



جامعة الشاذلي بن جديد  
UNIVERSITÉ CHADLI BENDJEDID

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف -



جامعة الشاذلي بن جديد  
UNIVERSITÉ CHADLI BENDJEDID

Tarf-UNIVERSITE CHADLI BEN DJEDI

كلية العلوم الاقتصادية ، العلوم التجارية وعلوم التسيير

Faculté des sciences Economiques, Commerciales Et Sciences De  
Gestion

السنة الجامعية: 2021/2020

الرقم التسلسلي: .....

قسم: علوم التسيير

مذكرة مقدمة في إطار متطلبات نيل شهادة الماستر

تحت عنوان:

استراتيجية عصرنة الإدارة الجبائية لمكافحة  
السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين  
بالضريبة

تخصص: إدارة استراتيجية

- تحت إشراف الدكتورة:

تومي سومية

إعداد الطلبة:

عبدلي ابتسام ➤

خضراوي ندى ➤

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



﴿ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ  
وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي  
بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ ﴾



صدق الله العظيم

## ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان مختلف السلوكات الجبائية للمكلفين بالضريبة بما فيها خطر عدم الانضباط الجبائي الذي يعتبر نوعاً من أنواع المخاطر الجبائية المتعلقة بعدم التزام المكلفين بالضريبة الجبائية، تطرقنا ضمن هذه الدراسة إلى ظاهرة التهرب الضريبي ومختلف أنواعه وأساليبه وآثاره، وخلصت هذه الدراسة إلى أن الحد من هذه الممارسات والتلاعبات الاحتيالية يتم من خلال وسائل رقابية كانتهاج استراتيجية عصرنة إدارة الضرائب كوسيلة وقائية وردعية للسلوكات المنحرفة، وبذلك كانت النتيجة الأساسية أن تحسين وتعزيز علاقة الإدارة بالمكلف بالضرائب يتم عن طريق تحسين نوعية الخدمة المقدمة وكسب رضا المكلف بالضريبة للوصول إلى أكبر قدر ممكن الثقة المتبادلة وقبول الضريبة، وبالتالي عدم اللجوء إلى التهرب من أدائها.

**الكلمات المفتاحية:** السلوكات الجبائية المنحرفة، خطر عدم الانضباط الجبائي، التهرب الضريبي، عصرنة الإدارة الجبائية، تحسين نوعية الخدمة.

## Résumé

Cette étude visait à montrer les différents comportements fiscaux des contribuables, y compris le risque de discipline fiscale, qui est considéré comme un type de risque fiscal lié à la non-conformité des contribuables. Au sein de cette étude, nous avons discuté du phénomène de l'évasion fiscale et de ses différents types, méthodes et effets, et cette étude a conclu à limiter ces pratiques et manipulations frauduleuses en contrôlant les moyens et en adoptant une stratégie de modernisation de l'administration fiscale en tant que prévention et dissuasion des comportements déviants, et donc le résultat principal était d'améliorer et de renforcer la relation de la l'administration avec le contribuable en améliorant la qualité du service rendu et en obtenant la satisfaction du contribuable pour atteindre la plus grande mesure de confiance mutuelle et d'acceptation de l'impôt, et donc de ne pas recourir à l'évasion de sa performance.

**Mots clés** : comportements fiscale déviants, risque d'indiscipline fiscale, evasion fiscale, modernisation de l'administration fiscale, amélioration de la qualité de service.

## شكر وعرافان

الحمد لله رب العالمين الذي اعاننا على إنجاز هذا العمل والصلاة  
على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا محمد وعلى صحبه أجمعين.  
وعملا بقوله صلى اهلل عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"  
نتقدم بالشكر الجزيل إلى الاستاذة المشرفة "**الدكتورة تومي سمية**" على دعمها  
وتوجيهاتها السديدة التي قدمتها لنا حتى ينجز هذا العمل  
جزاها الله عني خير الجزاء.

وأشكر الاساتذة الافاضل **أعضاء لجنة المناقشة** لتخصيصهم جزءا  
من وقتهم لقراءة وتقييم هذا البحث المتواضع.

من باب العرفان بالجميل يسرنا أن نوجه أسمى آيات التقدير والامتنان إلى العائلة والأصدقاء والزملاء وكل من  
قدم العون وتمنى لنا الخير  
من بعيد أو قريب جعل الله ذلك في ميزان حسناتهم.

## اهداء

إلى الذي أتشرف بحمل إسمه، إلى الذي أقتدي بخطوات رسمه، عينا سهرت ويدا تعبت، زرعت وحق لك

الحصاد..... أبي الحبيب

إلى مدرسة الحب والوفاء والحنان، إلى التي جعلت تحت أقدامها الجنان، إلى ضياء قلبي ونور حياتي، زهرة

بيضاء كلما ابتسمت ذهب عني العناء... أمي الحبيبة.

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد ، الله، إلى من آثرني على نفسه..... أخي العزيز

إلى من هم أقرب إلى من روحي إلى من شاركني حزن الأم..... أخواتي

إلى من كان سنداً لي وتحمل معي الصعاب..... زوجي العزيز.

إلى من كانوا ملاذي وملجئي، إلى من جعلهم الله إخوتي إلى من سأفتقدهم زميلاتي

"خلود، إبتسام، روميساء"

إلى من ضاقت السطور من ذكرهم فوسعهم قلبي..... عائلة زوجي

إليكم جميعاً أهدي هذا الجهد المتواضع.

خضراوي ندى

## إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد أشرف المرسلين والسائرين على نهجه إلى يوم الدين  
وبعد.

لكل بداية نهاية ، ولكل نهاية نتيجة ونتيجة جهدنا هذا العمل المتواضع الذي أهديه بصفة خاصة ألى : من  
رعاني وانتعشت به أيامي في الشدة والرخاء إلى من غرس في حياتي حب العمل إلى القدوة والطيبة، أبي العزيز  
رمز العطاء والإيمان أطال الله في عمره . إلى من منحت سعادتها وتعبت لنستريح إلى أطيب وأحسن وأعظم  
قلب في الوجود أمي الحبيبة أطال الله في عمرها.

إلى من حملنا رحم واحد وتقاسمت معهم الأيام بحلوها ومرها، وجعلهم الله لي السند المعين إلى إخوتي  
وأخواتي.

إلى سندي في هذه الحياة اختي **مفيدة** .

إلى زوجي الذي ساندني في كثير من المواقف.

إلى صديقتي التي وقفت إلى جانبي في كثير من المواقف **"ندى"**

إلى صديقتاتي **"خلود و روميساء"** .

إلى كل من حملتهم ذاكرتي ولم تحملهم مذكرتي وإلى من حمله قلبي ولم تحمله ورقتي.

## ابتسام

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
23	جدول تصاعدي خاص بحساب الضريبة على الدخل	1-1
29	تطور الإيرادات العادية والبتروولية في الجزائر	2-1
45	تطور حجم التهرب الضريبي في الجزائر	3-1
57	تطور نتائج الرقابة في المحاسبة في الجزائر	4-1
59	تطور نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة في الجزائر	5-1
60	تطور نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة في الجزائر	6-1
69	احصائيات تتعلق بنوعية الخدمة المطبق على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب في الجزائر	7-1
71	الفرق بين الرقابة الجبائية التقليدية والرقابة الجبائية الإلكترونية	8-1
84	مقارنة بين الدراسات	1-2

## قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
I	ملخص
II	Résumé
III	شكر وعرفان
IV	اهداء
4-1	مقدمة
<b>الفصل الاول: مدخل للنظام الجبائي الجزائري</b>	
6	تمهيد
7	المبحث الأول: عموميات حول الضريبة
7	المطلب الاول: ماهية الضريبة
8	المطلب الثاني: اهداف وانواع الضريبة
13	المطلب الثالث: مفهوم النظام الجبائي
17	المبحث الثاني: استراتيجية الإصلاح الجبائي في الجزائر
17	المطلب الاول: واقع الإصلاح الجبائي في الجزائر
21	المطلب الثاني: مسار الإصلاح الجبائي في الجزائر
28	المطلب الثالث: تقييم النظام الجبائي الجزائري

31	المبحث الثالث: دراسة السلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة
31	المطلب الاول: مدخل للسلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة والمخاطر الجبائية
34	المطلب الثاني: مظاهر السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة
44	المطلب الثالث: اثار السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة وآليات مكافحتها
62	المبحث الرابع: استراتيجية عصنة الإدارة الجبائية في الجزائر
62	المطلب الاول: تطور هياكل الادارة الجبائية
64	المطلب الثاني: تطوير وسائل التسيير الجبائي على مستوى الإدارة الجبائية
70	المطلب الثالث: واقع الرقابة الجبائية في ظل عصنة الإدارة الجبائية
73	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الدراسة المقارنة</b>	
75	تمهيد
76	1- عرض الدراسات السابقة
77	2- المقارنة بين الدراسات السابقة
85	3- المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
91	خلاصة الفصل
93-94	خاتمة
	قائمة المصادر والمراجع

# مقدمة

## مقدمة

تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أغراضها ومعالجة أزماتها لكونها تعتبر القاطرة التي تقود التنمية الاقتصادية الشاملة، لكن ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى إستجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية، غالباً ما يلجأ المكلف إلى تصرفات معينة من أجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه عن طريق ما يصطلح عليه بالتهرب الضريبي الذي يمثل أحد أبرز السلوكيات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة.

إن ظاهرة التهرب تفشيت وتعددت صورها بشكل سريع وخطير لكونها أصبحت تكتسي مناعة أكثر من خلال تكيفها مع كل التغيرات التي تطرأ على التطورات الإقتصادية التي تعيشها كل دول العالم وعليه تعتبر هذه الآفة من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها من جهة وتنزف المال العام من جهة أخرى مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة.

وحفاظاً على امتيازات الخزينة العمومية منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف إسترجاع حقوق المال العام ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته، ومن بين أهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في مكافحة هذه الظاهرة نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها تسعى جاهدة للتأكد من التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة

وكذلك باشرت الحكومة الجزائرية ببرامج عصرنة ارة الضرائب وفق استراتيجية خاصة لعصرنة الإدارة الجبائية، فقد قامت المديرية العامة للضرائب بمجموعة من الإصلاحات التشريعية و التنظيمية والهيكلية، تجسدت في إنشاء هياكل جبائية جديدة، على غرار DGE, Cpl, CDI التي تعمل على تجسيد مبدأ المحاور الجبائي الوحيد، وذلك بهدف الرفع من مستوى الخدمة المقدمة وتعزيز ضمانات المكلف بالضريبة والثقة المتبادلة بينه وبين الارة الجبائية، ومن جهة أخرى عصرنة هذه الأخيرة وتحولها تدريجياً إلى إدارة جبائية إلكترونية من خلال تفعيل عمليات التصريح والدفع الإلكتروني مما يساهم ذلك في الرفع من كفاءة الإدارة الجبائية وتحسين مستوى الامتثال الجبائي للمكلفين بالضريبة.

إشكالية الدراسة: من خلال ما سبق تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤل التالي:

كيف تساهم استراتيجية عصرنة الإدارة الجبائية في مكافحة السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة؟

ولالإجابة عن هذه الإشكالية الرئيسية، يمكن طرح التساؤلات التالية:

- ماهي الاجراءات المتخذة لمكافحة السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة؟
- ما مدى مساهمة عصرنة إدارة الضرائب في تحسين أساليب العمل ونوعية الخدمة المقدمة؟

### الفرضيات:

تم اعتماد الفرضيات التالية للإجابة عن الأسئلة المطروحة:

- الرقابة الجبائية من اهم الحلول والاليات التي تعتمد عليها الادارة الجبائية في محاربة السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين، من خلال تطوير هذه الآليات ودعمها بكافة الوسائل المادية والبشرية والتقنية، والاستفادة من الخبرات من خلال التعاون الدولي بين الإدارات الجبائية.
- يشكل إدخال تكنولوجيا المعلومات والاتصال على مستوى الإدارة الجبائية مرحلة أساسية في تحقيق برنامج العصرنة والتحصيل الضريبي واكتشاف الأخطاء والمخالفات.

### دراسات سابقة:

### مذكرات:

-دراسة ( عليلي فايذة وبوتيارة فاطمة الزهراء،(2015/2014)،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في إدارة الاعمال، بعنوان: الإصلاح الضريبي في الجزائر، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجيلالي بونعامة "خميس مليانة"، حيث هدفت الدراسة إلى التركيز على التعديلات الجوهرية التي طرأت على النظام الجبائي الجزائري وذلك من خلال برامج الإصلاح الذي مس هياكل الادارة الجبائية وكذا التشريعات الجبائية.

-دراسة طرشى إبراهيم (2015/2014) مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في حقوق القانون العام للأعمال، بعنوان: لتهرب الضريبي وآليات مكافحته، تخصص القانون العام للأعمال، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح \_ورقلة\_،

حيث هدف الباحث من خلال دراسته إلى ابراز أن التهرب الضريبي ظاهرة تستهدف مداخيل الخزينة العمومية من العائدات الضريبية يقوم بها شخص يطلق عليه "بالمكلف" عن طريق امتناعه عن دفع الضريبة باللجوء إلى طرق مشروعة أو غير مشروعة كما اشار الباحث الى الآثار الوخيمة الناتجة جراء هذا السلوك كما طرق أيضا الى آليات مكافحته من خلال الوسائل الوقائية والوسائل الرقابية لمكافحة هذه الظاهرة أو التقليل من حدتها.

## مقالات:

1-أوشان أحمد، وبلعزوز بن علي ( جانفي 2017)، دور الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية في الجزائر-بالإشارة إلى حالة الجزائر. مقال تم نشره في مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، العدد 17،  
خلص الباحثان من خلال هذه الدراسة إلى أنه رغم الإجراءات المتبعة لتبسيط النظام وعصرنة الإدارة الجبائية إلا أنها لازالت غير فعالة وغير قادرة على مواجهة التحديات الراهنة والمتمثلة في التهرب الضريبي وغيرها.

**منهج الدراسة :** المنهج المستخدم في دراستنا هو المنهج الوصفي والمنهج المقارن

## أهداف الدراسة :

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على جميع السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة واهم الطرق لمكافحة هذه الظواهر، ودراسة التطورات الحاصلة في النظام الجبائي الجزائري، وإبراز أهمية الرقابة الجبائية الإلكترونية وأهم تطبيقاتها من أجل مكافحة السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة.

## أهمية الدراسة:

-التعرف على أشكال وأساليب التهرب الجبائي وكيفية مكافحته؛

-التعرف على الإستراتيجيات التي إتبعتها الإدارة الجبائية المنحرفة للمكلفين وتفعيل عمليات التحصيل الجبائي في إطار عصرنة الإدارة الجبائية؛

-إبراز دور الموقع الإلكتروني الذي يتعبّر تجسيدا لتكنولوجيات الإعلام والاتصال على مستوى الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب.

**هيكل الدراسة :** للإجابة على الإشكالية ارتبأنا أن نتناول في موضوعنا فصلين :

الفصل الاول : تطرقنا من خلاله إلى أربع مباحث ؛

المبحث الأول تحدثنا عن ماهية الضرائب والنظام الجبائي الجزائري و الإصلاحات التي مست هذا الأخير ، أما في المبحث الثاني فتناولنا النظام الجبائي الجزائري، أما المبحث الثالث قد تطرقنا إلى السلوكيات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة وأهم

آليات مكافحة هذه الظواهر والتي تتمثل في الرقابة الجبائية، أما البحث الرابع فقد خصصناه للتحدث عن استراتيجية  
عصرنة الإدارة الجبائية كوسيلة أخرى لمكافحة هذه الظواهر.

\_\_ اما الفصل الثاني والاخير فهو عبارة عن فصل تطبيقي أجرينا فيه مقارنة بين دراسات سابقة تناولت ظاهرة السلوكات  
المنحرفة للمكلفين بالضريبة وآليات مكافحتها .

### صعوبات الدراسة:

عند اختيارنا للموضوع والقيام بالبحث واجهتنا جملة من الصعوبات منها:

\_\_ الوقت الذي يعتبر من القيود التي حالت بيننا وبين جمع المعلومات الخاصة بالبحث؛

\_\_ قلة المراجع المتعلقة باستراتيجية عصرنة الادارة الجبائية.

الفصل الأول: مدخل للنظام الجبائي الجزائري

تمهيد:

تحتل الضرائب مكانة متميزة وأهمية كبيرة في التشريعات المالية لما لها من نتائج إيجابية لا يستهان بها بالإضافة إلى ما تحقّقه من أهداف في مختلف المجالات، كما وتعتبر الضرائب في كثير من دول العالم وخاصة الجزائر من أهم مصادر الإيرادات العامة لتمويل النفقات العامة، وهو الأمر الذي دفع بالسلطات العمومية إلى إعادة النظر في قطاع الجباية وتوجيه الجهود نحو عصرتها وإعادة هيكلة مصالحها من أجل زيادة معدلات التحصيل الجبائي وإعادة خلق الثقة بين المكلفين بالضرائب والإدارة الجبائية، كما نشير إلى أن التطور الملحوظ الذي شهدته تكنولوجيا الإعلام والاتصال واستخداماتها اللامحدودة على كافة الميادين والأصعدة في الجزائر ساهم هو الآخر في تبني قطاع الضرائب في الجزائر سياسة عصنة الإدارة الجبائية من خلال محاولة رقمنة بعض الهياكل والخدمات تماشيا مع متطلبات مرحلة تحديث الدولة لإدارتها وخدماتها العمومية.

لذلك تم التطرق في هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: عموميات حول الضريبة.
- المبحث الثاني: استراتيجية الإصلاح الجبائي في الجزائر.
- المبحث الثالث: دراسة السلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة.
- المبحث الرابع: استراتيجية عصنة الإدارة الجبائية في الجزائر.

## المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

تمهيد: تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة المستمرة والمتعددة كما تعتبر كذلك وسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ومعالجة الأزمات والاختلالات الاقتصادية، وهذا مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية، لكن هذه الاستجابة في معظمها تكون نسبية نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين الضريبة والتهرب منها وهذا باستغلال كل الوسائل. وبما ان النظام الضريبي الجزائري ذو طابع تصريحي فالمكلف هو الذي يحدد أسس فرض الضريبة وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

## 1-1-1 ماهية الضريبة:

أ- الضريبة: هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بما حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الاموال المحصلة و بشكل نهائي، و دون مقابل محدد نحو تحقيق الاهداف المحدده من طرف السلطه العمومية.<sup>1</sup>

ب- الرسم: يعرف على أنه: مبلغ مالي نقدي إلزامي محدد سلفا يدفعه الأفراد للسلطات العامة مقابل خدمة أو مقابل منفعة.

ج- مفهوم الجباية: على أنها: نظام يحدد كيفية بناء الدولة لمواردها العامة من خلال إعادة توزيع الدخل القومي عن طريق الضرائب والرسوم مقننة بمعايير تشريعية.

د - شبه الجباية: تعتبر بمثابة الرسوم شبه الجبائية، كل الحقوق والرسوم والأتاوى المحصلة لفائدة شخص اعتباري غير الدولة والولايات والبلديات، كما لا يمكن تأسيس أي رسم شبه جبائي وتحصيله إلا بموجب حكم من أحكام قانون المالية.<sup>2</sup>

## \* خصائص الضريبة:

أ- الضريبة اقتطاع نقدي: يقصد بذلك المكلف يقوم بدفعها لصالح الدولة في صورة نقدية حيث كانت قديما بشكل عيني، اما في شكل تسليم اشياء او جزء من المحصول الا أن نظام الضريبة العينية، لم يكن عادلا عند فرض الضريبة على الناتج الإجمالي دون النظر الى تكاليف الإنتاج؛

1 نبيل صقر، (2013)، الوسط في العقوبات الخاصة الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، ص 6  
2 سومية تومي، (2009-2020)، النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمته في تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من التهرب والغش، أطروحة دكتورا مقدمة لنيل شهادة دكتورا علوم، محاسبة، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار -عناة-الجزائر، ص 5

ب-الضريبة فريضة الزامية: اي ليس للفرد الحرية في دفع الضريبة او عدم دفعها ولا في اختيار مقدارها او موعدها، بل هو مجبر على دفعها. أو الإمتناع عن دفعها يؤدي الى العقاب على ذلك ، والدولة في سبيل تحصيل الضريبة المستحقة بسبب ذلك الحق في الحجز على اموال المكلف باستخدام طرق التنفيذ الجبرية؛

ج-الضريبة تدفع دون مقابل: ان الفكر المالي الحديث يرى ان الضريبة هي تضامن اجتماعي تفرض على الأفراد بغض النظر عن المنافع التي تعود عليهم من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الإقتصادي والاجتماعي ، وبالتالي لا يتوقع المكلف ان تعود عليه الضريبة بمنفعة خاصة مباشرة فهو يستفيد بصفة غير مباشرة من الخدمات التي تقدمها بواسطة موافقاتها باعتباره عضو في المجتمع؛

د-الضريبة تفرض اجباريا من طرف الدولة: تفرض على كل شخص قادر تبعا لمقدرته المالية، وذلك حسب القواعد القانونية المحددة من قبل الدولة؛

هـ-الضريبة تحقق المنفعة العامة: الضريبة لا تحصل بغرض الإتفاق على شيء معين بذاته بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة؛

## 1-1-2 أهداف وأنواع الضرائب

أ -أهداف الضرائب: من المؤكد ان للضريبة اغراض واهداف متعددة ومتشعبة من الناحية التاريخية كان للضريبة الى بداية القرن العشرين هدف وحيد هو الهدف المالي، وبالتالي استخدمت السلطات العامة الضريبة للحصول على الإيرادات المالية لتغطية النفقات العامة. وكان على الإيرادات الضريبية في ذلك الوقت ان تبقى في ادنى حد لها حتى ان المفهوم التقليدي للضريبة يعتمد على الفكرة القائلة: ان الضريبة شر لا بد منه، وبالتالي نادى هؤلاء بضرورة بقاء الضريبة على الحياد فلا تستخدم لأغراض اقتصادية او اجتماعية. غير ان مبدأ حياد الضريبة قد اختفى شيئا فشيئا وحل محله مبدأ الضريبة الوظيفية، حيث اعتبرت للضريبة اهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية بالإضافة الى اهدافها المالية القديمة؛

-الأهداف المالية : ويقصد بها تغطية الأعباء العامة اي ان الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء باتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع اي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى الإستثمارات الحكومية. وقدما كان هذا هو الدور الوحيد للضريبة ما دام ان هذه الأخيرة وفي اطار الدولة الليبرالية، لها كهدف وحيد تمويل نفقات الدولة المرتبطة بالأمن والعدل والدفاع الوطني و بالأنشطة الدبلوماسية؛

1مركيك عبد الله،(2018-2019)،الرقابة الجبائية في النظام الحقيقي،مذكرة تخرج ماستر أكاديمي،مالية ومحاسبة،تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغام، الجزائر، ص 7

-الأهداف الاقتصادية: تتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدولة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق وزيادة التضخم من اجل امتصاص القوة الشرائية كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين لمنحه فترة اعفاء الموارد الأولية اللازمة لهذا النشاط باعتباره نشاط حيوي يحقق التنمية الاقتصادية ومنح تسهيلات ضريبية لتشجيع الاستثمارات وبالتالي خلق مناصب شغل والقضاء على مشكلة البطالة عن طريق التخفيض من الأقطاع الضريبي، كما ان الدولة قد تلجأ الى رفع الضرائب على القطاعات التي تضر بنشاطها الاقتصادي؛

-الأهداف السياسية: للضريبة عدة اهداف سياسية تتمثل احيانا بفرض رسوم جمركية عالية على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات اخرى يكون الهدف منها حماية السلع المحلية من المنافسة الدولية كما تستعمل الضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين مختلف الدول خاصة بين الدول المتقدمة وقد تستعمل الضريبة من اجل محاربة فئة معينة من المجتمع برفع معدل الضريبة على مداخيلها كما تستخدم كوسيلة لمساعدة بعض الفئات ماديا؛

-الأهداف الاجتماعية: ان التطورات الاقتصادية والاجتماعية قد جعلت للضريبة اغراض اخرى غير الغرض المالي ومن بينها الغرض الاجتماعية فهي تستخدم كوسيلة هامة في تحقيق جملة من الغايات الاجتماعية، اعاده توزيع الدخل او الثروة بين افراد المجتمع للتقليل من الفوارق الاجتماعية ويتم ذلك بعدة طرق كفرض ضرائب على الثروة، يمكن للضريبة ان تساهم في معالجة ازمة السكن وذلك بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة معينة.<sup>1</sup>

ب-أنواع الضرائب: تأخذ النظم الضريبية في مختلف دول العالم بتقسيمات مختلفة فإما أن يتم تقسيمها وفقا لسعرها أو وفقا للمادة الخاضعة للضريبة وهو ما يعرف بأصل الضريبة، أو وفقا لطريقة الاقطاع المباشر أو غير المباشر أو من حيث كونها نسبية أو تصاعدية ومهما كانت هذه التقسيمات يشترط بها أن تكون منظمة، واختيار نوع الضريبة يتوقف على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للبلد، وتقسيم الضرائب بحسب سعرها أو وعائها إلى ما يلي:

-الضرائب حسب سعرها وتقسيم إلى نوعين من الضرائب:

#### ■ الضرائب التوزيعية:

تلك الضرائب التي لا يتحدد سعرها مقدما إنما تقوم السلطة المالية بتحديد عائدها الإجمالي ثم تقوم بتوزيع هذه الحصيلة الإجمالية على أقاليم البلد لجمع هذه الحصيلة بحيث أن الحصيلة الإجمالية للضريبة التوزيعية يكون مبلغا محدد سلفا.

1قاني أمال،(2016-2017)،التنظيم الحديث لإدارة الضرائب،مذكرة تخرج مستار أكاديمي،علوم تجارية إدارة وإقتصاد المؤسسة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة عبد الحميد بن باديس،مستغانم،الجزائر،ص 13-14

■ الضرائب القياسية:

تلك الضرائب التي يتحدد سعرها سلفا دون تحديد لحصيلتها النهائية وتكون على شكل نسبة تطبيق على قيمة الوعاء الخاضع لها.

- الضرائب حسب وعائها:

تنقسم الضرائب حسب وعائها إلى ما يلي:

■ **الضرائب على الأشخاص:** ويكون وعاء هذا النوع من الضرائب هو الوجود الأدمي أي أن الفرد هو موضوعها وتنقسم إلى:

● **ضريبة الفرد البسيطة:** وتفرض بسعر موحد على جميع الأفراد بغض النظر عن السن والجنس وبسبب نظرتها الموحدة لجميع الأفراد فإنها لا تحقق العدالة؛

● **ضريبة الفرد المدرجة:** تفرض على الأشخاص بأسعار مختلفة تبعا للجنس أو العمر أو المنزلة الاجتماعية وقد فرضت في ظل النظام المالي الإسلامي على شكل حزية مفروضة على الرجال دون النساء وحاليا قل إستعمالها؛

■ **الضرائب على الأموال:** وهي الضرائب التي يكون وعاءها الأموال وتفرض الضرائب على الأموال إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة؛

● **الضرائب المباشرة:** وتنقسم إلى ضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال.

\* **الضرائب على الدخل:** وهي الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاء وتنقسم إلى نوعين:

- **الضرائب النوعية:** وهي الضرائب التي تفرض بصورة خاصة على الدخل تبعا لمصدره مثلا قد يكون مر الدخل العمل كالرواتب والأجور.

-الضرائب العامة على الدخل: وهي التي تتخذ من مجموعة الدخل وعاء لها مهما اختلفت وتعددت مصادره، وتمتاز بأنها تتناسب مع المقدرة الاقتصادية للمكلفين ويمكن بواسطتها مراعاة الظروف الشخصية والاجتماعية للمكلف إذ ينظر إلى ظروف المكلف نظرة تتصف بالعموم والشمول.<sup>1</sup>

\* الضرائب على رأس المال: وهي الضرائب التي تتخذ من رأس مال الأشخاص وعاء لها و يقصد برأس المال مجموعة الأموال التي يملكها الشخص في لحظة معينة وتنقسم إلى:

-الضريبة السنوية: وتتخذ هذه الضريبة من القيمة السنوية لمجموع ثروة الفرد أو جزء منها وعاء لها.

-الضريبة الاستثنائية على رأس المال: وهي التي تفرض على رأس المال في الظروف الاستثنائية كظروف الحرب لمواجهة نفقات الدولة المتزايدة في ظل تلك الظروف.

- الضريبة على مجموع التركة: تفرض على ثروة الفرد لحظة وفاته بعد تنزيل السماحات القانونية والمطلوبات.

#### • الضرائب غير المباشرة:

تتشترك الضرائب غير المباشرة مع الضرائب المباشرة في اتخاذها الدخل والثروة وعاء لها وتنقسم إلى:

\* الضرائب على الاستهلاك: وهي الضرائب التي تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه وتتخذ إحدى الطريقتين:

أ-ضرائب عامة على الإنفاق: تتخذ من السلع والخدمات وعاء لها فتسري على أي مبلغ ينفق بقصد الاستهلاك؛

ب-ضرائب على السلع والخدمات: وتتخذ من السلع والخدمات وعاء لها وتتخذ الشكلين الإثنيين:

- الضرائب الجمركية: تفرض على سلع وخدمات معينة بمجرد تخطيها حدود الدولة؛

- ضرائب الإنتاج: وتفرض على سلع معينة بوصفها أداة لتوجيه الاستثمار لذلك تفرض على إنتاج السلع غير المرغوب فيها وتخفف أو تعفى في إنتاج السلع الضرورية؛

1 طارق حمدي حمدان أبوسنينة،(2008)،العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني

للشركة الصناعية، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا،ص 11-13

- الاحتكارات المالية: وتعد من الضرائب غير المباشرة، ومثال ذلك عندما تلجأ بعض الدول إلى احتكار وبيع السلع فتحدد ثمنها للسلعة يتمون من كلفة الإنتاج زائد هامش ربح معقول زائد فائض عن الربح، هذا الأخير يعتبر بمثابة ضريبة مستترة هي ما سمي بالاحتكارات المالية؛

#### ■ ضرائب عامة على السلع وخدمات الاستهلاك:

وتتخذ من مجموع سلع وخدمات الاستهلاك وعاء لها وهي على أنواع:

-الضريبة على مرحلة واحدة: وتفرض على مرحلة واحدة من المراحل التي تمر بها السلعة قد تفرض على إنتاجها فتسمى ضريبة المبيعات أو على استهلاكها فتسمى ضريبة المشتريات؛

-ضريبة على مراحل الإنتاج كافة وتكون على نوعين:

أ-الضريبة التراكمية على مراحل الإنتاج: و تسري على كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة فتفرض ضريبة على قيمة السلعة عند توريدها كمادة اولية. ثم تفرض عليها مرة أخرى وهي سلعة نصف مصنعة ثم عند انتقالها كونها سلعة تامة الصنع إلى تاجر الجملة ومرة رابعة عند انتقالها من تاجر التجزئة إلى المستهلك وهكذا يتكرر فرض الضريبة على القيمة الإجمالية للسلعة مثل ضريبة رقم أعمالها؛

ب-الضريبة على القيمة المضافة: وتشابه مع الضريبة التراكمية من حيث سريان الضريبة على كل مرحلة من المراحل التي تمر بها السلعة إلا أن الضريبة هنا تفرض

على القيمة المضافة التي أضيفت على السلعة في هذه المرحلة وليس القيمة الإجمالية للسلعة؛

-الضرائب على التداول: وهي الضريبة التي تفرض عند حصول واقعة انتقال شيء من ملكية شخص إلى شخص آخر، ومن أمثلة ذلك رسم التسجيل في حالة انتقال ملكية عقار، وتعتبر ضريبة الدمغة من الضرائب على التداول، وتفرض على عملية تداول الأسهم والسندات و على المعدات والطلبات المقدمة إلى جهات إدارية حكومية.<sup>1</sup>

1 طارق حمدي حمدان أبو سنية، مرجع سبق ذكره، ص 14-15

### 1-1-3 بنية النظام الجبائي الجزائري في ظل الاصلاحات

أ- مفهوم النظام الجبائي: يحمل تعبير النظام في مجال الضريبة مفهومين: مفهوم واسع واخر ضيق فهو يقابل في مفهومه الواسع التعبير الفرنسي (Institution) اي مجموعه العناصر الايدولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها الى كيان الضريبي معين ذلك الكيان يمثل الواجهة للنظام الذي تختلف ملامحه في مجتمع رأسمالي عنه في مجتمع اشتراكي، تختلف صورته في مجتمع المتقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف.

- بينما يقابل في مفهومه الضيق المصطلح الفرنسي (système) الذي يعني مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكنك من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع الضريبي الى الربط والتحصيل.
- ويعرف النظام الضريبي ايضا على انه مجموعه الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق اهداف السياسية الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع.<sup>1</sup>

### ب- اركان النظام الجبائي

يقوم النظام الضريبي في مفهومه الواسع على ركنين اساسيين:

- **الهدف:** يسعى اي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف محددة، هي نفسها اهداف السياسة الضريبية التي تحددها الدول وفق سياستها الاقتصادية، لذلك تختلف هذه الاهداف من دولة الى أخرى، فهدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة يكمن في اعتباره احد المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي اما بالنسبة للدول النامية فإن أهم هدف للنظام الضريبي يكمن في تشجيع الادخار والاستثمار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الانفاق الاستهلاكي.<sup>2</sup>
- **الوسيلة:** يرتكز النظام الضريبي على مجموعه من الوسائل الضرورية لتحقيق اهدافه ولا نداري جود منه عن صورتين احدهما فني والاخر تنظيمي يشكل ما يعرف بنظام ضريبي بمفهومه الضيق

1قاني امال (2016-2017)،التنظيم الحديث لإدارة الضرائب،مرجع سبق ذكره، ص19

2امينة بوقوق(2016-2017)،الاصلاح الجبائي في الجزائر وحدوده في ضوء التوأمة مع الإدارة الجبائية الفرنسية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص مراجعة وتدقيق، قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي-ام البواقي-الجزائر، ص11.

- **العنصر الفني:** هو مجموعه الضرائب المختلفة المطبقة في زمن معين، القانون الضريبي الذي يتركز على سيادة الدولة في فرض الضرائب عن طريق التشريع الضريبي ومساهم تمثيلية الشعب في اقرارها من خلال البرلمان.

- **العنصر التنظيمي:** يكتسي العنصر التنظيمي اهم يا بالغة حيث توجد الضريبة ضمن مزيج ضريبي متشعب مما يقتضي وجود تنظيم اداري يتبهمه الاقرار والربط والتحصيل، ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الضريبي

وتبرز اهمية العنصر التنظيمي عند فرز غريبه جديده او عند تحديد عناصر وعائها الضريبي يجب ان تكون هذه الضريبة متفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها اي مراعاة التنسيق الضريبي وذلك حفاظا على الهدف للنظام الضريبي<sup>1</sup>

### ج- مكونات النظام الجبائي:

- يتكون النظام الجبائي الجزائري من :

\* **السلطة التشريعية:** بما أن الضريبة اقتطاع يجري بالطرق الجبائية من طرف السلطة العامة، اذن فهي رمز السيادة حيث تعتبر السيادة من اختصاص السلطة التشريعية، وعليه فإن القانون وحده هو أساس فرضها والذي يستمد أساسه من الدستور .

ويعرف التشريع الجبائي بأنه عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين وهذا من أجل تحقيق أهدافها، ويجب أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب أمام المكلف، كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مرنة حتى تتكيف والظروف الاقتصادية للدولة

- تقوم السلطة التشريعية على القوانين التالية:

- **تقنيات التشريع الجبائي:** وضع المشرع الجزائري خمس تقنيات وقواعد لحساب الضريبة وطرق تصنيفها وتحصيلها، وهي القوانين التالية :

- قانون الضرائب المباشرة الصادر بموجب الأمر (76-101) المؤرخ في 1976/12/09
- قانون الضرائب غير المباشرة الصادر بموجب الأمر (76-104) المؤرخ في 1976/12/09 وكذا قانون الرسم على رقم الأعمال الصادر بوجوب المر (76-105)

1قاني امال (2016-2017)،التنظيم الحديث لإدارة الضرائب،مرجع سبق ذكره،ص 20

• قانون الطابع الصادر بموجب الأمر (76-103) المؤرخ في 1976/12/09

وهي قوانين في تعديل دائم حسب المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وظروف المكلف وتصدر في الجرائد الرسمية طوال السنة

- **قوانين المالية:** يصدر قانون المالية كل سنة، ويحتوي على مختلف الإجراءات والتقنيات المتخلفة المتعلقة بالحياة، الخاصة بسنة الصدور، فتأتي بمختلف التعديلات الهامة في مجال الضريبة

مثلا : قانون المالية لسنة 1991 الصادر بموجب القانون 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 الذي أقر إصلاحات جبائيا واستحدثت على وجه الخصوص:

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

✓ الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA)

هذه القوانين مجتمعة تشكل القانون الجبائي الذي يعتبر وجها من أوجه القانون العام.

\* **السلطة التنفيذية:** تتمثل في الدارة الجبائية بوجه عام، وهي ذلك الجهاز الفني والإداري الذي يناط به مسؤولية حساب الضريبة، تصفيته، وتحصيلها ومختلف الإجراءات الخاصة بالضريبة

وهي هيئات منتشرة على كافة أرجاء الوطن، كما أنها من حيث تنظيمها الإقليمي تكون موحدة، بحيث توجد مديرية للضرائب على مستوى كل ولاية أما من الناحية التقنية فهي مقسمة الى مصلحتين:

- **مصلحة الوعاء:** هي مصلحة اوكلت إليها عملية الوعاء والذي يتمثل في مجموع إجراءات تحديد ومراقبة المادة الخاضعة للضريبة الواجب تأديته

- **مصلحة التحصيل:** يقوم قابض الضرائب المختلفة بتحصيل الضرائب المختلفة كما له دور محاسب على مستوى البلديات التابعة له عندما تدفع نفقاتها وتأتي مرحلة التحصيل بعد اختيار المادة الخاضعة للضريبة، وتقديرها وحساب مبلغ الضريبة.

\* السلطة القضائية : إن التشريعات الضريبية المعاصرة تتباين في تحديد القضاء المختص بالنظر في الطعون الضريبية بوجه عام، فمنها من يعهد بهذه المهمة إلى القضاء العادي ومنها من ينيطها بالقضاء الإداري ومنها من اختلط وسطا ليقسم بين القضائين العاد والإداري مهمة النظر في الطعون الضريبية، وقد انتهجت تشريعات أخرى مسلكا خاصا عندما أنشأت محاكم ضريبية متخصصة، وبصورة مختصرة سوف نتطرق إلى هذه الجهات القضائية :

- القضاء العادي: يعرف القضاء العادي بأنه الجهة القضائية القانونية التي يتضمنها قرار لجنة التدقيق بناء على الطعن المقدم من السلطة المالية أو المكلف

- القضاء الإداري: هو الجهة الادارية المختصة بنظر المنازعات الضريبية والتي تنشأ في الغالب ما بين الاشخاص العادية والإدارة عندما تتعامل بوصفها سلطة عامة تستخدم أساليب القانون العام

- اشتراك القضائين العادي والإداري في نظر المنازعات الضريبية: اناطت بعض الدول للقضائين العادي والإداري مهمة فحص المنازعات الضريبية.

#### ● تعريف المنازعة الضريبية

تعني نزاع أو دعوى أو خصومة و تهدف إلى كل شيء متنازع فيه، فهي كل ما ينتج عن الخلافات التي تحدث بين المللكفين بالضريبة والادارة الضريبية، والذي يمكن حله من خلال اجراءات إدارية قضائية، و يقابل هذه الكلمة بالفرنسية(Contentieux) التي هي من أصل لاتيني، و يقصد بها الشيء المتنازع فيه أو المتخاصم فيه فنقول(Juridiction Contentieux) صالحية قضائية متنازع فيها،

وكلمة منازعة أو نزاع تتطلب طرفين، لهذا الغرض نجد أن كل شركة أو إدارة تنشئ مصلحة مختصة تدعى بمصلحة المنازعات. فتفيد كلمة منازعة وجود خالف بين شخصين يدعي كل منهما أحقيته في الشيء موضوع الخلاف، فإذا كان موضوع الخلاف حول الضريبة كانت المنازعة ضريبية.

ومن هنا يمكننا تعريف المنازعة الجبائية أو الضريبية بأنها: "مجموعة القواعد المطبقة على النزاعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين بالضريبة والناجمة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وجباية الضريبة من جهة، والبحث والتحقيق

في المخالفات من جهة أخرى، كما يمكن القول إن المنازعة الجبائية هي تلك الإجراءات التي يتبعها المكلف بالضريبة حالة عدم رضاه بمقدارها أو أساسها أو في صحتها أو شرعيتها تمهيدا لرفعها كليا أو جزئيا<sup>1</sup>.

● **تقسيمات المنازعات الجبائية:** تنقسم المنازعات الجبائية من حيث موضوعها إلى:

✓ **منازعات حول أساس القاعدة الضريبية، وتسمى منازعات وعاء الضريبة، وينازع فيها المكلف الإدارة الجبائية في الأساس الذي بناءً تم فرض الضريبة عليه.**

✓ **ومنازعات التحصيل وفي هذا النوع من المنازعات المكلف لا يطعن في حساب الضريبة وإنما في إجراءات التحصيل بحد ذاته، على أساس أن الإدارة الجبائية لم تحترم هذه الإجراءات سواء كان التحصيل وديا أو جبريا.**

✓ **ومنازعات تحمل الطابع الجزائري تتعلق بجرمة الغش والتهرب الضريبيين.**  
يتضح مما سبق أن المنازعات الضريبية تنقسم حسب ما ورد في ملخص

المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، إلى نوعين هامين هما: منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل

**المبحث الثاني: استراتيجية الإصلاح الجبائي في الجزائر:**

لقد عرف النظام الجبائي الجزائري الذي كان سائدا قبل سنة 1991 عدة تغيرات مما جعله لا يتماشى مع التطورات الإقتصادية الحاصلة في تلك الفترة، لذا كان من الضروري القيام بإصلاح فوري لهذا النظام، وقد أتى الإصلاح الجبائي في الجزائر بهدف هيكلة النظام الجبائي في اتجاه الفصل بين الجباية العادية والجباية البترولية، وقبل التطرق إلى ما أتى به الإصلاح الجبائي سنبرز مفهوم الإصلاح ودوافعه إضافة إلى الأهداف التي سعى إلى تحقيقها.

**1-2-1- واقع الإصلاح الجبائي في الجزائر:**

لقد جاء الإصلاح الجبائي في الجزائر بهدف هيكلة النظام الجبائي في اتجاه الفصل بين الجباية العادية و الجباية البترولية وقبل التطرق إلى ما أتى به الإصلاح سنبرز مفهوم الإصلاح بصفة عامة :

**أ- مفهوم الإصلاح الجبائي:** تعددت تعريف الإصلاح الجبائي ، فتحدد مفهومه حسب وجهات نظر ونذكر منها :

1 بن اعراب محمد (2020-2021)، محاضرات في المنازعات الضريبية، ص5

- يدل على التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية او تحقيق خطط التنمية في مرحلة من مراحل النمو، ويمكن ان يكون شاملا لكل الهيكل الضريبي للدولة او ان يكون هذا الاصلاح جزئيا لنوع معين من الضرائب، او بعض احكام الضريبة بعينها

- كما تعني كلمة اصلاح التغيير اي تغيير وضعية من شكل ومستوى معين إلى شكل ومستوى معين احسن ، سواء كان هذا التغيير كلي او جزئي ، اي انه يمس كل اركان النظام القائم ، او بعض اركانه فقط ، فالإصلاح الضريبي هو عملية تغيير تمس الإدارة والنظام الجبائي معا<sup>1</sup>

ب- دوافع واهداف الإصلاح :

ب-1- دوافع الإصلاح الجبائي:

إن العيوب التي تميز بها النظام الضريبي السابق وكذا الظروف التي مر بها الاقتصاد الجزائري دفعت إلى القيام بالإصلاح وتمثلت في:

ب-2- تراجع اسعار البترول:

ضلت الجباية البترولية اهم مورد لإيرادات الدولة فقد كانت تمثل في سنة 1981 نسبة 66,4% من الإيرادات الجبائية وفي سنة 1986 شهدت اسعار البترول تراجعا وانخفضت هذه الإيرادات.

ب-3- النظام الضريبي السابق غير ملائم للمرحلة الجديدة :

النظام الضريبي السابق كان ملائم للنظام الاشتراكي ومع التوجه إلى اقتصاد السوق لابد من ان يتكيف هذا النظام مع التوجه الجديد ، اي التكيف مع المؤسسة التي اصبحت مستقلة<sup>2</sup>

1عليلي فايذة و بوتيارة فاطمة الزهراء (2014/2015)، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص ادارة اعمال ، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجيلاي بونعامة ، خميس مليانة الجزائر، ص ص، 47-49  
2قاني امال (2016-2017)،التنظيم الحديث لإدارة الضرائب، مرجع سبق ذكره ،ص22

ب-4- نظام ضريبي محدد وغير مستقر:

نتيجة التغيرات المستمرة في مختلف القوانين المالية ، وصعوبة تحديد الوعاء الضريبي نتيجة التنوع في الضرائب وتعدد معدلاتها واختلاف مواعيد تحصيلها فقد كان نظاما معقدا ويرجع هذا إلى سوء فهم النصوص القانونية، وعدم دقتها لان النظام الضريبي هو نظام نوعي فكل وعاء ضريبي يخضع لضريبة معينة لها تقنياتها ومعدلاتها المختلفة .

ب-5- التهرب والغش الضريبي : النظام الضريبي السابق عرف بتعقيده وعدم استقراره، وضعف إدارته وبالتالي من السهل استغلال الثغرات الموجودة من اجل التخلص من اداء الواجب الضريبي

ب-6- ضعف الإدارة الضريبية: تشكل الإدارة الضريبية همزة وصل بين المكلف بالضريبة والنظام الضريبي ، وقد كانت من اسباب فشل النظام الضريبي السابق.

ج- اهداف الإصلاح الجبائي:

ج-1- الاهداف الاقتصادية

ان التحولات الاقتصادية يجب ان يصاحبها نظام جبائي جديد يلائم الإصلاحات، ويشجع الاستثمارات وتوسيع المشاريع من خلال الامتيازات الضريبية الممنوحة مما يجعل الضريبة اداة رئيسية لتقرير برنامج الإصلاح الاقتصادي ولعب دور محرك من اجل :

- عرقلة وسائل الإنتاج
- توفير المناخ الملائم للاستثمار
- توفير حوافز للقطاع الخاص وخلق المنافسة
- تبني سياسة ادخارية وتوجيهها باتخاذ القطاعات الإنتاجية

ج-2- الاهداف الاجتماعية

السعي إلى تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين، ومن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة، ولقد سعى

الإصلاح الضريبي إلى تحقيق ذلك من خلال:

- التمييز بين الاشخاص الطبيعيين و المعنويين ، و اخضاع كل طرف لمعاملة خاصة
- التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية، والتي تعتبر أكثر عدالة من الضريبة النسبية
- التقليل من الاعفاءات<sup>1</sup>

### ج-3- اهداف مالية و تقنية

تتمثل الاهداف المالية في السعي إلى تحقيق ما يلي :

- زيادة نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة، وبالتالي إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.
- جعل الجباية العادية تغطي نفقات التسيير للميزانية العامة.
- اما الاهداف التقنية فنظرا انعقد و ثقل النظام الجبائي، فإن مسعى المشرع في اقتراح الإصلاح يمكن تلخيصه في النقاط التالية:
- \* **تنشيط النظام الجبائي:** إن تنشيط النظام الجبائي الجزائري من اهم اهداف الإصلاح وهذا في إطار استبدال عدة ضرائب معقدة بضرائب بسيطة، كما تم الغاء ضرائب واستبدالها بأخرى.
- \* **إدارة ضريبة فعالة:** من بين اهداف إيجاد إدارة ضريبية فعالة تعتبر همزة وصل بين المكلفين والنظام الجبائي ومن اهم مواصفات النظام الجبائي ما يلي:
- رفع عدد الموظفين وخاصة منهم الاطارات الجامعية المؤهلة.
- انشاء معاهد ومدارس مختصة في المصالح الضريبية
- تعميم استعمال الاعلام الالي في المصالح الضريبية.
- إزالة العراقيل الموجودة داخل الإدارة مما يقوي الثقة بينها وبين المكلفين<sup>2</sup>.

1قاني امال (2016-2017)،التنظيم الحديث لإدارة الضرائب،مرجع سبق ذكره،ص23

2باعلي امينة وطيب خديجة(2014-2015)،دور الإصلاحات الضريبية في دعم وترقية الاستثمار المحلي في الجزائر،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر،تخصص مالية مؤسسة،قسم العلوم التجارية، كلية اكلي محمد والحاج-البويرة -الجزائر،ص30

## 1-2-2- مسار الإصلاح الجبائي في الجزائر

لقد شهد النظام الضريبي عدة تعديلات منذ الاستقلال خاصة بعد 1992، تمثلت في القيام بعملية تغيير جذرية على جميع الهياكل القاعدية للنظام و السياسة الضريبية التي كانت تعتمد عليها السلطات الجزائرية ، و ذلك من خلال استبدال التشريعات الجبائية القديمة بتشريعات جبائية حديثة ، و كذا تنظيم الإدارة الجبائية لضمان تحقيق المشروع الإصلاحى، فشملت هذه الإصلاحات أساسا في إصلاح الإدارة الضريبية.

### أ - المجالات التي مسها الإصلاح الجبائي في الجزائر

\* إصلاحات تشريعية (إصلاح التشريع الضريبي):

إن الإصلاحات التشريعية التي مست التشريع الجبائي الجزائري تعرضت إلى هيكل النظام الجبائي، قصد عصرنته وجعله أكثر تكليفا مع الإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها الجزائر سنة 1988 وقد ارتكزت الإصلاحات على استبدال بعض الضرائب سواء المباشرة أو غير مباشرة التي لم تعد تصلح للتوجيه الاقتصادي الحر، وقد تم التمييز بين الأشخاص الطبيعيين المعنويين، بالنسبة للضرائب المباشرة وهذا باستحداث ضريبتين جديدتين:

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي: وتفرض على الأشخاص الطبيعيين.

✓ الضريبة على أرباح الشركات: وتفرض على الأشخاص المعنويين كما تم تأسيس ضريبة جديدة على الإنفاق، وهي الرسم على القيمة المضافة.<sup>1</sup>

\* إصلاحات في مجال الوعاء الضريبي:

- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG . " تؤسس ضريبة وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة "

لقد أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991م على دخل الأشخاص الطبيعيين، و تسمى ضريبة الدخل، و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة" ، حيث أن الضريبة على الدخل الإجمالي تتميز بعدة خصائص هي

- ضريبة سنوية : أي أنها تفرض مرة واحدة في السنة على المداخيل المحققة في تلك السنة .

1عليلى فائزة وبتيارة فاطمة الزهراء (2014-2015)، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 55

- ضريبة وحيدة : تفرض مرة واحدة على مجموع المداخل الصافية لأصناف الدخل المحددة في المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
  - تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط، أما الأشخاص المعنويين فيخضعون للضريبة على أرباح الشركات .
  - تفرض على الدخل الصافي، و الذي يتم الحصول عليه بعد طرح الأعباء المحددة قانونا من الدخل الإجمالي الخام .
  - ضريبة شخصية: حيث أنها تراعي الوضعية الشخصية للمكلف .
  - ضريبة تصاعدية: حيث تحسب على أساس جدول متصاعد بشرائح الدخل<sup>1</sup>.
  - ضريبة تصريحية: بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع مداخلها.
- وفيما يخص الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي، فقد حددت المادة رقم(03) من قانون الضرائب المباشرة الأشخاص الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي : "الأشخاص الذين يتوفرون لى إقامة جبائية في الجزائر و هم عبارة على ما يلي :

- لأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين له، أو منتفعين به أو مستأجرين له .
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية .
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا سواء كانوا أجراء أم لا.
- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي و الذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم<sup>2</sup>.

1 باعلي امينة وطبي خديجة (2014-2015)، دور الإصلاحات الضريبية في دعم وترقية الاستثمار المحلي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص34

2 باعلي امينة وطبي خديجة (2014-2015)، دور الإصلاحات الضريبية في دعم وترقية الاستثمار المحلي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص35

جدول رقم (1-1): جدول تصاعدي خاص بحساب الضريبة على الدخل الاجمالي

قوانين المالية:									
قانون المالية 2008		قانون المالية 2003		قانون المالية 1999		قانون المالية 1994		قانون المالية 1992	
عدد الشرائح:									
04 شرائح		06 شرائح		06 شرائح		06 شرائح		12 شريحة	
المعدل (%)	طول الشريحة	المعدل (%)	طول الشريحة	المعدل (%)	طول الشريحة	المعدل (%)	طول الشريحة	المعدل (%)	طول الشريحة
%0	120.000	%0	60.000	%0	60.000	%0	30.000	%0	25.200
%20	240.000	%0	120.000	%0	120.000	%15	120.000	%12	37.800
%30	1.080.000	%20	180.000	%20	180.000	%20	240.000	%15	63.000
%35	1.440.000	%30	620.000	%30	360.000	%30	720.000	%19	108.000
		%35	2.160.000	%35	1.200.000	%40	1.920.000	%23	151.200
		%40	3.240.000	%40	أكثر من 1.920.000	%50	أكثر من 1.920.000	%29	214.200
								%35	289.800
								%42	378.000
								%49	882.000
								%56	1.512.000
								%63	3.024.000
								%70	أكثر من 3.024.000

المصدر: تومي سومية (2019-2020)، النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمته في تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من التهرب والغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر، ص 41.

### - الضريبة على أرباح الشركات IBS

أحدثت الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 135 من قانون المالية لسنة 1991 في إطار الإصلاحات المتبعة وتدعيما لمبدأ التفرقة القانونية بين مداخيل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، حيث تنص المادة رقم 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة ( الضريبة على أرباح الشركات ).

من خلال التعريف السابق يمكن استنتاج الخصائص التالية التي تميز الضريبة على أرباح الشركات:

\* ضريبة وحيدة: لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.

\* ضريبة عامة: لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها.

- \* ضريبة سنوية : إذ أن وعاءها يتضمن ربح سنة واحدة
- \* ضريبة نسبية: لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس إلى جدول تصاعدي ( تفرض بمعدل واحد على كل الأشخاص المعنويين، سواء تعلق الأمر بمؤسسة وطنية أو أجنبية، خاصة أو عامة ).
- \* ضريبة تعتمد على التصريح الإجمالي للمكلف من خلال إرسال الميزانية الجبائية للمكلف إلى مفتشية الضرائب ( قبل الفاتح من أفريل من كل سنة تلي سنة الربح).

### - مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تنص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على خضوع الشركات التالية للضريبة على أرباح الشركات:

- ★ الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء
- ★ شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة
- ★ - الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة أسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ولا، رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة
- ★ - هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل<sup>1</sup>

### اهم التعديلات التي طرأت على الضريبة على ارباح الشركات (1994-2015-):

- ق.م 1994 ◀ معدل عادي بنسبة 38% ، ومعدل مخفض بنسبة 05% على الارباح المعاد استثمارها.
- ق.م 1999 ◀ معدل عادي بنسبة 30%، ومعدل مخفض بنسبة 15% على الارباح المعاد استثمارها.

1 بلقاسم يزير و احمد رحمانى (2016-2017)، النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاحات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة مالية، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور -الجلفة-، الجزائر، ص ص 28-29

- ق.م.ت 2006 ◀ معدل عادي بنسبة 25%، ومعدل مخفض بنسبة 12,5% على الأرباح المعاد استثمارها.
- ق.م.ت 2008 ◀ 19% للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية؛
- ◀ 25% للأنشطة التجارية والخدمات، ونسبة 25% للأنشطة التي يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم.
- ق.م.ت 2009 ◀ 19% للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية والأنشطة السياحية، كما يطبق نفس المعدل على الأنشطة المختلطة في حالة ما إذا كان رقم أعمال الأنشطة المذكورة أعلاه تساوي 50% من رقم الأعمال الإجمالي أو يفوقه؛
- ◀ 25% للأنشطة التجارية والخدمات، وكذلك الأنشطة المنجمية والمحروقات.
- ق.م.ت 2014 ◀ 19% الأنشطة المنتجة للمواد والبناء و الأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية وأنشطة وكالات السياحة والاسفار في مجالي السياحة الوطنية والسياحة الاستقبالية، كما يطبق نفس المعدل على الأنشطة المختلطة في حالة ما إذا كان رقم أعمال الأنشطة المذكورة اعلاه تساوي 50% من رقم الاعمال الإجمالي أو يفوقه؛
- ◀ 25% للأنشطة التجارية والخدمات، وكذلك الأنشطة المنجمية والمحروقات.
- ق.م.ت 2015 ◀ 19% أنشطة إنتاج السلع؛
- ◀ 23% الأنشطة البناء والأشغال العمومية والرى، كما يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح المؤسسات وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الاسفار؛
- ◀ 26% للأنشطة الأخرى الذين يمارسون العديد من الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه، وعدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

– الرسم على القيمة المضافة : يعتبر أحداث ضريبة القيمة المضافة لأول مرة في الجزائر المستقلة تجسيد لمسعى المشرع الجزائري للتحويل نحو نظام الضرائب العصرية.

فضريبة القيمة المضافة احدثت كذلك بموجب قانون المالية(8) لسنة 1991 وهي ضريبة على السلع والخدمات تقوم المشروعات بتحصيلها على مراحل, ولكن المتشري النهائي هو الذي يتحمل عبئها الكامل في نهاية الامر شكل احدثات ضريبة القيمة المضافة احد ركائز الإصلاح الضريبي في الجزائر ونقله نوعية في مجال الإصلاح, وجاءت هذه الضريبة لتعويض نقائص وعيوب نظام الرسوم على رقم الأعمال الذي كان معمول به من قبل, والمتمثل دفي الرسم الوحيد

الاجمالي على الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، الذي يمتاز بمحدوديته بالنسبة لمجال تطبيقه والحق في الحسم بالإضافة الى كثرة معدلاته وارتفاع نسبه وكثرة الإعفاءات الممنوحة، حيث حقق الإصلاح الضريبي في مجال الضريبة على القيمة المضافة ما يلي:

- توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

-عمومية (شمولية) الخضم

- التخفيض في عدد المعدلات

- تحديد قاعدة ضريبية جديدة

- التخفيض في عدد الإعفاءات.<sup>1</sup>

وقد تم تعديل معدل الرسم على القيمة المضافة من خلال قوانين المالية لسنتي 2002 و 2017 كما يلي:

معدل عادي بنسبة 17% ومعدل مخفض بنسبة 7%، ثم معدل عادي بنسبة 19% ومعدل مخفض بنسبة 9% على التوالي.

#### \* اصلاحات في مجال هيكلية الادارة الجبائية:

عمد المشرع الجزائري من خلال إصلاحات 1992م الى إعادة التنظيم الإداري و هيكلية الإدارة بالنسبة لمصالحه الداخلية و الخارجية، حيث استفادت كل ولاية من مديرية ضرائب مستقلة تابعة لها، و أصبح لكل مديرية ولائية مديريات فرعية تسهر على خدمة المواطنين. كما و قد تم تزويد المراكز الضريبية بالأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها.

- مراكز الضرائب: فقد أعلنت كمشروع جديد بتاريخ 19 سبتمبر 2001، بحيث تختص بتسيير ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة حسب النظام الحقيقي، الذين لا يقل رقم أعمالهم عن (3000.000 دج

حيث تهدف مراكز الضرائب الى توحيد و تجميع التعامل الضريبي لنفس المكلف من خلال المسير الواحد ، تنسيق الإجراءات و تحديث العمليات، و العمل على تحسين استقبال المكلفين بإنشاء مصلحة إعلام استقبال المكلفين .

- مفتشية الضرائب: قبل سنة 1994 كانت المفتشيات على المستوى الوطني مقسمة حسب اختصاصها الى مفتشية

1اوشان احمد وبلعزوز بن علي (2017)، الاصلاحات الضريبية كاداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية، مجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 17، ص 69

الضرائب المباشرة و مفتشية الضرائب غير المباشرة، غير ان هذا التقسيم خلق عدة مشاكل أثرت على المكلف لأنه مضطر الى تقديم تصريحاته، هذه الصعوبات و أخرى أدت الى قرار اتخذه وزارة المالية، بتوحيد المفتشيات فنشأت مفتشية الضرائب المختلطة سنة 1994م.

- **المديرية العامة و المديرية التابعة لها** : تعتبر الإدارة الضريبية من حيث تنظيمها الإقليمي موحدة ، بحيث توجد المديرية العامة تحت غطاء وزارة المالية تتبعها ستة مديريات جهوية و تتبع كل مديرية جهوية مديرية ولائية .
- **مديرية المؤسسات الكبرى**: تمثل هذه المديرية الشباك الوحيد للمؤسسات البترولية و الأجنبية ، و التي يزيد رقم أعمالها عن 100 مليون دينار جزائري .

و تشكل المكان الذي يتم فيه التصريح و دفع الضرائب الرئيسية ، و تسيير الملفات الضريبية من حيث الإعلام، الوعاء، التحصيل، و الرقابة . حيث تهدف هذه المديرية إلى ضبط تفعيل الجباية البترولية و جباية المحروقات، تبسيط الإجراءات القانونية الضريبية و التخصص في التسيير و الرقابة على الملفات للشركات البترولية و شبه البترولية ، تخصيص عمليات التحصيل و تبسيط وتسهيل الإجراءات ، و سنفصل في هذا العنصر في المبحث الثالث.

#### \* تبسيط وتعزيز الإجراءات الجبائية

اعتمدت السلطات العمومية خطة استراتيجية تتضمن تدابير لتبسيط النظام الضريبي و لتوسيع الوعاء وتخفيف الضغط الضريبي وتعزيز وتشديد اساليب وإجراءات الرقابة للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في هذا السياق فان الجهود المبذولة من طرف السلطات العمومية في مجال الإصلاحات يتعلق الأمر على وجه الخصوص بما يلي :

✓ التقليل من الضغط الجبائي وتخفيفه

✓ تعزيز وتشديد الإجراءات الجبائية

✓ تبسيط اجراءات تسيير وتحصيل الضريبة

وتمثلت اهم الإجراءات التي جاء بها المشرع في هذا المجال في:

- توسيع الضريبة بتأسيس برنامج الامتثال الجبائي الارادي حيث تخضع بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2015 الاموال المودعة من طرف الاشخاص لدى البنوك الى معدل ضريبة جزائي قدره 7% ويندرج في اطار رغبة السلطات العمومية الى تعبئة الموارد المالية قصد تمويل الاستثمارات المنتجة وتشجيع اكثر

للمتعاملين والاقتصاديين وكذا المواطنين على الانضمام بصفة تدريجية للمجال الرسمي

- التخفيض التدريجي في نسب الضريبة قصد تشجيع النشاطات الإنتاجية

- تخفيض غرامات التحصيل الضريبي ووضع اجراءات تسهيلية لصالح المكلفين بالضريبة الذين يحترمون التزاماتهم الجبائية

- تشجيع النشاطات الاستثمارية من خلال جملة التدابير التحفيزية التي سطرت لهذا الغرض.

- تبسيط الإجراءات الضريبية للمكلفين بالضريبة سواء الخاصة بالملفات الجبائية او استخراج الوثائق الجبائية.

- تعزيز اليات الفحص الضريبي في اطار الاستراتيجية الجديدة للرقابة.<sup>1</sup>

### 1-2-3- تقييم النظام الجبائي الجزائري والمعوقات التي تواجهه

#### أ- تقييم النظام الجبائي الجزائري

#### - تطور الإيرادات الجبائية خلال الفترة (2015-2020)

ترتكز الدولة بغية ضمان سيرورة المصالح العمومية وتنفيذ مخططاتها السنوية على مصادر متنوعة لضمان الإيرادات اللازمة

لتغطية نفقاتها، هذه الإيرادات تتمثل أساسا في إيرادات الجبائية العادية والجبائية البترولية.

وباعتبار أن البترولية تمتاز بعدم الاستقرار، وتذبذب حصيلتها، وفقا بتذبذب اسعار البترول، الى جانب تأثرها بتغير سعر

الصرف الدينار أو الدولار، كما أن الجبائية العادية كانت دوما تحت المستوى المطلوب والمرغوب فيه، فإن ذلك أثر بشكل

كبير على الإيرادات الكلية للميزانية العامة، ولكن بفضل الإصلاحات الجبائية تطورت مساهمة إيرادات الجبائية العادية

بالنسبة للإيرادات العامة، والجدول التالي يمثل تطور الإيرادات العامة في الفترة (2015-2020).

1 اوشان احمد وبلعوز بن علي (2017)، الإصلاحات الضريبية كاداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 69

جدول رقم(1-2): تطور الإيرادات الجبائية العادية والبتروولية في الجزائر خلال الفترة (2015-2020).

السنوات	إيرادات الجبائية العادية	نسبة ايرادات الجبائية العادية %	إيرادات الجبائية البتروولية	نسبة الجبائية البتروولية %	المجموع
2015	2961	29.61	1722	17.22	46.84
2016	3064	30.64	1682	16.82	4747
2017	3435	34.35	2200	22.00	5635
2018	3938	39.38	2776	27.76	6717
2019	3793	37.93	2714	27.14	6507
2020	4089	40.89	2200	22.00	6289

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد . على قوانين المالية للسنوات من 2015-2020

من الجدول يمكن ملاحظة أن التوجه العام هو محاولة زيادة الإيرادات الاجمالية، حيث يستهدف زيادتها من 5635 مليار دينار سنة 2017 إلى 6745 مليار دينار سنة 2020، بالتركيز أساسا على محاولة احلال الجبائية العادية محل الجبائية البتروولية، أو على الاقل تقليل الاعتماد على الجبائية البتروولية كمورد رئيسي للميزانية، وقد أصبحت الجبائية العادية تمثل حوالي 60% من مجموع الإيرادات العامة حسب قانون المالية 2017 تمثل الضرائب المباشرة فيها النسبة الاكبر<sup>1</sup>.

#### ب- تبعية الانفاق العام للجبائية البتروولية.

إن المتتبع الاوضاع المالية العامة في الجزائر يدرك بسهولة مدى اعتماد السلطات المالية على العائدات النفطية كمصدر رئيسي لتمويل حجم الإنفاق المتزايد بفعل برامج الانعاش الاقتصادي التي اعتمدها الجزائر منذ سنة 2002 بهدف زيادة وتيرة الاستثمار ودعم النمو الاقتصادي، وبالمقابل تراجع نسب مساهمة الإيرادات الاخرى في تمويل الانفاق كالضرائب

1 ياسين حريزي وعثمان شريط(2020)، اداء السياسة المالية ضمن السياسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تقلبات قطاع المحروقات، مجلد7، العدد3، ص237

والرسوم والايادات من املاك الدولة، وهو ما من شأنه إحداث اختلالات مالية كبيرة في حالة تراجع أسعار الطاقة في السوق الدولية مثلما حدث إبان الازمة البترولية لسنة 1986 التي دفعت الى وياتل المديونية لتغطية حجم النفقات العامة، وكذا الازمة المالية العالمية لسنة 2008 والازمة النفطية والتي أدت الى اهتبار أسعار النفط في السوق الدولية تعدد الاسباب، وهو ما أدى الى تراجع احتياطي الصرف الجزائري المرتبط بالعائدات البترولية، وكذا تبني السلطة المالية لسياسات تقشفية للتقليل من حجم الانفاق العام بسبب عدم وجود موارد مالية بديلة كافية لتغطية حجم الإنفاق. فالجزائر تعتمد بنسبة كبيرة على العائدات البترولية لتغطية حجم الإنفاق<sup>1</sup>.

## 2-2- معوقات النظام الجبائي الجزائري:

بعد الإصلاحات الإدارية التي قام بها المشرع الجبائي على مستوى المديرية العامة للضرائب والتي سعت إلى تحسين مردودية الخزينة من جهة وخلق الثقة بين المكلفين بالضرائب الاعوان الاداريين القائمين على كل العمليات الجبائية من تحصيل وفرض وغيرها الامر الذي أدى إلى شعور المكلف بعبء كبير دفعه إلى اللجوء إلى عدة وسائل بطرق مشروعة أو غير مشروعة للتخلص من هذا الاخير كالتهرب الازدواج الضريبي الذي أدى إلى استنزاف كبير في الموارد المالية للدولة .

**أ - التهرب والغش الضريبي:** التهرب من الضرائب يعني افلات الممول من الضريبة المفروضة عليه، وذلك من خلال الغش ومخالفة القانون ، وقد يحدث التهرب وقت تحديد و عاء الضريبة وذلك عن طريق اخفاء الممول لبعض المواد الخاضعة للضريبة او بتقديم اقرار غير صحيح ، وايضا قد يكون التهرب بمناسبة تحصيل الضريبة وذلك كما لو قام الممول باخفاء ثروته ، وعليه فان التهرب الضريبي ينقص من الحصيلة الضريبية التي يمكن الاعتماد عليها في تمويل النفقات العامة ، مما يؤدي إلى التأثير المباشر على فعالية النظام الجبائي

**ب - الازواج الضريبي:** يعرف الازدواج الضريبي لدى العديد من خبراء المالية العامة، بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها، ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من إدارة ضريبية وقد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الخارجي.

يترجم الازدواج الضريبي في القانون الدولي بخضوع نفس الدخل أو الربح لضريبتين أو عدة ضرائب متشابهة أو مماثلة في

1 حويلي عفاف (2018-2019)، فعالية النظام الضريبي في تمويل الخزينة العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة العربي بن مهيدي-ام البواقي، ص61-69

دول مختلفة، تحت تأثير قواعد الإقليم التي تتضمنها القوانين الداخلية لهذه الدول في هذه الحالة فإن الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تنظم كيفية تفادي هذه الظاهرة.

### ج- الضغط الضريبي:

إن ما يحدثه فرض الضرائب المختلفة من تغيرات اقتصادية واجتماعية تختلف عمقا واتساعا تبعا لحجم الاقطاعات الضريبية من ناحية، وصورة التركيب الفني للضرائب من ناحية أخرى، تؤدي إلى التأثير على مختلف مظاهر الحياة في المجتمع.<sup>1</sup>

### المبحث الثالث: دراسة السلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة:

إن السلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة يعبر عن العلاقة التي تربط الإدارة الجبائية من خلال الإلتزام بالتصريحات الجبائية في جهة ومن خلال تجاوبهم مع مقتضيات الرقابة الجبائية بكل أصنافها من جهة أخرى، ومن ثم فهو ينسجم مع درجة الوعي الجبائي التي تتعلق بمدى مصداقية المعلومات الجبائية مما يعزز من مكانة شفافية الضريبة الأمر الذي يساهم في مكافحة التهرب الضريبي.

### 1-3-1- مدخل للسلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة والمخاطر الجبائية:

أ- الانضباط الجبائي: يمكن تصنيف المكلفين بالضريبة بطرق مختلفة، فعلى سبيل المثال يمكن تصنيفهم حسب القطاعات (البناء، التجارة الإلكترونية... الخ)، درجة الشكل القانوني، مستوى الامتثال للتشريع أو الجمع بين مختلف هذه القطاعات. فمستوى الإلتزام للتشريع ينتج دائما عن حساب تقريبي على أساس خصائص ومعايير تعطي معلومات عن السلوك الجبائي للمكلف بالضريبة مثلا: انتظام التصريحات الجبائية، وجود الدفع الإضافي.

\* تعريف الانضباط الجبائي: يعرف على أنه "مدى وفاء المكلف بالضريبة بالتزاماته الجبائية." وبالنظر في العديد من الدول نجد أن المكلف بالضريبة لديه 3 التزامات أساسية تتمثل في: إيداع التصريح الجبائي للمداخيل المحددة، الإشارة في التصريح إلى جميع المعلومات اللازمة لحساب الضريبة، دفع الضريبة المستحقة في الآجال المحددة ويطلق على هذه الإلتزامات: التزام التصريح والتزام الدفع. وبغض النظر عن طبيعة الضريبة فإن البعض يعتبر الإلتزام بها إذعانا ضريبيا يقصد به الخضوع للقانون

1 حويلي عفاف (2017-2019)، فعالية النظام الجبائي في تمويل الخزينة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 71

الضريبي أو الامتثال عن طريق قيام الممولين وغيرهم بواجباتهم الاي يقررها القانون، أي أن الالتزام الضريبي يستمد من القانون الذي يقرره النظام.

#### - كما يشترط في الالتزام الضريبي:

أن يعلم المكلف بهذا الالتزام ومتطلباته وبعد ذلك يمكن مطالبته بالوفاء، ويجب على الإدارة الجبائية أن توفر لصاحب الالتزام الضريبي المعلومات المتعلقة بإجراءات الالتزام ومكانه وزمانه، وبأثر هذا الالتزام على أمواله، ويتحقق ذلك بتحويل الإدارة الجبائية من إدارة جبائية إلى إدارة خدمات للمكلفين لترعى مصالحهم، ويتحول المكلف من دافع للضريبة إلى عميل أو زبون يحصل على الخدمة المتمثلة بإعانتته على الوفاء بالتزاماته الضريبية، وذلك باعتبار أن المكلف لا يعمل لحساب الإدارة الجبائية وإنما تعمل الإدارة الجبائية لصالحه.

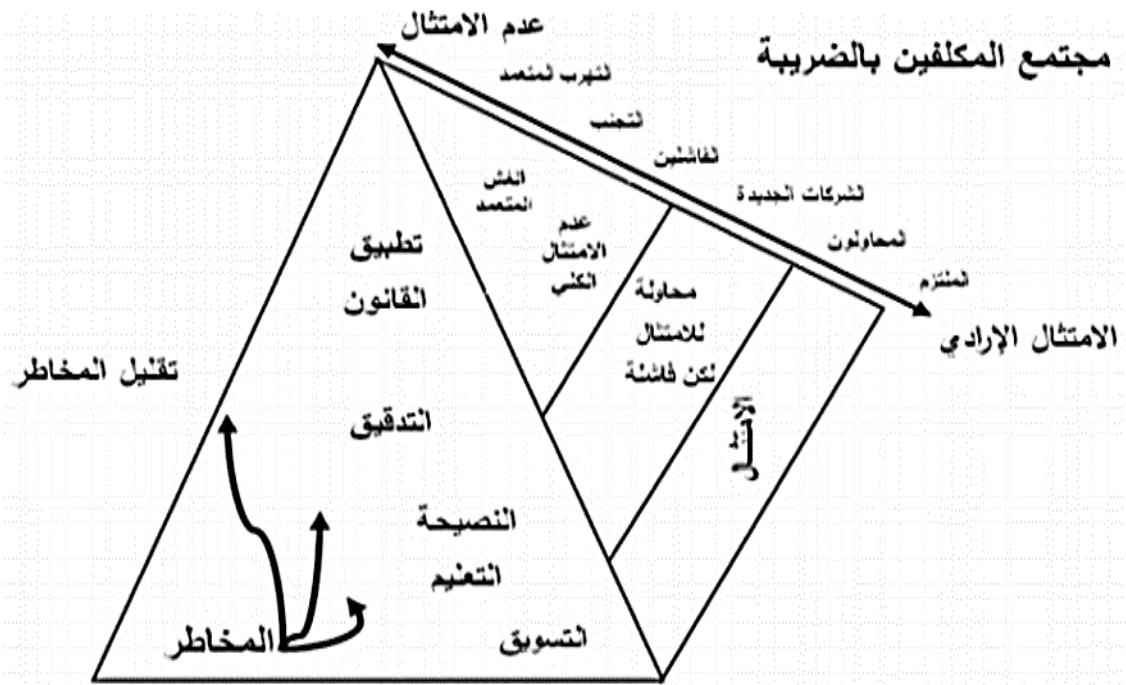
#### ب- خطر عدم الانضباط الجبائي:

يتمثل الهدف الأساسي للسلطات الجبائية في أي دولة في إدارة وتحسين المستوى العام للامتثال تجاه التشريع الجبائي، وبهذا تعزيز ثقة الجمهور بالنظام الجبائي وإدارته، فالأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة (مهما كانت تتعلق بالتجاهل، الإهمال أو الاندفاع أو الرغبة المتعددة للإفلات من الضريبة). وإخفاقات الإدارة الجبائية تجعل من حالات عدم احترام والامتثال للتشريع الجبائي لا يمكن تجنبها، من جهة أخرى عدم الانضباط الجبائي يجرم الحكومات والمجتمعات التي يمثلونها من العائدات الجبائية التي يحتاجونها لتقديم خدمات للمواطنين، لذلك سعت السلطات الجبائية إلى التحكم في فشلها أو التحكم في مخاطر عدم الإنضباط الجبائي فقط من خلال إجراءات التنفيذ بالاعتماد على عمليات الرقابة الجبائية، ومع ذلك تبقى هذه الأخيرة من الأدوات الأساسية والضرورية لمكافحة عدم الانضباط الجبائي، وقد أثبتت الدراسات أنه غالبا ما تكون العوامل التي تكمن وراء سلوك المكلفين بالضريبة في مجال خطر معين معقدة، على هذا النحو فإن هناك أمل ضعيف في تحييدها بالاعتماد على استراتيجية ذات عنصر واحد (خاصة الاستراتيجية القائمة على التحقيق وتنفيذ القانون).

وتشجيع المبادئ التوجيهية للسلطات الجبائية على إيلاء اهتمام أكبر للعوامل التي تحيد سلوك المكلفين بالضريبة حتى يتمكنوا بعد ذلك من تصميم و تنفيذ مجموعة أكثر فاعلية من الاستجابات). أي الاستجابات التي تعالج الأسباب الأساسية لعدم الانضباط وليس الأعراض.

إن معالجة السلوك أي الأعراض سيكون له أثر فقط على المكلف بالضريبة المعني و سيكون لمدة محدودة، بالإضافة إلى ذلك قد يجد المكلف بالضريبة أنه من غير العدل أن يكون قدوة في حين لا يعاقب الآخرون الذين لديهم نفس السلوك وهذا سيؤدي إلى الشعور بالاستياء تجاه النظام الجبائي،م ما يثير انحرافات جديدة، نتيجة لذلك فإن فحص السبب الأساسي للسلوك ومن تم اختيار الاستراتيجية المناسبة لهذا السبب قد يحدث فرق بين انضباط قصير الأجل. وانضباط جبائي دائم المدى الطويل.<sup>1</sup>

شكل رقم (1-1) هرم الانضباط الجبائي



المصدر: سومية تومي، النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمته في تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من التهرب والغش الجبائي، أطروحة دكتورا، محاسبة، العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار - عنابة-الجزائر، ص 138

1 سومية تومي،(2019)، السلوك الجبائي للمكلف بالضريبة ومدى تأثيره على كفاءة وفعالية الإدارة الجبائية، المجلد 01، العدد 03، الجزائر، ص 2

\* انواع المخاطر الجبائية:

وفقا للتحقيق الذي أجراه مكتب المراجعة Ems&young حول المخاطر الضريبية سنة 2006 إنها تنقسم إلى:

المخاطر الاستراتيجية:

وذلك من خلال قيام مسيري وظيفة الضرائب بالتنسيق مع وظيفة المالية من أجل التخطيط للأعمال التجارية.

المخاطر التشغيلية: وذلك باعتبار الضريبة جزء لا يتجزأ من العمليات التجارية في المؤسسة.

مخاطر الالتزام: وذلك بالامتثال للقوانين الضريبية أثناء إنجاز العمليات التجارية.

- كما أظهر التحقيق أن مخاطر الالتزام الضريبي والتقارير المالية تستغرق الآن 54٪ من متوسط الوقت لوظيفة الضرائب. كذلك الممارسين غي كثير من الأحيان يرون أن المخاطر الضريبية تتمثل في:

مخاطر المعاملات، مخاطر تشغيلية، مخاطر الالتزام، مخاطر التقارير المالية، وهناك من الباحثين يقومون بتصنيف المخاطر الضريبية إلى مخاطر مرتبطة بمرحلة التشغيل والاستثمار وقرارات التمويل، بما في ذلك عدم التأكد في تطبيق القانون الضريبي ومخاطر التدقيق وكذلك العقوبات وعدم التأكد في المحاسبة المالية للدخل الضريبي، والتي قد تؤدي إلى زيادة تكاليف المؤسسة.

- كما أن مكتب المراجعة pricewater house coopers يقسم المخاطر الضريبية إلى:

مخاطر المعاملات، المخاطر التشغيلية، مخاطر الامتثال، ومخاطر المحاسبة والمالية، بالإضافة إلى نوعين من المخاطر هي: مخاطر التسيير ومخطر السمعة.<sup>1</sup>

1-3-2- مظاهر السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة:

أ- مفهوم التهرب الضريبي:

هو عدم قيام المكلف بدفع الضريبة أو الوفاء بالتزامه كليا أو جزئيا تجاه الدوائر المالية مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة وذلك باستخدام طرق ووسائل مشروعة وغير مشروعة.

1 صابر عباسي، (2015-2016)، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة مكملة لنيل شهادة دكتورا علوم، محاسبة وجباية، علوم التسيير كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص 144

- إن التهرب ظاهرة دولية تختلف من دولة إلى أخرى تبعا لنظام الإقتصادي والسياسي لكل دولة إلا أنها تشترك في كونها يصعب السيطرة عليها وذلك ببعديها الوطني والدولي.

### ب- انواع التهرب الضريبي:<sup>1</sup>

#### ب-1- تهرب ضريبي وطني أو محلي:

يعني التهرب الضريبي الداخلي جميع السلوكات التي تتم خارج إطار القانون الضريبي، أي انها كلها ممارسات غير شرعية، فهو إذن ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والسلطة، ويحدث هذا النوع من التهرب الضريبي داخل إقليم الدولة بمخالفة التشريع الضريبي الداخلي، وذلك دون الأخذ بعين الإعتبار جنسية المكلف بالضريبة إن كان من مواطني الدولة أو شخصا أجنبيا عنها. و للتهرب الضريبي المحلي شكلين: تهرب يلجأ إليه المكلف بالضريبة باستعمال طرق مشروعة ما يعرف بالتهرب الضريبي، ولآخر يكون باستعمال طرق غير مشروعة ما يعرف بالغش الضريبي.

\* **التجنب الضريبي:** هو تخلص المكلف من دفع الضريبة كليا أو جزئيا دون أن يعكس عبئها على الغير متفاديا في ذلك أي مخالفة للنصوص التشريعية الجبائية، مستغلا ما يكتنف النصوص التشريعية من ثغرات أو عدم ضبط في الصياغة الذي يؤوله المكلف المتهرب لصالحه.

\* **الغش الجبائي:** يقصد به تلك السلوكات والممارسات الهادفة لمخالفة القانون، والتي يستعملها المكلف بالضريبة من أجل التهرب من أداء الضريبة كليا أو جزئيا، ويعتمد هذا النوع من التهرب على عنصر القصد لمخالفة القانون.<sup>2</sup>

\* **التخطيط الجبائي:** تجدر الإشارة إلى أنه من الصعب تتبع الحدود بين التهرب والغش الجبائين، حيث أن هذه المفاهيم لا تسمح بتغطية وتحديد متى يصبح التحسين الجبائي تخطيطا جبائيا عدوانيا، حيث يهدف التخطيط الجبائي في المؤسسات إلى تحسين الوضعية الجبائية، كما يتضمن جوانب مختلفة تتمثل في: تنظيم معقد يمتد إلى عدة ولايات، استخدام المنافسة الجبائية، تخطيط الأنشطة والتدفقات المالية القائمة على التحفيزات الجبائية لتخفيض الضريبة.<sup>3</sup>

#### \* **التخطيط الجبائي العدواني : planification Fiscale Agressive**

تم تعريف التخطيط الجبائي العدواني في التوصية التي قدمتها اللجنة الأوروبية في 16 ديسمبر 2016 والتي تنص على أن

1 خالد عيادة عليما، سبتمبر (2013)، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، العدد 9، الأردن، ص 19

2 ملال محمد طارق، (2013)، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، ص 3

3 تومي سومية، مرجع. سبق ذكره، ص 156-157

التخطيط الجبائي العدواني يدور حول: «الاستفادة من تعقيدات النظام أو عدم التناسق بين نظامين جبائيين أو أكثر من أجل تخفيض الضريبة الواجبة الدفع، وقد يأخذ أشكالاً، ومن بين النتائج المترتبة عن هذه الممارسة نجد: (الاقطاع المزدوج). مثل أن يتم خصم نفس الخسارة في دولة المصدر وفي دولة الإقامة ( وكذلك عدم الدفع المزدوج ) مثل المداخيل التي لا تخضع للضريبة في دولة المصدر وتكون معفية من الضريبة في دولة الإقامة». في دراسة قام بها Carlo Garbarino سنة 2008 حول استراتيجية عدوانية الضريبة وحوكمة معدل الضريبة في المؤسسات، أنه ينظر إلى وظيفة الضرائب غالباً على أنها مركز ربح، بشكل متزايد مما يجعلها ملزمة بالقيام بالامتثال الجبائي الإبداعي (Creative compliance)، من أجل الوصول إلى الوضعية الجبائية الأكثر فائدة، تسمى هذه الممارسات باستراتيجيات عدوانية الضريبة، وتعرف بأنها السلوك الذي يقوم بها المسيرين والمساهمين، وهناك العديد من الاستراتيجيات التي أثبتت أن هذه الاستراتيجيات تؤثر على مختلف توتر بين المسيرين والمساهمين، وهناك العديد من الاستراتيجيات التي أثبتت أن هذه الاستراتيجيات تؤثر على مختلف أصحاب المصلحة مثل: ahDrmapala & eDsai سنة 2006 مما زاد الحاجة إلى إدخال مفهوم الحوكمة وبالتالي أصبحت أحد أهم الأدوات من أجل الحد من سلوكيات عدوانية التخطيط الجبائي. يعتبر مصطلح التخطيط الجبائي العدواني مرادفاً لمصطلح التحسين الجبائي العدواني، حيث أنه في النظام الأنجلوساكسوني يطلق على مصطلح التخطيط الجبائي *aggressive tax planning* كما يعرف بمصطلح آخر *abusive tax planning* أما على مستوى التشريع الجبائي الجزائري فتتمثل المفاهيم المرادفة للتخطيط الجبائي العدواني في كل من:

**-التعسف في استعمال الحق:** يقصد بالتعسف في استعمال الحق الرغبة في الإفلات من الضريبة من خلال الإجراءات القانونية المصطنعة فهو خداع يقوم به المحامون، وهو شكل من أشكال التلاعب الذي يقوم به أولئك الذين يفهمون جيداً القانون الجبائي، حيث يعتبر القانون الجبائي في هذه الحالة بمثابة علم قانوني.

أما حسب القانون الجبائي الجزائري، فيعرف التعسف في استعمال الحق على أنه: كمستندات المشكلة لتعسف في استعمال الحق يجوز للإدارة الجبائية استبعادها وأن تعيد لها طابعها الحقيقي، وهذه المستندات سواء كانت تكتسب طابعاً وهمياً يخفي مضمونها الحقيقي، أو تهدف إلى إقامة وضعية قانونية مصطنعة بحتة غايتها الأولى هي الاستفادة من الامتيازات الجبائية أو التملص أو تخفيض الضريبة المستحقة على المعني بالأمر، التي كان من المفروض أن يدفعها هذا الأخير بالنظر إلى وضعيته أو أنشطته الحقيقية.

-الممارسات غير العادية للتسيير:

يرى Serlooten سنة 2007 أن : الحرية في التسيير تعطي الحق في اختيار الحل الأقل إخضاعا، هذا الحق يسمح للمؤسسة باستغلال أعمالها في الإطار القانوني المختار، ومن جهة أخرى يسمح بمعارضة الإدارة الجبائية لقرارات التسيير، حيث أن<sup>1</sup> الإدارة الجبائية لا يمكنها الاعتراض على التصرفات العادية في المؤسسة، كما يقوم M.C ozian سنة 2004 الإدارة لا تمارس مهمة المراقب على التسيير، والإشكال الذي يطرح هنا، هو وجود قدر كبير من الذاتية في الحكم على قرار ما بأنه غير عادي، فما تعتبره إدارة الضرائب من التصرفات غير العادية في التسيير قد لا يكون كذلك بالنسبة للمسير، لذلك يجب على إدارة الضرائب تحديد هذه الأفعال لكي لا تقع فيها المؤسسة ، مع العلم أن تطبيق هذه النظرية تطبق فقط على حساب الضريبة على أرباح الشركات ولا تطبق على الرسم على القيمة المضافة، كما يرى أيضا M.Cozian يقول أنه توجد أنواع متعددة من الممارسات غير العادية للتسيير تتمثل في: نفقات غير مبررة من حيث المبدأ، النفقات المبالغ في قيمتها ونقص الأرباح.

**ففي الفئة الأولى:** يتم التشكيك في طبيعة النفقات من طرف الإدارة الجبائية أنه ال عالقة لها بمصلحة المؤسسة، لذلك يجب أن لا يتم أخذها بعين الاعتبار عند تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة؛

**أما في الفئة الثانية:** فإن مبلغ النفقة يمكن أن يكون محل جدال على مستوى الإدارة الجبائية، وكمثال على ذلك: الأجور المفرطة لمسيري المؤسسة؛

في حين أن الفئة الثالثة: نجد أن المؤسسة تتنازل عنها دون تبرير ودون أن يكون لها مقابل للربح الذي يحق لها تحقيقه مثل: إيجارات مجانية، وتسيقات دون فوائد... إلخ.

**ب-2- تهرب ضريبي دولي:** يقصد به استخدام المكلف طرق احتياليه غير مشروعة لنقل كلي أو جزء من الإيرادات والتي كان من المفروض خضوعها في داخل الدولة للضريبة، إلى دولة أخرى لا تخضع هذه الإيرادات.

\* **الجنات الضريبية:** تعد دول الجنات الضريبية، بما تقرره من الامتيازات ومميزات ضريبية تصل في كثير من الأحيان إلى حد الإعفاءات الضريبية لبعض أنواع الدخول والأنشطة مناخا مناسبا وأكثر ملاءمة للاستثمارات، وبهذا فإن الشركات دولية

1تومي سومية، مرجع سبق ذكره،ص158

النشاط تحاول أن تخلق في هذه الدول مراكز لشركات الوليدة أو شركات وسيطة لتحقيق غرضها الرسمي نحو تعظيم أرباحها وتخفيف أعبائها الجبائية.

وتمتاز هذه الجنات الضريبية: بسعر ضريبة منخفض، الاستقرار السياسي والاقتصادي والقانوني... إلخ، سرية المعاملات البنوك والمعاملات التجارية، الإتصالات والمواصلات الحديثة المتطورة.

### - خريطة الجنات الضريبية عبر العالم:

يضم العالم أكثر من 80 منطقة، تمثل "النعيم الضريبي" للأثرياء، مقسمة إلى 4 مجموعات: الأولى منطقة الملاذات الأوروبية، والثانية منطقة الملاذات البريطانية والثالثة المنطقة الأمريكية، والرابعة أماكن هامشية غير مصنفة مثل: الصومال وأروجووي.

**- المنطقة الأولى:** تضم سويسرا، ولوكسمبورج التي سبقت الدول الأوروبية جميعا في العمل منذ عام 1929، وتصنف بأنها من أكبر ملاذات الضرائب في العالم، وهولندا التي تمثل أموال الجنات الضريبية، فيها حوالي 18 تريليون دولار، أي 4 أمثال إجمالي الناتج الهولندي، كما تضم تلك المنطقة النمسا وبلجيكا، والدول "الماكروأوروبية"، مثل موناكو، وليشتنشتاين وجزر ماديرا البرتغالية.

**- أما الثانية:** فتضم أكثر من ثلث أموال الجنات الضريبية في العالم، وتشمل جرسى، وجورنزي وآيل اوف مان، وكلها جزر تابعة للتاج البريطاني، بجانبا للمناطق الواقعة عبر البحار، مثل: جزر كايمان برمودا فيرجين، الترك وكايكوس، جبل طارق، وتخضع جميعها لسيطرة بريطانية. ويقع في نطاق تلك المنطقة أيضا هونج كونج، وجزر البهاما، وجزر فانواتو بجنوب المحيط الهادي، وأيرلندا وديي، وهي لا تخضع لسيطرة بريطانية، ولكن يشد وثاقها روابط مالية وتاريخية بحج المال والأعمال بلندن، وفي عام 2009 قدرت أوساط مالية أن بريطانيا تلقا أكثر من 333 مليار دولار أمريكي من تلك المناطق عبر شركات "الاف شور" وخاصة من جزر كايمان التي تصنف على أنها خامس وأكبر مركز مالي في العالم، حيث تستضيف 8 آلاف شركة مسجلة، وأكثر من 70% من صناديق التحوط في العالم، و9،1 تريليون دولار من الأموال المودعة والتي تمثل 4 أمثال الأموال المودعة في مصاريف نيويورك في حين أن عدد سكانها ضئيل يمثل عدة آلاف، ولا توجد بها غير دار سينما واحدة.

**- المنطقة الثالثة:** وهي الجنات الضريبية الأمريكية، ولها 3 مستويات، الأولى البنوك التي تقبل بشكل قانوني عائدات لبعض الجرائم مثل التعامل في الأملاك المسروقة طالما أن تلك الجرائم تم ارتكابها في الخارج والمستوى الثاني بنوك الأقليات اللاتينية مثل: بنوك ولاية فلوريدا التي يربطها تاريخ طويل في إيواء أموال عصابات تجار المخدرات التي غالبا ماترتبط كجسرات

معقدة مع الملاذات الكاريبية البريطانية القريبة. والمستوى الثالث الجزر التابعة لأمريكا مثل: مارشال (كانت مستعمرة يابانية)، والتي تعتبر مكانا رئيسيا لتسجيل السفن بالخارج، وكذلك بنما التي تعتبر بالوعة غسيل الأموال في العالم.

– أما المنطقة الرابعة: فهي دول مثل أوروغواي والصومال والغابون، وهي لا يمكن تصنيفها ضمن المحاور السابقة ولكنها تلعب دورا كبيرا في تسهيل عمل شركات الأوف شور، ففي الغابون تم تخصيص ملايين الدولارات كصناديق لأموال قدرة للشركات والنخب الفرنسية.

وهناك خريطة توزيع جغرافي لنفوذ مناطق وجزر الجنات الضريبية، فمدراء الثروات في سويسرا يستهدفون الأثرياء الألمان والفرنسيين والإيطاليين، أي الجيران المباشرين الذين يتحدثون بلغاتها الثلاث. في حين تستهدف موناكو أموال النخب الفرنسية و الإسبان يستخدمون منطقة أندورا المحصورة بين البلدين، ويستخدم أثرياء النمسا مناطق الجنات الضريبية في المحيط الهادي مثل جزر فانتوتو، بينما يفضل الأفارقة خاصة في منطقة شمال القارة السمراء مالطا، ويستخدم بارونات المال في أمريكا بنما ومناطق جزر الكاريبي. بالنسبة لهونج كونج وسنغافورة وماكو، فهي مناطق الأوف شور المفضلة لأباطرة المال الصينيين وذلك في حين يفضل الروس خاصة بارونات الأموال القذرة.

– "أوف شور" قبرص وجبل طارق وناورو، أما هولندا ولوكسمبورج فهي إحدى أفضل الجنات الضريبية في أوروبا، والتي تنافس بقوة سويسرا ولا يلتفت إليهما الكثيرون، مثلما لا يلتفت الكثيرون إلى جزر الموريشيوس القريبة من الساحل الإفريقي بالمحيط الهندي باعتبارها أفضل المناطق للهند وبها أكثر من 40% من الإستثمارات الأجنبية التي تدخل إلى الهند.<sup>1</sup>

\* التجارة الإلكترونية: تعد وسيلة مستخدمة لتبادل السلع والخدمات عن طريق وسائل الاتصالات الحديثة وأهمها الإنترنت، وتتميز عن التجارة التقليدية بأنها تحرق حاجز الزمان والمكان، وعليه فإن أهم القوانين التي يتوقع أن تتأثر بصورة مباشرة بالتجارة الإلكترونية القانون الضريبي، مما يثير البحث في مدى ملائمة قواعد الضريبة التي تعتمد حاليا على الوجود المادي للمؤسسة أو مؤسسات بمزاولة نشاطها عبر الانترنت دون أن توجد بصورة مادية في الدول الأخرى.

\* المنشأة الثابتة: ابتدعتها الشركات دولية النشاط، حيث تستطيع بمقتضاه تحقيق أعلى ربح ممكن باقل عبء ضريبي ممكن، وقد أجمعت كافة الاتفاقيات والتنظيمات الدولية على اعتبار المنشأة الثابتة معيار أو ضابط جبائي إسناد جمركي،

1 فاتح حمية، (2020)، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 2 ص 76

يمكن اللجوء إليه لإخضاع أرباح الشركات الدولية النشاط للضريبة في الدولة التي تمارس فيها هذه الشركات نشاط عن طريق المنشأة الثابتة.

\* **أسعار التحويل:** إن التحويل غير المباشر للأرباح باستعمال أسعار التحويل، يهدف حجبتها عن الضريبة في الدول ذات النظام الجبائيا لمرتفع، يقوم على التزييف أو التلاعب في أسعار السلع والخدمات داخل شركات دولية.<sup>1</sup>

### ج- أسباب التهرب الضريبي وأساليبه

ج-1- أسباب التهرب الضريبي: إن وجود التهرب الضريبي لا يمكن فقط نتيجة رغبة المكلف بالاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها لصالح الدولة، بقدر ما يمكن في تعدد الأسباب التي أدت بالمكلف إلى التصرف بهذا الشكل، ومعرفة الأسباب تعتبر خطوة هامة من شأنها المساهمة في إتخاذ الحلول للقضاء على هذه الظاهرة وتمثل أهم الأسباب فيمايلي:

\* **الأسباب الإدارية:** تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة كلما ساهمت عملية التهرب الضريبي، فهي تعتبر الوسيط بين السلطة التشريعية للضريبة والمكلف بالضريبة، حيث تسهر على التنفيذ الأمثل والصارم للنصوص والتشريعات الضريبية، لكنها تعاني من بعض النقائص التي كانت سببا في التهرب الضريبي أهمها:

- **احتلال الإدارة الضريبية:** تعود من جهة إلى الإدارة الضريبية التي تتولى عملية طرح الضرائب والرسوم، وما يشوب أعمالها من تجاوزات في إعادة تقدير المداخل لقناعتها غير المبنية على أسس دقيقة، كما تعود من جهة أخرى إلى الإدارة المالية المكلفة بالحماية والتحصيل، رغم كل ما وضعه القانون في أيدي موظفي هذه الإدارة من الوسائل والإجراءات الكفيلة بعدم إضاعة حقوق الخزينة.<sup>2</sup>

- **نقص أو محدودية الوسائل المادية والبشرية:** إن ضعف الإمكانيات المادية والبشرية ساهمت بالقسط الوافر في تفشي الظاهرة وإستفحالها وهذا ماتعاني منه الكثير من دول العالم الثالث سواء من الجانب المادي حيث تفتقر إلى أبسط الوسائل أو الجانب البشري المتمثل في النقص الفادح في عدد الموظفين وكفاءاته.

1 ملال محمد طارق، مرجع سبق ذكره، ص ص 4-5

2 مبروك نور الإسلام، (2014-2015)، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، العلوم الإقتصادية وبنوك ومالية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي-ام بواقي-الجزائر، ص 4

\* الأسباب الاقتصادية: يختلف نطاق التهرب الضريبي باختلاف الظروف والبنية الاقتصادية العامة للدول، وتتمثل أهم الأسباب الاقتصادية فيما يلي:

- تكاليف الإلتزام الضريبي وتعقد العملية الضريبية: فتعقد النظام الضريبي ووجود عدة أنظمة وتدابير ترخيصية أو خاصة يمكن أن يولد فرصا للتهرب الضريبي، ذلك ان تعقد النظام الضريبي يمكن أن يولد شعورا بعدم العدالة وهو ما ينعكس سلبا على السلوك الضريبي للمكلفين.

- مستوى الإقتطاع: يؤدي مستوى الإقتطاعات المفروضة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين إذا كان مرتفعا إلى تحفيز التهرب الضريبي، وتنمو هذه الظاهرة محسومة أكثر عند ارتفاع المعدل الحدي الضريبي، فكلما كان المعدل الحدي مرتفعا كلما سعى المكلفون إلى عدم التصريح بجزء من دخلهم.

- أهمية المؤسسات الصغيرة على النشاط الاقتصادي :

كون هذه الأخيرة تميل في إجراء معاملتها إلى استخدام النقود السائلة، حيث تسهل هذه التعاملات الأنشطة الخفية ومنه التهرب الضريبي.

- طبيعة الظروف الاقتصادية: ذلك أن الظروف الاقتصادية تمر بمراحل توسع ومراحل تراجع، ففي فترات التوسع يزداد النشاط الاقتصادي وترتفع الديون وبالتالي تقل حساسية المكلف بالضريبة بخلاف فترات التراجع الاقتصادي التي تنخفض فيها الدخول ومن ثمة عدم قدرة المؤسسات على تحميل الضرائب للمستهلكين، وما يشجع الميل نحو عدم الإلتزام الضريبي.

\* الأسباب الأخلاقية: يقصد بها المستوى الأخلاقي ودرجة الوعي الوطني والثقافي السائد في الدولة، فكلما كان هذا المستوى مرتفعا لدى الأفراد كلما كان هؤلاء الأفراد يتمتعون بشعور عال بالمسؤولية وبموجب متنام للمصلحة العامة وسعي حثيث نحو أداء واجباتهم التي تحددها الأنظمة والقوانين نحو المجتمع، والتي تأتي في مقدمتها قبولهم بأداء واجب الضريبة باعتبار أن ذلك إحدى طرق المحافظة على كيان الدولة والمساهمة في رقيها وتقدمها، بل ومساعدتها في تقدم أفضل الخدمات على كل أفراد المجتمع.

\* الأسباب السياسية: تلعب السياسة التي تتبعها الدولة دورا هاما في التهرب الضريبي، فإذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب على سبيل تحقيق المنفعة العامة فإن الأفراد يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة وبالتالي يقل تهربهم من الضرائب المفروضة أما إذا بددت الدولة حصيلة الضرائب في مجالات لا تعود بالنفع على الأفراد فإنهم سيلجؤون إلى التهرب الضريبي،

أي أن الدولة لا تظهر أي تغيير على صعيد التطوير العام للدولة ولقطاع الخدمات العام، بحيث لا يشعر الأفراد بالفائدة لدى دفعهم الضريبة وحينها سيتهربون من دفعها.<sup>1</sup>

#### د- أساليب التهرب الضريبي :

ليس بإمكاننا حصر جميع طرق التهرب، هنا مرتبط بمدى براعة وتفطن المكلفين في التخلص من عبء الضريبة سالكين بذلك طرق عدة، فمنهم من يعتمد على التلاعب عن طريق العمليات المحاسبية، الذي يعمل فيه المكلف على تضخيم الأعباء من جهة و تخفيض إيراداته من جهة أخرى، وكذا التهرب عن طريق الوسائل المادية والقانون.

\* **التهرب عن طريق عمليات محاسبية :** يقوم التشريع الضريبي الجزائري على أساس الإقرار وذلك بتصريح المكلف بأرباحه للأنشطة التي يمارسها والتي تخضع لضريبة طبعاً، ويتجلى التهرب المحاسبي فيما تقوم به المصالح الجبائية من تحقيقات في المحاسبة التي قدمها المكلف والتأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية من قبيل (الفواتير، سندات الطلب، إيصالات التوريد أو نسخ للفواتير البيع... إلخ) فالممول الذكي يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية مع ما قدمه من وثائق مضللة بحيث لا يظهر أي تفاوت بين القيود ومقدمه، ويكون هدفه في ذلك إما تضخيم نفقاته أو تخفيض إيراداته، ومنه يأخذ التهرب عن طريق العمليات المحاسبية صورتين.

- **تضخيم النفقات :** لقد يسمح المشرع الجبائي للمكلف بخصم بعض الأعباء التي يتحملها في حدود نشاطه ووفقاً لشروط محددة مسبقاً، منها أن تكون هذه النفقات متعلقة بنشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية.

التكاليف القابلة للخصم هي :

- أن تكون هذه الأعباء والنفقات لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء والنفقات متعلقة بالسير العادي للمؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء والنفقات مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.

1 مبروك نور الإسلام، مرجع سبق ذكره، ص 5

لكن بعض من الممولين انتهز هذا الحق لإدخال تكاليف ليس لها علاقة بنشاط أو السير العادي للمؤسسة والمبالغة فيها للتخفيف قدر المستطاع من قيمة الضريبة على الأرباح، لذلك توجد عدة طرق لتحقيق هكذا نتيجة منها تسجيل مستخدمين وهميين وتسديد أجور ومرتبوات تخص عمالا لا وجود لهم بمبالغ مبالغ فيها.

– **المستخدمين الوهميين:** وذلك بإنشاء ملفات لعمال وهميين المفروض أن ينجزوا أعمالا مهمة لكنهم لا يقومون بأي عمل، فيقوم المكلف بتسجيل مرتباتهم في محاسبته لتضخيم التكاليف فهي تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة الذي يؤدي إلى تخفيض الضريبة المستحقة.

– **التكاليف غير المبررة:** عندما سمح المشرع الجزائري بخصم الأعباء والنفقات المتعلقة بسير النشاط العادي للمؤسسة من أصل تخفيض الربح ومنه تخفيض الضريبة.

\* **التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات:** وتعتبر الصورة الأكثر شيوعا إذ يلجأ المكلف إلى عدم التصريح بكل أو جزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الأرباح الخاضع للضريبة، وهي طريقة تختصر على من يملكون سجلات محاسبية سواء أكان ذلك إجباري بموجب رقم أعمالهم الذي يفرض عليهم الدخول في نظام التصريح الحقيقي أو اختياري بمحض إرادته.

\* **التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية:** إضافة إلى الأسلوب المحاسبي نجد التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية الذي لا يقل شأنًا عن سابقه، حيث يعد من أخطر الأساليب فهو يجعل من مراقبته أمرا صعبا كما سنبينه فيما يلي :

– **تهرب عن طريق العمليات المادية:** تكمن هاته الصورة في إخفاء المكلف للسلع والمواد بحيث يمتنع عن التصريح بكل أو بعض مبيعاته أو منتجاته، ففي حالة الإخفاء الجزئي يكون المكلف معلوما لدى الإدارة الجبائية ولكنه يخفي جزءا من ممتلكاته كأن يمارس نشاط خفي إلى جانب النشاط الرئيسي مثل ان يكون عامل في شركة صباحا وبوضعية قانونية صحيحة و سائق سيارة أجرة غير نظامية مساء. أما الإخفاء الكلي فإن المكلف لا يكون معروف لدى المصالح الجبائية كأن يقوم بإنشاء مشاريع صغيرة في المناطق الريفية أو الأحياء الجديدة ليصعب الوصول إليه ويقوم ببيع منتجاته في السوق الموازية دون فواتير ضمن ما يطلق عليه الإقتصاد الأسود بعيدا عن أعين الإدارة الجبائية.

– **التهرب عن طريق العمليات القانونية:** وتكون هذه الحالة بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية على إثر عملية وهمية تقوم على أساس المطابقة للكتابات والوثائق المحاسبية من خلال إعداد فواتير مزيفة يستفيد من خلالها على حق

خصم الرسم على القيمة المضافة فيكون الممول قد تهرب بناء على تقديم محاسبة بفواتير وهمية وبوثائق شرعية قانونية بعيدا عن أي رقابة محتملة.<sup>1</sup>

### 1-3-3- آثار السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة وآليات مكافحته:

أ- الآثار التهرب الضريبي: إن للتهرب الضريبي آثار سلبية، حيث أنها تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة، وبالتالي الإضرار بالخزينة العمومية، مما يترتب عليه عدم قيام الدولة الإنفاق العام على أكمل وجه تحقيقا لمصلحة المجتمع، هذا وبالإضافة إلى تأثير الظاهرة على جوانب مالية واقتصادية واجتماعية.

\* الآثار المالية: إن التهرب يؤدي إلى عدم تحقيق الضريبة للأهداف التي أنشأت من أجلها فهي تمول الخزينة العمومية بما يلزم لتغطية النفقات العامة من خلال تلبية الإيرادات الضريبية لحجم الإنفاق، فعدم فهم التوازن بين الإيرادات والنفقات يؤدي بنا إلى خسارة الخزينة لأموال طائلة .

كما أن التهرب يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي والذي بدوره يخفض من مستوى الدخل الفردي، كما ينتج عنه ضعف قيمة العملة الوطنية عن طريق إخفاء أموال غير مصرح بها والتي تكون سببا في وجود ظاهرة التضخم النقدي.

والجدول التالي يمثل تطور حجم التهرب الجبائي في الجزائر:

1 طرشي إبراهيم،(2014-2015)، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر أكاديمي، القانون العام للأعمال، الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي. مرياح،-ورقلة-الجزائر، ص ص 09-12

الجدول رقم (1-3): تطور حجم التهرب الجبائي في الجزائر خلال فترة (2006-2014)

الفترة/ مبلغ التهرب	2006- 2008	2009- 2010 جوان	جوان 2011	2011 مبلغ تجميحي لعدة سنوات	2014
مبلغ دج	169	119	110	7937	5000
معدل النمو		29,59%	7,56%		14,27%
مليار دولار	2,3	1,59	1,53	100	

المصدر: سومية تومي، النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمته في تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من التهرب والغش الجبائي، خلال (2006-2014)، ص 156

-توضح بيانات الجدول حجم المبلغ المتهرب من الضرائب المفروضة وإن كانت<sup>1</sup> عرفت إنخفاضا أكثر من 29٪ خلال 2009-2010 مقارنة بسنة 2006-2008 وإنخفاضا بأكثر من 7٪ خلال سنة 2011 مقارنة بسنة 2010-2009

إلا أن الإنخفاض خلال سنة 2014 في المتوسط مقارنة بالمبلغ التجميحي لسنة 2011 قدر بأكثر من 14٪، وهو ما يدل على جسامته الخسارة التي تتكبدها خزينة الدولة من جراء ظاهرة التهرب الجبائي وهذا رغم إنخفاض الحصيلة ب 2937 مليار دج.

-يقدر المتابعون الحجم السنوي للتهرب الجبائي في الجزائر بما يزيد عن 60 مليار دولار سنويا، أي ما يعادل سنة كاملة من العائدات النفطية التي تشكل المورد الرئيسي للبلاد، غير أن المتابعين لملف الحجم السنوي للتهرب الضريبي في الجزائر يؤكدون على أن القيم المذكورة لا تمثل إجمالي حجم التهرب، بل ما وقفت عنده المصالح المختصة فحسب، ما يقود إلى الجزم بأن القيمة مرشحة للتضاعف إذا تم إجراء مسح شامل يجري من خلاله ضبط جميع أشكال الغش التي عادة ما يلجأ إليها المتملصون من دفع الضريبة.

\* الآثار الاقتصادية: ينتج عن التهرب انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني يكبح أهم محفزات الاقتصاد فالمكلف المتهرب سواء شخص طبيعي كان أو معنوي سيصبح في وضعية مالية أفضل من الذين دفعوا مستحقاتهم اتجاه الخزينة

1 سومية تومي، مرجع سبق ذكره، 156

العمومية وبالتالي فوضعيته المالية تسمح له في ظل الظروف الاقتصادية أن يقوي مكانته في السوق بتقديم منتجات وخدمات بأسعار تنافسية لتتيح له الفرصة لاحتكار السوق لأن تخفيض الأعباء عن المكلف المتهرب يتيح له دفع الضريبة لكن بأقل من قيمتها، على غرار المكلف الشريف وبهذا يكون من السهل عليه إزاحة المكلف الذي أدى التزامه الضريبي كاملا وقد يصل الأمر إلى حد إفلاسه. بالإضافة إلى أن التهرب يوجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي تفرض فيها ضريبة أقل، أو حت يسهل من التهرب على حساب الأنشطة الأكثر إنتاجية، كما يقلص من حجم الاقتصاد الوطني ويوسع من الاقتصاد.

يؤدي التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية للدولة مما يجبرها على رفع معدلات الضرائب لتعويض النقص الحاصل مما يزيد من الضغط الضريبي على المكلفين الشرفاء الذين لا يحاولون التهرب، فيغير أحد القواعد الأساسية التي تقوم عليه الضريبة وهي قاعدة العدالة.

\* الآثار الاجتماعية: يخلف التهرب آثار جد حساسة على المستوى الاجتماعي نجمها في بعض النقاط كالاتي:

- التهرب يولد تهرب آخر: الأمناء ممن يتحملون التزامهم الضريبي بكل اخلاص قد ينظمون للمكلفين الذين تهربوا بالفعل نتيجة عدم احساسهم بالعدالة وقد يكون رفع سعر الضريبة هو السبب وذلك بتحميلهم لعبء فوق طاقتهم سعيا من المشرع الضريبي لتدارك النقائص في الإيرادات الضريبية.

- تراجع الصدق في المعاملات الاقتصادية: بما أن كل متهرب يمسك محاسبة مزورة لإخفاء رقم أعماله، فمن الطبيعي أن يضع خطة بديلة في حال تفتنت المصالح الجبائية لأمر تصريحاته. وباشرت الإجراءات القانونية للتحصيل بما تحمله من عقوبات على إخفاءه لرقم أعماله. يمتنع عن منح قروض نتيجة عدم اطمئنانه لما يصدر من الإدارة الجبائية من ردة فعل وهذا ما يجعل الصدق بينهم أو مستبعدا.

- تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية: وذلك لاعتماد الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة مما يؤدي إلى فرض ضرائب مبالغ فيها ما ينمي لدى الأفراد الإحساس بالقهر والاستغلال من النظام الجبائي، وما يزيد في اتساع الهوة، هو سكوت الدولة عن بعض تجاوزات أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم. مما يخلق جو مضطربا في العلاقات ويؤدي إلى ظهور فوارق اجتماعية.<sup>1</sup>

1طرشي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 17-18

ب- آليات مكافحة التهرب الضريبي:

نظرا للآثار السيئة التي تترتب على التهرب فإن التشريعات الضريبية المختلفة تحاول بشتى الوسائل التي من شأنها تساعد في الحد من التهرب الضريبي ومكافحته، بحيث تعمل الدولة جاهدة على مكافحة التهرب الضريبي مستخدمة عدة وسائل.

\* الوسائل الوقائية: إن جريمة التهرب الضريبي في انتشار واسع لذلك لابد من كبحها وعلى هذا الأساس انتهج المشرع مجموعة من الحلول التي قد تساعد في التقليل من هذه الجريمة.

-على مستوى التشريع الجبائي: إن جهود التشريع في محاولة الوقاية من جريمة التهرب الضريبي، وذلك في الإصلاح الجبائي المستمر، ولأنه كلما كانت الضريبة مرتفعة كان شغف التهرب الضريبي قويا فإذا كانت الضريبة مرتفعة كانت العقوبة بدورها أكثر تشددا عند الإدخال بالالتزامات الجبائية وخاصة على ارتكاب فعل غش مبني على هذا الأساس، ويمكن اتخاذ موقف موضوعي بحيث أن الضريبة الواقعية والقليلة الارتفاع والتي يتم تحصيلها، يجب ان تقابلها درجة معينة من التشدد في نظام العقوبات وذلك لضمان عدم الإضرار بالمول، وعند ضياع مصالح الخزينة العمومية في نفس الوقت. يتم التعديل للتسريع الضريبي بما يناسب السياسة المالية والحالة الاقتصادية و لاعتبارات فنية، وهو لا يحقق التوازن بين المكلف والإدارة الضريبية لأن علاقة المكلف بالإدارة الضريبية علاقة الضعيف بالقوي، فإذا ما اعترض المكلف يكون اعترضه على الدولة، وهي نفسها فارضة الضريبة بسلطانها وبالتالي تكون الدولة في مواجهة المواطن أو المكلف بالضريبة مواجهة مباشرة، لا يخدم بذلك أهداف السياسة الضريبية الرشيدة.

-تبسيط النظام الضريبي:

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب ان يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه.

- إرساء نظام ضريبي عادل:

تعتبر الضريبة من أبرز اهتمامات المشرع الضريبي، فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة ويسعى النظام الضريبي الجديد إلى تحقيق العدالة للضريبة بين المكلفين من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي. ويتضح ذلك من خلال مراعاة ما يلي:

-الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة-شمولية الضريبة-إعتدال معدل الضريبة-تجنب الازدواج الضريبي-إعفاءات الضريبة غير المدروسة. بالإضافة إلى ذلك يجب تحقق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية بحجة وحقيقية.

- تحسين الجهاز الإداري: إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب، بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم كما أن الجهاز الضريبي الكفء يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى أخرى حسنة أما جهاز غير كفء فباستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها، مما يستوجب الاهتمام بالإدارة الضريبية.ويجب على الإدارة إتخاذ الإجراءات التالية:

-تحسين الإمكانيات البشرية-تحسين الإمكانيات المادية- تنظيم الإدارة الضريبية: مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب،المراكز الجوارية للضرائب.

-على مستوى الإدارة الضريبية: بما أن الإدارة الجبائية هي الجهاز التنفيذي لكل التشريعات والإجراءات القانونية الضريبية، يستلزم أن يتوفر على هيكل إداري كفء وعصري يتماشى ومتطلبات العصر الحديث، من أجل قدرتها على القيام بمهامها الأساسية المتمثلة في تحصيل الضريبة ومراقبة حسن أدائها، والتصريح بمجملة المداخل الحقيقية لمكافحة التهرب الضريبي بجميع أشكاله، فأى تقصير أو خلل في الإدارة الجبائية، سواء كان بشريا أو ماديا إلى عدم تحقيق الإدارة لهدفها الأساسي المتمثل في تطبيق النصوص القانونية الضريبية.

إن جملة الإصلاحات التي لحقت النصوص الضريبية لا تؤتي أكلها إلا كان تنفيذها على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة والتنظيم، وعلى هذا الأساس فإن فاعلية النظام الضريبي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري، فأى خلل أو عدم تجانس أو تفاوت في الحدائثة بين النص والإدارة سيؤدي لا محالة إلى عدم تطبيق النص على أرض الواقع، لذا وجب تنظيم الإدارة الضريبية وتحسين إمكانيات المالية والبشرية.

-تحسين الإمكانيات البشرية: أصبح من الضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة الضريبية من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات البشرية، عن طريق تكوين الإطارات المتخصصة وتحسين الكفاءة والأداء. ولتحقيق الترقية الإدارية يجب اتخاذ تدابير المتمثلة في: فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف ولايات الوطن قصد تكوين إطارات متخصصة وكذلك وضع برامج تتماشى مع التغييرات التي يشهدها النظام الضريبي.

تنظيم المديرية الولائية للضرائب ملتقيات سنوية لموظفيها الهدف منها إعلامهم بالتغييرات الجبائية الجديدة.

التكفل بالأوضاع المادية للموظفين، وذلك بتحسين أجورهم وتخصيص مكافآت تشجيعية، لسد منافذ الإجراءات المقدمة لهم.

وضع أسس جديدة من أجل ترقية الموظفين وبالمقابل فرض عقوبات صارمة على من يقوم بسلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة مثل الرشوة.

توفير الحماية اللازمة للموظفين خاصة القائمين بعملية التحصيل أو عملية الرقابة الجبائية، حتى لا يكونوا عرضة للاعتداء.

- تحسين الإمكانيات المادية: إن تعدد مهام الإدارة الضريبية المختلفة سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، أو حت تلك المتعلقة بعمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات، يجعل من الضرورة بمكان توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية، وسائل مادية متطورة تتجاوز مع مقتضيات العصر، وحرصا على المتابعة الجيدة للملفات وفحصها في أوقات قياسية وكذا سهولة تخزينها، أصبح تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية ضرورة حتمية للحد من أي شكل للتهرب.<sup>1</sup>

- تنظيم الإدارة الضريبية: ومن أجل أن تتماشى الإدارة مع بعض الإصلاحات الاقتصادية، اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي والمركزي:

قام بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب وذلك بموجب المادة 5 من المرسوم التنفيذي 190/90

1طرشي إبراهيم، مرجع سبق ذكره ص ص 22-24

إنشاء مديريات جهوية بموجب المادة 4 وإنشاء مديريات ولائية. بموجب المادة 8 من المرسوم التنفيذي 60/91 بهدف مواكبة التطورات الحديثة، والتحكم بشكل فعال في تسيير المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي.

**- على مستوى المكلف بالضريبة:** تعتمد فرص نجاح النظام الضريبي على مدى الوعي الضريبي للمكلف بها ودرجة ثقافته الضريبية، وكذلك مدى إقتناعه بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، وذلك من أجل تنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية، ومدى اقتناعه بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية. وذلك من أجل تنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية، ومدى اقتناعه كذلك. بعدالتها، لأن تبعية التهرب لا تقع على المشرع المالي والإدارة وحدها، وإنما تقع كذلك على المكلف.

**- توعية المكلف بالضريبة:** تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى كسب ثقة المكلف و توعيته والتخفيف من حدة التوتر الموجود بينه وبين الإدارة، فلا بد من وجود أساليب ووسائل لتوعية المكلف الضريبي، وتمثل هذه التوعية في تنمية الوعي الضريبي له، يعني تحسيسه بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبدوره اتجاه هذه التنمية أي اقتناعه بواجبه الضريبي ومن أجل نشر وإرساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق عدة مفاهيم:

- ترسيخ لدى مواطن المفاهيم الأساسية المتعلقة بمهمة الدولة ودور الضريبة، وذلك من خلال تعميمها في البرامج التربوية، من أجل إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطنين.
- إقناع المكلف بضرورة أداء واجبه الضريبي، لأنها من أهم صفات المواطنة وأنها تعود بالفائدة عليه وعلى وطنه.
- القيام بعمليات توعية عن طريق مشاركة الإدارة الضريبية في مختلف التظاهرات والملتقيات والأيام الدراسية، وكذا تنظيم ندوات وأبواب مفتوحة حول النظام الضريبي، لإعلام المكلف بكل التغييرات والمستجدات التي تأتي بها القوانين المالية سنوياً.

**- إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف:** إن تعسف الإدارة وتجاهلها للمكلف سوف يخلق جواً من التوتر في العلاقة بينهما، إذ يربط المكلف نظرتة للضريبة بالإدارة كجهاز تنفيذي لا غير أو بموظف ما يمكن أن نفسر التهرب على أساسه التاريخي والنفسي بالإضافة إلى تدهور المستوى الخلقى لدى موظف الإدارة في انعدام اللباقة في تعاملهم مع المكلفين، ولتحسين هذه العلاقة قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال بقصد تحسين صورتها وتضم المصلحة:

- الاستقبال الهاتفي وذلك للاتصال في أي وقت حول أي استفسار ضمن فريق ذو كفاءة عالية.
- والإستقبال الشخصي: وذلك بوضع مكتب استقبال في مدخل المبنى الخاص بالإدارة يسيره عونيين برتبة مراقب لتوجيه المكلفين مع مسك سجل الشكاوى.<sup>1</sup>

- **المحرر الجبائي:** قصد تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة وبموجب قانون المالية لسنة 2012، استحدثت الإدارة الجبائية تقنية جديدة تعرف بتقنية المحرر الجبائي (Le rescrit fiscal)، حيث يعد هذا الإجراء جزء من برنامج عصرنه إدارة الضرائب و تحسين نوعية الخدمة إن فجوى هذا الإجراء يتمثل في إعطاء الحق للمكلف بالضريبة من أجل استجواب ادارة الجبائية على مسألة إزاء نص جبائي، وذلك من خلال تحرير طلب من المكلف يرسل الى إدارة الضرائب حول أي قانون أو نص جبائي، و وتتعهد إدارة بالرد على هذا الطلب في غضون أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلامها للطلب . يتم إرسال طلب بواسطة رسالة موصى عليها من طرف المكلفين إلى مديرية كبريات المؤسسات وعلى مستواها يتم معالجة الطلب، و يمكن للمكلف بالضريبة الذي أرسل الطلب إذا كان الرد يستجيب للوضعية الجبائية التي قدمها، أن يعيد تقديم طلب آخر إعادة مراجعة القرار الذي اتخذته المديرية وهذا خلال شهرين من تاريخ الرد، يتم منح مديرية كبريات المؤسسات أجل أربعة أشهر لإرسال الرد المتخذ للمكلف، وفي حالة عدم إرسال الرد، يستفيد المكلف ضمنا من الوضعية الجبائية التي قام بصياغتها في طلبه . يسري مفعول المحرر الجبائي حاليا على كبريات الشركات، وفي انتظار تعميم تقنية المحرر الجبائي لتشمل جميع المكلفين بالضريبة، يعتبر هذا اجراء بمثابة ضمان لحق المكلف في استجواب إدارة والأهم من هذا هي إشراكه في سن القوانين الجبائية ، الشيء الذي من شأنه إنشاء مناخ للثقة بين المكلف و الإدارة الجبائية و التقليل من البيروقراطية الإدارية وهذا يصب في مصلحة الإدارة الجبائية والمكلف في آن واحد.<sup>2</sup>

-**تعزيز ضمانات المكلف بالضريبة:** تدرج الرقابة الجبائية ضمن المرحلة الإدارية في المنازعات الجبائية والتي تقوم فيها الإدارة الجبائية بتقدير المستحقات التي تقع على كاهل المكلف وفق أنظمة متعددة منها نظام التقدير الجزائي ونظام الريح الحقيقي، ومن هذا المنطلق فإن منازعات الوعاء الضريبي تشمل العمليات والإجراءات المرتبطة بأساس فرض الضريبة وحسابهما.<sup>3</sup>

1طرشي إبراهيم،مرجع سبق ذكره، ص ص 25-27

2.د.بودالي محمد،بوشنب موسى،رقمنة الإدارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر،ص 266

3لمريني عامر،عليوات عبدالقادر،(2017-2018)، الضمانات القانونية لحماية المكلف بالضريبة،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر،إدارة ومالية،كلية الحقوق،جامعة زيان عاشور،-الجللفة-الجزائر،ص7

-وعلى هذا الأساس يمكن القول بأن تأسيس الوعاء الضريبي يقوم على نظام تصريحي من قبل المكلف بالضريبة والأساس الذي تقوم الرقابة عليه هو التحقيق في هذه التصريحات عن طريق عدة أنواع من هذه التحقيقات كالتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق أو المحمل في الوضعية الجبائية الشاملة وكذا التحقيق المصوب، وغيرها من التحقيقات، هنا منح المشرع الجزائري حقوق و ضمانات تحميه من تعسف الإدارة عند إجرائها لهذه العملية.

\* **الوسائل الرقابية:** يتميز النظام الجبائي الجزائري بصفة أساسية بطابعه التصريحي، حيث أن المكلفون بالضريبة يحددون بنفسهم مقدار الوعاء الضريبي ويصرحون به تلقائيا للإدارة لذلك يفترض أن يكون المكلفون بالضريبة أصحاب نزاهة وأن يكونوا قادرين على تبرير المعلومات المصرح بها في حالة المطالبة بها. وتعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة التهرب الضريبي كما أنها تكتسي أهمية بالغة.

- **مفهوم الرقابة الجبائية:** هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومافية التصريحات المكتسبة من طرف المكلفين، لغرض إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دافع الضريبة وتقويمها، وهي عبارة عن خطوات منظمة ومنطقية ذات هدف واضح وهو الوصول إلى كشف الغش والتدليس في الوثائق والفواتير في المؤسسة.

#### - أهداف الرقابة الجبائية:

من خلال تعريفنا للرقابة الجبائية يمكن إستخلاص بعض الأهداف التي تسعى لتحقيقها والمتمثلة في:

- **الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة، لذا ولحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحسوبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية إنحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب مع دفع مستحقاتهم الجبائية؛
- **الهدف الإداري:** إذ 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 التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما تساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

-تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقسيم آثارها، تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

- **التهرب المالي الاقتصادي:** حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال وهذا لضمان دخول الإيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية؛

■ **الهدف الاجتماعي:** تتمثل في وضع ومحاربة إنحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع-تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثلة في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.<sup>1</sup>

- أسباب الرقابة الجبائية ومبادئها:

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

- **حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله:** بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله لإدارة الضرائب بإعتباؤها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس، كالتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات للتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة؛

- **الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:** يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التخلص أو تخفيض العبء الضريبي بأساليب مشروعية وغير مشروعية، لذلك فإن عملية مكافحة هذه الممارسات التديسية، من أولويات الإدارة الجبائية بإعتبارها صاحبة السلطة، وذلك بطريقة قانونية من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ووسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

1لكحل كمال، لكحل إسماعيل، (2018-2019)، دور الرقابة في الحد من الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر، العلوم المالية والمحاسبة، محتسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة آكلي محند أولحاج، الجزائر، ص ص 27-28

– مبادئ الرقابة الجبائية:

لكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها و المتمثلة في:

– إقامة نظام ضريبي محكم: نعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي ولذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال وذلك بتسليط صيغة التشريع الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية.

– ترقية وتطوير الإدارة الجبائية: إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على إمكانيات بشرية ومادية لازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه. لا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، إضافة إجراء تربصات لموظفي وأعاون الإدارة ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية لإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعكس انطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحضير موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجور كتوفير الخدمات اللازمة لهم.<sup>1</sup>

– أشكال الرقابة الجبائية: تتمثل أشكال الرقابة الجبائية كما حددها التشريع الجبائي الساري المفعول في عدة أشكال نذكرها ما يلي:

– الرقابة العامة: تتم على مستوى مفتشيات الضرائب ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق وتتم هذه المراقبة على شكل فحص تمهيدي وهو ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة.

● الرقابة الشكلية: تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وهي تهدف إلى: التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات.

1لكحل كمال، لكحل اسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 29-30

● الرقابة على الوثائق: تعني مجموعة من الأعمال المنجزة والتي من خلالها تقوم مفتشيات الضرائب المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة التصريحات بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة، والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق وذلك في إطار حق الاطلاع المخول لها.<sup>1</sup>

- **الرقابة المعمقة:** وتسمى أيضا بالرقابة في عين المكان أو الرقابة الخارجية ويعد هذا النوع تدخلا مباشرا للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بما يهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمكن الاعوان 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، إن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو 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 الإيرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى كمتابعة استعمال المخالفات الصناعية، ويشمل هذا النوع من الرقابة ثلاثة أنواع من التحقيقات وهي:

- **التحقيق المحاسبي:** يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابا و تقبله المصلحة ، حالة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة (قانون الإجراءات الجبائية، 2020). إن التحقيق في المحاسبة ليس غرضه المراقبة الجبائية فقط بل انه يمكن المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية، فأتثناء التحقيق يطلع أعوان الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي ترتكب احيانا من غير قصد وفي هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات المنجزة ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

مراحل التحقيق المحاسبي : كون التحقيق المحاسبي أمرا مهما فإنه يتم حسب الآتي .

1 بن عثمان عائشة، (2017) تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، ص 148

-التحضير للتحقيق:<sup>1</sup>

بعد تلقي مصالح المديرية الولائية للضرائب لاقترحات مختلف المفتشيات المتواجدة بتراب الدوائر التابعة لها تقوم بدراسة هذه الاقتراحات من جميع الجوانب ثم تباشر في إعداد برنامج التحقيق كعمل اولي ، وبعد إعداده يتم إرسال نسخة منه إلى كل من المديرية الجهوية والإدارة المركزية والمتمثلة في مديرية الأبحاث والتحقيقات ليس للمصادقة فقط بل أيضا لها الحق في الاقتراح وتمثل الأعمال التحضيرية في ما يلي :

- جلب ودراسة الملفات الجبائية : على العون المحقق أن يفحص الملفات المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة

- دراسة الوثائق التقنية ويقصد بها الوثائق العاكسة للنشاط المهني

- اشعار المكلف بالضريبة بموجب المادة 4\_20 من قانون الإجراءات الجبائية

قبل إجراء التحقيق يجب ارسال اشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة بواسطة رسالة وموسى عليها ، او تسليمه له شخصيا مع اشعار بالاستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في حساباته على أن يستفيد من اجل أدنى التحضير مدة 10 ايام ابتداء تاريخ استلام هذا الاشعار.

-التحقيق وإجراءاته : يقصد بالتحقيق رقابة مصداقية التسجيلات المحاسبية وهذه المصداقية تترجم بعد القيام برقابة مزدوجة.

إن إجراءات التحقيق في المحاسبة التي يقوم بها العون المحقق تكتسي أهمية كبيرة فالتحقيقات يمكن أن تكون كلها باطلة اي خطأ في الإجراءات لذلك يكلف المحققون باحترام الإجراءات المتعلقة بالتحقيقات المحاسبية .

**3- نتائج التحقيق :** تعتبر نتائج التحقيق آخر مرحلة في التحقيق المحاسبي وفيها يرى المحقق احتمال وجود مجال لأحداث بعض التعديلات في القاعدة الضريبية إذا استدعت الضرورة ذلك ، المعمول به هو الإجراءات التي يقوم بها المحقق والمتمثلة في مراقبة جميع الرسوم والضرائب الأربع سنوات غير متقدمة بعد الفحص الدقيق في المحاسبة يعمد المحقق إلى استخلاص النتائج المتحصل عليها :

■ اقرار مدى صحة او خطأ التصريحات.

1 محمد بلول،(2016-2017)،التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون أعمال،قسم الحقوق،كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي-الجزائر،ص 47

- استحداث تعديلات قانونية إن وجدت.
- إذا كانت النتائج المتحصل عليها مطابقة لما هو مصرح به، فالحقق ملزم بتقديم اشعار بالنتائج
- في حالة إثبات تجاوزات أو أخطاء فإن المحقق بإمكانه إجراء التعديلات العادية للتقويم وتمثل في إجراءات التقويم الثنائي والأحادي.
- للمكلف بالضريبة أجل 40 يوما ليرسل ملاحظاته أو القبول ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

الجدول رقم(1-4): تطور نتائج الرقابة في المحاسبة في الجزائر من 2007-2013

السنوات	عدد القضايا	الحقوق والغرامات المسجلة: مليون دج	معدل النمو في القضايا (%)	معدل النمو في الحقوق والغرامات (%)	مردودية الملف الواحد (دج)	نسبة تطور مردودية الملف الواحد (%)
2007	2194	14037	98,47	19,05	8649468	06
2008	2374	20533	20,108	146,27	8649468	06
2009	2483	74595	59,104	363,29	30042610	21
2010	1989	41503	80,10	55,63	20866426	14,4
2011	1444	34153	72,59	82,29	23652053	16,4
2012	1682	31359	48,116	91,81	18644188	13
2013	1809	36255	55,107	155,61	20041480	14
المجموع	27394	367142	.....	.....	13402471	9,2

المصدر: مويحي حمزة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في ظل عصنة الإدارة الجبائية، خلال الفترة (2007-2013)، ص172

1 مويحي حمزة، (2019-2018)، دور الرقابة الجبائية في ظل عصنة الإدارة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، إقتصاد نقدي وبنكي، العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الطارف، الجزائر، ص 71

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 بعدد المكلفين 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 ب 1809 ملف ، اي ما يقارب 5% وهي نسبة ضعيفة

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

- نلاحظ في الفترة (2010-2013) شهدت تراجعاً في عدد الملفات المدروسة، وكذلك في مبالغ الحقوق والغرامات المسترجعة وهذا بسبب إدراج نوع جديد من التحقيق المحاسبي وهو التحقيق المصوب.<sup>1</sup>

- نلاحظ أنه في بعض السنوات يزداد عدد الملفات او 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 .

#### ثانياً- التحقيق المصوب في المحاسبة :

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

1 ميلودي كريمة، (2019-2020)، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، إقتصاد وتسيير المؤسسات، العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة-الجزائر، صص 25-26

الجدول رقم (1-5): تطور نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة خلال الفترة 2010-2013

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

المصدر: مويحي حمزة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في ظل عصرنة الإدارة الجبائية، خلال الفترة (2007-2013)، ص 73

من خلال الجدول أعلاه يمكن تسجيل الملاحظات التالية:

أن عدد الملفات المدروسة في تزايد مستمر من سنة إلى أخرى، انتقلت من 503 ملف سنة 2010 إلى 571 سنة 2013 أي زيادة قدرها 13%

- نلاحظ أن هناك علاقة طردية بين عدد الملفات المدروسة وبين الحقوق والغرامات المسترجعة كما يلي :

أدى الارتفاع في عدد الملفات المدروسة السنوات 2011 و2013 بالنسبة للسنوات 2010 و2012 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

إن طول مدة التحقيق المحاسبي في عين المكان تؤدي إلى عدم التقبل من المكلفين الخاضعين له<sup>1</sup>

### ثالثا- واقع التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

لتوضيح واقع التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة سيتم الاعتماد على النتائج المحققة خلال الفترة (2013-2007) والجدول التالي يوضح ذلك .

### الجدول رقم (1-6) : تطور نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة خلال الفترة (2013-2007)

السنوات	عدد القضايا	الحقوق والغرامات المسجلة (1مليون دج)	معدل النمو في القضايا (%)	معدل النمو في الحقوق والغرامات المسجلة (%)	مردودية الملف الواحد (دج)
2007	438	1307	157,6	133	71,2984624
2008	357	1358	81,51	104	9,3804345
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: مويلحي حمزة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في ظل عصنة الإدارة الجبائية، خلال الفترة (2013-2007)، ص74

1محمد قاسمي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصنة الإدارة الجبائية، ص216

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ما يلي :

- زيادة العمليات المنجزة من سنة إلى أخرى حيث انتقلت من 438 قضية سنة 2007 إلى 299 سنة 2013

-ارتفاع حصيللة الغرامات والحقوق المسترجعة من طرف الإدارة الجبائية خلال الفترة(2007-2013).

- يشكل عدد القضايا 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

- تقدر مردودية الملف الواحد في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ب 56697153,49 دج وهي أكبر من المحققة في إطار التحقيق في المحاسبة 13401471 دج.<sup>1</sup>

-الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة):لقد بدأت في البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر افريل 1996، وتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي برقم 290-97 المؤرخ في 27/7/1997 . من خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات حمة حسب النقائص مما أدى على إرتفاع حجم المنازعات سبب التصحيحات التي تجريها الفرق ،لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1996/6/21 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى إحترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء ومن أهم ما تقوم به الفرق المختلطة ما يلي:

-إعداد وتنفيذ البرنامج الولائي للفرق لكل ثلاثة أشهر خلال السنة، مع العلم أن فترة المراقبة تشمل 3سنوات.

-التنقل والتدخل لدى مراكز الضرائب، لتسجيل المعلومات المختلفة المتعلقة بالملفات الضريبية الخاصة بالمكلفين المرشحين للمراقبة.

-التدخل بعين المكان لدى المكلفين المرشحين مع إجراء محاضر لجرد المخزونات والتأكد من وجود المحل التجاري.<sup>2</sup>

1 مويحي حمزة، مرجع سبق ذكره، ص 74

1 بن عثمان عائشة، مرجع سبق ذكره، ص 149

المبحث الرابع : استراتيجية عصرنة الإدارة الجبائية

تعتبر الإدارة الضريبية أداة لتنفيذ النظام الضريبي، فضعف التنظيم على مستواها كما هو الحال في الجزائر يفتح المجال أمام المكلفين بالضريبة للتهرب منها وباعتبارها مكلفة اساسا بمهام تعبئة الموارد المالية وتقديم الخدمة العمومية الاي تضعها في علاقة مباشرة مع المواطنين والمؤسسات تعين على الإدارة الضريبية التكيف مع التحولات الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية التي يعرفها عالم الأعمال وتطور المجتمع الجزائري بصفة عامة، وفي هذا السياق باشرت المديرية العامة للضرائب في الجزائر في برنامج عصرنة إدارتها كوسيلة وقائية لمكافحة السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة، وهو قائم على استراتيجية خاصة مبنية على مبدأ تحسين مرجع نوعية الخدمة.

● **تعريف العصرنة:** يعبر مصطلح العصرنة أو التحديث عن العملية التي تتضمن تحديث وتجديد ما هو قدم لذلك فو يستخدم في مجالات عدة ويعني أيضا التنظيم بطريقة عصرية والتأقلم مع الاذواق والاحتياجات اما استراتيجية عصرنة الإدارة الجبائية فهي إعادة تنظيم الهياكل الإدارية وطرق تسييرها وذلك بتبني نظام جديد للإدارة يركز على فكرة جمع المهام والوظائف الجبائية الأساسية في مصلحة واحدة وتصنيف فئات المكلفين حسب درجة اهميتهم، وكذا ادراج الطرق والوسائل العصرية الملائمة في أداء العمل الإداري بغية تبسيط الإجراءات الضريبية.

1-4-1- تطور هياكل الإدارة الجبائية

الإدارة الجبائية باعتبارها طرف هام في القطاع المالي تأثرت بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر خلال العشرية الأخيرة وفي هذا الصدد وجدت نفسها مطالبة بوضع استراتيجية خاصة لعصرنة هياكلها وذلك بالاعتماد التدريجي على وضع مخطط تنظيمي جديد موجه المكلفين بالضريبة، والقائم علو التحول من التنظيم العمودي للإدارة حسب الوظيفة إلى تنظيم افقي حسب بيئات المكلفين

أ-مديرية كبريات المؤسسات

يندرج مسار مديرية كبريات المؤسسات النشأة بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002، في اطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية أو العملية،<sup>1</sup> وتهدف هذه المؤسسة المتخصصة إلى تحقيق ما يلي :

1قدوري نورة و غازي نورية(2020)، استراتيجية عصرنة ادارة الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد السادس، العدد 2،الجزائر ص312

- تقوية الضمانات المكلفين بالضريبة المعترف بها.
  - توسيع طرق الطعن
  - تحديث وتبسيط الإجراءات ، وضع جهاز متكامل للتسيير المعلوماتي للضريبة
  - تحسين نوعية الخدمات المقدمة بواسطة المحادث الجبائي الوحيد
  - مكافحة التهرب الضريبي:
- وتقوم مديرية كبريات المؤسسات، التي تم فتحها للجمهور بتاريخ 02 جانفي 2006، بتسيير اساسا الملفات الجبائية المتعلقة:
- بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري والخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري
- الشركات الاجنبية البترولية غير القيمة في الجزائر
- الشركات البترولية وكذا الاجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر
- المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات.<sup>1</sup>
- ب-مركز الضرائب (CDI)**
- تعتبر المراكز الضريبية مصلحة عملية جديدة تابعة لمديرية الضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة
- بالنسبة المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم ويكلف مركز الضرائب ب:
- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الضريبية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من اجل استغلالها

1قدوري نورة و غازي نورية(2020)، استراتيجية عصنة ادارة الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر،مجلة البشائر الاقتصادية،المجلد السادس ،العدد 2،الجزائر ص312

\* مهام مركز الضرائب CDI

-يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات

-التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والاتاوي<sup>1</sup>

-التكفل بالعمليات المادية للدفع وتقدير الأموال النقدية

-البحث عن المعلومات الجبائية و استغلالها، ومراقبة التصريحات

-إعداد برامج التدخلات والقيام بها وتقييم نتائجها وكذا معالجة الشكاوي

ج-المركز الجوي للضرائبCPI

يمثل إطلاق المركز الجوي للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنة هيكل الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها والذي تم الانطلاق فيه سنة 2006، من خلال افتتاح مديرية كبيريات المؤسسات ووضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب.

تعتبر المراكز الضريبية الجوية بدورها مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية

1-4-2- تطوير وسائل التسيير الجبائي على مستوى الإدارة الجبائية:

أ- إدخال تكنولوجيا المعلومات والاتصال: يعتبر ادخال التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال على مستوى الإدارة الضريبية مرحلة هامة في برنامج التحديث وهو ما يتطلب تكييف التشريع الضريبي من اجل التوجه نحو التقنيات غير المادية وتأطير الدخول الالكتروني للنظام المركزي وبالفعل قامت الإدارة الضريبية بالاستعانة بمكتب استشارة اسباني Indra\_Sistemas قصد اقتناء ووضع نظام معلوماتي الذي يشكل أحد الركائز الأساسية لتحديث الإدارة الضريبية لما له من دور في :

-تقديم للمديرية العامة للضرائب الدعامة في مجال تكنولوجيا المعلومات قصد إتمام مهامها وبلوغ أهدافها

1عبد الرزاق ساطور (2018/2019)، دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تطوير الرقابة والتحصيل الضريبي

-ضمان الحماية للمعطيات من خلال اللجوء إلى تكنولوجيا المعلومات والاتصالات

-ضمان وجود المعلومات الصحيحة لمجمل المستخدمين المؤهلين<sup>1</sup>

-تبسيط الإجراءات لاسيما تلك المطبقة من طرف المكلفين بالضريبة

-البحث عن تحسين الأداء من خلال التدقيق المستمر للأنظمة.

### اهداف ادخال التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال

-الإلمام الشامل بالمكلفين كل حسب وضعيته الخاصة أو خصوصياته.

-تعزيز الثقافة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة من خلال اعتماد تقنية -التحصيل الالكتروني.

-التخفيض في مدة دراسة الشكاوي والطعون المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.

-التكفل السريع بانشغالات المجتمع الضريبي سواء نوعية الخدمة أو الانشغالات وفي إطار البرنامج الواسع للعصرنة التي

تقوم به المديرية العامة للضرائب والهادف إلى تعزيز وتحسين والعلاقة الرقمية مع المكلفين بالضريبة سخرت لهم خدمة عبر

الانترنت تتيح لمستخدميها تقديم طلب التقييم الجبائي على الانترنت من خلال العنوان الالكتروني التالي:

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

حيث تسمح هذه الأخيرة المكلفين بالضريبة ب:

- متابعة ومعالجة طلباتهم المتعلقة بالتقييم الجبائي
- اصدار شهادات التقييم
- المصادقة على رقم التعريف الجبائي
- ادخال الاستفسارات المتعلقة بالتقييم الجبائي<sup>2</sup>.

1 اوشان احمد و بلعوز بن علي،(2017)،الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص69

2 اوشان احمد و بلعوز بن علي،(2017)، الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص70

ب- تطبيق نظام جبايتيك:

حسب بلاغ لوزارة المالية ممثلة بالمديرية العامة للضرائب على مستوى موقعها الإلكتروني التي نصه بالعربية كما يلي: "تنهي وزارة المالية الى علم المكلفين بالضريبة أنه من الان فصاعدا يسمى النظام المعلوماتي العامة للضرائب الجاري انجازه (JIBAYA'TIC) جبايتيك"

-ان مصطلح (JIBAYA'TIC) هو لفظ كلمة "جباية" باللغة العربية و «TIC» الموافقة لتكنولوجيات الاعلام والاتصال.

وبالجمع بين الاسمين المختصرين، يبقى المستعمل المحرك الرئيسي باعتباره الفاعل الاساسي المتواجد في صميم نشاط الادارة، وبالتالي فهو يشارك في النظام الجبائي ويستفيد بالمقابل من أفضل خدمة مقدمة له.

تكر (JIBAYA'TIC) أهداف سياسة الحكومة الرامية إلى تمكين المواطنين من خدمة عمومية حديثة وذات نوعية لأنها متواجدة في صميم برنامج العصرية، مما يعكس مصلحتها الكبرى في تحسين العلاقة الرقمية التي تتطور بشكل مستمر، مع مستعملي الادارة الجبائية والتي تتجه على نحو متزايد، لتكنولوجيات الاتصال الحديثة.

- قدرت تكلفة هذا النظام الإلكتروني بحوالي 28.000.000€ بنظام (SAP) système application and products وهذا الإنجاز كلفت به الشركة الإسبانية المعروفة في مجال المعلوماتية INDRA حيث تقدم هذه البوابة في مرحلة أولى خدمات التصريح والدفع عن بعد للضرائب والرسوم لفائدة المؤسسات التي تسيروها مديرية كبريات المؤسسات، في بيئة تضمن البساطة والسهولة والأمن والسلاسة في الاستخدام. ومن المقرر تعميم هذه الخدمة على فئات أخرى من المكلفين بالضرائب التابعين لمراكز للضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

من شأن هذا العرض الجديد للخدمة المقدمة من طرف الإدارة الجبائية أن يحسن صورة وزارة المالية والذي يضاف اصلا إلى برنامج العصرية الغني والخاص بها، مما يستجيب إلى طلب تبسيط وتخفيف بشكل معتبر للإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

وحسب الرسالة رقم 55 للمديرية العامة للضرائب تحت عنوان مديرية كبريات المؤسسات وفي الصفحة الاخيرة، تحت عنوان مديرية كبريات المؤسسات مصلحة حديثة جاء كما يلي " في اطار تحديث النظام الجبائي فان مديرية كبريات المؤسسات بصدد القيام بإضفاء المعلوماتية على

الإجراءات الجبائية المتمثلة في الإجراءات الانية التي تعتبر إجراءات إدارية تتم عن بعد قصد تعويض الشكليات الورقية حيث وضعت المديرية العامة للضرائب موقع الكتروني جديد (www.jibaytic.dz) تحت تصرف المكلفين بالضريبة

1 سيلين جمال الدين و طالبي محمد (2019)،فعالية نظام جبايتك في عصرية الإدارة الجبائية وتحسين الإيرادات العامة للدولة الجزائرية،مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية،ص 109

التابعين لمديرية كبريات المؤسسات يسمح لهم القيام بالتصاريح الجبائية ودفع مستحقاتهم.

- أهداف مشروع تشغيل المنظومة المعلوماتية الجبائية جبايتك:

- يرمي المخطط التنظيمي لمصالح المديرية العامة للضرائب إلى تحكّم أفضل في فئة المكلفين بالضريبة فيما يخص الأشرطة الاملاك التي تتوفر عليها هؤلاء.

- هذا التنظيم الجديد يتطلب، من الآن فصاعداً، اللجوء إلى الإجراءات الحديثة لمعالجة معلوماتية لكل المعطيات المرتبطة بفرض الضريبة على المكلفين بها و تحصيل مختلف أنواع الضرائب والرسوم.

- هذا المشروع يتطلب أيضاً التكفل بالمعطيات المرتبطة فيما بينها

والمعلقة بالرقابة الجبائية والاجتهاد في معالجة القضايا النزاعية وتقديم الجداول الإحصائية الموجزة وهذا من أجل إعداد مؤشرات التسيير والنجاعة بصفة عاجلة وآلية.

لا يمكن تجسيد هذه الأهداف إلا من خلال إدراج التكنولوجيات الجديدة للإعلام والاتصال وخاصة بتطبيق منظومة معلوماتية ناجعة<sup>1</sup>.

- النتائج المحتملة من تطبيق مشروع نظام جبايتك:

تتعدد النتائج المنتظرة من هذه المنظومة المعلوماتية، ويمكن تلخيصها كما يلي:

- التخفيف من حجم المهام المنفذة من طرف الاعوان، من خلال المعالجة

الإلكترونية الكاملة لكل الإجراءات المتعلقة بدراسة المعطيات الخاصة بفرض الضرائب والتحصيل والرقابة والمنازعات.

- نزع الصفة المادية عن كل العمليات الجبائية ابتداءً من استقبال المكلف

بالضريبة وتأسيس الوعاء والتحصيل وكذا تسيير الملف الجبائي، وهذا من خلال المعالجة الإلكترونية لهذه العمليات.

- ولوج كل الاعوان إلى المنظومة المعلوماتية من خلال تأهيلات المراقبة.

- التبادل السريع للمعلومات المتعلقة بالبيانات ما بين المصالح ومع المصالح الأخرى المؤسساتية من خلال تطوير الواجهات المتعددة.

- تقديم الجداول البيانية في وقت معقول يسمح بتقييم نجاعة المصالح من جميع الأوجه ومتابعة مستوى التحصيل حسب نوع الضرائب وتبعاً لكل قطاع نشاطي.

1 سيلين جمال الدين و طالبي محمد، مرجع سبق ذكره، ص110

- تقديم معطيات موجزة ذات مصداقية من أجل إنجاز دراسات استشرافية والتحليل واتخاذ القرار.
  - مركزة قاعدة المعطيات بالنسبة لمختلف فئات المكلفين بالضريبة تسمح بالولوج الالي للمحققين في المحاسبة إلى البطاقات عند قيامهم بالمهام المسندة إليهم.
  - برمجة عمليات التدقيق على أساس المعايير المؤسسة والمحددة بموضوعية بناء على قاعدة المعايير المنسجمة.
  - التحكم الافضل في الموارد الجبائية، ومحاربة الاقتصاد الموازي وغير القانوني، و مكافحة كل مظاهر الغش مهما كان نوعها.
  - تقليص مدة معالجة الشكاوى النزاعية للمكلفين بالضريبة، والتخفيض في الكلفة الناتجة عن طلب المطبوعات.
  - تسهيل عملية ولوج المكلفين بالضريبة إلى حسابهم الجبائي من خلال شهادات الولوج المراقبة، و إدراج إجراءات التصريح والدفع عن بعد.
- ج- مرجع نوعية الخدمة :** مرجع نوعية الخدمة تم إنشاؤه من خلال التعليمات العامة رقم 1 الصادرة في 07 جوان 2012، من طرف المدير العام للضرائب، فهذه المرجعية تعتبر أداة لترقية ثقافة الاستقبال و نوعية الخدمة وتتضمن مجموعة من المعايير الداخلية والخارجية التي يجب أن يلتزم باحترامها أعوان الهياكل الجديدة، حيث تترجم مرجع نوعية الخدمة إرادة الإدارة في إقامة علاقة جديدة مع المكلف بالضريبة وترتكز على تقديم خدمة فعالة و ضمان استقبال نوعي بمختلف أشكاله .
- **اهداف مرجع نوعية الخدمة:**
    - نوعية الخدمة أولوية استراتيجية للإدارة الجبائية.
    - إضفاء الطابع المهني على مهام الاستقبال في الإدارة الجبائية.
    - وصول المكلف بالضريبة بسهولة للمصلحة.
    - تسهيل الإجراءات الإدارية للمكلفين بالضريبة.
    - الإلمام بتطلعات المكلفين بالضريبة.
    - قياس وإعلان نتائج مسعى نوعية الخدمة بشكل منتظم.

- الفاعلين في مرجع نوعية الخدمة:

-على المستوى المركزي : مديرية العلاقات العمومية والاتصال.

-على المستوى الجهوي : المديرية الجهوية للضرائب عبر مكتب التنشيط.

والعلاقات العمومية المكلف بمرافقة ومتابعة مدى احترام التزامات مرجع نوعية الخدمة .

-على المستوى المحلي : يُعيّن المكلف بمهمة استقبال كمراجع لنوعية الخدمة :

-رئيس مصلحة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة على مستوى مديرية<sup>1</sup>كبريات المؤسسات ؛

-رئيس مصلحة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة على مستوى مركز الضرائب ؛

الجدول رقم (1-7) : احصائيات تتعلق بمرجع نوعية الخدمة المطبق بمديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب بالنسب المتوسطة.

السنوات	نسبة احترام الدخول الى مصالحنا (%)	نسبة التكفل بالمكلفين بالضريبة (%)	نسبة نوعية الخدمة المؤداة (%)	نسبة احترام الاجال (%)	نسبة الاصغاء للمكلفين (%)	المؤشر الاجمالي لنوعية الخدمة (%)
2012	53,29	90,58	66,40	69,08	73,16	72,21
2013	85,60	97,88	72,32	75,46	65	79,82
2014	97,06	99,50	71,96	74,33	88,60	80,59
2015	76,67	99,30	73,03	63,33	68,64	73,43

المصدر: تومي سومية، بن عمارة منصور، فعالية الرقابة الجبائية في ظل استراتيجية عصرنة الإدارة الجبائية، ص 54

نلاحظ من خلال هذه الإحصائيات أن المؤشر العام لنوعية المقدمة المكلفين بالضريبة في تحسن مستمر حيث وصلت سنة 2014 إلى 80% ثم انخفضت بحوالي 07 نقاط مئوية سنة 2015 وبالرغم من هذا الانخفاض تبقى نوعية الخدمة المقدمة نوعية الخدمة في معدل مرتفع حوالي 76,5% مما يشير إلى رضا المكلفين بالضريبة على الخدمة المقدمة لهم .

#### 1-4-1- واقع الرقابة الجبائية في ظل عصنة الإدارة الجبائية:

##### أ- مفهوم الرقابة الجبائية الالكترونية:

تعتبر الرقابة الجبائية الالكترونية من بين الآليات الحديثة المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية بهدف دعم الرقابة الجبائية التقليدية من جهة، ولما لها أيضا من مزايا في مجال دفع وتحفيز المكلفين بالضريبة على الاكتتاب والتصريح بالتزاماتهم الجبائية.

إن الرقابة الالكترونية تسمح بالمراقبة الانية من خلال شبكة المؤسسة أو الشركة الداخلية، مما يعطي إمكانية تقليص الفجوة الزمنية بين عملية اكتشاف الانحراف وعملية تصحيحه.

##### ب- مزايا الرقابة الجبائية الالكترونية:

- الحد الأدنى من المفاجآت الداخلية في الرقابة، بسبب الرقابة المستمرة بدلا من الرقابة الدورية؛
- تحفيز العالقات القائمة على الثقة، وهذا ما يقلل من الجهد الإداري المطلوب في الرقابة
- توسيع الرقابة إلى عملية الشراء، الموردين، الشركات المشتركة في شبكة الأعمال الخارجية؛
- تقليص أهمية الرقابة القائمة على المدخلات أو العمليات أو الأنشطة لصالح التأكيد المتزايد على النتائج، فهي إذا أقرب إلى الرقابة بالنتائج؛

-تساعد على انخراط الجميع في معرفة ماذا يوجد في الشركة إلى حد كبير، فهي نمط الرقابة الذي يمكن<sup>1</sup>

##### ج- الفرق بين الرقابة الجبائية التقليدية والرقابة الجبائية الالكترونية

يمكن ايجاز اهم الفروق بين الرقابتين في الجدول التالي:

1تومي سومية ، مرجع سبق ذكره،ص292

جدول رقم (1-8): يمثل الفرق بين الرقابة الجبائية الإلكترونية والرقابة الجبائية التقليدية.

الرقابة الجبائية الإلكترونية	الرقابة الجبائية التقليدية
<p>❖ العمل عن بعد: يمكن للمراقب أداء عمله دون الانتقال الى عين المكان (عمل الكتروني)؛</p> <p>❖ المعلوماتية: الاعتماد على البرامج المعلوماتية لتحديد الانحرافات؛</p> <p>❖ الموثوقية: عبارة عن رقابة آنية تتم بشكل مستمر مما يقلص الجهد والوقت كما أن نتائجها مؤكدة نظرا لجودة ودقة البيانات والمعلومات المحصل عليها وترتكز على درجة عالية من الشفافية؛</p> <p>❖ الموارد المستخدمة: يتطلب توفر شبكات الحاسب الالي؛</p> <p>❖ التنبؤ: رقابة شاملة تغطي المدى القريب والبعيد من خلال تقييم الوضع الحالي؛</p>	<p>❖ العمل بعين المكان: يجب على المراقب الانتقال الى مكان النشاط لإجراء الرقابة الجبائية؛</p> <p>❖ البحث والتحدي: الكشف عن الانحراف بواسطة قيام المراقب بعملية البحث؛</p> <p>❖ التخطيط والتنفيذ: رقابة تعتمد على التخطيط والتنفيذ وتتم بشكل دوري وتستغرق وقت أطول، ونتائجها غير مؤكدة؛</p> <p>❖ الموارد المستخدمة: تقوم بها العديد من الأجهزة المادية والبشرية والمالية؛</p> <p>❖ تعتمد على الماضي: تعتمد على البيانات والمعلومات المصرح بها سابقا</p>

المصدر : تومي سومية، النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمته في تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من التهرب والغش الجبائي، أطروحة دكتورا، محاسبة، العلوم المالية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار-عنابة - الجزائر،

ص 293.

### ج- تطبيقات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الرقابة الجبائية<sup>1</sup>

لكي تحقق الإدارة الجبائية أهدافها الاستراتيجية تطلب الأمر منها اقتناء تطبيقات (برمجيات و أنظمة ) حديثة تتكيف ومتطلباتها الحالية والتي نجد من بينها نظام تسيير الملفات SGF ونظام SAP وكذلك استعانت بتكنولوجيا الشبكات من خلال فتح فضاء لها والمكلفين بالضريبة .

أ- نظام تسيير الملفات SGF: يعد نظام تسيير الملفات من التطبيقات التي تسمح بتدفق المعلومات والإجراءات بين مصالح الإدارة الجبائية بالاعتماد على شبكة إلكترونية داخلية على مستوى مديرية الضرائب وفروعها.

هذا النظام هو جزء معقد من نظام التشغيل (Windows, MS-DOS) لكنه ضروري حيث يسمح بتخزين المعلومات على مستوى تخزين خارجي، ويستخدم مفاهيم منطقية بسيطة من حيث العمل وبالامكان استخدامه في شكل اوامر او في تطبيق ما عند الطلب

#### خصائصه

- ذاكرة تخزين موحدة ومشتركة
- لكل مصلحة مقياس يسمح لها بالدخول إلى هذا النظام
- مخزن للمعطيات القاعدية .

### ب- النظام المعلوماتي الجبائي SAP :

قامت المديرية العامة للضرائب بالتعاقد مع شركة إسبانية قصد اقتناء ووضع نظام معلوماتي جبائي جديد يستجيب للاحتياجات والمتطلبات التقنية المرتبطة بمهامها، وهو نظام يتشكل من عدة وحدات مدججة تستجيب في غالب الحالات لمتطلبات المهام الحرفية للإدارة الجبائية

#### مهامه :

- التحكم الافضل في فئة المكلفين بالضريبة
- معالجة آلية لكل المعطيات المرتبطة بفرض الضريبة على المكلفين وتحصيل مختلف أنواع الضرائب<sup>2</sup>
- التكفل بمختلف العمليات المرتبطة فيما بينها والمتعلقة بالرقابة الجبائية

1 تومي سومية، مرجع سبق ذكره، ص293

2 عبد الرزاق ساطور(2018-2019)، دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تطوير الرقابة والتنحصيل الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص

## خلاصة الفصل

تعد الضريبة إحدى أهم أدوات الضبط الاقتصادي لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة، فهي مورد مالي هام لتمويل خزينة الدولة، تسمح بتغطية نفقاتها العامة غير أن بلوغ هذا الهدف تحول دونه عدة مشاكل، اهمها مشكلة التهرب الضريبي، والتي أصبحت شيئاً فشيئاً أكبر عائق للتنمية، مما يتطلب إيجاد الحلول الفعالة لمكافحته ومن خلال هذه الدراسة قمنا بتحليل الظاهرة وإبراز أهمية عصرنة إدارة الضرائب كوسيلة وقائية لمعالجتها، وذلك بإتباع استراتيجية خاصة تصب في تنمية مستوى الوعي الجبائي، وتحسين علاقة الإدارة بالمكلف بالضريبة عن طريق تحسين نوعية الخدمة المقدمة، وكسب رضا المكلف بالضريبة للوصول إلى أكبر قدر من الثقة المتبادلة الذي هو قبول الضريبة وبالتالي عدم اللجوء إلى التهرب من أدائها.

الفصل الثاني:  
الدراسة المقارنة

## تمهيد

بعد دراستنا للفصل الاول وعرضنا المختصر لظاهرة السلوكيات المنحرفة للمكلفين بالضريبة وآثارها واهم الوسائل والاليات لمكافحة هذه الظواهر، ودراسة عصرنه الإدارة الجبائية التي تهدف بالدرجة الأولى إلى تحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة، ومكافحة التلاعبات والممارسات والتدليسية للتهرب من دفع الضريبة ومن ثم تحقيق فعالية التحصيل الجبائي، ولإثراء موضوع دراستنا قمنا بدراسة مقارنة بين الدراسات السابقة و دراستنا الحالية وذلك من أجل تدعيم هذه الأخيرة، والبحث في نقاط التشابه والاختلاف وتعميق دراستنا إذ ستتناول في هذا الفصل ما يلي:

- عرض الدراسات السابقة؛
- المقارنة بين الدراسات السابقة؛
- المقارنة بين الدراسات السابقة و دراستنا الحالية؛

1- عرض الدراسات السابقة:

أ\_ المذكرات:

الدراسة الاولى: عبلة العطاوي، نوار رميته (2018\_2019) المراجعة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، تخصص محاسبة وجباية معمقة، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف \_المسيلة\_.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة نشر ثقافة الضريبة لدى المكلفين من أجل التقليل من عمليات التهرب الضريبي و كذا تسليط الضوء على المراجعة الجبائية من خلال التطرق لاطارها المفاهيمي والقانوني والتنظيمي.

الدراسة الثانية: سميرة بوعكاز ، (2014\_2015)، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه،الطور الثالث في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر\_بسكرة\_،

هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف العلاقة فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي.

الدراسة الثالثة: مقراني امال ، منلايخاف محمد امين ، (2015\_2016)

الاليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص تسيير مؤسسات ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة احمد دراية \_ادرار\_ .

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إعطاء صورة شاملة عن ظاهرة التهرب الضريبي واطهار الاثار المترتبة عنه وكذا إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة التهرب الضريبي واهم الوسائل والإجراءات المتخذة في ذلك.

ب\_ المقالات:

الدراسة الرابعة: دراسة رمادلية عبد الله سفيان ، قويدري كمال، (2020)، تفعيل خدمة الإدارة الإلكترونية في الجزائر \_الادارة الضريبية نموذجاً\_، مجلة ابحات اقتصادية و إدارية، العدد2،

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مساعي الجزائر إلى عصرنه النظام الضريبي من خلال الإصلاحات التي قامت بها بأحداث ضرائب عصرية وتبسيط الإجراءات الجبائية وتخفيفها ، كما قامت الجزائر من خلال هذه الإصلاحات بإعادة تنظيم هياكل

إدارة الضرائب وإدراج تكنولوجيا المعلومات والاتصالات لتسهيل عمل الإدارة الجبائية وتحسين نوعية الخدمة المقدمة المكلفين بالضريبة وكذا التخفيف أو الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

الدراسة الخامسة: سعيدي حنان ، بلبقرة عبلة ، (2019)، برامج عصرنة الإدارة الجبائية بين الواقع والمأمول ، مجلة الاقتصاد الدولي و العولمة ، مجلد 2، العدد4، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز اهم برامج عصرنة الادارة الجبائية وآفاق اصلاح الخدمات المقدمة من قبل الإدارة الجبائية.

الدراسة السادسة: دراسة احسن زكي، سمير عماري، (2020)، واقع وآفاق عصرنة الإدارة الضريبية في الجزائر، مجلة ارساد الدراسات الاقتصادية والادارية جامعة 20 أوت \_سكيكدة\_ ،

هدفت هذه الدراسة إلى أن واقع وآفاق عصرنة النظام الضريبي بالجزائر وما يعانيه من معوقات ومتطلبات لتحسينه في ظل التطور التكنولوجي وما يفرضه من ضرورات مواكبته، لتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف، إضافة إلى محاربة التهرب الضريبي كما تهدف هذه الدراسة إلى طرح مجموعة من المقترحات لعصرنة النظام الجبائي، وتوصلت إلى أن النظام الجبائي الجزائري مازال يعاني من عدة مشاكل ومعوقات وتحديات تحول دون تحسين العصرنة الضريبية بالوجه المطلوب.

## 2- مقارنة بين الدراسات السابقة :

الرقم	البيان	عناصر المقارنة
1- الإشكالية؟		
01	الدراسة الأولى	-ما مدى مساهمة المراجعة في الحد من ظاهرة التهرب؟
02	الدراسة الثانية	-إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟
03	الدراسة الثالثة	-ما المقصود بالتهرب الضريبي، وفيما تتمثل الآليات التي فرضها المشرع الجزائري لمكافحته والقضاء عليه؟
04	الدراسة الرابعة	-إلى أي مدى ساهم تطبيق نظام الإدارة الإلكترونية في تحسين وتطوير الخدمة العمومية في الإدارة الضريبية؟
05	الدراسة الخامسة	-إلى أي مدى نجحت تجربة الإدارة الجبائية في مجال عصرنة هيكلها وخدماتها العمومية؟
06	الدراسة السادسة	-ما هو واقع وآفاق عصرنة إدارة الضرائب في الجزائر؟
2- الفرضيات:		

01	الدراسة الأولى	-المراجعة الجبائية كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي. -ساهمت المراجعة الجبائية في تخفيض معدلات التهرب الضريبي.
02	الدراسة الثانية	-يساهم برنامج التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي. -يؤدي التحرر الإقتصادي في زيادة انتشار التهرب الضريبي.
03	الدراسة الثالثة	-الوسائل الوقائية والرقابية تعتبر من الإجراءات المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي. -للرقابة الجبائية دور فعال لمكافحة التهرب الضريبي.
04	الدراسة الرابعة	-قامت الادارة الجبائية فالسنوات الأخيرة بإصلاح شامل لإدارة الضريبة سواء من الجانب التشريعي أو الجانب الإداري وهذا باستخدامات هياكل جديدة وسن قوانين تتماشى مع التطورات الحاصلة والاعتماد على التقنيات الإلكترونية لمواجهة التحديات الجديدة. -ان الإجراءات الإلكترونية المستحدثة تساهم في تحسين جودة الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة.
05	الدراسة الخامسة	-لا يمكن الجزم على نجاح هذه البرامج في تحسن العلاقة بين الإدارة والمواطن لأنها غير معممة كلياً وتجهيزها يتطلب المزيد من الجهود. -تهدف البرامج المطبقة من طرف الإدارة الجبائية في الجزائر في مجال عصنة خدماتها إلى تعزيز مكانة هذه الإدارة وتحسين صورها أمام المواطنين.
06	الدراسة السادسة	-تؤدي عصنة الإدارة الضريبية إلى تقديم خدمات هامة للمكلفين بالضريبة. -تؤدي عصنة الإدارة الضريبية إلى زيادة التحصيل الضريبي.
3- المنهج المتبع:		
01	الدراسة الأولى	-الوصفي والتحليلي
02	الدراسة الثانية	-التفسيري والمزج بين الإستكشافي والإختباري.
03	الدراسة الثالثة	-وصفي وتحليلي.
04	الدراسة الرابعة	-وصفي وتحليلي.
05	الدراسة الخامسة	-وصفي وتحليلي.
06	الدراسة السادسة	-وصفي وتحليلي.
4-متغيرات الدراسة		
01	الدراسة الاولى	-التهرب الضريبي. المتغير المستقل

		-المراجعة الجبائية. المتغير التابع
02	الدراسة الثانية	-التدقيق الجبائي. المتغير التابع -التهرب الضريبي. المتغير المستقل
03	الدراسة الثالثة	-الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي. المتغير التابع - التهرب الضريبي المتغير المستقل
04	الدراسة الرابعة	-عصرنة الإدارة الضريبية. المتغير المستقل - تحسين نوعية الخدمة الجبائية المقدمة للمتغير التابع
05	الدراسة الخامسة	-عصرنة الإدارة الجبائية. المتغير المستقل - الخدمة الجبائية المقدمة للمتغير التابع
06	الدراسة السادسة	- التهرب الضريبي. المتغير المستقل -عصرنة الإدارة الضريبية. المتغير التابع
5- هيكل الدراسة		
01	الدراسة الأولى	-قسمت الدراسة إلى فصلين: -الفصل الاول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية والتهرب الضريبي، تم الإلمام بمفاهيم عامة حول التهرب الضريبي والمراجعة الجبائية، كما تناولت علاقة المراجعة الجبائية بالتهرب الضريبي. الفصل الثاني:دراسة حالة المديرية الولائية الضرائب بالمسيلة، من خلال دراسة الحالة تم التطرق إلى تقديم عام لمديرية الضرائب بالمسيلة، المراجعة الجبائية من خلال التحقيق المحاسبي، والتحقق المصوب فالحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة.
02	الدراسة الثانية	-قسمت هذه الدراسة إلى 4فصول: -الفصل الاول:النظام الضريبي وظاهرة التهرب الضريبي حاولت هذه الدراسة الإلمام بالنظام الضريبي الجزائري من حيث تقديم عام للنظام الضريبي، واقع وأساليب التدخل وسبل علاج التهرب الضريبي. -الفصل الثاني :التدقيق الجبائي، تناولت الدراسة التعرف على التدقيق بصفة عامة ثم قامت بتحديد التدقيق الجبائي من خلال الأهداف والأنواع بالإضافة إلى مقومات التدقيق الجبائي وقواعد التأثير الجبائي الأمثل.

<p>-الفصل الثالث:إجراءات التدقيق الجبائي، يضم التدقيق الجبائي لمعظم الضرائب والرسوم، التدقيق الجبائي للوثائق المحاسبية، فعالية التدقيق الجبائي من خلال علاقتها بالمردودية الجبائية والتحديات التي تواجهها.</p> <p>- أما الفصل الرابع:الدراسة الميدانية لمساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، من خلال دراسة الإطار المنهجي والتعرف على المؤسسة محل الدراسة، ثم تليها دراسة تحليلية لنتائج التدقيق الجبائي من خلال بعض المؤشرات.</p>		
<p>-قسمت الى فصلين:</p> <p>-الفصل الأول:ماهية التهرب الضريبي ، وتضمن هذا الفصل مفهوم التهرب الضريبي وأساليبه والآثار المترتبة عنه.</p> <p>-أما في الفصل الثاني:آليات مكافحة التهرب الضريبي ووسائل قمعه، تضمن التعرف على آليات مكافحة التهرب الضريبي ووسائل قمعه.</p>	<p>الدراسة الثالثة</p>	<p>03</p>
<p>-قسمت هذه الدراسة إلى 3 محاور هي:</p> <p>-ماهية الإدارة الإلكترونية.</p> <p>-إصلاح الإدارة الضريبية.</p> <p>-رقمنة الإدارة الضريبية في الجزائر.</p>	<p>الدراسة الرابعة</p>	<p>04</p>
<p>-تتضمن هذه الدراسة 3 أقسام هي:</p> <p>-عموميات حول الخدمات العمومية وإصلاحها.</p> <p>-تجربة الإدارة الجبائية الجزائرية في إعادة هيكلة مصالحها.</p> <p>-مشاريع عصرنه الخدمات الجبائية.</p>	<p>الدراسة الخامسة</p>	<p>05</p>
<p>-قسمت الى 4محاور هي:</p> <p>-واقع إدارة الضرائب في الجزائر.</p> <p>-عصرنه الضرائب فب مجال العمليات والتحصيل الضريبي.</p> <p>-عصرنه الضرائب في مجال الإعلام والاتصال الضريبي.</p>	<p>الدراسة السادسة</p>	<p>06</p>
<p>6- النتائج</p>		
<p>-تقوم المراجعة الجبائية على مجموعة من الإجراءات التي تقوم بتطبيقها هيئات وأجهزة مختصة.</p>	<p>الدراسة الأولى</p>	<p>01</p>

<p>-المراجعة الجبائية تعتبر أحد أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية من اجل التأكد من صحة التصريحات المقدمة من المكلف. -تعد المراجعة الجبائية إجراء ردعي من أجل مكافحة التهرب الضريبي.</p>		
<p>-يمكن ان يؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي، وإسترجاع مبالغ هامة لحزينة الدولة، الى ان هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة. -تحسين العلاقة مع المكلفين وضرورة استفسارهم واستغلالهم عن حقوق وواجباتهم الجبائية والرجوع للإدارة الضريبية لتزويدهم بالمعلومات اللازمة والمشاركة فالملتقيات لتطوير ثقافتهم الضريبية واقتناعهم بضرورة واجبه نحو الإلتزام الضريبي.</p>	<p>الدراسة الثانية</p>	<p>02</p>
<p>-عدم استقرار المنظومة التشريعية الجبائية الراجعة بالدرجة الأولى الى التغيرات العديدة التي تطرأ على القوانين المالية التكميلية كل سنة، مما يؤدي خلط محيط غير مشجع للإستثمار. -ضعف مستوى موظفي الضرائب ونقص كفاءاتهم الناتج عن نقص التكوين والترقيات. - كثرة الثغرات وتعددتها في النظام الجبائي مما ادى إلى عدم قدرة المسيرين على مواكبة هذه التغيرات مما يساعد على انتشار التهرب الضريبي.</p>	<p>الدراسة الثالثة</p>	<p>03</p>
<p>-سعت الجزائر من خلال الإصلاحات الضريبية التي قامت بها الى عصنة النظام الضريبي وتبسيط الإجراءات. -قامت بإعادة تنظيم هيكل للإدارة الجبائية وآدخال تكنولوجيا الإعلام الآلي لتسهيل العمل وتحسين نوعية الخدمة.</p>	<p>الدراسة الرابعة</p>	<p>04</p>
<p>-عصنة المنظومة الجبائية بغية تفعيل النظام الجبائي يقتضي بذل المزيد من الجهود والإصلاحات اللازمة في ظل عالم تكنولوجيا يمتاز.</p>	<p>الدراسة الخامسة</p>	<p>05</p>
<p>-رغم هذا التحول الذي افرز جملة من التغيرات على مفهوم الخدمات المقدمة من طرف الدولة، للمزايا التي يوفرها من الكثير من فرص النجاح، والوضوح والدقة في تقديم الخدمات للمكلفين لازال استخدام الإدارة الإلكترونية في بدايته يعاني العديد من الصعوبات، ترجع سواء، من ناحية الإدارة الجبائية من قلة اليد الماهرة على استحداث هذه التكنولوجيا او من جانب عدم تسريع التكنولوجيا. او من</p>	<p>الدراسة السادسة</p>	<p>06</p>

<p>جانب عدم تسريع هذه العملية على مستوى التراب الوطني، وكذلك من جانب المكلفين.</p> <p>- لا يزال استخدام البريد الإلكتروني نسبته إلا مجموع مستخدمي الإدارة الجبائية بعيدا كل البعد مقارنة باستخدام الهاتف أو المراسلات الكتابية.</p> <p>- لازالت الجباية العادية رغم زيادة نسبتها مؤخرا غير قادرة على توفير المصادر المالية المطلوبة لصالح الميزانية نتيجة لأسباب عديدة.</p>		
7- اختبار الفرضيات		
<p>- نظرا لكون الضريبة تعتبر أهم المصادر التي تعتمد عليها الدولة في تمويل الخزينة العمومية من أجل بعث التنمية التي تقوم بها من خلال بعث الاستثمار ورفاهية المجتمع ومن أجل الحصول على هذه الاموال تقوم الإدارة الجبائية بعملية المراجعة والمحافظة على أموال الخزينة العمومية، وهذا ما يؤدي الى الحد من التهرب الضريبي، وهو ما يؤكد صحة هذه الفرضية.</p> <p>- إن المراجعة الجبائية حسب الحالات المدروسة دائما يكون وفق تأسيس ضرائب ورسوم متملص منها وهذا ما يؤدي إلى موارد مالية إضافية للدولة مما يؤدي إلى تخفيض في مبالغ المتهرب من دفعها، وهذا ما يؤكد من صحة الفرضية الثانية.</p>	الدراسة الأولى	01
<p>- بالنسبة للفرضية الاولى يساهم برنامج التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، حيث أن الطبيعة التصريحية للنظام الجزائري تجعل من المكلف يصرح حسب مقدرته التكلفة وفي الوقت الملائم، لذلك وجب العمل على ترشيده للوصول إلى تصريحات ذات مصداقية وصحيحة وهذا ما يرتبط الوعي الجبائي وثقافة المكلف والعلاقة بين المكلف والمصالح وثقة التواصل بينهما، هذا ما يؤكد صحة الفرضية.</p> <p>- بالنسبة للفرضية الثانية محققة، ان التحرر الاقتصادي في زيادة انتشار التهرب الضريبي يانفتح الجزائر على السوق الحر هذا ما زاد من انتشار، التهرب الضريبي لان النظام الجبائي يتأثر بالمحيط. الذي يتواجد فيه.</p>	الدراسة الثانية	02
<p>- الفرضية الأولى صحيحة، لأن المشرع الجبائي حدد الوسائل الوقائية للحد من اللبس الذي يشوب النصوص القانونية بشكل مبسط يسهل للمكلف فهمه، أما الوسائل الرقابية المتمثلة في محمل العمليات التي من شأنها التحقق من صحة</p>	الدراسة الثالثة	03

<p>ونزاهة التصريحات وتأخذ شكلين:التحقيق المحاسبي والتدقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية، وحق الإطلاع على دفاتر المكلف ووثائقه المحاسبية. -الفرضية الثانية محققة، للرقابة دور فعال لمكافحة التهرب الضريبي يتم من خلال :إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة والتأكد من مدى مطابقة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة.</p>		
<p>-الفرضية الأولى صحيحة ومؤكدة، عمدت المديرية العامة الضرائب فالسنوات الأخيرة إلى إتخاذ مجموعة من التدابير والإجراءات التنظيمية لإصلاح الإدارة الضريبية عن طريق استحداث هياكل جديدة وتكييف القوانين بما يتماشى مع التطورات الحاصلة ورسكلة العمال وتكوينهم، حيث استفاد عدد معتبر من دورات تكوينية لتعزيز معارفهم العلمية، كما قامت بإستحداث بعض التقنيات الإلكترونية لرقمنة الإدارة الضريبية وهذا يثبت صحة الفرضية. -بالنسبة للفرضية الثانية محققة، تهدف عملية رقمنة الإدارة الضريبية من خلال الإجراءات الإلكترونية المستحدثة إلى تحسين جودة الخدمة للمكلفين بالضريبة والقليل من معاناتهم وهذا بإنشاء موقع إلكتروني يوفر جميع المعلومات الضرورية والتصريحات الجبائية.</p>	<p>الدراسة الرابعة</p>	<p>04</p>
<p>-الفرضية الأولى صحيحة، لأن تختلف المشاريع التي تبنتها الإدارة الجبائية في السنوات الأخيرة والتي ترمي إلى عصرنه القطاع هدفها الرئيسي هو تحسن التحصيل الجبائي وهو ما أسفر عن نتائج ملموس، لكنها تبقى غير كافية في الوقت الراهن، الامر الذي يتطلب المزيد من الجهوية من أجل تعميم هذه الإجراءات. -الفرضية الثانية محققة، ان هدف الإدارة الجبائية من إطلاق الخدمات الرقمية لفائدة المؤسسات هو تعزيز الخدمة الجبائية واكتساب ثقة المكلفين بالضريبة.</p>	<p>الدراسة الخامسة</p>	<p>05</p>
<p>-ان الفرضية الأولى صحيحة، لان عند تطبيق انظمة الادارة الإلكترونية وتطوير العمل بأنظمة الإعلام الآلي وإدراج التصريح عن بعد كلها عوامل تسعى لتحقيق رضا المكلف بالضريبة. -الفرضية الثانية محققة، لأن محاربة التهرب الضريبي من خلال ضبط أكبر المتعاملين الاقتصاديين ضمان أكبر قدر ممكن من التحصيل الضريبي.</p>	<p>الدراسة السادسة</p>	<p>06</p>

8- اهداف الدراسة		
01	الدراسة الأولى	-تسليط الضوء على المراجعة الجبائية من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي والقانوني والتنظيمي. -محاولة نشر ثقافة الضريبة لدى المكلفين من أجل التقليل من عمليات التهرب الضريبي -محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وأهم التدابير المتخذة من طرف الدولة لمكافحته.
02	الدراسة الثانية	-تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري. -إبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبة المكتتبه من طرف المتعاملين الاقتصاديين. -معرفة أهم مكونات التدقيق الجبائي وقدرته على المساهمة في الحد من التهرب الضريبي.
03	الدراسة الثالثة	-محاولة إعطاء صورة شاملة عن ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والاجتماعية والمالية. -توضيح الأسباب الحقيقية وراء لجوء الأفراد والمؤسسات إلى التخلص من دفع الضريبة بشتى الطرق والأساليب. -إظهار الآثار المترتبة عن ظاهرة التهرب الضريبي وإبراز الأجهزة القائمة على مكافحة التهرب الضريبي.
04	الدراسة الرابعة	دراسة التطورات التي يعرفها النظام الضريبي ومدى مساهمته لتكنولوجيا المعلومات والاتصال وعصرنة خاصة في ظل التحديات التي تطرحها العولمة والتطور التكنولوجي الحاصل.
05	الدراسة الخامسة	-إبراز أهم برامج عصرنة الإدارة الجبائية وآفاق إصلاح الخدمات المقدمة من الإدارة الجبائية.
06	الدراسة السادسة	-تحليل وتحديد عصرنة الضرائب في مجال العمليات والتحصيل الضريبي. -تحليل وتحديد عصرنة الضرائب في مجال الإعلام والاتصال الضريبي. -تقديم حلول ومقترحات لعصرنة إدارة الضرائب في الجزائر.

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مذكرات سابقة.

### 3- المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية :

\_ أوجه الاختلاف والتشابه :

\_ من حيث : إشكالية الدراسة:

#### 1- التهرب الجبائي والرقابة الجبائية:

تناولت الدراسات السابقة موضوع التهرب، اسبابه، انواعه وكذا الآثار المترتبة عنه كما تطرقت هذه الدراسات الرقابة الجبائية كوسيلة من وسائل مكافحة التهرب الجبائي واهم اشكالها

بينما تناولنا في دراستنا موضوع السلوكات الجبائية المنحرفة المكلفين بالضريبة والتي تتمثل في :

التهرب الضريبي بأنواعه (التجنب والغش والتعسف في استعمال الحق والممارسات غير العادية للتسيير ... ..)

وكذلك تطرقنا إلى آليات مكافحة التهرب الضريبي وذلك من خلال اهم الوسائل الوقائية وكذلك الرقابية التي تفصلنا فيها.

#### 2- استراتيجيات عصنة الإدارة الجبائية:

تناولت الدراسات السابقة أهم الإصلاحات التشريعية بما فيها واستحداث ضرائب جديدة وإعادة هيكلة الإدارة الجبائية وتبسيط إجراءاتها وكذلك ادخال التكنولوجيا الحديثة في النظام الجبائي الجزائري بما فيها تكنولوجيا المعلومات والاتصالات،

اما في دراستنا فقد ركزنا أيضا على أهم الإصلاحات الاستراتيجية التي مست الإدارة الجبائية على المستوى الهيكلي، التنظيمي، التشريعي والتكنولوجي بإدخال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات بالإضافة إلى الرقابة الجبائية الإلكترونية واهم تطبيقاتها وذلك بهدف تفعيل إجراءات وآليات مكافحة السلوكات المنحرفة المكلفين بالضريبة والحد منها من خلال الاستفادة من برامج الرقابة الجبائية الإلكترونية SAP-TRM، والعمل على تعميم هذه الرقابة على مختلف الهياكل الإدارية للإدارة الجبائية على غرار مركز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

\* من حيث: الفرضيات:

#### 1- التهرب الجبائي والرقابة الجبائية:

فيما يخص الدراسات السابقة:

\_\_ المراجعة الجبائية كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛

\_\_ يساهم برنامج التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؛

\_\_ الوسائل الوقائية والرقابية تعتبر من الاجراءات المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي.

فيما يخص دراستنا الحالية:

\_\_ الرقابة الجبائية من اهم الحلول والاليات التي تعتمد عليها الادارة الجبائية لمحاربة السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة.

## 2- استراتيجية عصنة الادارة الجبائية:

\_\_ فيما يخص الدراسات السابقة:

\_\_ لا يمكن الجزم على النجاح هذه البرامج في التحسن العلاقة بين الادارة والمواطن لأنها غير معممة كليا وتجسيدها يتطلب المزيد من الجهود.

-تؤدي عصنة الإدارة الضريبية الى تقديم خدمات هامة للمكلفين بالضريبة.

فيما يخص دراستنا الحالية:

\_\_ يشكل ادخال تكنولوجيا المعلومات والاتصال على مستوى الإدارة الجبائية مرحلة أساسية في تحقيق برنامج العصنة والتحصيل الضريبي واكتشاف الأخطاء.

\* من حيث: اهداف الدراسة:

## 1- التهرب الجبائي والرقابة الجبائية:

\_\_ هدفت الدراسات السابقة إلى محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الجبائي الجزائري و دراسة اهم التدابير المتخذة من قبل الإدارة الجبائية الجزائرية لمكافحة هذه الظاهرة ؛

\_\_ تحسيس المكلفين بالضريبة بمخاطر ظاهرة التهرب الضريبي؛

— إبراز دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؛

اما دراستنا فهدفت إلى تسليط الضوء على جميع السلوكيات المنحرفة للمكلفين بالضريبة وأهم الطرق لمكافحة هذه الظواهر ، كذلك إبراز دور الرقابة الجبائية في الحد من هذه الظواهر.

## 2- استراتيجية عصنة الإدارة الجبائية:

هدفت جل الدراسات السابقة إلى دراسة التحولات التي عرفها النظام الجبائي الجزائري ومدى مساهمته للتكنولوجيا الحديثه.

— تحليل وتحديد عصنة الضرائب في مجال التحصيل الضريبي وهيكله الإدارة الجبائية وإدخال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في المنظومة الضريبية؛

إبراز اهم برامج عصنة الادارة الجبائية وآفاق اصلاح الخدمات فيها.

— اما دراستنا الحالية فهدفت كذلك إلى دراسة التطورات الحاصلة في النظام الجبائي الجزائري و كذا دراسة الرقابة الجبائية الإلكترونية واهم تطبيقاتها من أجل مكافحة السلوكيات المنحرفة للمكلفين بالضريبة.

\* من حيث: منهج الدراسة :

### التهرب الضريبي والرقابة الجبائية وعصنة الإدارة الجبائية:

— اعتمدت الدراسات السابقة كلها على المنهج التحليلي الوصفي و كذا المزج بين المنهج الاستكشافي الاختباري؛

بينما اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي و المقارن.

\* من حيث: متغيرات الدراسة :

### 1- التهرب الجبائي والرقابة الجبائية

— بالنسبة للدراسات السابقة :

تحديد المتغيرات: المتغير المستقل (التهرب الضريبي) والمتغير التابع (الرقابة الجبائية)

— بالنسبة لدراستنا الحالية

المتغير المستقل (السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة)، المتغير التابع (استراتيجيات عصرنة الإدارة الجبائية).

\* من حيث: اختبار الفرضيات:

### 1- التهرب الجبائي والرقابة الجبائية:

#### بالنسبة للدراسات السابقة

نظرا لكون الضريبة تعتبر من اهم المصادر التي تعتمد عليها الدولة في تمويل الخزينة العمومية من اجل بعث التنمية التي تقوم بها من خلال بعث الاستثمار ورفاهية المجتمع ومن اجل الحصول على هذه الأموال تقوم الإدارة الجبائية بعملية المراجعة والمحافظة على اموال الخزينة العمومية، وهذا ما يؤدي الى الحد من التهرب الضريبي وهو ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

ساهم برنامج التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي.

حيث ان الطبيعة التصريحية للنظام الضريبي الجزائري تجعل من المكلف يصرح حسب مقدراته التكلفة وفي الوقت الملائم، لذلك وجب العمل على ترشيده للوصول إلى تصريحات ذات مصداقية وصحيحة وهذا ما يرتبط الوعي الجبائي وثقافة المكلف والعلاقة بين المكلف والمصالح الجبائية وثقة التواصل بينهما.

\_\_ محققة لان الرقابة بأنواعها تساهم في مكافحة التهرب الضريبي

#### بالنسبة للدراسات الحالية:

\_\_ يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التخلص أو تخفيض العبء الضريبي بأساليب مشروعية وغير مشروعية، لذلك فإن عملية مكافحة هذه الممارسات التديسية، من أولويات الإدارة الجبائية باعتبارها صاحبة السلطة، وذلك بطريقة قانونية من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ووسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

## 2- استراتيجية عصنة الادارة الجبائية

بالنسبة للدراسات السابقة:

- اذ تختلف المشاريع التي تبنتها الإدارة الجبائية في السنوات الأخيرة والتي ترمي إلى عصنة القطاع هدفها الرئيسي هو تحسين تحصيل الجباية وهو ماأسعر عن نتائج ملموسة، لكنها تبقى غير كافية في الوقت الراهن، الأمر الذي يتطلب المزيد من الجهود من أجل تعميم هذه الاجراءات.

- عند تطبيق أنظمة الإدارة الإلكترونية وتطوير العمل بأنظمة الإعلام الآلي وإدراج التصريح عن بعد كلها عوامل تسعى لتحقيق رضا المكلف بالضريبة.

بالنسبة لدراستنا الحالية:

- يعتبر ادخال التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال على مستوى الإدارة الضريبية مرحلة هامة في برنامج التحديث وهو ما يتطلب تكييف التشريع الضريبي من اجل التوجه نحو التقنيات غير المادية وتأطير الدخول الإلكتروني للنظام المركزي وبالفعل قامت الإدارة الضريبية بالاستعانة بمكتب استشارة اسباني Indra\_Sistemas قصد اقتناء ووضع نظام معلوماتي الذي يشكل أحد الركائز الأساسية لتحديث الإدارة الضريبية

\*من حيث: نتائج الدراسة:

من اهم النتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة:

## 1- التهرب الجبائي والرقابة الجبائية:

\_\_التهرب الضريبي ظاهرة عالمية اكثر منها وطنية .

\_\_اختلاف اسباب التهرب الضريبي منها ماهو متعلق بالمكلف بالضريبة ومنها ماهو متعلق بالإدارة والتشريع الجبائي .

\_\_التهرب ظاهرة منتشرة بكثرة تؤثر سلبا على اقتصاد الدولة

\_\_الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة وتحميل المكلف بالضريبة .

اما فيما يخص اهم النتائج المتوصل إليها في دراستنا مايلي:

تختلف اشكال وانواع وأسباب السلوكات المنحرفة المكلفين بالضريبة كما أنها تؤثر سلبا وبصفة مباشرة على الاقتصاد الوطني .

تعتبر السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة ظاهرة عالمية يصعب السيطرة عنها.

## 2- استراتيجية عصنة الادارة الجبائية:

توصلت الدراسات السابقة إلى النتائج التالية :

- تهدف رقمنة الادارة الجبائية من خلال التصريح الكتروني وكذا المواقع

الإلكترونية الى تقليل معاناة المكلفين وتحسين جودة الخدمة وهذا يصب في مصلحة الإدارة الجبائية.

- تهدف رقمته الادارة من خلال التصريح الكتروني وكذا المواقع الإلكترونية الى تقليل معاناة المكلفين وتحسين جودة الخدمة وهذا يصب في مصلحة المكلف.

اما في دراستنا فتوصلنا إلى النتائج التالية:

- رغم الجهود الجبارة التي انتهجتها الجزائر في سبيل اصلاح تطوير الادارة الضريبية لازالت غير قادرة على مواجهة التحديات الراهنة والمتمثلة في التهرب الضريبي باستعمال أسعار التحويل بين الشركات وفروعها وكذا التحديات التي تشيرها التجارة الإلكترونية.

### خلاصة الفصل

لقد خصص هذا الفصل للجانب التطبيقي من دراستنا وكان الهدف منه تطبيق ما تم التوصل له في الجانب النظري واختبار صحة الفرضيات للدراسة التي تم وضعها، ومن جهة أخرى المقارنة بين نتائج دراستنا والدراسات السابقة. فقمنا بعرض الدراسات السابقة ومقارنتها بدراستنا الحالية من حيث الأهداف والمنهج والنتائج، ومن ثم اختبار الفرضيات.

خاتمة

### الخاتمة :

تلعب الضريبة دورا هاما باعتبارها اهم مورد مالي في تمويل الخزينة العامة وكذلك اعتبارها أداة لتحقيق أغراض السياسية المالية عن طريق معالجتها لمختلف الظواهر الاقتصادية العامة ، لكن سوء فهم هذا الدور من طرف المكلفين بما أدى إلى تفشي سلوكيات جبائية منحرفة أبرزها التهرب الضريبي الذي يعتبر أحد التحديات التي تواجهها الدولة ونظرا لخطورة هذه الظواهر باشرت الحكومة الجزائرية بتطبيق برنامج اصلاح من خلال اصلاح الإدارة الجبائية إعادة تنظيمها وعصرنة هيكلها بأحداث مديريات وهيئات جديدة كمديريات كبريات المؤسسات والمراكز الضريبية مع تعميم منظومة الإعلام الآلي وإدخال تكنولوجيا الإعلام والاتصال وذلك لتسهيل عملها وتحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلف بالضريبة، كل هذه الإجراءات تهدف في مجملها للوصول إلى نظام ضريبي فعال وإدارة جبائية عصرية لتوسيع الوعاء الضريبي وتخفيف العبء على المكلفين وتحقيق النجاعة في التحصيل وكذا معالجة السلوكيات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة.

### اختبار الفرضيات:

**الفرضية :01** \_ الرقابة الجبائية من اهم الحلول والاليات التي تعتمد عليها الادارة الجبائية لمحاربة السلوكيات الجبائية المنحرفة للمكلفين، من خلال تطوير هذه الآليات ودعمها بكافة الوسائل المادية والبشرية والتقنية، والاستفادة من الخبرات من خلال التعاون الدولي بين الإدارات الجبائية.

\_ يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التخلص أو تخفيض العبء الضريبي بأساليب مشروعية وغير مشروعية، لذلك فإن عملية مكافحة هذه الممارسات التدليسية، من أولويات الإدارة الجبائية باعتبارها صاحبة السلطة، وذلك بطريقة قانونية من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ووسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية وهذا ما يحقق يؤكد صحة الفرضية الاولى.

**الفرضية :02** \_ يشكل ادخال تكنولوجيا المعلومات والاتصال على مستوى الإدارة الجبائية مرحلة أساسية في تحقيق برنامج العصرنة والتحصيل الضريبي واكتشاف الأخطاء.

\_ يعتبر ادخال التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال على مستوى الإدارة الضريبية مرحلة هامة في برنامج التحديث وهو ما يتطلب تكييف التشريع الضريبي من اجل التوجه نحو التقنيات غير المادية وتأطير الدخول الالكتروني للنظام المركزي

وبالفعل قامت الإدارة الضريبية بالاستعانة بمكتب استشارة اسباني Indra\_Sistemas قصد اقتناء ووضع نظام معلوماتي الذي يشكل أحد الركائز الأساسية لتحديث الإدارة الضريبية وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

### النتائج:

تختلف اشكال وانواع وأسباب السلوكات الجبائية المنحرفة المكلفين بالضريبة كما أنها تؤثر سلبا وبصفة مباشرة على الاقتصاد الوطني .

رغم المجهودات الجبارة التي انتهجتها الجزائر في سبيل اصلاح تطوير الادارة الضريبية لازالت غير قادرة على مواجهة التحديات الراهنة ، مثل: ظاهرة التهرب الضريبي باستعمال أسعار التحويل بين الشركات المتعددة الجنسيات وفروعها وكذا التحديات التي تثيرها التجارة الإلكترونية.

لقد كانت ت هدف هدف الحكومة من وراء رقمته الإدارة الجبائية الى توسيع الوعاء الجبائي وتخفيض عمليات الغش وكذلك تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين الشيء الذي سيؤدي الى تعظيم عائدات الخزينة وهذا يصب في مصلحة الادارة الجبائية،

### التوصيات:

العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، عن طريق القيام بحملات إعلامية في وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والمقروءة، والقيام بندوات وورشات عمل في المؤسسات والجامعات والنقابات

تشجيع التنسيق بين مختلف الهيئات والإدارات من أجل تبادل المعلومات سواء كانت وطنية أو دولية خاصة الإدارات الحساسة ( الجبائية ، الجمارك ، التجارة) وتعزيز مركزها وتعميمها عبر كل القطر الوطني بما فيه المراكز الحدودية لقمع ظاهرة التهرب الجبائي ، وكذا إبرام اتفاقيات ومعاهدات دولية من أجل استيفاء المعلومات الجبائية عن المتعاملين الاجانب.

وضع نظام المكافآت لموظفي الإدارة الضريبية بهدف تحفيزهم على تطبيق النظام الإلكتروني

تفعيل خدمة التخاطب المباشر إلكترونياً مع المكلفين عبر شبكة الأنترنت لما يعنيه ذلك من زيادة في الحصيلة الضريبية والاختصار في الوقت والجهد.

قائمة المراجع

### قائمة المراجع:

#### 1- المذكرات:

1. حويلي عفاف (2018-2019)، فعالية النظام الضريبي في تمويل الخزينة العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة العربي بن مهيدي-ام البواقي
2. امينة برقوق (2016-2017)، الاصلاح الجبائي في الجزائر وحدوده في ضوء التوأمة مع الإدارة الجبائية الفرنسية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص مراجعة وتدقيق، قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم والشكل القانوني للشركة الصناعية، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا للتسيير، جامعة العربي بن مهيدي-ام البواقي-الجزائر.
3. باعلي امينة وطبيي خديجة (2014-2015)، دور الإصلاحات الضريبية في دعم وترقية الاستثمار المحلي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص مالية مؤسسية، قسم العلوم التجارية كلية اكلي محمد اولحاج-البويرة - الجزائر.
4. بلقاسم يزير و احمد رحماني (2016-2017)، النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاحات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة مالية، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور -الجلفة-، الجزائر
5. بن اعراب محمد (2020-2021)، محاضرات في المنازعات الضريبية
6. سومية تومي، (2019-2020)، النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمته في تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من التهرب والغش الجبائي، أطروحة دكتورا علوم، محاسبة، العلوم المالية، العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر
7. صابر عباسي، (2015-2016)، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة مكملة لنيل شهادة دكتورا علوم، محاسبة وجباية، علوم التسيير كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر
8. طارق حمدي حمدان أبو سنينة، (2008)، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التطبيق والمحاسبة
9. عليلي فايزة و بوتيارة فاطمة الزهراء (2014/2015)، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص ادارة اعمال ، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجيلالي بونعامة ، خميس مليانة الجزائر

10. قاني امال (2016-2017)، التنظيم الحديث لإدارة الضرائب، مذكرة تخرج ماستر أكاديمي، كلية ..... .
11. لكحل كمال، لكحل إسماعيل، 2018-2019، دور الرقابة في الحد من الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر، العلوم المالية والمحاسبة، محتسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة آكلي محند أولحاج، الجزائر
12. لمريني عامر، عليوات عبد القادر، 2017/2018، الضمانات القانونية لحماية المكلف بالضريبة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة مستار، إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر
13. مبروك نور الإسلام، ( 2014-2015 )، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مكتملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، العلوم الإقتصادية وبنوك ومالية، كلية العلوم الإقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي
14. محمد بلول، 2016-2017، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون أعمال، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر
15. مركيك عبد الله، (2018-2019)، الرقابة الجبائية في النظام الحقيقي، مذكرة تخرج ماستر أكاديمي، مالية ومحاسبة، تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر
16. مويلحي حمزة 2018-2019، دور الرقابة الجبائية في ظل عصرنة الادارة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، أقتصاد نقدي وبنكي، العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصاد والتجارية وعلوم التسيير، جامعة طارف، الجزائر،
17. ميلودي كريمة، 2019-2020، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، اقتصاد وتسيير المؤسسات، العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر،

## 2- المقالات:

1. اوشان احمد وبلعزوز بن علي (2017)، الاصلاحات الضريبية كاداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية، مجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 17
2. بن عثمان عائشة، 2017، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، ص 148
3. بودالي محمد، د بوشنب موسى، رقمنة الإدارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر،
4. خالد عيادة عليمات، سبتمبر، 2013، التهرب الضريبي اسبابه واشكاله وطرق الحد منه، العدد 9 الأردن،

5. سيلين جمال الدين و طالبي محمد (2019)،فعالية نظام جبايتك في عصرنة الإدارة الجبائية وتحسين الإيرادات العامة للدولة الجزائرية،مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية،
6. فاتح حمية،2020،أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته،مجلة دراسات جبائية،المجلد 9،العدد2
7. قدوري نورة و غازي نورية(2020 )،استراتيجية عصرنة ادارة الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد السادس ،العدد 2،الجزائر
8. ملال محمد طارق،2013،آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها،المجلد 4،العدد1،
9. نبيل صقر،2013،الوسط في العقوبات الخاصة الجريمة الضريبية والتهريب،دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع،عين مليلة،الجزائر.
10. ياسين حريزي وعثمان شريط(2020)،اداء السياسة المالية ضمن السياسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تقلبات قطاع المحروقات، مجلد7،العدد3

#### القوانين:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، (2020)، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- 2-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 8 ربيع الأول 1436هـ الموافق ل: 30 ديسمبر 2014،قانون رقم 14-10،يتضمن قانون المالية لسنة 2015، العدد 78.
- 3-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 18 ربيع الأول 1437هـالموافق ل: 30 ديسمبر 2015،قانون رقم 15-18، يتضمن قانون المالية لسنة 2016،العدد 72.
- 4-الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، 28 ربيع الأول 1438، الموافق ل: 28 ديسمبر 2016،قانون رقم 16-16،يتضمن قانون المالية لسنة 2017،العدد 77.
- 5-الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، 09 ربيع الثاني 1439هـ الموافق ل: 27 ديسمبر 2017،قانون رقم 17-11،يتضمن قانون المالية لسنة 2018،العدد رقم 76.
- 6-الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، 19 ربيع الثاني 1440هـ الموافق ل: 27 ديسمبر 2018،قانون رقم 18-18، يتضمن قانون المالية لسنة 2019،العدد 79.

7- الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، 14 ربيع الثاني 1441هـ، الموافق ل 11 ديسمبر 2019، قانون رقم 14-19، يتضمن قانون المالية لسنة 2020، العدد 81.

مواقع الانترنت:

1. <https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm>