

دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

- دراسة حالة الجزائر-

عبدالرحمان قروي

ج/ عنابة

الملخص

التهرب الضريبي ظاهرة عالمية كانت و لا زالت تثير الكثير من التحديات أمام النظم الضريبية للدول، لما لها من تأثيرات بالغة على الاقتصاد الوطني، و تقف أمام الإصلاح السياسي و الاقتصادي و تعتبر أحد مظاهر الفساد الاقتصادي، و ما يمكن استخلاصه أن هذه الظاهرة لازالت تحتاج إلى تعميق المفاهيم حولها خصوصا ما تعلق منها بالأسس النظرية المصاحبة لها بدءا بإعادة هيكلة الأنظمة الضريبية الحالية و انتهاء بإعادة النظر في السياسات الجبائية مع مواكبة التطورات الحاصلة في هذا الميدان، و ضمان التحسن الدائم لنجاعة التعداد المتواجد على مستوى مصالح الرقابة الجبائية من خلال التوفر على موارد بشرية مؤهلة و الزيادة في أنشطة التكوين و التأطير.

الكلمات المفتاحية: الضريبة ; المكلف بالضريبة ; التهرب الضريبي ; النظام الضريبي الجزائري ; الرقابة الجبائية ;

Abstract

Tax evasion was a global phenomenon and it still raises a lot of challenges in front of a systems taxes of States, Because of their great effects on the national economy and standing in front of political and economic reform, And is considered one of the manifestations of economic corruption and what can be deduced that this phenomenon still need to deepen the concepts around, especially as they relate to the theoretical underpinnings associated starting to restructure the current tax systems and the end of the review of the fiscal policy while keeping abreast of developments in this field, And ensure the permanent improvement of the efficacy of the census, who is at

the level of the interests of fiscal control by having a qualified and an increase in the training and supervision activities of human resources.

Key word: Tax; in charge of Tax; Tax Evasion; Tax System Algerian Fiscal controls.

المقدمة

تعد الضريبة في ظل التطورات الاقتصادية و السياسية للدولة الحديثة أداة من أدوات السياسة المالية فلم يعد يقتصر دورها على تحقيق الهدف المالي أو هدف التحصيل، الذي كان هو الأساس في فرضها منذ القدم، بل اتسعت أهدافها لتشمل أهداف اقتصادية و اجتماعية أخرى يأتي في مقدمتها تحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي و تعجيل عملية التنمية، و إعادة توزيع الدخل، و معالجة الدورات الاقتصادية و تشجيع فروع الإنتاج و تحفيز الادخار و الاستثمار وفق أوليات التنمية.

على غرار كل بلد مهتم بتحديث نظامه الجبائي، تعمل الجزائر على أن يكون نظامها جاذبا و متطابقا بشكل دائم مع المتطلبات الاجتماعية و الاقتصادية للبلد، و ذلك بالسهر على التوزيع العادل للعبء الجبائي المفروض على كافة المكلفين بالضريبة، و الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية و كذا ترسيخ الوعي الجبائي.

انطلاقا من كون النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، و الذي من خلاله يقوم المكلفين بالضريبة بالتصريح من تلقاء أنفسهم بالأسس الخاضعة للضريبة، فقد تم استحداث مجموعة من إجراءات الرقابة قصد التأكد من صحة التصريحات المكتتبه و عند الاقتضاء القيام بالتصحيحات و العقوبات المفروضة.

و عليه، يواصل بعض المكلفين بالضريبة ذوي النية السيئة انتهاج مختلف الممارسات الهادفة إلى التهرب من الخضوع للضرائب المستحقة عليهم، لاسيما نشاط خفي، الشراء أو البيع دون فاتورة و تحويل وجهة الامتيازات الجبائية الممنوحة لهم، نظرا لكون الضريبة تمثل عبئا إضافيا على

أي مكلف في الوقت الذي لا يحصل على منفعة خاصة و فورية مقابل أدائها خاصة في غياب الوعي الضريبي الكافي.

من أجل محاربة كل هذه الممارسات، تتزود الإدارة الجبائية بشكل دائم بإجراءات جديدة بغية محاربة كل هذه الظواهر المضرة بالخزينة العمومية و يمثل العنصر البشري هو أهم الموارد المتاحة في عملية الرقابة الجبائية، فمفتش الضرائب يعد أداة الإدارة الضريبية لتحقيق أهدافها كونه القلب النابض لمختلف مراحل المراقبة و عليه يرى الباحث ضرورة معرفة فيما إذا كان هناك أثر أو دور لمفتش الضرائب في الحد من التهرب الضريبي.

في هذا السياق فقد أصبح من الضروري أن تعمل الإدارة الجبائية على ضمان التحسن الدائم لنجاعة التعداد المتواجد على مستوى مصالح الرقابة الجبائية من خلال التوفر على موارد بشرية مؤهلة و الزيادة في أنشطة التكوين و التأطير.

إشكالية الدراسة

إن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية سواء كان البلد الذي يعاني منها غنيا أو فقيرا متطورا أم ناميا، مع اختلاف حجم الظاهرة بين بلد و آخر أما في الجزائر فان هذه الظاهرة تستفحل عاما بعد آخر مما يؤثر سلبا على موارد الدولة و الأداء الاقتصادي فيها إضافة إلى النية الأخلاقية للمجتمع و نحاول في ورقتنا هذه الإجابة على التساؤل الآتي:

ما هي الإجراءات و السلطات التي منحها المشرع الجبائي الجزائري لمفتش الضرائب من أجل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؟ و الحد من انتشارها؟

فرضيات الدراسة

انطلاقا من مشكلة البحث و تحقيقا لأهدافه و في ضوء المفاهيم النظرية و الدراسات ذات العلاقة تم اشتقاق فرضية الدراسة على النحو التالي:

- تؤدي الإجراءات التي يتبعها مفتش الضرائب في الجزائر للحد من التهرب الضريبي.

أهمية الدراسة

مما يعزز أهمية هذه الدراسة أنها تناولت موضوعا هاما وحيويا تمثل في دور إجراءات مفتش الضرائب في الحد من التهرب الضريبي و لما لهذا الموضوع من أهمية نظرا للنمو المطرد في ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر و ما ينتج عنه من آثار اقتصادية و اجتماعية و مالية، و كذلك المكانة التي تحتلها الضريبة في تمويل خزينة الدولة باعتبارها المصدر الأساسي و الممول الرئيسي بعد الجباية البترولية.

أهداف الدراسة

اتساقا مع أهمية البحث و أهدافه، فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- التعريف بمفتش الضرائب و مهامه.
- سلطات مفتش الضرائب أثناء التحقيق.
- إبراز ما إذا كانت الإجراءات التي يعتمد عليها مفتش الضرائب عند أداء أعمال المراقبة تحد من التهرب الضريبي.
- دور مفتش الضرائب في اكتشاف التهرب الضريبي و الحد منه، فهو نقطة و همزة وصل بين المكلف و الإدارة الجبائية.
- محاولة إعطاء مجموعة من التوصيات و الاقتراحات في سبيل تفعيل علاج ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

منهج الدراسة

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع و يقوم بوصفها وصفا دقيقا و يعبر عنها تعبير كفييا و كمييا.

هيكل الدراسة

لمعالجة هذه الإشكالية يمكن دراسة و تحليل مضمون المحاور الأساسية كما يلي:

- المحور الأول: الإطار العام لنشاط مفتش الضرائب.
- المحور الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي.
- المحور الثالث: إجراءات مفتش الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي.
- المحور الرابع: وسائل مساعدة مفتش الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي.

المحور الأول: الإطار العام لنشاط مفتش الضرائب

لقد عمد المشرع الجزائري منذ سنة 1991 إلى اعتماد إصلاح تنظيمي و تشريعي من خلال إعادة هيكلة الإدارة الجبائية و استحداث هياكل جديدة من شأنها التقليل قدر الإمكان من ظاهرة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى منح صلاحيات وسلطات واسعة لمفتش الضرائب للقيام بمهامه في الكشف عن حالات التهرب الضريبي .

1- تعريف مفتش الضرائب

و هو الموظف الذي يشتغل لدى الإدارة الجبائية و يكون برتبة مفتش فأكثر حيث أنه يقوم بجميع العمليات من التحقق في عين المكان أي داخل مكاتب المكلفين بالضريبة من مفاولين و مؤسسات و تجار و غيرهم من المكلفين الذين لديهم ملف جبائي لدى إدارة الضرائب و المعلومات التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.

2- مهام مفتش الضرائب

حسب المرسوم التنفيذي 299/10 المؤرخ في 2010/11/29 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، فإن مهام مفتش الضرائب تتمثل فيما يلي:¹

*تنفيذ و متابعة أشغال الوعاء و التحصيل و مراقبة الضرائب.

*معالجة منازعات الضريبة.

*السهر على تطبيق التشريع و التنظيم الجبائيين.

و زيادة على المهام المسندة لمفتشي الضرائب، يكلف المفتشون الرئيسيون للضرائب بما يأتي:

*القيام بمهام التحليل و التدقيق.

*تحليل النتائج المستخرجة بالنظر للأهداف المحددة و اقتراح كل التدابير الموجهة لتحسينها.

زيادة على المهام المسندة للمفتشين الرئيسيين للضرائب، يكلف المفتشون المركزيون للضرائب بما يأتي:

*قيادة مهام التوجيه و التنسيق و المراقبة.

*تنشيط المصالح و تنسيقها و تأطيرها.

*مراقبة تسيير المصالح الجبائية و محاسبتها و إعداد محاضر المراقبة.

*تأطير نشاطات التكوين.

زيادة على المهام المسندة للمفتشين المركزيين للضرائب، يكلف مفتشو الأقسام للضرائب بما يلي:

*تصور و اقتراح كل تدبير تشريعي و تنظيمي في المجال الجبائي.

*المبادرة بتدابير من شأنها تحسين إجراءات التسيير.

*تأطير المشاريع التي تباورها الإدارة الجبائية.

زيادة على المهام المسندة لمفتشي الأقسام للضرائب، يكلف المفتشون الرؤساء للضرائب لاسيما بما يأتي:

*الإشراف و توجيه أشغال الوعاء و التحصيل الضريبي و المراقبة و منازعات الضرائب و التحصيل و كذا التدقيق.

*إعداد و تطبيق كل الدراسات و النصوص المتعلقة بالإستراتيجية و السياسة الجبائية.

المحور الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي أصبحت من أكبر القضايا التي تؤرق الدولة و الباحثين في ميدان التشريع الجبائي كونها أخذت بعدا وطنيا و دوليا في الإساءة للحياة الاقتصادية للمجتمع، و مع تطور النشاط الاقتصادي و الاجتماعي و ما صاحبه من تطور للتشريع الجبائي، إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي قد أخذت عدة أشكال و أوجه بحكم أنها ناتجة عن عدة أسباب و دوافع.

1- تعريف التهرب الضريبي

لم تقدم التشريعات الضريبية المعاصرة تعريفاً للتهرب الضريبي و إنما اقتصر على تعداد صورته و أشكاله تاركة أمر التعريف للفقهاء و الكتاب، و ذلك لأن أي تعريف لا يمكن أن يشمل أساليب التهرب كافة، و إذا كنا قد اخترنا تعريفاً للتهرب الضريبي بأنه: "عدم قيام المكلف بدفع الضريبة أو الوفاء بالتزامه كلياً أو جزئياً تجاه الدوائر المالية مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة و ذلك باستخدام طرق و وسائل مشروعة و غير مشروعة، لأن أي تعريف لا يمكن أن يشمل أساليب التهرب كافة.

التشريعات الجبائية العربية لا تستعمل لفظة واحدة تشير إلى الإفلات من الضريبة؛ ففي لبنان مثلا تستعمل كلمة التملص، في حين في مصر و العراق تستعمل كلمة التخلص، و في الأردن كلمتا التملص و التهرب، و في سوريا لفظة التهرب، و هذه الألفاظ الثلاث (التملص التخلص، التهرب) تشير إلى الإفلات غير القانوني من الضريبة.²

فالتهرب الضريبي: "هو محاولة المكلف الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً متبعاً في ذلك طرق و أساليب مخالفة للقانون تحمل في طياتها الغش و التحايل و التهرب."

2- أشكال التهرب الضريبي

يمكن التمييز بين نوعين من التهرب: التهرب المشروع و التهرب غير المشروع.

1-2 التهرب المشروع (التجنب الضريبي)

هو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة و عدم الالتزام بدفعها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز مخالف للقانون، و يمكن أن يحدث التهرب المشروع بطريقة طبيعية و ذلك بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة.

يفضل بعضهم تسمية هذا النوع من التهرب بالتجنب الضريبي لما توحى به عبارة التهرب بالمشروعية، حيث أن المشرع يأذن له و لما تتضمنه فكرة التهرب و المشروعية من تناقض و يتحقق أيضًا هذا النوع من التهرب للشخص بالاستعانة بأهل الخبرة و الاختصاص في استنباط طرق التحايل مستنديين في ذلك إلى خلل أو ثغرة في النصوص القانونية، فبسبب عدم دقة النصوص أو عدم إحكام صياغتها أو عدم مواجهتها للحالات كافة قد يتمكن الشخص من تحويل النصوص أو تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها، مثلا فقانون ضريبة التركات - الذي لا يخضع الهبات لهذه الضريبة - قد يدفع الشخص إلى توزيع أمواله على ورثته المحتملين في أثناء حياته عن طريق الهبة، أو يمكن أن يقوم بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد بيع صوري خلال حياته تهربًا من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته.³

2-2 التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)

عرفه الاقتصادي Lucien Mehl بأنه: "مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة و تخفيض قاعدة الوعاء الضريبي".⁴

من صور التهرب الضريبي غير المشروع في مجال إخفاء الوعاء الضريبي أو عدم التسديد نجد مثلا: الإخفاء المادي للسلع أو تقديرها بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير مغايرة للحقيقة.

من خلال ما سبق يمكن التمييز بين التجنب الضريبي و الغش الضريبي من خلال تبيين أوجه التشابه و أوجه الاختلاف بينهما كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (01): أوجه التشابه و الاختلاف بين التهرب الضريبي المشروع و التهرب الضريبي غير المشروع

أوجه التشابه	
- سلوك يهدف من خلاله المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً. - حرمان الخزينة العمومية من الإيرادات. - كل منهما ناجم عن سوء النية.	
أوجه الاختلاف	
التهرب الضريبي المشروع	التهرب الضريبي غير المشروع
- غير مخالف للقانون و التشريع الجبائي. - يشمل على العنصر المعنوي. - لا يعاقب عليه القانون.	- يتم باستعمال أساليب مخالفة للتشريع الضريبي. - يشمل على العنصر المعنوي و العنصر المادي. - يعاقب عليه القانون.

المصدر: من إعداد الباحث.

المحور الثالث: إجراءات مفتش الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي

إن تحسين مستوى التحضر الجبائي هو هدف استراتيجي للإدارة الجبائية، تسهر المديرية العامة للضرائب على ممارسة مهامها في مجال الرقابة مع السعي إلى تحسين نوعية هذه الرقابة، من أجل ذلك تم وضع عدة وسائل في مجال الرقابة و مكافحة مختلف أشكال التهرب الضريبي، و يتعلق الأمر بـ :

1- مراقبة التصريحات (الرقابة الشكلية) **Contrôle formel**

تبدأ الرقابة الشكلية منذ استلام الإدارة الجبائية التصريحات الجبائية المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية، و تتم مراقبتها بطريقة منتظمة و غير انتقائية و ذلك عن

طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها و تسوية الأخطاء الظاهرة إن وجدت و تتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات الشهرية G50 و الميزانية السنوية و مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط و بطاقات المعلومات و قوائم العملاء التي تمتلكها.

فالغرض من هذه الرقابة هو التأكد من أن التصريحات المقدمة قد كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها و تعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.

2- الرقابة الجبائية *Contrôle fiscal*

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة بامتياز التي تحقق مبدأ المساواة أمام الضريبة، تجاه الأشخاص الذين لا يوفون بالتزاماتهم الجبائية أو أقل مما يجب، زيادة على احترام مبدأ المساواة أمام الضريبة، فقد تم اتخاذ عدة تدابير على المستويين القانوني و التطبيقي، و نفس الأمر ينطبق على تأسيس إجراء التحقيق و كذا حق المعاينة بترخيص من القضاء، حيث تم تأسيس تقنيات جديدة للرقابة الجبائية من أجل تقوية وسائل مكافحة كل أشكال الإضرار بثروة الوطن.

في كل الحالات يعتبر تعزيز وسائل الرقابة الجبائية واحدة من بين عدة أنشطة تستعملها الإدارة الجبائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

2-1 الرقابة على الوثائق *Contrôle sur pièces*

طبقا لأحكام المواد 18، 19، 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، فهذه الرقابة تهتم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المقدمة من المكلف و مقارنتها بالمعلومات المتوافرة في الملف الضريبي للمكلف الذي بحوزة الإدارة و كذلك يتم مقارنة مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات و المتعلقة بالمكلف بما قدمه من خلال تعامله مع هذه الأخيرة.

فالمفتش يقوم بتحليل و دراسة مدى ترابط الأرقام المقدمة في سنة التصريح الجبائي مقارنة مع السنوات الأخرى السابقة للوصول إلى اكتشاف الأخطاء المرتكبة، و في حالة وجود بعض الغموض بإمكانه طلب توضيحات

من المكلف بصيغة شفهية أو كتابية فيما يخص المعلومات و في حالة الرفض يقوم المفتش بالتسوية.

فيمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك، و مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك و كذا أسس الإخضاع الضريبي و حساب الضرائب المترتبة، كما يقوم في نفس الوقت، بدعوة المكلف بالضريبة إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين يوماً ، و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى.

يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام.

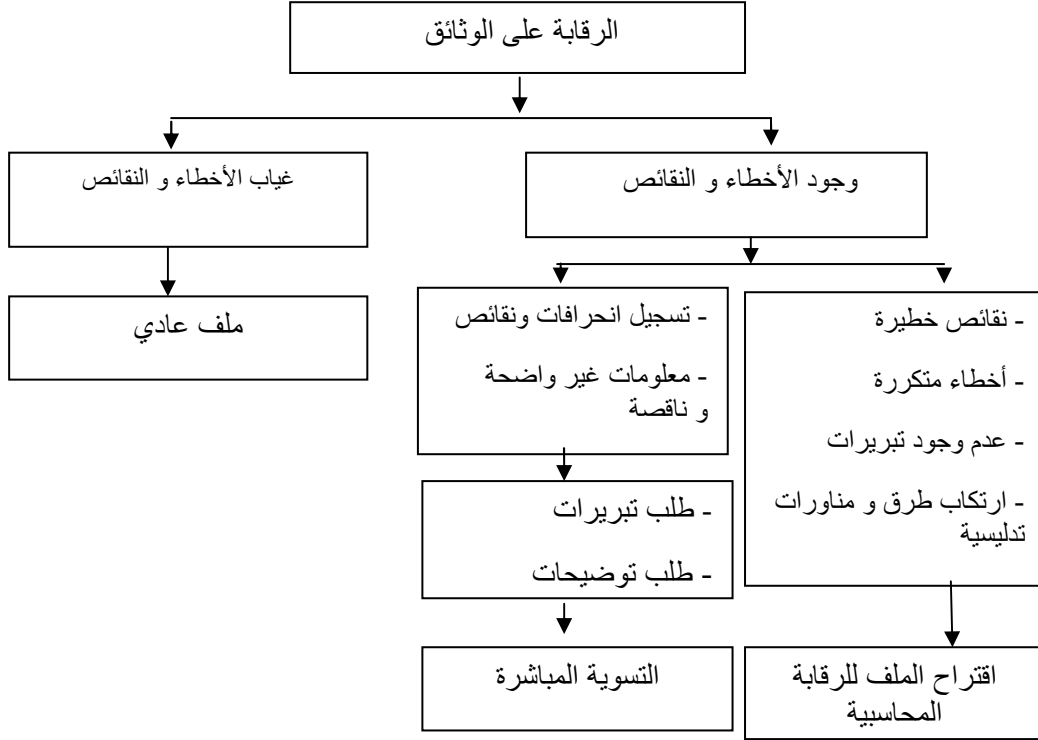
يحدد المفتش، بعد انقضاء أجل الرد، أساس الإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضا للمكلف بالضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية.

يمكن أن تكون تصريحات الخاضعين للضريبة غير المدعومة بالمعلومات و الوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، محل تصحيح تلقائي.

الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء و تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات كما تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوع الرقابة المحاسبية.⁵

و الشكل التالي يوضح إجراءات سير الرقابة على الوثائق.

الشكل (01): الهيكل العام للرقابة على الوثائق



Source: "Le Guide du contrôle sur pièces", DRV, Edition 2003, p 07.

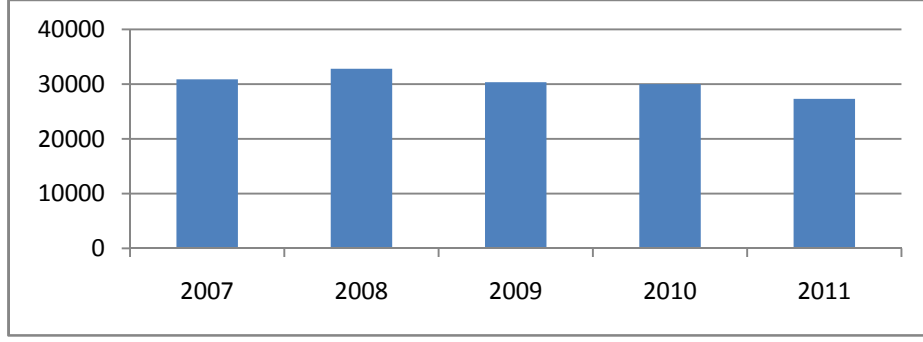
بالإسقاط على حالة الجزائر فإن الإحصائيات بالجدول أدناه تبرز تطور حجم التهرب الضريبي بمنظور المصالح الرسمية.

الجدول (02): تطور حجم التهرب الضريبي بمنظور المصالح الرسمية (ألف دج)

السنوات	2007	2008	2009	2010	السادسي الأول 2011
عدد الملفات	30.894	32.795	30.365	30.029	27.291
المبالغ الناتجة عن المراقبة على الوثائق	33.162.154	30.015.195	28.246.714	32.293.982	26.224.016

Source: Direction Générale des Impôts, la lettre de la D.G.I, N° 58/2012.

الشكل (02): تطور عدد ملفات المراقبة على الوثائق لسنوات النشاط 2007-2011



المصدر: من إعداد الباحث

2-2 التحقق المصوب Vérification Ponctuelle

يرمي هذا الإجراء الأقل إلزامية بالنسبة للمكلفين بالضريبة بفضل طابعه المصوب، إلى الزيادة المعتبرة لعدد عمليات الرقابة و إلى تحسين تغطية النسيج الجبائي.

فالتحقيق المصوب هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

فالتحقيق المصوب للمحاسبة إجراء رقابة موجه، أقل شمولية و أكثر سرعة و أقل اتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة، يتضمن هذا الإجراء مراقبة الوثائق الثبوتية و المحاسبية.

يتمحور التحقيق المصوب أساسا حول:

*مراقبة قانونية للحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة و أصل التسبيقات و الحصص الممنوحة و النسب المطبقة و الإستردادات الملتزمة.

*مراقبة عناصر المحاسبة بناء على التصريح بالنتيجة (أعباء الاهتلاكات و المؤونات).

*مراقبة الإستردادات و لقروض الضرائب.

*مراقبة العجز المتكرر و الامتيازات الجبائية الممنوحة و الأرباح المعاد استثمارها.

يكن الهدف الرئيسي للتحقيق المصوب في السماح للمصالح الجبائية بالرفع من عدد عمليات الرقابة مع التخفيض من عدد المعائنات بعين المكان إذ يسعى إلى تصحيح الإغفالات و الأخطاء و النقائص التي يتم الكشف عنها.

يعتبر هذا الإجراء أقل إلزاما بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث لا يجبر هذا الأخير على تقديم كل الوثائق المحاسبية لتبرير أرقام الأعمال و النتائج المصرح بها، تقتصر مطالبة المكلف بالضريبة إلا بالوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة للرقابة.

يتميز التحقيق المصوب عن باقي أشكال الرقابة الأخرى بمكان تنفيذ التحقيق و عناوين الضرائب المعنية و الفترة التي يتم التحقيق فيها و كذا الوثائق المراد دراستها.

يمكن أن يكون هذا التحقيق المصوب امتدادا للرقابة على الوثائق في حالة غياب رد المكلف بالضريبة على طلبات المعلومات و التبريرات و التوضيحات أو نتيجة لإجابات غير كاملة التي بقيت مستغلة من قبل مصلحة الوعاء.⁶

3-2 التحقق في المحاسبة Vérification de Comptabilité

التحقيق في المحاسبة هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها.

يرمي هذا التحقيق إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة و يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.⁷

حيث نصت المادة 20 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية: "على أنها مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة".

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة.⁸

4-2 التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة Approfondie de Situation Fiscale Ensemble

تم إنشاؤه بموجب قانون المالية لسنة 1992 وفقا للمادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، لم يتم الشروع فيه إلا في سنة 2001 و ذلك نظرا للظروف الأمنية غير مستقرة التي عرفت الجزائر، يمكن للمفتشين أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

و في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، و الذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة.

و يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية و عناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، و جود أنشطة أو مداخل متملصه من الضريبة.⁹

و منه فإن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يسعى إلى تحقيق هدفين رئيسيين و هما:

* ضمان أن التصريحات الموضوعية مشكلة بطريقة شرعية.

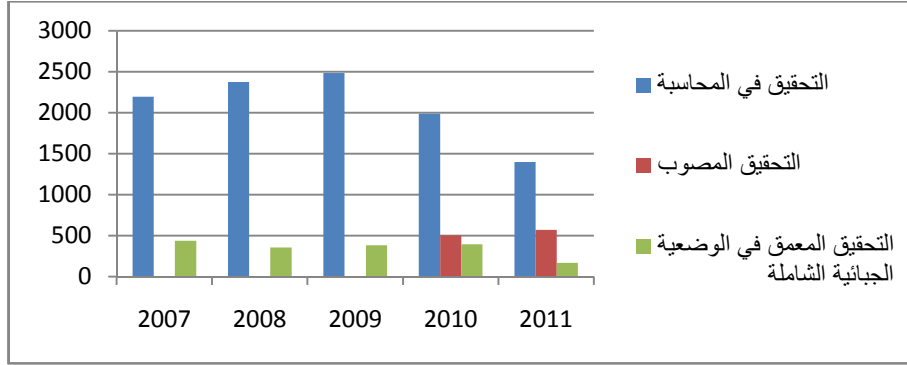
* مراقبة التجانس بين المداخل المصرحة مع الذمة المالية الإجمالية للمكلف.

الجدول (03): تطور حجم التهرب الضريبي بمنظور المصالح الرسمية

السنوات	2007	2008	2009	2010	2011
عدد القضايا المراقبة	2632	2731	2864	2888	2234
التحقيق في المحاسبة	2194	2374	2483	1989	1444
التحقيق المصوب	-	-	-	503	586
التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	438	357	381	396	204

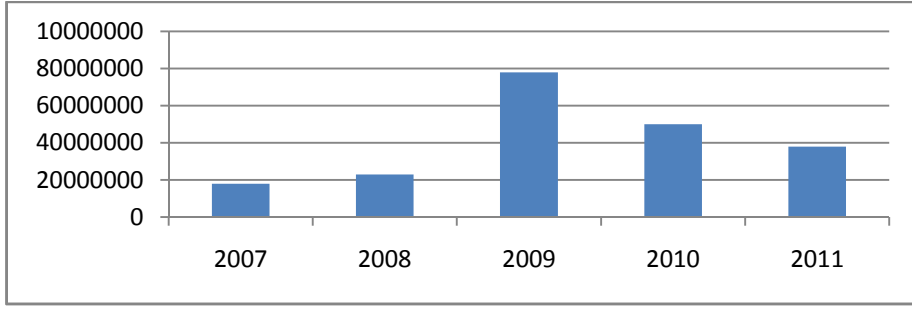
Source: Direction Générale des Impôts, la lettre de la D.G.I, N° 64/2012.

الشكل (03): تطور عدد القضايا المراقبة من سنة 2007 إلى 2011



Source: Direction Générale des Impôts, la lettre de la D.G.I, N° 64/2012.

الشكل (04): تطور المبالغ الناتجة عن المراقبة الجبائية من 2007 إلى 2011



Source: Direction Générale des Impôts, la lettre de la D.G.I, N° 64/2012.

من خلال النتائج المسجلة في الجدول (03) و الشكلين (03 و 04) نلاحظ الارتفاع النسبي في حصيلة الرقابة الجبائية خلال الفترة المدروسة 2007-2011، حيث سجل نمو من حيث عدد الملفات التي خضعت للرقابة في حين أن الحصيلة المسترجعة في خلال نفس الفترة سجلت نمواً و يفسر هذا النمو في حصيلة الرقابة الضريبية بتحسين مستوى الرقابة نتيجة للجهود المبذولة لإعطاء الرقابة الضريبية مصداقية أكبر من خلال مختلف الحقوق و الضمانات التي منحت للمفتشين المراقبين و البرامج التكوينية التي شرعت فيها الإدارة منذ سنة 1998 إلى يومنا هذا.

- نلاحظ تزايد ملحوظاً و مستمراً في عدد الملفات المقدمة للرقابة المعمقة بين 2007 و 2011 و يفسر هذا التزايد المستمر بقلة أو انعدام تطبيق الرقابة المعمقة في فترة قل فيها اهتمام الإدارة الضريبية بالمظاهر الخارجية للمكلفين بسبب عدم الاستقرار الأمني، حيث تمكن العديد من المكلفون تكوين ثروات هائلة خلال هذه الفترة، دون أن تمر على التصريح لدى مصالح الجبائية المعنية، لذلك فمنذ بضع سنوات منذ سنة 2000 و باستقرار الأوضاع الأمنية و الاقتصادية و السياسية، أصبحت الإدارة الضريبية تهتم بهذه الثروات و غيرها لتحلل كيفية تكوينها و ازدهارها، و تستند لذلك إلى الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية لأصحاب هذه الثروات، مما كان من أسباب اقتراح عدد متزايد من الملفات للرقابة.

- ابتداء من سنة 2010 تم الشروع في تنفيذ طريقة أخرى لمكافحة التهرب الضريبي و هي التحقيق المصوب، للإشارة إن عملية المراجعة الجبائية بمختلف أصنافها لا تغطي إلا نسبة ضئيلة من مجموع الأشخاص المعنويين و الطبيعيين القابلين لعملية المراجعة.

3- إجراءات خاصة للتحريات الجبائية

يحتاج المفتش إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي التصرفات التي يمارسها أثناء تأدية واجبه من أجل التطبيق الجيد و تسهيل عملية المراقبة.

3-1 حق الإطلاع Le Droit de Communication

يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها (البحث عن المادة الخاضعة للضرائب)، بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 68 من قانون الإجراءات الجبائية لدى الإدارات و الهيئات العمومية و المؤسسات و لدى المؤسسات المالية و المكلفين بالضريبة الآخرين و تطبق غرامات جبائية عند الرفض، و دون الاحتجاج بالسر المهني.

3-2 حق إجراء التحقيق Droit D'enquête

طبقاً لأحكام المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية يسمح إجراء التحقق لأعوان الضرائب المعنيين بالأمر بالتدخل بصفة مفاجئة لدى المدنيين بالرسم على القيمة المضافة و كذا العاملين لحسابهم .

يجرى التحقيق من طرف أي موظف للضرائب التابع للمصلحة المختصة إقليمياً بحضور موظف له رتبة مراقب على الأقل و ذلك على مستوى وسائل النقل و الشحن و كذا المحلات المهنية من الساعة الثامنة صباحاً إلى غاية الساعة الثامنة مساءً و خلال ساعات النشاط، خلال التدخل الأول، إعلام المكلف بالضريبة عن طريق تسليمه إشعار بإجراء التحقيق.

يتم على إثر كل تدخل تحرير محضر مدون فيه التحريات التي تمت و تفاصيل المخالفات الملاحظة و يسجل جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.

3-3 حق المعاينة Droit de Visite

طبقاً لأحكام المواد من 34 إلى 38 من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن للإدارة الجبائية في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، أن تقوم بمعاينات مفاجئة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة.

يجرى حق المعاينة بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير، كما يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية و يعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.¹⁰

3-4 حق الاسترداد Droit de Reprise

هذا الحق منحه المواد من 39 إلى 41 من قانون الإجراءات الجبائية للمفتشين من أجل تصحيح حالات النسيان و كذا الأخطاء المرتكبة و ذلك بإعادة النظر في الإخضاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء آخر جديد، وقد حدد أجل التقادم بأربع سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، يمدد الأجل إلى سنتين إضافيتين.

4- التلبس الجبائي La flagrance Fiscale

تم إنشاء إجراء التلبس الجبائي بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 في مواده 07 و 18 و تعزيزه بالمادة 12 من قانون المالية لسنة 2013.

يمنح هذا الإجراء للإدارة الجبائية و سائل أكثر فعالية و ردعية من شأنها أن تضع حدا للتهرب الجبائي ذلك بمرافقتها بإطار قانوني يسمح لها من خلال ممارسة المعاينة و الرقابة و الحجز... من التدخل و وقف عملية الغش الجبائي الجارية و معاينة جنحة التلبس و هذا حتى قبل انقضاء أجل التزامات التصريحات.

تبعاً لهذه المعاينة، و في ظل وجود قرائن واضحة للغش و بعد موافقة الإدارة المركزية، يخضع المكلف بالضريبة لمحضر تلبس جبائي مع إمكانية

تنفيذ الحجز التحفظي على الأملاك، التسجيل في السجل الوطني للمتهربين fichier national des fraudeurs تطبيق غرامات مالية طبقاً لأحكام المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، إمكانية إعادة التحقيق في المحاسبة، إضافة سنتين للتقادم، حذف شروط التأجيل القانوني 20 و رزنامة الدفع بالتقسيط.

يعتبر التلبس الجبائي إجراء رقابة غير مستقل، حيث أنه ينفذ في إطار حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الاطلاع أو الرقابة، و الذي من شأنه أن يسمح للإدارة الجبائية بالتدخل لوضع حد لجنحة التهرب الضريبي و ذلك حالما تتوفر المؤشرات الكافية حتى قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية.

تعتبر حالات تلبس جبائي، الممارسات التالية:

*ممارسة نشاط ما دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية.

*إصدار فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها فعلاً.

*ارتكاب مخالفة بيع و شراء البضائع دون فواتير مهما كان مكان امتلاكها و تخزينها و إيداعها.

*ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع و التنظيم التجاري و كذا الخاص بالعمل.

* تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة.

تختلف أهداف إجراء التلبس الجبائي من معاينة التهرب الضريبي إلى غاية ضمان التحصيلات و هذا مرورا بمراقبة صارمة للنشاطات القصيرة المدى.¹¹

5- الرقابة عن طريق الفرق المختلطة Les Brigades Mixtes

تم إنشاء هذه الفرق بموجب القرار رقم 75-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997، و يتم من خلال التنسيق و مشاركة ثلاثة إدارات و هي: الضرائب، الجمارك و التجارة، و يهدف إلى مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية و

الجمركية و التجارية و مراقبة المداخل و خاصة فيما يتعلق بالواردات و تسعى الدولة الجزائرية إلى تطوير هذا النوع من الرقابة من خلال تكثيف جهود التنسيق بين الهيئات و المؤسسات المختلفة و ذلك نظرا لما تحققه من تسويات و مبالغ مسترجعة.

6- الرقابة على المعاملات العقارية *Contrôle des Evaluation*

تقوم على أساس تقييم أسعار المعاملات العقارية و تخص مراقبة المداخل التي تتهرب من الضريبة على حقوق التسجيل من خلال مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح ببيعها أو شرائها أو التنازل عنها سواء كانت مبنية أو غير مبنية أو مداخل عقارية.

المحور الرابع: وسائل مساعدة مفتش الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي

من أجل تفعيل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي لا بد الأخذ بعين الاعتبار الأسباب المؤدية إليه و التي نجدها عموما مرتبطة بالمكلف بالضريبة و كذا النظام الضريبي إضافة إلى تلك المرتبطة بإدارة الضرائب.

1- من حيث المكلف

إن وجود علاقة جيدة بين الإدارة و المكلف من شأنها أن تنشر الثقة و تقلل من حالات التهرب الضريبي، ولا شك إن هذه العلاقة ترتبط إلى حد ما بمدى التعاون القائم بين الإدارة و المكلف و قصد تحسين هذه العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:

- تطوير قدرات الاستماع للمكلفين من خلال تكثيف اللقاءات مع الجمعيات و الاتحادات المهنية و اطلاعهم على مختلف المستجدات.

- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة و تطوير أساليب التعامل و التواصل و هذا مع دخول مرجعية نوعية الخدمة حيز التنفيذ.

- نشر الوعي الضريبي و التقرب من المكلف بالضريبة و العمل على نشر الثقافة الضريبية و تحسيس المكلفين بأهمية الضريبة و دورها في الحياة

الاقتصادية و الاجتماعية و الشعور بتحمل المسؤولية في أعباء الدولة في مجال الخدمات العامة و تسير المرافق العمومية.

- تعزيز الضمانات الممنوحة لفائدة المكلفين بالضريبة و ذلك فيما يخص الرقابة و المنازعات بهدف كسب ثقة المكلفين.

- إحداث برامج للإعلام الضريبي على الدولة أن تعد برامج إعلامية واسعة الانتشار، الهدف منها تنوير المواطنين بالطرق التي يتم بواسطتها التصرف بالمال العام.

2- من حيث النظام الضريبي

إن تطوير فعالية النظام الضريبي يمر عبر إتباع الخطوات التالية:

- تطوير فعالية النظام الجبائي: إن تطوراً فعالية النظام الجبائي يمر عبر إتباع الخطوات التالية:

*تبسيط إجراءات الإدارة المتعلقة بربط و تحصيل الضرائب.

*ضمان قدر أكبر من الشفافية في فرض الضرائب خصوصاً ما تعلق منها بالنظام الجزائي، الذي تم استبداله بنظام الضريبة الجزائية الوحيدة ابتداء من أول جانفي 2007 طبقاً لنصوص المواد 1، 2 و 3 من قانون المالية لسنة 2007، و قد هدف المشرع الجبائي من وراء ذلك تبسيط إجراءات ربط و تحصيل الضرائب لأكثر من مليون مكلف¹²، و في قانون المالية لسنة 2015 تم إلغاء النظام المبسط و النظام المراقب بالنسبة للمهن الحرة فكل مكلف تجاوز رقم أعماله 30.000.000 دج يخضع للنظام الحقيقي، و أقل من 30.000.000 دج يخضع لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة.

- صياغة القانون الضريبي: و ذلك بالابتعاد عن العبارات العامة في مجال تحديد الدخل الخاضع للضريبة، و بشكل لا يدع مجالاً واسعاً للتأويل أو الاجتهاد.

- إعداد نظام جبائي بسيط و عادل: إن ضرورة تبسيط النظام الجبائي يعد أمراً محتماً، ليسهل فهمه لدى جمهور المكلفين، بعيداً عن كل الغموض و التعقيد الذي تحدثه التشريعات الجبائية المتوالية و صعوبات و عراقيل تطبيقها كما

يفترض في النظام الجبائي أن يكون عادلا لتجنب و تفادي ردود الأفعال السلبية للمكلفين تجاه الضريبة، مع مراعاة مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي للحد من التفاوت الطبقي، فلقد اتسم النظام الجبائي الجزائري قبل تطبيق الإصلاحات الجبائية بتعقيدات كثيرة نتيجة المغالاة و تعدد أنواع الضرائب و ارتفاع مستوى معدلات خاصة فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة، الشيء الذي جعل النظام الجبائي جد معقد و عسير الفهم من طرف المكلفين غير الملمين بالقواعد الأساسية للمبادئ الجبائية و أسس تقدير الضريبة والإعفاءات الممنوحة لهم، و كذلك حتى الأعوان الإداريين الذين يواجهون صعوبات في أداء مهامهم على أكمل وجه ، و هذا ما يفسح المجال لدى المكلف للتخلص من دفع الضريبة.¹³

- يسعى المشرع الجزائري لضمان العدالة في توزيع العبء الضريبي غير أن ذلك لا يكون إلا على نحو تقريبي حيث تنقصه وسائل التحقيق من تساوي العبء الواقع على كل فرد، خاصة إذا لاحظنا ما يقع من تهرب بعض الممولين من الضريبة، و ذلك بإلقاء العبء على عاتق المكلفين النزهاء ففي غياب العدالة أمام الضريبة ، الأمر الذي يولد إحساسا بالظلم عند المكلف بالضريبة الشيء الذي يؤثر سلبا على سلوكه و روح المسؤولية في أداء التزاماته الجبائية ليفسح المجال بذلك على تدعيم فرص التهرب الضريبي .¹⁴

- استقرار في التشريعات و مرونة في القواعد الجبائية: إن التغيرات الدائمة و المستمرة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي تجعل من النظام الجبائي دوما غامضا بسبب الإفراط في تعدد القوانين الذي يؤدي إلى كثرة التعديلات مما يصعب على المكلفين من جهة المسابرة و متابعة التغيرات التي تطرأ على النظام والقواعد المعمول بها ومن جهة أخرى يؤدي إلى خلق حالة من الحساسية الضريبية تدفع بهم إلى رفض كل مشروع للإصلاح الضريبي عن طريق التهرب من أداء ما عليهم من ضرائب.

3- من حيث الإدارة الجبائية

إن وجود جهاز ضريبي إداري عصري كفاء و فعال، من شأنه أن يكون وسيلة فعالة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، لأن الجهاز الضريبي غير

الكفاء باستطاعته تحويل ضريبة موضوعية و عادلة إلى ضريبة مجحفة وسيئة، و لذلك فإنه لتحسين هذا الجهاز وحب مراعاة ما يلي:

- تحسين مرونة إجراءات عملية التحقيق: وضع إستراتيجية الرقابة الجبائية يتطلب تغيير في اختيار نوعية الرقابة المتبعة، حسب الرهانات الجبائية المتبعة، و عليه فالتسيير الجيد لسلسلة الرقابة يتطلب أن تخص عملية المراقبة العامة للمحاسبة رهانات مالية كبيرة و حالات التهرب الضريبي.

و مما جُدر ذكره فإن إدارة الرقابة الجبائية وضعت العديد من الإجراءات قصد مكافحة التهرب الضرائب أهمها:¹⁵

* استحداث رقم التعريف الإحصائي و إجبار المكلفين بإظهاره على كل التصريحات و الوثائق التي لها علاقة بالنشاط الممارس حسب ما تقتضيه نصوص المواد 3، 4، 8 و 31 من قانون المالية لسنة 2002.

* ضرورة إبعاد المكلفين المتهربين من أية مناقصة تخص الصفقات العمومية حسب نص المادة 62 من قانون المالية لسنة 1997.

* إجبار المكلفين بتصفية ديونهم الجبائية قبل أي طلب للشطب من السجل التجاري.

* استحداث بطاقة وطنية تخص المواطنين الذين يقومون بعملية شراء لسيارات فاخرة.

* فرض عقوبات صارمة على المكلفين المتهربين بدءا بالعقوبات المالية و انتهاء بالمتابعة القضائية.

- إنجاح عملية تطوير تعداد المفتشين كما ونوعا: يمثل هذا المحور مركز اهتمام الإدارة الجبائية، إذ تهدف هذه الأخيرة إلى تعزيز تعداد الموظفين المعيّنين في مصالح الرقابة الجبائية من جهة و تحسين مردوديتهم من جهة أخرى و ذلك من خلال تأطير أنسب و تنظيم دورات تكوينية أنجع

(التعليم رقم 477/و.م.ع/2012 المؤرخة في 2012/10/01)، أما فيما يخص المحققين الآخرين، فسوف يستفيدون من ملتقيات تكوينية من أجل

تحسين كفاءاتهم،¹⁶ و زيادة عدد المتخرجين من المعهد الاقتصادي الجمركي الجبائي و المدرسة الوطنية للضرائب.

- عصرنة الإدارة الجبائية: خضعت الإدارة الجبائية في الجزائر لعدة إصلاحات تهدف في مجملها إلى تطوير هياكل الإدارة الجبائية و تصنيفها حسب فئات المكلفين بالضريبة وقد يميز التنظيم الجديد لهياكل الإدارة الجبائية بما يلي:

مراكز الضرائب (Centres des Impôts)، المركز الجوازي للضرائب (Centres de Proximité des Impôts)، مديرية كبريات المؤسسات (Direction des Grandes Entreprises).

- تحسين و توطيد العلاقة مع الإدارات و الهيئات و المكلفين بالضريبة: من خلال زيادة التنسيق خاصة في إطار تدخل الفرق المختلطة و التنسيق مع الهيئات الأمنية و القضائية.

- التنسيق و التعاون الدولي: من خلال إبرام الاتفاقيات و المعاهدات الجبائية الدولية للقضاء على التهرب الضريبي الدولي.

يمثل دور التعاون الدول في مكافحة التهرب الجبائي في إجراءات عديدة منها:

*الإطلاع على أموال الأفراد في الخارج و ذلك بحثهم على تقديم تصريحاتهم المتعلقة المداخل و الإيرادات المحققة في الخارج.

*عقد الاتفاقات الدولية الخاصة بتبادل المعلومات الضريبة و خاصة التي تتعلق بالحسابات الجارية المفتوحة لدى البنوك، و ذلك تسهيلا لتحصيل الضرائب المستحقة وفرض العقوبات.

*الحرص على تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الإنترنت مع سن التشريعات ع الضريبة المناسبة لها.

*ترقية وسائل الاتصال الحديثة كموقع واب للمديرية العامة للضرائب و تحيينه عند كل تعديل يمس التشريع الضريبي.

- تطوير الإدارة الضريبية: و ذلك بتطوير الوظائف الضرورية للأنظمة و البرامج، بحيث تتولد القناعة لدى المكلفين أن الإدارة الضريبية هي إدارة فعالة ولديها الرغبة في التعاون مع المكلفين، بحيث يتم كسر الحاجز النفسي بين المواطن والإدارة الضريبية.

- تحسين الأوضاع المادية و الاجتماعية للمفتشين قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.

- إن للوازع الديني و الرقابة الداخلية لدى الفرد يجعلانه يُمْنَع التهرب الضريبي قبل وقوعه، بل تلعب القيم الأخلاقية و العقائدية دورا حصاريا هاما في توجيه الأنشطة المجتمعية المتعددة لتنسجم في النهاية مع الضوابط الشرعية لتشكل إجراء وقائيا منيعا أمام التجاوزات المرتكبة في حق الاقتصاد الوطني بسبب تنام ظاهرة التهرب الجبائي، و الإفلات من تأدية الواجبات المالية عن طريق تورط بعض أعوان الإدارة الجبائية مما عمق التفاوت و الظلم و العدالة أثناء عملية التأسيس و التحصيل على حد سواء، و لهذا فإن نظام الحسبة في المالية تشكل إحدى الأدوات الفعالة لمعالجة مثل هذه الاختلالات...." و يكون دور الحسبة المالية حاسما في منع هذه الانحرافات بأقل تكاليفها لما يترتب عن التدخل الرقابي السريع في تحقيق التوازن و العدالة وزيادة في الموارد و وفرة ف الحصيلة بسبب تقلص حجم الاقتصاد الموازي و انكشاف حجم الثروات الفعلية في الاقتصاد الرسمي نتيجة لانتشار مناخ العدالة الاقتصادية.¹⁷

لذا فهناك الحاجة لتعديلات ضرورية في البيئة الضريبية الجزائرية:

*إنشاء محاكم ضريبية تتمتع باستقلالية تامة تفصل بين المكلفين و الإدارة الضريبية مما يعزز التكافؤ بينهما.

*إنشاء الهيئة العامة للضرائب بوصفها الجهة المشرفة على كل ما يتعلق بالضرائب بدلا عن وزارة المالية.

*وضوح القوانين و التشريعات الضريبية ينعكس على كيفية تطبيق هذا التشريع و يزيد الحصيلة الضريبية.

* ضرورة التخلي على فكرة الإعفاءات الضريبية كعامل رئيسي في جذب الاستثمارات الأجنبية لثبوت عدم تحقيقها للأهداف المرجوة منها، إضافة إلى ما ترتب من أعباء على خزينة الدولة.

* إنشاء مركز إعلامي ضريبي لنشر الوعي الضريبي في المجتمع.

الخاتمة:

حاولنا من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء و توضيح الدور الأساسي و الفعال الذي يمكن أن تلعبه الضريبة لإنعاش الاقتصاد، إلا أن هذا الدور أصبح في تراجع مستمر في ظل انتشار ظاهرة التهرب الضريبي الذي قلل من مردودية الحصيلة الضريبية، فنلاحظ أن هذه الظاهرة تحتل مرتبة هامة ضمن اهتمامات المشرع الجزائري، نظرا لما يشهده النظام الضريبي الجزائري من إصلاحات مستمرة على مستويات التشريعي و الإداري، حيث تزايدت الأحكام و التشريعات الخاصة بمكافحة التهرب الضريبي، و فرض الرقابة و العقوبات على المتهربين، و التعاون مع المجتمع الدولي لمكافحة التهرب الضريبي الدولي.

بالرغم ما لهذه الإجراءات و الأحكام من دور كبير و فعال لتحقيق الأهداف المرجوة منها، إلا أن فعاليتها تتوقف على مدى تطبيق هذه الأحكام و القوانين بشفافية و عدل، حيث أن الإصلاحات القانونية و الإدارية لا بد أن تتزامن مع إصلاح في ذهنيات المكلفين وأعاون الضرائب، و هو أمر لا يمكن ضمانه في بيئة انتشرت فيها الرشوة و المحسوبية بين فئات المجتمع، و داخل الإدارات الجزائرية.

- نتائج اختبار الفرضيات

بالنسبة للفرضية المتعلقة بالجهود التي يبذلها مفتش الضرائب للحد من التهرب الضريبي و مكافحته، فيمكن القول أنها تحققت جزئيا، إذ أنه و بالرغم من الإصلاحات التي يشهدها النظام الضريبي و الإدارة الضريبية منذ ما يقارب 15 سنة، فإن هذه الإصلاحات لا يمكن أن تتجح آلية بسبب قلة الوعي الضريبي، و يظهر ذلك من خلال نتائج الرقابة الضريبية المتزايدة سنويا، و في مختلف أشكال الرقابة الضريبية، مما يدعو إلى القلق حول حجم المبالغ التي لم يتم اكتشافها محاسبيا، و المبالغ المستحيلة الاكتشاف بسبب تحصيلها في الاقتصاد السري، مما يدعو إلى ضرورة الاهتمام بتحسيس المكلفين و توعيتهم، و لن يكون لهذا أثر إيجابي إلا بعد تحسين وضعيتهم المعيشية، أي بزيادة أجورهم و قدرتهم الشرائية.

- نتائج الدراسة

من خلال بحثنا توصلنا إلى النتائج التالية:

- للتهرب الضريبي ثلاثة أطراف أساسية هي: التشريع الضريبي، الإدارة الضريبية، المكلف.

- اضطر المشرع الجزائري لاتخاذ تدابير جديدة لضمان مكافحة أكبر للتهرب الضريبي من خلال اتخاذه لجملة من التدابير الفنية و الإجرائية التي تساعد على مكافحة هذه الظاهرة.

- لا يتم القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي إلا بالتعاون من جميع المؤسسات العمومية و تقديم كل ما يخص الضرائب إلى المديرية الجبائية لضمان حقوق الدولة.

- إن استفحال ظاهرة التهرب الضريبي من شأنه أن يزيد من العبء الضريبي على فئات المكلفين الملتزمين بواجباتهم الجبائية، مما يولد بينهم اندفاعا نحو التهرب من هذا العبء الضريبي الإضافي و بالتالي يؤدي إلى اتساع نطاق الظاهرة و زيادة مخاطرها على الاقتصاد و المجتمع.

- إن مكافحة التهرب الضريبي تستوجب إدخال إصلاحات عميقة على النظام الضريبي و الإدارة الضريبية، و تحسيس و توعية المواطنين، و تحسين وضعيتهم المعيشية، و تحفيزهم على أداء واجباتهم الجبائية.

- تعتبر الرقابة الضريبية وسيلة أساسية لمكافحة التهرب الضريبي بهدف الكشف عن المكلفين المخالفين للقوانين الضريبية، و تطبيق العقوبات التي تحول دون مساسهم من جديد بحقوق الخزينة العمومية.

- تسعى الجزائر إلى تحسين مستوى الضغط الضريبي عن طريق إصلاحات و تعديلات متعددة في النظام الضريبي تم الشروع فيها منذ نهاية الثمانينات و قد أسفرت هذه الإصلاحات على تحسين الأداء الضريبي، من حيث تبسيط النظام الضريبي و تفعيل الرقابة و تشديد العقوبات، حيث مكنت الرقابة الضريبية خلال فترة الدراسة من استرجاع مبالغ متزايدة سنويا.

- بالرغم من الإصلاحات التي قامت بها الجزائر على مختلف المستويات لمكافحة التهرب الضريبي، تبقى هذه الظاهرة تشل الاقتصاد الجزائري و يظهر ذلك في المبالغ المحققة من خلال الرقابة الضريبية و التي تتزايد سنويا، مما يدل على استمرار الظاهرة و توسعها.

الاقتراحات

من خلال ما توصلنا إليه من نتائج و من أجل مساهمة في القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي، نورد بعض الاقتراحات التي يمكن أن تساهم في الحد من انتشار هذه الظاهرة والقضاء عليها نذكر أهمها:

- العمل على نشر الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة والموظف الضريبي على حد سواء.

- العمل على ضمان استقرار التشريع الضريبي و ثباته بشكل يجعله قادر على مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي.

- محاولة تدارك الثغرات في التشريع الجبائي و التي تعطي فرص للتهرب الضريبي من خلالها أو التي تشكل عبئ و ثقل على المكلف مما يضطر إلى التحايل على التشريع الضريبي.

- ضرورة تنظيم الإدارة الضريبية تنظيما يضمن لها وضوح و استقلالية السلطات بشكل دقيق.

- الدخول في اتفاقيات سواء على المستوى الدولي أو الإقليمي و التي تبحث سبل محارب و مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

- تطوير وسائل العمل باعتماد وسائل حديثة و تعميمها، و التي من شأنها تسهيل عملية الكشف على عمليات التهريب الضريبي.

- إعادة النظر في العقوبات المفروضة و فرض عقوبات مادية جديدة مشددة لها صفة الردع، و فرض عقوبات معنوية مغلظة دون الاقتصار على التهديد فقط.

- زيادة كفاءة و فعالية الإدارة الضريبية من خلال تبني برامج التدريب المستمر للمفتشين في مجال التدقيق و المحاسبة بما استحدثت من أساليب و تقنيات متطورة في هذا المجال و عقد دورات تخصصية مهنية في حقل مكافحة التهرب.
- إيجاد كادر مالي للمفتش الضرائب بما يكفل له عدم اللجوء لغيره و تطبيق مبدأ الثواب و العقاب و تحمله مسؤولية التهاون و الإهمال إن وقع من قبله.
- تحسين الأوضاع المادية و ذلك بزيادة الرواتب، من أجل الحفاظ على الكفاءات و إشعار الموظف بالاستقرار الوظيفي، مما يؤدي إلى زيادة إنتاجية في مكافحة التهرب الضريبي.
- زيادة التنسيق بين إدارة الضرائب و المصالح الأخرى خاصة منها (الجمارك، التجارة...).
- تشجيع المفتشين و منحهم منح لاستكمال الدراسات العليا لرفع المستوى المهني.
- العمل على تنظيم حملات تحسيسية في المدارس و المعاهد التربوية لتوعية المكلفين المستقبليين بأهمية الامتثال لواجباتهم الجبائية.
- تطبيق التطهير الجبائي في الجزائر بالنسبة للديون المستحيلة التحصيل و التفاهم الودي مع المكلفين حول الديون الممكنة التحصيل، بهدف إعطاء الفرصة لأصحابها في الدخول في الاقتصاد الرسمي و دفع الضرائب، مما يساهم في زيادة الحصيلة الضريبية، خاصة و أن هذه الفئة من المكلفين تصبح خاضعة لرقابة صارمة.
- توسيع التعاون الدولي في مجال مكافحة التهرب الضريبي، و تطوير تقنيات الجبائية الإلكترونية في فترة تمتاز بتطور سريع للاتصال الإلكتروني في الدول النامية، مما يستدعي تجهيزا ملائما.
- العمل على إعداد تقديرات واقعية لميزانية الدولة، بناء على طرق قياسية و علمية دقيقة، بهدف توضيح الصورة الحقيقية للتهرب الضريبي في الجزائر اعتمادا على الفرق بين التقديرات و الحصيلة الضريبية المحققة فعلا.

الهوامش و المراجع:

- 1- المواد من 22 إلى 26 من القانون 299/10 المؤرخ في 2010/11/29 المتضمن القانون الأساسي الخاص للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 74 بتاريخ 2010/12/05.
- 2- الخطيب خالد، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني 2000، ص 160.
- 3- نفس المرجع، ص ص 161-162.
- 4- Lucien Mehl, sciences techniques fiscales, P-V-F. Paris, 1984, P23.
- 5- رسالة المديرية العامة للضرائب، لرقابة الجبائية: عمل ثابت للإدارة الجبائية، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، عدد 2012/58.
- 6- رسالة المديرية العامة للضرائب، التحقيق المصوب: إجراء جديد للرقابة الموجهة نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، عدد 2012/70.
- 7- رسالة المديرية العامة للضرائب، الرقابة الجبائية: عمل ثابت للإدارة الجبائية، مرجع سابق.
- 8- قانون الإجراءات الجبائية سنة 2015، المادة 20 فقرة 01.
- 9- رسالة المديرية العامة للضرائب، الرقابة الجبائية: عمل ثابت للإدارة الجبائية، مرجع سابق.
- 10- نفس المرجع .
- 11- رسالة المديرية العامة للضرائب، التلبس الجبائي: من أجل رقابة جبائية أكثر فعالية، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، عدد 2013/68.
- 12- ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الإداري، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 08، 2008، ص 158.
- 13- يحيوي نصيرة، التهرب والغش الضريبي (حالة الجزائر)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 1998 ص 139.
- 14- نفس المرجع، ص 140.

15- رسالة المديرية العامة للضرائب، الرقابة الجبائية: نقاط مرحلية و توجهات استراتيجية، نفس المرجع السابق.

16- ولهي بوعلام، عجلان العياشي، مرجع سابق، ص 160.

17- صالح صالح، مكانة مؤسسة الحسبة في الاقتصاد الإسلامي ودورها في القضاء على الفساد الاقتصادي، الملتقى الدولي حول الاقتصاد الإسلامي، جامعة أم القرى المملكة العربية، السعودية، 2005، ص27.