



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

قسم: علوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: إدارة مالية

العنوان:

الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في تفعيل التحصيل الجبائي
دراسة حالة: مديرية كبريات الشركات DGE للفترة 2010-2020

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير

إشراف الأستاذ(ة):

أ. د/ مصباح حراق

الأستاذ المشرف المساعد

د/ نعيم عاشوري

من إعداد الطالب (ة):

- عبدالرؤوف بوجريو

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة الأصلية	الصفة
د/ محمد هبول	أستاذ محاضر-أ-	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	رئيسا
أ.د/ مصباح حراق	أستاذ التعليم العالي	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	مشرفا ومقررا
د/ نعيم عاشوري	أستاذ محاضر-أ-	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	مشرف مساعد
د/ فاروق بوالريحان	أستاذ محاضر-أ-	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	ممتحنا
د/ حسني بعلي	أستاذ محاضر-أ-	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	ممتحنا
أ.د/ رامي حريد	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد الشريف مساعدي - سوق أهراس-	ممتحنا
د/ محمد أنيس كليبات	أستاذ محاضر-أ-	جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2	ممتحنا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَقُلْ أَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ
إِلَىٰ عَلِيمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ ﴾

[سُورَةُ التَّوْبَةِ: ١٠٥]

شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، أحمدته سبحانه على توفيقه وتسديده، وأسأله أن يجعل هذا العمل في ميزان حسناتي وأن ينفعني به في الدنيا والآخرة، اللهم لك الحمد على ما أنعمت به عليّ من علم وصبر وتوفيق.

أتقدم بخالص شكري وامتناني للأستاذ المشرف "حراق مصباح" على كل التوجيهات التي خصني بها طيلة فترة إنجاز هذا العمل وعلى صبره معي إلى تم المبتغى وتحقيق المراد فجزاه الله عني خير الجزاء، ووفقه لما يحب ويرضى،

كما لا يسعني إلا أن أتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان لم كان سندي منذ شهادة الماستر الأستاذ المشرف المساعد "عاشوري نعيم" فقد كان بمثابة الأب والأخ والصديق وبفضل الله أولاً ودعمه لي ثانياً وصلنا لهذه المرحلة فجزاه الله عني خير الجزاء، ورزقه من واسع رحمته وكريم عطائه.

ولا يفوتني أن أتقدم بواجب الشكر لأعضاء لجنة المناقشة، على قبول مناقشة هذا العمل وتقويمه وتصويبه، وعلى ما بذلوه من وقت وجهد في سبيل ذلك، وعلى كل النصائح والتوصيات لإثرائه.

في الأخير أشكر كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.

الإهداء

إلى والدي العزيزين

اللذين غرسا فيّ حب العلم والعمل، وكانا لي الدعم والسند في كل خطوة، فبفضلهما بعد فضل الله عز وجل بلغت هذا المقام

إلى أخواتي الحبيبات

رفيقات العمر والدرب، سندي في كل لحظة، اللواتي شجعنني بصدقهن ودعائهن

إلى زوجتي الغالية

شريكة حياتي، التي وقفت بجانبني بكل صبر وتفاؤل، ولم تبخل عليّ بوقتها أو دعمها، فأنتِ العون الدائم والرفيق المخلص

إلى فلذات أكبادي: يزن أحمد، تميم

الذين أجد فيهم الأمل والقوة، أنتم الدافع الأكبر للاستمرار والمثابرة، فبكم أكتمل حلمي.

إلى أصدقائي ورفقاء دربي

أهدي هذا العمل.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

الصفحة	الموضوع
-	آية افتتاحية
-	شكر وتقدير
-	الإهداء
IV-I	فهرس المحتويات
IX-V	فهرس الجداول والأشكال
X	فهرس الملاحق
XI	قائمة المصطلحات والاختصارات
XIV-XII	ملخص الدراسة
أ - ن	مقدمة
-15 113	الفصل الأول: مدخل للنظام الضريبي الجزائري
15	تمهيد
16	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول النظام الضريبي
16	المطلب الأول: مفهوم، أهمية وأركان النظام الضريبي
22	المطلب الثاني: أسس النظام الضريبي الحديث والخصائص العامة لهيكلة
27	المطلب الثالث: فعالية النظام الضريبي المفهوم ومداخل القياس
31	المطلب الرابع: محددات فعالية النظام الضريبي
44	المبحث الثاني: تطور النظام الضريبي الجزائري
44	المطلب الأول: مكونات النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاحات 1991
67	المطلب الثاني: مخرجات الندوة الوطنية لإصلاح النظام الضريبي لسنة 2020
81	المطلب الثالث: معوقات فعالية النظام الضريبي الجزائري
84	المبحث الثالث: التحصيل الضريبي في الجزائر
84	المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي قواعده وسندياته
92	المطلب الثاني: ضمانات طرق وإجراءات التحصيل الضريبي
105	المطلب الثالث: منازعات التحصيل الضريبي
113	خلاصة الفصل الأول
-114	الفصل الثاني: ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر

210	
115	تمهيد
116	المبحث الأول: واقع التهرب الضريبي بين مصطلحي التجنب والغش الجبائي
116	المطلب الأول: مفهوم كل من التهرب، التجنب الضريبي والغش الضريبي
122	المطلب الثاني: أسباب وآثار التهرب الضريبي
129	المطلب الثالث: مناهج قياس التهرب الضريبي
134	المطلب الرابع: الإجراءات الجزائية الجبائية لقمع جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري
150	المطلب الخامس: تبني معايير الحوكمة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي
157	المبحث الثاني: التهرب الضريبي باستغلال التحفيزات الجبائية والتهرب الالكتروني
157	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول التحفيزات الجبائية وواقعها في الجزائر
169	المطلب الثاني: آليات التهرب الضريبي باستغلال التحفيزات الجبائية وطرق مكافحتها
171	المطلب الثالث: التجارة الالكترونية في الجزائر والمعاملة الضريبية لها
181	المطلب الرابع: آليات التهرب الضريبي الإلكتروني وطرق مكافحته
185	المبحث الثالث: الاقتصاد الموازي كصورة من صور التهرب الضريبي
185	المطلب الأول: مفهوم خصائص ومكونات الاقتصاد الموازي:
190	المطلب الثاني: الأسباب المؤدية لتوسع نطاق الاقتصاد الموازي
194	المطلب الثالث: طرق تقدير وقياس حجم الاقتصاد الموازي
205	المطلب الرابع: علاقة الاقتصاد الموازي بالتهرب الضريبي
210	خلاصة الفصل الثاني
-211	الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة
302	الضريبية
212	تمهيد
213	المبحث الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية
213	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية، مظاهرها وأسبابها
218	المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية وأشكالها
237	المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
247	المطلب الرابع: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
255	المبحث الثاني: فعالية مختلف أشكال الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

فهرس المحتويات

257	المطلب الأول: دور الرقابة على الوثائق في الحد من التهرب الضريبي
260	المطلب الثاني: دور الرقابة المعمقة في الحد من التهرب الضريبي
270	المطلب الثالث: دور الرقابة على المبادلات العقارية في الحد من التهرب الضريبي
272	المطلب الرابع: أثر كل شكل من أشكال الرقابة الجبائية في تطور الحصيلة الإجمالية للرقابة الجبائية
275	المطلب الخامس: مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في إيرادات الجباية العادية في الجزائر
279	المبحث الثالث: مؤشرات الأداء الخاصة بالرقابة الجبائية
280	المطلب الأول: مفهوم وخصائص مؤشرات الأداء
282	المطلب الثاني: مفهوم ومضمون مؤشرات الأداء الجبائي المتعلقة بالرقابة الجبائية
292	المطلب الثالث: مؤشرات الأداء المتعلقة بمصالح الوعاء الجبائي
295	المطلب الرابع: مؤشرات الأداء الجبائي المستحدثة سنة 2023
302	خلاصة الفصل الثالث
-303 387	الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات للفترة (2010-2020)
304	تمهيد
305	المبحث الأول: تقديم مديرية كبريات المؤسسات والشركات الخاضعة لها
305	المطلب الأول: استحداث مديرية كبريات المؤسسات
317	المطلب الثاني: تأطير مديرية كبريات المؤسسات
322	المطلب الثالث: شروط الخضوع لمديرية كبريات المؤسسات
324	المبحث الثاني: دراسة ميدانية لملفات خاضعة لمختلف أشكال الرقابة على مستوى DGE
325	المطلب الأول: آليات وإجراءات الرقابة على الوثائق بمديرية كبريات المؤسسات
335	المطلب الثاني: آليات وإجراءات التحقيق المصوب بمديرية كبريات المؤسسات
345	المطلب الثالث: آليات وإجراءات التحقيق المحاسبي على مستوى مديرية كبريات الشركات
365	المبحث الثالث: متابعة وتقييم التحصيل الناتج عن مختلف أشكال الرقابة على مستوى DGE
366	المطلب الأول: مساهمة الرقابة على الوثائق في التحصيل الجبائي على مستوى

فهرس المحتويات

	DGE
372	المطلب الثاني: مساهمة التحقيق المحاسبي المصوب في التحصيل الجبائي على مستوى DGE
376	المطلب الثالث: مساهمة التحقيق المحاسبي في التحصيل الجبائي على مستوى DGE
382	المطلب الرابع: مساهمة نتائج الرقابة الجبائية على مستوى DGE في إيراداتها الضريبية
388	خلاصة الفصل الرابع
389	خاتمة
400	قائمة المصادر والمراجع
426	الملاحق

فهرس الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	مؤشرات تقييم فعالية النظام الضريبي لفيتو تانزي (V. TANZI)	33
2-1	مؤشرات جيل التشخيصية	42
3-1	السلم التصاعدي بالشرائح لمعدلات IRG	50
4-1	ترتيب الجزائر ضمن مؤشر مدركات الفساد	84
1-2	مقارنة بين التهرب الضريبي والغش الضريبي	122
2-2	دور مبادئ الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي	156
3-2	أساليب قياس الاقتصاد الموازي- أهم السمات والانتقادات-	203
4-2	الاقتصاد الموازي كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة (2000-2017)	207
1-3	خصائص التحقيق المصوب مقارنة مع باقي أشكال التحقيق الأخرى	231
2-3	النتائج المترتبة على مختلف أنواع الرقابة الجبائية خلال الفترة (2000-2020) في الجزائر	256
3-3	الملفات المحقق فيها في إطار الرقابة على الوثائق والحصيلة المالية الناتجة عنها	258
4-3	الملفات المحقق فيها في إطار التحقيق المحاسبي والحصيلة المالية الناتجة عنه	261
5-3	الملفات المحقق فيها في إطار التحقيق المحاسبي المصوب والحصيلة المالية الناتجة عنه	265
6-3	الملفات المحقق فيها في إطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والحصيلة المالية الناتجة عنه	267
7-3	الملفات المحقق فيها في إطار الرقابة على المعاملات العقارية والحصيلة المالية الناتجة عنه	271
8-3	مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في إيرادات الجباية العادية في الجزائر خلال الفترة (2000-2020)	276
9-3	مؤشرات تقييم أداء مصالح الوعاء الجبائي	293
1-4	تحديد عدد الملفات المسيرة من طرف DGE حسب قطاعات النشاط	307
2-4	جدول تلخيصي لمختلف الضرائب والرسوم جراء الرقابة على الوثائق	334

فهرس الجداول والأشكال

337	الفرق في الاستهلاكات بين جدول حسابات النتائج وجدول حركة المخزون	3-4
337	الفرق بين رقم الأعمال المصرح به في الميزانية الجبائية والمصرح به في G50	4-4
338	تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني	5-4
338	تحديد مؤونات انخفاض القيم لسنتي 2010 و 2011	6-4
339	تكاليف غير مبررة لسنتي 2010 و 2011	7-4
339	إعادة تكوين أرقام الأعمال عن طريق الحساب المالي	8-4
340	إعادة تشكيل أرقام الأعمال	9-4
341	تحديد الحقوق المستحقة للرسم على النشاط المهني	10-4
341	تحديد النتيجة المعترف بها الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات	11-4
342	تحديد قيمة الحقوق المستحقة للضريبة على أرباح الشركات	12-4
343	تحديد الحقوق المستحقة لضريبة الدخل الإجمالي على رؤوس الأموال المنقولة	13-4
343	ملخص لمجمل الضرائب والرسوم المذكر بها	14-4
348	تحديد أرقام الأعمال المعاد تشكيلها باعتماد الحساب المالي	15-4
349	فواتير بيع غير مصرح بها	16-4
349	مجموع الفواتير التي يتجاوز مبلغها 100.000 دج وتم تسويتها نقدا	17-4
351	تصحيح معدل الإعفاء التي تستفيد منه الشركة في إطار ANDI	18-4
353	الرسم على القيمة المضافة المسترجع للاستثمارات المتنازل عنها	19-4
355	الأعباء المعاد إدماجها ضمن الأرباح المصرح بها	20-4
356	تحديد القيمة الحقيقية للحصص الاجتماعية المتنازل عنها	21-4
357	تحديد الزيادة في أرقام الأعمال	22-4
358	تحديد الزيادة في الأرباح	23-4
358	حساب حقوق الرسم على القيمة المضافة المذكر بها	24-4
359	حساب الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	25-4
359	حساب حقوق الرسم على النشاط المهني	26-4
360	حساب حقوق الضريبة على أرباح الشركات	27-4
361	تحديد حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي لرؤوس الأموال المنقولة	28-4
362	حساب حقوق التسجيل	29-4

فهرس الجداول والأشكال

362	تحديد حقوق رسم السيارات السياحية	30-4
363	ملخص للحقوق والعقوبات الناتجة عن التحقيق المحاسبي	31-4
366	عدد الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق على مستوى DGE للفترة (2020-2010)	32-4
369	الحقوق الناتجة عن الرقابة على الوثائق على مستوى DGE خلال الفترة (2020-2010)	33-4
372	عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي المصوب على مستوى DGE للفترة (2020-2010)	34-4
374	الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي المصوب على مستوى DGE خلال الفترة (2020-2010)	35-4
376	عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي على مستوى DGE للفترة (2020-2010)	36-4
379	الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي على مستوى DGE خلال الفترة (2020-2010)	37-4
383	نسبة مساهمة أشكال الرقابة الجبائية في الإيرادات الضريبية على مستوى DGE خلال فترة الدراسة	38-4

فهرس الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	منحنى لافر الذي يمثل العلاقة بين الإيرادات الضريبية ومعدل الضريبة	39
2-1	الهيكل التنظيمي للمديرية المركزية لإدارة الضرائب	69
1-2	أقسام التهرب الضريبي	121
2-2	آلية عمل التحفيزات الجبائية في زيادة إيرادات الخزينة العام	161
3-2	الاقتصاد الموازي والتأثير المتبادل بين الأسباب والمؤشرات	202
4-2	تطور حجم الاقتصاد الموازي في الجزائر خلال الفترة (2000-2017)	207
1-3	أشكال الرقابة الجبائية	220
2-3	مخطط يوضح الرقابة الشكلية	223
3-3	خطوات إجراء الرقابة على الوثائق	225
4-3	نتائج الرقابة على الوثائق في الجزائر خلال الفترة (2000-2020)	258
5-3	نتائج التحقيق المحاسبي في الجزائر خلال الفترة (2000-2020)	262
6-3	نتائج التحقيق المحاسبي المصوب في الجزائر خلال الفترة (2010-2020)	266
7-3	نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2010-2020)	268
8-3	نتائج الرقابة على المعاملات العقارية في الجزائر خلال الفترة (2010-2020)	271
9-3	مساهمة مختلف أنواع الرقابة الجبائية في الحصيلة الإجمالية للرقابة في الجزائر خلال الفترة (2000-2020)	273
10-3	نسبة مساهمة الرقابة الجبائية في إيرادات الجباية العادية في الجزائر خلال الفترة (2000-2020)	276
1-4	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	316
2-4	تطور عدد ملفات الرقابة على الوثائق على مستوى DGE خلال فترة الدراسة	367
3-4	الحقوق الناتجة عن الرقابة عن الوثائق ونسبة نموها على مستوى DGE خلال فترة الدراسة	370
4-4	تطور عدد ملفات التحقيق المحاسبي المصوب على مستوى DGE خلال فترة الدراسة	373
5-4	الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي المصوب ونسبة نموها على مستوى	375

فهرس الجداول والأشكال

	DGE خلال فترة الدراسة	
377	تطور عدد ملفات التحقيق المحاسبي على مستوى DGE خلال فترة الدراسة	6-4
379	الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي ونسبة نموها على مستوى DGE خلال فترة الدراسة	7-4
384	نسبة مساهمة أشكال الرقابة الجبائية في إجمالي الإيرادات المحققة بمديرية كبريات المؤسسات	8-4

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الرقم	العنوان
1	إشعار بالتحقيق المحاسبي
2	إشعار بالتحقيق المصوب
3	إشعار بالتحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية VASFE
4	الصفحة الأولى للتبليغ الأولى
5	استدعاء التحكم
6	احصائيات مختلف أنواع الرقابة
7	طلب معلومات التحقيق على الوثائق C02
8	التبليغ الأولى C04
9	التبليغ النهائي CSP
10	الورد الفردي
11	ميثاق المكلف بالضريبة
12	جدول مقارنة الميزانيات
13	بطاقة بداية أشغال التحقيق
14	محضر نهاية الأشغال

قائمة الاصطلاحات والاختصارات

قائمة الاصطلاحات والاختصارات:

IRG	Impots sur le Revenue Global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	Impots sue les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TF	Taxe de Formation	رسم التكوين
TA	Taxe d'apprentissage	رسم التمهين
TF	Taxe Foncière	الرسم العقاري
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
ISF	Taxe sur la Fortune	الضريبة على الثروة
IFU	Impôt Forfaitaire Unique	الضريبة الجزافية الوحيدة
TAP	Taxe sur l'Activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني
D T	Droit de Timbre	حقوق الطابع
D E	Droit d'enregistrement	حقوق التسجيل
C F	Contrôle Fiscale	الرقابة الجبائية
V C	Vérification de Comptabilité	التحقيق المحاسبي
V P	Vérification Ponctuelle	التحقيق المصوب
VASFE	Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble	التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
CSP	Contrôle sur Pièce	الرقابة على الوثائق
DGE	Direction des Grandes Entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
-	Avantages fiscaux	الامتيازات الجبائية
-	Abus de Droit Fiscal	التعسف في الحق الجبائي
-	Gouvernance fiscale	الحوكمة الجبائية
-	Evasion Fiscale	التهرب الضريبي
-	Fraude Fiscale	الغش الجبائي
-	Recouvrement Fiscal	التحصيل الجبائي
-	Double Imposition	الإزدواج الضريبي
-	Contentieux fiscale	المنازعات الجبائية
-	Administration Fiscale	الإدارة الجبائية
-	Minimum d'imposition	حد أدنى للضريبة

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها في تحسين التحصيل الجبائي في الجزائر، وبالتالي زيادة إيرادات الجبائية العادية للدولة، وهذا في ظل النظام الضريبي التصريحي والتحديات التي تواجهه ومن أهمها التهرب الضريبي والاقتصاد الموازي، وما ينتج عنهما من آثار سلبية على الاقتصاد الوطني بشكل عام وعلى حقوق الخزينة العمومية بشكل خاص، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي لبناء الإطار النظري للدراسة، والمنهج التحليلي نظرًا لاعتمادها على تحليل البيانات المستمدة من المنشورات، والتقارير، والاحصائيات الصادرة عن الهيئات الرسمية، كما تم استخدام المنهج التطبيقي من خلال الدراسة الميدانية والتي كانت عبارة عن دراسة حالة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات خلال الفترة 2010-2020.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى ضعف مساهمة أدوات الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الجبائي وتحسين مردوديته، حيث كانت نسبة مساهمة نتائج الرقابة الجبائية في الإيرادات الاجمالية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات تتراوح بين 2.06% و 7.87% في حين كانت أحسن نتيجة محققة سنة 2014 بنسبة بلغت 17.76%، علما أن هذه النتائج كان المساهم الأكبر فيها هو التحقيق المحاسبي، والذي يعتبر الآلية الأفضل من بين بقية الآليات المعتمدة في الرقابة، بحكم شموليته حيث يستهدف جميع المكلفين سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، ويغطي كافة أنواع الضرائب والرسوم المفروضة، إضافة إلى امتداده الزمني الذي يشمل أربع سنوات غير خاضعة للنقادم، كما يُتيح للمحققين استخدام كافة الوسائل والطرق التقنية لاكتشاف التهرب الضريبي، مما يعكس دوره الحاسم وأهميته الجوهرية في النظام الضريبي الجزائري.

الكلمات المفتاحية: النظام الضريبي، الرقابة الجبائية، التحصيل الجبائي، التحقيق المحاسبي، التهرب الضريبي، الاقتصاد الموازي.

Abstract :

This study aimed to highlight the role that various forms of tax control play in improving tax collection in Algeria, thereby increasing the state's ordinary tax revenues. This is particularly relevant in the context of the declaratory tax system and the challenges it faces, most notably tax evasion and the informal economy, both of which have negative effects on the national economy in general and on the state's treasury rights in particular. The study employs a descriptive methodology to build the theoretical framework, and an analytical methodology for analyzing data derived from official publications, reports, and statistics. Additionally, an applied methodology was utilized through a field study, which involved a case study of the Directorate of Large Enterprises (DGE) during the period 2010-2020.

The study concluded that the contribution of tax control tools in enhancing tax collection and improving its efficiency remains weak. The contribution of tax control results to the overall revenue at the Directorate of Large Enterprises ranged from 2.06% to 7.87%, with the highest result being achieved in 2014, reaching 17.76%. It was found that the major contributor to these results was the accounting audit, which stands as the most effective mechanism among the various control tools. This is due to its comprehensive nature, as it targets all taxpayers, whether natural or legal persons, and covers all types of taxes and imposed fees. Moreover, it spans a period of four years, which are not subject to the statute of limitations. The audit also allows investigators to utilize all technical means and methods to uncover tax evasion, reflecting its decisive role and fundamental importance in the Algerian tax system.

Keywords: Tax system, tax control, tax collection, accounting audit, tax evasion, informal economy.

Resumé:

Cette étude visait à mettre en lumière le rôle que jouent les différentes formes de contrôle fiscal dans l'amélioration du recouvrement fiscal en Algérie, augmentant ainsi les recettes fiscales ordinaires de l'État. Ceci est particulièrement pertinent dans le cadre du système fiscal déclaratif et des défis auxquels il est confronté, notamment l'évasion fiscale et l'économie informelle, qui ont tous deux des effets négatifs sur l'économie nationale en général et sur les droits du Trésor public en particulier. L'étude adopte une méthodologie descriptive pour construire le cadre théorique, et une méthodologie analytique pour analyser les données dérivées des publications officielles, rapports et statistiques. De plus, une méthodologie appliquée a été utilisée à travers une étude de terrain, qui a consisté en une étude de cas au niveau de la Direction des Grandes Entreprises (DGE) durant la période 2010-2020.

L'étude a conclu que la contribution des outils de contrôle fiscal à l'activation du recouvrement fiscal et à l'amélioration de son efficacité reste faible. La contribution des résultats du contrôle fiscal aux recettes globales au niveau de la DGE variait entre 2,06 % et 7,87 %, avec le meilleur résultat obtenu en 2014, atteignant 17,76 %. Il a été constaté que le principal contributeur à ces résultats était la vérification comptable, qui se révèle être le mécanisme le plus efficace parmi les différents outils de contrôle. Cela est dû à sa nature exhaustive, car il cible tous les contribuables, qu'ils soient des personnes physiques ou morales, et couvre tous les types d'impôts et de taxes imposées. De plus, il s'étend sur une période de quatre ans non soumise à la prescription. La vérification permet également aux enquêteurs d'utiliser tous les moyens et techniques nécessaires pour détecter l'évasion fiscale, ce qui reflète son rôle décisif et son importance fondamentale dans le système fiscal algérien.

Mots-clés : Système fiscal, contrôle fiscal, recouvrement fiscal, vérification comptable, évasion fiscale, économie informelle.

مقدمة

تُعتبر الضريبة من الركائز الأساسية للسياسة المالية للدولة، فهي لا تقتصر فقط على دورها التقليدي المتمثل في جمع الإيرادات لتمويل النفقات العامة، بل تتجاوز ذلك لتصبح أداة متعددة الأبعاد لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية متنوعة، حيث تعتمد الدول بشكل كبير على الضرائب كمصدر رئيسي لتوفير الموارد المالية اللازمة لتغطية احتياجاتها التمويلية، بما في ذلك تمويل المشاريع العامة وتوفير الخدمات الأساسية مثل التعليم، والرعاية الصحية، وضمان الأمن والدفاع.

ومع تطور مفهوم الدولة الحديثة ودورها المتنامي في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، توسعت وظائف الضريبة لتشمل تعزيز الاستقرار الاقتصادي وتحقيق التوازن الاجتماعي، من خلال إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع المختلفة، وتحفيز الادخار والاستثمار، وتوجيه الموارد نحو القطاعات الاستراتيجية بما يتماشى مع أولويات التنمية الوطنية، كما تُستخدم الضرائب كوسيلة لتوجيه السلوك الاقتصادي، مثل تشجيع الاستثمار في القطاعات الإنتاجية أو الحد من الأنشطة ذات التأثير السلبي على البيئة، وبالتالي أصبحت الضرائب أداة فعالة للتدخل الحكومي في الاقتصاد بهدف تحقيق نمو مستدام وعدالة اجتماعية، مما يعزز من قدرتها على مواجهة التحديات المالية والاقتصادية المختلفة.

ومع تزايد التعقيدات التي مست الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، أصبح من الضروري تطوير نظام ضريبي متكامل يراعي هذه المتغيرات ويستجيب للمعايير الدولية للإخضاع الضريبي، بالإضافة إلى تعزيز قبول المكلفين له، إذ يعتمد نجاح أي نظام ضريبي على وجود تشريع ضريبي سليم وشفاف، يضمن العدالة في توزيع الأعباء الضريبية بين جميع المكلفين، فالأنظمة الضريبية عادة ما تقوم على مبادئ عامة تشمل القدرة التكليفية لدافع الضريبة، الشفافية، الكفاءة، والعدالة.

ومن أجل العمل على زيادة كفاءة وفعالية النظام الضريبي، عمدت الجزائر وعلى غرار العديد من الدول لسلسلة من الإصلاحات التي تهدف إلى تحسين الأداء الضريبي وتعزيز فعالية التحصيل، فمنذ بداية التسعينيات قامت الجزائر بتنفيذ إصلاحات عميقة للنظام الضريبي، شملت عصرنه الإدارة الجبائية وتبسيط الإجراءات، وتطوير تشريعات جديدة تتماشى مع التحولات الاقتصادية والاجتماعية في البلاد وتدعم الأهداف الإستراتيجية للدولة، حيث كان الهدف الأساسي لهذه الإصلاحات هو تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين، وتوسيع قاعدة الإيرادات الضريبية، وضمان توزيع عادل للأعباء الضريبية بين مختلف الفئات الاجتماعية.

لكن وعلى الرغم من هذه الجهود، يظل التهرب الضريبي أحد أكبر التحديات التي تواجه النظام الضريبي في الجزائر كما في العديد من الدول، إذ يمثل هذا الأخير تهديداً مباشراً لقدرة الدولة على جمع الإيرادات الضرورية، مما يؤدي إلى نقص في التمويل اللازم للمشاريع العامة ويؤثر سلباً على الأداء الاقتصادي والاجتماعي، وينشأ التهرب الضريبي عادة من عدم التزام المكلفين بدفع الضرائب المستحقة عليهم، سواء من خلال إخفاء الدخل أو تقليل قيمته، ويعود ذلك غالباً إلى الشعور

بأن الضرائب تمثل عبئاً غير عادل، أو نتيجة لضعف الوعي الضريبي والثقافة الضريبية بين المكلفين.

وفي محاولة منها لمكافحة التهرب الضريبي، اعتمدت الجزائر على تطوير نظام رقابي صارم يشمل مجموعة من الإجراءات والتقنيات للتأكد من دقة التصريحات المحاسبية والجبائية المقدمة من طرف المكلفين، إذ تشمل هذه الإجراءات مختلف أشكال الرقابة سواء كانت هذه الأخيرة مكتوبة تتم على مستوى مكاتب مصالح الإدارة الجبائية أو خارجية تتم على مستوى المقر الاجتماعي للمكلفين، إذ يحق لأعوان الإدارة الجبائية الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات والتسجيلات المحاسبية والكشوفات البنكية وكل وثيقة من شأنها أن توضح وتبين حقيقة المداخل المحققة من طرف المكلفين، بحيث يهدف هذا النظام الرقابي إلى ضمان الالتزام الضريبي وزيادة الشفافية والمصداقية في التعاملات الضريبية، وتحسين إيرادات الجباية العادية.

أولاً- مشكلة الدراسة:

في ظل تزايد الأعباء المالية على الدولة والحاجة المستمرة لتمويل الخدمات العامة وتحقيق التنمية المستدامة، وفي ظل عدم ثبات حصيلة إيرادات الجباية البترولية التي تتأثر بتقلبات أسعار النفط في الأسواق العالمية، خاصة في ظل الظروف غير المتوقعة والأزمات المتلاحقة (مثل الأزمة النفطية لسنة 2014، الأزمات الصحية: كوفيد 19 كمثال، الأزمات الجيوسياسية كالحرب الأوكرانية الروسية، وعدم الاستقرار في منطقة الشرق الأوسط نتيجة العدوان الصهيوني على قطاع غزة)، مما يتسبب في حالة اللايقين حول اتجاه أسعار النفط سواء بالانخفاض أو الارتفاع، فمن غير المنطقي أن تبنى السياسات المالية للدولة على مصدر غير مستقر في إيراداته، وهنا تبرز أهمية الضرائب كأداة رئيسية لتأمين الإيرادات المالية للدولة، لكن وبالرغم من أن الإيرادات الضريبية مصدر تمويل داخلي يمكن التحكم والتنبؤ به، إلا أن النظام الضريبي الجزائري وكغيره من الأنظمة الضريبية للدول النامية يواجه العديد من التحديات في سبيل الوصول لإحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، أبرزها التهرب الضريبي والاقتصاد الموازي، اللذان يُعدان من أبرز العقبات التي تؤثر سلباً على فعالية التحصيل الجبائي في الجزائر، وعلى الرغم من الإصلاحات المتعددة التي شملت تحديث النظام الضريبي وتبسيط إجراءاته، لا يزال التهرب الضريبي يشكل تحدياً كبيراً أمام تحسين كفاءة التحصيل الضريبي وتعزيز إيرادات الخزينة العامة.

ومن هذا المنطلق تم اعتماد الرقابة الجبائية كأداة مهمة وفعالة في التصدي للتحديات التي تواجه النظام الضريبي، حيث تسعى إلى التأكد من مدى التزام المكلفين بدفع الضرائب المستحقة عليهم، وكذلك التحقق من دقة البيانات المالية والتصريحات الضريبية المقدمة، وتطهير الملفات الجبائية من كل التجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تعود بالسلب على الحصيلة الضريبية.

مما تقدم يمكن صياغة السؤال الرئيسي التالي:

- ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي في الجزائر؟

ويندرج تحت السؤال الرئيسي مجموعة من الأسئلة الفرعية نوردتها فيما يلي:

- ما هي الآليات والضمانات التي يدعم بها النظام الضريبي الجزائري فعالية التحصيل الضريبي؟
 - ما هي العلاقة بين الاقتصاد الموازي والتهرب الضريبي في الجزائر، وماهي الأساليب الفعالة لقياس علاقته بالتهرب الضريبي؟
 - ما هو الدور الذي تلعبه أشكال الرقابة الجبائية المختلفة في تحسين الحصيلة الضريبية في الجزائر؟
 - هل هناك تأثير لمختلف أشكال الرقابة المطبقة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات في تحسين الحصيلة الضريبية خلال الفترة 2010-2020؟
- ثانيا- فرضيات الدراسة:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية:

- تساهم الرقابة الجبائية بشكل كبير في تفعيل التحصيل الضريبي في الجزائر، وذلك من خلال تعزيز الامتثال الضريبي، وتقليل التهرب الضريبي.
- الفرضيات الفرعية:**

- يعزز النظام الضريبي الجزائري فعالية التحصيل الضريبي من خلال توفير آليات وضمانات متعددة، مما يساهم في تحسين كفاءة وشفافية عملية التحصيل؛
- يوجد ارتباط وثيق بين الاقتصاد الموازي والتهرب الضريبي في الجزائر، حيث يساهم توسع الاقتصاد غير الرسمي في زيادة حالات التهرب الضريبي؛
- تلعب أشكال الرقابة الجبائية المختلفة، دوراً مهماً في تحسين الحصيلة الإجمالية للرقابة الجبائية في الجزائر، وتُعد الرقابة الميدانية (الرقابة المعمقة) الأكثر فعالية بسبب قدرتها على كشف التهرب الضريبي بشكل مباشر وتحقيق نتائج أكثر دقة مقارنة بالأشكال الأخرى؛
- أثرت أشكال الرقابة المطبقة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات بشكل إيجابي على تحسين الحصيلة الضريبية خلال الفترة 2010-2020.

- ثالثاً- أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الدور المحوري الذي تلعبه الضريبة في تمويل الخزينة العمومية ودعم الاقتصاد الوطني بشكل عام، فالضرائب تشكل أحد الموارد الأساسية للدولة لتمويل مختلف مشاريعها وسياساتها الاقتصادية والاجتماعية، غير أن ظاهرة التهرب الضريبي تمثل واحدة من أبرز العقبات التي تواجه الدولة في تحقيق أهدافها، مما يستدعي مجابهة هذه الآفة بفعالية، ومن

هنا تأتي أهمية الرقابة الجبائية باعتبارها وسيلة هامة وفعالة للحد من التهرب الضريبي والتخفيف من آثاره الخطيرة، من خلال تعزيز تحصيل الموارد المالية المستحقة للدولة والحفاظ على حقوق المال العام.

حيث تسعى هذه الدراسة إلى تحليل فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر في تحقيق هذه الأهداف، والكشف عن التحديات التي تواجهها في سبيل ذلك، بالإضافة إلى تقديم توصيات لتحسين السياسات الضريبية وتعزيز العدالة الضريبية، مما يساهم في تعزيز قدرة الدولة على تمويل المشروعات العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة، كما لا يمكن إغفال أهمية هذه الدراسة باعتبارها ستثري المراجع التي تخوض في مجال الرقابة الجبائية وطرق التقنيات المعتمدة في اكتشاف التهرب الضريبي خاصة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

رابعاً - أهداف الدراسة:

- تتمثل الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها من خلال هذه الدراسة فيما يلي:
- فهم وتقييم دور الرقابة الجبائية في الجزائر في تفعيل عمليات التحصيل الضريبي، ومدى تأثيرها على زيادة الإيرادات المالية للدولة؛
 - إبراز أهم الإصلاحات التي تعرض لها النظام الضريبي الجزائري سنة 1991، وكذا أهم الإصلاحات التي خرجت بها الندوة الوطنية لإصلاح النظام الضريبي الجزائري سنة 2020؛
 - تبيان أهم آليات وإجراءات التحصيل الضريبي في الجزائر؛
 - البحث عن كيفية تحقيق عدالة ضريبية أكبر من خلال الرقابة الجبائية، لضمان توزيع الأعباء الضريبية بشكل منصف بين دافعي الضرائب، وتقليل الفوارق الاجتماعية والاقتصادية؛
 - تحديد وتشخيص ظاهري التهرب الضريبي والاقتصاد الموازي، وتفاعلها مع مختلف المتغيرات الاقتصادية، وطرق ومناهج قياسها والجزاء المترتبة عنها؛
 - دراسة وتحليل مخرجات مختلف أنواع الرقابة الجبائية ودورها في استرجاع موارد مهددة جراء التهرب الضريبي خلال الفترة 2000-2020، ونسبة هذه الأخيرة مقارنة مع الإيرادات العامة للدولة؛
 - تبيان دور أحد أهم الهياكل الضريبية الحديثة ممثلة في مديرية كبريات المؤسسات في الحد من التهرب الضريبي، وبالتالي استرجاع موارد مالية مهددة مما يحسن من التحصيل الجبائي، وهذا من خلال مختلف الآليات الرقابية التي تقوم بها خلال فترة الدراسة 2010-2020؛
 - تقديم بيانات وتحليلات يمكن استخدامها من قبل صناع القرار لتحسين كفاءة وفعالية النظام الضريبي، وتعزيز السياسات العامة للدولة في المجال الضريبي.

خامساً - منهج الدراسة:

نظراً لطبيعة الدراسة، تم استخدام مجموعة من ثلاثة مناهج أساسية، مع تباين درجة الاعتماد على كل منها حسب متطلبات البحث، فقد تم تطبيق المنهج الوصفي لتوضيح الجوانب النظرية

المرتبطة بالنظام الضريبي، الإصلاحات الضريبية، التحصيل الضريبي، التهرب الضريبي والرقابة الجبائية، في الوقت نفسه استندت الدراسة إلى المنهج التحليلي نظراً لاعتمادها على تحليل البيانات المستمدة من المنشورات، والتقارير، والميزانيات الصادرة عن الهيئات الرسمية، بحيث تم إجراء تحليل لمساهمة كل نوع من أنواع الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي خلال الفترة 2000-2020، كما تحليل أثر كل شكل من أشكال الرقابة الجبائية في تطور الحصيلة الإجمالية للرقابة الجبائية، بالإضافة إلى تحليل مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في إيرادات الجباية العادية في الجزائر لنفس الفترة، كما تم اعتماد المنهج التطبيقي من خلال الدراسة الميدانية والتي كانت عبارة عن دراسة حالة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات خلال الفترة 2010-2020.

سادساً - مصادر جمع البيانات:

- تم تجميع بيانات الدراسة من مختلف المصادر الرسمية والتي تتمثل في:
- قوانين المالية السنوية والتكميلية؛
- المراسيم التنفيذية والقرارات الوزارية،
- التعليمات والنشرات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب،
- بيانات إحصائية متحصل عليها من المديرية العامة للضرائب؛
- بيانات ومعطيات متحصل عليها من مديرية كبريات المؤسسات؛
- التقارير الصادرة عن مجلس المحاسبة؛
- تقارير صادرة عن مؤسسات ومنظمات دولية (OCED، منظمة الشفافية الدولية).

سابعاً - مبررات اختيار الموضوع:

لم يكن اختيار هذا الموضوع بمحض الصدفة إنما كان بناء على عدة اعتبارات منها الذاتية ومنها الموضوعية وتتجلى أهم هذه الاعتبارات فيما يلي:

❖ الاعتبارات الذاتية:

- ميل الباحث لدراسة موضوع الرقابة الجبائية وتعميق المعارف فيه خاصة من الجانب القانوني باعتباره مجال تخصصه؛

- محاولة الباحث تقديم موضوع البحث وفق طريقة أكاديمية وتقريب الواقع العملي للجانب النظري؛

❖ الاعتبارات الموضوعية:

- بالنظر للأهمية البالغة للموارد الضريبية باعتبارها الممول الأساسي للإنفقات العامة للدولة، والعنصر الضامن لتعزيز الاستقرار الاقتصادي وتحقيق التوازن الاجتماعي، فإن الرقابة الجبائية من هذا المنطلق تعتبر الآلية التي تلجأ إليها الدولة لإنعاش التحصيل الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي والاقتصاد الموازي؛

- كون موضوع البحث من المواضيع المطروحة في الساحة البحثية خصوصا في ظل سعي الدولة لإحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية؛
- محاولة تبسيط المفاهيم والإجراءات المتعلقة بالتحصيل الضريبي والرقابة الجبائية خاصة في ظل التعقيدات التي يواجهها الباحثون، الطلبة والمكلفون بالضريبة في فهم مختلف القوانين الضريبية؛
- تلعب مديرية كبريات الشركات دورًا محوريًا في الرقابة على الشركات الكبرى التي تمثل نسبة كبيرة من الإيرادات الضريبية. لذا، يعد اختيار دراسة حالة المديرية خلال الفترة (2010-2020) فرصة لفهم فعالية هذه الرقابة ودورها في تفعيل التحصيل الجبائي؛
- الإسهام في إثراء المكتبة الجامعية.

ثامنا/ حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في:

- **الحدود المكانية:** الدراسة أجريت بمديرية كبريات المؤسسات، وباعتبارها أهم الهياكل العصرية التي أنشأتها وزارة المالية لتكون المحاور الوحيد للمكلف وذلك لكونها تجمع كل المصالح الجبائية في نفس المكان، ومن بين المهام التي تقوم بها عمليات الرقابة الجبائية على كبريات المؤسسات، وهو ما يخدم البحث خاصة وأن هذه المديرية تحقق ما يتراوح بين 60 و70% من الإيرادات الجبائية للجزائر.
 - **الحدود الزمنية:** بالنسبة للحدود الزمنية للدراسة فقد تم اختيار الفترة 2010-2020 وهذا لكون أن هذا الهيكل حديث النشأة حيث دخل حيز النشاط في 06 جوان 2006، في حين أن تنظيمها وفق الشكل الحالي فكان بناء على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، لذلك تم اختيار بداية فترة الدراسة اعتبارا من سنة 2010، أما عن اختيار سنة 2020 كنهاية لفترة الدراسة فهو لضمان أن النتائج والبيانات المتحصل عليها تكون كاملة ومستوفاة.
- تاسعا- الدراسات السابقة:**

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع الرقابة الجبائية، بحيث تم طرق هذا الموضوع من عدة جوانب لعل أبرزها مرتبط بالدور الأساسي الذي أنشأت من أجله وهو الحد من ظاهرة التهرب الضريبي والذي يعني بالضرورة تحسين الإيرادات الجبائية، في حين حاولت دراسات أخرى البحث في تأثيرات الرقابة الجبائية على مختلف المتغيرات التي تواكب التطور الحاصل في المحيط الاقتصادي، التكنولوجي، والمهني، ومن خلال اطلاعنا على الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، أو بأحد جوانبها يمكن عرض أهم هذه الدراسات فيما يلي:

1.دراسة قوشيش أمينة، "أثر الرقابة الجبائية على ممارسة المحاسبة الإبداعية -دراسة عينة من المؤسسات لدى مديرية الضرائب بولاية سطيف"، الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2022-2023، حيث هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر الرقابة الجبائية على ممارسات أساليب

المحاسبة الإبداعية من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تعتبر الرقابة الجبائية من بين الآليات التي تحاول الحد من هذه الممارسات المضللة من خلال التحقيق الجبائي في محاسبة المكلف، وقد اعتمدت الباحثة على دراسة تطبيقية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية التي خضعت للتحقيق الجبائي في المحاسبة من طرف مديرية الضرائب لولاية سطيف وهذا لاستخلاص مختلف التلاعبات في التسجيلات المحاسبية وبيانات الكشف المالية ومعرفة الإجراءات المطبقة لاكتشافها وهذا لتصحيح كل الحسابات التي بها تجاوزات في إطار ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية والعقوبات المطبقة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن إدارة الضرائب من خلال التحقيق الجبائي في المحاسبة يمكن أن تكتشف هذه الممارسات المضللة والهادفة إلى التهرب من دفع الضريبة، وتقوم بمجموعة من الإجراءات لتصحيح الانحرافات وإعادة صياغة أسس ضريبية صحيحة لاسترجاع مختلف الضرائب والرسوم المتملص من دفعها من طرف المؤسسات الاقتصادية.

2. دراسة ذبيح محمد أمين، "أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة -دراسة حالة بمديريات الضرائب التابعة للمديرية الجهوية للضرائب بولاية سطيف"، هذا البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2020-2021، وقد هدفت هذه الدراسة لمعرفة أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة من وجهة نظر أعوان الرقابة الجبائية على مستوى مديريات الضرائب التابعة للمديرية الجهوية سطيف، وهو ما تم اختباره من خلال دراسة ميدانية (استبيان) شملت عينة حجمها (107) مفردة، يمثلون أعوان الرقابة الجبائية، وقد توصلت الدراسة إلى أن توفر متطلبات الرقابة الجبائية والتزام أعوان الرقابة الجبائية بها، له دور إيجابي في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، والذي يظهر من خلال ارتفاع حصيلة الضرائب (هدف مالي)، وتراجع عمليات الغش والتهرب الضريبي نتيجة ارتفاع معدلات الالتزام والامتثال الطوعي من طرف المكلف.

3. دراسة بن عثمان عائشة، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي -دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017"، والتي تمثل أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2018-2019، حيث هدفت هذه الدراسة إلى إبراز فعالية نظام التدقيق الجبائي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث يعتبر التدقيق الجبائي من أهم الإجراءات التي منحت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة ومصادقية التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا التأكد من التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها، حيث تمت معالجة هذه الدراسة من خلال تحليل وتقييم إحصائيات نظام التدقيق الجبائي قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، والتي تتمثل في الإحصائيات المتعلقة بالتدقيق الجبائي على الوثائق، التدقيق الجبائي في المحاسبة، التدقيق

الجبائي المصوب في المحاسبة والتدقيق الجبائي المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، عن طريق استخدام مؤشر عدد القضايا ومؤشر المنازعات الجبائية، وما توصلت إليه هذه الدراسة هو أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقليص عدد القضايا المراقبة مقارنة بعدد القضايا المراقبة خلال فترة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، ويعد التدقيق الجبائي في المحاسبة والتدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة من بين أهم أشكال التدقيق الجبائي التي تنتهجها الإدارة الجبائية في التأكد من صحة ومصادقية التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين، مما يسمح لها بالكشف عن الأخطاء والانحرافات، ومن ثم استرجاع الموارد المالية المهربة جبائيا لصالح الخزينة العمومية.

4. Fatima Zahra LAIB Et Nacer CHARFI: Etude Analytique Sur Le Contrôle Fiscal des Groupes de Sociétés.

هذه الدراسة عبارة عن مقال منشور بمجلة "Les Cahiers du Cread" المجلد 34، العدد 04، سنة 2018، حيث هدف هذا المقال إلى تحديد آليات الرقابة الجبائية لمجمعات الشركات، إذ تكمن خصوصية المجمع في أن لديه إمكانية تحقيق اقتصاديات جبائية جوهرية عن طريق ممارسات التسيير الجبائي أكثر مما يمكن أن تحققه مؤسسة مستقلة، وعلى الإدارة الجبائية أن تتأكد من قانونية هاته الممارسات من أجل المحافظة على مصلحة الدولة، فمن خلال إتباع منهج وصفي تحليلي لأعمال الرقابة الجبائية قد مكن هذا العمل من التنبه لوجود غموض في النصوص القانونية المتعلقة بمجمعات الشركات، ما من شأنه تقليص فعالية الرقابة الجبائية بالإضافة إلى كونه يشكل عامل لعزوف المكلفين عن تبني نظام الميزانية الموحدة.

5. دراسة لكصاسي إبراهيم، "فعالية المراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2000-2015"، وهي أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2016-2017، هدفت هذه الدراسة إلى معالجة العلاقة السببية بين مردودية المراجعة الجبائية وأثرها على المستوى العام للحصيلة الضريبية في الجزائر، استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري التصريحي والتحديات التي يواجهها هذا النظام، بهدف إرساء مقارنة علمية وعملية جادة حول إشكالية الدراسة حاول الباحث توضيح الدور الذي يمكن أن تحدثه المراجعة الجبائية، باعتبارها مدخلا أساسيا لتوسيع الوعاء الضريبي وتحسين الحصيلة ضمانا لتمويل التنمية، وهو ما تم اختباره وفقا لدراسة تحليلية وتقييمية لنتائج المراجعة الجبائية، اعتمادا على البيانات الإحصائية المتاحة، وقياسها باستخدام مؤشرات الأداء الخاصة بالمراجعة الجبائية للحكم على نجاعتها، وقد تم التوصل من خلالها إلى أن نقص الفعالية التي يتميز بها نظام المراجعة الجبائية في الجزائر ناتج عن جملة من الأسباب والإشكالات التي تعيقه عن أداء مهامه بكفاءة وفعالية، ومن ثم تحقيق الأهداف المرجوة منه.

6. دراسة سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي . دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة"، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015، حيث هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمة في الحد من التهرب الضريبي، إذ يعمل التدقيق الجبائي على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخل التي يحققونها، وتم اختبار ذلك وفقا لدراسة تقويمية لنتائج التدقيق الجبائي بالإضافة إلى دراسة استبائيته لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة، وتم التوصل من خلالها إلى أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية من خلال برنامج التدقيق الجبائي، وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة ومصادقية عمليات التدقيق الجبائي، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي لتحقيق الفعالية.

7. دراسة لعلاوي محمد، "دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر"، هذه الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015، حيث هدفت إلى تحليل قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب في الجزائر، من خلال اعتماد مؤشرات الأداء للتسيير من أجل الحكم على نجاعة النظام الجبائي الجزائري، حيث تقوم هذه الدراسة على واقع تحليل فاعلية المصالح الجبائية للمديريات الولائية للضرائب لعينة الدراسة المقترحة والتي تشمل خمس مديريات ولائية للضرائب خلال فترة الدراسة الممتدة من 2004 إلى 2011، وهذا بتحليل مؤشرات الأداء لمجمل خصائص تحصيل الضرائب، من التأسيس التحصيل الرقابة والمنازعات، وكذلك الموارد البشرية والعلاقات العمومية لها وهذا على مستوى المصالح الجبائية لهذه العينة، حيث توصلت هذه الدراسة إلى الحكم على نجاعة النظام الجبائي الجزائري وتجاوبه مع متطلبات التمويل للخزينة العمومية، والبيئة الاقتصادية المحلية والدولية من جهة، وتوقعات المجتمع الجبائي ككل من جهة أخرى.

8. دراسة دوداح رضوان: "طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي: دراسة حالة الجزائر" هذه الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2014-2015، حيث تعالج هذه الدراسة طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، وذلك من خلال تحليل ظاهرة الغش والتهرب الضريبي مع ذكر أسباب وجودها والآثار المترتبة عنها، كما تم تبين الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة من خلال عمليات التحقيقات الجبائية التي تقوم بها بالإضافة إلى التطرق لأهم الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية منذ أكثر من عشرين، وهذا بإصلاح النظام الضريبي الذي تم تغييره جذريا من خلال توجيهه نحو الأنظمة العصرية لفرض الضريبة المطبقة في العالم، وذلك بتبني ما يعرف

بإصلاحات الجيل الثاني التي تم من خلالها تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية وهذا بإنشاء مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، والمراكز الجوارية للضرائب.

التعقيب على الدراسات السابقة:

تعكس الدراسات التي تم التطرق لها اهتماماً ملحوظاً بتأثير الرقابة الجبائية على تعزيز فعالية التدقيق والمراجعة المحاسبية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مما يسلط الضوء على أهمية الرقابة كأداة حيوية في النظام الجبائي الجزائري، وقد تميزت هذه الدراسات بتوظيف مناهج ميدانية مثل الاستبيانات والتحقيقات التطبيقية، وهو ما أضفى على نتائجها بعداً واقعياً وزاد من موثوقيتها، علاوة على ذلك أظهرت بعض الدراسات تفوقاً في استخدام التحليل الإحصائي لمؤشرات الأداء، مما يوفر تقييماً كمياً دقيقاً لفعالية التدقيق الجبائي، وهو أمر بالغ الأهمية لتعزيز قاعدة البيانات التجريبية في هذا المجال.

ومع ذلك، يُلاحظ أن هذه الدراسات تشترك في بعض أوجه القصور، منها محدودية العينة الجغرافية أو المجتمع الجبائي بالتركيز على دراسة الرقابة الجبائية على مستوى مديرية ولائية واحدة، مما يحد من إمكانية تعميم النتائج على نطاق أوسع ويثير تساؤلات حول التمثيل الشامل لهذه النتائج على المستوى الوطني، بالإضافة إلى ذلك هناك بعض الدراسات أشارت إلى نقص فعالية نظام الرقابة الجبائية دون تقديم توصيات واضحة ومحددة لكيفية تحسينها، في حين أن بعض الدراسات اعتمدت بشكل كبير على البيانات الذاتية من خلال الاستبيانات مما يؤدي إلى تحيز النتائج، وأما دراسات أخرى فقد اعتمدت تحليلاً نظرياً إلى حد كبير وذلك من خلال افتقارها لدراسة حالات عملية أو ميدانية يمكن أن تعزز من واقعية النتائج وتطبيقاتها.

بيان الاستفادة من الدراسات السابقة:

تشكل الدراسات السابقة الأساس الذي يبنى عليه أي بحث علمي، حيث تساهم في توفير الإطار النظري والخلفية المعرفية التي سيتم الاستناد إليها في هذه الدراسة، وتختلف طرق الاستفادة من هذه الدراسات تبعاً لأهميتها العلمية ومدى ارتباطها بموضوع البحث المطروح، إذ تساعد الدراسات السابقة في تسليط الضوء على الجوانب التي تم تناولها سابقاً وتوضيح الفجوات البحثية التي لم يتم معالجتها بعد، بالإضافة إلى ذلك فإن درجة التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة تحدد مقدار ما يمكن استلهامه من منهجيات وأساليب بحثية أثبتت فعاليتها، مع إمكانية مراجعة نتائج الدراسات السابقة واختبار مدى صلاحيتها في ظل معطيات جديدة، وعليه يمكن تلخيص أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة في توجيه البحث، بناء الإطار النظري، تحديد الفجوات المعرفية، وتبني منهجيات تحليلية مناسبة لتلائم موضوع الدراسة الحالي.

اختلاف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة فيما يلي:

- تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها تناولت موضوع الرقابة الجبائية من منظور إسهامها المباشر في تحسين التحصيل الجبائي خلال الفترة 2010-2020، وهي فترة شهدت تغيرات ملحوظة على المستوى الاقتصادي والتشريعي في الجزائر، بينما ركزت العديد من الدراسات السابقة على تأثير الرقابة الجبائية على الحد من التهرب الضريبي؛

- ويُعتبر اختيار **مديرية كبريات المؤسسات** لإجراء الدراسة عنصراً أساسياً يضيف قيمة علمية كبيرة، نظراً لأن هذه المديرية تشرف على تسيير الملفات الجبائية لكبار المكلفين على المستوى الوطني، إن كبار المكلفين يمثلون شريحة مهمة في الاقتصاد الجزائري من حيث حجم الأنشطة الاقتصادية والمداخل، وبالتالي فإن دراسة تأثير الرقابة الجبائية في هذا السياق يتيح استنتاجات ذات أهمية كبيرة للتحصيل الجبائي؛

- اختيار هذه المديرية وبما أنها مسؤولة عن إدارة الملفات الجبائية لأكبر المؤسسات على المستوى الوطني، يوفر قاعدة بيانات غنية بالإحصائيات المتعلقة بالتسويات الضريبية، هذه الإحصائيات تُعتبر تمثيلية للرقابة الجبائية في الجزائر.

عاشرا- صعوبات الدراسة:

خلال مرحلة إنجاز هذه الدراسة واجهتنا جملة من الصعوبات يمكن ذكرها فيما يلي:

- عدم استقرار القوانين والتشريعات الجبائية وكثرة التغيرات التي تدخل كل سنة على القوانين الخمسة للضرائب من خلال التعديلات التي تحملها قوانين المالية السنوية والقوانين التكميلية، مما يدفعنا لإحداث تغييرات متواصلة على الدراسة بما يتوافق مع هذه التعديلات خصوصا في الجانب النظري؛

- صعوبة الحصول على المراجع الأكاديمية خصوصا ما يتعلق بالرقابة الجبائية والتحصيل الجبائي، وهذا نظرا لقلتها خصوصا على مستوى المكتبة الجامعية؛

- صعوبة الحصول على الإحصائيات والبيانات المساعدة في إعداد هذه الدراسة، سواء من مديرية كبريات المؤسسات أو من المديرية العامة للضرائب بحجة الالتزام بالسري المهني خصوصا ما تعلق بالتحصيل الجبائي وبوادي التحصيل؛

- الفترة الصعبة التي مرت بها خلال الأزمة الصحية (كوفيد 19) مما أثر على وتيرة إنجاز هذا العمل.

أحدى عشر- هيكل الدراسة:

وفقا لمقتضيات الدراسة ومن أجل الإجابة عن الإشكالية تم تقسيم هذه الأطروحة إلى أربعة فصول، ثلاث فصول نظرية وفصل تطبيقي وكل فصل تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث وفق مايلي:

في **الفصل الأول**، تناولت الدراسة النظام الضريبي من خلال ثلاثة مباحث رئيسية، استعرض **المبحث الأول** المفاهيم الأساسية للنظام الضريبي، بما في ذلك أهميته وأركانه، مع التركيز على أسس النظام الضريبي الحديث وفعاليته من خلال التعريفات النظرية وأساليب القياس، أما **المبحث الثاني**

فركز على تطور النظام الضريبي الجزائري، متناولاً مكوناته بعد إصلاحات عام 1991، وتحليل مخرجات الندوة الوطنية لإصلاح النظام الضريبي لعام 2020، مع تسليط الضوء على التحديات التي تعيق فعاليته، وفي **المبحث الثالث** تمت دراسة التحصيل الضريبي في الجزائر من خلال استعراض مفهومه وقواعده وسندياته، إضافة إلى الضمانات والإجراءات المتبعة، مع التطرق إلى منازعات التحصيل وطرق حل النزاعات بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية.

في **الفصل الثاني**، الذي ركز على دراسة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث. تناول **المبحث الأول** الفروق بين التهرب الضريبي، التجنب الضريبي، والغش الضريبي، مع التركيز على أسباب وآثار التهرب الضريبي في الجزائر، إلى جانب استعراض مناهج قياس هذه الظاهرة والإجراءات الجزائية المتخذة لمكافحتها في إطار التشريع الجزائري، مع تسليط الضوء على دور الحوكمة الجبائية، أما **المبحث الثاني** فركز على طرق التهرب الضريبي من خلال استغلال التحفيزات الجبائية والتهرب الإلكتروني، متناولاً التحفيزات الجبائية في الجزائر، آليات التهرب المرتبطة بها، والمعالجة الضريبية للتجارة الإلكترونية، في **المبحث الثالث**، تم التطرق إلى الاقتصاد الموازي باعتباره شكلاً من أشكال التهرب الضريبي، حيث تم تحليل خصائصه ومكوناته، مع دراسة العلاقة بينه وبين التهرب الضريبي، وطرق قياس حجمه.

في **الفصل الثالث**، الذي جاء تحت عنوان "دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة الضريبية"، تم تقسيم المحتوى إلى ثلاثة مباحث؛ تناول **المبحث الأول** الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية، حيث تم استعراض مفهوم الرقابة الجبائية وأسبابها، وأهدافها، وأشكالها المختلفة، مع تسليط الضوء على الإطار القانوني والتنظيمي الذي يحكمها، في **المبحث الثاني** تم التركيز على فعالية أشكال الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، وتأثيرها على تطور الحصيلة الإجمالية، واختتم **المبحث** بدراسة مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في الإيرادات الضريبية العادية في الجزائر، أما **المبحث الثالث** فقد خصص لدراسة مؤشرات الأداء المتعلقة بالرقابة الجبائية، من خلال استعراض مفهومها وخصائصها، ومضمون المؤشرات الجبائية، سواء المرتبطة بالرقابة الجبائية أو بمصالح الوعاء الجبائي، مع الإشارة إلى مؤشرات الأداء الجبائي المستحدثة في سنة 2023.

في **الفصل الرابع**، وهو الفصل التطبيقي، تم إجراء دراسة ميدانية في مديرية كبريات المؤسسات للفترة ما بين 2010 و 2020، بهدف تقييم مدى قدرة الرقابة الجبائية على تحسين التحصيل الضريبي، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، في **المبحث الأول** تم تقديم مديرية كبريات المؤسسات والشركات الخاضعة لها، مع توضيح طبيعة هذه المؤسسات ودورها في الاقتصاد الوطني، أما **المبحث الثاني** فقد تضمن دراسة ميدانية لعدد من الملفات التي خضعت لأشكال مختلفة من الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المديرية، مع تحليل تأثير هذه الرقابة على تلك الملفات، وفي

المبحث الثالث تم التركيز على متابعة وتقييم نتائج التحصيل الضريبي الناتجة عن أشكال الرقابة المطبقة، مما أتاح استخلاص استنتاجات حول فعالية الرقابة في تعزيز الإيرادات الضريبية.

الفصل الأول:

مدخل للنظام الضريبي

الجزائري

تمهيد:

تعد الضريبة أداة مالية تستخدمها الدولة في اقتطاع جزء من ثروة الأفراد عن طريق الجبر ودون مقابل خاص بقصد تحقيق النفع العام.

ولما كان وجود الضريبة قد اقترن بوجود السلطة في المجتمع السياسي منذ أقدم العصور وارتبط تطور مفهومها بتطور هذه السلطة وأهدافها التي تحددها الفلسفة السياسية والاجتماعية والأنظمة الاقتصادية المتعاقبة، ولذلك فإن النظام الضريبي لا يقوم من فراغ، ولا ينشأ مستقلا عما يحيط به من مؤثرات، بل يقوم ضمن نظام اقتصادي سياسي واجتماعي معين.

ومن المعروف أن ما أحدثه التقدم الاقتصادي من تعديلات مختلفة في الهيكل الاقتصادي نتيجة ما طرأ على العلاقات بين مختلف الفئات الاجتماعية وقطاعات هذا الهيكل من تغيرات تراوحت أبعادها عمقا واتساعا من مجتمع إلى آخر، بل في المجتمع نفسه من وقت إلى آخر.

ومن الطبيعي أن يترتب على ذلك أن تأتي الأنظمة الضريبية مختلفة تبعا لاختلاف طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي القائم في الدولة والذي قد يختلف في الدولة الواحدة من وقت لآخر تبعا لاختلاف الفلسفة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية المتبعة فيها.

ولا شك في أن هذا الاختلاف في الأنظمة الضريبية يحمل في مضمونه انعكاسا لتحقيق أهداف هذه الأنظمة المختلفة مما يجعل النظام الضريبي جزءا أساسيا من النظام المالي، وتبعا لذلك فإن لكل دولة الحق في أن تختار النظام الضريبي الذي يتلاءم مع الفلسفة التي يقوم عليها نظامها الاقتصادي والاجتماعي، على أن يختار هذا النظام الأحكام والقواعد المناسبة في التطبيق، بما يحقق الإيجابيات ويعظمها، ويقلل من السلبيات ما أمكن على جميع أفراد المجتمع، وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول النظام الضريبي؛
- المبحث الثاني: تطور النظام الضريبي الجزائري؛
- المبحث الثالث: التحصيل الضريبي في الجزائر.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول النظام الضريبي

تكتسي دراسة النظم الضريبية أهمية بالغة في المجتمع وهذا للاهتمام المتعاظم لمكونات المجتمع بها، فكل من مسؤولي الدولة وقطاع الأعمال المحلي والأجنبي والمتخصصين في ميدان الضرائب وأفراد القطاع العائلي، يهمهم الاطلاع على مختلف مكونات النظام الضريبي وطبيعة التغييرات والإصلاحات التي تعتريه وتأثيرها على مختلف المؤشرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وهو ما يدفعنا للتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم وأهمية ومحددات النظام الضريبي، وكذا مكوناته وأركانه وصولاً إلى مقومات بناء نظام ضريبي فعال والعوائق التي تحول دون ذلك.

المطلب الأول: مفهوم، أهمية وأركان النظام الضريبي

يتأثر النظام الضريبي بالبيئة السياسية، الاقتصادية والاجتماعية وكذا بالأهداف التي تحددها الحكومة وتسعى إلى تحقيقها من خلاله، وعليه فالنظام الضريبي ليس مجرد مجموعة قواعد قانونية وأصول فنية تحدد الأوعية الضريبية والمعدلات المطبقة عليها، والإعفاءات المختلفة المتعلقة بها وآجال جبايتها، بل هو نظام متكامل يضم إجمالي العناصر الاجتماعية والاقتصادية التي يجب أخذها بعين الاعتبار من أجل تبني قواعد قانونية تتماشى مع النظام الاقتصادي والاجتماعي للدولة.

الفرع الأول: مفهوم النظام الضريبي

لضبط الاصطلاح اللغوي والتداخل في المعني الذي نتعرض له في أحيان كثيرة بين النظام الجبائي والنظام الضريبي، فإننا نجد هذا الأخير "يستخدم للإشارة إلى مجموعة القواعد المتعلقة بتأسيس، تحصيل، الرقابة والمنازعات الضريبية أو مجموعة من الضرائب لها صفات مشتركة، والمحددة بالقانون الضريبي من جهة وقانون الإجراءات الجبائية من جهة أخرى...، في حين مفهوم النظام الجبائي أوسع تعبيراً من النظام الضريبي، لأن النظام الضريبي يتعلق بالضرائب فقط أما النظام الجبائي فإنه يشمل اقتطاعات ضريبية أخرى، وبالتالي مؤسسات وهياكل تنظيمية أوسع".¹

وقد صيغت العديد من التعاريف للنظام الضريبي، نذكر منها مايلي:

التعريف 01: "النظام الضريبي هو مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع، والنظام الضريبي بحكم كونه مجموعة من الضرائب لا بد وأن يصمم على هدى من تلك المبادئ والقواعد العلمية التي قدمتها لنا نظرية المالية العامة".²

¹ - عبد الله الحرتسي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012، ص 58.

² - حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، مكتبة الاقتصاد، جامعة الإسكندرية، مصر، 2019، ص 10.

التعريف 02: " النظام الضريبي عبارة عن مجموعة من الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين في زمن معين بما فيها الضرائب المباشرة وغير المباشرة، العامة والنوعية، ويعد أداة فعالة في يد الدولة لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها"¹

التعريف 03: ويعرف النظام الضريبي على أنه "مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا يعمل بطبيعة محددة من خلال التشريعات"².

التعريف 04: كما عرف على أنه " مجموعة من العناصر (ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة) والتي تعمل بشكل مترابط لتحقيق مجموعة من الأهداف، وفقا لقواعد ومقومات وإجراءات محددة"³.

التعريف 05: وعرف أستاذ الاقتصاد والمالية العامة عطية عبد الواحد النظام الجبائي على أنه "مجموعة من الضرائب المطبقة في لحظة معينة في بلد معين، بالإضافة إلى الجهاز المسؤول عن ضمان الاقتطاع الضريبي اللازم لتمويل تدخل السلطة العامة"⁴

ويعرف النظام الضريبي في الأخير بأنه مجموعة من القواعد التشريعية، السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية، الثقافية والإدارية، التي يؤدي تفاعلها وتأثيرها المتبادل إلى وجود كيان ضريبي معين يستهدف تحقيق آمال المجتمع الذي يخلق فيه، وله وسائله المستندة إلى معيار السلطة العامة، ويعتبر الكيان الضريبي بمثابة تركيبة من مجموعة الضرائب المفروضة في وقت معين وفي بيئة اجتماعية معينة.⁵

عموما يمكن القول إن النظام الضريبي يتراوح بين مفهومين أحدهما ضيق والآخر واسع:

المفهوم الضيق للنظام الضريبي: " يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة".⁶

¹ - محمد خالد المهابني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد الثاني، 2003، ص 261.

² - مرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 06.

³ - محمد علي الربيدي، محمد سعيد الحاج، المحاسبة الضريبية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، الطبعة الأولى، صنعاء، اليمن، 2014، ص 25.

⁴ - عبد الواحد عطية، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2000، ص 517.

⁵ - رشيد شباح، عامل المردودية للنظام الجبائي الجزائري بين الفعالية الاقتصادية وتغطية النفقات العامة دراسة قياسية للفترة (1970-2017)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2019-2020، ص 143.

⁶ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2016، ص 19.

المفهوم الواسع للنظام الضريبي: "يتمثل في مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين، وفي هذه الحالة يصبح النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية، ومن ثم يعتبر النظام الضريبي (مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية)"¹

مما سبق يمكن النظر إلى النظام الضريبي من زوايا متعددة، حيث تتنوع وجهات النظر تبعًا للجوانب التي يتم التركيز عليها، فمن الناحية الفنية يُعرف النظام الضريبي بأنه مجموعة من القواعد الفنية التي تتضمن الأساليب والطرق المستخدمة في بناء وتشكيل النظم الضريبية، أما من الجانب القانوني فيُنظر إلى النظام الضريبي على أنه مجموعة من النصوص التشريعية والتنظيمية المستندة إلى قواعد قانونية متعددة، بينما تتبنى وجهة نظر أخرى بُعداً أكثر شمولاً، حيث يُعتبر النظام الضريبي مجموعة من العناصر الأيديولوجية والاقتصادية التي تتفاعل لتشكيل نظام ضريبي يتأثر بالمحيط الاقتصادي والاجتماعي والثقافي والإداري للدولة، مثل حجم الموارد الطبيعية، والهياكل الاقتصادية والاجتماعية، ودرجة التقدم الاقتصادي.

ومن هنا يمكن أن نخلص إلى أن النظام الضريبي يقوم على العناصر والخصائص التالية:²

- ✓ مجموعة الأهداف والغايات المحددة التي يسعى النظام لتحقيقها، وهي مشتقة من أهداف السياسة المالية المتبعة، حيث يختلف هدف النظام الضريبي حسب نوع النظام الاقتصادي، فهدف النظام الضريبي وفقاً للنظام الرأسمالي يختلف عنه في النظام الاشتراكي، كما أن هدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة يختلف عنه في الدول النامية؛

- ✓ مجموعة الصور الفنية للضريبة، والتي تمثل وسائل تحقيق الأهداف؛
- ✓ مجموعة التشريعات والقوانين الضريبية، بالإضافة إلى القرارات التنفيذية والمذكرات التفسيرية، والتي تمثل إجراءات وطريقة عمل النظام الضريبي وأجهزته في تحقيقه لأهدافه.

الفرع الثاني: أهمية دراسة النظام الضريبي

لتوضيح الأهمية البالغة التي يحظى بها النظام الضريبي لدى مختلف الأطراف ذات العلاقة، وجب تقسيم هذه الأخيرة إلى عدة مستويات نظراً لاختلاف درجة اهتمام كل منها (قطاع العائلات،

¹ - المرجع نفسه، ص 19.

² - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، النظم الضريبية - مدخل تحليلي وتطبيقي، مكتبة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 10.

المستثمرين، الدولة) بالنظم الضريبية، وفيما يلي نفصل في أهمية دراسة النظام الضريبي حسب مستويات الاهتمام وفق ما يلي¹:

أولاً/ أهمية النظام الضريبي لدى قطاع العائلات:

يشكل قطاع العائلات عنصراً حيوياً في تحليل توازنات المعادلة الاقتصادية، إذ يمثل الطلب الاستهلاكي جزءاً رئيسياً من مكونات الطلب الفعّال، بناءً على ذلك يجب أن يكون هذا القطاع محور اهتمام عند تصميم الأنظمة الضريبية، نظراً لإمكانية ظهور ردود فعل سلبية تؤثر على نجاح السياسات الجبائية. يتجلى تأثير النظام الضريبي على قطاع العائلات من خلال التغيرات التي تطرأ على مستويات المعيشة ونمط الاستهلاك حيث يمكن لهذه التغيرات أن تؤدي إلى ارتفاع أو انخفاض مستويات الادخار كما أن الأعباء الضريبية تفرض تأثيرات مباشرة على اختيارات الأفراد بين زيادة ساعات العمل أو تفضيل الراحة، نظراً لتأثير تلك الأعباء على مداخيلهم، مما يعكس الأهمية البالغة للنظام الضريبي في صياغة السلوك الاقتصادي للأفراد.

ثانياً/ أهمية النظام الضريبي لدى قطاع المستثمرين:

يُعد الطلب الاستثماري أحد المكونات الأساسية للطلب الكلي الفعّال، إلى جانب الطلب الاستهلاكي، ويكتسب أهمية كبيرة لدى مصممي الأنظمة الضريبية والسياسات المالية للدولة، يلعب المستثمر دوراً محورياً في تحقيق الأهداف الكلية للسياسة الاقتصادية، إذ يراقب عن كثب التغيرات التي تطرأ على السياسة الجبائية وقوانين المالية للدولة بشكل سنوي، نظراً لتأثير هذه التغيرات على ربحية المشاريع الاستثمارية. تُبنى القرارات الاستثمارية للمستثمرين على المعدلات الضريبية، حيث تُعد المعدلات الضريبية المنخفضة والإعفاءات لبعض المشاريع عوامل تحفيزية رئيسية، لذا تحظى النظم الضريبية باهتمام بالغ لدى رجال الأعمال، الذين يتابعون التحفيزات الجبائية التي قد تقدمها السياسات الضريبية، ويسعون إلى الاستفادة من الفرص الاستثمارية المتاحة في ظل تلك التحفيزات، أو تكييف استراتيجيات الإنتاج لتحقيق تعظيم الربح ضمن الإطار المتاح من الفرص الاستثمارية المحفزة.

ثالثاً/ أهمية النظام الضريبي بالنسبة للدولة:

تحتل النظم الضريبية أهمية كبيرة لدى حكومات الدول، كونها من الأولويات في تصميم البرامج الحكومية بسبب اعتماد هذه البرامج على حجم وفعالية الإيرادات العامة، تسعى الحكومات من خلال النظم الضريبية إلى تحقيق أهداف متعددة، منها تعزيز العمالة والاستثمار، الحفاظ على القدرة الشرائية، وتشجيع الادخار مما يساهم في التأثير على المتغيرات الاقتصادية الكلية. على الصعيد المحلي، تركز الحكومات على ضمان كفاءة النظام الضريبي في تمويل النفقات العامة مع مراعاة العدالة الضريبية، أما على المستوى الدولي، فإنها تعيد صياغة نظمها الضريبية بما يتوافق مع

¹ - رشيد شباح، مرجع سابق، ص 144.

الاتفاقيات الاقتصادية الدولية، مثل معالجة قضايا الأزواج الضريبي والالتزام بالشروط والمواثيق الدولية، بناءً على ذلك تكتسب النظم الضريبية دوراً محورياً في تشكيل وتوجيه السياسات الاقتصادية، السياسية، والاجتماعية للدول.

الفرع الثالث: أركان النظام الضريبي

وفقاً للمفهوم الواسع للنظام الضريبي، فإن هذا الأخير يركز على ركنين أساسيين هما الهدف والوسيلة.

أولاً/ الهدف: يسعى أي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف محددة تتماشى مع السياسة الاقتصادية التي تحددها الدولة، مما يجعل هذه الأهداف تختلف من دولة إلى أخرى، ففي الدول المتقدمة يُعتبر النظام الضريبي أحد المصادر الأساسية للتمويل ووسيلة فعالة لتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي، يتجلى هذا التدخل من خلال التمييز في المعاملة الضريبية بين النشاطات الاقتصادية المختلفة لتشجيع بعضها دون الأخرى، أو من خلال إعادة توزيع الدخل عبر استقطاع جزء من المداخيل والثروات العالية وإعادة توزيعها عن طريق الخدمات العامة أو منح إعانات عائلية لأصحاب المداخيل المنخفضة، أما في الدول النامية فإن النظام الضريبي يهدف بشكل رئيسي إلى تشجيع الادخار والاستثمار عبر فرض ضرائب تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد، وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها نحو التنمية، حيث تُعتبر الضريبة في هذه الدول إحدى أدوات الادخار الإجباري لتمويل مشروعات التنمية.¹

كما يتفاوت هدف النظام الضريبي بين الدول الرأسمالية والدول الاشتراكية، ففي الدول الاشتراكية التي تمتلك كل عناصر الإنتاج وتستخدم التخطيط المركزي لإدارة النشاط الاقتصادي، يتميز النظام الضريبي بفرض الضرائب بشكل رئيسي على أنشطة القطاع العام، في حين تشكل الضرائب الشخصية نسبة ضئيلة جداً من الإيرادات الضريبية، ومن ثم تنظر الأنظمة الاشتراكية إلى الضرائب كأداة مرنة لتوجيه الاقتصاد والتحكم في الإنتاج بما يتناسب مع سياساتها²، أما في الدول الرأسمالية المتقدمة التي تتبنى فلسفة الدولة المحايدة، فيتمثل هدف النظام الضريبي في تحقيق الغرض المالي للضريبة، وبالتالي تركز الضرائب على تحقيق وفرة الإيرادات والعدالة الضريبية، ومع بداية تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي والاجتماعي، توسعت أهداف النظام الضريبي لتشمل ثلاث

¹- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 20.

²- هني خروبي، انعكاسات عصرنة الإدارة الضريبية وتحسين خدماتها على المردودية الحثائية -دراسة حالة المديرية الجهوية للضرائب الشلف، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2021-2022، ص 12

أغراض أساسية: الغرض المالي، الغرض الاقتصادي، والغرض الاجتماعي، حيث تهدف مجتمعة إلى تحقيق وفرة الإيرادات والعدالة الضريبية وإمكانية تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي.¹

ثانيا/ الوسيلة: يقصد بها الأدوات القانونية والفنية التي تستعملها السلطة لبلوغ الأهداف المخطط لها، وحسب الفكر المالي المعاصر فهي تتمثل في محاور التشريع والتنظيم الفني للضرائب التي ينتج عن تراكمها ما يسمى بالنظام الضريبي بمفهومه الضيق، وهي تقوم على عنصرين أساسيين هما العنصر الفني والعنصر التنظيمي.²

1. العنصر الفني (التنظيم الفني للضريبة):

تختار الدولة العديد من الوسائل الفنية، التي تسمح لها بزيادة الحصيلة الضريبية وذلك عن طريق توسيع الوعاء الضريبي ليشمل عدد أكبر من الممولين بالضريبة، وتحقيق العدالة في فرضها بما يتناسب والمقدرة التكاليفية لكل ممول من خلال اعتماد نظام الضرائب التصاعدية، التي تعتبر أكثر عدالة مقارنة بنظيرتها من الضرائب النسبية، ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للضرائب المختلفة في إطار القانون الضريبي الذي يركز على سيادة الدولة في فرض الضرائب عن طريق التشريع الضريبي ومساهمة ممثلي الشعب في تقريرها من خلال البرلمان.³

2. العنصر التنظيمي:

يكتسي العنصر التنظيمي للنظام الضريبي بالغ الأهمية، وذلك من خلال توفر تنظيم إداري على درجة عالية من الكفاءة والمرونة يتكفل بمهمة الإقرار والربط والتحصيل وفق تشريعات ضريبية محددة، بما يضمن ويكرس العدالة للمكلفين بالضريبة، وتحقيق التنسيق والتوافق بين مختلف الضرائب والرسوم المكونة للنظام الضريبي الذي يتطلب ما يلي⁴:

- تجنب تراكم الضرائب على الأوعية الضريبية، حتى لا تتجاوز الأعباء حدود المقدرة التكاليفية؛
- تجنب إحداث أي تصدع في كيان النظام الضريبي أو الهيكل الضريبي؛
- مراعاة الإبقاء على عدالة النظام الضريبي في مجموعه، حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قديمة إلى الإخلال بأبعاد العدالة؛
- مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يضمها النظام الضريبي، بحيث يتعين السعي لزيادة الحصيلة الضريبية لضريبة ما لتعويض النقص في الحصيلة الضريبية لضريبة أخرى.

¹ - محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية، السورية، سوريا، 2018، ص ص 15-17.

² - لخضر عبيرات، فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة . دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري . أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة عمار ثلجي الأغواط، الجزائر، 2017 - 2018، ص 97

³ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 21.

⁴ - أحمد وسان، متطلبات تكيف النظام الضريبي الجزائري في ظل تحديات التجارة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2016 - 2017، ص 33.

المطلب الثاني: أسس النظام الضريبي الحديث والخصائص العامة لهيكله

الضريبة العصرية هي ضريبة تدخلية تؤدي دورا مهما في السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وفي توجيه الاستثمارات الإنتاجية وهي قبل كل شيء مورد تعتمد عليه السلطات في تغذية خزانة الدولة.

ولما كان للضريبة كل هذه الأهمية، فقد وضع لها ومن فترة طويلة قواعد على المشرع الضريبي أن يأخذها بعين الاعتبار عند صياغته للنظام الضريبي.

الفرع الأول: قواعد النظام الضريبي حسب آدم سميث

من المعروف تاريخيا أن أول من حاول وضع القواعد والمبادئ الأساسية التي يجب أن يقوم عليها النظام الضريبي السليم هو "آدم سميث" في كتابه المشهور "ثروة الأمم"، حيث رأى أن هذا النظام يجب أن يقوم على القواعد الأربع التالية:¹

أولا/ قاعدة العدالة، أو المساواة في المقدرة:

تنطلق هذه القاعدة من القدرة المالية التكاليفية لدافع الضريبة (المكلف) في المساهمة في الأعباء العامة، بحيث تكون مساهمة أعضاء الجماعة في الأعباء العامة متناسبة مع دخولهم، فمن يحصل على دخل وفير يحصل بالمقابل على حماية الدولة له ولدخوله، فعليه أن يساهم في نفقات الدولة بقسط أكبر وأوفر مما يساهم به المكلف الذي لا يحصل إلا على دخل قليل، ومن لا دخل له يعفى من دفع الضريبة، وكتب آدم سميث في هذا الصدد قائلا: "يجب أن يساهم رعايا كل دولة في نفقات الحكومة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي نسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة".

ولقد أخذت أغلب التشريعات الضريبية المعاصرة بفكره قاعدة العدالة وما تطبيق الضريبة التصاعدية وإقرار الإعفاءات العائلية والحد الأدنى من الدخل المعفى إلا صورا لمبدأ العدالة.

ثانيا/ قاعدة الوضوح واليقين:

على أية ضريبة مفروضة أن تكون واضحة معلومة حق العلم، من حيث مقدارها، وموعد دفعها، وكيفية هذا الدفع، حتى تكون الضريبة بعيدة عن التعسف وعن التجاوز، وبذلك لا يجوز أن تكون مبهمة قابلة لتأويلات السلطة الإدارية.

فكل ضريبة لا يعرف المكلف مقدارها وزمن جبايتها ومكان دفعها معرفة تامة، تعتبر ضريبة تعسفية تؤدي لسوء الاستعمال والاختلاس وإرهاق المكلفين، ويجب عدم دفعها.

¹ - محمد خالد المهنياني، خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا، بدون سنة نشر، ص ص 214-212.

ولقد اهتمت التشريعات الضريبية المعاصرة بقاعدة الوضوح واليقين، فنلاحظ من خلال النظم الضريبية المطبقة في كثير من البلدان أن أية ضريبة يجب أن تكون محددة في مطارحها وموعد فرضها وتاريخ وأساليب جبايتها.

ثالثا/ قاعدة الملازمة:

على الضريبة أن تجبى في أكثر الأوقات ملائمة للمكلف - وبالكيفية الأكثر تيسيرا له-، ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة، كأن تجبى ضريبة الرواتب والأجور من المكلفين في أوقات استلام أجورهم، وتجبى ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية في نهاية الدورة المالية، وعند تحقيق الربح، وتجبى ضريبة ريع العقارات من المكلفين بعد دفع بدل الإيجار.

فقاعدة الملازمة من أكثر القواعد احتراماً في الأنظمة الضريبية المعاصرة سواء كانت الضريبة مفروضة على الدخل أو مفروضة على الاستهلاك.

رابعا/ قاعدة الاقتصاد في النفقة:

ويهدف هذا المبدأ إلى تحقيق الضريبة لأكبر حصيله ممكنة بأقل قدر من النفقات الجبائية، فالغرض الأساسي من تحصيل الضريبة هو تغطية النفقات العامة، وهذا يتطلب تخفيض نفقات التحصيل إلى أقصى درجاتها حتى ينتج فرق بين الضريبة وتكلفة تحصيلها وهذا لأنه كلما تقلص هذا الفرق كلما فقدت الضريبة أهميتها.

وهنا وجب النظر إلى تكاليف التحصيل نظرة أوسع بحيث لا تقتصر على ما تتحمله الإدارة الضريبية، ولكنها تمتد لتشمل ما يتحمله الممولون أو الوسطاء (الوحدات والمنشآت التي تقتطع الضريبة من العاملين لديها والمتعاملين معها) من نفقات اقتطاع الضريبة وتوريدها، من إعداد مستندات وتقديم إقرارات وإمساك سجلات ودفاتر محاسبية... الخ، ويعد مؤشر "سهولة دفع الضرائب" من محددات تنافسية بيئة إدارة الأعمال في الدولة.

ولتفعيل قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية يجب مراعاة بعض الشروط لعل من أهمها ما يلي¹:

- عدم المغالاة في سعر الضريبة بشكل يدفع المكلف إلى التهرب أو المماطلة في الدفع واللجوء إلى الأساليب والحيل القانونية للتهرب من الضريبة؛
- الاستغناء عن الضرائب ضئيلة الحصيله التي تنقل كاهل الممول، وتحمل الدولة في سبيل جبايتها نفقات تزيد أو تقل قليلا عن المبالغ المحصلة منها.

¹ - محمود محمد الدمرداش، اقتصاديات المالية العامة مع اشارة خاصة لتطور النظام المالي في المملكة العربية السعودية، دار الاحادة للنشر والتوزيع، مكة المكرمة، السعودية، 2016، ص 140.

الفرع الثاني: قواعد النظام الضريبي الحديث

وإذا كانت هذه القواعد لازالت صالحة حتى يومنا هذا إلا أنها أصبحت غير كافية وناقصة، بمعنى أنها لا تكفي وحدها لضمان قيام نظام ضريبي حديث، سليم، كفء وفعال حيث حدثت تطورات كثيرة منذ أن أطلقها "آدم سميث" مثل تزايد دور الدولة في النشاط الاقتصادي وبالتالي تزايد النفقات العامة وتطورت فكرة العدالة الضريبية، ومنها أيضا أن الضرائب لم تعد محايدة تهدف فقط إلى تحصيل الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة وإنما أصبحت أيضا أداة ضرورية وهامة تستخدمها الدولة في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية على مستوى الاقتصاد القومي، وقد استقر الفكر الاقتصادي والمالي على مجموعة القواعد والأسس التالية التي يجب أن يركز عليها النظام الضريبي الحديث ليكون قطاعا ضريبيا سليما وكفؤا وفعالا لعل من أهمها ما يلي¹:

أولا/ وفرة الحصيلة الضريبية

وهذه القاعدة تأتي لتكون الأساس الذي يجب أن يقوم عليه أي نظام ضريبي حديث، ذلك لأن الهدف الأول من فرض الضريبة بل ومن وضع النظام الضريبي برمته هو أن تعظم الدولة حصيلتها من الإيرادات الضريبية لتغطية النفقات العامة التي تتميز بظاهرة التزايد المستمر، فالكل على يقين وعلى قناعة في عالم اليوم بأن الضرائب هي المصدر الرئيسي لتمويل الموازنة العامة للدولة، ويلاحظ في هذا المجال أن الحصيلة الضريبية تتأثر بعدة عوامل نذكر منها:

1. نطاق وعاء الضريبة:

فكلما كان وعاء الضريبة واسع النطاق كلما كانت حصيلتها أكثر وفرة وأكثر غزارة، فمثلا بالنسبة لضريبة الدخل تكون حصيلتها أكثر وفرة إذا فرضت على إجمالي الدخل وليس على الصافي، أما بالنسبة للضرائب على السلع واسعة الاستعمال فتكون حصيلتها وفيرة بعكس الحال بالنسبة للضرائب على السلع الكمالية حيث تقل حصيلتها مهما ارتفع سعر الضريبة نظرا لضيق وعائها وارتفاع درجة مرونتها، أما الضريبة العامة على المبيعات فتأتي عادة بحصيلة وافرة نظرا لاتساع وعائها.

2. سعر الضريبة:

من المهم الإشارة إلى أن زيادة معدلات الضريبة لا تؤدي بالضرورة إلى زيادة الحصيلة الضريبية؛ بل قد يؤدي ذلك أحيانا إلى تراجع الإيرادات، فعلى سبيل المثال يمكن أن يؤدي رفع معدل الضريبة على الدخل إلى تثبيط الأفراد عن العمل والإنتاج والاستثمار، مما يؤدي إلى تقليص دخولهم وتقليص الوعاء الضريبي، وبالتالي تقليل الحصيلة الضريبية وزيادة معدلات التهرب الضريبي، وعلى العكس من ذلك فإن خفض معدل الضريبة قد يؤدي إلى زيادة مستدامة في الحصيلة.

¹ - عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، جامعة الزقازيق، القاهرة، مصر، 2005، ص ص 244-248.

فيما يتعلق بالضرائب على السلع المنتجة محلياً، ينبغي على واضع السياسة المالية أن يأخذ في الحسبان مرونة الطلب على هذه السلع عند فرض أو رفع الضريبة، حيث أن فرض ضريبة مرتفعة على سلعة ذات طلب مرن يمكن أن يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية، بينما يمكن خفض الضريبة أن يزيد من الحصيلة في حالة السلع ذات الطلب غير المرن. وأخيراً، تجدر الإشارة إلى أن المبالغة في رفع معدلات الضرائب قد تشجع على التهرب الضريبي، لذا لا ينبغي لواضع السياسة المالية أن يركز فقط على تحقيق وفرة في الحصيلة كهدف أساسي دون مراعاة الأهداف الأخرى للضريبة، ويتفق الاقتصاديون على أن وفرة الحصيلة ليست ضرورية لكل ضريبة بمفردها، بل يكفي تحقيق هذا العنصر في النظام الضريبي ككل.

ثانياً/ العدالة الضريبية

لقد مرت فكرة العدالة الضريبية بثلاث مراحل تاريخية هي على النحو التالي¹:

المرحلة الأولى: تقوم على عدم التمييز بين الطبقات وجاءت مع قيام الثورة الفرنسية التي رسخت مبدأ المساواة في تحمل الأعباء الضريبية، حيث أخضعت طبقة الأشراف والنبلاء ورجال الدين للضريبة بعد أن كانوا لا يتحملون شيئاً قبل ذلك، وأصبح كل أفراد الشعب يشاركون في تحمل الضريبة.

المرحلة الثانية: والتي قامت على ترسيخ مبدأ الضريبة النسبية حيث أصبح لا يكفي تحمل جميع أطراف الشعب للضريبة، بل إن التفاوت بين الدخل المنخفضة والدخل المرتفعة تطلب إحداث تفاوت في مقدار الضريبة الذي يتحمله كل فرد، وبالتالي ساد مفهوم العدالة الضريبية النسبية وذلك خلال القرن التاسع عشر.

المرحلة الثالثة: في هذه المرحلة ظهر مبدأ الضريبة التصاعدية، حيث لوحظ مع أواخر القرن التاسع عشر أن الضريبة النسبية لا تحقق العدالة الضريبية بعد سيادة نظرية التحليل الحدي في مجال النظرية الاقتصادية والذي أبرز أن المنفعة الحدية لوحدة النقود أو منفعة آخر وحدة نقدية أكثر ارتفاعاً في حالة الدخل المنخفضة عنها في حالة الدخل المرتفعة.

فإذا فرضنا ضريبة بنسبة 20% على دخل مكلف (أ) الذي يبلغ 25.000 دج فيكون مقدارها 5.000 دج، بينما لو فرضنا نفس النسبة على دخل مكلف (ب) البالغ 100.000 دج فإن الضريبة يكون مقدارها 20.000 دج.

وهنا يلاحظ أن المكلف (أ) الذي دخله منخفض سيتحمل عبئاً أكبر حيث سيحرمه دفع الضريبة من إشباع بعض الحاجات الأساسية، أما دفع المكلف (ب) لمبلغ 20.000 دج من دخله المرتفع البالغ 100.000 دج لن يحرمه من إشباع الحاجات الأساسية، وبالتالي فقد تحول مفهوم العدالة الضريبية من الضريبة النسبية إلى الضرائب التصاعدية وهو المفهوم السائد في الوقت الحاضر.

1- المرجع نفسه.

ثالثاً/ الثبات في الحصيلة الضريبية

يجب أن يعتمد النظام الضريبي على حصيلة ضريبية تتميز بالكفاءة والفعالية لضمان إعداد دقيق لتقديرات الموازنة العامة للدولة، تتأثر الحصيلة الضريبية بالتقلبات الاقتصادية؛ حيث تشهد الضرائب المباشرة، المفروضة على الدخل والثروات، استقراراً نسبياً في بعض أنواعها، بينما تتأثر الضرائب غير المباشرة، المفروضة على تداول السلع والخدمات، بفترة الانتعاش والركود، مما يؤدي إلى تقلبات في حصيلتها، ففي فترات الرواج ترتفع حصيلة الضرائب غير المباشرة مع زيادة الإنفاق، بينما تنخفض في فترات الركود بسبب تراجع الإنفاق، لذلك يوصي الاقتصاديون بتوازن النسب بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة لتحقيق ثبات نسبي في الحصيلة الضريبية لتلبية احتياجات الإنفاق العام المتزايد.

الفرع الثالث: الخصائص العامة لهيكل النظام الضريبي

إن أي نظام في العالم ومهما كان شكله يلتقي مع النظم الأخرى على تبني صورتين من صور الهيكل الضريبي، فالصورة الأولى هي للأنظمة التي تغلب الضرائب المباشرة على الضرائب غير المباشرة، أما الصورة الثانية فتتمثل في الأنظمة التي تسعى لتطبيق هذان النوعان على قدم المساواة، أو تغليب أحدهما على الآخر ولكن بشكل بسيط.

فنظام الهياكل الضريبية التي تغلب الضرائب المباشرة تطبق في الدول الرأسمالية المتقدمة مثل "أمريكا، كندا، بريطانيا والسويد" حيث تصل نسب فرض هذه الضرائب ما بين 70% و80%، فتطبيق الضرائب المباشرة في هذه الدول يعود إلى:¹

■ ارتفاع مستوى الدخل ورأس المال مما يتسبب في تحقيق وفرة في حصيلة الضرائب بخلاف الضرائب غير المباشرة؛

■ المكلف في هذه الدول يتمتع بقدر عالي من الوعي الضريبي؛

■ تمتع الإدارات الضريبية في هذه الدول بدرجة عالية من الكفاءة والمرونة؛

■ اعتماد الدول الرأسمالية على الضريبة العامة، وليس على الضرائب النوعية، فالضرائب العامة تفرض على جميع ما يحققه المكلف من دخل، وهو ما يستلزم توفر جهاز ضريبي كفء يستطيع الوصول إلى حصر حقيقي للوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة بشكل نظامي.

أما الضرائب غير المباشرة فتغلب في مجموعتين من الدول: الدول الاشتراكية والدول النامية أو الأقل نمواً، أو الدول السائرة في طريق التقدم الاقتصادي، وهذا يعود لانخفاض الوعي الضريبي وقلة أو انعدام كفاءة الإدارة الضريبية، وانخفاض مستوى الدخل ورأس المال، وبالتالي انخفاض في وفرة الحصيلة وعدم تحقيق العدالة الضريبية.

¹ - محمد الحلاق، عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص 137.

في حين أن الدول الرأسمالية غير المتقدمة فتأخذ بنظام وسط يمزج بين النوعين من الضرائب دون تغليب كبير لأحدهما على الآخر.¹

وبناء على ما تقدم فالفقه المالي يرى أن الضريبة العامة سواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة تطبق في الدول المتقدمة رأسمالية كانت أو اشتراكية لأنها ضريبة عامة تصيب جميع الدخل أو رؤوس الأموال التي يملكها الأشخاص، ولأن هذه الضرائب تتبع الأسعار التصاعدية لذلك فهي تحتاج إلى أجهزة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة والتي لا تتوافر إلا في الدول المتقدمة رأسمالية أو اشتراكية، وعلى العكس من ذلك فالضرائب النوعية تطبق في الدول التي لا تتوافر فيها هذه الشروط كالدول النامية، حيث مستوى الدخل فيها منخفض والإدارة الضريبية لا تستطيع أن تقوم بمهام الضريبة العامة، فتلجأ إلى الضريبة النوعية والتي تعتبر سهلة التطبيق وتتناسب مع حال هذه الأخيرة، علماً أن الضريبة النوعية تصيب نوعاً معيناً من السلع، وهنا وجب التفريق بين فرض ضريبة عامة على الإنفاق وفرض ضرائب نوعية على أنواع معينة من السلع وفق الاعتبارات التالية:²

■ **اعتبار الحصيلة:** إن فرض ضريبة عامة على الإنفاق معناه أن هذه الضريبة تمس كل أوجه الإنفاق وهو ما يعني اتساع مطرح الضريبة إضافة إلى فرضها بشكل تصاعدي، أما في الضرائب النوعية فالمطرح ضيق، ولا إمكانية فيه لتطبيق الضريبة التصاعدية، وهو ما يؤدي في النهاية إلى استنتاج أن حصيلة الضريبة العامة أكثر وفرة من الضريبة النوعية التي تمتاز بضآلة حصيلتها.

■ **اعتبار التهرب الضريبي:** عندما يتم فرض ضريبة عامة على كل أوجه الإنفاق فلن يستطيع المكلف التهرب من دفع الضريبة، أما عند فرض ضريبة نوعية على الإنفاق فقد يتحول المكلف من الإنفاق الذي فرضت عليه الضريبة إلى نوع آخر من أنواع الإنفاق.

لذلك وجب أن تخضع جميع العناصر ذات الطبيعة الواحدة للضريبة لأن فرض الضريبة على أحد هذه العناصر فقط يؤدي إلى التحول عنها، إلا في حالة واحدة وهي إذا كان التحول من سلعة إلى أخرى أو من شكل إلى آخر هو من أهداف المشرع الضريبي، وفي هذه الحالة لا يكون تحول المكلف عن هذا الإنفاق نوعاً من أنواع التهرب الضريبي.

المطلب الثالث: فعالية النظام الضريبي المفهوم ومداخل القياس

يتوقف نجاح السياسة الجبائية على مدى عدالة وفعالية النظام الجبائي، مما يجعل دراسة فعالية هذا النظام أمراً بالغ الأهمية للباحثين، تُعتبر الفعالية مؤشراً حيوياً لتقييم نجاح أو فشل السياسة الجبائية، في حين يعد اختيار النظام الجبائي القادر على تحقيق أهداف التنمية من التحديات الرئيسية

¹ - المرجع نفسه، ص 138.

² - المرجع نفسه، ص 139.

التي تواجه صناع القرار في أي دولة، هذا التحدي ينبع من التعارض بين الأهداف المختلفة، مثل تحقيق الكفاءة والعدالة، وضرورة التوفيق بينهما وفقاً للأولويات والظروف السائدة.

الفرع الأول: مفهوم فعالية النظام الضريبي

نظراً لتعقيد مفهوم الفعالية، سنبدأ باستعراض هذا المفهوم بشكل عام ثم نحاول تحديد مفهوم فعالية النظام الضريبي، ثم نتعرف على الطرق المختلفة لقياس هذه الفعالية ونبرز أهم الصعوبات المرتبطة بعملية القياس.

أولاً/ مفهوم الفعالية: يتسم مفهوم الفعالية بالتعقيد نتيجة لتداخل وتشابك العديد من العلاقات بين فعالية المنظمة والعوامل المؤثرة عليها أو المحددة لها، ولتحديد مفهوم الفعالية بشكل أكثر دقة نستعرض التعريفات التالية:

التعريف 01: يقصد بها "تقييم العملية التي أدت إلى النتائج القابلة للملاحظة يشمل مقارنة قابلة للقياس بين النتائج المتوقعة والمخرجات الفعلية. يعني ذلك القدرة على تحقيق الأهداف من خلال مقارنة النتائج الفعلية مع الأهداف المحددة، ثم العمل على تحسين الأداء لتحقيق النتائج المتوقعة".¹

التعريف 02: حسب الباحثان كاتز "KATZ" وكان "KHAN" فإن "الفعالية تعني تعظيم معدل العائد على الاستثمار بكافة الطرق المشروعة، وهي تعتبر مؤشراً على القدرة على البقاء واستمرار التحكم في البيئة"²

التعريف 03: يرى ألفار Alvar أن الفعالية تكمن في "قدرة المنظمة على البقاء والتكيف والنمو بغض النظر عن الأهداف التي تحققها"³، ما يمكن استخلاصه من هذا التعريف أن ألفار لم يول اهتماماً كافياً لتحقيق الأهداف التي تصبو المنظمة للوصول إليها، بل ركز بشكل أكبر على قدرة المنظمة على التكيف والتأقلم مع الظروف الداخلية والخارجية المحيطة بها.

التعريف 04: يعتقد مجموعة من الباحثين، بمن فيهم يشتمان (Yuchtman)، سيشور (Seashore)، وإتزيوني (Etzioni)، أن الفعالية تتجلى في قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية، تعبر هذه الأهداف عن النتائج النهائية المرتبطة بالسياسات المتبعة من قبل المنظمة، والتي تسعى إلى تحقيقها في الواقع العملي وفقاً للمتغيرات البيئية الداخلية والخارجية، إذ يعتبر استخدام الأهداف التشغيلية في قياس الفعالية أمراً يساهم في تحقيق المرونة اللازمة لتناسب الهيكل التنظيمي والبيئة المحيطة بالمنظمة.⁴

¹ - لخضر طوير، الفعالية واللافعالية في التنظيم، مجلة مقاربات، العدد السابع، 2014، ص 136.

² - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 74.

³ - خليل محمد محسن الشماع، خيضر كاظم حمود، نظرية المنظمة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2000، ص 327.

⁴ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 74.

ثانيا/ الفعالية والكفاءة: ومن أجل تحديد مفهوم دقيق للفعالية كان لابد من الفصل بين الفعالية والكفاءة، إذ أن الفعالية تعبر عن محصلة تفاعل الأداء الكلي للمؤسسة بما تحتويه من أنشطة إدارية، وظيفية وفنية، كما ترتبط بمدى تحقيقها لأهدافها، في حين تعبر الكفاءة عن مستوى الرشادة في استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة أي أنها ترتبط بعنصر التكلفة والعلاقة بين المدخلات والمخرجات، ومن هذا المنطلق يمكن القول أنه رغم اختلاف مفهومي الفعالية والكفاءة إلا أنهما متلازمان، حيث أن حسن استخدام الموارد المتاحة سيؤدي بالضرورة إلى تحقيق الأهداف، كما أن تحقيق الأهداف قد يعكس حسن استخدام الموارد.¹

ثالثا/ فعالية النظام الجبائي: نظرا للاختلاف السائد في تعريف وتحديد مفهوم لمصطلح الفعالية فالأمر يتعدى كذلك لتعريف الفعالية الضريبية، ومن بين هذه التعاريف نذكر ما يلي:

التعريف 01: تتمثل فعالية النظام الضريبي في تعظيم دور الدولة في تحقيق التوازن بين المنافع الفردية والتدخل في توزيع الموارد.²

التعريف 02: النظام الضريبي الفعال هو النظام الذي يفرض ضرائب لا تسبب تشوهات في هيكل الأسعار النسبية، بحيث يكون تأثيره محدوداً على توزيع الدخل دون التأثير على خيارات الإحلال بين السلع والخدمات.³

التعريف 03: هناك من عرف فعالية النظام الضريبي على أنها قدرة هذا الأخير على التحقيق المتكامل والمتناسق للأهداف المالية، الاقتصادية والاجتماعية، على اعتبار أنه قد يكون هناك تعارض بين هذه الأهداف، وبالتالي فتحقيق التناسق بينها ينتج عنه فعالية ضريبية، والتي يطلق عليها الضريبة المثلى.⁴

وما يجب مراعاته عند إعداد وتصميم أي نظام ضريبي فعال جملة من المقاييس والاعتبارات، تتمحور حول مجموعة من المبادئ مهمتها ضبط النظام الضريبي وتتمثل فيما يلي⁵:

- المعرفة التامة بايديولوجيات المجتمع، وجميع أوضاعه الاقتصادية، السياسية والاجتماعية؛
- الإحاطة بكافة أبعاد السياسة الضريبية التي يهدف المجتمع لتحقيقها؛
- الفهم العميق للأسس العلمية المتعلقة بتصميم النظم الضريبية؛
- إضافة إلى وجود إدارة ضريبية كفؤة تسهر على تطبيق هذا النظام.

¹ - المرجع نفسه، ص 75.

² - Jean Marier Monnier, **Les prélèvements obligatoires**, édition Economica, France, 1998, P 53.

³ - Annie Valée, **Les systèmes Fiscaux**, Edition du seuil, France, 2000, P 54.

⁴ - لخضر عبيرات، مرجع سابق، ص 103.

⁵ - المرجع نفسه.

مما تقدم يمكن القول إن فعالية النظام الضريبي تتمثل في قدرته على تحقيق التوازن بين الأهداف المالية، الاقتصادية، والاجتماعية بشكل متكامل ومتناسق، ولتصميم نظام ضريبي فعال يجب الالتزام بمبادئ رئيسية تشمل المعرفة العميقة بإيديولوجيات المجتمع وأوضاعه الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، بالإضافة إلى الإحاطة بأبعاد السياسة الضريبية المستهدفة، والفهم الدقيق للأسس العلمية لتصميم النظم الضريبية، علاوة على ذلك تعتمد فعالية النظام الضريبي على وجود إدارة ضريبية كفوة تسهر على تطبيق النظام بفعالية وكفاءة.

الفرع الثاني: مداخل قياس الفعالية الضريبية

بسبب تباين وتضارب وجهات النظر في تحديد تعريف شامل وموحد لمفهوم الفعالية الضريبية، ونتيجة لتعدد أهداف المنظمات وتنوع البيئات التي تعمل فيها، فإن ذلك أدى إلى نشوء العديد من المناهج لقياس الفعالية، وعلى هذا الأساس يمكن تصنيف هذه المناهج كما يلي¹:

أولاً/ مدخل الأهداف: يركز هذا النهج على قياس الفعالية الضريبية بناءً على مدى تحقيق أهداف النظام الضريبي المحددة مسبقاً وعلى رأسها الإيرادات الضريبية، ومع ذلك يواجه هذا النهج تحديات في التطبيق بسبب تعدد أهداف الضريبة وتعارضها، حيث أن الفعالية في تحقيق هدف معين قد تتعارض مع تحقيق أهداف أخرى، ونتيجة لذلك تم تقسيم هذا المدخل إلى مناهج فرعية نوجزها فيما يلي:

1- **مدخل الهدف السائد:** يُحدد هذا المفهوم على أنه الهدف الجوهرى والأكثر أهمية الذي تعينه السلطة التشريعية عند فرض الضرائب، مثل الإيرادات الضريبية المستهدفة، ويُعتبر هذا الهدف المؤشر الأساسي لقياس كفاءة النظام الضريبي.

2- **مدخل تعدد الأهداف:** وفقاً لهذا النهج، تُعد الفعالية الضريبية معياراً لقدرة النظام الضريبي على تحقيق مجموعة من الأهداف في وقت واحد، وهو ما يتضمن تحقيق وفرة في الإيرادات والوصول إلى أعلى مستوى من العدالة الضريبية، وكسب رضا وثقة المكلفين، واستناداً لذلك لا يمكن الاعتماد على مقياس واحد لتقييم الفعالية الضريبية؛ بل ينبغي قياسها بناءً على تحقيق كل الأهداف وبحسب أولوية كل هدف.

3- **مدخل الأهداف الوسيطة:** يتضمن هذا النهج مجموعة من المؤشرات التي ترتبط مباشرة بقياس الفعالية الضريبية، مثل مؤشرات تسيير الوعاء الضريبي، ومؤشرات التحصيل والمتابعة، بالإضافة إلى المؤشرات الخاصة بالرقابة والمراجعة والمنازعات الضريبية.

4- **مدخل الأهداف المرحلية:** تحقيق الفعالية الضريبية وفقاً لهذا النهج يعتمد على قدرة النظام الضريبي على تحقيق الأهداف على فترات زمنية مختلفة، تشمل الأهداف طويلة الأجل، ومتوسطة

¹ - المرجع نفسه، ص 107.

الأجل، وقصيرة الأجل، وبالتالي يعتمد قياس الفعالية الضريبية على مدى تحقيق النظام لهذه الأهداف المرحلية.

ثانيا/ مدخل تأمين الموارد¹: يعتمد هذا النهج في قياس الفعالية الضريبية على مدى قدرة النظام الضريبي على الحصول على الموارد وتأمينها من البيئة الخارجية، أي قدرته على استغلال وتوفير احتياجاته المادية والبشرية في ظل المتغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية المحيطة به، مع الاستخدام الأمثل لهذه الموارد. ومع ذلك، يُعاب على هذا النهج تركيزه على الوسائل المادية والبشرية اللازمة لتحقيق الفعالية، وإهماله للجوانب الأخرى المرتبطة بالفعالية الضريبية مثل التشريع الضريبي والوعي والثقافة الضريبية لدى المكلفين.

ثالثا/ المدخل المالي: تُقاس الفعالية الضريبية بناءً على المدخل المالي بالتركيز على بعض المؤشرات الكمية والتي منها على سبيل الذكر لا الحصر مؤشر نمو الإيرادات والذي يعبر عن مدى قدرة النظام الضريبي في زيادة الحصيلة الضريبية وتحسينها عبر الزمن ويتم حسابه وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة نمو الإيرادات} = \frac{\text{الحصيلة الضريبية للسنة } (n) - \text{الحصيلة الضريبية للسنة } (n-1)}{\text{الحصيلة الضريبية للسنة } (n-1)} \times 100$$

المطلب الرابع: محددات فعالية النظام الضريبي

ترتبط فعالية السياسة الضريبية بمدى فعالية النظام الضريبي الذي يمثل الترجمة الفنية لهذه السياسة، ومن أجل تحقيق هذه الفعالية لا بد أن يستجيب النظام الضريبي لمجموعة من المعايير التي يمكن من خلالها تقييمه، ومن أبرز هذه المؤشرات تلك التي وضعها فيتو تانزي (Vito Tanzi)، بالإضافة إلى مؤشرات ريتشارد موسجراف ومؤشرات مجموعة العمل الأوروبية.

الفرع الأول: مؤشرات فيتو تانزي (V. TANZI) لتصميم نظام ضريبي فعال

لقد قدم فيتو تانزي جملة من المؤشرات التي يمكن من خلالها تصميم نظام ضريبي فعال نوجزها فيما يلي²:

¹ - حسين محمد حريم، إدارة المنظمات منظور كلي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 94.

² - أنظر:

- عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2017، ص ص 165-167.

- Vito Tanzi, A tax system and policy objectives in developing countries: General principles and diagnostic tests, unpublished IMF paper, 1983, p p 24- 29.

- **مؤشر التركيز:** يتطلب هذا المؤشر أن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيرادات الضريبية من عدد قليل نسبياً من الضرائب والمعادلات الضريبية، ذلك من شأنه أن يسهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، ويسهل تقييم آثار تغيرات السياسة الضريبية، كما يساعد في تجنب خلق انطباع بأن الضرائب مبالغ فيها؛
- **مؤشر التشتت:** يجب على الحكومات تقييم الضرائب الموجودة في نظامها وتحديد تلك التي تكون ذات إيرادات ضئيلة وتسبب إزعاجاً، ومن ثم العمل على تقليل عددها أو حذفها بشكل كامل، وهو ما يساعد في تبسيط النظام الضريبي وتحسين كفاءته دون التأثير السلبي على إجمالي الإيرادات؛
- **مؤشر التآكل:** يتعلق هذا المؤشر بمدى قرب الأوعية الضريبية الفعلية من الأوعية الضريبية الممكنة، بحيث يشير اتساع الوعاء الضريبي إلى إمكانية زيادة الإيرادات حتى مع استخدام معدلات ضريبية منخفضة نسبياً، فإذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية بعيدة عن الممكنة نتيجة الإفراط في منح الإعفاءات لمختلف الأنشطة والقطاعات، فإن ذلك سيؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، ومن أجل تعويض النقص في الإيرادات الناتج عن تقليل الأوعية الضريبية، قد تلجأ الحكومات إلى رفع معدلات الضرائب، وهو ما سيحفز الأفراد والشركات على البحث عن طرق للتهرب من الضرائب، هذا يؤدي إلى تقليل الإيرادات الضريبية الفعلية ويعقد جهود الإدارة الضريبية؛
- **مؤشر تأخر التحصيل:** يتعلق الأمر بوضع آليات فعالة تضمن دفع المكلفين للضرائب في مواعيدها المحددة، حيث أن التأخر في السداد يؤدي إلى تآكل القيمة الحقيقية للإيرادات الضريبية بسبب التضخم، لذلك من الضروري أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تهدف إلى الحد من الميل للتأخر في دفع المستحقات، وعليه يمكن القول إن هناك علاقة عكسية بين هذا المؤشر وكفاءة النظام الضريبي، حيث أن كل ارتفاع في المؤشر يؤدي بالضرورة إلى انخفاض كفاءة وفعالية النظام الضريبي؛
- **مؤشر التحديد:** يتعلق هذا المؤشر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، مع إمكانية استبدال بعض الضرائب بأخرى، فعلى سبيل المثال يمكن استبدال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي بضريبة على الثروة الكلية بمعدل منخفض؛
- **مؤشر الموضوعية:** يتعلق الأمر بضرورة تحصيل الضرائب من أوعية قابلة للقياس بموضوعية، مما يتيح للمكلفين إمكانية تقدير التزاماتهم الضريبية بوضوح وفقاً لأنشطتهم المخططة، يتمشى ذلك

الفصل الأول: مدخل للنظام الضريبي الجزائري

مع مبدأ اليقين الذي حدده آدم سميث، والذي ينص على أن تكون الضرائب المستحقة محددة بشكل واضح ودقيق دون أي غموض أو تحكم، وهو ما يعني أن يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للممول، وهو ما يمكنه من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استخدام للسلطة من قبل الإدارة الضريبية؛

- **مؤشر التنفيذ:** يتعلق هذا المؤشر بمدى تنفيذ النظام الضريبي بشكل كامل وفعال، وهو مرتبط أيضًا بدقة التقديرات والتنبؤات ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية باعتبارها الجهة الأساسية المسؤولة عن التنفيذ، بالإضافة إلى ذلك يتأثر التنفيذ بمدى معقولية التشريعات وقابليتها للتطبيق في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية الراهنة؛

- **مؤشر تكلفة التحصيل:** هذا المؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في النفقات، حيث يهدف إلى جعل تكلفة تحصيل الضرائب في أدنى مستوى ممكن، بحيث لا يؤثر ذلك سلبيًا على إجمالي الإيرادات المحصلة.

ويلخص الجدول الموالي مؤشرات فيتو تانزي لتقييم فعالية النظام الضريبي.

الجدول رقم (1-1): مؤشرات تقييم فعالية النظام الضريبي لفيتو تانزي (V. TANZI)

المؤشر	سؤال التقييم
التركيز	هل النسبة الأكبر من الحصيلة الضريبية تأتي من عدد قليل نسبيا من الضرائب ومعدلات الضرائب؟
التشتت	هل هناك ضرائب محل عناية ضمن النظام الضريبي رغم أنها منخفضة الإيراد؟
التآكل	هل تحقق أقصى تقارب بين الأوعية الضريبية الفعلية والمحتملة؟
التأخر في التحصيل	هل يتم تحصيل الضرائب ضمن آجالها القانونية من دون أي تأخير غير عادي؟
التحديد	هل يعتمد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة؟
الموضوعية	هل يتم فرض جل الضرائب على أسس موضوعية؟
التنفيذ	هل يتم تنفيذ النظام الضريبي بشكل كامل وفعال؟
تكلفة التحصيل	هل تعتبر النفقات وتكاليف تحصيل الضرائب منخفضة وفي حدها الأدنى؟

المصدر: مدين إبراهيم الضابط، تقييم كفاءة النظام الضريبي في سوريا باستخدام مؤشرات Vito Tanzi، مجلة جامعة تشرين، مجلد 41، العدد 3، سوريا، 2019، ص 40.

- بالرغم من الأهمية البالغة للتحليل الذي قدمه فيتو تانزي من أجل تصميم نظام ضريبي كفاء وفعال إلا أنه لا يخلو من النقائص التي نوجزها فيما يلي¹:
- النظام الضريبي يتم تقييمه بناء على آراء بعض الخبراء الذين يتم اختيارهم؛
 - بعض المؤشرات تتعرض للانتقاد بسبب تقييمها لمدى ملائمة النتائج؛
 - عدم وجود مقاييس تقييم محددة؛
 - طريقة فيتو تانزي غير مناسبة للمقارنات الدولية للأنظمة الضريبية؛
 - الطريقة ليست معيارية وتشير فقط إلى أهم جوانب التقييم؛
 - عدم توفر المؤشر العام (أو مجموعة المؤشرات)، الذي يدمج قيم المؤشرات الجزئية ويتيح تقييم المستوى الكلي للنظام الضريبي.

الفرع الثاني: المؤشرات المالية

يُعتبر من أبرز المؤشرات المالية التي تناولها الفكر المالي والتي تحظى بتقدير واسع من قبل الأكاديميين والباحثين، نظراً لدورها الهام في تقييم فعالية النظام الضريبي هو ما سيتم مناقشته فيما يلي.

أولاً/ نسبة الضرائب المحصلة إلى نسبة الضرائب المقدرة:

وهو مؤشر مالي يستخدم لقياس كفاءة النظام الضريبي، بحيث يتم حساب هذه النسبة بقسمة إجمالي الضرائب التي تم جمعها فعلياً من قبل السلطات الضريبية على إجمالي الضرائب التي كان من المتوقع جمعها بناءً على التقديرات الأولية، هذه النسبة تعكس مدى قدرة النظام الضريبي على تحصيل الإيرادات المتوقعة وتعتبر مؤشراً على فعالية وكفاءة إدارة الضرائب في الدولة وتحسب وفق العلاقة التالية²:

$$\text{الجهد الضريبي} = \frac{\text{الضرائب المحصلة}}{\text{الضرائب المقدرة}} \times 100$$

هذه المعادلة ينتج عنها الحالات الثلاثة الآتية:

- إذا كانت النسبة أعلى من 100%، فهذا يعني أن الحكومة قامت بتحصيل ضرائب أكثر مما كانت تتوقعه، قد يكون ذلك بسبب إجراءات تحصيل أكثر فعالية، أو نمو اقتصادي غير متوقع أدى إلى زيادة الإيرادات الضريبية؛

¹ - Giriuniene Gintare & Giriunas Lukas, **Identification of the complex tax system evaluation criteria: theoretical aspect**, Journal of Security & Sustainability Issues, Vol 7, N° 2, 2017, p 260.

² - Shahroodi Seyed Mohammad Mousavi, **Investigation of the effective factors in the efficiency of tax system**, Journal of Accounting and taxation, vol 2, N° (3), October 2010, pp 42-43

- إذا كانت النسبة أقل من 100%، فهذا يعني أن الحكومة قد حصلت ضرائب أقل من التوقعات، يمكن أن يعود ذلك إلى ضعف في نظام تحصيل الضرائب، أو تقديرات مبالغ فيها للإيرادات المتوقعة، أو انخفاض في النشاط الاقتصادي؛
 - أما إذا كانت النسبة مساوية لـ 100% فإن ذلك يفسر مدى قدرة النظام الضريبي على تحصيل الضرائب التي تم تقديرها في ميزانية الدولة. وتتمثل أهمية هذه النسبة في النقاط التالية:
 - تساعد في تقييم النظام الضريبي حيث كلما اقتربت هذه النسبة من 100% كلما أشار ذلك إلى دقة التقديرات (معرفة كافية بحجم الأوعية الضريبية)، وكفاءة التحصيل؛
 - تساعد في تحديد الفجوات بين ما هو متوقع وما تم تحقيقه، مما يمكن السلطات الحكومية من اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين النظام الضريبي؛
 - تساهم في التخطيط المالي للدولة، حيث يمكن للحكومة استخدام هذه النسبة لتحسين سياستها الضريبية وضمان تحقيق أهدافها المالية.
- ثانيا/ المؤشر النسبي:

يهدف هذا المؤشر إلى تقييم فعالية النظام الضريبي من خلال رصد النمو في إجمالي الإيرادات الضريبية على مدى فترات زمنية متعاقبة، يتمثل هذا المؤشر في التغير النسبي للإيرادات الضريبية المحصلة مقارنةً بالسنة السابقة، ويعبر عن ذلك من خلال المعادلة التالية:

$$\text{التطور النسبي في الإيرادات الضريبية} = \frac{\text{الحصيلة الضريبية للسنة (n)} - \text{الحصيلة الضريبية للسنة (n-1)}}{\text{الحصيلة الضريبية للسنة (n-1)}} \times 100$$

وينتج عن هذه المعادلة الحالات التالية:

- إذا كانت النسبة مساوية لـ 100% فإن فعالية وكفاءة النظام الضريبي لم تتغير مقارنة مع السنة الماضية؛
 - إذا كانت النسبة أقل من 100% فذلك يدل على انخفاض فعالية وكفاءة النظام الضريبي مقارنة مع السنة الماضية؛
 - إذا كانت النسبة أكبر من 100% فهو يدل على أن هناك ارتفاع في فعالية وكفاءة النظام الضريبي مقارنة مع السنة الماضية.
- بينما يعتبر مؤشر نسبة التغير النسبي في الإيرادات الضريبية أداة مفيدة لتقييم فعالية النظام الضريبي، إلا أن هناك عدة انتقادات تبرز القيود والمشكلات المحتملة في استخدامه كأداة وحيدة لتقييم الكفاءة الضريبية¹ والتي يمكن ذكر بعضها في النقاط التالية:

¹ - Shahroodi Seyed Mohammad Mousavi, Op. cit, p43.

- إمكانية تأثره بالتغيرات الاقتصادية العامة كالنمو الاقتصادي والركود، دون أن يعكس بالضرورة كفاءة النظام الضريبي نفسه؛
- التأثير بالإجراءات الضريبية المؤقتة أو الاستثنائية التي قد تتخذها الحكومة، كتقديم حوافز ضريبية أو إعفاءات مؤقتة؛
- عدم شمولية المؤشر إذ أنه يركز فقط على التغير في الإيرادات الضريبية ولا يأخذ في الاعتبار الجوانب الأخرى المؤثرة على كفاء النظام الضريبي مثل فعالية عملية التحصيل، وكفاءة الخدمات المقدمة للمكلفين،
- المؤشر لا يعكس بشكل دقيق حجم وانتشار التهرب الضريبي، إذ أن زيادة الإيرادات الضريبية قد لا يعني بالضرورة مدى فاعلية النظام الضريبي في حالة عدم السيطرة والحد من التهرب الضريبي؛
- إمكانية تأثر المؤشر بالتقلبات الموسمية أو العوامل المؤقتة الأخرى التي لا تعكس فعالية النظام الضريبي؛
- قد لا يكون النمو في الإيرادات الضريبية مستداما على المدى الطويل، خاصة إذا كان يعتمد على عوامل مؤقتة أو إجراءات غير دائمة.
- ولتحسين دقة التقييم ينبغي استخدام هذا المؤشر بالتوازي مع مؤشرات أخرى تأخذ في الاعتبار الجوانب المختلفة للنظام الضريبي.

ثالثا/ مؤشر الضغط الضريبي:

يعد هذا الأخير من أبرز المؤشرات الكمية المستخدمة في تقييم التوجه الاقتصادي والعدالة الاجتماعية لدولة ما، ومن ثم مدى فعالية النظام الضريبي المعتمد في كل دولة، فدراسة الضغط الضريبي تهدف إلى تحديد التغيرات الاقتصادية الناجمة عن الاقتطاعات الضريبية، وخاصة تلك التغيرات التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها، فهو في النهاية يعكس مقدار الثقل الذي يتحمله الأفراد والاقتصاد، ويعتبر مصطلح "الضغط الضريبي" من المصطلحات الحديثة رغم تعدد تسمياته إذ يطلق عليه أيضا "العبء الضريبي"، "مستوى الجباية" أو "معدل الاقتطاع الإجباري".

1- مفهوم الضغط الضريبي:

ويبحث الضغط الضريبي عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية بهدف تحقيق حصيلة ضريبية معتبرة، وهذا مع مراعاة عدم إمكانية إصابة الاقتصاد الوطني بضرر، فهو بهذا المعنى يعبر عن العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والثروة المنتجة المعبر عنها بالنواتج المحلي الإجمالي¹، كما يمكن النظر إليه على أنه تلك النسبة المقتطعة في شكل ضرائب ورسوم على الدخل المحقق من

¹ - محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري - قسنطينة، الجزائر، 2009-2010، ص 155.

طرف المكلف بالضريبة¹، أو هو مقدار الضرائب المحصلة كنسبة مئوية من بعض المقادير الاقتصادية²، وفي كثير من الحالات يشار إليه بحجم الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي، ومن الخصائص التي تميز الأنظمة الضريبية الفعالة أن يكون نمو الإيرادات الضريبية فيها أسرع وأعلى من الزيادة أو النمو في الناتج المحلي الإجمالي، بحيث يكون من الواجب على هذه الأنظمة أن تكون قادرة على الاستجابة بشكل فوري ومناسب للزيادة في الناتج المحلي الإجمالي³.

2- حساب الضغط الضريبي:

ويحسب الضغط الضريبي بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل الضغط الضريبي} = \frac{\text{مجموع الاقتطاعات الضريبية} / \text{الناتج المحلي الإجمالي (PIB)} \times 100}{100}$$

ويتم حساب المعدل الإجمالي للاقتطاعات الإجبارية وفق العلاقة التالية:

$$\text{المعدل الإجمالي للاقتطاعات الإجبارية} = \frac{(\text{مجموع الاقتطاعات الضريبية} + \text{مجموع اشتراكات الضمان الاجتماعي الفعالية}) \times 100}{\text{الناتج المحلي الإجمالي}}$$

كما يمكن حساب الضغط الضريبي الفردي وذلك استنادا إلى دخل المكلف بالضريبة ومقدار الضرائب ومختلف الاقتطاعات الإجبارية للأعباء الاجتماعية التي يتحملها، باستثناء الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك وهذا لصعوبة تقدير كل الضرائب التي يتحملها الفرد، وبناء عليه يتم حساب الضغط الضريبي الفردي وفق العلاقة التالية⁴:

$$\text{الضغط الضريبي الفردي} = \frac{(\text{الاقتطاعات الضريبية} + \text{الاقتطاعات الإجبارية}) \times 100}{\text{الدخل}}$$

إن قياس الضغط الضريبي هو مسألة مثيرة للجدل، وذلك لأن المعيار الأكثر استخدامًا هو نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي، ليس سوى مؤشر بسيط نسبياً وذلك لعدة أسباب⁵:

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة: النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر، 2005، ص 156.

² - عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 01، الجزائر، 2003، ص 156.

³ - وداد بوقلع، مساهمة الإصلاحات الجبائية في تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري - دراسة تحليلية للفترة 1992-2019، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، الجزائر، 2021-2022، ص 47.

⁴ - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 326.

⁵ - OECD, Les grands enjeux de la politique fiscale dans les pays de L'OECD, Perspectives économiques de L'OECD, éditions de L'OECD 2001, n 69, p187.

- الإطار المؤسسي الذي يختلف من بلد إلى آخر، يؤثر بشكل كبير على نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي دون أن يكون له تأثير كبير على التشوهات الناتجة عن النظام الضريبي، فعلى سبيل المثال توجد اختلافات بين الدول وبين الفترات الزمنية في كيفية فرض الضرائب على الإيرادات الناتجة عن التحويلات، توزيع الإعانات والنفقات الضريبية (إجراءات الإعفاء، الخصم والائتمان الضريبي) ومقدار الضرائب التي تدفعها القطاعات العامة نفسها؛

- بعض الضرائب لها تأثيرات أكبر على السلوك الاقتصادي، أي تشكل "عبئاً" أكبر من غيرها، لذلك من المفيد دراسة توزيع الإيرادات الضريبية وفقاً لمصدر الضريبة، بالإضافة إلى ذلك يمكن أن تتفاعل أشكال مختلفة من الضرائب وتؤدي إلى اختلاف كبير في المعدلات الضريبية الفعلية لبعض فئات السكان، مما يؤثر بشكل كبير على اختياراتهم الاقتصادية؛

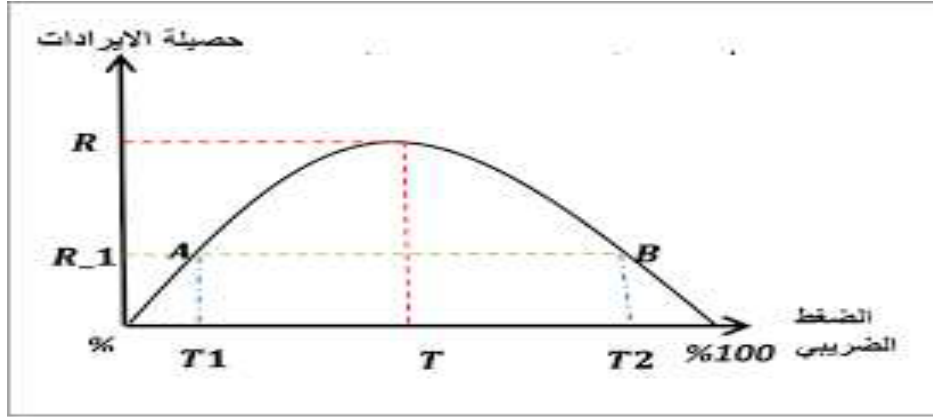
- لتقييم الضغط الضريبي، يجب النظر في سياق أوسع يشمل "الأعباء" الناتجة عن اللوائح التي تلزم القطاع الخاص بتقديم الحماية الاجتماعية أو السلع والخدمات العامة بدلاً من الجهات الحكومية.

3- **الضغط الضريبي الأمثل:** يتعلق المعدل الأمثل للضغط الضريبي بمدى تأثيره على الناتج المحلي الإجمالي، فمن المنظور الاقتصادي يمكن التعبير عن المعدل الأمثل بذلك المعدل الذي يعزز الناتج المحلي الإجمالي الخام إلى أقصى حدوده، أما عند النظر إليه من الناحية المالية فهو ذلك المعدل الذي يحقق أعلى إيرادات ضريبية ممكنة، في حين أن ارتفاع الضغط الضريبي عن معدلاته المثلى سيؤدي إلى تثبيط النشاط الإنتاجي، مما يؤثر سلباً على النمو الاقتصادي نتيجة للأثر المعيق للضريبة على عوامل العرض، هذا الانخفاض في النشاط الإنتاجي يؤدي في النهاية إلى تراجع الحصيلة الضريبية نظراً لتقلص القاعدة الضريبية¹.

وهو ما أكدّه الاقتصادي الليبرالي آرثر لافر (وهو اقتصادي ليبرالي من رواد اقتصاديات العرض)، من خلال مبدأ "الضريبة الزائدة تقتل الضريبة" المعروف في الأدبيات الاقتصادية بأثر لافر، وهذا ما يعرضه من خلال المنحنى الشهير الذي أطلق عليه منحنى لافر (Laffer curve) والذي يوضح العلاقة بين معدلات الضرائب والحصيلة الضريبية، مبيناً أن زيادة الضغط الضريبي تؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية حتى تصل إلى نقطة حرجة تُعرف بالحد الأقصى للضريبة، بعد هذه النقطة تؤدي أي زيادة إضافية في الضغط الضريبي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية، كما هو موضح في المنحنى في الشكل أدناه:

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص ص

الشكل رقم (1-1): منحنى لافر الذي يمثل العلاقة بين الإيرادات الضريبية ومعدل الضريبة



المصدر: علال بن نابت، جمال سويح، دراسة مدى فعالية ميكانيزمات النظام الضريبي في تعزيز الإيرادات العامة دراسة حالة الجزائر 2000-2015، مجلة المنارة للدراسات الاقتصادية، العدد 02 ديسمبر 2017، ص 49.

من خلال الشكل أعلاه يتضح ما يلي:

- انعدام الإيرادات الضريبية عند معدل ضريبي 0%، مهما كان حجم القاعدة الضريبية؛
- نفس الأمر عند معدل ضريبة 100%، حيث تكون الإيرادات الضريبية معدومة لأنه لن تجد أي شخص له الاستعداد للعمل مقابل أجر بعد الضريبة قيمته صفر، أو ربح بعد الضريبة قيمته صفر؛
- تتأثر الإيرادات الضريبية بالارتفاع كلما ارتفعت المعدلات الضريبية في المنطقة (T1-T)، حتى تصل إلى نقطة محددة تدعى نقطة العتبة ذات الإحداثيات (T-R)، بعد هذه النقطة تبدأ الإيرادات في الانخفاض وهو ما توضحه المنطقة (T-T2)، والتي تعرف بالمنطقة الخطيرة أو المحظورة بحيث كلما ارتفع الضغط الضريبي في هذه الأخيرة كلما انخفضت الإيرادات الضريبية.

رابعاً/ الأهمية النسبية للضرائب ضمن الموارد العامة ومساهمتها في تغطية النفقات العامة:

يتمثل الهدف الأساسي لكل نظام ضريبي في ضمان توفير الموارد المالية الكافية للدولة من أجل تغطية نفقاتها، ضمن هذا السياق يمكن استخدام المؤشرات التالية¹:

1- موقع الضرائب ضمن الموارد العامة للدولة: يقيس هذا المؤشر مدى اعتماد الدولة على الضرائب في تأمين الموارد العامة، نظراً للطبيعة السيادية للضرائب مقارنة بالمصادر الأخرى، إذا كانت الضرائب تشكل الجزء الأكبر من هيكل الموارد العامة للدولة، فإن ذلك يعزز استقلالية القرار الاقتصادي للدولة ويجنبها الآثار السلبية للمصادر الأخرى، يمكن حساب هذا المؤشر سنوياً باستخدام المعادلة التالية:

¹-عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص ص 100-101.

$$\text{مؤشر أهمية الضرائب ضمن الموارد العامة} = \frac{\text{(الحصيلة الضريبية)}}{\text{إجمالي الموارد العامة}} \times 100$$

2- **مؤشر القدرة على تغطية النفقات العامة:** من بين أهم الأهداف المتوخاة من السياسة الجبائية هو أن يتم تغطية النفقات العادية (نفقات التسيير) على الأقل عن طريق الجباية العادية، وما يؤثر على ضعف نسبة هذا المؤشر وعدم تحقيقه للأهداف المرجوة هو انتشار ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، وكذا ضعف أداء الإدارة الجبائية¹، ويتم حسابه سنويا وفق العلاقة التالية:

$$\text{مؤشر تغطية النفقات العامة} = \frac{\text{(الحصيلة الضريبية)}}{\text{إجمالي النفقات العامة}} \times 100$$

حيث كلما كانت النتيجة المتحصل عليها قريبة من الواحد كلما كان النظام الضريبي يمتاز بالكفاءة والقدرة على تعبئة الإيرادات العامة من أجل تغطية النفقات العامة.

الفرع الثالث: مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة:

إضافة إلى المعايير سالفة الذكر لتصميم نظام ضريبي جيد، توجد معايير أخرى تتمثل في:
أولا/ مؤشرات مجموعة العمل الأوروبية:

حددت مجموعة العمل الأوروبية في عام 2004 مجموعة من المعايير التي يجب أن تتوفر في النظام الضريبي، وذلك في إطار اجتماعها حول وضع وعاء مشترك للضرائب على أرباح الشركات، يمكن تلخيص هذه المعايير على النحو التالي²:

- **العدالة العمودية:** والمقصود بها مراعاة المقدرة التكلفية للمكلفين، بحيث يجب أن يعامل المكلفين معاملة ضريبية غير متماثلة في ظروف اقتصادية غير متماثلة؛
- **العدالة الأفقية:** معاملة الأفراد الذين هم في نفس الوضعية نفس المعاملة الإدارية؛
- **الكفاءة أو الحيادية** اتجاه مختلف أنواع الاستثمارات؛
- **الفعالية** والتي تعني قدرة الوعاء على تحقيق الأهداف الأساسية؛
- **البساطة والشفافية واليقين؛**
- **عنصري الانسجام والتجانس،** ويتجلى ذلك من خلال الخضوع لنفس النتيجة الضريبية في حالة تحقيق معاملتين تجاريتين لنفس النتيجة؛
- **المرونة** وتعني ضرورة نمو الأوعية الضريبية مع نمو السوق والنشاط عبر الزمن؛
- **وضع الآليات الرقابية قيد التطبيق.**

ثانيا/ مؤشرات موسجراف Musgrave:

¹ عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1988-2011)،

أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2014/2013، ص 294.

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 104.

ينظر موسجريف إلى النظام الضريبي الفعال على أنه النظام الذي يتم تصميمه مع مراعاة متطلبات العدالة والكفاءة وسهولة الإدارة، وهو ما جعله يقترح ستة شروط أساسية لتحقيق ذلك تتمثل في¹:

- **التوزيع العادل للعبء الضريبي:** والمقصود به أن يسهم كل فرد في المجتمع بما يتناسب مع قدرته المالية، ويعني ذلك احترام مبدأ القدرة على الدفع بحيث يتحمل كل شخص مقدراً من الضرائب يتناسب مع دخله وثروته، يهدف هذا التوزيع إلى تحقيق العدالة الاجتماعية وتقليل الفجوة الاقتصادية بين مختلف شرائح المجتمع، مما يعزز من تكافؤ الفرص ويضمن استدامة النظام الضريبي؛
- **الحفاظ على كفاءة السوق:** من الضروري اختيار أنواع الضرائب التي لا تتعارض بشكل كبير مع القرارات الاقتصادية للأفراد والشركات، ففي الأسواق التي تتمتع بالكفاءة في ظل غياب التدخلات الحكومية، يمكن للضرائب أن تفرض أعباء إضافية تؤثر سلباً على هذه الكفاءة، لذا، ينبغي أن تكون السياسات الضريبية مصممة بعناية لتقليل هذه التأثيرات السلبية إلى أدنى حد ممكن، مما يضمن استمرار عمل الأسواق بفعالية ودون تشوهات كبيرة؛
- **السياسة الضريبية:** عند استخدامها لتحقيق أهداف أخرى مثل تقديم حوافز للاستثمار، يجب التأكد من عدم التعارض مع هدف تحقيق العدالة في النظام الضريبي، ينبغي أن تكون هذه الحوافز مصممة بطريقة تضمن توزيع العبء الضريبي بشكل عادل بين مختلف فئات المجتمع، دون أن يؤدي ذلك إلى تحميل بعض الأفراد أو الشركات أعباء غير متناسبة مع قدراتهم المالية، بذلك يمكن تحقيق التوازن بين تشجيع النمو الاقتصادي والمحافظة على العدالة الاجتماعية في الوقت نفسه؛
- **بالنسبة للسياسة المالية:** يجب ألا يعيق النظام الضريبي تحقيق أهداف الاستقرار والتطور، حيث ينبغي أن يكون النظام الضريبي مرناً ومتكاملاً مع السياسات المالية الأخرى، مما يسمح بتنفيذ استراتيجيات تهدف إلى تعزيز الاستقرار الاقتصادي والنمو المستدام؛
- **فيما يتعلق بطريقة عمل الإدارة الضريبية:** من الضروري أن يسمح النظام الضريبي للإدارة الضريبية بالعمل بصورة عادلة وغير تحكمية أو تعسفية، يجب أن يكون أسلوب الإدارة الضريبية واضحاً وشفافاً للمكلفين، مما يعزز من الثقة في النظام الضريبي ويضمن الامتثال الطوعي، كما يجب أن تكون الإجراءات الضريبية مفهومة ومعلنة، بحيث يتمكن الأفراد والشركات من معرفة حقوقهم وواجباتهم بدقة، وبالتالي تسهيل عملية الالتزام الضريبي؛
- **فيما يخص تكاليف الإدارة:** ينبغي أن تكون تكاليف الإدارة والتنفيذ في أدنى مستوياتها الممكنة، فيجب تصميم النظام الضريبي بحيث يكون فعالاً من حيث التكلفة، مما يقلل من النفقات المرتبطة

¹ - وداد بوقلغ، مرجع سابق، ص 63.

الفصل الأول: مدخل للنظام الضريبي الجزائري

بإدارة وتحصيل الضرائب، هذا يساهم في زيادة العوائد الصافية للحكومة ويضمن أن الموارد المالية تُستخدم بكفاءة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

ثالثاً/ مؤشرات جيل :The diagnostic indicators analysis of Gill

مما يمكن ملاحظته أن المؤشرات التشخيصية لجيل مشابهة للطريقة المقترحة من طرف تانزي، حيث يتم وفق هذه الطريقة تقييم النظام الضريبي باستخدام مجموعة من المؤشرات، غير أنه يركز بشكل أكبر على جانب التحصيل الضريبي¹، حيث يلخص لنا الجدول رقم () فحوى هذه المؤشرات.

الجدول رقم (2-1): مؤشرات جيل التشخيصية

المقياس	الغرض
إجمالي الإيرادات الضريبية/ الناتج المحلي الإجمالي	مؤشر الأداء العام، ولكنه يتأثر أيضاً بالنظام السياسي والأداء الاقتصادي وما إلى ذلك.
الإيرادات الفعلية/ الإيرادات المتوقعة	مؤشر القدرة على تحقيق الأهداف، ولكنه يتأثر أيضاً بدقة التوقعات، والضغط السياسية، وما إلى ذلك.
فجوة الإيرادات الضريبية	مؤشر عدم الامتثال - يقيس التحصيلات مقابل ما يمكن تحصيله (إذا كان بالإمكان تقديره).
الضرائب المدفوعة طوعاً/ إجمالي الضرائب المحصلة	مؤشر على كفاءة التنفيذ وثقافة الالتزام بدفع الضرائب (وقد يشمل أيضاً عدد مقدمي التصريحات الضريبية / إجمالي دافعي الضرائب).
الإيرادات الضريبية الإضافية/عمليات مراجعة وتدقيق الحسابات	مؤشر على فعالية التدقيق الضريبي في تحقيق إيرادات جديدة.
المتأخرات المحصلة/ رصيد المتأخرات الضريبية	مؤشر على فعالية إدارة المتأخرات واستردادها.
الميزانية الإدارية العادية/إجمالي الإيرادات المحصلة	مؤشر تكلفة الامتثال.
تصورات دافعي الضرائب	مؤشر النزاهة والعدالة وجودة خدمة العملاء وما إلى ذلك.

Source: Granger Hazel, Economics topic guide taxation and revenue, EPS-PAEKS, Economic and private sector professional evidence and applied knowledge services, 2013, P39.

تتميز هذه الطريقة باعتمادها على البيانات الإحصائية في عملية التقييم، مما يتيح إجراء تحليل منهجي للنظام الضريبي من منظور تحصيل الإيرادات الضريبية، كما تأخذ هذه الطريقة في الاعتبار مختلف الجوانب الكمية والنوعية في عملية التقييم، ومع ذلك تواجه هذه الطريقة بعض الانتقادات، مثل صعوبة الحصول على البيانات الإحصائية، والاعتماد على التقييم الشخصي الضيق،

¹ - Giriuniene Gintare & Giriunas Lukas, Op, cit, P 259.

بالإضافة إلى عدم تحديد معايير التقييم بشكل واضح، وغياب المؤشر العام الذي يجمع قيم المؤشرات الفرعية لقياس المستوى العام للنظام الضريبي.¹

كما ينظر حمدي أحمد العناني إلى أن فعالية الأنظمة الضريبية يكمن في إمكانية تصميمها وفق الأسلوبين التاليين²:

الأسلوب الأول: يتمثل في وضع مجموعة معايير محددة يجب أن يتصف بها النظام الضريبي وتتمثل هذه الأخيرة في:

- **العدالة:** ينبغي أن يكون النظام الضريبي عادلاً، بحيث يتم توزيع العبء الضريبي بصورة منصفة بين المواطنين؛

- **الوضوح:** يجب أن تكون القوانين والإجراءات الضريبية واضحة وسهلة الفهم، لتجنب أي لبس أو غموض في عملية التنفيذ؛

- **الملائمة في الدفع:** ينبغي أن يكون النظام ملائماً ومناسباً لدافعي الضرائب، بحيث يمكنهم دفع الضرائب بسهولة وضمن الآجال التي تتوافق مع حصول المكلفين على المادة الخاضعة للضريبة؛

- **الاقتصاد في نفقة التحصيل:** من المهم أن يكون تحصيل الضرائب بأقل تكلفة ممكنة، وذلك لضمان أن تكون الموارد المستلمة تفوق بشكل كبير تكاليف التحصيل؛

- **المحافظة على كفاءة جهاز السوق:** يجب أن يصمم النظام الضريبي بحيث لا يؤثر سلباً على كفاءة عمل السوق، مما يضمن استمرار النشاط الاقتصادي بسلاسة وفعالية؛

- **عدم التعارض بين الضرائب وأهداف النظام المالي:** ينبغي أن تكون الضرائب متوافقة مع الأهداف المالية والاقتصادية للدولة، بحيث لا تتعارض معها أو تعيق تحقيقها.

الأسلوب الثاني: وهذا من خلال الربط بين النظام الضريبي والرفاهة العامة للمجتمع، بالرغم أنه قد يكون من الصعب تطبيق هذا الأسلوب بسبب عدم تطور نظرية الرفاهة بشكل كافٍ، ومع ذلك ينبغي الإشارة إلى مجموعة من الأهداف الضرورية لتحقيق المستوى الأمثل للرفاهة، والتي تشمل الأهداف التالية:

- **توفير الحد الأدنى من حرية الاختيار:** يجب أن يضمن النظام الضريبي حرية الأفراد في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية بشكل لا يعيق حرياتهم الأساسية؛

- **تحقيق أعلى مستوى معيشة:** ينبغي أن يسهم النظام الضريبي في تحسين مستويات المعيشة للمواطنين من خلال توزيع الموارد بشكل فعال وعادل؛

¹ - Ibid, p 260.

² - إيمان يخلف، متطلبات تكيف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2018-2019، ص 31.

- **توظيف عوامل الإنتاج الراضة في العمل:** يجب أن يشجع النظام الضريبي على توظيف كافة عوامل الإنتاج المتاحة والراضة في العمل، مما يساهم في خفض معدلات البطالة وزيادة الإنتاجية؛
- **النمو الاقتصادي:** يتعين على النظام الضريبي أن يدعم النمو الاقتصادي من خلال تشجيع الاستثمارات وزيادة الإنتاجية والابتكار؛
- العدالة في توزيع الدخل:** ينبغي أن يهدف النظام الضريبي إلى تحقيق العدالة في توزيع الدخل بين المواطنين، مما يقلل من التفاوتات الاقتصادية والاجتماعية.

المبحث الثاني: تطور النظام الضريبي الجزائري

شهد النظام الضريبي الجزائري تطوراً ملحوظاً منذ الاستقلال، حيث مر بعدة مراحل من الإصلاحات بهدف تحسين كفاءته وتعزيز قدرته على تمويل الخزينة العامة، وسيتم التعرض من خلال هذا المبحث لأهم إصلاح ضريبي والذي أحدث قفزة نوعية في النظام الضريبي الجزائري وهو إصلاح 1991، ثم سيتم التطرق لمخرجات الجلسات الوطنية لإصلاح النظام الضريبي لسنة 2020،

المطلب الأول: مكونات النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاحات 1991

تزامن الإصلاح الضريبي في الجزائر مع العديد من التحولات الهامة على الساحة الدولية في المجالات الاقتصادية الجيوسياسية، من أبرز هذه التحولات انهيار المعسكر الشيوعي والانتقال إلى نظام القطبية الأحادية بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية، التي تتبنى النظام الرأسمالي وتسيطر على إدارة الاقتصاد العالمي والسياسة الدولية من خلال مؤسسات مالية مثل صندوق النقد الدولي ومنظمة التجارة العالمية. بالإضافة إلى ذلك، شهد الاقتصاد العالمي تغييرات نتيجة الثورة العلمية والتكنولوجية والاتجاه المتزايد نحو التكتلات الاقتصادية بين الدول المتقدمة، مما يتطلب تنسيق الآليات الاقتصادية بين هذه الدول، وفي الوقت نفسه، استمرت أزمة التنمية في دول العالم الثالث نتيجة أزمة المديونية، مما زاد من تعقيد شروط الاقتراض في الأسواق المالية الدولية وارتفاع أعباء الديون.

داخلياً، لم يكن تبني الجزائر للإصلاح الضريبي إجراءً منفرداً، بل كان جزءاً من برنامج شامل لإصلاح الاقتصاد الوطني، جاء هذا البرنامج استجابة للآثار السلبية الناجمة عن الأزمة البترولية لعام 1986، بهدف حماية الاقتصاد الجزائري من مخاطر انخفاض أسعار البترول في السوق الدولية، في هذا السياق، تم تشكيل لجنة وطنية للإصلاح الضريبي، والتي توصلت إلى وجود عيوب عديدة في النظام الضريبي القائم آنذاك، أبرزها الاعتماد الكبير على الجباية البترولية التي تجاوزت نسبتها 70% من إجمالي الإيرادات الجبائية، بالإضافة إلى التعقيدات الكبيرة وضعف الكفاءة في النظام الضريبي السابق.

الفرع الأول: معالم النظام الضريبي الجديد

أصبحت الإصلاحات الضريبية محورا أساسيا في تحديد التوجهات الجديدة للاقتصاد الوطني وتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية المنشودة، حيث تم التركيز على تقليل الاعتماد على الجباية البترولية وتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي وتنويع الاقتصاد، ولهذا الغرض عمل المشرع الجزائري على بناء هيكل ضريبي يتوافق مع متطلبات المرحلة، متضمنا تغييرات جذرية شملت جميع مكونات النظام الضريبي السابق، بما في ذلك الضرائب المباشرة وغير المباشرة، بالإضافة إلى تعديلات أخرى نوجزها فيما يلي¹:

أولا/ الفصل بين الضرائب العائدة للدولة وتلك العائدة للجماعات المحلية:

تندرج عملية الفصل والتمييز بين الضرائب المحصلة لصالح الدولة وتلك المحصلة لصالح الجماعات المحلية ضمن الجهود المبذولة لتعزيز مبدأ اللامركزية الضريبية، تهدف اللامركزية الضريبية إلى نقل الصلاحيات المتعلقة بتحديد الإنفاق العام وتحصيل الضرائب إلى الهيئات الحكومية المحلية، نظراً للدور الحيوي الذي تلعبه هذه الجماعات في تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة، في هذا الإطار تم تخصيص مجموعة من الضرائب لتمويل ميزانية الدولة تشمل: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين.

بالمقابل، تم تخصيص ضرائب أخرى لتمويل ميزانية الجماعات المحلية وهي: الرسم المحلي للتضامن وهذا بعد إلغاء الرسم على النشاط المهني بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2024، في حين توجد ضرائب ورسوم أخرى تكون عائداتها لصالح البلديات دون سواها وتتمثل أساسا في الرسم العقاري، رسم التطهير، والرسم على الإقامة.

ثانيا/ الفصل بين الجباية العادية والجباية البترولية:

يندرج فصل المشرع الضريبي بين الجباية العادية والجباية البترولية ضمن جهود الإصلاح الضريبي الهادفة إلى استبدال الجباية العادية بالجباية البترولية ومعالجة الاختلالات السابقة، والتي تمثلت في إهمال الجباية العادية والتركيز على الجباية البترولية كمصدر رئيسي لخزينة الدولة، وهو ما نتج عنه انخفاض حاد في إيرادات الجباية البترولية نتيجة للصدمة التي تعرضت لها السوق البترولية في عام 1986، مما أثر سلباً على السياسة التنموية للبلاد، وبناءً على ذلك سعت الجزائر إلى تقليص تبعية ميزانية الدولة للجباية البترولية لتعزيز الاستقرار المالي وتحقيق تنمية اقتصادية مستدامة.

ثالثا/ إصلاح الضرائب على التجارة الخارجية:

¹ - عبد القادر شلالي وآخرون، أثر الإصلاحات الضريبية على النظام الجبائي الجزائري، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول مساهمة النظام الجبائي الجزائري في تنويع الاقتصاد الوطني خارج المحروقات، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، يومي 18-19 أبريل 2018، ص 10.

حيث تمثلت عملية إصلاح الضرائب على التجارة الخارجية في النقاط التالية:

- إدخال الرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد، بحيث يحصل بنفس طريقة تحصيل الرسوم الجمركية،
- إنشاء تعريفية جمركية جديدة بأربع معدلات تتراوح ما بين 0 و 30% (تم إضافة رسم مرتفع قدره 60% حسب قانون المالية لسنة 2018)، تأتي هذه الجهود في إطار السعي لتوحيد التعريفية الجمركية ومن ثم إلغائها تدريجياً، وذلك ضمن سياق انضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية ومنطقة التبادل الحر مع الاتحاد الأوروبي.

الفرع الثاني: تصنيف الضرائب والرسوم حسب الجهة المستفيدة من حصيلتها

إن أهم محاور الإصلاح الضريبي لسنة 1991 كانت تركز على إلغاء بعض الضرائب التي لم تعد تتناسب مع ما تقتضيه المرحلة وتخفيض المعدلات المطبقة وتوسيع الوعاء الضريبي، بالإضافة إلى تبسيط النظام الضريبي القائم وهذا من خلال تقسيم الضرائب والرسوم حسب توزيع حصيلتها فمنها ما تعود لخزينة الدولة دون سواها ومنها ما تعود للجماعات المحلية، كما قامت بالفصل بين الجباية المحلية والجباية البترولية.

أولاً/ الضرائب المحصلة لحساب الدولة:

وتتمثل هذه الأخيرة في الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين.

1. الضريبة على الدخل الإجمالي:

أنشأت هذه الضريبة استناداً إلى القانون رقم 90-36 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق ل 31 ديسمبر 1990 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 1991 وهذا حسب نص المادة 38 منه، حيث كان الهدف من إنشاء هذه الضريبة هو التفرقة بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين ويمكن تعريفها حسب ما جاء في المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى **الضريبة على الدخل الإجمالي** وتقرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة وفقاً لأحكام المواد من 85 إلى 89 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"¹.

ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف التالية:²

- أرباح صناعية وتجارية؛

¹ - المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، محين بالقانون رقم (21-16) المؤرخ في

2021/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2022.

² - المادة 02 من المرجع نفسه.

- أرباح المهن غير التجارية؛
- أرباح فلاحية؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية، وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.

1.1. المداخل المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي:

- لكل نوع من المداخل المذكورة أعلاه جملة من الإعفاءات سواء كانت دائمة أو مؤقتة نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر بعض الإعفاءات الدائمة والتي تتمثل فيما يلي¹:
- المداخل المحققة من طرف المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها؛
 - مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛
 - المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطازج الموجه للاستهلاك على حالته؛
 - العمليات الناتجة عن تصدير السلع والخدمات، ويتم تحديد الدخل المعفى على أساس رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة؛
 - المداخل التي يتم استخدامها خلال سنة تحقيقها، في المساهمة في رأسمال شركات إنتاج السلع والأشغال أو الخدمات، ويرتبط منح هذا الإعفاء بالتحرير الكلي للمبلغ الموافق للدخل الذي تم استخدامه في هذه المساهمة، مع إلزامية الاحتفاظ بالسندات المكتسبة لفترة لا تقل عن خمس سنوات، تحتسب ابتداء من السنة المالية التي تلي سنة الاكتساب، ويترتب عن عدم الامتثال لهذا الشرط المطالبة بإعادة الامتياز الجبائي الممنوح، مع تطبيق زيادة بنسبة 25%.
 - المبالغ المحصلة في شكل أتعاب وحقوق المؤلفين والمخترعين المتعلقة بالأعمال الأدبية والعلمية والفنية والسينمائية، من قبل الفنانين والمؤلفين والملحنين والمخترعين الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر²
 - المداخل الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور؛ وكذا المستثمرات التي تقل أو تساوي مساحتها³:

¹ - المادة 13 من المرجع نفسه.

² - المادة 25 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، مرجع سابق.

³ - المادة 36 من المرجع نفسه.

- ستة هكتار، بالنسبة للمستثمرات الواقعة في الجنوب؛
 - ستة هكتار، بالنسبة للمستثمرات الواقعة في الهضاب العليا؛
 - هكتاران، بالنسبة للمستثمرات الواقعة في مناطق أخرى.
 - أرباح الودائع في حسابات الاستثمار المنجزة في إطار العمليات البنكية المتعلقة بالصيرفة الإسلامية¹؛
 - كما تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي، فوائض القيمة للتنازل عن²؛
 - ملك عقاري مرتبط بتركة، من أجل تصفية ميراث شائع موجود؛
 - ملك عقاري في إطار عقود تمويل المراجعة والإجارة المنتهية بالتملك.
 - وتستفيد من إعفاء مؤقت من الضريبة على الدخل الإجمالي³؛
 - الأنشطة التي يمارسها الشباب أصحاب الاستثمارات أو الأنشطة أو المشاريع، المؤهلون للاستفادة من أنظمة دعم التشغيل التي تسيروها "الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر" وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ الشروع في الاستغلال؛
 - المداخل الناجمة عن ممارسة نشاط حرفي تقليدي أو نشاط حرفي فني لمدة عشر سنوات.
 - تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشر سنوات المداخل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي الممارسة في⁴؛
 - الأراضي المستصلحة حديثاً، وذلك ابتداء من تاريخ منحها؛
 - المناطق الجبلية، وذلك ابتداء من تاريخ بداية النشاط؛
- ### 2.1. مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:
- يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي كل من:
- على كافة مداخلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، وعلى العائدات من مصدر جزائري بالنسبة للأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.
 - ويعتبر موطن التكليف موجود بالجزائر بالنسبة ل:⁵

¹ - المادة 19 من القانون رقم 16-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2021 المتضمن قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 100، لسنة 2021، ص 10.

² - المادة 26 من المرجع نفسه، ص 11.

³ - المادة 13 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، مرجع سابق.

⁴ - المادة 36 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، مرجع سابق.

⁵ - المادة 03 مكرر من المرجع نفسه.

- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكيين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل؛

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

- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا في الجزائر سواء أكانوا أجراء أم لا؛

- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

- يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى¹.

أما الأشخاص المعفيون من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي فهم²:

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي والمقدر ب 240.000 دج.

- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

3.1. حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

قبل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي وجب تحديد الدخل الخاضع للضريبة (وعاء الضريبة) والذي بينته المادة 85 من ق ض م ر م حيث " يقرر أساس الضريبة على الدخل الإجمالي حسب المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السنوي المتوفر لدى كل مكلف بالضريبة، حيث يتعلق هذا الدخل الصافي بمجموع المداخيل التي يملكها المكلف بالضريبة، باستثناء تلك التي كانت موضوع فرض محرر، مع خصم التكاليف التالية³:

- فوائد القروض والديون المبرمة لاقتناء أو بناء السكنات، على عاتق المكلف بالضريبة؛

- اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية؛

- نفقات الإطعام؛

- عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر؛

¹ - المادة 04 من المرجع نفسه.

² - المادة 05 من المرجع نفسه.

³ - المادة 85 من المرجع نفسه.

الفصل الأول: مدخل للنظام الضريبي الجزائري

- مبلغ هامش الربح المتفق عليه مسبقا في إطار عقد بصيغة "المرابحة"، المبرم من أجل اقتناء مسكن على عاتق المكلف بالضريبة.
يخضع الدخل الصافي السنوي إلى الضريبة على الدخل الإجمالي على مستوى موطن التكاليف تبعا للجدول التصاعدي أدناه¹:

جدول رقم (1-3): السلم التصاعدي بالشرائح لمعدلات IRG

معدل الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (د ج)
0%	لا يتجاوز 240.000 دج
23%	من 240.001 دج إلى 480.000 دج
27%	من 480.001 دج إلى 960.000 دج
30%	من 960.000 دج إلى 1.920.000 دج
33%	من 1.920.000 دج إلى 3.840.000 دج
35%	أكثر من 3.840.000 دج

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 104، ص 30

المدخلات المشار إليها في المواد 11، 22 و 35 من ق م ر م تخضع للجدول أعلاه لحساب ضريبة الدخل الإجمالي في مكان ممارسة النشاط.

أما بالنسبة للمدخلات الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية فيخضع مبلغها السنوي الإجمالي الذي يساوي أو يقل عن 600.000 دج لمعدل محرر من الضريبة يقدر ب:

- 7% يحسب على مبلغ الإيجارات الإجمالية، بالنسبة للمدخلات المتأتية من إيجار ذو طابع سكني؛
- 15% يحسب على مبلغ الإيجارات الإجمالية، بالنسبة للمدخلات المتأتية من إيجار ذي طابع تجاري أو مهني غير مزود بأثاث أو معدات ضرورية لاستغلاله، كما يطبق هذا المعدل على العقود المبرمة مع الشركات؛
- 15% يحسب على مبلغ الإيجارات الإجمالية، بالنسبة للأموال غير المبنية يخفض هذا المعدل إلى 10% بالنسبة للإيجارات الفلاحية.

فيما يخص الإيجارات السنوية الإجمالية الذي يتجاوز 600.000 دج فيتم إخضاعه مؤقتا للضريبة بمعدل 7% والذي يتم خصمه من الإخضاع الضريبي النهائي للدخل الإجمالي، الذي تعده المصالح الجبائية التابع لها موطن تكاليف الخاضع للضريبة.

أما فيما يخص المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية فتخضع للضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:

¹ - المادة 104 من المرجع نفسه.

❖ **المدخلات الشهرية:**

يحسب الاقتطاع من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي بعنوان المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية على أساس الدخل الشهري بناء على الجدول المذكور أعلاه، مع استفادة هذه المدخلات من تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية يقدر ب 40%، غير أنه لا يجب أن يقل هذا التخفيض عن 12.000 دج سنويا أو يزيد عن 18.000 دج سنويا (أي بين 1.000 دج و 1.500 دج شهريا).

ملاحظة: تستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي المدخلات التي لا تتعدى 30.000 دج، أما المدخلات التي تفوق 30.000 دج وتقل عن 35.000 دج فتستفيد من تخفيض ثاني إضافي وتحدد الضريبة على الدخل الإجمالي لهذه الفئة وفق الصيغة التالية:

الضريبة على الدخل الإجمالي = الضريبة على الدخل الإجمالي (حسب التخفيض الأول) * (51/137) - (8/27925)

❖ **المدخلات غير الشهرية:** تعتبر الرواتب والمنح والعلاوات والتعويضات وكذا الاستدراكات المرتبطة بها كدخل شهري منفصل خاضع للاقتطاع من مصدر الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10%.

❖ **المدخلات المتأتية من الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري:** تخضع أنشطة البحث والتدريس والمراقبة أو كإساتذة مساعدين بصفة مؤقتة إلى اقتطاع من المصدر بنسبة 10% محرر من الضريبة، أما بالنسبة للرواتب المتأتية من جميع الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري، يحدد معدل الاقتطاع ب 15%، محررة من الضريبة.

أما عن طريقة حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لمدخلات رؤوس الأموال المنقولة فتكون كالتالي:

❖ **بالنسبة لعائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية والمدخلات المماثلة:** فتحدد نسبة الاقتطاع من المصدر المطبق على عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية والمدخلات المماثلة نسبة 15% محررة من الضريبة.

❖ **إيرادات الديون والودائع والكفالات:** تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر المطبق على عائدات الديون والودائع والكفالات ب 10%، ويمثل هذا الاقتطاع دينا ضريبيا يتم خصمه من الإخضاع النهائي، وتحدد نسبة 50% محررة من الضريبة، بالنسبة لعائدات الأوراق غير الاسمية أو لحاملها.

أما بالنسبة للفوائد الناتجة عن المبالغ المدونة في دفاتر أو حسابات الادخار للأفراد، نسبة الاقتطاع من المصدر كما يلي:

- 1% محررة من الضريبة، بالنسبة لقسط الفوائد الذي يقل أو يساوي 50.000 دج
- 10% فيما يخص قسط الفوائد الذي يزيد عن 50.000 دج ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذا القسط من الدخل دينا ضريبيا يخصم من الإخضاع النهائي.

ويتم إخضاع فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية العينية وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة وفق ما يلي:

❖ تخضع فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية وكذا الحقوق العقارية الحقيقية، للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15% محررة من الضريبة، وتستفيد التنازلات عن السكنات الاجتماعية التي تشكل الملكية الوحيدة والسكن الرئيسي من تخفيض ضريبي قدره 50%.

❖ تخضع فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة لنسبة 15% محررة من الضريبة على الدخل الإجمالي، وتطبق نسبة مخفضة قدرها 5% في حالة إعادة استثمار مبلغ فائض القيمة.

ويقصد بإعادة الاستثمار اكتتاب المبالغ المعادلة لفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية والأوراق المماثلة، في رأسمال مؤسسة أو عدة مؤسسات ويتحقق ذلك عن طريق شراء الأسهم أو الحصص الاجتماعية والأوراق المماثلة.

أما بالنسبة للمداخل التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر فتخضع للاقتطاع من المصدر في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي حسب النسب المحددة على النحو التالي:

- 24% بالنسبة للمداخل المنصوص عليها في المادة 33 من قانون الضرائب المباشرة، المدفوعة من طرف المدينين المقيمين في الجزائر؛

- 15% بالنسبة لعائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية وكذا المداخل المماثلة المشار إليها في المواد من 45 إلى 48 من قانون الضرائب المباشرة؛

- 20% بالنسبة لفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم أو الحصص أو الأوراق المماثلة؛

- 15% بالنسبة للمبالغ المدفوعة على شكل أتعاب أو حقوق التأليف للفنانين، الذين لهم موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر، غير أنه بالنسبة للمبالغ المحصلة من طرف هؤلاء الفنانين عند مشاركتهم في إطار اتفاقات التبادل الثقافي والأعياد الوطنية والمهرجانات والتظاهرات الثقافية والفنية، التي تنظم تحت وصاية وزارة الثقافة والديوان الوطني للثقافة والإعلام لا تتدرج ضمن أساس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي.

2. الضريبة على أرباح الشركات:

أنشأت هذه الضريبة استنادا إلى القانون رقم 90-36 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق ل 31 ديسمبر 1990 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 1991 وهذا حسب نص المادة 38 منه، حيث كان الهدف من إنشاء هذه الضريبة هو التفرقة بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين ويمكن تعريفها حسب ما جاء في المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة -الضريبة على أرباح الشركات-¹

وتعتبر أرباحا محقة بالجزائر على الخصوص²:

- الأرباح المحقة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود منشأة دائمة حسب ما تنص عليه أحكام الاتفاقيات الجبائية؛
- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات؛
- أرباح المؤسسات وإن كانت لا تملك منشأة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في انجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية، (إذا كانت مؤسسة تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ماعدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين).
- الأرباح والنواتج والمداخل المحقة في الجزائر من طرف الشركات الأجنبية والمترتبة عن عمليات تتعلق بالممتلكات التي تحوزها في الجزائر؛
- الأرباح التي يعود حق الإخضاع الضريبي بشأنها إلى الجزائر بموجب معاهدة جبائية.

1.2. مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات: تخضع للضريبة على أرباح الشركات³

❖ الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء:

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

¹ - المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، مرجع سابق.

² - المادة 137 من المرجع نفسه.

³ - المادة 136 من المرجع نفسه.

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

- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

❖ المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

❖ الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء تلك المعفاة صراحة بموجب قانون الضرائب المباشرة.

❖ الشركات التي تحقق العمليات والإيرادات المبينة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2.2. الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات: وفقا لنص المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه تعفى من الضريبة على أرباح الشركات:¹
1.2.2. بصفة دائمة:

- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية؛

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها؛

- صناديق التعاون الفلاحية بعنوان العمليات البنكية والتأمين والمحقة مع شركائها فقط؛

- التعاونيات الفلاحية للتمويل والشراء وكذا اتحاداتها المعتمدة، باستثناء العمليات المحقة مع المستعملين غير الشركاء؛

- الشركات التعاونية لإنتاج وتحويل وحفظ وبيع المنتجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة، باستثناء العمليات التالية:

✓ المبيعات المحقة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسساتها الرئيسية؛

✓ عمليات التحويل التي تخص المنتجات أو المنتجات الفرعية، باستثناء تلك الموجهة لتغذية

الإنسان والحيوان أو التي يمكن استعمالها كمواد أولية في الفلاحة والصناعة؛

✓ العمليات المحقة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أو ألزمت بقبولها.

ويطبق هذا الإعفاء على العمليات المحقة من طرف تعاونيات الحبوب واتحاداتها مع الديوان الجزائري المهني للحبوب والمتعلقة بشراء أو بيع أو تحويل أو نقل الحبوب، كما يطبق كذلك على العمليات

¹- المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، مرجع سابق.

المحققة من طرف تعاونيات الحبوب مع تعاونيات أخرى للحبوب في إطار برامج يعدها الديوان أو بترخيص منه.

- المداخل الناتجة عن أنشطة جمع وبيع الحليب الطازج¹؛
- عمليات تصدير السلع والخدمات؛
- تعاونيات الصيد البحري وتربية المائيات واتحاداتها باستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء.²

2.2.2. بصفة مؤقتة:

- الأنشطة التي يمارسها أصحاب الاستثمارات المؤهلون للاستفادة من أنظمة دعم التشغيل التي تديرها الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية أو الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في استغلالها³؛

ترفع مدة الإعفاء إلى ستة (6) سنوات، إذا تم ممارسة الأنشطة في مناطق يجب ترقيتها، وذلك انطلاقا من تاريخ الشروع في الاستغلال، كما يتم تمديد فترة الإعفاء بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لفترة غير محدودة.

أما إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" في منطقة الجنوب، وتستفيد من مساعدة "صندوق تسيير عمليات الاستثمارات العمومية المسجلة في ميزانية التجهيز للدولة وتطوير مناطق الجنوب والهضاب العليا"، فإن مدة الإعفاء تمتد إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

- تعفى المؤسسات السياحية المنشأة من طرف مستثمرين وطنيين أو أجانب باستثناء وكالات السياحة والأسفار لمدة عشر (10) سنوات؛

- تعفى وكالات السياحة والأسفار وكذلك المؤسسات الفندقية لمدة ثلاث (3) سنوات، ابتداء من تاريخ بداية النشاط، حيث يحدد الربح المعفى على أساس رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة؛

- تعفى أرباح الودائع في حسابات الاستثمار، المنجزة في إطار العمليات البنكية المتعلقة بالصيرفة الإسلامية، لمدة خمس (5) سنوات ابتداء من 01 جانفي 2023.⁴

¹ - المادة 08 من القانون رقم 22-23 المؤرخ في 24 ديسمبر 2023 يتضمن قانون المالية لسنة 2024، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 86، لسنة 2023.

² - المادة 07 من القانون رقم 24-22 المؤرخ في 25 ديسمبر 2022 يتضمن قانون المالية لسنة 2023، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 89، لسنة 2022.

³ - المادة 08 من القانون رقم 22-23 المؤرخ في 24 ديسمبر 2023 يتضمن قانون المالية لسنة 2024، مرجع سابق.

⁴ - المادة 07 من القانون رقم 24-22 المؤرخ في 25 ديسمبر 2022 يتضمن قانون المالية لسنة 2023، مرجع سابق.

3.2. حساب الضريبة على أرباح الشركات:

حسب نص المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن معدل الضريبة على أرباح الشركات يحدد كما يلي:¹

- 19% المعدل المطبق على أنشطة إنتاج السلع؛
- 23% يطبق على أنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذلك الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار؛
- 26% المعدل المطبق على باقي الأنشطة.

في حالة ممارسة أنشطة متعددة خاضعة لمعدلات ضريبية مختلفة بشكل متزامن، يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة لكل معدل بناءً على نسبة رقم الأعمال المصرح به أو الخاضع للضريبة لكل نشاط.

بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع فإنها تُعرّف بأنها تلك التي تشمل استخراج أو تصنيع أو تشكيل أو تحويل المواد، باستثناء أنشطة التوضيب أو العرض التجاري بغرض إعادة البيع، لا تشمل عبارة "أنشطة الإنتاج" كما هي مستخدمة في هذه المادة الأنشطة المنجمية والمحروقات.

تخضع الأرباح المعاد استثمارها للضريبة على أرباح الشركات بمعدل مخفض قدره 10%، بشرط أن تكون موجهة لاقتناء معدات الإنتاج المتعلقة بالنشاط الممارس خلال السنة التي تم فيها تحقيق هذا الربح، يطبق هذا الحكم كذلك على الأرباح التي استعملت لاقتناء الأسهم أو الحصص الاجتماعية والتي تسمح بالمساهمة في حدود 90% على الأقل في رأسمال شركة أخرى، ويتم تطبيق هذا المعدل على نواتج سنة 2022 والسنوات التي تليها،

■ تحدد نسب الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

- 10% بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات، حيث أن الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد يمثل اعتماداً ضريبياً يخصم من فرض الضريبة النهائي؛
- 40% بالنسبة للمداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها، إذ أن هذا الاقتطاع يكتسي طابعاً محرراً؛
- 20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير يخضع للاقتطاع من المصدر، حيث يكتسي هذا الاقتطاع طابعاً محرراً؛
- 30% بالنسبة لـ:

¹ - المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، مرجع سابق.

• المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية والتي لا تملك منشآت مهنية دائمة في الجزائر، في إطار صفقات تأدية الخدمات؛

• المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر؛

• الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.

- 10% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات النقل البحري الجزائرية؛

- 15% محررة من الضريبة، بالنسبة لعائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية وكذا المداخل المماثلة، المحققة من طرف الأشخاص المعنويين الذين لا يملكون منشأة مهنية دائمة في الجزائر؛

- 5% محررة من الضريبة بالنسبة للمداخل المتأتية من توزيع الأرباح التي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو تم إعفاؤها صراحة.

ملاحظة: يوجد حد أدنى للضريبة (Minimum d'imposition) لا يقل عن 10.000 دج سنويا مهما كانت النتيجة المحققة (عجز، معدومة، أو ضئيلة)، والذي يجب تسديده بين الفاتح من شهر ماي والعشرين منه من السنة التي تلي سنة تحقيق الأرباح.¹

3. الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين:

بموجب المادة 56 من قانون المالية لسنة 2022 ثم استحداث ضمن الجزء الأول من قانون

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة باب رابع عنوانه "الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين"²

3.1. مجال التطبيق: يخضع للرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين، المستخدمون المقيمون أو الموطّنون في الجزائر، باستثناء الهيئات والإدارات العمومية.³

3.2. الإعفاءات: بموجب المادة 196 مكرر 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

تحديث سنة 2022 فإنه يستفيد من الإعفاء من الرسم على التكوين المهني، المستخدمون المهنيون الذين لديهم أقل من 20 عاملا.

3.3. تحديد وعاء الرسم وكيفيات تحديد معدل الإخضاع:

يجب على المستخدمين المشار إليهم في المادة 196 مكرر، أن يخصصوا مبلغ أدنى يقدر

1% من الكتلة السنوية للأجور كمساهمة في التكوين المهني المتواصل لمستخدميهم، ومبلغ أدنى

يساوي 1% من الكتلة السنوية للأجور كمساهمة في التمهين، حيث يتمثل وعاء كل رسم بـ 1% من

¹ - المادة 356 فقرة 09 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، مرجع سابق.

² - المادة 56 من القانون رقم 16-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2021 المتضمن قانون المالية لسنة 2022، مرجع سابق.

³ - المادة 196 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، مرجع سابق.

الكتلة السنوية للأجور، والتي يقصد بها إجمالي الأجور المدفوعة للمستخدمين قبل خصم المساهمات الاجتماعية والتقاعد وكذا الضريبة على الدخل الإجمالي/أجور.¹

أما معدل هذين الرسمين فيحدد بناء على الفرق بين:²

–نسبة 1% المنصوص عليها في المادة 196 مكرر 2 من هذا القانون،

–والنسبة الناتجة عن نفقات التكوين أو التمهين الفعلية مقارنة بالكتلة السنوية للأجور.

وتعني المصطلحات التالية :

■ نفقات التكوين المهني: تشمل تكاليف التدريب والنقل والإقامة والإطعام والتأمين التي يتحملها أصحاب العمل في هذا السياق؛

■ نفقات التمهين: تتضمن التكاليف الملتزم بها في إطار التمهين، والمنح المقدمة للأساتذة المشرفين على التدريب، والأجور المدفوعة مسبقاً للمتدربين، وتكاليف المواد والملابس والأدوات المهنية التي يستخدمها المتدربون، بالإضافة إلى جميع النفقات المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بمساهمات التمهين.

في حال عدم تحقيق نسبة 1% من الكتلة السنوية للأجور المخصصة لمساهمات التكوين في التمهين لأسباب مثبتة قانونياً، يمكن تحويل الفارق الناتج إلى مساهمات التكوين المهني.

4.3. طرق التصريح والدفع:

يتعين على المستخدمين تقديم تصريح خاص توفره إدارة الضرائب أو يمكن تحميله من موقعها الإلكتروني، والذي يُعد إشعاراً بدفع الرسوم المستحقة للسنة المالية المنتهية إلى مصلحة الضرائب في مكان مقر الشركة أو المؤسسة الرئيسية بالنسبة للأشخاص المعنويين، أو في مكان النشاط بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، في موعد أقصاه 20 فبراير من السنة التالية للسنة التي أصبحت فيها الرسوم مستحقة الدفع. يتوجب على المستخدمين تقديم التصريح المذكور في الفقرة السابقة حتى في حالة عدم وجود رسوم مستحقة الدفع.³

ثانياً/ الضرائب المحصلة لفائدة الجماعات المحلية:

وتتضمن أساساً في الرسم المحلي للتضامن وهذا بعد إلغاء الرسم على النشاط المهني بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2024.

¹ – المادة 196 مكرر 02 من نفس القانون.

² – المادة 196 مكرر 03 من نفس القانون.

³ – المادة 196 مكرر 04 من نفس القانون.

1- الرسم المحلي للتضامن:

بموجب المادة 15 من قانون المالية لسنة 2024 ثم استحداث ضمن الجزء الثاني من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، باب ثالث مكرر عنوانه "الرسم المحلي للتضامن" وفق المواد من 231 مكرر إلى 231 مكرر 9.

1-1- مجال تطبيق الرسم:

فحسب المادة 231 مكرر من ق م ر م يستحق الرسم بصدد رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون الأنشطة التالية¹:

- أنشطة نقل المحروقات بواسطة الأنابيب؛
- النشاطات المنجمية التي تخضع أرباحها لضريبة على الدخل الإجمالي أو لضريبة على أرباح الشركات؛

ويؤسس هذا الرسم باسم المؤسسة بعنوان رقم الأعمال الإجمالي المحقق من طرفها ومن طرف وحداتها، في المكان التابع له المقر الاجتماعي أو المقر الرئيسي للمؤسسة أو مكان ممارسة النشاط.

1-2- أساس فرض الرسم:

حسب المادة 231 مكرر 2 من ق م ر م فإن الرسم المحلي للتضامن يؤسس على المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة، ويمنح تخفيض نسبته 30% على عمليات البيع حسب شروط البيع بالجملة، المنجزة من طرف المؤسسات المنجمية، والتي لم يتم تسديدها نقداً، في حين أنه يستثنى من رقم الأعمال الخاضع لهذا الرسم²:

- العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها؛
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة بمفهوم المادة 138 مكرر من ق م ر م والتي تنص على أن مجمع الشركات يقصد به كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونياً، تدعى إحداها "الشركة الأم" وتمتلك بشكل مباشر نسبة 90% أو أكثر من رأس مال الشركات الأخرى التي تُعتبر "شركات أعضاء".

1-3- الحدث المنشئ للرسم:

يستحق الرسم بمجرد تشكل الحدث المنشئ له ويكون وفق ما يلي³:

- بالنسبة لأنشطة نقل المحروقات بواسطة الأنابيب، من التحصيل الكلي أو الجزئي للثمن؛
- أما بالنسبة للأنشطة المنجمية فيتشكل من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

¹ المادة 231 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 محين بالقانون رقم (23-22) المؤرخ في 2023/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2024.

² المادة 231 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024، مرجع سابق.

³ المادة 231 مكرر 3 من نفس القانون.

1-4- معدل الرسم وتوزيعه:

يحدد معدل الرسم المحلي للتضامن وفق المعدلين التاليين¹:

- 3% على رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب؛
 - 1.5% على رقم الأعمال الناتج عن الأنشطة المنجمية.
- ويتم توزيع حصيلة هذا الرسم وفق ما يلي:
- 66% لفائدة البلدية التي يتواجد على ترابها المنجم بالنسبة للأنشطة المنجمية، وفائدة البلديات التي تعبر بها أنابيب نقل المحروقات؛
 - 29% لفائدة الولاية موقع واجد المنجم بالنسبة للأنشطة المنجمية، وفائدة الولايات التي تعبر عليها أنابيب نقل المحروقات؛
 - 5% لفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية.
- ثالثا/ الضرائب المحصلة لفائدة البلديات دون سواها:

وتتمثل هذه الأخيرة على وجه الخصوص في الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية، رسم التطهير وكذلك رسم الإقامة.

1- الرسم العقاري:

يعتبر الرسم العقاري ضريبة سنوية تُفرض على كل الملكيات المبنية وغير المبنية في البلدية التي توجد بها الملكية، تُحسب الضريبة على أساس القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية، أو على أساس الهكتار والمتر المربع للملكيات غير المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة، وذلك حسب المنطقة والمناطق الفرعية بالمعدلات التالية: 3%، 5%، 7%، 9%، و10%.

تعفى من الرسم العقاري بصفة دائمة، وفقاً للمادة 250 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الملكيات المبنية بشرط ألا تدر دخلاً، والعقارات التابعة للدولة والولايات والبلديات، وكذلك تلك التابعة للمؤسسات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات ذات الطابع الإداري التي تُخصص لمرافق عامة أو ذات منفعة عامة، مثل المؤسسات التعليمية، الصحية، والثقافية، كما تُعفى بصفة مؤقتة البنايات المهددة بالانهيار التي تصدر بشأنها مقررات هدم من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي.

2- رسم التطهير (رسم رفع القمامة المنزلية):

يتم تأسيس لفائدة البلديات التي تشغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية رسم سنوي لرفع القمامات المنزلية وذلك على كل الملكيات المبنية، حيث يكلف قابض الضرائب لمكان تواجد الملكية

¹ المادة 231 مكرر 4 من نفس القانون.

بعملية تحصيل هذا الرسم، ويكون هذا الأخير باسم المالك أو المنتفع حيث يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم سنويا بصفة تضامنية.¹

ويحدد مبلغ تعريفات الرسم كما يأتي²:

- 2.000 دج على كل محل ذي استعمال سكني؛
- 10.000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابه؛
- 18.000 دج على كل أرض مهياة للتخيم والمقطورات؛
- 80.000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي أو تجاري أو حرفي أو ما شابه ينتج كميات من النفايات تفوق نفايات الأصناف المذكورة أعلاه.

تطبق معاملات الترخيص على هذه التسعيرات وفقا للمناطق والمناطق الفرعية والبلديات، ويعفى من هذا الرسم الملكيات المبنية التي لا تستفيد من خدمات رفع القمامات المنزلية.

3- الرسم على الإقامة:

ينشأ رسم على الإقامة لفائدة البلديات، يخضع له الأشخاص المقيمون في البلدية وليس لهم

بها سكن

خاص، يخضعون بموجبه للرسم العقاري.³

يؤسس هذا الرسم بعنوان إقامة أشخاص بالمؤسسات الفندقية الآتية⁴:

- الفنادق والمركبات السياحية أو القرى السياحية؛
 - الشقق أو الإقامات الفندقية، الموتيلات أو مرابط المسافرين والمخيمات السياحية؛
 - المؤسسات الفندقية والإقامات الأخرى غير المذكورة أعلاه.
- في حين أن تعريفات هذا الرسم فتطبق على كل شخص، عن كل يوم إقامة كما يأتي⁵:
- 600 دج، بالنسبة للمؤسسات الفندقية المصنفة ذات خمس (5) نجوم؛
 - 500 دج، بالنسبة للمؤسسات الفندقية المصنفة ذات أربع (4) نجوم؛
 - 300 دج، بالنسبة للمؤسسات الفندقية المصنفة ذات ثلاث (3) نجوم؛
 - 200 دج، بالنسبة للمؤسسات الفندقية المصنفة ذات نجمتين (2)؛
 - 100 دج، بالنسبة للمؤسسات الفندقية المصنفة ذات نجمة واحدة.

¹ - المادتين 263 و 263 مكرر من نفس القانون.

² - المادة 263 مكرر 2 من نفس القانون.

³ - المادتين 266 مكرر و 266 مكرر 1 من نفس القانون.

⁴ - المادة 266 مكرر 2 من نفس القانون.

⁵ - المادة 266 مكرر 3 من نفس القانون.

مع العلم أن العائلات القيمة في المؤسسات الفندقية غير تلك المصنفة كمؤسسات ذات أربع (4) وخمس (5) نجوم فتستفيد من تخفيض في الرسم على الإقامة في حدود 10% بالنسبة لكل طفل متكفل به.

وتلتزم المؤسسات الفندقية بالتصريح ودفع الرسم المحصل على الإقامة بواسطة جدول الإشعار بالدفع، لدى قباضة الضرائب التابعة لها في أجل لا يتعدى 20 من الشهر الذي يلي شهر تحصيلها.¹ كما توجد ضرائب ورسوم أخرى توجه حصيلتها كليا لفائدة البلديات تتمثل في رسم الحفلات، رسم الإعلانات والصفائح المهنية، الرسم على رخص العقارات، الرسم على السكن.

رابعاً/ الضرائب والرسوم ذات التخصيص الخاص:

وتتمثل أساساً في الضريبة على الثروة والضريبة الجزائية الوحيدة.

1- **الضريبة على الثروة:** هي ضريبة تصاعدية تستحق على القيمة الصافية لمجموع الأملاك والحقوق والقيم التي تتجاوز قيمتها 100.000.000 دج، في الفاتح جانفي من كل سنة و التي يمتلكها الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر، وكذا الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر، بالإضافة إلى الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر ولا يحوزون أملاكاً، بحسب عناصر مستوى معيشتهم²، وتكون معدلات الضريبة المفروضة تصاعدية حسب قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة وفق المعدلات 0.15%، 0.25%، 0.35%، 0.5%، و1%³، أما حصيلتها فتوزع بين ميزانية الدولة التي تستفيد من 70% وميزانية البلديات التي تستفيد من نسبة 30%⁴.

2- **الضريبة الجزائية الوحيدة:** هي ضريبة تم تأسيسها بموجب المادة الثانية من قانون المالية لسنة 2007، لتحل محل النظام الجزائي للضريبة على الدخل، وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة والرسم المحلي للتضامن⁵، ويخضع لهذا النظام الأشخاص الطبيعيون والشركات المدنية المهنية الذين يمارسون نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً وكذا التعاونيات الفنية والتقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية ملايين دينا (8.000.000 دج)، ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي أو النظام المبسط للمهن غير التجارية، وتستثنى من هذه الضريبة أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي، أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة

¹ - المادتين 266 مكرر 4 و 266 مكرر 5 من نفس القانون.

² - المادة 274 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024، مرجع سابق.

³ - المادة 281 مكرر 8 من نفس القانون.

⁴ - المادة 282 من نفس القانون.

⁵ - المادة 282 مكرر من نفس القانون

لإعادة البيع على حالها وأنشطة الشراء وإعادة البيع على حالها الممارسة حسب شروط البيع بالجملة، الأشغال العمومية والري والبناء، الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء، الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة وكذا مخابر التحليل¹، علما أن نظام الضريبة الوحيدة يبقى مطبقا من أجل تحديد الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام، كما يتم قابلا للتطبيق كذلك خلال السنة الموالية.

هذه الضريبة تحتوي على ثلاث معدلات وهي 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع، 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى، في حين أن الأنشطة الممارسة تحت النظام القانوني للمقاول الذاتي فتخضع لمعدل مخفض قدره 0.5%، ويوزع ناتج حصيلة هذه الضريبة وفق النسب التالية: 49% لفائدة ميزانية الدولة، 40.25% لفائدة البلديات، 0.5% لفائدة غرف التجارة والصناعة، 0.01% لفائدة الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية، 0.24% لفائدة غرف الصناعة التقليدية والمهن².

خامسا/ الضرائب والرسوم ذات الحصيلة المشتركة:

وهي مختلف الضرائب والرسوم التي تشترك في حصيلتها العديد من الهيئات مثل الدولة، البلديات، صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية وتتمثل في يلي:

1- الرسم على القيمة المضافة:

تم تضمين الإصلاح الجبائي الجزائري بمقتضى القانون رقم (90-39) المؤرخ 31-12-1990 المتعلق بقانون المالية لعام 1991، ضريبة غير مباشرة جديدة تعرف بـ "الرسم على القيمة المضافة" (TVA)، لتحل محل الرسم على رقم الأعمال السابق والمتمثل في الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، ودخل التطبيق بموجب القانون رقم (91-25) المؤرخ في 18-12-1991 المتعلق بقانون المالية لسنة 1992 بعد استكمال فصوله المرتبطة بتحديد النسب ونظام الإعفاءات والأنظمة الخاصة، وقد جاء هذا التغيير نتيجة للتعقيدات والمشاكل التي واجهها النظام القديم وعدم ملاءمته للإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الاقتصاد الجزائري في بداية التسعينات، حيث أنه منذ تأسيسه عام 1991 وحتى اليوم، شهد الرسم على القيمة المضافة (TVA) تطورا ملحوظا في النظام الجبائي الجزائري الجديد، سواء من حيث النسب وعددها أو مجالات تطبيقها وبعض الإعفاءات، بالإضافة إلى حصيلة الإيرادات الجبائية من سنة إلى أخرى، ومما جاء في قانون المالية لعام 2017 الرفع في المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة إلى 9% بدلا من 7%، والمعدل العادي إلى 19% بدلا من 17%، هذا التعديل

¹ المادة 282 مكرر 1 من نفس القانون.

² المادتين 282 مكرر 4 و 282 مكرر 5 من نفس القانون.

جاء نتيجة لانخفاض أسعار المحروقات في السوق الدولية، مما أدى إلى تدهور الإيرادات الجبائية وخلق عجز في الموازنة العامة للدولة الجزائرية¹.

ويمكن تعريفها على أنها "نوع من الضرائب غير المباشرة على الإنفاق، تلجأ إليها الدولة لزيادة مواردها المالية، تُفرض هذه الضريبة على الزيادة في قيمة السلع والخدمات، ويقوم المستهلك بدفعها عند شراء هذه السلع أو الخدمات، بحيث تكون مشمولة في سعرها، بينما تقوم الدولة بتحصيل هذه الضريبة من المنتجين أو مقدمي الخدمات"².

1-1- خصائص الرسم على القيمة المضافة:

- يمتاز الرسم على القيمة المضافة بجملة من الخصائص نوجزها فيما يلي³:
- تُعدّ من أكثر الضرائب كفاءةً وفعاليةً، خاصةً إذا طُبِّقَتْ على جميع السلع والخدمات وبمعدل ثابت. حيث لا يترتب عليها تشويه خيارات المنتجين أو المستهلكين؛
- يساهم الرسم على القيمة المضافة في زيادة الإيرادات العامة، مما يُعزز من إمكانية زيادة الإنفاق الحكومي على المشروعات العامة، خاصةً في الدول النامية؛
- يعتبر الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية هامة في إدارة وتوجيه الاقتصاد الكلي، حيث تساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتساعد هذه الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي خاصة في الدول النامية، لأنها تُحدّ من الاستهلاك الترفي أو الكمالي في المجتمع؛
- تُعزز فعالية هذه الضريبة الكفاءة الاقتصادية في تخصيص الموارد المادية والبشرية المتاحة في المشروعات الإنتاجية عبر مختلف قطاعات الاقتصاد الوطني، سواء كانت صغيرة أم كبيرة، وتكون هذه الكفاءة أكثر وضوحاً إذا فُرِضَت الضريبة بمعدل ثابت على جميع السلع والخدمات، حيث يتوزع العبء الضريبي بالتساوي على أفراد المجتمع، على الرغم من أن المستهلك النهائي هو من يتحمل العبء النقدي لهذه الضريبة بشكل غير مباشر؛
- تُعزز الضريبة على القيمة المضافة القدرة التصديرية للاقتصاد الوطني، وتمنح المنتجات الوطنية ميزة تنافسية في الأسواق العالمية، تُعتبر هذه الضريبة إقليمية وتُفرض على الاستهلاك المحلي، وليس على المنتجات التي تُستهلك في الخارج، حيث تُعفى الصادرات منها دون الواردات، وبذلك تُمنح المنتجات الوطنية ميزة نسبية في الأسواق الداخلية والخارجية؛

¹ - خيرة اجري وآخرون، دور الرسم على القيمة المضافة في تمويل ميزانية الدولة في الجزائر دراسة قياسية خلال الفترة 1991-2017، مجلة الاقتصاد والمناجمنت، العدد 19، جوان 2018، ص 115.

² - قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم - القياس - التطبيق)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص 207.

³ - خيرة اجري وآخرون، مرجع سابق، ص 124.

- تتميز بوفرة حصيلتها لاتساع أوعيتها وصعوبة التهرب منها وهذا لخضوع كافة السلع والخدمات لهذه الضريبة؛

- تتميز الضريبة على القيمة المضافة بآلية الدفعات الجزئية، حيث تُفرض في كل مرحلة من مراحل التوزيع فقط على القيمة المضافة في تلك المرحلة. هذه الآلية تُعزز الشفافية في آثار الضريبة على المنتج، حيث تطابق التكلفة الضريبية الإجمالية في نهاية سلسلة التوزيع الضريبة المحسوبة على سعر البيع للمستهلك النهائي. وفي هذا السياق، تُعتبر الضريبة على القيمة المضافة أداة من أدوات التكامل الاقتصادي لدول السوق الأوروبية المشتركة¹.

1-2- السير العام للرسم على القيمة المضافة:

تُعد الضريبة على القيمة المضافة ضريبة عامة على الاستهلاك، تشمل العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري، الحرفي، أو المهني الحر، لذا تُستبعد من نطاق تطبيقها العمليات ذات الطابع الزراعي أو التي تقدم خدمات عامة غير تجارية، أما فيما يخص عمليات البنوك والتأمين، والتي كانت تخضع لرسم محدد يُسمى الرسم على عمليات البنوك والتأمين، فقد تم إدراجها ضمن نطاق الضريبة على القيمة المضافة وهذا ابتداء من الفاتح جانفي 1995.

يتحمل المستهلك النهائي هذه الضريبة، ولكن يتم تحصيلها بشكل منتظم مع كل معاملة خاضعة لها، إذا كان الشخص خاضعاً للضريبة على القيمة المضافة، فإنه يمكنه خصم الضريبة التي يطلبها من عملائه، والمدونة في الفواتير التي يتلقاها من مورديه أو التي يدفعها عند الاستيراد، في النهاية يدفع هذا الشخص للخزينة فقط الفارق بين الضريبة المحصلة من العملاء والضريبة المدفوعة للموردين².

1-3- معدلات الرسم على القيمة المضافة وتوزيع حصيلته:

وفقاً للمادتين 21 و23 من قانون الرسم على رقم الأعمال، فإن معدلات الضريبة على القيمة المضافة هي كما يلي:

- يتم تحصيل الضريبة على القيمة المضافة بالمعدل العادي بنسبة 19% (تم تعديل المادة 21 بموجب المادة 26 من قانون المالية لسنة 2017).

- يتم تحصيل الضريبة على القيمة المضافة بالمعدل المخفض بنسبة 9% (تم تعديل المادة 23 بموجب المواد 24 و27 من قانون المالية لسنة 2017).

¹ - فاطمة الزهرة سعادة، خيرة مسعودي، الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجزائري - دراسة تاريخية، مجلة العلوم

الإسلامية والحضارة، العدد الثمن، جوان 2018، ص 237.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2017، ص 04.

أما كيفية توزيع ناتج الرسم على القيمة المضافة فيكون كما يلي¹:

1-3-1- بالنسبة للعمليات المحققة بالداخل:

يتم توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة للعمليات المحققة في الداخل بالنسب التالية: 75% لفائدة ميزانية الدولة، 10% لفائدة البلديات مباشرة، 15% لفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية، في حين أن العمليات المنجزة من قبل المؤسسات التابعة لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات، فتدفع حصة البلديات إلى صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية.

1-3-2- بالنسبة للعمليات المحققة عند الاستيراد:

تكون نسب التوزيع في هذه الحالة على الشكل التالي: 85% لفائدة ميزانية الدولة، 15% لفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية، مع الإشارة إلى أن العمليات التي تتجزأ المكاتب الجمركية الحدودية البرية، فتخصص الحصة العائدة لصندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية مباشرة للبلديات الحدودية التابعة لنفس الولاية وتوزع بالتساوي.

2- الرسم الصحي على اللحوم: الرسم النوعي الذي يفرض عند ذبح أو استيراد اللحوم يُحدد بمقدار 10 دج/كلغ من وزن لحوم الحيوانات الطازجة أو المبردة أو المطبوخة أو المملحة أو المصنعة التي تنتمي إلى فصائل الخيليات، الجمليات، البقرات، الضأنات، والعنزيات². تأسس هذا الرسم بموجب أحكام المادة 62 من قانون المالية لسنة 1980 وأحكام المادة الخامسة من قانون المالية التكميلي لسنة 2007 المعدلة بموجب أحكام المادة 21 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، والمواد من 446 إلى 468 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2024. يعتبر الرسم الصحي على اللحوم رسماً غير مباشر يتم تحصيله لصالح البلديات، ويتم توزيع نسب الرسم الصحي على اللحوم كما يلي³: 8.5 دج تعود لميزانية البلدية، والحصة الباقية والمقدرة بـ 1.5 دج تعود لصندوق حماية الصحة الحيوانية، أما فيما يخص اللحوم المستوردة فإن هذا الرسم يفرض لدى مصلحة الجمارك بالدرجة الأولى، حيث توجه موارده بصفة كلية إلى صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية ويعاد توزيعها في إطار التضامن لمالي بين البلديات⁴.

3- الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الربوع العقارية (IRG Revenus fonciers)

¹ - المادة 161 من قانون الرسوم على قم الأعمال محين بالقانون رقم (16-21) المؤرخ في 2021/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2022.

² - سعاد عقون، تشخيص وتقييم المداخل الجبائية للجماعات المحلية في الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد الرابع عشر، ديسمبر 2018، ص 83.

³ - المادة 452 من قانون الضرائب غير المباشرة محين بالقانون رقم (22-23) المؤرخ في 2023/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2024.

⁴ - المادة 465 من نفس القانون.

تعتبر المداخل العقارية الناتجة عن إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها مثل (المحلات السكنية، المصانع، المخازن، المكاتب... إلخ)، وكذا إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعنادها، شريطة أن تكون هذه المداخل غير مدرجة ضمن الأرباح السنوية لمؤسسة صناعية، تجارية، حرفية، مستثمرة فلاحية، أو مهنة غير تجارية وكذا تلك الناتجة عن عقد العارية بالإضافة إلى الإيرادات الناتجة عن إيجار أملاك غير مبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية في تحديد الدخل الإجمالي المعتمد كأساس لحساب هذه الضريبة¹.

يتم إخضاع مداخل الإيجار لهذه الضريبة وفق النسب التالية²:

- 7% على مبلغ الإيجارات الإجمالية، بالنسبة للمداخل المتأتية من إيجار ذات طابع سكني؛
 - 15% على مبلغ الإيجارات الإجمالي، بالنسبة للمداخل المتأتية من إيجار ذي طابع تجاري أو مهني غير مزود بأثاث أو معدات ضرورية لاستغلاله، كما يطبق هذا المعدل على العقود المبرمة مع الشركات؛
 - 15% على مبلغ الإيجارات الإجمالية، بالنسبة للأملاك غير المبنية، يخفض هذا المعدل إلى 10% بالنسبة للإيجارات الفلاحية؛
 - إخضاع مؤقت للضريبة بمعدل 7%، لمبلغ الإيجارات السنوية الإجمالية الذي يتجاوز 600.000 دج، والذي يتم خصمه من الإخضاع الضريبي النهائي للدخل الإجمالي.
- ويوزع حاصل هذه الضريبة كما يلي: 50% لفائدة ميزانية الدولة، و50% لفائدة البلدية التي يقع فيها العقار.³

المطلب الثاني: مخرجات الندوة الوطنية لإصلاح النظام الضريبي لسنة 2020

في إطار الجهود الرامية إلى إعادة هيكلة النظام الجبائي الوطني وتحديث إدارة الجبائية في الجزائر، نظمت المديرية العامة للضرائب، تحت رعاية السيد وزير المالية، جلسات حول الإصلاح الجبائي لمدة ثلاثة أيام من 20 إلى 22 يوليو 2020، شهدت هذه الجلسات مشاركة جميع المؤسسات والإدارات العمومية، بالإضافة إلى ممثلين عن مختلف الهيئات والجمعيات الناشطة في المجالين الاقتصادي والاجتماعي.

هدفت هذه الجلسات إلى تشخيص النقائص الاختلالات في النظام الجبائي الجزائري، وجمع آراء المشاركين حول الدور المركزي للضريبة، بالإضافة إلى تقديم مقترحات لضمان توزيع عادل للأعباء الجبائية وتعزيز السياسات المتبعة لإعادة إنعاش الاقتصاد.

¹ - المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، مرجع سابق.

² - المادة 104 من نفس القانون.

³ - المادة 42 مكرر من نفس القانون.

حيث سمحت هذه الجلسات والتي نظمت في شكل ورشات عمل، بالوصول إلى توصيات تركز على المحاور الإستراتيجية التالية:

- تحسين أداء النظام الجبائي الوطني من خلال توسيع الوعاء الضريبي؛
- تعزيز العدالة الجبائية من خلال مراجعة توزيع العبء الجبائي بين المواطنين والمؤسسات الاقتصادية؛
- تبسيط الإجراءات الجبائية وتوفير الأمن القانوني لتحسين مناخ الأعمال وتشجيع الاستثمار الخالق للثروة ومناصب العمل؛
- عصنة تسيير الإدارة الجبائية من خلال إطلاق عملية رقمنة المصالح المكلفة بالوظائف المختلفة للضرائب.

وفي كلمتها الافتتاحية لجلسات الإصلاح الجبائي، أشارت السيدة المديرة العامة للضرائب إلى أن التحديات التي تواجهها المديرية العامة للضرائب في دعم الإصلاح الجبائي تتطلب تحسين الخدمة العمومية، وتوسيع الوعاء الجبائي، والتحكم في المعلومات الجبائية، وتعبئة الموارد. وأوضحت أن تحسين الخدمة العمومية يستلزم تبسيط ورقمنة الإجراءات الجبائية، مشيرة إلى أن توسيع الوعاء الجبائي يتطلب مراجعة نطاق التطبيق والمزايا الجبائية، مما يسهم أيضًا في احتواء القطاع الموازي، أما فيما يخص التحكم في المعلومات الجبائية، فقد أكدت على أهمية الرقمنة والتبادل في هذا المجال، وفيما يتعلق بتعبئة الموارد، فشددت السيدة عبد اللطيف على أن المديرية العامة للضرائب قد بدأت في إنشاء قاعدة بيانات وطنية للمساهمين، بهدف تحديد وتطهير بواقي التحصيل¹.

وفيما يلي نقدم حوصلة حول أهم ما تم إنجازه من إصلاحات خلال سنوات 2021، 2022،

2023

الفرع الأول: إدارة جبائية متكاملة ومواكبة للبيئة المحيطة

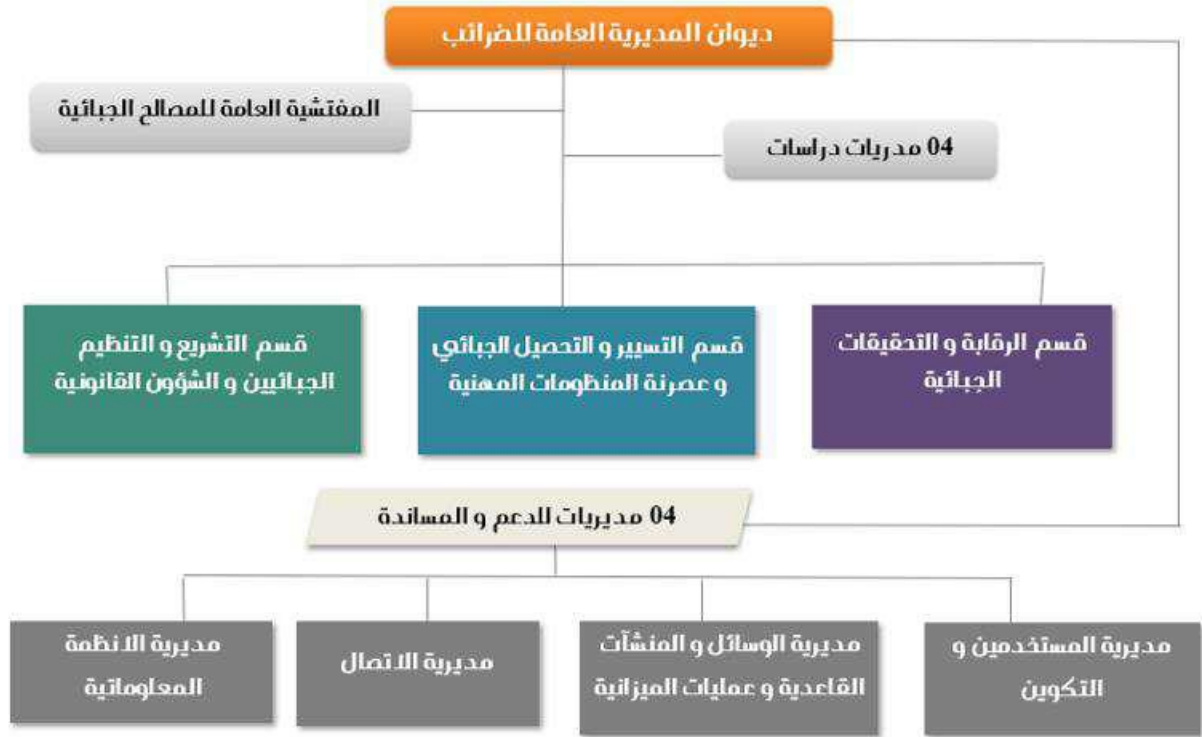
أولاً/ وضع تنظيم جديد للإدارة المركزية يتمحور حول وظائف المديرية العامة للضرائب:

بهدف التحول التنظيمي والإداري بما يتماشى مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية والانفتاح الدولي وتطور التكنولوجيا الرقمية الجديدة، قامت الإدارة الجبائية بإنشاء هيكل تنظيمي جديد على مستوى الإدارة المركزية، يعتمد النهج المتبع في تصميم هذا الهيكل الجديد على إنشاء أقسام ومديريات جديدة تركز على التخصص الملائم لمختلف وظائف المديرية العامة للضرائب، تبادل المعلومات، القيادة، ومراقبة التحول الرقمي²، ويمكن تبيان الهيكل التنظيمي الجديد من خلال الشكل التالي:

¹ وكالة الأنباء الجزائرية، تحسين الخدمة العمومية وتعبئة الموارد أهم محورين في تحدي الإصلاح الجبائي متاح على الرابط <https://www.aps.dz/ar/economie/89881-2020-07-20-17-41-41> تاريخ الاطلاع 2021/07/12.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، تحقيق التوصيات المترتبة عن الجلسات الوطنية للإصلاح الجبائي، نشرة المديرية العامة للضرائب، عدد خاص، نوفمبر 2023، ص 02.

الشكل (1-2): الهيكل التنظيمي للمديرية المركزية لإدارة الضرائب



المصدر: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب على موقع المديرية متاح على الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz/about-us-ar/dgi/#2> تاريخ الاطلاع: 2024/02/02.

أما فيما يخص عصرنة المصالح الخارجية فقد بدأت المديرية العامة للضرائب في تسريع عملية وضع الهياكل الجديدة حيز الخدمة، وهي مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، وذلك تدريجياً مع استلام هذه المنشآت، حيث تم استلام 46 من أصل 59 مركزاً للضرائب و 146 من أصل 244 مركزاً جوارياً للضرائب إلى غاية شهر نوفمبر من سنة 2023، حيث تعد هذه الهياكل المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة، وتهدف إلى تقديم خدمات عالية الجودة لهم.

ثانياً/ رقمنة مصالح المديرية العامة للضرائب:

فيما يتعلق برقمنة الإدارة الجبائية، تم وضع خطة واسعة لتسريع عملية الرقمنة في المصالح الجبائية، بهدف تمكين المديرية العامة للضرائب من تقديم خدمات عالية الجودة تتوافق مع المعايير الدولية وتلبي احتياجات المكلفين بالضريبة والمواطنين، تتضمن هذه الخطة بشكل رئيسي ما يلي¹:

- تنفيذ مخطط نشر النظام المعلوماتي "جبائتك" على مستوى مديرية كبريات المؤسسات و 41 مركز للضرائب و 27 مركز جوارى للضرائب؛

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، تحقيق التوصيات المترتبة عن الجلسات الوطنية للإصلاح الجبائي، مرجع سابق، ص

- توسيع عروض خدمات التصريح والدفع الإلكترونيين للضرائب والرسوم من خلال بوابة "جبايتك" لفائدة المكلفين بالضريبة المنخرطين في النظام المعلوماتي للمديرية العامة للضرائب؛
- نشر خدمات التصريح والدفع الإلكترونيين للضرائب والرسوم من خلال بوابة "مساهمتك" بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين ل 256 قبضة ضرائب غير المزودة بالنظام المعلوماتي "جبايتك"؛
- عرض خدمات رقمية لحساب الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي ونظام محاكاة لحساب الضريبة على المداخل المتأتية من تأجير الأملاك العقارية؛
- إمكانية تقديم طلب الحصول على شهادات الوجود (C20) ومستخرجات الجداول عبر الإنترنت، وهذا بالنسبة للمكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات المنخرطين في بوابة التصريح والدفع عن بعد للضرائب والرسوم "جبايتك"¹.

حيث تُعتبر بوابة "جبايتك" تجربة جديدة في الإجراءات الإلكترونية، تهدف إلى تسهيل الإجراءات الإدارية وتبسيط التزامات المكلفين بالضريبة من خلال تمكينهم من التصريح ودفع الضرائب عبر الإنترنت، يُشتق مصطلح "جبايتك" من كلمة "جباية" في اللغة العربية، بينما يشير الاختصار "تيك" إلى تكنولوجيا المعلومات والاتصال، وتتميز هذه البوابة بقدر كبير من الجاهزية وسهولة الوصول إليها، حيث يتم تبادل البيانات بين المكلف بالضريبة والبوابة بطريقة آمنة، يرافق استخدام هذه الخدمات أداة مساعدة تهدف إلى تجنب أخطاء الحساب والأخطاء المطبعية الناجمة عن الإجراءات الورقية، عند إرسال التصريح عبر هذه البوابة، يتم إصدار إشعار بالدفع تلقائيًا، مما يضمن استلام التصريح الجبائي بشكل صحيح².

أما بوابة "مساهمتك" فتهدف إلى تسهيل الإجراءات الإدارية وتبسيط التزامات المكلفين بالضريبة من خلال السماح لهم بالتصريح ودفع الضرائب عبر الإنترنت، من خلال تفعيلها على مستوى قبضات الضرائب التابعة للمديريات الولائية للضرائب التي لا تتوفر على مركز للضرائب (م ض) أو مركز جوازي للضرائب (م ج ض)، فبمجرد إرسال التصريح يتم تحويله إلى قسم "الدفع"، ويعتبر ذلك تأكيدًا على الاستلام الصحيح للتصريح الضريبي من قبل المصالح الجبائية، بعد ذلك يقوم المكلف بالضريبة بتسديد الضرائب والرسوم المصرح بها عبر الإنترنت، وذلك يكون باستخدام بطاقة

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، بلاغ متعلق بتوفير خدمة جديدة عبر الإنترنت على مستوى بوابة التصريح والدفع عن بعد "جبايتك" متاح على الرابط <https://www.mfdgi.gov.dz/about-us-ar/actu-ar/documents-fisc-jibayatic> تاريخ الاطلاع: 2024/05/16.

² - موقع المديرية العامة للضرائب متاح على الموقع https://mfdgi.gov.dz/portailpublic_ar تاريخ الاطلاع: 2024/03/15.

الائتمان أو البطاقة الذهبية، وحين نجاح العملية يتم إبلاغه بنتيجة الإجراء من خلال استلام إيصال الدفع في فضائه الخاص عبر البوابة¹.

ثالثا/ تعزيز قدرات مستخدمي الإدارة الجبائية:

لتحقيق هدفها المتمثل في تعبئة الإيرادات الضريبية لتمويل الإنفاق العمومي للدولة، ركزت المديرية العامة للضرائب بصفقتها إدارة خدماتية على تعزيز الموارد البشرية وقدراتها، والتي تشكل محورا هاما في مخطط عملها، يعتبر إنشاء مديرية المستخدمين والتكوين في إطار الهيكل التنظيمي الجديد للإدارة المركزية للمديرية العامة للضرائب، خطوة مهمة نحو تحسين إدارة الموارد البشرية، في هذا السياق تم وضع إستراتيجية تدريبية لتعزيز قدرات موظفي الإدارة الضريبية، تمحورت حول النقاط التالية²:

- مرافقة رقمنة المصالح؛
 - اكتساب قدرات جديدة في ميادين التسيير والاتصال لفائدة الإطارات المعيّنين حديثا، بالإضافة إلى اكتساب مهارات مهنية بالنسبة للموظفين الجدد (التدريب على التكيف مع الوظيفة)؛
 - تحسين المهارات المهنية لأعوان المصالح في إطار دورات تحسين المستوى.
- وتجدر الإشارة إلى أنه خلال عامي 2022 و 2023، استفاد 1941 موظفاً من التكوين في إطار القانون الأساسي للوظيفة العمومية، بالإضافة إلى 6248 موظفاً تلقوا دورات تدريبية لتحسين مستواهم، ومن أجل تعزيز الموارد البشرية حصلت المديرية العامة للضرائب على 372 منصباً مالياً تشمل جميع الرتب، وذلك بموجب رخصة استثنائية منحها رئيس الحكومة لقطاع المالية.

الفرع الثاني: التحسينات المدخلة على التشريع والتنظيم الجبائيين

أولا/ نظام جبائي قائم على الإنصاف:

كان تبني نظام ضريبي قائم على الإنصاف دائماً موضع اهتمام خاص في كل مشروع إصلاح ضريبي، وفي هذا السياق أسفرت الجلسات الوطنية للإصلاح الجبائي المنعقدة سنة 2020 عن توصيات تركز بشكل أساسي على توسيع الوعاء الضريبي، وضمان توزيع عادل لمساهمات المكلفين بالضريبة والثروة الوطنية، وتنظيم إدارة عبء الإثبات.

ولتنفيذ هذه التوصيات، قدمت الإدارة الجبائية مجموعة من التدابير التي تمت المصادقة عليها ضمن قوانين المالية للسنوات 2021 و 2022 و 2023، من أبرز هذه التدابير ما يلي³:

¹- المرجع نفسه.

²- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، تحقيق التوصيات المترتبة عن الجلسات الوطنية للإصلاح الجبائي، مرجع سابق، ص 03.

³- المرجع نفسه، ص 04.

1- مراجعة أنظمة فرض الضريبة على أنشطة الأشخاص الطبيعيين:

- لتوسيع الوعاء الضريبي وتنسيق أنظمة فرض الضرائب على الأنشطة التي يمارسها الأشخاص الطبيعيين، نص قانون المالية لعام 2022 على إعادة هيكلة هذه الأنظمة من خلال تأسيس:
- نظام حقيقي يخص الأرباح المتأتية من الأنشطة الصناعية والتجارية؛
 - نظام مبسط يخص الأرباح المتأتية من المهن الحرة؛
- وقد رافقت إعادة هيكلة هذه الأنظمة مراجعة:
- طريقة تحديد وفرض الضريبة على المداخل الفلاحية؛
 - عتبة تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة من خلال تحديدها ب 8.000.000 دج عوضا عن 15.000.000 دج.

2- شمولية وتدرج الضريبة على الدخل الإجمالي:

يعتبر ضمان مساهمة المجتمع الوطني في الضريبة وفقاً للقدرات التساهمية مرتبط ارتباطاً وثيقاً بفرض ضريبة عادلة، بناءً على هذا المبدأ اعتمد التشريع الجبائي الحالي مبدأ شمولية فرض الضريبة على مداخل الأفراد، والذي يتضمن دمج جميع المداخل المحققة في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي في مكان الإقامة الضريبية للمكلف بالضريبة، باستثناء أولئك الذين تم إخضاعهم للضريبة المحررة، حيث يظل هؤلاء الأفراد ملزمين بالتصريح لدى مصلحة الضرائب في محل إقامتهم الضريبية (المادة 31 من قانون المالية لعام 2022)، يأتي هذا التوجه أيضاً في سياق مشروع إصلاح دعم الدولة.

ثانيا/ تخفيض الضغط الجبائي والحفاظ على القدرة الشرائية:

لقد عمد المشرع الجبائي الجزائري من خلال قوانين المالية لسنوات 2021، 2022، 2023، و2024 إدخال جملة من التعديلات على القوانين الجبائية بهدف التقليل من حجم العبء الضريبي الذي يتحمل كاهل الأفراد والشركات وذلك من خلال ما يلي:

1- مراجعة فئات الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي:

مراجعة جدول الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال تعديل عتبة الشطر الأول لتتوافق مع قيمة الحد الأدنى للأجر الوطني المضمون، وزيادة عدد الأشرطة إلى ستة (6)، بالإضافة إلى إعادة ترتيب معدلاتها الهامشية، هذه التعديلات تعكس الجهود المبذولة لتحقيق تصاعدية ضريبة الدخل الإجمالي، مما يضمن مساهمة عادلة للضريبة¹.

¹ - المادة 31 من القانون رقم 21-16 المؤرخ في 30 ديسمبر 2021 المتضمن قانون المالية لسنة 2022، مرجع سابق.

2- إعفاء وتخفيض لفائدة فئة الأجور والمرتبات:

- من أجل تحسين القدرة الشرائية للمواطنين تم تقديم مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور تمثلت فيما يلي¹:
- الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي الأجور والرواتب الضعيفة التي لا تتجاوز 30.000 دج؛
 - منح تخفيض بنسبة 40% على الدخل الشهري (والذي لا يمكن أن يقل عن 1.000 دج ولا يزيد عن 1.500 دج)؛
 - منح تخفيض إضافي ثاني للمداخيل التي تزيد عن 30.000 دج وتقل عن 35.000 دج؛
 - بالنسبة للعمال ذوي الإعاقة الحركية أو العقلية أو المكفوفين أو الصم البكم، فتم منحهم تخفيض إضافي على مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للمداخيل التي تفوق 30.000 دج وتقل عن 42.500 دج (حيث لا يمكن أن يتراكم مع التخفيض الثاني)؛
 - منح تخفيض إضافي على مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي بخصوص المداخيل التي تزيد عن 30.000 دج وتقل عن 42.500 دج التي يقبضها العمال المتقاعدين من النظام العام (حيث لا يمكن أن يتراكم مع التخفيض الثاني).

3- تدابير أخرى لتخفيض العبء الجبائي:

- وهناك تدابير أخرى قام المشرع الجبائي باتخاذها في سبيل إصلاح المنظومة الجبائية وتخفيض العبء الجبائي على المكلفين نذكرها فيما يلي:
- فرض ضريبة على الهامش بعنوان الضريبة الجزائية الوحيدة على رقم الأعمال المتعلقة بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع، والتي تكون أسعارها أو هوامشها مقننة أو مسقفة، مهما بلغ مستوى الهامش المحقق²؛
 - الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بخصوص أغذية المواشي والدواجن المنتجة محليا³؛
 - مزايا جبائية لفائدة زيت المائدة وذلك لمواجهة أزمات الندرة في هذه المادة خلال سنتي 2021 و2022.
 - الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة إلى غاية 31 ديسمبر 2024 لعمليات استيراد وبيع البقوليات والأرز الموجه للاستهلاك البشري، وكذا العمليات المتعلقة ببيع الفواكه والخضر الطازجة وبيض الاستهلاك والدجاج اللحم والديك الرومي، المنتجة محليا⁴؛

¹ - المادة 104 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، مرجع سابق.

² - المادة 15 من القانون رقم 22-24 المؤرخ في 25 ديسمبر 2022 يتضمن قانون المالية لسنة 2023، مرجع سابق.

³ - المادة 90 من القانون رقم 21-16 المؤرخ في 30 ديسمبر 2021 المتضمن قانون المالية لسنة 2022، مرجع سابق.

⁴ - المادة 65 من القانون رقم 23-22 المؤرخ في 24 ديسمبر 2023 يتضمن قانون المالية لسنة 2024، مرجع سابق.

- إعفاء عمليات بيع الدقيق العادي والممتاز والسميد من الرسم على القيمة المضافة، بغض النظر عن الوجهة المخصصة لاستعماله؛
- لتشجيع الوصول إلى الإنترنت الثابت، مدد قانون المالية لسنة 2024 بموجب المادة 70 الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة حتى 31 ديسمبر 2026، ليشمل التكاليف والأتاوى المرتبطة بخدمات النفاذ الثابت لشبكة الإنترنت، وكذلك التكاليف المتعلقة بتأجير الشريط المار الموجهة حصرياً لتوفير خدمات الإنترنت الثابت. كما يشمل الإعفاء التكاليف المتعلقة بالإيواء في أجهزة الويب بمراكز المعلومات في الجزائر وبنطاق(DZ)، بالإضافة إلى التكاليف المرتبطة بتصميم مواقع الويب وتطويرها، وأيضاً التكاليف المتعلقة بالصيانة والمساعدة ذات الصلة بأنشطة ولوج وإيواء مواقع الويب في الجزائر.

ثالثاً/ تعزيز الأمن القانوني:

- لتعزيز الأمن القانوني في النصوص الجبائية عبر وضع قواعد واضحة، تم اعتماد تدابير تهدف إلى:
- تبني مفهوم القوة القاهرة كما حددها أحكام القانون المدني، وذلك لتطبيق الأحكام المتعلقة باسترداد الرسم المخصوم على القيمة المضافة في حال حدوث قوة القاهرة.
- ملائمة آجال الاهتلاك المقبولة للتخفيض من أجل تحديد النتيجة الجبائية حيث قام المشرع بتحديد مدد الاهتلاك المقبولة جبائياً من خلال القرار المؤرخ في 15 فيفري 2024.¹
- تقديم مفهوم جديد للنتيجة الجبائية من خلال توافق القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي والمالي، وتحديد شروط خصم الأعباء وكذلك المعالجة الجبائية للعمليات المحررة بالعملات الأجنبية².

كما قامت المديرية العامة للضرائب في هذا الإطار بما يلي: ³

1- نشر النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الجبائي:

قامت المديرية العامة للضرائب بتعميم الاطلاع على كل التشريعات والأنظمة والاجتهاد الجبائي من خلال إعداد ونشر هذه النصوص على الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب، وتتضمن هذه النصوص بشكل رئيسي القوانين الجبائية و53 نصاً تنظيمياً ذو طابع جبائي خلال

¹ - القرار المؤرخ في 15 فيفري 2024 يحدد مدة اهتلاك التثبيات المطبقة لتحديد النتيجة الجبائية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 21، المؤرخ في 24 مارس 2024.

² - المادة 41 من القانون رقم 20-16 المؤرخ في 2020/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 2021، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 83 لسنة 2020.

³ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، تحقيق التوصيات المترتبة عن الجلسات الوطنية للإصلاح الجبائي، مرجع سابق، ص 5-6.

الثلاث سنوات الأخيرة (من 2021 حتى 2023)، بالإضافة إلى مجاميع المناشير لقوانين المالية لسنوات 2020 و2021 و2022 و2023، والتي تشمل أساسًا التدابير التطبيقية المتعلقة بالالتزامات الجبائية للمكلفين بالضريبة.

2- تعزيز العلاقة مع المكلفين بالضريبة:

عملت المديرية العامة للضرائب بانتظام على توفير الاتصال الإداري للجميع عبر استخدام قنوات اتصال متنوعة ومختلف الوسائل المتاحة لتعزيز العلاقات مع المكلفين بالضرائب، حيث تمثلت هذه الجهود في تنظيم زيارات ميدانية لمراقبة ظروف استقبال وإعلام الجمهور، وتنظيم أيام أبواب مفتوحة على الإدارة الجبائية، إضافة إلى نشر المعلومات الجبائية على الموقع الإلكتروني للمديرية وإدارة صفحات وسائل التواصل الاجتماعي مثل Facebook و Twitter و LinkedIn، كما تضمنت الجهود التكفل بشكاوى المواطنين عبر الصناديق الإلكترونية، وعقد لقاءات مع المتعاملين الاقتصاديين، والجمعيات، والاتحادات المهنية، والهيئات العمومية للاطلاع على انشغالاتهم والصعوبات التي يواجهونها، بالإضافة إلى ذلك نظمت المديرية ملتقيات إعلامية حول مواضيع هامة مثل قانون المالية، الامتيازات الجبائية، الأنظمة الجبائية، والخدمات الرقمية، موجهة إلى مختلف الهيئات والتنظيمات والغرف كغرف التجارة والفلاحة والصناعات التقليدية.

3- إنشاء هيئة استشارية لكل المسائل الجبائية:

في سبيل إثراء النقاش العام في مجال الجبائية وتعزيز مساهمة الأطراف الخارجية في صياغة القانون الجبائي، قام وزير المالية بتاريخ 10 يوليو 2023 بتنصيب المجلس الوطني للجبائية كهيئة استشارية، يتألف هذا المجلس من 41 عضوًا، يضم ممثلين عن جمعيات واتحادات مهنية، ومتعاملين اقتصاديين، وخبراء، وأكاديميين، وممثلي الإدارة، وتتمثل مهمته بشكل خاص في إبداء الرأي حول المواضيع ذات الطابع الجبائي واقتراح التدابير الجبائية لدعم التنمية الاقتصادية.

رابعاً/ تحسين مناخ الأعمال وتشجيع الاستثمار:

القانون الضريبي لطالما كان أداة أساسية لإعادة إنعاش النشاط الاقتصادي وتشجيع تطوير الأنشطة الناشئة، فمن خلال السنوات الثلاث الماضية، تم تضمين عدة أحكام في قوانين المالية لتحقيق هذه الأهداف، وتشمل ما يلي:

1- تحفيزات لفائدة الاستثمار:

تتمثل جملة التحفيزات التي أقرها المشرع الجزائري من خلال قوانين المالية لسنوات 2021، 2022، 2023 و2024 لبعث النشاط الاقتصادي في النقاط التالية:

- تم منح مزايا ضريبية للشركات التي تحمل علامة "حاضنة" أو "ناشئة"، تشمل هذه المزايا الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، والضريبة الجزافية

الوحيدة. بالإضافة إلى ذلك، تم إدراج أعمال البحث والتطوير التي تقوم بها هذه الشركات ضمن النفقات المؤهلة للخصم الضريبي، على غرار تلك التي تقوم بها الشركات الأخرى، وذلك في حدود 30% من مبلغ الدخل أو الربح ودو تجاوز الحد الأقصى المقدر بـ 200,000,000 دج، وفقاً للمادتين 86 و 87 من قانون المالية لعام 2021، والمادة 117 من قانون المالية لعام 2022، والمادة 11 من قانون المالية لعام 2023؛

- تشجيع أنشطة التصدير من خلال منح إعفاء دائم من الضريبة على الدخل الإجمالي (الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية) على عمليات تصدير السلع والخدمات، وكذلك على العمليات التي تتضمن خدمات تحقق العملة الصعبة والتي يحققها الأفراد، كما منحت أحكام قانون المالية لسنة 2024 في مادته 73 إعفاء من رسم الفعالية الطاقوية لعمليات تصدير المنتجات التي تعمل بالكهرباء والغاز والمنتجات النفطية المصنعة محلياً، بالإضافة إلى ذلك يتم منح إعفاء من الرسم على القيمة المضافة على عمليات تصدير بيع المجوهرات التقليدية المصنوعة من الفضة، وذلك وفقاً للمادتين 4 و 39 من قانون المالية لعام 2021؛

- تكون الأنشطة التي تمارس بصفة المقاول الذاتي مؤهلة للاستفادة من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وتخضع لضريبة بنسبة 5%، وذلك وفقاً للمادتين 16 و 51 من قانون المالية لعام 2023، ومن أجل تشجيع الأنشطة الممارسة في إطار المقاول الذاتي تم تخفيض هذا المعدل بموجب قانون المالية لسنة 2024 في مادته 18 إلى 0.5%؛

- تأسيس معدل مخفض للضريبة على أرباح الشركات بنسبة 10% للأرباح المعاد استثمارها، وذلك وفقاً للمادة 44 من قانون المالية لعام 2022، كما يطبق هذا الحكم على الأرباح التي استُخدمت لاقتناء الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المالية المماثلة التي تسمح بالمساهمة بنسبة لا تقل عن 90% في رأسمال شركة أخرى تعمل في إنتاج السلع أو الأشغال أو الخدمات، بشرط أن يكون المبلغ المعاد استثماره مدفوعاً بالكامل؛

- منح إعفاء من الرسم على النشاط المهني للأنشطة الإنتاجية، وذلك وفقاً للمادة 59 من قانون المالية لعام 2022، فيما تم إلغاء هذا الرسم بموجب المادتين 14 و 24 من قانون المالية لسنة 2024، وذلك في سبيل تحسين مناخ الأعمال وتخفيض العبء الضريبي على المكلفين من أجل شمول مالي وجبائي أمثل؛

- الإعفاء الدائم من الضريبة على أرباح الشركات لتعاونيات الصيد وتربية المائيات واتحاداتها المستفيدة من التراخيص الصادرة عن السلطة الوصية، بهدف تشجيع إنشائها¹، كما تم توسيع تطبيق

¹ المادة 07 من القانون رقم 22-24 المؤرخ في 25 ديسمبر 2022 يتضمن قانون المالية لسنة 2023، مرجع سابق.

المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة 9% المطبق على عمليات استيراد المدخلات الموجهة لتكاثر المائيات، إلى تلك المتعلقة بالمدخلات الموجهة لتربية المائيات¹؛

- تستفيد من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات أرباح الودائع في حسابات الاستثمار المنجزة في إطار العمليات البنكية المتعلقة بالصيرفة الإسلامية لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2023².

- لتطوير نشاط التأمين التكافلي في سوق التأمينات، نص قانون المالية لسنة 2024 على استثناء الدخل الناتج عن التوظيف المالي الإلزامي الذي تحصل عليه شركة التأمين في إطار التأمين التكافلي من الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، بشرط أن تكون المبالغ المتعلقة بهذه المداخل مخصصة للإنفاق في أعمال خيرية³؛

- بموجب المادة 67 من قانون المالية لسنة 2024، تم منح مزايا ضريبية تشمل الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، وحقوق التسجيل للشركات والأشخاص الطبيعيين، بهدف تشجيعهم على اللجوء إلى السوق المالي لتغطية احتياجاتهم التمويلية، إذ من المتوقع أن يسهم هذا الإجراء في تنمية وتعزيز هذه السوق.

2- تبسيط وتنسيق الإجراءات الجبائية:

في هذا الإطار قامت المديرية العامة للضرائب بما يلي:

- بموجب المواد 37 و38 من قانون المالية لسنة 2023، تم رفع عتبات الاختصاص المتعلقة بمعالجة القضايا النزاعية بهدف تقليل مدة معالجة الملفات، كما نص قانون المالية لسنة 2024 في المواد 48، 49 و50 على عدة إجراءات هامة، تتمثل في توسيع تشكيلة لجان الطعن الجهوية والولائية من خلال إدراج ممثل عن الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين، ثانيًا، وقبول القرارات الصادرة عن لجان الطعن من قبل المحاكم الإدارية بعد انقضاء الأجل القانوني للبت في الطعون، بالإضافة إلى تحديد الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية للفصل في المنازعات الضريبية، خاصة في حالة تغيير المصلحة المكلفة بتسيير الملف الضريبي للمكلف؛

- تم تخفيف شروط الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع من خلال خفض النسبة المطلوبة للاستفادة من هذا الأخير عند الطعن المسبق من 30% إلى 20%، وذلك وفقًا للمادة 45 من قانون المالية لعام 2023، كما أن المادة 57 من قانون المالية لسنة 2024 حملت في طياتها التخفيف من شروط منح جدول السداد، من خلال مراجعة حصة الدفعة الأولية من 10% إلى 5%؛

¹ المادة 09 من القانون رقم 23-22 المؤرخ في 24 ديسمبر 2023 يتضمن قانون المالية لسنة 2024، مرجع سابق.

² المادة 07 من القانون رقم 22-24 المؤرخ في 25 ديسمبر 2022 يتضمن قانون المالية لسنة 2023، مرجع سابق..

³ المادة 09 من القانون رقم 23-22 المؤرخ في 24 ديسمبر 2023 يتضمن قانون المالية لسنة 2024، مرجع سابق

- تم تخفيف نظام إعادة استثمار الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار أنظمة دعم الاستثمار، وفقاً للمادة 9 من قانون المالية لسنة 2023؛
- بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 2024، في حالة تمديد آجال اكتتاب التصريح الخاص "سلسلة ج رقم 11"، يتم منح نفس فترة التمديد لتسديد الرصيد المتبقي للضريبة على الدخل الإجمالي لفئة الأرباح الصناعية والتجارية؛
- بهدف تشجيع المستثمرين على اللجوء إلى عقود "الإجارة المنتهية بالتمليك" أو "الإيجار العقاري"، نص قانون المالية لسنة 2024 في مادته 29 على إخضاع هذا النوع من العقود، عندما تتعلق بمحلات ذات استعمال تجاري أو مهني، وكذلك العقود المتضمنة إيجار تجهيزات، لرسم تسجيل ثابت قدره 4,000 دج، بدلاً من رسم نسبي قدره 2%؛
- توحيد أجل التقادم لدعوى الاسترداد في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث نص قانون المالية لسنة 2024 في مادته 55 على تعديل فترة التقادم لدعوى استرداد الضريبة على الدخل الإجمالي لفئة عائدات رؤوس الأموال المنقولة لتتوافق مع فترة التقادم المطبقة على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث تم تمديدها من 3 سنوات إلى 4 سنوات؛
- نص قانون المالية لسنة 2024 في المادة 69 على أن قواعد الوعاء والرقابة والتحصيل والمنازعات المتعلقة برسم الإشهار، الذي أنشئ بموجب أحكام المادة 63 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010، هي نفسها القواعد المطبقة في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- تم تفويض سلطة اتخاذ القرار بشأن منح التخفيض التلقائي للضرائب والرسوم المرتبطة حصرياً بحالات الإخضاع الضريبي المزدوج إلى الأعوان تحت سلطة مدير كبريات المؤسسات والمدراء الولائيين للضرائب ورؤساء مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب حسب الحالة¹.

3- منح تسهيلات لدفع الضرائب والرسوم:

- تم اتخاذ تدابير مختلفة لصالح المكلفين بالضريبة بهدف تسهيل دفع الضرائب والرسوم، خاصة في فترة ما بعد جائحة كوفيد-19، وتمكينهم من تصفية ديونهم الضريبية من خلال إجراءات مثل اكتتاب جداول السداد والإعفاء المشروع، في هذا السياق اعتمدت التسهيلات التالية:
- تم منح المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، إمكانية خصم فائض الدفع على الأقساط المستقبلية المستحقة الدفع حتى استيفائها بالكامل، أو طلب استرداد الفائض، وذلك وفقاً للمادتين 28 و 29 من قانون المالية لعام 2021؛

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، تحقيق التوصيات المترتبة عن الجلسات الوطنية للإصلاح الجبائي، مرجع سابق، ص

- تم تبسيط إجراءات إعادة هيكلة الديون الجبائية من خلال تمديد مدة منح جدول السداد إلى ستين (60) شهراً كحد أقصى، بدلاً من المدة السابقة التي كانت محددة بـ 36 شهراً، وذلك وفقاً للمادة 71 من قانون المالية لسنة 2021؛

- تم توسيع تطبيق نظام تصفية الديون الجبائية ليشمل الرسوم شبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية المستحقة حتى 31 ديسمبر 2020، بالإضافة إلى ذلك تم منح الإعفاء من دفع غرامات تأخير التحصيل للمكلفين بالضريبة الذين دفعوا المبلغ الرئيسي لديونهم الجبائية بالكامل في دفعة واحدة، قبل 31 ديسمبر 2021، وذلك وفقاً للمادة 75 من قانون المالية لعام 2021؛

- نصت المادة 15 من قانون المالية التصحيحي لسنة 2023 على أن جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تقع على عاتقهم ديون جبائية تجاوز تاريخ استحقاقها الأربع سنوات يمكنهم الاستفادة من الإعفاء من دفع غرامات التحصيل المتعلقة بهذه الديون، شريطة تسديد المبلغ الأصلي الإجمالي للديون دفعة واحدة أو بالتقسيط في أجل أقصاه 31 ديسمبر 2024، في هذا السياق يقصد بالديون الجبائية التي تجاوز تاريخ استحقاقها أربع سنوات تلك التي يعود تاريخ تحصيلها إلى ما قبل 1 يناير 2020، أما الديون المعنية بهذا النظام فهي الضرائب والرسوم الناتجة عن الجبائية العادية، والجبائية المنجمية، والجبائية البيئية، بما في ذلك تلك المصرح بها بواسطة سلسلة ج رقم 50 دون تسديد مبلغها، بالإضافة إلى ذلك تشمل الديون الرسوم شبه الجبائية، والحقوق غير الضريبية، والغرامات القضائية¹.

4- تعزيز الضمانات للمكلف بالضريبة:

تم اتخاذ مجموعة متنوعة من الإجراءات لتعزيز الضمانات القانونية المقدمة للمكلفين بالضريبة وتحسين بيئة الأعمال. وتشمل هذه الإجراءات ما يلي:

- تم تعزيز حقوق وضمانات المكلفين بالضريبة الذين يخضعون للرقابة على الوثائق والتصريحات الجبائية في إطار إجراءات طلب المعلومات، والنقاش التحاوري، والإعلام والإشعار، بالإضافة إلى احترام آجال الرد، وذلك وفقاً للمادة 49 من قانون المالية لسنة 2021؛

- تم إعادة تأطير إجراءات التحكيم المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، يتضمن ذلك منح المكلف بالضريبة الذي يتم التحقيق معه فترة لا تقل عن عشرة (10) أيام للتحضير للتحكيم، حيث يسلم الاستدعاء الكتابي الذي ينبغي أن يوضح تاريخ وساعة الاجتماع للمكلف يد بيد أو عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، كما يجب إعداد محضر التحكيم وتبليغ المكلف بالضريبة بنتائج ومحتوى أعمال التحكيم والقرارات المتخذة، تم تنظيم هذه الإجراءات وفقاً للمادتين 50 و 52 من قانون المالية لسنة 2021؛

¹ - المادة 15 من القانون رقم 15-23 مؤرخ في 05 نوفمبر 2023 يتضمن قانون المالية التصحيحي لسنة 2023، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 70 لسنة 2023.

- تم تعزيز الضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة الذين يخضعون لمراقبة التقليل في الأسعار وإعادة تقييم أسعار التنازل عن الأملاك من خلال إقامة إجراء تحاوري لتسوية حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري، بما يتماشى مع الإجراءات المعمول بها في التحقيقات الأخرى، وذلك وفقاً للمادة 55 من قانون المالية لسنة 2021؛

- تم نشر الأسعار المرجعية للعقار على الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب، والتي تتضمن القيم السوقية المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية لتقدير الأسعار المصرح بها عند إعداد عقود البيع أو الإيجار المتعلقة بالعقارات، بالإضافة إلى ذلك تم توفير أداة محاكاة عبر الإنترنت لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي الناتج عن الإيجار؛

- تم تحويل الحصص الضريبية المفروضة باسم المدينين الفعليين بهذه الحقوق في حالة صدور إدانة بموجب حكم جزائي نهائي يتعلق بوقائع انتحال هوية أو اللجوء إلى استعمال اسم مستعار، وذلك وفقاً للمادة 62 من قانون المالية لسنة 2021؛

- تم تعزيز شفافية إدارة حق الخصم من الرسم على القيمة المضافة من خلال إلزام المكلفين بإرفاق التصريح "ج" رقم 50 بقائمة الموردين. ويشمل هذا الإجراء ضرورة التحقق من مطابقة رقم التعريف الجبائي مع رقم السجل التجاري للموردين، وذلك وفقاً للمادة 42 من قانون المالية لسنة 2021؛

- وفقاً لنص المادتين 44 و45 من قانون المالية لسنة 2024 فقد تم تعزيز الضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة وذلك من خلال تمديد الآجال الدنيا للتخصيص الممنوحة للمكلفين الخاضعين للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة قبل بدء إجراءات التحقيق، إذ تم تحديد هذه الآجال بـ 20 يوماً للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب، و30 يوماً للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

خامساً/ الاحتواء الجبائي والمالي:

تم اتخاذ عدة تدابير بهدف تعزيز الاحتواء الجبائي والمالي، وهو أحد الأهداف التي حددتها السلطات العمومية، حيث شملت هذه التدابير تخفيف شروط خصم الرسم على القيمة المضافة للفواتير المدفوعة نقدًا، حيث تم رفع السقف المسموح به من 100,000 دج إلى 1,000,000 دج، ومنح حق الخصم عند دفع مبلغ الفاتورة عن طريق الدفع البنكي أو البريدي، بالإضافة إلى الوسائل الأخرى المقبولة للدفع، وذلك وفقاً للمادة 23 من قانون المالية لسنة 2023، كما تم رفع الحد الأعلى لمبلغ حقوق طابع المخالصة من 2,500 دج إلى 10,000 دج، وفقاً للمادة 18 من قانون المالية لسنة 2023، بالإضافة إلى ذلك تم السماح بخصم الأعباء المدفوعة عن طريق الدفع البنكي أو البريدي، إلى جانب الوسائل الأخرى المقبولة للدفع، عند تحديد النتيجة الجبائية، وأخيراً تم مواءمة النظام الجبائي المطبق على المنتجات البنكية الكلاسيكية مع النظام الخاص بالصيرفة الإسلامية.

سادسا/ تعبئة الإيرادات الجبائية لفائدة الجماعات المحلية:

تتطلب إدارة الجماعات المحلية تعبئة موارد مالية كافية لضمان تنفيذ خطط التنمية المحلية واستدامة الخدمة العمومية، والتي يُستمد جزء كبير منها من الجبائية المحلية، ولتحقيق هذا الهدف وبهدف زيادة القدرات التمويلية للجماعات المحلية، تم الشروع في إصلاح نظام الجبائية المحلية، حيث تعتبر الضرائب مصدراً مستقرّاً ولا يتأثر بتقلبات الأوضاع الاقتصادية، حيث يشمل هذا الإصلاح عدة جوانب من بينها¹:

- مراجعة طرق تحديد القيم الايجارية من أجل حساب الرسم العقاري؛
 - تحسين أداء الرسم العقاري من خلال نقل عملية تحصيل هذه الضريبة إلى قباضة الضرائب، على اعتبار أنها المصلحة الأكثر كفاءة لتتبع هذه العملية؛
 - زيادة قيمة الرسم على رفع النفايات المنزلية وضريبة الإقامة؛
 - تخصيص عائد ضريبة الإقامة وضريبة السكن للبلديات؛
 - إطلاق عملية إحصاء الأملاك والأنشطة في سنة 2021؛
- كما تم الرفع من القدرات المالية للجماعات المحلية وتعزيز نظام التضامن بينها من خلال إعادة تخصيص حصص لصالح صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية، تشمل هذه الحصص:
- 50% من ناتج الرسم المطبق على تعبئة الدفع المسبق لأجهزة الهاتف النقال، بدلاً من 1%، وذلك وفقاً للمادة 71 من قانون المالية لسنة 2024؛
 - 50% من ناتج الرسم الخاص بحرق الغاز المطبق على نشاطات المحروقات، وفقاً للمادة 88 من قانون المالية لسنة 2024؛
 - 50% من ناتج قسيمة السيارات، بدلاً من 30%، وذلك وفقاً للمادة 33 من قانون المالية لسنة 2024.

المطلب الثالث: معوقات فعالية النظام الضريبي الجزائري

هناك العديد من العراقيل والمعوقات التي تحد من فعالية النظام الضريبي الجزائري، نذكرها فيما يلي:

أولاً/ جمود النظام الضريبي:

يعود الجمود الذي يعاني منه النظام الضريبي الجزائري إلى عاملين أساسيين وهما:²

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، تحقيق التوصيات المترتبة عن الجلسات الوطنية للإصلاح الجبائي، مرجع سابق، ص

² - وشان أحمد، مرجع سابق، ص ص 44-45

1- جمود التشريع الضريبي: يؤدي جمود التشريعات الضريبية وعدم مرونتها، إلى وجود نظام ضريبي غير قادر على تلبية تطلعات المكلفين بالضريبة والمجتمع الضريبي والإدارة الضريبية على حد سواء، كما أن التمسك ببعض التقاليد الضريبية القديمة من جهة، والتحديات الناتجة عن التحولات الاقتصادية والاجتماعية المستمرة في البلد من جهة أخرى، يساهمان في ضعف فعالية النظام الضريبي، وهذا ينعكس سلباً على تحقيق أهداف النظام لا سيما في زيادة الإيرادات الضريبية، بالإضافة إلى الأهداف الأخرى المرجوة.

2- ضعف الإدارة الضريبية: يؤدي ضعف كفاءة الإدارة الضريبية والبطء في تنفيذ القوانين الضريبية وعدم الالتزام بالمعايير اللازمة في تأسيس وربط وتحصيل الضرائب إلى نفور المكلفين من أداء التزاماتهم الضريبية، يعود هذا إلى السلوكيات الإدارية السلبية من قبل موظفي الإدارة الضريبية، مثل التعسف في استخدام السلطة، والمحسوبية، والتمييز بين المكلفين في تطبيق القوانين الضريبية، هذه التصرفات والسلوكيات السيئة تؤثر سلباً على فعالية النظام الضريبي ومردوديته.

ثانياً/ ثقل العبء الضريبي: في حالة ارتفاع مستويات الضغط الضريبي (الذي يمثل نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الخام) سيؤثر ذلك على فعالية النظام الضريبي، حيث أن كثرة الضرائب وارتفاع معدلاتها يزيد من حجم الاستقطاعات الضريبية عن الحدود المسموح بها، وهو ما يؤدي بالضرورة إلى تأثر المقدرة التكاليفية للمكلفين وبالتالي انخفاض مستوى امتثالهم الضريبي.

ثالثاً/ الازدواج الضريبي: يتمثل الازدواج الضريبي في خضوع المكلف لنفس الضريبة أو لضريبة من نفس النوع أكثر من مرة لأكثر من سلطة مالية، على الرغم من وحدة المناسبة التي فرضت من أجلها الضريبة، كما يمكن أن يتحقق عندما يؤدي تطبيق القوانين المتعددة داخل الدولة إلى خضوع المكلف الواحد لأكثر من قاعدة قانونية تخاطبه بدفع الضريبة عن نفس الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة، ويعتبر الازدواج الضريبي إحدى أكثر التحديات التي تواجه فعالية النظام الضريبي، وذلك لكون شروط الملاءمة والعدالة تنتفي عن النظام الضريبي في حالة وقوعه، كما أنه يساهم بشكل مباشر في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي.¹

رابعاً/ التهرب والغش الضريبي: يقال إن ظاهرة التهرب الضريبي تلازم الضريبة كالظل الذي يلزم الإنسان، وبالتالي لا يخلو أي نظام ضريبي من محاولات التملص أو التخلص من دفع الضرائب بطرق متعددة، معظمها يتسم بالاحتيال والغش، حيث يُعتبر التهرب الضريبي رد فعل طبيعي من المكلف تجاه الضريبة غير أن حدة هذه الظاهرة تختلف من دولة إلى أخرى، وذلك بناءً على درجة

¹ مفتاح فاطمة، مطبوعة بيداغوجية بعنوان: دروس في مقياس النظم الضريبية الدولية، موجهة لطلبة السنة أولى ماستر محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون -تيارت، 2019-2020، ص 16.

تقبل الفرد للضريبة، وقناعته وحسه المدني بأهمية دفع الضريبة كجزء من التزامه بتأدية واجباته الوطنية، هذا ما يُعرف بالوعي الضريبي أو التمدن الضريبي¹.

يرتبط التهرب الضريبي بمجموعة متنوعة من العوامل، من بينها تلك المتعلقة بالنظام الضريبي نفسه، إذ يمكن أن يسهم جمود النظام الضريبي وعدم مرونته وتعقيد وغموض التشريعات الضريبية وضعف كفاءة الإدارة الضريبية، في استغلال المكلفين للشغرات الموجودة للتهرب من دفع الضريبة، بالإضافة إلى ذلك تلعب العوامل النفسية والثقافية دوراً مهماً، حيث يؤدي نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين ونظرتهم للضريبة بأنها ظالمة وغير عادلة، وأنها لا تعود بأي فائدة عليهم، إلى نفورهم من الالتزام الضريبي².

خامساً/ انتشار الفساد الاقتصادي، الإداري والمالي: يعتبر الفساد ظاهرة غير صحية تتخر اقتصاد الدولة، فهو نتاج تصرفات لا أخلاقية تضر باقتصاد البلد حيث يمكن إرجاع أسباب الفساد إلى³:

- الاستهتار بهيبة الدولة ومؤسساتها؛
 - تفاقم ظواهر اللاتكافؤ الاقتصادي والمالي؛
 - انخفاض حاد وخطير في مستوى معيشة فئات واسعة من السكان.
- فالجزائر تحتل مراتب متدنية وغير مشرفة ضمن مؤشرات الفساد العالمية، ففي عام 2021 احتلت الجزائر المرتبة 117 من بين 180 دولة شملها مؤشر مدركات الفساد مما يشير إلى انتشار الفساد في القطاع العام، بما في ذلك الإدارة الضريبية. يتم التلاعب والتواطؤ بين المكلفين وموظفي إدارة الضرائب لأسباب متعددة، منها ضعف دخل موظفي إدارة الضرائب، حيث لا يمكن تصور أن يقوم موظف بجمع مبالغ كبيرة لخزينة الدولة بينما يتقاضى راتباً لا يكفي لتلبية احتياجاته واحتياجات عائلته، كما تلعب العوامل المرتبطة بالبيئة السائدة دوراً في هذا الفساد، حيث كانت الطبقة النافذة وأصحاب رؤوس الأموال خارج نطاق تطبيق القانون، وما يتم كشفه اليوم من قضايا وملفات فساد هو دليل واضح على ذلك⁴.

¹ فنغور عبد السلام، تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة باتنة 1، الجزائر، 2016-2017، ص 59.

² أحمد وشان، مرجع سابق، ص 45.

³ جورج قزم، مرتكزات الاقتصاد السياسي للفساد، مجلة دراسات اقتصادية، العدد الأول، 1999، ص 144.

⁴ يوسف قاشي، قراءة في النظام الضريبي الجزائري - المعوقات والحلول، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 5، العدد

01، 2022، ص 83.

جدول رقم (1-4): ترتيب الجزائر ضمن مؤشر مدركات الفساد

السنة	2015	2016	2017	2018	2019	2020
الترتيب	88	108	112	105	106	104
الدرجة من 100	36	34	33	35	35	36

المصدر: منظمة الشفافية الدولية، تقارير مؤشر مدركات الفساد للفترة 2015-2020.

المبحث الثالث: التحصيل الضريبي في الجزائر

يعتبر التحصيل الضريبي من الركائز الأساسية لضمان فعالية وعدالة النظام الضريبي، فهو عبارة عن آخر مراحل تلك العمليات المعقدة التي تقوم بها الإدارة الجبائية، والتي تنطلق من تحديد الوعاء الضريبي وتنتهي عند تحصيل الدين الضريبي مروراً بعمليات الربط والتصفية، وتبرز أهميته القصوى في كون الإخفاق في تحقيقه ومهما كان سببه له بالغ الأثر على الخزينة العمومية إذ قد يؤدي إلى عجز في الموازنة، لذلك كان من الطبيعي تعدد أساليب التحصيل لتتلاءم مع كم الاعتبارات المتباينة وتلك المحددات المختلفة.

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي قواعده وسناده

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى مفهوم التحصيل الضريبي، ثم نقوم بتبيان قواعده وأهم السندات التي يعتمد عليها في إقرار صحته.

الفرع الأول: مفهوم التحصيل الضريبي:

لقد تعددت التعاريف التي صيغت للتحصيل الضريبي نذكر منها ما يلي:

التعريف 01: تحصيل قيمة الضريبة "يعبر عن مجموع العمليات والإجراءات التي يتم من خلالها نقل قيمة الضريبة من جيوب المكلفين بها إلى الخزينة العامة للدولة"¹

التعريف 02: يقصد بتحصيل الضريبة "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ، وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة".²

التعريف 03: يقصد بتحصيل دين الضريبة "تمكن الدولة من استيفاء حقها من مبلغ الضريبة على النحو المنصوص عليه بالقانون، ويقتضي ذلك الأمر ألا تقوم ثمة عقبات تحول دون إمكانية حصول الدولة على حقها، سواء من جانب المكلف أو من جانب الإدارة المالية المختصة".³

¹ - محمد ساحل، المالية العامة، جسر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2017، ص 140.

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

³ - سعود جايد مشكور العامري، عقيل حميد جابر الحلو، مدخل معاصر في علم المالية العامة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2020، ص 146.

التعريف 04: هو "مجموع العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة المطبقة من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الصدد".¹

علما أن المشرع الجبائي الجزائري لم يخص عملية التحصيل الضريبي بتعريف دقيق في مختلف قوانينه الضريبية خصوصا قانون الإجراءات الجبائية، واكتفى بالتخصيص على الأساس القانوني الذي يوجب تحصيل مختلف الضرائب والرسوم وأجال استحقاقها، وعلى الخلاف من ذلك نجد المشرع المغربي مثلا أعطى مدلولاً عاماً لمفهوم التحصيل الضريبي، وجاء ذلك في المادة الأولى من مدونة تحصيل الديون العمومية، حيث عرف التحصيل الضريبي على أنه "مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات"²

وقد كانت الدولة قديماً تعتمد إلى تحصيل ضرائبها وفق وسائل متعددة، ومن ذلك أن تعهد إلى ملتزم سواء كان فرداً أو شركة لينوب عنها في تحصيل الأموال وذلك من خلال دفعه لمقدار الضريبة مقدماً للدولة، ثم يقوم بعد ذلك بالتحصيل لحسابه الخاص، ويعتري هذه الطريقة جملة من العيوب أهمها ما يلي³:

- ضياع جزء كبير من الأموال على الخزينة العمومية وذلك بسبب حصولها على الأموال التي يدفعها الملتزم فقط في حين يستفيد هو من الفرق بين ما يدفعه وما يحصله من الأفراد؛
 - إنقاص سلطة الدولة وذلك بسبب اتخاذ الملتزم لإدارات تقوم بعمليات جباية الأموال، وهو ما يجعل من هذه الأخيرة بمثابة دولة داخل دولة؛
 - الموقف الاحتكاري للملتزم قد يمكنه من فرض شروطه على الحكومة؛
 - أما بالنسبة للممول فأسلوب الالتزام يهدد حقوقه ويجعله عرضة للمعاناة من العنف والتسلط من قبل الملتزم، الذي يجد في حق الجباية مصدراً للاستغلال وتكوين الثروات.
- وهذا ما جعل الدولة الحديثة تتولى أمر تحصيل الضرائب بنفسها ودون اللجوء إلى وسيط، حيث تختلف جهة الاختصاص وعدد الهيئات الموكلة إليها أمر الجباية من دولة إلى أخرى، ففي

¹ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة)، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 2006، ص 206.

² المادة الأولى من قانون 97.15 المؤرخ في 2000/05/03 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الجريد الرسمية للمملكة المغربية عدد 4800 المؤرخة في 2000/06/01، ص 1256.

³ خديجة الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب المصرية، القاهرة، مصر، 2016، ص 182.

الجزائر مثلا تعتبر قباضات الضرائب¹ هي الهيئة الوحيدة المختصة بعملية التحصيل الضريبي وتكون مكلفة بما يلي²:

- الإشراف على سداد المدفوعات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، سواء كانت هذه المدفوعات تتم طوعاً أو استناداً إلى الجداول العامة أو الفردية الصادرة بحقهم، بالإضافة إلى متابعة حالتهم المالية في مجال التحصيل الضريبي؛
- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري العمل بهما والمتعلقة بالتحصيل القصري للضريبة؛

- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العمومية، وتقديم حسابات التسيير المعدة لمجلس المحاسبة.
- أما في ظل المصالح الخارجية المستحدثة في إطار إعادة تشكيل بنية الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب والمتمثلة في مديرية كبريات الشركات، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، فتعد قباضة الضرائب كمصلحة داخل كل تنظيم منها³، حيث يسيرها عون من أعوان إدارة الضرائب يطلق عليه " قابض الضرائب"، يتم اختياره من بين المترشحين وفقاً لمعايير موضوعية (الكفاءة، الخبرة، النزاهة)، إلى جانب الشروط الشكلية المتمثلة في (الرتبة والأقدمية).

وعليه يمكن القول إن التحصيل الضريبي هو تلك العملية الشاملة التي تتضمن جميع الإجراءات والأنشطة التي تنفذها الإدارة الجبائية لضمان تحويل قيمة الضريبة من المكلفين بها إلى الخزينة العامة للدولة، وهو ما يتوجب تطبيق القوانين والأنظمة الضريبية بفعالية لضمان وصول الإيرادات الضريبية إلى الدولة بدون عقبات، سواء كانت من جهة المكلفين أو من جهة الإدارة الجبائية نفسها، يتطلب التحصيل الضريبي الفعال إزالة أي عوائق قد تمنع الدولة من تحصيل حقوقها المالية وفقاً للقوانين المنصوص عليها.

الفرع الثاني: قواعد التحصيل الضريبي

ويقصد بها تلك القواعد القانونية التي حددها المشرع الضريبي من أجل جباية الضرائب حيث نوجزها فيما يلي:

¹ - المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 09، الصادرة بتاريخ 1991/02/27، ص 353.

² - خروبي هني، جيلالي عياد غلام الله، إشكالية التحصيل الضريبي في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، مجلد رقم 13، العدد 02، 2022، ص 04.

³ - المواد 04 - 21 - 27 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24.

أولاً/ الواقعة المنشئة للضريبة:

والتي يقصد بها "تحديد المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لإجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره أساساً لفرض الضريبة، ومن المعلوم أن هذه الواقعة ليست واحدة في جميع الضرائب، بحيث تختلف بحسب ما إذا كانت الضريبة مباشرة أو غير مباشرة"¹، حيث يحدد القانون مجموعة القواعد التي تطبق في كل حالة على كل مكلف بالضريبة إذا ما توفرت بالنسبة له شروط خضوعه للضريبة.

تحديد الواقعة المنشئة للضريبة يعتبر ذا أهمية كبيرة لأنه يساهم في تحديد هوية المكلف بالضريبة الذي يتوجب عليه تسديد دين الضريبة، كما أنه يؤثر في تحديد نسبة الضريبة، ويحدد ما إذا كانت هذه النسبة قد تغيرت زيادة أو نقصاناً بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، والتي يلتزم المكلف بالضريبة بدفعها وفقاً للنسبة السارية في وقت تحقق الواقعة، بغض النظر عن أي تشريع جديد قد يغير النسبة سواء بالزيادة أو النقصان، ويجب الالتزام بهذه الطريقة حتى في حالة إلغاء الضريبة بشكل كلي أو جزئي، حيث يجب الاستمرار في تحصيل الضريبة للحالات التي تمت فيها الواقعة المنشئة قبل الإلغاء، ما لم ينص القانون الجديد صراحة على إلغاء الضريبة بأثر رجعي.²

ومن أمثلة الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للضرائب المباشرة، فيعتبر حصول الفرد على المرتب أو الأجر هي الواقعة المنشئة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور، أما الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات فتكون الواقعة المنشئة لها هي تحقق الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية في نهاية السنة المالية، وفيما يخص الضرائب غير المباشرة فيعتبر عبور السلعة للحدود الإقليمية للدولة بمثابة الواقعة المنشئة للضريبة على الاستيراد أو التصدير، وإنتاج السلعة هو الواقعة المنشئة للضريبة على الإنتاج، وانتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى من سلسلة إنتاجها أو تداولها هو الواقعة المنشئة للرسوم على رقم الأعمال، ويعتبر توثيق العقد الناقل لحق التصرف القانوني بنقل الملكية هو الواقعة المنشئة للضريبة على انتقال الملكية (رسوم التوثيق أو التسجيل).³

ثانياً/ الملاءمة في التحصيل الضريبي:

لكي يكون التحصيل الضريبي فعالاً وناجحاً، يجب أن تتسم إجراءاته بالبساطة وأن تكون مواعيده وأساليبه متوافقة مع الظروف التي يعيشها المكلف بدفع الضريبة، بحيث لا يتعرض للضرر عند تسديد الضريبة، حيث يؤكد آدم سميث على ضرورة هذا المبدأ مشدداً على أن الضريبة يجب أن

¹ طاهر الجناي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، العراق، بدون سنة نشر، ص 144.

² محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 258.

³ - المرجع نفسه.

تُحصّل في الأوقات والظروف وبالطرق الأكثر ملائمة للمكلف بدفعها، لذلك ينبغي أن يتم التحصيل الضريبي في وقت مناسب يخدم مصلحة الطرفين، فلا يضر بالمكلف بالضريبة ولا يسبب ضرراً للخرينة العمومية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف يجب توافر بعض الشروط، نذكر منها¹:

- يجب أن يتميز النظام الضريبي بالشفافية، بحيث يتمكن المكلف بالضريبة من التعرف بسهولة على الضريبة المطلوب منه دفعها وتحديد قيمتها، شريطة ألا يكون حسابها معقداً؛

- بالنسبة للضرائب غير المباشرة فهي تتسم باندماجها في سعر السلعة، مما يجعل وقت الشراء هو الأنسب للمكلف بالضريبة، حيث أنه في هذا الوقت يكون المكلف بالضريبة قادراً على الدفع وذلك بسبب اختياره لوقت الشراء الذي يتناسب مع ظروفه المالية؛

- بالنسبة للضرائب المباشرة، فمن الضروري اعتماد نظام الدفع بالتقسيط على فترات تتوافق مع الفترات التي تتوفر فيها السيولة النقدية لدى المكلف بالضريبة، هذا النظام يسمح للمكلف بالضريبة بسداد الالتزامات الضريبية بشكل مريح ومن دون أن يتعرض لضغوط مالية كبيرة؛

- ينبغي على الإدارات الضريبية إيلاء اهتمام خاص للمكلفين بالضريبة الذين يواجهون مشاكل مالية أو تمويلية، والسعي لتسوية أوضاعهم في أقرب وقت ممكن دون التأثير سلباً على نشاطهم العادي وهو ما يتطلب من الجهات الضريبية أن تكون مرنة ومتعاونة، مع توفير خطط دفع ميسرة وتأجيلات عند الضرورة، لضمان قدرة المكلفين على الامتثال للالتزامات الضريبية دون أن يتسبب ذلك في ضغوط مالية كبيرة عليهم.

وبالعودة إلى النظام الضريبي الجزائري وعلى مستوى الإدارة الجبائية الجزائرية، فيلاحظ أن مبدأ الملائمة في التحصيل الضريبي يُحترم نسبياً، فعلى سبيل المثال يتم اقتطاع الضرائب على المرتبات والأجور من المنبع أي من الأجر وقت دفع المرتب والذي يكون عادة في نهاية كل شهر، إذ يُعتبر هذا التوقيت مثالياً بالنسبة للموظفين والأجراء، حيث أن الاقتطاع من المنبع يعفيهم من إجراءات الدفع المباشرة، وتتولى المؤسسة التي توظفهم هذه المهمة، أما بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات فهي تسدد على شكل تسبيقات (أقساط) مما يخفف من وقعها على خزينة المؤسسة أو الشركة.

هذه الطرق المتبعة من قبل الإدارة الجبائية تسهم في تسهيل عملية التحصيل الضريبي وضمان التزام المكلفين بدفع الضرائب في مواعيدها دون الحاجة إلى تدخل مباشر منهم، مما يقلل من العبء الإداري عليهم ويضمن انتظام تدفق الإيرادات إلى الخزينة العامة.

ثالثاً/ الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي:

¹ - فوزية قدارة، الرقابة القضائية على امتيازات الإدارة الضريبية في مجال التحصيل الضريبي، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2022-2023، ص 18.

من القواعد الأساسية في تطبيق النظم الضريبية قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل، فوفقاً لهذه القاعدة يجب أن تكون تكاليف تحصيل الضرائب أقل من الإيرادات التي تحققها من أجل ضمان الكفاءة وتقليل التكاليف، وهو ما يفرض مقارنة الإيرادات الضريبية بالتكاليف المرتبطة بتحصيلها، بحيث أنه من الواجب أن يتم التحصيل بأقل تكلفة ممكنة، مما يضمن عدم إهدار جزء كبير من إيرادات الضرائب في عملية جمعها، أما في حالة ما إذا تجاوزت تكاليف التحصيل الإيرادات، يصبح فرض الضرائب غير منطقي من الناحية الاقتصادية والمالية¹.

وعليه فإن مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي يهدف إلى زيادة الإيرادات الصافية من الضرائب عن طريق تقليل تكاليف جمعها، غير أن تطبيق هذا المبدأ يبقى نسبياً بسبب التعقيدات التقنية المتأصلة في النظام الضريبي، والذي يتطلب سلسلة من العمليات المعقدة والتي تبدأ بتحديد وعاء الضريبة، تليها مرحلة حساب وتقدير الضريبة المستحقة، ثم عملية التحصيل، وأخيراً عملية المراقبة الجبائية لضمان دقة وصحة التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة إلى مختلف الإدارات الجبائية.

يتطلب تنفيذ هذه العمليات وجود جهاز إداري واسع النطاق، مما يؤدي بشكل حتمي إلى زيادة نفقات الإدارة الجبائية، سواء فيما يتعلق بنفقات التسيير أو التجهيز، هذا التوسع في الجهاز الإداري وزيادة النفقات المصاحبة له يمكن أن يؤثر سلباً على الكفاءة الجبائية، مما يقلل من فعالية عملية التحصيل الضريبي ويؤثر على المردودية النهائية للنظام الضريبي، وبالتالي يصبح من الضروري على الإدارات الضريبية تحقيق توازن بين تقليل تكاليف التحصيل والحفاظ على دقة وكفاءة النظام الضريبي².

الفرع الثالث: سندات التحصيل الضريبي

بالعودة إلى نص المادة 35 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية فإنه لا يمكن لقاطب الضرائب أن يباشر عملية التحصيل إلا بوجود سند رسمي يسمى "سند التحصيل" وهي:
أولاً/ سندات التحصيل الصادرة عن الإدارة الجبائية:

تأخذ سندات التحصيل الصادرة عن الإدارة الجبائية أشكالاً متعددة، وفي هذا الصدد وجب التمييز بين الحقوق الضريبة التي تؤدي في الحال (Les droits payables au comptant) المتعلقة بالحقوق الآتية لكل من نظام الربح الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة وحقوق التسجيل والطابع، والضرائب والحقوق المعينة عن طريق الجداول (les produits et droits constatés)

¹ - سعد محمد الهويل، الاقتصاد في تحصيل ضريبة القيمة المضافة، صحيفة مال، متاح على الرابط: <https://maaal.com/2018/12/116228-2>، تاريخ الاطلاع 2023/07/12.

² - فوزية قدارة، مرجع سابق، ص 19.

(par voie de rôles) التي تقوم مصلحة تسيير الملفات الجبائية بإصدارها وتتمثل أساسا في الجداول العامة والجداول الفردية والجماعية.¹

1- تصريحات G50 و G50 A: يضم هذا التصريح أنواعا متعددة من الضرائب (الرسم على النشاط المهني TAP، تسبيق الضريبة على أرباح الشركات AP/IBS الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور والاقتطاعات الأخرى من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي/ الضريبة على أرباح الشركات، حق الطابع DT، الرسم على القيمة المضافة TVA) من أجل التسديد.

هذا التصريح لا بد أن يوضع على مستوى قباضة الضرائب خلال 20 يوم الأولى من الشهر الذي يلي شهر تحقيق النشاط لرقم الأعمال (إذا انقضى أجل إيداع التصريح في يوم عطلة قانونية، فإن الأجل يؤجل إلى أول يوم عمل يليه)، هذا النوع من التصريحات تجمع وتسجل في جدول خاص يدعى (H61) حسب البلديات، ويحول من طرف القابض إلى المفتشية المعنية من أجل المراقبة والمصادقة وتعاد نسخة منه إلى القابض الذي بدوره يقوم بتحرير سند معاينة يدعى (D37) بناء على المعطيات المتوفرة في (H61) ويرسله إلى المديرية الولائية للمعاينة.

2- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة: يخضع لهذا النظام كل مكلف لا يتعدى رقم أعماله السنوي 8.000.000 دج أو يساويه، بحيث يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لهذا النظام اكتتاب تصريح تقديري يسمى (G12) وإرساله إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط وهذا قبل 30 من شهر جوان من كل سنة كحد أقصى²، وأن يشرعوا في الدفع الكامل للضريبة المستحقة الموافق لرقم الأعمال المؤقت المصرح به، وذلك لدى قابض الضرائب الذي يتبعه مكان ممارسة أنشطتهم الخاضعة للضريبة.

كما يمكن لهؤلاء المكلفين اللجوء إلى الدفع بالتقسيط للضريبة المستحقة بتسديد 50% منها عند إيداع التصريح المؤقت، في حين يتم تسديد 50% المتبقية على دفعتين متساويتين الأولى في الفترة الممتدة من الفاتح سبتمبر إلى 15 منه، والثانية من الفاتح ديسمبر إلى 15 منه، شريطة وضع التصريح ضمن الآجال المحددة (علما أنه عندما ينقضي أجل الدفع في يوم عطلة قانونية، يتم تأجيل الدفع إلى يوم العمل الأول الذي يليه)³، ومن الواجب على المكلفين الخاضعين لهذا النظام اكتتاب تصريح نهائي برقم أعمالهم المحقق فعلا بحلول 20 جانفي من السنة (ن+1) عبر وثيقة تدعى (G12)

¹ - خروبي هني، جيلالي عياد غلام الله، مرجع سابق، ص 04.

² - المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية محين بالقانون (22-23) المؤرخ في 2023/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2024.

³ - المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024، مرجع سابق.

(bis)، بحيث يتعين عليهم في حالة ما إذا تجاوز رقم أعمالهم المحقق رقم الأعمال التقديري المصرح به، تسديد الضريبة التكميلية الموافقة¹.

3- إيرادات التسجيل والطابع:

بالنسبة للتسجيل فهي تلك الضرائب المدفوعة للدولة لقاء عملية تسجيل العقود المختلفة، وخصوصا العقود الرسمية القضائية المتضمنة للقرارات النهائية للعقود الإدارية، وعقود نقل الملكية وحق الانتفاع بالمنقولات أو العقارات والتنازل عن حقوق الإيجار وحقوق التأسيس²، فهو عبارة عن مبلغ مالي محدد بموجب قوانين المالية وقانون التسجيل، يدفع لصالح الخزينة العمومية. أما حقوق الطابع فهو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية وللمحررات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل، بحيث يؤسس طابع خاص لكل نوع من الورق ويحمل كل طابع بصفة متميزة مبلغه وشعاره يتمثل في الكلمات التالية "الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية"³.

4- الجداول العامة:

تُعَدُّ هذه الجداول كشوفاً عامة واسمية للمكلفين بالضرائب والرسوم، حيث يتم تحريرها بواسطة المركز الجهوي للإعلام الآلي استناداً إلى القوائم التي تضعها مفتشية الضرائب المعنية، تتضمن هذه الجداول معلومات أساسية عن المكلفين بالضرائب، مثل الاسم، اللقب، العنوان، نوع النشاط، رقم المادة، رقم التعريف الجبائي، وطبيعة الضريبة. بالإضافة إلى ذلك، تحتوي الجداول على جزء مخصص للتسبيقات أو التسديدات، وقسم آخر خاص بالمعلومات والمتابعات، مما يسهم في توفير نظرة شاملة ودقيقة عن وضع المكلفين بالضرائب ويسهل عملية المتابعة والتحصيل.

5- الجداول الفردية والجماعية:

تهدف الجداول الفردية إلى تدارك إغفالات الإدارة الجبائية أو لتسوية الاختلالات والنقائص المكتشفة في تصريحات المكلفين بالضريبة، وتكون جدولاً فردياً إذا احتوت على مجموعة من الضرائب مفروضة على شخص واحد⁴، وقد يكون الجدول جماعياً إذا اشتمل على عدة أشخاص ونوع واحد من الضرائب، وتغطي هذه الجداول سنوات ضريبية متعددة غير معنية بالتقادم.

تُوضَع الجداول الفردية قيد التحصيل بعد تلخيصها في جدول يُسمى "سلسلة (D41)"، والذي يتم تحريره لكل بلدية بواسطة رئيس المفتشية، ويصادق عليه القابض قبل إرساله إلى المديرية الولائية

¹ - المادة 282 مكرر 02 من المرجع نفسه.

² - حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2017، ص 171.

³ - المادتين 01 و03 من قانون الطابع محين بالقانون (23-22) المؤرخ في 2023/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2024.

⁴ - خروبي هني، جيلالي عياد غلام الله، مرجع سابق، ص 05.

للضرائب للمعاينة ووضعه قيد التحصيل، هذا الإجراء يضمن دقة البيانات ويسهل عملية متابعة وتحصيل الضرائب بطريقة منظمة وفعالة.

ثانيا/ سندات التحصيل الصادرة عن الإدارات الأخرى:

وهي سندات متعلقة بتحصيل الحقوق الناتجة عن الرسوم البيئية والرسوم المنجمية، وكذلك

سندات التحصيل الصادرة عن الخزنة العامة وغيرها بحيث يمكن ذكر هذه الرسوم فيما يلي:

• الرسوم البيئية هي رسوم تفرضها مصالح مفتشية البيئة وتتمثل في:

- الرسوم على الزيوت ومواد التشحيم ومشتقاتها؛

- رسوم التخلص من المخلفات الصناعية؛

- الرسوم على المخلفات المتعلقة بأنشطة المستشفيات والعيادات؛

- الرسم الإضافي على التلوث الصناعي للهواء؛

- الرسم الإضافي على ميناء الصرف الصناعي؛

- الرسم الإضافي على الأكياس البلاستيكية؛

- الرسم على الأنشطة الملوثة والخطرة على البيئة.

• الرسوم المنجمية وهي رسوم تحددها إدارات وزارة الصناعة والمناجم وتتمثل في:

- رسوم إعداد الوثائق، الرسم المساحي، رسوم الاستخراج على منتجات التعدين... الخ.

المطلب الثاني: ضمانات طرق وإجراءات التحصيل الضريبي

يهدف التحصيل الضريبي إلى جمع الموارد المالية اللازمة لتمويل الأنشطة والخدمات العامة

التي تقدمها الدولة لمواطنيها ومن هنا تأتي أهمية وجود نظام محكم للتحصيل الضريبي يضمن تحقيق

هذه الأهداف دون الإضرار بالعدالة الضريبية أو تحميل المكلفين بالضريبة أعباء مالية غير مبررة.

وفي هذا الصدد تعد ضمانات وإجراءات التحصيل الضريبي من الركائز الأساسية لضمان

فعالية النظام الضريبي واستدامته، إذ تتضمن هذه الأخيرة مجموعة من القواعد والآليات التي تهدف

إلى تحقيق التوازن بين حقوق المكلفين بالضريبة وواجباتهم، وبين متطلبات الدولة في تحصيل

الإيرادات الضريبية بفعالية وكفاءة.

الفرع الأول: ضمانات التحصيل الضريبي

لضمان حصول الدولة على مستحققاتها من الضرائب، فقد أحاط المشرع هذا الحق بعدة

ضمانات تجعل دين الخزينة واجب الأداء، ومن بين تلك الضمانات نجد:

أولا/ دين الضريبة له حق الامتياز:

بموجب قوانين المالية، يتمتع دين الخزينة بأولوية قصوى في السداد مقارنة بالديون الأخرى،

وهذا يعني أن للخزينة العامة الحق في متابعة استرداد المبالغ المستحقة قبل النظر في تسوية أي ديون

أخرى، في حال إفلاس شركة وتراكم ديون ضريبية عليها، يتوجب تسديد ديون الخزينة أولاً قبل سداد أي ديون أخرى، هذا الترتيب يضمن حماية الإيرادات العامة ويعزز فعالية نظام التحصيل الضريبي، حيث تعتبر ديون الخزينة ذات أولوية لضمان الاستقرار المالي والقدرة على توفير الخدمات العامة الضرورية¹.

ثانيا/ دين الخزينة محمول لا مطلوب:

تخضع الضريبة المستحقة على المكلفين لقاعدة "دين الضريبة محمول لا مطلوب"، تعني هذه القاعدة أن القانون يلزم الأفراد بنقل حقوق الخزينة إليها لتسديدها، وليس على الخزينة العامة الانتقال إلى المكلفين لتحصيل مستحقاتها، يتوجب على المكلفين دفع الضريبة المستحقة في الموعد المحدد، بالإضافة إلى تحمل مسؤولية إيصالها إلى إدارة الضرائب من تلقاء أنفسهم دون انتظار طلب رسمي²، ووفقا لهذه القاعدة يقع على عاتق ورثة المتوفى دفع الديون الضريبية التي كانت مستحقة على المتوفى من أمواله التي تركها وراءه، هذا النظام يضمن استمرارية التحصيل الضريبي ويساهم في الحفاظ على حقوق الخزينة العامة بشكل فعال ومنظم³.

ثالثا/ المضايقات الإدارية:

تلتجئ إدارة الضرائب إلى اتخاذ إجراءات صارمة ضد المكلفين بالضريبة الذين يتخلفون عن أداء مستحقاتهم، هذه الإجراءات تتضمن التحصيل الجبري للضرائب عن طريق مجموعة من الوسائل القسرية، مثل حجز ممتلكات المكلفين الذين يرفضون سداد ديونهم الضريبية وبيعها في المزاد العلني، بالإضافة إلى ذلك، يمكن للإدارة تجميد حسابات المكلفين لدى المصارف والبنوك (ATD)، أو الحجز على الأموال لدى الموثق في حالة البيع الموثق، أو حتى غلق محلاتهم التجارية والمهنية لفترة معينة للضغط عليهم وإجبارهم على سداد ديونهم الضريبية.

علاوة على ذلك، يقوم المشرع عادة بفرض جزاءات جنائية ومدنية صارمة على مخالفة أحكام التشريعات الضريبية كوسيلة لضمان تحصيل حقوق الدولة، هذه العقوبات تهدف إلى تعزيز الامتثال الضريبي وردع المخالفات، مما يساهم في تحقيق العدالة الضريبية وضمان توفير الإيرادات اللازمة لتمويل الخدمات العامة والمشاريع الوطنية⁴.

رابعا/ قاعدة الدفع ثم الاسترداد:

¹ عيسى سماعين، جباية ومحاسبة المؤسسة تقنيات جبائية ومحاسبية، منشورات الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2022، ص 30.

² عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2009، ص 177.

³ عيسى سماعين، تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مجلة القانون العقاري، العدد 15 (خاص)، 2021، ص 21.

⁴ عيسى سماعين، جباية ومحاسبة المؤسسة تقنيات جبائية ومحاسبية، مرجع سابق، ص 31.

قاعدة "الدفع ثم الاسترداد" هي مبدأ أساسي في التشريع الضريبي، حيث يتعين على المكلف بدفع الضريبة تسديد المبلغ المستحق إلى الجهة المختصة قبل أن يتمكن من الطعن في فرضها، سواء كان الطعن يتعلق بأساس الضريبة أو مقدارها، أو حتى المطالبة باستردادها. تهدف هذه القاعدة إلى تحقيق استقرار المعاملات الضريبية وضمان مصلحة الخزنة العامة، وذلك لتجنب استغلال المكلفين حقهم في الطعن كوسيلة لتأخير سداد الضريبة المستحقة¹، حيث تسهم هذه القاعدة في الحفاظ على التدفقات المالية الضرورية للخزنة العامة، مما يضمن توفر الموارد المالية اللازمة لتمويل الأنشطة والخدمات الحكومية، كما تتيح هذه القاعدة للمكلفين فرصة مراجعة وتقييم التقديرات الضريبية بعد الامتثال المبدئي لدفع الضريبة، مما يعزز من نزاهة وفعالية النظام الضريبي.

خامسا/ حق الاطلاع: حيث منح المشرع لأعوان الإدارة الضريبية حق الاطلاع على مختلف الوثائق والسندات الثبوتية المتواجدة بحوزة المكلف بالضريبة، أو الهيئات الأخرى ذات الصلة بالمادة الخاضعة للضريبة (كالقضاء، البنوك، التأمينات، الموثقين، الإدارات العمومية، البلديات... إلخ)، وهذا من أجل التثبت وتحديد الأساس الخاضع للضريبة، وتحديد مقدار الدين الضريبي وبالتالي المساهمة في تحصيل حقوق الخزينة العمومية، وفي هذا الإطار لا يجوز الاحتجاج أمام أعوان إدارة الضرائب بالسر المهني².

سادسا/ ومن الضمانات الأخرى لحماية حقوق الدولة ما يلي³:

- إعطاء حوافز في شكل خصومات أو مكافآت للملتزمين بدفعها ضمن الآجال القانونية؛
- عدم وقف دفع الضريبة في حالات رفع دعاوى قضائية بخصوصها؛

الفرع الثاني: طرق التحصيل الضريبي

تتخذ الإدارة الضريبية طرقا مختلفة لتحصيل الضرائب وذلك حسب طبيعة كل ضريبة، بحيث تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة والملائمة، ومن بين هذه الطرق نجد:

أولا/ طريقة الدفع المباشر:

تعتمد هذه الطريقة على أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتسديد المبالغ الضريبية المستحقة عليه في مواعيدها القانونية دون أن تطالبه الإدارة بأدائها في محل إقامته⁴، بحيث يقوم المكلف بملء التصريحات الجبائية التي توضح المبالغ المستحقة ثم يتوجه إلى إدارة الضرائب لدفع تلك المبالغ

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 213.

² حراق مصباح، اقتصاديات المالية العمومية مع الاسقاط على حالة الجزائر بالإشارة إلى القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2021، ص 117.

³ خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014)

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميله، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 01، جوان 2019، ص 199.

⁴ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 259.

طوعية، وفي بعض الحالات قد تقوم إدارة الضرائب بإخطار المكلف بمقدار الضريبة المستحقة عليه وتحديد موعد دفعها، فيقوم المكلف مباشرة بتسديد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة في الميعاد المحدد.

ما يميز هذه الطريقة هو أنها تسمح للمكلف بالضريبة بتسديد مستحقاته بصفة دورية ودون حاجة لمطالبة من إدارة الضرائب. يعتمد هذا النظام على درجة من الوعي الجبائي لدى المكلفين، حيث يفترض أن يكونوا على دراية بواجباتهم الجبائية ومواعيد الدفع لتجنب العقوبات الجبائية في حالة الإخلال بتلك الواجبات. بالإضافة إلى ذلك، فإن هذه الطريقة لا تفرض أعباء إضافية على إدارة الضرائب لتحصيل حقوقها، طالما أن المكلف هو الذي يتولى عملية الدفع أو التحصيل بنفسه. ومع ذلك، فإن نجاح هذه الطريقة يعتمد بشكل كبير على انتشار الوعي الجبائي بين المكلفين بالضريبة¹.

ثانيا/ الدفع عن طريق شخص آخر غير المكلف:

تعتبر هذه الطريقة استثناءً من القاعدة العامة، حيث يكلف المشرع شخصاً آخر غير الممول بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العامة، يتم استخدام هذه الطريقة بشكل رئيسي في تحصيل الضرائب غير المباشرة، ويمكن أيضاً تطبيقها على بعض الضرائب المباشرة بحيث تُعرف هذه الطريقة بالحجز عند المنبع، إذ يقوم الشخص الذي يدفع الدخل للممول بخصم الضريبة من هذا الدخل قبل توزيعه².

في الجزائر، تُطبق هذه الطريقة على الضريبة على الأجور والمرتبات من خلال خصمها مباشرة من أجور العاملين من قبل صاحب العمل، وكذلك على الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، حيث تُلزم الشركات التي تقوم بالتوزيعات بتوريد الضرائب المستحقة على تلك التوزيعات.

ويلجأ المشرع إلى هذه الطريقة أيضاً في مجال الضرائب على الإنتاج والاستهلاك، حيث تُضاف الضريبة إلى سعر السلعة التي تحتكر إنتاجها، ويتم تحصيل مبلغ الضريبة مع الثمن عند دفعه، أما بالنسبة للضرائب على التداول فتأخذ تحصيل الضريبة صورة شراء طوابع أو أوراق مدموغة، أو التزام بقيد أو تسجيل بعض الأعمال في السجلات، حيث تُدفع الضريبة بهذه المناسبة. وتُطبق طريقة الدمغة بشكل واسع في نطاق الرسوم، مما يسهل عملية تحصيل الضريبة ويضمن جمعها بفعالية³.

ثالثا/ طريقة الأقساط المقدمة:

قد تنص التشريعات الضريبية على إمكانية دفع بعض الضرائب على دفعات في شكل أقساط دورية، مع تحديد طريقة احتساب تلك الأقساط وعددها ومواعيد دفعها، حيث يقوم المكلف بتوريد

¹ عيسى سماعيل، جباية ومحاسبة المؤسسة تقنيات جبائية ومحاسبية، مرجع سابق، ص 28.

² محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 259.

³ علي زغود، مرجع سابق، ص 233.

الضريبة المستحقة عليه في شكل أقساط دورية في تواريخ محددة مسبقاً تحت حساب الضريبة، ثم تتولى إدارة الضرائب عمل تسوية على أساس ما تم دفعه من أقساط أثناء السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له ما زاد عن قيمة الضريبة أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة المالية.

يمتاز هذا الأسلوب بأنه يخفف من وقع الضريبة على المكلف، مما يسهل عملية أدائها بعكس الحال لو انتظر المكلف حتى نهاية السنة حيث يتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة، وقد يتعذر عليه دفعها في ذلك الوقت مما قد يدفعه للتحايل أو التهرب، كما تضمن هذه الطريقة للخزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة، بما يتناسب مع احتياجات الدولة المالية، بعكس الحال لو تركت كافة الإيرادات الضريبية لتتجمع في نهاية السنة المالية¹.

رابعاً/ إصدار سند التحصيل:

تعتمد هذه الطريقة على قيام إدارة الضرائب بإعداد جداول فردية (أوردة فردية) توضح فيها سنة الإخضاع، نوع الضريبة، مبلغها، والعقوبات المرتبطة بها، ثم تقوم بإرسالها إلى المكلفين بالضريبة، مطالبة إياهم بالدفع ضمن أجال معينة، كما يتم اللجوء عادةً إلى استخدام هذه الطريقة بالنسبة للضرائب التي تتطلب ذلك بطبيعتها، مثل الرسم العقاري ورسم التطهير حيث تقوم إدارة الضرائب سنوياً بإرسال إشعارات بالدفع إلى الخاضعين لهذه الرسوم.

كما يمكن تطبيق هذه الطريقة على المكلفين الذين لا يقومون بالدفع المباشر لالتزاماتهم الضريبية، مثل حالات الإخضاع التلقائي للضريبة أو عند إجراء تقييم جبائي بعد عملية رقابة ضريبية، فأي إغفال، خطأ، أو نقص يتم اكتشافه في التصريحات الضريبية خلال المراقبة يمكن تسويته من خلال إعداد ورد فردي خلال مدة الأربع سنوات التي تمنحها التشريعات للإدارة الجبائية لاستدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة².

الفرع الثالث: إجراءات التحصيل الضريبي

تتطلب عملية التحصيل الضريبي إجراءات محددة يجب احترامها والتقيّد بها لضمان حماية حقوق الخزينة العمومية من الضياع، وتتمثل هذه الأخيرة فيما يلي:

أولاً/ إجراءات التحصيل الودي للديون الجبائية:

يُعتبر التحصيل الودي للضريبة إجراءً اعتيادياً يتضمن توجيه دعوة مباشرة للمكلف بغرض تسديد التزاماته الجبائية في المواعيد المحددة، وفقاً للتنظيمات المعمول بها. تشير عملية التحصيل

¹ - حميد بوزيدة، جبائية المؤسسات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2010، ص 37.

² - عيسى سماعيل، جبائية ومحاسبة المؤسسة تقنيات جبائية ومحاسبية، مرجع سابق، ص 30.

الودي إلى توجه المكلف إلى الإدارة الضريبية بمحض إرادته لتسديد الأموال المستحقة عليه ضمن الأطر الزمنية المحددة.¹

ووفقاً لمذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 الصادرة في 2 مايو 1995، والتي تتناول موضوع تعزيز التحصيل قبل اللجوء إلى الإجراءات الردعية، فقد تم تحديد أحكام التحصيل الودي للضريبة. ألزمت هذه المذكرة قابض الضرائب بتوجيه استدعاءات ودية للمكلفين بغية تسوية ديونهم الجبائية.

تجدر الإشارة إلى أن هذه المذكرة تتدرج ضمن إطار إجراءات التحصيل الودي، حيث تركز على فكرة إعلام الجمهور وتعليق الأحكام التنظيمية الجديدة المتعلقة بإجراءات التحصيل الضريبي في مقرات البلديات والأماكن العامة والمصالح الضريبية، كما أن الإدارة الضريبية تبدي استعداداً دائماً للتفاوض مع المكلف حول جدول زمني يلتزم به، مما يعد مساعدة وتفهماً من جانبها، نظراً للصعوبات المالية التي قد يواجهها المكلفون بدفع الضريبة في بعض الأحيان.

ومن بين أهم الإجراءات المنصوص عليها فيما يخص التحصيل الودي ما يلي:

- تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله.

يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة.²

- يقوم قابض الضرائب بإرسال إنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب، موضحاً فيه بالإضافة إلى مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق، وتاريخ بدء التحصيل، تُرسل الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم.³

- وفقاً لنص المادة 144 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن لقابض الضرائب المختص أن يبادر بدفع الضرائب والحقوق والرسوم و/أو الغرامات المستحقة من المدين بالضريبة، من التعويضات أو التخفيضات أو الاستردادات من الضرائب أو الحقوق أو الرسوم أو الغرامات المثبتة لصالح هذا الأخير.

لما يقوم قابض الضرائب بإجراء المقاصة المنصوص عليها في المادة سالف الذكر، فإن هذا الأخير يكون ملزماً بإبلاغ المدين بالضريبة عن طريق "إشعار" يحدد فيه طبيعة وقيمة المبالغ التي تم

¹ - وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الثامن عشر، جامعة

محمد خيضر بسكرة، الجزائر، مارس 2010، ص 189.

² - المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024، مرجع سابق.

³ - المادة 144 من نفس القانون.

تخصيصها لدفع الديون المثبتة في كتاباته، يمكن الطعن في آثار هذه المقاصة وفق الأشكال والآجال المنصوص عليها في المادتين 153 و153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا/ إجراءات التحصيل الجبري للديون الجبائية:

تُعد إجراءات المتابعة (poursuite) وسيلة لإنفاذ التحصيل الجبري والذي هو المرحلة التي تلي مرحلة التحصيل الودي حيث تبدأ هذه المرحلة فور انتهاء تاريخ الاستحقاق، وتشرع فيه إدارة الضرائب استناداً إلى سند واجب النفاذ ضد المكلف بالضريبة المتخلف عن الدفع، بغرض إجباره على سداد ديونه الضريبية، وبناءً على ذلك يُطلب من القابض الشروع في إجراءات جبرية ذات طبيعة ضريبية، أو عند الضرورة، تنفيذ تدابير إنفاذ القانون العام لمقاضاة دافع الضرائب¹.

إضافة إلى ذلك، يجب الإشارة إلى أن إدارة الضرائب تتمتع بكامل الحرية القانونية لتنفيذ بعض أعمال المتابعة بموجب القانون العام، دون الحاجة إلى إذن مسبق من القاضي المختص في هذه المسألة، وتشمل هذه الإجراءات الأمر بالوفاء، والحجز، والتنفيذ على المنقولات، كما أنه لا يمكن الشروع في أي إجراء من إجراءات المتابعة دون إصدار أمر بالدفع (commandement) أولاً، وينبغي أن تُجرى هذه الإجراءات قبل انتهاء فترة التقادم البالغة أربع سنوات، المنصوص عليها في شروط التحصيل.

1- شروط ممارسة المتابعات: بعد دراسة ملف المكلف بالضريبة وفشل جميع محاولات التحصيل الودي معه، والتأكد من أن الدين مستحق الدفع ولم يسقط بالتقادم الرباعي، تبدأ عملية التحصيل الجبري، تتضمن هذه العملية مجموعة من الشروط والإجراءات اللازمة لتنفيذها بفعالية، وذلك لضمان تحصيل المبالغ المستحقة على المكلف بالضريبة

1-1- أعوان المتابعة المؤهلين:

بموجب أحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن فقط لأعوان المتابعة المؤهلين قانوناً أو المحضرين القضائيين، القيام بتنفيذ إجراءات جبرية ضد المكلفين بالضريبة المتخلفين عن الدفع.

1-2- بدأ إجراءات المتابعات (إعداد برنامج المتابعة):

يعتبر قابض الضرائب هو المسؤول على إجراءات التحصيل، سواء فيما يتعلق باختيار إجراءات التحصيل الجبري، أو فيما يتعلق بالإجراءات الودية المتخذة لصالح المكلفين (منح جدول الدفع مثلاً).

¹ - Kharroubi Henni, Djillali Ayad Ghoulem Allah, Le recouvrement de l'impôt en Algérie : Obstacles et solution, Les Cahiers du MECAS, vol 17, N° 02, Juin 2021, 164.

- إجراءات التحصيل الجبري (التنبيه - الغلق - ATD - الحجز - البيع) يجب أن تصدر بأمر كتابي من القابض لعون المتابعة والذي يكون مدون في مذكرة المتابعة Agenda de poursuite الخاصة بالعون في جدول أعماله الأسبوعي، والذي يجب أن يتضمن ما يلي:
- برنامج الملاحقة (المكلفين موضوع المتابعات)؛
 - ملاحظات وتوصيات القابض؛
 - تفسيرات العون أو مبرراته؛
 - الوثائق المرسلة وسبب عدم وصول المراسلات إذا عادت؛
 - طبيعة الأعمال الأخرى المنجزة في المكتب.

كما يجب على القابض من خلال مذكرات المتابعة Agenda de poursuite مراقبة نشاط هؤلاء الأعوان وتوجيه أعمالهم، والتأكد من تنفيذ برنامج المتابعات المنوط بكل واحد منهم.

2- وثائق المتابعة Les actes de poursuites:

وتتمثل وثائق المتابعات فيما يلي:

1-2- الأمر بالدفع (التنبيه) Le commandement de payer:

يُمثل التنبيه أول إجراء تمهيدي للمتابعات، ويمكن تقديمه شخصياً للمعني إما في المكتب أو في محل عمله أو في منزله، وذلك بعد يوم واحد من تاريخ استحقاق الدين (المادة 145 من قانون الإجراءات الجنائية)، يُعد هذا التنبيه خطوة أساسية قبل الشروع في تنفيذ أي إجراءات قانونية إضافية لتحصيل الدين.

وفقاً للمادة 159 من قانون الإجراءات الجنائية، إذا تم التنبيه بعد دخول الدين في التقادم، فإن الإجراء يُعتبر غير قانوني ولا أثر له (بطلان إجراء المتابعات)، يجب أن يُذكر التنبيه في مذكرة عون المتابعة المكلف بها لضمان توثيق هذه الخطوة الأساسية في عملية التحصيل الجبري.

1-1-2- تحرير التنبيه Etablissement du commandement:

يحرر عون المتابعة التنبيه باستخدام النموذج R n°9، حيث خول المشرع لقابض الضرائب الحق في إرسال التنبيه بعد يوم كامل من تاريخ الاستحقاق، يدعوه إلى اتخاذ كل التدابير اللازمة قصد تسديد مبلغ الدين الجبائي، وإن تعذر عليه التسديد الكلي يعرض عليه اكتتاب جدولاً للدفع على أقساط، وهذا في أجل ثمانية أيام من تاريخ الإشعار¹، ويجب أن يُكتب بطريقة واضحة ومقروءة دون أي غموض أو تعقيد، يُحفظ الأصل لدى الجهة المختصة بينما تُرسل النسخة إلى دافع الضرائب، ويُشترط أن يُحرر التنبيه باللغة الرسمية (العربية) تحت طائلة البطلان ويحمل المعلومات التالية اسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرضها، نوعها، العقوبات، إمضاء قابض الضرائب بالإضافة إلى الالتزام

¹ حسب ما هو وارد في النموذج المرسل من طرف الإدارة الجبائية "إشعار بالدفع".

بالشروط القانونية المعتادة المنصوص عليها في أحكام المادة 613 من قانون الإجراءات الإدارية والمدنية.

في حالة عدم استجابة المدين لهذا الإشعار، يتعين على قابض الضرائب كمرحلة ثانية إرسال "إشعار أخير قبل المتابعات" لتذكير المعني بالأمر بالعواقب التي ستترتب على عدم امتثاله لالتزامه بالسداد، وابتداء من تاريخ هذا الإشعار الأخير، يصبح المدين معرضاً في أي وقت لتنفيذ الإجراءات الإلزامية ضده، والتي تشمل الغلق المؤقت للمحلات المهنية، إرسال إشعار للغير الحائز لحجز أموال المدين بالدين الجبائي المودعة في الحسابات البريدية والبنكية مع إمكانية غلق الحساب في حالة عدم كفاية الرصيد، بالإضافة إلى إمكانية حجز الأملاك المنقولة التابعة لنشاط أو لمسكن المدين وبيعها مع تحمل المدين تكاليف هذه الإجراءات، علاوة على ذلك يفقد المدين الضريبي إمكانية الحصول على تخفيض أو إلغاء للعقوبات الضريبية المفروضة عليه¹.

3- ممارسة المتابعات: تتمثل الإجراءات التنفيذية للمتابعات في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع والتي سيتم تفصيلها فيما يلي:

3-1- الغلق المؤقت للمحلات المهنية:

نظراً للصلاحيات التي خولها المشرع لمصلحة التحصيل الجبائي وتعزيزاً لها، فقد نصت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية على القواعد والشروط الواجب اتخاذها لإتمام عملية الغلق المؤقت للمحلات التجارية، وهذا لا يعني نزع الملكية من الخاضع للضريبة ولكن يسحب منه حق الانتفاع بها مؤقتاً، فهو وفق هذا المفهوم يعتبر وسيلة إقناع فعالة لجعله يسدد التزاماته اتجاه الخزينة العمومية بحكم أن مصدر التمويل لديه قد سحب منه مؤقتاً والتي تتمثل فيما يلي²:

- يتم اتخاذ قرار الغلق المؤقت من قبل مدير الضرائب في الولاية استناداً إلى تقرير يُقدم من طرف عون المتابعة، بشرط ألا تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر، يتم إبلاغ هذا القرار بواسطة أعوان المتابعة المعنيين والمخولين قانونياً، أو عبر محضر قضائي؛

- في حال تقاعس المكلف بالضريبة أو ممثله عن الوفاء بالتزاماته، وبالتالي عدم تسديد ديونه أو اكتتاب التعهد الخاص بجدولة الديون واعتمادها من قبل قابض الضرائب (الجدولة الاتفاقية للدين الجبائي) خلال عشرة أيام من تاريخ التبليغ، فإن عون المتابعة أو المحضر القضائي يقوم بتنفيذ قرار الغلق، وفي حالة الاضطرار يمكن استعمال القوة العمومية وذلك من خلال التقرب من وكيل الجمهورية المختص لمنحه التسخيرة.

¹ - فتية قرقوس، إشكالات التحصيل الجبائي في ظل عدم فعالية النصوص القانونية، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، المجلد 16، العدد 04، 2021، ص 199.

² - المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024، مرجع سابق.

وحتى لا يشعر المكلف المدين الذي يتعرض لقرار الغلق المؤقت بالظلم والتعسف في استعمال السلطة من طرف الإدارة، فقد خول له المشرع بموجب نص المادة 146 من ق إ ج الطعن في القرار من أجل رفع اليد، وفقا لعريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا للفصل فيها، ولا يتم ذلك إلا بعد سماع الإدارة الضريبية أو استدعائها قانونا، علما أن هذا الطعن لا يوقف قرار تنفيذ الغلق المؤقت.

3-2- حجز ما للمدين لدى الغير (La saisie- Arrêt):

أجاز المشرع للدائن، بموجب سند تنفيذي رسمي، بحجز المبالغ المستحقة الأداء لمدينه لدى الغير، وكذلك الأموال المنقولة أو الأسهم أو الحصص من الأرباح في الشركات أو السندات المالية أو الديون الموجودة في يد الغير، حتى وإن لم يحل موعد استحقاق الالتزام بها وكمثال على حجز ما للمدين لدى الغير نجد:

3-2-1- إشعار للغير الحائز ATD L'avis à tiers détenteurs

الإشعار للغير الحائز ATD حسب تعريف الأستاذ يلس هو "عبارة عن إجراء سريع، بسيط، مرن وغير مكلف يتم اتخاذه ضد المكلف بالضريبة، وهو يختلف عن الإجراءات المتعارف عليها ضمن أحكام القانون الخاص، فالإشعار للغير الحائز يقوم من خلاله القابض بأمر وإلزام الشخص وهو الغير الحائز لأموال المكلف بالضريبة أو المدين اتجاهه (بنك، موثق، محضر قضائي، ...) بدفع تلك الأموال التي بحوزته في حدود قيمة الدين الضريبي إلى القابض"¹.

هذا الإجراء يتعلق بشكل حصري بالقانون الجبائي، ولا يوجد له نظير ضمن أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مما يجعله متميزا بالبساطة والفعالية، فمن خلال هذا الإجراء يلتزم الشخص الثالث الحائز أو المدين بأموال المكلف بالضريبة بدفع الضريبة نيابة عنه لصالح الخزينة العمومية، ويتم ذلك تحت إشراف القابض الذي يتولى عملية التحصيل، وبذلك يتجنب القابض الإجراءات المتعلقة بالتنفيذ الجبري المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والتي تتسم بالتعقيد والشكليات الكثيرة التي يجب احترامها، ومن هنا منح المشرع الجزائري امتيازاً للإدارة الجبائية في عملية التحصيل².

وعند مراجعة النصوص القانونية، نجد أن هذا الإجراء مذكور ضمن أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفقاً للمواد 384 و401، وهو ما يثير الاستغراب حيث كان من المفروض أن يتم تنظيمه بموجب قانون الإجراءات الجبائية الذي يوحد كافة الإجراءات المتعلقة بمختلف

¹ يلس شاوش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2017، ص 235.

² واضح إلياس، إرجاء الدفع في المواد الجبائية دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران 2، 2014-2015، ص 79.

الضرائب والرسوم وهذا من النقائص التي تعاب على النظام الضريبي الجزائري من خلال التداخل بين القوانين وعدم تنظيمها وفق ما يقتضيه مبدأ البساطة.

3-2-1-1- المعلومات الواجب ذكرها في ATD:

يجب أن يتضمن الإشعار للغير الحائز تحت طائلة البطلان، على المعلومات التالية:

- تاريخ تبليغ الرأي، ومعلومات القابض المصدر للأمر؛
 - المدين المحجوز عليه والطرف الثالث المالك أو الوديع؛
 - طبيعة ومقدار الدين المتميز المستحق، بالإضافة إلى توقيع القابض.
- الإشعار للغير الحائز ATD هو نموذج "R n°02" ويتم تحريره من طرف عون المتابعة أو رئيس مصلحة المتابعة.

3-2-1-2- تبليغ الإشعار للغير الحائز:

يتم تبليغ الإشعار للغير الحائز "ATD"، إما بواسطة عون المتابعة أو عبر مراسلة مسجلة مع إشعار بالاستلام، في هذه الحالة يتولى الطرف الثالث إبلاغ المدين بخطاب بسيط يوضح موضوع الـ ATD ويحدد القابض الحاجز، بالإضافة إلى المبلغ، وطبيعة، ومراجع الضرائب المستحقة الدفع، أما في حال عدم امتثال الطرف الثالث للـ ATD، يجب على القابض إرسال رسالة تذكير إذا اقتضت الحاجة إلى ذلك.

3-2-1-3- الإجراءات المتخذة ضد الطرف الثالث:

يعتبر الطرف الثالث الذي لا يمثل لطلب القابض مسؤولاً بشكل شخصي، وبالتالي قد يجبر على دفع المبالغ المحتجزة من حسابه الخاص باستخدام نفس إجراءات التنفيذ الجبري التي تُطبق على المكلف بالضريبة نفسه.

تم تحديد مدة صلاحية "L'ATD" للأشخاص المعنويين بأربع سنوات من تاريخ تبليغها، وفقاً للمادة 384 من قانون الإجراءات الجبائية، في حين أن مدة صلاحيتها للأشخاص الطبيعيين هي سنة واحدة.

3-2-2- الحجز التحفظي (La saisie Conservatoire):

الحجز التحفظي هو إجراء توضع بموجبه أموال المدين المنقولة أو العقارية تحت يد القضاء ويمنع من التصرف فيها، يتم الحجز على مسؤولية الدائن¹ وهو في هذه الحالة الإدارة الجبائية، يجب

¹ المادة 646 من القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 21، لسنة 2008، ص 69.

على الدائن رفع دعوى لتثبيت الحجز أمام القاضي في غضون خمسة عشر (15) يومًا من تاريخ صدور أمر الحجز، وإلا سيكون الحجز والإجراءات التالية له باطلين¹.

3-2-3 الحجز التنفيذي (La saisie- Exécutoire):

هو أمر قضائي يتيح للدائن الذي يمتلك قرارًا تنفيذيًا بحجز المنقولات التي يمتلكها المدين بالضريبة بهدف بيعها لتسديد الدين الضريبي، يتم الحجز بعد مرور يوم كامل من تاريخ تبليغ التنبيه وعدم سداد المدين لمستحقاته الضريبية، يشمل الحجز الأموال المنقولة وإذا لم تكن قيمتها كافية لتغطية الدين الضريبي والمصاريف، يتم الانتقال إلى حجز العقارات. في حال عدم امتلاك المدين لعقارات، يتم التنفيذ على أمواله المنقولة مهما كانت قيمتها².

3-3- بيع المحجوزات:

يشكل إجراء بيع المحجوزات آلية قانونية وضمانة فعلية كرسها المشرع الجبائي الجزائري لتحصيل ديون الخزينة العمومية، على الرغم من تهديدها لوضعية المحجوز عليه المالية وإلحاق الضرر به. بعد انقضاء المهلة القانونية لإجراء غلق المحل التجاري أو المهني، والمحددة بستة أشهر، وإجراء الحجز المحددة بعشرة أيام، وفي حالة عدم استجابة المكلف بالضريبة المحجوز عليه، يكون من حق الإدارة الجبائية مباشرة إجراءات عملية بيع المحجوزات.

3-3-1 المرحلة الأولية لإجراءات البيع:

أوجب المشرع الجبائي الجزائري جملة من الشروط الشكلية الواجب إتباعها عند مباشرة عملية بيع المحجوزات تتمثل في:

3-3-1-1 الترخيص بالبيع:

إن مباشرة إجراءات المتابعة عن طريق بيع الأموال المنقولة يخضع لرخصة تُعطى لقابض الضرائب في الولاية من قبل الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وذلك بعد أخذ رأي المدير المكلف بكبريات المؤسسات أو مدير الضرائب في الولاية، وذلك وفقًا لأحكام المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

يجب على إدارة الضرائب تقديم طلب ترخيص للبيع مرفقًا برأي مدير الضرائب في الولاية أو المدير المكلف بكبريات المؤسسات، بحيث يتم إرسال هذا الطلب إلى الوالي الذي يمتلك مهلة شهر للإعلان عن قراره، أما في حالة مرور 30 يومًا دون صدور قرار بالقبول أو الرفض، يقوم مدير الضرائب في الولاية أو مدير المؤسسات الكبرى باتخاذ قرار الترخيص بالبيع وفقًا لأحكام المادة 146 الفقرة الرابعة.

¹ المادة 662 من نفس القانون، ص 71.

² المادة 620 من نفس القانون، ص 53.

في حين أنه إذا تعلق الأمر بالمواد أو السلع المحجوزة القابلة للتلف، أو أي سلع أخرى قابلة للتحلل وتشكل خطرًا على المحيط، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناءً على ترخيص من مدير الضرائب في الولاية، وذلك طبقًا لأحكام المادة 146 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

3-1-2- إجراءات الإشهار:

بعد الحصول على الترخيص بالبيع من الوالي أو مدير الضرائب الولائي، يتم مباشرة عملية الإشهار بالبيع وهي خطوة تسبق عملية البيع، تتضمن هذه العملية إلصاق الإعلانات التي تحتوي على البيانات الضرورية، وفقًا لنص المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية.

يجب إلصاق هذه الإعلانات بواسطة القابض المباشر للمتابعة على الباب الرئيسي للعمارة، وفي مقر المجلس الشعبي البلدي الذي يقع ضمن إقليم اختصاصه المحل التجاري، وأيضًا في مكتب القابض المكلف بالبيع، بالإضافة إلى ذلك يتم نشر الإعلان قبل 10 أيام من تاريخ البيع في جريدة نشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية التي يقع فيها المحل التجاري، ويتم الإشارة إلى هذا الإشهار في محضر البيع¹.

3-3-2- التصريح المبدئي بالبيع: بعد استيفاء الشروط والإجراءات الأولية المذكورة سابقًا، يقوم أعوان المتابعة بإعداد نموذج (22 R) بنسختين مؤرختين وممضيتين، يتضمن هذا النموذج اسم ولقب وعنوان عون التنفيذ، بالإضافة إلى بيانات المكلف المحجوز عليه وتاريخ وساعة البيع، يتم إيداع النسختين لدى مفتشية التسجيل الموجودة في الإقليم التابع لقبضة الضرائب.

3-3-3- تنفيذ عملية البيع: يُفترض أن تتم عملية البيع العلني للمنقولات المملوكة للمكلفين بالضريبة إما عبر أعوان المتابعات، أو عبر المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد، حيث يشرف على هذه العملية إما عون المتابعة أو القابض المكلف بالتحصيل، ومع ذلك يمكن تفويض هذه المهمة إلى المحضر القضائي بصفته السلطة الضبطية القانونية، يتم البيع علنًا بحيث يُرسى المزاد على أعلى سعر معروض والذي يجب أن يساوي أو يفوق السعر التقديري الافتتاحي، في حالة عدم تحقق هذا الشرط يتم بيع المحل التجاري بالتراضي وفقًا للشروط المنصوص عليها في القانون، ولا يُقبل أي عرض لل شراء بالتراضي إلا إذا كان مصحوبًا بإيداع مبلغ يساوي عشر (10/1) من قيمة هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع².

¹ - المادة 151 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024، مرجع سابق.

² - المادة 152 من القانون نفسه.

3-3-4- تحرير محضر البيع: يتم إعداد محضر البيع من طرف العون المكلف بالبيع أو قابض الضرائب المختص، وهذا من خلال تحرير محضر من نسختين نموذج (R24) وإرفاقه بالوثائق التالية:¹

- نسخة من التصريح بالبيع؛
 - بيانات المحضر الذي تم من خلاله الحجز وتاريخه واسم المكلف بعملية البيع؛
 - مجموع مبالغ البيع بالأرقام والأحرف، بالإضافة لتاريخ الترخيص بالبيع؛
 - إمضاءات كافة الأطراف القابض، العون المكلف بالبيع والحراس؛
- بعد إتمام عملية البيع، يتم نشر الإعلان على شكل مستخرج في جريدة مخولة لنشر الإعلانات القانونية، لكن قبل هذا النشر يجب تسجيل عقد الملكية، وتسليم هذا العقد من المحضر إلى المشتري، وتُعطى نسخة منه إلى المكلف المدين صاحب الحجز، كما تقع مسؤولية دفع حقوق التسجيل على عاتق المشتري.

المطلب الثالث: منازعات التحصيل الضريبي

قبل الخوض في منازعات التحصيل وجب التعرض لمفهوم وخصائص المنازعة الضريبية بشكل عام.

الفرع الأول: مفهوم وأنواع المنازعة الضريبية

تثور المنازعة الضريبية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، نتيجة لعمليات تحديد وعاء الضريبة وتصفياتها أو نتيجة لعمليات تحصيلها.

أولاً/ مفهوم المنازعة الضريبية:

تمت صياغة تعاريف مختلفة للمنازعة الضريبية، نذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: تعبر عن "مجموعة إجراءات القانون العام التي تحكم نزاعات اعتراض المكلفين بالضريبة على الإدارة، على إثر عمليات الوعاء والتصفية والتحصيل ومراقبة الضريبة".²

التعريف الثاني: "المنازعة الضريبية هي نزاع يقوم بين الدوائر المالية بوصفها أصدرت قراراً إدارياً بالتكليف بدفع مبلغ الضريبة، والطرف الثاني هو المكلف بدفع الضريبة فلا تقبل الشكوى إلا من مكلف تحققت الضريبة بحقه".³

¹ لخضر عبيرات، مرجع سابق، ص 206.

² أحمد فنديس، مطبوعة بيداغوجية بعنوان: منازعات الضرائب المباشرة، موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر تخصص منازعات إدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 45- قالم، الجزائر، 2015-2016، ص 04.

³ منى إدلبي، الدعوى الضريبية في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 03، 2011، ص 33.

التعريف الثالث: عرف الدكتور زكريا محمد بيومي المنازعة الجبائية بأنها "تلك التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا للقانون واللوائح أو لا، وفي حالة ما إذا تبين عدم شرعية ربط الضريبة فإنه يحكم برفعها كليا أو جزئيا".¹

عموما فإن جل التعاريف التي قدمها الفقهاء للمنازعة الضريبية تتمحور حول معنيين اثنين أحدهما ضيق والآخر واسع:

المعنى الضيق للمنازعة الضريبية: "يقصد بها المنازعات التي تثار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية لما تكون هذه الأخيرة بصدد تطبيق القانون الضريبي، وذلك حول تحديد الضريبة، تصفيتها أو تحصيلها"²

المعنى الواسع للمنازعة الضريبية: "حسب هذا المفهوم لا تقف المنازعة عند تلك التي تحدث بين الإدارة والمكلف حول الوعاء والتحصيل... إلخ، وإنما تمتد إلى دعاوى الإلغاء للقرارات الإدارية غير المشروعة، دعاوى تعويض الضرر الناشئ عن خطأ الإدارة الضريبية، والطعون المتعلقة بتطبيق الجزاءات التي يفرضها القانون".³

يمكن القول إن المنازعة الضريبية هي كل نزاع ينشأ عن نشاط الإدارة الضريبية بخصوص مختلف عملياتها سواء تعلق الأمر بعمليات الوعاء والربط والتصفية أو عمليات التحصيل، أو مختلف القرارات والإجراءات المتخذة من قبلها اتجاه المكلف بالضريبة.

ثانيا/ أنواع المنازعة الضريبية:

يوجد نوعان من المنازعات الضريبية هما منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل

1- **منازعات الوعاء والتصفية:** يمكن الهدف في هذا النوع من المنازعات بالنسبة للمكلف بالضريبة، في الحصول على تصحيح الأخطاء التي وقعت فيها الإدارة عند تحديد وعاء الضريبة، أو في حساب مقدارها، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁴، أو استرجاع مبالغ مدفوعة دون وجه حق نتيجة خطأ مرتكب من المكلف بالضريبة أو من إدارة الضرائب، ويكون القصد من وراء هذه

¹ - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 24.

² - نور الدين بن دحو، مطبوعة بيداغوجية بعنوان: المنازعات الضريبية، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر قانون قضائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية 19 مارس 1962، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، 2020-2021، ص 15.

³ - هند ماجد ريكان حميد الزعيلي، المدد القانونية في النظام الضريبي العراقي، متاح على الرابط: <https://mail.almerja.net/reading.php?idm=228632> تاريخ الإطلاع 2024/05/16.

⁴ - المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024، مرجع سابق.

الأفعال هو الإعفاء أو تخفيض الضريبة المفروضة على المكلف أو الاعتراض على تأسيس الضريبة المفروضة عليه.

2- **منازعات التحصيل:** هذا النوع من المنازعات يختص بالمرحلة الثانية للعملية الجبائية والمتعلقة بتسديد الديون الضريبية لصالح الخزينة العمومية، وتنتج بسبب مختلف الامتيازات الممنوحة لإدارة الضرائب من أجل نجاعة عملية التحصيل الجبري الذي تشرع فيه هذه الأخيرة¹، لا سيما في حالة رفض المكلف لتسديدها وديا، خاصة في ظل قاعدة امتياز الديون الضريبية، وأنه دين محمول وواجب الأداء رغم المنازعة في صحته ومقداره.

الفرع الثاني: إجراءات منازعات التحصيل:

منازعات التحصيل الضريبي تقوم على اعتراف المكلف بأساس فرض الضريبة، وبالتالي يقر برقم الأعمال والربح المحقق، ومع ذلك فإنه ينازع الإدارة في الإجراءات المتبعة في تحصيل الضريبة من حيث الآجال أو المبالغ المقدرة أو الإجراءات المتبعة، ولتسوية هذا النوع من المنازعات أوجد المشرع مجموعة من الإجراءات الجبائية المتعلقة بتحصيل مستحقات الخزينة العمومية، وكذلك الاعتراضات التي خولها التشريع الضريبي، تهدف هذه الإجراءات إلى نشر الوعي بين المكلفين بالضريبة وتعريفهم بحقوقهم وواجباتهم، وفي نفس الوقت حمايتهم من تعسف الإدارة الجبائية

أولا/ تقديم الشكوى أمام إدارة الضرائب

تبدأ منازعات التحصيل الضريبي عندما يتمتع المكلف قانونياً عن دفع ما عليه، اعتراضاً على إجراءات التحصيل الجبري المتخذة ضده، وذلك من خلال الطعن في الوثيقة نفسها أو في إجراءات المتابعة المتخذة ضده، مثل غلق المحل التجاري أو الحجز وغيره من الإجراءات، حيث أن المشرع الجزائري منح للمكلف حق المنازعة في التحصيل الجبري أو في سندات المتابعة التي تستعملها الإدارة الضريبية لهذا الغرض، لذا فإن موضوع منازعات التحصيل يتعلق إما بشرعية الإجراءات الشكلية للمتابعة أو بوجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به، أو بطلب إلغاء الحجز المباشر من طرف القابض أو استرجاع المحجوزات، ومما يجب الإشارة إليه فإن الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم التي تُعدها الإدارة الجبائية، ترسل حسب الحالة إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو إلى رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له القابض المعني.²

1- شروط الشكوى:

¹-Chabchoub Toufik, **Le contentieux du recouvrement des créances fiscales**, en ligne : [Microsoft Word - 17- Cont. T. CHABCHOUB \(pssfp.net\)](https://www.pssfp.net/), consulté le 18/05/2024, p 252.

²- المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024، مرجع سابق.

الشكوى هي الخطاب الذي يتضمن طلبات ودفع المشتكي ضد قرار الإدارة فهو تظلم ذو طابع إداري محض، ويجب أن يتوفر فيها جملة من الشروط والتي تتمثل في¹:

- تُقدّم الشكاوى التي تتضمن اعتراضاً على إجراء المتابعة تحت طائلة البطالان، في أجل شهرين (2) اعتباراً من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه، وهذا يعني أنه في حالة وجود اعتراض على أي إجراء متخذ في سياق متابعة تحصيل الضرائب، فإنه من الواجب أن تقدم الشكاوى في غضون شهرين من تاريخ تلقي الإشعار بالإجراء المتخذ، وفي حالة عدم تقديم الشكاوى خلال هذه المدة فإنها تعتبر لاغية ولا يعتد بها قانونياً، مما يعني فقدان الحق في الاعتراض على ذلك الإجراء؛

- في حالة وجود اعتراض على الإجراءات التي اتخذتها الإدارة لتحصيل الضرائب بصورة جبرية، يجب أن تقدم الشكاوى في غضون شهرين من التاريخ الذي تم فيه التبليغ بأول إجراء للمتابعة، إذا لم تُقدّم الشكاوى ضمن هذا الإطار الزمني، فإنها تعتبر لاغية ولا يمكن قبولها قانونياً، مما يعني فقدان الحق في الاعتراض على التحصيل الجبري؛

- يجب أن تدعم الشكاوى التي تتضمن اعتراضاً على المتابعات بكل وسائل الإثبات المفيدة؛
- يسلم وصل يثبت استلام الطلب إلى المكلف بالضريبة، هذا يعني أنه عند تقديم المكلف بالضريبة لشكاوى أو طلب اعتراض على إجراءات المتابعة الجبائية، تقوم الجهة المعنية بتسليمه وصل استلام هذا الوصل يُعتبر دليلاً على أن الجهة المختصة قد استلمت الشكاوى أو الطلب رسمياً، ويضمن للمكلف بالضريبة توثيق هذا الاستلام كجزء من العملية الإدارية الرسمية؛

- لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع، ويجب أن تتضمن ما يلي تحت طائلة عدم القبول:

- تحتوي على المعلومات المتعلقة بهوية المشتكي؛
- تتضمن طبيعة المتابعة، موضوع الاعتراض؛
- مرفقة بإجراء المتابعة المدعم للاعتراض؛
- تتضمن الأسباب والوسائل التي تبرر موضوعها؛
- تحتوي على الإمضاء الخطي للمشتكي.

- يمكن أن ترفع الشكاوى المتعلقة بالاعتراضات على المتابعات من طرف المكلف بالضريبة نفسه أو من طرف الشخص المتضامن معه²، بحيث يجب على كل شخص يساند شكاوى لحساب الغير، أن يقدم وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع وإجراءات التسجيل، غير أنه لا يُشترط تقديم الوكالة للمحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين ولا على أجراء

¹ المادة 153 مكرر من نفس القانون.

² المادة 153 مكرر فقرة 04 من القانون نفسه.

المؤسسة المعنية. وينطبق الأمر كذلك إذا كان الموقع قد أعذر شخصياً بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى¹.

تقوم الإدارة، عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، بدعوة المشتكي إلى تسوية طعنه خلال أجل ثمانية (08) أيام ابتداءً من تاريخ الاستلام، وتقديم كل وثيقة إثبات مشار إليها من طرفه، في هذه الحالة، فإن أجل البت الممنوح للإدارة، المنصوص عليه في المادة 153 مكرر 1 المذكور أعلاه، لا يسري إلا ابتداءً من استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة، وإذا لم يتم استلام أي رد خلال هذا الأجل أو إذا كان الرد غير مؤسس، يقوم كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له المكلف بالضريبة، بتبليغ حسب الحالة، قرار عدم القبول شكلاً للطعن المقدم.

2- أهداف الشكوى: تتوفر للمكلف وسائل متعددة يلجأ إليها لحماية حقوقه أمام المصالح الجبائية، ويتجلى ذلك من خلال اعتراضه على إجراءات التحصيل وتقديم طلبات لإيقاف هذه الإجراءات.

2-1- الاعتراض على إجراءات المتابعات:

في حالة عدم التزام المصالح الضريبية ببعض الشروط والإجراءات الشكلية المتعلقة بالمتابعة، يمكن اللجوء إلى هذا الاعتراض، فالأصل يقضي بأن يكون على العون المختص بالمتابعات توجيه إعدار للمكلف قبل الشروع في أي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، ولا يكون هناك أي أثر للاعتراض على سند إجراء المتابعات إلا على صحته من حيث الشكل²، كأن يكون السند غير محرر في الآجال القانونية، أو في حالة تحريره من طرف عون غير مختص.

2-2- الاعتراض على التحصيل الجبري:

عند النظر في الاعتراض على سند إجراء المتابعة، والذي يتعلق أساساً بالشكل الإجرائي نجد أنه يختلف عن الاعتراض على التحصيل الجبري الذي يرتبط بالموضوع، يتمثل الاعتراض على التحصيل القسري في الأمور المتعلقة بوجود الالتزام بكامله أو جزء منه أو بوجود الوفاء بهذا الالتزام، وبالتالي فإن الاعتراض هنا يتعلق بموضوع المتابعة وليس بشكلها، ويتم مباشرة هذا الاعتراض بنفس الشروط والإجراءات المطبقة على الاعتراض على إجراء المتابعة، سواء تعلق الأمر بالتظلم أمام المدير الولائي أو مدير كبريات المؤسسات، أو برفع الأمر أمام القضاء، ومن المهم ملاحظة أن هذا الاعتراض لا يترتب عليه أي أثر قانوني لتوقيف المتابعة، بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع³.

¹ المادة 75 من القانون نفسه.

² المادة 153 فقرة 02 من القانون نفسه.

³ بلول فهيمة، منازعات التحصيل الضريبي وإشكالية الموازنة بين حقوق الخزينة العمومية وحقوق المكلف بالضريبة، مجلة القانون، المجتمع والسلطة، المجلد 12، العدد 02، 2022، ص 103.

2-3- التماس تأجيل الدفع: تنص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72، 73، و75 من نفس القانون، في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى، الاستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة، بشرط تقديم ضمانات حقيقية تكفل تحصيل الحقوق المحتج عليها، وفي غياب الضمانات يمكن إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من خلال تسديد مبلغ يساوي 20% من مجموع الضرائب المتنازع فيها لدى قابض الضرائب المختص¹، فالمرشح قد حفظ للمكلف بالضريبة حق إرجاء الدفع إلى غاية اتخاذ قرار نهائي بشأن الضريبة المتنازع فيها.

2-4- طلب إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات:

حرصاً من المشرع على تحقيق التوازن بين المراكز القانونية لكل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، فإنه يلزم الإدارة بإعلام المكلف بأي حجز يتم على أمواله لضمان تحصيل ديون الخزينة العمومية، كما فرض عليها احترام جملة من الإجراءات، وفي حال عدم الالتزام بها يُعتبر التصرف باطلاً، في المقابل يحق للمكلف بالضريبة الاعتراض على هذا التصرف بشرط احترامه كذلك لإجراءات معينة، يمكن للإدارة الجبائية مباشرة الحجز على أموال المكلف وفقاً للشروط والإجراءات المحددة في المادتين 145 و146 من قانون الإجراءات الجبائية².

بعد توجيه إخطار للمكلف بالضريبة لتسديد ديونه المستحقة، يجب على القابض أن يُعلم المكلف بأن عدم الامتثال لهذا الإعذار سيؤدي إلى حجز أمواله وبيعها بالمزاد العلني إذا لم يتم التسديد في المهلة المحددة. في المقابل، يمكن للمكلف أن يطلب إلغاء الحجز واسترداد أمواله المحجوزة، بشرط أن يدعم طلبه بالأدلة التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار المناسب.

في حالة طلب استرداد ملكية جزء أو كل الأشياء المحجوزة، سواء كانت منقولات أو آلات، يجب تقديم هذا الطلب حسب الحالة إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له المدين المتابع، يجب أن يتم تقديم طلب استرداد الأشياء المحجوزة من قبل الشخص المعني أو من ينوب عنه بموجب وكالة قانونية، كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية.

يجب أن يكون طلب استرداد الأشياء المحجوزة مرفقاً بجميع الوسائل المؤيدة تحت طائلة البطلان خلال أول شهرين من تاريخ تبليغ صاحب الطلب بالحجز، يتم تسليم وصل استلام الطلب

¹ المادة 74 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024، مرجع سابق.

² أنظر المادتين 145 و146 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024.

إلى المكلف بالضريبة من قبل مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، الذي رفع إليه الطلب خلال أول شهرين من تقديمه. يجب تبليغ القرار الصادر إلى المشتكي برسالة موصى عليها مع وصل بالاستلام، يمكن للمشتكي في حالة عدم صدور القرار خلال مدة شهرين أو إذا لم يوافق على القرار الصادر، رفع دعوى أمام المحكمة المختصة، بحيث يجب أن يُرفع هذا الطعن الذي لا يوقف التنفيذ، خلال أجل شهرين من تاريخ القرار الصادر من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب.

في حالة عدم إصدار القرار، يجوز للمشتكي التقدم أمام المحكمة الإدارية لطلب الفصل في الأمر. يمكن الطعن في القرارات الصادرة من المحاكم الإدارية أمام المحكمة الإدارية للاستئناف وفقاً للشروط والإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية. تكون القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية للاستئناف قابلة للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ضمن الشروط والإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

ثانياً/ تقديم الشكوى أمام القضاء :

إن أهم ما يميز منازعات التحصيل هو الطابع الاستعجالي، حيث يتوجب على المكلف إذا أراد الاعتراض على الإجراءات التي تتخذها مصالح مديرية كبريات الشركات أو المديرية الولائية للضرائب أو مراكز الضرائب أو المراكز الجوّارية للضرائب حسب الحالة، اللجوء إلى القضاء الإداري الاستعجالي للفصل في الموضوع وفق إجراءات مستعجلة، وذلك استناداً إلى الطابع التنفيذي الذي تمتاز به القرارات الإدارية بصفة عامة، وتلك المتعلقة بالمجال الجبائي بصفة خاصة².

لكن قبل ذلك، يجب على المكلف بالضريبة أن يرفع دعوى في الموضوع ينازع فيها صحة الضريبة أو إجراءات تحصيلها، لأن دور قضاء الاستعجال يتوقف عند الأمر بتدبير مستعجل دون الفصل في الدعوى من حيث الموضوع، حيث أنه يجب تدخل قاضي الموضوع للفصل في جدية مطالب المكلف بشأن الاعتراض الحقيقي المتعلق بموضوع الضريبة الواجبة التسديد، وقد أكد مجلس الدولة هذا المبدأ في قراره الصادر بتاريخ 2002/10/15، الذي جاء فيه "من المقرر قانوناً أنه في حالة عدم وجود شك حول صحة الضريبة فإن القضاء برفع الحجز أو إيقاف إجراءات المتابعة أمام قاضي الموضوع دون مناقشة صحة الضريبة يكون مخالف للقانون..."³.

¹ المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024، مرجع سابق.

² أنظر المادة 835 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ قرار مجلس الدولة، ملف رقم 005543، الصادر بتاريخ 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، العدد 03، 2003، ص

يتضح من خلال منطوق هذا القرار أنه ينبغي على المكلف، من أجل الحصول على الحماية القضائية في مواجهة امتيازات الإدارة الضريبية، ألا يقتصر دوره على الاعتراض على إجراءات التحصيل من الناحية الشكلية فقط، بل يجب أن ينازع الإدارة في أساس فرض الضريبة وكيفية تحصيلها، يتم ذلك عن طريق رفع دعوتين أمام القضاء الإداري: دعوى في الموضوع يطلب فيها إلغاء الضريبة المفروضة أو تعديل أساس فرضها أو إسقاطها تحت ظروف معينة، ودعوى استعجالية يطالب فيها باتخاذ تدبير مستعجل نظراً للقوة التنفيذية التي تتمتع بها القرارات الإدارية، والتي لا يتم وقف تنفيذها حتى في حالة الاعتراض عليها أمام القضاء¹.

بالعودة إلى القوانين الضريبية وقانون الإجراءات الجبائية، يتضح لنا أن المنازعات الضريبية تختلف باختلاف موضوعها ومجال فرضها، غالباً ما تبدأ هذه المنازعات بسبب امتناع المكلف عن تسديد ديونه المستحقة لصالح الخزينة العمومية، وقد يكون هذا الامتناع بسبب اعتراض المكلف على الإجراءات التي اتخذتها الإدارة الضريبية أو بسبب محاولته التهرب من دفع الضريبة باستخدام حيل مختلفة، وفي حالات أخرى، قد يكون موضوع المنازعة متعلقاً بطلب الاستفادة من حق ناشئ عن صدور نص تشريعي أو تنظيمي، وفي حالة رفض مصالح إدارة الضرائب طلب المكلف للاستفادة من هذا الحق يلجأ المكلف إلى القضاء لإنصافه، كما قد يلتمس المكلف تخفيض الضريبة أو الإعفاء منها بسبب وضعيته المالية، دون وجود نزاع حقيقي حول تقدير الضريبة أو تحصيلها.

¹ بلول فهيمة، مرجع سابق، ص 108.

خلاصة الفصل الأول:

في هذا الفصل، تم تناول آليات وإجراءات التحصيل الضريبي في ظل النظام الضريبي الجزائري من خلال استعراض شامل للمفاهيم الأساسية والهياكل المكونة لهذا النظام، بحيث تم توضيح مفهوم النظام الضريبي وأهميته وأركانه، مروراً بأسس النظام الضريبي الحديث والخصائص العامة لهيكله، كما تم التطرق لتحليل فعالية النظام الضريبي، وذلك من خلال تقديم تعريف مفهوم الفعالية واستعراض مداخل قياسها، وأهم محدداتها.

ومن تم الانتقال إلى دراسة تطور النظام الضريبي الجزائري، وذلك من خلال استعراض مكونات النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاحات 1992، مع تسليط الضوء على أهم مخرجات الندوة الوطنية لإصلاح النظام الضريبي لسنة 2020، بالإضافة إلى ذكر أهم المشاكل والمعوقات التي تحد من فعالية النظام الضريبي الجزائري.

أخيراً، تم التطرق إلى آليات وإجراءات التحصيل الضريبي في الجزائر، من خلال شرح مفهوم التحصيل الضريبي وقواعده وسندياته، كما تم تناول الضمانات والإجراءات المتبعة في عملية التحصيل، واستعراض المنازعات التي تنشأ في هذا السياق وكيفية التعامل معها.

الفصل الثاني: ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائري

تمهيد:

يعتبر تعدد أهداف الضريبة مرهون بتطور المجتمعات والدول وبتغير الظروف المالية، الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية المحيطة بها عبر الحقب التاريخية، فمن مرحلة الهدف المالي والبحث عن الإيرادات لتغطية النفقات العامة، مع ضرورة بقاء الضريبة على الحياد إبان الدولة الحارسة، إلى الاختفاء التدريجي لهذا المبدأ الحيادي والانتقال إلى مرحلة الضريبة التدخلية حيث أصبح للضريبة أهداف اجتماعية، اقتصادية وسياسية بالإضافة لهدفها المالي.

لكن الضريبة اصطدمت بظاهرة أسهمت إلى حد بعيد في تقويض أهدافها، والتي تتمثل في التهرب الضريبي هذا الأخير لم يكن حديث العصر وإنما ارتبط وجوده بوجود الضريبة ذاتها نتيجة عدم وصول المكلف بالضريبة إلى القناعة بأن الالتزام الضريبي هو واجب، حيث يلجأ المكلف إلى استخدام مختلف الطرق والتقنيات للتملص من دفع الضريبة، مما أسهم بشكل كبير في غموض هذه الظاهرة بدءا بتعدد المصطلحات لتعدد الطرق فيها، وصولا إلى صعوبة التحكم فيها للحد منها، خاصة في ظل اتخاذ هذه الظاهرة بعدا دوليا نتيجة الاتجاه المتزايد نحو العولمة الاقتصادية.

وما جعل من ظاهرة التهرب الضريبي تأخذ منحى تصاعدي وبخاصة في البلدان النامية هو استفحال وتوسع حجم النشاط الاقتصادي غير الرسمي، الاستغلال غير القانوني للتحفيزات الجبائية وكذا توسع التجارة الإلكترونية وعدم مقدرة الدول النامية على تتبع أثر الدخول المترتبة عنها وإخضاعها، ولم تمنع الدول المتقدمة هي الأخرى من هذه الظاهرة وإن كانت بنسب أقل مما هو منتشر في الدول النامية، وهو ما يستدعي تدخل مهندسي النظم الجبائية لسد الثغرات القانونية التي يستغلها الأعوان الاقتصاديون ومواجهتهم بالطرق العقابية اللازمة للحد من تفاقم مختلف أشكال التهرب الضريبي، وعلى هذا الأساس تم تخصيص هذا الفصل لدراسة مستفيضة لهذه الظاهرة من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: واقع التهرب الضريبي بين مصطلحي التجنب والغش الضريبي؛
- المبحث الثاني: التهرب الضريبي باستغلال التحفيزات الجبائية والتهرب الإلكتروني؛
- المبحث الثالث: الاقتصاد الموازي كصورة من صور التهرب الضريبي.

المبحث الأول: واقع التهرب الضريبي بين مصطلحي التجنب والغش الجبائي

تعد الضرائب من أهم الأركان المالية التي تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل خزينتها، وهي بذلك تعطي معنى جد هام للدولة أو المكلفين بأدائها أو كل طرف يساهم في إقرارها وتحصيلها وتنظيمها، إلا أنه كثيرا ما يلجأ المكلف بالضريبة إلى حيل وتصرفات من أجل التملص أو محاولة التملص منها عن طريق التهرب الضريبي والذي يعتبر من أهم انشغالات المشرع، على اعتبار أنها ظاهرة تقلص من أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده.

وهو ما يدفعنا من خلال هذا المبحث إلى إلقاء الضوء على هذه الظاهرة والتعرف على مفهوميها، أسبابها، أثارها، مناهج قياسها والإجراءات الجزائية الجبائية لمحاربتها.

المطلب الأول: مفهوم كل من التهرب، التجنب الضريبي والغش الضريبي

تمثل الضريبة عبئا على المكلف بها مما يدفعه إلى محاولة التخلص منها بصورة جزئية أو كلية، والذي يدفعه إلى محاولة التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها، كما أن إحساسه بثقل عبئها خاصة عندما يكون محملا بعدد كبير من الضرائب أو عندما تكون معدلاتها مرتفعة تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها، تخلص مشروع لا يخالف القانون ويسمى تهربا ضريبيا وتخلص غير مشروع يحدث مخالفة لأحكام التشريع الجبائي ويسمى غشا ضريبيا.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي وعلاقته بالتجنب الضريبي

من الصعوبة بما كان إعطاء تعريف دقيق ومقبول للتهرب الضريبي من الناحية النظرية، لأنه مهما كان هذا التعريف كاملا وشاملا فهو لا يحظى بإجماع لباحثين من قانونيين، اقتصاديين وجبائيين.

وقد صيغت عدة تعاريف للتهرب الضريبي نذكر منها ما يلي:

التعريف 1: " ظاهرة يحاول من خلالها المكلف بالضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا بعد تحقق واقعتها المنشئة"¹

التعريف 2: عرف A.Margairaz التهرب الضريبي بأنه " محاولة الممول التملص من الضريبة في حدود القانون، لكن هذا التملص لا يكون دوما في حدود الوعي أو الحس المدني"²

التعريف 3: "التهرب الضريبي طريقة يتم من خلالها استغلال المكلفين بالضريبة للثغرات القانونية أو اللجوء للحيل التي تمكنهم من التخلص من الضرائب المستحقة دون أن يضعوا أنفسهم أمام المساءلة

¹ - عادل فلح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2003، ص

² - محمد ملال، النظام الجبائي الجزائري دراسة تحليلية تقييمية، أدليس بلزمة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، باتنة، الجزائر،

القانونية، وعلى الرغم من ضررها على الاقتصاد الوطني إلا أنها تعد تهرباً مشروعاً بما أنها لم تؤد إلى مخالفة قانونية¹

التعريف 4: " التهرب الضريبي هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي، ويتم ذلك إما بتفادي النشاط الخاضع والاتجاه لأنشطة لا تدخل في عداد الأوعية الضريبية الخاضعة للتكليف الضريبي، أو النفاذ من الثغرات القانونية التي ينطوي عليها التشريع الضريبي، وعلى العموم هذا التخلص من تكليف أداء الضريبة مشروع ولا ينافي الترتيبات القانونية باعتباره يراعي عدم تجاوزها بل يكون من خلال استغلال الثغرات الموجودة فيها فقط"²

من خلال التعريف السابق نلاحظ أنه تم إضافة عنصر جديد لتعريف التهرب الضريبي وهو حرية المكلف في اختيار الوضعية الاقتصادية والمالية الملائمة له بشرط ألا تخالف الأحكام والقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها.

وقد قدم **C.R. Masson** تعريفاً أكثر دقة وشمولية للتهرب الضريبي بحيث يقول " التهرب الضريبي هو كل فعل أو عمل فردي وإرادي غير مخالف لأحكام القانون الجبائي المعمول به، ينجز من طرف مكلف وذلك بواسطة تقنية قانونية تتكيف دورياً مع التغيرات في القانون الضريبي، وترتكز على مبدأ حرية التسيير الجبائي، بمعنى اختيار المكلف وبطريقة غير مباشرة لوضعية جبائية محددة مسبقاً بغية الوصول إلى نتيجة اقتصادية مكافئة للنتيجة المراد الوصول إليها، وهذا كله يكون تحت وضعية جبائية مقبولة"³

من التعريف السابق نستنتج أن التهرب الضريبي يركز على عنصرين هما:

العنصر الأول: الشرعية الجبائية وهي أن التهرب الضريبي فعل أو عمل شرعي غير مخالف لأحكام القانون الجبائي المعمول به، لكنه غير مقبول لأنه لا يعبر على مدى وعي وتحضر المكلف؛

العنصر الثاني: مبدأ حرية التسيير الجبائي بمعنى أن المكلف حر في اختيار الوضعية الجبائية الملائمة للوضعية الاقتصادية والمالية له، بحيث تجعله يدفع أقل ما يمكن من الضرائب أو لا يدفع بصفة كلية.

استناداً إلى العنصر الثاني للتهرب الضريبي يتبين لنا أنه يمكن أن نجد مكلفاً ما في وضعية جبائية سلبية، بمعنى أنه لا يقوم بالواقعة المنشئة للضريبة، فلا يقوم بواقعة البيع أو الشراء مثلاً فيكون هذا التصرف سلبياً لكنه لا يعاقب عليه القانون لأنه يملك كامل الحرية في تصرفاته، وهذا ما يطلق عليه **التجنب الضريبي (L'évitement fiscale)**.

¹ - محمد بن براك الفوزان، المفاهيم والأبعاد في الإستراتيجية الوطنية لحماية النزاهة ومكافحة الفساد، مكتبة القانون والاقتصاد، الطبعة الأولى، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2012، ص 78.

² - عبد الله الحرتسي حميد، مرجع سابق، ص 61.

³ - C.R.MASSON, La notion de l'évasion fiscale en droit interne français, LGDJ, Paris, 1990, p 182

ويمكن تعريف التجنب الضريبي على أنه "كل عمل يقوم به المكلف من خلال ترتيب أوضاعه بشكل بريء، لكي يتمكن من دفع ضرائب أقل، أو لا يدفعها على الإطلاق مقارنة بما كان يتعين عليه أن يدفعه فيما لو لم يرتب أوضاعه على هذا الشكل، فهو يستخدم ما يسمح به القانون للوصول إلى غايته"¹

فهو يختلف عن مفهوم التهرب الضريبي في جزئية الواقعة المنشئة للضريبة، حيث أن التهرب يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً بالاستفادة من الإعفاءات أو ثغرات القانون أو النقص الذي يعتري نصوصه.

إلا أن، التجنب الضريبي لا يخرج عن إطار التهرب الضريبي فيما لو حمل هذا الأخير على معناه الاقتصادي، لأن التجنب الضريبي وإن كان سلوكاً سلبياً فإنه يؤدي ولو بطريقة غير مباشرة إلى ضياع مورد هام على الدولة.²

الفرع الثاني: مفهوم الغش الجبائي (التهرب الضريبي غير المشروع)

لقد تعددت آراء وتعاريف فقهاء الجباية حول مفهوم التهرب الضريبي غير المشروع، نظراً لاختلاف الفكر والنظام الضريبي من بلد لآخر، واختلفت الألفاظ التي تم إطلاقها على التهرب الضريبي غير المشروع باختلاف التشريعات الضريبية منها التملص، التخلص، التهرب والغش وكلها ألفاظ تشير إلى الإفلات غير القانوني من الضريبة، وفي هذا الإطار يمكن تقديم التعاريف التالية للغش الضريبي:

التعريف 1: "هو ذلك السلوك الذي يتضمن غشاً واحتيالا بقصد عدم دفع الضريبة، مثل عدم تقديم المكلف إقرار صحيح عن دخله أو ثروته أو أي وعاء ضريبي، أو إدخال السلع المستوردة سرا للتهرب من الضرائب الجمركية أو تقييمها بأقل من قيمتها، أو إخفاء الأموال وإعلان الإفلاس ليتعذر سداد الضريبة"³

التعريف 2: "يعتبر الغش الضريبي جريمة ضد القانون العام لا سيما القانون الجبائي من أجل عدم دفع الضريبة أو التخفيض في مبلغها"⁴

¹ - رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، دراسات في القانون الضريبي المقارن، دون دار نشر، القاهرة، مصر، 2011، ص 22.

² - سفيان بوزيد، عوائد التحصيل الجبائي ومساهمتها في الميزانية العامة للدولة دراسة حالة الجزائر ما بين 2000-2010، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2015-2016، ص 171.

³ - سعيد علي العبيدي، إقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص 149.

⁴ - Sophie baziadoly, systemes fiscaux comparés, Ellipses édition marketing S.A, France, 2010, p 59.

التعريف 3: "الغش الضريبي عبارة عن تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضل، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون"¹

التعريف 4: "التهرب غير المشروع هو تخلص المكلف من دفع الضريبة كلها أو جزء منها للدولة بمخالفته القانون، يسعى المكلف جاهدا مستعينا بكافة الوسائل المتيسرة لديه ليهرب من فرض الضريبة عليه، وهذا التهرب ومداه (كليا أو جزئيا) ليس قاصرا على وعاء ضريبة دون أخرى، أي يتحقق التهرب سواء كان وعاء الضريبة هو الدخل أو الإنفاق أو رأس المال"²

التعريف 5: قد أشار التعريف الرسمي لهيئة الضرائب الأمريكية لمصطلح الغش الضريبي على أنه احتيال ضريبي حيث جاء تعريف دائرة الإيرادات بولاية تينيسي على سبيل المثال للاحتيال الضريبي على أنه "خداع يمارس عمدا من أجل ضمان مكاسب غير عادلة أو غير مشروعة من حيث صلته بالضرائب، فهو ببساطة غش من خلال دفع ضرائب أقل عمدا مما هو مستحق قانونيا"³

علما أن التشريع الجبائي الجزائري لم يدرج تعريفا للغش الجبائي بل اكتفى فقط بذكر أشكاله وذلك بنص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إذ تعتبر بموجبها أعمالا تدليسية العمليات التالية:⁴

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة؛
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين؛
- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها؛
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به؛

¹- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 153

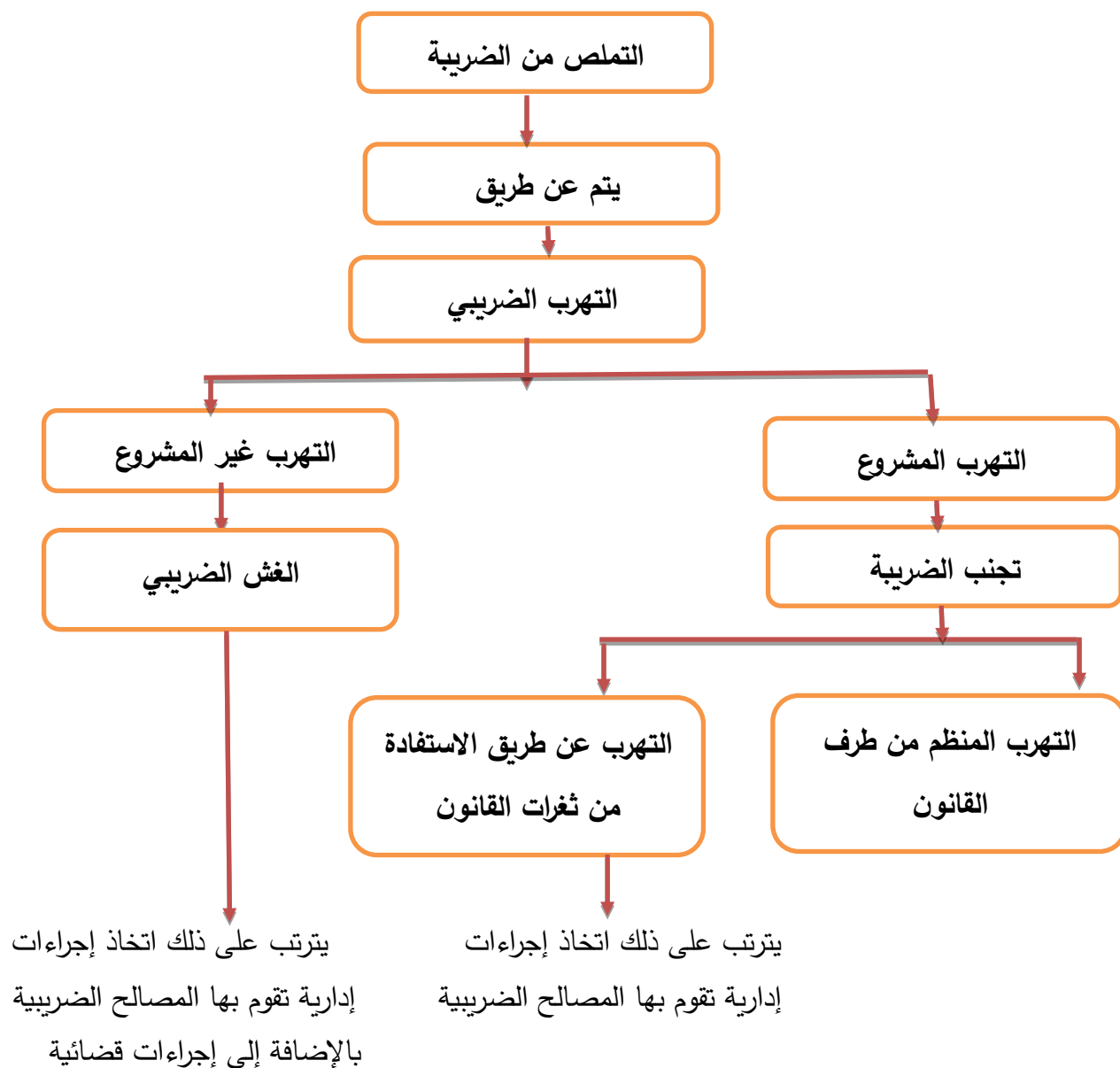
²- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 421

³- Christian Hlavica, Uwe Klapproth, Frank M. Hülsberg, Tax Fraud & Forensic Accounting Umgang mit Wirtschaftskriminalität, Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, Auflage, Germany, 2011, p 108

⁴- المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 60

- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة؛
 - ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.
- من خلال ما تقدم وبالنظر لبعض جوانب النقص التي اعترت التعاريف السابقة خاصة من ناحية الأسباب والنتائج المترتبة عن ظاهرة الغش الجبائي، يمكن إدراج التعريف التالي:
- الغش الضريبي هو ظاهرة سلوكية يقوم من خلالها المكلف بالضريبة وبصورة إرادية بمخالفة صريحة للقواعد والأحكام والتشريعات القانونية بقصد التملص من دفع الضريبة جزئيا أو كليا، معتمدا على مختلف الوسائل والطرق (مادية أو محاسبية)، مما يتسبب في مجموعة من الآثار السلبية على الخزينة العمومية للدولة وذلك بانخفاض الإيرادات العامة الناتجة عن التحصيل الضريبي وهو ما يؤدي بالضرورة إلى ظهور عجز في ميزانية الدولة، هذا بالإضافة لاختلال أحد أهم مبادئ الضريبة وهو مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي على المكلفين.
- وعليه يمكن القول أن كل المصطلحات سالفة الذكر تصب في خانة واحدة هي خانة التهرب الضريبي، والذي يعتبر تملصا من دفع الضريبة وينقسم إلى:
- تهرب مشروع يتمثل في تجنب الضريبة عن طريق التهرب المنظم من طرف القانون، أو التهرب باستغلال الثغرات القانونية؛
 - تهرب غير مشروع عن طريق الغش الجبائي.
- ويمكن توضيح ذلك عن طريق الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): أقسام التهرب الضريبي



الفرع الثالث: المقارنة بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

من خلال تحليل مختلف التعاريف المتعلقة بكل من التهرب الضريبي (المشروع) والغش الضريبي (غير المشروع) باختلاف وجهات النظر لأصحاب هذه التعاريف، نستنتج أن هناك أوجه تشابه واختلاف بين هذين المصطلحين نوردتها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (1-2): مقارنة بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

الغش الضريبي	التهرب الضريبي
أوجه التشابه	
• للظاهرتين تأثيرات على الخزينة العمومية وذلك بحرمانها من مبالغ هامة؛ • يمارس كل من التهرب والغش الضريبي من طرف المكلف بالضريبة سواء كان المكلف شخص طبيعي أو معنوي؛ • التهرب والغش الضريبي ظاهرتان اقتصاديتان كلاهما تهدفان إلى التخلص من دفع الواجب الضريبي جزئيا أو كليا وبالتالي الإضرار بالاقتصاد الوطني.	
أوجه الاختلاف	
• عمل أو سلوكيات القصد من ورائها معارضة السلطة الجبائية أي رفض الضريبة؛ • لا يكتسب الصفة الشرعية والقانونية؛ • تواجد عنصر القصد والنية؛ • غياب الوعي والثقافة الجبائية؛ • السرقة في الضريبة؛ • يعاقب بالرفع من العقوبات والقمع الجنائي (لها تبعيات جبائية وجنائية)؛ • هو اختلاس جبائي.	• لا يوجد إجراء مخالف للقانون الجبائي؛ • استعمال الثغرات والفجوات الموجودة في التشريع الجبائي؛ • وجود الوعي الجبائي لدى المكلف؛ • الحرية الجبائية؛ • الاقتصاد في الضريبة؛ • لا يعاقب إلا في حالات خطأ أو سهو وبغرامات ذات تأثير مالي ضعيف (لها تبعات جبائية)؛ • هو تسيير جبائي وتحسين جبائي.

المصدر: رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 464.

المطلب الثاني: أسباب وآثار التهرب الضريبي

إن انتشار التهرب الضريبي في جميع دول العالم لا يمكن إيعازه فقط لرغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للخزينة العمومية، بل إن هناك العديد من الأسباب النمطية التي تدفع المكلف إلى هذا السلوك المشين.

وعليه فإن البحث عن هذه الأسباب يعد خطوة من الخطوات المنتهجة نحو إيجاد الحلول للحد من حجم هذه الظاهرة بالرغم من صعوبة الأمر وهذا نظرا للتعقد اللامحدود الذي تتصف به هذه الظاهرة، وأيضا لكون هذه الأسباب تتميز بالترايط فيما بينها وهو ما يجعل الوصول إليها بدقة أمر صعب.

ولما كانت الضريبة هي وسيلة لإعادة توزيع وتنظيم الاقتصاد فإن التهرب والتملص من دفعها يشكل خسارة كبيرة للمجتمع بصفة عامة والاقتصاد بصفة خاصة فأهمية التهرب الضريبي والآثار الناتجة عنه هي في الحقيقة مؤشرات يجب الأخذ بها لإصلاح الأوضاع على جميع المستويات الاقتصادية، الاجتماعية والمالية.

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي

ما ساهم في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي هو توفر بيئة مساعدة بما تحتويه من عوامل وشروط وسبل لنموها واتساع رقعتها، هذا ما يدفعنا للبحث عن الأسباب المؤدية لهذه الظاهرة والتي نوجزها في النقاط التالية:¹

أولا/ الأسباب المتعلقة بالمكلف:

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية أخلاقية ومالية.

❖ ضعف المستوى الخلقي: والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

❖ ضعف الوعي الضريبي: يقصد بالوعي الضريبي "شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء"، في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي، ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث يؤدي نقص شعور الأفراد بواجبهم اتجاه الدولة إلى التهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نجلها فيما يلي:

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد؛
- اعتقاد أن المتهم من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة التي تعتبر شخصا معنويا، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين؛
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام؛
- سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.

❖ الوضعية المالية السيئة للمكلف: تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه، بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزداد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي.

¹- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص ص 154 - 155.

ثانيا/ الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني للضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي، والتي نجلها في العناصر التالية¹:

❖ **ثقل عبء الضريبة:** حيث أصبحت الضرائب في العصر الحديث أشد وطأة على المكلفين بالضريبة بفعل الزيادات المتكررة في المعدلات الضريبية نظرا لارتفاع مستوى النفقات العامة للدولة من جهة، ومن جهة أخرى بسبب استخدام الضرائب كأداة من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية، وهو ما يجعل المكلف بالضريبة يميل إلى التهرب الضريبي كلما شعر بزيادة العبء الضريبي عن الحد المعقول.

❖ **تعقد النظام الضريبي:** كلما زاد تعقيد النظام الضريبي، كلما زاد ميل المكلفين للتهرب الضريبي، حيث يواجه المكلفون صعوبة في فهم واجباتهم بسبب العدد الكبير من الضرائب المختلفة، المعدلات المتعددة، والتشريعات الضريبية المعقدة. بالإضافة إلى ذلك، يساهم التمييز في المعاملة الضريبية بناءً على نوع النشاط أو شكل المشروع وعدم العدالة بين المكلفين في زيادة التهرب الضريبي.

❖ **نوع الضرائب:** لنوع الضريبة بالغ الأثر في تحديد قدرة المكلف على التهرب من دفعها، حيث نجد أن الضرائب غير المباشرة أقل عرضة للتهرب الضريبي من الضرائب المباشرة، كما لا تترك الضرائب التي تقطع من المصدر أي مجالا للمكلف من أجل التهرب بخلاف الضرائب التصريحية، وكذلك الحال بالنسبة لضرائب الدخل على المهن غير التجارية التي يسهل فيها التهرب لصعوبة مراقبتها في حين أن مداخل المهن التجارية تسهل عملية الرقابة عليها مما يصعب التهرب منها.

❖ **ضعف العقاب المفروض على المتهرب:** إن حجم العقاب المفروض من قبل الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على اتساع رقعة التهرب الضريبي واستفحاله، بحيث أن المكلف يقارن بين درجة الخطر الناتج عن التهرب والمبالغ المستفاد منها، فإذا كانت قيمة العقوبة أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة فإنه يبتعد عن التهرب في هذه الحالة، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو كانت العقوبة منعدمة ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.

❖ **عدم استقرار التشريع الضريبي:** يؤدي كثرة التغيير في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بهذا النظام وبالتالي زيادة ميله إلى التهرب الضريبي.

❖ **ضعف الرقابة الضريبية:** عند شعور المكلف بضعف الرقابة الجبائية أو عدم وجودها فإن رغبته في التهرب الضريبي ترتفع.

¹ - خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، 2000، ص ص 168-169

ثالثا/ الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

تأثير كفاءة ونزاهة الإدارة الضريبية مباشر على معدلات التهرب الضريبي؛ فضعف الإدارة نتيجة لمحدودية الوسائل المادية ونقص الكفاءات البشرية المدربة يسهّل التهرب الضريبي، ويعود هذا النقص في الكفاءات جزئياً إلى انخفاض الأجور، مما يقلل من جاذبية العمل في هذا القطاع، كما يؤدي ندرة المعاهد التدريبية المتخصصة في الضرائب إلى تفاقم المشكلة، أضف إلى ذلك الرشوة والفساد الضريبي اللذان يُعتبران أخطر من مجرد ضعف الكفاءة، فهما يعكسان تحديات أخلاقية عميقة يعززها ضعف الرقابة وغياب العقوبات الفعالة، بالإضافة إلى تأثيرات النظام السياسي والاجتماعي، أما فيما يخص الإدارة الضريبية الجزائرية فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي¹:

• غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية؛

- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة؛
- غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي، والقيام بالتوعية على مستوى وسائل الإعلام المسموعة والمرئية، في حين نجد أنه في الكثير من الدول مثل كندا هناك تنسيق مع الوزارات الأخرى (التربية الوطنية، التكوين المهني، التعليم العالي) من أجل نشر الثقافة والوعي الضريبي لدى الأفراد؛
- ضعف التكوين في المجال الضريبي، بحيث تفتقر برامج التكوين الموجودة حالياً إلى مضامين جديدة تتناسب وما يقتضيه التطور الحاصل في المجالات الاقتصادية، المحاسبية والمالية.

رابعا/ الأسباب الناتجة عن التقنية الجبائية:

تتمثل هذه الأسباب فيما يلي²:

1. **نظام التصريح:** يعتبر النظام الضريبي الجزائري وعلى غرار معظم الأنظمة الضريبية في العالم نظام تصريح، بحيث يقوم المكلفين بالضريبة ومن تلقاء أنفسهم بتحديد أوعيتهم الضريبية وتصفياتها على اعتبار أنهم يملكون كل المعلومات التي تمكنهم من تحديد قيمة الضريبة الواجبة الدفع مثل حجم النشاط، أرقام الأعمال المحصلة والمفوترة، قيمة المداخل،... الخ، لكن في ظل عدم إمكانية مراقبة جميع التصريحات والتأكد من مصداقيتها من طرف الإدارة الجبائية، انتهزت بعض العناصر الجبائية (المكلفين) الفرصة لتقديم تصريحات كاذبة أو عدم تقديمها أصلاً لأن الإخضاع التلقائي وما يتبعه من غرامات وعقوبات مالية يكون في أغلب الأحيان لصالح العنصر الجبائي.

¹- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 157

²- محمد فلاح، السياسة الجبائية -الأهداف والأدوات-بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص ص 80-81

2. تقنية الخصم **La technique de déduction**: من خلال هذه التقنية يستطيع المكلف بالضريبة من خصم جميع الأعباء والتكاليف التي تحملها من جراء ممارسة نشاطه لتحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، وهنا يلجأ المكلف إلى تضخيم كتلة الأعباء والتكاليف الواجبة الخصم مع توفيره للوثائق الثبوتية مما يؤثر على النتيجة الجبائية وبالتالي تخفيض مبلغ الاقتطاع الضريبي أو عدم أدائه في حالة العجز (التكليف أكبر من الإيرادات) وهذا كله في غياب جهاز فعال للرقابة.
3. تقنية المراقبة والتحقيق: وهي العملية التي تمكن من كشف مكامن الغش وتبسيط العقوبات على مرتكبيه، فمستقبل الغش الضريبي وكذا استمرارية النظام الضريبي مرهون بنجاعة هذه العملية وما يلاحظ عن هذه العملية في الجزائر هو عجزها ومحدوديتها.
- خامسا/ الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية:

فترات الركود الاقتصادي والأزمات تؤدي إلى تفاقم التهرب الضريبي بسبب ندرة النقود وانخفاض دخل المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية، مما يزيد من حساسية الأفراد تجاه ارتفاع الأسعار، هذا الوضع يجعل من الصعب على المنتجين تحميل الضرائب على المستهلكين، مما يدفعهم للجوء إلى وسائل مختلفة لتجنب دفع الضرائب. من ناحية أخرى، خلال فترات الازدهار الاقتصادي، يقل التهرب الضريبي نظراً لوفرة النقود وارتفاع الدخل، مما يعزز القدرة الشرائية للأفراد ويمكن للمنتجين نقل العبء الضريبي إلى المستهلكين عبر رفع أسعار المنتجات، ما يقلل من الدوافع النفسية لدى المكلفين للتهرب الضريبي¹.

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني ووجود الاقتصاد الموازي يساهمان في استمرار وزيادة التهرب الضريبي، نظراً لغياب الرقابة على تداول السلع والخدمات، وافتقار السوق لضمانات حرية المنافسة، التي تعد من العناصر الأساسية لشفافية المعاملات. كما أن الاقتصاد الموازي لا يقتصر تأثيره على تجنب دفع الضرائب فحسب، بل يجعل الجهود المبذولة للتحريض الجبائي* غير فعالة، مما يؤدي إلى تداول مبالغ نقدية كبيرة بحرية، دون خضوعها للإطار العام للسياسة الاقتصادية².

الفرع الثاني: الآثار الناجمة عن التهرب الجبائي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة من أجل تحقيق جملة من الأهداف والغايات مالية كانت اقتصادية أو اجتماعية لذلك فالإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، وهذا في

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 159.

* التحريض الضريبي يقصد به تخفيض في معدل الضرائب، القاعدة الضريبية أو الالتزامات الجبائية التي تمنح للمستفيد بشرط تقيده بعدة مقاييس، وهذا يعني أن التحريض الضريبي يمثل مساعدات مالية غير مباشرة تمنح لبعض الأعوان الاقتصاديين الذين يلتزمون بمعايير وشروط معينة يحددها المشرع وهي عادة تتمحور حول طبيعة النشاط ومكان إقامته والإطار القانوني للمستفيد.

² - ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد الأول، جانفي

ظل غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية، وعليه فالتهرب الضريبي يؤدي إلى عدة آثار يمكن تصنيفها إلى آثار اقتصادية وأخرى اجتماعية، بالإضافة إلى الأثر الرئيسي وهو الأثر المالي.

أولا/ الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي: من النتائج الأولية للتهرب الضريبي والتي يكون وقعها سريع هي تأثر الموازنة العامة للدولة بالحجم المالي للتهرب والذي يقابله تأثر الأوضاع الاقتصادية تبعا لذلك، ومن بين أهم الآثار الاقتصادية ما يلي:¹

(1) عرقلة المنافسة: من الآثار الحتمية للتهرب الضريبي هو الإخلال بمبدأ المنافسة العادلة، فالمؤسسة التي تلجأ إلى استعمال طرق التهرب الضريبي تستفيد في النهاية من تخفيض أسعار منتجاتها مقارنة مع المؤسسة التي تعتمد على قدراتها والوسائل القانونية في الرفع من عائدية مشاريعها، فيكون بذلك التهرب الضريبي مساهما فعلا في تنامي اقتصاد الظل أو الاقتصاد الموازي، وبالتالي خلق منافسة غير شريفة بين الأعوان الاقتصاديين في السوق بما لا يحفز هذه الأخيرة في النهاية على بذل المجهودات الكافية لرفع الإنتاجية والقيمة المضافة للاقتصاد الوطني.

(2) عرقلة النمو الاقتصادي: والذي يكون نتيجة غياب المنافسة العادلة بين الأعوان الاقتصاديين وهو ما يؤدي إلى الإخلال بالمنافسة العادلة وبالتالي بروز مؤسسات اقتصادية طفيلية والتي ليس لها القدرة على البقاء والمنافسة وتحقيق قيمة مضافة حقيقية للمجتمع، وهو الأمر الذي ينعكس بالسلب على الاقتصاد الرسمي بعدم احتساب النتائج الحقيقية مما يؤدي إلى استعمال وسائل خاطئة في المعالجة الفعالة للاختلالات الاقتصادية في النهاية.

(3) غياب عنصر الثقة: والذي يكون في مجال الأعمال بصفة عامة من إبرام الصفقات ومختلف العقود المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية، حيث فقدان الثقة في مثل هذه المعاملات يؤدي إلى انتشار الفساد من منطلق أن المنافسة غير شريفة وأن المتعاملين على علم بأن منافسيهم يقدمون وثائق بتسجيلات خاطئة لأسباب ضريبية، فيكون بذلك التهرب الضريبي سببا في تدني أمانة الأعمال.

(4) التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي: يساهم التهرب الضريبي في التوجيه الوهمي للنشاطات الاقتصادية وذلك من منطلق أن الاعتبار السائد لدى الأعوان الاقتصاديين في هذه الحالة هو الاعتبار الجبائي وليس الاعتبار الاقتصادي.

(5) الخسارة في الخزينة العمومية: حيث أن التهرب الضريبي يؤدي إلى فقدان نسبة معتبرة من الإيرادات المتوقعة كتحصيلات ضريبية مما يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون الذي تلجأ إليها الدولة لسد

¹ - رشيد شباح، مرجع سابق، ص 194.

الفراغ المالي الكبير الذي يسببه التهرب الضريبي في موازنة الدولة.¹

6) ظهور أزمة رؤوس الأموال: إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية هذه العملية تتخذ مجموعة من الأشكال فقد تكون عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو أنها تكون على شكل معادن نفيسة كالذهب، هذا إضافة إلى كون بعض المكلفين يتخذون من الحسابات البنكية المفتوحة في دول أجنبية وسيلة لتهريب رؤوس الأموال وهو الأمر الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة، وإضعاف الموجودات الاقتصادية، كما أن التهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف مقدرات الادخار العمومي وبالتالي سيؤثر سلبا على الاستثمار والتقليل من قدرات الدولة على الإنفاق العمومي.²

ثانيا/ الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

التهرب الضريبي يُضعف التضامن بين أفراد المجتمع ويخلق عدم مساواة في تحمل الأعباء الضريبية، حيث يؤدي إلى تحميل الأفراد الملتزمين بالضرائب أعباء إضافية بينما يتخلص الآخرون منها. مما يضطر الدولة لرفع الضرائب القائمة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض العجز، وهو ما يزيد العبء على الملتزمين. هذه السيناريوهات تمنع الضريبة من تحقيق هدفها في التكافل الاجتماعي وتتحول إلى عامل يُفسد الأخلاق، إذ يسعى المكلفون إلى استخدام كل الوسائل الممكنة، سواء كانت قانونية أو غير قانونية، للتهرب من الواجب الضريبي.³

وعندما لا تؤدي السياسات المنتهجة من طرف الدولة والمتمثلة في التقشف وإجراءات رفع الأعباء الضريبية لتغطية العجز المالي تضطر السلطة العامة إلى اللجوء لمصادر تمويلية أخرى كالقروض الخارجية أو الإصدار النقدي، فتقود الأولى إلى خلق أزمة الوقوع في تداعيات الدين الخارجي بينما تؤدي الثانية إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار، فتتعطل عملية التنمية الاقتصادية وتنخفض الدخول الحقيقية لغالبية الأفراد.⁴

ثالثا/ الآثار المالية للتهرب الضريبي:

¹- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة. أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015، 36

²- حميد بوزيدة، حماية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم علة القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010، ص 51

³- مقدم عبيرات، التهرب الضريبي أسبابه، آثاره وطرق مكافحته، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد 12، العدد الأول، جانفي 2008، ص 204

⁴- سفيان بوزيد، التهرب الضريبي... مفهوم وقباس، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال (Revu d'économie et de management)، العدد رقم 15، جوان 2016، ص 147

التهرب الضريبي يلحق الضرر بالمالية العامة للدول، إذ يترتب عليه فقدان موارد مالية حيوية، مما ينتج عنه تقليص إيرادات الدولة. هذا النقص في الإيرادات يحول دون قدرة الدولة على توسيع نطاق الإنفاق العام، مما يدفعها نحو تبني سياسات تقشفية. تلك السياسات تعيق الدولة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه المواطنين¹، وقد تدفعها للجوء إلى مصادر تمويل بديلة مثل الاقتراض أو الإصدار النقدي، الأمر الذي يؤثر سلباً على الاقتصاد بشكل عام من خلال زيادة معدل التضخم وارتفاع الضغط الضريبي.

المطلب الثالث: مناهج قياس التهرب الضريبي

إن الأثر المالي هو أول الأعراض التي تظهر عند الإصابة بهذا الداء لكن لا يوجد تقدير للمبلغ الإجمالي للتهرب الضريبي فتحديد مبلغ التهرب يبقى في الواقع مجرد حساب نظري وتجريدي، ومن غير المنطقي أن تستطيع الإدارة تحديده بدقة، لتبقى التقديرات تتغير من خبير لآخر بحيث يقدره البعض بقيمة لكل سنة مالية وذلك بالطرق التقريبية والبعض الآخر يحدده انطلاقاً من مجاميع الاقتصاد الكلي.

الفرع الأول: منهجية القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي:

تعتمد هذه الطريقة على مختلف التصاريح والإقرارات الضريبية التي تبين مدة التزام المكلف بدفع الضريبة، أي بناء على تقدير ما كان يجب أن يحصل من الضرائب وما تم تحصيله فعلياً، وذلك وفق أربعة مناهج أساسية:

أولاً/ منهج نسبة الضريبة الثابتة:

هذا المنهج يستند إلى العلاقة بين الاقتطاعات الضريبية الإلزامية والدخل الوطني الخام، وذلك عن طريق حساب الضريبة التقديرية لسنة الأساس والتي يكون فيها حجم التهرب الضريبي منخفضاً نسبة إلى الدخل الوطني الخام للسنة قيد الدراسة والذي يعرف بالمعدل العام للاقتطاعات الإلزامية والذي يحسب كما يلي:²

$$\text{المعدل العام للاقتطاعات الإلزامية} = (\text{مجموع الاقتطاعات الإلزامية المحققة} / \text{الدخل الوطني الخام}) \times 100$$

وبالتالي عند الحصول على النتائج يتم اختيار سنة الأساس، أين يكون معدل الاقتطاعات الإلزامية ثابتاً، وعلى أساسه يتم حساب الاقتطاعات الإلزامية المقدرة كما يلي:

$$\text{مجموع الاقتطاعات الإلزامية المقدرة} = \text{الدخل الوطني الخام} \times \text{النسبة الثابتة}$$

¹ - أحمد بسباس، مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر- حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من

2008 إلى 2013، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد الرابع، العدد 2، جامعة الأغواط، الجزائر، ماي 2013، ص 207.

² - سفيان بوزيد، التهرب الضريبي... مفهوم وقياس، مرجع سابق، ص 148.

وفي مرحلة أخيرة يتم حساب التهرب الضريبي وفق المعادلة التالية:

حجم التهرب الضريبي = مجموع الاقتطاعات الإجبارية المقدرة - مجموع الاقتطاعات الإجبارية المحققة
أهم الانتقادات الموجهة لهذا المنهج أنه يقيس التطور الحاصل في التهرب الضريبي مقارنة بسنة الأساس وليس حجم التهرب وهو ما يعني عدم الوصول إلى تقدير حقيقي لحجم التهرب الضريبي، إضافة إلى فرضية ثبات النسبة الضريبية إلى الدخل الوطني في سنة الأساس بمعنى أن التغير الحاصل لإجمالي الدخل الوطني الخام يكون مساويا تماما للتغير النسبي في الضريبة وهذا ليس دائم الحدوث.

ثانيا/ منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة:

في هذه الطريقة، يُقدر حجم التهرب الضريبي استنادًا إلى المعلومات المتاحة في التصريحات الضريبية التي يقدمها المكلف عندما يستفيد من إعفاء ضريبي، حيث يميل إلى الإقرار بدخله الفعلي، مما يخفض رغبته في التهرب الضريبي. بناءً على ذلك، يتم تقدير حجم التهرب الضريبي من خلال فحص التصريحات الضريبية التي تم استلامها خلال فترة الإعفاء¹، ونعبر عنه بالمعادلة التالية:

حجم التهرب الضريبي = المداخل المصروفة قبل الاستفادة من الإعفاءات - المداخل المصروفة خلال الاستفادة من الإعفاءات الضريبية

على الرغم من كون هذا المنهج يتميز باعتماده على تصريحات المكلف واستغلال المعلومات التي تتضمنها وهذا من خلال منح إعفاءات على الضرائب والرسوم التي يتحملها وتحقق من خلال ذلك غايتين الأولى تشجيعه على الاستثمار من خلال تخفيض الأعباء الضريبية، والثانية دفعه للتصريح بدخله وأرقام الأعمال التي حققها فعلا، لكن ما يعاب على هذا المنهج جملة من النقائص نحصرها فيما يلي:

- تفضيل بعض المكلفين عدم التصريح الحقيقي بدخولهم أو أرقام أعمالهم حتى في ظل الإعفاءات الممنوحة لهم، وهذا لشعورهم الدائم بذلك الهاجس اتجاه الإدارة الضريبية وبإمكانية تحملهم لأعباء ضريبية في أي لحظة خاصة في ظل عدم ثبات القوانين والتشريعات؛
- إن تكرر منهج الإعفاءات الضريبية يدفع بعض المكلفين إلى تأجيل التصريح بمداخلهم في انتظار تشريع إعفاء جديد لأجل لاحق، مما ينتج عنه ضعف في عدد المكلفين الذين يصرحون بدخولهم الحقيقية؛

¹ - الجيلاني بلواضح، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2014-2015، ص 138.

- عدم إمكانية الاعتماد على تصريحات السنوات السابقة كأساس لحساب الدخل وأرقام الأعمال للسنوات اللاحقة بشكل مطلق، وهذا للتغيرات الاقتصادية التي تطرأ من سنة إلى أخرى سواء على نشاط المكلف بحد ذاته أو للظروف الاقتصادية الكلية للبلاد (رواج، كساد، تضخم، أزمات ...).

ثالثا/ منهج الضريبة القانونية المحتملة:

ضمن هذا المنهج تعتبر قدرة الأداء الجبائية (الجهد الجبائي) هي الأساس الخاضع للضريبة، ويقصد بقدرة الأداء الجبائية مجموع الثروات المتواجدة في متناول شخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون العام للدولة، وتقسم قدرة الأداء الجبائية إلى قسمين نوردهما فيما يلي:¹

1. قدرة الأداء الجبائية القانونية PFL (النظرية):

وهي مجموع الإيرادات التي كان من المفترض الحصول عليها في حالة تسديد الضرائب الواجبة من طرف المكلفين، وتساوي مجموع قواعد التأسيس لمختلف أنواع الضرائب مضروبة في متوسط معدلاتها لسنة معينة.

2. قدرة الأداء الجبائية الحقيقية PFR (الفعلية)

وتتمثل في مجموع الإيرادات الضريبية التي تم تحصيلها فعلا من قبل الإدارة الجبائية. ومنه يتم حساب الضرائب غير المدفوعة بالطريق التالية:

الضريبة غير المدفوعة = قدرة الأداء الجبائية النظرية PFL - قدرة الأداء الجبائية الحقيقية PFR

وكسابقه من المناهج الأخرى يحتوي هذا المنهج على بعض العيوب والتي تتمثل في:

- تم تصميم هذه الطريقة على أساس عدم الامتثال الضريبي للمكلف دون الأخذ بعين الاعتبار لعوامل أخرى قد تؤثر على التهرب الضريبي مثل مدى فعالية النظام الضريبي ومدى كفاءة الإدارة الضريبية؛

- افتراض صحة التقدير الرسمي للدخل الوطني، مع تجاهل المداخل غير المدرجة في هذا الأخير والناجمة عن الاقتصاد غير الرسمي (الاقتصاد الموازي).

رابعا/ منهج الرقابة الضريبية:

يقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج استنادا للتسويات الجبائية الناتجة عن عمليات الرقابة بأصنافها المختلف حيث تمثل المبالغ الناتجة الفرق بين ما تم التصريح به من طرف المكلفين وما تم تحقيقه فعلا أي أن المبالغ الناتجة عن عمليات الرقابة تمثل حجم التهرب الضريبي ويمكن التعبير عن ذلك وفق المعادلة التالية:

التهرب الضريبي = قيمة المبالغ المستخرجة خلال المراجعة - قيمة المبالغ المصرح بها

¹ - رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص 117

ومن بين الطرق المستعملة في هذا المنهج نجد:

- طريقة التحقيقات الجبائية الخاصة؛
- التحقيق في المحاسبة؛
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

1. طريقة التحقيقات الجبائية الخاصة:

تم تطوير هذه المنهجية ضمن إطار عمل إدارة الضرائب الأمريكية، حيث تم تقدير مستوى الامتثال الضريبي من خلال تحليل مفصل لتصريحات ضريبية تابعة لعينة عشوائية تشمل حوالي 55,000 من المكلفين، حيث يقوم المفتشون الضريبيون بإجراء فحصاً دقيقاً لهذه التصريحات مما يستلزم أن يكون المكلفين قد قدموا بياناتهم الضريبية بصورة كاملة ودقيقة، العينة تضم تنوعاً في الأنشطة الاقتصادية وفئات الدخل بين المكلفين، الأمر الذي يوفر أساساً لتقدير الضرائب المستحقة بناءً على الالتزام الكامل بالقوانين الضريبية السائدة.¹

بناءً على هذه المنهجية، يُحسب حجم التهرب الضريبي من خلال الاعتماد على المبالغ الضريبية المدفوعة التي يتم تحديدها استناداً إلى نتائج المراجعات الخاصة. إضافةً إلى ذلك، يُقاس مستوى امتثال المكلفين للقانون الضريبي، وهو ما يُعبر عنه بمدى الوعي الضريبي لدى المكلفين. يُمكن قياس هذا الوعي من خلال النسبة بين عدد المكلفين الذين لم يُصرحوا بدخولهم بدقة وبين أولئك الذين أجروا تصريحات دقيقة بشأن دخولهم² حيث:

درجة الوعي الضريبي = المكلفين غير المصرحين بدقة عن مداخيلهم / المكلفين المصرحين بدقة عن مداخيلهم

وانطلاقاً من معرفتنا لدرجة الوعي الضريبي يمكننا تقدير حجم التهرب الضريبي وهذا بضرب قيمة الضريبة المقدرة بطريقة التحقيقات الجبائية الخاصة في درجة الوعي الضريبي كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = قيمة الضريبة المقدرة × درجة الوعي الضريبي

لا تخلو هذه المنهجية من القصور، إذ تستقي عينة برنامج المراجعة من المكلفين الذين قدموا تصريحات دقيقة لإدارة الضرائب، وبالتالي يتم استثناء الأفراد الذين لم يُصرحوا بدخولهم بشكل صحيح. هذا الاستثناء يؤدي إلى توليد نتائج مشوهة قد تؤثر سلباً على مصداقية الطريقة المستخدمة. علاوة على ذلك، تُجرى عملية اختيار العينات بشكل عشوائي، دون الاعتماد على معايير موضوعية

¹- Cecile Bazert, **La fraude Fiscale Modélisation du Face a Face Etat- Contribuable**, Thèse pour le Doctorat en Sciences Economiques, Université Montpellier I, France, 2001, p 49

²- سفيان بوزيد، التهرب الضريبي... مفهوم وقياس، مرجع سابق، ص 150.

وواضحة مثل نوع النشاط الاقتصادي أو مصادر الدخل، مما يعزز من احتمالية الانحراف في النتائج النهائية المحققة.¹

2. طريقة التحقيق في المحاسبة:

وتتمثل في عملية التحقيق والتدقيق في البيانات والسجلات المحاسبية للمكلفين بهدف التأكد من صحة ودقة التسجيلات وكذا التقارير المالية المقدمة للإدارة الجبائية، تتطلب هذه العملية احترام جملة من الإجراءات والاعتماد على الأدوات اللازمة لجمع وتحليل وتدقيق المعلومات المحاسبية والمالية من أجل إجراء التصحيحات الضرورية.

فالتحقيق المحاسبي يسمح للإدارة الجبائية بتحديد مقدار الضريبة الواجبة الأداء من طرف المكلفين، في حالة التزامهم بتأدية واجباتهم الجبائية بكل نزاهة، ويحدد مقدار التهرب الضريبي انطلاقاً من إجراء الفرق بين الأسس الجديدة المشكلة والأسس المصرح بها من طرف المكلفين وفق المعادلة التالية:²

مقدار التهرب الضريبي = مبالغ المستحقات الضريبية الناتجة عن التحقيق - مبالغ المستحقات المصرح بها

وما يعاب على هذه الطريقة أنها لا تستطيع قياس حجم التهرب الضريبي الإجمالي على اعتبار أن الملفات المبرمجة للرقابة محدودة العدد ولا تعبر عن المجتمع الضريبي هذا من جهة، ومن جهة ثانية قد تكون الملفات المبرمجة لا تحتوي على فوارق كبيرة بين ما هو مصرح به وما تم اكتشافه جراء عملية الرقابة مما يعطي الانطباع أن حجم التهرب لسنة القياس ليس كبيراً، في حين قد تكون هناك ملفات جبائية لم يتم برمجتها وتحتوي على فوارق كبيرة بين ما هو مصرح به وما تم تحقيقه فعلاً من أرقام أعمال وأرباح، وبالتالي لا يمكن الوصول إلى الحجم الحقيقي للتهرب الضريبي.

3. طريقة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية هو آلية رقابية تستخدمها الإدارة الجبائية لمعرفة الفوارق في الدخول المصرح بها من طرف المكلفين والدخول الحقيقية، وذلك من خلال مقارنة مدى الانسجام بين مداخل المكلف بالضريبة من جهة وبين حالته المادية وعناصر وطرق معيشته والمظاهر الخارجية من جهة أخرى³، ويقدر حجم التهرب حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق

¹ - المرجع نفسه، ص 151.

² - رضوان دوداح، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014-2015، ص 68

³ - عبد الرؤوف بوجريو، مصباح حراق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ودوره في تفعيل التحصيل الجبائي-دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة خلال الفترة (2010-2019)، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 08، العدد 01، جوان 2022، ص 76.

بين قيمة المبالغ المستخرجة وقيمة المبالغ المصرح بها من طرف المكلفين خلال سنة مالية معينة وفق المعادلة التالية:

مقدار التهرب الضريبي = قيمة المبالغ المستخرجة - قيمة المبالغ المصرح بها

ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة أن هذا النوع من التحقيق لا يقيس لنا الحجم الحقيقي للتهرب الضريبي في ظل وجود الاقتصاد غير الرسمي، كما أن عمليات التحقيق تقتصر على عدد محدود من المكلفين.

الفرع الثاني: منهجية القياس بالاعتماد على الاقتصاد الموازي

وفق هذا المنهج يتم تقدير أو تحديد حجم الاقتصاد الموازي، والذي يعتبر الوجه الآخر للتهرب الضريبي لأن مجمل النشاطات والمداخل الذي تتم في ظل هذا الاقتصاد لا تخضع للضريبة، وعلى هذا الأساس يمكن تحديد حجم التهرب الضريبي انطلاقاً من تحديد حجم الاقتصاد الموازي، ويقصد بالاقتصاد الموازي كل الأنشطة الشرعية التي تتم بعيداً عن أعين السلطات الضريبية بهدف التهرب من دفع المستحقات الضريبية الناتجة عن ممارسة تلك الأنشطة، أو غير الشرعية التي تتم بعيداً عن مراقبة القانون كالمταجرة في المخدرات والأسلحة والأعضاء البشرية¹....، فالإقتصاد السري سواء كان مشروعاً أو أسوداً فهو يتم بعيداً عن رقابة الحكومة وبالتالي فمدخلاته ومخرجاته لا تدخل في الحسابات الوطنية، ومن هذا المنطلق يمكن القول أن هناك علاقة طردية تكاملية بين الاقتصاد الموازي والتهرب الضريبي فأينما تواجدت إحدى الظاهرتين تبتعثها الأخرى بالضرورة وعليه يمكن تحديد حجم التهرب الضريبي وفق هذا المنهج من خلال المعادلة التالية:

حجم التهرب الضريبي = حجم الاقتصاد السري * المعدل الضريبي المتوسط المفروض

ومن أهم الطرق المقترحة لقياس حجم الاقتصاد السري (الموازي) نجد:

- منهج الفروق بين الدخل والإنفاق؛
- منهج القوى العاملة؛
- منهج المعاملات؛
- منهج السوق النقدي.

المطلب الرابع: الإجراءات الجزائية الجبائية لقمع جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

أنشئت في الجزائر سنة 1987 لجنة وطنية للإصلاح الضريبي، والتي قدمت تقريراً مفصلاً حول الإصلاح الضريبي دخل حيز التنفيذ سنة 1992، كان هدف هذا الإصلاح إنعاش الاقتصاد الوطني، وعلى وجه الخصوص تطور المؤسسة من خلال التكيف مع الديناميكية الاقتصادية.

¹-رضوان دوداح؛ مرجع سابق، ص 69

منذ ذلك التاريخ عمدت الجهات المختصة إلى محاولة الوصول لإيجاد جزاءات جبائية ناجعة من خلال مختلف قوانين المالية التي تصدر مطلع كل سنة أو قوانين المالية التكميلية التي تأتي عادة منتصف كل سنة، والتي كانت تحمل في طياتها تغييرات متتالية للأحكام القانونية المتعلقة بالجزاءات الجبائية وذلك سواء بإضافة جزاء جبائي جديد أو إلغائه، أو عن طريق تغيير نسبته إما بالزيادة أو بالنقصان، أو الجمع بين عدة أنواع من الجزاءات الجبائية، وهذا كله تبعا لأهمية وخطورة الفعل غير المشروع.

الفرع الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي جريمة تمس بكيان الاقتصاد الوطني، فهو يعتبر من الجرائم الاقتصادية للدولة، فالتهرب الضريبي إذن جريمة كالجرائم الأخرى المنصوص عليها في القانون العام توجب لتحقيقها توافر كل من الركن الشرعي والذي يعني توافر القاعدة القانونية التي تقر بتجريم الفعل والركن المادي والمتمثل في استعمال طرق تدليسية من أجل التملص من أداء الضريبة، وكذلك الركن المعنوي والمتمثل في القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص.

أولا/ الركن الشرعي:

عملا بنص المادة 43 من الدستور الجزائري "لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم"¹، وكذا نص المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري "لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير أمن بغير قانون"²، فإن المشرع الجزائري أقر تجريم التهرب الضريبي من خلال عدة نصوص تضمنتها قوانينه الجبائية نوردتها فيما يلي:

- المواد من 303 إلى 308 ومن 407 إلى 408 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- المواد من 116 إلى 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال؛
- المواد من 530 إلى 538 ومن 542 إلى 544 من قانون الضرائب غير المباشرة؛
- المواد من 119 إلى 121 من قانون التسجيل؛
- المادتان 33 و 34 من قانون الطابع؛
- المادتان 35 و 36 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا/ الركن المادي:

يقصد بالركن المادي للجريمة كل ما يدخل في كيانها وتكون له طبيعة مادية وتلمسه الحواس، فلا يتم تصور وجود جريمة بدون ركن مادي، ذلك أن القانون لا يعاقب على مجرد الأفكار والسلوك

¹ - المادة 43 من المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020 يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 82، لسنة 2020، ص 12.

² - المادة الأولى من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يونيو سنة 1966، الذي يتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، ص

المعاقب عليه في الجرائم الضريبية، باعتبار مرتكبه فاعلا لهذه الجريمة يقتضي صدور هذا السلوك من شخص معين، فالجرائم الضريبية هي من الجرائم ذوي الصفة الخاصة.¹

وعله فالركن المادي يتمثل في استعمال الطرق التدليسية، حيث لم يحدد المشرع الجزائري هذه الطرق بصفة دقيقة بل اكتفى بسرد بعض الأعمال التي تعتبر بمثابة طرق تدليسية في قوانينه الجبائية على سبيل المثال، ومن بين تلك الطرق نذكر ما يلي²:

- ممارسة نشاط غير مصرح به؛
- انجاز عمليات شراء وبيع بضائع بدون فاتورة؛
- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية؛
- النقل عمدا لتقييدات محاسبية خاطئة أو وهمية في الدفاتر المحاسبية الإجبارية؛
- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة؛
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية؛
- القيام بمناورات التملص من وعاء الضريبة بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة في الكشف التفصيلي للزبائن؛
- الإغفال عن قصد عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال الخاضع للضريبة؛
- سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل الضرائب أو الرسوم المدين بها؛
- كل عمل أو سلوك يقتضي ضمنا إدارة واضحة للتملص من دفع مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو تأجيل دفعها؛
- القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية غير قادرين على تأدية مهامهم.

ثالثا/ الركن المعنوي:

مجرد ارتكاب عمل مادي محدد ومعاقب عليه بموجب القانون لا يُشكل بذاته جريمة، بل يجب أن ينبع هذا العمل من إرادة الجاني أو من إهماله وعدم اتخاذ الاحتياطات اللازمة، وهو ما يُعرف بالركن المعنوي للجريمة. يُعتبر القصد الجنائي عنصرا ضروريا؛ حيث يجب أن تتجه إرادة المكلف

¹ - سليم قصاص، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 48، المجلد أ، 2017، ص 285.

² - عيسى سماعيل، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجنائي الجزائري (التشخيص والعلاج)، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 15، العدد 21، 2019، ص 577.

بالضرائب إلى التهرب من الواجب الضريبي، سواء بالتخلص منه بصورة كلية أو جزئية، بهدف حرمان الإدارة الضريبية من حقوقها المستحقة¹.

وقد ظهرت أهمية هذا الركن من حيث أنه كان موضوع انقسام بين الفقهاء، بين من يعتبر جريمة الغش جريمة مادية، ومن يعتبرها جريمة عمدية، وهو انقسام كانت فيه الغلبة للاتجاه الأخير وهو ما تؤكدته عبارة "...باستعمال طرق تدليسية..." في متن نص المادة 303-1 من ق. ض. م. ر. م وغيرها من المواد المماثلة في القوانين المختلفة للضرائب.

ولهذا فقد أثرت مشكلة تحديد هذا الركن بين من يرى أن القصد هو صورة الركن المعنوي وبين من يرى أن الخطأ هو صورة الركن المعنوي، كذلك لا يكفي لقيام الجريمة والاعتداد بها توفر الركن المادي وحده، ولكن يجب أن يتوفر كذلك الجانب الشخصي والذاتي للجاني وهو ما يمثل الأصول النفسية للجريمة ويسمى الركن المعنوي².

تتناول نصوص القانون الجنائي جريمة التهرب الضريبي دون استخدام عبارات محددة تشير بوضوح إلى القصد الجنائي، إلا في حالات معينة كما جاء في نص المادة 6/118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي تنص على أنه يعتبر من الأعمال التدليسية "كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمناً، إرادة واضحة للتخلص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة"، إضافة إلى بعض العبارات النادرة مثل: الإغفال عن قصد، النقل عمداً لتقييدات محاسبية،...، ولكن المعنى العام لمختلف النصوص وطريقة وصف أساليب الغش توحى كلها إلى نية المشرع الجنائي في اشتراط قصد الغش لتحقيق حالة الغش الجنائي³.

ولقد أوجب المشرع في هذا الركن توفر نوعين من القصد، قصد عام وقصد خاص⁴:

- القصد العام ويفترض فيه علم المكلف فعلاً بارتكابه الاحتيال بنية التخلص من الضريبة؛
- القصد الخاص ويفترض فيه أن يتجه المكلف إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها، أي بمعنى حرمان الإدارة من الحصول على حقها.

الفرع الثاني: ردع جريمة التهرب الضريبي

¹ - بوزيان بوناطور، الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص باليومين الدراسيين عن الغش الضريبي والتهرب الجمركي، الجزائر، 13 و 14 نوفمبر 2007، ص 30.

² - سليم قصاص، مرجع سابق، ص 287.

³ - عيسى سماعين، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجنائي الجزائري (التشخيص والعلاج)، مرجع سابق، ص 578.

⁴ - بوعلام ولهي، العياشي عجلان، التهرب الجنائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، 2008، 149.

من أجل مواجهة جريمة التهرب الضريبي أقر المشرع الجزائري جملة من العقوبات الجبائية وأخرى جزائية، فكانت الإدارة الجبائية هي صاحبة الاختصاص في إسقاط العقوبات الجبائية أما القضاء فهو صاحب الاختصاص في تسليط العقوبات الجزائية، وعليه سنتناول في هذا الجزء من الدراسة ثلاث عناصر أساسية وهي الأشخاص الخاضعون للجزاء، فالعقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي، وأخيرا الظروف المشددة والظروف المخففة للعقوبة.

أولا/ الأشخاص الخاضعون للجزاء :

كل شخص طبيعي أو معنوي ثبت ارتكابه لجريمة التهرب الضريبي (الغش الضريبي) فإنه يخضع وجوبا للجزاءات التي أقرها المشرع لهذه الجريمة.

1. الأشخاص الطبيعيون:

كل شخص يتخلص من أداء الضريبة أو الرسم المدين به باستعمال طرق احتيالية وتدليسية يعاقب بالعقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي بمفهوم مختلف القوانين الجبائية، وذلك بصفته فاعلا أصليا أو بصفته مساهما (شريكا) في ارتكابها، وقد اتفقت كل القوانين الجبائية على تعريف الشريك طبقا للقواعد العامة أي المادة 41 وما يليها من قانون العقوبات، وقد أعطى المشرع بعض القرائن القانونية التي تجعل من المتصف بها شريكا في جريمة التهرب الضريبي ويعاقب بنفس عقوبة الفاعل الأصلي وهذه القرائن هي¹:

- كل من توسط بصفة غير قانونية من أجل تحويل القيم المنقولة أو لتحصيل القسيمات بالخارج؛
- كل مشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل مل شخص تتمثل مهنته في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها؛

- كل من قبض بصفة غير قانونية ولاسمة قسيمات يملكها الغير.
- كما يطبق على من حرض الجمهور على رفض أداء الضريبة أو على تأخيرها بنفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي طبقا للمواد 2/121 من ق.ر.ر.أ والمادة 2/408 من ق.ض.م.ر.م والمادة 2/536 من قانون ض.غ.م.

2. الأشخاص المعنويون:

لم ينص المشرع الجزائري صراحة على الجزاءات المسلطة على الشخص المعنوي (بالأحرى الشركة التجارية) في إطار القوانين الجبائية، باستثناء تلك الأحكام المتعلقة بالغرامات الجزائية والجبائية

¹ - أحمد خيدل، زهيرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 1، جامعة غرداية، الجزائر، 2021، ص 1066.

التي يمكن النطق بها في آن واحد ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو التأسيسيين، والشخص المعنوي.

وعليه، لو حاولنا مقارنة الأحكام القانونية المنصوص عليها في قانون العقوبات مع تلك المنصوص عليها في القوانين الضريبية، سنخلص إلى استنتاج الفراغ القانوني الذي يعتري الأحكام الرهانة المتعلقة بالجزاءات المسلطة على الشخص المعنوي، في هذا المضمار يجب التنويه إلى أن الجزاء طبقا لقانون العقوبات ينقسم إلى نوعين: عقوبة وتدابير أمن، أما العقوبة فهي كل جزاء يقرره المشرع ويوقعه القاضي على من ثبتت مسؤوليته في ارتكاب جريمة معينة، وهي إيلاء يوقع على الجاني بالإنقاص من بعض حقوقه الشخصية أهمها الحق في الحياة والحق في الحرية، في حين يعتبر تدبير أمن كل معاملة فردية قسرية ينص عليها القانون ويوقعها القاضي لمواجهة الخطورة الإجرامية لدى الأشخاص لتفادي ارتكاب جريمة معينة والدفاع عن المجتمع ضد الإجمام¹، وعليه فالفرق بين العقوبة وتدابير الأمن، أن الأولى غرضها ردعي أما الثاني فغرضه وقائي.

في حين نجد أن الجزاء طبقا للقوانين الضريبية لا يقسم إلى عقوبة وتدابير أمن، لأن هناك جزاءات جبائية لا يمين أن تأخذ وصف العقوبة، بالرغم من أنها تقيد وتؤثر على الذمة المالية للمسلطة عليه.

3. مسؤولية الغير:

وهو ما نص عليه قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 529، حيث حدد بنص هذه المادة الأشخاص المسؤولين عن المخالفات الضريبية ومن ضمنها جريمة التهرب الضريبي، وحدد مسؤوليتهم فيما يخص أداء ودفع الحقوق والغرامات المالية والمصاريف، وقد تم تمييز أربع فئات وهم كالتالي:²

- ❖ مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم؛
- ❖ الأب أو الأم أو الوصي، فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين والساكنين عندهم؛
- ❖ المالكون أو المستأجرون الرئيسيون، فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم وبساتينهم المسورة وجنائهم والأماكن الأخرى؛
- ❖ الناقلون فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية.

¹ - عائشة بوعزم، مكافحة جرائم جباية الشركات التجارية، مركز الكتاب الأكاديمي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2022، ص 107.

² - المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة محين بالقانون رقم (21-16) المؤرخ في 2021/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2022.

بالنسبة للورثة فتقع على عاتقهم مسؤولية رد المصاريف وتسديد المبالغ المالية من تركة المتوفي باعتبارها ديونا على التركة.¹

ثانيا/ العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي:

رتب المشرع الجزائري على جريمة التهرب الضريبي مجموعة من العقوبات الجزائية، والتي يختلف مقدارها ونوعها باختلاف الضريبة المتملص منها سواء كانت عقوبات أصلية أو تكميلية، ويتبين ذلك من خلال النصوص الضريبية المختلفة التي حدد فيها المشرع الحد الأدنى والأعلى للعقوبة، والعقوبة الجبائية التي تتمثل في الغرامة والمصادرة، والتي تهدف لاسترجاع الخزينة العمومية للحقوق المتملص منها من طرف المكلف.

1. العقوبات الجزائية:

لقد نصت مختلف القوانين الجبائية وكذلك قانون العقوبات على تسليط عقوبات ردعية على مرتكبي الجرائم الضريبية والتي تعتبر جريمة التهرب الضريبي من أهمها، وقد تمثلت هذه العقوبات في الحبس والغرامة الجزائية والتي تمثل عقوبات أصلية بالإضافة إلى عقوبات تكميلية تتمثل في الجزاءات السالبة للحقوق.

1.1. العقوبات الأصلية:

أجمعت تقريبا كل القوانين الضريبية فيما يخص العقوبة، وهي الحبس من سنة إلى خمس سنوات كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة باستعماله مناورات وطرق تدليسية واحتيالية، غير أنها اختلفت فيما يخص قيمة الغرامة الجزائية وهو سيتم تفصيله فيما يلي:

1.1.1. بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال:

بالرجوع إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا سيما المواد 134، 176 و 407 منه، وكذلك المواد 116، 117 و 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، فإنها تحليلنا فيما يخص الجزاء المقرر للأفعال المكونة لجريمة التهرب الضريبي إلى نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على ما يلي:²

❖ فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا، بما يلي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق الحقوق المتملص منها 100.000 دج؛

¹ - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للنشر والتوزيع، دون طبعة، الجزائر، 2008، ص 251.

² - المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، مرجع سابق.

- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج؛
- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج؛
- الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج؛
- الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

مما تقدم نلاحظ أن العقوبة المقررة للتهرب الضريبي تختلف باختلاف قيمة المبلغ المتملص منه، وقد استقر قضاء المحكمة العليا على أن تحديد المبلغ المتملص منه يكون لكل سنة مالية، ودون احتساب غرامات التأخير.¹

2.1.1. بالنسبة للضرائب غير المباشرة:

نصت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة على العقوبات الجزائية التي يتم من خلالها قمع التهرب الضريبي حيث جاءت كما يلي "يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها، بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.²

3.1.1. بالنسبة لحقوق التسجيل:

العقوبات الجزائية لجريمة التهرب الضريبي فيما يخص حقوق التسجيل نصت عليها المادة 119 من قانون التسجيل والتي مفادها "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو

¹ - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص - الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال بعض الجرائم الخاصة، دار هومة للنشر والتوزيع، الطبعة السابعة عشر، الجزء الأول، الجزائر، 2014، ص 486.

² - المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2022، مرجع سابق.

خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج، وحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أنه لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج¹.

4.1.1. بالنسبة لحقوق الطابع:

المادة 34 من قانون الطابع حملت في طياتها العقوبات الجزائية المفروضة على المكلفين الذين يثبت ارتكابهم لجريمة التهرب الضريبي حيث نصت على "كل من نقص أو حاول الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 دج و 20.000 دج وسجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج².

3.1. العقوبات التكميلية والتبعية:

ترتبط العقوبة التكميلية ارتباطا وثيقا بطبيعة الجريمة وحيثياتها، إذ لا يمكن للقاضي أن يحكم بها مستقلة عن العقوبة الأصلية (إلا في الحالات التي ينص عليها القانون صراحة وهي إما إجبارية أو اختيارية) ويجب أن تذكر صراحة في الحكم الصادر وإلا اعتبر القرار القضائي مخالفا للقانون³، وقد حددت المادة التاسعة من قانون العقوبات على سبيل الحصر العقوبات التكميلية*.

1.2.1. العقوبات الجزائية التكميلية:

¹ - المادة 119 فقرة 1 من قانون التسجيل لسنة 2022 محين بالقانون رقم (16-21) المؤرخ في 2021/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2022.

² - المادة 34 فقرة 1 من قانون الطابع لسنة 2022 محين بالقانون رقم (16-21) المؤرخ في 2021/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2022.

³ - أحمد نوري، سالم حوة، استرداد عائدات الفساد ودوره في الحد من جرائم الفساد، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 8، العدد 1، مارس 2021، ص 155.

* نصت المادة التاسعة من قانون العقوبات على أن "العقوبات التكميلية هي:

- الحجر القانوني - الحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية والمدنية والعائلية - تحديد الإقامة - المنع من الإقامة - المصادرة الجزئية للأموال.

- المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط - إغلاق المؤسسة - الإقصاء من الصفقات العمومية - الحظر من إصدار الشيكات و/أو استعمال بطاقات الدفع - تعليق أو سحب رخصة السياقة أو إلغاؤها مع المنع من استصدار رخصة جديدة - سحب جواز السفر - نشر أو تعليق حكم أو قرار الإدانة.

العقوبات التكميلية نصت عليها المادة التاسعة من قانون العقوبات وعددها اثني عشر (12) عقوبة، وقد نصت قوانين الضرائب على البعض منها في نصوصها والتي سنوردها فيما يلي:

❖ **نشر الحكم وتعليقه:** قد نصت المادة 303 من ق ض م ر م في الفقرة 6 أنه يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعيينها وتعليقه في الأماكن التي تحددها والكل على نفقة المحكوم عليه، وهو نفس ما نصت عليه المواد 134 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 550 من ق ض غ م والمادة 120 فقرة 6 من قانون التسجيل والمادة 35 فقرة 6 من قانون الطابع، وتكون هاته العقوبة ملزمة في حالة العود.

❖ **غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا:** إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الجبائي أو لم يكتتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، فإنه في هذه الحالة يتم إقرار الغلق المؤقت للمحل وهذا بناء على تقرير المحاسب المتابع، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانون أو المحضر القضائي.¹

2.2.1. العقوبات الجزائية التبعية: وهي العقوبات التي تطبق بصورة تلقائية بعد صدور الحكم الجزائي ولا تستوجب أن ينطق بها القاضي، وتتمثل في ثلاث عقوبات:

❖ **المنع من المشاركة في الصفقات العمومية:** حيث يمنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمدة عشر (10) سنوات، كل شخص حكم عليه بمقرر قضائي نهائي ثبت تورطه في الغش الجبائي²، كما نصت المادة 52 من المرسوم الرئاسي 236-2010 المؤرخ في 2010/10/07 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، على أن يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين:

- لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه جبائية؛
- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش وأصحاب المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجبائية والجمارك والتجارة.

❖ **المنع من ممارسة النشاط التجاري:** علاوة على العقوبة المنصوص عليها في المادة 544 فقرة 3 من ق ض غ م، والمادة 306 فقرة 03 من ق ض م ر م، على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام، فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى المنع من مزاوله المهنة لكل من رجال الأعمال، الخبير الجبائي أو المحاسب ولكل من له هذه الصفة، وحتى إذا كان بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة فقد جاءت المادة 29 من القانون رقم 03-22

¹ المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 محين بالقانون رقم (16-21) المؤرخ في 2021/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2022.

² المادة 62 من الأمر رقم 31/96 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 يتضمن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 85 لسنة 1996.

المتضمن قانون المالية لسنة 2004 لتثبت منع الأشخاص الذين تمت إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الجبائي من ممارسة النشاط التجاري، حسب مفهوم القانون رقم 90-12 المؤرخ في 18 أوت 1990 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم.¹

❖ **التسجيل في البطاقة الوطنية للغشاشين:** تعتبر البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش قاعدة معطيات ممرضة للمعلومات يسجل فيها أعمال الغش المرتكبة من طرف كل شخص طبيعي أو معنوي ارتكب مخالفة خطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية، التجارية، الجمركية، البنكية والمالية وكذا الذي لم يقم بالإيداع القانوني لحسابات الشركة، وينتج عن ارتكاب المخالفة من طرف شخص معنوي تسجيل ممثليه القانونيين ضمن هذه القائمة، يتم تزويد هذه البطاقة من طرف المصالح المؤهلة للوزارة المكلفة بالمالية والوزارة المكلفة بالتجارة وبنك الجزائر.

يترتب عن معاناة المصالح المؤهلة قانونا لمخالفة خطيرة (كالتخلص من الوعاء ودفع الضرائب، المناورات التدليسية والتصريحات الكاذبة في المجال الجبائي والجمركي وكذا التجاري، تحويل الامتيازات الجبائية والجمركية والتجارية عن وجهتها،...) إجبارية إجراء التسجيل الفوري لمرتكبها في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش، كما يتعين على الإدارة أو المؤسسة مصدر تسجيل الشخص الطبيعي أو المعنوي في هذه الأخيرة المباشرة الفورية في إجراءات شطب التسجيل تبعاً لتسوية وضعيته إزاء مجموع الأسباب التي بررت تسجيله، عملية التسجيل والشطب تستوجب تبليغ الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بهذا الإجراء في أجل خمسة عشر (15) يوماً بعنوان مقر النشاط الذي صرح به، ويسري هذا الأجل اعتباراً من تاريخ إمضاء طلب التسجيل أو الشطب من البطاقة الوطنية للغشاشين.²

وتقوم مصالح المديرية العامة للضرائب بمهمة تنظيم وتسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش والتي تعتبر سرية ومؤمنة ولا يمكن تبليغها إلا للأشخاص المؤهلين والذين يجب عليهم أن يسهروا على الاستخدام القانوني للمعلومات التي تتضمنها وحمايتها، وفي هذا الصدد تكلف المصالح الضريبية بما يأتي:³

- عمليات التسجيل والشطب للأشخاص الطبيعيين والمعنويين من البطاقة؛
- إنشاء قاعدة المعطيات الممرضة للبطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش وتحيينها وإدارتها؛
- حفظ المعطيات على دعائم مغناطيسية ومادية؛

¹ - المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 83 لسنة 2003.

² - المواد من 2 إلى 7 من المرسوم التنفيذي رقم 13-84 المؤرخ في 06 فيفري 2013 المتعلق بكيفيات تنظيم وتسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 09 لسنة 2013.

³ - المادة 9 من المرجع نفسه.

- توفير المعطيات المحينة للبطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ووضعها تحت تصرف الإدارات والهيئات والمؤسسات المؤهلة؛
- إعلام كل شخص طبيعي أو معنوي بوضعيته اتجاه البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش؛
- اتخاذ التدابير التي تسمح بتفادي كل استخدام سيء أو تدليسي لوثائق ودعائم المعلومة المتعلقة بالبطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش؛
- ضمان الأمن المادي لقاعدة معطيات البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش؛
- ضمان أمن وإدارة الوصول إلى البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

2. العقوبات المالية:

لا تعتبر العقوبة الجزائية هي العقوبة الوحيدة لجريمة التهرب الضريبي، بل توجد عقوبات أخرى نصت عليها مختلف القوانين الجبائية، وتختلف من نص لآخر مضمونا ومقدارا ويمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع وهي الغرامة المالية، الزيادة، والمصادرة وهو ما سيتم تفصيله في الاتي حسب كل قانون من القوانين الجبائية.

1.2. الغرامة الجبائية:

تطبق الغرامة الجبائية على المكلف في حالة ارتكابه لجريمة التهرب الضريبي، الأمر الذي أكده المشرع الجزائري في مختلف قوانينه الجبائية وهو ما سنتعرض له فيما يلي:

1.1.2. الغرامات المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: وتتمثل الغرامات

المقررة في هذا القانون فيما يلي:

- يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود والمنصوص عليه في المادة 183 من نفس القانون بدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000 دج¹؛
- معاقبة كل شخص يقوم بعرقلة الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات التشريع الضريبي بأي تصرف وبأي طريقة كانت، ويمنعهم من أداء مهامهم بغرامة جبائية محددة بين 10.000 دج و 30.000 دج، وترفع هذه الغرامة إلى 50.000 دج في حال تم التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة، وفي حالة إجراء معائنتين متتاليتين يضاعف مبلغ الغرامة بثلاث مرات²؛

¹ - المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، مرجع سابق.

² - المادة 304 من المرجع نفسه.

- يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير أو بصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها:¹

- 1.000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عنه،
- 2.000 دج عن المخالفة الثانية؛
- 3.000 دج عن المخالفة الثالثة وهكذا دواليك بإضافة 1.000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد بالضريبة أو لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب وإما بالتزامن.

- يعاقب بغرامة جبائية قدرها 500.000 دج، عند عدم التزام المؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطا مؤقتا بالجزائر والتي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة بالالتزامات الواقعة على عاتقها اتجاه الإدارة الجبائية، لاسيما إرسال نسخة من العقد المبرم إلى المصلحة الجبائية المسيرة للملف الجبائي التابع لها مكان فرض الضريبة، خلال الشهر الذي يلي إقامتها في الجزائر، مع إجبارية إعلام المصلحة الجبائية المسيرة على كل ملحق أو تعديل في العقد الرئيسي، خلال العشرة (10) أيام التي تلي إعداده.² وتطبق نفس الغرامة أعلاه على الشركات أعضاء التجمع المنشأ وفقا لأحكام القانون التجاري، في حال الإخلال بالالتزامات التالية:³

- عدم تقديم نسخة من عقد التجمع، خلال مدة ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ إنشاء التجمع، وفي حالة فسخ العقد يتم إبلاغ المصالح الجبائية وفقا لنفس هذه الشروط؛
- نسخ من عقود الأشغال أو التوريد أو الخدمات، وكذا الملاحق المعدلة لهذه العقود المبررة من قبل التجمع، خلال ثلاثين (30) يوما التي تلي تاريخ توقيعها.

- تطبق الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة، في حالة معاينة التلبس الذي تنص على إجراءاته المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، غرامة مالية قدرها (600.000 دج) وذلك مهما كان نظام الإخضاع الضريبي، يرفع هذا المبلغ إلى 1.200.000 دج في حالة تجاوز رقم الأعمال عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي عتبة 8.000.000 دج المنصوص عليه في مجال نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب المادة 282 مكرر 1 من ق م ر م.⁴

2.1.2. الغرامات المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة:

¹ - المادة 306 من المرجع نفسه.

² - المادة 194 بالرجوع لنص المادة 161 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، مرجع سابق.

³ - المادة 194 بالرجوع لنص المادة 153 مكرر من المرجع نفسه.

⁴ - المادة 194 مكرر 1 من المرجع نفسه.

فيما يخص الغرامات الجبائية التي نص عليها قانون الضرائب غير المباشرة فقد قسمها إلى قسمين إحداها عقوبات ثابتة، حيث يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 5.000 دج إلى 25.000 دج، هذا دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام لا سيما بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة.¹ والأخرى عقوبات نسبية تطبق في حالة التملص من الحقوق الناتجة عن المخالفات المذكورة أعلاه، إذ تطبق غرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25.000 دج.²

3.1.2. الغرامات المنصوص عليها في قانون الرسوم على رقم الأعمال:

يعاقب على كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 500 دج و 2.500 دج، أما في حالة استعمال طرق تدليسية فيحدد مبلغ هذه الغرامة بقيمة تتراوح بين 1.000 دج و 5.000 دج.³ أما فيما يخص عدم التزام المكلفين بوضع لوحات الهوية التي تحمل اسمهم ولقبهم أو عنوان المؤسسة وطبيعة النشاط، فتطبق عليهم غرامة جبائية يحدد مبلغها ب 1.000 دج⁴، في حين تطبق غرامة جبائية مبلغها يتراوح بين 1.000 دج و 5.000 دج في حال الإخلال بالالتزامات المنصوص عليها في المادة 61 من ق ر ر أ والمتعلقة بإلزامية وضع الأشخاص أو الشركات الذين ينجزون أشغالا عقارية بطريقة واضحة أمام كل ورشة بناء يمارسون فيها نشاطهم، وطوال مدة هذا النشاط وتكون معلقة وتبرز المعلومات التالية⁵:

- اسمهم ولقبهم، أو عنوان شركتهم وعنوان المقاول العام؛
- طبيعة الأشغال؛
- اسم صاحب المشروع.

4.1.2. الغرامات المنصوص عليها في قانوني التسجيل والطابع وقانون الإجراءات الجبائية:

في حالة تملص المكلف من رسوم التسجيل فإنه تطبق عليه غرامة جبائية تكون مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج.⁶

¹ - المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2022، مرجع سابق.

² - المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2022، مرجع سابق.

³ - المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2022، مرجع سابق.

⁴ - المادة 114 بالرجوع لنص المادة 60 من المرجع نفسه.

⁵ - المادة 114 بالرجوع لنص المادة 61 من المرجع نفسه.

⁶ - المادة 120 من قانون التسجيل لسنة 2022، مرجع سابق.

أما في حالة تملص المكلف من رسوم الطابع فتكون الغرامة الجبائية المقررة في حقه مساوية لخمسة أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج، ويعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 10.000 دج و 100.000 دج كل من يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم.¹

كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات التي تساعد الإدارة الجبائية في تحديد القواعد الجبائية والمذكورة في المواد من 45 إلى 61 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 5.000 دج و 50.000 دج، بالإضافة إلى ذلك يترتب على هذه المخالفة تطبيق تلجنة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى، عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق.²

2.2. الزيادات:

اختلف الفقهاء حول الطبيعة القانونية للزيادات، فالبعض يعتبرها جزاء تعويضي مدنيا والعرض الآخر يراها جزاء عقابيا ذو طبيعة إدارية، إلا أنهم اتفقوا حول الهدف المرجو منها والمتمثل في تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة، وتختلف الزيادات وتتنوع باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف عند عدم احترامه لالتزاماته الجبائية، وقد ورد ذكرها في نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والذي حددها في ثلاث حالات وهي:

1.2.2. الزيادة بسبب عدم التصريح:

في حالة لم يقدم المكلف بالضريبة التصريح السنوي إما بصدد الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات فإن ذلك سيؤدي إلى مضاعفة المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%، قد تخفض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322 من ق ض م ر م، إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبق زيادة بنسبة 35%.³

2.2.2. الزيادات بسبب التأخير في تقديم التصريح:

يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة الوثائق والمعلومات المطلوبة في المواد 152، 153 و 181 من قانون ض م ر م بالإضافة إلى الغرامة الجبائية إلى الزيادات التي قد

¹ - المادتين 35 و 37 من قانون الطابع لسنة 2022، مرجع سابق.

² - المادتين 62 و 63 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، مرجع سابق.

³ - المادة 192 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، مرجع سابق.

تصل إلى 25% من مبلغ الحقوق وهذا في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام.¹

3.2.2. الزيادة بسبب النقص في التصريح:

عند تصريح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين ربحا أو دخلا ناقصا أو غير صحيح، فإنه يتعرض لزيادة تضاف لمبلغ الحقوق المتملص منها والتي تكون وفق النسب التالية:²

- 10%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه؛
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

أما في حالة القيام بأعمال تدليسية، فتطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50%، وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100%، تطبق هذه النسبة كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.³

3.2 المصادرة:

عرف المشرع الجزائري المصادرة في المادة 15 من قانون العقوبات بأنها "الأيلولة النهائية لمال أو مجموعة أموال معينة أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء".⁴

وعرفت المصادرة كذلك على أنها "نزع ملكية المال جبرا عن صاحبه بدون مقابل وإضافته إلى ملك الدولة، وعرفت محكمة النقض المصرية بأنها إجراء الغرض منه تملك الدولة أشياء مضبوطة ذات صلة بجريمة قهرا عن صاحبها وبغير مقابل"⁵

في هذا الإطار انفرد قانون الضرائب غير المباشر بالنص على عقوبة المصادرة وهذا في المادة 525 منه، حيث نصت على " إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في

¹ - المادة 192 فقرة 02 من المرجع نفسه.

² - المادة 193 فقرة 01 من المرجع نفسه.

³ - المادة 193 فقرة 02 من المرجع نفسه.

⁴ - المادة 15 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08 يونيو 1966 الذي يتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، مرجع سابق.

⁵ - نبيل صقر، عزالدين قماروي، الجريمة المنظمة التهريب والمخدرات وتبييض الأموال في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2008، ص 64.

المادتين 523 و 524، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير، وتصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية، وتعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير، كذلك الأجهزة والأوعية والآليات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة¹.

المصادرة في الأصل هي عقوبة تكميلية جوازية (وهذا بعد إلغاء نص المادة 25 من قانون العقوبات)، إلا إذا نص القانون صراحة على أنها وجوبية وهو ما تضمنته المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة.

المطلب الخامس: تبني معايير الحوكمة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي

يعد مفهوم الحوكمة الضريبية من المفاهيم حديثة النشأة، ووليد الحوكمة التي ظهرت كنتيجة حتمية للأزمات المالية والاقتصادية في العالم التي ما فتئت تعصف بالدول في ظل العولمة وانفصال الإدارة عن الملكية، ولمنع الفساد وزيادة الرقابة على الأعمال والمحافظة على حقوق المساهمين، ومع تطور الحوكمة الخاصة بالشركات ثم البنوك ظهرت الحوكمة العامة التي تحكم مسؤوليات وصلاحيات المؤسسات الحكومية ودوائرها من دون تحيز للدولة، فكان مضمونها تكريس الشفافية عن أعمالها اتجاه المواطنين وإشراكهم في الحكم، ومن هنا ظهر مفهوم الحوكمة الضريبية.

الفرع الأول: مفهوم، أهداف وأهمية الحوكمة الضريبية

إن مفهوم الحوكمة الضريبية عبارة عن مفهوم حديث النشأة، ووليد التطور في مفهوم الحوكمة والتي تمخضت عن الأزمات المالية والمعوقات الاقتصادية في العالم في ظل العولمة، وانفصال الإدارة عن الملكية كما تنص عليه نظرية الوكالة.

أولا/ مفهوم الحوكمة الضريبية:

تعتبر حوكمة المؤسسات وبشكل خاص الحوكمة الضريبية أحد أهم المواضيع الحديثة في المجالين المالي والمحاسبي لما تمثله المؤسسات الضريبية من عنصر أساسي لتنمية الاقتصاد الوطني، وقد ظهر مفهوم الحوكمة في المجال الجبائي أول مرة من خلال نتائج اللجنة الأوروبية حيث قامت بتاريخ 28 أبريل 2009 بنشر توصياتها حول تحسين الفعالية الجبائية الموجه إلى كل من البرلمان الأوروبي، المجلس الأوروبي واللجنة الاقتصادية والاجتماعية الأوروبية، بحيث تم تعريفها بأنها " تقوم على الشفافية، تبادل المعلومات، والمنافسة الجبائية العادلة"².

¹ - المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2022، مرجع سابق.

² - محمد بوشوشة، تقييم واقع الحوكمة الجبائية في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 01، 28-02-

2021، ص 107.

وهو ما يدفعنا للتعرف على مفهومها الذي اجتهد الفقهاء في التقديم له من خلال التعاريف التالية:

التعريف الأول: " يقصد بالحوكمة الضريبية مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التنفيذية والإجراءات التنظيمية التي تكفل ضبط الأداء بالمنظومة الضريبية ككل، من خلال تحديد قاطع لدور الأطراف ذوي العلاقة وطبيعة هذه العلاقة مستقلة كانت أو تأثيرية، والتي ينبغي لكل طرف أدائها طوعية مع فرض العقوبات في حالة الإخلال بها"¹

التعريف الثاني: الحوكمة الضريبية هي "مجموعة القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل والارتقاء به، وزيادة الثقة بين المتعاملين معها لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقرير المساءلة لجميع العاملين، وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادي للدولة".²

التعريف الثالث: الحوكمة الضريبية هي " مجموعة القيم الفاعلة والهادفة للإصلاح الكلي الشامل والمتواصل لمنظومة المجتمع، بالاستناد لمنظومة قانونية سليمة وأطر محاسبية واضحة، وإعلام كفاء ونزيه يحقق الثقافة التي تعكس العدالة الاجتماعية، وجوهرها العدالة الجبائية والإنصاف الجبائي في ظل الرقابة السيادية للدولة بما يحقق أفضل الأهداف المجتمعية في ظل تنمية شاملة مستدامة"³.

التعريف الرابع: قد عرفها Sandrine Groult على أنها "الإجراءات والأدوار الجديدة للإدارة الجبائية لتحقيق الصلابة في الرقابة الضريبية، والشفافية في نقل وتحويل المعلومات الجبائية للجمهور"⁴.

التعريف الخامس: عرفت أيضا على أنها " مجموعة الترتيبات المؤسسية الجبائية التي تنظم سير السياسة

الجبائية في البلد، وتشمل هذه الترتيبات على سبيل المثال القواعد القانونية الجبائية، أطر الميزانية متوسطة الأجل، وإنشاء السلطات الجبائية المستقلة"⁵.

¹ - أسامة علي عبد الخالق، العلاقة التأثيرية المتبادلة والمتكاملة بين كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات وأثرها على تصحيح مسار منظومة العمل المحاسبية والضريبية، المؤتمر الضريبي الثاني عشر (فاعلية تطبيق النظام الضريبي المصري)، مركز الدراسات المالية والضريبية الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، جوان 2007، ص 21.

² - مهند محمد موسى العبيني، عبد الرحمان محمد عبد الرحمان، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الرابع والأربعون، 2015، ص 136.

³ - هجير بلعوي، الحوكمة الجبائية ودورها في ترشيد النفقات الجبائية نموذج الجزائر، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، مارس 2017، ص 180.

⁴ - مولود ميكاوي، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، 2015، ص 146.

⁵ - Georgia Kaplanoglou and Vassilis T. Rapanos, The Greek Fiscal crisis and the Role of Fiscal Governance, Hellenic Observatory European Institute, June 2011, p 02

مما تقدم يمكن وضع تعريف إجرائي للحوكمة الجبائية حيث أنها مجموعة القواعد، المبادئ، الأسس والإجراءات التي تعنى بوضع الإطار القانوني المتكامل والراشد لضبط أداء الإدارة الضريبية، كما تحدد طبيعة العلاقة بين المصالح الجبائية ومختلف الأطراف الأخرى بما يضمن حقوق وواجبات كل طرف وهذا يؤدي إلى توفير قدر من المصداقية والشفافية في تعامل الإدارة مع المكلفين، وهو ما يسمح من التمتع السليم والرقابة المجتمعية الفاعلة على الموارد الجبائية العمومية والمحافظة على أموال الدولة من الضياع وفرض المساءلة على جميع العاملين في حالة الإخلال بتلك القواعد، وذلك لضمان حقوق كل الأطراف بعدالة والوصول إلى تحقيق أهداف التشريع الضريبي الاقتصادية.

ثانيا/ أهداف الحوكمة الضريبية:

إن أهم ما تهدف إليه الحوكمة الضريبية هو تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال جعله أكثر مردودية في تحصيل الإيرادات، وإخضاع النفقات الضريبية للشفافية والرصد والتقييم، وهو ما يجعل هذا النظام مقبولا لدى المكلفين دون الشعور بالظلم والسعي لتحقيق مصالح جميع الأطراف (الإدارة والمكلفين)، من خلال سعي الحوكمة إلى إلغاء جميع أشكال التمييز في تطبيق التشريع الجبائي ولا يتأتى ذلك إلا بتوفر الشفافية التامة، ويتحقق هدف تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال آليتين هما على التوالي:¹

1. تحسين الأداء الاقتصادي للدولة:

ويكون ذلك من خلال النقاط التالية:

- أحد الشروط الأساسية للنمو الاقتصادي تحقيق أكبر حصيلة جبائية، بحيث يجب أن تتميز هذه الأخيرة بالاستدامة والابتعاد عن الحاصلات الزرفية؛
- التقليل من معدلات الفقر، من خلال ارتفاع الإيرادات الجبائية للدولة واستدامتها نتيجة الاستخدام الفعال والشفاف لها والتوزيع العادل لأعبائها على أفراد المجتمع؛
- استقطاب الاستثمارات المستدامة وجعل الاقتصاد أكثر تنافسية، بالإضافة إلى تسهيل نشاط المؤسسات الاقتصادية وتحسين مستوى التبادل التجاري وإنشاء مناصب شغل جديدة.

2. تحسين التحضر الجبائي لدى المكلفين:

يعتبر تطبيق نظام ضريبي عادل وشفاف أمر في غاية الأهمية لتكريس الديمقراطية التشاركية وزيادة شرعية السلطة العمومية ونظام الحكم القائم في الدولة، وهذا بسبب اقتناع المكلفين بعدالة الضرائب المفروضة عليهم من جهة، والاستخدام المسؤول للإيرادات الضريبية من طرف السلطة من خلال ترشيد النفقات العمومية واستفادة المكلفين من خدمات عمومية ذات جودة عالية كمقابل لما دفعوه من جهة ثانية، وهذا ما يؤدي بالضرورة إلى انتشار الوعي الجبائي بين المكلفين ويتم ترجمته

¹ - محمد بوشوشة، تقييم واقع الحوكمة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 108.

في شكل عقد اجتماعي قوي بين السلطة العمومية والممولين وهو بدوره يساهم في تشجيع الامتثال الضريبي، تطوير الحوكمة الاقتصادية وتحقيق إيرادات جبائية مهمة يتم استخدامها بكفاءة لتحقيق التنمية الاقتصادية المنشودة.

ويمكن رصد أهداف أخرى للحوكمة الضريبية نوجزها في النقاط التالية:¹

- قدرة الإدارة الضريبية على فرض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للشركات باعتبارها من أصحاب المصالح، وبما يحقق المحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع وتعظيم الربح الضريبي، ومنع إتباع سياسات ينجم عنها تعثر الشركات؛
- قدرة المشرع الضريبي على تحقيق التناسق بين عناصر النظام الضريبي ودعم أواصر الثقة بين مختلف الأطراف المعنية؛
- عدالة التشريع الضريبي في المعاملة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية وكذلك بين المكلفين أنفسهم؛
- التشجيع على مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة ورفع مستوى الوعي الضريبي؛
- الأخذ بالأساليب العلمية والتقنيات التكنولوجية الحديثة والمتطورة.

ثالثا/ أهمية الحوكمة الضريبية:

يمكن عرض أهمية الحوكمة الضريبية لكل من المكلف والإدارة الضريبية فيما يلي:²

1. من ناحية المكلف: في ظل توافر الحوكمة الضريبية وتطبيق مبادئها سيؤدي ذلك إلى انتشار الثقة والاطمئنان لدى المكلفين اتجاه الإدارة الضريبية وعدم خوفهم من تعسفها في استخدام حقوقها وسلطاتها، بل بالعكس من ذلك تماما حيث تسعى فقط لتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية وفق مبادئ العدالة، وتحافظ على حقوق المكلف مع التزامها بالإفصاح والشفافية، مما يؤدي إلى عدم ترمت المكلف وإساءته الظن بالإدارة الضريبية وشعوره بالراحة النفسية وعدم القلق وهو ما يخلق لدى المكلف الحافز على الإفصاح بمجمل إيراداته وأرباحه الخاضعة للضريبة وتأدية ما عليه من مستحقات ضريبية في الآجال المحددة قانونا.

2. من ناحية الإدارة الضريبية: تتمثل أهمية تطبيق الحوكمة الضريبية في التقليل من حجم المنازعات والخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلفين، ومحاولة تحسين وزيادة الحصيلة الضريبية، فضلا عن شيوع المرونة في العمل داخل الجهاز الضريبي مما يساعد الموظفين على أداء واجباتهم بدقة وبنفسية

¹ - أمين راشدي، دور التحقيق الجبائي العميق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي - دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسطيف، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 7، العدد 12، جوان 2017، ص 488.

² - آدم حديدي، أم الخير حمودة، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي - دراسة ميدانية لعينة من مديريات الضرائب في الجزائر - مجلة المقرري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 1، خاص، جانفي 2019، ص 214 - 215.

هادئة تجعلهم أكثر كفاءة وفاعلية في تطبيق القوانين، هذا إضافة إلى تحسين الأداء الضريبي ومنع الفساد المالي والإداري.

الفرع الثاني: مساهمة مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي

في ظل الآثار السلبية التي تنتج عن التهرب الضريبي فقد أصبحت مسألة الحوكمة الجبائية تنصدر اهتمامات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، ومن مظاهر هذا الاهتمام جملة الإصلاحات التي تتبناها تلك الدول والتي تسعى من خلالها إلى تبني مبادئ أو معايير الحوكمة لمواجهة الأزمات وحل المشكلات التي تعاني منها الأنظمة الضريبية.

أولا/ مبادئ الحوكمة الجبائية:

يمكن القول إن مبادئ الحوكمة الضريبية المستنبطة من مبادئ الحوكمة الإدارية تتمثل في النقاط التالية:

- **وجود إطار فعال للحوكمة الضريبية:** يجب على إطار الحوكمة الضريبية في الإدارة الضريبية أن يعمل على رفع مستوى الشفافية وإن يتماشى مع أحكام القانون، يوزع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة بشكل واضح ويمنح السلطة والموارد للسلطات الإشرافية والتنظيمية لتأدية مهامهم بكل مهنية وموضوعية.¹

- **الإفصاح والشفافية:** تعبر الشفافية الضريبية عن الطريقة أو الأسلوب التي يتم من خلالها عرض القوانين، الأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، وهذا ما سيؤدي إلى زيادة قدرتهم على معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم، حيث يهدف مبدأ الإفصاح والشفافية إلى وضع المكلف في موقف بعيد عن اللبس والغموض وتعقد الإجراءات وجعل الأمور واضحة وشفافة أي تقديم صورة حقيقية عن كل ما يحدث.

فتحقيق الحوكمة في الإدارة الضريبية تتطلب توفر جميع البيانات والمعلومات على أسس فرض الضريبة، وأسس الربط والتقدير بكل موضوعية، ولتحقيق هذا الغرض وجب على الإدارة الضريبية أن تقوم بجمع كافة البيانات للفحص الضريبي.²

- **المشاركة الجماعية:** يتعين على الإدارة المركزية للضرائب انتهاز مبدأ المشاركة الجماعية الفعالة للعاملين بالإدارة الضريبية والمكلفين في اتخاذ القرارات المتعلقة بهم، ولعل هذا الاتجاه هو الذي دفع المشرع إلى مبدأ التمثيل المقصود للأطراف ذوي المصالح الحيوية في اللجان العليا للإدارة الضريبية،

¹ مليكة زغيب، سوسن زيرق، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، يومي 06 و07 ماي 2012، ص 05.

² فارس طلوش، رمزي علوان، الرقابة الجبائية كآلية من آليات تفعيل الحوكمة الضريبية - دراسة ميدانية للمديرة الفرعية للرقابة خنشلة - مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 10، العدد 01، 2022/06/30، ص 38.

بحيث تكون قرارات اللجان وتوصياتها محققة لمصالح كافة الأطراف (سواء المكلفين أو الإدارة الضريبية)، وهو ما يضمن في هذه الحالة مشاركة الجميع في ظل توفر شرط الاستقلالية أي أن كل فرد مسؤول عن أفعاله.¹

- **العدالة الجبائية:** يعتبر آدم سميث أول من قدم مفهوما للعدالة الضريبية، حيث يقصد بها دفع المكلفين لضريبة متماثلة في حالة كانوا في مركز اقتصادي واحد، فيمكن القول إن العدالة الجبائية هي محاولة لتوزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع دون تمييز بين جهة أو فئة معينة عن أخرى، إلا في حالات استثنائية لها سببها الموضوعي مثل الإعفاءات المقدمة لذوي الدخل المنخفضة.²

- **المساءلة:** يمكن النظر إلى المساءلة على أنها تفعيل دور القوانين في ملاحقة كل من يرتكب خطأ أو يتعدى على حقوق غيره بالمخالفة للقوانين والقرارات والمواثيق، ويخضع للمساءلة جميع الموظفين العموميين دون تمييز، ويخضع صاحب القرار ومنفذه للمساءلة من جانب جميع أفراد المجتمع ومؤسساته، بصورة تجعله يراعي المصالح العامة للمجتمع.³

فالمساءلة المتكافئة بمعنى آخر هي تمكين ذوي العلاقات من الأفراد داخل الإدارة الضريبية وخارجها من مراقبة العمل دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيله أو الإساءة إلى الآخرين، فضلا عن تطبيق الأنظمة والتعليمات بكل شفافية على جميع الموظفين في الإدارة، وتعد المساءلة هي الوجه الآخر للقيادة ودونها تكون القيادة ديكتاتورية، وهي التزام يلزم الآخرين بالمحاسبة أو الإجابة عن المسؤولية التي تسند إليهم.

- **الاستقلالية:** ومعناها عدم تدخل جهات معينة فيما يخص تطبيق القوانين الجبائية وذلك خدمة لمبدأ العدالة الجبائية.

- **المسؤولية:** ينطلق هذا المبدأ من الشرعية أي توافق السلوكيات والتصرفات مع مقتضيات الواقعة من منظور قانوني (حماية الممتلكات) وأخلاقي (حماية الحريات)، بموجب هذا المبدأ يتم التصريح بالمعلومات والتقارير بالطريقة التي تساعد على اتخاذ قرارات مناسبة وفي الأجل المناسبة، ولتجسيد

¹ - خديجة عوادية، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي -دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب سوق أهراس- مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد الأول، 2021/07/01، ص 146.

² - الطيب عيدي، عائشة بوشیخي، دور معايير الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد الرابع، العدد الثاني، 2021/09/15، ص 399.

³ - حدري دونية، الانتقال من السياسة الظرفية إلى الاستراتيجية في إطار الإصلاح الجبائي -بالرجوع إلى حالة الجزائر- أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020/2019، ص 195.

مبدأ المسؤولية تحتاج الإدارة الضريبية إلى تطبيق باقي مبادئ الحوكمة والمتمثلة أساسا في الشفافية، المساءلة والرقابة.¹

ثانيا/ دور مبادئ الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي

بعد التعرف على مبادئ الحوكمة الضريبية سنتطرق فيما يلي لكيفية مساهمة هذه الأخيرة في الحد من التهرب الضريبي من جهة، ومن جهة ثانية الدور الذي تلعبه هذه المبادئ في التزام الإدارة الضريبية بالقواعد الضريبية.

الجدول رقم (2-2): دور مبادئ الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي

مبادئ الحوكمة الضريبية	دور مبادئ الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي
وجود إطار فعال للحوكمة الضريبية	يساعد إطار الحوكمة الضريبية الفعال في تبسيط الإجراءات الضريبية، وتقليل التكاليف الواقعة على كاهل كل من الإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء، كما يساعد في تحسين كفاءة الإدارة الضريبية، ويمنحها القدرة على توعية المكلفين بحقوقهم وواجباتهم الضريبية، مما يمكنها من التركيز على مكافحة التهرب الضريبي وزيادة امتثال المكلفين للقوانين واللوائح الضريبية.
الإفصاح والشفافية	إن الإفصاح عن المعلومات بصورة شفافة مع إمكانية الحصول عليها من قبل كافة الأطراف ذات العلاقة وفي الوقت المناسب، يساهم في تحقيق العدالة من خلال حصول كافة الأطراف على المعلومات من طرف جميع المكلفين بسهولة ويسر، كما أن الإفصاح في الوقت المناسب يساهم في تعريف المكلفين بالإجراءات الضريبية، وعليه فإن الشفافية في العمل الضريبي تعمل على الحد من تهرب المكلفين من الضريبة وبالتالي الزيادة في تحصيل الإيرادات الضريبية وفي الوقت نفسه تحقيق الاقتصاد في النفقات.
العدالة الجبائية	تسمح العدالة الجبائية بالتوزيع المتساوي للعبء الجبائي بين أفراد المجتمع كل حسب قدرته التكاليفية، ودون أي نوع من أنواع التمييز بينهم، وهو ما يؤدي بالضرورة إلى زيادة ثقة المجتمع الضريبي في التشريع الضريبي والإدارة القائمة على تطبيقه مما يحد في النهاية من التهرب الضريبي.
المساءلة	تسمح المساءلة بتحديد مسؤوليات جميع الأطراف المعنية بالضرائب سواء كانت الإدارة الضريبية أو المكلفين، وبعد ذلك ترمي إلى تطبيق العقوبات الصارمة على

¹ - شعبان فرج، فهيمة حدادو، عبد الله الحرتسي حميد، الحوكمة الجبائية ودورها في الحد من الفساد الجبائي بالجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد الثامن، العدد الأول، 2019، ص 82.

المخالفين للقوانين واللوائح الضريبية، مما يساهم في تقليص ظاهرة التهرب الضريبي خوفا من التبعات المترتبة عن اللجوء إلى الحيل غير القانونية للتملص من الضريبة.	
وذلك من خلال إشراك جميع الأطراف المعنية (الإدارة الضريبية، المكلفين، المجتمع المدني، الباحثين، الصحفيين، المحاسبين ومحافظي الحسابات) في عملية صنع القرار الضريبي، ويكون ذلك بالاستماع إلى آرائهم واقتراحاتهم، مما يساعد على الرقابة ومكافحة الفساد والتهرب الضريبي.	المشاركة الجماعية
يساهم مبدأ الاستقلالية في ضمان عدم خضوع الإدارة الضريبية لضغوط سياسية من جهات خارجية، مثل الشركات الكبرى أو الأفراد ذوو النفوذ، مما يساعد على تطبيق القوانين واللوائح الضريبية بشكل عادل على جميع المكلفين ومن دون تمييز، وهو الأمر الذي يزيد من ثقة المواطنين في النظام الضريبي ويشجعهم على الالتزام الطوعي وفي الوقت ذاته يبرز مدى جدية الدولة في ردع التهرب الضريبي ومكافحته مهما كانت سلطة وقوة الطرف المرتكب له.	الاستقلالية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على خديجة عوادية، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي -دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب سوق أهراس، مرجع سابق، ص 147.

المبحث الثاني: التهرب الضريبي باستغلال التحفيزات الجبائية والتهرب الإلكتروني

تعد قضايا التهرب الضريبي عن طريق استغلال التحفيزات الجبائية وكذا التهرب الضريبي الإلكتروني من المسائل الحيوية في مجال السياسات الضريبية الحديثة، إذ يعبر التهرب الضريبي باستخدام التحفيزات الجبائية عن استغلال ذكي للمزايا الضريبية المخصصة بهدف تقليل التكاليف الضريبية، في حين يعكس التهرب الإلكتروني تحولا تكنولوجيا يفتح آفاقا لتجاوز الالتزامات الضريبية عبر الوسائط الرقمية، وهو ما يتطلب الفهم الدقيق والتعامل الفعال مع هذه الظواهر والتحديات المستمرة التي يواجهها النظام الضريبي، بهدف تعزيز النزاهة والفعالية في تحصيل الضرائب.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول التحفيزات الجبائية وواقعها في الجزائر

تمثل التحفيزات الجبائية جزءا أساسيا في إطار السياسات الضريبية، حيث تعد أداة إستراتيجية لتعزيز النشاط الاقتصادي وتحقيق التنمية المستدامة، وتتجلى في تقديم حوافز مالية أو غير مالية للمكلفين بهدف تشجيع استثماراتهم ورفع إنتاجيتهم، ورغم فعالية هذه السياسات في تحفيز النمو الاقتصادي إلا أنها تتطلب تحقيق التوازن بين دفع عجلة النمو الاقتصادي وضمان تحقيق العدالة الاجتماعية من جهة والحفاظ على موارد الخزينة العمومية من جهة ثانية.

الفرع الأول: مفهوم التحفيزات الجبائية

إن التحفيزات الجبائية والتي يطلق عليها أيضا مصطلحات (الامتيازات أو التحريض) تحمل عدة تعاريف يمكن التطرق لها فيما يلي:

التعريف الأول: تعبر التحفيزات الجبائية عن "قيام الدولة بتخفيض جزء من الحقوق الضريبية الخاصة بها من خلال تقديم مساعدات مالية غير مباشرة لبعض العناصر الاقتصادية، بهدف تحفيز تبني سلوك معين لدى هذه الفئة، مع الالتزام بالامتثال لجملة من الشروط المحددة من طرف المشرع، والمتمثلة في نوع النشاط، مكانه، إطاره القانوني... الخ، وهذا بغية تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية"¹.

التعريف الثاني: تعرف على أنها " هي تلك الإجراءات الخاصة بالسياسة الاقتصادية، التي تهدف إلى توجيه الأعوان الاقتصاديين نحو سلوك معين لم يكن ضمن اهتماماتهم أو لم يبدو الرغبة فيه، وذلك مقابل استفادتهم من مزايا وتحفيزات معينة تتمثل عادة في الإعفاءات المؤقتة أو تخفيض المعدلات الضريبية شريطة التزام المستفيد بمجموعة من الضوابط والشروط التي تسيطرها الدولة"².

التعريف الثالث: " هو إجراء اختياري خاص لتطبيق سياسة اقتصادية معينة تستهدف الحصول على سلوك معين من المتعاملين الاقتصاديين، لتوجيه اهتمامهم للاستثمار في قطاعات أو مناطق معينة مقابل استفادتهم من مزايا ضريبية"³.

التعريف الرابع: تعرف وزارة المالية في الجزائر التحفيزات الجبائية على أنها " امتيازات جبائية تمنحها الدولة بقصد تشجيع الأنشطة والمناطق والمؤسسات أو الفئات الاجتماعية، وذلك عن طريق الإعفاء الطوعي لجزء من عائدات الضرائب"⁴.

مما تقدم يمكن القول أن التحفيزات الجبائية هي تلك الآلية التي تهدف من خلالها الدولة إلى تحفيز أو دعم أنشطة معينة أو فئات محددة من المكلفين، عن طريق تقديم إعفاءات مؤقتة لعدد من السنوات أو تخفيضات في معدلات الضرائب، من أجل تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية مثل تشجيع الاستثمار، دعم الابتكار، تحفيز النمو الاقتصادي، توجيه الأنشطة الاقتصادية نحو قطاعات

¹ - فوزي لوالبي، محمد مسعودي، أثر التحفيزات الجبائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة على الحصيلة الجبائية في الجزائر - دراسة قياسية - مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 01، 2020، ص 27.

² - مبارك لسلوس وآخرون، التحفيزات الجبائية وإشكالية تمويل الجماعات المحلية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 02، العدد الأول، 2012، ص 50.

³ - مرسى السيد حجازي، النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، اليكس لتكنولوجيا الاتصالات، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 276.

⁴ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2016، ص 46.

ذات أهمية إستراتيجية، مع مراعاة التزام المستفيدين من هذه المزايا بتنفيذ جملة من الشروط والضوابط التي تحددها الدولة.

الفرع الثاني: خصائص التحفيزات الجبائية

من خلال التعاريف التي صيغت للتحفيزات الجبائية يمكن استنتاج مجموعة من الخصائص التي تميزها نوردتها فيما يلي¹:

✓ **إجراءات اختيارية:** وهو ما يعني ترك حرية الاختيار للأعوان الاقتصاديين في الخضوع أو عدم الخضوع للشروط والتدابير المحددة من طرف الدولة في مقابل الاستفادة من الامتيازات، من دون أن يترتب عن ذلك أي إجراء تأديبي ضد العون الاقتصادي؛

✓ **إجراءات هادفة:** تستهدف الدولة من خلال تقديم التحفيزات الضريبية تعزيز التنمية وتطوير وإنعاش المناطق المعزولة أو القطاعات الحيوية ضمن إستراتيجيتها الاقتصادية. نظرًا لأن هذه التحفيزات تمثل تنازلًا من الدولة عن جزء من إيراداتها الحالية من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية مستقبلية غير مضمونة، يتطلب الأمر من المشرع أن يُطور هذه التحفيزات مستندًا إلى دراسات معمقة تأخذ في الاعتبار الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة. كما يجب تحديد مدة الصلاحية لهذه التحفيزات وتحديد الشروط اللازمة التي يجب أن تتوافر في المستفيدين منها، بالإضافة إلى إجراء دراسات تنبؤية لتقدير التغيرات المستقبلية التي قد تؤثر على فعالية التحفيزات المقدمة؛

✓ **إجراءات ذات مقاييس:** التحفيز الجبائي ليس إجراء عام يطبق على جميع المؤسسات، إنما هو إجراء خاص محدد بمجموعة مقاييس (تدابير) يضعها المشرع ويبين من خلالها نوعية النشاط، مكان إقامته، مدة الاستفادة من هذا التحفيز، الإطار القانوني والتنظيمي للمستفيد؛

✓ **إجراءات تتميز بوجود الثنائية (فائدة-مقابل):** يستفيد العملاء الاقتصاديون من التحفيزات الجبائية، ومع ذلك، يتعين عليهم في المقابل توجيه اهتمامهم نحو العمليات الاقتصادية ذات الجدوى، أي نحو المشاريع الاقتصادية التي تتناسب مع الأهداف الاقتصادية المحددة في إطار السياسة التنموية التي تتبناها الدولة، يهدف ذلك إلى تحقيق نتائج إيجابية في الآجال المتوسطة والطويلة؛

✓ **إجراءات تتميز بسلوك معين:** ومعنى ذلك أن التحفيز يهدف إلى إحداث سلوك أو تصرف لم يكن ضمن اهتمامات أو تفكير العون الاقتصادي، ودفعه أو تحريضه للقيام به من تلقاء نفسه.

الفرع الثالث: أهداف التحفيزات الجبائية وأشكالها

تُعد التحفيزات الجبائية أداة ضريبية تستخدم بهدف تشجيع سلوكيات محددة أو تحقيق أهداف معينة في إطار السياسات الاقتصادية، يتنوع هدفها بين دعم الاستثمارات، تعزيز البحث والتطوير، تحفيز الابتكار، وتوجيه النشاط الاقتصادي نحو قطاعات مهمة، وتأخذ أشكالاً متعددة كالتخفيض في

¹ - فوزي لوالبيه، محمد مسعودي، مرجع سابق، ص 27.

المعدلات الضريبية، الإعفاءات المؤقتة، وتقديم حوافز مالية أو غير مالية، تتمثل أهميتها في تحفيز النشاط الاقتصادي بطرق تعكس أولويات السياسات الحكومية وتعزز التنمية المستدامة.

أولا/ أهداف التحفيزات الجبائية:

تسعى أي دولة من خلال سنّها لقوانين وتشريعات تمنح بموجبها تحفيزات جبائية للأعوان الاقتصاديين إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- الأهداف الاقتصادية:

تتجسد الأهداف الاقتصادية لسياسة التحفيز الجبائي فيما يلي¹:

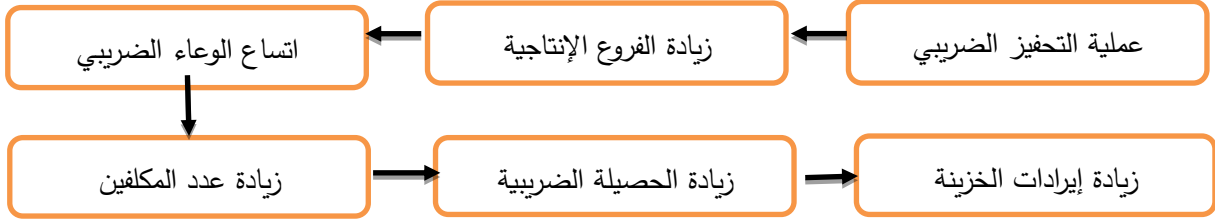
- الزيادة في الأنشطة الإنتاجية حيث أن التحفيزات الجبائية تعمل على تشجيع أصحاب المهن والمشايع؛
- دعم الواردات من المستلزمات الرأسمالية الضرورية لتجسيد عملية التنمية واستمرارها، حيث يتعين على النظام الضريبي دعم وتشجيع استيراد هذه السلع على الأقل في المراحل الأولى لعملية التنمية لاستحالة إنتاجها محليا،
- المساهمة في زيادة ديناميكية النشاط الاقتصادي وتنمية الاستثمار، حيث تعمل الحوافز الجبائية على تشجيع تراكم رؤوس الأموال بتخفيض العبء الضريبي ومن ثم حجم التكاليف؛
- تؤدي الحوافز الضريبية إلى تحسين الإنتاجية من خلال زيادة مردودية عوامل الإنتاج وتخفيض تكلفة اليد العاملة؛
- التخفيض في تكاليف الاستثمار وهو ما يؤدي إلى إمكانية منافسة السلع الأجنبية والعمل على تشجيع الصادرات خارج المحروقات؛
- توسيع الوعاء الضريبي حيث تمنح التحفيزات الجبائية عادة بهدف توسيع الوعاء الذي سوف تفرض عليه الضريبة في المستقبل، والغرض من ذلك هو زيادة الإيرادات الضريبية الموجهة للخزينة العمومية، ولكن من الواجب أن يكون تحقيق هذا الهدف في المدى البعيد على اعتبار أن المشاريع الاستثمارية تحقق في سنواتها الأولى عادة خسائر متتالية جراء نشاطها نظرا لحجم الإنفاق الرأسمالي في بداية النشاط²، والشكل الموالي يبين آلية عمل التحفيزات الجبائية في زيادة إيرادات الخزينة العامة.

¹-عزيز معيفي، دور المعاملة الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي وتوجيهه في قانون الاستثمار الجزائري، المجلة

الأكاديمية للبحث القانوني، عدد 02، 2011، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، الجزائر، ص 53.

²- فوزي لوالبيه، مسعودي محمد، مرجع سابق، ص 28.

الشكل رقم (2-2): آلية عمل التحفيزات الجبائية في زيادة إيرادات الخزينة العام



المصدر: فوزي لوالبيه، محمد مسعودي، أثر التحفيزات الجبائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة على الحصيلة الجبائية في الجزائر -دراسة قياسية-مرجع سابق، ص 28.

2- الأهداف الاجتماعية:

يهدف المشرع الجبائي من خلال التحفيزات الجبائية إلى تحقيق أهدافا اجتماعية مصاحبة للأهداف الاقتصادية والتي تتمثل فيما يلي:¹

2-1- امتصاص البطالة: إن الوفورات الضريبية التي تستفيد منها المؤسسات الاقتصادية نتيجة حصولها على تحفيزات جبائية، تتيح لها إمكانية إعادة استثمارها وبالتالي الزيادة في حجم نشاطها، وهو ما يؤدي في المقابل إلى توفير مناصب شغل جديدة مما يساهم في التخفيف من حدة البطالة سواء كان ذلك على المستوى المحلي أو حتى على المستوى الوطني؛

2-2- تحقيق التوازن الجهوي: يكون ذلك من خلال الحوافز الجبائية الموجهة لدعم وتشجيع الاستثمار في المناطق المحرومة والتي يراد تنميتها وتطويرها، وهذا بهدف تقليص الهوة بينها وبين المناطق المنتعشة اقتصاديا، والعمل في المقابل على القضاء على ظاهرة النزوح الريفي وتوفير الشروط الملائمة لاستقرار السكان؛

2-3- التوزيع العادل للدخل: يمكن تحقيق توزيع عادل للدخل بين أفراد المجتمع من خلال الاقتطاع الجبائي، حيث يتم استخلاص مبالغ مالية من المكلفين بالضرائب وتوجيهها نحو مشاريع ذات أهمية اجتماعية، مثل الرعاية الصحية والتعليم، وتحسين البنية التحتية. بالإضافة إلى ذلك، تتيح قوانين الضرائب العديدة إعفاء الدخول التي لا تتجاوز مستوى معين، مما يضمن أن الأفراد ذوي الدخل المنخفض لا يتأثرون بشكل كبير بالضرائب، وبالتالي يُحقق التوازن والعدالة في توزيع الأعباء الضريبية.

2-4- دعم الجمعيات الخيرية وجمعيات التنمية والجمعيات التعاونية وغيرها من المؤسسات التي لا تهدف إلى الربح، ومساعدتها على أداء الهدف النبيل الذي تسعى إليه، وذلك من خلال إعفائها من الضرائب.

¹ عبد الحق بوقفة وآخرون، أثر التحفيز الجبائي على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر -دراسة ميدانية-، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد الرابع، العدد الثاني، 2018، ص 211

ثانيا/ أشكال التحفيزات الجبائية:

لكي يتسنى لسياسة التحفيز الجبائي تأدية دورها في تفعيل النشاط الاقتصادي وتحقيق مختلف الأهداف المسطرة والمرجوة والمتعلقة أساسا بإحداث تنمية اقتصادية واجتماعية، كان لابد على المشرع الجبائي أن يوضح بشكل دقيق مختلف الأدوات التي تعتمد عليها السياسة التحفيزية والمتمثلة فيما يلي:

1- الإعفاء الضريبي: وهو إسقاط حق الدولة عن بعض الممولين فيما يخص مبلغ الضريبة الواجب التسديد مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف محددة حيث يمكن أن يكون هذا الإعفاء دائما أو مؤقتا¹، ففي حالة الإعفاء الدائم يجب على المستثمر أن يتقيد بمجموعة من الشروط الموضوعة من طرف الدولة للاستفادة منه مادام أن سبب الإعفاء لازال قائما، ويسقط الإعفاء بسقوط سببه، أما الإعفاء المؤقت فيكون من خلال إسقاط حق الدولة في مال المكلف لمدة معينة من حياة النشاط المستهدف بالتشجيع².

2- التخفيضات الضريبية: هو قيام الدولة بتقليص قيمة الضريبة المستحقة على المستثمرين مقابل التزامهم ببعض الشروط كإعادة استثمار جزء من أرباحهم، حيث تتخذ تلك التخفيضات الضريبية شكل نسب معينة من مبلغ الضريبة، يتم تحديدها وفقاً للتوجهات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة لتحقيقها³.

3- المعدلات التمييزية: والمقصود بها وضع عدة معدلات ضريبية بالنسبة لنفس الضريبة، حيث يتم بموجبها تطبيق معدلات تفضيلية بالنسبة لقطاعات النشاط التي ترغب الدولة في تشجيعها، في حين يتم تطبيق المعدلات العادية على باقي الأنشطة غير المعنية بالتشجيع، وما على المستثمر إلا أن يختار قطاع النشاط الذي يخضع لمعدل تفضيلي إذا أراد الاستفادة من ذلك الشكل من التحفيزات الجبائية.

4- نظام الاهتلاك: تُعدّ تقنية الاهتلاك مسألة ضريبية ذات أهمية بالنظر إلى تأثيرها المباشر على النتيجة الجبائية، حيث يتوقف حجم المخصصات السنوية على نوعية الاهتلاك المعتمد، سواء كان خطي، متزايد، أو متناقص. ويُعتبرُ كبر حجم هذه المخصصات، وتسارعها في بداية حياة الاستثمار،

¹ - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 119.

² - سعاد مالح، المقومات الجبائية في جذب الاستثمار الأجنبي، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول الإطار القانوني للاستثمار الأجنبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 16 و 17 نوفمبر 2015، ص 16.

³ - لعزیز معيفي، مرجع سابق، ص 55.

امتيازًا لصالح المؤسسة. فبفضل هذا الامتياز، تكون المؤسسة قادرة على تقليل حجم الضرائب المستحقة، وذلك بالإضافة إلى أن الاهتلاك يشكل عنصرًا أساسيًا في هيكل التمويل الذاتي للمؤسسة¹.

5- ترحيل الخسائر: هذه الآلية تُعدّ واحدة من الوسائل الهامة التي يتم من خلالها استيعاب الآثار السلبية للضرائب من جهة، وتعزيز الاستثمارات الخاصة وتعزيز التراكم الرأسمالي في اتجاه الأنشطة الاقتصادية المرغوبة من جهة أخرى، يتم تحقيق ترحيل الخسائر عبر خصمها من الأرباح وتحميلها على سنوات لاحقة، نظرًا لأن الربح يشكل المصدر الأساسي لتحفيز إعادة الاستثمار وتنمية هذا المورد الذاتي².

الفرع الرابع: واقع التحفيزات الجبائية في الجزائر

في السنوات الأخيرة، شهدت الجزائر العديد من التحديثات التي مست النظام الضريبي خصوصًا ما تعلق بالتحفيزات الجبائية بهدف تعزيز النشاط الاقتصادي وتحسين بيئة الأعمال، هذا وفي سياق جملة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية، يظل البحث عن توازن مستدام بين تحقيق الإيرادات الضريبية وتحفيز الاستثمارات الخاصة ضروريًا لضمان تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية في الجزائر، وفي هذا الإطار يمكن الإشارة إلى مختلف التحفيزات الجبائية التي يحتويها النظام الضريبي الجزائري

أولاً/أجهزة دعم الاستثمار ومنح التحفيزات الضريبية:

تتمثل هذه الأخيرة على وجه الخصوص فيما يلي:

1- الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI): أنشأت هذه الوكالة بموجب المادة 06 من الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001، وانطلقت في ممارسة مهامها ابتداء من شهر أبريل 2002، وقد عرفها المشرع الجزائري بموجب نص المرسوم التنفيذي رقم 06-356 على أنها "مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتوضع تحت وصاية الوزير المكلف بترقية الاستثمارات"³، وقد تغير اسم هذه الوكالة حيث أصبح يطلق عليها "الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار AAPI" بموجب نص المادة 18 من القانون رقم 18-22 المؤرخ في 24/07/2022

¹ - عيسى سماعيل، دور التحفيزات الجبائية في تشجيع الاستثمار السياحي في الجزائر دراسة حالة فندق لافالي بالشلف، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 03، 2019، ص 133.

² - رمزي حموش، زهية علاش، دور التحفيزات الجبائية في تشجيع الاستثمار في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول تفعيل النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، جامعة يحي فارس بالمدية، يوم 16 ديسمبر 2019، ص 06.

³ - المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 06-356 المتعلق بصلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار تنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 64 الصادرة بتاريخ 11/10/2006، ص 14.

المتعلق بالاستثمار، حيث وضعت تحت وصاية الوزير الأول لتختص بدعم ومراقبة المستثمرين الوطنيين والأجانب في تجسيد مشاريعهم الاستثمارية.

1-1- دور الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار: تعمل هذه الوكالة على القيام بالمهام المبينة أدناه¹

- ترقية وتنشيط الاستثمار في الجزائر وكذا في الخارج وجاذبية الجزائر، بالاتصال مع الممثلات الدبلوماسية والقنصلية الجزائرية بالخارج؛
- إعلام أوساط الأعمال وتحسيسهم؛
- ضمان تسيير المنصة الرقمية للمستثمر؛
- تسجيل ملفات الاستثمار ومعالجتها؛
- مرافقة المستثمر في استكمال الإجراءات المتصلة باستثماره؛
- تسيير المزايا، بما فيها تلك المتعلقة بحافزة المشاريع المصرح بها أو المسجلة قبل تاريخ إصدار القانون 18-22،

- متابعة مدى تقدم وضعية المشاريع الاستثمارية.

1-2- المستفيدون من المزايا في إطار الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار: كل شخص طبيعي أو معنوي، مقيم أو غير مقيم، يرغب في إنشاء شركة خاضعة للقانون الجزائري، في نشاط اقتصادي لإنتاج السلع والخدمات غير المستثناة من المزايا، لا يمكن للأشخاص الذين استفادوا من الامتيازات الجبائية في إطار مختلف أجهزة دعم التشغيل (الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية، الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر)، الاستفادة من منظومة دعم الاستثمار في إطار الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار إلا بعد²:

- انتهاء فترة الإعفاء فيما يخص مرحلة الاستغلال الممنوحة في إطار منظومة جهاز دعم التشغيل؛
- التخلي عن الامتيازات الممنوحة في إطار منظومة دعم التشغيل.

أما الاستثمارات المعنية بالمزايا الممنوحة في إطار جهاز الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار هي الاستثمارات في النشاطات الاقتصادية لإنتاج السلع والخدمات المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المحليين أو الأجانب المقيمين أو غير المقيمين، يتعلق الأمر بالاستثمارات المنجزة من خلال³:

¹ - المادة 18 من القانون رقم 18-22 مؤرخ في 24 جويلية 2022 المتعلق بالاستثمار، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 50 الصادرة بتاريخ 2024/07/28، ص 07.

² - موقع الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار متاح على الرابط: <https://aapi.dz/ar/accueil-ar>، تاريخ الاطلاع: 2024/02/13.

³ - المزايا الخاصة بالوكالة الجزائرية لتطوير الاستثمار، موقع المديرية العامة للضرائب متاح على الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz>، تاريخ الاطلاع: 2024/02/13.

- اقتناء الأملاك المادية وغير المادية المندرجة مباشرة في أنشطة إنتاج السلع والخدمات في إطار إنشاء نشاطات جديدة، توسيع و/أو إعادة تأهيل قدرات الإنتاج؛
 - المشاركة في رأسمال الشركة على شكل مساهمات أو عينية؛
 - نقل النشاطات من الخارج إلى داخل الوطن.
- 1-3- التحفيزات الجبائية الممنوحة من طرف الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار:** يمكن أن تستفيد الاستثمارات المشار إليها أعلاه بناء على طلب من المستثمر من أحد الأنظمة التحفيزية المذكورة أدناه¹:

✓ **نظام القطاعات:** وهو النظام التحفيزي للقطاعات ذات الأولوية ويندرج ضمنه الاستثمارات في نشاطات (المناجم والتعقيب، الزراعة، التربية المائية والصيد البحري، الصناعة، الصناعة الغذائية، الصناعة الصيدلانية والكيميائية، الخدمات والسياحة، الطاقات الجديدة والمتجددة، اقتصاد المعرفة وتكنولوجيا المعلومات والاتصال).

✓ **نظام المناطق:** هذا النظام يخص المناطق التي توليها الدولة أهمية خاصة، حيث يؤهل للاستفادة منه (المناطق التابعة للهضاب العليا، الجنوب والجنوب الكبير، المناطق حيث التطوير يحتاج مرافقة خاصة من الدولة، المناطق التي تتوفر على إمكانيات من موارد طبيعية لتنميتها).

✓ **نظام الاستثمارات المهيكل:** حيث أن الاستثمارات المؤهلة للاستفادة من هذا النظام التحفيزي هي تلك الاستثمارات ذات الإمكانيات العالية لخلق الثروة والتشغيل والتي من شأنها الرفع من جاذبية الإقليم، وتكون قوة دافعة للنشاط الاقتصادي من أجل تنمية مستدامة.

أما المزايا الجبائية التي تستفيد منها الاستثمارات المنجزة في إطار الأنظمة المذكورة أعلاه فتمنح وفق المرحلتين التاليتين²:

1-3-1- بعنوان مرحلة الإنجاز:

- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات المستوردة أو المقتناة محلياً التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛
- الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض والرسم على الإشهار العقاري عن كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار المعني؛

¹ - المواد 26، 28، 30 من القانون رقم 22-18 مؤرخ في 24 جويلية 2022 المتعلق بالاستثمار، مرجع سابق، ص ص 08-

² - المزايا الخاصة بالوكالة الجزائرية لتطوير الاستثمار، موقع المديرية العامة للضرائب متاح على الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz>، تاريخ الاطلاع: 2024/02/13.

- الإعفاء من حقوق التسجيل المفروضة فيما يخص العقود التأسيسية للشركات والزيادات في رأس المال؛
- الإعفاء من حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية؛
- الإعفاء من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار لمدة 10 سنوات ابتداءً من تاريخ الاقتناء.
- 1-3-2- بعنوان مرحلة الاستغلال:** تستفيد الاستثمارات المنجزة في إطار نظام القطاعات من الإعفاء لمدة تتراوح بين (03) و(05) سنوات ابتداء من تاريخ الدخول في مرحلة الاستغلال من الضرائب والرسوم التالية:
- الضريبة على أرباح الشركات؛
- الرسم على النشاط المهني (هذا الرسم ألغي تماماً بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2024).
- تستفيد الاستثمارات المنجزة في إطار نظامي المناطق والاستثمارات المهيكلية من نفس المزايا أعلاه إلا أن فترة الإعفاء تتراوح بين (05) و (10) سنوات.
- 2- أجهزة دعم التشغيل (الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولات ANADE، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة CNAC، الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر ANGEM):**
- تستفيد الاستثمارات التي تتضمن إنشاء و/أو توسيع النشاط الذي يقوم به أصحاب المشاريع المؤهلين للاستفادة من الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولات، الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر من المزايا التالية:
- 2-1- المزايا الجبائية الممنوحة أثناء مرحلة الإنجاز¹:**
- الإعفاء من حقوق تحويل الملكية بعوض بمعدل 5% لعمليات اقتناء العقارات التي يقوم بها المقاولون الشباب والمخصصة لإنشاء أنشطة صناعية؛
- الإعفاء من حقوق التسجيل بالنسبة للعقود التي تتضمن تأسيس شركات؛
- يمنح إعفاء من الرسم على القيمة المضافة للعمليات التالية:
- ✓ عمليات اقتناء سلع التجهيزات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار المتضمن إنشاء أو توسعة نشاط؛
- ✓ عمليات اقتناء المركبات السياحية التي تعد الوسيلة الرئيسية للنشاط؛

¹- المزايا الخاصة بالوكالة الجزائرية لتطوير الاستثمار، موقع المديرية العامة للضرائب متاح على الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz>، تاريخ الاطلاع: 2024/02/13.

✓ بعض الخدمات ذات الصلة بإنجاز الاستثمار مثل القروض البنكية والتأمين والتهيئة؛
- تطبيق معدل مخفض للحقوق الجمركية بنسبة 5% على سلع التجهيزات المستوردة المخصصة لإنجاز الاستثمار، تستفيد أيضا من هذه الميزة المركبات السياحية عندما تكون الوسيلة الرئيسية للنشاط.

2-2- المزايا الجبائية الممنوحة أثناء مرحلة الاستغلال:

تستفيد الأنشطة التي ينفذها أصحاب المشاريع المؤهلين لأجهزة المساعدة على التشغيل (الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولات، الوكالة الوطنية للتسيير القرض المصغر، الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة) الذين يتبعون النظام الحقيقي من إعفاء كلي للضرائب والرسوم التالية¹:

- الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الرسم على النشاط المهني (هذا الأخير تم إلغاؤه سنة 2024) خلال فترة ثلاث سنوات من تاريخ الدخول في مرحلة الاستغلال؛
- إذا تم تنفيذ هذه الأنشطة في منطقة يجب ترقيتها، يتم تمديد فترة الإعفاء إلى ست سنوات من تاريخ بدء الاستغلال، وتمدد هذه الفترات لسنتين عندما يتعهد أصحاب المشاريع بتوظيف ثلاثة موظفين على الأقل لمدة غير محدودة؛

- عندما تقع الأنشطة المنجزة في منطقة تستفيد من المساعدة من "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"، يتم تمديد فترة الإعفاء إلى 10 سنوات من تاريخ بدء الاستغلال؛
- الاستفادة من إعفاء لمدة ثلاث سنوات على الرسم العقاري للبنىات وإضافات البنىات المستعملة في النشاط ابتداء من تاريخ إنجازها، تحدد مدة الإعفاء بستة سنوات، عندما تكون هذه البنىات وإضافات البنىات متواجدة في مناطق يجب ترقيتها.

3- المؤسسات التي توجه منتجاتها للتصدير:

تستفيد هذه الأخيرة من المزايا التالية:

- بموجب المادة 13 من ق ر ر أ فإن عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة تعفى من الرسم على القيمة المضافة²؛
- وحسب نص المادة 42-2 من نفس القانون فإن المشتريات أو البضائع المستوردة والمحقة من طرف مصدر المخصصة إما للتصدير أو إعادة التصدير على حالها أو لإدخالها في صنع السلع

¹ - المواد 13 مكرر، 138 و 252 فقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 محين بالقانون رقم (23)-

(22) المؤرخ في 2023/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2024.

² - المادة 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2024، محين بالقانون رقم (23-22) المؤرخ في 2023/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2024.

المعدة للتصدير وتكوينها وتوضيبيها وتغليفيها وكذلك العمليات المتعلقة مباشرة بعملية التصدير تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة¹؛

- الإعفاء الدائم من الضريبة على أرباح الشركات للعمليات المدرة للعملة الصعبة ولا سيما عمليات البيع وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

يمنح هذا الإعفاء على حصة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة ويشترط تقديم وثيقة تثبت دفع الإيرادات على مستوى بنك موطن في الجزائر، ولا يمكن أن يستفيد من هذا الإعفاء قطاعات النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك².

4- التحفيزات الجبائية للمؤسسات الناشئة وحاضنات الأعمال:

في إطار جهود تعزيز وتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يلاحظ تزايد الاهتمام بالمؤسسات الناشئة كمحرك رئيسي لتحقيق الازدهار الاقتصادي والتنمية الاجتماعية في الجزائر، يرافق هذا الاهتمام استحداث مجموعة من السياسات والإجراءات والتشريعات الموجهة التي تهدف إلى دعم وتطوير هذا القطاع الحيوي، وتمثلت أولى هذه الجهود في إنشاء وزارة مخصصة للمؤسسات الناشئة والصغيرة واقتصاد المعرفة، وذلك وفقاً للمرسوم الرئاسي رقم 01/20 الصادر في 02 يناير 2020 الذي شهد تعيين أعضاء الحكومة، كما تم تعيين وزير منتدب مسؤول عن المؤسسات الناشئة واقتصاد المعرفة، مكلف بإشراف وتوجيه جهود التطوير في هذا القطاع الحيوي³، وفي سياق توفير الأطر القانونية الضرورية لنشاط المؤسسات الناشئة، تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 254/20 بتاريخ 15 سبتمبر 2020، الذي أنشأ لجنة وطنية مختصة بمنح علامات "مؤسسة ناشئة" و"مشروع مبتكر" و"حاضنة أعمال" مع تحديد اختصاصاتها وإجراءات عملها، كما وضع المرسوم تعريفاً قانونياً للمؤسسة الناشئة، حيث جاء في المادة 11 منه بأن المؤسسة الناشئة تشمل كل مؤسسة محلية تتبع القوانين والأنظمة الجزائرية، وتتوافر فيها مجموعة من الشروط والمعايير التالية⁴:

- يجب ألا يتجاوز عمر المؤسسة ثماني (08) سنوات؛
- يجب أن يعتمد نموذج أعمال المؤسسة على منتجات أو خدمات أو نموذج أعمال أو أي فكرة مبتكرة؛

¹ - المادة 42 فقرة 02 من المرجع نفسه.

² - المادة 138 فقرة 7 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024، مرجع سابق.

³ - المادة الأولى من المرسوم الرئاسي 01-20 المؤرخ في 2020/01/02 يتضمن تعيين أعضاء الحكومة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 01، الصادر في 2020/01/05، ص 06.

⁴ - المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 254-20 المؤرخ في 2020/09/15 يتضمن إنشاء لجنة وطنية لمنح علامة "مؤسسة ناشئة" و"مشروع مبتكر" و"حاضنة أعمال"، وتحديد مهامها وتشكيلتها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 55، الصادرة في 2020/09/21، ص 11.

- يجب ألا يتجاوز رقم الأعمال السنوي المبلغ الذي تحدده اللجنة الوطنية؛
 - أن يكون رأس مال الشركة مملوكا بنسبة 50% على الأقل من قبل أشخاص طبيعيين أو صناديق استثمار معتمدة من طرف مؤسسات أخرى حاصلة على علامة "مؤسسة ناشئة"؛
 - يجب أن تتوفر المؤسسة على إمكانيات نمو كبيرة، وألا يتجاوز عدد عمالها 250 عاملا.
- أما التحفيزات الجبائية التي أقرها المشرع الجبائي الجزائري لدعم وتطوير المؤسسات الناشئة فقد نصت عليها المادة 69 من قانون المالية لسنة 2022 والتي جاءت لتعدل المادة 33 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020 حيث "تعفى المؤسسات التي تحمل علامة "مؤسسة ناشئة" من الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمدة أربع سنوات، وكذا من الضريبة الجزافية الوحيدة ابتداء من تاريخ الحصول على وسم "مؤسسة ناشئة"، مع سنة واحدة إضافية في حالة التجديد، كما تعفى من الرسم على القيمة المضافة، وتخضع للحقوق الجمركية بمعدل 5% التجهيزات التي تكتنيها المؤسسات الحاملة لعلامة "مؤسسة ناشئة" وتدخل مباشرة في إنجاز مشاريعها الاستثمارية"¹.

أما التحفيزات الجبائية التي تم إقرارها للحاضنات فقد نصت عليها المادة 87 من قانون المالية لسنة 2021 حيث تعفى الشركات التي تحمل علامة "الحاضنة" ابتداء من تاريخ حصولها على هذه العلامة من الضرائب والرسوم التالية²:

- إعفاء لمدة سنتين من الرسم على النشاط المهني TAP (هذا الأخير تم إلغاؤه سنة 2024)؛
- إعفاء لمدة سنتين من الضريبة على الدخل الإجمالي IRG وهو إعفاء خاص بالحاضنات ذات الشخص الطبيعي؛
- إعفاء لمدة سنتين من الضريبة على أرباح الشركات IBS وهو إعفاء خاص بالحاضنات ذات الشخص المعنوي؛
- إعفاء من الرسم على القيمة المضافة TVA على المعدات المقتناة من طرف الشركات الحاملة لعلامة الحاضنة والتي تدخل مباشرة في إنجاز مشاريعها الاستثمارية.

المطلب الثاني: آليات التهرب الضريبي باستغلال التحفيزات الجبائية وطرق مكافحتها

التحفيزات الضريبية تُعتبر أداة لتنظيم السياسات الضريبية، وهي تُستخدم لتحفيز الاقتصاد عبر دعم الاستثمار، ولكنها قد تحمل تأثيرات سلبية كزيادة حالات التهرب الضريبي نظراً لتعقيدات الإجراءات الإدارية والشروط المرافقة لهذه الحوافز، يختلف تأثير هذه الحوافز حسب أنواعها وطرق تطبيقها على الرغم من أن العديد من الدول تمنح التحفيزات الضريبية بشكل واسع لدعم التنمية

¹ - المادة 69 من القانون رقم 21-16 المؤرخ في 2021/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2022، مرجع سابق.

² - المادة 87 من القانون رقم 20-16 المؤرخ في 2020/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 2021، مرجع سابق.

الاقتصادية، فإن الأبحاث تشير إلى أن هذه الحوافز قد تكون أقل فعالية في جذب الاستثمارات الجديدة مقارنةً بالسيناريوهات التي لا تمنح فيها مثل هذه الحوافز. وهنا تُطرح أسئلة حول مصداقية هذه الحوافز وفائدتها الحقيقية للمجتمع والاقتصاد بوجه عام، خاصةً مع استغلال بعض الأطراف لهذه الحوافز لتحقيق منافع شخصية، مثل إعادة هيكلة الشركات والمشاريع للاستفادة من الامتيازات الضريبية للهياكل الجديدة. كما أن الإعفاءات الضريبية المؤقتة قد تشجع على التهرب الضريبي، إذ تسمح للشركات بتحويل الأرباح بطرق غير مشروعة، مما يؤدي إلى خسارة الإيرادات الضريبية العادلة وتضعف مبادئ العدالة الضريبية، وعلى العموم يمكن الإشارة إلى أهم آليات التهرب الضريبي باستغلال التحفيزات الضريبية وسبل مكافحتها في النقاط التالية:

❖ عدم التزام المكلفين المستفيدين من إعفاءات أو تخفيضات في الضرائب الممنوحة خلال مرحلة الاستغلال في إطار أجهزة دعم الاستثمار، بإعادة استثمار مبلغ يقدر ب 30% من هذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع سنوات، ابتداءً من تاريخ إقفال السنة التي خضعت نتائجها للنظام التفضيلي¹، وهو ما يعد تحايل على الإدارة الجبائية ويدخل في إطار التهرب الضريبي، وبالتالي فإن عدم الالتزام بإعادة استثمار هذا الجزء من الإعفاءات يؤدي إلى استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق الغرامات والعقوبات الموافقة، كما يمكن الإشارة إلى أنه يستثنى من إعادة استثمار المزايا الجبائية الشركات المنشأة عن طريق الشراكة بين الشركات عمومية أو خاصة، مع شركات أجنبية عندما يتم احتساب هذه الاعتمادات في السعر لنهائي للسلع أو الخدمات المنتجة من طرف هذه الشركات؛

❖ عدم احترام الالتزام (التعهد) الخاص بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محدودة، مع الاستفادة من فترة تمديد التحفيز من ثلاث سنوات إلى خمس سنوات أو ثمانية سنوات، وهذا حسب المنطقة التي يمارس فيها المستفيد نشاطه، مما يعد تحايل على الإدارة الجبائية وطريقة من طرق التهرب الضريبي، ويترتب عليه سحب اعتماد التحفيز ومطالبته بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد²؛

❖ إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة وخاصة المبيعات المحققة من طرف المستفيدين من التحفيزات الجبائية، على اعتبار أن هاته الفئة تتحجج بتصرفها هذا على أن الامتياز الجبائي يمس كذلك الرسم على القيمة المضافة، مما يعد تحايل ويصنف هذا الفعل ضمن الأعمال التدليسية التي من الواجب مكافحتها بتطبيق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة³؛

¹ - المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024، مرجع سابق.

² - المادة 138 فقرة 01 من المرجع نفسه.

³ - أحمد بسباس، أثر المراقبة الجبائية على التهرب في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر دراسة ميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 2013-2014، ص 129.

❖ في حال تبيّن عدم تنفيذ الاستثمارات المدرجة في قرارات منح الامتيازات الجبائية، أو عندما لا تتوافر الشروط المنصوص عليها في تلك القرارات، يُعتبر عدم التنفيذ تحايلاً على الإدارة الجبائية، وهو أحد الأساليب المعتمدة للتهرب الضريبي، يترتب على ذلك سحب الاعتماد وإلغاء الامتيازات الجبائية الممنوحة للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، مما يعني أن الحقوق والرسوم والأتعاب التي تم إعفاؤهم من دفعها تصبح مستحقة على الفور، وذلك دون المساس بالعقوبات المفروضة عن التأخير في الدفع، والتي تتمثل في غرامة تأخير بنسبة 10٪، إضافة إلى تطبيق غرامة تهديدية بنسبة 3٪ عن كل شهر أو جزء من شهر تأخير، ابتداءً من التاريخ الذي كان يستوجب فيه دفعها¹؛

❖ قد يقوم المستثمر المستفيد من التحفيز الجبائي بتصفية نشاطه بعد انتهاء مدة الإعفاء الضريبي لأحد الأسباب التالية:

- الخسارة التي تكبدها في مشروعه أو عدم تحقيق الأرباح المتوقعة؛
- اكتفاء المستثمر بالأرباح الكبيرة التي حققها مشروعه نتيجة استفادته من التحفيز الضريبية، مما يدفعه لاتخاذ قرار بتصفية المشروع نهائياً.

حيث يجدر بالذكر أن هذا الفعل قد يُعرض المستثمر للاتهام بالتهرب الضريبي في مثل هذه الحالات، تقوم الإدارة الضريبية بإجراء تحقيق مفصل لنشاط المستثمر من بداية المشروع إلى نهايته، مع التركيز على مراقبة دقيقة للتصريحات السنوية للفترة التي استفاد فيها المستثمر من التحفيز، بما في ذلك متابعة المخزونات والاستثمارات المتبقية.

❖ عند قيام المستثمر بتصفية مشروعه بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي وبدأ مشروع جديد، هذا السلوك يثير شكوكاً حول إمكانية لجوئه إلى التهرب الضريبي، إذا كان المشروع الجديد يحمل نفس عنوان نشاط المشروع السابق تحت تسمية مختلفة، أو أن يكون النشاط الجديد مختلفاً تماماً، ففي هذه الحالة، ترفض السلطات الضريبية منح فترة إعفاء جديدة للمشروع الجديد، بينما يُسمح بالاستفادة من التحفيز الضريبي في الحالة الثانية. بالإضافة إلى ذلك، تشدد السلطات الضريبية إجراءات المراقبة الضريبية على المشروع الجديد منذ بدايته لضمان التزامه بالتشريعات الضريبية².

المطلب الثالث: التجارة الإلكترونية في الجزائر والمعاملة الضريبية لها

إن الانتشار المتسارع والقوي لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات ICT خلال العقود الماضية، يمثل عوامل قوة لانتشار السلع والخدمات الرقمية، كما لا يمكن تجاهل ما أحدثته الابتكارات الرقمية من تحولات في جميع قطاعات الاقتصاد عن طريق إدخالها لنماذج عمل ومنتجات وخدمات وطرق

¹ - المادة 194 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024، مرجع سابق.

² - أحمد بسباس، أثر المراقبة الجبائية على التهرب في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر دراسة ميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط، مرجع سابق، ص 130.

جديدة لخلق القيمة المضافة وتوفير فرص العمل، فنتيجة لوجود المنصات الرقمية أصبح بإمكان الفرد الوصول إلى قدر غير مسبوق من المعلومات والعمل بوظائف عبر الإنترنت والالتحاق بدورات تدريبية وعلمية إلكترونية، فضلا عن إمكانية إتمام الخدمات المالية عبر الهاتف المحمول والاستفادة من الخدمات الضرورية كالصحة أو التعليم.

الفرع الأول: مفهوم التجارة الإلكترونية

بالنظر إلى الأدبيات التي تناولت مفهوم التجارة الإلكترونية، نجد أنها قد صاغت لها عدة تعريفات اختلفت باختلاف نظرة كل باحث من جهة ولسرعة تطور هذا الحقل مما يجعل مفاهيمه تتغير تبعا للتغيرات المستحدثة فيه.

التعريف الأول: "التجارة الإلكترونية تعبير يمكن أن نقسمه إلى مقطعين، الأول هو التجارة ويشير إلى نشاط اقتصادي وتجاري يتم من خلاله تداول السلع والخدمات بين الحكومات والمؤسسات والأفراد، وتحكمه العديد من القواعد والأنظمة المتفق عليها، أما المقطع الثاني فهو الإلكترونية ويشير إلى وصف لمجال أداء مهنة التجارة ويقصد به ذلك الأداء والنشاط التجاري باستخدام الوسائط والأساليب الإلكترونية، وفي مقدمتها الإنترنت"¹

التعريف الثاني: "التجارة الإلكترونية هي تمازج كل من التكنولوجيا والبنية التحتية والمقايضة والسلع، وتعتبر عن عملية يتم من خلالها توظيف الصناعة لاستنباط تطبيقات عملية ومنتجين ومستخدمين وتبادل معلومات ونشاطات اقتصادية وتوظيفها من خلال عملية تكاملية في سوق عالمي يسمى الشبكة العنكبوتية أو سوق الإنترنت"²

التعريف الثالث: "يمكن تعريف المنصات الرقمية على أنها عبارة عن أعمال تجارية عبر الانترنت تسهل التفاعلات التجارية بين منتجي المحتوى والمستخدمين النهائيين حيث يطلق عليهم الوسيط الجدد، ومن منظور مؤسسة الأعمال يمكن اعتبار المنصة الرقمية بأنها مكان لتبادل المعلومات أو السلع او الخدمات بين المنتجين والمستهلكين"³

تعريف المنظمة العالمية للتجارة (OMC) للتجارة الإلكترونية:

¹ - مصطفى يوسف كافي، التجارة الإلكترونية، دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، سوريا، 2009، ص 07.

² - مجدي أحمد السيد الجعبري، وليد ناجي الحياي، الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2016، ص 19.

³ - عبد الحليم محمود شاهين، عمرو فتحة حنفي محمود، إمكانيات الإخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية في ضوء قوانين الضرائب المصرية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، 2021 ص 100.

"التجارة الإلكترونية مجموعة متكاملة من عمليات عقد الصفقات وتأسيس الروابط التجارية، وإنتاج وتوزيع وترويج وبيع المنتجات من خلال شبكات الاتصال المختلفة، ومن أمثلته السلع الموزعة إلكترونياً مثل الكتب، الألبسة، الدروس والكورسات".¹

وكخلاصة يمكن القول إن التجارة الإلكترونية هي كل نشاط تجاري يتم عبر مختلف الوسائط الإلكترونية والمنصات الرقمية هدفه بيع وشراء السلع المادية مثل الكتب، الملابس، الأحذية، الهواتف النقالة...، وكذا الخدمات بمختلف أنواعها من مميزات أنها لا تحتاج إلى موقع مادي (جغرافي)، ولا إلى عدد كبير من العاملين مما يقلل من تكاليف المعاملات، تمتاز أيضاً بسهولة الولوج إلى الأسواق لانخفاض حواجز دخول المنافسين الجدد، وتعتمد بشكل مكثف على الموارد غير الملموسة كالبيانات والمعلومات.

الفرع الثاني: خصائص التجارة الإلكترونية

لقد أسهمت التجارة الإلكترونية في تجاوز العديد من عيوب التسويق التقليدي، وذلك لتمييزها بجملة من الخصائص الفريدة مما يجعلها تشكل تحدياً لفكرة الأعمال التقليدية، ومن جهة أخرى تبرز المبررات التي تكمن وراء الاهتمام الكبير بها:²

■ **اختفاء الوثائق الورقية للمعاملات:** لا ترتبط المعاملات الإلكترونية بوجود أي وثائق ورقية متبادلة في إجراء المعاملات، وهو ما يشكل صعوبة كبيرة في إثبات العقود والتعاملات، حيث أن الإجراءات والمراسلات تتم إلكترونياً دون استخدام أي أوراق، وفي هذه الحالة تصبح الرسالة الإلكترونية هي السند القانوني الوحيد المتاح إذا نشأ النزاع بين طرفي العقد، وهنا تصبح التجارة الإلكترونية ونموها عرضة لإشكالية الإثبات القانوني.

■ **الانفصال المكاني:** منح شبكة الانترنت للمؤسسات ميزة إدارة تعاملاتها التجارية بكفاءة من أي موقع جغرافي، حيث أن المقر الرئيسي للشركة يمكن أن يكون في أي مكان دون أن يؤثر ذلك على الأداء، بل يمكن في كثير من الأحيان أن يكون للشركة مقرات متعددة في بلدان مختلفة وهو ما يسهل عملية الاتصال.

■ **عدم إمكانية تحديد الهوية:** لا يمكن في التعاملات الإلكترونية تحديد هوية الأطراف المتعاملة نتيجة لذلك يجد البائعون عبر الانترنت صعوبة في استكمال الملفات الضريبية التي تفيد الإدارة الجبائية.

¹ - محمد عبد الله شاهين محمد، التجارة الإلكترونية العربية بين التحديات وفرص النمو، دار حميثرا للنشر، القاهرة، مصر، 2017، ص 16.

² - مصباح حراق، المعالجة الجبائية للتجارة الإلكترونية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي الرابع حول: عصرنة نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر - عرض تجارب دولية - معهد العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي خميس مليانة، الجزائر، يومي 26-27 أبريل 2011، ص 04.

■ **انتشار المنتجات الرقمية:** أتاحت الانترنت إمكانية التعامل ببعض المنتجات الالكترونية مثل برامج الحاسوب، التسجيلات الموسيقية، أفلام الفيديو، الكتب والأبحاث والتقارير الالكترونية، بالإضافة الى بعض الخدمات مثل الاستشارات (القانونية، المحاسبية، المالية، الجبائية...) وهذا ما ينتج عنه تحديا كبيرا للسلطات الضريبية، حيث لم يتم التوصل لآليات متفق عليها لإخضاع المنتجات الرقمية غير المنظورة للضريبة.

■ **سرعة تغيير القواعد الحاكمة:** بالرغم من بعض المحاولات لصياغة قواعد ضريبية حاكمة للتعاملات التجارية الإلكترونية، إلا أنها لا تزال بعيدة عن تحقيق التجانس مع سرعة منجزات التقدم التكنولوجي، وهو ما يفرض صياغة إطار تشريعي يتسم بالمرونة والقدرة على مواكبة مختلف التغيرات الحاصلة في التعاملات التجارية التكنولوجية.

■ **كثافة المعلومات:** نقصد هنا كمية المعلومات المتاحة في الأسواق ونوعيتها. يسهم الإنترنت بشكل كبير في زيادة كثافة المعلومات المتاحة للمشاركين حول السوق والزبائن والتجار وأطراف أخرى ذات صلة. لقد ساهمت تطبيقات التجارة الإلكترونية في تقليل تكلفة جمع البيانات ومعالجتها وتخزينها وتوصيلها، وزادت من دقة هذه المعلومات وموثوقيتها. في سياق التجارة الإلكترونية، أصبحت المعلومات أكثر وفرة وجودة وأقل تكلفة¹.

الفرع الثالث: أنواع التجارة الإلكترونية

التجارة الإلكترونية هي مجال متنوع وديناميكي يعبر عن تبادل السلع والخدمات والمعلومات بين الأفراد والشركات عبر الإنترنت. تشمل هذه الصناعة مجموعة متنوعة من الأنشطة والموديلات التجارية التي تستفيد من التكنولوجيا الرقمية لتيسير عمليات البيع والشراء وتسهيل الوصول إلى السوق. يمكن تقسيم التجارة الإلكترونية إلى عدة أنواع رئيسية نوجزها فيما يلي:

أولا/ التجارة الإلكترونية بين وحدات الأعمال (B to B)

يرمز لها بـ **B to B** ويجمع هذا النوع من التجارة شركات الأعمال، حيث تستخدم هذه الشركات شبكات الاتصالات وتقنيات تكنولوجيا المعلومات لتسيير إدارة عملياتها التجارية، مثل تقديم طلبات الشراء لمورديها وإرسال الفواتير وتسوية المدفوعات من خلال عمليات تحويل مالي إلكتروني مختلفة، بالإضافة إلى نقل المعلومات بصورة إلكترونية. يعتبر هذا النمط من أنماط التجارة الإلكترونية الأكثر انتشارًا على الصعيدين الوطني والعالمي، حيث يمثل حوالي 80% من إجمالي حجم التجارة الإلكترونية².

¹ - صالح حميدانو، تحديات المراجعة الخارجية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير،

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016-2017، ص 06

² - فاطمة الزهراء قندوز، حتمية اعتماد التجارة الإلكترونية بعد جائحة كوفيد 19 وإشكالية التحصيل الضريبي، مجلة دراسات

جبائية، المجلد 11، العدد 1، 2022، ص 39.

ثانيا/ التجارة الإلكترونية بين وحدة أعمال ومستهلك (B to C):

يرمز له بـ B to C حيث يقوم هذا النوع من التجارة الإلكترونية بربط وحدات الأعمال بالمستهلكين عبر مجموعة متنوعة من العروض التي تُقدّم من قبل المؤسسات على شبكة الإنترنت. لقد انتشر هذا النمط بشكل واسع مع ظهور المراكز التجارية الافتراضية والأسواق الإلكترونية عبر الإنترنت، في هذه الأماكن يُعرض جميع أنواع السلع والخدمات، وعادةً يتم إجراء عمليات الدفع عبر الإنترنت، وتختلف عمليات التسليم حسب طبيعة المنتج وشروط الاتفاق.¹

ثالثا/ التجارة الإلكترونية ما بين المستهلكين (C to C):

يتم هذا النوع من التجارة عادة بين المستهلكين، وذلك من خلال قيام أحد المستهلكين بعرض المنتج أو الخدمة التي يريد بيعها عبر الشبكة العالمية، في مقابل قيام من يرغب في شراء المعروض بالاتصال مباشرة بالبائع (مثل بيع سيارة أو حاسب آلي أو أثاث منزلي،... الخ).²

رابعا/ التجارة الإلكترونية بين المستهلكين ووحدات الأعمال (to BC):

في هذا النوع من التجارة يقدم صاحب المنشأة طلب أو إعلان يوضح من خلاله نوعية الخدمات التي يحتاجها، فيقوم حينها المستهلكين بتوفير طلبات صاحب العمل، وهذا ما يعني قيام المستهلكين ببيع خدماتهم للشركات، ومن الأمثلة المنتشرة لهذا النوع من التجارة المواقع الإلكترونية التي يقدّم فيها مصمّمو الجرافيك عروضهم لتصميم شعار شركة كبرى مثلاً، وتختار الشركة بعدها تصميمًا واحدًا فقط وتقوم بشرائه. أو مثلاً المواقع الإلكترونية التي تبّيع صورًا ومقاطع صوتية ومختلف عناصر التصميم الأخرى المعفاة من حقوق الملكية.³

خامسا/ التجارة الإلكترونية بين وحدات الأعمال والإدارة (B to A):

يشمل هذا النوع من التجارة جميع التحويلات والتعاملات بين المنشآت ومختلف هيئات الإدارة العمومية، حيث تتم التعاملات إلكترونياً دون الحاجة إلى التعامل مع مكاتب الإدارة العامة، ويتوقع لهذا النشاط أن يأخذ حجماً أكبر في المستقبل لما تقوم الحكومات باستخدام التجارة الإلكترونية في عملياتها الخاصة بها، وتعرف هذه الظاهرة في أدبيات الفكر التسويقي المعاصر بالحكومة الإلكترونية.⁴

سادسا/ التجارة الإلكترونية بين الحكومة والمواطنين (G to C):

¹ - المرجع نفسه، ص 40.

² - جمال قاسم حسن، محمود عبد السلام، التجارة الإلكترونية، صندوق النقد العربي، سلسلة كتيبات تعريفية، العدد 20، 2021، ص 10.

³ - محمد الفاتح محمود المغربي، التجارة الإلكترونية، دار جنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص 44.

⁴ - فاطمة الزهراء قندوز، مرجع سابق، ص 40.

ويقصد بها مجمل عمليات البيع والشراء التي تتم بين الهيئات الحكومية كبائعة للخدمة (دفع الضرائب والرسوم الجمركية، طلب معلومات عن مناقصة معينة، استصدار ترخيص معين...) إلى مواطني الدولة كمشتريين للخدمات العامة.¹

الفرع الرابع: واقع التجارة الإلكترونية في الجزائر والمعاملة الضريبية لها

أولاً/ واقع التجارة الإلكترونية في الجزائر:

قد لا تتوافر البيانات الدقيقة والإحصائيات حول حجم ونمو التجارة الإلكترونية في الجزائر، إلا أن مؤشرات وملاحظات تبدو واضحة في مختلف جوانب هذا القطاع. على سبيل المثال، ظهرت العديد من المواقع الإلكترونية التي استحوذت على اهتمام مستخدمي الإنترنت الجزائريين، مثل موقع "وادي كنيس" ومواقع أخرى مثل موقع جوميا الجزائر "JUMIA"، و"علي اكسبريس" ar.aliexpress.com، وموقع إشريلي "Echirily.com" بالإضافة إلى ذلك، هناك بعض المواقع الجزائرية المحتوى والصنع بنسبة 100%، ولا يمكن تجاهل دور خدمات موقع بريد الجزائر عبر الشبكة، مثل الاطلاع على كشوف الحساب البريدي وطلب الصك البريدي وإمكانية تسديد فواتير الهاتف النقال لفروع "موبيليس" عبر الحساب البريدي مباشرة. من جهة أخرى، بدأت ملامح السداد الإلكتروني تظهر في الجزائر عبر انتشار أجهزة الموزعات الآلية للنقود، وتوفير البنوك والمؤسسات المالية خدمات السحب الآلي والدفع عبر بطاقات الائتمان، مثل بنك الجزائر الخليجي ومجموعة الجزائر للخدمات المصرفية الإلكترونية وغيرها.²

1- متطلبات وشروط ممارسة التجارة الإلكترونية في الجزائر:

قد جاء قانون رقم 05-18 المؤرخ في 10 ماي 2018 المتعلق بالتجارة الإلكترونية لينظم ويحدد القواعد العامة المتعلقة بهذه التجارة، حيث حرص المشرع من خلال هذا القانون للمحافظة على حقوق المتعاملين أطراف العملية التجارية، حيث تضمن الباب الأول منه الأحكام العامة المنظمة لهذه التجارة فنجد أن المادة 06 من هذا القانون تنص على أن " التجارة الإلكترونية هو ذك النشاط الذي يقوم بموجبه مورد إلكتروني باقتراح أو ضمان توفير سلع وخدمات عن بعد للمستهلك الإلكتروني، عن طريق الاتصالات الإلكترونية".³

وبالتالي وضع المشرع الجزائري أطراف المعاملة التجارية الإلكترونية ووفر الإطار القانوني والحماية اللازمة لأطرافها تماشياً مع مستجدات ثورة المعلومات التي غيّرت من طابع المعاملات

¹ - المرجع نفسه، ص 40

² - فاطمة الزهرة بن نامة وآخرون، واقع التجارة الإلكترونية في الجزائر قبل وبعد جائحة كورونا دراسة تحليلية إحصائية للفترة 2016-2021، مجلة الاقتصاد والبيئة، المجلد 04، العدد 03 خاص، سنة 2021، ص 79.

³ - المادة 06 من القانون 05-18 المؤرخ في 10 ماي 2018 المتعلق بالتجارة الإلكترونية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 28 الصادرة بتاريخ 16 ماي 2018، ص 05.

التجارية الكلاسيكية وأوجدت ما يُسمى بالمعاملات الإلكترونية، فنجده قد أعطى تعريفا لكل من العقد التجاري الإلكتروني والمستهلك الإلكتروني وكذا المورد الإلكتروني، كما حرص على تحديد أهم شروط ممارسة التجارة الإلكترونية والمتمثلة في التسجيل في السجل التجاري، أو في سجل الصناعات التقليدية والحرفية، ونشر موقع إلكتروني أو صفحة إلكترونية على الإنترنت مستضاف في الجزائر بامتداد (.com.dz)، وتوفر الموقع ما يؤكد جديته وصحته، بالإضافة إلى إيداع اسم النطاق لدى المركز الوطني للسجل التجاري.

2- عوائق التجارة الإلكترونية في الجزائر:

على الرغم من توافر الإطار القانوني وبعض الوسائل التقنية اللازمة لممارسة التجارة الإلكترونية في الجزائر، إلا أن نشاط التجارة الإلكترونية في البلاد واجه وما زال يواجه، مجموعة من الصعوبات والنقائص التقنية والتنظيمية التي تعرقل نموه وازدهاره، من بين هذه الصعوبات والنقائص، يمكن ذكر ما يلي:¹

■ غياب البنية التحتية المتطورة والمؤمنة للدفع الإلكتروني والذي يعتبر داعم أساسي وضروري للتجارة الإلكترونية؛

■ نقص الثقة لدى الجزائريين في التعاملات غير النقدية؛

■ ضعف وسائل وشبكات الاتصالات والانترنت الضرورية للمبادلات الرقمية والتجارة الإلكترونية؛

■ غياب الوعي والإدراك بأهمية وإيجابيات وميزات نشاط التجارة والمبادلات الإلكترونية؛

■ عدم الاهتمام الكافي بتأهيل وتدريب الأفراد على التقنيات والوسائل التكنولوجية المتطورة، والبرامج والاستراتيجيات المستخدمة في المبادلات الرقمية والتجارة الإلكترونية.

ثانيا/ المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية في الجزائر:

تعتبر التجارة الإلكترونية واحدة من أهم التحديات الضريبية في ظل العولمة، نظراً لطبيعتها الهلامية أو الزنبقية المتحركة، على الرغم من النمو المذهل لهذا النوع من التجارة، إلا أن معاملاتها ضريبياً ما زالت تمثل مشكلة لم يتم حسمها إلى الآن في العالم قاطبة، يرجع ذلك لأن الاقتصاد الافتراضي الذي يتميز بأسواق ومنشآت افتراضية، يلغي قيود الزمان والمكان من خلال التجارة الإلكترونية، وبالتالي يصعب تطبيق القوانين والقيود المألوفة في الاقتصاد الحقيقي، في هذا السياق تُعتبر جباية الضرائب من أهم الجوانب القانونية التي تُترجم تدخل الدولة وهيمتها على المؤسسات الاقتصادية، باعتبار أن جباية الضرائب تشكل مورداً هاماً من الموارد المالية للدولة. وفي ظل التوجه نحو تحكم التجارة الإلكترونية في التجارة الحقيقية، فإنه يبدو أن اقتران التجارة الإلكترونية بجباية

¹ - هاشمي العمري، صالح بزة، التجارة الإلكترونية في الجزائر واقعها وتحدياتها الضريبية، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 08، العدد 02، ديسمبر 2021، ص 384.

الضرائب سيشكل مورداً هاماً من موارد الدولة، يتزايد مع حجم التبادل التجاري الإلكتروني. وبالتالي، يتطلب ذلك وضع سياسة جبائية تتلاءم مع طبيعة النشاط التجاري الإلكتروني¹.

1- توجه المشرع الجزائري لفرض الضرائب على التجارة الإلكترونية:

لقد برز توجه المشرع الجبائي الجزائري إلى فرض الضريبة على معاملات التجارة الإلكترونية بعد صدور القانون 05/18 المنظم للتجارة الإلكترونية في 16 ماي 2018 وذلك من خلال إصدار بعض الأحكام الجبائية والخاصة بالمعاملات الإلكترونية نوجزها فيما يلي:

1-1- فرض اقتطاع من المصدر للضريبة الجزافية الوحيدة IFU:

حسب ما جاء به نص المادة 10 من قانون المالية لسنة 2019²، فإنه تم استحداث ضمن القسم الرابع من الباب الثاني من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مادتين، المادة 282 مكرر 4 التي نصت على أنه استثناء لأحكام المواد 282 مكرر إلى 282 مكرر 4، فإن الأشخاص الطبيعيين مهما كانت وضعيتهم إزاء الفئات الأخرى من المداخل، الذين ينشطون في إطار دائرة توزيع السلع والخدمات عبر منصات رقمية أو باللجوء إلى البيع المباشر على الشبكة، يخضعون لاقتطاع من المصدر محرز من الضريبة بمعدل 5% بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة، يطبق على مبلغ الفاتورة مع احتساب كل الرسوم، ويطبق هذا الاقتطاع حسب الحالة، من طرف مؤسسات إنتاج السلع والخدمات أو من طرف المؤسسات التي تنشط في مجال الشراء/إعادة البيع.

كما يجب على المؤسسات المذكورة أعلاه، أن تطبق هذا الاقتطاع من المصدر بالنسبة للأشخاص غير المسجلين لحد الآن لدى الإدارة الجبائية والذين يحققون عمليات إنتاج للسلع والخدمات أو المؤسسات الناشطة في الشراء/إعادة البيع، حيث تتم إعادة صب هذا الاقتطاع من طرف المؤسسات في العشرين من الشهر الذي يلي الفترة على الأكثر.

والمادة 282 مكرر 5 والتي نصت على أنه يعاد صب ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة المقتطع على شكل اقتطاع من المصدر لفائدة ميزانية الدولة (علماً أن هذه المادة ألغيت بنص المادة 19 من قانون المالية لسنة 2024).

¹ - أحمد بسباس، أثر المراقبة الجبائية على التهرب في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر دراسة ميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط، مرجع سابق، ص 99.

² - المادة 10 من القانون رقم 18-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 يتضمن قانون المالية لسنة 2019، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 79 لسنة 2018.

ولقد تم التفصيل في كيفية تطبيق هذه المادة من خلال المذكرة رقم 03/MF/DGI/DLRF/LF19 الصادرة في 30 مارس 2019 من طرف المديرية العامة للضرائب والتي استخلصنا منها ما يلي¹:

✓ تطبيق الضريبة بمعدل 5% بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة على الأشخاص الطبيعيين الذين يعملون كوسطاء لتوزيع البضائع والخدمات عبر المنصات الرقمية أو كوسطاء للمبيعات المباشرة إلى المستهلك عن طريق الشبكة؛

✓ يتم الاستبعاد من مجال تطبيق هذه المادة المبيعات من نفس النوع والمنجزة في نفس النطاق من قبل الأشخاص المعنويين (SPA, SARL, EURL... إلخ)؛

✓ إن ضريبة الاقتطاع من المصدر هي قابلة للتطبيق مهما كان وضعية الوسطاء المعنويين مقابل الضرائب والرسوم الأخرى، أي أن هذا الاقتطاع يطبق على الأشخاص الطبيعيين الذين يمتلكون ترقيم جبائي لدى الإدارة الجبائية (خاضعون على سبيل المثال للضريبة الجزافية الوحيدة بالنسبة لنشاط آخر)، وكذلك الذين لا يمتلكون ترقيم جبائي ويمارسون هذا النشاط بشكل مناسباتي أو كنشاط إضافي.

1-1-1 طريقة تطبيق الاقتطاع من المصدر باسم الضريبة الجزافية الوحيدة:

يقوم العميل (الزبون) بإرسال طلبية شراء سلعة من خلال الموقع، ليقوم مسير المنصة أو الشركة المالكة للسلعة بإعداد العقد الإلكتروني وإرساله للعميل، وإرسال المنتج من خلال الوسيط والذي بدوره يقوم بتوصيل المنتج إلى العميل وقبض الثمن منه (في كون الدفع ليس إلكترونياً)، ليقوم بعد ذلك بإعادة دفع ثمن المنتج لمسير المنصة أو الشركة المالكة ليتلقى في مقابل ذلك عمولة والتي تكون وفقاً للنسبة المتفق عليها بين الطرفين.

يقوم مسيرو المنصات الرقمية ومالكو السلع باقتطاع من المصدر معدل 5% باسم الضريبة الجزافية الوحيدة على العمولات الواجب دفعها للوسيط المسؤول عن بيع البضائع وتقديم الخدمات، هذا الاقتطاع يطبق على المبلغ المتضمن جميع الرسوم والظاهر في الفاتورة المعدة للعميل، في حين أن حقوق الطابع لا تحسب ضمن الوعاء الخاص بهذا الاقتطاع، ويجب ألا يظهر هذا الاقتطاع في الفواتير المقدمة للعملاء.²

وكمثال توضيحي لطريقة الاقتطاع من المصدر للضريبة الجزافية الوحيدة نورد ما يلي:

¹ - Direction générale des impôts, **circulaire n° 03/MF/DGI/DLRF/LF19**, IFU- Régime fiscal applicable aux opérations de ventes directes en réseau et les opérations effectuées via les plates-formes numériques, 2019, p 1-2

² - يوسف حاج سعيد، راجحي بوعبدالله، دراسة تحليلية للأحكام الجبائية المفروضة على التجارة الإلكترونية في الجزائر، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 06، العدد الأول، 2022، ص 302.

قام وسيط بالدخول في دائرة تسويق منتجات والتي حققت رقم أعمال يقدر ب 600.000 دج متضمن جميع الرسوم وهذا لحساب المؤسسة X صاحبة السلعة، وقد كانت العمولة المتفق عليها تقدر ب 10% من حجم رقم الأعمال، الفاتورة المعدة من طرف المؤسسة X صاحبة السلعة تكون كما يلي:

- مبلغ العمولة: $600.000 \times 10\% = 60.000$ دج

- مبلغ الاقتطاع: $60.000 \times 5\% = 3.000$ دج

لذلك يجب على مسير المنصة الرقمية أن يسدد في تصريحه الشهري مبلغا قدره 3.000 دج وسيحصل الشخص الوسيط الذي تم توظيفه في العملية على مبلغ صاف من الضرائب قدره 57.000 دج.¹

يتم تسديد مبلغ الاقتطاع من المصدر للضريبة الجزائرية الوحيدة عن طريقة سلسلة G50 قبل 20 من الشهر الموالي للشهر الذي تمت فيه عملية الفوترة، علما أنه بالنسبة للوسطاء المسجلون لدى مصالح الإدارة الجبائية باسم نشاط آخر يجب ألا يقدموا في تصريحاتهم المبالغ المدفوعة تحت عنوان العمليات المذكورة أعلاه في تصريحهم رقم G12 وهذا بسبب الشكل المحرر للاقتطاع المقدّر ب 5% اتجاه عمولاتهم.²

1-2- الضريبة على القيمة المضافة:

لقد حمل قانون المالية لسنة 2020 في مادته 39³ تعديلا للمادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والخاصة بالعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا، حيث تم إضافة النقطة 14 والمتعلقة بعمليات البيع المنجزة إلكترونيا ضمن العمليات الخاضعة لـ TVA.

وفي نفس القانون وفي المادة 41 تم أيضا تعديل المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي تحدد العمليات التي تخضع للمعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة 9%، حيث تم إضافة عمليات البيع المنجزة إلكترونيا ضمن العمليات الخاضعة لـ TVA (تم إلغاء هذه الأخيرة بموجب المادة 15 من قانون المالية التكميلي لسنة 2022 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 55 المؤرخة في 04 أوت 2022 وفق الأمر رقم 01-22).

إذن من خلال المادة 39 من قانون المالية لسنة 2020 نستنتج أن المؤسسات (التي تحمل الشخصية المعنوية)، والناشطة في مجال التجارة الإلكترونية تخضع أرقام أعمالها المحققة من هذا النشاط إلى الرسم على النشاط المهني وجوبا، أما معدل الإخضاع واستنادا لنص المادة 41 من نفس القانون فهو المعدل المخفض المقدّر ب 9%، غير أنه تم إلغاء هذه المادة بموجب المادة 15 من

¹-Direction générale des impôts, **circulaire n° 03/MF/DGI/DLRF/LF19**, op, cit, p 03.

²-**Ibid**, p 04

³- المادة 39 من **القانون رقم 19-14** المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 يتضمن قانون المالية لسنة 2020، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 81 لسنة 2019.

قانون المالية التكميلي لسنة 2022 مع الإبقاء على ما نصت عليه المادة 39 من قانون المالية لسنة 2020 يدل على أن المعدل الذي يخضع له نشاط التجارة الإلكترونية هو المعدل العادي المقدر بـ 19%.

المطلب الرابع: آليات التهرب الضريبي الإلكتروني وطرق مكافحته

في عصر التكنولوجيا الرقمية، تشكل التحديات الجديدة في مجال الضرائب وضعا بالغ التعقيد على السلطات الضريبية حول العالم، من بين هذه التحديات يبرز التهرب الضريبي الإلكتروني كظاهرة متنامية تهدد نظام الضرائب والتوازن المالي للدول، إذ يعكس هذا الأخير استغلالاً ماهراً للشغرات في الأنظمة الضريبية وتقنيات التشفير، مما يتيح للأفراد والشركات تجنب دفع الضرائب أو تقليلها بشكل غير مشروع. إذ سنسلط الضوء من خلال هذا المطلب على التحديات الجديدة التي تواجه السلطات الضريبية في مواجهة هذه الظاهرة وضرورة تطوير استراتيجيات جديدة للحد منها ومكافحتها.

الفرع الأول: آليات التهرب الضريبي الإلكتروني

يظهر تحليل الظاهرة الاقتصادية للتهرب الضريبي بوضوح أن قوانين الضرائب تفرض على الممولين واجب تقديم تصريح دقيق وصحيح بشأن دخلهم، ومع ذلك يُلاحظ أن بعض الممولين يسعون إلى إخفاء كامل دخلهم أو جزء معتبر منه بهدف تجنب دفع الضرائب، ويعتمدون في ذلك على عدم قدرة السلطات الضريبية على الوصول إلى جميع المعلومات المتعلقة بدخلهم، وبالتالي فإن احتمالية بقاء جزء من الدخل مخفي عن أعين السلطات الضريبية يبقى قائماً، وذلك حتى في حالة القيام بعملية الرقابة على التصريحات الضريبية المقدمة أو أن العقوبة المفروضة على الممول لا تتناسب مع الفائدة التي يحققها من التهرب الضريبي، مما يجعل التهرب ممارسة مغرية في ظل ضعف الرقابة والعقوبات.

التجارة الإلكترونية تفتح أبواباً جديدة للتهرب الضريبي، حيث يمكن للممولين إخفاء بياناتهم الحقيقية باستخدام أسماء مستعارة أو وهمية على مواقع الإنترنت، وتقديم معلومات شخصية غير صحيحة عند التسجيل الإلكتروني. هذا يشكل تحدياً في إثبات التعاقدات بسبب طبيعة العقود الإلكترونية التي تتم باستخدام التوثيق الإلكتروني. بدون إطار تشريعي واضح للتعاملات الإلكترونية يحدد كيفية التعامل وإثبات العقود وتحرير الفواتير الإلكترونية، ستستمر المشكلات المتعلقة بإثبات المعاملات ومسك المحاسبة في عالم العمليات الافتراضية، مما يصعب على الإدارة الضريبية تتبع هذه العمليات.¹

¹ - سهام الدين خيري، غيث أركان، الأساليب التكنولوجية الحديثة وسيلة أساسية في معالجة عمليات التهرب الضريبي والجرمي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية للجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي السابع، 2018، ص 20

ومن جهة أخرى التكنولوجيا الحديثة تمنح الممولين طرقاً جديدة لتجنب دفع الضرائب بطرق غير قانونية. في الماضي، كان الممولون يمكنهم إخفاء مبيعاتهم بعدم تسجيلها، لكن التطور التكنولوجي الآن يتيح إجراء معاملات من خلال بطاقات الدفع دون ترك أي أثر يدل على هذه المعاملات، مع إمكانية محو أو تخفيض قيمتها باستخدام برمجيات إلكترونية متطورة يصعب اكتشافها. كما أن المنصات الرقمية تسهل عمليات البيع بين البائعين والمشتريين دون الحاجة لمنشآت تجارية تقليدية، مما يسمح للممولين بتخزين السلع في مواقع خفية عن الإدارة الضريبية.

كما لا يمكن إغفال دور جائحة كوفيد 19 في النمو المطرد لمنصات التجارة الإلكترونية والأسواق عبر شبكات الانترنت وهو ما مكن شركات مثل أمازون، إيباي وعلي بابا من تطوير هذا النوع من التجارة وفي مقابل ذلك كانت الأنظمة الضريبية غير مستعدة تماماً لهذه التحولات المهمة، وهنا برزت العديد من التساؤلات حول قدرة الإدارات الضريبية في تقدير وتحصيل الضرائب على المبيعات والرسم على القيمة المضافة للمعاملات التي تجرى على منصات التجارة الإلكترونية، وهل تعتبر هذه الأسواق منشطة للتهرب الضريبي؟ وهنا يمكن الرجوع إلى التقرير الذي نشره مكتب التدقيق البريطاني في أبريل 2017 حول عدم التصريح ودفع الرسم على القيمة المضافة من قبل كتاجر البيع بالتجزئة عبر الإنترنت من خارج الاتحاد الأوروبي تسبب في خسارة تقدر بنحو 1.7 مليار يورو لهيئة الإيرادات والجمارك البريطانية.¹

الفرع الثاني: طرق مكافحة التهرب الضريبي الإلكتروني

مكافحة التهرب الضريبي الناجم عن التقدم التكنولوجي يتطلب تأمين البنية القانونية والإدارية اللازمة التي تمكن الإدارة الضريبية من تقييد أساليب الغش، وكشف حالات التهرب وردع المتهربين، ويتطلب هذا الجهد تخصيص موارد مالية لشراء الأجهزة التقنية المتطورة، وتدريب موظفي الإدارة الضريبية على استخدام التقنيات الحديثة، بهدف إجراء التحقيقات الضريبية واكتشاف حالات التهرب. فبعد عقود من تعزيز وتعقيد تكتيكات تجنب الضرائب من قبل الشركات الناشطة في مجال التجارة الإلكترونية وتعقدها أكثر بعد جائحة كورونا، سعت الدول لسد الفجوة الضريبية في العمليات التجارية الإلكترونية عبر فرض ضرائب على المبيعات، ضرائب على الخدمات الرقمية، بالإضافة إلى القيام بتنسيق عمل مشترك على المستوى الدولي، أدى هذا الأخير إلى الاتفاق الضريبي العالمي لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 2021 حيث وافقت أكثر من 130 دولة موقعة على إطار دولي مشترك لإصلاح الضرائب للشركات متعددة الجنسيات، حيث يجب أن يدفع محركو التجارة الإلكترونية العالمية المزيد من الضرائب في البلدان التي يتواجد فيها عملاؤهم.²

¹ -Marius Frunza, E-commerce boosts tax evasion, IntelBlitz, 14 Jul2021, p03

² - Alexandra Sindrestean et autre, La taxation du commerce électronique et ses implications pour les états, les travailleurs et les syndicats, UNI Global Union, Novembre 2021, p 03

كما ينبغي أن يكون التشريع واضحاً في توجيه الممولين لاستخدام الفواتير الضريبية، واعتماد أجهزة تسجيل البيانات والنقدية التي تتوافق مع المعايير المحددة والمتطلبات الفنية، فمن البلدان التي قامت بإصدار تشريعات في هذا السياق نجد النمسا (قانون الإجراءات الجبائية Fiscal Procedure code) والسويد (قانون سجلات النقد Cash Registres Act)، ويمكن تشجيع الممولين على الامتثال لهذه الالتزامات من خلال منح حوافز ضريبية أو خصم ضريبي لأولئك الذين يقومون بتركيب وتشغيل الأجهزة المتوافقة مع متطلبات الإدارة الضريبية، على سبيل المثال قدمت الحكومة النمساوية خصماً ضريبياً خاصاً لأولئك الذين يقومون بتركيب الأجهزة المطلوبة.¹

ومن أهم الحلول المقترحة لمواجهة التهرب الضريبي الإلكتروني يمكن ذكر ما يلي:

✓ **فرض الضريبة على الاستهلاك:** تُعرف الضريبة على الاستهلاك بأنها الضريبة التي تُفرض على فئات معينة من السلع المستهلكة أو على جميع السلع المستهلكة، بغية تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية، تتميز هذه الضريبة بمرونتها وصعوبة إخفائها، مما يُسهم في تحصيلها من المتهربين من دفعها حتى من أولئك الأشخاص الذين يحققون دخولا عالية من التعاملات غير الملموسة عبر الإنترنت، حيث يقومون بإنفاق تلك الدخول بأي حال من الأحوال على اقتناء مختلف السلع والخدمات، كما يُمكن فرض هذه الضريبة من قبل شركات تقديم خدمات الإنترنت، حيث تقوم تلك الشركات بتقييم تعاملاتها مع عملائها ومن ثم تقوم بخصم الضريبة عليهم (ما يُعرف بالاقطاع من المصدر)، وبعد ذلك تحول هذه المبالغ إلى الدولة.²

✓ **فرض رسم على البريد الإلكتروني (E. MAIL):** في سياق تفعيل هذا المقترح، أصدرت الأمم المتحدة تقريراً يدعو إلى فرض ضريبة على البريد الإلكتروني بهدف تحقيق توازن بين الدول الغنية والفقيرة. تأتي هذه الفكرة نتيجة لاكتشاف أن استخدام الإنترنت محصور بشكل أساسي في فئة تمثل الأقلية، وتتمركز أساساً في الدول المتقدمة. يقترح التقرير تطبيق رسم بسيط لا يتجاوز 0.01 دولار على كل 100 رسالة إلكترونية، وتُستخدم عائدات هذا الرسم لدعم جهود توسيع شبكات الإنترنت في الدول النامية.³

✓ **ضريبة البيت Bit Tax:** تعد إحدى الحلول الرئيسية المقترحة لتنظيم عمليات الانتقال الإلكتروني للبيانات، ويتم تحصيلها استناداً إلى كمية Bits الرقمية التي يتم استخدامها أو نقلها، ويتطلب ذلك وجود معدات ذات مواصفات خاصة في الأجهزة المختلفة التي تقوم بنقل المعلومات وتبادلها، وعلى الرغم من ذلك، فإن المكاسب الناشئة عن هذا التبادل غير منظورة إذ لا توجد رقابة كافية أو رصد تام لهذا

¹ - رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، دار النهضة العربية، دون طبعة، القاهرة، مصر، 2020، ص 494.

² - رأفت رضوان وآخرون، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 02، الكويت، جوان 2000، ص 15.

³ - مصباح حراق، المعالجة الجبائية للتجارة الإلكترونية، مرجع سابق، ص 08.

النشاط، وبالتالي فهو مصدر ثروة لا تستفيد منه الدول المختلفة. وعلى الرغم من أن العديد من المهتمين يعتبرون هذه الضريبة واحدة من أفضل الحلول المقترحة في هذا المجال، إلا أنها تواجه العديد من الانتقادات، نظرا للمشاكل المتوقعة حصولها نظير تطبيق هذه الضريبة نوجزها فيما يلي:¹

• **تراجع نمو الإنترنت:** وهو سينتج عنه تراجع في الأنشطة والأعمال المتوقعة التي ستنشأ من هذه الصناعة الجديدة، والتي تتيح فرص عمل متعددة.

• **ارتفاع التكاليف:** يتضمن النظام الجديد العديد من التكاليف والتعقيدات، وقد ينجم عنه ظهور جملة من المشكلات التي قد تكون تكاليف إصلاحها تتجاوز الإيرادات المتوقعة من هذا النظام.

• **الازدواج الضريبي:** عندما يقوم المستهلك بشراء أجهزة إلكترونية مختلفة لاستخدامها في نقل وتبادل المعلومات، يتحمل تكلفة ضريبة القيمة المضافة، بالإضافة إلى ضريبة Bit عند استخدامه لتلك الأجهزة في تبادل المعلومات. هذا يتسبب في فقدان ميزة انخفاض التكلفة لخدمات الإنترنت وأجهزة نقل البيانات.

✓ **استخدام الوسائل التكنولوجية:** قدمت مجموعة من الاقتراحات للجنة الاستشارية الإلكترونية الأمريكية تستند بشكل أساسي على التكنولوجيا لحل المشكلات المتعلقة بفرض وتحصيل الضريبة الرسمية على التجارة الإلكترونية. الفكرة المشتركة لهذه الاقتراحات هي أن تقنيات البرمجيات الإلكترونية الحالية أو المتوقعة في المستقبل ستُدمج في عمليات التجارة الإلكترونية لفرض وتحديد قيمة الضريبة وتحصيلها وتحويلها للسلطات الضريبية. وقد تم الترويج لهذه المقترحات باعتبارها ذات تكلفة متواضعة أو على الأقل ممكنة من قبل السلطات الضريبية، بدلاً من تحميل عملية التحصيل على التجار. وحتى الآن، لم يظهر بشكل مؤكد أن هذه التكنولوجيا متوفرة لتحديد قيمة الضريبة وتقرير مدى قابلية المشترين لتحصيل الضريبة، ومعالجة هذه الأمور في الوقت المناسب ودمجها مع بطاقات الائتمان وغيرها من وسائل الدفع بتكلفة معقولة.²

✓ **تعديل الرقابة الجبائية:** تعتمد الرقابة الجبائية على قيام أعوان الإدارة الجبائية بمراقبة ومراجعة مختلف الوثائق المحاسبية والدفاتر التجارية والميزانيات للتحقق من صحة المعلومات وتصريحات المكلفين بالضريبة، ومع التحول إلى أساليب القيد الإلكترونية والعقود الإلكترونية، يجب توسيع نطاق المراقبة الجبائية والمراجعة ليشمل مسائل التعاقد الإلكتروني المتنوعة، هذا يتطلب إدخال مفهوم التحقيق الإلكتروني الذي يهدف إلى التحقق من صحة العقود المبرمة من خلال الرسائل الإلكترونية

¹ - أمال حداد، جمال الدين سليبي، إشكالية الإخضاع الضريبي للمعاملات التجارية الإلكترونية - التحديات والحلول، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 07، العدد الأول، جوان 2022، ص 61.

² - إبراهيم بن يمين، عامر حاج دحو، آليات تطبيق الضرائب على التجارة الإلكترونية - الواقع والآفاق، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول: التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا الاتصال، الفرص والتحديات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعرييج، الجزائر، يومي 05 و06 مارس 2019، ص 14.

بين الشركة موضوع المراقبة الجبائية والشركات التي تتعامل معها في عمليات الشراء والبيع، مع ضرورة تغيير الأنظمة المحاسبية لتشمل طرق مراجعة ومحاسبة الأعمال التجارية الإلكترونية¹.

المبحث الثالث: الاقتصاد الموازي كصورة من صور التهرب الضريبي

يعتبر الاقتصاد الموازي من أهم المواضيع التي تعكف جميع دول العالم وباختلاف أيديولوجياتها ومستوياتها الاقتصادية على إيجاد الحلول الناجعة لمعالجتها والتقليل من آثارها على الاقتصاديات الوطنية، ويختلف هذا التأثير من دولة إلى أخرى بل قد يختلف في الدولة نفسها من فترة زمنية إلى أخرى باختلاف السياسات والمناهج الاقتصادية المطبقة، ومن بين أهم الآثار السلبية للاقتصاد الموازي تأثر الحصيلة الضريبية سلبيا وارتفاع مستويات التهرب الضريبي مما يضع السياسات المالية للدولة في خطر ويحد من فعالية المالية العمومية في تمويل مشاريع التنمية الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم خصائص ومكونات الاقتصاد الموازي:

غالبا ما يتم إطلاق العديد من المصطلحات للإشارة إلى الاقتصاد الموازي كالاقتصاد الخفي، الاقتصاد الأسود، اقتصاد الظل، الاقتصاد غير المسجل، الاقتصاد المقابل، الاقتصاد السفلي، الاقتصاد غير الشرعي... الخ، وفي دراستنا هذه سنستخدم مصطلح الاقتصاد الموازي أو الاقتصاد غير الرسمي للدلالة على الظاهرة والتي تباينت آراء العلماء والباحثين في تقديم مفهوم شامل لها حيث كل طرف ينظر لها من زاوية معينة والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:

- مفاهيم تركز على الأنشطة التي تندرج ضمن الظاهرة؛
- مفاهيم تركز على الآثار المترتبة عن هذه الظاهرة وليس عن ماهية الأنشطة ذاتها؛
- مفاهيم تركز على سلوكيات القائمين على هذا النظام.

ويمكن النظر إلى هذه المفاهيم وفق رؤيتين، إحداها تنظر إلى الاقتصاد الموازي من منظور الحسابات الوطنية، والأخرى توجه اهتمامها إلى مساهمة هذا الأخير في توسع دائرة التهرب الضريبي بحيث يمكن القول أن:²

✓ **الرؤية الأولى للاقتصاد الموازي:** تتمثل في اعتباره مجموعة من الأنشطة غير المسجلة ضمن نطاق الحسابات الوطنية وتشمل الإنتاج غير المعلن في قطاعات عديدة منها: الزراعة، الصناعة، التشييد والبناء، النقل والمواصلات، التجارة الداخلية... الخ.

✓ **الرؤية الثانية للاقتصاد الموازي:** من خلالها يمكن النظر إليه على أنه كل الدخول التي لا يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية والتي قد تدخل أو لا تدخل ضمن حسابات الدخل الوطني، وهو ما

¹ - مصباح حراق، المعالجة الجبائية للتجارة الإلكترونية، مرجع سابق، ص 12.

² - عياش وريدة، الاقتصاد الخفي وآثاره على المتغيرات الاقتصادية الكلية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2017-2018، ص 06.

يتوقف على طبيعة مصادر هذه الدخول، وهو يضم مجموعة مختلفة من الأنشطة التي تشترك جميعا في محاولة التهرب من الضريبة، أو الحاجة إلى تجنب القيود الروتينية المفروضة على ممارسة النشاط الاقتصادي.

الفرع الأول: مفهوم الاقتصاد الموازي

يعتبر الاقتصاد الموازي من المفاهيم الحديثة نسبيا، حيث كان أول ظهور عالمي له في الأدبيات الأكاديمية في أوائل سبعينيات القرن الماضي في تقرير مؤتمر كينيا الذي نظمته منظمة العمل الدولية (بالرغم من كونه كظاهرة اقتصادية سبق نشأة الدولة والاقتصاد الرسمي المرتبط بها حيث المجتمعات البدائية قامت بمزاولة أنشطة اقتصادية وتجارية من زراعة ورعي ومقايضة دون الحاجة لترخيص من أي جهة)، ومنذ ذلك الوقت تعددت وتنوعت محاولات تعريف الاقتصاد الموازي والتي لا تخرج عن إحدى الرؤيتين المذكورتين أعلاه، وسيتم ذكر مجموعة منها فيما يلي لمحاولة الوصول لتعريف شامل للظاهرة.

التعريف 1: "يقصد بالأنشطة الاقتصادية غير الرسمية الأنشطة التي تتم بعيدا عن سجلات وحسابات الدولة، ولكنها تتعامل في سلع غير محرمة من الناحية الشرعية، ومن خلال بعض الإجراءات التنظيمية يتم احتوائها أو دمجها في الاقتصاد الرسمي للدولة"¹

التعريف 2: " يقصد بالاقتصاد غير الرسمي تلك الأنشطة القانونية أو الأفعال التي يقوم بها الأشخاص ويتولد عنها أنشطة اقتصادية خاضعة للضريبة، ولكن إما لا يتم التبليغ عنها بشكل كاف أو يتم إخفاؤها كليا عن السلطات"²

التعريف 3: " يعرف الاقتصاد غير الرسمي بأنه كافة الأنشطة المولدة للدخل والتي لا تسجل ضمن حسابات الناتج المحلي الإجمالي، إما لتعمد إخفائها أو التهرب من الالتزامات القانونية المرتبطة بالكشف عنها، وإما لأنها مخالفة للنظام القانوني السائد"³

التعريف 4: عرفه **فيتو تانزي** بأنه "كافة الدخول التي لا يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية والتي قد تدخل أو لا تدخل ضمن حسابات الدخل القومي، وهو ما يتوقف على طبيعة مصادر هذه الدخول"¹.

¹ - محمد عبد المجيد سليمان، الاقتصاد الخفي أسبابه وانعكاساته وطرق التغلب عليه "دراسة اقتصادية إسلامية"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2022، ص 48.

² - Alexander Ampaabeng, Taxing the informal sector in developing countries: The case of Ghana, a thesis for the degree of doctor of philosophy, department of accounting and finance, The University of Birmingham, 2018, p 17

³ - أحمد حسين الهيبي، رفاة عدنان نجم، ظاهرة الاقتصاد الخفي وغسيل الأموال، المصادر والآثار -دراسة مجموعة من البلدان المختارة للمدة من (1989-2008)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 81، سنة 2010، ص 81.

¹ - صالح بزة، تحديات النظام الجبائي الجزائري في الحد من الاقتصاد غير الرسمي، مجلة الباحث العدد 19، سنة 2019، ص 215.

تعريف صندوق النقد الدولي للاقتصاد الموازي:

"يسمى أيضا بالاقتصاد الخفي أو الاقتصاد غير الرسمي وهو لا يشمل الأنشطة غير المشروعة فقط بل يشمل أيضا كل أشكال الدخل الذي لا يصرح به والناتج عن مختلف عمليات إنتاج السلع والخدمات المشروعة سواء من المعاملات النقدية أو المعاملات التي تتم بنظام المقايضة ومن ثم فإن الاقتصاد الموازي يشمل جميع الأنشطة الاقتصادية التي تخضع للضريبة بشكل عام إذا ما أبلغت بها السلطات الضريبية".¹

تعريف مكتب العمل الدولي للاقتصاد الموازي:

وقد استخدم مصطلح الاقتصاد غير الرسمي ليعلم فيه كل الأنشطة الاقتصادية وجميع العاملين وكذا الوحدات الاقتصادية التي لا تغطيها في إطار القانون أو الممارسة-ترتيبات رسمية ما يعني أن هذه الأنشطة والعمال غير محمية من الناحية العملية، وينشطون خارج القانون لكونه يفرض عليهم تكاليف ترهق كاهلهم، واقترح المكتب استخدام مسمى "اقتصاد غير رسمي" بدلا عن "القطاع غير الرسمي" لأن العمال والمؤسسات في هذا الاقتصاد تنشط في العديد من القطاعات وليس في قطاع وحيد من النشاط الاقتصادي.²

تعريف مفوضية الاتحاد الإفريقي للاقتصاد الموازي:

تم تعريفه على أنه "يشمل المنشآت التي لا يتم تسجيلها عادة ولها مستوى منخفض من التنظيم والإنتاجية والمردودية كما أن لها وصولا محدودا إلى الأسواق والتسهيلات الائتمانية والتدريب الرسمي والخدمات العامة، ولها مباني صغيرة أو غير ثابتة وأخيرا لا تحظى بالاعتراف والدعم أو التنظيم من قبل السلطات العامة ولا تتقيد بلوائح الحماية الاجتماعية والتشريعات الخاصة بالعمالة أو أحكام السلامة الصحية، ويعتبر هذا التعريف واسعا بحيث يشمل المجالين الريفي والحضري".³

مما تقدم يمكن القول إن الاقتصاد الموازي يشير إلى نمط معين من الممارسات الاقتصادية التي تهدف إلى إخفاء ما تم تحقيقه من دخول وقيم مضافة عن سجلات الدولة، أي جميع الأنشطة والمشروعات الاقتصادية التي تتأسس وتعمل دون أي ضبط أو رقابة من الدولة، إما لتعمد إخفائها

¹ عاطف أحمد عبدالعال زيدان، ظاهرة الاقتصاد الموازي وأثرها على التنمية الاقتصادية، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2022، ص 07.

² ماجد أبو النجا الشرقاوي، نحو رؤية جديدة للتعامل مع الاقتصاد غير الرسمي في جمهورية مصر العربية، مجلة L'EGYPTE CONTEMPORAINE، المجلد 109، العدد 03، 2018، ص 47.

³ رشيدة حمودة، إشكالية اندماج المؤسسات الاقتصادية غير الرسمية في الاقتصاد الرسمي في الجزائر بين التحديات والحلول - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية غير الرسمية في ولاية بسكرة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2018-2019، ص 12.

تهرباً من الالتزامات القانونية المرتبطة بالكشف عنها، وإما لكون هذه الأخيرة تعد من الأنشطة غير المشروعة والمخالفة للقانون بحكم طبيعتها.

الفرع الثاني: خصائص الاقتصاد الموازي

هناك العديد من الخصائص التي يتصف بها الاقتصاد الموازي والتي تميزه عن الاقتصاد الرسمي، حيث أشار تقرير لمنظمة العمل الدولية لهذه الخصائص والتي نوجزها فيما يلي:¹

- انخفاض الدخل المتأتي من أنشطة الاقتصاد الموازي، حيث أشار عدد من الدراسات التجريبية إلى أن العاملين في الاقتصاد الموازي أكثر عرضة للفقر مقارنة بالعاملين في الاقتصاد الرسمي؛
- احتمال تعرض العمال في إطار هذا الاقتصاد للطرد التعسفي في أي وقت لغياب الحماية القانونية للعامل؛

- انخفاض أو انعدام السلامة المهنية بسبب تردي ظروف وشروط العمل؛
- بسبب الدخل المنخفض في الاقتصاد الموازي واعتماده على الأعمال كثيفة اليد العاملة، يلجأ العاملين في هذا الاقتصاد إلى العمل لساعات طويلة، مما يعرض صحتهم للخطر؛
- عدم استفادة الناشطين في الاقتصاد الموازي من مختلف أشكال التغطية الاجتماعية والتأمين الصحي؛

- انخفاض المستوى التعليمي والتدريبي والمهاري للعاملين في الاقتصاد الموازي خاصة أن معظمهم يكونون من النساء والأطفال والشباب الذين لم يستكملوا مراحل تعليمهم؛
- الحرمان في الحق من التمثيل العمالي والنقابي، مما لا يسمح بوجود آليات كفيلة بالدفاع عن حقوق العمال.

وفي دراسة حول الاقتصاد الموازي قدمها المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، تم صياغة جملة من الخصائص نذكر منها²:

❖ **التنظيم:** ما يميز الاقتصاد الموازي هو التحرر شبه الكلي من القيود القانونية والتنظيمية، بحيث تغيب الضوابط المنظمة للعمل ونمط الإنتاج وقنوات التسويق ويتم استهداف الفئات الضعيفة للمجتمع لاستغلالها كقوة عاملة (الأطفال والنساء)، كما يتسم بتدني أو انعدام الالتزام بقوانين التسجيل والضرائب.

❖ **المرونة:** يتسم الاقتصاد الموازي بالمرونة وسرعة الانتشار في مختلف المناطق الحضرية والريفية في البلد الواحد، وذلك لعدم خضوعه للضوابط النازمة للاقتصاد الرسمي مثل أوقات العمل والأجور

¹ - Bureau International du Travail « BIT », **La transition de l'économie informelle vers l'économie formelle**, Rapport v (1), Conférence internationale du Travail, 103^e session, Genève, 2014, P 03.

² - محمد براغ، **الاقتصاد غير الرسمي وآثاره على المؤسسة الاقتصادية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2014-2015، ص ص 23-24.

والتسويق والعلاقات، مما يخلق نوع من الديناميكية والحركة والقدرة على الاستجابة السريعة لمتطلبات السوق وإعادة التشغيل نظرا لكونه غير مكبل بأي قيود بيروقراطية.

❖ **حجم الوحدات وقلة عدد العمال:** غالبا ما يكون العمل في إطار الاقتصاد الموازي ضمن وحدات صغيرة أو منتهية الصغر أو غير موجودة أصلا كالباعة المتجولين مثلا مع عدم وجود مكان محدد لممارسة النشاط، أما فيما يتعلق بعدد العمال في وحدات الاقتصاد الموازي فقد حددت دراسة لمنظمة العمل الدولية أن 62% من وحدات الاقتصاد الموازي تستخدم أقل من 5 أشخاص و33% تستخدم ما بين (5-10) أشخاص و5% منها تستخدم أكثر من 10 أشخاص.

❖ **التمويل:** تتميز وحدات الاقتصاد الموازي بقدرات مالية ضعيفة غالبا، فهي تعتمد على رأس مال صغير، وفي أحيان كثيرة تكون من دون رأس مال، كما تقتقد للقدرة على الاقتراض من مصادر التمويل الرسمية والاعتماد على الإمكانيات الذاتية.

❖ **استخدام التكنولوجيا:** ما يميز وحدات هذا الاقتصاد تدني أو انعدام الاعتماد على التكنولوجيا، وهذا لاتسامه بكثافة اليد العاملة والتي تتناسب مع الموارد المتوفرة، إلا أنه هناك بعض الوحدات التي تنشط في هذا الاقتصاد تعتمد على الاتصالات الحديثة واستخدام التكنولوجيا ولكنها لا تزال محدودة.

الفرع الثالث: مكونات الاقتصاد الموازي

يعتبر الاقتصاد الموازي من المظاهر المنتشرة في جميع دول العالم ولكن بنسب متفاوتة، حيث يغطي كل مجالات النشاط الإنتاجي، الخدماتي والتجاري، وهو يعبر عن مجمل الأنشطة والعمليات غير المصرح

بها، وانطلاقا من التعريفات المختلفة له يمكن حصر مكوناته فيما يلي:

أولا/ الأنشطة المشروعة:

هي تلك الأنشطة التي لا تخالف قوانين الدولة، لكنها غير معلنة أي أن أصحابها لا يصرحون بالمداخل التي يتحصلون عليها من وراء هذه الأعمال لإدارة الضرائب بغية التهرب من تحمل الأعباء الضريبية، ويعمل ضمن هذا النوع من الأنشطة عدد كبير من اليد العاملة بمختلف شرائحها بغية الاستفادة من مزايا الربح السريع والوافر، ويشمل هذا النوع من الأنشطة الأعمال التالية:¹

1. **الأعمال المنزلية (الحرف):** هي كل نشاط يقوم به الفرد سواء كان رجلا أو امرأة داخل إطار البيت ويسمح له بالحصول على عائد، كإنتاج سلع وخدمات لزبون بواقع عقد عرفي لا يخضع لأي رقابة مباشرة.

¹ - حنان حاقة، أثر تنامي الاقتصاد الموازي على موارد الميزانية العامة في الجزائر خلال الفترة (1990-2018)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2019-2020، ص17.

2. المؤسسات الصغيرة غير الخاضعة للضرائب: هي وحدة لإنتاج السلع والخدمات المشروعة، من مميزاتنا صغر الحجم واستخدامها للنقد السائلة في معاملاتها مما يسهل لها التهرب من الضرائب.
3. الباعة المتجولون: هم أشخاص يمارسون نشاطات شرعية غير مصرح بها، حيث يمثلون تلك الفئات التي تتجول في الشوارع عارضة سلعا أو خدماتها على متن سيارات أو عربات، وكذلك صغار الباعة في الأسواق العشوائية وغير العشوائية.
- ثانيا/ أنشطة غير مشروعة:

وهي مجمل النشاطات غير المسجلة إداريا، ممارستها يعتبر مخالف لقوانين، لوائح ونظام الدولة وجريمة يعاقب عليها القانون، قد تكون وفق معاملات مالية أو غير مالية وتمارس خفية وبعبدا عن رقابة السلطات الرسمية ومن بين هذه الأنشطة ما يلي:¹

1. أنشطة الجريمة: وتتمثل في أنشطة الاتجار في السلع المسروقة، الاتجار في المخدرات وتصنيعها، الاتجار في السلاح، الدعارة والقمار، عمليات تهريب السلع غير المشروعة كالقنب الهندي والخمور.
2. أنشطة مخالفة للوائح التي تضعها الدولة: وهي تلك الأنشطة التي تتمثل في إنتاج سلع وخدمات مشروعة، ويتم تهريبها سواء لداخل حدود الدولة في حالة كانت ممنوعة من الاستيراد تحقيقا لأهداف اقتصادية كحماية المنتج المحلي وترشيد استخدام العملة الصعبة، أو لخارج حدود الدولة للاستفادة من فوارق الأسعار.

أما في الجزائر فقد حددت المديرية العامة للضرائب أهم أشكال الاقتصاد الموازي، وهي كالآتي:²

- كل نشاط يمارس من طرف الأشخاص الذين لا يملكون سجلا تجاريا أو هوية ضريبية؛
- قيام أشخاص يفتقرون إلى الموارد المالية والوسائل اللازمة لممارسة النشاط بإنجاز معاملات تجارية ضخمة نيابة عن حاملي السجلات التجارية؛
- إنشاء الشركات الوهمية التي يتم تشكيلها بهدف تنفيذ عمليات تجارية لمرة واحدة فقط؛
- عدم تحرير الفواتير، أو تحرير فواتير مزورة وفواتير وهمية؛
- التسوية النقدية للمعاملات، أو اللجوء لبعض الممارسات المصرفية المظلمة التي تفتقد للشفافية؛
- كما تشكل عمليات تهريب التبغ وسوق الذهب الموازية أحد أهم قطاعات النشاط غير الرسمي.

المطلب الثاني: الأسباب المؤدية لتوسع نطاق الاقتصاد الموازي

عادة ما يكون حجم الاقتصاد الموازي أصغر في البلدان التي تكون معدلاتها الضريبية منخفضة نسبيا، وعدد قوانينها ولوائحها التنظيمية محدودا، وحكم القانون فيها راسخا.

¹ - عاطف أحمد عبد العال زيدان، مرجع سابق، 2022، ص 08.

² - La Direction Générale des Impôts, La Lettre de la D.G.I., conférence annuelle des cadres dirigeants, 2007.

وقد أشارت مختلف دراسات النماذج الاقتصادية الكلية والجزئية القائمة على بيانات عدة بلدان إلى أن القوة الدافعة الرئيسية وراء حجم الاقتصاد الموازي ونموه هي تزايد أعباء المدفوعات الضريبية ومدفوعات الضمان الاجتماعي، مع خضوع سوق العمل الرسمية لقيود متزايدة، كذلك يساهم سلم الأجور في الاقتصاد الرسمي بدور في هذا الصدد.

ورغم تعدد الأسباب المؤدية لاستفحال ظاهرة الاقتصاد الموازي واختلافها من بلد لآخر، إلا أنه يمكن حصر هذه الأخيرة في النقاط التالية:

✓ ارتفاع مستوى الضرائب:

إن ارتفاع معدلات الضرائب يعتبر من أهم الأسباب المؤدية لانتشار الاقتصاد الموازي، وهذا كون الضرائب تمثل تكلفة تدخل في سعر السلعة أو الخدمة وبالتالي فإن ارتفاعها يؤدي إلى ارتفاع التكلفة، وهو ما يعني بالمحصلة التأثير السلبي على تسويق المنتج/الخدمة نظرا لارتفاع السعر، خاصة إذا كانت هناك منافسة في السوق غير الرسمي التي تكون منتجاته أقل تكلفة من السوق الرسمي وهذا لعدم خضوعها للضريبة، وهو ما يدفع المتعامل الاقتصادي في السوق الرسمي إلى الشعور باللامعالية وبالتالي اتخاذ قرار التوجه للنشاط ضمن السوق الموازي تهربا من ثقل الضرائب وبحثا عن تعظيم عائداته بعيدا عن سلطة الإدارة الجبائية، وفي هذا الإطار تؤكد مجموعة من الدراسات أن أسعار الضرائب ليست هي العامل الوحيد للتهرب الضريبي ولكن هناك عوامل وأسباب أخرى تتعلق بالضرائب أهمها:¹

- ضعف التأهيل للكادر البشري في الإدارة الضريبية وعدم قدرته على تحمل المسؤولية والعمل على التطبيق المحكم للتشريعات الضريبية دون تحيز؛
- العقوبات المقررة في النظم الضريبية السائدة، وهذا لكون قرار الانضمام للاقتصاد الموازي والتهرب الضريبي يتوقف على الموازنة بين العقوبات التي من الممكن أن يتعرض لها العميل في حالة اكتشاف التهرب الضريبي وبين العائد الذي من الممكن الحصول عليه نتيجة هذا التهرب؛
- تعدد وتنوع الضرائب المفروضة على العميل وارتفاع أسعارها (مثلا خضوع شركة تنشط في مجال الاستيراد لكل من الضريبة على أرباح الشركات بمعدل 26%، الرسم على النشاط المهني بمعدل 2%، الرسم على القيمة المضافة بمعدل 19%، الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة بمعدل 15%) وهو ما يؤدي به للهروب للاقتصاد الموازي للحفاظ على عوائده من التآكل؛
- انعدام العدالة في توزيع الدخل والخدمات العامة ويعني ذلك شعور العميل بعدم الرضا عن سياسة الإنفاق العام التي تتبعها الحكومة.

¹ - إيمان محمد خير طایل، متطلبات التحول الرقمي كآلية للحد من نمو الاقتصاد غير الرسمي في مصر، مجلة كلية الشريعة والقانون بطنطا، العدد السابع والثلاثون الجزء الثالث، 2022، ص 84.

✓ اللوائح الحكومية:

اللوائح الحكومية تسهم بشكل كبير في توسيع الاقتصاد غير الرسمي بسبب رفعها لتكلفة العمالة في الاقتصاد الرسمي وتعقيد إجراءات الاستثمار، خاصة في الدول النامية. إن صعوبة وتكلفة استخراج التراخيص وعدم قدرة العديد من المشروعات على تحمل هذه التكاليف بسبب قلة الموارد المالية والفنية تدفع العديد من الأنشطة التجارية إلى الاقتصاد غير الرسمي، من البديهي أن اللوائح تُفرض غالبًا لتعزيز الرفاهية الاقتصادية والأمان، أو لأن الأنشطة المحددة قد تكون غير قانونية أو إجرامية. ومع وجود عقوبات وغرامات مرتفعة ونظام رقابة فعال، يمكن أن تمنع هذه الأنشطة في الاقتصاد الرسمي، مما يؤدي إلى تحولها إلى الاقتصاد غير الرسمي.¹

✓ اختلال هيكل الإنتاج المحلي وندرة العرض:

تعاني البلدان النامية من اختلالات هيكلية عميقة تصيب بنية الاقتصاد والتي يترتب عنها عجز مستمر في عرض السلع الاستهلاكية والرأسمالية (أي أنها دولا مدفوعة بالطلب)، فالسلع الأساسية في الدول النامية عادة ما تباع بأسعار مدعومة مما يؤدي إلى انتشار ظاهرة الطوابير، مما يدفع هذه الدول للجوء إلى الاستيراد من الخارج وهي الحالة التي تؤدي إلى ارتفاع معدلات التضخم والتي ينشأ عنها تدهور في القدرة الشرائية للعملة الوطنية وارتفاع الأسعار، وهذا ما يشجع أنشطة الاقتصاد الموازي من خلال إعادة بيع هذه السلع بصورة غير قانونية أو محاولة إنتاج هذه السلع في الخفاء للوفاء باحتياجات الطلب عليها،²

✓ دور المشروعات الصغيرة في خلق الاقتصاد الموازي:

تعتبر المشروعات الصغيرة والفردية وحتى العائلية مسؤولة بدرجة كبيرة عن نمو وازدهار الاقتصاد الموازي، فهذه الأخيرة تميل إلى إجراء معاملاتها باستخدام النقود السائلة، ومن المعلوم أن مجالات الأعمال التي تقوم على استخدام النقود السائلة في إجراء المعاملات تسهل من الأنشطة الموازية، ولهذا السبب نجد أن أي محاولة لتطبيق النظم الضريبية بالقوة يترتب عليها إفلاس عدد كبير من المشروعات تعمل أصلا في ظل افتراض عدم وجود ضرائب.³

✓ عجز الميزانية العامة للدولة:

¹ - مقدم عبيرات، أحمد بسباس، الاقتصاد غير الرسمي "اقتصاد الظل" كشكل من أشكال التهرب الضريبي، مجلة البحوث والدراسات، العدد الرابع، يناير 2007، ص 176.

² - نسرين يحيوي، الاقتصاد الموازي في الجزائر: الحجم، الأسباب والنتائج، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد السادس، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016، ص 294.

³ - حنان حاقة، هشام لبزة، أثر حجم الاقتصاد الموازي على الإيرادات العادية في الجزائر دراسة حالة للفترة 1990-2017، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 12، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، 2019، ص 152.

عجز الميزانية ينتج عن الاختلال بين الموارد والنفقات العامة، ولسد هذا العجز عادة ما تلجأ الحكومات إلى فرض ضرائب ورسوم جديدة أو رفع معدلات الضرائب القائمة، أو اللجوء لعملية الإصدار النقدي الجديد، كل هذا يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي وارتفاع المستوى العام للأسعار، وبالتالي تقليص دخول دافعي الضرائب أفرادا ومؤسسات، الأمر الذي يجعلهم يلجؤون إلى أنشطة الاقتصاد الموازي من أجل تعويض هذا النقص بزيادة الدخل الحقيقي.¹

أما في الجزائر فإن أهم الأسباب التي أدت إلى تفاقم ظاهرة الاقتصاد الموازي فتنتمثل فيما يلي:²

- **تحرير التجارة الخارجية:** أدى إلى تنامي ظاهرة الاقتصاد الموازي من خلال الجوانب التالية:
- ارتفاع عرض السلع الاستهلاكية وهو ما أثر سلبا على الاستثمارات المحلية المنتجة، ومن ثم ارتفاع معدلات البطالة وهذا بدوره ساهم في انتشار الاقتصاد الموازي؛
- تحرير التجارة الخارجية أدى إلى تنامي ظاهرة تقليد العلامات التجارية والمتاجرة بها في الأسواق الموازية؛

- كما أدى تحرير التجارة الخارجية إلى ظهور سوق الصرف الموازي والذي يلجأ إليه المستوردون من أجل الحصول على العملة الصعبة التي يحتاجونها في تسوية معاملاتهم المالية مع الخارج في ظل عجز البنك المركزي عن تلبية الطلب على العملة الصعبة.

- **مخلفات الأزمات الاقتصادية والاجتماعية والأمنية:** كانت الفترة بين نهاية الثمانينات وبداية التسعينات من القرن الماضي مرحلة فاصلة في تاريخ الجزائر الاقتصادي، حيث عجز القطاع الرسمي عن استيعاب العدد المتزايد للبطالين، والذي كان نتاجا لتسريح عمال المؤسسات الاقتصادية العمومية في إطار خصوصية هذه الأخيرة وإعادة هيكلتها من جهة، ومن جهة ثانية الأعداد المتزايدة لخريجي الجامعات ومعاهد التكوين.

- **النظام الجبائي والجمركي المعمول به:** حيث أن ارتفاع معدلات الضرائب وكثرتها أثقل كاهل المتعاملين الاقتصاديين في الاقتصاد الرسمي، وهو ما أدى إلى تفضيل الكثير منهم العمل ضمن الاقتصاد الموازي من أجل التهرب من دفع الضرائب وتعظيم أرباحهم، مستغلين في ذلك ضعف الأجهزة الرقابية للدولة بسبب شح وسائل العمل وغياب التنسيق فيما بينها من جهة وعدم تفعيل خيار رقمنة الإدارة الضريبية وتسريعه من جهة أخرى.

¹ - حنان حاقة، أثر تنامي الاقتصاد الموازي على موارد الميزانية العامة في الجزائر خلال الفترة (1990-2018)، مرجع سابق، ص 18.

² - يحي عبد الله قوري، أثر الاقتصاد الموازي على الناتج الداخلي الخام في الجزائر: 1995-2016، مجلة الباحث، المجلد 18، العدد 01، جامعة ورقلة، الجزائر، 2018، ص 191.

- ظاهرة البيروقراطية وتعقد الإجراءات الإدارية: وهي من أهم العوامل المؤدية إلى نفور العون الاقتصادي والمستثمر من العمل بالقطاع الرسمي نظرا لطول مدة الانتظار والتكاليف الإضافية بالإضافة إلى انتشار ظاهرة الرشوة.

- سياسة السكن والعمران المنتهجة: ضعف التوازن الإنمائي بين مختلف جهات وولايات الوطن، أدى إلى موجات كبيرة من النزوح الريفي نحو المدن، ومع ضعف فرص العمل في المدن يلجأ النازحون إلى القطاع الموازي من أجل ضمان حد أدنى من الدخل.

المطلب الثالث: طرق تقدير وقياس حجم الاقتصاد الموازي

أكبر تحدي في قياس الاقتصاد الموازي هو تحويل الأنشطة الخفية إلى بيانات قابلة للقياس الكمي، فالأفراد النشطين في هذا الاقتصاد غالبًا ما يتجنبون الإفصاح عن نشاطاتهم لتفادي العقوبات والغرامات والملاحقات القضائية، مما يؤدي إلى جهود مستمرة من طرفهم لإخفاء هذه الأنشطة، على الرغم من ذلك تترك هذه الأنشطة آثارًا في الاقتصاد الرسمي تستخدم كأساس لتطوير نماذج وطرق تحليلية لتقدير حجم الاقتصاد الموازي، هذه التقديرات تختلف باختلاف الأساليب المستخدمة، ولكل طريقة نقاط قوة وضعف بسبب نقص المعلومات حول الاقتصاد الموازي، من هذا المنطلق يمكن القول أن مناهج التقدير لحجم هذا الاقتصاد تُصنف إلى مجموعتين أساسيتين نوردتها فيما يلي:

الفرع الأول: الأساليب المباشرة

تعتمد هذه الأساليب في تقدير حجم الاقتصاد الموازي على مجموعة من المعطيات والبيانات التي يتحصل عليها دارسوا هذه الظاهرة بطريقة مباشرة من خلال الملاحظة الميدانية على أرض الواقع للنشطين في القطاع الموازي، تتسم هذه الملاحظات بالجزئية حيث لا تعكس الصورة الحقيقية للاقتصاد الكلي إلا بعد تجميعها لذلك تعتبر مناهج التقدير المباشر مكملًا لمناهج التقدير غير المباشر ولا يمكن أن تكون بديلة لها¹، ومن بين المناهج المباشرة نذكر ما يلي:²

أولاً/ طريقة الاستقصاء والمسح بالعينات:

تقوم هذه الطريقة على تقدير حجم الاقتصاد الموازي من خلال التحقيقات الاستقصائية المتخصصة والتي تشمل فئات معينة أو من خلال المسوحات الدورية التي تقوم بها مختلف الهيئات، وهذا من خلال قيام المختصين والخبراء بصياغة استمارات الاستبيان التي تحمل في طياتها جملة من الأسئلة الممنهجة، تكون موجهة للمتعاملين في القطاع الموازي في غالب الأحيان على غرار المشتريين للسلع والخدمات المتداولة في السوق الموازي والذين يساهمون في عملية التقدير من خلال المعلومات

¹ -Philippe Adair، **Economie non observée et emploi informel dans les pays de l'Union européenne –Une comparaison des estimations et des déterminants**، Revue Economique، volume 60، 2009، P 1126

² -رضا دحماني، مراد زايد، **تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي باستخدام طريقة نسبة النقود السائلة حالة الجزائر خلال الفترة (1970-2017)**، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 09، العدد 02، وادي سوف، الجزائر، 2019، ص 19.

الدقيقة التي يقدمونها بخلاف البائعين الذين يسعون إلى إخفاء جزء من الحقيقة، ذلك كون المشتري (الزبون) من السوق الموازي لا يعتبر مخالفا للقانون.

ثانيا/ طريقة المراجعات الضريبية:

تستند هذه الطريقة في تقدير حجم الاقتصاد الموازي على الجهود المبذولة من طرف الإدارة الضريبية التي تسعى من خلال مصالحها إلى اكتشاف الدخول التي لا يتم الإفصاح عنها، ويتم ذلك من خلال الرقابة الجبائية والمراجعة الضريبية المكثفة والمستمرة لعينة من المكلفين الذين قدموا إقراراتهم الضريبية للتأكد من مدى صحتها، ومن المتعارف عليه أن المكلف وفي إطار الأنظمة الضريبية التصريحية يفترض أن يصرح بمختلف مصادر دخله بصورة طوعية (خوفا من وقوعه في مجال التهرب الضريبي وما يترتب عنه من عقوبات وغرامات)، يقوم هذا الأسلوب على الاختيار العشوائي لعينة من دافعي الضرائب في المجتمع ومن ثم إخضاع تصريحاتهم إلى الفحص والتدقيق في محاولة لتحديد نسبة التهرب الضريبي لكل شخص وتعميم النتائج المتوصل إليها على المستوى الكلي.

الفرع الثاني: الأساليب غير المباشرة

وتسمى أيضا بالمدخل الكلية أو مناهج المؤشرات وذلك لاعتماد هذه الأساليب على العديد من المؤشرات الاقتصادية التي تعطي معلومات عن تطور الاقتصاد الموازي على مدار الوقت، وهذا لكون نشاطات الاقتصاد الموازي تترك خلفها جملة من الآثار والتي بمجرد تتبعها ومعاينتها نصل إلى تقدير حجم هذا الاقتصاد، وتشتمل المدخل غير المباشرة على العديد من الطرق أهمها:

أولا/ إحصاءات الحسابات القومية:

يمكن تقدير حجم الاقتصاد الموازي بالاعتماد على التباين الموجود بين إحصاءات الدخل والإنفاق في الحسابات الوطنية، يستند هذا المدخل على افتراض مفاده أن الأفراد يحصلون على دخول مختلفة، لكنهم في المقابل لا يصرحون بهذه الدخول جزئيا أو كليا علما أن هذه الأخيرة ستتحول إن عاجلا أو آجلا إلى إنفاق، وعليه فتعاملات القطاع الموازي لن تظهر في شكل مداخيل وإنما ستظهر على صورة إنفاق¹، ووفقا لهذا المؤشر يمكن تقدير حجم الاقتصاد الموازي على مستويين:²

- مقارنة الدخل والإنفاق على المستوى الكلي؛

- مقارنة الدخل والإنفاق على المستوى الجزئي (الأسر)؛

حيث أنه في مجال المحاسبة الوطنية يجب أن يتعادل مقياس دخل الناتج الوطني مع مقياس إنفاق الناتج الوطني، وبالتالي فإن الفجوة بين الدخل والإنفاق يمكن استخدامها كمؤشر لحجم الاقتصاد غير

¹ - Friedriche Schneider, Shadow Economies and corruption all over the world: New Estimates for 145 Countries, ShadEconomy Corruption, Revised version, July 2007, P 39.

² - رشيدة حمودة، مرجع سابق، ص 25.

الرسمي، وإذا ما تم قياس كل عناصر الإنفاق دون حدوث أخطاء فإن هذا المؤشر عطي تقديرا جيدا عن الاقتصاد الموازي.

أما عن أهم الانتقادات الموجهة لهذا المنهج فتتمثل أساسا في إمكانية الاعتماد عن إحصائيات ومعطيات مغلوطة في حالة ما إذا كان هناك أخطاء في تقدير حسابات الناتج الوطني.

ثانيا/ إحصاءات القوى العاملة:

تقتض هذه الطريقة أن التوظيف يسير في اتجاه موجب مع عرض العمل، والتراجع في قوة العمل المشاركة في الاقتصاد الرسمي يمكن النظر إليه على أنه مؤشر على زيادة النشاط في الاقتصاد غير الرسمي، أي أن هذه الطريقة تعتمد على حساب الفرق بين قوة العمل وعدد العاملين وبالتالي يتم حساب الإنتاج الإجمالي الفعلي عن طريق ضرب عدد العمال في إنتاجية العامل الواحد ويكون الإنتاج في الاقتصاد الموازي يعادل الفرق بين قوة العمل وعدد العاملين ضرب إنتاجية العامل¹، هذا الاستنتاج مبني على فرضية رئيسية وهي أن معدل المساهمة في قوة العمل لدى المجتمع ثابتة (مستقرة) بافتراض بقاء العوامل الأخرى على حالها.

وتتطلب هذه الطريقة لكي تعبر عن حجم الاقتصاد الموازي بناء على قدرتها على تقدير حجم العمالة غير المنتظمة إلى افتراضات معينة وعدة خطوات وذلك على الشكل التالي:²

- حساب الفرق بين معدلات المشاركة الفعلية وعدد العاملين حسب الإحصاءات الرسمية، ويتم التوصل إلى معدلات المشاركة الفعلية باستخدام المسوحات الإحصائية الميدانية لحجم القوة العاملة؛
- مقارنة معدلات المساهمة في فترة الأساس وفترة المقارنة، أو مقارنتها بالدول التي تقاربها في المستوى الاقتصادي وتقل فيها أهمية الاقتصاد الموازي، أو من خلال المقارنة بين انخفاض معدلات مشاركة قوة العمل الرسمية في نفس الدولة بالقيمة المضافة التي يولدها العمل في الاقتصاد ككل، وذلك بغرض تحديد مقدار النقص في معدل المشاركة؛

- افتراض إنتاجية متوسطة لعنصر العمل في الاقتصاد الخفي بناء على عدة معايير موضوعية؛
- يتم ضرب الفرق المتحصل عليه في الخطوتين الأولى والثانية والمتمثل في العدد التقديري للمنخرطين في الأنشطة غير الرسمية بمعدل الإنتاجية المتوسط للعامل في الاقتصاد الموازي، وناتج هذه العملية هو القيمة التقديرية للاقتصاد الموازي.

إلا أن هذه الطريقة قد لاقت جملة من الانتقادات نوردتها فيما يلي:¹

¹ - أحمد حسين الهيبي، رفاة عدنان نجم، مرجع سابق، ص 81.

² - حامد بن داخل بن عبد ربه المطيري، قياس حجم الاقتصاد الخفي وأثره على المتغيرات الاقتصادية الكلية مع دراسة تطبيقية على المملكة العربية السعودية خلال الفترة (1970-2009)، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الاقتصاد الإسلامي، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، قسم الاقتصاد الإسلامي، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، 2012، ص 65.

- اعتمادها على المفهوم الضيق للاقتصاد الموازي وهو ما يجعلها لا تأخذ ضمن تقديراتها الأنشطة غير السوقية بالإضافة إلى أنشطة الجريمة التي لا يدرج ممارستها لطبيعتهم ضمن إحصاءات العمالة الناتجة عن المسوحات الميدانية؛
 - اقتصار هذا الأسلوب في تقديره للدخل الناتج عن أنشطة الاقتصاد الموازي عن الدخل الناشئ فقط عن عنصر العمل دون عنصر رأس المال؛
 - عدم احتساب هذا الأسلوب للوظيفة الثانية لنفس الشخص، حيث يجمع عدد كبير من الأفراد بين العمل ضمن أطر الاقتصاد الرسمي وكذا الاقتصاد غير الرسمي؛
 - افتراض هذا الأسلوب لوجود اقتصاد موازي نتيجة انخفاض نسبة التوظيف إلى السكان، مع ثبات نسبة عرض العمل للسكان، غير أنه من الممكن أن تتغير هذه النسبة لأسباب اجتماعية مثل الهجرة الداخلية من الأرياف إلى المدن وكذا الظروف الاقتصادية كحالات الركود والرواج وليست بسبب وجود اقتصاد موازي؛
 - أن افتراض ثبات معدل المساهمة في قوة العمل، وأن الإنتاجية في الاقتصاد الموازي والاقتصاد الرسمي متساوية، افتراض غير دقيق ولا يستند إلى نظرية أو أدلة منطقية.
- ثالثاً/ المعاملات:

هذه الطريقة اعتمدها فيج (Feige) سنة 1979 لتقدير حجم الاقتصاد الموازي في الو م أ، حيث افترض وجود علاقة ثابتة عبر الزمن بين حجم المعاملات والناتج المحلي الرسمي، وهو ما تلخصه معادلة فيشر لكمية النقود ($M \times V = P \times T$) حيث تمثل:²

M : الكتلة النقدية V : سرعة تداول النقود

p : متوسط المستوى العام للأسعار T : حجم المبادلات (حجم المعاملات)

كما يجب وضع افتراضات حول سرعة تداول النقود والعلاقة بين قيمة إجمالي المعاملات PT وإجمالي الناتج القومي الاسمي (الرسمي والموازي)، ومن خلال ربط إجمالي الناتج القومي الاسمي بإجمالي المعاملات يمكن حساب الناتج القومي الإجمالي للاقتصاد الموازي عن طريق طرح إجمالي الناتج القومي الرسمي من إجمالي الناتج القومي الاسمي، ومع هذا ومن أجل استنباط حجم الاقتصاد الموازي يجب افتراض سنة أساس لا يوجد فيها اقتصاد موازي وبالتالي فإن نسبة $P \times T$ إلى إجمالي الناتج القومي الاسمي (الرسمي = الإجمالي) ستظل ثابتة بمرور الوقت، كما يفترض هذا المنهج أن جميع المعاملات التي تتم في الاقتصاديين الرسمي والموازي لا بد وأن تكون معاملات نقدية وبالتالي تستبعد المعاملات التي تتم في صورة مقايضة.

¹ - وريدة عياش، مرجع سابق، ص 40.

² - Friedrich Schneider, **Shadow Economies and Corruption All Over the World: What Do We Really Know**, Discussion Paper No 2315, Labor IZA, Bonn, Germany, September 2006, pp 41-42.

وقد تعرض هذا المدخل لجملة من الانتقادات خصوصا حول افتراضه لسنة أساس خالية من الاقتصاد الموازي، والنسب العادية للمعاملات إلى الناتج القومي الإجمالي الاسمي، إضافة إلى ذلك ومن أجل الحصول على تقديرات موثوقة وصحيحة للاقتصاد الموازي يجب توفر أرقام وبيانات دقيقة للحجم الإجمالي للمعاملات، وقد يكون من الصعوبة بما كان تحقيق هذا التوافر للمعاملات النقدية، كما يفترض أيضا أن جميع الفروقات بين القيمة الإجمالية للمعاملات والناتج القومي الإجمالي الرسمي ترجع إلى الاقتصاد الموازي وهذا يعني إجبارية توفر قدر كبير من البيانات لاستبعاد معاملات مالية مشروعة ليس لها علاقة بالاقتصاد الموازي.

وعليه يمكن القول إنه بالرغم من جاذبية هذه الطريقة في قياس حجم الاقتصاد الموازي من الناحية النظرية إلا أنها صعبة التطبيق على أرض الواقع.

رابعاً/ منهج الطلب على النقود:

يعتبر منهج الطلب على النقود أحد أشهر الأساليب المستخدمة في تقدير الاقتصاد الموازي وأكثرها عرضة للنقد في الوقت نفسه، وقد طبقت على نطاق واسع في العديد من الدول وخصوصا دول (OECD)، وهذا لتوافر البيانات عن كل من العملة المتداولة والودائع الجارية والودائع الآجلة والإيرادات الضريبية والإنفاق الاستهلاكي، وبناء على ما تقدم فإنه في حالة إمكانية تقدير حجم النقد المستخدم لإجراء المعاملات في الاقتصاد الموازي فإنه من المفترض أن نتمكن من تحديد حجم القطاع الخفي في الاقتصاد.¹

وقد استعمل هذا المنهج لأول مرة سنة 1958 من طرف فيليب كاغان (Philip cagan)، حيث قام بحساب مدى الارتباط بين الطلب على النقود وثقل الضرائب (كأحد أسباب الاقتصاد غير الرسمي) في الولايات المتحدة الأمريكية خلال الفترة 1919-1955، وبعدها قام غوتمان (Gutmann) في سنة 1977 باستعمال نفس المنهج لكن بدون إجراءات إحصائية.

في حين قام فيتو تانزي (Vito Tanzi) بتطوير منهج كاغان (cagan) وذلك بين 1980-1983 بحيث قدر دالة الطلب على النقود السائلة في الولايات المتحدة الأمريكية للفترة 1929-1980 وذلك بهدف حساب الاقتصاد غير الرسمي، وقد قامت هذه الدراسة على أساس تقدير حجم الاقتصاد الموازي بدلالة الدخل غير المعلن باستخدام معادلة الطلب على العملة، مع افتراض أن المعاملات في القطاع غير الرسمي تتم غالبا عن طريق النقد حفاظا على سريتها بعيدا عن السجلات الرسمية

¹ - حامد بن داخل بن عبد ربه المطيري، قياس حجم الاقتصاد الخفي في المملكة العربية السعودية خلال الفترة 1970-2009 باستخدام طريقة الطلب على العملة، مجلة التجارة والتمويل، المجلد 31، العدد 02، جامعة طنطا، 2011، ص 366.

والسلطات الضريبية، وبالتالي فإن أي زيادة في حجم القطاع الموازي سوف تتبعها زيادة في الطلب على النقود، ويتم ذلك وفقا للمعادلة التالية:¹

$$\ln(C/M2)_t = \beta_0 + \beta_1 \ln(1+TW)_t + \beta_2 \ln(WS/Y)_t + \beta_3 \ln R_t + \beta_4 \ln(Y/N)_t + u_t$$

$\beta_1 > 0, \beta_2 > 0, \beta_3 > 0, \beta_4 > 0$

حيث تشير $\ln$ إلى اللوغاريتم الطبيعي؛

$(C/M2)_t$: هو المتغير التابع ويعبر عن نسبة العملة في التداول إلى العرض النقدي بالمعنى الواسع في الفترة t ؛

TW : وزن معدل متوسط الضريبة (لتعويض التغيرات في حجم الاقتصاد غير الرسمي)؛

WS/Y : نسبة المرتبات والأجور بالنسبة للدخل الوطني (لحصر تغيرات الدفع وأشكال النقود المدخرة)؛

R : الفائدة المدفوعة على ودائع الادخار (لحصر تكلفة المدخرات النقدية)؛

Y/N : متوسط دخل الفرد يعكس العوامل طويلة الأجل التي تؤثر في نسبة العملة كاستخدام البطاقات الائتمانية، درجة التقدم، درجة انتشار فروع البنوك التجارية.

أما عن الانتقادات الموجهة لهذا المنهج فتتمثل في:²

- التسوية النقدية لكل الصفقات التي تتم في القطاع غير الرسمي والتي تتعارض مع نتائج الدراسات التجريبية وبالأخص دراسة Isachsen and S. Strom (1985) التي أظهرت أن 20% من المعاملات في الاقتصاد الموازي في النرويج يتم تسويتها بوسائل الدفع الحديثة، ومن ثم فتقديرات هذه الطريقة قد تكون أقل من الواقع؛

- أن افتراض تساوي سرعة تداول النقود في الاقتصاد الرسمي والاقتصاد الموازي ليس له ما يؤيده من الناحية التجريبية، بحيث يعتبر تقدير سرعة تداول النقود في الاقتصاد الموازي عملية بالغة الصعوبة وتقتصر إلى توافر البيانات والمعلومات المطلوبة؛

- تركيز أغلب الدراسات على عامل واحد فقط كمسبب لوجود الاقتصاد الموازي ويتمثل في العبء الضريبي، وهو فرض غير منطقي لوجود عوامل أخرى مثل كثرة اللوائح والإجراءات الحكومية؛

- برهن كل من Feige and Park and Cilina Garcia أن الزيادة في الطلب على النقود ترجع بشكل كبير إلى انخفاض الطلب على الودائع بدلا من أن ترجع إلى الزيادة في النقود الناتجة عن الأنشطة التي تمارس في ظل الاقتصاد الموازي؛

¹ - رشيدة حمودة، مرجع سابق، ص 28

² - حامد بن داخل بن عبد ربه المطيري، قياس حجم الاقتصاد الخفي وأثره على المتغيرات الاقتصادية الكلية مع دراسة تطبيقية على المملكة العربية السعودية خلال الفترة (1970-2009)، مرجع سابق، ص 81.

- لم يؤخذ بعين الاعتبار سلوك المكلفين اتجاه سياسة الدولة والضريبة (Tax morality)، لأن البيانات الموثوق فيها في أغلب الدول غير متاحة، حيث قد تكون هذه العوامل أكبر تأثير من العامل الذي تناولته أغلب الدراسات.

خامسا/ طريقة حساب استهلاك الطاقة:

يعتبر كل من Kanfimann and Kaliberda أن استهلاك الطاقة الكهربائية ينظر إليها بمثابة المؤشر الفيزيائي الأحسن لقياس النشاط الاقتصادي ككل (النشاط الرسمي والموازي) وهذا يعني أن تطور النشاط الاقتصادي وتطور استهلاك الكهرباء يسيران في نفس الاتجاه وبنفس الوتيرة. وهذا يعني أنه من أجل تقدير حجم الاقتصاد الموازي يتم قياس استهلاك الكهرباء بالنسبة للنشاطات الرسمية المسجلة وإنقاصها من الحجم الكلي للكهرباء المستهلكة، الفارق يعبر عن حجم الكهرباء المستهلك في النشاطات غير الرسمية، والذي يعتبر مؤشرا لقياس حجم النشاط الموازي. وقد وجهت لهذه الطريقة أيضا جملة من الانتقادات تتمثل فيما يلي:¹

- الطاقة الكهربائية ليست فقط سلعة بسيطة بل هي سلعة استهلاك نهائي، وبالتالي فإن تزايد استعمالها لا يعني بالضرورة زيادة حجم الاقتصاد الموازي؛
- التطور التقني أدى إلى استعمال الكهرباء بطريقة فعالة في الوقت الحالي أكثر من أي وقت مضى، وهذا في النشاطات الرسمية وغير الرسمية على حد سواء، وبالتالي فهذه الطريقة تعرف انحرافا نوعيا في تقدير الاقتصاد غير الرسمي؛
- ليس من الضروري أن تكون جميع النشاطات غير الرسمية تحتاج للطاقة الكهربائية، كما قد تشتغل بطاقة غير الطاقة الكهربائية (الطاقة الشمسية مثلا)؛
- الافتراض غير المنطقي الذي يربط بين الطاقة الكهربائية وحجم الإنتاج حيث لا يتحقق هذا الأخير في جميع القطاعات، ومثال ذلك القطاع الزراعي الذي لا تحتاج لطاقة كهربائية كبيرة.

سادسا/ مدخل النموذج (MIMIC) The Model Approach:

هذا النموذج يعتبر من أحدث أساليب قياس الاقتصاد الموازي وأكثرها شمولاً، وأحد مظاهر نموذج المعادلات الهيكلية (SEM) ويشار إليه بـ (Latent Variable) أو MIMIC Modeling، أي نموذج المتغيرات غير القابلة للقياس، ولكنها مرتبطة بمتغيرات قابلة للقياس، أو نموذج المؤشرات المتعددة والأسباب المتعددة (MIMIC) Multiple Indicators Multiple causes Model، وهو نموذج قياسي هيكلي يطبق على مدى واسع من المشكلات في كثير من النماذج والنظم، ويعود الفضل في تطوير هذا المدخل والاهتمام بحجم الاقتصاد الموازي كمتغير غير مشاهد إلى (W-

¹ - كمال وحيون، أهم طرق قياس حجم الاقتصاد غير الرسمي، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 16، العدد 22، 2020،

1984 Hanneman and Fery) إذ أعاد تصميم نموذج MIMIC وطبقه على 24 دولة من دول التعاون الاقتصادي (OECD) خلال عدة سنوات¹.

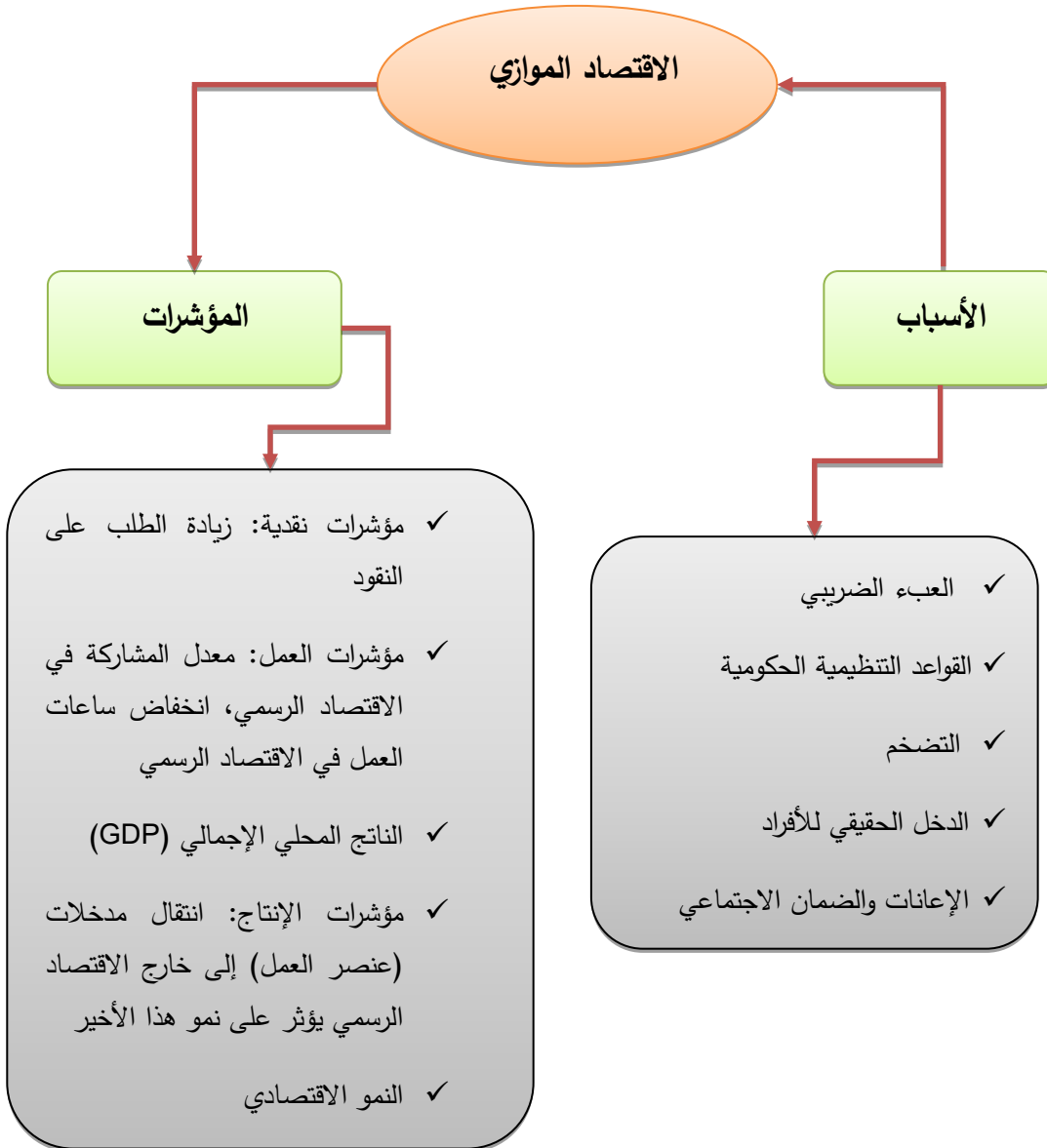
هذه الطريقة تعتمد على النظرية الإحصائية بالنسبة للمتغيرات غير المشاهدة، والتي تأخذ في الاعتبار تنوع أسباب ومؤشرات الظاهرة المقاسة، ولما كانت ظاهرة الاقتصاد الموازي يمكن أن يستدل عليها من خلال الأسباب والمؤشرات، وهو ما يعني أن الظاهرة بحد ذاتها تعتبر متغيرا كامنا داخل النموذج أي أنه متغير غير قابل للقياس، ولكنه في المقابل مرتبط بمتغيرات ومؤشرات قابلة للقياس والمشاهدة.

من مميزات هذه الطريقة في تقدير حجم الاقتصاد الموازي أخذها بعين الاعتبار مختلف الأسباب التي تؤدي لنمو الأنشطة غير الرسمية، والمتمثلة في العبء الضريبي، التضخم، الدخل الحقيقي للأفراد، اللوائح والقواعد التنظيمية الحكومية، البيروقراطية... إلخ، ويوضح الشكل رقم (2-3) آلية تأثير الأسباب الرئيسية الدافعة للأفراد للانخراط في أنشطة الاقتصاد الخفي وهو الأمر الذي يؤدي إلى توسعه وانتشاره، حيث أن أي تغير في حجم الاقتصاد الموازي سيؤثر في عدد من المؤشرات (كالمؤشرات النقدية، مؤشرات سوق العمل، مؤشرات سوق الإنتاج)².

¹ - حامد بن داخل بن عبد ربه المطيري، قياس حجم الاقتصاد الخفي وأثره على المتغيرات الاقتصادية الكلية مع دراسة تطبيقية على المملكة العربية السعودية خلال الفترة (1970-2009)، مرجع سابق، ص 82.

² - المرجع نفسه، ص 84.

شكل رقم (2-3): الاقتصاد الموازي والتأثير المتبادل بين الأسباب والمؤشرات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على حامد بن داخل بن عبد ربه المطيري، قياس حجم الاقتصاد الخفي وأثره على المتغيرات الاقتصادية الكلية مع دراسة تطبيقية على المملكة العربية السعودية خلال الفترة (1970-2009)، مرجع سابق، ص 85.

ورغم القبول الواسع الذي لقيه هذا النموذج ونتائجه نظرا لما يتميز به من قدرة على تناول مؤشرات الأنشطة الخفية والأسباب المحتملة في نموذج هيكلي صريح يسهل الاختبار الإحصائي الرسمي لتلك العلاقات، إلا أنه لا يخلو من السلبيات التي تتمثل أساسا في احتمال تعرض النموذج - الذي يعتمد على استخدام بيانات السلاسل الزمنية- للمخاطر المرتبطة بتلك البيانات ومنها عدم سكون البيانات، والمشاكل الأخرى للانحدار، مع السماح بسرعة تداول مختلفة في الاقتصاد الموازي عنها في

الفصل الثاني: ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر

الاقتصاد الرسمي، واستخدام معادلة الطلب على النقود للحصول على المتوسط طويل الأجل لقيمة الإنتاج الخفي (المقاس).

بعد تناولنا لمختلف طرق تقدير حجم الاقتصاد الموازي بشيء من التفصيل يمكن تلخيص هذه الطرق وأهم الانتقادات التي وجهت إلى طريقة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (2-3): أساليب قياس الاقتصاد الموازي - أهم السمات والانتقادات -

الطريقة	أهم السمات	أهم الانتقادات
<u>المناهج المباشرة:</u> • المسح بالعينة • تدقيق الحسابات الضريبية	تقدير حجم الاقتصاد الموازي من واقع بيانات المسح. تقدير حجم الاقتصاد الموازي من واقع قياس الدخل غير المبلغ به الخاضع للضريبة.	• تتوقف دقة النتائج على مدى دقة الأسئلة ومدى استجابة المبحوثين معها بالإضافة إلى سرية الإجابات. • عدم مراعاة الدقة في استخدام الطرق العلمية في اختيار أفراد العينة. • نتائجها لا يمكن الوثوق بها لصعوبة اكتشاف بعض أنواع الدخول المخفأة الناتجة عن غسل الأموال وتجارة المخدرات.
<u>المناهج غير المباشرة</u> • إحصاءات الحسابات القومية	تقدير النمو في الاقتصاد الموازي على أساس التفاوت بين إحصاءات الدخل والإنفاق في الحسابات القومية أو في البيانات الفردية.	عدم وجود معايير ثابتة يمكن الاعتماد عليها لتحديد أسباب التغير في الإنفاق الكلي الذي يعد المتغير الأساسي في التحليل.
• إحصاءات القوى العاملة	تقدير النمو في الاقتصاد الموازي على أساس الانخفاض في مشاركة العمالة في الاقتصاد الرسمي على افتراض أن القوى العاملة تشارك بنسبة ثابتة عموماً.	قد تعزى الاختلافات في نسبة المشاركة إلى أسباب أخرى غير الاقتصاد الموازي كما أن بعض العاملين في الاقتصاد الموازي يمتلكون وظائف رسمية في الاقتصاد الرسمي أيضاً.

الفصل الثاني: ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر

صعوبة التطبيق من الناحية الإحصائية وافترض سنة أساس لا يوجد بها اقتصاد موازي وافترض ثبات نسبة المعاملات في الاقتصاد الرسمي خلال فترة محددة... إلخ كلها افتراضات غير واقعية.	استخدام البيانات الخاصة بالحجم الكلي للمعاملات النقدية في الاقتصاد من أجل حساب الناتج المحلي الاسمي الكلي (الموازي والرسمي) تم تقديره بطرح إجمالي الناتج المحلي الرسمي من إجمالي الناتج الكلي.	• المعاملات
لا يمكن الجزم بأن النقود هي الوسيلة الوحيدة للتعامل في الاقتصاد الموازي حيث يمكن استخدام المقايضة وافترض أن سرعة تداول النقود في الاقتصاد الرسمي والاقتصاد الموازي واحدة افتراض لم يثبت صحته وهناك عوامل أخرى غير ارتفاع سعر الضريبة كسبب للاقتصاد الموازي مثل كثرة اللوائح وتعقد الإجراءات.	تقدير حجم الاقتصاد الموازي من واقع الطلب على السيولة على افتراض أن معاملات الاقتصاد الموازي تتم نقدا وأن الزيادة في هذا الاقتصاد سوف تزيد من الطلب على السيولة.	• الطلب على النقود
بعض أنشطة الاقتصاد الموازي لا تتطلب قدرا كبيرا من استهلاك الكهرباء مثل الخدمات الشخصية والبيع على حواف الشوارع والأسواق الشعبية، كما يمكن استخدام مصادر أخرى للطاقة كالغاز والبنزين والفحم.	تقدير النمو في الاقتصاد الموازي من واقع استهلاك الكهرباء على افتراض أن استهلاك الكهرباء هو أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل ثم طرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي وإرجاع الفرق بينهما إلى نمو الاقتصاد الموازي.	• المدخلات المادية (استهلاك الكهرباء)
مدى فاعلية مجموعة المتغيرات، الأسباب والمؤشرات فيما يتعلق	تقدير حجم الاقتصاد الموازي كدالة للمتغيرات المشاهدة التي يفترض	مناهج النماذج: • النموذج الديناميكي متعدد المؤشرات

والمتعدد الأسباب	تأثيرها على الاقتصاد الموازي كالعيب الضريبي وعبء القواعد التنظيمية الحكومية - والمتغيرات التي تتأثر بأنشطة الاقتصاد الموازي كالسيولة وساعات العمل الرسمية والبطالة وما إلى ذلك وتتميز هذه المناهج عن غيرها تنظر إلى العديد من الأسباب والمؤشرات	بمدى تفسيرها للاقتصاد الموازي.

المصدر: عاطف أحمد عبد العال زيدان، مرجع سبق ذكره، ص ص 91- 92.

المطلب الرابع: علاقة الاقتصاد الموازي بالتهرب الضريبي

رغم أن الاقتصاد الموازي والتهرب الضريبي ليس مترادفين، إلا أن النشاط الذي يتم في إطار الاقتصاد الموازي يرتبط بشكل وثيق بالتهرب الضريبي في معظم الحالات، وبالتالي فإن العوامل التي تؤثر على التهرب الضريبي ستؤثر بالتأكد على الاقتصاد الموازي ووفقاً للنهج الكلاسيكي، فإن مدى التهرب الضريبي يعتمد على الفوائد النسبية المستمدة من التهرب، أي على مدى استطاعة المدخرات الناتجة عن التهرب في تعزيز الفائدة المتوقعة للفرد ووفقاً لهذا النهج، يتخذ المكلف قراراً في بيئة غير متوقعة حول نسبة دخله التي يخفيها، مع النظر إلى احتمالات الرقابة الجبائية، وحجم العقوبات التي من المتوقع التعرض لها.¹

وبناء عليه فإن كلا الظاهرتين مترابطتان بقوة، إذ يُسهم الاقتصاد الموازي في توفير الأرضية الملائمة للتهرب الضريبي، في الاقتصاديات حيث يشكل الاقتصاد الموازي نسبة كبيرة، يصبح تحصيل الضرائب بكفاءة أمراً معقداً للغاية للحكومات، نظراً لأن العديد من المعاملات تتم بعيداً عن أعين السلطات وتبقى خارج نطاق الرقابة الحكومية، كما أن التهرب الضريبي والاقتصاد الموازي يتضمنان نطاق واسع من الأنشطة، بداية من العمل بأجر يُدفع نقدًا ولا يُبلغ عنه، ووصولاً إلى التجارة غير المشروعة والفساد وغسيل الأموال، هذه الأنشطة تعمل على تشويه البيانات الاقتصادية وتُقلل من قدرة الحكومات على وضع سياسات معتمدة على معلومات دقيقة، كما تخلق بيئة غير مستقرة للأعمال التجارية الشرعية.

إضافةً إلى ذلك، يمكن أن يؤدي الاقتصاد الموازي والتهرب الضريبي إلى زيادة العبء المالي على الأفراد والشركات الملتزمة، حيث يضطرون لدفع نصيب أكبر من الضرائب لتعويض النقص في

¹ - مقدم عبيرات، أحمد بسباس، مرجع سابق، ص 174.

الإيرادات الحكومية، ويمكن اعتبار أن هذه الظاهرة تشوه مبدأ العدالة الضريبية وتقلل من الدافع للامتثال الضريبي.¹

يمكن التعبير عن الاقتصاد الموازي بلغة التهرب الضريبي انطلاقاً من مفهوم الدخل المالي، بذلك الجزء الذي يمثل بالدخل الواجب خضوعه لضريبة الدخل ولكنه لم يخضع، فقد يوزع الفرد العامل وقته بين ثلاث استخدامات هي: العمل في الاقتصاد الرسمي، العمل في الاقتصاد الموازي والفراغ، وبالتالي من المفترض أن يتوزع إنتاجه بين الاقتصاد الرسمي والموازي.²

أظهرت دراسة قام بها Cebula Richard.J في عام 1997 تأثير معدلات الدخل والسياسات العقابية على الحجم النسبي للاقتصاد الموازي في الولايات المتحدة الأمريكية خلال الفترة من 1993 إلى 1994، وخلصت الدراسة إلى أن الإجراءات الحكومية بشكل عام تؤثر بقوة، حيث يمكن أن تعوق أو تمنع الزيادة في الاقتصاد الموازي، فعلى سبيل المثال كلما ارتفع معدل الضريبة الفيدرالية على الدخل الشخصي بنسبة 1%، زاد الاقتصاد الموازي بنسبة 1.4% في حال استقرار العوامل الأخرى.³

تُعد ضرائب المبيعات عاملاً مهماً في انتشار الأنشطة الاقتصادية غير الرسمية، فعلى سبيل المثال أسهمت ضريبة القيمة المضافة في نمو المنشآت الصغيرة التي يُصعب مراقبتها، حيث تُنتج هذه المنشآت بضائع وخدمات تُباع بدون فرض ضرائب عليها، ووفقاً للتقديرات يصل معدل التهرب من ضريبة القيمة المضافة في بلدان مثل إيطاليا والأرجنتين إلى حوالي 50%، أما في الدول النامية فتساهم الضرائب الجمركية بشكل كبير في تعزيز الاقتصاد الموازي، حيث تدفع رسوم الاستيراد المرتفعة التي قد تزيد عن 100% في بعض الحالات المهربين إلى التهرب الجمركي، حيث يمكن القول أنه كلما زادت رسوم الاستيراد وصغر حجم المنتج وسهل نقله وكبرت قيمته ازدادت حوافز التهريب إلى الداخل، نتيجة لذلك يحقق المهربون مكاسب مالية كبيرة من هذه الأنشطة، وهي مكاسب غالباً ما تكون صعبة القياس في معظم البلدان.⁴

أما في الجزائر ونظراً لغياب تقديرات رسمية دقيقة لحجم الاقتصاد الموازي وتأثيراته على الإيرادات الجبائية، فسوف نعتمد على بعض الدراسات والأبحاث المتباينة النتائج والتي سعت لتقدير حجم هذه الظاهرة، وفي هذا السياق يمكننا الاستفادة من حسابات صندوق النقد الدولي، حيث يوضح

¹-Touhami Mohamed Redha, **The impact of hidden economy on the general budget in Algeria**, Journal of Economics and Human Development, Volume 10, N°: 02, p 316.

²- صلاح الدين طالبي، مصطفى رديف، **التهرب الضريبي والاقتصاد غير الرسمي في الجزائر**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: إشكالية استعمال السيولة النقدية في المعاملات التجارية وانعكاسها على الخدمات المصرفية الجزائرية، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، يومي 22 و23 أبريل 2014، ص 04.

³- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، **التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص 35.

⁴- صلاح الدين طالبي، مصطفى رديف، مرجع سابق، ص 09.

الفصل الثاني: ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر

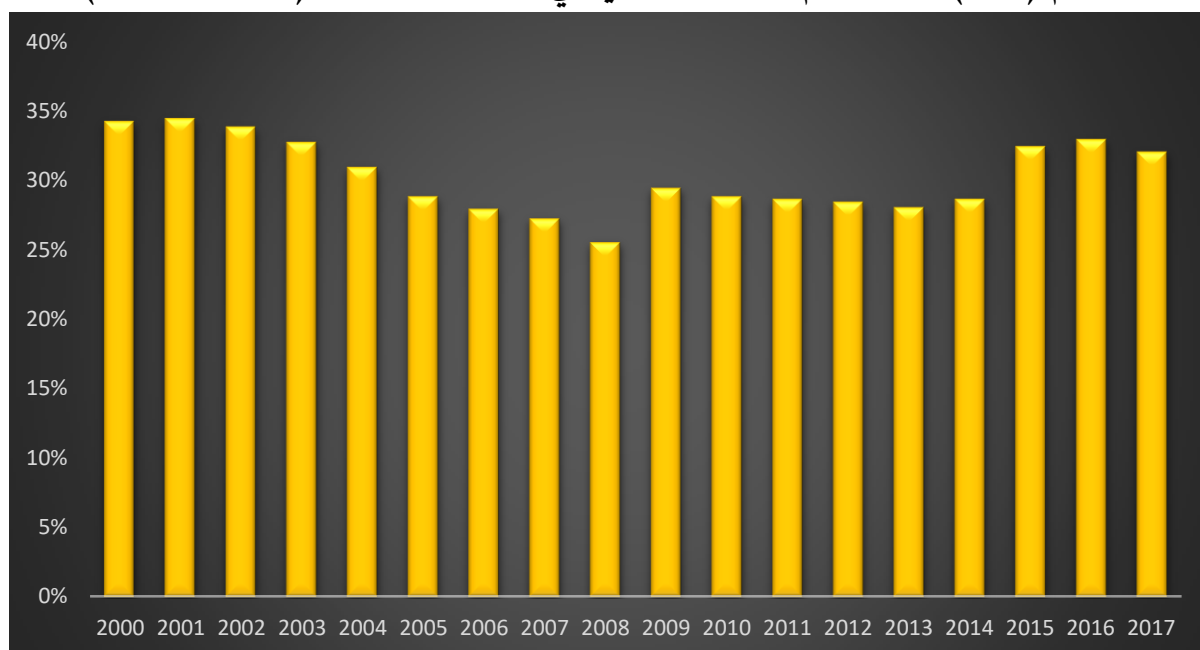
الجدول (4-2) والشكل (4-2) تطور حجم الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي.

الجدول رقم (4-2): الاقتصاد الموازي كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة (2000-2017)

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
حجم الاقتصاد الموازي (نموذج MIMIC)	34.20%	34.40%	33.80%	32.70%	30.90%	28.80%	27.90%	27.20%	25.50%
السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
حجم الاقتصاد الموازي (نموذج MIMIC)	29.40%	28.80%	28.60%	28.40%	28.00%	28.60%	32.40%	32.90%	32.00%
المتوسط	30.25%								

Source: Leandro Medina & Friedrich Schneider, **Shedding Light on the Shadow Economy: A Global Database and the Interaction with the Official One**, Centre for Economic Studies and ifo Institute (CESifo), Working Paper, N° 7981, Munich, 2019, p p 38, 44.

الشكل رقم (4-2): تطور حجم الاقتصاد الموازي في الجزائر خلال الفترة (2000 - 2017)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول (4-2)

من خلال تحليل معطيات الجدول رقم (2-4) والشكل رقم (2-4) والذين تم عرض من خلالها تطور حجم الاقتصاد الموازي الجزائر خلال الفترة 2000-2017 فإنه يتبين لنا ما يلي:

- **فترة الارتفاع الثابت (2000-2003):** وهي الفترة التي شهدت ثبات نسبة الاقتصاد الموازي في حدود 35% أو الثلث من حجم الناتج المحلي الإجمالي، وهي نسبة مرتفعة جدا وتعني أنه من بين كل ثلاثة أنشطة يوجد نشاط غير رسمي وهذا راجع أساسا إلى الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية الصعبة التي كانت تمر بها البلاد في تلك الفترة.

- **فترة الانخفاض التدريجي (2004-2008):** وهي الفترة التي شهدت انخفاضا تدريجيا في حجم الاقتصاد الموازي، حيث انخفض من حوالي 31% في عام 2004 إلى 25% سنة 2008، ويعود السبب في ذلك إلى بداية تحسن مؤشرات الاقتصاد الوطني موازاة مع ارتفاع أسعار النفط وهو ما تم ترجمته على أرض الواقع من خلال البرنامج التكميلي لدعم النمو الاقتصادي الذي كان هدفه تحريك عجلة الاقتصاد وخلق ديناميكية اقتصادية جديدة، من خلال البرامج الخاصة لفائدة ولايات الجنوب والهضاب العليا والتي بلغت حوالي 1000 مليار دج، والبرنامج التكميلي للسكن والمقدر بـ 270.000 وحدة سكنية موجهة لامتصاص السكن الهش بمبلغ 800 مليار دج، إضافة إلى 200 مليار دج من البرامج المحلية التكميلية، وهو ما يعني أن ما نسبته 86% من نفقات هذا البرنامج كانت موجهة لتحسين ظروف المعيشة وتطوير المنشآت الأساسية بمبلغ إجمالي يقدر بـ 3.611 مليار دج، كل هذه المعطيات ساهمت بشكل كبير في التخفيض الجزئي لحجم الاقتصاد الموازي.

- **فترة الاستقرار النسبي (2009-2014):** وهي الفترة التي استقر فيها حجم الاقتصاد الموازي في حدود 28%، حيث تعتبر هذه الفترة امتدادا للفترة السابقة جراء الانتعاش الاقتصادي والارتفاع المتواصل لأسعار النفط التي بلغت حدودا قياسية، مما ساهم في مواصلة الدولة لإنجاز المشاريع التي تم إقرارها سابقا، وهو ما تجسد من خلال رصد الحكومة لغلاف مالي ضخم ضمن البرنامج الخماسي 2010-2014 قدر بحوالي 286 مليار دولار والذي كان يهدف لتحقيق ما يلي:

✓ استكمال المشاريع الكبرى الجاري إنجازها على الخصوص في قطاعات السكة الحديدية والطرق والمياه بمبلغ 9700 مليار دينار، أي ما يعادل 130 مليار دولار؛

✓ إطلاق مشاريع جديدة بمبلغ 11534 مليار دينار أي ما يعادل 156 مليار دولار.

- **فترة الارتفاع مجددا (2015-2017):** بعد سنة 2014، شهدت نسبة الاقتصاد الموازي ارتفاعا مرة أخرى لتعود لمستويات تفوق 30% حيث بلغت سنة 2017 ما نسبته 32%، والسبب في ذلك راجع بالأساس إلى الأزمة الاقتصادية التي دخلت فيها الجزائر بعد الانخفاض الرهيب في الإيرادات البترولية وانخفاض موارد صندوق ضبط الإيرادات، ولجوء الجزائر للتمويل غير التقليدي وفي المقابل

قامت باتخاذ إجراءات جبائية لتساهم في رفع الإيرادات العادية لتعويض النقص في إيرادات الجبائية البترولية، وهو ما أدى في المقابل لزيادة نسبة الاقتصاد الموازي هروبا من الضوابط الجبائية الجديدة. مما تقدم يمكن القول إنه في فترات الكساد والأزمات التي يشهدها البلد، يكون الميل أكبر للأنشطة الموازية لتجنب ثقل عبء الضريبة وبالتالي انتشار التهرب الضريبي نتيجة قلة النقود وانخفاض الدخل وتدهور القدرة الشرائية للأفراد وهو ما يزيد من حساسيتهم لارتفاع الأسعار، بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي فيقل الميل للأنشطة الموازية مما يخفض من نسب التهرب الضريبي، وهذا نتيجة لكثرة العوائق وارتفاع الدخل وتحسن القدرة الشرائية للأفراد، وهو ما يسمح للمنتجين في هذه الحالة بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم، وهو ما يجعل الدافع النفسي للتهرب منخفضا.

علاوة على ذلك يؤدي عدم تنظيم الاقتصاد وانتشار الاقتصاد الموازي بالضرورة إلى زيادة واستمرارية حجم التهرب الضريبي، وذلك راجع إلى عدم ضبط السوق للسلع والخدمات، وعدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط الشفافية في المعاملات الاقتصادية. إضافة إلى ذلك، لا يقتصر تأثير الاقتصاد الموازي على عدم دفع الضرائب فحسب، بل يؤدي أيضًا إلى تقويض فعالية السياسات الضريبية. وبالتالي، يتم تداول مبالغ نقدية كبيرة بحرية دون الالتزام بالسياسات الاقتصادية العامة. ومن ناحية أخرى، تجد الدولة صعوبة في القضاء على هذا القطاع بالكامل نظرًا لدوره في امتصاص نسبة كبيرة من البطالة والمساهمة في تخفيف بعض الضغوط الاجتماعية.¹

¹ - عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988 - 1995، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1995، ص 274.

خلاصة الفصل الثاني:

تم التركيز من خلال هذا الفصل على ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مركّزاً على العوامل المختلفة التي تؤدي إلى انتشار هذه الظاهرة وتأثيرها على الاقتصاد الوطني، حيث تم تقسيم الدراسة إلى عدة محاور رئيسية لتوضيح أبعاد المشكلة بشكل شامل.

حيث تم التطرق إلى واقع التهرب الضريبي من خلال التمييز بين مصطلحي التجنب الضريبي والغش الضريبي، حيث يركز التجنب الضريبي على استغلال الثغرات القانونية لتقليل الالتزامات الضريبية بشكل قانوني، في حين يشمل الغش الضريبي استخدام وسائل غير قانونية للتهرب من دفع الضرائب.

بعدها تم استعراض كيفية استغلال التحفيزات الجبائية لتحقيق التهرب الضريبي، بينما تهدف التحفيزات الجبائية إلى دعم الاستثمار وتشجيع النمو الاقتصادي، يتم في كثير من الأحيان استغلال هذه الحوافز بطرق غير مشروعة للتهرب من دفع الضرائب المستحقة، كما تم التطرق إلى التهرب الضريبي الإلكتروني الذي يشمل استخدام التقنيات الحديثة ووسائل الدفع الرقمية للتحايل على النظام الضريبي.

وأخيراً تم تحليل دور الاقتصاد الموازي كصورة من صور التهرب الضريبي، إذ يُعتبر الاقتصاد الموازي من أبرز التحديات التي تواجه النظام الضريبي في الجزائر، حيث يتم تنفيذ العديد من الأنشطة الاقتصادية خارج نطاق الرقابة الرسمية، مما يؤدي إلى فقدان جزء كبير من الإيرادات الضريبية.

الفصل الثالث: دور الرقابة

الجبائية في الحد من

التهرب الضريبي وتحسين

الحصيلة الضريبية

تمهيد:

إن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي يتيح للمكلفين إمكانية التصريح بأرباحهم ومداخيلهم وأرقام أعمالهم من تلقاء أنفسهم وفقا للرزنامة الجبائية المحددة من طرف الإدارة الجبائية، وهذا ما يدفع في كثير من الأحيان الممولين للتملص الجزئي أو الكلي من التزاماتهم الجبائية مما يؤثر سلبا على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم، وهو الأمر الذي دفع الإدارة الجبائية على غرار العديد من دول العالم إلى اعتماد الرقابة الجبائية كوسيلة رقابية على تصريحات المكلفين بغية تصحيح وتعديل الأخطاء التي من الممكن أن يقع فيها المكلفين جهلا ودون قصد، وكذا اكتشاف ومحاربة ظاهرة التهرب الضريبي الناتجة عن النية المبيتة للمكلف في إخفاء الصورة الحقيقية لنشاطه وخلق صورة مشوهة بعيدة عن الواقع.

تعتبر الرقابة الجبائية إحدى أهم الإجراءات التشريعية التي صاغها المشرع الجبائي لحماية حقوق الخزينة العمومية، ووضع لها مختلف الشروط وفق إطار تنظيمي وقانوني دقيق وواضح يسمح بضبط مختلف خطواتها ومراحلها، فضلا عن التحكم في تقنيات تطبيقها بدءا بالرقابة المكتبية وصولا إلى الرقابة المعمقة بمختلف أشكالها، وهذا من أجل تغطية أكثر انسجاما للنسيج الجبائي وكذا القيام بتحقيقات نوعية بالإضافة إلى تحسين العلاقات مع المكلفين بالضريبة ذوي النية الحسنة، ولهذا الغرض عينت مصالح خاصة تطلع بالقيام بها في إطار عصرنه مصالح الإدارة الجبائية، وسنحاول من خلال هذا الفصل التعرض لهذه الآلية بنوع من التفصيل وفقا للمباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية؛
- المبحث الثاني: فعالية مختلف أشكال الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؛
- المبحث الثالث: مؤشرات الأداء الخاصة بالرقابة الجبائية.

المبحث الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

تُعَدُّ الرقابة الجبائية أحد أهم الأجهزة التي يعتمد عليها النظام الجبائي في محاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبي وتقييدهما، وفي هذا السياق لم تتوقف مساعي المشرع الجبائي في تطوير هيكله وتحديث إدارته الجبائية وعصرنتها، بهدف تحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين والتصدي للمشاكل المتعددة التي تواجه جهاز الرقابة الجبائية، وتهدف هذه الجهود إلى تعزيز النزاهة والشفافية في العملية الجبائية وتحقيق العدالة الضريبية في المجتمع، وسنسعى من خلال هذا المبحث لاستعراض مفهوم الرقابة الجبائية ومختلف جوانبها القانونية والتنظيمية

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية، مظاهرها وأسبابها

من بين الآليات التي تركز حسن العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية تلك الحرية التي منحها المشرع للممول من أجل التصريح التلقائي بمداخله، وهو ما يوضح مبدأ الثقة في التعامل مع المكلف إلا أن هذه الثقة ليست مطلقة، ولهذا السبب قام المشرع بسن الرقابة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات التي قدمها المكلف بالضريبة.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

قبل التطرق لمفهوم الرقابة الجبائية لا بد من الإشارة أولاً لمفهوم الرقابة بصفة عامة والذي ينصرف إلى كونه "مجموعة من العمليات والأساليب التي يتم بمقتضاها التحقق من أن الأداء يتم على النحو الذي حددته الأهداف والمعايير الموضوعة، فالرقابة بهذا المعنى تتضمن عمليات تنسيق الأداء وتحليله، ثم تعقبه بعد حدوثه، وهذا يعني أنها تتضمن مجموعة من العمليات التي تستهدف توجيه الأداء نحو تحقيق ما رسم له من أهداف ومعايير وقياس درجة نجاح الأداء الفعلي بغرض تقويمه وتصحيحه"¹، في حين عرفها هنري فايول بأنها "التحقق من مدى مطابقة التنفيذ للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة وهي تهدف بشكل رئيسي إلى تحديد نقاط القصور والضعف والأخطاء بغرض معالجتها وتصحيحها ومنع تكرار حدوثها، وهي تطبق على الأشياء والأشخاص والتصرفات"².

انطلاقاً مما سبق يمكن التعرض لمفهوم الرقابة الجبائية والتي صيغ لها جملة من التعاريف باختلاف الكتاب والمنظرين والهيئات نذكر منها:

¹ - محمد الفاتح محمود بشير المغربي، الرقابة الإدارية - نظرة تأصيلية، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2020، ص 07.

² - محمد ساحل، مرجع سابق، ص 266

التعريف 01: عرفت الرقابة الجبائية بأنها "مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها"¹

التعريف 02: عرفها الدكتور أحمد حماني بأنها "تشخيص لمحتوى السجلات المحاسبية بما يتلاءم مع مقتضيات القانون الجبائي، والتحقق من محتواها مع ما هو موجود من إثباتات وما هو مقدم من تصريحات"

التعريف 03: تعرف الرقابة الجبائية بأنها "فحص شامل للتصريحات الجبائية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، وذلك بهدف التأكد من صحة وصدق المعلومات التي تحتويها ملفاتهم المحاسبية والضريبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي الساري المفعول"²

التعريف 04: "الرقابة الجبائية هي نشاط إداري تتحقق من خلاله الإدارة الضريبية من صدق واكتمال الإقرارات (التصريحات) الصادرة عن دافعي الضرائب، علاوة على ذلك فإن الرقابة الجبائية تمثل سلطة تتيح للإدارة التحقق من التصريحات والأفعال والعمليات التي تشكل أساسا لفرض الضريبة، واكتشاف أي تملص من دفعها سواء كان جزئيا أو كليا وتصحيح الإغفال والنقص والأخطاء التي تم اكتشافها في تقدير الضرائب وجمعها"³

التعريف 05: تعرف الرقابة الجبائية⁴ حسب النظرة الكلاسيكية على أنها "الفحص المنتظم والشامل لجميع سجلات ووثائق المؤسسة لغرض تحقيق مجموعة من الأهداف" أما تعريفها حسب النظرة الأنجلوسكسونية "فهي فحص السجلات والتقارير المالية للمنشأة، بغرض التعبير عن مدى إخلاص طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير، ويتم الفحص وفقا لطرق مسطرة مما يضمن للعمل المنجز درجة عالية من الامتياز".

التعريف 06: عرفها كوزيون "M. COUZIAN" على أنها "تخص كل أنواع الضرائب وكل المكلفين، وتسمح بتصحيح الأخطاء العفوية للمكلفين، وكذا بكشف عمليات الغش الممارسة من بعضهم، وتعتبر

¹ - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص 48

² - بوعلام ولهي، عائشة بن عثمان، فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2015، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد الأول، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016، ص 29.

³ - Roland Atanga Fongue, Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel -Le cas de Cameroun, Harmattan, Paris, France, 2007, p 12

⁴ - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مراجع سابق، ص 212.

ذات أهمية بالغة لا سيما بالنسبة للمؤسسات الخاضعة لاقتطاعات ضريبية متنوعة وذات أهمية من حيث قيمة هذه الضرائب¹

أما المشرع الجزائري فلم يعرف الرقابة الجبائية بمفهومها النظري ولكنه حدد ضوابطها، وخول صلاحياتها للإدارات المكلفة بذلك ممثلة في مفتشيات الضرائب المختصة إقليمياً، المديرات الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى الولايات، فمصالح البحث والتحري على المستوى الجهوي، ونهاية بمديرية كبريات الشركات على المستوى الوطني، حيث جاء في قانون الإجراءات الجبائية في مادته 18 الفقرة 01 أن مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة تتمثل في عملية مراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، ويمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، فهي بذلك تمثل وسيلة ضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتمثل شرطاً من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات.

مما تقدم يمكن القول أن الرقابة الجبائية أداة قانونية بيد الإدارة الجبائية، تضم جملة من الإجراءات تهدف إلى فحص وتدقيق ومراجعة القوائم المالية للأفراد والمؤسسات ومقارنتها بالتصريحات المقدمة من جهة، وبالمعلومات المتوفرة لدى الإدارة من جهة أخرى، وتعمل على اكتشاف كل محاولة للتملص من دفع الضريبة سواء كان ذلك بحسن نية (مثل الأخطاء والإغفالات) أو بسوء نية (الغش والتهرب الضريبي)، مستندة في ذلك إلى مجموعة من التقنيات التي أقرها القانون الجبائي، وذلك بغية تحقيق العدالة الضريبية بين جميع أفراد المجتمع وتحسين الإيرادات الضريبية.

الفرع الثاني: مظاهر الرقابة الجبائية

لقد جاءت الرقابة الجبائية كأداة ردعية للمخالفين للقوانين والإجراءات الجبائية من أجل الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية، وعلى هذا الأساس منح المشرع للإدارة الجبائية سلطات واسعة لأداء دورها بالشكل المطلوب، وهو الأمر الذي يجعل الرقابة الجبائية تتجلى من خلال ثلاث مظاهر رئيسية نوجزها فيما يلي:²

أولاً/ المظهر القانوني للرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية مفهوماً قانونياً، فهي السلطة المعترف بها لتصحيح النقائص، السهو، الاغفالات والأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضريبة، حيث يخول للدولة دستورياً إلزامية الرقابة لمواجهة

¹ - أمين ذبيح محمد، أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة -دراسة حالة بمديرية الضرائب التابعة للمديرية الجهوية للضرائب بولاية سطيف، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2020-2021، ص 05.

² - المرجع نفسه، ص 07

التهرب الضريبي وذلك في ظل الاحترام الكامل للحقوق الفردية للأشخاص والتي يكفلها الدستور ذاته، ولما كان النظام الضريبي الجزائري نظاما تصريحا فمن الضروري أن تكون الرقابة الجبائية إلزامية من أجل التأكد من صحة التصريحات في مقابل منح المكلف مختلف الضمانات التي تحفظ له حقوقه مع مطالبته بالوفاء بالتزاماته الضريبية.

ثانيا/ المظهر الاجتماعي للرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع، حيث حظيت هذه الأخيرة بوسع الاهتمام لقدرتها على استرجاع الموارد المالية المهددة نتيجة استفحال ظاهرة التهرب الجبائي في المجتمع، ذلك أن المكلف بالضريبة يرى في قرارة نفسه انه يدفع الضريبة دون أن يعود عليه نفع، فيسعى حينئذ إما للتملص من دفع الضريبة أو التخفيض منها، وهنا يظهر دور الرقابة في تسليط الضوء على المكلفين الذين ينتهجون طرقا غير قانونية للتهرب من دفع الضريبة، وهذا لتحقيق العدالة بين أفراد المجتمع في تحمل الأعباء الضريبية.

ثالثا/ البعد الإنساني للرقابة الجبائية:

يظهر البعد الإنساني للرقابة الجبائية في كونها تقتصر على عدد قليل من المكلفين، مما يجعل المكلفين الذين يخضعون لها يجدون صعوبة في تقبل التحقيقات، ولتخفيف هذا الوضع منح المشرع مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين أعوان الرقابة الجبائية والمكلفين.، حيث يشعر المكلف الخاضع للرقابة بالضعف والارتباك تجاه الإدارة، رغم التزامه بجميع تصريحاته الجبائية، وهنا يأتي دور أعوان الرقابة الجبائية في تهدئة المكلف والتعامل معه بطريقة مثلى، وشرح العملية الرقابية بشكل يجعلها مقبولة بالنسبة له.

الفرع الثالث: أسباب الرقابة الجبائية

تنص المادة 143 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية على أن الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحصل بواسطة جداول يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، هذا يعني أن المشرع الجبائي قد حدد معايير فرض الضريبة، ولكن عمليا تواجه إدارة الضرائب صعوبة في ضمان تحصيل جميع الضرائب المستحقة بسبب العديد من المعطيات والأسباب التي تجعل الكثير من المكلفين بالضريبة يتهربون من دفع التزاماتهم، بناء على ما تقدم يمكن إيجاز أسباب لجوء الإدارة إلى عملية الرقابة فيما يلي¹:

أولا/ طبيعة النظام الضريبي الجزائري:

¹ - محمد قلي، فهمة بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، 2018، ص ص 151-152.

يمتاز النظام الضريبي الجزائري بكونه نظام تصريحي، وهذا يعني منح الحق للمكلف من أجل التصريح بمداخله السنوية وأرقام أعماله من تلقاء نفسه وذلك من خلال انتقاله إلى إدارة الضرائب المختصة ضمن الآجال القانونية ووضعه لمختلف التصريحات المنصوص عليها في القانون الضريبي لتتمكن الإدارة بعد ذلك من تحديد مقدار الضريبة الواجبة الدفع، لكن في كثير من الأحيان ما يلجأ بعض المكلفين إلى تقديم تصريحات مغلوطة وغير حقيقية ولا تمثل طبيعة النشاط وذلك للتقليل قدر الإمكان من مبلغ الضريبة المفروضة، وفي حالة شك الإدارة الضريبة في هذه التصريحات تقوم بإخضاع المكلف لعملية الرقابة الجبائية للتأكد من صحة تصريحاته وفق ما يقتضيه القانون.

ثانيا/ انتشار ظاهرة التهرب الجبائي:

من الطبيعي أن نجد نسبة معتبرة من المكلفين غير راضين عن دفع الضريبة، ولهذا السبب يستعملون مختلف الحيل من أجل التملص منها، ويستغلون في ذلك بعض الفراغات القانونية وأحيانا أخرى يلجؤون إلى طرق ملتوية ومخالفة للقانون (ومثال ذلك استعمال بعض المؤسسات لتقنيات محاسبية هدفها تزييف الحقائق المالية وتكوين وضعية غير طبيعية لنتائج نشاطها وذلك لضمان الحفاظ على أموالهم وعدم التنازل عنها لفائدة الدولة).

هذا السلوك غير القانوني والذي يعتبر تهربا جبائيا ينشأ نتيجة نظرة المكلف إلى النظام الضريبي الذي تطبقه الدولة لتحديد الضريبة الواجب دفعها، فكلما كان هذا الأخير مجحفا ولا يحقق المبادئ التي اقترحها آدم سميث للأنظمة الضريبية كلما كان سببا مباشرا في بحث المكلفين عن كل الوسائل والسبل للتملص من دفع الضريبة أو على الأقل الإنقاص منها، ويستعملون من أجل ذلك طرقا غير قانونية وغير مشروعة.

ثالثا/ غياب الوعي الضريبي:

من البديهي أن دفع الضرائب عن طريق الاقتطاع من المصدر خاصة على المرتبات والأجور، لا يمثل مشكلة للإدارة الضريبية، ولكن المشكلة الكبيرة تظهر مع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون أنشطة تجارية، خدمية، إنتاجية أو مقاولاتية، هؤلاء يجدون صعوبة في فهم مبرر فرض الضرائب من قبل الدولة ويعتبرونها إجحافا، مما يؤدي إلى عدم اهتمامهم بدفع الضرائب أو بالآثار الناتجة عن ذلك، كما أن هؤلاء المكلفين لا يقرون بالزامية المساهمة في الأعباء العامة للدولة وتوزيع العبء الضريبي بين جميع فئات المجتمع بالنظر إلى حالتهم المالية ومداخلهم التي على أساسها يتم تحديد مقدار الضريبة الواجبة الدفع، بشكل يضمن حماية الفئة الضعيفة في المجتمع وتحميل المكلفين الذين هم في وضعية مالية جيدة ضرائب حسب دخلهم السنوي.

قد تكون الأسباب المذكورة أعلاه هي أهم ما يدفع الإدارة الجبائية للجوء إلى الرقابة الجبائية كآلية لتقويم تصرفات المكلفين بالضريبة المخالفين للقوانين والتشريعات الضريبية والمتملصين من أداء

التزاماتهم اتجاه خزينة الدولة، كما لا يمكن إغفال أسباب أخرى وإن كانت في حقيقة الأمر تتدرج تحت الأسباب الأساسية المذكورة آنفاً، كانتشار الاقتصاد الموازي وما يخلقه من اللامعالية في دفع الضريبة والتي تعتبر من أهم المبادئ التي تسعى الأنظمة الضريبية إلى تكريسها، كما تعتبر الحوكمة وتعزيز المصداقية والشفافية في النظام الضريبي من بين الأسباب المهمة للرقابة الجبائية

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية وأشكالها

وضع المشرع الجبائي أشكالاً مختلفة للرقابة الجبائية لتتماشى مع واقع الاقتصاد الوطني وطبيعة الأنشطة الممارسة، وكذا درجات التهرب الضريبي ومدى خطورتها، بالإضافة إلى الفصل بين الهيئات التي تقوم بعمليات الرقابة، وقد صاغ المشرع جملة من الأهداف التي من الواجب تحقيقها من خلال الأشكال المختلفة للرقابة الجبائية.

الفرع الأول: أهداف الرقابة الجبائية

تتمثل أهداف الرقابة الجبائية التي تسعى الإدارة العامة للضرائب لتحقيقها فيما يلي:

أولاً/ الهدف القانوني:

يعبر عن مدى توافق تصرفات المكلفين في المجال المالي مع الأنظمة والقوانين الجبائية، حيث تبرز الرقابة الجبائية مدى الحرص على تطبيق مبدأ المسؤولية والمحاسبة من خلال فرض العقوبات المنصوص عليها قانوناً لكل مخالفة أو انحراف عن الضوابط التي تنظم العلاقة بين المكلفين والإدارة الجبائية، والتي تتضمن التزام المكلفين بتقديم التصريحات الجبائية في الآجال والصور المحددة بموجب التشريعات¹.

ثانياً/ الهدف الإداري:

ترتكز الإدارة الجبائية في جانب كبير من مهامها على الدور البارز الذي تلعبه الرقابة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي يكون لها بالغ الأثر في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديد ذلك من خلال النقاط التالية²:

* تساهم الرقابة الجبائية في التنبيه إلى أوجه النقص والخلل الذي يعتري التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية في اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛

¹ - علي سمان، أثر الرقابة الجبائية في تحسين الأداء الضريبي -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2022-2023، ص 21

² - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 49.

* من خلال تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يمكن للإدارة الضريبية معرفة أسباب هذه الأخيرة والإلمام بها وتقييم آثارها، وبالتالي القدرة على اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة مختلف المشكلات التي من الممكن أن تعترض عمل الإدارة الجبائية؛

* تعمل الرقابة الجبائية على توفير مختلف الإحصائيات التي تبنى عليها الاستراتيجيات المختلفة لوزارة المالية (مثل نسب التهرب والغش الجبائي، حجم الاقتصاد الموازي....).

ثالثا/ الهدف الاجتماعي:

تسعى الرقابة الجبائية إلى منع ومحاربة انحرافات المكلفين، سواء كانت سرقة، إهمال، تزوير، أو تقصير في أداء الواجبات تجاه المجتمع. وتهدف إلى تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين عن طريق إرساء مبدأ المساواة أمام الضريبة. كما تلعب دورًا فعالًا في تقويم سلوك المكلفين، إذ يدركون أن تصريحاتهم ستخضع للرقابة، مما يدفعهم لتقديم تصريحات دقيقة لتجنب العقوبات، علاوة على ذلك تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق العدالة بين المكلفين من خلال تعزيز المنافسة النزيهة بين الأفراد والشركات، وتجسيد مبدأ التضامن الوطني عبر مكافحة الامتناع عن أداء الواجبات تجاه المجتمع¹.

رابعا/ الهدف المالي والاقتصادي:

تسهم الرقابة الجبائية بشكل فعال في استرداد الإيرادات الحقيقية المستحقة والمتهرب من دفعها، وذلك بهدف الحفاظ على المال العام وضمان تحقيق أقصى قدر ممكن من الإيرادات. تتمثل الغاية الرئيسية من ذلك في تأمين الموارد المالية اللازمة لمواجهة النفقات العامة ودعم التنمية الاقتصادية، مما يسهم في خلق مصدر ضريبي إضافي (في إطار العلاقة المترابطة بين الاقتصاد والجبائية) وتحقيق الرفاهية الاقتصادية للمجتمع بشكل عام.

بالإضافة إلى الأهداف السالفة الذكر فإن الرقابة الجبائية تعمل على²:

■ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المدرجة في التصريحات الضريبية المقدمة من قبل المكلف والعمل على تحقيق العدالة الضريبية، كما أن الابتعاد عن التقدير الجزافي هو أحد أهم الأسباب المؤدية لاعتماد الرقابة الجبائية وذلك لتوفير الحجة المستندة على الأدلة والقرائن الثبوتية للسلطة الضريبية وهو ما يسهل في المقابل على اللجان المختلفة للطعن الفصل بين المكلف والإدارة في حال حدوث نزاع بينهما؛

¹ - أمينة قوشيش، أثر الرقابة الجبائية على ممارسة المحاسبة الإبداعية -دراسة عينة من المؤسسات لدى مديرية الضرائب بولاية سطيف، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2022-2023، ص 41

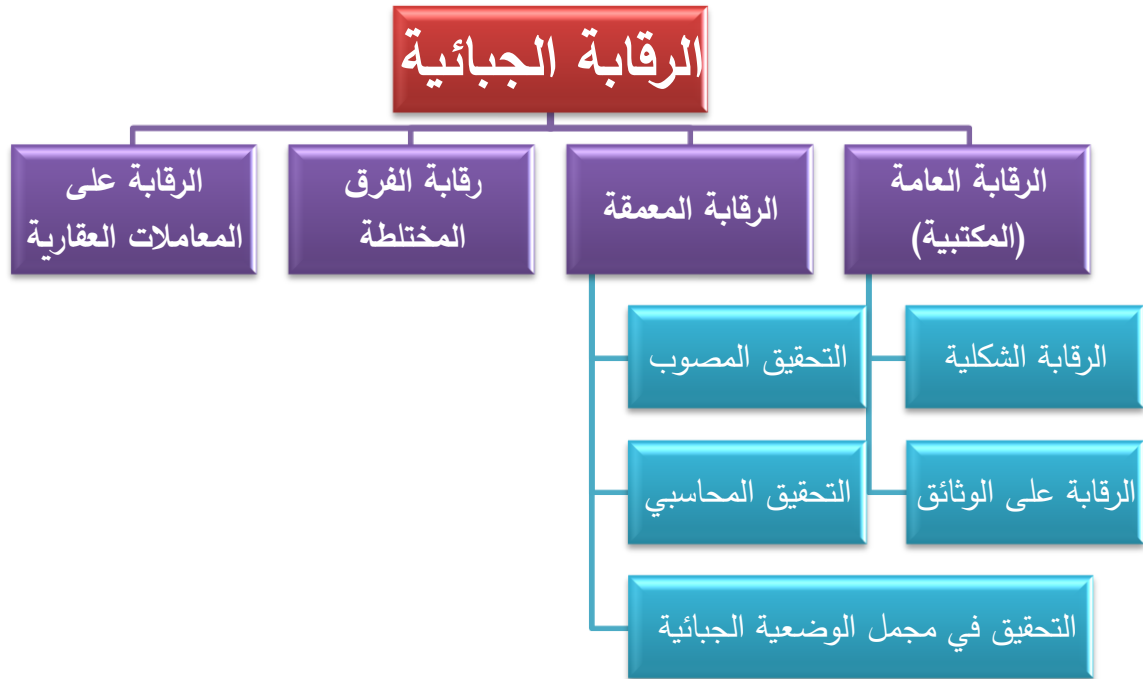
² - عائشة بن عثمان، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي -دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2018-2019، ص 72

- التقليل من فرص التهرب الجبائي، حيث تساهم الرقابة الجبائية بصورة عامة في مكافحة التهرب الجبائي والتقليل منه، إذ تعتبر رادعا أمام المكلفين قبل القيام بعملية التهرب عندما يتولد لديهم الشعور بأن عملية الرقابة الجبائية اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية التهرب وما يتبع ذلك من عقوبات؛
- تخفيض عدد قضايا المنازعات الجبائية، وزيادة الالتزام الطوعي لدى المكلفين،
- تساعد الرقابة الجبائية على توجيه القرارات المتخذة من طرف المؤسسة نحو خيارات عقلانية ومتناسقة، تكون هذه الأخيرة مبنية على أساس الاستفادة من الامتيازات الجبائية في شكل إيرادات ذات طابع جبائي.

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

بالنظر لحجم المجتمع الجبائي والعدد الكبير للتصريحات المقدمة للمصالح الجبائية، واختلاف هذه الأخيرة تبعا لنوع وحجم النشاط وطبيعة العمليات المحقق فيها، وبناء على ذلك قام المشرع الجبائي بوضع أشكال مختلفة للرقابة تتماشى والغرض المرجو منها حيث يمكننا تمثيل هذه الأخيرة في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب 2022

أولا/ الرقابة العامة (المكتبية):

يتم تنفيذ هذا النوع من الرقابة بشكل دوري في مفتشيات أو مراكز الضرائب، حيث يُجرى دون الحاجة للتنقل إلى المقر الرئيسي للمكلف أو إجراء أبحاث مخصصة، يجب التأكيد على أن كل ملف يجب أن يخضع للرقابة العامة مرة واحدة على الأقل كل أربع سنوات، استنادًا إلى مدة التقادم المقدرة

بأربع سنوات، مما يضمن الحفاظ على حقوق الإدارة خلال هذه الفترة، ومع ذلك قد تتغير أهمية ونطاق هذه الرقابة بمرور الوقت، وبناءً على ذلك يمكن التمييز بشكل عام بين نوعين من الرقابة العامة: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

1. الرقابة الشكلية (C F): تعتبر الرقابة الشكلية أول خطوة تباشرها الإدارة الجبائية في عملية الرقابة، حيث يقوم من خلالها العون المكلف بتسيير ملفات المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي بمختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء إعداد التصريحات، مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين التصريحات التي تمتلكها إدارة الضرائب (bulletins de recoupements) وهي عبارة عن كشوفات تتضمن مبالغ المقبوضات أو المشتريات التي قام بها المكلف والتصريحات المقدمة من طرفه، وكذلك يتم من خلال هذا النوع من الرقابة التحقق من المعلومات المتعلقة بالمكلف والنشاط الذي يمارسه وذلك وفق ما يلي:¹

❖ **المعلومات المتعلقة بالمكلف:** يجب أن يحتوي الملف الجبائي للمكلف (Le Dossier Permanent) على الوثائق التالية:

- نسخة من السجل التجاري؛
- نسخة من شهادة إثبات الهوية؛
- نسخة من البطاقة الإحصائية؛
- نسخة من شهادة الإقامة؛
- مراسلات المكلف بالضريبة.

❖ **المعلومات المتعلقة بالنشاط:** يجب أن يحتوي الملف الجبائي للمكلف على كافة الوثائق والتصريحات المتعلقة بنشاطه والمتمثلة فيما يلي:

- بطاقة التعريف الجبائي؛
- ملخصات أرقام الأعمال لكل سنة D29؛
- التصريحات الشهرية أو الثلاثية (G50) الخاصة بالضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف (TVA, TAP, IRG/IBS, D.T) والتي يجب أن تكون ممضاة ومختومة من طرف المكلف؛
- الكشف التفصيلي للرسم على القيمة المضافة المسترجعة؛
- التصريحات السنوية ممثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج وملحقاتها؛
- مقررات الاستفادة من الامتيازات الجبائية إن وجدت.

بالإضافة إلى مختلف الوثائق الأخرى المتعلقة بالنشاط، ويجب الإشارة إلى أنه في حالة تقادم الوثائق (أي فاقت مدتها الأربع سنوات) تحول للأرشيف لتصنيفها.

❖ **مراقبة الأخطاء المادية:** وذلك من خلال

- التأكد من إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها القانونية، وإرسال الإعارات للمكلفين غير الملتزمين؛

¹ - محمد أمين ذبيح، مرجع سابق، ص 09

- التأكد من سلامة وصحة العمليات الحسابية المدونة في التصريحات المقدمة؛
- التأكد من عدم وجود أخطاء حسابية خاصة تلك التي تنشأ عند ترحيل المجاميع والأرصدة في تصريحات G50.

والمطلوب من المفتش المكلف بمراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، أن يطلب مختلف التوضيحات والتبريرات كتابيا من المكلف في حالة اكتشاف نقص في التصريحات المقدمة، كما بإمكانه الاستماع للمكلف إذا تبين أن استدعائه لهذا الغرض ضروري.¹

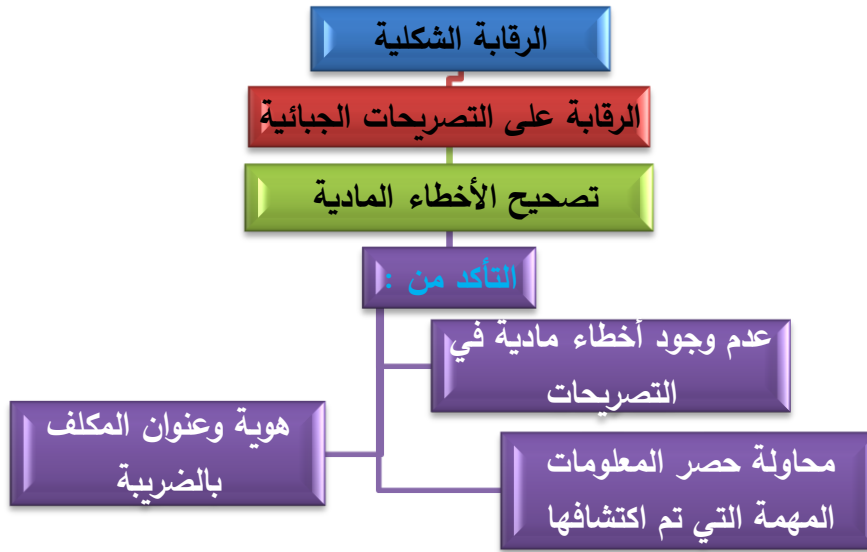
مما تقدم يمكن القول أن الرقابة الشكلية تعتبر مرحلة تمهيدية للرقابة على الوثائق، حيث أن ما ينتج عنها من نقائص ومعطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يؤدي إلى اقتراح تلك الملفات للخضوع للنوع الثاني من الرقابة المكتبية وهو الرقابة على الوثائق، ومما يؤخذ على الإدارة الضريبية أنها تهمل في كثير من الأحيان هذا النوع من الرقابة (الرقابة الشكلية) رغم أهميته في ضبط وتنظيم الملفات الجبائية والتصريحات المقدمة وتسهيل باقي مراحل العملية الرقابية وهذا يعود إلى الأسباب التالية:²

- عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية لهذا النوع من الرقابة كباقي الأنواع الأخرى؛
- التحجج بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة (في ظل العدد الكبير للملفات الجبائية)، رغم كون هذا النوع لا يتطلب درجة كبيرة من الكفاءة.

¹ - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، مرجع سابق.

² - بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة - حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2011-2012، ص 126.

الشكل رقم (3-2): مخطط يوضح الرقابة الشكلية



المصدر: بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، الطبعة الأولى، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 37.

2. الرقابة على الوثائق (C.S.P):

تتمثل الرقابة على الوثائق في مجموعة من الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تُجرى في مكاتب الإدارة الجبائية، وتشمل هذه العملية مقارنة المعلومات المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة مع المعلومات التي تم الحصول عليها من مكتب البطاقات ومن قنوات أخرى مثل الإدارات والهيئات العمومية والجمارك والبنوك والمتعاملين وغيرهم من الأطراف، تتم عملية الرقابة في مكاتب الإدارة الجبائية من خلال إجراء فحص نقدي بعد مقارنة التصريحات المقدمة من المكلف بالضريبة مع المعلومات المتوفرة من مختلف المصادر المختارة.¹

أكد المشرع الجبائي الجزائري على هذا النوع من الرقابة من خلال نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، وفي هذا السياق أوضح القانون أن أعوان الرقابة الجبائية لهم حق مراقبة التصريحات والمعاملات المالية للأشخاص الخاضعين للضرائب، وتتضمن صلاحيات أعوان الرقابة الجبائية طلب التوضيحات والتبريرات عن أي بيانات مقدمة، والمطالبة بتقديم الوثائق المحاسبية

¹ - عبد العليم بشيري، أثر التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية -دراسة ميدانية لعينة من ممتهني التدقيق، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2022-2023، ص 180.

المتعلقة بالمعاملات والبيانات المختلفة، وفي حالات خاصة يحق لهم استدعاء المكلف لتقديم توضيحات شفوية إذا اعتبروا ذلك ضرورياً.

وفي حال رفض المكلف الاستجابة للطلب الشفوي، سواء كان الرفض لجميع النقاط المطلوبة أو لجزء منها، يتوجب على العون المكلف بالرقابة إعادة طلب التوضيحات كتابياً، ضمن خطوات سير إجراءات الرقابة الجبائية، وعليه، يتعين على المكلف تقديم تبريراته وملاحظاته في مدة لا تتجاوز ثلاثين (30) يوماً ابتداءً من تاريخ استلام الطلب، لكي يتسنى لأعوان الرقابة الجبائية استكمال إجراءاتهم بدقة وفعالية.¹

يتطلب هذا النوع من الرقابة أن تتوفر في العون المكلف بإنجازها درجة معينة ودراية بالمعلومات المحاسبية، تسمح له بإجراء فحص نقدي للتصريحات المكتتبة من طرف المكلف، واستخراج وتصحيح النقائص المكتشفة، وفي حالة كون النقائص المكتشفة تبين وجود تهرب ضريبي مهم لا يمكن تصحيحه عن طريق الرقابة على الوثائق، فعليه باقتراح ملف المكلف للرقابة المعمقة بعين المكان.

تتفق الرقابة على الوثائق مع الرقابة الشكلية من حيث مكان إجراء عملية الرقابة، حيث تتم هذه العملية على مستوى مكاتب مفتشيات الضرائب أو مراكز الضرائب التابع لها الملف الجبائي إقليمياً، وتهدف الرقابة على الوثائق لتحقيق ما يلي:²

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح؛
- تحليل المعلومات وربطها بالوضعية المالية للمكلف من سنة لأخرى؛
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات حقيقية لدى الهيئة المكلفة بتسيير الملف الجبائي (مفتشية الضرائب أو مركز الضرائب)؛
- طلب معلومات إضافية من المكلف مع تقديم تبريرات وتوضيحات؛
- التأكد من التطبيق السليم للتشريع الضريبي (وعاء الضريبة، معدلات الضريبة... الخ)؛
- في نهاية عملية الرقابة على الوثائق يجب أن يخلص الملف إلى أحد الملاحظات التالية:
 - ✓ ملف يطوى ويرتب أو ملف للتسوية الضريبية من طرف المصلحة؛
 - ✓ ملف يبرمج للتحقيق المصوب؛
 - ✓ ملف يبرمج للتحقيق المحاسبي؛
 - ✓ ملف يبرمج للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة،

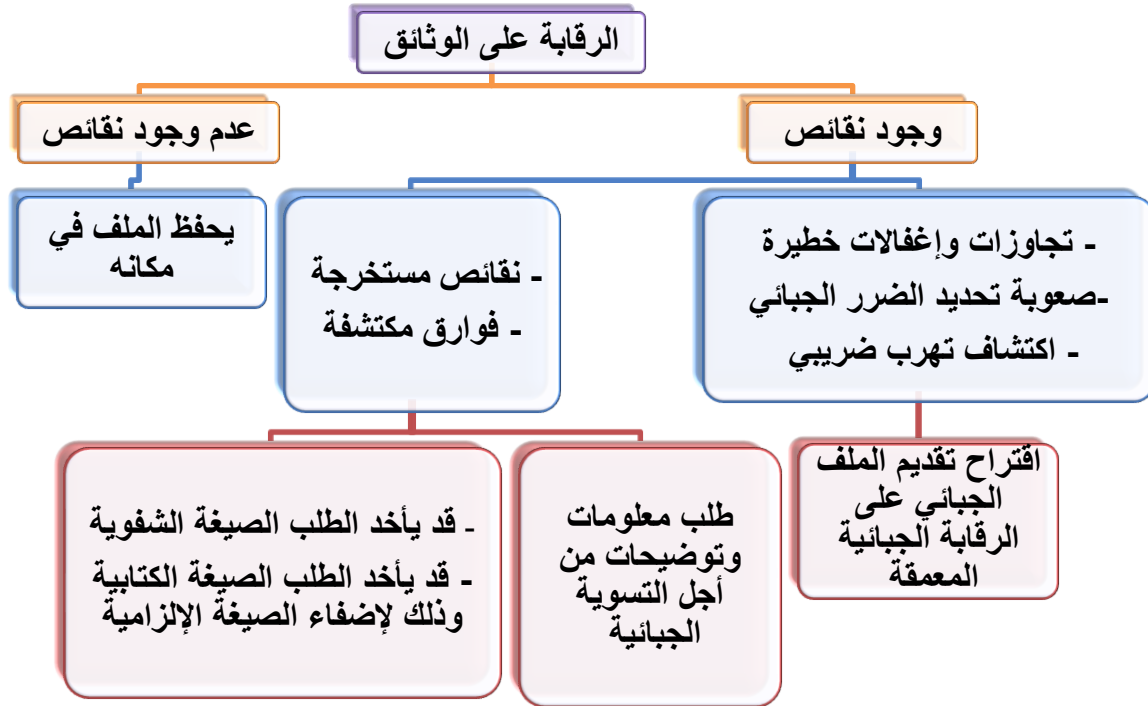
¹ - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، مرجع سابق.

² - الجيلاني بلواضح، مرجع سابق، ص 199.

✓ إعداد قائمة المكلفين المقترحين حسب الحالة لرقابة الفرق المختلطة، التحقيق المصوب،
التحقيقي المحاسبي، التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.

وفيما يلي مخطط توضيحي لسير عملية الرقابة على الوثائق:

الشكل رقم (3-3): خطوات إجراء الرقابة على الوثائق



Source : Guide du contrôle sur pièces, Direction Générale des Impôts,

Alger, 2004, P 07

ثانيا/الرقابة المعمقة:

إن الهدف الأساسي للتحقيق المعمق بأشكاله المختلفة هو استدراك واكتشاف التهرب الضريبي الذي من الممكن أن يكون قد أثقل جملة من الملفات الجبائية، فيكون بذلك استمرارا لعملية الرقابة على الوثائق التي تثبت من خلال نتائجها وجود حالات مشكوك في صدق بياناتها وتصريحاتها، ولا يمكن اكتشاف ذلك إلا من خلال إخضاعها لعملية تدقيق معمق للتسجيلات المحاسبية، وفي هذا النوع من الرقابة تقوم مديرية إدارة المعلومات والتحقيقات الجبائية ببرمجة المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة بناء على اقتراحات المديريات الولائية، والتي تقوم من خلال المديريات الفرعية للرقابة الجبائية بمراسلة مختلف مفتشيات الضرائب لإعداد اقتراحات حول الملفات الواجبة الخضوع للرقابة الجبائية، بعد وصول كل الاقتراحات لمكتب الأبحاث والمراجعات على مستوى المديريات تجتمع اللجنة الولائية المكونة من مدير الضرائب للولاية رئيسا، المدير الفرعي

للرقابة الجبائية، المدير الفرعي للعمليات الجبائية، المدير الفرعي للتحصيل، المدير الفرعي للمنازعات الجبائية، ورئيس مكتب الأبحاث والمراجعات هذه اللجنة تقوم باقتراح الملفات التي ترسل للإدارة المركزية من أجل اختيار عدد منها للخضوع للتحقيق المحاسبي وفق المعادلات التالية:

- كل ثنائية من المحققين تحقق على الأقل في 9 ملفات جبائية،
 - عدد الملفات المقترح من طرف اللجان الولائية يمثل 150% من عدد الملفات الإجمالية؛
 - تختار مديرية إدارة المعلومات والتحقيقات الجبائية نسبة 100% من 150% المقترحة عليها.
- مثال: إذا كانت كانت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بها فرقتين للفتيش والتحقيق الجبائي، كل فرقة تتكون من ثنائيتين من المحققين (2 mission) كل ثنائية تحقق على الأقل في 9 ملفات جبائية هذا معناه أن نسبة 150% المقترحة هو $1.50 * (4 * 9) = 54$ ملف.

إذن يرسل للإدارة المركزية 54 ملف مقترح للتحقيق المحاسبي تختار من بينهم هذه الأخيرة 36 ملف تمثل البرنامج المعني بالعملية الرقابية في إطار التحقيق المحاسبي، يتم اختيار هذه الملفات بناء على جملة من المؤشرات تتمثل فيما يلي:¹

- مدى احترام المكلف (سواء كان شخص طبيعي أو معنوي) لالتزاماته الجبائية والمحاسبية؛
- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة (تدني معدل هامش الربح الصافي)؛
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المشغل، أو المسير، أو الشركاء؛
- العجز المتكرر؛
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق؛
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية،
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري،
- الرصيد الدائن للرسم على القيمة المضافة بشكل دائم ومتواصل.

أما بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة فيتم اختيار الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة بناء على أهمية العقود المبرمة التي تبين اكتساب ممتلكات أو منح قروض بما لا يتماشى مع ما هو مصرح به كمداخيل لإدارة الضرائب، وهنا أيضا يكون الاقتراح من طرف اللجنة الولائية المذكورة أعلاه والاختيار يكون من طرف مديرية إدارة المعلومات والتحقيقات الجبائية، أما فيما يخص التحقيق المحاسبي المصوب فتكون الملفات الخاضعة لهذا النوع من التحقيق من اختيار المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية تبعا للقدرات المتوفرة لديها من محققين مع مراعاة نفس المؤشرات المعتمد عليها في اختيار الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي،

¹-Note N° 1519 MF/DGI/DRV/ du 30.10.2000.

مع الإشارة إلى أن برنامج التحقيق المصوب لا يحتاج لمصادقة الإدارة المركزية وإنما ترسل إليها نسخة للإعلام عن طريق المديرية الجهوية.

1/ التحقيق المحاسبي (La vérification de la comptabilité):

يعتبر التحقيق المحاسبي أحد أهم أشكال الرقابة الجبائية، إذ تلجأ إليه الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية التصريحات الجبائية ومدى مطابقتها للمعطيات والمعلومات المالية وذلك من خلال الفحص الدقيق للدفاتر والسجلات المحاسبية للمكلف.

1.1. تعريف التحقيق المحاسبي:

عرفت المديرية العامة للضرائب التحقيق في المحاسبة على أنه "مجموع العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بالسنوات المالية المقفلة والمكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانونيا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"¹.

وقد عرفه الدكتور (Daniel Richer) بأنه "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص نشاط معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية، بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، ويمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة"².

كما يمكن تعريف التحقيق المحاسبي على أنه تلك العملية التي تقوم بها مصلحة الضرائب من أجل فحص السجلات المحاسبية للمؤسسة وكذا التصريحات المكتتبه وما يظهر عليها من معلومات مستندة في ذلك إلى التشريعات الجبائية المعمول بها بحيث يجب التأكد من أن المؤسسة عند إعدادها للسجلات المحاسبية وملئها للتصريحات الجبائية قد طبقت التشريعات والقوانين المعمول بها في تلك الفترة، وإن وجد هناك انحراف في تطبيق التشريعات والقوانين فقد يكلف ذلك المؤسسة فقدان عدة امتيازات كاسترجاع الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى فقدان الحق في الاستفادة من بعض التخفيضات الجبائية الممنوحة، علاوة على فرض الإدارة الضريبية لعقوبات مالية متلاحقة تحدد نسبتها حسب نوعية الأخطاء المرتكبة"³.

كما تم تعريف التحقيق المحاسبي على أنه مجموعة العمليات التي تهدف إلى فحص الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال في عين المكان، إذ يلزم هذا الفحص حسب المواد 09 و 11

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، الجزائر، طبعة 2024، ص 08.

² - Daniel Richer, Les procédures fiscales, Presses Universitaires de France, France, 1991, p25

³ - صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2019، ص 89.

من القانون التجاري المكلفين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمس كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي والملازمين بمسك المحاسبة¹.

مما تقدم يمكن القول أن التحقيق المحاسبي هو كل عملية تهدف إلى التدقيق في التسجيلات المحاسبية للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، بهدف التأكد من صحة وسلامة القوائم المالية المصرح بها للإدارة الجبائية ومقارنتها مع البيانات والمعطيات المحاسبية مهما كانت وسيلة حفظ هذه الأخيرة من جهة ومع المعلومات التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية من جهة أخرى، واكتشاف النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تكون قد ارتكبت في المحاسبة مما يؤثر على صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة، هذه العملية تتم بعين المكان (المقر الاجتماعي للمكلف محل التحقيق)، ولا يعتبر الغرض منها هو المراقبة الجبائية فحسب بل إنه يمكن المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية، فإثناء التحقيق يطلع أعوان الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي ترتكب أحيانا من غير قصد، وفي هذه الحالة يمكنه تقديم الطعون اللازمة.

2.1. إجراءات التحقيق المحاسبي:

تتمثل إجراءات التحقيق المحاسبي في مجمل الضوابط القانونية التي من الواجب على المحققين الالتزام بها أثناء القيام بمهامهم وقد نصت عليها المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية وتتمثل فيما يلي²:

❖ **مكان التحقيق:** تتم عملية التحقيق في المحاسبة بعين المكان إلا في حالة وجود طلب معاكس من المكلف يوجهه كتابيا للمصلحة التي تقوم بدورها بالموافقة عليه أو رفضه، أو في حالة وجود قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

❖ **الأعوان المكلفون بالتحقيق:** لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

❖ **مدة التحقيق المحاسبي:** لا يمكن تحت طائل بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛

¹- بومدين بريكتي، رشيد يوسف، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد 04،

الجزائر، 2015، ص 43

²- المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، مرجع سابق.

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛

يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، وفي جميع الحالات الأخرى لا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان تسعة أشهر، تثبت هذه المدة من طرف المحققين بمحضر لبداية أشغال التحقيق وآخر لنهايتها يحملان توقيع وختم المكلف المعني بعملية التحقيق، مع وضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.

لا تقيد الإدارة بمدة الرقابة بعين المكان في حالة التحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة عند انتهاء فترة التحقيق بعين المكان، كما لا يمكن الالتزام بالمدد المذكورة أعلاه في حالة استعمال المكلف لمناورات تدليسية مثبتة قانوناً، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة وغير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الأجل على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

ومما يجب الإشارة إليه أن هذا النوع من التحقيق لا يخلو من نقائص تقف دون تحقيقه للأهداف المرجوة منه يمكن ذكرها فيما يلي:¹

- سوء البرمجة: في كثير من الأحيان يتم برمجة ملفات لا تحمل أي خطر جبائي، في حين يتم التغاضي عن الملفات التي تكون نسبة التهرب الضريبي فيها مرتفعة، سواء كان هذا الأمر ناتج عن تقصير الهيئة المسيرة للملفات أو كان مقصوداً من خلال التستر والمحاباة لبعض المكلفين؛

- نقص الموارد البشرية المؤهلة: مما يلاحظ أن هناك نقص فادح في عدد المحققين بالإضافة إلى عدم أو ضعف تأهيل البعض منهم، وهو ما أثر على تناسب توسع الأنشطة الاقتصادية مع برامج التحقيق، فالمكلف الذي تتم برمجته في سنة معينة قد لا تعاد برمجته لسنوات طويلة، مما يساعد على زيادة حدة التهرب الضريبي؛

- عدم تحديث معايير اختيار المؤسسات القابلة للتحقيق تماشياً مع تطور تقنيات التحايل القانوني من دفع الضرائب خصوصاً المعاملات الإلكترونية وتطور التكنولوجيا؛

2/ التحقيق المحاسبي المصوب:

¹ - بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر، مداخلة مقدمة للملتقى

العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص 10.

سعيًا منها لتقوية جهاز الرقابة ولحصر ظاهرة التهرب الضريبي، جاء في المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 شكل جديد من الرقابة المعمقة أطلق عليه مصطلح التحقيق المصوب غير أن التطبيق الفعلي له تأخر إلى سنة 2010، وتم تقنينه بنص المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، إذ بموجبه يسمح لأعوان الإدارة الضريبية من إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة مالية.

يرمي هذا الإجراء الأقل إلزامية بالنسبة للمكلفين بالضريبة بفضل طابعه المصوب، من جهة إلى الزيادة المعتبرة لعدد عمليات الرقابة وإلى تحسين تغطية النسيج الجبائي، ومن جهة أخرى إلى الحد من المضايقات التي بالإمكان أن تلحق بالمكلفين بالضريبة فيما يتعلق بمدة التحقيق في المحاسبة، ويتميز التحقيق المصوب باعتباره إجراء بحث مصوب عن باقي طرق الرقابة بكونه يسمح بتشخيص سريع وبالتالي تجنب التمديد في التحقيقات.

ويمكن تعريف التحقيق المصوب على أنه "إجراء لمراقبة مصوبة أقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق المحاسبي، هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية"¹.

فالتحقيق المصوب هو شكل من أشكال التحقيق المحاسبي، لكنه محدود من ناحية المدة، كما أنه قد يقتصر على نوع واحد من الضرائب والرسوم، وبموجبه يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم، تقديم الوثائق المحاسبية ومختلف الوثائق التبريرية على غرار فواتير الشراء والبيع أو وضعيات الأشغال، وكذا العقود المبرمة و وثائق تبرير مختلف الأعباء ووصلات تسديد الضرائب والرسوم المستحقة، علما أنه لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة، ويتمثل هذا الإجراء الرقابي فيما يلي:²

- الرقابة على انتظام خصومات الرسم على القيمة المضافة TVA، أصل التسبيقات (l'origine des précompte)، المعدلات المطبقة و المبالغ المستردة؛
- الرقابة على الأعباء المصرح بها في جدول حسابات النتائج لا سيما الاهتلاكات والمؤونات؛
- الرقابة على العجز المتكرر، والامتيازات الضريبية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها؛
- الرقابة على استردادات قروض الضرائب .

يهدف هذا النوع من الرقابة بالسماح للمصالح الجبائية بالرفع من عدد عمليات التدقيق مع التخفيض من عدد المعاينات بعين المكان، فمن خلاله يمكن تصحيح الإغفالات والأخطاء والنقائص

¹ - ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مرجع سابق، ص 08

² - Ministère des finances, Direction générale des impôts, **La lettre de la DGI n°58**, Alger, 2012, p 02.

التي يتم الكشف عنها، ويعتبر التحقيق المصوب أقل إلزاما بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث لا يجبر هذا الأخير على تقديم كافة الوثائق المحاسبية لتبرير أرقام الأعمال والنتائج المصرح بها، بل يكون مطالبا بالوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة بالتحقيق فقط¹.

يختلف التحقيق المصوب عن باقي طرق الرقابة الأخرى (خصوصا التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق) ويتميز عنها من خلال مجموعة من المؤشرات مثل مكان إجراء التحقيق، الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق، الفترة التي يتم التحقيق فيها، والوثائق التي يجب فحصها، ويمكن تلخيص هذه الاختلافات من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (3-1): خصائص التحقيق المصوب مقارنة مع باقي أشكال التحقيق الأخرى

نوع الرقابة	التحقيق بعين المكان	ضريبة واحدة أو أكثر	كل الضرائب والرسوم	كل الفترة غير المتقادمة	جزء من الفترة غير المتقادمة	فحص كلي للمحاسبة	فحص بعض العمليات المحاسبية
التحقيق المحاسبي	X		X	X		X	
التحقيق المصوب	X	X			X		X
الرقابة على الوثائق		X			X		X

Source : Direction Des Recherches et Vérification, Direction Général des impôts, Circulaire N° 98/2009, Vérification ponctuelle de comptabilité, Alger, Le 15/06/2009, p 02

3/ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة VASFE:

يعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة امتدادا للتحقيق المحاسبي، وقد تم استحداثه بموجب الإصلاحات الضريبية لسنة 1991، حيث يهدف هذا الإجراء إلى التحقق من الاتساق بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة أو الوضعية المالية وعناصر نمط معيشة أفراد المقر الجبائي من جهة أخرى، هذا النوع من الرقابة تم تقنينه بنص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، وتم تعريفه من طرف المديرية العامة للضرائب على أنه " مجموعة العمليات التي تستهدف

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 70، الجزائر، 2013، ص 07.

من جهة عدم تطابق القيم التجارية (السوقية) للأصول التي تشكل عناصر الثروة مع تلك المصرح بها، ومن جهة أخرى الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي المستنتج من الملكية، الذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف بالضريبة المحقق معه وبين الدخل المصرح به¹.

كما تم تعريفه أيضا على أنه " مجموعة العمليات والأبحاث التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود والمتوقع بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي بمقارنة مدى الانسجام بين مداخل المكلف بالضريبة فيما بينها من جهة، وبين حالته المادية وعناصر وطرق معيشته والمظاهر الخارجية من جهة أخرى، وتعتبر مجموعة المعلومات المصدر الأول التي يعتمد عليها العون المحقق والمباشر لهذه العملية"².

وقد عرفه الاقتصادي Thierry Lambert على أنه "مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراجعة صحة تصريحات المداخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وذلك بمقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة"³.

مما تقدم يمكن القول أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية هو آلية رقابية تمس الأشخاص الطبيعيين دون غيرهم، هدفها البحث عن مصدر الفروقات بين الدخل المصرح بها ومظاهر الثراء أو العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، كما أنها تساهم بشكل فعال في حصر ظاهرة الاقتصاد الموازي من خلال الكشف عن المداخل غير المصرح بها للأشخاص الذيم ينشطون خارج دائرة رقابة الدولة، وعليه فهذا النوع من الرقابة يهدف إلى:

- التحقق من صحة المداخل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل الإجمالي؛
- مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة، عناصر الثراء الخارجية و أعباء أعضاء السكن العائلي.

وللإشارة أن معايير اختيار الأشخاص الخاضعين للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة تتمثل في الآتي⁴:

- الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة والجلية التي قاموا بها،
- الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة، ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة؛

¹ - ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مرجع سابق، ص 18

² - عبد الرؤوف بوجريو، مصباح حراق، مرجع سابق، ص 76

³ - Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, Economica, Paris, 1984, P 08

⁴ - عائشة بن عثمان، مرجع سابق، ص 76

- الأشخاص الذين لا يملكون ملفات جبائية (غير محصون جبائيا) غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخل هامة مخفية؛
- كما يمكن أن يخضع للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية إذا اكتشفت تناقضات:¹
- خلال تدخل حادثة خاصة في حياة المكلف بالضريبة مثل الإرث، بيع أو تملك عقار؛
- خلال إجراء عملية تقاطع للمعلومات (تحقيق يتم بالحصول على معلومات من مصادر مختلفة وإجراء تقاطع بينها لإدراك الحقيقة)؛
- غياب أو قلة السحب النقدي، تمثل بالنسبة للإدارة مؤشر على وجود مصادر أخرى للدخل؛
- المكلفين بالضريبة الذين يحصلون على مداخل مهمة من أصناف مختلفة (مداخل عقارية، منقولة، فلاحية...)، يكونون أكثر عرضة للخضوع للرقابة من الأشخاص الذين يحصلون فقط على أجور وعمولات.

أما بالنسبة لمدة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وحسب نص المادة 21 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية فلا يمكن أن تمتد لأكثر من سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلى غاية الإشعار بالتقويم (التبليغ الأولي).

4/ الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب -جمارك -تجارة):

تأسست الفرقة المختلطة (ضرائب -جمارك -تجارة) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 27 يوليو 1997 والذي يتضمن تأسيس وتنظيم لجن تنسيق وزارية مشتركة، ولجان تنسيق ولائية وفرقا مختلطة للرقابة المشتركة بين مصالح الضرائب والجمارك التابعة لوزارة المالية، والمصالح المكلفة بالتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة المالية.

تشكل الفرق المختلطة للرقابة من موظفين يتم اختيارهم من بين تعداد الإدارات الثلاث المعنية الذين لهم على الأقل رتبة مفتش رئيسي وثلاث سنوات من الأقدمية في المصلحة، وعندما لا تتوفر الهياكل الولائية على موظفين لهم رتبة مفتش رئيسي، يمكن استخلافهم استثناء بموظفين لهم رتبة مفتش أو ضابط مراقبة في الجمارك حسب الحالة، على أن يثبتوا أقدمية لا تقل عن خمس سنوات من الخدمة، أما رئاسة الفرقة فتكون بقوة القانون للعون الأقدم والأعلى رتبة.²

يتم تعيين الموظفين المشكلين للفرقة المختلطة من طرف المسؤول الولائي لكل إدارة، والذين يقومون بمهامهم العادية ضمن إداراتهم التي ينتمون إليها خلال الفترة الفاصلة بين تدخلات الفرق

¹ - عزالدين محمد نجيب، تأثير النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية -حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدينة، الجزائر، 2020-2021، ص 93.

² - المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 290-97 المؤرخ في 27 جويلية 1997 يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 50 لسنة 1997، ص 15.

المختلطة للرقابة، وتتم تدخلات الفرق المختلطة بناء على برنامج عمل تضبطه لجنة التنسيق الولائية كل ثلاثة أشهر، حيث يبلغ البرنامج الأولي والبرنامج الإضافي إلى مسؤول الفرقة من طرف رئيس لجنة التنسيق الولائية.

تقوم الفرق المختلطة للرقابة كل ثلاثة أشهر، بتقديم عرض يمثل نسبة الإنجاز لبرامج التدخلات الموكلة إليها، إلى رئيس لجنة التنسيق الولائية (علما أن رئاسة هذه اللجنة تتم بالتناوب بين الإدارات الثلاث)، ويتم ضبط نتائج التحريات تبعا للإجراءات التشريعية والتنظيمية الخاصة بكل إدارة من الإدارات المعنية، حيث تشرف على عملية البرمجة اللجنة الوطنية للتنسيق بناء على عدة معطيات أهمها ورود معلومات من جهات معينة، وجود أزمات، وجود شبهة في ممارسة أنشطة غير مصرح بها، أو بناء على طلب من الجهات الوصية سواء اللجنة المختلطة الوطنية أو الوزارات الوصية أو المديرية الجهوية (مثل أزمات احتكار السلع، انقاع أسعار المواد، نذرة المنتجات...الخ).

أما مهام الفرق المختلطة للرقابة فتتمثل على الخصوص في عمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين ينجزون عمليات استيراد وتسويق بالجملة أو التجزئة، وبصفة عامة لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية وهذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية الجاري بها العمل¹، ويكون هذا النوع من التحقيق سطحيا بحيث يتم مراقبة الأنشطة من حيث المشتريات، الاستيراد، المبيعات والمخزونات، وعليه يمكن القول أن أهم ما تقوم به الفرق المختلطة يتمثل فيما يلي:²

- إعداد وتنفيذ البرنامج الولائي للفرق لكل ثلاثة أشهر خلال السنة، مع العلم أن فترة المراقبة تشمل ثلاث سنوات؛
- التدخل والتدخل لدى مراكز الضرائب (أو مفتشيات الضرائب) لتسجيل المعلومات المختلفة المتعلقة بالملفات الضريبية الخاصة بالمكلفين المبرمجين للمراقبة؛
- التدخل بعين المكان لدى المكلفين المبرمجين، مع إعداد محاضر لجرد المخزونات، الآلات والمعدات، مراقبة الفوترة (الشراء والبيع)، مراقبة مفارقات ربح الأسعار المدعمة السعر (الزيت والسكر مثلا)، وكذا التأكد من وجود المحل التجاري.

ينتج عن عمل الفرق المختلطة أحد الاحتمالين التاليين:

❖ **إما يحفظ الملف:** وهذا في حالة ما إذا أفضى تقرير الفرق المختلطة وكذا لجنة التنسيق الولائية إلى عدم وجود أي تجاوزات أو مخالفات للتشريعات والقوانين والأنظمة.

¹ - المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، المرجع نفسه، ص 15.

² - عبد العليم بشيري، مرجع سابق، ص 185.

❖ **إما يتم تقديم توصيات:** وهذا في حالة ما إذا رأت اللجنة وجود مخالفات للتشريعات مهما كان نوعها، وفي هذه الحالة تقدم إحدى التوصيات التالية تبعاً لدرجة خطورة المخالفة ونوعيتها:

- **الحالة 01:** في حالة ممارسات غير شرعية أو نشاط محظور، أو عدم تقديم الوثائق، أو مخالفة التشريعات والواجبات التجارية يتم تقرير المتابعة الجزائية والإحالة على العدالة.
- **الحالة 02:** في حالة عدم وجود المحل التجاري أو النشاط، يتم القيام بإجراءات التسجيل في البطاقة الوطنية للغشاشين، وكذا توقيف مرور السلع الخاصة بالمعني (في حالة التصدير والاستيراد) لدى مصالح الجمارك.

- **الحالة 03:** في حالة وجود إختلالات غير منطقية، أو وجود تناقض مطلق بين طبيعة النشاط والتصريحات، أو وجود شبهة التهرب الجبائي يتم إقتراح ملف المعني للرقابة المعمقة في محاسبته.
- **الحالة 04:** في حالة تبين وجود أسس لتسوية جبائية محتملة، أو تناقضات في التصريحات توجه الملاحظات والتقارير لمصلحة الوعاء والتي يترتب عنها إما:

✓ عدم الإخضاع الضريبي في حالة وجود تطابق بين مجموع التصريحات والتبريرات المقدمة من طرف المعني وبالتالي تقوم بإرجاع التقارير إلى اللجان المختلطة مع التأكيد على مصداقية وصحة تصريحات المكلف؛

✓ الإخضاع الضريبي يتم في حالة وجود تناقضات أو إختلالات، وتتم عملية التسوية باستغلال المحاضر التي تم صياغتها من طرف الفرق المختلطة، يتم إرجاع التقارير مع بيان النتائج والورد الفردي (جدول التسوية) إلى الفرق المختلطة والذي يتم عرضه في الاجتماع السنوي لتقرير الحواصل.

أما ما يعاب على هذا النوع الرقابة فيتمثل فيما يلي:¹

- عدم المتابعة الدقيقة لأنشطة هذه الفرق من طرف المصالح المركزية؛
- عدم فعالية التنسيق بين الهيئات الثلاثة المشكلة للفرق؛
- عدم التأطير والتأهيل الجيد لهذه الفرق؛
- عدم تحديث المرسوم المنشئ لعمل هذه الفرق.

5/ الرقابة على المعاملات العقارية:

يعتبر هذا النوع من الرقابة وسيلة للتأكد من صحة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها، وأيضاً العمليات التي تخص حق الانتفاع والتحصيل على العقود التصريحية أو عقود القسمة أو التصريح بتركة، ويقصد بالرقابة على المعاملات العقارية مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة الأثمان أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد، بخصوص عمليات نقل الملكيات العقارية أو المنقولة¹.

¹ - بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، مرجع سابق، ص 123-124

¹ - الجيلالي بلواضح، مرجع سابق، ص 211.

يقوم بهذا النوع من الرقابة فرق إعادة التقييم المتواجدة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديريات الولائية للضرائب، والتي تمارس الرقابة على كامل العقود للعقارات التابعة لإقليم الولاية من خلال مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها والتي تعتمد على القيمة السوقية للعقار أي قيمة العقار في السوق، وهو الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار أو بصيغة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه.

لا يمكن إجراء هذه الرقابة إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً، ويتم ذلك عبر الإرسال أو التسليم مقابل إقرار بالاستلام لإشعار إعادة التقييم، تُمنح المكلف مدة لا تقل عن 10 أيام من أجل تحضير نفسه، تُحسب ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار، ويجب أن يتضمن إشعار التقييم المعلومات التالية¹:

- ألقاب وأسماء ورتب المقيمين؛
 - العقد أو التصريح موضوع الرقابة (إعادة التقييم)؛
 - التاريخ والوقت الذي تمت فيه دعوة المكلف بالضريبة للحضور إلى المصلحة؛
 - أن يكون للمكلف بالضريبة خيار الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء الرقابة.
- في حال عدم حضور المكلف بالضريبة في التاريخ والوقت المحددين في إشعار التقييم، يتم إرسال استدعاء إليه للحضور إلى المصلحة خلال مدة لا تتجاوز 10 أيام من تاريخ الاستلام، في نهاية هذه المهلة وإذا لم يستجب لهذا الاستدعاء، تُطبق عليه أحكام المادة 44 فقرة 01 من هذا القانون والمتعلقة بالتقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة، باستثناء حالات القوة القاهرة المثبتة قانوناً، وفي حالة تغيير أعوان التقييم، يجب إبلاغ المكلف بالضريبة كتابياً بذلك.

إذا لزم الأمر فيما يتعلق بالأموال العقارية أو المحلات التجارية، يمكن للعون المكلف بالتقييم زيارة المكان قبل إعداد تبليغ التقييم، عند طلب المكلف بالضريبة زيارة المكان من خلال رده، يجب القيام بهذه الزيارة، حيث تُوثق في محضر معاينة يُدعى المكلف بالضريبة للتوقيع عليه، مع الإشارة في حالة رفضه للتوقيع².

لتجنب بطلان إجراء الرقابة، يجب إرسال تبليغ التقييم إلى المكلف بالضريبة عن طريق بريد موصى عليه أو تسليمه باليد مقابل وصل بالاستلام، ويجب أن يكون تبليغ التقييم مدعماً ومفصلاً بشكل كافٍ للسماح للمكلف الخاضع للرقابة بصياغة ملاحظاته أو قبول التقييم، ويُمنح المكلف

¹ - المادة 38 مكرر 02 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية محين بالقانون (22-23) المؤرخ في 2023/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2024.

² - المادة 38 مكرر 02 فقرة 03 من نفس القانون.

الخاضع للرقابة 30 يوماً من تاريخ استلام تبليغ التقييم لإرسال رده، ويمكنه تقديم معلومات إضافية قبل انتهاء هذه المدة، في حالة تقديم المكلف الخاضع للرقابة ملاحظات بشأن اقتراح التقييم، يُعد تبليغ تقييم نهائي يأخذ بعين الاعتبار تلك الملاحظات، لإبلاغه بالنتائج النهائية لهذه المراقبة، ويُشار ضمن التبليغ النهائي إلى إمكانية طلب رأي لجنة التوفيق الولائية المنصوص عليها في المادة 38 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية، في غضون 30 يوماً من تاريخ الاستلام باليد أو بالبريد المضمون مقابل إشعار بالاستلام¹.

هذا وينبغي الإشارة إلى أنه بالإضافة إلى الأنواع المذكورة سابقاً للرقابة الجبائية يوجد نوع آخر يسمى **التلبس الجبائي** وهو عبارة عن إجراء رقابي تبادر به إدارة الضرائب، ولكن بعد الحصول على الموافقة المسبقة للإدارة المركزية، بعد أن تجتمع لديها مؤشرات مقبولة على وجود مناورات يقوم بها أحد المكلفين بهدف الإضرار بالديون الضريبية المستقبلية، وهو إجراء يسمح لها بالتدخل لوقف الغش الممارس وكذا الحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب، وهذا بغض النظر عن انقضاء آجال الإلتزام بالتصريح من عدمه².

المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

يقوم المشرع الجبائي بوضع مجموعة من الأنظمة والتشريعات التي تهدف إلى تنظيم وتوجيه عملية الرقابة الجبائية بشكل شامل ومحكم، ويتجلى دور هذه القوانين في تحديد الإطار القانوني الذي يلتزم به كل محقق جبائي أثناء أداء مهمته، وتوجيهه نحو تحقيق الأهداف الرئيسية للرقابة الجبائية، ويقصد بالإطار القانوني "مجموع الحقوق المخولة لإدارة الضرائب من أجل ممارسة عملية الرقابة"³، ويتضمن تحديد الآليات والإجراءات التي يجب اتباعها في جمع المعلومات وتحليلها وتقدير الضرائب المستحقة، مع توفير ضمانات لحقوق المكلفين وتحديد واجباتهم بشكل واضح ومحدد، كما يهدف إلى تحديد العقوبات والجزاءات التي يمكن فرضها في حالة عدم الامتثال للالتزامات الجبائية، تسعى هذه القوانين إلى تحقيق توازن أمثل بين حماية حقوق الخزينة العمومية من الضياع والتلاعب، وبين ضمان حقوق المكلفين وتجنب تحميلهم عبء زائد. وبالتالي، يمثل الإطار القانوني للرقابة الجبائية أداة أساسية لضمان تنفيذ السياسات الجبائية بفعالية ونزاهة، وتعزيز الثقة بين السلطات الجبائية والمكلف.

¹ - المادة 38 مكرر 02 فقرة 04 من نفس القانون.

² - عادل ذوايدي، الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة 1، الجزائر، 2016-2017، ص 132.

³ - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 35.

الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

وضع المشرع الجبائي مجموعة متنوعة من القوانين والتشريعات التي تهدف إلى تنسيق وتنظيم عملية الرقابة الجبائية، وتحديد الإطار القانوني الذي يستند إليه كل محقق جبائي أثناء تأدية مهامه، وذلك بغية الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية من الضياع من جهة، وضمان حقوق المكلفين وواجباتهم والعقوبات التي قد تفرض عليهم في حالة عدم الامتثال للالتزامات الجبائية من جهة أخرى، ومن هنا يتجلى دور المشرع الجبائي في توفير بيئة تشريعية تعزز من تطبيق القوانين بكفاءة وفعالية، وتساهم في تسهيل عمليات الرقابة وتحقيق التوازن بين مصالح الدولة وحقوق المكلفين والتي نوجزها فيما يلي:

أولاً/ حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية، والذي بموجبه تتأكد هذه الأخيرة من صحة وصدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، وعليه فحق الرقابة يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل المحققين المكلفين بالتدقيق والمقارنة بين التصريحات المقدمة والمعلومات المتحصل عليها من جهات خارجية والتحقق من مدى تطابقها، كما يمكن أن يمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة تاجر والتي تدفع أجور أو أتعاب مهما كانت طبيعتها، ومن الواجب على هذه الأخيرة أن تقدم للإدارة الجبائية كل الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها عند طلبها، لكن هذا الحق محكوم بجملة من القواعد الصارمة والمنظمة والتي من الواجب أن يلتزم بها الأعوان المحققين لأنها تشكل ضمانات للمكلفين، وتتسبب حالة عدم الالتزام بها بإلغاء عملية الرقابة وكذا نتائج التسويات والتقويمات الضريبية الناتجة عنها¹، من أهم ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية في حق الرقابة نجد:²

- ترأب الإدارة الجبائية التصريحات والسندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة؛
- تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات، التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها؛
- يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا مع دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالعمليات والبيانات موضوع الرقابة.

¹ إبراهيم لكصاسي، **فعالية المراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2000-2015**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2016-2017، ص 156.

² المادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، مرجع سابق.

ثانيا/ حق الإطلاع:

يعتبر حق الإطلاع وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فمن خلال هذا الحق يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، وهذا لأجل الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات المساعدة على أداء المهمة على الوجه الأمثل¹، فقد عرف حق الإطلاع على أنه " حق مقرر لموظفي الإدارة الضريبية وفقا لأحكام القانون الضريبي والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه، يمنحهم سلطة الإطلاع على دفاتر المكلفين التجارية وسجلاتهم النظامية والمستندات والمراسلات والوثائق المتعلقة بالنشاط بمعونة الجهات المساندة، بغية الوصول إلى تقدير عادل لوعاء الضريبة ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي"²، ويمكن القول كذلك أن حق الإطلاع هو إجراء يقوم من خلاله المحققين بطلب معلومات من الهيئات العمومية والمؤسسات الخاصة التي تعامل معها المكلف وذلك إما لإتمام المعلومات المتوفرة بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة الملفات، وقد نصت المادة 45 من ق إ ج على أنه "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد من 46 إلى 61 من ق إ ج".

وعلى هذا الأساس يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يمارسوا هذا الحق على إدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لرقابتها والمؤسسات الخاصة وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لرقابة السلطة الإدارية، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن تحتج هذه الأخيرة بالسر المهني أمام الأعوان الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها³، ويعاقب كل شخص أو شركة يرفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 إلى 50.000 دج⁴، بالإضافة إلى تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق⁵.

¹ – Jean- Claude drier, **Le contrôle fiscal raconté aux dirigeants et à leurs conseils**, LixisNexis, 3^e édition, Paris, 2014, P18.

² – عمار فوزي كاظم المياحي، **حق الإطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية**، المصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2019، ص 09.

³ – المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، مرجع سابق.

⁴ – المادة 62 من المرجع نفسه.

⁵ – المادة 63 من المرجع نفسه.

وتتمثل مختلف الجهات التي يحق للإدارة الجبائية ممارسة حق الإطلاع فيها ما يلي:

- الإدارات والهيئات العمومية والجماعات المحلية بمختلف مستوياتها وحتى المؤسسات التربوية؛
- مصالح الضمان الاجتماعي، المحافظات العقارية، الجهات القضائية والموثقين والمحضرين؛
- مختلف الهيئات والمؤسسات ذات الطابع المالي كالبنوك، البريد، الصناديق الخاصة؛
- الإطلاع على المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف المعني.

ثالثا/ حق المعاينة:

بموجب الصلاحيات الممنوحة لعون الإدارة الجبائية من قبل المشرع الجبائي، يحق له الانتقال إلى مقرات المكلفين بهدف مباشرة الرقابة والمعاينة والتأكد من صحة المعلومات المصرح بها. هذا الحق يتيح له القدرة على التحقق من دقة المعلومات والبيانات المالية المقدمة، وله الصلاحية في هذا السياق لحجز جميع الوثائق والمستندات والأشياء المادية ذات الصلة التي تساعد في توثيق أي نشاط يشير إلى محاولة التلاعب بالوعاء أو التهرب الضريبي¹.

مع ذلك، يجب التنويه إلى أنه لا يمكن تنفيذ حق المعاينة إلا بناءً على قرار صادر عن رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو بناءً على تفويض صادر منه. يتطلب تقديم طلب للحصول على هذا التصريح من قبل مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا، ويجب أن يتضمن الطلب جميع البيانات والمعلومات التي توجد بحوزة الإدارة والتي تبرر ضرورة إجراء المعاينة. علاوة على ذلك، يجب توضيح بشكل خاص ما يتعلق بالنقاط التالية:²

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛
 - عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها؛
 - العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها؛
 - أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.
- تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.

رابعا/ حق الاستدراك والاسترجاع:

وهو تلك الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية للقيام بمختلف التسويات لنفس المدة ونفس الضرائب، وذلك عند اكتشاف وجود عناصر غير كاملة أو خاطئة ضمن تصريحات المكلف، وذلك

¹ - عمار معاشو، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 02، 2009، ص 17.

² - المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، مرجع سابق.

من خلال إعادة النظر في مبلغ الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو استحداث اقتطاع تكميلي وفقا لما نصت عليه المادة 105 من (ق إ ج)، حيث أنه من "أجل استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب"¹.

علما أن الأجل الممنوح للإدارة الجبائية من أجل القيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية هو أربع سنوات، يمدد هذا الأجل بسنتين إذا ما قامت الإدارة بالتأكد أن المكلف بالضريبة قد عمد إلى استعمال طرق تدليسية، مع رفع دعوى قضائية ضده².

خامسا/ حق الشفعة:

تتيح المادة 38 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية للسلطة الجبائية استخدام حق الشفعة في مجال الجبائية. يتمثل هذا الحق في تدخل الدولة في عمليات شراء الممتلكات العقارية عندما يكون سعر العقار أقل بكثير من قيمته النقدية الحقيقية. إن الهدف الأساسي لاستخدام حق الشفعة لصالح الخزينة العامة هو السيطرة على التهرب الضريبي والحد من انخفاض القيمة المعلنة للعقارات في عمليات نقل الملكية والحقوق العقارية، وعليه يمكن اعتبار استخدام حق الشفعة في المجال الجبائي وسيلة لحماية الحقوق المستحقة لفائدة الخزينة العامة من إيرادات الضرائب المرتبطة بتسجيل عقود التصرف في العقارات³.

الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم

وضع المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الضمانات والحقوق التي تهدف إلى حماية المكلف بالضريبة من التعسف والتسلط الذي قد يمارسه أعوان الإدارة الجبائية أثناء تنفيذ القوانين والإجراءات الجبائية، تأتي هذه الحقوق والضمانات كآلية للمحافظة على التوازن بين صلاحيات أعوان الإدارة وحقوق المكلفين، ومن أجل الاستفادة من هذه الحقوق والضمانات، يلزم المكلف بالامتثال لمجموعة محددة من الواجبات المنصوص عليها قانونا وعدم الإخلال بها.

¹ - المادة 105 من المرجع نفسه.

² - المادة 106 من المرجع نفسه.

³ - شريف يغني، سلطة الإدارة الجبائية في متابعة التحصيل الضريبي، مجلة القانون العقاري، المجلد 08، العدد 15، الجزائر، 2021، ص 43.

أولا/ التزامات المكلفين بالضريبة:

هناك نوعين من الالتزامات الواجب على المكلفين التقيد بهما وتتمثل في الالتزامات المحاسبية والالتزامات الجبائية والتي سيأتي تفصيلهما فيما يأتي:

1- الالتزامات المحاسبية: هذه الالتزامات حددها القانون التجاري ونص عليها، حيث ألزم المكلف الخاضع للنظام الحقيقي بمسك محاسبة منتظمة، كاملة، متسلسلة، صحيحة ومقنعة، واحتفاظ بها مرفقة بالسندات الثبوتية القانونية كفواتير الشراء والبيع وكل ما يثبت صحة المصاريف لمدة 10 سنوات، وفي مقابل ذلك أوجب المشرع الجزائري على كل تاجر مسك الدفاتر المحاسبية القانونية مختومة ومؤشر عليها ومرقمة من طرف المحكمة المختصة إقليميا، وأن تخلوا من كل فراغ أو بياض ويمنع الكتابة في الهوامش والشطب أو التزوير وتتمثل هذه الأخيرة في دفتر اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجراء¹.

2- الالتزامات الجبائية: توجد مجموعة من الالتزامات الجبائية التي من الواجب على المكلفين بالضريبة أن يلتزموا بها وهذا قصد تنظيم العلاقة بينهم وبين الإدارة الجبائية تتمثل هذه الأخيرة في:

1-2- التصريح بالوجود: يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة، أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطهم إلى مفتشية الضرائب التابعين لها إقليميا، مديرية كبريات الشركات، مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب حسب الحالة، تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة حيث يجب أن يقدم هذا التصريح مدعماً بنسخة مطابقة قانوناً لشهادة الزيادة معدة و مستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذوو الجنسية الجزائرية، أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني، خاصة على الأسماء والألقاب والعنوان التجاري والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية، كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها بالجزائر²، وفي حالة عدم تقديم المكلف التصريح بالوجود يعاقب بغرامة جبائية قدرها 30.000 دج³.

2-2- التصريحات الشهرية أو الثلاثية: على كل مكلف أن يقدم قبل 20 يوم من كل شهر أو ثلاثي إلى قبضة الضرائب التابع لها إقليميا وذلك حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط، تصريح نموذجي

¹ - سليمة عزوز، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق

والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018-2019، ص 190.

² - المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، مرجع سابق.

³ - المادة 194 من المرجع نفسه.

يطلق عليه سلسلة G50، والذي يعتبر من أهم التصاريح بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التصريح الحقيقي، حيث أنه يعد كجدول إشعار ودفع للضرائب والرسوم المحصلة فورا مثل: الرسم على النشاط المهني، تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور، الرسم على القيمة المضافة.... الخ.

2-3- التصريحات السنوية: ألزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة الخاضعين للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اكتتاب تصريح بمداخيلهم وذلك قبل 30 ابريل من كل سنة، يحتوي على أرقام الأعمال المحققة خلال السنة وقيمة الأرباح الخاضعة للضريبة كما ألزم الأشخاص الطبيعيين المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي بملا تصريح سلسلة G 01 قبل 30 ابريل من كل سنة مالية ويحتوي هذا التصريح على ما يلي:¹

- العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة؛
 - قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع الضريبي؛
 - قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلف بالضريبة؛
 - وثائق الإثبات الجبائية المتعلقة بعمليات النشاط ومختلف الأعباء والتكاليف.
- تحرر هذه التصريحات على مطبوعات خاصة وترسل الى الإدارة الجبائية ويجب على مفتش الضرائب أن يسلم وصلا للمكلف بالضريبة يثبت قيامه بتقديم التصريحات، وحتى في حالة عدم ممارسة النشاط كوجود فترة فراغ فإن الإدارة الجبائية لا تعفي المكلف من هذا الالتزام بحيث تقوم بالمقارنة بين التصريح السنوي والتصريحات الشهرية لاستخراج الفرق.
- 2-4- التصريح بالتوقف عن النشاط:** يجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل 10 أيام، وأن يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا، وكذا عند الاقتضاء اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه. ويسري أجل العشرة أيام ابتداء من:²

- اليوم الذي ينشر فيه البيع أو التنازل في جريدة الإعلانات القانونية إذا تعلق الأمر ببيع أو عن تنازل عن محل تجاري؛
- اليوم الذي يتسلم فيه المشتري أو المتنازل له إدارة الاستغالات إذا تعلق الأمر ببيع أو تنازل عن مؤسسات أخرى؛
- اليوم الذي أغلقت فيه نهائيا المؤسسات، إذا تعلق الأمر بوقف النشاط؛
- تاريخ السحب إذا تعلق الأمر بسحب اعتماد.

¹ - علي سمان، مرجع سابق، ص 42.

² - المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، مرجع سابق.

ثانيا/ الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة:

تعتبر الضمانات المقدمة للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية حق أساسي في أي نظام ضريبي عادل ومتوازن، وفهم هذه الأخيرة هو أمر بالغ الأهمية للمكلفين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وهو الأمر الذي يساهم في توجيه سلوكهم خلال عملية الرقابة الجبائية ويزيد من شعورهم بالأمان والثقة في الإدارة الضريبية، وتتمثل الضمانات الممنوحة للمكلفين في مجال الرقابة الجبائية في:

1- حق الإعلام المسبق (الإشعار بالتحقيق (Avis de vérification):

لا يمكن الشروع في أي نوع من أنواع الرقابة المعمقة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، وذلك عن طريق ارسال إشعار بالتحقيق مبينا نوعه (محاسبي¹، مصوب²، تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة³)، ويجب أن يحتوي على المعلومات المتعلقة بالمكلف (الاسم واللقب، نوع النشاط، عنوان النشاط)، السنوات المعنية بالتحقيق، الضرائب والرسوم المحقق فيها، تاريخ وساعة التدخل بعين المكان، أسماء وألقاب ورتب المحققين، ويشار في هذا الأخير إلى إمكانية تحميل ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الذي ينص على حقوقه وواجباته من موقع المديرية العامة للضرائب⁴ www.mfdgi.gov.dz، على أن يستفيد المكلف من مدة للتحضير قدرها 20 يوما بالنسبة للتحقيق المحاسبي والمصوب، و30 يوما بالنسبة ل VASFE⁵، يرسل الإشعار بالتحقيق عن طريق رسالة موصى عليها أو يسلم مباشرة للمكلف عن طريق اليد حيث يقوم بالتأشير والتوقيع عليه مع ذكر تاريخ الاستلام، ولا يمنع رفض استلام المكلف للإشعار من إجراء التحقيق، بل يلجأ في هذه الحالة المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا (حسب نص المادة 20-4 من قانون إ ج)، كما يمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة بهدف معاينة العناصر المادية المستعملة من طرف المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية في هذه الحالة يسلم "الإشعار بالتحقيق" مع بداية عمليات المراقبة، دون وجود لإمكانية الفحص العميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليه أعلاه⁶، وفي حالة تغيير المحققين أو أحدهم، يكون من الواجب إعلام المكلف بهذا التغيير⁷.

¹ - أنظر الملحق رقم (1)

² - أنظر الملحق رقم (2)

³ - أنظر الملحق رقم (3)

⁴ - المادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024، مرجع سابق.

⁵ - ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مرجع سابق، ص 09.

⁶ - المرجع نفسه، ص 09.

⁷ - المادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024، مرجع سابق.

2- الاستعانة بمستشار من اختياره:

من الواجب على الإدارة الضريبية إعلام المكلف بحقه في إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة، وهذا مع بداية عملية المراقبة وعند ارسال الاشعار بالتحقيق¹، وهذا يعني أنه تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة إلى أن المكلف يستطيع اختيار مستشار يقوم مقامه في مناقشة اقتراحات إعادة التقويم، مشاركة النقاش الجاهي والشفوي الاختتامي لأشغال التحقيق في عين المكان، وكذا المشاركة في المحادثة إذا طلب المكلف المحقق معه التحكيم لدى مسؤول المصلحة التي يتبع لها المحققون.²

3- عدم إمكانية تجديد التحقيق:

بعد انتهاء التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة، وفيما يتعلق بالضرائب أو الرسوم المحقق فيها، شريطة ألا يكون المكلف بالضريبة قد قام بممارسات تدليسية أو قدم معلومات غير كاملة أو غير دقيقة خلال التحقيق، فإنه يمنع على الإدارة إجراء مراقبة جديدة لنفس الضرائب والرسوم ولنفس الفترة.³

4- مدة التحقيق:

كما قد أشرنا سابقا لمدد التحقيق المحاسبي، أما فيما يتعلق بالتحقيق المصوب فتحدد مدة التحقيق بعين المكان ابتداء من تاريخ التدخل الأول للمحققين والمذكور في الإشعار بالتحقيق، إلا في حالة تمديد مقبول قانونا لهذه المدة من طرف مصلحة التحقيق، وتجدر الإشارة أنه تحت طائل بطلان الإجراءات لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق بعين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين، ويتم إثبات ذلك عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأثيره، وفي حالة الرفض توضع إشارة رفض التوقيع.⁴

بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة فإنه لا يمكن، تحت طائل بطلان الإجراءات أن تمتد فترة التحقيق لأكثر من سنة واحدة ابتداء من التاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق إلى غاية التبليغ الأولي، وتمدد هذه المدة في الحالات التالية:⁵

- في حالة حدوث قوة قاهرة يتم إثباتها طبقا لأحكام القانون المدني؛

¹ عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 44.

² ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مرجع سابق، ص 14.

³ المادة 20 فقرة 08 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، مرجع سابق.

⁴ المادة 20 مكرر فقرة 04 من المرجع نفسه.

⁵ المادة 21 فقرة 04 من المرجع نفسه.

- بالأجل الممنوح للمكلف بالضريبة وبطلب منه، للرد على طلبات تبرير أو توضيح الأرصدة والمداخل في الخارج؛
- بسنة واحدة، عندما توجه الإدارة الجبائية في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات، طلب معلومات من الإدارات الجبائية الأخرى؛
- تمتد إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي.

5- الإشعار بإعادة التقويم:

يتوجب على الإدارة الجبائية، عقب انتهاء عملية التحقيق، أن تقوم بإشعار المكلف بنتائج إعادة التقويم¹، حتى في حالة عدم وجود تقويمات محددة. ينبغي أن يتم إنهاء عملية التدقيق بعد إشعار المكلف بوضعه، ويكون ذلك من خلال إرسال رسالة رسمية موصى بها أو تسليمها له مع تأكيد استلامها. ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً ومدعماً بمبررات تتيح للمكلف إعادة تقييم أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو الموافقة على النتائج².

6- حق الرد:

منح المشرع الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية آجالاً للرد على نتائج التحقيق حيث تبلغ 40 يوماً إذا كان المكلف تعرض لتحقيق محاسبي أو تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية في حين يبلغ هذا الأجل 30 يوماً إذا كان التحقيق مصوباً، يرسل خلالها المكلف ملاحظاته أو قبوله لنتائج التقويم ويعتبر عدم الرد كقبول ضمني، ويمكن للعون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، وبعد الرد يمكنه الاستماع إلى المكلف إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية³.

7- الحق في طلب التحكيم:

يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم، أن لديه إمكانية الطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون، حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات، أو من مدير الضرائب بالولاية، أو من رئيس مركز الضرائب، أو من رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات، ويتم استدعاءه كتابياً⁴ لحضور جلسة التحكيم حيث يجب أن يتضمن الاستدعاء تاريخ وساعة الاجتماع والنقاط المتنازع عليها ويسلم له يدا بيد أو عن طريق رسالة موصى

¹ - أنظر الملحق رقم (4)

² - إبراهيم لكصاسي، مرجع سابق، ص 161.

³ - المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، مرجع سابق.

⁴ - أنظر الملحق رقم (5)

عليها مع إشعار بالاستلام، ويمنح له أجل 10 أيام على الأقل من تاريخ استلام هذا الاستدعاء للتحضير، ويبلغ كذلك في إطار هذا الاستدعاء بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره.¹

المطلب الرابع: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

قام المشرع الجزائري بوضع إطارا تنظيميا محددًا يكلف بالقيام بمهام الرقابة الجبائية، يتمثل في الهياكل والأجهزة المركزية (الداخلية)، واللامركزية (الخارجية)، ومنح لها سلطات مشتقة من الطابع السيادي للإدارة الجبائية، هدفها مكافحة التهرب الضريبي، سواء كان قانونيًا أم غير قانونيًا، بغض النظر عن نوعه، إذ يعتبر الهدف الرئيسي لها هو قمع الانتهاكات الضريبية وتصحيحها، بالإضافة إلى تحفيز الامتثال الضريبي من قبل المكلفين لحماية مصالح الخزينة العامة.

الفرع الأول: المصالح المركزية

أولاً/ قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية:

في إطار تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية الذي جاء في المرسوم التنفيذي رقم 252/21 المؤرخ في 2021/06/06، وفي مادته الخامسة تطرق للمديرية العامة للضرائب من حيث المهام والأقسام التابع لها، حيث يمثل قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية أحد الأقسام الثلاثة المكونة للهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب.

يعتبر قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية القسم الذي يشرف ويؤطر المديرية المعنية بالرقابة ويكلف على الخصوص بما يلي²:

- تحديد وتبسيط الإجراءات المتعلقة بالرقابة والتحقيقات الجبائية؛
 - تصميم استراتيجيات مكافحة الغش والتهرب الجبائيين وكذا تنفيذها؛
 - ضمان متابعة نشاطات الرقابة الجبائية وتقييم نتائجها.
- ويتكون هذا القسم من مديرتين هما مديرية الرقابة الجبائية ومديرية إدارة المعلومات والتحقيقات الجبائية.

1- مديرية الرقابة الجبائية:

وتتكفل على الخصوص بما يلي:

- وضع القواعد الإجرائية والمعايير المؤطرة لمختلف عمليات الرقابة الجبائية وضبط البرنامج السنوي المتعلق به؛

¹ - المادة 20 فقرة 06 من المرجع نفسه.

² - المرسوم التنفيذي رقم 252/21 المؤرخ في 2021/06/06 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 47 لسنة 2021، ص 22.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة الضريبية

- متابعة شروط إنجاز عمليات الرقابة والمراجعة الخاصة بمحاسبة المؤسسات والشركات والمؤسسات المماثلة؛

- متابعة عمليات المراقبة على الوثائق والرقابة المكانية للمداخل والأماك وتقييم نتائجها. وتتكون هذه المديرية من أربع مديريات فرعية وهي:

1-1- المديرية الفرعية للمعايير والإجراءات، تتمثل مهامها فيما يلي:

- إعداد المعايير والأسس المتعلقة بتنفيذ الرقابة الجبائية؛

- توحيد وتنسيق وتوضيح الإجراءات الضابطة لمختلف أشكال الرقابة المنجزة؛

- التكفل بانشغالات المصالح المتعلقة بمعايير وإجراءات الرقابة.

1-2- المديرية الفرعية للبرمجة، وتتكفل بالقيام بالمهام التالية:

- تحديد معايير انتقاء المكلفين المزمع إخضاعهم للتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة والرقابة على الوثائق؛

- مركزة اقتراحات الملفات الجبائية المبرمجة للتحقيق المحاسبي؛

- ضبط البرامج السنوية للمراجعة المقترحة من طرف مديرية كبريات المؤسسات والمديريات الولائية للضرائب.

1-3- المديرية الفرعية لمتابعة الرقابة الجبائية للمؤسسات، وتهدف للقيام بالمهام التالية:

- تصميم مقاييس انتقاء الملفات المبرمجة بعنوان الرقابة على الوثائق والرقابة المكانية؛

- ضمان متابعة تنفيذ برامج التحقيق المحاسبي؛

- تقييم نتائج عمليات الرقابة.

1-4- المديرية الفرعية لمتابعة الرقابة الجبائية على الدخل والممتلكات، وتقوم بالمهام التالية:

- تصميم أسس انتقاء الملفات المبرمجة بعنوان الرقابة على الوثائق والتحقيق المعمق لمجمل

الوضعية الجبائية الشاملة، ومراقبة أملاك المكلفين بالضريبة والمعاملات العقارية والقيم المنقولة؛

- السهر على احترام القواعد الإجرائية والمعايير والأسس المؤطرة لمراقبة المداخل والأنشطة والمعاملات العقارية وكذا تلك المتعلقة بالقيم المنقولة؛

- ضمان متابعة تنفيذ برامج رقابة المداخل والأماك وتقييم نتائج عمليات الرقابة المنجزة في هذا المجال.

2- مديرية إدارة المعلومات والتحقيقات الجبائية:

وتتكفل على وجه الخصوص بالقيام بالمهام التالية:

- التنسيق مع المصالح الأخرى للمديرية العامة للضرائب في مهام جمع المعلومات الضريبية المنجزة في إطار ممارسة حق الاطلاع؛

- إنشاء قواعد بيانات متعلقة بالامتلاكات والدخل والأنشطة ومعالجتها، والسهر على تحيينها وكذا الاطلاع عليها من طرف المصالح المستعملة؛
- إجراء ومتابعة التحقيقات ذات الطابع الجبائي، لا سيما تلك المنجزة في إطار ممارسة حق التحقيق وحق المعاينة والتلبس الجبائي؛
- تحديد الإجراءات التي تحكم أساليب الشروع في لتحقيقات الدولية المنفذة في سياق مكافحة الغش والتهرب الضريبيين العابرين للحدود؛
- التكفل بالطلبات المقدمة من طرف المصالح والمتعلقة بتبادل المعلومات والمساعدة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية؛
- انجاز بطاقات وصفية للطرق وتيارات الغش المكتشفة دوليا، واقتراح وتنفيذ التدابير المتعلقة بمكافحة الغش والتهرب الضريبيين.

وتتكون بدورها من أربع مديريات فرعية نذكرها فيما يلي:

- 2-1- المديرية الفرعية للبطاقيات وقواعد المعطيات،** تقوم هذه الأخير بالمهام التالية:
 - إنشاء وتحيين البطاقية الوطنية لمصادر المعلومات؛
 - تحديد وتنسيق مجالات أبحاث المعلومات الضريبية في إطار ممارسة حق الاطلاع؛
 - إنشاء وتحيين وحفظ قواعد المعطيات المتعلقة بالأشخاص والأنشطة وعناصر الممتلكات.
- 2-2- المديرية الفرعية لمعالجة وتحليل المعلومة الجبائية،** تتمثل مهامها فيما يلي:
 - القيام بمعالجة وتحليل وهيكلية المعلومات المجمعة قصد الاستغلال الأمثل لها؛
 - تطوير واجهات وجسور تبادل المعلومات؛
 - استرجاع قصد الاستغلال المعلومات الضريبية المعالجة وتقييم النتائج وإنجاز الوضعيات الإحصائية الدورية.
- 2-3- المديرية الفرعية للتدخلات والتحقيقات الجبائية،** تقوم هذه المديرية بالمهام التالية:
 - تحديد الإجراءات العمليةية للتدخلات المتعلقة بممارسة حق التحقيق، والحق في المعاينة والتلبس الجبائي؛
 - التنسيق مع المصالح الأخرى لمحاوّر التدخل في إطار ممارسة حق التحقيق، وحق المعاينة أو التلبس الجبائي؛
 - تحليل استنتاجات تقارير التحقيق وإنجاز التلاخيص وكذا الكراسات لمنهجية التي تحتوي على طرق وأنماط الغش المكتشفة.
- لمديرية التدخلات والتحقيقات الجبائية مصالح تحقيق جهوية ذات اختصاص وطني.
- 2-4- المديرية الفرعية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين،** ويتمثل دورها في القيام بالمهام التالية:

- تنسيق العمليات المسجلة في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبيين؛
- تنسيق وتوحيد التقنيات والعمليات المستخدمة في تنفيذ حق الرقابة؛
- ضمان متابعة التسجيلات في بطاقة الغشاشين والمبادرة والتنسيق مع الإدارات والهيئات العمومية الأخرى المخولة بالإجراءات الرامية إلى محاربة الاحتيال الضريبي على المستوى الوطني والدولي.

الفرع الثاني: المصالح اللامركزية (الخارجية)

وهي مصالح تابعة إداريا للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب) حيث تم من خلال القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها وهذا تطبيقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 ويتمثل فيما يلي:

أولا/ المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات:

يقتصر نطاق عمل مديرية الأبحاث والمراجعات على المصالح التابعة لها والموجودة في الجزائر العاصمة، وهران، وقسنطينة. تتمثل مسؤولية هذه المديرية في الرقابة والتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة نظرا لأهمية نشاطهم على المستوى الوطني، حيث تجري المديرية التحقيقات والفحوص الضريبية اللازمة لضمان تطبيق الضوابط الضريبية بفعالية، وتنظم هذه المصلحة في ثلاثة أقسام:¹

1- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم: هذا القسم يتم العمل فيه في شكل فرق، ويكلف بتنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات، مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك، كما يقوم بتنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات والمداخل، وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريات، وتنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية.

2- قسم المساعدة على الرقابة: ويكلف لاسيما بمساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبة الآلية.

3- قسم الوسائل: ويكلف هذا القسم بتزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المحولة لها، وجد تسير الوسائل والدعائم والمطبوعات الموجهة للمحققين وللمكلفين بالضريبة، وتصنيف ملفات المراجعة وحفظها.

¹ - المواد 42-43-44-45 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 29/03/2009، ص

ثانيا/ المديرية الجهوية للضرائب:

هناك تسع مديريات جهوية على المستوى الوطني، وتتواجد في كل من الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة، عنابة، سطيف، البليدة، شلف، ورقلة، وبشار، وهي تمثل امتدادا للإدارة المركزية على المستوى الجهوي، حيث تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، وتضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب، تتولى المديريات الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقييمه ومراقبته¹، وتنقسم إلى أربع مديريات فرعية منها المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات، حيث تكلف هذه الأخيرة بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في مجالي المراقبة الجبائية والمنازعات، تتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي:²

1- مكتب متابعة برامج الأبحاث والمراجعات الجبائية والتقييم: والذي يكلف بتجميع برامج البحث والمراجعة الجبائية وتحليلها، بالإضافة إلى القيام باقتراحات للتفتيش أو لبرامج مراقبة نشاطات البحث، ووضع جهاز عمل لتقييم المصالح في المجال نفسه.

2- مكتب تحليل تقارير المراجعات الجبائية والتقييمات: ويكلف في إطار تنسيق إجراءات المراقبة ومناهجها، بتحليل التقارير التي تعدها المصالح وتبليغ كل الملاحظات المتصلة بذلك.

3- مكتب متابعة المنازعات: وتتمثل مهامه في مراقبة مطابقة ملفات استرجاع اقتطاع الرسم على القيمة المضافة، ودراسة طلبات الطعن الإعفائي التي يقدمها المكلفون بالضريبة وقابضو الضرائب وتقديمها للجنة الجهوية، إضافة إلى متابعة عمل المصالح في مجال المنازعات وتقييمه.

ثالثا/ المديرية الولائية للضرائب:

تعتبر من المصالح الخارجية (اللامركزية) للإدارة الجبائية، تتوزع عبر مختلف ولايات الوطن، حيث أن مديرية ولائية تحتوي على خمس مديريات فرعية من بينها المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والتي تتمثل مهامها في:³

- تنظيم وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي؛

¹ - المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24، ص

² - المواد 25-38-39-40-41 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سابق، ص ص 15، 16

³ - علي سمان، مرجع سابق، ص 30.

- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق المعاينة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية؛
 - إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية؛
 - وضع آليات لتتبع ومراقبة المكلفين بالضريبة في مختلف برامج الرقابة؛
 - تتبع عملية تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن مختلف أنواع التحقيق.
- أنشئت هذه المفتشيات أساسا لتسيير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين، وقمع الغش الجبائي من خلال مهامها، حيث تتولى على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراجعة التصريحات وإجراء الرقابة على الوثائق، وإصدار الجداول الضريبية وكشوف الإيرادات¹.

الفرع الثالث: الهياكل الخارجية المستحدثة للرقابة الجبائية

نظرا للتحديات الكبيرة التي واجهت الإدارة العامة للضرائب خاصة مع التطورات التكنولوجية الحديثة وصعوبة التعامل مع المعلومة الجبائية وفق نظرة تقليدية، كان لزاما التوجه نحو إصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية على المستوى الهيكلي والعملي، تم إنشاء هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية هدفها تجميع المفتشيات والقباضات ضمن هيكل واحد حسب طبيعة المكلف، بحيث تتكفل بمهام التسيير والرقابة والبحث في المنازعات الضريبية.

أولا/ مديرية كبريات الشركات:

تم إنشاء مديرية كبريات الشركات بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002، والتي دعت بالمرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28/09/2002²، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 05-494 المؤرخ في 26/12/2005³، الذين يحددان تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، إذ تعتبر من بين الهياكل المستحدثة في الإدارة الجبائية، وجاء إنشاؤها لتحقيق هدفين رئيسيين هما:¹

¹ - المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 09، الصادرة بتاريخ 27/02/1991، ص 354.

² - المادة 3 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28/12/2002، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 64، الصادرة بتاريخ 29/12/2002، ص 13.

³ - المادة 04 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-494 المؤرخ في 26/12/2005 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 84، الصادرة بتاريخ 29/12/2005، ص 16.

¹ - محمد أمين ذبيح، مرجع سابق، ص ص 26-27.

- الأول: تفعيل الوعاء الضريبي، حيث تبين من خلال اجتماع إدارات المديرية العامة للضرائب (تحت إشراف خبراء من صندوق النقد الدولي) أن 70% من المردود الجبائي مصدره 0.3% من مجموع المكلفين خلال سنة 2001، وأن هذه النسبة من المكلفين بالضريبة تتشكل من المؤسسات التي رقم أعمالها يساوي أو يفوق 100 مليون دج؛
- الثاني: تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية من خلال تجميع المفتشيات والقباضات حسب طبيعة المكلفين بالضريبة، أو العملية من خلال تكفل الهياكل المستحدثة في إطار العصرنة بمهام جديدة تتمثل في التسيير والرقابة والبحث في المنازعات.
- تتكفل هذه المديرية فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها، بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة والمنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو الكيانات مهما كان شكلها القانوني، ومهما يكن محل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مقرها، بالإضافة لما سبق تقوم بالتنسيق والتعاون مع الهياكل المركزية المكلفة بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.
- أما الأشخاص المعنويون الخاضعون لمجال اختصاص مديرية كبريات الشركات فيمكن ذكرهم فيما يلي حيث يقومون بإيداع التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب والرسوم على مستواها:¹
- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال، التي يفوق رقم أعمالها عند اختتام السنة المالية أو يساوي ملياري دينار (2.000.000.000 دج)؛
- تجمعات الشركات عندما يفوق رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يساوي ملياري دينار؛
- الشركات العاملة في القطاعين البترولي وشبه البترولي وكذا الشركات الأجنبية غير المقيمة والخاضعة للقانون الجزائري.

ثانيا/ مراكز الضرائب:

تم استحداث مراكز الضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/24 والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الضريبية وصلاحياتها، وذلك استجابة لما يتطلبه الواقع الاقتصادي من تحسين لأداء الإدارة الضريبية والخدمات المقدمة للمؤسسات المتوسطة الحجم والأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي الذين لا يقل رقم أعمالهم السنوي عن

¹ المادة 02 من القرار المؤرخ في 24 ديسمبر 2017، الذي يحدد الحد الأدنى لرقم أعمال الشركات التي تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 77 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2023، ص 23.

8.000.000 دج، وتختص مراكز الضرائب بمجالات الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية.¹ وتهدف مراكز الضرائب إلى تقديم خدمات نوعية للمكلفين بالضريبة، حيث تسعى لتكوين شراكة جديدة تجمعها بهم، وتحسين جودة الخدمات المقدمة وذلك من خلال توحيد وتجميع كل مراحل ومصالح العملية الجبائية في هيكل ضريبي واحد، يقوم بأداء كافة المعاملات والإجراءات من تحديد الوعاء الضريبي، التحصيل، الرقابة الضريبية لنفس المكلف وكذا المنازعات (المحاور الضريبية الوحيد).²

وتقوم مراكز الضرائب في مجال الرقابة الجبائية من خلال المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث بإنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها، بالإضافة إلى اقتراح عمليات المراقبة وإنجازها بعنوان الرقابة في عين المكان والمراقبة على الوثائق لتصريحات المكلفين بالضريبة، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية، وتنقسم المصلحة الرئيسية للمراقبة إلى أربع مصالح فرعية وهي مصلحة البطاقات والمقارنات، مصلحة البحث عن المادة الضريبية والتي تعمل في شكل فرق، مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق، و كذلك مصلحة المراقبة التي تعمل في شكل فرق.

ثالثا/ المراكز الجوارية للضرائب:

استحدثت هذه الأخيرة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 24/09/2006 والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الضريبية وصلاحياتها، حيث يقوم المركز الجوارى للضرائب بتسيير ملفات المكلفين بالضريبة غير التابعين لمديرية كبريات الشركات ومراكز الضرائب، ويعتبر المحاور الجبائي الوحيد لهم، كما أنه مركز ذو اختصاص وبنية موحدة يسمح للمكلفين بالضريبة التابعين له بإتمام واجباتهم الجبائية المتمثلة في:³

- المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزائي؛
- الأشخاص الذين يحققون مداخيل مهنية (الضريبة على الدخل الإجمالي التابعة لمكان وجود مسكنه)؛
- الأشخاص الذين يحققون مداخيل عقارية.

¹ - المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 24/09/2006، مرجع سابق، ص 11.

² - فضيلة خير، إصلاح الإدارة الضريبية وانعكاسها على التحصيل الضريبي في الجزائر -مركز الضرائب لروبية نموذجاً، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 05، العدد 02، الجزائر، 2006، ص 622.

³ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المركز الجوارى للضرائب المهام والتنظيم، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، نشرة 2021.

وتقوم المراكز الجوارية للضرائب في مجال الرقابة والبحث بتشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوازي والممتلكات العقارية المتواجدة فيه، بالإضافة إلى متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

المبحث الثاني: فعالية مختلف أشكال الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة الضريبية

الجدول رقم (2-3): النتائج المترتبة على مختلف أنواع الرقابة الجبائية خلال الفترة (2000-2020) في الجزائر

إجمالي الحصيلة المالية للرقابة الجبائية	التحقيق المحاسبي		التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية		الرقابة على الوثائق		التحقيق المحاسبي المصوب		الرقابة على المبادلات العقارية		السنوات
	عدد الملفات المحقق فيها	الحصيلة المالية + عقوبات التأخير	عدد الملفات المحقق فيها	الحصيلة المالية + عقوبات التأخير	عدد الملفات المحقق فيها	الحصيلة المالية + عقوبات التأخير	عدد الملفات المحقق فيها	الحصيلة المالية + عقوبات التأخير	عدد الملفات المحقق فيها	الحصيلة المالية + عقوبات التأخير	
الحصيلة المالية الإجمالية + عقوبات التأخير											
11 723 483 638	1 696	10 308 592 184	-	-	-	-	-	-	17 560	1 414 891 454	2000
14 971 584 903	1 740	12 858 195 730	99	320 209 419	-	-	-	-	21 745	1 793 179 754	2001
19 808 797 169	1 672	17 016 564 862	165	796 142 215	-	-	-	-	22 022	1 996 090 092	2002
18 092 348 840	1 748	15 563 409 103	223	715 571 893	-	-	-	-	24 968	1 813 367 844	2003
13 618 990 031	2 118	10 427 799 232	238	815 354 504	-	-	-	-	31 787	2 375 836 295	2004
18 332 280 348	2 217	15 047 297 648	258	738 939 601	-	-	-	-	34 378	2 546 043 099	2005
117 023 127 871	2 228	73 670 021 141	278	985 853 319	34 081	39 880 134 427	-	-	31 323	2 487 118 984	2006
51 254 679 617	2 194	14 037 698 534	438	1 307 265 625	30 894	33 162 154 643	-	-	33 177	2 747 560 815	2007
55 534 037 806	2 374	20 533 836 095	357	1 358 151 502	32 795	30 015 195 068	-	-	36 108	3 626 855 141	2008
107 574 493 721	2 483	74 595 800 023	381	1 288 454 301	30 365	28 246 714 392	-	-	31 962	3 443 525 005	2009
84 742 536 358	1 989	41 503 322 158	396	5 896 155 780	30 029	32 293 982 830	503	1 189 796 240	30 568	3 859 279 350	2010
67 799 900 630	1 444	34 153 564 965	204	1 633 126 160	27 291	26 224 016 076	586	1 434 994 181	31 644	4 354 199 248	2011
61 008 463 554	1 682	31 359 523 794	18	99 802 319	28 672	24 161 201 346	561	1 201 532 318	29 744	4 186 403 777	2012
71 326 354 986	1 809	36 255 037 286	299	1 507 555 995	27 932	26 953 101 474	571	1 954 585 861	28 395	4 656 074 370	2013
162 025 228 976	2 357	126 406 853 547	347	2 141 260 235	28 389	26 196 634 681	612	2 171 117 811	30 544	5 109 362 702	2014
81 730 136 087	2 358	37 613 408 727	99	4 295 119 078	23 229	29 546 942 659	594	4 495 895 166	30 207	5 778 770 457	2015
73 505 872 569	2 042	29 423 647 500	231	2 816 181 614	22 812	30 155 438 140	621	4 809 648 669	28 406	6 300 956 646	2016
89 511 538 035	1 968	52 302 557 513	176	1 439 693 768	20 904	28 191 330 447	617	1 304 271 789	28 743	6 273 684 518	2017
78 675 382 521	2 089	36 151 181 245	197	2 174 618 707	17 183	31 752 747 175	553	1 542 284 296	27 953	7 054 551 098	2018
100 123 988 510	2 063	61 166 066 029	216	2 543 735 707	16 778	26 239 103 019	579	2 040 490 025	26 844	8 134 593 730	2019
134 907 279 784	2 161	54 522 162 792	183	1 372 449 543	15 598	64 149 165 707	464	6 300 303 633	23 604	8 563 198 109	2020

يعد التهرب الضريبي من القضايا الاقتصادية والاجتماعية الهامة التي تؤثر على استدامة النظام الضريبي وتوجيه موارد الدولة نحو تلبية احتياجات المجتمع، وكما رأينا سابقا فإن التهرب الضريبي هو ذلك الفعل الذي بموجبه يتم استغلال مختلف الثغرات الموجودة في الأنظمة الضريبية، أو التلاعب بالقوائم المالية لتقليل التكلفة الضريبية بطرق منافية للقانون.

ولمكافحة التهرب الضريبي، تلعب أشكال الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها دورا حيويا في زيادة الامتثال الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية، فمن خلال هذا المبحث سنحاول التطرق لمخرجات كل نوع من أنواع الرقابة الجبائية، والتطور الحاصل في نسب التهرب الضريبي المكتشف من سنة إلى أخرى، مع إجراء مقارنة بين مردودية مختلف أنواع الرقابة.

المطلب الأول: دور الرقابة على الوثائق في الحد من التهرب الضريبي

تعتبر الرقابة على الوثائق أحد الأساليب الحيوية في تعزيز فعالية النظام الضريبي والحد من التهرب الضريبي، حيث أنه من خلال هذه الرقابة تقوم الإدارة الجبائية بإجراء فحوصات دقيقة وشاملة للمعلومات المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة، وذلك عبر مقارنة هذه المعلومات مع البيانات المستقاة من مصادر متعددة، مثل الإدارات العامة، الجمارك، البنوك، وغيرها من الجهات ذات الصلة، إذ تهدف هذه العملية إلى كشف أي تناقضات أو تحريفات في التصريحات الضريبية، مما يسهم في تعزيز الشفافية والمصادقية في التعاملات المالية، بذلك تلعب الرقابة على الوثائق دورا محوريا في تحسين الامتثال الضريبي وضمان جمع الإيرادات المستحقة للدولة بفعالية وعدالة.

والجدول الموالي يوضح عدد الملفات المحقق فيها في إطار هذا النوع من الرقابة على المستوى الوطني، والحصيلة المالية الناتجة عنه متمثلة في الحقوق العادية بالإضافة إلى عقوبات الوعاء

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة الضريبية

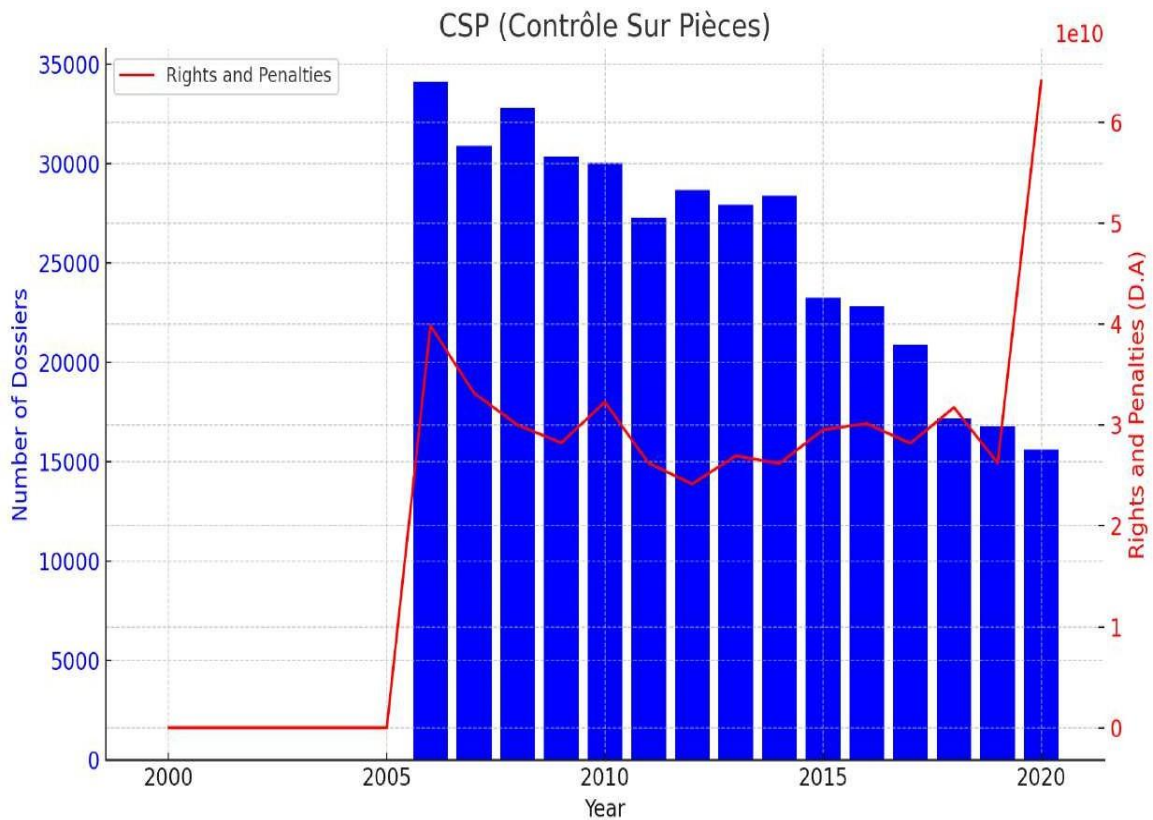
الجدول رقم (3-3): الملفات المحقق فيها في إطار الرقابة على الوثائق والحصيلة المالية الناتجة

السنوات	عدد الملفات	الحقوق العادية والعقوبات
2020	15.598	64.149.165.707
2019	16.778	26.239.103.019
2018	17.183	31.752.747.175
2017	20.904	28.191.330.447
2016	22.812	30.155.438.140
2015	23.229	29.546.942.659
2014	28.389	26.196.634.681
2013	27.932	26.953.101.474
2012	28.672	24.161.201.346
2011	27.291	26.224.016.076
2010	30.029	32.293.982.830
2009	30.365	28.246.714.392
2008	32.795	30.015.195.068
2007	30.894	33.162.154.643
2006	34.081	39.880.134.427
2005	-	-
2004	-	-
2003	-	-
2002	-	-
2001	-	-
2000	-	-

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب (انظر الملحق رقم 6)

كما يمكن تمثيل بيانات الجدول أعلاه من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-4): نتائج الرقابة على الوثائق في الجزائر خلال الفترة (2020-2000)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (3-3)

حسب معطيات الجدول (3-3) والذي يوضح الحصيلة المالية للرقابة على الوثائق على المستوى الوطني مقابل عدد الملفات المحقق فيها نلاحظ انه في الفترة (2006-2020) شهدت الرقابة على الوثائق في الجزائر تطورات ملحوظة تعكس تأثير الإصلاحات الجبائية التي تهدف إلى تحسين كفاءة النظام الضريبي والحد من التهرب الضريبي، ففي عام 2006 بلغ عدد الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق 34081 ملفاً مع مبالغ مسترجعة بلغت قيمتها 39.88 مليار دج مما أظهر فعالية نسبية للرقابة في مراحلها الأولى، ومع ذلك بدأت الإحصائيات تشير إلى انخفاض طفيف في عدد الملفات المحقق فيها في السنوات التالية رافقها انخفاض في قيمة المبالغ المسترجعة، وهو ما يعكس عدم التحكم الجيد في هذا النوع من الرقابة من طرف أعوان المفتشيات بحكم أنه إجراء جديد ويحتاج لبعض الوقت من أجل التمرس على مختلف الأساليب المعتمدة لتأسيس الأوعية الضريبية المعترف بها.

خلال الفترة (2007-2009) شاهدنا انخفاض طفيف في عدد الملفات المحقق فيها مقارنة بسنة 2006، حيث بلغ عددها 30.365 ملف سنة 2009 وقد صاحب هذا الانخفاض في عدد الملفات المعروضة للتحقيق انخفاض موازي في الحقوق المستردة حيث حققت أدنى قيمها سنة 2009 بمبلغ يقدر بـ 28,25 مليار دج، وهو ما يوضح أن خلال هذه المرحلة كانت الحقوق المسترجعة تتناسب طردياً مع عدد الملفات المحقق فيها، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على النمطية المعتمدة في طريقة التحقيق من طرف الأعوان المحققين.

ما بين عامي 2010 و2014 بدأت الرقابة على الوثائق في إظهار نمط من التباين في المبالغ المسترجعة حيث سجلت زيادة في المبالغ المسترجعة والتي بلغت 32.29 مليار دج سنة 2010 رغم مواصلة الملفات المحقق فيها في الانخفاض، لكن هذه الأرقام تراجعت قليلاً في السنوات التالية حيث وصلت إلى 24.16 مليار دج سنة 2012، ويرجع هذا الانخفاض إلى التعقيدات التي تواجهها الإدارة الجبائية في سبيل البحث عن المادة الخاضعة للضريبة إضافة إلى عدم ثبات التشريعات الضريبية والتعديلات المتلاحقة لمعدلات بعض الضرائب.

من 2015 إلى 2017 شهدت الرقابة على الوثائق تحسناً ملحوظاً حيث بدأت الحصيلة المالية في الارتفاع مرة أخرى حيث بلغت 30.16 مليار دج في 2016، هذا التحسن يعكس تأثير الإصلاحات التي أدت إلى تحسين كفاءة الرقابة مع التركيز على ملفات ذات قيمة أعلى هذه الإصلاحات التي تم تنفيذها ساعدت في تحسين استراتيجيات الكشف وتقنيات التحليل مما أدى إلى زيادة فعالية الرقابة.

بين 2018 و2019 استمرت الرقابة على الوثائق في إظهار نتائج قوية حيث سجلت الحصيلة المالية ذروتها في 2018 عند 31.75 مليار دج، رغم أن الملفات المحقق فيها لم يتجاوز 17.183 ملف وهذا يشير إلى أن الإدارة الجبائية وصلت إلى مرحلة أصبحت قادرة فيها على التحليل الجيد للمخاطر

الجبائية التي تحتويها بعض الملفات الجبائية، وهو ما ساهم في تحسين فعالية الرقابة على الوثائق بشكل ملحوظ، من خلال التركيز على الكشف عن الملفات ذات القيمة الكبيرة بشكل أكثر كفاءة. في عام 2020 حققت الرقابة على الوثائق قفزة كبيرة في الأداء حيث سجلت أعلى قيمة في الحصيلة المالية التي بلغت 64.15 مليار دج مع أن الملفات المحقق فيها كانت تعتبر أقل مقارنة مع كل سنوات الدراسة حيث لم تتجاوز حاجز 15.598 ملف، وهو ما يثبت مرة أخرى أن حسن اختيار الملفات المحقق فيها سيؤدي لنتائج مبهره بالإضافة إلى أن هذا المبلغ يثبت وجود تهرب ضريبي مبالغ فيه خلال هذه الفترة والذي تم اكتشافه وتسويته من خلال هذا النوع من الرقابة، كما يعكس هذا الارتفاع من جهة أخرى تأثير الإصلاحات العميقة في النظام الضريبي التي عززت فعالية الرقابة ورفعت مستوى الكفاءة بشكل كبير.

بالمجمل سعت الإدارة الجبائية من خلال الرقابة على الوثائق إلى تحسين فعالية وكفاءة النظام الضريبي من خلال تنفيذ إصلاحات هيكلية وتطبيق تقنيات متقدمة في الكشف والتحليل لمختلف الفنون والطرق التي يعتمد عليها المكلفون من أجل التملص من أداء واجباتهم الضريبية، إضافة إلى التحسينات التدريجية في الأداء الرقابي وهو ما يؤدي إلى نجاح استراتيجيات الإدارة في تعزيز القدرة على كشف التهرب الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية بشكل ملحوظ.

المطلب الثاني: دور الرقابة المعمقة في الحد من التهرب الضريبي

تعتبر مسألة التهرب الضريبي من أكبر التحديات التي تواجه الأنظمة الضريبية في جميع أنحاء العالم، حيث تؤدي هذه الظاهرة إلى تقليل الإيرادات الضريبية التي تعتمد عليها الدول لتمويل المشاريع العامة والخدمات الأساسية، ومن هنا تأتي أهمية التحقيقات الجبائية لا سيما التحقيق المحاسبي والتحقيق المحاسبي المصوب، بالإضافة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كأدوات فعالة في مكافحة التهرب الضريبي

الفرع الأول: دور التحقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي

التحقيق المحاسبي هو عملية رقابية تهدف إلى مراجعة وفحص السجلات المحاسبية والمالية للممولين بهدف التحقق من صحة ودقة التصريحات الضريبية المقدمة من قبلهم، يتم تنفيذ هذه العملية من قبل مفتشي الضرائب المختصين الذين يقومون بالتأكد من أن المعلومات المالية التي يقدمها الممولون تتطابق مع القوانين واللوائح الضريبية المعمول بها، حيث يتمثل دور التحقيق المحاسبي عموماً في الحد من التهرب الضريبي من خلال ما يلي:

✓ الكشف عن الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية من خلال التدقيق المفصل في السجلات المحاسبية، وهو ما يمكن السلطات الضريبية من اكتشاف جملة الأخطاء أو التلاعب في التصريحات الضريبية التي يعتمد المكلفون للقيام بها، مما يساهم في تصحيحها وفرض العقوبات المناسبة؛

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة الضريبية

✓ تحسين الامتثال الضريبي وهذا عندما يدرك الممولون أن السجلات المالية الخاصة بهم قد تخضع للتحقيق المحاسبي، فإن ذلك يحفزهم على تقديم تقارير دقيقة لتجنب العقوبات، مما يزيد من مستوى الامتثال الضريبي؛

✓ استرداد الضرائب غير المدفوعة بحيث يساهم التحقيق المحاسبي في استرداد الضرائب المستحقة التي لم يتم دفعها بسبب التهرب الضريبي، مما يعزز الإيرادات العامة.

وهو ما يبينه الجدول رقم (3-4) والشكل رقم (3-5) حيث يظهران قيمة المبالغ المسترجعة بالإضافة إلى العقوبات المترتبة عن اكتشاف النقص في التصريحات المقدمة من طرف المكلفين الذين خضعوا للتحقيق المحاسبي في الجزائر خلال الفترة (2000-2020).

الجدول رقم (3-4): الملفات المحقق فيها في إطار التحقيق المحاسبي والحصيلة المالية الناتجة عنه

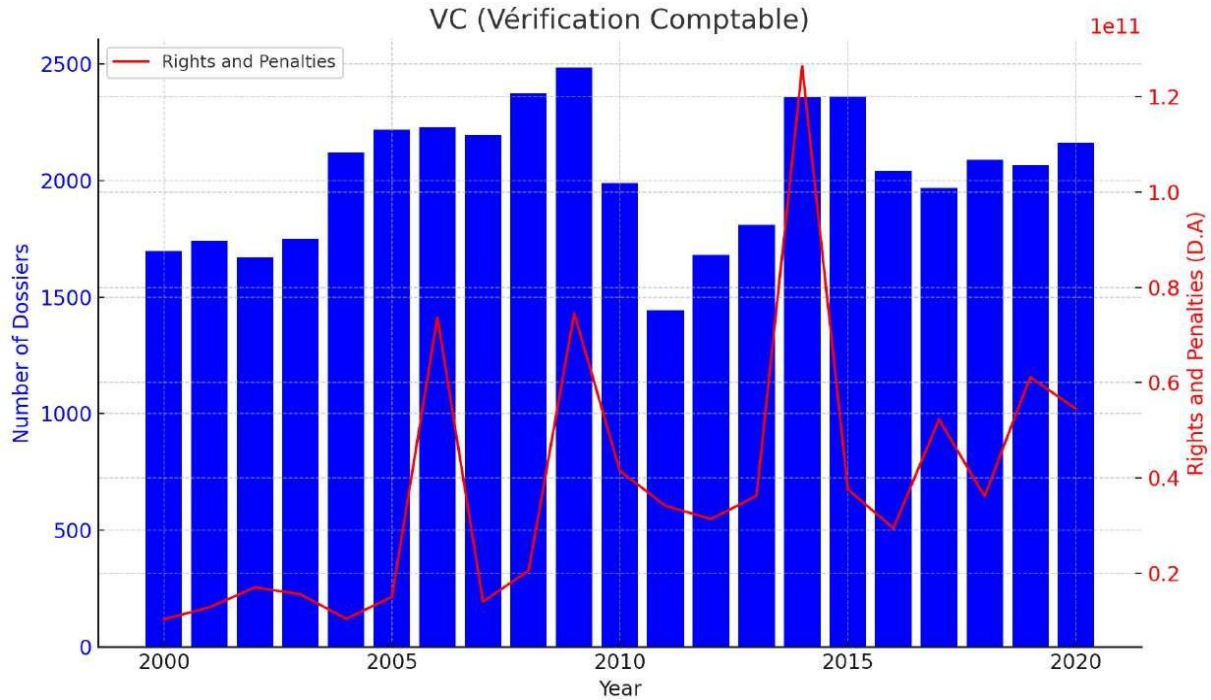
الوحدة: دج

السنوات	عدد الملفات	الحقوق العادية والعقوبات
2020	2.161	54.522.162.792
2019	2.063	61.166.066.029
2018	2.089	36.151.181.245
2017	1.968	52.302.557.513
2016	2.042	29.423.647.500
2015	2.358	37.613.408.727
2014	2.357	126.406.853.547
2013	1.809	36.255.037.286
2012	1.682	31.359.523.794
2011	1.444	34.153.564.965
2010	1.989	41.503.322.158
2009	2.483	74.595.800.023
2008	2.374	20.533.836.095
2007	2.194	14.037.698.534
2006	2.228	73.670.021.141
2005	2.217	15.047.297.648
2004	2.118	10.427.799.232
2003	1.748	15.563.409.103
2002	1.672	17.016.564.862
2001	1.740	12.858.195.730
2000	1.696	10.308.592.184

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب

يمكن تمثيل الجدول أعلاه من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-5): نتائج التحقيق المحاسبي في الجزائر خلال الفترة (2000-2020)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (3-4)

حسب معطيات الجدول (3-4) والشكل رقم (3-5) الذين يوضحان الحصيلة المالية للتحقيق المحاسبي على المستوى الوطني مقابل عدد الملفات المحقق فيها في الجزائر خلال الفترة (2000-2020) حيث نلاحظ أنه يمكننا تقسيم هذه المعطيات إلى أربع فترات كما يلي:

الفترة الأولى من سنة 2000 إلى غاية سنة 2004 حيث شهدت هذه المرحلة نوع من الثبات سواء في عدد الملفات المحقق فيها بين 1.672 ملف كأدنى عدد للملفات المحقق فيها خلال هذه الفترة والتي سجلت سنة 2002، وأكبر عدد والمقدر بـ 2.118 ملف سنة 2004، في حين أن الحقوق المستردة مضافا إليها عقوبات الوعاء تراوحت بين 10.31 مليار دج سنة 2000 كأدنى حصيلة و 17.02 مليار دج سنة 2002، وما يمكن ملاحظته من خلال هذه المعطيات أنه لا يوجد تناسق بين عدد الملفات المحقق فيها والمبالغ المسترجعة والدليل على ذلك أن أكبر حصيلة مالية خلال هذه المرحلة تم تحقيقها في السنة التي شهدت أقل عدد من الملفات المحقق فيها وهي سنة 2002.

الفترة الثانية من سنة 2005 إلى سنة 2009 وهي الفترة التي سجلنا فيها زيادة نسبية في عدد الملفات المحقق فيها مقارنة مع الفترة الأولى حيث تجاوزت عتبة 2.000 ملف والثبات ضمن حدود تتراوح بين 2.194 ملف سنة 2007 كأقل عدد للملفات المحقق فيها و 2.483 ملف سنة 2009 كأكبر عدد، وهي الفترة التي سجلت فيها ذروتين للحقوق المستردة سنة 2006 بمبلغ قدره 73.67 مليار دج وسنة 2009 بمبلغ قدره 74.60 مليار دج، في حين أن بقية السنوات تراوحت فيها الحقوق

المستحقة بين 14.08 مليار دج و 20.53 مليار دج، وهو ما يؤكد فكرة عدم تناسق الحقوق المسترجعة مع عدد الملفات المحقق فيها وبالتالي هناك معايير أخرى تتحكم في ارتفاع أو انخفاض قيمة الحقوق المسترجعة.

الفترة الثالثة تمتد من سنة 2010 إلى غاية سنة 2015 وهي الفترة التي شهدت بدايتها تراجعاً في عدد الملفات المحقق فيها والتي بلغت 1.989 ملف سنة 2010 لتتخفص بشكل محسوس خلال سنة 2011 حيث تم التحقيق في 1.444 ملف فقط وهو أقل عدد للملفات المحقق فيها طيلة فترة الدراسة، لترتفع قليلاً سنتي 2012 و 2013 بواقع 1.682 ملف و 1.809 ملف على التوالي، أما خلال سنتي 2014 و 2015 فقد عادت لتجاوز حاجز ال 2.000 ملف وهذا بتسجيل 2.357 ملف 2.358 ملف على التوالي، أما الحقوق المسترجعة فكانت متباينة وغير ثابتة ولا تتناسب مع عدد الملفات المحقق فيها حيث توجد مفارقة غريبة خلال سنتي 2014 و 2015، إذ أن الفرق في عدد الملفات المحقق فيها بين السنتين لا يتجاوز الملف الواحد لكن التباين في مبالغ الحقوق المسترجعة كبير جداً، ففي سنة 2014 سجلت أعلى قيمة للمبالغ المسترجعة والتي قدرت ب 126.41 مليار دج، أما في سنة 2015 تم استرجاع ما قيمته 37.61 مليار دج، وهي قيمة تقترب مما تم استرجاعه سنة 2011 والتي بلغت 34.15 مليار دج رغم أن هذه السنة كما أسلفنا الذكر سجل فيها أقل عدد للملفات المحقق فيها طيلة سنوات الدراسة.

الفترة الرابعة كانت من سنة 2016 إلى غاية سنة 2020 وهي الفترة التي لاحظنا فيها مواصلة التذبذب في الحقوق المسترجعة من سنة إلى أخرى بين الارتفاع والانخفاض رغم الثبات النسبي للملفات المحقق فيها، فكانت أكبر حصيلة خلال هذه الفترة قد تم تسجيلها سنة 2019 بواقع 61.17 مليار دج وليس بعيد عنها ما تم تحقيقه سنتي 2017 و 2020 بمستحقات بلغت 52.30 مليار دج و 54.52 مليار دج على التوالي، في حين كانت الملفات المحقق فيها تكاد تكون ثابتة طيلة هذه الفترة حيث تم تسجيل 2042 ملف سنة 2016 لتتخفص سنة 2017 إلى 1.968 ملف ثم ترتفع من جديد لتبلغ 2.089، 2.063، و 2.161 ملف سنوات 2018، 2019، 2020 على التوالي.

وكتحليل للنتائج المتوصل إليها خلال فترة الدراسة تبين أن التذبذب الحاصل في الحقوق الناتجة عن عمليات الرقابة الجبائية، وعدم تناسبها طردياً مع عدد الملفات المدروسة راجع بالأساس إلى:

- خصائص الملفات المقترحة للرقابة خلال كل سنة من سنوات الدراسة، من حيث أهمية أرقام الأعمال والأرباح المحققة، وكذلك طبيعة الأنشطة الممارسة، ومدى قدرة أعوان الإدارة الجبائية المكلفين

باقترح الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي على الاختيار الأمثل لهذه الأخيرة وفق مجموعة من المعايير الواجب إتباعها عند عملية الاختيار؛

- حجم التهرب الضريبي المكتشف من قبل فرق التحقيق والنقش الجبائي تختلف من سنة إلى أخرى ومن ملف إلى آخر، خاصة في ظل الاختيار الذي تقوم بها مصالح الإدارة الجبائية من حيث نوعية الملفات المقترحة للتحقيق ومدى احتمالية تواجد حالات كبيرة للغش الضريبي؛

- المعرفة العلمية والمهنية للمحاسبين الموكلين بتسيير محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، ومستوى كفاءتهم في التعامل مع المخطط المحاسبي الوطني في الفترة (2000-2009)، والنظام المحاسبي والمالي الجديد ابتداءً من سنة 2010، وكذا مدى التزامهم بالمحافظة والدفاع على حقوق زبائنهم؛

- مدى انتشار الوعي الجبائي في صفوف المكلفين بالضريبة وقناعاتهم باحترام التزاماتهم اتجاه إدارة الضرائب يعتبر من بين أهم الأسباب المؤدية لانخفاض حالات التهرب الضريبي، وبالتالي تراجع الحصيلة الجبائية المسترجعة؛

- توجه الأعوان المحققين خاصة في السنوات الأخيرة إلى محاولة تحقيق تسوية جبائية معقولة تتناسب مع حجم نشاط المكلفين، حفاظاً على استمرارية المكلف في مزاولة نشاطه بعد عملية التحقيق، وقدرته على تسديد ما عليه من التزامات، وبالتالي الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية، وفي مقابل ذلك الحد من حالات التوجه للنزاع الإداري أو القضائي؛

- توجه الإدارة الجبائية إلى التقليل من حالات رفض المحاسبة من خلال تقييد الأعوان المحققين بجملة من الضوابط والشروط الواجب توفرها من أجل رفض المحاسبة، فعوضت الرفض المطلق والكلي للمحاسبة بالرفض الجزئي (رفض محاسبة سنة معينة أو سنتين وقبول السنوات الأخرى)، وهذا في حال توفرت مسببات الرفض الجزئي، مما ساهم بشكل كبير في الارتفاع المسجل في التسويات التي قامت بها مختلف فرق التحقيق، وهذا على أساس أن رفض المحاسبة كان أحد الطرق المتبعة للابتعاد عن التسويات الكبيرة وغير المعقولة، هذه الخطوة جاءت لإرضاء المحاسبين على اعتبار أن رفض المحاسبة يعتبر ضرب لمصادقية هؤلاء وانتقاصاً لكفاءتهم، ولو كان ذلك ضد مصلحة المكلفين.

الفرع الثاني: دور التحقيق المحاسبي المصوب في الحد من التهرب الضريبي

التحقيق المحاسبي المصوب هو إجراء رقابي موجه يتم بموجبه فحص محدد ودقيق لمجموعة من العناصر الضريبية أو المحاسبية لفترة زمنية معينة قد تكون أقل من سنة مالية، بهدف التحقق من صحة التصريحات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، يهدف هذا النوع من التحقيق إلى تحسين كفاءة الرقابة الجبائية من خلال تركيز الجهود على نقاط معينة قد تكون عرضة للتلاعب أو

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة الضريبية

الإهمال، مثل خصومات الرسم على القيمة المضافة (TVA) الأعباء المدرجة في حسابات النتائج، أو استردادات قروض الضرائب، يتميز التحقيق المحاسبي المصوب بقدرته على إجراء تصحيح سريع ودقيق للإغفالات أو التجاوزات المكتشفة، مع تقليل التدخل الميداني وتقليص عبء تقديم الوثائق على المكلفين بالضريبة، حيث يقتصر الطلب على الوثائق الضرورية التي ترتبط مباشرة بالفترة أو العنصر الخاضع للتحقيق، يساهم هذا الإجراء في تعزيز الالتزام الضريبي من خلال تطبيق رقابة فعالة، مركزة، وأقل تطفلاً، مما يساهم في مكافحة التهرب الضريبي وتحقيق عدالة ضريبية أكبر.

والجدول الموالي يوضح نتائج التحقيق المحاسبي المصوب في الجزائر خلال الفترة (2010-2020) على اعتبار أن هذا النوع من الرقابة قد تم تشريعه بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ولكن الانطلاق في تطبيقه كان ابتداءً من سنة 2010.

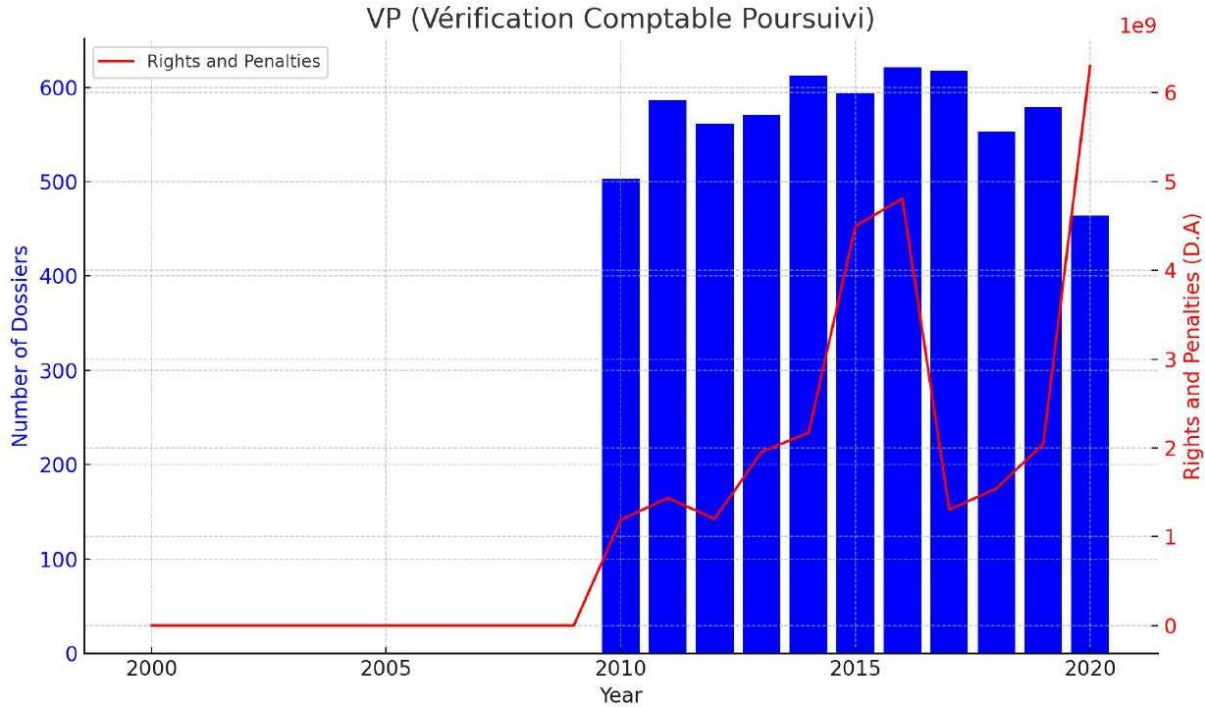
الجدول رقم (3-5): الملفات المحقق فيها في إطار التحقيق المحاسبي المصوب والحصيلة المالية

النتيجة عنه		الوحدة: دج	
السنوات	عدد الملفات	الحقوق العادية والعقوبات	
2020	464	6.300.303.633	
2019	579	2.040.490.025	
2018	553	1.542.284.296	
2017	617	1.304.271.789	
2016	621	4.809.648.669	
2015	594	4.495.895.166	
2014	612	2.171.117.811	
2013	571	1.954.585.861	
2012	561	1.201.532.318	
2011	586	1.434.994.181	
2010	503	1.189.796.240	
2009	-	-	
2008	-	-	
2007	-	-	
2006	-	-	
2005	-	-	
2004	-	-	
2003	-	-	
2002	-	-	
2001	-	-	
2000	-	-	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب

معطيات هذا الجدول يمكن تمثيلها من خلال الشكل البياني الموالي:

الشكل رقم (3-6): نتائج التحقيق المحاسبي المصوب في الجزائر خلال الفترة (2010-2020)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (3-5)

حسب معطيات الجدول (3-5) والشكل البياني رقم (3-6) والذين يوضحان الحصيلة المالية للتحقيق المحاسبي المصوب على المستوى الوطني مقابل عدد الملفات المحقق فيها نلاحظ انه في الفترة (2010-2020) أظهرت إحصائيات التحقيق المحاسبي المصوب في الجزائر تطوراً ملحوظاً في كفاءة هذا النوع من الرقابة الجبائية، في عام 2010 بلغ عدد الملفات التي خضعت للتحقيق المحاسبي المصوب 503 مع مبالغ مسترجعة قدرها 1.19 مليار دج على مدى السنوات الموالية من 2011 إلى 2014 شهدت الرقابة المحاسبية المصوبة تحسناً تدريجياً، حيث ارتفع عدد الملفات من 586 إلى 612، وارتفعت المبالغ المسترجعة من 1.43 مليار دج في 2011 إلى 2.17 مليار دج في 2014.

في الفترة من 2015 إلى 2017 تميزت بقفزات ملحوظة في الحصيلة المالية حيث ارتفعت إلى 4.50 مليار دج في 2015 و 4.81 مليار دج في 2016، لتتخفّف في 2017 حيث شهدنا تراجعاً كبيراً في المبالغ المسترجعة إلى 1.30 مليار دج، رغم استمرار عدد الملفات في الارتفاع إلى 617 ملف.

من 2018 إلى 2020، سجلت الرقابة المحاسبية المصوبة نتائج استثنائية، حيث ارتفعت المبالغ المسترجعة إلى 6.30 مليار دج في 2020 رغم انخفاض عدد الملفات إلى 464، هذا الارتفاع الكبير في المبالغ المسترجعة يعكس نجاحاً ملحوظاً في تحسين فعالية التحقيق المحاسبي المصوب، مما يدل على أن الرقابة المحاسبية المصوبة أصبحت أكثر كفاءة في تحديد ومعالجة حالات التهرب

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة الضريبية

الضريبي ذات الأثر الكبير، لكن حصيلة هذا النوع من الرقابة تبقى ضئيلة منذ استحداثها سنة 2010 مقارنة بباقي أشكال الرقابة الجبائية، وتكاد تكون ثابتة إلا في بعض السنوات التي سجلت الاستثناء مثل سنة 2020، وهو ما يستدعي إيجاد ميكانيزمات جديدة لزيادة فعالية هذا النوع من التحقيق.

الفرع الثالث: دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية هو إجراء رقابي موسع يركز على التحقق من التناسق بين المداخل المصرح بها والوضعية المالية الفعلية للأفراد، بما في ذلك نمط معيشتهم وعناصر ثروتهم، يستهدف هذا التحقيق الأشخاص الطبيعيين ويهدف إلى كشف الفروقات بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي الذي يظهر من خلال الأصول المملوكة والإنفاق المعيشي، يعد هذا النوع من الرقابة أداة فعالة في مكافحة التهرب الضريبي والاقتصاد الموازي، حيث يسمح بالكشف عن الدخل غير المصرح به وتصحيح الاختلالات الضريبية المحتملة، بحيث يتم اختيار الخاضعين لهذا التحقيق بناءً على مؤشرات مثل التناقضات بين الدخل المصرح به والإنفاق الظاهر، أو عدم وجود ملفات ضريبية على الرغم من وجود مظاهر ثراء واضحة.

ومن خلال الجدول الموالي يتم توضيح مدى فعالية هذا النوع من الرقابة في الجزائر من خلال دراسة عدد الملفات المحقق فيها في الفترة (2000-2020) والحقوق المستردة إضافة إلى عقوبات الوعاء.

الجدول رقم (3-6): الملفات المحقق فيها في إطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

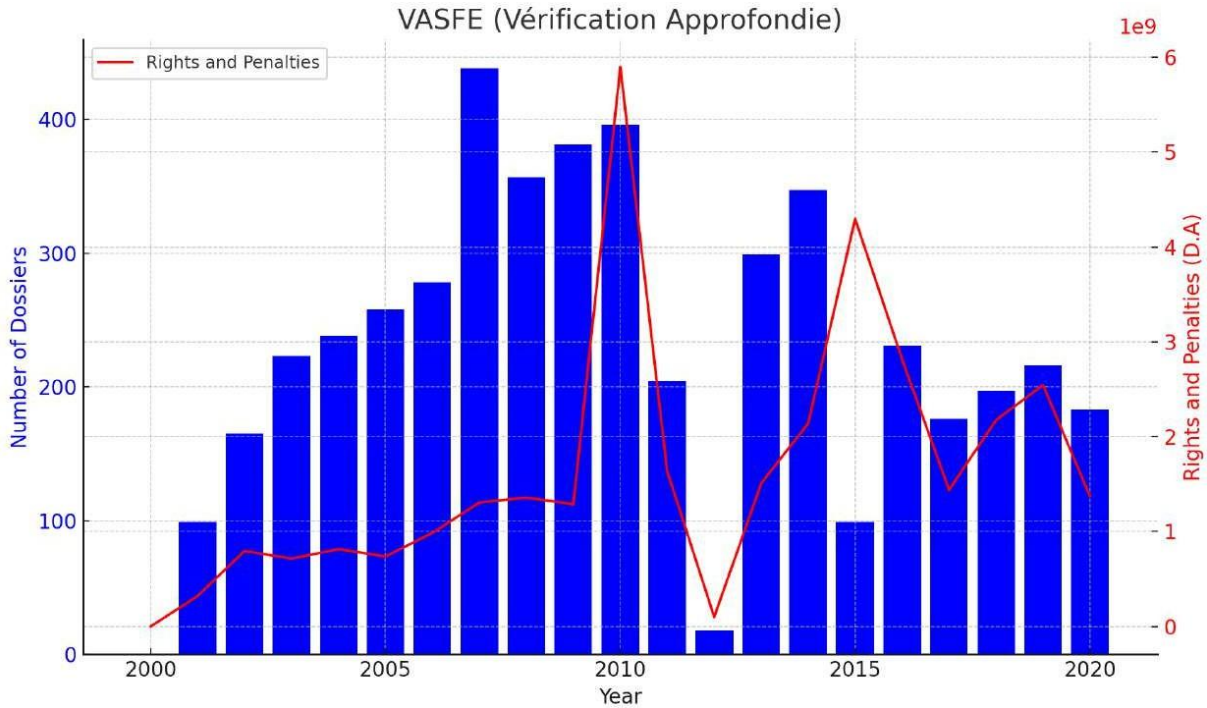
والحصيلة المالية الناتجة عنه الوحدة دج

السنوات	عدد الملفات	الحقوق العادية والعقوبات
2020	183	1.372.449.543
2019	216	2.543.735.707
2018	197	2.174.618.707
2017	176	1.439.693.768
2016	231	2.816.181.614
2015	99	4.295.119.078
2014	347	2.141.260.235
2013	299	1.507.555.995
2012	18	99.802.319
2011	204	1.633.126.160
2010	396	5.896.155.780
2009	381	1.288.454.301
2008	357	1.358.151.502
2007	438	1.307.265.625
2006	278	985.853.319
2005	258	738.939.601
2004	238	815.354.504
2003	223	715.571.893
2002	165	796.142.215
2001	99	320.209.419
2000	-	-

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب

معطيات هذا الجدول يمكن تمثيلها بالشكل البياني الموضح أدناه:

الشكل رقم (3-7): نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2020-2010)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (3-6)

حسب معطيات الجدول (3-6) والشكل رقم (3-7) والذين يوضحان الحصيلة المالية للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على المستوى الوطني مقابل عدد الملفات المحقق فيها خلال الفترة (2001 و 2020) حيث تم تسجيل الملاحظات التالية:

خلال الفترة الممتدة من 2001 إلى 2006 شهدت الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية تحسناً تدريجياً في الحصيلة المالية في تناسب طردي بشكل عام مع الزيادة في عدد الملفات المحقق فيها، حيث بلغ عدد الملفات التي خضعت للتحقيق سنة 2001 ما يعادل 99 ملف فقط مع مبالغ مسترجعة بلغت 320.21 مليون دج، ثم أخذ عدد الملفات المحقق فيها في الارتفاع شيئاً فشيئاً خلال هذه الفترة ليصل إلى 278 ملفاً في سنة 2006 مع مبالغ مسترجعة قدرها 985.85 مليون دج، هذا التحسن في الحصيلة المالية وإن كان لا يلب طموحات الإدارة الجبائية إلا أنه يعكس جهوداً متزايدة لتوسيع نطاق هذا النوع من التحقيقات وتعزيز قدرتها على كشف التهرب الضريبي.

الفترة الممتدة من 2007 إلى 2009، شهدت ارتفاعاً ملحوظاً في عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، بحيث ارتفع عدد الملفات إلى 438 في 2007 أي بزيادة نسبية قدرها 58% مقارنة بسنة 2006 في حين بلغت المبالغ المسترجعة لنفس السنة ما مقداره 1.31 مليار دج، وهو ما يعني انخفاض في كفاءة المبالغ المسترجعة مقارنة بسنة 2006 بنسبة

16%، في سنة 2008 استمرت الحصيلة المسترجعة في الارتفاع رغم انخفاض عدد الملفات المحقق فيها إلى 357 ملفاً لتبلغ 1.36 مليار دج، وهذا إن ذل على شيء فإنما يذل على عدم ارتباط الحصيلة المسترجعة بعدد الملفات المحقق فيها، وهو ما تثبته معطيات سنة 2009 بشكل أكبر بحيث أنه رغم معاودة الملفات المحقق فيها في الارتفاع مجدداً ولو بشكل طفيف لتبلغ 381 ملف إلا أن الحصيلة المسترجعة سجلت انخفاضاً مقارنة بالسنتين الماضيتين لتبلغ 1.29 مليار دج، فمن خلال المعطيات المسجلة خلال هذه الفترة يمكن الاستنتاج أن مصالح البرمجة قد حاولت الزيادة في عدد الملفات المعروضة للتحقيق تماشياً مع الوضع الاقتصادي السائد خلال هذه الفترة وانتشار مظاهر الثراء غير المبرر لفئة من أفراد المجتمع من دون أن ينعكس ذلك على التصريحات الجبائية، وهذا بالرغم من أن النتائج المتوصل إليها من ناحية الحصيلة المسترجعة لم تكن متناسقة مع عدد الملفات المحقق فيها، وهو ما يعود إما لسوء اختيار الملفات المحقق فيها أو لنقص كفاءة المحققين وعدم مقدرتهم على اكتشاف مواطن التهرب الضريبي.

خلال الفترة ما بين 2010 إلى 2012 استمرت الحصيلة في الارتفاع حيث سجلت أحسن حصيلة مسترجعة طويلة فترة الدراسة في سنة 2010 لتصل إلى 5.90 مليار دج، على الرغم من أن نسبة الزيادة في عدد الملفات المحقق فيها مقارنة بسنة 2009 لا يتعدى الـ 4% بحيث بلغت 396 ملف، وهو ما يعني أن الحقوق المسترجعة في المتوسط لكل ملف جبائي تقدر بـ 14.89 مليون دج وهو مبلغ محترم ويوضح حجم التهرب الضريبي الكبير الذي تم اكتشافه خلال هذه السنة، لنسجل تراجعاً جديداً في سنة 2011 للحصيلة المسترجعة والتي بلغت 1.63 مليار دج أي أن نسبة التراجع بلغت 72% وهي نسبة مرتفعة جداً، ورافق ذلك انخفاض كبير في عدد الملفات إلى 204 ملف أي بنسبة تراجع بلغت 48%، في حين أن الأرقام المسجلة سنة 2012 كانت سيئة جداً بحيث سجلنا أضعف حصيلة مسترجعة خلال فترة الدراسة إذ لم تتجاوز 99.80 مليون دج، وأقل عدد من الملفات المحقق فيها إذ لم تتجاوز (18 ملفاً)، هذا التباين الكبير سواء في الملفات المبرمجة للتحقيق أو الحصيلة المسترجعة يشير إلى تخطيط الإدارة الجبائية في نوع من العشوائية في البرمجة لهذا النوع من الرقابة وعدم تحكمها فيه بالشكل اللازم.

الفترة الأخيرة من سنة 2013 إلى 2020 تميزت بنوع من التذبذب بين الارتفاع والانخفاض وتكريس ظاهرة عدم التجانس بين عدد الملفات المحقق فيها والمبالغ المسترجعة، فكانت الحصيلة الأفضل خلال هذه الفترة قد سجلت سنة 2015 بحقوق مسترجعة قدرها 4.30 مليار دج رغم العدد القليل للملفات المحقق فيها والذي قدر بـ 99 ملف وهو ما يعطي حقوق مسترجعة في المتوسط لكل ملف محقق فيه قدرها 43 مليون دج وهو مبلغ كبير ويثبت أن الملفات المختارة كانت تحوي تهرباً ضريبياً كبيراً، بينما بقية السنوات فكانت نتائجها متقاربة فتراوحت الحقوق المسترجعة بين 1.37 مليار

دج كأقل حصيلة سنة 2020 و 2.82 مليار دج كأعلى حصيلة سنة 2016، أما عدد الملفات المحقق فيها فتراوح بين 176 ملف كأقل عدد سنة 2017 و 347 ملف كأعلى عدد سنة 2014. النتائج المحققة طيلة فترة الدراسة والتذبذب المسجل سواء في الحقوق المسترجعة أو عدد الملفات المحقق فيها، تعطي صورة واضحة عن ضعف هذا النوع من الرقابة وعدم قدرة الإدارة الجبائية على تحسينه، فالبرمجة لهذا النوع من الرقابة لا تتسم بالموضوعية ولا تستند إلى معطيات دقيقة إذ لا يمكن أن يكون العدد المبرمج للتحقيق في سنة معينة هو 18 ملف وفي سنة أخرى 438 ملف، كما أنه من غير المنطقي أن تكون الحقوق المسترجعة من 99 ملف تقدر بـ 4.30 مليار دج ولا تتعدى 1.30 مليار دج من 438 ملف، ومن هذا المنطلق يمكن القول أنه من الواجب على الإدارة الجبائية أن تعمل على البحث عن حلول فعالة لهذا النوع من الرقابة بعد الدراسة العميقة للأسباب المؤدية لهذه الاختلالات ومحاولة معالجتها، ومن جهة أخرى يمكن إيعاز ضعف حصيلة هذا النوع من الرقابة مقارنة مع باقي الأنواع الأخرى إلى ارتباط هذا النوع من التحقيق بالجانب الشخصي للمكلفين، فهو لا يمس سوى الأشخاص الطبيعيين ويكتفي بنوع واحد من الضرائب المحقق فيها وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، وفي ظل كون معظم الأموال غير المصرح بها يتم تداولها نقداً في إطار السوق الموازي دون المرور عبر القنوات البنكية، فإنه يصعب في هذه الحالة تتبع أثر هذه الأموال وضبطها إن لم تتوفر لدى الإدارة معلومات رسمية يمكن اعتمادها للتحقيق في مصدر تلك الأموال.

المطلب الثالث: دور الرقابة على المبادلات العقارية في الحد من التهرب الضريبي

تتعلق هذه الرقابة بعمليات بيع وشراء العقارات المبنية وغير المبنية، و/أو إيجار هذه العقارات. تعمل مصالح الرقابة الجبائية على إعادة تقييم هذه المعاملات وفقاً لقانون العرض والطلب، أي بما يتماشى مع الأسعار السائدة في السوق خلال الفترة التي تمت فيها تلك المعاملات. جدير بالذكر أن أغلبية الفئة الخاضعة لهذا النوع من الرقابة ليست من المكلفين الطبيعيين المعروفين لدى السلطات الضريبية أو المسجلين جبائياً، بناءً على ذلك تُعد الرقابة على المعاملات العقارية أداة فعالة لمكافحة التهرب الضريبي، حيث توفر صورة واضحة عن حجم المعاملات وقيمة الأموال المتداولة في السوق الرسمية وغير الرسمية، مما يعزز قدرة الدولة على تتبع الأنشطة المالية بشكل دقيق.

ومن خلال الجدول الموالي يتم توضيح مدى فعالية هذا النوع من الرقابة في الجزائر من خلال دراسة عدد الملفات المحقق فيها في الفترة (2000-2020) والحقوق المستردة إضافة إلى عقوبات الوعاء.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة الضريبية

الجدول رقم (3-7): الملفات المحقق فيها في إطار الرقابة على المعاملات العقارية والحصيلة

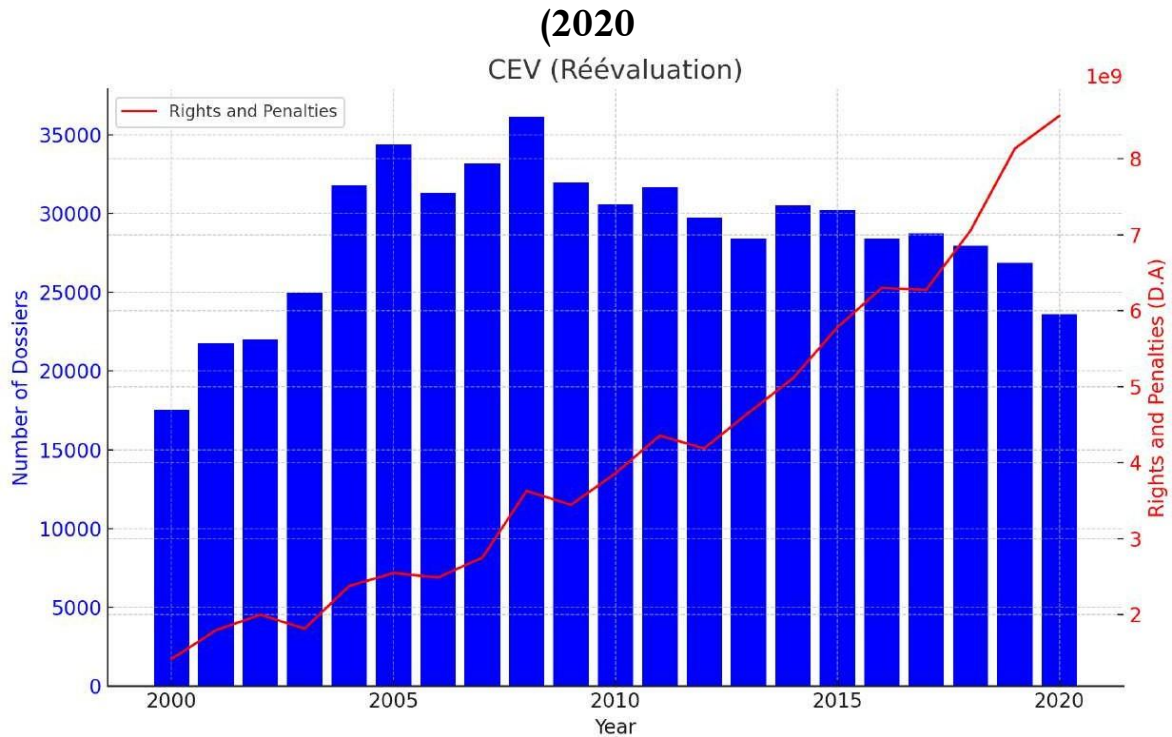
المالية الناتجة عنه الوحدة: دج

السنوات	عدد الملفات	الحقوق العادية والعقوبات
2020	23.604	8.563.198.109
2019	26.844	8.134.593.730
2018	27.953	7.054.551.098
2017	28.743	6.273.684.518
2016	28.406	6.300.956.646
2015	30.207	5.778.770.457
2014	30.544	5.109.362.702
2013	28.395	4.656.074.370
2012	29.744	4.186.403.777
2011	31.644	4.354.199.248
2010	30.568	3.859.279.350
2009	31.962	3.443.525.005
2008	36.108	3.626.855.141
2007	33.177	2.747.560.815
2006	31.323	2.487.118.984
2005	34.378	2.546.043.099
2004	31.787	2.375.836.295
2003	24.968	1.813.367.844
2002	22.022	1.996.090.092
2001	21.745	1.793.179.754
2000	17.560	1.414.891.454

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب

معطيات هذا الجدول يمكن تمثيلها من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-8): نتائج الرقابة على المعاملات العقارية في الجزائر خلال الفترة (2010-2020)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (3-7)

بالرجوع إلى معطيات الجدول رقم (3-7) والشكل رقم (3-8) الذين يوضحان الحصيلة المالية للرقابة على المعاملات العقارية في الجزائر خلال فترة الدراسة الممتدة من (2000 إلى 2020) يمكننا تسجيل ما يلي:

الفترة الأولى من سنة 2000 إلى غاية 2005 نلاحظ أن هناك زيادة سنوية في عدد الملفات المحقق فيها حيث انتقلت من 17.560 ملف سنة 2000 إلى 34.378 ملف سنة 2005 وفي مقابل ذلك تم تسجيل زيادة سنوية في الحقوق المسترجعة موافقة للزيادة في عدد الملفات المحقق فيها حيث انتقلت 1.41 مليار سنة 2000 إلى 2.55 مليار سنة 2005، وهو ما يبين العلاقة الطردية خلال هذه الفترة بين عدد الملفات (المعاملات العقارية) المحقق فيها والحقوق المسترجعة.

الفترة الثانية من 2005 إلى غاية 2020 وهي الفترة التي شهدت تذبذبا في عدد الملفات المحقق فيها بين الارتفاع والانخفاض من سنة إلى أخرى حيث سجلنا خلال هذه المرحلة أقل عدد للمعاملات المعروضة للتحقيق سنة 2020 بواقع 23.604، وأكبر عدد كان سنة 2008 في حدود 36.108 ملف، لكن في المقابل كانت الحقوق المسترجعة تسجل ارتفاعا متزايدا من سنة إلى أخرى فبعدما كانت تقدر بـ 2.49 مليار دج خلال سنة 2006 ارتفعت لتبلغ 8.56 مليار دج سنة 2020، وما يشد الانتباه أن خلال هذه الفترة هو انتفاء العلاقة الطردية بين عدد الملفات والحقوق المسترجعة بحث سجلنا أفضل حصيلة مسترجعة والتي كانت سنة 2020 يقابلها أقل عدد من الملفات المحقق فيها وهو ما يدل على أن ما يتحكم في هذا النوع من الرقابة ليس عدد الملفات المحقق فيها وإنما عوامل أخرى أهمها الارتفاع السنوي للأسعار المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية، وكذلك مساحة العقارات، موقعها، ونوعها وهو ما يؤثر على نتائج التقييم من معاملة إلى أخرى.

المطلب الرابع: أثر كل شكل من أشكال الرقابة الجبائية في تطور الحصيلة الإجمالية للرقابة الجبائية

في إطار الجهود المستمرة لتعزيز الفعالية الجبائية وتحقيق مستوى أعلى من العدالة الضريبية، تبرز أهمية مختلف أشكال الرقابة الجبائية كأدوات أساسية لضمان تحقيق هذه الأهداف، بحيث تعتمد الأنظمة الضريبية الحديثة على مجموعة متنوعة من أساليب الرقابة التي تساهم بشكل كبير في تعزيز الحصيلة الإجمالية للضرائب، وذلك من خلال استهداف الجوانب المختلفة من النشاط الاقتصادي للمكلفين بالضريبة.

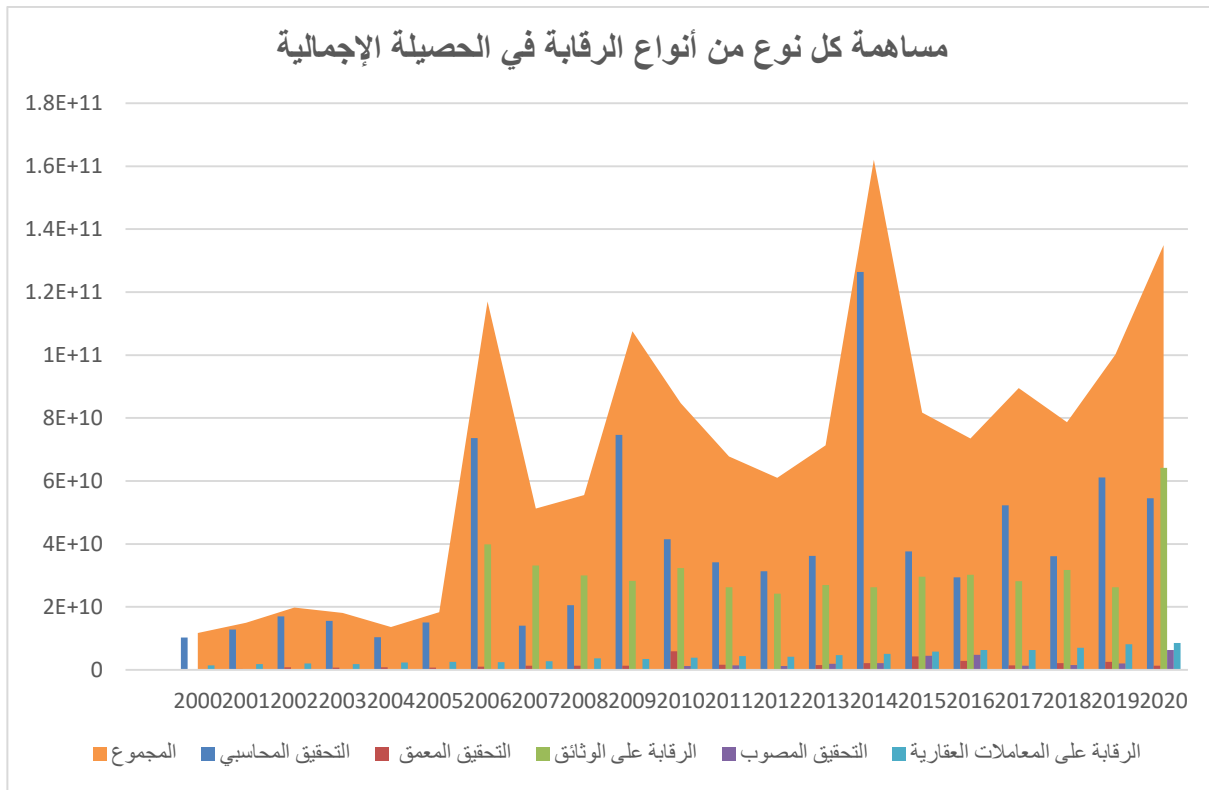
هذه الأدوات الرقابية تمثل العمود الفقري للنظام الضريبي، حيث تهدف إلى تحقيق التوازن بين تحصيل الإيرادات الضرورية لتمويل الخدمات العامة والمشاريع التنموية، وبين الحفاظ على مستوى عالٍ من الشفافية والمساءلة في التعاملات المالية، وتتفاوت أشكال الرقابة الجبائية من حيث نطاق

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة الضريبية

تطبيقها ودرجة تعمقها، مما يسمح بتكييفها مع الخصائص المتنوعة للمكلفين بالضريبة، سواء كانوا أفراداً أو شركات.

ومن خلال هذا المطلب سيتم دراسة نسبة مساهمة كل نوع من أنواع الرقابة المعتمدة في الجزائر في الحصيلة الإجمالية للرقابة الجبائية وهذا خلال فترة الدراسة الممتدة من سنة 2000 إلى غاية 2020.

الشكل رقم (3-9): مساهمة مختلف أنواع الرقابة الجبائية في الحصيلة الإجمالية للرقابة في الجزائر خلال الفترة (2000-2020)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (3-2)

من خلال الشكل رقم (3-9) أعلاه يمكننا تسجيل الملاحظات التالية:

الفترة (2000-2020) شهدت حصيلة الرقابة الجبائية في الجزائر تباينات ملحوظة في مساهمة كل نوع من أنواع الرقابة، ففي الفترة من 2000 إلى 2005، ارتفعت الحصيلة من 11.72 مليار دج إلى 18.33 مليار دج حيث كان التحقيق المحاسبي يلعب دوراً رئيسياً في زيادة الإيرادات الجبائية خلال هذه الفترة بينما اتسمت باقي أنواع الرقابة إما بانخفاض حصيلتها مثل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وبدرجة أقل الرقابة على المعاملات العقارية أو بانعدامها نظراً لعدم ظهور التحقيق المحاسبي المصوب خلال هذه الفترة، وعدم وجود ملفات محقق فيها بالنسبة للرقابة على الوثائق، والتي بدأت في تحقيق نتائج شبه مرضية انطلاقاً من سنة 2006 بحيث احتلت المرتبة

الثانية بعد التحقيق المحاسبي في نسبة المساهمة في الحصيلة الإجمالية للرقابة الجبائية، فارتفعت الحصيلة بشكل كبير خلال سنة 2006 مقارنة بالسنوات السابقة لتلامس حاجز 117 مليار دج وهي النتيجة التي ساهم فيها التحقيق المحاسبي بشكل كبير بحيث سجل 73.67 مليار دج والرقابة على الوثائق بواقع 39.88 مليار دج، هذه الحصيلة أخذت في الانخفاض في السنوات اللاحقة والسبب يعود في ذلك أساسا لانخفاض حصيلة التحقيق المحاسبي.

فمن الملاحظ أن ارتفاع وانخفاض الحصيلة الإجمالية للرقابة الجبائية مرتبط بارتفاع وانخفاض حصيلة التحقيق المحاسبي وبدرجة أقل الرقابة على الوثائق وهي ما تثبته الارتفاعات المسجلة في الحصيلة الإجمالية لسنوات 2009، 2014، 2019 إذ كانت مساهمة التحقيق المحاسبي فيها يمثل النسب التالية على التوالي 69%، 78%، 61% وباستثناء سنة 2020 التي كانت فيها الرقابة على الوثائق هي المساهم الأكبر في الحصيلة الإجمالية بنسبة 47%، لتبقى مساهمة بقية الأنواع ضئيلة ولا تلبي الطموحات التي تسعى إليها الإدارة الجبائية.

بشكل عام يُظهر التحقيق المحاسبي نوع من الكفاءة مقارنة بباقي أشكال الرقابة الجبائية في الكشف عن التلاعبات الضريبية الكبيرة، مما جعله الأداة الأكثر فعالية في النظام الجبائي الجزائري في حين يمكن القول أن الرقابة على الوثائق تسهم بدورها في استرجاع الحقوق المتهرب منها ولكن بنسب أقل من التحقيق المحاسبي في غالبية سنوات الدراسة وإن كانت قد سجلت الصدارة في بعض السنوات مثل سنة 2007 حينما كانت نسبتها 64.70%، في مقابل 27.39% للتحقيق المحاسبي وهو ما تحقق كذلك في سنة 2008 حينما حققت 54.05% في مقابل 36.98% للتحقيق المحاسبي، نفس الأمر حصل سنتي 2016 و 2020 حينما كانت نسبة الرقابة على الوثائق تمثل 41.02% و 47.55% في مقابل 40.03% و 40.41% على التوالي بالنسبة للتحقيق المحاسبي، بالنسبة للتحقيق المحاسبي المصوب فنسبته كانت ضئيلة جدا ولا تلبي الطموحات خاصة وأن أحسن نتائجه تم تحقيقها في عام 2020 حيث بلغت مساهمته 6.3 مليار دج ولكن بنسبة لا تتجاوز 4.67% من الحصيلة الإجمالية وهي نسبة ضعيفة ولا تعكس جهود الإدارة في دعم هذا النوع من الرقابة، في حين أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يعتبر أضعف أنواع الرقابة من حيث نسب مشاركته في الحصيلة الإجمالية إذ لم تتجاوز في أحسن الأحوال 6.96% كان ذلك سنة 2010 وهي السنة التي حقق فيها أحسن حصيلة له بواقع 5.90 مليار دج، لكنه في المقابل حقق نسب أقل من 1% أو تساويها في بعض سنوات الدراسة مثل سنة 2006 حينما حقق 0.84%، وسنة 2012 حينما حقق نسبة لا تكاد تذكر بواقع 0.16%، أما الرقابة على المبادلات العقارية فكانت تحتل الصف الثالث بعد التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق ومتقدمة على باقي أنواع التحقيق إذ حققت أحسن نسبة

مساهمة سنة 2004 بتسجيلها ل 17.45% أما أدنى مستوياتها فكانت سنة 2006 إذ لم تتجاوز نسبة 2.13%.

يتبين من التحليل أعلاه أن التحقيق المحاسبي هو الأداة الأكثر فعالية في تحسين الحصيلة الجبائية، مقارنة مع بقية الأصناف وهذا لكون هذا النوع من الرقابة يمس كل المكلفين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، كما أنه يستهدف كل أنواع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف، ويمس أربع سنوات غير المعنية بالتقادم، ويحق للمحققين استعمال كل الوسائل والطرق التقنية لحصر واكتشاف التهرب الضريبي وهو ما يعكس دوره الحاسم وأهميته البالغة في النظام الضريبي، وكذلك الحال بالنسبة للرقابة على الوثائق التي حققت نتائج لا بأس بها ولكن مع ذلك فهي تحتاج لمزيد من الدعم خاصة في ظل قلة الأعوان المؤهلين للقيام بهذا النوع من الرقابة، مما لا يسمح بمس عدد كبير من الملفات الجبائية، أما بقية الأنواع الأخرى من الرقابة فتحتاج إلى تعزيز فعالية إجراءاتها لتحسين مردوديتها في الحصيلة الإجمالية إذ على السلطات الضريبية التركيز على تعزيز التحقيق المحاسبي كأداة رئيسية لمكافحة التهرب الضريبي وزيادة الامتثال الضريبي مع تحسين الإجراءات في الأنواع الأخرى من الرقابة لتحقيق توازن أفضل في الإيرادات الجبائية.

المطلب الخامس: مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في إيرادات الجبائية العادية في الجزائر

تلعب الرقابة الجبائية دورًا حاسمًا في ضمان الالتزام الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية، حيث من المتوقع أن تساهم بشكل كبير في تعزيز الحصيلة الضريبية الإجمالية للدولة، في الجزائر تعتبر حصيلة الرقابة الجبائية أحد روافد تنمية إيرادات الجبائية العادية وهو أحد الأهداف التي لتحقيقها، بالرغم من كون أن الغاية الأساسية لاستحداث الجهاز الرقابي هو مكافحة التهرب الضريبي والكشف عن الممارسات غير القانونية التي يمكن أن تؤثر سلبيًا على الموارد المالية للدولة، والجدول الموالي يبين نسبة مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في الجزائر في إيرادات الجبائية العادية خلال الفترة الممتدة من سنة 2000 إلى غاية سنة 2020.

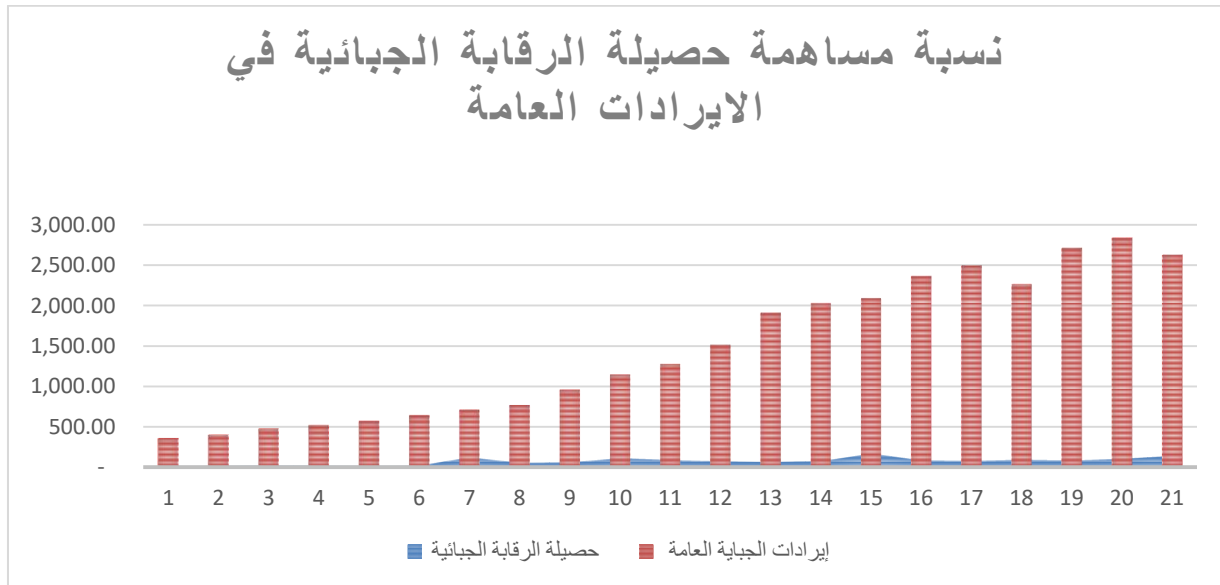
الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة الضريبية

الجدول رقم (3-8): مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في إيرادات الجبائية العادية في الجزائر خلال الفترة (2000-2020) الوحدة: مليار دج

السنوات	حصيلة الرقابة الجبائية	إيرادات الجبائية العادية	نسبة المساهمة
2020	134.91	2625.17	5.14%
2019	100.12	2839.89	3.53%
2018	78.68	2712.01	2.90%
2017	89.51	2661.91	3.36%
2016	73.51	2491.8	2.95%
2015	81.73	2362.85	3.46%
2014	162.03	2090.36	7.75%
2013	71.33	2023.7	3.51%
2012	61.01	1909.74	3.19%
2011	67.80	1515.69	4.47%
2010	84.74	1278.07	6.63%
2009	107.58	1144.91	9.40%
2008	55.54	960.65	5.78%
2007	51.26	768.39	6.67%
2006	117.02	712.58	16.42%
2005	18.33	644.54	2.84%
2004	13.62	574.75	2.37%
2003	18.09	524.54	3.45%
2002	19.81	481.08	4.12%
2001	14.97	405.26	3.69%
2000	11.73	361.63	3.24%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب يمكن تمثيل معطيات الجدول أعلاه من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-10): نسبة مساهمة الرقابة الجبائية في إيرادات الجبائية العادية في الجزائر خلال الفترة (2000-2020)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (3-8)

من خلال تحليل معطيات الجدول رقم (3-8) والشكل رقم (3-10)، يمكن تسجيل ما يلي:

خلال الفترة 2000 إلى 2005 يمكن ملاحظة أن هناك نوع من الاستقرار لنسبة مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في إيرادات الجبائية العادية، رغم أن هذه المساهمة كانت ضئيلة ولم تتعد في أحسن أحوالها 4.12% سنة 2002، في حين كانت أقل نسبة مساهمة مسجلة سنة 2004 بواقع 2.37% فقط، مع ملاحظة أنه خلال هذه الفترة كانت إيرادات الجبائية العادية منخفضة نسبياً حيث لم تتجاوز في سنة 2000 مبلغ 361.63 مليار دج لتبدأ في الارتفاع تدريجياً من سنة إلى أخرى حتى بلغت سنة 2005 مبلغ 644.54 مليار دج في حين كانت حصيلة الرقابة الجبائية في هذه المرحلة تتميز بنوع من الاستقرار حيث ارتفعت من 11.73 مليار دج سنة 2000 إلى 18.33 مليار دج سنة 2005، وهي نتائج تعبر بوضوح عن وضع اقتصادي سيء خلال هذه الفترة التي تميزت بأوضاع غير مستقرة، رغم محاولة الحكومة وضع مخططات واستراتيجيات تنموية لمحاولة النهوض بالاقتصاد الوطني.

خلال الفترة 2006 إلى 2010 شاهدنا بعض الارتفاع في نسبة مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في إيرادات الجبائية العادية بالرغم من عدم استقرارها، حيث سجلت أقصى مستوياتها سنة 2006 حينما حققت 16.42%، ثم انخفضت من جديد في السنة الموالية لتبلغ 6.67% ثم 5.78% سنة 2008، لترتفع مجدداً سنة 2009 إلى 9.40% لتتخفّف سنة 2010 إلى 6.63%، حيث تعتبر عموماً أن هذه الفترة هي الأحسن من حيث نسب المساهمة وإن كانت تبقى لا ترقى إلى مستوى التطلّعات حيث لم تتجاوز 10% إلا سنة 2006، التي تحققت فيها أحسن نسبة مساهمة طيلة فترة الدراسة، كما يمكن الإشارة إلى بداية تحسن إيرادات الجبائية العادية التي انتقلت من 712.58 مليار دج سنة 2006 إلى 1278.07 مليار دج.

الفترة من 2011 إلى غاية 2020 وهي الفترة التي عادت فيها نسب مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في إيرادات الجبائية العادية في الانخفاض مجدداً تحت حدود 5% في كثير من سنوات هذه الفترة وكانت أحسن نتيجة مسجلة سنة 2014 بنسبة 7.75% تليها نسبة 5.14% سنة 2020، في حين سجلت إيرادات الجبائية العادية خلال هذه الفترة قفزات نوعية لتنتقل من 1515.69 مليار دج إلى 2625.17 مليار دج سنة 2020.

من خلال ما تقدم يمكن القول أن الرقابة الجبائية لم تلب طموحات المشرع الجبائي نظراً لمساهمتها الضئيلة في إيرادات الجبائية العادية، وهو ما يرجع بالأساس إلى جملة الإشكالات التي تعترى نظام الرقابة الجبائية والمتمثلة في:

- ضعف مؤشر البرمجة للملفات المراد مراجعتها والذي بدوره يعود إلى قلة المحققين والموظفين المؤهلين للقيام بعمليات الرقابة بمختلف أشكالها؛

- نقص التكوين الميداني الذي يتماشى مع طبيعة النظام الجبائي الجزائري والنظام المالي والمحاسبي؛
- ضعف الالتزام بمعايير الانتقاء المنصوص عليها في اللوائح الداخلية للهيئات المركزية المكلفة بالرقابة الجبائية؛

- الغموض وعدم الاستقرار الذي يميز التشريعات الضريبية مما يجعل أعوان الرقابة الجبائية يفسرونها حسب معرفتهم وخبراتهم المتعلقة بتنفيذ القوانين الجبائية، وهو ما يخلق نوع من التضارب في تطبيقها بين محقق وآخر، ولعل أبرز مثال على ذلك طريقة فهم وتطبيق المنشور الوزاري رقم 03 المؤرخ في 2018/02/08 الخاصة بخضم المصاريف المتعلقة بالإيجارات، مصاريف الصيانة، وإصلاح السيارات السياحية، والنفقات التي تتجاوز 300.000 دج المدفوعة نقدا، حيث تم توضيح من خلال هذا المنشور مفهوم المدفوعات بغير النقد وذلك استنادا لأحكام المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 15-153 الصادر في 16 يونيو 2015 الذي يقدم تعريفا للوسائل الكتابية للدفع¹، وهنا وقع الإشكال حيث هناك من اعتبر وصل التسديد Reçu de versement من وسائل الدفع الكتابية الأخرى، في حين أن هناك من اعتبره وسيلة نقدية للدفع مادام أن المرسوم التنفيذي والمنشور الوزاري لم يذكره ضمن وسائل الدفع الكتابية وفي هذه الحالة لا يحق للمكلف الذي قام بتسوية فواتير الشراء عن طريق وصل التسديد باسترجاع الرسم على القيمة المضافة، وهو ما خلق نوع من البلبلة في أوساط المكلفين وشعورهم بعدم العدالة خاصة في ظل التسويات الكبيرة التي تعرض لها جزء كبير منهم استنادا إلى هذا المنشور، إلى أن جاءت المادة 23 من قانون المالية لسنة 2023 لتفصل بشكل قطعي في الموضوع وتمنح الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة في حال كانت عملية التسديد عن طريق وصل التسديد (الدفع نقدا في حساب بنكي أو بريدي)،

- اعتماد الإدارة الجبائية على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية، في الوقت الذي شهدت فيه تكنولوجيا المعلومات تقنيات معالجة متطورة جدا، وهو الأمر الذي لا يساعد الجهاز الرقابي من القيام بدوره بطريقة فعالة وفي كثير من الأحيان يستحيل عليه اكتشاف مواطن التهرب الضريبي؛

- كما تعرف الإدارة الجبائية في الجزائر العديد من المشاكل التي تعيق العمل الرقابي متمثلة أساسا في ضعف الإمكانيات المادية، مثل توفير وسائل نقل لائقة للأعوان المحققين إلى المقرات الاجتماعية للمكلفين من أجل أداء واجبهم على أكمل وجه، عدم توفير وسائل الاتصال الحديثة مثل الإنترنت والتي تسهل عملية تبادل المعلومات والمعطيات بين هياكل الإدارة الجبائية بمختلف مستوياتها،

¹-Direction générale des impôts, **circulaire n°03/MF/DGI/DLRF/LF18**, Déductibilité des charges liées aux loyers, aux dépenses d'entretien et de réparation des véhicules de tourisme et des charges dépassant 300.000 DA payées en espèces, Alger le 08/02/2018.

وإمكانية ربطها مع الهيئات الأخرى ذات الصلة لطلب المعلومات، مما يوفر الجهد والوقت ودقة المعلومة؛

- رغم أن المشرع الجبائي يكفل للمحققين الحماية أثناء أداء مهامهم، لكن ذلك لا يعد كافياً بالنظر للتهديدات والمضايقات وفي أحياناً أخرى الاعتداءات المعنوية والجسدية التي يتعرضون لها من طرف المكلفين، مما يؤثر على مستوى أدائهم ويخفض من مردوديتهم، أضف إلى ذلك ضعف الحوافز المالية والخدمية التي يحصلون عليها مما يجعلهم عرضة للاستغلال والفساد؛

- تواطؤ بعض الأعوان المكلفين باقتراح الملفات للرقابة الجبائية على المستوى القاعدي مع المكلفين بالضريبة التي تحتوي ملفاتهم على تهرب ضريبي كبير، بعدم اقتراحها للرقابة والتستر عليها وبرمجة في المقابل ملفات لا تستدع الخضوع للرقابة لضعف مردوديتها وهو ما يؤثر بالضرورة على نتائج الرقابة ويتسبب في ضياع حقوق الخزينة العمومية؛

- عدم التنسيق والترابط بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات والإدارات والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة، والتي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة من أجل الحصول على المعلومات اللازمة ضمن الآجال المحددة حول مختلف التعاملات التي قام بها المكلف بالضريبة مع هذه الأخيرة وهذا من أجل تأسيس الأوعية الضريبية، وما يلاحظ في هذا الإطار هو تماطل وفي بعض الأحيان عدم تعاون هذه الهيئات مع الإدارة الجبائية مما يتسبب في ضياع أموال طائلة خاصة وأن عملية الرقابة مرتبطة بآجال محددة؛

- كما يمكن أن يكون هذا الضعف راجع إلى ارتفاع حجم الحصيلة الضريبية الناتجة عن النظام التصريحي والتسويات خارج برنامج المراجعة.

في النهاية، يمكن القول إن التطور المستمر في أشكال الرقابة الجبائية، وتكييفها مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، هو أمر حيوي لضمان استدامة النظام الضريبي وفعاليته في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية.

المبحث الثالث: مؤشرات الأداء الخاصة بالرقابة الجبائية

مؤشرات الأداء الجبائي تعتبر أدوات حيوية للرفع من مستوى الأداء في الإدارة الجبائية، من خلال تحديد الأهداف بوضوح ومراقبة النتائج بانتظام، يمكن للإدارة الجبائية تحقيق تحسينات ملموسة في تحصيل الضرائب وتقديم الخدمات للمكلفين، ومع الاستمرار في التطوير والابتكار في استخدام هذه المؤشرات، يمكن تحقيق مستويات أعلى من الشفافية والكفاءة، فمن خلال هذا المبحث سنركز على مؤشرات الأداء الجبائي التي تم اعتمادها اعتباراً من السداسي الثاني لسنة 2003 بموجب التعليم العامة رقم 02 لوزارة المالية المؤرخة في 26 أبريل 2003 في إطار برنامج يهدف إلى تحسين نظام التسيير والقيادة في الإدارة الجبائية بمختلف مصالحها (مؤشرات الوعاء، مؤشرات

التحصيل، مؤشرات الرقابة الجبائية، مؤشرات المنازعات، ومؤشرات الموارد البشرية) وسنخصص بالدراسة تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية، لكن قبل التعرف على مؤشرات الأداء الجبائي يجب التعرّيج على مفهوم مؤشرات الأداء بصفة عامة.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص مؤشرات الأداء

عملية تقييم الأداء تُعتبر واحدة من أهم العمليات التي تقوم بها مختلف الإدارات والمشاريع والمؤسسات الحكومية لتقييم مدى تطور أنشطتها، وكذلك لتحديد مدى تحقيقها لأهدافها، لذلك يتطلب هذا الأمر توافر مجموعة من المؤشرات التي يجب أن تتميز بخصائص معينة، بهدف قياس مستوى الأداء وتقديم نتائج دقيقة تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة.

الفرع الأول: مفهوم مؤشرات الأداء

هناك العديد من التعاريف التي تم صياغتها لمؤشرات الأداء نذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: مؤشر الأداء حسب (Lorino) هو " معلومة تُمكن الفاعلين، سواء بشكل فردي أو ضمن مجموعة، في المنظمة من توجيه عملياتها بكفاءة نحو تحقيق الأهداف المطلوبة"¹.

التعريف الثاني: وقد عرفها (Norton & Kaplan) على أنها "مجموعة من التقديرات التي تقدم للمسيرين لمحة سريعة ولكن كاملة عن نشاط المنظمة"².

التعريف الثالث: "مؤشرات الأداء تُعتبر من الأساليب الفنية المستخدمة لتقييم فعالية الأداء الإداري ضمن برامج الجودة والتطوير التنظيمي المعاصرة، هذه المؤشرات تُمكن من تقييم قدرة الإدارة على تحقيق أهدافها الإستراتيجية المحددة، حيث يتم تحديد مؤشرات الأداء استناداً إلى معايير تتناسب مع طبيعة المهام والأنشطة المتنوعة للإدارات، ويُستفاد كذلك من عدة مناهج فنية وإدارية وتقنية في قياس هذه المؤشرات، وذلك لتحديد وتقييم الأداء والأعمال الخاصة بتلك الإدارات"³.

من خلال ما تم عرضه من تعريفات لمؤشرات الأداء يمكن اقتراح التعريف التالي:

"مؤشرات الأداء هي أدوات معلوماتية موجهة لتعزيز كفاءة العمليات الإدارية داخل المنظمات بغية تحقيق الأهداف الإستراتيجية المحددة، تتألف هذه المؤشرات من مجموعة من التقديرات التي تُمكن الفاعلين سواء على المستوى الفردي أو الجماعي، من الحصول على رؤية واضحة وشاملة حول الأداء الجاري للمنظمة، تُحدّد هذه المؤشرات بناءً على معايير تُستمد من طبيعة الأنشطة والمهام

¹-DEBBI ALI, Le processus d'émergence des innovations managériales : le cas des indicateurs de performance, revue des sciences économique, de gestion et sciences commerciales, volume 03, numéro03, juin 2010, p 08.

²- عائشة بن عثمان، بوعلام ولهي، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تنامي مؤشرات الأداء -دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 10، العدد 17، ماي 2017، ص 150.

³- محمد حمدة العمري، مؤشرات الأداء (المفهوم -الأهمية -الأنواع -الفئات -الدور)، منهل الثقافة التربوية، متاح على الرابط <https://www.manhal.net/art/s/20939> ، تاريخ الاطلاع 2024/05/13.

الخاصة بكل إدارة ضمن المنظمة، يُستخدم في تطوير هذه المؤشرات مجموعة من المنهجيات التقنية والإدارية والفنية، وذلك لضمان تقديم تقييم دقيق وفعال للأداء التنظيمي والإداري".

الفرع الثاني: خصائص مؤشرات الأداء

تمتاز مؤشرات الأداء بجملة من الخصائص نوردتها فيما يلي:¹

- **تسمية مؤشر الأداء:** حيث يجب أن يكون اسم المؤشر واضحاً ومعبراً عن الجوانب التي يقيسها، فعلى سبيل المثال "نسبة رضا العملاء" يوضح فوراً أن المؤشر يقيس مدى رضا العملاء عن خدمات أو منتجات المؤسسة، فتحديد اسم دقيق يساعد جميع المستخدمين في فهم ما يمثله المؤشر بسرعة وبدون الحاجة لتفسيرات معقدة؛
- **طريقة الحساب:** يجب أن تكون طريقة حساب المؤشر محددة وثابتة لضمان الاتساق والمقارنة عبر الزمن؛
- **مصدر المعلومات:** يجب تحديد مصدر المعلومات بوضوح لكل مؤشر، المصدر يمكن أن يكون داخلياً، مثل السجلات المالية للمؤسسة، أو خارجياً، مثل استبيانات الرضا التي يتم جمعها من العملاء، تحديد المصدر يضمن أن البيانات المستخدمة في تحليل الأداء هي ذات صلة وموثوقة ومتوافقة مع المعايير المحددة؛
- **قابلية القياس:** يجب أن تكون مؤشرات الأداء محددة بدقة بحيث يمكن قياسها بوضوح وبشكل موضوعي، فعلى سبيل المثال بدلاً من استخدام مصطلحات غامضة مثل "تحسين الأداء"، يُفضل استخدام مؤشرات محددة مثل "نسبة التحسين في الإنتاجية بالمئة خلال فترة زمنية محددة"، هذا يمكن الإدارة من تتبع التقدم بشكل دقيق ومقارنة الأداء عبر فترات مختلفة؛
- **سهولة القراءة والفهم:** من المهم أن تكون مؤشرات الأداء مصممة بطريقة تجعلها سهلة الفهم لجميع الأطراف المعنية، بما في ذلك الأشخاص غير المتخصصين في البيانات أو الأداء التنظيمي؛
- **التعبير عن وضعية معينة:** يجب أن تعكس مؤشرات الأداء الوضعيات الفعلية للأداء التنظيمي وأن تكون مرتبطة بأهداف المنظمة الإستراتيجية، هذا يعني أن المؤشرات يجب أن تكون ذات صلة وملائمة للسياق الذي تُستخدم فيه، وأن تُعبر عن الجوانب الأساسية التي تحتاج إلى التقييم والمراقبة؛
- **التكامل:** يجب أن تعمل المؤشرات معاً لتقديم صورة متكاملة للأداء، على سبيل المثال إذا كان هناك مؤشر لقياس الكفاءة التشغيلية وآخر لقياس رضا العملاء، فيجب أن يتم تصميم هذه المؤشرات بطريقة تسمح برؤية كيف تؤثر التغييرات في الكفاءة التشغيلية على رضا العملاء، تكمن الفكرة هي أن التحسينات في جانب معين من العمليات لا يجب أن تؤدي إلى التدهور في جوانب أخرى؛

¹ - عائشة بن عثمان، بوعلام ولهي، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء -دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة، مرجع سابق، ص 150.

- **عدم التناقض:** وهذا يعني أن المؤشرات لا يجب أن تقدم معلومات متناقضة أو متعارضة قد تتسبب في اتخاذ القرار الخاطئ، مثلاً لا ينبغي أن يشير مؤشر إلى تحسن الأداء بينما يشير مؤشر آخر في نفس الوقت إلى تدهور في متغير مرتبط مباشرة بالأول؛
- **التربط:** يجب أن تعكس المؤشرات ترابط العمليات والأهداف داخل المنظمة، إن فهم كيفية تأثير أداء قسم معين على أداء أقسام أخرى يمكن أن يساعد في تحسين التنسيق والتخطيط الاستراتيجي؛
- **أداة للرقابة:** إذ تعمل مؤشرات الأداء على المراقبة المستمرة والتقييم الدقيق لأداء الأنشطة الجارية ضمن المنظمة لضمان الوصول إلى الأهداف المحددة وتصحيح أي انحرافات محتملة؛
- **أن يكون وسيلة للتنبؤ بمستقبل أداء المنظمة:** وهذا يندرج ضمن التخطيط الاستراتيجي والإدارة الفعالة، حيث يمثل دور هذه المؤشرات في توفير بيانات يمكن من خلالها تقدير الاتجاهات المستقبلية للمنظمة وتحديد المجالات التي قد تحتاج إلى تحسين أو تعديل في الاستراتيجيات؛
- **أن يرتبط حسابه بفترة زمنية معينة (شهرية، فصلية، أو سنوية):** وهو ما يساعد في توفير بيانات منتظمة، ومقارنة الأداء عبر الزمن بشكل يتيح تقييم الاتجاهات، مراقبة التقدم، واتخاذ قرارات تحسينية مستندة إلى أدلة.

المطلب الثاني: مفهوم ومضمون مؤشرات الأداء الجبائي المتعلقة بالرقابة الجبائية

إن عملية قياس الأداء الضريبي تُعد إجراءً ديناميكياً ومستمرًا لتقييم مدى فعالية السياسة الضريبية في الوفاء بأهدافها وغاياتها المنشودة، يشتمل هذا الإجراء على التقاط وتحليل البيانات المتعلقة بالتقدم المحقق من طرف مختلف مصالح الإدارة الجبائية، يتطلب قياس الأداء الضريبي الاعتماد على مؤشرات أداء محددة تزودنا بمعلومات جوهرية وقيمة حول التأثيرات المترتبة على قرارات أو أنشطة ضريبية، ويتم تقديم هذه المعلومات في صور مختلفة كالنسب المئوية، المؤشرات، المعدلات، أو مقارنات أخرى، تُراقب هذه المؤشرات بصفة دورية وتُقارن بمعايير محددة.¹

تُسهم هذه العملية بشكل ملحوظ في بلورة فهم عميق لمدى نجاح السياسات الضريبية في تحقيق الأهداف الموضوعة أو النتائج العامة المطلوبة، كما تمكّن الإدارة الضريبية من تحديد أوجه القصور والنقائص في الأداء، مما يفضي إلى تحليل شامل للأسباب الكامنة وراء هذه المشكلات، هذا بدوره يُسهل عملية تطوير استراتيجيات تصحيحية فعالة ويدعم القيادات في تنفيذ إجراءات تحسينية مستقبلية.

¹BUNESSCU LILIANA, Tax performance assessment in Scandinavian countries, Studies in Business and Economics, N° 10 (01), Lucian Blaga "University of Sibiu, Romania, 2015, p 48.

الفرع الأول: تعريف مؤشرات الأداء الجبائي:

مؤشرات الأداء المتعلقة بالأداء الجبائي هي أدوات تُستخدم بهدف تقييم الأنشطة الضريبية، يتم تطبيق هذه المؤشرات على مستوى المفتشيات وقباضات الضرائب، و فرق الرقابة، حيث تُجمع البيانات على مستوى المديريات الولائية ثم تُنقل إلى المديريات الجهوية، وبعد ذلك إلى المديرية العامة للضرائب.¹

كما يمكن تعريف مؤشرات الأداء على أنها "أدوات تستخدم في المصالح الضريبية ضمن إطار عقود النجاعة، وهي تهدف إلى تقييم أداء كافة الأنشطة الضريبية. تطبق هذه المؤشرات على مستوى المفتشيات، قباضات الضرائب، و فرق الرقابة بمختلف أنواعها. يتم تجميع هذه المؤشرات على المستوى الولائي (المديريات الولائية للضرائب)، ثم على المستوى الجهوي (المديريات الجهوية للضرائب)، وأخيرًا على المستوى المركزي (المديرية العامة للضرائب).²

وقد تم الشروع في تطبيق هذه المؤشرات ابتداءً من السداسي الثاني من سنة 2003 بموجب التعليمات العمامة رقم 02 لوزارة المالية والمؤرخة في 26 أبريل 2003، في إطار البرنامج الذي يهدف إلى تحسين نظام التسيير والقيادة في المصالح الجبائية، وذلك من خلال الانتقال من نظام التسيير الضريبي التقليدي أي نظام التسيير برسائل المهمة إلى نظام التسيير الضريبي المخطط بالأهداف وقد تم تقسيم مؤشرات الأداء الجبائي إلى عدة مجموعات تتعلق كل مجموعة بقياس أداء مصلحة من المصالح الجبائية وتتمثل في:³

- مؤشرات خاصة بمصلحة الوعاء وتتكون من 25 مؤشرا؛
- مؤشرات خاصة بالتحصيل الضريبي وتتكون من 14 مؤشرا؛
- مؤشرات خاصة بالرقابة الجبائية وتتضمن 20 مؤشرا؛
- مؤشرات خاصة بالموارد البشرية وتتضمن 20 مؤشرا؛
- مؤشرات خاصة بالمنازعات وتتضمن 26 مؤشرا.

الفرع الثاني: مضمون مؤشرات الأداء الجبائي الخاصة بالرقابة الجبائية:

قام المشرع الجبائي بتحديد مجموعة من المؤشرات لتقييم أداء مختلف المصالح الجبائية، وذلك لضمان تحقيق أهداف السياسة الضريبية من جهة، والحفاظ على موارد الخزينة العامة من جهة أخرى،

¹-Ministère des finances de L'Algérie, DGI, **Indicateur de performance des services fiscaux**, mars 2005, p 01.

²- بن عثمان عائشة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017، مرجع سابق، ص 91.

³- راضية خلادي، **مساهمة مؤشرات الأداء في تقييم فعالية الرقابة الجبائية - دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس للفترة 2019-2022**، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 13، العدد 02، ديسمبر 2023، ص 143.

وتعد الرقابة الجبائية من أهم المصالح التي تعنى بالتحقق من دقة ومصادقية التصريحات المقدمة، ومكافحة كافة أشكال ومحاولات التهرب الضريبي، لذا كان من الضروري توفير مجموعة من العوامل والإمكانات التي تساهم في تحقيق أعلى مستويات الأداء الضريبي لهذا الجهاز، وقد خصص المشرع الجبائي لهذه الغاية مجموعة من المؤشرات لقياس الأداء، والتي تركزت حول خمسة أقسام رئيسية يمكن تفصيلها على النحو التالي¹:

- ✓ مؤشرات تحليل برامج الرقابة الجبائية وتضم ستة مؤشرات؛
- ✓ مؤشرات تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية وتضم خمس مؤشرات،
- ✓ مؤشرات مرتبطة بنتائج الرقابة الجبائية وتضم ثلاث مؤشرات؛
- ✓ مؤشرات البحث عن المعلومة الجبائية وتضم أربع مؤشرات؛
- ✓ مؤشرات تقييم منازعات الرقابة الجبائية وتضم مؤشرين.

أولاً/ مؤشرات تحليل برامج الرقابة الجبائية:

تتمثل مؤشرات تحليل برامج الرقابة الجبائية في ستة (06) مؤشرات يمكن ذكرها فيما يلي:

1- مؤشر C1 الخاص بإعداد البرامج:

يُعبّر هذا المؤشر عن عدد العمليات المبرمجة التي تم إلغاؤها أو تأجيل التحقيق فيها، إلى إجمالي العمليات المبرمجة، يهدف هذا المؤشر بشكل أساسي إلى قياس معدل تغطية الإدارة الجبائية لمختلف الملفات والتصريحات المقدمة من المكلفين، ويعبر عن هذا المؤشر بالعلاقة التالية:

$$C1 = 100 \times \frac{\text{إلغاء} + \text{تأجيل العمليات المبرمجة}}{\text{العدد الإجمالي للعمليات المبرمجة}}$$

تعد عملية إعداد البرامج من أهم العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية نظراً لتأثيرها المباشر على الحصيلة الضريبية، فالتخطيط الجيد للملفات المتوقع احتوائها على شبهة التهرب الضريبي يساهم في استرجاع حقوق ضريبية مستحقة، وفي هذا السياق تعتبر الإدارة الإلكترونية إحدى الحلول الرئيسة التي يسعى المشرع الجبائي إلى تطبيقها، حيث تعتمد على تكنولوجيا المعلومات للحصول على كم هائل من البيانات في وقت قصير وبجهد أقل، بهدف تحسين الأداء الضريبي لمصالح الرقابة الجبائية المكلّفة بإعداد البرامج².

2- مؤشر C2 الخاص بالتحقيق في الملفات:

يشير هذا المؤشر إلى مدى تغطية أجهزة الرقابة للملفات المحقق فيها إلى إجمالي الملفات الموجودة على مستوى مديرية الضرائب والخاضعة للنظام الحقيقي، ويتم ذلك بهدف تقديم صورة واقعية

¹-Ministère des finances, Direction générale des impôts, Dispositif d'évaluation des performances des services extérieur, avril 2003, p- p 09- 13.

²- علي سمان، مرجع سابق، ص 118.

حول إمكانات وقدرات هذا الجهاز في التعامل مع جميع الملفات التي قد تحتوي على بيانات غير دقيقة أو محاولات تهرب ضريبي، وتُعبّر العلاقة التالية عن هذا المؤشر بشكل دقيق¹:

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

3- مؤشر C3 المتعلق بالتحقيق في المعاملات العقارية:

يُعبّر هذا المؤشر عن عدد المعاملات العقارية التي تم التحقيق فيها نسبةً إلى إجمالي المعاملات العقارية المسجلة، يُستخدم هذا المؤشر لتقييم حجم المعاملات العقارية المسجلة ومدى قدرة أجهزة الرقابة الجبائية على التعامل معها والتحقيق فيها، يتم التعبير عن هذا المؤشر بالعلاقة التالية²:

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

4- مؤشر C4 المتعلق بإعادة تقويم المعاملات العقارية:

يقيس هذا المؤشر عدد المعاملات العقارية التي أعيد تقييمها نسبةً إلى إجمالي المعاملات العقارية التي تم التحقيق فيها، يرجى من استخدام هذا المؤشر إظهار حجم التجاوزات التي وقعت عليها المصالح الرقابية وأعادت تقييمها، يمكن التعبير عن هذا المؤشر بالعلاقة التالية:

$$C4 = \frac{\text{عدد المعاملات العقارية المعاد تقييمها}}{\text{عدد المعاملات العقارية التي تم التحقيق فيها}} \times 100$$

5- مؤشر C5 الخاص بالتحقيق في مداخل الإيجارات:

يُبين هذا المؤشر عدد عقود الإيجار التي تم التحقيق فيها مقارنةً بعدد العقود المسجلة، يهدف هذا المؤشر إلى تقديم صورة عن قدرة الإدارة الضريبية في تتبع هذه العقود ومدى تغطيتها والتحقيق فيها، ويتم التعبير عن هذا المؤشر بالعلاقة التالية³:

$$C5 = \frac{\text{عدد عقود الإيجارات التي تم التحقيق فيها}}{\text{عدد العقود المسجلة}} \times 100$$

6- مؤشر C6 المتعلق بإعادة تقدير مداخل الإيجارات:

يتجسد هذا المؤشر في عدد عقود الإيجار المعاد تقييمها مقابل إجمالي العقود التي تم التحقيق فيها، يبرز هذا المؤشر بدوره كفاءة المصالح المكلفة بالرقابة الجبائية في إعادة تقييم هذه العقود، ويتم التعبير عن هذا المؤشر بالعلاقة التالية:

¹ عبد الرحيم لواج، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد 02، العدد 02، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، الجزائر، 2018، ص 53.

² علي سمان، مرجع سابق، ص 120.

³ المرجع نفسه، ص 120.

$$C6 = \frac{\text{عدد عقود الايجارات المعاد تقييمها}}{\text{عدد عقود الايجارات التي تم التحقيق فيها}} \times 100$$

توضح مؤشرات تحليل برامج الرقابة الجبائية نسبة القضايا المبرمجة مقارنة بالعدد الإجمالي للملفات التابعة للنظام الحقيقي في حالة التحقيق المحاسبي، وكذلك العدد الإجمالي للمعاملات والعقود العقارية المسجلة في حالة التحقيق في المعاملات العقارية ومدخيل الإيجارات، هذه المؤشرات تعطي فكرة عن مدى كثافة عمليات الرقابة الجبائية "معدل التغطية"، وبالتالي كلما كانت هذه المؤشرات ذات قيم منخفضة دل ذلك على وجود عدد ضعيف من القضايا المبرمجة للرقابة سواء في حالة التحقيق المحاسبي أو في حالة التحقيق في المعاملات العقارية، لا شك أن هذا الأمر يؤثر سلباً حيث يؤدي إلى زيادة حالات التهرب الضريبي وانتشار هذه الظاهرة، أما في الحالة العكسية أي في حالة معدلات تغطية مرتفعة، فهذا يعني أن الإدارة الجبائية تواجه عدداً كبيراً من التصريحات للتحقق من صحتها واكتشاف الأخطاء والانحرافات الموجودة فيها، مما يقلل من حالات التهرب الضريبي ويجعل المكلفين يخشون الخضوع لعملية الرقابة في أي برنامج من برامج المراقبة الجبائية نظراً لمعدلات التغطية المرتفعة¹.

وما يعاب على عملية البرمجة هو استغراقها لوقت طويل ومروها بالعديد من الهيئات والمراحل، مما يتسبب في الاكتفاء ببرمجة عدد قليل من الملفات مقارنة بالعدد الإجمالي للملفات الخاضعة للنظام الحقيقي، وهو ما يعني في المقابل إمكانية خسارة الخزينة العمومية لأموال طائلة جراء عمليات التهرب للملفات التي لم تدخل ضمن البرامج الرقابية، وفي هذه الحالة يمكن اقتراح تسريع عمليات رقمنة الإدارة الجبائية والاعتماد على المعلومة الرقمية التي تختصر الوقت المهدر جراء انتقال البرنامج بين مختلف الهيئات، وتكثيف عمليات الرقابة وذلك من خلال اعتماد برنامج كل ثلاثي أو كل رباعي مع اعتماد معايير دقيقة لاختيار الملفات المقترحة.

ثانياً/ مؤشرات تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية:

يمكن قياس مدى تنفيذ الإدارة الجبائية لبرنامج الرقابة الجبائية من خلال خمس مؤشرات تتمثل في:

1- مؤشر C7 المتعلق بحالة تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية:

وظيفة هذا المؤشر هي قياس مدى قدرة جهاز الرقابة الجبائية على تغطية كل العمليات المبرمجة، وهو ما يعني أنه كلما قل هذا المؤشر عن نسبة 100% كلما أعطى صورة سيئة عن حالة

¹ - محمد علاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص 172.

تنفيذ البرنامج، مما يساهم في زيادة نسب التهرب أو التأخر في اكتشاف حالات الغش الضريبي، وهو ما يشجع المكلفين على الاستمرار في هذه العمليات، ويعبر عن هذا المؤشر بالعلاقة التالية¹:

$$C7 = \frac{\text{عدد العمليات التي تم الانتهاء منها (المقولة) في 12.31 ن}}{\text{عدد العمليات المبرمجة}} \times 100$$

2- مؤشر C8 الخاص بنسبة ما تبقى من برنامج الرقابة الجبائية:

يعتبر هذا المؤشر امتداد للمؤشر السابق، حيث يبين نسبة العمليات التي لم يتم بدأ التحقيق فيها، رغم أنها تدخل ضمن برنامج السنة المعني بعملية الرقابة، وبالتالي فهذا المؤشر يقيس نسبة الوقت المهدر والفرص الضائعة جراء التأخر في انطلاق عمليات الرقابة، ويعبر عنه بالعلاقة التالية:

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

3- مؤشر C9 الخاص بعدد الملفات المحقق فيها من طرف محقق واحد:

يقيس هذا المؤشر عدد الملفات المدروسة مقارنة بعدد المحققين المكلفين بعملية التحقيق فيها، أي قياس الطاقة الاستيعابية لكل محقق ومدى قدرته على الانتهاء من جميع الملفات خلال فترة التحقيق، هذا المؤشر لن يعطي نتائج إيجابية إذا لم ينسب لمدى تمكن وتكوين وتأهيل الأعوان المحققين، ونعبر عنه بالعلاقة التالية²:

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

4- مؤشر C10 الخاص بإتمام البرنامج السنوي للرقابة الجبائية:

يهدف هذا المؤشر لتبيان مدى قدرة وفعالية مصالح الرقابة الجبائية على الانتهاء من إنجاز برنامج الرقابة ضمن الآجال المحددة، كما أنه يعبر عن العمليات التي لم يتم إقفالها إلى غاية الثلاثي الأول من السنة ن+1، ويتم التعبير عنه وفق العلاقة التالية³:

$$C10 = \frac{\text{عدد العمليات غير المنتهية في 1.03.31 ن}}{\text{العدد الإجمالي للعمليات المبرمجة في السنة}} \times 100$$

5- مؤشر C11 المتعلق بعدد المعاملات العقارية التي تمت مراقبتها من طرف كل عون:

يعكس هذا المؤشر عدد المعاملات العقارية التي يتم التحقيق فيها من قبل كل محقق، حيث يعتبر مشابهاً في مضمونه للمؤشر C9 إذ أن زيادة عدد الملفات التي يتم التحقيق فيها من قبل كل عون محقق بشكل معقول ومنطقي، بالتزامن مع توفر الإمكانيات المناسبة والمستوى الفني والتقني

¹ علي سمان، مرجع سابق، ص 122.

² فاطمة بودة، تطبيق النظام المحاسبي المالي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية الفترة 2012/2016، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، الجزائر، 2017-2018، ص 220.

³ راضية خلادي، مرجع سابق، ص 144.

المطلوب للأعوان، يؤدي إلى تحقيق نتائج أفضل في اكتشاف الأخطاء والانحرافات، ومكافحة جميع حالات الغش والتهرب الضريبي، يتم التعبير عن هذا المؤشر بالعلاقة التالية¹:

$$C11 = \frac{\text{عدد المعاملات العقارية التي تمت مراقبتها}}{\text{العدد الإجمالي للأعوان المراقبين}} \times 100$$

ثالثاً/ المؤشرات المرتبطة بنتائج الرقابة الجبائية:

المؤشرات المرتبطة بنتائج الرقابة الجبائية تتمثل فيما يلي:

1- مؤشر C12 المتعلق بالنتيجة المتوسطة للعملية الواحدة:

يعبر هذا المؤشر عن مبالغ الحقوق والغرامات المسترجعة مقارنةً بمجموع العمليات المنجزة، حيث يوضح حجم عملية التهرب الضريبي التي حدثت، فكلما زاد المبلغ الناتج كان ذلك دليلاً على حجم أكبر للتجاوزات التي وقعت خلال السنة، يتم التعبير عن هذا المؤشر بالعلاقة التالية²:

$$C12 = \frac{\text{مبلغ الحقوق و الغرامات المسترجعة (المردودية)}}{\text{عدد العمليات المنجزة}} \times 100$$

2- مؤشر C13 المتعلق بالنتيجة المتوسطة للمحقق الواحد:

يشير هذا المؤشر إلى الأداء المتوسط لكل محقق خلال عمليات التحقيق الجبائي المنجزة، ويعكس بصورة نسبية كفاءة المحققين وقدرتهم على كشف حالات التهرب الضريبي، ومع ذلك لا يمكن الاعتماد على هذا المؤشر بشكل كامل للحكم على كفاءة المحققين، لأن قيمة الحقوق المسترجعة بواسطة المحققين تتأثر بعوامل أخرى غير الكفاءة المهنية والعملية، مثل نوعية الملف الذي يجري التحقيق فيه وما إذا كان يحتوي على إغفالات كبيرة، ويتم التعبير عن هذا المؤشر بالعلاقة التالية³:

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

3- مؤشر C14 المتعلقة بالنتيجة المتوسطة للعقد الواحد:

يقيس هذا المؤشر قيمة المبالغ المسترجعة مقارنة بعدد العقود التي تم تسويتها، هذا المؤشر يعبر عن حجم التهرب الضريبي الحاصل خلال السنة فيما يخص حقوق التسجيل، ويعكس أيضاً كفاءة الجهاز الرقابي في كشف التلاعب في قيم العقود، ويتم التعبير عن هذا المؤشر بالعلاقة التالية⁴:

¹ -علي سمان، مرجع سابق، ص 123.

² - المرجع نفسه، ص 123.

³ - عبد الرحيم لواج، مرجع سابق، ص 54.

⁴ - عائشة بن عثمان، بوعلام ولهي، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء -دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة، مرجع سابق، ص 151.

$$C14 = \frac{\text{المبلغ المسترجع}}{\text{عدد العقود التي تمت تسويتها}} \times 100$$

بناءً على ما سبق، يمكن القول إن المؤشرات المتعلقة بنتائج الرقابة الجبائية تعتمد بشكل رئيسي على تقييم كفاءة وقدرات الموارد البشرية، حيث تعتبر العنصر الأساسي في العمل الرقابي، وعلى اعتبار أن الإدارة الجبائية تُعاني من ضعف في جذب الكفاءات وأصحاب الشهادات الجامعية، فإن ذلك يؤثر سلباً على أدائها العام¹، كما أن وجود عنصر بشري يعاني من النقص في الكفاءة والأمانة يخلق بيئة مواتية لانتشار الفساد والرشوة داخل الإدارة²، وللتغلب على هذه التحديات اتخذت الإدارة الجبائية سلسلة من الإجراءات والتدابير الرامية إلى تأهيل وتحسين كفاءة الموارد البشرية، من بين هذه التدابير:

- ضرورة تعيين عدد مناسب من الموظفين ذوي المناصب العليا (الإطارات)، والذين يتميزون بمستوى عالٍ من الكفاءة المهنية والأمانة، حيث يكمن الهدف من جراء هذه العملية في ضمان تنفيذ مهام الرقابة بكفاءة عالية، مما يساعد على تحسين الأداء العام للإدارة الجبائية؛
- تنظيم مؤتمرات وندوات على المستويين الوطني والدولي لمناقشة وتبادل المعرفة حول مجموعة متنوعة من القضايا الحديثة المتعلقة بالنظام الضريبي. وهذه القضايا تشمل³:
- **الجبائية البترولية:** تعني الضرائب المفروضة على قطاع النفط والغاز، وهي موضوع حيوي للدول التي تعتمد على عائدات النفط في ميزانياتها، يتم في هذه الملتقيات مناقشة السياسات الضريبية الأمثل لقطاع النفط، وكيفية تحقيق التوازن بين جذب الاستثمارات والحصول على عائدات ضريبية عادلة؛
- **جباية الشركات الأجنبية:** تتناول الضرائب المفروضة على الشركات الأجنبية العاملة داخل الدولة، يتم مناقشة التحديات والسياسات المتعلقة بفرض الضرائب على هذه الشركات لضمان حصول الدولة على عائدات ضريبية مع الحفاظ على جاذبية البيئة الاستثمارية؛
- **الفحص الضريبي الإلكتروني:** يشير إلى استخدام التكنولوجيا والأدوات الرقمية في عمليات التدقيق الضريبي، يتم في هذه الملتقيات بحث أفضل الممارسات والأدوات التكنولوجية الحديثة لتحسين فعالية وكفاءة الفحص الضريبي، وضمان الشفافية والدقة في عمليات التدقيق.

¹ فيصل بوزيان، محي الدين محمود عمر، عصرنة الإدارة الجبائية في الجزائر ودورها في تحسين العلاقات مع المكلفين، مجلة المعيار، المجلد 12، العدد 01، 2021، ص 297.

² وداد بوقل، مصباح حراق، تعزيز الإصلاح الضريبي في الجزائر من خلال إصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 03، سبتمبر 2021، ص 149.

³ - فتيحة صالي، يوسف قاشي، تفعيل وتطوير الإدارة الضريبية لمواجهة التحديات المعاصرة، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 06، العدد 02، ديسمبر 2021، ص 38.

- تنظيم برامج تدريبية وورش عمل لأعوان الرقابة بهدف تمكينهم من التعرف على الأساليب والمهارات الحديثة في مجال الرقابة، وذلك استجابةً للتطور التكنولوجي المتسارع في مجالات التجارة الإلكترونية وطرق الدفع الإلكتروني المختلفة، بالإضافة إلى التصريحات الإلكترونية¹
 - اعتماد نظام للتحفيز يكون في مستوى تطلعات أعوان الرقابة الجبائية ويحميهم في المقابل من جميع الإغراءات، مع تطبيق عقوبات صارمة على تثبت في حقه تهمة الفساد.
- رابعاً/ مؤشرات البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها:

هناك ثلاثة مؤشرات تتعلق بالبحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها نوجزها فيما يلي:

1- مؤشر C15 معدل استغلال كشوف المقارنات:

يُظهر هذا المؤشر مدى فعالية جهاز الرقابة الجبائية في استغلال كشوف المطابقة ومقارنتها بالكشوف الإجمالية المتوفرة لديه، مما يعكس كفاءة الجهاز في استخدام جميع المعلومات المتاحة، كلما ارتفع معدل استغلال كشوف المقارنات، زادت مصداقية نتائج التحقيقات، مما يشير إلى قدرة الجهاز على الحد من جميع أشكال التهرب الضريبي، يتم التعبير عن هذا المؤشر بالعلاقة التالية:

$$C15 = \frac{\text{كشوف المقارنة المستعملة}}{\text{العدد الإجمالي لكشوف المقارنة}} \times 100$$

2- مؤشري C16 و C17 المتعلقين بمتابعة المستفيدين من الامتيازات الجبائية:

تُظهر هذه المؤشرات مدى كفاءة الجهاز الرقابي في برمجة ومعالجة ملفات المستفيدين من الامتيازات الجبائية ومتابعتها، كما تعكس نسبة إقبال المكلفين على الاستفادة من العروض المقدمة من قبل الإدارة الجبائية ومدى التزامهم بواجباتهم المحاسبية والجبائية والإجراءات المفروضة عليهم، ونعبر عن هذه المؤشرات بالعلاقة التالية:

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

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

3- مؤشر C18 الخاص بمعدل استغلال كشوف الزبائن:

يُظهر هذا المؤشر مدى استغلال مصالح الرقابة الجبائية للمعلومات المختلفة التي ترد إليها والمتعلقة بالزبائن. كما يعكس قدرة هذه المصالح على تتبع جميع المعلومات والبيانات التي تساهم في

¹ - محمد الأمين ذبيح، مرجع سابق، ص 143.

تقديم صورة واضحة عن شفافية ومصادقية النتائج المتوصل إليها. ويتم التعبير عن هذا المؤشر بالعلاقة التالية:¹

$$C18 = \frac{\text{قوائم الزبائن المستغلة}}{\text{قوائم الزبائن الواردة إلى المصلحة}} \times 100$$

خامسا/ مؤشرات التقييم النوعي لمنازعات الرقابة الجبائية:

يحتوي التقييم النوعي لمنازعات الرقابة الجبائية على مؤشرين اثنين هما على التوالي:

1- مؤشر C19 المتعلق بمستوى التخفيضات عقب منازعات التحقيقات في عين المكان:

يُعبّر هذا المؤشر عن نسبة التخفيضات المتركمة إلى المبالغ المثبتة خلال الفترة التي تمت فيها عملية التحقيق، يجب أن يكون هذا المؤشر مساويا للصفر، وأي نسبة إيجابية تشير إلى وجود أخطاء ارتكبها المحققون أثناء عمليات الرقابة، مما يدفع المكلفين إلى تقديم طعون بسبب النتائج غير الدقيقة، يتطلب ذلك تصحيح الأخطاء اللازمة، كما يعكس هذا المؤشر السلوكيات التي قد يلجأ إليها المكلفون بالضريبة نتيجة اعتقادهم بأن الإدارة الجبائية تسعى للاستيلاء على أموالهم، مما قد يدفعهم إلى التهرب من دفع التزاماتهم الضريبية، يتم التعبير عن هذا المؤشر بالعلاقة التالية:²

$$C19 = \frac{\text{مبلغ التخفيضات مجمعة}}{\text{المبالغ المثبتة بالنسبة للفترة التي تم التحقيق فيها (ن-3)}} \times 100$$

2- مؤشر C20 المتعلق بمستوى التحصيلات عقب التحقيق والمنازعات:

يعبّر هذا المؤشر عن نسبة مبالغ التحصيلات المتركمة إلى مبلغ الحقوق والغرامات المسترجعة، مما يعكس مدى كفاءة وفعالية مصالح التحصيل في متابعة عمليات التحقيق وتحصيل الغرامات والديون الجبائية، كلما كان هذا المؤشر ضعيفا دل ذلك على عدم قدرة هذه المصالح على أداء مهامها بفعالية، كما يشير إلى أن معظم المتهربين لم يتم تسوية وضعيتهم وذلك لكون المصالح المكلفة بالتحصيل لم تقم بتفعيل إجراءات التحصيل الجبري بعدما تستنفذ كل السبل للتحصيل الودي لمستحقات الخزينة الناتج عن عمليات الرقابة، يتم التعبير عن هذا المؤشر بالعلاقة التالية:³

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

¹ - محمد أمين قمبرور، فعالية الجباية العادية في تمويل عجز الميزانية العامة على ضوء تراجع أسعار النفط في الجزائر -دراسة تحليلية قياسية للفترة (1992-2019)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، الجزائر، 2021-2022، ص 147.

² - عائشة بن عثمان، بوعلام ولهي، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء -دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة، مرجع سابق، ص 152.

³ - راضية خلادي، مرجع سابق، ص 145.

وعليه يمكن القول أن مؤشرات تحليل الرقابة توضح نسبة الملفات التابعة للنظام الحقيقي التي تم التحقيق فيها مقارنة بالعدد الإجمالي المبرمج، وكذلك العدد الإجمالي للمعاملات العقارية والإيجارات العقارية المحقق فيها مقارنة بالعدد الإجمالي المبرمج، هذه المؤشرات تبين نسبة التغطية التي تحققها الإدارة الجبائية، فكلما كانت هذه النسبة منخفضة دل ذلك على وجود عدد قليل من الملفات المبرمجة للتحقيق المحاسبي أو للتحقيق في المعاملات العقارية والإيجارات، مما يؤدي إلى زيادة ظاهرة التهرب الضريبي حيث أن المكلفين بالضرائب قد يستغلون ضعف الرقابة للتهرب من التزاماتهم الضريبية، في المقابل إذا كانت نسبة التغطية عالية، فهذا يعني أن الإدارة الجبائية تقوم بمتابعة عدد كبير من التصريحات الجبائية والتحقيق فيها لاكتشاف الانحرافات وتصحيحها مما يساهم في تقليل التهرب الضريبي وتعزيز العدالة الضريبية.

أما مؤشرات تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية فتعكس مدى قدرة الإدارة الجبائية على تنفيذ البرامج الرقابية التي قامت ببرمجتها في مدة زمنية محددة، ولا يتأت ذلك إلا من خلال توفر العدد الكافي من المحققين ذوي الكفاءة العالية ما يمكنهم من اكتشاف التهرب الضريبي والانحرافات بسرعة ودقة أكبر، وهو ما يعزز من جودة الرقابة الجبائية.

بالنسبة لمؤشرات نتائج الرقابة الجبائية فهي تعكس جهود الإدارة الجبائية، فعندما تتم عملية البرمجة واختيار الملفات بشكل صحيح وسليم، تكون نتائج الرقابة الجبائية مرضية وتساهم في تقليل التهرب الضريبي، والعكس صحيح إذا كانت هذه العمليات غير منظمة وتمتاز بالعشوائية.

فيما يخص مؤشرات البحث عن المعلومات الجبائية واستغلالها فهي تعكس مدى مصداقية نتائج التحقيقات، فكلما كان معدل استغلال كشوف المقارنات مرتفعاً زادت مصداقية هذه النتائج، كما تساعد هذه المؤشرات أيضاً في تقييم متابعة الإدارة الضريبية للمستفيدين من الامتيازات الجبائية. أخيراً، مؤشرات الأداء الخاصة بمنازعات الرقابة الجبائية تعطي صورة شاملة عن الإعفاءات الضريبية ومستوى التحصيل، فكلما كان هذا المؤشر كبيراً دل ذلك العدد الكبير للطعون المقدمة من طرف المكلفين الخاضعين للرقابة جراء عدم اقتناعهم بالتسويات التي خضعوا لها، وهو ما قد يدل على وقوع المحققين في أخطاء أثناء عمليات التحقيق، مما ينتج عنه حقوق وغرامات مبالغ فيها.

المطلب الثالث: مؤشرات الأداء المتعلقة بمصالح الوعاء الجبائي:

هذا النوع من المؤشرات يساعد في تقييم مدى فعالية الرقابة المكتبية المتكونة من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق والتي تتم على مستوى مصالح الوعاء، كما أنها تظهر عدة دلالات على سلوك المكلفين بالضريبة كونها قائمة أساساً على الضبط النهائي للتصريحات، فالقراءة الأولية لقيمة أي مؤشر من مؤشرات الوعاء تعكس مدى التحكم في العدد الفعلي للفئة المكلفة بالضريبة ومدى الالتزام بالواجبات الجبائية بالنسبة للمكلفين، والتي يمكن ذكرها في الجدول الموالي:

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة الضريبية

الجدول رقم (3-9): مؤشرات تقييم أداء مصالح الوعاء الجبائي

رمز المؤشر	المؤشر	طريقة الحساب
A01	نسبة التصريحات الشهرية المقدمة ضمن الآجال القانونية	(عدد التصريحات الشهرية المودعة في الآجال المحددة/ الفئة الجبائية الخاضعة) $100 \times$
A02	نسبة التصريحات الشهرية المستدعاة (غير المقدمة ضمن الآجال القانونية)	(عدد المكلفين المنشطين "الذين تم استدعاؤهم" / الفئة الجبائية التي لم تقم بالتصريح) $100 \times$
A03	نسبة التصريحات الشهرية المقدمة مع علامة - لا شيء -	(عدد التصريحات الشهرية المودعة بعلامة "لا شيء" / إجمالي التصريحات المودعة) $100 \times$
A04	معدل التصريحات السنوية المودعة ضمن الآجال القانونية بالنسبة للأشخاص المعنويين	(عدد تصريحات نموذج G4 الخاصة بـ IBS المودعة في الآجال المحددة/ الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب) $100 \times$
A05	معدل التصريحات السنوية المودعة ضمن الآجال القانونية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين	(عدد تصريحات نموذج G11 الخاصة بـ BIC المودعة في الآجال المحددة/ الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب) $100 \times$
A06	معدل التصريحات السنوية المودعة ضمن الآجال القانونية بالنسبة لفئة المهن الحرة	(عدد التصريحات نموذج G13 وفقا لنظام فئة المهن الحرة BNC المودعة في الآجال المحددة/ الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب) $100 \times$
A07	معدل التصريحات السنوية المتعلقة بالدخل المحقق في الإقليم (IRG Domicile)	عدد تصريحات الدخل المحقق في الإقليم IRG DOM نموذج G1 المودعة في الآجال المحددة/ الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب) $100 \times$
A08	معدل التصريحات السنوية المودعة في آجال متأخرة بالنسبة للأشخاص المعنويين	(عدد تصريحات نموذج G4 الخاصة بـ IBS المودعة في آجال متأخرة/ الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب) $100 \times$
A09	معدل التصريحات السنوية المودعة في آجال متأخرة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين	(عدد تصريحات نموذج G11 الخاصة بـ BIC المودعة في آجال متأخرة/ الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب) $100 \times$
A10		(عدد التصريحات نموذج G13 وفقا لنظام فئة المهن الحرة BNC المودعة في آجال متأخرة/ الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب) $100 \times$
A11		(عدد تصريحات الدخل المحقق في الإقليم IRG DOM نموذج G1 المودعة في آجال متأخرة/ الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب) $100 \times$

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة الضريبية

الواجب) 100×		
(عدد التصريحات الخاصة بـ IBS نموذج G4 المحققة لعجز/الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب) 100×	معدل التصريحات الموسومة بالعجز للأشخاص المعنويين	A12
(عدد التصريحات نموذج G11 الخاصة بـ BIC المحققة لعجز/الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب) 100×	معدل التصريحات الموسومة بالعجز للأشخاص الطبيعيين	4A13
(عدد التصريحات نموذج G13 وفقا لنظام فئة المهن الحرة BNC المحققة لعجز/الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب) 100×		A14
(عدد تصريحات الدخل المحقق في الإقليم RG DOM نموذج G1 المحققة لعجز/الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب) 100×		A15
(عدد كشوف المعلومات المستغلة/ عدد كشوف المعلومات المستلمة من المصالح الأخرى) 100×	معدل استغلال كشوف المعلومات	A16
(عدد كشوف المعلومات المحولة لمصالح أخرى/ إجمالي كشوف المعلومات الواجب تحويلها) 100×	معدل إصدار كشوف المعلومات	A17
(عدد الملفات المحقق فيها/ عدد الملفات لمبرمجة للتحقيق) 100×	معدل تنفيذ الرقابة على الوثائق	A18
(عدد الملفات المحقق فيها/ العدد الإجمالي للملفات) 100×	مستوى تغطية برنامج الرقابة على الوثائق	A19
(عدد المكلفين المستفيدين من الامتيازات الجبائية/ إجمالي الفئة الجبائية الكلية) 100×	نسبة المكلفين المستفيدين من الامتيازات الجبائية	A20

Source : Ministère des finances de L'Algérie, DGI, Indicateur de performance des services fiscaux, mars 2005.

تُظهر المؤشرات المذكورة، سواء تلك المتعلقة بالتصريحات الضريبية الشهرية والسنوية أو بمتابعة الامتيازات الضريبية، مدى التزام المكلفين بالضرائب في الكشف عن وضعياتهم المالية الحقيقية وسداد التزاماتهم الضريبية، كما توفر هذه المؤشرات نظرة أولية حول مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين ونيتهم في استغلال الامتيازات الضريبية لتحقيق استثمارات ناجحة أو استخدامها في ممارسات التهرب الضريبي.

تبدأ الرقابة الشكلية على مستوى مصالح الوعاء من خلال مراجعة التصريحات الشهرية والسنوية، لمعرفة نية المكلفين بالضريبة ومدى صحة وصدق الوثائق المتعلقة بأنشطتهم، وهنا يأتي دور الرقابة على الوثائق والتي تعد خطوة أساسية حيث تقوم مصالح الوعاء الضريبي بتحليل المحتوى المُصرَّح به وطلب مراجعات للحسابات المحاسبية المشكوك في صحتها، بحيث يعتبر كل من

المؤشرين A18 و A19 من أهم المؤشرات التي لها علاقة مباشرة بمكافحة التهرب الضريبي كونهما يتعلقان بشكل من أشكال الرقابة الجبائية بحيث:¹

- المؤشر A18 والذي يمثل نسبة الرقابة على الوثائق للملفات المبرمجة، والتي من المفروض ألا تقل عن 100%، وفي حالة عدم تحقق هذه النسبة فذلك يعني وجود ملفات تمت برمجتها ولم يتم التحقيق فيها، وهو ما يعيق عملية تحديد الوضعية الجبائية الحقيقية لأصحاب هذه الملفات وبالتالي فهو يؤثر سلبا على حصيلة المبالغ المسترجعة، ولا يساعد في عملية الحد من التهرب الضريبي؛
- أما المؤشر A19 فهو يمثل نسبة الملفات المحقق فيها مقارنة بالعدد الإجمالي للملفات التابعة للنظام الحقيقي والتي من المفروض أن تكون محصورة بين 15% و 20%، وفي حالة كانت النسبة أقل من الحد الأدنى المسطر من طرف مصالح الوعاء كلما كان ذلك مدعاة لتوسع التهرب الضريبي.

المطلب الرابع: مؤشرات الأداء الجبائي المستحدثة سنة 2023

من خلال الندوة السنوية لإطارات الإدارة الجبائية تحت عنوان التسيير بالنجاعة والمنعقدة يومي 21 و 22 ماي 2023 تحت إشراف وزير المالية، تم التوصل إلى تطوير مؤشرات الأداء التي ستلعب دورا حيويا في متابعة الإنجازات لكل محور من محاور التدخل الرئيسية للمديرية العامة للضرائب، حيث ستمكن هذه المحاور الإدارة الجبائية من تعزيز قدراتها ووضع آليات وبرامج ملموسة تسمح بتحسين أدائها، وقد تم اعتماد مؤشرات الأداء وفق التوجهات الإستراتيجية للمديرية العامة للضرائب، بما يتماشى مع الهدف الرئيس المتمثل في تعبئة الإيرادات الضريبية العادية التي تسمح بتغطية نفقات التسيير على المدى الطويل، كما ستسمح هذه المؤشرات من تقييم أداء كل إطار قيادي بالإدارة الجبائية بناء على ما تم التخطيط له، مما يضمن تقديم خدمة عامة أفضل وزيادة موارد الدولة في ظل مسعى بلوغ الحوكمة الرشيدة، وأخيرا تم تسليط الضوء على مختلف القيود والعراقيل والعقبات التي تواجه الإدارة الضريبية، وتسجيل الملاحظات التي ستتيح تقديم حلول ملائمة لبلوغ الأهداف المحددة.²

الفرع الأول: مؤشرات تتعلق بتوسيع القاعدة الضريبية وإعادة تنشيط التحصيل

تهدف الإدارة الجبائية إلى تعريف المجتمع الضريبي الحقيقي (Identification de la population fiscale) وذلك عن طريق حصول كل مكلف على رقم جبائي والذي يتمتع بأهمية كبيرة، إذ يعد إثباتا للهوية الضريبية للمكلف ووسيلة فعالة لمكافحة التهرب الضريبي وهذا من خلال

¹ - صبرينة خديري، عمر جنية، أهمية جهاز الوعاء الجبائي في تنمية الإيرادات الجبائية من خلال الرقابة على الوثائق - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية تبسة للفترة 2015-2021، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد الأول، المجلد 08، 2023، ص 692.

² - Ministère des finances de L'Algérie, Direction de la communication, Administration fiscale : une série d'indicateurs pour améliorer la performance, Revue de presse, 24 mai 2023, p 02.

تبادل البيانات وتقاطعها في ملفات مختلفة، كما لا يقتصر دوره على ذلك فقط، بل هو يعتبر مفتاحا لاستمرار النشاط المهني وسبب رئيسي في تنفيذ الإجراءات الإدارية مثل (فتح حسابات بنكية، إنجاز مشاريع استثمارية، أو الخوض في إجراءات التجارة الخارجية)، إذا تسعى الإدارة من خلال القيام بهذا الإجراء إلى تحقيق الهدفين التاليين:

أولا/ توسيع القاعدة الضريبية: وهذا يعني زيادة عدد المكلفين بالضريبة وبالتالي زياد الإيرادات الضريبية من خلال إدخال شرائح جديدة من المكلفين بحيث يكون الهدف من توسيع القاعدة الضريبية هو ضمان أن جميع الأفراد والكيانات الاقتصادية التي ينبغي عليها دفع الضرائب القيام بذلك ويشمل هذا الهدف:

- تسجيل المكلفين الجدد بالضريبة: وهذا من خلال استهداف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المدرجين سابقا في النظام الضريبي، وتحفيزهم أو إجبارهم على التسجيل؛
 - تحسين الامتثال الضريبي: وذلك من خلال زيادة مستوى الالتزام الطوعي بدفع الضرائب من خلال تثقيف المكلفين بالضريبة وتشجيعهم على التصريح الصحيح بمداخيلهم وأرباحهم؛
 - تقليص حجم الاقتصاد الموازي: وهذا من خلال إدماج الأنشطة الاقتصادية غير الرسمية أو غير المسجلة في النظام الضريبي الرسمي، مما يزيد من عدد المساهمين في دفع الضرائب.
- ثانيا/ إعادة تنشيط التحصيل:** وهو ما يشير إلى مختلف الجهود المبذولة لتحسين عملية جمع الضرائب المستحقة، سواء من خلال تحسين كفاءة عمليات التحصيل أو من خلال إعادة التفاوض مع المكلفين الذين لديهم متأخرات ضريبية، يركز هذا الجزء على التأكد من أن كل المبالغ الضريبية التي تم فرضها بالفعل يتم تحصيلها بشكل فعال، وهذا يتضمن:
- تحسين إجراءات التحصيل: تحديث وتبسيط إجراءات جمع الضرائب، بما في ذلك استخدام التكنولوجيا لتحسين فعالية التحصيل وتقليل فرص التهرب الضريبي؛
 - التركيز على المتأخرات الضريبية: العمل على تحصيل الضرائب المستحقة والمتأخرة من المكلفين الذين لم يسددوا ما عليهم من ضرائب في الوقت المحدد؛
 - تحفيز المكلفين بالضريبة على الدفع: استخدام أساليب مختلفة لتحفيز المكلفين على دفع الضرائب في موعدها.

وتتمثل المؤشرات التي تتعلق بتوسيع القاعدة الضريبية وتنشيط التحصيل الضريبي فيما يلي:

$$\checkmark \text{ معدل تسجيل المكلفين بالضريبة} = \frac{\text{عدد المكلفين بالضريبة المسجلين}}{\text{العدد الاجمالي للمكلفين بالضريبة}} \times 100$$

هذا المؤشر يهدف إلى معرفة نسبة المكلفين بالضريبة الذين تم تعريفهم جبائيا من خلال استصدار رقم التعريف الجبائي الجديد مقارنة بالعدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة وهي النسبة التي من

الواجب أن تكون مساوية لـ 100%، علماً أن رقم التعريف الجبائي يتم طلبه رقمياً عبر البوابة المخصصة لذلك من طرف المديرية العامة للضرائب وبمجرد استصداره يتم المصادقة عليه من طرف المصلحة التابع لها ملف المكلف (مفتشية الضرائب، مركز الضرائب، مديرية كبريات الشركات).

$$\checkmark \text{ معدل تحديد العقارات الخاضعة للضريبة العقارية} = \frac{\text{عدد العقارات المحددة الخاضعة للضريبة العقارية}}{\text{عدد العقارات الموجودة}} \times 100$$

جاء هذا المؤشر ليحدد نسبة الأوعية العقارية الخاضعة للضريبة العقارية (Tax foncier) من مجموع الأوعية الضريبية المحصاة بحيث يجب أن تساوي هذه النسبة 100%، فإن كانت أقل لابد على مصالح الوعاء أن تقوم بحصر الأوعية العقارية غير المسواة وتسويتها.

$$\checkmark \text{ معدل المكلفين بالضريبة في حالة نشاط} = \frac{\text{عدد المكلفين بالضريبة في حالة نشاط}}{\text{العدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة}} \times 100$$

بحيث يهدف هذا المؤشر إلى قياس نسبة المكلفين بالضريبة المسجلين لدى إدارة الضرائب وهم في حالة نشاط ومعنى ذلك أنهم يقومون بتأدية واجباتهم الضريبية والتصريح بمدخلاتهم بصورة دورية، فكلما كانت هذه النسبة كبيرة كلما دل ذلك على فعالية النظام الضريبي وقدرته على تحصيل أكبر قدر من الضرائب وتحفيز المكلفين على الامتثال الضريبي، في حين أنه كلما انخفضت هذه النسبة كلما دل ذلك وجود فجوات في النظام الضريبي بحيث عدد كبير من المكلفين غير نشطين وهو ما يعني عدم مساهمتهم في الإيرادات الضريبية.

$$\checkmark \text{ معدل تقديم تصريحات G50 في آجالها القانونية} = \frac{\text{عدد التصريحات (G50) المقدمة في المواعيد}}{\text{عدد المكلفين بالضريبة الخاضعين لهذا الالتزام}} \times 100$$

يستخدم هذا المؤشر لقياس مدى التزام المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي بتقديم تصريحاتهم الشهرية G50 في الآجال المحددة قانوناً بحيث أنه إذا كانت النسبة مرتفعة فذلك يعكس أن معظم المكلفين يلتزمون بتقديم تصريحاتهم في الوقت المناسب، أما إذا كانت النسبة منخفضة فذلك قد يشير إلى وجود مشكل في الالتزام أو في النظام الضريبي نفسه (مثل صعوبات في تقديم التصريحات، أو نقص في الوعي الضريبي).

ومن خلال هذا المؤشر يمكن للإدارة الضريبية معرفة ما إذا كانت هناك حاجة إلى حملات توعية أو تحسينات في عمليات تقديم التصريحات، كما يمكن استخدام هذا المؤشر لتحليل وتقييم أداء النظام الضريبي ومراقبة مدى امتثال المكلفين، مما يساهم في عمليات تحصيل الضرائب وضمان أن جميع المكلفين يساهمون بشكل عادل في الإيرادات الضريبية.

$$\checkmark \text{ معدل تقديم تصريحات G12 في آجالها القانونية} = \frac{\text{عدد التصريحات (G12) المقدمة في الآجال}}{\text{عدد المكلفين بالضريبة الخاضعين لهذا الالتزام}} \times 100$$

هذا المؤشر يستخدم لقياس مدى التزام المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بتقديم تصريحاتهم السنوية G12 في الآجال القانونية، بحيث أنه إذا كانت النسبة مرتفعة فذلك يعكس أن معظم المكلفين يلتزمون بتقديم تصريحاتهم في الوقت المناسب، أما إذا كانت النسبة منخفضة فذلك قد يشير إلى وجود مشكل في الالتزام أو في النظام الضريبي نفسه.

✓ معدل تحفيز المكلفين المتأخرين عن تقديم تصريحات G50=

100 >

✓ معدل تحفيز المكلفين المتأخرين عن تقديم تصريحات G12=

100 >

هذين المؤشرين يقيسان مدى متابعة الإدارة الجبائية للفئة المتغيبية عن أداء التزاماتها الجبائية سواء الشهرية (عن طريق تصريحات G50) إذا تعلق الأمر بالمنتمين لنظام التصريح الحقيقي، أو تلك المتعلقة بالمكلفين المنتمين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (عن طريق تصريح G12)، وهذا من خلال تنشيط وتحفيز غير المتحمسين للتصريح بصفة تلقائية، وذلك عن طريق توجيه استدعاءات لهذه الفئة، مرفقة بإعذار (Mise en demeure) يطلب فيها الإسراع في الامتثال وتسوية الوضعية ضمن آجال محددة وإلا سيتم التعرض لعقوبات وغرامات.

الفرع الثاني: مؤشرات تتعلق بالمكافحة الفعالة للتهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي أحد أكبر التحديات التي تواجه الأنظمة الضريبية في جميع أنحاء العالم، بما في ذلك الجزائر، ويشير التهرب الضريبي إلى قيام الأفراد أو الشركات بتجنب دفع الضرائب المستحقة عليهم بشكل غير قانوني، من خلال تقديم معلومات مضللة أو ناقصة إلى السلطات الضريبية، أو من خلال إخفاء الأنشطة الاقتصادية أو الأصول، لذلك سعت الإدارة العامة للضرائب من خلال صياغتها لهذا النوع من المؤشرات إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تقليل الفجوات الضريبية وذلك من خلال التأكد من أن جميع المكلفين بالضريبة يساهمون بشكل عادل في الإيرادات الضريبية؛

- رفع كفاءة التحصيل الضريبي من خلال تحسين آليات الرقابة وزيادة نسبة الامتثال الطوعي؛

- تحديد وكشف حالات التهرب الضريبي بشكل أسرع وأكثر فعالية، سواء على المستوى المحلي أو الدولي؛

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة الضريبية

- تعزيز الثقة في النظام الضريبي فمن خلال التأكد من عدالة وكفاءة النظام الضريبي، يمكن زيادة الثقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، مما قد يؤدي إلى تحسين الامتثال الطوعي على المدى الطويل.

وتتمثل هذه المؤشرات فيما يلي:

$$\checkmark \text{ معدل تغطية عملية الرقابة الجبائية} = \frac{\text{عدد الملفات المبرمجة}}{\text{العدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة}} \times 100 \dots\dots\dots (1)$$
$$(2) \dots\dots\dots 100 \times \frac{\text{عدد العقود المبرمجة}}{\text{العدد الإجمالي للعقود}} =$$

يتم من خلال هذا المؤشر:

بالنسبة للمعادلة (1) قياس نسبة عدد الملفات المبرمجة لمختلف أنواع الرقابة مقارنة بالعدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة، وذلك بهدف التأكد من أن أكبر عدد ممكن من المكلفين بالضريبة يخضعون للفحص والمراجعة، إذ تسعى الإدارة الجبائية من خلال هذا المؤشر إلى زيادة نسبة تغطية الرقابة الجبائية لعدد أكبر من المكلفين بالضريبة لضمان امتثال أكبر وتجنب التهرب الضريبي.

بالنسبة للمعادلة (2) قياس نسبة العقود المبرمجة في إطار إعادة التقييم مقارنة بالعقود الإجمالية الواردة إلى المصلحة، حيث تسعى الإدارة الجبائية من خلال هذا المؤشر إلى زيادة عدد العقود التي تتم الرقابة عليها في إطار الرقابة على المعاملات العقارية، وذلك بهدف حصر التهرب الضريبي في هذا النوع من المعاملات.

$$\checkmark \text{ معدل تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية الخارجية} = \frac{\text{عدد ملفات الرقابة الجبائية الخارجية المنفذة}}{\text{عدد الملفات المبرمجة في إطار الرقابة الجبائية الخارجية}} \times 100$$

هذا المؤشر يقيس نسبة الملفات التي تم تنفيذ الرقابة الجبائية الخارجية (التحقيق المحاسبي، التحقيق المحاسبي المصوب والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية) عليها مقارنة بعدد الملفات التي كانت مبرمجة لتنفيذ تلك الرقابة، ويتمثل الهدف من هذا المؤشر إلى تقييم مدى قدرة الإدارة الجبائية على تنفيذ الخطط المبرمجة للرقابة الجبائية الخارجية. نسبة عالية تعني أن معظم الملفات التي كانت مبرمجة تم فعلاً فحصها ومراجعتها، كما يساعد هذا المؤشر على الكشف عن أي فجوات بين التخطيط والتنفيذ، مما يمكن الإدارة من اتخاذ إجراءات لتحسين كفاءة وفعالية عمليات الرقابة الخارجية.

وتتمثل أهمية هذا المؤشر في تعزيز الامتثال الضريبي وذلك من خلال ضمان تنفيذ الرقابة الجبائية الخارجية على عدد كبير من الملفات المبرمجة، بحيث يمكن للإدارة الكشف عن مخالفات ضريبية وتحسين مستوى الامتثال لدى المكلفين، وبالتالي يعد هذا المؤشر أداة مهمة للإدارة الجبائية

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة الضريبية

لقياس فعالية عمليات الرقابة الجبائية الخارجية وضمان تنفيذها بشكل يتماشى مع الأهداف والخطط الموضوعة.

$$\checkmark \text{ معدل تنفيذ برنامج الرقابة على الوثائق} = \frac{\text{عدد ملفات الرقابة على الوثائق المنفذة}}{\text{عدد الملفات المبرمجة في إطار الرقابة على الوثائق}} \times 100$$

هذا المؤشر يقيس نسبة الملفات التي تم تنفيذ الرقابة على الوثائق عليها من بين الملفات التي كانت مبرمجة لتلك الرقابة، بحيث يهدف هذا المؤشر إلى تقييم مدى قدرة الإدارة الجبائية على تنفيذ الخطط المبرمجة للرقابة الجبائية على الوثائق، إذ أن نسبة عالية لهذا المؤشر تعني أن معظم الملفات التي كانت مبرمجة قد خضعت بالفعل للفحص، كما أنه يساعد في تحديد أي فجوات بين التخطيط والتنفيذ، مما يمكن الإدارة من اتخاذ إجراءات لتحسين كفاءة وفعالية عمليات الرقابة على الوثائق. وعليه يمكن القول إن هذا المؤشر هو أداة مهمة لتقييم مدى التزام الإدارة الجبائية بتنفيذ خططها المتعلقة بالرقابة على الوثائق، وهو يعكس فعالية الإدارة في مراقبة صحة المعلومات الضريبية المقدمة.

$$\checkmark \text{ معدل الرقابة على المعاملات العقارية} = \frac{\text{عدد ملفات الرقابة على المعاملات العقارية المنفذة}}{\text{عدد الملفات المبرمجة في إطار الرقابة على المعاملات العقارية}} \times 100$$

يشير هذا المؤشر إلى عدد الملفات التي تم فعلاً تنفيذ الرقابة الجبائية عليها من بين الملفات المبرمجة المتعلقة بالمعاملات العقارية التي تم التخطيط لإجراء رقابة جبائية عليها خلال فترة زمنية محددة، بحيث يهدف هذا المؤشر إلى تقييم مدى نجاح الإدارة الجبائية في تنفيذ خططها المتعلقة بالرقابة على المعاملات العقارية، فإذا كان هذا المعدل مرتفع فذلك يدل على أن الإدارة قد نفذت معظم خططها في هذا المجال، وهنا تبرز أهمية هذا المؤشر من خلال ضما الامتثال الضريبي في القطاع العقاري والذي يعتبر أحد القطاعات التي قد تشهد تهرباً ضريبياً من خلال التلاعب في أسعار العقارات أو إخفاء المعلومات، لذا فإن تنفيذ الرقابة الجبائية في هذا المجال يساعد في كشف هذه الممارسات وضمان الامتثال.

$$\checkmark \text{ معدل تبادل المعلومات على المستوى الدولي (ERI) من خلال DGE/DWI} =$$

بحكم أن الجزائر تعتبر عضو في المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات لأغراض جبائية، والذي يهدف إلى وضع حد للسرية المصرفية ومكافحة التهرب الضريبي من خلال تعاون عالمي استباقي، إذ يُعد المنتدى العالمي الهيئة الرئيسية التي تعمل على تنفيذ المعايير الدولية لتبادل

المعلومات، من خلال أنشطته المتعلقة بالمتابعة والمراجعة من قبل النظراء وتعزيز القدرات، بحيث يضمن المنتدى تطبيق هذه المعايير الصارمة على مستوى العالم¹.

المعيار الأول الذي تم اعتماده وتنفيذه ينص على تبادل المعلومات عند الطلب (ERD) ، حيث يمكن للسلطة الضريبية أن تطلب معلومات محددة لدعم تحقيق ضريبي.

أما المعيار الثاني فينص على التبادل التلقائي للمعلومات (EAR) ، حيث يتم تبادل مجموعة محددة مسبقاً من المعلومات حول الحسابات المالية التي يحتفظ بها غير المقيمين تلقائياً كل عام، ويعزز هذا التبادل بضمان بقاء البيانات سرية وأنها محمية بشكل دقيق وآمن.

وهذا المؤشر يوضح عدد الملفات التي تم تقديم طلب معلومات دولي بشأنها مقارنة بعدد المكلفين بالضريبة المبرمجين ضمن هذا الإجراء، فالهدف من هذا المؤشر إذن هو تقييم مدى فعالية الإدارة الضريبية في تقديم الملفات التي تحتاج إلى تبادل المعلومات بشأنها مع دول أخرى، بحيث كلما كانت نسبته مرتفعة أشار ذلك إلى تنفيذ أفضل للبرامج الدولية لتبادل المعلومات الضريبية.

كما يمكن للإدارة الضريبية من خلال هذا المؤشر تقييم مستوى تعاونها مع الجهات الضريبية الدولية الأخرى وضمان أن المعلومات التي يجب تبادلها يتم مشاركتها بالفعل، مما يساهم في مكافحة التهرب الضريبي على نطاق دولي.

¹- FORUM MONDIAL SUR LA TRANSPARENCE ET L'ECHANGE DE RENSEIGNEMENTS A DES FINS FISCALES, Sur le site web : <https://web-archive.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/a-propos/presentation/> Date de la visite 12/08/2024.

خلاصة الفصل الثالث:

تم استعراض من خلال هذا الفصل دور الرقابة الجبائية كأداة حيوية في مواجهة التهرب الضريبي وتعزيز الحصيلة الضريبية من خلال تحليل الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية، وفعالية مختلف أشكال الرقابة في الحد من التهرب الضريبي، ومؤشرات الأداء الخاصة بالرقابة الجبائية.

حيث تم التركيز على الأسس القانونية التي تمنح السلطات الضريبية الصلاحيات اللازمة لمتابعة وتدقيق مختلف النشاطات والتعاملات والتصريحات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة، مما يعزز الشفافية والمساءلة ويقلل من فرص التهرب الضريبي.

كما تم تحليل فعالية الأشكال المختلفة للرقابة الجبائية، مثل الرقابة على الوثائق، والرقابة الميدانية المتمثلة في (التحقيق المحاسبي، التحقيق المحاسبي المصوب، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية) إضافة إلى الرقابة على المعاملات العقارية، في كشف محاولات التهرب الضريبي ومعالجتها، حيث أظهرت النتائج أن الجمع بين هذه الأساليب، ومحاولة دعمها من خلال معالجة جوانب النقص التي تعترضها، يوفر نهجاً شاملاً يمكن من خلاله تحسين الحصيلة الضريبية.

بالإضافة إلى ذلك، تناول الفصل مؤشرات الأداء التي تستخدمها الإدارة الضريبية لتقييم فعالية الرقابة الجبائية، وكيفية توجيه السياسات الضريبية بناءً على هذه المؤشرات، وخلص الفصل إلى أن الرقابة الجبائية، من خلال إطار قانوني متين واستخدام فعال لأدوات الرقابة، من الممكن أن تسهم بصورة كبيرة في تعزيز الحصيلة الضريبية وضمان توزيع عادل للأعباء الضريبية، مما يزيد الثقة في النظام الضريبي ويحسن الالتزام الطوعي لدى المكلفين بالضريبة.

الفصل الرابع: دراسة
ميدانية بمديرية كبريات
المؤسسات للفترة
(2020-2010)

تمهيد:

تعتبر الإصلاحات السياسية والاقتصادية التي جرت في الجزائر خلال عامي 1988 و 1989 ذات تأثيرات كبيرة على مسار الدولة، ذلك أنها ساهمت في تمهيد الطريق لدمقرطة النظام السياسي، واعتماد الرأسمالية كخيار اقتصادي وهو ما يعني تبني مبادئ السوق الحرة، حيث تمت زيادة دور القطاع الخاص وتقليص التدخل الحكومي في الاقتصاد وتعزيز المبادرات الفردية، هذه البيئة الجديدة فرضت على السلطات العمومية إجراء إصلاح جذري في تنظيم الإدارة الجبائية من خلال منحها صفة مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع باستقلاليتها المالية والإدارية.

هذه الإصلاحات التي بادرت إليها الجزائر كان هدفها الأساسي هو تحسين مستوى النمو الاقتصادي وتمويل الخزينة العمومية، وذلك ضمن إستراتيجية واضحة المعالم تلعب فيها الإدارة الجبائية دورا محوريا من خلال ارتقاء هذه الأخيرة من كونها أداة رقابية إلى رتبة إدارة عصرية وخدمائية، وفي هذا الإطار باشرت الإدارة الجبائية الجزائرية إصلاحات هيكلية تم من خلالها إنشاء مديرية كبريات الشركات، والتي تضطلع بمهمة تسيير ملفات كبار المكلفين بالضريبة بموجب أحكام المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002.

ففي هذا الفصل سنتطرق لدور هذه المديرية الحديثة النشأة في الرقابة الجبائية على تصريحات المؤسسات والشركات الواقعة تحت سلطتها ومدى مساهمتها في كشف مختلف عمليات التهرب الضريبي، وبالتالي المساهمة في زيادة الإيرادات الضريبية واسترجاع الحقوق المتهرب من دفعها وهذا بالتعرض لبعض حالات التحقيق المحاسبي الذي خضعت له مؤسسات كبرى خلال الفترة 2010-2020.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الثلاثة الآتية:

- المبحث الأول: تقديم مديرية كبريات المؤسسات والشركات الخاضعة لها؛
- المبحث الثاني: دراسة ميدانية لملفات خاضعة لمختلف أشكال الرقابة على مستوى DGE؛
- المبحث الثالث: متابعة وتقييم التحصيل الناتج عن مختلف أشكال الرقابة على مستوى DGE.

المبحث الأول: تقديم مديرية كبريات المؤسسات والشركات الخاضعة لها

سعيًا منها لتحقيق أهداف السياسة الجبائية القائمة أساسًا على الحفاظ وتطوير الإيرادات الضريبية، عمد المشرع إلى إحداث تغييرات جذرية على النظام الضريبي انطلاقًا من سنة 1991، إلا أن إصلاح النظام الضريبي في منأى عن تبني إدارة تتسم بالكفاءة والفعالية لتطبيقه قائمة على مصالح متخصصة، يكون جل تركيزها على ترسيخ الحس الجبائي في ذهنيات المكلفين بالضريبة والتحول من إدارة تهتم بالإعمال الجبائية فقط إلى إدارة مواطنة تهتم بالمول، في محاولة منها لإحداث التوازن بين التزاماتها وحقوقها من جهة والتزامات وحقوق المكلفين من جهة أخرى، لكي تحقق الأهداف المرجوة التي تصبو إليها.

لذلك كان من الواجب على المشرع الجبائي وفي إطار عصرنة الإدارة الجبائية التوجه إلى ضرورة تجميع وظائف الإدارة الجبائية في محاور واحد يقصده المكلف بالضريبة، بحيث تجمع المصالح الجبائية المختلفة في نفس المكان (وعاء، تحصيل، رقابة جبائية، منازعات)، كما يتم جمع المعلومات المتعلقة بالمكلف في ملف واحد، وعلى هذا الأساس تبنت المديرية العامة للضرائب هياكل متخصصة حسب حجم المكلف بالضريبة.

ومن بين هذه الهياكل مديرية كبريات المؤسسات التي تعنى بتسيير ملفات المؤسسات والشركات الكبرى، الشركات الأجنبية، والشركات البترولية، طالما أن هذه المؤسسات تعتبر الممول الأساسي لخزينة الدولة، ومحرك الاقتصاد الوطني كان من الضروري إنشاء هيئة ذو تنظيم خاص وكفاءات عالية للسهر على التعامل مع مختلف الوضعيات الجبائية لهذه الأخيرة وهو ما سنتطرق له من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: استحداث مديرية كبريات المؤسسات

في سياق برنامج الإصلاح الشامل للإدارة الجبائية، تم تأسيس هياكل جديدة على الصعيد الوطني لإدارة الضرائب، بهدف دمج جميع المصالح الجبائية الخارجية ضمن إطار موحد، هذه الهياكل مكلفة بمهام تشمل عمليات الوعاء، التحصيل، المنازعات الضريبية، والرقابة، وكذلك إدارة كافة الشؤون المتعلقة بالمكلفين بالضريبة، من أهمها مديرية كبريات المؤسسات.

الفرع الأول: نشأة مديرية كبريات المؤسسات

في إطار السعي المستمر لتحسين كفاءة إدارة الضرائب وتعزيز الرقابة الجبائية على الفئات المختلفة من الممولين، شهدت الجزائر تطورات هامة في هيكلية الإدارة الجبائية، حيث برزت الحاجة إلى إنشاء مديريات متخصصة تلبي احتياجات الرقابة على الفئات المختلفة من المكلفين بالضريبة، ومن بين هذه المبادرات جاء إنشاء مديرية كبريات المؤسسات ضمن الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب.

تأسست مديرية كبريات المؤسسات كجزء من الإصلاحات الجبائية التي تهدف إلى تحسين فعالية النظام الضريبي، بحيث كانت هذه الخطوة استجابة للتحديات المتزايدة التي تواجهها الإدارة الضريبية في التعامل مع الشركات الكبرى، والتي تلعب دوراً محورياً في الاقتصاد الوطني وتتمتع بتعقيد عملياتها المالية والمحاسبية وضخامتها وذلك تبعاً لحجمها، وهو ما يجعل إدارة ملفاتها الجبائية يتطلب مستوى عالياً من التخصص والكفاءة لضمان الامتثال الكامل بالقوانين الضريبية وتحصيل الإيرادات بشكل فعال.

لذلك، جاءت مديرية كبريات المؤسسات كهيئة متخصصة تهدف إلى توفير خدمات ضريبية متميزة ومركزة لهذه الفئة من الممولين هذا من جهة، ومن جهة ثانية فهي تضمن المتابعة الدقيقة لمجمل العمليات المالية والضريبية للشركات الكبرى، كما تعمل على تطوير استراتيجيات رقابية متقدمة تهدف إلى تعزيز الالتزام الضريبي وتقليل من فرص التهرب.

وقد كان إنشاء مديرية كبريات المؤسسات يعتبر خطوة أولى لتجسيد الإصلاحات الهيكلية التي باشرتها المديرية العامة للضرائب في إطار عصرنتها لمختلف هياكلها، وهذا بموجب أحكام المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 05-494 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005، والذي دخل حيز التنفيذ في جانفي 2006، حيث تم تدشين مقر مديرية كبريات المؤسسات المتواجد بالجزائر العاصمة¹ بتاريخ 09 جوان 2005 أما الانطلاق الفعلي للعمل فكان بتاريخ 06 جوان 2006، حيث تم استقبال أنداك حوالي 988 ملف جبائي لكبار المكلفين بالعاصمة وضواحيها كمرحلة أولية لانطلاق العمل بها، ثم بدأ في الارتفاع تدريجياً حتى وصل سنة 2014 إلى 2.433 ملف موزعة وفق الشكل التالي:

¹ - يتواجد مقرها بشارع مانع لخضر رقم 09 بن عكنون - الجزائر العاصمة-

الجدول رقم (4-1): تحديد عدد الملفات المسيرة من طرف DGE حسب قطاعات النشاط

عدد الملفات	تحديد القطاع
138 ملف	القطاع البترولي
1.244 ملف	القطاع شبه بترولي
1332 ملف	مجموع المؤسسات التابعة للمديرية الفرعية للمحروقات
349 ملف	القطاع الصناعي
251 ملف	القطاع الخدماتي
289 ملف	قطاع التجارة
162 ملف	قطاع الأشغال العمومية
1.051 ملف	مجموع المؤسسات التابعة للمديرية الفرعية لتسيير المؤسسات
2.433 ملف	المجموع الكلي

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مجلس المحاسبة، التقرير السنوي لسنة 2014، إتمام مشروع عصرنة الإدارة الجبائية (السنوات من 2006 إلى 2010)، ص 84.

بحيث أرادت الإدارة العامة للضرائب من خلال إنشاء هذه المديرية محاولة الوصول إلى إدارة مسؤولة في خدمة المكلفين بالضريبة، وهذا في ظل علاقة تبني على ثلاث اعتبارات أساسية وهي تبسيط الإجراءات والتعاملات، الاحترام، والعدالة هذا من جهة ومن جهة ثانية مكلف بالضريبة مسؤول ممثّل لواجباته كمواطن، ولما كان تنظيم الإدارة الجبائية قائم على أنواع الضرائب (ضرائب مباشرة، رسوم على رقم الأعمال، التسجيل والطابع) مما يجعل المكلف بالضريبة مشتتاً ومضطرباً للتعامل مع عدة مخاطبين قد يندم التنسيق بينهم، كان لزاماً على المشرع الجبائي التخلي عن هذا التنظيم وتبني إدارة جديدة تقوم على تعدد الخدمات، وتتمحور حول أربع صلاحيات وهي الفرض الجبائي، التحصيل، الرقابة والمنازعة الجبائية، بحيث كان الهدف الأساسي من الاعتماد التدريجي للإدارة الموحدة السماح للمكلفين بالضريبة أن يكون لهم ملفاً جبائياً واحداً.¹

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات فرعية، والتي تم تحديدها بموجب قرار وزاري مشترك² بين وزير المالية والمدير العام للتوظيف العمومي، وقد جاء هذا القرار لتوسيع نطاق صلاحيات المصالح الخارجية للضرائب، بالإضافة إلى إعادة هيكلتها بشكل شامل، تتألف هذه

¹ - فتحة قرقوس، مديرية كبريات المؤسسات، أطروحة دكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق سعيد حمدين، جامعة الجزائر 01 بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2016/2017، ص 11.

² - المادة 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، المؤرخ في 2009/03/29.

المديريات الفرعية من المديرية الفرعية للجباية الخاصة بالمحروقات، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات، المديرية الفرعية للمنازعات، والمديرية الفرعية للوسائل، كما تحتوي المديرية أيضًا على قبضة، ومصلحة لاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة، ومصلحة للإعلام الآلي¹.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات:

يتعين على الأشخاص المعنويين الخاضعين لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات أداء واجباتهم الجبائية وفقًا للشروط المحددة بواسطة التنظيم المعمول به لدى مصالح هذه المديرية، ويأتي ذلك كجزء من التنظيم الجديد الذي اعتمدته المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، حيث أدى إنشاء مديرية كبريات المؤسسات إلى تصنيف المكلفين بالضريبة على هذا الأساس، مما جعل جميع الوظائف الجبائية تتركز في إطار هيكلي موحد².

وقد تمت إحالة مسألة تحديد هياكل مديرية كبريات المؤسسات إلى التنظيم، وبشكل خاص إلى المرسوم التنفيذي رقم 02/303، الذي تنص مادته الثانية على أن المصالح الخارجية لإدارة الضرائب تتألف من: المديريات الجهوية للضرائب، مديرية كبريات المؤسسات، مديرية الضرائب الولائية، والمصالح الجهوية للأبحاث والتحقيقات، المفتشيات، وقباضات الضرائب، وعليه فهذه المادة في الفقرة الثانية قد أحدثت مصلحة خارجية جديدة تابعة للإدارة العامة للضرائب ألا وهي مديرية كبريات المؤسسات، والتي تعنى بتسيير ملفات الشركات والمؤسسات التي نصت عليها المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002، ويتمثل دورها أساساً فيما يلي³:

- ✓ مسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛
- ✓ إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع ومعاينتها والمصادقة عليها؛
- ✓ إعداد الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- ✓ البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- ✓ إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها؛
- ✓ المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير؛
- ✓ التموين بالطوابع ومسك محاسبتها،
- ✓ دراسة التظلمات ومعالجتها، والعمل على متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛

¹ - موقع المديرية العامة للضرائب متاحة على الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz/about-us-ar/dgi>، تاريخ زيارة الموقع 2024/05/15.

² - فتحة قرقوس، مرجع سابق، ص 118.

³ - المادة 03 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 2002/09/28، مرجع سابق.

- ✓ تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها؛
- ✓ تحليل عمليات التحصيل وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها؛
- ✓ إعداد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها والسهر على تنفيذها وتحسينها؛
- ✓ ضمان تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وإعداد التقديرات لميزانية المطابقة؛
- ✓ توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- ✓ ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- ✓ نشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجباية؛
- ✓ التعاون والتنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.

وقد أضاف المرسوم 02-303 في مادته الرابعة المادتين أربعة مكرر وأربعة مكرر 01 للمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 والتي حددت هيكلية مديرية كبريات المؤسسات، حيث تم تقسيمها إلى خمس مديريات فرعية والتي تنفرع بدورها إلى مكاتب ومصالح، بحيث تم تنظيم هذه الأخيرة بمقتضى القرار الوزاري المشترك بين وزارة المالية والسلطة المكلفة بالوظائف العمومي المؤرخ 07 يونيو 2005 الذي يحدد تنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات، علما أن هيكلية هذه المديرية قد أدخلت عليها عدة تعديلات وهذا تماشيا مع مقتضيات كل مرحلة ولتواكب مختلف التغيرات والتطورات التي تحدث في المحيط الاقتصادي، ويمكن ذكر التقسيم الهيكلي الحالي ودور كل مديرية فرعية فيما يلي:¹

1- المديرية الفرعية لجباية المحروقات:

تتكفل هذه المديرية بالمهام التالية:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات العاملة في القطاعين البترولي وشبه البترولي، وكذلك الشركات الأجنبية غير المقيمة والخاضعة للقانون الجزائري،
 - إعداد برامج مراجعة هذه الملفات وتنفيذها؛
 - إعداد التشخيصات الدورية، وإجراء التحاليل والإحصائيات، وتحضير مخططات العمل.
- تضم هذه المديرية الفرعية ثلاث مكاتب تعمل على تسييرها وهي:

¹ - المواد من 03 إلى 24 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009، مرجع سابق.

1-1- مكتب تسيير الملفات الجبائية، ويكلف بما يلي:

- ضمان التكفل بالتصريحات الجبائية الشهرية والسنوية ومراقبتها؛
- ضمان فحص ومعالجة طلبات الشراء بالإعفاء والنظم الامتيازية، وطلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة وكذا كل الإجراءات الأخرى المتعلقة بتسيير الملفات الجبائية.

ويضم هذا المكتب مصلحتين (02) وهما:

- مصلحة المؤسسات البترولية؛

- مصلحة المؤسسات شبه البترولية.

1-2- مكتب المراجعات الجبائية، ويكلف بـ:

- إعداد وتنفيذ برامج مراجعة المؤسسات البترولية وشبه البترولية والشركات غير المقيمة؛
- إنجاز كل تحرر أو بحث يخص الشركات البترولية وشبه البترولية والشركات غير المقيمة.

ويضم هذا المكتب المصلحتين التاليتين:

- مصلحة مراجعة المؤسسات البترولية؛

- مصلحة مراجعة المؤسسات شبه البترولية.

1-3- مكتب الإحصائيات والملخصات، ويكلف بـ:

- إعداد البيانات الإحصائية الدورية ووضعيات التلخيص ودمج الملفات وكذا تحيين قاعدة المعطيات؛
- تنسيق ومتابعة الشركات التابعة لقطاع المحروقات مع المصالح المختصة للوزارة المكلفة بالطاقة والمناجم.

ويضم هذا المكتب مصلحتين:

- مصلحة الإنتاجات الدورية؛

- مصلحة التحاليل.

2- المديرية الفرعية للتسيير، والتي تكلف بـ:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للقانون العام وكذا المؤسسات غير المقيمة؛
- مهام الوعاء ومتابعة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم؛
- معالجة ملفات استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

هذه المديرية بدورها تتكون من ثلاث مكاتب وهي:

1-2- مكتب تسيير الملفات، ويكلف بما يلي:

- استلام التصريحات واستغلالها وكذا مراقبة الملفات على أساس المستندات؛
- تسيير ومتابعة النظم الجبائية الامتيازية والخاصة؛
- التكفل بالتحقيق الأولي في المنازعات.

ويضم هذا المكتب أربع (04) مصالح وهي:

- مصلحة قطاع الصناعات؛
- مصلحة قطاع البناء والأشغال العمومية؛
- مصلحة قطاع التجارة؛
- مصلحة قطاع تأدية الخدمات.

2-2- مكتب التدخلات ودعم التسيير، ويكلف بـ:

- متابعة التكفل بمقارنة المستندات؛
- معالجة طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة؛
- القيام بالتدخلات المنتظمة والمعاينات في عين المكان.

ويضم هذا المكتب مصلحتين وهما:

- مصلحة متابعة الامتيازات الجبائية واسترجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
- مصلحة المعاينات ومتابعة المعلومة الجبائية.

2-3- مكتب مراقبة التحصيل والتصفية، ويكلف بالمهام التالية:

- ضمان تقييم عمل التحصيل ومتابعته دوريا وإحصائيا،
- ضمان متابعة وتطهير قيود القباضة والتصفية المحاسبية لها وكذا عقد إجراءات القيد على الحساب.

ويضم هذا المكتب مصلحتين هما:

- مصلحة تصفية الحسابات؛
- مصلحة الإحصائيات والتقديرات.

3- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات، والتي تكلف بالمهام التالية:

- تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها؛
 - اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة؛
 - البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع انجاز التحقيقات والتحريات.
- هذه المديرية تعمل على تسيير مكنتين وهما:

3-1- مكتب المراجعات، والذي يكلف بما يلي:

- إعداد مشروع برنامج المراجعة ومتابعة تنفيذه؛
- السهر على احترام قواعد المراقبة وإجراءاتها.

ويضم هذا المكتب مصلحتين تعملان في شكل فرق:

- مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع الصناعة والبناء والأشغال العمومية؛

- مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع التجارة وتأدية الخدمات.
- 3-2- مكتب البطاقات والمقارنات والتحريات، والذي يكلف بـ:**
 - تشكيل مختلف البطاقات الممسوكة وتسييرها؛
 - تنفيذ إجراءات التحقيقات والتحريات والبحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها؛
 - المساعدة في مراجعات المحاسبة.
- ويضم هذا المكتب ثلاث مصالح (03) تعمل في شكل فرق وهي:
 - مصلحة البطاقات والمقارنات؛
 - مصلحة الأبحاث والتحريات؛
 - مصلحة المساعدة ودعم المراقبة.
- يحدد المدير الفرعي لهذه المديرية تحت إشراف مدير كبريات المؤسسات، سياسة الرقابة الجبائية عن طريق جملة من التوجيهات، بحيث يتكفل رئيس كل مكتب بتطبيق هذه التوجيهات ويتدخل في إعداد برامج الرقابة ومتابعتها.
- وعلى رؤساء الفرق توزيع ملفات الرقابة على المحققين، ومتابعة عمليات الرقابة عن طريق عقد اجتماعات أسبوعية معهم، كما يصادق على التبليغات وتقارير الرقابة، وهنا تجدر الإشارة إلى أن الدور الأساسي لهذه المصالح هو مكافحة التهرب الضريبي بكل أنواعه، عن طريق كشف كل الحيل التي يلجأ إليها المتهربون من الضرائب ومحاولة الحد منها.
- 4- المديرية الفرعية للمنازعات، وتكلف بما يلي:**
 - فحص الشكاوى والطعون الخاضعة لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات ودراستها؛
 - تحضير الملفات النزاعية المتعلقة بالقضايا المقدمة للهيئات القضائية المختصة مع فحص هذه الملفات ومتابعتها؛
 - تبليغ القرارات والأمر بصرفها.
- هذه المديرية تتطوي على ثلاثة مكاتب تعمل على تسييرها وهي كالتالي:
 - 4-1- مكتب الشكاوى، ويكلف بـ:**
 - معالجة الشكاوى التي تقدمها المؤسسات والمتعلقة بالوعاء والمراقبة والتحصيل.
 - بحيث يضم هذا المكتب مصلحتين هما:
 - مصلحة منازعات الوعاء والتحصيل؛
 - مصلحة منازعات مراجعات المحاسبة.
 - نلاحظ من خلال هذا التقسيم للمصالح اعتماد فكرة التخصص في تشكيلها، وهو ما يسمح بتسهيل العمل على مستوى المديرية ويحسن من كفاءتها.

4-2- مكتب لجان الطعن والمنازعات القضائية، والذي يكلف بـ:

- التكفل بطلبات المكلفين بالضريبة المقدمة للجان الطعن المركزية؛
 - التكفل بطلبات القبول كعديمة القيمة لمبلغ الضرائب والرسوم التي يرى أنه يستحيل تحصيلها وتلك التي ينبغي قبول إعفاء المسؤولية عنها أو في إرجاء الدفع؛
 - متابعة المنازعات أمام الجهات القضائية الإدارية والجزائية.
- هذا المكتب يضم مصلحتين هما:
- مصلحة لجان الطعن؛
 - مصلحة المنازعات القضائية.

4-3- مكتب التبليغ والأمر بالدفع، ويكلف بـ:

- إعداد وإرسال الإشعارات بتبليغ القرارات المتخذة في حالة الطعن النزاعي أو الإعفائي والقيام بإجراءات الأمر بالدفع لإحكام القرارات القضائية المتخذة وإعداد الإحصائيات عن كل ذلك.
- يضم هذا المكتب مصلحتين وهما:
- مصلحة التبليغات؛
 - مصلحة الأمر بالدفع والإحصائيات.

5- المديرية الفرعية للوسائل، والتي تكلف بما يلي:

- ضمان تسيير المسارات المهنية للمستخدمين والمبادرة بالأعمال التكوينية؛
 - ضمان إعداد الميزانية السنوية والحساب الإداري ومسك الجرد والأمر بدفع التخفيضات؛
 - ضمان متابعة وتنسيق جهاز تقييم الأداء في إطار مؤشرات التسيير
- وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي كالتالي:

5-1- مكتب المستخدمين والتكوين، والذي يكلف بـ:

- إعداد مخطط تسيير الموارد البشرية ومتابعة تنفيذه؛
- إعداد مخططات التكوين بالاتصال مع مخطط التكوين السنوي ومتعدد السنوات للمديرية العامة للضرائب؛

هذا المكتب ينطوي على مصلحتين هما:

- مصلحة المستخدمين؛
- مصلحة التكوين.

5-2- مكتب الوسائل، ويكلف بما يلي:

- تسيير الوسائل المادية الضرورية لعمل المصالح؛
- التكفل بالجوانب المتعلقة بالأمن والنظافة؛

- تنظيم وتموين وتسيير مخزن المطبوعات والأرشيف.
- ويضم هذا الأخير مصلحتين تتمثلان في:
 - مصلحة الصفقات والصيانة؛
 - مصلحة متابعة المطبوعات والأرشيف.
- 5-3- مكتب عمليات الميزانية، ويكلف بـ:**
 - الأمر بدفع الأجور والمنح والتعويضات وكذا نفقات التسيير؛
 - الأمر بدفع التخفيضات؛
 - الإعداد السنوي للحساب الإداري
- يضم هذا المكتب مصلحتين هما:
 - مصلحة نفقات التسيير؛
 - مصلحة المحاسبة.
- 6- قباضة الضرائب، والتي تكلف بالعمليات التالية:**
 - التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات العفوية المنجزة أو الجداول العامة، أو الفردية المتخذة ضدهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
 - تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري العمل بهما والمتعلقة بالتحصيل القصري للضريبة؛
 - مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العمومية وتقديم حسابات التسيير المعدة لمجلس المحاسبة.
- وتضم قباضة الضرائب ثلاث مصالح وهي¹:
 - **مصلحة الصندوق:** تتولى هذه المصلحة مسؤولية التأكد من صحة وشرعية سندات الدفع (Les effets de règlement)، حيث يمكن دفع الضريبة إما نقدًا أو عبر الشيكات أو التحويلات البنكية أو البريدية، ففي حالة الدفع النقدي فإنه لا تثار أي إشكالات، أما في حالة الدفع بواسطة الشيكات، فمن الواجب على أعوان القباضة المكلفين بالصندوق بمراقبتها والتحقق من شرعيتها، وذلك من خلال التأكد من وجود بعض البيانات الضرورية على الشيك، مثل تاريخ إصداره، وتحديد قابض الضرائب في مديرية كبريات المؤسسات كمستفيد، بالإضافة إلى توقيع المكلف بالضريبة (الساحب)، وتطابق مبلغ الشيك المدون بالأرقام مع المبلغ المدون بالحروف، وفي حالة غياب أي من هذه البيانات يمكن رفض الشيك، كما يجب التحقق من احتواء التصريحات المرتبطة بالدفع على الرقم الجبائي وتفصيل مبالغ الضريبة والرسوم، ومقارنتها بمبلغ الشيك، حيث يجب أن يكون مبلغ الشيك مساوياً على الأقل للمبلغ الواجب دفعه والمصرح به.

¹ - فتيحة قرقوس، مرجع سابق، ص ص 128 - 129.

- **مصلحة المحاسبة:** تتولى هذه المصلحة إدارة المحاسبة بانتظام وفقاً لقواعد المحاسبة العمومية، حيث يقوم الأعوان الجبائيين بتسجيل جميع المداخل والأعباء التي تتحقق على مستوى مصلحة الصندوق، يتكفل هؤلاء الأعوان بتقيد كافة العمليات بشكل يومي، شهري، وحتى سنوي، بإدراجها ضمن الحسابات المناسبة في الخزينة العمومية.

بصفة عامة، تقوم هذه المصلحة بإجراء وفقاً يومياً للصندوق، حيث يتم تقيد جميع العمليات ضمن السجلات المخصصة لهذا الغرض، كما يمكن أيضاً إجراء وقف استثنائي للصندوق بطلب من المراقب في حالة الرقابة على تسيير القبضة. بعد ذلك، يقوم الأعوان الجبائيون بتسجيل جميع العمليات الضرورية في السجلات على الحاسوب وفقاً لطبيعة كل عملية واختلاف وسائل الدفع. بالإضافة إلى ذلك، يتولون تنفيذ جميع العمليات المحاسبية اللازمة لإعداد الميزانيات الشهرية والسنوية للقبضة.

- **مصلحة المتابعات:**

7- **مصلحة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة، وتكلف بما يلي:**

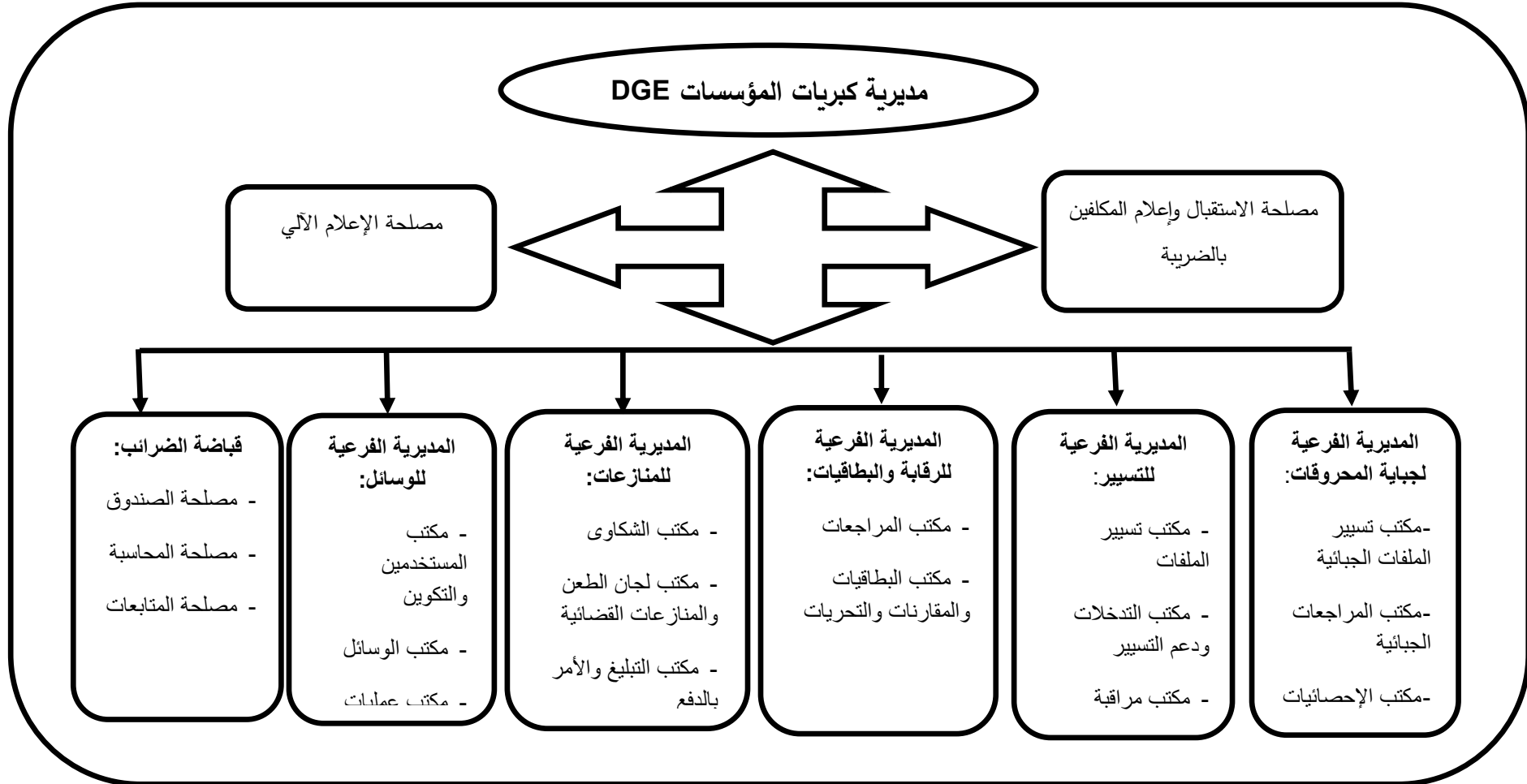
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات في اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات لتذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم الجبائية؛

- التكفل بحاجيات مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص الوثائق الجبائية.

8- **مصلحة الإعلام الآلي، وتكلف بـ:**

- ضمان استغلال التطبيقات وتأمينها؛
- ضمان تسيير التأهيلات وتراخيص الدخول؛
- ضمان تحيين الملفات التقنية للتجهيزات المعلوماتية والتطبيقات المستعملة.

الشكل رقم (4-1): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مديرية كبريات المؤسسات.

المطلب الثاني: تأطير مديرية كبريات المؤسسات

يتم تعيين مدير لمديرية كبريات المؤسسات بموجب مرسوم رئاسي، ويقوم هذا المدير بقيادة المديرية بمساعدة نواب له يتولون رئاسة المديريات الفرعية والذين يعينون بدورهم بموجب مرسوم وهو ما نصت عليه المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، كما يُعين على رأس كل مكتب رئيس مكتب، أما رؤساء المصالح فيتولون مسؤولية تنفيذ المهام المناطة بمديرية كبريات المؤسسات، بالإضافة إلى ذلك يُعين قابض للضرائب ونائب له والذي يتمتع بصلاحيات (Fondé de Pouvoir) لإدارة قباضة الضرائب، هؤلاء الأفراد يشكلون الكادر الإداري لمديرية كبريات المؤسسات، وهم مسؤولون عن الإدارة والإشراف على تنفيذ المهام القيادية والتنفيذية بأعلى مستويات من الكفاءة.

الفرع الأول: الكادر القيادي لمديرية المؤسسات الكبرى

يتكون الكادر القيادي لمديرية كبريات المؤسسات من مجموعة إطارات تتولى مهام تسيير هذه الهيئة التي تعتبر إحدى واجهات الاقتصاد الوطني ويتمثل في:

أولا/ المدير Le directeur:

تنص المادة السادسة من المرسوم التنفيذي رقم 06/327، الذي ألغى أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91/60، على أن تعيين مدير كبريات المؤسسات ونواب المدير يتم بموجب مرسوم، وأن وظيفتي مدير كبريات المؤسسات ونائب المدير تعتبران وظائف عليا في الدولة، وتوضح المادة أن المرتب المرتبط بوظيفتي مدير كبريات المؤسسات ونائب المدير يعادل المرتب المرتبط بتصنيف مدير ونائب مدير في الإدارة المركزية¹.

يتوافق مضمون هذه المادة مع ما نصت عليه المادة الخامسة مكرر، التي أدخلت بموجب المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي رقم 02/303، بناءً على ذلك فإن مديرية كبريات المؤسسات يرأسها مدير يتم تعيينه بموجب مرسوم رئاسي بناءً على اقتراح من وزير المالية.

1- مهامه:

يتولى مدير مديرية كبريات المؤسسات مهام الإشراف على تنفيذ السياسة المرسومة من قبل المصالح المركزية، بالإضافة إلى تنشيط وتنسيق ومراقبة أنشطة المديريات الفرعية التي تقع تحت سلطته. وبهذا، تكون للمدير مسؤوليات داخلية تتعلق بالإدارة والتنسيق الداخلي، وأخرى خارجية تتصل بتنفيذ السياسة العامة والتفاعل مع الجهات المعنية والتي يمكن ذكرها فيما يلي:²

1-1- المهام الداخلية: في إطار الإدارة الداخلية لمديرية كبريات المؤسسات، يتولى المدير مسؤولية التنسيق والتنسيق بين مساعديه والمصالح الأخرى (liaison de services) يشمل ذلك عقد

¹- المادة 06 من المرسوم التنفيذي 06-327، مرجع سابق.

²- فتحة قرقوس، مرجع سابق، ص 136.

اجتماعات أسبوعية مع المدراء الفرعيين، وأخرى شهرية تجمع المدراء الفرعيين ورؤساء المكاتب، وذلك بهدف متابعة تطبيق برنامج مخطط العمل المقرر إنجازه وضمان سير العملية بكفاءة.

1-2- المهام الخارجية: يقوم مدير كبريات المؤسسات بإعداد وتقديم تقارير دورية للمصالح المركزية، توضح الأنشطة والعمليات التي تنفذها المديرية. كما يتحمل مسؤولية تنفيذ وتطبيق القرارات الصادرة عن هذه المصالح، بما يضمن انسجام المديرية مع التوجيهات والسياسات العامة. بالإضافة إلى ذلك، يتولى المدير إعداد مخطط النشاط الذي يرسم الخطوط العريضة لعمل المديرية ويحدد الأولويات والأهداف التي يجب تحقيقها.

وهناك جانب آخر من المهام في هذا الإطار يتمثل في كونه الممثل القانوني للإدارة الجبائية في التعامل مع المكلفين الخاضعين لسلطته، إذ يمتلك المدير سلطة اتخاذ القرارات التي تؤثر على عمليات الجبائية وتطبيق السياسات الضريبية، هذا الدور يتطلب منه التفاعل المستمر مع مسؤولي مصالح المديرية، حيث يضمن تطبيق القوانين والتعليمات الضريبية بفعالية، مما يعزز من التزام هذه المؤسسات بالأنظمة الضريبية ويساهم في تحقيق أهداف السياسة المالية للدولة.

2- ديوان المدير:

تشكل فرقة من المساعدين الشخصيين للمدير، يتم اختيارهم بعناية من بين الأشخاص المؤهلين والأكفاء، وتكون هذه الفرقة تحت إشرافه المباشر، يتميز عمل هذه الفرقة بارتباط وثيق مع المدير حيث يعملون جنباً إلى جنب مع المدراء الفرعيين لتقديم المقترحات والحلول المناسبة فيما يتعلق بالتطورات القانونية والفقهية، بالإضافة إلى اقتراح الإجراءات الداخلية اللازمة لتحسين أداء مديرية كبريات المؤسسات، تقوم هذه الفرقة بإرسال جميع الاقتراحات إلى المصالح المركزية للحصول على آرائها والمصادقة عليها، كما تتولى مسؤولية إجراء الدراسات الإحصائية والتقديرات المستقبلية بناءً على طلب المديرية العامة، وذلك لضمان التخطيط السليم وتوقع التحديات المقبلة بفعالية¹.

أما مصلحة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة فهي مصلحة توضع مباشرة تحت سلطة مدير كبريات المؤسسات.

ثانياً/ المدراء الفرعيون (نواب المدير):

يتم تعيينهم بمرسوم رئاسي باقتراح من وزير المالية وهذا ما نصت عليه المادة السادسة من المرسوم التنفيذي 327/06، يتأسسون المديرية الفرعية الخمسة حيث تتولى إعداد برامج النشاطات التي تقوم المصالح التنفيذية بتنفيذها، كما تتولى إعداد القرارات والأحكام الضرورية لتطبيق التوجيهات

¹ - المرجع نفسه.

الصادرة عن المصالح المركزية ومتابعة تنفيذها. بالإضافة إلى ذلك، تقوم المديريات الفرعية بتنشيط وتنسيق ومراقبة نشاطات المكاتب التابعة لها، وتعد تقارير دورية حول تنفيذ نشاطاتها¹.

تعتبر هذه الوظيفة من المناصب العليا في الدولة، حيث يحمل نائب المدير رتبة مدير في الإدارة المركزية،² يشكل جميع نواب المدير المجلس المصغر للمديرية (Conseil Restreint des Membres de Direction).

وتوكل للمدراء الفرعيين المهام التالية:³

- تنفيذ القرارات التي يصدرها المدير بدقة، ويضطلعون بمهمة إعداد برامج العمل التي تضع الخطط والإجراءات اللازمة لتحقيق الأهداف المحددة، كما يلتزمون بإعداد تقارير دورية شاملة توضح تفاصيل نشاطات المصالح التي يشرفون عليها، وتقديمها بانتظام لضمان متابعة سير العمل وتقييم مدى التقدم المحرز في تنفيذ المهام الموكلة إليهم؛

- المشاركة في مختلف اجتماعات العمل؛

- تتولى المديرية الفرعية إعداد تقرير تشخيصي سنوي شامل يوضح الوضعية الحالية للمديرية، وذلك من خلال تحليل مفصل للأداء والأنشطة التي تم تنفيذها خلال العام، يتم بعد ذلك تحضير مخطط تطبيق استراتيجي يهدف إلى تحسين الأداء وتحديد الأهداف المستقبلية، بحيث يشارك في هذا التحضير كل من رؤساء المكاتب والمصالح، حيث يساهمون بخبراتهم ومعرفتهم الميدانية لضمان أن يكون المخطط واقعياً وقابلاً للتنفيذ، مما يعزز كفاءة العمل ويضمن تحقيق الأهداف المرجوة؛

- تنسيق الأعمال مع مختلف المديريات الفرعية الأخرى؛

- تسيير مختلف علاقاته مع المصالح الخارجية،

- استقبال المكلفين بالضريبة.

الفرع الثاني: إدارات المهام الإدارية

تتولى المصالح المكلفة بالمهام التنفيذية مسؤولية تنفيذ السياسة القيادية للإدارة، حيث يرأس هذه المصالح مسؤولون يشكلون جزءاً من الكادر الإداري الأساسي في الإدارة الجبائية، هؤلاء المسؤولون يتمتعون بخبرات ومهارات تمكنهم من توجيه العمل اليومي وضمان تطبيق الاستراتيجيات والسياسات المقررة بكفاءة وفعالية، بما يحقق الأهداف المرجوة للإدارة.

¹ - Rapport général du comité de la réforme des structures et des missions de l'Etat, Tome II Juillet 2001, p 122.

² - المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق.

³ - فتحة قرقوس، مرجع سابق، ص 137.

أولاً/ قابض الضرائب (Le receveur):

- وهو أحد أعضاء المجلس المصغر لمديرية كبريات المؤسسات حيث توكل إليه المهام التالية:¹
- يتولى تحصيل مختلف الضرائب والرسوم المستحقة الأداء التي تدرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات؛
 - تنشيط عمل القباضة وذلك من خلال تعزيز وتحسين فعالية وكفاءة العمليات داخل قباضة الضرائب؛
 - المصادقة على طلبات تقسيط دفع المستحقات الضريبية للمكلفين بالضريبة تعني مراجعة واعتماد الطلبات المقدمة من قبل المكلفين الذين يواجهون صعوبة في سداد مستحقاتهم الضريبية دفعة واحدة. تتضمن هذه العملية تقييم الأوضاع المالية للمكلفين بالضريبة وتحديد جدول زمني مناسب لتسديد المبالغ المستحقة على أقساط وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها، مع ضمان تحقيق التوازن بين تيسير السداد للمكلفين وضمان تحصيل الإيرادات الضريبية في الوقت المناسب؛
 - استقبال المكلفين بالضريبة؛
 - إعداد تقارير دورية عن تسيير مصلحته؛
 - التوقيع على مستخرج الجداول؛
 - تقديم اقتراحات حول الأهداف السنوية المراد تحقيقها في مجال التحصيل الجبائي مثل تحديد مستويات الإيرادات المستهدفة، تحديد الأولويات في التحصيل، واستراتيجيات تحسين كفاءة جمع الضرائب، ومناقشة هذه الأخيرة مع الأطراف المعنية.
 - المصادقة على الكتابات المحاسبية اليومية، الشهرية والسنوية؛
 - التوقيع على الوثائق المحاسبية التي ترسل للخزينة العمومية (Balance et pièces annexes)؛
 - إعداد برامج تدخل مصلحة المتابعات بناء على توجيهات المدير والإدارة المركزية؛
 - التوقيع على سندات المتابعة (Les actes de poursuite)؛
 - التأشير على رزنامة المتابعات (Agenda de poursuites)؛
- علماً أن القابض يكون في علاقة دائمة مع مصالح الخزينة العمومية.

ثانياً/ نائب قابض الضرائب (Le fondé de pouvoir):

الشخص الذي ينوب عن قابض الضرائب ويقدم له المساعدة في أداء مهامه هو نائب قابض الضرائب، حيث يتولى هذا الأخير مسؤوليات متعددة تشمل الإشراف على الرقابة الداخلية للقباضة، ومتابعة أعمال مصلحة المحاسبة لضمان دقة العمليات المالية، كما يعمل على مراقبة سير أعمال

¹ - المرجع نفسه.

مصلحة المتابعات لضمان تنفيذ الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم، ويشرف على مختلف الأنشطة والمهام الأخرى المتعلقة بإدارة القباضة، لضمان سير العمل بكفاءة وفعالية.

ثالثا/ رؤساء المكاتب (Les chefs de bureaux):

يعتبر المكتب الوحدة الإدارية الأساسية داخل المديرية، ويتولى مسؤولية تنفيذ السياسة الموضوعية من قِبل المصالح المركزية.¹ كما ذكر سابقاً، تُقسّم كل مديرية فرعية إلى مجموعة من المكاتب، عادةً لا يتجاوز عددها الأربعة، ويرأس كل مكتب رئيس يتم تعيينه من قِبل مدير كبريات المؤسسات بناءً على اقتراح من نائب المدير للمديرية الفرعية المعنية، يُعد رؤساء المكاتب أعضاء في مجلس الإدارة الذي ينعقد شهرياً، ويعملون بشكل مباشر مع المصالح التي يديرونها تحت إشراف المدير الفرعي.

يتولى رئيس المكتب تنفيذ قرارات السلطة العليا، وينظم الأعمال داخل المكتب للتأكد من سير العمل بسلاسة وفعالية، كما يقدم تقارير حول المشاكل التي تواجه المكتب، ويقوم بدراسة الملفات المعقدة التي تطرحها المصالح، ويتابع القضايا الخاصة بشكل شخصي، بالإضافة إلى ذلك يقدم رئيس المكتب اقتراحات حول خطة العمل الخاصة بمكتبه، مما يساهم في تحسين الأداء وتحقيق الأهداف المحددة.²

إلى جانب هذه المهام العامة التي تنطبق على جميع رؤساء المكاتب، يتولى رئيس المكتب مهام خاصة تتعلق بطبيعة مكتبه. فعلى سبيل المثال، يكون مسؤولاً عن المصادقة على الأعمال التي ينفذها رؤساء المصالح والأعوان التابعين له، مثل إصدار الجداول، متابعة ومعالجة استرجاع الرسم على القيمة المضافة، ومراقبة الوثائق، بالإضافة إلى المصادقة على الجداول.

رابعا/ رؤساء المصالح (Les chefs de services):

المصلحة هي وحدة إدارية تقع على مستوى المديرية، وتنقسم المكاتب بدورها إلى عدة مصالح، بحيث لا يتجاوز عدد المصالح أربعاً في كل مكتب، يُعين على رأس كل مصلحة رئيس من قبل مدير كبريات المؤسسات، يُستخدم مصطلح "رئيس مصلحة" عادة لتحديد السلطة المسؤولة عن إدارة معينة أو مجموعة من المصالح.

يتحمل رئيس المصلحة مسؤولية كاملة عن الأداء الجيد لمصلحته، ويشرف على الأعوان العاملين تحت سلطته، حيث ينسق معهم لإنجاز المهام والأنشطة المطلوبة، ويتمتع رئيس المصلحة بصلاحيات اتخاذ جميع التدابير الضرورية لضمان سير العمل بشكل فعال داخل إدارته. بالإضافة إلى

¹ - Rapport général du comité de la réforme des structures et des missions de l'Etat, op.cit, p121.

² - فتحة قرقوس، مرجع سابق، ص 138.

ذلك، يكون رئيس المصلحة مسؤولاً مباشرة أمام رئيس المكتب، ويتكفل بتنفيذ جميع المهام التي تقع ضمن نطاق مصلحته بالتعاون مع فريقه من الأعوان¹.

خامسا/ أعوان مديرية كبريات المؤسسات:

فيما يتعلق بأعوان مديرية كبريات المؤسسات، يجدر بالذكر أنه تم اختيارهم من بين أكفأ الأعوان العاملين على مستوى المديريات الولائية، وذلك استناداً إلى بطاقات الرغبات التي تم توزيعها عليهم، وبعد ذلك تم إجراء مقابلات للأعوان الراغبين في الانضمام إلى هذا الهيكل الجديد مع مجموعة من الإطارات على مستوى الإدارة المركزية، حيث قام هؤلاء الإطارات باختيار الأعوان الذين تتوفر فيهم معايير الكفاءة العلمية والقانونية والتقنية المطلوبة.

حيث تتكون مديرية كبريات المؤسسات من طاقم من النساء والرجال، يبلغ عددهم ما مجموعه 146 موظفاً من جميع الدرجات، بينهم 64 امرأة و82 رجلاً، تتراوح أعمار الموظفين بين أقل من 30 عاماً إلى 59 عاماً، حيث يمثل معظم الموظفين الفئة العمرية من 30 إلى 50 عاماً، تليها الفئة من 51 إلى 59 عاماً، وأقل نسبة في الفئة العمرية دون 30 عاماً.

قبل أن تبدأ المديرية عملها بشكل فعلي، خضع هؤلاء الأعوان لدورات تدريبية مكثفة تهدف إلى تحضيرهم للعمل وفق أساليب جديدة وحديثة في التسيير. وفي إطار سعي الإدارة الجبائية إلى تقديم أفضل الخدمات للمكلفين بالضريبة، تبنت برنامجاً تكوينياً مستمراً لأعوانها، يهدف إلى تحديث معلوماتهم وتزويدهم بالمستجدات الضريبية الحديثة، لضمان تقديم خدمات ذات جودة عالية.

المطلب الثالث: شروط الخضوع لمديرية كبريات المؤسسات

بموجب قانون المالية لسنة 2002 وفي مادته 32 تم تحديد طبيعة المكلفين الذين يخضعون إجبارياً لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بحيث نصت هذه المادة على ما يلي²:

يخضع الأشخاص المعنويون المذكورون أدناه إجبارياً لاختصاص الهيكل المكلف بتسيير المؤسسات الكبرى المنصوص عليها بموجب نص تنظيمي:

- الشركات العاملة في قطاع المحروقات الخاضعة للقانون رقم 86-14 المؤرخ في 19 أوت 1986، المعدل والمتمم؛

- الشركات المقيمة بالجزائر، العضوة في مجتمعات أجنبية وكذا تلك التي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة بالجزائر، كما هي مذكورة في المادة 1-156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

¹ - المرجع نفسه، ص 139.

² - المادة 32 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 79 لسنة 2001.

- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي يفوق أو يساوي رقم أعمالها السنوي 100 مليون دج؛

- مجتمعات الشركات القانونية أو الفعلية عندما يفوق أو يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة 100 مليون دج.

من خلال القراءة لما جاءت به المادة 32 أعلاه يتضح أن أول شرط للخضوع لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات هو توفر معيار الشخصية المعنوية للمكلف أي استبعاد الأشخاص الطبيعيين من دائرة اختصاص هذه المديرية، أي أنها لا تتكفل إلا بملفات المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة على أرباح الشركات، وهذا يحيلنا إلى نقطة مهمة وهي أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يعتبر من ضمن اختصاص هذه الأخيرة، باعتباره أداة رقابية على دخول الأشخاص الطبيعيين.

كما تم الإشارة في معرض المادة أعلاه إلى وجود شركات تقع ضمن اختصاص مديرية المؤسسات الكبرى بقوة القانون، في حين هناك مؤسسات تخضع لها بناء على اختيارها، ولا يكون ذلك لجميع المؤسسات وإنما يجب أن يتوفر شرط آخر إلزامي وهو رقم الأعمال السنوي (Condition du seuil exigible) الذي يجب أن يفوق أو يساوي مبلغا محددًا، والذي كان في البداية محددًا بنص تشريعي مثلما نصت على ذلك المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002، ثم تراجع المشرع عن ذلك وترك تحديده لوزير المالية بموجب نص تنظيمي، وتجدر الإشارة إلى قيام المشرع باستبعاد شرط رقم الأعمال السنوي بالنسبة للشركات الناشطة في مجال المحروقات والشركات الأجنبية والتي تخضع تلقائيا لمديرية كبريات الشركات بصرف النظر عن رقم الأعمال المحقق سنويا.

قام المشرع بمراجعة تحديد الحد الأدنى لرقم الأعمال السنوي الذي تحققه المؤسسات الخاضعة لمديرية كبريات المؤسسات، وأسند هذه المهمة إلى السلطة التنظيمية التي تتدخل من خلال نصوص تنظيمية تتضمن القواعد التفصيلية لتنفيذ القوانين الصادرة عن السلطة التشريعية، أو لوضعها موضع التنفيذ، نظرًا لأنها الجهة المسؤولة عن تنفيذ القوانين وبالتالي لديها الدراية الأعماق بالقواعد التفصيلية اللازمة، حيث أنه بموجب قانون المالية لسنة 2007 أصبح تحديد الحد الأدنى من اختصاص وزير المالية، الذي يتدخل في هذه المسألة من خلال قرار وزاري. يُعتبر هذا التعديل إيجابيًا، حيث يساهم في تعزيز السرعة والفعالية في العمل، فعندما تستدعي الحاجة إعادة النظر في الحد الأدنى لرقم الأعمال لأي سبب، يمكن للوزير التدخل مباشرة دون الحاجة لانتظار صدور قوانين المالية السنوية أو التكميلية، بالإضافة إلى ذلك، يتمتع الوزير بمعرفة أوسع بقطاعه وتدخله بهذه الطريقة يعزز فعالية الإجراءات. وبهذا، عدلت المادة 54 من قانون المالية لسنة 2007 أحكام المادة 32 من قانون المالية

لسنة 2002، والتي أنشأت مديرية كبريات المؤسسات، حيث شمل التعديل الحد الأدنى السنوي لرقم الأعمال¹.

وبعد ثلاث سنوات من صدوره أي في عام 2010، تم اعتماد حد جديد لرقم الأعمال بموجب تعليمية داخلية حددت الحد الأدنى بخمسمائة مليون دينار جزائري²، وبذلك أصبح الخضوع لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات مقتصرًا على الشركات التي يساوي أو يتجاوز رقم أعمالها السنوي خمسمائة مليون دينار، وقد تناولت هذه التعليمية تحضير الملفات الجبائية تمهيدًا لإرسالها إلى مديرية كبريات المؤسسات. ومع ذلك، فإن هذه التعليمية تُعد تعليمية داخلية صادرة عن المدير العام للضرائب، ولم يصدر بشأنها أي قرار من وزير المالية، وقد وُجهت هذه التعليمية إلى مدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب الولائية لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتسوية وضعية الملفات الجبائية.

وفي الخامس من نوفمبر 2017 أعلنت مديرية كبريات المؤسسات عن طريق نشر إشعار يعلن فيه لجميع الشركات التي تدار ملفاتها الضريبية من خلال مصالحها أنه سيحدث تعديل جديد يمس شرط رقم الأعمال بموجب قرار من وزير المالية والذي صدر بتاريخ 24 ديسمبر 2017 حيث حدد في مادته الثانية الشروط الجديدة المتعلقة برقم الأعمال الأدنى بحيث يخضع الأشخاص المعنويون المبيّنون أدناه لاختصاص الهيئة المكلفة بتسيير كبريات المؤسسات³:

- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هي مذكورة في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي يفوق رقم أعمالها عند اختتام السنة المالية أو يساوي ملياري دينار (2.000.000.000 دج)؛

- تجمعات الشركات عندما يفوق رقم أعمالها السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يساوي ملياري دينار (2.000.000.000 دج).

وهو ما يستدعي من مديرية كبريات المؤسسات نقل الملفات التي أصبحت لا تستوفي هذا الشرط إلى المديريات الولائية للضرائب التي يتبع لها مقر الشركة المعنية، علما أن نقل الملف الضريبي يتم تحت مسؤولية الشركة بناءً على آخر عنوان تم التواصل به مع مصالح مديرية كبريات المؤسسات.

المبحث الثاني: دراسة ميدانية لملفات خاضعة لمختلف أشكال الرقابة على مستوى DGE

سوف نركز في هذا المبحث على دراسة حالة ميدانية لملفات خاضعة لكل شكل من أشكال الرقابة، بحيث تم اختيار ملف خضع للرقابة على الوثائق وآخر خضع للتحقيق المصوب، في حين تم

¹ - المادة 54 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 85 لسنة 2006.

² - Note N°271/MF/DGI/2010 DU 01/08/2010.

³ - المادة 02 من القرار المؤرخ في 24 ديسمبر 2017، مرجع سابق.

اختيار ملف لمؤسسة خضعت للتحقيق المحاسبي، وهذا اعتماداً على المعلومات المستقاة من مكتب تسيير الملفات التابعة للمديرية الفرعية للتسيير، وكذلك مكتب المراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة والبطاقات بمديرية كبريات المؤسسات.

المطلب الأول: آليات وإجراءات الرقابة على الوثائق بمديرية كبريات المؤسسات

تلعب الرقابة على الوثائق دوراً حيوياً في ضمان الالتزام الضريبي وتحصيل الإيرادات المستحقة، وتتم هذه الرقابة بمديرية كبريات المؤسسات من خلال مجموعة من الآليات والإجراءات المتخصصة التي تهدف إلى التدقيق والمراجعة الشاملة للمعلومات والبيانات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة.

علماً أن عملية التصريح والدفع في هذه المديرية تتم بطريقة إلكترونية وهو ما يسهل نوعاً ما من عملية الرقابة على الوثائق واكتشاف مختلف التناقضات بين التصريحات المقدمة وما تملكه الإدارة من معطيات وبيانات.

الفرع الأول: طرق التصريح والدفع على مستوى مديرية كبريات المؤسسات

أولاً/ التصريح الإلكتروني

كما هو متعارف عليه تعتبر مديرية كبريات المؤسسات هي النموذج الذي اعتمدته المديرية العامة للضرائب في مجال التصريح الإلكتروني، بحيث يتم التصريح بمختلف الضرائب والرسوم بالنسبة للمكلفين التابعين لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات عن طريق نظام المعلومات الجبائي "جبايتك" على الرابط <https://jibayatic.mfdgi.gov.dz> بدأ العمل فعلياً بنظام التصريح الإلكتروني في عام 2017، وقد تم إدراج هذا النظام ضمن قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 169 مكرر 02 من قانون المالية لسنة 2018 وفق المادة 58 منه¹ حيث أصبح إلزامياً اعتباراً من 01 جانفي 2018 لجميع المكلفين الخاضعين لمديرية كبريات المؤسسات، يوفر هذا النظام للمكلف بالضريبة اسم مستخدم وكلمة مرور تتيح له الوصول إلى البوابة الإلكترونية وإجراء التصريح الإلكتروني ضمن المواعيد المحددة، تتميز البوابة بإمكانية الوصول على مدار الساعة طوال أيام الأسبوع، مما يوفر مرونة كبيرة للمستخدمين. تتميز هذه الخدمة بسهولة وبساطة الاستخدام، حيث يتعين على المكلف فقط إدخال المبلغ الخاضع للضريبة وتحديد نوع الضريبة، بينما تتولى خوارزميات الموقع تلقائياً تحديد وحساب مبلغ الضريبة المستحق.

¹ - المادة 58 من القانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 76 لسنة 2017.

يتميز نظام "جبايتك" بإمكانيته في مساعدة المكلفين بالضريبة على مراجعة التزاماتهم الجبائية، سواء تلك التي لم يتم التصريح بها أو التي تم التصريح بها مع توضيح التاريخ، مما يساهم في تخفيف العبء على الإدارة الجبائية.

ملاحظة: يمكن ملاحظة أن التصريح الإلكتروني له تأثير مباشر على الرقابة الشكلية، حيث تم إلغاء هذه الرقابة نظراً لأن جميع المعلومات الأساسية الخاصة بالمكلف، مثل طبيعة النشاط، رقم التعريف الجبائي، العنوان، والتاريخ، وغيرها، تكون مسجلة في قواعد بيانات الموقع.

ثانياً/ الدفع الإلكتروني

على عكس الطرق التقليدية المعمول بها في مختلف هياكل الإدارة الجبائية، والتي تتطلب من المكلفين التنقل شخصياً إلى مصلحة القباضة للقيام بعمليات الدفع، قامت مديرية كبريات المؤسسات بتبني نظام الدفع الإلكتروني كوسيلة حديثة وفعالة لتسهيل عملية التصريح الإلكتروني للضرائب، يعتبر هذا الإجراء جزءاً لا يتجزأ من عملية التصريح الإلكتروني، حيث لا يُعتبر التصريح مكتملاً ما لم تُنفذ عملية الدفع الإلكتروني بصورة صحيحة.

لإتمام عملية الدفع الإلكتروني، يتوجب على المكلف التنسيق مع البنك الذي يتعامل معه لإصدار إذن بالخصم المباشر لصالح الإدارة الجبائية. بعد ذلك، يقوم المكلف بإرسال نسخة تحتوي على معلومات رقم الحساب البنكي المؤهل الذي يمكن للإدارة الجبائية الوصول إليه، مما يتيح لها تحويل المبلغ المستحق مباشرة إلى حسابها البنكي الخاص في البنك الخارجي الجزائري، هذه العملية تضمن تحويل المبلغ المستحق دفعه بسلاسة وأمان، وتقلل من الأخطاء البشرية المرتبطة بعمليات الدفع اليدوي التقليدية.

هذا النظام ليس فقط يسرع عملية الدفع، بل يساهم في تقليل الحاجة إلى التعاملات الورقية والتوجه إلى مكاتب المديرية، مما يوفر الوقت والجهد لكل من المكلفين والإدارة الجبائية، كما يساهم في تعزيز الشفافية والمراقبة الفعالة على عمليات التحصيل، ومن المخطط أن يتم تعميم هذا النظام على جميع الإدارات الجبائية مستقبلاً، مما سيؤدي إلى تحسين شامل في كفاءة النظام الضريبي وزيادة الالتزام الضريبي من قبل المكلفين.

مع وجود **ملاحظة** مهمة تتمثل في أن عملية الدفع الإلكتروني تخص فقط الالتزامات الجبائية أما الديون المتراكمة فلا يمكن تسويتها عن طريق الدفع الإلكتروني.

الفرع الثاني: آليات الرقابة على الوثائق

الإدارة الجبائية تعتمد بشكل أساسي على التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة، سواء كانت هذه التصريحات شهرية أو سنوية، وتعتبر هذه التصريحات صحيحة ومقبولة ما لم تكتشف الإدارة أي خلل أو نقص، سواء كان ذلك شكلياً في البيانات أو جوهرياً في المحتوى. للكشف عن هذه

الأخطاء وتصحيحها، تخضع التصريحات لنظام رقابي دقيق ومنظم يهدف إلى ضمان صحة المعلومات المقدمة والامتثال للقوانين الجبائية.

يتم تنظيم عمل مكتب تسيير الملفات الجبائية من خلال تقسيمه إلى أربع مصالح رئيسية، حيث يتولى كل مصلحة مفتش مكلف بمتابعة عدد معين من الملفات التي تتعلق بقطاع محدد. فعلى سبيل المثال، في مصلحة قطاع الصناعة، يكون المفتش مسؤولاً عن متابعة ومراجعة مجموعة محددة من الملفات الخاصة بالمؤسسات التي تعمل في المجال الصناعي، بحيث يحتوي كل ملف على مجموعة من المعلومات والتي تنقسم حسب طبيعتها إلى قسمين رئيسيين:

أولاً/ معلومات دائمة (Le dossier permanent):

وهي معلومات أساسية ووثائق ضرورية ولا غنى عنها بحيث يلزم أي مكلف جديد (الشخص المعنوي) عند فتح ملف جبائي بتقديم هذه الوثائق، والتي تظل في الملف الجبائي طيلة فترة نشاط المؤسسة، مع وجوب إعلام الإدارة بأي تغييرات يمكن أن تحدث وذلك ضمن الآجال المحددة قانوناً وتتمثل هذه الأخيرة فيما يلي:

- التصريح بالوجود (وثيقة C20)؛
- نسخة من القانون الأساسي للشركة، وفي حالة تعديله يجب أن يقدم عقد التعديل؛
- نموذج من إمضاء مسير الشركة؛
- نسخة من السجل التجاري، وفي حالة إدخال أي تعديل يجب أن يقدم السجل المعدل؛
- عقد الإيجار أو عقد الملكية للقاعدة التجارية الخاصة بالشركة؛
- شهادة ميلاد رقم 12 الخاصة بالمسير.

ثانياً/ المعلومات المتغيرة:

والتي يقصد بها جميع الوثائق غير الثابتة في الملف الجبائي والتي يحتفظ بها لمدة زمنية محددة تتوافق مع مدة التقادم القانوني وبانتهاء هذه المدة يتم تحويلها للأرشفة ومثال ذلك:

- التصريحات الشهرية والسنوية للشركة؛
- مختلف وثائق الاتصال بين الإدارة الجبائية والشركة؛
- بيانات المعلومات المتقدمة.

الفرع الثالث: إجراءات مباشرة وتنفيذ الرقابة على الوثائق

جدير بالذكر أنه قبل الشروع في تطبيق نظام التصريح الإلكتروني، كان نظام الرقابة في الإدارة الجبائية يعتمد (ولازال باستثناء مديرية كبريات المؤسسات) على الرقابة الشكلية كأولى عمليات الرقابة، إذ تجرى هذه الأخيرة وفق طرق كلاسيكية، حيث كان يعتمد العون المراقب على وثيقة خاصة تُسمى "D29"

هذه الوثيقة المصنوعة من الورق المقوى الأصفر تُعد أداة أساسية في عملية الرقابة، حيث تتضمن سطوراً تمثل الأشهر المختلفة وأعمدة تُقسم وفق نوع الضريبة مثل ضريبة النشاط المهني (TAP) ، الضريبة على القيمة المضافة (TVA) ، والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) بحيث يقوم المراقب باستخدام هذه الوثيقة لتتبع التصريحات الضريبية للمكلفين والتأكد من التزامهم بالتقديم في المواعيد المحددة لكل نوع من الضرائب.

يعتمد هذا النوع من الرقابة على فحص النموذج "50 G" بشكل دقيق، حيث يتم التحقق من صحة المعلومات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة، بما في ذلك تفاصيل الهوية، النشاط، ورقم التعريف الجبائي. كما يتم التحقق من مدى التزام المكلف بمواعيد التصريح ومدى توافقه مع الإطار الزمني الذي يسمح به القانون، بعد ذلك، يتم تدقيق حساب مبلغ الضريبة المستحق، وفي حال كان الحساب صحيحاً، يتم نقل المبلغ المحسوب من النموذج "50 G" وإعادة كتابته بدقة في وثيقة "D29" تُسجل هذه البيانات وفقاً للشهر الحالي ونوع الضريبة المصرح بها.

في الوقت الحالي، ومع اعتماد التصريح الإلكتروني بشكل إلزامي داخل مديرية كبريات المؤسسات، لم تعد الرقابة الشكلية مستخدمة. يعتمد نظام التصريح الإلكتروني على حساب مبلغ الضريبة بشكل تلقائي، مما يقلل من احتمالية حدوث أي أخطاء في الحسابات. بالإضافة إلى ذلك، تكون معلومات المكلف بالضريبة مخزنة بشكل آمن في النظام، ولا يمكن تعديلها أو تغييرها إلا في حالات الضرورة القصوى، مما يضمن دقة البيانات واستقرارها.

يقوم المراقب داخل المكتب وبشكل دوري، بإجراء عمليات رقابة على الوثائق وفق جدول عمل مبرمج من قبل الإدارة المكلفة بالرقابة، ويشمل هذا الجدول مراقبة الملفات المبرمجة للفترة غير المعنية بالتقادم المقدر بأربع سنوات، تتضمن هذه الرقابة فحص التصريحات السنوية للمكلف بالضريبة ومقارنتها مع التصريحات الشهرية للتحقق من توافقه، يُعرف هذا النوع من الرقابة بـ "الرقابة على الوثائق". وتتم كما يلي:

أولاً/ التعريف بالشركة محل الرقابة على الوثائق:

أنشأت الشركة محل الرقابة في تسعينيات القرن الماضي، حيث توظف أكثر 1500 عامل أما طبيعتها القانونية فهي شركة مساهمة، تملك عدة علامات تجارية، يقع مقرها الاجتماعي ببوفاريك ولاية البليدة وتملك عدة فروع عبر ربوع الوطن، تملك شبكة توزيع كبيرة بعد إنشائها لشركة توزيع يتمثل نشاطها في تصنيع العجائن بمختلف أنواعها، تصدر منتجاتها لعدة بلدان في أوروبا والشرق الأوسط. تخضع الشركة لجميع الضرائب والرسوم التابعة للنظام الحقيقي كالرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي/ صنف

المرتبات والأجور، الضريبة على الدخل الإجمالي على رؤوس الأموال المنقولة، حقوق التسجيل والطابع، ضرائب ورسوم أخرى.

ثانيا/ مباشرة عملية التحقيق:

في إطار برنامج الرقابة على الوثائق لسنة 2018 تم برمجة الشركة محل التحقيق للخضوع لعملية الرقابة على سنتي النشاط 2016 و 2017، وهذا بعد إرسال طلب معلومات للشركة ضمن وثيقة تسمى $C n^{\circ}02^1$ تم المطالبة فيها بتقديم الوثائق والمعلومات الضرورية التي يطلبها العون المحقق وتم منحها أجل ثلاثين يوما للرد، حيث حملت المعطيات التالية:

تنفيذا لبرنامج الرقابة على الوثائق لسنة 2018 وطبقا لأحكام المواد 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية نطلب من سيادتكم تقديم الوثائق والتبريرات التالية الخاصة بسنتي 2016 و 2017:

- فواتير البيع ومختلف الكشف البنكية المفتوحة باسم الشركة لسنتي النشاط 2016 و 2017؛
- فواتير الشراء المبررة لمبلغ: 2.066.702.750 دج لسنة 2016، ومبلغ 2.246.652.288 دج لسنة 2017؛

- الفواتير المبررة لمختلف الأعباء والمذكورة في الميزانية الجبائية لسنتي 2016 و 2017؛
- جدول تفصيلي للاهتلاكات مع الفواتير الأصلية؛
- الجدول التفصيلي للرسم على القيمة المضافة؛
- تفصيل الجرد لمخزون أول المدة وآخر المدة؛
- الوثائق الثبوتية لمصاريف المستخدمين؛
- نسخ من وصولات التسديد لمختلف الحقوق المسددة،
- دفتر الأستاذ للسنتين المعنيتين بالتحقيق.

وهذا في غضون 30 يوما ابتداء من تاريخ استلامكم لهذا الطلب.

تاريخ استلام طلب المعلومات من طرف مسير الشركة كان يوم 03 أفريل 2018، وبعد دراسة مختلف الوثائق والتبريرات المقدمة من طرف مسير الشركة بعد مرور 30 يوم من تاريخ استلامه لطلب العون المحقق، قام هذا الأخير بإعداد التبليغ الأولي (الإشعار بإعادة التقويم) وفق نموذج C $n^{\circ}04^2$ بناء على النقائص التي تم اكتشافها وتسويتها ويكون هذا النموذج وفق الشكل التالي:

• الورقة الأولى تتضمن ما يلي:

¹- أنظر الملحق رقم (7)

²- أنظر الملحق رقم (8)

- ✓ معلومات حول الشركة محل التحقيق (التسمية، النشاط، العنوان، رقم التعريف الجبائي، رقم المادة)، مرجع الوثيقة، تاريخ الإعداد؛
- ✓ تحديد نوع الضريبة والسنوات المحقق فيها؛
- ✓ تذكير المكلف بأجال الرد المقدرة ب 30 يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بإعادة التقويم مع إعلامه بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره وفق ما تنص عليه المادة 19 من ق إ ج؛
- ✓ إمضاء مسير المصلحة.

• الورقة الثانية تتضمن ما يلي:

- ✓ معلومات حول العون المحقق (الاسم، اللقب، الرتبة الإدارية)؛
- ✓ توضيح مختلف النقائص المسجلة بناء على الوثائق المقدمة، والشرح المفصل للإشعار بإعادة التقويم وفق المواد القانونية المعتمدة في إعداده؛
- و عليه فقد كان الإشعار بإعادة التقويم المؤرخ في 29 ماي 2018 وفق الشكل التالي:
- تنفيذا لبرنامج الرقابة على الوثائق لسنة 2018 وبناء على طلب المعلومات المسجل تحت رقم 2018/152 المؤرخ في 01 أفريل 2018 والمستلم من طرف مسير الشركة بتاريخ 03 أفريل 2018، وبعد تقديم مختلف الوثائق لسنتي 2016 و 2017 بتاريخ 02 ماي 2018، وطبقا لأحكام المادة 19 من ق إ ج وبعد مراجعة الملف الجبائي للشركة والتصريحات المودعة من طرفها وفقا للمادة 18 من نفس القانون تبين ما يلي:

- سنة 2016:

- ✓ تم تسجيل مبلغ 268.671.357 دج في حساب المشتريات للمورد (X) في حين أن المشتريات الواردة إلى المصلحة حسب بطاقة المعلومات لنفس المورد تقدر ب 392.673.522 دج، وعليه فإن الفارق المقدّر ب 124.002.165 دج يعتبر مشتريات مغفلة من مادة السميد، يتم تحويلها إلى مختلف العجائن حسب طبيعة النشاط لينتج عن ذلك رقم أعمال غير مصرح به، حيث تم اعتماد هامش الربح الخام المصرح به في الميزانية الجبائية المقدّر ب 10% وبالتالي:
- فإن رقم الأعمال الناتج يقدر ب $124.002.165 \times 1.1 = 136.402.381$ دج؛ سيخضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% طبقا لنص المادة 21 من ق ر ر، والرسم على النشاط المهني بمعدل 2% وفقا لنص المادة 222 من ق ض م رم، كما سيضاف هامش الربح إلى الربح المصرح به؛
- ✓ من خلال الاطلاع على مبلغ الإيجارات تبين أنه من إجمالي مبلغ 295.243.250 دج هناك ما قيمته 88.572.975 دج تعود لموردي خدمات شطبوا سجلاتهم التجارية سنة 2014، وعليه سيضاف هذا المبلغ للربح المصرح به، ويسترجع الرسم على القيمة المضافة لهذه الفواتير؛

✓ فيما يخص أقساط التأمين وبعد التأكد من فواتير وبوليصات التأمين تبين أن ما قيمته 2.354.875 دج لا يخص الشركة محل الرقابة، وعليه سيضاف هذا المبلغ للربح المصرح به، ويسترجع الرسم على القيمة المضافة لهذه الفواتير؛

✓ هناك فواتير مقدمة لعتاد تم اهتلاكه رغم أن هذا الأخير لا تعود ملكيته للشركة محل التحقيق، بل لشركة أخرى قامت بتأجيله للشركة محل الرقابة مبلغ الاهتلاك غير المبرر يقدر بـ 10.251.245 دج؛

✓ إعادة إدماج مبلغ فواتير الماء والكهرباء والغاز غير المتعلقة بنشاط الشركة والتي تقدر بـ 2.315.341 دج ضمن الأرباح المصرح بها؛

✓ فيما يخص الفاتورة رقم 2015/125 المؤرخة في 25 جوان 2015 والتي تمثل أتعاب مكتب دراسات الجودة بمبلغ 1.205.214 دج، وتطبيقاً لمبدأ استقلالية الدورات المالية فإنه تم رفضها وإضافتها إلى الأرباح المصرح بها.

- سنة 2017:

✓ بعد التدقيق في جدول الاهتلاكات المقدم تبين أن هناك خصم لمصاريف الاهتلاك في غياب الفاتورة الثبوتية للشراء لجزء منها، و الاستفادة من مبلغ الاهتلاك الكلي لسيارة سياحية من نوع مرسيدس GLE مبلغ شرائها يقدر بـ 12.729.000 دج بتاريخ 17 جانفي 2017، بالإضافة إلى مخصص الاهتلاك الخاص بالمنشأة المعدة لمعالجة المواد الخام حيث تم تطبيق معدل 15% في حين أن هذا النوع من المنشآت يطبق عليها معدل اهتلاك يقدر بـ 10% حسب الملحق الخاص بمعدلات الاهتلاكات في الجريدة الرسمية رقم 50 بتاريخ 29 جويلية 2005 حيث المبلغ الكلي المخصوم كتكاليف اهتلاكات يقدر بـ : 90.178.127 دج أما المبلغ غير المبرر فهو مفصل كما يلي :

- اهتلاك السيارة السياحية: 2.362.467 دج $(12.729.000 * 20\%)$ - $(1.000.000 * 20\% * 12/11)$ ؛

- اهتلاك آلات ومعدات دون تقديم الفواتير الثبوتية: 6.975.902 دج

- منشأة معالجة المواد الخام: 19.102.214 دج

وعليه مجموع الاهتلاكات التي ستضاف إلى الربح المصرح به تقدر بـ 28.440.583 دج

✓ بالنسبة لأقساط التأمين تبين أن جزء منها يخص سنة 2016 وعليه وتطبيقاً لمبدأ استقلالية الدورات المحاسبية فإنه سيتم رفض مبلغ 2.127.201 دج وإضافته إلى الأرباح المصرح بها.

✓ هناك فرق بين رقم الأعمال المقبوض والمصرح به عن طريق وثيقة G50، ورقم الأعمال المفوتر المصرح به في الميزانية، وبما أن الحدث المنشئ للضريبة بالنسبة لعمليات الإنتاج هو التسليم المادي أو القانوني للبضاعة فمن المفروض أن يكون رقم الأعمال المقبوض مساويا لرقم الأعمال المفوتر:

• رقم الأعمال المقبوض والمصرح به عن طريق $G50 = 3.443.984.915$ دج

• رقم الأعمال المفوتر المصرح به في الميزانية $= 3.120.350.400$ دج

الفرق المقدّر بـ $323.634.515$ دج يعتبر رقم أعمال مفوتر غير مصرح به سيضاف إلى الأرباح المصرح بها.

وعليه تكون تسوية الوضعية على الشكل التالي:

❖ **بالنسبة للرسم على القيمة المضافة على المشتريات المسترجع خلال سنة 2016:**

يتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفواتير موردي الخدمات الذين شطبوا سجلاتهم التجارية سنة 2014، وكذلك للفواتير غير المتعلقة بنشاط المؤسسة مع تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 116 من ق ر أ وعليه تكون التسوية كالتالي:

TVA المسترجعة : $15.057.405 + 400.329 = 15.457.734$ دج

العقوبة 25% : $15.457.734 * 0.25 = 3.864.434$ دج

المجموع (الحقوق + العقوبة): $15.557.734 + 3.864.434 = 19.322.168$ دج

❖ **بالنسبة للرسم على القيمة المضافة على رقم الأعمال خلال سنة 2016:**

يخضع رقم الأعمال الناتج إلى الرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% حسب نص المادة 21 من ق ر أ مع تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 116 من نفس القانون وعليه تكون وضعية الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

TVA على رقم الأعمال : $136.402.381 * 0.17 = 23.188.405$ دج

العقوبة 25% : $23.188.405 * 0.25 = 5.797.101$ دج

المجموع (الحقوق + العقوبة): $23.188.405 + 5.797.101 = 28.985.506$ دج

❖ **الرسم على النشاط المهني لسنة 2016:**

يخضع رقم الأعمال الناتج إلى الرسم على النشاط المهني بمعدل 2% وذلك طبقا لنص المادة 222 من ق ض م ر م وتخضع الحقوق التي لم يتم تسديدها إلى الزيادات المنصوص عليها في المادة 193 من نفس القانون بحيث:

TAP : $136.402.381 * 0.02 = 2.728.048$ دج

العقوبة 25% : $2.728.048 * 0.25 = 682.012$ دج

المجموع (الحقوق + العقوبة): $2.728.048 + 682.012 = 3.410.060$ دج

❖ **الضريبة على أرباح الشركات خلال سنة 2016:**

تخضع الأرباح الصناعية والتجارية المحققة من طرف الشركة محل الدراسة إلى الضريبة على أرباح الشركات طبقا لنص المادة 136 من ق ض م ر م بمعدل 19% وهذا تطبيقا لنص المادة 150 من نفس القانون ويتم تحديد الأرباح المعتمدة وفق الطريق التالية:

▪ **الأرباح الصناعية والتجارية المعتمدة:**

هامش الربح الناتج عن رقم الأعمال المخفي = 12.400.216 دج
 + فواتير التأمين المرفوضة = 88.572.275 دج
 + أعباء لا تتعلق بنشاط الشركة = 4.670.216 دج
 + الاهتلاك غير المبرر = 10.251.245 دج
 + أعباء سنوات سابقة = 1.205.214 دج
 - الرسم على النشاط المهني الموافق للزيادة في رقم الأعمال = 2.728.048 دج
 = الأرباح المعتمدة والتي تقدر بـ: 119.827.214 دج
الضريبة على أرباح الشركات IBS: $119.827.214 \times 19\% = 22.767.171$ دج
 العقوبة 25% : $22.767.171 \times 0.25 = 5.691.793$ دج
 المجموع (الحقوق + العقوبة): $22.767.171 + 5.691.793 = 28.458.964$ دج

❖ **الضريبة على الدخل الإجمالي/اقتطاع من المصدر لسنة 2016:**

تخضع مداخيل الأرباح الصناعية والتجارية إلى الضريبة على الدخل الإجمالي اقتطاع من المصدر بمعدل 15% وفق ما تنص عليه المادة 104 من ق ض م ر م وعليه تكون التسوية كما يلي:
 $RCM = (4.670.216 + 1.205.214 + 10.251.245 + 9.672.168) - (4.901.780)$
 $RCM = 3.134.559$ دج
 العقوبة 25% : $3.134.559 \times 0.25 = 783.640$ دج

المجموع (الحقوق + العقوبة): $783.640 + 3.134.559 = 3.918.199$ دج

❖ **بالنسبة للتسوية التي حصلت سنة 2017 فتعلقت بالضريبة على أرباح الشركات:**

رقم أعمال مفوتر غير مصرح به: 323.634.515 دج
 + اهتلاك غير مبرر: 28.440.583 دج
 + أعباء سنوات سابقة: 2.127.201 دج
 = الأرباح المعتمدة والتي تقدر بـ: 354.202.299 دج
الضريبة على أرباح الشركات IBS: $354.202.299 \times 19\% = 67.298.437$ دج
 العقوبة 25% : $67.298.437 \times 0.25 = 16.824.609$ دج

المجموع (الحقوق + العقوبة): $67.298.437 + 16.824.609 = 84.123.046$ دج

❖ الضريبة على الدخل الإجمالي اقتطاع من المصدر:

$$* [(IBS \ 66.849.568) - (26.078.116 + 2.127.201 + 323.634.515)] = RCM$$

$$15\% = 42.748.540 \text{ دج}$$

العقوبة 25% : $0.25 * 42.748.540 = 10.687.135$ دج

المجموع (الحقوق + العقوبة): $10.687.135 + 42.748.540 = 53.435.675$ دج.

الجدول رقم (4-2): جدول تلخيصي لمختلف الضرائب والرسوم جراء الرقابة على الوثائق

الدورة/ البيان	تعيين الضريبة أو الرسم	الحقوق الناتجة	الزيادات	إجمالي الحقوق
2016	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	15,457,734	3,864,434	19,322,168
	الرسم على القيمة المضافة على رأ	23,188,405	5,797,101	28,985,506
	الرسم على النشاط المهني	2,728,048	682,012	3,410,060
	الضريبة على أرباح الشركات	22,767,171	5,691,793	28,458,964
	الضريبة على حركة رؤوس الأموال	3,134,559	783,640	3,918,199
	المجموع الجزئي	67,275,917	16,818,980	84,094,897
2017	الضريبة على أرباح الشركات	67,298,437	16,824,609	84,123,046
	الضريبة على حركة رؤوس الأموال	42,748,540	10,687,135	53,435,675
	المجموع الجزئي	110,046,977	27,511,744	137,558,721
	المجموع الكلي	177,322,894	44,330,724	221,653,618

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات مديرية كبريات الشركات

بعد إرسال الإشعار بإعادة التقويم الذي يحمل النتائج الأولية للتسوية التي خضعت لها الشركة محل التحقيق لسنتي 2016 و 2017 في إطار الرقابة على الوثائق والمبينة أعلاه، وهذا عن طريق البريد المضمون والذي استلمته الشركة بتاريخ 07 جوان 2018، وهو التاريخ الذي يحسب على أساسه أجل الرد والمقدر بـ 30 يوما.

ومع عدم رد الشركة محل التحقيق على اقتراح التسوية بعد مرور الأجل القانونية، فإن ذلك يعتبر بمثابة قبول ضمني من طرفها وهذا طبقا لنص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، وبناء عليه قام العون المحقق بإعداد وإرسال الإشعار النهائي بالتقويم¹ (Notification Définitive De Redressement) والذي يحمل القرار النهائي للتسوية ومجموع الحقوق والغرامات المطالب بها،

¹ أنظر الملحق رقم (9)

وإرسال الورد الفردي¹ الذي يلخص نوع الضرائب ومبلغها إلى الشركة من أجل تسديد ما عليها لقابض الضرائب.

المطلب الثاني: آليات وإجراءات التحقيق المصوب بمديرية كبريات المؤسسات

عند برمجة ملفات جبائية لعملية التحقيق المصوب في المحاسبة يتم القيام أولاً بمجموعة من العمليات التحضيرية، وهذا بغية إحاطة العون المحقق بكل ما يخص تصريحات الشركة وأجال التصريح، طبيعة نشاط الشركة، الاطلاع على القانون الأساسي لتحديد عدد المساهمين ونسب المساهمة، تحديد مسير الشركة بصفته المخاطب الرئيسي الذي تتعامل معه الإدارة الجبائية.

الفرع الأول: بطاقة فنية للشركة محل التحقيق وإجراءات الشروع في التحقيق

أولاً/ بطاقة فنية للشركة محل التحقيق:

- **الطبيعة القانونية للمكلف:** شركة مساهمة (Société par Actions – SPA) رأسمالها يقدر بـ 12.629.078.160 دج تأسست سنة 1991 وتوظف أكثر من 700 موظف؛
- **طبيعة نشاط المكلف بالضريبة:** الصناعات الدوائية؛
- **عنوان النشاط:** المنطقة الصناعية شرق، بودواو ولاية بومرداس ولها فروع في قسنطينة ووهران؛
- **سنوات التحقيق:** 2010، 2011، 2012؛
- **الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق:** الرسم على النشاط المهني TAP، الضريبة على أرباح الشركات IBS، الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة IRG/RCM.

ثانياً/ إجراءات الشروع في التحقيق المصوب:

تتمثل أهم الإجراءات التي من الواجب على العون المحقق (ينتمي لفرقة التحقيق رقم 01) القيام بها عند مباشرة عملية التحقيق فيما يلي:

- إرسال الإشعار بالتحقيق المصوب مع وصل بالاستلام والذي يحمل الرقم MF/DGI/DGE/SDCF/B1/15 إلى مسير الشركة بتاريخ 2013/03/04، مبيناً فيه طبيعة التحقيق الذي تخضع له الشركة، السنوات المعنية بالتحقيق، الضرائب والرسوم المحقق فيها، تاريخ وساعة التدخل بعين المكان والذي حدد بتاريخ 17 مارس 2013 على الساعة العاشرة صباحاً، اسم ولقب ورتبة العون المحقق، اسم ولقب رئيس فرقة التحقيق مرفقاً بميثاق المكلف بالضريبة²؛
- فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي، لا سيما مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التحقيق، خاصة منها الميزانية ولواحقها؛

¹ أنظر الملحق رقم (10)

² أنظر الملحق رقم (11)

- نقل مباشر لحسابات أصول وخصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التحقيق، وهذا على جدول مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة¹، وذلك لإعطاء صورة واضحة عن ميزانية الشركة، كما يعد المحقق بطاقة بداية أشغال التحقيق²؛
- علما أنه بتاريخ انتهاء عملية التحقيق بعين المكان يدعى المكلف لإمضاء محضر نهاية الأشغال بعين المكان رفقة المحققين، وفي حالة رفض الإمضاء يتم الإشارة إلى ذلك³.
- ويجب الإشارة إلى العون المحقق قد أرسل للشركة محل التحقيق طلب توضيحات وتبريرات بتاريخ 2013/04/16 تحت رقم 2013/149، وقد قامت الشركة بإرسال ردين للفرقة بتاريخ 2013/06/03 و 2013/06/17.

ثالثا/ فحص المحاسبة:

- 1- من حيث الشكل: تم تسجيل الملاحظات التالية
 - تم تسجيل قصور في مسك الدفاتر المحاسبية الإلزامية، بحيث تم ملاحظة وجود ثغرات في مسك دفتر اليومية، إذ أنه يحتوي على تتابع من الشطب والتعديلات في الصفحة 51 المتعلقة بفترة مارس 2010؛
 - غياب القيود الختامية والافتتاحية للفترات 2010، 2011، و 2012 في دفتر اليومية العامة؛
 - غياب القيود في دفتر اليومية العامة لشهري نوفمبر وديسمبر لسنة 2012؛
 - التسجيل المحاسبي في دفتر اليومية باللغة الإنجليزية مع احتوائها على عبارة "مبيعات شهرية" (Montly Sales).

2- من حيث المضمون:

- ظهور رصيد الحساب "578000" (المنتجات المقيدة مسبقا) في الميزانية المغلقة في 2012/12/31 بمبلغ: 342.035.785 دج دون وجود أي مبرر؛
- تسجيل فروقات في البضائع المستهلكة خلال سنتي 2010 و 2012 بين ما هو موجود في جدول حسابات النتائج TCR وما ظهر في جدول حركة المخزونات TMS بحيث:
 - ✓ خلال سنة 2010: البضائع المستهلكة وفقا لـ TCR هو 4.729.711.476 دج، ووفقا لما هو ظاهر في الـ TMS فتقدر بـ 4.755.369.888 دج، مما يؤدي إلى فرق قدره 25.658.412 دج؛
 - ✓ خلال سنة 2012: البضائع المستهلكة وفقا لـ TCR هو 4.429.587.602 دج، ووفقا لما هو ظاهر في الـ TMS فتقدر بـ 4.453.179.765 دج، مما يؤدي إلى فرق قدره 23.592.163 دج؛

¹ - أنظر الملحق رقم (12)

² - أنظر الملحق رقم (13)

³ - أنظر الملحق رقم (14)

الجدول رقم (4-3): الفرق في الاستهلاكات بين جدول حسابات النتائج وجدول حركة المخزون

الدورة	الاستهلاك حسب TCR	الاستهلاك حسب TMS	الفرق
2010	4.729.711.476	4.755.369.888	25.658.412
2012	4.429.587.602	4.453.179.765	23.592.163

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

➤ هناك فروق بين أرقام الأعمال المقبوضة والمصرح بها عن طريق وثيقة G50، وأرقام الأعمال المفوترة المصرح بها في الميزانية، بحيث:

✓ خلال سنة 2010: رقم الأعمال المصرح به عن طريق وثيقة G50 هو 5.327.068.587 دج، في حين أن رقم الأعمال المصرح به في الميزانية فيقدر بـ 5.328.068.109 دج، وهو ما يعني وجود رقم أعمال مقبوض غير مصرح به يقدر بـ 999.522 دج، سيتم إخضاعه للرسم على النشاط المهني بمعدل 2% طبقاً لنص المادة 222 من ق ض م ر م، كما سيتعرض للعقوبات المذكورة في المادة 193 من نفس القانون؛

✓ خلال سنة 2012: رقم الأعمال المصرح به عن طريق وثيقة G50 هو 6.251.760.069 دج، في حين أن رقم الأعمال المصرح به في الميزانية فيقدر بـ 6.249.375.094 دج، وهو ما يعني وجود رقم أعمال مفوتر غير مصرح به يقدر بـ 2.384.975 دج، سيتم إضافته إلى الأرباح المصرح بها؛

الجدول رقم (4-4): الفرق بين رقم الأعمال المصرح به في الميزانية الجبائية والمصرح به في

G50

الدورة	رقم الأعمال الخاضع لـ TAP حسب G50	رقم الأعمال المصرح به في الميزانية	الفرق
2010	5.327.068.587	5.328.068.109	999.522
2012	6.251.760.069	6.249.375.094	2.384.975

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

➤ التطبيق غير المبرر للتخفيضات فيما يخص رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني: حيث تم ملاحظة تطبيق تخفيض غير مبرر فيما يخص الرسم على النشاط المهني لسنة 2010 بالنسبة لرقم أعمال بقيمة 2.299.938.793 دج (أنظر الجدول أدناه)، مما يشكل انتهاكاً لأحكام المادة 219 من ق ض م ر م، التي تم تعديلها بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010؛

الجدول رقم (4-5): تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني

المبلغ بالدينار الجزائري	البيان
4.266.985.149	رقم أعمال المبيعات على الحالة للفترة من جانفي إلى جويلية
1.407.606.021	رقم أعمال المنتجات للفترة من جانفي إلى ديسمبر
5.674.591.170	رقم الأعمال الإجمالي الذي يمكن أن يستفيد من التخفيض الضريبي
7.974.529.963	رقم الأعمال المصرح به الخاضع للضريبة بعد التخفيض
3.972.213.276	رقم الأعمال المصرح به الخاضع (70%)
3.216.694.338	رقم أعمال المبيعات على الحالة دون تخفيض للفترة من جويلية إلى ديسمبر
7.188.907.614	مجموع رقم الأعمال الخاضع للضريبة
6.945.106.680	رقم الأعمال المصرح به الخاضع للضريبة
243.800.934	الفرق

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

➤ المؤونات المشكلة سنتي 2010 و2011 والمفصلة في الجدول أدناه غير قانونية لغياب الوثائق الثبوتية المطلوبة، وفيما يخص المخصصات المتعلقة بخسائر الصرف التي تم تكوينها خلال سنة 2011، والتي تم إعادة إدماجها سنة 2012 سيتم إخضاعها للضرائب المؤجلة؛

الجدول رقم (4-6): تحديد مؤونات انخفاض القيم لسنتي 2010 و2011

2011	2010	البيان
507.484.618	123.875.214	مخصصات الخسارة في سعر الصرف
-	156.869.922	مؤونات انخفاض قيم العملاء
-	946.533	مؤونات انخفاض قيم المخزون
507.484.618	281.691.669	المجموع
478.679.956	-	مخصصات تم دمجها من قبل الشركة (2012)
28.804.662	281.691.669	المجموع

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

➤ عدم تقديم تبريرات لتكاليف عمليات الحرق لسنتي 2011 و2012: في ظل غياب ما يثبت التكاليف التي تحملتها الشركة في عمليات الحرق فإنها تعتبر عبارة عن تضخيم للتكاليف وبالتالي سيتم إضافتها للأرباح المصرح بها وهي مبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-7): تكاليف غير مبررة لسنتي 2010 و2011

البيان	2010	2011
تكاليف الحرق	4.699.590	26.412.440

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات على مستوى DGE

➤ تم تسجيل عمليات ضمن حساب "التكاليف الاستثنائية الأخرى" خلال سنة 2011 متعلقة بالخصومات الممنوحة للشركة X بمبلغ 84.186.777 دج دون وجود أي وثائق ثبوتية؛

➤ تمت ملاحظة وجود اختلاف بين رقم الأعمال المصرح به من طرف الشركة ورقم الأعمال الذي تم إعادة تكوينه عن طريق الحساب المالي (Compte financier)، لسنتي 2011، و2012 وفق الطريقة التالية:

الجدول رقم (4-8): إعادة تكوين أرقام الأعمال عن طريق الحساب المالي

البيان	2011	2012
مقبوضات عن طريق البنك:		
➤ Citi Bank 38	8.590.095.419	18.809.875.164
➤ BNP Paribas	6.345.397	40.918
مقبوضات عن طريق الصندوق	1.818.235	2.103.725
إجمالي المقبوضات (1)	8.598.259.051	18.812.019.807
الخصومات:		
➤ القروض	6.440.922	11.462.468
➤ الإدارة والاعتماد	2.592.271.570	2.908.794.493
➤ تسبيقات الموردين (الحساب 40900010)	3.642.144	4.488.120
➤ خدمات (62560000)	378.901	133.539
➤ المصاريف المالية (66100000)	490.095	-
➤ موردو الخدمات المحلية (40100020)	47.087.615	6.995.725
➤ المستخدمون - الأجور المستحقة (42100000)	14.348.023	-
➤ المساهمات البنكية الجارية (51900010)	-	7.707.283.673
➤ أعباء أخرى للتسيير الجاري (65890000)	60.000	58.500
➤ الحساب (40100010)	595.174	40.918
➤ الحساب (40126570)	-	84.087
➤ الحساب (40128330)	-	598.394.686
➤ تأمينات أخرى	-	866.651

الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات للفترة (2010-2020)

–	4.210.000	➤ منتجات متنوعة
342.222.529	29.633.297	➤ الإلغاء على الكشف
11.580.825.390	2.699.157.742	إجمالي الخصومات (2)
7.252.508.738	5.899.101.309	المقبوضات الصافية (1)-(2)
10.752.660.893	7.962.843.132	(-) رصيد حساب الزبائن في 01/01/
9.811.038.959	10.752.660.893	(+) رصيد حساب الزبائن في 12/31
6.310.886.804	8.688.919.070	رقم الأعمال المعاد تكوينه
6.249.375.091	8.891.285.506	رقم الأعمال المصرح به
61.511.713	202.366.436-	الفارق

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

رابعاً/ إعادة تشكيل القواعد الضريبية:

نظراً للنقائص المسجلة في المحاسبة والتي تؤثر بشكل مباشر على صدق وصحة المعلومات المحاسبية فقد تم رفضها حسب نص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية وإعادة تشكيل الأسس الضريبية وفق الطريقة التالية:

1- إعادة تشكيل أرقام الأعمال:

تم إعادة تشكيل أرقام الأعمال لسنتي 2010 و 2012 إنطلاقاً من الفروق المكتشفة في البضائع المستهلكة والتي بلغت على التوالي 25.658.412 دج لسنة 2010، و 23.592.163 دج سنة 2012، من خلال تطبيق معامل هامش ربح إجمالي بنسبة 8% بما يتماشى مع النشاط الممارس، هذا بالإضافة إلى الفرق في رقم الأعمال كما يظهر في الحساب المالي سنة 2012، وعليه تكون الوضعية كما يلي:

الجدول رقم (4-9): إعادة تشكيل أرقام الأعمال

البيان	2010	2012
الفرق في البضاعة المستهلكة	25.658.412	23.592.163
معامل هامش الربح	1.08	1.08
الزيادة في رقم الأعمال (1)	27.711.085	25.479.536
الزيادة في رقم الأعمال/ الحساب المالي (2)	–	61.511.713
الزيادة في رقم الأعمال الإجمالي (1)+(2)	27.711.085	86.991.249

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

1-1- حساب الرسم على النشاط المهني:

بعد تحديد الزيادة في أرقام الأعمال سيتم إخضاعها للرسم على النشاط المهني وفقا لنص المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمعدل 2%. كما تطبق زيادة على المبلغ الأساسي للحقوق الناتجة بسبب النقص في التصريح وذلك استنادا إلى أحكام المواد 1-193 و 227 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الجدول رقم (4-10): تحديد الحقوق المستحقة للرسم على النشاط المهني

البيان	2010	2012
الزيادة في رقم الأعمال الإجمالي	27.711.085	86.991.249
الفرق في ر.أ بين الميزانية و G50	999.522	-
رقم الأعمال الذي لا يستفيد من التخفيض	243.800.934	-
مجموع رقم الأعمال الخاضع	272.511.541	86.991.249
معدل الرسم على النشاط المهني	2%	2%
الحقوق الناتجة	5.450.231	1.739.825
الزيادة (25%)	1.362.558	434.956
مجموع الحقوق	6.812.789	2.174.781

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE.

2- إعادة تشكيل الأرباح المعترف بها: الربح الخاضع للضريبة خلال السنوات المعنية بالتحقيق، يتم تحديده انطلاقا من الزيادة المسجلة في أرقام الأعمال، مع خصم الاستهلاكات الموافقة والرسم على النشاط المهني الموافق للزيادة في رقم الأعمال، بالإضافة إلى مختلف التكاليف والأعباء التي لا يحق للمكلف خصمها من الأرباح المصرح بها والتي يتم توضيحها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-11): تحديد النتيجة المعترف بها الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات

البيان	2010	2011	2012
الزيادة في رقم الأعمال	27.711.085	-	89.376.224
-الاستهلاكات	25.658.412	-	23.592.163
-رسم ن م	5.450.231	-	1.739.825
الزيادة الصافية	-3.397.558	-	64.044.236
+ المؤونات	281.691.669	28.804.662	-
+ تكاليف الحرق	4.699.590	26.412.440	-

الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات للفترة (2010-2020)

+	تكاليف استثنائية	-	84.186.777	-
=	الزيادة في الأرباح	282.993.701	139.403.879	64.044.236
	النتيجة المصرح بها	-	195.896.637	666.435.999
	النتيجة المعترف بها	282.993.701	335.300.516	730.480.235

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

2-1- حساب الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

تعتبر الزيادة في الأرباح المحققة خلال سنوات 2010، 2011، و 2012 خاضعة للضريبة على أرباح الشركات وفقا لأحكام 1-136، و 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمعدل 25% (حسب المادة 150 من ق ض م ر م يطبق معدل 25% بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم).

الجدول رقم (4-12): تحديد قيمة الحقوق المستحقة للضريبة على أرباح الشركات

البيان	2010	2011	2012
الزيادة في الأرباح	282.993.701	139.403.879	64.044.236
حقوق ض د إ (25%)....(1)	70.748.425	34.850.970	16.011.059
الزيادات (25%).....(2)	17.687.106	8.712.742	4.002.765
الضرائب المؤجلة:			
القاعدة الخاضعة	-	478.679.956	-
حقوق ض د إ (25%)	-	119.669.989	-
الزيادات (25%).....(3)	-	29.917.497	-
إجمالي الحقوق (1)+(2)+(3)	88.435.531	73.481.209	20.013.824

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

2-2- حساب ضريبة الدخل الإجمالي على رؤوس الأموال المنقولة (RCM):

بموجب أحكام المادتين 1-46 و 54 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تعتبر الأرباح المعاد تكوينها بعد خصم الضريبة على أرباح الشركات، موزعة على الشركاء وخاضعة لمعدل الاقتطاع من المصدر بنسبة 15% حسب المادة 104 من نفس القانون بالنسبة للفترات المحاسبية التي خضعت للتحقيق، وتعتبر الشركة مدينة قانونًا بهذا المبلغ.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات للفترة (2010-2020)

يتم تطبيق زيادة على مبلغ الحقوق الأساسية الناتجة عن ذلك، بسبب النقص في التصريح، بناءً على أحكام المادة 193-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الجدول رقم (4-13): تحديد الحقوق المستحقة لضريبة الدخل الإجمالي على رؤوس الأموال المنقولة

البيان	2010	2011	2012
الزيادة في الأرباح	282.993.701	139.403.879	64.044.236
الضريبة على أرباح الشركات	70.748.425	34.850.970	16.011.059
القاعدة الخاضعة للضريبة	212.245.276	104.552.909	48.033.177
ضريبة IRG/RCM (15%)	31.836.791	15.682.936	7.204.977
الزيادات (25%)	7.959.198	3.920.734	1.801.244
مجموع الحقوق	39.795.989	19.603.670	9.006.221

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE.

3- تفصيل التعديلات والتقويمات:

بناءً على ما تقدم ونظراً للتسوية الجبائية التي خضعت لها الشركة محل التحقيق في إطار التحقيق المحاسبي المصوب لسنوات 2010، 2011، و2012 فإن الحقوق والزيادات الناتجة يمكن تفصيلها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-14): ملخص لمجمل الضرائب والرسوم المذكر بها

البيان	طبيعة الضرائب والرسوم	الحقوق	العقوبات	المجموع
الدورة				
2010	الرسم على النشاط المهني	5,450,231	1,362,558	6,812,789
	الضريبة على أرباح الشركات	70,748,425	17,687,106	88,435,531
	ضريبة الدخل الإجمالي على رؤوس الأموال المنقولة	31,836,791	7,959,198	39,795,989
	المجموع	108,035,447	27,008,862	135,044,309
2011	الضريبة على أرباح الشركات	34,850,970	38,630,239	73,481,209
	ضريبة الدخل الإجمالي على رؤوس الأموال المنقولة	15,682,936	3,920,734	19,603,670
	المجموع	50,533,906	42,550,973	93,084,879
2012	الرسم على النشاط المهني	1,739,825	434,956	2,174,781
	الضريبة على أرباح الشركات	16,011,059	4,002,765	20,013,824
	ضريبة الدخل الإجمالي على رؤوس الأموال المنقولة	7,204,977	1,801,244	9,006,221
	المجموع	24,955,861	6,238,965	31,194,826
	المجموع العام	183,525,214	75,798,800	259,324,014

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

كما يمكن الإشارة إلى أن هذه النتائج غير نهائية، حيث أنه في حالة ما إذا ظهرت عناصر جديدة في سير عملية التحقيق، من شأنها أن تؤثر على محتوى التعديلات المقترحة أو على إجراءات التسوية، فسيتم توجيه أو تسليم إشعار مقترح بتعديلات تصحيحية إلى الشركة، وذلك تطبيقاً لما ينص عليه قانون الإجراءات الجبائية.

كما أنه وفي إطار هذا الإشعار تبلغ الشركة محل التحقيق بأن لديها إمكانية طلب التحكيم من مدير كبريات المؤسسات في جل المسائل المتعلقة بالوقائع والقانون وهذا حسب نص المادتين 20 مكرر 02، و 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية.

هذا ويمنح للشركة محل التحقيق أجل 30 يوماً من تاريخ استلامها للتبليغ الأولي بنتائج التحقيق من أجل الرد وإرسال ملاحظاتها حول نتائج التسوية التي خضعت لها.

الفرع الثاني: إجراءات التسوية النهائية وإعداد الورد الفردي

بعد استلام الشركة محل التحقيق لنتائج التحقيق المصوب في محاسبتها لسنوات 2010، 2011، و 2012 بتاريخ 25 جوان 2013، وبعد اطلاعها على مختلف النقائص المسجلة وطريقة تسويتها، قامت بإبداء بعض الملاحظات في معرض ردها والذي تم استلامه من طرف رئيس فرقة التحقيق بتاريخ 24 جويلية 2013، حيث قام العون المحقق بدراسته والرد عليه من خلال إعداد التبليغ النهائي لنتائج التسوية، وذلك من خلال رفضه للاحتجاجات التي أبدتها الشركة افتقارها لأي وثائق ثبوتية حيث التبليغ النهائي وفق الصيغة التالية:

بعد دراسة وتقصص ردمك المستلم من طرف الفرقة يوم 24 جويلية 2013 على قرار التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي المصوب والتي تضمنها التبليغ رقم 2013/85 المؤرخ في 23 جوان 2013 والذي تضمن في مجمله الاعتراض على ما يلي:

➤ رفض المحاسبة المقدمة حيث أن الشركة طالبت بإجراء التسوية دون اللجوء لرفض المحاسبة لأن النقائص المسجلة حسب رأيها لا تستدعي رفض المحاسبة؛

➤ تكاليف الحرق حقيقية وتمت بناء على محضر وبتواجد الهيئات المختصة غير أن محضر الحرق قد أُلّف مع مجموعة من الوثائق جراء تسرب مياه الأمطار لمكتب المحاسبة، وهو نفس ما حدث للوثائق المبررة للتكاليف الاستثنائية المتعلقة بالخصومات الممنوحة للشركة X؛

وقد كانت إجابة العون المحقق على هذه الاعتراضات كما يلي:

➤ عدم قبول الاعتراض على رفض المحاسبة وهذا لأن النقائص المسجلة تخل بمصادقية المحاسبة ولا تعطي صورة واضحة وصادقة على نتائج الشركة وحالتها المالية، وبالتالي يتم رفضها؛

➤ بالنسبة للاعتراض على تكاليف الحرق والتكاليف الاستثنائية وبما أن تكلفة أو مصروف تتحمله الشركة يجب أن يكون مبرراً ومعللاً بوثائق ثبوتية رسمية وفي غياب هذه الأخيرة فإن هذه التكاليف

تعتبر غير مبررة والمصلحة غير مسؤولة عن ضياع أو تلف أي وثيقة محاسبية تخص الشركة، وبالتالي فاعتراض الشركة مرفوض.

بعد الإجابة على اعتراضات وملاحظات الشركة وبما أن العون المحقق قام برفضها فإن الأسس التي تم اعتمادها في التبليغ الأولي يتم المحافظة عليها في التبليغ النهائي، أي أن التسوية الأولية تصبح نهائية وتبلغ للشركة محل التحقيق ويتم إصدار الورد الفردي بمجموع الحقوق والزيادات الواردة في التبليغ الأولي أعلاه والمقدرة بـ 259.324.014 دج.

المطلب الثالث: آليات وإجراءات التحقيق المحاسبي على مستوى مديرية كبريات الشركات

لا تختلف العمليات التحضيرية التي يقوم بها الأعوان المحققون عند مباشرة التحقيق في ملف محاسبي عن تلك التي يقومون بها في حالة كان التحقيق مصوبا، وسنقوم من خلال هذا المطلب بدراسة ملف خضع للتحقيق المحاسبي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

الفرع الأول: إجراءات التحقيق المحاسبي لشركة أجنبية مقيمة بالجزائر

أولا/ معايير برمجة الشركات الأجنبية لعملية الرقابة:

تحدد الشركات الأجنبية المراد مراقبتها من طرف المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات بناءً على مجموعة من المعايير نوجزها فيما يلي:

➤ الشركات الأجنبية الكبرى والتي يتوقع نهاية صلاحية مراقبتها لفترة معينة بالنقادم الرباعي مما قد يؤدي لخسائر كبيرة للخزينة العمومية؛

➤ الشركات الأجنبية في حالة كونها تتعامل بشكل كبير مع شركات أجنبية أخرى مقيمة في الجزائر أو خارجها والتابعة لنفس الشركة الأم المتواجدة خارج الجزائر؛

➤ الشركات الأجنبية المتأخرة عن دفع ما عليها من مستحقات ضريبية، أو تلك التي تنهرب عن التصريح الحقيقي برقم أعمالها بصفة مستمرة؛

بعد الانتهاء من تحديد الشركات الأجنبية المقترحة لعملية الرقابة عليها، تعد قائمة أولية بهذه الشركات وترسل إلى المديرية العامة للضرائب من أجل الموافقة النهائية عليها، مع الإشارة إلى أن هذه الأخيرة لها الحق في الحفاظ على القائمة المرسلة كما هي أو خفض منها وفق ما تراه مناسبا، بعد تحديد القائمة النهائية للشركات الأجنبية المعنية بالتحقيق تقسم إلى مجموعات وتوزع على الفرق الرقابية والتي تتكون من رئيس فرقة ومحقق أو محققين حسب حجم الشركة.

ثانيا/ إجراءات التحقيق المحاسبي المطبق على الشركة محل التحقيق:

1- التعريف بالشركة محل التحقيق:

تأسست الشركة محل التحقيق في سنة 2005، وهي عبارة عن شركة ذات مسؤولية محدودة مقيمة بالجزائر وخاضعة للتشريع الجزائري فهي بذلك تخضع إلى نظام القانون العام المطبق على

المؤسسات الجزائرية، شركاؤها من جنسية تركية وتمارس نشاط ترقية عقارية ومقاولة أشغال البناء في مختلف مراحله، مقرها الاجتماعي بولاية بومرداس، وقد استفادت من مجموعة كبيرة من المشاريع في مناطق مختلفة من ربوع الوطن.

2- الوضعية الجبائية للشركة:

بالنظر للشكل القانوني للشركة والنشاط الممارس من طرفها وبما أنها شركة أجنبية مقيمة في الجزائر فإنها تتبع نظام القانون العام وبالتالي فهي تخضع للضرائب والرسوم التالية:

➤ الرسم على النشاط المهني وفقا لنص المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
➤ الرسم على القيمة المضافة وفقا لنص المواد 01، 02، 21، 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال؛

➤ الضريبة على أرباح الشركات وفقا للمواد 135، 136، 137 من ق ض م ر م؛
➤ الضريبة على الدخل الإجمالي/ أجور وفقا لنص المواد 66 و 67 من ق ض م ر م؛
➤ الضريبة على الدخل الإجمالي/ على رؤوس الأموال المنقولة وفقا لنص المادة 46، 54، و 104 من ق ض م ر م؛

➤ قانون الطابع وفقا لنص المادة 100 من قانون الطابع

3- الأعمال التحضيرية:

بعد اطلاع المحققين على الملف الجبائي للشركة ومختلف المستندات التي يحتويها يقومون بما يلي:

➤ إعداد جدول مقارنة الميزانيات وهو عبارة عن بيان لتتبع الميزانيات السنوية الأربع التي تخضع لعملية التحقيق بالإضافة لسنة الأساس؛

➤ إعداد كشف المحاسبة بهدف متابعة تطور رقم الأعمال (CA) والمصاريف التشغيلية المختلفة خلال السنوات الأربع المعنية بعملية التحقيق؛

➤ إعداد الملخصات الخاصة بضريبة القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني بهدف معرفة مدى صدق وحسن نية الشركة محل التحقيق في تصريحاتها الشهرية.

بمجرد الانتهاء من الأعمال التحضيرية، يتم إعداد إشعار بالتحقق ثم يُسلم إلى الشركة مقابل

وصل استلام، ويكون مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة.

4- سير عملية التحقيق المحاسبي:

✓ إرسال إشعار بالتحقيق المحاسبي يحمل المعطيات التالية:

➤ المرجع رقم MF/DGI/DGE/SDCF/B2/24/2015؛

➤ تاريخ الإشعار بالتحقيق المحاسبي: 2015/03/02؛

- تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المحاسبي: 2015/03/04؛
 - تاريخ وقت التدخل على مستوى المقر الاجتماعي للشركة: 2015/03/15 على الساعة 10.30؛
 - نوع والسنوات المعنية بالتحقيق: تحقيق محاسبي لسنوات 2011، 2012، 2013، و2014؛
 - الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق: الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، الضريبة على الدخل الإجمالي/أجور، حقوق الطابع، ضرائب ورسوم أخرى؛
 - اسم، لقب، ورتبة المحققين ورئيس فرقة التحقيق.
- 4-1- التدخل الميداني:** بتاريخ 2015/03/15 تنقلت فرقة التفتيش إلى المقر الاجتماعي للشركة وقد تم في نفس اليوم تحرير محضر معاينة المخزون وتم توقيعه من طرف مسير الشركة، حيث تمت الإشارة في المحضر لجميع المواد الموجودة في مخازن الشركة.
- مع الإشارة أن عملية التحقيق تقرر أن تجرى بعين المكان (في المقر الاجتماعي للشركة).
- مباشرة بعد ذلك وفي إطار حق الإطلاع المخول للمصالح الجبائية بموجب المواد من 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية قام المحققين بإرسال العديد من طلبات المعلومات لمختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات، وكذلك لمختلف المؤسسات المالية والمتعاملين الخواص مع الشركة، حيث تم إعداد وتوجيه 55 طلب معلومات.
- 4-2- الفحص الانتقادي للمحاسبة:**
- يتضمن الفحص الدقيق للوثائق والسجلات المحاسبية بهدف التحقق من أن جميع المستندات المحاسبية قد تم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية بالشكل الصحيح، وذلك للتأكد من صدق وسلامة المحاسبة الخاصة بالشركة، وفي ختام هذه الأعمال تم تسجيل المخالفات التالية:
- **المحاسبة من حيث الشكل:** وجود الدفاتر الإلزامية والتي تتمثل في:
 - دفتر اليومية مرقم ومؤشر عليه من قبل محكمة بومرداس بتاريخ 2007/08/08؛
 - دفتر الجرد مرقم ومؤشر عليه من قبل محكمة بومرداس بتاريخ 2006/10/13؛
 - دفتر الأجور مرقم ومؤشر عليه من قبل محكمة الشارقة بتاريخ 2006/10/13؛
 - وجود اليوميات المساعدة: شراء، مبيعات، بنك، صندوق، العمليات المختلفة للسنوات الأربعة المعنية بالتحقيق؛
 - وجود فواتير الشراء، ووضعيات الأشغال (فواتير البيع) للسنوات الأربعة المعنية بالتحقيق.

➤ المحاسبة من حيث المضمون:

من خلال تحليل مختلف الحسابات المحاسبية التي تؤثر بشكل مباشر على تحديد النتيجة المحاسبية، وعن طريق الفحص الدقيق للفواتير المختلفة والوثائق الأخرى، حيث أظهر هذا التحليل وجود مخالفات في الدورات المالية المختلفة، وتتلخص هذه المخالفات فيما يلي:

➤ من خلال إعداد الحساب المالي تبين وجود فروق غير مبررة في أرقام الأعمال المصرح بها (طريقة إعداد جدول الحساب المالي تم التعرض لها في المطلب السابق لذلك سيتم الآن تحديد أرقام الأعمال المعاد تشكيلها مباشرة).

الجدول رقم (4-15): تحديد أرقام الأعمال المعاد تشكيلها باعتماد الحساب المالي

البيان	2011	2012	2013	2014
رقم أ المعاد تشكيله بكل ر	1.065.669.628	542.708.802	663.903.007	748.384.518
رقم أ خ ر (ر أ حسب النسبة المئوية TTC/1.17)	27.324.862	23.192.684	11.348.769	6.396.449
رقم أ خ ر (ر أ حسب النسبة المئوية TTC/1.07)	966.074.336	481.844.263	608.060.698	692.430.535
رقم أ الإجمالي المعاد تشكيله خارج الرسم	993.399.198	505.036.947	619.409.467	698.628.984
رقم أ المصرح به في الميزانية	989.834.050	501.369.431	617.583.503	694.887.778
الفرق	3.565.148-	3.667.516-	1.825.964-	3.939.206-

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

الفرق في أرقام الأعمال الناتجة عن الحساب المالي ستعتبر أرقام أعمال محصلة ومفوترة، وبالتالي يتم إخضاعها للرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة، كما ستضاف إلى الأرباح المصرح بها وإخضاعها للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل لرؤوس الأموال المنقولة.

➤ بالاعتماد على مختلف بيانات المعلومات الواردة إلى المصلحة تبين وجود فواتير بيع لم يتم التصريح بها مبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-16): فواتير بيع غير مصرح بها

الاسم واللقب	المبلغ بكل الرسوم	المبلغ خارج الرسم	السنة
السيد xxxx	500.000	467.289	2012
السيد yyyy	100.000	93.457	2013
السيد zzzz	9.000.000	8.411.214	2014

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE
 ➤ بالاطلاع على طريقة تسوية مجموعة من فواتير الشراء التي يتجاوز مبلغها 100.000 دج تبين تسديدها نقدا وهذا مخالف لنص المادة 30 من ق ر أ وهذا للسنوات الأربعة المعنية بالتحقيق وعليه سيتم إعادة استرجاع الرسم على القيمة المضافة لهذه الفواتير والتي تفصيلها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-17): مجموع الفواتير التي يتجاوز مبلغها 100.000 دج وتم تسويتها نقدا

تاريخ ورقم فاتورة الشراء	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيم المضافة المسترجع
فاتورة رقم 018: 2011/01/13	140.186	9.813
فاتورة رقم 027: 2011/07/01	280.373	19.626
فاتورة رقم 004: 2011/06/16	135.990	9.519
فاتورة رقم 254: 2011/02/16	269.192	45.762
فاتورة رقم 500: 2011/04/18	119.658	20.341
فاتورة رقم 991: 2011/07/12	85.492	14.533
فاتورة رقم 900: 2011/05/31	92.136	15.663
فاتورة رقم 1204: 2011/12/10	2.991.453	508.547
فاتورة رقم 625: 2011/04/28	342.018	58.143
فاتورة رقم 523: 2011/07/09	161.538	27.461
المجموع		729.408
فاتورة رقم 59: 2012/03/24	170.980	29.066
فاتورة رقم 22: 2012/02/12	186.915	13.084
فاتورة رقم 23: 2012/07/12	186.915	13.084
فاتورة رقم 32: 2012/12/18	215.887	15.112
المجموع		70.346
فاتورة رقم 55: 2013/06/01	93.457	6.542

الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات للفترة (2010-2020)

فاتورة رقم 22: 2013/01/03	4.273.464	726.495
المجموع		733.037
فاتورة رقم 64: 2014/01/08	280.371	19.626
فاتورة رقم 63: 2014/01/14	140.186	9.813
فاتورة رقم 65: 2014/01/25	186.914	13.084
فاتورة رقم 54: 2014/02/09	453.343	31.734
فاتورة رقم 0065: 2014/06/20	148.843	10.419
فاتورة رقم 058: 2014/06/20	1.146.729	80.271
فاتورة رقم 011: 2014/05/20	1.035.129	72.459
فاتورة رقم 214: 2014/06/30	289.429	20.260
فاتورة رقم 45: 2014/02/09	1.282.047	217.948
فاتورة رقم 333: 2014/08/07	854.700	145.299
فاتورة رقم 29: 2014/02/15	425.635	72.358
فاتورة رقم 289: 2014/09/08	111.106	18.888
المجموع		712.159
المجموع العام		2.244.950

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

➤ بيع جزئي لأرض بمساحة 1670.88 م² من أصل مساحة إجمالية قدرها 5103.77 م² كان قد تم تسجيلها محاسبيا كمادة أولية (الحساب/381) بتاريخ 2012/6/20 بمبلغ 52,000,000 دج بدلاً من السعر الحقيقي للبيع البالغ 59,339,209 دج، وبالتالي تعتبر المصلحة هذا المبلغ كإيراد استثنائي خاضع لضريبة الشركات (IBS) وضريبة الدخل الإجمالي على رؤوس الأموال المنقولة (IRG/RCM)؛

➤ يُظهر تحليل الخصوم في الميزانية للسنة المالية 2011 وجود فرق في إعادة تقييم المعدات التشغيلية بمبلغ 13,612,856 دج، حيث أن الشركة لم تقم بإخضاعه للضريبة على أرباح الشركات (IBS) وبناءً على ذلك، فإن المصلحة ستقوم بتسوية هذا الأمر باعتباره إيراداً استثنائياً؛

➤ أدى تحليل المعدات المقتناة من خلال التمويل عن طريق الإيجار التمويلي إلى اكتشاف: وجود فرق بين الإيجارات المدفوعة والإهلاكات المحسوبة غير القابلة للخصم في عامي 2012 و2013 كما يلي:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات للفترة (2010-2020)

سنة النشاط 2012:

الرمز	البيان	مبلغ الإيجار المدفوع	الاهتلاك	الفرق
159	Pompe à béton	4.142.767	5.460.497	1.317.730
160	Centrale à béton			

سنة النشاط 2013:

الرمز	البيان	مبلغ الإيجار المدفوع	الاهتلاك	الفرق
159	Pompe à béton	3.452.306	1.390.335	1.098.108
160	Centrale à béton		3.160.079	

وبناءً على ذلك، سيتم إعادة إدماج هذه المبالغ ضمن الأرباح المصرح بها للسنوات المالية المعنية.

➤ بتطبيق النسبة المئوية (Prorata) نجد أن الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات تقدر بـ **14.415.973 دج**، حيث أن فترة الإعفاء ممتدة من 2009/02/23 إلى 2012/03/31 (الإعفاء في إطار الاستفادة من الامتيازات الجبائية المقدمة من الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار (ANDI)، وفقاً للتشريعات السارية؛

➤ باستغلال وتحليل جداول الاستثمارات للسنوات 2011، 2012، 2013، و2014 سجلنا ما يلي:

- أرقام الأعمال المحققة للسنوات المذكورة أعلاه كانت نتيجة لاستخدام المعدات المقتناة في إطار ANDI، وأخرى مقتناة خارج هذا الإطار؛

- بيع المعدات المقتناة في إطار ANDI وخارج ANDI سنة 2014؛

بناءً على ذلك ستقوم المصلحة بتصحيح نسب الإعفاءات لتلك السنوات وفق الطريقة التالية:

الجدول رقم (4-18): تصحيح معدل الإعفاء التي تستفيد منه الشركة في إطار ANDI

البيان	2011	2012	2013	2014
مرحلة الإنجاز في	2008/11/15	2011/01/09	2011/01/09	2011/01/09
محضر المعاينة في	2009/03/13	2012/06/18	2012/06/18	2012/06/18
مرحلة الاستغلال في	2009/04/02	2012/07/10	2012/07/10	2012/07/10
مبلغ التثبيثات	153.091.033	121.237.232	123.607.032	64.335.801
التثبيثات المقتناة في إطار ANDI	19.901.834	38.220.435	38.220.435	10.917.948
معدل الإعفاء المصحح	13%	32%	31%	17%
معدل الإعفاء المصرح به	100%	62%	62%	62%
الفرق الخاضع	87%	30%	31%	45%

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات للفترة (2010-2020)

وعليه تكون الوضعية على الشكل التالي:

سنة 2011:

البيان	الربح	رقم الأعمال الخاضع لـ TAP
المبلغ	148.078.117	989.834.050
معدل الإعفاء المطبق	%100	%100
معدل الإعفاء المصحح	%13	%13
الفرق الخاضع للضريبة	128.827.962	861.155.624

سنة 2012:

البيان	الربح	رقم الأعمال الخاضع لـ TAP
المبلغ	57.541.395	501.369.430
معدل الإعفاء المطبق	62%	62%
معدل الإعفاء المصحح	%32	%32
الفرق الخاضع للضريبة	17.262.419	150.410.829

سنة 2013:

البيان	الربح	رقم الأعمال الخاضع لـ TAP
المبلغ	65.325.322	617.583.502
معدل الإعفاء المطبق	62%	62%
معدل الإعفاء المصحح	%31	%31
الفرق الخاضع للضريبة	20.250.850	191.450.886

سنة 2014:

البيان	الربح	رقم الأعمال الخاضع لـ TAP
المبلغ	58.166.378	694.887.778
معدل الإعفاء المطبق	62%	62%
معدل الإعفاء المصحح	%17	%17
الفرق الخاضع للضريبة	26.174.870	312.699.500

➤ أظهر تحليل جدول الاستثمارات المتعلقة بسنة النشاط 2014 وجود عمليات بيع للمعدات دون مرور فترة الخمس سنوات من تاريخ اقتناء هذه الأخيرة حسب ما تنص عليه المادة 38 من قانون

الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات للفترة (2010-2020)

الرسم على رقم الأعمال، وبناءً على ذلك سيتم إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة (TVA) على المشتريات كما يلي:

الجدول رقم (4-19): الرسم على القيمة المضافة المسترجع للاستثمارات المتنازل عنها

الرمز	المبلغ الإجمالي	TVA المسترجعة	سنة الاقتناء	ملاحظات
146	1.956.417	66.518	2011	تنازل سنة 2014
149	2.085.000	70.890	2011	تنازل سنة 2014
151	800.625	27.221	2011	تنازل سنة 2014
153	336.639	11.445	2011	تنازل سنة 2014
154	800.625	27.221	2011	تنازل سنة 2014
155	1.445.683	49.153	2011	تنازل سنة 2014
156	240.187	8.166	2011	تنازل سنة 2014
158	755.000	25.670	2011	تنازل سنة 2014
175	902.820	61.391	2012	تنازل سنة 2014
176	2.680.000	182.240	2012	تنازل سنة 2014
177	725.120	49.308	2012	تنازل سنة 2014
المجموع		579.223		

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

كما سيتم إخضاع فوائض القيم للتنازل عن الاستثمارات للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي لرؤوس الأموال المنقولة وهذا طبقاً لأحكام المواد 46، 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بحيث:

- الاستثمارات المتنازل عنها سنة 2014 والمكتسبة سنة 2011 والتي حققت فائضا إجماليا للتنازل قدره 3.500.000 دج، وباعتباره تنازل طويل الأجل فإنه يستفيد من تخفيض 65% في حين يتم إخضاع ما نسبته 35%، طبقاً لنص المواد 172، و173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- الاستثمارات المتنازل عنها سنة 2014 والمكتسبة سنة 2012 والتي حققت فائضا إجماليا للتنازل قدره 3.205.000 دج، وباعتباره تنازل قصير الأجل فإنه يستفيد من تخفيض قدره 30% في حين يتم إخضاع ما نسبته 70%، وهذا طبقاً لنص المواد 172، و173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات للفترة (2010-2020)

➤ تحليل الأعباء :

أظهر تحليل الوثائق الثبوتية للتكاليف والتسجيلات المحاسبية لها وجود بعض الأعباء غير القابلة للخصم من النتيجة الجبائية، بحيث سيتم إعادة إدماج هذه المبالغ في أرباح السنوات المعنية وهي موضحة كما يلي:

سنة 2011:

البيان	العبء المسجل محاسبيا	المبلغ المعاد إدماجه	ر ق م غير القابلة للخصم	المبرر
استهلاك مواد أولية	-	3.129.649	513.292	غير متعلقة بالنشاط المادة 140 مكرر
ضرائب ورسوم "رسم التكوين"	780.855	780.855	/	غير قابل للخصم المادة 169 من ق ض م ر م
إيجارات	360.000	330.000	/	(تكاليف تخص سنة النشاط 2010) عدم احترام مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية

سنة 2012:

البيان	العبء المسجل محاسبيا	المبلغ المعاد إدماجه	السبب
عقوبات وغرامات جبائية	2.720.910	2.720.910	غير قابلة للخصم المادة 141 فقرة 06 من ق ض م رم
ضرائب ورسوم "رسم التكوين"	685.188	685.188	غير قابلة للخصم المادة 169 من ق ض م رم
حقوق التسجيل	18.519.190	4.937.500	تخص بائع الأرض
الإيجار المالي Leasing		1.317.730	غير قابلة للخصم المادة 141 فقرة 03 من ق ض م رم

سنة 2013:

البيان	العبء المسجل محاسبيا	المبلغ المعاد إدماجه	السبب
حقوق التسجيل	9.226.250	9.180.750	تخص بائع الأرض
ضرائب ورسوم "رسم التكوين"	458.762	458.762	غير قابلة للخصم المادة 169 من ق ض م رم
الإيجار المالي Leasing		1.098.108	غير قابلة للخصم المادة 141 فقرة 03 من ق ض م رم

سنة 2014:

البيان	العبء المسجل محاسبيا	المبلغ المعاد إدماجه	السبب
ضرائب ورسوم "رسم التكوين"	303.584	303.584	غير قابلة للخصم المادة 169 من ق ض م ر م
ضرائب ورسوم "الرسم على النشاط المهني"	19.731.643	14.450.497	عدم احترام مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية (متعلقة بسنوات سابقة)

وعليه يمكن أن نلخص مختلف الأعباء غير القابلة للخصم والتي سيتم إعادة إدماجها ضمن الأرباح المصرح بها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-20): الأعباء المعاد إدماجها ضمن الأرباح المصرح بها

البيان	2011	2012	2013	2014
إدماج الـ TAP	/	/	/	14.450.497
إدماج رسم التكوين	780.855	685.188	458.762	303.584
إدماج الفرق في الإيجار المالي	/	1.317.730	1.098.108	/
حقوق التسجيل	/	4.937.500	9.108.750	/
عقوبات وغرامات جبائية	/	2.720.910	/	/
إيجارات	330.000	/	/	/
مادة أولية مستهلكة	3.129.649	/	/	/
امتيازات ANDI	/	14.415.973	/	/
مجموع الإدماجات	4.240.504	24.077.301	10.665.620	14.754.081

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

➤ عند التدقيق في ميزانية سنة 2012، تبين تسجيل مبلغ قدره 54,000,000 دج كقرض مستحق على الغير (الشركة ذات المسؤولية المحدودة Z)، وذلك بموجب عقد موثق تم تحريره من قبل الأستاذ (س-ح) بتاريخ 2012/08/09، حيث كان من المفترض سداد هذا القرض في غضون سنة واحدة من تاريخ تحرير الإقرار بالدين، إلا أنه تم سداده جزئياً فقط وهو ما تؤكد الميزانيات المحاسبية للسنوات المالية 2013 و 2014. وعلاوة على ذلك، لم يتم منح أي مهلة جديدة للسداد بشكل قانوني، مع الإشارة إلى أن الشركة ذات المسؤولية المحدودة Z قد تم حلها في 2013/06/03، بناءً على ذلك تعتبر المصلحة المكلفة بالتحقيق أن العقد يشكل تنازلاً عن الدين، وبالتالي يُعاد تصنيفه كنفقات غير

مبررة خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي على رؤوس الأموال المنقولة (IRG/RCM) ، بقيمة 22,070,000 دينار جزائري في عام 2014، وذلك وفقًا للأحكام القانونية السارية.

➤ تبين من خلال الإطلاع على القانون الأساسي المعدل للشركة سنة 2012 وجود تنازل عن 20 حصة من طرف "السيد H لصالح "السيد A " وبناءً على ذلك، تعتبر المصلحة هذه العملية بمثابة نقل للحصص والأصول التجارية، ووفقًا للمواد 1/23، 25، و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ستكون خاضعة لضريبة الدخل الإجمالي (IRG) للشركاء ورسوم التسجيل كما يلي:

القاعدة الخاضعة للضريبة:

الجدول رقم (4-21): تحديد القيمة الحقيقية للحصص الاجتماعية المتنازل عنها

البيان	2012
مجموع الخصوم	4.924.896.093
➤ الديون dette	2.518.266.760
الأصول الصافية	2.406.629.333
القيمة الحقيقية للحصة حيث أن مجموع الحصص هو 1000 حصة	2.406.629
عدد الحصص المتنازل عنها	20
القيمة الحقيقية للحصص المتنازل عنها	48.132.586
القيمة المصرح بها للحصص المتنازل عنها	20.000
الفرض (الأساس الضريبي)	48.112.586

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

➤ تطبيقًا لنص للمادة 26 من الأمر رقم 01-10 المؤرخ في 26 أوت 2010 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، تخضع الشركة لرسم سنوي يطبق على السيارات السياحية (السيارات الفاخرة) التي يقل عمرها عن خمس سنوات والمذكورة في الميزانية للشركة والتفاصيل كما يلي:

➤ رينج روفر سبورت:

○ تم اقتناؤها بتاريخ 2011/03/14

○ سعر الاقتناء = 7,667,521 دج

➤ رينج روفر:

○ تم اقتناؤها بتاريخ 2011/08/11

○ سعر الاقتناء = 3,650,000 دج

الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات للفترة (2010-2020)

➤ بتاريخ 2012/08/22 قامت الشركة باقتناء قطعة أرضية بمساحة 700م² بالشرقة، وبتاريخ 2012/09/15 قامت باقتناء قطعة ثانية بأولاد فايت مساحتها 1500م²، لكن الشركة لم تقم بتسديد رسوم التسجيل المقدرة بـ (2.5%) المتعلقة بعملية الاقتناء وحجة الشركة في ذلك أنها تمارس نشاطها في إطار برنامج ANDI حيث كانت معطيات العملية كما يلي:

البيان	مبلغ الاقتناء	حقوق التسجيل 2.5%
قطعة أرضية بالشرقة	84.000.000	2.100.000
قطعة أرضية بأولاد فايت	67.500.000	1.687.500
المجموع	151.500.000	3.787.500

رغم النقائص المذكورة أعلاه إلا أن المحاسبة تعتبر منتظمة وتم قبولها مع إجراء التعديلات المبينة أدناه مع احترام الإجراء التناقضي لإعادة تكوين الأسس الجديدة وفق ما تنص عليه المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية، مع احتفاظ الإدارة بحقها في إعادة النظر في الأسس الضريبية المعتمدة في حالة ظهور عناصر جديدة وذلك وفقا للمادة 20 فقرة 08 من نفس القانون.

كما يحق للشركة أن تطلب في معرض ردها اللجوء إلى التحكيم من قبل السيد مدير كبريات المؤسسات وهذا وفقا للمادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 التي عدلت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

4-3- إجراءات التسوية الجبائية:

في إطار المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية سيتم القيام بتسوية الوضعية الجبائية للشركة وفق ما يقتضيه احترام الإجراء التناقضي.

4-3-1- تحديد الزيادات وفق النقائص المسجلة في المحاسبة:

4-3-1-1- فيما يخص أرقام الأعمال:

يتم تحديد الزيادة في أرقام الأعمال من خلال الفروق المكتشفة عن طريق الحساب المالي وكذا أرقام أعمال المبيعات غير المصرح بها وفق الجدول التالي:

الجدول (4-22): تحديد الزيادة في أرقام الأعمال

البيان	2011	2012	2013	2014
الفرق في الحساب المالي	3.565.148	3.667.516	1.825.964	3.939.206
فواتير غير مصرح بها	/	467.289	93.457	8.411.214
رقم أ المصرح به	989.834.050	501.369.430	617.583.502	694.887.778

الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات للفترة (2010-2020)

707.238.198	619.409.466	505.036.946	993.399.198	رقم الأعمال المعتمد
12.350.420	1.919.421	4.134.805	3.565.148	الزيادة في أرقام الأعمال

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

4-3-1-2- فيما يتعلق بالأرباح:

يتم تحديد الزيادة في الأرباح من خلال إدماج مختلف الأعباء غير القابلة للخصم بالإضافة إلى الإيرادات الاستثنائية والزيادة في أرقام الأعمال وفق ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (4-23): تحديد الزيادة في الأرباح

2014	2013	2012	2011	البيان
12.350.420	1.919.421	4.134.805	3.565.148	الزيادة في أرقام الأعمال
/	/	59.339.209	13.612.856	الإيرادات الاستثنائية
14.754.081	10.665.620	24.077.301	4.240.504	الأعباء المعاد دمجها
3.468.500	/	/	/	فوائض القيم للتنازل عن الاستثمارات
58.166.378	65.325.322	43.125.422	148.078.117	الأرباح المصرح بها
88.739.379	77.910.363	130.676.737	169.496.625	الأرباح المعتمدة
30.573.001	12.585.041	87.551.315	21.418.508	الزيادة في الأرباح

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE.

4-3-2- حساب الحقوق:

4-3-2-1- فيما يخص الرسم على القيمة المضافة:

• على أرقام الأعمال:

يتم إخضاع الزيادة في أرقام الأعمال إلى الرسم على القيمة المضافة بمعدل 7% تطبيقاً لنص المادة 23 من قانون الرسوم على أرقام الأعمال، كما تخضع الحقوق الناتجة إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 116 من نفس القانون.

الجدول رقم (4-24): حساب حقوق الرسم على القيمة المضافة المذكور بها

2014	2013	2012	2011	البيان
12.350.420	1.919.421	4.134.805	3.565.148	الزيادة في أرقام الأعمال
7%	7%	7%	7%	معدل الرسم على ق م
864.529	134.359	289.436	249.560	حقوق ر ق م الناتجة

الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات للفترة (2010-2020)

معدل العقوبة	%25	%25	%25	%25
مبلغ العقوبة	62.390	72.359	20.153	216.132
المجموع للدفع	311.950	361.795	154.512	1.080.661

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

• فيما يخص الرسم على القيمة المضافة المسترجع (Reversement TVA):

يتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة الذي لا تملك الشركة الحق في خصمه الناتج عن تسوية فواتير الشراء عن طريق الصندوق طبقا للمادة 30 من قانون الرسم على أرقام الأعمال مع تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 116 من نفس القانون، وذلك الناتج عن التنازل عن الاستثمارات وكذلك الرسم الناتج عن الاستهلاكات المرفوضة (طبقا للمادة 41 من نفس القانون والخاصة بالاستثناءات من قاعدة الخصم) كم هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-25): حساب الرسم على القيمة المضافة المسترجعة

البيان	2011	2012	2013	2014
رقم المسترجعة	1.242.700	70.346	733.037	1.291.382
معدل العقوبة	%25	%15	%25	%25
مبلغ العقوبة	310.675	10.552	183.259	322.845
المجموع للدفع	1.553.375	80.898	916.296	1.614.227

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE.

4-3-2-2- فيما يخص الرسم على النشاط المهني:

الزيادات في أرقام الأعمال مضافا إليها الفرق الخاضع الناتج عن الخطأ في تقدير نسبة الامتيازات الجبائية المتحصل عليها في إطار ANDI، ستخضع للرسم على النشاط المهني وفقا لنص المواد 217-222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمعدل 2%، علما أن الحقوق الناتجة تخضع للعقوبات وفقا لنص المادة 193 من نفس القانون

الجدول رقم (4-26): حساب حقوق الرسم على النشاط المهني

البيان	2011	2012	2013	2014
الزيادة في رقم الأعمال	3.565.148	4.134.805	1.919.421	12.350.420
الفرق الخاضع (امتيازات ANDI)	861.155.623	150.410.829	191.450.885	312.699.500

الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات للفترة (2010-2020)

325.049.920	193.370.306	154.545.634	864.720.771	المجموع الخاضع
%2	%2	%2	%2	معدل الرسم
6.500.998	3.867.406	3.090.913	17.294.415	الحقوق الناتجة
%25	%25	%25	%25	معدل العقوبة
1.625.250	966.852	772.728	4.323.604	مبلغ العقوبة
8.126.248	4.834.258	3.863.641	21.618.019	المجموع للدفع

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

4-3-2-3- فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات:

تتشكل القاعدة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات من الزيادات في الأرباح مضافا إليها الفرق الخاضع الناتج عن الخطأ في تقدير نسبة الامتيازات الجبائية المتحصل عليها في إطار ANDI، مع خصم الرسم على النشاط المهني الناتج عن هذه التسوية، بحيث يتم تطبيق معدل 19% خلال سنوات 2011، 2012، و2013، ومعدل 23% خلال سنة 2014 وهذا وفقا للمادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، علما أن الحقوق الناتجة تخضع للعقوبات وفقا لنص المادة 193 من نفس القانون.

الجدول رقم (4-27): حساب حقوق الضريبة على أرباح الشركات

2014	2013	2012	2011	البيان
30.573.001	12.585.041	87.551.315	21.418.508	الزيادة في الأرباح
26.174.870	20.250.849	17.262.418	128.827.961	+ الفرق الخاضع (امتيازات ANDI)
6.500.998	3.867.406	3.090.913	17.294.415	- الرسم على النشاط المهني
50.246.873	28.968.484	101.722.820	132.952.054	= المبلغ الخاضع
%23	%19	%19	%19	معدل ض أ ش
11.556.781	5.504.012	19.327.336	25.260.890	الحقوق الناتجة
%25	%25	%25	%25	معدل العقوبة
2.889.195	1.376.003	4.831.834	6.315.223	مبلغ العقوبة
14.445.976	6.880.015	24.159.170	31.576.113	المجموع للدفع

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى DGE

4-2-3-4- فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي على رؤوس الأموال المنقولة :IRG/RCM

تخضع للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة الزيادة المسجلة في الربح المحاسبي حيث يتم اعتبارها إرباح موزعة (بحيث يتم اعتماد الزيادات المؤثرة على النتيجة المحاسبية) بعد تخفيض الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات الموافقة للزيادة في الأرباح الموزعة، وهذا حسب نص المواد من 45 إلى 48 من ق ض م ر م وتطبق عليها نسبة 15% بما أن الشركاء أجنب وهذا استنادا لنص المادتين 54 و 104 من نفس القانون، علما أن الحقوق الناتجة تخضع للعقوبات المنصوص عليها في المادة 193 من ق ض م ر م.

الجدول رقم (4-28): تحديد حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي لرؤوس الأموال المنقولة

البيان	2011	2012	2013	2014
الزيادة في الأرباح	20.667.653	68.411.514	11.100.171	30.269.417
- الرسم على النشاط المهني	71.303	82.696	38.388	247.008
- ض أ ش	3.913.307	12.982.475	2.101.739	6.905.154
+ التنازل عن الحصص الاجتماعية	/	48.112.586	/	/
+ توزيعات إجبارية	/	/	22.070.000	/
= الأساس الخاضع	16.683.044	103.458.928	31.030.044	23.117.255
معدل الضريبة	15%	15%	15%	15%
مبلغ الحقوق	2.502.457	15.518.839	4.654.507	3.467.588
معدل العقوبة	25%	25%	25%	25%
مبلغ العقوبة	625.614	3.879.710	1.163.627	866.897
المجموع للدفع	3.128.071	19.398.549	5.818.133	4.334.485

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات على مستوى DGE.

4-2-3-5- فيما يخص حقوق التسجيل:

- بالنسبة لاقتناء العقارين:

بما أن الشركة قامت باقتناء عقارين متمثلين في قطعتين أرضيتين فهي بالتالي تخضع لحقوق التسجيل بمعدل 2.5% حسب نص المادة 262 من قانون التسجيل

الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات للفترة (2010-2020)

الجدول رقم (4-29): حساب حقوق التسجيل

السنة	الحقوق المذكر بها	معدل العقوبة	مبلغ العقوبة	المجموع للدفع
2012	3.787.500	%25	946.875	4.734.375

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات على مستوى DGE

• بالنسبة للتنازل عن الحصص الاجتماعية:

السنة	الأساس الخاضع	المعدل	الحقوق	العقوبة	مبلغ العقوبة	المجموع للدفع
2012	48.112.586	%2.5	1.202.814	%25	300.703	1.503.517

4-3-2-6 - رسم السيارات

يتم تحديد هذا الرسم وفق الطريقة التالية:

الجدول رقم (4-30): تحديد حقوق رسم السيارات السياحية

البيان	تاريخ الحياة	مبلغ الحياة	الرسم 2011	الرسم 2012	الرسم 2013	الرسم 2014
Range rover sport	2011/03/14	7.667.521	500.000	500.000	500.000	500.000
Range rover	2011/08/11	3.650.000	300.000	300.000	300.000	300.000
المجموع	/	/	800.000	800.000	800.000	800.000
معدل العقوبة	/	/	25%	25%	25%	25%
مبلغ العقوبة	/	/	200.000	200.000	200.000	200.000
المدموع للدفع	/	/	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000

المصدر: معطيات المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات على مستوى DGE

وعليه يمكن تلخيص نتائج التسوية الجبائية في الجدول الموالي:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات للفترة (2010-2020)

الجدول رقم (4-31): ملخص للحقوق والعقوبات الناتجة عن التحقيق المحاسبي

السنوات	الضرائب والرسوم	الحقوق	العقوبات	المجموع
2011	الرسم على القيمة المضافة على أرقام الأعمال	249,560	62,390	311,950
	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	1,242,700	310,675	1,553,375
	الرسم على النشاط المهني	17,294,415	4,323,604	21,618,019
	الضريبة على أرباح الشركات	25,260,890	6,315,223	31,576,113
	الضريبة على الدخل الإجمالي / اقتطاع من المصدر	2,502,457	625,614	3,128,071
	رسم السيارات السياحية	800,000	200,000	1,000,000
	المجموع	47,350,022	11,837,506	59,187,528
2012	الرسم على القيمة المضافة على أرقام الأعمال	289,436	72,359	361,795
	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	70,346	10,552	80,898
	الرسم على النشاط المهني	3,090,913	772,728	3,863,641
	الضريبة على أرباح الشركات	19,327,336	4,831,834	24,159,170
	الضريبة على الدخل الإجمالي / اقتطاع من المصدر	15,518,839	3,879,710	19,398,549
	رسم السيارات السياحية	800,000	200,000	1,000,000
	حقوق التسجيل	4,990,314	1,247,578	6,237,892
2013	المجموع	44,087,184	11,014,761	55,101,945
	الرسم على القيمة المضافة على أرقام الأعمال	134,359	20,153	154,512
	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	733,037	183,259	916,296
	الرسم على النشاط المهني	3,867,406	966,852	4,834,258
	الضريبة على أرباح الشركات	5,504,012	1,376,003	6,880,015
	الضريبة على الدخل الإجمالي / اقتطاع من المصدر	4,654,507	1,163,627	5,818,134
	رسم السيارات السياحية	800,000	200,000	1,000,000
2014	المجموع	15,693,321	3,909,894	19,603,215
	الرسم على القيمة المضافة على أرقام الأعمال	864,529	216,132	1,080,661
	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	1,291,382	322,845	1,614,227
	الرسم على النشاط المهني	6,500,998	1,625,250	8,126,248
	الضريبة على أرباح الشركات	11,556,781	2,889,195	14,445,976
	الضريبة على الدخل الإجمالي / اقتطاع من المصدر	3,467,588	866,897	4,334,485
	رسم السيارات السياحية	800,000	200,000	1,000,000
	المجموع	24,481,278	6,120,319	30,601,597
	المجموع العام	131,611,805	32,882,480	164,494,285

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد عن النتائج المتوصل إليها أعلاه

قبل إعداد هذا التبليغ وتسليمه لمسير الشركة تم استدعاء هذا الأخير مرفقا بمستشاره القانوني من أجل مناقشة النقائص التي تم التوصل إليها في المحاسبة للسنوات المعنية بالتحقيق بتاريخ 24 جوان 2015 في إطار الإجراء التناقصي وبعد استعراض المحققين لكل النقائص المكتشفة، قدم محاسب الشركة بعض التوضيحات ولكن في غياب الوثائق الثبوتية لم يتم أخذها بعين الاعتبار، وتم إدراجها ضمن التقويم بنتائج التحقيق الأولي الذي يحمل الرقم 312/ 2015 والذي سلم للمسير بتاريخ 30 جوان 2015 مع إشعار بالاستلام وهذا طبقا لنص المادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات

الجبائية، هذا وقبل تسليم التبليغ الأولي للمكلف تم إعداد محضر اختتام أشغال التحقيق بعين المكان والذي تم التوقيع عليه من طرف مسير الشركة بتاريخ 28 جوان 2015.

وابتداء من تاريخ استلام المكلف للتبليغ الأولي يمنح له أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، وله الحق كذلك في طلب التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ من العون المحقق خلال فترة الأربعين يوما، كما تم تبليغ الشركة بإمكانية طلب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون من مدير كبريات المؤسسات.

بتاريخ 06 أوت 2015 قامت الشركة محل التحقيق بإرسال ردها على نتائج التبليغ الأولي، تحمل الإحتجاج على نقطتين كالتالي:

بعد الإطلاع على التبليغ الأولي رقم 2015/312 المؤرخ في 29 جوان 2015 والمستلم من طرفنا يوم 30 جوان 2015 فإننا نتقدم لسيادتكم بهذا الإحتجاج والذي مفاده ما يلي:

- تم تسويتنا على أرقام الأعمال المحصلة سنوات 2012، 2013، و2014 واعتبارها مبيعات غير مصرح بها وتم إخضاعنا للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني تبعا لذلك، وهنا نحيط علم سيادتكم أن هذه الأخيرة عبارة عن تسبيقات من الزبائن وهذه التسبيقات لا يمكن إخضاعها للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة إلا بعد تحقق الحدث المنشئ وحس المادة 14-ب من قانون الرسوم على رقم الأعمال فإن الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسات الترقية العقارية هو التسليم القانوني (العقد) أو المادي للملك إلى المستفيد، وعليه نرجوا منكم إعفائنا من هذه الرسوم.

- فيما يتعلق بفائض القيمة الناتج عن الاستثمارات نعلمكم أن الفائض الذي اعتماده من طرف مصالحكم مبالغ فيه وهذا نظرا لحالة السوق، وكون بعض العتاد في حالة غير جيدة وحقق ناقص قيمة، وعلى هذا الأساس نطلب من سيادتكم بتخفيض الفائض الناتج عن العتاد المتنازل عنه سنة 2014 والمقتنى سنة 2011 إلى 2.000.000 دج، والفائض الناتج عن العتاد المتنازل عنه سنة 2014 والمقتنى سنة 2012 إلى 2.500.000 دج.

- فيما يتعلق بالبيع الجزئي لأرض بمساحة 1670.88 م² من أصل مساحة إجمالية قدرها 5103.77 م² كان قد تم تسجيلها محاسبيا كمادة أولية (الحساب/381) بتاريخ 2012/6/20 بمبلغ 52,000,000 دج بدلاً من السعر الحقيقي للبيع البالغ 59,339,209 دج، والذي اعتبرته مصالحكم إيراد استثنائي وتم إخضاعه للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي على رؤوس الأموال المنقولة، حيث نعلم سيادتكم أن هذه الأرض هي تحت نزاع قانوني حالياً مع المشتري وهذا لعدم قبوله بتسديد المبلغ المتفق عليه في العقد والمقدر حقيقة بـ 52.000.000 دج، حيث لم يسدد سوى مبلغ 38.250.000 دج، ورفض تسديد بقية المبلغ بسبب تحججه بوجود عيوب في الأرض لم

يتم ذكرها في العقد، وعليه لا يعقل أن تسدد الشركة ضريبة على مبلغ لم تحصل عليه ونطالب سيادتكم بمراجعة هذه النقطة.

• في الأخير وفي حالة عدم قبول تظلمي فإني أطلب التحكيم لدى مدير كبريات المؤسسات. بعد انتهاء أجل الأربعين يوم وبعد دراسة رد الشركة تقرر إستدعاء مسيرها للمثول أمام مدير كبريات الشركات من أجل جلسة التحكيم والذي تقرر أن يكون بتاريخ 13 أوت 2015 على الساعة 10.00 صباحا، مرفقا بالمستشار القانوني للشركة.

خلال جلسة التحكيم وبعد تقديم مسير الشركة ومستشاره القانوني لمختلف الشروحات الواردة في معرض درهم على التبليغ الأولي، مستدلين بما يملكونه من مسندات وأدلة قانونية ومالية قرر مدير كبريات المؤسسات ما يلي:

• قبول الإحتجاج المتعلق بتسبيقات الزبائن وذلك بالرجوع لنص المادة 14 من قانون الرسوم على أرقام الأعمال وبعد التأكد من صحة الوثائق المقدمة لإثبات صدقية الشركة فيما يتعلق بهذه النقطة؛

• قبول الإحتجاج المتعلق بفائض القيمة وذلك أخذا بالاعتبار حالة السوق، وبعد الإطلاع على محاضر تثبت الحالة السيئة للعتاد المتنازل عنه، وعليه تم بأخذ الفائض المصرح به من قبل الشركة؛

• رفض الإحتجاج المتعلق بالإيراد الاستثنائي الناتج عن بيع قطعة الأرض وهذا بحكم أن المصلحة أخذت بالمبلغ الحقيقي لقطعة الأرض ولا علاقة لها بالنزاع القانوني بين الشركة والمشتري وبالتالي تم الإبقاء على هذه النقطة.

وعليه وبناء على نتائج جلسة التحكيم قام المحققون بإعداد التبليغ النهائي أخذا بالاعتبار النقاط المقبولة من طرف مدير كبريات المؤسسات وتسليمه لمسير الشركة مع إصدار الورد الفردي الذي يحمل الحقوق والعقوبات الناتجة عن هذه التسوية، وإعلام المكلف أنه يمكن له اللجوء إلى مختلف أنواع الطعن التي أقرها المشرع الجبائي وهذا بعد إصدار الأوراد.

المبحث الثالث: متابعة وتقييم التحصيل الناتج عن مختلف أشكال الرقابة على مستوى DGE

نظرا لكون نسب التحصيل خلال كل سنة لا تمثل الحقوق المستردة لتلك السنة وهذا لعدة اعتبارات أهمها أن الحقوق الناشئة عن كل ملف تم التحقيق فيه سنة 2010 مثلا قد تحصل سنة 2015، وهو ما يعني أن التحصيلات الجبائية الخاصة بالحقوق الناتجة عن مختلف أشكال الرقابة الجبائية لن تكون بالضرورة خلال السنة التي تم إثباتها فيها، بل قد تحصل على عدة سنوات فمن الصعوبة بما كان متابعة تسديد كل الديون وأجال تسويتها بشكل كامل، وعليه تم اعتبار الحقوق المستردة بناء على كل شكل من أشكال الرقابة بمثابة إيرادات جبائية.

المطلب الأول: مساهمة الرقابة على الوثائق في التحصيل الجبائي على مستوى DGE

سنحاول من خلال هذا المطلب استقصاء مدى مساهمة الرقابة على الوثائق في تحسين التحصيل الجبائي على مستوى مديرية كبريات الشركات، وذلك من خلال تحليل وتقييم عدد الملفات التي تم إخضاعها لهذا النوع من الرقابة خلال فترة الدراسة، والحقوق الناتجة عن التسويات التي تم اعتمادها.

الفرع الأول: عدد الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق خلال الفترة (2010-2020):

الجدول الموالي يبين عدد الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق على مستوى مديرية كبريات المؤسسات منسوبة إلى إجمالي الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة على المستوى الوطني خلال فترة الدراسة (2010-2020).

الجدول (4-32): عدد الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق على مستوى DGE للفترة

(2010-2020)

النسبة	عدد الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق على المستوى الوطني	عدد الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق على مستوى DGE	البيان السنوات
-	30,029	-	2010
0.25%	27,291	68	2011
0.26%	28,672	75	2012
0.24%	27,932	67	2013
0.05%	28,389	14	2014
0.53%	23,229	122	2015
0.23%	22,812	52	2016
0.30%	20,904	63	2017
0.25%	17,183	43	2018
0.23%	16,778	39	2019
0.24%	15,598	37	2020

المصدر: إحصائيات المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للبرمجة

ويمكن تمثيل الجدول أعلاه من خلال الشكل رقم (4-2) الموالي:

الشكل رقم (4-2): تطور عدد ملفات الرقابة على الوثائق على مستوى DGE خلال فترة الدراسة

Nombre des dossiers vérifiés type CSP en DGE (2011-2020)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (4-32)

من خلال تحليل معطيات الجدول رقم (4-32) والشكل رقم (4-2) أعلاه والذين يوضحان

تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق بمديرية كبريات المؤسسات عبر السنوات 2010 إلى 2020 يتضح ما يلي:

- فترة الاستقرار النسبي (2011 - 2013): وهي الفترة التي شهدت نوعا من الاستقرار في عدد الملفات المحقق فيها في إطار الرقابة على الوثائق حيث تراوحت بين 67 و 75 ملفا، وبنسبة تكاد تكون ثابتة من العدد الإجمالي للملفات الخاضع لهذا النوع من الرقابة على المستوى الوطني حيث تراوحت بين 0.24% و 0.26%، وهي نسبة في ظاهرها تبدو ضعيفة جدا، ولكن لما ننظر لعدد الملفات الجبائية التابعة لهذه المديرية فإن العدد المبرمج للرقابة منطقي ويتناسب مع الإمكانيات البشرية المكلفة بالرقابة من جهة والمجتمع الجبائي التابع لمديرية كبريات المؤسسات من جهة أخرى، علما أنه خلال سنة 2012 تم برمجت 25 ملفا تابع للمديرية الفرعية لجباية المحروقات للرقابة على الوثائق وانخفضت إلى 24 ملفا سنة 2013، في حين تم برمجت 50 ملفا للرقابة على الوثائق من طرف المديرية الفرعية للتسيير سنة 2012، وانخفضت إلى 43 ملفا سنة 2013.

- فترة التباين الشديد (2014-2015): حيث سجلنا في هذه الفترة أقل عدد للملفات المحقق فيها، وأكبر عدد، حيث لم يتجاوز عدد الملفات المبرمجة للرقابة على الوثائق 14 ملفا سنة 2014 في أدنى مستوى لملفات المحقق فيها ضمن هذا النوع من الرقابة، تم توزيعها بثلاث ملفات برمجتها المديرية الفرعية لجباية المحروقات، و 11 ملفا برمجت من طرف المديرية الفرعية للتسيير، ثم ارتفعت في سنة 2015 ارتفاعا كبيرا لتبلغ 122 ملفا كأكثر عدد للملفات المبرمجة لهذا النوع من الرقابة طيلة فترة الدراسة، بحيث تم برمجت 42 ملفا على مستوى المديرية الفرعية لجباية المحروقات و 80 ملفا على مستوى المديرية الفرعية للتسيير، وهو مالا يوافق السير العام للبرمجة على المستوى الوطني أين شاهدنا بعض الارتفاع في عدد الملفات المبرمجة سنة 2014، ثم انخفاضها سنة 2015، مما يبين الطابع الخاص لمديرية كبريات المؤسسات وتعاملها مع شركات كبرى تتأثر بالأوضاع الاقتصادية الدولية خاصة في ظل الأزمة البترولية لسنة 2014، وما خلفته من آثار على ميزانية الدولة.

- العودة إلى الاستقرار النسبي في الفترة (2016-2020): شهدت الفترة الممتدة بين عامي 2016 و 2020 عودة إلى نوع من الاستقرار النسبي لعدد الملفات المحقق فيها في إطار الرقابة على الوثائق، وذلك بعد فترة التباين الشديد خلال سنتي (2014-2015)، حيث لوحظ انخفاض في عدد الملفات المبرمجة من 122 ملف سنة 2015 إلى 52 ملف سنة 2016، ليرتفع مجددا إلى 63 ملف سنة 2017 ثم أخذ في الانخفاض ليبلغ 37 ملف سنة 2020، يُعزى هذا الانخفاض إلى السياسة المتبعة التي هدفت إلى تحسين فعالية الرقابة والتركيز على الملفات ذات المخاطر الجبائية الأعلى، بما يتناسب مع الانخفاض التدريجي للعدد الإجمالي للملفات المحقق فيها على المستوى الوطني.

وما يمكن ملاحظته خلال هذه الفترة هو التحولات التقنية المهمة التي استفادت منها مديرية كبريات المؤسسات، حيث تم الشروع في تطبيق نظام إلكتروني للتصريح والتحصيل عبر البوابة الإلكترونية "جبايتك"، وقد كان لهذا النظام دور كبير في تسهيل عملية التصريح الضريبي وتحسين مستوى الامتثال الجبائي، حيث أتاح للمكلفين بالضريبة إمكانية تقديم التصريحات ودفع الضرائب بطريقة أكثر سلاسة وشفافية حيث بمجرد ولوجهم للموقع يمكنهم معرفة مختلف الضرائب التي يخضعون لها ومواعيدها، مما ساهم في تحسين كفاءة الإدارة الجبائية وتقليل الأخطاء والمخالفات الناتجة عن المعالجة اليدوية للوثائق، إضافةً إلى ذلك ساهمت البوابة الإلكترونية "جبايتك" في رفع

الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات للفترة (2010-2020)

مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين، مما أدى إلى زيادة الامتثال الطوعي وخفض الحاجة إلى التدخلات الرقابية التقليدية.

الفرع الثاني: الحقوق الضريبية الناتجة عن عملية الرقابة على الوثائق خلال الفترة (2010-

2020)

يمكن استعراض الحقوق الناتجة عن عمليات الرقابة على الوثائق على مستوى مديرية كبريات المؤسسات خلال الفترة (2010-2020) وهذا لمعرفة تطور هذه الأخيرة من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-33): الحقوق الناتجة عن الرقابة على الوثائق على مستوى DGE خلال

الوحدة: مليون دج

الفترة (2010-2020)

النسبة	الحقوق الناتجة عن الرقابة على الوثائق على المستوى الوطني	الحقوق الناتجة عن الرقابة على الوثائق على مستوى DGE	البيان
			السنوات
-	32.294	-	2010
11.26%	26.224	2.952	2011
5.52%	24.161	1.309	2012
14.72%	26.953	3.967	2013
2.59%	26.197	679	2014
10.50%	29.547	3.102	2015
16.35%	30.155	4.930	2016
10.30%	28.191	2.904	2017
13.65%	31.753	4.334	2018
11.87%	26.239	3.114	2019
16.35%	64.149	10.488	2020

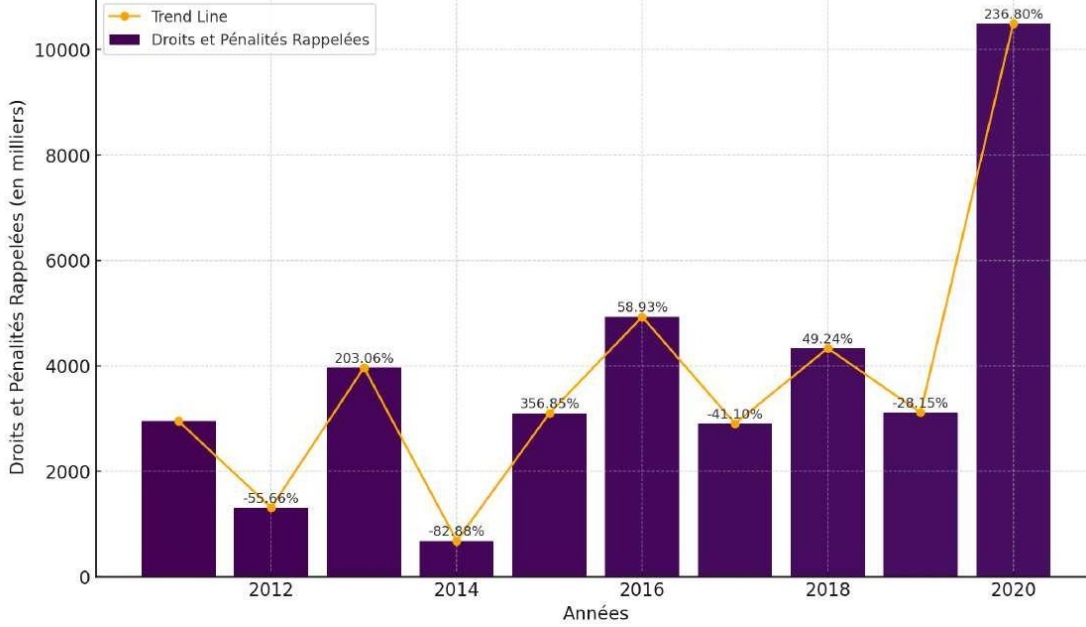
المصدر: إحصائيات المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للبرمجة

ويمكن تمثيل معطيات الجدول أعلاه من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (4-3): الحقوق الناتجة عن الرقابة عن الوثائق ونسبة نموها على مستوى

DGE خلال فترة الدراسة

Droits et Pénalités Rappelées type CSP en DGE (2011-2020) with Annual Growth Rate and Trend Line



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (4-33)

من خلال تحليل معطيات الجدول رقم (4-33) والشكل رقم (4-3) يمكن تسجيل الملاحظات التالية:

➤ استقرار نسب الحقوق المستردة وأسبابها:

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة الحقوق المستردة من الرقابة على الوثائق على مستوى مديرية كبريات المؤسسات (DGE) بالمقارنة مع الحقوق المستردة من نفس الرقابة على المستوى الوطني تظهر استقراراً نسبياً خلال فترة الدراسة، حيث تراوحت النسب بين 10.30% في عام 2017 و 16.35% في عامي 2016 و 2020، مما يدل على استقرار فعالية عمليات الرقابة على الوثائق داخل المديرية، هذا الاستقرار يُعزى إلى الكفاءة العالية لمسيرى المديرية في اختيار الملفات المناسبة للرقابة، إضافة إلى الأداء المتميز للأعوان المحققين في تنفيذ عمليات التدقيق والتأكد من الامتثال الضريبي.

➤ النسب الشاذة وأسباب الانخفاض في سنوات معينة:

تم تسجيل نسب استثنائية في عامي 2012 و 2014، حيث انخفضت هذه الأخيرة إلى 5.52% و 2.59% على التوالي، حيث أنه في سنة 2012 وعلى الرغم من العدد الكبير للملفات التي خضعت للرقابة (75 ملفاً)، إلا أن الحقوق المستردة كانت منخفضة نسبياً ولم تتجاوز 1.309 مليون دينار جزائري، مما يشير إلى أن الملفات المختارة لم تحتو على نقائص كبيرة توازي تلك المكتشفة في السنوات الأخرى، وهو ما يعكس أهمية جودة الاختيار وليس الكمية من أجل تحقيق نتائج مرضية،

بالنسبة لسنة 2014، كان الانخفاض في نسبة التمثيل نتيجة للعدد القليل من الملفات المحقق فيها، حيث لم يتجاوز 14 ملفاً، مما يوضح أن حجم العينة ممكن أن يؤثر بشكل مباشر على قيمة الحقوق المستردة في بعض الحالات.

➤ النمو الملحوظ في الحقوق المستردة عام 2020:

شهد عام 2020 نمواً كبيراً في قيمة الحقوق المستردة، حيث ارتفعت من 3.114 مليون دينار جزائري في عام 2019 إلى 10.488 مليون دينار جزائري، محققة نسبة نمو بلغت 236.80%، هذا النمو يُعزى إلى الاختيار الدقيق للملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق، مما يدل على أن الملفات المختارة احتوت على تهرب ضريبي كبير، رغم أن العدد الكلي للملفات المحقق فيها كان 37 ملفاً فقط، هذا يوضح أن حسن اختيار الملفات أكثر تأثيراً من عدد الملفات المحقق فيها.

➤ التآرجح في الحقوق المستردة في بقية السنوات:

بقية السنوات أظهرت تآرجحاً في الحقوق المستردة بين الارتفاع والانخفاض، فعلى سبيل المثال كانت سنة 2014 الأقل من حيث الحقوق المستردة بواقع 679 مليون دينار جزائري، مما يمثل تراجعاً بنسبة 82.88% مقارنة بالسنة السابقة، هذا الانخفاض يمكن تبريره بعدد الملفات القليل المحقق فيها (14 ملفاً)، ومع ذلك لا يمكن الاعتماد فقط على عدد الملفات لتفسير التغيرات في الحقوق المستردة، حيث لم تكن هناك علاقة طردية واضحة بين عدد الملفات المحقق فيها وقيمة الحقوق المستردة، هذا يعني أن اختيار الملفات بناءً على معايير موضوعية وفعالة هو العامل الحاسم في تحقيق استرداد ضريبي عالي.

مما تقدم يمكن القول أن جودة اختيار الملفات للرقابة على الوثائق تلعب دوراً حاسماً في تحديد قيمة المبالغ المستردة، بدلاً من التركيز فقط على زيادة عدد الملفات، يجب توجيه الجهود نحو اختيار الملفات ذات المخاطر الضريبية الأعلى والتي تُظهر احتمالات أكبر لوجود تهرب ضريبي، هذا يتطلب تحليلاً معمقاً للبيانات، واستخدام أدوات تحليل المخاطر، وتعزيز التعاون بين الإدارات لضمان توجيه التحقيقات نحو الملفات الأكثر أهمية وتأثيراً.

إن مساهمة الرقابة على الوثائق على مستوى مديرية كبريات المؤسسات في الحقوق المستردة تُظهر فعالية واستقراراً في الأداء، مما يعكس كفاءة الإدارة في اختيار الملفات وتوجيه الموارد بطريقة إستراتيجية، حيث اتضح من البيانات أعلاه أن زيادة فعالية الرقابة لا تعتمد فقط على عدد الملفات المحقق فيها، بل تعتمد بشكل كبير على جودة الاختيار وتوجيه التحقيقات نحو الملفات ذات القيمة الضريبية العالية، ومن أجل تحقيق أفضل النتائج يجب الاستمرار في تحسين آليات الاختيار وتكثيف استخدام التقنيات الحديثة للتحليل والرقابة، مما سيسهم في تعزيز العائدات الضريبية من أجل تمويل الخزينة العمومية.

المطلب الثاني: مساهمة التحقيق المحاسبي المصوب في التحصيل الجبائي على مستوى DGE

سنسعى من خلال هذا المطلب إلى استكشاف مدى تأثير التحقيق المحاسبي المصوب في تعزيز التحصيل الجبائي ضمن مديرية كبريات الشركات، وذلك عبر تحليل وتقييم عدد الملفات التي خضعت لهذا النوع من التحقيق خلال فترة الدراسة، بالإضافة إلى الحقوق الناتجة عن التسويات المعتمدة.

الفرع الأول: عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي المصوب خلال الفترة (2010-2020)

يبين الجدول أدناه عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي المصوب على مستوى مديرية كبريات المؤسسات منسوبة إلى إجمالي الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة على المستوى الوطني خلال فترة الدراسة (2010-2020).

الجدول (4-34): عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي المصوب على مستوى

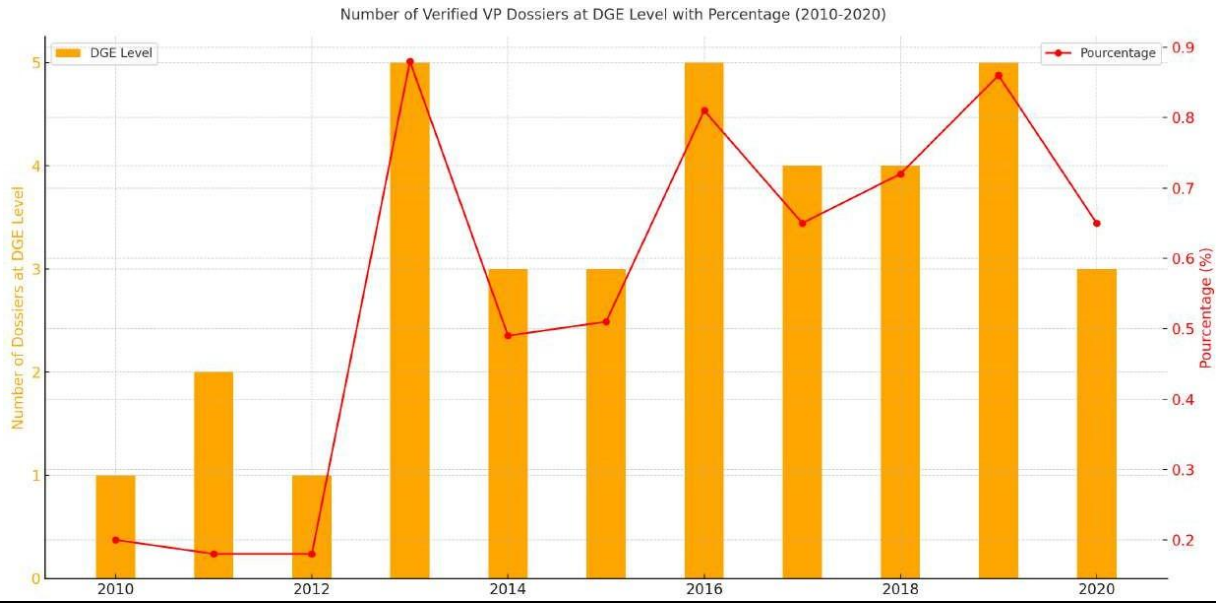
DGE للفترة (2010-2020)

البيان	عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي المصوب على مستوى DGE	عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي المصوب على المستوى الوطني	النسبة
السنوات			
2010	01	503	0.20%
2011	02	586	0.18%
2012	01	561	0.18%
2013	05	571	0.87%
2014	03	612	0.49%
2015	03	594	0.50%
2016	05	621	0.80%
2017	04	617	0.65%
2018	04	553	0.72%
2019	05	579	0.86%
2020	03	464	0.65%

المصدر: إحصائيات المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للبرمجة

ويمكن تمثيل معطيات الجدول أعلاه من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (4-4): تطور عدد ملفات التحقيق المحاسبي المصوب على مستوى DGE خلال فترة الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (4-34)

من خلال ما تبينه معطيات الجدول رقم (4-34) والشكل رقم (4-4) نلاحظ أن عدد الملفات المبرمجة من طرف مديرية كبريات المؤسسات للتحقيق المحاسبي المصوب قليل جدا إذ لم يتعد الخمس ملفات طيلة فترة الدراسة، إذ تراوح العدد المحقق فيه بين ملف واحد خلال سنتي 2010 و2012 وخمس ملفات سنوات 2013، 2016، و2019، وبالرجوع إلى نسبة الملفات المحقق فيها ضمن هذا النوع من الرقابة على مستوى DGE مقارنة بالعدد الإجمالي للملفات المبرمجة للتحقيق المصوب من طرف المديرية العامة للضرائب نلاحظ أن هذه النسبة لم تصل إلى 1% خلال طيلة سنوات الدراسة، إذ كانت أكبر نسبة مقدرة ب 0.87% سنة 2013، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل إلى عدم حيابة هذا النوع من الرقابة لأهمية كبيرة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، والتي تعطي أهمية أكبر لبقية أشكال الرقابة ويمكن إيعاز ذلك إلى كبر حجم الشركات وتعقد عملياتها مما يستدعي إخضاعها للتحقيق المحاسبي الذي يمس كل أنواع الضرائب والرسوم المطبقة على الشركة ويمس كل السنوات غير المعنية بالنقادم ويمنح الإمكانية لدراسة وتفحص محاسبة الشركة بشكل معمق، أضف إلى ذلك أن مدة التحقيق المصوب تحت طائل بطلان الإجراءات لا يجب أن تتجاوز شهرين بعين المكان، وفي ظل كبر وتعقد العمليات المحاسبية وتشعبها فإن هذه المدة لا تكف المحققين لإنهاء عمليات الرقابة في الأجال القانونية، وعليه فهي تقتصر على عدد قليل جدا من الملفات في حالة ما إذا كانت ذات حجم صغير ولا يستدع الأمر إخضاعها لتحقيق محاسبي.

الفرع الثاني: الحقوق الضريبية الناتجة عن عملية التحقيق المحاسبي المصوب خلال الفترة (2010-2020)

الجدول أدناه يبين الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي المصوب على مستوى مديرية كبريات المؤسسات والتطور المسجل فيها خلال سنوات الدراسة ونسبتها إلى إجمالي الحقوق المستردة ضمن هذا النوع من التحقيق على المستوى الوطني.

الجدول رقم (4-35): الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي المصوب على مستوى DGE خلال الفترة (2010-2020)

الوحدة: مليون دج

البيان	الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي المصوب على مستوى DGE	الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي المصوب على المستوى الوطني	النسبة
السنوات			
2010	22	1.190	1.85%
2011	35	1.435	2.44%
2012	14	1202	1.16%
2013	543	1.955	27.77%
2014	59	2.171	2.72%
2015	625	4.496	13.90%
2016	3.311	4.810	68.84%
2017	938	1.304	71.93%
2018	834	1.542	54.09%
2019	767	2.040	37.60%
2020	2.330	6.300	36.98%

المصدر: إحصائيات المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للبرمجة

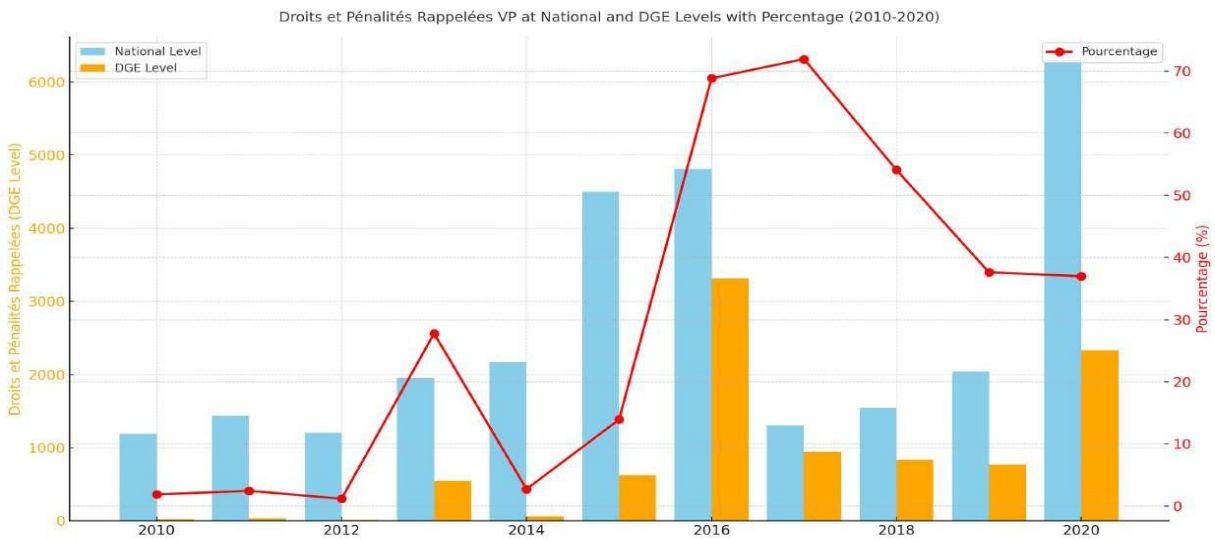
من خلال الجدول أعلاه يمكن أن نلاحظ ما يلي:

الفترة (2010-2015): وهي الفترة التي شهدت دخول هذا النوع من التحقيق حيز التطبيق حيث تم الانطلاق فيه سنة 2010، وكمرحلة أولى لم يتم برمجة سوى ملف واحد للتحقيق المحاسبي المصوب سنتي 2010 و2012، وملفين سنة 2011 فكانت الحقوق المستردة تقدر ب 22 مليون، 35 مليون، و 14 مليون دج خلال سنوات 2010، 2011، و2012 على التوالي، وكانت نسبة هذه الحقوق إلى إجمالي الحقوق للملفات المبرمجة على المستوى الوطني تقدر ب 1.85%، 2.44%، و1.16% وهي نسب ضئيلة جدا ولكن نظرا لعدد الملفات المحقق فيها فهذه النسب تعتبر عادية ومقبولة،

وبالانتقال لسنة 2013 نلاحظ تسجيل قفزة نوعية في مبلغ الحقوق المستردة حيث بلغت 543 مليون دج ونسبة تمثيل ضمن الحقوق المستردة الإجمالية تقدر بـ 27.77% وهي نسبة محترمة وتمثل الذروة الأولى المسجلة والموضحة في الشكل البياني أدناه، وهو ما تتناسب طرديا مع ارتفاع الملفات المحقق فيها إلى خمس ملفات، ثم سجلنا مباشرة انخفاضاً شديداً سنة 2014 لتبلغ قيمة الحقوق المستردة 59 مليون دج، ثم ترتفع مجدداً سنة 2015 لتسجل مبلغاً قدره 625 مليون دج، بالرغم من أن عدد الملفات المحقق فيها سنتي 2014 و2015 هو ثلاث ملفات وهو ما يعني أن هناك نوع من التذبذب في اختيار الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة أن عملية البرمجة لم تكن وفق معايير واضحة ومدرسة.

- الفترة (2016-2020): وهي الفترة التي ارتفعت فيها المبالغ المستردة ضمن هذا النوع من التحقيق رغم الثبات في عدد الملفات المحقق فيها، حيث تم تسجيل أكبر مبلغ سنة 2016 بقيمة 3.311 مليون دج ونسبة تمثيل ضمن الحقوق الإجمالية تقدر بـ 68.84%، أما أكبر نسبة تمثيل فكانت سنة 2017 بمعدل قدره 71.93%، وهو ما يوضح تحسن الوضع فيما يخص اختيار الملفات التي تعنى بالتحقيق المصوب، حيث يتم استهداف الملفات التي يتوقع احتوائها على نسب مرتفعة من التهريب الضريبي وما ساعد على ذلك التحول التقني واعتماد نظام جبايتك الذي ساهم بشكل كبير في تحسين مستوى الرقابة الجبائية.

الشكل رقم (4-5): الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي المصوب ونسبة نموها على مستوى DGE خلال فترة الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (4-34)

المطلب الثالث: مساهمة التحقيق المحاسبي في التحصيل الجبائي على مستوى DGE

يعتبر التحقيق المحاسبي من أهم الآليات التي تساهم في تحسين الرقابة على الشركات الكبرى، وزيادة الشفافية في التعاملات المالية، وتعزيز الثقة بين المكلفين بالضرائب والإدارة الجبائية، كما يُسهم في كشف الثغرات والممارسات غير القانونية التي يمكن أن تؤدي إلى فقدان موارد مالية هامة للدولة، وبذلك تُعد مساهمة التحقيق المحاسبي في التحصيل الجبائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات عنصراً حاسماً في تعزيز كفاءة النظام الضريبي وتحقيق العدالة الجبائية، وهو ما سنقوم بتبنيانه من خلال تحليل وتقييم عدد الملفات التي خضعت لهذا النوع من التحقيق خلال فترة الدراسة، بالإضافة إلى الحقوق الناتجة عن التسويات المعتمدة.

الفرع الأول: عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي خلال الفترة (2010-2020)

الجدول أدناه يوضح عدد الملفات التي تم برمجتها للتحقيق المحاسبي بمديرية كبريات المؤسسات خلال سنوات الدراسة (2010-2020)، ومقارنتها مع إجمالي الملفات المبرمجة لهذا النوع من الرقابة على المستوى الوطني.

الجدول (4-36): عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي على مستوى DGE للفترة

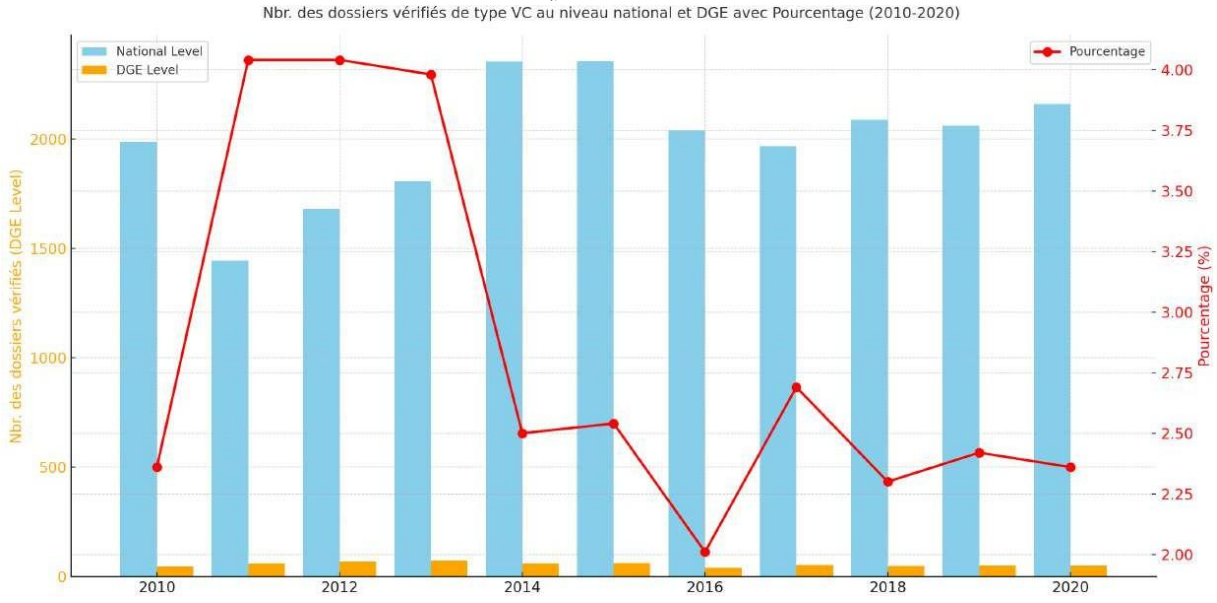
(2010-2020)

البيان	عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي على مستوى DGE	عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي على المستوى الوطني	النسبة
السنوات			
2010	47	1.989	2.36%
2011	58	1.444	4.02%
2012	68	1.682	4.04%
2013	72	1.809	3.98%
2014	59	2.357	2.50%
2015	60	2.358	2.54%
2016	41	2.042	2.01%
2017	53	1.968	2.69%
2018	48	2.089	2.30%
2019	50	2.063	2.42%
2020	51	2.161	2.36%

المصدر: إحصائيات المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للبرمجة

المعطيات الموضحة في الجدول أعلاه يمكن تمثيلها من خلال الشكل البياني الموضح أدناه:

الشكل رقم (4-6): تطور عدد ملفات التحقيق المحاسبي على مستوى DGE خلال فترة الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (4-35)

من خلال الجدول رقم (4-36) والشكل رقم (4-6)، يتضح أن هناك استقراراً نسبياً في عدد الملفات التي تم برمجتها للتحقيق المحاسبي على مستوى مديرية كبريات الشركات (DGE)، حيث تراوح عدد الملفات بين 41 ملفاً كحد أدنى في عام 2016 و 72 ملفاً كحد أقصى في عام 2013، هذا الاستقرار في عدد الملفات برز أيضاً في نسب الملفات المحقق فيها ضمن هذا النوع من الرقابة مقارنة بالعدد الإجمالي المبرمج على المستوى الوطني، إذ تراوحت النسب بين 2.01% في عام 2016 و 4.04% في عام 2012، وعلى الرغم من أن هذه النسب قد تبدو منخفضة، إلا أنها تمثل النسب الأكبر مقارنة مع الملفات المبرمجة على مستوى المديريات الولائية (DRI)، وتكاد تكون متقاربة مع النسب المسجلة على مستوى المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات (SRV).

ومن جهة أخرى وعند تحليل نسب الملفات المبرمجة مقارنة بعدد الملفات المسيرة من طرف مديرية كبريات الشركات، نجد أنها لم تتجاوز 3.41% في عام 2013 كأعلى نسبة، و 2.42% في عام 2014 كأدنى نسبة، مما يشير إلى أن هذه النسب ما زالت بعيدة عن الطموحات المرجوة، وتترك هامشاً كبيراً للمؤسسات للتحايل والتهرب الضريبي، خاصة في ظل ضخامة هذه المؤسسات وحجم أعمالها، هذه الفجوة تساهم بشكل مباشر في ضياع موارد مالية كبيرة كانت يمكن أن تدعم الخزينة العامة للدولة.

❖ أهمية تعزيز نسبة الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي:

تحقيق مستوى أعلى من الرقابة على المؤسسات الكبرى يعد أمراً بالغ الأهمية، خاصة وأن هذه المؤسسات تمثل جزءاً كبيراً من الاقتصاد الوطني ولديها القدرة على التأثير على الإيرادات الضريبية

بشكل كبير، وعليه فإن تحسين نسب التحقيق المحاسبي يجب أن يكون أولوية لتقليل فرص التهرب الضريبي واسترجاع الحقوق الضريبية المستحقة، لذلك يجب على مديرية كبريات الشركات العمل على رفع نسب التحقيقات من خلال عدة محاور نوجزها فيما يلي:

- **الاستفادة من التقنيات الحديثة:** يبرز هنا دور نظام "جبايتك" الذي يمكن أن يكون أداة فعالة في تعزيز مستوى الرقابة وتسهيل عمليات التحقيق، هذا النظام يساهم في تخفيف العبء على الأعوان المحققين من خلال أتمتة جزء كبير من العمل الرقابي، كما يتيح إمكانية الوصول السريع والأمن إلى قاعدة البيانات الشاملة لجميع المكلفين بالضرائب.
- **تحسين عملية البرمجة للملفات:** يعتمد نجاح عمليات التحقيق المحاسبي على دقة البرمجة واختيار الملفات وفق معايير موضوعية ومنسجمة، وهو ما يستدعي تحسين آليات اختيار الملفات المراد التحقيق فيها بحيث تشمل الفئات ذات المخاطر العالية، مما يزيد من فعالية التحقيقات.
- **التدريب المستمر والتأهيل:** يجب الاستثمار في تطوير مهارات المحققين وتعزيز معرفتهم بأحدث التقنيات والأساليب في التحقيق المحاسبي، مما يساهم في رفع جودة التحقيقات والكشف عن المزيد من الحالات التي تستحق المراجعة.
- **تعزيز التعاون والتنسيق بين الإدارات المختلفة:** التعاون بين مديرية كبريات الشركات والمديريات الولائية والمصالح الجهوية يمكن أن يعزز من تبادل المعلومات وتوحيد الجهود في مكافحة التهرب الضريبي وتحسين التحصيل الجبائي.

الفرع الثاني: الحقوق الضريبية الناتجة عن عملية التحقيق المحاسبي خلال الفترة (2010-2020)

(2020)

يلعب التحقيق المحاسبي دوراً حيوياً في تعزيز النظام الضريبي وتحسين مستوى الامتثال الضريبي لدى الشركات والمؤسسات، إذ يمثل هذا الأخير أداة رئيسية تستخدمها الإدارة الضريبية للكشف عن حالات التهرب الضريبي وتصحيح الأخطاء في التصريحات الضريبية، مما يؤدي إلى استرجاع حقوق ضريبية مستحقة للخزينة العامة، والجدول الموالي يوضح الحقوق المستردة جراء التحقيق المحاسبي بمديرية كبريات المؤسسات خلال الفترة (2010-2020).

الجدول رقم (4-37): الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي على مستوى DGE خلال

الوحدة: مليون دج

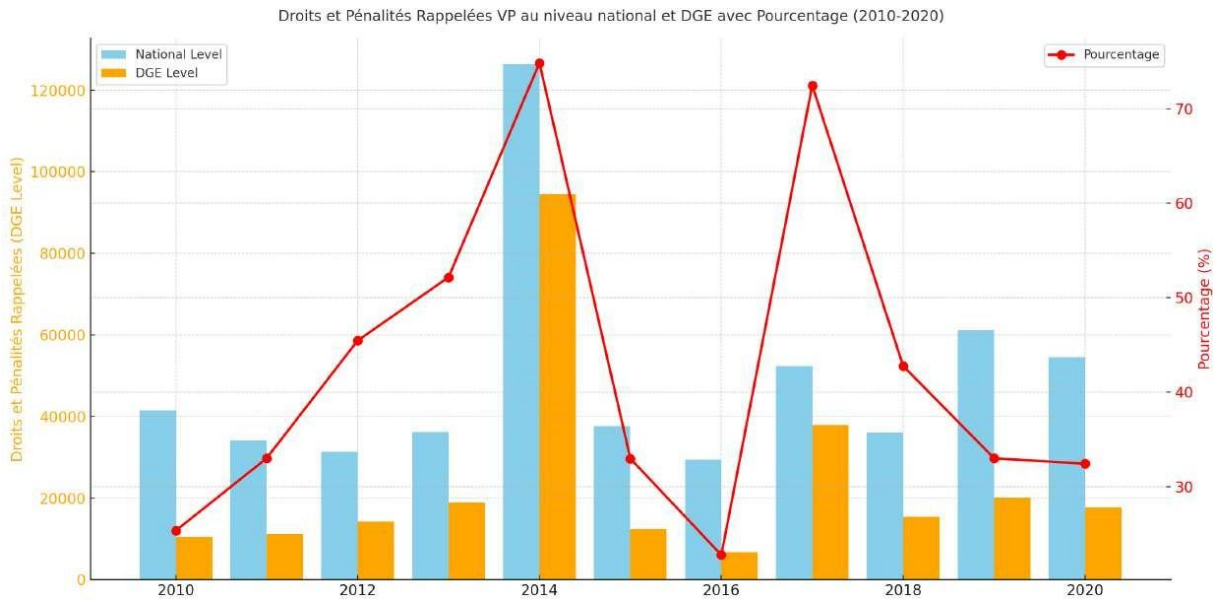
الفترة (2020-2010)

البيان	الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي على مستوى DGE	الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي على المستوى الوطني	النسبة
السنوات			
2010	10.517	41.503	25.34%
2011	11.274	34.156	33.01%
2012	14.252	31.360	45.45%
2013	18.909	36.255	52.16%
2014	94.608	126.407	74.84%
2015	12.402	37.613	32.97%
2016	6.700	29.424	22.77%
2017	37.903	52.303	72.47%
2018	15.462	36.151	42.77%
2019	20.185	61.166	33 %
2020	17.684	54.522	32.43%

المصدر: إحصائيات المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للبرمجة

يمكن تمثيل معطيات الجدول أعلاه من خلال الشكل البياني الموضح أسفله

الشكل رقم (4-7): الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي ونسبة نموها على مستوى DGE خلال فترة الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (4-36)

من خلال ملاحظة معطيات الجدول رقم (4-37) والشكل رقم (4-7) يتضح ما يلي:

➤ استقرار نسبة مساهمة الحقوق المستردة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات:

من خلال استعراض بيانات الجدول رقم (4-36) والشكل رقم (4-7)، يتضح وجود استقرار نسبي في نسبة مساهمة الحقوق المستردة جراء التحقيق المحاسبي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات (DGE) في إجمالي المبالغ المستردة على المستوى الوطني لنفس النوع من التحقيق، بحيث تراوحت هذه النسبة بين 22.77% في عام 2016 كأدنى نسبة و52.16% في عام 2013 كأعلى نسبة، مما يمثل أكثر من نصف الحقوق المستردة من التحقيقات المحاسبية على المستوى الوطني، هذه الأرقام تشير إلى أداء مديرية كبريات المؤسسات الفعال بالمقارنة مع النتائج المحققة من التحقيقات المحاسبية على مستوى المديرية الولائية والمصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات (SRV)، حيث يتجاوز الاسترداد المحقق من قبل DGE ما تم تحصيله في باقي المؤسسات، مما يعزز من أهمية التركيز على المؤسسات الكبرى في الاسترداد الضريبي.

➤ ذروات في نسب الاسترداد:

تم تسجيل ذروتين في مساهمة الحقوق المستردة جراء التحقيق المحاسبي على مستوى DGE، الأولى في عام 2014 بنسبة قاربت 75% والثانية في عام 2017 بنسبة بلغت 72.47%، هذه النسب تمثل ما يقارب ثلاثة أرباع ما تم تحقيقه على المستوى الوطني، مما يشير إلى فاعلية كبيرة في التحقيقات المحاسبية التي أجرتها DGE خلال هذه السنوات، هذه الذروات تعكس استجابة ناجحة لتحليل المخاطر الضريبية وتحديد الملفات ذات العائد المرتفع، مما أدى إلى تحقيق استرداد كبير للحقوق الضريبية.

➤ سنة 2014 الأداء المعياري والتحليل العميق:

تعد سنة 2014 سنة معيارية، حيث تم استرداد نحو 94.608 مليون دينار جزائري من خلال التحقيق في 59 ملفاً، مما يعادل متوسط استرداد قدره 1.603,52 مليون دينار لكل ملف، وهي أرقام تدل على حجم كبير من التهرب الضريبي المكتشف، هذه النتائج ترتبط بالتحقيق في ملفات شملت السنوات غير المتقدمة 2010، 2011، 2012، و2013، وهي الفترة التي شهدت تطبيق برنامج التنمية الخماسي (2010-2014) بميزانية ضخمة بلغت 21.214 مليار دينار جزائري (286 مليار دولار أمريكي)، في هذه الفترة انخرطت معظم الشركات الكبرى في الاقتصاد الوطني، بما في ذلك الشركات الصناعية، شركات البناء والأشغال العمومية، والشركات الخدمية، مما أدى إلى زيادة كبيرة في الأنشطة الاقتصادية المصاحبة بانتشار الفساد والتهرب الضريبي، يُعتبر استرداد الحقوق في هذه السنة نتيجة لتكثيف جهود الرقابة المعقدة وتحليل المخاطر بعمق في بيئة تتسم بتعقيد الأنشطة الاقتصادية وارتفاع معدلات التهرب.

➤ عام 2016 الأداء الأدنى وتقييم النتائج:

على النقيض، كانت سنة 2016 الأقل من حيث الحقوق المستردة، حيث تم استرداد 6.700 مليون دينار جزائري من خلال التحقيق في 41 ملفاً، بمتوسط 163.41 مليون دينار لكل ملف، وهو الأدنى بين السنوات المدروسة، يُشير هذا إلى أن معايير اختيار الملفات للتحقيق لم تكن كافية أو غير دقيقة، حيث أن برمجة 15 ملفاً من بين الملفات الخاضعة للتحقيق تعود إلى القطاع البترولي وشبه البترولي، والذين تأثروا بشكل كبير بالأزمة النفطية لعام 2014 مما أدى إلى تراجع الإيرادات والأرباح، وبالتالي تقليل فاعلية التحقيقات المحاسبية في هذا القطاع.

➤ أداء السنوات الأخرى وتقييم التباين:

في بقية السنوات المدروسة، تباينت الحقوق المستردة بشكل ملحوظ. ففي سنوات 2010، 2011، 2012، و2015، كانت الحقوق المستردة منخفضة، حيث بلغت 11.274، 14.251، 20.670 و207.70 مليون دينار جزائري على التوالي، بمتوسط حقوق مستردة لكل ملف يقدر بـ 223.77، 194.38، 209.59 و37.903 مليون دينار جزائري، بمتوسط ذلك ارتفعت الحقوق المستردة في سنة 2017 لتصل إلى 715.15 مليون دينار لكل ملف، مما يشير إلى الكشف عن تهرب ضريبي كبير في بعض الملفات. هذا التباين في الأداء يعكس بشكل كبير طبيعة النفاثات والإغفالات التي تم اكتشافها من قبل المحققين في كل ملف، فأحياناً يتم برمجة ملفات تحتوي على تهرب ضريبي كبير مما يؤدي إلى زيادة ملحوظة في الحقوق المستردة، بينما في حالات أخرى، تكون الملفات أقل أهمية من حيث القيمة المالية، مما يؤثر سلباً على النتائج النهائية للتحقيق.

ولتحسين الأداء من خلال هذا النوع من الرقابة يجب الالتزام بما يلي:

✓ تحسين معايير البرمجة واختيار الملفات: حيث ينبغي على الإدارة الضريبية تبني مقاربة أكثر شمولية ودقة في برمجة الملفات للتحقيق، مستندة إلى تقييم شامل للمخاطر وتوجيه الموارد نحو القطاعات ذات العائد المرتفع؛

✓ تعزيز التدريب واستخدام التكنولوجيا: حيث يجب توفير التدريب المستمر للمحققين واستخدام أدوات تحليل البيانات الحديثة لتعزيز فعالية التحقيقات واكتشاف التهرب الضريبي بشكل أكثر دقة؛

✓ التركيز على القطاعات الإستراتيجية: توجيه الجهود نحو القطاعات ذات التأثير الأكبر على الاقتصاد، مثل البترول، الصناعة، والخدمات الكبرى، لضمان استرداد أكبر قدر ممكن من الحقوق الضريبية المتهرب منها والتي تعود بالسلب على موارد الخزينة العمومية؛

من خلال تحليل النتائج المتوصل إليها يتضح أن مديرية كبريات المؤسسات تلعب دوراً حاسماً في استرداد الحقوق الضريبية من خلال التحقيقات المحاسبية، مع تباين الأداء عبر السنوات نتيجة

لعوامل متعددة تشمل طبيعة الملفات، المعايير المستخدمة في البرمجة، وتأثيرات الأزمات الاقتصادية، تعزيز هذه العمليات يتطلب تطويراً شاملاً للأدوات والأساليب، وزيادة التنسيق بين الإدارات الضريبية المختلفة لتحقيق أهداف التحصيل الجبائي بفعالية وكفاءة أكبر.

المطلب الرابع: مساهمة نتائج الرقابة الجبائية على مستوى DGE في إيراداتها الضريبية

تلعب الرقابة الجبائية دوراً محورياً في تعزيز إيرادات الدولة من الضرائب، حيث تمثل أداة فعالة للكشف عن المخالفات والتهرب الضريبي وتصحيح التصريحات الضريبية غير المطابقة للواقع، وفي هذا السياق تأتي مديرية كبريات المؤسسات (DGE) في مقدمة الإدارات الضريبية المسؤولة عن الرقابة على الشركات الكبرى، التي تمثل شريحة مهمة من النشاط الاقتصادي وتمتلك تأثيراً كبيراً على الحصيلة الضريبية التي تعود لخزينة الدولة.

وسنقوم من خلال هذا المطلب بدراسة تأثير ومساهمة نتائج كل نوع من أنواع الرقابة الجبائية في الإيرادات المحققة من طرف مديرية كبريات المؤسسات خلال سنوات الدراسة الممتدة من (2010-2020)، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات للفترة (2010-2020)

الجدول رقم (4-38): نسبة مساهمة أشكال الرقابة الجبائية في الإيرادات الضريبية على مستوى DGE خلال فترة الدراسة

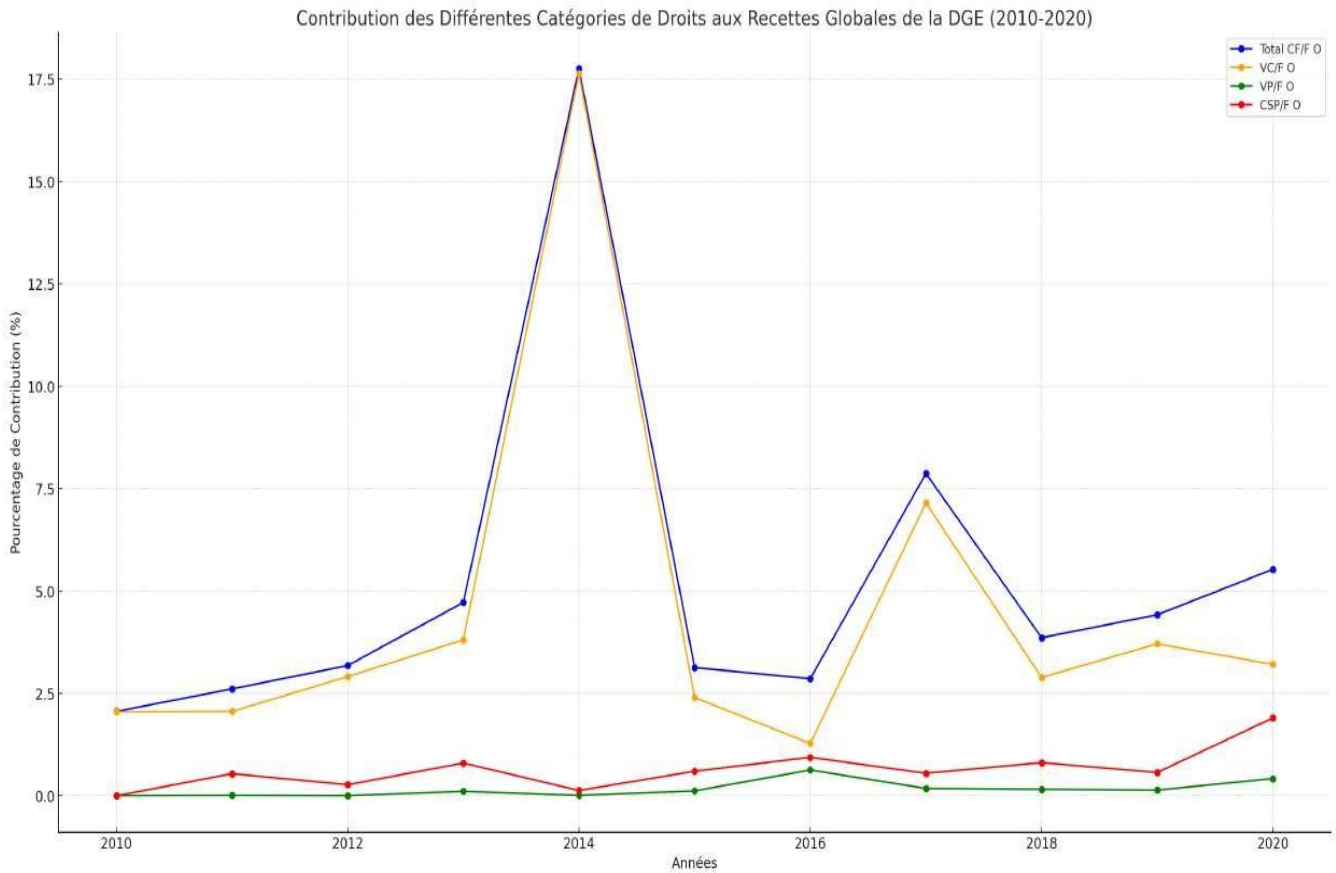
الوحدة: مليون دج

السنة	نتائج CSP	نتائج VP	نتائج VC	مجموع نتائج الرقابة	الإيرادات الإجمالية DGE ↓	نسبة مساهمة CSP	نسبة مساهمة VP	نسبة مساهمة VC	نسبة مساهمة نتائج الرقابة الجبائية في الإيرادات الإجمالية
2010	-	22	10.517	10.539	512.000	-	%0.004	%2.05	%2.06
2011	2.952	35	11.274	14.261	546.060	%0.54	%0.01	%2.06	%2.61
2012	1.309	14	14.252	15.575	489.431	%0.27	%0.003	%2.91	%3.18
2013	3.967	543	18.909	23.419	496.037	%0.80	%0.11	%3.81	%4.72
2014	679	59	94.608	95.346	536.714	%0.13	%0.01	%17.63	%17.76
2015	3.102	625	12.402	16.129	515.920	%0.60	%0.12	%2.40	%3.13
2016	4.930	3.311	6.700	14.941	523.030	%0.94	%0.63	%1.28	%2.86
2017	2.904	938	37.903	41.745	530.140	%0.55	%0.18	%7.15	%7.87
2018	4.334	834	15.462	20.630	537.261	%0.81	%0.16	%2.89	%3.86
2019	3.114	767	20.185	24.066	544.373	%0.57	%0.14	%3.71	%4.42
2020	10.488	2.330	17.684	30.502	551.484	%1.90	%0.42	%3.21	%5.53

المصدر: إحصائيات المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للبرمجة

ويمكن توضيح معطيات الجدول أعلاه من خلال الشكل الموالي والذي يمثل نسب مساهمة كل نوع من أنواع الرقابة الجبائية في مجموع الإيرادات الجبائية المحققة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

الشكل رقم (4-8): نسبة مساهمة أشكال الرقابة الجبائية في إجمالي الإيرادات المحققة بمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (4-37)

من خلال معطيات الجدول رقم (4-38) والشكل رقم (4-8) نلاحظ ما يلي:

➤ **فترة الاستقرار من (2010-2013):** خلال هذه الفترة كانت نسبة مساهمة الحقوق المستردة من مختلف أنواع الرقابة في إجمالي إيرادات الجبائية العادية المحققة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات تتميز بنوع من الثبات النسبي، حيث تراوحت النسب بين 2.06% في 2010 و 4.72% في 2013، على الرغم من هذا الاستقرار الظاهر، تظل هذه النسب ضعيفة بالمقارنة مع الإمكانيات المتاحة لتحصيل الضرائب، ويمكن تفصيل أسباب هذا الاستقرار وتحليل أداء كل نوع من الرقابة كما يلي:

▪ **ضعف مساهمة الرقابة على الوثائق (CSP):** بالرغم من دور الرقابة على الوثائق في استرداد الحقوق المتهرب منها إلا أن مساهمتها كانت محدودة نسبياً خلال هذه الفترة، إذ تراوحت نسب

المساهمة بين 0.27% كأدنى قيمة سنة 2012 و 0.80% كأعلى قيمة سنة 2013، وهو ما يعكس تحديات كبيرة في تطبيق هذا النوع من الرقابة بشكل فعال، ضعف الإجراءات، أو قلة التغطية للملفات الهامة، أو عدم التركيز على الملفات ذات المخاطر العالية قد يكون من بين الأسباب التي حدّت من فعالية الرقابة على الوثائق.

■ **شبه انعدام مساهمة التحقيق المحاسبي المصوب (VP):** مساهمة التحقيق المحاسبي المصوب كانت شبه معدومة خلال هذه الفترة، حيث تراوحت النسب بين 0.004% في 2010 و 0.11% في 2013، هذا الانخفاض الشديد يُظهر عدم تفعيل هذا النوع من الرقابة أو عدم تحقيقه للنتائج المرجوة، ويعود السبب إلى قلة الملفات المختارة لهذا النوع من التحقيق بالإضافة إلى ضعف الأدوات والإجراءات المستخدمة في التحقيق المحاسبي المصوب.

■ **مساهمة التحقيق المحاسبي (VC):** التحقيق المحاسبي أظهر نسب مساهمة متوسطة، حيث تراوحت بين 2.05% في 2010 و 3.81% في 2013، على الرغم من أن هذه النسب تبدو أعلى من تلك الخاصة بالرقابة على الوثائق والتحقيق المحاسبي المصوب، إلا أنها لا تزال غير كافية لتحسين الإيرادات بشكل كبير، وهذا ما يشير إلى ضرورة تحسين فعالية التحقيقات المحاسبية من خلال تحسين جودة اختيار الملفات، والتركيز على الملفات ذات الاحتمال الأعلى للتهرب الضريبي.

■ **استقرار نسبي ولكن ضعف الأداء الكلي:** على الرغم من الاستقرار النسبي في نسبة المساهمة الكلية، إلا أن الأداء الكلي كان ضعيفاً، ما يدل على الحاجة إلى تحسين عمليات الرقابة بشكل عام، حيث أنه من خلال مقارنة الأداء بين 2010 و 2013، نرى أن الزيادة كانت تدريجية ولكنها بطيئة، مما يشير إلى عدم الاستفادة الكاملة من الموارد المتاحة.

➤ **فترة الارتفاع والانخفاض المفاجئ (2014-2015):** تعتبر الفترة من 2014 إلى 2015 مرحلة مهمة في دراسة تطور مساهمة مختلف أشكال الرقابة في الإيرادات الضريبية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، خلال هذه الفترة شهدت الإيرادات الضريبية المستردة تغيرات ملحوظة، تمثلت في ارتفاع مفاجئ في سنة 2014 تلاه انخفاض في سنة 2015، حيث يمكن تحليل نتائج هذه الفترة كما يلي:

■ **مساهمة التحقيق المحاسبي (VC):** بلغت مساهمته في سنة 2014 ما مقداره 17.63% وهي النسبة الأعلى خلال فترة الدراسة برمتها، مما يعكس فعالية كبيرة في هذا النوع من الرقابة خلال هذه السنة، حيث أن مبلغ الحقوق المستردة المقدّر ب 94.608 مليون دج تذل على اختيار دقيق للملفات ذات المخاطر العالية، أما في سنة 2015 فقد انخفضت المساهمة بشكل كبير لتصل إلى 2.40%، هذا الانخفاض يشير إلى قصور في استدامة الفعالية المحققة في 2014، وهو ما قد يعود إلى سوء اختيار الملفات المحقق فيها خلال هذه السنة.

- **مساهمة الرقابة على الوثائق (CSP):** مساهمتها بقيت ضعيفة على الرغم من التحسن الطفيف في سنة 2015 بنسبة 0.60% بعد الانخفاض في 2014 إلى 0.13%، وهو ما يشير إلى حجم التحديات في زيادة فعالية هذا النوع من الرقابة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.
- **مساهمة التحقيق المحاسبي المصوب (VP):** بقيت مساهمته محدودة جدًا في كلا السنتين، حيث لم يتجاوز 0.01% في 2014 وتحسن إلى 0.12% في 2015.
- يظهر عام 2014 كعام استثنائي من حيث الأداء، خصوصاً في التحقيقات المحاسبية، ولكن التراجع الحاد في 2015 يشير إلى أن هذه النتائج لم تكن مستدامة، هذا يسلط الضوء على الحاجة لإستراتيجية أكثر ثباتاً وفعالية في اختيار الملفات.
- **فترة عودة الاستقرار النسبي (2016-2020):** تمثل مرحلة من التحولات التدريجية في أداء الرقابة بمختلف أنواعها على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، حيث أنه خلال هذه السنوات برزت اتجاهات مهمة في مساهمة الرقابة على الوثائق، والتحقيق المحاسبي، والتحقيق المحاسبي المصوب في الإيرادات الضريبية، على الرغم من بعض التحديات فإن هذه الفترة شهدت جهوداً ملحوظة لتحسين فعالية الرقابة وزيادة تحصيل الإيرادات الضريبية، ويمكن تحليل هذه الفترة كما يلي:
- **نسبة المساهمة الكلية:** تراوحت بين 2.86% في 2016 و 5.53% في 2020 حيث يُلاحظ تحسن تدريجي على مدار السنوات ومن ذلك تحقيق نسبة 7.87% سنة 2017، مع تحقيق استقرار نسبي في النسب بحلول 2020، هذا يشير إلى جهود مستمرة لتحسين أداء الرقابة وتفعيل عمليات أكثر فعالية.
- **مساهمة التحقيق المحاسبي (VC):** كان التحقيق المحاسبي المساهم الأكبر في الإيرادات ضمن أنواع الرقابة، إلا أن مساهمته شهدت تذبذباً، بدأت المساهمة بانخفاض في 2016 بنسبة 1.28%، ثم تحسنت بشكل ملحوظ إلى 7.15% في 2017 قبل أن تستقر بين 2.89% و 3.21% في 2018 و 2020، يعكس هذا التذبذب تحديات في الاستمرارية والتحسين المستدام للأداء، ويشير إلى أهمية التركيز على اختيار الملفات ذات التأثير الأكبر على التحصيل الضريبي.
- **مساهمة الرقابة على الوثائق (CSP):** شهدت الرقابة على الوثائق تحسناً ملحوظاً في الفترة الأخيرة من 2016 إلى 2020، حيث ارتفعت المساهمة من 0.94% في 2016 إلى 1.90% في سنة 2020، يُظهر هذا التحسن جهوداً لزيادة فعالية هذا النوع من الرقابة، من خلال تحسين الإجراءات وتطوير الكفاءة في عمليات الرقابة، ففي عام 2020 ساهمت الرقابة على الوثائق بشكل بارز في التحصيل، مما يشير إلى أهمية استمرار التركيز على تعزيز هذا النوع من الرقابة.
- **مساهمة التحقيق المحاسبي المصوب (VP):** على الرغم من أن مساهمة التحقيق المحاسبي المصوب بقيت الأقل بين أنواع الرقابة، إلا أنها شهدت تحسناً تدريجياً فمن 0.63% في سنة 2016

إلى 0.42% في سنة 2020، هذا التحسن يشير إلى كم الجهود المبذولة لتفعيل هذا النوع من الرقابة بشكل أكبر، مع التركيز على الملفات التي تظهر أدلة على التهرب الضريبي، ومع ذلك لا يزال هناك مجال كبير للتحسين في فعالية هذا النوع من الرقابة.

مما تقدم يمكن أن نستنتج ما يلي:

- **أهمية جودة اختيار الملفات:** تبين أن جودة اختيار الملفات لها تأثير كبير على فعالية الرقابة الجبائية، الأداء الأفضل تحقق عندما كانت الملفات المختارة ذات مخاطر ضريبية عالية، مما أدى إلى تحصيل حقوق ضريبية أكبر، فبدلاً من التركيز على عدد الملفات ينبغي التركيز على جودة الاختيار، وهو ما تعمل عليه الإدارة العامة للضرائب في الآونة الأخيرة من خلال الدراسات المعمقة التي تجريها بالتشاور مع مختلف الفاعلين في الرقابة الجبائية لوضع أسس متينة لاختيار الملفات التي ترمج لمختلف أنواع الرقابة.

- **التذبذب في الأداء:** على الرغم من وجود فترات تحسن، مثل عام 2014 وفترة 2016-2017، إلا أن التذبذب في الأداء يعكس قصوراً في استدامة استراتيجيات الرقابة، وهو ما يشير إلى وجود حاجة كبيرة لوضع إستراتيجية رقابية أكثر اتساقاً وفعالية.

- **ضعف مساهمة التحقيق المحاسبي المصوب:** كانت مساهمة التحقيق المحاسبي المصوب محدودة للغاية عبر الفترة المدروسة، على الرغم من الجهود المبذولة لتحسين هذا النوع من الرقابة إلا أن الأداء لم يرتق إلى مستوى التوقعات، مما يعكس الحاجة إلى إعادة تقييم وتطوير هذا النوع من الرقابة.

- **التحسن التدريجي في الرقابة على الوثائق:** شهدت الرقابة على الوثائق تحسناً تدريجياً، خاصة في السنوات الأخيرة، مما يعكس تطوراً إيجابياً في إجراءات الرقابة وتفعيل هذا النوع من الرقابة بشكل أكثر فعالية.

- **التأثير المتباين للتحقيق المحاسبي:** على الرغم من أن التحقيق المحاسبي كان المساهم الأكبر في الإيرادات بين أنواع الرقابة الأخرى، إلا أن مساهمته لم تكن كافية لتحقيق نتائج مستدامة وقوية، مما يبرز الحاجة إلى تعزيز كفاءة التحقيق المحاسبي بشكل أكبر.

خلاصة الفصل الرابع:

الفصل الرابع عبارة عن دراسة ميدانية بمديرية كبريات المؤسسات خلال الفترة (2010-2020)، حيث يركز على تحليل دور هذه الأخيرة في تحسين التحصيل الجبائي من خلال مختلف عمليات التي تقوم بها، وذلك في سياق الإصلاحات الشاملة التي شهدتها النظام الجبائي، وقد تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية.

بحيث تم تناول مديرية كبريات المؤسسات كجزء من جهود الإصلاح الهيكلي للنظام الجبائي، وأهمية هذه المديرية في إدارة ملفات كبار المكلفين بالضريبة، مع التركيز على هيكلها التنظيمي والذي يتضمن وحدات متخصصة، حيث يبرز هذا التنظيم أهمية وجود هيكل مرن وفعال قادر على التعامل مع التحديات المتعددة التي تواجهها الرقابة الجبائية.

كما تم تقديم من خلال هذا الفصل دراسة ميدانية لبعض الملفات التي خضعت للرقابة على الوثائق، التحقيق المحاسبي المصوب، والتحقيق المحاسبي مع مراعاة التنوع في أنشطة المؤسسات المختارة، وذلك من خلال توضيح الإجراءات المتبعة وآليات التحقيق المختلفة وأهم النتائج المستخلصة من هذه العمليات الرقابية، مما يبرز دور الرقابة الجبائية في استرجاع الحقوق الضريبية وتعزيز التحصيل الضريبي.

ختاماً، يقدم الفصل تقييماً لفعالية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، مع التركيز على التحديات التي تواجهها والإصلاحات المقترحة لتحسين أدائها وزيادة مساهمتها في الإيرادات الجبائية، مما يعزز من قدرة النظام الجبائي على تحقيق الأهداف المالية للدولة.

خاتمة

تعتبر الرقابة الجبائية نتيجة حتمية للنظام التصريحي، ومن بين أهم الأدوات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في مواجهة مختلف أنواع التهرب والغش الضريبي لدورها الردعي، وعليه كان لابد من إجراء تعديلات وتحديثات دائمة نظرا للبيئة التي تعمل فيها والتي تتسم بالتغير الدائم، وذلك للوصول بها إلى درجة عالية من الكفاءة والفعالية في أداء مهامها، وفي هذا الإطار اتجهت الحكومة لعصرنة الإدارة الجبائية من خلال اثرائها بتنظيمات وهياكل مستوحاة من أفضل التطبيقات الدولية وعلى رأسها مديرية كبريات المؤسسات، وتوفير وسائل عمل أكثر ملاءمة، كما أن هذه الإصلاحات لم تتوقف عند ذلك فقط بل شملت أيضا جانب التشريع الجبائي والتنظيمي، ووسائل التسيير خاصة فيما يتعلق بنظام المعلومات الجبائي، بالإضافة لرسكلة الموارد البشرية خاصة أعوان الرقابة الجبائية باعتبارهم أهم عنصر في إنجاح عملية الرقابة الجبائية، والهدف الأساسي من وراء كل ذلك هو تحسين الإيرادات الجبائية التي تمثل العصب الرئيس في تمويل الخزينة العامة للدولة، وهو ما حاولنا التطرق له من خلال هذه الدراسة وذلك من خلال الإشكالية التي مفادها ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الجبائي في الجزائر، وهو ما حاولنا معالجته وفق أربعة فصول باستعمال المنهج والأدوات والفرضيات الموضحة في المقدمة.

❖ نتائج إختبار الفرضيات:

لقد أدى اختبار فرضيات الدراسة إلى ما يلي:

✓ الفرضية الأولى:

- الرقابة الجبائية تعد واحدة من الأدوات الأساسية التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية لضمان الامتثال الضريبي وتحقيق التحصيل الضريبي الأمثل، إلا أن النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة بينت أن الرقابة الجبائية تساهم بشكل ضئيل في تحسين التحصيل الضريبي (نسبة المساهمة في إيرادات الجباية العادية)، إذ يبلغ متوسط مساهمة مختلف مكونات الرقابة الجبائية في إيرادات الجباية العادية خلال الفترة 2000-2020 ما مقداره 5.26% وهو ما لا يلبي طموحات الإدارة الجبائية وهو ما ينفي صحة الفرضية الأولى.

✓ الفرضية الثانية:

- لقد أولى النظام الجبائي الجزائري بالغ الأهمية للتحصيل الضريبي، وذلك من خلال جملة الإجراءات والآليات والضمانات وحتى التسهيلات التي حاول المشرع الجبائي الجزائري من استغلالها، بهدف زيادة فعالية التحصيل الجبائي والتقليل قدر الإمكان من بواقي التحصيل، فكانت الإصلاحات الجبائية لسنة 1991 تمثل تكريسا لنية المشرع في زيادة الإيرادات الجبائية وتحسينها، وذلك بإدخال ضرائب جديدة تمس مختلف الأوعية الضريبية، منوعا بين الضرائب التصاعدية والضرائب النسبية، والضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، كما عمل على عصرنة هياكل الإدارة الجبائية من خلال

إطلاق عملية رقمنة المصالح المكلفة بالوظائف المختلفة للضرائب، وهو ما ساهم في نشر النظام المعلوماتي "جبايتك" على مستوى مديرية كبريات المؤسسات و 41 مركز للضرائب و 27 مركز جوارى للضرائب، كما تم تعميم خدمات التصريح والدفع الإلكترونيين للضرائب والرسوم من خلال بوابة "مساهمتك" بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين ل 256 قبضة ضرائب غير المزودة بالنظام المعلوماتي "جبايتك"؛

- محاولة المشرع الجبائي من خلال الإصلاحات المتلاحقة التي تم إدخالها على النظام الضريبي تحسين إيرادات الجباية العادية وذلك من خلال توسيع الأوعية الضريبية ومنح التحفيزات المختلفة للمكلفين بالضريبة، والتي من أهمها توسيع تطبيق نظام تصفية الديون الجبائية ليشمل الرسوم شبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية المستحقة حتى 31 ديسمبر 2020، بالإضافة إلى ذلك تم منح الإعفاء من دفع غرامات تأخير التحصيل للمكلفين بالضريبة الذين دفعوا المبلغ الرئيسي لديونهم الجبائية بالكامل في دفعة واحدة، قبل 31 ديسمبر 2021، وذلك وفقاً للمادة 75 من قانون المالية لعام 2021، كما نصت المادة 15 من قانون المالية التصحيحي لسنة 2023 على أن جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تقع على عاتقهم ديون جبائية تجاوز تاريخ استحقاقها الأربع سنوات يمكنهم الاستفادة من الإعفاء من دفع غرامات التحصيل المتعلقة بهذه الديون، شريطة تسديد المبلغ الأصلي الإجمالي للديون دفعة واحدة أو بالتقسيط في أجل أقصاه 31 ديسمبر 2024، في هذا السياق يقصد بالديون الجبائية التي تجاوز تاريخ استحقاقها أربع سنوات تلك التي يعود تاريخ تحصيلها إلى ما قبل 1 يناير 2020، أما الديون المعنية بهذا النظام فهي الضرائب والرسوم الناتجة عن الجباية العادية، والجباية المنجمية، والجباية البيئية، بما في ذلك تلك المصرح بها بواسطة سلسلة ج رقم 50 دون تسديد مبلغها، بالإضافة إلى ذلك تشمل الديون الرسوم شبه الجبائية، والحقوق غير الضريبية، والغرامات القضائية؛

- بالرغم من كل الجهود المبذولة من قبل الدولة في تحسين التحصيل الجبائي وزيادة فعاليته وكل الإجراءات المتخذة من قبل المشرع الجبائي المتعلقة بالتحصيل الجبائي للديون الجبائية، والعقوبات الرادعة في حالة اكتشاف عمليات للتهرب والغش الضريبي، وكل الحلول المتخذة لدمج الاقتصاد الموازي ضمن الأطر الرسمية، إلا أنها لم تصل لتحقيق الأهداف المسطرة والتي تتمثل أساساً في تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير إذ لم تتجاوز هذه الأخيرة في المتوسط 48.06% بين سنوات 2000-2020 وهي نسبة ضئيلة جداً، وهذا رغم تحسين إيرادات الجباية العادية وتضاعفها بحوالي 700% بين بداية ونهاية هذه الفترة، لكن تبقى غير كافية في سد العجز في الميزانية، بالتالي فإن كل الضمانات والآليات المتخذة في سبيل تحسين كفاءة وشفافية التحصيل الضريبي لم تصل لتحقيق هذا

الغرض وهو ما يثبتته كذلك بواقى التحصيل والذي يمثل تراكم للضرائب والرسوم غير المحصلة حيث بلغت في سنة 2019 ما قيمته 4.886,60 مليار دج وهو ما ينفي صحة الفرضية الثانية.

✓ الفرضية الثالثة:

- أظهرت هذه الدراسة والمتعلقة بالرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي وجود علاقة عضوية ومتمينة بين الاقتصاد الموازي والتهرب الضريبي، إذ يعد توسع الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر من بين العوامل الرئيسية التي تساهم في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، حيث يمثل هذا الاقتصاد بيئة خصبة لانتشار الممارسات غير القانونية والتملص الضريبي، حيث أن المؤسسات والأفراد الناشطين خارج الإطار الرسمي يظلون خارج دائرة الرقابة الجبائية، مما يصعب على السلطات الضريبية تتبع أنشطتهم أو مراقبة معاملاتهم المالية، هذه الظاهرة تؤدي إلى تقليص القاعدة الضريبية للدولة، وبالتالي تفاقم العجز بين ما هو متوقع من الإيرادات الضريبية وما يتم تحصيله فعلياً.

- يعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من أهم الآليات التي من الممكن الإعتماد عليها لمعالجة ظاهرة الاقتصاد الموازي فطبيعة هذا النوع من الرقابة تتلاءم مع هذه الظاهرة، إذا أن أغلب الخاضعين لها هم أشخاص طبيعيين غير مسجلين لدى إدارة الضرائب، وبالرجوع إلى نتائج هذا النوع من الرقابة ورغم ضعفها نظراً لقلّة الملفات المحقق فيها إلا أنها تعبر عن حجم التهرب الضريبي الناتج عن جزء بسيط من قطاع يمثل في المتوسط مانسبته 30.25% من الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة (2000-2017)، وعليه يمكن إثبات صحة الفرضية الثالثة.

✓ الفرضية الرابعة:

- تلعب أشكال الرقابة الجبائية المختلفة دوراً محورياً في تحسين الحصيلة الإجمالية للرقابة الجبائية في الجزائر، من خلال مساهمتها الفعّالة في كشف حالات التهرب الضريبي وتعزيز الامتثال الضريبي الطوعي، ومع ذلك فإن النتائج المحققة حتى الآن لا تتوافق مع الطموحات المتوقعة، ولا تعكس بشكل كامل حجم الجهود التي تبذلها الإدارة الجبائية بهدف تحسين مستوى الرقابة الجبائية عبر الإجراءات المختلفة المتخذة، وتظهر الدراسة تبايناً في فعالية أنواع الرقابة الجبائية؛ حيث يُعد التحقيق المحاسبي الأداة الأكثر فعالية في تعزيز الحصيلة الجبائية مقارنةً ببقية أنواع الرقابة، إذ يعود ذلك إلى شموليته حيث يستهدف جميع المكلفين سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، ويغطي كافة أنواع الضرائب والرسوم المفروضة، إضافة إلى امتداده الزمني الذي يشمل أربع سنوات غير خاضعة للتقادم، كما يُتيح للمحققين استخدام كافة الوسائل والطرق التقنية لاكتشاف التهرب الضريبي، مما يعكس دوره الحاسم وأهميته الجوهرية في النظام الجبائي الجزائري.

- أما الرقابة على الوثائق، فقد حققت بعض النتائج الإيجابية، إلا أنها لا تزال بحاجة إلى مزيد من الدعم، خاصة في ظل نقص الكوادر المؤهلة للقيام بهذا النوع من الرقابة، هذا النقص يقلل من قدرتها على معالجة عدد كبير من الملفات الضريبية مما يحد من فعاليتها، أما بالنسبة لبقية أنواع الرقابة الجبائية، فهي تتطلب تحسناً في الإجراءات لتعزيز مردوديتها ورفع كفاءتها في تحسين الحصيلة الإجمالية للرقابة الجبائية، بناءً على ذلك يتعين على السلطات الضريبية إعطاء الأولوية لتعزيز التحقيق المحاسبي باعتباره أداة رئيسية لمكافحة التهرب الضريبي، مع العمل على تطوير الإجراءات المرتبطة بأنواع الرقابة الأخرى لتحقيق توازن أفضل وزيادة فعالية النظام الجبائي في تحصيل الإيرادات، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

✓ الفرضية الخامسة:

- من خلال الدراسة الميدانية التي تم إجرائها على مستوى مديرية كبريات المؤسسات والتي مست الفترة (2010-2020)، تم ملاحظة أن نسب مساهمة كل شكل من أشكال الرقابة الجبائية في الإيرادات الضريبة المحققة بهذه المديرية اتسمت بالتباين بين الضعيفة جداً ممثلة في التحقيق المصوب والذي كانت نسب مساهمته تكاد تكون معدومة ولم تتجاوز في أحسن الأحوال 0.63%، والضعيفة ممثلة في الرقابة على الوثائق حيث لم يحقق كذلك نتائج مرضية إذ كانت أفضل مساهمة له تقدر 1.90%، أما التحقيق المحاسبي ورغم كونه يعتبر الأفضل بين بقية أنواع الرقابة من حيث النتائج المسجلة، إلا أنه لم يحقق نتائج كبيرة ومرضية بل كانت نتائجه تتسم باللاستقرار بحيث لم تكن مساهمته كافية لتحقيق نتائج مستدامة وقوية إذ أن أفضل نتائجه كانت سنة 2014 إذ حقق نسبة مساهمة بلغت 17.63% وهي أفضل نتيجة محققة طيلة فترة الدراسة.

- وإجمالاً فإن نسبة مساهمة نتائج الرقابة الجبائية في الإيرادات الإجمالية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات لم تكن كبيرة حيث تراوحت بين 2.06% و 7.87% في حين كانت أحسن نتيجة محققة سنة 2014 بنسبة بلغت 17.76%، علماً أن هذه النتائج كان المساهم الأكبر فيها هو التحقيق المحاسبي، وعليه تم نفي صحة الفرضية الخامسة.

❖ النتائج العامة للدراسة:

توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج والتوصيات نوردتها فيما يلي:

- النظام الضريبي في الجزائر يشكل ركيزة أساسية لتمويل الخزينة العامة وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، حيث تعتمد الدولة على هذا النظام لتأمين مواردها المالية وتحقيق التوازن المالي في الميزانية العامة؛

- الإصلاحات التي شهدتها النظام الضريبي الجزائري بعد عام 1991، جاءت استجابة للتغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية، وأسهمت في تحديث الإطار القانوني والمؤسسي للنظام الضريبي، وهذا بهدف الوصول إلى تعزيز الشفافية وتحسين إجراءات التحصيل الضريبي؛
- تطور النظام الضريبي الجزائري ليوكب التحولات الاقتصادية الوطنية والدولية، لكن لا يزال بحاجة إلى مرونة أكبر للتكيف مع التغيرات المستمرة، خاصة في ظل التحديات الاقتصادية العالمية والمحلية مثل التحولات في قطاع الأعمال والاقتصاد الرقمي؛
- **فعالية النظام الضريبي** في الجزائر تعاني من عدة معوقات، أبرزها تزايد حجم الاقتصاد الموازي، ضعف الامتثال الضريبي، وصعوبة تحصيل الضرائب في بعض القطاعات الاقتصادية، هذه العوائق تؤثر سلباً على الحصيلة الضريبية وتحد من قدرة الإدارة الجبائية على استغلال إمكانيات النظام الضريبي بشكل كامل؛
- قدمت مخرجات الندوة الوطنية لإصلاح النظام الضريبي الجزائري لسنة 2020 توصيات هامة لتحسين النظام الضريبي، من خلال تعزيز دور الرقابة الجبائية، تحسين كفاءة التحصيل، وتبسيط الإجراءات الإدارية. هذه الإصلاحات تعتبر خطوة ضرورية نحو تحسين أداء النظام الضريبي في مواجهة التحديات الراهنة؛
- **التحصيل الضريبي** يمثل المحور الأساسي في أي نظام ضريبي ناجح، وفي الجزائر يُعتبر التحصيل الضريبي أحد الركائز الرئيسية التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة وضمان التوازن المالي، إذ تُعد عملية التحصيل الضريبي وسيلة رئيسية لترجمة السياسات الجبائية إلى موارد مالية فعلية تُساهم في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية وفي هذا الإطار قام المشرع الجبائي بوضع إطار قانوني متكامل لهذه الآلية لحماية حقوق الخزينة العمومية من جهة وتقديم ضمانات كافية للممولين من جهة ثانية.
- هناك اختلافا جوهريا بين مصطلحات التهرب، التجنب، والغش الضريبي؛ إذ يعبر **التهرب الضريبي** عن كل فعل أو عمل فردي وإرادي غير مخالف لأحكام القانون الجبائي المعمول به، ينجز من طرف مكلف وذلك بواسطة تقنية قانونية تتكيف دوريا مع التغيرات في القانون الضريبي، أما **التجنب الضريبي** كل عمل يقوم به المكلف من خلال ترتيب أوضاعه بشكل بريء، لكي يتمكن من دفع ضرائب أقل، أو لا يدفعها على الإطلاق مقارنة بما كان يتعين عليه أن يدفعه فيما لو لم يرتب أوضاعه على هذا الشكل، فهو يستخدم ما يسمح به القانون للوصول إلى غايته، في حين أن **الغش الضريبي** ظاهرة سلوكية يقوم من خلالها المكلف بالضريبة وبصورة إرادية بمخالفة صريحة للقواعد والأحكام والتشريعات القانونية بقصد التملص من دفع الضريبة جزئيا أو كليا، معتمدا على مختلف الوسائل والطرق (مادية أو محاسبية)؛

- هناك عدة عوامل رئيسية تساهم في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر بعضها يتعلق بالمكلف بالضريبة، والبعض الآخر يتعلق بالنظام الضريبي بحد ذاته وهناك ما يتعلق بالظروف الاقتصادية وإجمالاً يمكن القول أن اجتماع جملة من الأسباب المترابطة أدت إلى تفاقم هذه الظاهرة، كالتشريعات الضريبية المعقدة والتعقيدات البيروقراطية وغياب نظم الرقابة الصارمة، وضعف الالتزام القانوني، وسهولة العمل في الأطر غير الرسمية (الاقتصاد الموازي)؛
- التهرب الضريبي يترك آثاراً سلبية عميقة على الاقتصاد الوطني، إذ يؤدي إلى تآكل القاعدة الضريبية، ويحد من قدرة الدولة على تمويل المشاريع العامة والبنية التحتية، كما أن هذه الظاهرة تضر بالعدالة الجبائية، حيث تزيد من العبء الضريبي على الملتزمين بالضريبة وتضعف الثقة في النظام الضريبي؛
- هناك عدة مناهج معتمدة لقياس حجم التهرب الضريبي، وإن كان تقدير المبلغ الإجمالي للتهرب يبقى في الواقع مجرد حساب نظري وتجريدي، ومن غير المنطقي أن تستطيع الإدارة تحديده بدقة، لتبقى التقديرات تتغير من خبير لآخر بحيث يقدر البعض بقيمة لكل سنة مالية وذلك بالطرق التقريبية والبعض الآخر يحدده انطلاقاً من مجاميع الاقتصاد الكلي؛
- قد تستغل التحفيزات الجبائية التي تقدمها الدولة لتشجيع الاستثمار والتنمية الاقتصادية بشكل غير قانوني من أجل التهرب من دفع الالتزامات الضريبية، فبعض المؤسسات تستفيد من التحفيزات دون الالتزام بدفع الضرائب المستحقة عليها، مما يستدعي تعزيز الرقابة لضمان تطبيق التحفيزات بشكل عادل ومنظم، كما يمثل التهرب الضريبي الإلكتروني باستخدام التجارة الإلكترونية تحدياً جديداً للسلطات الجبائية، رغم أن هذه الظاهرة ما زالت في مراحلها المبكرة في الجزائر، إلا أن تطورها السريع يتطلب اتخاذ إجراءات صارمة مثل تعزيز نظم التتبع الرقمي والرقابة الإلكترونية للحد من هذا النوع من التهرب؛
- شهدت الرقابة على الوثائق في الجزائر تطورات ملحوظة تعكس تأثير الإصلاحات الجبائية التي تهدف إلى تحسين كفاءة النظام الضريبي والحد من التهرب الضريبي، ففي عام 2006 بلغ عدد الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق 34081 ملفاً مع مبالغ مسترجعة بلغت قيمتها 39.88 مليار دج مما أظهر فعالية نسبية للرقابة في مراحلها الأولى، ومع ذلك بدأت الإحصائيات تشير إلى انخفاض طفيف في عدد الملفات المحقق فيها في السنوات التالية رافقها انخفاض في قيمة المبالغ المسترجعة، وهو ما يعكس عدم التحكم الجيد في هذا النوع من الرقابة من طرف أعوان المفتشيات سواء بسبب ضعف التكوين والتأهيل والنمطية المعتمدة في طريقة التحقيق، أو بسبب سوء البرمجة للملفات المعنية بالتحقيق؛

• تبين أن التذبذب في الحقوق الجبائية المسترجعة من خلال التحقيق المحاسبي لا يرتبط بعدد الملفات المحقق فيها بقدر ما يعتمد على نوعية هذه الملفات وأهميتها من حيث أرقام الأعمال والأرباح المحققة، وهو ما تثبته الاحصائيات فمثلا خلال سنة 2014 تم التحقيق في 2357 ملفا والتي أنتجت تسويات قدرها 126.41 مليار دج في حين أنه في سنة 2008 تم التحقيق في 2374 ملف والتي لم تحقق سوى 20.53 مليار دج، هذا التباين يعود إلى عدة عوامل أبرزها كفاءة اختيار الملفات المقترحة للتحقيق المحاسبي، وحجم التهرب الضريبي المكتشف، والذي يختلف من سنة لأخرى وفقاً لخصائص الأنشطة الاقتصادية للمكلفين. بالإضافة إلى ذلك، أظهرت الدراسة أن توجه الإدارة الجبائية نحو التسويات الجبائية المعقولة، والابتعاد عن الرفض الكلي للمحاسبة، ساهم في عدم التناسب الطردي بين الحقوق الناتجة عن التحقيق المحاسبي وعدد الملفات المحقق فيها؛

• التحقيق المحاسبي المصوب هو إجراء رقابي موجه يتم بموجبه فحص محدد ودقيق لمجموعة من العناصر الضريبية أو المحاسبية لفترة زمنية معينة قد تكون أقل من سنة مالية، بهدف التحقق من صحة التصريحات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، يهدف هذا النوع من التحقيق إلى تحسين كفاءة الرقابة الجبائية من خلال تركيز الجهود على نقاط معينة قد تكون عرضة للتلاعب أو الإهمال، شرع في تطبيقه ابتداءً من سنة 2010، أما عن نتائجه في مكافحة التهرب الضريبي فتم ملاحظة ارتفاع في المبالغ المسترجعة في سنة 2020 حيث بلغت 6.30 مليار دج رغم انخفاض عدد الملفات المحقق فيها إلى 464 ملف، ولكن رغم ذلك إلا أن هذه الحصيلة تبقى ضئيلة مقارنة مع باقي الأشكال الأخرى للرقابة؛

• فيما يتعلق بنتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية المحققة طيلة فترة الدراسة والتذبذب المسجل سواء في الحقوق المسترجعة أو عدد الملفات المحقق فيها، فإنها تعطي صورة واضحة عن ضعف هذا النوع من الرقابة وعدم قدرة الإدارة الجبائية على تحسينه، فالبرمجة لهذا النوع من الرقابة لا تتسم بالموضوعية ولا تستند إلى معطيات دقيقة إذ لا يمكن أن يكون العدد المبرمج للتحقيق في سنة معينة هو 18 ملف وفي سنة أخرى 438 ملف، كما أنه من غير المنطقي أن تكون الحقوق المسترجعة من 99 ملف تقدر بـ 4.30 مليار دج ولا تتعدى 1.30 مليار دج من 438 ملف؛

• بالنسبة للرقابة على المبادلات العقارية فما يلاحظ من خلالها هو الارتفاع المتزايد في الحقوق المستردة هذا رغم التذبذب في عدد الملفات المحقق فيها، حيث سجلت سنة 2020 ما مقداره 8.56 مليار دج من مجموع 23.604 ملف محقق فيه، في حين كانت الحقوق المستردة سنة 2008 ما مقداره 2.49 مليار دج رغم أن عدد الملفات المحقق فيها بلغ 36.108 ملف، وهو ما يدل على أن ما يتحكم في هذا النوع من الرقابة ليس عدد الملفات المحقق فيها وإنما عوامل أخرى أهمها الارتفاع

السنيوي للأسعار المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية، وكذلك مساحة العقارات، موقعها، ونوعها وهو ما يؤثر على نتائج التقييم من معاملة إلى أخرى؛

• أظهرت الدراسة أن نتائج التحقيق المحاسبي يعتبر الأداة الأكثر فعالية في كشف التهرب الضريبي، حيث مكن من استرجاع حقوق جبائية كبيرة على مدى سنوات الدراسة، هذا النوع من الرقابة الشاملة ساهم في استهداف المؤسسات الكبرى بشكل أكثر دقة، ما أدى إلى تحسين الحصيلة الجبائية المسترجعة؛

• يعتبر نقص الموارد البشرية المؤهلة، خاصة في فرق التحقيق، من العوامل التي أثرت سلباً في القدرة على تحقيق نتائج متسقة ومستدامة، هذا النقص أدى إلى تغطية غير كافية للملفات التي تحتاج إلى رقابة دقيقة، مما حد من الإمكانيات الكاملة لرفع الحصيلة الجبائية.

❖ التوصيات:

■ يجب على الإدارة الجبائية تطوير آليات اختيار أكثر دقة وفعالية للملفات التي تحتوي على احتمالات أكبر للتهرب الضريبي، وبما أن هذا الزمن هو زمن التقنية والذكاء الاصطناعي فيمكن الاستفادة منها من خلال استخدام تقنيات تحليل البيانات الضخمة (Big Data) والذكاء الاصطناعي لتحديد الملفات ذات المخاطر العالية والتي قد تحقق استرجاعاً ضريبياً أكبر؛

■ أوصت الدراسة بضرورة زيادة عدد الأعوان المؤهلين للقيام بعمليات التحقيق الجبائي، بالإضافة إلى توفير برامج تدريب متقدمة تُعنى بتعزيز مهاراتهم في التحليل المالي والمحاسبي، هذه الخطوة من شأنها أن تساهم في تحسين جودة التحقيقات وزيادة فعالية الرقابة الجبائية هذا من جهة، ومن جهة ثانية يجب توفير الظروف الملائمة لهم وتحسين أوضاعهم الاجتماعية بما لا يدع مجالاً لإمكانية إغوائهم من قبل المكلفين، وفي المقابل صياغة قوانين صارمة لمعاقبة كل من تخول له نفسه المشاركة في الفساد؛

■ حث الخطى في سبيل تعميم رقمنة النظام الضريبي الجزائري بشكل عمودي بما يسمح بتبسيط الإجراءات وتسهيل عملية الرقابة والمتابعة والتحصيل، وفي المقابل يجب العمل على الرقمنة الأفقية بمعنى الربط بين الإدارة الجبائية وباقي الإدارات والهيئات والمؤسسات المالية والصرفية التي من الممكن أن تكون مصدراً للمعلومة الجبائية والتي يجب أن تكون حقيقية، ثابتة وموثوقة فيها، وأن تصل في الوقت المناسب لأجل أن تكون مجدية ومعبرة؛

■ العمل على تقليص المنازعات الناشئة عن الرقابة الجبائية قدر الإمكان، باعتماد تسويات جبائية منطقية وتتماشى مع حجم وطبيعة التهرب المكتشف، والابتعاد عن التسويات المبالغ فيها والتي تنتسب في تأخير تحصيل الديون الجبائية ضمن آجال معقولة وفي أحيان أخرى قد لا يمكن تحصيل تلك الديون أصلاً؛

- ضرورة مراجعة التشريعات الجبائية المعقدة وتبسيطها، بحيث تصبح أكثر وضوحاً وسهولة في التطبيق، مما يقلل من احتمالات التهرب الضريبي الناتجة عن سوء فهم القوانين، كما يجب التركيز على تقديم تحفيزات واضحة للمكلفين الذين يلتزمون بالتصريحات الضريبية الصحيحة في الوقت المناسب؛
- من الضروري تطبيق عقوبات صارمة على المتهربين الذين يكررون نفس الأفعال لمرات عدة، وهذا لضمان الردع الفعّال، بحيث يجب أن تشمل العقوبات غرامات مالية كبيرة بالإضافة إلى إجراءات قانونية تهدف إلى الحد من التهرب الضريبي المستمر؛
- القيام بتنظيم حملات توعوية تستهدف المكلفين بالضريبة لتثقيفهم حول أهمية الامتثال الضريبي وفوائد الالتزام بالقوانين الضريبية، يمكن تحقيق ذلك عبر وسائل الإعلام ومنصات التواصل الاجتماعي، فضلاً عن تنظيم ندوات وورش عمل للمؤسسات والشركات؛
- يجب تعزيز التعاون بين الإدارات الجبائية والمحاسبين الموكلين بتسيير حسابات المكلفين، مع ضمان آليات واضحة لمراجعة الحسابات ودعم المحاسبين في الحفاظ على شفافية ودقة المعلومات المحاسبية، بما يقلل من التلاعبات الضريبية؛
- لضمان استدامة نتائج التحقيقات الجبائية، يجب وضع آليات متابعة دقيقة بعد عمليات الرقابة للتأكد من تنفيذ التسويات أو العقوبات بفعالية، وضمان استمرار الامتثال الضريبي للمكلفين على المدى الطويل؛
- تعزيز الشفافية في التصريحات الضريبية إذ يجب على الإدارة الجبائية تحسين نظم الإفصاح الضريبي، بحيث تكون التصريحات الضريبية للمكلفين أكثر وضوحاً وتحت المراقبة الدقيقة، مع وضع معايير واضحة للتعامل مع المخالفات الضريبية؛
- يجب على الإدارة الجبائية تبني نظام رقابة داخلية فعال، يضمن تحقيق مستوى عالٍ من الشفافية والمساءلة في عمل أعوان الرقابة، مع توفير آليات للتبليغ عن أي حالات فساد أو تحيز في العمليات الضريبية؛
- إشراك المكلفين وأصحاب المصلحة في العملية الجبائية وهو ما يتطلب تعزيز التعاون بين الإدارة الجبائية والمكلفين من خلال إنشاء قنوات تواصل فعالة تمكن المكلفين من فهم حقوقهم وواجباتهم، مما يعزز من التزامهم الطوعي ويدعم ثقافة الامتثال الضريبي؛
- يوصى بتطوير نظام معلوماتي يتيح جمع وتحليل البيانات الضريبية وفق معايير الحوكمة، مما يساهم في تحسين التتبع والمراقبة الدورية للملفات الضريبية، كما يُعزز النظام الرقمي المدمج الشفافية ويقلل من احتمالات الفساد أو التهرب الضريبي؛

- لضمان نجاح سياسات الحوكمة، يجب تفعيل المبادئ على جميع المستويات الإدارية، بما في ذلك الإدارة المركزية والجهوية، مع توفير دورات تدريبية للأعوان والمكلفين لتحسين فهمهم لمعايير الحوكمة وأثرها على تعزيز الامتثال الضريبي؛
 - مع توسع الاقتصاد الرقمي في الجزائر، من الضروري توسيع نطاق الرقابة الجبائية ليشمل المعاملات التجارية الإلكترونية والشركات الناشئة في القطاع الرقمي، بحيث يجب تحديث التشريعات الجبائية لتشمل آليات لمراقبة ومتابعة الأنشطة الاقتصادية التي تتم عبر الإنترنت والتأكد من التزامها بالقوانين الجبائية؛
 - يوصى بإنشاء هيئة مستقلة تكون مهمتها مراجعة وتقييم فعالية عمليات الرقابة الجبائية دورياً، هذه الهيئة ستعمل على تحليل نتائج الرقابة وتقديم تقارير توجيهية للإدارة الجبائية حول تحسين الإجراءات وتعزيز الاستدامة في عمليات التحقيق والرقابة؛
 - توصي الدراسة بتقديم حوافز ضريبية للشركات والمؤسسات التي تلتزم بالتصريحات الجبائية في الوقت المحدد وبدقة. هذه الحوافز يمكن أن تشمل تخفيضات ضريبية أو تسهيلات في دفع الضرائب على دفعات، مما يعزز الامتثال الطوعي ويقلل من حالات التهرب الضريبي.
- ❖ آفاق الدراسة:

هذه الدراسة ما هي إلا جزء بسيط من بحر واسع فالدراسات المتعلقة بالنظام الضريبي ومختلف جوانبه ومكوناته لا تزال رحبة، ومع التطورات التي يشهدها العالم عامة والجزائر خاصة خصوصاً في المجال الرقمي والذكاء الاصطناعي يستدعي من الباحثين الخوض في كفاءات تأثير هذه الأخيرة على جل الجوانب المتعلقة بالجبائية، وفي هذا الإطار يمكن أن نقترح بعض العناوين التي من الممكن أن تحفز الباحثين على البحث فيها:

- ✓ دور التكنولوجيا والذكاء الاصطناعي في تحسين الرقابة الجبائية؛
- ✓ تحليل العوامل المؤثرة على الامتثال الطوعي في النظام الجبائي الجزائري؛
- ✓ تقييم الأثر الاقتصادي والاجتماعي للتهرب الضريبي في الجزائر؛
- ✓ تحليل أثر التسويات الجبائية على الأداء المالي للمؤسسات؛
- ✓ تحليل أثر الاقتصاد الرقمي على التحصيل الجبائي في الجزائر.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

أ. الكتب:

1. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص - الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال بعض الجرائم الخاصة، دار هومة للنشر والتوزيع، الطبعة السابعة عشر، الجزء الأول، الجزائر، 2014.
2. بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، الطبعة الأولى، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
3. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، مكتبة الاقتصاد، جامعة الإسكندرية، مصر، 2019.
4. حراق مصباح، اقتصاديات المالية العمومية مع الاسقاط على حالة الجزائر بالإشارة إلى القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2021.
5. حسين محمد حريم، إدارة المنظمات منظور كلي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
6. حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2017.
7. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم علة القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010.
8. حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2019.
9. خديجة الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب المصرية، القاهرة، مصر، 2016.
10. خليل محمد محسن الشماع، خيضر كاظم حمود، نظرية المنظمة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2000..
11. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
12. رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، دراسات في القانون الضريبي المقارن، دون طبعة، القاهرة، مصر، 2011.
13. رمضان صديق، الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، دار النهضة العربية، دون طبعة، القاهرة، مصر، 2020.
14. سعود جايد مشكور العامري، عقيل حميد جابر الحلو، مدخل معاصر في علم المالية العامة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2020.

15. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، النظم الضريبية -مدخل تحليلي وتطبيقي، مكتبة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر، 2004.
16. سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
17. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار المفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011.
18. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة)، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 2006.
19. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، العراق، بدون سنة نشر.
20. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
21. عادل فلاح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2003.
22. عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2011.
23. عاطف أحمد عبدالعال زيدان، ظاهرة الاقتصاد الموازي وأثرها على التنمية الاقتصادية، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2022.
24. عائشة بوعزم، مكافحة جرائم جباية الشركات التجارية، مركز الكتاب الأكاديمي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2022.
25. عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006.
26. عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى، الجزائر، 2012.
27. عبد الله الحرتسي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012.
28. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2017.

29. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 01، الجزائر، 2003.
30. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 01، الجزائر، 2003.
31. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
32. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، جامعة الزقازيق، القاهرة، مصر، 2005.
33. عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2000.
34. علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2011.
35. عمار فوزي كاظم المياحي، حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية، المصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2019.
36. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
37. عيسى سماعين، جباية ومحاسبة المؤسسة تقنيات جبائية ومحاسبية، منشورات الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2022.
38. عيسى سماعين، جباية ومحاسبة المؤسسة، منشورات الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2022.
39. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للنشر والتوزيع، دون طبعة، الجزائر، 2008.
40. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
41. قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزيان، ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم - القياس - التطبيق)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
42. مجدي أحمد السيد الجعبري، وليد ناجي الحياي، الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2016.
43. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية، السورية، سوريا، 2018.
44. محمد الحلاق، عبد الهادي الحردان، دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2010-2011.

45. محمد الفاتح محمود المغربي، التجارة الإلكترونية، دار جنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.
46. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، الرقابة الإدارية - نظرة تأصيلية، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2020.
47. محمد بن براك الفوزان، المفاهيم والأبعاد في الاستراتيجية الوطنية لحماية النزاهة ومكافحة الفساد، مكتبة القانون والاقتصاد، الطبعة الأولى، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2012.
48. محمد خالد المهنياني، خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا، بدون سنة نشر.
49. محمد ساحل، المالية العامة، جسر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2017.
50. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة: النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر، 2005.
51. محمد عبد الله شاهين محمد، التجارة الإلكترونية العربية بين التحديات وفرص النمو، دار حميثرا للنشر، القاهرة، مصر، 2017.
52. محمد عبد المجيد سليمان، الاقتصاد الخفي أسبابه وانعكاساته وطرق التغلب عليه "دراسة اقتصادية إسلامية"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2022.
53. محمد علي الربيدي، محمد سعيد الحاج، المحاسبة الضريبية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، الطبعة الأولى، صنعاء، اليمن، 2014.
54. محمد ملال، النظام الجبائي الجزائري دراسة تحليلية تقييمية، أدليس بلزمة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، باتنة، الجزائر، 2023.
55. محمود محمد الدمرداش، اقتصاديات المالية العامة مع إشارة خاصة لتطور النظام المالي في المملكة العربية السعودية، دار الاحادة للنشر والتوزيع، مكة المكرمة، السعودية، 2016.
56. مرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.
57. مرسي السيد حجازي، النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، اليكس لتكنولوجيا الاتصالات، الإسكندرية، مصر، 2004.
58. مصطفى يوسف كافي، التجارة الإلكترونية، دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، سوريا، 2009.
59. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2016.

60. نبيل صقر، قمرأوي عزالدين، الجريمة المنظمة التهريب والمخدرات وتبييض الأموال في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2008.
61. يلس شاوش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2017،
ب. الأطروحات:
62. أحمد بسباس، أثر المراقبة الجبائية على التهريب في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر دراسة ميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، الجزائر، 2013-2014.
63. ايمان يخلف، متطلبات تكيف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2018-2019.
64. براغ محمد، الاقتصاد غير الرسمي وآثاره على المؤسسة الاقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2014-2015.
65. بلواضح الجبلاني، التهريب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجية مكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2014-2015.
66. بن عثمان عائشة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2018-2019.
67. بوزيد سفيان، عوائد التحصيل الجبائي ومساهمتها في الميزانية العامة للدولة دراسة حالة الجزائر ما بين 2000-2010، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2015-2016.
68. حامد بن داخل بن عبد ربه المطيري، قياس حجم الاقتصاد الخفي وأثره على المتغيرات الاقتصادية الكلية مع دراسة تطبيقية على المملكة العربية السعودية خلال الفترة (1970-2009)، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الاقتصاد الإسلامي، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، قسم الاقتصاد الإسلامي، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، 2012.

69. حدري دونية، الانتقال من السياسة الظرفية إلى الاستراتيجية في إطار الإصلاح الجبائي - بالرجوع إلى حالة الجزائر- أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020/2019.
70. حميداتو صالح، تحديات المراجعة الخارجية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية في الجزائر، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016-2017.
71. حنان حاقة، أثر تنامي الاقتصاد الموازي على موارد الميزانية العامة في الجزائر خلال الفترة (1990-2018)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2019-2020.
72. خروبي هني، انعكاسات عصنة الإدارة الضريبية وتحسين خدماتها على المردودية الجبائية - دراسة حالة المديرية الجهوية للضرائب الشلف، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2021-2022.
73. خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008.
74. دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014-2015.
75. ذبيح محمد أمين، أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة -دراسة حالة بمديريات الضرائب التابعة للمديرية الجهوية للضرائب بولاية سطيف، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2020-2021.
76. ذواوي عادل، الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة 1، الجزائر، 2016-2017.
77. رشيد شباح، عامل المردودية للنظام الجبائي الجزائري بين الفعالية الاقتصادية وتغطية النفقات العامة دراسة قياسية للفترة (1970-2017)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2019-2020.

78. رشيدة حمودة، إشكالية اندماج المؤسسات الاقتصادية غير الرسمية في الاقتصاد الرسمي في الجزائر بين التحديات والحلول -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية غير الرسمية في ولاية بسكرة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2018-2019.
79. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي . دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة. أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015.
80. عبد العليم بشيري، أثر التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية -دراسة ميدانية لعينة من ممتهني التدقيق، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2022-2023.
81. عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1988-2011)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2013/2014.
82. عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988 - 1995، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1995.
83. عزالدين محمد نجيب، تأثير النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية -حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر، 2020-2021.
84. عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018-2019.
85. علي سمان، أثر الرقابة الجبائية في تحسين الأداء الضريبي -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2022-2023.
86. فاطمة بودرة، تطبيق النظام المحاسبي المالي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية الفترة 2012/2016، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، الجزائر، 2017-2018.

87. فلاح محمد، السياسة الجبائية -الأهداف والأدوات-بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.
88. فنغور عبد السلام، تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة باتنة 1، الجزائر، 2016-2017.
89. فوزية قدادرة، الرقابة القضائية على امتيازات الإدارة الضريبية في مجال التحصيل الضريبي، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2022-2023.
90. قرقوس فتحة، مديرية كبريات المؤسسات، أطروحة دكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق سعيد حمدين، جامعة الجزائر 01 بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2016/2017.
91. قوشيش أمينة، أثر الرقابة الجبائية على ممارسة المحاسبة الإبداعية -دراسة عينة من المؤسسات لدى مديرية الضرائب بولاية سطيف، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2022-2023.
92. لخضر عبيرات، فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة . دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري . أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، 2017 - 2018.
93. لكصاسي إبراهيم، فعالية المراجعة الجبائية في تحسين مستوى الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2000-2015، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2016-2017.
94. محمد أمين قمبرور، فعالية الجباية العادية في تمويل عجز الميزانية العامة على ضوء تراجع أسعار النفط في الجزائر -دراسة تحليلية قياسية للفترة (1992-2019)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبدالحفيظ بوالصوف ميله، الجزائر، 2021-2022.
95. محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015.
96. محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية -دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري -قسنطينة، الجزائر، 2009-2010.

97. واضح إلياس، إرجاء الدفع في المواد الجبائية دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران 2، 2014-2015.
98. وداد بوقلح، مساهمة الإصلاحات الجبائية في تحسين مردودية النظام الضريبي الجزائري - دراسة تحليلية للفترة 1992-2019، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله، الجزائر، 2021-2022.
99. وريدة عياش، الاقتصاد الخفي وآثاره على المتغيرات الاقتصادية الكلية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2017-2018.
100. وشان أحمد، متطلبات تكيف النظام الضريبي الجزائري في ظل تحديات التجارة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2016 - 2017.
101. ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة - حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2011-2012.
- ج. المجلات العلمية:
102. أحمد بسباس، مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر- حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من 2008 إلى 2013، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد الرابع، العدد 2، جامعة الأغواط، الجزائر، ماي 2013.
103. أحمد حسين الهيتي، رفاه عدنان نجم، ظاهرة الاقتصاد الخفي وغسيل الأموال، المصادر والآثار- دراسة مجموعة من البلدان المختارة للمدة من (1989-2008)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 81، سنة 2010.
104. أحمد حسين الهيتي، رفاه عدنان نجم، ظاهرة الاقتصاد الخفي وغسيل الأموال، المصادر والآثار - دراسة في مجموعة من البلدان المختارة للمدة (1989-2008)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 81، 2010.
105. أحمد خيدل، زهيرة كيبي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 1، جامعة غرداية، الجزائر، 2021.
106. أحمد نوري، سالم حوة، استرداد عائدات الفساد ودوره في الحد من جرائم الفساد، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 8، العدد 1، مارس 2021.
107. أمال حداث، جمال الدين سليلي، إشكالية الإخضاع الضريبي للمعاملات التجارية الإلكترونية -التحديات والحلول، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 07، العدد الأول، جوان 2022.

108. ايمان محمد خيرى طایل، متطلبات التحول الرقمي كآلية للحد من نمو الاقتصاد غير الرسمي في مصر، مجلة كلية الشريعة والقانون بطنطا، العدد السابع والثلاثون الجزء الثالث، 2022.
109. بلعويرة هجيره، الحوكمة الجبائية ودورها في ترشيد النفقات الجبائية نموذج الجزائر، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، مارس 2017.
110. بلول فهيمه، منازعات التحصيل الضريبي وإشكالية الموازنة بين حقوق الخزينة العمومية وحقوق المكلف بالضريبة، مجلة القانون، المجتمع والسلطة، المجلد 12، العدد 02، 2022.
111. بن داخل بن عبد ربه المطيري، قياس حجم الاقتصاد الخفي في المملكة العربية السعودية خلال الفترة 1970-2009 باستخدام طريقة الطلب على العملة، مجلة التجارة والتمويل، المجلد 31، العدد 02، جامعة طنطا، 2011.
112. بن عثمان عائشة، ولهي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء -دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 10، العدد 17، ماي 2017.
113. بوجريو عبد الرؤوف، حراق مصباح، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ودوره في تفعيل التحصيل الجبائي-دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة خلال الفترة (2010-2019)، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 08، العدد 01، جوان 2022.
114. بوزيد سفيان، التهرب الضريبي... مفهوم وقياس، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال (Revu d'économie et de management)، العدد رقم 15، جوان 2016.
115. بوعلام ولهي، عائشة بن عثمان، فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2015، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد الأول، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016.
116. بومدين بريكتي، رشيد يوسف، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد 04، الجزائر، 2015.
117. بوناظور بوزيان، الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص باليومين الدراسي عن الغش الضريبي والتهرب الجمركي، الجزائر، 13 و14 نوفمبر 2007.
118. جمال قاسم حسن، محمود عبد السلام، التجارة الإلكترونية، صندوق النقد العربي، سلسلة كتيبات تعريفية، العدد 20، 2021.
119. جورج قرم، مرتكزات الاقتصاد السياسي للفساد، مجلة دراسات اقتصادية، العدد الأول، 1999.

120. حديدي أدم، حمودة أم الخير، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي - دراسة ميدانية لعينة من مديريات الضرائب في الجزائر - مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 1، خاص، جانفي 2019.
121. حنان حاقة، هشام لبزة، أثر حجم الاقتصاد الموازي على الإيرادات العادية في الجزائر دراسة حالة للفترة 1990-2017، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 12، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، 2019.
122. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، 2000.
123. خروبي هني، جيلالي عياد غلام الله، إشكالية التحصيل الضريبي في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، مجلد رقم 13، العدد 02، 2022،
124. خلوفي سفيان، بوجريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014) دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 01، جوان 2019.
125. خيرة اجري وآخرون، دور الرسم على القيمة المضافة في تمويل ميزانية الدولة في الجزائر دراسة قياسية خلال الفترة 1991-2017، مجلة الاقتصاد والمناجمنت، العدد 19، جوان 2018.
126. دحماني رضا، زايد مراد، تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي باستخدام طريقة نسبة النقود السائلة حالة الجزائر خلال الفترة (1970-2017)، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 09، العدد 02، وادي سوف، الجزائر، 2019.
127. راشدي أمين، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي - دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسطيف، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 7، العدد 12، جوان 2017.
128. راضية خلادي، مساهمة مؤشرات الأداء في تقييم فعالية الرقابة الجبائية - دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس للفترة 2019-2022، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 13، العدد 02، ديسمبر 2023.
129. رأفت رضوان وآخرون، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 02، الكويت، جوان 2000.
130. سعاد عقون، تشخيص وتقييم المداخل الجبائية للجماعات المحلية في الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد الرابع عشر، ديسمبر 2018.

131. سماعيل عيسى، دور التحفيزات الجبائية في تشجيع الاستثمار السياحي في الجزائر دراسة حالة فندق لافالي بالشلف، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 03، 2019.
132. سهام الدين خيرى، غيث أركان، الأساليب التكنولوجية الحديثة وسيلة أساسية في معالجة عمليات التهرب الضريبي والجمركي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية للجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي السابع، 2018.
133. شريف يغني، سلطة الإدارة الجبائية في متابعة التحصيل الضريبي، مجلة القانون العقاري، المجلد 08، العدد 15، الجزائر، 2021.
134. صالح بزة، تحديات النظام الجبائي الجزائري في الحد من الاقتصاد غير الرسمي، مجلة الباحث العدد 19، سنة 2019.
135. صبرينة خديري، عمر جنينة، أهمية جهاز الوعاء الجبائي في تنمية الإيرادات الجبائية من خلال الرقابة على الوثائق - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية تبسة للفترة 2015-2021، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد الأول، المجلد 08، 2023.
136. طلوش فارس، علوان رمزي، الرقابة الجبائية كآلية من آليات تفعيل الحوكمة الضريبية-دراسة ميدانية للمديرية الفرعية للرقابة خنشلة-مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 10، العدد 01، 2022.
137. عبد الحق بوقفة وآخرون، أثر التحفيز الجبائي على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر -دراسة ميدانية-، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد الرابع، العدد الثاني، 2018.
138. عبد الحليم محمود شاهين، عمرو فتحة حنفي محمود، إمكانيات الإخضاع الضريبي للأنشطة والمنتجات الرقمية في ضوء قوانين الضرائب المصرية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، 2021.
139. عبد الرحيم لواج، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد 02، العدد 02، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، الجزائر، 2018.
140. علال بن نابت، جمال سويح، دراسة مدى فعالية ميكانيزمات النظام الضريبي في تعزيز الإيرادات العامة دراسة حالة الجزائر 2000-2015، مجلة المنارة للدراسات الاقتصادية، العدد 02 ديسمبر 2017.
141. عمار معاشو، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 02، الجزائر، 2009.

142. العمري هاشمي، صالح بزة، التجارة الإلكترونية في الجزائر واقعها وتحدياتها الضريبية، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 08، العدد 02، ديسمبر 2021.
143. عوادية خديجة، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي -دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب سوق أهراس-مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد الأول، 2021.
144. عيادي الطيب، بوشخي عائشة، دور معايير الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد الرابع، العدد الثاني، 2021.
145. عيسى سماعين، تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مجلة القانون العقاري، العدد 15 (خاص)، 2021.
146. عيسى سماعين، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري (التشخيص والعلاج)، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 15، العدد 21، 2019.
147. فاطمة الزهرة بن نامة وآخرون، واقع التجارة الإلكترونية في الجزائر قبل وبعد جائحة كورونا دراسة تحليلية إحصائية للفترة 2016-2021، مجلة الاقتصاد والبيئة، المجلد 04، العدد 03 خاص، سنة 2021.
148. فاطمة الزهرة سعادة، خيرة مسعودي، الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجزائري - دراسة تاريخية، مجلة العلوم الإسلامية والحضارة، العدد الثمن، جوان 2018.
149. فتيحة صالي، يوسف قاشي، تفعيل وتطوير الإدارة الضريبية لمواجهة التحديات المعاصرة، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 06، العدد 02، ديسمبر 2021.
150. فتيحة قرقوس، إشكالات التحصيل الجبائي في ظل عدم فعالية النصوص القانونية، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، المجلد 16، العدد 04، 2021.
151. فرج شعبان، حدادو فهيمة، عبد الله الحرتسي حميد، الحوكمة الجبائية ودورها في الحد من الفساد الجبائي بالجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد الثامن، العدد الأول، 2019.
152. فضيلة خير، إصلاح الإدارة الضريبية وانعكاسها على التحصيل الضريبي في الجزائر -مركز الضرائب لروية نموذجاً، المجلة الدولية للإداء الاقتصادي، المجلد 05، العدد 02، الجزائر، 2006.
153. فيصل بوزيان، محي الدين محمود عمر، عصرنة الإدارة الجبائية في الجزائر ودورها في تحسين العلاقات مع المكلفين، مجلة المعيار، المجلد 12، العدد 01، 2021.
154. قاشي يوسف، قراءة في النظام الضريبي الجزائري -المعوقات والحلول-المجلة الدولية للإداء الاقتصادي، المجلد الخامس، العدد الأول، 2022.
155. قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 48، المجلد أ، 2017.

156. قلي محمد، بلول فهيمة، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، 2018.
157. قندوز فاطمة الزهراء، حتمية اعتماد التجارة الإلكترونية بعد جائحة كوفيد 19 وإشكالية التحصيل الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 11، العدد 1، 2022.
158. قوري يحي عبد الله، أثر الاقتصاد الموازي على الناتج الداخلي الخام في الجزائر: 1995-2016، مجلة الباحث، المجلد 18، العدد 01، جامعة ورقلة، الجزائر، 2018.
159. لخضر طوير، الفعالية واللافعالية في التنظيم، مجلة مقاربات، العدد السابع، 2014.
160. لسلوس مبارك وآخرون، التحفيزات الجبائية وإشكالية تمويل الجماعات المحلية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد الأول، 2012، جامعة البليدة 02، الجزائر.
161. لولبية فوزي، مسعودي محمد، أثر التحفيزات الجبائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة على الحصيلة الجبائية في الجزائر -دراسة قياسية- مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 01، 2020.
162. ماجد أبو النجا الشرقاوي، نحو رؤية جديدة للتعامل مع الاقتصاد غير الرسمي في جمهورية مصر العربية، مجلة L'EGYPTE CONTEMPORAINE، المجلد 109، العدد 03، 2018.
163. محمد بوشوشة، تقييم واقع الحوكمة الجبائية في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 01، 2021.
164. محمد خالد المهاني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 19، العدد الثاني، 2003.
165. مدين إبراهيم الضابط، تقييم كفاءة النظام الضريبي في سوريا باستخدام مؤشرات Vito Tanzi، مجلة جامعة تشرين، مجلد 41، العدد 3، سوريا، 2019.
166. معيفي لعزیز، دور المعاملة الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي وتوجيهه في قانون الاستثمار الجزائري، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، عدد 02، 2011، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، الجزائر.
167. مقدم عبيرات، أحمد بسباس، الاقتصاد غير الرسمي "اقتصاد الظل" كشكل من أشكال التهرب الضريبي، مجلة البحوث والدراسات، العدد الرابع، يناير 2007.
168. مقدم عبيرات، التهرب الضريبي أسبابه، آثاره وطرق مكافحته، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد 12، العدد الأول، جانفي 2008.

169. مهند محمد موسى العيني، عبد الرحمان محمد عبد الرحمان، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الرابع والأربعون، 2015.
170. ميلكاوي مولود، واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، 2015.
171. ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد الأول، جانفي 2010.
172. نسرين يحيوي، الاقتصاد الموازي في الجزائر: الحجم، الأسباب والنتائج، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد السادس، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016.
173. وحيون كمال، أهم طرق قياس حجم الاقتصاد غير الرسمي، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 16، العدد 22، 2020.
174. وداد بوقلع، مصباح حراق، تعزيز الإصلاح الضريبي في الجزائر من خلال إصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 03، سبتمبر 2021.
175. وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الثامن عشر، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، مارس 2010.
176. ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، 2008.
177. يوسف حاج سعيد، راجي بوعبدالله، دراسة تحليلية للأحكام الجبائية المفروضة على التجارة الإلكترونية في الجزائر، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 06، العدد الأول، سنة 2022.
- د. الملتقيات:
178. أسامة علي عبد الخالق، العلاقة التأثيرية المتبادلة والمتكاملة بين كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات وأثرها على تصحيح مسار منظومة العمل المحاسبية والضريبية، المؤتمر الضريبي الثاني عشر (فاعلية تطبيق النظام الضريبي المصري)، مركز الدراسات المالية والضريبية الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، جوان 2007.
179. بن يمينه إبراهيم، عامر حاج دحو، آليات تطبيق الضرائب على التجارة الإلكترونية -الواقع والآفاق، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول: التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا الاتصال، الفرص والتحديات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعرييج، الجزائر، يومي 05 و06 مارس 2019.

180. بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009.
181. حراق مصباح، المعالجة الجبائية للتجارة الإلكترونية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي الرابع حول: عصرنه نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر-عرض تجارب دولية-معهد العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي خميس مليانة، الجزائر، يومي 26-27 أبريل 2011.
182. حموش رمزي، علاش زهية، دور التحفيزات الجبائية في تشجيع الاستثمار في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول تفعيل النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، جامعة يحي فارس بالمدينة، يوم 16 ديسمبر 2019.
183. صلاح الدين طالبي، مصطفى رديف، التهرب الضريبي والاقتصاد غير الرسمي في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: إشكالية استعمال السيولة النقدية في المعاملات التجارية وانعكاسها على الخدمات المصرفية الجزائرية، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، يومي 22 و23 أبريل 2014.
184. عبد القادر شلالي وآخرون، أثر الإصلاحات الضريبية على النظام الجبائي الجزائري، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول مساهمة النظام الجبائي الجزائري في تنويع الاقتصاد الوطني خارج المحروقات، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، يومي 18-19 أبريل 2018.
185. مالح سعاد، المقومات الجبائية في جذب الاستثمار الأجنبي، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول الإطار القانوني للاستثمار الأجنبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 16 و17 نوفمبر 2015.
186. محمد عجيلة، طارق بلوطار، متطلبات المنازعات الجبائية والتحقيق المحاسبي الجبائي الجزائري -المنطلقات والأسس، مداخلة مقدمة في إطار الملتقى الوطني حول الجبائية بين التشريع والقضاء، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية، الجزائر، يومي 12-13 ديسمبر 2023.

187. مليكة زغيب، سوسن زيرق، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، يومي 06 و 07 ماي 2012.

ه. مطبوعات جامعية:

188. أحمد فنديس، مطبوعة بيداغوجية بعنوان: منازعات الضرائب المباشرة، موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر تخصص منازعات إدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 45- قالمة، الجزائر، 2015-2016.

189. مفتاح فاطمة، مطبوعة بيداغوجية بعنوان: دروس في مقياس النظم الضريبية الدولية، موجهة لطلبة السنة أولى ماستر محاسبة وجباية معقدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون - تيارت، 2019-2020.

190. نور الدين بن دحو، مطبوعة بيداغوجية بعنوان: المنازعات الضريبية، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر قانون قضائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية 19 مارس 1962، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، 2020-2021.

و. القوانين والمراسيم:

191. الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08 يونيو 1966 الذي يتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.

192. المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 09، الصادرة بتاريخ 27/02/1991.

193. الأمر رقم 96/31 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 يتضمن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 85 لسنة 1996.

194. المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997 يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 50 لسنة 1997.

195. قانون 97.15 المؤرخ في 03/05/2000 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الجريد الرسمية للمملكة المغربية عدد 4800 المؤرخة في 01/06/2000.

196. القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 79 لسنة 2001.
197. المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 2002/12/28، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 64، الصادرة بتاريخ 2002/12/29.
198. القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 83 لسنة 2003.
199. المرسوم التنفيذي رقم 02-494 المؤرخ في 2005/12/26 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 84، الصادرة بتاريخ 2005/12/29.
200. المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24.
201. المرسوم التنفيذي رقم 06-356 المتعلق بصلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار تنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 64 الصادرة بتاريخ 2006/10/11.
202. القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 85 لسنة 2006.
203. القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 21، لسنة 2008.
204. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29.
205. المرسوم التنفيذي رقم 13-84 المؤرخ في 06 فيفري 2013 المتعلق بكيفيات تنظيم وتسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 09 لسنة 2013.

206. القانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 76 لسنة 2017.
207. القانون 18-05 المؤرخ في 10 ماي 2018 المتعلق بالتجارة الإلكترونية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 28 الصادرة بتاريخ 16 ماي 2018.
208. القانون رقم 18-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 يتضمن قانون المالية لسنة 2019، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 79 لسنة 2018.
209. القانون رقم 19-14 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 يتضمن قانون المالية لسنة 2020، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 81 لسنة 2019.
210. المرسوم الرئاسي 20-01 المؤرخ في 2020/01/02 يتضمن تعيين أعضاء الحكومة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 01، الصادر في 2020/01/05.
211. المرسوم التنفيذي رقم 20-254 المؤرخ في 2020/09/15 المتضمن إنشاء لجنة وطنية لمنح علامة "مؤسسة ناشئة" و"مشروع مبتكر" و"حاضنة أعمال" وتحديد مهامها وتشكيلتها وسيرها، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 55 الصادرة بتاريخ 2020/09/21.
212. المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020 يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 82 لسنة 2020.
213. المرسوم التنفيذي رقم 21/252 المؤرخ في 2021/06/15 الذي يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 47 لسنة 2021.
214. القانون رقم 21-16 المؤرخ في 30 ديسمبر 2021 المتضمن قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد 100 لسنة 2021.
215. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محين بالقانون رقم (21-16) المؤرخ في 2021/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2022.
216. قانون الرسوم على قم الأعمال محين بالقانون رقم (21-16) المؤرخ في 2021/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2022.
217. قانون الضرائب غير المباشرة محين بالقانون رقم (21-16) المؤرخ في 2021/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2022.
218. قانون التسجيل محين بالقانون رقم (21-16) المؤرخ في 2021/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2022.

219. قانون الطابع محين بالقانون رقم (16-21) المؤرخ في 30/12/2021 المتضمن قانون المالية لسنة 2022.
220. قانون الإجراءات الجبائية محين بالقانون رقم (16-21) المؤرخ في 30/12/2021 المتضمن قانون المالية لسنة 2022.
221. القانون رقم 16-20 المؤرخ في 31/12/2020 يتضمن قانون المالية لسنة 2021، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 83 لسنة 2020.
222. القانون رقم 22-24 المؤرخ في 25 ديسمبر 2022 يتضمن قانون المالية لسنة 2023، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 89، لسنة 2022.
223. القانون رقم 23-15 مؤرخ في 05 نوفمبر 2023 يتضمن قانون المالية التصحيحي لسنة 2023، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 70 لسنة 2023.
224. القانون رقم 23-22 المؤرخ في 24 ديسمبر 2023 يتضمن قانون المالية لسنة 2024، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 86، لسنة 2023.
225. القرار المؤرخ في 24 ديسمبر 2017، الذي يحدد الحد الأدنى لرقم أعمال الشركات التي تندرج ضمن اختصاص مديرية كبيرات المؤسسات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 77 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2023.
226. قانون الطابع محين بالقانون (22-23) المؤرخ في 24/12/2023 المتضمن قانون المالية لسنة 2024.
227. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محين بالقانون رقم (22-23) المؤرخ في 24/12/2023 المتضمن قانون المالية لسنة 2024.
228. قانون الرسوم على رقم الأعمال محين بالقانون رقم (22-23) المؤرخ في 24/12/2023 المتضمن قانون المالية لسنة 2024.
229. قانون الإجراءات الجبائية محين بالقانون (22-23) المؤرخ في 24/12/2023 المتضمن قانون المالية لسنة 2024.
230. قانون الضرائب غير المباشرة محين بالقانون رقم (22-23) المؤرخ في 24/12/2023 المتضمن قانون المالية لسنة 2024.
231. القرار المؤرخ في 15 فيفري 2024 يحدد مدة اهتلاك التثبيات المطبقة لتحديد النتيجة الجبائية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 21، المؤرخ في 24 مارس 2024.

232. القانون رقم 22-18 مؤرخ في 24 جويلية 2022 المتعلق بالاستثمار، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 50 الصادرة بتاريخ 2024/07/28.
ز. التعليمات والنشرات:

233. قرار مجلس الدولة، ملف رقم 005543، الصادر بتاريخ 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، العدد 03، 2003.

234. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 70، الجزائر، 2013.

235. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2017.

236. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المركز الجوازي للضرائب المهام والتنظيم، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، نشرة 2021.

237. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، تحقيق التوصيات المترتبة عن الجلسات الوطنية للإصلاح الجبائي، نشرة المديرية العامة للضرائب، عدد خاص، نوفمبر 2023.

238. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، الجزائر، طبعة 2024.

ح. التقارير:

239. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مجلس المحاسبة، التقرير السنوي لسنة 2014، إتمام مشروع عصرنه الإدارة الجبائية (السنوات من 2006 إلى 2010).

240. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2016.

241. منظمة الشفافية الدولية، تقارير مؤشر مدركات الفساد للفترة 2015-2020.

المواقع الالكترونية:

242. سعد محمد الهويل، الاقتصاد في تحصيل ضريبة القيمة المضافة، صحيفة مال، متاح على الرابط: <https://maaal.com/2018/12/116228-2>، تاريخ الاطلاع 2023/07/12.

243. محمد حمده العمري، مؤشرات الأداء (المفهوم - الأهمية - الأنواع - الفئات - الدور)، منهل الثقافة التربوية، متاح على الرابط <https://www.manhal.net/art/s/20939>، تاريخ الاطلاع 2024/05/13.

244. المزايا الخاصة بالوكالة الجزائرية لتطوير الاستثمار، موقع المديرية العامة للضرائب متاح على الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz/>، تاريخ الاطلاع: 2024/02/13.
245. موقع المديرية العامة للضرائب متاح على الموقع https://mfdgi.gov.dz/portailpublic_ar تاريخ الاطلاع: 2024/03/15.
246. موقع الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار متاح على الرابط: <https://aapi.dz/ar/accueil-ar>، تاريخ الاطلاع: 2024/02/13.
247. هند ماجد ريكان حميد الزعيلي، المدد القانونية في النظام الضريبي العراقي، متاح على الرابط: <https://mail.almerja.net/reading.php?idm=228632> تاريخ الاطلاع 2024/05/16.
248. الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب على موقع المديرية متاح على الرابط: <https://www.mfdgi.gov.dz/about-us-ar/dgi/#2> تاريخ الاطلاع: 2024/02/02.
249. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، بلاغ متعلق بتوفير خدمة جديدة عبر الإنترنت على مستوى بوابة التصريح والدفع عن بعد "جبايتك" متاح على الرابط <https://www.mfdgi.gov.dz/about-us-ar/actu-ar/documents-fisc-jibayatic> تاريخ الاطلاع: 2024/05/16.
250. وكالة الأنباء الجزائرية، تحسين الخدمة العمومية وتعبئة الموارد أهم محورين في تحدي الإصلاح الجبائي متاح على الرابط- <https://www.aps.dz/ar/economie/89881-2020-07-20-17-41-41> تاريخ الاطلاع 2021/07/12.
- المراجع الأجنبية:

أ. كتب أجنبية:

251. Annie Valée, Les systèmes Fiscaux, Edition du seuil, France, 2000.
252. C.R.MASSON, La notion de l'évasion fiscale en droit interne français, LGDJ, Paris, 1990.
253. Christian Hlavica, Uwe Klapproth, Frank M. Hülsberg, Tax Fraud & Forensic Accounting Umgang mit Wirtschaftskriminalität, Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, Auflage, Germany, 2011.
254. Daniel Richer, Les procédures fiscales, Presses Universitaires de France, France, 1991.
255. Jean- Claude drieré, Le contrôle fiscal raconté aux dirigeants et à leurs conseils, LixisNexis, 3e édition, Paris, 2014.
256. Jean Marier Monnier, Les prélèvement obligatoires, édition Economica, France, 1998.

- 257.OECD, **Les grands enjeux de la politique fiscale dans les pays de L'OECD**, Perspectives économiques de L'OECD, éditions de L'OECD 2001, n 69.
- 258.Roland AtangaFongue, **Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel -Le cas de Cameroun**, Harmattan, Paris, France, 2007.
259. Thierry Lambert, **vérification fiscale personnelle**, Economica, Paris, 1984.

ب. الأطروحات الأجنبية:

260. Cecile Bazert, **La fraude Fiscale Modélisation du Face a Face Etat-Contribuable**, Thèse pour le Doctorat en Sciences Economiques, Université Montpellier I, France, 2001.
- 261.Alexander Ampaabeng, **Taxing the informal sector in developing countries: The case of Ghana**, a thesis for the degree of doctor of philosophy, department of accounting and finance, The University of Birmingham, 2018.

ج. مقالات في مجالات علمية:

- 262.Alexandra Sindrestean et autre, **La taxation du commerce électronique et ses implications pour les états, les travailleurs et les syndicats**, UNI Global Union, Novembre 2021.
263. BUNESSCU LILIANA, **Tax performance assessment in Scandinavian countries**, Studies in Business and Economics, N° 10 (01), Lucian Blaga "University of Sibiu, Romania, 2015.
- 264.Bureau International du Travail « BIT », **La transition de l'économie informelle vers l'économie formelle**, Rapport v (1), Conférence internationale du Travail, 103e session, Genève, 2014
- 265.Chabchoub Toufik, **Le contentieux du recouvrement des créances fiscales**, en ligne : [Microsoft Word - 17- Cont. T. CHABCHOUB \(pssfp.net\)](https://pssfp.net), consulté le 18/05/2024.
- 266.DEBBI ALI, **Le processus d'émergence des innovations managériales : le cas des indicateurs de performance**, revue des sciences économique, de gestion et sciences commerciales, volume 03, numéro03, juin 2010.
- 267.Friedrich Schneider, **Shadow Economies and Corruption All Over the World: What Do We Really Know**, Discussion Paper No 2315, Labor IZA, Bonn, Germany, September 2006.
- 268.Friedriche Schneider, **Shadow Economies and corruption all over the world: New Estimates for 145 Countries**, ShadEconomyCorruption, Revised version, July 2007.
- 269.Georgia Kaplanoglou and Vassilis T. Rapanos, **The Greek Fiscal crisis and the Role of Fiscal Governance**, Hellenic Observatory European Institute, June 2011
- 270.Giriuniene Gintare & Giriunas Lukas, **Identification of the complex tax system evaluation criteria: theoretical aspect**, Journal of Security & Sustainability Issues, Vol 7, N 2, 2017
- 271.Granger Hazel, **Economics topic guide taxation and revenue**, EPS-PAEKS, Economic and private sector professional evidence and applied knowledge services, 2013.
- 272.Kharroubi Henni, Djillali Ayad Ghoulem Allah, **Le recouvrement de l'impôt en Algérie : Obstacles et solution**, Les Cahiers du MECAS, vol 17, N° 02, Juin 2021

273. Marius Frunza, **E-commerce boosts tax evasion**, IntelBlitz, 14 Jul2021.
274. Philippe Adair, **Economie non observée et emploi informel dans les pays de l'Union européenne – Une comparaison des estimations et des déterminants**, Revue Economique, vol 60, 2009

Publications and reports :

275. Shahroodi Seyed Mohammad Mousavi, Investigation of the effective factors in the efficiency of tax system, Journal of Accounting and taxation, vol 2, N° (3), October 2010.
276. Touhami Mohamed Redha, **The impact of hidden economy on the general budget in Algeria**, Journal of Economics and Human Development, Volume 10, N°: 02
277. Vito Tanzi, **A tax system and policy objectives in developing countries: General principles and diagnostic tests**, unpublished IMF paper, 1983

ط. التعليمات والنشرات :

278. Direction Des Recherches et Vérification, Direction Général des impôts, **Circulaire N° 98/2009, Vérification ponctuelle de comptabilité**, Alger, Le 15/06/2009.
279. Direction générale des impôts, **circulaire n° 03/MF/DGI/DLRF/LF19**, IFU- Régime fiscal applicable aux opérations de ventes directes en réseau et les opérations effectuées via les plates-formes numériques, 2019.
280. Direction générale des impôts, **circulaire n°03/MF/DGI/DLRF/LF18**, Déductibilité des charges liées aux loyers, aux dépenses d'entretien et de réparation des véhicules de tourisme et des charges dépassant 300.000 DA payées en espèces, Alger le 08/02/2018
281. **Guide du contrôle sur pièces**, Direction Générale des Impôts, Alger, 2004.
282. La Direction Générale des Impôts, **La Lettre de la D.G.I**, conférence annuelle des cadres dirigeants, 2007.
283. Ministère des finances de L'Algérie, DGI, **Indicateur de performance des services fiscaux**, mars 2005.
284. Ministère des finances de L'Algérie, DGI, **Instruction N° 07, Procédures de Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble**, Alger, Le 26/06/2024.
285. Ministère des finances de L'Algérie, Direction de la communication, Administration fiscale : **une série d'indicateurs pour améliorer la performance**, Revue de presse, 24 mai 2023.
286. Ministère des finances, Direction générale des impôts, **Dispositif d'évaluation des performances des services extérieur**, avril 2003.
287. Ministère des finances, Direction générale des impôts, **La lettre de la DGI n°58**, Alger, 2012.
288. **Note N° 1519 MF/DGI/DRV/ du 30.10.2000**

ي. التقارير :

289. Rapport général du comité de la réforme des structures et des missions de l'Etat, Tome II Juillet 2001.
290. **Note N°271/MF/DGI/2010 DU 01/08/2010.**

ك. المواقع الإلكترونية:

291. FORUM MONDIAL SUR LA TRANSPARENCE ET L'ECHANGE DE RENSEIGNEMENTS A DES FINS FISCALES, Sur le site web : [https://web-archive.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/a-propos/presentation/Date de la visite 12/08/2024](https://web-archive.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/a-propos/presentation/Date_de_la_visite_12/08/2024).

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Ministère des Finances

Direction Générale des Impôts

.....

.....

Référence N°

Lettre avec A.R N°

Remis en mains propre le

A

NIF: 111111111111111111111111

.....Le.....

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à.....H, à l'effet de vérifier au titre des exercices, ..., ... et, l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits, taxes et redevances ci-après, désignés

et de tout impôt, droit, taxe et redevance spécifique à l'activité.

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

(*) ☐ Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

Nous tenons à vous informer que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié est à consulter sur le site électronique (web) de la DGI : www.mfdgi.gov.dz (Cf. Article 20-4 du CPF).

Cette charte est également téléchargeable, via votre smartphone, en scannant le code QR figurant au verso de cet avis.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade de vérification

Nom, prénom et grade des vérificateurs

(*) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé, par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification, sur lequel le contribuable est informé que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié est à consulter sur le site Web de l'administration fiscale et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de vingt (20) jours, à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (03) mois, en ce qui concerne :

- Les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- Toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (09) mois.

La fin des travaux de vérifications sur place doit être constatée par un procès verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée :

- En cas de force majeure dûment constatée, conformément aux dispositions de du code civil, empêchant les agents de l'administration fiscale d'opérer leur contrôle sur place, d'une durée égale à celle durant laquelle les agents de l'administration fiscale ne peuvent pas opérer leur contrôle sur place ;
- du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justifications, en présence d'éléments faisant présumer des transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141bis du code des impôts directs et taxes assimilées. Ce délai est prorogé d'une (01) année, lorsque l'administration fiscale adresse, dans le cadre de l'assistance administrative et d'échange de renseignements, des demandes d'informations à d'autres administrations fiscales.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées, ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissements ou de justifications prévues à l'article 19 du CPF.

Article 44-1 du Code des Procédures Fiscales : Il est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition du redevable sans préjudice des autres sanctions prévues par ailleurs :

- 1- Lorsque le contrôle, l'enquête ou le droit de visite ne peut avoir lieu de son fait ou du fait des tiers ;

Important! Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur(s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Monsieur
Tél.....
Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur.....Tél.....



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts

.....
.....

Référence N°.....

Lettre avec A.R N°.....

Remis en mains propres le
.....

A

NIF : 111111111111111111111111

..... Le

Avis de Vérification ponctuelle de comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre.....

le.....à.....pour procéder à des opérations de contrôle portant sur..... et concernant les années.....,....., et.....en vertu des dispositions de l'article 20bis-1 du Code de Procédures Fiscales.

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition les documents comptables et pièces justificatives inhérents aux droits, impôts, taxes et redevances concernés par la vérification dont la présentation est obligatoire conformément aux dispositions de l'article 20 bis-1 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et demander les précisions sur la conduite de cette vérification ponctuelle.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'impositions sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Nous tenons à vous informer que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié est à consulter sur le site électronique (web) de la DGI : www.mfdgi.gov.dz (Cf. Article 20bis-3 du CPF).

Cette charte est également téléchargeable, via votre smartphone, en scannant le code QR figurant au verso de cet avis.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération.

l'instar des factures, des contrats, des bons de commande ou de livraison, inhérentes aux droits, impôts, taxes et redevances concernés par la vérification.

Cette vérification ne saurait, en aucun cas, donner lieu à un examen approfondi et critique de l'ensemble de la comptabilité du contribuable.

Article 20 bis-3 du Code des Procédures Fiscales: La vérification ponctuelle ne peut être entreprise sans que le contribuable ait été préalablement informé, par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification, sur lequel le contribuable est informé que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié est à consulter sur le site Web de l'administration fiscale et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de vingt (20) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, en plus des éléments portés sur l'avis de vérification de comptabilité cités précédemment, le caractère ponctuel de la vérification et doit renseigner sur la nature des opérations à vérifier.

Article 20bis-4 du Code des Procédures Fiscales: Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place des livres et documents ne peut s'étendre sur une durée supérieure à deux (2) mois.

La fin des travaux de vérifications sur place doit être constatée par un procès verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès verbal en cas de refus de signature par ce dernier. La durée de vérification sur place est prorogée :

- En cas de force majeure dûment constatée, conformément aux dispositions du code civil, empêchant les agents de l'administration fiscale d'opérer leur contrôle sur place, d'une durée égale à celle durant laquelle les agents de l'administration fiscale ne peuvent pas opérer leur contrôle sur place
- du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justifications lorsqu'il y a présomption de transfert indirect de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141bis du code des impôts directs et taxes assimilées.
- Ce délai est prorogé d'une (01) année, lorsque l'administration fiscale adresse, dans le cadre de l'assistance administrative et d'échange de renseignements, des demandes d'informations à d'autres administrations fiscales

La durée de vérification sur place est prorogée du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification lorsqu'il y a présomption de transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

Article 44-1 du Code des Procédures Fiscales : Il est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition du redevable sans préjudice des autres sanctions prévues par ailleurs :

- 1- lorsque le contrôle, l'enquête ou le droit de visite ne peut avoir lieu de son fait ou du fait des tiers ;

Important! Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur(s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Monsieur
Tél.....

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur.....Tél.



Série O n° 5/2024

Ministère des Finances

.....

Référence N°.....

A

Remis en mains propres le

NIF : 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1

..... Le

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que nous envisageons de procéder à la vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble. Cette vérification concerne les éléments de la fortune en votre possession ainsi que l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du.....au.....se rapportant aux impôts désignés :

Au cours de ce contrôle, au sens de l'article 21-1 du Code des Procédures Fiscales, nous aurons à :

- Contrôler la sincérité de vos déclarations déposées au titre de l'Impôt sur le Revenu Global et de l'Impôt sur la Fortune (IRG et ISF);

-Analyser la concordance entre les revenus que vous avez déclarés au cours de cette période et la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie des membres de votre foyer fiscal.

A l'effet d'exercer ce contrôle, votre concours sera sollicité verbalement ou par écrit, sur des points précis retracés dans vos différentes déclarations.

Pour vous permettre de réunir tous les documents et justificatifs nécessaires, vous disposer d'un délai minimum de préparation de trente(30) jours à compter de la réception ou de la remise du présent avis de vérification (Article21-3du Code des Procédures Fiscales).

Votre attention est appelée sur le fait que le contrôle qui sera effectué portera sur l'ensemble des comptes financiers de votre foyer fiscal, l'origine des fonds dont vous avez disposés, leur composition et les variations de votre patrimoine.

La durée du contrôle sur place est fixée à une (01) année, à compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification. Cette période est prorogée pour les cas cités dans l'article 21-4 du CPF.

Vous avez la faculté de vous faire assister, au cours de ce contrôle, par un conseil de votre choix.

Nous tenons à vous informer que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié est à consulter sur le site électronique (web) de la DGI: www.mfdgi.gov.dz (Cf. Article 21-3 du CPF).

Cette charte est également téléchargeable, via votre smartphone, en scannant le code QR figurant au verso de cet avis.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade de vérification

Nom, prénom et grade des vérificateurs

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu global et de l'impôt sur la fortune ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification, par lequel le contribuable est informé que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié est à consulter sur le site Web de l'administration fiscale et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de trente (30) jours à compter de la date de réception.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la période à vérifier et les impôts concernés. En cas de changement de vérificateurs, le contribuable est tenu informé immédiatement par écrit.

L'avis de vérification doit préciser la période à vérifier et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure que le contribuable a la faculté de se faire assister durant le contrôle par un conseil de son choix.

Article 21-4 du Code des Procédures Fiscales: Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place ne peut s'étendre sur une période supérieure à un (01) an, à compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification prévue au paragraphe 3.

Cette période est prorogée :

- En cas de force majeure dûment constatée, conformément aux dispositions du code civil, empêchant les agents de l'administration fiscale d'opérer leur contrôle, d'une durée égale à celle durant laquelle les agents de l'administration fiscale ne peuvent pas opérer leur contrôle sur place;
- Du délai accordé, le cas échéant, au contribuable et, à la demande de celui-ci, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications des avoirs et des revenus à l'étranger ;
- D'une (01) année, lorsque l'administration fiscale adresse, dans le cadre de l'assistance administrative et d'échange de renseignements, des demandes d'informations à d'autres administrations fiscales.
- Du délai prévu à l'article 19 du présent code et des délais nécessaires à l'administration pour obtenir les relevés de compte lorsque le contribuable n'a pas usé de sa faculté de les produire dans le délai de trente (30) jours, à compter de la demande de l'administration ou pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères, lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance de l'étranger;
- Cette période est portée à deux (02) ans, en cas de découverte d'une activité occulte.

Article 21-6 du Code des Procédures Fiscales: Sous réserve des dispositions de l'article 96 ci-dessous, lorsqu'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble au regard de l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune est achevée, l'Administration fiscale ne peut procéder à une nouvelle vérification ou à un contrôle sur pièces pour la même période et pour le même impôt, sauf si le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou a usé de manœuvres frauduleuses.

Important! : Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur(s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Monsieur
Tél.....
Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur.....Tél.



الملحق رقم 4: الصفحة الأولى لتبليغ الأولى

Série O n° 21 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

**Notification de Redressement suite
Au contrôle ponctuel de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de contrôle ponctuel N° du, vous avez fait l'objet d'une vérification ponctuelle de comptabilité au titre de(s) exercice(s) se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de trente (30) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Article 20 bis-5 du code des procédures fiscales).

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications conformément aux dispositions de l'article 20 bis-2 du Code des Procédures Fiscales.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20 bis-2 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte feuillet (s), y compris celui-ci.

Veillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الملحق رقم 5: استدعاء التحكم

Série O n° 33

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

CONVOCATION POUR ARBITRAGE

Conformément aux dispositions des articles 20-6 et 21-5 du Code des Procédures Fiscales, et suite à votre réponse à la notification de redressement du parvenue à mes services le dans laquelle vous sollicitez l'arbitrage auprès de

Nous avons l'honneur de vous inviter dans nos bureaux sis au le à H minute(s) pour assister à la réunion d'arbitrage.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix (Art 20-4 du Code des Procédures fiscales).

Veuillez, agréer, Mme, Mr l'expression de notre parfaite considération.

Nom/prénom et qualité du signataire

الملاحق

الملحق رقم 6: احصائيات مختلف أنواع الرقابة

MINISTRE DES FINANCES DIRECTION GENERALE DES IMPOTS DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS SOUS DIRECTION DE LA PROGRAMMATION											
RESULTAT DU CONTRÔLE FISCAL ANNEE 2000-2020											
UNITE MONETAIRE : D.A											
	V.C		V.A.S.F.E		C.S.P		V.P		C.E.V		TOTAL
	Nbr. de Doss	Droits et Pénalité	Nbr. de Doss	Droits et Pénalité	Nbr. de Doss	Droits et Pénalité	Nbr. de Doss	Droits et Pénalité	Nbr. de Doss	Droits et Pénalité	Droits et Pénalités
	Vérifiés	Rappelées	Vérifiés	Rappelées	Vérifiés	Rappelées	Vérifiés	Rappelées	Vérifiés	Rappelées	Rappelées
2000	1 696	10 308 592 184	-	-	-	-	-	-	17 560	1 414 891 454	11 723 483 638
2001	1 740	12 858 195 730	99	320 209 419	-	-	-	-	21 745	1 793 179 754	14 971 584 903
2002	1 672	17 016 564 862	165	796 142 215	-	-	-	-	22 022	1 996 090 092	19 808 797 169
2003	1 748	15 563 409 103	223	715 571 893	-	-	-	-	24 968	1 813 367 844	18 092 348 840
2004	2 118	10 427 799 232	238	815 354 504	-	-	-	-	31 787	2 375 836 295	13 618 990 031
2005	2 217	15 047 297 648	258	738 939 601	-	-	-	-	34 378	2 546 043 099	18 332 280 348
2006	2 228	73 670 021 141	278	985 853 319	34 081	39 880 134 427	-	-	31 323	2 487 118 984	117 023 127 871
2007	2 194	14 037 698 534	438	1 307 265 625	30 894	33 162 154 643	-	-	33 177	2 747 560 815	51 254 679 617
2008	2 374	20 533 836 095	357	1 358 151 502	32 795	30 015 195 068	-	-	36 108	3 626 855 141	55 534 037 806
2009	2 483	74 595 800 023	381	1 288 454 301	30 365	28 246 714 392	-	-	31 962	3 443 525 005	107 574 493 721
2010	1 989	41 503 322 158	396	5 896 155 780	30 029	32 293 982 830	503	1 189 796 240	30 568	3 859 279 350	84 742 536 358
2011	1 444	34 153 564 965	204	1 633 126 160	27 291	26 224 016 076	586	1 434 994 181	31 644	4 354 199 248	67 799 900 630
2012	1 682	31 359 523 794	18	99 802 319	28 672	24 161 201 346	561	1 201 532 318	29 744	4 186 403 777	61 008 463 554
2013	1 809	36 255 037 286	299	1 507 555 995	27 932	26 953 101 474	571	1 954 585 861	28 395	4 656 074 370	71 326 354 986
2014	2 357	126 406 853 547	347	2 141 260 235	28 389	26 196 634 681	612	2 171 117 811	30 544	5 109 362 702	162 025 228 976
2015	2 358	37 613 408 727	99	4 295 119 078	23 229	29 546 942 659	594	4 495 895 166	30 207	5 778 770 457	81 730 136 087
2016	2 042	29 423 647 500	231	2 816 181 614	22 812	30 155 438 140	621	4 809 648 669	28 406	6 300 956 646	73 505 872 569
2017	1 968	52 302 557 513	176	1 439 693 768	20 904	28 191 330 447	617	1 304 271 789	28 743	6 273 684 518	89 511 538 035
2018	2 089	36 151 181 245	197	2 174 618 707	17 183	31 752 747 175	553	1 542 284 296	27 953	7 054 551 098	78 675 382 521
2019	2 063	61 166 066 029	216	2 543 735 707	16 778	26 239 103 019	579	2 040 490 025	26 844	8 134 593 730	100 123 988 510
2020	2 161	54 522 162 792	183	1 372 449 543	15 598	64 149 165 707	464	6 300 303 633	23 604	8 563 198 109	134 907 279 784

Série Ch 02

* Nom : Prénom : Grade :

1. Référence et date d'envoi : /
2. Date de réception de la réponse du contribuable : /
3. Calcul du redressement et motivation des pénalités et/ou majorations appliquées.

This image shows a full page of white paper with horizontal dashed lines, typical of primary-ruled notebook paper. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.

الملحق رقم 9: التبليغ النهائي CSP

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE		Série C n°4 Bis
MINISTERE DES FINANCES DIRECTION GENERALE DES IMPOTS	NOTIFICATION DEFINITIVE DE REDRESSEMENTS	
STRUCTURE Référence :	Accusé de Réception. N° M Activité/Profession : Adresse	
N° d'Article 1.....	N° NIF 1.....	
A le :		
J'ai l'honneur de vous faire connaitre :		
☐ Qu'en l'absence d'une réponse dans le délai imparti à la notification de proposition de redressement N° du il a été décidé de maintenir les redressements envisagés à votre rencontre.		
☐ Que compte tenu de votre acceptation formelle reçue en date du, il a été décidé de maintenir définitivement les redressements envisagés dans la notification de proposition de redressements N° Du		
☐ Qu'après examen de votre réponse reçue en date du à la notification de proposition de redressement N° du, par laquelle vous avez émis des observations relatives aux redressements envisagés, il a été décidé :		
☐ D'accepter partiellement les motifs et les justificatifs présentés.		
☐ De maintenir la totalité des redressements envisagés.		
Les motifs pour lesquels vos observations et justificatifs n'ont pas été retenus sont explicités au verso.		
Je vous informe, par ailleurs, qu'un rôle de régularisation sera établi à votre rencontre, lequel peut être contesté dans le cadre d'une réclamation contentieuse, en application des articles 70 à 72 et 172 du Code des Procédures Fiscales.		
Veuillez agréer, Madame / Monsieur, l'expression de ma considération distinguée.		
SIGNATURE DU RESPONSABLE		

Redressements définitifs.

REDRESSEMENT DEFINITIFS

I- DESIGNATION DE L'AGENT AYANT PROPOSE LE REDRESSEMENT :

- Nom :	Prénom :	Grade :

Grade :

II- STRUCTURE DE LA NOTIFICATION DEFINITIVE DE REDRESSEMENT (ART. 19 DU CPF) :

- [illegible]

Signature de l'Agent ayant proposé le redressement

442

الملحق رقم 11: ميثاق المكلف بالضريبة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
قسم الرقابة و التحقيقات الجبائية
مديرية الرقابة الجبائية

ميثاق
المكلف بالضريبة
الخاضع للرقابة

فهرس

4	■ مقدمة
5	■ من المؤهل للقيام بمراقبة المحاسبة؟
5	■ ماهي المدة الخاضعة للرقابة ؟
5	- الحالة العامة
5	-الاستثناءات
7	أ-التحقيق في المحاسبة
8	تعريف
8	-التحقيق في المحاسبة
8	-التحقيق المصوب في المحاسبة
9	إنجاز عمليات التحقيق
9	(1) الإشعار بالتحقيق
9	(2) الاستعانة بمستشار
9	(3) مدى التحقيق
10	(4) الامتناع عن تقديم المحاسبة
10	(5) نهاية أعمال التحقيق في عين المكان
10	نتائج التحقيق
10	(1) الإجراء التناقضي لإعادة التقويم
11	(2) التصحيح التلقائي
14	ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق
14	(1) الإعلام المسبق
14	(2) الاستعانة بوكيل أو مستشار
14	(3) المكلف الذي خضع للتحقيق سابقا
14	(4) تحديد مدة التحقيق في عين المكان
15	(5) إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بوجود طلب تعاون إداري دولي مع تمديد آجال التقادم
15	(6) النفاش الشفوي والحضوري
16	(7) التحكيم
17	ب-التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
18	مدى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
18	طلب التبريرات والتوضيحات
18	(1) التبريرات
18	(2) التوضيحات
19	تحديد قواعد جديدة لفرض الضريبة
19	(1) الإجراء التناقضي لإعادة التقويم
19	(2) التصحيح التلقائي
19	ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق
19	(1) الإعلام المسبق
19	2 الاستعانة بوكيل أو مستشار
19	(3) المكلف الذي خضع للتحقيق سابقا
19	(4) تحديد مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
20	(5) إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بوجود طلب تعاون إداري دولي مع تمديد آجال التقادم

20	6) النقاش الشفوي والوجاهي
20	7) التحكيم
22	جـ - ماهي طرق الطعن الموضوعية تحت تصرفكم؟
23	1) الطعن النزاعي
27	2) الطعن الولائي
27	3) التخفيض المشروط

قائمة المختصرات

- ق.ض.م: قانون الضرائب المباشرة
ق.ر.ر.أ: قانون الرسم على رقم الأعمال
ت.م.و.ج.ش: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
م.ض.و: مديرية الضرائب للولاية
ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجبائية
م.ض: مركز الضرائب
م.ك.م: مديرية كبريات المؤسسات
م.ج.أ.م: المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات
ت.م.م: التحقيق المصوب في المحاسبة
ر. و: الرقابة على الوثائق
ض.د.إ: للضريبة على الدخل الإجمالي
ض.ث: الضريبة على الثروة
م.و.م: المخطط الوطني المحاسبي
ن.م.م: النظام المحاسبي المالي
ق.إ.م.إ: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

إن تصريحات المكلفين بالضريبة تعتبر مبدئياً صحيحة و حقيقية.

تتمتع الإدارة بصلاحيات رقابة تصريحات المكلفين بالضريبة نظراً لكون النظام الجبائي مبني على أساس مبدأ "التصريح العفوي".

على صعيد آخر، تجري الإدارة الجبائية عمليات المراقبة بصفة دورية و تعتمد في ذلك على تبادل المراسلات مع المكلفين بالضريبة.

إن المكلفين بالضريبة يعتبرون متحليين بحسن نية و تعتبر مبدئياً تصريحاتهم صادقة، ودليل عدم صحتها يقع بالتالي على عاتق الإدارة.

قد تؤدي عملية تحقيق إلى عرقلة أعمال المكلفين بالضريبة المهنية أو الشخصية. لكن، ومن جهة أخرى، فإن المحققين يؤدون مهاماً جد حساسة وضرورية لا يقابلها أحياناً تفهم من طرف المكلفين.

ولأجل خلق جو تفاهم بين المواطنين وأعوان إدارة الضرائب، كان من الضروري وضع بين أيدي المكلفين بالضريبة هذا الملخص الذي يبين لهم بإيجاز القواعد العامة المطبقة أثناء التحقيقات المحاسبية و المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة التي تجري في عين المكان كما يبين لهم حقوقهم وواجباتهم. (طبقاً للمواد 20-4 و 21-3 من ق.إ.ج).

من المؤهل للقيام بالرقابة الجبائية؟

الأجهزة المكلفة بالرقابة :

تضطلع بمهام الرقابة الجبائية أربعة أجهزة :

المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات التابعة قسم الرقابة و التحقيقات الجبائية (مديرية الرقابة الجبائية) ، المتواجدة حاليا بالجزائر، وهران وقسنطينة.

← المديريات الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية.

← المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب.

← مديرية كبريات المؤسسات.

الأعوان المكلفين بالرقابة:

كل عون تابع للإدارة الجبائية الذي له رتبة مفتش على الأقل له الكفاءة لإجراء تحقيق في ما يخص التصريحات الجبائية (طبقا لأحكام المادة 20-2 من ق.إ.ج).

يجب أن يكون المحقق حاملا بطاقة إنتداب تسلم له من المديرية العامة للضرائب تبين صفته.

ماهي المدة الخاضعة للرقابة؟

* الحالة العامة:

إن تصريحات الأربع سنوات الأخيرة لرقم الأعمال، الإيرادات المهنية، المداخيل والأرباح يمكنها أن تكون محل رقابة (المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية).

ملاحظة:

يمكن أن تكون العمليات والبيانات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة ولكن ذات تأثير على سنوات مالية غير متقدمة، محل مراقبة وتسوية بعنوان السنوات غير المتقدمة، فقط. (المادة 41 من قانون الإجراءات الجبائية)

* الاستثناءات :

يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة الجبائية، المسمى بالأجل العام للاسترداد، من أجل تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها والقيام بأعمال الرقابة وكذا قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي بأربع(04) سنوات، كما هو مشار إليه أعلاه، إلا :

1. في حالة وجود مناورات تدليسية (طبقا للمواد 39 و 106 و 110 من ق.إ.ج).
2. في حالة إرسال طلب مساعدة إدارية دولية من سلطة جبائية أجنبية (طبقا للمواد 39 مكررو 106 و 110 من ق.إ.ج).
3. في حالة القوة القاهرة المثبتة قانونا التي تمنع الشروع أو سيرورة عمليات الرقابة (طبقا للمادة 39 مكرر من ق.إ.ج)

في الحالتين الأولى و الثانية يمدد أجل التقادم بسنتين (02):

- بالنسبة للحالة الأولى (1) ، يمدد هذا الأجل إذا قامت الإدارة الجبائية برفع دعوى قضائية ضد المكلف بالضريبة الذي لجأ إلى طرق تدليسية تم تأكيدها (طبقا للمواد 106 و 110 من ق.إ.ج).

في هذه الحالة "حالة اللجوء إلى طرق تدليسية الذي يترتب عنها إخفاء استحقاق الحقوق أو القيام بأي مخالفة أخرى لايسري التقادم إلا ابتداء من اليوم الذي تمكن فيه أعوان الإدارة من معاينة استحقاق الحقوق أو المخالفات المرتكبة.

- أما بالنسبة للحالة الثانية (2)، يمدد هذا الأجل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أرسلت خلالها الإدارة الجبائية أثناء عملية الرقابة، طلب معلومات إلى سلطة جبائية لدولة أخرى في إطار التعاون الإداري الدولي، وذلك رغم تجاوز الأجل الأولي للاسترداد.
لا يمكن تطبيق هذه التدابير إلا إذا تم إبلاغ المكلف بالضريبة المعني كتابيا مقابل وصل بالاستلام ، بوجود هذا الطلب في أجل ستين (60) يوما اعتبارا من تاريخ إرساله (طبقا لأحكام المادة 39 مكرر من ق.إ.ج).
- أما فيما يخص الحالة الثالثة (3)، فإن أجل التقادم يعلق في حالة القوة القاهرة المثبتة قانونا التي تمنع الشروع أو سيرورة عمليات الرقابة، إلى غاية زوال الحدث الذي تسبب في هذا المانع (طبقا لأحكام المادة 39 مكرر من ق.إ.ج) . يقصد بالقوة القاهرة، وقوع حدث مثبت قانونا لا يمكن توقعه ولا دفعه ويكون خارجا عن إرادة الطرف المعني وله علاقة سببية مباشرة بالوقائع المثارة.

أ- التحقيق في المحاسبة

تعريف :

التحقيق في المحاسبة :

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بالسنوات المالية المقفلة والمكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانونيا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها (طبقا للمواد 1-20 و 20-3 من ق.إ.ج).

لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يسمح كذلك بإطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية.

أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه. في هذه الحالة، يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلع المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

وبالتالي فالمحاسبة ما هي إلا الدعامة الضرورية التي من خلالها يتعين على المحقق التحقق من مصداقية الأرقام والعناصر والأسس المصرح بها بغض النظر عن نوعية النظام المحاسبي المتبع من قبل المكلف بالضريبة (تقليدي ، مركزي، معلوماتي...).

بينما يلزم المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق الذين يسكنون محاسبتهم بواسطة أنظمة معلوماتية بوضع بطاقةية الكتابات المحاسبية تحت تصرف المحققين بناء على طلب خطي يقدمه المحققون.

التحقيق المصوب في المحاسبة:

يعد التحقيق تحقيقا محاسبيا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة الغير المتقادمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

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

التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من ق.م.ت لسنة 2008، والمقنن في المادة 20 مكرر من ق.إ.ج هو إجراء مراقبة مصوبة، أقل شمولية و أكثر سرعة من التحقيق المحاسبي. هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية و المحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية.

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أو برمجيات أولوية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقويم من جراء التحقيق المصوب.(طبقا للمادة 20 مكرر 6 من ق.إ.ج).

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي و المكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي مع بعض المميزات المفصلة أدناه.

بداية، يُوجب طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق على الأعوان المحققين توضيحه على الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير. (طبقا للمادة 20 مكرر 3 من ق.إ.ج).

وعليه، طبقا لأحكام المادة 20-4 مكرر من ق.إ.ج لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02) إلا في حالة حدوث قوة قاهرة تم إثباتها أو في حالة وجود شبهة تحويل غير مباشر للأرباح حسب مفهوم المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في هذه الحالة تمدد مهلة التحقيق في عين المكان بالأجل المقررة في قانون الإجراءات الجبائية.

بالإضافة إلى ذلك يتمتع المكلف بالضريبة بموجب أحكام المادة 20-5 مكرر من ق.إ.ج بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقويم.

علاوة على ذلك، لا ينبغي للعون المحقق أن يقتصر فقط على طلب الوثائق التوضيحية العادية من المكلف بالضريبة محل التحقيق، بل عليه طلب الدفاتر المحاسبية من أجل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والرسوم موضوع التحقيق المحاسبي المصوب. (طبقا للمادة 20 مكرر 1 من ق.إ.ج).

إنجاز عمليات التحقيق :

تسير الرقابة الجبائية وفق قواعد قانونية تضبط فيها الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية والتي توضح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

إن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة، وهذا من أجل خلق جو مناقشة بين المحقق و المكلف بالضريبة (طبقا للمواد 1-20 و 3-20 من ق.إ.ج) إلا أن هناك استثناء لهذا الإجراء.

ففي حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة ويعد قبوله من طرف الإدارة أو في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبهم. يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة عدد الوثائق، طبيعتها... إلخ. (طبقا للمواد 1-20 و 3-20 من ق.إ.ج).

1) الإشعار بالتحقيق :

لا يمكن إجراء تحقيق في المحاسبة دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، ملحق ب ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الذي ينص على حقوقه وواجباته، على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتخضير قدرها عشرة (10) أيام (طبقا للمادة 4-20 من ق.إ.ج).

يرسل الإشعار بالتحقيق برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع إشعار بالاستلام. إن عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق. في هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا (طبقا للمادة 4-20 من ق.إ.ج).

يمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية في هذه الحالة، يسلم "الإشعار بالتحقيق" مع بداية عمليات المراقبة. لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التخضير المنصوص عليه سابقا.

في حالة تغيير المحققين أو أحدهم، يعلم المكلف بهذا التغيير. (طبقا للمادة 4-20 من ق.إ.ج).

2) الاستعانة بمستشار :

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة لاستشارته أو الإنابة عنه. (طبقا للمادة 4-20 من ق.إ.ج).

للمستشار أن يعين موكله والإنابة عنه أثناء عمليات التحقيق، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة، لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.

3) مدى التحقيق :

يمكن للمحقق أن يطلب كل الوثائق المحاسبية، نسخ البرقيات، مستندات الإيرادات والمصاريف... إلخ. التي يمكن من وراء فحصها التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية.

ينجز التحقيق مهما كانت الوسيلة المستعملة لحفظ المعلومات (طبقا للمادة 3-20 من ق.إ.ج).

(4) الامتناع عن تقديم المحاسبة :

يثبت عدم تقديم المحاسبة الامتناع عن تقديمها في محضر، يؤثر عليه من طرف المكلف بالضريبة. يلزم المحقق، في حالة رفض المكلف بالضريبة التأشير أو التوقيع، ذكر ذلك في المحضر، وهذا بعد إشعاره بتقديم المحاسبة في أجل أقصاه ثمانية (8) أيام (طبقاً للمادة 20-9 من ق.إ.ج).

(5) نهاية أشغال التحقيق في عين المكان :

ينبغي على العون المحقق بموجب أحكام المواد 20-5 و 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية معاينة نهاية أعمال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر، يدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير.

نتائج التحقيق :

عندما تثبت الإدارة أن هناك نقائص، أخطاء، إغفالات أو إخفاء في العناصر التي تقوم على أساسها الضريبة، تقوم :

* إما بالتصحيح باتباع الإجراءات التناقضية لفرض أساس الضريبة .

* وإما بفرض الضريبة المحددة بصفة تلقائية.

(1) الإجراءات التناقضية لإعادة التقويم :

يستوجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام (طبقاً للمادة 20-6 من ق.إ.ج). ينبغي على المحقق كذلك، إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بنتائج المراقبة، بواسطة رسالة، حتى في حالة انعدام التقويم (طبقاً للمادة 42 من ق.إ.ج).

يكون الإشعار بإعادة التقويم (الإشعار الأولي) مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم وكذا الطريقة المتبعة في ذلك، بصفة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها وذلك في أجل ثلاثين (30) يوماً أو أربعين (40) يوماً حسب ما إذا كان، على التوالي، تحقيق مصوب في المحاسبة أو تحقيق في المحاسبة سارية من تاريخ استلام الإشعار بإعادة التقويم (طبقاً للمواد 20 مكرر-5 و 20-6 من ق.إ.ج).

يجب تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها.

يطبق كذلك الإجراء التناقضي لإعادة التقويم المبين أعلاه في حالة رفض المحاسبة وفق الشروط المذكورة في المادة 43 من ق.إ.ج عقب التحقيق فيها.

وعليه فإن رفض المحاسبة يوجب الإدارة الجبائية بما يلي :

-إثبات الطابع الغير مقنع للمحاسبة.

-إشعار المكلف بالضريبة المحقق معه بالأسس الضريبة المتأنتية (بنتائج التحقيق).

-والرد على ملاحظات المكلف بالضريبة المحقق معه.

في هذه المرحلة من سيرورة الإجراء، يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات.

وعند رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه ينبغي عليه أن يعلمه بذلك، من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة. وإذا أبرزت هذه المراسلة سببا رئيسيا جديدا بإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي، فإنه يمنح أجل إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته. (طبقا لأحكام المادة 20-6 من ق.إ.ج).

هذا الإشعار بإعادة التقويم :

«يوقف التقادم، وفق شروط معينة.

«يفتح أجل أربعين (40) يوما للمكلف بالضريبة لكي يفحص النتائج الأولية لإعادة التقويم والإبلاغ عن إجابته.

«يبين للمكلف بالضريبة التعديلات على أسس الضريبة المزمع إجراءها.

تمكن هذه الإجراءات المكلف بالضريبة أن يعرف مصدر التعديلات، وأن يطلب من الإدارة :

«توضيحات تفصيلية و تكملية تمكنه قبول التعديلات على دراية.

«مدى تأثير قبوله في ما يخص التزاماته الضريبة بصفة عامة.

في حالة القبول، تدرج جداول التحصيل، تخصم الحقوق الواجب خصمها تلقائيا دون طلب مسبق من المكلف بالضريبة.

في حالة قبول صريح تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية، ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة، ماعدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق. كما لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يعترض عليها عن طريق الطعن. (طبقا للمادة 20-7 من ق.إ.ج).

(2) التصحيح التلقائي:

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ، في بعض الحالات، إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة طبقاً لأحكام المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية (ق.إ.ج) دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى. يُطبق إجراء التحديد التلقائي في الحالات التالية :

■ رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعاينة سواء من قبله أو بواسطة تدخل أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت، بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم.

■ عندما لا يضع المكلف بالضريبة، في الأجل المحددة قانونيا التصريح الخاص بالمدخلات (الأرباح المهنية)، أو التصريح الخاص بالضريبة على أرباح الشركات أو التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المادة 76 من ق.ر.ر.أ، بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته.

■ عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء مدة ثمانية (8) أيام من إنذاره المنصوص عليه في المادة 20-9 من ق.إ.ج، إلا في حالة حدوث قوة قاهرة.

■ في حالة ما تزيد النفقات الشخصية الظاهرة والمعروفة و المدخلات العينية على المجموع المعفى ولم يقدم تصريحا بذلك، أو يكون الدخل المصرح به، بعد خصم الأعباء المحددة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة، يقل عن مجموع هذه النفقات أو المدخلات غير المصرح بها أو المغفلة أو العائدات العينية.

■ كل مكلف بالضريبة امتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها (طبقا للمادة 19 من ق.إ.ج).

■ كل شركة أو مؤسسة أجنبية لا تتوفر على منشآت مهنية بالجزائر، خاضعة للضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، امتنعت عن الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تدعوها فيه لتعيين ممثل عنها في الجزائر.

■ عدم مسك محاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في المواد 66، 67 و 69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به.

■ كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه ويزيد دخله الصافي المحدد وفقا للمواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على المجموع المعفى من الضريبة.

حقوق المكلفين بالضريبة

لكي يتمتع المكلفين بالضريبة بمجمل الحقوق والضمانات، عليهم أن يراعوا الواجبات التي يضعها القانون على عاتقهم ولا سيما اكتباب التصريحات في الآجال المحددة قانونا.

ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق

(1) الإعلام المسبق:

تم تفصيل هذا العنوان آنفا في إطار هذا الميثاق، تحت عنوان: "1) الإشعار بالتحقيق".

(2) الاستعانة بوكيل أو مستشار:

لكل مكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره، خلال القيام بعمليات التحقيق، من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق بعين المكان، قبل التبليغ النهائي بإعادة التقويم (اجتماع قبل التبليغ النهائي) وكذا أثناء المحادثة إذا طلب المكلف بالضريبة المحقق معه التحكيم من أول مسؤول للمصلحة التي يتبع لها أعوان التحقيق.

يمكنه بالتالي مناقشة اقتراحات إعادة التقويمات، وكذا الأسئلة المتعلقة بالوقائع والقانون التي أوضح عدم توافقه مع مصلحة التحقيق أو مشاركة النقاش الوجداني والشفوي الإختتامي لأشغال التحقيق في عين المكان (طبقا للمواد 4-20 و 5-20 من ق.إ.ج).

(3) المكلف الذي خضع للتحقيق سابقا:

إذا انتهت التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة والخاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، أو الفواتير أو المذكرات بالنسبة لنفس الضرائب و الرسوم والنسبة لنفس الفترة (المادة 8-20 من ق.إ.ج).

تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية، مثلا لو عبر المكلف بالضريبة صراحة عن قبوله نتائج التحقيق (طبقا للمادة 7-20 من ق.إ.ج) أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه أربعين (40) يوما.

في حالة انعدام إعادة التقويمات ينتهي التحقيق إثر إبلاغ المكلف بالضريبة بوضعيته.

إذا ما مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى، فإن هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر، شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونيا.

(4) تحديد مدة التحقيق بعين المكان:

1-4 التحقيق المصوب في المحاسبة:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب للمحاسبة في عين المكان، في الدفاتر أو الوثائق أكثر من شهرين (2)، وهذا طبقا لأحكام المادة 20 مكرر 4 من ق.إ.ج.

2-4 التحقيق في المحاسبة:

لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية أجالا محددة. هذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة. (طبقا للمادة 5-20 من ق.إ.ج). هذه الأجل هي :

◀ ثلاثة (3) أشهر فيما يخص :

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 1.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها يتجاوز 2.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

◀ ستة (6) أشهر فيما يخص المؤسسات المذكورة أعلاه على الترتيب. إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 5.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للأولى و 10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للثانية.

يجب أن لا تتعدى مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (9) أشهر.

استثناء لما سبق ذكره فإن مدة التحقيق المبينة أعلاه لا تطبق في الحالات الآتية :

■ استعمال طرق تدليسية مثبتة قانوناً أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة، أو عدم استجابة المكلف بالضريبة لطلبات التوضيح والتبرير (طبقاً للمادة 20-5 من ق.إ.ج).

■ فحص ملاحظات وطلبات المكلف بالضريبة بعد انتهاء التحقيق. (طبقاً للمادة 20-5 من ق.إ.ج).

يتم تحديد مدة التحقيق في عين المكان سواء بالنسبة للتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة ابتداء من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق، إلا في حالة تمديد مقبول قانونياً لهذه المدة من طرف مصلحة التحقيق.

وعليه فإن مدة التحقيق في عين المكان المبينة أعلاه تمتد:

- في حالة حدوث قوة قاهرة تم إثباتها، طبقاً لأحكام للقانون المدني، تمنع أعوان الإدارة الجبائية من القيام بالرقابة في عين المكان ، في حدود الأجل الذي لم يتمكن فيه القيام بهذه الرقابة.

في هذه الحالة ، ينبغي أن يبلغ المكلف بالضريبة المحقق معه كتابياً بهذه الوضعية وبالحادث الذي أدى إلى حالة قوة قاهرة وكذا بالمدة المقترحة لهذا التمديد.

- بالأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه، بموجب أحكام المادة 20 مكرر 1 من ق.إ.ج، للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير، في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشرة للأرباح بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يمدد هذا الأجل بسنة (1) ، عندما توجه الإدارة الجبائية، طلب معلومات للإدارات الجبائية الأخرى ، في إطار التعاون الإداري و تبادل المعلومات (طبقاً للمواد 20-5 و 20 مكرر 4 من ق.إ.ج).

5- إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بوجود طلب تعاون إداري دولي مع تمديد آجال التقادم :

ينبغي في حالة اللجوء إلى تعاون إداري دولي إعلام المكلف بالضريبة المعني كتابياً مقابل إشعار بالاستلام بوجود طلب مرسل إلى سلطة جبائية أجنبية في أجل ستين (60) يوماً، ابتداء من تاريخ إرساله وهذا طبقاً لأحكام المادة 39 مكرر من ق.إ.ج، فإرسال طلب تعاون إداري إلى سلطة أجنبية من شأنه أن يمدد أجل الاسترداد المنصوص عليه في المادة 39 من ق.إ.ج وذلك رغم تجاوز الأجل الأول المنصوص عليه في هذه المادة .

وعليه يمدد أجل التقادم إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أرسلت خلالها الإدارة الجبائية طلب معلومات إلى سلطة أجنبية مع مراعاة احترام الشروط المقررة في هذه المادة، كما ينبغي التوضيح بأنه يمكن اللجوء إلى التعاون الإداري الدولي خلال كل مراحل الرقابة وحتى بعد انتهاء مدة التحقيق في عين المكان .

6- النقاش (المناقشة) الشفوي و الوجيه :

6-1 أثناء أشغال التحقيق :

ينبغي أن يسير التحقيق في الدفاتر والوثائق بموجب أحكام المادة 20-1 من ق.إ.ج في عين المكان "في محل المؤسسة" إلا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجهه كتابياً وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة.

يسمح التحقيق في عين المكان لعون التحقيق، أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بالضريبة موضوع التحقيق أو ممثله القانوني، بهدف بدء حوار شفوي ووجيه مستمر خلال كل مدة التحقيق.

وبالتالي يمكنه طلب كل معلومة تكميلية أو وثيقة تبريرية ضرورية للتحقيق وهذا حسب تقدم أشغال التحقيق. ينبغي على المحقق كذلك سماع المكلف بالضريبة المحقق معه من أجل كل معلومة إضافية بغية تفعيل المناقشة الشفوية و الوجيهة.

تحت طائلة بطلان الإجراء، يجب على العون المحقق كذلك تقديم تفسيرات شفهية مفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك وهذا قبل انقضاء أجل الرد الممنوح له والذي يقدر بأربعين (40) يوما من أجل تقديم ملاحظاته أو قبوله.

يمكنه كذلك بعد رد المكلف بالضريبة المحقق معه سماعه إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير تفسيرات تكميلية (طبقا للمادة 20-6 من ق.إ.ج.).

2-6 في نهاية أشغال التحقيق :

نظرا لأهمية هذا التاريخ من أجل استبعاد كل الشكوك، يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه باستدعاء مكتوب يوضح فيه تاريخ وساعة الحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق. يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره (طبقا للمادة 20-6 من ق.إ.ج.).

7- التحكيم:

بعد الحق في طلب التحكيم ضمنا إضافيا ممنوحا للمكلف بالضريبة المحقق معه الذي يمكنه طلب الاستفادة منه في إطار الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التحقيق وهذا من أجل مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو بالقانون.

وعليه فإنه ينبغي تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق وإعادة التقويم تبليغ المكلف بالضريبة في إطار إشعار إعادة التقويم بأنه لديه إمكانية الطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب للولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات (طبقا للمادة 20-6 من ق.إ.ج.).

يؤدي التحكيم المطلوب إلى عقد اجتماع على مستوى الإدارة، وهذا بعد دراسة رد المكلف بالضريبة المحقق معه، بحضور هذا الأخير أو ممثله القانوني من أجل مناقشة الأسئلة التي أوضح فيها عدم توافقه مع مصلحة التحقيق.

وعليه يُستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه على الأقل عشرة (10) أيام قبل تاريخ هذا الاجتماع باستدعاء مكتوب، يوضح التاريخ والساعة بالإضافة إلى إعلامه بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره على أن يُسلم له يدا بيد أو عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام أو إلكترونيا على إثر اختتام الاجتماع المتعلق بالتحكيم، يُعلم المكلف بالضريبة بنتائج الاجتماع. بعد ذلك، يحرر محضر ويُستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتوقيعه، وفي حالة رفضه يُؤشر على ذلك في هذا المحضر، وتسلم نسخة منه للمكلف بالضريبة المعني.

ينبغي أن يُبين المحضر المحرر، بصفة واضحة وبدون غموض، القرار الناتج عن التحكيم من قبل، حسب الحالة، مدير كبريات المؤسسات أو المدير الضرائب الولائي أو رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات أو رئيس مركز الضرائب.

ب- التحقيق المعمق في
الوضعية الجبائية الشاملة
(ت. م. و. ج. ش)

مدى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يقصد بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (ت. م. و. ج. ش) مجموعة العمليات التي تستهدف من جهة، عدم تطابق القيم التجارية (السوقية) للأصول التي تشكل عناصر الثروة مع تلك المصرح بها، ومن جهة أخرى، الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي المستنتج من الملكية، الذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف بالضريبة المحقق معه و بين الدخل المصرح به.

أي بصفة عامة، التأكد من تصريحات الضريبة على الثروة و تلك المتعلقة بالدخل الإجمالي (المدخل العقارية المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبينة... إلخ).

وهكذا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين الذين لديهم موطن جبائي في الجزائر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الثروة، سواء لديهم التزامات متعلقة بهاتين الضريبتين أم لا.

يمكن كذلك أن يخضع لهذا التحقيق الأشخاص الذين ليس لديهم موطن جبائي في الجزائر عندما يكون لديهم التزامات بعنوان نفس هاتين الضريبتين. (طبقا للمادة 1-21 من ق.إ.ج).

ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة (المادة 1-21 من ق.إ.ج).

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل. (طبقا للمادة 2-21 من ق.إ.ج).

يجري ت. م. و. ج. ش طبقا للتناقصي لإعادة التقويم. ونذكر أنه بعد إرسال إشعار بإعادة التقويم ورد المعني عليه في الأجل القانونية يمنح لهذا الأخير أجل إضافي مدته أربعون (40) يوما لتقديم ملاحظاته والرد، في حالة ما إذا أبرز المحقق أو مصلحة التحقيق أسباب جديدة لإعادة التقويم أو عناصر جديدة لم يتم التطرق إليها في إطار الإشعار الأولي. (طبقا للمادة 5-21 من ق.إ.ج).

يمكن برمجة الت. م. و. ج. ش إثر التحقيق في المحاسبة، سواء باسم المستغل الشخصي لمؤسسة، أو الرؤساء والشركاء الأساسيين للشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله و/ أو ثروته .

ينفذ هذا التحقيق كذلك، في حالة ما لوحظ من جهة، فارق محسوس بين الدخل المصرح من طرف المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق، وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه، ومن جهة أخرى على ضوء المقترحات الصادرة عن المصلحة المسيرة لل ملف الجبائي بعد الانتهاء من مراقبة التصريحات (الرقابة علي الوثائق) المتعلقة بالضريبة على الثروة .

تقدم الإدارة طلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية، مما قد يحملها إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي، وهذا عن طريق التصحيح التناقضي أو التصحيح التلقائي لإعادة التقويم.

طلب التبريرات أو التوضيحات :

يعتبر هذا الطلب إجراء عادي لمراقبة تصريحات الدخل الإجمالي و تلك المتعلقة بالثروة .

1) التبريرات :

تلتزمها الإدارة من المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق في إحدى الحالات الآتية :

■ فيما يتعلق بوضعيته الجبائية.

■ فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف بالضريبة المحقق معه يتمتع بمدخل معتبرة مقارنة بتلك المصرح بها، فإنه بإمكانها في هذه الحالة، أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بالضريبة المحقق معه بعين الاعتبار، إلا أنه باستطاعة هذا الأخير أن يبرر بأن المبالغ المستعملة ليست بمدخل متملصة من

الضريبة أو بأنها ليست صادرة عن عمليات التدليس.

(2) التوضيحات :

تلتزمها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات، وتخص أي نقطة واردة فيها.

تحديد قواعد جديدة لفرض الضريبة :

(1) الإجراء التناقصي لإعادة التقويم :

تطبق نفس التدابير العامة الواردة مسبقاً حول التحقيق في المحاسبة السارية المفعول ولا سيما فيما يتعلق بإشعار بنتائج التحقيق حتى في غياب إعادة التقويمات، أو تبرير إعادة التقويمات المقترحة أو منح أجل رد إضافي مدته أربعون (40) يوماً للمكلف بالضريبة في حالة إشعار بإعادة التقويم المصحح، أو المناقشة الشفوية الوجيهة أو حق طلب التحكيم من المسؤول الأول لمصلحة التحقيق (المادة 21-5 من ق.إ.ج).

(2) التصحيح التلقائي :

هو إجراء استثنائي، لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة ؛ إذا لم يكتتب المكلف بالضريبة بتصريحات المتعلقة بالدخل الإجمالي و تلك الخاصة بالثروة في الأجل المحددة قانونياً و لم يتم بتسوية وضعيته الجبائية أو إذا لم يستجيب لطلب التبرير أو التوضيح المرسل من الإدارة، عندها تحدد هذه الأخيرة تلقائياً القاعدة المناسبة لفرض الضريبة (و التي يجب أن تقترب قدر المستطاع من الوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة المعني).

تبقى الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة المحقق معه في حالة التصحيح التناقصي لإعادة التقويم سارية المفعول عند التصحيح التلقائي.

ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق :

(1) الإعلام المسبق (الإشعار بالتحقيق) :

يسبق الد.ت.م. و.ج. ش بإشعار يحدد سنوات موضوع التحقيق إلى جانب الأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف بالضريبة المحقق معه لتسوية أموره وتهيئة نفسه، والمحدد بخمسة عشر (15) يوماً ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار. ينبغي إلزامياً إرفاق الإشعار بالتحقيق بنموذج أو ملحق من ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة (طبقاً للمادة 21-3 من ق.إ.ج).

(2) الاستعانة بوكيل أو مستشار :

يتمتع المكلف بالضريبة الخاضع ل.ت.م. و.ج. ش بموجب أحكام المادة 21-3 من ق.إ.ج بحق الاستعانة بوكيل أو مستشار من اختياره، و هذا طيلة سريان التحقيق.

كما أنه يجب أن يشار صراحة في الإشعار بالتحقيق المرسل برسالة محفوظة أو المسلم مباشرة للمكلف بالضريبة المعني مع إشعار بالاستلام، تحت طائلة بطلان الإجراء، بأن للمكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار من اختياره.

(3) المكلف الذي خضع للتحقيق سابقاً :

إذا انتهى التحقيق في الوضعية الشخصية الخاص بمدة معينة، بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على الثروة ، وفيما عدا الحالة التي استعمل فيها المكلف طرفاً تدليسية أو أدلى بمعلومات خاطئة أثناء التحقيق أو غير كاملة، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة (طبقاً للمادة 21-6 من ق.إ.ج).

(4) تحديد مدة الد.ت.م. و.ج. ش :

لا يمكن أن يتجاوز الد.ت.م. و.ج. ش بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (ض.د.إ) و الضريبة على الثروة (ض.ث) مدة أقصاها سنة، اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم (المادة 21-4 من ق.إ.ج)

تمدد هذه المهلة:

- في حالة حدوث قوة قاهرة تم إثباتها طبقاً لأحكام القانون المدني، يمنع أعوان الإدارة الجبائية من القيام بالرقابة في عين المكان في حدود الأجل الذي لم يُتِمَّكن فيه القيام بهذه الرقابة.
- في هذه الحالة ينبغي أن يُبلغ المكلف بالضريبة المحقق معه كتابياً بهذه الوضعية وبالحادث الذي أدى إلى حالة قوة قاهرة وكذا بالمدة المقترحة لهذا التمديد.
- بالأجل الممنوح للمكلف بالضريبة عند الاقتضاء، بطلب منه، للرد على طلبات تبرير أو توضيح الأرصدة و المداخل في الخارج (طبقاً للمادة 21-4 من ق.إ.ج).
- بسنة (1)، عندما توجه الإدارة الجبائية في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات، طلب معلومات إلى الإدارات الجبائية الأخرى.
- بأجل ثلاثين (30) يوماً المقرر في المادة 19 من ق.إ.ج وبالأجل الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوماً ابتداءً من تاريخ طلب الإدارة والحصول على المعلومات المطلوبة من السلطات الأجنبية ، عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج، وبسنتين (2) في حالة اكتشاف نشاط خفي (طبقاً للمادة 21-4 من ق.إ.ج).

5) إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بوجود طلب تعاون إداري دولي مع تمديد آجال التقادم :

ينبغي في حالة اللجوء إلى تعاون إداري دولي إعلام المكلف بالضريبة المعني كتابياً مقابل إشعار بالاستلام ، بوجود طلب مرسل إلى سلطة جبائية أجنبية في أجل سنتين (60) يوماً، ابتداءً من تاريخ إرساله وهذا طبقاً لأحكام المادة 39 مكرر من ق.إ.ج .

فإرسال طلب تعاون إداري إلى سلطة أجنبية من شأنه أن يمدد أجل الاسترداد المنصوص عليه في المادة 39 من ق.إ.ج وذلك رغم تجاوز الأجل المنصوص عليه في هذه المادة.

وعليه ، يمدد أجل التقادم إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أرسلت خلالها الإدارة الجبائية طلب معلومات إلى سلطة أجنبية مع مراعاة احترام الشروط المقررة في هذه المادة كما ينبغي التوضيح بأنه يمكن اللجوء إلى التعاون الإداري الدولي خلال كل مراحل الرقابة وحتى بعد انتهاء مدة التحقيق في عين المكان.

6) النقاش «المناقشة» الشفوي و الواجهي:

تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، ينبغي إجراء مناقشة شفوية الواجهية مع المكلف بالضريبة المحقق معه أثناء التحقيق وكذا في نهايته.

يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ والساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي تم التحقيق معه لاستدعائه للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق. ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره (طبقاً للمادة 21-5 من ق.إ.ج).

7) التحكيم:

يمنح هذا الضمان للمكلف بالضريبة المحقق معه إمكانية الطلب في إجاباته التحكيم في الأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة من مدير الضرائب بالولاية أو رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات (طبقاً للمادة 21-5 من ق.إ.ج).

وعليه ينبغي على العون المحقق، تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق، إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه في إطار إشعار إعادة التقويم، بأن له حق الاستفادة من هذا الضمان الذي يخوله له القانون.

يؤدي التحكيم المطلوب إلى عقد اجتماع على مستوى الإدارة ، وهذا بعد دراسة رد المكلف بالضريبة المحقق معه ، بحضور

هذا الأخير أو ممثله القانوني من أجل مناقشة الأسئلة الذي أوضح فيها عدم فيها عدم متوافقة مع مصلحة التحقيق.

وعليه يُستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه على الأقل عشرة (10) أيام قبل تاريخ هذا الاجتماع باستدعاء مكتوب يوضح التاريخ والساعة بالإضافة إلى إعلامه بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره على أن يُسلم له يدا بيد أو عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام أو إلكترونياً.

على إثر اختتام الاجتماع المتعلق بالتحكيم، يُعلم المكلف بالضريبة بنتائج الاجتماع. بعد ذلك، يُحرر محضر، يُستدعى إليه المكلف بالضريبة المحقق معه للتوقيع، وفي حالة رفضه يُؤشر على ذلك في هذا المحضر، وتُسلم نسخة منه للمكلف المعني . ينبغي أن يبين المحضر المحرر، بصفة واضحة وبدون غموض، القرار الناتج عن التحكيم من قبل، حسب الحالة، مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب الولائي أو رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات .

جـ - ما هي طرق الطعن الموضوعية
تحت تصرفكم؟

1) الطعن النزاعي :

1-1 الطعن القبلي :

يعلم المفتش المحقق المكلف بالضريبة بطرؤف سير التحقيق والنتائج المترتبة عنه. ويقدم له، زيادة على ذلك، كل التوضيحات الإضافية اللازمة، كل من المحقق أو رئيس الفرقة أو مسؤول مصلحة التحقيق.

يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عن هذه الأخيرة. تقدم للمكلف بالضريبة عند بداية التحقيق جميع المعلومات الخاصة بالمحققين كالاسم والرتبة والإدارة المستخدمة...إلخ.

يبت رؤساء مراكز الضرائب في الشكاوي التابعة لاختصاص كل منهم في أجل أربعة (4) أشهر اعتباراً من تاريخ استلام الشكوى.

يحدد هذا الأجل بستة (6) أشهر، عندما تكون الشكوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب (المادة 76-2 من ق.إ.ج) أو مدير كبريات المؤسسات (المادة 172-5 من ق.إ.ج).

ويمدد الأجل إلى ثمانية (8) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التابعة حسب الحالة للمدير الولائي للضرائب (المادة 79 من ق.إ.ج) أو مدير كبريات المؤسسات (المواد 172-5 من ق.إ.ج) المبينة أدناه والتي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية.

* المدير الولائي للضرائب بالنسبة لكل الشكاوي النزاعية التي تتجاوز مبالغها الإجمالية من الحقوق والعقوبات وغرامات الوعاء الضريبي مائتي مليون دينار (300.000.000 دج).

* مدير كبريات المؤسسات بالنسبة لكل الشكاوي النزاعية التي تتجاوز مبالغها الإجمالية من الحقوق والعقوبات وغرامات الوعاء الضريبي أربعمائة مليون دينار (600.000.000 دج).

يتمتع المكلف بالضريبة – بعد وضع جدول التسوية قيد التحصيل – بضمان أساسي لحماية وصيانة حقوقه يتمثل في الطعن النزاعي، وهذا مهما تكن الإجراءات المتبعة من قبل الإدارة لتصحيح تصريحاته.

يعتبر هذا النوع من الطعن ضماناً لصيانة حقوق المكلفين بالضريبة إن تبين للمكلف بالضريبة بأنه قد أخضع جوراً أو على أسس مفرطة فيمكن أن يرسل بشكوى إلى مدير كبريات المؤسسات (المادة 172-1 من ق.إ.ج)، إلى المدير الولائي أو رئيس مركز الضرائب التابع له مع مراعاة الأجل المحددة والمنصوص عليها في أحكام المادة 72 من ق.إ.ج. يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة (طبقاً للمادة 71 من ق.إ.ج).

الطعن الإداري إجباري قبل كل لجوء إلى لجان الطعن أو القضاء (الطعن القضائي).

من ناحية أخرى بتطبيق أحكام المواد 74 و 172-4 من ق.إ.ج، يجوز للمكلفين بالضريبة الذين يقدمون شكوى نزاعية أساسها صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة إذا طلبوا ذلك في شكاوهم و قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى، تأجيل دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، من خلال تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها، أو من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب المتنازع فيها.

غير أنه يستثنى من الاستفادة من هذا الحق "التأجيل أو الإرجاء القانوني للدفع" المكلفين بالضريبة المطبق في حقهم الزيادات المتعلقة بحالة الغش الجبائي.

إلا أنه يمكن للسلطة المختصة إنهاء الإرجاء القانوني للدفع الذي قامت بمنحه، في حالة ظهور أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين الجبائي موضوع هذا الإرجاء.

من ناحية أخرى، يربحاً تحصيل الضرائب المتنازع فيها إلى غاية صدور القرار النزاعي، دون أن يضطر المكلف بالضريبة إلى تقديم ضمانات أو دفع مبلغ 20% من الدين الجبائي محل النزاع، في حالة وجود أخطاء مادية أو فرض ضريبي مزدوج تم تبليغها من خلال شكوى وإثباتها من طرف الإدارة الجبائية.

للمكلف بالضريبة حتى يقدم شكواه أجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج جدول التسوية في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى (طبقاً للمادة 72 من ق.إ.ج).

إلا أنه يحدد أجل تقديم الشكوى بأربعة (4) أشهر، بالنسبة للشكوى التي تتضمن احتجاجاً على قرار صادر عن إدارة الضرائب إثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة (طبقاً لأحكام المادة 6/72 من ق.إ.ج).

بالإضافة إلى ذلك تستدعي الإدارة المكلف بالضريبة، بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، لتكملة ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه في أجل ثلاثين (30) يوماً اعتباراً من تاريخ الاستلام. ولا تسري أجل معالجة شكواه في هذه الحالة إلا بعد استلام رد المكلف بالضريبة.

في حالة غياب رد المكلف بالضريبة أو كان رده ناقصاً في هذا الأجل (30 يوماً) يبلغ بقرار الرفض لعدم القبول من طرف المسؤول الأول للمصلحة المختصة (رئيس مركز الضرائب، مدير الضرائب الولائي أو مدير كبريات المؤسسات).

للمكلف بالضريبة الطعن في هذا القرار، إما أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية (طبقاً للمادة 4-73 من ق.إ.ج).

يتعين أن تبين القرارات الصادرة على التوالي من طرف مدير كبريات المؤسسات، مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب مهما كانت طبيعتها، أسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها. يجب إرسال القرار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام.

2-1 الطعن أمام اللجان:

للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه حسب الحالة، من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة (طبقاً للمادة 1-80 من ق.إ.ج).

يمنح نفس الأجل (4 أشهر) للمكلف بالضريبة اللجوء إلى المحكمة الإدارية المختصة في حالة عدم الرضى بعد استلام قرار الإدارة أو القرار المبلغ من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجنة الطعن المختصة.

يمكن للمكلف بالضريبة كذلك وفي نفس الأجل المبين أعلاه، أن يلجأ إلى المحكمة الإدارية في حالة عدم استلام إشعار قرار، حسب الحالة، مدير كبريات المؤسسات، مدير الضرائب الولائي، رئيس مركز الضرائب، وهذا بعد انقضاء الأجل الممنوح للبت حسب الحالة لكل مسؤول.

طبقاً لأحكام المادة 1-80 من ق.إ.ج، يمكن الطعن أمام لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال فقط بالنسبة للشكاوى النزاعية التي تم صدور بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي من قبل السلطة الإدارية المختصة.

و عليه، فإن غياب الرد من طرف الإدارة «القرار المتخذ من طرف الإدارة» على الطعن القبلي، لا يسمح للمكلف بالضريبة بالطعن أمام هذه اللجان، هذا من ناحية.

و من ناحية أخرى، لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة المختصة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية (طبقاً للمادة 3-80 من ق.إ.ج). فينبغي إرسال الطعن إلى رئيس لجنة الطعن المتواجدة، حسب الحالة، على مستوى الولاية أو المستوى الجهوي أو المستوى المركزي. يخضع هذا الطعن للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و 75 من ق.إ.ج (المادة 4-80 من ق.إ.ج).

هذا الطعن لا يعلق الدفع ولكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الاستفادة من أحكام المادة 74 من ق.إ.ج، وذلك بأن يسدّد من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات المتبقية محل النزاع (طبقاً للمواد 2-80 و 1-173 من ق.إ.ج).

لهذه اللجان حد اختصاص يتمثل فيما يلي :

—لجنة الطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال على مستوى الولاية تبدي رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يقل مجموع مبالغها (الأصلي أو المتبقي) من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال) عن عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) أو يساويها.

—لجنة الطعن الجهوية للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال تبدي رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها (الأصلي أو المتبقي) من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال) عن عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج).

—لجنة الطعن المركزية في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال تبدي رأيها في:

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات.

-القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي (الأصلي أو المتبقي) من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) (طبقاً لأحكام المادة 81 مكرر 3 من ق.إ.ج).

تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل (4) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة.

يجب أن تعلل الآراء الصادرة عن اللجان، كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة، أن تحدد التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر اجتماع اللجنة من طرف الرئيس (طبقاً لأحكام المادة 81-3 من ق.إ.ج)

يُبلغ مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب الولائي، حسب الحالة، القرار الموافق للمكلف بالضريبة، في أجل شهر واحد (1)، ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة.

إلا أنه، عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فإن على مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب الولائي إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه، والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي مع التوضيح لهذا الأخير الأسباب التي حالت دون تنفيذ القرار الصادر عن اللجنة.

يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوة إلى المحكمة بعد صدور قرار لجنة الطعن المختصة أو ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تثبت في الطعن إن لم تبد هذه الأخيرة قرارها في هذا الأجل، عندها يعد صمتها هذا رفضاً ضمناً للطعن (طبقاً للمادة 81-2 من ق.إ.ج).

3-1 الطعن أمام الجهات القضائية :

1-3-1 الطعن أمام المحكمة الإدارية :

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض سواء بالقرار المتخذ بشأن شكواه، حسب الحالة، من طرف مدير كيريات المؤسسات، أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو بالمبلغ له من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على المستوى الولائي أو الجهوي أو المركزي، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية (طبقاً للمادة 82 من ق.إ.ج) في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من يوم استلام :

- الإشعار الذي من خلاله قامت الإدارة بتبليغه بالقرار المتخذ بشأن شكواه .
- القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن المذكورة أعلاه والمقرر في المادة 81 مكرر من ق.إ.ج.

يمكن للمشتكي كذلك أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية في نفس الأجل الموضح أعلاه :

- ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل المبينة أعلاه الممنوحة للإدارة الجبائية لاتخاذ القرار بشأن شكوى المكلف بالضريبة، وهذا في حالة عدم رد هذه الأخيرة (قرار ضمناً بالرفض طبقاً لأحكام للمادة 1-82 من ق.إ.ج)

- ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوحة للجان الطعن لإبداء رأيها بشأن طعون المكلفين بالضريبة المرفوعة أمامها، في حالة عدم رد هذه الأخيرة (قرار ضمناً بالرفض طبقاً للمادة 2-81 من ق.إ.ج).

لا يوقف الطعن أمام المحكمة الإدارية تسديد الحقوق المحتج عليها وعلى العكس من ذلك، يبقى تحصيل الغرامات المستحقة معلقاً إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي.

غير أنه يمكن للمدين بالضريبة أن يرجى دفع المبلغ الرئيسي المحتج عليه، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة.

يجب أن يقدم طلب تأجيل الدفع، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

تبت المحكمة الإدارية بأمر، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المادة 836 من الإجراءات المدنية والإدارية، الذي يكون قابلاً للاستئناف أمام مجلس الدولة من أجل خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ تبليغه (طبقاً للمادة 82 من ق.إ.ج).

2-3-1 الطعن أمام مجلس الدولة:

يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط و وفقاً للإجراءات المنصوص عليها بموجب أحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية (المادة 90 من ق.إ.ج).

وعليه، يمكن الاستئناف في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة، في أجل شهرين (02) بالنسبة للأحكام التي تبنت في المضمون وفي أجل خمسة عشر (15) يوماً بالنسبة للأوامر الإستعجالية (المادة 950 من ق.إ.م.إ.).

تسري هذه الأجل من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى المعني، وتسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا صدر غيابياً. تسري هذه الأجل في مواجهة طالب التبليغ.

وما يجدر الإشارة إليه، أنه فيما يخص النزاع الإداري، فإن طلبات الاستئناف لا توقف تنفيذ الحكم، غير أنه يمكن للطرف المستأنف (الإدارة أو المكلف بالضريبة) أن يطلب من مجلس الدولة تأجيل تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة عن المحكمة الإدارية (المادة 913 من ق.إ.م.إ.).

(2) الطعن الولائي:

يجوز للمكلفين بالضريبة حسنوا النية في حالة عوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة، أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة، الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية، عن طريق طلبات أو شكاوى يلتمسون فيها الحصول على عطف الإدارة بصفة ولائية (طبقاً للمواد 92، 93-1 و 173-3 من ق.إ.ج).

يجب إرسال الشكاوى، حسب الحالة إلى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب الذي يتبع له مكان فرض الضريبة وإرفاقها بإنذار، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى.

تعاين هذه الطلبات مع مراعاة الحدود والشروط المنصوص عليها في أحكام المادة 93-2 من ق.إ.ج.

تخول سلطة البت في شكاوي المكلفين بالضرائب :

- لمدير الضرائب بالولاية، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية عندما لا يتجاوز المبلغ المطلوب للتخفيض 5.000.000 دج.

- للمدير الجهوي المختص إقليمياً، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي، عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض 5.000.000 دج.

- لمدير كبريات المؤسسات، فيما يخص كل الطلبات المتعلقة بالطعن الولائي بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض.

(3) التخفيض المشروط :

إضافة إلى التخفيض الولائي المبين أعلاه، يجوز للمكلف بالضريبة حسن النية أن يصيبوا بموجب أحكام المادة 93 مكرر من ق.إ.ج إلى تخفيض مشروط.

يمكنه بالتالي أن يلتمس بصيغة تعاقدية تخفيف الغرامات الجبائية وزيادات الضرائب المفروضة وهذا بتحرير طلب كتابي إلى المصلحة الجبائية التي يتبع لها (مديرية كبريات المؤسسات أو مديرية الضرائب بالولاية أو مركز).

تخول سلطة الفصل في هذه الطلبات لـ:

-مدير الضرائب الولائي بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها في المادة 93 من ق.إ.ج، عندما يقل المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات موضوع التماس التخفيض المشروط أو يساوي 5.000.000 دج.

-المدير الجهوي للضرائب بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها في المادة 93 من ق.إ.ج، عندما يفوق المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات له موضوع التماس التخفيض المشروط مبلغ 5.000.000 دج (طبقاً للمادة 93 مكرر 1 من ق.إ.ج).

-مدير كبريات المؤسسات بعد عرضها على لجنة الطعن المنشأة لهذا الغرض (طبقاً للمادة 173-4 من ق.إ.ج).

حسب مفهوم أحكام المادة 93 مكرر من ق.إ.ج فإن عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية التي تخول حق الاستفادة من جهاز التخفيض المشروط هي تلك المتعلقة بالضرائب والرسوم المفروضة (الضرائب المباشرة، الرسوم على رقم الأعمال، حقوق التسجيل، حقوق الطابع، والضرائب الغير مباشرة وكذا الحقوق والرسوم الغير مقننة والتي تخضع قواعد وعاءها وتحصيلها وكذا منازعتها إلى القوانين الجبائية وكذا قانون الإجراءات الجبائية) الناتجة عن إعادة التقويم إثر مراقبة جبائية، والتي من شأنها أن تكون محل نزاع أو هي حالياً محل نزاع في إطار الطعن القبلي.

- وعليه، تستبعد من مجال تطبيق التخفيض المشروط العقوبات، والغرامات الجبائية التالية :
- عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديمه (الشهرية والسنوية).
 - عقوبات بسبب الدفع المتأخر والرسوم المفروضة.
 - عقوبات الوعاء المطبقة في حالة مناورات الغش والتدليس، كونها مسيرة وفقا لإجراء خاص ومختلف عن هذه المادة.
 - عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية التي انقضت أجل طعنها النزاعي (الطعن القيلي).
 - عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية التي قبل المكلف بالضريبة صراحة مطالبات الحقوق والرسوم من خلال رده على إشعار اقتراحات إعادة التقويمات.
 - عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية المتعلقة بالضرائب والرسوم المفروضة التي هي محل احتجاج أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية.
- إلا أنه يمكن أن تكون عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية المستبعدة من هذا الجهاز والمحصة على أساس التذكير فحسب أعلاه محل تخفيض ولائي، باستثناء تلك المطبقة في حالات الغش والتدليس.
- من ناحية أخرى، بعد استلام وفحص طلب التخفيض المشروط من قبل المصلحة المختصة يرسل اقتراح التخفيض المشروط في أجل ثلاثين (30) يوما إلى المكلف بالضريبة، عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام، يبين فيه المبلغ المقترح للتخفيض وكذا الجدول الزمني لتسديد الدين الجبائي.
- يمنح المكلف بالضريبة أجل ثلاثين (30) يوما للإجابة. في حالة قبول هذا الأخير، يبلغ بقرار التخفيض المشروط برسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام.
- و نتيجة لذلك، لا يمكن إذا أصبح التخفيض المشروط نهائيا الشروع في أي إجراء نزاعي أو متابعته، من أجل إعادة النظر في العقوبات والغرامات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة به.
- إلا أن التخفيض المشروط لا يكسب هذه الصفة النهائية بعد استفاء الالتزامات المدونة به (دفع كل المبالغ المثبتة على عاتق المكلف بالضريبة وفقا لعقد التخفيض المشروط المبرم مع السلطة المختصة) وموافقة السلطة المختصة.

الملحق رقم 12: جدول مقارنة الميزانيات

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية		Serie O-n° 16
VERIFICATEURS	إدارة المصالح	
..... "insepcteur central"	مديرية شرباناه المصالح	
..... "insepcteur central"	فرقة التدقيق والتفتيش المالي رقم 02	
ETAT COMPARATIF DES BILANS		
CONCERNANT		
Mr ,SARL C.....		
.....		
production des produits chimiques		
EXERCICES ,2017,2018,2019,2020		

الملاحق

A	B	C	D	E	F
ACTIF					
ACTIF SCF	2016	2017	2018	2019	2020
<u>ACTIFS NON COURANTS</u>					
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES					
AMORTISSEMENTS					
IMMOBILISATIONS CORPORELLES					
AMORTISSEMENTS					
TERRAINS					
BATIMENTS	54 200 000	54 200 000	54 200 000	54 200 000	54 200 000
AMORTISSEMENTS	1 550 000	1 550 000	1 550 000	1 550 000	1 550 000
AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELS	239 475 888	243 975 888	244 429 823	244 539 487	244 877 533
AMORTISSEMENTS	26 243 395	43 243 395	44 305 811	45 448 211	46 448 211
IMMOBILISATIONS EN COURS					
IMMOBILISATIONS FINANCIERES					
TITRES MIS EN EQUIVALANCE					
AUTRES PARTICIPATIONS					
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS					
IMPOTS DIFFERES ACTIF					
TOTAL ACTIF NON COURANT	265 882 493	253 382 493	252 774 012	251 741 276	251 079 322
<u>ACTIFS COURANTS</u>					
STOCKS ET EN COURS			12 565 150	18 090 150	28 002 737
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES					
CLIENTS	58 015 913	49 919 679	34 019 028	50 716 727	74 683 768
AUTRES DEBITEURS	1 933 945		15 452	168 452	153 000
IMPOTS ET ASSIMILES	5 754 354	978 606	3 586 163	6 911	7 876
AUTRES CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES					
DISPONIBILITES ET ASSIMILES					
PLACEMENTS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS					
TRESORERIE	7 188 729	60 980 269	2 686 110	15 666 305	12 151 623
TOTAL ACTIF COURANT	72 892 941	111 878 554	52 871 903	84 648 545	114 999 004
TOTAL GENERAL ACTIF	338 775 434	365 261 047	305 645 915	336 389 821	366 078 326

الملاحق

PASSIF					
PASSIF SCF	2016	2017	2018	2019	2020
CAPITAUX PROPRES					
CAPITAL EMIS	20 100 000	20 100 000	20 100 000	20 100 000	20 100 000
PRIMES ET RESERVES					
ECARTS DE REEVALIATION					
RESULTAT NET	-4 197 267	-7 495 485	-6 726 589	-3 696 423	- 7 258 781
REPORT A NOUVEAU	-12 146 061	-16 343 328	-23 838 812	-30 565 290	- 34 261 713
TOTAL 1	3 756 672	-3 738 813	-10 465 401	-14 161 713	- 21 420 494
PASSIFS NON COURANTS					
EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERS	139 756 887	139 756 887	24 756 887	24 756 887	0
IMPOTS (DIFFERES ET PROVISIONS)					
AUTRES DETTES NON COURANTES					
PROVISIONS ET PRODUITS CONSTATES D'AVANCES					
TOTAL 2	139 756 887	139 756 887	24 756 887	24 756 887	0
PASSIFS COURANTS					
FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES	126 118 269	118 455 386	174 585 475	198 650 102	243 267 533
IMPOTS	344 133	261 153	3 732 578	188 236	342 696
AUTRES DETTES	68 799 471	110 526 432	112 968 459	126 956 308	143 220 981
TRESORERIE PASSIF			67 915		667 608
Résultat (Bénéfice)					
TOTAL 3	195 261 873	229 242 971	291 354 427	325 794 646	387 498 818
TOTAL GENERAL PASSIF	338 775 432	365 261 045	305 645 913	336 389 820	366 078 324

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية ضريبة المؤسسات

فرقة التفتيش والتدقيق الجبائي 2

RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

CONCERNANT

Mr :

		Serie O-n°17		ACTIVITES		station de concassage	
Désignation des comptes		du 01/01/2017 au 31/12/2017		du 01/01/2018 au 31/12/2018		du 01/01/2019 au 31/12/2019	du 01/01/2020 au 31/12/2020
CREDIT	Vente de marchandises						
DEBIT	marchandises consommées						
	BENEFICE BRUT (credit - debit) (1)						
	MARGE BRUTE						
CREDIT	Production vendue	70 939 162		68 295 528		43 146 083	60 239 296
	Fluctuation de la production stockée			12 565 150		5 525 000	9 209 850
	Production de l'entreprise pour elle-même						
	Prestations fournies						
	Subventions d'exploitation						
	Rabais,remises ristournes obtenus						
	TOTAL DU CREDIT	70 939 162		80 860 678		48 671 083	69 449 146
DEBIT	Matières fournitures consommées	14 410 183		16 412 154		13 909 208	22 424 238
	Autre consommation	3 596 670		3 876 653		3 414 554	3 952 355
	Autres approvisionnement						
	Location	35 489 764		53 002 396		25 458 260	38 794 850
	Réparations maintenance			630 600		142 275	
	personale extérieur a l'entreprise			-			
	Honoraires			262 000			
	publicite						
	Autre services	1 911 857		2 478 300		47 051	80 787
	TOTAL DU DEBIT	55 408 474		76 662 103		42 971 348	65 252 230
	BENEFICE BRUT (credit - debit) (2)	15 530 688		4 198 575		5 699 735	4 196 916

	BENEFICES BRUT TOTAL (1+2)	15 530 688	4 198 575	5 699 735	4 196 916
CREDIT	Produits divers				
	Transfert de charges d'exploitation				
	Autres produits operationnelles	5 001	595	1 585	196
	TOTAL DU CREDIT	5 001	595	1 585	196
DEBIT	Frais du personnel	5 018 816	4 993 094	5 347 937	7 485 150
	Impôts et taxes	996 347	594 042	977 508	1 296 624
	Frais financiers				
	Frais divers				
	Dotations aux amortissements	17 000 000	1 062 416	1 142 400	1 000 000
	Dotations aux provisions				
	Autres charges operationnelles	6 010	17 933	634	3 479
	TOTAL DU DEBIT	23 021 173	6 667 485	7 468 479	9 785 253
CREDIT	Résultat d'exploitation	- 7 485 484	- 2 468 315	- 1 767 159	- 5 588 141
	Produits financiers				
	Autres Produits				
	Elements extraordinaires (PRODUITS)				
	TOTAL DU CREDIT	-	-	-	-
DEBIT	Résultat d'exploitation	- 7 485 484	- 2 468 315		
	charges financiers		4 248 275	1 929 264	1 670 639
	Elements extraordinaires (CHARGES)				
	Impôts exigibles sur résultats				
	TOTAL DU DEBIT	-	4 248 275	1 929 264	1 670 639
	Benefice net (credit - debit)	- 7 485 484	- 6 716 590	- 3 696 423	- 7 258 780
	POURCENTAGE NET	-10,55%	-9,83%	-8,57%	-12%

الملحق رقم 13: بطاقة بداية أشغال التحقيق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 23

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Fiche de début des travaux
de Vérification

..... Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale.....

Nom / Prénom ou raison sociale.....

Activité.....

Adresse.....Tel.....

Avis de vérification N°.....du.....

Remis-le.....

Période à vérifier du au.....

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

.....

.....

Date de début des travaux préparatoires.....

Date du contrôle inopiné (1).....

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond).....

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

الملحق رقم 14: محضر نهاية الأشغال

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 24

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Fiche de fin des travaux
de Vérification

.....Le.....

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale.....

Nom / Prénom ou raison sociale.....

Activité.....

Avis de vérification N°.....du.....

Date de fin des travaux sur place.....

Date de notification des résultats de la vérification.....

Date de notification de la position définitive de l'administration.....

Chef de brigade

Nom / Prénom et Grade des vérificateurs

تمت بحمد الله