

الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية

دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011- 2018

The fiscal control in algeria between the objectives of combating tax evasion and the development of tax revenues – Algeria Case Study During The Period 2011- 2018

¹ ط.د. خديري صبرينة ، ² أ.د. جنيبة عمر¹ جامعة العربي التبسي - تبسة، الجزائر، مخبر الدراسات البيئية والتنمية المستدامة، sabrina.khediri@univ-tebessa.dz² جامعة العربي التبسي - تبسة، الجزائر، مخبر الدراسات البيئية والتنمية المستدامة، amor.djenina@gmail.com

تاريخ النشر: 2019/12/ 19

تاريخ القبول: 2019/11/ 24

تاريخ الاستلام: 2019/07/ 15

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الرقابة الجبائية في الجزائر، في ظل تنوع وتعقد النسيج الجبائي في الجزائر، حيث تم عرض وتقييم الوضعية الحالية للرقابة الجبائية، والتطرق لها كمنهج لقياس حجم التهرب الجبائي وأداة لمحاربه في نفس الوقت، ومن هذا المنطلق تم تحليل الحصيلة المالية لمختلف أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2011-2018)؛ ومن أهم نتائج الدراسة، أن التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق لهما أكبر نسب مساهمة في رفع مردودية الرقابة الجبائية مقارنة بالتحقيق المصوب، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية والرقابة على المعاملات العقارية، الأمر الذي يستدعي استحداث إصلاحات في جهاز الرقابة الجبائية لتحسين أدائه وضمان تحقيق التوجهات الإستراتيجية المسطرة.

كلمات مفتاحية: الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي، الرقابة على الوثائق، التهرب الجبائي، الإيرادات الجبائية.

تصنيف JEL: H26, M42, H29

Abstract:

This study was to identify the reality of fiscal control in Algeria, the present situation was presented and evaluated as a method for measuring the size of tax evasion and a tool to combat it. In this context, the financial results of various forms of fiscal control in the period 2011-2018 were analyzed. The study concluded that the accounting investigation and control of documents have the largest contribution to increase the profitability of fiscal control, which calls for the introduction of some reforms to improve its performance.

Keywords: fiscal Control, accounting investigation, control of the documents, tax evasion, collection revenue.

Jel Classification Codes : H26, M42, H29

Résumé:

Cette étude visait à identifier la réalité du contrôle fiscal en algérie, la situation actuelle a été présentée et évaluée comme une méthode de mesure de l'ampleur de la fraude fiscale, dans ce contexte, les résultats financiers de diverses formes de contrôle fiscal en Algérie au cours de la période 2011-2018 ont été analysés. L'étude a conclu que l'enquête comptable et le contrôle des documents ont la plus grande contribution à l'augmentation de la rentabilité du contrôle fiscal, ce qui nécessite la mise en place de certaines réformes contrôle fiscal afin d'améliorer ses performances.

Mots-clés : control fiscal, vérification de comptabilité, contrôle sur pièces, évasion fiscale, Revenu fiscal.

Codes de classification de jel : H26, M42, H29.

1. مقدمة:

تمثل الرقابة الجبائية الوجه المعاكس للنظام الجبائي التصريحي، فالمشرع الجبائي الجزائري أعطى للإدارة الجبائية الحق في القيام بالرقابة البعدية للتصريحات التي يكتتبها المكلفون، وهذا من أجل الحفاظ على أموال خزينة الدولة من خلال القضاء على مختلف أشكال التهرب الجبائي؛ ويبقى تحقيق الهدف الرئيسي من الرقابة الجبائية مرتبطا بتحقيق الأهداف الفرعية والتي تركز على الاهتمام بنوعية الخدمة المقدمة وأجال معالجة الملفات والمساواة في إطار الرقابة الجبائية، وبالتالي أصبح من الضروري اليوم على الإدارة الجبائية المركزية، توفير كل الإمكانيات الضرورية من أجل تطبيق التوجهات الإستراتيجية وتحقيق رضا جميع أصحاب المصالح من خلال تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة، والحد من التهرب الجبائي باعتباره أحد أهم معوقات نجاعة الأنظمة الجبائية كونه يؤثر على الحصيلة الإجمالية للإيرادات الجبائية، وهذا ما يعيق سيرورة البرامج التنموية على المستويين الكلي والمحلي.

الإشكالية: من خلال العرض السابق تبرز معالم الإشكالية التي يمكن صياغتها على النحو التالي: ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تحقيق هدي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2011-2018؟

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من الدور الفعال لنظام الرقابة الجبائية في تقديم إضافات للإيرادات الجبائية خاصة مع إعادة توجه الدولة الجزائرية للاعتماد على الجبائية العادية باعتبارها أهم مورد لتمويل خزينة الدولة في ظل تدني الجبائية البترولية، فمن خلال الرقابة الجبائية يمكن استرجاع الضرائب والرسوم المتهرب من تسديدها والتي تساهم في رفع الإيرادات الجبائية، ناهيك عن تحقيق العدالة والمساواة في توزيع العبء الضريبي بين المكلفين بالضريبة.

أهداف الدراسة: تتمثل الأهداف الرئيسية للدراسة في الآتي:

- التعرف على الرقابة الجبائية في الجزائر وأهم أشكالها.
 - إبراز الجهات المسؤولة عن تنظيم عملية الرقابة الجبائية.
 - التطرق للرقابة الجبائية كآلية لقياس حجم التهرب الجبائي.
 - التعريف بظاهرة التلبس الجبائي في إطار التهرب الجبائي.
 - الوقوف على واقع ومردودية الرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2011-2018).
 - عرض أهم سبل تفعيل الرقابة الجبائية لتحسين مردوديتها وتطبيق توجهاتها الإستراتيجية.
- منهج الدراسة: نظرا لطبيعة موضوع الدراسة ومحاولة للوصول إلى كافة تطلعاته، تم الاعتماد على المنهج الإحصائي الاستعراضي من خلال الاستعانة بمختلف الإحصائيات الخاصة بالرقابة الجبائية خلال الفترة (2011-2018)، إضافة إلى استخدام بعض الأدوات كالجداول والأشكال البيانية والاعتماد كذلك على المنهج الوصفي التحليلي حسب الحاجة، أدوات البحث: إنجاز البحث تم بالاعتماد على تقارير وإحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات ومديرية العمليات الجبائية والتحصيل.

خطة الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة تم تقسيم البحث إلى:

- الدراسات السابقة للموضوع.
- الإطار النظري للرقابة الجبائية.
- دور الرقابة الجبائية في الكشف عن التلبس الجبائي وقياس حجم التهرب الجبائي.
- تحليل واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال مردوديتها وتطورها في الفترة (2011-2018).
- مساهمة الرقابة الجبائية في تنمية إيرادات الجبائية العادية.
- سبل تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر.
- النتائج والتوصيات.

2. الدراسات السابقة:

تطرقت العديد من الدراسات لموضوع الرقابة الجبائية وأهميتها البالغة في مكافحة التهرب الجبائي ورفع الإيرادات الجبائية، ومن بين أهم هذه الدراسات :

- دراسة: Clement Olatunji, Olaoye Ayobolawol, Adewale Ogundipe (2018)، وهو مقال بعنوان

Application of Tax Audit and Investigation on Tax Evasion Control in Nigeria، تطرقت هذه الدراسة إلى إشكالية التهرب الجبائي وكيفية رفع الإيرادات الجبائية في نيجيريا من خلال عملية الرقابة الجبائية، حيث تم معالجة الموضوع عن طريق استبيان تم توجيهه للقائمين بعملية الرقابة الجبائية على المستوى المركزي والقاعدي بدولة نيجيريا، وبعد تجميع الإجابات وتحليل نتائج الاستبيان خلصت الدراسة إلى أن الرقابة الجبائية على المستندات داخل المكاتب لها تأثير معنوي في التقليل من حجم التهرب الجبائي، في حين الرقابة الجبائية الميدانية ليس لها أثر معنوي في الحد من حجم التهرب الجبائي، وأرجعت الدراسة السبب في ما قد يواجه محققو الضرائب من مشاكل ومشاجرات مع المكلفين بالضريبة، الأمر الذي يستوجب حماية المحققين الميدانيين بأعوان الأمن لأداء مهامهم ورفع أداء التحقيق الميداني في مجال محاربة التهرب الجبائي.

- دراسة Jean Bosco Harelimana (2018)، بعنوان : Effect of Tax Audit on Revenue Collection In Rwanda،

سعت الدراسة إلى توضيح أثر الرقابة الجبائية على الإيرادات الجبائية الإجمالية بدولة رواندا، حيث قام الباحث بجمع بيانات الدراسة باستخدام استبيان، وشمل مجتمع الدراسة مختلف المشاركين في عملية الرقابة الجبائية، من رؤساء المكاتب، رؤساء فرق التحقيق الجبائي، والمحققين الجبائيين، حيث تم اختيارهم عن قصد لأنهم هم الذين يتعاملون مع المكلفين بالضريبة ويفرضون الإطار القانوني الذي أقره المشرع الجبائي، شمل حجم العينة 87 فرد، تم استخدام أخذ العينات العشوائية بسبب بساطته وعدم تحيزه، ولأنه يتيح فرصة متساوية لكل شخص ليتم اختياره، وباستخدام نموذج الانحدار المتعدد لتحليل العلاقة بين الرقابة الجبائية والإيرادات الجبائية على سلسلة زمنية قدرت بخمس سنوات، ومن النتائج المتوصل لها أن الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها لها تأثير فعلي على تحصيل الإيرادات، حيث أنه وفقاً للاختبارات (t) هناك أهمية في العلاقة بين الإيرادات الجبائية المحصلة قبل وبعد عملية الرقابة الجبائية فجميع أشكالها مهمة لأنها تضيف شيئاً ما إلى الإيرادات الجبائية وبالتالي يجب تفعيلها لأنها تساعد الحكومة في رفع حجم الإيرادات الجبائية، وتضمن أن يتم تقديم عوائد مرضية من قبل المكلفين بالضريبة، لتنظيم درجة التهرب الجبائي، وضمان الامتثال الصارم للقوانين الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة، لتحسين درجة الالتزام الطوعي وتحصيل المبالغ المستحقة وتحويلها إلى خزينة الدولة.

- دراسة بن غماري ميلود (2018/2017) بعنوان الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية؛ هدفت الدراسة إلى تقييم دور الرقابة الجبائية في ضخ الخزينة العمومية بإيرادات جبائية متنوعة ودائمة، ومن النتائج المتوصل إليها، هو أن الرقابة الجبائية تضل الوسيلة الفعالة من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية، فالإدارة الجبائية، تستعملها من أجل الكشف عن الأخطاء والنقائص وردع المكلفين سيئو النية بتطبيق العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي والجزائي سواء عند إخضاعهم للرقابة بجميع أشكالها أو في حالة ضبطهم مخالفين، كما أكدت الدراسة على ضرورة مكافحة الفساد الضريبي الذي يتفشى في بعض الإدارات عندما يحاول بعض الموظفين وضع المصالح الخاصة بصورة غير مشروعة فوق مصلحة الخزينة العمومية مما يؤدي إلى انخفاض إيرادات الدولة وتعطيل برامج التنمية وفقد الثقة بين المكلف والإدارة الجبائية. كما أكدت الدراسة على ضرورة تفعيل آليات التحصيل إلى جانب الرقابة الجبائية لضمان ضخ الخزينة العمومية بالأموال التي تم إسترجاعها في إطار الرقابة الجبائية.

- دراسة لمحمد روبا (2018/2017) بعنوان: نمذجة العلاقة بين الدولة والمكلف للحد من الغش الضريبي؛

هدفت الدراسة إلى توضيح كيفية رفع الإيرادات الجبائية من خلال رفع مستوى الالتزام الضريبي الطوعي، حيث تطرق الباحث إلى النموذج التقليدي للتهرب الجبائي الذي يدرس العلاقة بين الرقابة الجبائية، ومعدلات الضرائب والغرامات الجبائية ومستوى الدخل ومدى تأثيرها على قرار الامتثال الضريبي للمكلف بالضريبة، وخلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن الطريقة

التي يتم من خلالها إنفاق الإيرادات الجبائية من طرف الحكومة لها تأثير كبير في خلق نظرة إيجابية وتسديد الضرائب، أو التوجه نحو التهرب الجبائي في حالة عدم وجود قناعة كافية لدى المكلف، كذلك أكد الباحث على ضرورة تفعيل الرقابة الجبائية والعقوبات فمن خلال الدراسة وجد أن أثر كل من الرقابة الجبائية والغرامة المطبقة كعقوبة، لهما أثر معنوي وإيجابي بشأن سلوك المكلف بالضريبة، أي أن توسيع عمليات الرقابة الجبائية والعقوبات تزيد من مستوى الالتزام بدفع الضرائب.

3. الإطار النظري للرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل القانونية التي تم تسخيرها لإدارة الضرائب، من أجل حماية أموال خزينة الدولة بالقضاء على أشكال التهرب والغش الجبائيين والسوق الموازية.

1.3. تعريف الرقابة الجبائية

لقد قدمت عدة تعاريف للرقابة الجبائية أبرزها:

أ- الرقابة الجبائية هي "تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات.. (Hanini, 2001, p. 172)

ب- الرقابة الجبائية هي "مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات. خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي (Ministère des finances, 2001, p. 13)

ت- الرقابة الجبائية هي: "الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية، من جهة و تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية" (ولهي، 2012، صفحة 125).

من خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية بأنها مجموع العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية، في إطار سلطة قانونية أعطاها المشرع للإدارة الجبائية، حيث تقوم بالتحقق من صحة و مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والعمل على تصحيح الأخطاء الموجودة، اعتمادا على المعلومات التي تمتلكها الإدارة الجبائية والمؤطرة قانونا، من أجل الحد من أشكال التهرب الجبائي، ورفع الإيرادات الجبائية.

2.3. المصالح المختصة في عملية الرقابة الجبائية:

تختص في عملية الرقابة الجبائية عدة أجهزة على المستوى المركزي، الجهوي والمحلي، ونلخصها فيما يلي: (Ministère Des finances, 2012, pp. 02-03)

أ. على المستوى المركزي :

- المديرية المركزية للأبحاث والمراجعات: تم إنشاء هذه المديرية على المستوى المركزي سنة 1998 حيث تقوم بالقيادة والمتابعة، إضافة إلى (مرسوم تنفيذي 07-364، 2007)
- مراقبة مداخيل الأشخاص الطبيعيين من خلال مستوى المعيشة والممتلكات.
- تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي.
- إنجاز وتدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات
- متابعة المساعدات الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.
- مديرية كبريات المؤسسات: تم تأسيسها بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 جويلية 2005، المحدد لتنظيم المديرية الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات، وقد بدأت في العمل ابتداء من سنة 2006، وتتكون هذه المديرية من خمسة مديريات فرعية وهي: (المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة و البطاقية، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل)، إلا أن المديرية الفرعية للرقابة و البطاقية هي المسؤولة عن الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الجبائي من خلال تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة و متابعتها، اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة، البحث عن المعلومة الجبائية، واستغلالها مع انجاز التحقيقات والتحريات. (بلواضح و سعيدي، 2014، صفحة 38):

ب. على المستوى الوطني :

تتكفل المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات بمايلي:

- البحث عن المعلومة الجبائية، واستغلالها مع انجاز التحقيقات والتحريات.
- تنفيذ برامج التحقيق المحاسبي ومتابعتها.

ت. على المستوى الجهوي:

تتكفل المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات (SRRV) والممثلة من ثلاث مصالح خارجية وجهوية للتحقيق، الجزائر، وهران وقسنطينة، بتنفيذ برامج الرقابة الميدانية الذي يتم تحديدها من طرف المديرية المركزية للبحث والمراجعات والخاصة بالكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبي التي يمارسها الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تم برمجتهم وتوزيعهم على فرق التحقيق الجهوية التابعة للمصالح الجهوية للتحقيق المختصة إقليميا.

ث. على مستوى المحلي:

على مستوى المديرية الولائية للضرائب تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد برامج البحث والمراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها. وتتشكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى كل ولاية من ثلاث مكاتب وهي: (بن عمارة، 2016، صفحة 33)

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية؛

- مكتب البطاقية ومقارنة المعلومات؛

- مكتب التحقيقات ومراقبة التقييمات

ولقد استحدثت المديرية العامة للضرائب بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 هيكل جديد للضرائب وهو مركز الضرائب، وهو يمثل أحدث مصالح خارجية عملياتية ملحقة بمديرية الضرائب للولاية التي تعتبر وصية على المصالح الضريبية على المستوى الولائي، من أهدافه و مهامه (بلواضح و سعدي، 2014، صفحة 39):

- تحسين التسيير والرقابة لملفات المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، وكذلك أصحاب المهن الحرة مهما كان نظامهم الضريبي.
- تحديد الإطار الضريبي الموحد لجميع المكلفين التابعين لمركز الضرائب وجميع الضرائب و الرسوم الخاضعين لها .
- تخفيض عدد المصالح الأساسية الحالية، وذلك بإنشاء مراكز الضرائب عوضا عن مفتشيات الضرائب، وقباضات الضرائب.

ج. الفرق المختلطة:

تم تأسيسها وفق للمرسوم التنفيذي رقم 97- 290 المؤرخ في 27 جويلية 1997، وتشمل ممثلين من مديريات الضرائب، الجمارك والتجارة. حيث تقوم هذه الفرق برقابة عمليات الاستيراد والتجارة بالجملة أو التجزئة، الخاصة بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين، من أجل التأكد من مدى صحة تنفيذ هذه العمليات حسب ما تنص عليه مختلف قوانين الضرائب، الجمارك والتجارة.

3.3. أشكال الرقابة الجبائية

حسب التشريع الجبائي الجزائري، يمكن التمييز بين شكلين رئيسيين للرقابة الجبائية، رقابة عامة تتم على مستوى مصالح الوعاء، ورقابة معمقة تتم بعين المكان، إضافة إلى أنواع أخرى تخص فئة معينة من المكلفين.

1.3.3. الرقابة الجبائية العامة:

أ. الرقابة الشكلية: تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات (ناصر، 2004، صفحة 45)

ب. الرقابة على الوثائق: تمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق على مستوى مصلحة التحقيق، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المكتتبة، ومقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الضريبية. إذ

يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة (صاري، 2014، صفحة 212).

2.3.3. الرقابة الجبائية المعمقة:

أ. **التحقيق في المحاسبة:** هو مجموعة من العمليات تهدف إلى فحص الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال في عين المكان، إذ يلزم هذا الفحص حسب المواد 09 و11 من القانون التجاري المكلفين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمس كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي والملمزمين بمسك المحاسبة (بكريتي و يوسف، 2015، صفحة 43).

ب. **التحقيق المصوب:** استحدث هذا النوع من الرقابة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 (الجريدة الرسمية، 2008) وهذا من أجل تقوية جهاز الرقابة الجبائية. فالتحقيق المصوب حسب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية؛ يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في تحقيق المحاسبة.

ت. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

تم استحداث هذا النوع من التحقيق بموجب الإصلاحات الضريبية لسنة 1991، وهو مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل الإجمالي (مرسوم تشريعي 91/25، 1991). وتكون المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية بمثابة المصدر الأول الذي يتم الاعتماد عليه أثناء التحقيق، بالإضافة إلى الوثائق الأساسية الموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة، والتي يعتمد عليها وتكون لها فعالية في اكتشاف الأخطاء والتدليسات (حنيش، 2016، صفحة 180).

كما يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مدا خيل متملصة من الضريبة (المديرية العامة للضرائب، 2012، صفحة 07).

3.3.3. أشكال أخرى للرقابة الجبائية:

أ. الرقابة على المعاملات العقارية:

وهي الرقابة المبنية على عمليات بيع وشراء العقارات المبنية وغير المبنية، و/أو إيجار هذه العقارات، حيث تعمل مصالح الرقابة الجبائية على إعادة تقييم هذه المعاملات وفقا لقانون العرض والطلب أي وفقا لما يفرضه السوق في الفترة التي تمت فيها هذه المعاملات، حيث أن أغلبية الفئة الخاضعة لهذا النوع الرقابي لا تمثل المكلفين الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للضريبة والمحصيلين جبائيا، بالتالي فالرقابة على المعاملات العقارية تعتبر من الأدوات لمكافحة للتهرب الجبائي والتي تعطي صورة واضحة لحجم المعاملات قيمة الأموال المتداولة في السوق الرسمية وغير الرسمية للدولة.

ب. الرقابة عن طريق الفرق المختلطة:

كما سبق الذكر فهذا النوع الرقابي يتخصص في الرقابة على عمليات الاستيراد والتجارة بالجملة أو التجزئة، من خلال مدى التزام وتطبيق المكلفين بالضريبة للقوانين الضريبية والجمركية والقانون التجاري.

من خلال مختلف أشكال الرقابة الجبائية تعمل الإدارة الجبائية على حمل المكلف بالتصريح بمداخله وأرباحه حتى ولو كانت التصريحات لا تعكس الواقع بالضبط و إنما تكون قريبة من الحقيقة، باستعمال الوسائل والإمكانات المادية والبشرية المتاحة لها والتي تعتبر ضئيلة جدا بالنظر إلى حجم النشاط التجاري والصناعي (أمزيان، 2013، صفحة 189).

4. دور الرقابة الجبائية في الكشف عن التلبس الجبائي وقياس حجم التهرب الجبائي.

الرقابة الجبائية من أبرز الآليات المستخدمة لمحاربة كل مظاهر التهرب الجبائي، لذلك فهي تعتبر وسيلة تقديرية لقياس حجم هذا التهرب الجبائي بعد وقوعه، ناهيك عن دورها في الكشف المبكر عن حالات التهرب الجبائي في إطار ما يعرف بالتلبس الجبائي.

1.4. التلبس الجبائي: تعتبر ظاهرة التلبس الجبائي من أهم الاجتهادات التي توصلت لها مصالح الرقابة الجبائية، حيث قامت بشرحها وتأطيرها، كما يلي (المديرية العامة للضرائب، 2013، صفحة 07):

أ. أهداف إجراء التلبس الجبائي: تختلف أهداف إجراء التلبس الجبائي من معاينة الغش الجبائي إلى غاية ضمان التحصيل وهذا مرورا برقابة صارمة للنشاطات قصيرة المدى.

- فبالنسبة لمعاينة وإيقاف عملية غش جارية، يسمح إجراء التلبس الجبائي للتصدي في الوقت المناسب لكل محاولة غش منظمة من قبل المكلف بالضريبة، فسبقا لم يكن هناك إطار قانوني يسمح بتصحيح حالات الغش المعنية خلال ممارسة الإدارة الجبائية لحقوقها كالمعاينة والحجز والتحقيق والاطلاع والرقابة.

- بالنسبة لمراقبة النشاطات قصيرة المدى، يمكن للإدارة أن تتصرف بشكل فعال في مواجهة الشركات القصيرة المدى التي تم تأسيسها لهدف واحد ألا وهو التهرب الجبائي، حيث أنه يسمح لها بمراقبة فترة الخضوع للضريبة غير مكتملة وذلك بالتدخل حتى قبل إنتهاء الأجل المتعلق بالالتزامات التصريحية.

- تعزيز التحصيل، حيث يسمح هذا الإجراء (التلبس) بضمان تحصيل الديون الجبائية المستقبلية عن طريق التصدي لعملية تنظيم الإعسار من قبل المكلفين بالضريبة الغشاشين، وهذا من خلال إعداد محضر تلبس جبائي مع إمكانية تنفيذ الحجز التحفظي على الأملاك.

ب. حالات التلبس جبائي: تتمثل حالات التلبس الجبائي في الممارسات التالية (المديرية العامة للضرائب، 2013):

- ممارسة نشاط دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية؛

- إصدار فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها فعلا؛

- ارتكاب مخالفة بيع وشراء البضائع دون فواتير، وهذا مهما كان مكان امتلاكها وتخزينها وإيداعها؛

- تقديم وثائق ومستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الإثباتية وكذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش؛

- ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وكذا الخاص بالعمل،

- تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة.

2.4. منهج الرقابة الجبائية لقياس حجم التهرب الجبائي:

يعتبر منهج الرقابة الجبائية من الأساليب المتبعة في تقدير حجم التهرب الجبائي من خلال حساب الفرق بين المبالغ المستخرجة من عملية الرقابة الجبائية والمبالغ المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة خلال السنة، أي قياس التهرب الجبائي من واقع حجم الدخل الخاضع للضريبة غير المصرح به (بوزيد، 2015، صفحة 129).

فالتهرب الجبائي هو احتيال الممول لتهرب من التزاماته الجبائية التي يفرضها القانون. أو تخلص لمكلف من دفع الضريبة المتوجه عليه كليا أو جزئيا دون أن ينعكس عبثا على الغير. ويميزون بين التهرب المشروع، والتهرب بما لا يتضمن أي مخالفة للقانون، ولذا يطلق عليه البعض بتجنب الضريبة، وعلى الرغم من تشديد الحكومات في مجال التهرب من الضريبة، ومحاولة المشرعين الوضعيين سد كل الثغرات، وتشديد العقوبات،، وتقدير عدة ضمانات لمكافحة التهرب لما له من أثار خطيرة على الدولة، لكنه مع ذلك لا تزال الحكومات المعاصرة تعاني من التهرب من الضرائب، ومن الحيل الكثيرة التي يستفيد منها أصحاب الأموال، بل يشارك فيها مكاتب المحاماة والمحاسبة والتدقيق من خلال ثغرات في القانون (محمود، 2014، صفحة 125).

ويمكن التمييز بين حالات مختلفة للتهرب في الجانب الجبائي منها:

أ. التهرب المشروع: وهو فعل يقوم به المكلف بالضريبة، باستعمال تقنيات قانونية، تمكنه من اختيار و جبائية محددة لهدف الحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة (Masson, 1990, p. 181).

ب. التهرب الجبائي غير المشروع: وهو ما يعرف بالغش الجبائي فقد تم تعريفه على أنه: "المخالفة الصريحة للقانون لهدف تجنب تسديد الضريبة أو تخفيض أساسها الخاضع (Michel, 1996., p. 84)

عموما فالتهرب الجبائي المشروع هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية. وفي المقابل التهرب الجبائي غير المشروع هو تهرب مقصود من طرف المكلفين، وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بالأرباح، أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع مصالح الضرائب الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها.

ويبقى التهرب الجبائي في ميدان الاقتصاد الموازي، ظاهرة لا يمكن للإدارة الضريبية التحكم فيها، إلا من خلال تضافر جهود كل الهيئات والمؤسسات وتوفير الإطار التنظيمي والقانوني الذي يسمح بمحاربته؛ أما بالنسبة للمختلف مظاهر التهرب والغش التي يمارسها المكلفين بالضريبة المعلومين لدى مصالحها وخاصة الخاضعين منهم للنظام الحقيقي، فإن محاربته تتوقف على نجاعة الرقابة الجبائية ومدى الإلمام بالقواعد المحاسبية والنصوص الجبائية (شريط، 2002، صفحة 129).

فالرقابة الجبائية بمختلف أشكالها تعطي صورة مبدئية لحجم الأموال المتهرب من تسديدها والتي تمثل فرصة ضائعة على خزينة الدولة في صورة تهرب جبائي مهما كان شكله، إلا أن الرقابة الجبائية رغم كونها سلطة مطلقة منحها المشرع للإدارة الجبائية للبحث واستدراك ما لم يتم التصريح به، تبقى هذه السلطة ضعيفة لمحاولة دمج الأموال المتداولة في السوق غير الرسمية، وإخضاع المداخل المترتبة عن هذه المعاملات للضريبة على الدخل الإجمالي وغيرها من الالتزامات.. فهذه النشاطات غير مؤطرة قانونا وتعجز مصالح الضرائب على دمجها حتى بتطبيق التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، لعدم وجود شفافية وضمائم للقائمين بها.

ويمكن قياس حجم التهرب الجبائي اعتمادا على منهج الرقابة الجبائية من واقع حجم الدخل الخاضع للضريبة غير المصرح به، ويمكن القول أن (بوزيد، 2015، صفحة 129):

التهرب الجبائي = قيمة المبالغ المسترجعة خلال الرقابة الجبائية - قيمة المبالغ المصرح

ويبقى دور الرقابة الجبائية محدود في الرقابة على المكلفين بالضريبة المحصنين جبائيا، إلا أن التهرب الجبائي مرتبط أيضا بحجم السوق الموازية التي لا تخضع بتاتا للضريبة، فرغم أن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية يسمح ولو في حدود جد ضيقة بإمكانية متابعة دخول أشخاص لا يملكون ملفات جبائية، إلا أن هذا النوع الرقابي قليل ما يدج ضمن برنامج مكلفين غير محصنين جبائيا، لحساسية هذا النوع الرقابي في ظل عدم وجود حماية قانونية كافية للمحققين القائمين بالرقابة الجبائية. وبالتالي فحجم التهرب الجبائي الذي يتم تقديره من خلال حصيلة الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها يبقى نسبيا، ولا يعطي صورة كاملة عن حجم الأموال المتداولة في السوق الموازية، إلا في حالة ما تم تفعيل أكبر لهذه الوسيلة الرقابية وتضافر جهود جميع الهيئات المالية خاصة.

5. تحليل واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال مردوديتها وتطورها في الفترة (2001-2018).

إن التوجه الإستراتيجي للرقابة الجبائية هدفه النهائي استرجاع أكبر قدر ممكن من الأموال المتداولة في السوق الموازية، والتي مصدرها الأساسي هو التهرب من التصريح بوجود هذه الأنشطة، وعدم تسديد مجمل الضرائب والرسوم المستحقة لفائدة الدولة.

لذا ومن هذا المنطلق سنقيّم مردودية نظام الرقابة الجبائية من خلال التحصيلات الجبائية المسترجعة عن طريق الأوعية الضريبية الجديدة أو المعاد تأسيسها، اعتمادا على مختلف أشكال الرقابة الجبائية.

1.5. تحليل حصيلة التحقيق المحاسبي للفترة (2018-2011)

جدول 01: تطور عدد القضايا والحصيلة المالية للتحقيق المحاسبي في الجزائر خلال الفترة (2018-2011)

السنة	الحصيلة المالية للتحقيق المحاسبي (مليار دج)	نسبة التطور	عدد قضايا التحقيق المحاسبي	نسبة التطور
2011	34.153	-17,71	1444	-27,40
2012	31.359	-08,18	1682	+16,48
2013	36.255	+15,61	1809	+07,55
2014	126.406	+248,66	2357	30,29
2015	37.613	-70,24	2358	+0,04
2016	29.423	-21,77	2042	-13,40
2017	52.302	+77,76	1968	-03,62
2018	36.151	-30,88	2089	+06,14
المجموع	383.662	/	15749	/

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات.

حسب معطيات الجدول (01)، والذي يعرض الحصيلة المالية للتحقيق المحاسبي على المستوى الوطني مقابل عدد القضايا المحقق فيها، نلاحظ تذبذب قيم الحقوق والغرامات من سنة لأخرى خلال الفترة (2018-2011)، حيث حققت عملية التحقيق المحاسبي أكبر حصيلة سنة 2014، بإجمالي 126.406 مليار دج والتي يقابلها 2357 ملف محقق فيها، كما نلاحظ تدني الحصيلة المالية للتحقيق المحاسبي في السنوات الثلاث الأخيرة رغم العدد المعتبر من الملفات المحقق فيها، حيث انخفضت حصيلة هذا النوع من الرقابة بنسبة 70,24% بين سنتي 2014 و2015 رغم تساوي عدد الملفات المبرمج والمحقق فيه (2358 ملف)، أما بالنسبة لباقي السنوات فنلاحظ عدم وجود علاقة طردية بين عدد الملفات المحقق فيها والحصيلة المالية من عمليات التحقيق، ففي سنة 2018، بالرغم من ارتفاع عدد القضايا المحقق فيها بأكثر من 06%، إلا أن نتائج التحقيق المحاسبي انخفضت بأكثر من 30%، حيث قدرة بـ 36.151 مليار دج، الأمر الذي يفسر وجود عوامل أخرى تتحكم في نتائج عملية الرقابية الجبائية، ومن أهمها نجد، أهمية نشاط المكلف بالضريبة، حجم رقم الأعمال، حجم وعدد الأخطاء المرتكبة، كذلك النقص الكبير في عدد عاملي الضرائب الذي تعاني منه الإدارة الجبائية، وعدد المحققين خاصة، وتوزيع الملفات بين عملية التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب المحاسبي المستحدث بموجب قانون مالية 2008، كان له أثر في تغير الحصيلة المالية من سنة لأخرى.

2.5. تحليل حصيلة التحقيق المصوب للمحاسبة للفترة (2018-2011)

جدول 02: تطور الحصيلة المالية للتحقيق المصوب في الجزائر للفترة (2018-2011)

السنة	الحصيلة المالية للتحقيق المصوب (مليار دج)	نسبة التطور (%)	عدد قضايا التحقيق المصوب	نسبة التطور (%)
2011	1.434	+20,61	586	+16,50
2012	1.201	-16,25	561	-04,27
2013	1.954	+62,70	571	+01,78
2014	2.171	+11,11	612	+07,18
2015	4.495	+107,05	594	-02,94
2016	4.809	+06,99	626	+05,39
2017	1.304	-72,88	618	-01,28
2018	1.542	+18,25	533	-13,59
المجموع	18.910	/	4701	/

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات.

من خلال تحليل نتائج الجدول (02)، والذي يعرض الحصيلة المالية للتحقيق المصوب على المستوى الوطني مقابل عدد القضايا المحقق فيها، نستنتج أن التحقيق المصوب يساهم بقيم جد ضئيلة في رفع الحصيلة الآلية للرقابة الجبائية، فمنذ بداية تطبيقه الفعلي سنة 2010، لم يحقق أكثر من 4809 مليار دج سنة 2016 مقابل 626 ملف محقق فيه، كما نستنتج أن الجهود المبذولة سابقا في سبيل إنجاح عملية التحقيق المحاسبي في الكشف عن العمليات التدليسية في المحاسبة، قد تم تقسيمها مع عملية التحقيق المصوب في العشر سنوات الأخيرة.

3.5. تحليل حصيلة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للفترة (2011-2018)

جدول 03: تطور الحصيلة المالية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الجزائر للفترة (2011-2018)

السنة	الحصيلة المالية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية (مليار دج)	نسبة التطور (%)	عدد قضايا التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	نسبة التطور (%)
2011	1.633	-72,30	204	-48,48
2012	0.99	-39,38	18	-91,18
2013	1.507	+52,22	299	+1561,11
2014	2.141	+42,07	347	+16,05
2015	4.295	+100,61	99	-71,47
2016	2.816	-34,44	231	133,33
2017	1.439	-48,90	176	-23,81
2018	2.147	+49,20	197	+01,70
المجموع	15.978,99	/	1544	/

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات.

من خلال نتائج الجدول (03) والذي يعرض الحصيلة المالية للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية على المستوى الوطني مقابل عدد القضايا المحقق فيها، نلاحظ أن هذا النوع من الرقابة الجبائية لم يتجاوز 5896 مليار دج منذ تاريخ استحداثه وتطبيقه، وهي حصيلة ضئيلة جدا مقارنة بباقي أنواع الرقابة، إلا أن هذا الوضع لا يعني بالضرورة ضعف الجهود المبذولة من طرف مصالح الرقابة الجبائية في مجال مكافحة التهرب الضريبي، بل يرجع إلى ارتباط هذا النوع من التحقيق بالجانب الشخصي للمكلفين، وأن معظم الأموال غير المصرح بها تتداول نقدا في السوق الموازية دون الحاجة للبيئات البنكية، وبالتالي يصعب ضبطها.

4.5. تحليل حصيلة الرقابة على الوثائق للفترة (2011-2018)

جدول 04: تطور الحصيلة المالية للرقابة على الوثائق في الجزائر للفترة (2011-2018)

السنة	الحصيلة المالية للرقابة على الوثائق (مليار دج)	نسبة التطور (%)	عدد قضايا الرقابة على الوثائق	نسبة التطور (%)
2011	26.224	-18,79	27291	- 09,12
2012	24.161	-07,87	28672	+05,06
2013	26.953	+11,56	27932	- 02,58
2014	26.196	- 02,81	28389	+ 01,64
2015	29.546	+12,79	23299	- 17,93
2016	30.155	+02,06	22812	- 02,09

2017	28.191	- 06,51	20904	- 08,36
2018	31.752	+12,63	17183	-17,80
المجموع	223.178	/	196482	/

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات.

من خلال معطيات الجدول (04) والذي يعرض الحصيلة المالية للرقابة على الوثائق على المستوى الوطني مقابل عدد القضايا المحقق فيها، نلاحظ أن الرقابة على الوثائق تعرف نوع من الثبات النسبي في عدد الملفات المراقبة والحصيلة المالية المحصلة من هذه الرقابة، فأعلى حصيلة مالية لهذا النوع من الرقابة خلال فترة الدراسة بلغت 31.752 مليار دج سنة 2018، مقابل 17183 ملف تمت مراقبته ضمن هذا الإطار، أما أدنى حصيلة مالية فكانت سنة 2012، حيث بلغت 24161 مليار دج، مقابل 28672 ملف محقق فيه، أما باقي السنوات فلم تخرج عن مجال أعلى وأدنى الحصائل المذكورة، كما نستنتج أن القيم المحصلة من الرقابة على الوثائق تتقارب إلى حد كبير مع نتائج التحقيق المحاسبي، وهو ما يعكس قيمة الجهود المبذولة من قبل جهاز الوعاء الجبائي في مجال الرقابة الداخلية لهدف مكافحة مختلف مظاهر التهرب الجبائي.

5.5. تحليل حصيلة الرقابة على المعاملات العقارية في الجزائر للفترة (2011-2018)

جدول 05: تطور الحصيلة المالية للرقابة على المعاملات العقارية في الجزائر للفترة (2011-2018)

السنة	الحصيلة المالية للرقابة على المعاملات العقارية (مليار دج)	نسبة التطور (%)	عدد قضايا الرقابة على المعاملات العقارية	نسبة التطور (%)
2011	4.354	-	31644	-
2012	4.186	+03,85	29744	-06,00
2013	4.656	+11,22	28395	-04,53
2014	5.109	+09,72	30544	+ 07,56
2015	5.778	+13,09	30207	-1,100
2016	6.300	+09,03	28406	-05,96
2017	6.273	-0,42	28743	+01,18
2018	7.054	+12,54	27953	-02,74
المجموع	43.710	/	249461	/

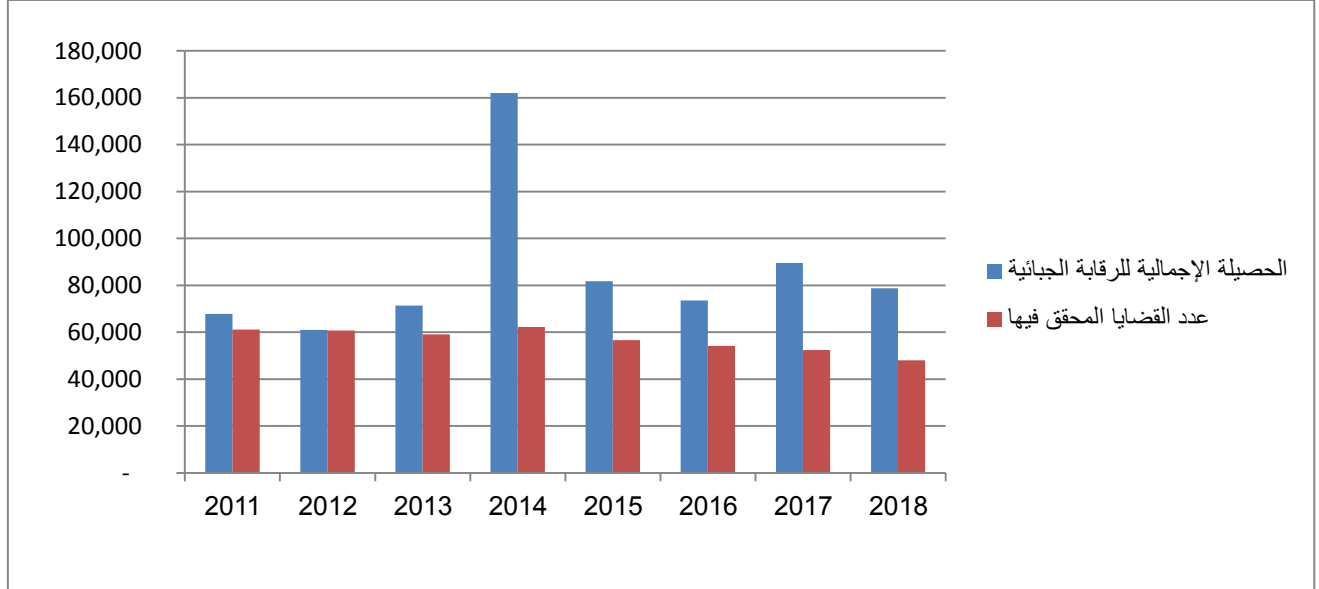
المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات

من خلال معطيات الجدول (05) والذي يعرض الحصيلة المالية للرقابة على المعاملات العقارية على المستوى الوطني مقابل عدد القضايا المحقق فيها، يبرز التطور التدريجي في حصيلة الرقابة على المعاملات العقارية من سنة لأخرى، حيث بلغ هذا النوع الرقابي أكبر حصيلة له سنة 2018، هذا بالرغم من الانخفاض الملحوظ في عدد المعاملات التي تمت الرقابة فيها (27953) معاملة عقارية، الأمر الذي يؤكد أن عدد المعاملات لا يتناسب ضرورة بصورة طردية مع الحصيلة المالية، بل هناك مؤثرات أخرى تتعلق بمساحة العقارات وموقعها وهو ما يؤثر على نتائج تقييم معاملة من أخرى؛ كما تجدر الإشارة أن الرقابة على المعاملات العقارية تساهم في رفع إيرادات الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الربوع العقارية، إضافة إلى الإيرادات الجبائية المتأتية من حقوق التسجيل والطابع.

من خلال عرض الحصيلة المالية وعدد القضايا المحقق فيها لكل شكل من أشكال الرقابة الجبائية، يمكن القول أن الرقابة الجبائية كمنهج لقياس حجم التهرب الجبائي لا تتغير حصيلتها المالية بتغير عدد القضايا فقط بل بتغير حجم الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، والمترجمة في صورة حقوق وغرامات مسترجعة والتي بدورها تتأثر بطبيعة، أهمية وحجم نشاط المكلفين بالضريبة، أما عدد القضايا المحقق فيها فهو يعكس عدد المكلفين الممارسين لأحد أشكال التهرب الجبائي المذكورة

سابقا، فمثلا سنة 2014 رغم أن عدد القضايا المحقق فيها هو 62249 قضية إلا أن الحصيلة المالية تجاوزت 162.025 مليار دج، في حين نلاحظ تذبذب في عدد القضايا المحقق فيها للسنوات 2015، 2016، 2017 مقارنة بسنة 2014 مقابل حصيلة مالية لم تتجاوز 89.511 مليار دج سنة 2017، والشكل الموالي ملخص لتطور إجمالي كل من الحصيلة المالية وعدد القضايا المحقق فيها للفترة من 2011 إلى 2018.

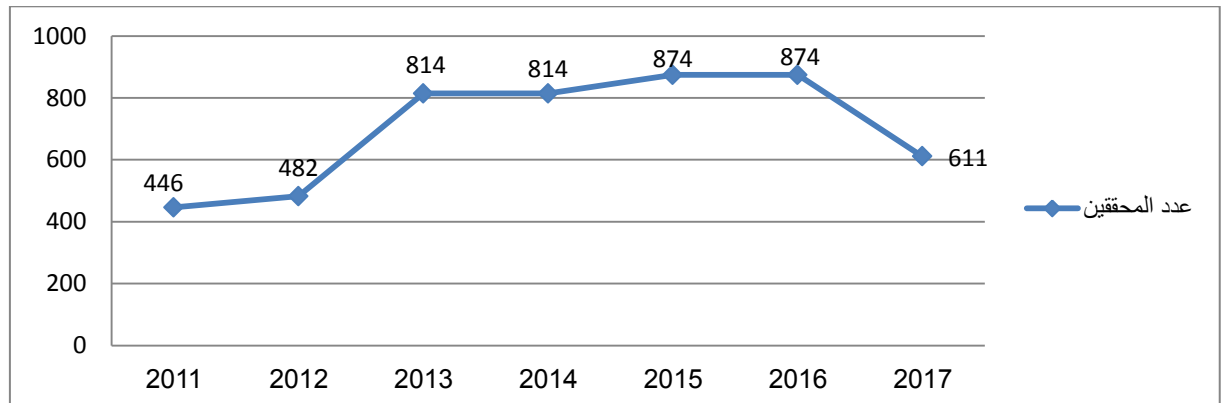
شكل 01 : تطور الحصيلة المالية للرقابة الجبائية وعدد القضايا المحقق فيها في الجزائر للفترة من 2011 إلى 2018.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجداول 01، 02، 03، 04، 05.

من خلال الشكل (01) والذي يوضح تطور الحصيلة المالية الإجمالية للرقابة الجبائية مقابل إجمالي عدد الملفات المحقق فيها لجميع أشكال الرقابة الجبائية، تجدر الإشارة إلى أن عدد المحققين له تأثير على عدد القضايا المحقق فيها وبالتالي الحصيلة الإجمالية للرقابة الجبائية، فكلما زاد عدد المحققين خاصة ذوي الكفاءة والتكوين في مجال المحاسبة، كلما كانت هناك إمكانية للاسترجاع أكبر حصيلة مالية للأموال المتهرب من تسديدها، وكلما زادت فرصة التخطيط لبرمجة أكبر عدد ممكن من الملفات الجبائية في إطار البرنامج السنوي الرقابة الجبائية، وفيما يلي تطور عدد المحققين مقابل عدد القضايا المحقق فيها في إطار الرقابة الجبائية.

شكل 02 : تطور عدد المحققين في مجال الرقابة الجبائية خلال الفترة (2011-2017).



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات.

من خلال تحليل معطيات الشكل (02)، ومقارنتها بعدد القضايا المحقق فيها لمختلف أشكال الرقابة الجبائية الموضحة في الشكل (01)، يتضح أن هناك نقص كبير في عدد المحققين مقارنة بعدد القضايا المحقق فيها، فنجد متوسط 89 قضية للمحقق الواحد، مما يعني عدم وجود توازن بين عدد الملفات المحقق فيها والموارد البشري اللازم للقيام بهذه العملية، الأمر الذي يؤثر على

مردودية عملية الرقابة الجبائية، وعدم التمكن من الكشف على أغلبية أشكال التهرب الجبائي، لثقل عملية الرقابة الجبائية الموكلة للمحققين في هذا المجال.

6. مساهمة الرقابة الجبائية في تنمية الإيرادات الجبائية:

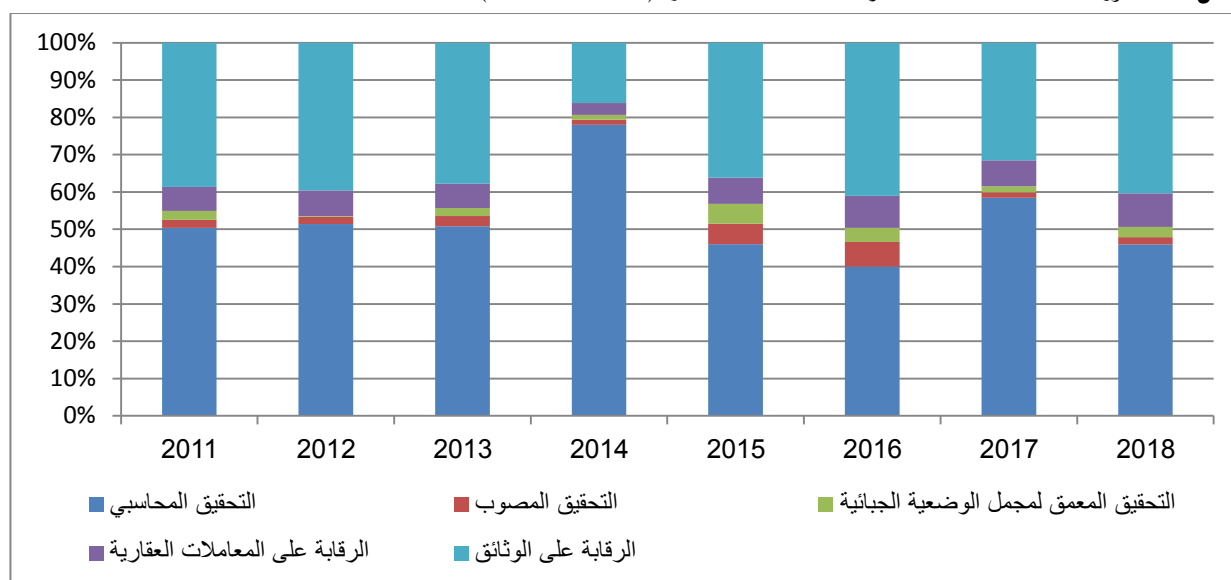
تساهم الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها في رفع حصيلة الإيرادات الجبائية، ورغم تعدد أشكال الرقابة الجبائية إلا أن الحصيلة الإجمالية للرقابة الجبائية تركز على نوعين أساسيين وهما التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق، خلال الفترة 2011-2018 ساهمت الرقابة الجبائية بتقديم إضافات مالية تفوق 383 مليار دج من التحقيق المحاسبي، وأكثر من 223 مليار دج من الرقابة على الوثائق، لتبقى مساهمة كل من الرقابة على المعاملات العقارية، التحقيق المصوب والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ضعيفة نسبياً، حيث قدرت بأكثر من 78 مليار دج خلال نفس الفترة.

وتبرز أهمية الرقابة الجبائية من خلال تعدد أنواع الضرائب والرسوم المؤثرة بصفة مباشرة في حصيلة الإيرادات الجبائية، ونذكر أهمها في الرسم على القيمة المضافة باعتباره ضريبة غير مباشرة تساهم في تمويل خزينة الدولة، إضافة للضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المني.

1.6. مساهمة مختلف أشكال الرقابة الجبائية في الحصيلة الإجمالية للرقابة الجبائية:

الشكل الموالي يوضح نسب مساهمة مختلف أشكال الرقابة الجبائية في الحصيلة الإجمالية للرقابة الجبائية:

شكل 03: تطور مساهمة مختلف أشكال الرقابة الجبائية خلال الفترة (2011 – 2018)



المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على الجداول 01، 02، 03، 04 و 05.

من خلال تحليل المردودية الإجمالية للرقابة الجبائية، يتضح أن حصيلة الرقابة الجبائية تعتمد أساساً على مساهمة نوعين رئيسيين من الرقابة الجبائية، وهما: التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق، لتبقى مساهمة كل من التحقيق المصوب، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية والرقابة على المعاملات العقارية ضئيلة جداً، هذا ورغم الأهمية الكبيرة لهذه الأشكال من الرقابة الجبائية في محاربة مختلف أشكال التهرب الجبائي، والأموال المتداولة في إطار نشاطات تجارية في السوق الموازية.

2.6. تطور الإيرادات الجبائية مقابل حصيلة الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية رغم اعتبارها مؤشراً من مؤشرات تقييم حجم التهرب الجبائي، وبالرغم من أن الغاية الأساسية من قيام هذا الجهاز الرقابي هو مكافحة التهرب الجبائي، إلا أن هدف تنمية الإيرادات الجبائية يبقى من الغايات الضمنية من وراء تنشيط هذا الجهاز.

وفيما يلي تطور الحصيلة المالية لكل من الإيرادات الجبائية والرقابة الجبائية خلال الفترة 2011-2018

جدول 06: تطور إيرادات الجباية العادية مقابل حصيلة الرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2011-2018)

الوحدة: مليار دج

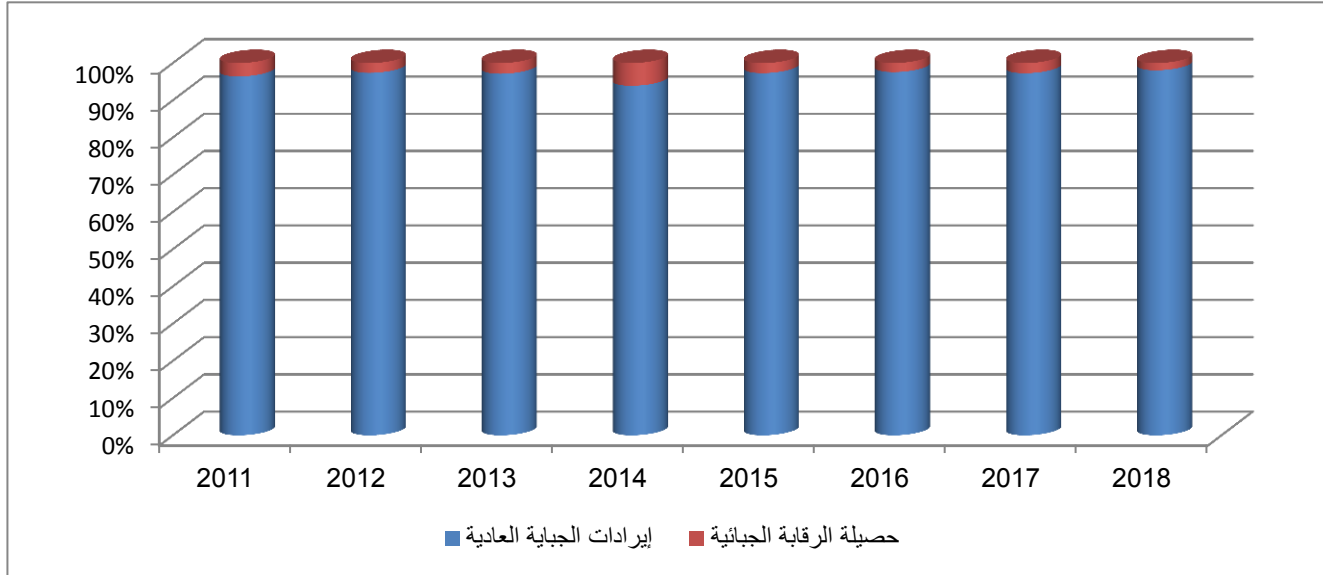
السنة	إيرادات الجباية العادية	حصيلة الرقابة الجبائية
2011	1.823.653	67.799
2012	2.252.082	61.008
2013	2.414.922	71.326
2014	2.495.381	162.025
2015	2.947.549	81.730
2016	2.958.885	73.505
2017	3.193.063	89.511
2018	3.964.260	78.673

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على إحصائيات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات ومديرية العمليات الجبائية والتحصيل.

من خلال تحليل معطيات الجدول (06)، يتضح أن حصيلة الرقابة الجبائية مازالت بعيدة عن العوامل التي يمكن إعتبارها تساهم بنسبة معتبرة في رفع الحصيلة السنوية للإيرادات الجبائية، فمساهمة الرقابة الجبائية في الإيرادات الجبائية لا تتعدى 05% في أفضل الحالات، هذا في ظل كل الجهود المبذولة والأشكال الجديدة المستحدثة في مجال الرقابة الجبائية، رغم هذا فهذه الأخيرة تبقى مؤشر فعال لتحديد قيمة الأموال المسترجعة في شكل تهرب جبائي سواء تعلق الأمر بنشاطات غير مصرح بها والممارسة في السواق الموازية، أو بعض أشكال التملص من تسديد كل الضرائب والرسوم المفروض تسديدها في ظل إلزامية تطبيق القانون الجبائي.

والشكل الموالي يلخص نسبة مساهمة الرقابة الجبائية في إيرادات الجباية العادية الإجمالية، العائدة للدولة والجماعات المحلية.

شكل 04: نسبة مساهمة الرقابة الجبائية في إيرادات الجباية العادية خلال الفترة 2011-2018



المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على الجدول رقم 06.

من خلال الشكل (04) يتضح أن إيرادات الجباية العادية تعتمد على التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة، والضرائب والرسوم الأخرى المصرح بها كالرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي المحصلة بصفة سنوية، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة الجزافية الوحيدة، حقوق التسجيل والطابع، الرسم على قسيمة السيارات وغيرها من الضرائب المباشرة وغير مباشرة، ما يعني أن مساهمة الرقابة الجبائية في الإيرادات الجبائية تكاد تكون غير ملموسة، الأمر الذي يستدعي

مجموعة من الإصلاحات والدعم من الجهات المركزية، من أجل تحقيق هدف تنمية الإيرادات الجبائية إلى جانب الحد من التهرب الجبائي باستعمال آلية الرقابة الجبائية.

7. سبل تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر

ترتكز حتمية فعالية الرقابة الجبائية على مجموعة من المقومات، نذكرها فيما يلي:

1.7. تطوير جهاز الأبحاث الجبائية الخارجية:

إن البحث عن المعلومات الجبائية هو في صلب الرقابة الجبائية؛ حيث يعود لمصالح الرقابة تطويره ووضعه بين أيدي المصالح العملية، من أجل تسخيره في البرمجة وتنفيذ كل أشكال الرقابة. ولهذا الغرض، ينبغي أن يكون البحث عن المعلومات الخارجية عملية دائمة بالتركيز على وسائل قانونية لممارسة الرقابة الجبائية والتي تتمثل في حق الإطلاع، حق إجراء التحقيق وحق المعاينة (Ministère Des Finances, 2012, p. 04) ويبقى نجاح عملية الحصول على المعلومة مرتبط بمدى التعاون والتسهيلات المقدمة من طرف الإدارات الأخرى لفائدة إدارة الضرائب.

ويهدف مواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية، ويهدف تأطير التجارة الإلكترونية، تم بموجب قانون مالية 2019 استحداث المادة 282 مكرر 4 في قانون الإجراءات الجبائية، ليتم من خلالها مراقبة الأشخاص الطبيعيين الذين ينشطون في إطار توزيع السلع والخدمات عبر منصات رقمية أو عبر اللجوء إلى البيع المباشر على الشبكة، وإخضاعهم لمعدل 05% محرر بعنوان الضريبة الجبائية الوحيدة (الجريدة الرسمية، 2019، صفحة 07).

2.7. عقلنه برمجة الرقابة الجبائية:

تخضع المعلومات الجبائية الخارجية التي ترسلها المصالح العملية، بمديرية الأبحاث والتدقيقات، إلى تحليل المخاطر لتحقيق برمجة منتقاة وهادفة، بناء على الملاحظات والسلوكيات الاحتمالية؛ كما تستند الإدارة الجبائية على إحصاء النسيج الجبائي ونتائج الرقابة على الوثائق والمستندات من أجل عقلنه برمجة الرقابة الجبائية (Ministère Des Finances, 2012, p. 04).

3.7. استحداث أشكال رقابية متخصصة في الرقابة على الإيرادات الجبائية للجماعات المحلية:

ففي ظل نقص موارد الجماعات المحلية خاصة البلديات، يجب تسليط الضوء على الضرائب والرسوم العائدة للجماعات المحلية وصندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية، من خلال التركيز أكثر على تفعيل تطبيقها كالضريبة على الأملاك التي رغم تقنينها في قوانين المالية والجبائية، إلا أنها غير مفعلة في ظل غياب إجراءاتها رغم استحداثها بموجب قانون المالية لسنة 1993، ويخضع لها الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، وهذا على أساس أملاكهم الواقعة بالجزائر أو خارج الجزائر وعلى الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر، ولكن أملاكهم واقعة بالجزائر (قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة، 2019).

وضع إستراتيجية الرقابة الجبائية يتطلب تغيير في اختيار نوعية الرقابة المتبعة، حسب الرهانات الجبائية. وعليه، فالتسيير الجيد لسلسلة الرقابة الجبائية يتطلب أن تخص عملية المراقبة العامة للمحاسبة رهانات مالية كبيرة وحالات التهرب الجبائي، والتحقيق المصوب في المحاسبة على وجه الخصوص حالات طلب استرداد الرسم على القيمة المضافة، أما التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، حالات عدم التوافق بين نتائج المقارنة بين، من جهة، المداخل المصريح بها من قبل الأفراد ومن جهة أخرى، لممتلكاتهم ووضعيتهم المالية وعناصر طريقة المعيشة (وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2012، صفحة 05).

4.7. التقييم المستمر لأداء جهاز الرقابة الجبائية:

في إطار الرقي بالنظام الجبائي الجزائري وضمان السير الحسن لجميع الأجهزة المكونة له، تم في سنة 2003 استحداث مجموعة من المؤشرات لتقييم أداء مختلف المصالح الضريبية (وزارة المالية، 2003)، وفي مجال الرقابة الجبائية تم وضع عشرون (20) مؤشر لتقييم أداء هذا الجهاز، لذا يجب المتابعة والتقييم المستمر لهذه المؤشرات من خلال تحليلها والتمكن من الحصول على مخرجات تتماشى والغايات المسطرة من طرف المصالح الجبائية، والمتمثلة في رفع الإيرادات الجبائية بصفة عامة ومكافحة ظواهر التهرب والغش الجبائيين.

5.7. إنجاح عملية تطوير تعداد المحققين كما ونوعا:

يمثل هذا المحور مركز اهتمام الإدارة الجبائية، إذ تهدف هذه الأخيرة إلى تعزيز تعداد الموظفين المعيّنين في مصالح الرقابة الجبائية من جهة وتحسين مردوديتهم من جهة أخرى وذلك من خلال تأطير أنسب وتنظيم دورات تكوينية أنجح (وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2012). وفيما يخص المحققين الآخرين، فمن المفروض أن يستفيدوا من ملتقيات تكوينية إما على المستوى الووني أو المحلي من خلال نقل المعرفة التي تم اكتسابها من طرف فئة معينة لصالح فئة أخرى لضمان تحيين المعارف الجبائية والتغيرات المستمرة التي تمس قوانين المالية القانون الجبائي بشكل خاص.

8. الخاتمة: من خلال هذه الورقة البحثية تم عرض مستوى تطبيق التوجهات الإستراتيجية للرقابة الجبائية فيما يتعلق بالحد من التهرب الجبائي والسعي لرفع الإيرادات الجبائية، تم التوصل لما يلي:

أولا: نتائج الدراسة

- الوصول للمسعى الإستراتيجي لعملية الرقابة الجبائية يتطلب توفير المزيد من الاهتمام من طرف الإدارة المركزية وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية الفعالة.
- تعتمد عملية الرقابة الجبائية بنسبة كبيرة على الحصيلة المالية لكل من التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق.
- رغم أهمية التحقيق المعمق مجمل الوضعية الجبائية في محاربة التهرب الجبائي تبقى مردوديته ضعيفة مقارنة بباقي أشكال الرقابة الجبائية، مما يتطلب إعادة تفعيله.
- مازالت الرقابة الجبائية بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار التوجهات الإستراتيجية المنتهجة من السلطات المركزية من أجل محاربة التهرب الجبائي ورفع الإيرادات الجبائية، ويرجع هذا أساسا لعدة عوامل أثرت على وصولها لأهدافها.

ثانيا: توصيات الدراسة

- حتى يتمكن نظام الرقابة الجبائية من تحقيق أهدافه الإستراتيجية في الجانب المالي والفني يجب:
 - تحسين صياغة النصوص الجبائية بشكل يضمن وضوحها لتفادي التهرب الجبائي من خلال هذه الثغرة.
 - محاولة السلطة المركزية التخفيف من الضغط الجبائي المسبب الأول للتهرب الجبائي، وذلك بتعديل نسب الضرائب والرسوم المفروضة من جهة، وتوسيع الوعاء الجبائي من جهة أخرى.
 - استحداث نوع رقابي خاص بالفئة التابعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، لما لهذه الضريبة من أهمية في التمويل خاصة بالنسبة للدولة والجماعات المحلية، فالمكلفين التابعين لهذا النظام يقومون بتداول حجم كبير من الأموال ثم التصريح بها جزافيا ضمن إطار بعيد جدا عن الواقع.
 - تطوير الإدارة الإلكترونية من خلال إسراع الإدارة الجبائية في الاعتماد على الأنظمة المعلوماتية في جميع العمليات الجبائية والتشغيل الآلي الشامل لجميع إجراءات معالجة المعطيات ذات الصلة بفرض الضريبة والتحصيل والرقابة، وهو ما يساعد على تخفيف عبء المهام الإدارية التقليدية.
 - ضرورة الاستمرار في عملية البحث عن المعلومات الخارجية من خلال الاعتماد على مختلف الوسائل القانونية، من حق الإطلاع، حق إجراء التحقيق وحق المعاينة.
 - تعزيز الكفاءة المهنية والأخلاقية لأعوان المصالح الجبائية، وتوسيع عمليات التكوين في مجال الجبائية والمحاسبة، لتشمل أكبر عدد ممكن من الأعوان الجبائية، خاصة مع التطور والتغير المستمر في القوانين الجبائية.
 - ضرورة مواكبة نظام الرقابة الجبائية لتحديات التجارة الإلكترونية التي تعتمد أساسا على الأنظمة الإلكترونية الحديثة لا الأساليب التقليدية التي يعتمد عليها جهاز الرقابة الجبائية اليوم.
 - التنسيق أكثر بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات الإدارية الأخرى للإلمام بأكبر عدد ممكن من المعلومات حول المكلفين بالضريبة، الأمر الذي يسهل عملية الرقابة الجبائية.

- تحسين علاقة الإدارة الجبائية مع المكلف بالضريبة من خلال تخصيص أيام مفتوحة لشرح القوانين الجبائية وفك الغموض، إضافة إلى التعريف بحقوق وواجبات المكلف بالضريبة، الأمر الذي يساعد على إقناع وتوجيه سلوك المكلف نحو الإمتثال الضريبي الطوعي، لا الردي.

9. قائمة المراجع:

Ministère Des finances. (2012). Le Contrôle Fiscal Points D'étapes Et Orientations Stratégique. *La Lettre De La DGI* (64) .

Hanini, a. (2001). *L'audit comptable et financie*. Algérie: Edition bert.

Masson, C. (1990). *la notion d'évasion fiscale en droit interne français*. PARIS, France: L.GAJ.

Michel, L. (1996.). *Traité de poltique fiscale*. Paris: éditions PUF.

Ministère des finances, D. (2001). Guide du vérificateur de comptabilié. Alger.

Ministère Des Finances, D. (2012). Le Contrôle Fiscal Points D'étapes Et Orientations Stratégique. *La Lettre De La DGI* (64).

أحمد حنيش. (2016). الرقابة كآلية لترشيد الإنفاق الضريبي والحد من التهرب. مجلة دراسات جبائية (العدد 08).

اسماعيل صاري. (2014). تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها- مع الإشارة لمديرية الضرائب لولاية سطيف. المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية (العدد 01).

الجريدة الرسمية. (27 جويلية، 2008). المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 (العدد 42) .

الجريدة الرسمية. (30 12، 2019). المتضمن قانون المالية لسنة 2019 (العدد 79) ، المادة 10.

الجيلاني بلواضح، و يحي سعيدي. (2014). فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2012). مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية (12)، 39.

المديرية العامة للضرائب. (2013). التلبس الجبائي من أجل رقابة جبائية أكثر فعالية. رسالة المديرية العامة للضرائب (68)، صفحة 07.

المديرية العامة للضرائب. (2012). الرقابة الجبائية عمل ثابت للإدارة الجبائية. رسالة المديرية العامة للضرائب (العدد 58).

بوعلام ولهي. (2012). ، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة- حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه . سطيف، جامعة فرحات عباس، الجزائر.

بومدين بكريتي، و رشيد يوسف. (2015). دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي. مجلة دراسات جبائية (العدد 04)، الجزائر.

سفيان بوزيد. (2015). التهرب الضريبي- مفهوم وقياس-. مجلة المالية والأسواق ، الحجم 01 (العدد 02).

عزيز أمزيان. (2013). أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية. أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، . باتنة، جامعة الحاج لخضر، الجزائر.

عماد حمدي محمد محمود. (2014). التركة والضريبة: الأساس العلمي والتطبيق العملي دراسة فقهية إقتصادية، (الإصدار الطبعة الأولى). الإسكندرية.

قانون الاجراءات الجبائية. (2018). المادة 196 مكرر 3.

قانون الاجراءات الجبائية. (2018). المادة 19 مكرر 1.

قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة. (2019). المادة 274 .

كمال شريط. (2002). الرقابة الجبائية في الجزائر - الإجراءات والأدوات. مذكرة ماجستير . قسنطينة، جامعة منتوري.

مراد ناصر. (2004). التهرب والعش الضريبي في الجزائر (الإصدار الطبعة الأولى). الجزائر: قرطبة للنشر والتوزيع.

مرسوم تشريعي . (18 12، 1991). 25/91. رقم 25/91. المتضمن قانون المالية لسنة 1992 .

مرسوم تنفيذي 07-364. (28 نوفمبر، 2007). المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية (364-07) .

منصور بن عمارة. (2016). أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية (الإصدار الطبعة الثانية). الجزائر: درا هومة للنشر.

وزارة المالية، (2003). أفريل . (26/تعليمية رقم 02 .

وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب . (01 10، 2012). التعليمية رقم 447.