جـــامـــعة الدكتور يـــحـــي فـــارس بالمـــدية

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

تحت عنوان

تقييم فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2017-2021

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين

❖ يكرلف حسام الدين

❖ قادري سليم

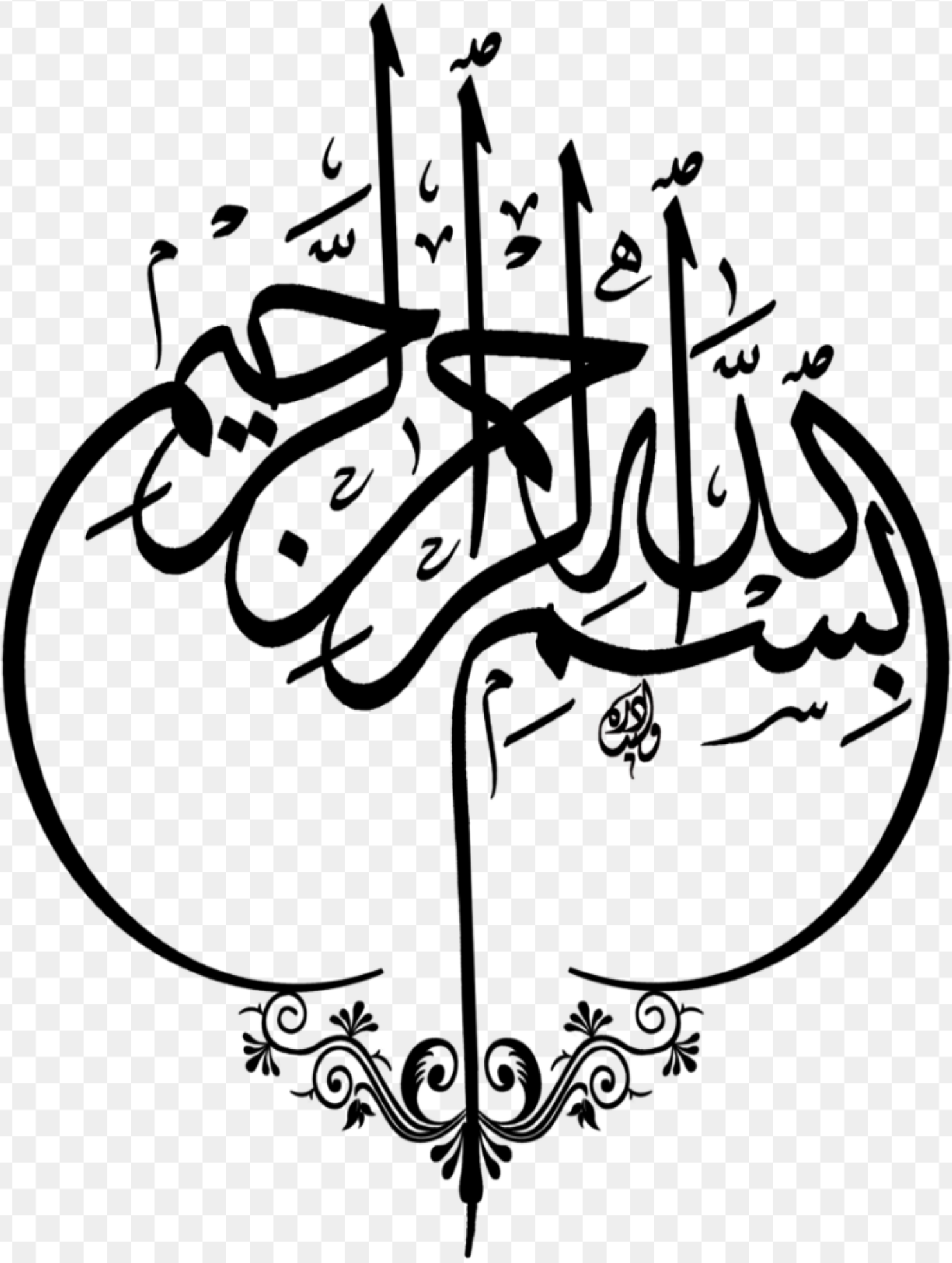
تحت إشراف الأستاذة

❖ خلادي راضية

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د عماد غزازي	أستاذ	المدية	رئيسا
د. راضية خلادي	أستاذ محاضر ب	المدية	مشرفا ومقررا
أ.د محمد بولصنام	أستاذ	المدية	ممتحنا

السنة الجامعية 2023/2022


بسم الله الرحمن الرحيم

تشكرات

نشكر كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل وفي مقدمتهم الأستاذة الوفية خلادي راضية التي كانت سند لنا طيلة فترة الانجاز والتي لم تبخل علينا بأي معلومة والتي اخلصت في الاشراف على هذه العمل

كما نشكر كل من كانت له يد العون في إخراج هذا العمل أيضا عمال المديرية للضرائب لولاية المديةوكل من ساهم سواء كان من قريب أو من بعيد

نشكركم جزيل الشكر.

الاهداء

الحمد لله فالق الأنوار، وجاعل الليل والنهار ثم الصلاة والسلام على سيدنا محمد المختار.

إلى من أرضعتني لبن الحنان، وسقتني ماء الحياة، إلى من تطيب أيامي بقربها ويسعد قلبي هنائها، إلى أغلى كائن في الوجود... أمي.

إلى من كان لي سندا طوال الحياة، ولم يبخل علي بالنفس والنفيس والدي الكريم

إلى من ترعرعت معهم ونما غصني بينهم، اخوني وأخواتي.

إلى كل الأهل والأقارب من قريب وبعيد.

إلى من أنار لي الطريق في سبيل تحصيل ولو قدر بسيط من المعرفة، أساتذتي الكرام.

إلى رفقاء الدرب الذين كانوا بمثابة إخوة، زملائي واحبتي وأصدقائي الأعزاء.

إلى كل هؤلاء وبأسمى معاني الحب والوفاء أهدي هذا العمل

حسام **سليم**

مستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، وذلك من خلال استخدام مؤشرات الأداء لتقييم فعالية هذه الرقابة. تركز الدراسة على تقييم فعالية الرقابة الجبائية في المديرية الفرعية للضرائب بولاية المدية خلال فترة الدراسة من عام 2017 إلى 2021، حيث استندت الدراسة إلى المنهج الوصفي والتحليلي باستخدام الإحصائيات التي قدمتها المديرية الفرعية للضرائب بولاية المدية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج تتعلق بأداء الرقابة الجبائية. فيما يتعلق بإعداد البرامج، التحصيل، والتنفيذ، إذ أظهرت النتائج أنها لم تصل إلى المستوى المطلوب، باستثناء المؤشر c8 المتعلق بالانطلاق في تنفيذ العمليات حيث حققت النتيجة الكاملة في هذا المؤشر.

أوصت الدراسة إلى أن هناك حاجة لتحسين إعداد البرامج وتطويرها، وتعزيز عمليات التحصيل وتنفيذها، من أجل تحقيق فعالية أكبر للرقابة الجبائية في المديرية الفرعية للضرائب بولاية المدية. يجب أن تعمل الجهات المعنية على تعزيز الجهود الرقابية وتحسين عمليات التنفيذ لتحسين أداء الرقابة الجبائية وضمان تحقيق الأهداف المحددة لها.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، مؤشرات الاداء، الضرائب، التحقيق المحاسبي.

Abstract:

The aim of this study was to assess the effectiveness of tax supervision in Algeria by using performance indicators to evaluate the effectiveness of this supervision. The study focused on evaluating the effectiveness of tax supervision in the Sub-Directorate of Taxes in the state of Médéa during the study period from 2017 to 2021. The study relied on a descriptive and analytical approach using statistics provided by the Sub-Directorate of Taxes in Médéa.

The study found several results regarding the performance of tax supervision. Regarding program preparation, collection, and execution, the results showed that they did not reach the desired level, except for indicator C8 related to initiating operations, where it achieved full results in this indicator.

The study concluded that there is a need to improve the preparation and development of programs, as well as enhance the collection and execution processes, in order to achieve greater effectiveness of tax supervision in the Sub-

Directorate of Taxes in Médéa. The relevant authorities should work on enhancing supervisory efforts and improving execution processes to enhance the performance of tax supervision and ensure the achievement of its defined objectives.

Keywords: Tax supervision, performance indicators, taxes, forensic accounting.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الشكر	III
الاهداء	IV
مستخلص	V
الفهرس	XI
فهرس الجداول والاشكال	XIV
مقدمة	أ–هـ
الفصل الأول: **الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي**	01
تمهيد	02
المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري	03
المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي	03
المطلب الثاني: مكونات النظام الضريبي	04
المطلب الثالث: إصلاحات النظام الضريبي الجزائري	19
المبحث الثاني: ماهية الرقابة الجبائية	27
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية	27
المطلب الثاني: اهداف وأسباب الرقابة الجبائية	28
المطلب الثالث: اشكال الرقابة الجبائية	30
المبحث الثالث: اليات الرقابة الجبائية	35
المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة	35
المطلب الثاني: التحقيق المصوب	37
المطلب الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	38
الفصل الثاني: **مؤشرات تقييم الرقابة الجبائية**	41

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مؤشرات الاداء	**43**
المطلب الأول: مفهوم مؤشرات الاداء	**43**
المطلب الثاني: خصائص مؤشرات الاداء	**45**
المطلب الثالث: أنواع مؤشرات الاداء	**45**
المبحث الثاني: مؤشرات الأداء للمصالح الجبائية بالمديريات الولائية للضرائب	**46**
المطلب الأول: مؤشرات الوعاء الضريبي	**47**
المطلب الثاني: مؤشرات التحصيل الضريبي والموارد البشرية	**52**
المطلب الثالث: مؤشرات المنازعات الجبائية والعلاقات العمومية	**56**
المبحث الثالث: مؤشرات الرقابة الجبائية	**58**
المطلب الأول: مؤشرات تحليل برامج الرقابة الجبائية	**59**
المطلب الثاني: مؤشرات تنفيذ برنامج ونتائج الرقابة الجبائية	**60**
المطلب الثالث: مؤشرات البحث عن المعلومة والتقييم النوعي للرقابة الجبائية	**64**
الفصل الثالث: **تقييم الرقابة الجبائية من خلال مؤشرات الأداء في المديرية الفرعية للضرائب لولاية المدية**	**67**
المبحث الأول: تعريف بالمديرية الفرعية للضرائب لولاية المدية	**69**
المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية المدية ومهامها	**69**
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	**70**
المبحث الثاني: تطور مردودية الرقابة الجبائية خلال الفترة 2017 – 2021 من خلال احصائيات لتطبيق التحقيق المحاسبي التحقيق المصوب التحقيق المعمق	**75**
المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة (VC)	**75**
المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة (VCP)	**77**
المطلب الثالث: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)	**78**
المبحث الثالث: تطبيق مؤشرات الأداء لتقييم الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب لولاية المدية	**80**
المطلب الأول: دراسة مؤشرات الرقابة الجبائية الخاصة ببرامج التحليل والتنفيذ	**81**

المطلب الثاني: دراسة مؤشرات الرقابة الجبائية الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية	**83**
المطلب الثالث: دراسة مؤشرات الرقابة الجبائية الخاصة بالمستفيدين من الامتيازات الجبائية	**84**
خلاصة الفصل	**86**
الخاتمة	**87**
قائمة المراجع	**91**
الملاحق	**96**

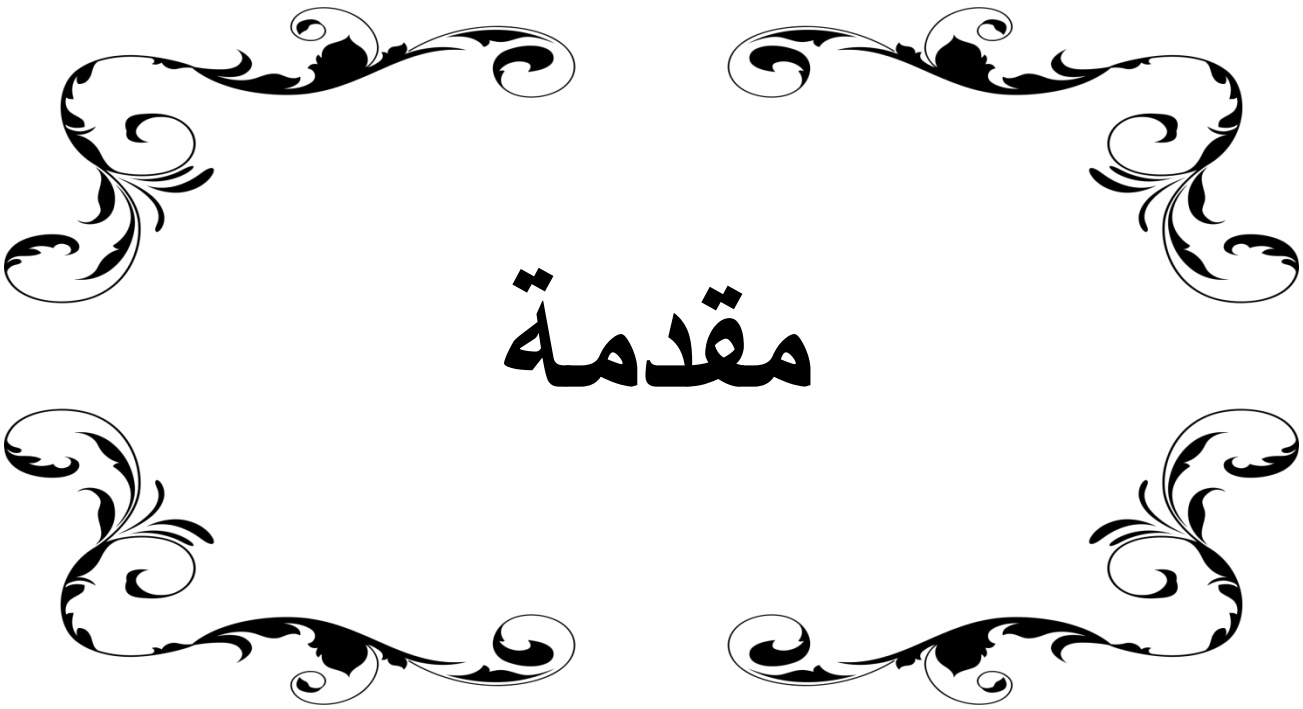
فهرس الجداول، الأشكال

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي	05
02	معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات	08
03	أقساط الضريبة على أرباح الشركات	10
04	توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني	13
05	حجم الأوراق المدموغة	17
06	حقوق الطابع الخاصة بالوثائق الإدارية	18
07	إحصائيات التحقيق المحاسبي خلال الفترة (2017-2021)	75
08	إحصائيات التحقيق المصوب خلال (2017-2021)	77
09	إحصائيات التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية خلال الفترة (2017-2021)	78
10	إحصائيات التحقيق المحاسبي والمصوب والمعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة لسنوات (2017-2021)	80
11	احصائيات مؤشرات الأداء لرقابة الجبائية	81

فهرس الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	اشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	**31**
02	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	**74**
03	المبالغ المالية المسترجعة باستعمال التحقيق المحاسبي	**76**
04	المبالغ المسترجعة باستعمال التحقيق المصوب	**77**
05	المبالغ المسترجعة باستعمال التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	**79**
06	تحليل نتائج مؤشرات الرقابة الجبائية (C6-C3)	**82**
07	متوسط المبلغ المسترجع من المعاملات العقارية	**84**



مقدمة

تعتبر الضريبة من أهم أدوات السياسة المالية، حيث تشكل أهم مصدر لتمويل خزينة الدولة، كما تساهم في الإنعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية والتي تسعى من خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح الاقتصادي إلى تطوير أنظمتها الضريبية في ظل الانفتاح الاقتصادي والعولمة المالية ووجود التكتلات الاقتصادية، وضرورة التعامل مع المؤسسات الدولية، غير متجاهلة بذلك ظاهرة التهرب الضريبي، التي تعتبر من الظواهر الاقتصادية الخطيرة الشائعة في معظم دول العالم وفي مختلف العصور وإن كانت نسبتها في الدول النامية أعلى بكثير من الدول المتقدمة.

تسعى الجزائر كغيرها من الدول النامية إلى الخروج من التخلف وتحقيق تنمية شاملة في مختلف المجالات، وذلك من خلال عدة وسائل أهمها تطوير النظام الجبائي وتكييفه مع مقتضيات النظام الاقتصادي الحر، وتفعيل آليات الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، حيث قامت الجزائر بإنشاء لجنة وطنية لإصلاح النظام الضريبي منذ سنة 1987، وقد تم إصلاح النظام الضريبي سنة 1992 من خلال إحداث تعديلات قانونية وهيكلة تهدف إلى تفعيل الرقابة الجبائية من خلال صياغتها في إطار قانوني يساعدها على تطبيق التشريعات، ويمنحها صلاحيات رقابية تمكنها من القيام بمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة .

ونظرا للأهمية التي يكتسيها أداء الإدارة الضريبية، فقد باشرت المصالح المركزية المعنية في الجزائر، منذ بداية سنة 2003 في إنجاز برنامج، يتميز بالحداثة ويضمن الفعالية في التسيير ويقوم هذا البرنامج على جملة من المؤشرات (تسمى مؤشرات الأداء) تسعى من خلالها الإدارة الضريبية إلى زيادة الفعالية في الرقابة والمتابعة الجبائية. اعتمدت المديرية العامة للضرائب بداية من السداسي الثاني من سنة 2003 إلى الانتقال من نظام تسيير ضريبي بيروقراطي (التسيير برسائل المهمة) إلى نظام تسيير ضريبي مخطط تأشيري بالاعتماد على آلية عقود النجاعة (التسيير بعقود النجاعة) لعصرنة قطاع الضرائب.

الإشكالية الدراسة: من خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما مدى فعالية الرقابة الجبائية من خلال مؤشرات الأداء في مديرية الضرائب لولاية المدية؟

ويتفرع عن هذه الاشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نقصد بالرقابة الجبائية ؟ وماهي اشكالها؟

- هل تساهم مؤشرات الأداء في زيادة فعالية الرقابة الجبائية؟

- ما هو أثر استخدام مؤشرات الأداء في تفعيل الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية؟

الفرضيات:

لنتمكن من الإجابة على هذه التساؤلات قمنا بطرح الفرضيات التالية:

* الرقابة الجبائية أحد اهم الإجراءات الرقابية المعتمد عليها من طرف إدارة الضرائب للتصدي للتهرب الضريبي.

* يؤدي تطبيق مؤشرات الاداء إلى زيادة فعالية الرقابة الجبائية.

* تستخدم مؤشرات الاداء بفعالية في قياس الوعاء والتحصيل الجبائي بمديرية الضرائب لولاية المدية.

أهمية الدراسة:

تستمد أهمية هذه الدراسة من أهمية موضوع الرقابة الجبائية، والتي تعتبر من أهم الإجراءات التي تعتمد عليها إدارة الضرائب لتحصيل واسترجاع المبالغ غير المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، مما يساهم في تعزيز خزينة الدولة، ولهذا وجب أن تكون هذه الرقابة فعالة، حيث يتم تقييم فعاليتها من خلال مؤشرات الأداء المتعلقة بها.

كمت يكتسي الموضوع أهمية علمية، من خلال مساهمته النظرية والتطبيقية في إبراز أثر مؤشرات الاداء على تقييم فعالية الرقابة الجبائية.

أهداف الدراسة:

تتمثل الأهداف المرجوة من هذه الدراسة في:

- المساهمة في الإجابة على الإشكالية المدروسة.

- التعرف على مفهوم الرقابة الجبائية ومختلف آلياتها.

-إعطاء الصورة الحقيقية والدور الفعال لمؤشرات الاداء.

-التعرف على مدى نجاعة مؤشرات الأداء على تقييم فعالية الرقابة الجبائية.

- الوقوف على مؤشرات الأداء لمديرية الضرائب لولاية المدية ومدى تطبيقها الاعتماد عليها

أسباب اختيار الموضوع:

تتمثل أهم الأسباب التي جعلتنا نختار الموضوع والبحث فيه فيما يلي:

-الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع.

-محاولة تقديم فائدة علمية ومرجع علمي يستفيد منه ذوي الاختصاص، من طلاب أو أكاديميين.

-محاولة التعرف عن مدى نجاعة مؤشرات الاداء المطبقة في إطار برنامج التسيير بعقود النجاعة في تقييم أداء الإدارة الضريبية ومختلف مصالحها بولاية المدية خلال الفترة 2017-2021

المنهج المستخدم:

قصد دراسة الموضوع وتحليله وبلوغ أهدافه، اعتمدنا على المنهج الوصفي والتحليلي من خلال جمع وتلخيص الحقائق الحاضرة المرتبطة بمجموعة من الظروف أو عدد من الأشياء وأي نوع من الظواهر، ويعمل على استخلاص الدلالات المختلفة التي تنطوي عليها البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها، وهذا ما يسهل عملية ربط الظواهر ببعضها، اكتشاف العلاقة بين المتغيرات وإعطاء التفسير الملائم لذلك مع إمكانية التنبؤ بمستقبل الظواهر والأحداث التي تخضع للدراسة، وهو ما يناسب هذا البحث ويخدم الوصول إلى أهدافه، كون أن هذا البحث يهدف إلى التعرف على تقييم فعالية الرقابة الجبائية من خلال مؤشرات الاداء بمديرية الضرائب لولاية المدية.

كما تم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة في الفصل الثالث باعتباره أحد الأساليب التي يعتمد عليها المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال تحليل نتائج مؤشرات الاداء الخاصة بتقييم أداء الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب لولاية المدية، مع إبراز الدور الذي تلعبه هذه المؤشرات في زيادة نجاعة (فعالية) الأداء.

أدوات الدراسة:

تتمثل الأدوات المستخدمة في دراستنا هذه فيما يلي:

-المراجع والمصادر المتعلقة بموضوع البحث.

-الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع.

-المجلات والملتقيات والمنشورات.

-القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بموضوع البحث.

- الاحصائيات الخاصة بنتائج مؤشرات الاداء الصادرة عن مديرية الضرائب لولاية المدية.

حدود الدراسة:

التزمت الدراسة بالحدود الزمانية وبالحدود المكانية:

-الحدود الزمانية: تم معالجة الموضوع خلال الفترة من 2017 إلى2021

– الحدود المكانية: تم التطبيق على مديرية الضرائب لولاية المدية.

صعوبات البحث:

من بين صعوبات البحث نجد:

-قلة المراجع المتعلقة بالموضوع.

-صعوبة الحصول على المعلومات والإحصائيات الشاملة بما يتيح مقارنة حقيقية سواء بين مصالح الضرائب أو خلال فترات زمنية مختلفة.

- تحفظ المديرية الضرائب على بعض المعلومات المهمة.

الدراسة السابقة:

الدراسة الأولى: مغني ناصر، "دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء"، حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008، مذكرة ماجستير غير منشورة، في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس 2010.حيث عالج الباحث الإشكالية التالية: "إلى أي مدى يمكن الاعتماد على مؤشرات الأداء؛ لتقييم حجم التهرب الضريبي؟". ولقد تناول الباحث أهم القضايا المتعلقة بظاهرة التهرب الضريبي؛ وتحليل ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، وبين أيضا الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر.

وقد توصل الباحث إلى أن مؤشرات الأداء تسمح بتقييم حجم التهرب الضريبي بشكل مطلق (حجم ضعيف ومحدد، حجم كبير وخطير)، إلا أنها لا تسمح باستخلاص أرقام تبين مقدار التهرب الضريبي سواء بالمبالغ أو بالنسب المئوية.

الدراسة الثانية: قحموش سمية، "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية"، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة-الجزائر- للفترة 2009-2010، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012 ،حيث عالجت الإشكالية التالية: "ما هو دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية؟"، ولقد تناولت أهم القضايا المتعلقة بالمراجعة الجبائية، والتصريحات الجبائية وقدرة المراجعة الجبائية على ضبط جودتها، حيث اعتمدت على بعض المؤشرات من أجل دراسة تحليلية لنتائج المراجعة الجبائية، ولقد توصلت إلى أن مؤشرات الأداء تسمح بتقييم حجم التهرب الضريبي وتحديد فئة المكلفين الملتزمين ضريبيا.

ما يميز دراستنا على الدراسات السابقة أن هذه الدراسة تطرقت الى العديد من الجوانب التي تطرقت لها الدراسات السابقة كالجوانب النظرية للرقابة الجبائية واليات الرقابة الجبائية ومؤشرات الاداء ومن اهم ما يميز هذه الدراسة عن دراسات السابقة انها سلطت الضوء على تقييم فعالية الرقابة الجبائية من خلال مؤشرات الاداء ومحاولة تحديد تقييم ما مدى فعالية الرقابة الجبائية من خلال هذه المؤشرات، كما أن هذه الدراسة تمت بمديرية الضرائب لولاية المدية وفي فترة 2017-2021.

تقسيمات البحث:

اعتمدت الدراسة على الفصول التالية:

الفصل الأول تناول الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي ومن خلاله تم التطرق الى النظام الضريبي الجزائري، وتم التطرق الى الرقابة الجبائية، كما تناولنا اليات الرقابة الجبائية، اما الفصل الثاني فتطرق الى مؤشرات تقييم الرقابة الجبائية، حيث تم التطرق الى مفاهيم عامة حول مؤشرات الاداء وبعد ذلك تم تقديم مؤشرات الاداء لرقابة الجبائية. بينما الفصل الثالث تناولنا فيه تطبيق مؤشرات الرقابة الجبائية من خلال الياتها بمديرية الضرائب لولاية المدية، خلال فترة 2017-2021، حيث تم تناولها كميدان الدراسة، ثم تحليل وتقييم نتائج مؤشرات الاداء الخاصة بمديرية الضرائب لولاية المدية خلال فترة الدراسة (2017-2021)

الفصل الأول

الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري

تمهيد

يعتبر النظام الضريبي من أهم المصادر المالية الأساسية لتمويل خزينة الدولة. وذلك لما تتطلبه عملية التنمية الاقتصادية من أموال ضخمة. لأن المشكلة الرئيسية للبلدان الأخذة في النمو تتمثل في تكوين لجهاز الإنتاجي اللازم لتشغيل الموارد المتاحة. وعلى ذلك يكون من الضروري أن يعمل النظام الضريبي على دعم سياسة التنمية وهو ما يتطلب تشجيع الاستثمارات وكذا حماية الصناعات الوطنية برفع الرسوم الجمركية على الصناعات الأجنبية. كما أن النظام الضريبي يمثل أهم أداة تدخلية. لتوجيه الاستثمارات الوطنية والأجنبية نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية. بالإضافة لتدخله الفعال في معالجة ظاهرتي الكساد والتضخم وذلك من خلال رفع الحد الأدنى للأجر المعفى من الضريبة. وخلال دراستنا لهذا الموضوع. لاحظنا مدى اهتمام الدولة الجزائرية بعملية التنمية الاقتصادية. ورغبتها في تطوير وتنمية الاقتصاد الوطني. فقد قامت بإصلاح ضريبي عام 1991. وذلك بإدخال تعديلات جذرية على مكونات النظام الضريبي سواء من حيث المعدل الضريبي. أو الإعفاءات الضريبية. لتشمل كافة القطاعات الاقتصادية المحلية أو الأجنبية. وبما أن النظام الضريبي الجزائري ذو طابع تصريحي؛ فالمكلف هو الذي يحدد أسس فرض الضريبة وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها، لكن لم يصل المكلف بالضريبة إلى التجرد من أنانيته بصورة كاملة بحيث ينظر إلى الالتزام بدفع الضريبة على انه واجب وعبء كبير على قدراته المالية؛ لذا فإنه من الطبيعي أن نتوقع من جانب بعض المكلفين بتفادي دفع الضريبة والتخلص منها فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الحصيلة الضريبية بصفة خاصة، وحفاظا على امتيازات الخزينة العمومية يحق للإدارة الجبائية مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته عن طريق الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها مع تكاثف الجهود والوسائل الهيكلية والقانونية لكونها تعتبر من أهم الوسائل المتخذة لمكافحة هذه الآفة التي تضر بالاقتصاد الوطني.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل لأهم المفاهيم والجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري وهذا بتناول ثلاثة (03) مباحث هي:

- ✓ **النظام الضريبي الجزائري**
- ✓ **ماهية الرقابة الجبائية**
- ✓ **اليات الرقابة الجبائية**

المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري

إن تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية بصورة مباشرة أو غير مباشرة يعد من الأمور الضرورية في أي مجتمع؛ هذا التدخل يكون بقصد تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية؛ وتعد السياسة الضريبية جزء من السياسة الاقتصادية في الدولة؛ هذه السياسة التي تتخذ من الضريبة موضعا لها، واستخدام السياسة الضريبية يكون عن طريق اختيار النظام الضريبي الأمثل لتحقيق الأهداف المرجوة؛ وتعد الفعالية من إحدى المؤشرات الهامة التي من خلالها يتم الحكم على نجاح النظام الضريبي من عدمه وذلك في تحقيق أهداف ومبتغى السياسة الضريبية إذن فما هو المقصود بالنظام الضريبي؟

المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي

1-المفهوم الواسع للنظام الضريبي: في هذا الصدد سوف نقدم مجموعة التعاريف التالية:

- **التعريف الأول**: النظام الضريبي بالمفهوم الواسع هيكل ضريبي ذي ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي تصغوها مثله وظروفه المختلفة والتي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب[1].
- **التعريف الثاني**: وهو ذلك التعريف الذي ارتآه المرسى السيد حجازي حيث يعبر النظام الضريبي عن مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم والواقع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي للمجتمع؛ وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف المجتمع.[2]

2 -المفهوم الضيق للنظام الضريبي: النظام الضريبي بالمفهوم الضيق يعني مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الرابط إلى التحصيل[3]، وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة حيث تقوم الدولة بالمفاضلة بين أنواع الضرائب الموجودة واختيار ما يمكن اختياره ضمن الهيكل الضريبي، لتأتي مرحلة ربط هذه الضرائب وفي الأخير اختيار الطرق اللائمة والمناسبة لتحصيل جملة الضرائب المفروضة.

خلاصة ذلك أن مفهوم الضيق للنظام الضريبي يرتكز على النمط الفني الذي من خلاله يتم اختيار الضرائب التي تفرض معدلاتها وكذا إجراءات هذا القرض وأليات وطرق التحصيل.[4]

---

[1] سعيد عبد العزيز عثمان؛ شكري رجب العشماوي: **النظم الضريبية "مدخل تحليلي مقارن"**؛ مكتبة الاشعاع الفنية؛ الاسكندرية؛ دون سنة. نشر، ص 13.

[2] ناصر مراد: **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**. دار هومة؛ الجزائر، 2003؛ ص 18,

[3] يونس أحمد البطريق **النظم الضريبية**؛ الدار الجامعية الإسكندرية، 2001، ص19

[4] قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص22

المطلب الثاني: مكونات النظام الضريبي الجزائري

عرف النظام الضريبي الجزائري تقلبات عديدة أملتها الظروف التي مرت بها الجزائر مما استلزم الأمر إعادة النظر في النظام الضريبي الجزائري تبعا لهذه الظروف.

1- **الضرائب المباشرة:** ونميز فيها ما يلي:

1-1- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

أ. مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي IRG : جاءت هذه الضريبة لتعويض نظام الضرائب النوعية ذي المعدلات المتعددة الذي كان مفروض في السابق على المداخيل واشتمل نظام الضرائب النوعية السابق على[1]:

- الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية و شركات الأشخاص؛

- مداخيل الديون؛ الودائع؛ والكفالات.

-الضريبة على الرواتب و الأجور.

-الضريبة على القيمة الزائدة عن التنازل بمقابل عن الأملاك المبنية و غير المبنية

-المساهمة الوحيدة الفلاحية.

-الضريبة التكميلية على الدخل.

-الضريبة على الأرباح الغير التجارية.

ب. مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجماليIRG: وفق المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى، ضريبة الدخل الإجمالي" وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة؛ المحدد وفقا لأحكام المواد من 85إلى 98[2]"

[1] مغني ناصر، **دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء**؛ رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2009/2010، ص:42

[2] المادة (1) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ سنة 2011 ص: 15

ج. الأشخاص الخاضعين الضريبة على الدخل الإجماليIRG:[1]

-الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر بصفتهم مالكين له أو منتفعين به؛ أو مستأجرين له.

-الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية؛ أو مركز مصالحهم الأساسية.

-الأشخاص أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم؛ أو حتى يكلفون بمهامهم في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

-الأشخاص غير المقيمين بالجزائر والذين يحصلون على مداخيل ذات مصدر جزائري.

- الأشخاص من جنسية جزائرية؛ أو أجنبية الذين يحصلون في الجزائر على أرباح؛ أو مداخيل يعود فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بموجب اتفاقية دولية خاصة بازدواجية فرض الضريبة.

-الشركاء في شركات الأشخاص و الشركات المدنية المهنية.

-المسيرون ذوي الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة؛ ومسيرو شركات التوصية المحددة فيما يخص المكافآت عن وظائفهم.

- المساهمون في شركات الأموال فيما يتعلق بأرباح الأسهم والنسب المئوية من الربح.

د – حساب الضريبة على الدخل الإجماليIRG: الضريبة على الدخل الإجمالي هي من الضرائب التصاعدية والتي تحسب على أساس الجدول التصاعدي الآتي:

الجدول رقم 01: الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 240.000 دج	0%
من 240.001 دج إلى 480.000 دج	23%
من 480.001 د ج إلى 960.000 دج	27%
من 960.001 دج إلى 1.920.000 دج	30%

[1] محمد علي علالي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الدراسات العليا، المدرسة العليا للتجارة،2007-2008، ص: 17

من 1.920.001 دج إلى 3.840.000 دج	33%
أكثر من 3.840.000 دج	35%

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2023 صفحة 37

-تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر بالنسبة للمداخيل التي يدفعها المدينون المقيمون في الجزائر إلى مستفيدين يقيمون جبائيا خارج الجزائر بنسبة 24% محررة من الضريبة.

-يحدد معدل الاقتطاع من المصدر بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات بنسبة 10% غير أن هذه النسبة تحدد ب 50 % محررة من الضريبة بالنسبة لحواصل السندات غير الإسمية أو لحاملها.

-تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر فيما يتعلق بالفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار للأشخاص وفق النسب الآتية:

-نسبة 1 % محررة من الضريبة بالنسبة لقسط الفوائد الذي يقل عن خمسين ألف دينار أو يعادلها.

-نسبة 10% فيما يخص قسط الفوائد الذي يزيد عن خمسين ألف دينار.

- فيما يخص المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية يجب أن يتم الاقتطاع شهريا من المداخيل وهذا حسب الجداول الشهرية.

1-2- الضريبة على أرباح الشركات IBS :

أ. **مفهوم الضريبة على أرباح الشركات**: تعتبر هذه الضريبة النوع الثاني من الضرائب المباشرة التي جاء بها التشريع الجبائي لسنة 1992 حيث نصت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136من قانون الضرائب المباشرةٍ والرسوم المماثلة وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات[1]."

إن الضريبة على أرباح الشركات تتميز بما يلي[2]:

- ضريبة وحيدة: حيث أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة سنوية: بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال تلك السنة.
- ضريبة نسبية: بحيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي.

[1] المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2023 ص:47.

[2] قدوري نورالدين؛ الإصلاحات الجبائية وأهميتها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، 2009-2010، ص:101 102

- ضريبة عامة: كونها تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها.
- ضريبة تصريحية: بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه من خلال إرسال ميزانيته الجبائية إلى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية قبل الفاتح من أفريل لكل سنة استغلال.

ب. مجال تطبيق:IBS

تنص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه تخضع للضريبة على أرباح الشركات كل من:[1]

الشركات مهما كان شكلها وعرضها باستثناء:

– شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بتصريح المنصوص عليه في المادة 151؛ ولا رجعة في هذه الاختيار مدى حياة الشركة.

–الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

–هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمتعددة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم بهما العمل.

– المؤسسات والهيئات العمومية ذات طابع صناعي وتجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة:

–الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12

– الشركات التعاونية والاتحادية التابعة لها؛ باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138

ج–حساب الضريبة على أرباح الشركات ودفعها:

تؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنيون في مقر شركتهم؛ أو إقامتهم ويتمثل وعاء فرض الضريبة على أرياح الشركات في الربح المحقق خلال السنة المالية؛ يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية؛ وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم

[1] المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ سنة 2023 ص: 47.

بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية؛ الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير الاهتلاكات المالية. إن إخضاع أرباح الشركات إلى الضريبة لا يأخذ بعين الاعتبار الربح المحاسبي فقط بل تعمل الإدارة الجبائية على تعديل وتصحيح هذا الربح وفقا للقواعد الجبائية السارية؛ وذلك لكون مصلحة الإدارة الجبائية ترفض خصم بعض الأعباء التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي وتسمى بالاستردادات" والتي يتم إعادة ادماجها مثل غرامات التأخير؛ كما أن المشرع الضريبي حدد سقف معين لبعض الأعباء (أي قبول خصم جزئي لها) كما هو الحال بالنسبة الهدايا المختلفة؛ هبات و مساعدات لفائدة هيئات وجمعيات خيرية الاهتلاكات بالنسبة للسيارات السياحية التي يحدد أساس حساب القسط السنوي بقيمة 1.000.000دج[1].

د- **معدلات الضريبة على أرباح الشركات**

حددت المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلات التالية[2]:

-المعدل العادي:

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

- المعدلات الخاصة:

تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم02: معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات

المعدل	النشاط الخاضع للضريبة
10%	-بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات. - بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية (تخضع لمبدأ المعاملة بالمثل).

[1] Ibrahim hammadou et Ahmed tessa, Fiscalité de l'entreprise cours et application, pages bleues, Alger, 2011, p.80,81.

[2] المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.

20%	-بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر.
30%	-بالنسبة للمداخيل التي تقبضها المؤسسات الاجنبية التي ليست لها منشئات مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات. -المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر. -العائدات المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج ، بموجب امتياز رخصة استغلال براءتهم.
40%	- بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2023.

هـ- الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات

لتحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، تنص المادة رقم 140 من قانون الضرائب

المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي[1]:

الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت، التي تنجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو نهايته. ويتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها قاعدة للضريبة تحسم من الضريبة الزيادات المالية وتضاف عند الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من بين جملة من الخصوم المتكونة من ديون الغير، والاستهلاكات المالية والأرصدة الثابتة.

إن إخضاع أرباح الشركات إلى الضريبة لا يأخذ بعين الاعتبار الربح المحاسبي فقط، وإنما يتم تعديل وتصحيح هذا الربح وفقا للقواعد الجبائية السارية المفعول، وذلك لكون مصلحة الضرائب ترفض بعض الأعباء التي أدرجت في الربح المحاسبي.

[1] المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023.

يصطلح على الربح المصحح بالربح الجبائي الذي يشكل أساسا لاقتطاع الضريبة على أرباح الشركات، ويمكن صياغة علاقة تحديد الربح الجبائي كما يلي[1]:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاستردادات – التخفيضات

و– دفع الضريبة على أرباح الشركات

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات عن طريق نظام الدفع الفوري والذي يعرف بالتسديد التلقائي الذي يعد رئيسيا، هناك طريقة أخرى تتمثل في نظام الاقتطاع من المصدر ويعد استثنائيا.

–نظام التسديد التلقائي

تدفع الضريبة على أرباح الشركات بصفة تلقائية لدى قابضات الضرائب بعد قيام المكلف بحساب مبلغ الضريبة بنفسه دون إشعار مسبق من طرف مصلحة الضرائب لهذا الأخير بالتسديد. ويتم تسديد الضريبة وفق ثلاثة أقساط متساوية متبوعة بقسط التسوية الذي يعبر عن الرصيد الباقي من الضريبة الواجب دفعها[2] .

تدفع هذه الأقساط من كل سنة مالية، حيث مبلغ القسط الواجب الدفع يمثل 30% من الضريبة المستحقة على أرباح الدورة الأخيرة المرصد؛ وفيما يخص المؤسسات حديثة النشأة يتم اعتماد 5% من رأس مال الشركة لحساب القسط.

تدفع هذه الأقساط كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم03: أقساط الضريبة على أرباح الشركات

الأقساط	تاريخ التسديد	مبلغ التسبيق
التسبيق الأول	من 20 فيفري إلى 20 مارس	(ربح السنة ن–2) × (معدل الضريبة) ×30%
التسبيق الثاني	من 20 ماي إلى 20 جوان	(ربح السنة ن–1) × (معدل الضريبة) ×30%
التسبيق الثالث	من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر	(ربح السنة ن–1) × (معدل الضريبة) ×30%
رصيد التسوية	آخر أجل 30 أفريل من السنة الموالية	(ربح السنة ن) × (معدل الضريبة) – مجموع التسبيقات

المصدر: من إعداد الطلبة وبالاعتماد على المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2023.

[1] حميد بوزيدة، **التقنيات الجبائية**، ديوان المطبوعات الجامعية؛ الجزائر، 2007، ص75.

[2] خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص64.

-نظام الاقتطاع من المصدر:

يعتبر نظاما استثنائيا، حيث نص المشرع على خضوع بعض المداخيل لتقنية الاقتطاع من المصدر والتي تم ذكرها سابقا، مثل المداخيل المحققة عن طريق المؤسسات الأجنبية، وكذا مداخيل رؤوس الأموال المنقولة للضريبة على أرباح الشركات.

1-3- الرسم على النشاط المهني:

أنشئ الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996 ويعتبر من بين الضرائب المباشرة التي تساهم بشكل أساسي في توفير مداخيل هامة بالنسبة للجماعات المحلية الولاية والبلدية يستحق الرسم على النشاط المهني على:

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي.

- رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي؛ في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرياح الشركات.

أ-اساس فرض الرسم على النشاط المهني:

يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية؛ أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة (يقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط)؛ غير أن بعض العمليات والمنتجات تستفيد من تخفيضات في رقم الأعمال الخاضع وهي كالآتي:[1]

- تخفيض بنسبة 25%

-بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري.

-تخفيض بنسبة 30%

-مبلغ عمليات البيع بالجملة.*

-مبلغ عمليات البيع بالتجزئة؛ والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن % 50 من الحقوق غير المباشرة.

-عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.

[1] المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023 ص 84

– ويمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني وأرامل الشهداء تخفيضا بنسبة 30% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة وهذ خلال السنتين الأوليتين ابتداء من تاريخ بداية النشاط بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي.

– تخفيض بنسبة 50%:

–مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة.

–مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية؛ بشرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90 المؤرخ في 15 يناير 1996، وأن يكون هامش الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين10% و30.%

–يستفيد من تخفيض قدره75%

–مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغاز وال

ب –الحدث المنشئ وتوزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني:

يشتمل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:

–بالنسبة للبيوع من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

–بالنسبة للأشغال العقارية و تأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

يتم حساب الرسم على النشاط المهني بضرب رقم الأعمال المحقق في معدل الرسم والمحدد كما يلي[1]:

–1% بالنسبة لأنشطة الإنتاج بدون الاستفادة من التخفيض.

– 2% لبقية الأنشطة.

– 3% بالنسبة لنشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب.

وتوزع حصيلة الرسم على النشاط المهني وفق الجدول التالي:

[1] المادة 222 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ والمادة03 من قانون المالية التكميلي لسنة 2023

الجدول رقم 04: توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني

الرسم على النشاط المهني	الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
المعدل المنخفض	0.29%	0.66%	0.05%	1%
المعدل العام	0.9%	1.30%	0.11%	2%

المصدر: المادة 222 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ والمادة03 من قانون المالية التكميلي لسنة 2023

من خلال قراءة جدول توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني نلاحظ أن أكبر نسبه من حصيلة هذا الرسم تذهب لتمويل البلديات وهو ما يعكس الأهمية الكبيرة لهذا الرسم في تمويل ميزانية البلديات بدرجة أولى وكذا ميزانية الولايات بدرجة ثانية.

2- الضرائب الغير مباشرة: نميز في هذا النوع ما يلي:

2-1- الرسم على القيمة المضافة: (TVA)

جاء هذا الرسم ليعوض نظام الرسم على رقم الأعمال الذي كان معمولا به سابقا، ويتميز الرسم على القيمة المضافة بالخصائص التالية:[1]

- ضريبة حقيقية: تخص استعمال المداخيل أو المصاريف، أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.
- ضريبة غير مباشرة: تدفع للخزينة ليس بصفة مباشرة من المدين الحقيقي بل تدفع من طرف المدين القانوني.
- ضريبة نسبة القيمة: كونها تحسب بتطبيق معدل نسبي على قيمة المنتج أو الخدمة.
- ضريبة محايدة: محايدة بالنسبة للمدين القانوني؛ بما أنها متحملة من طرف المستهلك النهائي.
- ضريبة عامة: تمس جميع المنتجات والخدمات كما تمس جميع المراحل التي تمر بها السلعة أو الخدمة إلى غاية وصولها إلى المستهلك النهائي.
- ضريبة مجزأة حسب آلية عمل الدفعات المجزئة: بحيث أنه في كل مرحلة توزيع فإن الرسم على القيمة المضافة تخص فقط القيمة المضافة الممنوحة الإجمالية تطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع المستهلك.

أ- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة: تخضع للرسم على القيمة المضافة[2]:

[1] نورالدين قدوري؛ مرجع سبق ذكره، ص:105

[2] قدوري نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص:151.

-عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة؛ التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.

-ويطبق هذا الرسم أيا كان:

- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في انجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.
- شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.
- عمليات الاستيراد.

ب- معدلات الرسم على القيمة المضافة:

- **معدل مخفض 9 %** [1] ويخضع لهذا المعدل
  - العمليات التي تقوم بها مؤسسة الكهرباء والغاز والمتعلقة بالغاز الطبيعي والطاقة الكهربائية.
  - المنتجات المتعلقة بأنشطة الحرف التقليدية التي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.
  - العروض المسرحية والبالي والحفلات الموسيقية والسيرك والعروض والمنوعات.
  - والألعاب والعروض المسلية بمختلف أنواعها.
  - خدمة الإقبال على الانترنت.
  - خدمات التكوين التي تقدمها مؤسسات التكوين المعتمدة من الدولة.
- **معدل عادي 19%** [2] وتخضع له باقي النشاطات الاخرى

يطبق الرسم على القيمة المضافة على العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا والمتمثلة في:

- العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم.
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.
- العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر.
- المبيعات الخاصة بالكحول أو الخمور ومشروبات أخرى مماثلة لها.
- العمليات المتعلقة بالإشغال العقارية.
- المبيعات حسب شروط البيع بالجملة.

[1] قانون الضرائب والرسوم للماثلة، المادة 23

[2] قانون الضرائب المباشرةٍ والرسوم المماثلة، المادة 21.

- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى وأنشطة التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.

ج- حقوق التسجيل:

- تعريف حقوق التسجيل: يمكن تعريف التسجيل كإجراء منجز من طرف موظف عمومي مكلف بالتسجيل حسب الإجراءات المختلفة المذكورة في القانون. ويمكن تطبيق الإجراء على عقود أو على نقل غير ناتج عن عقد؛ ما يمكن من تحصيل رسم كمقابل للتسجيل وهو يضم الحالات التالية[1]:

- **نقل الملكية بمقابل** : تعرف المادة 351 من القانون المدني البيع على أنه " عقد يترتب على البائع بموجبه نقل ملكية شيء أو كل حق ملكية للمشتري الذي يلتزم بدفع سعر البيع."
- **بيع العقارات:** تعتبر العقارات العنصر الأساسي للملكية ويشمل أساسا على الأملاك المبنية وغير المبنية؛ وتستلزم هذه البيوع تسجيلا لدى مفتشية التسجيل والإشهار لدى المحافظة العقارية ويتطلب ذلك دفع حقوق تسجيل بنسبة 5%.

يتكون الوعاء الضريبي من السعر المعبر عنه في العقد مضافا له كل الأعباء المقررة وكل التعويضات لصالح البائع.

- **بيع المنقولات:** تأخذ بيوع المنقولات شكل بيوع عمومية أو بالتراضي إذا تمت بعقد يجب أن تخضع لزوما لإجراءات التسجيل على أن تفرض عليها رسوم معدلها 5% .
- **التنازل عن الحقوق المشتركة:** يخضع التنازل عن الحقوق المشتركة بالمزايدة (بيع الحقوق المشتركة يستوجب قسمتها) لحقوق نسبية بقيمة 5%
- **نقل الملكية بالوفاة** : لا يعني فقط الأملاك الموجودة بالجزائر بل يمس كل الأملاك المشكلة لتركة المتوفى و المحولة إلى الورثة بعد الوفاة.

تحسب الضريبة على أساس القيمة المقدرة المعلنة من الورثة مع الحق في المراقبة الإدارية.

تحدد حصة كل صاحب حق؛ وتستوفي حقوق نقل الملكية بالوفاة بنسبة 5.%

-للحصة الصافية لكل صاحب حق و تخفض النسبة إلى 3 %بالنسبة للأصول و الفروع و الأزواج.

وكل وريث يمكنه الاستفادة من تخفيض على الضريبة بنسبة 10%؛ كالطفل تحت الكفالة.

[1] نصيرة بوعون يحياوي، **جباية مؤسسة**، مرجع سبق ذكره، ص، ص161 ،162

– **الهبات بين الأحياء:** تكون خاضعة لحق تسجيل نسبته 3% بين الأصول والفروع والأزواج؛ و3 % في حالة نشاط مؤسسة لما الورثة يتدخلون لمواصلة الاستغلال بالمؤسسة.

– حقوق التسجيل بالنسبة لعمليات القسمة والتبادل:

القسمة عقد يرمي إلى وضع حد لملكية مشتركة من خلال توزيع التركة المشتركة. العقود المحددة خاضعة لقواعد الرسم التي تشمل رسم القسمة وأيضا معدل فرق الأنصبة؛ الأصل الصافي المقسم يكون خاضع لرسم 1.5%.

- **تبادل العقارات:** يتعهد المتعاقدون بصفة متبادلة بتحويل الملكية بينهم لملكية غير نقدية ويترتب على ذلك حق تبادل بنسبة 2.5%من قيمة أحد العقارات عندما تكون متساوية القيمة؛ وفي حالة عدم تساوي القيمة فإن فائض القيمة المحقق من أحد المتعاقدين يكون خاضعا لضريبة نقل الملكية بنسبة 5%.
- **حقوق التسجيل المطبقة على الشركات:** يتطلب إنشاء الشركات تخصيص ملك للشخص المعنوي عن أملاك المساهمين وتطبق عليها ضريبة تقدر ب 0.5 % من القيمة الحقيقية للشركة. كما يطبق رسم على فائض القيمة والعقود المتعلقة بالتنازل عن الأسهم والحصص الاجتماعية بنسبة 2.5 % وتتم سنويا على أساس سعر التنازل مضافا إليه الأعباء على أساس القيمة المالية للسندات المتنازل عنها.

د –حقوق الطابع:

تحتوي كلمة الطابع على معنيين، معني عام يقصد به البصمة أو العلامة او الطابع المميز الذي يثبت تسديد رسم من الرسوم؛ ومعنى خاص يعنى الرسم في حد ذاته؛ في السابق كان لزاما لإعطاء الصبغة الرسمية لوثيقة ما وضع ختم الدولة أو وضع ختم المرفق العام وكانت هده الطريقة سائدة في معظم الدول وتعرف حقوق الطابع على أنها تلك الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية والمحررات الرسمية التي يمكن ان تقدم للقضاء كدليل[1]،

–تصنيف حقوق الطابع: تنقسم فئات حقوق الطابع كما يلي:

- **الطابع الحجمي:** هذا النوع من الحقوق يحدد وفقا لحجم الورق المستخدم في العقود والتي نذكر منها العقود التي يسلمها أعوان التنفيذ التابعون لمكتب الضبط العقود الصادرة عن قضاة الحكم؛ عقود السلطات الإدارية والخاضعة للتسجيل والمتعلقة بنقل الملكية أو الانتفاع؛ عقود التأمين والاتفاقيات المشابهة؛ يخضع لهذا النوع جميع والمحررات سواء كانت عمومية أو خاصة؛ ويتم تحصيل هذا الصنف من حقوق الطابع عن طريق أوراق البيع والتي هي عبارة عن أوراق بيضاء ذات مقاومة جيدة

[1] المادة 01 من قانون الطابع لسنة 2023 ص06

بسبب تركيبتها الصناعية والتي تحمل علامة مائية خاصة تطبع على العجينة المكونة للورق عن صنعه، ويتم بيع هاتها الأوراق من قبل الإدارة الجبائية (مفتشية الطابع والتسجيل) .

الجدول رقم05: حجم الأوراق المدموغة.

نوع الورق	الارتفاع	العرض
-ورق السجل	0.42 م	0.54 م
-ورق عادي	0.27 م	0.42 م
-ورق عادي	0.27 م	0.21 م

المصدر: سعيد بن عيسى، مرجع سابق، ص، 126.

- **طابع المخالصات:**

تخضع السندات بمختلف أنواعها سواء كانت موقعة أو غير موقعة التي تم إعدادها بصفة عرفية والمتضمنة إبراء أو إثبات التسديدات أو المبالغ المدفوعة؛ كما يستحق الرسم بالنسبة لكل عقد أو إيصال أو مخالصة وإبراء لرسم طابع نسبي تحدد قيمته ب: 1دج عن كل قسط من 100 دج او جزء من القسط من 100دج دون أن يقل المبلغ المستحق عن5 دج أو يفوق10000 دج[1].

ويخضع لرسم طابع مخالصة موحدة ذو قيمة ثابتة تقدر 20دج ما يلي:

-الوثائق التي هي بمثابة إيصال محض وتسديد أو مخالصة السندات أو القيم أو الأشياء باستثناء الإيصالات المتعلقة بالصكوك المقدمة للتحصيل.

-الإيصالات التي تثبت إيداعا نقديا تم لدى مؤسسة أو لدى شخص طبيعي.

- **طابع الأوراق القابلة للتداول وغير القابلة للتداول :**

تخضع لهذا الصنف من حقوق الطابع السندات لأمر وأذونات الصرف وأوامر الدفع، وجميع الأوراق والسندات الأخرى القابلة للتداول أو التجارة وحتى السفاتج المسحوبة للمرة الثانية أو الثالثة والنسخ وكذلك السفاتج المعدة في الجزائر والقابلة للتسديد خارج الجزائر، كذلك تخضع إلى الطابع النسبي الأوراق والسندات غير القابلة للتداول والحوالات ذات أجل أو التي تدفع حالا مثلما هو

[1] المادة 100 من قانون الطابع لسنة 2023 ص 17

مستعمل السندات لأمر والسفاتج وغيرها من الأوراق القابلة للتداول تحدد تعريفة الرسم النسبي للطابع0.05 دج لكل 100 دج أو جز من 100 دج؛ غير إنه يتم تطبيق حق قدره 100 دج كلما نتج من تطبيق التعريفات السابقة الذكر مبلغ أقل.[1]

الرسم المطبق على عقود النقل الفردي أو الجماعي: تخضع تذاكر نقل المسافرين الفردية أو الجماعية المسلمة؛ بي صفة كانت؛ للأفراد أو الجماعات المقيمة في التراب الجزائري والمتوجهين إلى خارج الوطن لرسم تحدد تعريفته كما يأتي[2]: 1000 دج للنقل البحري و1500 دج للنقل الجوي؛ ويحدد هذا الرسم جزافيا بمبلغ 500 د.ج لكل مسافر يحمل جواز سغر يتجه نحو الخارج عن طريق البر أو السكك الحديدية.

– حقوق الطابع المتعلقة بالاستخراج الوثائق :

يتميز هذا الصنف من حقوق الطابع بكونها حقوق ثابتة ولكنها تختلف بالاختلاف نوع الوثيقة المستخرجة ونخلصها في الجدول الموالي:

الجدول رقم06: حقوق الطابع الخاصة بالوثائق الإدارية.

نوع الوثيقة	قيمة حقوق الطابع
جواز السفر	6000دج
بطاقة التعريف الوطنية	100دج
بطاقة التعريف المهنية	500دج
رخصة حمل السلاح	1000دج
السجل التجاري	4000دج
بطاقة إقامة الاجانب	6000دج

المصدر: من اعداد الطلبة من قانون الطابع، المديرية العامة لضرائب لسنة 2023من ص 22الى 34

– كما تؤسس حقوق الطابع خاصة بالسيارات المرقمة في الجزائر والتي تحصل عن طريق بيع قسيمة خاصة على مستوى قباضة الضرائب؛ يقع عبء هذه القسيمة على كل شخص طبيعي أو معنوي مالك لسيارة وتحدد التعريفات الخاصة بها حسب نوع السيارة وسنة وضعها للسير.

[1] المادة 83 من قانون الطابع لسنة 2023 ص 15

[2] المادة 128 من قانون الطابع لسنة 2023 ص19

المطلب الثالث: إصلاحات النظام الضريبي الجزائري

إن الإصلاح الضريبي الذي تم في سنة 1991 كان لابد منه نظرا لجملة التغيرات التي حدثت على المستوى العالمي؛ بالإضافة إلى مجموعة التغيرات الاقتصادية والسياسية التي حدثت في الجزائر فكان لابد من إصلاح النظام الضريبي من أجل المواكبة؛ سوف نتطرق في هذا المطلب إلى سياق الإصلاح الضريبي في الجزائر وإلى مضمونه والأهداف التي كان يرجى تحقيقها منه.

1- السياق الدولي والوطني للإصلاح الضريبي

لقد تزامن الإصلاح الضريبي في الجزائر مع مجموعة من التغيرات والإجراءات سواء على المستوى الوطني أو الدولي.

1-1- السياق الدولي للإصلاح الضريبي:

لقد تميز الوضع العالمي في نهاية الثمانينات بظهور مجموعة من التحولات والتغيرات الدولية في إطار العولمة الاقتصادية الناتج عن تزعم الولايات المتحدة الأمريكية لإدارة الاقتصاد العالمي والسياسات الدولية عن طريق المؤسسات العالمية؛ وزيادة حدة ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات؛ والاتجاه المتزايد نحو إقامة تكتلات اقتصادية إقليمية وما تتطلبه من تنسيق للسياسات الاقتصادية الكلية؛ وفي هذا الإطار سعت الولايات المتحدة الأمريكية إلى إحياء اقتصاديات العرض ونبذها لأسس نماذج الطلب وتجسد ذلك من خلال تقديم الرئيس رونالد ريغان في 1981-02-18 برنامج اقتصادي إصلاحي يعتمد على خفض معدلات نمو الإنفاق العام وتخفيض مدروس ومقنن لمعدلات الضرائب والتحكم في التوسع النقدي مع تخفيض القيود على قطاعات الاقتصاد الأمريكي[1]؛ ولما كانت اقتصاديات الدول النامية تتأثر بما يحدث في اقتصاديات الدول المتقدمة فإن الدول النامية باشرت إصلاحاتها الضريبة تحت مضلة وفي إطار الشروط التي وضعها صندوق النقد الدولي والتي كانت تمحور حول[2]:

- إعداد هياكل ضريبة تتسم بتوسيع نطاق الوعاء الضريبي وترشيد هيكل أسعار الضرائب والحد من المبالغة في درجات التصاعد الضريبي؛
- فرض حد أدنى من الضرائب على الأنشطة التي تحول الاعتبارات الإدارية في الدول النامية دون احتواءها ضريبيا، مثل الأنشطة الزراعية والعقارية؛
- فيما يتعلق بالضرائب على الدخل الشخصي: تتمحور السياسات الموضوعة في التحول من فرض ضرائب على الدخل النوعية إلى ضريبة موحدة على الدخل مع مراعاة الاعتدال في سعرها، والحد من تزايد درجة التصاعد الضريبي وإلغاء

[1] عبد المجيد قدي، رابح شريط: **الإصلاح الضريبي في الجزائر السياق والمضمون**. مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة البليدة، أيام 11-12 ماي 2003، ص 304 .

[2] سميرة إبراهيم أيوب: **صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي. دراسة تحليلية تصميمية**، مطبعة سامي، الإسكندرية، 2000ص 109-111.

الإعفاءات التي ليس لها مبرر اقتصادي واجتماعي فضلا عن ربط شرائح الضرائب بمعدلات الأسعار السائدة أي الأخذ في الاعتبار عامل التضخم عند تحديد هيكل الشريحة الضريبية والمعدلات المقررة عليها؛

- في مجال الضريبة على أرباح الشركات: يقترح صندوق النقد الدولي تحديد أسعار هذا النوع من الضرائب؛ بحيث يتقارب مع أسعار الضرائب على أرباح الشركات في الدول المتقدمة؛ كما يوصي الصندوق بإلغاء الازدواج الضريبي على أرباح الأسهم؛
- ولإصلاح الضرائب غير المباشرة تتمحور السياسات المقترحة في إعطاء وزن نسبي أكبر لهذه الضرائب على مختلف السلع والخدمات بين مكونات الهيكل الضريبي ويؤكد خبراء الصندوق أن فرض الضريبة على القيمة المضافة يجب أن يمثل عنصرا مهما في برنامج الإصلاح لأنها ترتب توفير إيرادات ضريبية كبيرة بالإضافة إلى أنها توفر الدافع والحافز الفردي على زيادة الادخار والاستثمار لأنها لا تفرض على عوائد المدخرات؛ ناهيك عن إسهام هذه الضريبة في تحسين جباية الضرائب الأخرى من خلال خلق سجلات للمعاملات الاقتصادية والنقدية مما يمكن التحقق من سلامة البيانات الواردة بخصوصها؛ كما أن فرض ضريبة القيمة المضافة على الواردات سوف يسهم في امتصاص جانب من الإيرادات والعوائد التي تؤول إلى طبقة المستوردين الذين ينجحون في الحصول على تراخيص استيراد كبيرة مما يحد من الأثر التوزيعي السلبي لتلك الضريبة.

1-2- السياق الوطني للإصلاح الضريبي :

لقد باشرت الجزائر إصلاحات عميقة وجذرية في سبيل التخلص من المشاكل التي كان يعاني منها الاقتصاد والتي أبانتها الأزمة البترولية لسنة 1986 كما أن هذه الإصلاحات كانت كمرحلة تمهيدية من أجل انتقال الاقتصاد الوطني إلى اقتصاد السوق.

أدخلت الحكومة في أواخر الثمانينات العديد من الإصلاحات المهمة [1]ففي قطاع الزراعة اتخذت أولى التدابير بقيام الحكومة في عام 1987 بتقسيم حوالي 3500 مزرعة حكومية إلى تعاونيات خاصة ومزارع صغيرة تمتاز بحقوق استغلال طويلة الأجل وأتاح هذا الإجراء زيادات هائلة في الإنتاجية كما أقدمت الجزائر عام 1988 على منح الاستقلالية للمؤسسات العمومية من الناحية القانونية والتشغيلية بموجب القانون 88-01 ثم دعمت ذلك بإقرار برنامج في عام 1990 لشطب كمية من الديون المستحقة على المؤسسات العامة التي تراكمت على مدى سنوات سادت فيها الضوابط الحكومية المباشرة واشتمل البرنامج كذلك على إعادة رسملة البنوك التجارية، وفي نفس الوقت تم وضع إطار قانوني وتنظيمي جديد للقطاع المالي والمصرفي في صلب قانون النقد والقيض لعام 1990 الذي أعطى لبنك الجزائر مسؤولية السياسة النقدية والرقابة على الجهاز المصرفي وألغى التمويل المباشر من الخزينة العمومية للاستثمارات .

المؤسسات العمومية؛ كما منح هذا القانون الحق للخواص والأجانب في إنشاء البنوك الخاصة وألغى تخصيص تعامل كل مؤسسة مع بنك تجاري معني.

[1] كريم النشاشي وآخرون: الجزائر، **تحقيق الاستقرار والتحول إلى اقتصاد السوق**، مرجع سابق، ص 10.

كما توجهت الجزائر في ذات الإطار إلى إصلاح نظام الأسعار بعد ما كانت قد منحت للمؤسسات الاقتصادية استقلاليتها فقد قامت بمراجعة نظام الأسعار بموجب القانون 89-12 المتعلق بالأسعار والذي وضع نوعين من الأسعار: أسعار مقننة تخضع لإدارة الدولة؛ وأسعار حرة الذي تم تعديله في سنة 1995بموجب الأمر95-06 المؤرخ في 25 جانفي1995 حيث أصبحت الدولة لا تتدخل في تحديد الأسعار بل تتحدد هذه الأخيرة بناءً على قواعد المنافسة؛ كما تم تبني إصلاح التجارة الخارجية من خلال القانون88-29 الذي منح مرونة أكبر في مجال احتكار الدولة وتم من خلاله تخصيص مبلغ محدد من النقد الأجنبي والائتمان لكل شركة لاستعماله حسب تقديرها الخاص وتم إصلاح التجارة الخارجية نظرا لأهميتها البالغة في الحياة الاقتصادية ولأنها تؤدي الأدوار التالية[1]:

- تموين الجهاز الإنتاجي بالمدخلات الصناعية ولوسيطيه بما يمكن من التوسع وتوفير مداخيل جديدة التي يمكن إخضاعها للضريبة؛
- حصول خزينة الدولة على موارد مالية في شكل رسوم جمركية من الصادرات والواردات؛
- تصريف الفائض من السلع إلى أسواق أخرى مما يؤدي إلى المحافظة على مستويات النشاط على حالة من الاستقرار وبالتالي الحفاظ على الأوعية الضريبية القائمة.

2- مضمون الإصلاح الضريبي في الجزائر

لقد تمحور الإصلاح الضريبي في الجزائر حول إصلاح الضرائب التالية: الضريبية على الدخل الشخصي والضريبة على أرباح المشروعات؛ ضريبة القيمة المضافة.

2-1- الضريبة على الدخل الإجمالي:

تم إحداث هذه الضريبة في النظام الضريبي الجزائري لما بعد الإصلاح من أجل تعويض مجموعة من الضرائب النوعية التي كانت مطبقة في ظل النظام القديم وهي[2]:

- الضرائب على الأجور والرواتب؛
- الضريبة على الربح الصناعي والتجاري وشركات الأشخاص؛
- الضريبة على الأرباح غير التجارية؛
- المساهمة الوحيدة الفلاحية؛
- الضريبة على القيمة الزائدة عن التنازل بمقابل عن الأملاك المبنية وغير المبنية؛

[1] عبد المجيد قدي: **فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية...**، مرجع سابق؛ ص 129 .

[2] حميد بوزيدة: **النظام الضريبي وتحديات الإصلاح الاقتصادي...**، مرجع سابق، ص 72.

- الضريبة التكميلية على الدخل.

بإدخال هذه الضريبة فإن النظام الضريبي ألغى العمل بنظام الضرائب المتعددة والذي يتسم بالتعقيد وعدم الانسجام مع مبدأ شخصية الضريبة وتحول إلى نظام الضريبة الوحيدة.

2-2- الضريبة على أرباح الشركات :

جاءت هذه الضريبة كبديل للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (IBIC) التي أثقلت كاهل المؤسسات حيث أنها كانت تفرض على جميع وحدات المؤسسة والتي تدفعها المؤسسات حتى في حالة تحقيق خسارة مركزية على أساس أن بعض الوحدات تحقق أرباحا[1]، وقصد وضع نظام ضريبي خاص بالشركات وتميزه عن نظام الأشخاص الطبيعيين وضع المشرع هذه الضريبة ابتداءً من قانون المالية لسنة 1991 والتي تفرض على جميع الأرباح التي تحقق من طرف:

- كل الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء شركات الأشخاص إلا إذا اختارت ذلك؛
- المؤسسات والهيئات ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة ولها؛
- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من ق الضرائب المباشرة.

2-3- الرسم على القيمة المضافة:

تم استحداث هذه الضريبة بموجب قانون المالية لسنة 1991 والتي عوضت ضريبتي الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاجTUGP ؛ والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات TUGPS وقد تم تطبيق هذه الضريبة من خلال 04 معدلات وهي: المعدل المنخفض الخاص؛ المعادل المنخفض؛ المعدل العادي

المعدل المرتفع بالنسب التالية على التوالي: 07%؛ 13%؛ 21%؛ 40 %وإدخال هذه الضريبة في النظام الضريبي كان يرمي إلى تحقيق الأهداف التالية[2]:

- ترقية المؤسسات الاقتصادية وزيادة تنافسيتها على مستوى الأسواق الأجنبية كون أنه يسمح بمسح الأعباء المتعلقة بالجباية المحلية للمنتجات التي يتم تصديرها عند الحدود.
- تطبيقه في مجال يتميز بعدم التفرقة ما بين عملية إنتاج السلع وتقديم الخدمات؛

[1] بوخاوة إسماعيل، دومي سمراء: **الإصلاح الضريبي وفق معتقدات صندوق النقد الدولي**، مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة البليدة أيام 11-12 ماي 2003، ص195.

[2] نفس المرجع، ص 195.

- حياد الجباية الوطنية حيث اعتمد المشرع نظام الخصم فيما يتعلق ب TVA وعليه يمكن استرجاع الرسوم المحملة عند القيام بالعملية الإنتاجية أو تلك المدفوعة عند القيام بعملية الشراء فيما يتعلق بالعمليات التجارية؛
- التحفيز على الاستثمار وذلك بتجنب معاقبة المؤسسات على غرار النظام القديم؛ فمثلا عند شراء العقارات يمكن لهذه المؤسسات استرجاع قيمة الرسوم التي تحملتها، وذلك بالتصريح بالعمليات الخاضعة للرسم؛
- يعمل الرسم على القيمة المضافة على ترقية الشفافية الجبائية وزيادة البساطة.

3- الأهداف المرجوة من الإصلاح

وضعت السلطات الحكومية مجموعة من الأهداف كان ينبغي الوصول إليها من خلال القيام بإصلاح النظام الضريبي وهي كما يلي[1]:

- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق تحسين الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار الإنتاجي؛ مع تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات الناجم عن تعدد الضرائب من جهة وارتفاع معدلاتها من جهة أخرى؛
- خلق شروط ملائمة لتحقيق التوازن الخارجي عن طريق تنويع الصادرات وزيادتها خارج قطاع المحروقات؛
- إعادة توزيع المداخيل بشكل عادل والعمل على حماية القوة الشرائية للعملة بدفع الضريبة لكي تكون عامل من عوامل التحكم في التضخم، بالنظر إلى معدلات التضخم العالية التي كان يعرفها الاقتصاد آنذاك؛
- المساهمة في تحقيق جهود اللامركزية السياسية والاقتصادية للبلاد، إدراكا من السلطات بأن هناك حالة من عدم التوازن الجهوي وتباين الإستفادة من جهود التنمية بين مختلف جهات البلاد؛
- تحسين شفافية النظام الضريبي بتبسيط إجراءاته ومكوناته بشكل يسهل التحكم فيه

كما سعى الإصلاح الضريبي إلى تحقيق بعض الأهداف المالية والتقنية والتي تتمثل فيما يلي[2]:

- زيادة نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة وبالتالي السعي إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية؛
- جعل الجباية العادية تغطي نفقات التسيير في الميزانية العامة؛
- تبسيط النظام الضريبي؛
- إدارة جبائية فعالة.

4- عصرنة الإدارة الجبائية

4-1- عصرنة إدارة الضرائب في مجال الهيكل التنظيمي:

[1] عبد المجيد قدي: **النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة**، مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة البليدة، أيام 20-21 ماي 2002.

[2] كمال رزيق؛ مسدور فارس: **تقييم إصلاح النظام الجبائي**، مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة البليد أيام 11-12 ماي 2003، ص 7.

تأثرت الإدارة الجبائية بالوضع الدولي والوطني حيث أصبحت مطالبة بوضع إستراتيجية. العصرنة هياكلها قصد السير مع متطلبات العصر الحالي. فتم إنشاء هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية تتمثل في مديرية كبريات الشركات، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، هدفها تجميع المفتشيات والقبضات حسب طبيعة المكلفين بالضريبة تتكفل هذه الهياكل بمهام جديدة تتمثل في التسيير والرقابة والبحث في المنازعات المتعلقة بالفئات الجبائية التي تخضع لها فهذه العملية رمت لتقليص الهياكل الضريبية من 1288 إلى 406 هيكل اداري تتمثل في 65 مركزا ضريبيا. 250 مركزا جواريا، بدلا من 727 مفتشية. و480قباضة.وتم إبقاء الهياكل الأخرى على حالها،01 مديرية كبريات المؤسسات 9مدريات جهوية.9مفتشيات جهوية. 3مصالح للبحث والتحقيق. 3 مراكز جهوية، 3 مخابر.،54 مديرية ولائية ،9 قباضات.[1]

- **مديرية كبريات المؤسسات** :

تم إنشاء مديرية المؤسسات الكبرى على مستوى العاصمة كخطوة أولى نحو استغناء نظام الجباية بالجزائر عن الهيكل التنظيمي القديم واعتمدت نظام عصري يعوّض نظام الاختصاص الإقليمي بالاختصاص النوعي، استجابة لانشغالات المكلفين بالضريبة الخاصة بتحسين نوعية الخدمات المتاحة، ثم تلي ذلك إنشاء مراكز للضرائب على مستوى الولايات لتحسين تسير ملفات

المكلفين الخاضعين للنظام الجبائي الحقيقي ومراكز جوارية، إضافة إلى تسير ملفات الخاضعين للنظام الجزافي على غرار صغار التجار والحرفيين.

ويندرج مسار مديرية كبريات المؤسسات المنشأة بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002 في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية أو العملية بداية عام 1992 التي تميزت بتأسيس ضرائب ذات طابع دولي (الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة)، إضافة إلى توحيد المصالح والملفات

الجبائية وتبسيط وتوحيد الإجراءات المتعلقة بالتصريح ودفع الضرائب والرسوم (إنشاء التصريح الجبائي ج 50) .

تم فتح مديرية كبريات المؤسسات للجمهور بتاريخ 02 جانفي2006 بتسيير الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري/ الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري، الشركات البترولية وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر. وتتكفل هذه المديرية بما يلي:

-تقوية الضمانات للمكلفين بالضريبة المعترف بها إضافة إلى توسيع طرق الطعن،

-تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمؤسسات تحديث وتبسيط الإجراءات. ووضع جهاز متكامل للتسيير المعلوماتي للضريبة.

[1] - minister des finances. (2004). stratégie de modernisation de la DGI : pour une admiration Fiscale nouvelle. docuux ment interne de l'inspection générale des services fiscal. Algérie: direction general des impots.

وقد قررت المديرية العامة للضرائب مراجعة النصوص التنظيمية المنظمة لمديرية كبريات الشركات في سياق مواصلة إصلاح القطاع الجبائي وتعزيز عمليات التحصيل حيث اعتمدت بداية سنة 2017، سقفا جديدا لرأسمال المؤسسات الكبرى المعنية بدفع الضرائب لديها حيث ترفع رأسمالها إلى 200 مليار سنتيم، وجاء هذا القرار محاولة لتفعيل عمليات تحصيل ضرائب كبرى الشركات، التي تساهم بتحصيلها الجبائية بجزء هام في ميزانية الدولة السنوية.

- **مراكز الضرائب:**

يتبع مركز الضرائب المديرية العامة للضرائب فهو يختص بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة حسب النظام الحقيقي، يهدف هذا المركز تقديم خدمة نوعية بتطوير شراكة جديدة تجمعه بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع. الاستجابة. ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة.

شكل افتتاح مركز الضرائب النموذجي "لرويبة" في 2009. أول مرحلة رئيسية يتم تخطها في إطار هذا المشروع. كان الهدف هو السماح للإدارة الجبائية بتقييم فعالية التنظيم والأساليب وكذا الأدوات المحددة لعمل المركز وعلى الرغم من تجربته القصيرة سجل المركز النموذجي لرويبة أداء متميزا من حيث الأداء المالي، معالجة القضايا النزاعية، الرقابة، والاستقبال مع هذه العودة الإيجابية قامت المديرية العامة للضرائب في أواخر سنة 2011 بوضع حيز العمل ستة مراكز للضرائب في كل من ولايات: مستغانم، سيدي بلعباس، معسكر قالمة، أم البواقي وسوق أهراس.

- **المركز الجواري للضرائب:**

يمثل إطلاق هذا المركز مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنة هياكل الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها. الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006. يعتبر المركز الجواري للضرائب مخصصة لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، هدف إنشاء المركز الجواري للضرائب الذي يحل محل الهياكل المتواجدة حاليا (المفتشات والقبضات) إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة وذلك من خلال تبسيط وتنسيق وعصرنة الإجراءات. يضع هيكل وحيد مختص يتولى جميع المهام الجبائية الممارسة من قبل المتفشيات والقبضات لتمكينهم من أداء جميع واجباتهم الجبائية.

4-2- عصرنة الضرائب في مجال العمليات والتحصيل الضريبي:

إن برنامج دعم الإدارة العامة للضرائب لتحسين أدائها، تم الشروع فها سنة 2015 بميزانية تقدر ب 1.4 مليون أورو، وهو توأمة مع إدارة الضرائب الفرنسية تحت إشراف برنامج الاتحاد الأوروبي لدعم تنفيذ اتفاق الشراكة "بي 3 أ " ففي مجال الضريبة على الثروة أكد وزير المالية أن امتلاك قاعدة بيانات يمكنها أن تشكل أرضية لتطبيق هذه الضريبة الجديدة. فهي ستخص

الأشخاص الذين يملكون أكثر من 50 مليون دج، ويمكن تحديثها بأخذ علامات الثراء بعين الاعتبار. ولاسيما السيارات الفاخرة والعقارات والمجوهرات. وهنا نرى ضرورة إعفاء عمليات التجارة الإلكترونية في المراحل الأولى من مختلف الضرائب والرسوم في نوع جديد من التجارة وينبغي السماح لها بالتطور بعيدا عن جميع الضغوط الضريبية. كما نص عليه قانون تحرير ضرائب الإنترنت الذي تم سنه سنة 1998 بمنع الولايات والحكومات المحلية من فرض، ضرائب على الانترنت وعلى التجارة الإلكترونية.[1]

- **تطبيق أنظمة الإدارة الالكترونية:**

هناك اهتمام متزايد بالإدارة الضريبة من خلال السياسات الإصلاحية المتعاقبة سواء على مستوى القوانين أو على مستوى آليات التسيير والتي تمثلت في الانتقال من نمط الإدارة التقليدي إلى نمط الإدارة الالكترونية والذي جاء تماشيا مع تطبيق الجزائر لمشروع الحكومة الالكترونية فتم تحديث أنظمة المعلومات الخاصة بالإدارة الجبائية واستحداث العمل بالبطاقة الجبائية الالكترونية. وتطوير العمل بأنظمة الإعلام الآلي وإدراج التصريح عن بعد كلها عوامل تسعى لتحقيق رضا المكلف بالضريبة من جهة ومحاربة التهرب الضريبي من خلال ضبط أكبر للمتعاملين الاقتصاديين قصد ضمان أكبر قدر ممكن من التحصيل[2].

- **تطبيق النظام المعلوماتي الموحد للضرائب:**

يسمح هذا النظام بتوفير جميع المعلومات حول التحصيل الجبائي والمنازعات بشكل آني ومفصل. ويندرج إدخال هذا النظام المعلوماتي الموحد ضمن مسار إصلاح وعصرنة المنظومة المالية عموما والجبائية على وجه الخصوص، وكذا التحضير لدخول الصيغة الجديدة لقوانين المالية حيز التنفيذ في عام 2021. وتم الشروع في تطبيق النظام المعلوماتي الموحد للضرائب ابتداء

من جانفي 2019 على مستوى 23 ولاية على أن يتم تعميمه تدريجيا على جميع ولايات الوطن.

- **نظام الدفع الإلكتروني:**

نظام الدفع الإلكتروني لم يتم إطلاقه إلا في نهاية عام 2016 الذي سمح للمؤسسات بدفع ضرائبها عن طريق هذا النظام في إطار عصرنة الإدارة الجبائية والذي تسعى الدولة لتعميمه على مستوى التراب الوطني وكمثال على تطبيق عصرنة الادارة الضريبية تمثل ولاية معسكر نموذجا لذلك. فقد سجل زيادة في تحصيل الضرائب يقدر بنحو 5% مقارنة مع السنوات الماضية، وترجع أسباب تحسن عملية التحصيل الجبائي إلى التطور الذي عرفته الإدارة الجبائية من حيث التشريعات الجديدة والتسهيلات المقدمة للخاضعين للضريبة، إضافة إلى تحسن مجال الخدمة.العمومية بالنظر إلى شبكة المرافق التي دعمت القطاع بالولاية ،كما تم العمل مع مصالح

[1] جمال معتوق. وايمان كموش. (جوان, 2019). **الاشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الالكترونية والمتعلق بالمجال الضريبي**. مجلة نماء للاقتصاد والتجارة. صفحة 124.

[2] نور الدين بربار، وفتيحة بالجيلالي (2019). **أثر تطبيق الادارة الالكترونية على تحسين جودة خدمات مصالح الضرائب في الجزائر**. مجلة دارسات جبائية.

القطاع على توسيع مجال تطبيق الضريبة والقيام بإحصاء جديد للمكلفين بالضريبة من خلال جمع المعلومات الجبائية اللازمة بالتنسيق مع مختلف الهيئات والقطاعات الاقتصادية لإيجاد مكلفين جدد بالضريبة.

المبحث الثاني: ماهية الرقابة الجبائية

تعد الرقابة جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة؛ فهي تقوم بتقييم عمل المؤسسة؛ وذلك بإعطاء نتائج أعمالا ولا تختلف الرقابة المالية في المؤسسة عن الرقابة الجبائية كثيرا فالرقابة لمالية في المؤسسة تحافظ على أموالها أما الرقابة الجبائية فهي تحافظ على أموال الخزينة العمومية وتحارب من يختلسها

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

لقد شاع مصطلح الرقابة في مختلف المجالات اليومية والعملية فتجده مستعملا من ناحية الرقابة الدينية باطلاع الله على أعمالنا اليومية وباطلاع المسؤول على قيامنا بالعمل لكن هل هذا المفهوم أو المصطلح له نفس المعنى من ناحية الجباية فما هو مفهوم الرقابة الجبائية؟

1- تعريف الرقابة الجبائية.

قبل التطرق إلى تعريف الرقابة الجبائية لابد من الإشارة إلى التعريف العام للرقابة؛ حيث تعددت التعاريف المرتبطة للرقابة؛ رغم اتحادها في المعنى كما اختلفت وجهات النظر الكتاب في مجال تحديد تعريف موحد ودقيق يخص الرقابة؛ ومن أبرز هذه التعريفات المقدمة للرقابة هي:

- **التعريف الأول:** الرقابة هي "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة؛ أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف والخطأ من أجل تقومها ومنع تكرارها"[1]
- **التعريف الثاني:** عرف كل من **"قالات"** و **"هينكس" (Hincks وGullet)** الرقابة على أنها "العملية التي تسعى الإدارة من خلالها إلى التحقق من أن ما حدث هو الذي كان يفترض أن يحدث وإذا لم يحدث ذلك فلا بد من إجراء التعديلات اللازمة ".[2]

أما عن التعاريف المقدمة للرقابة الجبائية نلخصها فيما يلي:

[1] حمدي سليمان، **الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة**، الأردن، 1998، ص 13.

[2] عبد الرمان الصباح؛ **مبادئ الرقابة الإدارية –المعايير – التقييم –التصحيح**، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص 17.

- **التعريف الأول:** الرقابة الجبائية " هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبة بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثبات والتصريحات المقدمة[1]."
- **التعريف الثاني:** كما يعرفها الدكتور حامد عبد المجيد دراز بأنها "التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة؛ ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر، والتأكد من حقيقة المركز مالي للممول سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها[2]."
- **التعريف الثالث:** ويمكن تعريفها أيضا على أنها: "تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة ومصداقية المحاسبة من حيث الشكل والمضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في المضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية وكذا التأكد من وعاء مختلف الضرائب خلال سنوات التحقيق وإجراء التعديلات المصرح بها".[3]

المطلب الثاني: اهداف وأسباب إجراء الرقابة الجبائية

اشتدت الحاجة الى الرقابة الجبائية نتيجة التطورات الاقتصادية وما صاحبها من تطور في مجال التهرب الضريبي وخاصة في ضل الأنظمة الجبائية التصريحية والتي تسعى الى ترقية الرقابة الجبائية على نحو يخدم صالح المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال تطبيق المبادئ الأساسية للضريبة وتحقيق العدالة الضريبية.

1- اهداف الرقابة الجبائية

بناء على التعريفات السابقة للرقابة الجبائية يتضح لنا ان هناك مجموعة من الأهداف التي تسعى السلطات الجبائية الى تحقيقها والتي تتمثل أساسا في[4]:

1-1- الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة؛ لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

---

[1] Ahmed HAMIMI, l'audit constable et financier, Édition Bert, Algérie, 2001, p 172.

[2] حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 222.

[3] بن اعمارة منصور،" **اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص12.

[4] خلادي راضية، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، سنة 2014،2015، ص، ص 31،32

1-2- الهدف الإداري:

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد على الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة.
- تساعد الرقابة الجبائية في إعداد الإحصائيات؛ كنسب التهرب الضريبي.
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها

1-3- الهدف المالي:

هدف الرقابة الجبائية من الناحية المالية يكمن في الحصول على أكبر حصيلة ممكنة من الضرائب وهذا لضمان الموارد اللازمة لتغطية مصاريف الدولة.

1-4- الهدف الاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع» إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجباية.

1-5- الهدف الاجتماعي:

يتمثل في هدفين رئيسيين هما:

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
- محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال والتقصير في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.

2- أسباب وجود الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية.

2-1- حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله.

بما أن المكلف بالضريبة يقوم بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقدم المعلومات المتعلقة بنشاطه على شكل تصريحات للإدارة الجبائية؛ باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي كغيره من الأنظمة الحديثة وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية؛ فحسب المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على أنه "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة؛ كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءً على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها[1]."

ومن هنا يتضح أن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الجبائي نظام تصريحي ولذلك أوجب المشرع وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من مدى توافقها لما هو موجود في الحقيقة.

2- 2- محاربة التهرب الضريبي

يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة؛ ولقد ازدادت حدة التهرب الضريبي نظرا لضعف الرقابة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية والمادية بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسع نطاقها وصعوبة قياسها وما يترتب عنها من آثار مالية واقتصادية خطيرة تتمثل في حرمان الخزينة من موارد مالية ضخمة؛ كما ينتج عن هذه الظاهرة آثار اجتماعية وسياسية؛ ولذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى لمحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.[2]

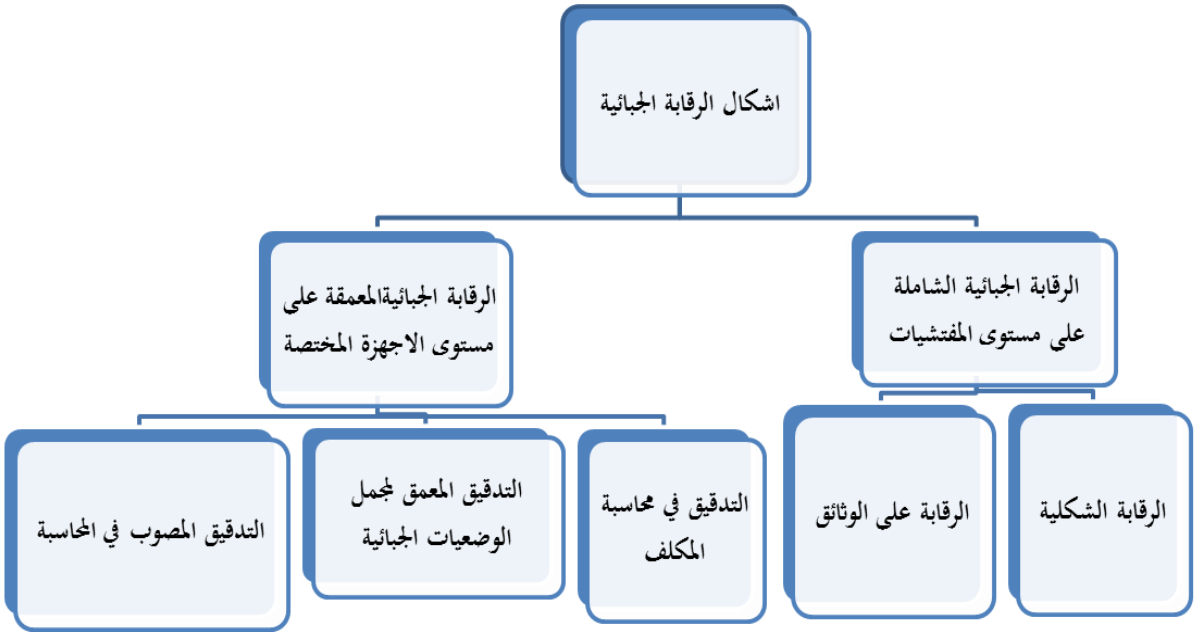
المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدلسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي تلحق أضرار جسمية بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء؛ فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب، أو على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال، أما الشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري.

[1] المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، لمديرية العامة للضرائب، 2023 ص 08.

[2] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 84.

الشكل رقم 1: اشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر: من اعداد الطالبان

1- الرقابة الجبائية الشاملة

إن الرقابة الجبائية الشاملة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الإدارة الجبائية؛ بل ينجز هذا العمل بالمفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي وفي مكتب العون المكلف برقابة الملفات الجبائية خاصة منها الخاضعة للنظام الحقيقي كما لا يمكن استعمال التدقيق المعمق نظرا لحجم الملفات التي بحوزتها أما الرقابة الجبائية الشاملة تتمثل في:

1- 1-الرقابة الشكلية:

هي عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف التي تشمل مختلف التدخلات، التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات؛ أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين المعلومات؛ وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية عن التصريحات (G50)مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوف الربط وبطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها [1].

[1] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص123

1-2- الرقابة على الوثائق:

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق التي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب؛ والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية؛ انطلاقا من ملفاتهم الخاصة.

وما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، حيث يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها. إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى[1]:

-اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.

-معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.

- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.

- إعداد قاعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

وفي حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمة من طرف المراقب يحق له أن يطلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة؛ ويتم ذلك على مرحلتين هما:

-**طلب المعلومات** : بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب؛ يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة؛ وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية؛ ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فإنه لا يلزم بعقوبة بل على الإدارة ارسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة.

-طلب التوضيحات: عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب يمثل الرفض عن كل أو جزء من النقاط المطلوب تقديمها، يتعين على المفتش أن يعيد طلبا كابيا لأنه يضفي طابع الإلزامية أكثر ليبين بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات اللازمة بتقديم أدلة على صحة التصريحات المقدمة وهذا خلال ثلاثون (30) يوما من تاريخ الطلب.

[1] ايت بلقاسم لامية، مرجع سابق، ص 35

2- الرقابة الجبائية المعمقة

بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة؛ تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبة من طرفهم؛ كما يتم الفحص الميدانٍ للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربعة (4) سنوات لم يمسها التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي.

كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق والمميز محتوى الملف الجبائي سواء على مستوى نيابة المديرية الولائية للرقابة الجبائية أو المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الاختصاص ممثله في عدة فرق مختصة؛ أما التمييز بين أنواع الرقابة الجبائية يمكن في حجم الإمكانيات المستعملة والأهداف المسطرة؛ في حين المعايير المعتمدة في إحالة الملف الجبائي على الرقابة المعمقة فهي عديدة أهمها التصريح بالعجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة واضحة بوجود تلاعبات وتجاوزات تم الكشف عنها عن طريق الرقابة الشاملة للفصل فيها، أما الأعوان المكلفين بهذه المهمة يجب أن لا تقل رتبهم عن مفتش ضرائب كما يتم الانتقال إلى مكان مزاولة نشاط المكلف، لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة؛ وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:[1]

-التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبةVC .

-التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيينVASFE .

-التدقيق المصوب في المحاسبة (تم استحداثه بموجب قانون المالية 2010)VCP

2-1- التدقيق في محاسبة المكلف

يعد التدقيق في المحاسبة أحد وسائل الرقابة الجبائية لتقوم بفحص دقيق لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا الخاصة بالمكلف بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة؛ كما عرفت المديرية العامة للضرائب المراجعة المحاسبية " هي مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا في الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها "، وعليه فالتدقيق في المحاسبة يهدف إلى التأكد من صحة وصدق التصريحات المكتتبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية. لذلك يتبين للذين يعنيهم الفحص المحاسبي الالتزام بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري الجبائي، فبغياب هذه الوثائق والملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معنى[2].

[1] قاشي يوسف محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة سنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، سنة 2015، ص 57

[2] المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، سنة 2013؛ ص:13.

2-2- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين

عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه" مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف 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 المبنية.....)"، أما الاقتصادي عرفه على أنه" مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات الدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وبمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة.

يمكن برمجة التدقيق المعمق لجمل الوضعية الجبائية إثر القيام بالتدقيق المحاسبي، سواء باسم المستغل الشخصي صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله حتى ولو لا يملك ملف جبائي ولا سجل تجاري وهذا نظرا للثراء الملفت كامتلاك العقارات والمنقولات؛ أما نوع الضريبة المدقق فيها تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG فقط[1].

2-3- التحقيق المصوب في المحاسبة

تم استحداث مؤخرا شكل اخر من أشكال الرقابة الجبائية طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة VCP[2]

-يمكن لأعوان الادارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة.

- لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الاقل.

- يخضع التدقيق المصوب ي المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص.

- لا يكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين(02) .

- يمنح للمكلف أجل ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله من تاريخ تسلم الإشعار بالتقويم.

- إن بممارسة التدقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتمم عند التدقيق المصوب.

[1] لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص: 25.

[2] المادة 24 من القانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 31/12/2009 ص، ص: 09 ،10

المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية

كما سبق الذكر، يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أو المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الاختصاص ممثلة في عدة فرق مختصة أما التمييز بين أنواع الرقابة الجبائية يكمن في حجم الإمكانيات المستعملة والأهداف المسطرة؛ في حين المعايير المعتمدة في إحالة الملف الجبائي على الرقابة المعمقة فهي عديدة أهمها التصريح بالعجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة واضحة بوجود تلاعبات وتجاوزات تم الكشف عنها عن طريق الرقابة الشاملة للفصل فيها؛ وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:

- التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة(VC) ،
- التدقيق المعمق لجمل الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين(VASFE) ؛
- التدقيق المصوب في المحاسبة؛ تم استحداثه بموجب قانون لمالية 2010.(VCP)

المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة

يشمل هذا النوع من الرقابة بجموع الطرق والأساليب التي تساعد على التأكد من صحة وتنظيم محاسبة المكلف؛ وسيرها وفقا لقواعد وأسس علمية وإيجاد الأخطاء والتلاعبات المحاسبية.

1- مفهوم التحقيق في المحاسبة

هو بمجوعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته؛ والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها[1].

كما عرفته المادة 20 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017 على أنه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة؛ وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة[2]."

2- شروط التحقيق في المحاسبة

وضع المشرع الجبائي بمجوعة من الشروط والإجراءات يجب مراعاتها قبل وأثناء إجراء هذا النوع من التحقيق يمكن تلخيصها في النقاط التالية:[3]

[1] العيد صالحي، مرجع سبق ذكره، ص 37.

[2] المادة 20 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 10.

[3] المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 11.

- يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان؛ ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إفرازها قانونا من طرف المصلحة؛
- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل؛
- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات؛
- إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي؛ يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية؛
- يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال أجهزة إعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة؛ أو على مستوى المصلحة؛ بناءً على طلب من المكلف بالضريبة؛
- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا؛
- عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق؛
- في حالة استبدال المحققين. يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك؛
- في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة؛
- يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات (09) تسعة أشهر؛
- لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من (03) أشهر.

3- خطوات التحقيق في المحاسبة

إن إعداد برنامج التحقيق المحاسبي هو الخطوة الأولى في عملية التحقيق لذلك يجب أن تتم وفق خصائص عقلانية وموضوعية؛ تقوم لجنة إعداد البرنامج السنوي للمراجعات الجبائية باقتراح وبرمجة الملفات التي تخضع للتحقيق المحاسبي عن طريق:[1]

- اقتراح ملفات المكلفين للمراقبة في مفتشية الضرائب ثم إرسالها للمديرية الولائية للضرائب ثم المديرية الجهوية قصد المصادقة عليها؛
- إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى مديرية البحث والمراجعات لقبولها للتحقيق وتنفيذها للبرنامج؛
- تنفيذ برنامج المراقبة من طرف المديرية الولائية من خلال المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- استخراج جداول التسوية؛
- إرسال الجداول الضريبية إلى القباضة للتحصيل؛
- يقوم المكلف بتسديد الغرامات والحقوق؛

[1] بوشري عبد الغني؛ مرجع سبق ذكره، ص 108.

- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين.

عند الانتهاء من إعداد برنامج التحقيق، تأتي جملة من الإجراءات تتعلق بدراسة ملف المكلف الخاضع لهذا التحقيق ثم إعلام المكلف بالضريبة بالمعاينة الميدانية للمؤسسة؛ وتفحص استمارات التحقيق المتعلقة بالنشاط المهني. وهذا ما بينه المشرع في نصه " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق

إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته؛ على أن يستفيد من أجل أدني لتحضير؛ مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار".[1]

بعد انتهاء مهلة التحضير، تنطلق عملية التحقيق من خلال قيام العون المحقق بالتدخل في عين المكان لفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون، ومن ثم إعادة تكوين أسس الضريبة التي تختلف بحسب نوع ونشاط المؤسسة. في الأخير يقوم العون المحقق بإعداد التقرير الذي يقدم للمدير الفرعي للرقابة الجبائية للاطلاع عليه ومن جهة أخرى إرساله للمكلف الخاضع للرقابة؛ لتصل في الأخير الإقفال ملف تقرير عمليات التحقيق وإرسال نسخة إلى كل من المديرية الجهوية للضرائب والملف الضريبي للمكلف لدى إدارة الضرائب التابع لما ليحفظ في الأرشيف.

المطلب الثاني: التحقيق المصوب

يعرف هذا التحقيق على أنه إجراء رقابي سريع وأقل اتساع من التحقيق المحاسبي يمكن للأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لبعض أنواع الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ولا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء؛ إن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان والدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

ويهدف التحقيق المصوب إلى فحص الوثائق العادية التوضيحية والوثائق المحاسبية كالفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم ولا يمكن ان ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي مجمل محاسبة المكلف، وعند الشروع في إجراء التحقيق المصوب ي المحاسبة يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته؛ على أن يستفيد

من أجل أدنى للتحضير، مدته 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، ويجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها[2].

[1] المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 10.

[2] غوفي خالد، أثر التهرب الضريبي على مداخيل الخزينة العمومية دراسة حالة مديرية الضرائب –بسكرة– مذكرة مقدمة من متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة2013/2014، ص، 103.

ولا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق؛ أكثر من شهرين والتحقيق لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع للفترة التي تمت فيها المراقبة.[1]

المطلب الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يختص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالأشخاص الطبيعيين دون سواهم، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقا مكملا لأحد التحقيقين السابقين الذكر (التحقيق في المحاسبة؛ التحقيق المصوب في المحاسبة)؛ حيث يحقق في أنواع ومصادر مداخيل الأشخاص الطبيعية وما يرتبط بما من معلومات قد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين.

1- مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

على غرار التحقيق في المحاسبة الذي تباشره مصالح الرقابة الجبائية، فإنه استحاث ما يسمى بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة؛ وذلك مسايرة للإصلاحات الجبائية؛ فالتحقيق المعمق يعتبر امتدادا منطقيا للتحقيق في المحاسبة، والذي يخص بالتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي.

1-1- تعريف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

وفقا لأحكام المادة 21 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية والتي عرفت التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على أنه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة[2]."

ويتضح الهدف من إجراء هذا التحقيق تأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة؛ والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى؛ كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.

1-2-معايير انتقاء المكلفين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

تتبع الإدارة الجبائية جملة من المعايير، يتم على أساسها اختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من التحقيق ومن هذه المعايير[3]:

[1] المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية، ص12.

[2] المادة 21 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 14.

[3] سليمان عتير، مرجع سبق ذكر ص ص: 137-138

- الأشخاص الذين لاحظت عليهم مفتشية الضرائب عدم تجانس بين المداخيل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد أسرة المكلف؛
- الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة المحاسبة لم تؤدي إلى تعديلات أولم تؤدي إلى تعديلات معتبرة؛
- عندما تكتشف مفتشية الضرائب أثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتب؛
- عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخيل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة؛
- الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة (تبيض أموال مثلا).

2- إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية؛ له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق تحقيقا للأهداف المرجوة من هذا التحقيق ومن أهم هذه الإجراءات:[1]

- الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق؛
- الاطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية؛ والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني والمؤسسات التي لها علاقة به؛
- البحث عن المعلومات تخص المكلف المعني لدى أطراف أخرى (وفقا لحق الاطلاع) باستعمال كشوف الربط وبطاقات المعلومات؛
- إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل استلام إلى المكلف المعني؛ وممنح أجلا للتحضير بخمسة عشرة (15) يوم ابتداء من تاريخ استلام الإشعار؛
- إذا استدعى الأمر، يجوز للمكلف التنقل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضرورية للتحقيق؛
- الطلب من المكلف المعني التصريح بكافة ممتلكاته في استمارة خاصة (بطاقة وضعية الممتلكات)؛
- يجوز للمحقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات والتوضيحات اللازمة لاستكمال التحقيق.

[1] قاشي يوسف؛ محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية؛ جامعة البويرة؛ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق2014/2015ص 62.

خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال دراستنا لهذا الفصل ان النظام الضريبي هو الواجهة التطبيقية والعملية للسياسة الضريبية وبالتالي فان الأهداف التي يصبو اليها النظام الضريبي تتمثل أساسا في الأهداف التي يرجى تحقيقها من وراء إتباع سياسة ضريبية معينة والتي تتمحور في جوانب مالية واقتصادية واخرى اجتماعية؛ والوصول إلى فعالية النظام الضريبي إنما يجب توفير المقومات اللازمة لها وتضييق مجال العوامل المعيقة لها والتي يمل أساسها الازدواج والتهرب والضغط الضريبي المرتفع؛

الرقابة الجبائية من اهم الإجراءات التي خولة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، وكذا تطبيق القوانين الجبائية إذ تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية في يد الادارة تسعى من خلالها الى تنظيم وتوجيه المكلفين بالضريبة والعمل على اكتشاف كل الاخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها. وتحقيق الأهداف المرجوة فقد عمل المشرع الجزائري على سن جملة من القوانين التي تعد معلما موحد في نفس الوقت بالنسبة للمكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية؛ كما منح جملة من الصلاحيات للأعوان المراقبين لأداء عملهم؛ وفي نفس الوقت فرض على المكلفين بالضريبة عدة التزامات كما منحهم في المقابل حقوق يتمتعون بها كما أسندت مهمة الرقابة الجبائية إلى أجهزة مختصة تتمثل في مديرية البحث والمراجعات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الفصل الثاني

مؤشرات تقييم الرقابة الجبائية

تمهيد

يكتسي موضوع الأداء أهمية بالغة في حياة المنظمات خاصة بعد التطور الذي شهده العالم؛ ويستخدم مصطلح الأداء في التعبير عن مستويات الكفاءة والفعالية التي تحققها المنظمة. ويعتبر تقييم الأداء أحد العناصر الأساسية لنظام الرقابة الإدارية على أنشطة ووظائف المنظمة حيث يتم قياسه باستخدام عدة وسائل أهمها مؤشرات الأداء التي تتميز بمجموعة من الخصائص تؤهلها للقيام بوظائف معينة، تساعد المنظمة في معرفة مدى تحقيقها لأهدافها، إذ أن المؤشرات هي المقياس الجوهري للفهم الصحيح للعمليات والأنشطة المختلفة في المنظمة. وسيتم التركيز من خلال هذا الفصل على مؤشرات الأداء المطبقة بالمديريات الولائية للضرائب وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مؤشرات الأداء**
- **المبحث الثاني: مختلف مؤشرات الاداء**
- **المبحث الثالث: مؤشرات الرقابة الجبائية**

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مؤشرات الأداء

يحظى مفهوم الأداء بأهمية كبرى في تسيير المؤسسات؛ إذا نال الاهتمام المتزايد من طرف الباحثين والمفكرين والممارسين في مجال الإدارة والتسيير، وهذا من منطلق أن الأداء يمثل الدافع الأساسي لوجود أية مؤسسة من عدمه؛ كما تجدر الإشارة إلى أن مفهوم الأداء يقترن بمصطلحين هامين في التسيير؛ هما الكفاءة والفعالية

المطلب الأول: مفهوم مؤشرات الأداء

1- تعريف الأداء: هو درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد وهو يعكس الكيفية التي يحقق أو يشبع بها الفرد متطلبات الوظيفة.[1]

كما **يعرف** على أنه هو: "انجاز تحقيق هدف من أهداف المنظمة".[2]

ويعرف أيضا على أنه: "هو قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها طويلة الأمد ".[3]

2- تعريف المؤشر:

يعرف المؤشر على أنه: أية وسيلة للقياس يمكن الاستعانة بها في اتخاذ قرار وحكم موضوعي على حالة معينة[4].

كما **يعرف** على أنه:" هو عبارة عن معطى(عدد) كمي يقيس فعالية وكفاءة جزء أو كل مسار النظام بالنسبة إلى معيار، خطة أو هدف محدد ومتفق عليه في إطار استراتيجية المنظمة".[5]

3-تعريف مؤشر الأداء:

هناك عدة تعاريف تعلق بمؤشرات الأداء يمكن إنجازها فيما يلي[6]:

---

[1] رواية حسن، **إدارة الموارد البشرية**، المكتب الجامعي الحديث. الإسكندرية،1999 ص209.

[2] حسن إبواهيم بلوط **إدارة الموارد البشرية من منظور استراتيجي**، دار النهضة العربية.، بيروت، لبنان، 2002، ص 360

[3] طاهر محسن المنصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، **الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن2000، ص231

[4] مجيد الكرخي؛ مرجع سابق؛ ص57.

[5] LAMIA BERRAH, "L'indicateur de performance concept & applications ", capades éditions, Toulouse,2002 ,p47

[6] Ali Debbi, le processus d'émergence des innovations managériales : le cas des indicateurs de performance,
revue de M'sila, 03/2009, p 8.

-**يعرف** (LORINO) مؤشر الأداء على أنه : معلومة تساعد بشكل فردي أو جماعي الفاعلين في المنظمة لقيادة سير نشاطها نحو الوصول للهدف المنشود.

-كما **يعرفها** (NORTON&KAPLAN) على أنها : "مجموعة من التقديرات التي تقدم للمسيرين لمحة سريعة ولكن كاملة على نشاط المنظمة."

4- مكونات الأداء

يتكون مصطلح الأداء من مكونين رئيسيين هما الفعالية والكفاءة، أي أن المؤسسة التي تتميز بالأداء هي التي تجمع بين عاملي الفعالية والكفاءة في تسييرها وعليه سنقوم بتحليل وتفصيل هذين المصطلحين الهامين:

الكفاءة: تعرف الكفاءة على أنها: "الحصول على أكبر كمية من المخرجات (النتائج) نظير استخدام أقل كمية أو أقل تكلفة (الموارد والوسائل)؛ بعبارة أخرى إبقاء التكاليف في حدودها الدنيا والنتائج في حدودها القصوى، لذلك فالكفاءة مفهوم يرتبط بين المخرجات والمدخلات فكلما كانت المخرجات أكبر من المدخلات تم الحكم على المنظمة بأنها ذات كفاءة ".[1]

كما **تعرف** أيضا على أنها: "كيفية استعمال الموارد بطريقة أحسن في إنتاج شيء ما[2]."

الفعالية: ترتبط الفعالية بتحقق الأهداف فنقول عن مؤسسة ما أنها فعالة إذا استطاعت أن تحقق أهدافها المسطرة؛ وأقل فعالية إذا حققت جزءا منها بينما توصف بأنها غير فعالة تماما إذا لم تستطيع تحقيقها كلية؛ حيث يقول PETEPDRUCKER الفعالية لا تعني فقط تحقيق الأهداف المسطرة؛ وإنما تعكس كذلك الاختيار الجيد لهذه الأهداف[3]."

[1] نادية تاهمي وآخرون، **تحليل المؤشرات المالية وعلاقتها بقياس أداء وفعالية المنظمة**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي بعنوان
أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية. وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة المسيلة، أيام 11-10 نوفمبر 2009,منشورات مخبر السياسيات والاستراتيجيات الاقتصادية، الجزائر، ص 724

[2] الشيخ الداوي، **تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء**، مجلة الباحث. العدد، 07، 2010. أنظر الموقع :
http://reweb.luedld.net/re7/16-16A0211954 Pdf consultee le 22/04/2014

[3] نعيمة بوكلثوم؛ **أهمية القيادة الإدارية في تحسين الأداء الوظيفي**؛ مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي بعنوان أداء فعالية المنظمة. في ظل التنمية المستدامة. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية؛ جامعة المسيلة؛ أيام 11-10 نوفمبر 2009 مشورات مخبر السياسيات والاستراتيجيات الاقتصادية؛ الجزائر، ص 724.

ووفقا ل (Peter Ferdinand Drucker) فالفعالية تعني: «فعل الأشياء الصحيحة في الوقت المناسب".[1]

المطلب الثاني: خصائص مؤشرات الأداء

تتمثل خصائص مؤشرات الأداء فيما يلي[2] :

-أن يكون له اسما وطريقة حساب مصدر معلومات محدد؛

- أن يكون قابلا للقياس وسهل القراءة لغير المتخصصين ومعبرا عن وضعية معينة؛

-أن يكون موضوعيا بحيث يعبر عن الأهداف المسطرة في ظل الإمكانيات التي تتوفر عليها المنظمة أو المصلحة؛

- أن يكون متناسقا مع المؤشرات الأخرى أي متكاملا معها؛

-أن يكون أداة للرقابة؛ بحيث يعرض أسباب ونتائج الظاهرة الموضوعية؛

-أن يكون وسيلة للتنبؤ بمستقبل أداء المنظمة انطلاقا من النتائج المتحصل عليها؛

- أن يرتبط حسابه بفترة زمنية معينة (شهريا، فصليا أو سنويا) بحسب طبيعة النشاط.

المطلب الثالث: أنواع مؤشرات الأداء

1- المؤشرات المالية وغير المالية:

المؤشرات المالية هي التي يتم حسابها بالوحدات النقدية؛ أما المؤشرات غير المالية أو المادية فهي التي يتم حسابها باستخدام وحدات غير مالية كالوحدات المنتجة أو ساعات العمل؛ وتعتبر المؤشرات المادية – التي تستخدم أكثر في النشاطات التنفيذية– كمكمل للمؤشرات المالية في متابعة النشاط، كما تسمح بمتابعة الأهداف الاستراتيجية وقياس أثر البيئة المحيطة على أداء المنظمة[3].

[1] أحمد ماهر، **الإدارة والمبادئ والمهارات**، الدار الجامعية؛ الإسكندرية، مصر، 2004؛ ص 23.

[2] RENE DEMEESTERE," le contrôle de gestion dans le secteur public "librairie générale de droit et de{iris prudence ;Paris; France; P102,103

[3] René DEMEESTRE ,op.cit,P102.

2- المؤشرات الذاتية والموضوعية:

يتمثل الاختلاف الجوهري بين المؤشرات الذاتية والموضوعية في كون أن الأولى تتميز بتأثير ميول وذاتية المقيم على النتائج؛ وغالبا ما يرتبط هذا النوع من المؤشرات بتقييم أداء العاملين؛ أما المؤشرات الموضوعية فإنها تتميز بثبات نتائج القياس بغض النظر عمن يقوم بحسابها، فهي مبنية على أسس علمية بعيدة عن الميول الشخصي والأحكام الذاتية. حيث أن كلا من المؤشرات الموضوعية والذاتية لهما دور معين في عملية التقييم؛ غير أنهما متلازمان عند الاستخدام في عملية التقييم[1].

3- مؤشرات القيادة ومؤشرات النتائج:

يمكن تصنيف مؤشرات الأداء إلى مؤشرات للقيادة والمتابعة وأخرى للنتائج؛ ويعتمد هذا التصنيف على المستويات الإدارية التي تستخدم على مستواها هذه المؤشرات أو ما يسمى بالسلطة السلمية، وتستخدم مؤشرات القيادة من طرف المسؤولين عن الأقسام التي تخضع لتصرفهم لمتابعة وتقييم أدائها عند مستوى إداري معين ولا يتم عرضها على المستويات الإدارية الأعلى منه داخل هيكل المنظمة؛ بينما مؤشرات النتائج المحصل عليها عند مستوى إداري معين فيتم عرضها على المستويات الإدارية الأعلى. فمؤشرات القيادة تشخص النشاطات التي نتائجها تقاس باستخدام مؤشرات النتائج عند مستوى إداري أدنى. ومنه يمكن القول إن مؤشرات النتائج للأنشطة عند مستوى معين من السلطة السلمية تمثل مؤشرات قيادة لأنشطة أخرى عند مستوى أعلى من هذه السلطة.[2]

المبحث الثاني: مؤشرات الأداء للمصالح الجبائية بالمديريات الولائية للضرائب

تعتمد بيئة الأنظمة الضريبية الحديثة؛ على التصريح الطوعي للمكلفين الضريبيين عن أوعيتهم الضريبية انطلاقا من حسن نيتهم إلى أن يثبت العكس، وتعد الرقابة الجبائية الآلية الضرورية التي تخول الإدارة الضريبية مراجعة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص، إضافة إلى عدم احترام الالتزامات الجبائية هذا من جهة ومن جهة أخرى تشكل وسيلة فعالة تضمن ردع المكلفين وتحسسيهم بان إدارة الضرائب ذات حضور دائم، لذلك اعتمدت المديرية العامة للضرائب منذ سنة 2003 على أسلوب التسيير بواسطة عقود النجاعة، والذي يقوم على جملة من المؤشرات تسمى بمؤشرات الأداء أو التسيير، وهي مصنفة حسب مختلف وظائف المديريات الولائية للضرائب، من حيث الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات والموارد البشرية والعلاقات العامة، انطلاقا من مؤشرات الوعاء لارتباطها المباشر بالسلوك الجبائي للمكلفين من خلال الالتزام بالتصريحات التي تعد المصدر الأساسي لأوعية مختلف الضرائب والرسوم، وما ينعكس على ذلك في مجال التحصيل الضريبي، وقد يختلف أو يتفق كثير من

[1] Ali DEBBI, op.cit, P09.
[2] René DEMEESTRE, op.cit P102.

المختصين حول مدى نجاعة هذا الأسلوب وفعاليته على مستوى التطبيق الميداني مما يجعل من الصعوبة بما كان إبراز الايجابيات والنقائص في مجال التسيير الجبائي وفقا لهذه المؤشرات.

المطلب الأول: مؤشرات الوعاء الضريبي

لقد اختلف أغلب المؤلفين في تحديد مفهوم الوعاء منهم من اعتبره ذلك الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أي المادة التي تفرض عليها الضريبة، ومن ثم كان هناك استبعاد للمقدرة التكليفية، وهناك فريق آخر نجده قد ركز على المقدرة التكليفية، بحيث يجب الأخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف المالية وهذا ما يدل على أن وعاء الضريبة هو ذلك الجزء الذي يخضع للضريبة [1].

تعطي مؤشرات الوعاء صورة أولية على سلوك المكلفين، كونها قائمة على الضبط النهائي للتصريحات وللمبالغ التي على أساسها تم فرض الضريبة. وبالتالي فان القراءة الأولية لقيمة أي مؤشر من مؤشرات الوعاء تعكس مدى التحكم في العدد الفعلي للفئة المكلفة بالضريبة، وكذا مدى الالتزام بالواجبات الجبائية بالنسبة للمكلفين.

1- مؤشرات الوعاء

1- 1-مؤشرات التصريحات الشهرية : وترتكز مؤشرات التصريحات الشهرية على النقاط التالية[2]:

-مدى التحكم في الوعاءA3 " ،A2 ، "A1من خلال حصر الفئة الجبائية عدديا وفقا لنظام التصريح الحقيقي

-درجة الوعي الجبائي لدى المكلفين A1 من خلال مدى الالتزام بالتصريح الشهري بصفة عادية وتلقائية.

-مدى متابعة الإدارة الجبائية للفئة المتغيبة A2 من خلال عملية تنبيه المكلفين غير المتحمسين للتصريح بصفة تلقائية إلا إذا تم استدعاؤهم.

-مدى مصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين A3 حيث أن ارتفاع مؤشر التصريحات الشهرية بعلامة لا شيء تجلب الشكوك بخصوص أمانة أصحابها، وتستوجب التأكد من صحة هذه التصريحات حتى وان تم إيداعها في الوقت المحدد.

[1] محمود جمام: **النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية –دراسة حالة الجزائر–**، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمود منتوري، الجزائر، 2010، ص26، غير منشورة.

[22] جمال يوسفي، **تقييم أداء مصلحة الضرائب باستخدام مؤشرات التسيير**، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2004- 2009، مذكرة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2010-2011، ص- ص61- 65. نقلا عن:

Dispositif d'évaluation des performances des services extérieurs, DGI, ministère des finance, avril 2003, p-p, 4-6.

1-2-مؤشرات التصريحات السنوية : كلما كانت المؤشرات الشهرية ذات مصداقية؛ أدت إلى نتائج أفضل فيما يخص المؤشرات السنوية.

وتنقسم هذه الأخيرة إلى ثلاث فئات:

- **التصريحات السنوية في الوقت المحدد** : وتمثل معدل الالتزام التلقائي حسب

صنف الدخل كما يلي:

- الأشخاص المعنيون:

$$A4 = \frac{\text{عددالتصريحات "IBS""G4" في الوقت المحدد}}{\text{الفئةالضريبةالخاضعةلهذاالواجب}} \times 100$$

-الأشخاص الطبيعيون:

$$A5 = \frac{\text{عددالتصريحات "}BIC\text{""}G11\text{"المودعة في الوقت المحدد}}{\text{الفئةالضريبةالخاضعةلهذاالواجب}} \times 100$$

$$A6 = \frac{\text{عددالتصريحات وفقا لنظام المراقب فئة المهن الحرة "}BNC\text{" المودعة في الوقت المحدد}}{\text{الفئةالضريبةالخاضعةلهذاالواجب}} \times 100$$

$$A7 = \frac{\text{عددالتصريحات الدخل المحقق في الاقليم (}IRG\ DOM\text{) "}G1\text{" المودعة في الوقت المحدد}}{\text{الفئةالضريبةالخاضعةلهذاالواجب}} \times 100$$

IRG DOM وهي الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا لموطن التكليف، والمرتبطة بالمكلفين الذين يمارسون نشاطا خارج إقليم اقامتهم[1].

إن عملية تقييم حجم التهرب الضريبي بناء على هذه المؤشرات "التصريحات السنوية في الوقت المحدد" ترتكز على مدى الالتزام التلقائي للمكلفين بالواجب الجبائي والمتمثل في التصريح السنوي وهذا حسب صنف الدخل "أرباح الشركات، أرباح صناعية وتجارية، مهن حرة).

[1] المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2015، ص 19.

2-2 -مؤشرات التصريحات المتأخرة:

-الأشخاص المعنويون:

$$A8 = 100 \times \frac{\text{عدد التصريحات "IBS" نموذج "G4" المتأخرة}}{\text{الفئة الضريبة الخاضعة لهذا الواجب}}$$

-الأشخاص الطبيعيون:

$$A9 = 100 \times \frac{\text{عدد التصريحات "BIC" نموذج "G11" المتأخرة}}{\text{الفئة الضريبة الخاضعة لهذا الواجب}}$$

$$A10 = 100 \times \frac{\text{عدد التصريحات "BNC" نموذج "G13" المتأخرة}}{\text{الفئة الضريبة الخاضعة لهذا الواجب}}$$

إن ارتفاع معدل هذه المؤشرات يدل على أن هناك محاولات أكبر للتهرب من دفع مبالغ الضرائب المستحقة على المكلفين، والمكلف الذي يقدم تصريحا متأخرا بدون تبرير يعد متهربا ضريبيا حتى يثبت عكس ذلك (تقديم التصريح)، كما أن التصريحات المتأخرة تؤثر سلبا على عملية التصريح على مستوى المفتشيات وتستلزم تكلفة اضافية من الجهد والوقت

$$A11 = 100 \times \frac{\text{عدد التصريحات "IRG DOM" نموذج "G1" المتأخرة}}{\text{الفئة الضريبة الخاضعة لهذا الواجب}}$$

2-3-مؤشرات التصريحات بالعجز "التصريحات السالبة[1]:"

-الأشخاص المعنويون:

$$A12 = 100 \times \frac{\text{عدد التصريحات "IBS" نموذج "G4" بالعجز}}{\text{الفئة الضريبة الخاضعة لهذا الواجب}}$$

-الأشخاص الطبيعيون

[1] بن عثمان عائشة، **دور مؤشرات النجاعة في اداء العمل الجبائي**، مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، جامعة المسيلة 2013- 2014ص ص48،47

$$A13 = \frac{\text{عددالتصريحات"BIC" نموذج"G11" بالعجز}}{\text{الفئةالضريبةالخاضعةلهذاالواجب}} \times 100$$

$$A14 = \frac{\text{عددالتصريحات"BNC" نموذج"G13" بالعجز}}{\text{الفئةالضريبةالخاضعةلهذاالواجب}} \times 100$$

$$A15 = \frac{\text{عددالتصريحات"IRG DOM" نموذج"G1" بالعجز}}{\text{الفئةالضريبةالخاضعةلهذاالواجب}} \times 100$$

إن عملية الدراسة الأولية للتصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، ينتج عنها حصر عدد معين من التصريحات بالعجز او الخسارة، مما يدفع بأعوان الإدارة الجبائية إلى ضرورة التحقيق فيها والتأكد من صحتها من حيث تبرير التكاليف، وتسجيل مختلف الإيرادات، وكلما ارتفعت مؤشرات التصريحات بالعجز كلما زادت احتمالات اكتشاف حالات أكبر لمحاولات التهرب الضريبي بعد إجراء عمليات التحقيق ومن ثم إعادة تشكيل مبالغ التأسيس واسترجاع مبالغ مهمة.

3- مؤشرات استغلال المعلومات وتحويلها:

$$A16 = \frac{\text{عددكشوف المعلومات "نموذج G18 "المستغلة}}{\text{عددكشوف المعلومات المستلمة من المصالح الاخرى}} \times 100$$

$$A17 = \frac{\text{العدد الكامل لكشوف المعلومات المحولة الى مصالح اخرى}}{\text{عددكشوف المعلومات G18 التي يجب تحويلها}} \times 100$$

إن ارتفاع معدل هذين المؤشرين A16 و A17يدل على التعاون والتنسيق بين مختلف المصالح؛ وجديت أعوان الإدارة الجبائية في التعامل مع تصريحات المكلفين من خلال جمع أكبر عدد ممكن من المعلومات حول الوضعية الجبائية للمكلفين واستغلالها بفعالية وتبادلها فيما بينهما وبالتالي إمكانية التحكم في الوعاء الضريبي والحد من إمكانية تغليط أو تمويه لأعوان الإدارة الجبائية.

أما في الحالة العكسية أي في حالة انخفاض قيمة هذين المؤشرين فانه لا يمكن التوصل إلى الوضعية الجبائية الحقيقية للعديد من المكلفين، وقد لا يتم اكتشاف التلاعبات وبقيت الأساليب المستعملة بهدف التخلص من دفع مبلغ الضريبة المستحقة.

4-مؤشرات الرقابة على الوثائق:

$$A18 = \frac{\text{عدد الملفات المحقق فيها}}{\text{عدد اللملفات المبرمجة للتحقيق}} \times 100$$

$$A19 = \frac{\text{عدد الملفات المحقق فيها}}{\text{العدد الاجمالي للملفات}} \times 100$$

إن هذين المؤشرين لهما علاقة مباشرة بمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي كونهما يتعلقان بشكل من أشكال الرقابة الجبائية بحيث:

-المؤشر A18 والذي يمثل نسبة الرقابة الداخلية للملفات المبرمجة من المفروض ألا يقل عن نسبة 100%؛ وفي حالة أن A18 اقل من 100% يعني هذا وجود ملفات تمت برمجتها ولكن لم يتم التحقيق فيها وهو الأمر الذي يؤثر سلبا في عملية الحد من التهرب الضريبي.

-المؤشر A19 والذي يمثل نسبة الملفات المحقق فيها مقارنة بالعدد الإجمالي للملفات، من المفروض ألا يقل عن 20 % بناءا على الهدف المسطر من الإدارة الجبائية؛ وفي حالة ما إذا كان A19 اقل تماما من 20% فهو عامل آخر يؤثر سلبا في حالات التهرب الضريبي من طرف المكلفين.

5- مؤشرات استهلاك الامتيازات الجبائية:

$$A20 = \frac{\text{المكلفين المستفيدين من الامتيازات الجبائية}}{\text{الفئة الجبائية الكلية}} \times 100$$

-المستفيدين من ANDI :[1]

$$A21 = \frac{\text{عدد المكلفين المستفيدين من قرارات } ANDI\ (APSI)}{\text{الفئة الجبائية االكلية}} \times 100$$

-المستفيدين منANSEJ :[2]

$$A22 = \frac{\text{عدد المكلفين المستفيدين من قرارات ANSEJ}}{\text{الفئة الجبائية الكلية}} \times 100$$

[1] Ministère des finances, Direction générale des impôts : Avantages fiscaux accordés à « l'Agence Nationale de Développement de l'Investissement (ANDI)", Edition 2014.

[2] Ministère des finances, Direction générale des impôts : Avantages fiscaux accordés à l'Agence Nationale de Soutien de l'Emploi de Jeunes (ANSE))" Edition 2014.

إن هذه المؤشراتA22 ، A21، A20توضح مدى التزام ولجوء المكلفين للامتيازات الجبائية التي منحتها السلطات المالية الوصية، ومدى قدرة هذه الأخيرة على توجيه المكلفين لتلك الامتيازات، ومن جهة أخرى فان هذه المؤشرات تعطينا فكرة عن مفاضلة المكلف بين أمرين: إما الاستفادة من الامتيازات الممنوحة وإما التهرب الضريبي.

إضافة الى المؤشرات الأخرى للوعاء والتي تعتبر مؤشرات تكميلية للمؤشرات السابقة من حيث التحليل للوعاء الضريبي كما يلي:

A23 : تحليل العقود من حيث مراقبة الوكالات.

A24 : مراقبة حقوق الطابع من حيث عدد الملفات المراقبة.

A25 : معدل مراقبة الشيكات بدون رصيد المستغلة مقارنة بإجمالي الشيكات الواردة.

A26: معدل التسجيلات المنجزة مقارنة بالتدخلات المجراة.

A27 : معدل التسجيلات المنجزة بالإجمالي من حيث الحجم.

A28: معدل المحاضر المنجزة مقارنة بإجمالي التدخلات.

A29: معدل المنازعات المعالجة مقارنة بمتراكم المنازعات.

المطلب الثاني: مؤشرات التحصيل الضريبي والموارد البشرية

1- مؤشرات التحصيل(LE RECOUVREMENT) :

تطبق مؤشرات التحصيل على مستوى قابضات الضرائب، ومن ثم يتم تجميعها على المستوى الولائي فالجهوي، وترتبط مؤشرات التحصيل ارتباطا وثيقا بمؤشرات الوعاء حيث كلما كانت هذه الأخيرة جيدة أدت إلى تسجيل مؤشرات تحصيل أفضل تساعد في تحقيق حصيلة ضريبة معتبرة، ومن أهم مؤشرات التحصيل نجد:[1]

- نسبة إنجاز الأهداف المحددة:

[1] MF, dispositif d'évaluation des performances des services extérieures, op, cite, p07

$$R1 = \frac{\text{اجمالي التحصيل}}{\text{الهدف محدد}} \times 100$$

- معدل تطور التحصيل:

$$R2 = \frac{\text{تحصيلات السنة (ن)} - \text{تحصيلات السنة (ن} - 1)}{\text{تحصيلات السنة (ن} - 1)} \times 100$$

- نسبة التحصيل بالجداول (Roles) أو بالورود:

$$R3 = \frac{\text{التحصيلات بالجدول}}{\text{اجمالي التحصيل}} \times 100$$

- نسبة التحصيل الجبري:

$$R4 = \frac{\text{المبالغ المحصلة من خلال الورود و من خلال الاجبار}}{\text{المبالغ المحصلة بالورود}} \times 100$$

- نسبة تحصيل المبالغ المهمة:

$$R5 = \frac{\text{المبالغ المحصلة من الديون المهمة}}{\text{المبلغ الاجمالي للديون المهمة}} \times 100$$

-R1: نسبة إنجاز الأهداف المحددة: إذا لم يكن بنسبة 100% فإن ذلك يعني إفلات جزء من الوعاء الضريبي الكلي من التحصيل وهذا في ظل افتراض أن الهدف المحدد تم وضعه بناءا على بيانات ومعطيات منطقية وموضوعية.

-R2: معدل تطور التحصيل: وتتوقف قيمة هذا المؤشر على عدة عوامل لعل في مقدمتها التطور الحاصل على مستوى الأوعية الضريبية من سنة لأخرى لكن الأمر المهم في هذا الجانب هو ضرورة قيام المصالح الجبائية بدورها وبالفعالية اللازمة من حيث اكتشاف الأوعية الجبائية الجديدة في الوقت المناسب ومتابعتها، وهذا في حالة محاولة أصحابها إخفائها عن أعين الإدارة الجبائية أو في حالة التصريح بأقل من قيمتها الحقيقية.

- R3 وR4 : والمتعلقين بتحصيل المبالغ الناتجة عن الرقابة الداخلية، أي التحصيل بالورود الجماعية أو الفردية سواء كان ذلك بصفة عادية وودية أو بصفة إجبارية ردعية، وكلما كان هذين المؤشرين ذا قيمتين مرتفعتين دل على أن هناك العديد من التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين والتي خضعت للرقابة الداخلية، توجد بها فروقات ونقائص، ففي التشريع الجبائي الجزائري لا يمكن إصدار أي جدول "Role"من دون احتوائه على زيادات وغرامات كمعاقبة على المخالفات الواقعة؛ مما يوحي إلى أن هناك العديد من المكلفين في نيتهم التخلص من دفع مبلغ الضريبة الواجب عليهم سواء بصفة كلية أو بصفة جزئية وتحصيلها منهم؛ وذلك ما يعكسه المؤشرR3 ؛ بينما يعكس المؤشر R4 فعالية أداء المصالح المعنية بالتحصيل من خلال استخدام الإجراءات الإجبارية الردعية في حق المكلفين الذين صدرت في حقهم ورود(جداول) للدفع بطريقة ودية R3 ولكنهم لم يستجيبوا لذلك.

- R5: والمتعلق بتحصيل المبالغ المهمة؛ حيث يعكس مستوى أداء المصالح المعنية بتحصيل هذه المبالغ من المكلفين المتهربين من دفعها، بحيث إذا لم تتمكن هذه المصالح من تحصيل جزء معتبر منها أو فقدت أثرها فيمكن القول أن المصالح الضريبية لم تؤدي دورا فعالا في مجابهة هذا التهرب كون أن هذه المبالغ تعتبر من بين أولويات مصالح التحصيل. وبالتالي فمن المفروض أن يكون المؤشر R5 ذا نسبة مرتفعة.

2-مؤشرات الموارد البشرية (RESSOU RCES Humaines):

تعتبر عملية تسيير الموارد البشرية جوهر العمل الجبائي كونها العملية التي تحدد التركيبة البشرية التي ستؤسس وتحصل مبالغ الضرائب وتراقب المكلفين بدفعها وبالتالي فمن الأهمية بمكان أن يكون عدد أعوان الإدارة الجبائية كافي ومتماشي مع عدد المكلفين وأن يكون هؤلاء الأعوان مؤهلين للقيام بالمهام التي تستند إليهم، وقد تم وضع عشرون (20) مؤشرا لمتابعة عملية تسيير الموارد البشرية التي يمكن تقسيمها إلى فئتين:[1]

- **مؤشرات مجموعة المستخدمين في الإدارة الجبائية:**

-مدى تواجد الإطارات الشابة المؤهلة في المناصب العليا.

-مدى تواجد الإطارات من الإناث في المناصب العليا.

- نسبة الترقية إلى رتبة عليا.

- المناصب العليا الشاغرة.

[1] جمال يوسفي، مرجع سابق؛ ص- ص 78-75.

-نسبة ترك أو الفصل من العمل (تقاعد، استقالة، وفاة، عزل).

- نسبة التوظيف (لا يشمل الموظفين المتعاقدين).

- نسبة تقاعد الموظفين.

-نسبة الفصل من العمل بسبب انضباطي (تأديبي).

-معدل دوران الموظفين ' عدم رضا الموظفين."

-نسبة التغيب بسبب المرض.

- نسبة التغيب غير المبرر.

- نسبة تزايد التغيب.

- مؤشرات التكوين:

- مجهود التكوين (التكوين المستمر).

- المدة المتوسطة للتكوين الفردي بالأيام.

- تكلفة التكوين بالنسبة لكل عون تم تكوينه.

- المدة المتوسطة للتكوين بالساعات،

- نسبة تكوين الإطارات.

-نسبة تكوين أعوان التحكم.

-تكلفة التكوين حسب كل طريقة من طرق التكوين.

-نسبة استهلاك الاعتمادات المخصصة للتسيير.

من خلال قيم هذه المؤشرات يمكن أن تتضح الصورةٍ حول مدى التحكم في الموارد البشرية وعلى وجه الخصوص من حيث:

-نوعية المؤهلات العلمية والكفاءات المعنية لأعوان الإدارة الجبائية.

-التحفيز من خلال الترقية.

- مدى النقص في عدد الأعوان خاصة في المناصب العليا الذي يظهر من خلال عدد المناصب الشاغرة.

-مدى محاربة الفساد الإداري والسلوكيات غير القانونية من خلال الفصل عن العمل كإجراء تأديبي.

-مدى اهتمام المصالح الوصية بعملية التكوين من خلال عدد المتكونين؛ مدة التكوين، الإطارات المشرفة على عملية التكوين وكذا حجم المبالغ المخصصة لذلك.

إن العناصر السابقة الذكر تعكس مدى كفاءة الموارد البشرية التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية في تقديم أداء فعال من شانه تحسين صورتها في ذهن المكلفين وكذا المحافظة على موارد الدولة من مختلف أشكال الغش والتدليس من جهة أخرى.

المطلب الثالث: مؤشرات المنازعات الجبائية والعلاقات العمومية

1- مؤشرات المنازعات الجبائية: تتمثل هذه المؤشرات في: [1]

1-1-معدل مخزون المنازعات الجبائية:

يبرز هذا المؤشر نسبة القضايا التي لم تعالج خلال السنة بالمقارنة مع إجمالي القضايا وهو يعطي صورة على مدى التحكم في مخزون إدارة الضرائب من المنازعات الجبائية.

1-2-معدل تغطية التكاليف الكلية:

يبرز هذا المؤشر نسبة القضايا التي تمت معالجتها خلال السنة؛ بالمقارنة مع إجمالي القضايا وهو يعطي صورة على مدى حركية إدارة الضرائب في معالجة المنازعات الجبائية.

1-3-معدل معالجة القضايا المدروسة في آجال شهرين.

1-4-معدل القضايا المرفوضة (الملغية):

[1] المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية لولاية المسيلة.

يعطي هذا المؤشر معدل القضايا التي تم إلغاؤها من طرف الإدارة الضريبية للملفات المرفوعة أمام النزاع بالمقارنة مع عدد القضايا المعالجة.

1-5-معدل القضايا المقبولة كليا:

يعطي هذا المؤشر معدل القضايا التي تم قبولها كليا من قبل الإدارة الضريبية للملفات المرفوعة أمام النزاع بالمقارنة مع عدد القضايا المعالجة.

-1-6-معدل القضايا المقبولة جزئيا:

يعطي هذا المؤشر معدل القضايا التي تم قبولها جزئيا من قبل الإدارة الضريبية للملفات المرفوعة أمام النزاع بالمقارنة مع عدد القضايا المعالجة.

1-7-معدل التخفيض:

يمثل هذا المعدل مقدار التخفيضات التي منحتها إدارة الضرائب من خلال الدخول في النزاعات الجبائية وهي تمثل درجة الخسارة في التحصيل.

2- العلاقات العمومية:

وتشتمل هذه المؤشرات على خمس عناصر وبتم حسابها اجمالا ومقارنتها مع السنة السابقة لتقدير الفروق ومتابعة التطور، أي يتم احتساب كل مؤشر للسنة (N) ومقارنته بمؤشر السنة(N-1) ، ومتابعة التطور كذلك من خلال النسبة المئوية للفروق، وتتمثل هذه المؤشرات فيما يلي:

2-1- النسبة السنوية للزوار

Rp 01 = النسبة السنوية للزوار

$$\mathbf{100 \times \frac{\text{العدد السنوي للزوار}(N)}{\text{العدد الاجمالي للمجتمع الجبائي}(N)}\ Rp\ 01}$$

2-2-الاستقبالات الهاتفية على مستوى المديرية الولائية للضرائب

Rp 02 الاستقبالات الهاتفية على مستوى المديرية الولائية للضرائب (الموحد مع المديرية الجهوية للضرائب)

$$\mathbf{Rp\ 02} \frac{\textbf{عدد المكالمات الهاتفية}(\boldsymbol{N})}{\textbf{العدد الاجمالي للمجتمع الجبائي}(\boldsymbol{N})} \times \mathbf{100}$$

2-3-العدد السنوي للمقابلات واللقاءات

Rp 03= العدد السنوي للمقابلات واللقاءات(N) .

2-4-اللقاءات والاجتماعات المنظمة مع الجمعيات المهنية على مستوى المديرية الولائية للضرائب والمديرية الجهوية للضرائب

Rp 04=المدة السنوية للمقابلات اليومية (N).

2-5-معالجة الطلبات خارج المنازعات.

Rp 05=معالجة الطلبات خارج المنازعات.

$$\mathbf{Rp\ 05} \frac{\textbf{عدد الطلبات المعالجة}(\boldsymbol{N})}{\textbf{عدد الطلبات المستلمة}(\boldsymbol{N})} \times \mathbf{100}$$

ان مؤشرات العلاقات العمومية تعطي صورة على مدى تجاوب الادارة الجبائية مع المكلفين الضريبيين، من حيث الاستقبال ومختلف وسائل الاتصال، ومع مختلف المصالح الخارجية المتعاملة معها، كما تعطينا صورة أولية عن مدى التنسيق والتفاعل مع المجتمع الجبائي؛ واحترام السياسات والاجراءات.

المبحث الثالث: مؤشرات الرقابة الجبائية

إذا كان موضوع الوعاء هو "فرض الضريبة" من خلال اختيار المادة الخاضعة للضريبة وتقديرها وتصفية الضريبة أي حساب مبلغها، وكان موضوع التحصيل هو تأدية مبلغ الدين الجبائي، فان موضوع الرقابة الجبائية هو مكافحة التهرب الضريبي، وبالتالي

يمكن القول إن مؤشرات الرقابة الجبائية هي الأقرب إلى إمكانية تقييم حجم التهرب الضريبي وهذا من خلال الإشارات والانطباعات التي تتركها دراسة تلك المؤشرات.[1]

المطلب الأول: مؤشرات تحليل برامج الرقابة الجبائية

1- تحليل برنامج التحقيق في المحاسبة: يتم ذلك من خلال المؤشرات التالية:[2]

$$100 \times \frac{\text{الالغاءات او المحذوفات} + \text{تأجيلات}}{\text{العدد الاجمالي العمليات المبرمجة}} = C1$$

$$100 \times \frac{\text{عدد الملفات التي تم التحقيق فيها}}{\text{عدد الملفات تابعة للنظام الحقيقي}} = C2$$

2-تحليل برنامج المعاملات العقارية:

- التحقيق في المعاملات العقارية (معدل التغطية):

$$100 \times \frac{\text{عدد المعاملات العقارية التي تم تحقيق فيها}}{\text{عدد المعاملات العقارية المسجلة}} = C3$$

- إعادة تقويم المعاملات العقارية (معدل التغطية فيما يخص إعادة التقويم):

$$100 \times \frac{\text{عدد المعاملات العقارية المعاد تقويمها}}{\text{عدد المعاملات العقارية المسجلة}} = C4$$

- مراقبة مدا خيل الإيجارات:

-التحقيق في مداخيل الإيجارات (معدل التغطية):

[1] جمال يوسفي؛ مرجع سابق؛ ص - ص 74-69.

[2] محمد لعلاوي، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم اقتصادية جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2014/ 2015 ص ص172 173

$$C5 \times \frac{\text{عدد عقود الايجارات التي تم التحقيق فيها}}{\text{عدد المعاملات العقارية المسجلة}} 100$$

$$C6 \times \frac{\text{عدد عقود الايجارات معادتقومها}}{\text{عدد المعاملات العقارية المسجلة}} 100$$

إن مؤشرات تحليل برامج الرقابة الجبائية تبين عدد القضايا المبرمجة مقارنة ب: العدد الإجمالي للملفات التابعة للنظام الحقيقي في حالة التحقيق المحاسبي، والعدد الإجمالي للمعاملات والعقود العقارية المسجلة في حالة التحقيق في المعاملات العقارية ومداخيل

الإيجارات، وهي بذلك تعطي فكرة عن مدى كثافة عمليات الرقابة الجبائية "معدل التغطية"، وبالتالي كلما كانت هذه المؤشرات ذات قيم منخفضة دل على إن هناك عدد ضعيف من القضايا المبرمجة للرقابة سواء في حالة التحقيق المحاسبي او في حالة التحقيق في المعاملات العقارية وإعادة تقويمها، ومما لا شك فيه فان هذا الأمر يؤثر سلبا، أي في اتجاه الرفع من حالات التهرب وزيادة انتشار هذه الظاهرة، أما في الحالة العكسية أي في حالة معدلات تغطية مرتفعة فان معنى ذلك وقوف الإدارة الجبائية أمام عدد كبير من التصريحات للتأكد من صحتها واكتشاف الأخطاء والانحرافات الموجودة فيها؛ مما يقلل من حالات التهرب الضريبي، ويجعل المكلفين يخشون الخضوع لعملية الرقابة في أي برنامج من برامج المراقبة الجبائية وهذا نظير معدلات التغطية المرتفعة.

تجدر الإشارة إلى أن الآلية التي تتم بها عملية البرمجة واختيار القضايا تتميز بالبطء الشديد من حيث التوقيت، لان وجود برنامج سنوي واحد يخضع للتصفية في أكثر من مرحلة يؤثر سلبا على إعداد واختيار القضايا، لذلك فان وجود برنامج كل ثلاثي يعد بصفة دقيقة وينفذ وفق الأسلوب المفاجئ من شانه أن يرفع من مبلغ التصحيحات ومن قدرة الأداء الجبائي،

واعتماد معايير اقتناء أكثر فعالية تأخذ بعين الاعتبار الاخطار المحتملة في عملية التهرب.

المطلب الثاني: مؤشرات تنفيذ برنامج ونتائج الرقابة الجبائية

هناك مؤشرات تنفيذ برنامج الرقابة ومؤشرات نتائج الرقابة الجبائية وفيما يلي سوف نفصل فيهما:

1- مؤشرات تنفيذ برنامج الرقابة[1]:

1- 1-التحقيق المحاسبي:

- حالة تنفيذ البرنامج:

$$C7 = \frac{\text{عدد العمليات التي تم الانتهاءمنها (المقفلة)في 12/31/ن}}{\text{العدد العمليات المبرمجة}} \times 100$$

$$C8 = \frac{\text{عدد العمليات التي لم يتم الانطلاق فيها بعد (غير المنجزة)}}{\text{العدد العمليات المبرمجة}} \times 100$$

- عدد الملفات المحقق فيها من طرف كل محقق:

$$C9 = \frac{\text{عدد الملفات التي تم التحقيق فيها}}{\text{عدد المحققين}} \times 100$$

- إتمام البرنامج السنوي:

$$C10 = \frac{\text{عدد العمليات غير المنتهية في 03/31/ن} + 1}{\text{العدد العمليات المبرمجة}} \times 100$$

1-2- المعاملات العقارية:

- عدد المعاملات التي تمت مراقبتها من طرف كل عون مراقب:

$$C11 = \frac{\text{عدد المعاملات العقارية التي تم مراقبتها}}{\text{عدد الاجمالي للاعوان المراقبين}} \times 100$$

[1] بن عثمان عائشة، دور مؤشرات النجاعة في اداء العمل الجبائي، مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، جامعة المسيلة 2013- 2014 ص 53

ان الرقابة الجبائية لا تكون فعالة، الا مع التركيز على نسب تنفيذ هذا البرنامج وطبيعة التنفيذ في حد ذاتها، والتي ترتبط أساسا بعدد المحققين، حيث لا يجب أن تطغى الرقابة الكمية على الرقابة النوعية (عدد كبير من الملفات والمعاملات تخضع للرقابة في ظل وجود عدد قليل من المحققين).

وبناءا على ذلك فان قيم مؤشرات إيقاع تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية تسمح بالملاحظات التالية:

-كلما كان المؤشر C7 اقل من نسبة 100 % كلما اثر على حالة تنفيذ البرنامج وجعل حالات من التهرب لا يتم اكتشافها في الوقت المناسب، بل هو عامل مشجع على تكرار عمليات التهرب والرفع منها، هذا من جهة.

ومن جهة أخرى فان هذه الحالة (C7 اقل تماما من 100 %) تنعكس على المؤشرC8 من خلال تسجيل عدد معين من العمليات التي لم يتم الانطلاق فيها في تلك السنة رغم أنها ضمن البرنامج السنوي لتلك السنة "N"، كما أنها قد تنعكس على المؤشر C10 من خلال تسجيل عدد من العمليات التي لم تنتهي إلى غاية الثلاثي الأول من السنة الموالية (N+1/03/31) ودون شك فان هذين الأمرين (أي C8و C10 ذا قيمتين كبيرتين نسبيا) مشجعان على الميل إلى التهرب.

-C9و C 11 ويمثلان عدد الملفات المحقق فيها من طرف كل محقق وعدد المعاملات العقارية التي تمت مراقبتها من طرف كل عون مقوم على التوالي. من الواضح جدا انه كلما كان عدد الملفات المحقق فيها من طرف كل محقق* عدد معقول ومنطقي ويتماشى مع الإمكانيات المكملة الأخرى كالإعلام الآلي ووسائل التنقل ومدى التعامل والتنسيق مع مصالح أخرى؛ كلما أدى إلى نتائج أفضل من حيث كشف جميع الأخطاء والانحرافات وأدى ذلك إلى التقليل من حالات التهرب؛ أما أن يتم إسناد عدد كبير وغير منطقي من الملفات لكل محقق بهدف تكثيف عمليات المراقبة الجبائية*فان هذا الأمر قد يؤدي إلى نتائج عكسية كأن لا يتم كشف جميع الأخطاء والانحرافات من طرف المحقق بسبب ضغط العدد الكبير من الملفات المسندة إليه، وبالتالي التسرع في إصدار الأحكام والنتائج وما قلناه عن عدد الملفات المحقق فيها من طرف كل محقق ينطبق تماما على عدد المعاملات العقارية التي تمت مراقبتها من طرف كل عون مقوم.

2- مؤشرات نتائج الرقابة الجبائية: تتمثل هذه المؤشرات في:[1]

2-1- التحقيق المحاسبي:

*المبلغ الإجمالي للتعديلات (المردودية):

[1] محمد لعلاوي، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم اقتصادية جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2014/ 2015 ص ص 175 176

*تطور مستوى المردودية (الحقوق والغرامات)

- النتيجة المتوسطة للعملية الواحدة:

$$\frac{\text{مبلغ الحقوق الغرامات المسترجعة (المردودية)}}{\text{عدد العمليات المنجزة}} = C12$$

- النتيجة المتوسطة للمحقق الواحد:

$$\frac{\text{مبلغ الحقوق الغرامات المسترجعة (المردودية)}}{\text{عدد المحققين}} = C13$$

2-2- مراقبة المعاملات العقارية:

*المبلغ الإجمالي المسترجع

*تطور مستوى المردودية (الحقوق والغرامات)

-متوسط مبلغ الضرائب المسترجعة (حقوق وغرامات) بالنسبة لكل عقد خضع لإعادة التقويم:

$$\frac{\text{المبلغ المسترجع}}{\text{عدد العقود التي تم تسويتها}} = C14$$

2-3 -مراقبة مداخيل الإيجارات:

*المبلغ الإجمالي للحقوق والغرامات المسترجعة

*تطور مستوى المردودية (الحقوق والغرامات)

إن نتائج الرقابة الجبائية ما هي إلا تثمين لمجهودات المصالح المعنية وكلما كانت خطوات التحضير لعمليات المراقبة الجبائية سليمة وصحيحة من حيث البرمجة واختيار القضايا وسير التحقيق كانت النتائج كبيرة وجيدة والعكس صحيح. وكما هو الحال بالنسبة لمؤشرات تحليل برامج الرقابة الجبائية ومؤشرات إيقاع تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية؛ فان مؤشرات نتائج الرقابة الجبائية يمكن أن تترك بعض الانطباعات حول حجم التهرب الضريبي لعل أهمها:

– عندما تكون قيمة المردودية الإجمالية لعملية الرقابة الجبائية مرتفعة ومتزايدة من سنة لأخرى، فان هذا الأمر يوحي بالحجم الكبير للتهرب الضريبي وهو الشيء الذي يعكسه ارتفاع قيم المؤشرات C12،C13، C14 ، أي نتيجة متوسطة كبيرة للعملية الواحدة؛ ونتيجة متوسطة معتبرة للمحقق الواحد وكذلك نتيجة متوسطة كبيرة للعقد الواحد على التوالي.

المطلب الثالث: مؤشرات البحث عن المعلومة والتقييم النوعي للرقابة الجبائية

1– مؤشرات البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها:

–تسيير كشوف المطابقة:

*عدد كشوف المقارنات المرسلة (المحولة) من طرف مديرية الضرائب الولائية (DIW)

* عدد كشوف المطابقة المستلمة في كل مديرية ولائية للضرائب (DIW)

– معدل استغلال كشوف المطابقة:

$$\mathbf{100 \times \frac{\text{كشوف المطابقة المستغلة}}{\text{العدد الاجمالي لكشوف المطابقة}} = C15}$$

– متابعة المستفيدين من الامتيازات الجبائية (ANDI ex APSI):

$$\mathbf{100 \times \frac{\text{عدد الملفات المراقبة (التي خضعت للرقابة)}}{\text{عدد المكلفين المعنيين}} = C16}$$

$$\mathbf{100 \times \frac{\text{عدد الملفات المراقبة التي تم تسويتها}}{\text{عدد المكلفين المعنيين}} = C17}$$

$$\mathbf{100 \times \frac{\text{قوائم الزبائن المستغلة}}{\text{قوائم الزبائن المستلمة}} = C18}$$

كلما كان معدل استغلال كشوف المقارنات كبير "المؤشر " C15 يشير الى أن هناك مصداقية في نتائج التحقيقات وانه تم التحكم في معظم محاولات التهرب الممكنة.

وفيما يتعلق بمتابعة المستفيدين من الامتيازات الجبائية، الذين تحصلوا على اعتمادات من الوكالة الوطنية لترقية وتدعيم الاستثمار "ANDI"والذين هم ملزمون باحترام القواعد المحاسبية والجبائية قبل غيرهم (مسك محاسبة، إلزامية الفوترة، إلزامية التصريح، وإلزامية تسديد الضرائب)، فان إدارة الضرائب وبالتنسيق مع ممثلها لدى الوكالة الوطنية لترقية الاستثمار تعمل على متابعة حالات الاستثمارات ومدى احترام أصحابها للإجراءات المفروضة؛ وفي حالة مخالفة هذه الإجراءات يتم سحب الاعتماد من المكلف وإخضاعه لتسديد الحقوق المهربة والعقوبات التابعة لذلك.

ويسمح المؤشرين"C16 و C17وC18" بالحكم على مدى متابعة الإدارة الجبائية للمستفيدين من الامتيازات الجبائية؛ ومدى التزام المكلفين المعنيين بواجباتهم المحاسبية والجبائية والإجراءات المفروضة على الترتيب.

2- التقييم النوعي للرقابة الجبائية (عملية التحقيق) بعد عملية الطعون المقدمة من طرف الخاضعين للتحقيق:

- مستوى التخفيضات عقب منازعات التحقيقات في عين المكان

$$\mathbf{100 \times \frac{\text{مبلغ التخفيضات المتراكمة}}{\text{المبالغ المثبتة بالنسبة للفترة التي تم التحقيق فيها } (n - 3 \text{ أربع سنوات})}} = \boldsymbol{C19}$$

- مستوى التحصيلات (التحصيل عقب التحقيقات والمنازعات وحذف التخفيضات):

$$\mathbf{100 \times \frac{\text{التحصيل المجمع}}{\text{مبلغ الحقوق و الغرامات المسترجعة}(n - 3)}} = \boldsymbol{C20}$$

ويعتر المؤشر C19 ذو أهمية بالغة لذلك من المفروض أن لا يختلف عن الصفر (يجب أن يكون معدوم)، أما وان حدث وكان غير ذلك فان ذلك يعني وقوع بعض المحققين في أخطاء أثناء عملية التحقيق مما دفع بالمكلفين المعنيين إلى رفع طعون نظير نتائج التحقيقات المبالغ فيها (نتيجة الأخطاء).ليتم بعد ذلك تصحيح الأخطاء وإجراء التخفيضات اللازمة، ويعد هذا الأمر ذو تأثير كبير على نفسية المكلفين لاعتقادهم أن المحققين تعمدوا تلك الأخطاء وان الإدارة الجبائية حاولت سرقة أموالهم، وبالتالي سيعملون على التهرب من دفع الضرائب الواجبة عليهم في مرات لاحقة.

كلما كانت نتيجة المؤشر C20 ضعيفة كلما دل على أن المصالح المعنية بالتحصيل لا تتابع العملية بشكل كافي، وان المتهربين الذين صدرت في حقهم غرامات وزيادات لا يزال معظمهم في حالة تهرب من دفع الدين الجبائي الواجب عليهم.

خلاصة الفصل:

يعتبر الأداء من المفاهيم التي نالت النصيب الأوفر من الاهتمام المتزايد من طرف الباحثين والمفكرين. حيث يرتبط مفهومه بمصطلحي الكفاءة والفعالية من خلال درجة بلوغ الأهداف المسطرة من جهة، والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق ذلك من جهة أخرى .

أما فيما يخص تقييم الأداء الذي يمثل خطوة رئيسية في العملية الرقابية حيث يكمن جوهر عملية التقييم في مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات محددة مقدما والوقوف على الانحرافات وتصحيحها، فتقييم الأداء ينطوي على أهمية بالغة داخل المنظمة كما أنه يمر بمجموعة من المراحل، أما بالنسبة لأدوات قياس الأداء فتعتبر مؤشرات الأداء من أهم الوسائل والأكثر استخداما وهي تتميز بمجموعة من الخصائص تؤهلها لأن تكون أكثر موضوعية في تقييمها لوظائف المنظمة. وفي هذا الصدد فقد تم التركيز على مؤشرات الأداء المطابقة بمديريات الضرائب الولائية بالجزائر في إطار عقود النجاعة من خلال تقديمها تصنيفها وتحليلها لأداء مختلف أنشطة هذه المديريات حيث أن تطبيق هذه المؤشرات هو وسيلة لتقييم أداء هذه الإدارة الضريبية من حيث فعاليتها وكفاءتها. والفصل الموالي ما هو إلا تطبيق لمؤشرات الأداء في مديرية الضرائب لولاية المدية.

الفصل الثالث

تقييم فعالية الرقابة الجبائية من خلال مؤشرات الأداء بمديرية الضرائب لولاية المدية

تمهيد

بعد التعرف على مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالرقابة الجبائية ومختلف مؤشراتها والتفصيل في مؤشرات الرقابة الجبائية بالأخص التي تحارب وتكافح التهرب الضريبي. ستقوم في هذا الفصل بإسقاط هذه المؤشرات على ارض الواقع؛ وقد تم اختيار المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية؛ كنموذج لهذه الدراسة من خلال دراسة حالة مؤسسة لتقييم الرقابة الجبائية في الجزائر للسنوات 2017 - 2021. أين تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول: تعريف بالمديرية الفرعية للضرائب لولاية المدية**
- **المبحث الثاني: تطور مردودية الرقابة الجبائية خلال الفترة 2017 – 2021**
- **المبحث الثالث: تطبيق مؤشرات الأداء لتقييم الرقابة الجبائية في المديرية الفرعية**

المبحث الأول: تعريف بالمديرية الفرعية للضرائب لولاية المدية

نقوم في هذا المبحث بتقديم المؤسسة محل الدراسة، المتمثلة في مديرية الضرائب لولاية المدية مع التركيز على المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛ كونها المكلفة بعملية الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية المدية ومهامها

1- نشأة المديرية

تأسست مديرية الضرائب لولاية المدية؛ بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91- 60 المؤرخ في 23 فيفري1991، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية. حيث أن المصالح الجبائية في الجزائر تتقسم إلى مصالح مركزية، مصالح جهوية ومصالح ولائية (محلية). ونجد أن المديرية الولائية للضرائب لولاية المدية تابعة جهويا إلى المديرية الجهوية للضرائب بالبليدة، وهي تمثل الإدارة الجبائية على مستوى الولاية، يوجد مقرها بنزل المالية، شارع جيش التحرير بالمدية.

2- مهام المديرية

تتمثل المهام الأساسية للمديرية فيما يلي:

- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح التابعة لها وتحقيق الأهداف المحددة.
- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، وإعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن، ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية، المادية، التقنية والمالية، وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- توظيف وتعيّين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.

- تكوين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة؛ كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.
- الرد على استفسارات المديرية الجهوية للضرائب؛ وتزويدها بكافة الجداول الإحصائية الدورية وكل التقارير والمحاضر

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية

تتكون مديرية الضرائب لولاية المدية من مصالح خارجية ومصالح داخلية وهي:

1- المصالح الخارجية:

تتمثل المصالح الخارجية للمديرية فيما يلي:

مفتشيات الضرائب: توجد ستة عشر (16) مفتشية موزعة على مستوى إقليم ولاية المدية، وهي تمثل مصالح الوعاء مكلفة بتسيير الملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة وفرض الضرائب والرسوم.

قابضات الضرائب: توجد إحدى عشر (11) قباضة موزعة على مستوى إقليم الولاية، وهي تمثل مصالح التحصيل مكلفة بعملية متابعة وتحصيل الضرائب والرسوم المفروضة على المكلفين بالضريبة.

2- المصالح الداخلية:

تتمثل المصالح الداخلية للمديرية في خمس (05) مديريات فرعية وهي:

2-1 -المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وهي مكلفة بالمهام التالية:

-تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.

-إعداد طلبات حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.

-متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

وهي تتكون من أربعة (04) مكاتب وهي:

- مكتب التنشيط والمساعدة.

-كتب التنظيم والعلاقات العامة

- كتب الجداول.

-مكتب الإحصائيات.

2-2- المديرية الفرعية للتحصيل: وهي مكلفة بما يلي:

-التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها، وكذلك بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر.

-تابعة العمليات والقيود المحاسبية، المراقبة الدورية لمصالح التحصيل، تنشيط ومراقبة قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذلك التحصيل الجبري للضرائب.

-التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص، لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شانها تحسين الناتج الجبائي.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (03) مكاتب وهي:

-مكتب مراقبة التحصيل.

-مكتب متابعة عملية القيد وأشغاله.

-مكتب التصفية.

2-3 -المديرية الفرعية للوسائل: وتكلف بما يلي:

-تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية.

-السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها.

-السهر على إبقاء المنشأة التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

وهي تتكون من أربعة (04) مكاتب هي:

- مكتب المستخدمين والتكوين.

-مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف.

-مكتب عمليات الميزانية.

- مكتب الإعلام الآلي.

2-4 -المديرية الفرعية للمنازعات: وهي مكلفة بما يلي:

-معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الاعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.

-معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.

- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف، والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب هي:

-مكتب الاحتجاجات.

-مكتب لجان الطعن.

-مكتب المنازعات القضائية.

-مكتب التبليغ والأمر بالصرف.

2-5 -المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: وهي مكلفة بإعداد برامج البحث والتحقيق ومراقبة التقويمات ومتابعة انجازها، وتتكون من أربعة (04) مكاتب وهي:

- **مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:** يعمل هذا المكتب في شكل فرق ويكلف بما يلي:

-تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات، التي تُعني بوعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.

-تنفيذ برامج التدخلات والبحث، وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق المعاينة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

- **مكتب البطاقيات والمقارنات:** يكلف بما يلي:

-تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة.

-التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.

-مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة، إعداد وضعيات إحصائية دورية لتقييم نشاطات المكتب.

- **مكتب مراقبة التقويمات:** يعمل في شكل فرق ويكلف بما يلي:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.

-المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية.

-متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

- **مكتب التحقيقات الجبائية:** يعمل هذا المكتب في شكل فرق، وهو يضم ستة عشر (16) محققا لهم رتبة مفتش مركزي على الأقل موزعين على فرقتين للتحقيق؛ بحيث كل فرقة تتكون من رئيس فرقة يشرف على أربع (04) مهمات، وكل مهمة تتكون من محققان. يكلف هذا المكتب بما يلي:

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج التحقيق والمراقبة.

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والتحقيق.

- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير

والشكل التالي يلخص الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية



المصدر: من اعداد الطالبان بناء على معلومات مديرية الضرائب لولاية المدية.

المبحث الثاني: تطور مردودية الرقابة الجبائية خلال الفترة 2017 – 2021 من خلال احصائيات لتطبيق التحقيق المحاسبي التحقيق المصوب التحقيق المعمق

كما سبق الذكر، يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أو المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات حسب الاختصاص ممثلة في عدة فرق مختصة ، أما التمييز بين أنواع الرقابة الجبائية يكمن في حجم الإمكانيات المستعملة و الأهداف المسطرة ، في حين المعايير المعتمدة في إحالة الملف الجبائي على الرقابة المعمقة فهي عديدة أهمها التصريح بالعجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق ، إشارة واضحة بوجود تلاعبات و تجاوزات تم الكشف عنها عن طريق الرقابة الشاملة للفصل فيها ، وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:

- التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة(VC)
- التدقيق المصوب في المحاسبة(VCP)
- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة في المؤسسة (VASFE)

المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة (VC)

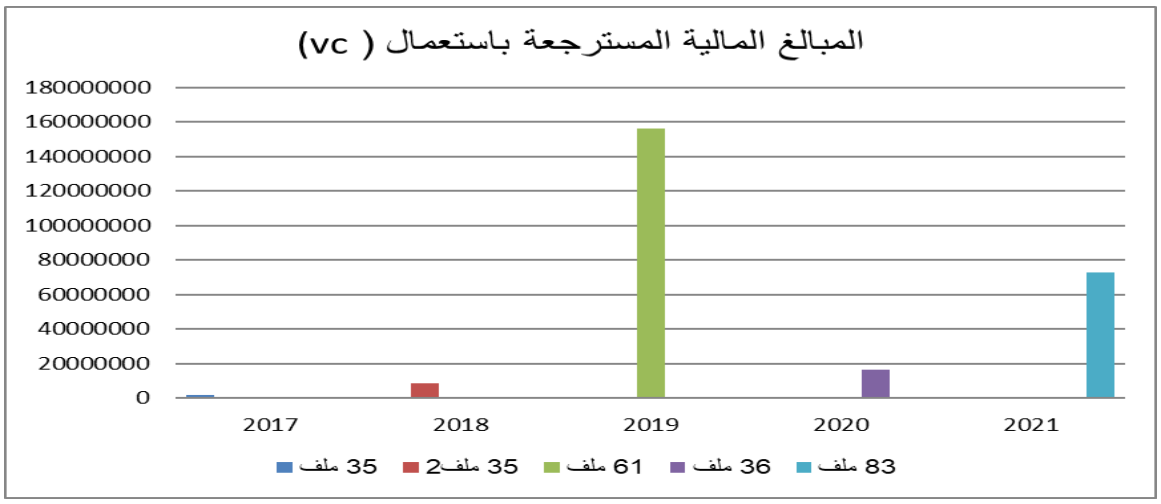
يشمل هذا النوع من الرقابة مجموع الطرق والأساليب التي تساعد على التأكد من صحة وتنظيم محاسبة المكلف، وسيرها وفقا لقواعد وأسس علمية وإيجاد الأخطاء والتلاعبات المحاسبية، سنقوم بتطبيق هذا النوع على دراستنا وتحليل نتائجها المتوصل إليها.

جدول رقم (07): إحصائيات التحقيق المحاسبي خلال الفترة (2017-2021)

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-المدية

السنة	2017	2018	2019	2020	2021
عدد الملفات	35	35	61	36	83
المبالغ المسترجعة	1867748.4	8903398	156130328.4	16412998.32	73062551.25

الشكل رقم 03: يمثل المبالغ المالية المسترجعة باستعمال التحقيق المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على معطيات الدراسة

1-عدد الملفات: كان عدد الملفات المعالجة سنة 2017 هو 35 ملف ثم بقت كذلك سنة 2018 ب35 ملف، ثم ارتفعت بشكل ملحوظ بحيث قاربت ضعف الملفات المعالجة سنة 2017و2018, لتصل إلى 61 ملف فيما يخص التحقيقات المحاسبية، لتعود الى العدد المسجل في السنوات الفائتة ب 36ملف سنة 2020.

أما في السنة الأخيرة من الدراسة فتم تسجيل أكبر عدد من الملفات، حيث وصل الى 83 ملف.

2-المبالغ المحصلة: نلاحظ في الجدول أعلاه أن المبالغ المحصلة لمصالح الخزينة العمومية في السنة2017 متناقصة ب:1867748.4دج، ثم متزايدة بقيمة غير كبيرة عن السنة الأولى حيث سجلت سنة 2018 قيمة ب: 8903398دج.

لتتزايد بشكل كبير وتسجل أعلى قيمة قدرت ب:156130328.4دج سنة 2019,أما في سنة 2020 فانخفضت تلك القيمة، حيث سجلت قيمة ب:16412998.32دج، وفي السنة الأخيرة من الدراسة 2021 عادت للارتفاع قليلا نتيجة ارتفاع عدد الملفات المعالجة وسجلت قيمة ب:73063551.25دج.

- من **خلال النتائج المتوصل** إليها في التحقيق في المحاسبة خلال فترة (2017-2021) نلاحظ:

أن قيمة المبالغ المسترجعة تعود إلى عدد الملفات المسترجعة ودرجة المخالفات الموجودة في تلك الملفات، بحيث انه رغم تساوي عدد الملفات المعالجة سنة 2017و2018 إلى أن المبالغ المسترجعة اختلفت، وبشكل طردي نلاحظ أن المبالغ المسترجعة سنة 2019 ارتفعت بشكل كبير نتيجة لزيادة الملفات المعالجة، أما في السنتين 2020و2021 فالمبالغ المسترجعة أيضا تماشت مع عدد الملفات المعالجة وكل زيادة في الملفات قابلتها زيادة في الأموال المسترجعة.

المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة(VCP)

ويهدف التحقيق المصوب إلى فحص الوثائق العادية التوضيحية والوثائق المحاسبية كالفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم ولا يمكن ان ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي مجمل محاسبة المكلف، وعند الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته.

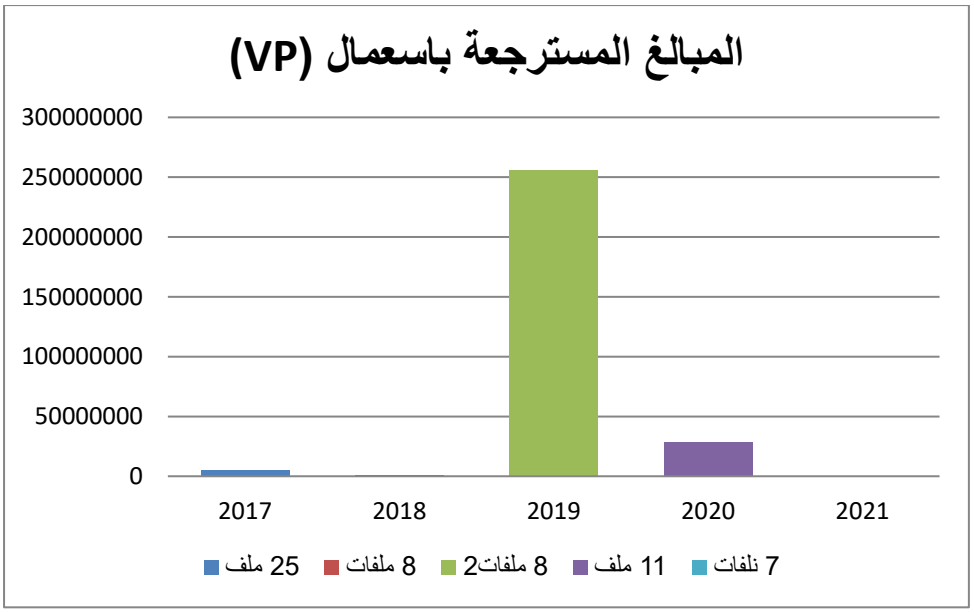
من خلال هذا المطلب سوف نقوم بتحليل المعطيات المتحصل عليها من قبل مديرية الضرائب لولاية المدية، باستعمال هذا النوع من آليات الرقابة الجبائية المتمثل في التحقيق المصوب.

جدول رقم (08): إحصائيات التحقيق المصوب خلال (2017-2021)

السنة	2017	2018	2019	2020	2021
عدد الملفات	25	8	8	11	7
المبالغ المسترجعة	5336424	1271914	255951358	28121032.83	2521135

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-المدية

الشكل رقم04: يمثل المبالغ المسترجعة باستعمال التحقيق المصوب



المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على الإحصائيات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن التحقيقات المنجزة في التحقيق المصوب على مستوى المديرية الولائية يبين أن هناك اختلاف في:

1-عدد الملفات: كان عدد الملفات المعالجة سنة 2017 هو 25 ملف ثم تناقصت سنة 2018و2019 ب 8 ملفات، ثم ازدادت بملفين 2 سنة 2020 وواصلت في التناقص لنسجل 7 ملفات سنة 2021 وهي أدنى قيمة خلال الخماسي المدروس.

2-**المبالغ المحصلة:** سجلنا خلال السنة 2017 ما قيمته: 5336424دج، لتنخفض هذه القيمة إلى:1271914دج سنة2018 وارتفعت إلى قيمة 255951358دج خلال السنة الموالية 2019, وقيمة 28121032.83دج سنة 2020 لتنخفض خلال سنة 2021 إلى :2521135دج كأدنى قيمة.

نستنتج من خلال النتائج المتوصل إليها باستخدام آلية التحقيق المصوب خلال الفترة الممتدة من (2017-2021) أن:

-المبالغ المسترجعة خلال هاته الفترة لا تتوافق مع عدد الملفات المدروسة وهذا راجع إلى كفاءة العاملين في المصلحة وعددهم ومبالغ الغرامات المطبقة على الفئة الخاضعة للضريبة.

- سجلنا خلال سنة 2019 أعلى قيمة من المبالغ المسترجعة رغم ان عدد الملفات المعالجة هو8.

المطلب الثالث: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة(VASFE)

يختص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالأشخاص الطبيعيين دون سواهم، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقا مكملا لأحد التحقيقين السابقين الذكر (التحقيق في المحاسبة؛ التحقيق المصوب في المحاسبة)؛ حيث يحقق في أنواع ومصادر مداخيل الأشخاص الطبيعية وما يرتبط بها من معلومات قد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين .

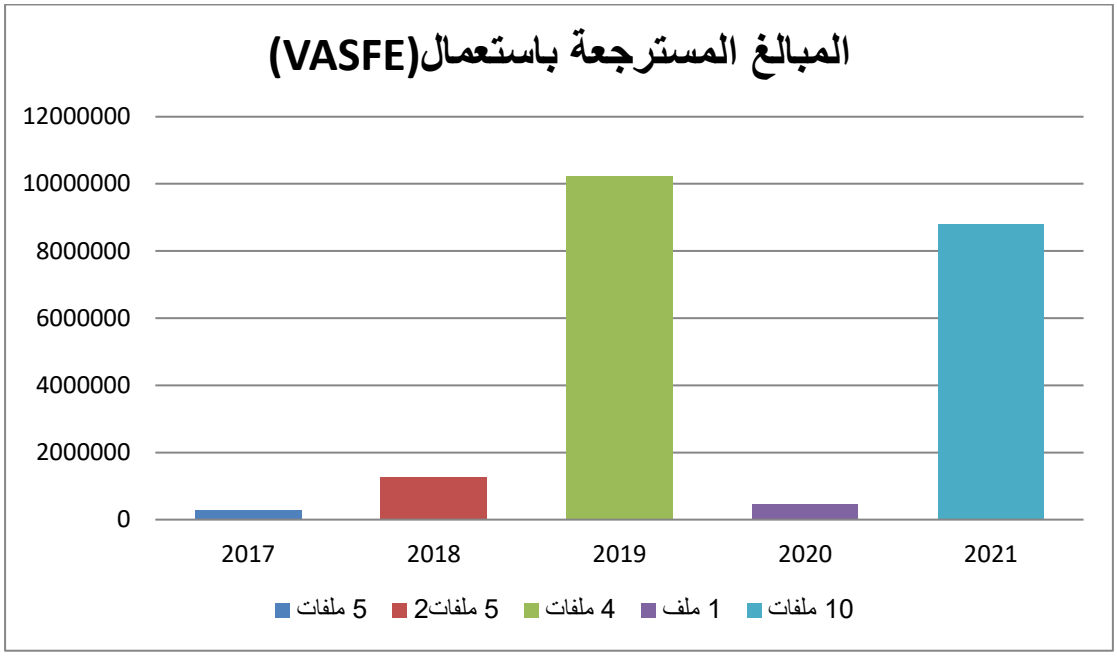
سوف نبرز هذا النوع على الوضعية الجبائية لمديرية الضرائب لولاية المدية في الفترة(2017-2021)

جدول رقم (09): إحصائيات التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية خلال الفترة (2017-2021)

السنة	2017	2018	2019	2020	2021
عدد الملفات	5	5	4	1	10
المبالغ المسترجعة	266821.2	1271914	10238054.32	455916.62	8802837.5

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-المدية

الشكل رقم 05: يمثل المبالغ المسترجعة باستعمال التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على الإحصائيات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن التحقيقات المنجزة في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE) على مستوى المديرية الولائية يبين أن هناك اختلاف في:

1-عدد الملفات: خلال السنة الأولى من الدراسة والثانية 2017و2018 سجلنا 5 ملفات ويليه 4 ملفات سنة 2019, لتنخفض إلى قضية 1 سنة 2020 وترتفع الى 10 ملفات خلال السنة الأخيرة من الدراسة 2021.

2-المبالغ المحصلة: خلال سنة 2017 سجلنا 266821.2دج ليرتفع هـ\ا المبلغ سنة 2018 الى 1271914دج، وفي السنة الثالثة من الدراسة 2019 سجلنا اعلى قيمة من المبالغ المسترجعة حيث قدرت ب 10238045.32دج، وفي سنة 2020 سجلنا 455916.62دج لترتفع في السنة الأخيرة من الدراسة وبلغت 8802837.5دج سنة 2021.

إحصائيات التحقيق المحاسبي والمصوب والمعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة لسنوات(2017-2021)

وهو ما يلخصه الجدول الموالي:

الجدول رقم (10): إحصائيات التحقيق المحاسبي والمصوب والمعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة لسنوات (2017-2021)

السنوات/عدد الملفات	2017	2018	2019	2020	2021
التحقيق المحاسبي	35	35	61	36	83
التحقيق المصوب	25	8	8	11	7
التحقيق المعمق	5	5	4	1	10

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-المدية

من خلال الجدول أعلاه وفقا للفترة ما بين 2017-2021 يوضح عدد الملفات المدروسة على مستوى المديرية الضرائب لولاية المدية حيث نلاحظ عدد الملفات خلال الخمسة سنوات ارتفعت سنة 2019 عند ماكانت عليه في السنتين الأوليتين من الدراسة 2017 و2018,أما سنة 2020 فعاد عدد الملفات إلى ماكان عليه في البداية حيث سجلنا 36 ملف، وفي السنة الأخيرة من الدراسة سجلنا أعلى قيمة ب 83 ملف وهذا ما يعكس الجهود المبذولة من طرف الإدارة الضريبية للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي.

نلاحظ في التحقيق الجبائي أن التحقيق المحاسبي أكثر من التحقيق المصوب والتحقيق المعمق وسبب راجع إلى أن التحقيق المحاسبي يشمل جميع أنواع الضرائبIBS، TAP، TVA ، IRGأما التحقيق المصوب يشمل نوع واحد من الضرائب المذكورة وتكون مدة التحقيق من سنة إلى أربعة سنوات أما التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة يضم نوع واحد (IRG) وتكون مدة التحقيق أربع سنوات كما هو حال التحقيق في المحاسبة.

إن النتائج المتوصل إليها في التحقيق في المحاسبي والمصوب والمعمق نلاحظ خلال الخمسة سنوات المدروسة حيث نلاحظ اختلاف في المبالغ المحصلة عليها وهذا قد يكون في عدد القضايا أو في طبيعة الملفات التي تم التحقيق فيها أي يكون عدد القضايا كبير لكن النتائج المتوصل إليها قليلة خلال عملية التحقيق حيث نلاحظ وجود تفاوت بين السنوات.

المبحث الثالث: تطبيق مؤشرات الأداء لتقييم الرقابة الجبائية في المديرية المدية

من خلال هذا المبحث سوف نقوم بتقييم العمل في المصالح الجبائية ومدى الحد من التهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء المتعلقة بالرقابة الجبائية، وهذا بالتركيز على أهم المعطيات المرتبطة أساسا بتأسيس الضريبة، من خلال المعطيات والإحصائيات المقدمة من طرف المصالح الجبائية للمديرية الفرعية بولاية المدية.

المطلب الأول: دراسة مؤشرات الرقابة الجبائية الخاصة ببرامج التحليل والتنفيذ

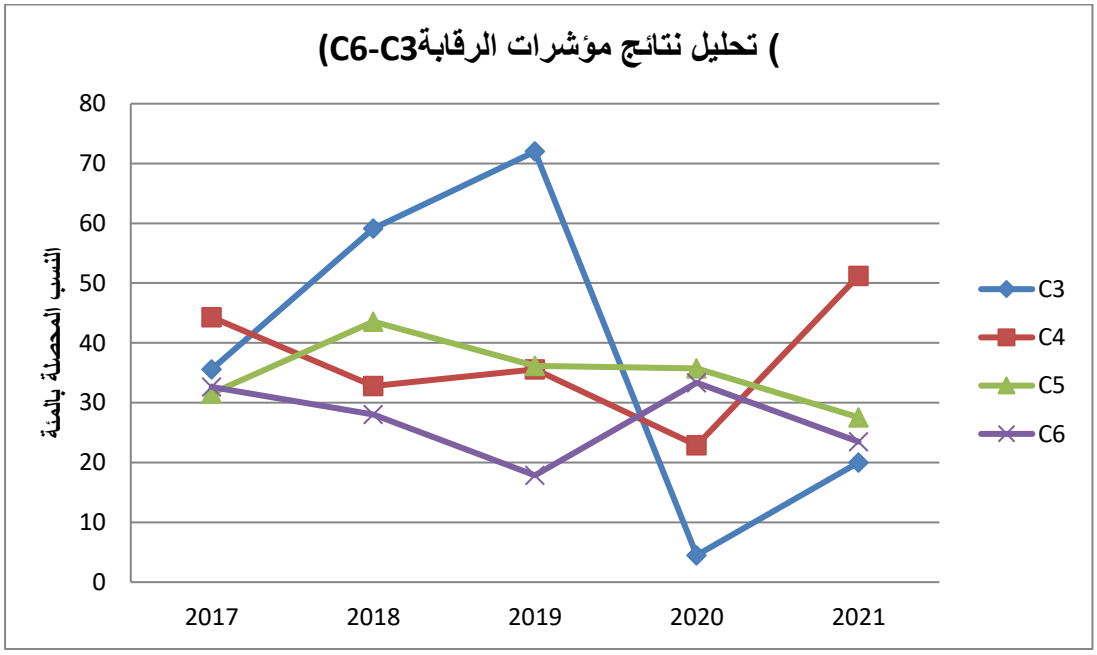
سيتم اعتماد مؤشرات الأداء للرقابة الجبائية "LE CONTROE FISCQLE" ، والخاصة بعينة الدراسة خلال الفترة 2017-2021, وهذا من أجل تقييم وتحليل مستوى الرقابة الجبائية على مستوى المصالح الجبائية للمديرية الفرعية للضرائب بعينة الدراسة .

1-من خلال مؤشرات تحليل برامج الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب الفرعية لعينة الدراسة

مؤشرات الأداء للرقابة الجبائية	2017	2018	2019	2020	2021	المتوسط
C1 : Etablissement des programmes	0 %	2 %	0 %	2.04 %	0 %	2.02 %
C2: Verification des dossiers	1 %	2 %	3 %	1.14 %	3 %	5.7 %
C3 : vérification des transactions immobiliers	35.6 %	59.12 %	72 %	4.50 %	20 %	38.24 %
C4 : Réévaluation des transactions immobiliers	44.3 %	32.8 %	35.55 %	22.87 %	51.2 %	37.34%
C5 : vérification des revenus locatifs	31.58 %	43.56 %	36.18 %	35.71 %	27.56 %	34.91 %
C6 : Réévaluation des revenus locatifs	32.61 %	28.03 %	17.86 %	33.34 %	23.47 %	27.06 %
C7 : Affaires clôturées/programmées	29 %	13 %	14 %	12 %	4 %	14.4 %
C8 : Affaires non lancées/programmes	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0 %
C9: Dossier verifies/mission	3.61 %	3 %	5 %	3 %	6 %	4.22 %
C10: Affaires achevées/programmées	71 %	87.5 %	86 %	100 %	96 %	88.1 %
C11 : Nombre de transactions contrôlées par agent	205	196	200	200	185	197.2
C12 : Résultat moyen par affaire (Redressement)	53364.24	254382.8	2559513.58	455916.62	880283.75	840692.238
C13 : Résultat moyen par mission de vérificateurs (Redressement)	53304.24	158989.25	33243919.75	2556457.53	880283.75	7378590.904
C14 : Rappels impôts par acte réévalué	135.81	152.48	96.13	164.37	112.45	132.248
C15: Recoupments exploités	95.32 %	91.50 %	87.50 %	98.73 %	82.56 %	91.72 %
C16 : contrôle des dossiers par ANDI et ex APSI	69.93 %	46.8 2 %	35.69 %	36.77 %	14.65 %	40.77 %
C17 : Régularisions des dossiers par ANDI et ex APSI	75.07 %	72.32 %	78.93 %	53.54 %	69.76 %	69.92 %
C18 : Dégrèvements issus du contentieux des vérifications	11 %	53.45 %	44 %	76.3 %	31.90 %	43.34 %
C19 : Recouvrements issus du contrôle	153 %	145.5 %	194 %	137.3 %	164 %	158.76 %
C20: Listes clients expoloitès	29.32 %	35.76 %	47.63 %	20.06 %	56.30 %	37.81 %

الجدول رقم (11): احصائيات مؤشرات الأداء لرقابة الجبائية. **المصدر**: من اعداد الطالبان بالاعتماد على المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-المدية.

الشكل رقم06: يمثل تحليل نتائج مؤشرات الرقابة الجبائية (C6-C3)



المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على معطيات الدراسة

المؤشرات من C1 إلىC6؛ نلاحظ أن عدد القضايا المبرمجة منخفضة جدا مقارنة بعدد المكلفين أو المعاملات أو العقود المسجلة، حيث كانت نسبة البرمجة في التحقيق المحاسبي 2.02% وهي نسبة ضئيلة وضئيلة جدا، أما فيما يخص بقية برامج الرقابة الجبائية فقد كانت نسب البرمجة في المتوسط كما يلي:

38.24% بالنسبة للمعاملات العقارية,37.24% بالنسبة لإعادة تقويم المعاملات العقارية,34.91%بالنسبة للتحقيق في مداخيل الإيجار,27.06%بالنسبة لإعادة التقويم في مداخيل الإيجار.

إن هذه المؤشرات توضح ضعف مستوى البرمجة لمختلف عمليات الرقابة الجبائية حيث انه من المحتمل عدم تنفيذ هذه البرمجة للرقابة، مما يزيد من ضعف عملية التحصيل الناتجة من حالات التهرب الضريبي ومعالجتها بمختلف إجراءات العقوبات والغرامات. من خلال مؤشرات إيقاع تنفيذ برامج الرقابة الجبائية فإننا نلاحظ:

-إن المؤشر C 7والمتعلق بعدد العمليات المنجزة مقارنة بالمبرمجة، يوضح نسبة عدم انجاز للأهداف المسطرة أي انه كان خلال فترة الدراسة يوضح نسبة اقل 100%, حيث كان في المتوسط يقدر ب14.4%, والباقي ما يقدرب85.6% هي ملفات تمت برمجتها ولكن لم تتم معالجتها، وهو ما يعكس ضعف الإنجاز في عملية الرقابة على مستوى المصالح الجبائية لعينة الدراسة.

-أما المؤشر C 8ومن خلال تحليل نتائجه، فانه لم يتم تسجيل أي عملية لم يتم الانطلاق في انجازها وهو ما يشير إلى فعالية كبيرة في مجال الانطلاق في الانجاز للرقابة.

-و يوضح المؤشر C 9 المرتبط بعدد العمليات المنجزة من طرف المحقق الواحد المؤشر أنه قد بلغت في المتوسط 4.22% عملية للمحقق الواحد، وهي دون المعيار المحدد من طرف المصالح المعنية وهي8 قضايا للمهمة الواحدة سنويا (المهمة تتكون من محققان) كما انه نلاحظ عدم الالتزام بالمقياس المحدد من طرف المصالح المعنية.

-من خلال المؤشر C10 يتضح لنا نجاعة المصالح الجبائية في انجاز البرامج السنوية للرقابة في المتوسط ما يقدر ب 88.1% وهي نسبة مقبولة على العموم.

-تبين نتائج المؤشر C11، العدد الكبير للمعاملات العقارية المراقبة من طرف المراقب الواحد، حيث قدرت في المتوسط ب 197.2 معاملة للمقوم الواحد ويعتبر عددا كبير نسبيا وهذا ما يوضح ضغط العمل الذي يؤثر على مردودية المراقبين بالمصالح الجبائية لعينة الدراسة، وضرورة مراجعة الهدف المسطر من طرف الجهات المعنية.

المطلب الثاني: دراسة مؤشرات الرقابة الجبائية الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية

من خلال تحليل مؤشرات نتائج الرقابة الجبائية يمكن الحكم على ضعف الرقابة على مستوى المصالح الجبائية للمديرات الولائية للضرائب الولائية لعينة الدراسة من خلال النقاط التالية :

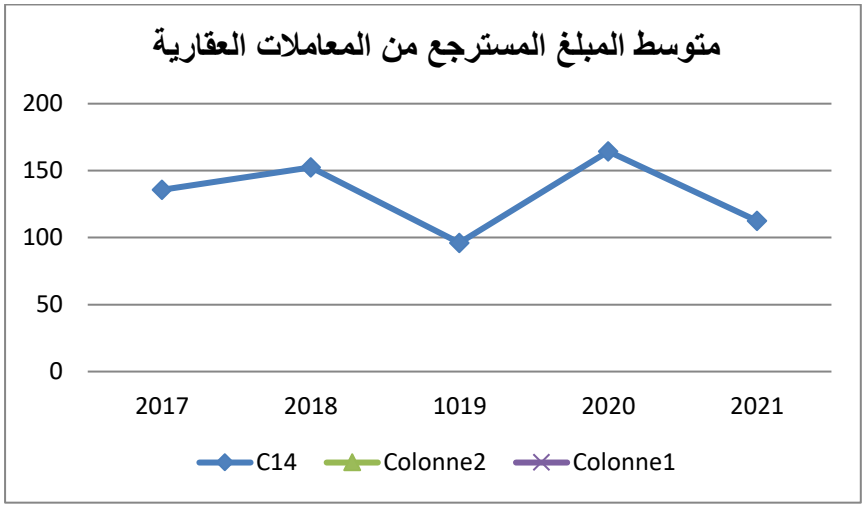
- وتبين نتائج المؤشر C12، متوسط مردودية العملية الواحدة من عمليات التحقيق المحاسبي خلال فترة الدراسة يقدر ب 840692.238دج

-وتبين نتائج المؤشر C 13متوسط مردود المحقق الواحد خلال فترة الدراسة يقدر ب7378590.904دج.

-وتبين نتائج المؤشر C14، النتيجة المتوسطة للعقد الواحد المعاد تقويمه يقدر ب132.248دج.

-إن المؤشر C15 معدل استغلال كشوف المقارنات كان في المتوسط في حدود91.72%والباقي 8.28%عبارة عن كشوف مقارنات غير مستغلة.

الشكل رقم07: يمثل متوسط المبلغ المسترجع من المعاملات العقارية



المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على معطيات الدراسة

يبين لنا هذا المنحنى النسب المحصلة من المعاملات العقارية خلال سنوات الدراسة، نلاحظ أن جميع النسب أنها نسب عالية وتفوق المستوى المطلوب وذا إن دل على شيء فإنه يدل على فاعلية الجهاز المراقب وتقييمه للمنشئات العقارية بطريقة دقيقة وفعالة.

المطلب الثالث: دراسة مؤشرات الرقابة الجبائية الخاصة بالمستفيدين من الامتيازات الجبائية

– أما فيما يخص المؤشران C 16وC 17لمتابعة المستفيدين من الامتيازات الجبائية فإنهما يوضحان أن مراقبة المصالح الجبائية لهذه الفئة المعنية، كانت في المتوسط تقدر بـ 40.77%والباقي 59.23%عبارة عن مستفيدين لم تتم مراقبتهم. كما أن نسبة الملفات التي تمت تسويتها في المتوسط هي 69.92%فقط، وهي ملفات المكلفين الذين التزموا بواجباتهم المحاسبية والجبائية، أما الباقي والمقدر بـ 30.08%.

–فهي ملفات لم يتم تسويتها نظرا لإخلال أصحابها بواجباتهم الجبائية، وهذا ما يوضح الضعف في مجال تأسيس الضريبة وتحصيلها في ظل ضعف الرقابة على هذه الفئة التي تفضل عدم التصريح والتهرب الضريبي.

أما بالنسبة لمؤشرات التقييم النوعي للمنازعات بالرقابة الجبائية فيمكن أن نسجل من خلالها ما يلي:

–يبين المؤشر C 18والمتعلق بمستوى التخفيضات عقب منازعات التحقيقات في عين المكان أن هناك أخطاء ارتكبت من قبل المحققين خلال عملية التحقيق، وهذا خلال السنوات الثلاث الأولى من فترة الدراسة.حيث كان معدل التخفيضات يقدر في المتوسط بـ 43.34%وكان معدل التخفيضات في سنة 2020 الأكبر على الإطلاق ب 71.3% أي انه تتم تخفيضات عقب

المنازعات المعالجة من قبل المحققين خلال تلك السنة والسنوات غير الساقطة بالتقادم(N-3)وهذا يشير إلى الأخطاء الفادحة والكثيرة التي وقع فيها بعض المحققين نظرا ربما لنقص الكفاءة المهنية أو عدم التقيد التام بمختلف الإجراءات والقوانين.

-يبين المؤشر C 19مستوى التحصيلات عقب التحقيقات والمنازعات، حيث بلغ في المتوسط 158.76%, وهي نسبة مرتفعة جدا وهي تعبر عن الكم الهائل من التحصيلات نتيجة الحقوق والزيادات المقبوضة من عند المكلفين بالضريبة وهو سلوك راقي ويعبر عن الوعي والمتابعة من طرف المصالح الجبائية.

يعكس المؤشر C 20أنه كلما تم استغلال قوائم الزبائن بشكل كافي تم التوصل إلى نتائج صحيحة وسليمة، وبما أن متوسط هذا المؤشر يبلغ 37.81% نتج عنه ما نسبة حوالي 62.19%من قوائم الزبائن غير مستغلة هذا ما يفسر ضعف سرعة الاستغلال لتوفير المعلومة الجبائية التي هي أساس فرض الضريبة.

من خلال مجمل التحليل حول مؤشرات الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية لعينة الدراسة فانه يمكن التأكيد على النتائج التالية:

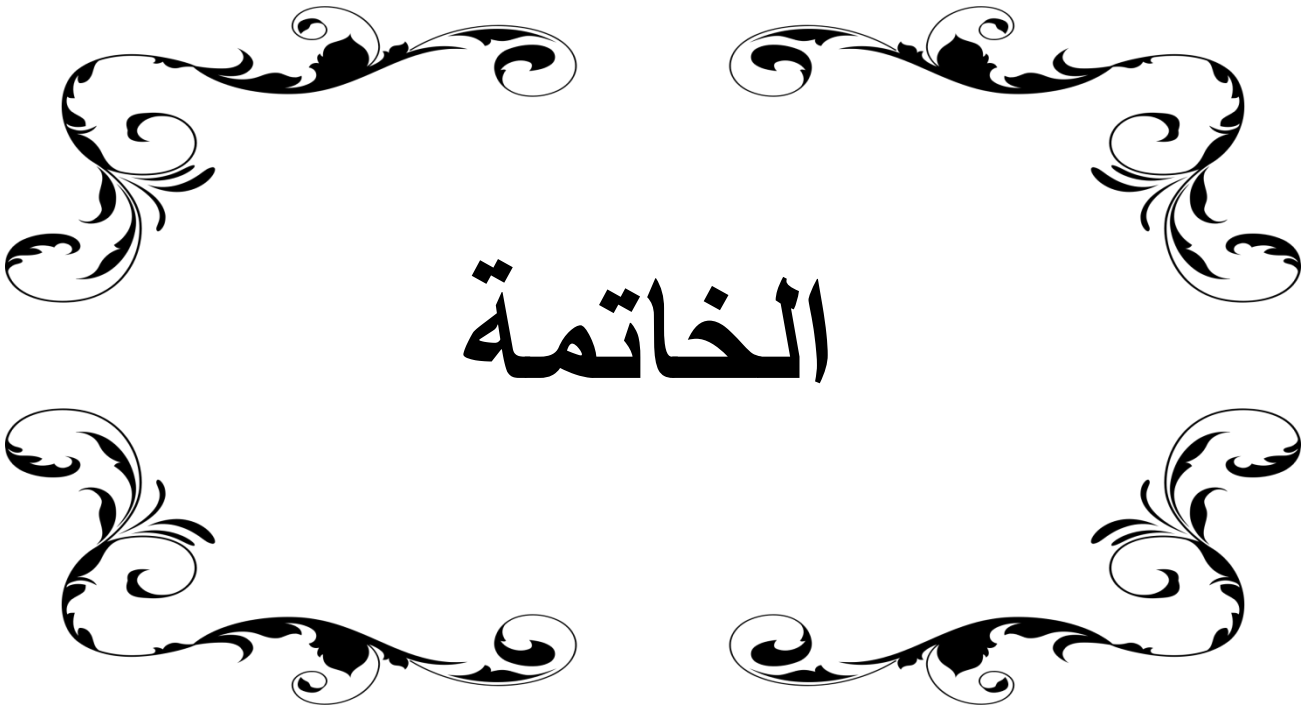
-ضعف الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية لمديرية الضرائب الولائية لعينة الدراسة، سواء من حيث البرمجة أو التنفيذ. ويرجع هذا أساسا لنقص عدد المحققين والمقومين، وضعف الموارد المتاحة.

-عدم متابعة المستفيدين من الامتيازات الجبائية بصفة كافية وفعالة لتدعيم عملية تأسيس وتحصيل الضرائب لهذه الفئة، والذي يرجع إلى ضعف عملية البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها، و وقوع بعض المحققين في أخطاء أثناء عملية التحقيق.

إن هذه العناصر التي تمت الإشارة إليها، تؤثر سلبا عل تأسيس وتحصيل الضرائب، من حيث اكتشاف حالات التهرب الضريبي على مستوى مديريات الضرائب الولائية لعينة الدراسة، وتدعيم الوعاء الضريبي وتفعيل عملية التحصيل بمختلف أشكالها ومراحلها.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا على مستوى المديرية الولائية للضرائب بالمدية، اتضح أن للرقابة الجبائية دور فعال في زيادة الحصيلة الضريبية، وهذا عن طريق الدراسات التي يقوم بها المحققون للملفات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومحاولتهم التحقق من المعلومات المصرح بها، ونسلط الضوء على "إجراء التحقيق المحاسبي " وأيضا جمع معلومات الخاصة بالمكلف من مختلف الجهات والمصالح بحيث يتم مقارنتها مع معلومات المصرح بها والوصول إلى الأساس الخاضع للوعاء الضريبي، كما توصلنا إلى تحليل بعض النتائج إحصائيات الرقابية الجبائية بالنسبة للتحقيق المحاسبي والمصوب والمعمق في مجمل الوضعية الشاملة التابعة للمديرية الضرائب لولاية المدية وهذا ما يثبت أن الرقابة الجبائية تسعى إلى تحقيق هدفها الرئيسي والمتمثل ضمان احترام وتطبيق التشريع الجبائي وكذا في مكافحة التهرب والغش الضريبي.



الخاتمة

الخاتمة

من خلال دراستنا موضوع تقييم الرقابة الجبائية في الجزائر من الناحية النظرية والدراسة التطبيقية عن طريق إدارة الضرائب؛ تمكنا من معرفة مختلف الجوانب الجوهرية له, حيث تم تبيان الدور الأساسي للرقابة الجبائية باعتبارها من أهم الوسائل التي تعمل على حماية موارد الدولة وزيادة الحصيلة الضريبية؛ ويكون ذلك من خلال الكشف عن التصرفات السلبية الصادرة عن المكلفين والذين يسعون دوما للتهرب من دفع الضريبة, مستخدمة بذلك كافة مصادرها وإمكانياتها وهياكلها التي أشرنا إليها فيما سبق, مع تطبيق الإجراءات اللازمة ومختلف العقوبات الردعية على المكلفين. لكن بالرغم من كل هذه الأجهزة الموضوعة والإجراءات المتخذة من طرف الرقابة الجبائية لتعزيز عمل نظامها إلا أن ذلك غير كفيل بتحقيق الفعالية المطلقة في أداء المهام الموكلة إليه؛ وهذا يعود إلى اعتبار أن الحكم على فعالية نظام الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه، من خلال هذه الدراسة حاولنا الإحاطة قدر الإمكان بمختلف جوانب الموضوع والإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية المطروحة حيث تم التوصل إلى النتائج التالية:

نتائج اختبار فرضيات البحث:

قدمنا في المقدمة **ثلاث فرضيات** نحكم على صحتها من عدمها من خلال ما يلي:

* الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات الرقابية المعتمد عليها من طرف إدارة الضرائب للتصدي للتهرب الضريبي , من خلال الدراسة تبين لنا ان للرقابة الجبائية دور فعال في الحصيلة الضريبية ولها دور كبير في التصدي للتهرب والتلاعبات الضريبية من خلال تطبيق البرامج الخاصة بالرقابة الجبائية المتمثلة في التحقيق المحاسبي الذي يسمح بكشف التدليس المحاسبي وتسويته ,ونجد أيضا التحقيق المصوب الذي بدوره أيضا يهدف الى فحص الوثائق العادية منها التوضيحية والمحاسبية ,وهناك أيضا التحقيق المعمق الذي من خلاله يتم الكشف عن مداخيل الأشخاص وتحديد القيم الضريبية الواجب تطبيقها على تلك المداخيل , من خلال استعمال أدوات الرقابة الجبائية نستخلص ان الفرضية المطروحة محققة

* يؤدي تطبيق مؤشرات الأداء إلى زيادة فعالية الرقابة الجبائية وذلك باكتشاف التلاعبات وكل محاولات التهرب الضريبي والوصول إلى نتائج دقيقة وفعلية سنقوم بعرض النتائج المتوصل إليها:

- اغلب النتائج المتوصل إليها فيما يخص إعداد البرامج، التحصيل والتنفيذ لم تصل إلى المستوى المطلوب ما عدا المؤشر c8 المتعلق بالانطلاق في انجاز العمليات فكانت العلامة الكاملة فيه.
- فيما يخص مؤشرات الرقابة الجبائية الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية يمكن الحكم على ضعف الرقابة على مستوى المصالح الجبائية للمديرية الولائية للضرائب الولائية لعينة الدراسة

مؤشرات الرقابة الجبائية الخاصة بالمستفيدين من الامتيازات الجبائية فيما يخص المؤشران C 16وC17لمتابعة المستفيدين من الامتيازات الجبائية فإنهما يوضحان أن مراقبة المصالح الجبائية لهذه الفئة المعنية، كانت في المتوسط تقدر بـ 40.77%, بينما

المؤشر C 19مستوى التحصيلات عقب التحقيقات والمنازعات، حيث بلغ في المتوسط 158.76%, وهي نسبة مرتفعة جدا وهي تعبر عن الكم الهائل من التحصيلات نتيجة الحقوق والزيادات المقبوضة من عند المكلفين بالضريبة وهو سلوك راقي ويعبر عن الوعي والمتابعة من طرف المصالح الجبائي.

من خلال هذه النتائج يمكن القول أن تطبيق مؤشرات الأداء يؤدي إلى زيادة فعالية الرقابة الجبائية ليس بالأمر الحتمي بل يعود الأمر إلى مدى توفر شروط تطبيق تلك المؤشرات والكفاءة الإدارية في ذلك، نقول أن الفرضية صحيحة نسبيا وتصح اذا توفرت الشروط الخاصة بتلك المؤشرات.

* تستخدم مؤشرات الأداء بفعالية في قياس الوعاء والتحصيل الجبائي بمديرية الضرائب لولاية المدية خلال الفترة 2017-2021 ,فقد توصلنا إلى أن تطبيق تلك المؤشرات لا يتم بالطريقة المثلى والنتائج المحققة لا تعكس ما هو في الواقع بصفة تامة، وما يعكس صحة الفرضية المطروحة، لأن تطبيق تلك المؤشرات يتطلب كفاءة وإفصاحا كاملا من قبل المتعاملين.

نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة توصلنا إلى النتائج الآتية:

- الرقابة الجبائية إجراء يسمح بالتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي والحفاظ على الخزينة العامة للدولة لكن تبقى عاجزة في الحد من تلك الظاهرة لأسباب إدارية وأخلاقية وغيرها
- هناك كم هائل من الأموال التي يتم استرجاعها من خلال تطبيق مؤشرات الأداء رغم ذلك لا يمكن استرجاع كل الأموال التي تم نهبها وبذلك يبقى التهرب الضريبي أحد النقاط التي تعيق الدولة في إتمام برامجها وتطبيق استراتيجياتها
- تطبيق مؤشرات الأداء يستلزم كفاءة وشفافية تامة لكي تكون هناك نتيجة جبائية موجبة، فمن خلال الدراسة يتضح لنا الإدارة الجبائية عاجزة عن تحقيق نتائج مرضية وذلك يرجع الى قصور العامل البشري في استعمال تكنولوجيا المعلومات وإعداد البرامج التي تعود اغلبها الى المناهج الأجنبية التي لا تتطابق مع النظام الداخلي للبلاد
- ان النتائج المتوصل إليها في التحقيق في المحاسبي والمصوب والمعمق تختلف من تحقيق لآخر وذلك لاختلاف نوع التحقيق وعدد الملفات المعالجة، حيث ان التحقيق المحاسبي هو الذي ينال أكبر حصة من الملفات
- ان مؤشرات الأداء المرتبطة بالرقابة الجبائية مترابطة فيما بينها، تفسر بعضها البعض وهي السياسة الجديدة التي انتهجتها الإدارة الجبائية لتفعيل الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المحلي والجهوي والمركزي

اقتراحات الدراسة:

انطلاقا من النتائج يمكن تقديم مجموعة التوصيات والاقتراحات نلخصها فيما يلي:

1- الاهتمام بموظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع مستواهم العلمي والمهني عن طريق التكوين والتدريب.

2- زيادة الوعي لدى المكلفين من خلال القيام بحملات توعية من أجل نشر ثقافة ضريبية ومن أجل تقريب المكلف من الإدارة وخلق حوار بينهما.

3- العمل على توفير تكوين نوعي لإطارات الإدارة الجبائية ذو بعد عالمي يساير الاستثمار الأجنبي الموجود بالجزائر.

4 - تنظيم النصوص القانونية الجبائية على اختلافها وفق العمليات والإجراءات المتعلقة بكل نوع من أنواع الضرائب، وذلك حتى يسهل فهمها وتطبيقها من طرف الإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء.

5- العمل على تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين من خلال المقاربة الجديدة المبنية على الثقة المتبادلة من خلال نشر الوعي الضريبي عن طريق الاستعانة بوسائل الإعلام المختلفة، وترتيب ندوات توعوية وأيام دراسية.

6- -الخفض من معدلات الضريبة على أرباح الشركات وإعطاء التسهيلات للعديد من القطاعات لان الضريبة تعد سلاح ذو حدين إن استعملت في المستوى المحدود تكون فعالة وإذا زادت عن ذلك فإنها تؤدي لنتائج غير مرغوب فيها.

أفاق الدراسة:

في الأخير نأمل من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل مثل:

-مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية.

-أهمية ظروف العمل في المفتشيات العامة على عملية التحقيق الجبائي.

-فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنة الإدارة الجبائية.



قائمة المراجع

أولا– باللغة العربية

1–الكتب:

1. بن اعمارة منصور، اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
2. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 222.
3. حسن إبواهيم بلوط إدارة الموارد البشرية من منظور استراتيجي، دار النهضة العربية.، بيروت، لبنان، 2002.
4. حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.
5. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)؛ دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006
6. رواية حسن، إدارة الموارد البشرية، المكتب الجامعي الحديث. الإسكندرية،1999.
7. سعيد عبد العزيز عتمان، شكري رحب العشماوي؛ النظم الضريبية مدخل تحليلي وتطبيقي، مكتبة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، دون سنة النشر.
8. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 2000
9. سميرة إبراهيم أيوب، صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي، دراسة تحليلية تصميمية، مطبعة سامي، الإسكندرية، 2000
10. سميرة إبراهيم أيوب، صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي، دراسة تحليلية تصميمية ، مطبعة سامي، الإسكندرية، 2000
11. طاهر محسن المنصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر، عمان، الأردن2000.
12. عبد الرمان الصباح؛ مبادئ الرقابة الإدارية –المعايير – التقييم –التصحيح، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.
13. الكرخي مجيد، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان الأردن، 2007.
14. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2011
15. نصيرة بوعون يحياوي، جباية المؤسسة، الصفحات الزرقاء، الجزائر،2011.
16. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

2–رسائل وأطروحات:

1. بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر2009/1999

التسيير، جامعة بومرداس،2015.

2. حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي، أطروحة دكتوراه دولة، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995.
3. خلادي راضية، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، سنة2014 ،2015.
4. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2012.
5. عبد المجيد قدي فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري للفترة 1995-1988، أطروحة دكتوراه دولة، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995
6. غوفي خالد، أثر التهرب الضريبي على مداخيل الخزينة العمومية دراسة حالة مديرية الضرائب -بسكرة- مذكرة مقدمة من متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة2013/2014.
7. قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتورة: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
8. قدوري نورالدين، الإصلاحات الجبائية وأهميتها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، 2010-2009.
9. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة،2010/2011.
10. محمد علي علالي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الدراسات العليا، المدرسة العليا للتجارة، 2008-2007.
11. مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2009/2010

3-المدخلات و المقالات

1. بوخاوة إسماعيل، دومي سمراء، الإصلاح الضريبي وفق معتقدات صندوق النقد الدولي، مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة البليدة، أيام 12-11 ماي 2003.

2. جمال معتوق. وايمان كموش. (جوان, 2019). الاشكاليات القانونية التي تثيرها التجارة الالكترونية والمتعلق بالمجال الضريبي. مجلة نماء للاقتصاد والتجارة.
3. عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة البليدة، أيام 21-20 ماي 2002.
4. عبد المجيد قدي، رابح شريط، الإصلاح الضريبي في الجزائر السياق والمضمون، مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة البليدة، أيام 12-11 ماي 2003.
5. كريم التشابشي وآخرون، الجزائر، تحقيق الاستقرار والتحول إلى اقتصاد السوق، دراسة خاصة، صندوق النقد الدولي، واشنطن، 1998.
6. كمال رزيق، مسدور فارس، تقييم إصلاح النظام الجبائي، مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة البليدة، أيام 12-11 ماي 2003.
7. نادية تاهمي وآخرون، تحليل المؤشرات المالية وعلاقتها بقياس أداء وفعالية المنظمة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي بعنوان أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية. وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة المسيلة، أيام 11-10 نوفمبر2009, منشورات مخبر السياسيات والاستراتيجيات الاقتصادية، الجزائر.
8. نور الدين بربار، وفتيحة بالجيلالي (2019). أثر تطبيق الادارة الالكترونية على تحسين جودة خدمات مصالح الضرائب في الجزائر. مجلة دارسات جبائية.

4-القوانين

1. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2023.
2. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية 2023.
3. قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية ،2023.

ثانيا– باللغة الفرنسية

1. Ahmed HAMIMI, l'audit constable et financier, Édition Bert, Algérie, 2001.
2. Ali Debbi, le processus d'émergence des innovations managériales : le cas des indicateurs deperformance,revue de Misil, 03/2009.
   Direction général des impôts.
3. Ibrahim hammadou et Ahmed tessa, Fiscalité de l'entreprise cours et application, pages bleues, Alger, 2011.
4. LAMIA BERRAH, "l'indicateur de performance concept & applications ", capades éditions, Toulouse,2002.
5. minister des finances. (2004). Stratégie de modernisation de la DGI : pour une admiration Fiscale nouvelle. docuux ment interne de l'inspection générale des services fiscal. Algérie :
6. Ministère des finances, Direction générale des impôts : Avantages fiscaux accordés à « l'Agence Nationale de Développement de l'investissement (AND), Edition 2014.
7. RENE DEMEESTERE," le contrôle de gestion dans le secteur public "librairie générale de droit et deliris prudence ;Paris; France.

الملاحق