

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحي-جيجل



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم تجارية

العنوان

مدى فعالية الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي

دراسة ميدانية مديرية الضرائب لولاية جيجل

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إشراف الأستاذة:

زين راضية

إعداد الطالب:

إسماعيل خنيو

نسيم شيهوب

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة: جيجل	الأستاذ: فريد زعرات
مشرفا ومقررا	جامعة: جيجل	الأستاذة: زين راضية
ممتحنا	جامعة: جيجل	الأستاذ: سامية بولعسل

السنة الجامعية: 2015-2016

إهداء

الحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووفقنا في هذا

ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد:

أهدي ثمرة عملي هذا إلى الشمعة التي أنارت دربي وفتحت لي أبواب العلم والمعرفة
إلى أعز إنسان في الوجود "أمي" أطال الله في عمرها. إلى من سعى جاهدا في رعايتي وتربيتي وتعليمي

وتوجيهي إلى من كان رمز القوة والنقاء، إلى من كان قدوتي في التربية

والأخلاق إلى "أبي" حفظه الله.

إلى من شاركوني تفاصيل الحياة وأمضيت معهم أسعد الأوقات إلى دفاء البيت وسعادته إلى إخوتي
الأعزاء.

إلى جميع طلبة السنة الثانية ماستر "دراسات محاسبية وجبائية معمقة" بدون استثناء.

إلى من شاركوني العمل ولهم المحبة الخالصة.

إلى جميع الأحباب والأصدقاء.

" إلى من ذكرهم قلبي ولم يذكرهم قلبي "

نسيم

إلى هداية

الحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووقفنا في هذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله أما بعد:

أهدي ثمرة عملي إلى من قال فيهما الرحمن عز وجل "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحساناً".

إلى من أدين لها بكل شيء جميل في حياتي، إلى من كانت ومازالت نبراس حياتي، إلى من

رافقتني أيام جدي وتعبتي، إلى أجمل كلمة ينطق بها لساني "أمي الغالية" حفظها الله.

إلى من تحمل عناء تعليمي وتربيتي "أبي العزيز" حفظه الله.

إلى كل... إخوتي وأخواتي وأهلي وأقاربي.

إلى كل أساتذتي ومعلمي الذين كان لهم الفضل في تعليمي وإلى كل من علمني حرف.

إلى أصدقائي وأخص بالذكر "محمد ونسيم". زملائي وزميلاتي في الدراسة وجميع طلبة السنة الثانية

ماستر "دراسات محاسبية وجبائية معمقة" بدون استثناء، وكل شخص ساندني في انجاز هذا العمل.

إلى رفقاء دربي وإلى أصدقائي وإلى كل من وقف بجانبني ولو بدعاء، وكل من يعرفني من قريب أو من

بعيد....

إلى من أحبهم قلبي ولم يذكرهم قلبي ومن أبتغى العلم طريقاً لمرضاة الله.



شكر

"رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي
وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

النمل-19-

لله الفضل من قبل ومن بعد على ما أنعم

وسهل وأرشد فله الحمد والشكر كله أما بعد:

بأصدق المشاعر وبأشدّ الكلمات الطيبة النابعة من قلب وفيّ

أقدم شكري وامتناني لمن كانوا سبب في استمرار واستكمال مسيرة حياتي

أقدم لكم أجمل عبارات الشكر والامتنان من قلب فاض بالاحترام والتقدير والعرفان الجميل

إلى الأستاذة الزين راضية على نصائحها وتوجيهاتها التي قادتني لإتمام هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى إدارة وأساتذة قسم العلوم التجارية الذين كانوا أهل للأمانة العلمية ولم

يبدلوا علينا بتوجيهاتهم القيمة.

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
إهداء.....	IV
شكر.....	IV
فهرس المحتويات.....	IV
قائمة الأشكال والجداول.....	IV
قائمة الملاحق.....	IV
قائمة المختصرات.....	X
مقدمة.....	أ
الفصل الأول: مدخل إلى التحصيل الضريبي.....	06
تمهيد.....	07
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي.....	08
المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي.....	08
المطلب الثاني: تحديد وعاء الضريبة.....	09
المطلب الثالث: طرق التحصيل الضريبي.....	12
المبحث الثاني: الحصيلة الضريبية في الجزائر.....	13
المطلب الأول: تشكيلة الحصيلة الضريبية.....	13
المطلب الثاني: مقدار الحصيلة الضريبية.....	28
المبحث الثالث: التهرب الضريبي كمشكل للتحصيل الضريبي.....	31
المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.....	31

34.....	المطلب الثاني: طرق وأسباب التهرب الضريبي.....
38	المطلب الثالث: أثار التهرب الضريبي.....
42.....	خلاصة الفصل
43.....	الفصل الثاني: الرقابة كوسيلة لمحاربة الغش الضريبي
44.....	تمهيد
45.....	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
45.....	المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها.....
47.....	المطلب الثاني: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية.....
48.....	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية.....
51.....	المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية وتقنيات البحث عن مادة الإخضاع
51.....	المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.....
55.....	المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.....
62.....	المطلب الثالث: تقنيات البحث عن مادة الإخضاع.....
68.....	المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية
68.....	المطلب الأول: مفهوم فعالية الرقابة الجبائية.....
69.....	المطلب الثاني: مؤشرات فعالية الرقابة الجبائية.....
71.....	المطلب الثالث: صعوبات الرقابة الجبائية.....
75.....	خلاصة الفصل
76.....	الفصل الثالث: الرقابة الجبائية وفعاليتها بولاية جيجل
77.....	تمهيد
78.....	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية جيجل
78.....	المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية جيجل.....
79.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.....
81.....	المطلب الثالث: تقديم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.....

المبحث الثاني: مساهمة الرقابة الجبائية في إجمالي الحصيلة الضريبية وتطورها خلال 2008-2015.	84
المطلب الأول: مساهمة إيرادات الرقابة الجبائية في إجمالي الحصيلة الضريبية لولاية جيجل.....	84
المطلب الثاني: تطور نواتج الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها خلال الفترة 2008-2015.....	85
المطلب الثالث: تطور إيرادات الرقابة الجبائية لمختلف أنواع الضرائب خلال الفترة 2008-2015.....	90
المبحث الثالث: تشخيص فعالية الرقابة الجبائية وأدوات تحسينها.....	92
المطلب الأول: تشخيص فعالية الرقابة الجبائية.....	92
المطلب الثاني: أدوات تحسين الرقابة الجبائية.....	95
خلاصة الفصل.....	102
الخاتمة.....	103
قائمة المراجع.....	107
الملاحق.....	112
ملخص باللغة العربية.....	119
ملخص باللغة الفرنسية.....	120

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
15	السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي.	الجدول رقم (01)
19	معدل الرسم على النشاط المهني.	الجدول رقم (02)
19	توزيع ناتج TAP خاص بالنسبة لنشاط المحروقات.	الجدول رقم (03)
19	توزيع ناتج TAP خاص بالنسبة لنشاطات الإنتاج.	الجدول رقم (04)
21	نسب الضريبة على الأملاك.	الجدول رقم (05)
29	نسبة الإيرادات الجبائية العادية والجبائية البترولية في الإيرادات الكلية للفترة 2000-2014.	الجدول رقم (06)
36	معدلات الإهلاك بعض الأصول.	الجدول رقم (07)
84	مساهمة إيرادات الرقابة الجبائية في إجمالي الحصيلة الضريبية لولاية جيجل للفترة 2008-2015	الجدول رقم (08)
86	تطور إيرادات الرقابة الجبائية خلال الفترة 2008-2015	الجدول رقم (09)
89	مساهمة إيرادات الرقابة الشاملة في إيرادات الرقابة الجبائية خلال الفترة 2008-2015	الجدول رقم (10)
90	تطور الإيرادات الرقابة الجبائية لمختلف أنواع الضرائب خلال الفترة 2008-2015	الجدول رقم (11)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
30	تطور الإيرادات الجبائية البترولية والعادية للفترة 2000-2014.	الشكل رقم (01)
57	الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات	الشكل رقم (02)
58	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	الشكل رقم (03)
59	الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب	الشكل رقم (04)
60	الهيكل التنظيمي مديرية كبريات المؤسسات	الشكل رقم (05)
61	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	الشكل رقم (06)
82	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية	الشكل رقم (07)
85	مساهمة إيرادات الرقابة الجبائية في إجمالي الحصيلة الضريبية لولاية جيجل للفترة 2008-2015	الشكل رقم (08)
87	تطور الإيرادات الرقابة الجبائية خلال الفترة 2008-2015	الشكل رقم (09)
89	مساهمة إيرادات الرقابة الشاملة في الإيرادات الرقابة الجبائية	الشكل رقم (10)
91	تطور الإيرادات الرقابة الجبائية لمختلف أنواع الضرائب خلال الفترة 2008-2015	الشكل رقم (11)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
113	إحصائيات الجباية العادية والبتروولية للفترة 2000-2014.	الملحق رقم (01)
114	جدول خاص بحقوق التسجيل	الملحق رقم (02)
115	جدول حقوق الطابع	الملحق رقم (03)
116	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	الملحق رقم (04)
117	قائمة موظفي مديرية الضرائب لولاية جيجل سنة 2015.	الملحق رقم (05)
118	جدول نواتج الرقابة الجبائية لولاية جيجل للفترة 2010-2013	الملحق رقم (06)

الإهداء

الحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووقفنا في هذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله أما بعد:
أهذي ثمرة عملي إلى من قال فيهما الرحمن عز وجل "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحساناً".
إلى من أدين لها بكل شيء جميل في حياتي، إلى من كانت ومازالت نيراس حياتي، إلى من
رافقتني أيام جدي وتعبي، إلى أجمل كلمة ينطق بها لساني "أمي الغالية" حفظها الله.
إلى من تحمل عناء تعليمي وتربيتي "أبي العزيز" حفظه الله.
إلى كل... إخوتي وأخواتي وأهلي وأقاربي.
إلى كل أساتذتي ومعلمي الذين كان لهم الفضل في تعليمي وإلى كل من علمني حرف.
إلى أصدقائي وأخص بالذكر "محمد ونسيم". زملائي وزميلاتي في الدراسة وجميع طلبة السنة الثانية ماستر
"دراسات محاسبية وجبائية معمقة" بدون استثناء، وكل شخص ساندني في انجاز هذا العمل.
إلى رفقاء دربي وإلى أصدقائي وإلى كل من وقف بجانبني ولو بدعاء، وكل من يعرفني من قريب أو من
بعيد....
إلى من أحبهم قلبي ولم يذكرهم قلبي ومن أبتغى العلم طريقاً لمرضاة الله.



شكر

"رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت عليّ وعلى والدي
وأن أعمل صالحاً ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

النمل-19-

لله الفضل من قبل ومن بعد على ما أنعم

وسهل وأرشد فله الحمد والشكر كله أما بعد:

بأصدق المشاعر وبأشدّ الكلمات الطيبة النابعة من قلب وفيّ

أقدم شكري وامتناني لمن كانوا سبب في استمرار واستكمال مسيرة حياتي

أقدم لكم أجمل عبارات الشكر والامتنان من قلب فاض بالاحترام والتقدير والعرفان الجميل

إلى الأستاذة زين راضية على نصائحها وتوجيهاتها التي قادتني لإتمام هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى إدارة وأساتذة قسم العلوم التجارية الذين كانوا أهل للأمانة العلمية ولم

يبدلوا علينا بتوجيهاتهم القيمة.

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
إهداء.....	
شكر.....	
فهرس المحتويات.....	
قائمة الأشكال والجداول.....	
قائمة الملاحق.....	
قائمة المختصرات.....	
مقدمة.....	
أ	
الفصل الأول: مدخل إلى التحصيل الضريبي.....	
تمهيد.....	06
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي.....	07
المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي.....	08
المطلب الثاني: تحديد وعاء الضريبة.....	08
المطلب الثالث: طرق التحصيل الضريبي.....	09
المبحث الثاني: الحصيلة الضريبية في الجزائر.....	12
المطلب الأول: تشكيلة الحصيلة الضريبية.....	13
المطلب الثاني: مقدار الحصيلة الضريبية.....	13
المبحث الثالث: التهرب الضريبي كمشكل عدم للتحصيل الضريبي.....	28
المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.....	31
المطلب الثاني: طرق وأسباب التهرب الضريبي.....	31
المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي.....	34

38	..... خلاصة الفصل
42	..... الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لمحاربة التهرب الضريبي
43	..... تمهيد
44	..... المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
45	..... المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها
45	..... المطلب الثاني: أسباب وأهدافها الرقابة الجبائية
47	..... المطلب الثالث: أشكال ومبادئ الرقابة الجبائية
48	..... المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية وتقنيات البحث عن مادة الإخضاع
51	..... المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
51	..... المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
55	..... المطلب الثالث: تقنيات البحث عن مادة الإخضاع
62	..... المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية
68	..... المطلب الأول: مفهوم فعالية الرقابة الجبائية
68	..... المطلب الثاني: مؤشرات فعالية الرقابة الجبائية
69	..... المطلب الثالث: صعوبات الرقابة الجبائية
71	..... خلاصة الفصل
75	..... الفصل الثالث: الرقابة الجبائية وفعاليتها بولاية جيجل
76	..... تمهيد
77	..... المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية جيجل
78	..... المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية جيجل
78	..... المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية الضرائب لولاية جيجل
79	..... المطلب الثالث: تقديم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية جيجل
81	..... المبحث الثاني: مساهمة الرقابة الجبائية في إجمالي الحصيلة الضريبية وتطورها خلال 2008-2015
84	..... المطلب الأول: مساهمة إيرادات الرقابة الجبائية في إجمالي الحصيلة الضريبية لولاية جيجل
84	..... المطلب الثاني: تطور نواتج الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها خلال الفترة 2008-2015

85	المطلب الثالث: تطور إيرادات الرقابة الجبائية لمختلف أنواع الضرائب خلال الفترة 2008-2015.....
90	المبحث الثالث: تشخيص فعالية الرقابة الجبائية وأدوات تحسينها.....
92	المطلب الأول: تشخيص فعالية الرقابة الجبائية.....
92	المطلب الثاني: أدوات تحسين الرقابة الجبائية.....
95	.....
102	..... خلاصة الفصل.....
103	..... الخاتمة.....
108	..... قائمة المراجع.....
113	..... الملاحق.....
120	..... ملخص.....
121	..... ملخص.....

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
15	نسبة الإيرادات الجباية العادية والجبائية البترولية في الإيرادات الكلية للفترة 2000-2014.	(01)
19	السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي.	(02)
19	معدل الرسم على النشاط المهني.	(03)
19	توزيع ناتج TAP خاص بالنسبة لنشاط المحروقات.	(04)
21	توزيع ناتج TAP خاص بالنسبة لنشاطات الإنتاج.	(05)
29	نسب الضريبة على الأملاك.	(06)
36	معدلات الإهلاك بعض الأصول.	(07)
84	مساهمة إيرادات الرقابة الجبائية في إجمالي الحصيلة الضريبية لولاية جيجل للفترة 2008-2015	(08)
86	تطور إيرادات الرقابة الجبائية خلال الفترة 2008-2015	(09)
89	مساهمة إيرادات الرقابة الشاملة في إيرادات الرقابة الجبائية خلال الفترة 2008-2015	(10)
90	تطور الإيرادات الرقابة الجبائية لمختلف أنواع الضرائب خلال الفترة 2008-2015	(11)

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
30	تطور الإيرادات الجبائية البترولية والعادية للفترة 2000-2014.	الشكل رقم (01)
57	الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات	الشكل رقم (02)
58	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	الشكل رقم (03)
59	الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب	الشكل رقم (04)
60	الهيكل التنظيمي مديرية كبريات المؤسسات	الشكل رقم (05)
61	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	الشكل رقم (06)
82	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية	الشكل رقم (07)
85	مساهمة إيرادات الرقابة الجبائية في إجمالي الحصيلة الضريبية لولاية جيجل للفترة 2008-2015	الشكل رقم (08)
87	تطور الإيرادات الرقابة الجبائية خلال الفترة 2008-2015	الشكل رقم (09)
89	مساهمة إيرادات الرقابة الشاملة في الإيرادات الرقابة الجبائية	الشكل رقم (10)
91	تطور الإيرادات الرقابة الجبائية لمختلف أنواع الضرائب خلال الفترة 2008-2015	الشكل رقم (11)

قائمة المختصرات

المختصر	معنى المختصر	الترجمة
SCF	Système comptable financier	النظام المحاسبي المالي
SDCF	Sous-direction du contrôle fiscal	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
DRV	Direction des Recherches et vérifications	مديرية البحث والمراجعات
DGE	Direction des Grandes Entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
VC	La vérification de comptabilité	التحقيق المحاسبي
VASFE	La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble	التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية
VP	Vérification de comptabilité ponctuelle	التحقيق المصوب في المحاسبة
CEV	contrôle des évaluations	الرقابة على الممتلكات العقارية
CSP	Contrôle sur pièces	الرقابة على الوثائق
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	معدل الرسم على النشاط المهني
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	معدل الرسم على القيمة المضافة
IBS	Impôts sur le bénéfice	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	Impôts sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
114	إحصائيات الجباية العادية والبتروولية للفترة 2000 2014	1
115	جدول خاص بحقوق التسجيل	2
116	جدول خاص بحقوق الطابع	3
117	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	4
118	قائمة موظفي مديرية الضرائب لولاية جيجل سنة 2015	5
119	جدول نواتج الرقابة الجبائية لولاية جيجل للفترة 2010 2013	6

مَقْلَمَةٌ

إن تدخل الدولة في مختلف جوانب الحياة العامة، أدى بها إلى التفكير في إيجاد موارد مالية من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية وذلك بالتدخل من خلال أدوات الضبط الاقتصادي، وتعتبر الضريبة أحد هذه الضوابط الاقتصادية الأساسية، لأنها تمثل موردا هاما لتمويل الخزينة العامة، وكان الإهتمام بها ليس فقط لأنها من الموارد المالية لتغطية النفقات العامة، وإنما للدور الهام الذي تؤديه في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

في حين أن الإدارة الجبائية لا تستطيع أن ترفع من مردودية ضرائبها أو بالأحرى أن ترفع من قدرتها على التحصيل الضريبي، دون أن تواجه مجموعة من المشاكل والعراقيل، من بينها نجد التهرب الضريبي الذي يعد النقطة السوداء الذي تواجهه أي إدارة جبائية، وأحد أهم العراقيل التي تقف في وجه التحصيل الضريبي، فهناك ما هو مغطى قانونيا لوجود ثغرات وفجوات في التشريع الضريبي ومنه ما هو مخالف للقوانين كعدم التصريح الكلي بالوجود أو عدم امتلاك السجلات التجارية...إلخ.

فبالرغم من فعالية وإيجابية النظام الضريبي التصريحي، غير أنه يبقى في نظر شريحة المكلفين بدفع الضريبة نظاما يؤثر على مركزهم المالي والتقليل من أرباحهم ومداخل نشاطاتهم، لذلك فإنهم يلجؤون إلى مختلف السبل والطرق التي تمكنهم من التهرب من دفعها والتقليل من قيمتها قدر المستطاع مما يؤثر سلبا على الخزينة العامة.

ولمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي وضع المشرع وسيلة يمكن من خلالها وضع حد ولو نسبيا لهذه الظاهرة والتمثلة في الرقابة الجبائية التي تعتبر أداة وقائية وردعية في نفس الوقت، تسعى الإدارة الجبائية من خلالها إلى استرجاع الأموال المهربة وزيادة التحصيل الضريبي.

ويمكن إبراز أهمية البحث فيما يلي:

- النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، يستند في العمليات الجبائية على تصريح المكلفين بالضريبة مما يسهل عملية التهرب الضريبي وهذه الظاهرة تؤثر سلبا على الإيرادات الجبائية.

- الرقابة الجبائية وظيفة أساسية من وظائف الإدارة الجبائية، لأنها تهدف الى التأكد من صحة التصريحات المكلفين والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

- فعالية الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي من خلال الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

في حين قد تم اختيار هذا الموضوع عن غيره للأسباب التالية:

- الرغبة الشخصية لدراسة هذا الموضوع للإستفادة منه مستقبلا في الحياة المهنية.

- معرفة آليات الرقابة الجبائية للحد من عملية التهرب والغش الضريبي.

- حب التطلع لمعرفة خبايا ظاهرة التهرب والغش الضريبي من أجل إثراء المعارف والقدرات.

حيث تشمل أهداف الدراسة ما يلي:

- التعرف على التحصيل الضريبي، وطرقه والتعرف على ظاهرة التهرب الضريبي كمشكل لتحصيل ومعرفة طرقه والآثار المترتبة عنه.
- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق إلى إطارها المفاهيمي، القانوني، التنظيمي وعرض مختلف أشكالها.
- معرفة مدى مساهمة الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي على مستوى ولاية جيجل.

إشكالية البحث

من خلال ما سبق تتضح معالم إشكالية بحثنا والتي تمت صياغتها بالشكل التالي:

ما مدى نجاح الرقابة الجبائية في استرجاع الأموال المهربة وزيادة التحصيل الضريبي على مستوى ولاية جيجل؟

وحتى تتمكن من الإحاطة بكافة جوانب البحث قسمنا الإشكالية الأساسية إلى أسئلة فرعية يمكن

إجمالها فيما يلي:

- ما هو التحصيل الضريبي وماهي أهم معيقاته؟
- ما مفهوم الرقابة الجبائية وما آلياتها في محاربة التهرب الضريبي؟
- ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي لولاية جيجل؟

فرضيات البحث

لمعالجة الإشكالية السابقة، والإجابة على مختلف الأسئلة المتعلقة بها، حددنا الفرضيات التالية

كنقطة انطلاق هذا البحث:

- هو عبارة عن اجراءات من طرف الإدارة الجبائية كنقل دين الضريبة من المكلف إلى خزينة الدولة ويعتبر التهرب الضريبي من أهم معيقاته.
- الرقابة الجبائية هي مراقبة الإدارة الجبائية للتصريحات والمستندات المستعملة وسيلة لمعرفة مدى انحرافات المكلف بالضريبة، وتعتمد على عدة تقنيات لمحاربة التهرب الضريبي.
- تقاس فعالية الرقابة الجبائية بمدى تحقيقها لأهدافها المطلوبة ونجد أن جزء كبير من الحصيلة الضريبية لولاية جيجل مغطى بنواتج الرقابة الجبائية.

ولدراسة موضوع الرقابة الجبائية تم التطرق لعدة دراسات إذ نجد مثلا:

- نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة 1999-2003، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات
- نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003-2004: وتم

التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم في ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر.

- وكواك عبد السلام: فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2011-2012، توصلت هذه الدراسة أن النظام الضريبي مصدر مهم لتحصيل الضريبي وزيادة الإيرادات المالية لمختلف الضرائب، مع التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بفعالية النظام الضريبي الجزائري وكيفية تحصيله.

- زويتي نجيب: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، فرع محاسبة ومالية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2012-2013، تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وتناول أهم سبلها وطرق مكافحتها بالإضافة إلى الوقوف على فعالية الأجهزة المختصة في مكافحة التهرب الضريبي.

- بسمة بلور، سارة بحبوح: دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة جيجل، 2013-2014، تهدف هذه الدراسة إلى تحليل ظاهرة الغش الضريبي وطرق وأساليب معالجتها، وتقييم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر حيث تم استنتاج مدى فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها، وإعطاء تحسينات اللازمة لزيادة تفعيل الرقابة الجبائية.

في حين تتناول هذه الدراسة موضوع الرقابة الجبائية ومدى فعاليتها في التحصيل الضريبي بحيث تتخذ ولاية جيجل كنموذج للدراسة. في حين أن الحدود الزمانية تقتصر على الفترة الممتدة من سنة 2008 إلى غاية سنة 2015، باعتبارها فترة زمنية حديثة وتشهد تطورات اقتصادية كبيرة وكذلك انتعاش في الاستثمار بولاية جيجل.

ومن أجل الإلمام بمختلف جوانب الموضوع وتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتصنيفها وتحليلها، ووصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري، ومحاولة اسقاطه على واقع مديرية الضرائب لولاية جيجل.

وحتى نتمكن من الإجابة على إشكالية البحث، وكذلك اختبار صحة الفرضيات الموضوعية قيد الدراسة والتطرق لمختلف جوانبه، تطلب منا التعرض إلى ثلاثة فصول، وكان مجمل مضمونها يدور حول ما يلي:

من خلال الفصل الأول "مدخل إلى التحصيل الضريبي" تناولنا فيه ثلاثة مباحث، المبحث الأول فخصناه

لمفاهيم التحصيل الضريبي، والمبحث الثاني سنتناول فيه الحصيلة الضريبية في الجزائر أما المبحث الثالث والأخير سوف يكون تحت عنوان التهرب الضريبي كإشكالية للتحصيل الضريبي.

ومن خلال الفصل الثاني "الرقابة الجبائية كوسيلة لمحاربة التهرب الضريبي" تناولنا أيضا ثلاثة مباحث المبحث الأول يتضمن ماهية الرقابة الجبائية، والمبحث الثاني يشمل الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية والبحث عن مادة الإخضاع وفي المبحث الأخير ندرس فعالية الرقابة الجبائية.

من خلال الفصل الثالث " الرقابة الجبائية وفعاليتها بولاية جيجل" يتضمن ثلاثة مباحث الأول يتمثل في تقديم مديرية الضرائب لولاية جيجل، والمبحث الثاني في مساهمة الرقابة الجبائية في إجمالي الحصيلة الضريبية وتطورها خلال 2008-2015 أما المبحث الثالث يتمثل في تشخيص فعالية الرقابة الجبائية وأدوات تحسينها والحديث عن قياس الفعالية من خلال مؤشرات **تانزي**.

الفصل الأول: مدخل إلى التحصيل الضريبي.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي.

المبحث الثاني: الحصيلة الضريبية في الجزائر.

المبحث الثالث: التهرب الضريبي كإشكالية للتحصيل الضريبي.

تمهيد

تحظى الجباية في جميع السياسات المالية بأهمية بالغة، فهي تنظم في إطار قانوني محكم ومضبوط وهذا لاعتبارها الممول الرئيسي لنفقات ميزانية العامة، وهي تشمل كل أنواع الضرائب والرسوم وجميع الاقتطاعات المالية الأخرى، التي تساهم لتغطية نفقات الدولة بصفة مستمرة غير أنها تواجه ظاهرة خطيرة تهدد أكبر اقتصاديات دول العالم، إلا وهي ظاهرة التهرب والغش الضريبي، فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون في إتباع وسلك كل أساليب التهرب والاحتتيال واستغلال الثغرات القانونية.

وهذه الظاهرة تؤثر مباشرة على التحصيل الضريبي مما يؤدي إلى الإضرار بالمصلحة العامة للبلاد وذلك باستنزاف الخزينة العمومية لأن الضرائب تعد أكبر مورد لتمويلها.

وكمدخل لهذه الدراسة ارتأينا تخصيص الفصل الأول لإلقاء نظرة عن التحصيل الضريبي حيث نتناول فيه مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي، الحصيلة الضريبية في الجزائر وفي الأخير التهرب الضريبي كإشكالية للتحصيل الضريبي.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي

بعد قيام مصلحة الضريبة بربط الضريبة على الممول لتخبره بدين الضريبة ومواعيد الوفاء لهذا الدين تأتي مرحلة التحصيل وفق إجراءات وعمليات يتم من خلالها جمع مبالغ الضرائب لصالح الخزينة العمومية في مواعيد مناسبة ومحددة وطرق ملائمة.

سنتناول في هذا المبحث مفهوم الضريبة والتحصيل الضريبي في المطلب الأول، بإضافة إلى التطرق الى تحديد وعاء الضريبة من خلال طرق تقدير المادة الخاضعة وأساليب تحديد سعرها في المطلب الثاني، أما في المطلب الثالث التعرف على طرق التحصيل الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي

سنتناول في هذا المطلب تعريف الضريبة وخصائصها بالإضافة إلى تعريف التحصيل الضريبي.

1-تعريف الضريبة

هناك العديد من التعاريف الضريبة سوف نذكر منها ما يلي:

التعريف: "هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا للدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"¹.

التعريف: "هي اقتطاع مبلغ من المال يلزم الافراد بشكل اجباري على دفعه لفائدة الدولة دون مقابل وفق القواعد مقررة لتغطية أعباء الدولة والجماعات المحلية"².

التعريف: "هي اقتطاع مالي إلزامي ونهائي، تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة"³. من خلال تعريفات السابقة نستخلص "أن الضريبة مبلغ من المال يدفعه الافراد إلى الدولة بصفة إجبارية دون مقابل يستخدم لتحقيق النفع العام".

كما تتميز الضريبة بمجموعة من الخصائص نذكر منها ما يلي:⁴

- تدفع الضريبة بصفة إلزامية وإجبارية من قبل الأفراد ذلك لانفراد الدولة عن طريق قانون الجبائي الذي يحدد طرق ربط وتحصيل الإجراءات متابعات ومنازعات.

- تدفع الضريبة بصفة نهائية أي أنها غير قابلة للاسترداد فهي ليست أمانة أو وديعة يتم استرجاعها.

¹ سوزي عدلي ناشد: الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية-مصر، الطبعة الأولى، 2000، ص 115.

² ميهوبي مراد: <<إجراءات تحصيل الضريبة. أي فعالية>>، مجلة التواصل في الاقتصاد وإدارة والقانون، عدد 39، سبتمبر 2014، ص242.

³ حميد بوزيدة: جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 8.

⁴ سوزي عدلي ناشد: المرجع السابق، ص 119.

- تدفع الضريبة بدون مقابل، أي أن دافع الضريبة لا يعرف مقدار ولا طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة، وبهذا فلا مقابل خاص على دفع الضريبة.
- تجبى الضريبة لتحقيق منفعة العامة فهي لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين لذاته، بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة، فمنفعتها عامة.

2- تعريف تحصيل الضريبة

لقد تعددت تعريفات التحصيل الضريبي لكنها تصب في معنى واحد منها:

- التعريف: "يقصد بتحصيل الضريبة مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال الحاصلات الضريبية إلى خزينة الدولة"¹.
- التعريف: "يعني تحصيل الضريبة مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة وفقا للقواعد القانونية، والضريبة المطبقة في هذا الصدد"².
- التعريف: "مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الإطار"³.
- من تعريف السابقة نستخلص أن "تحصيل الضريبي هو المرحلة التي يتم فيها نقل مبلغ الضريبة من المكلف إلى الخزينة العمومية وفقا للقوانين والقواعد الضريبية المعمول بها".

المطلب الثاني: تحديد وعاء الضريبة

1- تقدير المادة الخاضعة

إن أول ما يقتضيه تنظيم الضريبة هو تقدير وعائها تقديرا لا يقل عن الحقيقة، حيث أن المغالاة في تقديرها يؤدي إلى الإضرار بالمول، كذلك التقصير في تقديرها يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية وبالتالي الإضرار بالخزينة العامة، ولهذا فقد تعددت أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة لتتناسب مع مستوى التغيرات و تتلاءم مع إمكانيات العملية المتاحة وأهم هذه الأساليب نذكر الطريقة غير المباشرة وهي تعتمد على طريق العلامات الخارجية أو طريقة التقدير الجزافي، أما الطريقة المباشرة فهي تعتمد على طريقة الإقرار أو طريقة التحديد الإداري المباشر.

1-1- طريقة التقدير غير المباشرة

¹ علي زغود: المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية-بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 230.

² سوزي عدلي ناشد: أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009، ص 199.

³ محمد عباس محرزوي: اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، طبعة الرابعة، 2008، ص 156.

يكون التقدير غير مباشر إذا اتخذت الإدارة المالية من عنصر خارجي دليلاً على مقدار المادة الخاضعة للضريبة ونميز في هذا المجال بين أسلوبين¹:

1-1-1- أسلوب التقدير الجزافي

ويقصد به أن قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقدر تقديراً جزافياً على أساس بعض القرائن والأدلة التي تعتبر دالة عليها، كالاستدلال على الربح التجاري برقم المبيعات، والتقدير الجزافي صورتان هما التقدير الجزافي القانوني كوجود نص يحدد تقدير التكاليف الجائز خصمه جزافياً، والتقدير الجزافي الاتفاقي بين الإدارة والممول كالاتفاق على تقدير الوعاء الضريبي.

1-2-1- أسلوب المظاهر الخارجية

في ظل هذا الأسلوب تعتمد الإدارة في تقدير وعاء الضريبة على بعض العلامات والمظاهر الخارجية التي يسهل معرفتها مثل: عدد السيارات، عدد الخدم، إيجار المنازل...، أي لا تفرض على مظاهر خاصة يعينها القانون دون أن تسعى للتعرف على قيمة المادة الخاضعة للضريبة تعريفها دقيقاً، هنا لا تفرض الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة وإنما تفرض في الواقع على المظاهر الخارجية.

1-2-1- طرق التقدير المباشر

تلجأ معظم التشريعات المالية الحديثة إلى هذه الطرق المباشرة في تحديد وعاء الضريبة ويمكن التمييز بين أسلوبين:

1-2-1- أسلوب التقدير الإداري المباشر

في ظل هذا الأسلوب تتولى الإدارة الضريبية بنفسها تقدير المادة الخاضعة للضريبة حيث "يخول القانون للإدارة الضريبية حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة، دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة ولدا تسمى هذه الطريقة بالتقدير الإداري.

ويكون للإدارة حرية واسعة في الالتجاء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد منضبط لوعاء الضريبة. ومن هذه الأدلة مناقشة المكلف أو فحص دفاتره، وعادة ما تلجأ لإدارة الضريبة إلى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف أو امتناعه عن تقديم الإقرار الضريبي، أو إذا كان الإقرار غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش.

¹ عبد السلام وكواك: فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التجارة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص 63.

وقد أعطى القانون للمكلف حق الطعن في صحة التقدير وفقاً لقواعد الطعن المقررة. ومن حقه إثبات عدم تمكنه من تقديم الإقرار لظروف طارئة أو لسبب قوة قاهرة¹.

1-2-2-أسلوب الإقرارات الضريبية

قد يعتمد المشرع وهذا من أجل تحديد الوعاء الضريبي على إقرار ما يقدمه المكلف بدفع الضريبة مما يلزم بتقديم إقرار يبين فيه مقدار وعاء الضريبة بصورة مفصلة، وتقوم الإدارة المالية بالتحقق من صحة ما يحتويه الإقرار من المعلومات المتوفرة لديها عن الممول، ويعتبر إقرار الممول أفضل أسلوب لتقرير المادة لأن الممول أدري الناس بمقدار ما لديه من موارد وبظروف الشخصية، ولكنه قد يلجأ إلى التهرب منها وهو ما يجعل تصريحه غير صحيح نسبياً، ولذلك يكون على الإدارة المالية في حالة اعتمادها على إقرار المكلف بدفع الضريبة أن تراقبه للتأكد من صحته².

ونقصد بالإقرار الذي يقدمه الغير: هو تكليف غير الممول في بعض الحالات بالإفصاح عن المادة الضريبية الخاصة بالمكلف، كما في حالة صاحب العمل الذي يقدم إقراراً عن المرتبات والأجور التي يدفعها الموظفون، ويكون الاقتطاع من المنبع وهذا ما يسهل على الدولة ويخفف عنها تكاليف الجباية وكذا منع التهرب الضريبي.

2-أساليب تحديد المبلغ الضريبي

بعد تحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة نصل إلى حساب قيمة الضريبة المستحقة على الممول الذي يتم عن طريق تطبيق الأسعار الواردة في القانون على قيمة الوعاء الضريبي ويتم ذلك بأسلوبين³:

1-2-أسلوب الضريبة التوزيعية: يقصد بالضريبة التوزيعية تلك التي تحدد فيها الدولة إجمالي المبلغ الواجب تحصيله من كافة الممولين، ثم يوزع المبلغ على مختلف الأقسام والوحدات الإدارية للدولة فيحدد نصيب كل قسم أو مركز على المكلفين بها تبعاً لما يملكه كل منهم من المادة الخاضعة للضريبة.

2-2-أسلوب الضريبة القياسية (التحديدية): ويقصد بالضريبة القياسية تلك التي تفرض في شكل نسبة معينة من قيمة المادة الخاضعة للضريبة أو شكل مبلغ معين عن كل وحدة من وحدات تلك المادة دون تحديد إجمالي لحصيلتها أي أن هذا النوع من الضرائب يخضع لمعدل معين قانونياً وهو المعمول به حالياً وله نوعان:

¹ سوزي عدلي ناشد: الوجيز في المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 128-129.

² عبد السلام وكواك: مرجع سبق ذكره، ص 64.

³ المرجع نفسه، ص 65.

2-2-1- الضرائب النسبية: وهي الضرائب التي تفرض بنسبة محددة وثابتة مهما تغيرت قيمة الوعاء الضريبي.

2-2-2- الضرائب التصاعدية: وهي تلك الضرائب التي تفرض بنسبة متزايدة بتزايد الوعاء الضريبي.

المطلب الثالث: طرق التحصيل الضريبي

هي المرحلة الأخيرة من التنظيم الفني للضريبة، حيث يتم دفع مبلغ الضريبة إلى الإدارة الضريبية والذي يعتبر عائدا لخزانة الدولة، وتتبع عدة طرق في تحصيل الضريبة، وتقوم الإدارة الضريبية باختيار الطريقة المناسبة والتي تحقق لها الاقتصاد في النفقات، إضافة إلى الملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دون تعسف أو تعقيد في الإجراءات الإدارية، ومن أهم طرق تحصيل الضرائب ما يلي:

1-التوريد المباشر (RECOUVEREMENT DIRECT)

يمثل الأصل والمبدأ العام في تحصيل الضرائب، بحيث يلتزم المكلف بالضريبة بدفعها للإدارة الضريبية من تلقاء نفسه، في هذه الطريقة يمكن دفع الضريبة بأحد الشكلين التاليين¹:

1-1-التوريد المباشر الكلي: وفيه يقوم المكلف بدفع الضريبة مرة واحدة.

1-2-التوريد المباشر عن طريق الأقساط (الدفعات): يقوم المكلف بمقتضى هذه الطريقة بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية، حيث أنه يتم حساب قيمة الأقساط من الدخل المحتمل الذي يصرح به الممول، أو تحسب السنة الماضية كقاعدة اعتماد لتحديد قيمة الأقساط، وفي نهاية السنة تقوم الإدارة الضريبية بعملية التسوية (التعديل)، حيث يدفع المكلف الجزء المتبقي من الضريبة إذا كان مجموع الأقساط لا يساوي قيمة الضريبة على الدخل المحقق خلال السنة، أو يسترد الممول ما قد يزيد إذا كانت قيمة الضريبة الحقيقية أقل من مجموع الأقساط التي دفعها الممول إلى الخزينة.

ولعل طريقة الأقساط المقدمة تفضل على الطريقة الأولى حيث أنها تجعل العبء الضريبي موزعا على عدة أقساط مما يجعله أخف نسبيا على الممول مقارنة بالحال الأولى فتتخفف معدلات التهرب الضريبي كما تمتاز هذه الطريقة أيضا بتوفير موارد ضريبية متجددة للخزينة يساعدها في تلبية احتياجات الإنفاق العام المتجددة.

2-التوريد عن طريق شخص آخر (RECOURVEMENT PAR TIERE)

يتم فيه دفع الضريبة بواسطة شخص آخر غير المكلف بالضريبة، وتعد استثناء من القاعدة العامة تسري هذه الطريقة بصورة عامة على الضرائب غير المباشرة، وبعض الأنواع من الضرائب المباشرة بحيث

¹ المرسي السيد حجازي: مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت-لبنان، 2002، ص 89.

في هذه الطريقة يقوم شخص آخر (المكلف القانوني) ويسمى كذلك بالوسيط الضريبي بالإنبابة عن المكلف الفعلي في دفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية، على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف بالضريبة. يلجأ المشرع إلى هذا النوع من التحصيل خاصة في الضرائب على الإنتاج، والاستهلاك، فالضريبة تحصل من الصناعي ثم من المنتج، ثم من تاجر الجملة، ثم من تاجر التجزئة، الذي يقوم بتحصيلها بدوره من المستهلك عن طريق تحميل الضريبة في سعر السلعة.

كذلك بالنسبة لضرائب الطابع الخاصة بالوثائق القانونية، فإن المكلف بالضريبة يشتريها من البائع الذي يقوم بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب¹.

3- الإقتطاع من المصدر (RETENU A LA SOURCE)

قد تلجأ الإدارة الضريبية بصدد تحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الإقتطاع من المصدر بأن تلزم شخص ثالث تربطه المكلف الحقيقي علاقة دين أو تبعية، بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها مباشرة إلى الخزينة العامة.

وفقا لهذه الطريقة لا يقوم المكلف الحقيقي بدفع مبلغ الضريبة أي تكون العلاقة بين المكلف الحقيقي والإدارة الضريبية غير مباشرة، حيث يقوم الشخص غير المكلف من تسديد الضريبة عوضا عنه، ويرتبط المكلف مع هذا الشخص وفقا لعلاقة الدين أو التبعية بحجز الضريبة المستحقة، وأكثر الضرائب حجزا من المصدر هي ضريبة الرواتب والأجور، حيث يقوم صاحب العمل بتوريد الضريبة إلى الإدارة الضريبية وفقا للقوانين والقواعد المنظمة لذلك².

المبحث الثاني: الحصيلة الضريبية في الجزائر

تسعى كل دولة لرسم سياستها الجبائية وفقا للنظام الاقتصادي المتبع باعتبار الجبائية هي الوسيلة للحصول على الإيرادات المالية، التي تمكنها من تحقيق النمو والتطور الاقتصادي من خلال الإنفاق العام سننتاول في هذا المبحث تشكيلة الحصيلة الضريبية ومقدارها.

المطلب الأول: تشكيلة الحصيلة الضريبية

باعتبار الجزائر من البلدان المنتجة للنفط فإن تشكيلة حصيلتها الضريبية تتكون من نوعين هما: الجبائية العادية والجبائية البترولية.

¹ جامعة التكوين المتواصل، أدرار، تاريخ التعميل: 2016/01/26، 10:30.

http://www.foad8.ufc.dz/cours/comptable/finance_publicque/4/11.html

² محمد طاقة، هدى العزاوي: اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص 114.

1- الجباية العادية

1-1- مفهوم الجباية العادية: تتمثل الجباية العادية في مختلف الضرائب التي تحصلها الدولة من الأشخاص، سواء كانوا طبيعيين أو معنويين، لتمويل الميزانية الدولة، والجباية العادية كغيرها من الإيرادات العامة الأخرى لها مميزات تجعلها أكثر قابلية لتمويل الميزانية العامة، سواءً بالنسبة للأفراد باعتبارهم سوف يستفيدون منها من خلال المنشآت العامة، أو بالنسبة للدولة باعتبارها تمثل المورد الأكثر استقراراً وسيادة لها¹.

1-2- أنواع الجباية العادية

لكي تقوم الدولة بالإنفاق العام، يجب أن تتوفر لديها الموارد المالية، ضمن هذه الموارد نجد إيرادات الجباية العادية التي تعبر عن المبالغ التي تحصل عليها الدولة بواسطة هيئاتها لما لها من سيادة منتظمة ودورية في شكل ضرائب ورسوم، وتتمثل في الجباية العادية والمباشرة والجباية غير مباشرة.

1-2-1- الجباية المباشرة

تمثل الجباية المباشرة في الضرائب والرسوم التي تقتطعها الإدارة الجبائية بصفة مباشرة من المكلفين والتي تكون هناك علاقة مباشرة بين المكلف والإدارة في فرض الضرائب والرسوم وتحصيلها

أ- تعريف الضرائب المباشرة: يقصد بالضرائب المباشرة تلك الضرائب التي تصيب المال الخاضع للضريبة مباشرة، دون مواربة أو وساطة².

ب- أنواع الضرائب المباشرة: صنفها المشرع الجزائري كما يلي:

ب-1- الضريبة على الدخل الإجمالي

❖ **تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي:** لقد أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991، كما نصت المادة رقم (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة على الدخل الإجمالي وتقرض هذه الضريبة على ادخل الإجمالي الصافي للمكلف بالضريبة³.

وتتسم هذه الضريبة بما يلي:

¹ بن عمور سمير: اشكالية احلال الجباية البترولية محل الجباية العادية، مذكرة ماجيستر، تخصص إدارة الأعمال، جامعة البلدية، 2006، ص 37.

² فتحي أحمد ذياب عواد: اقتصاديات المالية العامة، دار رضوان لنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2013، ص 153.

³ المادة 01: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2016، ص 15.

- ضريبة سنوية أي تفرض مرة واحدة خلال السنة.
- ضريبة وحيدة وهي تفرض على مجموع المداخل النوعية مرة واحدة.
- ضريبة إجمالية بمعنى أنها تفرض على إجمالي الدخل الصافي الناتج عن مجموع أصناف الدخل.
- ضريبة تصريحية فهي تعتمد على تصريح المكلف بالضريبة.
- تفرض على الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص.

❖ المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

حسب النظام الجبائي الجزائري المداخل الخاضعة لضريبة على الدخل الإجمالي هي¹:

- الأرباح المهنية.
- المداخل الفلاحية.
- المداخل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات.
- ربيع ورؤوس الأموال المنقولة.
- الرواتب والأجور.

❖ الأساس الخاضع للضريبة: المبلغ الإجمالي للمداخل الصافية الفئوية باستثناء المداخل الإيجارية وأرباح

الأسهم الموزعة ناقص الأعباء القابلة للخصم التالية:

- فوائد على القروض والديون المبرمة لأغراض مهنية وكذا تلك التي تم ابرامها قصد اقتناء او بناء مسكن.
- اشتراكات التأمين على الشيخوخة والتأمينات الاجتماعية المكتتبه شخصيا.
- نفقات الإطعام.

❖ معدلات فرض الضريبة

الجدول رقم (1): السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي.

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)
0%	لا يتجاوز 120.000
20%	من 120.001 إلى 360.000
30%	من 360.001 إلى 1.440.000
35%	يفوق 1.440.000

المصدر: المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم مماثلة، 2016، المادة 104، ص 39.

¹ المادة 02: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2016، ص 15.

ب-2- الضريبة على أرباح الشركات

❖ تعريف الضريبة على أرباح الشركات

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم (38) من قانون المالية لسنة 1991، تعرف المادة رقم (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأنها: ضريبة سنوية تؤسس على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين¹.

❖ مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تفرض الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة بالجزائر، سواء كانت تلك الأرباح الخاصة بالشركات الوطنية أو شركات الأجنبية المتواجدة بالجزائر، ويأخذ مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات الصيغة الإجبارية وكذلك الاختيارية².

- شركات رؤوس الأموال (شركات ذات أسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات بالتوصية ذات أسهم).

- شركات الأشخاص الذين اختاروا إخضاعهم للضريبة على أرباح الشركات.

- الشركات المدنية التي اختارت إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات، يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة (151) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، هذا الاختيار لا رجعة فيه طول مدة حياة الشركة.

- مؤسسات وهيئات عمومية ذات طابع صناعي وتجاري.

- الشركات المنجزة للعمليات والمنتجات المذكورة في المادة (12) من قانون الضرائب المباشرة ورسوم مماثلة.

- الشركات التعاونية واتحاداتها.

❖ الأساس الخاضع للضريبة

الربح الصافي الناتج بين:

- النتائج المحققة من طرف المؤسسة (المبيعات، عائدات الاستثنائية).

¹ المادة 135: المرجع نفسه، ص 52.

² أحلام لموسخ: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، قسم علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح-وقلة، 2013-2014، ص 9.

- ناقص الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، استهلاكات، ضرائب ورسوم مهنية...).

❖ المعدلات الضريبية المطبقة

يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي¹:

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار.
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح المؤسسات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، ان يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على الأرباح الشركات الواجب تطبيقه، عدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

بغض النظر عن أحكام المادة رقم (4) من قانون الرسوم على رقم الأعمال، يقصد بأنشطة إنتاج السلع تلك المتمثلة في استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد باستثناء أنشطة العرض التجاري بغرض إعادة بيعها.

لا تشمل عبارة " أنشطة الإنتاج" المستعملة كذلك في هذه المادة، الأنشطة المنجمية والمحروقات.

❖ الإعفاءات

حددت الإعفاءات في المادة (138) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتتمثل في²:

- تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو " الصندوق الوطني لتأمين على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة على ارباح الشركات لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.
- ترفع المدة الى ست (6) سنوات، إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، وذلك ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

¹ المادة 150-1: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2016، ص 66.

² المادة 138-138 مكرر 1: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2016، ص 54-57.

- وتمدد فترة الإعفاء هذه بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة.
- تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية من الضريبة على ارباح الشركات.
- تستفيد من إعفاء لمدة عشرة (10) سنوات، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجنب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا الشركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي.
- تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة والأسفار وكذا مؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.
- تستفيد من إعفاء دائم، العمليات المصدرة للعملة الصعبة ولا سيما:
 - عمليات البيع الموجهة للتصدير.
 - تأدية الخدمات الموجهة للتصدير.
- تستفيد شركات رأسمال المخاطرة من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس (5) سنوات ابتداء من انطلاق نشاطها.

ب-3- الرسم على النشاط المهني

❖ تعريف الرسم على النشاط المهني

- يطبق الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال المحقق، وقد عرف هذا الرسم تغير معدله من 55.2% سنة 1996 إلى 2% سنة 2001.
- يطبق الرسم على النشاط المهني على أي نشاط يعود بالأرباح من فئة المداخل الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية¹.

كما يشمل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:

- بالنسبة للبيع، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- بالنسبة لأشغال العقارية وتأدية الخدمات القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

❖ الخاضعون لضريبة الرسم على النشاط المهني

حسب المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يؤسس الرسم كما يأتي¹:

¹ قعموش سمية: دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2011-2012، ص 60.

- باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة، حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء.
- باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها.
- يؤسس الرسم في كل الشركات، مهما كان شكلها، على غرار مجموعات الشركات بالمساهمة باسم الشركة أو المجموعة.

❖ الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني

يؤسس الرسم على مبلغ إجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.

❖ حساب الرسم على النشاط المهني

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني كما في الجدول الموالي²:

الجدول رقم (02): معدل الرسم على النشاط المهني.

المجموع	للصندوق المشترك للجماعات المحلية	الحصة العائدة للبلدية	الحصة العائدة للولاية	الرسم على النشاط المهني
2%	0.11%	1.30%	0.59%	المعدل العام

المصدر: المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

غير أن المعدل الرسم على النشاط المهني يرفع إلى 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط لنقل المحروقات بواسطة الأنابيب، يتم توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني كما في الجدول الآتي:

الجدول رقم (03): توزيع ناتج TAP خاص بالنسبة لنشاط المحروقات.

المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	حصة العائدة للبلدية	الحصة العائدة للولاية
3%	0.16%	1.96%	0.88%

المصدر: المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

يخفض معدل هذا إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج، ويتم توزيع هذا الرسم على النحو الآتي:

¹ المادة 223: من قانون الضرائب المباشرة ورسوم مماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2016، ص 101.

² المادة 222: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2016، ص 101.

الجدول رقم (04): توزيع ناتج TAP خاص بالنسبة لنشاطات الإنتاج.

المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	حصة العائدة للبلدية	الحصة العائدة للولاية
%1	%0.05	%0.66	%0.29

المصدر: المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وفيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري، تحدد نسبة الرسم بـ 2% مع تخفيض بنسبة 25%.

ب-4- رسم التطهير**❖ مجال التطبيق**

- يطبق رسم التطهير في البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامة المنزلية.
- يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف المالك بدفع الرسم بصفة تضامنية¹.

❖ معدلات فرض الضريبة

يحدد مبلغ الرسم على النحو الآتي²:

- ما بين 1.000 دج و 15.00 دج على كل محل ذي استعمال سكني.
- ما بين 1.000 دج و 12.000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه.
- ما بين 8.000 دج و 23.000 دج على كل أرض مهيئة للتخيم والمقطورات.
- ما بين 20.000 دج و 130.000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه، ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.

تحدد التعريفات المطبقة في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي، بناء على مداولة المجلس الشعبي البلدي وبعد اخذ رأي السلطة الوصية.

بالنسبة للبلديات التي تمارس عملية الفرز، سيتم تعويض كل منزل في حدود 15% من المبلغ الرسم

المطبق على رفع القمامات المنزلية.

ب-5- الضريبة على الأملاك**❖ الخاضعون للضريبة على الأملاك**

¹ المادة 263: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2016، ص 117.

² المواد 263 مكرر، 263 مكرر 2، 263 مكرر 4، المرجع نفسه، ص 117-118.

يخضع للضريبة على الأملاك الأشخاص¹:

- الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة في الجزائر أو خارج الجزائر.
- الذين ليس لهم مقرا جبائيا بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة في الجزائر.

❖ الأملاك الخاضعة للضريبة

تخضع للضريبة على الأملاك كل من²:

-**الأملاك العقارية:** وتتمثل في الملكية المبنية (المقر الرئيسي أو الثانوي)، وكذلك الملكيات غير المبنية (الأراضي، الحدائق...الخ).

-**الحقوق العقارية العينية (الأموال المنقولة):** وتشمل كل من السيارات، اليخت، سفن النزهة، الطائرات السياحية، خيول السباق، التحف واللوحات الفنية الثمينة المقدرة قيمتها بأكثر من 500.000 دج.

❖ الأساس الخاضع للضريبة

تستحق الضريبة على الأملاك، فقط على الأشخاص الطبيعيين وتفرض على املاكهم الخاضعة للضريبة والتي تتعدى قيمتها الصافية الخاضعة للضريبة 100.000.000 دج، في أول جانفي من سنة الإخضاع الضريبي.

وتتضمن جميع الأملاك الخاضعة للضريبة التابعة للأشخاص الطبيعيين وأولادهم القصر³.

❖ نسبة الضريبة

تحدد نسبة الضريبة على الأملاك كمايلي:

¹ المادة رقم 274، المرجع نفسه، ص 121.

² الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ التحميل: 2016/03/22، 18:30.

http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_ar/Systeme_fiscal_2016_Ar.pdf.

³ المادة رقم 281 مكرر 8: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2016، ص 124.

الجدول رقم (05): نسب الضريبة على الأملاك.

النسبة %	قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة (دج)
0%	يقل عن 100.000.000 دج.
0,5%	من 100.000.000 دج إلى 150.000.000 دج.
0,75%	من 150.000.001 دج إلى 250.000.000 دج.
1%	من 250.000.001 دج إلى 350.000.000 دج.
1,25%	من 350.000.001 دج إلى 450.000.000 دج.
1,75%	يفوق 450.000.000 دج.

المصدر: الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ التحميل: 2016/03/22، 18:30.

http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_ar/Systeme_fiscal_2016_Ar.pdf.

❖ **الإعفاءات**

تعفى من الضريبة على الأملاك¹:

- قيمة رسملة الربوع العمرية، التي تشكلت في إطار نشاط مهني لدى هيئات تأسيسية مقابل دفع علاوات دورية، والمقسطة بصفة منتظمة لمدة خمسة عشر (15) سنة على الأقل والتي يشترط في بدء الانتفاع بها إنهاء النشاط المهني الذي تم بسببه دفع العلاوات.
- الربوع والتعويضات المحصلة تعويضا للأضرار المادية لا تدخل ضمن أملاك الأشخاص المستفيدين.
- الأملاك المهنية الضرورية لتأدية نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحي أو نشاط حر والمستعملة في إطار هذه النشاطات.
- الأملاك المهنية: تعتبر كأملك مهنية:
- حصص وأسهم الشركات. غير أنها لا تعتبر كأملك مهنية حصص وأسهم الشركات التي يكون نشاطها الأساسي تسيير الأملاك المنقولة أو العقارية الخاصة.
- الأملاك الضرورية لتأدية نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحي أو نشاط حر.

1-2-2- الجباية غير المباشرة

تمثل الجباية الغير مباشرة في الضرائب والرسوم التي تقتطعها الإدارة الجائية بصفة غير مباشرة من المكلفين والتي تكون هناك علاقة غير مباشرة بين المكلف والإدارة في فرض الضرائب والرسوم وتحصيلها

¹ الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ التحميل: 2016/03/22، 18:30.

http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_ar/Systeme_fiscal_2016_Ar.pdf.

أ-تعريف الضرائب غير مباشرة: وهي عكس الضريبة المباشرة، أي أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، التي تكون متضمنة في التكاليف عند تحديد الأسعار¹، ويتحمل عبئها المستهلك الأخير بطريقة غير مباشرة كما أنها لا تؤثر على المكلف القانوني.

ب-أنواع الضرائب غير المباشرة

تنقسم الضرائب غير المباشرة إلى:

ب-1- الرسم على القيمة المضافة

❖ تعريف الرسم على القيمة المضافة

يعرف الرسم على القيمة المضافة على أنه "ضريبة تظهر بشكل مبلغ نقدي محدد على أساس حجم القيمة المضافة، يفرض على سبيل الإلزام على المنتجين والمقاولين والتجار وغيرهم كوسطاء لأن العبء يتحمله المستهلك النهائي"، ومن خلال ما سبق نجد أن الرسم ينفرد بمجموعة من الخصائص أهمها أنه رسم قيمي أي يفرض بمعدلات معينة، يقع على عاتق المستهلك النهائي ولا يشعر بتسديده لأنه يدخل ضمن ثمن السلعة أو الخدمة المقدمة².

❖ مجال التطبيق

تخضع للرسم على القيمة المضافة³:

- عمليات البيع واعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة التي تكتسي طابعا صناعيا او تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.
- عمليات الاستيراد.

❖ العمليات الخاضعة للضريبة

هناك عمليات خاضعة وجوبا للضريبة وأخرى اختياريا⁴:

العمليات الخاضعة وجوبا للضريبة

تخضع للرسم على القيمة المضافة وجوبا العمليات التالية:

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون.

¹ حميد بوزيدة: مرجع سبق ذكره، ص 22.

² لياس قلاب ذبيح: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2010-2011، ص 11.

³ المادة 1: قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، 2016، ص 390.

⁴ المادة 2،3: المرجع نفسه، ص 391.

- الأشغال العقارية.
 - المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
 - المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.
 - التسليمات لأنفسهم:
 - العمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم.
 - الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم، لأنفسهم، لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم بموجب مختلفة، على الا تستعمل هذه الأملاك لإنجاز عمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة او تكون معفاة.
 - عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات وأشغال العقارية.
 - بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسه الأشخاص.
 - المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، مكونة كليا أو جزئيا.
 - لعمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات، باستثناء العمليات ذات طابع الطبي وشبه الطبي والبيطري.
 - الحفلات الفنية والألعاب التسلية بمختلف أنواعها.
 - خدمات المتعلقة بالهاتف التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.
 - عمليات البيع التي يقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة متعددة وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.
 - العمليات التي تتجزأ البنوك وشركات التأمين.
- العمليات الخاضعة اختياريا للضريبة**
- يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا، بناء على تصريح منهم، لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على ان يزودوا بسلع أو خدمات:
- للتصدير.
 - للشركات البترولية.

- للمكلفين بالرسم الآخرين.
 - للمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.
 - يخضع المعنيون وجوبا الى لنظام الربح الحقيقي.
- يمكن اختيار في أي وقت من السنة ويجب أن ينهي الاختيار إلى علم مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، ويصبح نافذا اعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتب فيه الاختيار.
- يمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات أو جزءا منها، ما لم يحمل تنازل أو توقف عن النشاط يغطي الاختيار وجوبا فترة تنتهي في يوم 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار.
- ويحدد الاختيار ضمنيا، ما لم يحمل نصا صريحا، يقدم في ظرف ثلاثة أشهر، قبل انقضاء كل فترة.

❖ المعدلات المطبقة

تتمثل معدلات الرسم على القيمة المضافة في معدلين¹:

- معدل عادي 17% يطبق على البضائع، الأشغال والخدمات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة بنسبة 7%.
- معدل مخفض 7% وهي محددة في المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال، ويمكن ان نذكر منها على الخصوص:
 - العمليات التي تقوم بها مؤسسات الكهرباء والغاز الطبيعي والطاقة الكهربائية.
 - المنتجات المتعلقة بأنشطة الحرف التقليدية التي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.
 - العروض المسرحية، الحفلات الموسيقية، السيرك، العروض، المنوعات، الألعاب والعروض المسلية بمختلف أنواعها.
 - خدمة الإقبال على الأنترنت.
 - خدمات التكوين التي تقدمها مؤسسات التكوين المعتمدة من الدولة.

ب-2- حقوق التسجيل

¹ المادة 23، 21: قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، 2016، ص 403.

ويطلق عليها مجازاً "رسوم التوثيق أو التسجيل"، فالضريبة هنا تستحق عند إثبات واقعة انتقال الملكية من شخص لأخر، أو عند توثيق عقد الملكية، فالضريبة على التسجيل تدفع عند توثيق التصرفات الناقلة للملكية لإثبات حق من انتقلت إليه، أن سعر الضريبة هنا غير ثابت، بل يختلف باختلاف قيمة المال موضوع التوثيق أو التسجيل، وتتميز هذه الضريبة بأنها تحقق اعتبارات العدالة لأنها تتناسب مع قيمة المال موضوع الضريبة، كما أنها تحقق اعتبارات الملاءمة حيث يتم تحصيلها عند تداول الأموال فيكون الشخص أكثر قدرة على الدفع في هذا الوقت على نحو خاص، كما أنها تمنح للمالك حجة إثبات للملكية في مواجهة الجميع، فمن مصلحة الشخص أن يوفي بها دون أن يتضرر أو يحول التهرب منها¹. (أنظر الملحق رقم 02).

ب-3- حقوق الطابع (ضريبة الدمغة)

تفرض هذه الضريبة على عملية تداول الأموال وانتقالها من شخص إلى آخر ويتم ذلك عن طريق تحرير مستندات كالعقود أو الشيكات أو الكمبيالات أو الفواتير أو السندات الإذنية، وينظم القانون طريقة تحصيل هذه الضريبة، إما بلسق طوابع دمغة على تلك المحررات أو بدمغ المحرر نفسه بواسطة ختم الإدارة المختصة بذلك، كما هو الحال بالنسبة للشيكات². (أنظر الملحق رقم 03).

2- الجباية البترولية

تتميز الصناعة البترولية عن غيرها، بتنوع أنشطتها وضخامة رأسمالها ومعدل المخاطرة المرتفع فيها وهذا ما جعل نظامها الجبائي له خصوصيات كثيرة ومتنوعة، جعلت الدول تأخذها بعين الاعتبار في صياغة النظام الجبائي المتعلق بهذه الصناعة.

2-1- تعريف الجباية البترولية

إن الضرائب البترولية، تدفع على أساس أنها مقابل الترخيص من قبل الدولة لاستغلال باطن الأرض التي هي ملك لدولة³.

2-2- أنواع الجباية البترولية

¹ سوزي عدلي ناشد: المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت-لبنان، الطبعة الأولى، 2006، ص 197.

² سوزي عدلي ناشد: المرجع السابق، ص 196.

³ عصماني مختار: دور الجباية البترولية في تحقيق النمو الاقتصادي المستدام، مذكرة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة سطيف 2013-2014، ص 12-13.

تتركز الجباية البترولية على نوعين من الضرائب بحسب مراحل المشروع النفطي والتي يتضمنها النظام الجبائي المطبق على نشاطات مرحلة البحث عن المحروقات ومرحلة استغلالها.

2-2-1- الضرائب المفروضة على مرحلة البحث (الاستكشاف): في هذه المرحلة لا وجود لأثر الإنتاج أو الربح، لكن هناك العديد من الدول تقوم بفرض الضرائب على الشركات، من أجل السماح لها بالاستفادة من رقة للتقيب فيها، ونميز في هذه المرحلة ضريبتين¹:

أ-ضريبة حق الدخول: يمنح الترخيص بالبحث، بعد مناقصة المستفيد الذي يعطي أكبر ضريبة حق الدخول، وتقدر هذه الضريبة بملايين الدولارات، وأول من عمل على فرضها الولايات المتحدة الأمريكية، في سنة 1971 تحصلت بريطانيا على 15 رقة بحث في بحر الشمال، وكلفها هذا دفع 90 مليون دولار كحق الدخول.

ب-ضريبة حق الإيجار: هذه الضريبة يدفعها صاحب الترخيص، بحسب المساحة التي استفاد منها وقد ظهر هذا النظام في الولايات المتحدة الأمريكية، عندما استغلت شركات البترول الأراضي الخاصة، وأخذت به بعد ذلك الدول الأخرى.

2-2-2- الضرائب المفروضة على مرحلة الاستغلال: ونجد في هذه المرحلة الضرائب التالية²:

أ-ضريبة حق الدخول في الإنتاج: ويتم دفع هذه الضريبة على شكل دفعات موزعة، على أساس الكميات المنتجة في رقة البحث، فإذا كانت الكمية المنتجة كبيرة كانت قيمة الضريبة كبيرة والعكس صحيح، وتحدد الضريبة بوضع سقف للإنتاج اليومي.

ب-حق الإيجار في مرحلة الاستغلال: يدفع الإيجار بنفس الطريقة التي يدفعها في مرحلة البحث إلا أن قيمة تكون أكبر مما يفسر المساحة الصغيرة التي تمنح للشركات في هذه المرحلة من الصناعة البترولية، الإيجار يكون سنويا إما أن يكون ثابتا طول فترة الاستغلال أو متزايد بحسب سقف الإنتاج السنوي كما أن قيمة الإيجار السنوي تطرح من حساب الإتاوة باعتبارها تكلفة من تكاليف الإنتاج.

ج-الإتاوة: هي ضريبة تمس الإنتاج وقيمتها تتناسب طرديا معه، كونها ضريبة على رقم الأعمال تدفع الإتاوة بمجرد استخراج المحروقات من البئر وتكون نقدية أو عينية بحسب رغبة الحكومات إذا لم تحدد

¹ المرجع السابق، ص 14.

² ادريس مفاتيح: دور الجباية البترولية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، تخصص اقتصاد وتسيير بترولي، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2012-2013، ص 16.

طريقة الدفع مسبقا فتكون غالبا نقدا ويختلف معدل الإتاوة من دولة الى أخرى، كما أن هناك اختلاف في تحديد الموقع الذي تحسب عنده الإتاوة:

على رأس البئر: وعنده تحسب قيمة المحروقات بسعر البيع، مطروحا منه تكاليف الإنتاج والنقل.

انطلاق الحقل: تطرح من سعر البيع تكاليف النقل فقط.

نقطة البيع: غالبا ما تكون نقطة البيع هي ميناء التصدير، ويأخذ سعر "FOB" لحساب الإتاوة.

د-الضريبة على الدخل: استخدمت الدول المستهلكة نظام الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لحساب الضريبة على الدخل في قطاع المحروقات، أما الدول المنتجة، والتي يعتمد دخلها الوطني على المداخل البترولية، فقد تبنت نظاما جبايا خاصا بالمحروقات، حيث عملت بمعدل 50% كنسبة للضريبة على الدخل، إلى غاية 1970، إلا أنه بعد اتفاق طهران وطرابلس، فرضت الدول الأوروبية معدل 55%، بينما في فينزويلا وصلت النسبة إلى 60%.

3-خصائص الجباية البترولية

تتميز الضرائب البترولية بعدة خصائص هي¹:

-احتمالية نشوء عوائد ريعية كبيرة حيث تتمثل هذه العوائد الريعية وعاء جذابا بصفة خاصة وعلى أساس الكفاءة والعدالة كذلك إذا كانت ستعود.

-انتشار عدم اليقين بشكل واضح ليس فقط في أسعار المنتجات البترولية وتفاوتها الواسع والتي لا تمثل صعوبة أساسية بقدر صعوبة التنبؤ بها، كما ينشأ عدم اليقين كذلك فيما يتعلق بالجيولوجيا وتكاليف المدخلات، والخطر السياسي والذي يتراوح بين المصادرة إلى التغييرات في النظم المالية العامة المستقبلية، بما في ذلك تلك التي قد تنجم عن المناخ والسياسات البيئية.

-تفاوت المعلومات ففي غالب الأحيان يكون مستثمري القطاع الخاص للذين يقومون بالاستكشاف والتطوير أكثر دراية من الحكومة المضيفة بالجوانب الفنية والتجارية لمشروع ما، في حين ان الحكومات المضيفة ستكون أكثر دراية بنواياها المستقبلية بشأن المالية العامة.

-ارتفاع التكاليف وخلق مشاكل الاتساق الزمني عادة ما تتطلب مشاريع الصناعات البترولية على نفقات ضخمة جدا يتحملها المستثمرون مقدما ولا يمكن استردادها عند انتهاء المشروع، وعليه فإن ميزان قوة التفاوضية يتحول بصورة كبيرة بين المستثمر إلى الحكومة المضيفة بمجرد تكبد تلك التكاليف، وحتى

¹ عصماني مختار: مرجع سبق ذكره، ص 16-17.

الحكومات التي لديها أحسن النوايا لديها حافز لتقديم شروط مالية عامة جذابة قبل بداية المشروع ولكن بعد ذلك يصبح الوعاء الضريبي الخاضع (الضرائب المفروضة) في ادراك المستثمرين هذا الأمر يمكن ان يحد من الاستثمار (تعطيل الاستثمار) وهو ما يضر بالجانبين.

المطلب الثاني: مقدار الحصيلة الضريبية

تتميز الإيرادات في الجزائر بصفة عامة، في أن جزءا كبيرا من هذه الإيرادات الجبائية ناتجة عن طريق الجباية البترولية التي تعتبر أهم مورد للدولة، ويمكن توضيح تطورات الإيرادات الجبائية ونسبة مساهمة الجباية العادية والجبائية البترولية من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (06): نسبة الإيرادات العادية والبترولية من الإيرادات الكلية للفترة 2000-2014.

(الوحدة: مليار دج)

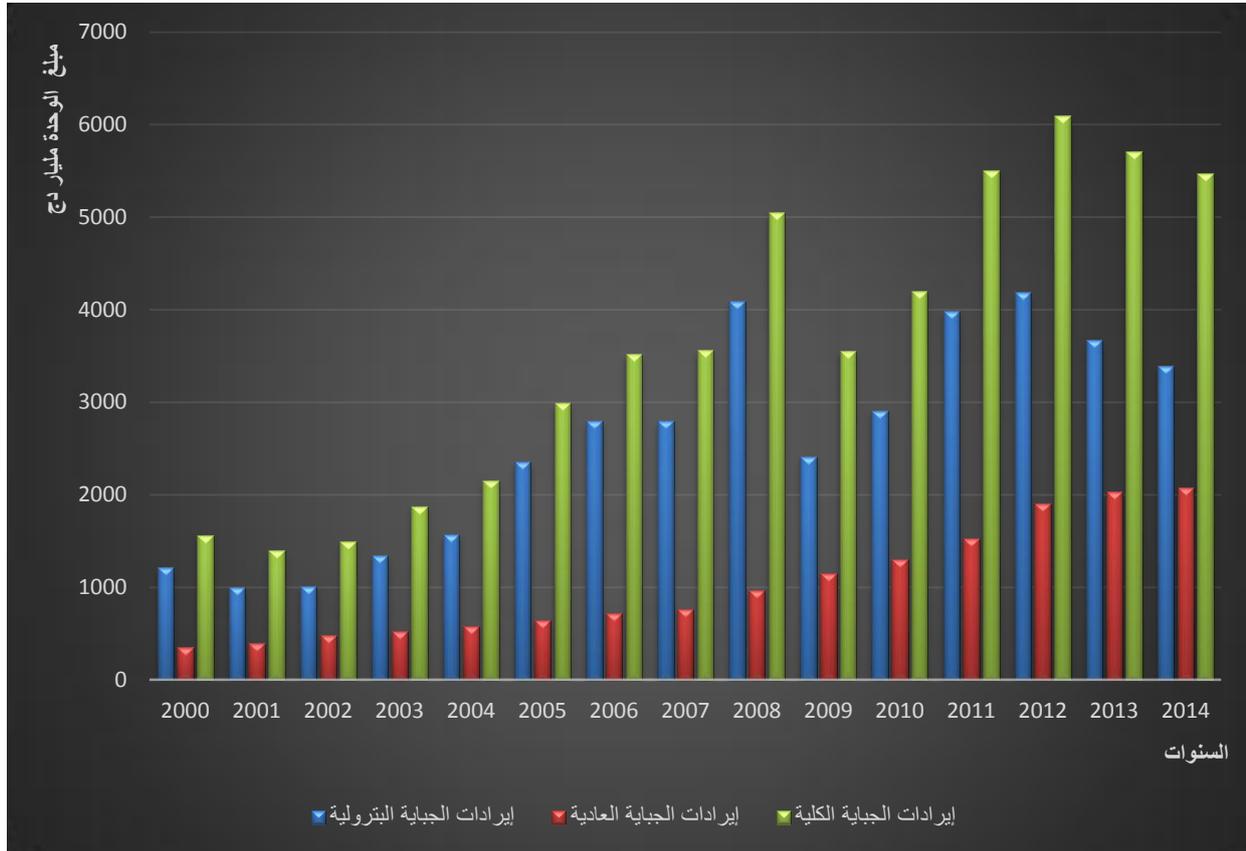
السنوات	إيرادات الجبائية البترولية	إيرادات الجبائية العادية	إيرادات الجبائية الكلية	نسبة الجباية البترولية على الجباية الكلية (%)	نسبة الجباية العادية على الجباية الكلية (%)
2000	1.213,2	349,5	1.562,7	77,63%	22,37%
2001	1.001,4	398,2	1.399,6	71,55%	28,45%
2002	1.007,9	482,9	1.490,8	67,61%	32,39%
2003	1.350,0	519,9	1.869,9	72,2%	27,8%
2004	1.570,7	578,5	2.149,2	73,08%	26,92%
2005	2.352,7	640,4	2.993,1	78,61%	21,39%
2006	2.799	720,8	3.519,8	79,52%	20,48%
2007	2.796,8	766,7	3.563,5	78,48%	21,52%
2008	4.088,6	965,2	5.053,8	80,90%	19,1%
2009	2.412,7	1.144,5	3.557,2	67,83%	32,17%
2010	2.905	1.298	4.203	69,12%	30,88%
2011	3.979,7	1.527	5.506,7	72,27%	27,73%
2012	4.184,3	1.908,6	6.092,9	68,67%	31,33%
2013	3.678,1	2.031	5.709,1	64,43%	35,57%

2014	3.388,3	2.078,7	5.467	%61,97	%38,03
------	---------	---------	-------	--------	--------

Source : le rapport de la banque d'Algérie, année. لمزيد من التفصيل أنظر الملحق رقم (01).

ويمكن تلخيص معطيات الجدول رقم 06 في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1): تطور الإيرادات الجبائية البترولية والعادية للفترة 2000-2014.



المصدر: اعداد الطالبين اعتمادا على معطيات الجدول السابق.

من خلال الجدول رقم 06 نلاحظ أن عوائد البترول تمثل نسبة عالية في اجمالي الإيرادات الكلية، حيث يبين لنا أن مساهمة الجبائية البترولية في إيرادات الجبائية تراوحت بين 67% و 80% خلال الفترة 2014-2000 وبالمقابل فإن حصيلة الجبائية العادية في إيرادات الجبائية الكلية تعد ضعيفة حيث تراوحت نسبة مساهمتها ما بين 19,1 و 38 خلال نفس الفترة وهذا يدل أن الإصلاح الضريبي الذي قامت به الجزائر للرفع من مردودية الجبائية العادية، وإمكانية احلالها مكان الجبائية البترولية ما زالت بعيدة التحقيق.

نستطيع القول من خلال الجدول، أن إيرادات الجبائية البترولية في الفترة 2014-2000 ارتفعت بصفة متغيرة، وهذا بسبب انتعاش السوق النفطية وارتفاع أسعار المحروقات إلى مستويات غير مسبوقه وصلت في سنة 2008 إلى 4.088,6 مليار دج وهو ما يمثل نسبة 80,90% من الإيرادات الكلية، انخفضت بعدها سنتي 2009 و 2010 بسبب الأزمة الاقتصادية العالمية لكنها ارتفعت سنتي 2012

و 2013 حيث بلغت 4.184,3 مليار دج و 3.678,1 مليار دج على التوالي بنسبة 68,67% و 64,43% من الإيرادات الكلية، والملاحظ أن إيرادات الجباية العادية رغم ارتفاعها وزيادة مستوياتها منذ سنة 2000، إذ بلغت 2.078,7 مليار دج سنة 2014 إلا أن مساهماتها في إيرادات الجباية الكلية تبقى متواضعة وأحسن مساهمة كانت سنة 2014 بحوالي 38,03% بينما كانت أسوء مساهمة لها كانت سنة 2008 ب 19,1% من إيرادات الجباية الكلية.

وهذا ما يتضح جليا من خلال الشكل (01) حيث نلاحظ تقارب أعمدة إيرادات الجباية البترولية من أعمدة الجباية الكلية، في المقابل نرى التباعد الذي شكلته أعمدة إيرادات الجباية العادية، كما يمكن ملاحظة العلاقة الموجودة بين كل من إيرادات الجباية البترولية وإيرادات الجباية الكلية فكما ارتفعت إيرادات الجباية البترولية نلاحظ الارتفاع المباشر للإيرادات الكلية والعكس صحيح، وهذا ما يفسر زيادة الاهتمام الكبير الذي توليه الجزائر لنظام جباية المحروقات.

المبحث الثالث: التهرب الضريبي كإشكالية للتحصيل الضريبي

تمثل الضريبة اقتطاعا إجباريا من دخول الأفراد وثرواتهم لصالح الدولة ونظرا لما يتميز به هذا الاقتطاع من إلزامية فمن المتوقع أن يلجأ بعض الأفراد في المجتمع إلى التخلص جزئيا أو كليا من دفع الضريبة المفروضة عليهم، وهو ما يؤثر سلبا على التحصيل الضريبي وعليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى التهرب الضريبي مبرزين مفهومه، طرقه وأسبابه وكذلك آثاره.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

1-تعريف التهرب الضريبي

التعريف: "هو ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر"¹.

التعريف: "عملية يقوم بها الممول بصدق تخفيض الضريبة المستحقة عليه إما بصورة كلية أو جزئية من خلال إخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة"².

التعريف: "يقصد بالتهرب الضريبي: تخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجبة عليه كليا أو جزئيا"³.

¹ ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية-بن عكنون-الجزائر، 2011، ص 151.

² سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العثماني: اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2007، ص 153-154.

³ محمد طاقة، هدى العزاوي: مرجع سبق ذكره، ص 118.

من خلال التعاريف السابقة نستخلص " أن التهرب الضريبي هو امتناع المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً باستخدام طرق مخالفة للقانون أو غير مخالف له".

2- أشكال التهرب الضريبي

يتخذ التهرب الضريبي الشكلين التاليين:

2-1- التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي)

يقصد بتجنب الضريبة "أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم"¹.

أو بمعنى آخر: "أن تفرض الضريبة على تصرف معين، كالبيع أو الشراء، لكن المكلف، رغبة منه في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشأة لها، فالتجنب الضريبي يعني التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون"².

2-2- التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)

2-2-1- تعريف الغش الضريبي

لقد اختلفت تعريفات الغش الضريبي باختلاف وجهات نظر الإقتصاديين والمؤلفين، وفي هذا المجال يمكن ذكر التعاريف التالية:

التعريف: "يعد الغش الضريبي تصرفاً غير مشروع، ويمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع، باستخدام الطرق الاحتمالية من جانب المكلف بقصد التخلص من عبء الضريبة"³.

التعريف: "هو عبارة عن التهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو التخلص من الضريبة، وإعطاء عرض خاطئ للواقع، أو تفسير مضلل، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيال مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون"⁴.

التعريف: "هو تهرب مقصود من طرف المكلف، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح؛ بمداخيله أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة"⁵.

¹ ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 152.

² سوزى عدلي ناشد: الوجيز في المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 216.

³ المرجع السابق، ص 289.

⁴ ناصر مراد: المرجع نفسه، ص 153.

⁵ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 40.

من خلال التعاريف السابقة الذكر نستخلص أن الغش الضريبي "هو تخلص المكلف من الضريبة المفروضة عليه بطرق مخالفة للقانون الضريبي بالقصد وارتكابه لمخالفات يعاقب عليها القانون".

يهدف التهرب الضريبي غير المشروع إلى تخفيض أساس الضريبة ولتحقيقه يتوفر شرطين هما:¹

أ- **الجانب المادي:** يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يملئها التشريع الضريبي، ومن أشكال الإخلال بهذه الواجبات نذكر:

- المبالغة في تقدير الأعباء وتكاليف الاستغلال.
- الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية.
- الإخفاء الكلي، أو الجزئي للعمليات التي تم تحقيقها، أو المداخل الناتجة عنها.
- عدم مسك محاسبة منتظمة حسب التنظيم المعمول به (القانون التجاري، SCF) وذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جبائية محتملة.

ب- **العنصر المعنوي:** يقصد به ارتكاب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه مخالفة المتعمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة، لأن القانون الضريبي يفترض حسن نية المكلفين دائماً وعليه يتوجب على إدارة الضرائب إظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الإثبات.

2-2-2- أنواع الغش الضريبي

ومن خلال ما سبق نجد أن الغش الضريبي هو خرق صارخ لقواعد القانون الجبائي للتخلص من دفع الضريبة، وعلى هذا نذكر أنواع الغش الضريبي كما يلي:²

أ- الغش العادي (البسيط)

هو كل محاولة غير شرعية متعمدة من أجل تضليل الإدارة الجبائية للوصول إلى خضوع أقل للضريبة من خلال تقديم تصريحات تتضمن بيانات ناقصة، أو خاطئة بسوء نية، أو التأخير في تقديمها، أو عدم تقديمها نهائياً، وتكون محاولة التضليل هذه دون استعمال عنصر التدليس.

ب- الغش الموصوف (المركب، المعقد)

¹ حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 40-41.

² بسمة بلور، سارة بجوح: دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، قسم علوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة جيجل، 2013-2014، ص 9-10.

يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقترن بأعمال تدلسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف غشه.

وتتمثل الأعمال التدلسية فيما يلي:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات، التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.
- تقديم وثائق مزورة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم، أو إعفاء، أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات.
- القيام بإجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية، ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري.

المطلب الثاني: طرق وأسباب التهرب الضريبي

1- طرق التهرب الضريبي

تختلف فئات المكلفين في سعيهم في التخلص من أعباء الضريبة متخذين بذلك عدة طرق، فمنهم من يعتمد على التزوير المحاسبي، ومنهم من يعمل على الإعفاء المادي والإخفاء القانوني من جهة وذلك كله من أجل الوصول إلى غاية واحدة وهي التملص من التزاماته الضريبية¹:

1-1- التحايل المادي

يعتبر التحايل ماديًا عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد والمنتجات والبضائع أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي سواءً كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي أو كلي وكلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في إنشاء اقتصاد غير شرعي.

1-2- التحايل القانوني

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالاً وتنظيماً وأرقى تقنية، فلقد عرفه "brumo" على أنه "العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية. ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:

1-2-1- الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية

¹ حميد بوزيدة: مرجع سبق ذكره، ص 44-48.

يتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة الحقيقة بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة أخرى محل إعفاء ومن الأمثلة عن ذلك:

- تغيير عقد البيع بجعله عقد هبة لتفادي دفع الضرائب على العقد الأول.
- توزيع الشركة للأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.

1-2-2- الإخفاء عن طريق عمليات وهمية

يستعمل هذا النوع من الإخفاء في مجال الرسم على القيمة المضافة، والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع و الشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ظنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام التهرب القائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية، وهذا يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال، وهذا التخفيض يكون مقدار قيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة وما دامت الوثائق التبريرية تتمتع بالشرعية و القانونية بغض النظر عن مصدرها فإن خطر المراقبة يبقى بعيدا.

1-3- التحايل المحاسبي

يتم التحايل المحاسبي عن طريق نوعين هما:

1-3-1- تضخيم الأعباء

أ- المستخدمون الوهميون

يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم لأعباء وبالتالي التقليل من مبلغ الضريبة، وهناك أيضا حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح أشخاص حقيقيين من المفروض أن يقوموا بأداء أعمال بالمؤسسة، ولكنهم في الواقع لم يقوموا بأي نشاط، كما يتم في بعض الأحيان تسجيل أجور ومرتببات بمبالغ كبيرة للأشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون أعمال ثانوية لا غير.

ب- النفقات والمصاريف غير المبررة

لقد سمح المشرع المكلف خصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة

بمالكي او مسيري المؤسسة وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال وكمثال على ذلك صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة.

ج- تقنية الإهلاكات

لقد قام المشرع الجبائي الجزائري بوضع سلم خاص بمعدلات الإهلاك وذلك حسب نوع الأصول والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (07): معدلات الإهلاك بعض الأصول.

معدل الإهلاك	مدة الاستخدام بالسنوات	الاستثمارات
1% ← 2%	50 — 100	- مباني صناعية.
2% ← 5%	25 — 50	- مباني إدارية.
10% ← 20%	10 — 20	- معدات وأدوات.
20% ← 25%	04 — 05	- معدات نقل.
10%	10 سنوات.	- تجهيزات أخرى.

المصدر: حميد بوزيدة: جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 47.

وبالرغم من هذه المعدلات التي قام المشرع بوضعها إلا أن المكلف يحاول دوما التلاعب فيها بوسائل متعددة، إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهلك او برفع قيمتها، كما يلجأ إلى التلاعب في قيمة الأصل وذلك بحساب ثمن الشراء مضافا إليه الرسم ولحساب قيمة الإهلاك يقوم المكلف بتطبيق العلاقة التالية:

$$\text{قسط الإهلاك} = (\text{ثمن الشراء} + \text{TVA}) \times \text{معدل الإهلاك}$$

رغم أن الصيغة الصحيحة للعلاقة هي:

$$\text{قسط الإهلاك} = \text{ثمن الشراء خارج الرسم} \times \text{معدل الإهلاك}$$

1-3-2- تخفيض الإيرادات

تعد هذه الطريقة تقليدية يتبعها المكلف للتخلص من الضريبة وأساسها امتلاك الدفاتر المحاسبية شكليا فقط ويعتمد المكلف فيها إلى تقليص الوعاء الضريبي وذلك بتفادي الإعلان عن إيراداته الحقيقية.

2- أسباب التهرب الضريبي

يحاول المتهربون من دفع الضريبة تبرير التهرب بأنهم أقدر من الدولة على التصرف بحكمة في الأموال التي يدفعونها في شكل ضرائب، وخاصة أن فائدة هذه الأموال ستعود عليهم وحدهم. في حين أنها

ستعود على المجتمع كله وقد يكون السبب في اعتقاد المتهرب في سوء توزيع الأعباء العامة بشكل يلقي عليه عبئاً نسبياً أكبر من العبء الذي يتحمله غيره من الممولين اللذين يتمتعون بمقدرة تكلفية أكبر ولا يدفعون مقداراً من الضرائب يتناسب مع هذه المقدرة¹. وأسباب التهرب الضريبي كثيرة ولا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ومستوى الوعي العام وكفاءة الأجهزة وفعالية الإجراءات، إلا أنه يمكن إجمال هذه الأسباب على النحو التالي:

2-1- أسباب متعلقة بالمكلف

غالباً ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تدرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية.

2-1-1- ضعف المستوى الأخلاقي

والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي فهو يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة².

2-1-2- ضعف الوعي الضريبي

ويرجع سبب ضعف الوعي الضريبي إلى عدة عوامل منها:³

- اعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، أو عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من الخدمات، وشعوره بأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة، وذلك أن يدفعها ليس شرطاً للاستفادة من الخدمات العامة.
- اعتقاد الشخص أن الضريبة غير شرعية.
- إن التشريع الضريبي في الكثير من الدول لا تتوافر فيه الشروط التي تحث على احترام أي قانون وتضيف عليه الهبة لأنه يتمتع بخصائص تتناقض مع القيم التي تعطي القانون الاحترام والطاعة العمومية.

2-2- أسباب متعلقة بالنظام الضريبي

توجد عدة عوامل تهرب الضريبي ونطاقه والتي نجملها في العناصر التالية¹:

¹ علي زغدود: مرجع سبق ذكره، ص 211-212.

² غازي حسين عناية: النظام الضريبي في الفكر الإسلامي، مؤسسة الشباب الجامعة، مصر، 2006، ص 343.

³ زويتى نجيب: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية فرع محاسبة ومالية، تدقيق المحاسبي، جامعة بسكرة، 2012-2013، ص 12-13.

2-2-1- الأسباب التشريعية: ترجع إلى:

- النقص في التشريع الضريبي وعدم إحكام صياغته واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون من دفع الضريبة.

2-2-2- عدم المساواة في التطبيق

قد تكون الضريبة عادة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي ولكن تعترضها صعوبات في التطبيق تحد من هذه العدالة الموجودة، وهذا ما يضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة وبالتالي قد تكون من أحد أسباب التهرب.

2-2-3- ارتفاع العبء الضريبي

إذا زاد العبء الضريبي بنسبة أكثر من زيادة دخل المكلف، يؤدي هذا إلى التهرب الضريبي، وبالعكس إذا كان العبء الضريبي قليلا نسبيا فإن بواعث التهرب تكون محدودة.

2-3- أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية

للإدارة الجبائية دورا فعال في المنظومة الجبائية، فهي الوسيط الوحيد بين المكلف بالضريبة وبين السلطات التشريعية الجبائية وذلك بالتطبيق الصارم والأمثل للنصوص والتشريعات وفرضها بصفة قانونية وإلزامية على المكلف، غير أن الإدارة الجبائية تعرف نوعا من الاختلال وعدم تحكم في المكلف بالضريبة من جهة والهيكل الإدارية من جهة أخرى مما ساعد على اتساع فجوة التهرب الضريبي².

بالإضافة إلى الأسباب التالية:³

- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة.

- نقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

يترتب عن التهرب الضريبي آثار ضارة بالمالية الخزينة العامة، حيث يقلل من حصيلة الضرائب فيؤدي ذلك إلى عجز الدولة عن تنفيذ المشروعات وحرمان المواطنين من الخدمات النافعة لهم⁴.

¹ ناصر مراد: التهرب الضريبي في الجزائر، الطبعة الثانية، قرطبة للنشر والتوزيع. الجزائر، 2009، ص 17.

² زويتي نجيب: مرجع سبق ذكره، ص 13.

³ حميد بوزيدة: مرجع سبق ذكره، ص 43.

⁴ على زغدود: مرجع سبق ذكره، ص 213.

1- الآثار الاقتصادية

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث اعوجاجا بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل فيما يلي¹:

1-1- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك النقص في الإيرادات إلى الزيادة في عدد الضرائب ورفع معدلاتها، وبذلك التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.

1-2- إعاقة المنافسة الاقتصادية

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضرائب فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية، أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل، وبذلك تبيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق وذلك للحاق بالمستوى العالي الذي تتميز به نظيراتها.

1-3- إعاقة التقدم الاقتصادي

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والتي يترتب على التهرب الضريبي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة تقدمه.

1-4- ظهور أزمة رؤوس الأموال

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في اغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهريب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة، وإضعاف الموجودات الاقتصادية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الادخارات العمومية، وبالتالي إضعاف الاستثمار والتقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي.

¹ حميد بوزيدة: المرجع السابق، ص 50-52.

2- الآثار المالية

تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة، تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكس من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب، كما انه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي.

بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير مصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية¹.

3- الآثار الاجتماعية

بغيب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع و يزيد الفوارق الطبقية بينها، بالإضافة إلى ذلك التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي و غياب الوعي الفردي لدى المكلفين و تغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية و الاجتماعية، ويفضل بذلك الممولون النفع الخاص عن النفع العام و يمتنعون عن دفع الضرائب و المشاركة في النفقات العمومية².

مما سبق يمكن استخلاص الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي في النقاط التالية:³

- عدم المساواة فالتهرب الضريبي يخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب، إذ يتحمل العبء أكبر منها دائما المكلفون الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة.
- شعور غير قادرين على التهرب بعدم المساواة في دفع الضريبة، مما يدفعه للتفكير بالتهرب مما يزيد من حدة عجز الميزانية وتدهور الحس الجبائي لدى المكلف.
- تدهور عامل الصدق في المعاملات.

4- الآثار على فعالية النظام الضريبي

¹ حميد بوزيدة: مرجع سبق ذكره، ص 52.

² المرجع نفسه، ص 52-53.

³ سميرة بوعكاز: مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل الدكتوراه، علوم تجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2014-2015، ص 37.

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية هذا النظام، فإن انتشار هذه الظاهرة دليل على عدم فعالية النظام الضريبي، في هذا المجال نجد أن التهرب لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، وبتعد على التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، وبذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية، الاقتصادية والاجتماعية، كما يقلص من أهمية الضريبة¹.

¹ زويتي نجيب: مرجع سبق ذكره، ص 20.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل اتضح لنا أن التحصيل الضريبي هو الوسيلة التي يتم من خلالها انتقال الدين إلى الخزينة العمومية، وبالنظر إلى تشكيلة الحصيلة الضريبية في الجزائر نجد أن الحصيلة الجباية العادية تبقى معتبرة بالنظر إلى حصيلة الجباية البترولية وهذا باعتبار أن الاقتصاد الجزائري اقتصاد ريعي. ولكن بالرغم من ذلك تبقى إمكانية الرفع من هذه الحصيلة ممكنة وخاصة في حذف السوق الموازية غير رسمية يتهرب من خلالها المكلفون من دفع مستحقاتهم من الضريبة، ولهذا جاءت الرقابة الجبائية لتحد من إشكالية التهرب الضريبي والرفع من التحصيل الضريبي وهو ما سنتطرق إليه بنوع من التفصيل في الفصل الموالي من هذه الدراسة.

الفصل الثاني: الرقابة كوسيلة لمحاربة الغش الضريبي.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية وتقنيات
البحث عن مادة الإخضاع.

المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية.

تمهيد

إن تطور وتوسع الاقتصاد من حيث المال والأعمال أدى إلى زيادة الاهتمام بمختلف مداخل الدولة من بينها المداخل الجبائية، حيث أن المشرع الجزائري منح لكل من المكلفين والإدارة الجبائية حقوقا و واجبات فعلى المكلفين بتقديم تصريحات صحيحة ودقيقة لكل ما يخص أعمالهم، إلا أن البعض يرون أنها مجرد قيد من نفودهم المالي، وهذا ما يجعلهم يفكرون في وسائل لتفادي تلك الضرائب مما يؤثر مباشرة على الخزينة العمومية والتحصيل الضريبي، بهذا للإدارة الحق في التأكد والتدقيق في صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وفقا لما ينص عليه القانون والتشريع الجزائري، وهذا ما يعرف بالرقابة الجبائية التي سنتناولها في هذا الفصل من خلال ثلاث مباحث، المبحث الأول فخصناه لماهية الرقابة الجبائية، والمبحث الثاني سنتناول فيه الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية وتقنيات البحث عن مادة الإخضاع، أما المبحث الثالث والأخير سوف نبين فيه فعالية الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

إن تصريحات المكلفين بالضريبة تعتبر مبدئياً صحيحة وحقيقية، وتتمتع الإدارة بصلاحيات الرقابة عليها. نظراً لكون النظام الجبائي مبني على أساس التصريح العفوي، فالرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها إلى المحافظة على حقوق الخزينة كما تعتبر من أهم الحلقات المتممة لحلقات النظام العام للدولة الهادف للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، لذا كان سنحاول البحث عن ماهية الرقابة الجبائية من خلال مفهومها وأهدافها، ومبادئها وأشكالها المختلفة.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية

1- تعريف الرقابة الجبائية

لتعريف الرقابة الجبائية نتطرق أولاً إلى مفهوم الرقابة حيث يعرفها هنري فيول بأنها "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة وذلك لغرض الكشف عما يوجد هناك من نقاط ضعف وأخطاء ومعالجتها ونقادي تكرارها".

أما الرقابة الجبائية يمكن تلخيص تعريفها فيما يلي:¹

التعريف: تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن موطن التهرب الضريبي حيث تعرف بأنها "السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لأجل متابعة ومراقبة مدى التزام المكلف الضريبي بالنظام الجبائي السائد في البلاد بهدف التقليل والحد من التهرب الضريبي والمحافظة على موارد الخزينة العمومية وتحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة".

التعريف: كما أنها "الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرطاً من الشروط الرئيسية والفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة والعدالة بين المؤسسات".

التعريف: أما (فيليب قولين) فيعرفها بقوله "إن التحقيق في الوضعية الجبائية العامة هو مجموعة عمليات المراقبة التي تستهدف إلى وجود تناسق بين المداخل المصرح بها من جهة ومن جهة أخرى الذمة المالية من مختلف ممتلكات المكلف من جهة أخرى"².

التعريف: عرفت المادة 18-01 من قانون الإجراءات الجبائية "الرقابة الجبائية هي مراقبة الإدارة الجبائية للتصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن

¹ العياشي عجلان: ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009، ص 03.

² - Philippe Eco line : La Vérification Fiscale, Edition Économico, P.E.F, Paris, 2006, Page 08.

تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيآت التي ليست لها صفة التاجر التي تدفع أجور أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها¹.

المطلب الثاني: أسباب وأهدافها الرقابة الجبائية

1- أسباب الرقابة الجبائية

تتمثل أسباب الرقابة الجبائية فيما يلي:²

1-1- حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخله

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.

1-2- محاربة التهرب الضريبي

يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة، بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسع نطاقها كصعوبة قياسها لذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.

2- أهداف الرقابة الجبائية

تتمثل أهداف الرقابة الجبائية فيما يلي:³

1-2- الهدف القانوني: يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا حرصنا على سلامة هذه الأخيرة. تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب الضريبي من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2-2- الهدف الإداري: تؤدي الرقابة الجبائية دور هام للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل كبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها فيما يلي:

¹المادة 18- الفقرة 01: قانون الاجراءات الجبائية، 2016 ص 09.

²عوادي مصطفى: الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص 11.

³ كحلة عبد الغني: تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة المدينة، الجزائر، 2012/2011، ص 85 - 86.

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه على أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات الصحيحة.

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثرها بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد إحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

2-3-الهدف المالي أو الاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب أو السرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة الرفاهية الاقتصادية للمجتمع إذ أن أهداف الرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.

2-4-الهدف الاجتماعي: يتمثل في:

محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

المطلب الثالث: أشكال ومبادئ الرقابة الجبائية

1-أشكال الرقابة الجبائية

تنقسم الرقابة الجبائية إلى شكلين:

1-1-الرقابة الجبائية الداخلية: والتي بدورها تنقسم إلى رقابة شكلية ورقابة على الوثائق وتكون على مستوى مفتشية الضرائب. حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، ويتم القيام بالنوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف، ولا يتم القيام بأبحاث عامة وخاصة حوله.

1-1-1-الرقابة الشكلية

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي دفعت إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي

التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية¹.
يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة ويتم القيام بذلك كل سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى.

1-1-2- الرقابة على الوثائق

تتمثل المرحلة الثانية في الرقابة على الوثائق والتي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب، وحسب المادة 01/18 من قانون الإجراءات الجبائية "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. كما يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها"².

1-2- الرقابة الخارجية: وتتمثل في التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق في مجال الوضعية الجبائية، حيث يتم هذا النوع من الرقابة على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

1-2-1- التحقيق في المحاسبة VC

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها³.

يسمح هذا النوع من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية أو في إجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة تصريحات المكلفين.

¹ يحيى لخضر: دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع

استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2006-2007، ص 18.

² المادة 18- الفقرة 01: قانون الإجراءات الجبائية، 2016 ص 09.

³ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية: المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2013، ص 13.

وبالتالي يمكن تعريف التحقيق في المحاسبة على أنه كل العمليات التي تؤدي إلى فحص المعلومات المحاسبية للمكلف مهما كانت طريقة حفظ ومعالجة هذه المعلومات حتى ولو كانت آلية، من أجل التأكد من مدى مطابقتها لبعض المعطيات المتوفرة بحوزة مصالح الرقابة الجبائية.

1-2-2-1- التحقيق المصوب في المحاسبة VP

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي من حيث الإجراءات وهو عبارة عن 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 جبائية¹.

هذا النوع من الرقابة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أو برامج أولية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها الرقابة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب.

1-2-3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة VASFE

يقصد به مجموعة من العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي والدخل المصرح به أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنيةالخ).

وحسب ما جاء في المادة 01/ 21 من قانون الإجراءات الجبائية "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة"²، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية من جهة أخرى.

1-3- الرقابة على المعاملات العقارية contrôle des évaluations

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان وهو يخص المعاملات التالية :

¹ الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ التحميل: 16/03/2016 9:30 www.mfdgi.gov.dz

² المادة 01-21: قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2016، ص 14.

- العقارات المبنية.
 - العقارات غير المبنية.
 - مراقبة المداخل العقارية.
- وتعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة العقارية السوقية للعقار أي قيمة العقار في السوق، وهي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والداووين و المؤسسات التي تنشط في مجال العقار.

2- مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكالها وخاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في¹:

2-1- إقامة نظام ضريبي محكم

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، ولذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال وهذا من خلال:

- تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون النصوص والقوانين التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات تصريحية للقوانين التشريعية بسيطة وسهلة في متناول المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي واقتناعهم به مما يؤدي بهم إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها.
- تحقيق العدالة الضريبية وذلك بتطبيق العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية.

2-2- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية

¹ Michel Bouvier, Marie Charistine: l'administration fiscale en France, Presses Universitaires de France, (puf.1988), p48.

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، كالتالي يجب توفرها على مستوى عالي من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في الرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء تریصات للموظفين كأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين إضافة إلى توفر أجهزة الاعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية وتقنيات البحث عن مادة الإخضاع

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية مجموعة من الصلاحيات والسلطات تسمح لها بالقيام بمهامها كما طلب من المكلفين مجموعة من الالتزامات في مقابل منحهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة، وكذا تقنيات الفحص والتحقيق وذلك للتأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية بمراجعة الحسابات الرئيسية للميزانية من جهة وحسابات التسيير من جهة أخرى.

المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

1- حقوق الإدارة الجبائية

من أجل تطبيق عملية الرقابة الجبائية وتسهيلها قدم المشرع الجزائري للإدارة الجبائية مجموعة من الحقوق والتي تتمثل في:

1-1- الحق في الرقابة

تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر التي تدفع أجورا وأتعاب ومرتببات أي أن الإدارة الجبائية لها كل الصلاحيات التي حولها القانون لها للقيام بعملية المراقبة.

1-2- الحق في الاطلاع

وتنص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية "يسمح حق الاطلاع للأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات"¹ ومن الإدارات والهيئات والمؤسسات التي يمكن لموظفي الإدارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر:

- إدارات الدولة والولايات والبلديات، المؤسسات والهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة وأي سلطة إدارية أخرى.

- مصالح الضمان الاجتماعي.

- السلطة القضائية ومختلف هيئاتها.

- التجار والشركات التجارية.

- المؤسسات والهيئات المالية.

1-3- الحق في المعاينة

خول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة والمتمثلة في المعاينة المادية، فيمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية وبالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق، وتكون هذه المراقبة عندما توجد قرائن تدل على وجود ممارسات تدليسيه ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير، كما أن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية، وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة حيث تكون هذه الزيارة مكونة من ضابط شرطة قضائية يعينه وكيل الجمهورية معه عونان من الإدارة الجبائية².

1-4- الحق في استدراك الأخطاء

تنص المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة

¹ المادة 45: قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2016، ص 23.

² العثماني مصطفى: نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المالية والمحاسبة، جامعة يحي فارس بالمدينة، 2008، ص 112-116.

عن طريق الجداول وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأول¹.

2- حقوق والتزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية

2-1-2- حقوق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية

ويمكن تلخيص مجمل الحقوق التي تمنحها الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة ما يلي:

2-1-1-2- الإعلام المسبق

يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة والذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها 10 أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي و15 يوم بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار².

2-1-2- إمكانية الاستعانة بمستشار جبائي

إن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

2-1-3- تحديد مدة إجراء التحقيق

أ- بالنسبة للتحقيق المصوب

يجب ألا تتعدى فترة إجراء التحقيق المصوب، اعتبارا من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق مدة شهرين.

ب- بالنسبة للتحقيق المحاسبي

يجب ألا تتعدى فترة إجراء التحقيق المحاسبي، اعتبارا من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق مدة ثلاثة (3) أشهر، فيما يتعلق بـ:

– مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مبلغ 1.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

– كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

¹ المادة 327: قانون الضرائب والرسوم المماثلة، ص 150.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة: منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2010، ص 20 - 21.

– ويمكن أن يمتد هذا الأجل إلى ستة (6) أشهر فيما يتعلق بالمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها:

– يزيد عن 1.000.000 دج ويقل أو يساوي 5.000.000 دج، بالنسبة لمؤدي الخدمات.

– يزيد عن 2.000.000 دج ويقل أو يساوي 10.000.000 دج، بالنسبة للمؤسسات الأخرى.

في جميع الحالات الأخرى تسعة (9) أشهر.

2-1-4- استحالة إجراء تحقيق جديد

عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة، خاص بفترة ما، بالنسبة لضرائب ورسوم محددة لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد، خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة¹.

2-1-5- الإجراء الاعتراضي

إن الإجراء الاعتراضي هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجرأة من ناحية أخرى، وهو ليس فقط الإلزام بتبليغ نتائج الرقابة الجبائية وإجراء التعديلات، وهذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما وكما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل².

2-2- التزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية

على المكلف التزامات ذات طابع محاسبي وطابع جبائي وتتمثل في:

2-2-1- الالتزامات الجبائية

ويمكن حصرها في النقاط التالية الذكر³:

– تقدم خلال 30 يوم الأولى من بداية النشاط في وثيقة إلى مفتشية الضرائب التصريح بالوجود.

– التصريح الشهري أو الثلاثي يقدم خلال 20 يوم الأولى للشهر الذي تم خلالها تحقق رقم الأعمال يودع في وثيقة صنف G50.

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة: منشورات المديرية العامة للضرائب 2014، ص 87-88.

² عوادى مصطفى: مرجع سبق ذكره، ص 24.

³ الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ التحميل: 2016/03/26 10.00

http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_ar/CDI_obligations_2016_ar.pdf

- التصريح السنوي ويتم على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة ويتم التبليغ بكل مداخله السنوية على مستوى مفتشية الضرائب التابع لها.
 - التصريح بالتنازل، التوقف عن النشاط أو بالوفاة.
 - تدوين رقم التعريف الجبائي.
- 2-2-2- الالتزامات المحاسبية**

ويمكن حصرها في النقاط التالية الذكر¹:

- مسك دفتر اليومية وهو عبارة عن دفتر مرقم ومختوم من قبل المحكمة المختصة تسجل فيه العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتاريخ متتابعة، حيث أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملتزم بمسك دفتر اليومية ويسجل فيه يوميا عمليات نشاط المؤسسة بانتظام ومن دون ترك فراغ أو شطب إضافة إلى إرفاق المستندات الخاصة بإثبات مختلف العمليات.
- مسك دفتر الجرد حيث يجب على التاجر القيام بجرد عناصر الأصول مرة على الأقل خلال السنة حيث تنص المادة 10 من القانون التجاري على أنه "يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري سنويا بجرد عناصر الأصول وخصوم حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب الخسائر والأرباح بدفتر الجرد".
- حفظ دفاتر المحاسبة والسندات المرسلة حيث ألزم المشرع الجزائري المكلف الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لها إضافة إلى السندات المشار إليها في القانون التجاري لمدة 10 سنوات وطبقا للمادة 12 فإنه يجب الاحتفاظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداء من تاريخ تحريرها، كما أي اختلال بهذه الشروط يؤدي إلى رفض المحاسبة من قبل المحققين.

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تعتمد عملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول إليها قانونيا للقيام بذلك حتى تمارس بطريقة منتظمة وحييدة وتعزيزا لذلك فقد خول المشرع الجزائري الأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية.

¹ المواد 9-10-11-12: القانون التجاري الجزائري، ص 04-05.

1-الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية ميدانية أي أجهزة مختصة تستند إليها مهمة الرقابة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي والمتمثلة في مديرية البحث والمراجعات وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومنقشيات الضرائب.

1-1-مديرية البحث والمراجعات DRV

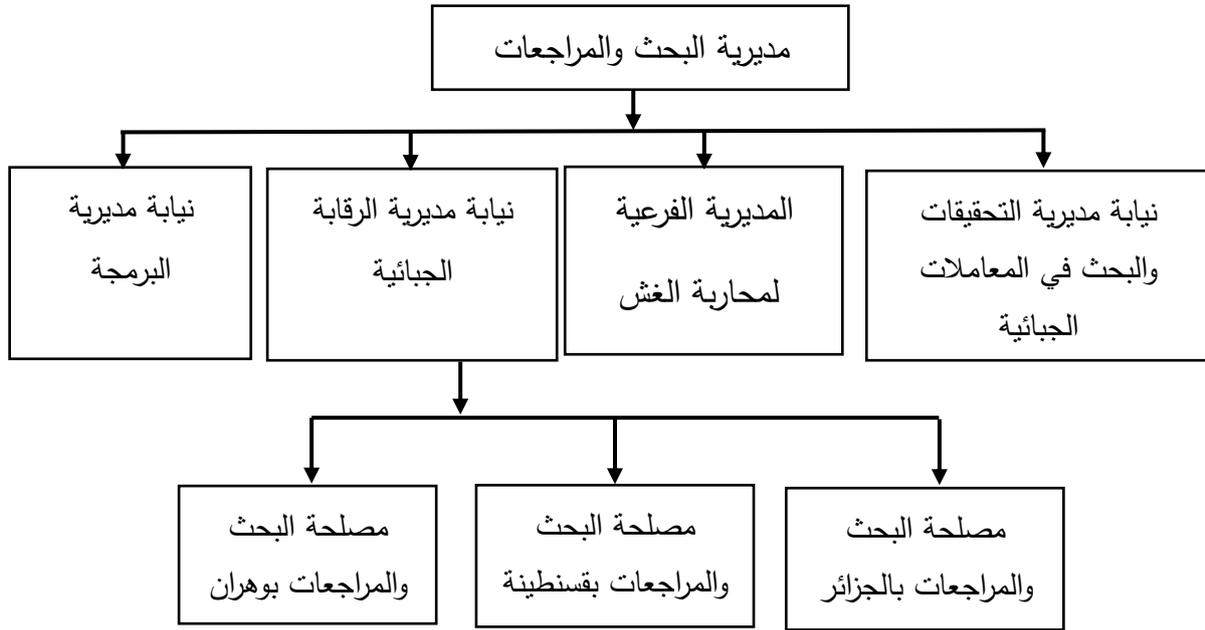
1-1-1-تعريف: أنشأت مديرية البحث والمراجعات بموجب المرسوم التنفيذي 288/98 الصادر في جويلية 1998م، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في جويلية 1998، وهي بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة والمصالح الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي، ولكي هذه الصلاحيات تسند المهام إلى 4 مديريات فرعية منها¹:

- نيابة مديرية البرمجة.
- نيابة مديرية الرقابة الجبائية.
- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية.
- نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات المحاسبية.

¹عوادي مصطفى: مرجع سبق ذكره، ص 31.

1-1-2- الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات



المصدر: الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ التحميل: 10.30 2016/03/26 <http://www.mfdgi.gov.dz>

1-1-3- مهام مديرية البحث والمراجعات

تسند لمديرية البحث والمراجعات مهمة الرقابة الجبائية بتوفير شرط مستوى رقم الأعمال للأربع سنوات 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، ورقم الأعمال 10.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع استراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها:

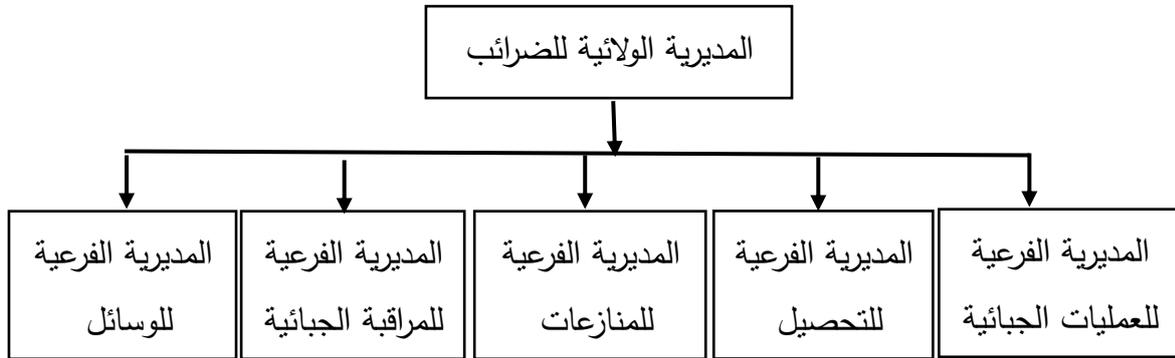
- رفع نوعية التحقيق والارتقاء به الى مستويات أحسن.
- تحسين نوعية الرقابة الجبائية.
- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخل الكبرى.

1-2- المديرية الولائية للضرائب

إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، إذ تعد الهيئة المتخصصة بعملية الرقابة، لذا تستند إليها تنفيذ برامج التحقيق.

1-2-1- الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على المعطيات الداخلية للمديرية الولائية للضرائب-جيجل-

إن المديرية الولائية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والمراجعات، وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى، أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد أوكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4.000.000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 10.000.000 ج.

1-2-2-مهام المديرية الولائية للضرائب

في هذا الإطار فإن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي¹:

- البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.
- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.
- البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبيين وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا لتنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

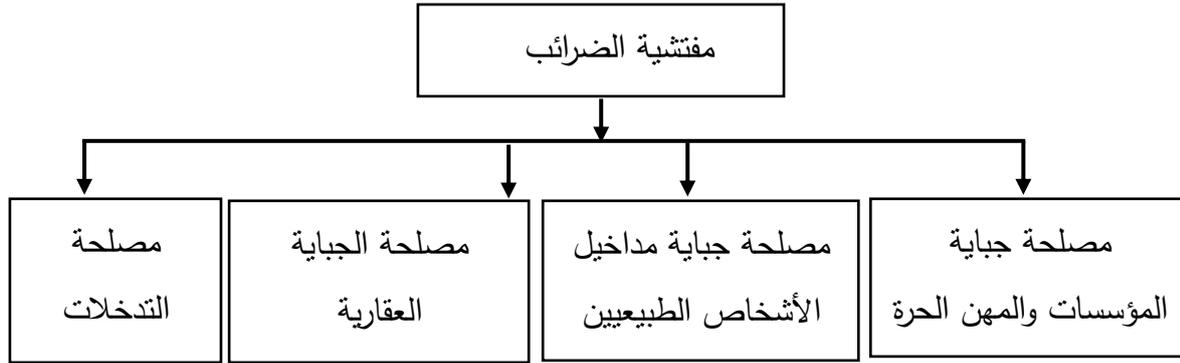
1-3-مفتشيات الضرائب

¹ الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ التحميل: 2016/03/28 11.50
<http://www.mfdgi.gov.dz/>

1-3-1-تعريف: تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.

1-3-2-الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



المصدر: عوادي مصطفى:مرجع سبق ذكره، ص 39.

1-3-3-مهام مفتشية الضرائب

- اعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بما يلي¹:
- مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية.
 - المتابعة و المراقبة المستمرة للملفات الجبائية فيما يخص الثغرات التي تطرأ على طبيعة النشاط من جهة وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى.
 - تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد به وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من اللذين صرحوا به.

- تسجيل المنازعات والطعون، وتقديم الحلول المناسبة.

2-الهيآت الحديثة للرقابة الجبائية

2-1-مديرية كبريات المؤسسات DGE

2-1-1-تعريف: مديرية كبريات المؤسسات المنشأة بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002، هي مديرية تابعة للإدارة العامة للضرائب تقوم بمراقبة المؤسسات الكبرى في الجزائر التي لا يقل رأس

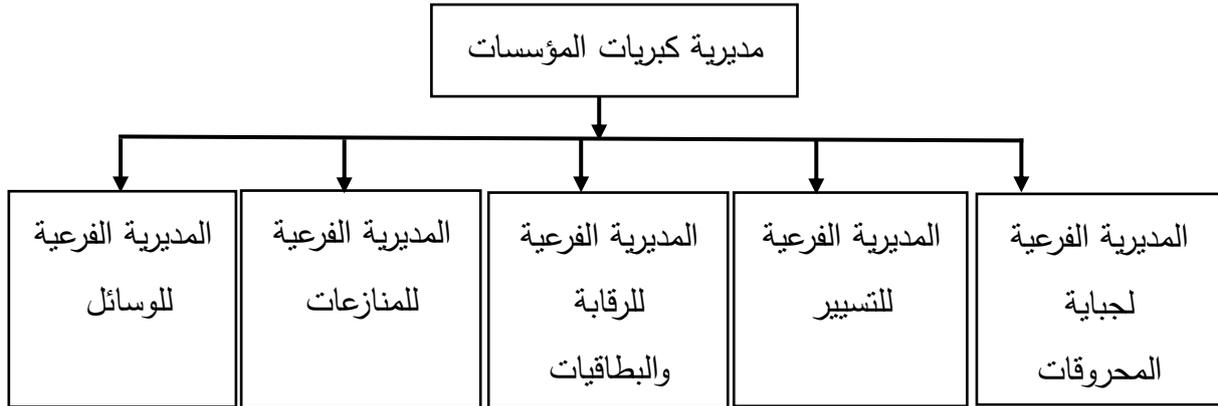
¹ سليمان عتير: دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/ 2012، ص 41.

مالها عن 100 مليون دج كالشركات البترولية وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر، حيث باشرت عملها سنة 2006¹.

2-1-2- الهيكل التنظيمي مديرية كبريات المؤسسات

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات:

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي مديرية كبريات المؤسسات



المصدر: عوادي مصطفى: مرجع سبق ذكره، ص43.

2-1-3- مهام مديرية كبريات المؤسسات

ونذكر منها:²

- تقوية الضمانات للمكلفين بالضريبة المعترف بها.
- توسيع طرق الطعن.
- تحديث وتبسيط الإجراءات وضع جهاز متكامل للتسيير المعلوماتي للضريبة.
- تختص في البحث والتفتيش في المؤسسات الكبيرة بدلا من المديرية الفرعية للبحث والمراجعات للتخفيف عليها.
- تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمؤسسات بواسطة المحادث الجبائي الوحيد.

2-2- مراكز الضرائب

2-2-1- تعريف: يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي

¹ الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ التحميل: 2016/03/28 12.30

<http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/237-2014-05-27-15-01-59>

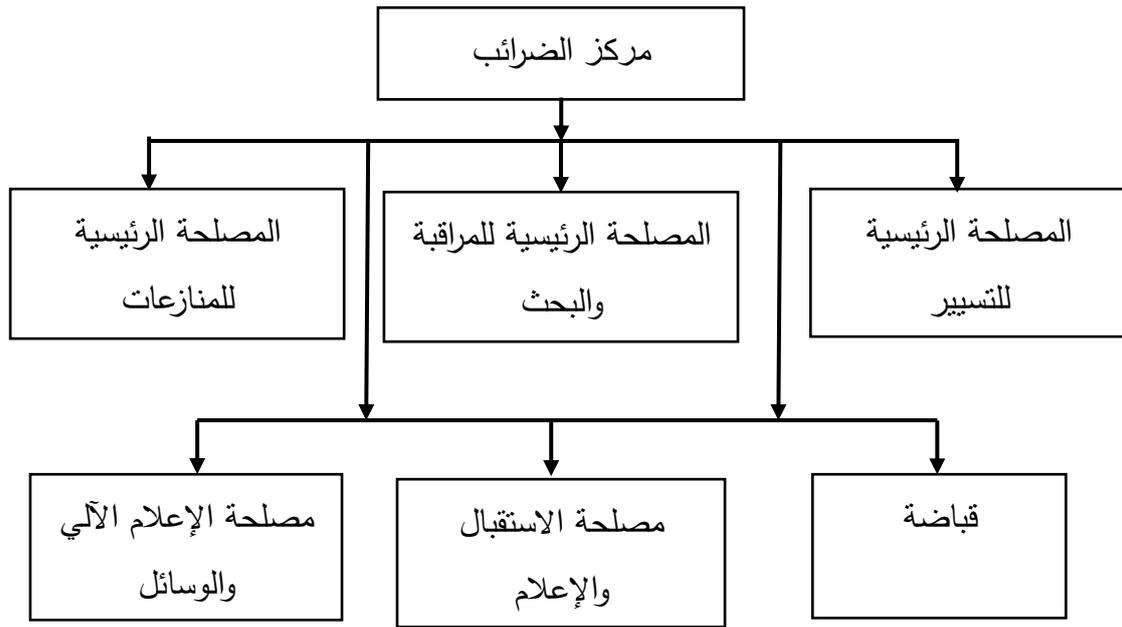
² الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ التحميل: 2016/04/01 9.45

<http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/237-2014-05-27-15-01-59>

الحجم يطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية، إلى تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكفنين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة. يمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحاور الجبائي الوحيد المكلف بالتسيير العرضي لملفه¹

2-2-2- الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ التحميل: 2016/04/02 9.50 <http://www.mfdgi.gov.dz>

2-2-3- مهام مراكز الضرائب

ونذكر منها:²

- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود
- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة.
- لبحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

¹ الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ التحميل: 2016/04/01 9.50

<http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/modernisation-voir-plus-ar/230-2014-05-20-08-13-32>

² الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ التحميل: 2016/04/02 10.00

<http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/269-2014-05-29-12-41-51>

- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي.

2-3- المراكز الجوارية للضرائب

- 2-3-1- تعريف:** يعتبر المركز الجوارى للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب، مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة¹.

2-3-2- مهام المركز الجوارى للضرائب

ونذكر منها:²

- تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي.
- تسيير المستثمرات الفلاحية.
- تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمة المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية.
- تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم.
- تسيير المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب، برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها.
- تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها.
- تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها.
- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى.

المطلب الثالث: تقنيات البحث عن مادة الإخضاع

1- تحقيق حسابات الميزانية

¹ الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ التحميل: 2016/04/02 13.50

<http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/modernisation-voir-plus-ar/230-2014-05-20-08-13-32>

² الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ التحميل: 2016/04/02 15.30

<http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/272-2014-05-29-13-53-32>

- فحص الاستثمارات المالية التي بحوزة المكلف والتأكد من صحتها بطلب مصادقات من الجهة المعنية.
- التأكد من المعالجة المحاسبية عند التنازل على السندات وما ينجم عنها من فائض أو نقص في القيمة.
- التأكد من صحة تسجيل الرسوم القابلة للاسترجاع وهذا بمقارنة الرسوم المحصلة والرسوم المستحقة.
- التأكد من المعالجة المحاسبية لتسبيقات الاستغلال حفاظا على مبدأ استقلالية الدورات.
- 1-1-4-1- تدقيق حسابات ديون الزبائن:** وهو يكون بمقارنة الحسابات الفردية مع رصيد حسابات الزبائن في ميزان المراجعة ثم التأكد من ذلك في يومية المبيعات حيث يشمل التحقيق ما يلي¹:
 - التحقق من صحة حساب مبالغ الفواتير المحررة للزبائن باعتبارها الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة التي تؤثر على الحصيلة الضريبية.
 - كشف المخالفات المتعلقة بالفواتير المحررة للزبائن الوهميين أو المدونين في قائمة المتهربين من الضريبة.
 - الاطلاع على قائمة الزبائن المتعاملين معهم وهذا بتقديم هويتهم الجبائية الكاملة في التصريح السنوي.
 - 1-1-5-1- تدقيق حسابات النقدية:** وتتمثل الإجراءات الخاصة بذلك في²:
 - التأكد من صحة العمليات المتعلقة بحساب البنك عن طريق جدول المقاربة بين دفاتر المؤسسة والكشوف المرسلة من طرف البنك من أجل تصحيح الأخطاء وتسوية الفروقات المستخرجة.
 - الفحص الجيد لحسابات البنك والحساب البريدي لكشف علاقة المؤسسة بالعملاء والموردين، يسمح بمتابعة المبيعات والمشتريات المصرح بها من طرف المكلف والموجودة في الملف الجبائي.
 - حساب الصندوق غالبا ما يتضمن مخالفات وإغفالات يمكن اختصارها في تخفيض الإيرادات وزيادة المصاريف، وعليه لا بد من مراقبة ذلك بفحص المستندات والوثائق المبررة.
- 1-2-1- خصوم الميزانية**
- 1-2-1-1- الأموال الجماعية:** وتمثل القيمة التأسيسية لمساهمات الشركاء، وعلى المحقق أن يركز على التعديلات التي تمس هذه الحسابات، ومن أجل ذلك عليه أن يطلب المبررات والوثائق الثبوتية التي يراها ضرورية، والتغيرات في الأموال الإجتماعية يمكن أن تكون زيادة أو تخفيض في رأس المال الإجتماعي،

¹ Guide du vérificateur de comptabilité" Alger, 2001, P 76.

² Idem, p 78.

ففي حالة التنازل عن أسهم أو حصص إجتماعية على المحقق أن يضمن أن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليها الضريبة على الدخل الإجمالي¹.

1-2-2-1- تدقيق حسابات الأموال الخاصة: ونلخص ذلك فيما يلي:

– فحص حساب رأس المال وهذا بالتأكد من التعديلات المنجزة بطلب وثائق إثبات لأنها تؤثر في الضريبة على الدخل الإجمالي لكل شريك، إما في حالت التنازل على الأسهم أو الحصص، على المدقق أن يضمن بأن فائض القيمة قد فرضت عليه الضريبة المستحقة.

– تدقيق الإعانات الممنوحة للاستثمار من طرف الدولة أو الجماعات المحلية، ولا تدرج ضمن نتيجة الدورة الجارية في تاريخ دفعها، وعلى العون المدقق التأكد من أن الإعانات ترحل بشكل دفعات لنتيجة الدورة عن طريق حساب الإيرادات الاستثنائية مع مراعاة الاستثمارات الخاضعة للاهلاك.

– التأكد من الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد وقد اقتطعت منها الضرائب المستحقة، أما في حالة شركة الأموال لا توزع الأرباح إلا بعد 3 سنوات ابتداء من تاريخ إقفال الدورة.

– تدقيق فرق إعادة التقدير وما ينجم عنه من فائض لإدراج هذا الأخير في نتيجة الدورة على شكل دفعات تعادل الاهتلاكات الإضافية، وبعد ذلك يجب التأكد من البالغ الموجهة على شكل امتيازات للشركاء لكونها تمثل أرباح موزعة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

1-2-3- الاحتياطات: وهي الأرباح الغير موزعة على الشركاء والغير مدرجة في رأس المال الإجتماعي، وعلى المحقق أن يقوم بفحص القانون الأساسي للشركة ومحاضر المداولات لمجلس الإدارة، ومراقبة التغيرات في هذا الحساب خلال كل سنة².

1-2-4- نتيجة قيد التخصيص: هذا الحساب يمثل نتائج الدورات السابقة التي لم تخصص بعد، وعلى المحقق أن يقوم بالتأكد من أن هذه الأرباح قد فرضت عليها الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات.

1-2-5- مؤونة التكاليف والخسائر: على المحقق أن يتأكد من أن المؤونات تستجيب إلى الشروط الشكلية والموضوعية وأنها لم تصبح بدون هدف خلال سنة تكوينها وبالتالي يجب أن يعاد إدراجها إلى نتيجة نفس الدورة.

1-2-6- تدقيق حسابات الديون: ويتم ذلك عن طريق:

¹ Idem, p 80.

² Guide du vérificateur de comptabilité" Alger, 2001, p 81.

– تدقيق حسابات الديون الطويلة الأجل، التي تضم القروض البنكية وديون الاستثمار على العموم تعتبر مقبولة لكونها تمنح من مؤسسات مالية معتمدة، أما القروض الأخرى يجب أن تفحص بشكل معمق وعلى العون المدقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى للدورات المتقدمة ليتأكد من أن هذه القروض ليست وهمية، وقد يطلب مصادقات من طرف أصحاب القروض، مع فحص الفوائد على القروض وأنها قد اقتطعت منها الضريبة المستحقة.

– تدقيق حسابات الديون القصيرة ويشمل ذلك في¹:

- التأكد من تناسق حسابات الموردين مع الحسابات المقابلة له كالتقديرات والمشتريات.
- التأكد من صحة المبالغ المحتفظ بها على الحساب التي اقتطعتها المؤسسة بصفتها وسيط لأطراف أخرى، مثل الضرائب على الأجور والرسوم المسترجعة، الاشتراكات الاجتماعية.

2-التحقيق في حسابات التسيير

بعد القيام بالتحقيق في حسابات الميزانية على العون أن يتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسيير من حيث المصاريف والإيرادات، وذلك بكشف التجاوزات والإغفالات التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة خاصة في تضخيم المصاريف أو تخفيض الإيرادات.

2-1-تدقيق حسابات المصاريف

2-1-1-تدقيق حسابات المشتريات المستهلكة: إن المخلفات والنقائص عند تدقيق حسابات المشتريات المستهلكة تظهر على نوعين:

– الزيادة في المشتريات، بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة حيث يظهر هذا النوع عند المكلفين الذين لا يستطيعون إخفاء رقم أعمالهم، أما العون المدقق بإمكانه أن يكشف هذه النقائص عن طريق الفحص الدقيق لفواتير المشتريات، وصولات الطلب، الكشوفات البنكية وخصوصا مذكرات الربط والمعلومات المحصلة من دين، بهدف إجراء التصحيحات اللازمة برفع الربح الصافي الخاضع للضريبة. ومن بين هذه التجاوزات²:

- تسجيل مزود للفاتورة بتاريخ مختلفة، أو تسجيل مشتريات وهمية دون تقديم أي إثبات أو دليل.
- تسجيل فاتورة قديمة بتغيير أرقام السنة الأخيرة، أو تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين.
- تسجيل فاتورة استغلال بتكلفة الأصل مع مصاريف الصيانة التي سجلت في حساب النفقات.

¹ Guide du vérificateur de comptabilité" Alger, 2001, p 82.

² Idem, p 56.

- التخفيض في المشتريات، قد لا تظهر هذه العملية لأنها ترفع من الربح ولا تخفضه، لكن التخفيض المقصود للمشتريات يصحبه غالبا إخفاء مماثل للإيرادات الناتجة عن المبيعات، علما أن هذا النوع من الغش الضريبي يستعمل بكثرة في الوقت الحالي عن زيادة المشتريات وله عدة أشكال منها¹:
- إغفال التقييد المحاسبي لفواتير الشراء المحررة من طرف الموردون بصفة منتظمة ومستمرة .
- مشتريات مخفية سجلت على شكل مصاريف عامة في أحد حسابات المصاريف.
- نقل خاطئ للمجامع والأرصدة، إضافات خاطئة.

2-1-2- تدقيق حسابات استهلاكات السلع: حيث يقوم العون المدقق بالمقارنة بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة من السلع المستهلكة مع المذكورة في فواتير الشراء من أجل ضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها، كما يجب أن تتساوى مع تكلفة الشراء المدمجة لكل المصاريف والرسوم غير المسترجعة وتخفيض الخصومات الممنوحة من الموردين دون احتساب الرسوم المسترجعة.²

2-1-3- تدقيق حسابات الإهلاكات: وذلك من خلال التأكد من³:

- نسب الإهلاكات المطبقة تكون غير مبالغ فيها لعدم الوقوع في تضخيم الأعباء للتقليل من النتيجة.
- الاستثمارات التي منح لها الرسوم المسترجعة والتي لم تكمل المدة القانونية تسترجع الرسوم مع معالجة الإهلاك الخاص بها.
- على العون المدقق أن يفحص كل الضرائب والرسوم المتعلقة بالهلاك.
- التأكد من أن الإهلاكات التي لم يتم تحويلها إلى الاستغلال يجب أن يتم إدماجها في النتيجة الجبائية.

2-1-4- تدقيق حسابات المصاريف القابلة للخصم: على العون المدقق قبول الأعباء القابلة للخصم والمتعهد بها للمؤسسة خلال الدورة المدقق فيها وفقا للشروط القانونية المذكورة في المواد 168 إلى 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث أن تكون تلك المصاريف موجهة مباشرة للاستغلال أو مرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة.

2-1-5- تدقيق حسابات المصاريف الأخرى: من الضروري أن ترتبط هذه التكاليف بنشاط المؤسسة ومراقبة خصمها في حدود السقف المحدد جبائيا بالإضافة إلى حدوثها فعلا فنجد مثلا فحص حساب

¹ Idem, p 58

² عوادى مصطفى: مرجع سبق ذكره، ص 73.

³ المرجع السابق، ص 74.

المستخدمين يتمثل في مدى تطابق محتوى دفع الأجر مع المبالغ المصرح بها جبائياً، مع التأكد من أن تلك المبالغ متعلقة بمستخدمين حقيقيين وليس مستخدمين وهميين، أما تدقيق الأعباء الأخرى مثل الغرامات والزوائد الجبائية وخسائر سعر الصرف التي يجب التأكد منها لعدم ازدواجية التسجيل، تطبيقاً للمادة 146 الفقرة 6 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، لكونها مهما تكن طبيعتها تعتبر غير مقبولة للخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة.

2-2-2- تدقيق حسابات الإيرادات

2-2-1- تدقيق حسابات المبيعات: يتم تدقيق حسابات المبيعات عن طريق المقارنة بين المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية والموجودة في دفاتر البيع وهذا بعد التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة لكل العمليات المقيدة، ومن أكثر المخالفات والأخطاء التي يمكن ملاحظتها في حسابات المبيعات:

- إغفال المبيعات المحصلة نقداً لكونها لن تراقب من الكشف البنكي لاسيما منها المبيعات لأجل.
- التخفيض من المبلغ الحقيقي لبعض عمليات البيع وذلك باستعمال الفوترة الجزئية للسلع المباعة.
- عدم تسجيل الاقتطاعات لمختلف السلع المشتريات أو المنتجة التي تستخدم في سد حجات خاصة.
- المعالجة المحاسبية لبعض عمليات البيع في الجهة الدائنة من حسابات الميزانية.
- بيع المواد الأولية على حالها من طرف مؤسسة إنتاجية دون ذكر أسباب مقنعة بذلك.

2-2-2- الإيرادات المالية: يقصد بالإيرادات المالية نواتج الأسهم والسندات والخصومات المحصل عليها وفوائد سعر الصرف، وعلى المحقق أن يتأكد من التسجيل المحاسبي للإيرادات المالية الخاضعة للضريبة وأن تكون ضمن وعاء الضريبة¹.

2-2-3- تدقيق حسابات الإيرادات الأخرى:

وتشكل قسم مهم من رقم الأعمال، عموماً على المحقق أن يأخذ بعين الاعتبار هذه الإيرادات والتي قد تنتج من مبيعات الفضلات والمهملات والأغلفة المتداولة وعمليات الأخرى.

المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية

تمثل الفعالية مؤشراً أساسياً في تقييم الإدارة الجبائية من خلال النتائج المتحققة عند تطبيق الإجراءات الخاصة بها حيث أن الفعالية تهدف إلى تحقيق الأهداف المطلوبة ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى مفهوم فعالية الرقابة ومؤشراتها وفي الأخير الصعوبات التي تواجهها وفي الأخير.

¹عوادي مصطفى: مرجع سبق ذكره، ص 75.

المطلب الأول: مفهوم فعالية الرقابة الجبائية

تعرف الفعالية على أنها "القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في تحققها".

كما عرف يشاتمان Yachtman وآخرون "أنها قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية"، ويمكن القول أن فعالية الرقابة الجبائية هي مدى تحقق الأهداف من وراء فرض الرقابة الجبائية، حيث أنه قد تتعارض بعض الأهداف في ما بينها فالهدف المالي قد يتعارض مع الهدف الاجتماعي نتيجة أنه في بعض المناطق قد يتم إعداد برامج رقابية كثيرة لإعادة التحصيل وذلك لتحقيق التوازن في الخزينة العمومية نظرا للموارد الضائعة ويتم من خلال ذلك التضحية بالهدف الاجتماعي في وقوف جميع المكلفين أمام قدم المساواة، ونتيجة لتعارضها يتعين على المشرع الجبائي مراعاة المصالح الثلاثة التالية¹:

1- مصلحة الدولة: تتحقق بما توفره الرقابة الجبائية من استرجاع للأموال الضائعة، والتي تساهم الدولة من خلالها في تغطية نفقاتها المختلفة؛ وبالتالي يساعد في تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية دون وجود أي تشوه.

2- مصلحة المكلف: تتحقق مصلحته من الرقابة الجبائية بأخذ كل حقوقه دون أي عائق من الإدارة الجبائية.

3- مصلحة المجتمع: تتحقق مصلحة المجتمع من الرقابة الجبائية من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب عنها، كاستخدام حصيلتها للموارد الجبائية المسترجعة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة كشق الطرق، توفير الإنارة العمومية، التعلم، والصحة.

ونشير أن التوفيق بين المصالح الثلاثة السابقة صعب التحقيق، لذلك من واجب المشرع الجبائي أن يحدث تقاربا وتوازنا فيما بينها على ضوء الأولويات والظروف المحيطة بها.

المطلب الثاني: مؤشرات فعالية الرقابة الجبائية

لتحديد مدى جودة وفعالية الرقابة الجبائية سنحاول تشخيصها من خلال إسقاط مؤشرات "فيتو تانزي" الثمانية اختبارات تشخيصية لإكتشاف مدى جودة وفعالية نظام جبائي معين، والمتمثلة في²:

¹ نوي نجاة: فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999/2003، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير الجزائر، 2003-2004 ص 109 - 110.

² عفيف عبد الحميد: فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001/2012، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، 2013-2014 ص 42-43.

1- مؤشر التركيز: يقتضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، كما أنه يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة الضريبية، وتقادي خلق الإنطباع بأن الضرائب مبالغ فيها.

2- مؤشر التشتت: ويتعلق بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل، فمثل هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعيا لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفها أثر على مردودية الضرائب.

3- مؤشر التآكل: ويتعلق بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا. فإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات لمختلف الأنشطة والقطاعات فإن ذلك سوف يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات، ومثل هذا المسعى من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

4- مؤشر تأخر التحصيل: ويتعلق الأمر بوضع الآليات التي تمكن من جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها، لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لا بد من أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

5- مؤشر التحديد: ويتعلق بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، في ظل إمكانية إحلال بعض الضرائب بخرى، فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي بخرية واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض.

6- مؤشر الموضوعية: ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يقضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الواجب دفعها محددة على سبيل اليقين دون غموض أو تحكم.

7- مؤشر التنفيذ: تعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية، وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات، ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقعين الاقتصادي والاجتماعي.

8- مؤشر تكلفة التحصيل: وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في النفقات، وهذا يجعل تكلفة الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة.

المطلب الثالث: صعوبات الرقابة الجبائية

ونلخص ذلك فيما يلي:

1-الصعوبات المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية

1-1-ضعف برمجة الملفات

إن الآلية التي تتم بها عملية البرمجة واختيار الملفات تتميز بالبطء الشديد من حيث التوقيت، لأن وجود برنامج سنوي واحد يخضع للتصفية في أكثر من مرحلة يؤثر سلبا على إعداد واختيار الملفات التي ستخضع للرقابة الجبائية، كما أن ضرورة اختيار ومصادقة المديرية المركزية للملفات المختارة تعوق في العديد من المرات عمل مصالح مديريات الرقابة الجبائية المكلفة بتنفيذ برنامج التحقق، لأنها في بعض الأحيان تقوم بإتمام المهام المسندة إليها في مدة قصيرة، ويبقى لها الوقت الكافي لإنجاز عدة قضايا أخرى، وبما أنه من الضروري الرجوع إلى المديرية المركزية المسؤولة عن انتقاء الملفات، فإن كل ذلك يأخذ وقتا طويلا من الأفضل استغلاله، إضافة إلى أن عدد الملفات التي يتم اختيارها لتخضع للرقابة الجبائية ضئيل جدا مقارنة بالعدد الكبير للمكلفين¹.

1-2-قصور الإمكانيات البشرية

إن العنصر البشري مفتاح تطبيق كل برنامج، والعامل الأهم في تحقيق ونجاح السياسة المسطرة، لكن في الواقع نجد أن الإدارة الجبائية غير قادرة على تحقيق ذلك، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد أعوان الإدارة الجبائية، وهذا ما يعمل على صعوبة متابعة الإدارة الجبائية لهؤلاء المكلفين، مما ينعكس سلبا على تباعد فترات حملات الرقابة خاصة تلك التي تتم في عين المكان، فإذا كانت سنوات التقادم القانونية هي أربع سنوات لكي تستطيع الإدارة الجبائية إعادة التحقق لنفس المكلف، فإنه واقعا حتى بمرور 100 سنة لا يمكنها الخوض في تحقيق ثاني نظرا للنقص في عدد المراقبين الجبائيين. إضافة إلى المشكل الكمي الذي تعاني منه الإدارة الجبائية في أعوانها والذي يحول دون كفاءتها، هناك مشاكل ذات طابع نوعي مرتبط بمدى توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرات الواسعة، إضافة إلى أن إطاراتها الجبائية لا تخضع لتكوين واحد، ذلك أن هناك هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات، المعهد الوطني للمالية، ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي والبرامج بينهما متباينة، ثم

¹ نوي نجاه: مرجع سبق ذكره، ص 132.

إن هذا التكوين يغلب عليه الطابع العام والواجب أن يكون ذا طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية، لأنه يستحيل تحويل كل الإداريين إلى خبراء في كل المجالات، في القانون الجمركي، والإجراءات وغيرهما، ومنه فإن هناك تباينا كبيرا بين الدروس النظرية والتطبيق الميداني، وبالتالي فغياب الكفاءات المتخصصة في الجهاز الرقابي الجبائي الجزائري سوف يضعف من كفاءته، خاصة أن بعض المكلفين هم أكثر كفاءة من هؤلاء الأعوان، إضافة إلى أن التطورات التكنولوجية والمعلوماتية تستدعي توفر كفاءات جد متخصصة¹.

1-3- قصور الإمكانيات والوسائل المادية

- لا يعد نقص الموارد البشرية المؤهلة المشكل الوحيد الذي تعاني منه الإدارة الجبائية، فحتى إذا كانت هذه الكفاءات متوفرة، فإن غياب أدنى الوسائل الضرورية المحفزة على العمل سيؤدي بالضرورة إلى قصورها في أداء مهامها، مما ينعكس سلبا على مردودية الرقابة الجبائية، ومن بين المعوقات²:
 - القصور في المقرات واعتبار بعضها الآخر في حاجة إلى ترميم وتجديد.
 - القصور في وسائل النقل حيث أن مصالح الرقابة الجبائية بطبيعتها تتطلب الحركة الدائمة في إطار تنفيذ المهام المسندة إليها، سواء في قيامها بحملات الرقابة في عين المكان، أو جمع المعلومات من مختلف المصالح الإدارية الأخرى، هذا ما يؤدي إلى الحد من فعالية الرقابة الجبائية خصوصا في المناطق البعيدة والمعزولة.
 - ضعف الأجور والمرتببات والخدمات الأخرى مقارنة بالدور الحساس الذي تلعبه في حماية أموال الدولة من الضياع، والمبالغ المسترجعة التي كانت الخزينة ستحرم منها لولا القيام بعمليات الرقابة، إذ أن غياب أدنى الوسائل الضرورية المحفزة على العمل يؤدي إلى قصور هذه الفئة في أداء وظائفهم فضلا عما قد ينتج عنها من تقصير أو انحراف في أداء مهامهم جراء إغراءات المكلفين المتهربين من دفع الضريبة وهو ما يؤثر سلبا على مردودية الرقابة الجبائية.
 - عدم توفر المكان الملائم الذي يليق بأعوان الرقابة في الإدارة التي يعملون فيها والذي ساعد في أداء مهامهم، فهي لا تتوفر على أدنى شروط العمل الفعال، كتوفير الأدوات المكتبية التي تفتقدها العديد من الإدارات الجبائية.
 - عدم توفر جهاز للاستعلام يزود الإدارة الجبائية بالمعلومات اللازمة عن أنشطة المكلفين بالضريبة.

¹ نوي نجاة: مرجع سبق ذكره، ص 133.

² المرجع السابق، ص 134.

– اعتماد الإدارة الجبائية على الوسائل التقليدية والأساليب الكلاسيكية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية، والتي لم تعد قادرة ولا مناسبة للتعامل مع المستجدات، والتطورات المذهلة في تكنولوجيا الإعلام والاتصال، ومعالجة المعلومات التي أصبحت تعتمد عليها جميع المؤسسات العمومية والخاصة.

– يكفل المشرع الجبائي للمراقبين ضمان الحماية أثناء تأدية وظائفهم الصعبة، إلا أن هذه الضمانات غير كافية نظرا لما يتعرضون له من اعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين، ولذلك فهم في حاجة إلى تعزيزات أمنية خاصة أثناء التحقيق بعين المكان.

1-4- غموض وعدم استقرار التشريعات الجبائية

ويتمثل ذلك في:

– عدم وجود نصوص تشريعية تضمن الحماية للمراقبين أثناء التدخل في عين المكان.

– تشكل كثرة التعديلات والتغييرات التي يتم إدراجها في التشريع الجبائي، من خلال قوانين المالية وقوانين الضرائب عائقا يتمثل في عدم استقرار النظام الضريبي، وبذلك يصعب على موظفي الإدارة الجبائية تطبيق هذه القوانين نظرا لعدم توفر نسخ للقوانين، والتي على أساسها يقومون بأداء مهامهم من جهة، كما يصعب على المكلفين الاطلاع على التعديلات الجديدة وكيفية تطبيقها من جهة أخرى، وهو ما يجعلهم غير مطمئنين لها حتى ولو كانت تخدم مصالحهم.

– عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.

1-5- تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية

ويمكن حصر ذلك في¹:

– البطء في تقديم الخدمات، حيث يشكو الكثير من المكلفين من طول الوقت الذي يتطلب إنجاز أية معاملة يرجعون بشأنها إلى الإدارة الجبائية.

– تعقيد إجراءات المديرية الفرعية للمنازعات كونها تتم على عدة مستويات وتمنح أجال محددة، وهو ما يزيد من تعقد إجراءاتها وطول فترتها مما يجعلها تتراكم من سنة إلى أخرى.

– عدم التشدد في فرض عقوبات صارمة، والملاحظ أن الأحكام الصادرة في قضايا الغش الضريبي تتميز بالبطء لأن القاضي يطالب بإجراء تحقيق للتأكد من وجود غش ضريبي.

2- الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط الخارجي

¹ نوي نجاة: مرجع سبق ذكره، ص 136.

2-1- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة

درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة والتي ترتبط بدرجة التعليم المستوى الثقافي فإذا كان المستوى الثقافي مرتفع فذلك يساهم في زيادة درجة وعيهم الضريبي بإعداد واجباتهم الجبائية دون أية مشاكل أما إذا كان سلبي فسيؤدي إلى نقص درجة وعيهم الضريبي ومنه لجوؤهم إلى كل أساليب التهرب لتفادي دفع الضرائب.

2-2- اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي

يتميز الاقتصاد الموازي بوجود الأنشطة التي تمت في الخفاء بعيدا عن أعين الحكومة وأجهزتها الرقابية، كمحاولة الغش الضريبي وتجنب القيود الرسمية المحددة لممارسة النشاط الاقتصادي، وقد أخذت هذه الظاهرة بعدا أوسع في السنوات الأخيرة بالجزائر، نتيجة الانفتاح الاقتصادي والتحول السريع من اقتصاد مغلق إلى اقتصاد السوق مما أدى إلى فتح نشاطات جديدة يغلب عليها الطابع السري، والذي يصعب قياسه لأنه يتم في الخفاء، ومن أبرز مظاهر الاقتصاد غير الرسمي ما يلي:

- البيع بدون فواتير مما يساهم في ظاهرة الغش الضريبي
- إبرام الصفقات المشبوهة وغير المصرح بها، وخاصة في مجال المعاملات العقارية لعدم دفع الضرائب والرسوم المستحقة.
- يؤدي الاقتصاد غير الرسمي إلى عدم المساهمة الكلية في الحصيلة الضريبة، مما يحرم الخزينة العمومية من موارد هامة، كما يحرف قواعد المنافسة النزيهة عن مسارها بين المتعاملين الاقتصاديين.

2-3- عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى

تحتاج الإدارة الجبائية للممارسة مهامها خصوصا في مجال الرقابة الجبائية للعديد من المعلومات حول المكلفين الذين تقوم بمراقبتهم ولا يمكنها إتمام ذلك إلا بالتنسيق مع مختلف المؤسسات والإدارات الحكومية الأخرى كمصالح التجارة والبنوك التي تحوز على أكبر قدر ممكن من المعلومات حول هؤلاء المكلفين والتي تعتبر ضرورية لإتمام عملية الرقابة وتسهيل الكشف عن المداخل غير المصرح بها¹.

¹ بولخوخ عيسى: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، علوم اقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2004، ص 88.

خلاصة

من خلال هذا الفصل تم توضيح بعض المفاهيم الأساسية المتعلقة بالرقابة الجبائية، هذه الأخيرة التي لطالما كانت من المفاهيم التي شغلت حيزا كبيرا من الإهتمام الاقتصادي، وباستعراضها اتضح أن الرقابة الجبائية الوسيلة الأكثر نجاعة للمحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله من غش وتهرب ضريبي كونها تعتبر السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لأجل متابعة ومراقبة مدى التزام المكلف الضريبي بالنظام الجبائي السائد في البلاد بهدف التقليل والحد من هذه الظاهرة التي تشهد تطورا وانتشارا واسعا. ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة، رقابة جبائية شاملة والتي تكون على مستوى مفتشية الضرائب وهي على نوعين رقابة شكلية ورقابة على الوثائق والنوع الثاني رقابة معمقة والتي تكون على مستوى المديرية الولائية للضرائب وهي تشمل كل من التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقق في مجال الوضعية الجبائية.

وتجدر الإشارة كذلك إلى أن الرقابة الجبائية تستند على أجهزة مختصة تقوم عليها عملية الرقابة وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي والمتمثلة في مديرية البحث والمراجعات وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومفتشيات الضرائب، كما نجد أجهزة مستحدثة تقوم على أساسها الرقابة الجبائية ممثلة في مديرية كبريات المؤسسات، ومراكز الضرائب، وكذا المراكز الجوارية للضرائب، بحيث تشهد كل مديرية مهام موكلة تقوم بتطبيقها لتحقيق الأهداف الموضوعة سالفا، وهذا ما يقصد بفعالية الرقابة الجبائية كونها تمثل مؤشرا أساسيا في تقييم الإدارة الجبائية من خلال النتائج المتحققة عند تطبيق الإجراءات الخاصة بها بغرض استعادة الحقوق المهربة لذلك يستلزم ضرورة العمل دائما على تطوير وتفعيل النظم الضريبية للرفع من قدرة الأداء اتجاه الغش والتهرب الضريبي.

ولتدعيم الإطار النظري للرقابة الجبائية وفعاليتها، عمدنا إلى إسقاط الدراسة النظرية على ولاية جيجل كنموذج وهو ما سنتطرق إليه في الفصل الثالث من هذه الدراسة.

تمهيد

بعد دراسة الجانب النظري للدراسة والذي تناولنا فيه مختلف الجوانب المتعلقة بالتحصيل الضريبي، والرقابة الجبائية.

وباعتبار الرقابة أداة مهمة في معالجة حالات عدم الالتزام الضريبي وتعزيز الالتزام الطوعي من طرف المكلفين بالضريبة، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية سنحاول من خلال هذا الفصل قياس مدى فعالية الرقابة الجبائية ومدى مساهمتها في زيادة الحصيلة الضريبية بولاية جيجل.

ولتسليط الضوء على كل متطلبات الدراسة سوف نستهل هذا الفصل بتقديم مختصر للمديرية الولائية للضرائب، لندرس بعدها مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الإيرادات الإجمالية لولاية جيجل، ونعرج في الأخير لأهم الوسائل والإجراءات اللازمة لتحسين فعالية الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية جيجل

من خلال هذا المبحث سنقوم بتقديم المديرية الولائية للضرائب-جيجل-، وهذا من خلال إعطاء لمحة حول نشأتها، تعريفها وإبراز مهامها الرئيسية التي تسعى لتحقيقها إضافة إلى دراسة هيكلها التنظيمي ومختلف مديرياتها ومكاتبها.

المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية جيجل**1- نشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية جيجل**

إن إدارة الضرائب في ولاية جيجل قد مرت بعدة مراحل تطويرية حيث وفي أول مهامها بدأت على شكل مفتشية تابعة إلى مديرية الضرائب لولاية قسنطينة، فبعد التقسيم الإداري الجديد الذي جاء سنة 1974م، ارتقت جيجل إلى ولاية وذلك من أجل التقليل من الضغط على مديرية الضرائب لولاية قسنطينة فقامت الدولة بإنشاء المديرية الفرعية لولاية جيجل، حيث قسمت إلى ثلاثة مكاتب:

- مكتب الضرائب المباشرة.

- مكتب الضرائب غير المباشرة.

- مكتب التحصيل.

وفي سنة 1989 قامت الوزارة المالية بتقسيم المديرية إلى مفتشيتين:

- المفتشية الفرعية للضرائب.

- المفتشية الفرعية للتحصيل.

وعلى إثر الإصلاحات الجبائية لسنة 1990 جمعت هاتين المفتشيتين لتسمى المديرية الولائية للضرائب وطبقا للمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1992 الذي بموجبه تم إعادة هيكلة المصالح الخارجية للوزارة المالية، أنشئت مديرية الضرائب لولاية جيجل بموجب قرار وزارة المالية المؤرخ في 16/10/1995 تم تقسيم المديرية الولائية للضرائب إلى خمس مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

- المديرية الفرعية للتحصيل.

- المديرية الفرعية للمنازعات.

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

- المديرية الفرعية للوسائل.

ودعما لهذه المديريات أنشأت في الولاية 11 مفتشية للضرائب بالإضافة إلى 10 قبضات.

2- مهام مديرية الضرائب

تتمثل مهامها الرئيسية فيما يلي:

- ضمن ممارسة السلطة السليمة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.
- تسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي.
- متابعة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- التنسيق بين المديرية الفرعية التابعة لها.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

تضم المديرية الولائية للضرائب (05) مديريات فرعية، وكل مديرية فرعية تعمل على تسيير مكاتب لا يتجاوز أغلبها أربعة (04) مكاتب كما يبينه الملحق رقم (04).

1-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

وتتكفل بما يلي¹:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها.
 - متابعة نظم الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.
- تتكون هذه المديرية من (04) مكاتب تتمثل في:

1-1-مكتب الجداول: ويتكفل بالجدول العامة وإصدارها وكذلك التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

1-2-مكتب الإحصائيات: يقوم باستلام إحصائيات الهياكل الأخرى كما يعتبر مركز المنتجات الإحصائية الخاصة بالوعاء والتحصيل.

1-3-مكتب التنظيم والعلاقات العامة: يتابع النظم الجبائية الخاصة والامتيازية، كما يقوم بنشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

1-4-مكتب التنشيط والمساعدة: يتكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا تنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تعيين مناهج العمل وانسجامها، إضافة إلى متابعة معالجة تقارير التحقيق في التسيير.

¹ من المادة 60 إلى المادة 64: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 2009/02/21، وزارة المالية، الأمانة العامة للحكومة، المدير العام للوظيفة العمومية، ص 09-10.

2-المديرية الفرعية للتحصيل

تقوم بمتابعة ومراقبة جداول التحصيل وسندات الإيرادات وكذا متابعة العمليات والقيود الجبائية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة، وهي تضم (03) مكاتب تتمثل في:¹

2-1-مكتب مراقبة التحصيل: تقوم بإعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها الجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

2-2-مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: ضمان إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

2-3-مكتب التصفية: يقوم بالتكفل بالجدول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.

3-المديرية الفرعية للمنازعات

تتكفل بتشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية عن مصالح الإدارة الجبائية، وهي تضم المكاتب التالية:²

3-1-مكتب الاحتجاجات: يقوم باستلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى طلبات بأشياء محجوزة.

3-2-مكتب لجان الطعن: يقوم بدراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.

3-3-مكتب المنازعات القضائية: يقوم بالدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة.

3-4-مكتب التبليغ والأمر بالصرف: تقوم بتبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.

4-المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

سنتطرق إليها ونشير إلى مهامها ومهام المكاتب التي تشرف عليها في المبحث القادم.

¹ من المادة 65 إلى المادة 68: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 2009/02/21، وزارة المالية، الأمانة العامة للحكومة، المدير العام للوظيفة العمومية، ص10-11.

² من المادة 69 إلى المادة 72: المرجع السابق، ص11.

5-المديرية الفرعية للوسائل

وتتكلف بالسهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا العمل على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة التشغيل، وهي تضم المكاتب التالية:¹

5-1-مكتب المستخدمين والتكوين: يقوم بإنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيدها مناصب العمل التي يشرع فيها مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

5-2-مكتب عمليات الميزانية: يقوم بتنفيذ الميزانية وهذا في حدود صلاحياته.

5-3-مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: ويكلف بتسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب.

5-3-مكتب الإعلام الآلي: ويكلف بالتنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيد المحلي والجهوي.

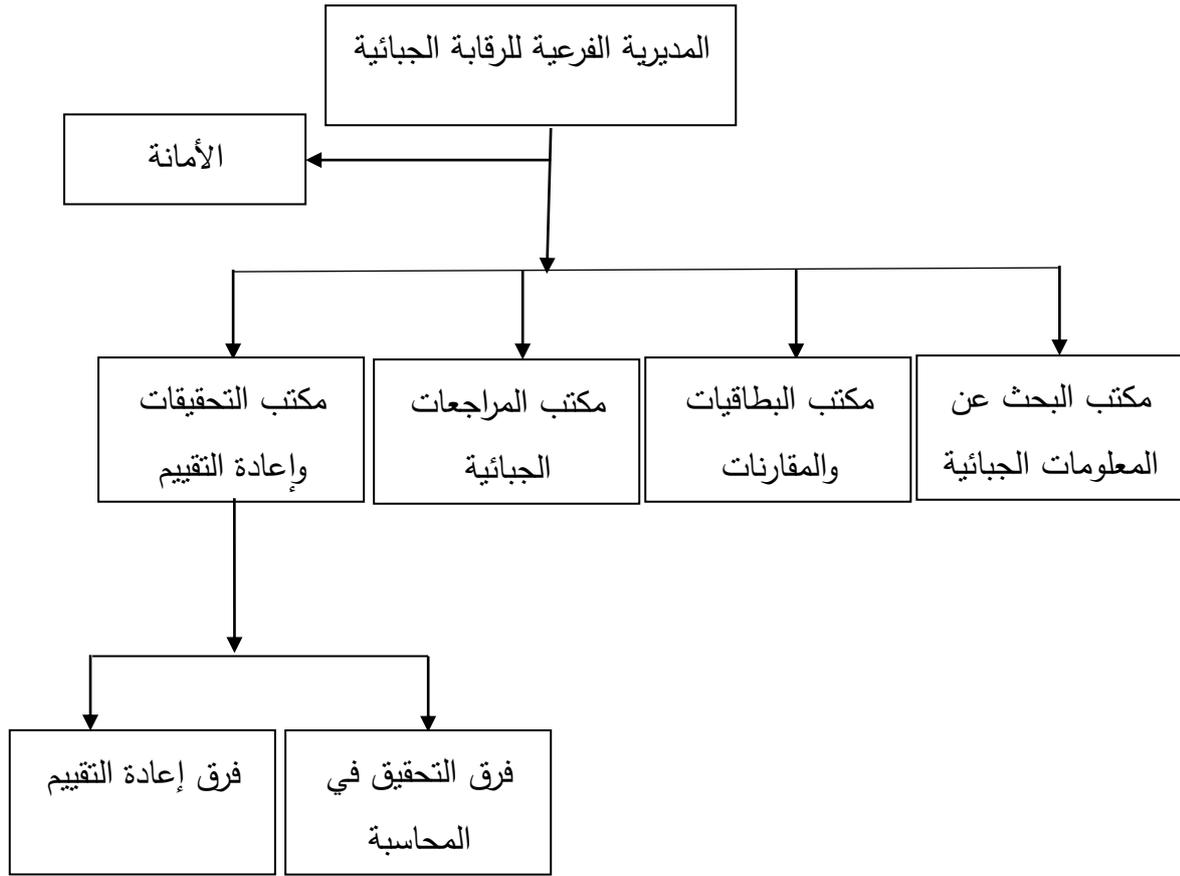
المطلب الثالث: تقديم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية SDCF**1- التعريف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية**

هي هيئة إدارية تابعة للمديرية الولائية للضرائب، تلعب دور الوسيط بين المكلف بالضريبة ومديرية الضرائب، تتمثل وظيفتها الأساسية في مكافحة الغش الضريبي، وهذا من خلال مراقبة سير الأنشطة التجارية والصناعية، والتحقق من صحة أرقام الأعمال المصرح بها من طرف المكلفين، أي أنها تتكفل بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، وهي تشرف على ثلاث (04) مكاتب.²

¹ من المادة 79 إلى المادة 83: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 2009/02/21، وزارة المالية، الأمانة العامة للحكومة، المدير العام للوظيفة العمومية، ص 12-13.

² من المادة 74 إلى المادة 78: المرجع السابق، ص 11-13.

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على المعطيات الداخلية لمديرية الضرائب-جيجل -

2-مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تندرج تحت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ثلاث مصالح، تهتم أساسا بتسطير وتنفيذ برامج التحقيق

الجبائي.

2-1-المدير الفرعي للرقابة الجبائية: يمكن تلخيص مهامه فيما يلي:

- التنسيق بين مختلف المكاتب المشكلة للمديرية الفرعية.
- الإشراف ومتابعة عمل فرق التحقيق والمراقبة.
- السعي لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة دون الإخلال بنصوص المشرع الجبائي.

2-2-الأمانة : وتهتم بـ:

- باستقبال المكالمات الهاتفية الواردة إلى المدير والقيام بالاتصال الخارجي.
- استقبال الزوار والمتعاملين والبريد الصادر والوارد، والقيام بعمليات النسخ والطبع.

3- مكاتب المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

3-1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: وهو الذي يعمل على شكل فرق، ويكلف بالمهام التالية:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعنى بوعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

3-2- مكتب البطاقات والمقارنات : ويكلف بالمهام التالية:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3-3- مكتب المراجعات الجبائية : يعمل في شكل فرق، ويكلف:

- بمتابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.

3-4- مكتب التحقيقات وإعادة التقييم : يعمل في شكل فرق، ويكلف :

- باستلام واستغلال عقود الملكية بالمقابل أو مجاناً.
 - متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.
 - المشاركة في أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.
- وهو يحتوي على فرقتين:

3-4-1- فرق التحقيق: تسعى إلى تنفيذ التعليمات والتوصيات التي استندت لها، والمتمثلة في مراجعة

محاسبة المكلفين بالضريبة المبرمجين للتحقيق، معتمدة في ذلك على معلومات موجودة لديهم واستفائها من مصدرها.

3-4-2- فرق إعادة التقييم: تسهر هذه الفرقة على مراقبة أسعار مصرح بها، عند إبرام عقود البيع

المتعلقة بالعقارات، والحقوق العقارية، المحلات التجارية، وتقييم العقود الخاضعة للتسجيل.

المبحث الثاني: مساهمة الرقابة الجبائية في إجمالي الحصيلة الضريبية وتطورها خلال

2015-2008

تعتبر الرقابة الجبائية أداة مهمة في تحسين مصداقية ودقة التصريحات الجبائية، ومدى جودة وفعالية الرقابة الجبائية يتمثل في مدى تحقيقها للأهداف الموضوعية من أجلها، إلا أن المعطيات المقدمة في العمل الميداني غير كافية من أجل التقييم الحقيقي لها، وفي هذا الإطار وتدعيما لدراستنا الميدانية من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى مساهمة الرقابة الجبائية في إجمالي الحصيلة الضريبية بالإضافة إلى تطور الإيرادات الرقابة الجبائية خلال الفترة 2015-2008.

المطلب الأول: مساهمة إيرادات الرقابة في الجبائية إجمالي الحصيلة الضريبية لولاية جيجل

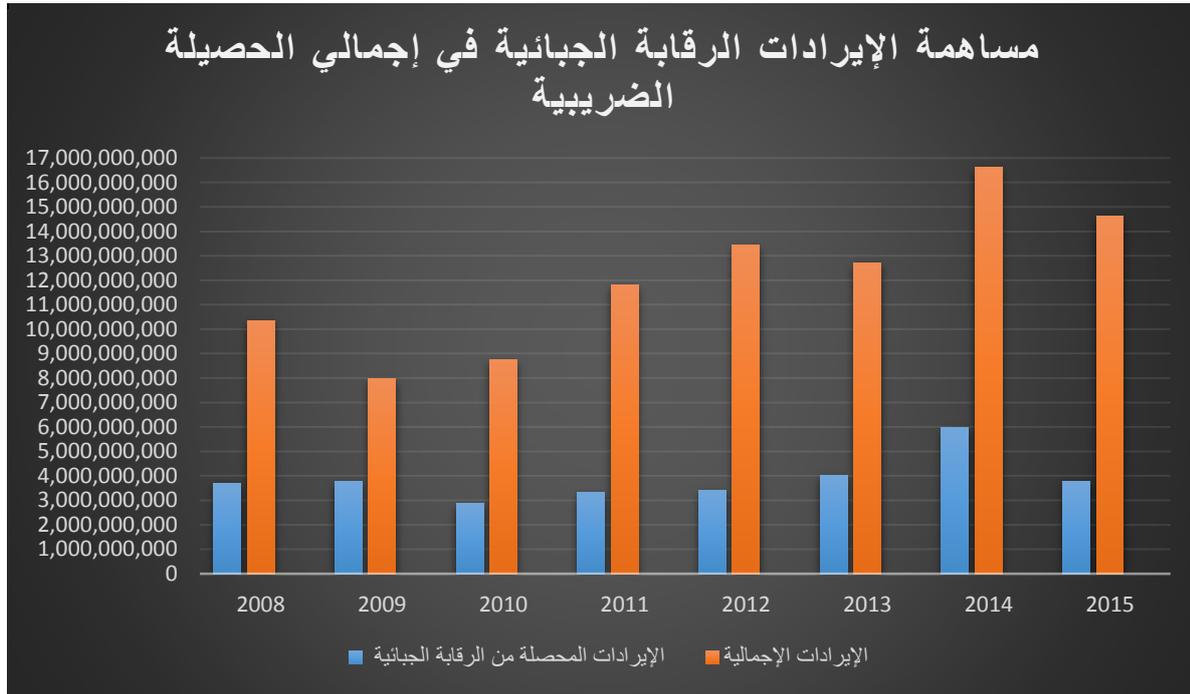
الجدول رقم (8): مساهمة إيرادات الرقابة الجبائية في إجمالي الحصيلة الضريبية لولاية جيجل للفترة

2015-2008.

السنوات	عدد الملفات	الإيرادات المحصلة من الرقابة الجبائية	الإيرادات الإجمالية	نسب الإيرادات محصلة من الرقابة بالنسبة إلى الإيرادات الإجمالية
2008	1028	3700330759	10338084809	35.7%
2009	991	3767060254	7955693693	47.3%
2010	852	2860234659	8738367011	32.7%
2011	975	3322018752	11794901424	28.16%
2012	801	3387294047	13429157794	25.2%
2013	1024	4004694922	12700758630	31.5%
2014	1260	5973697586	16614426183	35.9%
2015	955	3772943398	14615669151	25.8%
مجموع الإيرادات المحصلة من الرقابة الجبائية للفترة 2008-2015		30788274377		
الإيرادات الإجمالية للفترة 2015-2008		96187058695		
متوسط نسبة المساهمة		32%		

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية جيجل

الشكل رقم (08): مساهمة إيرادات الرقابة الجبائية في إجمالي الحصيلة الضريبية لولاية جيجل للفترة



2015-2008.

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الجدول السابق.

من خلال الجدول رقم 08 نلاحظ أن عوائد الرقابة الجبائية تمثل نسبة معتبرة من إجمالي الإيرادات الجبائية للفترة 2015-2008 حيث بلغ متوسط نسبة المساهمة للفترة 32% وقد تراوحت هذه النسبة بين 25.2% و 47.3% سنويا. ومن خلال مقارنة الإيرادات المحققة من خلال الرقابة الجبائية نجد أن هناك ارتفاع في قيمة هذه الإيرادات بين مختلف سنوات الدراسة، حيث سجلت أقل قيمة سنة 2010 ب: 2860234659 دج في حين بلغت أعلى قيمة خلال سنة 2015 بقيمة ب: 5973697586 دج

بالإضافة فإن هذه الإيرادات تعبر عن الإيرادات المحصلة فعلا والتي دخلت إلى خزينة الولاية بغض النظر عن الملفات التي تم التحقيق فيها ولم يتم تحصيل الإيرادات الناتجة عنها لدخول المكلفين في نزاع مع الإدارة الجبائية، نضيف كذلك أن عدد الملفات المبرمجة للرقابة يمثل نسبة ضعيفة مقارنة بعدد الملفات الموجودة على مستوى المديرية.

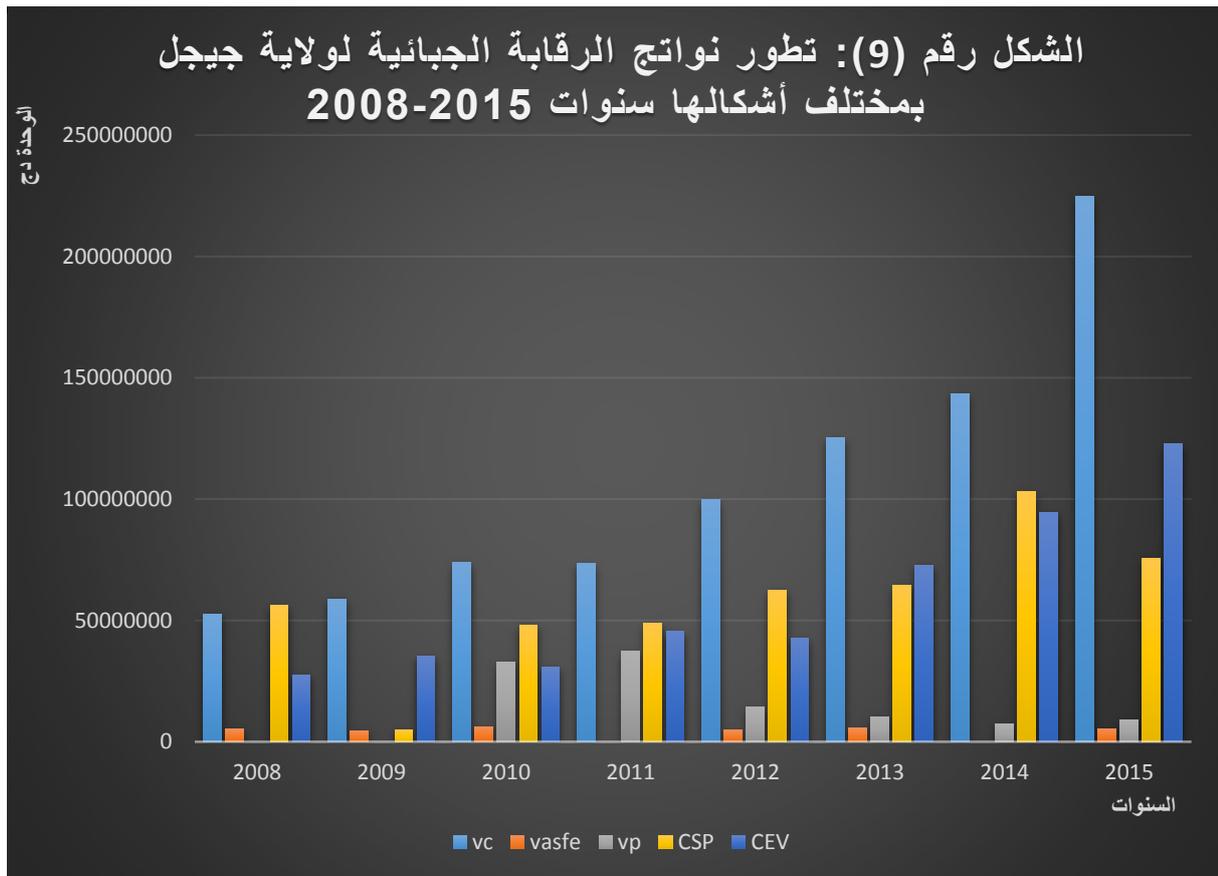
المطلب الثاني: تطور نواتج الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها خلال الفترة 2008-2015

الجدول رقم (9): تطور نواتج الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها خلال الفترة 2008-2015.

السنوات	2008	2009	2010	2011	السنوات	2012	2013	2014	2015
	عدد الملفات	عدد الملفات	عدد الملفات	عدد الملفات		عدد الملفات	عدد الملفات	عدد الملفات	عدد الملفات
VC	58	52	44	38	VC	36	57	54	49
VASFE	4	4	5	0	VASFE	4	6	0	6
VP	0	0	19	13	VP	13	10	10	4
CEV	625	618	470	607	CEV	458	648	897	606
CFE	687	674	538	658	CFE	511	721	961	665
CSP	341	317	314	317	CSP	290	303	299	290
مجموع	1028	991	852	975	مجموع	801	1024	1260	955
	2012	2013	2014	2015		2012	2013	2014	2015
	عدد الملفات	عدد الملفات	عدد الملفات	عدد الملفات		عدد الملفات	عدد الملفات	عدد الملفات	عدد الملفات
	99730908	125224762	143282064	224749935		99730908	125224762	143282064	224749935
	4662123	5487152	0	5425514		4662123	5487152	0	5425514
	14107868	10402126	7216884	9081266		14107868	10402126	7216884	9081266
	42665144	72873170	94598002	122639170		42665144	72873170	94598002	122639170
	161166043	213987210	245096950	361895885		161166043	213987210	245096950	361895885
	62488378	64336872	103001497	75477240		62488378	64336872	103001497	75477240
	223654421	278324082	348098447	437373125		223654421	278324082	348098447	437373125

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية جيجل.

الشكل رقم (09): تطور نواتج الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها خلال الفترة 2008-2015.



المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على الجدول السابق.

من خلال الجدول رقم 09 الذي يوضح تطور نواتج الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها لولاية جيجل خلال السنوات 2008-2015 يتضح لنا أن المديرية تمارس كلا الشكلين من الرقابة الجبائية وهي الرقابة الخارجية والرقابة الداخلية، حيث نلاحظ أن نواتج الرقابة الخارجية تساهم بأكثر نسبة من النواتج الإجمالية في حيث نلاحظ أن الملفات المراقبة عن طريق الرقابة الداخلية تمثل أكبر حصة مقارنة بعدد الملفات الخاضعة لرقابة الخارجية.

1- النواتج المحصلة عن طريق الرقابة الخارجية

1-1- التحقيق المحاسبي "VC": من خلال ما سبق نلاحظ أن التحقيق المحاسبي يحتل أكبر حصة من عدد الملفات المحقق فيها عن طريق الرقابة الخارجية ، وبالتالي هو التحقيق الذي يذر أكبر قيمة من النواتج بالنسبة للخزينة، حيث شهدت سنة 2008 أقل حصيلة ضريبية محققة بقيمة ب: 52.654.145 دج، بالرغم من أنها شهدت أكبر عدد من الملفات المدروسة غير أن حصيلة النواتج استمرت في الارتفاع خلال فترة الدراسة، حيث بلغت سنة 2015 أكبر قيمة ب: 224.749.935 دج، كما يظهر من خلال الجدول أنه ليست هناك علاقة بين عدد الملفات المدروسة والنواتج المحصلة.

1-2-التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية "VASFE": نلاحظ أن هناك عدد قليل من الملفات المدروسة خلال فترة الدراسة في ما يخص VASFE، كما نجد أن سنتي 2011 و2014 لم يتم برمجة أي ملف للدراسة لهذا النوع من التحقيق وهذا يبرز حجم النواتج المحصلة من هذا التحقيق حين أن أصغر قيمة حققت كانت خلال سنة 2009 بقيمة: 4.508.143 دج في حين حققت سنة 2010 أكبر قيمة ب: 6.105.994 دج، ويعود قلة عدد الملفات المدروسة لحجم العمل والوقت والجهد الذي يتطلبه هذا النوع من التحقيق، كما نلاحظ أن هذا النوع من التحقيق أقل مردودية مقارنة بالأنواع الأخرى من الرقابة الخارجية.

1-3-التحقيق المصوب في المحاسبة "VP": هذا النوع جديد من الرقابة يضاف إلى الرقابة الخارجية إذا لم يكن مطبقا من قبل، تم تطبيقه خلال سنة 2010 في ولاية جيجل حيث بلغ عدد الملفات المحقق فيها 19 ملف تم التحصيل من خلالها ما قيمته: 32.837.858 دج، ليعرف بعد ذلك انخفاضا في عدد الملفات المدروسة وكذلك النواتج المحصلة حيث بلغ عدد الملفات المدروسة خلال سنة 2015 ب 4 ملفات وتم تحصيل ما قيمته: 9.081.266 دج.

2-النواتج المحصلة عن طريق المعاملات العقارية " CEV "

نلاحظ هذا النوع من الرقابة يحتل أكبر حصة من عدد الملفات المدروسة مقارنة بالأنواع الأخرى، كما نلاحظ كذلك أن النواتج المحصلة خلال الفترة 2008-2012 متقاربة حيث بلغت أقل قيمة سنة 2008 ب: 27.599.052 دج أما سنة 2011 فتم تحصيل فيها أعلى قيمة ب: 45.374.825 دج على عكس الفترة 2013-2015 حيث نلاحظ أن الحصيلة عرفت ارتفاعا مستمرا وبنسب مختلفة، ففي سنة 2013 تم تحصيل ما قيمته 72.873.170 دج لترتفع بعد ذلك خلال سنة 2014 بقيمة 94.598.002 دج أي بنسبة 29.8%، أما سنة 2015 فسجلت أكبر إيراد بالنسبة للسنوات السابقة حيث تم تحصيل ما قيمته 122.639.170 دج، وتعود أسباب زيادة حصيلة هذا النوع في الفترة الأخيرة إلى أن ملفات المكلفين اللذين تم التحقيق معهم يتهربون من دفع حقوق التسجيل، حيث يقومون بالتنازل عن العقارات والأراضي ولا يقدمون التصريحات اللازمة متهربين من دفع الضرائب على عقد انتقال الملكية.

3-نواتج المحصلة عن طريق الرقابة الداخلية

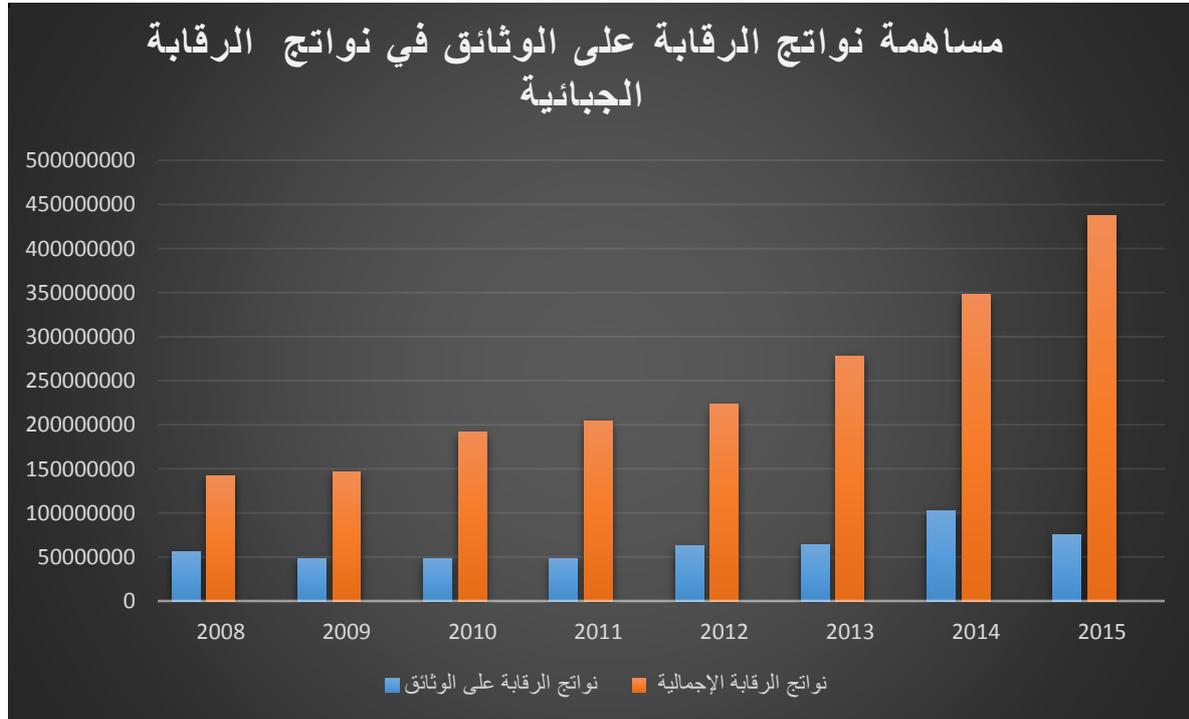
من خلال الجدول السابق والجدول التالي تظهر نسبة مساهمة النواتج المحصلة من الرقابة الداخلية في نواتج الرقابة الجبائية الإجمالية:

الجدول رقم (10): مساهمة نواتج الرقابة على الوثائق في نواتج الرقابة الجبائية خلال الفترة

2015-2008.

السنوات	نواتج الرقابة على الوثائق (دج)	نواتج الرقابة الإجمالية (دج)	نسبة نواتج الرقابة الشاملة من ا نواتج الإجمالية (%)
2008	56.248.042	141.732.942	%39,69
2009	48.564.419	146.940.164	%33,05
2010	48.211.341	191.698.572	%25,15
2011	48.661.681	204.782.592	%23,76
2012	62.488.378	223.654.421	%27,94
2013	64.336.872	278.324.082	%23,12
2014	103.001.497	348.098.447	%29,59
2015	75.477.240	437.373.125	%17,26

المصدر: اعداد الطالبين اعتمادا على المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية جيجل.



الشكل رقم (10): مساهمة نواتج الرقابة على الوثائق في نواتج الرقابة الجبائية

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على معطيات الجدول رقم 10.

نلاحظ أن نواتج الرقابة الداخلية تساهم بنسبة معتبرة في نواتج الرقابة الجبائية الإجمالية خلال فترة الدراسة، حيث بلغت قيمة مساهمتها سنة 2008 ب: 39,69% أي ما قيمته: 56.248.042 دج أما سنة 2009 عرفت انخفاضا لتمثل 33,05% من إجمالي النواتج، أما خلال الفترة 2010-2015 فقد عرفت ثباتا نسبيا في قيمة مساهمتها حيث بلغت 17% و 29%، في حين كانت أكبر مساهمة سنة 2014 بقيمة: 103.001.497 دج.

كما نلاحظ أن الرقابة الداخلية على الوثائق " CSP " تمثل أكبر حصة من حيث النواتج المحصلة خلال الفترة 2008-2015 مقارنة بأنواع الرقابة الخارجية بعد التحقيق المحاسبي وهذا ما نلاحظه في الشكل رقم (9).

المطلب الثالث: تطور نواتج الرقابة الجبائية لمختلف أنواع الضرائب خلال الفترة 2008-2015

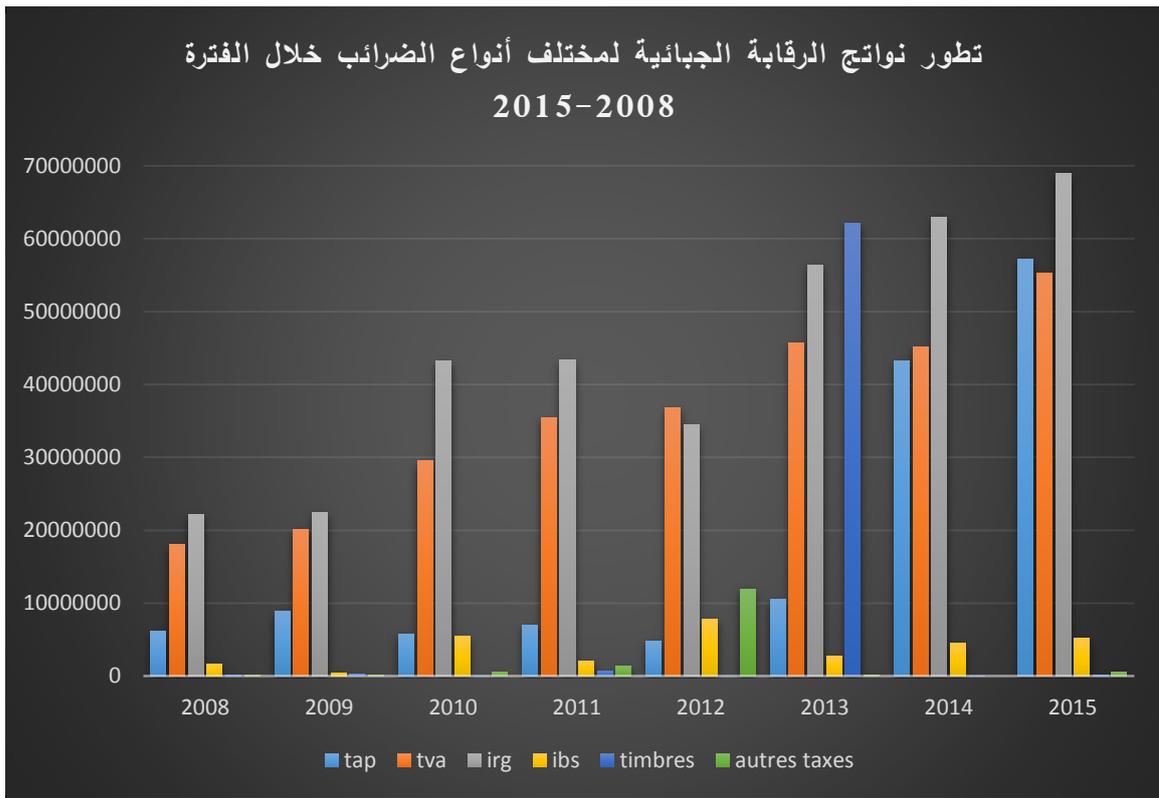
الجدول رقم (11): تطور نواتج الرقابة الجبائية لمختلف أنواع الضرائب خلال الفترة 2008-

2015

السنوات	النواتج المحصلة من الرقابة	Autres Taxes	Timbres	IBS	IRG	TAP	TVA
2008	48233522	102000	136319	1707632	22133886	6147706	18005979
2009	52488981	126036	354083	443504	22500644	8933428	20131286
2010	84656779	532502	69303	5451255	43231000	5823269	29549450
2011	89943680	1377647	666478	2131278	43320001	7035232	35413044
2012	95878282	11953926	22962	7783433	34484642	4841010	36792309
2013	177568558	175379	62085050	2683231	56431271	10484067	45709560
2014	155966484	/	65795	4468272	63005526	43292048	45134843
2015	187333331	579651	154554	5150540	68933291	57255653	55259642
المجموع		14847141	63554544	29819145	354040261	143812413	285996113

المصدر: اعداد الطالبين اعتمادا على المعطيات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية جيجل.

الشكل رقم (11): تطور نواتج الرقابة الجبائية لمختلف أنواع الضرائب خلال الفترة 2008-2015



المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على معطيات الجدول رقم 11

من خلال المعلومات الموضحة في الجدول رقم 11 الذي يبين تطور الحصيلة الضريبية لولاية جيجل

خلال السنوات 2008 2015 يتضح لنا:

1-TVA: الحصيلة الضريبية المتأتية من الرسم على القيمة المضافة في ارتفاع مستمر خلال فترة الدراسة حيث بلغت خلال سنة 2008 ما قيمته 18005979 دج، لتصل خلال سنة 2009 إلى 20131286 دج بنسبة زيادة قدرت بـ 11.8 %، كما بلغت نسبة الارتفاع خلال سنة 2010 بقيمة 46.7 % مقارنة بسنة 2009. ومن خلال الجدول يتضح لنا أن سنة 2014 هي السنة الوحيدة التي انخفضت فيها نسبة الحصيلة الضريبية وذلك بنسبة 1.27 % عن سنة 2013 والتي كان مقدار حصيلتها 4579560 دج، لتحقق سنة 2015 أكبر مقدار من الحصيلة الضريبية بقيمة 55259642 دج، أي ارتفاع بنسبة 22.4 % عن سنة 2014.

2-TAP: من خلال الجدول رقم 11 نلاحظ أن الحصيلة الضريبية المحققة من الرسم على النشاط المهني كانت منخفضة نوعا ما خلال السنوات 2008 2013 بحيث كانت متقاربة جدا، أما خلال سنة 2014 نجد هناك ارتفاع كبير في الحصيلة المحققة بأربعة أضعاف عن 2013، كما نجد أن سنة 2015 هي أكبر حصيلة بمقدار 57256653 دج أي بنسبة ارتفاع قدرت بـ 32.3 % عن سنة 2014.

3- IBS : من خلال الجدول رقم 11 نجد أن حصيللة الضريبة المحققة من الضريبة على أرباح الشركات خلال سنة 2008 بلغت 1707632 دج، وبعد ذلك عرفت انخفاض خلال سنتي 2009، 2010 لتقدر ب 4435004 دج، في حين باقي السنوات الدراسة عرفت حصيللة الضريبة على ارباح الشركات تغيرات ملحوظة حيث حققت أقل حصيللة خلال سنة 2011 بقيمة 2131278 دج و كأعلى قيمة سنة 2012 ب 7783433 دج، والتي عرفت انخفاض سنة 2013 حيث قدرت ب 2683231 دج لترتفع بعد ذلك خلال سنة 2014 بنسبة 1.67% مقارنة بسنة 2013 ، أما سنة 2015 ارتفعت الحصيللة الضريبية لتصل إلى 5150540 دج بنسبة ارتفاع 15.27% عن سنة 2014.

4- IRG: من خلال الجدول رقم 11 نلاحظ أن حصيللة الضريبة على الدخل الإجمالي في ارتفاع مستمر على العموم، حيث قدرت أقل حصيللة متأتية منه ب 22133886 دج، وتستمر الحصيللة في الارتفاع إلى نهاية سنة 2011 بقيمة 43320001 دج، حيث شهدت سنة 2012 انخفاض في الحصيللة قدرت قيمة الضريبة في تلك السنة ب 34484642 دج، وهذا نظرا للتسهيلات والتعديلات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب التي نصت على مراجعة النسب المطبقة التي جاءت في الجريدة الرسمية في المادة 8 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

لتعرف بعد ذلك ارتفاع كبير خلال سنوات 2013 2015 حيث بلغت الحصيللة ما قيمة 56431271 دج 63005526 دج، و 68933291 دج على التوالي، حيث عرفت هذه الفترة الأخيرة انتعاشا كبيرا في حجم الاستثمارات العمومية.

المبحث الثالث: تشخيص فعالية الرقابة الجبائية وأدوات تحسينها

نظرا للمشاكل والعراقيل التي تواجهها الرقابة الجبائية، فإنها صارت عاجزة عن القيام بمهام المسندة لها بكل كفاءة وفاعلية، مما يستدعي ضرورة اتخاذ مجموعة من الوسائل لتحسينها بحثا عن فعالية أكبر في الأداء، من خلال محاولة استدراك النقائص التي واجهتها للوصول إلى تحقيق فعلي للأهداف المسطرة.

المطلب الأول: تشخيص فعالية الرقابة الجبائية

لتحديد مدى جودة وفعالية الرقابة الجبائية بولاية جيجل سنحاول تشخيصها من خلال إسقاط مؤشرات "فيتو تانزي" الثمانية لاكتشاف مدى جودة وفعالية نظام جبائي معين، والمتمثلة في:

(1) مؤشر التركيز: يتم قياسه بالإجابة على السؤال التالي:

هل يأتي جزء كبير من الإيرادات الضريبية من عدد ضئيل نسبيا من الرقابة الجبائية؟

قد يكون عدد قليل من الرقابة الجبائية المطبقة يأتي بإيرادات ضريبية مرتفعة جدا، وهذا لكونها استطاعت التوصل بدقة للحالات المنهية، وفي الحالة المعاكسة يمكن أن يكون عدد الرقابة المطبقة كبير

لكنه يأتي بحصيلة ضريبية منخفضة جدا لكونها لم تتمكن من الوصول بدقة إلى مواطن التهرب الضريبي، لكن بالرجوع إلى معطيات المبحث الثاني وبالتحديد الجدول رقم (8) الذي يبين مساهمة إيرادات الرقابة الجبائية في إجمالي الحصيلة الضريبية للفترة الأخيرة بولاية جيجل نجد أن حوالي 32% من الإيرادات هي ناتجة عن الرقابة الجبائية وهذا رغم العدد المحدود من الملفات التي تمت مراقبتها سنويا حوالي 900 ملف مقارنة بإجمالي الملفات الموجودة على مستوى الولاية، وبذلك يمكننا الحكم أن جزءا كبيرا من الإيرادات الضريبية يأتي من عدد ضئيل نسبيا من الرقابة الجبائية ونتيجة ذلك نجد أن مؤشر التركيز هو مؤشر موجب بالنسبة لولاية جيجل.

(2) مؤشر التشتت: يقاس بالإجابة على السؤال التالي:

هل هناك رقابة مزعجة أو بغیضة قليلة الإيراد، وهل عددها قليل جدا إن وجدت؟

تكاد تكون كل أنواع الرقابة الجبائية المطبقة مزعجة بالنسبة للمكلفين بالضريبة، وأكثرها تكمن في الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية، لأنها تمس الذمة المالية الشخصية لهم، لذا فإن عددها يكون قليلا جدا، في حين أن الإيرادات الجبائية لا يمكن الحكم عليها بالقلّة أو الكثرة، ويظهر ذلك من خلال معطيات المبحث السابق بالتحديد في الجدول (9) الذي يبين تطور نواتج الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها بولاية جيجل للفترة 2008-2015 و يظهر من خلال الجدول أن عدد الملفات المراقبة في شكل رقابة خارجية في مجمل الوضعية الجبائية هو عدد محدود يتراوح بين 4 و 5 ملفات سنويا كما يغيب هذا الشكل في أشكال الرقابة في بعض الأحيان، وبذلك يمكننا الإجابة على السؤال المطروح والقول أن هناك رقابة بغیظة وعددها قليل جدا وبالتالي نستنتج أن مؤشر التشتت بولاية جيجل موجب.

(3) مؤشر التآكل:

هل الرقابة الجبائية المطبقة قريبة بما فيه الكفاية إلى حالات التهرب الضريبي؟

يمكننا القول إن الرقابة الجبائية المطبقة بعيدة عن حالات التهرب الممكنة فالعديد من النشاطات المنهوبة لم تطلها عملية المراقبة خصوصا إذا علمنا أن عدد الملفات المبرمجة هو عدد ضعيف مقارنة بعدد الملفات على مستوى الولاية وهذا ما يؤثر على الحصيلة الضريبية للولاية كذلك التأخر الذي يحصل في وصول برنامج التحقيق السنوي من الوزارة المالية ففي غالب الأحيان في شهر أبريل، وهذا ما يؤثر على نواتج الرقابة.

وهذا دون إحصاء الأنشطة التي لم يتم التصريح بها على الإطلاق والتي تتم في ظل الاقتصاد السري، ولا يخفى على أحد النمو المذهل الذي عرفه في السنوات الأخيرة نظرا للانفتاح الاقتصادي الذي تعرفه الجزائر، بالإضافة إلى ما سبق نمو معاملات التجارة الإلكترونية التي فتحت بابا واسعا أمام التهرب

الضريبي، فإذا فرضت تحديات هامة أمام نظام الرقابة الجبائية، الذي هو بعيد كل البعد عنها، ونستخلص أن مؤشر التآكل سلبى بالنسبة للولاية.

(4) مؤشر تأخر التحصيل:

هل تدفع المستحقات الضريبية المعاد تأسيسها من جانب المكلفين بالضريبة دون تأخير؟

يسعى دوما المكلف بالضريبة للتقليل والتخفيض من المستحقات الجبائية المفروضة عليه، وبالتالي ففي الكثير من الأحيان تأخر تسديدات هذه المستحقات المعاد تأسيسها، سواء لخوض المكلف في دائرة المنازعات الجبائية، ولا يخفي على أحد طول المدة التي تستغرقها، مما يؤدي إلى تأخيرات هامة لاستقاء الخزينة العامة لحقوقها من هؤلاء المكلفين، كذلك تأخير التسديدات نظرا للصعوبات المالية للمكلفين وفي بعض الأحيان يكون التأخير بصفة إدارية، وهذا ما يجعل المؤشر سالبا في هذه الحالة.

(5) مؤشر التحديد:

هل يعتمد نظام الرقابة الجبائية على أقل عدد ممكن من الرقابة المحددة؟

إن نظام الرقابة الجبائية في الجزائر يعتمد على نوعين من الرقابة، التحقيق المحاسبي، والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، بالإضافة إلى التحقيق المصوب الذي تم استحداثه في سنة 2010، وكذلك الرقابة الداخلية التي تتشكل من نوعين هما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، وبالتالي فالمؤشر موجب.

(6) مؤشر التنفيذ:

هل نظام الرقابة الجبائية منفذ بالكامل وبفعالية؟

لا يمكن الحكم على نظام الرقابة الجبائية بأنه منفذ بالكامل وبفعالية، نظرا لانعدام الإحصائيات التي تمكننا على الأقل إعطاء نظرة حول الإنجازات المطبقة ومقارنتها بالتقديرات، ولكن الملاحظ ان نظام الرقابة الجبائية المطبق غير منفذ بالكامل وليس فعالا، نظرا للأرقام المرتفعة التي تعرفها ظاهرة التهرب الضريبي والتي تتزايد سنويا، هذا من جهة، ومن جهة أخرى لضعف مستوى تأهيل إدارة الرقابة الجبائية ونقص عدد المراقبين القائمين الأساسيين على التنفيذ، فقد بلغ عدد المحققين القائمين بعملية الرقابة الخارجية بالولاية 15 محقق سنة 2015 وهي نسبة ضعيفة مقارنة بعدد الملفات على مستوى الولاية، ومن يكون المؤشر سلبى.

(7) مؤشر تكلفة التحصيل:

هل تكلفة التحصيل للموارد الضريبية المتهرب من دفعها على المالية العامة أقل ما يمكن؟

نظرا لغياب المعطيات فإنه لا يمكن معرفة التكلفة الحقيقية لتحصيل الموارد الضريبية المتهرب من دفعها لولاية جيجل هل هي أقل ما يمكن أولا؟ ولكن الظاهر وحسب المقابلات المجراة مع مسؤولي مديرية الضرائب لولاية جيجل فتكلفة التحصيل كبيرة، وبالتالي فالمؤشر سلبي.

مما سبق نستخلص ما يلي:

الإشارة	المؤشر	
+	مؤشر التركيز	1
+	مؤشر التشتت	2
-	مؤشر التآكل	3
-	مؤشر تأخر التحصيل	4
+	مؤشر التحديد	5
-	مؤشر التنفيذ	6
-	مؤشر تكلفة التحصيل	7

يمكننا تسجيل 3 مؤشرات موجبة و 4 سالبة وهذا ما يدل أن نظام الرقابة الجبائية بولاية جيجل قليل الفعالية.

المطلب الثاني: أدوات تحسين الرقابة الجبائية

1-التحسينات المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية

لمواجهة ما يعانيه نظام الرقابة الجبائية الحالي من نقص في الأداء ما عليه من مهام وتحقيق أهداف الإصلاح الضريبي في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي، فقد تبين أن هناك حاجة ماسة إلى تطويره وتحديثه، باتخاذ بعض الإجراءات ومتمثلة في:

1-1-1-تحسين عملية البرمجة

للوصول إلى نتائج مشجعة في إطار الرقابة الجبائية، يجب أخذ بعين الاعتبار العديد من العوامل كضرورة تكثيف البحث الجيد للمعلومات الجبائية، كونها العنصر الاستراتيجي ضمن برنامج حيث تسمح بتوفير العناصر الضرورية لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلفين، ومنه حتى تكون الرقابة فعالة أكثر، لابد من تكثيف البحث عن الإعلام الضريبي، الذي يشكل المادة الأولية التي على أساسها تتم عملية برمجة الملفات

المراد التحقيق فيها، مع ضرورة إسناد هذه العملية إلى معايير موضوعية والشفافية، لتكون العينة المختارة تعبر حقيقة عن حالات التهرب الضريبي¹.

1-1-2- تحسين الموارد البشرية

إن نجاح الإدارة الجبائية في أداء وظائفها مرتبط بتوفر عدة مقومات، من أهمها توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرات الواسعة.

في ظل نقص هذه الكفاءات المتخصصة أصبح من الضروري على السلطات المعنية اتخاذ كافة الإجراءات الكفيلة لتحسين كفاءة أعوان الرقابة الجبائية، وهذا من خلال:

❖ رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية

في هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- انتقاء أعوان الرقابة نقطة الارتكاز الأساسية لنجاح المنظومة الرقابية الجبائية، وأهم أعمدها العنصر البشري الذي ينفذ سياستها، لذا يجب انتقائهم على أساس عملي وموضوعي يراعي فيه المستوى العلمي، الخلق، والنفسي لهم، وأن يتحلوا بالإخلاص والحماس في العمل، وأن يكونوا واسعوا المعرفة والإدراك وعلى جانب رفيع من الخلق وحسن المعاملة بينهم وبين المتعاملين معهم.
- ضرورة ترقية أخلاق المهنة بغية تحسين الأداء الوظيفي، خلال مرحلة التكوين الأولي لأعوان الإدارة حتى يتسنى لهم التكيف مع الميدان المهني، كذلك تحسيسهم بمسؤولياتهم (حقوقهم وواجباتهم) كي لا يواجهون صعوبات في أداء المهام الوظيفية.
- تعزيز تعداد الموظفين في المصالح من جهة وتحسين مردودية من خلال تأثير الأنسب وتنظيم دورات التكوين.
- تعزيز ثقافة الجودة في الأداء لمصالح الرقابة الجبائية، من خلال التركيز على هذه المتطلبات خلال تكوين الأعوان، بالإضافة إلى ضرورة تطوير نظام التقييم لرفع دائما من جودة الأداء.

❖ التكوين المستمر

وهذا عن طريق تسطير برامج دوري لتكوين، حتى يسمح لأعوان الرقابة من مواكبة التغيرات الحاصلة على نظام الرقابة الجبائية سواء من حيث القوانين أو الإجراءات، بإضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطورة، وكذلك اعتماد التأهيل والتدريب كسياسة دائمة لرفع كفاءة جهاز الرقابة الجبائية.

❖ تبني سياسة التحفيز

¹نوي نجاهة: مرجع سبق ذكره، ص 127.

يعد العنصر البشري ثروة تمتلكها الإدارة الجبائية يجب المحافظة عليها، واستثمارها بأحسن السبل والوسائل، حيث أن العنصر البشري هو وسيلة تطبيق وتنفيذ برامج الرقابة، وهو الذي يتفاعل مع المكلفين بالضريبة، وبالتالي هو المسؤول عن تحقيق الفعالية في العمل ورضا المكلفين.

فمن الضروري تبني سياسة التحفيز من خلال السعي إلى تحسين الأوضاع أعوان الرقابة الجبائية ماديا واجتماعيا لكسب ولائهم وإخلاصهم في العمل، ورفع روحهم المعنوية لتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي تعرض عليهم من طرف المكلفين، وهذا بتطبيق نظام الأجور يكفل حصول هؤلاء الأعوان على أجور ومكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة، وكذا وضع نظام سليم لمتابعتهم، وتحديد أسس عادلة للترقية مرتبطة بمدى الإلتقان والإخلاص في العمل، وبالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يبيث في حقهم سلوك مخالف للقانون أو لأخلاقيات المهنة.

1-1-3- تحسين الوسائل المادية

بإضافة إلى تحسين الوسائل البشرية لا بد أن يصاحبه تحسين على مستوى الوسائل المادية، إذ لا فائدة من توفر الكفاءات البشرية دون توفير أدنى شروط العمل الفعال لتأدية مهامها بكل جودة وكفاءة وفي هذا السياق لا بد من اتخاذ جملة من الإجراءات بغية تحسين من مردودية أداء الرقابة الجبائية من خلال تدعيم هياكلها القاعدية، مع تأييدها وتجهيزها بكل المعدات المكتبية الحديثة وتوفير وسائل النقل الضرورية في إنجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة، كما أنه من الضروري تزويدها بمختلف الأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدمات وحصر مختلف المكلفين، لتسيير ومتابعة جيدة لملفات المتزايدة سنويا، لأجل تحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية، لذا أصبح من إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميمه في تسيير مختلف أعمال الجبائية له دور في العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي¹.

1-1-4- تحسين التشريعات الجبائية

نظرا لما تعرفه التشريعات الجبائية من قصور يشكل عائقا أمام أداء جهاز الرقابة الجبائية، فإن هناك حاجة ماسة لتعديلها وتطويرها حتى تصبح أكثر مرونة في التطبيق، وسهولة في الفهم، سواء من قبل المكلفين أو أعوان الإدارة الجبائية.

وفي هذا الإطار لا بد من توحيد التشريع الجبائي ونشر كافة القوانين واللوائح وغيرها، وبذلك يجب أن تتسق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب، حتى لا يتضارب في اتجاهات ولا تتناقض في تفسيرها،

¹توي نجاة: مرجع سبق ذكره، ص 129.

مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع المكلفين ودون التفرقة بينهم، كما يجب التخفيف من حجم الحذف والإلغاء التي تطرأ على قوانين الضرائب، وهذا لضمان استقرار التشريع الضريبي نوعا ما.

كما أنه من الضروري إصدار نص تشريعي يحمي أعوان الرقابة الجبائية في تأدية مهامهم وما يواجهونه من مخاطر حتى يشكل لهم نوع من الأمان.

1-1-5- مساهمة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية

لقد تبين لنا أن نظام الرقابة الجبائية القائم لا يتلائم مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة، وهذا حتما سيؤدي إلى زيادة تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، مما يستدعي ضرورة مواكبة كل المستجدات المحلية والعالمية التي تؤثر على عمل نظام الرقابة الجبائية، بتطوير الإدارة الضريبية بشريا وماديا على النحو الذي يمكنها من التعامل مع التطورات التكنولوجية، بما يتضمن زيادة فعالية العمل الضريبي، ويلزم ذلك تدريب القوى البشرية وتوفير الأجهزة والمعدات المناسبة، وخلق بيئة قانونية تضمن تطبيق تشريع ضريبي متطور يحسن التعامل والرقابة على الآليات الجديدة كالدفع الإلكتروني، والمستندات الإلكترونية، بالإضافة إلى توفير الأجهزة ومعدات متطورة للقيام بعملية الرقابة الجبائية¹.

2- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة

2-1- إجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية

إن تحضير مكلف أو متصرف إيجابي نحو الضريبة تقع مسؤوليته أكثر على حجم المجهودات المبذولة من طرف الإدارة الجبائية في محاولة لتغيير تلك النظرة السيئة للضريبة، وكل الجهاز التنفيذي المسؤول عن جبايتها، لما يتعين على هذا الأخير مراعاة الإجراءات التالية²:

– الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي لدى الممولين حتى تكون لديهم ثقافة مجتمعة تركز على أهمية الضرائب في التنمية الاقتصادية، وتعريفهم بالدور المهم للحصيلة الضريبية في الإنفاق على الخدمات الصحية والتعليمية، وتأكيد أن الدور الأساسي للمصلحة هو تقديم خدمة متميزة تشجع الممول على القيام بدوره في المجتمع وتنميته، وليس الهدف هو تحصيل الضرائب فقط بل تأكيد أن كلا من الممول والعون الجبائي والإدارة الجبائية شركة في تحقيق هدف واحد هو خدمة المجتمع.

– ولقيام الإدارة بهذا الدور المهم من الضروري أن تستعين بكافة وسائل الإعلام المريحة والمسموعة وبالنشرات الدورية لإبراز أهمية الضرائب في تمويل الاقتصاد القومي، مما يحتم ضرورة تقديم إقرارات وسداد الضرائب المستحقة باعتبار أن ذلك واجب وطني هام.

¹نوي نجاة: مرجع سبق ذكره، ص 130.

² المرجع السابق، ص 132.

- مد جسور الثقة بين الإدارة الضريبية والممولين، من خلال احترام إقراراتهم المقدمة واقتراح الثقة فيها حتى يحدث العكس، كما يجب إقرار نوع من الحوافز للمولين بمنحهم خصما من قيمة الضرائب المستحقة عليهم في حدود نسبة معينة، وبالمقابل تسليط أشد العقوبات على الغير بهدف بسط غطاء العدالة على المكلفين.
- التزام الإدارة الجبائية بنمط الشفافية والوضوح في منهج عملها وإتاحة حرية وصول المعلومات، عما تقوم به من أعمال للمواطنين وليس فقط استجابة لطالبتهم، لأنها لا تقوم بأعمال سرية بل تقدم خدمات تمس حياة المواطنين الذين يستشعرون أهميتها .
- القيام بجولات ميدانية للتعرف على مستوى الخدمات المقدمة للجمهور .
- تحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال تدعيم الإدارات الجبائية بمكاتب للعلاقات العامة، تقوم من خلالها بمساعدة الممولين وإرشادهم الى التفسيرات الصحيحة لأحكام قوانين الضرائب، وطرق تحديد الأوعية، قيمتها ومواعيد سدادها.
- تحسين العلاقات الإنسانية من خلال تغيير وتحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الجبائية اتجاه المكلفين، حيث تعد من أهم الوسائل الوقائية ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، والتي تخفف من التوترات التي قد تحدثها الضريبة أو طرق تطبيقها من طرف الإدارة.
- الحد من مشاعر تصغير المكلف أمام الإدارة الجبائية من خلال تبسيط العبارات الإدارية، وتحسين شروط الحوار بينهما عند تطبيق الإجراءات الثنائية، إضافة الى ضرورة استرجاع الحوار الشفوي قبل إرسال الإشعار بالتقويم تبعا للإجراءات التحقيق.

2-2- الإجراءات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة

ويمكن تلخيصها فيما يلي¹:

- القيام بتقديم واجباتهم الجبائية بكل صدق وأمانة.
- أن يقتنع المكلف بضرورة أداء واجبه الضريبي وأن يقوم به وحده طائعا مختارا.
- ضرورة استفسار واستعلام المكلفين عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية بمراجعة الإدارة الجبائية لتزويدهم بمختلف المعلومات.

3-تدعيم التكامل والتنسيق بين إدارة الجباية ومختلف الإدارات الأخرى

إن رفع مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق المهام الموكلة إليها على الوجه الأكمل، إلا أنها عملية مراجعة تصريحات المكلفين وتتبع أنشطتهم المختلفة

¹نوي نجاة: مرجع سبق ذكره، ص 133-134.

يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية وغيرها من الإدارات، التي يتعين عليها تزويدها بما تحتاجه من معلومات وبيانات لا غنى عنها لضمان نجاحها في القيام بأعمالها.

ومن الإدارات الهامة التي يستدعي ضرورة التنسيق بينها وبين الإدارة الجبائية نظرا لما تمتلكه من معلومات جد قيمة نجد¹:

3-1- المصالح التجارية

وهذا التنسيق يتعلق خاصة بمديرية الأسعار والمنافسة ومديرية الإحصاء، وعلى هذه المصالح أن ترسل كافة المعلومات التي بحوزتها والمتعلقة بمختلف المخالفات التي تم بصلة للنظام الاقتصادي، والتي ترتكب من طرف بعض المكلفين في مجال تشكيل أسعار المبيعات والخدمات مرفوقة بالدراسة التحليلية لملف الأسعار والإحصائيات المتعلقة بنوع الخدمات المقدمة.

3-2- مصالح الجمارك

لابد لهذه الأخيرة أن تفرض على كل مستورد تقديم شهادة مهنية أثناء عملية الاستيراد، هذه البطاقة يتم جلبها من مفتشية الضرائب، وعلى مصالح الجمارك أن ترسل تلقائيا وبدون أي طلب مسبق من طرف مصلحة الجبائية معلومات مفصلة تخص عمليات الاستيراد.

3-3- السلطات القضائية

على هذه الأخيرة تحويل كافة المعلومات التي بحوزتها فيما يخص المخالفات الجبائية لإدارة الضرائب، وعليها أن تتعامل بكل تشدد مع المكلفين الذين يرتكبون مخالفات جبائية تلحق أضرار بالخزينة العامة للدولة. ولهذا فالجهات القضائية عليها إبلاغ الإدارة الجبائية لكي تتدخل كطرف مدني في إجراءات المحاكمة، وعليها أيضا أن تطبق العقوبات المناسبة للمبالغ التي يتم نهبها من طرف المكلفين من أجل ردع المتهرب خاصة أن الإدارة لا تتقاضى عن مثل هذه الأعمال.

إضافة إلى ضرورة التنسيق في تبادل المعلومات بين هذه المصالح المختلفة والإدارة الجبائية، يمكنها التنسيق في تنفيذ برامج التدخل في الميدان بتشكيل فرق مشتركة جبائية، تجارة، جمارك ومصالح الأمن حيث يمكن لهذه العمليات خاصة فيما يتعلق بالتدخلات المنتظمة المشتركة للبحث عن المهن الحرة والأشخاص الممارسين لها، أن تأتي بنتائج إيجابية بالنظر إلى دور هذه المعلومات المستقاة من كل مصلحة.

وهذا التطور والانفتاح الاقتصادي الذي تشهده الجزائر، أكسب ظاهرة التهرب الضريبي بعدا عالميا مما سيستدعي ضرورة زيادة الجهود المحلية والدولية لمحاربتها، بإقامة تعاون وتنسيق دولي من خلال إبرام اتفاقيات ومعاهدات جبائية دولية، وهذا لتوسيع رقابة الإدارة المحلية خارج الحدود الوطنية من أجل استقصاءها لمعلومات تخص رعايتها في الدول الأخرى الأعضاء في المعاهدة، وتنظيم تبادلها لتحصيل

¹ نوي نجاة: مرجع سبق ذكره، ص 134.

الضرائب المستحقة عليهم، وكشف وضعيتهم المالية في هذه الدول من خلال حسابتهم في المؤسسات المالية الدولية.

وبالتالي لا يمكن النجاح في مكافحة التهرب الضريبي الدولي دون تعاون دولي من أجل تبادل المعلومات في الميدان، والتي تعتبر الوسيلة الوحيدة للتصدي لهذه الظاهرة خاصة بالنسبة للدول النامية نظرا لإمكانيتها الجد محدودة.

خلاصة الفصل

تعتبر فعالية الرقابة الجبائية إحدى المحددات الأساسية لمعرفة مدى قدرتها على تحقيقها أهدافها وكذلك حصيلتها الجبائية، ومن خلال دراستنا لدور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بولاية جيجل وتقييم مردوديتها عن طريق النتائج التي حققتها خلال فترة الدراسة، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية المالية إلا أنها مازالت بعيدة عن الطموحات التي تسعى السياسة الجبائية إلى تحقيقها وتمثلة في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي.

كما يرجع سبب ذلك إلى مجموعة من معيقات حالت دون ذلك، كنقص في عدد الملفات المبرمجة مقارنة بعدد المكلفين ونقص في الموارد البشرية... الخ وهذا ما يؤثر على المردودية الرقابية الجبائية، ولبلوغ الرقابة الجبائية أهدافها وتحقيق المردودية والفعالية المرجوة منها يتطلب ذلك قيام بمجموعة من التحسينات فيما يتعلق بالوسائل والإجراءات الضرورية لرفع من أدائها كتحسين عملية البرمجة وتوسيع نطاق الرقابة والبحث عن المعلومات الخاصة بالمكلفين الذين تقوم بمراقبتهم، مراجعة القوانين والتشريعات وتحديثها بما يتناسب مع التغيرات الاقتصادية... الخ.

خاتمة

لقد حظي موضوع التحصيل الضريبي باهتمام كبير من طرف السلطات المعنية، سعيًا منها للبحث عن مصادر مالية ذات مردودية لتمويل الخزينة العمومية، كالرفع من مردودية الحصيلة الجبائية العادية ومحاولة إحلالها محل الجباية البترولية من أجل تجنب الأثار التي تترتب على انهيار أسعار البترول، و بعد الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من أكبر المعوقات التي تواجهها الإدارة الضريبية، فبالرغم من زيادة الحصيلة الضريبية ومساهمتها في التنمية الاقتصادية يبقى التهرب والغش الضريبي من بين النقائص التي يعرفها النظام الضريبي والذي زاد من حدته مع الاقتصاد الجزائري على العالم الخارجي لما له من آثار سلبية خطيرة التي تعود من تنمي وتفشي تلك الظاهرة.

لقد حاولت ومازلت الإدارة الجبائية تبذل جهودًا معتبرة للحد من هذه الظاهرة لأنها تمس بالمال العام وبالتالي إلحاق أضرار بالخزينة العامة، حيث أسس المشرع الجزائري الرقابة الجبائية التي تعتبر كأداة قانونية في يد الإدارة الضريبية للوقوف على مدى صحة ومصداقية المعلومات المقدمة من طرف المكلفين، كما عملت على وضع أجهزة خاصة للقيام بها، وتم منح مجموعة من الحقوق والصلاحيات لأعوان الرقابة لتسهيل أداء مهامهم كحق الاطلاع، الرقابة، استدراك الخطأ وبالمقابل منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة تفاديا لأي تعسف من طرف الإدارة الجبائية، كحق الإعلام المسبق بالتحقيق، الاستعانة بمستشار جبائي، حق الطعن... إلخ.

غير أن الحكم على فعالية الرقابة الجبائية يكمن في مدى تحقيقها لأهداف المرجوة منها، لذلك كان الهدف من هذه الدراسة بسليط الضوء على الرقابة الجبائية مع إبراز الدور التي تلعبه في التحصيل الضريبي واسترجاع الأموال الضائعة، وهو ما يمكن من تشخيص فعاليتها.

بعد معالجتنا لمختلف جوانب الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي توصلنا إلى النتائج خاصة بإختبار الفرضيات المقترحة.

الفرضية الأولى: التي تقول بأنه يقصد بالتحصيل الضريبي انتقال دين الضريبة من المكلف إلى الخزينة الدولة ويعتبر التهرب الضريبي من أهم معيقاته، صحيحة وهذا ما وصلنا إليه من خلال الفصل الأول من الدراسة يتم التحصيل الضريبي وفق الإجراءات النظام الضريبي المطبق في تحصيل الضرائب وبعد التهرب الضريبي من أهم معوقات عملية التحصيل يبرز ذلك من خلال الهدف من وضع الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

الفرضية الثانية: التي تقول بأن الرقابة الجبائية هي مراقبة الإدارة الجبائية لتصريحات والمستندات المستعملة من طرف المكلف بالضريبة، وتعتمد على عدة تقنيات لمحاربة التهرب الضريبي صحيحة ويتضح

ذلك من خلال دور الذي تؤديه الرقابة الجبائية في استرجاع الأموال المهربة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتقنيات المستعملة من طرف المحققين في مراقبة التصريحات والوثائق الخاصة بالمكلفين.

الفرضي الثالثة: التي تقول بأن فعالية الرقابة الجبائية تقاس بمدى تحقيقها لأهداف المطلوبة، ونجد أن جزء كبير من حصيلة الضريبة لولاية جيجل مغطى بنواتج الرقابة الجبائية صحيحة الرقابة الجبائية قليلة الفعالية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ونواتج الرقابة الجبائية تساهم ب 32% من حصيلة الضريبة الإجمالية لولاية وهذا دون إحصاء عدد الملفات التي لم يتم التحقيق فيها والأنشطة غير مصرح بها. لهذا يجب الأخذ مجموعة من الإجراءات لتحسينها وزيادة فعاليتها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

النتائج

وعلى ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

نتائج الدراسة النظرية

- يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية نظرا للأثار المترتبة عنه، وبذلك فهو من أهم معوقات التحصيل الضريبي الذي يعرف أنه مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ، وبالتالي إيصال الحاصلات الضريبية إلى خزينة الدولة.
- تأخذ الجباية العادية مكانة ثانوية مقارنة بالجباية البترولية، مما أدى إلى عدم وضوح النظام الجبائي، فالسلطات العمومية غير قادرة لحد الساعة على تحديد معالم بناء هيكل النظام الجبائي ولذلك فإن القرارات الجبائية المتخذة من حين إلى آخر ماهي إلا إجراءات لتسيير ظرف معين وتفقد محتواها لمجرد زوال الظرف الذي اتخذت عنه، ويبرز ذلك في فترات انهيار أسعار البترول.
- تعرف الرقابة الجبائية بأنها عبارة عن مجموعة عمليات المراقبة التي تستهدف إلى وجود تناسق بين المداخل المصرح بها من جهة ومن جهة أخرى الذمة المالية من مختلف ممتلكات المكلف.
- إن الكثير من المكلفين بالضريبة يحاولون قدر المستطاع التملص من دفع مستحقاتهم الضريبية وذلك بواسطة عدة أساليب وطرق ولعل أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية والتي تعبر عن وضعية المؤسسة، وذلك عن طريق محاولة تضخيم الأعباء والتكاليف وتقليص النتائج وهذا من أجل التقليل من مبالغ الضرائب والرسوم الواجب عليهم تسديدها، وبذلك جاءت الرقابة الجبائية بعدة آليات وتقنيات للبحث عن مادة الإخضاع، فنجد الرقابة على حسابات الميزانية من أصول وخصوم والرقابة على حسابات النتائج من إيرادات وتكاليف.

نتائج الدراسة التطبيقية

- تساهم الرقابة الجبائية في زيادة الحصيلة الضريبية لولاية جيجل بنسبة متوسطة قدرها 32% للفترة 2008-2015.
- ليست هناك علاقة بين عدد الملفات المدروسة في إطار الرقابة الجبائية والنواتج المحصلة.
- الرقابة الخارجية أكثر فعالية من الرقابة الداخلية وهذا رغم أن عدد الملفات في الرقابة الداخلية أكبر بكثير من عدد الملفات في الرقابة الخارجية.
- حسب مؤشرات فيتو تانزي نجد أن نظام الرقابة الجبائية بولاية جيجل يتميز بفعالية محدودة فرغم أن الرقابة الجبائية تساهم إلى حد كبير في محاربة ظاهرة الغش الضريبي إلا أنها تبقى غير قادرة على الحد منها نهائياً ويعود ذلك للمشاكل التي تعاني منها والتي حالت دون ذلك (العدد المحدود للمحققين، العدد المحدود للملفات المراقبة سنوياً، التأخر في إعداد برامج التحقيق، وجود السوق السري بكثرة، عدم وجود الشفافية في برمجة الملفات)، وهذا ما يستدعي ضرورة اتخاذ كل الوسائل والإجراءات الكفيلة بتحسينها والتي نقدمها في شكل اقتراحات كالآتي :
- نشر الوعي والثقافة الجبائية من خلال تحسيس مختلف متعاملين مع الإدارة الجبائية حتى يساهم كل المكلفين بالضريبة في تأدية الالتزامات التي هي على عاتقهم من دون ضغط أو إكراه.
- تخفيض معدلات الضرائب حتى لا تثقل على جيوب المكلفين الأمر الذي يحث هؤلاء على تأديتها في الوقت المحدد واحترام أجل التسديد.
- من خلال هذه الدراسة لاحظنا صعوبة تطبيق ما هو نظري على الواقع ومنه فالمشكل يكمن في العنصر البشري بالدرجة الأولى وليس في المادة التشريعية، وقبل البحث عن نشر الوعي بين المكلفين يجب توعية وتأهيل موظف الإدارة الضريبية وتحسيسه بأهمية دوره في نجاح ووصول إلى أهداف المطلوبة عن طريق العمل بأمانة، وجعله أداة مهمة في نشر الوعي بين المكلفين إضافة إلى إستخدام مختلف والإعلام لتسهيل الاتصال بين المكلف والإدارة.
- التفكير جدياً في إصلاح الإدارة الضريبية وكذلك التوسع في تنظيم دورات تدريبية قصد رفع من مستوى كفاءة الموظفين مع فتح المجال لمشاركة المكلفين في هذه الدورات.
- محاولة تقريب المكلفين بالضريبة مع مصالح الرقابة الجبائية لكسر جدار التشاؤم من الضريبة من طرف المكلفين ونزع الفكرة السلبية عنها.

الصعوبات

تتمثل الصعوبات التي واجهتها هذه الدراسة إجمالاً في قلة المراجع التي تناولت موضوع الرقابة الجبائية وخاصة الكتب باعتبارها المرجع الأكثر موثوقية ومصداقية عند إعداد البحوث خاصة باللغة العربية فهي منعدمة تقريباً. بالإضافة إلى صعوبة الحصول على المعلومات الأساسية الخاصة بالموضوع.

توسيع الدراسة

بعد تحليلنا لموضوع الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الضريبي يمكننا اقتراح مواضيع أخرى

تشمل مجال الرقابة الجبائية، والتي سوف نلخصها فيما يلي:

- ما تأثير الرقابة الجبائية على الوضعية المالية للمكلف (المؤسسة).
- كيف يساهم النظام المالي الجديد في زيادة فعالية الرقابة الجبائية.
- دراسة مقارنة لدور الجباية العادية والجبائية البترولية في التنمية الاقتصادية.

المراجع

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب

1. حميد بوزيدة: جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية-بن عكنون-الجزائر، 2005.
2. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العثماني: اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2007.
3. سوزي عدلي ناشد: أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009.
4. سوزي عدلي ناشد: المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت-لبنان، الطبعة الأولى، 2006.
5. سوزي عدلي ناشد: الوجيز في المالية العامة، الدار الجمعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
6. طارق الحاج: المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
7. علي زغدود: المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية-بن عكنون، الجزائر، 2005.
8. عوادي مصطفى: الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري مطبعة مزوار الجزائر، 2009.
9. غازي حسين عناية: النظام الضريبي في الفكر الإسلامي، مصر، مؤسسة الشباب الجامعة، 2006.
10. فتحي أحمد ذياب عواد: اقتصاديات المالية العامة، دار رضوان لنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2013.
11. محمد طاقة، هدى العزاوي: اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007.
12. محمد عباس محرز: اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2008، طبعة الرابعة.
13. المرسي السيد حجازي: مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت-لبنان، 2002.
14. ناصر مراد: التهرب الضريبي في الجزائر، الطبعة الثانية، قرطبة للنشر والتوزيع. الجزائر، 2009.
15. ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية-بن عكنون-الجزائر، 2011.

ب- المقالات العلمية

1. ميهوبي مراد: إجراءات تحصيل الضريبة. أي فعالية، مجلة التواصل في الاقتصاد وإدارة والقانون، عدد 39، سبتمبر 2014.

ت- الرسائل الجامعية

1. أحلام لموسخ: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، قسم علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح-وقلة، 2013-2014.

2. ادريس مفاتيح: دور الجباية البترولية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة ماستر اقتصاد وتسيير بترول، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013.

3. بسمة بلور، سارة بحبوح: دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، قسم علوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة جيجل، 2013-2014.

4. بن عمور سمير: اشكالية احلال الجباية البترولية محل الجباية العادية، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة، 2006.

5. بولوخ عيسى: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، الجزائر 2004.

6. زويتني نجيب: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية فرع محاسبة ومالية، تدقيق المحاسبي، جامعة بسكرة، 2012-2013.

7. سليمان عتير: دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/ 2012.

8. سميرة بوعكاز: مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل الدكتوراه، علوم تجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2014-2015.

9. عبد السلام وكواك: فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012.

10. العثماني مصطفى: نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المالية والمحاسبة، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدينة، 2007-2008.

11. عصماني مختار: دور الجباية البترولية في تحقيق النمو الاقتصادي المستدام، مذكرة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة سطيف 2013-2014.
12. قحوش سمية: دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2011-2012.
13. كحلة عبد الغني: تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة المدية، 2011/2012.
14. لياس قلاب ذبيح: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2010-2011.
15. نوي نجاة: فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999/ 2003، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير الجزائر، 2003-2004.
16. يحيى لخضر: دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006-2007.
- ث-الملتقيات والمؤتمرات والندوات
1. العياشي عجلان: ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 20 أكتوبر 2009.
- ج-النصوص القانونية والوثائق الرسمية
1. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات المديرية العامة للضرائب، 2014.
2. قانون الاجراءات الجبائية، 2016.
3. القانون التجاري الجزائري، 2007.
4. قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، 2016.
5. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2016.
6. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2013.
7. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2010.

ح-المواقع الإلكترونية

1. http://www.foad8.ufc.dz/cours/comptable/finance_publicque/4/11.html.
2. http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_ar/CDI_obligations_2016_ar.pdf.
3. <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/237-2014-05-27-15-01-59>.
4. <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/269-2014-05-29-12-41-51>.
5. <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/269-2014-05-29-12-41-51>.
6. <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-23-8/brochures-fiscales>.
7. <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/modernisation-voir-plus-ar/230-2014-05-20-08-13-32>.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Guide du vérificateur de comptabilité Alger, 2001.
2. **Michel Bouvier, Marie Charistine**, l'administration fiscale en France, (puf.1988).
3. **Philipe Eco line**, La Vérification Fiscal Edition Economico, P.E.F, Paris, 2006.

الملاحق

**الملحق رقم (01): إحصائيات الجباية العادية والبتروولية للفترة 2000-
2014.**

الملحق رقم (02): جدول خاص بحقوق التسجيل.

الملحق رقم (03): جدول حقوق الطابع.

الملحق رقم (04): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.

الملحق رقم (05): قائمة موظفي مديرية الضرائب لولاية جيجل سنة
2015.

الملحق رقم (06): جدول نواتج الرقابة الجبائية لولاية جيجل للفترة

2013-2010

الهدف من الدراسة هو اكتشاف العلاقة بين فعالية الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي استنادا إلى واقع النظام الضريبي الجزائري، وكل التحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات وأبرزها الغش والتهرب الضريبي مما يؤثر سلبيا على الاقتصاد الوطني، لذلك قام المشرع الجزائري بتطبيق الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها على الأشخاص المكلفين بالضريبة عن طريق الهياكل المختلفة للإدارة الجبائية، حيث يهدف التأكد والتحقيق من مدى صحة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة.

وبما أن الجزائر تعتمد على جمع مواردها من الضرائب، وخاصة الجبائية البترولية ومع تراجع أسعار البترول تسعى الدولة لتعويض الجباية البترولية بالجبائية العادية لتغطية النفقات العامة، مما يستوجب على الدولة تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة للحفاظ على مواردها.

وتم اختبار ذلك وفقا لدراسة تحليلية لنتائج التحصيل الضريبي لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة، وقد تم التوصل من خلالها إلى أن فعالية الرقابة الجبائية لها دور إيجابي على التحصيل الضريبي من حيث برنامج الرقابة الجبائية وهياكلها المختلفة، وما يتوفر عليه المحقق من مؤهلات علمية وعملية ودقة ومصداقية وهذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي، ولكن في وجود مجموعة من المعوقات والمشاكل تبقى هذه الفعالية محدودة خاصة وأن ظاهرة الغش لم تحارب نهائيا.

الكلمات المقترحة

الضرائب، التحصيل الضريبي، الجباية البترولية، الرقابة الجبائية، التهرب والغش الضريبي.

La finalité de notre étude est de découvrir la relation entre l'efficacité du contrôle fiscal et la perception de l'impôt en fonction de la réalité du système fiscal Algérien. Ce même système se heurte à plusieurs obstacles, notamment la fraude et l'évasion fiscale, ces derniers nuisent fortement à l'économie nationale, ce qui amène le législateur algérien à appliquer le contrôle fiscal de divers types sur les personnes contribuables ainsi que par le biais de diverses structures, car elles visent à assurer l'enquête sur la validité de l'information autorisée par les contribuables.

Par ailleurs, il est connu que l'économie algérienne repose sur les recettes fiscales, notamment celles des exportations des hydrocarbures, en revanche la baisse considérable du prix du baril constatée durant ces trois dernières années a sensiblement affecté la balance commerciale, pour pallier à ça ; l'état tente d'augmenter les recettes fiscales afin de couvrir toutes ses dépenses, ce qui l'oblige à renforcer ses contrôles fiscaux sur les contribuables afin de garder ses ressources.

Afin de mener à bien cette étude, nous avons réalisé une évaluation des résultats de la collecte des impôts pour confirmer ou infirmer nos hypothèses. Le résultat obtenu a été que l'efficacité du contrôle fiscal a un rôle positif sur les recettes fiscales en termes de programme de contrôle fiscal et de diverses structures, ainsi que la disposition de l'enquêteur et la crédibilité de ses compétences est ce qui conduit à augmenter les revenus et à réduire toute forme d'évasion et de fraude fiscale, mais avec la présence d'obstacles et de problèmes l'efficacité du contrôle reste limité d'autant plus que le phénomène de la fraude et l'évasion fiscale n'ayant pas été à ce jour totalement éliminé.

Mots clés

Impôts, Taxes, recouvrement, fiscalité pétrolière, contrôle fiscale, évasion fiscale.