

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

عبد القوي بوشري - طالب في الدكتوراه

أرد شعيب بونوة

cbounoua@yahoo.fr

جامعة تلمسان،

المقدمة:

تسمى الجزائر كغيرها من الدول النامية إلى الخروج من التخلف وتحقيق تنمية شاملة في مختلف المجالات، وذلك من خلال عدة وسائل أهمها تطوير النظام الجبائي وتكييفه مع مقتضيات النظام الاقتصادي الحر، وتفعيل آليات الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، حيث قامت الجزائر بإنشاء لجنة وطنية لإصلاح النظام الضريبي مند سنة 1987، وقد تم إصلاح النظام الضريبي سنة 1992 من خلال إحداث تعديلات قانونية وهيكلية تهدف إلى تفعيل الرقابة الجبائية من خلال صياغتها في إطار قانوني يساعدها على تطبيق التشريعات، ومنحها صلاحيات رقابية تمكنها من القيام بمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة، والتأكد من صحتها ومطابقتها للقوانين والتشريعات الجبائية، بالإضافة إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات ومحاولة تصحيحها للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، والذي رغم خطورته الاقتصادية والإجراءات الرقابية المتخذة من طرف الدولة في سبيل القضاء عليه؛ لم يحض بما يستحقه من اهتمام سواءً على المستوى التشريعي أو التنفيذي أو الفكري، إضافة إلى أنه في ازدياد وتطور مستمر بحيث يتكيف مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الجديدة، وهو ما يجعل أموالاً طائلة تتداول من دون اقتطاع ضريبي، وبالتالي يضعف حصيلة الخزينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة للرفع من موارد الجبائية العادية لتغطية نفقاتها المتزايدة في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

من خلال هذا العرض الموجز يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري؟ وما هي آثارها في مكافحة التهرب والغش الضريبي؟ وفي ظل هذا التساؤل الرئيسي وضمن سياق الإجابة عنه يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي أبعاد التهرب الضريبي وكيف تتم مكافحته؟

- ما مفهوم الرقابة الجبائية وما هي أساليبها؟

- ما هي آثار الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي؟

يتم من خلال هذا البحث دراسة أثر فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي، والتي تعتبر ظاهرة اقتصادية خطيرة تعيق التنمية الاقتصادية وتقف حائلاً دون تحقيق أهداف السياسة الضريبية والنظام الضريبي، بالإضافة إلى تقييم دور طرق وآليات الرقابة الجبائية في الحد من انتشار هذه الظاهرة، وعليه سيتم من خلال هذا البحث التطرق إلى المحاور التالية:

- مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله

- مفهوم الرقابة الجبائية وأساليبها.

- أثر الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

1. مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله:

1.1) التهرب الضريبي المشروع: LA Fraude Fiscale

ويمكن تسميته بالتهرب الضريبي و يقصد به: "تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن يكون هناك مخالفة للنصوص القانونية"¹.

كما يعرفه *Andrée Margairez* بأنه يتمثل في: "الاستعمال الإداري للوضعية غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية والتشريعية"²، ويعرفه *J.C.Martinez* على أنه: "فن تفتاد الوقوع في جاذبية القانون الجبائي والاستفادة من الثغرات التي يشملها"³ حيث أن التهرب في هذه الحالة يتم دون الخروج عن النطاق الذي يحدده القانون الجبائي أي بدون أن ينتهك المتهم القانون وإنما يستفيد من قصوره، وعدم صياغة قوانينه وانسجامها فيما بينها ويتم عن طريق الحالات الثلاثة التالية:

أولاً- تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف بالضريبة

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة - الرسم على القيمة المضافة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر سنة 2005، الصفحة 39

² *Andrée Margairez*, la fraude fiscale et ces succedanes, 3^{ème} edition, 1977, page 25.

³ *J.C.Martinez*, la fraude fiscale, PUF, France, 1984, page 13.

وهو أبسط طريقة للتهرب من دفع الضريبة، إذ يتم من خلال بعض الملوكات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة كلياً أو جزئياً مثل الامتناع عن القيام بالأعمال أو الأنشطة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد التخلص من دفع الضريبة المترتبة عليها، فقد لجأ المورث إلى توزيع ثروته وهو على قيد الحياة على ورثته في شكل هبات للتهرب من دفع الضريبة على الثروة أو الضريبة على التركة وبذلك يكون قد تجنب دفع الضريبة كلياً، كما يعمد المتهرب إلى التقليل من أرباحه الخاضعة للضريبة من خلال تدنية نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة¹ وبذلك يكون التهرب جزئياً.

ثانياً - تهرب ضريبي يتضمنه التشريع:

بما أن الضريبة أداة تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسة والاجتماعية فقد يتضمن المشرع تجنب الضريبة لتحقيق أهداف معينة مثل منح إعفاءات لتدعيم الاستثمار في القطاع الفلاحي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وخلق مناصب عمل والقضاء على البطالة، أو إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات بمعدل خاص بنسبة 15% عوض معدل 30% قصد تشجيع الاستثمار²، وفي هذه الحالة لا يشكل التهرب خطراً ما دام يسعى إلى تحقيق أهداف الدولة من خلال سياستها الضريبية.

ثالثاً - تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الجبائي:

ويتحقق نتيجة وجود ثغرات قانونية ينطوي عليها التشريع الجبائي، ويرجع ذلك في الغالب إلى النقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية، حيث يستعين المتهرب بذوي الخبرة والاختصاص لاكتشاف الثغرات³، فمثلاً يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية من خلال إعطاء نشاطه صفة غير التجاري من الوجهة القانونية رغم أن نشاطه يعتبر تجارياً من الناحية الاقتصادية، كما يمكنه اللجوء إلى إنتاج سلع بمواصفات مختلفة عن المواصفات المنصوص عليها في القانون الجبائي .

تتشترك الحالات الثلاثة للتجنب الضريبي في توفر النية السنية للمكلف لتجنب دفع الضريبة المترتبة عليه ومحاوله إسقاطها، وبالتالي فإن التجنب الضريبي يعد إضراراً بأموال الدولة، وذلك لأنه يخفض من الإيرادات العمومية المحصلة وبالتالي فهو يؤثر سلباً على الاقتصاد الوطني ككل رغم عدم مخالفته للقوانين والتشريعات الجبائية.

(2-1) التهرب الضريبي غير المشروع: L'évasion fiscale

ويسمى بالفض الضريبي وهو عبارة عن تهرب ضريبي يتم بمخالفة صريحة للقوانين والتشريعات الجبائية، ويعرفه Anadrée Barilari بأنه: "الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية من دفع الضرائب المستحقة وله نماذج متعددة ومتنوعة كالأخطاء الإدارية في التصريحات، وتخفيض الإيرادات وتضخيم النفقات"⁴، كما يعرفه Habib ayad بأنه: "المخالفة المباشرة للتشريعات الجبائية مع إدراك ذلك باستخدام مختلف التدابير القانونية والمحاسبية والإجراءات المادية للتهرب من دفع الضريبة"⁵، وبذلك يشكل الفض الضريبي صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة، وقد صنفتها المشرع الجبائي الجزائري في المادة (193) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في خمسة صور أوردها على سبيل الخصوص وترك للإدارة الجبائية السلطة التقديرية في استنتاجها وهي تشمل الحالات التالية⁶:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ والمنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدينين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة .
- القيام عمداً بنسيان أو إجراء تقييد غير صحيح في الحسابات الخاصة بالسجلات والدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة.
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع، أو وضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبنية في التصريحات المودعة.

من خلال التعريفات السابقة الذكر نستخلص أن الفض الضريبي يشمل مختلف السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل على القانون وتجنب أداء الضريبة المستحقة عليها، حيث لجأ المكلف إلى استعمال وسائل احتيالية وتدليسية قصد

¹ Gaudment Paul Maries, précis de finance Publique, édition Montchrestien, Paris, 1970, page205.

⁵ ناصر مراد فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مطبعة دار هومة، الجزائر، سنة 2003، الصفحة 45.

³ J.Casson, les Industrielles des fraude fiscale, édition du semis, 1971, page 18.

⁴ Andréé Margairez, lexique fiscal , 2^{ème} EDITION, Daloz, paris, 1992, page 99.

⁵ Habib ayad, Droit fiscal, GERP, Tunisie, 1989, page 38.

⁶ المادة: (193) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، محدثة بموجب قانون المالية لسنة 2008.

التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً ولكي يتحقق الغش الضريبي لا بد من توفر عنصرين أساسيين وهما :
- العنصر المادي :

وهو عبارة عن الفعل الذي يرتكبه المكلف من خلال تقليص أساس الإقتطاع الجبائي بصورة غير قانونية من خلال إحدى الأساليب المذكورة في المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة¹، ومن بين أهم الصور التي توضح العنصر المادي ما يلي:

- عدم مملك محاسبية منتظمة أو اعتماد تسجيلات محاسبية غير صحيحة.
- استعمال فواتير بيع أو شراء مزورة قصد تقليل الربح أو تضخيم التكاليف.
- تخفيض رقم الأعمال المصرح به من أجل تقليل مبلغ الضريبة.
- الزيادة الغير قانونية في تكاليف الاستغلال من أجل تضخيم النفقات .

- العنصر المعنوي :

يقصد به إرادة المكلف عن وعي وقصد ارتكاب المخالفة الصريحة للقانون الجبائي وتعمد النية السنية لاقتراف الغش الضريبي، وهو ما يصعب اكتشافه لدى الإدارة الجبائية بافتراض حسن نية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخله من تلقاء نفسه ويبقى على أعوان الإدارة الجبائية إثبات عكس ذلك من خلال الحقوق الممنوحة لها في مجال الرقابة الجبائية نظراً لما تشكله ظاهرة الغش الجبائي من آثار سلبية على الاقتصاد الوطني .

من خلال ما سبق نستنتج أن التجنب الضريبي يتم بدون مخالفة القوانين والتشريعات ونتيجة استغلال الثغرات القانونية، بينما يتم الغش الضريبي من خلال المخالفة الصريحة للقوانين والتشريعات الجبائية، أما التهرب الضريبي الدولي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي خارج حدود الوطن إلا أنه يسلك من أجل تحقيق هذا الهدف سبل مشروعة فهو يشمل العنصر المعنوي دون العنصر المادي، ولقد اختلف المفكرون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوئه تمييز التجنب الضريبي عن الغش الضريبي، حيث يرى المفكرون القانونيون أن التمييز بين التجنب الضريبي والغش الضريبي يقوم على أساس فكرة الشرعية، فالتجنب الضريبي يكون شرعياً أو قانونياً وبالتالي يكون المكلف في هذا المجال غير مسئول، أما الغش فيعتبر غير شرعي أو غير قانوني، ويرى المفكرون الاقتصاديين أن التهرب الضريبي فكرة أعم وأشمل من الغش الضريبي ووفقاً لهذا الإتجاه يعد الغش الضريبي حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي تتم بمخالفة القوانين، حيث أنهما يختلفان في الوسيلة ويشتركان في الغاية والنتيجة ألا وهي التهرب من دفع الضريبة، إضافة إلى أن لهما نفس الآثار الاقتصادية والمالية على الحصيلة الجبائية وبالتالي على خزينة الدولة .

2. مفهوم الرقابة الجبائية وأساليبها:

تعتبر الرقابة الجبائية أهم وسيلة وقائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، حيث يخول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحيات الرقابة من خلال الاطلاع والتأكد من صدق وصحة تصريحات المكلفين بالضريبة، وذلك نظراً لطبيعة النظام الضريبي الذي يمنح للمكلف الحرية التامة في التصريح بمداخله، ويتم ذلك وفقاً لأسس وتشريعات جبائية تنظمها الإدارة الجبائية وتسهر على تطبيقها.

2-1 مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية تجدر بنا الإشارة إلى المفهوم العام للرقابة حيث ظهرت الحاجة إلى الرقابة منذ القدم، وذلك نظراً لطبيعة العمل والنشاط الذي يقوم به الأفراد لحساب الدولة أو الملاك من خلال تسجيل ومراقبة تحركات الأموال والمبادلات وجميع المعاملات الخاصة بالنشاط الاقتصادي والأنشطة الأخرى، إذ تسمح الرقابة بالتأكد من أن العمل الذي تم مطابق لما توقع أن يكون عليه والتعرف على أي خطأ أو انحراف والعمل على تصحيحه.
ولاً- مفهوم الرقابة الجبائية:

من خلال المفهوم العام للرقابة يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذوي شخصية طبيعية أو معنوية، بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، علماً بأن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار والإيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف بالضريبة.²

كما يعرفها الدكتور حامد عبد المجيد دراز بأنها³التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر والتأكد من حقيقة المركز المالي للممول سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها³، والرقابة الجبائية فرضت من قبل القانون والعدالة، فهي تخدم المكلف بحيث أنها تسمح بضممان تقسيم عادل للضريبة على كل المواطنين، كما تخدم مصلحة الدولة عن طريق التأكد من أن التصريحات

¹ أنظر المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محدثة بموجب قانون المالية لسنة 2009.

² عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، الصفحة 46.

³ حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، الصفحة 222 .

المقدمة للإدارة الجبائية تخضع للمراقبة بناء على المعلومات والمصادر الموجودة لديها مسبقاً والمتحصل عليها من مصادر أخرى لها علاقة بنشاط المكلف، وذلك بهدف تصحيح الأخطاء والمخالفات التي قد يرتكبها، ولهذا السبب يقوم أعوان الإدارة الجبائية بعملية مراقبة وفحص دقيق وعميق يتماشى مع المعلومات المقدمة من طرف المكلف¹. وهناك من الباحثين من يعتبر الرقابة الجبائية مرادف للمراجعة الجبائية، وتعرف هذه الأخيرة بأنها الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة وتعزيز الأمن الجبائي من منظور المياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى.

من خلال التعريفات السابقة يمكن التوصل إلى تعريف شامل للرقابة الجبائية بأنها وسيلة تسعى من خلالها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين بالضريبة واكتشاف الأخطاء والانحرافات التي تحول دون تحقيق الأهداف الضريبية، والتحرك السريع للقضاء عليها بفاعلية تضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية.

من خلال ما سبق نستنتج أن الرقابة الجبائية تقوم بدورين أساسيين هما:

- التأكد من أن ما تم تقديره مطابق لما تم الحصول عليه من نتائج.
- اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومحاولة تصحيحها وتفاذي تكرارها.

ثانياً أهداف الرقابة الجبائية:

تختص الإدارة الجبائية بتطبيق الرقابة الجبائية بصفتها الجهاز الفني الذي تخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها سعياً لتحقيق أهداف الرقابة الجبائية المتمثلة فيما يلي:

أ- الأهداف الاقتصادية والمالية:

الهدف الأساسي للرقابة الجبائية هو مكافحة التهرب الضريبي بكل أنواعه باستعمال مختلف الأساليب القانونية التي يمنحها المشرع الضريبي للإدارة الجبائية والمحافظة على الأموال العمومية من السرقة والنهب، وتوفير إيرادات إضافية للخزينة العمومية تعود على الانفاق العام وتؤدي إلى رفاهية المجتمع.

ب- الأهداف القانونية:

تتمثل الأهداف القانونية فيما يلي:

- التحقق والبحث في مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين وتطبيقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.
- التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقاً للتشريع الجبائي.
- مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تادية واجباتهم الجبائية وضمان الحقوق التي يستفيدون منها.

ج- الأهداف الإدارية:

تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً في الإدارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها من خلال النقاط التالية¹:

- تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية والنقص الموجود في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتفادي ذلك النقص وإيجاد حلول له.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثرها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بأعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير التهرب الضريبي ومدى تأثيره على المؤشرات الاقتصادية الأخرى.

د- الأهداف الاجتماعية:

تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق أهداف المجتمع من خلال:

- تحقيق مبدأ العدالة والمساواة الجبائية بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، وهو ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الجبائية والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.
- منع محاولات انحرافات الممولين بمختلف أشكالها من سرقة أو إهمال أو تقصير في أداء واجباتهم الجبائية من خلال تطبيق الغرامات أو فرض العقوبات.

¹ Philippe Colin et autres, Fiscalité et Entreprise, Librairie Viubert, Paris, 1994, page 318.

² نوي نجة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر"، رسالة ماجستير في علوم التسيير- فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، سنة 2004/2003، الصفحة 36.

2-2) الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية وأشكالها:

شهدت الهياكل التنظيمية للرقابة الجبائية تطوراً كبيراً إثر الإصلاحات الجبائية التي عرفها النظام الضريبي الجزائري سنة 1992 من خلال إصلاح وتطوير هياكل الإدارة الجبائية، إضافة إلى استحداث أنواع وهياكل رقابية جديدة انطلاقاً من سنة 1998 سعياً لتطوير آليات الرقابة الجبائية وتدعيمها في مكافحة التهرب الضريبي.

أولاً: أجهزة الرقابة الجبائية ووظائفها

سعت الدولة إلى تطوير وتنظيم أجهزة وهياكل الرقابة الجبائية لضمان السير الحسن للتحقيقات الجبائية والتنسيق بين المصالح الجبائية على اختلاف مستوياتها من خلال إنشاء هياكل رقابية جديدة لتدعيم مكافحة التهرب الضريبي، حيث يختص المستوى المركزي بإعداد المفاهيم والتقييم والمراقبة، في حين أن المستوى الجهوي يقوم بالتنسيق أما المستوى المحلي فيتم من خلاله تسيير الملفات الجبائية، وفيما يلي سيتم التطرق إلى مختلف هياكل الإدارة الجبائية المختصة بالرقابة الجبائية باختلاف مستوياتها.

أ- مديرية الأبحاث والتحقيقات: (D.R.V) Direction des Recherches et Verification

تعتبر من أهم المديريات التابعة للمديرية العامة للضرائب، وتختص بمهمة المراقبة الجبائية، حيث أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم (98-288) المؤرخ في 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية ويمتد نطاق اختصاصها على المستوى الوطني من خلال المراقبة والتكفل بالقضايا المندرجة في إطار مكافحة التهرب والعش الضريبي.

كما تقوم بالموافقة أو التعديل للبرامج المقترحة من طرف المديريات الولائية للضرائب والمصادقة عليها، وتمتد إليها مهمة التحقيق في المؤسسات التي يفوق رقم أعمالها السنوي 4.000.000 دج بالنسبة لمؤدي الخدمات والأنشطة الحرة، ومبلغ 10.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى¹ وتكلف بالمهام التالية:

- إنجاز تدقيق في محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية المؤسسات الكبرى .
- تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني .
- مراقبة مداخيل الأشخاص الطبيعيين من خلال تتبع علامات الثراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات، في إطار إخضاع المداخيل الخفية للجبائية.
- متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.
- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.

وبالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث والتحقيقات هو مكافحة التهرب الضريبي من خلال البرمجة لكل تحقيق أو بحث متعلق بالرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني ولأجل ذلك قامت بوضع استراتيجيات جديدة للمراقبة الجبائية بغية تحقيق بعض الأهداف والمساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي

ب- مديرية كبريات المؤسسات: (D.G.E) Direction des Grandes Entreprises

تدعيماً لمديرية الأبحاث والمراجعات في مكافحة التهرب الضريبي والتسيير الفعال للرقابة الجبائية وخاصة فيما يخص الشركات الكبرى، تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303-2002 المؤرخ في 28-09-2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 494-2005 المؤرخ في 26-12-2005، ولها صلاحيات على المستوى الوطني وتكلف بتسيير مهام الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات²، ويمثل الهدف الأساسي لإنشاء مديرية كبريات المؤسسات في تجميع ملفات المؤسسات الكبرى والمؤسسات البترولية والشركات الأجنبية والتي تحوز على ما يقارب 70% من الإيرادات الجبائية وذلك بغية التركيز على مراقبة احترامها للالتزامات الضريبية وسهولة التحكم فيها ومتابعتها من أجل التقليل من التهرب الضريبي الناتج عنها، ويتم توضيح الأشخاص الخاضعين لرقابة هذه الهيئة من خلال ما يلي³:

- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين العاملين في ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها.
 - شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال والتي يساوي أو يفوق رقم أعمال أحد أعضائها 100.000.000 دج
 - الشركات المقيمة في الجزائر العضوية في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة في الجزائر.
- تقوم مديرية كبريات الشركات باقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة وتنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها، إضافة إلى البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريرات، والسهر على احترام قواعد المراقبة وإجرائاتها، والشكل التالي يوضح أهم فروع هذه المديرية وأهم المكاتب التابعة لها .

ج-المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات : Servise Régionale des recherche et Vérifications :

¹ المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 228/98، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق لـ 13 يوليو 1998.

² المادة 3 مكرر المرسوم التنفيذي رقم (02 - 303) المؤرخ في 28 - 09 - 2002.

³ المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية رقم 86، سنة 2002 .

يحدد تنظيمها وصلاحياتها بقرار وزاري مشترك بين وزير المالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية وتوزع في ثلاث مديريات جهوية على مستوى التراب الوطني وتكلف بما يلي¹:

- تنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحدها مديرية الأبحاث والمراجعات.
 - تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية، وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريات.
 - تنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية وفيما بين النواحي.
 - تطبيق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديرتين ولائيتين للضرائب أو أكثر
- د- المديرية الجهوية للضرائب : (Direction Régionale des Impôts (DRI)
- بموجب المرسوم التنفيذي رقم (91-60) الصادر 23 فيفري 1991 تم إنشاء تسعة مديريات جهوية تتكفل بالتنسيق والمراقبة على عمل المديريات الولائية ومن أهم المهام الموكلة إليها²:
- القيام بمراقبة تطبيق الإجراءات الجبائية على المستويات الجهوية والولائية.
 - تجميع وتحليل برامج البحث والمراقبة الجبائية وتحليلها.
 - القيام بتقرير شهري متعلق بالتفتيش والتسيير والمنازعات، إضافة إلى التعريف بالاحتياجات الخاصة بالإطارات والتكوين.
 - ضمان التأطير ومتابعة التريصات التطبيقية للأعوان حديثي التعيين.
 - تقييم وضعية المنازعات في المديريات الولائية.
 - إعداد الوضعيات الإحصائية الدورية للرقابة الجبائية.

ح- المديرية الولائية للضرائب: (Direction Wilaya des Impôts (D.W.I)

- تنظم المديرية الولائية للضرائب في خمسة مديريات فرعية أهمها³:
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية : (SD/CF) Sous Direction du Contrôle Fiscal
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 52 المؤرخ في 12 جويلية 1998 والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية ثم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية في المديريات الولائية للضرائب وتتمثل مهامها فيما يلي:
- تنظيم وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها .
 - البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.

- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيادة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية .
- مراقبة المكلفين بالضريبة في مختلف برامج الرقابة
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق.

ثانياً أشكال الرقابة الجبائية

بما أن النظام الضريبي نظام تصريحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة الإقرارات المقدمة من طرف المكلفين، واكتشاف الأخطاء والانحرافات المتعلقة بها وتختلف عملية مراجعة وفحص الإقرارات باختلاف أنواع وأشكال الرقابة الجبائية، فيمكن أن تباشر بطريقة عامة ويمكن أن تكون معمقة ودقيقة.

1-الرقابة المختصرة LE CONTROLE SOMAIRE

سميت بالرقابة المختصرة لأنها تشكل مرحلة تمهيدية للرقابة، وتتم بمكتب المراقبة على مستوى مديرية الضرائب وتنقسم إلى نوعين :

أ- الرقابة الشكلية: LE CONTROL FORMEL

وهي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتوبة وتشمل جميع الإجراءات المتعلقة بتصحيح الأخطاء الكتابية والمادية في التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، إضافة إلى التأكد من صحة هويته ومكان إقامته⁴. تعتمد الرقابة الشكلية على مراجعة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة داخل الإدارة الجبائية من طرف المراقبين الجبائيين، وترتكز أساساً على مراقبة شكل التصريح من حيث احترامه للقوانين الجبائية، كما تهتم بمراقبة عنوان المكلف بالضريبة والعناصر المتاحة في تحديد وعائه الضريبي دون التعمق في ذلك وتهدف إلى :

- اكتشاف المعلومات الناقصة والمهملة ومحاولة تصحيحها.
- تصحيح الأخطاء المادية والكتابية المثبتة في التصريحات مثل أخطاء الجمع والترحيل المحاسبي

¹Article 42, Journal Officiel de la République Algérienne N°: 20 du 20 mars 2009, page 15.

⁴مرسوم تنفيذي رقم (06-327) مؤرخ في 18 سبتمبر 2006 والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها .

³Article 59, Journal Officiel de la République Algérienne N°20 du 20 mars 2009, page 16.

¹Jean Piere Casimir , Les signes extérieur de revenu, Librairie de université Paris, 1979,page 154.

- مراقبة شكل وكيفية التصريحات .

- التأكد من عنوان وهوية المكلف بالضريبة.

ب- الرقابة على الوثائق LE Controle Sur Piece

تقوم الرقابة على الوثائق بالفحص الشامل والدقيق للتحقق من جميع تفاصيل المعلومات المصرح بها والتأكد من سلامتها من خلال مقارنتها مع المعلومات والوثائق الموجودة داخل الإدارة الجبائية¹، وتعد هذه الرقابة الإجراء الثاني الذي تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، وتشمل جميع الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب حيث يقوم المراقب بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين ومقارنتها بالمعلومات والوثائق الخاصة بالمكلف والموجودة مسبقاً لدى الإدارة الجبائية إضافة إلى ما تحصلت عليه هذه الأخيرة من معلومات من طرف هيئات أخرى، وفي حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمه من طرف المراقب يحق له أن يطلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة

2) الرقابة المعمقة:

تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع، وذلك من خلال الفحص الميداني للدفتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة، ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب وتتم من خلال وسيلتين هما:

أ - التحقيق المحاسبي: Vérification de Comptabilité

يقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف²، وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى له معرفة مصداقيتها، وقد عرفه Daniel Richer بأنه: "مجموعة العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما ومقارنة النتائج مع المعطيات المادية ومراقبة مدى دقة وسلامة التصريحات المكتتبه ووضع التعديلات اللازمة إذا اقتضى الأمر"³. حيث يسمح التحقيق المحاسبي للإدارة الجبائية بإجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها⁴ ويعتبر من أهم الطرق المستعملة في الرقابة الجبائية، إذ تتم وفق قواعد جبائية تضبط الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية من أجل توضيح كيفية سيرها وواجبات وحقوق المكلفين بالضريبة. ب - التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

La Vérification Approfondie de Situation Fiscale Ensemble : (V.A.S.F.E)

تم إنشاؤه بموجب قانون المالية لسنة 1992 وفقاً للمادة 131 مكر من قانون الضرائب المباشرة ويقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به بصيغة التأكد للتصريحات على الدخل العام⁵. ويعرفه Thierry Lambert بأنه "مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للدخول الاجمالية الخاضعة للضريبة، وتكون بمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة"⁶ ويعتبر كمكمل للتحقيق المحاسبي فهو يقوم على مراقبة مدى التوافق بين المداخيل المصرح بها من قبل المكلف وما هو موجود على أرض الواقع في كل ما يتعلق بالمكلف من وضعية أملاكه الشخصية ومداخيله وكذا العناصر المكونة لنمط معيشته ولأفراد أسرته.

ج - الرقابة عن طريق الفرق المختلطة :

تم إنشاء هذه الفرق بموجب القرار رقم 75-290 المؤرخ في جويلية 1997، ويتم من خلال التنسيق ومشاركة ثلاثة إدارات وهي الضرائب، الجمارك والتجارة، ويهدف إلى مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية ومراقبة المداخيل وخاصة فيما يتعلق بالواردات، وتسمى الدولة الجزائرية إلى تطوير هذا النوع من الرقابة من خلال تكثيف جهود التنسيق بين الهيئات والمؤسسات المختلفة وذلك نظراً لما تحققه من تسويات ومبالغ مسترجعة.

د - الرقابة على المعاملات العقارية: (C.E.V) Contrôle des Evaluation

² J.P.Cazimir, Controle Fiscale, droit garantie et procédure, 7^{ème} édition, Paris, 2000, page 23.

³ Guide du vérification de comptabilité, Direction Générale des Impôts, édition 2001, page 13.

⁴ Daniel Richer, les procédures fiscales, PUF, France, 1990, page 25.

⁵ Article 20 - 1 code des procédures fiscales, Direction Générale des Impôts, édition 2008, page 10.

⁶ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مديرية البحث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2008، الصفحة 25.

⁷ Thierry Lambert, Vérification Fiscale Personnelle, Economica, Paris, 1984, page 8.

⁸ الجريدة الرسمية رقم (50) الصادرة في جويلية 1997 .

تقوم هذه الرقابة على أساس تقويم أسعار المعاملات العقارية وتحض 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، حيث أصبحت المداخل والممتلكات العقارية أكثر الطرق إتباعاً لتهرب الأموال وتبييضها عن طريق أسعار وهمية وخيالية وللحد من ذلك اعتمدت الإدارة الجبائية معايير تنظيمية في إعادة تقويم المعاملات العقارية من أجل استيفاء الحقوق المترتبة عليها.

(3) دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي:

يتم من خلال هذا المحور دراسة أثر الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي من خلال تحليل وتقييم أثر الأشكال المختلفة للرقابة الجبائية المستعملة في الجزائر ، حيث يتم التركيز بالدرجة الأولى على كل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية باعتبارهما الأكثر فعالية في اكتشاف محاولات الغش والتهرب الضريبي ثم يتم بعد ذلك التطرق إلى الأنواع الأخرى للرقابة.

(1-3) دور التحقيق المحاسبي في استرجاع الاموال المهربة:

يعد التحقيق المحاسبي من أهم الطرق التي يتم استعمالها في مكافحة التهرب الضريبي، حيث يتم الكشف عنه من خلال المراقبة المحاسبية من حيث الشكل ومن حيث المضمون، ثم تقوم الإدارة الجبائية بعد ذلك باتخاذ الإجراءات العملية التي من شأنها إعادة تشكيل رقم الأعمال من أجل التمكن من الوصول إلى المبالغ المتهربة من دفع الضريبة عليها، لاسترجاع المبالغ والحقوق والغرامات المترتبة عنها وإلزام المكلف بإعادة دفعها إلى مصالح الإدارة الجبائية، وللكشف عن مردودية التحقيق المحاسبي في الجزائر وأثره في مكافحة التهرب الضريبي سوف نقوم بعرض الإحصائيات الخاصة بنتائج التحقيق المحاسبي لمختلف هيكل الإدارة الجبائية وتحليل النتائج المتحصلة عليها على المستوى الولائي.

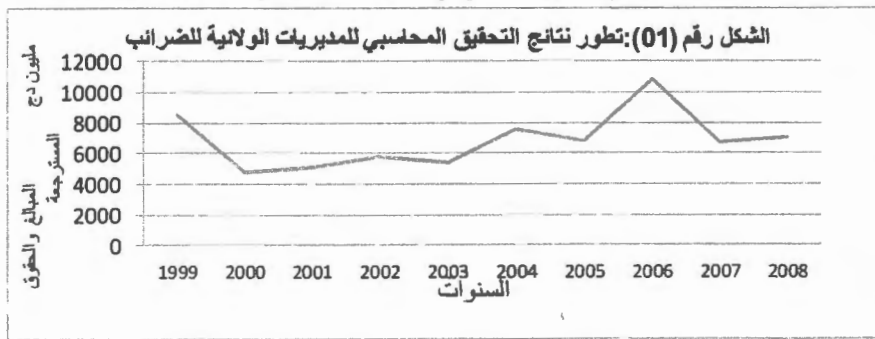
تختص المديرية الولائية للضرائب بمهمة الرقابة الجبائية على مستوى الولاية ويتم تجميع المعلومات والإحصائيات على المستوى الولائي، حيث تختص المديرية الجهوية بالإشراف والرقابة على المديرية الولائية، وقد كانت النتائج المتحصلة عليها من خلال التحقيق المحاسبي لهذه المصالح كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): نتائج التحقيق المحاسبي للمديرية الولائية للضرائب

السنوات	المبالغ والحقوق المسترجعة	التغير %
1999	8.529.000.000	
2000	4.780.525.475	-43.94%
2001	5.070.954.920	6.07%
2002	5.814.761.836	14.66%
2003	5.407.947.245	-6.99%
2004	7.576.305.641	6.56%
2005	6.831.008.630	18.53%
2006	10.845.413.072	58.76%
2007	6.738.523.425	-37.86%
2008	7.031.193.447	4.34%

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على معطيات المديرية الفرعية للبرمجة، مديرية البحث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب.

والشكل التالي يبين دور نتائج التحقيق المحاسبي في الأموال المسترجعة في الفترة 1999 إلى 2008:



المصدر: من إعداد الباحثين انطلاقاً من معطيات الجدول أعلاه.

من خلال معطيات الجدول والمنحنى البياني الخاص بتطور نتائج التحقيق المحاسبي للمديريات الولائية والجهوية للضرائب نلاحظ أن نسبة الانخفاض في المبالغ والحقوق المسترجعة بين سنتي 1999 و2000 بلغت نسبة 43.54 % بمبلغ يقارب أربعة مليار دينار جزائري، إلا أن هذا الانخفاض الحاد لا يعبر عن تراجع دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي بقدر ما هو ناتج عن إنشاء مصالح البحث والتحقيقات لتدعيم هذا الهيكل وتخفيف الضغط عليه، حيث أسندت إليه مهمة الرقابة على المؤسسات التي لها أرقام أصصال ذات أهمية كبيرة، وقد كان صدور أول إحصائيات لها في هذه السنة، ومع بداية سنة 2001 نلاحظ إن هناك ازدياد مستمر في مبلغ الحقوق المسترجعة يصل مجموعه إلى حوالي 20% ويتناسب ذلك طردياً مع الزيادة التدريجية في عدد الملفات الخاضعة للرقابة التي بلغ عددها 1357 ملف سنة 2002 وذلك نتيجة لتطور هيكل الرقابة الجبائية واختصاص كل هيكل بفترة معينة من الملفات، ثم عرفت بعد ذلك انخفاصاً ضئيلاً بنسبة 6.99 % سنة 2003، ليتواصل ارتفاعها بعد ذلك إلى غاية سنة 2006 بنسبة يصل مجموعها إلى 83,5% بفارق يتجاوز أربعة ملايين دينار جزائري وهي ذروة المبالغ المسترجعة من التحقيق المحاسبي نتيجة للجهود المبذولة من طرف الدولة في مكافحة التهرب الضريبي من خلال تطوير آليات الرقابة الجبائية وتحسين إمكانياتها البشرية والمادية لتشمل أكبر عدد من المكلفين بالضريبة، أما في سنة 2007 فقد انخفض مبلغ الحقوق والغرامات بنسبة 37.86% ليعود ارتفاعه سنة 2008 بنسبة 4.34% عما كان عليه في سنة 2007، مع زيادة عدد الملفات الخاضعة للرقابة والتي بلغ عددها 2109 ملف مراقب، وهو ما يؤكد دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي وعزم الدولة على تطوير آليات الرقابة الجبائية لمكافحة هذه الظاهرة الخطيرة.

2-3 دور التحقيق المعمق في استرجاع الاموال المهربة:

تم إنشاء التحقيق المعمق بموجب قانون المالية لسنة 1992، ولم يتم الشروع فيه إلا في سنة 2001 وذلك نظراً للظروف الأمنية غير المستقرة التي عاشتها الجزائر في هذه الفترة خاصة وأن هذا التحقيق يتعلق بالذمة المالية للمكلف ومختلف ممتلكاته الشخصية ومظاهر ثروته ويتمدد ذلك ليشمل أفراد عائلته، ولتوضيح أثر التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر سيتم عرض وتحليل الإحصائيات المتحصل عليها من المصالح المختصة على مستوى مختلف هيكل وأجهزة الرقابة الجبائية.

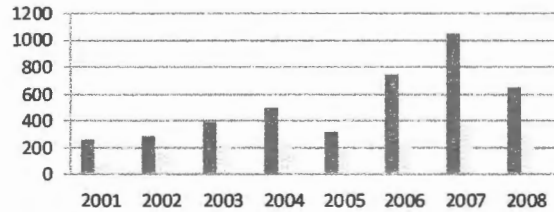
تعتبر المديرية الولائية للضرائب الهيئة المكلفة بالرقابة على المستوى المحلي، وقد كانت نتائج التحقيق المعمق لهذه الهيئة مفصلة كما في الجدول التالي :

الجدول رقم (02): نتائج التحقيق المعمق للمديريات الولائية للضرائب

السنوات	المبالغ والحقوق المسترجعة/دج	نسبة التغير%	عدد الملفات الخاضعة للرقابة
2001	251.529.174		89
2002	284.321.817	13.037	148
2003	387.215.016	36.188	203
2004	496.764.838	28.291	207
2005	315.416.646	-36.505	197
2006	742.890.704	135.526	239
2007	1.046.180.898	40.825	373
2008	650.816.976	-37.791	300

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للبرمجة، مديرية البحث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب.

من خلال معطيات الجدول يتم إنشاء المنحنى البياني التالي والذي يبين نتائج التحقيق المعمق في استرجاع الأموال في الفترة من 2001 إلى 2008:



المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على معطيات الجدول أعلاه.

من خلال الجدول والمنحنى البياني يتضح لنا التزايد التدريجي في مبالغ الحقوق والغرامات المسترجعة من التهرب الضريبي، حيث أن التغير النسبي بين سنة 2001 و2002 زاد بنسبة 13.037% وهي زيادة متواضعة نوعاً ما، وذلك لحدائثة هذا النوع وصعوبة اكتشافه نظراً لتعلقه بالذمة المالية للمكلف وما ينتج عنها من تدخل في الحياة الشخصية للمكلف وأفراد عائلته، وهو ما جعل تطبيقه يقتصر على بعض الولايات التي تتوفر فيها الكفاءات اللازمة لذلك، إلا أنه عرف نوعاً من الاستقرار حتى سنة 2004 ثم انخفض بنسبة 36.505% سنة 2005 ليرتفع بعد ذلك بشكل متواصل حتى بلغ القيمة القصوى له بمبلغ تجاوز 1046 مليون دينار جزائري سنة 2007 على الرغم من قلة عدد الملفات الخاضعة للرقابة مقارنة بالتحقيق المحاسبي نتيجة سعي الحكومة لمكافحة التهرب الضريبي من خلال تعميم هذا النوع من التحقيق ليشمل جميع ولايات الوطن، إضافة إلى تدعيم الاتصال وتبادل المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى، وخاصة مديرية التجارة ومديرية الجمارك، إلا أن هذه التغيرات اختتمت بانخفاض حاد سنة 2008 بنسبة 37.791% وذلك نتيجة للصعوبات التي يجدها المراقبون في تطبيق هذا النوع من الرقابة والتمثلة في عدم وضوح إجراءاته العملية بصورة مفصلة تسمح للمراقبين بالمبادرة بتطبيقه بكل حرية تامة، فضلاً عن عدم تقبل المكلفين له لكونه يختص بالذمة المالية والحياة الشخصية لهم ولأفراد عائلتهم، وقد تم تدارك ذلك في سنة 2008 من خلال اتخاذ تدابير وإجراءات تنظيمية من شأنها تقوية نظام الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي وأهمها:

- تمديد المراقبة الجبائية حسب إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص المكتتبين للتصريحات، وتكثيف عمليات الرقابة والمعانة المستمرة.
- توسيع عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للأشخاص الذين لم يتم إحصائهم من طرف المصالح الجبائية والذين تكشف أملاكهم ونمط معيشتهم عن ممارسة أنشطة والحصول على مداخيل خفية.
- وقد أسهم ذلك في زيادة مردودية التحقيق المعمق حيث تجاوزت المبالغ المسترجعة من تطبيق هذا النوع 700 مليون دج خلال سنة 2008، وهو ما يبين الدور الذي يلعبه في مكافحة التهرب الضريبي.

3-3 الرقابة عن طريق الفرق المختلطة

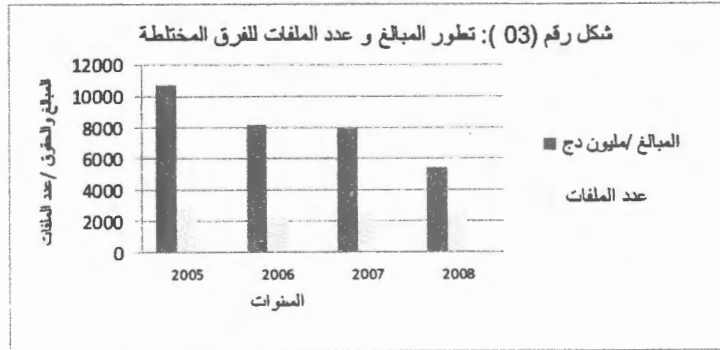
يحتبر إنشاء الفرق المختلطة من أهم الإجراءات التي قامت بها الحكومة من أجل حماية الاقتصاد الوطني من نزيف التهرب والغش الضريبي من خلال التنسيق بين الإدارة الجبائية وكل من إدارة الجمارك ومديرية التجارة من خلال القيام بالتحقيقات المشتركة وتبادل المعلومات، حيث تم تأسيس 74 فرقة كخطوة أولية لتحقيق مردودية وفعالية أكثر ولتوضيح أثر هذا النوع من الرقابة في مكافحة التهرب الضريبي يتم عرض وتحليل النتائج الخاصة بها كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): تطور نتائج الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)

الوحدة: مليار دج

السنوات	عدد الملفات	المبالغ والحقوق المسترجعة	التغير النسبي%
2005	2987	10.690.493.731	—
2006	2245	8.148.508.679	-23.777
2007	2477	7.923.621.015	-2.759
2008	2749	5.394.684.825	-31.916

المصدر: الغش والتهرب الضريبي وهروب رؤوس الأموال، يوم برلماني حول حماية الاقتصاد الوطني، 2009/06/02، مديرية الأبحاث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب.



المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على إحصائيات الجدول أعلاه.

¹ La lettre de la D.G.I, Bulletin De services fiscaux N°27, janvier 2008.

نلاحظ من خلال المنحنى البياني الخاص بالرقابة الجبائية عن طريق الفرق المختلطة الانخفاض المستمر في مبالغ الحقوق والقرامات المسترجعة من سنة لأخرى حيث انخفضت سنة 2008 بنسبة 49.53 % عما كانت عليه في سنة 2005 بمبلغ يفوق 5 ملايين دينار جزائري، ويرجع ذلك إلى النقائص والسلبيات التي يتصف بها هذا النوع من الرقابة، ومن أهمها:

- غياب التنسيق بين الإدارة الجبائية وكل من إدارة الجمارك ومديرية التجارة وعدم تبادل المعلومات، وتركيز كل إدارة على الجانب الذي يختص بها أو يؤدي إلى الإضرار بمصلحتها.
 - عدم التأطير الجيد لهذه الفرق، حيث تتم المراقبة المشتركة بصفة متقطعة كل ثلاثة أشهر، وهو ما يعرقل السير الحسن والفعال لهذه المراقبة.
 - عدم وضوح الإجراءات العملية والمراحل التي يتم إتباعها خلال عملية المراقبة حيث تهتم مديرية التجارة بالكشف عن المخالفات التجارية ومحاربتها، كما تراقب إدارة الجمارك التصريحات الجمركية وتحصيل الرسوم الخاصة بها، ويبقى حمل المراقبة الإجمالية عبئاً على عاتق الإدارة الجبائية لوحدها.
- شهد الهيكل التسييري للفرق المختلطة عدة تعديلات بسبب النقائص التي يتصف بها والتي أدت إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التقييمات التي تجربها هذه الفرق، مما أدى إلى الحد من صلاحياتها بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية، في حين تبقى التسميات من مهام مصالح الإدارة الجبائية.
- 4-3 الرقابة على المعاملات العقارية**

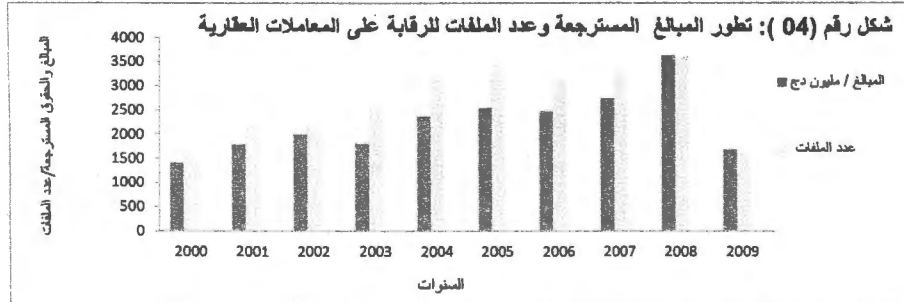
يهدف هذا النوع من الرقابة إلى مراقبة المداخل الخاصة بالمعاملات والصفقات العقارية، والتي تشكل في السنوات الأخيرة أحد أهم أوجه الإنفاق وأكثرها امتصاصاً للتكاليف الوهمية وتبويضاً للأموال، حيث توجد سوق عقارية مضاربة وغير شفافة تسمح بتحويل مداخل هامة بمناسبة التنازل عن أملاك عقارية وبتصريحات جزئية منتظمة، كما تعد المداخل الإيجابية محور غش هاماً من خلال التخفيض المنتظم لمبالغ الإيجار المصرح بها، وقد كانت النتائج المتحصل عليها من طرف المصالح المختصة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): تطور نتائج الرقابة على المعاملات العقارية

الوحدة: مليار دج

المبلغ والحقوق المسترجعة	عدد القضايا	السنوات
1.414.891.454	17560	2000
1.793.180.000	21745	2001
1.996.090.000	22022	2002
1.813.360.000	24968	2003
2.375.830.000	31707	2004
2.546.043.099	34378	2005
2.478.118.984	31323	2006
2.747.560.815	33177	2007
3.626.855.141	36108	2008
1.687.341.222	16222	السداسي الأول لسنة 2009

المصدر: مكتب البحث والتحقيقات ومراقبة التقييمات، المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، مديرية الأبحاث والمراجعات. من خلال الجدول يتم إنشاء المنحنى البياني التالي



المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على معطيات الجدول أعلاه.

من خلال الجدول والمنحنى البياني الخاص بنتائج الرقابة على التقييمات العقارية نلاحظ أن هناك زيادة تدريجية في عدد الملفات الغاضمة لهذا النوع من الرقابة ويصاحب ذلك زيادة متواضعة في مبلغ الحقوق والغرامات المسترجعة من التهرب والغش الضريبيين، حيث حققت مبالغ معتبرة بلغت ذروتها سنة 2008 بمبلغ تجاوز 3,5 مليار دينار جزائري ويرجع ذلك إلى الجهود المبذولة سواء من طرف الإدارة الجبائية لتطوير هذا النوع من الرقابة، أو من طرف مصالح الرقابة الجبائية نظراً لتوجه المكلفين إلى التهرب من دفع حقوق التسجيل من خلال عدم التصحيح بالصفقات العقارية، كما يتم استغلال المداخل الإيجارية والتنازل عن المداخل العقارية بنسبة كبيرة للتهرب من دفع الضريبة، وخاصة في ظل غياب سوق عقارية منتظمة، ولتفادي ذلك يتم اعتماد معايير تنظيمية تتمثل في المتابعة الدقيقة والدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية، مع رصد وجمع المعلومات من مختلف الوكالات العقارية، ومقارنتها مع سعر السوق الذي يحكمه العرض والطلب من أجل استيفاء الحقوق المترتبة عن جميع التعاملات التي تخص العقارات تشديد الخناق على النشاطات الأخرى من طرف مصالح الرقابة الجبائية.

الخاتمة:

إن إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاج بعض الأساليب المشروعة وغير المشروعة للتهرب من دفعها وهو ما يعرف بظاهرة التهرب والغش الضريبي، والذي ينشر بصورة كبيرة في الجزائر وتتمتع أسبابه، إضافة إلى ما تخلفه من آثار وخيمة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية، ولذلك تسعى الحكومة جاهدة وبكل الطرق الممكنة للتخفيف من حدة هذه الظاهرة.

نظراً للأهمية التي تكتسبها الرقابة الجبائية من خلال المحافظة على الأموال العمومية ومكافحة التهرب الضريبي فقد منح لها المشرع إطاراً قانونياً يتجسد في الحقوق الممنوحة، كما وضع لها المشرع أجهزة وهيكل تنظيمية تسهر على تطبيق وتنفيذ إجراءاتها على جميع المستويات .

تعتبر الرقابة على الوثائق أكثر مردودية نظراً لسهولة تطبيقها، إلا أنها تعاني ضعف التنظيم لانعدام برنامج تنفيذي ينظم تطبيقها رغم اعتماد باقي الأنواع الأخرى للرقابة على نتائجها لمواصلة التحقيق، كما تحقق الرقابة على المعاملات العقارية نتائج ضعيفة وذلك نتيجة لعدم فعالية هذا النوع من الرقابة، إضافة إلى أن مجمل التعاملات العقارية عادة ما تتم بطريقة عرفية بعيداً عن عين الرقابة الجبائية لعدم التصريح بها من قبل المكلفين بالضريبة.

رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة في مجال الرقابة الجبائية إلا أنها لا تزال غير قادرة على القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك نظراً للصعوبات والمشاكل التي تقف عائقاً دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها، وهو ما يثبت بأن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي وهذا رغم حجم الأموال التي استرجعتها لصالح الدولة والجماعات المحلية.

من خلال النتائج المتوصل إليها يتم اقتراح التوصيات التالية:

- إعادة النظر في الثغرات التي يتيحها النظام الضريبي ومحاولة إيجاد إطار قانوني ينظمها وضرورة إيجاد صيغ قانونية جديدة لكل الطرق والأساليب المستحدثة التي يتم استخدامها في مجال التهرب الضريبي.
- توفير إدارة جبائية كفأة تعمل على تسهيل الإجراءات الجبائية بالنسبة لكافة فئات المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى تعميم مختلف هيكل وأجهزة الرقابة الجبائية على كامل التراب الوطني واختصاص الهيكل المركزي بالتسيير ومراقبة التنفيذ.
- توضيح وتخفيف إجراءات التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة لكسب ثقة واطمئنان المكلفين الخاضعين لهذا النوع من الرقابة واقتناعهم بصدائته، وأهميته في مكافحة التهرب الضريبي .
- تطوير العمل بالإدارة الجبائية من خلال تعميم استعمال الإعلام الآلي وربطها بشبكة معلوماتية مع كافة الإدارات ذات الصلة لاسيما إدارة السجل التجاري، ومديرية التجارة وإدارة الجمارك.

قائمة المراجع:

الكتب:

1. حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
2. حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2005.
3. عبد المنعم فوزي، **المالية العامة والسياسة المالية**، منشأة المعارف، الإسكندرية.
4. ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق** مطبعة دار هومة، الجزائر، سنة 2003.

الرسائل والأطروحات:

1. طالب محمد، **"الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري"**، رسالة ماجستير (غ م)، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002.
2. فلاح محمد **"الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية (حالة الجزائر)"** رسالة ماجستير معهد العلوم الاقتصادية - جامعة الجزائر 1998.

3. نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)، رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2004/2003.
القوانين والمراسيم:
المديرية العامة للضرائب، "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"، نشرة 2012، متاح على:
www.mfdgi.gov.dz
الجريدة الرسمية رقم (50) الصادرة في جويلية 1997
المراجع الأجنبية:

1. 1Andree Margairaz, La Froude fiscale et ces succédanés, 3eme édition ,1977 .
2. Berrahal Belkacem Mourad, La Vérification De Comptabilité – Description Et Analyse, Mémoire En Finance I.N.F (Kolea) Algérie 1995.
3. J. C.Martinez, la fraude fiscale, PUF, France, 1984.
4. J.P.CASIMIR, CONTROLE FISCALE ,droit garantie et prosudure, 7 eme édition, Paris, 2000 .
- 6.Paul Marie Gaudment, Précis de Finance Publique, Paris, 1971.
- 7.Philipe Colin, la vérification fiscale, édition economica , paris 1979.
- 8.Philipe Colin et autres, Fiscalité et Entreprise, Librairie Viubert, Paris, 1994.
- 9.Tixier Gilbert Et Gury G , Droit Fiscal International, P.U.F Paris 1985.
- 10.Jean Piere Casimir , Les signes extérieurs de revenus, Librairie de L' université, Paris, 1979
- 11.Circulaire n° 52 MF/ DGI du 22/02/1994.
- 12.La lettre de la D.G.I, Bulletin De services fiscaux N°27.janvier 2008.