

## أثر الرقابة الجبائية على حصيلة إيرادات الجبائية العادية في الجزائر - دراسة قياسية خلال الفترة 2017-2000

### The Impact of Tax Control on the revenues of Regular tax C ollection in Algeria - an Empirical Study During the Period 2000-2017

بوشري عبد الغني

جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر

bouchraabdelghani@yahoo.fr

حاج قويدر عبد الهادي

جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر

abdelhadi201@gmail.com

تاريخ القبول: 2019/08/02

تاريخ الاستلام: 2019/01/06

**الملخص:** تهدف هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين حصيلة إيرادات كل من الرقابة الجبائية والجبائية العادية، بغرض التوصل إلى إطار متكامل لتفسير وقياس العلاقة بينهما لمساعدة الإدارة الجبائية في زيادة تفعيل الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي وزيادة الإيرادات الجبائية لتحقيق التنمية الاقتصادية. وقد تم الاعتماد على أدوات التحليل القياسي من أجل دراسة أثر الرقابة الجبائية على حصيلة إيرادات الجبائية العادية في الجزائر، وقد تم التوصل من خلال البحث إلى أنه ورغم الجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال والمبالغ المسترجعة إلا أنها تبقى غير كافية وقد تنعكس سلبا على حصيلة إيرادات الجبائية العادية نتيجة عدم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، وهو ما يتطلب القيام بمجموعة من الإجراءات التي من شأنها إصلاح النظام الضريبي وتدعيم الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.

**الكلمات المفتاحية:** ضريبة، رقابة جبائية، تهرب وغش ضريبي، تحصيل ضريبي، إيرادات جبائية عادية.

**Abstract :** This study aims to examine the relationship between the revenues of tax control and the regular tax revenues, in order to build the framework that interprets and measures the relationship between them and helping tax administration in activating the tax control to limit tax evasion and increase the collected revenues to achieve the economic development. The study concluded that, the efforts made by the government in this field remains insufficient and may have negative effects, due to ineffective tax control in limiting tax evasion. This requires a set of procedures that will reform the tax system and strengthen tax control to fight against tax evasion and avoidance.

**Key Words:** Tax, Tax control, tax evasion, tax collection, Tax revenue.

**JEL Classification :** E62, H2

\*مرسل المقال: حاج قويدر عبد الهادي (abdelhadi201@gmail.com).

## مقدمة:

تعتبر الضريبة من أهم أدوات السياسة المالية، إذ تشكل أهم مصدر لتمويل خزينة الدولة كما تساهم في الإنعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية، إضافة إلى إشباع حاجياتها الاقتصادية والاجتماعية، إذ يعتبر تدخل الدولة من خلال الضريبة كشكل من أشكال السياسات المالية، وأمام الأزمة المالية الراهنة وتراجع أسعار النفط في الآونة الأخيرة تسعى الدولة جاهدة للاعتماد على الجباية العادية محل الجباية البترولية وهذا من أجل توسيع سياستها التمويلية واستغلالها في تمويل الخزينة العامة، ولعل من أهم العوامل التي تؤثر على حصيللة إيرادات الجباية العادية ويمكن وضعها في شكل علاقات دالية أو نماذج اقتصادية نجد فعالية برامج الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب والغش الضريبيين والحد منهما، حيث تعد الرقابة الجبائية أحد المحاور الأساسية لنجاح الإدارة الجبائية في تنفيذ التشريع الضريبي وتحقيق الحصيللة الضريبية المستهدفة بالإضافة إلى تحقيق عدالة توزيع العبء الضريبي وضمان مساهمة جميع المكلفين بالضريبة في تحمل الأعباء وفق ما ينص عليه النظام الضريبي من خلال محاربة ظاهري التهرب والغش الضريبيين، ومما لاشك فيه أن القضاء على ظاهري التهرب والغش الضريبيين من خلال زيادة عمليات الرقابة الجبائية عملية صعبة جداً ورغم الجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال إلا أنها قد تحمل آثاراً سلبية نتيجة عدم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبيين.

الإشكالية من خلال ماسبق يمكن طرح التساؤل التالي: ما مدى فعالية الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبيين، في التأثير على حصيللة إيرادات الجباية العادية في الجزائر؟

## فرضيات الدراسة:

- توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين حصيللة المبالغ المسترجعة نتيجة تطبيق الرقابة الجبائية وإيرادات الجباية العادية.
- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين حصيللة المبالغ المسترجعة نتيجة تطبيق الرقابة الجبائية وإيرادات الجباية العادية.

**أهداف الدراسة :** تهدف الدراسة إلى اختبار العلاقة بين حصيللة إيرادات كل من الرقابة الجبائية والجباية العادية بغرض التوصل إلى إطار متكامل لتفسير العلاقة وقياسها لمساعدة الإدارة الجبائية في زيادة تفعيل الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي وزيادة الإيرادات الجباية العادية لتحقيق التنمية الاقتصادية.

**منهجية البحث وتقسيماته:** تبعاً لطبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى لتحقيقها تم الاعتماد على أدوات التحليل القياسي باستخدام نموذج شعاع الانحدار الذاتي (VAR) من أجل دراسة أثر الرقابة الجبائية على حصيللة إيرادات الجباية العادية في الجزائر، وهذا من خلال تقسيمه إلى أربع محاور:

- الرقابة الجبائية في الجزائر،
- التحصيل الضريبي في الجزائر؛

- آليات تفعيل الرقابة الجبائية لزيادة التحصيل الجبائي.
- الدراسة القياسية.

## 1. الرقابة الجبائية في الجزائر:

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية والتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة .

### 1.1 مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها:

يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها "التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر والتأكد من حقيقة المركز المالي للممول سواءً عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها" (دراز، 1999)، والرقابة الجبائية فرضت من قبل القانون والعدالة، فهي تخدم مصلحة المكلف بحيث أنها تسمح بضمان تقسيم عادل للضريبة على كل المواطنين، كما تخدم مصلحة الدولة عن طريق التأكد من أن التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية تخضع للمراقبة بناء على المعلومات والمصادر الموجودة لديها مسبقاً والمتحصل عليها من مصادر أخرى لها علاقة بنشاط المكلف ، وذلك بهدف تصحيح الأخطاء والمخالفات التي قد يرتكبها، ولهذا السبب يقوم أعوان الإدارة الجبائية بعملية مراقبة وفحص دقيق وعميق يتماشى مع المعلومات المقدمة من طرف المكلف (philipe colin, 1994) .

كما تشكل عملية الرقابة الجبائية هدفاً أساسياً بالنسبة للإدارة الجبائية، ويعتبر الهدف الأساسي للرقابة الجبائية هو مكافحة التهرب الضريبي بكل أنواعه باستعمال مختلف الأساليب القانونية التي يمنحها المشرع الضريبي للإدارة الجبائية والمحافظة على الأموال العمومية من السرقة والنهب، وتوفير إيرادات إضافية للخزينة العمومية تعود على الإنفاق العام وتؤدي إلى رفاهية المجتمع وذلك لتحقيق مجموعة من الأهداف أهمها (بساعد، 1999):

- قمع التهرب الضريبي وتحقيق مبدأ المساواة والعدالة للأفراد في تحمل عبء الضريبة؛
- حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة وهذا الهدف يشكل مؤشراً لنجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تحقيق مهامها؛
- التأكد من دقة وصحة التصريحات الجبائية ومطابقتها للقوانين والتشريعات الجبائية؛
- ضمان المتابعة والتطبيق السليم للمكاسب والامتيازات الجبائية التي يتيحها التشريع الجبائي.

### 2.1 أسباب الرقابة الجبائية:

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية من الضياع إضافة إلى مراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية أهمها:

أ. حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمدخله: بما أن النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح بمدخله من تلقاء نفسه باعتبارها أساساً لتحديد الوعاء الضريبي

ويفترض أنها صحيحة مالم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية، فحسب المادة (1-18) من قانون الإجراءات الجبائية: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجوراً أو أنعاباً أو مرتبات كيفما كانت طبيعتها " (قانون الاجراءات الجبائية، 2019)، وذلك بغرض اكتشاف الأخطاء والتلاعبات الموجودة فيها والقيام بتصحيحها، ومن هنا يتضح بأن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الضريبي نظاماً تصريحي، ولذلك أوجب المشرع إيجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

ب. محاربة التهرب والغش الضريبيين: يعرف التهرب الضريبي على أنه: "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة" (مراد، 2003) وهو ما يقودنا إلى التمييز بين كل من الغش الضريبي والذي يعرف بأنه الإخفاء المقصود تجاه الإدارة الجبائية للموارد والمداخيل والذي يستهدف من ورائه التملص من أداء الضريبة (Schmidt, 1972)، والتهرب الضريبي المشروع والذي يعرف بأنه فن تفادي الوقوع في جاذبية القانون الجبائي (Martinez, 1984)، ويتم من خلال العمل على عدم الالتزام بالضريبة بصورة مشروعة دون مخالفة القانون، وحسب نص المادة (193) من قانون الضرائب المباشرة يقصد بالأعمال التدلّيسية خاصة (قانون الضرائب المباشرة، 2019):

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ والمنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة و المبيعات بدون فاتورة؛
- القيام عمداً بنسيان أو إجراء تقييد غير صحيح أو وهمي في الحسابات الخاصة بالسجلات والدفاتر المحاسبية؛
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم؛
- القيام عمداً بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد إجراء قيد في الحسابات غير صحيح؛
- قيام المكلف بتدبير عدم إمكانية الدفع، أو وضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم؛
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم؛
- ممارسة نشاط غير قانوني وكل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارسته.

ج. محاربة الاقتصاد الخفي: يؤدي الاقتصاد الخفي إلى عدم المساهمة الكلية في الحصيلة الضريبية مما يحرم الخزينة العمومية من موارد هامة، بحيث يشمل كافة الأنشطة المصاحبة لعملية التهرب الضريبي والتي تولد دخلاً يخضع للضريبة ويتم إخفاؤه عن السلطات الضريبية بهدف التهرب من دفع الضريبة (نسرين، 2008). حيث يعتبر "Vito Tanzi" أن الاقتصاد الخفي يشمل مجموع الدخول المكتسبة غير المبلغ عنها للسلطات الضريبية أو مجموع الدخول غير الواردة في الحسابات الوطنية (Tanzi, 1980)، وحسب وجهة نظر "H.De Soto" يشمل الاقتصاد الخفي رجال أعمال اتجهوا للعمل بشكل غير قانوني بسبب العيوب الموجودة في نظام الضرائب وفي القوانين الأخرى

والاجراءات المعقدة (Soto، 1989) وقد نصت المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصرها نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائياً وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة (قانون الاجراءات الجبائية، 2019).

### 1.3 الرقابة الجبائية في الجزائر

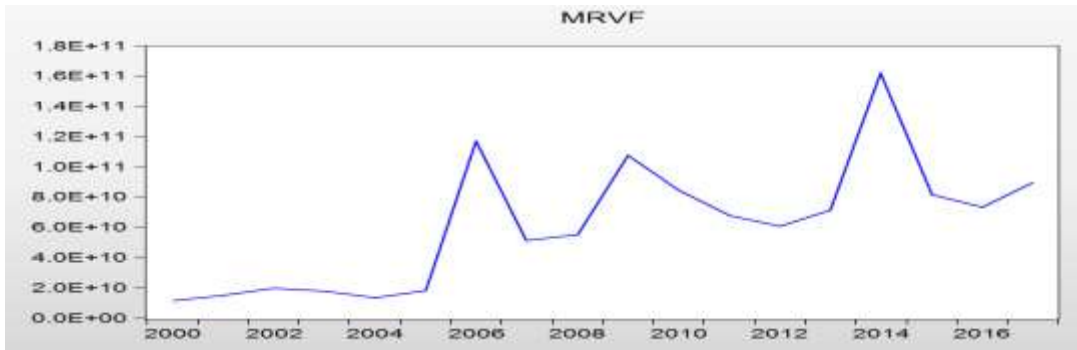
تتخذ الرقابة الجبائية في الجزائر عدة أشكال، ومن أهم الطرق التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في الجزائر طريقتي التحقيق المحاسبي الخاص بالأشخاص المعنويين والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة الخاصة بدخول الأشخاص الطبيعيين، إضافة إلى بعض الطرق الثانوية مثل الرقابة المكتبية والرقابة على المعاملات العقارية، ولتوضيح تطور قضايا التهرب الضريبي المكتشفة والمبالغ المسترجعة من قبل مصالح الإدارة الجبائية نتيجة تطبيق مختلف أشكال الرقابة الجبائية يتم عرض الجدول التالي:

جدول (01): المبالغ المسترجعة نتيجة تطبيق الرقابة الجبائية

السنوات	المبالغ المسترجعة نتيجة تطبيق الرقابة الجبائية (دج)	عدد الملفات الخاضعة للرقابة
2017	8951153803	52 408
2016	7350587256	54 112
2015	8173013608	56 487
2014	1620252289	62 249
2013	7132635498	59 006
2012	6100846355	60 677
2011	6779990063	61 169
2010	8474253635	63 485
2009	1075744937	65 191
2008	5553403780	71 634
2007	5125467961	66 703
2006	1170231278	67 910
2005	1833228034	36 853
2004	1361899003	34 143
2003	1809234884	26 939
2002	1980879716	23 859
2001	1497158490	23584
2000	11723483	19 256

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على إحصائيات مديرية الابحاث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب.  
من خلال الجدول يتم اعداد الشكل التالي:

شكل (01): تطور الحصيلة الفعلية للمبالغ المسترجعة من الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على معطيات الجدول أعلاه

من خلال الجدول والشكل البياني يتضح لنا ازدياد حصيلة المبالغ المسترجعة نتيجة تطبيق الرقابة الجبائية تدريجياً وذلك نتيجة الإصلاحات الجبائية التي انتهجتها الجزائر من خلال إنشاء المديرية العامة للضرائب والمديريات الجهوية والولائية، وبذلك سجلت حصيلة الحقوق والغرامات تزايداً مستمراً انطلاقاً من مبلغ يقدر بحوالي 11723 مليون دج سنة 2000، وهو ما يدل على زيادة عدد قضايا التهرب المكتشفة بفضل إنشاء هيكل الرقابة الجبائية، إلا أن هذه الهياكل لم تستجب للأهداف المرجوة منها نتيجة نقص الإمكانيات البشرية وزيادة عدد الملفات وانتشار مظاهر الفساد المالي والضريبي، وتشير الدراسات إلى أن عدد الملفات بالنسبة للموظف الواحد وصل إلى 3000 ملف، وتقدر احتياجات الإدارة الجبائية إلى 25000 موظف (أوسرير، 2009) ، وقد اتضح ذلك من خلال انخفاض قيمة المبالغ المسترجعة لتصل إلى ما يقارب النصف خلال سنتي 2007 و2008 تماشياً مع الزيادة التدريجية في عدد الملفات الخاضعة للرقابة حيث بلغت أقصى قيمة لها 71 634 ملف خاضع للرقابة، وقد بلغت نتائج الرقابة الجبائية أقصى قيمة لها سنة 2014 بحصيلة فاقت 162 000 مليون دج وذلك نتيجة التوجيهات الإستراتيجية للرقابة الجبائية التي سطرها الإدارة الجبائية للفترة 2013-2014، حيث اتخذت مهمة الرقابة الجبائية بعداً نوعياً قصد الزيادة من فعاليتها والتحسين من قابليتها في ظل الانخفاض الذي شهدته أسعار البترول وما له من تأثير على نقص الإيرادات العامة للدولة.

## 2. التحصيل الضريبي في الجزائر:

يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات التي تستهدف نقل قيمتها من ذمة المكلف إلى الخزانة العمومية من أجل استيفاء حقها، ويرتبط تحصيل الضريبة بالواقعة المنشئة لها والسلطة المتخصصة بتحصيلها وطرق التحصيل ومواعيده وضمائنه (عبد الحميد، 1984)، وقد اتسم النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاح بالتعقد وعدم الاستقرار، وذلك من خلال تعدد الضرائب المكونة له واختلاف معدلاتها وطرق حسابها وهو ما يدفع المكلفين إلى التهرب من دفع الضريبة، حيث أن مستوى تطور النظام المالي يقلل من تأثير حجم التهرب الضريبي وبالتالي التقليل من مستوى الاقتصاد الخفي (Capasso, 2012) .

### 1.2 أهمية الجبائية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة:

عرف النظام الضريبي عدة تغيرات نظراً للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وقبل الحديث عن الحصيلة إيرادات الجبائية العادية تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري حدد قائمة الإيرادات في المادة 11 من القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية تحت إسم الإيرادات النهائية المطبقة على الموازنة العامة للدولة حسب الأصناف الثلاثة : إيرادات الجبائية العادية، وإيرادات غير العادية (البترولية)، والإيرادات العادية غير الجبائية، ومن أهم ما ميز النظام الجبائي في الجزائر عدم توازن حصيلة الإيرادات الجبائية نظراً لهيمنة الجبائية البترولية على الإيرادات الضريبية

وإهمال الجباية العادية، أما بالنسبة لحصيلة إيرادات الجباية العادية والتي يتم التركيز عليها في هذا البحث فهي عبارة عن مجموع الاقتطاعات الجبائية الفعلية التي تحصلها الدولة من مختلف الضرائب والرسوم كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول (02): أهمية الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة

السنوات		الإيرادات						
2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	
2126.98	1781.10	2275.1	3390.4 2	3678.13	4054.35	3829.72	2820.01	الجبائية البترولية
43,60	25.63	47.08	61.45	63.96	67.58	71.20	68.30	نسبة المساهمة %
2750.6 1	2564.6 2	2557. 3	2126. 35	2072.0 9	1944.5 7	1548.5 3	1309.3 8	الجبائية العادية
56,39	74.38	52.91	38.54	36.03	32.41	28.79	31,70	نسبة المساهمة %

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على إحصائيات مديرية الأبحاث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الجباية العادية عرفت تطوراً كبيراً في السنوات الأخيرة بداية من 2015 حيث أصبحت تمثل المورد الأساسي لتمويل الميزانية العامة للدولة لتساهم بنسبة 52.91% وبمبلغ 2557.31 مليار دج، حيث بلغت أقصى قيمة لها سنة 2016 بمبلغ يقدر بـ 2564.62 مليار دج ونسبة مساهمة 74.38% بعدما كانت الجباية البترولية تمثل المورد الأساسي في تمويل الميزانية العامة قبل هذه الفترة، وهذا نتيجة انخفاض أسعار البترول وجهود الدولة لتمويل خزينتها بالاعتماد على الضريبة العادية كونها مستقرة ودائمة بخلاف الإيرادات البترولية، إلا أن عدم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي أدى إلى زيادة التهرب الضريبي مما أثر سلباً على الخزينة العامة للدولة التي أصبحت تفقد جزء هاماً من الموارد المالية ويتضح ذلك من خلال انخفاض حصيلة الجباية العادية سنة 2017 بنسبة مساهمة تقدر بـ 56.39%، وهذا ما يترتب عليه عدم قيام الدولة بالإفناق العام على الوجه الكامل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء تحقيق الأهداف القاعدية للضريبة والمتمثلة في تغذية الخزينة بالإيرادات الكافية لتغطية نفقاتها.

## 2.2 أثر التهرب الضريبي على الحصيلة الضريبية:

يسبب التهرب الضريبي آثاراً سلبية تتمثل في حرمان الدولة من إيرادات مالية هامة، وبذلك تؤدي زيادة التهرب الضريبي إلى تخفيض التحصيل الضريبي ولكي يتضح لنا جلياً حجم الظاهرة في الجزائر نقوم بعرض تطور الحصيلة الفعلية للجبائية العادية في الجزائر كما هو موضح في الجدول التالي:

## جدول (03): الحصيلة الفعلية لإيرادات الجباية العادية

السنوات	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000
الجبائية العادية مليون دج	2750,61	2564,62	2557,31	2126,35	2072,09	1944,57	1548,53	1309,37	1172,44	983,63	786,75	754,56	644,79	603,77	519,9	482,89	398,23	349,5

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على إحصائيات مديرية العمليات الجبائية والتحصيل ، المديرية العامة للضرائب .

يتضح من خلال الجدول أن الجباية العادية عرفت ارتفاعاً تدريجياً متواصلًا بداية من سنة 2000 وذلك نتيجة الإصلاحات الجبائية التي شهدتها النظام الجبائي الجزائري منذ سنة 1992، حيث بلغت حصيلة الإيرادات الفعلية للجبائية العادية 349.5 مليون دج سنة 2000 واستمرت في التزايد تدريجياً لتتجاوز 2000 مليون دج خلال سنة 2014 والتي ميزها انخفاض حاد في مداخيل الجباية البترولية وعدم استقرارها وذلك بهدف زيادة إيرادات الجباية العادية وإحلالها محل الجباية البترولية حيث أكد وزير المالية السابق عبد الرحمان راوية خلال الملتقى الدولي حول تسيير الخزينة جويلية 2017 أن الجباية العادية ستعرف ارتفاعاً بفضل الإسراع في تنفيذ الإجراءات الرامية إلى عصرنة إدارة الضرائب وكذا تعزيز مكافحة جهود مكافحة التهرب الضريبي ([www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz), 2017)، ورغم استمرار التزايد التدريجي إلى غاية سنة 2017 إلا أن التحدي الأكبر في سبيل تحسين العائدات وفي ذات السياق وحسب تصريحات المدير العام للمحاسبة في وزارة المالية محمد العربي غانم يتوقف على تحديد ومتابعة ومراقبة ومتابعة دافعي الضرائب ونشاطاتهم من خلال التحكم في الوعاء الضريبي واستتصال الاقتصاد الموازي ومكافحة التهرب الضريبي حتى يكون له أثر إيجابي على إيرادات الجباية العادية بصفة خاصة والتنمية الاقتصادية بصفة عامة، حيث تشير إحصائيات مديرية التجارة أن حجم الدخول غير الخاضعة للضريبة سنة 1994 قدر بـ 22 مليار دج بسبب التهرب والغش الضريبي، إضافة إلى اكتشاف ما يزيد عن 100.000 نشاط اقتصادي وتجاري غير خاضع للضريبة (قدي، 1994)، حيث يقدر البعض حجم التهرب الضريبي في الجزائر بين 30 و50 مليار دج سنوياً (ناصر، 2002)، حسب طرق عامة، وقد كان مجلس المحاسبة قد أكد في تقريره لسنة 2013 أن القيمة الاجمالية للضرائب غير المحصلة إلى غاية 2011 ناهز 8000 مليار دينار جزائري أي ما يعادل نحو 100 مليار دولار، وهو مبلغ لا يستهان به ، إذ أن تحصيل هذه المبالغ يشكل متنفساً للحكومة من الأزمة التي تكاد تطرق أبوابها، وعليه يجب على الدولة أن تولي اهتماماً كبيراً لهذه المصادر الدائمة وتحاول جاهدة المحافظة عليها واحتواء الفاقد الضريبي من خلال تفعيل دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.



### 3. تفعيل آليات الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي:

إن فعالية الرقابة الجبائية تعني مدى قدرتها على تحقيق أهدافها المتمثلة بتحسين الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي، ولتفعيل إجراءات الرقابة الجبائية اتخذت مهمة الرقابة الجبائية بعداً نوعياً قصد الزيادة من فعاليتها والتحسين من قابليتها في محاولة لاحتواء توسع ظاهري التهرب والغش الضريبيين وخاصة في ظل الانخفاض في أسعار البترول والتوجه نحو إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، وتتمثل أهم الإجراءات فيما يلي:

#### 1.3. تقوية وتفعيل نظام الرقابة الجبائية لمحاربة الغش والتهرب الضريبي:

اتخذت الدولة عدة إجراءات من شأنها تدعيم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، حيث تم تأسيس تقنيات جديدة للرقابة الجبائية من أجل تقوية وسائل مكافحة كل أشكال الإضرار بالحصيلة الضريبية فعلى المستوى التشريعي مكنت أحكام القانون المالية لسنة 2019 من تطوير وتقوية نظام الرقابة الجبائية بما يتماشى مع التطور الذي يعرفه التهرب الضريبي وسد الثغرات التي يتضمنها التشريع الضريبي وذلك من خلال:

- إلزام المكلفين بالضريبة المحقق في محاسبتهم، عند مسكهم لمحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، بوضع بطاقة الكتاتيب المحاسبية تحت تصرف المحققين بناء على طلب خطي يقدمه المحققون"، ومن أجل احتياجات التحقيق واكتشاف الغش (قانون المالية، 2019)؛
- الحد من الإفراط في خصم الأعباء والتكاليف من الربح الخاضع للضريبة، في إطار محاربة التهرب الضريبي للمؤسسات ويتعلق الأمر بالحد من تكاليف المساعدة التقنية والمالية وكذا الحد من خصم الفوائد المالية المدفوعة للمؤسسات أو بين المؤسسات ذات الصلة. (قانون المالية، 2019)؛
- التصريح بالعمولات والمكافآت عن الوساطة والانقاصات والأتعاب والمناولات ومختلف المكافآت الأخرى، إضافة إلى التأكد من صحة معلومات المستفيدين من المبالغ المالية والتصريح بها لمحاربة الفواتير الوهمية واكتشاف المتعاملين الوهميين، إذ يجب على مسيري المؤسسات أن يرفقوا بتصريح نتائجهم المحملة على دعامة معلوماتية، كشفاً يتضمن بالنسبة لكل مستفيد من هذه المبالغ: (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019)؛

- الأسماء والألقاب وتسمية الشركة؛

- رقم التعريف الجبائي؛

- رقم التسجيل في السجل التجاري؛

- رقم الاعتماد و طريقة الدفع المستعملة؛

- الهيئة التجارية التابع لها؛

- طبيعة العمليات التي ترتبط بها هذه المبالغ المدفوعة؛

- العنوان الفعلي لمقرها ومكان مزاولة نشاطها ومرجع وتاريخ ومبلغ الصفقة أو الاتفاقيات؛

- مبلغ التسديدات المنجزة لحسابها؛
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر من طرف هؤلاء المتعاملين.

### 2.3 تشديد العقوبات المفروضة على التهرب والغش الضريبي:

تعتبر العقوبات والغرامات من بين الآليات التي يتم من خلالها مكافحة التهرب الضريبي، ففي حالة اكتشاف استعمال المكلف بالضريبة لممارسات تدليسية، مخالفات، إغفالات أو أخطاء جبائية يطبق عليه القانون عقوبات وتختلف العقوبات الجبائية بحسب المخالفة التي ارتكبها المكلف، حيث تم إلزام المكلفين بالضريبة التأكيد من صحة معلومات المستفيدين من المبالغ المالية والتصريح بها لمحاربة الفواتير الوهمية واكتشاف المتعاملين الوهميين، إذ يتعين على المكلفين بالضريبة تحت طائلة تطبيق الغرامة المنصوص عليها من بموجب المادة 194 من هذا القانون التأكيد قبل الشروع في دفع هذه المبالغ من صحة أرقام السجل التجاري للأشخاص المستفيدين من هذه المبالغ على الموقع الإلكتروني للمركز الوطني للسجل التجاري، وكذا أرقام تعريفهم الجبائي عبر الموقع الإلكتروني للتقييم الجبائي للمديرية العامة للضرائب، إضافة إلى تقديم الوثائق المحاسبية والاثباتات الضرورية للتحقق من هذه العمليات، وذلك عند كل طلب يقدمه مفتش الضرائب. (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019) إضافة إلى ذلك فإن عدم احترام أحكام هذه المادة يعد بمثابة حالة من المناورات التدليسية التي يعاقب عليها القانون.

ووفقاً للمادة 7 من قانون المالية لسنة 2019 تتم أحكام المادة 194-4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحرر كما يأتي: (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019)

يعاقب بغرامة جبائية قدرها 50% من مبلغ كل عملية مصرح بها بمقتضى المادتين من قانون الضرائب المباشرة:

- المكلفون بالضريبة الذين لا يقومون قبل إنجاز هذه العمليات، بالتأكد من صحة أرقام السجلات التجارية وأرقام التعريف الجبائية لشركائهم التجاريين.
- المكلفين بالضريبة الذين لا يقدمون، عند كل طلب من مفتش الضرائب، الوثائق المحاسبية والاثباتات المنصوص عليها بموجب نفس هذه المواد.

كما تنص المادة 193-2- من نفس القانون على أنه عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة وتوافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب100% عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر. (قانون الضرائب المباشرة، 2019)

تعتبر هذه الإجراءات هامة جداً لتصحيح بعض النقائص التي يجب الاعتراف بوجودها كونها تواصل في تشجيع اللاوعي الجبائي وهو ما من شأنه أن يساهم في الحد من ظاهري التهرب والغش الجبائيين وبالتالي زيادة حصيلة إيرادات الجباية العادية.

## 4. الدراسة القياسية:

سنحاول من خلال هذا المحور دراسة أثر الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي على حصيللة إيرادات الجباية العادية في الجزائر خلال الفترة 2000-2017، باستخدام نموذج شعاع الانحدار الذاتي (var)، وذلك من أجل إعطاء التفسير السليم للعلاقة باعتباره من أحسن النماذج التي يعتمد عليها الاقتصاد القياسي للكشف عن العلاقات بين المتغيرات وتفسيرها وتحديد اتجاهها، يتضمن هذا النموذج متغيراً تابعاً ويمثل الحصيللة الفعلية لعائدات الجباية العادية في الجزائر خلال السنوات محل الدراسة معبراً عنه بالأسعار الجارية (مليون دج) وقد رمزنا له بالرمز (RFO)، ومتغيراً مستقلاً ويمثل الحصيللة الفعلية للمبالغ المسترجعة من مختلف أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر معبراً عنها بالدينار الجزائري وقد رمزنا لها بالرمز (MRVF)

## 1.4 تحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة

حتى تكون السلاسل الزمنية متجانسة والصيغة خطية قمنا بادخال اللوغاريتم النيبيري الى متغيرات الدراسة لتصبح السلاسل الزمنية باللوغاريتم من الشكل (LRFO ; LMRVF) وتصبح صياغة النموذج كالتالي :

$$LRFO = a_0 + a_1 LMRVF + u_i$$

حيث : LRFO- : عائدات الجباية العادية؛

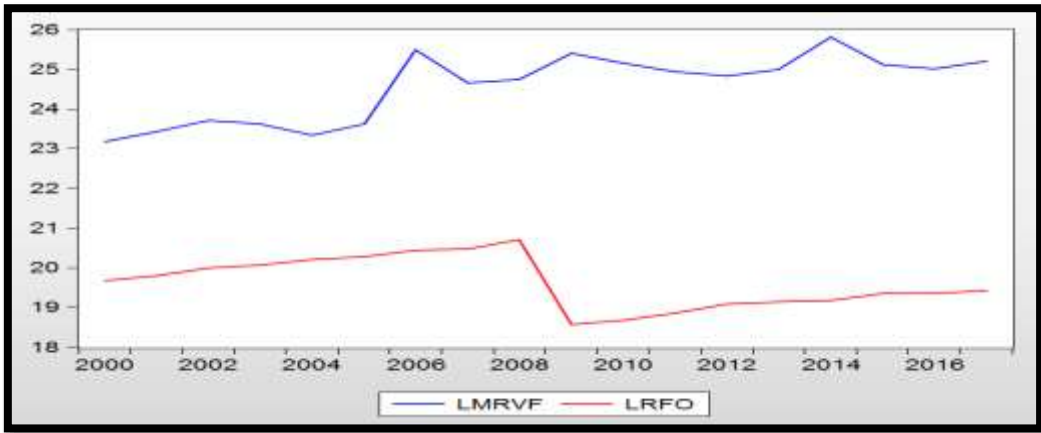
-  $a_0$ : ثابت؛

- LMRVF : حجم المبالغ المالية المسترجعة نتيجة الرقابة الجبائية؛ -  $a_1$ : معلمة المتغير المستقل؛

-  $U_i$ : المتغير العشوائي.

وبإجراء التحويلات اللوغاريتمية على النموذج نحصل على الشكل التالي:

شكل (02): تطور العلاقة بين متغيرات الدراسة بعد ادخال اللوغاريتم النيبيري



المصدر : من مخرجات الافيز.

نلاحظ من خلال المنحنى أعلاه أن العلاقة خطية لوغاريتمية بين المتغيرين مما يدفع مبدئياً باتجاه قبول النموذج والانتقال إلى المرحلة الثانية من الاختبارات .

**2.4 اختبار الاستقرارية لمتغيرات النموذج:** يتم اختبار الاستقرارية للسلسلتين محل الدراسة، حيث يجب أن تكون السلسلتين متكاملتين من نفس الدرجة وقد تم الاعتماد على اختبار فيليب بيرون ( Philips Perron ) وذلك من أجل تحديد مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار الاستقرارية .

**الجدول (04): اختبار الاستقرارية (إختبار PP)**

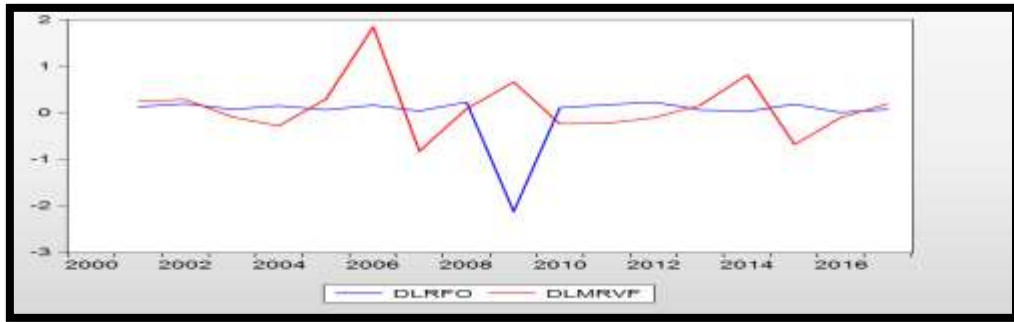
السلاسل الزمنية النماذج	سلسلة LRFO	سلسلة LMRVF
	عند المستوى	
بالقاطع	1.75-	**1.88-
قاطع + اتجاه عام	2.19-	**2.72-
دون قاطع ولا اتجاه عام	0.16-	**1.81
عند الفرق الأول		
بالقاطع	4.20-	**7.86-
قاطع + اتجاه عام	4.04-	**10.16-
دون قاطع ولا اتجاه عام	4.34-	**5.13-
نتيجة اختبار الإستقرارية	سلسلة مستقرة عند الفرق الأول	سلسلة مستقرة عند الفرق الأول

**المصدر :** من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات الإفيوز

حيث: \*\*معنوية عند مستوى 5% حسب القيم الجدولية ل (Mackinnon: 1996).

من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن السلسلتين غير مستقرتين عند المستوى أي أن هناك مشكلة جذر الوحدة (القيم المحسوبة أقل من القيمة الجدولية وذلك بالقيمة المطلقة)، بينما أصبحت السلسلتين مستقرتين عند إجراء الفروق الأولى في جميع النماذج الثلاث ( قاطع؛ قاطع + اتجاه عام؛ دون قاطع ولا اتجاه عام) ويعني ذلك أن هذه السلاسل متكاملة من الدرجة الأولى (1)I كما يوضحه المنحنى التالي:

**شكل (03):** منحنى بياني يوضح تطور السلاسل الزمنية بعد اجراء الفروق الأولى



**المصدر :** من مخرجات الافيزوز

## 3.4 تحديد فترات الابطاء المناسبة لتقدير للنموذج:

لتقدير نموذج تصحيح الخطأ وجب علينا تحديد فترات الابطاء وفق الاختبارات التالية:

## جدول (05): تحديد فترات الابطاء

VAR Lag Order Selection Criteria  
Endogenous variables: LRFO LMRVF  
Exogenous variables: C  
Date: 06/25/19 Time: 19:45  
Sample: 2000 2017  
Included observations: 14

Lag	LogL	LR	FPE	AIC	SC	HQ
0	-26.57164	NA	0.203192	4.081663	4.172957	4.073212
1	-20.66526	9.281460	0.156776	3.809323	4.083204	3.783970
2	-20.34369	0.413444	0.279408	4.334813	4.791282	4.292558
3	-9.954025	10.38966*	0.127898*	3.422004	4.061061*	3.362847
4	-4.946845	3.576557	0.147055	3.278121*	4.099766	3.202062*

\* indicates lag order selected by the criterion

LR: sequential modified LR test statistic (each test at 5% level)

FPE: Final prediction error

AIC: Akaike information criterion

SC: Schwarz information criterion

HQ: Hannan-Quinn information criterion

## المصدر : من مخرجات الافيز

من النتائج السابقة نلاحظ أن فترة الابطاء المناسبة لتقدير النموذج هي الفترة الثالثة (3+t) وذلك حسب معيار FPE و SC حيث يتم اختيار أقل قيمة لكل معيار.

## 4.4 تحديد سببية غرانجر Granger Causality بين متغيرات النموذج:

يستعمل هذا الاختبار لتحديد مدى مقدرة المتغير في أن يؤثر على متغير آخر في النموذج ويركز هذا الاختبار على العلاقة بين المتغيرات واتجاه العلاقة تبادلية أو من اتجاه واحد.

## جدول (06): يوضح نتائج اختبار سببية غرانجر

Pairwise Granger Causality Tests  
Date: 06/25/19 Time: 19:52  
Sample: 2000 2017  
Lags: 3

Null Hypothesis:	Obs	F-Statistic	Prob.
DLMRVF does not Granger Cause DLRFO	14	7.29556	0.0147
DLRFO does not Granger Cause DLMRVF		0.27033	0.8450

## المصدر : من مخرجات الافيز

من خلال نتائج الجدول نلاحظ وجود علاقة سببية من اتجاه واحد حيث  $0.0147 = \text{Prob} > 5\%$  وبالتالي نرفض فرضية العدم التي تقول أن حصيلة المبالغ المسترجعة نتيجة تطبيق الرقابة الجبائية لا تؤثر على حصيلة إيرادات الجباية العادية.

كما أن  $0.8450 = \text{Prob} < 5\%$  وبالتالي نقبل فرضية العدم التي تقول أن حصيلة إيرادات الجباية العادية لا تؤثر على حصيلة المبالغ المسترجعة من الرقابة الجبائية، كنتيجة نهائية لاختبار سببية غرانجر نقول أن لحصيلة المبالغ المسترجعة من الرقابة الجبائية (DLMRVF) أثر على حصيلة إيرادات الجباية العادية (DLRFO).

#### 5.4 اختبار التكامل المشترك:

في هذا الجزء يتم إجراء اختبار التكامل المشترك ما بين الرقابة الجبائية وإيرادات الجباية العادية كما في الجدول الموالي:

#### جدول (07): اختبار التكامل المشترك

اختبار القيمة الذاتية العظمى		اختبار الأثر		
القيمة الحرجة	القيمة الذاتية العظمى	القيمة الحرجة	قيمة الأثر	
14.26	12.52	15.49	14.37	<b>r=0</b>
3.84	1.85	3.84	1.85	<b>r=1</b>

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الافيوز

( حيث  $r$  هو عدد متجهات التكامل )

من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن قيم الأثر وقيم القيمة الذاتية العظمى أقل من القيم الحرجة (عند  $r=0$  و  $r=1$ ) في كلا الاختبارين عند مستوى 5%، وبالتالي نرفض فرضية العدم التي تنص على وجود علاقة تكامل مشترك بين المتغيرين لا وجود لعلاقة تكامل مشترك بين المتغير التابع والمتغير المستقل ومنه مدى العلاقة التوازنية هي علاقة قصيرة المدى ولهذا سنقوم بتطبيق نموذج شعاع الانحدار الذاتي (VAR) لتقدير النموذج.

#### 6.4 تقدير نموذج الدراسة باستخدام شعاع الانحدار الذاتي VAR:

يتم تقدير نموذج الدراسة باستخدام نموذج شعاع الانحدار الذاتي VAR، وقد تم التوصل إلى النتائج الموضحة

في الجدول التالي:

## جدول (08): يوضح نتائج التقدير

Vector Autoregression Estimates	
Standard Errors ( ) t-statistic [ ]	
	<b>DLRFO</b>
DLRFO (-1)	0.26
	(0.21)
	[1.26 ]
DLRFO (-2)	-0.008
	(0.18)
	[-0.04 ]
DLRFO (-3)	-0.30
	(0.18)
	[-1.62 ]
DLMRVF (-1)	-0.2
	(0.19)
	[ -1.04]
DLMRVF (-2)	0.072
	(0.2)
	[ 0.35]
DLMRVF (-3)	-0.93
	(0.24)
	[-3.90]**
C	0.14
	(0.13)
	[ 1.09]

المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الافيوز

كما يتم توضيح نتائج تقديم النموذج كما يوضحه الجدول التالي:

## جدول (09): يوضح نتائج تقييم النموذج

R-Squared	%76.94
Adj R-squared	57.18%
S.E.equation	0.39
F-statistic	3.89
Akaike AIC	1.28
Schwarz SC	1.60

من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الافيوز

نلاحظ أن القدرة التفسيرية للمتغير المستقل في شرح المتغير التابع تقدر بـ 94.76% والباقي تشرحه متغيرات أخرى، بالإضافة هناك معنوية لمعلمة المتغير المستقل أي الرقابة الجبائية في الفترة الابطاء الثالثة (3+t) كما تشير إلى وجود علاقة عكسية حيث عند ارتفاع الرقابة الجبائية بنسبة 1% يؤدي إلى انخفاض التحصيل الجبائي العادي بـ 0.93% في (3+t) فترة الابطاء الثالثة) وذلك نتيجة عدم فعالية الرقابة الجبائية المطبقة كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في زيادة حصيلة إيرادات الجبابة العادية، باقي المعلمات غير معنوية في باقي فترات الإبطاء وبالتالي لا داعي للتركيز في تحليلها.

#### 7.4 اختبارات المشاكل القياسية:

يتم دراسة المشاكل القياسية للنموذج حتى يتم قبوله للتحليل كما يوضحه الجدول التالي:

جدول (10): يوضح اختبارات المشاكل القياسية

Probability	Estimated value	الاختبار
0.005	14.70	(Jarque-Bera) Normality
0.079	(P=2) $LM = 8.35$	Serial Correlation LM Test
0.65	(P=3) $LM = 2.46$	
0.51	(no cross terms):35.08	White Heteroskedasticity Test

المصدر: من اعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات الافيز

من خلال الجدول وللتأكد من أن البواقى تتبع توزيع طبيعي قمنا باختبار (Jarque-Bera) Normality حيث تشير احتمالية الاختبار إلى 0.005 وهي أصغر من مستوى المعنوية 5% وبالتالي فالبواقى تتبع توزيعاً طبيعياً.

#### -اختبار Serial Correlation LM Test

1- حتى يتم التأكد من وجود أو عدم وجود ارتباط ذاتي للأخطاء نستعمل اختبار Serial Correlation

LM Test وبالتالي هناك فرضيتين :

$$\left\{ \begin{array}{ll} H_0 : \varphi = 0 & \text{ليس هناك ارتباط ذاتي للأخطاء} \\ H_1 : \varphi \neq 0 & \text{هناك ارتباط ذاتي للأخطاء} \end{array} \right.$$

احتمالات النموذج أكبر من مستوى المعنوية ( $0.079 > 0.05$ ) عند (P=2) و ( $0.65 > 0.05$ ) عند (P=3) منه: نقبل الفرضية  $H_0$  أي أنه ليس هناك ارتباط ذاتي للأخطاء.

#### -اختبار White Heteroskedasticity Test:

لاختبار مشكلة عدم ثبات تجانس التباين Hétéroscedasticité نستعمل White

Heteroskedasticity Test

$$H_0: \sigma(1) = \sigma(2) = \sigma(3) = \sigma(n) \text{ pro } > 5\%$$



$$H1: \sigma(1) \neq \sigma(2) \neq \sigma(3) \neq \sigma(n) \text{ 5\%Pro} <$$

حيث احتمالية النموذج أكبر من مستوى معنوية 5% (  $\text{pro}=0.51 > 0.05$  )، إذن نقبل  $H_0$

أي هناك ثبات تجانس تباين الأخطاء العشوائية.

وعليه كنتيجة نهائية يمكن القول أنّ النموذج يخلو من المشاكل القياسية وقابل للتحليل الاقتصادي.

#### 4-8- تحليل التباين:

يوضح تحليل التباين بين متغيرات الدراسة وتأثير كل منها على بعضها البعض من خلال تحديد مقدار

التباين في التنبؤ لكل متغير والذي يعود إلى خطأ التنبؤ في المتغير نفسه وباقي المتغيرات الأخرى، والجدول التالي

يوضح تحليل التباين لنموذج الدراسة:

جدول (11): يوضح تحليل التباين

Variance Decomposition of DLRFO:			
Period	S.E.	DLRFO	DLMRVF
1	0.394853	100.0000	0.000000
2	0.444215	89.13833	10.86167
3	0.453575	85.53775	14.46225
4	0.767949	29.93791	70.06209
5	0.809152	31.65267	68.34733
6	0.854396	30.57968	69.42032
7	0.863482	30.32328	69.67672
8	0.869077	31.16629	68.83371
9	0.874800	31.95058	68.04942
10	0.875936	32.03716	67.96284

المصدر : من مخرجات الافيز

تبين نتائج تحليل مكونات التباين لنموذج الدراسة أنّ 100% من نسبة التنبؤ في تباين حجم تحصيل الجباية العادية في الفترة الأولى تنسب للمتغير نفسه، أما في الفترة الثانية فإنّ 89.13% من نسبة التنبؤ ترجع للمتغير نفسه، في حين يساهم متغير حجم المبالغ المسترجعة من الرقابة الجبائية بـ 10.86% ويستمر هذا التذبذب في النسب إلى غاية الفترة الأخيرة أي العاشرة لتصبح 32.03% للمتغير نفسه، و67.96% لمتغير الرقابة الجبائية، من خلال هذا التحليل نلاحظ نسبة مساهمة المتغير المستقل للنموذج في تفسير تطور حجم تحصيل الجباية العادية مقبولة جدا على المدى القصير، المتوسط والطويل، وهو ما يثبت التأثير الكبير الموجود بين متغيرات الدراسة.

## الخاتمة:

تم التوصل من خلال الدراسة إلى النتائج التالية:

- تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية والتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة ومطابقتها مع الدخول الحقيقية.
- يتطلب تطبيق الرقابة الجبائية لتحقيق أهدافها وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخول، إضافة إلى عدالة وشمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة وفق المعايير المحددة.
- يتوقف تحسين حصيلة إيرادات الجباية العادية على تحديد ومتابعة ومراقبة ومتابعة دافعي الضرائب ونشاطاتهم من خلال التحكم في الوعاء الضريبي واستئصال الاقتصاد الموازي ومكافحة التهرب الضريبي حتى يكون له أثر إيجابي على إيرادات الجباية العادية
- أثبتت الدراسة القياسية خلال فترة الدراسة أن لفعالية الرقابة الجبائية دوراً أساسياً في التأثير على حصيلة إيرادات الجباية العادية، حيث أن زيادة تطبيق الرقابة الجبائية في ظل ضعفها وعدم شموليتها لكافة المكلفين بالضريبة وعدم تحقيقها للعدالة الضريبية إضافة إلى انتشار مظاهر الفساد الضريبي يؤدي إلى زيادة الضغط الضريبي على المكلفين بالضريبة الملتزمين بدفع الضريبة، ونتيجة لعدم إمكانية تحملها لعبء الضريبة المتزايدة في ظل تزايد عمليات التهرب والغش الضريبي وما ينتج عنه من آثار سلبية ستلجأ هذه المؤسسات إلى التوجه نحو الاقتصاد الخفي ممارسة أنشطتها في الخفاء وعدم التصريح بها للإدارة الجبائية للتهرب من دفع الضريبة نتيجة عدم فعالية الرقابة الجبائية في تحقيق أهدافها وانتشار الفساد الضريبي وفقدان الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وهو ما يؤدي إلى نقص الحصيلة الضريبية وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية بأن هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين حصيلة المبالغ المسترجعة نتيجة تطبيق الرقابة الجبائية وإيرادات الجباية العادية
- رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة والإجراءات المتخذة في مجال الرقابة الجبائية وحجم المبالغ المسترجعة والتي يتضح من خلالها سعي الدولة إلى زيادة حصيلة إيرادات الجباية العادية وإحلالها محل الجباية البترولية لتحقيق التنمية إلا أنها لم تفلح في تحقيق ذلك ولعل السبب الرئيسي في ذلك هو تفشي وانتشار ظاهرة التهرب والغش الضريبي، وذلك نظراً للصعوبات والمشاكل التي تقف عائقاً دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها، ولذلك يجب على الدولة إيجاد التدابير والإجراءات الكفيلة بتحسين فعالية الرقابة الجبائية وتدعيم آلياتها في مكافحة التهرب الضريبي .

من خلال النتائج المتوصل إليها يتم اقتراح التوصيات التالية:

- إدخال المزيد من الإصلاحات على النظام الضريبي من خلال تبسيط مكوناته وتوضيحه وجعله أكثر استقراراً، إضافة إلى تخفيض معدل الضغط الضريبي ومحاولة إرساء قواعد العدالة الضريبية .
- تطوير الادارة الضريبية ورفع كفاءة موظفيها في مختلف الوظائف التي يقومون بها بداية
- ضرورة الاهتمام بالحصر الشامل والمتجدد للمكلفين بالضريبة وتبني نظام معلومات يسهل الاطلاع على معلومات المكلفين بالضريبة ومختلف المداخل التي يقومون بها ومراقبتهم بكل سهولة .
- تحديد ومتابعة ومراقبة ومتابعة دافعي الضرائب ونشاطاتهم من خلال التحكم في الوعاء الضريبي واستئصال الاقتصاد الموازي.
- تبسيط مكونات الجباية العادية من خلال دمج مجموعة من الضرائب في ضريبة واحدة وبمعدلات منخفضة للرفع من حصيلتها، وبالتالي يمكن جعلها بديلاً للجباية البترولية بهدف حماية الاقتصاد الوطني من مخاطر الاعتماد الكلي على المداخل البترولية.
- إعادة النظر في الثغرات التي يتيحها النظام الضريبي ومحاولة إيجاد إطار قانوني ينظمها وضرورة إيجاد صيغ قانونية جديدة لكل الطرق والأساليب المستحدثة التي يتم استخدامها في مجال التهرب الضريبي.
- إعادة النظر في إجراءات ومعايير برمجة واختبار الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية ومحاربة مختلف أشكال الفساد المالي والضريبي.
- متابعة مدى تحصيل العقوبات والغرامات المالية الناتجة عن الرقابة الجبائية للتأكد من فعالية التحصيل الضريبي لهذه الحقوق والغرامات.
- توفير ضمانات وحصانة إضافية لمراقبي الضرائب تمكنهم من ممارسة مهامهم بكل شفافية وأمان.
- زيادة عدد الملفات الخاضعة لمختلف أنواع الرقابة الجبائية وزيادة عدد المراقبين ذوي الخبرة والكفاءة المختصين لاكتشاف التهرب والغش الضريبي .
- تطوير العمل بالإدارة الجبائية من خلال تعميم استعمال الإعلام الآلي في كافة تعاملات الإدارة الجبائية مع المكلف بالضريبة، وربطها بشبكة معلوماتية مع كافة الإدارات ذات الصلة لاسيما إدارة السجل التجاري، ومديرية التجارة وإدارة الجمارك، بالإضافة إلى إنشاء هيكل تنظيمية وقانونية للرقابة التجارية والرقابة الجمركية لتدعيم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

## قائمة المراجع:

- أوسريبر منور ومحمد حمو ، (2009) ، محاضرات في جباية المؤسسات، (الطبعة الأولى).
- بساعد علي ، (1999)، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الجزائر، دار الهدى.
- عبد الحميد نبيه نسرين، (2008)، الاقتصاد الخفي، الاسكندرية، دار الوفاء لندنيا الطباعة والنشر.
- دراز حامد عبد المجيد ، (1999)، النظم النظرية، الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية.
- قدي عبد المجيد ، (1994)، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، "دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995، اطروحة دكتوراه دولة (غير منشورة) ، الجزائر، جامعة الجزائر.
- مراد ناصر، (2002)، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر، جامعة الجزائر.
- محمد القاضي عبد الحميد، (1984)، مبادئ المالية العامة دراسة الاقتصاد العام، مصر، دار الجامعة المصرية.
- ناصر مراد، الاصلاح الضريبي في الجزائر، (2003)، الجزائر، منشورات بغداد.
- قانون المالية، (2019)، قانون رقم 18-18 مؤرخ في 27 ديسمبر 2018 يتضمن قانون المالية لسنة 2019 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، (2019)، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.
- قانون الإجراءات الجبائية، (2019)، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.
- الملتقى الدولي حول تسيير الخزينة، الجمعية الدولية لخدمات الخزينة، جويلية 2017، متاح على الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب [www.MFDGI.GOV.DZ](http://www.MFDGI.GOV.DZ) اطلع عليه بتاريخ 2019/02/01.
- H.De Soto .(1989) .*The Other Path, The Economic Answer to Terrorism* .New York :Haper - Row.
- Jen Chmidt .(1972) .*l'entreprise devant l'impot* .bordas connaissances.
- J.C Martinez .(1984) .*La Fraude Fiscale* .France: PUF.
- Philippe Colin et autres .(1994) *fiscalité et entrprise* .paris: librairie viubert.
- Salvatore Capasso .(2012) .*Tax Evasion, The Underground Economy and Financial Development* *journal of economic behvviur orgonazation*.
- Vito Tanzi .(1980) .*The Underground Economy in the united state*) review n135 .(banca national.