118) غزوة مبروك، المرجع السابق، ص 65.

(119) لابد لزرق، المرجع السابق، ص 147.

الفصل الأول — الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

- البحث عن المعلومة الجبائية وفقا لحق الإطلاع لدى كل الهيئات أو المؤسسات الخارجية، أي لدى كل الأطراف التي لها علاقة بالمكلف بالضريبة و التي تحوز على هذه المعلومات (بنوك، المحافظات التجارية، هيئات الضمان الاجتماعي وباقي الإدارات العمومية الأخرى)⁽¹²⁰⁾.

ثانياً: الشروع في الرقابة المعمّقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

بعد انتهاء مرحلة التحضير تأتي مرحلة انطلاق أعمال التّحقيق و التي تتم وفق المراحل

التالية:

- إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً بخضوعه لعملية التّحقيق، ذلك من خلال إرسال إشعار بالتّحقيق أو تسليمه له مع الإشعار بالاستلام مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقّق في وضعيته الجبائية، بالإضافة إلى ذلك يستفيد المكلف بالضريبة المعني بعملية التّحقيق بمهلة 15 يوم للتّحضير التّحقيق تحتسب ابتداء من تاريخ الاستلام، كما أقرّ كذلك المشرّع الجزائري وعلى سبيل الوجوب ضرورة احتواء الإشعار بالتّحقيق على (فترة التّحقيق، إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره)⁽¹²¹⁾.

- البحث عن المعلومة الجبائية بغرض التوصل إلى وجود معلومات صحيحة عن مداخل الشخص محل التّحقيق، و التي يتم البحث عنها على عدّة مستويات (بطاقة وضعية ممتلكات المكلف، طلب التوضيح والتّبرير، طلبات كشوفات الرّبط، البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق التدخل في عين المكان)⁽¹²²⁾.

- إلزامية التقيّد بالمدة المقرّرة في ق.إ.ج.ج، لإجراء هذا النوع من التّحقيق، بحيث أنّه لا يُمكن أنْ تفوق هذه المدة سنة واحدة، تحتسب من تاريخ استلام الإشعار بالتّحقيق أو تاريخ تسليمه إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التّقويم، غير أنّه استثناء يُمكن أنْ تمّدّ هذه الفترة على النّحو التّالي:

⁽¹²⁰⁾ بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 47.

⁽¹²¹⁾ أنظر المادة 3/21 من ق.إ.ج.ج، المرجع السابق.

⁽¹²²⁾ للمزيد من التفاصيل فيما يخص البحث عن المعلومة الجبائية : راجع بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

- تمدد بأجال يمنح عند الاقتضاء للمكلف وبناء على طلبه للزد على طلبات التوضيح أو التبرير الأرصدة ومداخل الأرصدة من الخارج تمدد لفترة 30 يوماً وبالأجال الضرورية للإدارة بُغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف تقديمها في أجل ثلاثين يوماً، ابتداءً من تاريخ طلب الإدارة أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخل في الخارج أو المتحصل عليها من الخارج.

- تمدد إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي⁽¹²³⁾.

ثالثاً: نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

تعتبر هذه المرحلة آخر خطوة يقوم بها المحقق في إطار الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة، فبعد قيامه بكل إجراءات التحقيق اللازمة، فأصبح باستطاعته الحكم عن مدى صحة ومصداقية هذه التصريحات من عدمها ، و التي من خلالها يفتح المجال لإحداث التعديلات القانونية إن وجدت، ففي حالة ما إذا كانت النتيجة مطابقة للتصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة التي لا وجود لمداخل أخرى مخفية، فإنه يتم تحديد أسس فرض الضريبة دون إجراء أيّ تقويم، مع إلزامية تبليغ المكلف بالضريبة بالنتيجة المتوصل إليها، وذلك بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام) يتم تطبيق نفس الأحكام المتعلقة بتبليغ نتائج التحقيق في المحاسبة المادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية)، أما في حالة ثبوت أخطاء أو تجاوزات وبروز مداخل مخفية ووجود فوارق بينها وبين نفقات المكلف ففي هذه الحالة يتم إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة عن طريق إجراء التقويم الثنائي أو إجراء التقويم الأحادي⁽¹²⁴⁾.

وعليه فلقد أقرّ المشرع الجزائري في نص المادة 21 فقرة 5 على ضرورة إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التقويم المتحصل عليها، ذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام ، ويقتضي كذلك أن يكون هذا الإشعار معللاً ومفصلاً بما فيه الكفاية ليتمكن المكلف من إعادة

(123) أنظر المادة 4/21 من ق.إ.ج، المرجع السابق.

(124) كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د ط، دار هومة، الجزائر، 2010

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظته أو إعلان قبوله بها، وذلك في آجال (40) يوماً، وفي حالة مضي هذه المهلة دون تلقي أية إجابة من المكلف فيعتبر ذلك بمثابة قبول ضمّي، غير أنّه ، وقبل انقضاء أجل الرد فلا يُمكنُ للعون المحقّق أن يمتنع عن تقديم كلّ التفسيرات التي يطلبها المكلف بالضريبة والمتعلّقة أساساً بمضمون التبليغ، أما في حالة رد المكلف في الآجال المحدّدة ، فيمكن الاستماع إليه إذا كان ذلك مجدّياً، وإعطائه تفسيرات تكميلية إذا ما طلب ذلك.

وتجدر الإشارة على أنّه في حالة ما إذا قام المحقّق برفض ملاحظات المكلف بالضريبة ، فإنّه من الضروري أن يلتزم بإبلاغه عن طريق مراسلة مفصلة ومبرّرة، بالإضافة إلى ذلك يتمتع المكلف بالضريبة بآجال إضافية قدرها أربعين (40) يوماً لتقديم ملاحظته وذلك في حالة ظهور أسباب أخرى مؤدّية لإعادة التّقييم أو الأخذ بعين الاعتبار لعناصر جديدة لم تكن واردة في الإشعار الأصلي⁽¹²⁵⁾.

ليقوم المحقّق في الأخير بإعداد تقرير نهائي للتّحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية يحتوي على جميع المعلومات والملاحظات التي تم تسجيلها خلال مجريات التّحقيق، و يرسل نسخ منه إلى الجهات المعنية مثلما هو معمول به في التّحقيق المحاسبي⁽¹²⁶⁾.

وبعد الانتهاء من إجراءات التّحقيق المعمّق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدّخل الإجمالي، فإنّه يمنع على المحقّق بعد ذلك إجراء تحقيق جديد أو مراقبة وثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة إلّا في حالة ظهور لمناورات تدليسية، أو في حالة إدلاء المكلف بالضريبة لمعلومات ناقصة أو خاطئة خلال التّحقيق⁽¹²⁷⁾.

(125) المادة 5/21 من ق.إ.ج.ج، المرجع السابق.

(126) العثماني مصطفى، المرجع السابق، ص 182.

(127) المادة 6/21 من ق.إ.ج.ج، المرجع السابق.

المطلب الثاني

الجزاء المترتبة عن الرقابة الجبائية في إطار مكافحة التهرب الضريبي

إنّ القضاء على التهرب الضريبي ليس بالمهمة السهلة، ذلك راجع للتطور السريع والمتزايد لهذه الظاهرة و التي أصبحت تهدد كيان الدولة، ولضمان احترام الواجبات الجبائية ومن أجل حماية الخزينة العمومية وردع كلّ المتملصين من دفع الضريبة، أقرّ المشرع الجزائري جملة من الإجراءات تسلط بحسب طبيعة وخطورة المخالفة المرتكبة والتي تأخذ ثلاثة أشكال منها: الجزاءات الجبائية (الفرع الأول)، المتابعة الجزائية (الفرع الثاني)، الجزاءات المهنية (الفرع الثالث)، والتي سنتعرض إليها بنوع من التفصيل.

الفرع الأول

الجزاءات الجبائية

فمن أجل محاربة ظاهرة التهرب الضريبي، ودفع المكلفين بالضريبة على أداء التزاماتهم الضريبية بطريقة صحيحة ونزيهة وفي الآجال القانونية، أقرّ المشرع الجزائري عقوبات مادية (غرامات مالية) تسلط بصفة تلقائية من قبل الإدارة الجبائية على كلّ من يخالف قواعد القانون الجبائي⁽¹²⁸⁾ ، وتوقع هذه الجزاءات إما في حالة غياب التصريح أو تأخره (أولاً)، وإما في حالة نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش (ثانياً)، وعليه فسوف نحاول الإحاطة بكلّ هذه الجوانب على النحو التالي:

أولاً: جزاءات غياب التصريح أو تأخره

أقرّ المشرع الجزائري في نص المادتين 192 و194 من ق.ض.م.ر.م، غرامات جبائية تفرض بصفة تلقائية على المكلف الذي لم يقدم التصريح السنوي للضريبة على الدّخل الإجمالي أو الضريبية

(128) بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة من أجل حصول على شهادة الماجستير

في الحقوق، فرع: إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر رقم 01، ص111.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%⁽¹²⁹⁾، أما في حالة عدم تقديمه للتصريح بالوجود في غضون الثلاثين (30) يوماً الأولى من بداية النشاط تسلط عليه غرامة جبائية قدرها 30.000 دج⁽¹³⁰⁾.

بالإضافة إلى ذلك فيوقع كذلك على المكلف بالضريبة غرامات مالية في حالة إيداعه للتصريح متأخر أي خارج أوانه، بحيث تختلف هذه الغرامة حسب نوع الضريبة ومدّة التأخير، و ذلك على النحو التالي:

10% إذا لم تتعدى مدّة التأخير شهراً واحداً.

20% إذا تعدت مدّة التأخير شهراً واحداً⁽¹³¹⁾.

35% في حالة عدم وصول التصريح إلى الإدارة الجبائية في غضون 30 يوم، تحسب ابتداءً من

تاريخ التبليغ في ظرف موسى عليه مع الإشعار بالاستلام⁽¹³²⁾، يترتب كذلك عن الإيداع المتأخر للتصريحات التي تتضمن عبارة " لا شيء" والتصريحات التي تكتتب من قبل المكلفين بالضريبة الذين يستفدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة تطبيق التزامات التالية:

2.500 دج، عندما تكون مدّة التأخر شهراً واحداً.

5.000 دج، عندما يتجاوز التأخر شهراً واحداً ويقل عن شهرين.

10.000 دج، عندما يتجاوز التأخر شهرين⁽¹³³⁾.

⁽¹²⁹⁾ المادة 1/192 من ق.ض.م.ر.م، معدلة بموجب المواد 9 من ق.م.ل.سنة 2000، 38 من ق.م.ل.سنة 2001، 22 من ق.م.ل.سنة 2003، 11 من ق.م.ل.سنة 2006، و 15 من ق.م.ل.سنة 2007 و 9 من ق.م.ل.سنة 2009 و 6 من ق.م.ل.سنة 2010 و 2 من ق.م.ل.سنة 2013 و 10 و 16 من ق.م.ل.سنة 2017، المرجع السابق.

⁽¹³⁰⁾ المادة 1/194 من ق.ض.م.ر.م، معدلة بموجب المادتين 29 من ق.م.ل.سنة 1992 و 19 من ق.م.ل.سنة 1999.

⁽¹³¹⁾ المادة 322 من ق.ض.م.ر.م، معدلة بموجب المادتين 29 من ق.م.ل.سنة 1996 و 13 من ق.م.ل.سنة 2001.

⁽¹³²⁾ المادة 1/192 من ق.ض.م.ر.م، المرجع نفسه.

⁽¹³³⁾ المادة 322 من ق.ض.م.ر.م، المرجع نفسه.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

ولقد حدّد كذلك المشرّع الجزائري في المادة 115 من قانون الرسوم على الأعمال غرامة مالية نسبتها 10٪، و يُمكنُ أن ترفع هذه الغرامة إلى 25٪ إذا ما قامت الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد، وتسلط هذه الغرامة في حالة الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال⁽¹³⁴⁾.

ثانياً: جزاءات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش

يوقع كذلك على المكلف بالضريبة في حالة إذا إدلائه لتصريحات ناقصة بغرامة مالية تقدر قيمتها حسب حجم المبلغ المتملّص منه بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة كما يلي:

- 10٪ إذا كان مبلغ الحقوق المتملّص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

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

- 25٪ إذا كان مبلغ الحقوق المتملّص منها يفوق 200.000 دج.

غير أنّه عند الاقتضاء يُمكنُ أن تجمع هذه الزيادات مع تلك المقرّرة في المادة 192 الفقرتين 1 و2⁽¹³⁵⁾، وعند محاولة المكلف بالضريبة بقيامه بأعمال تدليسية أو أعمال الغش تطبق عليه زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنّة، ولا يُمكنُ أن تقل هذه الزيادة عن 50٪، وفي حالة عدم دفعه لأيّ حق تحدّد النسبة ب 100٪، بحيث تطبق كذلك هذه النسبة عندما تتعلّق الحقوق المتملّص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر⁽¹³⁶⁾.

(134) المادة 115 من ق.ر. ر.أ، معدلة بموجب المواد 60 من ق.م، لسنة 1995 و48 من ق.م لسنة 2000 و 38 من ق.م لسنة 2001، ج ر عدد 80 لسنة 2000.

(135) أنظر المادة 193/1 و3 من ق.ض.م.ر.م، معدلة بموجب المواد 17 من ق.م لسنة 1996 و10 من ق.م لسنة 2000، 38 من ق.م لسنة 2001 و6 من ق.م لسنة 2002 و12 من ق.م لسنة 2006 و8 من ق.م لسنة 2012، ج ر عدد 72 لسنة 2011.

(136) أنظر المادة 2/193 من ق.ض.م.ر.م، المرجع نفسه.

الفرع الثاني

المتابعة الجزائية

باعتبار أنّ مكافحة التهرب الضريبي من بين المواضيع التي أولها المشرع الجزائري اهتماماً ، فمن أجل ذلك فلقد عمد إلى متابعة كلّ المتهمين بدءاً بإثبات ومتابعة هذه الجريمة بهدف إحالتهم إلى القضاء لمحاكمتهم (أولاً)، ليتم بعدها توقيع عليهم جزاءات جنائية يُمكن أن تمتد على الشريك (ثانياً).

أولاً: إثبات التهرب الضريبي

لقد أثارَت مسألة إثبات الجرائم الضريبية تساؤلات عديدة حول ما إذا كان هذا الحق مخول لضباط الشرطة القضائية أو هو حق محصور لأعوان إدارة الضرائب، وطالما أنّه لا يوجد أي نص يستبعد ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذا النوع من الجرائم فمن حقهم إثباتها، وذلك من خلال قيامهم محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة بتحريك الدعوى العمومية⁽¹³⁷⁾.

بحيث أنّه تمتاز المحاضر الضريبية بالقوة الثبوتية في إثبات هذه الجرائم، خاصّة إذا ما تم مراعاة الشروط الشكلية والموضوعية عند تحريرها⁽¹³⁸⁾.

وتجدر الإشارة كذلك على ضرورة تقديم شكوى من قبل إدارة الضرائب و أمام الجهات القضائية، ذلك بهدف تحريك الدعوى العمومية، بحيث تعتبر هذه الدعوى باطلة بطلاناً مطلقاً، إذا ما تم رفعها قبل تقديم شكوى مسبقة من قبل إدارة الضرائب، ويستوجب كذلك لصحتها توفر شرطين ضروريين الأول يتمثل في تقديم شكوى من قبل المؤهلين قانوناً (المدير الولائي للضرائب أو الجهوي

(137) بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد الأول، الجزائر، 1998 ص 32.

(138) السبتي فارس، المرجع السابق، ص 167.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

أو المركزي أو النائب عنه)، والثاني يقضي بضرورة كتابة الشكوى وتوقيعها من قبل صاحب السلطة في إصدارها⁽¹³⁹⁾.

غير أنه أجاز القانون للمدير الولائي للضرائب سحب شكوى إذا ما قام المكلف بالضريبة بدفع كلّ الحقوق والغرامات المقررة ليتم بذلك انقضاء الدعوى العمومية، بحيث أنه يمنع على مدير الضرائب تقديم شكوى أخرى إذا ما قام بالتنازل عنها.

أما فيما يتعلق بانقضاء الدعوى العمومية في القضايا الجبائية فنجد أنها تتقدم بمضي (04) سنوات، تسري من يوم اكتشاف الممارسات التدليسية من قبل أعوان الضرائب.

كما نجد كذلك أنّ القاعدة الأساسية في القضايا الجزائية تقضي بأنّ المصالحة بين الطرفين تعتبر من بين أسباب انقضاء الدعوى العمومية⁽¹⁴⁰⁾، غير القانون الجزائي لم يشير إلى المصالحة في الجرائم الضريبية مثلما فعل في القضايا الجزائية⁽¹⁴¹⁾، لكنّ بالرجوع إلى القوانين الجبائية وبالتحديد بتصفح ق.ض.غ.م، فنجد أنّ المادة 555 أشارت إلى مسألة المصالحة التي لا ينبغي أن يكون من آثارها تحصيل الغرامة المحكوم بها على مرتكبي المخالفة إلى رقم يقل عن مبلغ التعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء إذا ما طبقت أحكام المادة 540 من هذا القانون⁽¹⁴²⁾.

(139) بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، ج1، ط14، دار هومة، الجزائر، 2012، ص ص 443 ، 444.

- راجع كذلك المادة 104 من ق.إ.ج.ج، ملغاة بموجب المادة 36 من ق.م لسنة 2008 ومعاد إحداثها بموجب المادة 44 من ق.م لسنة 2010، ج ر عدد 78 لسنة 2009.

(140) أنظر المادة 6 من الأمر رقم 66-155 مؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق في 8 يوليو 1966، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج ر عدد 48 لسنة 1966، معدل ومتمم.

(141) بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، المرجع السابق، ص ص 444 إلى 447.

(142) أنظر المادة 555 من ق.ض.غ.م، معدلة بموجب المادة 77 من ق.م لسنة 1983، ج ر عدد 57 لسنة 1982. - راجع كذلك : نص المادة 540 من ق.ض.غ.م، المرجع نفسه.

ثانياً: الجزاءات الجزائية

بعد اكتشاف المتملّصين من دفع الضريبة وإتباع كلّ الإجراءات اللاّزمة يتم تسليط عليهم

جزاءات ردعية ذات طابع جزائي تختلف باختلاف الحقوق المتملّص منها وذلك على النحو التّالي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملّص منها 100.000 دج.

- الحبس من شهرين (02) إلى ستّة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملّص منها 100.000 دج، ولا يتجاوز 1000.000 دج.

- الحبس من ستّة (06) أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملّص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

- الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملّص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

- الحبس من خمسة (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملّص منها 10.000.000 دج⁽¹⁴³⁾.

وتعاقب كذلك المادة 532 من ق.ض.غ.م، كلّ من يستعمل أساليب تدليسية بهدف التملّص أو محاولة التملّص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو تصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي

(143) أنظر المادة 303 من ق.ض.م. ر.م، المعدلة بموجب المادتين 28 من ق.م لسنة 2003 و 13 من ق.م لسنة 2012، المرجع السابق.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

هو خاضع لها، بغرامة من 50.000 دج إلى 2000.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

أما في حالة الإخفاء فلا تطبق هذه العقوبات، إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج⁽¹⁴⁴⁾.

وفي هذا الإطار وبالرجوع إلى نص المادتين 119 من قانون التّسجيل الغرامة الجزائية المطبّقة تتراوح بين 5.000 دج إلى 20.000 دج و سجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، و لا تطبق هذه العقوبة في حالة الإخفاء إلا إذا كان يتجاوز (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج⁽¹⁴⁵⁾.

أما في حالة ما إذا كان مرتكب الجريمة شركة أو شخص معنوي تابع للقانون الخاص فيتم توقيع عقوبات الحبس على كلّ المتصرفين والممثلين الشرعيين أو القانونيين، كما يتم كذلك توقيع الغرامات الجزائية ضدّ شخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية عليه وبالتالي فنلاحظ أن المشرع الجزائري حصر نطاق تطبيق الجزاءات على الهيئات العمومية خاضعة للقانون الخاص في حالة ارتكابها لجريمة التهرب الضريبي ، غير أنّ هذه الجزاءات لا يقتصر تطبيقها على الفاعل الأصلي بذاته فحسب و إنّما يُمكن أن تمتد إلى شريكه⁽¹⁴⁶⁾، في حالة ثبوت ارتكابه لأية حالة من حالات التهرب الضريبي، كما تسلط عليه نفس الجزاءات المقررة للفاعل الأصلي وذلك طبقا للنص المواد 303 فقرة 2 من ق.ض.م.ر.م، 542 من ق.ض.غ.م، 126 من ق.ر.ر.أ، المادة 35 فقرة 1 من ق.ط. والمادة 120 فقرة 1 من ق.ت، وفي هذا الصدد أقرت المواد 306 فقرة 1 من ق.ض.م.ر.م ، 128 من ق.ر.ر.أ، والمادة 544 من ق.ض.غ.م، على معاقبة كلّ من شارك في إعماد أو

⁽¹⁴⁴⁾ أنظر المادة 532 من ق.ض.غ.م، معدلة بموجب المادة 56 من ق.م. لسنة 2003، ج ر عدد 86 لسنة 2002.

⁽¹⁴⁵⁾ راجع المادتين التاليتين:

- المادة 119 من ق.ت، المعدلة بموجب المادة 17 من ق.م لسنة 2012، المرجع السابق.

- المادة 34 من ق.ط، المعدلة بموجب المادتين 31 من ق.م لسنة 2000 و 21 من ق.م لسنة 2012، المرجع السابق.

⁽¹⁴⁶⁾ تنص المادة 42 من ق.ع على أنه "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

استعمال وثائق أو معلومات غير صحيحة من قبل وكلاء أو خبراء أو شركة، تتمثل مهنتهم في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدّة زبائن بغرامة مالية تسلط بحسب عدد المخالفات المرتكبة على النحو التالي:

- 1.000 دج في حالة ارتكابه للمخالفة الأولى.

- 2.000 دج في حالة ارتكابه للمخالفة الثانية.

- 3.000 دج في حالة ارتكابه للمخالفة الثالثة، وزيادة 1.000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كلّ مخالفة جديدة، وذلك دون التمييز بين المخالفات المرتكبة من مكّف واحد أو من عدّة مكّفين، إما بالتعاقب و إما بالتزامن.

كما أنّه في حالة إعادة ارتكاب المكّف لنفس المخالفات (حالة العود) في آجال (5) خمس سنوات ، فيتم مضاعفة العقوبات المقررة عليه، بغض النظر عن طبيعة هذه العقوبات (جبائية، جزائية ، خاصة)، وذلك دون الإخلال بجزاءات الأخرى (المنع من ممارسة المهنة من الوظيفة وغلق المؤسسة... إلخ)⁽¹⁴⁷⁾.

(147) يعتبر شركاء الأشخاص التالية:

- الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للاتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.
- الذين يقضوا بإسمهم قسائم يملكها الغير، راجع المواد التالية:
- المواد 1/306، 9، 2، 3/303 من ق.ض.م.ر.م، المرجع السابق.
- المواد 542، 544، 546، 547 و 554 من ق.ض.غ.م، المرجع السابق.
- المواد 126، 130، 131 و 138 من ق.ر.ر.أ، المرجع السابق.
- المادتين 1/35 و 2/3، 4/36 من ق.ط، المرجع السابق.
- المادتين 2/120 و 3، 4/121 من ق.ت، المرجع السابق.

الفرع الثالث

الجزاء المهنية

أقرّ المشرّع الجزائري بالإضافة إلى الجزاءات الجزائية والجبائية نوع آخر من الجزاءات ذات طابع خاص منصوص عليها في قانون المالية لسنة 1997، و التي يهدف من ورائها إلى ردع كلّ المتهربين من أجل حثهم على أداء التزاماتهم على أكمل و أحسن وجه، كما نجد أنّ هذا النوع من الجزاء يترتب عليه ما يلي:

- الغلق المؤقت للمحل المهني التابع للمكلف بالضريبة، في حالة عدم التزامه بالدين الضريبي أو لم يكتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في 10 أيام تسري من تاريخ التبليغ ، و الذي يتم تنفيذه من قبل المحضر القضائي والعون المتابع، بحيث أنّ هذا القرار يتخذ من قبل المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب، و بناءً على تقرير يعدّه المحاسب المتابع، على أنّ لا تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر، بالإضافة إلى ذلك فلقد أعطى القانون للمكلف بالضريبة إمكانية الطعن في هذا القرار من أجل رفع اليد، بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة المختصة إقليمياً الذي يفصل في القضية، كما هو الحال في الاستعجال، بعد سماع و استدعاء الإدارة الجبائية قانوناً، إلا أنّ هذا الطعن لا يوقف قرار الغلق المؤقت⁽¹⁴⁸⁾.

- تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري، والمنشئة بمقتضى التعليمات بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 1997/07/27 الصادرة عن وزارة المالية ووزارة التجارة، و التي تتولى المديرية العامة للضرائب إنجازها والإشراف عليها. أما بالنسبة للمتهربين الجدد يتم تسجيلهم في استمارة يدون فيها كلّ المعلومات من طرف إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة والمتعلقة بالمتهربين، لترسل بعدها إلى مديرية التنظيم والإعلام الآلي على مستوى المديرية العامة للضرائب، غير أنّه يقتضي الأمر بتبليغ المكلفين

(148) المادة 146 من ق.إ.ج، المعدلة بموجب المادة 39 من ق.م لسنة 2006، ج ر عدد 85 لسنة 2005.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

المسجلين في هذه البطاقية لأداء التزاماتهم الجبائية، ففي حالة تسويته فلا يتم إلغاء تسجيله إلا بعد مضي سنتين من تسوية وضعية الجبائية وبطلب من إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة⁽¹⁴⁹⁾.

- سحب التّوطين المصرفي المقدم للمستوردين من قبل البنوك الوطنية التي يتعاملون معها⁽¹⁵⁰⁾، إذ نجد أنّ المشرّع الجزائري أقرّ بموجب الأمر 05-05، رسم خاص للتوطين المصرفي والذي يتم تطبيقه على عمليات الإسترداد⁽¹⁵¹⁾، والذي يهدف من ورائه مكافحة التهرب الضريبي، ففي هذا الصدد حدّدت التعلّيمية الوزارية رقم 04 بتاريخ 2005/08/10 المتعلّقة برسم التوطين المصرفي كيفيات تطبيق هذا الرسم وسحب التوطين المصرفي، بحيث أنّه في حالة ما إذا طلبها احد المستوردين من قابض الضرائب، يلتزم هذا الأخير في بادئ الأمر قبل تسليمها بالقيام بالتحقيقات اللازمة وعند انتهائه من عملية التّحقيق قد يتبين له عدم التزام المكلف بواجباته الجبائية اتجاه الخزينة العمومية أو أنّه مسجل في البطاقية الخاصة بالمتهربين أو المستوردين غير المعروف نشاطهم، ففي هذه الحالة يرفض هذا الطلب ويتم سحب الوثيقة المقدّمة للمستوردين إلى غاية تسوية وضعيتهم الجبائية⁽¹⁵²⁾.

- إقصاء المكلفين بالضريبة بصفة نهائية أو مؤقتة من المشاركة في الصفقات العمومية، وذلك تطبيقاً للنص المادة 52 من المرسوم الرئاسي 236-2010 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، والتي بموجبها تقصي المتعاملون الاقتصاديون الذين:

- لا يستوفون واجباتهم الجبائية و الشبه الجبائية.

⁽¹⁴⁹⁾ بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 82.

⁽¹⁵⁰⁾ طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، 2015، ص 40.

⁽¹⁵¹⁾ تنص المادة 2 من أمر رقم 05-05 المؤرخ في 2005/07/25، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 على مايلي " فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الاسترداد يخضع لتسديد رسم مقداره 10.000 دج. ويسدّد هذا الرسم لدى قابض الضرائب ويترتب عن منح شهادة وتسليم إيصال عن ذلك، وتحدّد كيفيات تطبيق هذه المادّة عن طريق التنظيم".

⁽¹⁵²⁾ بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 83، 84.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش.

- أصحاب المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة⁽¹⁵³⁾.

- المنع من مزاوله النشاط التجاري، خاصة بالنسبة للأشخاص الذين تم إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الضريبي⁽¹⁵⁴⁾، كما أنه كذلك في حالة العود أو ثبوت عدّة جرائم بواسطة حكم أو عدّة أحكام ، فإنّ العقوبة المقرّرة في هذه الحالة تؤدّي بحكم القانون إلى المنع من مزاوله المهنة لكلّ من رجال الأعمال، الخبير الجبائي أو المحاسب وحتىّ المسير أو المستخدم، وعند الاقتضاء غلق المؤسسة أو المحل⁽¹⁵⁵⁾.

⁽¹⁵³⁾ المادة 52 من المرسوم الرئاسي رقم 2010-236 المؤرخ في 07 /10 /2010، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية ، ج ر عدد 58 الصادر في 07 أكتوبر 2010.

⁽¹⁵⁴⁾ راجع المادة 29 من أمر رقم 03-22 المؤرخ في 28/12/2003، يتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج ر عدد 83، الصادر في 29 ديسمبر 2003.

⁽¹⁵⁵⁾ أنظر المادتين التاليتين:

- المادة 3/544 من ق.ض.غ.م، المرجع السابق.

- المادة 3/306 من ق.ض.م.ر.م المرجع السابق.

الفصل الأول _____ الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

تطرقنا في هذا الفصل إلى الرقابة الجبائية وحاولنا ربطها بالتهرب الضريبي، و استنتجنا من خلالها على أنها أداة هامة لدى الإدارة الجبائية كمقابل للنظام التصريحي الذي منح للمكلف بالضريبة ، بهدف التأكد من صحة و نزاهة التصريحات المدلاة من طرفه، و الكشف عن كل المناورات الصادرة منه، بالشكل الذي يؤدي إلى القضاء على هذه الظاهرة أو على الأقل التقليل من حدتها، و ضمانا لاسترجاع أموال الخزينة العمومية المستنزفة، و التي تساعد بدورها في دفع عجلة التنمية.

و من أجل ضمان تحقيق هذه النتائج وحب تواجد جهاز إداري يمتاز بالكفاءة و الفعالية في المجال الرقابي، و هو الأمر الذي سار عليه المشرع الجزائري، بحيث قام باستحداث أجهزة مختصة في المجال الرقابي تسهر على تنفيذ قوانينها و مراقبة السير الحسن لها بطريقة منظمة وفعالة ، كما خول لها كذلك صلاحيات و سلطات واسعة تمكّنها من التحقق من صحة هذه التصريحات و العمل على تصحيحها و تقويمها، فمن بين هذه الصلاحيات نجد حق الاطلاع، سلطة الرقابة ، سلطة استدراك الأخطاء و سلطة المعاينة و الحجز، فهي بذلك ترمي إلى تحقيق هدف واحد وهو القضاء على التهرب الضريبي.

كما تعتمد الإدارة الجبائية عند قيامها بمهامها الرقابية على تحقيقات جبائية تهدف إلى تحقيق أهداف رقابية و ردعية للدولة، و تختلف هذه التحقيقات بالاختلاف طبيعة المكلف و نمطية الضريبة، إذ نجد أن التحقيق المحاسبي يهدف إلى فحص محاسبة المكلفين المعنويين، أما التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فهو يخص الأشخاص الطبيعيين بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي، بالإضافة إلى التحقيق المصوب في المحاسبة و الذي لا يختلف عن التحقيق المحاسبي من حيث الإجراءات، و لكن يعتبر أقل شمولية وأكثر سرعة و مردودية، ضف إلى أن هذه الإجراءات تمر بعدة مراحل تنطلق بالمرحلة التحضيرية التي يتم من خلالها برمجة الملفات و تجميع المعلومات ، و تمر بعملية الشروع في عملية التحقيق للتأكد من مصداقية التصريحات، و تصل إلى نهاية مهمة التحقيق و التي تعلن عن نهاية تحديد أسس فرض الضريبة، غير أنه في حالة ثبوت تجاوزات من المكلف، وحب متابعتها و تسليط عليه جزاءات تختلف من حيث كونها جزاءات جبائية أو جزائية أو مهنية وتسلط عليه بحسب درجة و خطورة المخالفة المرتكبة.

الفصل الثاني

فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

تَكْمُنُ فعالية الرقابة الجبائية مِنْ خلال تحقيق الأهداف المرجوة مِنْ نظامها الرقابي ، باعتبار أَنَّ الرقابة الجبائية تلعب دوراً أساسياً في مكافحة التهرب الضريبي ، كما أَنَّها تعتبر الوسيلة الردعية الأكثر ملائمة لإعادة استرجاع الأموال محل التهرب ، إلاَّ أَنَّهُ لا يُمكنُ الحكم بفعاليتها إلاَّ بعد تقييم قدراتها مِنْ عدمها في تحقيق الأهداف المراد بلوغها ذلك مِنْ خلال المزايا و السلبيات التي تحقّقها في مكافحة التهرب الضريبي.

بحيث أَنَّهُ بالرغم مِنْ الجهود المبذولة مِنْ طرف الدولة في المجال الرقابي ، إلاَّ أَنَّ فعاليتها تبقى نسبية إلى حدّ ما ذلك نتيجة المشاكل و الصّعوبات التي تعترض عمل هيئات الرقابة الجبائية و التي تساهم في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، لذلك و في سبيل تفعيل آليات الرقابة الجبائية فإنَّ الدولة الجزائرية تسعى إلى اتخاذ إجراءات و تدابير لتطوير الرقابة الجبائية سواء مِنْ حيث الهياكل المساعدة لها أو أدواتها الرقابية لمعالجة النّقائص التي تعاني منها في سبيل القضاء على التهرب الضريبي أو التخفيف على الأقل مِنْ حدّته.

على هذا الأساس ارتأينا أَنْ نخصص هذا الفصل لدراسة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، لنحاول مِنْ خلاله استخلاص قدراتها في وضع حدّ لهذه الآفة ، ذلك مِنْ خلال تقييم فعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي(المبحث الأوّل) ثم نبرز أهم العوامل المعيقة لعمل هيئات الرقابة الجبائية في إطار مكافحة التهرب الضريبي و نبحث عن آليات تفعيلها (المبحث الثاني).

المبحث الأول

تقييم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

رأينا سابقاً أنّ الرقابة الجبائية حُطِّيتْ باهتمام السلطات المعنية لكونها الوسيلة الأكثر استعمالاً لمراقبة ظاهرة التهرب الضريبي، من خلال إتباعها لجملة من الأدوات والآليات في هذا الشأن، لذلك اقتضى الأمر تقييم فعاليتها، والتي تعتبر مؤشراً هاماً للحكم على نجاحها أو فشلها في تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها.

فمن أجل الإلمام الجيد بمختلف جوانب بحثنا خصصنا هذا المبحث لنحاول من خلاله استظهار أهم مزايا الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي (المطلب الأول)، ثم نحاول استعراض أهم سلبياتها (المطلب الثاني).

المطلب الأول

مزايا الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

بعد دراستنا لموضوع الرقابة الجبائية توصلنا إلى أهم المزايا التي حققتها الإدارة الجبائية ، والتي ساهمت ولو بصفة جزئية لوضع حدّ للتهرب الضريبي، لذلك فسوف نخصّص هذا المطلب لنبيّن فيه أنّ الرقابة الجبائية أداة لمكافحة التهرب الضريبي (الفرع الأول)، ولحماية المال العام (الفرع الثاني)، كما نبرز كذلك الدور الذي تلعبه في التحصيل الضريبي (الفرع الثالث)، ومكافحة الفساد (الفرع الرابع).

الفرع الأول

الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبيين

تعدّ ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر المشاكل الضريبية، والتي أخذت أبعداً وطنية ودولية، بحيث أصبحت محور اهتمام العديد من الدول، نظراً لانعكاساتها السلبية على الاقتصاد الوطني، والتي مسّت مختلف الجوانب.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

وطالما أنّ ظاهرة التهرب الضريبي لها تأثير خطير على الاقتصاد، خاصة وأنّها تلحق أضرار وخيمة للخرزينة العمومية، نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، إلا أنّ ذلك راجع لعدة أسباب تدفع المكلف إلى التّقاّس عن دفعها في أوانها، أو التّصريح بخلاف ذلك، أو التملّص من دفعها كلياً أو جزئياً⁽¹⁵⁶⁾، لذلك فإنّ مكافحة هذه الظاهرة هي من أولويات الإدارة الجبائية التي خوّل لها العديد من السّلاطات والصّلاحيات إذ نجد من بينها الرقابة الجبائية التي تلعب دوراً إيجابياً في القضاء على هذه الظاهرة، ويبرز ذلك من خلال التّحقيق والتّأكيد من صحّة ومصداقية المعلومات و التّصريحات المقدّمة من طرف المكلفين بالضريبة، و اكتشاف كلّ المناورات والعمليات التّدليسية التي من شأنها أن تؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة، فهي بذلك تشكّل وسيلة ضمان، و تحقيق مصالح الخزينة العمومية، وتعمل على استرجاع الأموال المتلاعب بها⁽¹⁵⁷⁾.

فيمكن لنا تبرير ذلك من خلال الرقابة الجبائية التي أجرتها المديرية العامة للضرائب خلال السداسي الأول لسنة 2016، والتي بلغ فيها عدد القضايا والمعلومات المالية 17,685 والتي أسفرت عنها غرامات وحقوق بقيمة 21,5 مليار، كما أنّه تشمل هذه العملية الرقابية ثلاث أصناف من التّدقيقات الرقابة على الوثائق، الرقابة الجبائية الخارجية والرقابة على التّقييمات، والتي يقوم بممارستها 900 مدقق على التراب الوطني، بحيث نجد أنّ التّدقيق في الوثائق مَسَ عموماً 1,25 من دافعي الضرائب كلّ سنة، إذ أنّه من بين 21,5 مليار دج نجد 19 مَلْف يشمل التّدقيق على الوثائق، والذي سجل 2,56 مليار دج، أما التّدقيق الجبائي الخارجي، فلقد سجّل 1,696 قضية بين شهر جانفي وجوان، والذي أسفر عن غرامات بقيمة 15,62 مليار دج، أما التّدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشّاملة والتي تعني الأشخاص الطّبعيين، فحسب حصيلة المديرية العامّة للضرائب السداسي الأول لسنة 2016، فلقد بلغت قيمة الغرامات 2,26 مليار دج عقب مراقبة 172 مَلْف.

(156) بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص 78.

(157) رحال نصر، المرجع السابق، ص 95.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

وتجدر الإشارة كذلك إلى أنّ الرقابة الجبائية لعام 2015 أسفرت عن غرامات بلغت قيمتها 81,73 مليار دج، والتي مسّت 56,557 قضية، أما عام 2014 بلغت قيمة الغرامات 162 مليار دج في 2013، سجلت 71,32 مليار دج، وفي 2012 حققت 61 مليار دج وهو ما يبرّر لنا الدور الفعّال والإيجابي الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

بالإضافة إلى ذلك يظهر الدور الفعّال الذي تلعبه هذه الأخيرة من خلال اكتشاف 800 دعوى قضائية رفعت ضدّ من أسامهم بكار المحتلّين الذين تهربوا من دفع الضريبة أو قدموا وثائق مزورة والذين تم اكتشافهم بعد القيام بالرقابة والتحقّقات اللازمة من قبل الأعوان المكلفين بذلك⁽¹⁵⁸⁾.

الفرع الثاني

الرقابة الجبائية كأداة لحماية المال العام

تشكّل ظاهرة التهرب الضريبي اعتداءً على أموال الدولة، بحيث أنّها تؤدي إلى إضاعة أموال تدخل في نمتها و التي تشكّل جزء من مصادر التّفقات العامّة للدولة، التي تقوم بإنفاقها على المشروعات والتي تحقّق من ورائها النّفع العام.

و بالتالي فإنّ الرقابة على المال العام وحمايته ضرورة ملّحة ، لذلك دعت الضّرورة لوجود آلية رقابية للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية و التصدي لقضايا التهرب الضريبي، والمتمثلة أساساً في الرقابة الجبائية التي تعتبر من أهم الميكانيزمات التي تلعب دوراً إيجابياً في الحفاظ على أموال الدولة من الضياع والحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية، بشكل يزيد من الأموال المتاحة للإنفاق العام⁽¹⁵⁹⁾.

⁽¹⁵⁸⁾ www.mfdgi.gov.dz ، تم الإطلاع عليه بتاريخ 2017/06/26 ، على الساعة 17:06 .

⁽¹⁵⁹⁾ محمد علي أحمد قطب، حماية المال العام (وفقاً لأحكام القانون المدني والإداري والجنائي والتشريع الإسلامي وآراء الفقه وأحكام القضاء وآثار الخصخصة في ذلك)، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 499.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

بحيث أنه يتضح لنا الدور الإيجابي الذي تلعبه الرقابة الجبائية في حماية المال العام، من خلال الإجراءات العقابية التي تسعى من خلالها الإدارة الجبائية لردع المتهربين وقمع ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تتراوح ما بين الجزاءات الجبائية، جزاءات جزائية، و جزاءات خاصة والتي سبق و أن أشرنا إليها في الفصل الأول.

كما تطبق هذه العقوبات على المكلفين في حالة ارتكابهم لممارسات تديسية أو إغفالات أو أخطاء جبائية وتختلف هذه العقوبات حسب خطورة المخالفة المرتكبة.

الفرع الثالث

دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي أحد أهم العراقيل التي تقف في وجه التحصيل الضريبي، مما يؤدي إلى الإضرار بالمصلحة العامة للبلاد، وذلك باستنزاف الخزينة العمومية باعتبار الضرائب أكبر مورد لها، لذلك من أجل الزيادة في التحصيل الضريبي فإن الإدارة الجبائية تبذل مجهودات معتبرة لتحقيق ذلك، بحيث أنها تعتمد على عدة طرق للتحصيل من بينها:

_ طريقة التسديد المباشر من قبل المكلف نفسه، وهي الأكثر شيوعاً.

_ طريقة تسديد مبلغ الضريبة التقديري على أقساط مسبقة.

_ طريقة الاقتطاع من المصدر، والتي تعتبر من بين الطرق التي تنعدم فيها فرص التهرب الضريبي⁽¹⁶⁰⁾.

إلا أنه بعد أن تقوم الإدارة الجبائية بكل الإجراءات والتحققات الجبائية، السالفة الذكر ، وفي حالة ما إذا فشلت الإجراءات العادية والودية للتحصيل الضريبي، تقوم الإدارة الجبائية بالتحصيل الجبري، ويكون ذلك بعد إرسال تنبيه للمكلف بالضريبة، التي تعتبر الوثيقة الأولى التي تحررها مصلحة المتابعة، وفي حالة عدم الاستجابة، يوجه له إنذار من نفس مصلحة المتابعة

(160) ساعد نبيلة، المرجع السابق، ص 32.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

وتحت مسؤولية قابض الضرائب، وبعد مضي 08 أيام دون الامتثال، يتعرض المكلف بالضريبة للحجز، الذي يعتبر آخر إجراء تقوم به تلك مصلحة، والتي تبادر بتعيين وتكليف محضر قضائي بهدف غلق وحجز ممتلكات المكلف، إلا أنّ هذا الحجز يكون مؤقتاً لمدة ستة أشهر، إذا لم تكن هناك استجابة، يصبح الحجز نهائي، ويتم بيع ممتلكات المكلف في المزاد العلني⁽¹⁶¹⁾، كما أقرّ قانون المالية سنة 1997 إجراء آخر للتّحصيل الضريبي و المنفذ من طرف المدير الولائي للضرائب، المتمثل في غلق المحالّات، بالإضافة إلى إجراء آخر جدّ فعّال للقيام بعملية التّحصيل الضريبي والمتمثل أساساً بالحجز ما للمكّلف في البنوك و مراكز الصكوك البريدية⁽¹⁶²⁾.

فيمكنّ لنا تبرير ذلك من خلال الحصيلة التي توصلت إليها مصالح الضرائب إثرى تمكّنها من تحصيل أكثر من 25 مليار دج من المداخيل الجبائية خلال الأشهر التسعة الأولى لسنة 2015.

بحيث صرّح وزير المالية آنذاك أنّ المداخيل المحصلة من الضريبة على أرباح الشركات سجلت نسبة 15%، في حين أنّ المداخيل المحصلة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تمثل نسبة ضئيلة، ذلك راجع لنقص المواطنة الجبائية⁽¹⁶³⁾.

كما يؤكد المدير العام للضرائب على تطبيق العقوبات صارمة على المتهربين، تصل إلى حدّ تجميد الحسابات البنكية للمؤسسات المتهربة ومصادرة المؤسسة ليتمّ بيعها في المزاد العلني⁽¹⁶⁴⁾، هذا ما يدل وبيبر دور الرقابة الجبائية في التّحصيل الضريبي.

⁽¹⁶¹⁾ رويح يعقوب، آلية التّحصيل الضريبي في ظل الإصلاحات الجبائية الجديدة (دراسة حالة قباضة الضرائب ورقلة الضاحية)، مذكرة التخرج ضمن متطلبات التخرج لنيل شهادة الليسنس في علوم التسيير، تخصص : المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسدي مرياح، ورقلة، 2013، ص 82.

⁽¹⁶²⁾ أكرتش وردية، المفتشية العامة للمصالح الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في الحقوق، فرع الدولة و المؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف خدة، الجزائر، 2017، ص 177.

⁽¹⁶³⁾ www.aljazair24.com، تم الإطلاع عليه بتاريخ 2017/06/29، على الساعة 16:15.

⁽¹⁶⁴⁾ www.ennaharonline.com، تم الإطلاع عليه بتاريخ 2017/06/29، على الساعة 18:35.

الفرع الرابع

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الفساد

ظهر إلى جانب التهرب الضريبي شبح خطير يتداول في قطاع الضرائب ويولد الفساد في أوساطه والمتماثلة أساساً في " الرشوة " إذ نلاحظ أنه في هذه الآونة الأخيرة تم توريث العديد من الموظفين و المسؤولين في قضايا الفساد، ذلك من خلال تلاقهم للرشاوي من الغير، لكن هذه الآفة سوف نتناولها بتفصيل في المطلب الثاني، لذلك فسوف نكتفي بإبراز دور الرقابة الجبائية في مكافحة الفساد والتي نبرزها من خلال التصريح الذي أدلاه المدير العام للضرائب، ذلك باستحداثه لجهاز مكافحة الرشوة، نتيجة اكتشاف مسؤولين متورطين في قضايا الفساد، لذلك استوجب على المفتشية العامة القيام بالتحقيق في هذه التهم ، بحيث أنه تم توثيق مفتش الضرائب بمديرية سيدي محمد في حالة تلبس بالرشوة، كما أنه تم توقيف مدير الضرائب في إحدى الولايات بشرق البلاد بنفس التهمة، وإجراء تحقيقات حول مفتش الضرائب الذي حاول إبتزاز مسؤول شركة لتوظيف ابنه مقابل إعفاءات ضريبية⁽¹⁶⁵⁾.

لذلك فيتبين لنا أن الرقابة الجبائية تلعب دوراً فعالاً في وضع حدّ لهذه الآفة طالما أنها تقوم بتحقيقات في هذا المجال فهي بذلك تبذل مجهودات لتفادي تنامي هذه الآفة.

المطلب الثاني

سلبات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

بعد استعراضنا للمزايا التي حققتها الرقابة الجبائية والتي ساهمت في مكافحة التهرب الضريبي، فلقد لاحظنا أنها لم تساهم بصفة قطعية في مكافحة هذه الظاهرة لذلك فسوف نستخلص أهم سلبات الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة والمتمثلة أساساً في:

— عدم فعالية الرقابة الجبائية (الفرع الأول).

(165) www.mfdgi.gov.com، تم الإطلاع عليه بتاريخ 2017/06/29، على الساعة 20:38.

_ تهاون الإدارة الجبائية(الفرع الثاني).

_ نفشي ظاهرة الرّشوة (الفرع الثالث).

_ غياب العدالة الضريبية (الفرع الرابع).

الفرع الأول

عدم فعالية الرقابة الجبائية

إنّ الرقابة الجبائية في الجزائر ليست فعّالة ولم تساهم بصفة قطعية في مكافحة التهرب الضريبي ودليل ذلك، أنّ العديد من النشاطات المتهرّبة لم تمر بعملية المراقبة، خاصّة إذا ما علمنا أنّ عدد القضايا والمعاملات الخاضعة للرقابة الجبائية خلال السداسي الأول لعام 2016 بلغت 17,685 وأنها حققت ارتفاع في عدّة قضايا بالنسبة لا تتجاوز 0,7% مقارنة مع نفس الفترة من سنة 2015 هذا ما يبرر لنا عدم خضوع بعض الأنشطة الأخرى لعملية الرقابة الجبائية، أما بالنسبة للرقابة المعمّقة في مجمل الوضعية الجبائية (vasfe) فإنّ عددها ضئيل جداً، بحيث تمت مراقبة 17,2 مئلف في السداسي الأول من 2016، لذلك فنلاحظ أنّه بالرغم من الجهود التي تبذلها الدولة في سبيل تفعيل الرقابة الجبائية إلا أنّها تبقى غير منفذة بالكامل وليست فعّالة، ذلك نتيجة التزايد المستمر لظاهرة التهرب الضريبي والتي بلغ حجمها في سبتمبر 2016، 2000 مليار دج خارج المحروقات⁽¹⁶⁶⁾، بالإضافة إلى مستحقات الخزينة العمومية لدى المكلفين بالضريبة والتي بلغت 7000 مليار دج والتي صرّح من خلالها وزير المالية على أنّها تعود لعدّة سنوات، وبالتالي هذا دليل قاطع على عدم فعالية الرقابة الجبائية⁽¹⁶⁷⁾، طالما أنّها لم تتمكن بعد من تحصيلها.

⁽¹⁶⁶⁾ www.mfdgi.gov.dz ، تم الإطلاع عليه بتاريخ 2017/07/02، على الساعة 18:47.

⁽¹⁶⁷⁾ www.el-massa.com ، تم الإطلاع عليه بتاريخ 2017/06/24 ، على الساعة 14:18.

الفرع الثاني

تهاون الإدارة الجبائية

رغم الصلاحيات والسلطات المخولة للإدارة الجبائية للقيام بالمهام الرقابية إلا أنها غير قادرة على الاستجابة للأهداف المتوقع تحقيقها ذلك نتيجة تهاون مصالح الرقابة الجبائية عن تادية مهامهم الرقابية على أحسن وجه وغياب عنصر الجدية كون أنها لا تتقيد بالفواتير بشكل رسمي ، الأمر الذي يزيد في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي⁽¹⁶⁸⁾.

ضف إلى ذلك فإن كثرة المهام المُوطة للإدارة الجبائية ومحدودية الإمكانيات يؤثران سلباً على عملية الرقابة الجبائية، ذلك لأنّ المكلفين بالضريبة يستغلون فرصة ضعف الإدارة الجبائية للتملص من دفع الضريبة.

كما أنّ ضعف التنسيق بين الإدارة الجبائية والمؤسسات والهيئات الأخرى له تأثيراً سلبياً ويشارك في تنامي ظاهرة التهرب الضريبي، لكونها تمتنع عن تقديم المعلومات الضرورية أو إيصالها بشكل صحيح لتمكن الإدارة الجبائية على الكشف عن إحدى حالات هذه الظاهرة⁽¹⁶⁹⁾.

كما أنّ الأخطاء والإهمالات التي ترتكبها الإدارة الجبائية، تفتح المجال بشكل مزيد للتهرب الضريبي، بحيث أنه يمكن للإدارة الجبائية أن تخضع مكلف واحد أكثر من مرة لنفس الضريبة ولنفس النشاط ولنفس المدّة، وهو ما يعرف بالازدواج الضريبي الذي يثقل كاهل المكلف بالضريبة ويدفعه للبحث عن سبل للتخلص من هذه الضرائب، نتيجة شعوره بالظلم وتعسف الإدارة الجبائية في حقه⁽¹⁷⁰⁾.

(168) www.djelfa.info ، تم الإطلاع عليه بتاريخ 2017/06/30، على الساعة 10:33.

(169) رجال نصر، المرجع السابق، ص 30.

(170) طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 74.

الفرع الثالث

تفشي ظاهرة الرّشوة

إنّ تفشي ظاهرة الرّشوة بين مصالح الإدارة الجبائية تؤثر هي كذلك سلبيًا على الرّقابة الجبائية و تحدّ من فعاليتها، لكون أنّ هذه العملية مرتكبة من طرف عمال الإدارة الجبائية، نتيجة قبولهم الهدايا والهبات المقدّمة لهم من طرف المكلفين بالضريبة كمقابل لمساعدتهم على التهرب من دفع الضريبة دون محاسبة والتي تعتبر في حقيقة الأمر رشاوي، تساهم في تنامي ظاهرة التهرب الضريبي، إذ أنّ هذه الفوضى السائدة في الإدارة الجبائية ناتجة عن نقص المراقبة الحكومية وكذا عن غياب أجهزة مختصة لمكافحة ظاهرة الرّشوة، بالإضافة إلى غياب العقاب الصارم للموظفين المرتشئين، كما أنّها كذلك ناتجة عن تبني أجور الموظفين وعن التنظيم السياسي للمجتمع نفسه⁽¹⁷¹⁾.

الفرع الرابع

غياب العدالة الضريبية

يخلق التهرب الضريبي اللامساواة الاجتماعية بين أفراد المجتمع، نتيجة عدم التوزيع العادل للعبئ الضريبي، بحيث أنّه عندما تجد الإدارة الجبائية نفسها عاجزة عن تحصيل هذه الضرائب الناتجة عن التهرب الضريبي فتقوم بتغطية هذا العجز برفع المعدلات الضريبية أو استحداث ضرائب جديدة، فالعبئ الضريبي في هذه الحالة يتحمّله المكلف النزيه، فترسو بذلك قواعد الخداع واللامساواة بين طبقات المجتمع⁽¹⁷²⁾.

⁽¹⁷¹⁾ بلواضح الجيلاني، سعدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007، 2012)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2014 ، ص 31.

⁽¹⁷²⁾ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 90.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

كما نجد كذلك من بين العوامل المعدّمة للعدالة الضريبية، اللامساواة في منح الإعفاءات و الامتيازات الجبائية، بحيث أنه يمكن للإدارة الجبائية تخصيص إعفاءات ضريبية لفئة دون الفئات الأخرى، سواء مزولة لنفس النشاط أو لنشاطات مختلفة، بحيث نجد أنّ الإدارة الجبائية قد تعدّت على مبدأ المعاملة بالمثل من خلال قيامها بمنح العديد من الإعفاءات والمزايا للطبقة الحاكمة، ونقل العبئ الضريبي من كبار الملاك إلى صغارهم، الأمر الذي يفتح المجال للتهرب نتيجة إحساسهم بالظلم واللامساواة في فرض الضرائب⁽¹⁷³⁾.

⁽¹⁷³⁾ عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراة في علوم التسيير، تخصص: الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف ، 2014، ص 25.

المبحث الثاني

الصعوبات المعيقة لعمل هيئات الرقابة الجبائية ومقترحات تفعيلها لمكافحة التهرب

الضريبي

إنّ تحقيق الأهداف المرجوة من وراء فرض الضريبة، كالقدرة على استرجاع أموال الخزينة العمومية، والتي تعود بالنفع على المجتمع تبرز فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، و نظرا للمشاكل التي تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة منها، وعلى وجه الخصوص القضاء على التهرب الضريبي، وبالرغم من صلاحيات المخولة للإدارة الجبائية في هذا المجال والجهود المبذولة من طرف الدولة، وبالرغم من الإصلاحات التي سار عليها المشرع الجزائري، إلاّ أنّه تبقى الرقابة الجبائية في الجزائر غير قادرة على القضاء على التهرب الضريبي.

ففي إطار تدعيم الرقابة الجبائية لمكافحة هذه الظاهرة، اقتضى الأمر البحث عن آليات واتخاذ تدابير وإجراءات مختلفة كحلا للمشاكل التي تعرقل عمل الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة و التي تقلل من فعاليتها، لذلك سيخصّص هذا المبحث لدراسة مايلي:

المطلب الأول: الصعوبات التي تحدّ من فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

المطلب الثاني: مقترحات تفعيل آليات الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي

المطلب الأول

الصعوبات التي تحدّ من فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

تواجه الإدارة الجبائية أثناء القيام بمهامها الرقابية العديد من المشاكل و الصعوبات التي تحدّ من فعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي، و التي يمكن تصنيفها إلى صعوبات متعلّقة بنظام الرقابة الجبائية (الفرع الأول)، صعوبات متعلّقة بالنظام الجبائي و الإدارة الجبائية (الفرع الثاني) ، وصعوبات متعلّقة بالمكّلف بالضريبة و المحيط الخارجي للإدارة الجبائية (الفرع الثالث).

الفرع الأول

الصعوبات المتعلقة بنظام الرقابة

تعرض الرقابة الجبائية عدّة معوقات تمس بنظام الرقابة الجبائية في حدّ ذاتها ومن أبرزها ضعف برمجة الملفّات (أولاً)، وعدم مواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية (ثانياً).

أولاً: ضعف برمجة الملفّات

تتميز عملية برمجة الملفّات بالبطء الشديد من حيث التوقيت، لأنّ وجود برنامج سنوي واحد يخضع للتصفية في أكثر من مرحلة يؤثر سلبيّاً على إعداد واختيار القضايا، بحيث نجد أنّ المفتشية الضرائب هي المختصة ببرمجة و اختيار الملفّات، أما المصادقة و الموافقة على عدد الملفّات الخاضعة للرقابة فهو من اختصاص الهياكل الجهوية و المركزية، و هو الذي يستغرق وقتاً طويلاً ويعيق مباشرة أعمال الرقابة الجبائية ويضعف روح المبادرة لدى المراقبين لإتمام عملية المراقبة في أقل وقت ممكن و الانتقال إلى مراقبة جديدة⁽¹⁷⁴⁾.

ثانياً: عدم مواكبة (مسايرة) التطورات الاقتصادية والتكنولوجية

إنّ نظام الرقابة الجبائية القائم لا يتلاءم والتطورات الاقتصادية و التكنولوجية الحاصلة ، وهذا حتما سيؤدّي إلى زيادة تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، خصوصاً ببرز المعاملات الإلكترونية والقائمة على أساس النقل و التداول و تشغيل الحسابات الإلكترونية، بعيدا عن الاعتماد على المستندات والدفاتر والسجلات التقليدية المعروفة في المحاسبة في ظل بيئة التجارة التقليدية⁽¹⁷⁵⁾، الأمر الذي يعيق ويصعب على المراقب الجبائي بفحص ومراجعة والتأكد من اكتمال صفقات التجارة الإلكترونية⁽¹⁷⁶⁾.

(174) بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص 187.

(175) قتال عبد العزيز، المرجع السابق، ص 116.

(176) غضبان مريم، المرجع السابق، ص 95.

الفرع الثاني

الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية

لقد عرف التهرب الضريبي تفاقم و انتشار كبير في السنوات الأخيرة، و هذا راجع أساساً إلى عدّة صعوبات تواجهها الرقابة الجبائية منها ما يتعلق بالنظام الجبائي (أولاً)، و منها ما يتعلق بالإدارة الجبائية (ثانياً).

أولاً: الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي

إنّ صياغة التشريع الضريبي يلعب دوراً مهماً في تشجيع المكلف على التهرب، الأمر الذي يجعله لا يقتنع بالضريبة، فكلما كانت صياغة القوانين أقل وضوحاً و معقدة، كلّ ما بحث عن سبل للتهرب عن دفع الضريبة⁽¹⁷⁷⁾، فإنّ الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي تشكل عائق أمام الرقابة الجبائية وتساهم في نشأة و انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، كما أنّها تعرقل عمل أعوان و مراقبي الإدارة الجبائية وتحدّ من إمكانية تنفيذهم للنصوص القانونية⁽¹⁷⁸⁾.

فحين أنّه يواجه أعوان ومراقبي الإدارة الجبائية العديد من الصعوبات عند تطبيق النصوص و القوانين الضريبية على أرض الواقع كون أنّها تتسم بالغموض و عدم الاستقرار و الوضوح ، خاصة تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية مما يحدّ من فعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي ، و هو الأمر الذي فتح الطريق باتجاه مزيد لجرائم التهرب⁽¹⁷⁹⁾، ضف إلى ذلك فإنّ التعديلات المتواصلة للنصوص الضريبية، و التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية و قوانين المالية التكميلية تعرقل الرقابة الجبائية ، وتشكل صعوبة لتطبيقها أو لإستعابها سواء من قبل موظفي

(177) لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 15.

(178) أيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 89.

(179) قتال عبد العزيز، المرجع، ص 114.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

الإدارة الجبائية أو من قبل المكلفين بالضريبة، وبالتالي هذا ما يزيد من ميلهم إلى الغش الضريبي⁽¹⁸⁰⁾.

ثانياً: الصّعوبات المتعلّقة بالإدارة الجبائية

تعاني الإدارة الجبائية من نقص فادح في الكفاءات و الخبرات، لذلك أصبح المكلفين بالضريبة يستغلون فرصة ضعفها للقيام بالتلاعبات والتحايلات للتهرب من دفع الضريبة، فأمام التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي، فأصبح من غير الممكن اكتشافها إلا من قبل مراقبين ذوي خبرة و كفاءة في المجال⁽¹⁸¹⁾، لأن ذلك يلعب دوراً كبيراً في كسب الوقت، إذ يساعد على اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي يقوم بها المكلفين بطريقة سريعة ذلك بمجرد الإطلاع على الملف الجبائي و نوع النشاط و المخالفات التي يرتكبونها⁽¹⁸²⁾.

إلا أنّ الواقع لا يثبت ذلك، فعلى المستوى البشري لازالت الإدارة تعاني من نقص فادح في عدد المراقبين خاصة و أنّ قانون الإجراءات الجبائية يؤكد على أنّ عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، بحيث أنّه بالرغم من الزيادة المستمرة لعدد المكلفين إلا أنّه لا يقابلها زيادة في عدد الموظفين، فليس هناك تناسب بين عدد المكلفين و عدد المفتشين في الإدارة الجبائية⁽¹⁸³⁾، الأمر الذي يبرر صعوبة متابعة الإدارة الجبائية لهؤلاء المكلفين، وهو ما جعلهم يتهربون من دفع الضريبة دون مخافة الوقوع في قبضة الرقابة الجبائية⁽¹⁸⁴⁾، هذا بالنسبة للمشكل الكمي، أما بالنسبة للمشكل النوعي، فبالرغم من وجود معهدين خاصين بتكوين الإطارات و المتمثلين في المدرسة الوطنية للضرائب و المعهد المغربي و الجمارك، إلا أنّ الإدارة الجبائية لازلت تفتقد للكفاءات العالية و الخبرات الواسعة في مجال

(180) يدو لويزة، قاري حياة، المرجع السابق، ص 39.

(181) رجال نصر، المرجع السابق، ص 73.

(182) أيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 90.

(183) غضبان مريم، المرجع السابق، ص 92.

(184) أيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 90.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

الرقابة الجبائية، ذلك لوجود نقص المؤطّرين المختصين في الميدان الجبائي⁽¹⁸⁵⁾، بحيث يمكن الحكم بغياب الكفاءات المتخصصة في الجهاز الرقابي بالنظر إلى:

– المكلفين الذين يتمتعون بكفاءات عالية عن أعوان الإدارة الجبائية.

– ضعف مستوى الموظّفين، لكونهم لا يتمتعون بالمستوى الجامعي.

– تواجد عمال في وظائفهم بالأقدمية دون المرور بمجال التّقنيات الجبائية التي تسمح لهم بتوسيع معارفهم⁽¹⁸⁶⁾.

فبالإضافة لبعض الإمكانيات البشرية نجد كذلك أنّ الإدارة الجبائية تعاني من نقص و غياب بعض الوسائل الضرورية، التي تساعد على القيام بمهمتها الرقابية، الأمر الذي يحدّ من فعالية الرقابة الجبائية للكشف عن التهرب الضريبي، وعليه فمن بين الوسائل والإمكانيات المادية التي تعيق عليه مهام الرقابة الجبائية ما يلي:

– عدم توفر وسائل النقل الضرورية التي تساعد أعوان الرقابة الجبائية للوصول إلى المكلفين بالضريبة من أجل القيام بالتحقيقات، خاصة في المناطق البعيدة والمعزولة.

– ضعف رواتب وأجور أعوان الإدارة الجبائية، الأمر الذي دفع بهم للقبول الرشوة من المكلفين بالضريبة، ذلك لعدم إدراجهم في برنامج الرقابة⁽¹⁸⁷⁾.

(185) قتال عبد العزيز، المرجع السابق، ص ص 114، 115.

(186) دريال سعيدة، بوصيعة شهيرة، فعالية الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدّمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون عام داخلي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2015، 2016، ص 78.

(187) علام ليلة، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع: القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016، ص 121.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

_ رواتب وأجور أعوان الإدارة الجبائية لبعض الأجهزة واللّوازم الضّرورية لعمل المكاتب (الأدوات المكتبية)⁽¹⁸⁸⁾، بالإضافة إلى نقص ومحدودية استعمال جهاز الإعلام الآلي لمراقبة وتسيير ملفّات المكفّين والكشف عن حالات التهرب الضريبي⁽¹⁸⁹⁾.

الفرع الثالث

الصّعوبات المتعلّقة بالمكفّ بالضريبة والمحيط الخارجي للإدارة الجبائية

بالإضافة إلى الصّعوبات المرتبطة بنظام الضريبي والإدارة الجبائية، نجد كذلك صعوبات أخرى خارج محيط الإدارة الجبائية لكنّها تتصل بأطراف ذو علاقة مباشرة بالإدارة الجبائية، من شأنها عرقلة السير الحسن للرقابة الجبائية، الأمر الذي يؤدي إلى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي ، ومن بين هذه الصّعوبات نجد نقص الوعي الضريبي لدى المكفّ بالضريبة (أولاً)، إتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي (ثانياً)، وكذا عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى (ثالثاً).

أولاً: نقص الوعي الضريبي لدى المكفّين بالضريبة

يشكلّ نقص الوعي الضريبي لدى المكفّين بالضريبة عائق أمام الرقابة الجبائية ، فضعف المستوى الأخلاقي لدى المكفّين يجعلهم يميلون إلى الامتناع عن دفع الضريبة وعدم الاقتناع بها، ذلك لاعتقادهم بأنّ الضريبة أداة افتقار الشعوب وأنّها إجحاف في حق دافعها ، وأنّهم يدفعون للدولة أكثر مما يأخذون منها⁽¹⁹⁰⁾، لذلك يلجأ بعض المكفّين للتهرب من دفع الضريبة إذ يمتنعون عن تقديم المعلومات اللازمة و التّصريحات الصحيحة للإدارة الجبائية⁽¹⁹¹⁾.

(188) غضبان مريم، المرجع السابق، ص 93.

(189) رجال نصر، المرجع السابق، ص 75.

(190) بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص 196.

(191) دريال سعيدة، بوصبيعة شهيرة، المرجع السابق، ص 80.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

بحيث أنّ انعدام التوعية والثقافة الضريبية لدى المكلفين بالضريبة فيما يخص الضرائب التي يخضعون لها، وجهل كيفية تحديد الوعاء الضريبي وطرق التّحصيل يؤدّي بهم إلى الامتناع عن القيام بالتزاماتهم الجبائية، ومحاولتهم لإخفاء مداخلكم، أو التّخلص من واجبتهم الضريبية اتجاه الدولة (التهرب من دفع الضريبة)، لكونهم لا يفتتعون بالنظام الضريبي المطبق عليهم، إضافة إلى تجاهلهم عن النّفع العام الذي تحقّقه الضريبة⁽¹⁹²⁾.

بالإضافة إلى ذلك فلقد ظهرت في أوساط المجتمع ظاهرة أشد خطورة من ظاهرة التهرب الضريبي، ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالضّميم الأخلاقي والمتمثلة أساساً في ظاهرة الرّشوة، والتي تخاطب بصفة خاصة المكلفين بالضريبة، لكونهم يقومون ببعض التصرفات غير أخلاقية، تجعل أعوان الإدارة الجبائية يخضون في بحر الإغراء⁽¹⁹³⁾، ذلك من خلال قيامهم بمنح الهدايا والهبات كرّشوة لأعوان الإدارة الجبائية مقابل قيامهم بإخفاء الكشوفات والتّحايلات التي يرتكبونها أو تخفيض من المستحقات الضريبية وإستفادهم من امتيازات لا يستحقونها أو عدم إدراجهم في برنامج الرّقابة بصفة نهائية، الأمر الذي فتح المجال للزيادة من حدّة التهرب الضريبي⁽¹⁹⁴⁾.

وعليه فيمكن لنا القول أنّ ظاهرة الرّشوة تلعب دوراً كبيراً في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ضف إلى ذلك فإنّها تشجع المكلفين بالضريبة على القيام بالتّحايلات و التّلاعبات بضمير مطمأن دون مخافة الوقوع في قبضة الرّقابة الجبائية.

(192) بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص 196.

(193) طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 73.

(194) أيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 91.

ثانياً: اتساع رقعة الاقتصاد الغير الرسمي

ساهم الاقتصاد الموازي⁽¹⁹⁵⁾ بشكل كبير في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ذلك من خلال القيام بأنشطة اقتصادية خفية خارجة عن إطار الرقابة الحكومية و السلطات الضريبية وبعيداً عن أعينهم، كذلك من خلال تجنب القيود المفروضة على النشاط الاقتصادي، الأمر الذي أدى إلى خلق منافسة غير مشروعة و إفلات مبالغ ضخمة من الرقابة الجبائية، ذلك بهدف التهرب من دفع الضريبة، وهو الأمر الذي ساهم في الإنقاص من فعالية الإدارة الجبائية في مكافحته، وبالمقابل يحرم الخزينة العمومية من موارد هامة⁽¹⁹⁶⁾.

كما تعدّ الجزائر من بين البلدان التي تعاني من هذا المشكل، ذلك نتيجة التحوّل الاقتصادي الذي عرفته الجزائر، وما تبعه من انفتاح اقتصادي، الأمر الذي أدى إلى بروز نشاطات سرية يصعب قياسها⁽¹⁹⁷⁾، فحسب الأرقام التي قدّمها المدير الفرعي للإحصائيات والمعلومات الاقتصادية لدى وزارة التجارة " عبد الرحمان سعدي " ، فإنّ الاقتصاد الغير الشرعي بالجزائر يمثل 45% من الناتج الوطني الخام سنة 2012، وذلك بالرجوع إلى تحقيق قام به الديوان الوطني للإحصائيات بعد أن كانت السوق الموازية في 2001 تشغيل 1,6 مليون شخص قبل أن يرتفع الرقم 3,9 مليون شخص بحسب التّحقيق المشار إليه، أي ما يعادل 45,6% من اليد العاملة الاجتماعية في 2012 خارج قطاع الفلاحة، يتوزعون على قطاعات التجارة والخدمات (45.3%) والبناء والأشغال العمومية (37%) و النشاطات الصناعية (17.7%) ، فإنّ عملية رُقمنة قطاعات

⁽¹⁹⁵⁾ يعرف الاقتصاد الموازي بأنه " اقتصاد لا يخضع لا للرقابة الحكومية ولا تدخل مداخلته ومخارجته في الحسابات الوطنية، ولا يعترف بالتشريعات الصادرة وهو لا يشمل الانشطة الغير المشروعة فقط بل يشمل أيضا أشكال الدخل الغير المصرح بها والمستحصلة من انتاج السلع والخدمات المشروعة".

- أنظر لابد لزرق، المرجع السابق، ص 63.

⁽¹⁹⁶⁾ لابد لزرق، المرجع نفسه، ص 63.

⁽¹⁹⁷⁾ دريال سعيدة، بوضيعة شهيرة، المرجع السابق، ص 81.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

المالية والتجارة تأخرت، مما ساعد على توسيع رقعة الاقتصاد الموازي منذ 2001⁽¹⁹⁸⁾، ومن بين مظاهر الاقتصاد الغير الرسمي مايلي:

_ القيام بعملية البيع والشراء دون استخدام الفواتير في المعاملات التجارية، الأمر الذي ساهم في تنامي ظاهرة التهرب الضريبي.

_ تمويل معاملات الاقتصاد غير الرسمي نقدًا، ذلك لتفادي اكتشافها إذا تم استعمال وسائل أخرى كالشيكات⁽¹⁹⁹⁾.

_ التهرب من دفع الضريبة و الرسوم، ذلك من خلال إبرام صفقات مشوهة وغير مصرح بها ، وبصفة خاصة ما يتعلق بالمعاملات العقارية.

_ كما يؤدي الاقتصاد الغير الرسمي الناتج عن خرق شروط الاستفادة من الإعفاءات والامتيازات الجبائية إلى تحويلها عن مسارها الحقيقي.

ثالثًا: عدم تكامل وتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى

إنّ المراقبة الفعالة لظاهرة العُش والتهرب الضريبي، قد تتطلب التنسيق مع مختلف المصالح التي يكون لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة سواء كانت إدارات أو هيئات عمومية، أو مؤسسات مالية أو خاصّة، ذلك من أجل الحصول على المعلومات اللازمة في هذا الإطار⁽²⁰⁰⁾.

إلا أنّ الواقع يثبت العكس ، ذلك لأنّ هذه المصالح لا تتعاون مع الإدارة الجبائي ، بالمستوى المرغوب لتزويدهم بالمعلومات الضرورية حول المكلفون الذين تقوم بمراقبتهم ذلك للإلتزام عملية الرقابة وللكشف عن المداخل غير المصرح بها، دليل ذلك أنّ البنوك عادة ما

(198) www.aljazairyoun.com تم الإطلاع عليه بتاريخ 2017/06/12 على الساعة 17:46.

(199) بورعدة حورية، الاقتصاد الغير الرسمي (دراسة سوق الصرف الموازي) ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد ، تخصص: الاقتصاد الدولي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة وهران ، ص ص 49 إلى 98 ، 2014.

(200) غضبان مريم، المرجع السابق، ص 98.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

تتمّاطلُ في تقديم كشف حساب العملاء الخاضعين للرقابة الجبائية، فبالرغم من أن مدّة المراقبة تمتد (04) سنوات إلا أنّها لا تزود الإدارة الجبائية بالمعلومات الضرورية للقيام بالرقابة الجبائية، إذ أنّها تكفي بتقديم الكشوفات لمدّة لا تتجاوز (06) أشهر، فهي بذلك تحتج بطول الفترة الأمر الذي يتطلب البحث عنه في الأرشيف⁽²⁰¹⁾.

المطلب الثاني

مقترحات تفعيل الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي

نظراً للصعوبات و المشاكل التي تعاني منها الإدارة الجبائية عند ممارستها للرقابة الجبائية ، والتي كانت سببا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ونظراً للآثار الوخيمة التي تثيرها هذه الظاهرة، والتي أصبحت تُهدّد التوازن الاقتصادي والكيان الاجتماعي، اقتضى الأمر على الإدارة العامة للضرائب إيجاد بعض الآليات واتخاذ بعض التدابير بهدف تطوير و تفعيل الرقابة الجبائية للقضاء على هذه الظاهرة، والتي عن طريقها تكون ذات فعالية في الميدان ومن أهم هذه الآليات والإجراءات:

تحسين فعالية النظام الجبائي (الفرع الأول)، تفعيل الجهاز الإداري الضريبي (الفرع الثاني) ، تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة (الفرع الثالث)، وتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى (الفرع الرابع).

الفرع الأول

تحسين فعالية النظام الجبائي

إنّ انتشار ظاهرة التهرب الضريبي سبب لعدم فعالية النظام الضريبي بصفة عامة، وعدم فعالية الرقابة الجبائية بصفة خاصة، ذلك لأنّ الجهاز الرقابي يستمد قواه من النظام الضريبي

(201) بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص 198.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

، الأمر الذي يستدعي ضرورة التحسين من فعاليته للقضاء على هذه الظاهرة من خلال مراعاة الإجراءات التالية:

_ تبسيط النظام الجبائي (أولاً).

_ إرساء نظام ضريبي عادل (ثانياً).

_ تحسين التشريع الضريبي (ثالثاً).

أولاً: تبسيط النظام الجبائي

لضمان فعالية الرقابة الجبائية يتوجب على الإدارة الجبائية القيام بتبسيط وتحسين الإجراءات الإدارية و اختصارها خاصة تلك المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدرها، وتحصيلها ، بشكل يساعد على سرعة تحقيق الضريبة والتي من شأنه التقليل من حالات التهرب الضريبي⁽²⁰²⁾

كما أنه ينبغي صياغة التشريع الجبائي بأسلوب جيد يتسم بالبساطة والوضوح و المرونة ، وبشكل يمكن المكلفين بالضريبة على فهمه، بالإضافة إلى جعل النظام الجبائي يتصف بالشفافية في إجراءات فرض الضريبة وفي تقييم رقم الأعمال والسعي إلى تحقيق استقرار التشريع الجبائي بشكل مقنع يحمل المكلف على وجوب دفع الضريبة و الامتناع عن التهرب، ذلك لأنه يساهم هو كذلك في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل⁽²⁰³⁾، بحيث أن عدم استقرارها يؤدي إلى الغموض، نظرا للتغيرات المستمرة التي تطرأ على القوانين المالية والتي تعدد مهام أعوان إدارة الضرائب وتدفع المكلفين بالضريبة للتهرب من دفعها⁽²⁰⁴⁾.

(202) خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2007 ، ص 220.

(203) لابد لزرقي، المرجع السابق، ص 109.

(204) غضبان مريم، المرجع السابق، ص 102.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

إلاّ أنّه نجد أنّ وزير المالية يؤكّد على الإطلاق الرسمي لنظام "جِبَائِيك" الخاص بعملية التسجيل الإلكتروني الجبائي، و أنّه يهدف إلى تحسين الأداء وعملية التحصيل الضريبي بما يدعم الخزينة العمومية للدولة، بحيث أنّ المسعى الجديد هو تبسيط الإجراءات الإدارية لصالح المكلفين بالضريبة، كما أنّه سبق و أنّ أطلقت المديرية العامة للضرائب النظام الإلكتروني للتصريح عن بعد للمكلفين بالضريبة الكبار التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى ومراكز الضرائب والمنشورة عبر مختلف مناطق البلاد، ليتمّ توسيع هذا الإجراء لكافة فئات المكلفين بالضريبة، إلاّ أنّ النظام "جِبَائِيك" سيوسع قريباً إلى عدد من ولايات الوطن قبل أن يُعمّم نهاية 2018 عبر 48 ولاية في خطوة تأتي لعصرنة النظام الجبائي وتطويره، الأمر الذي يدلّ على مدى الاهتمام البالغ الذي تولّيه الدولة قصد تحسين النظام الضريبي وتبسيط الإجراءات الإدارية، لعل يكون ذلك حلاً للقضاء على التهرب الضريبي⁽²⁰⁵⁾.

ثانياً: إرساء نظام ضريبي عادل

إنّ العدالة الضريبية هو ركن أساسي من أركان الضريبة، فهي من أبرز اهتمامات المشرّع الضريبي ذلك لأنّ المكلف بالضريبة قد يخلق لديه إحساس بظلم، لكون أنّ الضريبة قد فرضت عليه بطريقة غير عادلة، هذا ما جعل التعسف الضريبي يعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي⁽²⁰⁶⁾، لذلك كان من الضروري البحث عن إرساء نظام ضريبي عادل، يراعي فيه مايلي:

— شمولية الضريبة من خلال تحقيق المساواة بين جميع المكلفين.

— أنّ يكون معدل الضريبة في الحدود المعقول.

— إقرار إعفاءات ضريبية مدروسة وتكون لأسباب موضوعية.

— مبدأ الشخصية الضريبية أيّ تفرض على كلّ مكلف حسب مقدرته.

(205) www.vitamedz.org تم الإطلاع عليه بتاريخ 2017/06/19 على الساعة 21:45.

(206) لابد لزرقي، المرجع السابق، ص 110.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

_ تجنب الازدواج الضريبي الذي يزيد من الإحساس بالتعسف الضريبي.

_ عدم التمييز في المعاملة بين المكلفين⁽²⁰⁷⁾.

ثالثاً: تحسين التشريع الضريبي

إن غموض التشريع الضريبي يشكل عائقاً أمام فعالية الرقابة الجبائية، وهو الأمر الذي يشجع المكلفين بالضريبة على القيام بعملية التهرب الضريبي، و لتفادي ذلك كان لازماً على المشرع الجبائي تدارك هذه العوائق التي تحوّل دون أن تحقق الرقابة الجبائية الأهداف المرجوة ، ويعود ذلك من خلال سدّ كلّ الثغرات التي من شأنها أن تترك المجال للمكفّف بالضريبة للتهرب من دفعها، والعمل على صياغة التشريع الضريبي بأسلوب منسجم ومرن بشكل مكيف للظروف الاقتصادية للدولة⁽²⁰⁸⁾، بالإضافة إلى صياغة نصوص قانونية تحمي أعوان الإدارة الجبائية من كلّ أشكال الاعتداء التي قد يتعرضون لها أثناء قيامهم بمهامهم الرقابي⁽²⁰⁹⁾.

الفرع الثاني

تفعيل الجهاز الإداري الضريبي

إن تفعيل الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي لا يقتصر فقط على وجود تشريع ضريبي مرّن و مستقر، وإنما يكون أيضاً بتوفير إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، ذلك لأنّ الجهاز الإداري المنظم والعصري يتماشى ومتطلبات العصر، وبالعكس فإنّ الجهاز الإداري غير كفيّ يمكنه أن يحوّل الضريبة موضوعية وعادلة إلى ضريبة سيئة، وعليه وفي سبيل تحقيق فعالية الرقابة الجبائية وللقضاء على التهرب الضريبي كان من الضروري الاهتمام بترقية الإدارة الجبائية باعتبارها الجهاز التنفيذي لكلّ التشريعات والإجراءات

(207) خالد شحادة ، أحمد زهير شامية، المرجع السابق، ص ص 220، 221.

(208) غضبان مريم، المرجع السابق، ص 102.

(209) علام ليلة، المرجع السابق، ص 124.

الفصل الثاني _____ فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

القانونية الضريبية، ذلك من خلال تحسين الهياكل المساعدة لعملية الرقابة الجبائية (أولاً)، وتحسين التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية (ثانياً).

أولاً: تحسين الهياكل المساعدة لعملية الرقابة الجبائية

لتفعيل دور الرقابة الجبائية و القضاء على التهرب الضريبي فإنه من الضروري الاهتمام بتحسين الهياكل المساعدة لهذه العملية، ذلك من خلال تطوير نظام المعلومات الجبائي، الذي يلعب دوراً فعالاً في الزيادة من فعالية الرقابة الجبائية للكشف عن التهرب الضريبي، والذي يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ القرارات، ذلك من خلال تزويدها بالمعلومات الضرورية، ويتم ذلك من خلال:

_ جمع و تخزين المعلومات الملائمة.

_ تشغيل البيانات الجبائية في نماذج القرارات.

_ إعداد تقارير المعلومات الجبائية الناتجة لتقديمها للإدارة الجبائية.

و بالتالي يتم استخدام هذا النظام من أجل إنتاج المعلومة الجبائية وذلك في ظرف وجيز للكشف عن التهرب الضريبي⁽²¹⁰⁾، بحيث يعتبر من بين الأساليب الذي تقف عليه مصلحة الوعاء و التحصيل، والذي يقوم بمهام متعددة و متنوعة، تنطلق بتجميع البيانات وإدارتها و حمايتها و ينتهي بإنتاجها، ولتحقيق الأهداف المسطرة والرفع من أداء هذا النظام يستلزم الأمر القيام بمايلي:

_ تجهيز كلّ المصالح لعتاد الإعلام الآلي.

_ ربط المصالح الضريبية المركزية والمحلية بنظام الإعلام الآلي.

_ تكوين الأعوان الجبائيين بكيفية استعمال الإعلام الآلي واستغلال المعلومة الجبائية⁽²¹¹⁾.

(210) العثماني مصطفى، المرجع السابق، ص 121، 122.

(211) ولاهي بوعلام، المرجع السابق، ص 15.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

بالإضافة إلى ذلك ينبغي أيضا تزويد الإدارة الجبائية بنظام الاتصال و الإعلام، الذي يفتح لها المجال لتكون على اتصال مع مختلف الإدارات، كما أنه يقوي الصلة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، فهو بذلك يساهم في التقليل من فرص التهرب الضريبي، وعليه فتفعيل نظام الاتصال والإعلام يكون عن طريق:

_ فتح قنوات التعاون و اتصال مستمر بين إدارة الضرائب والشركات المختلفة، و أن تساعد هذه الإدارة الشركات على التحوّل إلى النظام الإلكتروني حتى يكون للإدارة الدور الفعّال في هذا التحوّل تحت مراقبتها، وذلك لمساعدة هذه الشركات إلى الولوج إلى خدمة الحكومة الإلكترونية على غرار دول عديدة.

_ يجب أن تشجع الإدارة الضريبية و تدقق المعلومات من خلال صفحات web page والخدمات المعلوماتية الأخرى و ربط جميع مراكز المعلومات ومصادرهما على شبكة الانترنت، ومن شأن هذا أن يحقق الشفافية والوضوح.

_ تطور نظام الاتصال الدولي والتنسيق خلال تتبع كلّ المؤسسات والأفراد فيما يخص التوطير والتحوّلات البنكيّة، سواء كانت لغرض تجاري أو خاص⁽²¹²⁾.

ثانياً: تفعيل التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية

ينبغي على الإدارة الجبائية من أجل تفعيل التدابير المتعلقة بإجراءاتها الرقابية للكشف عن حالات التهرب، أن تهتم بتطوير وتفعيل عملية البرمجة ذلك للانتقال من الرقابة العامة إلى المعمّقة، حتى تتكامل مراحل الرقابة، كما يجب كذلك الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الإجراءات الكفيلة لترقية مستوى الإدارة الجبائية، والتي تتم من خلال تحسين الإمكانيات المادية والبشرية والتي سنتناولها كالاتي :

(212) نقلا عن ولاهي بوعلام، المرجع السابق، ص 16.

ا/ من حيث عملية البرمجة:

- _ تسطير برنامج الرقابة العامة ومتابعته من طرف السلطة المركزية.
- _ الاعتماد على الأساليب الكمية في عملية البرمجة التي تؤدي إلى تحليل الحظر الجبائي من جهة، وتنوع أشكال الرقابة التي تبنى على مراقبة كل أنواع الأنشطة.
- _ تحديث معايير اختيار القضايا تتماشى مع التحوّلات الاقتصادية مع ترك الحرية للمصالح الوعاء القاعدية في اعتماد معايير قد تكون ذات خصوصية على مستوى مصالحهم⁽²¹³⁾.
- _ يجب أن يتم برمجة المؤسسات التي تتوقف مؤقتاً عن نشاطها، أو تنهيه أو تغير مكانه بالإضافة إلى المؤسسات المستفيدة من الامتيازات الجبائية، وإخضاع أصحاب المهنة الحرة ومسيري الشركات وأعضائها للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽²¹⁴⁾.

ب/ تحسين الإمكانيات المادية والبشرية:

- يجب الأخذ بعين الاعتبار في هذا الصدد، بمجموعة من الإجراءات الكفيلة لترقية مستوى الإدارة الجبائية، والتي تتم من خلال تحسين الإمكانيات المادية و البشرية، والتي سوف نتناولها على الآتي:

1/ تحسين الإمكانيات المادية

- لضمان أداء المهام الرقابية بكل جودة وكفاءة، وللقضاء على التهرب الضريبي يتطلب الأمر اتخاذ الإجراءات التالية:

⁽²¹³⁾ ولاهي بوعلام، المرجع نفسه، ص 17.

⁽²¹⁴⁾ علام ليلة، المرجع السابق، ص 128.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

_ ضرورة توفير وسائل النقل الضرورية لأعوان الإدارة الجبائية لأداء مهامهم خاصة عندما يقتضي الأمر بالتنقل إلى المناطق البعيدة والنائية، التي يكثر فيها التحايل، من أجل القيام بالتحقيقات للكشف عن مختلف حالات التهرب الضريبي⁽²¹⁵⁾.

_ تحسين الوضعية المادية لأعوان الإدارة الجبائية بهدف مواجهة وغلق كل أبواب الإغراءات التي تقدم لهم.

_ تحسين وتطوير أوضاع أعوان الرقابة الجبائية مادياً واجتماعياً بهدف القضاء على كل أوجه الإغراءات المقدمة لهم، ومنح مكافآت لكل المتعاونين مع الإدارة الجبائية عند قيامهم بمهامهم الرقابي⁽²¹⁶⁾.

_ ضرورة توفير مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، بالإضافة إلى توفير وسائل متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، والواقع الاقتصادي المعاش لتسهيل مهمة المتابعة والمراقبة⁽²¹⁷⁾.

_ تزويد الإدارة الجبائية بكل الأجهزة والمعدات المكتبية الحديثة لترقية مستواها الخدماتي وتسهيل الكشف عن الوضعيات الاحتمالية⁽²¹⁸⁾.

_ تجهيز مصالح الإدارة الجبائية بالإعلام الآلي، الذي يضمن المتابعة الجيدة لملفات المكلفين ، ويساهم في تحسين الرقابة الجبائية من خلال البرمجة العلمية لملفات المراقبة، فهو بذلك العلاج الفعال للتهرب الضريبي⁽²¹⁹⁾.

⁽²¹⁵⁾ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 103.

⁽²¹⁶⁾ علام ليلة، المرجع السابق، ص 125.

⁽²¹⁷⁾ لابد لزرق، المرجع السابق، ص 112.

⁽²¹⁸⁾ قتال عبد العزيز، المرجع السابق، ص 120.

⁽²¹⁹⁾ رجال نصر، المرجع السابق، ص 75.

2/ تحسين الإمكانيات البشرية

واجهت الإدارة الجبائية العديد من الصعوبات والعراقيل، خاصة في ظل ارتفاع حصيلة المتعاملين الاقتصاديين بسبب الإصلاحات الاقتصادية، إذ نجد من بين هذه الصعوبات قلة عدد الموظّفين ونقص كفاءاتهم المهنية، لذلك أصبح من الضروري اتخاذ مجموعة من الإجراءات ترمي أساساً إلى تفعيل دور الرقابة الجبائية للكشف عن التهرب الضريبي، وتحسين الكفاءات وتكوين الإطارات المتخصّصة في المجال الجبائي، ومن بين هذه الإجراءات مايلي:

_ انتقاء أعوان المصالح الجبائية بناءً على أُسُس الكفاءة والقدرة وبناءً على أُسُس عملية وموضوعية مع مراعاة المستوى العلمي والخُلقي.

_ إحالة أعوان الرقابة الجبائية إلى الدورات التي تُقام في الخارج بهدف تأهيلهم وتدريبهم⁽²²⁰⁾.

_ ضرورة احترام مبدأ التخصّيص في الوظيفة، ذلك من خلال إسناد المهام للموظّفين بحسب تخصصاتهم الدراسية، بهدف ضمان السرعة والكفاءة في مكافحة التهرب الضريبي⁽²²¹⁾.

_ تكوين أعوان الرقابة الجبائية من خلال تسطير برنامج دوري تكويني، يُواكب التطورات والتغيرات الطارئة في نظام الرقابة الجبائية، بالإضافة إلى تكوين إطارات متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، من خلال فتح مراكز ومدارس متخصصة عبر مختلف التراب الوطني في المجال الجبائي، للرفع من مستوى تأهيلهم⁽²²²⁾.

_ ترقية أوضاع أعوان الرقابة مادياً واجتماعياً، ذلك من خلال تحسين أجورهم، لمواجهة مختلف منافذ الإغراءات المقدّمة لهم، و تحفيزهم على العمل من خلال وضع أُسُس جديدة وعادلة لترقيتهم

(220) غضبان مريم، المرجع السابق، ص 104.

(221) طورش بنتاة، المرجع السابق، ص 102.

(222) داودي محمد، الإدارة الجبائية والتهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2006، ص 136.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

، وبالمقابل توقيع عقوبات صارمة على كل من يطعن في شرف الوظيفة ويقوم بسلوكات غير مشروعة⁽²²³⁾.

_ ضمان السير الحسن لأعوان الرقابة الجبائية عند تأدية مهامهم، ذلك من خلال توفيرهم قدر من الحماية والأمن اللازمين لدرء الاعتداء⁽²²⁴⁾.

الفرع الثالث

تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة

إن توتر العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة، تلعب دور في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، لذلك أصبح من الضروري التكفل بتحسين العلاقة بينهما، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب الضريبي، ذلك لأن العلاقة التفاعلية والتكاملية بينهما هي سر نجاح العملية الرقابية، ففي سبيل تقوية هذه العلاقة يستلزم اتخاذ مجموعة من الإجراءات والمتعلقة أساساً بالإدارة الجبائية (أولاً) والمكلف بالضريبة (ثانياً).

أولاً: الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية

ينبغي على الإدارة الجبائية أن تبذل جهداً كبيراً في سبيل كسب ثقة المكلف بالضريبة و تقريبه منها على نحو يجعله يؤدي التزاماته الجبائية على أحسن وجه، وبهدف وضع حد لظاهرة التهرب الضريبي، يكون ذلك من خلال القيام بالإجراءات التالية:

_ توعية وتحسين المكلفين بالضريبة بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعي و إقناعهم بأهمية دفع الضريبة في الوقت المحدد، و أنها تعود عليهم في شكل منافع وخدمات مباشرة أو غير مباشرة⁽²²⁵⁾.

(223) لابد لزرقي، المرجع السابق، ص 111.

(224) طرشي إبراهيم، المرجع السابق، ص 25.

(225) خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، المرجع السابق، ص 220.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

_ تكوين المكلف بالضريبة وإحاطته بكلّ الجوانب المتعلقة بالمجال الجبائي بشتى الوسائل العصرية سواء كانت مسموعة أو مقروءة⁽²²⁶⁾، بالإضافة إلى وضع المذكرات والكتابات لتفسير بعض الإجراءات والنصوص القانونية التي يكتنفها الغموض⁽²²⁷⁾.

_ ضرورة إقامة مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المصالح الضريبية، يوكلّ لها مهمة الإرشاد والتفسير عن الإجراءات والأحكام الجبائية المتعلقة بالتزامات المكلفين، كما تعمل على تحسين وتوطيد العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية من خلال حسن الاستقبال والإجابة عن مختلف الأسئلة التي يطرحها المكلفين، لذلك استلزم الأمر أن يتم تسييرها من طرف أعوان يتمتعون بتأهيلات اللازمة للقيام بالمهام المنوطة لهم⁽²²⁸⁾.

_ تزويد موقع الواب (web) الخاص بالمديرية العامة للضرائب بمعلومات بعد كلّ تعديل يمس التشريع الجبائي، وبمعلومات خاصة بالمكلفين بالضريبة⁽²²⁹⁾.

ثانياً: الإجراءات المتعلقة بالمكلف بالضريبة

ينبغي كذلك على المكلف بالضريبة اتخاذ بعض الإجراءات في سبيل تحسين علاقته بالإدارة الضريبية كالقيام بمايلي:

_ الرفع من مستواهم الخلفي بشكل الذي يؤدي بهم إلى الاقتناع بضرورة الالتزام بواجباتهم الجبائية، إذ لا ينبغي التوقف على اعتبار الضريبة التزام قانوني فحسب وإنما ينبغي اعتبارها التزاماً

⁽²²⁶⁾ صاري إسماعيل تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها مع الإشارة لمديرية الضرائب لولاية المدية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد الأول، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014، ص 215.

⁽²²⁷⁾ لابد لزرق، المرجع السابق، ص 115.

⁽²²⁸⁾ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 108.

⁽²²⁹⁾ غضبان مريم، المرجع السابق، ص 108.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

أخلاقي⁽²³⁰⁾ يساهم في التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، وهو الأمر الذي يؤدي بهم إلى القيام بالتزاماتهم الجبائية بصدق وأمانة.

_ تطوير وترقية الثقافة الضريبية لدى المكلفين بالضريبة، ذلك من خلال استفسارهم عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية بمراجعة الإدارة الجبائية، وكذا مشاركتهم في المنتقيات التي تساهم وزارة المالية والإدارة العامة للضرائب بتنظيمها⁽²³¹⁾.

الفرع الرابع

التنسيق بين الإدارات الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى

أمام توسع حلاقة التهرب الضريبي، أصبحت الإدارة الجبائية غير قادرة وحدها على مواجهة هذه الآفة خاصة و أنها تعاني من نقص في المعلومات والبيانات الخاصة بالمتهربين ، لذلك اقتضى الأمر إحداث طريقة أخرى لمحاربة هؤلاء المتهربين، وذلك بالتنسيق مع الإدارات الأخرى، والتي تعرف باللجان التنسيق، والتي تقوم هي كذلك بإنشاء فرق مختلطة⁽²³²⁾، مكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة التهرب الضريبي، والمتمثلة أساساً في المصالح التجارية (أولاً) ، ومصالحة الجمارك (ثانياً).

أولاً: المصالح التجارية

⁽²³⁰⁾ بوعكاز سميرة، فعالية التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الابحاث والمراجعات - ، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية وعلوم التسيير (تخصص محاسبة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014، 2015، ص 55.

⁽²³¹⁾ غضبان مريم، المرجع السابق، ص 109.

⁽²³²⁾ " تحدث الفرق المختلطة للرقابة بمعدل فرقة أو عدة فرق على مستوى كل ولاية، بموجب قرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة.."

- أنظر المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، مؤرخ في 27 جويلية سنة 1997، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، ج ر عدد 5 الصادرة بتاريخ 30 جويلية 1997.

- راجع نص المواد من 11 إلى 24 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، المرجع نفسه.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

في إطار هذا التنسيق، ويهدف إفادة المصالح الجبائية ببعض المعلومات المتعلقة بالمتهربين من دفع الضريبة، فإنه من الضروري على المصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة والأسعار ومديرية الإحصاءات أن ترسل كافة المعلومات التي بحوزتها والمتعلقة بمختلف المخالفات ذات صلة بالنظام الاقتصادي، والتي يرتكبها المكلفين بالضريبة والمتعلقة أساساً بأسعار الشراء والبيع للمواد التي تستعملها المؤسسة محل التحقيق مرفوقة بدراسة تحليلية لملف الأسعار و الإحصائيات المتعلقة بنوع الخدمات المقدمة⁽²³³⁾.

ثانياً: مصلحة الجمارك

يجب على مصلحة الجمارك أن ترسل وبالتفصيل كل المعلومات الضرورية والتي تخص عملية الإستيراد، وأن تقوم بذلك تلقائياً بدون أي طلب مسبق من طرف المصالح الجبائية، بحيث أنه يستلزم على كل مستورد تقديم شهادة مهنية أثناء عملية الاستيراد والتي يتم استخراجها من مفتشية الضرائب⁽²³⁴⁾.

⁽²³³⁾ قتال عبد العزيز، المرجع السابق، ص 88.

⁽²³⁴⁾ غضبان مريم، المرجع السابق، ص 110.

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

استخلصنا من هذا الفصل أنّ الرقابة الجبائية تلعب دوراً ايجابياً في مكافحة التهرب الضريبي ذلك بالنظر إلى النتائج التي حققتها حتى وإن لم تساهم بصفة قطعية في محاربة هذه الظاهرة ، إلاّ أنّها تلعب دوراً أساسياً سواء في حماية الأموال العمومية من الضياع و الاعتداء ، كما أنّها تساهم كذلك في زيادة التّحصيل الضريبي لتتمكن من خلاله من استرجاع حقوق الخزينة العمومية المستنزفة، بالإضافة إلى أنّها تبذل مجهودات معتبرة للتصدي للقضايا الرّشوة و القضاء على كلّ أشكال الفساد التي تساهم في استفحال هذه الظاهرة، إلاّ أنّه بالرغم من المعايير الموضوعية من قبل الإدارة الجبائية فإنّها غير كافية للتصدي لقضايا التهرب الضريبي، نتيجة السلبات التي تحدّ من فعاليتها، لكون أنّها لم تحقّق أرقام مرتفعة مقارنة بحجم هذه الظاهرة، زيادة إلى ذلك فإنّ تهاون الإدارة الجبائية في القيام بمهامها بجدية، يؤثر سلباً على فعالية الرقابة الجبائية و يزيد من فرص التهرب الضريبي، ذلك فضلاً عن ظاهرة الرّشوة التي سادت في هذه الآونة الأخيرة بين موظفي الإدارة الجبائية و التي تطعن في شرف الوظيفة، هذا كله بالإضافة إلى انعدام العدالة الضريبية سواء من حيث فرض الإعفاءات أو من حيث فرض الضرائب، لذلك فإنّ تقييم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي أمر صعب علينا، إلاّ أنّه حسب محاولتنا المتواضعة استنتجنا أنّ الرقابة الجبائية لا تمتاز بفعالية مطلقة في مكافحة التهرب الضريبي لكون أنّها لم تساهم بصفة قطعية في القضاء على هذه الظاهرة.

كما لاحظنا كذلك أنّ الإدارة الجبائية تعاني من العديد من النّقائص، نتيجة التحدّيات و المشاكل التي تحدّ من فعاليتها و تجعلها بعيدة عن تحقيق الأهداف المرجوة منها، و التي قمنا بتصنيفها إلى العديد من الصّعوبات، منها تلك المتعلقة بنظام الرقابة، و النظام الجبائي، و الإدارة الجبائية، بالإضافة إلى تلك المتعلقة بالمكّاف بالضريبة و المحيط الخارجي للإدارة الجبائية، بحيث نجد أنّ هذه الصّعوبات تساهم بشكل كبير في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، لذلك استوجب الأمر البحث عن طرق و آليات لتغطية هذه النّقائص.

و عليه و في سبيل تفعيل دور الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي، اقتضى الأمر اتخاذ بعض الإجراءات الكفيلة للرفع من مستواها بالشكل الذي يمكنها من القضاء على هذه الظاهرة

الفصل الثاني ————— فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

، سواء كان ذلك على مستوى النظام الضريبي أو على المستوى الإداري، بالإضافة إلى تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة، والعمل على التنسيق مع الإدارات الأخرى، وفي هذا الصدد نجد أنّ الدولة تهتم نوعاً ما بتطوير هذا المجال، إذ أنّها قامت باستحداث إجراءات بعض منها مدرجة في مشروع قانون المالية لسنة 2017.

حانم

من خلال دراستنا لهذا الموضوع اتضح لنا أنّ الرقابة الجبائية هي أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية، و يبرز ذلك من خلال التحقيق و التأكيد من مصداقية التصريحات المقدّمة من طرف المكلفين بالضريبة، و اكتشاف كلّ الأخطاء و المناورات، بهدف تصحيحها، فهي بذلك تعتبر من بين الوسائل الردعية و الوقائية التي يُمكن من خلالها وضع حدّ ولو نسبياً، للظاهرة التهرّب الضريبي، كما أنّها تشكّل وسيلة ضمان لاسترجاع المبالغ المتهرب منها، مما ينتج عنه التقليل من هذه الظاهرة لتزداد بذلك موارد الدولة التي تمول بها الخزينة، وهذا ما يساعد بدوره في دفع عجلة التنمية.

و من أجل تحقيق ذلك، فلقد أسند المشرع الجزائري مهمّة القيام بهذه الرقابة لأجهزة مختصة في المجال تسهر على تطبيق و تنفيذ إجراءاتها على جميع المستويات ، كما أقر لها كذلك جملة من الصلاحيات و السلطات تتجسد في كلّ من حق الاطلاع، سلطة الرقابة، سلطة المعاينة و الحجز، و سلطة استدراك الأخطاء، فهي بذلك تسعى إلى حماية حقوق الخزينة العمومية.

و نظراً للعدد الهائل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، فكان لازماً على الإدارة الجبائية استعمال عدّة تحقيقات جبائية تمكنها من التصدي لكلّ التلاعبات التي قد تصدر من طرفهم، بحيث يعتبر التحقيق المحاسبي، و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، و التحقيق المصوب، من أهم الطرق التي تستند إليها الرقابة الجبائية لاستدراك مختلف حالات التهرّب الضريبي، إذ نجد أنّ الأول يختص بالأشخاص المعنويين، بينما الثاني يختص بالدخول الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدّخل الإجمالي أما الثالث فهو لا يختلف كثيراً عن التحقيق المحاسبي و إنّما يمتاز بأقل شمولية و أكثر سرعة و مردودية، بحيث تنطلق هذه التحقيقات بالإجراءات التحضيرية، التي تشمل البرمجة و جمع المعلومات، بعدها يتمّ الشروع في عملية التحقيق، من خلال القيام بالفحوصات و المراقبة في عين المكان، للتأكد من مصداقية التصريحات، وصولاً إلى التبليغ بالنتائج التي تقضي بتحديد أسس فرض الضريبة إما بإجراء تقويم أو دون إجراء أي تقويم، ليتمّ بذلك إقفال عملية التحقيق.

إلاّ أنّه في حالات اكتشاف أيّة ممارسة تدليسية، تسلط الإدارة الجبائية جزاءات على المكلف الخاضع للرقابة، تختلف هذه الجزاءات من كونها جزاءات جبائية أو جزائية أو مهنية، و التي يتمّ تسليطها حسب درجة و خطورة المخالفة المرتكبة.

و عليه فنجد أنّ الرقابة الجبائية تلعب دوراً ايجابياً في القضاء على هذه الظاهرة، ذلك بالنظر إلى النتائج التي حققتها حتى وإن لم تساهم بصفة كلية في محاربة هذه الظاهرة إلاّ أنّها تمكنت من التصدي لبعض القضايا لكونها تعتبر أداة حماية الأموال العمومية، كما أنّها تلعب دور في زيادة التحصيل الضريبي و في مكافحة الفساد، لكن بالرغم من ذلك فإنّها لا تمتاز بفعالية مطلقة في مكافحة التهرب الضريبي، كون أنّها لا تخلو من بعض السلبيات التي أثرت عليها و تحد من فعاليتها، ذلك راجع لعدّة عوامل منها : تهاون الإدارة الجبائية، تفشي ظاهرة الرشوة ، غياب العدالة الضريبية، فهي بذلك لا تستطيع تحقيق كلّ الأهداف المرجوة منها.

كما أنّه لا يمكن إبراز دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي على أرض الواقع ، ذلك نتيجة صعوبات تعرقل عمل هيئات الرقابة الجبائية و تجعلها غير قادرة لوحدها لتصدي لقضايا التهرب الضريبي، نجد منها صعوبة البرمجة و التنفيذ، و قصور الإمكانيات البشرية و المادية، غموض و عدم استقرار التشريعات الجبائية...الخ.

و من أجل تحسين مستوى الرقابة الجبائية كان لازماً على الدولة الجزائرية أن تسارع في اتخاذ إجراءات و تدابير بهدف دعم و تطوير الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي، ذلك من خلال تفعيل الهياكل المساعدة لعملية الرقابة، و كذا تدعيم التكامل و التنسيق بين الإدارة الجبائية و مختلف الإدارات الأخرى...الخ.

و بعد الإحاطة و التعمق بمختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى النتائج و الاقتراحات

التالية:

من بين أهم النتائج المتوصل إليها في هذا البحث ما يلي:

_ لا يمكن الحكم على فعالية الرقابة الجبائية كون أنها تعاني من نقص الكفاءات و الإطارات متخصصة في المجال الرقابي بالإضافة إلى الآليات التي استحدثها المشرع الجزائري مؤخراً، و التي يستحيل الحكم على نجاعتها و مساهمتها في إنجاح عملية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، طالما أن مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني، لكون أن معظمها لازلت قيد التشيد و بعضها لم تبنى بعد، لكن باستطاعتها إنجاح هذه العملية و الرفع من فعاليتها مستقبلاً.

_ بالرغم من أهمية التّحقيقات الجبائية التي يقوم بها الأعوان المحققين، إلا أن التّحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يبقى ناقص الفعالية، باعتبار أن المراقبة تشمل مسار حياة المكلف بالضريبة و ممتلكاته الشخصية و تمتد حتى إلى أفراد عائلته، الأمر الذي أدى إلى غرس إحساس لدى المكلفين بالضريبة بأنها وسيلة تدخل في أمورهم الشخصية، و هذا من شأنه أن يعيق مهام الأعوان المدققين.

_ غياب نظام الرقابة الداخلية لمراقبة عمل موظفي الإدارة الجبائية أدى إلى استفحال ظاهرة الرشوة التي سادت مؤخراً في أوساط مصالح الإدارة الجبائية.

_ تنامي ظاهرة التهرب الضريبي لكون أن السياسة العقابية المنتهجة من قبل المشرع الجزائري ليست كافية لقمع هذه الظاهرة و ردع المتهربين.

_ تمكنت الرقابة الجبائية نوعاً ما من مكافحة التهرب الضريبي و لكن لم تصل إلى المستوى المرغوب نتيجة الصعوبات و العقبات التي تحد من فعاليتها و التي تقف عائقاً في وجهها.

بناءً على هذه النتائج قمنا بتقديم بعض الاقتراحات لعلها تساهم في تفعيل الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي، و التي نوجزها فيما يلي:

_ حبذا لو أنه تم إنشاء إدارة جبائية عصريّة تمتاز بالفعالية و المرونة لا تقتصر فقط على الهياكل و التجهيزات و إنما تشمل أيضا الكفاءات و الخبرات، التي تساهم بدورها بتبسيط و تسهيل

الإجراءات الجبائية بالنسبة لكلّ المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى العمل على تعميم مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب على كامل التراب الوطني، دون أن ننسى ضرورة تزويد الإدارة الجبائية بالإعلام الآلي.

_ محاولة تبسيط إجراءات التّحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشّاملة، ذلك من خلال تقديم تعليمات حول طريقة تطبيقها بهدف إقناع المكلفين بالضريبة وإبعاد كلّ الاعتقادات التي قد تدور في أذهانهم للتفطن بأهمية هذا الإجراء في مكافحة التهرب الضريبي.

_ مكافحة الفساد الإداري خاصّة ما يتعلق بالرشوة، ذلك من خلال مراجعة أجور الموظفين و توفير لهم امتيازات و مكافآت بهدف تشجيعهم على العمل و إبعادهم عن كلّ الإغراءات التي قد تصادفهم، و توفير الحماية اللاّزمة لهم ذلك من خلال سن نصوص قانونية تنظم هذا المجال ، و العمل على استحداث جهاز مكافحة الرشوة.

_ من الأجر على المشرع الجزائري إعادة النظر في الجزاءات المقررة على المتهربين ، ذلك بتقرير جزاءات قاسية و ردية تحثهم على ضرورة أداء التزاماتهم الجبائية، كما نقترح كذلك إنشاء محاكم مختصة في المجال الجبائي لضمان السير الحسن لإجراءات المتابعة .

_ ضرورة معالجة النّقائص التي تعاني منها الرّقابة الجبائية لتكون ذات فعالية في الميدان، ذلك من خلال اتخاذ كلّ الإجراءات و التدابير الكفيلة لتفعيلها و تدعيم آلياتها في مكافحة التهرب الضريبي أو على الأقلّ التقليل من تفاقمها والحدّ من آثارها الوخيمة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية:

1 / الكتب

- 1- السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة ، الجزائر، 2008.
- 2 - بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والمالية، دار هومة للطباعة والنشر، د ط ، الجزائر، 2011.
- 3- بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، ج1، ط14، دار هومة ، الجزائر، 2012.
- 4- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط3، دار وائل للنشر ، عمان، 2007.
- 5- صالحى العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، ط3، دار هومة للطباعة والنشر ، الجزائر، 2008.
- 6- عبد الناصر نور، حسن نائل، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2003.
- 7- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.
- 8- عوادي مصطفى، رجال نصر، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة صخري ، الجزائر، 2011.
- 9- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012.

10- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

11- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، د ط، دار المفيد للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2011.

12- محمد علي أحمد قطب، حماية المال العام (وفق لأحكام القانون المدني والإداري والجبائي والتشريع الإسلامي وآراء الفقه وأحكام القضاء وآثار الخصخصة في ذلك)، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2006.

13- محمد التهامي طواهر ومسعود الصديقي، المراجعة وتحقيق المحاسبات، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

II / الرسائل والمذكرات الجامعية:

أ- / الرسائل الجامعية

- بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحدّ من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات، رسالة مقدّمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية وعلوم التسيير (تخصص محاسبة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة ، 2014-2015.

ب- / المذكرات الجامعية

1/ مذكرات الماجستير

1- أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2002-2003.

- 2- أكرتش وردية، المفتشية العامة للمصالح الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ، فرع: الدّولة والمؤسّسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف خذّة، الجزائر، 2006-2007.
- 3- العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرّقابة الجبائية - حالة الجزائر- ، مذكرة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي - الدكتور يحي فارس- ، المدية، 2008.
- 4- بولوخ عيسى، الرّقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع: التنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003-2004.
- 5- بدري جمال، عملية الرّقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع: إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر رقم 1 ، 2008-2009.
- 6- بوشري عبد الغني، فعالية الرّقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر(1999-2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2010-2011.
- 7- بن صفي الدين أحلام، الرّقابة الجبائية، مذكرة من أجل نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013، 2014.
- 8- بورعدة حورية، الاقتصاد الغير الرسمي (دراسة سوق الصرف الموازي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد الدولي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة وهران، 2014.

9- داودي محمد، الادارة الجبائية والتهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص: المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2006.

10- رحّال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة مقدّمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص: تسيير المؤسسات الصّغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006-2007.

11- زروقي نجيب، جريمة التملّص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012-2013.

12- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، 2011-2012.

13- عتير سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي- ، مذكرة مقدّمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012.

14- عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة (دراسة حالة الجزائر خلال فترة 2001- 2012)، مذكرة مقدّمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم التسيير، تخصص: الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014.

15- علام ليلة، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع: القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو، 2016.

16- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي - الدكتور يحي فارس -، المدينة، 2008-2009.

17- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي - ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011.

18- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر - دراسة حالة ولاية تيارت - ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية في إطار مدرسة الدكتوراه ، التخصص: تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012.

2- /مذكرات الماستر:

1- أيت بلقاسم لامية، آليات إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية ، تخصص: اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2013-2014.

2- بوقليعة محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين المعلومات المحاسبية- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل الفترة (2009-2012)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص: دراسات محاسبية جبائية معمقة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2013-2014.

3- تريش مختار، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدّمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014.

4- تيسوكاي حياة، سعودي صبرينة، حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013-2014.

5- دrial سعيدة، بوصبيعة شهيرة، فعالية الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدّمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون عام داخلي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2015-2016.

6- ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التّحصيل الضريبي، دراسة حالة بمفتشية الضرائب في الاخضرية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2014-2015.

7- طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة مقدّمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015.

8- غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحدّ من التهرب الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة- مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2014-2015.

9- غضبان خديجة، التّحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي - دراسة حالة للمديرية الولائية للوادي، مذكرة مقدّمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: تدقيق

محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي ، 2014- 2015.

10- غزوة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب بسكرة - ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، 2015، 2016.

11- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لمتطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.

12- لخذاري عبد الجليل، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي - دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة- ، مذكرة مقدّمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.

3- / مذكرات الليسانس :

1- رويح يعقوب، آليات التّحصيل الضريبي في ظل الإصلاحات الجبائية الجديدة (دراسة حالة قباضة الضرائب ورقلة الضّحية)، مذكّرة التخرج لنيل شهادة اللّيسانس في علوم التسيير ، تخصص: المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

2- يدو الويزة، قاري حياة، الغش الضريبي وآليات مكافحته - دراسة حالة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالبويرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية، فرع: نقود ماليو وبنوك، المركز الجامعي أكلي محند أولحاج، بويرة، 2010، 2011.

III / المقالات:

1- بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية (العش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد الأول الجزائر ، 1998، ص ص 17 - 33.

2- بلواضح الجيلالي، سعدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية مسيلة خلال الفترة (2007-2012) - ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، عدد 12، جامعة المسيلة، 2014، ص ص 27 - 43.

3- صاري إسماعيل، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها مع الاشارة لمديرية الضرائب لولاية المدية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد الأول، جامعة فرحات عباس، سطيف ، 2014، 2015 ص ص 209 - 230.

4- فنيديس أحمد، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم: العلوم السياسية والإدارية، العدد 35، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، سبتمبر 2013، ص ص 190-203.

5- كوسة فضيل، التّحقيق الجبائي في ضوء اجتهاد مجلس الدّولة، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية الاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، العدد 3، جامعة الجزائر، سبتمبر 2013 ، ص ص 153-179.

6- معاشو عمار، خصوصية اجراءات الدعوى الجزائرية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، عدد 2 جامعة مولود معمري، تيزي وزو ، 2009، ص ص 7-29.

IV / أعمال الملتقيات :

- ولاهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحدّ من آثار الأزمة - حالة الجزائر- مداخلة في أعمال الملتقى الوطني حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية

والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف ، 20، 21 أكتوبر 2009، ص ص 1-21.

V / النصوص القانونية:

1- الدستور:

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996 ، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 07/12/1996، ج ر عدد 76، صادر 08/12/1996، معدل ومتمم.

2- النصوص التشريعية:

1- أمر رقم 66-155 مؤرخ في 18 صفر عام 1386 هـ الموافق لـ 8 يوليو 1966، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج ر عدد 48 لسنة 1966، معدل ومتمم.

2- أمر رقم 66-156 مؤرخ في 15 صفر عام 1386 هـ الموافق لـ 8 يوليو 1966، ج ر عدد 49، صادر في 21 صفر 1386 الموافق لـ 11 جوان 1966، يتضمن قانون العقوبات، معدل ومتمم.

3- أمر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101 المعدل والمتمم.

4- أمر رقم 76-101 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 102 لسنة 1976.

5- أمر رقم 76-102 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، ج ر عدد 103 لسنة 1976.

6- أمر رقم 76-103 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الطابع، ج ر عدد 103 الصادر بتاريخ 22 ديسمبر سنة 1976، المعدل والمتمم.

- 7- أمر رقم 104-76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر عدد 102 الصادر بتاريخ 22 نوفمبر سنة 1976، المعدل والمتمم.
- 8- أمر رقم 105-76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل ج ر عدد 103 الصادر بتاريخ 22 نوفمبر 1976، المعدل والمتمم.
- 9- قانون رقم 82-14 مؤرخ في 14 ربيع الأول عام 1403 الموافق ل 30 ديسمبر 1982، يتضمن قانون المالية لسنة 1983، ج ر عدد 57 لسنة 1982.
- 10- قانون رقم 91-25 مؤرخ في 18 / 12 / 1999، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج ر عدد 65 لسنة 1991.
- 11- مرسوم تشريعي رقم 92-04 مؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1413 الموافق ل 11 أكتوبر 1992، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992، ج ر عدد 73 لسنة 1992.
- 12- أمر رقم 94-03 مؤرخ في 27 رجب عام 1415 الموافق 31 ديسمبر 1994، يتضمن قانون المالية لسنة 1995، ج ر عدد 87 لسنة 1994.
- 13- أمر رقم 95-27 مؤرخ في 30 / 12 / 1995، يتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج ر عدد 82 لسنة 1995.
- 14- قانون رقم 98-12 مؤرخ في 13 رمضان عام 1419، الموافق ل 31 ديسمبر 1998، يتضمن قانون المالية لسنة 1999، ج ر عدد 98 لسنة 1998.
- 15- قانون رقم 99-11 مؤرخ في 23 / 12 / 1999، يتضمن قانون المالية لسنة 2000، ج ر عدد 92 لسنة 1999.
- 16- قانون رقم 2000-06 مؤرخ في 27 رمضان عام 1421 الموافق ل 23 ديسمبر 2000، يتضمن قانون المالية لسنة 2001، ج ر عدد 80 لسنة 2000.

- 17- قانون رقم 01- 21 مؤرخ في 22 / 12 / 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79 صادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001، و المتضمن قانون الإجراءات الجبائية معدل و متمم.
- 18- قانون رقم 02-11 مؤرخ في 20 شوال عام 1423 الموافق ل 24 ديسمبر سنة 2002 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86 لسنة 2002.
- 19- قانون رقم 03-22 مؤرخ في 04 ذي القعدة عام 1424 الموافق ل 28 ديسمبر سنة 2003، يتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج ر عدد 83 لسنة 2003.
- 20- قانون رقم 04-21 مؤرخ في 17 ذي القعدة عام 1425 الموافق ل 29 ديسمبر سنة 2004، يتضمن قانون المالية لسنة 2005.
- 21- أمر رقم 05-05 نؤرخ في 18 جمادي الثانية عام 1426 الموافق ل 25 يوليو 2005 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج ر عدد 52 لسنة 2005.
- 22- قانون رقم 05- 16 مؤرخ في 29 ذي القعدة عام 1426 الموافق ل 31 ديسمبر 2005 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر عدد 85 لسنة 2005.
- 23- قانون رقم 06-24 مؤرخ في 06 ذي الحجة عام 1427 الموافق ل 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر عدد 85 لسنة 2006.
- 24- قانون رقم 07-12 مؤرخ في 30 / 12 / 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 82 لسنة 2007.
- 25- قانون رقم 08-21 مؤرخ في 2 محرم عام 1430 الموافق ل 30 ديسمبر 2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74 لسنة 2008.
- 26- قانون رقم 09-09 مؤرخ في 13 محرم عام 1431 الموافق ل 30 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر عدد 78 لسنة 2009.

- 27- قانون رقم 10-13 مؤرخ في 28 /12 /2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر عدد 80 لسنة 2010.
- 28- قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 /12 /2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72 لسنة 2011.
- 29- قانون رقم 12-12 مؤرخ في 12 صفر عام 1434 الموافق ل 26 ديسمبر 2012 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد 72 لسنة 2012.
- 30- قانون رقم 13- 08 مؤرخ في 29 /10 /2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج ر عدد 68 لسنة 2013.
- 31- قانون رقم 14-10 مؤرخ في 08 ربيع الأول عام 1436 الموافق ل 30 ديسمبر سنة 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر عدد 78 لسنة 2014.
- 32- قانون رقم 15-18 مؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1437 الموافق ل 30 ديسمبر 2015 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر عدد 72 لسنة 2015 .
- 33- قانون رقم 16-14 مؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق ل 28 ديسمبر 2010 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر عدد 77 لسنة 2016.

3/ النصوص التنظيمية:

- 1- مرسوم رئاسي رقم 2010-236 مؤرخ في 07 /10 /2010، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية، ج ر عدد 58 الصادر في 07 أكتوبر 2010.
- 2- المرسوم التنفيذي رقم 91-06 المؤرخ في 23 /02 /1991، ينظم تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحتها، ج ر عدد 09 لسنة 1991.

3- المرسوم التنفيذي رقم 97-290 مؤرخ في 27 جويلية سنة 1997، يتضمن تأسيسه لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، ج ر عدد 5 الصادر بتاريخ 30 جويلية 1997.

4- المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 / 07 / 1998، يتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، ج ر عدد 51 لسنة 1998، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 / 02 / 1995.

5- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 18 / 09 / 2006، يتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 59 لسنة 2006.

6- قرار وزير المالية، المؤرخ في 12 يوليو 1998 الموافق ل 18 ربيع الأول 1419 ، يتضمن الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب، ج ر عدد 79 لسنة 1998.

7- قرار وزير المالية المؤرخ في 21 / 02 / 2009، يحدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 20 الصادر في 29 / 03 / 2009.

VII / الوثائق:

- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، الجزائر، منشورات 2013.

VIII / مواقع الأنترنت:

www.mfdgi.gov.fz

www.aljazair24.comm

www.ennaharouline.com

www.el-massa.com

www.djelfa.info

www.aljazairalyoum.com

www.vitamedz.org

ثانيا: باللغة الفرنسية:

A- Ouvrages :

- 1- CLAUDE Laurent, Contrôle Fiscal, La vérification personnelle, Bayeusain , France, 1995.
- 2- DANIEL richer, Les procédures fiscales, PUF, France, 1990.
- 3-LAMBERT Thierry, Contrôle Fiscal : Droit Pratique, édition PUF, paris, 1991
- 4- MICHEL bovier, MARIE Christine, L'administration Fiscale, France, PUF , paris,1988.

B- Mémoires :

b-1/ Mémoires de magister:

- KHERROUBI kamel, Le Contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoires de magister en sciences commerciales, spécialité : management des entreprises, faculté de sciences de gestion et sciences commerciales, Université Es-séria, Oran ,2011.

b-2 / Mémoires de master :

- 1- BENNAMARA Lydia, SNAOUI Kamia, Essai d'évaluation de la fraude fiscale et moyen de lutte (cas de la direction des impôts de la wilaya de Tizi-Ouzou), en Vue de l'obtention du diplôme de master en finance et comptabilité , option : comptabilité contrôle et audit, faculté des sciences économiques

commerciales et des sciences de gestions, Université Abderrahmane Mira , Bejaia, 2013.

2- CHEURFA Souad, HAROUN Zoulikha, Le Contrôle fiscal et mesures de lutte contre la fraude fiscal, mémoire fin de cycles en Vue de l'obtention du diplôme master, faculté des sciences économiques et des sciences de gestion et des sciences commerciale, spécialité : finances et comptabilité, Université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2011-2012.

C – Documents :

– MF/DGI/RDV, guide du vérificateur de comptabilité, DGI, édition Alger print, 2001.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

04.....مقدمة:

05.....الفصل الأول: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي.

06.....المبحث الأول: مكافحة التهرب الضريبي: بأجهزة متعددة وصلاحيات متباينة.

06.....المطلب لأول: تعدد أجهزة مكافحة التهرب الضريبي.

07.....الفرع الأول: الأجهزة العامة للرقابة الجبائية المكلفة بمكافحة التهرب الضريبي.

08.....أولاً: مديريةية البحث والمراجعات.

09.....ثانياً: المديرية الولائية للضرائب.

10.....ثالثاً: المديرية الجهوية للضرائب.

12.....رابعاً: المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات.

12.....خامساً: مفتشيات الضرائب.

14.....الفرع الثاني: الأجهزة المستحدثة للرقابة الجبائية المكلفة بمكافحة التهرب الضريبي.

14.....أولاً: مديريةية كبريات المؤسسات.

15.....ثانياً: مراكز الضرائب.

16.....المطلب الثاني: صلاحيات هيئات الرقابة الجبائية في إطار مكافحة التهرب الضريبي.

17.....الفرع الأول: حق الإطلاع.

19.....الفرع الثاني: سلطة الرقابة.

21.....أولاً: الرقابة الشكلية.

22.....ثانياً: الرقابة على الوثائق.

22.....ثالثاً: الرقابة بعين المكان.

23.....الفرع الثالث: سلطة المعاينة والحجز.

24.....الفرع الرابع: سلطة إستدراك الأخطاء.

المبحث الثاني: الإطار الإجرائي للرقابة الجبائية والجزاء المترتبة عنها في إطار مكافحة التهرب الضريبي.

25.....المطلب الأول: الإطار الإجرائي للرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.

26.....	الفرع الأول: دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي.
27.....	أولاً: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي.
29.....	ثانياً: الشروع في عملية التحقيق المحاسبي.
32.....	ثالثاً: نتائج التحقيق في المحاسبة ونهايته.
35.....	الفرع الثاني: دور التحقيق المصوب للمحاسبة في الكشف عن التهرب الضريبي.
الفرع الثالث: دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في الكشف عن التهرب	
37.....	الضريبي.
39.....	أولاً: التحضير للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.
40.....	ثانياً: الشروع في الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
41.....	ثالثاً: نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.
43.....	المطلب الثاني: الجزاءات المترتبة عن الرقابة الجبائية في إطار مكافحة التهرب الضريبي.
43.....	الفرع الأول: الجزاءات الجبائية.
43.....	أولاً: جزاءات غياب التصريح أو تأخيرته.
45.....	ثانياً: جزاء نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش.
46.....	الفرع الثاني: المتابعة الجزائية.
46.....	أولاً: إثبات التهرب الضريبي.
48.....	ثانياً: الجزاءات الجزائية.
51.....	الفرع الثالث: الجزاءات المهنية.
54.....	خاتمة الفصل الأول.
55.....	الفصل الثاني: فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.
56.....	المبحث الأول: تقييم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.
56.....	المطلب الأول: مزايا الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.
56.....	الفرع الأول: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبيين.
58.....	الفرع الثاني: الرقابة الجبائية كأداة لحماية المال العام.
59.....	الفرع الثالث: دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي.
61.....	الفرع الرابع: دور الرقابة الجبائية في مكافحة الفساد.

- 61.....المطلب الثاني: سلبيات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.
- 62.....الفرع الأول: عدم فعالية الرقابة الجبائية.
- 63.....الفرع الثاني: تهاون الإدارة الجبائية.
- 64.....الفرع الثالث: تفشي ظاهرة الرشوة.
- 64.....الفرع الرابع: غياب العدالة الضريبية.
- المبحث الثاني: الصعوبات المعيقة لعمل هيئات الرقابة الجبائية ومقترحات تفعيلها لمكافحة التهرب الضريبي.
- 66.....المطلب الأول: الصعوبات التي تحد من فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.
- 67.....الفرع الأول: الصعوبات المتعلقة بنظام الرقابة.
- 67.....أولاً: ضعف برمجة الملفات.
- 67.....ثانياً: عدم مواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية.
- 68.....الفرع الثاني: الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية.
- 68.....أولاً: الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي.
- 69.....ثانياً: الصعوبات المتعلقة بالإدارة الجبائية.
- 71.....الفرع الثالث: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط الخارجي للإدارة الجبائية.
- 71.....أولاً: نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.
- 73.....ثانياً: اتساع رقعة الاقتصاد الغير الرسمي.
- 74.....ثالثاً: عدم تكامل وتنسيق الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى.
- 75.....المطلب الثاني: مقترحات تفعيل الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.
- 75.....الفرع الأول: تحسين فعالية النظام الجبائي.
- 76.....أولاً: تبسيط النظام الجبائي.
- 77.....ثانياً: إرساء نظام ضريبي عادل.
- 78.....ثالثاً: تحسين التشريع الضريبي.
- 78.....الفرع الثاني: تفعيل الجهاز الإداري الضريبي.
- 79.....أولاً: تحسين الهياكل المساعدة لعملية الرقابة الجبائية.
- 80.....ثانياً: تفعيل التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية.

84.....	الفرع الثالث: تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.
84.....	أولاً: الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية.
85.....	ثانياً: الإجراءات المتعلقة بالمكلف بالضريبة.
86.....	الفرع الرابع: التنسيق بين الإدارات الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى.
86.....	أولاً: المصالح التجارية.
87.....	ثانياً: مصلحة الجمارك.
88.....	خاتمة الفصل الثاني.
90.....	خاتمة.
94.....	قائمة المراجع.
108.....	فهرس المحتويات.

ملخص المذكرة

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي، باعتبارها وسيلة وقائية وعقابية في آن واحد لمكافحة هذه الظاهرة، وتمارس بالاعتماد على العديد من الأجهزة متخصصة في المجال، كما أنها تتمتع بصلاحيات وسلطات واسعة تمكنها من تحقق من صحة ومصداقية المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، وتتم هذه الرقابة بالاعتماد على التحقيقات الجبائية تمارس وفق إجراءات قانونية تهدف إلى الكشف عن كل الأخطاء وتجاوزات المرتكبة من قبل المكلفين بالضريبة سواء بقصد أو بدون قصد، لذلك أقر المشرع الجزائري سياسة عقابية في حالة ثبوت هذه التجاوزات، يتم تطبيقها حسب درجة وخطورة هذه المخالفة ، والتي يرمي من ورائها إلى حث المكلفين إلى أداء التزاماتهم الجبائية لكل صدق ونزاهة.

غير أنه من خلال تقييم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، تم التوصل إلى أهم المزايا والسلبيات التي حققتها هذه الرقابة بالإضافة إلى المشاكل والصعوبات التي تعاني منها والتي تحد من فعاليتها، لذلك اقتضى الأمر البحث عن حلول فورية و اتخاذ بعض التدابير من شأنها أن تزيد من فعاليتها.

RESUME DU MEMOIRE

Le présent mémoire traite le sujet du contrôle fiscal et de son rôle dans la lutte contre la fraude fiscale, en tant que moyen préventif et en même temps punitif de lutte contre ce phénomène, il est pratiqué en s'appuyant sur de nombreux mécanismes et dispositifs spécialisés dans le domaine. En outre, il dispose de plusieurs prérogatives et pouvoirs étendus lui permettent de vérifier et de valider la véracité et l'exactitude des informations déclarées par les contribuables. Ce contrôle est effectué sur la base d'enquêtes fiscales menées selon des procédures juridiques visant à détecter toutes les erreurs et les dépassements commis par les contribuables que cela soit intentionnellement ou non. C'est pour cela, le Législateur Algérien a adopté une politique punitive, en cas d'établissement de ces dépassements, qui sont appliquées selon le degré et de la gravité de cette infraction et dont le but est d'inciter les contribuables à s'acquitter de leurs obligations fiscales avec honnêteté et intégrité.

Cependant, à l'issue de l'évaluation de l'efficacité du contrôle fiscal dans la lutte contre la fraude fiscale, il a été arrivé aux avantages et inconvénients réalisés par ce contrôle et ce, outre les problèmes et les difficultés qui en découlent et qui limitent son efficacité. Par conséquent, il a été nécessaire chercher des solutions immédiates et prendre des mesures qui augmenteraient leur efficacité.