

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشاذلي بن جديد-الطارف-

**UNIVERSITE CHADLI BENDJEDID- El-Tarf-**

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

***Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Sciences de Gestion***

السنة الجامعية: 2019/2018

الرقم التسلسلي: .....

قسم : العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة في إطار متطلبات نيل شهادة الماستر

تحت عنوان:

# دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في ظل عصرنة الإدارة الجبائية

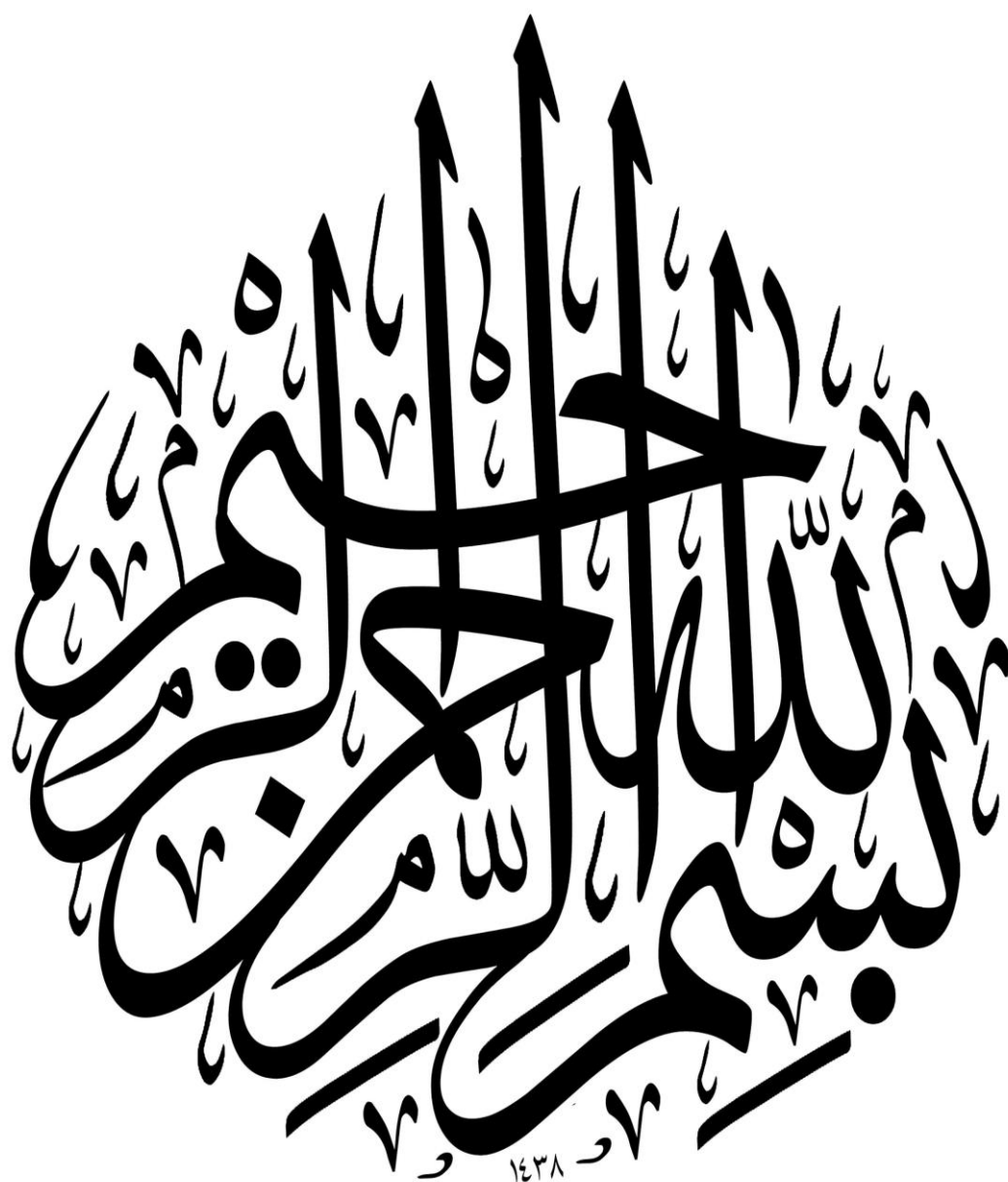
تخصص: اقتصاد نقدي وبنكي

- تحت إشراف

بومدين

من إعداد الطالب :  
الأستاذة:

مويحي حمزة  
منال



١٤٣٨

---

## ملخص

نهدف من خلال هذه الدراسة الى تسليط الضوء على دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرتي التهرب والغش الضريبي لا سيما في ظل عصرنة الادارة الجبائية باعتبارها وسيط بين المكلف والخزينة العمومية. وذلك لكونها وسيلة ردعية تهدف الى تحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين بالضريبة من جهة و زيادة التنمية الاقتصادية للبلاد من جهة أخرى.

ومن خلال تربصنا بمديرية الضرائب لولاية الطارف توصلنا الى عدم تجسيد الكامل لبرامج العصرنة في أرض الواقع في بعض الولايات ، رغم ذلك فقد تمكنت المديرية من تفعيل آليات الرقابة فقد عرفت عملية تحصيل الإيرادات الضريبية تزايدا تجاوز التوقعات المسطرة خلال الفترة ما بين (2013\_2018) ماعدا سنة 2017 نظرا لانتقال إيرادات بعض المؤسسات الكبرى الى مديرية كبريات المؤسسات هذا من جهة واستقرار في عدد ملفات التهرب الضريبي من جهة أخرى.

### الكلمات المفتاحية:

النظام الجبائي الجزائري ،التهرب الضريبي ، الرقابة الجبائية ، عصرنة الإدارة الجبائية.

---

## Summary

The aim of this study is to shed light on the role of tax control in reducing the phenomena of evasion and tax fraud, especially in light of the modernization of the tax administration as an intermediary between the taxpayer and the public treasury. Because it is a means of deterrence aimed at achieving justice and equality between taxpayers on the one hand and increase the economic development of the country on the other.

And through our involvement in the Tax Administration of the State of Al-Tarf, we have reached a complete non-embodiment of modernization programs on the ground in some states, although the Directorate has been able to activate the control mechanisms has known the process of collecting tax revenues exceeded the expectations exceeded during the period between 2013\_2018 except 2017 Due to the transfer of revenues of some major institutions to the Directorate of major institutions, on the one hand and the stability in the number of files of tax evasion on the other hand.

**key words:**

Algerian tax system , tax evasion, fiscal control, modernization of tax administration.

## ..إهداء..

قال تعالى: " وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا " ووصى بهما الحبيب وخير الأنام محمد رسول الله صلى الله عليه وسلم. أهديكما سلاما لو رفع إلى السماء لكان قمرا منيرا ولو نزل إلى الأرض لكساه سندسا وحريرا ولو مزج بماء البحر لجعل الملح الأجاج عذبا سلسبيلا.

إلى التي زادتني عزما وإرادة في النجاح إلى أغلى وأعز ما أملك في الوجود أُمي حفظها الله وأطال في عمرها

أُمي..... أُمي..... أُمي

إلى مثلي الأعلى وأعز وأغلى ما أملك في الدنيا فبدونه الحياة ليس لها معنى والدي الغالي أطال الله في عمره.

وأهدي إلى سندي في الحياة أختي الغالية "كلثوم" التي لم تبخل علي بمد يد المساعدة وكانت لي عوناً وسنداً.

إلى أخي العزيز الغالي "باديس" الذي أتمنى له التوفيق في مشواره الدراسي.

إلى جميع أصدقائي الذين عشت معهم أجمل أيام حياتي.

إلى كل خرجي دفعة العلوم الاقتصادية 2019/2018

خاصة تخصص اقتصاد بنكي ونقدي.

إلي كل من لم يذكر اسمه في السطور فهو في القلب محفور والله المعين.

## شكر و عرفان

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، فهو القائل  
"لئن شكرتم لأزيدنكم".

ولقول رسول الله صلى الله عليه وسلم "ومن لم يشكر الناس لم يشكر الله".

نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير والاحترام إلى الأستاذة المشرفة "بومدين منال" لقبولها الإشراف على هذا العمل وعلى نصائحها وتوجيهاتها التي لم تبخل علينا بها.

دون أن ننسى عمال مديرية الضرائب ولكل من ساعدنا في طباعة المذكرة.  
إلى كل الأساتذة الذين أشرفوا على تعليمنا من بداية مشوارنا الدراسي إلى غاية هذه المرحلة.

إلى كل من ساعدنا ولو بابتسامة صادقة، إلى كل هؤلاء جزاهم الله كل خيرا.  
يا رب ... علمنا أن التسامح هو أكبر مراتب القوة، وأن حب الانتقام هو أول مظاهر الضعف.

يا رب ... إذا جردتنا من المال أترك لنا نعمة الأمل ... وإذا جردتنا من الأمل أترك لنا قوة الصبر كي نتغلب على الفشل ...، وإذا جردتنا من نعمة الصحة أترك لنا نعمة الإيمان.

يا رب ... إذا أسأنا إلى الناس أعطينا شجاعة الاعتذار.

وإذا أسأ إلينا الناس أعطينا شجاعة العفو.

## قائمة الأشكال

| الصفحة  | عنوان الشكل                                                               | رقم الشكل   |
|---------|---------------------------------------------------------------------------|-------------|
| (11)    | مراحل تطور النظام<br>الجباي.....                                          | شكل رقم 1-1 |
| (20)    | يمثل بياني للضغط الضريبي خارج المحروقات من سنة 2007-<br>2017.....         | شكل رقم 1-2 |
| (58-57) | التطور الهيكلي للإدارة الجبائية للفترة 1963-<br>2007.....                 | شكل رقم 2-1 |
| (62)    | يمثل مخطط التنظيم الإداري الجديد المديرية العامة<br>للضرائب.....          | شكل رقم 2-2 |
| (65)    | يمثل تطور نظام المعلومات على مستوى المديرية<br>للضرائب.....               | شكل رقم 2-3 |
| (100)   | الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية<br>الطارف.....                     | شكل رقم 3-1 |
| (104)   | عدد الملفات المدروسة من طرف الإدارة<br>الجبائية.....                      | شكل رقم 3-2 |
| (107)   | التمثيل البياني لتطور حصيلة الضريبة لمديرية الضرائب لولاية<br>الطارف..... | شكل رقم 3-3 |

## قائمة الجداول

| رقم الجدول  | عنوان الجدول                                                                                     | الصفحة  |
|-------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| جدول رقم 01 | مقارنة الجباية العادية والجبائية البترولية خلال 2000-2017                                        | (17-16) |
| جدول رقم 02 | مقارنة الجبائية العادية ونفقات التسيير خلال 2000-2017                                            | (18)    |
| جدول رقم 03 | مستوى تنفيذ الجباية المقدرة من خلال مقارنتها مع الجباية الفعلية                                  | (21)    |
| جدول رقم 04 | التكلفة التقديرية لبرنامج عصرنة المصالح الخارجية لإدارة الضرائب خلال الفترة 2005-2009            | (64)    |
| جدول رقم 05 | تقييم نوعية الخدمة خلال سنة 2012-2013                                                            | (69-68) |
| جدول رقم 06 | تطور نتائج التحقيق في المحاسبة خلال الفترة 2012-2013                                             | (72)    |
| جدول رقم 07 | تطور نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة خلال الفترة (2010-2013)                                    | (73)    |
| جدول رقم 08 | تطور نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة خلال الفترة (2006-2013)                    | (74)    |
| جدول رقم 09 | درجة المستوى العلمي لموظفي المديرية العامة للضرائب                                               | (79)    |
| جدول رقم 10 | تطور السكنات الجبائية حسب نوع الضريبة                                                            | (80)    |
| جدول رقم 11 | إحصائيات تتعلق بالموقع لمديرية العامة للضرائب                                                    | (81)    |
| جدول رقم 12 | إحصائيات تتعلق باستقبال مستخدمي الإدارة الجبائية بالنسبة المئوية                                 | (81)    |
| جدول رقم 13 | إحصائيات تتعلق بمرجع نوعية الخدمة المطبقة بمديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب بالنسبة المئوية | (82)    |

|             |                    |                   |
|-------------|--------------------|-------------------|
| جدول رقم 14 | توزيع عدد الموظفين | (94) <sup>x</sup> |
|-------------|--------------------|-------------------|

|             |                                                                     |       |
|-------------|---------------------------------------------------------------------|-------|
| جدول رقم 15 | حالات ومبالغ المتهرب منها في مادة الوعاء في ولاية الطارف            | (102) |
| جدول رقم 16 | حالات ومبالغ المتهرب منها في مادة التحصيل في ولاية الطارف           | (103) |
| جدول رقم 17 | عدد الملفات المدروسة من طرف الإدارة الجبائية                        | (103) |
| جدول رقم 18 | تطور التحصيل الضريبي لمديرية العامة للضرائب                         | (105) |
| جدول رقم 19 | الفرق بين المبلغ المحقق والهدف المسطر                               | (106) |
| جدول رقم 20 | الفرق في رقم الأعمال للرسم على النشاط المهني                        | (112) |
| جدول رقم 21 | استخراج الحقوق والغرامات للرسم على النشاط المهني                    | (113) |
| جدول رقم 22 | التسوية فيما يخص رقم الأعمال للرسم على القيمة المضافة               | (114) |
| جدول رقم 23 | الحقوق والغرامات المستخرجة للرسم على القيمة المضافة                 | (114) |
| جدول رقم 24 | التسوية فيما يخص القاعدة الضريبية الدخل الإجمالي على الأجر          | (115) |
| جدول رقم 25 | الحقوق والغرامات المستخرجة لقاعدة الضريبية الدخل الإجمالي على الأجر | (116) |
| جدول رقم 26 | التسوية فيما يخص قواعد الدخل الإجمالي                               | (116) |
| جدول رقم 27 | الحقوق والغرامات المستخرجة للدخل الإجمالي                           | (117) |
| جدول رقم 28 | التسوية فيما يخص الرسم على المشتريات                                | (117) |
| جدول رقم 29 | الجدول التفصيلي(الملخص) للحقوق والغرامات                            | (119) |

### قائمة المختصرات

|                                            |     |
|--------------------------------------------|-----|
| الضريبة على أرباح الشركات                  | IBS |
| الضريبة على الدخل الإجمالي                 | IRG |
| الرسم على النشاط المهني                    | TAP |
| الرسم على القيمة المضافة                   | TVA |
| أعمال شهرية مكررة: تتم فيها استلام تصريحات | G50 |
| مديرية كبريات المؤسسات                     | DGE |
| مركز الضرائب                               | CDI |
| المركز الجوي للضرائب                       | CPI |
| المديرية العامة للضرائب                    | DGI |

## فهرس المحتويات

| الصفحة    | المحتوى                                                          |
|-----------|------------------------------------------------------------------|
| (i)       | - ملخص .....                                                     |
| (ii)      | - Summary.....                                                   |
| (iv)      | - إهداء.....                                                     |
| (v)       | - شكر و عرفان.....<br>...                                        |
| (vi)      | - قائمة الأشكال .....                                            |
| (ix-x)    | - قائمة الجداول .....                                            |
| (xii)     | - قائمة المختصرات.....                                           |
| (xiv-xvi) | - فهرس<br>المحتويات.....                                         |
| (02)      | - المقدمة :.....                                                 |
| (05)      | - الفصل الأول: الضريبة وإشكالية التهرب<br>الضريبي.....           |
| (06)      | - تمهيد الفصل.....                                               |
| (07)      | -المبحث الأول: النظام الجبائي الجزائري.....                      |
| (07)      | -المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول النظام الجبائي<br>الجزائري..... |
| (16)      | - المطلب الثاني: تقييم مرد ودية النظام<br>الجبائي.....           |
| (23)      | -المبحث الثاني: إشكالية التهرب الضريبي.....                      |
| (23)      | -المطلب الأول: خلفية نظرية عن التهرب<br>الضريبي.....             |
| (25)      | -المطلب الثاني: أنواع التهرب<br>الضريبي.....                     |
| (35)      | -المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي ووسائل مكافحته<br>.....      |
| (35)      | -المطلب الأول: آثار التهرب<br>الضريبي.....                       |
| (41)      | -المطلب الثاني: وسائل مكافحة التهرب                              |

|      |                    |
|------|--------------------|
|      | الضريبي.....       |
| (44) | - خلاصة الفصل..... |

|       |                                                                                 |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------|
| (45)  | -الفصل الثاني: دور عصرنه الإدارة الجبائية في مجال الرقابة الجبائية.....         |
| (46)  | -تمهيد الفصل.....                                                               |
| (47)  | -المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.....                                      |
| (47)  | -المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها.....                             |
| (50)  | -المطلب الثاني: وسائل وأشكال الرقابة الجبائية.....                              |
| (55)  | -المبحث الثاني: عصرنه الإدارة الجبائية ودورها في تفعيل الرقابة.....             |
| (56)  | -المطلب الأول: الجهود المبذولة لعصرنه الإدارة الجبائية.....                     |
| (71)  | -المطلب الثاني: واقع الرقابة الجبائية في ظل عصرنه الإدارة.....                  |
| (75)  | -المبحث الثالث: فاعلية الرقابة الجبائية.....                                    |
| (75)  | -المطلب الأول: نتائج إصلاح الإدارة الضريبية وخصائص فعالية الرقابة الجبائية..... |
| (83)  | -المطلب الثاني: سبل وأفاق إصلاح الإدارة الجبائية.....                           |
| (90)  | - خلاصة الفصل.....                                                              |
| (91)  | - الفصل الثالث:دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الطارف.....                    |
| (92)  | - تمهيد الفصل.....                                                              |
| (93)  | -المبحث الأول:تقديم المديرية الولائية للضرائب.....                              |
| (93)  | -المطلب الأول:نشأة مديرية الضرائب لولاية الطارف وتدرجها الإداري.....            |
| (95)  | -المطلب الثاني: الإطار التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية الطارف.....              |
| (101) | -المبحث الثاني: حالات التهرب بمديرية الضرائب لولاية                             |

|           |                                                                                                |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------|
|           | الطارف.....                                                                                    |
| (101)     | -المطلب الأول: النماذج والملفات المدروسة للتهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية<br>الطارف ..... |
| (105)     | -المطلب الثاني:دراسة إحصائيات للتهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية الطارف<br>.....            |
| (108)     | -المبحث الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية الطارف<br>.....                           |
| (108)     | -المطلب الأول: التحضير لخطوات وإجراءات عملية التحقيق المحاسبي<br>.....                         |
| (112)     | -المطلب الثاني: نتائج التحقيق.....                                                             |
| (120)     | - خلاصة الفصل.....                                                                             |
| (121)     | - خاتمة.....                                                                                   |
| (124)     | - قائمة المراجع ... ..<br>.....                                                                |
| (130-137) | - الملاحق.....                                                                                 |

### المقدمة العامة :

تعتبر الضرائب من أهم الموارد الجبائية التي تعتمد عليها الدولة لتغطية النفقات العامة ووسيلة لتمويل الخزينة لذا تولي الدولة الجزائرية اهتماما كبيرا بها. خاصة بعد انهيار أسعار البترول و بروز الأزمة اقتصادية التي أثرت على المداخيل المالية للدولة وأوقعت ميزانيتها في عجز دائم نتيجة فقدانها لمبالغ ضخمة، لذلك استدعت الضرورة تفعيل الجباية العادية واعتبارها أهم مورد لتمويل الخزينة العمومية غير أن هذا مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بواجباتهم الضريبية، فالمكلفين غالبا ما يسعون الى التخلص من دفع هذه الضرائب وذلك باتباع طرق وأساليب مختلفة كالتجنب الضريبي، التهرب الضريبي أو الغش وقد استفحلت هذه الظواهر منذ مدة، وكان لها تأثير واضح على إيرادات الضريبة للدولة.

ومن هنا يأتي دور الرقابة الجبائية باعتبارها أداة وقائية وردعية في يد الإدارة الجبائية من أجل ضمان حقوق الخزينة العمومية من جهة ومن جهة أخرى توفير ضمان عادل للعبء الضريبي وحماية روح المنافسة النزيهة بين مختلف الأعوان الإقتصاديين.

وفي هذا السياق عمدت الدولة إلى إجراء اصلاحات في شتى المجالات، والتي مست الإدارة الجبائية من خلال إعادة هيكلتها وتحديثها على أساس أهمية المكلفين بالضريبة، و لم تتوقف عند ذلك فقط بل شملت أيضا تطوير في وسائل التسيير الخاصة بها وذلك فيما يتعلق بنظام المعلومات الجبائي أي عصنة الإدارة الجبائية.

وفي هذا الإطار يمكن طرح الإشكالية التالية:

❖ ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرتي التهرب و الغش الضريبي في ظل عصنة الإدارة الجبائية ؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى فعالية النظام الجبائي الجزائري وما أهم المشاكل التي تواجهه ؟
- ماذا نقصد بالتهرب والغش الضريبي وماهي طرقه آثاره؟
- ما هو واقع الرقابة الجبائية في الجزائر لا سيما في ظل عصنة ادارتها؟
- ماهي الطرق المعتمدة لمكافحة التهرب الضريبي ميدانيا على مستوى مديرية الضرائب لولاية الطارف وما مدى تجسيد برامج العصنة فيها؟

### الفرضيات:

- يتميز النظام الجبائي الجزائري بمردودية مرتفعة مكنته من تجاوز ظاهرتي التهرب والغش الضريبي.

- ان تجسيد برامج عصرنه الإدارة الجبائية في كافة ولايات الوطن أدى الى تفعيل آليات الرقابة الجبائية والحد من ظاهرتي التهرب والغش الضريبي.
- تطبيق برامج العصرنه على مستوى مديرية الضرائب لولاية الطارف مكنها من زيادة الإيرادات الضريبية وتسهيل عمليات الرقابة الجبائية.

### أهداف الدراسة:

يمكن تلخيص الأهداف هذه الدراسة فيما يلي:

- نشر الوعي الثقافي لدى المكلفين بالضريبة من أجل التقليل من عمليات التهرب الضريبي التي تأثر على الإقتصاد الوطني.
- إبراز أهم التدابير والإجراءات المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في التخفيف من حدة التهرب الضريبي.
- معرفة الجهود المبذولة من قبل الدولة لتسهيل عمليات التصريح والدفع للمكلفين وكذا تسهيل مهام موظفي الإدارة الجبائية من خلال عصرنه هذه الأخيرة.

### أسباب إختيار الموضوع.

- الميول الشخصي للبحث في مواضيع خاصة بالمجال الجبائي.
- اعتبار هذا الموضوع من مواضيع الساعة ذات صلة بالواقع المعاش.
- التنامي المتزايد لظاهرة التهرب الضريبي وآثاره الوخيمة أدى بنا إلى البحث والتعرف على ميكانيزم فعال للمكافحة.
- المكانة التي تحتلها الرقابة الجبائية في النظام الضريبي دفعنا إلى البحث عن مدى مساهمتها في القضاء على هذه الظاهرة وعن أهم النتائج المترتبة عنها.
- البحث عن موارد جديدة للخرينة العمومية بعيدا عن الطاقة غير المتجددة (البتروال والغاز).

### منهج الدراسة:

تم إتباع المنهج الوصفي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالجانب النظري، والمنهج التحليلي بغرض تحليل المعطيات والإحصائيات المتحصل عليها من إدارة الضرائب لولاية الطارف.

### الحدود الزمنية والمكانية:

- دراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية الطارف(2014-2018)

### هيكل الدراسة:

للإجابة عن أهم الأسئلة المطروحة في إشكالية بحثنا هذا قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول تسبق هذه الفصول مقدمة عامة، الفصل الأول والثاني يتمثلان في الجانب النظري للمتغيرين والعلاقة بينهما والثالث يمثل الجانب التطبيقي حيث عالجنا:

- **الفصل الأول:** الضريبة وإشكالية التهرب الضريبي بحيث تناولنا في هذا الفصل ثلاث (02) مباحث وهي كالاتي مدخل النظام الجبائي الجزائري، إشكالية التهرب الضريبي، آثار التهرب الضريبي ووسائل مكافحته.
- **الفصل الثاني:** تحت عنوان دور عصنة الإدارة الجبائية في مجال الرقابة الجبائية، وقسم كالاتي: ماهية الرقابة الجبائية وكذا عصنة الإدارة الجبائية ودورها في تفعيل الرقابة، بالإضافة فعالية الرقابة الجبائية.
- **الفصل الثالث:** خصصناه لإبراز الواقع العملي للرقابة الجبائية بدراسة حالة مديرية الضرائب بولاية الطارف.

ثم خاتمة على الجانب النظري والتطبيقي ثم توصيات وآفاق تكون منطلق للبحوث الأخرى.

## تمهيد الفصل

يعتبر النظام الجبائي إحدى أهم أدوات السياسة المالية ، التي تهدف إلى تحقيق الأغراض المالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة. ومن أجل ضمان تنظيم الإيرادات الضريبة تلجأ الدولة إلى وضع نظام ضريبي مدعم بتشريعات وقوانين يسير وفقها المكلف بالضريبة ولا يخرج على نطاقها، وذلك من خلال فرض مجموعة من الرسوم والضرائب المباشرة وغير المباشرة على مختلف فئات المجتمع لتحقيق العدالة والمساواة بدون مقابل مالي خاص أو مباشر يعود عليه. مما أدى هذا إلى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي بين المكلفين بالضريبة والتي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول لا سيما النامية منها ، وذلك باستخدام أساليب مشروعة وغير مشروعة من أجل تخفيف العبء الضريبي والتحايل على الإدارة الجبائية وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى النظام الضريبي الجزائري وظاهرة التهرب الضريبي.

حيث نقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

- النظام الجبائي الجزائري.
- إشكالية التهرب الضريبي.
- آثار التهرب الضريبي ووسائل مكافحته.

## المبحث الأول : النظام الجبائي الجزائري

نظرا لاعتبار الضريبة مرتبطة بحياة الإنسان العادي سواء أدرك مضامينها أم لا، فهي تنال عناية خاصة من الحكومات سواء في استخدامها أو رصدتها، فلا بد أن تخضع الجباية لنظام يجمع وينظم العملية الطويلة والمعقدة ذات الأعباء المختلفة والمشكلات المتعددة الآثار ذلك هو النظام الجبائي.

## المطلب الأول : مفاهيم أساسية حول النظام الجبائي الجزائري

سوف يتم التطرق إلى مفهوم النظام الجبائي و تطوره وعموميات حول الضريبة:

### أولا : مفهوم النظام الجبائي وتطوره التاريخي

#### 1/ مفهوم النظام الجبائي الجزائري

تتعدد مفاهيم النظام الضريبي في الكتابات العربية والأجنبية، ولكن الأغلبية اتفقت على أن مفهوم النظام الضريبي تراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق:

**المفهوم الواسع:** "النظام الضريبي هو مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي اندماجها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام، والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع أقل تقدما أو مجتمع نائم".

**المفهوم الضيق:** "النظام الضريبي هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط ثم التحصيل".

فالعناصر الإيديولوجية والفنية تتمثل في غاية النظام وهدفه، والثانية في وسيلة تحقيق هدف النظام<sup>1</sup>

كما يرى عبد المجيد درازان أن النظام الضريبي هو "مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عائشة بلحاج، حورية سليمان، سميرة سليمان، النظام الجبائي في الجزائر بين الواقع والطموح، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية، تخصص نفود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012-2013، ص 30.

كما يعرف النظام الجبائي على أنه مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة (ضرائب دخل، ضرائب ثروة، ضرائب مبيعات، ضرائب موحدة، ضرائب جمركية ...) تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة، وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مصدرة ومذكرات تفسيرية، تسعى لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة.

من خلال التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريف التالي: "النظام الضريبي هو ذلك الهيكل الضريبي المكون من عدد الصور الفنية للضريبة المحددة والمختارة والمراد تطبيقها في بيئة توافقها، وذلك بواسطة القوانين والتشريعات المختلفة و ذو ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع، في إطار السياسة الضريبية".  
من تعريف النظام الضريبي يمكن أن نخلص إلى أن النظام الضريبي يقوم على العناصر الآتية:<sup>2</sup>  
أ. مجموعة الأهداف والغايات المحددة التي يسعى النظام إلى تحقيقها وهي مشتقة من أهداف السياسة المالية المتبعة.

ب. مجموعة الصور الفنية للضريبة والتي تمثل وسائل تحقيق الأهداف .

ت. مجموعة التشريعات والقوانين الضريبية بالإضافة إلى القرارات التنفيذية والمذكرات التفسيرية والتي تمثل إجراءات وطريقة عمل النظام الضريبي وأجهزته في تحقيقه لأهدافه .

## 2/ التطور التاريخي لنظام الجبائي الجزائري

لقد مر النظام الجبائي الجزائري في تطوره بثلاث مراحل يمكن تلخيصها فيما يلي :

### • مرحلة ما قبل الاستقلال قبل (1962):

هذه المرحلة هي فترة الاستعمار وما قبلها، ففي العهد التركي كانت الضرائب مستمدة من الشريعة الإسلامية مثل الزكاة، العشور، اللذان يفرضان على المحاصيل التجارية والزراعية وهناك أنواع أخرى بتسميات متعددة كالغرامة التي تفرض على القبائل الرحل، حيث بقت هذه التشريعات سارية المفعول في ظل المستعمر الفرنسي. نظرا لما يدخره من أهداف بحجة عدم المساس بالتقاليد.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات نظم، قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 323.

<sup>2</sup> فاتح احمية، تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (2010-2014)، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، الجزائر، ص 76.

<sup>3</sup> بن عمارة منصور، الضرائب والرسوم على رقم الأعمال، منشورات جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2010/2009، ص 37، 42.

أما بالنسبة للدولة الجزائرية والتي كانت بقيادة الأمير عبد القادر آنذاك كانت تستمد جزاءها من دخلها الوطني من القطاع الزراعي حيث سادت في تلك الأوقات الضرائب الغير مباشرة وخاصة منها الضرائب الحكومية بالإضافة إلى الضرائب المشبعة إسلاميا من ذلك يظهر أن النظام الضريبي السائد كان شبه موجود في تلك الفترة، غير أن الأهداف كانت مختلفة، فمن الجانب الفرنسي كان لهدف إخراج الأهالي من أراضيهم عند العجز عن دفع الضريبة .

أما من الجانب الأمير عبد القادر فكان هدفه الحصول على موارد يغطي بها النفقات العسكرية لضمان واستمرار ثورته إلى جانب تلبية النفقات الأخرى للدولة. واستمر الحال إلى سنة 1989 أين أدخلت السلطات الفرنسية عدة إصلاحات ضريبية أهمها :

— الضريبة على الأملاك المبنية

— الضريبة على الأملاك المبنية

— الضريبة على الأرباح والاستغلالات

— الضريبة على المهن الحرة .

● مرحلة ما بعد الاستقلال :

لم يعرف التشريع الجبائي في بداية مرحلة الاستقلال تحولا كبيرا وكليا وإنما اتبعت الدولة الجزائرية تمديد فعالية القوانين الجبائية الفرنسية في كامل جوانبها ماعدا البنوك التي تمس بسيادة الدولة، هذا القرار ضروريا في وقته وذلك بعدم إمكانية وضع قوانين تحل مباشرة محل القوانين الضريبية للتشريع الفرنسي القديم، ولكن خزينة الدولة كانت تعاني من عجز في السيولة النقدية ولهذه الأسباب عملت الدولة على تحسين وسائل وأساليب التحصيل من جهة وإدماج بعض القطاعات والأشخاص الذين لم يكونوا خاضعين للضريبة من جهة أخرى وتوسيع مجال تطبيق الضريبة وهكذا كانت الإصلاحات تصاعديا إلى غاية سنة 1989 ومن أبرز التعديلات :

— سنة 1963 تم التخلي على النظام للموقف فيما يخص الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج واستبداله بنظام الدفع أو التسديد الجزأ.

— سنة 1979: المصادقة على القانون 07/79 المؤرخ في 1979/07/21 والمتضمن قانون الجمارك.

— وفي سنة 1989 تم إنشاء الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية أي إلغاء اللامركزية .

• مرحلة الإصلاحات :

في هذه المرحلة شهد الاقتصاد الجزائري إصلاحات وتطورات عديدة وحاسمة في جميع جوانبه نتيجة ضغوطات خارجية حيث أن انتفاضة 1988م والاتفاقية التي أجريت مع صندوق النقد الدولي ألزمت السلطات إجراء إصلاحات جذرية في جميع القوانين الاقتصادية والمالية وخاصة التي تمس مباشرة المؤسسات الاقتصادية والمالية وخاصة التي تمس مباشرة المؤسسات الاقتصادية والأفراد .

وقد كانت هذه الإصلاحات والتدابير الجبائية مواكبة للإصلاحات البنكية (قانون القرض والنقد 01 أبريل 1990) والتطهير المالي للمؤسسات الاقتصادية، تم الإصلاح الجبائي 1991.

ونقصد به هو التغير الجذري للقوانين الجبائية بغية تكييفها مع المعطيات الاقتصادية الجديدة بهدف خلق مردودية جبائية كافية وبدأت المرحلة الثالثة حيز التنفيذ 01 أبريل 1992 حيث تغير المسار التنموي في الجزائر بظهور وبشكل أوسع في شروط ممارسة التعامل الاقتصادي بأنواع نشاطاته الاقتصادية ولمسايرة هذه التغيرات وضع المشروع جملة من القواعد الجبائية الجديدة وذلك تفاديا للسلبات السابقة ، وقد تم وضع برنامج الإصلاح الجبائي محدد بجملة من النصوص القانونية وضمن هذا السياق يمكن تقسيم الإصلاحات التي عرفت هذه المرحلة الى :<sup>1</sup>

\*إصلاحات الجيل الأول : والذي عرف فيه النظام الجبائي إعادة صياغة الأحكام الجبائية، وإدخال ضرائب نوعية جديدة، خاصة فيما يتعلق بالضرائب التالية :

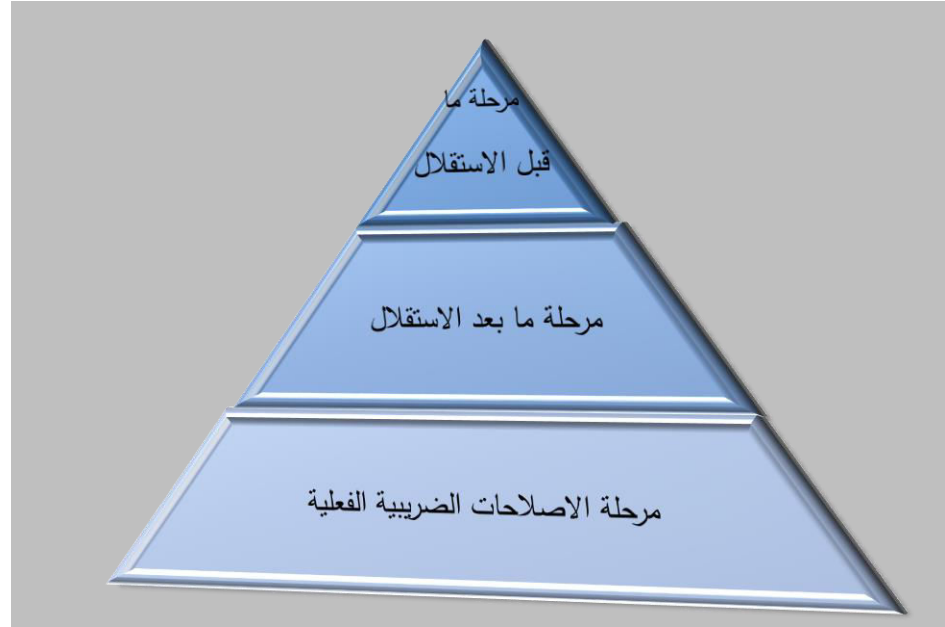
– في مجال الضرائب المباشرة: تعتبر كل من الضريبة على الدخل IRG والضريبة على أرباح الشركات IBS أهم الضرائب المدرجة في هذا المجال.

– في مجال الضرائب الغير مباشرة: يمكن اعتبار الرسم على القيمة المضافة أهم الضرائب المستحدثة في هذا المجال.

\*إصلاحات الجيل الثاني: والذي مس فيه الإصلاح إعادة هيكلة الإدارة الجبائية على أساس أهمية المكلفين بالضريبة ، وكذا اعتماد الطرق الحديثة في التسيير، وسنحاول في هذا المحور التعرف على أهم ما جاء به الجيل الثاني للإصلاحات الجبائية في الجزائر.

<sup>1</sup> محمد قاسمي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصنة الإدارة الجبائية حالة الجزائر خلال (2006-2016) ، جامعة البليدة 2 ، ص 214.

الشكل رقم 1\_1: مراحل تطور النظام الجزائري.



وبما أن لكل دولة سياسة عامة خاصة بها من خلالها تقوم برسم إستراتيجية للوصول إلى أهدافها، وتندرج ضمن هذه السياسة العامة: السياسة النقدية، سياسة الأسعار، سياسة القروض والسياسة الضريبية... لذا يجب تقديم تعريف للسياسة الضريبية قبل التطرق لتعريف الضريبة.

### 3/ تعريف السياسة الضريبية:

يمكن تعريف السياسة الضريبية بأنها مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتتخذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع .

يعرف (G.TOURNIER) السياسة الضريبية بأنها مجموعة القرارات والإجراءات والتدابير المنتهجة بقصد تأسيس وتنظيم الاقتطاعات الضريبية تبعا لأهداف السلطة العمومية.

فإذا كانت أهداف السلطات العمومية تدور حول :

— مجموعة من الآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المرغوب بإحداثها .

— مجموعة من الآثار الاقتصادية والسياسية المرغوب التخلص منها.

فإنه يمكن التعبير عن السياسة الضريبية على أنها مجموعة التدابير والإجراءات ذات الطابع الضريبي التي تنتهجها الحكومة الوطنية قصد إحداث آثار مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوب سعيًا لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.<sup>1</sup>

## ثانيا: عموميات حول الضريبة

### 1/ تعريف الضريبة :

يوجد العديد من التعريفات المتعلقة بالضريبة، نظرا لاختلاف وجهات النظر للباحثين، ومن أكثرها شيوعا ما يلي: عرفها العالم " MEHL " الضريبة استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفة، وبطريقة نهائية، وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة .

فريضة تدفع جبرا إلى الدولة، وهي غير جزائية، وتدفع من القطاع الخاص إلى القطاع العام، وتفرض بشكل محدد مسبقا، بلا مقابل ولتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية مختلفة.<sup>2</sup>

ويمكن تعريفها أيضا على أنها: "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية .

ومن يحمل التعاريف المختلفة يمكن استخلاص تعريف الضريبة: هي مبلغ مالي تقتطعه الدولة جبرا على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المكلفين بها وفقا لقواعد تشريعية مقرر وبصفة نهائية وبدون مقابل، والغرض منها تغطية النفقات العامة وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف الدولة .

ويجب التفريق هنا بين كل من الضرائب والرسوم فهذه الأخيرة هي فرض مبلغ محدد من المال تتقاضاه الدولة من الفرد مقابل استفادته من إحدى الخدمات التي تؤديها بعض الوزارات أو الجهات الحكومية.

<sup>1</sup> أمينة بروق، الإصلاح الجبائي الجزائري وحدوده، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016-2017، ص 10.

<sup>2</sup> ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2012، ص 145.

## 2/ المبادئ العامة للضريبة :

يقصد بالمبادئ العامة للضريبة : " مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة، وهي قواعد تعمل على مراعاة مصالح المواطن ومصلحة الخزينة العمومية في وقت واحد " وتتلخص هذه القواعد فيما يلي :<sup>1</sup>

### أ- قاعدة العدالة الضريبة :

تعني ضرورة توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع وفقا لمقدرتهم التكليفية أي كل حسب الدخل الذي يتمتع به مع ضرورة إعفاء أصحاب الدخل المنخفضة من أداء الضريبة عامة بحيث تشمل كافة الأموال والأفراد بدون استثناء وأن يكون عبء الضريبة واحد بالنسبة لجميع المكلفين، وأن هذا المطلب يجب أن ينصرف على النظام الضريبي ككل وأنه من الخطأ أن تستفيد هذه الضرائب على حدة لكونها غير عادلة وذلك لأن الضرائب المتعددة قد تلغي أثر بعضها فتؤدي إلى نظام ضريبي عادل، ويصبح النظام الضريبي عادل عندما يترتب عليه معاملة ضريبية تؤمن عدالة أغلبية أفراد المجتمع.

### ب- قاعدة اليقين ( الوضوح) :

ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة على سبيل اليقين دون غموض، ذلك أنه من الأهمية بما كان أن يعرف المكلف بدفع الضريبة التزاماته من حيث سعر الضريبة ووعائها، ميعاد دفعها، طريقة تحصيلها وكل ما يتعلق به إلا من إجراءات إدارية ، وهذا ما يتطلب أيضا أن تكون التشريعات المالية والضريبية واضحة ومستقرة لجميع المكلفين مما يؤدي ذلك إلى زيادة الحصيلة الضريبية ويمنع من ظاهرة التهرب الضريبي.

### ج- قاعدة الملائمة :

أي اختيار مواعيد وأساليب ملائمة ومناسبة لحماية الضريبة تتفق وطبيعة الضريبة من ناحية وظروف المكلفين والأنشطة الخاضعة لها من ناحية أخرى، فمن الملائم أن يدفع التاجر الضريبة المستحقة على أرباحه عند انتهاء السنة المالية لنشاطه وتحديد صافي حساباته، ومن غير الملائم أن يجبر الفلاح على دفع ضريبه قبل أن ينضج محصوله الزراعي ويصبح جاهزا للبيع، أي يعتبر الوقت الذي يحصل فيه دافع الضريبة على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة .

<sup>1</sup> محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة 1 أو 2، عمان 2007 أو 2010، ص 90-93.

### د- قاعدة الاقتصاد :

إن هذه القاعدة تؤكد على ضرورة عدم التبذير والإسراف بتكاليف جباية الضرائب، أي ضرورة اختيار إجراءات وأساليب الجباية التي تتطلب أقل التكاليف حتى لا تستنفذ هذه التكاليف جانبا ملما من حصيلة الضريبة مما يقلل إمكانية الدولة من الاستفادة منها، حيث أن جباية الضرائب تحتاج إلى جهاز متكامل يقوم بهذه المهمة وعليه يجب مراعاة الصنف المثالي من الموظفين من خلال اعتماد مبدأ النوع وليس الكم والعمل على اختصار الإجراءات اللازمة للجباية وتبسيطها اقتصادا للوقت والتكاليف وتعتبر طريقة جباية الضريبة عند المنبع " Deduction of taxa the source" من أفضل الطرق التي تحقق الاقتصاد في جباية الضرائب.<sup>1</sup>

### 3/ أهداف الضريبة

تصبو الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق الاستقرار والتنوع من خلال مجموعة من الأهداف في المجال المالي، الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي.

#### أ- الأهداف المالية

يعتبر من الأهداف الرئيسية والمهمة للضريبة حيث تمثل مصدر داخلي دائم من إيرادات الدولة لتمويل خزينتها وتضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق العام كتمويل الإنفاق على الخدمات وعلى استثمارات الإدارة الحكومية.

#### ب- الأهداف الاقتصادية

يقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي غير مشوب بالتضخم أو الانكماش وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، ويمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كلياً أو جزئياً.
- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب كلياً أو جزئياً.
- تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار.<sup>2</sup>

#### ج- الأهداف الاجتماعية

- تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية من أهمها:
- تخفيف حدة التفاوت بين الدخل والثروات المرتفعة، وذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة ثم إعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة.

<sup>1</sup> محمد طاقة، نفس المرجع، ص 90-92.

<sup>2</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص 12-13.

- المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة على سلع الاستهلاك كالحليب.
- الحفاظ على الصحة العمومية وذلك بفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية كالمشروبات الكحولية، والتبغ.
- توجيه سياسة النسل في الدولة ومعالجة أزمة السكن<sup>1</sup>.

#### د- الأهداف السياسية

تستخدم الضرائب لتحقيق سياسة لحساب طبقة على حساب طبقة أخرى، أو لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو لحد منها وذلك عن طريق خفض الضرائب الجمركية على الواردات وحتى الإعفاء منها أو رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة معها، كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان، والولايات المتحدة الأمريكية).

#### 4/ أنواع الضرائب في النظام الجبائي الجزائري :

##### أ- الضرائب المباشرة :

وهي الضرائب التي لا يستطيع فيها المكلف (دافع الضريبة) نقل عبئها إلى مكلف آخر، ويتم اقتطاعها مباشرة من دخل الفرد، أو هي الضريبة التي تفرض على دخول الأفراد من المنبع، وتتميز الدخول التي تفرض عليها هذه الضرائب بالثبات والاستقرار نسبيا، وكذلك تعمل على تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع مثل الضريبة على الأرباح IBS، والضريبة على الدخل IRG، والضريبة على الدخل أصناف، والضريبة على الأملاك،.....

##### ب- الضرائب غير المباشرة:

وهي الضرائب التي يستطيع المكلف (دافع الضريبة) نقل عبئها إلى مكلف آخر، وهي تفرض على السلع والخدمات المختلفة، المنتجة محليا أو المستوردة من الخارج وهذه الضريبة ليس لها صفة الثبات أو الاستقرار، وتتميز بسرعة جبايتها ووفرة التحصيل، مثل الضريبة حقوق التعبير وحقوق الضمان على المعادن النفيسة، عقوبات الوعاء على الضرائب غير مباشرة والرسوم على رقم الأعمال.

ويجدر الإشارة إلى أنه إلى جانب هذه الضرائب يوجد بعض الضرائب و الرسوم في النظام الجبائي الجزائري: كالسجّل والطابع، الضرائب على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة الداخلي، الرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد، الرسم الداخلي على الاستهلاك والحقوق والرسوم الأخرى وحقوق الجمارك )

<sup>1</sup> زينب حسين عوض الله، المبادئ العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت 1989، ص ص 128-129.

## المطلب الثاني : تقييم مردودية النظام الضريبي

بعد أكثر من عشرين على تطبيق الإصلاح الضريبي يتساءل عن مدى فعالية الإصلاحات الضريبية، لذلك سنحاول تقييم مردودية النظام الضريبي من خلال عدة مؤشرات على النحو الآتي :

### 1/ تطور الحصيلة الضريبية :

هدف الإصلاح الضريبي إلى تحسين مستوى المردودية للجباية العادية على حساب الجباية البترولية التي تهيمن هيمنة كبيرة على تمويل ميزانية الدولة ولمعرفة مدى تحقيق ذلك الهدف، نستعرض تطور حصيلة الجباية العادية والجباية البترولية مع حساب نسبتها إلى إجمالي الإيرادات الضريبية<sup>1</sup>، حسب الجدول الآتي :

### الجدول رقم (01): مقارنة الجباية العادية والجباية البترولية خلال 2000-2017

الوحدة : مليار دينار

| السنوات | الجباية العادية | الجباية البترولية | مجموع الجباية | الجباية العادية على<br>مجموع الجباية % | الجباية البترولية على<br>مجموع الجباية % |
|---------|-----------------|-------------------|---------------|----------------------------------------|------------------------------------------|
| 2000    | 362,40          | 720               | 1082,40       | 33,48                                  | 66,52                                    |
| 2001    | 404,20          | 840,6             | 1244,80       | 32,47                                  | 67,53                                    |
| 2002    | 478,20          | 916,4             | 1394,60       | 34,29                                  | 65,71                                    |
| 2003    | 520,90          | 836,1             | 1357,00       | 38,39                                  | 61,61                                    |
| 2004    | 576,20          | 862,2             | 1438,40       | 40,06                                  | 59,94                                    |
| 2005    | 645,20          | 899               | 1544,20       | 41,78                                  | 58,22                                    |
| 2006    | 714,30          | 916               | 1630,30       | 43,81                                  | 56,19                                    |
| 2007    | 769,10          | 973               | 1742,10       | 44,15                                  | 55,85                                    |
| 2008    | 958,30          | 1715,4            | 2673,70       | 35,84                                  | 64,16                                    |
| 2009    | 1146,10         | 1927              | 3073,10       | 37,29                                  | 62,71                                    |
| 2010    | 1280,50         | 1501,7            | 2782,20       | 46,02                                  | 53,98                                    |
| 2011    | 1511,40         | 1529,4            | 3040,80       | 49,70                                  | 50,30                                    |
| 2012    | 1911,20         | 1519              | 3430,20       | 55,72                                  | 44,28                                    |
| 2013    | 2031,00         | 1615              | 3646,00       | 55,70                                  | 44,30                                    |

<sup>1</sup> ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009، ص 190 .

|       |       |          |         |         |      |
|-------|-------|----------|---------|---------|------|
| 42,99 | 57,01 | 3668,40  | 1577    | 2091,40 | 2014 |
| 42,24 | 57,76 | 4076,60  | 1722    | 2354,60 | 2015 |
| 33,57 | 49,53 | 5011.581 | 1682.55 | 2482.2  | 2016 |
| 39,04 | 44,09 | 5635.5   | 2200.12 | 2484.8  | 2017 |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على : الديوان الوطني للإحصائيات "نتائج (2007-2009) نشرة 2010 رقم 40، ص53، ص61. على الموقع الإلكتروني: <http://www.ons.dz>

نلاحظ من الجدول أعلاه هيمنة الجباية البترولية على الجباية العادية خلال مدة الدراسة باستثناء سته سنوات الأخيرة أي ابتداء من سنة 2012، وهذا يعود لعدة أسباب منها :

- كثرة الإعفاءات والتخفيضات الرامية إلى تشجيع الاستثمار والتصدير والتشغيل مما خلق حالة من السعي نحو الاستفادة من هذه المزايا، حتى باللجوء إلى الغش والاحتيال أحيانا.
- وجود توجه كبير نحو التهرب الضريبي الناجم عن الحجم الكبير للقطاع الموازي وعن وجود بعض الأسباب التاريخية السياسية والاجتماعية مع ضعف تأهيل الإدارة الضريبية.
- تطور حصيلة الجباية البترولية الناجمة عن ارتفاع أسعار البترول، وانخفاض قيمة الدينار الجزائري .

أما أسباب تغلب الجباية العادية على الجباية البترولية ابتداء من 2012 إلى غاية 2017 إلى مايلي:

- ارتفاع عائدات أرباح المؤسسات الكبرى (لأكثر من 2000 مؤسسة) حيث سجلت قيمة إضافية بلغت 72.8 مليار دينار خلال 11 شهر من سنة 2016 فقط أي بنسبة ارتفاع 14% مقارنة بنفس الفترة من 2015 محققة نسبة تنفيذ 12%.
- ارتفاع عائدات الضرائب بدخول مستثمرين في النشاط، بارتفاع محسوس، وهذا بعد أن تم استفادة المزايا الضريبية، ما سمح بتحقيق عائدات ضريبية خارج المحروقات حسب مديرية الضرائب.
- تحصيل مليارات الدينارات (حسب وزير المالية الأسبق بن خالفة ولم يحدد القيمة المالية لهذه الأموال) بفضل برنامج الامتثال الضريبي الطوعي، حيث كان من بين أهداف هذا البرنامج هو تحويل أموال السوق الموازية إلى البنوك، حيث تم الشروع في هذا البرنامج منذ منتصف أوت 2015.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بن طيوش عطاء الله، سوايح جمال، مدى فعالية النظام الضريبي في تعزيز الإيرادات العامة بالجزائر، دراسة تحليلية للفترة 2000-2015، مجلة ميلاف للبرامج والدراسات، المجلد 3 العدد 2، ديسمبر 2017، ص 287، 288.

الجدول (02): مقارنة الجباية العادية ونفقات التسيير خلال 2000\_2017

| السنوات | الجبابة العادية | نفقات التسيير | الجبابة العادية إلى نفقات التسيير (%) |
|---------|-----------------|---------------|---------------------------------------|
| 2000    | 362,4           | 881,10        | 41,13                                 |
| 2001    | 404,20          | 1037,70       | 38,95                                 |
| 2002    | 478,20          | 1038,60       | 46,04                                 |
| 2003    | 520,90          | 1163,40       | 44,77                                 |
| 2004    | 576,20          | 1241,20       | 46,42                                 |
| 2005    | 645,20          | 1232,50       | 52,35                                 |
| 2006    | 714,30          | 1452,00       | 49,19                                 |
| 2007    | 769,10          | 1642,70       | 46,82                                 |
| 2008    | 958 ;30         | 2290,40       | 41,84                                 |
| 2009    | 1146 ,10        | 2255,10       | 50,82                                 |
| 2010    | 1280,50         | 2736,20       | 46,80                                 |
| 2011    | 1511,40         | 3945,10       | 38,31                                 |
| 2012    | 1911,20         | 4782,60       | 39,96                                 |
| 2013    | 2031,00         | 4131,53       | 49,16                                 |
| 2014    | 2091,40         | 4494,32       | 46,33                                 |
| 2015    | 2354,60         | 4617,00       | 51,00                                 |
| 2016    | 2482.2          | 4585.6        | 54,13                                 |
| 2017    | 2484.8          | /             | /                                     |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على : الديوان الوطني للإحصائيات ONS "نتائج (2000-2012)، وزارة المالية نتائج (2012-2017)

من الجدول أعلاه نلاحظ أنه رغم ارتفاع حصيلة الجباية العادية الفعلية، إلا أنها لا تزال عاجزة عن تغطية نفقات التسيير المتزايدة خلال مدة الدراسة وهذا راجع لعدة أسباب أهمها الآثار الناجمة عن الرواتب والتعويضات والمخالفات والزيادات في الأجور عمال الإدارات المركزية واللامركزية التي ارتفعت بـ 6.45% مقارنة بقانون المالية لسنة 2014، ويرجع هذا الارتفاع إلى توفير مناصب مالية جديدة وتعزيز جهاز المساعدة للاندماج المهني وأثر مصاريف التقدم في المسار المهني الذي يقيم عند 2104.4 مليار دج مصاريف أجور.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بن طيرش عطاء الله، سوايح جمال، المرجع نفسه، ص ص 288-289.

إن عجز الجباية العادية عن تغطية نفقات التسيير يعتبر من المؤشرات الدالة على عدم كفاءة وفعالية النظام الضريبي، في تعزيز الإيرادات العامة للدولة، حيث تضاعفت نفقات التسيير حوالي 5 مرات من سنة 2000 إلى غاية سنة 2015 (طول فترة الدراسة)، في حين الجباية العادية تضاعفت 6 مرات ولم تغطي نفقات التسيير وهذا يدل على ضآلة مردودية الجهاز الضريبي، بسبب ضيق الوعي الضريبي الذي فرضه الوضع الاقتصادي الريعي واتساع رقعة السوق الموازي وبالتالي زيادة التهرب الضريبي، والتخفيضات الضريبية التي تقرها الدولة في أكثر من مرة بغية تحفيز الاستثمار .

## 2/ مستوى الضغط الضريبي :

يعد الضغط الضريبي أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم مردودية النظام الضريبي، إذ يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية لتحقيق أكبر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد الوطني، ويعبر الضغط الضريبي عن العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والثروة المنتجة المعبر عنها بالنتائج المحلي الخام :

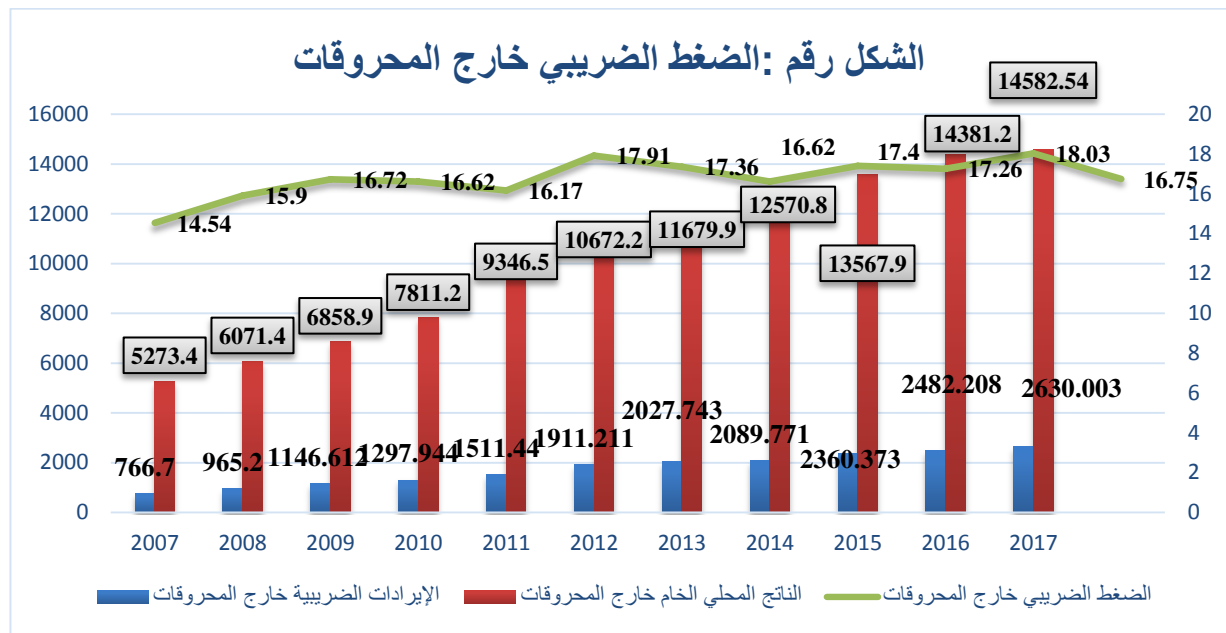
**\*الضغط الضريبي خارج المحروقات=(الإيرادات الضريبية خارج المحروقات/النتائج المحلي الخام الإجمالي**

**خارج المحروقات ) \*100**

ولقد حدد الاقتصادي "كولن كلارك" مستوى الضغط الضريبي النموذجي بـ 25 % ونظرا لكون جزء كبير من الناتج الداخلي الخام هو عبارة عن نفط، فإن هذا المعدل (من خلال العلاقة السابقة) مضلل بهذا الشكل لكون جزء كبير من الناتج المحلي الخام يصل أحيانا إلى 35 % هو عبارة عن نفط، وأن الجباية البترولية كانت مساهمتها دائما أكبر من 53 % من الحصيلة الضريبية، ومنه فإن اعتماد الضغط الضريبي للجباية العادية منسوبا إلى الناتج المحلي الخام خارج المحروقات يكون أكثر دلالة، وهذا ما سنعتمد عليه في تتبع حساب معدل الضغط الضريبي في الجزائر خلال فترة الدراسة 2000-2017 من خلال الشكل التالي : <sup>1</sup>

<sup>1</sup> بن طيرش عطاء الله، سوايح جمال، المرجع نفسه، ص 286-287.

الشكل رقم 1\_2: تمثيل بياني للضغط الضريبي خارج المحروقات من سنة 2007\_2017



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات: الديوان الوطني للإحصائيات ONS من السنة 2000-2012 - وزارة المالية 2012-2015.

من خلال النتائج في الشكل أعلاه نلاحظ أن معدلات الضغط الضريبي متواضع مقارنة بمستوى الضغط الضريبي النموذجي بـ 25%، حيث يقدر متوسط الضغط الضريبي لهذه الفترة بـ 16,77% وهذا يؤثر على عدم فعالية النظام الضريبي في تطوير الحصيلة الضريبية خارج قطاع المحروقات بسبب الإعفاءات والتهرب الجبائي وضيق الأوعية الضريبية وعجزه على إيجاد حلول معدلات أخرى جديدة الملائمة ذات المردودية، فالكثير من الضرائب المكونة للهيكल الضريبي الجزائري ذات مردودية ضعيفة .

كما أن هذه المعدلات تعتبر أقل مما هو سائد في الكثير من الدول، ففي الدول الصناعية الكبرى السبع يتجاوز معدل الاقتطاع أحيانا 42.5% ولا يقل على 27% وفي المغرب قارب 40% وفي تونس 21.9% لقانون المالية 2016.

### 3/ قياس فعالية النظام الضريبي :

توجد عدة طرق لقياس فعالية النظام الضريبي والتي تتمحور في الوظيفة والكمية إلا أننا سنقتصر على مدخل

المالي حيث يستند هذا الأخير على القياس الكمي لفعالية النظام الضريبي، وذلك بمقارنة حصيلة الاقتطاعات الضريبية الفعلية مع حصيلة الاقتطاعات الضريبية التقديرية ويمكن صياغة ذلك المقياس كما يلي:

$$\frac{\text{حصيلة الاقتطاعات الضريبية الفعلية}}{\text{حصيلة الاقتطاعات الضريبية التقديرية}} = \text{الفعالية المالية للضريبة}$$

من خلال العلاقة السابقة تكون الفعالية المالية للضريبة جيدة كلما اقتربت أو تجاوزت حصيللة الاقتطاعات الضريبية الفعلية من الاقتطاعات الضريبية التقديرية. أما في حالة العكس فيؤدي إلى عدم فعالية النظام الضريبي، ويجب مقارنة ذلك المعدل مع معدلات السنوات السابقة حتى يتم متابعة تطور الفعالية المالية للضريبة عبر التاريخ أي تحليل ديناميكي ، بالإضافة إلى مقارنته مع معدلات الدول المتقدمة والنامية.

لدراسة ومعرفة مستوى مردودية وفعالية النظام الضريبي في الجزائر خلال فترة الدراسة نقوم بمقارنة مستوى الجباية العادية المقدرة وتنفيذ الجباية الفعلية من جهة، ودراسة تطور حصيللة من خلال مقارنة حصيللة الجباية البترولية والجباية العادية من جهة أخرى، ويتم ذلك من خلال إعداد الجدول رقم (03) و الجدول رقم (01).

الجدول رقم (03): مستوى تنفيذ الجباية المقدرة من خلال مقارنتها مع الجباية الفعلية

الوحدة : مليار دينار

| السنوات | الجباية العادية الفعلية | الجباية العادية المقدرة | نسبة التنفيذ % |
|---------|-------------------------|-------------------------|----------------|
| 2000    | 362,40                  | 425,84                  | 85,10          |
| 2001    | 404,20                  | 411,38                  | 98,25          |
| 2002    | 478,20                  | 438,85                  | 108,96         |
| 2003    | 520,90                  | 475,89                  | 109,45         |
| 2004    | 576,20                  | 532,30                  | 108,24         |
| 2005    | 645,20                  | 596,93                  | 108,08         |
| 2006    | 714,30                  | 610,77                  | 116,95         |
| 2007    | 769,10                  | 676,11                  | 113,75         |
| 2008    | 958,30                  | 754,80                  | 126,96         |
| 2009    | 1146,10                 | 921,00                  | 124,44         |
| 2010    | 1280,50                 | 1068,50                 | 119,84         |
| 2011    | 1511,40                 | 1324,50                 | 114,11         |
| 2012    | 1911,20                 | 1595,75                 | 119,76         |
| 2013    | 2031,00                 | 1831,40                 | 110,89         |
| 2014    | 2091,40                 | 2267,45                 | 92,23          |
| 2015    | 2354,60                 | 2616,37                 | 89,99          |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات: الديوان الوطني للإحصائيات ONS من السنة 2012-2015 ، وزارة المالية 201-2012

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ التحسن في مستوى التنفيذ الفعلي للتقديرات المتوقعة، حيث فاقت 100% من ابتداء من سنة 2002 وهذا راجع لعدة عوامل من بينها الأداء الجيد للإدارة الضريبية، وزيادة أوعية ضريبية أخرى نتيجة للبرامج الاستثمارية الكبرى التي قامت بها الدولة ضمن برامج يتقدمها برنامج الإنعاش الاقتصادي، ابتداء من

سنة 2001، بالإضافة إلى زيادة حجم التجارة الخارجية تتصدرها الواردات حيث بلغت 59.8 مليار دولار، أدى هذا إلى زيادة مداخيل الجمارك خاصة بعد أن قامت الجزائر بإعادة النظر في اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي.

### استقرار التشريع الجبائي في الجزائر (قانون المالية لسنة 2017)

إن عدم استقرار التشريع الجبائي يعد من أهم العوامل التي أثرت سلبا على فعالية النظام الضريبي، حيث تقرر قوانين المالية السنوية أو التكميلية العديدة من الإجراءات الجديدة التي تمس قانون الضرائب، متوسط وصل إلى 40.25 إجراء سنويا، وهو ما جعل مساهمة هذه الإجراءات من قبل الأعوان المكلفين بتطبيقها أمرا غاية في الصعوبة ويؤثر سلبا على فعالية السياسة الضريبية في الجزائر، ومن خلال تفحص أهم الإجراءات الجبائية لقانون المالية لسنة 2017 وجد مايلي :<sup>1</sup>

\* إجراءات تتعلق بالرسم على القيمة المضافة : رفع نسبة الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بالنسبة المنخفضة من 07% إلى 09% والنسبة العادية من 17% إلى 19% .

\* رفع معدل الرسم الداخلي على الاستهلاك : التبغ الأسود من 1040 دج إلى 1240 دج/كغ ، التبغ الأشقر من 1260 دج إلى 1760 دج/كغ، السجائر من 14470 دج على 2470 دج/كغ وبالنسبة للسيارات التي تزيد سعة أسطوانتها عن 2000 سم<sup>3</sup> من 20% إلى 30% .

\* رسم المرور للكحول والخمور:زيادة بـ 10 %

\* رفع الرسم على المنتجات البترولية للوقود: 1 دج بالنسبة للغاز أوبل/3 دج بالنسبة لأنواع البنزين الثلاثة.

\* رفع معدل الرسم على التعبئة المسبقة (الهاتف) مهما كان نوعها: من 5% إلى 7% .

\* تأسيس رسم خاص على عقود الإنتاج أو الإشهار لصالح المنتجات غير المصنعة محليا: 10 % من القيمة الإجمالية للعقد .

\* تأسيس حق طابع خاص إجراءات تسريع عملية استخراج جوازات السفر خلال مدة أقصاه 5 أيام إلى رسم خاص تحدد قيمته كما يلي :

<sup>1</sup> بن طيرش عطاء الله، سوايح جمال ، المرجع نفسه، ص 292-293.

- 25 000 دج لدفتر يتكون من 28 صفحة صادر خلال 5 أيام بناء على طلب المواطن .

- 60 000 دج لدفتر يتكون من 48 صفحة صادر خلال 5 أيام بناء على طلب المواطن .

\* تخضع عملية تجديد بطاقة التعريف الوطنية البيومترية الالكترونية جراء الضياع أو السرقة إلى: حق طابع قدره 1000 دج .

\* إخضاع فوائض القيمة المتنازل عنها للعقارات المبنية وغير المبنية إلى الضريبة الإجمالي بمعدل قدره 5% محرر من الضريبة .

\* إعادة تنظيم الجباية المطبقة على المداخل العقارية المتأتية للممتلكات العقارية المبنية وغير المبنية المستأجرة كما يلي : 7 % محررة من الضريبة بالنسبة للمداخل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الفردي، 15 % محررة من الضريبة المتأتية من إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني .

### المبحث الثاني : إشكالية التهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي مشكلة أساسية تعاني منها جميع الدول سواء كانت المتقدمة أو النامية وهذه المشكلة تقلص من مستوى الحصيلة الضريبية أي التقليل من مداخل الدولة وبالتالي التقليل في تمويل النشاطات الاقتصادية والاجتماعية .

### المطلب الأول : خلفية نظرية عن التهرب الضريبي

#### أولا : مفهوم التهرب الضريبي

➤ تعريف 1: يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية وذلك كل أو بجزء من المبلغ الواجب دفعه للخرينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص 8 .

➤ **تعريف 2:** يعني التهرب الضريبي التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون حيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بالتصرف من عدمه تكون مضمونة دستورياً، ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلبي نظراً لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه.<sup>1</sup>

➤ **تعريف 3:** هو تهرب الممول من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون وقد يحدث التهرب وقت تحديد وعاء الضريبة وذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض المادة الخاضعة للضريبة أو بتقديم إقرار غير صحيح.<sup>2</sup>

➤ **تعريف 4:** التهرب الضريبي هو عدم قيام الممول بأداء الضريبة المستحقة عليه في الميعاد أو التخلص من دفعها باستعمال طرق غير مشروعة.<sup>3</sup>

على غرار أغلب التشريعات الضريبية لم يهتم المشرع الجزائري بإعطاء تعريف يحدد التهرب الضريبي، ونظراً لتفشي ظاهرة التهرب الضريبي وتداخل العوامل المسببة لها يجعل من المستحيل وضع تعريف محدد له واستناداً للمادة 119 من قانون التسجيل يمكن استخلاص التعريف التالي: "التهرب الضريبي هو جريمة يقوم بارتكابها المكلف الذي توفرت فيه شروط الخضوع للضريبة، عن طريق الامتناع أو محاولة الامتناع جزئياً أو كلياً من الوعاء الضريبي، كما يمكن تصنيفها أو دفعها باستغلاله للثغرات الموجودة في القوانين الضريبية خاصة أو التدليس أو الاحتيال أو التصريحات الكاذبة".

**الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي :** نميز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي من خلال :

✓ التهرب الضريبي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تحقيق العبء الضريبي إلا أنه يملك في سبيل ذلك سببلاً مشروعاً. فالمكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي فلا يقع عليه أي عقوبة أو جزاء فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية).

✓ أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تحقيق أو إسقاط العبء الضريبي ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل إلى حد التدليس والاحتيال، فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 169.

<sup>2</sup> عطية عبد الواحد، مبادئ اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، مصر، 2005، ص 479.

<sup>3</sup> حسن الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 37.

العنصر المعنوي والعنصر المادي، ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني الخاص فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حيث التهرب الضريبي عن طريق انتهاك القانون .<sup>1</sup>

## 2/ أسبابه

توجد العديد من الأسباب التي تدفع أو تشجع المواطنين على ممارسة التهرب الضريبي، وتنقسم إلى عدة فئات من أبرزها:

### 2-1- الأسباب الفنية والقانونية:

- ضعف المراقبة والكفاءة لدى أجهزة التحقيق والتحصيل مما سهل عمليات التهرب الضريبي .
- عدم توافر قاعدة بيانات ومعلومات شخصية عن الأطباء والمهندسين والمحامين وغيرهم من المهنيين الذين يخضعون للضريبة الدخل أساس الإيرادات المعلن عنها
- عدم تركيز الإصلاحات الضريبية التي تمت في السنوات الأخيرة بشكل كبير بتطوير الإدارة الضريبية والموارد البشرية العامة في المجال الضريبي الأمر الذي ساهم في خسارة موارد مالية كبيرة من الخزينة العمومية .
- فرض عقوبات متشددة على المدانين بتهمة التهرب الضريبي، الأمر الذي لا يحقق الردع المطلوب من العقوبة، مما يشجع المكلفين بالضريبة على التهرب إذا كان العائد المتحصل من خلاله أكبر من العقوبة المترتبة عنه .
- عدم وضوح النظام الضريبي وغياب الاستقرار في أحكامه وكثرة التعديلات التي أدخلت على القوانين الضريبية الأمر الذي جعل من النصوص الضريبية صعبة الفهم وشجع التهرب من دفع الضرائب.
- الإضافات في سعر الضريبة بتعدد وتنوع الضرائب، السبب الذي يخلق ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.
- قدم طرق التحصيل الضريبي، يجب استخدام طريقة الحجز عند المنبع(الأصل) لتقليل من التهرب الضريبي للمكلف .
- ضعف الوسائل المادية والمالية، النقل، الرواتب والخوافز، والتي لا تزال غير مشبعة لرغبة العاملين، مما يدفع بهم إلى التقصير بمسؤولياتهم الوظيفية.<sup>2</sup>

- ثقل العبء الضريبي والذي يشمل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة بحيث في حال زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>سوزي عدلي ناشد: أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان ، دون ط ، سنة 2008 ، ص 209.

<sup>2</sup>حمداوي آمنة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير ، تخصص إدارة ومالية ، الجزائر، 2017-2018 ، ص 21.

## 2-2- الأسباب الاقتصادية والاجتماعية:

- ضعف المستوى الأخلاقي لدى المكلفين بالضريبة
- الإحساس بعدم العدالة والمساواة
- ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة واعتقاد أن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة واعتبار الضريبة وسيلة تعسف على أملاك الأفراد واعتقاد المتهرب من الضريبة سارق شريف لأنه سرق الدولة.<sup>2</sup>
- الظروف الاقتصادية للمكلف، ففي أوقات الرخاء يقل التهرب الضريبي بسبب وفرة النقود وارتفاع المداخيل والعكس صحيح.<sup>3</sup>
- ارتفاع مستوى الأسعار والذي يؤدي إلى ارتفاع تكلفة المعيشة يعتبر عامل أساسي للتهرب الضريبي.
- الشعور بارتفاع معدلات الضريبة وثقل العبء الضريبي وعدم الاستفادة في المقابل من خدمات حكومية، فلا يرى المواطن حينئذ أثرا للضرائب التي يؤديها للدولة ولا تعود عليه بالنفع .
- الفساد المستشري داخل أجهزة الدولة، وداخل الإدارات الضريبية على وجه الخصوص والتي تشجع على دفع الرشوة بدلا من أداء الضرائب المستحقة للدولة .
- التقلبات الاقتصادية التي تشهدها الدولة فلها تأثير كبير على ظاهرة التهرب الضريبي، ففي حالة الرخاء الاقتصادي للدولة تزداد حركة البيع والشراء والتصدير والاستيراد وغيرها مما يقلل من مظاهر التهرب.<sup>4</sup>
- الانطباع السائد لدى المواطنين من ارتفاع معدلات الضريبة واعتبارها وسيلة قمع من طرف الدولة .
- عدم وجود المرونة في تطبيق النظام الضريبي بين الإدارة الضريبية والمكلف .
- الانعكاسات السلبية التي يخلفها الاقتصاد الموازي في الأسواق الجزائرية.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> معاشو مليكة، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، قسم الحقوق ، تخصص جنائي وعلوم جنائية، سعيدة، الجزائر ، 2015-2016 ، ص 26.

<sup>2</sup> عبد المنعم فوزي ، المالية العامة السياسة المالية، دار المعارف، د ط ، الإسكندرية، د.س.ن ، ص 276 .

<sup>3</sup> لآبد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر(دراسة حالة ولاية تيارت)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان ، 2012 ، ص 54.

<sup>4</sup> سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، د.ط، الجزائر ، 2001 ، ص 17.

<sup>5</sup> بلواضح لزرق، سعدي يحيا ، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة الممتدة 2007-2012 ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12 لسنة 2014 ، جامعة المسيلة ، ص 36.

## المطلب الثاني : أنواع التهرب الضريبي وطرقه

للتهرب الضريبي عدة تقسيمات نلخصها في ما يلي :

### 1/ من ناحية المشروعية: يمكن تقسيمه من هذه الناحية إلى :

#### 1-1- التهرب المشروع (التجنب الضريبي) :

هو التهرب الذي لا يتضمن أية مخالفة قانونية وذلك بالاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي نتيجة عدم صياغة بعض الأحكام القانونية بدقة وبهذا لا يترك المكلف أية مخالفة قانونية وبالتالي لا يمكن ملاحقته أو فرض أي عقوبة عليه.<sup>1</sup> وفي هذا الحال يمكن تميز طرق هذا التهرب:

أ- **زيادة التكاليف:** يعتمد النظام الضريبي على تصريحات المكلفين في تحديد وعاء الضريبة ومن خلال ذلك يمكن للمكلف التهرب عن طريق التقليل من وعاء الضريبة ويكون ذلك بزيادة التكاليف غير أن المشرع الجبائي يسمح للمكلف بخصم الأعباء التكاليف ولكن وفق شروط محددة وتمثل هذه الشروط في :<sup>2</sup>

— أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة .

— أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية .

— أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة

— أن تكون مرتبطة بدورة الاستغلال .

ب- **العمال الوهميين:** يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل، هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء وبالتالي التقليل من مبلغ الضريبة، وهناك أيضا حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح أشخاص حقيقيين من المفروض أن يقوموا بأداء أعمال المؤسسة، ولكنهم في الواقع لم يقوموا بأي نشاط، كما يتم في بعض الأحيان تسجيل أجور ومرتببات بمبالغ كبيرة لأشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون أعمال ثانوية لا غير.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى 2007 ، الطبعة الثانية 2010، عمان ، ص 118.

<sup>2</sup> بشرى عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011، ص 59، نقلا عن المادة 79 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي لسنة 2009) .

<sup>3</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2010، ص 46.

ج- التكاليف الغير مبررة : لقد سمح المشرع المكلف خصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة بمالكي أو مسيري المؤسسة وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال وكمثال على ذلك صيانة سيارة خاصة لأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة.<sup>1</sup>

د- تقنية الاهتلاك : ويقصد الاهتلاك تدني أو نقص قيمة الاستثمارات نتيجة للاستعمال والتقدم بعبارة أخرى يمثل القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة وغالب الأحيان لا يلتزم المكلف بهذه التقنية من أجل الزيادة التكاليف، ويتم ذلك بإتباع إحدى الطريقتين:<sup>2</sup>

— تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونيا بغرض مخصصات الاهتلاك السنوية وبالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة .

— تطبيق الاهتلاك على أساس ثمن الشراء أو الحصول عليه مضاف إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع من قيمة الشراء أو سعر الاكتساب، ولكي تكون هذه الاهتلاكات قابلة للخصم لا بد أن تخضع لشروط معينة :

- أن لا تتعدى الاهتلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهلك
- أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال مسجلة في سجلات المحاسبة
- يجب أن تكون طريقة الاهتلاك واضحة ويفضل جبائية طريقة الاهتلاك المالي الخطي .

#### هـ- تخفيض الإيرادات:

تعد هذه الطريقة من أكثر الطرق استعمالا يعتمد من خلالها المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك أثر العملية، هذا السلوك يمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله كأن يسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بالاتفاق مع الزبون، ويتبع المكلفون بالضريبة الطرق التالية لتخفيض الإيرادات :

- التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد دون فواتير، ويتم الدفع نقدا .
- التخفيض مع مبلغ المبيعات محاسبيا، حيث يقوم المكلف بتسجيل بضائع مسترجعة وهمية، أو خصومات تجارية ممنوحة بشكل بالغ مع أنه لم يكن هناك استيراد للبضاعة ولا خصم تجاري.

<sup>1</sup> حميدة بوزيدة، المرجع نفسه ، ص 46.

<sup>2</sup> فرموش ليندة، فعالية التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2013-2014 ، ص 43.

- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.
- يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطؤ مع الزبون<sup>1</sup>.

## 1-2- التهرب الغير مشروع: (الغش الضريبي)

- ويقصد به إقدام المكلف على مخالفة الأحكام والقوانين وإتباع طرق الغش و الاحتيال من أجل التهرب من دفع الضريبة المستحقة أو المترتبة عليه، لذا يطلق عليه مصطلح الغش الضريبي<sup>2</sup>.
- لاتساع مفهوم التهرب الغير مشروع لم يحدد المشرع الجزائري تعريفا واضح له، بل اكتفى بذكر الطرق التي تعتبر عناصر سببا من خلال نص المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال وهي كالتالي: <sup>3</sup>
- إخفاء أو محاولة من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها لا سيما منها عمليات البيع بدون فاتورة .
  - تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو تحقيق أو تحقيق أو مخالصة، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة .
  - الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيم بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري، أو الوثائق التي تحل محلها ولا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفة الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أفلتت حساباتها.
  - الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بها عن قصد .
  - سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به، وذلك بواسطة طرق أخرى.
  - كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمن إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة.

<sup>1</sup> سهام كردودي: الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، دون طبعة، الجزائر، 2010، ص ص 26-27.

<sup>2</sup> محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص 119.

<sup>3</sup> نص المادة 118 من الأمر رقم 79-102، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال ج ر عدد 103 لسنة 1976.

2/ من ناحية الإقليم: يمكن تقسيم أنواع التهرب من حيث الإقليم إلى:

**2-1- التهرب المحلي :** هو ذلك التهرب الذي يحدث داخل إقليم بالمخالفة لأحكام القانون الضريبي الداخلي، وذلك بصرف النظر عن جنسية الممول وما إذا كان من رعايا الدولة أو شخص أجنبيا عنها، فالعبرة هنا ليست بالجنسية ولكن بما يترتب على التهرب من خسارة ومن ضياع موارد هام من موارد الدولة الأساسية ولذلك فعادة ما تعمل التشريعات الداخلية على تنظيم عملية مكافحة التهرب الضريبي الداخلي عن طريق وضع إجراءات وقائية تهدف إلى منع الممول من استغلال الثغرات التي تشوب بعض نصوص التشريعات الضريبية القائمة للتهرب من عبء الضريبة، وكذلك عن طريق سن عقوبات رادعة مدرجة على كل من يخالف أحكام التشريعات المشار إليها.<sup>1</sup> مثل الامتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها ويسمى بالتجنب الضريبي أو رفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية، ويمكن للمكلف أيضا بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه، تقديم تصاريح ناقصة أو كاذبة أو إعداد سجلات أو قيود مزيفة ويسمى بالغش الضريبي .

**2-2- التهرب الدولي :** يكون في شكل تجنب الخضوع للضريبة في دولة ذات طابع جبائي مرتفع وتأديتها في دولة أخرى ذات طابع جبائي منخفض مستخدما في ذلك كافة الطرق والسبل المشروعة والغير مشروعة ويتضح ذلك عندما يلجأ المكلف إلى تهريب أمواله إلى خارج البلاد حتى لا تتمكن الدوائر الضريبية من تحصيل الضرائب المفروضة عليه، عندما تكون بعض مصادر الدخل الخاضعة لضريبة موجودة في خارج البلد ويعتمد المكلف إلى عدم التصريح بوجود هذه المصادر بالمرّة أو يخفي جزء منها.<sup>2</sup> وفي ظل التقدم التكنولوجي نلاحظ أن هذه الظاهرة قد انتشرت مع زيادة حجم الاستثمارات والتجارة الدولية، وسمحت بظهور فرص جديدة للتهرب نتيجة للأهمية التي تكتسبها في المجتمع .

#### أ- التهرب الضريبي عبر الملذات الضريبية (الجنات الضريبية):

الملاذ الضريبي هو ولاية قضائية قد تكون دولة أو إقليم تكون فيه الضريبة على الربح والدخل منخفضة جدا أو معدومة وتعمل على جذب الأموال اعتمادا على هذه الميزة، وعادة ما تمنح هذه الولايات القضائية ميزة أخرى وهي السرية وهي ضرورية لمن يريد أن يتهرب من دفع الضريبة في بلده حتى لا تستطيع السلطات الضريبية في بلده

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الدولي وآثارها على الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، مصر، 1999، ص 18-19 .

<sup>2</sup> جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الوائل للنشر، الطبعة الأولى، 2000، ص 147.

الوصول إليه إلى معلومات عن هذه الأموال، فوفقا لشبكة العدالة الضريبية يوجد حوالي 80 ملاذا ضريبيا حول العالم.<sup>1</sup> ولها خصائص نذكر منها:

- الاستقرار السياسي لهذه الدول الذي يضمن استقرار القواعد القانونية.
- قطاع مصرفي وقضائي متطور وذو كفاءة عالية.
- شبكة الاتصالات والربط متطورة.
- غياب الرقابة على الأفراد غير المقيمين، الذي يسمح بتنظيم حرية مطلقة لحركة رؤوس الأموال.
- معدلات ضريبية منخفضة ومنعدمة في بعض الحالات، بحيث نجد في بعض دول المبنات الضريبية (الجنة الضريبية الصحيحة) تتميز بغياب الضرائب المباشرة على الدخل، وعلى القيمة الزائدة وعلى الأرباح، وعلى رأس المال أو على الثروة، أو بمعدل ضعيف لهذه الاقتطاعات.
- غياب الاتفاقيات الضريبية التي تفرض تبادل للمعلومات لمواجهة التهرب الضريبي.
- السرية المصرفية المطلقة التي تمثل أهم أسباب جذب العملاء.
- سهولة خلق أو إنشاء مؤسسات في دول المتبناة للضريبة، حيث تمنح هذه الأخيرة امتيازات في هذا المجال منها (صفر حجم رأس المال، حقوق المشاركة قليلة جدا وأحيانا ترافقها إعفاءات عدم الخضوع لشرط الإقامة أو الجنسية، قصور الجمعيات العامة، أو مجالس الإدارة غير إجباري ويمكن الأخذ به عن طريق التوكيل أو عن طريق الهاتف...)<sup>2</sup>.

ما ذكرناه سابقا من خصائص هو تتمتع به أغلب الجئات الضريبية، إلا أن كل ضريبة لها خصوصيتها واستعمالاتها، نلاحظ أن بعضها يقدم ميزات للأشخاص الطبيعيين مثل موناكو أو أندور Andorre، وبعض للأشخاص الطبيعيين مثل جرسى jersey أو باهاماس Bahamas، فمثلا معظم الدول المعنية التي تعد كجئات ضريبية، السرية المصرفية فيها يمكن أن تعرف درجات مختلفة من الحماية، ففي سويسرا، وهي من أشهر دول الجئات الضريبية على المستوى العالمي نجد أن قانون المصرف السويسري محاط بسرية مطلقة وخرق هذه السرية في هذا البلد مخالفة جزائية تستحق العقاب (السجن، غرامة كبيرة) بمعزل عن الاقتصاءات والطرده من المهنة، مع ذلك هناك إمكانية رفع هذه الحماية والبرية للمصارف في حالات نادرة ومحدودة جدا كالتحقيقات في الجريمة المتعلقة بغسيل الأموال.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد حابر، السياحة الضريبة مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية، الطبعة الأولى، صادرة وحدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية، القاهرة، ماي 2015، ص 5.

<sup>2</sup> زهرة جبو، التهرب الضريبي الدولي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الأول، ص 425.

<sup>3</sup> زهرة جبو، المرجع نفسه، ص 425.

\* التوزيع الجغرافي للجنات الضريبية: كما هو معلوم فإن المملكات الضريبية ظهرت في أواخر القرن 19 وبالضبط سنة 1934 في سويسرا، وعرضت منذ ذلك الحين تزايداً مستمراً، حيث يبلغ المملكات الضريبية الآمنة في العالم 50 منطقة تحولت إلى حاضنات لنحو عشر تريليونات دولار من الأصول المالية، وحسب منظمة الشفافية الدولية في فرنسا فإن المملكات الضريبية في العالم فيها أكثر من 400 مؤسسة مصرفية، ونحو ثلثي صناديق الاستثمار، ونحو مليوني شركة في العالم وتضخم فيما بينها قرابة عشرة تريليونات دولار، أي ما يعادل 4 أضعاف الناتج المحلي الإجمالي في فرنسا.

وتقع معظم الجنات الضريبية في العالم في منطقة الكاريبي وأوروبا وجنوب آسيا وحتى الولايات المتحدة الأمريكية لا تخلو منها مثل بنفادا وفلوريدا وولاية ديور التي تتمتع بضرائب قليلة فقط ولكن يمكن لأي شخص إنشاء شركة مجهولة المالك أيضاً ومن أشهر المملكات الضريبية جزر فيرجن وهي مجموعة من تسع جزر تقع في بحر الكاريبي وتتمتع بإعفاء ضريبي لرأس المال والشركات.<sup>1</sup>

وعلى الصعيد الأوروبي هناك إمارة موناكو التي تعتبر التي تعتبر الملاذ الضريبي المميز للصفوة من الأوربيين الأثرياء، وكذلك لوكسمبرج ملاذ الشركات الراغبة في التهرب من الضرائب ولديها صناديق استثمار أو قشور.

جزر وكايمان وهي جزر بريطانية تقع في عزب بحر الكاريبي، وتتألف من جزر كايمان خامس أكبر مركز مالي خارجي في العالم بفضل الحد الأدنى الذي تفرضه الضرائب وفي آسيا تحولت هونج كونج وسنغفورة إلى ملاذات ضريبية بفضل السرية المصرفية والضرائب المنخفضة.

## ب- التسويق من الخارج :

في ظل العولمة نلاحظ زيادة السفر إلى الخارج قصد التسويق من أماكن تنخفض فيها الضرائب على المبيعات، مثل الأفراد الذين يعبرون الحدود قصد شراء السلع كالسيارات من بلدان تكون فيها الضرائب أقل في هذا المجال تلجأ الدول الصغيرة إلى تخفيض الضرائب غير المباشرة لجذب المشتريين الأجانب، وذلك يؤدي إلى التقليل من مستوى الحرية المتاحة للدول لفرض الضرائب الغير مباشرة على المنتجات التي يسهل نقلها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد أمين اسماعيلي، خلوة سمير، خصائص الجنات الضريبية، مقالات قانونية، 2012-2013.

<sup>2</sup> عبد القادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2017، ص 35-36.

### ج- التهرب الضريبي عبر الشركات المتعددة الجنسيات:

تسبب المعاملات التجارية داخل الشركات المتعددة الجنسيات مشكلات لسلطات الضرائب الوطنية، بسبب إمكانية إساءة استخدام أسعار التحويل من طرف هذه الشركات بما في ذلك القروض المتبادلة فيما بينها، وتحديد قيمة العلامات التجارية وبراءات الاختراع، في هذا المجال تتلاعب بعض المؤسسات في الأسعار وذلك بنقل الأرباح من أوعية عالية الضريبة إلى أوعية أخرى منخفضة الضريبة.<sup>1</sup>

### د- التهرب الضريبي عبر التجارة الالكترونية :

لكل دولة ذات سيادة الحق في فرض الضريبة على الأشخاص أو الأموال التي تقع داخل حدودها الإقليمية، ولها أن تمد نطاق هذا الحق ليشمل الأشخاص والأموال التابعة لها، الموجودين في الخارج ويعرف بالسيادة الضريبية، غير أن التجارة الالكترونية ألغت قيود الزمان والمكان ، حيث نجم عن ذلك ما يعرف بالاقتصاد الافتراضي، الأمر الذي يؤدي إلى التداخل بين جملة من القوانين والتشريعات لدول ذات سياسات وقوانين مختلفة، مما يؤدي إلى وجود صعوبة التوافق بين القوانين الضريبية.

لذا عرفت منظمة التجارة العامة أن : " التجارة الالكترونية بأنها مجموعة متكاملة من عمليات إنتاج وتوزيع وتسويق وبيع المنتجات بوسائل الكترونية."<sup>2</sup>

ويمكن تعريفها أيضا بالشكل التالي: "عبارة عن إبرام الصفقات التجارية كالشراء والبيع للسلع والخدمات وتبادل البيانات والمعلومات عن طريق الانترنت"

### خصائص تعاملات التجارة الالكترونية:

يمكن الوقوف على ستة خصائص رئيسية مميزة للتعاملات التجارية الالكترونية تختلف فيها عن التعاملات التجارية التقليدية، الأمر الذي يجعل من الصعوبة بما كان فرض القواعد الضريبية المألوفة على التجارة الالكترونية وهي على النحو التالي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عبد القادر مرغاد، المرجع نفسه، ص 35-36 .

<sup>2</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي، دار الجامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2014، ص 179-181.

<sup>3</sup> ددان عبد الوهاب، الجباية الافتراضية والتجارة الإلكترونية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 03-2004) ، ص ص 154-155 .

- **اختفاء الوثائق الورقية للمعاملات:** حيث لا ترتبط المعاملة الالكترونية بوجود أي وثائق ورقية متبادلة في إجراء المعاملة، مما يشكل صعوبة في إثبات العقود والتعاملات، ذلك من كافة الإجراءات والمراسلات بين طرفي المعاملة يتم الكترونيا دون استخدام أي أوراق، وهكذا تصبح الرسالة الالكترونية هي السند القانوني الوحيد المتاح لكلا الطرفين في حالة نشوء أي نزاع بينهما، الأمر الذي يؤدي إلى فتح المجال أمام قضية أدلة الإثبات القانوني، مما يشكل عائقا أمام نمو التجارة الالكترونية.
- **المبيعات عبر العالم:** ويعبر عن ذلك بإشكالية إلغاء قيود الزمان والمكان، حيث تزايد في الآونة الأخيرة ظهور الشركات العملاقة التي تمارس أنشطتها التجارية عبر العالم وأصبحت تمثل تحديا وعيئا على الاقتصاديات الوطنية. ومع تزايد التجارة الالكترونية بدأ ظهور الشركات صغيرة الحجم والتي تستطيع باستخدام شبكة الانترنت أن تمارس أنشطتها عبر العالم، وهذا يؤدي إلى تفاقم شكل التعارض بين المصالح الاقتصادية القومية ومصالح هذه الشركات وانفتاح الباب على مصرعيه لمشاكل الولاية القانونية واختلاف النظم الضريبية وسبل الإثبات.
- **الانفصال المكاني:** تتيح شبكة الانترنت للمؤسسات القدرة على إدارة تعاملاتها التجارية بكفاءة من أي موقع جغرافي في العالم. ذلك أن مقر المعلومات الخاصة بالشركة يمكن أن يتواجد في أي مكان دون أن يؤثر ذلك على الأداء، بل إن العرف قد جرى على وجود أكثر من مقر للشركة الواحدة في أكثر من بلد لتحقيق سهولة وسرعة الاتصال وتوزيع العملاء وفقا لمواقعهم الجغرافية.
- **صعوبة عدم إمكانية تحديد الهوية:** لا يرى في العادة طرفي التعامل التجاري الالكتروني كما منهما الآخر، وقد لا يعرفان كافة المعلومات الأساسية عن بعضهما البعض كما هو الحال في التعاملات التجارية التقليدية، ونتيجة لذلك، قد يجد البائعون عبر الانترنت صعوبة في استكمال الملفات الضريبية التي تقيد السلطات التشريعية الالتزام بها، وقد يستغل هؤلاء البائعون وذلك للتهرب من الضريبة بعد تسجيل هذه التعاملات في الدفاتر المحاسبية الرسمية.
- **المنتجات الرقمية:** أتاحت شبكة الانترنت إمكانية تسليم بعض المنتجات الكترونيا مثل برامج الحاسب الآلي، التسجيلات الموسيقية، أفلام الفيديو، الكتب والأبحاث والتقارير الالكترونية، إلى جانب الخدمات مثل الاستشارات ويحدث ذلك تحديا أمام السلطات، حيث لا يوجد حتى الآن آليات متفق عليها لإخضاع المنتجات الرقمية غير المنظورة للضريبة.

• **سرعة تغيير القواعد الحاكمة :** رغم انه لم يتم بعد وضع صياغة نهائية للقواعد الخاصة بالنظام الضريبي للتعاملات التجارية الالكترونية إلا أن التشريعات الحاكمة لها والمحاولات المتعلقة بها تتغير بمعدلات متسارعة ومن ثم فإنه لا بد من صياغة إطار تشريعي بالمرونة وقابل للتعديل حتى يواكب منجزات التقدم التكنولوجي.

#### ❖ بعض الحلول المقترحة لمعالجة المعاملات الالكترونية جبايا :

في ظل التقدم المتزايد نحو استخدام التجارة الالكترونية، شرعت جل الدول في التفكير في إمكانية تطبيق القواعد الضريبية التقليدية على التعاملات الالكترونية ، وكذا ضرورة صياغة قوانين جديدة تواكب هذا النوع من التعاملات واقترحوا في هذا المجال فرض ضريبة على الاستهلاك بدلا من فرضها على الوحدات الإنتاجية وكذا تطبيق ضريبة البيت (BIT TAX) التي تحسب على أساس كثافة التحويل الالكتروني للمعلومات من خلال عدد البيتس (BITS) المستعملة بالإضافة إلى محاولة تصور إطار عام للضرائب في عالم المعاملات الالكترونية.<sup>1</sup>

#### المبحث الثالث : آثار التهرب الضريبي ووسائل مكافحته

إن للتهرب الضريبي آثار سلبية، حيث أنها تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة والإضرار بالخزينة العمومية. بالإضافة إلى تأثيره على الجوانب المالية والاقتصادية والاجتماعية. وتختلف وسائل مكافحته من نظام مالي لآخر ومن ضريبة إلى أخرى من خلال ما تصدره الدولة من قوانين جديدة أو تعديلات للقوانين السابقة. مع الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الوسائل لا تمنع من التهرب بل تحد من انتشاره.

#### المطلب الأول : آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية واجتماعية لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي التهرب عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى آثار مالية واقتصادية واجتماعية .

#### 1/ الآثار المالية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزاءها ما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة على أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي

<sup>1</sup> عزوز علي، جباية المعاملات الالكترونية: المشاكل والحلول، مجلة الردة لاقتصاديات الأعمال، جامعة الشلف، 2015، ص 78.

واللجوء إلى الاقتراض (الدين العام) بالإضافة إلى زيادة العبء الضريبي، مما قد يسبب مخاطر تمس بالاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.<sup>1</sup>

**1-1- الإصدار النقدي:** هي عملية خلق نقود جديدة من العملة الوطنية وهو ما يعرف أيضا بالتمويل، التضخم دون مقابل من السلع والخدمات في السوق، وهذا من أجل تعويض العجز المسجل في الميزانية العامة نتيجة نقص الإيرادات بسبب التهرب الضريبي.

يؤدي التمويل بالتضخم إلى نتائج سلبية تمس بالاقتصاد الوطني والتي تتمثل في:

- زيادة مفرطة للأسعار بصورة غير طبيعية
- إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتوج المحلي
- تغيير نمط الاستهلاك
- انخفاض الصادرات في البلاد والذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.

**1-2- الدين العام :** بسبب المأزق المالي الذي يخلفه التهرب الضريبي على الدولة الناتج عن أسباب سبق وأن ذكرناها من قبل فإنه يجعلها تبحث عن حل من أجل القضاء على هذه الأزمة وذلك باللجوء إلى الاقتراض ظنا منها أن هذا هو الحل الأمثل، ولكن هذا التصرف يجعلها تدخل في مشكلة كبيرة إذا أنه يجعلها تقع في المديونية. إذا أنه يجعلها تقع في المديونية، تكون في تبعية اقتصادية<sup>2</sup>، ولتوضيح الفكرة أكثر فإننا سنلجأ إلى تعريف الدين العام والآثار السلبية الناجمة عنه:

**1-2-1- تعريف الدين العام:** يمكن تعريفه بأنه المبالغ المالية التي تحصل عليها الدولة من الغير مع التعهد بردها إليه مرة أخرى عند حلول ميعاد استحقاقها، و برفع فوائد مدة القرض وفقا لشروطه.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 162.

<sup>2</sup> بوزورة حيزية، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، فرع: قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2018، ص 45-47.

<sup>3</sup> المهايني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، د ط ، القاهرة، 2010، ص 316.

**1-2-2-آثار الدين العام :** يؤدي اللجوء إلى الدين العام باختلاف مصادره (داخلي أو خارجي) وباختلاف مدته (قصير أو طويل المدى)، وطريقة الاكتتاب (عام أو عن طريق الاكتتاب) إلى آثار سلبية تمس بالاقتصاد الوطني ككل، ويمكن تلخيص هذه الآثار في:<sup>1</sup>

- يعد الدين العام عبء على ميزان المدفوعات خاصة في حالة استعماله لأغراض استهلاكية بدل مشاريع استثمارية التي يجب اللجوء إليها من أجل تخفيف هذا العبء مما يؤدي بالدولة اللجوء إلى تدبير مورد مالي من أجل سداد قروضها.
- كما أن الدولة تفقد ثقتها فيها داخليا أو خارجيا بسبب عدم قدرتها على سداد ديونها وتحميلها للأجيال القادمة وبالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن تقديم قروض لها.
- إن عدم قدرة الدولة على تسديد ديونها يجعل الدول الأجنبية تتدخل في شؤونها وبالتالي خضوعها للتبعية الأجنبية أو فرض قيود اقتصادية على هذه الدولة.
- تقلص النشاط الإنتاجي لأن الأموال المقرضة للدولة تكون لها فوائد وكذا ضمان سدادها.
- إن تراكم الديون على الدول النامية أصبحت في الوقت الحاضر تشكل أهم خطر فهو يهدد اقتصاديات وكل ذلك يساهم في تقليص الإنفاق العام.
- تهدف الدولة إلى ترقية التجارة الخارجية وذلك من خلال فتح الأسواق العالمية، من خلال تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، لكن المشكلة التي تكمن في الجزائر والبلدان النامية الأخرى تعتمد على تصدير الموارد الأولية بأسعار متدنية واستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة، لتلجأ الدولة إلى الخزينة العمومية لتعويض النقص مما يؤثر سلبا على التجارة الخارجية نفسها، وبالتالي تضطر الدولة لجلب رؤوس الأموال الأجنبية لتنشيط عملية التنمية الاقتصادية، ليبقى المكلف هو الحل الأخير باعتباره هو الممول الأساسي للخزينة التي يلجأ إليها لسداد النقص عن طريق الزيادة في سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة فيزداد عبئها والدفع للتهرب الضريبي منها.

**1-3-زيادة العبء الضريبي:** تعيش الجزائر منذ الاستقلال إلى يومنا هذا مشكلة كبيرة انعكست سلبا على الخزينة العامة، إذ أن المكلفين من دفع الضرائب سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين دائما يلجؤون إلى

<sup>1</sup> محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة) الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2012، ص 290.

التملص من دفعها الشيء الذي أدى إلى وجود عجز ونقص في الإيرادات العامة وتعطيل المشاريع التي تعود بالمنفعة على المجتمع الجزائري.

وأمام هذا العجز فالدولة دائما تسعى إلى تغطية هذا النقص وذلك إما عن طريق ارتفاع في أسعار معدلات الضرائب أو القيام بفرض ضرائب جديدة، وعليه فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى الضغط الضريبي على المكلفين المداومين على دفع الضرائب ولا يستطيعون التهرب منها أو يستطيعون ولكنهم لا يقومون على ذلك لحسهم الوطني مما ينتج عنه غياب العدالة الاجتماعية.<sup>1</sup>

**2/ الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي** من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث اعوجاجا بالنسبة للاقتصاد الوطني وتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

#### أ- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبزيادة في عدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.

#### ب- إعاقة المنافسة الاقتصادية:

تقوم المؤسسات الأقل إنتاجية بعملية التهرب الضريبي محاولة الحصول على موارد للتمويل وبذلك تباع منتوجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق وذلك للحاق بالمستوى العالي الذي تتميز به نظيراتها أي المؤسسات الأخرى التي تسعى إلى تحسين وضعيتها الاقتصادية والمالية عن طريق الزيادة في الإنتاجية أو تحسين مستوى الإنتاج، حيث تكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة .

#### ج- إعاقة التقدم الاقتصادي:

<sup>1</sup> الشوابكة سالم محمد، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الأردن، 2015، ص 140.

<sup>2</sup> حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 50-51.

إن الأثر المتمثل في إعاقه المنافسة والطبي يترتب عنه التهرب الضريبي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقه التقدم الاقتصادي.

#### د- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح سببا في الركود الاقتصادي والتخلف.

#### هـ - ظهور أزمة رؤوس الأموال :

إن إخفاء المكلف رقم الأعمال أو أرباحه عن طريق الاكتناز على شكل معادن نفيسة، أو يقومون بتهريب رؤوس أموالهم في حسابات بنكية خارج الوطن، الأمر الذي أدى إلى انخفاض إيرادات الخزينة، وبالتالي إضعاف الاستثمار والتقليل من إمكانية الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل التعمير، بناء مساكن، مدارس... إلخ.

### 3/ الآثار الاجتماعية

لا يقتصر أثر التهرب الضريبي على الناحيتين الاقتصادية والمالية بل يتعداها إلى النواحي الاجتماعية بترابط لا يمكن فصله.

فالضريبة تعتبر سلاحا بيد الأنظمة الاجتماعية والسياسية في توجيه الاقتصاد والمجتمع باتجاه دون آخر، كما أن المعروف من هدف الدولة في فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع ورفع المستوى المعيشي للفئات الفقيرة وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع، كذلك يهدف إلى إنقاص القوة الشرائية للفئات وتحويلها إلى الطبقات الفقيرة عن طريق الإنفاق العام والخدمات المختلفة التي تمارسها الدولة، إلا أن التهرب الضريبي يضعف من قدرة الدولة في تحقيق أهدافها الاجتماعية.<sup>1</sup>

من خلال ما سبق يمكن حصر آثار التهرب الضريبي في النقاط التالية:

✓ يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية

<sup>1</sup> نصيرة مجاوي، الضرائب الوطنية والدولية، مطبعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 181.

- ✓ يؤدي التهرب الضريبي إلى نقص في موارد الدولة وإلى إضعاف قدرتها على القيام بواجباتها المختلفة
- ✓ اللجوء الكثيف للتهرب الضريبي يدفع بالدولة إلى الافتراض الذي يمكن أن يزيد من حجم المديونية.

#### 4/ الآثار السياسية

يسبب التهرب الضريبي تدهور الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية والمالية للدولة، ففي الجزائر أو في أي بلد آخر نجد أن الوضعية المالية لها علاقة وثيقة بالوضعية السياسية، فالضغط الاقتصادي والاجتماعي أدى إلى عدم الاستقرار السياسي، مما نلاحظ أنها انعكست عليها سلبا وبالتالي فكل تأثير من الجانب المالي له تأثير على الجانب السياسي<sup>1</sup>.

وعليه لكي تلعب الضريبة وظيفتها الأساسية وكذا تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها يتطلب وضع إستراتيجية لكافة شؤون المجتمع على الصعيدين الداخلي والخارجي يتمن خلالها وضع سياسات ضريبية من أجل إقامة نظام ضريبي فعال يحقق مصلحة الخزينة العمومية من ناحية، ومن ناحية ثانية يحقق مصلحة المكلف، من ناحية ثالثة يحقق مصلحة المجتمع<sup>2</sup>.

يؤدي التهرب الضريبي كذلك في الجزائر إلى خلق تذبذب في مؤشرات الاقتصاد الكلي ويؤثر على التحكم في الموارد المالية، مما ينتج عنه عدم استقرار الوضعية السياسية في الوطن وسقوط الحكومات<sup>3</sup>.

وفي الأخير نستنتج أن النظام الضريبي في الجزائر نظام غير فعال وسيء لأنه يفتح المجال لارتكاب المكلفين من دفع الضريبة لجرمة التهرب والتملص من دفعها الأمر الذي يقلل من قيمة الضريبة وأهميتها وعرقلة الأهداف السياسية والمالية والاقتصادية للدولة.

<sup>1</sup> طورشة بنتاة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة1، 2014، ص 92.

<sup>2</sup> علام ليلية، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016، ص 76.

<sup>3</sup> طورشة بنتاة، مرجع سبق ذكره، ص 93.

## المطلب الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ظاهرة سائدة في كل الدول وتختلف طرق مكافحته من نظام مالي إلى آخر ومن ضريبة إلى أخرى وتجري مكافحته داخل الدولة بطرق وقائية أو جزائية، ويرجع التهرب الضريبي في الجزائر إلى عدم تناسق أحكام التشريع المالي وضعف الوعي الضريبي للمواطنين وطغيان عنصر المحسوبية وعدم اللامبالاة كالتى ظهرت في بعض الجهات الرافضة للوضع والاعتماد على الوسائل التقليدية في عملية الإحصاء والتحصيل والربط.<sup>1</sup>

### 1/ تنمية الوعي الأخلاقي

فإذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد تجاه الالتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب الضريبي، فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والإحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب التزام أخلاقي قبل أن يكون التزام قانوني، لأن فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع.

### 2/ من الناحية السياسية

ينبغي أن تحرص الحكومات على تطبيق النظام الضريبي على نحو عادل بحيث لا تكون شديدة الوطأة على بعض الطبقات وسهلا ميسورا على طبقات أخرى.

### 3/ من الناحية الفنية

ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم و بطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب أمام التهرب الضريبي، وكذلك ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الاطلاع على ما يريدون الاطلاع عليه من الوثائق والأوراق التي تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح.

### 4/ من الناحية الاقتصادية

ينبغي أن تعمل الحكومات جاهدة على توجيه الحصيللة الضريبية إلى القطاعات المفيدة للمجتمع، وعليه كذلك أن يشعر أفراد المجتمع بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائده المحسوسة لكل منهم، وعلى الحكومات أن تراعي كافة

<sup>1</sup> علي زغدود، مالية عامة، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر، ص 213.

الاعتبارات الاقتصادية التي تؤدي إلى ثقل العبء الضريبي عليهم، وذلك حتى يستقر العبء الضريبي بالفعل على عاتق من أراد المشرع أن يتحمل به.

## 5/ تشديد العقوبة على التهرب الضريبي

من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة، أو توجد عقوبات ولكنها غير رادعة، لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على التهرب الضريبي.

## 6/ الإجراءات العقابية

إن فرض العقوبات الردعية وسيلة ضرورية ومتممة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي كظواهر التقصير والإخلال بالواجب، وترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة وأفرادها ولقد شرع المشرع الجزائي عقوبات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون، فقد قررت جزاءات في حالة الامتناع عن تقديم المستندات أو إتلافها وتقديم بيانات وتوضيحات في غير موعدها، أو تقديم بيانات غير صحيحة بإتباع طرق احتيالية قصد إخفاء المبالغ التي تخضع للضريبة وتمثل أهم هذه الإجراءات العقابية في<sup>1</sup> :

**6-1-العقوبات الجبائية:** كل شخص يستعمل طرق تدليسية يكون من خلالها قد خفض أو حاول تخفيض بصفة كلية أو جزئية وعاء الضريبة وتصفية الضرائب أو الرسوم.

**6-2-الغرامات المالية:** الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي G01 تقدر بـ 25% الغرامة بسبب التأخير في تقديم التصريح السنوي بالنسبة لـ IBS، IRG إذا لم تتعدى مدة التأخير شهرين، أما إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة الجبائية ضمن 30 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ فالنسبة تكون 25% ، أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA فإنه يترتب على الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10% ، وترفع إلى 25%، بعد قيام الإدارة الجبائية بأعداد المدين بالضريبة في أجل شهر واحد وتختلف نسبة الغرامة بسبب النقص في التصريح حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة إلى 10%، 15%، 25% حسب المبلغ المتملص من 50.000 إلى 200.000 دج.

<sup>1</sup> سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 32.

تخفيض الضرائب عددا، وتنوعا وسعرا وبالشكل الذي يقلل من شدة الضغط الضريبي، ولا يدفع نحو التهرب الضريبي والذي يمكن أن يتحقق من خلال تقليص النفقات العامة للدولة عن طريق ترشيد الإنفاق العام والعمل على الدقة والوضوح في التشريع الضريبي، وتبسيط إجراءات تحصيل الضريبة، وتطوير الإدارة المالية بتوفير الأمانة والكفاءة والحرص والشعور بالمسؤولية التي تؤدي إلى تقليص التهرب الضريبي والحد منه<sup>1</sup>.

## 7/ تحسين الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة كل من الغش والتهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من خلال الهيئات التابعة للإدارة الضريبية (المفتشية، المديرية الولائية)، فالرقابة تهدف إلى المحافظة على حق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي من جهة والسهر على حسن تطبيق القوانين من جهة أخرى<sup>2</sup>.

وبالنسبة لهذا الأخير سيتم التطرق إليه بصفة مفصلة في الفصل الثاني.

بعد أن قمنا بالتمهيد والتحليل لمختلف المصطلحات بداية بالنظام الجبائي الجزائري من مفاهيم أساسية للضريبة، التهرب الضريبي وصولا إلى آثار ووسائل مكافحته عن طريق الرقابة الجبائية كبداية أولية.

حيث سيتم التعرف أكثر على الرقابة الجبائية والتركيز عليها بدرجة كبيرة لما لها من دور مهم في مكافحة التهرب الضريبي وذلك في الفصل الثاني.

<sup>1</sup> فليح حسن خلف، المالية العامة، جدار للكتاب العالمي، العبدلي عمان، 2008، ص 196.

<sup>2</sup> سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 31.

### خلاصة الفصل

تعد ظاهرة التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجه السياسة الضريبية لأي دولة فحاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى هذه الظاهرة من خلال تعريفها وذكر أهم الأسباب التي تؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين وهذا باللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ومختلفة ولكن الملموس هو أنه مهما كانت الوسيلة فالنتيجة واحدة تتمثل في الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على جميع المستويات الاقتصادية والاجتماعية.

ولهذا السبب حاولت الدولة الحد من الآثار السيئة لهذه الظاهرة بتكميمها ومعالجتها، لكن هناك عوائق وحواجز وقفت دون الوصول لذلك، لانعدام وجود منهج متكامل يمكن الاعتماد عليه لقياس حجم التهرب الضريبي، ولكن هذا لا يمنع من اتخاذ بعض الإجراءات العلاجية بتصحيح الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة.

### تمهيد الفصل:

يقوم النظام الجبائي الجزائري على أساس التصريح ومن أجل التأكد من صحة ومصادقية التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة فإن المشرع الجزائري وضع آليات قانونية لاكتشاف وردع عمليات الغش والتهرب الضريبي وذلك من خلال تفعيل آليات الرقابة الجبائية باعتبارها من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لتحقيق أهدافها.

وفي هذا الإطار قامت الحكومة الجزائرية بانتهاج إجراءات جديدة من أجل الوصول إلى الكفاءة والفعالية العالية في أداء هذه المهام وذلك بتحديث هياكل الإدارة الجبائية وتزويد هذه الأخيرة ببرامج التسيير، أي عصرنة الإدارة الجبائية وتحويلها إلى إدارة إلكترونية هذا ما سيتم التطرق إليه في هذا الفصل.

وقد قسمنا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي:

- ماهية الرقابة الجبائية.
- عصرنة الإدارة الجبائية ودورها في تفعيل الرقابة.
- فعالية الرقابة الجبائية.

## المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة من أهم الوظائف الإدارية التي هدفها الأساسي هو تجنب الأخطاء وتصحيحها في حالة وقوعها، ووضع أنظمة كفيلة تمنع من تكرارها في المستقبل غير أن بعض المواطنين يروا أن الرقابة هي عملية صيد للأخطاء التي يرتكبها المكلف وفرض العقوبة عليه.

## المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها

من أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري أنه نظام يقوم على أساس التصريح كنظام متعرف عليه، لأجله التأكد من صحة ومصادقية التصريحات ولذلك فإن المصالح الجبائية تباشر عمليات الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح طبقا لمواد ونصوص قانونية يتم من خلالها تحديد مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها.

➤ **تعريف 01:** الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية من أجل التحقق من صحة ومصادقية التصريحات المكتوبة من طرف المكلفين، فالإدارة الجبائية تراقب التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم<sup>1</sup>.

➤ **تعريف 02:** الرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات والتقنيات التي تستعملها الإدارة الجبائية للتأكد من مصادقية البيانات والتصريحات المكتوبة من طرف المكلف من خلال اعتمادها على حق الرقابة والتحقيق بموجب القانون<sup>2</sup>.

➤ **تعريف 03:** هي فحص تصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار عن كل ما هو مدون في التصريحات والوثائق المرفق لها. ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى، وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف<sup>3</sup>.

➤ **تعريف 04:** هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية للمراقبة والتصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو أتاوه من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة<sup>4</sup>.

بناء على ما سبق يمكن إعطاء التعريف التالي:

<sup>1</sup> قانون المالية 2016 العدد 72 المؤرخ في 2015/12/31 المعدل لأحكام المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية .  
<sup>2</sup> نعيمة ألكي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل نظام معلوماتي جبائي، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، يوم 28-29 أكتوبر 2015، ص 04.  
<sup>3</sup> عيد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، نشأة المعارف، الطبعة الأولى، الإسكندرية، السنة غير مذكورة، ص 46.  
<sup>4</sup> مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، الجزائر، 2010-2010، ص 11.

الرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي، وكل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني.

### تعريف المشرع الجزائري:

لم يعرف المشرع الجزائري الرقابة الجبائية بمفهومها النظري غير أنه حدد لها ضوابطها فنص المشرع في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقولها: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة. كما يمكنها أيضا أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجور أو أتعابا أو مرتبانا مهما كانت طبيعتها".

ثم بين بصورة موجزة كيفية القيام بهذه المهمة بنص في الفقرة الثانية من نفس المادة: "تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها".

### 1/ أسباب قيام الرقابة الجبائية:

هناك سببين لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر والتي يمكن تلخيصها في ما يلي:

أ- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية: تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتسبة وضمن مصداقيتها وصحتها كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

ب- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي: نظرا للأسباب المتعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو لتخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية والغير شرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.<sup>1</sup>

### 2/ أهداف الرقابة الجبائية:

للإدارة الجبائية صلاحية تطبيق الرقابة الجبائية بما حول لها القانون من صلاحيات في تنفيذ التشريع الجبائي من خلال فرض الضرائب وتحصيلها إلى ممارسة الرقابة عليها وذلك لتحقيق أهداف عديدة نذكر منها:

### 2-1- الهدف القانوني للرقابة الجبائية:

<sup>1</sup> حرتلي نجبية، فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2017-2018، ص 35.

ويتمثل في مقارنة والتأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية والمادية الخاصة بالمكلفين مع القوانين والتشريعات الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية تجاوزات ومخالفات يمارسونها للتهرب من دفع التزاماتهم الضريبية وتتمثل في مايلي:

- التحقق من مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين ومقارنة تطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.
- التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي.
- مراقبة وتطبيق التشريعات والقوانين الضريبية وفقا للمبادئ الضريبية وتعميمها على كل المكلفين بها، وذلك من خلال تأديتهم لالتزاماتهم الضريبية وضمان حصولهم واستفادتهم من حقوقهم الضريبية بشكل قانوني.<sup>1</sup>

## 2-2-الهدف الإداري من الرقابة الجبائية:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء. ويمكن تحديدها في النقاط الآتية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها وهذا ما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تساهم عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات (مثال نسب التهرب الضريبي).
- ضمان تماسك واستمرارية النظام التصريحي.<sup>2</sup>

## 2-3-الهدف المالي والاقتصادي للرقابة الجبائية:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكالها بغرض زيادات إيرادات الخزينة العمومية (زيادة الأموال) التي تساعد على الإنفاق العام وزيادة مستوى الرفاهية للمجتمع.

كما تهدف الرقابة الجبائية أيضا إلى المحافظة على أموال الخزينة وضمان حقوقها وتعويد المكلفين بالضريبة بالتصريح الصحيح.

## 2-4-الهدف الاجتماعي للرقابة الجبائية.

<sup>1</sup> عبد القادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص، تخصص محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة خيضر، بسكرة، 2016-2017، ص 51.

<sup>2</sup> محمد حمو، منور أوسري، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009، ص 202.

منع ومحاربة انحرافات المكلفين بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة (المساواة أمام الضريبة).
- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية.
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانات التي يتيحها المشرع الجبائي.
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.

### المطلب الثاني: وسائل وأشكال الرقابة الجبائية

#### 1/ وسائل الرقابة الجبائية

أ-الوسائل البشرية: إن وجود الموظفين المختصين بالرقابة الجبائية مقسم بين الهياكل المختلفة حسب المعايير التالية:

- كثافة النشاط الاقتصادي على الإقليم الضريبي.
- أهمية المحيط باعتباره زاوية ضريبية.
- حسب التخصص فهناك موظفين مكلفين بالبحث عن المعلومات الضريبية وآخرين مكلفين بالبحث عن المعلومات الضريبية وآخرين مكلفين بالمراجعة المحاسبية (Vérification) وكذا المختصون في الرقابة المختلطة.

وإن العون الجبائي الكفؤ يمثل الوسيلة القاعدية لتنفيذ نشاطات الإدارة عن طريق المراقبة، كما يمثل العنصر المحدد للأهداف الكمية، لذلك لابد من توفر شروط استثنائية فيه مطلوبة في الرقابة الجبائية وهي:

- كفاءة مختصة ومؤكدة إضافة إلى التمتع بسلوك حضاري.
- أقدمية مهنية في الميدان تكون على الأقل بالنسبة:
- المفتش: 05 سنوات.
- المفتش الرئيسي: 03 سنوات.
- المفتش المركزي: سنة على الأقل<sup>1</sup>.

ب-الوسائل الإعلامية: لقد أنشأت الإدارة العامة للضرائب مخطط إعلامي موجه يضم مجموع هياكل الإدارة الجبائية، ويقوم على تعميم كل نشاطاتها حيث تشكل عنصرا أساسيا فيما يتعلق بالرقابة الجبائية كما يلي:

- تثبيت جميع الملفات الوطنية الخاصة بالمكلفين بالضريبة.
- الاستعمال الإجباري لرقم التعريف الإحصائي في عمليات الاستيراد وعند تحرير الفواتير.
- تمركز وإجراء تقاطع للمعلومات المتعلقة بالنشاطات الخاصة بمصادر المداخل وما يملكه المدين.

<sup>1</sup> ابن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2016، ص ص 104-106.

- لقد تم إنشاء رقم جديد وهو رقم التعريف الوطني (NIN) ودخل حيز التنفيذ في المعاملات التجارية سنة 2016.

**ت-التقويم:** إن اختيار واستغلال المعلومات الجبائية في الآجال المطلوبة كانت من أهم انشغالات الإدارة الجبائية، التي طورت أساليب جديدة ومحددة للتحكم فيها، وفي هذا الأثر فإن أهم شيء هو ظهور دوران المعلومة الجبائية حيث تعمل الإدارة الجبائية مع إدارة الجمارك حتى تضمن الانتشار السريع والتنظيم نحو المصالح القاعدية من أجل تنفيذ عمليات مراقبة المخزون، استرجاع الرسم على القيمة المضافة مراقبة التصريحات الجبائية...إلخ.

عندها فإن فعالية الإجراءات المطبقة ستصل دون شك إلى أداء مميز في إطار مخطط الإدارة الجبائية المعتمدة من طرف السلطات العامة والمطبقة منذ سنة 1999 والذي تدور محاوره الرئيسية حول:

- تنفيذ مخطط موجه إعلامي عن طريق وضع شبكات وأجهزة إعلامية.
- نظام مركزي.
- تحقيق توصيل بين الشبكات الإعلامية عن طريق شبكة وطنية (Réseau National).
- أن يقوم بالربط مع البنوك وبمنظمات التأمين الاجتماعي، الحسابات الجارية البريدية والإدارة الجبائية<sup>1</sup>.

## 2/ أشكال الرقابة الجبائية.

نظرا لتزايد الكم الهائل للتصريحات الجبائية من قبل المكلفين والتي تتطلب الرقابة مما يتطلب من الإدارة تنوع مخطط عملها ونشاطها وتأخذ في ذلك أشكالاً من إتباعها في حدود ما هو مقرر في التشريعات المنظمة لها وتأخذ الرقابة الجبائية نوعين من الرقابة هما: الرقابة العامة والرقابة المعمقة.

**2-1- الرقابة العامة:** يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب، بناء على الوثائق التي في حوزتهم، ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع دورياً ولأهداف مسطرة مسبقاً، وتكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.<sup>2</sup>

**2-1-1- الرقابة الشكلية:** تتم الرقابة الشكلية عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة. وهي أول عملية رقابية تبدأ منذ استلام الإدارة الجبائية للتصريحات المودعة من قبل المكلفين وتتم مراقبتها بطريقة منظمة من خلال التصفح الشكلي للعناصر المصرح بها.

<sup>1</sup> ابن عمارة منصور، المرجع نفسه، ص 104-106.

<sup>2</sup> سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 47.

- وتصحح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات (أخطاء الحساب، المعدلات...) بالإضافة إلى مقارنة التصريحات السنوية والمعلومات المصرح بها في التصريح الشهري أو الثلاثي فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة الجبائية: وهي تهدف إلى ما يلي:
- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.
  - التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات.
  - محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.

وفي الواقع إن هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز وأحيانا كثيرة لا ينجز وهذا يعود إلى الأسباب التالية:

- عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة.
- التظاهر بعدم وجود الرسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة.

## 2-1-2- الرقابة على الوثائق:<sup>1</sup>

يتم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة، حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية بتفحص هذه التصريحات ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب.

وما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه جاء منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، 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:

- 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.

<sup>1</sup> ولهي بوعلام، الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، ملتقى العالمي الدولي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009، ص 06.

- إعداد قاعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

غير أن أهم ما يعرض فعالية هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة، وكثرة تعدد التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى، إضافة غياب المتابعة للسلطات الوصية.

ويمكن للمحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم الأمر لاسيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصصة، ويتم طلب المعلومات كالتالي:

**أ- 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 استجابته المكلف للطلب فإنه لا يلزم بعقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة.<sup>1</sup>

**ب- طلب التوضيحات:** عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها يتعين على المفتش الجبائي أن يعيد طلبه كتابيا. يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات، وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما.<sup>2</sup>

**2-2- الرقابة المعمقة.**

وتسمى أيضا بالرقابة في عين المكان أو الرقابة الخارجية ويعد هذا النوع تدخلا مباشرا للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بها بهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية كما يمكن الأعوان المحققين، إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية الاستغلال داخل مقرات العمل حسب مقارنة العناصر والمعطيات والوثائق المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان.<sup>3</sup>

إن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هي استدراك التهرب الضريبي وتعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة والتحقيق كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى كمتابعة استعمال المخالفات الصناعية. ويشمل هذا النوع من الرقابة ثلاثة أنواع من التحقيقات:

### 2-2-1- التحقيق في المحاسبة (الفحص المحاسبي):

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص 46.

<sup>2</sup> المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016، ص 10.

<sup>3</sup> غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أو الحاج، البويرة، الجزائر، 2014-2015، ص 53.

نصت المادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية على أن التحقيق المحاسبي هو عبارة عن مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، بحيث يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة<sup>1</sup>.

إن التحقيق المحاسبي يهتم بمختلف الضرائب والرسوم لكل المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي مع مسك محاسبة قانونية منتظمة بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف، وهذا من أجل تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من مختلف التجاوزات المستعملة من المكلفين سواء بقصد أو دون قصد<sup>2</sup>.

### 2-2-2- التحقيق المصوب في المحاسبة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب ، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية<sup>3</sup>.

### 2-2-3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>4</sup>.

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبة لمدة تقل عن سنة جبائية.

<sup>1</sup> المادة 20-01، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016، ص 10.  
<sup>2</sup> لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص 23.  
<sup>3</sup> المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ،وزارة المالية ، الجزائر ،2015.  
<sup>4</sup> المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016، ص 12.

ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف 'لتجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية'.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: عصنة الإدارة الجبائية ودورها في تفعيل الرقابة

تمثل الإدارة الجبائية السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه ، وهي كذلك مسؤولة عن اقتراح التعديلات والتشريعات الجبائية وذلك بحكم تماسها المباشر العلمي مع الواقع الضريبي، وهي بذلك توائم بين الجانب النظري والعملي أي التشريعي و التنفيذي . وفي هذا الإطار تعلق مسار إصلاحات الإدارة الجبائية في مرحلته الأولى بإعادة صياغة الأحكام الجبائية من خلال إعادة هيكلة الإدارة الجبائية والذي شرع فيه منذ 2002م من خلال إعادة تنظيم الهياكل الإدارية على أساس أهمية المكلفين بالضريبة ، كما أن هذه الإصلاحات لم تتوقف بل مست كذلك طرق التسيير.

### المطلب الأول : الجهود المبذولة لعصنة الإدارة الجبائية

#### 1-1. إعادة هيكلة الإدارة الجبائية

تشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي لذلك قد تؤدي الإدارة الضريبية دورا هاما في خلق البيئة الضريبية الملائمة في المجتمع كما يمكنها أن تساهم في فعالية النظام الضريبي الأحسن تطورا لا تكون له قيمة إلى بفضل الإدارة التي تطبقه.<sup>2</sup>

#### 1-1-1. التطور الهيكلي للإدارة الجبائية

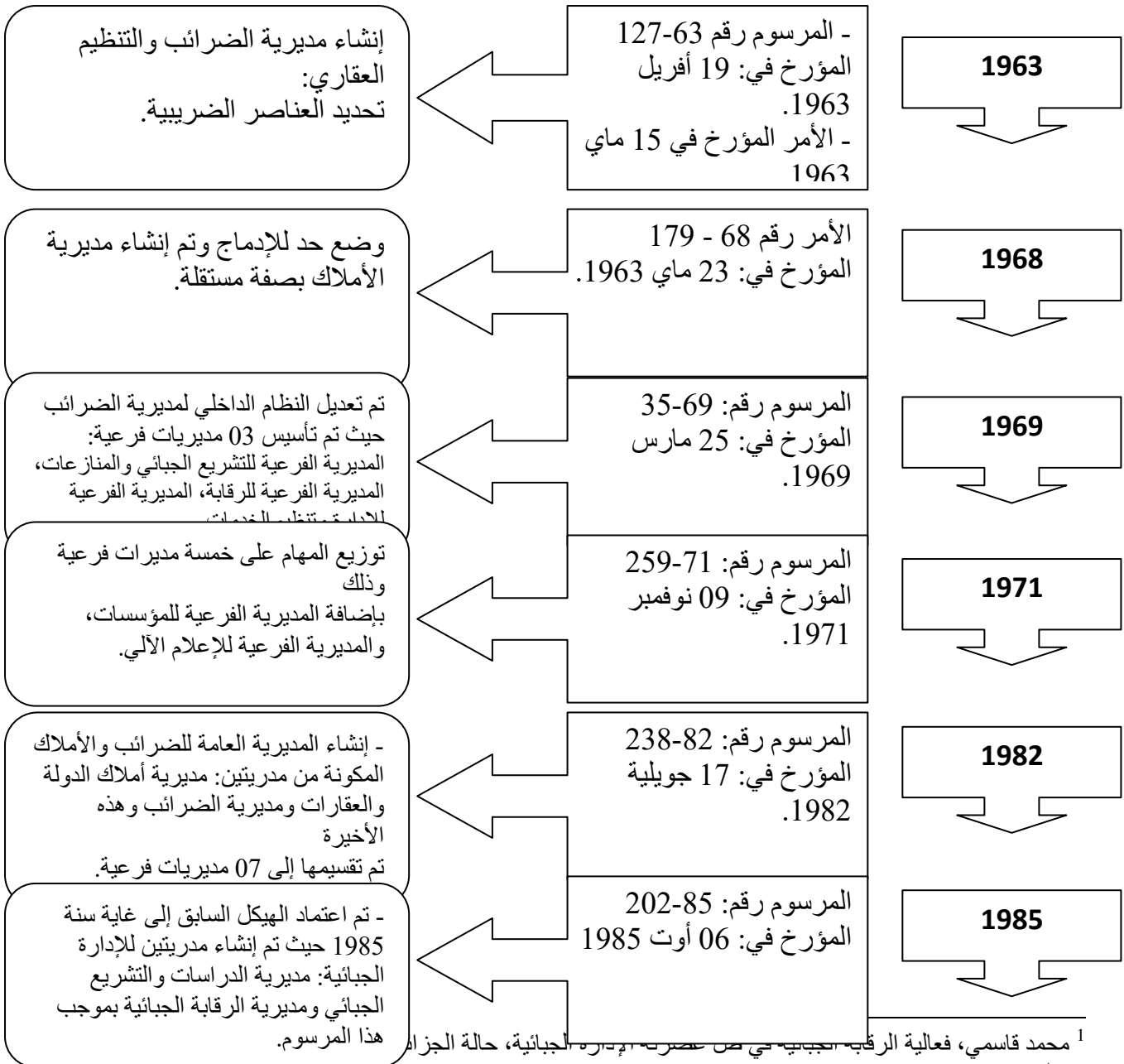
تمثل الإدارة الجبائية السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه، وهي كذلك مسؤولة عن اقتراح التعديلات والتشريعات الجبائية وذلك بحكم تماسها المباشر العملي مع الواقع الضريبي، ويتم تنظيمها وفق لمبدأ مركزية التوجيه ولا مركزية التنفيذ حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة وإصدار التعليمات وتنظيم شؤون العاملين وتدريبهم، حيث تنقسم المديرية العامة المالية إلى قسمين: قسم مختص بضياغ التشريع الجبائي وقسم مختص بالرقابة وإدارة الخدمات الخارجية للضرائب بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة الأعمال التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل

<sup>1</sup> المادة 20 مكرر 1، مرجع سبق ذكره.

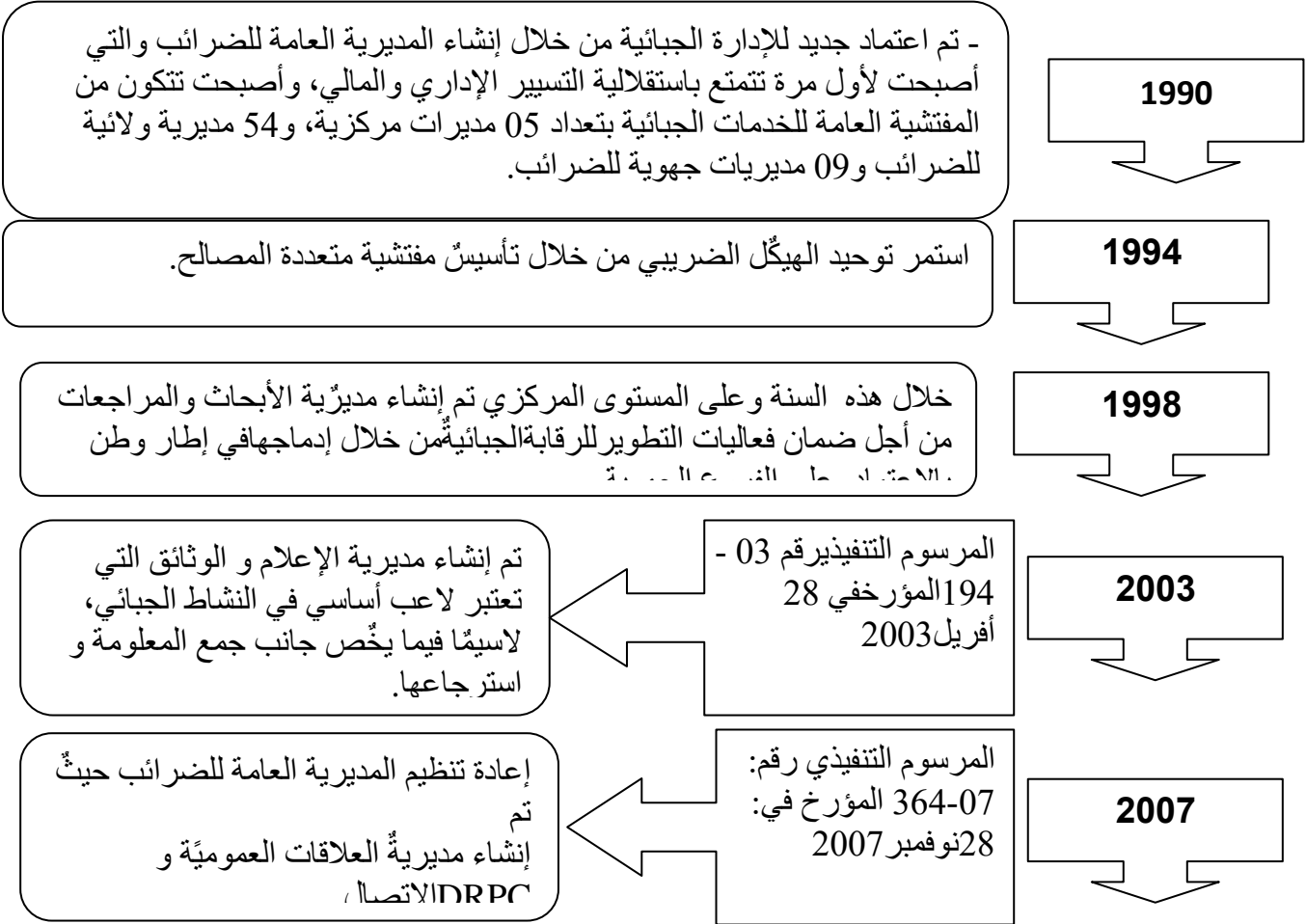
<sup>2</sup>ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي، بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011، ص 113.

الضريبة. وفيما يلي ملخص حول التطورات والتعديلات الهيكلية على الإدارة الجبائية منذ الاستقلال إلى يومنا الحالي.<sup>1</sup>

### الشكل رقم 2-1 : التطور الهيكلي للإدارة الجبائية للفترة 1963-2007.



<sup>1</sup> محمد قاسمي، فعالية الرقابة الجبائية في عصرنة الإدارة الجبائية، حالة الجزائر، ص 215.



**المصدر:** تومي سمية ، بن عمار منصور، فعالية الرقابة الجبائية في ظل التوجهات الإستراتيجية لعصرنة الإدارة الجبائية، دراسة حالة الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، جوان 2018.

## 2-1-1. إحداث هياكل جديدة للإدارة الجبائية:

عرفت الإدارة الضريبية إصلاح شامل لهياكلها الجبائية توجت بإحداث هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية وهي مديرية كبريات المؤسسات، المراكز الضريبية والمراكز الضريبية الجوارية في إطار تعميم مفهوم الشباك الجبائي الوحيد بهدف توحيد الخدمات المقدمة للمكلف بالضريبة في شباك وحيد.

### أ- مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E)

تم إنشاء هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي 303/02 المؤرخ في 28/09/2002 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/05 المؤرخ في 26/12/2005، فهي تعتبر من بين الهياكل المستحدثة ذلك تدعيما للجهاز السابق لمكافحة التهرب الضريبي يتمتع بصلاحيات على المستوى

الوطني وتكلف بتسيير مهام الوعاء والتأهيل والرقابة والمنازعات، فهي بذلك تتكون من (5) مديريات فرعية<sup>1</sup>.

وقد تم إنشاء مديرية الكبريات المؤسسات من أجل تحسين الخدمات وتجميع المهام الجبائية الأساسية (الإعلام والخدمات، التسيير والمراقبة، التحصيل والمنازعات) تحت سلطة مديرية كبريات المؤسسات، ويتمثل هدفها الرئيسي في قدرتها على تسيير ملفات المؤسسات الكبرى والمؤسسات البترولية والشركات البترولية لسنة 2009، 135 شركة بترولية منها 51 شركة بترولية أجنبية وتكلف بالمهام التالية<sup>2</sup>:

في مجال الدعاء:

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها.
- إعداد وانجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة نتائجها.
- اصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض للضريبة وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع ومعاينة ذلك والمصادقة عليها.
- منح الاعتمادات لصالح المكلفين المستفيدين من نظام المشتريات والإعفاء من الرسم على القيمة المضافة حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.
- التحقيق في التظلمات والشكايات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه عملها.

أما في مجال التحصيل فتقوم بالتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم.

والمراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير ومتابعة المنازعات الإدارية والقضائية وتسديد الرسم على القيمة المضافة والتموين بالطوابع ومسك محاسبتها، إضافة إلى تحليل عمليات التحصيل وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

<sup>1</sup> قاسمي مريم، إصلاح هياكل الإدارة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2014/2013، ص50  
<sup>2</sup> قاسمي مريم، إصلاح هياكل الإدارة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2014/2013، ص50.

## ب-المراكز الضريبية (C.D.I)

تعتبر مراكز الضرائب من بين الهياكل الحديثة في الإدارة الجبائية، والتي تم إنشائها بموجب المرسوم التنفيذي 327-06، غير أنه يقتصر وجودها على بعض المناطق فقط فلم يتم بعد إطلاقها على كامل التراب الوطني، وفي انتظار القيام بإدماجها بصفة كلية في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية، تتكفل بمهامها بصفة انتقالية كل من المفتشيات والقباضات.<sup>1</sup>

أعلن مركز الضرائب كمشروع جديد بتاريخ 19 سبتمبر 2001 بحيث يختص بتسيير ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة حسب النظام الحقيقي الذي لا يقل رقم أعمالهم عن عشرة ملايين دينار جزائري (100.000.00 دج).

إن إنشاء مراكز الضرائب يستجيب إلى ضرورة تحسين عملية التسيير ومراقبة المكلفين ذوي الأهمية ذوي الأهمية المتوسطة والذين لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات حيث تقوم بأعمال الترقيم ومتابعة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة وأعمال التحصيل لهذه الفئة من المكلفين.

إضافة إلى ذلك يختص مركز الضرائب بمتابعة شركات والأشخاص الطبيعيين المتعلقين بالنظام الحقيقي، والحقيقي المبسط، وأصحاب المهن الحرة.

ينظم مركز الضرائب في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين.<sup>2</sup>

أما أهداف إنشاء مراكز الضرائب ففي الواقع يعبر إنشاء هذا النظام الجديد عن الاستجابة لنمو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تمثل نسبة 36.4% من مجموع المكلفين بالضريبة وتساهم في حدود 25% من الإيرادات الضريبية العادية أي ما يعادل 3.4% من الناتج المحلي الإجمالي وتهدف مراكز الضرائب إلى:

- توحيد وتعامل الضريبي لنفس المكلف من خلال المسير الواحد الملف الواحد
- مختلف عمليات تحديد الوعاء، التحصيل، النزاع، الرقابة الجبائية.
- تخفيض عدد المصالح القاعدية.
- تنسيق الإجراءات.
- تحديث العمليات والإجراءات الضريبية عن طريق استغلال شبكة الانترنت.
- العمل على تحسين استقبال المكلفين بإنشاء مصلحة إعلام واستقبال المكلفين.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، رجال نصر، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة صخري، الجزائر، 2011، ص 57.  
<sup>2</sup> المادة 89 من القرار الوزاري المشترك المنظم للمصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها، فيفري، 2009.  
<sup>3</sup> قاسمي مريم، مرجع سبق ذكره، ص 54-55.

ونظرا لقرب هذه المراكز من المكلفين بالضريبة فيمكن حصرها في مجال الرقابة الجبائية في :<sup>1</sup>

- مسك وتسيير ملفات الشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وكذا الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي بالإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية.
- البحث عن المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبتها.
- دراسة الشكاوي وتسوية النزاعات الجبائية.

### ت- المركز الجواني للضرائب (C.P.I)

يمثل إطلاق المركز الجواني للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنة هياكل الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها، الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006 من خلال افتتاح مديرية كبريات المؤسسات ووضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب.

تعتبر المراكز الضريبية الجوانية بدورها مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب وتختص حصريا بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية بالإضافة إلى إقامة مراكز مختصة في تسيير الجبائية العقارية، والمعادن النفيسة، والكحول والتبغ وكذا الجبائية المحلية والفلاحية.<sup>2</sup>

تؤسس ضريبة جزافية وحيدة محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل وتعوض الضريبة على الدخل الاجمالي والرسم على القيمة المضافة وكذا الرسم على النشاط المهني<sup>3</sup>. ويخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

- الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء عندما لا تتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار (100.000.00 دج).
- الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية خدمات تابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية) عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار (100.000.00 دج)

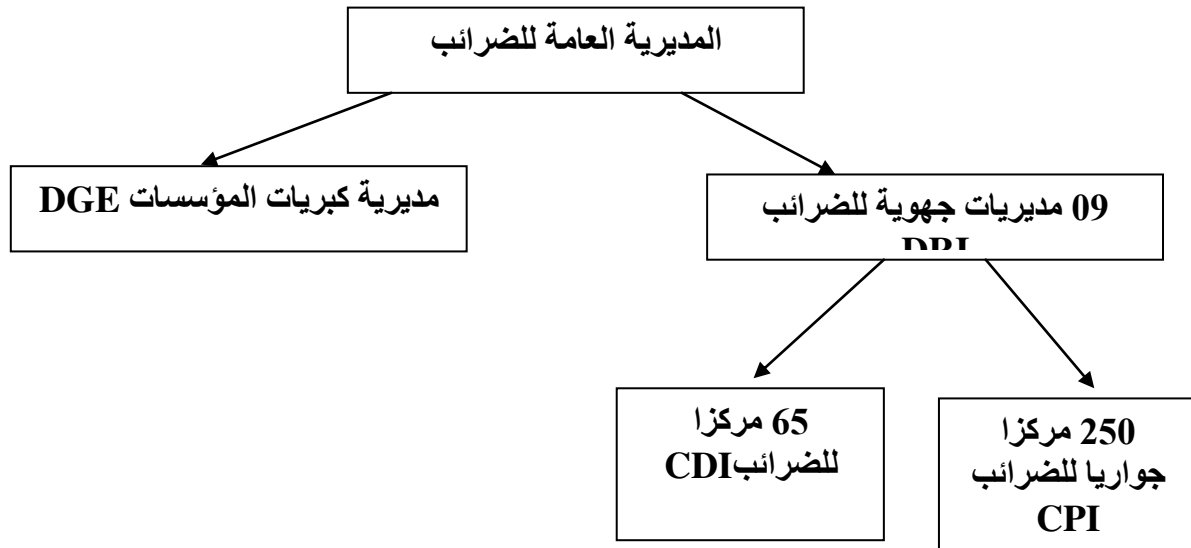
ويضم المركز الجواني ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين. والشكل التالي يلخص لنا التنظيم الإداري الجديد للمديرية العامة للضرائب.

<sup>1</sup> المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18، يتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 59 لسنة 2006.

<sup>2</sup> زين يونس، عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سكري، ط 2، الجزائر 2011، ص 44.

<sup>3</sup> المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2011.

الشكل رقم 2-2 : يمثل مخطط التنظيم الإداري الجديد للمديرية العامة للضرائب



**المصدر:** فريد حداد آفاق السياسة الجبائية في دعم التنمية الاقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012، ص 266.

### 3-1-1. تكلفة انجاز هياكل الإدارة الجبائية الجديدة

إن من أكبر المشاريع الإدارية التي قامت بها الدولة منذ الاستقلال إلى يومنا هذا هو برنامج العصرنة الذي يباشره المديرية العامة للضرائب من أجل زيادة فعالية التسيير وتبسيط الإجراءات الإدارية لتحسين الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة.

ولقد قدرت تكلفة انجاز مديريةية كبريات المؤسسات (CBE) بمائة وتسعة وسبعون مليون ومائة وثمانية عشر ألف وثمانية مائة وأربعون دينار (179118840) وهذا دون احتساب تكاليف التجهيزات المكتبة. وكان من المقرر أن تبدأ هذه المديرية عملها في أفريل 2002 وبسبب تأخر أشغال انجاز بناية مديريةية كبريات المؤسسة المتواجد بين عكنون فقد تقرر تأجيل انطلاق عمل هذه المديرية إلى سبتمبر 2002. ليتأجل مرة أخرى إلى غاية أفريل 2003 حيث تم استقبال 1.433 ملف جبائي لكبار المكلفين التابعين لمديريات الضرائب الولائية لمنطقة الجزائر وضواحيها كمرحلة أولية لبداية نشاط المديرية<sup>1</sup>.

لتعرف بعدها أيضا تأجيل آخر حيث أعيدت الملفات الجبائية لمديريات الضرائب الولائية المعنية بها في أوت 2003 هذا بسبب:

- سوء التنظيم.
- عدم توافر البرامج المعلوماتية (Solution informatique) الخاصة بسير هذه المديرية.

<sup>1</sup>حراش براهيم ، تقييم عصرنة إدارة الضرائب الجزائرية، ص 81\_86.

– نقص كفاءة الموظفين.

وفي سنة 2005 تم إضافة المديرية الفرعية للوسائل في الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات، وهذا بعد ما كان من المقرر أن تسند هذه المهمة لمديرية إدارة الوسائل بالمديرية العامة للضرائب ونتيجة لكل هذه المعوقات لم يتجسد الانطلاق الرسمي لعمل هذه المديرية إلا في 02 جانفي 2006 بعد ما تم تدشينها رسميا من طرف وزير المالية الأسبق السيد مراد مدلسي في 09 جوان 2005.

أما مركز الضرائب (CDI) والمراكز الجوارية (CPI) كان من المفروض أن ينطلق عمل أول مركز للضرائب كمركز نموذجي في أكتوبر 2006. ولكن هذا لم يتحقق على أرض الواقع بسبب تأخر عملية انجاز الهياكل الإدارية وعدم توفر برامج الإعلام الآلي التي تتكلف بتسيير ملفات المكافئين ومختلف العمليات الجبائية من تسيير، مراقبة، تحصيل، متابعات ... إلخ.

كما كان من المقرر أن يبدأ عمل أول مركز جوارى نموذجي للضرائب للسيد أمحمد بولاية الجزائر مع نهاية سنة 2007 إلا أنه لم يتجسد ذلك أيضا على أرض الميدان.

حيث قدرت تكلفة الانجاز الإجمالية الأولية لكل من مراكز الضرائب (CDI) والمراكز الجوارية للضرائب ما بين الفترة الممتدة من 2005 و2009 من طرف المديرية العامة للضرائب بأكثر من اثنين وثلاثين مليار دينار، كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (04): التكلفة التقديرية لبرنامج عصرنة المصالح الخارجية لإدارة الضرائب خلال الفترة (2005-2009)

| السنوات | المبالغ التقديرية |
|---------|-------------------|
| 2005    | 482,995           |
| 2006    | 4332,876          |
| 2007    | 11077,442         |
| 2008    | 10655110          |
| 2009    | 5974659           |
| المجموع | 32523,082         |

المصدر: نقلا عن الباحث: حراش براهيم، تقييم عصرنة إدارة الضرائب الجزائرية.

إضافة إلى ذلك تكلفة تصميم البرامج المعلوماتية وأنظمة الإعلام الآلي (SOFT Ware) الخاصة بالتسيير الالكتروني لإدارة الضرائب المنجزة من طرف (INDRA) الاسبانية بقيمة ثمانية وعشرون مليون أورو (28.000.000).

وبموجب تطوير الأجهزة والمعدات الالكترونية لسير هذه الأنظمة والبرمجيات التطبيقية ترتفع التكلفة الإجمالية (لبرنامج) إلى مائة وخمسين مليون أورو (150.000.000) لتصبح التكلفة الإجمالية لبرنامج العصرنة في الجزائر يقدر بخمسين مليار دج (50.000.000.000) دج<sup>1</sup>، إلا أنها تعتبر أقل قيمة مقارنة بتكلفة آفة الغش والتهرب الضريبي والتي قدرها بعض الاقتصاديين من خلال الفترة مابين 1990 و 2007 بـ 600 مليار دج، كما أن هذه التكلفة لا تمثل سوى نسب 3.82% فقط من الإيرادات العادية لسنة 2010.<sup>2</sup>

ورغم كل هذه التكاليف والمجهودات المبذولة من طرف الدولة إلا أنها واجهت العديد من الصعوبات والمشاكل نلخصها في ما يلي:

- أ. ضخامة برنامج العصرنة وامتداده من جهة أخرى على كافة ربوع الوطن.
- ب. التغيير المتكرر لأصحاب انجاز المشروع بسبب نقص الخبرة وعدم احترامهم لدفتر الشروط.
- ت. عدم استقرار السوق الوطني فيما يخص السلع وموارد البناء من حيث السعر والوفرة.
- ث. عدم تعاون بعض الولايات للتسهيل في انجاز المشاريع الإدارية الجديدة فوق دوائهم الإقليمية.
- ج. عدم توفير المساحات الأرضية اللازمة لبناء المشاريع الإدارية بضواحي الجزائر.

## 1-2. تطوير وسائل التسيير في النظام الجبائي:

في هذا الإطار تهدف وسائل التسيير في النظام إلى إدخال التكنولوجيا الحديثة فيما يتعلق بنظام المعلومات الجبائي المالي والمحاسبي الجديد.

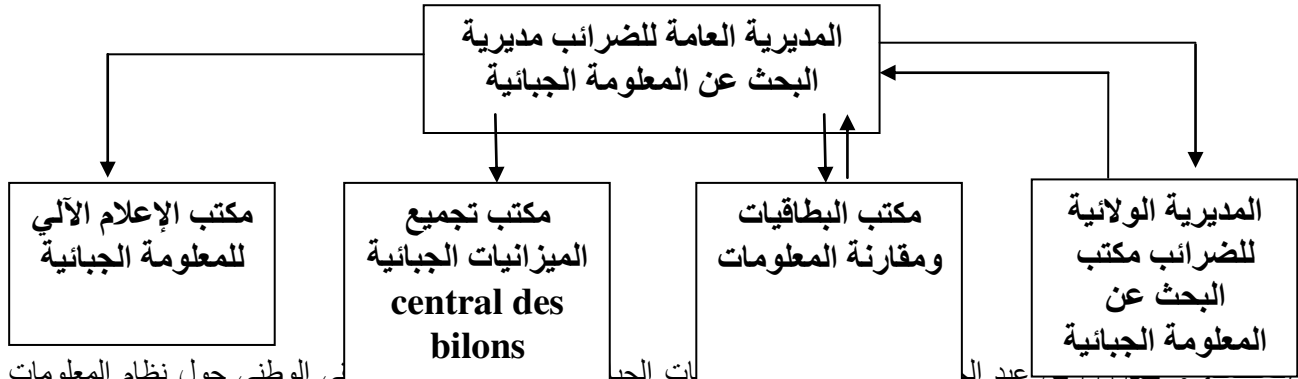
### 1-2-1. إدخال نظام المعلومات الجبائي:

يعتبر إدخال التكنولوجيا الحديثة للإعلام والاتصال ووضع نظام معلومات جديدة في برنامج التحديث وهو ما يتطلب تكييف التشريع الضريبي من أجل التوجه نحو التقنيات غير المادية وتأطير الدخول الالكتروني للنظام المركزي. إن نظام المعلومات هو نظام معلوماتي تسييري ومجال يسمح بالحصول على المعلومات تهدف إلى تمركز وتنظيم إدارة وتحليل المعلومات ومراجعتهم اليومية وتحيينها، ويمكن تصور نظام المعلومات الجبائية في الجزائر من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رخص برنامج انجاز مشروع العصرنة، وثائق داخلية بمديرية ادارة الوسائل المالية 2009-2010.

<sup>2</sup> نقلا عن حسابات الباحث، حراش براهيم اعتمادا على معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للإحصائيات والتلخيص.

الشكل رقم 2-3: يمثل تصور نظام المعلومات على مستوى المديرية العامة للضرائب



الاقصادية في الجزائر، المركز الوطني للإعلام الآلي والعلمي الجزائر، أفريل، 2008، ص 17.

قامت الإدارة الضريبية بالاستعانة بمكتب استشارة أجنبي اسباني Indra-Stemas إلى غاية سنة 2015؛ قصد اقتناء ووضع هذا النظام الذي يشكل أحد الركائز الأساسية لتحديث الإدارة الضريبية لما له من دور في<sup>1</sup>:

- تقديم للمديرية العامة للضرائب الدعامة في مجال تكنولوجيا المعلومات بقصد إتمام مهامها وبلوغ أهدافها.
- ضمان الحماية للمعطيات من خلال اللجوء إلى تكنولوجيا الاتصال المناسبة.
- تقديم تطبيقات بسيطة الاستعمال تسمح للمستخدمين بممارسة مسؤولياتهم بالفعالية والنجاعة المطلوبين.
- ضمان وجود المعطيات الصحيحة لمجمل المستخدمين المؤهلين .
- إعداد تدابير تهدف إلى المحافظة على مستوى المعارف في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة لفائدة الموظفين وكل حسب مسؤولية .
- تبسيط الإجراءات لاسيما تلك المطبقة من طرف المكلفين بالضريبة.
- البحث عن تحسين الأداء من خلال التدقيق المستمر للأنظمة المعمول بها.
- و عليه فان إدخال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الإدارة الجبائية يهدف إلى تحقيق النجاعة من خلال :
- الإلمام الشامل بالمكلفين بالضريبة كل حسب وضعيته أو خصوصياته
- تعزيز الثقافة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة من خلال اعتماد تقنية التحصيل الالكتروني.
- المساهمة في تخفيض الحصص التي تمثل مستحقات ضريبة للإدارة الضريبة لدى المكلف بالضريبة والتي يصعب تحصيلها وبالتالي زيادة معدلات التحصيل الضريبي والحد من مشكل انعدام الثقافة الجبائية التي تعاني منه الإدارة الضريبية.

<sup>1</sup> و شان أحمد، بلعزوز بن علي، الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية بالإشارة إلى حالة الجزائر، أكاديمية الدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، الجزائر، العدد 17، جانفي 2017، ص 70.

- التخفيض في مدة دراسة الشكاوي والطعون المقدمة من طرف المكلف بالضريبة كون استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في الإدارة الضريبية يسمح بالولوج وبسرعة إلى كافة المعلومات الخاصة بالإخضاع الضريبي موضوع النزاع بالنسبة للمكلف سواء تعلق الأمر بمدى احترامه لالتزاماته الجبائية المتعلقة باكتتاب التصريحات الجبائية أو بالنسبة لتسديد الضريبة أو بالنسبة لطريقة تقدير وتأسيس الوعاء الضريبي للمكلف بالضريبة.
- التكفل السريع بانشغالات المجتمع الضريبي سواء تعلق الأمر منها بالانشغالات الجبائية أو الانشغالات الخاصة بحسن الاستقبال وتحسين نوعية الخدمة العمومية على مستوى الإدارة الجبائية.
- المعالجة السريعة والفعالة للكم الهائل من التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة في آن واحد.
- سهولة وسرعة التعرف واكتشاف المكلفين بالضريبة الذين يثبت ارتكابهم للغش والتهرب الضريبي والذين يخلون بالتزاماتهم الجبائية.
- التسيير الفعال والعقلاني للموارد المتاحة للإدارة الجبائية خلال ممارسة مهامها المتعلقة بالتدقيق والتحقيقات التي تتم على مستوى مصالحها<sup>1</sup>.
- في إطار البرنامج الواسع للعصرنة التي تقوم به المديرية العامة للضرائب والهادف الى تعزيز وتحسين العلاقة الرقمية مع المكلفين بالضريبة (اشخاص طبيعيين او معنويين ) سخرت لهم خدمة عبر الانترنت تتيح لمستخدميها تقديم طلب الترقيم الجبائي على الانترنت من خلال العنوان الالكتروني التالي :

[www.mfologi.gov.dz](http://www.mfologi.gov.dz)

حيث تسمح هذه الاخيرة للمكلفين بالضريبة بـ:

- متابعة ومعالجة طلباتهم المتعلقة بالترقيم الجبائي .
- اصدار شهادة الترقيم .
- المصادقة على رقم التعريف الجبائي .
- ادخال الاستفسارات المتعلقة بالترقيم الجبائي .

وقد تم انشاء نظام معلوماتي يطلق عليه اسم **جبائتك** – يركز على لا مادية كل العمليات الجبائية والآلية الكاملة لجميع اجراءات معالجة البيانات التي بدأت ثمارها الاولى تظهر على مستوى 23 مركز للضرائب ويتم تعميمها قريبا على مستوى مديرية كبريات المؤسسات وكذا المراكز الموازية للضرائب، تهدف الى تسهيل وتبسيط التزاماتهم الجبائية من خلال منحهم امكانية التصريح ودفع الضرائب عن طريق البوابة :

<https://www.jbayatic.dz>

<sup>1</sup> وشنان أحمد، بلعزوز بن علي، المرجع نفسه، ص 70.

ومن اجل رفع عدد المنخرطين فإن أحكام المادة 58 من قانون المالية لسنة 2018 ، ألزمت الشركات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات بالتصريح بالدفع أثناء استيفاء التزاماتهم الجبائية لتحل محل إشعار بالتسديد سلسلة G50 .

- علاوة على ذلك فان بوابة جبايتك فضاء خاص ومؤمن يتم عن طريقه تقديم خدمات متعددة وهي:
  - الولوج الى بيانات التعريف في الفضاء الخاص (اسم الشركة ، العنوان ، رقم الهاتف ، وما يلي ذلك ) .
  - إمكانية المساعدة من خلال اكتتاب التصريح مع الحساب التلقائي واختيار الخيارات في شكل قوائم كما تضمن هذه الخدمة للمكلف بالضريبة اكتتاب وفقا للقواعد الجبائية السارية المفعول .
  - آلية ارسال التصريحات من اجل الدفع على متابعة مستمرة طوال السنة المالية.
  - تتبع أفضل، وتحكم في التبادل مع الإدارة الجبائية وذلك بفضل المتابعة الدقيقة للتصريحات الجبائية المرسلة.
  - إمكانية تقديم لوحة القيادة على العمليات المتعددة <sup>1</sup> .

## 1-2-2. مرجع نوعية الخدمة الجبائية :

مرجع نوعية الخدمة تم إنشاؤه من خلال التعليلة العامة رقم (1) الصادرة في 07 جوان 2012 من طرف المدير العام للضرائب، فهذه المرجعية تعتبر أداة لترقية ثقافة الاستقبال ونوعية الخدمة وتتضمن مجموعة من المعايير الداخلية والخارجية التي يجب أن يلتزم باحترامها أعوان الهياكل الجديدة (مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب) حيث تترجم مرجع نوعية الخدمة إرادة الإدارة في إقامة علاقة جديدة مع المكلف بالضريبة تركز على تقديم خدمة فعالة وضمان استقبال نوعي بمختلف أشكاله، ويتمثل هذا المسعى في اكتتاب 20 التزام لنوعية الخدمة، 15 منها موجه لتحسين جودة الاستقبال والخدمة والالتزامات الباقية تشير إلى التزامات التحسين المستمر، والهدف من إنشاء هذا المرجع <sup>2</sup> هو:

- جعل نوعية الخدمة أولية استراتيجية للإدارة الجبائية.
- الإلمام بتطلعات المكلفين بالضريبة.
- قياس وإعلان نتائج مسعى نوعية الخدمة بشكل منتظم.
- وصول المكلف بالضريبة بسهولة للمصلحة .
- إضفاء الطابع المهني على مهام الاستقبال في الإدارة الجبائية.
- تسهيل الإجراءات الإدارية للمكلفين بالضريبة.

<sup>1</sup> نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب ، عصرنة الادارة الجبائية، رقم 2018/90 ، ص ص 6-8.

<sup>2</sup> تومي سمية، بن عمار منصور، فعالية الرقابة الجبائية في ظل التوجهات الاستراتيجية لعصرنة الإدارة الجبائية، دراسة حالة الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، جوان 2018، ص 35-37.

ومن خلال بعض الأبحاث والمعلومات المقدمة من مديرية العلاقات العمومية والاتصال، تمكنا من تقييم مرجع نوعية الخدمة سنة بعد تطبيقها (2013/2012).  
جدول رقم (05): تقييم نوعية الخدمة خلال سنة 2013-2012.

| البيان                         | 2012   | 2013   | نسبة الزيادة |
|--------------------------------|--------|--------|--------------|
| تقييم شروط الحصول على الخدمات  | 53,29% | 85,60% | 32,31%       |
| التكفل بالمكلفين بالضريبة      | 90,58% | 97,88% | 7,3%         |
| جودة الخدمة المقدمة للمستخدمين | 72,32% | 78,24% | 5,92%        |
| احترام الآجال                  | 69,08% | 75,46% | 6,38%        |
| الاستماع إلى المكلفين بالضريبة | 73,16% | 65%    | -8,16%       |
| المؤشر العام لمسعى جودة الأداء | 72,21% | 79,82% | 7,61%        |

المصدر: تومي سمية، بن عمارة منصور، فعالية الرقابة الجبائية في ظل التوجيهات الاستراتيجية لعصرنة الإدارة الجبائية، دراسة حالة الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، جوان 2018، ص 35-37.

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن الوتيرة العامة للخدمة المقدمة عرفت تحسنا مستمرا قدرت بنسبة 7,61% حيث أن اعتماد مرجع نوعية الخدمة ساهم في تحسين الأداء وجودة الخدمة كما أن التكفل بالمكلفين بالضريبة والاستماع إليهم عرف شفافية أكبر ومعاملة أفضل مما كانت عليه سابقا<sup>1</sup>.

### 1-2-3- أهداف العصرنة العصرية على سير الإدارة الجبائية:

#### أ- تحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين:

من انطلاق مشروع العصرنة سنة 2002 إلى غاية سنة 2010، مازالت نوعية الخدمات المقدمة للمكلفين غير مرضية ولم تتحسن وتصل إلى المستوى المطلوب، وهذا راجع إلى مجموعة من النقائص والسلبيات الآتي ذكرها:

- تدني ظروف وطريقة المكلفين بالضريبة واهتراء بعض الهياكل الإدارية الخاصة بالتفتيش وقباضات الضرائب، وكذا انعدام الفضاءات المخصصة للانتظار في بعض الحالات.

- عدم إعفاء المكلفين من ضرورة الذهاب إلى إدارة الضرائب لدفع مستحقاتهم الضريبية.

- عدد وتعدد المعيار الجبائي الذي يتميز بطابعه التقني مما أدى إلى ارتفاع عدد الشكاوي وعمليات الغش الجبائي.

- عدم استعمال طريقة الدفع الإلكتروني عن طريق الشبكة العنكبوتية الأنترنت أو البطاقات الذكية مثل (Uastercard/ VISA CARD).

- التأخر أو بصورة أخرى غياب المعالجة للطلبات والشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

- شعور المكلفين بأنه هناك إحجاف وتعسف في فرض الضريبة عليهم من طرف أعوان الإدارة.

- عدم تقليل التكلفة على المكلفين.

<sup>1</sup>تومي سمية، بن عمارة منصور، المرجع نفسه، ص 35-37.

**ب- الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي واتساع حجم الاقتصاد الموازي:**

إن سوء التنظيم الهيكلي وعدم استخدام طريقة الإدارة الالكترونية في المجال الضريبي قد أدى بالبعض إلى رفض الضريبة وعدم الاستجابة الطوعية في دفعها مما نتج عنه استفحال ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، حيث وصل مبلغ الحقوق المتملص منها والغرامات المسترجعة من طرف المصالح الضريبية خلال قيامهم بعملية المراجعة والتحقيق وكذا مراقبة الأسعار والتقويمات في الفترة ما بين 2006 و2010 إلى 251,29 مليار دج.

وهذا راجع أساسا إلى نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين من جهة وأيضا نقص استخدام وسائل الإدارة الحديثة وضعف الرقابة والتنسيق بين المصالح الجبائية (حول) والمكلفين واستغلالها في الوقت الحقيقي لإحصاء الأنشطة الاقتصادية غير الرسمية عبر التراب الوطني والحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

أما فيما يخص القطاع الموازي فإنه يمثل جزءا كبيرا جدا من حجم الاقتصاد الجزائري، حيث تشير فإنه يمثل جزءا كبيرا جدا من حجم الاقتصاد الجزائري، حيث تشير بعض الأرقام أن حجم السوق الموازي في الجزائر قدرت ب 34.20 % سنة 2002 وب 34.50 % سنة 2005 وتشير أيضا تقديرات المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي إلى أن السوق الموازية بالجزائر قدرت ب 34.20 % سنة 2002 وب 34.50 % سنة 2005 وتشير أيضا تقديرات المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي إلى أن السوق الموازية بالجزائر تعادل ما بين 32 و38 % من الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات، وبالتالي فإن تأخر إنجاز عملية العصرنة قد حال دون الحد من اتساع حجم الاقتصاد الموازي وأن هذا الأخير يؤثر سلبا على زيادة فعالية التسيير<sup>1</sup>.

**ج- تدني تكلفة التحصيل الضريبي وزيادة مردودية الحصيلة الضريبية:**

يرمى برنامج العصرنة الذي تباشره المديرية العامة للضرائب أيضا تكلفة التحصيل الضريبي والرفع من مردودية الحصيلة الضريبية خارج المحروقات ضئيلة نوعا ما. تعتبر تكلفة التحصيل الضريبي من أهم المؤشرات التي تبين مدى فعالية تسيير الإدارة الضريبية حيث كانت تقدر مع بداية برنامج العصرنة سنة 2002 ب 3.94 % وانخفضت في سنة 2008 إلى 1.8 %، لترتفع سنة 2009 إلى 2.2 %، نتيجة لارتفاع نفقات التسيير الإداري وانتقاء المعدات والتجهيزات المكتبية اللازمة لسير مختلف المصالح الضريبية، أما في سنة 2010 وكنتيجة لزيادة أجور الموظفين العمومي فقد ارتفعت إلى 2.50 % وهذا راجع إلى الأسباب التالية:

– عدم تقليل المساحات والتكاليف المتعلقة بجمع وتسيير الملفات الجبائية الورقية الخاصة بالمكلفين.

– عدم الربط الالكتروني لمختلف المصالح المركزية والخارجية عن طريق الشبكة الداخلية الانترنت (Internet) لتميرير المعاملات الإدارية بعين الموظفين إلكترونيا بغية اختصار الوقت والجهد والتكلفة.

<sup>1</sup> نقلا عن الباحث: حراش براهيم، تقييم عصرنة ادارة الضرائب الجزائرية، اعتمادا على معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للإحصائيات والتلخيص، ص ص 81-86.

– زيادة عدد موظفي التسيير والتحصيل الضريبي.  
– نقص فعالية التدقيق والمراجعة خاصة بالنسبة للكشوف والتصريحات الأكثر أهمية.  
أما عن زيادة المردودية الضريبية العادية فهي من أهم أهداف عملية العصرنة واعتمادا على دراسات حول الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات كونه يعطي أكثر دلالة وتعبير عن تطور الحصيلة الضريبية العادية والتي تراوحت نسبتها ما بين 15.09 % و 16.95 % في الفترة الممتدة ما بين 2006 إلى غاية 2010، وهذا لارتباطها بنمو النشاط العادي والطبيعي للاقتصاد الوطني خارج المحروقات حيث كان من المفروض أن تتراوح ما بين 25% و 30% لكي تكون مقبولة وذات فعالية، وهذا ما يدل على عدم فعالية إدارة الضرائب في مجال التسيير وفي سد الثغرات أمام عمليات الغش والتهرب الضريبي نتيجة تأخرها في إنجاز برنامج العصرنة ومن تم فهي تتسبب في تكبد الخزينة العمومية لخسائر مالية كبيرة تقدر بعشرات المليارات من الدينانير<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: واقع الرقابة الجبائية في ظل عصرنة الإدارة الجبائية

سنعتمد في تشخيص واقع الرقابة الجبائية على الرقابة الخارجية باعتبارها تكون في الغالب الأكثر نجاعة في كشف عمليات الغش.

#### 1/ واقع التحقيق المحاسبي

يجب المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاصا معنوية أو طبيعية مسك محاسبة، تامة ومنتظمة، ولا تكون كذلك إلا إذا كانت موافقة لنصوص القانون التجاري خاصة المادتين 8 و 9 من القانون التجاري وبالتالي يقع على عاتق الإدارة الجبائية التأكد من صحة وسلامة هذه المحاسبة وخلوها من أي تدليس بغية التهرب الجبائي، من خلال آلية التحقيق المحاسبي ويشتمل هذا الشكل على صنفين من التحقيق هما<sup>2</sup>:

#### 1-1- التحقيق في المحاسبة :

بعد اختيار الملفات التي ستخضع للتحقيق وإشعار المكلفين، تأتي عملية التحقيق المحاسبي الميداني، والذي يشتمل على فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون، وهو ما قد يترتب عليه تصحيحات جبائية، والجدول الآتي يوضح لنا نتائج الرقابة الجبائية في المحاسبة في الجزائر من (2006-2013).

<sup>1</sup> - نقلا عن الباحث: حراش براهيم، تقييم عصرنة ادارة الضرائب الجزائرية، اعتمادا على معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للإحصائيات والتلخيص، ص ص 81-86.  
<sup>2</sup> تومي سمية، بن عمارة منصور، فعالية الرقابة الجبائية في ظل التوجهات الاستراتيجية لعصرنة الإدارة الجبائية، دراسة حالة الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، جوان 2018، ص 35-37.

الجدول رقم (06): تطور نتائج التحقيق في المحاسبة خلال الفترة (2006-2012)

| السنوات | عدد القضايا | الحقوق والغرامات المسجلة: الوحدة: مليون دج | معدل النمو في الحقوق (%) | معدل النمو في القضايا (%) | مردودية الملف الواحد (دج) |
|---------|-------------|--------------------------------------------|--------------------------|---------------------------|---------------------------|
| 2006    | 2228        | 73670                                      | 0                        | 0                         | 33065539                  |
| 2007    | 2194        | 14037                                      | 98,47                    | 19,05                     | 63988222                  |
| 2008    | 2374        | 20533                                      | 108,20                   | 146,27                    | 8649468                   |
| 2009    | 2483        | 74595                                      | 104,59                   | 363,29                    | 30042610                  |
| 2010    | 1989        | 41503                                      | 80,10                    | 55,63                     | 20866426                  |
| 2011    | 1444        | 34153                                      | 72,59                    | 82,29                     | 23652053                  |
| 2012    | 1682        | 31359                                      | 116,48                   | 91,81                     | 18644188                  |
| 2013    | 1809        | 36255                                      | 107,55                   | 115,61                    | 20041480                  |
| المجموع | 27394       | 367142                                     | ....                     | .....                     | 13402471                  |

المصدر: محمد قاسمي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنة الإدارة الجبائية، حالة الجزائر خلال الفترة 2006-2016.

من خلال الجدول السابق يمكن تسجيل الملاحظات التالية :

نلاحظ أن عدد القضايا المراقبة في إطار التحقيق في المحاسبة يرتفع في بعض السنوات، ويتراجع في سنوات أخرى، ولكن في كل الحالات تبقى هذه النسبة ضعيفة إذا ما قورنت بعد المكافين بالضريبة المسجلين في النظام الحقيقي فمثلا في سنة 2013 تم تسجيل 448054 مكلف بالضريبة تابع للنظام الحقيقي، وأن عدد الملفات التي تم دراستها لنفس السنة في إطار التحقيق في المحاسبة يقدر بـ 1809 ملف: أي ما يقارب بـ 5% وهي نسبة ضعيفة.<sup>1</sup>

– نلاحظ أن قيمة الغرامات والحقوق المسجلة بلغ أكبر قيمة سنة 2009 بمبلغ 74595 مليون دينار جزائري بمردودية للملف الواحد تقدر بـ 30042610 دج ، وهو ما يجلي لنا الحجم الكبير للغش الجبائي في الجزائر.

– نلاحظ أن الفترة (2010-2013) شهدت تراجعا في عدد الملفات المدروسة، وكذلك في مبالغ الحقوق والغرامات المسترجعة وهذا بسبب إدراج نوع جديد من التحقيق المحاسبي وهو التحقيق المصوب.

<sup>1</sup> محمد قاسمي، نفس المرجع، ص 217-219.

- نلاحظ أنه في بعض السنوات يزداد عدد الملفات أو المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق في المحاسبة، ولكن مردودية الملفات تتراجع، وقد يفسر ذلك بعوامل أخرى مثل: معايير اختيار هذه الملفات وكذا كفاءة المحققين الذين يقومون بهذه العمليات.
- شهدت سنة 2006 إدراج مديرية كبريات المؤسسات، وهذا في إطار برنامج عصرنة الإدارة الجبائية، حيث تمثل هذه المديرية المحور الجبائي الوحيد من 2143 مؤسسة كبيرة.<sup>1</sup>

## 1-2- التحقيق المصوب في المحاسبة :

تم إدراج هذا التحقيق بهدف زيادة الملفات الخاضعة للتحقيق في المحاسبة، وكذا الزيادة في مدة التي تخضع لها هذه الملفات، والجدول التالي يوضح تطور هذا التحقيق .

الجدول رقم (07): تطور نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة خلال الفترة (2010-2013)

| السنوات | عدد القضايا | الحقوق والغرامات المسجلة <sup>1</sup> | معدل النمو في القضايا (%) | معدل النمو في الحقوق والغرامات المسجلة (%) | مردودية الملف الواحد (دج) |
|---------|-------------|---------------------------------------|---------------------------|--------------------------------------------|---------------------------|
| 2010    | 503         | 1189                                  | 0                         | 0                                          | 2365400,08                |
| 2011    | 586         | 1434                                  | 16,5                      | 20,6                                       | 2448795,53                |
| 2012    | 561         | 1201                                  | -4,26                     | -16,24                                     | 2141768,83                |
| 2013    | 571         | 1954                                  | 1,78                      | 62,69                                      | 3423092,57                |
| المجموع | 1650        | 5778                                  | 14                        | 567,0                                      | 2594764,25                |

من خلال الجدول السابق يمكن تسجيل الملاحظات التالية :

- أن عدد الملفات المدروسة في تزايد مستمر من سنة لأخرى، حيث انتقلت من 503 ملف سنة 2010 إلى 571 سنة 2013 أي بزيادة قدرها 13% .
- نلاحظ أن هناك علاقة طردية بين عدد الملفات المدروسة وبين الحقوق والغرامات المسترجعة كما يلي :
- أدى الارتفاع في عدد الملفات المدروسة للسنوات 2011 و 2013 بالنسبة للسنوات 2010 و 2012 على الترتيب إلى الزيادة في قيمة الحقوق والغرامات المسترجعة.
- أدى الانخفاض في عدد الملفات المدروسة خلال سنة 2012 بالنسبة لسنة 2011 إلى التراجع في قيمة الحقوق والغرامات المسترجعة.
- يتميز التحقيق المصوب بأنه أكثر سرعة وأقل اتساعا وأقل شمولية من التحقيق في المحاسبة.

<sup>1</sup>المرجع نفسه ، ص 217-219.

- إن طول مدة التحقيق المحاسبي في عين المكان تؤدي إلى عدم التقبل من المكلفين الخاضعين له.

## 2/ واقع التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

لتوضيح واقع التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة سيتم الاعتماد على النتائج المحققة خلال الفترة (2003-2013) والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (08): تطور نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة خلال الفترة (2006-2013).

| السنوات | عدد القضايا | الحقوق والغرامات المسجلة (1 مليون دج) | معدل النمو في القضايا (%) | معدل النمو في الحقوق والغرامات المسجلة (%) | مردودية الملف الواحد (دج) |
|---------|-------------|---------------------------------------|---------------------------|--------------------------------------------|---------------------------|
| 2006    | 278         | 985                                   | 0                         | 0                                          | 3546234,96                |
| 2007    | 438         | 1307                                  | 157,6                     | 133                                        | 2984624,71                |
| 2008    | 357         | 1358                                  | 81,51                     | 104                                        | 3804345,9                 |
| 2009    | 381         | 1288                                  | 106,7                     | 94,8                                       | 3381769,8                 |
| 2010    | 39          | 5896                                  | 103,9                     | 458                                        | 14889282                  |
| 2011    | 204         | 1633                                  | 51,52                     | 27,7                                       | 8005520,4                 |
| 2012    | 18          | 99                                    | 8,824                     | 6,06                                       | 5544573,3                 |
| 2013    | 299         | 1507                                  | 1661                      | 1522                                       | 5041993,3                 |
| المجموع | 3090        | 16941                                 | .....                     | .....                                      | 56697153                  |

**المصدر:** محمد قاسمي فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنة الإدارة الجبائية، حالة الجزائر خلال الفترة (2006-2016)

من خلال الجدول السابق ما يلي:

- زيادة عدد العمليات المنجزة من سنة لأخرى حيث انتقلت من 278 قضية سنة 2006 إلى 299 سنة 2013.
- ارتفاع حصيلة الغرامات والحقوق المسترجعة من طرف الإدارة الجبائية خلال الفترة (2006-2013).
- يشكل عدد القضايا المنجزة في إطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، نسبة 10% من عدد الملفات المنجزة في إطار الرقابة الجبائية، وهي نسبة ضعيفة ويمكن

تفسير ذلك بصعوبة تطبيقه بسبب ارتباط هذا النوع من التحقيق الجبائي بالذمة المالية للمكلف، وما ينتج عنها من تدخل في الحياة الشخصية للمكلف وأفراد عائلته.<sup>1</sup>

– تقدر مردودية الملف الواحد في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بـ 56697153,49 دج وهي أكبر من المحققة في إطار التحقيق في المحاسبة 13401471 دج.

### المبحث الثالث: فاعلية الرقابة الجبائية

يشكل زيادة الحصيلة الضريبية من بين الأهداف الرئيسية لعملية الإصلاح الضريبي في الجزائر لتغطية عجز الميزانية العامة وتمويل الاقتصاد الوطني ولعل الإصلاحات التي مست النظام والإدارة الضريبية لدليل على الأهمية التي توليها السلطة العمومية للجبائية باعتبارها مصدر هام لتمويل وتنشيط الاقتصاد الوطني، إلا أن هذه الإجراءات لم تكن في حقيقة الأمر في المستوى المطلوب سواء بالنسبة للنظام والإدارة الضريبية باعتبارها الهيئة المسؤولة على تنفيذه وهو ما انعكس سلبا على مردودية النظام وكفاءة الإدارة الضريبية.

### المطلب الأول: نتائج إصلاح الإدارة الجبائية و خصائص فاعلية الرقابة الجبائية.

#### 1/ النتائج المترتبة عن الإصلاح الضريبي

ويمكن تبين نتائج الإصلاحات التي مست الإدارة الجبائية فيما يلي:

##### 1-1- تبسيط النظام الجبائي

إن النظام الجبائي الجزائري رغم القرارات و التعديلات المتعاقبة من خلال قوانين المالية لكل سنة تميزت بتعقده و ثقله في هذا الصدد ثم إلغاء الضريبة التكميلية وتم تعويضها بضريبة وحيدة على الدخل الإجمالي كما ظهر من خلال الإصلاحات الضريبية الجزائية الوحيدة جاء بها قانون المالية لسنة 2015 حيث تأسس الضريبة الجزائية الوحيدة و تحل محل النظام الجزائي للضريبة على الدخل و نعوض الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني كل هاته الإصلاحات التي مست الضريبة أصبحت تفرض وجود إدارة فعالة ممرضة ومتخصصة تتمثل في المركز الجواني للضرائب 1.

أما فيما يخص المؤسسات الكبرى و الأجنبية و الشركات البترولية فان الإدارة المختصة وفقا للإصلاح الإدارة الضريبية هي مديرية كبريات المؤسسات ممرضة في العاصمة.

#### 1-2- تحقيق التنمية الاقتصادية

إن موضوع الإصلاحات فيما يخص التوازن في جانبه الاقتصادي يتمثل في إيجاد تحفيزات جبائية تهدف إلى تحقيق تنمية اقتصادية و ذلك عن طريق الزيادة في الاستثمارات سواء كانت

<sup>1</sup> محمد قاسمي، نفس المرجع، ص 217-219.

داخلية أو خارجية مثل الاستثمارات الممنوحة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة عن CNAC, ANSEJ, ANDI, طريق أو الاستثمارات الخارجية مثل ما سبق التطرق لها فيما يخص التحفيزات الممنوحة للاستثمار الأجنبي و مدى مرونة كل هذه الإصلاحات في التعامل مع المكلفين بالضريبة فنجد أن النظام الجبائي الجديد قد أخذ بعين الاعتبار مبدأ العدالة.

-الرسم على القيمة المضافة حيث يعامل كل القطاعات معاملة واحدة دون تمييز.  
-الضريبة على أرباح الشركات حيث تعمل على مبدأ المساواة بين المؤسسات الجزائرية و الأجنبية هذا ما كان تحفيزا في جلب المستثمرين من الخارج وبالتالي توفير مصادر جديدة لتمويل الاقتصاد الوطني و اكتساب خبرات فنية و تكنولوجية جديدة.

حيث قامت الجزائر بمجموعة من الاتفاقيات الثنائية المبرمة بين الجزائر مع مختلف بلدان العالم أدت عمليا إلى قيام السلطات العمومية ببذل جهود كبيرة لتحسين جاذبية الاقتصاد الوطني فيما يتعلق بوضع تنظيم مصرفي جبائي وجمركي ملائم للاستثمارات الأجنبية وفي هذا السياق فإن الإدارة الجبائية خصصت المؤسسات الأجنبية تدابير جبائية تسمح بجذب المستثمرين الأجانب من أجل تعزيز لنمو الاقتصاد<sup>1</sup>.

أما فيما يخص التوازن المالي فقد أدت إلى القضاء على كل التعقيدات النظام الجبائي السابق من جانبه الإداري أو من جانبه التشريعي.

**1-2-1- من الجانب التشريعي:** في هذا الجانب نلاحظ تعد أنواع الضرائب شعب تقنيات تطبيقها سواء بالنسبة المكلف للضريبة أو الموظف الجبائي و ذلك عن طريق وضع أسس و قواعد مدروسة تسعى الى ضمان احترام التوزيع العادل للعب الضريبي على مختلف طبقات المجتمع كل حسب دخل نشاطه و ممتلكاته حيث قام الإصلاح الضريبي لعام 1991 بإلغاء الضرائب المتعددة و إيجاد ضريبة موحدة و مثال ذلك:

الضريبة على الدخل الإجمالي عوضت الضرائب المتعددة على المداخل.  
الرسم على القيمة المضافة الذي جاء ليعوضها لضرائب على رقم الأعمال.  
الضريبة الجزافية الوحيدة والتي تم استحداثها والتي تعوض كل من الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني.

**1-2-2- من الجانب الإداري:** فقد حاول الإصلاح الجبائي تقليص عدد المفتشيات و القباضات من خلال إصلاح الإدارة الجبائية، فقد خصص المركز الجبائي للضرائب للضريبة الجزافية الوحيدة. ومركز الضرائب للأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي والمبسط ومديرية كبريات المؤسسات للشركات الكبرى والشركات البترولية الأجنبية.

<sup>1</sup> قاسمي مريم، إصلاح هيئة الإدارة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه فرع الدولة و المؤسسات، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 03، الجزائر 2013-2014، ص ص 100-104.

إذا من خلال هذا التنظيم الإداري الجديد تم تقليص عدد هياكل الإدارة الجبائية أي تحقيق الاتفاق على هذه الإدارة وأصبح كل نوع من المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام معين تابعين إلى إدارة مختصة ومتخصصة بذلك.<sup>1</sup>

### 1-3- محاربة الغش والتهرب الضريبي:

نعتبر ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين من أبرز المشاكل التي يواجهها النظام الجبائي الجزائري حيث أن الأثر السلبي يؤدي إلى حرمان الدولة من إمكانيات مادية ضخمة كفيلة بتغطية العجز المزمّن الحاصل في ميزانية الدولة سنوياً.

و في هذا الإطار و حرصاً من الإدارة الجبائية على تجسيد مبدأ المساواة أمام الضريبة تم اتخاذ عدة تدابير على مستوى القانوني و التطبيقي و نفس الأمر ينطبق على تأسيس إجراء التحقيق و كذا حق المعاينة بترخيص من القضاء حيث تم تأسيس تقنيات جديدة للرقابة الجبائية من أجل تقوية الوسائل مكافحة كل أشكال الأضرار بثروة الوطن فضلاً عن إنشاء شكل جديد لتحقيق و هو :

- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.
- التحقيق المصوب في المحاسبة.
- التحقيق في المحاسبة.

(سبق ذكره في أشكال الرقابة )

### 1-4- انتقاء الموارد البشرية الكفوءة

حتى يكون للإصلاح الضريبي معنى وجب أن يكون مدعوماً بإدارة ضريبية فعالة فهي المسؤولة عن تنفيذه وتطبيقه، وحرصاً على رفع كفاءة الإدارة الضريبية في الإصلاح الضريبي لا بد من العمل على انتقاء الموارد البشرية الكفوءة والملائمة وحتى تكون كذلك وجب أن يكون خرجي الكليات والأقسام المتخصصة (اقتصاد، قانون، إدارة) أو المعاهد ومدارس التكوين ذات الصلة بالمجال الضريبي (المدرسة الوطنية للضرائب) أو (معهد الاقتصاد الجمركي و الجبائي بالجزائر) مع مراعاة مسارهم التكويني واستعداداتهم النفسية للعمل في الإدارة الضريبية .

كما لا بد من التكوين والتدريب المستمر والاستجابة للتطورات الحاصلة في القانون الضريبي وفي هذا السياق لا بد من إعطاء أهمية خاصة للتكوين في مجال العلاقات العامة.<sup>2</sup>

كما تلزم الإدارة الضريبية الموظفين التابعين لها بالالتزام في عملهم بمدونة أخلاق الموظف العمومي أو مدونة أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، وتستمد هذه المدونات محتواها من المدونة الدولية لسلوك الموظفين العموميين من الأمم المتحدة ديسمبر 1996، والتي يدور محتواها على :

- الوظيفة العمومية هي منصب يقوم على الثقة وينطوي على واجب العمل للمصلحة العامة.

<sup>1</sup> قاسمي مريم ، المرجع نفسه، ص ص 100-104.

<sup>2</sup> قاسمي مريم ، المرجع نفسه، ص ص 100-104.

- 76

- بالنسبة للإستراتيجية المتبعة يجب أن : تتوفر على الخصائص التالية : الوضوح ، الملائمة ، الموضوعية و قابلية التحقيق.
- بالنسبة لفعالية الرقابة الجبائية تعني أن : تتوافق مع الأهداف المرجوة ، أن تكون : عمومية ، انتقائية ، فعالة ، بيداغوجية مع التقييم المنتظم .

ب- النتائج المحققة في ظل الاحترازاات المتبعة لتفعل الرقابة الجبائية والرفع من كفاءتها:  
■ بالنسبة لإجراءات الرقابة الجبائية:

حتى تنجح الإدارة في تحقيق أهدافها ، قامت بوضع عدة إجراءات للتحقيق ، تتكيف مع الحالات المختلفة (التحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ،التحقيق المصوب و التحقيق المحاسبة) ، كما تم القيام بتعديلات تشريعية فما يتعلق بالإجراء التلقائي لفرض الضريبة على المحاسبة المحقق فيها من خلال قانون المالية لسنة 2014 .

- فعالية الرقابة الجبائية مرتبطة بشكل وثيق بالمعرفة المكثفة للسكان الجبائية أيضا بمستوى أهمية المعلومات التي يتم جمعها، لذلك قامت الإدارة الجبائية من خلال قانون الإجراءات الجبائية بوضع عمليات للبحث عن المعلومة الجبائية لمكافحة الغش الجبائي (حق الاتصال، حق التحقيق و حق المعاينة)<sup>1</sup> و الجدول التالي يوضح تطور الساكنة الجبائية :

الجدول التالي (10) : تطور الساكنة الجبائية (Population Fiscale) حسب نوع الضريبة

| السنوات                    | 2012      | (%)   | 2013      | (%)   | 2014      | (%)   |
|----------------------------|-----------|-------|-----------|-------|-----------|-------|
| الضريبة الجزافية الوحيدة   | 874.864   | 57.58 | 908.105   | 56.56 | 969.558   | 57.27 |
| الضريبة على الدخل الاجمالي | 550.431   | 36.22 | 596.619   | 37.16 | 616.107   | 36.39 |
| الضريبة على أرباح الشركات  | 93.989    | 6.20  | 100.857   | 6.28  | 107.395   | 6.34  |
| المجموع                    | 1.519.284 | 100   | 1.605.581 | 100   | 1.693.060 | 100   |

المصدر: تومي سمية ، بن عمارة منصور، فعالية الرقابة الجبائية في ظل الاستراتيجية لعصنة الادارة الجبائية ، دراسة حالة الجزائر، ص52.

من الجدول أعلاه نجد أن أكبر حصيلة للضريبة كانت في الضريبة الجزافية الوحيدة بمتوسط 57 % ، و ذلك نظرا للعدد الكبير في للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة التي 700000 مؤسسة من مجموع المؤسسات الاقتصادية المتواجدة في الجزائر، تليها الضريبة على الدخل الإجمالي بمتوسط 36 % ، أما الضريبة على أرباح

<sup>1</sup> تومي سمية ، بن عمارة منصور، فعالية الرقابة الجبائية في ظل الاستراتيجية لعصنة الادارة الجبائية ، دراسة حالة الجزائر، مجلة دراسات جبائية، جوان 2018، صص 51-54.

الشركات فنجد أن حصيلتها ضعيفة جدا تصل إلى 9/1 مقارنة بالضريبة الجزافية الوحيدة ، مما يشير إلى قلة التزام الأشخاص المعنويين بواجبهم الضريبي نحو الإدارة الجبائية و ذلك مقارنة بالأرباح الكبرة التي تحققها كبريات الشركات و المؤسسات<sup>1</sup>.

■ بالنسبة للإدارة الجبائية الإلكترونية : هذه بعض الإحصائيات المتعلقة بالموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب ، استقبال مستخدمي الإدارة الجبائية (التعليمة رقم 580 الخاصة بالقواعد الجديدة)

و إجراءات تحسين علاقة الإدارة بالمستخدمين لسنة 2005)، مرجع نوعية الخدمة (التعليمة العامة رقم: 001/و.م.ع/2012 بتاريخ 2012/06/07

الجدول رقم (11): إحصائيات تتعلق بالموقع للمديرية العامة للضرائب .

| السنوات<br>الموقع<br>الإلكتروني | 2014/10/14<br>2014/12/31 | 2015    | 2016    | المجموع |
|---------------------------------|--------------------------|---------|---------|---------|
| عدد الزيارات                    | % 6.26                   | % 34.72 | % 59.02 | % 100   |
| عدد الصفحات<br>التي تصفحها      | % 7.58                   | % 37.42 | % 55    | %100    |

المصدر: تومي سمية ، بن عمارة منصور، فعالية الرقابة الجبائية في ظل الاستراتيجية لعصرنة الادارة الجبائية ، دراسة حالة الجزائر، ص53.

بالإضافة الى المعطيات السابقة نجد أن: 88 % من زوار الموقع من المواطنين , 86 % من الزيارات تدوم بين 0-10 دقائق , 87.31 % من الزوار يستخدمون الكمبيوتر من مكاتبهم للولوج الى الموقع , كما بلغ عدد الدول التي يتصل منها مستخدمو الموقع 158 دولة , و برنامج البحث: يعد الموقع الأكثر استخداما بمعدل 57.54 %.

الجدول (12): إحصائيات تتعلق باستقبال مستخدمي الإدارة الجبائية بالنسب المئوية.

| السنوات<br>نوع الخدمة      | 2012  | 2013  | 2014  | المجموع |
|----------------------------|-------|-------|-------|---------|
| الاستقبال الشخصي           | 34,21 | 31,14 | 34,65 | 100     |
| الاستقبال عبر الهاتف       | 30,14 | 27,49 | 42,37 | 100     |
| المراسلات الكتابية         | 27,84 | 35,33 | 36,83 | 100     |
| البريد الإلكتروني          | 120,8 | 34,68 | 44,51 | 100     |
| لقاءات مع الجمعيات المهنية | 147,2 | 24,02 | 28,77 | 100     |

<sup>1</sup>تومي سمية ، بن عمارة منصور، المرجع نفسه ، ص ص51\_54.

**المصدر:** تومي سمية ، بن عمارة منصور، فعالية الرقابة الجبائية في ظل الاستراتيجية لعصرنة الادارة الجبائية ، دراسة حالة الجزائر، ص53.

من خلال هذه الاحصائيات نجد أن المكلفين بالضريبة يفضلون الحصول على المعلومات التي يردونها بالمقابلة الشخصية التي فاقت 01 مليون زيارة مقارنة بباقي وسائل الاتصال و الحصول على المعلومات ، و التي تشهد أيضا تحسنا مستمرا ، مما يشير إلى تحسن نوعية الخدمات المقدمة للمكلفين<sup>1</sup>.

**الجدول (13):** إحصائيات تتعلق بمرجع نوعية الخدمة المطبق بمديرية كبريات المؤسسات و مراكز الضرائب بالنسب المئوية.

| السنوات                             | 2012  | 2013  | 2014  | 2015  |
|-------------------------------------|-------|-------|-------|-------|
| نوعية الخدمة                        |       |       |       |       |
| نسبة احترام ظروف الدخول إلى مصالحنا | 53.29 | 85.60 | 97.06 | 76.67 |
| نسبة التكفل بالمكلفين بالضريبة      | 90.58 | 97.88 | 99.50 | 99.30 |
| نسبة نوعية الخدمة المؤداة           | 66.40 | 72.32 | 71.96 | 73.03 |
| نسبة احترام الآجال                  | 69.08 | 75.46 | 74.33 | 63.33 |
| نسبة الإصغاء المخصصة للمكلفين       | 73.16 | 65    | 88.60 | 68.64 |
| المؤشر الإجمالي لنوعية الخدمة       | 72.21 | 79.82 | 80.59 | 73.43 |

**المصدر:** تومي سمية ، بن عمارة منصور، فعالية الرقابة الجبائية في ظل الاستراتيجية لعصرنة الادارة الجبائية ، دراسة حالة الجزائر، ص54.

نلاحظ من خلال هذه الإحصائيات أن المؤشر العام لنوعية الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة في تحسن مستمر حيث وصلت سنة 2014 إلى 80 % ثم انخفضت بحوالي 07 نقاط مئوية سنة 2015، و بالرغم من هذا الانخفاض تبقى نوعية الخدمة في معدل مرتفع حوالي 76.5 % ، مما يشير الى رضا المكلفين بالضريبة على الخدمة المقدمة اليهم.

<sup>1</sup>تومي سمية ، بن عمارة منصور، المرجع نفسه ، ص 51\_54.

## المطلب الثاني: سبل و آفاق إصلاح الإدارة الجبائية 1/ الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية.

لقد حالت الإدارة الجبائية عن الهدف الأساسي الموكل لها بسبب اتسامها بملامح إدارات الدولة المتخلفة اقتصاديا، كالتسيب، الإهمال، اللامبالاة، انعدام الوعي، الكفاءة والنزاهة المهنية عن بعض الموظفين من جهة، وافتقار الإدارة الجبائية للوسائل المادية العصرية من جهة أخرى، ولا يمكنها من أداء مهمتها على أحسن ما يرام بسرعة وإتقان، ومن أهمها:

**أ- قصور الإمكانيات البشرية:**

نظرا لعدم انتهاز الإدارة الجبائية لسياسة منتظمة ومنهجية في توظيف الإطارات وتكوينهم وتنميتهم بشكل مستمر نتج عنه نقص في الجانب البشري نوعا وكما.

➤ **من الناحية الكمية:** إن الإدارة الضريبية تعيش عبر سنوات متتالية قصورا تقريبا في أعوان وموظفي الإدارة الجبائية وذلك من خلال: تضخم مهام الإدارة: حيث وجدت الإدارة نفسها أمام مهام متزايدة وضخمة مع عدد متواضع من الموظفين والمفتشين وأعوان الرقابة.

➤ **من ناحية الكفاءة:** إن الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة والمهارة ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي والإدارة الجبائية نفسها. فتعقد الملفات المعالجة وتشعبها إضافة ضعف إمكانيات الإدارة من حيث الكفاءات والمهارات أورث الإدارة رداءة في التسيير ويرجع هذا الضعف في التأهيل والكفاءة إلى ضعف المدارس المختصة في تكوين الإطارات الكفاءة أو إعادة تدريبها، عدم ترسيخ أخلاقيات المهنة. غياب وعدم إدراك بعض الموظفين للمعارف المختلفة في مجال الجبائية والحسابات المعقدة والتشريعات الضريبية.<sup>1</sup>

### ب- قصور الإمكانيات المادية:

إن نقص الإمكانيات المادية للإدارة الجبائية يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي ومن أمثلة ذلك في الواقع للإدارة ما يلي:

القصور في المقرات واعتبار بعضها الآخر في حاجة إلى ترميم وتجديد افتقار إلى وسائل النقل من أجل تأدية المهام، التأمين وذلك لتعرض الكثير من الموظفين لاعتداءات معنوية وجسدية، نقص المطبوعات الإدارية مما يتسبب في تعطيل الكثير من العمليات الجبائية، انعدام المحفزات المالية والمشجعة على التفاني في العمل.

<sup>1</sup> ابن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2016، ص 104-106.

### ت- عدم فعالية الرقابة وتعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية:

ويمكن إبراز ذلك من خلال:

- **عدم فعالية الرقابة:** وذلك أن الرقابة لا تستجيب للأهداف المتوخاة ولا يوجد تنسيق بين مختلف المؤسسات والهيئات المعنية كالجمارك، التجارة، البلديات وغيرها.
- **تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية:** تكمن الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية في صعوبة ربط وتحصيل الضريبة وتقديرها، عدم المساواة في تطبيق الإجراءات، عدم التشدد في فرض الجزاءات على المهربين.
- **نقص الوعي الضريبي:** إن ضعف المستوى الأخلاقي أو ضعف الوعي الضريبي لدى المواطنين يعتبر أهم المحفزات لارتكاب مثل تلك التحايلات والمخالفات المختلفة للتهرب من الضريبة.
- **غموض النصوص الضريبية:** إن تعدد وعدم وضوح الضريبة يجعل الموظفين في المصالح الضريبية غير قادرين عن المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية والقانونية المستندة إليه.<sup>1</sup>

### 2/ الحلول المقترحة لتفعيل دور الإدارة الجبائية في تطوير الرقابة الجبائية.

تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على فعالية دور الإدارة الجبائية، الأمر الذي يتطلب من هذه الخيرة اتخاذ مختلف الإجراءات التحسيسية والمادية التي من شأنها تفعيل دور مصالح الرقابة الجبائية في القيام بمهمتها وتحقيق الهدف من وجودها، والمتمثل في محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي اللتان تؤثران على الحصيلة الضريبية، وعليه نقترح مجموعة من الحلول المتمثلة فيما يلي:

**2-1- نشر الوعي الضريبي بين المواطنين:** فعلى الإدارة الجبائية إتباع سياسات رشيدة ومتطورة في إيصال الوعي الجبائي ونشره بين المواطنين من خلال تجسيد مختلف الوسائل العصرية كوسائل الإعلام بنشر مقالات في الجرائد والمجلات عن أهمية الضريبة كمورد اقتصادي على الدولة يساهم في تغطية النفقات العامة، برمجة حصص تلفزيونية وتنظيم ندوات إعلامية تتناول مواضيع جبائية وحالات جبائية معينة والمخالفات وما ينتج عنها من عقوبات جزائية ما يسهل الفهم والاستيعاب لدى المكلف، مما يجعله ملتزما تجاه واجباته الجبائية.<sup>2</sup>

**2-2- تطوير الإمكانيات البشرية ورفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية:** إن تدعيم الجهاز الإداري بالإمكانيات البشرية العالية أصبح الركيزة الأساسية لدفع الإدارة الجبائية إلى إنجاز مهامها على أكمل وجه. إذ أصبح من الضروري على السلطات المعنية اتخاذ كل الإجراءات الكفيلة لتحسين

<sup>1</sup> بن عمار منصور، نفس المرجع، ص 105-106.

<sup>2</sup> مغازي عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسة جبائية، العدد 12/ جوان 2013، ص 44-45.

كفاءة أعوان الرقابة وتكوين إطارات متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، وفي هذا السياق نقترح ما يلي:

- تأهيل وتدريب أعوان الرقابة من خلال الدورات المحلية والأجنبية.
- انتقاء أعوان الرقابة على أساس معايير موضوعية تراعي فيها الإدارة الجبائية المستوى العلمي والعملية والخلق.
- فتح مدارس متخصصة في مجال الرقابة الجبائية عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات متخصصين في مجال الرقابة الجبائية.
- خضوع الموظفين الجدد أو أعوان الرقابة الجدد لدورة تدريبية وتكوينية لمدة لا تقل عن سنة، ذلك لتكوينهم على الجانب التطبيقي للرقابة الجبائية.
- التكوين المستمر عن طريق تسطير برنامج دوري للتكوين يسمح لأعوان الرقابة بمواكبة التغيرات الحاصلة على نظام الرقابة الجبائية من حيث القوانين والإجراءات.
- ضرورة ترقية أخلاق المهنة بغية تحسين الأداء الوظيفي، وهذا من خلال إدراجها كمادة ينبغي تلقينها في مرحلة التكوين الأولي لأعوان الإدارة الجبائية حتى يتمكنوا من التكيف مع الميدان المهني.
- زيادة رواتب عمال الإدارة الجبائية وتحسين ظروف معيشتهم حتى لا يكونوا فريسة سهلة للمتلاعبين بأموال الدولة، تفادي لتعاطي الرشوة وتحفيزهم ماديا ومعنويا للقيام بمهامهم على أكمل وجه.

**2-3- تطوير وتحديث الجهاز الإداري الجبائي بتوفير الوسائل المادية المتطورة:** فبغية تحسين أداء مصالح الرقابة الجبائية، يتعين على الإدارة الجبائية العمل على توفير مختلف الإمكانيات والوسائل المادية المتطورة والتي تساعد على إنجاز المهام وفق أسلوب عصري ومتطورة من بين هذه الوسائل ما يلي:

- الأجهزة الإلكترونية الحديثة، كأجهزة الإعلام الآلي، البرمجيات... الخ ما يسهل برمجة وترتيب الملفات المراد التحقيق فيها مع تسجيل أكبر قدر ممكن من المعطيات والبيانات في مساحات صغيرة، الأمر الذي يقضي على مشكل اكتظاظ واختلاط الملفات، كما تسهل هذه الوسائل كشف الأخطاء والوضعيات المشكوك فيها مع سرعة إنجاز العمليات.<sup>1</sup>
- وسائل النقل الضرورية التي يحتاجها أعوان الرقابة للتنقل إلى أماكن المعاينة، خاصة البعيدة والنائية بمهامهم.

**2-4- تحسين التشريعات الضريبية:** نظرا للقصور والغموض الذي يعرفه التشريع الجبائي الجزائري والذي يشكل عائقا أمام عملية الرقابة الجبائية يتعين على المشرع القيام بما يلي:

<sup>1</sup> مغازي عبد الرحمان، شيخي بلال، نفس المرجع، ص 44-45.

- تعديل وتحسين قانون الإجراءات الجبائية ومختلف القوانين واللوائح الضريبية حتى تصبح أكثر وضوحا ومرونة في التطبيق سواء من قبل المكلفين أو من قبل أعوان الإدارة الجبائية.
- كما يجب أن يعمل المشرع على تحقيق التناسق فيما بين القوانين واللوائح الضريبية وأن تشمل جميع المكلفين المعنيين بالمساهمة في المردودية الجبائية.
- تقليص عدد الضرائب، معدلاتها والعمل على إيجاد ضرائب بسيطة.
- تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها بالإضافة إلى توضيح الإعفاءات الضريبية.

## 2-5- تحقيق العدالة الضريبية: لتحقيقها لابد من توفر مجموعة من الإجراءات منها:

- **شمولية الضرائب:** أن تصيب جميع الدخل حتى لا يشعر المكلف أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع ضريبة.
- **معدل الضريبة:** أن يكون المعدل في حدود المعقول، لأن المعدل المرتفع يترك أثر سلبي في نفسية المكلف.
- **الإعفاءات الضريبية:** حيث يجب مراعاة الحالة الاجتماعية للمكلف، وذلك بالتحديد الدقيق لقدرته التكليفية مع تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية.<sup>1</sup>

## 2-6- التشديد في فرض العقوبات: وذلك من خلال:

- إعادة النظر في العقوبات في القوانين النافذة مع المتهربين من الضرائب مع التأكيد على أن الغش والتهرب الضريبي يعني الاعتداءات على حقوق أفراد المجتمع كافة.
- استخدام العقوبات المالية الجزائية.
- تطبيق العقوبات الجزائية على المكلفين المتهربين وأيضا على الذين لا يقدمون أو يتهاونون في تقديم التصريحات المطلوبة أو يقدمون تصريحات خاطئة.

## 2-7- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة: وهذا هو الحل المستهدف من قبل كافة الإصلاحات الجبائية والمشاريع التي تبنتها الإدارة الجبائية حيث تتوقف هذه العملية على كلا الطرفين أي الإدارة الجبائية من جهة والمكلفين من جهة أخرى، لذا عليها اتخاذ كافة الإجراءات الكفيلة بتحسين هذه العلاقة، ونشير إلى ذلك كما يلي:

- **التزامات الإدارة الجبائية:** وتتمثل في نشر الوعي الضريبي، التزامها بالشفافية والوضوح في تعاملاتها، تحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال تدعيم الإدارة الجبائية بمكاتب للعلاقات العامة تقوم من خلالها بمساعدة المكلفين وإرشادهم إلى التفسيرات الصحيحة لأحكام قوانين الضرائب، عدم التعسف في استخدام السلطات المخولة لها، وأخيرا إعلام المكلفين بكل المستجدات

<sup>1</sup> مغازي عبد الرحمان، شيخي بلال، نفس المرجع، ص 44-46.

في التشريع الجبائي وعن كل الإجراءات كمواقيت التصريح والدفع وكيفية ملئ الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات.

- **التزامات المكلفين:** تتمثل في امتناعهم بضرورة أداء واجبهم الجبائي. استطاع المكلفين عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية وزيادة مصالح الإدارة الجبائية لتزويدهم بمختلف المعلومات.<sup>1</sup>
- ❖ **مشاريع و آفاق الإدارة الجبائية الجزائرية لتطوير النظام الجاني الجزائري بشكل عام وتفعيل الرقابة الجبائية بشكل خاص:**

- تعمل أيضا الإدارة الجبائية بالتحديد المديرية العامة للضرائب جاهدة على تحسين وتطوير النظام الجبائي الجزائري مع تفعيل عملية الرقابة الجبائية نظرا لدورها في محاربة ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي و المساهمة في تنمية التحصيل الضريبي ذلك من خلال اعتماد عدة تطويرات ومشاريع<sup>2</sup>.

- **إقامة مصلحة التحقيق الجبائي (service d'investigation) والتي تكون مستقلة عن المديرية العامة للضرائب , والتي من المفروض أن تنطلق في مهامها مع أواخر سنة 2012.** حيث تسمح هذه المصلحة بأحسن رقابة للثروات في الجزائر من خلال استقصاء المظاهر الخارجية للثروة , مع الإشارة إلى أن النص الخاص بإقامة هذه المصلحة الجديدة يتواجد حاليا على مستوى الأمانة العامة للحكومة (S.G.G) والذي سيتم اعتماده من قبل قانون المالية لسنة 2013. كما ستساهم هذه المصلحة في وضع حسابية الثروات بما يتوافق مع الواقع, هذا ما يساعد على التحديد الدقيق لمعدلات و وعاء الضريبة.<sup>3</sup>
- **إقامة هياكل ووسائل لتنسيق عملية الاتصال:** وفقا لوجهة نظر المديرية العامة للضرائب (DGI) تقسم هذه الهياكل إلى: هياكل على المستوى المركزي والمتمثلة مديرية العلاقات العامة والاتصالات (DRPC) وهياكل على المستوى المحلي والمتمثلة في خلايا الاتصال على المستوى المديرية الولائية للضرائب و المفتشيات والقباضات.

أما فيما يخص هياكل جمع المعلومات الجديدة فتتمثل في:

- **مركز الضرائب (CI) (centre des impôts):** يركز على الفصل الوظيفي للمهام الرئيسية ما بين المفتشيات، القباضات ووحدات الرقابة لضمان التناسق لمجمل الملف الجبائي.
- **مركز جوارى للضرائب (CPI) (centre de proximité des impôts):** يهتم على الخصوص بالمكلفين الذين يطبق عليهم نظام فرض جزائي كصغار التجار والحرفيين... الخ.
- **مديرية المؤسسات الكبرى (DGE) (direction des grandes entreprises):**

<sup>1</sup>مغازي عبد الرحمان، شيخي بلال، المرجع نفسه، ص 44-46.

<sup>2</sup>مغازي عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تهيئة التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جوان 2013، ص 47-49.

<sup>3</sup>مغازي عبد الرحمان، المرجع نفسه، ص 47-49.

تكلف بتطوير تسيير الملفات الخاصة بكبار المكلفين والمتمثلة في الشركات الناشطة في قطاع المحروقات والمحددة وفقا للقانون 86-14 المؤرخ في 19/08/1986 المعدل والمتمم و أيضا المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر وفقا ما حددته الفقرة 01 من المادة 156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

من إيجابيات هذه المصالح هي أنها أكثر فعالية , توزيع المصالح العملية وتنشيط النظام الجبائي.

أما عن الأفاق فتتمثل في:

#### - تحسين وتحديث الإجراءات الجبائية :

وذلك عن طريق ما يلي :

- وضع طرق حديثة و متطورة تسمح لأعوان الإدارة الجبائية بالتحصيل الجيد للضرائب.
- إتباع الأشياء المحتجزة في الولاية التي تمت فيها عملية الحجز .
- العمل على وضع إجراء خاص بتحصيل مختلف المخالفات والحقوق الأخرى على الضريبة.
- التفكير في التعاون مشترك مع الإدارة المحاسبية و تعويض الزيادات في التسبيقات المقدمة للخرينة الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS).
- التعاون مع دول أوروبية لتطوير الرقابة الجبائية Le PA3:

في إطار اتفاقية الشراكة بين الزائر والاتحاد الأوربي الممضاة بتاريخ 22/04/2002 تم وضع برنامج من شأنه العمل على تحسين وتفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر بالاستعانة بتجارب و مساعدة دول أوروبية من أهم نقاط هذا البرنامج ما يلي:

- تنظيم زيارة عملية لدولتين أوروبيتين لدراسة وتنظيم سير عمل المصالح الجبائية القائمة على تنظيم المراقبات الجبائية فيها مع اختبار دولتين تتمتعان بأحسن التنظيمات و التطبيقات الجبائية .
- تحديد برنامج رقابة وفق معيار هادف موضوعية تركز الأخطار الحقيقية وعلى تطوير وتحسين الأدوات الإحصائية بهدف تحليل يسمح بالتسيير الفعال لعملية الرقابة.
- مراجعة النقاط الغير واضحة في قانون الإجراءات الجبائية الخاصة فيها يتعلق بالاعتراضات المحاسبية مع القيام بالإجراءات اللازمة لإيجاد حلول لهذه الاعتراضات.
- مراجعة نظام و إجراءات فرض الرسوم الإجبارية .
- اختبار حقيقي لتقليص أجال الرقابة التي كانت تسمح بتدعيم الضمانات لدى المكلف.
- برمجة ملتقى في الجزائر حول أحسن التطبيقات المقامة في مجال الرقابة الجبائية والتطورات المتوقعة.

وفي إطار هذه الاتفاقية تم برمجة مشروع تعاون ثنائي مشترك (jumelage) هذا المشروع عبارة عن تعاون بين المديرية العاملة للضرائب (D.G.I) مع المديرية العامة للمالية الفرنسية في إطار الشراكة مع الاتحاد الأوربي وهو أول مشروع من هذا النوع في الجزائر كان مقرر

الانطلاق في تطبيقه سنة 2010 وهدفه الرئيسي هو تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلف بالإضافة إلى أهداف أخرى تتمثل فيما يلي :

- تحسين النظام الجبائي والمساهمة في تطوير الاقتصاد الجزائري.
- تنظيم أحسن و فعال للمصالح الجبائية بشكل عام و مصالح الرقابة الجبائية بشكل خاص.
- تحسين وتنظيم الإجراءات المتعلقة بالضرائب المباشرة , الضرائب الغير المباشرة, حقوق التسجيل وحقوق الطبع.
- وضع إجراءات متطورة تسمح بتعجيل وتقليص آجال المعاملات الجبائية و معالجة الملفات.

### خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن الرقابة الجبائية هي أداة فعالة وقائية وردعية في الإدارة الجبائية من أجل مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة، كما أن الرقابة بعين المكان أفضل طريقة يتم الاعتماد عليها لاكتشاف سلوكيات التهرب من دفع الضريبة من خلال تطبيق عدة أنواع من التحقيق والمتمثلة في التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب.

وفي سبيل تحسين فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي تم اتخاذ إجراءات قانونية لتقوية الإدارة الجبائية، حيث توجت هذه الأخيرة بإحداث هيكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية وهي مديرية كبريات المؤسسات، المراكز الضريبة الجوارية، كما قامت بإعداد برامج معلوماتية وأنظمة الإعلام الآلي الخاصة بالتسيير الإلكتروني لإدارة الضرائب لأجل الوصول إلى الأهداف المرجوة والمتمثلة في كبح وضبط التهرب الضريبي لتحقيق العدالة الضريبية والمساواة بين المكلفين بالضريبة والمساهمة في تمويل الإنفاق العام وتنمية الاقتصاد الوطني.

### تمهيد الفصل :

بعد الانتهاء من الجانب النظري ومعرفة مختلف آليات الرقابة الجبائية المطبقة من قبل الإدارة الجبائية لردع أو التخفيف من ظاهرتي التهرب والغش الضريبي، وبعد التطرق إلى مختلف الجهود المبذولة من قبل الدولة لتنفيذ هذه الآلية-الرقابة الجبائية-وتعزيزها بالوسائل التكنولوجية لمحاولة عصرنتها وتسهيل عمليات الدفع والتحصيل الضريبي وذلك لتحقيق الأهداف المسطرة ألا وهي زيادة الإيرادات الضريبية و تحقيق العدل والمساواة بين أفراد المجتمع.

حاولنا من خلال هذا الفصل التطبيقي التطرق إلى مختلف الإجراءات والتدابير المتخذة من قبل مديرية الضرائب لولاية -الطارف- لتحصيل الإيرادات الضريبية المختلفة من قبل المكلفين بالضريبة وكذا حالات التهرب الضريبي على مستوى الولاية وطرق وآليات الرقابة المتبعة في المديرية لمتابعة المتهربين من الضريبة ولا سيما الرقابة عن طريق التحقيق المحاسبي .

وقد قسمنا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- تقديم المديرية الولائية للضرائب لولاية الطارف.
- حالات التهرب بمديرية الضرائب لولاية الطارف.
- دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية الطارف.

## المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب

يهتم هذا المبحث بتقديم المؤسسة المستقبلية والمتمثلة في مديرية الضرائب لولاية الطارف، وذلك من خلال الاطلاع على هيكلها الإداري والتنظيمي إضافة الى عرض أهدافها الأساسية والمهام المخولة اليها والمديريات الفرعية التابعة لها ومهام مكاتبها.

### المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية الطارف وتدرجها الإداري

#### 1/نشأة المديرية

تأسست مديرية الضرائب لولاية الطارف يوم 05 جويلية 2003 من طرف السيد الوالي لولاية الطارف وتعتبر فرع من فروع المديرية الجهوية للضرائب بعنابة، مقرها الحالي كائن بنزل المالية لولاية الطارف مقابل الطريق الوطني رقم 44 (طريق عنابة). تضم مديرية الضرائب لولاية الطارف خمسة مديريات فرعية ولكل واحدة منها مكاتب تسير تحت سلطتها والمختصة في مجالاتها المحدد

أما المصالح الخارجية التابعة للمديرية الولائية للضرائب بالطارف ، تمثل 15 مصلحة موزعة عبر إقليم الولاية، منها 08 مفتشيات (07 مفتشيات الضرائب ومفتشية وحيدة للتسجيل و الطابع) و 07 قباضات الضرائب عبر إقليم الولاية , كما تشغل المديرية الولاية للضرائب في الوقت الحالي 224 موظف موزعين بين أعوان و إطارات وعمال مهنيين يمارسون مهامهم في مقر المديرية وعبر مصالحها الخارجية.<sup>1</sup>

### الجدول رقم(14):توزيع عدد الموظفين

| الرتب | مفتش | مفتش | مفتش | مراقب | عون | الأسلاك | عمال مهنيين |
|-------|------|------|------|-------|-----|---------|-------------|
|-------|------|------|------|-------|-----|---------|-------------|

<sup>1</sup> من اعداد الباحث بالاعتماد على مكتب الاحصائيات وللمديرية الضرائب لولاية الطارف، 2019.

| العدد | مركزي | رئيسي | ضرائب | ضرائب | معاينة | المشتركة |  |
|-------|-------|-------|-------|-------|--------|----------|--|
| 39    | 37    | 40    | 30    | 31    | 32     | 15       |  |

**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).

## 2/ التدرج الإداري للمديرية

تضم المديرية العامة الجهوية للضرائب 9 مديريات جهوية هي:

- المديرية الجهوية للضرائب الشلف
- المديرية الجهوية للضرائب البليدة
- المديرية الجهوية للضرائب الجزائر
- المديرية الجهوية للضرائب سطيف
- المديرية الجهوية للضرائب عنابة
- المديرية الجهوية للضرائب قسنطينة
- المديرية الجهوية للضرائب ورقلة
- المديرية الجهوية للضرائب وهران

وتضم كل مديرية جهوية هي الأخرى مديريات ولائية فالمديرية الجهوية لعنابة تضم 7 مديريات ولائية وهي:

- المديرية الولائية للضرائب عنابة
- المديرية الولائية للضرائب قالمة
- المديرية الولائية للضرائب تبسة
- المديرية الولائية للضرائب سوق أهراس
- المديرية الولائية للضرائب سكيكدة
- المديرية الولائية للضرائب أم البواقي
- المديرية الولائية للضرائب الطارف

## المطلب الثاني: الإطار التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية الطارف

إن المديريات الولائية المتواجدة على مستوى الوطن لها أهداف مشتركة ومهام مسطرة من طرف المديرية المركزية يجب القيام بها على أحسن وجه، ففي ما يخص الأهداف الأساسية للمديرية فتتمثل في تحقيق السياسة المالية للبلاد و تزويد الدولة المحلية بالأموال

عن طريق تحصيل الضرائب, اما فيما يخص المهام فهي تنقسم حسب التقسيم الفرعي للمديرية أي حسب المديرية الفرعية التابعة لها.

فحسب المادة 99 من القرار رقم 484 المؤرخ ربيع الأول الموافق ل 12 جوان 1998 المحدد النطاق الإقليمي, وتنظيم واختصاصات المديريات الجهوية والولاية للضرائب نجد ان مديرية الضرائب لولاية الطارف تضم 05 مديريات فرعية و هي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
- المديرية الفرعية للمنازعات
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
- المديرية الفرعية للتحصيل
- المديرية الفرعية للوسائل

#### 1/ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: و تضم اربع مكاتب

##### 1-1- مكتب الجداول:

- المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب و الرسوم عن طريق الاعلام الآلي.
- إعادة نسخ ثانية من الإنذارات و تسليمها.
- تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجمعات المحلية و بلاغها.

##### 2-2- مكتب الإحصائيات:

- جمع الحالات الإحصائية الدورية و ارسالها الى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتنشيتها.

##### 3-1- مكتب التنظيم و التنشيط و العلاقات العامة:

- توزيع العمليات و المناشير و المذكرات الواردة من الإدارة المركزية و المديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع و التنظيم الجبائيين.
- متابعة و مراقبة تنفيذ برنامج عمل المفتشيات فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية و الإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة و عمليات الرقابة الدورية.
- استقبال الجمهور و اعلامه و توجيهه و إعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع التنظيم الجبائيين.

#### 4-1- مكتب الطابع و التسجيل:

- تقييم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام المفتشيات.
- الاشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم و بكل الإعلانات.
- اقتراح كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل والطابع.

#### 2 / المديرية الفرعية للمنازعات:

تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة لأن القوانين الجبائية كلها تنص على انه من بين حقوق المكلفين حق الطعن في الضرائب المفروضة وهذه الطعون لا تقبل الا بعد تقديم شكوى في اطار التظلم امام المدير الولائي للفصل فيها وهذا ما يسمى بالطعن الإداري والمكلف ليس له الحق بتقديم الطعن امام العدالة اذا لم يقدم امام المدير الولائي وتتكون هذه المديرية من 04 مكاتب وهي:

#### 2-1- مكتب المنازعات القضائية: و من مهامه

- تلقي ودراسة الطعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي في مجال المنازعات وعرضها على لجنة المنازعات المختصة.
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن الاحتجاجات الخاصة بالضرائب أو الإجراءات التي تلزم الإدارة الجبائية.

#### 2-2- مكتب الشكاوي: و من مهامه:

- تلقي الطلبات الرامية الى الاعفاء من الزيادات أو التخفيضات أو العقوبات وتعويضات التأخر التي تطبقها قباضات الضرائب.

#### 2-4- مكتب التبليغات والأمر بالصرف: من مهامه

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات بعد استشارة لجان الطعن.
- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية.

## 2-5- مكتب لجان الطعن: و لديه المهام التالية

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفين بالضريبة للجان أو المصالح المختصة.
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابض الضرائب الرامية الى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو اخلاء المسؤولية أو ارجاع دفع أقساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة.

## 3/ المديرية الفرعية للتحصيل

و تضم 03 مكاتب و هي:

### 3-1- مكتب مراقبة التحصيل: و من مهامه

- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، وفحص وضعية الآخرين التأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الاجراءات اللازمة ضدهم والتدابير الرامية الى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو اخلاء المسؤولية أو ارجاع دفع أقساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة.
- مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

### 3-2- مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات و المؤسسات العمومية و المحلية : من

مهامه

- مراقبة الميزانية الأولية و الإضافية و التراخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات و المؤسسات المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا قبضات الضرائب الموجودة في الولاية.
- مراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات و المؤسسات العمومية.

### 3-3- مكتب التصفية: و من مهامه

- مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية.
- تلقي النتائج المتعلقة بالغرامات بالإحصائيات التي تعدها قباضات الضرائب وتقوم بتجميعها ماديا وتضمن ارسالها الى الإدارة المركزية.

## 4/ المديرية الفرعية للوسائل:

تضم أربعة (4) مكاتب:

#### 4-1- مكاتب الموظفين والتكوين: ومن مهامه

- تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماع وتولي أمانتها.
- تسيير المستخدمين ومتابعة مسارهم المهني.
- المساهمة في اعداد برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطاتهم.

#### 4-2- مكتب عمليات الميزانية:

يتكفل بدفع الرواتب وأجور المستخدمين وكذلك تسديد نفقات الإدارة (الهاتف...).

#### 4-3- مكتب الوسائل: من مهامه

- يتكفل بجرد العتاد والوسائل (شراء كل الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب للولاية).

#### 4-4- مكتب متابعة المطبوعات: من مهامه

- ضمان توزيع و تحويل المطبوعات الى غاية التكفل بها من طرف المفتشيات القباضات المعنية.
- تقديم الاقتراحات الخاصة أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية الى المديرية الجهوية للضرائب.

#### 5/ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

بحكم أن الأهداف الأساسية المستوحاة من الإصلاح الجبائي هي محاربة الغش الضريبي في هذا الصدد تم انشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والتي تتلخص مهامها الأساسية في التحقيق في المحاسبة الجبائية وضمان حسن تبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي والبحث عن المادة الخاضع للضريبة وهي تتكون من 04 مكاتب كالاتي:

#### 5-1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية وتتركز مهامه في ما يلي:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني الوعاء الضريبي و مراقبته و كذا تحصيل الضريبة.
- تنفيذ برنامج التدخلات و البحث و التحري و كذلك الاطلاع بالإضافة الى حق المعاينة الميدانية.

#### 5-2- مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف بما يلي:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائي للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة واعداد وضعيات إحصائية وحوصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

### 3-5- مكتب المراجعات الجبائية: ويسمى أيضا بمكتب التحقيقات الجبائية.

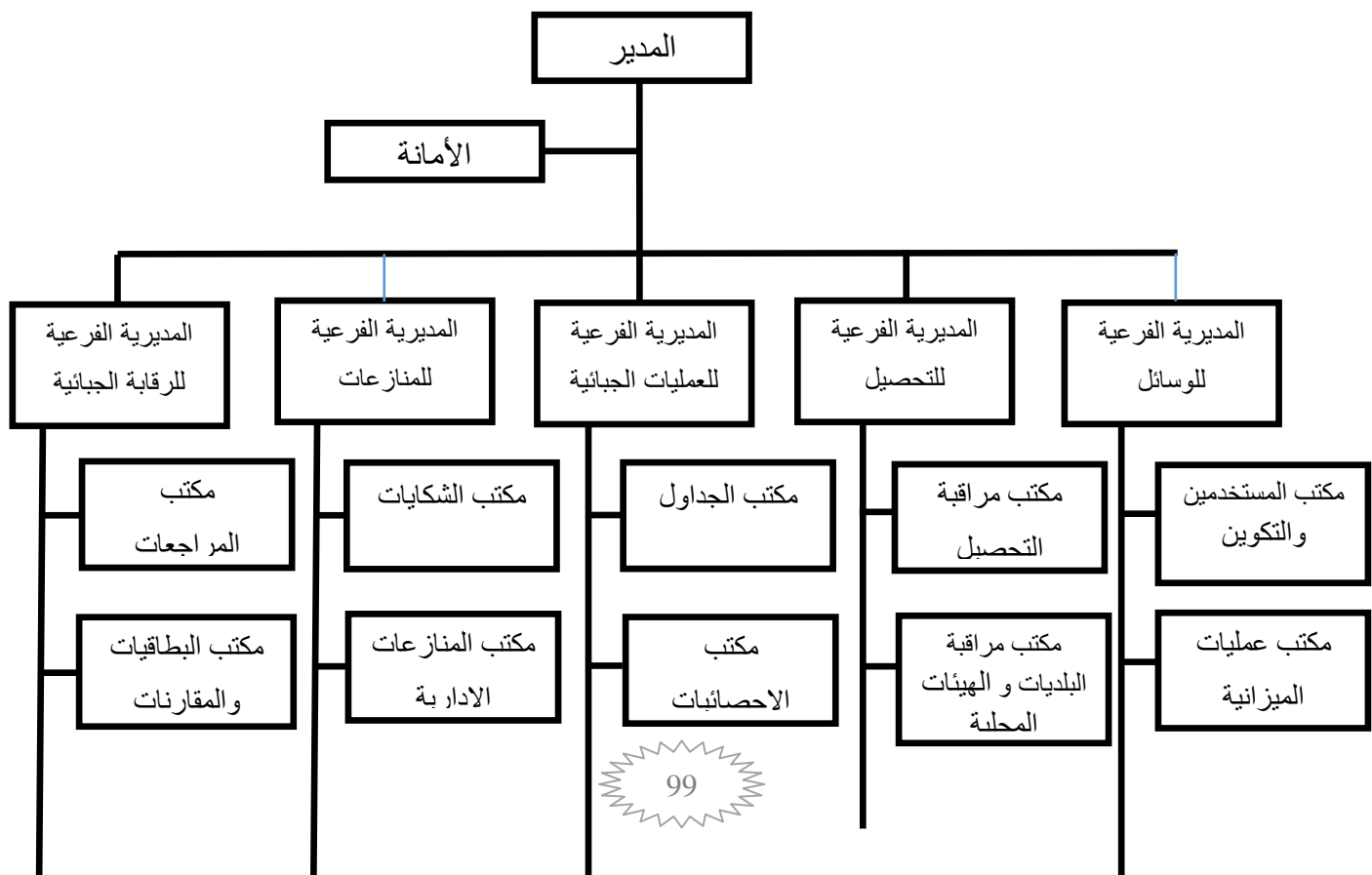
- متابعة وتنفيذ المراقبة والمراجعة.
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة والمراجعة.
- اعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدوية التقييمية.

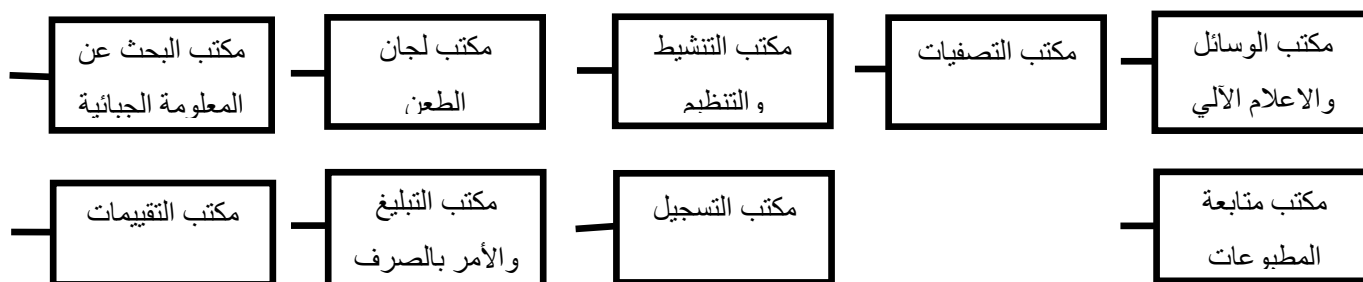
### 4-5- مكتب مراقبة التقييمات الجبائية: يعمل هذا المكتب في شكل فرق يقوم بالمهام التالية:

- اسلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.
- المشاركة في اشغال التحيين وتقويم الضرائب المستحقة في عمليات بيع وشراء العقارات.
- متابعة أشغال الخبرة في اطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

والشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية الطارف:

### الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية الطارف.





**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).

### المبحث الثاني: حالات التهرب الضريبي لمديرية الضرائب لولاية الطارف

دراسة آثار الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال تحليل وتقييم أثر الأشكال المختلفة للرقابة الجبائية المستعملة في الجزائر، حيث يتم التركيز بالدرجة الأولى على كل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في الحاسبة باعتبارهما الأكثر فعالية في اكتشاف محاولات الغش والتهرب الضريبي.<sup>1</sup>

### المطلب الأول: النماذج والملفات المدروسة لمديرية الضرائب لولاية الطارف

من أهم الطرق التي يتم استعمالها في مكافحة التهرب الضريبي التحقيق المحاسبي، من خلال المراقبة المحاسبية يتم الكشف عنه من حيث الشكل والمضمون، تقوم الإدارة الجبائية بعد ذلك باتخاذ الإجراءات العملية التي من شأنها إعادة تشكيل رقم العمال من أجل التمكن من الوصول إلى المبالغ المتهرب من دفع الضريبة عليها، لاسترجاع المبالغ والحقوق والغرامات المترتبة عنها، وإجبار المكلف بدفعها إلى مصلحة الضرائب، للكشف عن

<sup>1</sup> من اعداد الباحث، مرجع سابق.

التحقيق المحاسبي في الجزائر وأثره في مكافحة التهرب الضريبي تقوم بعرض بعض الإحصائيات المقدمة من مديرية الضرائب من سنة 2014 إلى 2018.

### 1/ التهرب الضريبي في مادة الوعاء الضريبي

تختص المديرية الولائية للضرائب بمهمة الرقابة الجبائية على مستوى الولاية ويتم تجميع المعلومات والإحصائيات على المستوى الولائي، ومنه نقول أن المكلف متهرب ضريبيا من خلال المخالفات التالية :

- تسجيل عمليات وهمية في دفاتر محاسبية
  - تقديم فواتير وهمية لإثبات معاملات تجارية من أجل الاستفادة من تخفيضات من الضرائب أو نقائص في الأرباح المحققة .
  - الامتناع عمدا عن تقديم التصريحات الجبائية السنوية والفصلية .
  - عدم مسك محاسبة نظامية تثبت العمليات المحاسبية لإظهار المركز المالي للمكلف بالضريبة .
  - التعمد في إخفاء المعاملات التجارية المكلف بالضريبة .
- وقد كانت المعطيات المتحصل عليها من خلال مديرية الضرائب كما هي في الجدول أدناه:

جدول رقم ( 15 ) : حالات والمبالغ المتهرب منها في مادة الوعاء في ولاية الطارف

الوحدة : مليار دج

| السنوات       | 2014    | 2015    | 2016    | 2017 | 2018    | المجموع |
|---------------|---------|---------|---------|------|---------|---------|
| عدد الحالات   | 7       | 7       | 10      | 00   | 24      | 38      |
| إجمالي المبلغ | 18.3753 | 11.2395 | 52.5087 | 00   | 71.1485 | 153.272 |

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مكتب الإحصائيات بمديرية الضرائب لولاية الطارف

من خلال الجدول نلاحظ أن التحقيقات الوعائية المنجزة على مستوى المديرية بمختلف مصالحها، أنه هناك تزايد بنسبة ضئيلة في عدد الحالات خلال سنوات 2014-2015-2016.

وفي سنة 2017 انخفضت إلى مستوى أدنى وهذا يعود إلى الصعوبات التي تعيق طريق المراقبين في تأدية مهامهم واستعمال هذا النوع من التحقيق على أحسن وجه، مما يسمح بالمراقبين بتطبيقه على حرية تامة ، وعدم تقبل المكلفين له لكونه يختص بالذمة المالية للمكلف، أما في سنة 2018 فقد استعادت المديرية نشاطها أكثر من السنوات السابقة لكشف أكبر عدد ممكن من المتهربين من الضريبة وهذا راجع إلى التعديلات والتحفيزات المعنوية من طرف المدير وتعاون الأعوان مع بعضهم البعض لتحقيق نتيجة فعالة.

## 2/ التهرب الضريبي في مادة التحصيل

نقول أن المكلف قام بالتهرب في مادة التحصيل الضريبي حسب مديرية الضرائب إذا قام بالعمليات التالية:

- عدم تسديد الضريبة رغم أن وضعيته المالية جيدة.
- عدم التصريح بعنوان عمله بهدف التهرب من التسديد.
- عدم استقبال أعوان الضرائب ومنعه بالقيام بمهامهم.
- عدم الوفاء بالوعود المتفق عليها من طرف مصالح الضرائب.
- إهمال الاستدعاءات.

وقد كانت الإحصائيات المتحصل عليها من طرف مديرية الضرائب بالطارف كما هي في الجدول التالي:

## جدول رقم (16): الحالات والمبالغ المتهرب منها في مادة التحصيل في ولاية الطارف

الوحدة: مليار دج

| السنوات        | 2014    | 2015   | 2016    | 2017   | 2018   | المجموع |
|----------------|---------|--------|---------|--------|--------|---------|
| عدد الحالات    | 14      | 20     | 14      | 11     | 8      | 67      |
| إجمالي المبالغ | 63.7523 | 6.8611 | 14.9655 | 3.2122 | 8.1394 | 96.9305 |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).

ملاحظة:

يمكن سحب ملف المكلف بالضريبة من قائمة المتهربين، إذا ما تمكن تسديد 50% من المبلغ، وهذا حسب ما نصت عليه المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

من خلال الجدول نلاحظ عدد الحالات في المتهربين من الضريبة في مادة التحصيل في انخفاض، حيث في سنة 2015 سجلت 20 حالة وهذا راجع لعدة أسباب منها نقص الرقابة

الجبائية والوعي البشري ونقص المراقبين، أما في سنة 2018 سجلت 08 حالات يعني أنه هناك تحسن في النظام الجبائي والتحكم الكمي والنوعي للضرائب.

### 3/ عدد الملفات المدروسة على مستوى المديرية الولائية للضرائب

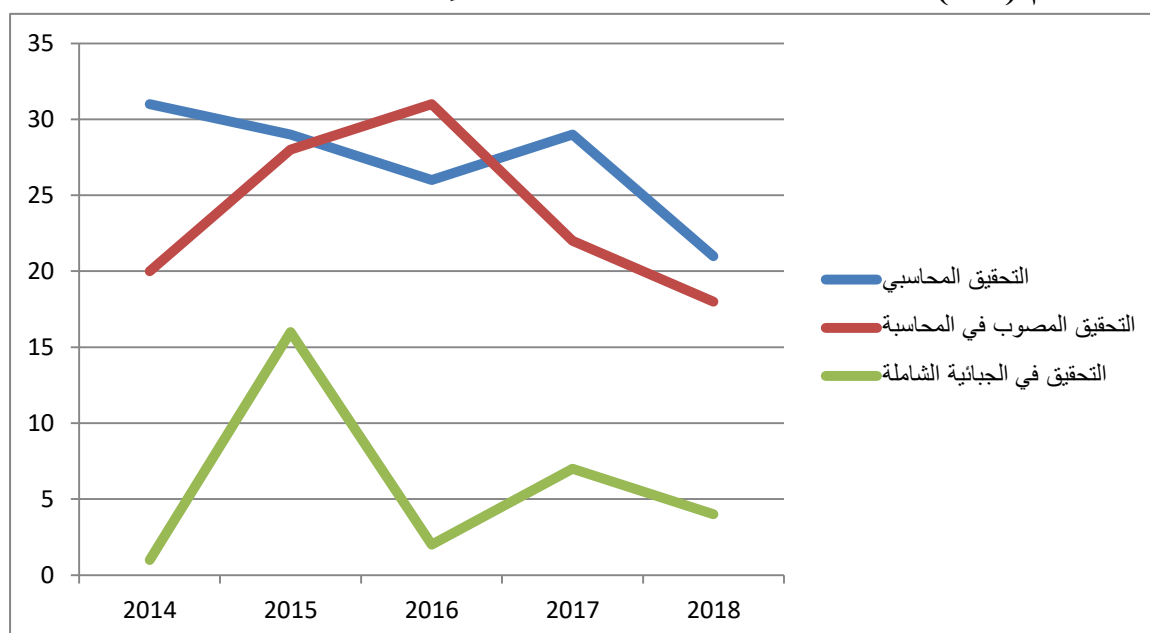
في هذه الحالة تسعى الرقابة الجبائية إلى استرجاع أكبر قدر ممكن من الأموال التي لم يصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، والجدول التالي يبين عدد الملفات المدروسة من طرف الإدارة الجبائية بإتباع عدة أنواع من الرقابة الجبائية.

جدول رقم (17): عدد الملفات المدروسة من طرف الإدارة الجبائية

| السنوات                     | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|-----------------------------|------|------|------|------|------|
| التحقيق المحاسبي            | 31   | 29   | 26   | 29   | 21   |
| التحقيق المصوب في المحاسبة  | 20   | 28   | 31   | 22   | 18   |
| التحقيق في الجبائية الشاملة | 1    | 16   | 2    | 7    | 4    |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).

### الشكل رقم (2-3) عدد الملفات المدروسة من طرف الإدارة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).

من خلال الجدول نقوم بشرح الأنواع التي تطبق في دراسة الملفات الخاضعة للرقابة بإتباع التحقيق المحاسبي أو التحقيق المصوب في المحاسبة أو التحقيق الوضعية الجبائية

الشاملة، وهناك اختلاف في عدد الملفات ويعود ذلك لنوع التحقيق المطبق وعدد الملفات المقترحة.

#### أ- عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المحاسبي :

من خلال المعطيات السابقة نلاحظ أن هناك استقرار نوع ما في عدد الملفات المدروسة وهذا راجع إلى الجهود المبذولة من طرف أعوان الضرائب ومتابعة المكلفين بالضريبة من أجل حدهم، أما بالنسبة للانخفاض الملحوظ سنة 2018، فهذا يعود إلى دراسة الإدارة الجبائية وانتقائها لملفات المكلفين بالضريبة التي من خلالها يمكنها استخراج ضرائب ورسوم محققة الاستحقاق.

#### ب- عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المصوب في المحاسبة :

من خلال المعطيات السابقة نلاحظ أن هناك تفاوت تقريبا في عدد الملفات المدروسة على مر السنوات المتطرق لها وهذا يعود لأهمية الرقابة الجبائية وفعاليتها، وهذا النوع من التحقيق يعتبر جديد يضاف إلى أنواع الرقابة الجبائية لم يكن مطبق في القدم .

#### ج- عدد الملفات المدروسة بالتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة :

من خلال المعطيات السابقة يوجد تناقص في عدد الملفات المدروسة وهذا يعود إلى المدة والجهد وحجم العمل الذي يتطلبه هذا النوع من الرقابة الجبائية تجاه المتهربين. **المطلب الثاني: دراسة إحصائية للتهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية الطارف**

عند إعداد الميزانية التقديرية السنوية يتم تحديد الأهداف المسطرة للتحصيل من طرف المديرية العامة للضرائب المتواجدة مقرها بالجزائر العاصمة و تبلغ إلى كل المديريات الولائية للضرائب عبر 48 ولاية، حيث كانت نسبة تحقيق الأهداف المسطرة لمديرية الضرائب لولاية الطارف للسنوات الستة (06) الأخيرة كالآتي:<sup>1</sup>

**الجدول رقم (18): تطور التحصيل الضريبي لمديرية الضرائب لولاية الطارف من سنة 2013 إلى 2018**

| السنة | الهدف المسطر ب (د)<br>(ج) | مبلغ التحصيل السنوي<br>المحقق ب د ج | نسبة التحصيل<br>المحقق / الهدف<br>المسطر |
|-------|---------------------------|-------------------------------------|------------------------------------------|
| 2013  | 4.700.000.000             | 5.161.132.511                       | %109,82                                  |
| 2014  | 5.000.000.000             | 5.325.562.094                       | %106,51                                  |
| 2015  | 5.600.000.000             | 5.644.749.854                       | %100,80                                  |

<sup>1</sup> من اعداد الباحث، مرجع سابق.

|      |               |               |         |
|------|---------------|---------------|---------|
| 2016 | 5.800.000.000 | 6.255.502.921 | 107,85% |
| 2017 | 7.000.000.000 | 6.485.799.553 | 92,65%  |
| 2018 | 6.550.000.000 | 6.589.102.647 | 100,59% |

**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد : المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).

من خلال الجدول : نلاحظ تطور التحصيل الضريبي لمديرية الضرائب لولاية الطارف عبر السنوات الخمسة (05) 2013-2014-2015-2016-2018 حيث أن حصيلة الضريبة المحققة شهدت ارتفاعا ملموسا سوى على مستوى كل سنة أو على مستوى الهدف المسطر من طرف الوصاية ( المديرية العامة للضرائب) و ذلك راجع لعدة أسباب من ضمنها إدخال بعض الإصلاحات الجبائية على النظام الجزافي، فبعدما كانت الإدارة الضريبية هي التي تحدد و تفرض مبلغ الضريبة تركت المبادرة للمكلف بالضريبة بتقدير الحقوق الضريبية بنفسه وتسديدها، ليبقى بذلك دور الإدارة الجبائية دورا رقابيا إضافة إلى تحصيل الضريبة يتم عبر الطرق الودية فان استعصى ذلك هناك طرق ردية كوضع اليد على الحسابات المصرفية و البنكية للمكلفين المدينين للخرينة العمومية أو حجز ممتلكات المكلفين الذين يتهربون من تسديد حقوقهم الضريبية و بيعها واسترجاع حقوق الإدارة الجبائية إضافة إلى ذلك الاقتطاع من المصدر و ترايد الأنشطة التجارية بوتيرة متسارعة من سنة لأخرى عبر إقليم الولاية و هذا بناء على عدد ملفات المكلفين بالضريبة و الذي يقارب العشرين ألف (20.000) لسنة 2018 موزعة عبر النظام الجزافي و النظام الحقيقي ( 17452 ملفا جبائي في النظام الجزافي) يمثل الأنشطة التي لا يتعدى رقم أعمالها ثلاثة ملايين سنتيم ( 30.000.000 د ج) و الخاص بالأنشطة ذات الطابع التجاري و الخدماتي و المهن الحرة و ( 2467 ملف جبائي خاضع للنظام الحقيقي) يمثل الشركات و المؤسسات ذات الطابع التجاري و الصناعي و قطاع الخدمات ... الخ. و الذين يتعدى رقم أعمالهم ثلاثة ملايين سنتيم (30.000.000 دج) و لا يتجاوز مئة مليار (1000.000.000 دج). إضافة إلى كل ذلك إعطاء أهمية كبرى لعملية التحصيل الضريبي من طرف مصالح المديرية الولائية للضرائب بالطارف.

**الجدول رقم (19): الفرق بين المبلغ المحقق و الهدف المسطر**

| الفرق = المبلغ المحقق – المبلغ المسطر |               |
|---------------------------------------|---------------|
| السنة                                 | الفرق ب د ج   |
| 2013                                  | + 461.132.511 |
| 2014                                  | + 325.562.094 |

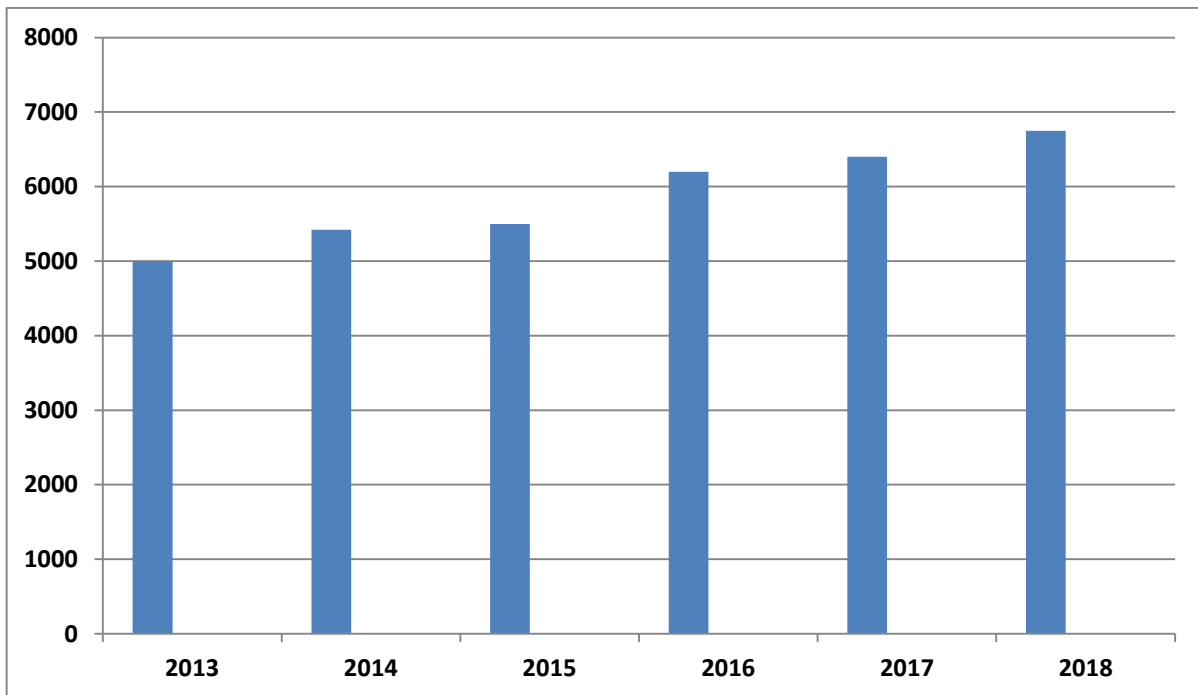
|      |               |
|------|---------------|
| 2015 | + 44.749.854  |
| 2016 | + 455.502.921 |
| 2017 | - 514.200.477 |
| 2018 | + 39.102.647  |

**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).

من خلال الجدول : فالفرق بين المبلغ المحقق و الهدف المسطر يتضمن بعض من مبالغ التهرب الضريبي في الفترة محل الدراسة و ذلك لتعذر الحصول على المبالغ الحقيقية للتهرب الضريبي لنفس الفترة .

**ملاحظة:** بالنسبة لسنة 2017 نلاحظ انخفاض في نسبة التحصيل السنوي للضريبة مقارنة بالهدف المسطر لنفس السنة و ذلك راجع إلى تحويل ملفات المكلفين بالضريبة و الذين يفوق رقم أعمالهم عن 1.000.000.000 د ج ( 100 مليار سنتيم) إلى مديرية كبريات المؤسسات المتواجد مقرها بالجزائر العاصمة حتى يتم تسوية وضعيتهم الجبائية على مستوى هذه المديرية و ذلك يدخل في إطار الإصلاح الهيكلي الضريبي و بالتالي فمن الطبيعي انخفاض نسبة التحصيل الضريبي خلال تلك السنة .

**الشكل رقم (3-3) : التمثيل البياني لتطور الحصيلة الضريبية بمديرية الضرائب لولاية الطارف**



الوحدة: 1

الحصيلة الضريبية:

مليون

**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).

من خلال التمثيل البياني والنسب الموجودة في الجدول الأول نلاحظ أن الحصيلة الضريبية لمديرية الضرائب لولاية الطارف في تزايد مستمر وهذا يعود إلى الدور الفعال الذي يقوم به الحقيقين .

**المبحث الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية الطارف**

**المطلب الأول : التحضير لخطوات وإجراءات عملية التحقيق المحاسبي**

يتم دراسة هذه الحالة التي تختص بعملية التحقيق المحاسبي باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي، وقد أردنا أن تكون هذه الدراسة تقنية ومختصرة نظرا لتعرفنا في الجانب النظري لعملية التحقيق المحاسبي.<sup>1</sup>

**1/ التحضير للتحقيق :**

تعد هذه المرحلة من بين الخطوات الهامة والرئيسية في مسار عملية التحقيق المحاسبي، حيث يتم من خلالها اختيار عدد ملفات المكلفين بالضريبة الواجب إخضاعهم للتحقيق المحاسبي وذلك استنادا إلى جميع هياكل الإدارة الجبائية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية بناء على القدرات والإمكانيات البشرية والمادية التي يتمتع بها أعوان الإدارة الجبائية، حيث يخول التشريع الجبائي للمراقب سحب الملف السري للمكلف الذي تم اختياره ليخضع للتحقيق من مفتشية الضرائب التابع لها.

ويقوم ببعض الأعمال التمهيدية في المكتب وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف والتأكد من نظامية التصريحات من خلال مراقبة ما يلي :

– أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين

<sup>1</sup> من اعداد الباحث، مرجع سابق.

- دراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة والضرائب على رقم الأعمال ومختلف الضرائب والرسوم الأخرى.
- الاتصال بالجهات الخارجية والتي لها علاقة بالمكلف من خلال السنتين الأخيرتين
- دراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة والضرائب على رقم الأعمال ومختلف الضرائب والرسوم الأخرى.
- الاتصال بالجهات الخارجية والتي لها علاقة بالمكلف من خلال ممارسة حق الاطلاع من أجل جلب المعلومات التي تساعد المراقب في عملية التحقيق .
- تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط المزاوول.
- استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي
- انجاز كشف المحاسبة للسنوات المعنية بالمراقبة.

## 2/ إرسال الإشعار والإجراءات الأولية لعملية التحقيق :

### 2-1- إرسال الإشعار بالتحقيق:

وهو عبارة عن وثيقة تعلم بواسطتها الإدارة المكلف بأنه سيخضع لعملية المراقبة والتحقيق الجبائي حيث يشار فيه إلى الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق وكذا الفترة (أي السنوات) المعنية كما يشار في الإشعار ببعض الحقوق الممنوحة للمكلف كإمكانية الاستعانة بالمستشار ومنحه مدة 10 أيام بعد استلام الإشعار بالتحقيق لتحضير الوثائق والدفاتر المحاسبية ومن خلال ملف المؤسسة الذي اطلعنا عليه أثناء فترة إجراء التربص التطبيقي.

وبتاريخ 2017/05/29 قام أعوان الإدارة الجبائية بتسليم الإشعار بالتحقيق يحمل رقم 2504/م.ف.ر:ج/2017 إلى المكلف والمعني بالرقابة، حيث أرفق هذا الإشعار بميثاق المكلفين بالضريبة، يمكنه الاستعانة بمستشار محاسبي من اختيار هذا الإشعار :

- السيد XXXX مقول في أشغال البناء مقرها بلدية بوثلجة - ولاية الطارف-

- السجل التجاري XXXX

- الرقم الجبائي XXXX

- تاريخ إرسال الإشعار: 2017/05/29

- السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق: 2013-2014-2015-2016.

\* الضرائب التي يمسها التحقيق :

- الرسم على النشاط المهني

- الرسم على القيمة المضافة

- الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور
  - الرسم العقاري
  - رسم التطهير
  - حق الطابع
  - الرسم على المشتريات تخص السنوات الخاصة للتحقيق
- 2-2- الإجراءات التمهيدية للتحقيق :**

بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار قاموا ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامه على أحسن وجه وتجسدت الإجراءات في ما يلي:

**2-2-1- سحب ودراسة الملف الجبائي:** اذ يمثل المصدر الأول بنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدر الحالة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

**2-2-2- تحضير استمارات التحقيق:** استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة يقوم العون المحقق بملأ جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسب قبل استلامها، وأهمية رأس مال الشركة، وتطوراته، وجميع الإمكانيات التي في المؤسسة ويتمثلان في :

**2-2-3- إعداد حالة المقارنة للميزانيات :** هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم لمختلف السنوات الأربعة قيد التحقيق وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة في ما يتعلق بالاهتلاكات المؤنونات حركة العقارات وكذا فوائض القيمة المضافة .

**2-2-4- إعداد كشف المحاسبة:** بعد هذا الكشف انطلاقا من جدول الحسابات والنتائج لـ 4 سنوات المحقق فيها ويضم لوائح حسابات النتائج، كما يسمح من متابعة الأعمال والأعباء والمعدلات الربح الإجمالي والقيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل دورة محاسبية .

### 3/ المرحلة الميدانية لعملية التحقيق

بعد قيام المراقب بالأعمال الضرورية لإجراء عملية التحقيق المحاسبي يقوم بالانتقال إلى عين المكان، وذلك بعد إعلان المكلف عن طريق الإشعار بالتحقيق، وبعد انقضاء المدة (15 يوما) يتم التقرب من مقر عمل المكلف لإجراء بعض المعاينات المادية التي قد تفقد قيمتها إن أجلت والمتمثلة في :

- التأكد من الشخصية المدنية للمكلف بالضريبة (صاحب المشروع)
- استفسار عن طبيعة العمل والنشاط الممارس مع زيارة أماكن الإنتاج، التخزين، المحلات المهنية التي تسمح له بأخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة حيث يجب جمع المعلومات المتعلقة بـ :
  - \* النشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة
  - \* وسائل الإنتاج المستعملة
  - \* زبائن المؤسسة ومورديها.
- كما يمكن تحديد مكان المحقق الذي سيتم فيه دراسة الملف، على مستوى الشركة أو على مستوى المديرية (مكتب المحقق) وفقا للقوانين التشريعية.
- بعد تسليم المكلف محاسبته للمحقق، يتم التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة ذلك بأنها تلم جميع الوثائق والمستندات القانونية التي ينص عليها القانون التجاري في المواد من 09 إلى 11 والمتمثلة في دفتر اليومية حسب المادة 09، دفتر الجرد حسب المادة 10، واليوميات المساعدة (البنك، الصندوق، المبيعات، المشتريات، المصاريف ... الخ)
- على ذلك يجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية بعد الدراسة الشكلية للمحاسبة.
- يجب التطرق إلى الدراسة الموضوعية أي في مضمون المحاسبة، يقوم المحقق الجبائي في هذه الحالة وللتأكد من جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من طرف المكلف، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، التي تتمثل في الغالب في المشتريات المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات وفيما يلي نتعرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن بعض أخطاء وثرغات:
  - فواتير الشراء غير مسجلة محاسبيا
  - تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية
  - البيع بتحرير الفواتير مع التحقيق في قيمتها
  - التأكد من الوجود المادي للثببتات وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا.
  - فحص اهتلاكات التثببت والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية.
  - التأكد من موضوعية مختلف المؤونات والاهتلاكات التي تم تكوينها.
  - استرجاع الرسم على القيمة المضافة من خلال فواتير لا علاقة لها بالنشاط.
- بعد الانتهاء من دراسة الملف وطبقا للتشريع المعمول به، يقوم المراقب بمراسلة المؤسسة رسميا بطلب توضيح يبرر فيه النقائص والثرغات الموجودة في الملف التي تم استخلاصها أثناء عملية التحقيق.

تلقي المراقب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف، إلا أن هذا لم يكن كاف أمام المراقب من أجل تبرير كل التلاعب والأخطاء التي تم الكشف عنها من طرف المراقب وهذا قبل الفترة المحددة قانونا بـ 30 يوما.

تم استدعاء المعني بتاريخ 2016/11/28 تحت رقم 1103 من أجل مناقشة النقاط التي اعتمدت في التسوية الجبائية.

ونظرا لجملة هذه الأخطاء المحاسبية قرر المحققان قبول محاسبتكم شكلا ومضمونا مع إعادة النظر في تسوية وضعيتكم الجبائية .

#### المطلب الثاني : نتائج التحقيق

من خلال التدقيق في الملف المكلف والتحقيق في عين المكان للاطلاع على الورشات والممتلكات توصل المراقب إلى النتائج التالية :<sup>1</sup>

#### 1- نتائج الرقابة المحاسبية لرقم الأعمال الخاص بالرسم على النشاط المهني

حسب المادة 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :

#### الجدول رقم (20): الفرق في رقم الأعمال للرسم على النشاط المهني

| السنوات<br>التسمية    | 2013       | 2014       | 2015       | 2016      |
|-----------------------|------------|------------|------------|-----------|
| رقم الأعمال المصرح به | 1280441300 | 3353857100 | 1776118400 | 726385200 |
| رقم الأعمال المعدل    | 1467905300 | 3665415200 | 1776118400 | 726385200 |
| الفرق في رقم الأعمال  | 187464000  | 298225500  | لا شيء     | لا شيء    |

**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).

نلاحظ أن المكلف بالضريبة قام بتصريح كاذب ( نوع من التهرب) حيث تبين فرق كبير بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المعدل من طرف المحقق لسنتين 2013 و 2014.

ومنه يستوجب استخراج الحقوق والغرامات الواجب دفعها حسب المادة 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

\* الحقوق والغرامات المستخرجة للرسم على النشاط المهني

<sup>1</sup> من اعداد الباحث، مرجع سابق.

الجدول رقم (21): استخراج الحقوق والغرامات للرسم على النشاط المهني

| السنة<br>التسمية     | 2013     | 2014     | 2015     | 2016     |
|----------------------|----------|----------|----------|----------|
| الحقوق المصرح بها    | 25608800 | 67077100 | 35522300 | 14527700 |
| الحقوق المعدلة       | 29358100 | 73308300 | 35522300 | 14527700 |
| الفرق في الحقوق      | 3749300  | 6231200  | لاشيء    | لاشيء    |
| معدل الغرامات        | %10      | %10      | لاشيء    | لاشيء    |
| الغرامات             | 374900   | 623100   | لاشيء    | لاشيء    |
| المجموع الواجب الدفع | 4124200  | 6854300  | لاشيء    | لاشيء    |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).  
علما أن :

\* الحقوق المصرح بها: رقم الأعمال المصرح به  $\times 2\%$

\* الحقوق المعدلة: رقم الأعمال المعدل  $\times 2\%$

\* معدل الغرامات يكون كالتالي :

- إذا كان الفرق في الحقوق أقل من 500 0000 دج فإن المعدل 10% .

- إذا كان الفرق في الحقوق محصور ما بين 500 0000 دج و 20 000 000 دج تفرض عليه الغرامة 15% .

- إذا كان الفرق في الحقوق أكبر من 20 000 000 دج يفرض عليه 25% .

2- التسوية فيما يخص رقم الأعمال بالرسم على القيمة المضافة.

حسب المادة 15 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

الجدول رقم (22) : التسوية فيما يخص رقم الأعمال بالرسم على القيمة المضافة

| السنة<br>التسمية                | 2013       | 2014       | 2015       | 2016      |
|---------------------------------|------------|------------|------------|-----------|
| رقم الأعمال المصرح به بمعدل 17% | 106566400  | 3665415200 | 1760422300 | 726385300 |
| رقم الأعمال المصرح به بمعدل 7%  | 214777200  | لاشيء      | لاشيء      | لاشيء     |
| رقم الأعمال المعدلة بمعدل 17%   | 1253128100 | 3665415200 | 1776118400 | 726385300 |
| رقم الأعمال المعدلة بمعدل 7%    | 214777200  | لاشيء      | لاشيء      | لاشيء     |
| الفرق في رقم الأعمال بمعدل      | 187464000  | لاشيء      | 15696100   | لاشيء     |

|     |                               |        |        |        |        |
|-----|-------------------------------|--------|--------|--------|--------|
| 17% | الفرق في رقم الأعمال بمعدل 7% | لا شيء | لا شيء | لا شيء | لا شيء |
|-----|-------------------------------|--------|--------|--------|--------|

**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).

نلاحظ في 2019 و 2015:

- قام المكلف بالضريبة بتصريح ناقص أو كاذب في ما يخص رقم الأعمال المصرح به بمعدل 17% الخاص بالرسم على القيمة المضافة حيث تم إيجاد فرق واضح بينه وبين رقم الأعمال المعدل بمعدل 17% من طرف المحقق والمقدر ب لسنة 2014 و 2016 فلم يتم وجود ثغرة لتهرب أو الغش الضريبي.

\* الحقوق والغرامات المستخرجة حسب المادة 21 و 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

**الجدول رقم (23) : الحقوق والغرامات المستخرجة للرسم على القيمة المضافة**

| السنة التسمية              | 2013      | 2014      | 2015      | 2016      |
|----------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| الحقوق المصرح به بمعدل 17% | 181162900 | 623120600 | 299271800 | 123485500 |
| الحقوق المصرح به بمعدل 7%  | 15034400  | لا شيء    | لا شيء    | لا شيء    |
| الحقوق المعدلة بمعدل 17%   | 213031800 | 623120800 | 301940100 | 123485500 |
| الحقوق المعدلة بمعدل 7%    | 15034400  | لا شيء    | لا شيء    | لا شيء    |
| الفرق في الحقوق بمعدل 17%  | 31868900  | لا شيء    | 2668300   | لا شيء    |
| الفرق في الحقوق بمعدل 7%   | لا شيء    | لا شيء    | لا شيء    | لا شيء    |
| معدل الغرامات              | 25%       | لا شيء    | 10%       | لا شيء    |
| الغرامات                   | 7967200   | لا شيء    | 266800    | لا شيء    |
| المجموع الواجب الدفع       | 39836100  | لا شيء    | 2935200   | لا شيء    |

**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).

**3- التسوية فيما يخص القاعدة الضريبية الدخل الإجمالي على الأجر IRG/S:**

حسب المادة 66 إلى 76 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ونظرا للفرق في التصريح في القاعدة مصاريف العمال بين ما هو مدون في نقل الأجر وما صرح به على سلسلة G50 بالنسبة إلى سنة 2014 - 2015 - 2016 فإن الفارق يخضع إلى تسوية بمعدل 20%.

الجدول رقم (24) : التسوية فيما يخص القاعدة الضريبية الدخل الإجمالي على الأجور :IRG/S

| السنوات            | 2013      | 2014      | 2015      | 2016     |
|--------------------|-----------|-----------|-----------|----------|
| التسمية            |           |           |           |          |
| القاعدة المعدلة    | 185863900 | 41183400  | 274852200 | 23405100 |
| القاعدة المصرح بها | 185863900 | 408449800 | 246100600 | لاشيء    |
| الفرق في القواعد   | لاشيء     | 3433600   | 287500    | 23405100 |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).

نلاحظ من خلال الجدول أن المكلف بالضريبة قام بعملية تجاهل من خلال تخفيض قيمة القاعدة الضريبية لضريبة الدخل الإجمالي على الأجور لسنتين 2014 و 2015 وعدم التصريح بها في سنة 2016 بهدف تخفيض الضريبة الواجب دفعها لكن بفضل العمل الذي قام به المراقب تم كشفه عن طريق المقارنة بين ما هو مدون في دفتر الأجور وما هو مصرح به G50 وفي سنة 2016 تم كشفه عن طريق معلومات مقدمة من طرف صندوق الضمان الاجتماعي.

\* الفرق في ضريبة الدخل الإجمالي على الأجور:

الجدول رقم (25) : الحقوق والغرامات فيما يخص القاعدة الضريبية الدخل الإجمالي على الأجور :IRG/S

| السنة                | 2013     | 2014     | 2015     | 2016    |
|----------------------|----------|----------|----------|---------|
| التسمية              |          |          |          |         |
| المعامل              | %20      | 20%      | 20%      | 20%     |
| الحقوق المعدلة       | 37172780 | 82376680 | 54970440 | 4681000 |
| الحقوق المصرح بها    | 37172780 | 81689960 | 49220120 | لاشيء   |
| الفرق في الحقوق      | لاشيء    | 686720   | 57500    | 4681000 |
| معدل الغرامات        | لاشيء    | %25      | %25      | %25     |
| الغرامات             | لاشيء    | 171680   | 14375    | 1170200 |
| المجموع الواجب الدفع | لاشيء    | 858400   | 71900    | 5851200 |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).

**4- التسوية فيما يخص قواعد الدخل الإجمالي:** حسب المادة 66 إلى 76 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- إن الفرق في رقم الأعمال الموجود في سنة 2013 الخاضع للتحقيق والمقدر بـ 187464000 خارج الرسم بالنسبة إلى 2013 يؤخذ منه نسبة 10% وهذا المبلغ يضاف إلى القاعدة المصرح بها من أجل استخراج قاعدة ضريبية جديدة.  
\* الفرق في قواعد ضريبة الدخل الإجمالي:

**الجدول رقم (26) : التسوية فيما يخص قواعد الدخل الإجمالي**

| التسمية            | السنوات   | 2013      | 2014      | 2015     | 2016 |
|--------------------|-----------|-----------|-----------|----------|------|
| القاعدة المصرح بها | 265331100 | 377847100 | 125570200 | 17204500 |      |
| القاعدة المعدلة    | 284077500 | 377847100 | 125570200 | 17204500 |      |
| الفرق القاعدة      | 18746400  | لا شيء    | لا شيء    | لا شيء   |      |

**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).

نلاحظ أن المكلف لم يضيف قيمة 10% من الفارق في رقم الأعمال الموجود في 2013 الخاضع للتحقيق إلى القاعدة المصرح بها من أجل استخراج قاعدة جديدة.

أما في سنة 2014 فقد سجل عجز قدره 377847100.

**الجدول رقم (27) الحقوق والغرامات المستخرجة للدخل الإجمالي**

| التسمية              | السنة    | 2013    | 2014     | 2015    | 2016 |
|----------------------|----------|---------|----------|---------|------|
| الحقوق المعدلة       | 86227100 | 1000000 | 31671100 | 1040900 |      |
| الحقوق المصرح بها    | 79665900 | 1000000 | 31671100 | 1040900 |      |
| الفرق في الحقوق      | 6561200  | لا شيء  | لا شيء   | لا شيء  |      |
| معدل الغرامات        | 15%      | /       | /        | /       |      |
| الغرامات             | 984200   | /       | /        | /       |      |
| المجموع الواجب الدفع | 7545400  | /       | /        | /       |      |

**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).

يتم حساب الحقوق المعدلة و الحقوق المصرح بها بالاعتماد على المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية

**الجدول رقم (28) : التسوية فيما يخص الرسم على المشتريات:**

طبقا المادة 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

| السنة                         | التسمية   | 2013      | 2014      | 2015     | 2016 |
|-------------------------------|-----------|-----------|-----------|----------|------|
| الرسم على المشتريات المصرح به | 217187200 | 459131600 | 278436300 | 76565000 |      |
| الرسم على المشتريات المعدل    | 200387500 | 419438300 | 267710900 | 71294500 |      |
| الفرق المعاد إدماجه           | 1679900   | 39693300  | 10725400  | 5261500  |      |
| معدل الغرامات                 | %15       | %25       | 15%       | 10%      |      |
| الغرامات                      | 2519900   | 9923300   | 1608800   | 526001   |      |
| المجموع الواجب الدفع          | 19319600  | 49616600  | 12334200  | 5787600  |      |

**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).

نتيجة للمقارنة بين الملف السري والملف المقدم من طرف المكلف والمعلومات التي تحصل عليها المحقق تم كشف مخالفات عدة، فيما يخص الرسم على المشتريات منها إعادة حسم الفواتير نفسها خلال نفس السنة في جدول الحسومات الخاصة بسلسلة G50 للاستفادة أكثر من التخفيضات.

#### 5- الإجراءات النهائية لعملية التحقيق:

بعد إتمام عملية التسوية المحاسبية التي بها المحققان وانتهاء مدة التبرير (30 يوم) يتم أيضا إرسال تبليغ أولي متعلق بالمحاسبة لاقتراح تسوية وضعيته (المكلف) في مهلة خولها له القانون (40 يوم) بعد استلام التبليغ.

- عند استلام المكلف الإشعار ينعكس بفعالين: إما إبداء ملاحظات بأنه مظلّم وسلب لحقوقه، فيحول ملفه إلى مكتب النزاعات القضائية لإعادة النظر فيه، أما إذا انتهت المدة (40 يوم) ولم يأتي أي رد على محتوى الإشعار فيعتبر السكوت علامة من علامات الرضا (قبول ضمني) والغرامات المستخرجة تكون رسمية.

-ومنه يتم رفع ضد المكلف وتسجيله ضمن الملف الوطني للمدليسين وذلك نظرا لاكتشاف استعماله لطرف ومناورات تدليسية بهدف التهرب من دفع الضريبة.

ونظرا لعدم إيداعه للرد على نتائج التحقيق المحاسبي والجبائي الوارد بالتبليغ الأولي المشار إليه فإنه يقرر الاحتفاظ بالنتائج الواردة بالتبليغ الأولي ويرسل إليه وثيقة الورد الفردي النهائي مدون عليها ملخص العام للحقوق والغرامات الملزم بتسديدها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> من اعداد الباحث، مرجع سابق.

جدول رقم (29): الجدول التفصيلي (الملخص) للحقوق والغرامات

| 2016      |         | 2015     |          | 2014     |           | 2013     |          | السنة<br>التسمية                      |
|-----------|---------|----------|----------|----------|-----------|----------|----------|---------------------------------------|
| الغرامات  | الحقوق  | الغرامات | الحقوق   | الغرامات | الحقوق    | الغرامات | الحقوق   |                                       |
| 117020    | 4681000 | 14375    | 57500    | 171680   | 686720    | لاشيء    | لاشيء    | ضريبة الدخل<br>الإجمالي على<br>الأجور |
| لاشيء     | لاشيء   | لاشيء    | لاشيء    | 6231200  | 6231200   | 374900   | 3749300  | الرسم على النشاط<br>المهني            |
| لاشيء     | لاشيء   | 266800   | 2668300  | لاشيء    | لاشيء     | 7967200  | 31868900 | الرسم على القيمة<br>المضافة           |
| لاشيء     | لاشيء   | لاشيء    | لاشيء    | لاشيء    | لاشيء     | 984200   | 6561200  | ضريبة الدخل<br>الإجمالي               |
| 526100    | 5261500 | 1608800  | 10725400 | 9923300  | 39693300  | 2519900  | 1679900  | الرسم على<br>المشتريات                |
| 1696300   | 9942500 | 1889975  | 13451200 | 16326180 | 466111220 | 11846200 | 43859300 | إجمالي الحقوق<br>والغرامات            |
| 113864220 |         |          |          |          |           |          |          | الحقوق                                |
| 31758655  |         |          |          |          |           |          |          | الغرامات                              |
| 145622875 |         |          |          |          |           |          |          | إجمالي الحقوق<br>والغرامات            |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد المديرية الفرعية للعمليات الجبائية- مكتب الإحصائيات (مديرية الضرائب لولاية الطارف).

### خلاصة الفصل:

إن الرقابة الجبائية بصفة عامة من أهم المهام التي وكلت للإدارة الجبائية من أجل القيام بدورها من صحة التصريحات ومدى تطابقها مع القوانين والتشريعات الجبائية، وبالتالي تصحيح الأخطاء والمخالفات والتجاوزات التي ارتكبت من المكلفين من خلال التحقيق الجبائي وللإدارة الجبائية إطار واسع يسمح لها من خلال أعوانها حق التدخل وفحص الوثائق المحاسبية والتحقيق في صحة المعلومة الواردة فيها.

حيث من خلال تقييمي لفعالية الرقابة وقدرتها على تحقيق أهدافها المسطرة أنها ما زالت تواجه تحديات ومشاكل تقف عائقا أمام ما تطمح الوصول إليه، كضعف أهمية الرقابة الجبائية وعدم فعالية النظام الضريبي التقليدي ونقص أيضا في الوعاء الضريبي مقارنة مع حجم التهرب، إضافة إلى نقص الوعي الضريبي بالنسبة للمكلف بالضريبة.

## خاتمة عامة:

لقد حاولنا في بحثنا هذا تبين الدور الأساسي والفعال الذي تلعبه الضريبة في الإنعاش الاقتصادي باعتبارها مود هام للنهوض بالتنمية الاقتصادية وتحقيق الأهداف المسطرة، لاسيما إذا حظيت بعناية كبيرة من طرف الإدارة والمكلفين على حد سواء.

لكن رغم هذا لاحظنا قصورا معتبرا لدور الضريبة في تنشيط الاقتصاد الوطني، كونه اقتصاد ريعي يعتمد على الجباية البترولية بدليل حالة التضخم ونقص الإيرادات وخاصة بالعملة الصعبة، وهذا ليس راجع لانعدام التشريعات الضريبية وإنما لوجود التهرب والغش الضريبي اللذان يعتبران الشبح الاقتصادي الذي يحول دون أن تقوم الضريبة بدورها الرئيسي لما يشكله من عملية استنزاف كبيرة لخزينة الدولة ومداخلها.

إن وجود التهرب والغش الضريبي يرجع إلى وجود ثغرات قانونية في التشريع الضريبي والذي لا يعرف الاستقرار، إضافة إلى نقص الوعي الضريبي لدى المكلف إلى جانب النقائص الموجودة على مستوى عمل الإدارة، كقلة الإمكانيات البشرية والمادية وقلة الحوافز وسوء الوضعية الاجتماعية للمستخدمين، كل هذه الجبائية الأسباب عرقلت السير الأمثل لتحقيق أهداف السياسة الضريبية المسطرة من طرف الدولة.

من هنا ظهرت ضرورة الإصلاح الجبائي الذي يحد ويحارب كل من التهرب والغش الضريبي، كظاهرة اقتصادية خطيرة، مما يستدعي تدارك الوضع نتيجة الفرق الشاسع بين إمكانيات الإدارة الجبائية والأهداف التنموية، لذلك اتجهت النية إلى القيام بجملة الإصلاحات الجبائية وبرامج عصرنة الإدارة التي تعتبر أداة ناجعة وفعالة لردع بعض التجاوزات من جهة وتصحيح بعض المفاهيم الخاصة بالمكلف من جهة أخرى، وهذا من شأنه أن يعطي دفعا قويا للاقتصاد الوطني وجعل النظام الجبائي أكثر استجابة للتطورات التكنولوجية وتماشيا مع التوجهات الاقتصادية الراهنة.

## النتائج:

1. شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا في القرن الحالي، ويعود ذلك لثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات والتحولات الاقتصادية نتيجة زيادة التوجه نحو العولمة، وسقوط الحواجز التجارية وثورة المعلومات والاتصالات، التي أدت إلى بروز أنواع وطرق جديدة للتهرب الضريبي كالتهرب الإلكتروني، التهرب عن طريق الجنات الضريبية.

2. التأخر في تجسيد هذا البرنامج على أرض الواقع، أثر بالسلب على فعالية الرقابة الجبائية، فعلى سبيل المثال لحد الآن لم يتم الانتهاء من بناء نظام المعلومات الجبائي والذي يعتبر الأداة الأساسية في انتقاء الملفات للرقابة الخارجية، وكذا عدم الانتهاء من بناء المراكز الجوارية ومراكز الضرائب.
3. من خلال دراستنا تبين أنه لم يتم تجسيد برامج العصرية على مستوى مديرية الضرائب لولاية الطارف، وهذا بسبب نقص الهياكل الخاصة بالمصالح الضريبة وزيادة على ذلك غياب الثقافة الضريبية لدى المكلفين وعدم كفاءة أعوان الإدارة، وبالرغم من هذا شهدت المديرية زيادة في نسبة تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المديرية العامة.

#### التوصيات:

- صياغة قوانين واضحة وغير معقدة من أجل أن يفهمها الجميع باعتبار أن المكلفين ليس لديهم مستويات علمية مرتفعة أو بدون مستوى.
- الاهتمام بالعمال وإجراء دورات تكوينية لهم، يؤدي إلى نجاح الرقابة إضافة إلى زيادة رواتبهم مع التحفيزات تؤدي إلى امتناعهم عن السرقة والرشوة وبالتالي الحفاظ على المال العام.
- العمل على إدخال واستعمال الإعلام الآلي في كل مصالح الإدارة الجبائية.

#### آفاق الدراسة:

- في الأخير نأمل من خلال هذا البحث أن يكون منطلقا لبحوث أخرى في السنوات القادمة مثل:
- دور الإعانات الجبائية في تحفيز الاستثمار.
  - أثر الامتيازات الضريبية الممنوحة للمكلفين على التهرب الضريبي.
  - ما مدى مساهمة الرقابة في الوقاية من التهرب الضريبي.
- وفي الأخير لا ندعي الكمال لبحثنا ولا ننفي قصورا لمجهوداتنا لكن نأمل أن نكون قد وفقنا إلى حد يعتمد في الإلمام بجوانب البحث المختلفة.