



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة 8 ماي 1945 قالمة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم العلوم القانونية والإدارية



الملتقى الوطني حول

الرقابة الجبائية في الجزائر

أ.منى مقلاتي

جامعة قالمة

مداخلة بعنوان

دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي

يومي 28 و 29 أكتوبر 2015

مجمع هيليو بوليس قالمة

الموقع الإلكتروني للجامعة

www.univ-guelma.dz

العنوان

ص ب 401 جامعة قالمة 24000

السنة الجامعية 2015-2016

مقدمة

تعد الجباية أداة ووسيلة من وسائل التحكم في الاقتصاد لأي دولة ، كما تعد بالنسبة للكثير من الدول المورد الأساسي لايرادات خزيتها العمومية ، وهي سلطة بيد الدولة تسييرها وتوجيهها وفق مقتضيات اقتصادية ومالية محددة ، من خلال فرض جملة من الضرائب والرسوم بقواعد وأسس معينة ونظرا لكون النظام الضريبي الجزائري تصريحيًا ، أي يمنح الحرية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية بشكل يوافق نشاطهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم ، ضمن هذا الإطار منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف مراقبة تلك التصريحات على أساس أنها في الغالب تكون غير صحيحة وغير صادقة سواءا عن حسن نية أو عن سوء نية ، بهدف التملص من دفع الضريبة وهذا ما يصطلح عليه بالتهرب الضريبي ، هاته الظاهرة التي أصبحت تشكل عائقا وعقبة في رسم سياسة الدولة وتنفيذها مما يستوجب مجابتهها وبشتى الطرق والوسائل ، والتي نجد من بين الآليات المسطرة لمحاربة كل الاغفالات والتجاوزات المتبعة من المكلفين ما يسمى بالرقابة الجبائية ، هاته الآلية تعد من الاجراءات الضرورية التي خولت للإدارة الجبائية من أجل التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية ليتحقق التحصيل الفعلي لموارد الدولة ، وكذا المحافظة على الحقوق العامة للمجتمع انطلاقا مما سبق تطرح الاشكالية المحورية التالية : ما مدى نجاعة وفعالية الرقابة الجبائية لحماية النظام الضريبي ، والحد من ظاهرة التهرب الجبائي ، وهل فعلا هذه الرقابة تحقق الاهداف المتوخاة منها ، أم أنها تبقى قاصرة وتشكل تناقضا في حماية المصالح العامة ؟

ارتأينا الاجابة على هذه الاشكالية وفق خطة ثنائية كمايلي :

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

أثبتت الواقع أن التصريحات المقدمة من طرف المكلفين في أغلبها تصريحات غير صادقة نتيجة أخطاء ترتكب اما عمدا أو بحسن نية ، على هذا الاساس خول المشرع للإدارة الجبائية صلاحيات من شأنها أن تسمح لها بالتحقيق من صحة تلك التصريحات أو عدم صحتها بالاضافة الى تصحيح بعض الأخطاء المرتكبة ، بناءا على ذلك سنعالج في هذا المبحث مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها ، ثم تحديد سلطات وحقوق الإدارة الجبائية ، وهذا ماسيتم التطرق له من خلال مطلبين كما يلي :

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

سننتول في هذا المطلب تعريف الرقابة الجبائية ، ثم تحديد أهدافها وهذا من خلال فرعين وفقا لمايلي :

الفرع الأول : المقصود بالرقابة الجبائية

تعرف الرقابة الجبائية على أنها : " فحص لتصريحات سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواءا أكانوا أشخاص طبيعية أو معنوية بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية "

كما تعرف على أنها : " تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة "

هناك من يعتبر الرقابة الجبائية مرادف لمصطلح المراجعة الجبائية (1)

ضمن هذا الإطار تعرف الرقابة الجبائية كمفهوم قانوني على انها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو أتاوة ، من أجل اكتشاف النفاص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة (2)

انطلاقاً من ذلك يمكن تعريف الرقابة الجبائية على انها : مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي الى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقييمها .

أما عن أسباب اجراء الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين ، فيمكن ردها الى سببين رئيسيين كالتالي :

السبب الأول : الرقابة الجبائية آلية لمتابعة التصريحات الجبائية : بحيث تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي ، لان المكلف هو من يحدد بنفسه أساس فرض الضريبة ، ويصرح بها للإدارة الجبائية ، وعلى أساس هذه الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها ، كما أن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة .

السبب الثاني : الرقابة الجبائية تعد آلية لمكافحة التهرب الضريبي : فقد يلجأ بعض المكلفين الى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي ، وبالتالي فان عمليات مكافحة الممارسات التدليسية ، يعد من أولويات الإدارة الجبائية ، هاته الأخيرة تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها من خلال تقنيات مختلفة ومتعددة ، والتي من بينه الرقابة الجبائية التي تعد آلية كما أشرنا لمكافحة التهرب الضريبي لضمان مصلحة الخزينة العمومية. (3)

الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة أهداف قد تكون قانونية ، ادارية ، اقتصادية ، اجتماعية ، يمكن اجمالها على النحو التالي :

أولاً : الهدف القانوني :

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة ، وبناءاً على ذلك تقوم هذه الرقابة على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم المالية

ثانياً : الهدف الإداري :

تلعب الرقابة الجبائية دوراً أساسياً بالنسبة للإدارة الضريبية على أساس المعلومات التي تقدمها والتي بدورها تساهم في زيادة المردودية من خلال كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعد في معرفة الحقائق

والاحصائيات ، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الاجراءات التصحيحية ، كما تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه الى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها .

ثالثا : الهدف الاقتصادي : تسعى الرقابة الجبائية الى المحافظة على الاموال العمومية من التهرب الضريبي وحمايتها وبالتالي انعاش الاقتصاد الوطني .

رابعا : الهدف الاجتماعي :

تهدف الرقابة الجبائية على المستوى الاجتماعي لمنع ومكافحة انحرافات المكلف بها مثل التلاعب أو الإهمال أو التقصير في أداء وتحمل واجباته ، وذلك بغرض تكريس مبدأ المساواة بين المكلفين (4)

المطلب الثاني : سلطات وحقوق الإدارة الجبائية

مقابل الحرية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في تقديم مختلف التصريحات المفروضة عليهم، خول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية سلطات وحقوق واسعة للمراقبة والتحقق من صدق هذه التصريحات ، ومن أهم هذه الحقوق : حق الاطلاع ، حق الرقابة ، حق المعاينة ، الحق في استدراك الاخطاء ، وعليه سنحاول تسليط الضوء على كل سلطة من هذه السلطات تبعا لما يلي :

الفرع الأول : حق الاطلاع :

ويعني الحق أنه يجوز لموظفي ادارة الضرائب الاطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة ، لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التلمص من الضريبة(5) ، وهذا ما أكدته المواد 309-316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ولكن تم الغاء هذه المواد بعد تعديل 2015 ، أما بالرجوع لقانون الاجراءات الجبائية نجده نص وأكد على هذا الحق وأتاح لاعوان الإدارة الجبائية حق الاطلاع ، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ، وذلك من خلال تصفح الوثائق والمعلومات من مختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات سعيا لجلب المعلومات والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية ، وهذا ما يستدل من نص المادة 40 من ق.ا.ج بقولها : " لا يمكن باي حال من الأحوال لادارات الدولة والولايات والبلديات ، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة أيا كان نوعها من تلك الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تدفع بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين هم اقل من رتبة مراقب ويطلبون منها الاطلاع على وثائق الخدمة التي بحوزتها ".(6)

وممارسة حق الاطلاع يحفظ مصالح الخزينة العمومية على أن تفيد وتساعد كل الجهات المعنية من استقاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لأداء المهمة ، وفي حالة الرفض أو اخفاء بعض الوثائق تسلط عليهم عقوبات مالية ومن بين الجهات المعنية بالاطلاع نذكر ما يلي:

01-الإدارات والهيئات العمومية والجماعات المحلية 02-مصالح الضمان الاجتماعي والمحافظات العقارية مع الجهات القضائية وحتى الموثقين والمحضرين 03-مختلف الهيئات والمؤسسات ذات الطابع المالي كالبنوك ومصالح البريد. (7)

ويبدو حق الاطلاع طريقة عديمة الفاعلية بالنسبة لصغار الممولين الذين لا يمسون دفاتر⁽⁸⁾، فالبحت والتحقيق في وثائق ومستندات المكلف والاطلاع على ما جاء بها من بيانات ليس بالأمر الهين ، على هذا الأساس حرص المشرع على تقييده ببعض القواعد حماية لمصالح الخزينة العمومية من جهة ، ودون المساس بحرية وخصوصيات المكلف موضع التحقيق من جهة ثانية ، لذلك تم قصر حق الاطلاع على أشخاص معينين في إدارة الضرائب ، فلا يجوز لغير الموظفين الفنيين ذو الاختصاص التقني ممارسة حق الاطلاع لأن طبيعة عملهم تستوجب ذلك من جهة ، ولتفادي افشاء أسرار المكلف والتشهير به بغير داع من جهة أخرى ، على هذا الأساس لا يمكن اجراء التحقيق في المحاسبة أو القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف الا عن طريق أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

(9)

الفرع الثاني : حق الرقابة

يعد حق الرقابة من أهم الاجراءات التي تسعى الإدارة من خلالها الى المحافظة على حقوق الخزينة ، ويتجلى ذلك في محاربة الغش او التخفيض من حدته، فهذه الرقابة تعد وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين ، وتاخذ هذه الأخيرة أشكالاً متعددة نذكر منها مايلي :

أولاً: الرقابة الشكلية : تعد أول رقابة تخضع لها التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين ، حيث تتم هذه الرقابة سنويا وتهدف إلى القيام بتصحيح الأخطاء المادية والنقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم المكلفين لتصريحاتهم والتأكد من هوية وعنوان المكلف ، فالغرض من هذه الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية ، فهذه الأخيرة لا تهدف الى التأكد من صحة المعلومات وإنما الكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعلومات، وتتم هذه الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة. (10)

ثانياً: الرقابة على الوثائق : وتتم على مستوى مفتشيات الضرائب ، هذه الأخيرة تقوم باجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق الموجودة بحوزة الإدارة الجبائية انطلاقاً من ملفاتهم الخاصة اذ تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة او رسم او حق أو أتاوة ، وفي المقابل يستوجب الأمر على المؤسسات والهيئات المعنية ان تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها ، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها . (11)

فهذه الرقابة تهدف الى : 01

-اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات

02- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة

03-مراقبة مصداقية التصريحات مقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب
04-اعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة ، وفي حالة وجود نقاط غامضة او مبهمة من طرف
المراقب يحق له أن يطلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة(12).

ثالثا : الرقابة المعمقة : وتتمثل في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين ، وتهدف هذه التدخلات الى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرفهم ، كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة لمدة 04 سنوات غير خاضعة للتقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي وتشمل الرقابة الجبائية المعمقة : التحقيق المحاسبي -التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية -التحقيق المصوب في المحاسبة وتم استحدثه بموجب قانون المالية 2010. (13)

الفرع الثالث : حق المعاينة والحق في استدراك الأخطاء

في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش يمكن للادارة الجبائية وبترخيص من رئيس المحكمة المختصة اقليميا بناء على طلب مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل ، وعند توافر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخص لاعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا ، القيام باجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من المراقبة ودفع الضريبة . (14)

يعرف على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو نقائص او الاغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبه أي بمعنى اعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد(15) ، وفي هذا الصدد نصت المادة 1/327من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على انه:"يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول " (16).

وحدد هذا الأجل لاستدراك الأخطاء المرتكبة الى 04 سنوات .كما يحق للادارة الجبائية الى جانب هذه السلطات المخولة لها أن تقوم بصلاحيه أخرى تتمثل في ااقال ملف المكلف ، ويتم إققال ملف المكلف من طرف مفتشية الضرائب وذلك من خلال حالتين :

01-إما حفظ الملف دون أية متابعة وذلك في حالة عدم تسجيل أي نقص أو خطأ في الملف يستوجب عليه التسوية والتعديل .

02-وإما إرسال طلب معلومات التبرير والتوضيح لملف المكلف ، اذ يطلب العون المحقق التوضيحات والتبريرات كتابيا في حالة وجود بعض العناصر المبهمة في ملف المكلف في مدة لا تقل عن 30 يوما (17)

المبحث الثاني : تقييم دور الرقابة الجبائية

رغم الصلاحيات والسلطات الممنوحة للإدارة الجبائية والجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال ، إلا أن هناك عوامل معيقة لهذا الدور ، وتحول دون تحقيق الأهداف المرجوة والمتوخاة منها ، بناء على ذلك سنحاول في هذا المبحث تحديد هذه العوامل واقتراح بعض الآليات لتفعيل دور الرقابة بشكل أكبر ، لذلك ارتأينا تقسيم هذا المبحث الى مطلبين كمايلي :

المطلب الأول : العوامل المعيقة للرقابة الجبائية :

تواجه الرقابة الجبائية عدة عراقيل منها ما يتعلق بالنظام الجبائي وبالإدارة الجبائية ، ومنها ما يتعلق بالمكلف والمحيط الخارجي ، وسنحاول دراسة هذه الأسباب من خلال فرعين تبعاً لما يلي :

الفرع الأول : الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية :

وتتمثل هذه الأسباب فيما يلي :

أولاً : تعقد التشريعات الضريبية وعدم استقرارها :

اذ تؤدي بعض التشريعات الى الحد من فعالية الرقابة الجبائية نتيجة للثغرات الموجودة في القانون الجبائي ، والتي يسعى المكلف من خلالها الى التهرب من الضريبة ، وكذا انعدام نصوص تشريعية تحمي أعوان الرقابة الجبائية أثناء تنفيذ مهامهم وتضمن حقوقهم وخاصة أثناء التدخل في عين المكان (18).

فالتعديلات المتتالية والمختلفة ، وكذا الغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية ، فبهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفو الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي (19)

وبالتالي عدم استقرار القواعد الضريبية تترك مجالاً واسعاً لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق .

ثانياً : الخلل في نظام التصريحات الجبائية :

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على تصريحات المكلفين بالضريبة بانفسهم ، اذ يقوم المكلف بالتصريح بالاسس الضريبية والضرائب والرسوم المفروضة عليه ، اضافة الى المعلومات المتعلقة بنشاطه وتكون له كامل الحرية في ذلك ، خصوصاً مع عدم امكانية اجراء الرقابة الجبائية القبلية على كل تصريحات المكلفين في نفس الوقت ، والتأكد من مصداقيتها ، وعليه فان تقدير المادة الخاضعة للضريبة بالنسبة للإدارة الجبائية يتم اعتماداً على هذه التصريحات ، والتي يفترض فيها الدقة والنزاهة ، وبالمقابل ينبغي على الإدارة الجبائية جمع المعلومات والعناصر اللازمة للتأكد من ذلك أو اثبات عدم صحة ومطابقة هذه التصريحات للواقع (20)

ثالثاً : ضعف آلية البحث عن المادة الضريبية لدى الإدارة الجبائية :

حيث لا توجد طريقة واضحة يتبعها الأعوان المحققون في البحث عن ائتمادة الضريبية ، والحد من الغش الضريبي ، ولهم الحرية الكاملة في اختيار ما يرونه مناسباً ، هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى ضعف التنسيق بين إدارة الجمارك ومصالح التجارة وإدارة الضرائب له تأثير كبير على ظاهرة التهرب الضريبي ، فالمستورد عند قيامه بعمليات الاستيراد يلجأ الى تضليل هذه المصالح بشتى الطرق والحيلولة دون

وصول المعلومات الجبائية الصحيحة من إدارة الجمارك إلى الإدارة الجبائية ، وبذلك تحدث عملية الغش بسبب ضعف هذا التنسيق (21)

رابعا : نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية:

تعاني الإدارة الجبائية من نقص في الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية ، خاصة في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي ، وإستعانة المتهربين بذوي الخبرة لإستعمال طرق لا يتم إكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال ، كما تعاني الرقابة الجبائية من مشكل نقص المراقبين ، خاصة وأن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة لا تتم الا من طرف أعوان الادارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل ، وبالتالي لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد المفتشين في الإدارة الضريبية ، مما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للرقابة الجبائية من حيث الإمكانيات البشرية مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات ، وهذا ما يقلل خضوع هذه الملفات للمراقبة لفترة طويلة ، وهو ما يبعث في نفوس المكلفين اطمئنانا للتهرب من دفع الضريبة . (22)

خامسا : نقص الإمكانيات والوسائل المادية :

نظرا لتعدد مهام الإدارة الجبائية سواءا من حيث إحصاء المكلفين ، أو عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات ، فإن هذا الأمر يقتضي توفر وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر ، ولهذا الغرض ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية اصبح إدخال الإعلام الألي ضرورة حتمية ، لأنه يعتبر العلاج الفعال ضد كل اشكال التهرب الضريبي ، اذ يسمح الإعلام الألي بمراقبة جميع المكلفين ، وتحسين الرقابة الجبائية من خلال برمجة علمية للملفات . (23)

لكن رغم هذا التطور الذي شهدته هياكل الإدارة الجبائية إلا أنها لا زالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية ، اضافة الى ضرورة توفير وسائل النقل الضرورية ، ومتطلبات العمل الإداري والمكتبي لأعوان الإدارة الجبائية ، صف الى ذلك تدني اجور موظفي الإدارة الجبائية والظغوطات التي يتعرضون لها لاسيما أثناء عمليات المراقبة والتحقيق المحاسبي لها دور كبير في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي (24)

بتعبير ادق سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري ، اذ لا زالت الملفات تعالج بطريقة يدوية وبطيئة ، وكذا ضعف النظام المعلوماتي في تسيير المادة الجبائية

هذا من ناحية ، ومن ناحية اخرى عدم كفاية المقرات التي يزاول فيها الموظفون مهامهم ، اذ نجد بعضها بنايات قديمة بأثاث وتجهيزات بالية من مخلفات الإستعمار ، بحاجة الى ترميم وتجديد فهي لا تشجع الموظف على العمل براحة وطمأنينة ، زيادة على قلة وسائل النقل المصلحية التي يستخدمها أعوان الإدارة للقيام بمهامهم من تحقيق ومتابعة ، مما يظطر بهم الأمر الى استخدام وسائل نقلهم الخاصة (25)

الفرع الثاني : الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط الخارجي :

وتتجسد هذه الاسباب التي تعد بمثابة صعوبات وعراقيل فيمايلي :

أولا : نقص التوعية الضريبية لدى المكلفين بالضريبة:

يعد نقص الوعي الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي للمكلف بالضريبة من المشاكل الأساسية التي تعيق عملية الرقابة الجبائية ، الى جانب الإعتقاد السائد بأن الضريبة أداة إفتقار للشعوب ، وأنها إقتطاع مالي دون مقابل ، وتشكل إجحافا في حق دافعيها ، من هذا المنطلق يلجأ المكلف الى التهرب من دفعها قدر الإمكان حتى ولو كان مبلغها لا يشكل عبئا كبيرا (26)، اضافة إلى إنتشار الرشوة والمحسوبية بين أعوان الإدارة الجبائية ، اذ ان بعض الموظفين لا يترددون في إستلام الهدايا والهيئات من المكلفين ، بغرض تخفيض المستحقات الضريبية أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها في ملفاتهم ، وقد يصل الأمر الى التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائيا ، من خلال عدم إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة (27)، فالكثير من المكلفين لديهم وجهة نظر مماثلة لوجهة نظر روثارد الذي يقول أن الضريبة بكل بساطة هي سرقة (28)،

ثانيا : الإقتصاد الموازي :

يتميز الإقتصاد الموازي او إقتصاد الظل بوجود الأنشطة الإقتصادية التي تتم بعيدا عن أعين الحكومات وأجهزتها الرقابية ، وفي ظل هذه الظروف تحدث المنافسة غير الشريفة ، ومع مرور الوقت تصبح المؤسسات الفاسدة هي السائدة في السوق ، وقد حددت المديرية العامة للضرائب أهم مظاهر الإقتصاد الموازي في الجزائر كالتالي : -تصريحات خاطئة لأرقام الأعمال-إبرام الصفقات المشبوهة وغير المصرح بها ، خاصة في مجال المعاملات العقارية لعدم دفع الضرائب والرسوم المستحقة (29).

وقد أخذت هذه الظاهرة بعدا اوسع في الجزائر في السنوات الأخيرة نتيجة الإفتتاح الاقتصادي والتحول السريع من إقتصاد مغلق الى إقتصاد السوق مما أدى إلى فتح نشاطات جديدة يغلب عليها الطابع السري يصعب قياسه لانه يتم في الخفاء نتيجة المضاربة الطفيلية (30).

ثالثا : ثقل الضغط الجبائي على المكلف بالضريبة :

تعد الضريبة متغيرا اقتصاديا تحدث عدة متغيرات في سلوك الأفراد تختلف ايجابا أو سلبا تبعا لحجم الإقتطاعات الضريبية ، ولهذا توجد حدود يجب مراعاتها عند زيادة مستوى تلك الإقتطاعات ، أما في حالة تجاوز تلك الحدود سيؤدي ذلك الى عرقلة نشاط الإقتصاد الوطني ويحد من فعالية النظام الضريبي ، إذ أن كثرة الضرائب وتعددتها وإرتفاع سعرها، يجعل وطاتها تشتت على المكلف ، فيكون حافزا للتهرب منها ، فكلما إرتفع سعر الضريبة وإزداد عبئها كلما كان ذلك سببا للتهرب منها (31).

المطلب الثاني : إقتراحات تفعيل الرقابة الجبائية :

من أجل تحسين فعالية النظام الضريبي وتنشيطه ، وجعله أكثر عدلا ، وكذا تحسين اداء الإدارة الضريبية ، فلتفعيل هذه المقترحات يجب أن ترتبط الرقابة الجبائية بالمقومات الأساسية التالية :

الفرع الأول : توضيح التشريعات الضريبية :

يتمثل تبسيط التشريعات الضريبية من خلال جعلها ، أكثر شفافية في إجراءات فرض الضريبة ، فكلما كان التشريع الضريبي سهلا كلما ادى ذلك إلى إقناع المكلف بضرورة ووجوب دفعه لديونه إتجاه الإدارة الضريبية ، فاستقرار القوانين يساعد على التطبيق الأمثل لها (32)

وبالتالي لابد من توحيد التشريع الضريبي ، ونشر كافة القوانين واللوائح ، وعليه يجب أن تتسق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب سواء على المستوى المركزي أو الجهوي وحتى الولائي ، حتى لا تتضارب في اتجاهاتها ولا تتناقض في تفسيراتها ، مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع المكلفين ودون التفرقة بينهم ، كما يجب التخفيف من حجم الاضافة ، الحذف ، والإلغاء التي تطرأ سنويا من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية ، وذلك لضمان نوع من الإستقرار للتشريع الضريبي (33).

الفرع الثاني : إعلام وتوعية المكلف بالضريبة :

تتضاعف فرص نجاح النظام الضريبي ، كلما إزدادت درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة ، وإقتناعهم بعدالة الضريبة وأهميتها في تمويل وتنفيذ برامج الحكومة ، وبمفهوم المخالفة كلما إنخفضت درجة الوعي الضريبي لدى المكلف ، كلما إنعكس ذلك سلبا على التحصيل ، لذا يسعى المشرع الى إعلام المكلفين باعطائهم نظرة إيجابية إتجاه النظام الضريبي ، اذ تم إنشاء عدة هيئات على المستويين المركزي والمحلي اوكلت لها مهمة إستقبال المكلفين والاجابة على كل إستفساراتهم ، وإعلامهم بحقوقهم وواجباتهم (34).

الفرع الثالث : تحسين العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلف بالضريبة :

يقع على عاتق الادارة الجبائية تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة ، فهي مطالبة بايجاد الحلول الكفيلة بلوغ هذه الغاية ، والتي نذكر من بينها : - حسن استقبال المكلفين بالضريبة - تحسين وتعميق وسائل الاتصال بين الادارة والمكلفين ، وهذا لا يتأتى إلا بالتكوين المهني السليم لرجال الضريبة وإعدادهم الاعداد التام فنيا ونفسيا ، وكذا الالتزام بالحياد تجاه المكلفين بالضريبة ، وهذا تجسيدا وإعمالا لمبدأ تساوي المواطنين امام الضريبة المكرس في المادة 64 من الدستور (35).

الفرع الرابع : تفعيل النظام المعلوماتي وتحسين الامكانيات المادية والبشرية :

من الاليات التي ينبغي أن تهتم بها الادارة الجبائية لتفعيل دور الرقابة الجبائية ، هو ضرورة الاهتمام بتطوير نظام المعلومات ، فالاتجاه المتزايد نحو التجارة الالكترونية يتطلب ضرورة تفعيل دور الادارة الجبائية الالكترونية تحقيقا للسرعة والدقة في انجاز المهام وتنفيذ العمليات الجبائية ، وذلك من خلال التقليل من تعقد الاجراءات الادارية داخل الادارة الجبائية (36).

فرغم وجود مواقع واب للمديرية العامة للضرائب لأنه لا يتوكل بسرعة مع التغيرات التي تطرأ على القوانين الضريبية ، ونظرا لمواجهة الادارة الجبائية لصعوبات في اداء مهامها لقلة عدد موظفيها ونقص كفاءتهم المهنية ، أصبح من الضروري تحسين كفاءات الموظفين وتكوين اطارات متخصصة في المجال الضريبي ، وذلك يتحقق من خلال تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب - فتح مدارس

متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين اطارات ضريبية وأعاون اداريين -تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالادارة الضريبية قصد غلق ، منافذ الاغراءات المقدمة لهم - تسليط أقصى العقوبات لمن ثبت في حقهم سلوكات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا (37).

خاتمة :

في نهاية هذه الورقة البحثية ، يمكن القول ان الرقابة الجبائية تعتبر من أحد اهم الاجراءات الوقائية والعقابية التي تسعى الادارة الجبائية من ورائها الى الحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية ، وبالتالي فهي ميكانيزم فعال لمكافحة التهرب الضريبي والتقليل منه ، والادارة الجبائية تلجأ اليها لمعالجة الأخطاء والنقائص والاغفالات وعدم احترام الالتزام الجبائي من طرف المكلف ، وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجزائية حسب طبيعة المخالفة ، لكن يمكن أن نسجل انه رغم فعالية الاليات الموضوعية ، الا انها تبقى قاصرة وعاجزة أحيانا عن أداء الدور الايجابي نظرا للصعوبات والعراقيل التي أشرنا إليها أنفا ، وعليه ونظرا للأهداف الإستراتيجية التي تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيقها ، إلا أنها لا زالت تحتاج وتتطلب وجود مرجعية قانونية واضحة وصريحة تستند إليها حتى تكون لها قوة قانونية تمكن المصالح الجبائية من القيام بها على أحسن وجه .

الهوامش

(1) - أولهي بوعلام ، مداخلة بعنوان نحو اطار مقترح لتفعيل أليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الازمة " حالة الجزائر " ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف 21 أكتوبر 2009، ص06.

(2) -أنظر المادة 18 / 01 من قانون الاجراءات الجبائية

(3) - رحال نصر ، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2006-2007، ص70.

(4) - لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة ماجيستر في علوم التسيير، كلية علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، 2010/2011، ص44.

(5) - عبد الناصر نور، حسن عدس نائل، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر، الأردن، ط01، 2003، ص325.

(6) - المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية الصادر

(7) - إلياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص58.

(8) - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط05، 2006، ص59.

- (9) - طبي هدى، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في الحقوق، جامعة 8 ماي 1945، قلمة، كلية الحقوق، قسم العلوم القانونية، 2008، ص 8.
- (10) - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص 124.
- (11) - المرجع نفسه، ص 125.
- (12) - أيت بلقاسم لامية، أليات واجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013-2014، ص 51.
- (13) - المرجع نفسه، ص 52.
- (14) - سليمان عتير، المرجع السابق، ص 113.
- (15) - أيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 69.
- (16) - المادة 01/327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- (17) - أيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 69
- (18) - قتال عبد العزيز، اسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، حالة الجزائر، 2003-2008، مذكرة لنيل شهادة ماجيسر في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي المدية، 2008-2009، ص 114.
- (19) - فلاح محمد السياسة الجبائية، الأهداف والأدوات، حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 79.
- (20) - رحال نصر، المرجع السابق، ص 46.
- (21) - رحال نصر، المرجع السابق، ص 47.
- (22) - أيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 105.
- (23) - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع ن الجزائر، 2004، ص 308..
- (24) - سليمان عتير، المرجع السابق، ص 105..
- (25) - طورش بناتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجيستر، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 01، 2011-2012، ص 74.
- (26) - أيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 106.
- (27) - المرجع نفسه، ص 106.
- (28) - روثبارد: إقتصادي وفيلسوف أمريكي من كبار الداعيين الى الرأسمالية الفوضوية نوهي نظرية سياسية تقوم على التعاون الطوعي بين الأفراد والجماعات، وأن الدولة اكبر اعداء الفرد وتجب إزالتها.
- (29) - أولهي بوعلام، المرجع السابق، ص 15..
- (30) - ايت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 106.
- (31) - رحال نصر، المرجع السابق، ص 53.
- (32) - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 115
- (33) - ييدو لويوزة، قاري حياة، الغش الضريبي وأليات مكافحته، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي البويرة، 2010، 2011، ص 62.

(³⁴) زناتي فريدة ، **العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب** ، مذكرة ماجيستر ، تخصص ادارة ومالية ، كلية الحقوق ن جامعة بومرداس ، 2011، 2012 ، ص، 110 .

(³⁵) زناتي فريدة ، المرجع السابق ، ص 116 .

(³⁶) المرجع نفسه الصفحة نفسها .

(³⁷) يدو لويزة ، قاري حياة ، المرجع السابق ، ص64..