

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حسبية بن بوعلی الشلف
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
قسم العلوم المالية والمحاسبة



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة وجباية معمقة
العنوان

آليات تفعيل الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي وزيادة عملية التحصيل الضريبي في الجزائر

تحت إشراف الأستاذ
سماعين عيسى

من إعداد
سليمة واضح

المناقشة بتاريخ/...../..... من طرف اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة الشلف	أستاذ	طرشي محمد
مقرا	جامعة الشلف	أستاذ محاضر أ	سماعين عيسى
ممتحنا	جامعة الشلف	أستاذ	علي عزوز
ممتحنا	جامعة الشلف	أستاذ	بغداوي جميلة
ممتحنا	جامعة بومرداس	أستاذ	بوزيدة حميد
ممتحنا	جامعة البلدية 2	أستاذ	ناصر مراد

السنة الجامعية 2023 / 2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى من وفّت حق تأدية رسالة الأم الصالحة

"أمي العزيزة"

إلى من علمني أن مكانة العلم عظيمة أمام الله

"أبي الغالي"

كل معاني المودة والإحترام

"إخوتي"

كلمة شكر

الحمد والشكر لله عز وجل على فضله في إتمام هذا البحث؛

أما بعد أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من:

الأستاذ المشرف على مساعدته القيمة بمختلف نصائحه التي قدمها سواء في

مضمون البحث وإثرائه أو في مجالات الحياة الأخرى؛

كما أتقدم بالشكر إلى الأساتذة المحترمين أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم

مراجعة ومناقشة البحث من أجل إثرائه بتقديم مختلف التوجيهات والنصائح

والشكر إلى كل الأساتذة والزملاء سواء من جامعة شلف أو خارج الجامعة على

المساعدة لإتمام هذا البحث.

الفهرس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	إهداء
	الشكر
XVII-XVI	الفهرس
XVII	فهرس الجداول
XVIII	فهرس الأشكال
XIX	الاختصارات
	الملخص
أ - ح	مقدمة
	الفصل الأول: الاطار النظري لنظام الضريبي مع الإشارة إلى النظام الضريبي الجزائري
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي
03	المطلب الأول: مفهوم الضريبة
03	أولاً: تعريف الضريبة
04	ثانياً: تصنيفات الضرائب
04	1. الضرائب المباشرة
04	2. الضرائب غير المباشرة
05	ثالثاً: خصائص الضريبة
05	1. الطابع النهائي والاجباري للضريبة
06	2. الضريبة تدفع بدون بدون مقابل
06	3. الضريبة ذات طابع نقدي
07	المطلب الثاني: مفهوم النظام الضريبي وأهمية دراسته
07	أولاً: تعريف النظام الضريبي
08	ثانياً: أهمية دراسة النظام الضريبي
08	المطلب الثالث: عناصر العلاقة المكونة لنظام الضريبي

09	أولاً: التشريعات واللوائح
09	ثانياً: الإدارة الضريبية
10	ثالثاً: المكلف بالضريبة
11	المبحث الثاني: مؤشرات النظام الضريبي الجيد والعوامل المؤثرة فيه
11	المطلب الأول: مؤشرات ومعايير النظام الضريبي الجيد
11	أولاً: مؤشرات النظام الضريبي الجيد
11	1. مؤشر التركيز
12	2. مؤشر التشتت
12	3. مؤشر التآكل
12	4. مؤشر تأخير التحصيل
13	5. مؤشر التحديد
13	6. مؤشر الموضوعية
13	7. مؤشر التنفيذ
13	8. مؤشر تكلفة التحصيل
14	ثانياً: معايير النظام الضريبي الأمثل
14	1. إحترام مبادئ الضريبة
15	1.1 مبدأ العدالة
15	2.1 مبدأ اليقين والبساطة
15	3.1 مبدأ الملاءمة في التحصيل
15	4.1 مبدأ الاقتصاد في النفقة
16	2. الحوكمة الجبائية
17	3. كفاءة الإدارة الجبائية
17	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في النظام الضريبي
17	أولاً: العامل الإقتصادي
18	ثانياً: كفاءة السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية
19	ثالثاً: العامل السياسي

19	رابعاً: العامل الإجتماعي
20	المطلب الثالث: مميزات النظام الضريبي في الدول المتقدمة والدول النامية
20	أولاً: مميزات النظام الضريبي في الدول النامية
20	1. إرتفاع الأهمية النسبية للضرائب
21	2. ضعف الحصيلة الضريبية
21	3. تعاضم المعدل (الضغط) الضريبي
22	ثانياً: مميزات النظام الضريبي في الدول المتقدمة
22	1. إنخفاض العبء الضريبي
22	2. سعة الطاقة الضريبية
23	3. مرونة النظام الضريبي
24	ثالثاً: مميزات النظام الضريبي الأمثل
24	المبحث الثالث: جوانب من النظام الضريبي الجزائري
25	المطلب الأول: خصائص وأنظمة الإخضاع الضريبي في الجزائر
25	أولاً: خصائص النظام الضريبي الجزائري
26	ثانياً: أنظمة الإخضاع في النظام الضريبي الجزائري
26	1. نظام الضريبة الجرافية الوحيدة
28	2. النظام الحقيقي
28	3. النظام البسيط
29	المطلب الثاني: الضرائب على الدخل
30	أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي
30	1. صنف الأرباح التجارية والصناعية
31	2. صنف الأرباح غير التجارية
32	3. صنف الأجور والرواتب
33	4. صنف المداخيل المنقولة
35	5. صنف المداخيل الإيجارية
36	6. فائض القيمة

38	7. صنف المداخيل الفلاحية
39	ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات
40	1. مجال التطبيق
40	1.1 الشركات الخاضعة إجباريا
40	2.1 الشركات الخاضعة إختياريا
41	2. حساب الضريبة على أرباح الشركات
45	المطلب الثالث: الضرائب على رقم الأعمال
45	أولا: الرسم على القيمة المضافة
46	1. خصائص الرسم على القيمة المضافة
46	2. مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة
47	3. الوعاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة
47	4. الواقعة المنشئة للرسم على القيمة المضافة
48	5. حساب ودفع الرسم على القيمة المضافة
49	ثانيا: الرسم المحلي للتضامن
51	خلاصة
	الفصل الثاني: خلفية النظرية للرقابة الجبائية
53	تمهيد
53	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
53	المطلب الأول: تعريف وأهداف الرقابة الجبائية
53	أولا: تعريف الرقابة الجبائية
54	ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية
54	1. الهدف الإداري
55	2. الهدف القانوني
55	3. الهدف الاجتماعي
55	4. الهدف الإقتصادي والمالي
56	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

56	أولاً: الرقابة الداخلية (الرقابة الشكلية، الرقابة على الوثائق)
56	1. الرقابة الشكلية
57	2. الرقابة على الوثائق
57	ثانياً: الرقابة الجبائية المعمقة
58	1. التحقيق المحاسبي
58	2. التحقيق المصوب في المحاسبة
59	3. التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
59	4. الرقابة المختلطة
59	5. الرقابة الفنية
60	المطلب الثالث: صعوبات الرقابة الجبائية
60	أولاً: صعوبات متعلقة بالتشريع الجبائي
61	ثانياً: صعوبات متعلقة بالإدارة الجبائية
61	1. ضعف الكفاءة والإمكانيات البشرية
61	2. ضعف الإمكانيات والوسائل المادية
62	3. ضعف آليات البحث عن المادة الخاضعة للضريبة لدى الإدارة الجبائية
62	ثالثاً: صعوبات متعلقة بالعوامل النفسية والاجتماعية
62	رابعاً: صعوبات متعلقة بالمحيط العام
63	1. الإقتصاد الموازي
63	2. المحاسبة الإبداعية
64	خامساً: خلل في التصريحات الجبائية
64	المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية
65	المطلب الأول: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
	أولاً الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية
65	1. : مديرية الأبحاث والمرجعات
65	1.1 مديرية الأبحاث والتحقيقات الجبائية
65	2.1 مديرية الفرعية لرقابة الجبائية

66	3.1. المديرية الفرعية للبرمجة
66	4.1. المديرية الفرعية لمحاربة الغش
66	2. المديرية الولائية للضرائب
66	3 مفتشيات الضرائب
67	4. الهياكل المصالح المستحدثة في الإدارة الجبائية
68	1.4. مديرية كبريات المؤسسات
69	2.4. مراكز الضرائب
70	3.4. المركز الجوي للضرائب
71	ثانيا: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية
72	1. نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية
72	2. رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات
72	3. الأعاون المحققين
73	المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
73	أولا: الحقوق الممنوحة لإدارة الجبائية
73	1. حق الرقابة
74	2. حق المعاينة
74	3. حق استدراك الخطأ
75	4. حق الاطلاع
75	1.4. الإدارات والهيئات العمومية
75	2.4. حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة
76	3.4. حق الاطلاع لدى الآخرين
76	ثانيا: الحقوق الممنوحة للمكلفين من طرف المشرع الجبائي الجزائري
76	1. الحق في الإعلام والإشعار المسبق
78	2. منح للمكلف مهلة التحضير
77	3. الاستعانة بمستشار جبائي
77	ثالثا: ضمانات المكلف بالضريبة أثناء إعادة التقويم

77	1.الإشعار بالتقويم:
78	2.الحق في الرد
78	3.تحديد مدة التحقيق
79	4.الحق في الطعن
79	5.إستحالة إعادة التحقيق من جديد
80	المطلب الثالث: التزامات المكلفين بالضريبة والمحقق الجبائي
80	أولا: التزامات المكلف بالضريبة
80	1.إلتزامات محاسبية:
81	2.إلتزامات جبائية
81	1.2.تعريف التصريح الجبائي
81	2.2. أنواع التصريحات الجبائية
81	1.2.2.التصريح بالوجود
82	3.2.2.التصريح الشهري
82	4.2.2.التصريح الفصلي
82	5.2.2.التصريح السنوي
83	6.2.2.التصريح بالتوقف عن مزاولة النشاط
83	ثانيا: مسؤوليات المحقق الجبائي
84	1.المسؤولية المدنية
84	2.المسؤولية الجنائية
84	3.المسؤولية التأديبية
84	المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية
85	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية
85	أولا: إقتراح برامج التحقيق
68	ثانيا: سحب وفحص الملفات الجبائية
86	ثالثا: إرسال اشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة
87	رابعا: جمع المعلومات

88	المطلب الثاني: الشروع في عملية الرقابة الجبائية
88	أولاً: الإنتقال إلى عين المكان
89	ثانياً: فحص محاسبة المكلف
89	1.فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل
90	1.1.المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة
90	2.1.المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة
90	3.1.المحاسبة يجب أن تكون مقنعة
90	2.فحص المحاسبة من حيث المحتوى
91	ثالثاً: تقييم محاسبة المكلف:
92	1.قبول المحاسبة
92	2. رفض المحاسبة
93	رابعاً: إختتام أشغال التحقيق بعين المكان
93	المطلب الثالث: تبليغ النتائج وإقفال التحقيق
93	أولاً: إجراءات التعديلات
93	1.الاجراءات الاعتراضية
94	2. الإجراءات الأحادية الجانب (التصحيح التلقائي)
94	ثانياً: تبليغ النتائج
94	1.إعداد التبليغ الأولي للنتائج
95	2.التبليغ النهائي وإصدار الوارد الفردي
96	ثانياً: إقفال عملية التحقيق
97	خلاصة
	الفصل الثالث: التحصيل الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي
99	تمهيد
100	المبحث الأول: مدخل إلى التحصيل الضريبي
100	المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي
100	أولاً: تعريف التحصيل الضريبي

101	ثانيا: أهداف وأهمية التحصيل الضريبي
101	1. أهداف التحصيل الضريبي
101	2. أهمية التحصيل الضريبي
102	المطلب الثاني: تطور طرق تقدير الوعاء الضريبي
102	أولا: تعريف الوعاء الضريبي
103	ثانيا: مراحل تطور تقدير الوعاء الضريبي
103	1.المرحلة الاولى ما قبل 1982
103	2.المرحلة الثانية ما بعد 1982
103	المطلب الثالث: تقدير الوعاء الضريبي
104	أولا: التقدير الضريبي
104	ثانيا: طرق تقدير وعاء الضريبة
104	1.التقدير بواسطة الإدارة الضريبية
104	1.1.طريقة المظاهر الخارجية
105	1.2.التقدير الجزافي
105	3.1.التقدير المباشر
105	1.3.1. التقدير بواسطة المكلف
106	2.3.1.التقدير بواسطة الغير
106	المبحث الثاني: آليات التحصيل الضريبي في النظام الجبائي الجزائري
106	المطلب الأول: طرق التحصيل الضريبي الودي
107	1.1.طريقة الاقتطاع من المصدر
107	2.1. طريقة نظام التسبيقات على الحساب (الأقساط المقدمة)
107	3.1. طريقة الدفع المباشر (طريقة التسديد من تلقاء المكلف نفسه)
108	4.1. طريقة اصدار سند لتحصيل
108	1.4.1. سندات التحصيل الصادرة عن الإدارة الجبائية
108	2.4.1. سندات التحصيل الصادرة عن الهيئات العمومية
109	المطلب الثاني: طريقة التحصيل الجبري

109	أولاً: شروط التحصيل الجبري
109	1. وجود الدين الضريبي
109	2. بلوغ أجل استحقاق الضريبة
110	3. عدم تقادم الدين الضريبي
110	ثانياً: مراحل التحصيل الجبري
110	1. التنبيه
110	2. إشعار للغير الحائز على أموال المكلف
111	3. الغلق المؤقت للمحل التجاري
111	4. الحجز
111	1.4. الحجز التحفظي
112	2.4. حجز ما للمدين لدى الغير
112	3.4. الحجز التنفيذي
112	5. البيع
113	6. الاكراه الخارجي
114	المطلب الثالث: ضمانات والهيئة المختصة بالتحصيل الضريبي والنطاق الزمني له
114	أولاً: ضمانات التحصيل الضريبي
114	ثانياً: الهيئة المختصة بالتحصيل الضريبي
114	1. قباضة الضرائب
114	1.1. مصلحة الصندوق
115	2.1. مصلحة المتابعة
115	3.1. مصلحة المحاسبة
115	ثالثاً: النطاق الزمني للتحصيل الضريبي
116	1. مواعيد التحصيل
117	2. آجال التقادم
117	المبحث الثالث: ماهية التهرب الضريبي
117	المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي وآلياته على المستوى الداخلي

117	أولاً: تعريف التهرب الضريبي
118	ثانياً: آليات التهرب الضريبي على المستوى الداخلي
118	1. التحايل المحاسبي
119	1.1. تضخيم الأعباء
119	1.1.1. الأعباء العامة غير المبررة
119	2.1.1. تطبيق تقنية الاهتلاك
120	3.1.1. المستخدمين الوهميين
120	2.1. تخفيض الإيرادات
121	2. التهرب عن طريق عمليات مادية
121	1.2. الإخفاء الكلي
121	2.1. الإخفاء الجزئي
121	3. التهرب عن طريق عمليات قانونية
121	1.3. التهرب عن طريق عمليات وهمية
122	2.2. التهرب عن طريق التلاعب في تكيف الحالات القانونية
122	المطلب الثاني: آليات التهرب الضريبي على المستوى الدولي
122	أولاً: مفهوم التهرب الضريبي الدولي
123	ثانياً: آليات التهرب الضريبي على المستوى الدولي
123	1. أسعار التحويل
124	1.1. آليات استخدام أسعار التحويل لتهرب ضريبياً
124	1.1.1. قبل توزيع الأرباح
124	2.1.1. عند توزيع الأرباح
125	2.1. آليات التهرب بأسعار التحويل في مفهوم التشريع الجبائي الجزائري
125	1.2.1. زيادة أسعار الشراء أو البيع أو تخفيضه
125	2.2.1. تسديد أتاوى المفرطة أو بدون مقابل
126	3.2.1. منح القروض بدون الفائدة أو بمعدل مخفض
126	4.2.1. التخلي عن الفوائد المنصوص عليها بموجب عقود قروض

126	5.2.1. منح امتيازات غير مكافئ للخدمة المحصل عليها:
126	6.2.1. وسائل أخرى
127	2. الملاجئ الضريبية
127	1.2. اللجنة الضريبية كآلية لتهرب الضريبي الدولي
127	1.1.2. انشاء شركات وسطية
127	2.1.2. تخفيض التكاليف في الجنات الضريبية
128	3. المنشأة الثابتة (الدائمة)
128	1.3. آلية التهرب الضريبي الدولي عن طريق المنشأة الثابتة
129	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي على الحصيلة الجبائية
129	أولاً: الآثار الاقتصادية
130	ثانياً: الآثار المالية
130	ثالثاً: الآثار الاجتماعية
131	المبحث الرابع: العقوبات المفروضة على التهرب الضريبي لفعالية التحصيل
131	المطلب الأول: العقوبات الجبائية
131	أولاً: تعريف العقوبات الجبائية
132	ثانياً: عقوبات عن الوعاء
132	1. عقوبات عدم تقديم التصريحات
132	2. عقوبات التأخر والتأخير في تقديم التصريح
133	3. النقص في التصريح نتيجة القيام بأعمال التدليس:
133	4. النقص في التصريح دون القيام بأعمال تدليسيه
134	ثالثاً: عقوبات التحصيل
134	1. عقوبات التأخر في الدفع
134	2. العقوبات عن الدفع الناقص أو عدم الدفع:
135	المطلب الثاني: العقوبات الجزائية
135	أولاً: تعريف العقوبات الجزائية
135	ثانياً: العقوبات الجزائية الأصلية

137	ثالثا: العقوبات التكميلية
137	المطلب الثالث: العقوبات المهنية
138	أولا: الاغلاق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة
138	ثانيا: التسجيل في بطاقة المعلوماتية
139	ثالثا: السحب من التوطين المصرفي
140	خلاصة
	الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي ورفع الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "
142	تمهيد
143	المبحث الأول: دراسة تحليلية للمنظومة الجبائية الجزائرية
143	المطلب الأول: تحليل نتائج الرقابة الجبائية على مستوى مديرية العامة للضرائب
143	أولا: نتائج الرقابة على الوثائق والتحقيق المحاسبي
145	ثانيا: نتائج التحقيق المصوب
146	ثالثا: نتائج التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
148	المطلب الثاني: تقييم نسبة تطور الحصيلة الضريبية للفترة 2010-2022
148	أولا: تقييم حصيلة الجباية العادية والبترولية
150	ثانيا: تقييم الحصيلة الضريبية للضرائب المباشرة
150	1. مساهمة الضريبة على الدخل في الضرائب المباشرة
151	2. مساهمة الضريبة على أرباح الشركات في حصيلة الضرائب المباشرة
153	ثالثا: تقييم الحصيلة الضرائب غير المباشرة للفترة 2010-2019
155	المطلب الثالث: تحليل حجم التهرب الضريبي في الجزائر
155	أولا: حجم التهرب مقارنة مع حصيلة الجباية العادية
157	ثانيا: الإجراءات الجبائية لتحصيل الضرائب خلال الفترة (2012 - 2019)
158	المبحث الثاني: التوجهات الاستراتيجية للإدارة الجبائية لتجسيد الامتثال الضريبي الطوعي كآلية لتفعيل الرقابة الجبائية
158	المطلب الأول: دراسة سلوك المكلفين بالضريبة

159	أولاً: احترام المكلفين بالضريبة خاصة الممثلين ضريبياً وتسهيل عملية دفعهم للضريبة بشكل سريع وفعال
161	ثانياً: رفع المعنويات الضريبية في دعم الامتثال الضريبي عن طريق المكافئة المادية أو المعنوية
162	المطلب الثاني الإشراف الضريبي
162	أولاً: وضوح النصوص القانونية للمكلفين بالضريبة كأحد الضمانات الممنوحة لهم
162	ثانياً: الاعتماد على مؤشرات التقييم الشخصي للإدارة الجبائية TADAT
164	ثالثاً: الاستثمار في رأس المال البشري
164	1. المكلف بالضريبة مصدر تمويل
164	2. اعتماد الإدارة الجبائية كوحدة منتجة وليست منفذة فقط
166	المطلب الثالث: محاربة خطر عدم الامتثال الضريبي
166	أولاً: توفير المعلومة الجبائية عن بعض القطاعات التي تسجل فيها عمليات تهرب بشكل كبير
168	ثانياً: التخطيط لتخفيض تكاليف الامتثال الضريبي وتوسيع الوعاء الضريبي
170	المبحث الثالث: الرقمنة الجبائية كألية لنجاعة الرقابة الجبائية
170	المطلب الأول: متطلبات الرقمنة الجبائية لتسهيل المعاملات الإدارية على المكلفين بالضريبة
171	أولاً: أهم إنجازات الإدارة الجبائية لتبسيط الإجراءات الإدارية
171	1. تبسيط الإجراءات الإدارية
172	2. استحداث هيئات جديدة لمحاربة التهرب الضريبي
173	1.2. تأسيس المجلس الأعلى لضبط الواردات
173	2.2. المجلس الوطني للجباية
173	ثانياً: تقييم الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال في الجزائر
174	1. مؤشر نضج الحكومة الإلكترونية
175	2. مؤشر تطور المشاركة الإلكترونية والخدمات عبر الأنترنت والاتصالات
176	المطلب الثاني: تبسيط النظام الضريبي الجزائري

176	أولاً: تبسيط الإجراءات الجبائية
176	1. عدد التعديلات على القوانين المالية
177	2. التعديلات على مستوى أنظمة الإخضاع الضريبي
180	3. تعديلات الضريبة على مستوى بعض الضرائب
181	ثانياً: تطهير بواقي التحصيل الجبائي
182	ثالثاً: معالجة القضايا الجبائية محل النزاع بين المكلف والإدارة الجبائية
185	المطلب الثالث: التوسع في الرقمنة الجبائية
187	أولاً: محتوى تجربة مصر
189	ثانياً: محتوى تجربة الجزائر
189	1. إنشاء موقع إلكتروني للإدارة الضريبية: (http://www.mfdgi.gov.dz)
189	2. إنشاء بوابة التصريح الإلكتروني (جبائتك)
190	3. إطلاق بوابة مساهمتك: (moussahamatic)
191	ثالثاً مطابقة تجربة الجزائر ومصر في تطبيق الرقمنة الضريبية حسب معايير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
192	1. معايير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لقياس مستوى تطبيق الخدمة الإلكترونية
192	1. تحليل مستوى التوسع في الرقمنة بالنسبة للجزائر ومصر
	خلاصة
198	خاتمة
204	قائمة المراجع

فهرس الجداول		
رقم	العنوان	الصفحة
(01 - 01)	يمثل الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الاجمالي	32
(02 - 01)	يمثل الجدول التصاعدي الشهري للضريبة الأجور والرواتب	33
(03 - 01)	يمثل المداخل التي تعتبر موزعة غير الموزعة	35
(04 - 01)	يمثل مختلف الادمجات والتخفيضات في تحديد النتيجة الجبائية	42'
(03 - 01)	يمثل المعدل الضريبي المفروض حسب كل نشاط	45
(06 - 01)	يمثل أجال دفع التسبيقات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات	48
(07 - 01)	يمثل الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة	48
(08 - 01)	يمثل توزيع الناتج الرسم المحلي للتضامن	51
(01 - 03)	يمثل الغرامات التأخير في تقديم التصريح	133
(02 - 03)	يمثل نسب الغرامات نتيجة نقص في التصريح	134
(03 - 03)	يمثل العقوبات الجبائية والجزائية حسب المبلغ المتهرب منه	135
(01 - 04)	يمثل عدد الملفات المراقبة والمبالغ المسترجعة في التحقيق المحاسبي	143
(02-04)	يمثل عدد الملفات والمبالغ المسترجعة نتيجة التحقيق المصوب)	145
(03-04)	يمثل عدد الملفات المحقق فيها في الوضعية الجبائية الشاملة	146
(04-04)	يمثل نسبة الإسترجاع من اجمالي حصيله الجباية العادية	147
(05-04)	يمثل نسبة تطور الحصيله الجبائية العادية والبتروولية للفترة (2010 - 2023)	149
(06-04)	يمثل مساهمة الضريبة المقتطعة من المصدر في الضرائب المباشرة (2010-2019)	151
(07-04)	يمثل مساهمة الضريبة على أرباح الشركات في حصيله الضرائب المباشرة للفترة (2010-2019)	152
(08-04)	يمثل تطور حصيله الضرائب غير مباشرة والضريبة على القيمة المضافة (2010-2019)	153

155	يمثل تحليل حجم التهرب الضريبي للفترة (2010 - 2019)	(09-04)
157	يوضح الإجراءات الجبائية للتحصيلات (2012-2019)	(10-04)
159	يوضح مؤشرات جودة الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة (2012-2020)	(11-04)
160	مؤشر سهولة دفع الضرائب في الجزائر (2014 - 2019)	(12-04)
165	تطور مؤشر رأس المال البشري في الجزائر (2010-2022)	(13-04)
166	يمثل توزيع ملفات التهرب الضريبي حسب النشاط (2014-2018)	(14-04)
169	تطور العبء الضريبي في الجبائية العادية خلال الفترة (2021-2010)	(15-04)
172	يمثل عدد الوثائق المطلوبة قبل وبعد عصرنة الإدارة الجبائية	(16-04)
174	مؤشر ترتيب الجزائر وفق مؤشر نضج الحكومة الالكترونية (2014 - 2022)	(17-04)
176	تطور مؤشر المشاركة الإلكترونية (2014 - 2022)	(18-04)
177	يمثل عدد التعديلات الجبائية في القوانين المالية (2010-2023)	(19-04)
178	يمثل التعديلات الجبائية على مستوى الأنظمة الضريبية للفترة (2010 - 2022)	(20 - 04)
180	يمثل بعض التغيرات التي مست بعض الضرائب والرسوم	(21 - 04)
181	يمثل تطور نسب تحصيل الديون الجبائية للفترة (2013-2020)	(22-04)
183	يمثل عدد الملفات الموضوعة أمام المحكمة الادارية خلال فترة 2010-2019	(23-04)
184	يمثل العدد الاجمالي المقدم للشكايات أمام مديرية كبريات المؤسسات	(24-04)
185	يمثل عدد القضايا أمام مجلس الدولة	(25-04)
192	مستوى تطبيق الرقمنة الضريبية في الجزائر ومصر	(26 - 04)

فهرس الأشكال		
الصفحة	العنوان	الرقم
10	يمثل العلاقة بين النظام الضريبي والإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة	(01 - 01)
30	يمثل أنظمة الإخضاع الضريبي في الجزائر	(02 - 01)
154	مساهمة الضرائب المباشرة وغير المباشرة من الحصيلة الجبائية الكلية للفترة (2010-2019)	(01 - 04)
163	مجموعة مؤشرات أداة التقييم الشخصي للإدارة الضريبية TADAT	(02 - 04)
165	استراتيجية الإشراف الضريبي للحصول على المعلومة الجبائية	(03 - 04)
167	يمثل توزيع ملفات التهرب الضريبي حسب النشاط 2014 - 2018	(04 - 04)
186	متطلبات تفعيل الرقابة الجبائية	(05 - 04)
188	يمثل كيفية إصدار الفواتير الضريبية الإلكترونية بين المتعاملين الاقتصاديين	(06 - 04)

الاختصارات		
الرمز	اللغة الأجنبية	اللغة العربية
IFU	Impôt forfaitaire unique	الضريبة الجزافية الوحيدة
IRG	Impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
TTC	Toutes taxes comprises	كامل الرسوم
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
HT	Hors tax	خارج الرسم
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TLS	Le Tax Locle de Solidarité	الرسم المحلي لتضامن
CDI	Centre des impôts	مركز الضرائب
CPI	Centre de proximité des impôts	المركز الجوارى للضرائب
DGE	Direction des grandes entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
VC	Vérification comptable	التحقيق المحاسبي
VPS	Vérification ponctuel comptable	التحقيق المصوب في المحاسبة
VASF	Vérification approfondie fiscal	التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية

الملخص

تهدف الدراسة إلى تحليل فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وزيادة عملية التحصيل الضريبي في الجزائر، حيث تم الإعتماد على المنهج الاستنباطي أدواته الوصف والتحليل وذلك من خلال جمع المعلومات في شكل إحصائيات من مختلف القوانين المالية والتقارير التمهيدية لمجلس المحاسبة للفترة الممتدة من 2010 حتى 2023.

توصلت الدراسة إلى أن الإدارة الجبائية في الجزائر تعاني من نقص الإمكانيات والكفاءة في إكتشاف ومعالجة إختلاف حالات التهرب الضريبي بسبب تعقد وضعف النظام الضريبي مما يساعد المكلف بالضريبة بالهرب من دفع الضريبي وبالتالي يؤدي إلى ضعف التحصيل الضريبي، وعليه يمكن للإدارة الجبائية الجزائرية تبني بعض الاستراتيجيات مثل الإمتثال الضريبي الطوعي والرقمنة الضريبية في تفعيل جهاز الرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: الإدارة الجبائية الجزائرية، الرقابة الجبائية، المكلف بالضريبة، التهرب الضريبي، التحصيل الضريبي

Abstract:

The study aims to analyze the effectiveness of tax control in reducing tax evasion and increasing the tax collection process in Algeria, where a deductive approach was adopted, through the collection of information in the form of statistics from various financial laws and preliminary reports of the Accounting Council for the period from 2010 to 2023.

The study found that the tax administration in Algeria suffers from a lack of capabilities and efficiency in detecting and addressing the various cases of tax evasion due to the complexity and weakness of the tax system, which helps the taxpayer to evade paying the tax and thus leads to poor tax collection, so the Algerian tax administration can adopt some strategies such as voluntary tax compliance and tax digitization in activating the tax control apparatus.

Keywords: tax administration, tax control, taxpayer, tax evasion, tax collection

المقدمة

قامت الجزائر بعدة إصلاحات على نظامها الضريبي، سعياً منها لتحقيق أهداف إقتصادية وسياسية وإجتماعية ومالية، حيث يتمثل الهدف الرئيسي من هذه الإصلاحات في تحقيق موارد مالية للخرينة من أجل تسيير مختلف نفقاتها التي تقع على عاتقها، والنظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي أي يمنح للمكلف بالضريبة الحق في تصريح بمداخله وأرباحه في الوقت الازم، وهنا يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى استغلال بعض الثغرات القانونية الموجودة في القانون والتشريع الجبائي للتهرب والتلمص من الضريبة.

والتهرب الضريبي ظاهرة إنتشرت في أوساط المكلفين بالضريبة والتي تؤدي إلى الإضرار بالنظام الضريبي وبالتالي بعملية التحصيل الضريبي والتأثير على تمويل الخزينة العمومية بقاء أموال متداولة في الخارج غير محصلة، والتحصيل الضريبي يعتبر المرحلة الأخيرة في تسيير الضريبة، حيث تلجأ الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الأساليب للتحصيل حقوق الخزينة، ومن بين هذه الأساليب اللجوء إلى استخدام حق الاطلاع والمعاينة على مختلف الوثائق المحاسبية للمكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية.

وتعد الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها وهياكلها السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات الضريبية المقدمة من طرف المكلفين، والتي يمكن من خلالها كشف مختلف الأخطاء والمخالفات المقصودة وغير المقصودة، وكذا عدم إحترام اللاتزامات الضريبية من طرف المكلفين بالضريبة، والهدف من الرقابة الجبائية الحفاظ على الحصيلة الجبائية، حيث تعتمد الجزائر في تكوين الموارد الجبائية على الجباية البترولية أكثر من الجباية العادية، ولكن في ظل إنخفاض أسعار البترول أصبحت تسعى إلى إستبدال وإعطاء الجباية العادية مكانة أهم من خلال رفع مستوى الإعتماد عليها في تمويل موارد ميزانية الدولة، وهنا يظهر دور تشديد الرقابة الجبائية وتفعيلها بشتى الطرق من أجل مكافحة التهرب الضريبي وزيادة التحصيل الضريبي في الجزائر.

أولاً: إشكالية البحث

تتمحور إشكالية البحث في كيفية حول تقديم آليات في شكل مقترحات لتفعيل الرقابة الجبائية للوصول إلى هدفها الرئيسي في الرفع من التحصيل الضريبي والتقليل من التهرب الضريبي

ماهي الآليات التي يمكن أن تطبق في النظام الضريبي الجزائري لتفعيل الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي وزيادة عملية التحصيل الضريبي في الجزائر؟

ثانيا: الأسئلة الفرعية

ويمكن صياغة بعض الأسئلة الفرعية للإجابة على الإشكالية المطروحة

1. ماهي أهم الصعوبات الموجودة في النظام الضريبي الجزائري التي تواجهها الإدارة الجبائية الجزائرية في القيام بالرقابة الجبائية؟
2. هل تعتبر إجراءات الرقابة الجبائية كافية لوحدها لتقليل من التهرب الضريبي؟
3. هل يعتبر الامتثال الضريبي الطوعي من الاستراتيجيات المهمة في رفع الحصيلة الضريبية وخفض مستويات التهرب الضريبي إلى الحد الأدنى؟
4. هل وصل تطبيق الرقمنة الجبائية في المنظومة الجبائية الجزائرية إلى المستوى المطلوب من حيث الدفع والتحصيل الإلكتروني

ثالثا: فرضيات البحث

1. يتميز النظام الضريبي الجزائري بكثرة التعديلات وعدم الاستقرار والتعقيد مما يضع الإدارة الجبائية في واجهة بين تنفيذ مهام الرقابة الجبائية والتحصيل وفي إقناع المكلف بالضريبة بالالتزام بالقوانين الجبائية .
2. يرجع انتشار التهرب الضريبي بكل أنواعه إلى ضعف في تطبيق إجراءات الرقابة الجبائية وبالتالي ضعف في استرجاع المبالغ غير المحصلة.
3. إن الرفع من الحصيلة الجبائية لا يتطلب فقط أساليب الردع وإنما يتطلب تكثيف الجهود في تدعيم الامتثال الضريبي الطوعي لتقليل من التهرب الضريبي وتفعيل الرقابة الجبائية.
4. يعود إهتمام المديرية العامة للضرائب بالرقمنة الجبائية إلى الحاجة الملحة لها في تطوير النظام الضريبي، لكن رغم هذا لم تتجاوز إلا جزء صغير من تطبيقها، فلحد الساعة يمكن التصريح الإلكتروني فقط وليس بالنسبة لكل المكلفين بالضريبة.

رابعاً: أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في تحليل إمكانية الرقابة الجبائية كجهاز وكسلطة ممنوحة وأداة تنفيذ في الإدارة الجبائية ضمن النظام الضريبي الجزائري، في مكافحة التهرب الضريبي وزيادة التحصيل الضريبي، ومحاولة فهم أسباب ضعف الرقابة الجبائية من أجل إعطاء جملة من المقترحات والتي كانت على ثلاث مستويات ضمن الدراسة والمتمثلة في المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية والنظام الضريبي نتيجة العلاقة الموجودة بين المستويات الثلاث.

خامساً: أهداف البحث

- تقييم فعالية المنظومة الجبائية الجزائرية من خلال تحليل حجم المبالغ المسترجعة نتيجة الرقابة الجبائية مقارنة بحجم التهرب الضريبي في الجزائر، وحجم الحصيلة الجبائية من حيث تطور حصيلة الجباية العادية والجباية البترولية للفترة الممتدة ما بين (2010 - 2023)؛
- التعرف على أهم إنجازات الإدارة الجبائية في إطار مشروع رقمنة النظام الجبائي لدعم الرقابة الجبائية، وزيادة التحصيل والتخفيض من آثار التهرب الضريبي على مختلف المستويات؛
- تقييم مستوى استخدام الإدارة الإلكترونية في الجزائر لتطوير والتوسع في رقمنة الإدارة الجبائية.

سادساً: حدود البحث:

- **الحد الموضوعي:** تتمثل حدود البحث الموضوعية في التركيز على مكانة الرقابة الجبائية في المنظومة الجبائية الجزائرية من خلال دراسة علاقتها بكل من التحصيل الضريبي والتهرب الضريبي.
- **الحد المكاني:** تتمثل الحدود المكانية للبحث في توضيح أهم أشكال التي تجسد الرقابة الجبائية وأهم الإجراءات التي تعتمدها المديرية العامة للضرائب في تنفيذها وفق إطار قانوني وتنظيمي في الجزائر.
- **الحد الزمني:** وتتمثل الحدود الزمنية للموضوع في تحليل مجموع من الإحصائيات المتحصل عليها في مجال البحث من القوانين المالية التكميلية والتقارير التمهيدية للمجلس المحاسبة خلال الفترة الممتدة بين 2010 إلى 2023، حيث تم إختيار هذه الفترة بسبب أنه تم خلالها حدوث تغييرات على مستوى النظام المحاسبي المالي أي كيفية حساب النتيجة المحاسبية وبالتالي النتيجة الجبائية وأيضاً حسب إمكانية توفيره من إحصائيات.

سابعاً: دوافع إختيار الموضوع:

يعود إختيار الموضوع إلى أسباب ذاتية وموضوعية يمكن تلخيصها فيمايلي:

- أصبح موضوع تطوير التحصيل الضريبي والتخفيف من التهرب الضريبي محل دراسة العديد من الخبراء في مجال الجباية، وبمأن الموضوع ضمن التخصص المدروس وعليه تم وقوع إختيار الباحثة لهذا النوع من المواضيع.

- الرقابة الجبائية لديها أهمية كبيرة في النظام الضريبي التصريحي، وأن هذا الأخير يتميز بتغير دائم، حيث سيتم تحليل أهم النقاط التي لها علاقة بالرقابة الجبائية ومحاولة اقتراح بعض الآليات لتفعيلها، وهذا أيضا من أجل دعم المعركة الأكاديمية لدى الباحثة في إطار الدراسات العليا.

ثامناً: المنهج المتبع:

للإحاطة بمختلف جوانب موضوع البحث متضمن الإجابة على الإشكالية المطروحة إختبار صحة الفرضيات المقترحة تم الإعتماد على المنهج الإستنباطي بأداتيه الوصف والتحليل، من خلال وصف والتعريف بمتغيرات الدراسة وكل ما يخص الجانب النظري، والتحليل لمختلف الإحصائيات المتحصل عليها في الجانب التطبيقي.

تاسعاً: الدراسات السابقة

1. عيسى سماعيل، آليات تفعيل المنظومة الجبائية في ظل التحديات التي يوجهها الاقتصاد الجزائري الفترة 2005 - 2016، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، 2017 - 2018

كان هدف الباحث من الدراسة التي قام بها هو البحث عن كافة السبل والآليات الكفيلة بتفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية في ظل التحديات التي تواجهها، حيث توصل إلى أنه تتحكم في فعاليتها عدة آليات يجب مراعاتها عند تطبيق القانون الجبائي، وأيضا توصل إلى أن رغم الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في منظومتها الضريبية لم تتمكن من الوصول إلى الأهداف المخطط لها.

2. محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد التأسيس والتحصيل الضرائب في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014 - 2015.

توجه الباحث في دراسته إلى محاولة تحليل مدى نجاعة النظام الضريبي الجزائري ودوره في دعم الخزينة العمومية والتنمية الاقتصادية من خلال دراسة قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب معتمدا في دراسته التحليلية على مؤشرات أداء التسيير على مستوى خمس مديريات للضرائب، حيث توصل إلى ضعف في التحصيل الضريبي في الجزائر بصفة عامة

3. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011 - 2012.

قام الباحث في هذه الدراسة بتحليل دور الرقابة الجبائية في التأثير على المعلومة المحاسبية، أي بمعنى تم تخصيص الدراسة في كيف يمكن تحقيق التحكم في صحة المعلومة المحاسبية (مخرجات النظام المحاسبي المالي) عن طريق تحليلها ومقارنتها ومدى شموليتها (مدخلات النظام الضريبي) بإستخدام الرقابة الجبائية لتوصل إلى أغراض جبائية (التأسيس الضريبي والتحصيل الضريبي).

4. قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة، الجزائر للفترة 2009 - 2010، رسالة ماجستير، في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2010 - 2011.

ركزت الباحثة على دراسة العلاقة الموجودة بين المراجعة الجبائية وتأثيرها على جودة التصريحات الجبائية، حيث توصلت الباحثة إلى أن المراجعة الجبائية لديها دور إيجابي تحسين جودة التصريح الجبائي وتشجيع المكلف بالضريبة على تقديم تصريحات ذات جودة وبطريقة صحيحة ودقيقة وهذا ساهم في التقليل من التهرب والغش الجبائيين وزيادة في الإيرادات الضريبية.

5. إلياس قلاب، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب أم البواقي)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010 - 2011.

تم تركيز الباحث في الدراسة على دراسة دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية الذي يعتبر أحد أشكال الرقابة الجبائية موضحا ذلك بدراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب أم البواقي،

حيث توصل إلى أن التدقيق المحاسبي كان له دور كبير في تخفيف ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال الرقابة الجبائية على التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وأضاف الباحث أنه ليتحقق دور التدقيق المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الجبائية يجب الإلتزام والتحكم الصحيح في مكونات التدقيق المحاسبي إستجابة لأغراض جبائيه وفقا للشروط والقوانين التنظيمية المعمول بها في النظام الضريبي الجزائري.

6. دراسة Mohammad Hadi Pratomo ، Investigating Tax Compliance Risks of Large Businesses in Indonesia ، أطروحة دكتوراه في الفلسفة، كلية إدارة الأعمال، جامعة RMIT ، 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الامتثال الضريبي على مستوى الشركات الكبرى حيث كانت محل الدراسة بإندونيسيا والتي تمت وفق دراسة ميدانية والمقابلة مع موظفوا الإدارة الضريبية، حيث تناولت دراسة سلوك المكلفين بالضريبة، وشرح المخاطر الضريبية في حالة عدم الامتثال الضريبي، وتوصل المؤلف إلى أن هناك أربعة عوامل تؤثر في عدم الامتثال الضريبي في الشركات الكبيرة على مستوى الدول النامية.

وعليه ركز الباحث فقط على الشركات الكبيرة ولكن لا يخفى أن عدم الامتثال الضريبي يحد في أغلب الأحيان من طرف الشركات الصغيرة والناشئة باستغلال ثغرات الاعفاء الضريبي من طرف الأنظمة الضريبية في دول النامية

7. دراسة سومية التومي، منصور بن عمارة، السلوك الجبائي للمكلف بالضريبة ومدى تأثير على كفاءة وفعالية الإدارة الجبائية - دراسة حالة الإدارة الجبائية الجزائرية، مجلة،

،Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale المجلد 13، العدد 03، السنة 2019:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل سلوك المكلفين بالضريبة والتي تمت على مستوى الإدارة الجبائية الجزائرية، حيث ركز الباحثين على كيفية جعل المكلفين يمتثلون ضريبيا وذلك باستخدام وسائل الردع والعقوبات، وعلى الإدارة الجبائية عدم الاكتفاء بسن القوانين والتشريعات الجبائية القمعية وانما العمل على تطبيقها بشكل صارم للزيادة التحصيل الجبائي.

نلاحظ أن مختلف الدراسات السابقة تناولت جانب من الرقابة الجبائية وهو دورها في الحد من التهرب الضريبي أي بمعنى آخر ركزت على الجانب الايجابي للرقابة الجبائية (فعالية الرقابة الجبائية) أكثر منه في الجانب السلبي، أي ما يميز بحثنا عن باقي الدراسات السابقة هو كيفية تفعيل الرقابة الجبائية وجعلها أكثر نجاعة في مستوى إسترجاع المبالغ غير المحصلة.

وكذلك بالنسبة لأسلوب المعاملة للتحصيل الضريبي في الجزائر إهتمت ودعمت الدراسات السابقة أسلوب الردع والعقوبات من أجل التحقيق الإمتثال الضريبي وبالضبط الإمتثال الضريبي القسري، بينما في بحثنا تطرقنا إلى كيفية تبني أساليب دعم الإمتثال الضريبي الطوعي للحد من التهرب الضريبي وزيادة التحصيل الضريبي.

أخيرا: خطة البحث:

من أجل الإحاطة بمختلف جوانب الدراسة تم تقسيمها إلى مقدمة وأربعة فصول وخاتمة كما يلي:

في المقدمة تم تمهيد للموضوع ثم طرح الإشكالية الرئيسية وجملة من الفرضيات كإجابة مبدئية، ثم التطرق إلى أهمية وأهداف البحث، والحدود المكانية والموضوعية والزمنية وأيضا المنهج المتبع، وبعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث والتي من خلالها تم إيجاد فجوة بحثية التي تم التعبير عنها في مساهمتنا في البحث، وفي الأخير الخطة المتبعة لإنجاز البحث.

الفصل الأول تم التطرق إلى النظام الضريبي مع الإشارة إلى جوانب النظام الضريبي الجزائري وتم تقسيمه بدوره إلى ثلاثة مباحث، حيث تناول المبحث الأول جملة من التعاريف و الخصائص للنظام الضريبي والعلاقة الموجودة بين النظام الضريبي والمكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وأهم محاوره، أما المبحث الثاني تم التطرق إلى كيفية صياغة نظام ضريبي جيد بالإعتماد على مؤشرات فيتو تانزي وأهم مميزات النظام الضريبي الجيد إنطلاقا من التعريف بمميزات النظام الضريبي في الدول النامية والدول المتقدمة، والمبحث الثالث تم تخصيصه إلى أهم أنظمة الإخضاع الضريبي في الجزائر والضرائب المعتمدة في تمويل الميزانية العمومية؛

الفصل الثاني تم تناول المتغير المستقل والمتمثل في الرقابة الجبائية والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، فالمبحث الأول تم التطرق إلى عموميات حول الرقابة الجبائية، والمبحث الثاني تم التطرق

إلى الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية من خلال التعريف بالأجهزة المختصة بها والحقوق الممنوحة لكل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة من جهة ومن جهة أخرى أهم الالتزامات الواجب إتباعها من كلا الطرفين، والمبحث الثالث تم توضيح إجراءات الرقابة الجبائية في التشريع الجبائي الجزائري.

الفصل الثالث تم الإلمام بمتغيرين التابعين، وهما التحصيل والتهرب الضريبي من خلال إدراجه في أربعة مباحث حيث تم في المبحث الأول التعريف بالتحصيل وأهدافه وأهميته، والمبحث الثاني تم تناول فيه آليات التحصيل الضريبي في الجزائر من خلال ذكر طرق التحصيل الودية والجبرية والهيئة المختصة و ضمانات التحصيل الضريبي، أما المبحث الثالث تمحور حول التعريف بالتهرب الضريبي وأشكاله على المستوى الداخلي والدولي وأثاره، أما المبحث الرابع تمحور حول أهم العقوبات المفروضة على التهرب الضريبي في حالة عدم التصريح أو الدفع للضريبة.

الفصل الرابع: تم التطرق إلى تحليل مجموع المبالغ المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية وتحليل الحصيلة الجبائية العادية والبتروولية وأيضا مساهمة كل الضرائب المباشرة وغير المباشرة في الحصيلة الجبائية العادية وواقع التهرب الضريبي في الجزائر من خلال تحليل حجمه ضمن سنوات الفترة المدروسة، والمبحث الثاني محاولة توضيح أهم الاستراتيجيات التي يجب أن تعتمدها الإدارة الجبائية لتجسيد الإمتثال الضريبي الطوعي كآلية لتفعيل الرقابة الجبائية من خلال إتباع جملة من الخطوات على المستوى العلاقة الموجودة بين المكلف والإدارة الجبائية، والمبحث الثالث تم تخصيصه لمتطلبات رقمنة النظام الضريبي الجزائري كآلية لنجاعة الرقابة الجبائية من خلال تحليل معطيات وإحصائيات حول أهم الديون الجبائية و تقييم مستوى الجزائر في مجال التكنولوجيا والاتصال بدراسة مجموعة من المؤشرات الحكومة الإلكترونية، وتطرقنا إلى تجربة مصر في الرقمنة الضريبية وتجربة الجزائر ومدى مطابقتها لمعايير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

أما خاتمة البحث التي كانت عبارة عن تلخيص لكل الدراسة من خلال إختبار صحة الفرضيات وأهم النتائج المتوصل إليها مع إقتراح جملة من التوصيات وفي الأخير وضع بعض المواضيع كأفاق لدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري للنظام الضريبي

(مع الإشارة إلى النظام الضريبي الجزائري)

تمهيد

تعتبر الضرائب مصدرا تمويليا هاما للميزانية العمومية من أجل تسيير النفقات العامة لأي دولة في العالم، وذلك من خلال جبايتها وفق منظومة جبايته تحددتها العوامل الإقتصادية والسياسية والإجتماعية السائدة، والتي تختلف من مجتمع إلى آخر، ولهذا نجد أن الإهتمام بصياغة نظام ضريبي جيد وبسيط أصبح يشكل مجال إهتمام الكثير من الدول لأنه يضمن لها تحقيق أهدافها المخططة.

والجزائر بدورها قامت بعدة إصلاحات لنظامها الضريبي، حيث كان الإصلاح الشامل له في سنة 1992، والذي تكلل بالفصل في المجتمع الضريبي بتطبيق ضريبة على الدخل الاجمالي للأشخاص الطبيعيين، والضريبة على أرباح الشركات للأشخاص المعنويين، وأيضا إصدار كل من الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني بدلا من الرسوم النوعية، وتم هذا تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي؛

المبحث الثاني: مؤشرات وعوامل النظام الضريبي جيد؛

المبحث الثالث: جوانب من النظام الضريبي الجزائري؛

المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي

إن تحديد النظام الضريبي يؤثر بشكل كبير على السياسة الضريبية، لذا أصبح من الجدير بناء نظام ضريبي يتماشى والمحددات الإقتصادية والسياسية السائدة، حيث نجد أن بعض الأنظمة الضريبية يغلب عليها الضرائب المباشرة والبعض الآخر يغلب عليها الضرائب غير المباشرة في مكوناتها وعناصرها وخصائصها، وفي هذا المبحث جدير بنا التطرق إلى ثلاثة مطالب وهي كالتالي:

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

تعد الضريبة أداة مالية تستعملها الدولة لتحقيق أغراضها العامة، فهي تعتبر أهم مصدر تعتمد عليه في تكوين التمويل اللازم لتغطية النفقات العامة، ومنه سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى تعريف الضرائب وتصنيفاتها حسب الطبيعة وأهم الخصائص المميزة لها.

أولاً. تعريف الضريبة

أصبحت الضريبة بمفهومها الواسع تلك الأداة التي تحقق النفع العام للمجتمع، حيث يتم فرضها على أفراد المجتمع وذلك من أجل تمويل النفقات الحكومية لتغطية مختلف النفقات العامة التي تلبى بها احتياجات المجتمع.¹

الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.²

وتعرف على أنها اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة.³

¹ Vito Tanzi, *Tax System in the OECD: Recent Evolution, Competition and Convergence, International Studies Program*, Working Paper 10-12, Andrew Young School, may 2010, p 01.

² سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة - النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، دمشق، 2008، ص 117.

³ حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 08.

تعتبر الضريبة مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجنیه من المكلفين بصفة اجبارية ونهائية ودون مقابل في سبيل تغطية النفقات العمومية.¹

فالضريبة هي إحدى الطرق المباشرة لتوليد الإيرادات الحكومية، أي أنها المصدر المهم في تغطية نفقات العامة وتعتمد في ذلك على مدى كفاءة الإدارة الجبائية في تحصيل أكبر قدر ممكن من الضرائب.²

ومما سبق؛ يمكن القول أن الضريبة هي فريضة مالية يتم فرضها على المكلف الذي يدفعها بدوره إلى الإدارة الضريبية بشكل رسمي وإلزامي حسب مقدراته التكاليفية (أي يتم تحمل العبء الضريبي حسب المقدرة تحقيقا لمبدأ العدالة)، ويدفعها بصورة نهائية دون مقابل.

ثانياً: تصنيفات الضرائب

هناك عدة تصنيفات للضرائب وعليه سنركز على تصنيف الضرائب وفقاً لطبيعتها إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة وهي كما يلي:

1. الضرائب المباشرة

هي كل ما يفرض ويقتطع مباشرة من الدخل والثروة ومن المستحيل نقل عبئها، ودافعها هو الذي يتحملها (ضرائب الدخل) وتصب دورياً (سنوياً) على المركز المالي للممول (المكلف بالضريبة)، الذي يتكون من عناصر ثابتة ودائمة لفترة طويلة ويتم تحصيلها بناء على أوراد وقوائم اسمية يوضح فيها اسم الممول ومقدار الضريبة المفروضة عليه.³

2. الضرائب غير المباشرة:

تعتبر الضرائب غير المباشرة عن الإقتطاعات التي تتم بطريقة غير مباشرة والتي تقتطع من خلال المكلف لصالح الهيئات العمومية تابعة للدولة خولت صلاحية تحصيلها كالرسوم على القيمة

¹ يعقوب عبد الكريم، الإطار المفاهيمي للضريبة والنزاع الضريبي، مجلة الميدانم الدراسات الرياضية والاجتماعية والإنسانية، جامعة الجلفة، المجلد 02، العدد 08، 2019، ص 229.

² Abdurrahman Adamu Pantamee, Muzainah Binti Mansom A Modernize Tax Administration Model for Revenue Generation International Journal of Economics and Financial , Universiti Utara Malaysia, vol 06, N07, 2016, p 193.

³ نسيم حزام، بحرية بادي، دور الضرائب المباشرة وغير مباشرة في مكافحة الفقر في الجزائر دراسة قياسية للفترة 1990-2020، المجلة الجزائرية للمالية العامة، جامعة الجزائر، المجلد 12، العدد 01، 2022، ص 219.

المضافة،¹ أي أنها لا تفرض مباشرة على المكلف بالضريبة وإنما على الحدث الإقتصادي أو العملية التي تمت من إنتاج أو بيع للسلع أو تقديم خدمات، بمعنى آخر يتحملها المستهلك النهائي.²

ويطلق أيضا على الضرائب غير المباشرة ضرائب الإنفاق، لأنها ضرائب تفرض على الدخل نتيجة إنفاقه، لذا تصيب الدخل بطريقة غير مباشرة، ففي حالة الضرائب المباشرة يتم تقدير الدخل بمقارنة الوقائع والتصرفات والمعاملة التي قام بها المكلف من أجل إنفاق أو تداول الدخل.³ وعليه يمكن القول أن الضرائب المباشرة هي التي تفرض بشكل مباشر على الدخل (الضريبة على الدخل الاجمالي)، أو الربح (الضريبة على أرباح الشركات)، والتي عبؤها يتحمله الشخص المحقق للدخل أو الربح في حد ذاته، بينما الضرائب غير المباشرة هي التي تفرض على بيع السلع أو تقديم الخدمات والتي ينتقل عبؤها من شخص آخر (الضريبة على القيمة المضافة).

ثالثا: خصائص الضريبة

تتنوع خصائص الضريبة ولكن توجد جملة من الخصائص المنطق عليها بشكل عام والمتمثلة فيما يلي:

1. الطابع النهائي والإجباري لضريبة

إن الضريبة شكل من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة، فالضريبة يتم وضعها (فرضها) ثم تحصيلها عن طريق الإدارة الجبائية بالإجبار، ويفهم من لفظ الإجبار الأمر المتمثل في إجبار المكلف بالضريبة من أدائها عبر طرق إدارية، فالضريبة تفرض من طرف الدول بطريقة أحادية، ويمكن أن يظهر الجبر في أنه نوع من الضغط البسيط على المكلف، حيث يتولد هذا الضغط في حالة رفض المكلف أو عدم أداء لواجباته الضريبية، فتلجأ الإدارة الجبائية إلى إجبار المكلف على أداء الضريبة المترتبة عن ممارسة نشاط، في هذه الحالة يتم تحصيل الضريبة بموجب قوانين

¹ حمزة العرابي، عادل مستوي، أم الخير البرود، أثر الضرائب على النمو الاقتصادي في الجزائر، رؤية تحليلية قياسية خلال الفترة (2013-1990)، مجلة معارف، جامعة البويرة، العدد 20، 2016، ص 419.

² Frederick D. S. Choi, Gary K. Meek, **International Accounting**, 07th edition, PEARSON Prentice Hall, US, 2011, p 432

³ نسيم حزام، بحرية بادي، مرجع سبق ذكره، ص 219.

وأوامر السلطة العمومية، لكن لا يتم تحصيلها لفائدة الدولة وحدها وإنما أيضا يذهب جزء منها إلى الجماعات المحلية.¹

والضريبة تدفع بصورة نهائية، وهذا يعني أن حينما يلتزم المكلف بدفعها إلى الدولة، إنما يدفعها بصورة نهائية ولا تلتزم الدولة بردها بعد ذلك أي لا يحق للمكلف استرجاعها.²

2. الضريبة تدفع بدون مقابل

يعود الفضل إلى الفكر المالي الحديث في التأسيس لفكرة أن الضريبة تدفع دون مقابل في إطار التضامن الاجتماعي، فالضريبة تمثل ضرورة اجتماعية واقتصادية تسعى الدولة من خلالها إلى تحقيق أهداف المجتمع وتضطلع في سبيل ذلك بالعديد من النشاطات والمهام التي يتعذر تحديد مدى انتفاع الفرد بها،³ أي أنه ليس للضريبة مقابل معين يحصل عليه المكلف بعد تأديتها، فهي موجهة لتسديد تكاليف الخدمات العامة غير قابلة للتجزئة، ويترتب على ذلك أن مقدار الواجب دفعه لا يتوقف على ما يعود على المكلف من نفع خاص بل على مدى قدرته التكاليفية سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا.⁴

3. الضريبة ذات طابع نقدي

تحصل الضريبة بشكل نقدي من المكلف لصالح الخزينة العمومية، بينما كانت في السابق تحصل مما ينتجه المكلف بالضريبة أو يتعامل به، فتحصيل الضريبة بصورة نقدية ساهم في تخفيف النفقات وتسهيل عملية تحصيلها.⁵

¹ محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، ط3، دار هومة لنشر، الجزائر، 2003، ص 16.

² ياسر صالح الفريجات، المحاسبة الضريبية على الرواتب والأجور، دار المناهج، 2008، ص 18.

³ عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الجبائية في دعم التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر في الفترة (2006، 2012)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة عباس فرحات، سطيف 1، 2014، ص 03.

⁴ زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة لنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 121.

⁵ محمود أبو النصر، محفوظ المشاعلة، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، مطابع الدستور التجاري، الأردن، 2002، ص 03.

المطلب الثاني: مفهوم النظام الضريبي وأهميته دراسته

النظام الضريبي يستمد أهم أساسياته من البيئة التي ينشأ فيها، حيث يؤثر ويتأثر بالنظام الإقتصادي والإقصادي والسياسي، وعليه فبناء نظام ضريبي أمثل يتطلب مجموعة من المؤشرات والمقومات والمتغيرات والتي سيتم التطرق إليها في هذا المطلب.

أولاً: تعريف النظام الضريبي

يتمثل في مجموعة محددة ومختارة الصور الفنية للضريبة مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المحددة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مصدرة ومذكرات تفسيرية، تسعى هذه الصور الفنية لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة.¹

النظام الضريبي هو مجموعة من محددة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الإقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبياً متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق السياسة الضريبية.²

وعليه يمكن القول أن النظام الضريبي: هو أداة من أدوات تنفيذ السياسة الضريبية ومجمل التشريعات الضريبية ضمن مجتمع تتحكم فيها مجموعة من العوامل، أي أن النظام الضريبي هو وجه السياسة الضريبية المطبقة في ذلك المجتمع.

ثانياً: أهمية دراسة النظام الضريبي

تولى دراسة النظم الضريبية أهمية كبيرة كونها تلقى اهتماماً كبيراً من أطراف المجتمع كل حسب حاجته لها حيث يهتم بها:

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية لنشر والتوزيع، جامعة بيروت العربية لبنان، 2008، ص 14.

² ميلود وارزقي، دور المؤشرات المالية في تقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة الممتدة من 2010 - 2018، مجلة العلوم الانسانية جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 19، العدد 02، 2019، ص 434.

- مسؤولو الحكومات فهم يعتبرون من صانعي القرار في صياغة النظام الضريبي فلهذا يجب عليهم الأخذ بعين الاعتبار أهداف الضرائب من جهة وأهداف السياسة الاقتصادية من جهة أخرى، لذا لا بد من اختيار نظام ضريبي يتوافق مع واقع وأهداف المجتمع¹ فعليهم بدراسته لمعرفة تأثير التغيرات الضريبية على مستوى العمالة والادخار والاستثمار، والحصيلة الضريبية، لأنها تمثل بالنسبة لأي حكومة تمويلا لمختلف نفقاتها العمومية وعلى مدى تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل.

كما يهتم بها المسؤولون بعقد الاتفاقيات الجبائية لتسهيل عملية اقامة تكتلات والتجمعات الاقتصادية دون الوقوع في ظاهرة الازدواج الضريبي، والوصول إلى تنسيق ضريبي بين هذه التكتلات في ظل اختلاف التشريعات الجبائية لدول هذه التكتلات.

- دارسي الضرائب وباحثيها فإن هذه الدراسة تمكنهم من تقييم هذه النظم الضريبية ومعرفة مدى نجاحها في تحقيق أهدافها ، ومدى إمكانية اقتباس بعض أحكامها وتطبيقها في التشريع الضريبي بما يساهم في زيادة فرص نجاحها ، كما يهتم أفراد القطاع العائلي بتأثير هذه النظم الضريبية على مستويات المعيشة وعلى القدرة الشرائية والادخار العائلي ، ومن ثم على مدى رغبتهم في زيادة أو تقليص ساعات عملهم.²

المطلب الثالث: عناصر العلاقة المكونة للنظام الضريبي

يتكون النظام الضريبي من مجموعة من العناصر المتعلقة مع بعضها البعض في صياغته، بحيث كل عنصر يكمل الآخر في تقديم الخدمات وتبادلها لضمان الوصول إلى نظام جبائي يضمن حقوق كل الأطراف في ظل تنفيذ ما عليهم من واجبات.

¹ عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، أبو بكر بلقايد تلمسان، 2016، ص 49.

² عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي " الواقع التحديات "، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة شلف، 2014، ص 3.

أولاً: التشريعات واللوائح

وتضم التشريعات التي تحدد فلسفة وأهداف ووسائل النظام الضريبي في المجتمع والتي تعكس طبيعة الدولة السياسية وخياراتها الاجتماعية والاقتصادية،¹ فالضريبة تؤسس بهذه القوانين والتشريعات، ففرض الضريبة يجب أن يكون بقانون حتى لا يشوبها أي التباس أو أي غموض، حيث يعمل التشريع على توضيح الأحكام وتقريبها لذهن المكلف مما يسهل الأخذ بعين الاعتبار الاختلافات في كل من القواعد والاسس المفروضة في كل دولة.

ثانياً: الإدارة الضريبية

الإدارة الضريبية هي عبارة عن الهيكل الإداري المطالب بتحديد وتحصيل الضريبة من المكلف كما تقوم بمهام الرقابة الجبائية على دافعي الضرائب وفق التشريع الجبائي، وعليه فالإدارة الضريبية هي الوسيط بين صانعي القرار والشركات والأفراد الذين يساهمون بشكل مباشر وغير مباشر في تمويل السلطة (الخزينة العمومية).²

الإدارة الضريبية هي التي تعمل على تنفيذ وظائف معينة باستخدام الامكانيات المادية والبشرية، وبالتالي الإدارة الجبائية هي تلك الهيئة المكلفة بالتحصيل الجبائي وهذا بالاستناد إلى التشريع الجبائي، فهي مسخرة لتطبيق النظام الضريبي.³

تكمن أهمية الإدارة الضريبية في أنها تعتمد عليها الدولة في تطبيق أهم إحدى سياساتها وذلك لأن الإيرادات الجبائية من أهم عناصر الموازنة العامة، وعليه تعتبر الإدارة الجبائية جزء مهم من الإدارة العامة، إذ تشكل مزيجاً من العناصر الإدارية والمالية والقانونية، وتعتبر الإدارة الجبائية أداة تنفيذية لتحقيق العدالة، لذا كان لزاماً التطلع للإيجاد إدارة جبائية ذات كفاءة عالية لمنع حدوث اختلال ما بين وظائف الإدارة وإمكانياتها، فمستوى كفاءة الإدارة كثيراً ما يكون هو الفيصل في إمكانية تحقيق الأهداف السياسية الجبائية من عدمها، لذلك فإنه يجب أن يراعى عند تصميم

¹ عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 21.

² Affiss Ahmed, Boujnou, Gorhyzlan, **performance des entités publiques quels apports du contrôle de gestion ? Cas des EEP marocains**, Revue Internationale, des Sciences de Gestion, N02, Maroc, 2019, p634.

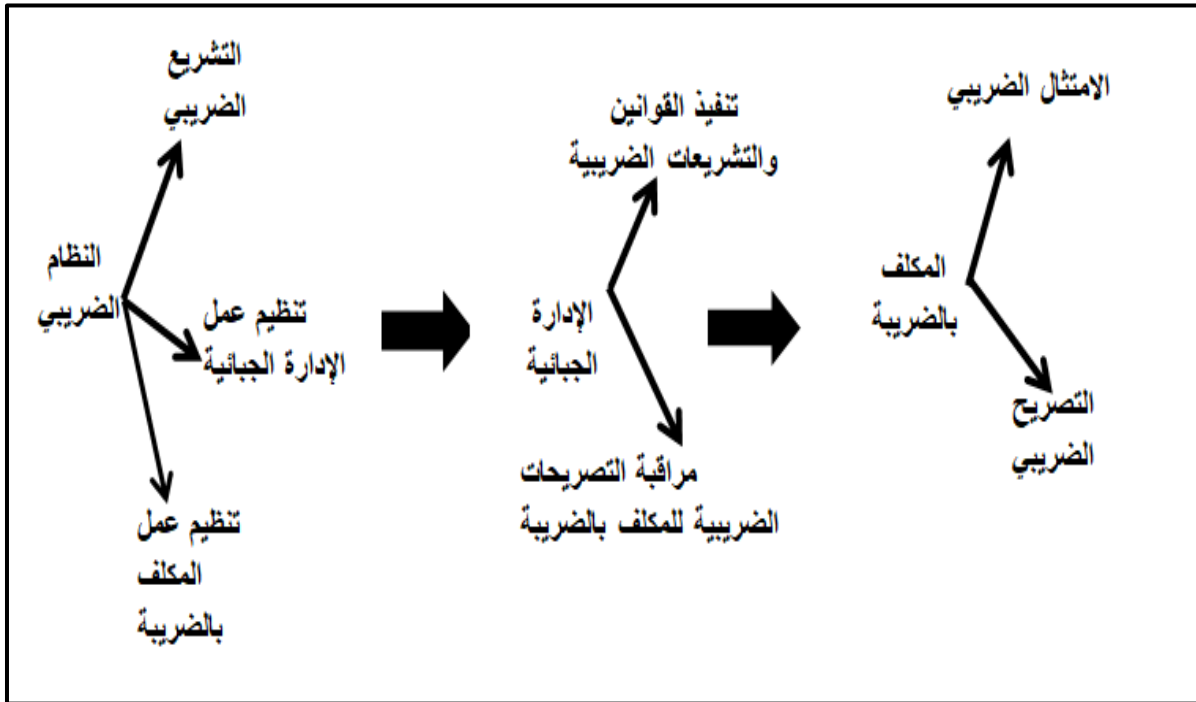
³ صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2019، ص 20.

التشريعات الجبائية اختيار تلك الأنواع من الضرائب التي يمكن للجهاز الضريبي إدارتها بكفاءة عالية.¹

ثالثا: المكلف بالضريبة (دافعي الضرائب)

المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعنيه القانون بدفع الضريبة والذي يكون عليه واجب الالتزام والمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة، نتيجة قيامه بنشاط محدد،² فالمكلف بالضريبة أو دافع الضريبة هو كل شخص تتوفر فيه شروط لدفع الضريبة والتي تحددها التشريعات والقوانين بالدولة التي يعيش المكلف بها، أو التي يقوم بنشاط فيها، أي التي يحصل على مداخيل أو أرباح فيها. وعليه تعتبر كل من الإدارة الجبائية والنظام الجبائي والمكلف عبارة عن حلقة تمثل علاقة كل طرف بالآخر كما يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم (01 - 01): يمثل العلاقة بين النظام الضريبي والإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات السابقة

¹ شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2010، ص38.

² زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2013، ص 19.

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أنه توجد علاقة تربط بين كل من النظام الضريبي الذي يتم

من خلاله تشريع القوانين الضريبية من أجل تنظيم الجباية وعمل الإدارة الجبائية من جهة ثانية والمكلف بالضريبة من جهة أخرى، فالإدارة المطلوب منها العمل على تنفيذ القوانين الجبائية ومراقبة تصريحات المكلف، والمكلف المطلوب منه التصريح والإمتثال للقوانين الضريبية.

المبحث الثاني: مؤشرات النظام الضريبي الجيد والعوامل المؤثرة فيه

يتعين أثناء صياغة نظام ضريبي، بالاعتماد على دراسة بعض المؤشرات والعوامل التي تؤثر في نجاح النظام الضريبي، من أجل منحه جملة من المميزات والمقومات التي تمكنه من مواجهة أهم التغيرات التي تحدث في البيئة المحيطة به، سواء كانت متغيرات اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية، وفي نفس الوقت تمكين الدولة من تحصيل الضرائب بكفاءة عالية، من أجل الوصول إلى أكبر نسبة ممكنة في دعم الناتج المحلي الذي يعرف اختلافا كبيرا ما بين الدول المتقدمة والدول المتخلفة التي تمنح مميزات لكل منهما، حيث تم في هذا المبحث؛ البحث في هذه النقاط والمدرجة في ثلاثة مطالب وهي كما يلي:

المطلب الأول: مؤشرات ومقومات النظام الضريبي الجيد

أثناء تقييم النظام الضريبي يتم الاعتماد على مجموعة من المؤشرات ومدى توفره على مبادئ الضريبة المتعارف عليها، ومدى شفافية وسهولة فهمه والعمل به ومدى كفاءة الإدارة الجبائية في تنفيذ متطلباته وقوانينه وتشريعاته.

أولاً: مؤشرات النظام الضريبي الجيد

يتم الاعتماد على ثمانية مؤشرات لتحديد النظام الضريبي الجيد حسب فيتو تانزي على النحو التالي:

1. مؤشر التركيز

ويقاس هذا المؤشر مدى قدرة النظام الضريبي على جلب جزء كبير من إجمالي الحصيلة الضريبية من عدد قليل نسبياً من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك يعمل على تقليص نفقات وتكاليف الإدارة الجبائية في التحصيل الضريبي، فيمكن أن يقود تجنب وجود عدد كبير من

الضرائب وجداول المعدلات التي تنتج إيرادات محصورة إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة الضريبية وتفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

2. مؤشر التشتت

ويقيس هذا المؤشر ما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيرادات، وفي حالة وجودها وهل عددها قليل، لأنه يجب التخلص من هذا النوع من الضرائب، بهدف تبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفها أثر على مردودية النظام الضريبي.

3. مؤشر التآكل

يقيس هذا المؤشر إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الضريبية الممكنة، لأن اتساع الوعاء يمكن من زيادة الحصيلة الضريبية، رغم اعتماد معدلات ضريبية منخفضة، وعندما نفقد الأوعية الضريبية الفعلية غير الممكنة نتيجة الإفراط في منح المزايا والاعفاءات للأنشطة والقطاعات المختلفة فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، وهو ما يقود إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات، ويمكن أن يقود رفع المعدلات إلى التحفيز على التهرب والغش الضريبي.¹

4. مؤشر تأخر التحصيل

ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها، لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات الضريبية.

5. مؤشر التحديد

ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي ذو المعدلات المحددة، وهذا لا ينفى في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بضررائب أخرى، فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض.

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار حرير، عمان، الأردن، 2011، ص، ص 102، 103.

6. مؤشر الموضوعية

و يتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية، على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يقضي حسب آدم سميث، بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دون أي غموض، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقة و المبلغ المطلوب دفعه واضحا، للمكلف أو لأي شخص آخر، و هذا ما يمكن المكلف من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الجبائية.

7. مؤشر التنفيذ

ويتعلق الأمر بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية، وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات و التنبؤات، و مستوى تأهيل الإدارة الضريبية، لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات و قابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي و الإقتصادي.

8. مؤشر تكلفة التحصيل:

و هو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية و النفقة، وهذا يجعل تكلفة التحصيل أقل ما يمكن حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية.¹ ويضاف إلى مؤشرات فيتو تانزي هناك مؤشرات أخرى يجب أن تتوفر عليها النظام الضريبي لضمان فعاليته وهي:

- ضرورة إختيار الضرائب التي لا تتعارض بشكل كبير مع القرارات الاقتصادية، أي ضرائب توفر درجة من التوازن ما بين المنظومة الضريبية والمنظومة الاقتصادية السائدة في دولة ما؛
- ضرورة أن يمنح هذا النظام الضريبي للإدارة الضريبية العمل بكل أريحية، من أجل المساهمة في تخفيض تكلفة التحصيل إلى أدنى حد ممكن، أي يجب أن تتوفر النظام الضريبي الفعال على البساطة والمرونة لكي يسهل التعامل مع الإدارة والمكلف والأطراف المهمة بدراسة النظم الضريبية؛

¹ محمد محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير فرع النقود والمالية (نظام جديد)، جامعة الجزائر، 2005، ص 142.

- ضرورة أن يسمح الهيكل الضريبي بإستخدام السياسة الضريبية لتحقيق أهداف مثل النمو والاستقرار؛

- تساوي توزيع العبء الضريبي حيث يجب أن يتحمل المكلفون الذين لديهم نفس الوضعية الإقتصادية نفس الأعباء الإقتصادية، وأن تكون القدرة على تحمل دفع العبء الضريبي متناسبة مع المستوى الإقتصادي للمكلف.¹

ثانيا: معايير النظام الضريبي الأمثل

توجد جملة من المعايير يجب الأخذ بها أثناء صياغة أو إعداد نظام ضريبي (تأسيس الضريبي، تشريع مواد ضريبية)، وتتمثل هذه المعايير في مايلي:

1. احترام مبادئ الضريبية

لخص آدم سميث مبادئ الضريبة في أربعة قواعد والتي تتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

1.1. مبدأ العدالة الضريبية

تعتبر العدالة الضريبية ضرورة حتمية للنظام الضريبي وفي نفس الوقت تعتبر صعبة التطبيق، وعليه أجمع علماء المالية من أجل تطبيقها على أنه يجب الأخذ بعين الإعتبار تقاليد ومبادئ المجتمع في صياغة نظام ضريبي يصل إلى أقصى درجة ممكنة من العدالة الضريبية فهي تهدف إلى توزيع العبء الضريبي بين المكلفين بالضريبة على حسب مقدرتهم النسبية،² وهذا المقياس يتمثل في الدخل الذي يعبر حقيقة عن المقدرة التكليفية والطاقة المالية للمكلف، أي فرض ضريبة نسبية واحدة مهما اختلف مقدار المادة الخاضعة للضريبة، واستندوا أصحاب هذه الفكرة على حجج عديدة أهمها تحقيق المساواة في معاملة الجميع.

ولقد تطور مفهوم العدالة بتطور المجتمع، فلدى التقليديين يقصد بالعدالة أن تكون مساهمة أفراد المجتمع متناسبة مع دخولهم، غير أنه حديثا أخذت فكرة العدالة منحى آخر، في سن القوانين الضريبية ذات أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية، وعليه فتحقيق عدالة أكبر في توزيع العبء

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، 2011، ص 103.

² Fellah Mohammed, **problématique du choix du système fiscal entre efficacité économique et équité sociale** Recherches, économiques et Managériales, Université Mohammed Khider – Biskra, N03, 2008, p 53.

الضريبي بين الأفراد، أصبح يؤخذ كاستثناء عند التنظيم الفني للضريبة، لمقابلة إعتبارات يراها المشرع ضرورية فيلجأ لعملية إختلاف في المعاملة الضريبية.

2.1. مبدأ اليقين والبساطة

ينبغي أثناء صياغة النظام الضريبي أن تكون القوانين الضريبة تتميز بالبساطة، أي واضحة وسهلة الفهم حتى يعرفوا دافعوا الضرائب موقفهم من الضريبة، مما يسهل عليهم أيضا فهم إلتزاماتهم و إستحقاقاتهم¹، ويعنى بهذا المبدأ أن تحدد الضريبة بقانون يوضح قيمتها وأسس حسابها، والحدث المنشئ لها والمصاريف الواجب خصمها ومقدار الدفع، وكل ما يتصل بالضريبة من أحكام، ولكي يتحقق مبدأ اليقين يجب أن تكون ضريبة معينة وصريحة وغير مفروضة بصورة كيفية، وكذلك يجب أن يكون موعد حصيلتها وشكلها ومقدارها المفروض محددين ومعلومين لدى المكلف، وفي الحالة التي لا يعلم دافع الضريبة بذلك تعتبر ضريبة تعسفية، ويحق لدافعها الاعتراض على مثل هذه الضرائب وعدم دفعها.

3.1. مبدأ الملائمة في التحصيل

يقتضي هذا المبدأ أن يكون موعد دفع الضريبة مناسبا لظروف المالية والمعيشية للمكلف، والتخفيض قدر المستطاع من وقع ثقلها، وتحصل عند حصول المكلف على دخله او بعدها بقليل، وهو الوقت الذي يكون فيه المكلف أكثر قدرا وأكثر تقبلا لعبء الضريبة.²

4.1. مبدأ الاقتصاد في النفقة:

تلتزم الإدارة الجبائية بالقيام بمهام التحصيل الجبائي على أحسن وجه ممكن، فتحصيل الضريبة يعتبر كإيراد مهم للخرينة وبطبيعة الحال تكوين أي إيراد سيقابله نفقات، وهدف هذا المبدأ هو الحفاظ على أكبر قدر من الحصيلة الجبائية لكن تطبيقه يبقى نسبيا وهذا نتيجة التنظيم الفني للضرائب من بداية الواقعة المنشئة للضريبة وتحديد الوعاء الضريبي إلى عملية التحصيل كآخر

¹ OECD, *Fundamentals principals of taxation on « in Addressing the tax challenges of the Digital Economy*, OECD, publishing, Paris, 2014, p 30.

² صالح حميداتوا، مرجع سبق ذكره، ص 13 - ص14.

مرحلة التي تتطلب المرور بالرقابة الجبائية على التصريحات المكلفين، ورغم ذلك تعتبر تخفيض النفقات الجبائية ضرورة ملحة بالنسبة للإدارة الجبائية¹

5.1. قاعدة السنوية

يتم فرض الضريبة سنويا بهدف تجنب تراكم الضريبة، لعدة سنوات ولارتباطها بالفترة المالية للشركات الاستثمارية، حيث تحسب عادة كل سنة الأرباح التي حققتها، إضافة إلى أن ذلك هو الأنسب بالنسبة للدولة كون الضريبة من أهم الإيرادات العامة، هذا هو الأصل لكن هناك ما يسمى بالدفع الشهري وذلك من خلال العشرين يوما الأولى للشهر الموالي للشهر الذي تستحق فيه الضريبة، كما يمكن أن تدفع خلال كل ثلاثي.²

2. الحوكمة الجبائية:

تعتبر الحوكمة الجبائية أحد أهم نجاح المنظومة الجبائية في الدول، من خلال تعزيز الشفافية والمسائلة والإفصاح مع اشراك كل الفاعلين في اعداد القوانين والسياسات ومراجعتها، الأمر الذي من شأنه المساهمة في تقليل حجم التجنب والتهرب الضريبي وزيادة مستوى الامتثال الضريبي وتقوم الحوكمة الجبائية على ركائز يمكن ايجازهما فيما يلي:

- قدرة الإدارة الجبائية على فرض الرقابة، وفي نفس الوقت القدرة على الإقتصاد في نفقات الأنشطة وتطبيق السياسة الضريبية بشكل الصحيح وسليم، والذي يعني المحافظة على الكلفة المنخفضة في إستخدام المواد والتجهيزات في عمل الادارة الجبائية، وعدم إعاقة التكلفة الفعلية لجودة وكمية الأعمال المقدمة والمطلوبة.

- قدرة المشرع الجبائي على تحقيق التناسق بين عناصر النظام الضريبي، وتعزيز الثقة بين أطراف النظام بما يمكن الإدارة الجبائية من العمل بحيادية ومنعها من التعسف في ممارسة سلطتها، وتحقيق الملاءمة بين درجة المخالفة والعقوبة الموافقة لها؛

¹ أدري عنان، التحصيل الضريبي للإدارة الجبائية في الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 03، 2010، ص-ص 6-7.

² مبارك محمد صالح، التحصيل الضريبي واقع وآفاق، مجلة الإحياء، جامعة باتنة 1، المجلد 21، العدد 29، 2021، ص 1077.

- الأخذ بالمفاهيم المتعلقة بالمخاطر الضريبية، مثل مخاطر الفحص الضريبي الشامل ومخاطر تناقص قيمة الحصيلة الضريبية بفعل عاملي التضخم وتغير أسعار الصرف، و مخاطر تصاعد المنازعات الضريبية؛

- عدالة التشريع الضريبي في المعاملة الضريبية بين المكلفين والادارة الضريبية، وكذا بين المكلفين انفسهم والإفصاح والشفافية في القوانين والإجراءات الجبائية، مما يجعل المكلفين على إطلاع تام بتاريخ وقيمة المستحقات الضريبية، ما يسهم في زيادة الوعي الضريبي ويقلل من التهرب الضريبي والفساد.¹

3. كفاءة الادارة الضريبية

أن تتوفر على الكفاءة الإدارية والتأثير على تنظيم الإدارة الضريبية التنفيذية، فالعدد الكافي من الكفاءات والخبرات يتيح المجال أمام هذه الإدارة من إتمام أعمالها بالشكل المطلوب، وأن تكون الإدارة الضريبية على درجة عالية من الكفاءة والتأهيل وذلك بتوفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة، التي وليتحقق ذلك لابد من توافر الآتي:

- التأهيل الكافي للعاملين بها لتؤدي دورها بكفاءة وفعالية
- توافر الأمانة في العاملين بها، لحساسية العمل المؤدى من طرف الإدارة
- وجود نظام رقابة داخلية بحيث لا يقوم المكلف الضريبي بجميع مراحل ربط الضريبة، إبتدأ من نشوء الضريبة وحتى الربط النهائي، بدون مراجعة عمله من أفراد آخرين.
- إعطاء موظفي هذه الادارة مزايا مجزية، ليؤدوا أعمالهم كما يجب أن تكون بعيدا عن جميع التأثيرات والضغوط الخارجية.²

¹ نبيل قليل، سبل تفعيل النظام الضريبي بالاستناد إلى الحصيلة الضريبية في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة المسيلة، المجلد 06، العدد 01، 2021 ص 149.

² رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، ص 348.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في النظام الضريبي

كما سبق والتطرق أنه يتم الإهتمام بدراسة النظام الضريبي، من طرف فئات معينة في المجتمع من خلال دراسة مختلف العوامل التي تؤثر في السياسة الضريبية وبالتالي في النظام الضريبي.

أولاً: العامل الاقتصادي

تختلف الأهداف الاقتصادية بين الدول، مما ينعكس على صياغة النظام الضريبي الذي تتبعه الدولة، حيث تعتبر هذه الأهداف من العناصر الرئيسية لبناء النظام الضريبي، لذلك من البديهي أنه لا بد من النظام الضريبي في أي بلد أن يتوافق مع العلاقات القانونية والاجتماعية والاقتصادية السائدة في البلد، إلا أن تغير تطور العلاقات القانونية والاجتماعية وتغير الظروف الاقتصادية مع التغيرات في النظام الاقتصادي العالمي يتطلب اصلاحاً جذرياً للنظام الضريبي القائم، بما يتناسب والتغيرات الداخلية والخارجية بحيث تصبح الضريبة أداة مهمة في معالجة العديد من المشكلات الاقتصادية والاجتماعية، كالتضخم والبطالة وسوء توزيع الدخل الوطني وكذلك تصبح عاملاً مساعداً على تنشيط الإستثمارات المحلية والخارجية بهدف زيادة معدل النمو في الدخل الوطني وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

ومن بين الأهداف الاقتصادية التي يصبو إلى تحقيقها النظام الضريبي هي كالتالي:

- تحقيق النمو الاقتصادي حيث تعتبر الضرائب أداة مهمة وضرورية للرفع من النمو الاقتصادي من خلال تقديم تحفيزات ضريبية، تدعيم السلع العامة، الإستثمار، توجيه الصادرات، حيث ترى النظرية الاقتصادية أن العلاقة بين الضرائب والنمو الاقتصادي علاقة طردية أو عكسية، وذلك من خلال تأثيرها على الصادرات والإستثمار والعمالة....إلخ.

- تشجيع الإستثمار حيث تلعب الضرائب دوراً مهماً في توجيه وتشجيع الإستثمار، حيث تتم العملية بفرض معدلات منخفضة على القطاعات التي تريد جذب الإستثمار، وعليه رفع الإيرادات المالية وتنشيط حركة رؤوس الأموال في منطقة ما أو مجال معين أو قطاع محدد¹

¹ فيصل شياد، أثر الضرائب على الإستثمار والنمو الاقتصادي في الدول العربية -دراسة تحليلية قياسية-، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 02 لونسي علي، المجلد 11، العدد 01، 2022، ص 13.

ثانيا: كفاءة السلطات التشريعية والقضائية والتنفيذية

وتستعمل كل من كفاءة السلطة التشريعية في سن القوانين الضريبية بحيث تكون سهلة الفهم وواضحة اللبس والغموض، وتضمن للمكلف كافة حقوقه، كما تضمن للإدارة الجبائية وسائل تقدير وتحصيل الضريبة بنصوص تشريعية واضحة.

كما تشمل كفاءة السلطة القضائية في سرعة البث في القضايا الضريبية، نظرا لأهميتها للمكلف والدولة في آن واحد، كما أنها تفسر نصوص القانون بشكل يبعث بالثقة والاطمئنان في نفس المكلف، ليتابع حياته العملية باستمرار دون أن يشعر بأنه سيظلم وينقص من حقه.

وطبعا للإدارة الجبائية أثر كبير في تنفيذ القوانين والنصوص التشريعية، وذلك من خلال درجة تأهيل الموظفين للقيام بواجباتهم فيما يخص التدقيق الجبائي وربط الضريبة وتحصيلها.¹

ثالثا: العامل السياسي

إن النظام الضريبي يتأثر بشكل النظم السياسية السائدة، من ناحية الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، إضافة إلى الصور الفنية التي يتضمنها، وكذا طريقة عمله، وتبعاً لذلك تختلف الأنظمة الضريبية من دولة لأخرى وفي نفس الدولة من فترة زمنية لأخرى، وفقا لاختلاف النظم والظروف السياسية.

فمن المتوقع أنه حسب الظروف السياسية، سيتم صياغة النظام الضريبي بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، وأن تزداد الإعتبارات الموضوعية في اختيار مكونات النظام الضريبي، وهذا لا يعني إهمال الإعتبارات الشخصية، فمن المحتمل أن تحاول بعض جماعات الضغط السياسي ذات النفوذ الاقتصادي التأثير على القرار السياسي بما يسمح بتحقيق مصالح اقتصادية لها، بالحصول على العديد من الإعفاءات والمزايا الضريبية.

كما أن الاتجاهات السياسية للدولة وعلاقتها بالدول الأخرى، يمكن أن يؤثر تأثيرا واضحا على النظام الضريبي ومكوناته المختلفة.²

¹ رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، 2014، ص، ص 376 - 374.

² عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحسين التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر في الفترة 2001 - 2012، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2014، ص 25.

ومن بين الأهداف السياسية التي يحققها النظام الضريبي، حيث تؤدي أهدافا على: المستوى الداخلي؛ تمثل الضريبة أداة في أيدي القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى وهي بذلك تحقق القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب. أما المستوى الخارجي؛ فهي أداة من أدوات السياسة الخارجية عن طريق فرض ضرائب ورسوم جمركية على منتجات بعض الدول، وتخفيضها على منتجات البعض الآخر، ويعتبر استخدام الضريبة كهدف سياسي في الصراعات التجارية التي تحصل بين الدول المتقدمة.

رابعاً: العوامل الاجتماعية

يتأثر النظام الضريبي بالعوامل الاجتماعية من حيث النمو السكاني، فالدول التي تسعى إلى الزيادة في الكثافة السكانية تمنح أكبر عدد من الإعفاءات الضريبية، عكس الدول التي تشكو من الاكتظاظ السكاني، وكذلك إعطاء أهمية لعادات وتقاليد المجتمع في ترتيب الهيكل التنظيمي، وما هو مسموح وممنوع حسب الأحكام الدينية له دور في تحديد وصياغة النظام الضريبي بناء على دراسة العوامل الاجتماعية السائدة، حيث يمكن أن تتمثل الأهداف الاجتماعية التي يحققها النظام الضريبي في ما يلي:

- العمل على منع تكثف الثروات في أيدي أفراد المجتمع لفئة قليلة، ويتم ذلك من خلال عدة طرق منها فرض الضريبة على الثروة كما هو مطبق في ألمانيا وفرنسا، وفرض ضرائب مرتفعة على السلع الكمالية، وأيضا فرض ضرائب تصاعدية في معدل الضريبة؛
- ويمكن اعتبار الضريبة وسيلة لمعالجة أزمة السكن من خلال تدعيم المستثمرين في هذا القطاع لفترة محددة؛
- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة تؤثر على صحة وأخلاق المجتمع بشكل عام مثل التدخين وكل ما يتعلق به... إلخ.¹

¹ بوكروش محمد أمين، قويدري كمال، تقييم أداء النظام الضريبي ومدى تطبيق مبدأ العدالة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2 لونسي علي، المجلد 11، العدد 01، 2022، ص98

المطلب الثالث: مميزات النظام الضريبي الأمثل

تختلف مميزات النظام الضريبي في الدول المتقدمة عما هو في الدول النامية، وعليه يمكن التطرق في هذا المطلب إلى مميزات النظام الضريبي في الدول المتقدمة والدول النامية وأهم مميزات النظام الضريبي الأمثل

أولاً: مميزات النظام الضريبي في الدول النامية

تتعدد المميزات الضريبية في الدول النامية، منها الإعتماد بشكل كبير على الضرائب غير المباشرة وضعف الحصيلة الضريبية وعدم مرونة النظام الضريبي مما يسبب عدم إستقراره، ولذا تطرقنا إلى أهم المميزات المشتركة في النظم الضريبية في الدول النامية كما يلي:

1. إرتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة

تتميز الأنظمة الضريبية للدول النامية بالإعتماد بشكل كبير على الضرائب غير المباشرة في تكوين الإيرادات العامة (تمويل الميزانية العامة)، نتيجة تميز هذا النوع بسهولة التحصيل وأيضاً يعود الأمر إلى النمط أو البناء الاقتصادي في هذه الدول.¹ وكذلك بالنظر إلى الدول النامية المنتجة للمواد التعدينية، أنها دول تعتمد على استخراج وإنتاج المواد التعدينية، وتصديرها في شكل مواد أولية، وبالتالي تعتمد على حصيلة الصادرات كمصدر رئيسي للإيرادات العامة، حيث يتأثر هذا النوع من الصادرات بالتقلبات الإقتصادية، مما يؤثر على السياسة تمويل الإيرادات العامة.²

2. ضعف الحصيلة الضريبية

ما يتم ملاحظته في أغلب الدول النامية، هو ضعف الحصيلة الضريبية نتيجة الاعتماد على الضرائب غير المباشرة وأيضاً ضعف الدخل الفردي، وبالتالي ضعف نسبة الإقتطاعات حيث لا

¹ رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1983، ص 450.

² محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي مع تطبيق على الإدارة الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية،

مصر، 2014، ص 91.

يتجاوز نسبة 25% عكس ما نجده في الدول المتقدمة الذي يمكن أن تتجاوز نسبة الاقتطاعات 50%.¹

3. تعاضم المعدل (الضغط) الضريبي

يتمثل في تكليف المكلفين بالضريبة بدفع العديد من الضرائب والتي تفوق مقدرتهم التكليفية²، فالضغط الضريبي يعتبر مؤشرا للتقدير الكلي على المستوى الوطني،³ حيث تهدف دراسته إلى التحكم في مختلف التغيرات لتجنب انعكاساتها غير المرغوبة في إطار البحث عن مصادر تمويل أخرى، وخاصة أن الضريبة تعتبر إحدى أهم المصادر للحصول على إيرادات ضريبية والتي يجب التحكم فيها دون إلحاق الضرر بالأفراد.⁴

يتحدد المفهوم الواسع لضغط الضريبي نتيجة مقارنة حجم الإيرادات الضريبية وشبه الضريبية مع الناتج المحلي، بينما يتم تحديد المفهوم الضيق لضغط الضريبي بمقارنة الإيرادات الضريبية مع الناتج المحلي الإجمالي.

بينما يعبر الضغط الضريبي الفردي عن مقدرة تحمل الفرد للضغط الضريبي، حيث يتميز الضغط الضريبي الفردي عن الوطني في صعوبة تحديده بسبب عدم معرفة بشكل دقيق لنفقات الفرد، وما يدفعه من ضرائب غير مباشرة في المواد الإستهلاكية.⁵

ثانيا: مميزات النظام الضريبي في الدول المتقدمة

وفيما يخص الدول المتقدمة أيضا تشترك فيها والتي تميزها عن الدول النامية، حيث نجدها تتميز بانخفاض مستوى العبء الضريبي وإعتمادها بشكل كبير على الضرائب المباشرة في تعبئة إيرادات الجباية العادية.

¹ عبد الهادي مختار، دراسة لدور الضريبة على أرباح الشركات في تمويل الانفاق العام في الجزائر الفترة 1993-2015، مجلة البديل الاقتصادي، جامعة يان عاشور الجلفة، المجلد 04، العدد 02، 2017، ص306.

² حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، المجلد 3، العدد 04، 2006، ص

³ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص66.

⁴ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص، ص 136، 135.

⁵ ناصر مراد، بن عياد سمير، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 02 لونسلي علي، العدد 03، 2013،

ص400.

1. انخفاض العبء الضريبي

تتميز الأنظمة الضريبية في الدول المتقدمة بانخفاض العبء الضريبي على رأس المال وتوزيعه بشكل أكثر تكافؤاً بين ثلاث عناصر اقتصادية بين الدخل والعمل والإستهلاك، وهذا من أجل تحقيق كفاءة النظام الضريبي، حيث تركز بعض الدول في توزيع العبء الضريبي على أحد العناصر الاقتصادية أكثر من غيره.¹

2. سعة الطاقة الضريبية

بما أن الدولة المتقدمة تتميز بتنوع وتعدد أنظمتها الاقتصادية، ومن ثم فإنها تملك مصادر عدة وأوعية متنوعة لطاقة الضريبية، حيث أن هذا التطور الإنتاجي والتقني ينعكس في حجم الدخل القومي، إذ يعد هذا الأخير مؤشراً واضحاً لتطورات الاقتصادية، لذا فإن حجم الطاقة الضريبية مرتبط هو الآخر بحجم الدخل القومي الإجمالي، الذي يعد المؤشر الأساسي لتحديد الطاقة الضريبية، فإن هناك مؤشرات أخرى تمارس تأثيرها في قياس الطاقة الضريبية، أبرزها مستوى النمو الاقتصادي، ومتوسط نصيب الفرد من الدخل القومي، وعلى ذلك فإن الدول المتقدمة في النمو تتميز بسعة الطاقة الضريبية لتعدد أنشطتها الاقتصادية، وارتفاع مستوى الدخل القومي ومتوسط دخل الفرد فيها، ومن ثم فإن العبء الضريبي يتناسب مع المقدرة التكاليفية القومية الفردية، بحيث أصبح يشكل أهم مصادر الإيراد للدولة.²

3. مرونة النظام الضريبي

النظام الضريبي يعكس مجموعة من التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الدولة، وعليه يجب أن يكون على قدر معين من المرونة الذي يسمح باستمراره كعنصر فعال ومتطور من عناصر السياسة الاقتصادية، ومنه فإن تطور النظم الضريبية يتعلق بمدى ما يتسم به من مرونة

¹ محمد بلهادي، مشاكل قياس مستوى الانفاق الجبائي في ظل النظام الضريبي الجزائري، أطروحة دكتوراه، في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2018، ص45

² مفتاح فاطمة، النظم الضريبية الدولية، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2020، ص، ص 20، 21.

مرتفعة تعكس الواقع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي،¹ حيث تعرف المرونة الضريبية أو الجبائية كما يلي:

على أنها مؤشر تستخدم لقياس العلاقة بين التغيرات في الإيرادات الجبائية والتغيرات في الناتج المحلي الخام، والذي يعتبر واحد من القياسات والمؤشرات المهمة لمعرفة مدى حساسية واستجابة الإيرادات الضريبية للتغيرات التي تحدث في بنية وقيمة القاعدة الضريبية، ويرى المهتمين والمختصين في المجال الجبائي أن المرونة المرتفعة للإيرادات الجبائية تسمح بتمويل التنمية عن طريق رفع العائد الجبائي، دون الحاجة إلى الأخذ بإجراءات وتدابير جبائية قد يصعب تقبلها من طرف المكلفين، وفي المقابل إذا كانت مرونة الإيرادات الجبائية منخفضة فهذا يدفع السلطات إلى البحث عن إيرادات صافية عن طريق الأخذ بإجراءات وتدابير جبائية كرفع المعدلات الضريبية والبحث عن أوعية ضريبية جديدة، حيث تحسب وفق القانون التالي؛

المرونة الضريبية = تغيير في إجمالي الإيرادات الضريبة العادية / التغيير النسبي في الناتج المحلي $\times 100$.²

ثالثا: مميزات النظام الضريبي الأمثل

يجب أن تتوفر بعض الميزات في أي نظام ضريبي، تمكن أي بلد من تحقيق الأهداف المرجوة من هذا النظام، فتتنظيم وفرض الضرائب يجب أن يختلف من اقتصاد متطور ودخل فردي مرتفع، إلى اقتصاد ضعيف ودخل فردي ضعيف وهذا ما تم ايجازه في الآتي:

- أن يمتاز النظام الضريبي بقدرته على تحقيق الهدف، وبمختلف المكونات المساعدة على تحقيقه وبلوغه، حيث يختلف هدف النظام الضريبي حسب نوع النظام الاقتصادي.
- أن يراعى في النظام الضريبي مقدرة المكلفين على الدفع، وأن لا يثقل عليهم بعبء الضريبة وبأسعارها المرتفعة، وعدم الإكثار من فرضها ومراعاة الحالات الشخصية للأفراد المكلفين بها،

¹ عبد الهادي مختار، سماحي أحمد، نماذج وسمات النظم الضريبية في الدول النامية والمتقدمة، مجلة المعيار، المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريس، العدد 2016/13، ص 308.

² توفيق حجاوي، حنان بن عاتق، قياس المرونة الشاملة للإيرادات الجبائية لدول النامية، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 02 علي لونسى، المجلد 07، العدد 01، 2018، ص9.

وفرض الضرائب تتماشى وإمكاناتهم لتفادي الوقوع في مشكل التهرب من دفعها، ولأن إرهاب المكلفين بفرض ضرائب كثيرة وذات أسعار مرتفعة، يؤدي إلى التأثير على رأس مال المكلف، وبالتالي نفاذه تدريجيا إلى أن يؤثر على نشاط المكلف، وقد ينتج عن ذلك إنهاء مشروع وبالتالي عرقلة النمو الاقتصادي؛

- أن يتصف النظام الضريبي بالعدالة وذلك بخضوع جميع أفراد المجتمع للضريبة كل حسب مقدرته، أي أن يساهم كلهم في أعباء النفقات العامة، حيث يتمثل الهدف من هذه الخاصية هو القضاء على الإمتيازات التي كانت سائدة في الأنظمة السياسية سابقا، أي كانت بعض الطبقات المحظوظة معفاة من دفع الضرائب، إذا لا يوجد مبرر لعدم إخضاع فئة دون أخرى، كما أن كل إمتياز ممنوح لفئة اجتماعية معينة سينقل العبء الضريبي لفئات أخرى من المجتمع؛

- أن يكون النظام الضريبي مرنا وقابلا لإخضاع أي نشاط جديد للضريبة، أو إعفاء نشاط آخر منها حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة لفترة معينة ولكن دون أن يؤثر هذا التغير على جوهر النظام الضريبي بحيث يبقى أساسه قائما؛

- توثيق الصلة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ومحاولة التقليل من التوتر والخلاف بينهما، بهدف السعي إلى تحقيق المصالح العامة؛

- أن يتسم النظام الضريبي بالوضوح من أجل إستيعاب معالمه، وسهولة فهمه من طرف الموظفين الجدد وتخفيض نسبة التهرب الناتجة عن إستغلال مختلف الثغرات فيه، فتحديد الضريبة بصورة قاطعة دون أي غموض أو أي إبهام يكون المكلف متيقنا بمدى إلتزامه بأدائها بصورة واضحة لا لبس فيها، ومن ثم يمكنه أن يعرف مسبقا موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها، ومعدلها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة، إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها ، حيث إن عدم الوضوح يؤدي بالمكلفين إلى الحذر من النظام الضريبي.¹

¹ جازية أمير، عاشور يوسف، المنظومة الجبائية في الجزائر-المشاكل وضرورة الإصلاح-، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 02 لونسي علي، المجلد 7، العدد 02، 2019، ص، ص 74 - 75.

المبحث الثالث: جوانب من النظام الجبائي الجزائري

يرتكز النظام الجبائي الجزائري على مجموعة من الضرائب والرسوم التي تطبق وفق قوانين وتشريعات جبائية موضحة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة وقانون الرسم على رقم الأعمال، في إطار ثلاثة أنظمة ضريبية للإخضاع الضريبي، وهذا بعد الإصلاحات الجبائية التي طالت النظام بعد سنة 1991 وهي تعتبر السنة الأكثر التي شهدت إصلاحا شاملا لنظام الجبائي الجزائري، وعليه سيم التطرق في هذا المبحث إلى أهم الضرائب والرسوم التي تفرض في الجزائر لتكوين موارد جبائية تمكنها من سد إحتياجات العامة للمواطنين، موضحة أيضا في ثلاثة مطالب كالآتي:

المطلب الأول: خصائص وأنظمة الإخضاع في النظام الجبائي الجزائري

النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، أي يمنح للمكلف الحق في التصريح بمختلف مداخله وأرباحه وفق النظام الإخضاع الذي يخضع له نشاطه

أولا: خصائص النظام الجبائي الجزائري

تتميز الأنظمة الضريبية بالاختلاف من بلد إلى آخر، حسب تعاريف التي ذكرناها سابقا فكل نظام ضريبي لديه مميزات وخصائص إستمدتها من البيئة الإقتصادية والاجتماعية التي ميزته عن باقي الأنظمة فالنظام الجبائي الجزائري بدوره لديه مجموعة من الخصائص نوجزها فيما يلي:

- ضعف الضرائب المباشرة؛
- صعوبة التحصيل وإنتشار التهرب الضريبي؛
- إختلال هيكل النظام الضريبي إذ تمثل الضرائب غير المباشرة نسبة 60 % من الحصيلة العامة للضرائب على عكس الدول المتقدمة التي تجد السيطرة لضرائب المباشرة؛
- ضعف القطاع الصناعي بالإضافة إلى سيطرة الشركات الأجنبية التي تستفيد من الاعفاءات ضريبية ضخمة قصد تشجيع الاستثمار. ¹

¹ عفاف زهراوي، تكيف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 02 المجلد06، العدد 01، 2020، ص 33.

ثانياً: أنظمة الإخضاع الجبائي في الجزائر

يتكون النظام الجبائي الجزائري من ثلاثة أنظمة ضريبية للإخضاع، والذي يتم تقسيم المكلفين بالضريبة إلى مجموعات كل منها يخضع إلى نظام إخضاع معين وفق شروط معينة

1. نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

جاء نظام الضريبة الجزافية الوحيدة ليحل محل النظام الجزافي الذي كان معمول به سابقاً حيث هي ضريبة واحدة تم إستحداثها في قانون المالية 2007 حيث تخضع لأحكام قانون الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة أي تعوض كل من الضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات وتغطي أيضاً كل من الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.¹

1.1. مجال التطبيق

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة؛ الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو غير تجاري أو نشاط حرفي، التي لا يتجاوز رقم أعمالهم 8.000.000 دج، حيث يتم إستثناء من مجال التطبيق جملة من الأنشطة وهي كما يلي:

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي.
- أنشطة إستيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها.
- أنشطة شراء و البيع الممارسة حسب شروط البيع بالجملة.
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخابر التحليل الطبية.
- أنشطة الاطعام الفندقية المصنفة.
- القائمون بعملية التكرير وإعادة الرسكلة، المعادن النفيسة، صانعي الذهب والبلاتين.
- أنشطة الأشغال العمومية، الري والبناء.²

¹YANAT Abdelmadjid, **Un état actuel des relations administration fiscale-contribuables**, Les Annales de l'université d'Alger1, 2017, vol 2, N°29, p 36.

²أنظر المادة 282 مكرر 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

- ويتم إعفاء مجموعة من الأنشطة من الضريبة الجزافية الوحيدة والتي سيتم عرضها كما يلي:
- المؤسسات التابعة لجمعيات المعاقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها؛
 - مبلغ الإيرادات المحقق من قبل الفرق المسرحية؛
 - الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق التنظيم؛
 - رقم الأعمال الناتج عن أنشطة بيع وجمع الحليب الطازج؛
 - تنفيذ الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع الإستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع المؤهلة للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لتشغيل الشباب، أو الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر، أو الصندوق الوطني لتأمين عن البطالة، من إعفاء مؤقت لمدة 3 سنوات، حيث يتم تمديدها إلى 06 سنوات في حال تم إقامة المشروع في مناطق الواجب ترقيةها، ويمدد إلى سنتين في حال تعهد صاحب المشروع أو المستثمر بتوظيف ثلاثة مستخدمين على الأقل للفترة غير محدودة.¹

2.1. حساب ودفع الضريبة الجزافية الوحيدة

- يتم حساب الضريبة الجزافية الوحيدة بعد إعداد تصريح تقديري لرقم الأعمال أو النهائي (رقم الأعمال الخاضع فعليا) من طرف المكلف بالضريبة وذلك من خلال تطبيق المعدلات التالية:
- 0.5 % بالنسبة للأنشطة الممارسة ضمن نظام المقاول الذاتي؛
 - 05 % بالنسبة للأنشطة البيع والإنتاج بما فيها النشاط الحرفي؛
 - 12 % بالنسبة للأنشطة الخدمات.²

يتم دفع الضريبة الجزافية الوحيدة أي دفع المبلغ بصورة كلية قبل 30 جوان من كل سنة بعد التصريح برقم الأعمال التقديري بتقديم نموذج (G12Bis) ، أو على شكل تسبيقات، حيث يتم دفع:

- القسط الأول قبل 30 جوان بنسبة 50% (نصف المبلغ).

¹ أنظر المادة 282 مكرر 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

² أنظر المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحديث 2024.

- القسط الثاني ما بين 01 سبتمبر حتى 15 سبتمبر بنسبة 25%.
- القسط الثالث ما بين 01 ديسمبر حتى 15 ديسمبر بنسبة 25%.

كما يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع لضريبة حسب النظام الحقيقي، ويبلغ الإختيار للإدارة الجبائية قبل أول فبراير من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف بالضريبة تطبيق نظام الربح الحقيقي وإختياره لا رجعة فيه.¹

2. النظام الحقيقي

يعتبر النظام الحقيقي من أنظمة فرض الضريبة، إنطلاقا من المبادئ الأساسية التي تبرز أهمية المحاسبة الضريبية في ذلك على اعتبارها إحدى فروع علم المحاسبة، والتي تعني عرض البيانات المحاسبية اللازمة لغرض تحديد الربح الجبائي وفق أحكام القانون الجبائي. وتخضع لهذا النظام قانونيا كل من تجاوز رقم أعمالهم 8.000.000 دج، حيث يجب على الأشخاص الذين يخضعون لنظام الحقيقي يجب أن يقدموا تصريحاتهم قبل 30 أبريل على الأكثر لدى مفتشية الضرائب.²

3. النظام الضريبي المبسط

يخضع لنظام المبسط كل الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا غير تجاريا ومهنا حرة.³ الذين يتجاوز مجموع مداخيلهم المهنية 8.000.000 دج، باستثناء الأشخاص المعنويين الذين يخضعون للنظام الحقيقي وجوبا.

ويمكن أيضا للأشخاص الطبيعيين الذين لا يمارسون نشاطا غير تجاري والذين لا تتجاوز إيراداتهم ثمانية ملايين دينار جزائري 8.000.000 دج، وأردوا الخضوع للنظام الضريبي المبسط حسب رغبتهم واختيارهم، أن يبلغوا المصلحة المختصة برغبتهم من خلال إيداعهم لطلب الخضوع لهذا النظام قبل 01 فيفري من سنة الاختيار ويبقى الاختيار لا رجعة فيه.⁴

¹ أنظر المادة 03 من قانون الاجراءات الجبائية، تحديث 2023.

² أنظر المواد 17، 148، 152، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021.

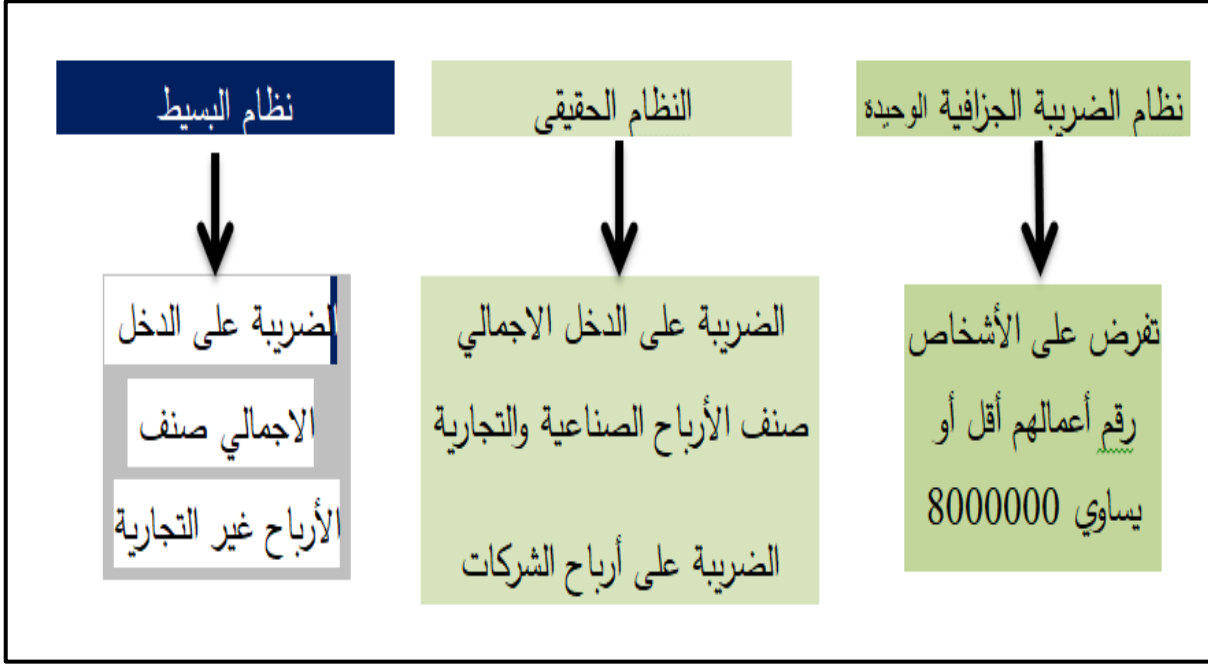
³ أنظر المادة 31 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2023.

⁴ أنظر المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2023.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الضريبي (مع الإشارة إلى النظام الضريبي الجزائري)

ومما سبق؛ يتضح أن النظام الضريبي يعتمد على ثلاثة أنظمة ضريبية كما هو موضح في الشكل الآتي:

الشكل رقم (01 - 02): يمثل أنظمة الإخضاع الضريبي في الجزائر



المصدر من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات السابقة.

المطلب الثاني: الضرائب على الدخل في النظام الضريبي الجزائري

تم في سنة 1991 ضمن قانون المالية التكميلي إستحدث نوعين من الضرائب المباشرة في التشريع الجبائي الجزائري وهما الضريبة على الدخل الإجمالي (irg) والضريبة على أرباح الشركات (ibs)، حيث كل واحدة منهما لديها مميزات ومجال تطبيق محدد وهذا ما تم التطرق إليه في هذا المطلب:

أولا. الضريبة على الدخل الاجمالي:

تعرف الضريبة على الدخل الإجمالي في التشريع الجبائي الضريبي الجزائري على أنها ضريبة سنوية وحيدة تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين حيث يتم فرضها على الدخل الصافي الإجمالي.

وتؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي للمكلف بالضريبة.¹ وتطبق هذه الضريبة على المداخل المتأتية من أنشطة الأرباح الصناعية والتجارية ، وأرباح المهن غير التجارية ومداخل رؤوس الأموال المنقولة، المرتبات والأجور والريوع العمرية، فوائض قيم التنازل بمقابل عن العقارات المبنية والغير المبنية.²

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من سبعة أصناف، حيث كل الأصناف تطبق على الأشخاص الطبيعيين، ولكن كل صنف لديه مجال تطبيق ووعاء ضريبي ومعدل ضريبي

1. صنف الأرباح التجارية والصناعية

حيث تطبق ضريبة الدخل صنف الأرباح التجارية والصناعية على كل شخص طبيعي يحقق ربح مهني ناتج عن ممارسة نشاط تجاري أو إنتاجي أو خدماتي أو مهنة حرة غير التابعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة وشركات الأشخاص ماعدا الذين اختاروا الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وايضا الشركات المدنية.

يتم تحديد الربح الجبائي بنفس طريقة الضريبة على أرباح الشركات أي:

الربح الجبائي (النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية _ التخفيضات + الإدماجات) . المعدل الضريبي (حسب جدول التصاعدي السنوي)

يتم دفعها عن طريق نظام التسبيقات على الحساب في شكل تسبيقين: الأول من 20 فيفري إلى 20 مارس. الثاني من 20 ماي إلى 20 جواناً ما رصيد التسوية يتم دفعه قبل 20 ماي من السنة الموالية.

2. الأرباح غير التجارية:

كل شخص طبيعي يمارس مهنة غير تجارية أو حرة، يتمثل الوعاء الضريبي في مختلف الإيرادات المهنية التي يحققها الشخص الطبيعي بعد خفض النفقات المهنية، الربح الضريبي (ربح

¹ أنظر المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، تحديث 2024.

² حميد بوزيدة، تقنيات جبائية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2010، ص، ص، 03، 05.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الضريبي (مع الإشارة إلى النظام الضريبي الجزائري)

غير تجاري) . المعدل (حسب جدول التصاعدي السنوي)، نفس الطريقة التي يدفع بها أصحاب الأرباح الصناعية والتجارية.

الجدول رقم (01-01): يمثل الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الاجمالي

الشرائح	معدل الضريبة	مبلغ الحقوق	مبلغ التراكم
أقل من 240.000 دج	0%	0	0
240.000 دج إلى 480.000 دج	23%	55.200	55.200
480.000 دج إلى 960.000 دج	27%	129.600	184.800
960.000 دج إلى 1.920.000 دج	30%	288.000	472.800
1.920.000 دج إلى 3.840.000 دج	33%	633.600	1.106.400
أكثر من 3.840.000 دج	35%	/	/

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

يمثل الجدول أعلاه الجدول التصاعدي السنوي المعتمد لحساب الضريبة على الدخل الاجمالي وتم تقسيمه إلى ست شرائح كما هو موضح في الجدول ، حيث أصبح قسط الدخل الخاضع الذي لا يتجاوز مبلغه قيمة 240.000 دج معفى من الضريبة، والمبالغ التي ضمن مجال (240.000 دج - 3.840.000 دج) يتم إخضاعها إلى معدلات الضريبة تتراوح ما بين (23% - 35%).

3. الأجور والرواتب:

كل شخص يتلقى اجر او راتب مقابل القيام بجهد عضلي أو فكري أثناء مزاولته للعمل بالإضافة إلى المتقاعدين أو ذوي حقوقهم وأيضا الريوع العمرية، توجد مجموعة من العناصر المكونة للوعاء الضريبي وهي:

الأجر القاعدي، تعويض الخبرة المهنية، تعويض الساعات الإضافية، وتعويض عمل المنصب وتعويض الضرر وعلاوة المردودية الفردية والجماعية، وتعويض السلة، يتم حساب

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الضريبي (مع الإشارة إلى النظام الضريبي الجزائري)

الضريبة على الأجر بعد تحديد الدخل الخاضع منقوصا منها الاشتراكات العمالية في التأمينات الاجتماعية والاقتطاعات لتكوين منح التقاعد والمعاشات، تدفع الضريبة على الأجر بالإقتطاع من المصدر من طرف صاحب العمل لدى قابضة الضرائب التابع لهما مكتب الذي قام بدفع الأجر، حيث يتم اعتماد البرام خاص بالضريبة على الأجر الذي يتكون من ستة شرائح، حيث كل شريحة يقابله معدل كما هو مبين في الجدول أسفله

الجدول رقم (01 - 02): يمثل الجدول التصاعدي الشهري للضريبة الأجر والرواتب

مبلغ التراكم	مبلغ الحقوق	المعدل الضريبي	شرائح الدخل
0	0	0	أقل من 20.000
4600	4600	23	20.000 إلى 40.000
15.400	10.800	27	40.000 إلى 80.000
39.400	24.000	30	80.000 إلى 160.000
92.200	52.800	33	160.000 إلى 320.000
/	/	35	أكثر من 320.000

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

يستفيد الدخل الذي يفوق 30000 دج ويقل عن 35000 دج من تخفيض إضافي حيث يتم تحديد الضريبة وفق المعادلة التالية:

$$\text{الضريبة على الأجر} = (\text{وفقا لتخفيض الأول}) \times (51 / 137) - (8 / 27925)$$

ويستفيد الدخل الذي يفوق 30000 دج ويقل عن 42500 دج التي يتقاضاها العمال المعوقون المتقاعدين في إطار النظام العام من تخفيض إضافي وعليه تحسب الضريبة كما يلي:

$$\text{الضريبة على الأجر} = \text{الضريبة} (\text{وفقا لتخفيض الأول}) \times (61 / 93) - (81213)^1.$$

تعفى من الضريبة على الأجر والرواتب المداخل التالية:

- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين؛

¹ عيسى سماعيل، جباية ومحاسبة المؤسسة، مرجع سبق ذكره ص 342.

- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل: منحة الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة؛
- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل، منصوص عليها في اتفاق دولي؛
- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة، والتعويضات عن المنطقة الجغرافية؛
- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب؛
- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية؛
- الريع العمري المدفوعة كتعويضات الناتجة عن أحداث العمل والتمسبة في عجز كامل.
- المنح الدراسية والتعويضات التبرص المدفوعة للطلبة نتيجة إجراء تربصات علمية؛
- يعفى السفراء والوكلاء الدبلوماسيون والقناصل من الجنسية الأجنبية من الضريبة عندما يتلقون الديبلوماسيةيين الجزائريين معاملة بالمثل.¹

4. مداخيل القيم المنقولة:

يتم تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المداخيل المنقولة على عنصرين وهما ريع الأسهم أو حصص الشركة والايادات المماثلة، والديون والودائع والكفالات. ريع الأسهم أو حصص الشركة والايادات المماثلة:

يقصد بريوع الأسهم أو حصص الشركة والايادات المماثلة الأرباح الموزعة من طرف الشركات ومؤسسات الأموال والتي تشمل شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المدنية التي أخذت شكل شركات المساهمة والشركات التي إختارت الامتثال للضريبة على أرباح الشركات، حيث يجب التفرقة بين الأرباح التي تعتبر موزعة والأرباح التي لاتعتبر موزعة في نظر المشرع الجبائي كما هو موضح في الجدول أسفله:

¹ أنظر المواد 05 و 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2023.

الجدول رقم (01 - 03): يمثل المداخل التي تعتبر موزعة غير الموزعة

الموزعة	غير الموزعة
- الأرباح التي لم تحول إلى الاحتياطات أو تم إدراجها في رأس المال؛	- المبالغ الموزعة التي تكتسي بالنسبة للشركاء أو حاملي الأسهم طابعا تسديديا لمساهماتهم أو لعلاوات الإصدار غير أن هذا التوزيع لا يكتسي هذا الطابع، إلا إذا سبق توزيع كل الأرباح والاحتياطات ماعدا الاحتياط القانوني حيث لا تعتبر مساهمات الاحتياطات المدرجة في رأس المال، المبالغ المدرجة في رأس المال أو الاحتياطات بمناسبة إندماج الشركتين
- إيرادات المبالغ الموظفة في شكل استثمار إما على شكل قروض أو تسديدات مسبقة للحصص غير مطلوبة من طرف الشركة كما هو الحال في حالة المساهمات المجزئة؛	- المبالغ الموزعة نتيجة تصفية الشركة، حيث تمثل تسديدا للمساهمات المبالغ أو القيم التي تم فرض عليها الضريبة على الدخل الاجمالي سابقا.
- القروض والتسبيقات على الحساب الموضوعة تحت تصرف الشركاء من طرف شركتهم؛	
- المكفآت والامتيازات والتوزيعات غير معلن عليها؛	
- أتعاب الحضور ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة لقاء وظائفهم داخل الشركة؛	
- مبالغ الأرباح والاحتياطات المشككة على مستوى الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي أصبحت غير خاضعة لهذه الضريبة لسبب أو لآخر؛	
- الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير	

مقيمة من طرف شركاتها الفرعية المقيمة في في الجزائر

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المواد 46، 48، 49، 50 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

يتم تطبيق نسبتين (15% و 5%) في حساب الضريبة على المداخل المنقولة كمايلي:

15% الأرباح الموزعة التي تم ذكرها سابقا (الاقتطاع من المصدر)؛

15% مداخل الأشخاص الطبيعيين الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر (الاقتطاع من المصدر)؛

5% محررة من الضريبة فيما يخص المداخل المتأتية من توزيع الأرباح التي تم إخضاعها للضريبة أو إعفاؤها صراحة (الاقتطاع من المصدر).¹

يتم حساب الربح المحاسبي القابل للتوزيع إنطلاقا من النتيجة المحاسبية الصافية وليس النتيجة الجبائية كما هو الحال في الضريبة على أرباح الشركات كما هو مبين في الشكل الآتي:

5. المداخل الإيجابية

هي المداخل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية وغير المبنية بمختلف أنواعها بما في ذلك الأراضي الفلاحية وكذلك المحاللات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بصفة مدنية (المداخل التي لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية في تحديد الدخل الإجمالي صنف مداخل عقارية.

تطبق على المداخل المحققة من تأجير العقارات المبنية والغير المبنية، حيث يعتبر المبلغ الكلي المقبوض من طرف المؤجر هو الأساس الخاضع،²

ويتم حساب الضريبة على الدخل صنف المداخل العقارية في حالة كان المبلغ السنوي للايجار أقل أو يساوي 1800000 دج يتم تطبيق المعدلات التالية في صورة طابع تحري:

07% المداخل المتأتية من تأجير السكن الفردي أو الجماعي؛

¹ أنظر المواد 46، 48، 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

² أنظر المادة 43 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحديث 2024.

15% المداخل المتأتية من تأجير عقارات ذات طابع مهني أو تجاري غير مؤثت، وأيضا العقود المبرمة بين الشركات لتأجير العقارات غير المبنية؛

10% المداخل المتأتية من تأجير العقارات غير المبنية ذات الطابع الفلاحي.¹

يتم دفع الضريبة على المداخل الإيجارية في اليوم 20 من الشهر أو الفصل أو السنة التي تلي فترة تحصيل المبلغ.

تعفى المداخل العقارية من الضريبة كل من المداخل الناتجة عن عقود الإعارة المبرمة بين الأطراف من الدرجة الأولى أي العقود التي يتم إبرامها بين الأم أو الأب والأبناء ويتم توزيع الضريبة مناصفة ما بين الدولة والبلدية محل تواجد العقار.²

6. الضريبة على فائض القيمة

تعتبر الضريبة على فائض القيمة هي الضريبة التي تفرض على الفائض الايجابي نتيجة التنازل على العقارات المبنية والغير المبنية والأوراق المالية، حيث يقع ضمن مجال تطبيق الضريبة كل من:

- التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير مبنية والمحقة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون عنها خارج نطاق نشاطهم المهني؛
- التنازل عن الأسهم والحصص الاجتماعية والأوراق المماثلة والمحقة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون عنها خارج نطاق نشاطهم المهني.

تعفى من الضريبة كل من الفائض المحقق نتيجة التنازل عن عقار تابع لتركة من أجل تصفية إرث شائع موجود، الهبات الممنوحة في إطار الدرجة الأولى والثانية، الأملاك العقارية في إطار عقود الإيجار المنتهية بالتملك.

يتم حساب الضريبة على فائض القيمة في حالة كان التنازل عن العقارات المبنية وغير المبنية:

¹ أنظر المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

² أنظر المادة 42 و 42 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

فائض القيمة = سعر التنازل عن العقار - سعر الاقتناء أو قيمة انشائه من طرف المتنازل - مبلغ الحقوق والرسوم المدفوعة والمصاريف المثبتة قانونا - مصاريف التحسين في حدود 30 % من الاقتناء أو الشراء.

في حالة التنازل عن الأوراق يتم حساب الضريبة كما يلي:

فائض القيمة = سعر التنازل - مبلغ الرسوم والمصاريف المثبتة قانونا - سعر الشراء أو اكتتاب الأسهم أو الحصص الاجتماعية.¹

يتم تطبيق المعدل 15 % محرر من الضريبة مع الاستفادة من التخفيضات 5% سنويا ابتداء من السنة الثالثة من حيازة العقار لكن في حدود 50% و50% فيما يخص السكنات الاجتماعية التي تمثل الملكية الوحيدة والسكن الرئيسي فيما يخص العقارات المبنية يتم تطبيق أيضا 15% محرر من الضريبة مع الاستفادة من التخفيض في حالة الاستثمار بنسبة 5% فيما يخص الأوراق المالية.²

يتم الدفع الضريبة على فائض القيمة في أجل لا يتعدى 30 يوما ابتداء من تاريخ إبرام عقد البيع أو الاكتتاب.³

ويجدر الإشارة إلى كل من أصناف المداخل المنقولة والمداخل الاجارية وفائض التنازل عن القيمة تتصف بأن الدخل الاجمالي الصافي المتعلق بها يخضع إلى الطابع المحرر من الضريبة.

7. المداخل الفلاحية

المداخل الفلاحية هي المداخل المحققة نتيجة القيام بالأنشطة الفلاحية مثل تربية المواشي والدواجن... الخ، والمنتجات الزراعية.⁴

وتعفى المداخل الفلاحية من الضريبة الايرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول والجافة والتمور وكل ما يتعلق بإنتاج الحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته.

¹ أنظر المادة 78 و79 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

² أنظر المادة 79 و104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

³ أنظر المادة 80 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحديث 2024.

⁴ أنظر المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحديث 2024.

في حالة الأراضي المستصلحة في المناطق الصحراوية والجبلية حديثا يت إعفاء منتوجاتها الفلاحية مؤقتا لمدة 10 سنوات.¹

يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي صنف المداخيل الفلاحية كما يلي:

1.7. الأنشطة الزراعية:

يحدد حسب طبيعة المزروعات والمساحة المزروعة أي أن كل ولاية لديها تعريف خاصة بها تتراوح ما بين الحد الأدنى والأقصى، حيث يتم إعداد والمصادقة على هذه التعريف من طرف المدير الجهوي للضرائب في آجال لا تتعدى 30 يوم وهذا ابتداء من نهاية الأشغال التي تقوم بها اللجنة (ممثلي التجار وأعضاء غرفة الفلاحية)، حيث تهتم هذه اللجنة موازنة مع المكلف (الفلاح) بتحديد مختلف الأعباء والإيرادات الفلاحية،² حيث يتم تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة عن طريق:

الدخل الصافي الخاضع للضريبة = قيمة المردود المتوسط الهكتار - التكاليف المتحملة × المساحة المزروعة.³

2.7. أشطة تربية الماشية

يتم تحديد القيمة التجارية المتوسطة لكل رؤوس وحسب الفصيلة مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيض المطبق في هذا الشأن (60 %)، حيث يتم حساب الدخل الصافي الخاضع كما يلي:

الدخل الصافي الخاضع للضريبة = (القيمة التجارية المتوسطة - قيمة التخفيض) × عدد الرؤوس.⁴

3.7. أنشطة تربية الدواجن والنحل والأرانب والمحار وريوع واستغلال الفطريات

يتم تحديد المبلغ الخاضع للضريبة من خلال تحديد التسعيرة المتوسطة حسب العدد والكمية وعدد خلايا النحل وذلك كما يلي:

¹ أنظر المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

² أنظر المواد 08، 09، 10، من قانون الاجراءات الجبائية تحديث 2024.

³ أنظر المادة 38 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

⁴ أنظر المادة 39 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

الدخل الصافي الخاضع للضريبة = التسعيرة المتوسطة حسب كل حالة × عدد الوحدات أو عدد الكمية المحققة.¹

ويجدر الإشارة إلى أن المداخل الفلاحية لديها خصوصية لدى الدولة من حيث الاعفاءات والتحفيزات الممنوحة فيها في إطار دعم القطاع الفلاحي، حيث تخضع فقط للضريبة على الدخل الاجمالي، حتى في الجانب المحاسبي خصصت لها المعيير المحاسبية الدولية محاسبة خاصة بها وهي المحاسبة القطاعية.

ثانيا. الضريبة على أرباح الشركات

"هي ضريبة سنوية تفرض على مجمل الأرباح والمداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات IBS " أي أنها تتميز كضريبة بالسنوية والنسبية في الاقتطاع،² ومن خلال تعريف يمكن أن نستنتج مجموعة من الخصائص:

- ضريبة سنوية أي يتم تحديد الوعاء خلال سنة مالية واحدة فقط؛
- ضريبة نسبية حيث بعد تحديد الربح الضريبي يتم اخضاعه لمعدل نسبي عكس الضريبة على الدخل الاجمالي التي تخضع إلى جدول تصاعدي؛
- ضريبة تصريحية حيث بعد قيام الشخص المعنوي كمكلف ملزم بدفع الضريبة وذلك بتقديم تصريح إلى الادارة الجبائية قبل الفاتح من شهر أفريل من كل سنة مبينا الدخل السنوي لسنة المعنية بالتصريح؛
- ضريبة وحيدة حيث أي أنها تتعلق بالأشخاص المعنويين دون الطبيعيين.³

¹ أنظر المادة 40 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

² إلياس قلاب، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2011، ص 20.

³ عبد الهادي مختار، دراسة لدور الضريبة على أرباح الشركات في تمويل الانفاق العام في الجزائر الفترة 1993-2015، مرجع سبق ذكره

1. مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

يتم فرض الضريبة على أرباح الشركات وفق الإخضاع الإجباري والإخضاع الاختياري

1.1. الشركات الخاضعة إجباريا

تتمثل الشركات (الأشخاص المعنويين الذين يخضع نشاطهم إلى النظام الحقيقي) فيما يلي:

- شركات الأسهم (SPA)؛
- شركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)؛
- مؤسسات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة (EURL)؛
- شركات التوصية بالأسهم (SCA)؛
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري (EPIC).¹

2.1. الشركات الخاضعة اختياريًا

تعتبر الشركات الخاضعة اختياريًا هي شركات الأشخاص التي فضلت الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات، بدلا من الضريبة على الدخل الاجمالي، مثل شركات التضامن (SNC)، شركات التوصية البسيطة (SCS)، وشركات المدنية، الشركات المدنية التي لا تكون على شركات أسهم.

حيث منح القانون الجبائي الجزائري هذه الخاصية لشركات الأشخاص، ولكن لا يمكن لها الرجوع في هذا القرار طيلة مدة حياة الشركة.²

2. حساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات:

يتم حساب الضريبة على أرباح الشركات بعد تحديد النتيجة الجبائية، حيث يعبر عن النتيجة الجبائية على أنها النتيجة المحاسبية بعد إدخال جزء من التعديلات وذلك بإعادة دمج مجموعة من الأعباء التي تقبل في المضمون المحاسبي لكنها ترفض في المضمون الجبائي، وتخفيض بعض الإيرادات التي لا تفرض عليها الضريبة، وعليه:

¹ أنظر المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2023.

² بلول نوفل، أمينة سلايمية، أثر الضريبة على أرباح الشركات على تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2015/1992، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، المجلد 02، العدد 01، 2015، ص78.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الضريبي (مع الإشارة إلى النظام الضريبي الجزائري)

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاسترجاعات (الأعباء غير قابلة للخصم) - التخفيضات (الإيرادات لا تخضع ضريبيا).

تتمثل الإسترجاعات في العناصر غير القابلة للخصم من الربح الجبائي أي تحسب من الناحية المحاسبية على أنها تكاليف تخصم من النتيجة المحاسبية، بينما من الناحية الجبائية مرفوضة تماما لأسباب مثل تجاوز السقف المحدد جبائيا، أو مصارف خارجة عن نشاط الإستغلال.

أما التخفيضات تتمثل في العناصر غير الخاضعة للضريبة، ويتم معالجتها بخصمها من الربح الخاضع لضريبة،¹ أي بمعنى هي عبارة عن قيم إيرادات تسجل محاسبيا ضمن النتيجة المحاسبية على أنها لإيرادات، بينما في الجانب الجبائي تعتبر تخفيضات لا يتم دمجها في الربح الخاضع للضريبة، أي من الناحية العملية عكس الإسترجاعات، حيث سيتم توضيحها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (01 - 04): يمثل مختلف الادمجات والتخفيضات في تحديد النتيجة الجبائية

التخفيضات	الاسترجاعات (الإدمجات)
- الأرباح الناشئة والقابلة للدفع في الفترات المستقبلية (في حالة خصم ضريبي)؛ - المصاريف المالية والأتعاب التي حققها فعليا خلال السنة المالية يتم خصمها من النتيجة المحاسبية؛	- الأرباح المسددة خلال السنة الجارية والقابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية (في حالة أصل ضريبي مؤجل)؛ - المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب التي لم تدفع خلال السنة المالية يتم دمجها في النتيجة المحاسبية؛
- يتم خصم إعانات الاستغلال في حالة عدم قبض هذه الاعانات ويتم إنقاصها من النتيجة المحاسبية؛ - التنازل على إعانات التجهيزات الاستثمار في	- إعانات الاستغلال التوازن يتم دمجها في حالة قبضها وأصبحت إيراد يتم إضافته إلى

¹ قطيب عبد القادر، عنيشل عبد الله، دراسة وتحليل الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المركز الجامعي أفلو، المجلد 07، العدد 01، 2023، ص 396.

<p>تحقيق فائض القيمة يتم خصمها من النتيجة المحاسبية؛</p> <p>- يتم خصم مصاريف التطوير والتي تقدر بـ 10٪ هي الربح الخاضع للضريبة دون تجاوز حد أقصاه 100.000.000 دج؛</p> <p>- العناصر ذات القيمة المنخفضة يتم خصمها لكن شرط أن لا يتجاوز 60000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة؛</p> <p>- خسائر السنوات السابقة يتم خصمها من الربح الخاضع للضريبة إلى غاية السنة الرابعة؛</p> <p>التثبيات المحصلة مجانا يتم خصمها كإيرادات غير خاضع للضريبة.</p> <p>الهدايا ذات الطابع الاشهاري مالم تتجاوز قيمة كل واحد منها مبلغ 1000 دج في حدود مبلغ إجمالي قدره 500.000 دج.</p>	<p>النتيجة المحاسبية في نظر التشريع الجبائي خلال السنة المالية المعنية؛</p> <p>- إقتناء تجهيزات قابلة للاهلاك في إعانات الاستثمار يتم ربطها بالنتيجة السنة المالية على حسب مدة الاهلاك، لكن في حالة كانت التجهيزات غير قابلة للاهلاك يتم دمجها في النتيجة السنة المالية مقسمة لأجزاء متساوية لمدة خمس سنوات، وإذا تم التنازل عن هذه التجهيزات وتحقيق فائض تم دمجها في النتيجة المحاسبية</p> <p>- بالنسبة لمؤونات وخسائر القيم:</p> <p>بالنسبة لخسائر القيم المطبقة على التثبيات يتم دمجها في النتيجة المحاسبية مع تشكيل ضريبة أصول مؤجلة يتم استرجاعها من قيمة الاهلاكات المتبقية المتعلقة بالتثبيات المعني؛</p> <p>المؤونة المخصص لتعويض التقاعد تعتبر جبائيا أعباء لا يمكن خصمها إلا بعد تحققها حيث كلما يتم تشكيل المؤونة حتى يتم الدفع الفعلي لتعويض؛</p> <p>- الأعباء الواجبة الدفع لاحقا تعد دمجها في النتيجة المحاسبية لإضافة إلى تسجيل أصل ضريبي مؤجل مع تخفيضها في الفترات اللاحقة عند توفر إثبات بإعتبارها أعباء غير قابلة للخصم؛</p> <p>- يتم إعادة دمج قائض المخصصات الاهلاك الناتجة عن إعادة التقييم لتثبيات</p>
--	---

القابلة للاهلاك.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المواد 140، 141، 144، 171، 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحديث 2024؛ عيسى سماعيل، جباية ومحاسبة المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 202 - 274.

يوضح الجدول أعلاه أهم الفروقات الدائمة والمؤقتة بين حساب النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري وحساب النتيجة الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري، التي يتم إعادة دمج لبعض هذه الفروقات وتخفيض البعض الآخر من النتيجة المحاسبية لحساب النتيجة الجبائية.

ويجدر الإشارة إلى أنه بعض العائدات التي يتم دمجها أو خفضها في حالة إختلاف طريقة الاهتلاك فإنه ينشأ فرق إما موجب أو سالب أي يتم معالجتها في ضرائب مؤجلة.

- في حالة إعانات التجهيز إذ لم يكن هناك بشرط عدم قابلية التصرف، مما يؤدي إلى نشوء فرق إما إيجابي أو سلبي؛

- بالنسبة للمؤونات الخسائر مثل مؤونة الأعباء خسارة قيمة المخزونات حسابات الغير المعدومة التي خصمها من النتيجة الجبائية يبقى مرهون بتحديد مبلغها وتبريرها جبائيا بشكل دقيق في حالة عدم توفر هذه الاثبات والتبريرات وإعادة دمجها في النتيجة المحاسبية؛

- فيما يخص مصاريف البحث والتطوير في حالة توفر جملة من الشروط حسب النظام المحاسبي يتم تسجيلها ضمن التثبيات ويتم حساب الاهتلاكات مما يؤدي إلى إحداث فرق إيجابي أو سلبي فيتم معالجتها على أساس الضرائب المؤجلة؛

- في حالة الأعباء الجبائية القابلة للخصم ولكن غير مدفوعة يتم محاسبا يتم أثناء الالتزام بها أما ضريبيا يتم إعتبارها أعباء قابلة للخصم في حالة تحصيلها ومنه ينتج فروقات يتم معالجتها في إطار الضرائب المؤجلة.¹

حيث الضريبة على أرباح الشركات حافظت على نفس النسب المطبقة سابقا في قانون المالية 2023، كما يوضحها الجدول التالي:

¹ عيسى سماعيل، جباية ومحاسبة المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 202-222

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الضريبي (مع الإشارة إلى النظام الضريبي الجزائري)

الجدول رقم (01-05): يمثل المعدل الضريبي المفروض حسب كل نشاط

النسبة المطبقة (%)	الأنشطة
19	انتاج السلع
23	البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات
26	باقي مختلف الأنشطة

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على قانون المالية 2022.

حيث يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات في شكل أقساط خلال السنة المالية كما

يوضحها الجدول أسفله:

الجدول رقم (01-06): يمثل أجال دفع التسبيقات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات

رقم التسبيق	تاريخ دفع التسبيق
التسبيق الأول	قبل 20 مارس
التسبيق الثاني	قبل 20 جوان
التسبيق الثالث	قبل 20 نوفمبر

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على المادة 356 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة

والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

يتم حساب مبلغ كل تسبيق بنسبة 30% من الضريبة على الربح المحقق في آخر سنة مالية

مختتمة، وفي حال عدم حصول أي ختم لسنو مالية يتم الرجوع إلى الربح المحقق في الفترة الأخيرة

من أجل فرض الضريبة.¹

ويتم ايداع رصيد التصفية لضريبة على أرباح الشركات قبل 30 أبريل من ²السنة الموالية

ويساوي كل تسبيق 30 % من الضريبة المتعلقة بربح السنة الماضية.³

¹ أنظر المادة 356 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

² عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة، الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2013، ص، ص، 183، 184.

³ ميلود وارزقي، دور المؤشرات المالية في تقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة الممتدة من 2016 - 2018، مجلة العلوم

الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 19، العدد 02، 2019، ص 450.

المطلب الثالث: الضريبة على رقم الأعمال

يعتبر كل من الرسم على القيمة المضافة (tva)، وارسم المحلي للتضامن (tIs) من بين الضرائب غير المباشرة التي يتم فرضها على رقم الأعمال، من طرف المكلفين سواء كانوا طبيعيين أو معنويين نتيجة قيامهم خلال السنة بمجموعة من عمليات البيع، حيث سيتم توضيح في هذا المطلب كيفية حسابها وماهي المعدلات النسبية التي يتم تطبيقها على مجموع رقم الأعمال وفق تصريحات شهرية و السنوية وهي كالآتي:

أولاً: الرسم على القيمة المضافة (TVA)

تعتبر الرسم على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة، إذ تفرض على المراحل كافة التي تمر بها السلعة أو الخدمة من المنتج إلى المستهلك النهائي لها، حيث تتميز بأسلوب أنها تفرض على القيمة المضافة فقط في كافة مراحل الإنتاج والتوزيع التي تمر بها السلعة أو الخدمة.¹ تعتبر ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي أو المهن الحرة، أي هي قيمة ضريبة التي يتحملها المستهلك النهائي وليس المؤسسة، فهي تلعب دور الوسيط في التحصيل وتسديد الرسم إلى الإدارة الجبائية.²

1. خصائص الرسم على القيمة المضافة

يتميز الرسم على القيمة المضافة بجملة من الخصائص المتمثلة فيمايلي

- ضريبة حقيقية لأنها يشمل كل مستعمل للدخل أي النفقات والاستهلاك النهائي للسلع والخدمات؛
- ضريبة غير مباشرة حيث تدفع للخزينة ليس بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي والذي يعتبر المدين الحقيقي ولكن عن طريق المؤسسة التي تعتبر المدين القانوني التي تضمن الإنتاج والتوزيع للسلع والخدمات؛
- ضريبة تقدم حسب آلية المدفوعات المقسمة بمعنى في كل مرحلة من مراحل توزيع الرسم على القيمة المضافة يضرب فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج بحيث عند نهاية الدورة، العبء الضريبي الكامل يصبح الرسم المحسوب على سعر البيع للمستهلك،

¹ عبد القادر شلاحي، محاضرات في مادة جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، البويرة، الجزائر، 2016، ص 28- ص 39.

² ابن اعماره منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجبائية، الجزء الثاني، دار هومة، الجزائر، 2009، ص 15.

- ضريبة نسبية للقيمة أي ضريبة حسب قيمة السلعة، حيث تدفع حسب قيمة المنتجات وليست حسب الكمية الطبيعية للمنتج من ناحية الكم والكيف؛
- ضريبة حيادية أي الرسم على القيمة المضافة هو حيادي على النتائج المدين القانوني لأنه يتحمل من طرف المستهلك النهائي¹
- ضريبة تتوقف على آلية الخصم تعني ضريبة تركز على آلية قابلية الحسم وبهذا الصدد يجب على الشخص (المكلف بالضريبة) تحصيل قيمة الرسم على القيمة المضافة على مبيعاته أو تقديم الخدمات، حيث يدفع للخزينة الفرق بين الرسم الواجب الدفع والرسم القابل للحسم، ويتوقف هذا الاختلاف في القيمة المضافة التي أنشأها هذا الشخص.²

2. مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

يتم تطبيق الرسم على القيمة المضافة على كل عمليات البيع والعمليات المتعلقة بالعقارات والعمليات المتعلقة بتقديم الخدمات وعمليات التسليم الذات، حيث تعتبر هذه العمليات هي العمليات التي تخضع وجوبا.³

بينما توجد عمليات تخضع اختياريا في حالة وقوعها خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، وعليه يمنح الاختيار الخضوع للرسم على القيمة المضافة لكل العمليات المتمثلة في التصدير، الشركات البترولية، المستفيدين من نظام الشراء بالإعفاء، المكلفين بالرسم الآخرين، وذلك بتقديم طلب إلى مصلحة التابعة لمكان فرض الضريبة.⁴

3. الوعاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة

إن الأساس الخاضع في الرسم على القيمة المضافة، هو رقم الاعمال المحقق من ثمن البضاعة والأشغال والخدمات بما في ذلك كل الرسوم والحقوق والمصاريف معاد الرسم على القيمة المضافة في حد ذاته،⁵ حيث يطبق بمعدلين وهما:

¹ بن اعمارة منصور، الضرائب على الدخل الاجمالي، الطبعة الثانية، دار هومة لنشر، الجزائر، 2011، ص47.

² Daniel Pawel, **Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure**, Financial Internet Quarterly, Sciendo Warsaw, vol 17, N3, p 55.

³ أنظر المادة 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، تحديث 2024.

⁴ أنظر المادة 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، تحديث 2024.

⁵ أنظر المادة 15 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، تحديث 2023.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الضريبي (مع الإشارة إلى النظام الضريبي الجزائري)

- 19% وهو المعدل العادي.

- 9% يمثل المعدل المخفض والذي يفرض على مجموعة من الأنشطة:

4. الواقعة المنشئة للرسم على القيمة المضافة

تصبح الضريبة على القيمة المضافة واجبة التصريح والدفع من طرف المكلف بالضريبة عند قيامه بالأحداث الإقتصادية التي تؤدي إلى نشوء رقم أعمال، وتختلف من حالة إلى حالة حسب طبيعة العملية كما هو موبين في الجدول أسفله:

الجدول رقم (01 - 07): يمثل الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة

العملية	الواقعة المنشئة
انتقال السلع (شراء أو بيع)	التسليم المادي أو القانوني للبضاعة حيث: - التسليم المادي وهو نقل البضاعة من البائع إلى المشتري. - التسليم القانوني هو إستلام الفاتورة.
الأشغال العقارية أو تقديم الخدمات	قبض الثمن بصفة كلية أو جزئية، حيث تكون عملية القبض عن طريق أحد الحسابات المالية (الصندوق، البنك، الورقة التجارية).
العقارات للإستعمال السكن أو التجاري أو المهني	التسليم المادي او القانوني للملكية
المؤسسات العمومية أو تقديم الخدمات	التسليم المادي أو القانوني للبضاعة في حالة أرادات إختيار الخضوع للإستحقاق للرسم على المدين
عمليات التجارة الخارجية	الإستيراد تصبح (tva) واجبة التصريح بمجرد جمركة السلعة؛ التصدير مع العلم أنه معفى من الضريبة ماعدا التحف واللوحات الفنية، تصبح خاضعة (tva) بمجرد تسليم المنتجات للجمارك.
التسليم للذات	عملية التسليم سواء بالنسبة للمنقولات التي يظهر من خلال أو إستعمال لها أو بالنسبة للعقارات من خلال تسليم المفاتيح.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تحديث

2024؛ عيسى سماعيل، جباية ومحاسبة المؤسسة مرجع سبق ذكره، ص 80 - 87.

5. حساب ودفن الرسم على القيمة المضافة:

يتم حساب الرسم على القيمة المضافة من رقم الأعمال المحقق من مزاولة نشاط وفق المجال

$$TVA = HT \cdot T \text{ حيث } CAHT = TTC/T + 1 \text{ أي :}$$

TVA يمثل الرسم على القيمة المضافة؛

TTC يمثل المبلغ متضمن الرسم على القيمة المضافة؛

HT يمثل رقم المبلغ خارج الرسم على القيمة المضافة؛

T يمثل المعدل المطبق (19% و 9%).

يتم دفع الرسم على القيمة المضافة قبل 20 يوما الموالية لشهر كأقصى تقدير إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو اقامته في دائرة اختصاصه.

يمكن للمكلفين بالضريبة أن يسددوا الرسم على القيمة المضافة وفقا لنظام التسبيقات، وذلك بقسمة رقم الأعمال المحقق في السنة السابقة (رقم أعمال تقديري) على 12، حيث يتم التسوية فيما بعد وفقا رقم الأعمال المحقق فعليا.

في حالة كان رقم الأعمال التقديري أكثر من الفعلي، يتم احتساب الفارق على أنه تسبيق لاحق من مجموع التسبيقات لسنة المقبلة أو يتم استرجاعه من طرف المكلف بالضريبة في حال التوقف عن ممارسة النشاط.¹

ثانيا: الرسم المحلي للتضامن

تم استحداث الرسم المحلي للتضامن في قانون المالية سنة 2024 محل الرسم على النشاط المهني الذي تم إعماده بموجب قانون المالية لسنة 1996، كبديل للرسوم على النشاطات الصناعية والتجارية (taic)، التي كان يفرض على رقم الأعمال المحقق من قبل المكلفين بالضريبة (أشخاص طبيعيين ومعنويين) في الجزائر، الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الاجمالي فئة الأرباح الصناعية والتجارية، والضريبة على أرباح الشركات

¹ أنظر المواد 76، 102، 103، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، تحديث 2023.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الضريبي (مع الإشارة إلى النظام الضريبي الجزائري)

والرسم على الأنشطة غير التجارية (tanc) (أصحاب المهن الحرة)، الذين لديهم محل مهني دائم بالجزائر

وهي ضريبة تفرض على المبلغ الاجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال دون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالمكلفين الخاضعين لهذا الرسم والمحقق خلال السنة.¹

يستحق الرسم المحلي للتضامن على أنشطة نقل المحروقات عبر الأنابيب والنشاطات المنجمة التي تخضع أرباحها إلى الضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات، حيث يفرض الرسم المحلي للتضامن على رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة، حيث يمنح تخفيض بنسبة 30% على أنشطة البيع بالجملة المنجزة من طرف المؤسسات المنجمية غير المسددة نقدا.²

ويستثنى من رقم الأعمال الخاضع للرسم كل من العمليات التي تنجزها الوحدات من نفس المؤسسة فيما بينها وأيضا العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة كما حددته المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.³

حيث يتم فرضه بمعدلين هما كالاتي: 3% على رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات؛ 1.5% على رقم الأعمال الناتج عن الأنشطة المنجمية.⁴ ويتم توزيع ناتج هذا الرسم كما هو موضح في الجدول أسفله:

¹ عبد القادر شلال، مرجع سبق ذكره، ص 39.

² أنظر المادة 231 مكرر 2 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

³ أنظر المادة 231 مكرر 2 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

⁴ أنظر المادة 231 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الضريبي (مع الإشارة إلى النظام الضريبي الجزائري)

الجدول رقم (01-08): يمثل توزيع الناتج الرسم المحلي للتضامن

%5	%29	%66
لفائدة صندوق التضامن والضمائم للجماعات المحلية.	لفائدة الولاية - موقع تواجد المنجم بالنسبة للأنشطة المنجمية. - التي يمر عليها أنابيب نقل المحروقات.	لفائدة البلدية - موقع تواجد المنجم بالنسبة للأنشطة المنجمية. - التي يمر عليها أنابيب نقل المحروقات.

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد المادة 231 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

خلاصة

يعتبر النظام الضريبي مجموعة من الضرائب والرسوم التي تفرض على مداخيل وأرباح المكلفين بالضريبة نتيجة قيامهم بنشاط معين، وتختلف هذه الرسوم من بلد إلى آخر حسب الظروف الاقتصادية المتوفرة في بيئة المجتمع، من بينها المستوى المعيشي للفرد والمستوى الاقتصادي... الخ.

يعاني النظام الجبائي الجزائري من ضعف التحصيل و إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي ، حيث يعتمد في عملية فرض الضرائب والرسوم على ثلاثة أنظمة ممثلة في نظام الضريبة الجرافية الوحيدة ونظام الحقيقي والنظام الضريبي البسيط، و النظام الجبائي الجزائري له خصائصه وقوانينه التشريعية التي يعتمد فيها على وضع قوانين وإجراءات جبائية لفرض الضريبة، حيث تمنح للإدارة الجبائية السلطة في الرقابة الجبائية على تصريحات التي يقدمها المكلفين إما في شكل تصريح شهري أو ثلاثي أو سنوي.

وفي الفصل الثاني سنبين ماذا نعني بالرقابة الجبائية، الجهة المسؤولة عن القيام بها، وأهم أشكالها، وكيفية إستخدامها للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

الفصل الثاني

الخلفية النظرية للرقابة الجبائية

تمهيد

تعتبر الرقابة الجبائية من بين المهام التي تم إكالتها إلى الإدارة الجبائية في التشريع الجبائي الجزائري، من أجل مواجهة أهم تحدٍ وهو التهرب الضريبي، الذي يعتبر من الظواهر المنتشرة وله تأثير مختلف على الكثير من جوانب الحياة، وفي بعض الأحيان يكون له تأثير اقتصادي جد كبير على مجموع أموال الخزينة، وبالتالي أثر على مجموع النفقات العامة مما يؤدي إلى تدني المستوى المعيشي للفرد في المجتمع.

فالرقابة الجبائية كمهمة يتم تنفيذها من طرف الإدارة الجبائية وفق إجراءات محددة وعلى مستويات مختلفة وفق أشكال رقابة معينة ضمن إطار قانوني وتنظيمي، والتي يتم تطبيقها على تصريحات المكلف بالضريبة مع إحترام الضمانات الممنوحة له.

وبناء على ما سبق؛ تم تقسيم محتوى الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

الدور الأساسي للرقابة الجبائية يتمثل في الحفاظ على موارد الخزينة بالعمل على الحد من التهرب الضريبي، والذي يتطلب وجود إمكانيات مادية وبشرية تكون لهذه الأخيرة دراية بالجانب المحاسبي والجانب القانوني لإكتشاف الإغفالات والأخطاء في تصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة من أجل معالجتها باستخدام أشكال الرقابة الجبائية، حيث تم التطرق في هذا المبحث إلى النقاط التالية.

المطلب الأول: تعريف وأهداف الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي الوسيلة التي تسعى من خلالها الإدارة الجبائية للمحافظة على المال العام، ومنه سنحاول في هذا المطلب تحديد مفهوم الرقابة الجبائية وأهم أهدافها.

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية

تعرف على أنها فحص وتدقيق لتصريحات الجبائية وكل السجلات والبيانات المحاسبية وكل مستندات الإثبات الخاصة بالمكلفين، سواء كانوا يمثلون أشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين، بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها من أجل إسترجاع الأموال المتهرب منها.¹

وتعرف أيضا على أنها إجراء تقوم به إدارة الضرائب من أجل الفحص والتحقق من الوضعية الضريبية لدافعي الضرائب، حيث يتم التأكد من كل الإقرارات (التصريحات) الضريبية من خلال مقارنة الوثائق والإثباتات مع ما تم التصريح به، حيث تعتبر الرقابة الجبائية ضرورية لتصحيح الأخطاء أو أي قصور في تصريحات المكلفين بالضريبة، حيث تشمل طرق الرقابة المباشرة إستخدام معلومات متعلقة مباشرة بالضريبة، والإقرارات والسجلات، والمستندات الأخرى التي يقدمها دافعي الضرائب، على عكس الطرق غير المباشرة يتم إستخدام الأساليب غير المباشرة من خلال مقارنة و تحليل كشوف وحسابات البنوك من حسابات دافعي الضرائب، والبحث عن المعلومات

¹ بن أحمد يونس، بلحاج فراحي، الرقابة الجبائية الفعالة ودورها في تحسين الإيرادات الضريبية، مجلة البشائر الاقتصادي، جامعة طاهري محمد

وتحليل النتائج والتفتيش، ومقارنة أنشطة المكلف بمتوسط مستويات صناعته والمستويات المطبقة داخل الدولة.¹

أما في الجزائر فقد جاء تعريفها في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على أن " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتوة ، كما يمكنها أيضا أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها".²

ولم يكن للرقابة الجبائية تعريفا محددًا، بل العديد من التعاريف ولكنها كلها ترمي إلى معنى واحد، ولذا يمكن القول إن الرقابة الجبائية هي جهاز خولت له سلطة التشريع الجبائي في الجزائر، في التحقيق والرقابة على التصريحات التي يقدمها المكلفين بالضريبة حول نشاطهم، من أجل إكتشاف وتوجيه الأخطاء (المقصودة وغير المقصودة)، التي يتم ارتكابها من خلال الإجراءات التي وضحتها المواد الجبائية.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

يعتبر المسعى الرئيسي للرقابة الجبائية هو التقليل من إنتشار التهرب الضريبي ولكن يمكن إدراج أيضا مجموعة من الأهداف والمتمثلة في الآتي:

1. الهدف الإداري

تكمن الأهداف الإدارية المتوقعة من الرقابة الجبائية في التنبيه والتوجيه إلى النقائص و الاختلال الموجود في التشريع الضريبي، الأمر الذي يساعد الإدارة الجبائية على القيام بكل التصحيحات و مساعدتها في اتخاذ الإجراءات الصحيحة في حالة وجود أخطاء وإنحرافات بعد تحديدها لتفادي الوقوع فيها مرة أخرى.

¹ Ibikas Maryame, Rherib Naada, **Le contrôle fiscal a l'ère de la digitalisation** , revue Moroccan journal of Business Studieuse, vol 04 , N03, 2023.p04.

² فنيط بسمة، حيمران محمّد، الرقابة الجبائية للشركات الأجنبية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات (حالة شركة أمريكية)، مجلة دراسات

جبائية، جامعة باتنة 01، المجلد 10، العدد 02، 2021، ص 30.

تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب، وتقدير التهرب الضريبي ومدى تأثيرها على المؤشرات الاقتصادية الأخرى (التحصيل الضريبي).¹

2. الهدف القانوني

يتمثل في التأكد من إحترام الحقوق الممنوحة للمكلفين بالضريبة وواجباتهم من طرف المشرع الجبائي، من أجل ضمان الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، أي التأكد من مدى مطابقة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالضريبة للقوانين والأنظمة والتشريعات الضريبية، وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة إتجاه المكلفين بالضريبة بسبب الإنحرافات والمخالفات التي يمارسونها للتهرب من الضريبة.²

3. الهدف الإجتماعي

ويتمثل هذا الهدف في أن الرقابة الجبائية ضرورية لإقامة العدالة والمساواة، في تحمل العبء الضريبي بين المكلفين بالضريبة، من أجل تحقيق وفاء المكلفين بالضريبة والقيام بواجباتهم إتجاه المجتمع من خلال تأدية واجبات دفع الضريبة.³

4. الهدف الإقتصادي والمالي

ويتمثل الهدف المالي والإقتصادي للرقابة الجبائية في المحافظة على المال العام من الضياع و ضمان دخول أكبر إيرادات ممكنة إلى الخزينة العمومية من خلال قمع الغش والتهرب الضريبي من جهة، وزيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام من جهة أخرى.⁴

¹ بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وآثرها في مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2011، ص89.

² أحمد بكاي، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر وآليات تفعيلها في سياق استدامة الشركات الجزائرية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الرابع دور المنازعات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمة لخضر الوادي، 26 فيفري، 2022، ص 8.

³ بلخيري محمد سعد الدين، محمودي أنيس، آليات الرقابة الجبائية الحديثة ودورها في فحص الوضعية الجبائية الشاملة لمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة تابعة لمركز الضرائب لولاية قسنطينة، مجلة المنهل الإقتصادي، جامعة حمة لخضر الوادي، المجلد 3، العدد 01، 2020، ص 8.

⁴ لشلح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة أفلو الأغواط، المجلد 2، العدد 02، 2018، ص 286.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

يحدد التشريع الجبائي الجزائري نوعين من الرقابة الجبائية وهما الداخلية والخارجية، حيث يقوم المفتش بالرقابة الجبائية الداخلية على مستوى المفتشية (الرقابة على الوثائق، الرقابة الشكلية) داخل مكاتب الإدارة الضريبية ولا يسمح له بإجراء أي رقابة ميدانية، بينما الرقابة الخارجية تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة، حيث في حالة عدم إمتلاك المكلف لإمكانيات الرقابة على مستوى مقره يتقدم بطلب كتابي إلى الإدارة الجبائية لتتم الرقابة على مستواها حيث تتمثل الرقابة الخارجية في الرقابة الجبائية المعمقة.¹

أولاً: الرقابة الداخلية (الرقابة الجبائية على مستوى المفتشية)

تتمثل الرقابة الجبائية الداخلية فيما يلي:

1. الرقابة الشكلية

إن الرقابة الشكلية تهدف في الأساس إلى الرقابة لأول مرة على التصريحات الجبائية، التي يقدمها المكلف بالضريبة بشكل سطحي، وتتمثل بالخصوص في التحقق الشكلي من المعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، مثل الهوية الجبائية، وإمضاء وختم المكلف... الخ، أو تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة، وعليه فإن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسياً بهدف ضمان صحة المعلومات المقدمة من طرف المكلفين، أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات، فينبغي على المفتش القيام بطلب المزيد من المعلومات والتفسيرات حول النقاط المبهمة في تلك التصريحات، وذلك بالإتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد من طرف المكلف إلى المفتش.

وفي الأخير يتم إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات أو من عدمها، وتحويل ملف

المكلف إلى الرقابة على الوثائق.²

¹ Mahtout Samir, *le système fiscal Algérien : Analyse et évaluation des performances du dispositif du contrôle fiscale*, journal of économique intégration vol 07, N04, 2019,p 136

² خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل خلال فالفترة 2010 - 2014 حالة مديرية الضرائب
ميلة، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المركز الجامعي ميلة، الجزائر، المجلد 5، العدد 2019،01، ص203.

2. الرقابة على الوثائق

في هذا النوع من الرقابة الجبائية على الوثائق يحق للإدارة الجبائية مراقبة التصريحات والمستندات المستعملة، لغرض مراقبة كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاواه، وبالمقابل يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية كل الوثائق المحاسبية الضرورية، ويتعين على العون المكلف بالرقابة (المفتش) أن تكون له دراية بالمعلومات المحاسبية لفحص هذه التصريحات، ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب، وتهدف الرقابة الجبائية على الوثائق إلى معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة وبالتالي معرفة وضعيته الجبائية.¹

أي من الناحية القانونية فإن الغرض من فحص الوثائق هو التحقق من المكلفين بالضريبة أنهم قدموا تصريحاتهم من أجل تصحيح أخطائهم نتيجة عدم دقة أو الإغفال أو الإخفاء في العناصر المستحدثة لحساب الضريبة ونتيجة لذلك فهو في نفس الوقت فحص لتطابق التصريحات الضريبية مع ما هو معمول به وفحص الامتثال الضريبي لالتزاماتهم الضريبية.²

ثانياً: الرقابة الجبائية المعمقة

وهي تعبر عن الرقابة الخارجية التي يتم فيها التنقل من الإدارة الجبائية إلى مقر المكلف، وهي تتمثل فيما يلي:

1. التحقيق في المحاسبة (V.C)

هو عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف إلى الفحص في عين المكان للملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الإستغلال، حيث هذا الفحص يسمح بالتأكد من صحة التصريحات الجبائية ومقارنتها بالعناصر الخارجية، وتطبق خصوصاً على أرباح الشركات، والأرباح غير التجارية، والأرباح التجارية والصناعية، والرسم على القيمة المضافة، وقد نصت المادة 40 من

¹ قاسمي آسيا، فهيمة حدادو، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، مجلة أوراق اقتصادية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، المجلد 03، العدد 01، 2019، ص 160.

² Sebaa Ahmed Salah, Guendouzi Mohmed, Oucif Faiza KheirEddin **Le Contrôle Sur Pièce Comme Mécanisme D'évaluation De La Performance De L'administration Fiscale En Matière De Contrôle Fiscal - Cas De L'administration Fiscale Tizi Ouzou**, Revue du développement économique, Université Eloued, Eloued, Algeria, Volume 08 (Numéro 01), Année 2023, p402.

قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية، إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة.¹ يعد هذا التحقيق شكل من أشكال الرقابة الجبائية، ويعرف على أنه " فحص التصريحات وكذا السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضرائب الخاضعين لها سواء كانوا ذات شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، حيث يحق لكل عون تابع للإدارة الجبائية الذي له رتبة مفتش على الأقل القيام بإجراء التحقيق في ما يخص التصريحات الجبائية.²

أي هذا النوع من تحقيق يمس بشكل معمق كل الوثائق المحاسبية التي يجب فحصها من أجل الوصول إلى مبلغ الضريبة واجبة التحصيل.

2. التحقيق المصوب في المحاسبة (V.P.C)

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة إجراء رقابي موجه يتضمن ضريبة واحدة أو عدة ضرائب في جزء أو كل المدة غير المتقادمة أو بمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية متعلقة بمدة نقل عن السنة، ولا يمكن خلال هذه المدة مطالبة المكلفين بالضريبة إلا بالوثائق تبريرية بسيطة مثل الفواتير والعقود ووصولات الطلب والتسليم المرتبطة بالحقوق والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، كما لا يمكن أن يؤدي هذا التحقيق في أي حال من الأحوال إلى فحص معمق وصارم لمجموع المحاسبة، يخضع التحقيق المصوب إلى نفس القواعد المطبقة في حالة التحقيق العام.

التحقيق المصوب هو في الحقيقة شكل من أشكال الرقابة الجبائية المعمقة لكن لا يصل إلى درجة التعمق في الفحص مثل التحقيق في المحاسبة، ولكنه يعتبر أسرع من حيث الحصول على نتائج التحقيق.³

¹ شيخي بلال، مغاري عبد الرحمان، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، مجلة دراسات الجبائية، جامعة البليدة 02 لونييسي علي، العدد 02، 2016، ص 35.

² كواشي مراد، شرقي جمعة، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية لرقابة الجبائية لولاية تبسة، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة العربي تيسي، تبسة العدد 02، 2018، ص 167 - 168.

³ بن عودة أمال، بودرة فاطمة، واقع التحقيق المصوب في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائيه، البليدة 02 لونييسي علي، المجلد 8، العدد 02، 2020، ص 89.

3. التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)

عرفته مديرية الضرائب أنه مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المدخيل المحققة خارج الجزائر)، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات المبنية والغير المبنية.

يمكن برمجة التحقيق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة إثر القيام بالتدقيق المحاسبي سواء باسم المستغل صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة، أو كل شخص ملزم قانونيا بتصريح بمجمل دخله حتى لو لا يملك ملف جبائي أو سجل تجاري وهذا نظرا لثراء المكلف، كامتلاك العقارات والمنقولات، أما نوع الضريبة المدقق فيها على مستوى هذا التحقيق هي ضريبة على الدخل الإجمالي.¹

4. رقابة الفرق المختلطة

بدأ العمل بها ابتداء من شهر أفريل 1996 حيث يجتمع الأعوان المعنيين ضمن الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) من أجل تسطير برنامج العمل بتحديد عدد القضايا التي سجلت ضمن برنامج النشاط المقترح للمراقبة، في إطار لجنة التنسيق الولائي حيث تهتم الفرق المختلطة بإعداد وتنفيذ البرنامج الولائي للفرق كل ثلاثة أشهر خلال السنة، مع العلم أن فترة المراقبة تشتمل ثلاثة سنوات.²

5. الرقابة الفئوية (الرقابة على المعاملات العقارية)

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الضريبي في هذا الميدان وهو يخص المعاملات التالية:

- العقارات المبنية؛

- العقارات غير المبنية ؛

¹ سفيان بن عبد العزيز، يوسف مومني، النظام المحاسبي المالي كآلية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية دراسة ميدانية لمصالح الرقابة الجبائية بولاية بشار، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، جامعة أم البواقي، المجلد السادس، العدد 02، 2019، ص 605 - 606.

² بلواض الجيلاني، سعدي يحي، فعالية المراقبة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال فترة 2007 - 2012، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، العدد 12 ، 2014، ص 37.

- مراقبة المداخل العقارية.

و تعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة العقارية السوقية للعقار في السوق، و هي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، و بعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع و المشتري الخاضع لقانون العرض و الطلب آخذا بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار و كذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين و المؤسسات التي تنشط في مجال العقار.¹

المطلب الثالث: صعوبات الرقابة الجبائية

تعددت الأسباب المؤدية إلى التهرب الضريبي والتي شكلت عائقا أما السير الحسن لعملية الرقابة الجبائية ومهام الإدارة الجبائية، سواء كانت على المستوى التشريعي أو الإمكانيات المادية والبشرية وحتى المحيط العام للإدارة الجبائية والتي تتمثل في الآتي:

أولا. صعوبات متعلقة بالتشريع الضريبي:

إن التشريعات الضريبية في الفكر المالي الحديث تتميز بأنها عبارة عن قوانين عامة وغير دائمة أو ثابتة، ومن بينها قوانين الرقابة الجبائية التي تتميز بصعوبة فهمها وغموضها، وكثرة الثغرات والتغييرات الموجودة في القوانين وعدم مواكبتها لتطورات التكنولوجيا.

ويضاف إلى هذا لا توجد نصوص قانونية تحمي أعوان الرقابة الجبائية وتضمن حقوقهم في تنفيذ مهامهم والنزعات الفكرية بين الممولين وأعوان الضرائب، كل هذه الأسباب تؤدي إلى التهرب الضريبي.²

ثانيا. صعوبات متعلقة بالإدارة الجبائية

تواجه الإدارة الجبائية صعوبة في تنفيذ مهمة الرقابة الجبائية راجع لنقص في الإمكانيات البشرية والمادية ونقص الكفاءة كما يلي:

¹ ولهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل الرقابة الجبائية لحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي، الأزمة المالية والاقتصادية والدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص 12.

² موفق محمد عبده، التهرب الضريبي في الفقه الاقتصادي والاسلامي (دراسة مقارنة)، ط1. دار الجنان، عمان الأردن، 2008، ص 10.

1. نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية

فرغم تدعيم الإدارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الإطار والمتمثلين في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغربي للجباية والجمارك، إلا أنها لا زالت تعاني من نقص الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية، و في ظل التطور المستمر لطرق التهريب الضريبي وإستعانة المتهربين بأفراد من ذوي الخبرة في الجباية والمحاسبة باستعمال طرق لا يتم إكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال، كما تساعد الخبرة والكفاءة الأعوان في كسب الوقت ، من خلال سرعة إكتشاف الأخطاء والتلاعبات والتي يمكن أن يقوم العون بمجرد الاطلاع على وضعية المكلف ونوع نشاطه والمخالفات التي يرتكبها.

وكما تعاني الإدارة الجبائية من نقص المراقبين، وخاصة وأن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد المفتشين في الإدارة الجبائية، وهو ما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للإدارة الجبائية.

2. نقص الإمكانيات والوسائل المادية

رغم التطور الهيكلي الذي مس الإدارة الجبائية في الجزائر، إلا أنها لا زالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية، في وقت تعرف فيه تكنولوجيا المعلومات تقنيات معالجة متطورة جدا و إستعملا واسعا يشمل جميع المؤسسات العمومية والخاصة.

كما تعاني الإدارة الجبائية في الجزائر من عدة مشاكل تؤثر باستمرار على عملها الرقابي، تتمثل أساسا في ضعف الإمكانيات المادية المرتبطة بتجهيز المقرات بمختلف الوسائل المساعدة في هذا الإطار، وعدم توفير وسائل نقل الأعوان إلى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات وربط الإدارة الجبائية بوسائل الاتصال الحديثة لتسهيل عملية تبادل المعلومات والمعطيات بين هياكل الإدارة الجبائية بمختلف مستوياتها ، وإمكانية ربطها مع الهيئات الأخرى ذات الصلة لطلب المعلومات.¹

¹ سولام سفيان، واقع الرقابة الجبائية صعوبات تطبيقها والحلول المقترحة لتفعيلها، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني للرقابة الجبائية في

الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قالة، 28 _ 29، أكتوبر، 2015، ص 3

3. ضعف أليات البحث عن المادة الضريبية لدى الإدارة الجبائية

تجد الإدارة صعوبة في تحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن يوجد ضعف في التنسيق بين المصالح كل من مصالح الجمارك والتجار و الإدارة الجبائية والمكلف بدوره يستغل هذا الضعف للقيام بعملية التهرب والغش الضريبي ويلجأ إلى تضليل هذه المصالح بشتى الطرق لكي لا تصل المعلومة الجبائية الصحيحة إلى الإدارة الجبائية.¹

ثالثا. صعوبات متعلقة بالعوامل النفسية والاجتماعية

تعود الأسباب المتعلقة بالمكلف إلى درجة الوعي الذي يتمتع به المكلف فمفهوم الضرائب يختلف من مكلف متعلم ويعي معنى الضرائب وأين يتم استخدامها، بخلاف تام عن المكلف غير الواعي الذي لا يعرف معنى الضرائب، حيث يفهم أنها ضده وليست في صالحه والصالح العام، وعلاوة على ذلك شعور الفرد بضعف مستوى الخدمات العمومية المقدمة من طرف الدولة كحق مشروع وبدون أي منازع.²

ويجدر الإشارة إلى أن التهرب في هذه الحالة يكون من الطبقة المتعلمة لأنها لم تر تلك الضرائب التي توجه لخدمة الصالح العام، لم تظهر نتائجها على المستوى الصحي وتوفر المرافق العامة، كل هذا يؤدي إلى التهرب الضريبي، فشعور المكلف بأنه لا يجد خدمات مقابل الضريبة التي يدفعها لهذا يبحث عن أساليب المشروعة وغير المشروعة لعدم دفعها وذلك بسبب التباين الموجود بين نظرته إلى الضرائب في كونها مساهمة في الأعباء العامة والخدمات المقدمة للمجتمع وبين كونها عقوبة، مما يصعب المهمة على الإدارة الجبائية للقيام بالرقابة الجبائية.

رابعا: صعوبات متعلقة بالمحيط العام

تعدد الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية في المحيط العام، لكن تتمثل أهم متغيرين وهما الإقتصاد الموازي الذي يعرف توسعا كبيرا في كل دول العالم بشكل عام وفي الجزائر بشكل

¹ رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2007، ص 74.

² طالب صلاح الدين، دنف مصطفى، التهرب الضريبي والاقتصاد الرسمي في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني إشكالية استعمال السيولة النقدية في المعاملات التجارية وإنعكاسها على الخدمات المصرفية الجزائرية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سيدي بلعباس، ص

خاص، أما المحاسبة الإبداعية وهو متغير حديث النشأة من بين الأساليب التي تحسن المحاسبة لكن تصعب الرقابة الجبائية، والتي تم توضيحهم كما يلي:

1. الاقتصاد الموازي

كان في السابق يعتبر الإقتصاد غير الرسمي فقط يمارسه صغار المكلفين (تقديم الخدمات وبيع السلع)، لكن في الحقيقة الإقتصاد غير الرسمي يعمل في كل أجزاء الإقتصاد ففي بعض الحالات نجد أن الشركات التي تعمل في المحيط الرسمي تتعامل مع الشركات التي تعمل في الإقتصاد غير الرسمي بل تقع تحت سيطرتها.¹

وهو يعبر عن جزء من الإقتصاد غير المعلن بغرض تجنب دفع الضرائب، وذلك باستغلال وذلك باستغلال النقاط الضعيفة في القوانين والتنظيمات التي وضعتها الدولة، في منظومتها المعيارية التي سطرته لسير الإقتصاد ، وتعتبر إيراداته جزء مهم مفقود من الخزينة العمومية.² وعرفته منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) بأنه النشاط الذي تقوم به المؤسسات دون اللجوء أو التصريح لدى الهيئات المختصة (الهيئات الضريبية).³

ومما سبق؛ يمكن القول أن الإقتصاد غير الرسمي هو يشمل كل الأنشطة الخفية التي لا تخضع للضريبة ولكن في نظر القانون الضريبي هي أنشطة تخضع لو كانت ضمن الإقتصاد الرسمي، فالإقتصاد غير الرسمي يؤثر على الرقابة الجبائية من خلال الرفع من حدة التهرب الضريبي مما يصعب مهمة الرقابة على أجهزة الرقابة الجبائية.

2. المحاسبة الإبداعية

تعتبر المحاسبة الإبداعية من بين الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسات في التلاعب بالأرقام المالية في السجلات المالية، وبالتالي لها تأثير من وجهة نظر المؤسسة فهي تعطي صورة جيدة عن المؤسسة في السوق، ولكن من الناحية الجبائية تعتبر من أهم الطرق لتهرب من دفع الضرائب

¹ Bird, Richard Miller and Zolt, Eric M., **Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse** ., UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper No. 08-07, September 2008, p

² ليرة هشام، أثر دعم الإقتصاد الموازي على الإيرادات العادية في الجزائر دراسة حالة لفترة (1990 – 2017)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، المجلد 12، العدد 01، 2019، ص 150.

³ مسمش نجا، رحمان موسى، الإقتصاد الموازي وآثاره على الإستقرار الإقتصادي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 49، 2017، ص 361،

حيث نسبة كبيرة من عمليات الإحتيال في الكثير من المؤسسات العالمية كانت هدفها إخفاء الأرباح والتهرب من دفع الضريبة أو تقليل من مبلغ الضريبة، ومن بين الطرق التي تلجأ إليها إدارة بعض المؤسسات لتلاعب بالمبالغ والارباح المصرح بها هي المحاسبة الإبداعية.¹

خامسا: الخلل في نظام التصريحات الجبائية

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على تصريحات المكلفين بالضريبة بأنفسهم إذ يقوم المكلف بالتصريح بالأسس الضريبية والضرائب والرسوم المفروضة عليه إضافة إلى المعلومات المتعلقة بنشاطه وتكون له كامل الحرية في ذلك، خصوصا مع عدم إمكانية إجراء الرقابة الجبائية القبلية على كل تصريحات المكلفين، وعليه تعتمد الإدارة الجبائية على ما يقدمه المكلفين بالضريبة من التصريحات ومعلومات، ولكن تلجأ الإدارة إلى الرقابة الجبائية بعد إستلام التصريحات وذلك باستحضار القرائن وكل العناصر المتعلقة بنشاط المكلف من عمليات الشراء والبيع ومختلف الأطراف التي يتعامل معها في إطار تكوين الدخل أو الربح المصرح في التصريحات.²

المبحث الثاني: الاطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

نظرا لأهمية الرقابة الجبائية تم تخصيص جهاز رقابي كامل تجلّى من خلال الإطار القانوني المتمثل في مختلف الضمانات التي تمنح للإدارة الجبائية والوسائل البشرية المكلفة بالقيام بالرقابة، وفي نفس الوقت يعتبر إطار تنظيمي ممثل في أهم المديرية التي مُنحت لها مهمة التنفيذ والقيام بالرقابة الجبائية ضمن هيكل إداري تابع للمديرية العامة للضرائب، وعليه تم التطرق في المبحث إلى المطالب التالية:

¹ حدادي سارة، نوبيات عبد القادر، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على الوعاء الضريبي - دراسة حالة المديرية الفرعية لرقابة الجبائية لولاية البويرة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، المجلد 12، العدد 01، 2019، ص 70.

² مونة مقلاتي، توفيق بوليفة، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والإقتصادية، جامعة، المجلد 04، العدد 01، 2021، ص 264.

المطلب الأول: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تم تأسيس المديرية العامة للضرائب سنة 1963 كمؤسسة عمومية ذات طابع إداري، تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي، حيث تمتلك عدة مصالح تختلف مهامها من مصلحة إلى أخرى، ومن بينها الأجهزة التي تهتم بالرقابة الجبائية وهي كالاتي:

أولاً: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

تتمثل الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية في جملة من المصالح المكلفة بمهام معينة، جزء منها تم إنشاؤه سنة 1998 والمتمثل في مديرية الأبحاث والمرجعات، والجزء الثاني وهي هياكل مستحدثة في إطار الإصلاح

1. مديرية الأبحاث والمرجعات

أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288/98 الصادر في 1998/07/13 حيث تهتم هذه المديرية بتدعيم المديرية الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، ومن مهامها الأساسية هي إنتقاء ملفات المكلفين بالضريبة التي يتم العمل على تدقيقها ومراقبتها حيث تستند إليها أيضا مهمة الرقابة الجبائية على أن يتوفر شرط رقم الأعمال لأربع سنوات الأخيرة محل المراقبة على أن يتجاوز 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات و10.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى،¹ حيث تضم مديرية الأبحاث والمرجعات أربع مديريات فرعية والتي تتمثل فيما يلي:

1.1. مديرية الأبحاث والتحقيقات الجبائية: وهي تتكفل بالمهام التالية:

- تحديد إجراءات جمع واستغلال وحفظ ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية؛
- السهر على تطبيق الدائم لحق الاطلاع والتحقيق والتفتيش والتأكد من التطبيق الصحيح لأحكام القانونية التي تحكمها؛
- البرمجة والقيام في كل منطقة من التراب الوطني بأي تحر وتحقق وبحيث يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين.

¹ الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة خيضر بسكرة، 2011، ص 27.

2.1. مديرية الفرعية لرقابة الجبائية يقع على عاتق هذه المديرية المهام التالية:

- متابعة وتنسيق وتنشيط أعمال مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية الموجودة على المستوى المحلي والجهوي؛

- السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم الرقابة؛

- تحديد شروط الرقابة على الوثائق وضمان متابعتها.

3.1. المديرية الفرعية للبرمجة تعتمد هذه المديرية إلى القيام بالمهام التالية

- تصور الوسائل التي تسمح بضمان إنتقاء أحسن للملفات الموضوعة للرقابة في مجال التدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ومراقبة المعاملات العقارية؛

- إعداد برامج التحقيقات المحاسبية ومراقبة المداخل ومتابعة تنفيذها.

4.1. المديرية الفرعية لمحاربة الغش وتكلف بما يلي:

- تنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي؛

- تنسيق وضبط مقاييس التقنيات والإجراءات مع الإدارات والمؤسسات العمومية الأخرى.¹

ثانيا: المديرية الولائية للضرائب

هي الهيئة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المحلي، حيث تكلف بتطبيق برامج التحقيق في الأنشطة الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4.000.000 دج، ورقم الأعمال المقدر ب 10.000.000 دج بالنسبة لباقي المؤسسات، حيث من بين المهام المسندة إليها نجد:

- برمجة التحقيق والقيام بكل التحريات في إطار التحقيق الجبائي على مستوى الولاية قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛

- العمل على تحصيل مبالغ الناتجة عن التحقيق لمختلف الضرائب؛

- تقييم عمل المفتشيات من أجل تحقيق التنسيق بين المصالح الضريبية على مستوى الولاية؛

¹ المديرية العامة لضرائب على الموقع <https://www.mfdgi.gov.dz> ، تاريخ الاطلاع 2022/11/10.

- المتابعة لحالات التهرب الضريبي من خلال برمجة القضايا للمراجعة السنوية.¹

2: مفتشيات الضرائب

تهتم مفتشية الضرائب بمسك ملفات الجبائية لمكلفين بالضريبة، فهي التي لها علاقة مباشرة مع المكلف، وعليه هي من تقوم بالبحث وجمع المعلومات وإستغلالها عن كل مكلف بالضريبة ينتمي إليها، وأيضاً الرقابة وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات، وتنفيذ عمليات التسجيل، ومن بين المهام المسندة إليها نجد:

- تحديد المادة الخاضعة للضريبة للمكلفين الجدد والمسجلين لأول مرة، وإعادة تحديد الوعاء الضريبي بالنسبة للمكلفين السابقين بعد ملاحظة زيادة حجم نشاطهم أو تصريحات معاكسة لما هو عليه دخلهم الحقيقي؛

- تسجيل الطعون والمنازعات ومحاولة البث فيها بحلول مناسبة لكلا الطرفين؛

- المراقبة المستمرة لتصريحات المكلفين بالضريبة.²

ويجدر الإشارة إلى أنه في التحديث الهيكلي للمصالح الضريبية بدأ العمل على دمج كل من

المتقشيات والقبضات ضمن مصالح المركز الجوّاري للضرائب

3. الهياكل المصالح المستحدثة في الإدارة الجبائية

إن رغبة المديرية العامة للضرائب في عصرنه الإدارة الجبائية قامت بإستحداث مصالح جديدة، والمتمثلة في مديرية كبيريات المؤسسات (DGE) والمركز الجوّاري للضرائب (CPI) ومراكز الضرائب (CDI)، من أجل تدعيم المصالح السابقة للقيام بعدة مهام من بينها الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة، كما يلي:

3.1. مديرية كبيريات المؤسسات:

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر في قانون المالية من سنة

2002 الذي تم من خلاله إستحداث مديرية كبيريات المؤسسات والتي دخلت حيز الخدمة في سنة

¹ سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 106.

² قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر 2003 - 2008، رسالة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس المدينة، 2009، ص 43.

جانفي 2006،¹ والتي تتمثل مهامها فيما يلي:

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة؛
 - البحث عن المعلومات الجبائية والقيام وجمعها باستغلالها؛
 - إعداد وإنجاز برامج التدخلات ومراقبة المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها؛
 - إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع ومعاينة ذلك والمصادقة عليه؛
 - منح الاعتمادات لصالح المكلفين بالضريبة وذلك فيما يخص المكلفين المستفيدين من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة؛
 - التحقيق في التظلمات ومحاولة معالجتها ومتابعة المنازعات الجبائية الإدارية والقضائية؛
 - تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنها تحسين عملها؛
 - العمل على إعداد الجداول والسندات المتعلقة بالإيرادات وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم.²
- حسب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يكلف كل من الفئات التالية الخضوع لمديرية كبريات المؤسسات:
- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا والشركات الناشطة في ميدان المحروقات والتابعة لها؛
 - شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص الذين اختاروا الخضوع لنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال شرط أن يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية 100.000.000 دج.³

¹ Mustapha IDDIR , Mohamed ZERGOUNE , **Impact de la Modernisation de l'administration Fiscale sur l'efficacité de l'administration Fiscale et la Conformité Fiscale des Contribuables en Algérie**, , Revue du développement économique, Université Algérienne, vol 08, N 01, 2021,p 290.

² أنظر المادة 03 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 303/02، المؤرخ في 28 سبتمبر 2002.

³ أنظر المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات والمتمثلة في المديرية فرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية لتسيير، المديرية الفرعية لرقابة والقوائم، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل.

2. مراكز الضرائب :

تعتبر مراكز الضرائب هي الأخرى من الهياكل التي تم إستحداثها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 6 - 327 غير أنه لم يتم تعميمها وتواصل مفتشيات وقبضات الضرائب عملها بصفة إنتقائية في إنتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب، حيث تهتم مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الحقيقي وغير الخاضعين لمجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات ومن مهامه:¹

- يمسك ويسير الملفات الجبائية لشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي؛
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح الغير التجارية؛
- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية؛
- ضبط الكتابات وتسجيل تسليم القيم؛
- البحث عن المعلومات الجبائية وإستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- إعادة وتحقق من برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها؛
- دراسة ومعالجة الشكاوى؛
- متابعة المنازعات إداريا وقضائيا؛
- دفع قروض الرسم على القيمة المضافة؛
- ويضاف إلى كل هذه المهام الاهتمام بالاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.

¹ أنظر إلى المادتين 20 و 32 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المؤرخ في 18 / 09 / 2006.

3. المركز الجوّاري للضرائب

- يقوم المركز الجوّاري للضرائب بتسيير المكلفين بالضريبة غير التابعين لمركز الضرائب ولمديرية كبريات المؤسسات، حيث يسمح للمكلفين التابعين لإتمام واجباتهم الجبائية والمتمثلين في:
- المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة؛
 - ١- لأشخاص الذين يحققون مداخيل مهنية (الضريبة على الدخل الإجمالي التابعة لمكان مسكنه)؛
 - الأشخاص الذين يحققون مداخيل عقارية، ومن مهامه الموكلّة إلية هي:
 - إحصاء الممتلكات والنشاطات وتسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب وكذا المراقبة الشكلية للتصريحات؛
 - المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفة وكيل مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛
 - إعداد إقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات؛¹
 - التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت أو بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
 - تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
 - مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة؛
 - تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب والممتلكات العقارية المتواجدة فيه؛
 - متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقديم نشاطات المصالح المعنية؛

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والإتصال، نشرة 2021 على الموقع <https://www.mfdgi.gov.dz>، تاريخ الاطلاع 2022/11/10.

- دراسة كل الطعون النزاعية أو العقابية موجهة للمركز الجوازي للضرائب؛
- التكفل بإجراء التبليغ والأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقرر؛
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية؛
- تنظيم إستقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات حول حقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- استغلال تطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الموافقة عليها، وإحصاء متطلبات المصالح من لوازم من التجهيزات وصيانتها؛
- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وأمن المحالات.¹

ثانيا: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

بالإضافة إلى الأجهزة التي خصصتها المديرية العامة للضرائب للقيام بمهام الرقابة الجبائية أيضا خصصت تشكيلة من الوسائل البشرية التي يجب أن تمتلك صفات مثل الخبرة والكفاءة المهنية، حيث وضح وحدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم الواجبة إتجاه الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، حيث يجب أن يكون للعون بطاقة إنتداب تسلم له في القيام بمهام الرقابة الجبائية من أجل توضيح الرتبة والمهمة المسندة إليها والتي تمنح له من طرف المديرية العامة لضرائب، حيث تتمثل الوسائل البشرية فيما يلي:

1. نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية

هو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائية، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للتدقيق الجبائي بصفة ممثل الإدارة الجبائية، كما يعمل على ضمان إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات التدقيق المحاسبي والجبائي بحرص.

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال ، نشرة 2021 على الموقع <https://www.mfdgi.gov.dz> ، تاريخ الاطلاع 2022/11/10.

وبالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة، لتقديم الملاحظات والإقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل، كما يعمل على نقل تقارير المراجعة للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.

2. رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات

إن التشريع يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، والخبرة المهنية التي لا تقل عن ستة 06 (سنوات كمدقق جبائي)، كما يكون تحت سلطته فرق التدقيق لكونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤوليته التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التدقيق الجبائي مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المحققين.¹

3. الأعوان المحققين

حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش الضرائب وهذا التزاما بالتشريع الضريبي لا يمكن إجراء المراجعة في المحاسبة إلا من قبل أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة المفتش على الأقل. " كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل وأعمال الرقابة والتفتيش بكل مراحلها، مع الإشارة إلى أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق الجبائي خارج مقره، والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين

المطلب الثاني: الإطار القانوني

عمل المشرع الجزائري على تقييد سلطات الإدارة الجبائية في عدة جوانب وضبط تدخلاتها بموجب نصوص قانونية صارمة، في المقابل منح المكلف بالضريبة ضمانات وحقوق قانونية تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند ممارستها لسلطاتها، منح للإدارة الجبائية حقوق تمكنها من ممارسة سلطاتها.

¹ نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2006، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 44.

أولاً: الحقوق الممنوحة لإدارة الجبائية

منح المشرع الجبائي الجزائري جملة من حقوق للإدارة الجبائية أثناء القيام بالمهام المسندة لها وفق إطار قانوني، حيث تتمثل هذه الحقوق فيما يلي:

1. حق الرقابة

تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لغرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجور ومرتببات مهما كانت طبيعتها.¹

وهذا الحق يقصد به العملية التي بموجبها يتم التأكد الدقيق من سلامة وصحة الإقرار الضريبي وذلك بمقارنة بياناته مع العناصر التي تظهر من خلال الصورة الخارجية للمكلف وعليه فالرقابة تسمح للإدارة " بالتأكد من جميع المكلفين إذا سددوا ما عليهم، وهذا من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي.

فحق الرقابة هو عبارة عن مجموع العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية والمتضمن التأكد من صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين والطبعيين الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية.²

2. حق المعاينة:

بموجب المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية وضحت في هذا الخصوص " لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو تفويض يفوضه هذا الأخير"، ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول في الإدارة الجبائية المؤهل، ويجب أن يحتوي على كل البيانات التي هي بحوزة الإدارة بحيث تبرز بها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي :

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛

¹ أنظر المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، تحديث 2022.

² بن عماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه، في قانون عام، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان،

- عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها؛
 - العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض وجود فيها طرق تدليسيه والتي يتم البحث عن دليل عليها؛
 - أسماء ورتب الأعوان المكلفين بإجراء حق المعاينة.¹
- تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسيه تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للذين يشاركون في هذه العملية.²
- في إطار مباشرة البحث عن المعلومات الجبائية والشك في وجود عمليات تدليسيه وبغية التأكد من صحة المعلومات المصرح بها ، فيرخص المشرع الجبائي للإدارة الجبائية الحق في المعاينة الميدانية التي من شأنها أن تبرز التصرفات الهادفة إلى التخلص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.

3. حق استدراك الخطأ

يتمثل حق إستدراك الخطأ في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية لإعادة النظر في فرض الضريبة وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة في حالة تقديم المكلف لمعلومات ناقصة أو خاطئة طبقاً للمادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " يجوز إستدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو مكان فرضها عن طريق الجداول أو يحدد الأجل القانوني بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضها إستدراك ما كان محل السهو أو نقص في وعاء الضريبي، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.³

4. حق الاطلاع

يسمح حق الاطلاع حسب قانون الإجراءات الجبائية للأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها ويتم على مستويات التالية:

¹ أنظر المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية تحديث 2024

² أنظر المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، تحديث 2024.

³ بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 97 - 98.

1.4. الإدارات والهيئات العمومية

يخضع لهذا كل إدارات الدولة بما فيها البلديات والولايات وكل الشركات الخاضعة لرقابة الدولة، والمؤسسات العمومية والهيئات المختلفة الموجودة تحت رقابة السلطة الإدارية، والتي يجب أن تطلع إدارة الضرائب بناء على طلبها على الوثائق المتعلقة بها دون تعارض مع السر المهني، حيث يتم تطبيق هذا الحق بشكل واسع أي مسك والحصول على جميع الوثائق التي تعكس وجود أو إثبات قيام المكلف بالضريبة بمزاولة أي نشاط مخالف للمهنة الأساسية من أجل التهرب ضريبيا، وكل موظف يعتبر أيضا مسؤول عن عدم إخطار الإدارة الجبائية رغم علمه بتلك التجاوزات.¹

2.4. حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة

لقد نظم المشرع الجزائري حق الاطلاع المخول لأعوان الإدارة الجبائية لدى المؤسسات الخاصة وذلك مهما كان نظام الضريبة الخاضع له المكلف ومهما كانت الفترات المعنية بالرقابة. فلهذا يتعين تقديم كل الدفاتر والوثائق والمستندات الواجب مسكها عند كل طلب من طرف أعوان الإدارة الجبائية، وهكذا كما نص به القانون التجاري أيضا " يجبر القانون التجاري كل المؤسسات أن تحتفظ بكل وثائقها لحق الاطلاع لمدة 10 سنوات".²

3.4. حق الاطلاع لدى الآخرين

" يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها أن تقيد قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الاطلاع ويمكن ممارسة السلطات المخولة لأعوان التسجيل تطبيقا لتشريع الجاري للعمل به تجاه شركات الأسهم على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو مهنة مرتبطة بهذه التجارة قصد مراقبة الضرائب المستحقة سواء على هؤلاء أو على الغير".³

¹ فنديس أحمد، الرقابة الجبائية في الجزائر، الدار الجامعية الجديدة، الجزائر، 2018، ص 50.

² بن عماري ميلود، مرجع سبق ذكره، ص 192.

³ أنظر المواد 58 و 59 من قانون الإجراءات الجبائية، تحديث 2022.

ونظرا لصعوبة وحساسية هذا القطاع تم تخصيص له المواد من 51 حتى 59 من أجل توضيح إجراءاته وما يميزه عن الحالة الأولى أن هذا الاطلاع يتم لدى الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين وهم المكلفين بالضريبة الذين يتوجب عليهم أن يرسلوا إشعار إلى الإدارة الجبائية في حالة فتح أو إقفال أي حساب وإيداع السندات والقيم و الأموال حسب ما جاء في المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية.¹

المطلب الثاني: الحقوق الممنوحة للمكلفين من طرف المشرع الجبائي الجزائري

في مقابل أن تقوم الإدارة الجبائية بتطبيق حقوقها وفق القانون الضريبي ، يجب عليها أيضا ضمانات المكلف التي منجها إياه المشرع والمتمثلة في الآتي:

أولاً: الحق في الإعلام والإشعار المسبق

يحق للمكلف أن يتم إشعاره من طرف الإدارة الجبائية بالتحقيق حسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 4 التي وضحت أنه " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق المكلفين ووجبات المكلفين بالضريبة المحقق في محاسبته، وأيضا وضحت المادة 20 مكرر والمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية نفس الشيء بالنسبة لكلا التحقيق المصوب والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

ثانياً: منح للمكلف مهلة التحضير

بعد إعلام المكلف بالتحقيق معه في محاسبته لفترة معينة، فيحق له أيضا منحه مدة لتحضير الوثائق والدفاتر والفواتير التي تم تحديد في الإشعار والتي ستخضع لشكل من أشكال التحقيق، فالمواد 20 و 20 مكرر، بينت أنه في حال كان المكلف سيخضع لتحقيق المحاسبي أو التحقيق المحاسبي المصوب سيستفيد من أجل كحد أدنى مدته 10 أيام ابتداء من إستلام الإشعار بالتحقيق.

¹ محمد قلي، فهيمة بهلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة تامنغست المجلد 7 ، العدد 06، 2018، ص 159.

فيما يخص التحقيق في مجمل الوضعية الشاملة فتم منحه مدة 15 يوم ابتداء من إستلام الإشعار بالتحقيق حسب المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية

ثالثا: الاستعانة بمستشار جبائي

أثناء القيام بالرقابة الجبائية الخارجية يتم إشعار المكلف بذلك، من خلال تحديد السنوات والمبالغ والوثائق التي سيتم التحقيق فيها مع الإشارة في الإشعار أنه يحق للمكلف الاستعانة بمستشار جبائي¹، كما هو مبين في ميثاق المكلف بالضريبة "تحت طائلة بطلان الإجراء يتم إبلاغكم عند إرسال الإشعار بالتحقيق بأن لكم الحق في الاستعانة بمستشار من إختياركم خلال إجراء عملية الرقابة الجبائية."

ومما سبق؛ يجدر الإشارة إلى أن أي إخلال بأحد الإجراءات المذكورة سابقا من طرف الإدارة الجبائية إتجاه المكلف بالضريبة يتم إبطال إجراءات التحقيق في محاسبته، أي يمكن للمكلف في هذه الحالة تفعيل قاعدة بطلان الإجراءات².

رابعا: ضمانات المكلف بالضريبة أثناء إعادة التقويم

يتم منح المكلف بالضريبة ضمانات أثناء إعادة التقويم وهي كما يلي:

1. الإشعار بالتقويم:

أي إعلام المكلف بالضريبة بالتقويم الجديد الذي قامت به الإدارة الجبائية، وقد نصت مختلف النصوص المتعلقة على ضرورة تبليغ المكلف بنتائج التحقيق لاسيما إعادة التقويم وذلك تحت طائلة بطلان الإجراء العملية بكاملها، والذي تم توضيحه بالمواد سالفة الذكر 20 و 21 ويضاف إليه المادة 19 " يقوم المصلحة المسيرة بتصحيح التصريحات الجبائية حيث يجب عليها مسبقا تحت طائلة بطلان الإجراء أن ترسل للمكلف بالضريبة إشعار بالتصحيح المقترح موضحة له صراحة كل نقطة في تقويم، أي موضحة أصل وأسباب التقويم ، مواد قانون الضرائب ذات

¹ Louitc , les pouvoirs de l'administration fiscal dans la perception et le recouvrement de l'impôt mythes et relités, les cahiers de droit, vol 24, N 3, 1983, p 489.

² أنظر المواد 20 و 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية، تحديث 2022.

الصلة بإعادة تقدير الأسس الضريبية وحساب الضرائب الناتجة عنها ، وكيفية الدفع القانوني وطبيعة العقوبات المطبقة عليها".¹

2. الحق في الرد

يتمتع المكلف بالضريبة بحق الرد على كل ما جاء في إشعار بإعادة التقويم حول الأسس الضريبية المفروضة وأسباب التقويم ... إلخ، بحيث يكون رد المكلف في شكلين إما القبول أو إرسال ملاحظات ويكون قبول المكلف قبولاً صريحاً أو قبولاً ضمناً، ويكون هذا في حالة تقديم إجابة ضمن الآجال الممنوحة التي ألزمها المشرع والمحددة ب 40 يوم.

أو الرد بالرفض القاطع تماماً لما جاء في التصحيحات التي قامت بها الإدارة الضريبية، أو تتضمن مجموعة من الأدلة والحجج تناقص النتائج المتوصل إليها وفي كلتا الحالتين على الإدارة الالتزام بالرد المعلل بالحجج على ملاحظات المكلفين بالضريبة وأي تقصير في ذلك يؤدي إلى بطلان الإجراءات.²

3. تحديد مدة التحقيق

تعتبر تحديد مدة التحقيق من بين الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة للحماية من تعسف الإدارة الجبائية، وأيضاً لكي لا تسبب إزعاجاً للمكلفين أثناء القيام بنشاطهم، لأن عملية الرقابة الجبائية تتم في عين المكان.

فالتحقيق كما سبق وذكرنا يمر بمراحل وآجال تختلف من وضع إلى آخر، فالمعيار الذي يعتمد عليه في التحقيق المحاسبي ليس نفسه الذي يعتمد عليه في التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، فالتحقيق المحاسبي يقوم على معيار رقم الأعمال أما الثاني فمدته لا تتجاوز السنة من تاريخ استلام الإشعار بغض النظر عن حجم الدخل الذي يحققه المكلف بالضريبة.³

4. الحق في الطعن

¹ محمد قلي، فهيمة بهلول، مرجع سبق ذكره، ص 162.

² لونيس عبد الوهاب، حماية حقوق وحرية المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون المجتمع والسلطة، جامعة وهران 02 محمد بن أحمد، العدد 05 ، 2016، ص 115.

³ سيدا عمر محمد، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء فترة التحقيق، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية المجلد 13، العدد 2020 ، ص 510.

يحق للمكلف بالضريبة القيام بعملية الطعن في حال عدم الرضا عن النتائج التي توصلت إليها الإدارة الجبائية كما وضحته المادتين 70 و71 من قانون الإجراءات الجبائية. "تدخل الشكاوى المتعلقة بالرسوم والحقوق المتمثلة في الضرائب والرسوم والحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، باستثناء حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري المفروضة، نتيجة النقص في الثمن أو التقدير في إختصاص الطعن النزاعي حيث يكون الغرض منه الحصول وإستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها". يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق المذكورة في المادة 70 حسب الحالة: إلى مدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة وتسليم وصل لذلك المكلف.¹

5. إستحالة إعادة التحقيق من جديد

في حالة إتمام عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة خاصة بضريبة وفترة معينة لا يمكن إجراء تحقيق جديد إلا في حالة القيام بالتحقيق المصوب، هنا لا يمنع الإدارة الضريبية من إمكانية إجراء تحقيق معمق في المحاسبة لاحقا، باستثناء ما إذا إستعمل المكلف بالضريبة أي مناورات تدليسيه أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة.²

المطلب الثالث: التزامات المكلفين بالضريبة والمحقق الجبائي

منح المشرع الجبائي الجزائري ضمانات للمكلف بالضريبة من أجل حماية حقوقه وتدعيم علاقته بالإدارة الجبائية التي بدورها منح لأعوانها المحققين ضمانات وبالمقابل تقع إلتزامات على عاتق الطرفين إتجاه المشرع الجبائي.

¹ أنظر المواد 70 و71 من قانون الإجراءات الجبائية، 2021.

² آسيا قاسمي، فهيمة حدادو، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، مجلة أوراق اقتصادية، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، المجلد 03، العدد01، 2019، ص 163.

أولاً: التزامات المكلف بالضريبة

تتمثل إلتزامات المكلف بالضريبة في إلتزامات محاسبية، و جبائيه يجب أن يطبقها ويتبعها وهي كمايلي:

1. إلتزامات محاسبية:

إن المكلف بالضريبة الخاضع لنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظمة وكاملة ومتسلسلة ومقنعة وممسوكة حسب النظام المحاسبي المالي، وبالإضافة إلى ذلك نص القانون التجاري على مسك السجلات (الدفاتر) المحاسبية المتمثلة في دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن يتم مسكهم دون شطب أو حشو في الهوامش وأن يكون تم المصادقة عليهم من طرف قاضي القسم التجاري للمحكمة وعلى المكلف أن يحتفظ بكل الوثائق التبريرية المتعلقة بالمشتريات والمبيعات وكل الكشوفات البنكية، أي كل الوثائق التي تثبت الأحداث الإقتصادية التي قامت بها المؤسسة خلال 10 سنوات كاملة.¹

2. إلتزامات جبائيه

تتمثل في مختلف التصريحات الجبائية التي يجب أن يقدمها المكلف للإدارة الجبائية والتي تتمثل فيما يلي:

1.2. تعريف التصريح الجبائي

تعرف على أنها وثيقة يستلمها المكلف من إدارة الضرائب من اجل التصريح فيها برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه... الخ، ثم يقوم بإرجاعها لمصلحة لتكون كدليل إثبات تستعين به هذه الأخيرة لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف.²، حيث يجب أن يشمل التصريح على جملة من الشروط لأهميته في النظام الجبائي كونه نظام تصريحي والتي تنقسم إلى شروط شكلية التي تتمثل في:

¹ عوادي مصطفى، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة إقتصاد المال والأعمال، جامعة حمة لخضر الوادي، المجلد 01، العدد 01، 2016، ص 32.

² محمد الهادي ضيف الله، هشام لبزة، سليمان عتير، دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين " قرأة تحليلية لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري، مجلة الامتياز لبحوث الإقتصاد والإدارة، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، المجلد 02، العدد 03، 2018، ص 198-212.

- صفة الشخيص الملزم بالتصريح من ناحية إقامته في الجزائر أو الخارج، سواء كان شخص طبيعي أو معنوي، كامل الأهلية أو قاصر؛
- المواعيد القانونية لتقديم التصريح بأجال محددة قانونيا عند تقديمها في الدارة الجبائية؛
- شكل التصريح بحيث تكون على شكل استمارات محددة ضمن المدونات المطبوعة للإدارة الجبائية.

والشروط الموضوعية تتمثل في ضرورة ملء كل البيانات الواجب ملؤها في استمارة التصريح التي تكون خالية من الأخطاء مع إحضار الوثائق التي تثبت ذلك.¹

2.2. أنواع التصريحات الجبائية

يعد النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، بمعنى أنه يعطي صلاحيات للمكلف بالضريبة بتقديم تصريحاته المكتتبه وفق آجال محددة ونماذج تصريحات متبعة، وهي تنقسم إلى:

1.2.2. التصريح بالوجود

إن المكلفون بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS) والضريبة الجزافية حيث تنص المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدم في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها إلى مفتشية الضرائب التابعة لها، التصريحات مطابقة للنموذج الذي تقدمه الإدارة

فعلى كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاط تجاري صناعي أو مهني القيام باكتتاب تصريح بالوجود يمنح نموذج من طرف الإدارة كما يجب أن يتضمن التصريح بالوجود كل المعلومات الشخصية منها وكذا معلومات لها علاقة بالنشاط.

¹ فلة محتال، أحمد بسباس، أثر تطبيق النظام التصريح الإلكتروني في الرقابة الجبائية، مجلة الدراسات العدد الاقتصادي، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، المجلد 11، العدد 02، 2018، ص 58 - 59.

3.2.2. التصريح الشهري

هو عبارة عن وثيقة تأخذ مكان الإشعار الضرائب والرسوم التي تدفع نقدا عن طريق الاقتطاع من المصدر والخاضعون لهذا التصريح من الصنف (G50) باللون الأزرق تلزم بها المؤسسات الخاضعة لنظام الحقيقي لضرائب، والتصريحات من الصنف (G50.A) باللون البني تلزم بها المؤسسات الخاضعة لرسم على القيمة المضافة.¹

4.2.2. التصريح الفصلي

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتابة تصريحاتهم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي، أجور والرسم على النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة المضافة، خلال العشرين (20) يوما الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تم خلاله دفع الأجر أو تم تحقيق رقم الأعمال فيه،² يلزم هذا التصريح المكلفون بالضريبة الخاضعون لي: لضريبة الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية.

5.2.2. التصريح السنوي

يلتزم بتقديم التصريح السنوي كل شخص معنوي خاضع لضريبة على أرباح الشركات (IBS) والملزم باكتابة تصريحاته بمجمل بمداخله قبل 30 أفريل من كل سنة وفق نموذج (G04).

وكل شخص طبيعي خاضع لضريبة على الدخل الإجمالي والملزمون باكتابة تصريحاتهم بمجمل مداخلهم قبل 30 أفريل من كل سنة وفق نموذج (G01)، حيث ينقرع هذا النموذج إلى عدة نماذج حسب نظام الإخضاع للمكلف.
-نموذج (G11): المكلفون صنف الأرباح التجارية والصناعية الخاضعين لنظام الربح الحقيقي الذي تفوق أرباحهم 10.000.000 دج.

¹ قموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة، رسالة ماجستير، في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجبائية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013، ص 60.

² سليمان مرجع سبق ذكره، ص 114.

- نموذج (G12): تصريح بالمدخيل الصناعية والتجارية للمكلفين الذين يخضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة والذين لا يجاوز رقم أعمالهم (5.000.000 دج) قبل 01 فيفري من كل سنة.

- نموذج (G13): المدخيل الفلاحية وذلك قبل 01 أفريل من كل سنة.¹

6.2.2. التصريح بالتوقف عن مزاوله النشاط

يتوجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي في حالة ايقافهم نشاطهم أو جزء منه إعلام مصلحة الضرائب الذي يتبع له ممارسة النشاط خلال 10 أيام بالتاريخ الي تم أو سوف يتم إيقاف نشاطهم.²

ثانيا: مسؤوليات المحقق الجبائي

يجب أن يتصف المحقق الجبائي بمجموعة من الموصفات كما يلي:

- أن يكون مهني مستقل بمعنى أن يكون لديه كل الاستقلالية في القيام بمهامه وأن يبتعد عن كل إنحياز لطرف أو جهة معينة؛
- الكفاءة حيث يجب أن يكون لديه إمكانيات ومهارات في حل وتوجيه كل المسائل الضريبة؛
- السرية المهنية أي يجب أن يتميز المحقق الجبائي بالسرية التي تتطلبها المهمة خاصة أثناء جمع المعلومات من خلال التحفظ على الجهة التي تحصل عليها وكيف تحصل عليها بين المكلفين بالضريبة.³

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالتدقيق الجبائي عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي:

1. المسؤولية المدنية

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية عند إلحاق الضرر بالغير، وهي نتيجة لخطأ أو عدم الإنتباه، أو إهمال قام به العون بنفسه، أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى

¹ قحموش سمية، مرجع سبق ذكره، ص 64.

² حابي عبد اللطيف، مطبوعة محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2022-2023، ص 26.

³ Some Lucaine, L'audit fiscal outil de prévention des redressements fiscaux dans les PME au burkinafaso, Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, spécial, jiref, N 12, 2020, p 51.

أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري، ولا تقع المسؤولية الشخصية على العون المحقق في حالة تطبيق أوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري عن عمله حتى ولو أضر بالغير.

2. المسؤولية الجنائية

يمكن اعتبار المحقق مسؤولاً من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: التعسف في إستغلال المنصب أو القيام بالإختلاس والرشوة، أي أمور تضر بمصالح المال العام أو المكلف.

3. المسؤولية التأديبية

بالإضافة أيضاً إلى العقوبات المدنية والجنائية يمكن أن يتعرض المحقق إلى عقوبات تأديبية نتيجة إرتكابه خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية والتي يمكن أن يتعرض حسب التشريع الجنائي إلى التنبيه أو الإنذار الكتابي أو التوبيخ أو التوقيف لفترة عن العمل، أو التنزيل من الدرجة، أو النقل الإجباري إلى غاية التسريح.¹

المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجنائية

لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي تعتمد المنظومة الجنائية الجزائرية على مجموعة من القوانين والتشريعات للحد من إنتشارها، حيث يتم ذلك من خلال تطبيق مجموعة من الإجراءات وإتباع شكل من أشكال الرقابة الجنائية حسب الملف الذي يتم دراسته وتحليله، ابتداء من برمجة المكلفين الذين سيتم إختيارهم لتحقيق إلى آخر إجراء والمتمثل في القيام بتبليغ القرار النهائي إلى المكلف المعني بالتحقيق، لهذا حري بنا التطرق في هذا المبحث إلى المطالب التالية:

¹ إلياس قلاب، مرجع سبق ذكره، ص 33.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية

تعتبر التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة مبدئياً تصريحات صحيحة ولكن الإدارة الجبائية لها الحق في التشكيك في هذه التصريحات، حيث تلجأ الإدارة إلى القيام بالرقابة الشكلية على الوثائق، وفي حالة وجود ملفات تثير الشك تقوم بالتحضير للملفات للرقابة الجبائية كما تم توضيحه في المرحلة التحضيرية

أولاً: إقتراح برامج التحقيق

حيث تقوم مصلحة الوعاء بالإعتماد على معايير معينة باقتراح قائمة للمكلفين بالضريبة الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية وإرسالها إلى المديرية الولائية للضرائب التي بدورها تقوم بانقضاء ثاني للملفات من أجل الحصول على القائمة المؤقتة للملفات المقترحة لتحقيق ثم إرسالها إلى مديرية الجهوية للضرائب والتي بدورها تحولها إلى المديرية الفرعية للبرمجة التابعة للمديريات البحث والمرجعات على مستوى المديرية العامة للضرائب التي تقوم ببناء على تلك القوائم المؤقتة بإعداد برامج التحقيق التي سيتم تنفيذها سواء محليا من طرف مكتب البحث والتحقيقات أو مركزيا من طرف مصالح البحث والمرجعات.¹

ويتم برمجة و إختيار ملفات المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية وفق معايير محدد وتتمثل فيما يلي

- مدى إلتزام المكلف بالتزاماته الجبائية،
- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحقق،
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل أو المسير أو الشركاء؛
- العجز المتكرر؛
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق التغيير المستمر لمكان نشاط التجاري؛

¹ عيسى سماعين، آليات تفعيل المنظومة الجبائية في ظل التحديات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري لفترة 2005 - 2016، أطروحة دكتوراه في العلوم تخصص العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة شلف، 2018، ص 76.

- التعديلات في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة بشكل مستمر مما يوحي بوجود نية للتهرب الضريبي.¹

ثانيا: سحب وفحص الملفات الجبائية

بعد برمجة الملفات الجبائية وفق معايير الإنتقاء يتم سحب الملف من المفتشية والقيام بعملية فحصها من خلال التأكد من كل التصريحات من بينها التصريح السنوي وكذا الاتصالات والإشعارات والمراسلات الموجهة إلى المكلف من طرف الإدارة الجبائية فعلى العون التحقق من نظامية التصريحات المتعلقة بتصريح بمختلف الضرائب والرسوم التي تترتب عن مختلف الأنشطة التي يقوم بها المكلف بالخرينة ومن خلال هذه المعلومات يمكن إعطاء لمحة عن حقيقة الإجراء التحقيق ويقوم أيضا العون المحقق بدراسة المؤسسة المصرح بها من طرف محاسب الشركة، أي أنه على العون المحقق (المفتش) التأكد من نظامية التصريحات السنوية، إذ يقوم بدراسة الملف الجبائي بخصوص الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات، أي كل ما يتعلق بالضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

ثالثا: إرسال اشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة

لا يمكن اجراء تحقيق دون إرسال إشعار أو تسليم إشعار بالتحقيق مرفق بميثاق المكلف بالضريبة، يوضح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، أي يجب إعلام المكلف الخاضع للضريبة بأنه سيتم على مستوى المقر الاجتماعي الخاص بمزواله نشاطه أنه سيتم اجراء رقابة، ولك عن طريق ارسال اشعار بالرقابة مع وصل استلام بميثاق ق حقوق وواجبات المكلف، ويمنح له أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار،² ويحتوي هذا الأخير على:

- الاسم الكامل للمقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح؛
- تاريخ موضحا فيه اليوم والشهر والسنة التي سيتم التدخل فيها في عين المكان؛

¹ سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 128.

² بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 24.

- منح إمكانية للمكلف على تعيين مستشار من اختياره هو، أي أنه يجب أن يشير الاشعار صراحة وتحت طائلة بطلان الاجراء أن المكلف بالضريبة يستطيع الاستعانة بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة؛

- تحديد مختلف الضرائب والرسوم والأتاوى التي سيتم فيها التحقيق وكذا الوثائق التي يجب الاطلاع عليها؛

- السنوات المعنية، وهي السنوات غير المتقدمة التي تذكر حتى ول و في حالة وجود عجز منقول.

- يجب أن يحتوي الاشعار على ألقاب وأسماء المحققين ورتبهم، وأن يحتوي على ختم المصلحة التي ستباشر التحقيق، وأيضا يجب أن يكون الاشعار ممضى من طرف المحققين ورئيس مجموعة التحقيق.¹

رابعا: جمع المعلومات

لكي يستطيع العون المحقق تقدير وضعية المكلف بطريقة جيدة ومنظمة فإنه يجب عليه جمع المعلومات التالية:

طبيعة وهدف النشاط ، شروط الإستغلال وسائل الإنتاج المستعملة، الأماكن المسجلة في أصول الميزانية والتي تخص صاحب المؤسسة، والأصول المستأجرة، أي كل ما يتعلق بنشاط المكلف بالضريبة،² وبالإضافة إلى إعداد الوثائق التحضيرية كحالة مقارنة الميزانيات، مركز الميزانيات، وبعد ذلك تأتي مرحلة الاطلاع على المعلومات من مصادر خارجية والتي تتمثل في كشف حسابات الزبائن، كشف حسابات البنكية، الموردون، مصلحة الجمارك، المديرية التجارية والمصالح الأخرى.³ التي يمكن أن تقدم للأعوان التحقيق المعلومات الضرورية والكفيلة للقيام بعملية التحقيق المحاسبي.

¹ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 43.

² عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2004، ص، ص 74،75.

³ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى لنشر والتوزيع عين مليلة الجزائر، ص 64-75.

و يجدر الإشارة بأن القانون الجبائي منح للمحقق الحق في القيام بالرقابة مفاجئة بغية التحقق من التثببات المادية ووجود الوثائق المحاسبية دون القيام بتحقيق معمق في محاسبة المكلف في إطار جمع المعلومات من مصادر خارجية بإستعمال الحق المشروع وهو حق الإطلاع والمعaine سواء على مستوى المؤسسة أو المؤسسات الأخرى، وبعد ذلك يتم الشروع في التحقيق، حيث سيتم تفصيل في هذه الخطوات كما يلي:

المطلب الثاني: الشروع في عملية الرقابة الجبائية

بعد إنقضاء الأجل المحدد للتضير والمتمثل في 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، تنطلق عملية الرقابة الجبائية، والتي تعتبر عملية الشروع في التحقيق عن فحص مختلف الدفاتر المحاسبية (دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الاجور... الخ) ومقارنتها مع تم تقديمه في التصريحات المكتتبه والوثائق الثبوتية واطافة إلى القيام بالبحوث الخارجية معتمدا على حق الاطلاع والذي يعتبر أداة تمكنه من الاتصال بمن لهم علاقة بالمكلف.

ويجدر الاشارة إلى أن قبل الشروع في التحقيق وجب على المحققين الجبائيين أن يلتزم بإجراءات التحقيق المحاسبي التي تم ذكرها سابقا من اعلام المكلف وتحديد المدة... الخ.¹

أولا: الإنتقال إلى عين المكان

ينتقل الأعوان المحققين إلى عين المكان (مكان نشاط المكلف بالضريبة) من أجل إجراء المعaine المادية لتأكد من صحة مطابقة المعلومات المصرح بها مع ما هو موجود ومسجل فعليا، حيث يكون أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة، ويكون أيضا بإجراء محادثات المكلف بالضريبة حول التنظيم والسير العام للمؤسسة ووسائلها، ويضع المحقق مجموعة من الأسئلة لمعرفة الإطار القانوني للمؤسسة.

ولا يمكن إجراء الرقابة الجبائية للمكلف الخاضع لها إلا في مكان مزاوله نشاطه، معاد إذا كان طلب بإجراء التحقيق على الوثائق المحاسبية في الإدارة الجبائية من طرف المكلف نفسه أو

¹ عيسى سماعين، آليات تفعيل المنظومة الجبائية في ظل التحديات التي يوجهها الاقتصاد الجزائري لفترة 2005 - 2016، مرجع سبق ذكره،

في حال عدم وجود ظروف مناسبة للقيام بالرقابة الجبائية في عين المكان فيطلب الأعوان المحققين من الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق على مستواها.¹

ثانيا: فحص محاسبة المكلف

تعتبر المحاسبة التي يقدمها المكلف للإدارة الجبائية مهمة لأنها تعتبر المحور الذي ينطلق من الأعوان في تحديد الربح الجبائي، وعليه يتم فحص محاسبة المكلف على مستوى الشكل ومستوى المحتوى والمبينة في الآتي:

1. فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل

يتمثل فحص المحاسبة من حيث الشكل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الاجبارية، وحتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

1.1. المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة

تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونيا أي توفرها على الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري كدفتر اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد، وكذا احترام مبادئ النظام المحاسبي المالي.

يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة، أي كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية ممضى عليها من طرف المسؤول عن العملية.

يجب مسك الدفاتر المحاسبية بعناية ودون تحريف، ويجب أن تمسك بالعملة الوطنية مع إحترام أثناء تقييد العمليات المحاسبية مبدأ القيد المزدوج.

2.1. المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة

يجب على العون المحقق أن يتحقق إذا كان مجاميع الأرصدة متساوية في المدين والدائن وصحيحة في دفتر اليومية، فضلا على التحقق من أن مجاميع هذه الأخيرة مساوية لمجموع جانبي

¹ سامية العايب، الإطار القانوني للرقابة الجبائية وضوابط إثباتها، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 28 و29 أكتوبر 2015، ص 12.

المدين والدائن لدفتر الأستاذ بناء على التحقيق من الأرصدة الدائنة والمدينة لميزان المراجعة قبل الجرد وبعده وفي هذه الصدد، إذا لوحظ عدم صحة الميزانيات فعلى المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملابسات عدم الصحة، وإذا ما تم الإقرار بوجود ممارسات تدليسيه فسوف يتم رفض المحاسبة.

3.1. المحاسبة يجب أن تكون مقنعة

تكون المحاسبة مقنعة إذا كانت مجمل الأحداث الإقتصادية المسجلة محاسبيا يمكن إثباتها و تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث يجب على المكلف أن يبرر محاسبته عن طريق تقديم وثائق رسمية و حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد.

2. فحص المحاسبة من حيث المحتوى

بعد الإنتهاء من فحص المحاسبة شكلا يلجأ المحقق إلى فحص محتوى البيانات المحاسبية المتوفرة سواء في دفاتر المحاسبية أو الوثائق الثبوتية (الفواتير والوصلات)، وهذا بغرض الوقوف على صحة المعلومات المقدمة في تصريحات المكلف بالضريبة، حيث تتمثل حسابات في:

- مراقبة حسابات الميزانية المتمثلة في الأصول والخصوم؛
- مراقبة حسابات التسيير التي تضم الأعباء والإيرادات والنتائج؛
- مراقبة حسابات جدول النتائج الذي يعبر عن النتائج النهائية لأعباء والإيرادات؛
- مراقبة المشتريات والمبيعات ومخزونات والأشغال قيد التنفيذ.¹

ثالثا: تقييم محاسبة المكلف:

بالاعتماد على النصوص التشريعية والتنظيمية يعطي العون رأيه حول تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية والذي يمكن أن يكون قبول أو رفض المحاسبة.

¹ مالح سعاد، فترة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، العدد 04 / 2016، ص 97.

1. قبول المحاسبة

يقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ نظام المحاسبي المالي من حيث المضمون، حيث يمكن تمييز نوعين من القبول: عند مطابقة المحاسبة الممسوكة للشروط المنصوص عليها يتم الحكم بأنها منظمة وتامة ومثبتة ودقيقة محاسبيا، وبذلك يقوم المفتش بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق دون اجراء أي تقويمات، أي قبول المحاسبة بشكل صريح.

عندما يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود لبعض الانحرافات البسيطة، والتي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصد للتهرب من دفع الضريبة، يتم إخضاع المكلف إلى إجراءات التقويم الثاني من خلال الاتفاق بين المحقق والمكلف مع مراعاة تزامن هذا الأخير بتقديم تصريحاته في آجالها القانونية، أي قبول المحاسبة بشكل نسبي.¹

2. رفض المحاسبة

تنص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية أنه لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.

تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.²

رابعا: إختتام أشغال التحقيق بعين المكان

بعد القيام بكل المهام التحقيق على مستوى مؤسسة المكلف بالضريبة، على العون المحقق أن يقوم بإنهاء أشغال التحقيق في عين المكان، وذلك عن طريق تحرير محضر، حيث تطلب

¹ مالح سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 102.

² أنظر المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية تحديث 2023.

الإدارة الجبائية من المعني بالتحقيق بالتوقيع على المحضر، وفي حالة رفض الأخير يتم التأشير على المحضر من طرف الإدارة.¹

المطلب الثالث: تبليغ النتائج وإقفال التحقيق

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق في المحاسبة، هو إبراز كل الأخطاء أو الإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة، التي قدمتها المحاسبة وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف، بدءاً من الإشعار الأولي للتحقيق، إلى غاية تبليغ النتائج النهائية للمكلف بالضريبة، لذلك بعد الانتهاء من عمليات التحقيق، فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة، وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقييم، كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف.

أولاً: إجراءات التعديلات

إن إجراءات التعديلات يعتمد على درجة احترام المكلف للالتزامات الجبائية والمحاسبية، وتنقسم إلى التعديلات تكون اعتراضية أو أحادية الجانب.

1. الإجراءات الاعتراضية

وهي تتعلق بالمكلفين الذين يحترمون الالتزامات الجبائية والمحاسبية، وقد تجرى محادثة اعتراضية بين المكلف والإدارة حول النتائج المبلغة، والتبليغ يجب أن يوجه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار استلام أو تسلم للمكلف شخصياً، بحيث يجب أن يكون مفصلاً حتى يتمكن المكلف من إرسال قبوله أو تقديم ملاحظاته، وعندما يرفض المحقق هذه الملاحظات يجب أن يبلغه عن طريق مراسلتها.²

2. الإجراءات الأحادية الجانب (التصحيح التلقائي)

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التصحيح التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات

التالية:

¹ أنظر المادة 20 الفقرة 04 و 05 من قانون الإجراءات الجبائية، تحديث 2023.

² المديرية العامة للضرائب، مديريةية الأبحاث والتدقيقات، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2020

- يرفض المكلف بالضريبة الخضوع للرقابة الجبائية، خلال مراحل التحقيق سواء أثناء التدخل في عين المكان أو أثناء، المهم يصل إلى هدفه وهو السير الصحيح للتحقيق؛
- عدم إحترام الأجال القانونية لتقديم التصريحات لإدارة الجبائية بالمداخيل وأيضا التصريحات الجبائية المتعلقة بالضرائب على الرسوم والضريبة على أرباح الشركات؛
- عدم مسك المحاسبة بطريقة محاسبية منتظمة ومقنعة وفق ما نصت عليه المادتين 09 و 11 من قانون التجاري، وأيضا عدم توفر الوثائق الثبوتية لمختلف العمليات المحاسبية؛
- رفض تقديم المحاسبة بعد إنذاره ومنحه آجال 08 أيام؛
- الإمتناع عن الرد على طلبات المحقق فيما يتعلق بالتبريرات والتوضيحات لبعض النقاط المبهمة في تصريحاته الضريبية.¹

ثانيا: تبليغ النتائج

بعد الإنتهاء من المرحلة التحضيرية ومرحلة الشروع في الرقابة الجبائية يتم تحديد النهائي لمبلغ الضريبة والأسس المعاد حسابها يتم إبلاغ المكلف بالنتائج كما يلي:

1. إعداد التبليغ الأولي للنتائج

يمكن إرسال إشعار بإعادة التقويم للمكلف، حيث يوضح المحقق كل المواد المتعلقة بإعادة فرض وتأسيس الضريبة وتوضيح أيضا تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يتم الإشارة في الإشعار المسلم للمكلف بإمكانية الاستعانة بمستشار من إختياره، وأنه يمنح له أجل في مدة أربعين (40) يوما من تاريخ إرسال وتسليم الإشعار بالتقويم.

ثم تأتي مرحلة إجابة هذا الأخير والتي يمكن أن تكون في الأجال المحددة ب 40 يوما، وحيث هنا يكون المحققون مجبرون على دراسة تلك الملاحظات والإجابة على كل التساؤلات المكلف بالضريبة أما اذا كانت خارج الأجال يحق للمحققين رفض مباشرة تلك الملاحظات (يعتبر قبول ضمنى)، لكن يتم أيضا دراستها في الحالات الضرورية عندما توفر هذه الملاحظات مسار

¹ عبود ميلود، برباوي كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف والطرق، العوامل المعيقة وسبل التفعيل، مجلة الهقار للدراسات الإقتصادية، المركز الجامعي تندوف، العدد 02 / 2018، ص 320.

جديد لتحقيق (تكون مقبولة كلياً أو جزئياً) إلا في حالة النزاع فإن الاجابة تكون عن طريق المصالح المكلفة بالنزاعات.¹

2. التبليغ النهائي وإصدار الوارد الفردي

بعد استلام إجابة المكلف بالضريبة ودراسة ملاحظاته واعتراضاته يقوم المحقق بتحرير التبليغ النهائي مع الأخذ بعين الاعتبار الأسس المعدة في التبليغ الأولي مع إعادة النظر في النقاط المتنازع فيها من طرف المكلف بالضريبة في حالة قبولها تنتهي العملية بإصدار وارد فردي من خلاله يتم حساب مختلف الحقوق والغرامات التي تكون على عاتق المكلف بالضريبة وكذا كتابة التقرير النهائي.²

ثانياً: إقفال عملية التحقيق

تحرير التبليغ النهائي الذي يعتبر عن إجراء إقفال عملية التحقيق وذلك بقبول نهائي التعديلات والأسس الضريبية وتعتبر التصريحات نهائية وذلك بإصدار أوردية فردية (الجداول) وهي إصدار بطاقة المتابعة والتي يقوم من خلالها بحساب لحقوق الغرامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة والتي ترسل إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف ويقوم هذه الأخيرة بإرسال الاخطارات للمكلف والتي تعتبر من مهام مديرية الضرائب الجهوية التابعة لها المكلف موضحة آجال وكيفية الدفع لمجموع الحقوق والغرامات ويتم إعداد ثلاث نسخ واحدة يحتفظ بها في الملف الجبائي للمكلف الثانية ترسل إلى هذا الأخير والثالثة تحتفظ بها قبضة الضرائب التابع لها المكلف وذلك لمتابعة إجراءات التحصيل، وذلك بالتعبير عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية تجاه الأخطاء التي أحصاها المكلفون بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها وكذا تقييم نتائج التحقيق.³

¹ المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2017 ص 08.

² عيسى سماعيل، آليات تفعيل المنظومة الجبائية في ظل التحديات التي يوجهها الإقتصاد الجزائري 2005-2016، مرجع سبق ذكره ص

³ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 77 - 86.

خلاصة

الرقابة الجبائية تعتبر محورا هاما بمختلف أشكالها وإجراءاتها في النظام الضريبي الجزائري لدور الذي تقوم به، والمتمثل في دور توجيهي من خلال تصحيح الأخطاء التي يرتكبها المكلفين بالضريبة أثناء القيام بإعداد التصريحات ومن ثم تقديمها للإدارة الجبائية هذا من جهة، ومن جهة أخرى تأخذ نوعا ما دورا عقابي بالنسبة للمكلفين الذين تبذروا في محاولتهم التعمد في مخالفة التشريع الجبائي في دفع الضرائب والذي يتضح في تصريحاتهم الخاطئة أو الكاذبة.

وإذا عدنا فالتشريع الجبائي الجزائري وضع على عاتق الإدارة الجبائية مهام مراقبة ومتابعة التصريحات، وفي نفس الوقت مهد وسهل عليها المهمة بإعطائها صلاحيات أثناء القيام بواجباتها، وبطبيعة الحال منح أيضا للمكلفين بالضريبة ضمانات تحميهم من أي تعسف إداري من أجل خلق توازن ما بين الطرفين (الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة) لأنهما يعتبران ركيزتين أساسيتين في أداء وتحسين عملية الرقابة والتقليل من مساحة الأسباب التي تؤدي إلى اللجوء إلى التهرب الضريبي.

ولتنظيم عملية الرقابة الجبائية عمد المشرع الجبائي الجزائري إلى جملة من الإجراءات الجبائية، التي أسند مهام القيام بها إلى أجهزة مختصة لتحقيق الأهداف المرجوة والأساسية للحد من التهرب الضريبي، وزيادة فعالية التحصيل الضريبي، حيث سيتم التطرق في الفصل الموالي إلى مفاهيم وأليات التهرب والتحصيل الضريبي.

الفصل الثالث

التحصیل الضریبی وإشکالیة التهرب الضریبی

تمهيد

تعتبر مرحلة التحصيل الضريبي آخر مرحلة وهي مرحلة مهمة، لأنها تعبر عن كفاءة النظام الضريبي وجهاز الرقابة الجبائية بلغة الأرقام، فالضريبة من بداية تأسيسها حتى تحصيلها، يتطلب استجابة المكلف لواجباته الضريبية اتجاه الخزينة العمومية، وكفاءة الإدارة الجبائية في مواجهة التهرب الضريبي الذي يعتبر من أهم الصعوبات التي تؤثر في توازن الحصيلة.

فالتهرب الضريبي يعتبر ظاهرة أدت إلى الإخلال من توازن العديد من اقتصاديات الدول لما لها من آثار على مختلف المجالات انطلاقا من التأثير المباشر في تمويل الخزينة العمومية. وعليه تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة لتقليل من هذه الصعوبات من خلال إعتقاد مجموعة من الإجراءات الرقابة الجبائية (تم التطرق إليه في الفصل الثاني)، وأيضا جملة من العقوبات الجبائية والجزائية والمهنية كأسلوب ردعي للمتهربين ضريبيا.

ومن هذا المنطلق؛ سنتطرق في هذا الفصل إلى أربعة مباحث وهي كالاتي:

المبحث الأول: مدخل إلى التحصيل الضريبي؛

المبحث الثاني: آليات التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري؛

المبحث الثالث: ماهية التهرب الضريبي

المبحث الثالث: العقوبات الجبائية المفروضة على التهرب الضريبي لفعالية التحصيل الضريبي؛

المبحث الأول: مدخل إلى التحصيل الضريبي

التحصيل الجبائي هو آخر مرحلة يتم من خلالها تزويد الخزينة العمومية بالأموال اللازمة، والتي تعتمد على إجراءات انطلاقا من التأسيس الضريبي (تقدير الوعاء الضريبي) إلى التحصيل الضريبي وفق طرق ودية وأخرى إجبارية من طرف هيئات مختصة في التحصيل وفق آجال ونطاق زمني محدد

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي

يعتبر التحصيل الجبائي أهم مرحلة والأخيرة بعد تحديد الضريبة التي يخضع لها النشاط الذي يقوم به المكلف بالضريبة والمجال والوعاء الضريبي الذي يخضع له من ناحية فرض الضريبة وسعرها وبعدها تحصيل الضريبة فماذا نعني بالتحصيل الجبائي وماهي أهدافه وأهميته، وعليه سيتم التطرق في هذا المطلب

أولاً: تعريف التحصيل الضريبي

يعرف التحصيل الضريبي على أنه مجموعة العمليات والإجراءات التي يقوم على أساسها نقل دين من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفق قوانين ضريبية مطبقة¹ أو مجموعة من الإجراءات والعمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى الخزينة، حيث يرتبط تحصيل الضريبة بالواقعة المنشئة لها والسلطة المتخصصة بتحصيلها ويتم تطبيق أحد طرق التحصيل حسب نوع الضريبة ومواعيد تحصيلها وضمائنه ويتم دفع نقداً أو عن طريق البنك وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى الخزينة العمومية.²

وعليه يمكن القول؛ أن التحصيل الضريبي هو الخطوة الفاصلة بين النظام الضريبي الذي يهيئ ويضبط الوعاء الضريبي وحساب الضرائب (التنظيم الفني للضرائب) لتصبح إيرادات مالية وتأتي عملية تحويل هذا الإيراد (تحويل تلك الأرقام المعبرة عن مبلغ الضريبة إلى سيولة نقدية حقيقية أو سيولة مالية) عن طريق التحصيل موجهة إلى الخزينة العمومية.

¹ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003، ص 210.

² علي زغدود، المالية العامة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 230.

ثانياً: أهداف وأهمية التحصيل الضريبي

يتم تحصيل الضريبة نظراً لأهميتها في تحقيق أهداف معينة تخدم الصالح العام، وعليه سيتم التطرق إلى أهداف وأهمية التحصيل الضريبي فيما يلي:

1. أهداف التحصيل الضريبي

يتمثل هدف التحصيل الضريبي في إدراك أن الضريبة حق الخزينة العمومية وجب تحصيلها بأي وسيلة كانت، ويمكن إدراجها في النقاط التالية:

- الحفاظ على الاقتصاد الوطني بالتمويل المتواصل لميزانية الدولة، من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية؛
- تحصيل الضريبة سنوياً كونها من أهم إيرادات الدولة التي تساهم في تحقيق التوازن بين الإيرادات العامة ونفقاتها، وأيضاً تعتبر الضريبة من بين الركائز المهمة في بناء وتحقيق الاستقرار الاقتصادي للدولة؛
- منع التهرب من دفعها عن طريق مختلف العقوبات التي تقرها الدولة، وتحصيلها أمر مطلوب من الإدارة الجبائية لا مرغوب
- يساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية وذلك بزيادة منسوب الإدخار من خلال الحد من الاستهلاك غير الضروري وذلك بفرض ضرائب مرتفعة، وتستعمل أيضاً كأداة لتشجيع الاستثمار من خلال منح الإعانات والتخفيضات؛¹

2. أهمية التحصيل الجبائي

تتمثل أهمية التحصيل في تزويد الخزينة العمومية لتمويل الكافي من مختلف فرض الضرائب على مختلف الأنشطة والسلع، حيث تعد مرحلة التحصيل أهم مرحلة التي يتم فيها جمع الحصيلة التي تم تقديرها، كما أنها تجعل الخطوات السابقة لا قيمة لها في عدم إتمام العملية بالتحصيل الجبائي.

¹ العلي عادل، المالية العامة والقانون المالي الضريبي، ط2 دار إثناء، الأردن، 2011، ص172.

إن نجاح عملية التحصيل يساعد الدولة على توسيع الاستثمارات مما يجعلها تحقق الاكتفاء الذاتي (خاصة نفقات التسيير)، وأيضاً يساعدها على عدم اللجوء إلى الاقتراض والاستدانة من دول أخرى.¹

المطلب الثاني: تطور طرق تقدير الوعاء الضريبي.

تنشأ المادة الخاضعة للضريبة نتيجة وقوع حدث اقتصادي نتج عنه تكون دخل أو ربح لدى الفرد مما يجعله يمتلك صفة مكلف بالضريبة أمام الإدارة الجبائية، ومنه سيتم في هذا المطلب تعريف الوعاء الضريبي ومراحل تطوره.

أولاً: تعريف الوعاء الضريبي

يقصد بالوعاء الضريبي المادة الخاضعة للضريبة التي يتم تحديده من طرف المشرع الجبائي لكنه لا يتمتع بالحرية الكاملة في تحديده وإنما يراعي معطيات الإطار الاجتماعي والاقتصادي في تحديده.²

ويعرف أيضاً بأنه المادة الضريبية التي تستخدمها الإدارة الجبائية أساساً لفرض الضريبة وغالباً ما تحمل الضريبة اسم وعائها فالضريبة التي تفرض على الدخل تسمى الضريبة على الدخل والمادة الخاضعة للضريبة تكون نتيجة تحقق الواقعة المولدة للضريبة والمقصود بها هو السلوك الذي قام به المكلف بالضريبة أدى إلى تكوين دين جبائي في ذمته نتيجة ممارسة نشاط (تجاري أو صناعي أو إنتاجي أو راتب أو القيام بمهنة حرة) تحصل من خلاله على دخل أو ربح ويظهر دور الإدارة الجبائية من خلال تحديد مبلغ الضريبة وفق الشروط التي يحددها التشريع الجبائي في كيفية ونوع الضريبة التي يخضع لها المكلف³

ويمكن تعريف الوعاء الضريبي كذلك بكونه المادة أو المال أو الشخص الخاضع لضريبة مع وجوب تحديد المدة الزمنية له وقد تكون سنوية ثلاثية أو سداسية عند التحصيل.

¹ المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الضرائب والموازنة العامة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000، ص 78.

² ابتسام نزيه حامد محمد الليثي، النظام المصري في علاقته بالتطورات المالية والاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012، ص 78.

³ أدري عدنان، مرجع سبق ذكره ص 6-7.

ثانياً: مراحل تطور طرق الوعاء الضريبي:

نستعرض في هذه الجزئية مراحل تطور تقدير الوعاء الضريبي والتي يمكن أن نقسم الامر إلى مرحلتين كما يلي:

1. المرحلة الأولى ما قبل 1982

لقد كانت الطرق المتبعة في هذه الفترة هي طريقة المظاهر الخارجية والتقدير الإداري المباشر، ومن المعلوم أن العدالة الضريبية مفقودة في هاتين الطريقتين لأن العبء الضريبي يقع على عاتق أصحاب الدخول الصغيرة ويتهرب منها أصحاب الدخول الكبيرة، مما يؤدي بالتالي إلى ضعف الإيرادات الضريبية ولم تكن تشمل جميع المكلفين كما أن الهيكل الضريبي لم يكن يفي بالغرض المنشود.

2. المرحلة الثانية ما بعد 1982

لقد اتبعت إدارة الضريبة طريقة جديدة في تحديد الوعاء الضريبي باتباع طريقة التقدير الذاتي وبذلك أوجدت نوع من الثقة بين المواطن وموظف الضريبة الذي كان ينظر إليه نظرة العداء، وذلك باتباع هذه الطريقة اتسعت قاعدة تحديد الوعاء الضريبي لتشمل جميع فئات المجتمع كما أنها أي دائرة دعمت النظام الضريبي بموظفين مؤهلين وعقدت دورات المتتالية في معرفة معنى الوظيفة العامة ووظيفة المقدر تجاه المواطن (المكلف) وتجاه الإدارة وبينت له مفهوم القانون الضريبي وهذا كله إنعكس على الإيرادات الضريبية.¹

المطلب الثالث: تقدير الوعاء الضريبي

يكتسي تحديد وتقدير الوعاء الضريبي أهمية كبيرة وجب الحفاظ عليه من التآكل، فهو مرحلة بداية تكوين الدين الضريبي الذي يقع على عاتق المكلف بالضريبة، وبطبيعة الحال عند التطرق إلى طرق التحصيل الجبائي وجب الإشارة إلى طرق تقدير الوعاء الضريبي أو تحديد المادة الخاضعة للضريبة وفيما يلي طرق تقدير الوعاء الضريبي والتي سيتم التطرق لها في هذا المطلب

¹ فؤاد توفيق ياسين، المحاسبة الضريبية، اليازوري، عمان، الأردن، 2013، ص368.

أولاً: تعريف التقدير الضريبي

إن التقدير الضريبي يعني العملية التي تقوم بموجبها الإدارة الضريبية المختصة بتقدير وعاء الضريبة، وذلك للوصول إلى الرقم الحقيقي أو التقديري لقيمة المادة الخاضعة للضريبة. وتقدير الضريبة لا يصبح نافذاً إلا باكتساب ذلك التحديد موافقة أطراف العلاقة الضريبية وهما السلطة المالية والمكلف، فإن تم الإتفاق تبدأ مرحلة أخرى هي مرحلة التسديد بعد أن أصبح دين الضريبة مؤسس، فيجب أن لا يكون التقدير أقل مما هو عليه في الحقيقة، فتقل الحصيلة وفي ذلك ضرر كبير على الخزينة العمومية وعلى اقتصاد الدولة، وكذلك لا يكون مرتفع بحيث يتجاوز الرقم الحقيقي وفي ذلك اعتداء على حق المكلف، فالحصول على معاملة ضريبية جيدة يعتبر مقياساً على مدى العدالة الضريبية التي يتمتع بها النظام الضريبي السائد، وبذلك يعد تقدير الضريبة وتحصيلها أهم وأدق مرحلة في عملية التحاسب الضريبي.¹

ثانياً: طرق تقدير وعاء الضريبة

يتم اعتماد طريقتين حسب النظام الجبائي الجزائري في تحديد المادة الخاضعة لضريبة وهما كالآتي:

1. التقدير بواسطة الإدارة الضريبية

وبدورها تتكون هذه الطريقة من حالتين ويجدر الإشارة أن في كلتا الحالتين يتم تدخل الإدارة الجبائية في تحديد المادة الخاضعة لضريبة.

1.1. طريقة المظاهر الخارجية

وفق هذه الطريقة تعتمد الإدارة الجبائية عند تحديده للوعاء الضريبي على بعض المظاهر الخارجية المتعلقة بالمكلف بالضريبة والتي يكون من السهل تقديرها وعلى سبيل المثال ذلك تقدير نمط معيشة المكلف من حيث نوع السيارات عدد العمال... الخ وتتسم هذه الطريقة بالبساطة وقلة النفقات، كما لا تلزم المكلف بالضريبة تقديم أية وثيقة فضلاً على أنها تساعد على الحد من التهرب الضريبي لأن المظاهر الخارجية ليس من السهل إخفاؤها، إلا أن من عيوب هذه الطريقة أنها بعيدة عن تحقيق العدالة الضريبية لكونها طريقة تقديرية وتؤدي إلى فرض الضريبة على

¹ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب على الدخل، دار الحامد، 2018، ص 262.

أساس قد يبتعد عن الواقع مع إمكانية التحيز في التقدير، فتغير الدخل في بعض الأحيان لا يؤدي بالضرورة إلى تغيير المظاهر الخارجية، كما أن التساوي في المظاهر الخارجية قد يؤدي إلى فرض ضريبة متساوية بالنسبة لأشخاص تختلف دخولهم وظروفهم، بالإضافة إلى أن المظاهر الخارجية تخدع كونها مرتبطة بسلوكيات وثقافة المكلف في الإنفاق ونظرا لهذه العيوب ابتعدت معظم التشريعات عن العمل بهذه الطريقة ويتم اعتمادها كاستثناء كوسيلة للحد من التهرب الضريبي وعليه يتم اعتماد طرق أخرى مثل التقدير الجزافي.¹

1.2. التقدير الجزافي

ينطوي هذا الأسلوب على تقدير المادة الخاضعة للضريبة بشكل إجمالي وتقريبي، وذلك بالاعتماد على قرائن وأدلة يمكن أن تساعد على تحقيق أقرب درجة إلى الواقع وفي هذه الحالة يتعلق بالأرباح ومداخل المكلف بالضريبة من حيث حجمها، وهذا ما يسمى بالتقدير الجزافي القانوني، أما التقدير الجزافي الاتفاقي وهو إبرام اتفاق مع المكلف بالضريبة على دفع الضريبة بعد مناقشة ممتلكاته.

3.1. التقدير المباشر

وهنا يوجد حالتين وهنا تتم بتقديم التصريح بالدخل ودفع الضريبة عن طريق أسلوب الاقرار إما من طرف المكلف نفسه أو من طرف الغير.

1.3.1. التقدير بواسطة المكلف

حسب هذه الطريقة المكلف بالضريبة هو من يلتزم بتقديم تصريح للإدارة الجبائية عن مداخله، وفي هذه الحالة من الممكن أن يتلاعب في تلك التصريحات قصد التهرب ضريبيا لهذا تم إعطاء الحق للإدارة الجبائية لمراقبة تصريحات المكلف للتأكد من صحتها. وفي هذا السياق يخول القانون الضريبي الجزائري لأعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل، حق الاطلاع على محاسبة المكلفين، وطلب الكشوف المفصلة لدى الإدارات العمومية، والخاصة عن المكلفين الذين هم محل رقابة الضريبة.

¹ فروم محمد صالح، مرجع سبق ذكره، ص 46.

2.3.1.التقدير بواسطة الغير

بمقتضى هذه الطريقة تلزم الإدارة الجبائية شخصا آخر غير المكلف بتقديم تصريح يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، والأصل في ذلك أن يكون هذا الغير مدينا للمكلف بمبالغ تعتبر ضمن الدخل الخاضع لضريبة، مثل صاحب العمل يقدم تقريرا عن مرتبات العمال والمستأجر الذي يقدم تصريحا عن قيمة الإيجار الذي يدفعه لصاحب العقار، حيث يلزم سنويا كل شخص طبيعي أو معنوي فيما يتعلق بالعمليات التي تتم وفق شروط البيع بالجملة تقديم إلى مفتش كشف مفصل عن زبائنهم رفقة بيان أسمائهم وألقابهم وعناوينهم وأرقام تسجيلاتهم في سجلهم التجاري وكذا العمليات المحققة مع كل واحد منهم.

وفي حالة تقديم تصريحات كاذبة ك محاولة للقيام بأي غش أو تهرب ضريبي يتم إخضاع المكلف لمجموعة من الغرامات.¹

المبحث الثاني: آليات التحصيل الضريبي في النظام الجبائي الجزائري

تسعى المنظومة الجبائية الجزائرية إلى تعظيم الحصيلة الجبائية، حيث وضعت بين يدي الإدارة الجبائية مجموعة من الإجراءات، والتي يمكن تقسيمها إلى صنفين، التحصيل الودي وهو قيام المكلف بالتوجه إلى الإدارة الجبائية ودفع الضريبة رغبة منه، بينما الصنف الثاني وهو الجوء الإدارة إلى متابعة المكلفين المتخلفين عن الدفع معتمدة إجراءات التحصيل الجبري، ومنه تم تقسيم المبحث إلى المطالب التالية

المطلب الأول: طرق التحصيل الضريبي الودي

تتمثل طرق التحصيل الودي عامة في الأقساط المقدمة والحجز من المنبع وطريقة الدفع المباشر وطريقة إصدار سند لتحصيل في النظام الجبائي الجزائري.

التحصيل الودي هو إجراء عادي يتضمن إستدعاء المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية من أجل دفع ما عليه من مستحقات ضريبية في الوقت المحدد، حيث كانت سنة 1995 بداية لتطبيق طرق التحصيل الودي قبل اللجوء إلى أسلوب الجبر على دفع الضريبة.²

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 33.

² وفاء شيموي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 18 ،

1.1. طريقة الاقتطاع من المصدر

وفقا لهذه الطريقة يتم اقتطاعها من الدخل الإجمالي الصافي للمكلف من قبل الهيئة المستخدمة وبذلك يتم دفعها بطريقة غير مباشرة إلى الإدارة الجبائية ، وتساهم هذه الطريقة في التقليل من حجم التهرب الضريبي، كما تعتبر محببة من قبل الإدارات الجبائية كونها غير مكلفة.

2.1. طريقة نظام التسبيقات على الحساب (الأقساط المقدمة)

تبعاً لهذا النظام تسدد الضريبة على الدخل في شكل دفعات مؤقتة وطوعية خلال السنة المالية وتتبع هذه الدفعات المؤقتة مباشرة بتسديد الضريبة خلال الشهرين الأولين من السنة المالية، وتتبع من السنة المالية التي تحقق فيها الدخل، ويحدد كل تسبيق نسبة 30% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف، أما فيما يخص المعدلات الضريبية على الدخل الإجمالي باستثناء المداخل الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر، فإن هذه الضريبة تحسب وفق جدول تصاعدي. حيث يتم اعتماد طريقة الاقتطاع من المصدر بالنسبة للمكلفين بدفع الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور.¹

أما طريقة الثانية نظام التسبيقات فيتم اعتماده عند دفع الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للمهن الحرة، وكذلك بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات وفق تواريخ محددة لتسبيقات كما وضحها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3.1. طريقة الدفع المباشر (طريقة التسديد من تلقاء المكلف نفسه)

فالقاعدة العامة في هذه الطريقة هو التزام المكلف بالدفع هذه الضريبة من تلقاء نفسه دون إنتظار إشعاره من قبل الإدارة الجبائية بحيث يتجه بنفسه إلى الإدارة بعد تحديد ما عليه من ضرائب اتجاه الخزينة العمومية وتخص هذه الطريقة الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.²

¹ محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه، علوم اقتصادية في العلوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015، ص 57.

² محمد محرز، اقتصاديات المالية العامة، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 307.

4.1. طريقة إصدار سند لتحصيل

تعتمد هذه الطريقة على قيام إدارة الضرائب بإعداد أوردة فردية توضح فيها سنة الإخضاع ونوع الضريبة ومبلغها وكذا العقوبات المرتبطة بها ثم تقوم بإرسالها للمكلفين بالضريبة تطالبهم بالدفع في أجل محددة ، حيث تخص هذه الطريقة بعض الرسوم مثل الرسم العقاري والرسم التطهيري ، تقوم الإدارة الجبائية بإرسال كل سنة إشعار بالدفع والمطالبة بتسديد قبل اليوم الأخير من الشهر الثاني الذي يلي تاريخ إدراج الجدول لتحصيل، كما يمكن تطبيق هذه الطريقة ضد المكلفين بالضريبة الذين لا يقومون بالدفع المباشر لديونهم الجبائية كما هو الحال في اعتماد طريقة الإخضاع التلقائي لضريبة وكذا في حالة التقويم الجبائي على إثر الرقابة الجبائية.¹ وتتقسم سندات التحصيل إلى نوعين وهما

1.4.1. سندات التحصيل الصادرة عن الإدارة الجبائية

تأخذ عدة أشكال حيث نميز بين الضرائب والحقوق التي تدفع في الحال المرتبطة بالحقوق الآنية لكل من النظام الربح الحقيقي والنظام الضريبة الجزافية الوحيدة وحقوق التسجيل والطابع والضرائب والحقوق المعاينة عن طريق الجداول المتعلقة بالضرائب التي تصدرها مصلحة تسيير الملفات والجباية في الجداول العام للضريبة على الدخل الإجمالي أو الجداول الفردية التي ترمي إلى تدارك إغفالات الإدارة الجبائية والتسوية للاختلالات أو النقائص المكتشفة في تصريحات المكلفين بالضريبة.²

2.4.1. سندات التحصيل الصادرة عن الهيئات العمومية

تتمثل هذه السندات بتحصيل الحقوق المتعلقة بالرسوم البيئية وحقوق المنجمية بالإضافة إلى أوامر التحصيل الصادرة عن الخزينة العمومية.³

¹ عيسى سماعيل، تطبيقات طرق التحصيل في النظام الجبائي الجزائري، مجلة القانون العقاري، جامعة البليدة 02 لونيبي علي، المجلد 8، العدد 15، 2021، ص 24.

² خروبي هني، جيلالي عياد غلام الله، إشكالية التحصيل الضريبي في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 02 لونيبي علي، المجلد 13، العدد2، 2022، ص 117.

³ خروبي هني، جيلالي عياد غلام الله، مرجع سبق ذكره، ص، 117.

المطلب الثاني: طريقة التحصيل الجبري

يعد التحصيل الجبري استنفاد كل الطرق الودية المذكورة سابقا من طرف الإدارة الجبائية، حيث تلجأ الإدارة إلى طرق غير الودية، أي التحصيل الجبري من أجل تحصيل كل ما هو حق للخزينة العمومية، وعليه فالتحصيل الجبري هو عبارة إحدى الطرق القمعية التي تجبر المكلفين بالضريبة قانونيا على تأدية واجبهم إتجاه الدولة في دفع الضريبة.

أولاً: شروط التحصيل الجبري

يعتبر قابض الضرائب العنصر المكلف القانوني للقيام بإجراءات التحصيل الجبري، حيث لا يمكنه مباشرة الإجراءات إلا إذا توفرت مجموعة من الشروط والممثلة فيما يلي:

1. وجود الدين الضريبي

يجب إن يكون المكلف المعني حائزا على سند التحصيل محرر قانونا، حيث يتكون الدين الضريبي من الضرائب والرسوم بمختلف أنواعها، وكافة الغرامات والتعويضات والجزاءات المفروضة استنادا للقوانين الضريبية، وجميع عائدات وأملاك الدولة، وسائر الأموال الأخرى التي ينص عليها التشريع الجبائي.¹

2. بلوغ أجل استحقاق الضريبة

حدد المشرع الجبائي من خلال النصوص التشريعية المختلفة قواعد الاستحقاق المطبقة على المنتجات المختلفة التي يقوم بتحصيلها قابض الضرائب وفي بعض الحالات المحددة في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "تصبح الضريبة مستحقة الدفع على الفور بمجرد وضع سند التحصيل حيز التنفيذ"، وبالتالي المكلف بالضريبة يفقد حقه في الحصول على فترة السماح القانونية.

يعبر عن الآجال التي يبلغ فيها الدين الضريبي بآجال الاستحقاق، وهي الشرط الذي يجعل المكلف بالضريبة بالوفاء بالضريبة وعلى قابض الضرائب القيام بتحصيل حقوق الخزينة في الوقت المطلوب.²

¹قننيسية عيسى، حقوق المكلف في مواجهة امتيازات الإدارة أثناء ممارسة إجراءات التحصيل الجبري للضريبة، مجلة القانون العقاري، جامعة، العدد 15، 2021، ص 54.

²خروبي هني، جيلالي عياد غلام الله، مرجع سبق ذكره، ص 05.

3. عدم تقادم الدين الضريبي

حدد المشرع تقادم الدين الضريبي بمدة أربع سنوات، فالمقصود في شرط عدم تقادم الدين الضريبي هو أن المدين (المكلف بالضريبة) في حال لم يطالبه القابض (الإدارة الجبائية) بدفع مبلغ الضريبة خلال أربع سنوات منذ تاريخ استحقاق الضريبة يصبح المكلف متحرر من هذا الدين.¹

ثانياً: مراحل التحصيل الجبري

بطبيعة الحال تمر هذه الطريقة بعدة مراحل، معتمدة الإدارة الجبائية على مجموعة من الإجراءات القانونية وفقاً لمواد القانون الضرائب المباشرة والإجراءات الجبائية وأيضاً قانون الإجراءات الإدارية والتي تتمثل في المراحل الآتية:

1. التنبيه

يجب على الإدارة الجبائية أن تقوم بالتنبيه المكلف أنها ستشرع في بداية إجراءات التحصيل الجبري كمرحلة أولى لتحصيل الدين الواقع على عاتق المكلف والذي تهاون في دفعه حيث يجب أن يحتوي التنبيه على الشروط التالية

- يتم تحريره من طرف عون المتابعة؛
- أن يتم توضيح الجداول المعنية بالتنبيه ورقم التنبيه وتاريخه وإرفاقه بحوالة الخزينة محررة سلفاً؛
- إرسال التنبيه في ظرف مختوم.²

2. إشعار للغير الحائز على أموال المكلف

حيث في هذه المرحلة بعد عدم استجابة المكلف بالضريبة للتنبيه يتم اللجوء إلى أطراف التي بحوزتها أموال المكلف في إطار التعامل الاقتصادي (الملف لديه حساب لدى الغير) والمقصود بالغير هم الحسابات البنكية أو أموال موجودة لدى أمين الخزينة البلدي أو لدى الموثقين عند بيع العقارات أو أي جهة حائزة على أموال المكلف المتقاعد عن دفع ديونه الجبائية دون الأخذ بعين الاعتبار الاختصاص الإقليمي للقباضة.

¹ أنظر المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية 2023.

² المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022.

3. الغلق المؤقت للمحل التجاري

في هذه الحالة تقوم الإدارة الجبائية بإعداد ملف موضحة فيه مجموعة من النقاط وهي كالآتي:

- نسخة من الإجراءات التي تبين أن الإدارة الودية اتبعت الطرق الودية؛
- نسخة من التنبيه؛
- نسخة من إشعار الغير الحائز على أموال المكلف بالضريبة؛
- إرفاق الملف بنموذج معد للطلب بالغلق المؤقت للمحل التجاري ويرسل إلى المديرية الفرعية للتحصيل لدراسته، في حال تم الموافقة على طلب الغلق يتم إمضائه من طرف المدير الولائي لمدة لا تزيد ولا تقل عن ستة أشهر؛
- تبليغ القرار للمكلف من طرف عون المتابعة أو محضر قضائي، حيث تباشر الإدارة الجبائية القرار بعد 10 أيام من إعلام المكلف.¹

4. الحجز

هو وضع أملاك المدين تحت سيطرة القضاء أي أنه لا يمكن القيام بالحجز إلا بحضور محضر قضائي حسب قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ولكن تستثنى الإدارة الجبائية من ذلك أنواع السلطة الممنوحة لها فيمكن لها مباشرة إجراءات الحجز دون اللجوء إلى محضر قضائي من استيفاء حق من حقوق الخزينة العمومية التي تقاسم المكلف بالضريبة عن دفعها بطرق الودية وينقسم إلى

1.4. الحجز التحفظي

هو وضع أموال المدين المنقولة أو العقارية تحت يد القضاء ومنعه من التصرف فيها، ويقع الحجز على مسؤولية الدائن (الإدارة الضريبية)، حيث يجب على الحاجز الدائن رفع دعوى تثبيت الحجز أمام القاضي في أجل أقصاه 15 يوم من تاريخ صدور أمر الحجز أو تصبح الإجراءات باطلة

¹ المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، 2022.

2.4. حجز ما للمدين لدى الغير

يجوز للدائن بمقتضى سند رسمي أو تنفيذي أن يحجز ما يكون لمدينه لدى الغير من المبالغ المستحقة الأداء، وما يكون له من الأموال في الغير من أموال منقولة أو أسهم أو حصص الأرباح في الشركات أو السندات المالية أو الديون ولو لم يحل أجل استحقاقها.

ومثال على حجز للمدين لدى الغير، نذكر الحجز على الحساب وهو، أن يقوم قابض الضرائب بالحجز على الحساب البنكي للمكلف المعني فلا يستطيع هذا الأخير التصرف في حسابه البنكي إلا برفع اليد من قابض الضرائب.

وتوضح المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة : يتعين على جميع القابضين وغيرهم من المستأمنين على الأموال الصادرة عن المدينين بالضرائب والخاضعين لامتياز الخزينة العمومية أن يدفعوا بناء على طلب قابض الضرائب لذلك لتسديد عن المدينين المذكورين من مبلغ الأموال التي هم مدينون بها أو التي هي من بين أيديهم أو ستكون بين أيديهم إلى غاية اقتطاع كل الضرائب المستحقة على هؤلاء المدينين أو جزء منها¹

3.4. الحجز التنفيذي

بعد مرور 15 يوم من الحجز التحفظي والمكلف لم يقم بعد بتسديد ديونه يتم القيام بالحجز التنفيذي، أي يتم الحجز على كل أملاك المكلف التي وضعت ضمن الحجز التحفظي الذي يتم عن طريق الحصول على الموافقة من طرف رئيس المحكمة بدائرة الاختصاص، أو تقوم الإدارة بإجراء التنفيذ دون الحاجة إلى عريضة كون السلطة الممنوحة لها من طرف الدولة في تحصيل وجباية الضرائب.

5. البيع

بعد إعلام المكلف بمختلف الإجراءات الحجز عن طريق محضر قضائي² ثم يتم الشروع في عملية البيع بعد الحصول على ترخيص من الوالي، في حال عدم الحصول على ترخيص من الوالي وذلك بعد مرور مدة 30 يوم كاملة، يتم الحصول عليه من طرف مدير الولائي للضرائب

¹ أحمد بسباس، محمد دوة ، أهمية التحصيل الجبري في تعظيم الحصيلة الضريبية - دراسة تحليلية لإجراءات التحصيل الجبري وفق النظام الضريبي الجزائري، مجلة القانون العقاري، العدد 15، 2021، ص126.

² انظر المادة 688 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المختص أو مدير مديرية كبريات المؤسسات وذلك بالترخيص لقباض الضرائب بمباشرة أعمال البيع للمحجوزات في اطار تحصيل الدين الجبائي للخبزينة العمومية.¹

6. الإكراه الخارجي

فهنا يقصد به أن تحصيل الدين الجبائي أصبح خارج قباضة الضرائب المحصلة بعد تحويل المكلف لمكان إقامته خارج إقليم اختصاصها، فيتم تحويل الدين من قباضة الضرائب الأولى إلى الثانية، فتتكفل هي بتحصيل الديون الجبائية للمكلف بالضريبة، لكن تحتفظ القباضة المحصلة بغرامات التأخير وتحويل أصل الدين فقط إلى القباضة الأم (الأولى)، ويتم إرسال الإكراه الخارجي إلى المديرية الولائية للضرائب مكان إقامة الجديدة للمكلف (القباضة الثانية) عن طريق المديرية الولائية للقباضة الأم.²

المطلب الثالث: ضمانات والهيئة المختصة بالتحصيل الضريبي والنطاق الزمني له

نستعرض في هذا المطلب أهم ضمانات التحصيل الضريبي وفق النظام الجبائي الجزائري، والهيئة التي تم تكليفها بعملية التحصيل، وأيضاً مواعيد والآجال الزمنية الممنوحة للمكلف بالضريبة لدفع الضريبة وتحصيلها من طرف الإدارة الجبائية.

أولاً: ضمانات التحصيل الضريبي

لضمان الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب فقد أحاط المشرع هذا الحق بعدة ضمانات، ومن أهم هذه الضمانات

- تقرر التشريعات حق الامتياز الدين الضريبي على كافة الديون الأخرى ما عدا المصاريف القضائية للدولة الحق في الإجراءات الحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون في الدفع الدين الضريبي، ويعتبر هذا الحجز حجراً تحفظياً ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكم أو بقرار من المدير العام للضرائب.
- تقرير القاعدة القانونية " ادفع ثم استرد " وبذلك لا يترتب على تقديم معارضة، أو نظم شكوى طعن في ربط الضريبة ووقف دفعها، إذ يجب على المكلف أن يدفع الضريبة أولاً، إذا أراد أن يطعن فلا يؤثر على التزامه بالدفع.

¹ أنظر المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية

² مبارككي محمد صالح، مرجع سبق ذكره، ص 1084.

- يقرر المشرع لأعوان الإدارة الجبائية العديد من الحقوق لمنع التهرب الضريبي ، وذلك كحق الاطلاع على الوثائق والدفاتر التي بحوزة المكلف ، أو الغير (البنوك هيئات الضمان الاجتماعي ، المؤسسات العمومية والخاصة والهيئات القضائية).¹

ثانيا: الهيئة المختصة بالتحصيل الضريبي

نظرا لأهمية التحصيل الضريبي في النظام الضريبي وضع المشرع الجبائي الجزائري مصلحة كاملة تعمل على تحصيل حقوق الخزينة من المكلفين بالضريبة وهي كالآتي:

1. قبضة الضرائب

إن الهيئة المختصة حصريا بعملية التحصيل الضريبي في الجزائر تدعى قبضة الضرائب وهي مكلفة ب:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات العفوية المنجزة أو عن طريق الجداول العامة أو الفردية المتخذة ضدهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري العمل بهما والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العمومية، وتقديم حسابات التسيير المعدة لمجلس المحاسبة. تتواجد قبضة الضرائب كمصلحة ضمن تنظيم كل المصالح المستحدثة في اطار إعادة تشكيل بنية الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب المتمثلة في مديرية كبريات المؤسسات، مركز الضرائب، المركز الجوارى للضرائب، وهي تضم ثلاثة مصالح هي مصلحة الصندوق، مصلحة المتابعة، مصلحة المحاسبة.²

1.1. مصلحة الصندوق

هي المصلحة المكلفة بقبض النقود والصكوك والحوالات البريدية التي يدفعها أصحابها المكلفين بالضريبة تسديدا لديونهم الجبائية المختلفة ويتسلمون لقاء ذلك وصلا يثبت عملية التسديد

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثالثة، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 38

² خروبي هني، جيلالي عياد غلام، إشكالية التحصيل الضريبي في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 13، 02، 2022، ص

كما تقوم هذه المصلحة بتقديم شهادات عدم الخضوع للضريبة ومستخرجات الجداول سواء المصفاة منها أو غير المصفاة منها والتي تكون قد أعدتها مصلحة المتابعة بناء على طلبهم

2.1. مصلحة المتابعة

تقوم هذه المصلحة بمسك وتحيين البطاقات الفردية للديون الجبائية، وتستقبل الجداول الجماعية والفردية للمكلفين بالضريبة وتسهر على الحفاظ عليها، يقوم أفراد مصلحة المتابعة بدوريات متابعة كلما استدعى الأمر ذلك، كما تقوم بتحرير إشعارات والتنبيهات والإخطار بالحجز ما لدى الغير وتحرير شهادات عدم الخضوع للضريبة، ومستخرجات جداول الضرائب سواء المصفى منها أو غير المصفى أي المثقل بالديون وتنقسم هذه المصلحة إلى قسمين هما مصلحة متابعة الضرائب ومصلحة متابعة الأحكام القضائية.

3.1. مصلحة المحاسبة

تقوم هذه المصلحة بمتابعة صحة العمليات التي يقوم بها أمين الصندوق ومركزه في العمليات في الدفتر العام لليوميات وتفصيلها حسب الحسابات المعنية لها في دفتر اليوميات التفصيلي، وفي كل الخامس والعشرين من كل شهر (عدا شهر ديسمبر لنفس السنة وشهر مارس للسنة الموالية للفترة التكميلية للسنة الماضية)، ويقوم أمين المصلحة بإغلاق للدفتر العام ودفاتر اليومية التفصيلي للقيام بعملية توزيع الحسابات المعنية بالتوزيع لفائدة الجماعات المحلية والدولة ولفائدة حسابات الخزينة الخاصة، ويقوم أيضا بتحرير الوضعيات المحاسبية المطلوبة لفائدة المديرية الولائية للضرائب والخزينة الولائية.¹

ثالثا: النطاق الزمني للتحصيل الضريبي

يمنح المشرع الجبائي الجزائري مواعيد محدد لتحصيل الضريبة وهي المواعيد القانونية لكن في حالة عدم تحصيل هذه الضريبة يمنح آجال لإنفاذ الدين الضريبة، والتي سنبينها في الآتي:

¹ مباركي محمد صالح، التحصيل الضريبي واقع وآفاق، مجلة الإحياء، المجلد 21، العدد 29، 2021، ص 1079.

1. مواعيد التحصيل

يتم تحديد من طرف المشرع موعدا معيناً للتحصيل الضريبية ويأخذ بعين الاعتبار في هذه العملية مصلحة كل من الخزينة العمومية من جهة ومصلحة المكلف من جهة أخرى؛¹ بعد تقديم المكلف بالضريبة لتصريحاته الجبائية على مستوى الإدارة الجبائية، والتي بدورها تقوم بإرسال اقتراحها للمكلف، موضحة كل من مبلغ الضريبة وتاريخ الاستحقاق، وتختلف مواعيد التحصيل من ضريبة مباشرة إلى ضريبة غير مباشرة، حيث الضريبة المباشرة تحصل في مرحلة معينة يحددها المشرع، فتفرض الضرائب المباشرة والعوائد والرسوم المماثلة في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل؛² حيث تودع البنوك وشركات القرض وغيرها من المدنيين بالفوائد لدى قابض الضرائب المختلفة الذي يتبع له مقر المؤسسة المفروض عليها الضرائب خلال 20 يوما الأولى من الشهر الثالث من كل ثلاثي وهذا هو الشأن أيضا بالنسبة لريوع القيم المنقولة، أما بالنسبة للمداخل المتأتية من الإيجار فتؤدي الضريبة في أجل أقصاه 30 يوما ابتداء من تاريخ تحصيل الإيجار، أما فيما يخص ريوع الودائع والكفالات فيودعها المكلف خلال 20 يوما الموالية لكل ثلاثي أما الضرائب على الأجور فتحصل بصورة شهرية.³ أما الضريبة غير المباشرة ليس لها وقت محدد وحصيلتها موزعة على مدار السنة كالضرائب التي تفرض على المبيعات والقيمة المضافة والضرائب على الواردات والصادرات والإنتاج والاستهلاك؛⁴ وعلى سبيل المثال الضريبة على الاستيراد التي تفرض عليها الضريبة حال مرورها بالحدود الإقليمية، إضافة إلى الضريبة الطابع التي تفرض وقت الشراء الطابع ولصقه على المحررات المفروضة عليها الضرائب.⁵

¹ رمضان لعل، أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع التخطيط، جامعة الجزائر 2001 - 2002، ص 28.

² أنظر المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

³ أنظر المواد 42 مكرر 3 و 121 و 123 و 124 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ داودي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، تخصص المالية العامة، جامعة تلمسان، 2005 - 2006، ص 17.

⁵ محرز محمد عباس، اقتصاديات الجباية، ط4، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 156.

2. آجال التقادم

يعتبر التقادم أحد أسباب انقضاء الالتزام، يوجه الحق الموضوعي فيؤدي إلى سقوطه بانقضاء المدة المحددة في القانون، وهذا مأخذ به المشرع في المجال الضريبي فيفقد القابض حق المراجعة وتسقط كل دعوى يباشرونها في حالة عدم قيامهم بأي إجراء من إجراءات المتابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة أربع سنوات متتالية ابتداء من يوم وجوب تحصيل الضريبة، أما بالنسبة للرسوم على المداخل فيبدأ أجل التقادم اعتباراً من اليوم الأخير الذي تم فيه فرض هذه الرسوم أما الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي فيبدأ التقادم فيها اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت فيها المخالفة، أما في حالة إثبات التدليس من المكلف فيمدد الأجل بسنتين.¹

المبحث الثالث: المبحث الثالث: ماهية التهرب الضريبي

التهرب الضريبي كظاهرة تم توسعها نتيجة توسع نطاق التجارة العالمية والتي يلزمها بطبيعة الحال توسع نطاق فرض الضرائب والرسوم، حيث إن إنتشار التهرب الضريبي سيؤثر على مختلف المجالات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، وبالتالي التأثير على الحصيلة الضريبية، حيث تم التطرق في هذا المبحث إلى ماهية التهرب الضريبي وأنواعه، وأهم الآليات التهرب الضريبي الدولي، وأسباب التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وآلياته على المستوى الداخلي

يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى كل الطرق التي تساعد على التخلص من دفع الضريبة التي يعتبرونها عبء يقع على عاتقهم وهم غير مطالبين بدفعه ومن بين الأساليب التهرب الضريبي، حيث سيتم تعريف في هذا المطلب التهرب الضريبي وأهم آلياته على المستوى الداخلي

أولاً. تعريف التهرب الضريبي

يعبر عن ظاهرة التهرب الضريبي بمحاولة المكلف بالضريبة عدم دفع الضريبة كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعتها المنشئة، والتهرب الضريبي قد يكون مشروعاً والذي يطلق عليه تجنب

¹ مباركي محمد الصالح مرجع سبق ذكره، ص 1081.

الضريبة وهو الذي لا يتضمن مخالفة قانونية، أو تهرباً غير مشروعاً وهو الذي يقصد به في الدراسات المالية بالتهرب الضريبي.¹

والتهرب الضريبي ظاهرة عالمية توجد حينما توجد الضرائب ويترتب عليها اختلالات هيكلية تؤثر على الاقتصاديات الجزئية والكلية.²

ويعرف أيضاً على أنه محاولة المكلف بالضريبة التخلص من دفع الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً ويتم التهرب الضريبي خلال فترة الدفع، أو قبل استحقاق آجال الدفع بتهيئة ظروف ووضعيات مناسبة للتهرب الضريبي.³

ويعرف كذلك على أنه كل عمل من أعمال سوء النية التي تخالف القانون أو الأنظمة المعمول بها، حيث يعتبرها القانون جريمة يجب أن يخضع صاحبها إلى متابعة قضائية، بينما جباناً فهو سلوك يلحق الضرر بالإدارة الجبائية وبالتالي الخزينة العمومية مما يؤثر بنمو الإقتصادي للدولة.⁴

ومما سبق؛ يمكن القول أن التهرب الضريبي هو أسلوب يلجأ إليه الخاضع إلى الضريبة لتجنب دفع الضريبة إما بطرق مشروعة عبر إستغلال النقائص الموجودة في القوانين الضريبية، أو بطرق غير مشروعة وذلك بتجاهل القوانين الضريبية كأنها غير موجودة.

ثانياً: آليات التهرب الضريبي على المستوى الداخلي

تختلف وتتعدد طرق التهرب الضريبي على المستوى الداخلي إما بتخفيض الإيرادات أو التلاعب بالفواتير والمبالغة في الأعباء القابلة للخصم أو الإستيراد دون تصريح والموضحة كما يلي:

1. التحايل المحاسبي

حسب ما هو متعارف عليه أن معظم التشريعات تقوم على الإقرار (التصريح) التلقائي، أي أن المكلف بالضريبة يقوم بتقديم تصريحاته حول المداخل والأنشطة التي يزاولها، حيث تكون

¹ عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الطبعة الأولى، اثناء لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 178.

² عبد الحكيم محمد الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 111.

³ محمد طاقة، هدى العزاوي، إقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2010، ص 118.

⁴ Kamel kharroubi , le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire de magister université d'oran 2011 pp 15,27 .

البيانات الموجودة في الإقرار وفق نظام محاسبي، وعليه يسعى دائما إلى إدراج بعض الثغرات ولو طفيفة في الجانب المحاسبي، ويتم التحايل المحاسبي لتخفيض العبء الضريبي عن طريق الرفع من مجموع الأعباء أو التخفيض من مجموع الإيرادات أو معا، فمسك المحاسبة سلاح ذو حدين، فهي من ناحية تستخدم كأساس لتأكد من صحة الإقرارات الضريبية وحجة تبريرية للمكلف في حالة مسكها بشكل منظم ودقيق، ومن ناحية أخرى تكون أداة تستخدم ضد المكلف في حالة ثبات إمساكها بشكل غير منظم يشوبها الغموض والتناقض، لذا نجد أن التشريعات الضريبية تحت على مسك المحاسبة بشكل قانوني ومضمون يضمن التصريح بمختلف الأنشطة والمداخيل للمكلف بالضريبة.¹ ومما سبق؛ فالتحايل المحاسبي يظهر في صورتين كما يلي:

1.1. تضخيم الأعباء

يتم الاعتماد في هذه الحالة على إدراج بعض الأعباء الشخصية ضمن الأعباء العامة على أنها أعباء الاستغلال كآلاتي:

1.1.1. الأعباء العامة غير المبررة

وهي عبارة عن نفقات ومصاريف ومبالغ مبالغ فيها غير متعلقة بنشاط المؤسسة، أي تسجيل مصاريف عامة مثل مصاريف الشخصية للمساهمين أو المسيرين ضمن مصاريف تحويل المقرات أو تجهيزات المؤسسة، وأيضا تضخيم مصاريف المسخدين بحيث تكون متعلقة بعمال مؤقتين وتسجل على أساس أنها لعمال دائمين وقد حدد المشرع الجبائي بعض التكاليف غير قابلة للخصم حسب المادة 169-1 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.²

2.1.1. تطبيق تقنية الإهلاك

الإهلاك هو حساب القيمة المفقودة للأصل نتيجة استغلاله لفترة معتبرة من الزمن، وعليه يتم التحايل المحاسبي في هذه الحالة عن طريق تطبيق معدلات ليست لها علاقة بالأصل المهلك، أو رفع في قيمة المعدلات، والتلاعب حتى في قيمة الأصل، وكل هذا من أجل تضخيم

¹ Jean Claude martinez, **la fraude fiscale**, PUF, paris, 1984, p74.

² خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص 97.

- التكاليف، وكما هو معلوم من العناصر المحددة للربح الخاضع للضريبة لأنه من أعباء الاستغلال التي يتم خصمها من الربح الجبائي،¹ يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط لخصم الإهلاكات:
- ألا تتعدى قيمة الإهلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهلك؛
 - يجب أن يحسب متوسط الإهلاك خارج الرسم؛
 - يجب أن يكون الأصل المستثمر والخاضع للإهلاك مسجل محاسبيا؛
 - تصنيف الأصل المهلك ضمن الأصول الثابتة للمؤسسة التي يمكن أن تهتك مع مرور الزمن.

3.1.1. المستخدمين الوهميين

يقوم المكلف بالضريبة حسب هذه الطريقة بتسجيل رواتب وأجور للمستخدمين لا وجود لهم أو عمال لديهم دور ثانوي في المؤسسة، فقط من أجل تضخيم أرباح الاستغلال لتخفيض الربح والتي تؤدي إلى تقليص الربح الجبائي الذي يفرض عليه الضريبة، وبالتالي المكلف بالضريبة خفض جزء من العبء الضريبي.²

2.1. تخفيض الإيرادات

- وهي من الطرق التقليدية التي يعتمدها المكلف من أجل تقليص الوعاء الضريبي من خلال التصريح بأرباح قليلة بكثير عما هي عليه في الحقيقة مستخدما لذلك عدة عمليات تتمثل في:
- إخفاء جزء من رقم الأعمال؛
 - بيع سلع نقدا دون فواتير ووصولات البيع؛
 - تسجيل قيمة المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية وذلك بعد اتفاق يبرمه مع الزبون؛
 - عدم التسجيل المحاسبي لفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الاستثمار؛
 - عدم التصريح غالبا بالمداخيل أو الإيرادات الحقيقية للأعمال الغير التجارية مثل أصحاب المهن الحرة الذين لا يصرحون بالقيمة الحقيقية لرقم أعمالهم؛
 - تسجيل مردودات وهمية للبضائع أو التخفيضات تجارية بشكل كبير في حساب المبيعات.³

¹ بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة للمحاربة للتهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير، في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2004، ص12

² Jean Claude martinez, la fraude fiscale, PUF, paris, 1984, p74.

³ بوشخي عائشة، بوشخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 02 لونسي علي، المجلد 03، العدد 01، 2016، ص 159.

2. التهرب عن طريق عمليات مادية

يقوم المكلف بتصرف غير قانوني أي أنه لا يصرح بأنه يزاول نشاط مهما كان نوعه (صناعي، تجاري، حرفي)، أو أنه يقوم بإقرار على ممارسة نشاط معين لكن يقوم بإخفاء جزء منه، أي في هذه الحالة يقوم المكلف بإخفاء كلي للمادة الخاضعة للضريبة أو جزء منها.

1.2. الإخفاء الكلي

لا يصل أي معلومات عن النشاط الذي يقوم به المكلف إلى وزارة المالية وبالتالي لا يتم دفع أي ضرائب على الإطلاق ويعتبر الكتمان أكثر الوسائل أمانا ويساعد ذلك على وجود القطاع الموازي المتمثل في وجود عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية التي تعمل بدون ترخيص وبالتالي هي لا تسدد الضريبة ومن أمثلة ذلك وكلاء الشركات الأجنبية الذين لا يوثقون وكلائهم أصلا وورش صغيرة... إلخ.¹

2.2. الإخفاء الجزئي

يتم عن طريق البيع والشراء نقدا من دون فواتير في جزء من النشاط ودون ترك أي أثر مادي، مثل التخفيض في كميات المواد المستعملة في الإنتاج لتقليل من كمية الإنتاج وعليه تخفيض حجم المبيعات أو مثل تحويل المباشر للأموال العقارية والممتلكات الموروثة من غير تصريح بهم لتجنب الضريبة على التركات.²

3. التهرب عن طريق عمليات قانونية

يتم تهيئة الوضعية المالية للمكلف وفق القانون وذلك بإستخدام عمليات وهمية في إطار قانوني أو تكيفها ضمن عمليات تستفيد مثلا من الإعفاء في القانون الضريبي وهي كما ياي:

1.3. التهرب عن طريق عمليات وهمية

وتكون في خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة للوضعية الحقيقية وتتمثل في:

إعداد فواتير مزيفة في عمليات البيع والشراء ويستطيع من خلالها المتهرب من حق الخصم حسب الرسوم للمشتريات وهمية.

¹ أمير جازية، مهدي رزيقة التهرب الضريبي كأحد التحديات الإدارية - حالة الجزائر المجلة الجزائرية للمالية العامة، جامعة، المجلد 12، العدد 12/العدد 01، 2022، ص 464.

² شخي سلمة، نجار أيوب، الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية للمالية العامة، جامعة، المجلد 01، العدد 01، 2022، ص 431.

2.3. التهرب عن طريق التلاعب في تكيف الحالات القانونية

في هذه الحالة أو الطريقة يلجأ المكلف إلى إصطناع وضعية قانونية مزيفة من خلال تمرير حالة قانونية خاضعة محل حالة قانونية معفاة أو تخضع بشكل قليل للضريبة (يتم اللجوء إلى اختصاصين في الجباية لتصوير ولتزييف مثل هذه الحالات)، وتتشكل الحالات تجنب دفع حقوق التسجيل على سبيل المثال،¹ أي أن المكلف يجعل المادة الخاضعة للضريبة أساسا إلى مادة معفاة من الضريبة مثل التلاعب بملكية مصدر الدخل إذ يلجأ المكلف إلى التنازل شكليا عن مصادر دخله إلى جهة خيرية (الهبة) معفاة من الضريبة مع إبقائهم تحت السيطرة الفعلية على مصدر الدخل وذلك في سبيل عدم دفع الضريبة.²

المطلب الثاني: آليات التهرب الضريبي على المستوى الدولي

إن التطور التكنولوجي والذي صاحبه تطور المعاملة التجارية متمثلة في حد ذاتها مما أدى إلى ظهور وانتشار التهرب الضريبي على المستوى الدولي وذلك باستخدام آليات ومن أبرزها الآليات التالية:

أولا: مفهوم التهرب الضريبي الدولي

يعبر عن هذه ظاهرة التي يحاول من خلالها المكلف القانوني بالضريبة بعدم دفعها بصفة كلية أو جزئية دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ويتم خارج الحدود الإقليمية للدول متبعا في ذلك عدة أساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة مما يؤدي إلى حرمان الدول من موارد مالية معتبرة.³

يقصد به كل تهرب ضريبي يتم عبر حدود الدول من شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، حيث يسلك المكلف أساليب مشروعة أو غير مشروعة واستغلال الاختلافات في

¹ Paul- Marie Gaudemt, Finances publiques Reueeil pratique de documents paris, Editions Montchrestien, 1970, p 313.

² راقى دراجي، لراي سفيان، تحليل العوامل الاقتصادية والتشريعية والإدارية للتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة، المجلد 08، العدد 01، 2019، ص 108-109.

³ علام ليلة، التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة عمار تلجي الأغواط، المجلد 06، العدد 01، 2022 ص 396.

الأنظمة الضريبية الدولية من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي أو التخلص منه تماما.¹

ومما سبق يمكن القول: أن التهرب الضريبي الداخلي هو محاولة المكلف بالضريبة التقليل أو تهرب نهائيا باستخدام أساليب ومحاولات إما باستغلال ضعف التشريع الضريبي أو مخالف له والدولي هو وجه من أوجه التهرب الضريبي لكن يكمن الاختلاف في أنه يكون خارج الحدود الدولية أين يتم نقل العبء الضريبي من دولة إلى أخرى.

ثانيا: آليات التهرب الضريبي على المستوى الدولي

مثلا توجد آليات للتهرب الضريبي على المستوى الداخلي أيضا توجد على المستوى الدولي والتي تتمثل فيما يلي

1. أسعار التحويل

عرفتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) على أنها الأسعار التي تنقل بها الشركة الأملاك المادية والأصول الغير المادية أو تقديم الخدمات إلى الشركات المرتبطة،² أي أسعار التحويل هي عبارة عن تحويل الأرباح من دولة مرتفعة الضرائب إلى دولة منخفضة ضرائب أو منعدمة تماما، وذلك باستغلال الفجوات في عدم تطابق في القواعد الضريبية.³ وتعرف أسعار التحويل على أنها الأسعار التي يتم تبادل المنتجات بين الشركات التابعة لنفس المجموعة أو الشركات التابعة والشركة الأم وهذا عندما تريد التقليل المبالغ الضريبية فإنما تتلاعب بأسعار التحويل إما بالزيادة أو النقصان.⁴

تطرق المشرع الجزائري في المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 09 من الاتفاقيات التي أعدتها (OECD)، وكذلك منظمة الأمم المتحدة، أن أسعار التحويل هي تلك الأسعار المطبقة من قبل المؤسسة في إطار تحويل سلعة عينية أو معنوية أو

¹ مهداوي عيد القادر، الآليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 12، 2015، ص 04.

² أحمية فاتح، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 02 لونيسى علي، المجلد 09، العدد 2020، ص 02.

³ Shbreen rasarlo, kavita chavali, **digitization of taxation in the changing business environment and bas erosion and profit shifting** special reference to India, European scientific journal, vol 16, 2020, p 61-74.

⁴ Fatima Zahra Laib, Nacer Charifi, **étude analogique sur le contrôle fiscal des groupes de societes**, revue les cahiers, vol 34, N 04, 2018, p 86.

تقديم خدمة لمؤسسة أو عدة مؤسسات مرتبطة ومتواجدة على المستوى الوطني أو الخارج لاسيما تلك المتعلقة بشراء والبيع أو فوائد أو منح قروض مخصصة... الخ.¹ وعليه يمكن القول أن أسعار التحويل هي الأسعار التي تحول الشركة أرباحها بها بين الفروع مثل الشركات متعددة الجنسيات فمن خلال القيام بعملية التحويل تتلاعب بالأسعار من أجل القيام بتهرب من دفع الضرائب.

1.1 آليات استخدام أسعار التحويل لتهرب ضريبيا

في حقيقة الأمر أن الأرباح مجموعة الشركات متعددة الجنسيات أن تصب جميعها في الشركة الأم لأن المركز الرئيسي لشركة وصاحبة القرار، أي أن الأصل يتم فرض الضريبة على الأرباح التي تحول إلى الشركة الأم حسب النظام الضريبي التابعة له، إلا أنه في بعض الحالات الضرائب المفروضة في ظل هذا النظام تكون مرتفعة وبالتالي تخسر الشركة الأم جزء كبير من أرباحها، حيث بالضبط في هذه الجزئية تتجه الشركة إلى التهرب عن طريق أسعار التحويل والتي يمكن تلخيصها في صورتين كالآتي:

1.1.1 قبل توزيع الأرباح

وهي أن تتلاعب في المادة الخاضعة لضريبة وذلك عن طريق زيادة ونقصان في الإيرادات أي:

- أن تكون الشركة التابعة في دولة ذات جنات ضريبية والشركة الأم في دولة مشددة في فرض الضريبة فتقوم الأخيرة بتخفيض نفقاتها وزيادة إيراداتها وبالتالي تصبح الضريبة المفروضة فيها والشركة التابعة لها أقل.

- تكون الشركة التابعة في نظام ضريبي مشدد بالنسبة للأم، حيث تسعى الشركة التابعة إلى خفض أرباحها في الدولة المضيفة وذلك عن طريق زيادة النفقات ونقص الإيرادات.

2.1.1 عند توزيع الأرباح

في هذه الحالة لا يتم التهرب عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة وإنما يتم التهرب عن طريق تحويل الأرباح إلى شركات وسطية وتسمى بالشركات الأساس أو الساترة والتي تعتبر عملية

¹ عيس سهيلة، أسعار التحويل من منظور القانون الجزائري والاتفاقيات الجبائية الدولية، مجلة الدراسات القانونية، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، المجلد 07، العدد 01، 2021، ص 2647.

تحويل الأرباح إليها هي المصدر الرئيسي في دخلها، حيث تعرف الشركة الساترة على أنها شخص قانوني مقيم ويتميز بشخصية قانونية مستقلة يخضع لضريبة في ظل نظام ضريبي مخفف، ويتم إدارته من طرف الشركة الأم.¹

يتم التهرب ضريبياً من طرف الشركات متعددة الجنسيات عن طريق التلاعب بتسعير التحويل بين الشركات التابعة لها لتحقيق المزيد من الأرباح التي تظهر في البلدان منخفضة الضرائب، يتم تحقيقها عندما تكون الشركة الأجنبية التابعة موجودة في سوق تنافسية فمن منظور تشغيلي يعتبر التسعير التحويلي شكل من أشكال سوء التسعير التجاري في سوق تنافسية حرة، حيث تسند هذه الممارسة إلى التلاعب المفرط من قبل شركات متعددة الجنسيات في أسعار المعاملات عبر الحدود بين الأطراف ذات الصلة وتتمثل النتيجة النهائية لتسعير التحويل التعسفي، في تحويل الأرباح بشكل مصطنع من الولايات ذات الضرائب المرتفعة إلى الولايات منخفضة الضرائب أو التي لا تفرض ضرائب

2.1. آليات التهرب بأسعار التحويل في مفهوم التشريع الجبائي الجزائري

حدد المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الحالات التي تعتبر من آليات التهرب من دفع الضريبة على المستوى الدولي والتي سندرجها في النقاط التالية:

1.2.1. زيادة أسعار الشراء أو البيع أو تخفيضه

عندما تقوم المؤسسة الجزائرية بإنجاز عمليات الشراء لدى المؤسسة الأجنبية بأسعار زائدة أو تقوم بالبيع للمؤسسة الأجنبية بأسعار مرتفعة وهذا بخلاف سعر البيع المطبق من طرف المؤسسة لنفس المنتج عند تعاملها مع شركات مستقلة.

2.2.1. تسديد أتاوى المفرطة أو بدون مقابل

يمكن لشركات المقيمة بالجزائر والتابعة لشركة أجنبية أن تسدد أتاوى منصوص عليها بموجب عقد موجهة لدفع ثمن تعيين الخدمات المقدمة كحق تنازل عن رخصة استغلال، براءة

¹ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية ببيروت لبنان 2008، ص 102-104.

اختراع، طرق تصنيع... الخ، وذلك بمبالغ تتوافق مع قيمة المبلغ المدفوع عادة لقاء الخدمات بصفة فعلية من طرف الشركة الأجنبية.¹

3.2.1. منح القروض بدون الفائدة أو بمعدل مخفض

يمكن للشركات التي لها إقامة بالجزائر أن تقتطع من أموالها الخاصة أو من أموالها المقترضة بغرض منح امتياز على شكل قروض أو تسبيقات معتبرة من فائدة أو بمعدل فائدة مخفض للشركة الأجنبية يجمعها بها رابطة التبعية، إن هذه القروض والتسبيقات تشكل تحويلات غير عادية للأرباح، وبالتالي يجب إعادة إدماجها في النتيجة.

4.2.1. التخلي عن الفوائد المنصوص عليها بموجب عقود قروض

يمكن للشركات التي لها إقامة بالجزائر إقامة دائمة أن تكون مضطرة إلى تقديم مساعدات مختلفة عن طريق التخلي عن الفوائد والإعانات المنصوص عليها بموجب عقود القروض.²

5.2.1. منح امتيازات غير مكافئ للخدمة المحصل عليها:

حيث يتم تحويل أرباح عن طريق فوتر غير العادية للخدمات أو عن طريق منح امتياز غير مكافئ للخدمة المحصل عليها وبصفة عامة تعتبر تقديم للخدمات لأي شخص دون فوتر مبلغها أو بدون مقابل يشكل تصرفا غير عاديا في التسيير.

6.2.1. وسائل أخرى

يمكن للوسائل أخرى أن تشكل تحويلات غير عادية فيتعلق الأمر على سبيل المثال للعمليات التنازل عن عناصر معنوية، خدمات دون مقابل، توظيف عمال مجانا وعليها يمكن اعتبارها تحويلات للأرباح وخاصة اذا تبين أنها من المفروض تكون مقابل عرض وفقا لمبدأ المنافسة النزيهة.³

¹ سعدي شهيرة، عمر قمان، المعالجة الجبائية لأسعار التحويل "دراسة تحليلية مقارنة بين النظام الأمريكي والنظام الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، المجلد 05، العدد 02، 2020، ص 53-54.

² قندز بن توتة، التدابير المعتمدة للحد من فرض التحايل الضريبي المستخدم في سياسة الأسعار تحويل الأرباح المطبقة في الشركات المتعددة الجنسيات الناشطة في الجزائر، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 14، العدد 03 / 2020، ص 410..

³ قمان عمر، سعدي شهيرة، أسعار التحويل وإشكالية الجبائية الدولية، مجلة الدراسات الجبائية، البلدة 02 لونسى علي، المجلد 09، العدد 2020، ص 120.

2. الملاجئ الضريبية

الملاجئ الضريبية هي عبارة عن مقطعات سرية أو أماكن تتوفر على أنظمة ضريبية منخفضة أو معدومة من ناحية فرض الضرائب وكذلك تمتاز بالسرية عن أنشطة الشركات التي تستثمر فيها بهدف جذب الاستثمارات والأموال خاصة الشركات الكبرى من الدول المتقدمة وكذلك من أجل ضمان تشغيل عدد كبير من السكان المحليين ونقل الخبرات إليهم في مجالات معينة... الخ¹

ويعبر بها أيضا عن الدولة أو الولاية أو الإقليم التي يتم فيها فرض ضرائب معينة بمعدل منخفض أو لا يتم فرضها إطلاقا، وعليه نجد أنه يتجه إليها الأشخاص أو الكيانات لأنه من المغري أن تستثمر في هذه الميزات من أجل التخفيض من الضريبة أو التخلص منها.²

وجدير بالذكر الفرق بين مفهوم الملاجئ الضريبية والمراكز المالية الخارجية، حيث تعتبر الأخيرة مجتمع تجاري تم إنشاؤه في ملاذ ضريبي ويتألف من المحاسبين والمحامين والمصرفيين مهمتهم توجيه التشريعات الضريبية لخدمة مصالح الغير المقيمين.

1.2.1. الجناة الضريبية كآلية لتهرب الضريبي الدولي

يتم التهرب الضريبية عن طريق الملاجئ الضريبية بواسطة أساليب معينة بحثا عن ملاذ آمن لإستثمار وفي نفس الوقت التخلص من تحمل العبء الضريبي وهي كمايلي:

1.1.1.2. إنشاء شركات وسطية

يتم استخدام مناورة التهرب الضريبي عن طريق توجيهها من الشركة الأم إلى الشركة الساترة لكي تستطيع الشركة الأم التملص من الضريبة ذات السعر المفروضة في دولة الأصل، والصعب في كل هذه الطريقة هو تحديد هوية المالكين الحقيقيين لهذه الشركات.

2.1.2. تخفيض التكاليف في الجناة الضريبية

¹ وداد بوقل، مصباح حراق، الجناة الضريبية وخسائر النظام الضريبي العالمي مع الإشارة إلى حالة الجزائر، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، جامعة أمجد بوقرة بومرداس، المجلد 04، العدد 01، 2021، ص 70.

² EPS-PEAKS Economic And Private Sector, professional Evidence and Applid Knowledge Services, Structured Professional Development, **taxation and Developing Countries**, Services Rapport September, 2013, p 5

قبل توزيع الأرباح عن طريق تخفض من العبء الضريبي في دول ذات النظام الضريبي المرتفع وتزيد منه في الدول ذات الجنة الضريبية.

بعد توزيع الأرباح عن طريق الشركات الوليدة لا تقوم بتوزيع أرباحها في الشركة الأم إنما تعيد استثمارها في الجنة الضريبية أو تحويلها إلى دول أخرى أقل خضوعاً.¹

3. المنشأة الثابتة (الدائمة)

تعني عبارة المنشأة الدائمة مكاناً ثابتاً للعمل يتم من خلاله مزاوله الأعمال التجارية للمشروع، ولكي نقول أن المنشأة ثابتة يجب أن تتوفر على الشرطين الآتيين:

- توفر مكان ثابت لمزاوله النشاط والمتمثل في مكتب، مصنع، أو بئر بترول أو غاز أو مقلع أو أي مكان آخر لاستخراج المواد الطبيعية؛
- استمرار النشاط التجاري في الشركة لمدة تزيد عن اثنا عشر شهراً.

1.3. آلية التهرب الضريبي الدولي عن طريق المنشأة الثابتة

ويتم التهرب الضريبي الدولي عن طريق المنشأة الدائمة عن طريق تجنب الوضع المصطنع لها لمغالطة السلطات الجبائية للدول المتعاقدة قصد الوصول إلى تخفيض العبء الضريبي وتجنب دفع الضرائب في دولة وجود المنشأة الثابتة، وذلك من خلال الاعتماد على طرق احتيالية، حيث يعكس الجانب الشكلي لها شرعيتها أمام القانون ولكن هدفها الحقيقي جبائي محض.²

فمثلاً ترتيب العمولة عن طريق شخص يبيع منتجات في دولة باسمه الخاص لكن نيابة عن مؤسسة أخرى مالكة هذه المنتجات وبهذه الطريقة تكون المؤسسة قادرة على بيع منتجاتها في دولة آخر دون أن يكون لها منشأة ثابتة من ناحية الفنية التي يمكن أن تنسب إليها هذه المبيعات للأغراض ضريبية وبالتالي تلك الأرباح من المبيعات في الدولة الأخرى لا تخضع لضريبة لأن الشخص الذي يقوم بعملية البيع لا يمتلك تلك المبيعات فلا يمكن فرض الضرائب على ذلك

¹ ضافري ريمة، بلخيري محمد سعد الدين، الجنات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي حالة الأيرلندية المزدوجة والساندويتش الهولندي لشركة غوغل، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المركز الجامعي بالصوف ميلة، المجلد 04، العدد 02، ص 148.

² بن حموش كريمة، الإخضاع الضريبي للأرباح المنشآت الدائمة وفقاً لأحكام الاتفاقيات الجبائية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي، مجلة دراسات جبائية، لوني علي، البليدة 02، المجلد 07، العدد 01، 2018، ص 148.

الشخص إلا على المكافأة (العمولة التي تحصل عليها)، وبالتالي المؤسسة الأجنبية لا تمتلك منشأة دائمة قادرة على تجنب الضريبة.¹

ومما سبق؛ يظهر اختلافين مهمين بين التهرب الضريبي على المستوى المحلي وعلى المستوى الدولي وهما كما يلي:

الاختلاف الأول يتمثل في الأثر الاقتصادي والمالي، فالتهرب الضريبي المحلي يمكن التحكم فيه لأن الوعاء الضريبي تأسس ضمن إقليم الدولة، أي أنه يبقى خسارة مؤقتة يمكن استيفاءها في وقت لاحق، بعد إعادة تأسيس الضريبة وإخضاع المكلف بالقانون إلى دفع الضريبة، لكن التهرب على المستوى الدولي، يعتبر خسارة نهائية لا يمكن تحصيلها مما يؤدي إلى نقص في الثروة القومية، نتيجة أن تأسيس الضريبة خارج إقليم الدولة

والاختلاف الثاني يتمثل في الرقابة والمتابعة، أن التهرب الضريبي المحلي يمكن متابعته ومكافحته بواسطة اعتماد التشريعات والقوانين الجبائية الوطنية (الرقابة الجبائية والعقوبات في الجزائر) وفقاً لمبدأ السيادة، بينما التهرب الضريبي الدولي يستصعب الأمر في كون ان التشريع الوطني لا يمكنه مجابهة هذا التهرب مما يتطلب إبرام مختلف الاتفاقيات والمعاهدات الدولية لمكافحة هذا النوع من التهرب حتى ولو بصورة محتشمة وقليلة.²

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي على الحصيلة الجبائية

إذا كان هدف أي مكلف بالضريبة هو الحفاظ والوصول إلى أكبر قدر من الأرباح نتيجة الأنشطة التي يزاولها، حيث يقابله في الجهة الثانية دفع الضرائب على تلك الأرباح وبالتالي سيعمل المكلف جاهداً على التخلص من هذا العبء بكل الطرق المتاحة أمامه، مما سيكون له آثار على العديد من المجالات والتي تم إدراجها في النقاط التالية:

¹OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final , Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.2015

²محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية لتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010، ص 10.

أولاً: الآثار الاقتصادية

تتمثل الآثار الاقتصادية فيما يلي

- إن نقص إيرادات الدولية بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام وبالتالي الحد من المشاريع الاستثمارية التي تقدمها الدولة؛
- تخفيض حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار تنمية المشاريع الاستثمارية ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة؛
- الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة ضريبياً أفضل من تلك التي تؤدي واجبها اتجاه دفع الضريبة (أي من ناحية نمو المؤسسة وزيادة الاقتطاعات، كما يضر ذلك التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة وذلك من خلال التوجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب ضريبياً حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة؛
- تساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير الرسمي (الاقتصاد الموازي الاقتصاد الخفي الاقتصاد الأسود) والذي يحد مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن لاقتصاد الوطني.¹

ثانياً: الآثار المالية

إن التهرب الضريبي يؤدي بالضرر للخرينة العمومية والمكلفين فالضرر على الخزينة العمومية من حيث أنه يؤدي إلى عدم قيام الدولة بوظائفها على أكمل وجه ومن ثم انخفاض مستوى المعيشي حيث الضرر المالي للمكلفين بالضريبة من جهة العدالة الجبائية (التي تعتبر ركيزة من ركائز فرض الضريبة) لأن البعض يدفع الضريبة والبعض يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً مما يضر المكلفين غير المتهربين (رفع أسعار الضريبة وعدم التساوي في مجمل العبء الضريبي).²

¹ نجيب زروقي، جريمة التملص وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم القانونية تخصص العلوم الجبائية، كلية العلوم الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة الجزائر، 2013، ص 9.

² شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص مالية عامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان 2010، ص 65 - 66.

ثالثا: الآثار الاجتماعية

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة وإضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحليل والإفلات من الواجب الضريبي.¹

المبحث الرابع: العقوبات المفروضة على التهرب الضريبي لفعالية التحصيل الضريبي

يعتبر انتشار التهرب الضريبي لعدم فعالية وعدالة النظام الضريبي، وعليه يؤثر التهرب الضريبي على فعالية التحصيل الجبائي مما يؤدي إلى ضرر بالإيرادات المالية للدولة وعليه عمد المشرع الجبائي الجزائري إلى تطبيق جملة من العقوبات التي تساهم في الحد من التهرب الضريبي، والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية، لهذا حري بنا التطرق في هذا المبحث إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: العقوبات الجبائية

في حالة نفاذ كل الطرق الودية مع المكلف للدفع ما عليها من التزامات تلجأ الإدارة الجبائية إلى فرض جملة من العقوبات الجبائية الردعية.

أولا: تعريف العقوبات الجبائية

تعرف على أنها كل العقوبات التي تشكل الجزاءات الإدارية ذات الطبيعة الردعية، حيث تترتب عن العقوبات الجبائية إما الزيادات في الحقوق، فوائد عن التأخير والغرامات الجبائية، حيث تؤسس (الزيادات والغرامات الجبائية والتأخير) من طرف الإدارة العامة للضرائب نتيجة إكتشاف الأخطاء.²

¹ ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات إقتصادية، مركز البصرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، الجزائر، المجلد 21 العدد 01، 2019، ص 13 - 14.

² أحمد فنديس، مرجع سبق ذكره، ص 306.

وتعرف أيضا على أنها مختلف العقوبات المالية والجزائية ويتم فرضها وتأسيسها وفق القانون الجبائي تحت وصاية ورقابة القضاء وتتخذ شكل الزيادات والغرامات الجبائية أو غرامات التأخير، حيث تم فرضها في حال المكلف بالضريبة تأخر عن دفع الدين الضريبي أو ارتكب مخالفة قصد التهرب الضريبي، فغرامة التأخير هي عبارة عن عقوبة مالية أما الزيادة في الحقوق في عبارة عن مزيج بين تعويض وأسلوب الردع للمكلفين المتهمين ضريبا بطرق تدليسيه.¹

ثانيا: عقوبات عن الوعاء

تعتبر الإدارة الجبائية مرحلة تحديد الوعاء الضريبي الانطلاقة الأولى لبداية عملية التحصيل فلهذا تحرص على تحديده بشكل دقيق والصحيح، وعليه تفرض جملة من العقوبات الجبائية في حال عدم تقديم التصريح الجبائي أو التأخر أو نقص فيه، ومنه سنتطرق في هذا الجزء إلى ما يلي:

1. عقوبات عدم تقديم التصريحات

يعاقب المكلف بالضريبة الذي لم يقدم تصريح بالوجود في غضون 30 يوم منذ بداية نشاطه بغرامة قدرها 30.000 دج. في حال لم يصرح المكلف بالضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات وذلك بعدم تقديم تصريح سنوي يتعرض للعقوبة بزيادة قدرها 25 % من المبلغ الذي تحديده بطريقة تلقائية، يتم إشعار المكلف بالضريبة بمنحه آجال 30 يوم للتقديم التصريح أو الرد في حال لم يصل أي شيء للإدارة الجبائية يتم رفع المبلغ بنسبة 35 %.

يترتب عن عدم الإيداع الكامل للوثائق المطلوبة المنصوص عليها في المادتين 163 و 152 فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات غرامة جبائية تقدر ب 2.000.000 دج. ويجدر الإشارة إلى أن المؤسسة التي لم تلتزم بتقديم التصريح فإن هذا يعرضها إلى المراقبة مما يترتب عنه عقوبة بنسبة 25 % من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة.

¹ عائشة بن عمور، الطبيعة القانونية للعقوبات الجبائية الإدارية في التشريع الجزائري - التآرجح بين التعويضات المدنية والعقوبات القمعية،

مجلة المعيار، جامعة تيسمسيلت، المجلد 06، العدد 02، 2015، ص 97.

2. عقوبات التأخر والتأخير في تقديم التصريح

يترتب على الإيداع المتأخر لتصريحات التي عبارة "لا شيء" التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الإعفاء الجبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة تطبق الغرامات الآتية.¹

الجدول رقم (03- 01): يمثل الغرامات التأخير في تقديم التصريح

مدة التأخير (شهر)	مبلغ الغرامة دج
شهر واحد	2.00
أكثر من شهر ويقل عن شهرين	5.000
أكثر من شهرين	10.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحديث 2024.

3. النقص في التصريح نتيجة القيام بأعمال التدليس:

يتم في هذه الوضعية قيام المكلف بأعمال تدليسيه لإخفاء جزء من أرباحه، حيث تطبق على المكلف في حال إثبات عليه جريمة التدليس زيادة مطابقة لنسبة الإخفاء أي توافق النسبة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة لنفس السنة بمعنى نسبة الإخفاء تساوي الحقوق المتهرب منها / على مجموع الحقوق حيث يجب أن لا تقل هذه النسبة 50%، ولكن يتم تدفع نسبة 100% في حالة عدم الدفع.

3. النقص في التصريح دون القيام بأعمال تدليسيه

يجب على المكلف بالضريبة تقديم تصريحات تتضمن كل الأسس والعناصر المكونة للوعاء الضريبي دون أي إغفال لأحد هذه العناصر،² حيث يضاف غرامة على مبلغ الحقوق المتهرب منه ممثلة في النسب التالية:

¹ صلعة سمية، بوخدوني وهيبة، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية، لونسي علي البليدة 02، المجلد 9، العدد 01 / 2022، ص 79.

² أنظر المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021.

الجدول رقم (03 - 02) : يمثل نسب الغرامات نتيجة نقص في التصريح

مبلغ الحقوق المتملص منه (دج)	نسبة الزيادة %
يقبل أو يساوي 50.000	10%
يفوق 50.000 ويقبل عن 200.000	15%
يفوق 200.000	25%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثالثا: عقوبات التحصيل

في حالة تقاعس المكلف بالضريبة عن دفع الضريبة يتم فرض جملة من العقوبات الجبائية على التأخر في الدفع أو نقص في المبلغ المدفوع والتي بينها في الآتي:

1. عقوبات التأخر في الدفع

تعتبر عملية دفع الضريبة في الآجال المستحقة ضرورة مطلوبة لأنها تخفض أعباء وتكاليف تحصيل على الإدارة الجبائية وفي نفس تعبر عن مدى الإمتثال الضريبي للمكلف، ولكن في حالة تخلف المكلف عن مواعيد دفع الضرائب والرسوم تطبق عليه عقوبة جبائية قدرها 10 % عقوبة شهر أول تأخير، وتطبق غرامة تهديدية قدرها 03 % عن كل شهر تأخير أو جزء من الشهر بعد إنتهاء أجل 30 يوم الموالية للآجال المحددة سابقا، دون أن يتجاوز مجموع نسبة العقوبتين نسبة 25 %.

ويجدر الإشارة أنه في حالة تزامن عقوبة التخلف في الدفع مع عقوبة التأخير في تقديم التصريح يتم تحديد المبلغ الإجمالي للعقوبتين بنسبة 15 % لكن بشرط أن يتم تقديم التصريح ودفع الضريبة في آخر يوم من شهر الاستحقاق كآخر أجل.¹

2. العقوبات عن الدفع الناقص أو عدم الدفع:

يعتبر قيام المكلف بدفع الضريبة بشكل ناقص وغير كامل أو عدم دفعها أصلا مما يعرضه إلى عقوبة جبائية بنسبة 10 %.

¹ أنظر المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

يتم إشعار المكلف بالضريبة برسالة إعداز موسى عليها مع وصل الاستلام بتسوية وضعيته في آجال 30 يوم أو يتم رفع نسبة العقوبة إلى 25 %، وأيضا يتم تطبيق عقوبة قدرها 500 دج في حال عدم إيداع الجدول الإشعاري (يجب أن يحتوي الجدول الإشعاري على الشهر الذي تحقق فيه رقم الأعمال، الإسم واللقب أو المقر الإجتماعي للمؤسسة وعنوان وطبيعة النشاط المزاوول، رقم التعريف الجبائي، طبيعة العمليات، المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال الشهري الخاضع للضريبة، معدل الرسم المعتمد لحساب الدفع).¹

المطلب الثاني: العقوبات الجزائية

بالإضافة إلى العقوبات الجبائية المفروضة في حالات التهرب الضريبي، توجد عقوبات جزائية أيضا لمعاقبة المكلفين ضريبيا الذين يرفضون الخضوع لقوانين الضريبة ودفع الضريبة

أولا: تعريف العقوبات الجزائية

تعرف على أنها وسيلة من الوسائل الإدارية الرادعة تطبقها الجهة المختصة بناء على نص في القانون من أجل ردع مرتكبي المخالفات الجبائية بالهدف المحافظة على النظام الإقتصادي.²

ثانيا: العقوبات الجزائية الأصلية

حسب ما جاء في المادة 303 من القانون يعاقب كل تملص أو محاولة التملص باللجوء إلى أعمال تدليسيه في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو الرسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا الغرامات الجبائية التالية الموضحة في الجدول أدناه³

الجدول رقم(03 - 03): يمثل العقوبات الجبائية والجزائية حسب المبلغ المتهرب منه

مبلغ الحقوق (دج)	الغرامة (دج)	عقوبة الحبس
لا يفوق 100.000	50.000 إلى 100.000	من شهرين إلى ستة أشهر
يتجاوز 100.000 ولا يفوق 1.000.000	100.000 إلى 500.000	من ستة اشهر إلى سنتين

¹ أنظر المادتين 364 مكرر 3 364 مكرر' من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحديث 2024.

² سهيلة بوخميس، العقوبات الجبائية في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 1945 قالة، 28 و 29 أكتوبر 2015. ص 6.

³ أنظر المادة 303 من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024.

الفصل الثالث: التحصيل الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي

من سنتين إلى خمس سنوات	500.000 إلى 2.000.000	يتجاوز 1.000.000 ولا يفوق 5.000.000
من خمس سنوات إلى 10 سنوات	2.000.000 إلى 5.000.000	يتجاوز 5.000.000 ولا يفوق 10.000.000
	5.000.000 حتى 10.000.000	يفوق 10.000.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

حيث يعاقب كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين القيام بمهامهم فيما يخص معاينة المخالفات التي يرتكبونها المكلفين بالضريبة والتي يتم فيها مخالفة التشريع الضريبي في هذا الخصوص بغرامة جبايئه قدرها 10.000 دج إلى 30.000 دج، ولكن في حالة التأكد من غلق المحل أثناء المعاينة لأسباب تهدف إلى منع مصالح الجبايئة القيام بعملية الرقابة يتم تطبيق غرامة بقيمة 50.000 دج.¹

يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبايئه محددة ب 30.000 دج.

يعاقب بغرامة جبايئه تقدر ب 50% من مبلغ كل عملية مصرح بها بمقتضى المادتين 176 و 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

- المكلفون بالضريبة الذين قبل إنجاز هذه العمليات بالتأكد من صحة أرقام السجلات التجارية الجبائية لشركائهم التجاريين؛
- المكلفون بالضريبة الذين لا يقدمون عند كل طلب من مفتش الضرائب الوثائق المحاسبية والإثباتات المنصوص عليها بموجب نفس المادة.²

أما في قانون الضرائب غير المباشرة بين أنه في حالة التملص من الحقوق أي عدم تسديد الضريبة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي،

¹ أنظر المادة 304، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024

² أنظر المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحديث 2024

يعاقب عليه المكلف بالضريبة بغرامة مساوية لمبلغ الضريبة شريطة أن لا يقل مبلغ الغرامة عن 25.000 دج حتى لو كان مبلغ الضريبة المسددة يقل عن هذا المبلغ.

في حالة رفض تقديم الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها يتم تطبيق غرامة جبائية قدرها 1.000 دج إلى 10.000 دج. حيث يترتب على هذه المخالفات إكراه مالي بقيمة 50 دج عن كل يوم تأخير ابتداء من يوم تحرير محضر يفيد الرفض إلى غاية اليوم الذي يثبت فيع العون المؤهل ببيان مكتوب بأن الإدارة تمكنت من الحصول على الوثائق المطلوبة من المكلف مع الإشارة إلى ذلك بأحد دفاتره.¹

في حالة تم إثبات مساهمة كل رجل أعمال أو خبير أو محاسب مهما كانت صفته في إعداد واستعمال وثائق أو معلومات غير صحيحة يعاقب ويتم تطبيق عليه غرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج إلى 3000 دج، حيث يتم زيادة 1000 دج لكل مبلغ غرامة عن كل مخالفة جديدة بغض النظر ما اذا كانت هذه المخالفة ارتكبت من طرف مكلف واحد أو عدة مكلفون بتتابع أو في آن واحد.²

و مخالفة هدفها منع كل مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى بصفة مسير أو مستخدم القيام بمهامه المقررة في حق الأشخاص المثبت إسهامهم في إعداد موازنات وجرود حسابات ووثائق مزورة من أي نوع قدمت من أجل تحديد الضرائب والرسوم المترتبة على زبائنهم يتم تطبيق غرامة جبائية تقدر ما بين 1000 دج إلى 10.000 دج.³

وفي قانون الإجراءات الجبائية تمثلت العقوبات في حالة رفض الاطلاع يتم تطبيق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 50.000 دج.⁴

ثالثاً: العقوبات التكميلية

نجد أن القوانين الضريبية تضمنت العقوبات التكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية وهذا من خلال المادة 303/ 03 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 3/546 من قانون الضرائب الغير المباشرة حيث أن العود في أجل خمس سنوات

¹ أنظر المادة 524 مكرر 1 من قانون الضرائب غير المباشرة، تحديث 2022.

² أنظر المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة، تحديث 2022.

³ أنظر المادة 545 من قانون الضرائب غير المباشرة، تحديث 2022.

⁴ أنظر المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، تحديث 2022.

ينتج عنه مضاعفة العقوبات سواء كانت الجبائية أو الجزائية دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة، غلق المؤسسة... الخ)، فالعقوبات التكميلية هي عقوبات سالبة للحقوق في حالة ارتكاب مخالفات لأحكام القانون والتشريع الجبائي، ويتم اللجوء إليه في حالات العود بالنسبة للمهن الحرة.¹

المطلب الثالث: العقوبات المهنية

وهي عقوبات ذات طابع خاص منصوص عليها في قانون المالية لسنة 1997 والتي تهدف من ورائها حماية حقوق الخزينة العمومية نذكر منها

أولاً: الإغلاق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة

وهو عقوبة تلجأ إليها الإدارة الجبائية بعد استيفاء كل محاولات الودية لتحصيل الضريبة من أجل إجبار المكلف بالتسديد إما التسديد أو غلق مقر النشاط،² وهذا ما وضحته المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية:

الإغلاق المؤقت والحجز في هذه الحالة يتم أخذ قرار الحجز والغلق من طرف مدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصها بناء على تقديم طلب من طرف المحاسب المتابع، حيث لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر ويتم تبليغ القرار من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي.

في حال لم يتم الوفاء المكلف بالضريبة بدينه في آجال 10 أيام من تبليغ القرار يتم فرض الضريبة تلقائياً ويضاعف مبلغ الحقوق إلى نسبة 25%.³

ثانياً: التسجيل في بطاقة المعلوماتية

لقد قام المشرع الجزائري بوضع بطاقة معلوماتية خاصة بالمكلفين المخالفين لتشريع الجبائي والتجاري بموجب تعليمية وزارية مشتركة رقم 127/97 المؤرخة في 1997/07/27.

يجب على مصالح المعنية بتبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم من أجل تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله من البطاقة إلا أن الإلغاء لا يكون إلا بعد سنتين من التسوية.

¹ لقصاص سليم، المرجع السابق، ص 279-193.

² صلعة سمية، بوخدوني وهيبية، مرجع سبق ذكره، ص 73 - 85 .

³ أنظر المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، تحديث 2024.

ثالثاً: السحب من التوطين المصرفي

وهي عبارة عن رخصة تقدم من البنوك للمكلفين الذين يتعاملون معها من أجل السماح لهم بعمليات الاستيراد ومن أجل محاربة التهرب، أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد بموجب الأمر 05/05 وبالتحديد في المادة 2 منه والتي نصت على أن كل طلب خضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسديد رسم قدره 10.000 دج كما جاءت التعليمات الوزارية رقم 04 تحدد كيفية تطبيق الرسم والسحب التوطين المصرفي.¹

رابعاً: إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية:

حسب المادة 75 من المرسوم الرئاسي 275/15 الذي يتضمن تنظيم الصفقات العمومية حيث أنها تنص على " يقضي بشكل مؤقت أو نهائي بالمشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين لا يستوفون واجباتهم والمسجلون في بطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفة الخطيرة لتشريع والتنظيم في مجال الجبائية والجمارك والتجارة".²

¹ نجوى سيدي مرجع سبق ذكره، نفس الصفحات.

² صلعة سمية، بوخدوني وهيبة، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحات.

الخلاصة:

فالتهرب الضريبي له عدة آثار اقتصادية واجتماعية ومالية وبالتالي التأثير على أهم مصادر الخزينة العمومية للدولة ويتجلى ذلك في ضياع الكثير من الأموال أثناء التحصيل الجبائي، حيث فصل المشرع الجبائي في ذلك من خلال فرض مجموعة من العقوبات سواء تمثلت في الغرامات الجبائية أو العقوبات الجزائية أو المهنية، ويضاف إلى ذلك مجموعة من أشكال الرقابة الجبائية (الرقابة العامة والرقابة الجبائية المعمقة...الخ)، متبعة في ذلك جملة من الإجراءات في انتقاء وبرمجة ملفات المكلفين لإخضاعهم إلى التحقيق بعد التشكيك فيهم واكتشاف أخطاء في تصريحاتهم الجبائية من طرف الإدارة الجبائية.

يكون دور الرقابة الجبائية فعال يجب أن تتميز بالتكيف مع جميع التغيرات العملية والتكنولوجيا وعليه سيتم في الفصل الموالي اقتراح بعض أهم آليات تفعيل الرقابة الجبائية لرفع من الحصيلة الجبائية والتقليل من التهرب الضريبي.

الفصل الرابع

آليات تفعيل الرقابة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي ورفع الحصيلة

الضريبية " دراسة تحليلية "

تمهيد

يعتمد نجاح النظام الجبائي على مدى قدرة الرقابة الجبائية في الحفاظ على الحصيلة الجبائية بدرجة أكبر، لأنها تعتبر نقطة وصل وضبط بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة داخل النظام الجبائي، وعليه يظهر أهمية دور الإدارة الجبائية في تأدية مهامها كسلطة تنفيذية، من خلال الفحص والمتابعة الجبائية

يواجه النظام الجبائي في الجزائر عدة صعوبات من بينها صعوبة التحصيل الجبائي وعدم إمتثال المكلفين بالضريبة، ودليل على هذا إنتشار بشكل كبير للتهرب الضريبي وإتساع السوق الموازية، رغم الإصلاحات التي قامت بها الدولة إبتداء من سنة 1992 إلى غاية يومنا هذا، والتي تخللتها تشريع العديد من العقوبات الجبائية وأيضاً السعي إلى عصرنة الإدارة الجبائية، مما يدل على ضعف الجهاز الرقابي.

ولمواجهة التهرب الضريبي بين مختلف شرائح المجتمع الضريبي، يجب إدخال إصلاحات عديدة، والتي يجب أن تختلف عن سابقتها أي لا تقتصر على إلغاء مادة ضريبية أو زيادة معدل ضريبي وإنما إعطاء رؤية استراتيجية بعيدة المدى وبعيد كل البعد عن الحلول الترقعية، ويضاف على هذا يجب على الجزائر أن تبتعد عن إعتقاد الجباية البترولية كمصدر في تمويل ميزانية الدولة، وإستنادا إلى ما سبق سيتم في هذا الفصل إقتراح جملة من الآليات التي يمكن إعتقادها لتفعيل دور الرقابة الجبائية، حيث تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث وهما كالآتي:

المبحث الأول: دراسة تحليلية للمنظومة الجبائية الجزائرية

المبحث الثاني: التوجهات الاستراتيجية للتجسيد الامتثال الضريبي الطوعي كآلية لتفعيل الرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: متطلبات رقمنة النظام الجبائي الجزائري كآلية لنجاعة الرقابة الجبائية.

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

المبحث الأول: دراسة تحليلية للمنظومة الجبائية الجزائرية

تعتبر كل من المبالغ المسترجعة الناتجة عن القيام بالرقابة الجبائية وحجم المبالغ المحصلة وتلك المبالغ المتهرب منها عن مدى نجاعة وكفاءة الإدارة الجبائية في القيام بالمهام المطلوبة منها وعن وضعية النظام الضريبي، لذا سيتم التطرق إلى المطالب التالية والتي سيتم التوضيح من خلالها كل من نتائج الرقابة الجبائية، تطور الحصيلة الجبائية، وحجم التهرب الضريبي مقارنة بحجم الجباية العادية.

المطلب الأول: تحليل نتائج الرقابة الجبائية على مستوى مديرية العامة للضرائب

سنتطرق في هذا المطلب إلى تحليل نتائج الرقابة الجبائية والمتمثلة في الرقابة على الوثائق والتحقق الجبائي المعمق لكل من التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب والتحقق في مجمل الوضعية الجبائية كما يلي:

أولاً: نتائج الرقابة الجبائية على الوثائق والتحقق المحاسبي

سيتم تحليل كل من عدد الملفات والمبالغ التي تم استرجاعها نتيجة القيام بأعمال الرقابة على الوثائق المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والملفات التي تم تحويلها إلى التحقيق المحاسبي للفترة ما بين 2010-2021

الجدول رقم (04-01): يمثل عدد الملفات المراقبة والمبالغ المسترجعة في التحقيق المحاسبي

الرقابة على الوثائق		التحقيق المحاسبي		السنوات
المبالغ المسترجعة (مليار دج)	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة (مليار دج)	عدد الملفات	
32.2	30029	41.6	1989	2010
26.3	27291	34.2	1444	2011
24.1	28672	31.4	1682	2012
27.0	27932	36.3	1809	2013
26.2	28389	126.4	2357	2014

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

29.6	23229	37.6	2358	2015
30.2	22812	29.4	2042	2016
18.2	20904	52.3	1968	2017
31.8	17183	36.2	2089	2018
26.2	16778	61.2	2063	2019
64.1	35326	54.5	2300	2020
40.7	29536	84.5	1950	2021

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إحصائيات من مديرية العامة للضرائب

يوضح الجدول أعلاه نتائج الرقابة الجبائية على مستوى المديرية العامة للضرائب في التحقيق المحاسبي، حيث يعتبر من بين أنواع التحقيقات التي يتم على مستواها مراقبة عدد كبير من الملفات، وهذا يعود إلى أن أغلب الملفات التي يتم إخضاعها للرقابة على الوثائق يتم تحويلها إلى التحقيق المحاسبي، وعليه نلاحظ أنه تختلف عدد الملفات من سنة إلى أخرى لكن كانت تتراوح ما بين 1000 ملف وتقريبا 3000 ملف في بعض السنوات، وفيما يخص المبالغ المسترجعة كانت سنة 2014 هي من تم استرجاع أكبر مبلغ فيها والذي قدر ب 126.4 مليار دينار جزائري، وفي 2016 تم استرجاع أقل مبلغ الذي قدر ب 29.4 مليار دينار جزائري.

لا يمكن إنكار حجم المبالغ المعتبرة التي تم استرجاعها، ولكن الملاحظ أن عدد الملفات التي يتم التحقيق فيها مقارنة مع المبالغ المسترجع ضعيفة، ومما يدل على ضعف الرقابة الجبائية وهذا يمكن أن يعود إلى ضعف الإحتراافية في إختيار الملفات من طرف أعوان الإدارة الجبائية حيث الملاحظ من نفس الجدول أن عدد الملفات التي يتم إخضاعها للرقابة على الوثائق يتم إسترجاع جزء صغير من المبالغ وأغلب الملفات يتم تحويلها إلى التحقيق المحاسبي مباشرة.

ثانيا: نتائج التحقيق المصوب

يعتبر التحقيق المصوب من بين التحقيقات الجبائية المعمقة التي يتم إعتماها من طرف مديرية الضرائب في الكشف عن أخطاء أو التصريحات الكاذبة من طرف المكلفين بالضريبة،

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

والجدول أسفله يوضح حجم المبالغ التي تم استرجاعها نتيجة التحقيق المصوب للفترة 2010-2021.

الجدول رقم (04-02): يمثل عدد الملفات والمبالغ المسترجعة نتيجة التحقيق المصوب

السنوات	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة (مليار دج)
2010	503	1.20
2011	586	1.43
2012	561	1.21
2013	571	1.96
2014	612	2.17
2015	594	1.49
2016	621	4.81
2017	617	1.31
2018	533	1.54
2019	204	1.6
2020	523	6.30
2021	545	5.10

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إحصائيات من مديرية العامة للضرائب

يوضح الجدول أعلاه عدد الملفات التي تم إخضاعها إلى التحقيق المصوب والمبالغ التي تم استرجاعها، حيث أن عدد الملفات التي يتم الرقابة عليها قليلة مقارنة بالتحقيق المحاسبي حتى المبالغ المسترجعة وهذا يعود إلى طبيعة التحقيق المصوب في حد ذاته لأنه يتم التحقيق في جزء أو عدة أنواع من الضرائب حيث تميزت سنة 2020 أنها سجلت أعلى قيمة استرجاع والتي قدرت ب 6.30 مليار دينار جزائري، ويقابلها كأقل قيمة في سنة 2010 قدرت ب 1.20 مليار دينار جزائري.

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

ثالثا: نتائج التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

يتم إخضاع الأشخاص الطبيعيين إلى الرقابة الجبائية بالاعتماد على التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة والتي يتم فيها إختيار الملفات على أساس المستوى المعيشي للمكلف ومقارنتها بحجم المداخل المصرح بها، كما هو موضح في الجدول أسفله، والذي تم تحليل المبالغ الناتجة عن هذا النوع من الرقابة للفترة 2010-2021.

الجدول رقم (04-03): يمثل عدد الملفات المحقق فيها في الوضعية الجبائية الشاملة

السنوات	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة (مليار دج)
2010	396	5.89
2011	204	1.63
2012	18	0.99
2013	299	1.6
2014	347	2.1
2015	99	4.30
2016	231	2.90
2017	176	1.50
2018	197	2.2
2019	216	2.6
2020	205	1.37
2021	60	0.86

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على إحصائيات من مديرية العامة للضرائب.

يوضح الجدول أعلاه نتائج التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية التي تخص الرقابة على تصريحات الأشخاص الطبيعيين، حيث الملاحظ أنه بلغت أعلى قيم الاسترجاع في سنة 2015 بقيمة 4.30 مليار دينار جزائري، وفي سنة 2021 سجلت قيمة منخفضة والتي قدرت ب 0.86

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

مليار (أقل من مليار)، وربما يعود إلى تأثير الظرف الصحي (جائحة كورونا) التي كانت تمنع فيها التجمعات البشرية، لكن هذا لا ينفي أنه أيضا في سنة 2012 تم تسجيل قيمة أقل من مليار، وهذا يعود إلى تغييرات في السياسات الجبائية والتي أغلبها تمس الضريبة على الدخل الإجمالي مما يدخل الإدارة الجبائية في تشويش في اختيار الملفات التي تبرمجها إلى هذا النوع من الرقابة الجبائية.

واستنادا إلى ما سبق؛ يمكننا القول إن الإدارة الجبائية لازالت غير قادرة على تحقيق أكبر درجة من الاسترجاع للمبالغ التي يتم إخضاع ملفاتها لتحقيق وهذا ما يؤكد نسبة الاسترجاع من إجمالي الجباية العادية، كما هو موضح في الجدول أسفله:

الجدول رقم (04-04): يمثل نسبة الاسترجاع من إجمالي حصيلة الجباية العادية (مليار دج)

النسبة %	إجمالي حصيلة الجباية العادية	إجمالي المبالغ المسترجعة	السنوات
6.23	1297.94	80.89	2010
4.17	1527.09	63.56	2011
3.02	1908.57	57.7	2012
3.29	2031.01	66.86	2013
7.50	2091.45	156.87	2014
3.09	2354.64	72.99	2015
2.71	2482.20	67.31	2016
2.78	2630	73.31	2017
2.64	2711.76	71.74	2018
3.22	2836.41	91.6	2019
3.09	4089.38	126.7	2020

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

3.84	3408.96	131.16	2021
------	---------	--------	------

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على إحصائيات من مديرية الضرائب وقوانين المالية وتقارير مجلس المحاسبة

يوضح الجدول أعلاه نسبة مساهمة المبالغ المسترجعة (التحقيق المحاسبي، الرقابة على الوثائق، التحقيق المصوب، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة) في حصيلة الجباية العادية للفترة (2010-2021)، حيث نلاحظ أن المبالغ المسترجعة ضعيفة وغير مستقرة مقارنة بمبالغ الجباية العادية، فتتراوح نسبة الاسترجاع ما بين 2% و 3%، وهي نسب ضعيفة، معادا سنة 2014 التي تم تحقيق نسبة 7%، وهي نسبة مقبولة مقارنة مع السنوات أخرى جدا مما يدل على ضعف الإدارة الجبائية وعدم الكفاءة في تحصيل المبالغ المطلوب استرجاعها وأيضا ضعف في حصر عدد المكلفين بالضريبة الواجب إخضاعهم للرقابة الجبائية، مما يزيد من حجم التهرب الضريبي، رغم الإصلاحات الضريبية التي إعتادتها الإدارة الضريبية للرفع من مستوى التحصيل الضريبي، وبالتالي كل هذا يوضح وجود ضعف في جهاز الرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: تقييم نسبة تطور الحصيلة الضريبية للفترة 2010-2023

تعتبر الضريبة مبلغ نقدي يتم دفعه بشكل إلزامي دون مقابل، حيث يتم تصنيف الضريبة حسب تحمل العبء الضريبي إلى ضرائب مباشرة وغير مباشرة، وفي هذا السياق سيتم التطرق إلى تحليل كل من الحصيلة الجبائية العادية والبتروولية، وأيضا تحليل تطور مساهمة الحصيلة الضريبية المباشرة وغير المباشرة في الجباية العادية للفترة الممتدة بين (2010-2023).

أولا: تقييم حصيلة الجباية العادية والبتروولية

تتأثر الحصيلة الجبائية بنظام الضريبي، فهي أحد المؤشرات التي تعبر عن مدى كفاءته، حيث تم في هذا الجزء تحليل وتقييم لكل من حصيلة الجباية البتروولية والجبائية العادية

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

الجدول رقم (04-05): يمثل مساهمة الحصيلة الجبائية العادية والبتروولية في الإيرادات الجبائية

للفترة (2010 - 2023)

السنوات	الجبائية العادية (مليار دج)	النسبة %	الجبائية البتروولية (مليار دج)	النسبة %	مجموع الإيرادات
2010	1297.94	46.30	1501.70	53.63	2799.64
2011	1527.09	49.96	1529.40	50.03	3056.49
2012	1908.57	55.66	1519.90	44.33	3428.47
2013	2031.01	55.69	1615.90	44.30	3646.91
2014	2091.45	56.90	1577.73	42.99	3669.18
2015	2354.64	57.74	1722.94	42.25	4077.58
2016	2482.20	59.60	1682.51	40.39	4164.75
2017	2630.00	55.28	2200.12	44.71	4756.99
2018	2711.76	49.31	2776.22	50.66	5498.87
2019	2836.41	52.96	2714.47	47.03	5354.90
2020	3788.00	65.02	2200.32	34.98	6289.72
2021	3408.96	56.64	2609.2	43.35	6018.16
2022	3579.32	44.02	4550.70	55.97	8130.02
نوفمبر 2023	2689.00	41.08	3856.30	58.91	6545.30

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على قوانين المالية للفترة المدروسة

يوضح الجدول أعلاه تطور الحصيلة الجبائية خلال فترة الدراسة ومساهمة كل من الجبائية العادية والجبائية البتروولية، حيث ما يمكن ملاحظته أن الجبائية العادية كانت في إرتفاع مستمر إلى غاية سنة 2017، ثم عادت للإنخفاض في سنتي 2018 و2019 وأيضا الجبائية البتروولية

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

التي عرفت إنخفاض كبير مقارنة بالسنوات السابقة نتيجة الوضع الصحي الذي عرفه العالم والذي تسبب في ركود الإقتصاد العالمي بالنسبة للجباية العادية

أما بعد سنة 2019 فيما يتعلق بالجباية العادية عرفت إرتفاع ملحوظ جدا نتيجة انخفاض أسعار البترول مما ساهم أيضا في انخفاض الجباية البترولية.

لكن في نوفمبر من سنة 2023 عرف ارتفاع ملحوظ في الجباية العادية بنسبة 21٪ زيادة على سنة 2022، حيث قدرت الجباية العادية حوالي 2689.00 مليار دينار جزائري، أما فيما يخص الجباية البترولية قدرت الزيادة حوالي 2898.70 مليار دج مقارنة بسنة 2021 ويرجع السبب إلى إرتفاع أسعار البترول، حيث عرفت إنخفاض طفيف في سنة 2023 ويتوقع استمرار الانخفاض بنسبة 8.9٪ حسب تقديرات سنة 2024 ، أما ارتفاع الجباية العادية في السنوات الأخيرة يعود السبب حسب تصريحات مديرة مديرية العامة للضرائب إلى الإجراءات المعتمدة في قوانين المالية 2020 حتى 2023 من خلال توسيع الوعاء الضريبي والترقيم الجبائي، والتي يتوقع إرتفاعه بنسبة 5٪ حسب تقديرات 2024، لكن رغم هذه الإجراءات مازالت الجباية البترولية تحتل الصدارة في تعبئة الإيرادات الجبائية.

ثانيا: تقييم الحصيلة الضريبية للضرائب المباشرة

تمثل الضرائب المباشرة مصدرا مهما وأكثر عدلا في تكوين حصيلة الجباية العادية، ومؤشر جد مهم لدراسة مدى كفاءة وسهولة التحصيل الجبائي، وعليه سنعمل على تقييم مساهمة الضرائب المباشرة في الجباية العادية من خلال تحليل كل من حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

1. مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي في الضرائب المباشرة

يوضح الجدول أسفله الإقتطاع من المصدر بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والتي يقصد بها،

الضريبة على الدخل الإجمالي للفترة الممتدة من 2010 إلى 2019

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

الجدول رقم (04-06): يمثل مساهمة الضريبة المقتطعة من المصدر في الضرائب المباشرة

الوحدة (مليار دج)

(2010-2019)

السنوات	مداخيل الضريبة على الدخل الإجمالي (مليار دج)	مجموع الضرائب المباشرة (مليار دج)	الضريبة على الرواتب والأجور (مليار دج)	الضريبة على الأجور / مجموع الضريبة على الدخل الإجمالي	1/2
	2	1			
2010	244.8	561.712	200.9	82.06	60.36
2011	572.7	684.945	550.457	96.11	60.35
2012	577.12	862.903	552.522	95.73	60.03
2013	556.357	823.022	494.366	88.85	60.07
2014	603.3	882.173	531.968	88.17	60.30
2015	685.703	1035.126	596.435	86.97	57.61
2016	713.76	1110.218	635.137	88.98	57.20
2017	796.03	1207.67	685.74	86.14	56.78
2018	800.862	1203.647	707.364	88.32	58.76
2019	913.1	1453.91	808.6	88.5	55.6
				89	59

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقارير مجلس المحاسبة للفترة 2010-2019.

حيث نلاحظ أن الحصيلة المتأتية من الرواتب والأجور هي التي تمثل الحصة الأكبر مقارنة مع باقي حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي، حيث يرجع السبب إلى أنه الضريبة على الأجور والرواتب يتم إقتطاعها من المصدر والتي تمثل نسبة 89% من إجمالي الضريبة على الدخل الإجمالي، وتمثل الضريبة على الدخل الإجمالي 60% من حصيلة الضريبة المباشرة.

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

2. مساهمة الضريبة على أرباح الشركات في حصيلة الضرائب المباشرة

يوضح الجدول أسفله حصيلة الضريبة على أرباح الشركات ونسبة مساهمتها في حصيلة

الضريبة المباشرة للفترة (2010-2019)

الجدول رقم (04-07): يمثل مساهمة الضريبة على أرباح الشركات في حصيلة الضرائب المباشرة

الوحدة (مليار دج)

للفترة (2010-2019)

السنوات	حصيلة الضريبة على أرباح الشركات (مليار دج)		ضرائب محصلة عن طريق الاقتطاع من المصدر (مليار دج)		ضرائب محصلة عن طريق التصريح (مليار دج)	
	القيمة	النسبة	القيمة	النسبة	القيمة	النسبة
2010	253.782	90.5	229.672	90.5	24.11	9.5
2011	246.125	91.25	224.589	91.25	21.535	8.75
2012	248.236	92.5	229.336	92.5	18.617	7.5
2013	258.226	90.46	204.649	90.46	24.649	9.54
2014	269.623	90.96	244.102	90.96	25.124	9.31
2015	335.03	80	267.131	80	67.899	20
2016	380.28	94.71	360.139	94.71	20.141	5.29
2017	419.89	92.32	387.62	92.32	32.27	7.68
2018	385.129	92.41	355.897	92.41	29.232	7.59
2019	341.71	94.77	360.547	94.77	33.21	7.63
المتوسط		90.48		90.48		9.52

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إحصائيات من مديرية العامة للضرائب

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

حيث نلاحظ أنه حوالي 90٪ تمثل نسبة حصيلة الضرائب على أرباح الشركات يتم اقتطاعها من المصدر والتي تمثل الضرائب التي تدفعها الشركات الأجنبية المقيمة في الجزائر، بينما تمثل نسبة 10٪ من الضرائب التي يتم دفعها بشكل إرادي عن طريق التصريح بالمداخيل والأرباح. إستنادا لما سبق يمكن القول؛ أنه يوجد ضعف في الإمتثال الضريبي، والذي أدى إلى إرتفاع نسبة التهرب الضريبي ويعود السبب إلى ضعف النظام الضريبي، أي ضعف الرقابة الجبائية في كيفية التنفيذ من طرف الإدارة الجبائية في تطبيق الرقابة الجبائية.

ثالثا: تقييم الحصيلة الضرائب غير المباشرة للفترة 2010-2019

تساهم الضرائب غير مباشرة بشكل كبير في حصيلة الجباية العادية خاصة حصيلة الرسم على القيمة المضافة، وعليه تم تحليل تطور حصيلة الضرائب غير مباشرة وحصيلة الرسم على القيمة المضافة على مدى خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2019.

الجدول رقم (04-08): يمثل تطور حصيلة الضرائب غير مباشرة والضريبة على القيمة المضافة

(2010-2019)

السنوات	مجموع الضرائب غير مباشرة (مليار دج)	الضريبة على القيمة المضافة (مليار دج)	النسبة (%)
2010	719.99	452.31	4.01
2011	826.24	503.21	10.11
2012	1048.29	592.89	15.12
2013	1204.70	676.43	12.34
2014	1207.50	706.09	4.24
2015	1325.27	756.79	6.7
2016	1381.76	763.55	0.88
2017	1452.61	811.37	5.98
2018	1464.85	844.84	3.96

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

2019	1542.27	853.83	1.05
المجموع	12176.48	6961.32	

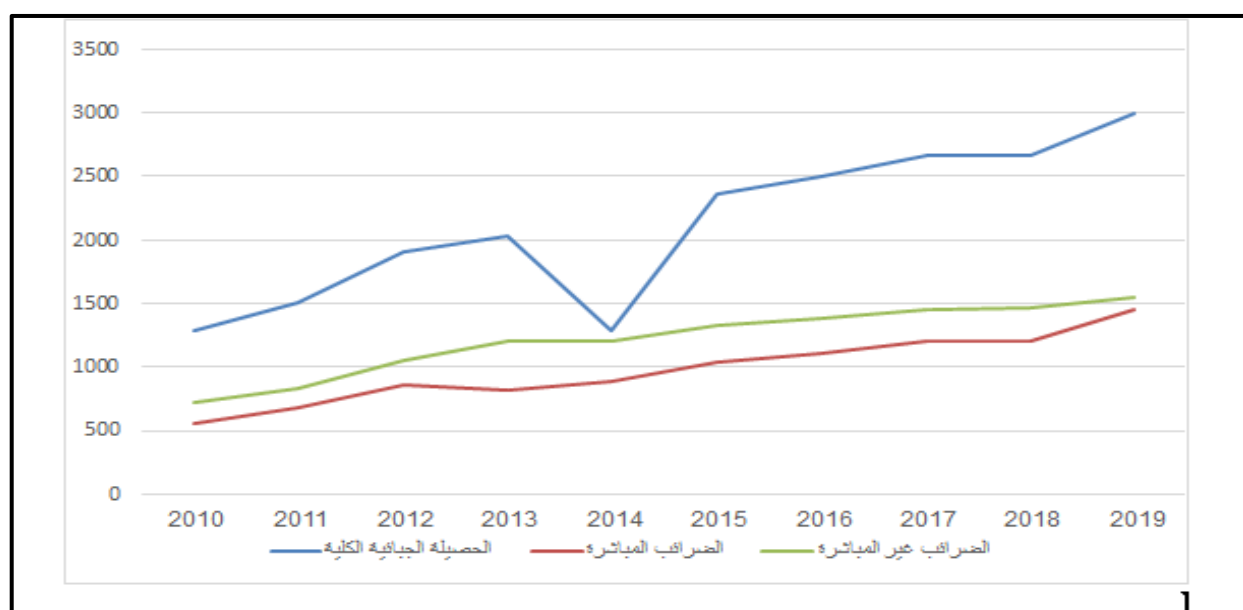
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إحصائيات من مديرية الضرائب

يوضح الجدول أعلاه نسبة الحصيلة الضريبية المتأتية من الضريبة على القيمة المضافة والتي تمثل أهم الضرائب غير المباشرة التي يعتمد عليها في تمويل الخزينة العمومية، حيث نلاحظ من خلال الجدول أن الضريبة تمثل نسبة كبيرة من حجم الضرائب غير المباشرة حيث تمثل ما قيمته 6961.32 دج من أصل 12176.48 دج أي ما يعادل 5215.16 دج هي القيمة التي تمثل باقي حصيلة الضرائب غير مباشرة (حقوق التسجيل، الطابع، حقوق جمركية، ضرائب غير مباشرة أخرى)، والملاحظ أن كلما إرتفعت الضريبة على القيمة المضافة إرتفعت حصيلة الضريبة غير المباشرة.

ويجدر الإشارة إلى أن الضرائب غير المباشرة تمثل القسم الأكبر من الحصيلة الضريبية العادية كما يبينها الشكل التالي:

الشكل رقم (01-04): مساهمة الضرائب المباشرة وغير المباشرة من الحصيلة الجبائية الكلية للفترة

(2010-2019)



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (04-08)

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن قيمة الضرائب غير المباشرة تمثل نسبة كبيرة من الحصيلة الجبائية الكلية عكس الضرائب المباشرة ويعود السبب إلى سهولة التحصيل في الضرائب غير المباشرة وهذا النوع من الضرائب لا يتطلب أجهزة إدارية في الرقابة الجبائية، فالنظام الضريبي الذي يعتمد في حصيلته الجبائية العادية على الضرائب غير المباشرة بشكل كبير هذا يدل على ضعف قوانينه وأجهزته الإدارية، وبالتالي ضعف أيضا في الرقابة الجبائية.

المطلب الثالث: تحليل حجم التهرب الضريبي في الجزائر

يعاني النظام الجبائي الجزائري من الحجم الكبير للتهرب الضريبي خاصة في السنوات الأخيرة، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق إلى واقع التهرب الضريبي من خلال تحليل حجمه مقارنة بالجباية العادية، وأهم الإجراءات المتبعة من أجل تحصيل هذه المبالغ.

أولا: حجم التهرب مقارنة مع حصيلة الجباية العادية

يوضح الجدول أسفله حجم التهرب خلال الفترة (2010 - 2019)، مقارنة مع حجم

المبالغ المحصلة في إطار الجباية العادية

الجدول رقم (04-09): يمثل تحليل حجم التهرب الضريبي للفترة (2010 - 2019)

السنوات	الإيرادات الجبائية العادية (مليار دج) (1)	حجم التهرب الضريبي (مليار دج) (2)	النسبة ½ (%)
2010	1297.94	328.89	25.33
2011	1527.09	327.12	21.42
2012	1908.57	502.76	26.34
2013	2031.01	525.74	25.88
2014	2091.45	683.91	32.70
2015	2354.64	706.19	29.99
2016	2482.20	636.89	25.65
2017	2630.00	742.14	28.21

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

26.11	708.15	2711.76	2018
25.38	720.20	2836.41	2019

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على قوانين المالية وتقرير مجلس المحاسبة

يوضح الجدول أعلاه حجم التهرب الضريبي ونسبته من الجباية العادية، حيث نلاحظ أن حجم التهرب الضريبي مرتفع مقارنة بحجم الحصيلة الجبائية العادية وهو في إرتفاع مستمر بمتوسط قدره 25% أي ما يمثل ربع الحصيلة ، حيث جاء ضمن تقرير المجلس الاجتماعي (CNES)، أنه ما يقارب 600 مليار دج ما بين الفترة 1992 حتى 2018 يمثل حجم التهرب الضريبي وأن نسبة التحصيل لا تتجاوز 70% وهو ما يمثل قيمة 4000 مليار دج غير خاضعة للاقتطاع الضريبي ، كما وضح نفس التقرير لسنة 2020 ارتفاع نشاط السوق الموازية والتي تمثل ما بين 32% و 38% من الناتج المحلي الخام أي ما يقارب 3 ملايين شخص يعملون وينشطون في السوق الموازية، حيث بلغ حجم التهرب الضريبي الحد الأقصى في سنة 2019 بقيمة قدرت ب 720.20 مليار دج، وكل هذه المؤشرات تدل على ضعف الامتثال الضريبي الطوعي من قبل المكلفين بالضريبة، حيث يعود السبب الرئيسي لعدم امتثالهم هو ضعف وتعقد النظام الجبائي وأيضا ضعف في الرقابة الجبائية، نتيجة اعتماد الإدارة الجبائية على أساليب تقليدية في الفحص وبشكل كبير على الردع والعقوبات في التحصيل الجبائي.

ثانيا: الإجراءات الجبائية لتحصيل الضرائب خلال الفترة (2012 – 2019)

يوضح الجدول أسفله الإجراءات التي اعتمدها الجزائر أثناء انخفاض أسعار البترول

وبالتأكيد ضعف الإيرادات المتأتية من الجباية البترولية

الجدول رقم (04-10): يوضح الإجراءات الجبائية للتحصيلات (2012-2019)

البيان	رزمة الدفع	الاخطارات	إشعار لغير الحائز	الحجز	البيع	الغلق	المجموع
2012 عدد	16111	694503	128025	87	2	838	839566

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة
الضريبية " دراسة تحليلية "

100	0.09	0.0002	0.01	15.25	82.72	1.92	النسبة	
848375	1475	9	186	149589	679413	17703	عدد	2013
100	0.17	0.001	0.02	17.63	80.08	2.09	النسبة	
710773	143	2	53	143156	550539	16880	عدد	2014
100	0.02	0.0002	0.01	20.14	77.46	2.37	النسبة	
694037	1738	2	41	143787	529720	18704	عدد	2015
100	0.26	0.0002	0.01	20.72	76.32	2.69	النسبة	
772963	2182	7	38	164413	585745	20578	عدد	2016
100	0.28	0.0009	0	21.27	75.78	2.66	النسبة	
618169	481	1	88	139301	462890	13408	عدد	2017
100	0.4	0.0001	0.01	22.53	74.88	2.17	النسبة	
659793	2218	0	266	159613	485194	12502	عدد	2018
100	0.34	0	0.04	24.19	73.54	1.89	النسبة	
603437	1757	3	62	159301	431941	10373	عدد	2019
100	0.29	0.0004	0.01	26.40	71.85	1.72	النسبة	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مجلس المحاسبة 2019 التقرير التمهيدي لضبط
ميزانية 2019

يوضح الجدول أعلاه جملة من الإجراءات التي اعتمدها الإدارة الجبائية لتحصيل الديون
الجبائية، نلاحظ من خلال الجدول أن في كل السنوات كان مجموع الاخطارات يمثل النسبة
والقيمة الأكبر من حيث الإرسال، حيث بلغ في 462890 من أصل 618169 في سنة 2017،
وأیضا حوالي 485194 من أصل 659793 أجراء في سنة 2018، وأیضا في سنة 2019 بلغ
عددها 431941 من أصل 603497 إجراء، أي ما يعادل 73٪ من الاخطارات تم إرسالها في

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

فترة (2017-2019)، أما إجراء البيع والغلق يمثل نسب ضئيلة مقارنة مع باقي الإجراءات وهذا يدل على عدم كفاءة الإدارة الجبائية حتى في متابعة المكلفين بالضريبة وعدم تطبيق معهم الصرامة في التحصيل بالنسبة للمكلفين المتهربين ضريبيا فعليا، مما يوضح عدم وجود إمتثال ضريبي بنوعيه الطوعي والقسري وبالتالي مما يدل على ضعف الرقابة الجبائية، وذلك ما يوضحه حجم القضايا الموضوعة محل المنازعات الجبائية.

وعليه يجب على الإدارة الجبائية الأخذ بإجراءات أكثر فعالية من حيث التطوير في تقنيات الفحص المحاسبي، وأيضا العمل على التركيز تجسيد الإمتثال الضريبي الطوعي، ورفع من فعالية الخدمات المقدمة من طرف الإدارة الجبائية للمكلفين وهذا ما سيتم التطرق إليه في المبحثين الآتيين:

المبحث الثاني: التوجهات الاستراتيجية للإدارة الجبائية لتجسيد الإمتثال الضريبي الطوعي كآلية لتفعيل الرقابة الجبائية

تسعى العديد من الأنظمة الضريبية في دول العالم إلى تحقيق أكبر درجة من الإمتثال الضريبي، خاصة ما يعرف بالطوعي أو الإرادي، وذلك من خلال العمل على التطوير الذاتي والمهني والمعرفي للموظفين في الإدارات الضريبية، في كيفية جذب المكلفين بطرق ودية دون اللجوء إلى العقوبات والأساليب الردعية، فتحقيق الإمتثال الضريبي الطوعي يتطلب إستحداث آليات في كل المجالات الضريبية التي تساعد على توليد ضرائب جديدة وجودة في التحصيل، وفي نفس الوقت الحفاظ على ولاء المكلف بالضريبة باعتباره محور مهم في تفعيل الإمتثال الضريبي وإنجاح النظام الضريبي، وعليه تم في هذه الدراسة وضع بعض الآليات لتحقيق الإمتثال الضريبي الطوعي في السياسة الضريبية الجزائرية وصولا إلى تحقيق فعالية في الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: دراسة سلوك المكلفين بالضريبة

إن اهتمام الإدارة الجبائية بدراسة سلوك المكلف أمر بالغ الأهمية، حيث لا يخفى علينا أن كل مكلف يبحث عن أسلوب معين للقيام بالتهرب الضريبي سواء كان الدافع اقتصادي أو دافع نفسي، ومنه على الإدارة الإلمام بالجانب المادي والمعنوي للمكلف.

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

أولاً: احترام المكلفين بالضريبة خاصة الممثلين ضريبياً وتسهيل عملية دفعهم للضريبة بشكل سريع وفعال

إن إهتمام الإدارة الجبائية بخدمة المكلف بالضريبة بالسرعة المطلوبة، والوقت المطلوب، بتوفير له كل الخدمات التي تساعده في تقديم تصريحاته الضريبية، دون عناء وجعله يشعر أنه جزء جد مهم في نجاح النظام الضريبي، وهذا سيؤدي إلى تعزيز ثقته بالإدارة الجبائية وبالتالي بالحكومة، وعليه تم تقييم جودة الخدمات المقدمة من طرف الإدارة الجبائية الجزائرية وفق مجموعة من المؤشرات كما يبينها الجدول أدناه:

الجدول رقم (04-11): يوضح مؤشرات جودة الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة (2012-2018)

البيان	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
احترام ظروف التحول إلى مصالح الإدارة	53.29	85.60	97.06	70.53	70.53	77.93	91
نسبة التكفل بالمكلفين بالضريبة	90.85	97.88	99.50	99.90	99.90	99	97
نسبة احترام الآجال	69.08	75.46	74.33	64.13	64.13	71	73.73
نسبة الإصغاء للمكلفين بالضريبة	73.16	65	88.60	71.86	71.86	69.00	67.20
نسبة نوعية الخدمة المقدمة	66.40	72.32	71.96	69.56	69.56	74.17	84.17
المؤشر الإجمالي لنوعية الخدمة	72.21	79.21	80.59	74.62	72.62	74.26	79.96

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إحصائيات من مديرية العامة للضرائب

من خلال الجدول أعلاه الذي بين مجموعة من المؤشرات التي تم إعتماها في تقييم جودة الخدمات المقدمة من طرف الإدارة الجبائية، ما تم ملاحظته خلال فترة الدراسة أنه في كل

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

السنوات ولمختلف المؤشرات كانت نسب التقييم مقبولة، حيث بلغ نسبة تقييم مؤشر نسبة التكلفة بالمكلفين، النسب الأعلى التي كانت تتراوح ما بين نسبة 97% ونسبة 99% في أغلب السنوات، عكس مؤشر نسبة الإصغاء للمكلفين بالضريبة، الذي تم تسجيل فيه نسب ضعيفة مقارنة بالمؤشرات الأخرى، لكن المؤشر الإجمالي لنوعية الخدمة فقد تجاوزت كل النسب فيه 70% وهي نسبة مقبولة على وجه العموم.

الجدول رقم (04-12): مؤشر سهولة دفع الضرائب في الجزائر (2014 - 2019)

البيان	عدد مرات دفع الضرائب	عدد الساعات دفع الضرائب
2010	27	451
2011	29	451
2012	29	451
2013	34	451
2014	34	451
2015	34	451
2016	33	385
2017	27	265
2018	27	265
2019	27	265

Source: (The World Bank, Doing business, 2014-2019, <https://www.worldbank.org>).

يوضح الجدول أعلاه دراسة مؤشر سهولة دفع الضرائب، والذي تم تحليله من خلال متغيرين وهما عدد مرات دفع الضرائب والملاحظ أنه في كل من سنة 2013 و2014 و2015 كانت عدد المرات هو 34 ثم بدأت في الانخفاض إلى أن بلغت 27 مرة.

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

وعدد الساعات دفع الضرائب والملاحظ أنه نفس الشيء، لقد تم تسجيل تحسن مستمر ابتداء من سنة 2013 الذي بلغ فيها معدل الساعات 451 ساعة إلى أن انتهى بمعدل 265 عدد الساعات في سنة 2019، لكنها لم تصل بعد لدرجة المطلوبة من أجل تفعيل وتسريع عملية الدفع، وبالتالي هذا يؤثر سلبا على درجة الامتثال الضريبي الطوعي، مما سيؤثر على نتائج الحصيلة الجبائية وعليه سيؤثر على درجة فعالية الرقابة الجبائية.

ثانيا: رفع المعنويات الضريبية في دعم الامتثال الضريبي الطوعي عن طريق المكافئة المادية أو المعنوية

يقصد بالمعنويات الضريبية هي عبارة عن عقد نفسي يتم بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، فهو نموذج يتم من خلاله تجاوز نموذج الردع التقليدي، ولرفع هذه المعنويات يجب الاعتماد على المكافئة المعنوية والمادية.

المكافئة المعنوية يمكن إدراجها في النقاط التالية:

- المعاملة الجيدة من طرف الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة
- منح شهادة المكلف النموذجي للمكلفين الملتزمون بالدفع والتصريح في الأجال المحددة.
- التسجيل المكلفين الملتزمون في بطاقة الامتياز، والتي تقابلها في التسجيل في بطاقة الغش والتهرب الضريبي بالنسبة للمكلفين الغير الملتزمون.¹

- المكافئة المادية تتمثل في منح خصم مادي للمكلفين الملتزمون وغير متأخرون عن وضع تصريحاتهم في الأجال المحددة، كامتياز جبائي يمنح له نظير التزاماته الضريبية.

وإستنادا إلى ما سبق؛ يمكن القول أن تطبيق الإمتثال الضريبي الطوعي امر جيد، لكن هذا لا يعني التخلي عن الصرامة الجبائية من خلال تطبيق عقوبات جبائية عند المكلفين الذين ثبت تهربهم الضريبي أكثر من مرة، حيث بعض المكلفين يلجأ إلى حساب أثر العقوبة الجبائية التي سيتحملها في حالة التهرب، مقارنة مع عبء الضريبة في حالة الدفع الضريبة بشكل القانوني،

¹ pratomo, M. H, **Investigating tax compliance risks of large businesses in indonesia**, collage of businesse,doctoral thesis, university rmit, 2018.

وعليه على الإدارة الجبائية أن تفرض المعدل الأعلى من معدلات العقوبة مهما كانت حالة ومبلغ المتهرب منه.

المطلب الثاني: الإشراف الضريبي

يمكن القول أن الإشراف الضريبي هو اعتماد الإدارة الجبائية على سياسة العطاء والأخذ، أي تمد المكلف بالضريبة وتشرح له وضعيته الضريبة وفي نفس الوقت تتحصل على معلومات حول نظرتة وسلوكه اتجاه الإدارة الجبائية والضريبة.

أولاً: وضوح النصوص القانونية للمكلفين بالضريبة كأحد الضمانات الممنوحة لهم

يجب على الإدارة الجبائية تخصيص مصلحة كاملة في الإدارة الجبائية توضح وتشرح كيفية التعامل مع القوانين الجبائية والتي يجب أن تتكون من فريق عمل متمكن في المحاسبة وأيضاً في فهم القوانين والتشريعات الجبائية وفي كيفية التنفيذ أي ملئ التصريحات الضريبية وأن يكون كفريق متمكن في استخدام التكنولوجيا وإعطائها أهمية وأن توفر خدماتها في كل وقت من أجل توضيح وتقديم الشروحات عن القوانين الجبائية الجديدة، بالنسبة للمكلفين بالضريبة المسجلين، وبالنسبة للمكلفين الجدد، لأن البعض منهم يفشل في إكمال تصريحاتهم الضريبية وبالتالي يقع في التهرب الضريبي بشكل غير مقصود، نتيجة عدم فهمه لنظام الضريبي وخاصة أن النظام الضريبي الجزائري معروف بالتعقيد والتغيرات بشكل مستمر، وبالتالي ستقدم العديد من التسهيلات منها - مساعدة المكلفين على تقديم تصريحاتهم وفق نماذج صحيحة وقانونية في الآجال المطلوبة؛ - توضيح للمكلفين بالضريبة أي نظام إخضاع ينتمون إليه؛ - تسهيل مهنة المفتشين أو المحققين بحيث يصبحون يهتمون فقط بالمكلفين المتهربين فعليا من دفع الضرائب.

ثانياً: الاعتماد على مؤشرات التقييم الشخصي للإدارة الجبائية TADAT

يجب على الإدارة الجبائية العمل على تقييم جودة الخدمات التي تقدمها إلى المكلفين بالضريبة من خلال اعتماد مؤشرات التقييم الشخصي للإدارة الجبائية.

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

لقد تم تصميم أداة التقييم التشخيصي للإدارة الضريبية (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool) التي يرمز لها ب (TADAT)، من أجل تقييم موضوعي وموحد لأهم النتائج التي تحققها الإدارة الجبائية، ويمكن اعتمادها في أي بلد وذلك بالتركيز على تسع مستويات.¹

يبين الشكل أدناه أهم المؤشرات التي يتم الاعتماد عليها في تحليل وتقييم أداء الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن تسع مؤشرات تم وضعها بالترتيب حسب أهمية كل مؤشر، والملاحظ أن مؤشر دعم الامتثال الضريبي الطوعي يمثل المستوى الثالث للأهمية ودورها في زيادة التحصيل الضريبي والحد من التهرب الضريبي.

الشكل رقم(04-02): مجموعة مؤشرات أداة التقييم الشخصي للإدارة الضريبية TADAT



المصدر: ولهي، بوعلام، برنامج الامتثال الارادي الجبائي وإشكالية الاقتصاد الموازي في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، جامعة، لونسي علي البلدية 02 المجلد 05، العدد 01 /2016، ص 82.

¹ ولهي، بوعلام، برنامج الامتثال الارادي الجبائي وإشكالية الاقتصاد الموازي في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، جامعة، لونسي علي البلدية 02 المجلد 05، العدد 01 /2016، ص 82.

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

لو تم تقييم أداء الإدارة الجبائية الجزائرية بالاعتماد على هذه المؤشرات، سنجد أنها لا تمتلك أو لا تستطيع توفير هذه المؤشرات، انطلاقاً من مؤشر سلامة قاعدة بيانات دافعي الضرائب المسجلين والذي يمثل المستوى الأول حسب الشكل أعلاه، فبالتالي سيؤدي إلى ضعف أو انعدام باقي المؤشرات خاصة مؤشر المساءلة والشفافية، وعليه لتحقيق ودعم الامتثال الطوعي في الجزائر، العمل على تطبيق برنامج TADAT والاستعانة بالتجارب الدولية التي عملت بهذا التطبيق، وبطبيعة الحال سيتمنح إلى الإدارة الجبائية الجزائرية انطلاقة جديدة نحو العصرية والكفاءة والفعالية، بتوفير كافة الإمكانيات المساعدة لإنجاحه سواء المادية من تكنولوجيا أو معرفية من خلال تطوير مهارات موظفي الإدارة الجبائية، وبالتالي رفع من مستوى الامتثال الضريبي الطوعي

ثالثاً: الاستثمار في رأس المال البشري

تعتبر كل من مستخدمي الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة في المجتمع الضريبي رأس مال وجب الاستثمار فيه من خلال إعطائهم أهمية كبيرة ومنحهم كل ما يحتاجه من دعم المعنوي والمادي بشكل خاص.

1. المكلف بالضريبة مصدر تمويل

يعتبر تسيير الموارد البشرية من بين الأمور المهمة في تطوير الاقتصاد، حيث يعتبر الاستثمار في رأس المال البشري ضرورة في كل المجالات، فعلى مستوى الإدارة الجبائية يعتبر المكلف بالضريبة هو رأس المال البشري المهم في المجتمع الضريبي نتيجة دفعه للضريبة التي تعتبر مهمة في تمويل الخزينة العمومية، يتم العمل على هذه النقطة باعتبار الإدارة الضريبية على أساس أنها مؤسسة اقتصادية يتم التعامل فيها على أن المكلف عميل مهم يجب المحافظة عليه من خلال تقديم له العديد من الخدمات.

2. اعتماد الإدارة الجبائية كوحدة منتجة وليست منفذة فقط

يجب الابتعاد عن مفهوم أن الإدارة الجبائية بمختلف مصالحها هي وحدة التنفيذ فقط من خلال استخدام جهاز الرقابة الجبائية، أي أنه يجب أن يصبح من مهامها هو انتاج المعلومة

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

الجبائية الدقيقة، وذلك من خلال تبادل المعلومات بين المتعاملين الاقتصاديين، وتطوير أسلوب الرقابة الجبائية انطلاقاً من المتعاملين في النظام الضريبي الرسمي لإخضاع المتعاملين في السوق الموازية.

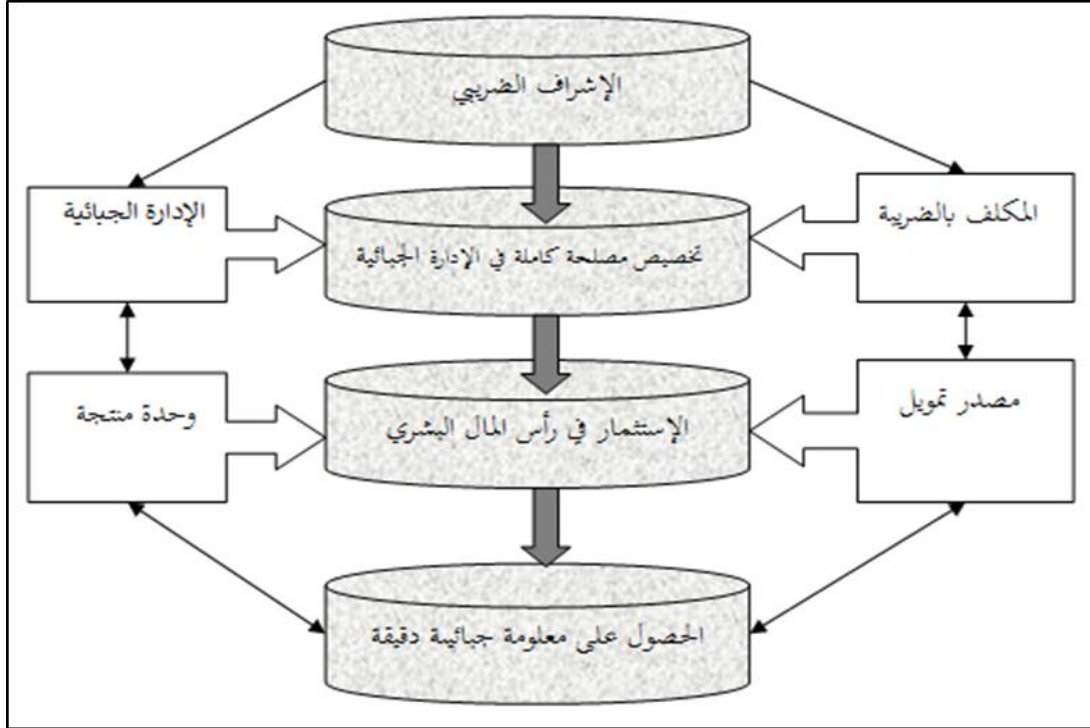
الجدول رقم (04-13): تطور مؤشر رأس المال البشري في الجزائر (2010-2022)

السنوات	2010	2012	2014	2016	2018	2020
المؤشر	0.2435	0.6463	0.6543	0.6412	0.6640	0.6966

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير الأمم المتحدة نيويورك، مسح الحكومة الإلكترونية على الموقع <https://desapublications.un.org/sites/default/files/publications/2023-02/UN%20E-Government> تاريخ الإطلاع 2023/01/22

نلاحظ من خلال الجدول أن مؤشر رأس المال البشري في تحسن مستمر خلال سنوات فترة الدراسة، حيث نلاحظ أن تطور نمو رأس المال البشري خلال سنوات فترة الدراسة (2010-2022) في استمرار، لكن رغم هذا التحسن مازالت الجزائر في حاجة إلى تحسين مستواها في الاستثمار وتطوير المورد البشري باعتباره عنصر مهم في نجاح أي سياسة مالية ومن بينها سياستها الضريبية، فلهذا على الإدارة الضريبية تطوير العنصر البشري في مختلف مصالحها من خلال تحسين معرفته على المستوى العملي والتكنولوجي.

الشكل رقم (04-03): استراتيجية الإشراف الضريبي للحصول على المعلومة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات السابقة

يوضح الشكل أعلاه كيفية الإشراف الضريبي على كل من المكلف الضريبي كمصدر تمويل والإدارة الجبائية كوحدة منتجة في إطار إستثمار الرأس المال البشري في النظام الضريبي، ومنه تحقيق سياسة الأخذ والعطاء بين الطرفين للحصول في الأخير على معلومة جبائية دقيقة ومفيدة لكلا الطرفين، فالمكلف بالضريبة يستفيد منها لمعرفة كيفية ملء التصريحات الضريبية وحساب الضريبة ودفعها، أما الإدارة الجبائية تستفيد منها من خلال أخذ فكرة قبلية عن نشاط المكلف ورغبته في التهرب الضريبي من عدمه.

المطلب الثالث: محاربة خطر عدم الامتثال الضريبي

محاربة خطر عدم الانضباط الجبائي: لتنفيذ هذه الآلية يجب على الإدارة الجبائية الخروج من تلك المنطقة التي تمثل فيها تلك الآلة التي تعمل على تنفيذ القوانين والتشريعات الجبائية بل يجب أن يتعداه ذلك إلى تعزيز ثقة المكلف بالإدارة الجبائية.

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

أولاً: توفير المعلومة الجبائية عن بعض القطاعات التي تسجل فيها عمليات التهرب الضريبي بشكل كبير

إن انتشار التهرب الضريبي أو الغش الضريبي في الجزائر يمكن إرجاعه إلى مجموعة من العناصر مثل عدم كفاءة الإدارة الجبائية في كشف التهرب الضريبي، وأيضاً عدم الكفاءة في سرعة المعالجة لملفات التهرب التي تم اكتشافها، وضعفها أيضاً في مجال حل المنازعات الجبائية، واستعمال المكلف بالضريبة لكل وسائل التحايل واستغلال الثغرات القانونية (اختيار نوع من النشاط التي توجد فيه إعفاءات ضريبية، تضخيم الفواتير في قطاع الاستيراد)، وكل النقاط التي تم ذكرها سابقاً سببها ضعف النظام الضريبي الجزائري وهذا ما يثبت الكم الهائل من ملفات التهرب الضريبي والشكاوى والملفات المتنازع فيها أمام القضاء ومجالس الدولة، ويثبت أيضاً ضعف الامتثال الضريبي الطوعي في الجزائر وبالتالي ضعف ثقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية، حيث يوضح الجدول أسفله عمليات التهرب حسب مختلف النشاطات:

الجدول رقم (04-14): يمثل توزيع ملفات التهرب الضريبي حسب النشاط (2014 - 2018)

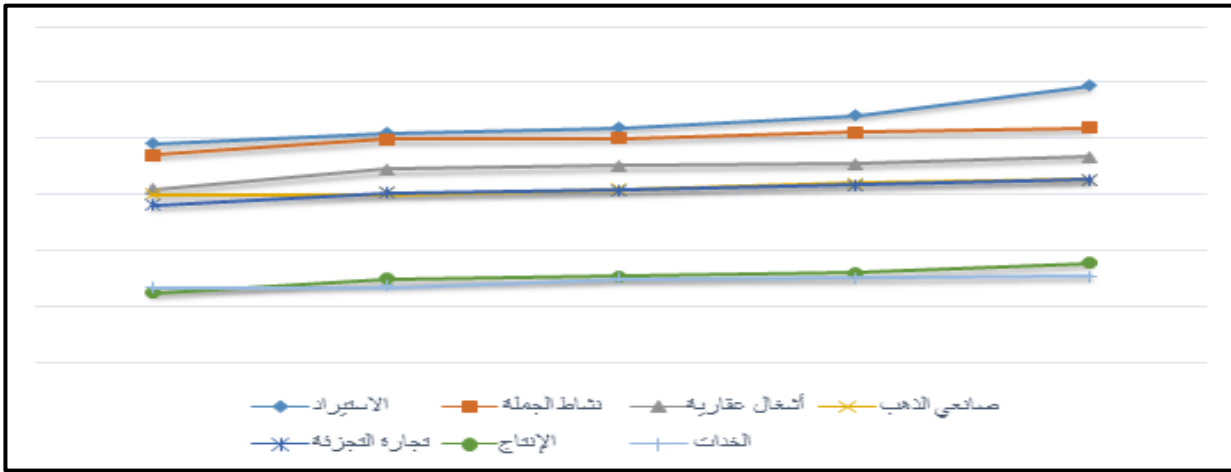
النشاط	2014	2015	2016	2017	2018
الاستيراد	780	820	840	886	990
نشاط الجملة	744	795	800	820	835
أشغال العقارية	620	688	702	710	735
تجارة التجزئة	564	603	615	633	654
الإنتاج	250	299	308	320	354
صانعي الذهب	598	604	618	641	654
خدمات	266	277	299	302	311

المصدر: المديرية العامة للضرائب، تقرير مديرية المنازعات الجبائية

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

الجدول أعلاه يوضح أهم النشاطات التي تم التهرب ضريبيا فيها خلال فترة الدراسة والتي توضح أن نشاط الاستيراد هو الذي يتم فيه تهرب ضريبيا بشكل كبير ثم تليه نشاط الجملة، ويقل التهرب الضريبي في قطاعين وهما قطاع الإنتاج والخدمات مقارنة بباقي القطاعات الأخرى ويعود ذلك إلى طبيعة الضرائب والرسوم التي تفرض على النشاطين ولتوضيح أكثر تم إعادة هيكلة الجدول في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (04-04): يمثل توزيع ملفات التهرب الضريبي حسب النشاط (2014 - 2018)



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الإحصائيات الجدول رقم (14-04)

كما وسبق وقلنا؛ أن القطاع الذي تم التهرب ضريبيا فيها بشكل كبير هو قطاع الاستيراد والجملة بعدد ملفات متقاربة، ثم يليه كل من قطاع أشغال العقارية وصانعي الذهب وتجارة التجزئة، فتم التسجيل على مستواهم تقريبا نفس حجم التهرب من حيث عدد الملفات، ثم يليه كل من قطاع الخدمات والإنتاج وبدورهما تم التسجيل على مستواهم تقريبا نفس عدد ملفات التهرب، لكن بشكل قليل مقارنة بالقطاعات الأخرى، وعليه فوجب على الإدارة الجبائية أن تركز جهودها في هذه القطاعات للحد من التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الجبائية والجدير بالذكر تعتبر هذه القطاعات من أهم القطاعات التي ينشط فيها المكلفين بالضريبة، والتي تعطيمهم الفرصة لي التهرب الضريبي نتيجة ضعف المواد القانونية فيما يخصها، كما يؤدي أيضا هذا العامل إلى إضعاف الامتثال الضريبي الطوعي.

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

ثانيا: التخطيط لتخفيض تكاليف الامتثال الضريبي وتوسيع الوعاء الضريبي

تندرج أيضا ضمن تخفيض تكاليف الامتثال الضريبي ما يعرف بتخفيض العبء الضريبي فبدلا من البحث عن كيفية زيادة رفع معدلات الضريبية يفضل العمل على تطوير الاستثمار في مجالات عديدة منها السياحة والفلاحة، أي يجب أن نفكر في سبب التهرب الضريبي وليس فقط في الآثار المترتبة عنه، وعليه نجاح أي نظام ضريبي فليس علينا أن نفكر في كيفية تحصيل أكبر قدر من الإيرادات الضريبية (حسب المفهوم الضيق للنظام الضريبي)، وإنما يجب أن يتم بناء نظام ضريبي يساهم في التنمية الاقتصادية والاستثمار وأيضا توسيع الأساس الضريبي ولكن هذا التطور لا يكون على عاتق المكلف بالضريبة من خلال زيادة العبء الضريبي وبالتالي زيادة تكاليف الامتثال الضريبي وبالتالي زيادة التهرب الضريبي الذي يؤدي إلى ضعف وصعوبة الرقابة الجبائية، حيث يوضح الجدول أسفله تطور العبء الضريبي

الجدول رقم (04-15): تطور العبء الضريبي في الجبائية العادية خلال الفترة (2010-2021)

البيان	الجبائية العادية (مليار دج)	الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات (مليار دج)	العبء الضريبي النسبي
2010	1297.94	7811.2	16.62
2011	1527.09	9346.0	16.34
2012	1908.57	10672.3	17.88
2013	2031.01	11682.2	17.39
2014	2091.45	12584.7	16.62
2015	2354.64	13457.6	17.50
2016	2482.20	14439.6	17.20
2017	2630	15312.5	17.18
2018	2711.76	14213.2	19.07
2019	2836.41	14807.1	19.15

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

28.35	14421.2	4089.38	2020
21.90	15563.0	3408.96	2021

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على قوانين المالية والنشرة الإحصائية لبنك الجزائر رقم 52 سبتمبر، ص 26، 2021 والنشرة الإحصائية لثلاثي الأول والثاني رقم 08، ص 24، 2022.

يوضح الجدول أعلاه نسبة تطور العبء الضريبي مقارنة بالجباية العادية والنتائج المحلي خارج المحروقات، حيث نلاحظ أن الجباية العادية في ازدياد مما يوافق ارتفاع في نسبة العبء الضريبي، حيث سجلت أعلى نسبة في سنة 2020 والتي قدرت ب 28.35 وكأقل نسبة كانت في سنة 2011 والتي قدرت ب 16.34 حيث يؤدي ارتفاع العبء الضريبي إلى زيادة تكاليف الامتثال الضريبي مما يؤدي بالمكلف التوجه إلى التهرب الضريبي.

سنجد كل ارتفاع ولو بسيط في العبء الضريبي يقابله ارتفاع في نسبة التهرب الضريبي وهذا يدل على أن المكلفون بالضريبة الممتثلون هم من يتحملون العبء الضريبي نتيجة توسع الوعاء الضريبي، مما يترتب لديهم شعور بعدم الرضا على النظام الجبائي وبالتالي عدم رضا على الإدارة الجبائية والرقابة الجبائية، مما يجعلهم يلجؤون إلى التهرب الضريبي، لذا على الإدارة الجبائية التوجه نحو توسيع الوعاء الضريبي ليس على مستوى رقع المعدلات الضريبية وإنما البحث عن مجالات أخرى غير خاضعة ويتم إخضاعها للضريبة. وإعادة النظر في معايير إنتقاء ملفات المكلفين بالضريبة لإخضاعهم للرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: الرقمنة الجبائية كآلية لنجاعة الرقابة الجبائية

أصبحت رقمنة النظام الجبائي ضرورة ملحة لإستقبال الكم الهائل من البيانات وتحليلها، والوصول إلى معلومات تساعد على عملية الدفع والتحصيل الجبائي والتواصل الجبائي بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

فالرقابة الجبائية يجب ألا تقتصر فقط على التشكيك والتحقيق بعد حدوث التهرب الضريبي بل يجب أن يتعداها إلى معرفة وجهة المكلف بالضريبة وأيضا التقليل من التدخل البشري من خلال

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

التسهيل المعاملات الإدارية والجبائية بتقديم خدمات إلكترونية تسهل نشاط المكلف وحمايته وفي نفس الوقت تختصر على الإدارة الجبائية الوقت والتحصيل في الآجال المطلوبة، وهذا ما يستدرجنا لنتناول المطالب التالية:

المطلب الأول: متطلبات الرقمنة الجبائية لتسهيل المعاملات الإدارية على المكلفين بالضريبة

عملت الإدارة الجبائية على إستحداث هياكل جديدة، والمتمثلة في مديرية كبريات المؤسسات، ومراكز الضرائب، والمراكز الجوارية للضرائب، ساهم في تسهيل قيام المكلفين بالضريبة بالتزاماتهم الجبائية، حيث أصبح كل مركز لديه مهام خاصة به، أي أن كل مكلف أصبح يعرف أين يتجه، وكل هذه الخطوات أعطت إضافة جيدة في زيادة التحصيل الجبائي ويضاف على كل هذا قام المشرع الجبائي بعدة خطوات للرقمنة الإجراءات الجبائية وهذا بهدف الوصول إلى الرقمنة الجبائية في الجزائر.

أولاً: أهم إنجازات الإدارة الجبائية

تسعى الإدارة الجبائية إلى عصرنة الإدارة الجبائية لجعلها أكثر فعالية في القيام بالمهام المطلوبة ويمكن إيجاز بعض من إنجازاتها كمايلي:

تبسيط الإجراءات الإدارية

عملت المديرية العامة للضرائب على إدخال العديد من التغيرات على الإدارة الجبائية في السياسة المتبعة لعصرنتها، ومن بين هذه التغيرات نذكر ما يلي:

- إنشاء موقع إلكتروني للمديرية العامة للضرائب؛
- رقمنة إجراءات التقييم الجبائي؛
- نافذة التوثيق الجبائي؛
- إعتقاد قوانين الفحص الإلكتروني؛
- تطوير نظام لتحميل الوثائق والتصريحات عن بعد؛
- إنشاء بوابة التصريح الإلكتروني جبايتك؛
- إنشاء بوابة مساهمتك؛

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

- طلب التوطين البنكي عن بعد؛

كل هذه الخطوات ساهمت في تخفيف العبء الإداري على المكلفين بالضريبة خاصة فيما يتعلق بالوثائق الورقية والتي تم التخفيض في عددها عند تسليم الوثائق الجبائية، والجدول أسفله يوضح كم أصبح عددها قبل وبعد العصرنة.

الجدول رقم (04-16): يمثل عدد الوثائق المطلوبة قبل وبعد عصرنة الإدارة الجبائية

الإجراءات الإدارية	عدد الوثائق المطلوبة قبل العصرنة	عدد الوثائق المطلوبة بعد العصرنة
ملف الأشخاص الطبيعيين	09	04
ملف الأشخاص المعنويين	11	06
ملف التوقف عن النشاط	07	02
ملف الاستفادة من نظام المزايا الجبائية	15	03
ملف مستخرج من جدول الضرائب	03	01

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب

<http://mfdgi/imag/pdf>، تاريخ الإطلاع 2023/09/12

ولكن مع الأسف؛ هذه المساعي والخطوات المتخذة في إطار العصرنة لم تشمل كل المكلفين بالضريبة، وكل مصالح المديرية العامة للضرائب، فهي تقتصر في الغالب على المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، وخير دليل على ذلك أثناء جائحة كورونا تم تأخير إيداع التصريحات الجبائية معاد المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات واصلو دفع تصريحاتهم الإلكترونية بشكل عادي، وأيضا استقرار مستوى التحصيل لديها.

ولكن مازالت الحاجة في اللجوء إلى الرقمنة الجبائية، وتطوير الإدارة الإلكترونية، من طرف الإدارة الجبائية، حيث وضح مؤشر نضج الحكومة الإلكترونية أن الجزائر مازالت بعيدة نوعا ما عن الرقمنة وخاصة في مجال الجبائية.

2. إستحداث هيئات جديدة لمحاربة التهرب الضريبي

في إطار عصرنة الإدارة الجبائية تم إستحداث كل من مجلس الأعلى لضبط الواردات والمجلس الوطني للجبائية

1.2. المجلس الأعلى لضبط الواردات

جاء في الجريدة الرسمية العدد 49 المرسوم التنفيذي رقم 23 - 284 المؤرخ في 01 أوت 2023 والمتضمن تأسيس المجلس الأعلى لضبط الواردات، حيث من أبرز مهامه هو تتبع وضبط حجم الاستيراد كما وسبق وذكرنا أنه من أكبر القطاعات التي يتم التهرب ضريبيا فيها بتضخيم الفواتير، وهنا يظهر دور هذه الهيئة في محاربة الغش الضريبي بتتبع المكلفين بالضريبة العاملين في هذا القطاع من جهة ضبط الواردات من جهة أخرى تدعيم الإقتصاد الوطني من أجل التوسيع في الوعاء الضريبي، حيث سيساهم في تفعيل الرقابة الجبائية من ناحية الحصول على المعلومة الجبائية التي ستساعد على حصر عدد المكلفين المتهربين ضريبيا في القطاع وإخضاعهم للضريبة.

2.2. المجلس الوطني للجبائية

يعتبر هذا المجلس هيئة إستشارية تقع تحت وصاية وزير المالية وهذا في إطار عصرنة الإدارة الجبائية، ومن بين المهام التي تم تكليفه بها هي تقييم النظام الجبائي من حيث مدى ملاءمته مع المتغيرات الاقتصادية والسياسية، وأيضا التحاور مع المتعاملين الاقتصاديين والاجتماعيين (البنوك، مدراء الشركات، المستشارين الجبائين، الأسرة الجامعية) من أجل إعطاء رأيهم في القرارات والقوانين الجبائية من أجل تفعيل المنظومة الجبائية

ثالثا: تقييم الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال في الجزائر

يتم تقييم مدى تطور الحكومة الإلكترونية في الدول العالم بالاعتماد على مجموعة مؤشرات التي تصدر من جهات حكومية مثل تقارير مسح الحكومة الإلكترونية التي تصدر عن الأمم المتحدة نيويورك، حيث تم تبيان قيمة المؤشر والترتيب العالمي بالنسبة للجزائر

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

1. مؤشر نضج الحكومة الإلكترونية

يعتبر من أهم المؤشرات التي يتم اعتمادها لتقييم مدى تقدم الرقمنة والخدمات الحكومية في مجال الإلكتروني، والجدول أسفله يبين لنا الترتيب العالمي لنضج مؤشر الحكومة الإلكترونية في الجزائر.

الجدول رقم (04-17): مؤشر ترتيب الجزائر وفق مؤشر نضج الحكومة الإلكترونية (2014 -

2022)

البيان/ السنوات	2014	2016	2018	2020	2022
قيمة المؤشر	0.3106	0.2999	0.4227	0.5173	0.5611
الترتيب	136	150	130	120	112

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقارير الأمم المتحدة نيويورك، مسح الحكومة الإلكترونية على الموقع:

<https://desapublications.un.org/sites/default/files/publications/2023-02/UN%20E-Government>
تاريخ الاطلاع 2023/01/22

والملاحظ أنه احتلت في الفترة (2014 - 2016) مراتب ضعيفة والتي تتراوح ما بين المرتبة 130 و 150، ثم تعود للتحسن في الفترة ما بين (2018 - 2022) وتحتل المراتب ما بين 112 و 130 من حيث الترتيب العالمي، وهذا شيء جيد يحسب لصالح الجهود المبذولة من طرف الحكومة لتطوير مجال الرقمنة في الجزائر، وذلك بعد إطلاق تقنية جبايتك التي سهلت على المكلفين عملية تقديم تصريحاتهم الجبائية في سنة 2017، لكن رغم ذلك تبقى ضعيفة مقارنة بتطور التكنولوجي السريع في العالم، وهذا ما يوضحه أيضا مؤشر المشاركة الإلكترونية.

2. مؤشر تطور المشاركة الإلكترونية والخدمات عبر الأنترنت والاتصالات

تعتبر مجموعة هذه المؤشرات دليل على مدى تطور البلدان في استخدام التكنولوجيا في مجال الاتصالات والخدمات التي يتم تقديمها عبر الأنترنت ومدى استعداد الدول لتطوير من مشاركتها الإلكترونية لتطوير مختلف خدماتها الإدارية في مختلف المجالات.

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

الجدول رقم (04-18): تطور مؤشر المشاركة الإلكترونية (2014 - 2022)

البيانات/ السنوات	2010	2012	2014	2016	2018	2020	2022
مؤشر الحكومة الإلكترونية	0.0143	0.0526	0.07843	0.11864	0.20220	0.15480	0.2273
الرتبة	157	30	172	167	165	183	148
مؤشر الاتصالات	0.0412	0.1812	0.1989	0.1934	0.3889	0.5787	/
مؤشر الخدمات عبر الأنترنت	0.0335	0.2549	0.0787	0.0652	0.2153	0.2765	/

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد تقارير الأمم المتحدة، نيويورك، مسح الحكومة الإلكترونية

على الموقع: <https://desapublications.un.org/sites/default/files/publications/2023-02/UN%20E-Government>

Government، تاريخ الإطلاع 2023/01/22

يبين الجدول أعلاه قيمة المؤشر ورتبة الجزائر في المشاركة الإلكترونية من حيث الترتيب العالمي، والملاحظ في هذا الخصوص أن الجزائر احتلت مراتب ضعيفة جدا خاصة في سنة 2020 التي احتلت فيها المرتبة 183 من أصل 193 دولة مشاركة.

لتعود وتحسن في الترتيب العالمي في سنة 2022 لترتفع ب 35 مرتبة عما كانت عليه في سنة 2020 نتيجة الاهتمام بالرقمنة على المستوى العام.

فيما يتعلق بمؤشر الاتصالات أنه في تطور مستمر لكن ليس بصورة المطلوبة يمكن القول عليه أنه جيد مقارنة مع التطورات التكنولوجية الحاصلة في العالم.

والجدير بنا الإشارة إلى أن الاهتمام بمجال الرقمنة في الجزائر أصبح أكثر أهمية في كل ما يتعلق بالجباية للحد من التهرب الضريبي وزيادة الامتثال الضريبي الطوعي، من خلال تسهيل

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

عملية المعاملات الجبائية مع الإدارة الجبائية ودافعي الضرائب، وتجنب كل ما هو مضيعة للوقت وطول مدة إجراءات التصريح والتحقق والتأكد من صحة التصريحات المقدمة، وعليه يسهل أيضا من مهام جهاز الرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: تبسيط النظام الضريبي الجزائري

من بين متطلبات الرقمنة الجبائية هو وجود نظام جبائي يتميز بسهولة الفهم والتنفيذ وبعيد عن كل التعقيدات عكس ما هو عليه النظام الجبائي الجزائري وعلية يجب العمل على تبسيطه من خلال تسهيل التنقل من تشريع فرض إجراء جبائي إلى تنفيذ الإجراء إلى التحصيل الجبائي محاولا من خلال تلك الإجراءات تخفيض التهرب الضريبي وزيادة الامتثال الضريبي.

أولا: تبسيط الإجراءات الجبائية

يعود السبب ربما في تأخر تطبيق الرقمنة في النظام الجبائي الجزائري إلى كثرة التعديلات التي تتم على مستواه، حيث في بعض الأحيان في نفس السنة يتم تعديل على نظام أو ضريبة في قانون مالية أو قانون مالية تكميلي.

1. عدد التعديلات على القوانين المالية

تعرض القوانين المالية في كل سنة إلى العديد من التعديلات الجبائية في إطار الإصلاح الجبائي التدريجي، لجعل النظام الجبائي مرنا وأكثر بساطة في التنفيذ، حيث يبين الجدول أسفله عدد التعديلات التي تمت على القوانين الجبائية.

الجدول رقم (04-19): يمثل عدد التعديلات الجبائية في القوانين المالية (2010-2023)

السنوات	عدد التعديلات	السنوات	عدد التعديلات
2010	36	2017	76
2011	56	2018	10
2012	51	2019	07
2013	20	2020	41

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

15	2021	29	2014
42	2022	51	2015
46	2023	36	2016

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على قوانين المالية لسنوات (2020-2023).

يوضح الجدول أعلاه عدد التعديلات الجبائية في قوانين المالية، حيث نلاحظ أنه في كل سنة تم إجراء مجموعة من التعديلات إما بإضافة مواد جبائية أو تعديل فيها، مما يبين لنا درجة تعقد النظام الجبائي الجزائري وأيضا عدم ثباته، وكل هذا سيؤثر على المكلف بالضريبة في عدم فهم القوانين الجبائية مما يصعب عليه عملية إعداد التصريحات الجبائية، وبالتالي يحمله تكاليف أخرى مما يجعله يفكر في اللجوء إلى التهرب الضريبي وعدم الامتثال، مما يصعب المهمة على الإدارة الجبائية من جهة التحصيل ومن جهة أخرى نقص الثقة والتواصل بينها وبين المكلف بالضريبة وبالتالي يضعف دور الرقابة الجبائية.

2. التعديلات على مستوى أنظمة الإخضاع الضريبي

كما وتم التطرق سابقا في الفصل الأول يعتمد تنفيذ النظام الضريبي الجزائري حسب آخر تعديل في القوانين من سنة 2024 على ثلاثة أنظمة الضريبية، والتي سيتم التطرق إلى أهم التعديلات التي مستها في قوانين المالية للفترة (2010 - 2022):

الجدول رقم (04 - 20): يمثل التعديلات الجبائية على مستوى الأنظمة الضريبية للفترة (2010 -

(2022)

النظام الضريبي المبسط	
مضمون التعديل	قانون المالية/ السنة
يخضع له المكلف الذي يحقق أرباح أكثر من 10.000.000 دج.	ق.م.ت / 2011

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

ق.م / 2015	تم التخلي عن العمل به كنظام.
ق.م / 2022	تم العودة إلى تطبيقه، حيث يخضع له الشخص الطبيعي الذي يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح غير التجارية.
نظام الضريبة الجزافية الوحيدة	
قانون المالية	مضمون التعديل
ق.م / 2010	يطبق على كل شخص طبيعي يحقق رقم أعمال أقل من 5.000.000 دج.
ق.م.ت / 2011	يطبق على كل شخص طبيعي يحقق رقم أعمال أقل من 10.000.000 دج.
ق.م / 2015	يطبق على كل شخص طبيعي ومعنوي يحقق رقم أعمال أقل من أقل من 30.000.000 دج.
ق.م.ت / 2015	إلغاء النظام التعاقدي في الضريبة الجزافية الوحيدة.
ق.م / 2020	يطبق على كل شخص طبيعي يحقق رقم أعمال أقل من 15.000.000 دج. العودة إلى العمل بالنظام التعاقدي في الضريبة الجزافية الوحيدة.
ق.م.ت / 2020	يطبق على كل شخص طبيعي وتم إضافة ضمن مجال التطبيق الشركات المدنية ذات الطابع المهني التي تزاول نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي وكذا التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية عندما لا تتجاوز 15.000.000 دج. تم إلغاء العمل بالنظام التعاقدي.
ق.م / 2022	الأشخاص الطبيعيون الممارسون لنشاط الصناعي أو تجاري

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

أو حرفي والتعاونيات الحرفية الفنية والتقليدية عندما لا يتجاوز رقم الأعمال 8.000.000 دج. إستبعاد أصحاب المهن الحرة.	
---	--

المصدر: من إعداد الطالبة على القوانين المالية للفترة المدروسة

يبين الجدول أعلاه تطور تغير التعديلات على مستوى الأنظمة الضريبية والتي مست بشكل عام كل من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة والنظام الضريبي المبسط، حيث نلاحظ أن أغلب التعديلات كانت على مستوى مجال التطبيق إما بخفض أو برفع السقف بالنسبة للرقم الأعمال أو توسيع الوعاء الضريبي من خلال إخضاع مكلفين آخرين كما هو الحال في نظام الضريبة الجزافية الوحيدة وأيضا فيما يخص النظام التعاقدى المتعلق بدفع الضريبة تم العودة للعمل به في قانون المالية 2020 وفي نفس السنة تم إلغاؤه في القانون المالي التكملي.

تم إلغاء النظام الضريبي المبسط في سنة 2015 ثم العودة إلى تطبيقه في السنة 2020 على الأرباح غير التجارية، وعليه كل هذه التعديلات في إطار إصلاح النظام الضريبي بصورة تدريجية حيث يرى خبراء الجبائية أنها قرارات غير مدروسة، نتيجة أنها تحدث تشويش على سير الحسن لمراحل الجبائية من التأسيس الضريبي إلى التحصيل الضريبي من جهة بينما ترى المديرية العامة لضرائب أنه لا يمكن الدخول مباشرة في إصلاح شامل لنظام الضريبي بل يفضل أن يكون بشكل تدريجي من جهة أخرى.

3. التعديلات الضريبية على مستوى بعض الضرائب

ويضاف إلى تعديلات التي كانت على مستوى الأنظمة الضريبية أيضا كانت جملة من التعديلات على مستوى الضرائب والتي سيتم التوضيح جزء منها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (04 - 21): يمثل بعض التغيرات التي مست بعض الضرائب والرسوم

قانون المالية	مضمون التعديل
ق.م / 2015	دمج الأرباح الصناعية والتجارية مع الأرباح غير التجارية في صنف

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

واحد بمسمى الأرباح المهنية.	
بعد أن تم التخلي عن صنف فائض القيمة سابقا في قانون المالية سنة ... تم العودة إلى العمل به في سنة 2017. بالنسبة للرسم على القيمة المضافة رفع في المعدل من 17% و 7% إلى 19% و 9%.	ق.م / 2017
تم الفصل مجددا العودة إلى صياغة والفصل في الأرباح المهنية إلى صنف الأرباح الصناعية والتجارية تخضع للنظام الحقيقي، وصنف الأرباح غير التجارية تخضع لنظام المبسط. التغيير في الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي من أربعة شرائح إلى - شرائح.	ق.م / 2022
تم التعديل في النسب المفروضة في الرسم على النشاط المهني حيث أصبحت من 2% إلى 1.5% على أنشطة الشراء والبيع و أما أصبحت معفية من الرسم بعدما كانت تطبق عليها 1%.	ق.م / 2023
تم إلغاء الرسم على النشاط المهني حل محله الرسم المحلي للتضامن	ق.م / 2024

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على قوانين المالية للفترة المدروسة

يمثل الجدول بعض التعديلات المقررة في فترة من فترات الإصلاح الضريبي، حيث نلاحظ نفس الشيء الذي حدث على مستوى الأنظمة يحدث على مستوى الضرائب من تعديل جزء ثم العودة إليه، كما هو مذكور في الجدول حول الضريبة على الدخل الإجمالي في الأصناف مرة دمج لصنفي الأرباح التجارية والصناعية والأرباح غير التجارية ضمن صنف الأرباح المهنية، ثم العودة من جديد الفصل بينهم، أيضا بالنسبة لصنف فائض القيمة الذي تم الاستغناء عنها في قانون المالية 2009، ثم ليتم في سنة 2021 تغيير تسميته من فوائض القيم الناتجة عن العقارات المبنية والغير المبنية إلى فوائض القيمة الناتج عن التنازل عن العقارات المبنية و غير المبنية والحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

ومما سبق يلاحظ أن أغلب قرارات التعديل تكون في فترات قصيرة، مما يدل على عدم وجود استراتيجية متبعة وواضحة في الإصلاح الضريبي، والذي أدى إلى إختلال في الحصيلة الجبائية وأيضاً صعوبة الرقابة الجبائية بسبب توسيع الوعاء الضريبي في بعض الضرائب والرسوم مثل الضريبة الجزافية والتي لا يلزم مكفيها بمسك محاسبة منتظمة، وعليه يجب محاولة التقليل من التغيير والتعديل الجبائي أو التوجه نحو إصلاح شامل للنظام الضريبي الجزائري كما حصل في سنة 1992.

ثانياً: تطهير بواقي التحصيل الجبائي

يعتمد تقييم كفاءة التحصيل الجبائي على عدة مؤشرات من بينها حجم التهرب الضريبي وأيضاً حجم الديون الجبائية أو بواقي التحصيل، إن إرتفاع بواقي التحصيل يؤدي إلى إضعاف الحصيلة الجبائية، حيث تم إعتقاد عدة تدابير وإجراءات لتحصيل هذه الديون لكن دون جدوى، فلإزال حجم بواقي التحصيل في إرتفاع مستمر، وهذا ما سيتم توضيحه في الآتي:

الجدول رقم (04-22) يمثل تطور نسب تحصيل الديون الجبائية للفترة (2013-2020)

السنوات	الحقوق	التحصيلات	نسبة التحصيل %	بواقي التحصيل
2013	2461.23	112.225	4.55	2349.005
2014	3150.444	118.463	3.95	3031.981
2015	3517.875	205.23	5.83	3312.645
2016	3629.24	188.652	5.19	3440.79
2017	4097.12	201.33	4.91	3895.79
2018	4650.58	144.166	3.10	4506.411
2019	134776.55	101.57	0.26	13467.49
2020	4222.97	30.827	0.73	13628.94

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقارير التقييمية لمجلس المحاسبة وقوانين المالية لسنوات الفترة (2014 - 2022).

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

يبين الجدول أعلاه قيمة الحقوق ونسبة التحصيل وبواقي التحصيل التي لم يتم تحصيلها نلاحظ من خلال الجدول انخفاض في نسبة التحصيل وارتفاع في مجموع الديون الجبائية، التي توضحها بواقي التحصيل أي المبالغ التي لم يتم تحصيلها خلال سنوات 2010 - 2020، حيث وصلت قيمة بواقي التحصيل في سنتي 2019 و2020 حوالي 13000 مليار دج، أي بنسبة تتراوح ما بين 0.26 و0.73 من الحقوق الواجب تحصيلها، حيث صرحت مديرة مديرية العامة للضرائب أنه أكثر من 6000 مليار دينار جزائري تمثل مجموع بواقي التحصيل إلى غاية الثلاثي الأول من سنة 2023، حيث يوجد جزء من بواقي التحصيل تعود إلى سنوات التسعينات والتي توجد صعوبة في تحصيلها، حيث حسب تقديرات الأخيرة أنه مع نهاية سنة 2023 يمكن من تطهير ما قيمته 2500 مليار دج أو 3000 مليار دج.

ثالثا: معالجة القضايا الجبائية محل النزاع بين المكلف والإدارة الجبائية

تمثل المعالجة السريعة لمختلف القضايا الجبائية المتنازع عليها أمام القضاء بين المكلف والإدارة الجبائية أحد المؤشرات التي تعبر عن عدم قدرة الجهاز القضائي في المعالجة وتحصيل حقوق الخزينة، ومن جهة أخرى يعبر عن ضعف جهاز الرقابة الجبائية وبالتالي ضعف في الإمكانيات المادية والبشرية في معالجة القضايا مقارنة بالعدد الكبير لها.

الجدول رقم (04-23): يمثل عدد الملفات الموضوعة أمام المحكمة الإدارية خلال فترة (2010-

2019)

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
عدد القضايا المتراكمة	3042	3198	3016	3036	2948	3053	3224	2882	1620
عدد القضايا الجديدة	2279	1855	1726	1750	1740	1763	1300	1095	1086

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

3706	3977	4524	4816	4688	4786	4665	5053	5321	إجمالي القضايا
1096	1361	1555	1520	1635	2018	1874	1723	2120	عدد القضايا المعالجة
29.57	34.22	34.37	31.56	34.87	42.20	40.34	34.21	39.84	نسبة المعالجة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على إحصائيات من مديرية العامة للضرائب

يمثل الجدول أعلاه عدد القضايا المتراكمة والقضايا الجديدة وإجمالي القضايا وعدد القضايا التي تم معالجتها، فنلاحظ من خلال الجدول أن عدد الملفات التي يتم معالجتها كل سنة من فترة الدراسة ضعيفة مقارنة بإجمالي القضايا ففي سنة 2011 من أصل 5321 قضية تم معالجة أقل من النصف، وبمقدار 2120 قضية 2018 قضية أي 2768 قضية لم يتم معالجتها، وفي سنة 2019 أيضا تم معالجة أقل من نصف القضايا أيضا وهذا ما يدل على ضعف الإدارة الجبائية وأيضا كثرة التهرب الضريبي وبتالي ضعف الامتثال الضريبي وعدم رضا المكلف بالضريبة على النظام الضريبي والقوانين الضريبية وكذلك قلة ثقة المكلفين بالضريبة في الإدارة الجبائية الجزائرية وبالتالي أيضا هذا العامل يؤدي إلى إضعاف الامتثال الضريبي الطوعي، وهذا ما يوضحه حجم الشكاوى التي تقدم سنويا.

الجدول رقم: (04-24): يمثل العدد الإجمالي المقدم للشكايات أمام مديرية كبريات المؤسسات

السنوات	عدد الشكاوى المقدمة	عدد الشكاوى المعالجة	نسبة المعالجة (%)
2010	456	155	33.99

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

31.80	153	544	2011
43.13	289	670	2012
37.72	235	623	2013
52.38	296	565	2014
32.36	211	652	2015
54.09	172	318	2016
52.48	127	242	2017
39.08	78	228	2018
20.70	53	256	2019

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إحصائيات من مديرية العامة للضرائب.

يوضح الجدول أعلاه عدد الشكاوى المقدمة والمعالجة ونسبة المعالجة، والتي كانت معالجة ضئيلة في السنوات 2015 و2018 و2019، حيث بلغت في السنة الأخيرة 20.70 % أي 53 شكاوى معالجة من أصل 256 شكاوى مقارنة بالسنة 2014 كانت نسبة معالجة الشكاوى جيدة والتي فاقت نسبة 52% أي ما يعادل 296 شكاوى معالجة من أصل 565 شكاوى مقدمة، ومنه نتوصل إلى أن الإدارة الجبائية ضعيفة جدا في المعالجة والتسيير، مما يدل على ضعف جهاز الرقابة الجبائية، مما يؤدي بالمكلف اللجوء إلى مختلف الهيئات القضائية لإيجاد حل من أجل تخفيض في مبلغ الضريبة ، حيث يوضح الجدول أسفله عدد القضايا الموضوعة محل النزاع أمام مجلس الدولة.

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

الجدول رقم: (04-25): يمثل عدد القضايا أمام مجلس الدولة

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
عدد القضايا المتراكمة	2046	2240	2416	1218	2463	2302	2165	1946	1757
عدد القضايا الجديدة	661	581	667	709	628	583	567	456	403
إجمالي القضايا	2807	2823	3083	3127	3091	2885	2788	2402	2160
عدد القضايا المعالجة	346	529	712	577	789	675	780	683	548

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إحصائيات من مديرية العامة للضرائب

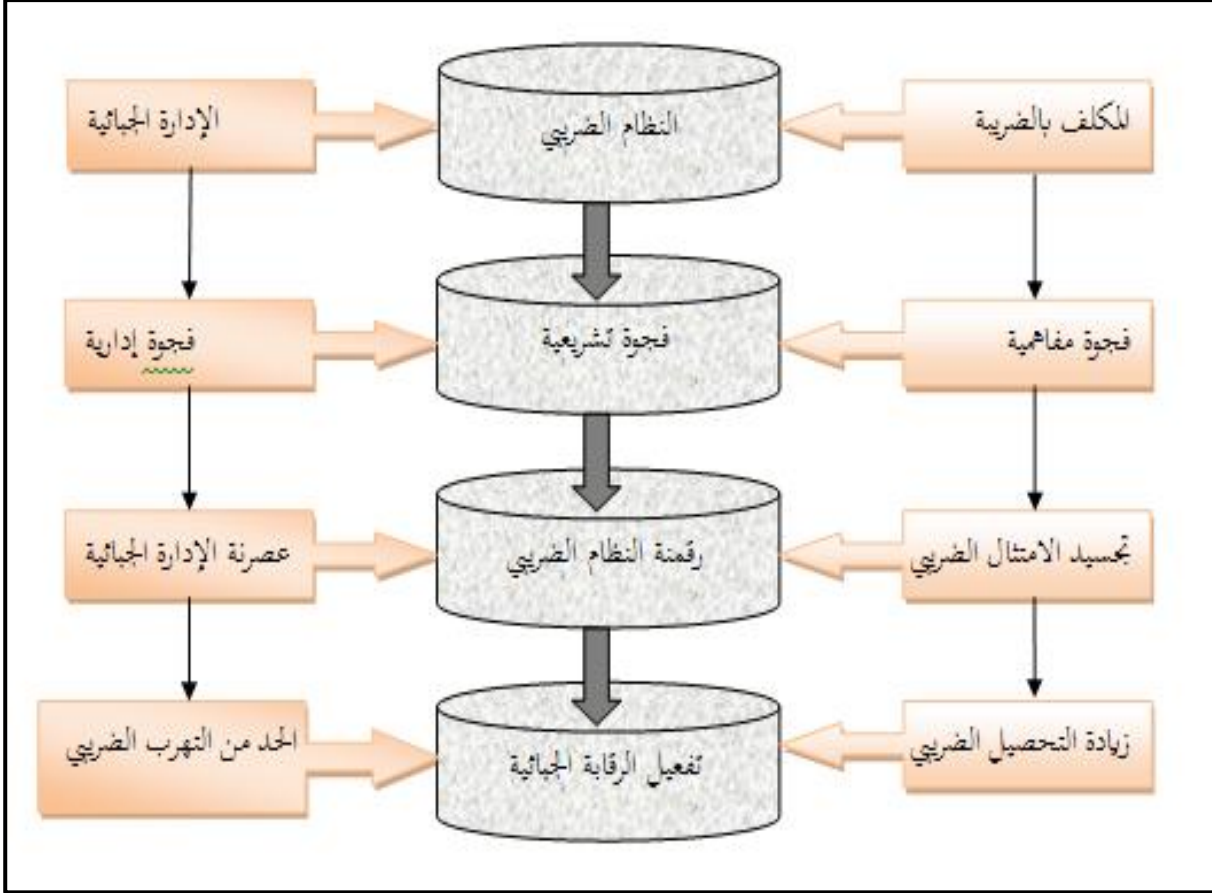
نلاحظ من الجدول أن نفس الشيء بالنسبة للقضايا الموضوعة أمام مجلس الدولة من ناحية نسبة المعالجة، حيث يتم معالجة عدد قليل من القضايا مقارنة بالقضايا المتراكمة والقضايا الجديدة، حيث بلغ المجموع الكلي خلال الفترة (2011-2019) 5639 قضية معالجة من أصل 25166 قضية، والسبب يعود إلى تعقد الحالات نتيجة تعقد في القوانين الجبائية وعدم تقبل المكلف بالضريبة لمبلغ الضريبة، وأيضا يمكن القول إلى عدم اهتمام موظفي المصالح الجبائية بالقيام بمهامهم المطلوبة منهم على أكمل وجه (كل شخص يحمل المسؤولية لشخص آخر).

ويجدر الإشارة إلى أن كل من التعقيدات في تركيبة النظام الجبائي وضعف الجهاز الرقابي الذي يكاد أن يخفي دوره حجم التهرب الضريبي، ومنه على المديرية العامة للضرائب العمل على إصلاح شامل لنظام الجبائي ثم الدخول إلى الرقمنة الجبائية التي ستعكس أهميتها على كل من

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، وما سبق يمكن تلخيص متطلبات آليات تفعيل الرقابة الجبائية في الشكل التالي:

الشكل رقم (04 - 05): متطلبات تفعيل الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات السابقة + علي عزوز، جباية المعاملات الإلكترونية المشاكل والحلول، مجلة الريادة لإقتصاديات الأعمال، المجلد 01، العدد 01، 2015، ص 76.

يبين الشكل أعلاه متطلبات تفعيل الرقابة الجبائية إنطلاقاً من العلاقة الموجودة بين النظام الضريبي والإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، كما تم توضيحها في الفصل الأول (الشكل رقم 01 _ 01)، حيث نلاحظ أن النظام الضريبي يعاني من فجوة تشريعية مما أدى إلى ظهور فجوة إدارية على مستوى الإدارة الجبائية في تنفيذ المهام الموكلة لها، وبالتالي سيؤدي إلى تأثر المكلف الضريبي مسببة له فجوة مفاهيمية في فهم كيفية تطبيق النصوص القانونية على التصريحات

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

الضريبية التي يقدمها إلى الإدارة الجبائية من جهة، ومن جهة أخرى سيستغل المكلف بالضريبة ذلك القصور في النظام الضريبي والإدارة الجبائية وبالتالي ضعف الرقابة الجبائية في التهرب الضريبي، وعليه ضياع جزء من الحصيلة الضريبية.

فتفعيل الرقابة الجبائية يحتاج إلى تقليص الفجوة التشريعية من خلال تبسيط ورقمنة النظام الضريبي، والذي سيؤثر على تقليص الفجوة من خلال عصرنة الإدارة الجبائية للحد من التهرب الضريبي، وبالإضافة إلى إتباع استراتيجية تجسيد الامتثال الضريبي بنوعيه لتقليص الفجوة المفاهيمية والرفع من التحصيل الضريبي.

المطلب الثالث: التوسع في الرقمنة الجبائية (العمل بتجربة مصر)

يمكن لمديرية الضرائب التوسع في الرقمنة الجبائية من خلال اعتماد بعض التجارب الدولية مثل تجربة مصر في الفاتورة الضريبية الإلكترونية وعليه سنتطرق في هذا المطلب إلى مايلي:

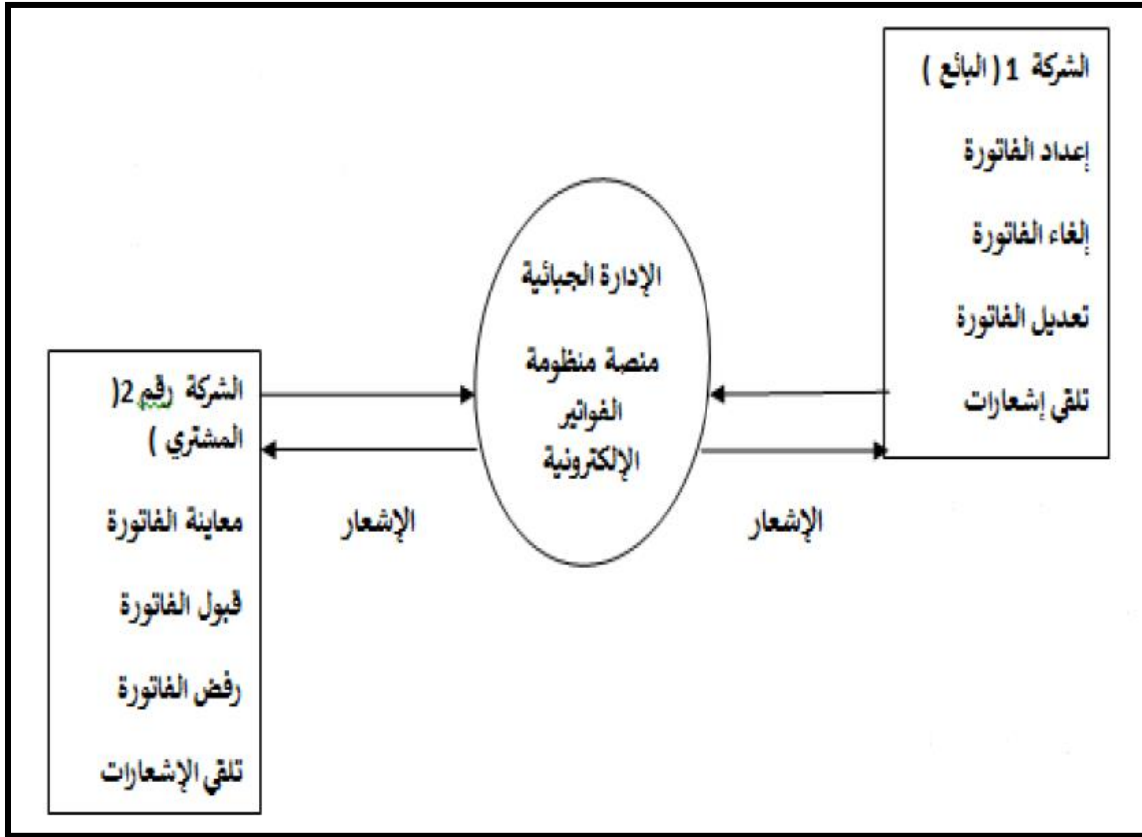
أولاً: محتوى تجربة مصر

تبنت دولة مصر نموذج الفاتورة الإلكترونية في نظامها الضريبي حيث قامت مصلحة الضرائب في مصر بإعداد منظومة ضريبية إلكترونية بمجرد قيام المكلفين بالضريبة بعمليات البيع وإعداد الفاتورة تصل المعلومات متزامنة مع وقت القيام بعملية البيع وإصدار الفاتورة مما يسهل عليها الكثير من المهام داخل الإدارة الضريبية حيث يوضح الشكل أسفله كيفية التعامل بمنظومة الضريبة الإلكترونية:

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

الشكل رقم: (04 - 06): يمثل كيفية إصدار الفواتير الضريبية الإلكترونية بين المتعاملين

الاقتصاديين



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وزارة المالية، منشورات مصلحة الضرائب المصرية

يبين الشكل أعلاه كيفية ضم جميع المعاملات التجارية عن طريقة إدخال خدمة الفاتورة الضريبية الإلكترونية في مصر، حيث نلاحظ أنه عندما يقوم البائع ببيع السلعة أو تقديم الخدمة يقوم بتحرير فاتورة تحتوي على بيانات تسمح بمعالجتها الإلكترونية وهي كما يلي :

- رقم تعريفي خاص بها (يختلف من فاتورة إلى أخرى)؛
- يحتوي على المعلومات الخاصة بالمعاملة وطرفي المعاملة التجارية
- يجب أن تكون موقعة إلكترونياً؛
- يمكن التحقق منها إلكترونياً وقابلة لتعديل والإضافة وغير قابلة لتلاعب.

يمنح حق الرفض من قبل المستلم (الشركة 2) في حالة عدم التوافق مع الشروط المتفق عليها بين طرفين، حيث يتم إشعار إدارة الجبائية وفي نفس الوقت الطرف المحرر (الشركة 1)،

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

وهنا يكون أمام المحرر حق قبول الرفض وتعتبر الفاتورة مرفوضة ويتم إصدار فاتورة بديلة، وفي حالة رفض المحرر لإشعار المستلم ضمن الأجل تصبح الفاتورة صحيحة ومقبولة لكن يسمح لطرفين على تحرير إشعار بالإضافة والتعديل على الفاتورة. ومما سبق نستنتج حسب المنظومة الضريبية الإلكترونية بمصر يمكن أن تقع الفاتورة في خمس حالات وهم:

- الفاتورة صحيحة ومقبولة بعد اجتياز جميع المصادقات
- الفاتورة غير صالحة لأنه لم تجتاز واحدا من المصادقات على الأقل.
- تم تسجيل الفاتورة وهي صالحة لكنه تم إلغاؤها من طرف البائع.
- تم تسجيل الفاتورة وهي صالحة لكن تم رفضها من المستلم.¹

ثانيا: محتوى تجربة الجزائر

تسعى الجزائر كبقية الدول إلى تطوير المجال الإلكتروني في مختلف المديريات ومن بينها مديرية العامة للضرائب، حيث قامت الجزائر بالعديد من الإضافات.

1. إنشاء موقع إلكتروني للإدارة الضريبية: (<http://www.mfdgi.gov.dz>)

نجد في هذا الموقع الإلكتروني كافة المعلومات الجبائية للمكلفين بالضريبة من قوانين جبائية، قوانين المالية، الدلائل التطبيقية للمكلفين بالضريبة، نصوص ومناشير جبائية وتعليمات مختلفة، حيث تهدف الإدارة الضريبة إلى نشر المعلومات الجبائية والتكفل بانشغالات وتطلعات المكلفين بالضريبة.

2. إنشاء بوابة التصريح الإلكتروني جبايتك

في إطار رقمنة الخدمة العمومية وضعف المديرية العامة للضرائب نظام للتصريح عن بعد فبعدما استخدمت تكنولوجيا المعلومات والاتصال كوسيلة لنشر المعلومات الجبائية، انتقلت الإدارة الضريبية في عملها من رحلة نقل المعلومات الجبائية إلى رحلة استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في علاقتها مع المكلف بالضريبة، وهذا باستحداث نظام التصريح عن بعد جبايتك، كما

¹ وزارة المالية، مصلحة الضرائب المصرية، منظومة الفاتورة الضريبية الإلكترونية على الموقع <http://www.eta.gov.eg> تاريخ الاطلاع .2024 /05 /08

كان اعتماد تقنية التصريح عبر الإنترنت والدفع الإلكتروني بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين لمديرية كبريات المؤسسات (DGE)، كخطوة أولى باعتباره إلزامي، كما باستطاعتهم تسديد كافة الضرائب والرسوم عن طريق الدفع الإلكتروني، أم بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب فإن نظام التصريح عن بعد هو نظام اختياري بالنسبة لهم¹

3. إطلاق بوابة مساهمتك: (moussahamatic)

هذه البوابة تم نشرها على مستوى القبضات الضريبية التي لا تتوفر على خدمة بوابة جبايتك، حيث تسمح بالتصريح والدفع عن بعد، وفي 22 جويلية 2021 كانت أول قبضة تم تزويدها ببوابة مساهمتك، هي مديرتي وهران شرق ومديرية وهران غرب، وتم اختيارهم لان ليس لديهم مركز للضرائب ومركز الجوارى للضرائب. ومساهمتك تخص المكلفين بالضريبة للخاضعين للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

في 31 أوت من سنة 2022 تم تعميم بوابة مساهمتك في 186 قبضة حسب تصريحات المديرية لمديرية العامة للضرائب.

رغم نشر البوابة مساهمتك إلا أنه يوجد بعض المكلفين متخوفون من الاعتماد عليها في تقديم تصريحاتهم، حيث الانخراط في هذه الخدمة يمنح للمكلفين بالضريبة يوفر:

- الوصول إلى البيانات التعريف الخاصة؛
- دفع الضرائب والرسوم المصرح بها عن بعد عن طريق البطاقة البنكية أو الذهبية؛
- المتابعة المستمرة للتصريحات الصادرة وعمليات الدفع التي أجروها؛
- توثيق كامل عروض خدمات بوابة مساهمتك.²

الدفع عن بعد يتم عن طريق البطاقة البنكية أو الذهبية وهي آلية أمنة والبنك الخارجي الجزائري ومديرية العامة للضرائب حيث التصريح يتم من طرف المحاسب كمرحلة أولى، والدفع يكون بالبطاقة البنكية للمكلف كمرحلة ثانية، حيث فتحت المديرية أبواب مفتوحة لصالح المكلفين

¹ منشورات المديرية العامة رقم 85 / 2017. 2017، ص 7.

² المديرية العامة للضرائب على الموقع <http://www.mfdgi.gov.dz>

ثالثا مطابقة تجربة الجزائر ومصر في تطبيق الرقمنة الضريبية حسب معايير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

سيتم المحاولة من خلال هذا الجزء التطرق إلى معايير منظمة التعاون والتنمية لقياس مدى تطبيق الخدمة الإلكترونية بما فيها مدى إدخال أنظمة المعلومات وتطبيق التكنولوجيا على مستوى الضرائب

1. معايير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لقياس مستوى تطبيق الخدمة الإلكترونية

وضعت منظمة (OECD) في سنة 2010 جملة من المعايير لقياس مدى تطبيق تكنولوجيا المعلومات والاتصال في صورة خدمة إلكترونية (e-tax) الوجود (Presence) حيث يقصد بالوجود هو وجود موقع إلكتروني للمديرية العامة للضرائب في اتجاه واحد أي من الإدارة الجبائية إلى المكلف بالضريبة التفاعل (Interaction) أي يوجد تبادل للمعلومات بين الطرفين (الإدارة الجبائية والمكلف). المعاملات (Transactions) بمعنى أنه هناك تعامل إلكتروني فعلي حيث يتم تقديم الكشف إلكترونيا والدفع الإلكتروني المباشر للضريبة.¹ التكامل والدمج (Integration) وهنا يفيد أن يوجد تبادل للمعلومات بين الإدارة الجبائية وباقي المؤسسات العمومية مثل البنوك، قطاع التجارة والعقارات و قطاع العدالة. في حال توفر هذه المعايير حسب رأي منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في نظام ضريبي لدولة فإنها وصلت إلى مستوى عال من الرقمنة الضريبية التي ستحقق لها العديد من الفوائد وخاصة الامتثال الضريبي، تقليل بشكل كبير من التهرب الضريبي، ورفع مستوى التحصيل الضريبي، وعليه سيتم التوضيح في الجدول الآتي مستوى تطبيق الرقمنة في الجزائر مقارنة بمعايير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وتجربة مصر.

¹ (OECD) Organisation for Economic Co-operation and Developmentm Survey of Trends and Developments in the use of electronic services for taxpayer service delivery. Forum on tax administration: taxpayer services sub-group. Survey report. March, 2010, p 50

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة للتهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

2. تحليل مستوى التوسع في الرقمنة بالنسبة للجزائر ومصر

يوضح الجدول مستوى تجربة كل من مصر والجزائر في التطبيق الرقمنة على مستوى

نظامهم الضريبي، مقارنة مع المعايير التي تم ذكرها سابقا

الجدول رقم (04 - 26): مستوى تطبيق الرقمنة الضريبية في الجزائر ومصر

التكامل والدمج	المعاملات	التفاعل	الوجود	OECD
4	3	2	1	
لا يوجد تعامل إلكتروني بين المكلف بالضريبة وبين المؤسسات العمومية ومصالح الضرائب أي لا توجد رقمنة على المستوى الأفقي	لا يوجد فحص إلكتروني ولا الدفع الإلكتروني المباشر	التصريح الإلكتروني عبر بوابة جبايتك ومساهمتك	تملك موقع إلكتروني حيث نجد عليه كل القوانين الجبائية والأنظمة والتعليمات http://www.mfdgi.gov.dz	الجزائر
لا تتوفر مصلحة الضرائب على التبادل للمعلومات بينها وبين باقي المؤسسات العمومية بطريقة إلكترونية ومباشرة	تم تعميم مصطلح الفاتورة الضريبية الإلكترونية على جميع المكلفين بالضريبة في مصر وليس فقط المكلفين الذين يعملون في التجارة الإلكترونية	تقديم الإقرارات الضريبية عبر بوابة الخدمات الإلكترونية الضريبية المصرية	تمتلك موقع إلكتروني http://www.eta.gov.eg	مصر

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الجزائر حققت مرحلة التواجد الإلكتروني في نظامها الضريبي من خلال إنشاء موقع إلكتروني للمديرية العامة للضرائب، وإطلاق بوابتين جبايتك ومساهمته الذي يساعد المكلف على تقديم تصريحاته الضريبية إلكترونياً وبالتالي تمكنت الجزائر من تحقيق معيار التفاعل في النظام الضريبي، لكن فيما يخص معيار المعاملات الإلكترونية من فحص إلكتروني ودفع إلكتروني مباشر لم تصل إلى هذه المرحلة بعد، وأيضاً معيار التكامل والدمج لم تصل المديرية العامة للضرائب إلى مرحلة الحصول على المعلومة الجبائية مباشرة من المتعاملين الاقتصاديين (البنوك ، العقارات، قطاع التجارة... الخ) الذي يتعامل معهم المكلف بالضريبة المحدد.

بينما ما يلاحظ عن تجربة مصر في تطبيق الرقمنة الضريبية على مستوى نظامها الضريبي فهي تجاوزت الجزائر نوعاً ما في تطبيق معيار المعاملات حيث أنشئت منظومة الفاتورة الضريبية الإلكترونية والتي إنطلقت فكرتها من التعامل بالفاتورة الإلكترونية التي تتعامل بها الشركات في مجال التجارة الإلكترونية (B2B)، حيث أدخلت عليها تعديل وهو ربط بمصلحة الضرائب في مصر والتي ألزمت به كل الممولين وليس فقط الممولين في التجارة الإلكترونية ، حيث تمت على مرحلتين:

المرحلة الأولى تم إلزام 134 شركة التسجيل في المنظومة الفاتورة الضريبية الإلكترونية في 15 نوفمبر من سنة 2020 و المرحلة الثانية من 15 أبريل سنة 2021 تم إلزام 347 شركة أيضاً بالتسجيل في المنظومة، حالياً تعمل على إلزام كل ممول في مصر بالتسجيل في المنظومة من أجل تحقيق التحول الكامل في رقمنة مصلحة الضرائب حسب تقرير صندوق النقد العربي من سنة 2021 لدول العربية الأكثر تطوراً في مجال الرقمنة الضريبية لتحصيل الضريبي.

ويجدر الإشارة أنه يمكن للجزائر إدخال نظام الفاتورة الضريبية الإلكترونية كآلية لتوسع في الرقمنة الجبائية لأنها ستساعدها على دعم تقنية الفحص الضريبي الإلكتروني وبالتالي تفعيل الرقابة الجبائية، حيث يمكن بداية تطبيقها على الشركات التجارية وبالضبط على الضريبة على

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

القيمة المضافة لأنها تتم فرض ضريبتها على رقم الأعمال أي نتيجة القيام بعملية البيع، ويمكن القول أنه سيكون له أثر لتطبيقها في العديد من النقاط من بينها:

- تخفيض التدخل البشري؛
- تجميع كل الفواتير البيع والشراء التي ستساعد على الفحص الضريبي فيما بعد من طرف المديرية العامة للضرائب؛
- مقارنة بين المكلف المحدد وباقي المكلفين؛
- تخفيض تكاليف الرقابة الجبائية على الوثائق التي يمكن للعون المحقق القيام بها على مستوى مصلحة الضرائب دون طلبها ورقيا أو التنقل إلى المقر الإجتماعي للمكلف المكلف؛
- تخفيض الخطر الضريبي.

خلاصة

رغم المجهودات المبذولة من طرف الجزائر في إصلاح النظام الضريبي، إلا أنه مازال يعاني العديد من التعقيدات والنقائص من أهمها، ضعف الرقابة الجبائية التي تمثل وسيلة مهمة في يد الإدارة الجبائية، لمتابعة مدى التزام المكلفين بالضريبة بالقوانين الجبائية في تصريحاتهم، حيث تساعد الرقابة الجبائية على اكتشاف مختلف الأخطاء أو محاولات التهرب الضريبي، في حال اكتشاف أي نوع من هذه المحاولات تلجأ الإدارة الجبائية إلى استخدام أحد أشكال الرقابة الجبائية.

وتم في هذا الفصل تقييم نتائج الرقابة الجبائية على مستوى مديرية العامة للضرائب خلال الفترة ما بين 2010-2023، حيث تبين لنا ضعف في حجم المبالغ المسترجعة مقارنة بعدد الملفات التي يتم وضعها محل الرقابة الضريبية، كما تم تحليل تطور الحصيلة الجبائية البترولية، والجبائية العادية والتي تم تضمين فيها تحليل كل من حصيلة الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة والتي كانت ضعيفة مقارنة بحصيلة الجبائية البترولية، والتي تدل اعتماد الجزائر في تمويل الميزانية العامة على الجبائية البترولية أكثر منه على الجبائية العادية، وكما بينت نتائج حجم التهرب الضريبي على ضعف النظام الجبائي في كل من التحصيل وفعالية الرقابة الجبائية.

إن الوصول إلى المسعى الاستراتيجي لتفعيل الرقابة الجبائية، ألزم الإدارة الجبائية الاهتمام بمجالات أخرى مثل الامتثال الضريبي الطوعي، والذي يتطلب توفر مجموعة من النقاط لتجسيده على أرض الواقع من بينها، تقديم خدمات ذات جودة إلى المكلفين بالضريبة والعمل على تقييم هذه الخدمات، وإعطاء المكلفين بالضريبة اهتمام كبير على اعتبار أن دوره أساسي ضمن النظام الضريبي وليس ثانوي، وإضافة كمهمة أخرى للإدارة الجبائية والمتمثلة في إنتاج المعلومة الجبائية الدقيقة والتحكم الجيد في استخدامها، وفتح مجال التحاور في توضيح كيفية العمل بالقوانين الجبائية للمكلفين بالضريبة

لا يمكن إنكار جهود مديرية العامة للضرائب في تطوير وعصرنة الإدارة الجبائية، من حيث استحداث هياكل جديدة وكذا آليات جديدة مثل الترقيم الجبائي وتطهير الديون الجبائية، لكن التوجه إلى الرقمنة الجبائية أصبح أمر ضروري التجسيد على أرض الواقع، لتعطي إضافة قوية إلى تلك

الفصل الرابع: آليات تفعيل الرقابة الجبائية للمحاربة التهرب الضريبي ورفع من الحصيلة الضريبية " دراسة تحليلية "

الجهود المبذولة في تطوير الإدارة الجبائية، والتي سيساعدها على تفعيل والرفع من مستوى الرقابة الجبائية وبالتالي سيؤدي إلى حصر عدد كبير من المكلفين بالضريبة، مما يؤدي إلى التقليل من حجم النشاط في الاقتصاد غير الرسمي، حيث سينتج عن هذا الزيادة في الحصيلة الضريبية العادية وأيضاً الحد من حجم التهرب الضريبي الذي أضحت أرقامه مخيفة وتهدد نمو الاقتصاد وبالتالي التنمية بمختلف مجالاتها.

خاتمة

تعتبر الرقابة الجبائية أسلوب أو إجراء وقائي في الإدارة الجبائية ضمن النظام الضريبي التصريحي لمحاربة التهرب الضريبي الذي يعرف انتشارا كبيرا مما أضعف الحصيلة الجبائية التي تعتبر المصدر الأساسي في التنمية الاقتصادية، ومن خلال دراسة موضوع آليات تفعيل الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي وزيادة عملية التحصيل الضريبي في الجزائر، ومحاولة معالجة الإشكالية التي تمحورت حول كيفية تفعيل الرقابة الجبائية للرفع من مستوى التحصيل الجبائي وفي نفس الوقت كيفية الحد من التهرب الضريبي، ومما سبق يمكن عرض نتائج اختيار الفرضيات، نتائج هذه الدراسة، التوصيات المقدمة، وآفاق البحث في النقاط الآتية:

إختبار الفرضيات

- توجد علاقة واضحة بين كل من النظام الضريبي والمكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، حيث تعتبر هذه الأخيرة الوسيط القانوني بين تنفيذ وتنظيم قوانين النظام الضريبي والعمل على مراقبة المكلف بالضريبة حول تصريحاته والتزاماته بدفع الضريبة المتوجبة عليه، حيث تم توضيح العلاقة في الفصل الأول حيث يتميز النظام الضريبي بكثرة التعديلات مما يجعله معقد وبالتالي يؤدي إلى التأثر الطرفين في الالتزام بقوانينه وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.
- إن ارتفاع حجم التهرب الضريبي مقارنة مع حجم المبالغ المسترجعة ومقابل انخفاض الجباية العادية مما يعطل على وجود خلل في الجهاز الرقابي في القيام بمهامه، حيث يتم استرجاع واكتشاف حالات تهرب بصورة ضعيفة مقارنة بحجم التهرب في سنوات الفترة المدروسة ، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.
- رقمنة النظام الضريبي أصبح أمر ضروري وحتمي لما له دور في تفعيل الرقابة الجبائية من ناحية المعاملات والإجراءات الإدارية الجبائية من جهة ومن جهة ثانية العمل على تجسيد الإمتثال الضريبي الإرادي من خلال تعزيز وتطوير علاقة المكلف بالإدارة الجبائية، ومع ذلك لازالت الإدارة الجبائية في حاجة إلى توسيع الرقمنة على مختلف المصالح وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

- أصبحت انتاج المعلومة الجبائية الدقيقة من بين الأولويات التي يجب الإعتماد عليها في دمج واسترجاع مختلف المبالغ غير المحصلة وأيضا ستساعد بشكل كبير في إكتشاف مختلف مجالات التهرب الضريبي وحصر الاقتصاد الموازي ضمن الاقتصاد الرسمي وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

نتائج الدراسة

- لما تصبح تعبئة الإيرادات الجبائية تعتمد بدرجة أكبر على الجباية البترولية يؤدي هذا إلى ضعف النظام الجبائي، والمعنى ليس إدخال الجباية البترولية هو ضعف وانما مساهمتها الكبيرة في إعداد تمويل الميزانية العامة للدولة والتي تجاوزت الجباية العادية هي المشكلة في حد ذاتها في النظام الجبائي الجزائري، ودليل الإجراءات التي اتخذتها الجزائر خلال سنوات انخفاض أسعار البترول.
- إن النظام الجبائي الجزائري في مجمل إصلاحاته يعتمد على الحلول المؤقتة حسب الظروف، أي أنه لا يعتمد على حلول استراتيجية والوصول إلى أهداف بعيدة المدى ودليل ذلك الغاء بعض المواد والتعديل ثم العودة ممكن إلى نفس المواد، فعلى سبيل المثال الجزائر كانت تعتمد النظام المبسط حتى 2015 ثم تم التخلي عنه ليعود تفعيله في سنة 2022 كنظام معتمد من جديد.
- تم التخلي عن الرسم على النشاط المهني الذي كان يطبق على فئة كبيرة ليحل محله الرسم المحلي للتضامن وهذا قصد التخفيض من العبء الضريبي، لكن في نفس الوقت يتناقض مع هدف الذي تسعى إليه المديرية العامة للضرائب في توسيع الوعاء الضريبي، لكن كان من الأفضل العمل بالرسم المحلي للتضامن مع المحافظة على الرسم على النشاط المهني وتخفيض معدله فقط، لكي لا نفقد أوعية ضريبية كانت ضمن النشاط الرسمي.
- يعتبر التهرب الضريبي شكل من أشكال عدم الإمتثال الضريبي، حيث يشكل خطر على مختلف المستويات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية ويؤثر أيضا على التحصيل الكامل لحقوق الخزينة مما يؤدي إلى تأخر في التنمية الإقتصادية بشكل عام.

- إضافة إلى الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة يفضل منحه ضمان آخر وهو وضوح النصوص القانونية، لأن الإهتمام بالمكلف كمول رئيسي في النظام الضريبي الجزائري والإدارة الجبائية كوحدة منتجة للمعلومة الجبائية من خلال تحسين الإمكانيات المادية لها بتطبيق سياسة الأخذ والعطاء في شكل إشراف ضريبي كنوع من الرقابة الجبائية القبلية على إعداد التصريحات الجبائية وأنشطة المكلفين بالضريبة من أجل توقع حالات التهرب الضريبي قبل وقوعها، وعليه سيساعد على دعم الامتثال الضريبي الطوعي ورفع من نجاعة الرقابة الجبائية والمحافظة على التحصيل الضريبي.
- لا يمكن انكار مجهودات الإدارة الجبائية في محاولة دخول مجال العصرنة والتطور التكنولوجي في التحصيل الضريبي، خير دليل اهتمام الكبير من طرف الناشطين في هذا المجال في سنوات الأخيرة، خاصة بعد سنة 2019 حين سجلت الجزائر أكبر حجم تهرب ضريبي مما جعلها تسعى إلى تحديث كل ماله علاقة بالنظام الجبائي خاصة المعاملات الجبائية بين المكلف والإدارة، ولكن لازالت غير فعالة إذ لاتزال نسب الغش والتهرب الضريبي مرتفعة وأيضاً إرتفاع مساهمة حصيلة الجباية البترولية أكثر من الجباية العادية في إجمالي إيرادات الميزانية (حسب تقديرات سنة 2024)، حيث تعتبر قطاعات الإستيراد و التجارة من أكثر القطاعات التي يتم التهرب فيها ضريبياً وعلى هذا الأساس قامت شراكة بين وزارة المالية والمديرية للضرائب في تأسيس مجلس الأعلى للضبط الواردات وهنا يجب إبراز دوره كآلية في تخفيض معدلات التهرب الضريبي، مما سيدعم الرقابة الجبائية على هذه المستويات.
- وضعت منظمة التعاون والتنمية في سنة 2010 جملة من المعايير في إطار الخدمة الإلكترونية (e-Tax)، حيث تستخدم هذه المعايير لقياس مدى تطبيق تكنولوجيا المعلومات في المصالح الضريبية، حيث تم تحليل مستوى كل من الجزائر ومصر في الرقمنة الضريبية ومدى تطابقهما مع هذه المعايير، حيث كانت تجربة مصر نوعاً متقدمة عن الجزائر بإنشاء منظومة الضريبة الإلكترونية التي ساعدتها على متابعة فواتير البيع والشراء للمكلفين بالضريبة، ويمكن أن تعتمدها الجزائر كتجربة في التوسع في رقمنة النظام الضريبي الجزائري إضافة إلى التصريح الإلكتروني والذي سيدعم نجاعة الرقابة الجبائية على أنشطة الشراء والبيع.

- للوصول الإدارة الجبائية إلى أهدافها في الرفع في الحصيلة الجبائية وزيادة معدل الجباية العادية يجب عليها اتخاذ خطوات أكثر جدية ومدروسة على المدى الطويل من خلال تهيئة النظام الجبائي الجزائري إلى الدخول والتوسع في الرقمنة الجبائية بصورة كاملة من خلال تطهير الديون الجبائية وتبسيط النظام الجبائي في تبسيط المواد والقوانين الجبائية، توسيع الوعاء الضريبي من خلال فتح المجال أمام الاستثمار واستغلال مجالات أخرى مثل المجال السياحي والزراعي من أجل تنويع الأوعية الضريبية، وليس توسيع الوعاء الضريبي من خلال الرفع في معدلات الضرائب التي ستخلق ضغط وعبء ضريبي على المكلف مما يزيد من عملية التهرب الضريبي، أي يمكن القول أن تفعيل الرقابة الجبائية يتطلب تجسيد آليات على ثلاث مستويات وهما النظام الضريبي من خلال تبسيط قوانينه، أما على مستوى الإدارة الجبائية توفير الإمكانيات المادية والبشرية لتحقيق مهامه منها تنفيذ الرقابة الجبائية بالإضافة إلى إنتاج المعلومة الجبائية الدقيقة، أما على مستوى المكلف بالضريبة توفير له كل الإمكانيات في فهم القانون الجبائي وما عليه من واجبات وماله من حقوق لتجسيد الامتثال الضريبي الطوعي.

التوصيات المقدمة:

- يجب الابتعاد عن أن فكرة الإصلاح الضريبي تكون فقط على مستوى التشريع الجبائي والتقليل من التعديلات المستمرة بصفة متكررة حيث نلاحظ في المنظومة الضريبية الجزائرية أن جل الإصلاحات تقع على القوانين الجبائية مما يسبب خلط وتشويش لكل من المكلف والإدارة الضريبية.
- يجب على المديرية العامة للضرائب أن تفي معنى العصرية حقها أي توفير الامكانيات المادية وتجهيز الإدارة الجبائية في مختلف المصالح وكل ما يتطلبه للأعوان للقيام بمهامهم داخل الإدارة الجبائية وتوفير كل وسائل التكنولوجيا لأداء مهامهم وقانون صارم يحمي العون المحقق من مختلف الأخطار التي يمكن أن يتعرض لها خاصة على مستوى المصالح الضريبية مثل المراكز الجوارية للضرائب ومراكز الضرائب؛
- العمل على تطوير نظام معلومات يربط بين المتعاملين الاقتصاديين والاجتماعيين في إعداد القوانين الجبائية من أجل إعطاءها صبغة الوضوح والملاءمة والشفافية في التطبيق على كل الأطراف المستخدمة لها ضمن المجتمع الضريبي الواحد؛

- لابد من إشراك خبراء جبائيين في معالجة العدد الكبير من الملفات الجبائية الموضوعة محل النزاع أمام الجهات القضائية التي عجزت عن إيجاد حلول لها بصورة نهائية، لأن من أجل دخول الرقمنة الجبائية يتطلب الإنطلاق بنظام ضريبي بسيط ومفهوم.

آفاق الدراسة:

نظرا للدراسة التي قمنا بها وجدنا أنه توجد بعض المواضيع يمكن دراستها مستقبلا كتوسع للموضوع الدراسة وهي:

- دراسة دور إدارة المخاطر في تقليل من التهرب الضريبي في الجزائر.
- أثر التحويلات الاجتماعية على الحصيلة الجبائية العادية.
- دور تحيين النظام المحاسبي المالي في تحسين النظام الجبائي الجزائري.

قائمة المراجع

المراجع

أولاً: الكتب

• الكتب باللغة العربية

- ابتسام نزيه حامد محمد الليثي، النظام المصري في علاقته بالتطورات المالية والاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2012.
- بن اعمار منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجبائية، الجزء الثاني، دار هومة، الجزائر، 2009.
- بن اعمار منصور، الضرائب على الدخل الاجمالي، الطبعة الثانية، دار هومة لنشر، الجزائر، 2011.
- بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- حميد بوزيدة، تقنيات جبائية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2010.
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007.
- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
- رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1983، ص 450.
- زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة لنشر والتوزيع، مصر، 2006.
- سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية لنشر والتوزيع، جامعة بيروت العربية لبنان، 2008.
- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، الطبعة الأولى، 2008.
- صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2019.
- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الطبعة الأولى، اثناء لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

المراجع

- عباس عبد الرزاق، **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي**، دار الهدى لنشر والتوزيع عين مليلة الجزائر،
- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **الضرائب على الدخل**، دار الحامد لنشر، 2018.
- عبد الحكيم محمد الشرقاوي، **التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود**، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2006.
- عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية لنشر والتوزيع، بيروت لبنان، 1994.
- عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، الطبعة الأولى، دار حرير لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- عبد المنعم فوزي، **المالية العامة والسياسات المقارنة**، دار النهضة العربية، بيروت، 1972
- علي زغدود، **المالية العامة**، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- العلي عادل، **المالية العامة والقانون المالي الضريبي**، دار إثراء، الأردن، الطبعة الثانية، 2011.
- العيد صالح، **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الرقابة الجبائية**، دار هومة، الجزائر، 2011.
- فنديس أحمد، **الرقابة الجبائية في الجزائر**، الدار الجامعية الجديدة، الجزائر، 2018.
- فؤاد توفيق ياسين، **المحاسبة الضريبية**، اليازوري، عمان، الأردن، طبعة 2013.
- محزري ، **اقتصاديات المالية العامة**، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- محزري محمد عباس، **اقتصاديات الجبائية**، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 156.
- محمد خالد المهاني، **التهرب الضريبي وأساليب مكافحته**، المنظومة العربية لتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010.
- محمد سوزي عدلي ناشد، **المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003.
- محمد طاقة، **هدى العزاوي، إقتصاديات المالية العامة**، دار المسيرة، الأردن، 2010.
- محمد عباس محزري، **إقتصاديات الجبائية والضرائب**، الطبعة الثالثة، دار هومة لنشر، الجزائر، 2003.

المراجع

- محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي مع تطبيق على الإدارة الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 91.
- محمود أبو النصار، محفوظ المشاعلة، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، مطابع الدستور التجاري، الأردن، 2002.
33. المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الضرائب والموازنة العامة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000. موفق محمد عبده، التهرب الضريبي في الفقه الاقتصادي والاسلامي (دراسة مقارنة)، دار الجنان، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
- 3ياسر صالح الفريجات، المحاسبة الضريبية على الرواتب والأجور، دار المناهج، 2008.
- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة، الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2013.

• الكتب باللغة الأجنبية

1. Jean Claude martinez, **la fraude fiscale**, PUF, paris, 1984, p74
2. Paul- Marie Gaude mt, **Finances publiques Recueils pratique de documents paris**, Éditions Montchrestien, 1970..

ثانيا: أطروحات دكتوراه

• أطروحات دكتوراه باللغة العربية

- محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في اطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير فرع النقود والمالية (نظام جديد)، جامعة الجزائر، 2005.
- بن عماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه، في قانون عام، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2018.
- خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفقرة 1991-2002، أطروحة دكتوراه، كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.
- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2013.

المراجع

عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، أبو بكر بلقايد تلمسان، 2016.

عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي " الواقع التحديات "، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة شلف، 2014.

عيسى سماعين، آليات تفعيل المنظومة الجبائية في ظل التحديات التي يوجهها الاقتصاد الجزائري لفترة 2005 - 2016، أطروحة دكتوراه في العلوم تخصص العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة شلف، 2018.

محمد بلهادي، مشاكل قياس مستوى الانفاق الجبائي في ظل النظام الضريبي الجزائري، أطروحة دكتوراه، في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2018.

محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية في العلوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، 2015.

ثالثا: رسائل الماجستير

• رسائل الماجستير باللغة العربية

آدي عدنان، التحصيل الضريبي للإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير ن كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 03، 2010.

إلياس قلاب، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، 2011.

بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004.

بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2011.

المراجع

- داودي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، تخصص المالية العامة، جامعة تلمسان، 2005 - 2006.
- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2007.
- رمضاني لعلا، أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع التخطيط، جامعة الجزائر 2001 - 2002.
- شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص مالية عامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان 2010.
- عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحسين التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر في الفترة 2001 - 2012، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2014.
- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر 2003 - 2008، رسالة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس المدية، 2009.
- نجيب زروقي، جريمة التملص وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم القانونية تخصص العلوم الجبائية، كلية العلوم الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة الجزائر، 2013.
- نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999 - 2006، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية "دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.

المراجع

قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة، مذكرة ماجستير، في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجبائية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013.

• أطروحات دكتوراه ورسائل الماجستير باللغة الأجنبية

1. pratomo, M. H, **Investigating tax compliance risks of large businesses in indonesia, collage of businesse**, doctral thesis university rmit, 2018.
2. Kamel kharroubi , **le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude**, mémoire de magister université d'oran 2011.

رابعا المقالات

• المقالات باللغة العربية

ضافري ريمة، بلخيري محمد سعد الدين، الجنات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي حالة الايرلندية المزدوجة والساندويتش الهولندي لشركة غوغل، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المركز الجامعي بوالصوف ميلة، المجلد 04، العدد 02، ص 148..

أحمد بسباس، محمد دوة ، أهمية التحصيل الجبري في تعظيم الحصيلة الضريبية - دراسة تحليلية لإجراءات التحصيل الجبري وفق النظام الضريبي الجزائري، مجلة القانون العقاري، العدد 15، 2021.

أحمية فاتح، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 09، العدد 02، 2020.

آسيا قاسمي، فهيمة حدادو، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، مجلة أوراق اقتصادية، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، المجلد 03، العدد 01، 2019.

أمير جازية، مهدي رزيقة التهرب الضريبي كأحد التحديات الإدارية - حالة الجزائر المجلة الجزائرية للمالية العامة، جامعة، المجلد 12، العدد 01، 2022.

بعلول نوفل، أمينة سلايمية، أثر الضريبة على أرباح الشركات على تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2015/1992، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، جامعة أم البواقي، المجلد 02، العدد 01، 2015.

المراجع

. بلخيري محمد سعد الدين، محمودي أنيس، آليات الرقابة الجبائية الحديثة ودورها في فحص الوضعية الجبائية الشاملة لمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة تابعة لمركز الضرائب لولاية قسنطينة، مجلة المنهل الإقتصادي، جامعة حمة لخضر الوادي، المجلد 3، العدد 01، 2020.

بلواضح الجيلاني، سعدي يحي، فعالية المراقبة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال فترة 2007 - 2012، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، العدد 12، 2014.

بن أحمد يونس، بلحاج فراحي، الرقابة الجبائية الفعالة ودورها في تحسين الإيرادات الضريبية، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة طاهري محمد بشار المجلد السابع، العدد 06، 2021.

بن حموش كريمة، الاخضاع الضريبي للأرباح المنشآت الدائمة وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي، مجلة دراسات جبائية، لونسي علي، البليدة 02، المجلد 07، العدد 01، 2018.

. بن عودة أمال، بودرة فاطمة، واقع التحقيق المصوب في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائيه، جامعة لونيبي علي، البليدة 02، المجلد 8، العدد 02، 2020.

بوشيخي عائشة، بوشيخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 02 لونيبي علي، المجلد 03، العدد 01، 2016، ص 159.

بوكرش محمد أمين، قويدري كمال، تقييم أداء النظام الضريبي ومدى تطبيق مبدأ العدالة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، جامعة لونيبي علي البليدة 02، المجلد 11، العدد 01، 2022.

14. تدلاوتي يامنة، برياطي حسين، دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية مستغانم، مجلة المالية والأسواق، جامعة، المجلد 09، العدد 01، 2022.

. توفيق حجاوي، حنان بن عاتق، قياس المرونة الشاملة للإيرادات الجبائية لدول النامية، مجلة دراسات جبائية، جامعة لونيبي علي البليدة 02، المجلد 07، العدد 01، 2018.

المراجع

- جازية أمير، عاشور يوسف، المنظومة الجبائية في الجزائر-المشاكل وضرورة الإصلاح-، مجلة دراسات جبائية، جامعة لونسي علي البلدية 02، المجلد 7، العدد 02، 2019.
- حدادي سارة، نويبات عبد القادر، ممارسات المحاسبة الابداعية وآثرها على الوعاء الضريبي - دراسة حالة المديرية الفرعية لرقابة الجبائية لولاية البويرة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، المجلد 12، العدد 01، 2019.
- حمزة العرابي، عادل مستوي، أم الخير البرود، أثر الضرائب على النمو الاقتصادي في الجزائر، رؤية تحليلية قياسية خلال الفترة (1990-2013)، مجلة معارف، جامعة البويرة، العدد 20، 2016.
- حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، المجلد 3، العدد 04، 2006.
- خروبي هني، جيلالي عياد غلام الله، إشكالية التحصيل الضريبي في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة، المجلد 13، العدد 2، 2022.
- خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل خلال الفترة 2010 - 2014 حالة مديرية الضرائب ميلا، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المركز الجامعي ميلا، الجزائر، المجلد 5، العدد 01، 2019.
- راقي دراجي، لراي سفيان، تحليل العوامل الاقتصادية والتشريعية والإدارية للتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية ، جامعة البلدية، المجلد 08، العدد 01، 2019.
23. سعدي شهيرة، عمر قمان، المعالجة الجبائية لأسعار التحويل "دراسة تحليلية مقارنة بين النظام الأمريكي والنظام الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، المجلد 05، العدد 02، 2020.
- سفيان بن عبد العزيز، يوسف مومني، النظام المحاسبي المالي كآلية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية دراسة ميدانية لمصالح الرقابة الجبائية بولاية بشار، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، جامعة أم البواقي، المجلد السادس، العدد 02، 2019.

المراجع

- سيدا عمر محمد، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء فترة التحقيق، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية المجلد 13، العدد 02، 2020.
- سليم حزام، بحرية بادي، دور الضرائب المباشرة وغير مباشرة في مكافحة الفقر في الجزائر دراسة قياسية للفترة 1990-2020، المجلة الجزائرية للمالية العامة، جامعة، المجلد 12، العدد 01، 2022.
- شيخي بلال، مغاري عبد الرحمان، دور الادارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، مجلة دراسات الجبائية، جامعة لونسي علي، البليدة 02، العدد 02، 2016.
- شيخي سلمة، نجار أيوب، الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية للمالية العامة، جامعة، المجلد 01، العدد 01، 2022.
29. صلعة سمية، بوخدوني وهيبة، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي : دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية، لونسي علي البليدة 02، المجلد 9، العدد 01، 2022.
- عبد الهادي مختار، دراسة لدور الضريبة على أرباح الشركات في تمويل الانفاق العام في الجزائر الفترة 1993-2015، مجلة البديل الاقتصادي، جامعة يان عاشور الجلفة، المجلد 04، العدد 02، 2017.
- عبد الهادي مختار، سماحي أحمد، نماذج وسمات النظم الضريبية في الدول النامية والمتقدمة، مجلة المعيار، المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريس، العدد 13، 2016.
- عبود ميلود، برباوي كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف والطرق، العوامل المعيقة وسبل التفعيل، مجلة الهقار للدراسات الإقتصادية، المركز الجامعي تندوف، العدد 02، 2018.

المراجع

عفاف زهراوي، تكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 02 المجلد 06، العدد 01، 2020.

علام ليلة، التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة عمار ثلجي الأغواط، المجلد 06، العدد 01، 2022

عوادي مصطفى، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة إقتصاد المال والأعمال، جامعة حمة لخضر الوادي، المجلد 01، العدد 01، 2016.

عيس سهيلة، أسعار التحويل من منظور القانون الجزائري والاتفاقيات الجبائية الدولية، مجلة الدراسات القانونية، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، المجلد 07، العدد 01، 2021.

عيسى سماعين، تطبيقات طرق التحصيل في النظام الجبائي الجزائري، مجلة القانون العقاري، العدد 15، 2021.

فلة محتال، أحمد بسباس، أثر تطبيق النظام التصريح الإلكتروني في الرقابة الجبائية، مجلة الدراسات العدد الاقتصادي، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، المجلد 11، العدد 02، 2018.

فنيط بسمة، حيمران محمد، الرقابة الجبائية للشركات الأجنبية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات (حالة شركة أمريكية)، مجلة دراسات جبائية، جامعة باتنة 01، المجلد 10، العدد 02، 2021.

فيصل شياد، أثر الضرائب على الإستثمار والنمو الاقتصادي في الدول العربية -دراسة تحليلية قياسية-، مجلة دراسات جبائية، جامعة لونسي علي البليدة 02، المجلد 11، العدد 01، 2022.

قاسمي آسيا، فهيمة حدادو، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، مجلة أوراق اقتصادية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، المجلد 03، العدد 01، 2019.

قساسية عيسى، حقوق المكلف في مواجهة امتيازات الإدارة أثناء ممارسة إجراءات التحصيل الجبائي للضريبة، مجلة القانون العقاري، جامعة، العدد 15، 2021.

المراجع

- قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري، مجلة العلوم الانسانية، جامعة الاخوة منتوري قسنطينة 1 المجلد 28، العدد 03، 2017.
- قطيب عبد القادر، عنيشل عبد الله، دراسة وتحليل الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة، المجلد 07، العدد 01، 2023.
- قمان عمر، سعدي شهرة، أسعار التحويل واشكالية الجبائية الدولية، مجلة الدراسات الجبائية، جامعة لونسي علي البليدة 02 المجلد 09، العدد 02، 2020.
- قندز بن توتة، التدابير المعتمدة للحد من فرض التحايل الضريبي المستخدم في سياسة الأسعار تحويل الأرباح المطبقة في الشركات المتعددة الجنسيات الناشطة في الجزائر، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 14، العدد 03، 2020.
- كواشي مراد، شرقي جمعة، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية لرقابة الجبائية لولاية تبسة، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة العربي تبسي، تبسة العدد 02، 2018.
- ليرة هشام، أثر دعم الاقتصاد الموازي على الإيرادات العادية في الجزائر دراسة حالة لفترة (1990 - 2017)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، المجلد 12، العدد 01، 2019.
- لشاح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة أفلو الأغواط، المجلد 2، العدد 02، 2018.
- لونيس عبد الوهاب، حماية حقوق وحريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون المجتمع والسلطة، جامعة وهران 02 محمد بن أحمد، العدد 05، 2016.
- مالح سعاد، فترة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، جامعة، العدد 04، 2016.
- مباركي محمد صالح، التحصيل الضريبي واقع وآفاق، مجلة الاحياء، كلية العلوم الإسلامية جامعة باتنة، الجزائر، المجلد 21، العدد 29، 2020.

المراجع

- محمد الهادي ضيف الله، هشام لبزة، سليمان عتير، دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين " قراءة تحليلية لقانون الاجراءات الجبائية الجزائري، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والادارة، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، المجلد 02، العدد 03، 2018.
- محمد قلي، فهيمة بهلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة تامنغست المجلد 7 ، العدد 06، 2018.54. المختار بنكوس، نشيدة معزوز، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري (دراسة حالة مؤسسة إنتاجية)، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 16، العدد 02، 2021.
- مسمش نجاه، رحمانى موسى، الإقتصاد الموازي وآثاره على الإستقرار الإقتصادي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 49، 2017.
- مهداوي عيد القادر، الآليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 12، 2015.
- مونة مقلاتي، توفيق بوليفة، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة، المجلد 04، العدد 01، 2021.
- ميلود وارزقي، دور المؤشرات المالية في تقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة الممتدة من 2016 - 2018، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 19، العدد 02، 2019.
- ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات إقتصادية، مركز البصرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، الجزائر ، المجلد 21 العدد 01، 2019.
- ناصر مراد، بن عياد سمير، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسات جبائية، جامعة لونسي علي البلدية 02، العدد 03، 2013.
- نبيل قليل، سبل تفعيل النظام الضريبي بالاستناد إلى الحصيلة الضريبية في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة المسيلة، المجلد 06، العدد 01، 2021.

المراجع

- نجوى سديرة، آليات تفعيل مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق في العلوم السياسية، العدد 19، 2019.
- وداد بوقلع، مصباح حراق، الجنات الضريبية وخسائر النظام الضريبي العالمي مع الإشارة إلى حالة الجزائر، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، جامعة أمجد بوقرة بومرداس، المجلد 04، العدد 01، 2021.
- وفاء شيموي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، العدد 18، 2010.
- ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التصريحات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، المجلد 12 العدد 12، 2012.
- ولهي بوعلام، برنامج الامتثال الارادي الجبائي وإشكالية الاقتصاد الموازي في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، جامعة، لونسي علي البلدية 02 المجلد 05، العدد 01، 2016.
- يعقوب عبد الكريم، الاطار المفاهيمي للضريبة والنزاع الضريبي، مجلة للدراسات الرياضية والاجتماعية والإنسانية، جامعة الجلفة، المجلد الثاني، العدد 08، 2019.

• المقالات باللغة الأجنبية

- , Shbreen rasarlo,kavita chavali, digitization of taxation in the changing business environment and bas erosion and profit shifting special reference to India, European scientific journal, vol 16, 2020.
- . Affiss Ahmed, Boujnou Gorhyzlan, **performance des entités publiques quels apports du contrôle de gestion ? Cas des EEP marocains**, Revue Internationale, des Sciences de Gestion, N02, Maroc, 2019.
- .Sebaa Ahmed Salah, Guendouzi Mohmed, Oucif Faiza KheirEddin **Le Contrôle Sur Pièce Comme Mécanisme D'évaluation De La Performance De L'administration Fiscale En Matière De Contrôle Fiscal - Cas De L'administration Fiscale Tizi Ouzou**, Revue du développement économique, Université Eloued, Eloued, Algeria, Volume 08 (Numéro 01), Année 2023.

YANAT Abdelmadjid, **Un état actuel des relations administration fiscale-contribuables**, Les Annales de l'université d'Alger1, , vol 2, N°29, 2017

. Mustapha IDDIR , Mohamed ZERGOUNE ,**Impact de la Modernisation de l'administration Fiscale sur l'efficacité de l'administration Fiscale et la Conformité Fiscale des Contribuables en Algérie**, , Revue du développement économique, Université Algérienne, vol 08, N 01, 2021.

Fellah Mohammed, **problématique du choix du système fiscal entre efficacité économique et équité sociale Recherches**, économiques et Managériales, Université Mohammed Khider – Biskra, N03, 2008.

Daniel Pawel, **Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure**, Financial Internet Quarterly, Sciendo Warsaw, vol 17, N3, p 55.

. Frederick D. S. Choi, Gary K. Meek, **International Accounting**, 07th edition, PEARSON Prentice Hall, US, 2011.

Ibikas Maryame, Rherib Naada, **Le contrôle fiscal a l'ère de la digitalisation** , revue Moroccan journal of Business Studieuse, vol 04 , N03, 2023.

Fatima Zahra Laib, Nacer Charifi, **étude analogique sur le contrôle fiscal des groupes de societes**, revue les cahiers, vol 34,N 04, 2018,p 86.

Bird, Richard Miller and Zolt, Eric M., **Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse** UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper No. 08-07(September 2008).

Abdurrahman Adamu Pantamee, Muzainah Binti Mansom **A Modernize Tax Administration Model** for Revenue Generation International Journal of Economics and Financial , Universiti Utara Malaysia, vol 06, N07, 2016.

المراجع

13. Mahtout Samir, **le système fiscal Algérien : Analyse et évaluation des performances du dispositif du contrôle fiscale**, journal of économique intégration vol 07, N04, 2019.

14. Louitc , **les pouvoirs de l'administration fiscale dans la perception et le recouvrement de l'impôt mythes et relités**, les cahiers de droit, vol 24, N 3, 1983.

Vito Tanzi, **Tax System in the OECD: Recent Evolution, Competition and Convergence**, International Studies Program, Working Paper 10-12, Andrew Young School, may 2010.

خامسا: المؤتمرات والملتقيات

• المؤتمرات والملتقيات باللغة العربية

ولهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي، الأزمة المالية والاقتصادية والدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 20-21 أكتوبر 2009. 26. سامية العايب، الإطار القانوني للرقابة الجبائية وضوابط إثباتها، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 28 و29 أكتوبر 2015.

طالب صلاح الدين، دنف مصطفى، التهرب الضريبي والاقتصاد الرسمي في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني إشكالية إستعمال السيولة النقدية في المعاملات التجارية وإنعكاسها على الخدمات المصرفية الجزائرية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سيدي بلعباس.

أحمد بكاي، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر وآليات تفعيلها في سياق إستدامة الشركات الجزائرية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الرابع دور المنازعات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمة لخضر الوادي، 26 فيفري، 2022. 29.

المراجع

سهيلة بوخميس، العقوبات الجبائية في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، قسم العلوم القانونية والادارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قالمة، 28 و 29 أكتوبر 2015.

سوالم سفيان، واقع الرقابة الجبائية صعوبات تطبيقها والحلول المقترحة لتفعيلها، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قالمة، 28 _ 29، أكتوبر، 2015.

سادسا: المواد والتشريعات القانونية

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021، 2022، 2023، 2024

قانون الضرائب غير المباشرة 2022، 2023.

قانون الاجراءات الجبائية 2021، 2022، 2023، 2024.

قانون الرسوم على رقم الأعمال 2023، 2024.

وزارة المالية، مديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة 2017، 2020.

المرسوم التنفيذي رقم 303/02، المادة 03 مكرر، المؤرخ في 28 سبتمبر، 2002.

المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المادتين 20 و 32 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006.

سابعا: المطبوعات والمحاضرات الجامعية

مفتاح فاطمة، النظم الضريبية الدولية، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2020.

عبد القادر شلالي، محاضرات في مادة جبائية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، البويرة،

الجزائر، 2016.

حابي عبد اللطيف، مطبوعة محاضرات في مقياس جبائية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2022-2023

ثامنا: التقارير ومنشورات باللغة الأجنبية

المراجع

- 1.OECD, **Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status**, Action 7 - 2015 Final , Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.2015
- 2.OECD, **Fundamentals principals of taxation on « in Addressing the tax challenges of the Digital Economy**, OECD, publishing, Paris, 2014
- 3.(OECD) Organisation for Economic Co-operation and Developmentm Survey of Trends and Developments in the use of electronic services for **taxpayer service delivery. Forum on tax administration: taxpayer services sub-group**. Survey report. March, 2010,
4. EPS-PEAKS Economic And Private Sector, professional Evidence and Applid Knowledge Services, Structured Professional Development, **taxation and Developing Countries**, Services Rapport September, 2013, p 5
5. Vito Tanzi, **Tax System in the OECD: Recent Evolution, Competition and Convergence**, International Studies Program, Working Paper 10-12, Andrew Young School, may 2010.

تاسعا: المواقع الإلكترونية

موقع المديرية العامة للضرائب

<https://www.mfdgi.gov.dz>

موقع الولايات المتحدة نيويورك مسح الحكومة الإلكترونية

<https://desapublications.un.org/sites/default/files/publications/2023-->

Government

موقع البنك الدولي

, <https://www.worldbank.org>

موقع وزارة المالية، مصلحة الضرائب المصرية، منظومة الفاتورة الضريبية الإلكترونية

[http:// www.eta.gov.eg](http://www.eta.gov.eg)