

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحي -جيجل-



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان

تقييم مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية  
-دراسة حالة الجزائر للفترة 2012-2018-

مذكرة مقدمة إستكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة  
- تخصص محاسبة وجباية معمقة -

تحت إشراف الأستاذ :

- عبد الرحيم لواج -

من إعداد الطالبتين:

- شيماء بن قديدح

- سامية كسيس

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذة: جاب الخير وردة	أستاذ مساعد - أ -	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذ: لواج عبد الرحيم	أستاذ مساعد قسم - أ -	جامعة جيجل	مشرفا ومقررا
الأستاذ: عريس عمار	أستاذ محاضر - أ -	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية: 2022 - 2023



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحي -جيجل-



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان

تقييم مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية  
-دراسة حالة الجزائر للفترة 2012-2018-

مذكرة مقدمة إستمكالا لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة  
- تخصص محاسبة وجبائية معمقة -

تحت إشراف:

- عبد الرحيم لواج -

من إعداد الطالبتين:

- بن قديدح شيماء

- كسيس سامية

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذة: جاب الخير وردة	أستاذ مساعد - أ -	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذ: لواج عبد الرحيم	أستاذ مساعد قسم - أ -	جامعة جيجل	مشرفا ومقررا
الأستاذ: عريس عمار	أستاذ محاضر - أ -	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية: 2022 - 2023



## شكر وتقدير

الحمد لله السميع العليم ذي العزة والفضل العظيم والصلاة والسلام على المصطفى الهادي الأمين وعلى آله وصحبه أجمعين، وبعد صدقاً لقوله تعالى " وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ "، وعملاً بقول رسوله الكريم صلى الله عليه وسلم "من لا يشكر الناس لا يشكر الله".

نشكر الله العليّ القدير الذي أثار لنا درج العلم والمعرفة وأعاننا على إتمام هذا العمل المتواضع.

إنه من العرفان بالجميل أن نتقدم بأرقى وأسمى عبارات الشكر الجزيل والاحترام والتقدير إلى أستاذنا الفاضل

"لواج عبد الرحيم" الذي تكرم علينا بقبوله الإشراف على مذكرتنا، وعلى توجيهاته وإرشاداته ونصائحه التي أفادتنا كثيراً في إثراء معرفتنا العلمية، وحرصه على تقديم يد العون لنا ولم يدخر جهداً في تشجيعنا ومساعدتنا على إتمام هذا العمل، جزاه الله خيراً وجعله في ميزان حسناته.

ونتقدم بالشكر الجزيل والامتنان إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة، الذين شرفونا بقبول قراءة ومناقشة هذه المذكرة وتقييمها.

كما نتقدم بالشكر والتقدير لموظفي المديرية العامة للضرائب بالجزائر العاصمة ونخص بالذكر السيد "ديدون مراد" على ما قدمه لنا من معلومات ووثائق ساعدتنا في عمل هذه المذكرة.

كما نتقدم بأجمل عبارات الشكر والتقدير إلى عائلتينا الكريمتين على ما وفراه لنا من راحة ومساعدة لإتمام هذا العمل. ونتقدم بجزيل الشكر والثناء لجميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ونخص بالذكر أساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبة على ما قدموه لنا بإخلاص خلال سنوات الدراسة.

كما لا يفوتنا من هذا المقام أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من قدموا لنا يد المساعدة سواء من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة. .... إلى كل هؤلاء نقول شكراً

وفي الأخير نسأل الله العليّ القدير أن يبارك لنا في عملنا هذا ويجعله فائدة لكل طالب علم مقبل

على التخرج

# إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي بفضلہ تتم الصالحات

أهدي فرحة تخريجی هذه إلى من أوطاني بهم الرحمن حين قال:

" وَأَخْفِضْ لَهَا جَنَاحَ الدَّالِّ مِنَ الرَّحْمَةِ، وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْنَاهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا "

إلى قوتي وعزيمتي إلى دفتي حياتي إلى أغلى ما في الكون إلى من بسط لي السعادة وجعل حياتي رعدا.

إلى "والدي" حفظه الله ورعاہ.

إلى سيدة الكون في عيني إلى فيض الحب والحنان إلى من سهرت بجانبی وساندتني بكل تفاصيل حياتي

"أمي" الغالية أطال الله في عمرها

إلى سدي إلى رمز الأمل والمثابرة أخواتي "فتيحة"، "كريمة"، "زينب"

إلى عنوان المحبة والوفاء إخوتي "ياسين"، "عزالدين"، "أمين"، "عماد"، "وائل"

إلى زوجة أخي "فاكية"

إلى من قيل في ثنائهم "قم للمعلم ووفه التبجيل كاد المعلم أن يكون رسولا" إلى أساتذتي الأفاضل

إلى صديقتي ورفيقة الدرب زميلتي في هذا العمل "سامية كسيس"

إلى رفيقاتي الدرب "سلمى"، "بسمة"، "نهلة"، "سمية"، "سماح".

إلى أجمل من جمعتني بهم مقاعد الدراسة "سلسيل"، "شمناز"، "سيد علي"، "موسى"، "عبير"، "رانية"

إلى جميع الأحبة المتواجدين في حياتي.

شهداء

# أهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أما بعد هذه ثمرة جهدي أجزئها اليوم هي هدية أهديتها:

إلى قدوتي وسندي في الحياة، إلى من علمني العطاء وإلى من أحمل اسمه بكل إقتنار، إلى الذي نحس في معاني الأخلاق، إلى من كان لي درع أمان أحتمي به من نائبات الزمان، وإلى من علمني أن الحياة كفاح وأن الذي وراء كل تعب نجاح، إلى الذي أعطانني دواما ولم يحرمني يوما تاج وأسي وقرة يحيني حفظك الله

وأطال في عمرك..... " أبي العزيز "

إلى ملاكي في الحياة ومعنى الحب والحنان، إلى بسمة الحياة وسر الوجود، وإلى القلب البنون التي كانت بجانبني في كل المراحل التي مررت بها من معاناة وفرح فقد كانت شمعة تحترق لتنير دربي، إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب حفظها الله وأطال في عمرها....

" أمي الحبيبة الغالية "

إلى من وهبني الله نعمة وجودهم، إلى من عرفني معهم معنى الحياة وإلى من يجري حبهم في عروقي، إلى جواهر حياتي .... " إخوتي وأخواتي وجميع أفراد عائلتي كل باسمه وإلى براعم العائلة "

إلى من أثاروا لي الطريق في سبيل تحصيل ولو قدر بسيط من المعرفة.... " أساتذتي الكرام "

إلى التي شاركتني الحياة، إلى التي رسمت معي للحلم طريق وكان من متنفسي وقت الضيق، إلى من تقاسمت معي مرارة الجهد والتعب وحلاوة الصبر في العمل، إلى صديقتي وزميلتي ورفيقة دربي..

" هيام بن قديح "

إلى من جمعني بهم الأقدار، إلى من تحلوا بالإخاء وتميزوا بالعفو والعطاء، إلى من برفقتهم في دروب الحياة السعيدة والعزيزة سررت، إلى من يطيب لقاءهم ويعز علي فراقهم، إلى أعم صديقاتي... " بسمة "

" نملة"، "سمية"، "وانية"، "سمية"، "عبير"، "سلسيل"

إلى جميع طلبة ماستر محاسبة وجباية معمقة دفعة 2022-2023 - جامعة جيبول-

إلى كل طالب وباحث علم اهدي هذا البحث المتواضع عرفانا ومحبة

# قائمة المحتويات

## قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
	شكر وتقدير
	الإهداء
III-I	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
IX	قائمة المختصرات
أ-ح	مقدمة
	<b>الفصل الأول: الإيرادات الجبائية</b>
26	تمهيد
34-27	المبحث الأول: مدخل نظري الضريبة
27	المطلب الأول: ماهية الضريبة
30	المطلب الثاني: معايير تصنيف الضريبة
33	المطلب الثالث: تقدير الوعاء الضريبي
49-35	المبحث الثاني: بنية النظام الضريبي الجزائري
35	المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي
36	المطلب الثاني: أسس النظام الضريبي
37	المطلب الثالث: مكونات النظام الضريبي الجزائري
47	المطلب الرابع: أنظمة الإخضاع الضريبي في الجزائر
56-49	المبحث الثالث: مساهمة الإيرادات الجبائية في تمويل الخزينة العمومية

## قائمة المحتويات

49	المطلب الأول: الجباية البترولية
51	المطلب الثاني: مساهمة الجباية البترولية في تمويل الخزينة العمومية
52	المطلب الثالث: مساهمة الجباية العادية في تمويل الخزينة العمومية
57	خلاصة
<b>الفصل الثاني: التحقيق الجبائي المعمق في النظام الضريبي الجزائري.</b>	
59	تمهيد
60-68	المبحث الأول: أساسيات التحقيق الجبائي
60	المطلب الأول: مفهوم التحقيق الجبائي
61	المطلب الثاني: أهداف التحقيق الجبائي
63	المطلب الثالث: أشكال التحقيق الجبائي المعمق
68-82	المبحث الثاني: آلية عمل التحقيق الجبائي
68	المطلب الأول: أجهزة التحقيق الجبائي
75	المطلب الثاني: السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية
78	المطلب الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي المعمق
82-92	المبحث الثالث: مراحل وإجراءات تنفيذ التحقيق الجبائي المعمق
82	المطلب الأول: مراحل تنفيذ التحقيق الجبائي في المحاسبة
88	المطلب الثاني: مراحل تنفيذ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
93	خلاصة
<b>الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية في الجزائر</b>	
95	تمهيد

## قائمة المحتويات

108-96	المبحث الأول: تقديم المديرية العامة للضرائب
96	المطلب الأول: نشأة المديرية العامة للضرائب
97	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب
114-108	المبحث الثاني: مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في دعم حصيلة الرقابة الجبائية
108	المطلب الأول: حصيلة الرقابة الجبائية في الجزائر للفترة
110	المطلب الثاني: مساهمة حصيلة التحقيق في المحاسبة في دعم حصيلة الرقابة الجبائية
112	المطلب الثالث: مساهمة حصيلة التحقيق المصوب في المحاسبة في دعم الرقابة الجبائية
113	المطلب الرابع: مساهمة حصيلة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في دعم الرقابة الجبائية
121-115	المبحث الثالث: واقع مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في حصيلة إيرادات الجباية العادية
115	المطلب الأول: مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في حصيلة إيرادات الجباية العادية
116	المطلب الثاني: مساهمة حصيلة التحقيق في المحاسبة في حصيلة إيرادات الجباية العادية
118	المطلب الثالث: مساهمة التحقيق المصوب في المحاسبة في حصيلة إيرادات الجباية العادية
119	المطلب الرابع: مساهمة حصيلة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في حصيلة إيرادات الجباية العادية
122	خلاصة
127-124	الخاتمة
134-129	قائمة المراجع
136	الملخص

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي	39
02	المنتجات الخاصة بالرسم الداخلي على الاستهلاك والمعدلات المطبقة عليها	46
03	تحليل تطور حصيلة الجباية البترولية خلال الفترة 2012-2018	51
04	مساهمة ضرائب الدخل والأرباح في حصيلة الجباية العادية	52
05	مساهمة ضرائب السلع والخدمات ف حصيلة الإيرادات العادية	53
06	مساهمة الحقوق الجمركية في حصيلة الجباية العادية	54
07	مساهمة حقوق التسجيل والطابع في حصيلة الجباية العادية	55
08	تحليل تطور حصيلة الجباية العادية خلال 2012-2018	56
09	الفرق بين التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب في المحاسبة	66
10	آجال الرقابة في عين المكان أثناء التحقيق في المحاسبة	79
11	تطور حصيلة الرقابة الجبائية للفترة 2012-2018	108
12	مكونات حصيلة الرقابة الجبائية للفترة 2012-2018	109
13	نسبة مساهمة حصيلة التحقيق في المحاسبة في حصيلة الرقابة الجبائية	110
14	نسبة مساهمة حصيلة التحقيق المصوب في المحاسبة في حصيلة الرقابة الجبائية	112
15	نسبة مساهمة حصيلة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في حصيلة الرقابة الجبائية	113
16	نسبة مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في دعم حصيلة إيرادات الجباية العادية	115
17	نسبة مساهمة حصيلة التحقيق في المحاسبة في دعم حصيلة إيرادات الجباية العادية	117
18	نسبة مساهمة حصيلة التحقيق المصوب في المحاسبة في دعم حصيلة إيرادات الجباية العادية	118
19	نسبة مساهمة حصيلة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في دعم حصيلة إيرادات الجباية العادية	120

# قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	مخطط تصنيف الضرائب	32
02	مخطط طرق تقدير وعاء الضريبة	34
03	أشكال التحقيق الجبائي المعمق	68
04	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعة	69
05	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	70
06	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب	72
07	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	73
08	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	74
09	إجراءات اختيار المكلفين الخاضعين للتحقيق المعمق	89
10	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	97
11	الهيكل التنظيمي لقسم التشريع والتنظيم الجبائين والشؤون القانونية	99
12	الهيكل التنظيمي لقسم التسيير والتحصيل الجبائي وعصرنة المنظومات المهنية	101
13	الهيكل التنظيمي لقسم الرقابة والتحقيقات الجبائية	103
14	الهيكل التنظيمي لأقسام الدّعم والمساندة	107
15	تطور حصيلة الرقابة الجبائية	108
16	نسبة مساهمة التحقيق في المحاسبة في حصيلة الرقابة الجبائية	111
17	نسبة مساهمة التحقيق المصوب في المحاسبة في حصيلة الرقابة الجبائية	112
18	نسبة مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في حصيلة الرقابة الجبائية	114
19	نسبة مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في إجمالي إيرادات الجباية العادية	116
20	نسبة مساهمة التحقيق في المحاسبة في إجمالي إيرادات الجباية العادية	117
21	نسبة مساهمة التحقيق المصوب في المحاسبة في إجمالي إيرادات الجباية العادية	119
22	نسبة مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في إجمالي إيرادات الجباية العادية	122

# قائمة المختصرات

## قائمة المختصرات

المختصر	معنى المختصر	الترجمة
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي	Impôt sur le Revenu Global
IBS	الضريبة على أرباح الشركات	Impôt sur les bénéfices des Sociétés
TAP	الرسم على النشاط المهني	Taxe sur l'activité professionnelle
TF	الرسم العقاري	Taxe foncière
TVA	الرسم على القيمة المضافة	Taxe sur la valeur ajoutée
DT	حقوق الطابع	Droits de timbre
VC	التحقيق في المحاسبة	Vérification de comptabilité
VP	التحقيق المصوب في المحاسبة	Vérification de comptabilité ponctuelle
VASFE	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة	Vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble

# مقدمة

نتيجة للتطور السريع الذي شهده العالم واتساع مجال الممارسات التجارية والمالية، أُلزم مختلف دول العالم إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة لتمكينها من تحقيق التوازن بين مختلف القطاعات. فكانت وجهتهم نحو الإيرادات الجبائية.

وباعتبار الجزائر واحدة من الدول التي شهدت ارتفاعا مستمرا في نفقاتها العمومية منذ الاستقلال، توجب عليها الاعتماد على مصادر تمويلية مستقرة لمواجهة التقلبات الاقتصادية، لذا جعلت من الجباية الركيزة الأساسية في تمويل خزيتها العمومية، فأصبحت الجباية تلعب دورا هاما في دعم ميزانية الدولة وذلك من خلال المردودية المالية الناتجة عن تحصيل مختلف أنواع الضرائب البترولية والعادية، إلا أن الجباية البترولية تحتل أكبر نسبة مقارنة بالجبائية العادية وهذا راجع إلى طبيعة النظام الجبائي الجزائري كونه نظاما تصريحا تترك فيه الحرية النسبية للمكلفين بالضريبة في تقديم تصريحاتهم مما يفتح المجال للتلاعب في التصريحات بإستغلال الثغرات القانونية الناتجة عن التغير المستمر في النظام الجبائي، لهذا عمدت الإدارة الجبائية إلى إنشاء نظام رقابي يمكنها من مراجعة التصريحات والتأكد من صحتها. ويعد التحقيق الجبائي المعمق من أهم أنواع التحقيق الذي يعتمد عليه النظام الرقابي الجزائري في محاربة الغش والتهرب الضريبيين، فإن مختلف أنواع التحقيق الجبائي المعمق المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية تلعب دورا رئيسيا في التأكد من صحة وصدق التصريحات المودعة من طرف المكلفين وذلك من خلال كشف مدى شفافية وجودة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية المصرح بها، كما تمكن من إكتشاف الأوعية الضريبية الحقيقية للمكلفين مما تسمح بإسترجاع مبالغ ضريبية هامة تساعد في تعزيز الإيرادات الجبائية ومنه دعم الخزينة العمومية التي تسعى من خلالها الدولة إلى تغطية نفقاتها العامة.

❖ إشكالية الدراسة.

أ. التساؤل الرئيسي.

إستنادا لما ذكرناه سابقا فإن الإشكالية التي نسعى إلى معالجتها من خلال هذه الدراسة تتمثل أساسا في السؤال الرئيسي التالي:

➤ ما مدى مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية في الجزائر خلال الفترة

2018/2012؟

ب. التساؤلات الفرعية.

للإحاطة بجوانب الإشكالية المطروحة ارتأينا إلى طرح جملة من التساؤلات الفرعية كما يلي:

## مقدمة

✓ هل تتزايد نسبة مساهمة الحصيلة المالية لعمليات التحقيق الجبائي المعمق المنجزة في إيرادات الجباية العادية؟

✓ هل يعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة التحقيق الأكثر مساهمة في تعزيز إيرادات الجباية العادية؟

### ❖ فرضيات الدراسة.

لمعالجة الإشكالية المطروحة والإجابة على مختلف الأسئلة الفرعية المتعلقة بها نقترح الفرضيات التالية:

✓ تتزايد نسبة مساهمة الحصيلة المالية لعمليات التحقيق الجبائي المعمق المنجزة في تعزيز إيرادات الجباية العادية في السنوات الأخيرة.

✓ يعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة التحقيق الأكثر مساهمة في تعزيز إيرادات الجباية العادية كونه تحقيق شامل لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف.

### ❖ أهمية الدراسة.

تتجلى أهمية البحث في كون الجزائر تعتمد بشكل كبير على الجباية البترولية في تمويل الخزينة العامة، إلا أن الإيرادات النفطية غير ثابتة ولا يمكن التحكم فيها هذا ما يشكل خطرا كبيرا على الاقتصاد الجزائري وميزانيته مما يستوجب على الدولة إعادة التوجه نحو الاعتماد على إيرادات الجباية العادية واحلالها محل الجباية البترولية، وهذا يمكن أن يتحقق من خلال تفعيل عملية التحقيق الجبائي بهدف العمل على استرجاع الضرائب والرسوم المتهرب من دفعها والتي تساهم في الرفع من الإيرادات الجبائية.

### ❖ أهداف الدراسة.

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي:

- ✓ تسليط الضوء على التحقيق الجبائي المعمق من خلال التطرق لإطاره المفاهيمي، التنظيمي والقانوني.
- ✓ تأصيل المفاهيم الأساسية لكل من الجباية العادية والجبائية البترولية.
- ✓ تحليل تطور الجباية العادية والجبائية البترولية ومساهمتهما في تمويل الخزينة العامة للدولة خلال الفترة الممتدة من 2012 الى غاية 2018.

✓ ابراز مدى مساهمة حصيلة التحقيق الجبائي المعمق في رفع الإيرادات الجبائية في الجزائر.

✓ بيان مدى إمكانية جعل التحقيق الجبائي المعمق بديلا لتعزيز الإيرادات الجبائية في الجزائر.

❖ منهج وأدوات الدراسة.

قصد الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة التي تعكس إشكالية الدراسة، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات الموضوعية، إتبعنا المنهج الوصفي التحليلي للبحث، حيث إعتدنا على المنهج الوصفي في عرض مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالإيرادات الجبائية والتحقيق الجبائي، والمنهج التحليلي إعتدنا عليه في تحليل حصيلة التحقيق الجبائي المعمق الممتدة من 2012 الى غاية 2018.

وإستخدما في دراستنا هذه عدّة أدوات بشكليها الورقي والإلكتروني، إذ إستعملنا مجموعة من الكتب والتقارير الصادرة عن الهيئات الرسمية، القوانين الجبائية، مجموعة من أعمال الملتقيات والمقالات المنشورة في المجالات والدوريات حول الموضوع، إلى جانب الدراسات الأكاديمية السابقة، بالإضافة إلى إستخدام الجداول والأشكال والمنحنيات البيانية لتحليل الدراسة معتمدين في ذلك على برنامج Excel لتحليل المعلومات.

❖ أسباب الدراسة.

يمكن تقسيمها إلى دوافع موضوعية وأخرى ذاتية كما يلي:

أ. الأسباب الموضوعية.

- ✓ اهتمام السلطات المالية في الجزائر في الآونة الأخيرة بإيجاد بدائل تمويلية دائمة لموارد الجباية البترولية مع ابتعادها عن التوسع في فرض المزيد من الضرائب.
- ✓ الأهمية البالغة لحصيلة التحقيق الجبائي المعمق في إجمالي حصيلة الرقابة الجبائية.
- ✓ الدور الكبير الذي يلعبه التحقيق الجبائي المعمق في كبح عمليات التهرب والغش الضريبيين والمحافظة على أموال الدولة من الضياع، في ظل انتشار الأسواق الغير الرسمية.

ب. الأسباب الذاتية.

- ✓ الميول الشخصي لدراسة المواضيع المتعلقة بالجباية.
- ✓ علاقة الموضوع بالتخصص المدروس.
- ✓ الفضول العلمي والرغبة في تحليل الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية من خلال توضيح مدى مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية ومحاولة الوصول إلى الأسباب التي تؤثر على الإيرادات الجبائية.

❖ حدود الدراسة.

تتمثل حدود الدراسة في الحدود المكانية والزمانية كما يلي:

أ. الحدود المكانية.

حاولنا من خلال هذه الدراسة تبيان دور التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية في الجزائر وذلك على مستوى المديرية العامة للضرائب بالجزائر العاصمة.

ب. الحدود الزمانية.

تمتد الفترة الزمنية للدراسة من سنة 2012 إلى غاية سنة 2018.

❖ الدراسات السابقة.

✓ دراسة حاج قويدر عبد الهادي وبوشري عبد الغني بعنوان: أثر الرقابة الجبائية على حصيللة إيرادات الجبائية العادية في الجزائر-دراسة قياسية خلال الفترة 2000-2017-، البحث عبارة عن مقال في مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، سنة 2019، حيث هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين حصيللة كل من الرقابة الجبائية وإيرادات الجبائية العادية بالاعتماد على أدوات التحليل القياسي وقد تم التوصل إلى أن رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال والمبالغ المسترجعة إلا أنها تبقى غير كافية وقد تنعكس سلبا على حصيللة إيرادات الجبائية العادية نتيجة عدم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، وجذا يتطلب القيام بمجموعة من الإجراءات التي من شأنها إصلاح النظام الضريبي وتدعيم الرقابة الجبائية لمكافحة هذه الظاهرة.

✓ دراسة خذيري صبرينة وجنيبة عمر بعنوان: الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011-2018-، البحث عبارة عن مقال في مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، سنة 2019، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الرقابة الجبائية في ظل تنوع وتعقد النسيج الجبائي في الجزائر اعتمادا على المنهج الإحصائي والاستعراضية من خلال الاستعانة بالإحصائيات الخاصة بالرقابة الجبائية بالإضافة إلى المنهج الوصفي والتحليلي، حيث تم عرض وتقييم الوضعية المالية للرقابة والتطرق لها

كمنهج لقياس حجم التهرب الجبائي وأداة لمحاربتة في نفس الوقت ومن هذا المنطلق تم تحليل الحصيللة المالية لمختلف أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (2011-2018) وتم التوصل إلى أن التحقيق في المحاسبة والرقابة على الوثائق لهما أكبر نسب مساهمة في رفع مرد ودية الرقابة الجبائية مقارنة مع التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، الأمر الذي يستدعي إلى استحداث إصلاحات في جهاز الرقابة الجبائية لتحسين أدائه وضمان تحقيق التوجهات الإستراتيجية.

✓ دراسة خلوفي سفيان وبوجريو عبد الرؤوف بعنوان: دور الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014) - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة-، هذا البحث عبارة مقال في مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 01، سنة 2018، حيث عالجت هذه الدراسة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام في ظل عدة معوقات أبرزها ظاهرة التهرب الضريبي، بالاعتماد على المنهج الوصفي من خلال استعراض مختلف المفاهيم المتعلقة بالرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي والمنهج التحليلي من خلال القيام بالدراسة التطبيقية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن الرقابة الجبائية وعند التحكم فيها بشكل سليم قادرة على تفعيل التحصيل الضريبي وهذا من خلال المبالغ المسترجعة التي تمثل حقوق الحزينة العمومية التي انتهكت من قبل المتهربين من دفع الضريبة.

✓ دراسة كحلة عبد الغني بعنوان: تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة (2000-2010)، البحث عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة في كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، سنة 2012، عالجت هذه الدراسة إشكالية ماهي آليات تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر من منطلق إصلاح النظام الضريبي في ظل استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، حيث هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى محاولة معرفة مكونات النظام الضريبي لإعطاء الضريبة دورا اقتصاديا تمكنها من رفع مردودية الجباية العادية وتبيان مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي مع بيان أهم الوسائل والإجراءات الحديثة للحد من هذه الظاهرة في سبيل زيادة فعالية الرقابة الجبائية، اعتماد الباحث على المنهج الوصفي من خلال عرض إصلاحات النظام الضريبي الجزائري وكذا ظاهرة التهرب الضريبي والية عمل الرقابة الجبائية وفعاليتها إضافة إلى أسلوب التحليل والتعليق على الأشكال والجداول ، وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج مفادها أن نتائج الإصلاحات الضريبية المطبقة منذ 1992 ضعيفة ومحدودة فيما يخص الهدف الاستراتيجي المتمثل في تحقيق إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية إضافة إلى أن الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها وسيلة هامة في مكافحة التهرب الغش والتهرب الضريبي من خلال مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة الضريبية وتحمي المكلف بالضريبة ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية

تتميز دراستنا عن الدراسات السابقة الذكر في كون في دراستنا تناولت بالتحليل دور التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية للفترة الممتدة من سنة 2012 إلى سنة 2018 على خلاف الدراسات والتي استخدمت الأسلوب القياسي، أو ربطت دراسة الإيرادات الجبائية مع متغيرات أخرى كالتحصيل الضريبي أو الإصلاح الضريبي.

❖ صعوبات الدراسة.

إن انجاز أي عمل بحثي لا بد وأن يلازم صاحبه مجموعة من الصعوبات والعراقيل، ومن أبرز الصعوبات التي واجهتنا:

- ✓ قلة المراجع الدراسية التي تتناول موضوع التحقيق الجبائي المعمق وخاصة الكتب.
- ✓ رغم التصريح الصحيح بحصيلة التحقيق الجبائي المعمق إلا أن هناك صعوبة في الحصول على ملاحق للمبالغ المسترجعة.
- ✓ صعوبة الحصول على الإحصائيات والمعلومات المباشرة للدراسة التطبيقية إلا بعد التنقل إلى المديرية العامة للضرائب بالجزائر العاصمة.

❖ هيكل الدراسة.

بغرض الإجابة على إشكالية البحث وكذا اختبار صحة الفرضيات الموضوعية قيد الدراسة وللإحاطة بمختلف جوانبه عمدنا إلى تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي.

الفصل الأول تحت عنوان "الإيرادات الجبائية" وجاء فيه ثلاثة مباحث حيث سيكون المبحث الأول مدخل نظري للضريبة والمبحث الثاني سنتطرق فيه إلى بنية النظام الضريبي الجزائري أما المبحث الثالث فقد تم تخصيصه لمساهمة الإيرادات الجبائية في تمويل الخزينة العمومية.

أما الفصل الثاني فقد تمحور حول "الإطار النظري للتحقيق الجبائي" ومن خلال هذا الفصل سنحاول الإلمام بمختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالتحقيق الجبائي وهذا من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول نخصه لماهية التحقيق الجبائي، في حين المبحث الثاني سنتطرق فيه إلى آليات عمل التحقيق الجبائي أما المبحث الثالث والأخير سنتناول فيه مراحل وإجراءات التحقيق الجبائي المعمق.

في حين تم تخصيص الفصل الثالث للدراسة الميدانية بعنوان مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية وذلك لمحاولة إسقاط ما تم تقديمه في الفصلين النظريين الأول والثاني، وقد تضمن ثلاثة مباحث، المبحث الأول خصصناه لتقديم المديرية العامة للضرائب والمبحث الثاني سنتطرق فيه إلى مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في دعم حصيلة الرقابة الجبائية، أما المبحث الثالث والأخير فقد تناولنا فيه مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز إيرادات الجباية العادية.

## الفصل الأول: الإيرادات الجبائية

المبحث الأول: مدخل نظري للضريبة

المبحث الثاني: بنية النظام الضريبي الجزائري

المبحث الثالث: مساهمة الإيرادات الجبائية في تمويل الخزينة العمومية

## تمهيد:

تعتمد الجزائر على الجباية كمصدر أساسي في تمويل ميزانية الدولة فهي إحدى أدوات السياسة المالية التي تلعب دورا هاما في بلوغ الأهداف المالية التي يتطلب تحقيقها وجود نظام جبائي ملائم يعكس خصائص النظام الجبائي المتبع، حيث نميز نوعين من الجباية في الميزانية العامة هما الجباية البترولية والجبائية العادية.

قصد تحسين الفعالية الجبائية للإسهام في التنمية الاقتصادية وتحديث الإدارة الجبائية لمواكبة التطورات الاقتصادية المستجدة في العالم سعت الجزائر إلى وضع إصلاحات في النظام الجبائي خاصة أنها تعتمد وبشكل كبير على عائد المحروقات في تمويل نفقاتها العامة، من خلال محاولة رد الاعتبار للجبائية العادية.

وعليه في فصلنا هذا سنتطرق إلى كل ما يتعلق بالإيرادات الجبائية بتناول ثلاث مباحث رئيسية:

المبحث الأول: مدخل نظري للضريبة.

المبحث الثاني: بنية النظام الضريبي الجزائري.

المبحث الثالث: مساهمة الإيرادات الجبائية في تمويل الخزينة العمومية.

## المبحث الأول: مدخل نظري للضريبة.

تعمل مختلف الدول جاهدة على تغطية نفقاتها العامة اعتماداً على مختلف الإيرادات العامة الضريبية وغير الضريبية، وتعتبر الضريبة من أقدم وأهم المصادر المالية فهي توفر أموالاً ضخمة للخزينة العامة للدولة، وتزايدت أهميتها بتزايد نسبتها في هيكل الإيرادات العامة.

### المطلب الأول: ماهية الضريبة

اختلف الباحثين في تقديم الضريبة وذلك عائد للسياسات الاقتصادية والمالية التي تنتهجها الدول.

### الفرع الأول: مفهوم الضريبة.

في الحقيقة لم يقدم تعريف شامل وموحد للضريبة من طرف مختلف الباحثين، بل تعددت التعاريف ونذكر منها ما يلي:

➤ **التعريف الأول:** "الضريبة بنظر البعض اقتطاع مالي من ثروة الأشخاص تقوم به الدولة عن طريق الجبر دون مقابل خاص يحققه دافعها وذلك بهدف تحقيق غرض عام. ويراهم البعض الآخر مبلغ من المال يدفعه المكلفين لخزين الدولة اسهاماً منهم بالنفقات العامة التي تحتاجها الدولة باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية تستهدف الخدمة العامة"<sup>1</sup>.

➤ **التعريف الثاني:** عرفها " Gaston Jaze " بأنها " اقتطاع نقدي يلزم الأفراد بشكل إجباري و نهائي وبدون مقابل وذلك من أجل تغطية الأعباء العامة"<sup>2</sup>.

➤ **التعريف الثالث:** "الضريبة فريضة تدفع جبراً إلى الدولة وهي غير جزائية تدفع من القطاع الخاص إلى القطاع العام، تفرض بشكل محدد مسبقاً بلا مقابل ولتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية مختلفة"<sup>3</sup>.

➤ **التعريف الرابع:** "الضريبة هي كل اقتطاع مالي في شكل مساهمات نقدية إجبارية من الأفراد للمشاركة في تحمل أعباء الخدمات العامة والإنفاق العام تبعاً لمقدرتهم على الدفع ودون النظر إلى تحقيق نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمات أو هذه النفقات وتستخدم حصيلتها في تحقيق أهداف مالية اقتصادية واجتماعية وغيرها وتقوم الدولة بتحصيلها لذلك"<sup>4</sup>.

وعليه فإن الضريبة اقتطاع نقدي الزامي إجباري تفرض بدون مقابل بهدف تعزيز الإيرادات العامة للدولة من أجل تغطية النفقات الحكومية.

<sup>1</sup> خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية حالات وتطبيقات عملية في قياس الدخل الخاضع للضريبة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2004، ص 14.

<sup>2</sup> خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هوم، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص 11.

<sup>3</sup> عدي عفانة وآخرون، الجديد في المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2004، ص 04.

<sup>4</sup> عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، دار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص 239، 240.

- من التعاريف السابقة يتضح بأن للضريبة مجموعة من الخصائص هي<sup>1</sup>:
- **الضريبة إقتطاع نقدي:** أي تدفع نقدا وذلك عكس ما كان سائدا قديما إذ أن الضريبة كانت تفرض عينا، وذلك نتيجة لعدم سيادة الإقتصاد النقدي. ولما ظهر التّقدم الإقتصادي والإجتماعي والسياسي أخذت الضريبة صفة الإقتطاع النقدي من مال المكلف.
  - **الضريبة إجبارية:** أي أن المكلف لا يملك حرية الإختيار في دفعها من عدمه، حيث أن السلطات العامة هي التي تحدد مقدار الضريبة وكيفية وموعد عرضها.
  - **تفرض وفقا لمقدرة المكلف:** تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدرتهم التكليفية على الدّفع.
  - **تفرض بلا مقابل:** إن المكلف وبدفعه للضريبة لا يحصل مقابلها على نفع خاص به، فهو يدفع الضريبة بصفته عضو في المجتمع، وليس معنى ذلك أن دافع الضريبة لا يستفيد منها، إنما يستفيد بصفته واحد من الجماعة في إنفاق الموارد الضريبية على المرافق العامة.
  - **تفرض من قبل الدولة:** فهي تفرض بموجب القانون والنصوص التشريعية، إذ لا يمكن أن تفرض أو تعدّل أو تلغى إلا من قبل السلطات التشريعية، فالإدارة الجبائية تعتمد على أحكام القانون في جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة.
  - **أداة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع:** فالضريبة كانت أداة لتوفير المال لتغطية النفقات العامة مما تتطلب أن يكون في فرضها شرطين:
    - \_ الحصول على إيرادات كافية لتغطية نفقاتها من النوعين الجاري والرأسمالي.
    - \_ الحيادية حيث لا تؤثر الضريبة على النشاط الاقتصادي بشكل سلبي.

### الفرع الثاني: مبادئ فرض الضريبة.

- مبادئ فرض الضريبة هي تلك المبادئ والأسس الواجب على السلطات الجبائية إتباعها في فرض الضريبة، وحسب ما جاء به آدم سميث فإنه هناك أربع قواعد أساسية لفرض الضريبة<sup>2</sup>.
- **قاعدة العدالة والمساواة:** تعني هذه القاعدة بأنه يتوجب على مواطني هذه الدولة المساهمة في تمويل نفقاتها حسب مقدرتهم التكليفية.
  - العدالة هي وجوب توزيع العبء المالي على كل أفراد المجتمع آخذا بعين الاعتبار ملاءمة الضريبة لنوع وعائها. وقد ذكر "آدم سميث" في كتابه ثروة الأمم " يجب على كل أفراد المجتمع ومواطني الدولة أن يساهموا في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم التكليفية دون تناسي دور الضريبة في تحقيق المساواة بين الناس في القدرة على أدائها".

<sup>1</sup> عادل محمد القاوتنة وعدي حسين عفانة، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2007، ص 04، 05.

<sup>2</sup> لطفي شعباني، جباية المؤسسة دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، الصفحات الأزرق الدولية للنشر والطباعة، الجزائر، 2017، ص 20، 21.

- **قاعدة اليقين:** حسب هذه القاعدة يجب أن تكون الضريبة واضحة ومحددة من حيث تاريخ دفعها ومن حيث الحدث المنشئ لها، والأعباء والمصاريف الواجب خصمها بهدف إعلام المكلف بمدى التزامه أمام الضريبة بصورة واضحة، إذ أن الوضوح لا يقتصر على المكلف فقط بل يشمل كذلك الإدارة الجبائية.
- **قاعدة الملاءمة في التحصيل:** يقصد بها ملاءمة ميعاد التحصيل مع ميعاد تحقيق الإيراد الفعلي، أي يتوجب على المكلف دفع الضريبة إلى الخزينة العمومية في وقت يسره المالي، وعليه فإن الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله هو الوقت الأكثر ملاءمة لدفع الضريبة المفروضة وأحسن مثال على ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي.
- **قاعدة الإقتصاد في النفقات:** تشير هذه القاعدة إلى أنه يجب أن يتم تنظيم وجباية الضريبة بطريقة محكمة وبعقلانية، حتى لا تضطر الدولة إلى التوسع في فرض الضريبة على المكلفين بغية تغطية نفقات تحصيلها. أي يتوجب على السلطات الجبائية عدم الإفراط في فرضها للضريبة حتى يتمكن المكلف من دفعها.

إضافة إلى القواعد التي جاء بها آدم سميث فقد أضاف كُتاب المالية المحدثين قاعدتين هما<sup>1</sup>:

- **قاعدة الثبات:** يقصد بها أن لا تتغير حصيلة الضريبة تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية، وخصوصا في أوقات الكساد وذلك أن حصيلة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ارتفاع الدخل والإنتاج، بينما نجد أن حصيلة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات.
- **قاعدة المرونة:** وتعني يجب أن يكون تغيير الدخل مصحوبا من الناحية الزمانية وقدر الإمكان بتغيير في الحصيلة الضريبية وفي نفس الاتجاه، وبمعنى آخر فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لزيادة معدلاتها مع عدم إنكماش وعائها ومن ثم انخفاض حصيلتها.

### الفرع الثالث: أهداف فرض الضريبة.

تتنوع أهداف فرض الضريبة بين أهداف مالية، إقتصادية، إجتماعية وسياسية<sup>2</sup>.

- **الهدف المالي:** إن تمويل النفقات العمومية هو الهدف الأساسي والتقليدي للضريبة. إذ تعتمد عليه الدولة في تمويل خزينتها وبالتالي تسديد مختلف النفقات التي تقع على عاتقها، حيث أن أهمية الضرائب في تمويل الخزينة العمومية في الجزائر تأتي في المرتبة الثانية بعد الجباية البترولية التي تحتل الصدارة بالرغم من اهتمام الدولة بالضريبة.

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010، ص 11.

<sup>2</sup> رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 21، 22.

- **الهدف الإقتصادي:** تساهم الضريبة في تحقيق الإستقرار الإقتصادي، فهي أداة يعالج بها التضخم والإنكماش، ففي حالة التضخم يرفع معدل الضريبة ويوسع مجال فرضها بغرض التخلص من النقدية الزائدة، أما في حالة الإنكماش يخفض معدل الضريبة ويزيد من الإعفاءات بهدف زيادة الإدخار وعليه توسيع الإستثمار.
- **الهدف الإجتماعي:** يكمن الهدف الإجتماعي لفرض مختلف الإقتطاعات الضريبية في التقليل من الفوارق الإجتماعية الموجودة بين مختلف طبقات المجتمع، ولهذا عمدت الأنظمة الجبائية إلى تحسين طرق فرض الضريبة التي تحمل في طياتها العدالة الإجتماعية.
- **الهدف السياسي:** إن فرض الضريبة بطريقة تصاعدية يقلل من الفوارق بين الدخول، كذلك يحدد الحد الأقصى للمداخيل وبذلك يحول المدخرات من أيدي الأفراد إلى الدولة كما تستعمل الضريبة لحماية الإقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية وذلك بفرض ضرائب ورسوم جمركية على السلع المستوردة، كم أن الدولة تستطيع أن تعبر عن موقفها السياسي إتجاه الدول الأخرى، إذ تعمل على فرض رسوم جمركية متنوعة وعالية على سلع الدولة المخالفة لها سياسيا وتقوم بالعكس مع سلع الدولة الموافقة لها سياسيا.

### المطلب الثاني: معايير تصنيف الضرائب

تصنف الضرائب بالإعتماد على عدة معايير إلى:

#### 1. معيار وعاء الضريبة.

قسم هذا المعيار الضريبة إلى ضريبة وحيدة وضريبة متعددة<sup>1</sup>.

- أ. **الضريبة الوحيدة:** نظام الضريبة الوحيدة هو الذي يقوم على أساس فرض ضريبة وحيدة على مجموع الإيرادات من مختلف المصادر وتتميز هذه الضريبة ب:
  - السهولة لأنه يفرض ضريبة وحيدة على مجموع الدخل الذي يحققه المكلف من مختلف مصادره والذي تحدده الإدارة الضريبية المختصة وهذا يؤدي إلى التقليل من نفقات التحصيل.
  - تأخذ الصيغة الشخصية إذ يمكن النظر إلى حالة المكلف الإجتماعية تتناسب ومقدرة المكلف على الدفع.
  - بساطة الإجراءات فيقدم المكلف إقرارًا واحداً على نتائج أعماله للإدارة الضريبية.
- ب. **الضريبة المتعددة:** إن تعدد الإتجاهات في اختيار المادة الخاضعة للضريبة وكثرة الإنتقادات الموجهة لنظام الضريبة الوحيدة. أدى إلى الأخذ بنظام الضريبة المتعددة التي تفرض بموجبه الضريبة على كل نوع من أنواع الإيرادات على أساس مصدرها وتتميز هذه الضريبة ب:
  - الموازنة بين مختلف أنواع المقدره الاقتصادية.

<sup>1</sup> علي زعدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص 187 - 192.

- التفرقة في المعاملة بين إيرادات مختلف المصادر من حيث غزارة حصيلة الضريبة التي تصيب مجموع نواحي نشاط المكلف الذي يقلل من عملية التهرب الضريبي.

## 2. معيار الحدث المنشئ للضريبة.

الحدث المنشئ للضريبة هو الحدث الذي بوقعه يصبح المكلف مجبراً على دفع الضريبة. ووفق هذا المعيار تصنف الضريبة إلى<sup>1</sup>:

أ. **الضريبة على الدخل**: والتي تتولد عن واقع تحقق الدخل. ويفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها، أو الخدمة التي يقدمها. وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي:

- العمل.

- رأس المال.

- العمل ورأس المال معا.

ب. **الضريبة على رأس المال**: هي الضريبة التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال. ويقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية، مجموعة الأموال المنقولة وغير المنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة والقابلة للتقدير بالنقود سواء كانت تحقق دخلاً أم لا. من أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني وبمقابل.

ج. **الضرائب على الإنفاق**: هذه الضريبة ناتجة عن واقعة الإستهلاك التي مفادها أن الإلتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة ويقصد بالضرائب على الإنفاق تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل بالحصول على السلعة الإستهلاكية وضرائب الإنفاق قد تفرض على إستهلاك أنواع معينة من السلع أي في صورة نوعية على الإستهلاك وقد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الإستهلاك.

## 3. معيار تحمل العبء الضريبي.

التصنيف وفق هذا المعيار قائم على طبيعة الضريبة فقسمت حسب طبيعتها إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة<sup>2</sup>:

أ. **الضرائب المباشرة**: والتي تعتبر كضرائب ذات مؤشر تمس الملكية، المهن والدخل. وهي اقتطاع تفرض مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات، والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم إسمية تنقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية.

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 20، 21.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة. الإيرادات الجبائية. الميزانية العامة للدولة)، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2010، ص 171، 172.

ب. الضرائب غير المباشرة: وهي اقتطاعات تفرض على الإستهلاك من بينها تلك المتعلقة بالضرائب على الإنفاق. فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الإستهلاك والخدمات المقدمة وبالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من طرف الشخص الذي يود إستهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة.

#### 4. معيار معدل أو سعر الضريبة.

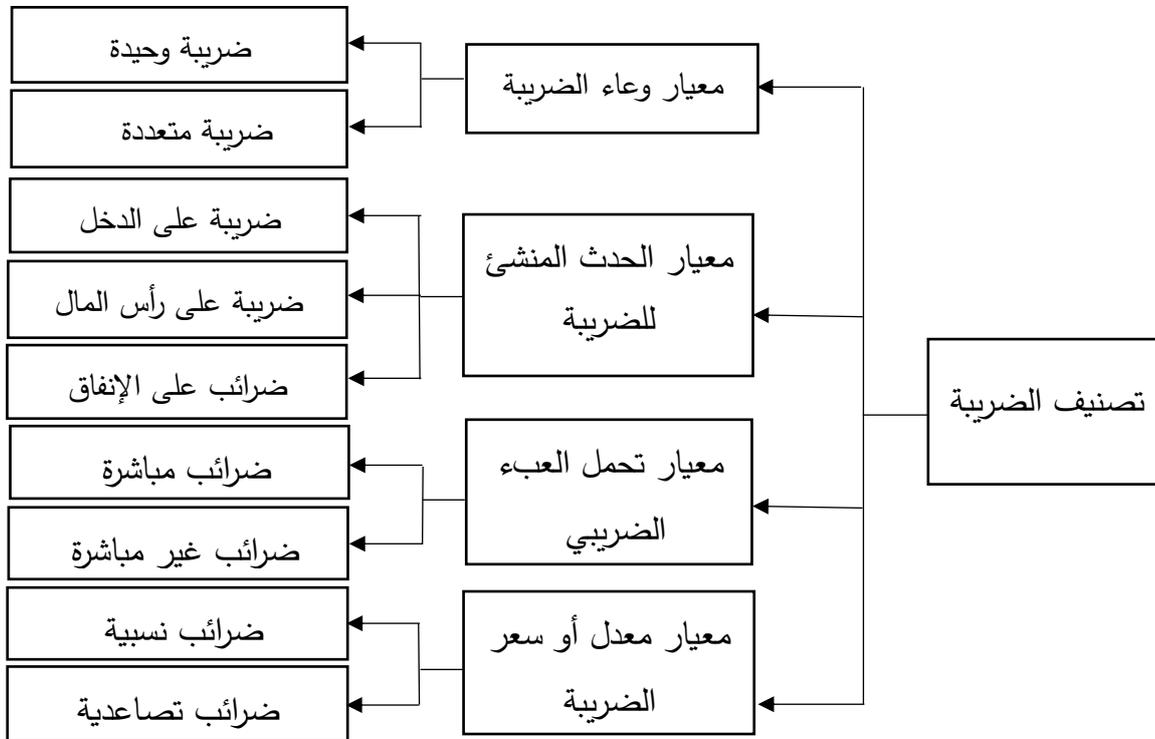
يعرف معدل الضريبة بأنه النسبة المئوية أو المبلغ المحدد الذي تفرضه التشريعات الضريبية على المادة الخاضعة للضريبة وقد تكون هذه النسبة ثابتة أو قد تتغير كذلك المبلغ الضريبي، وتصنف الضريبة حسب هذا المعيار إلى<sup>1</sup>:

أ. الضريبة النسبية: هي تلك الضرائب التي يبقى سعرها ثابت رغم تغير المادة الخاضعة للضريبة كأن تفرض ضريبة على القيمة المضافة.

ب. الضريبة التصاعدية: وهي الضريبة التي يزداد سعرها بزيادة المادة الخاضعة للضريبة. هذا النوع من الضرائب تستخدمه معظم التشريعات الضريبية، خاصة التي تراعي العدالة الاجتماعية. فتمتاز الضرائب التصاعدية بتحقيق العدالة والمساواة.

الشكل الموالي يوضح تصنيف الضرائب وفق كل معيار.

#### الشكل رقم 01: مخطط تصنيف الضرائب.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات.

<sup>1</sup> طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص ص 77-79.

المطلب الثالث: تقدير الوعاء الضريبي.

1. مفهوم الوعاء الضريبي.

يقصد بالوعاء الضريبي الموضوع أو المادة الذي تفرض عليها الضريبة. وبعبارة أخرى الوعاء الضريبي هو المبلغ أو العنصر الذي يؤخذ كأساس لحساب الضريبة. ويمكن على هذا الأساس أن تفرض الضريبة على الدخل أو على رأس المال أو على كليهما معاً، أو الأفراد بغض النظر عن دخولهم أو ثروتهم، ويتأثر الوعاء الجبائي بدرجة التطور والنمو الإقتصادي، ففي الإقتصاد الذي يغلب فيه النشاط الزراعي يكمن الوعاء في الإنتاج الزراعي، بينما في الإقتصاد المتطور تعتمد الدولة على الضرائب المفروضة على أجور الأفراد والأرباح المحققة في المؤسسات<sup>1</sup>.

2. طرق تقدير الوعاء الضريبي.

تظهر أمام الإدارة الضريبية طريقتين لتقدير وعاء الضريبة فيما أن يقدم هذا الوعاء بطريقة مباشرة وإما بطريقة غير مباشرة<sup>2</sup>.

أ. التقدير المباشر.

تعمل طريقة التقدير المباشر على الوصول إلى تحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة بصورة مباشرة بالإستناد إلى إقرار المكلف أو إقرار الغير، والذي يقصد بها كما يأتي:

➤ **إقرار المكلف:** حسب هذه الطريقة يجب على المكلف أن يقدم إقرار للإدارة الضريبية عن نتيجة أعماله خلال فترة المحاسبة كما هو مثبت في سجلات ومستنداته المحاسبية فهو خير من يعرف حقيقته، وتتولى الإدارة التأكد من صحة التصريحات وقد يكن لهذا الأسلوب بعض النتائج الحسنة لأنه يمكن من الحصول على معلومات صحيحة وبالتالي يقترب هذا التقدير من العدالة الضريبية ويخفف من عمل الإدارة ولكن قد تقدم إقرارات غير صحيحة، مما دفع بعض العاملين في القطاع الضريبي إلى اعتماد الإقرار المقدم من قبل شخص ثالث.

➤ **إقرار الغير:** بمقتضى هذه الطريقة تلزم الإدارة الضريبية شخص آخر غير المكلف بدفع الضريبة، بتقديم إقرار يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة. لكن هذه الطريقة ليست بالوسيلة الكافية لتقدير وعاء الضريبة فهي لا تنطبق إلا على أنواع محددة جداً من الأوعية الضريبية فأرباح الشركات الفردية والمهن الحرة لا يمكن تقديرها اعتماداً على إقرارات الغير.

ب. التقدير غير المباشر.

يكون التقدير غير مباشر عندما يستند في تحديد وعاء الضريبة إلى عامل خارجي عن الإدارة والمكلف وفي النهاية يعود للإدارة أن تقر ما تراه مناسباً، ويمكن تناول ذلك كما يأتي:

<sup>1</sup> لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص 30.

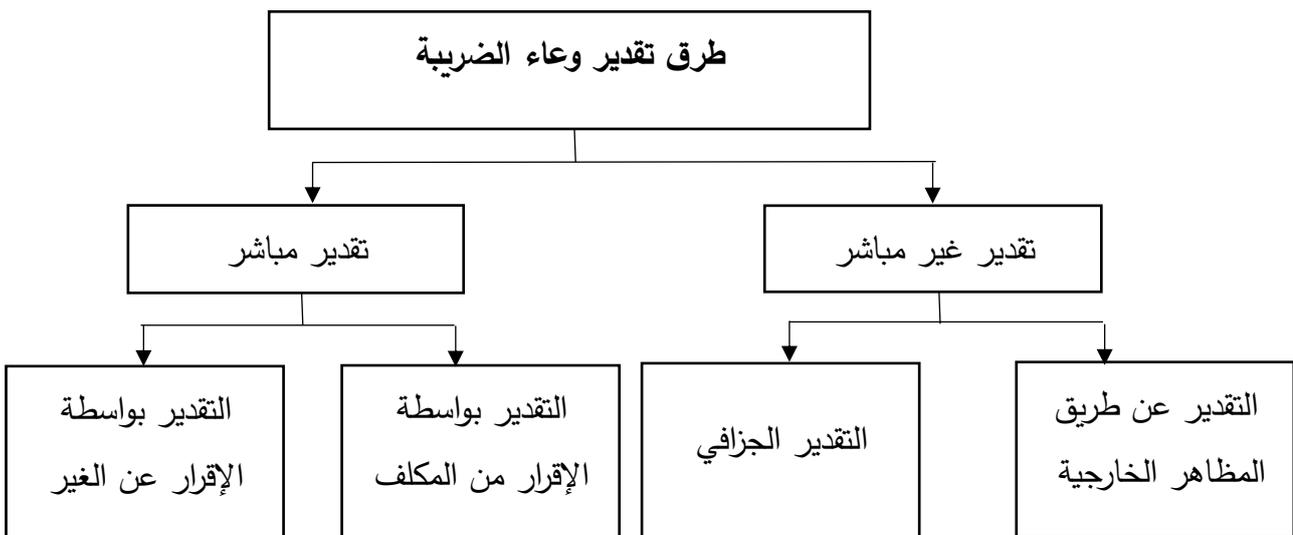
<sup>2</sup> قاسم نايف ونجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص ص 99 - 101.

➤ **التقدير عن المظاهر الخارجية:** يتم هذا التقدير بالإستناد إلى المظاهر الخارجية التي يسهل الوقوف عليها، والتي تأخذ معيار لتقدير حجم ثروة الشخص أو مقدار دخله، ورغم أن هذه الطريقة تمتاز بالسهولة بالنسبة للإدارة وإلى المكلف، إلا أنها يعاب عليها أنها قد تؤدي إلى فرض الضريبة على أساس قد يبتعد عن الواقع، كما أن التساوي في المظاهر الخارجية قد يؤدي إلى فرض ضريبة متساوية بالنسبة للأشخاص على الرغم من إختلاف ظروفهم ودخولهم، بالإضافة إلى إمكانية تجنب الضريبة عن طريق التقليل من المظاهر الخارجية.

➤ **التقدير الجزافي:** وفقا لهذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالإستناد إلى بعض القرائن والأدلة التي يفترض ارتباطها بالمادة الخاضعة للضريبة، وهذه القرائن قد تكون قانونية يحددها النظام الضريبي ويقتصر دور الإدارة الضريبية في هذه الحالة على تطبيق تلك القواعد ومن ذلك تقدير الأرباح التجارية للممول بنسبة معينة من رقم الأعمال، مثل الإستدلال على دخل الطبيب بعدد الساعات التي يعملها ويسمى هذا بالجزاف القانوني، وأما إذا ترك تقدير الوعاء الضريبي للإتفاق بين الممول والإدارة الضريبة والإتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله فهذا يسمى بالجزاف الإتفاقي ويسمى في بعض الأحيان التقدير الإداري. ويعاب على هذه الطريقة عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق للوعاء الضريبي ومن ثم بعدها عن الحقيقة والعدالة.

وتثار مسألة التشابه بين هذا الأسلوب وأسلوب المظاهر الخارجية، خصوصا في الإعتماد على القرائن دون الحقائق في تقدير الوعاء، غير أن الإختلاف يتمثل في طبيعة القرينة نفسها حيث يقوم هذا الأسلوب على قرائن ذات صلة وثيقة بالمادة التي تخضع لها الضريبة. الشكل أدناه يوضح طرق تقدير وعاء الضريبة.

الشكل رقم 02: مخطط طرق تقدير وعاء الضريبة.



المصدر: قاسم نايف ونجية ميلاد الزباني، المرجع السابق، ص 99.

## المبحث الثاني: بنية النظام الضريبي الجزائري.

يظهر النظام الضريبي الجزائري من خلال القوانين والإجراءات التي تستعملها الدولة في تحصيل الإيرادات والذي يشكل مصدر هام لتمويل خزينة الدولة ولقد شهد مجموعة من الإصلاحات تقوم على أساس عقلنة الأداء الإقتصادي والتعامل مع منطق السوق الحر قصد تكييفه مع الواقع الجديد.

### المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي.

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى تعريف النظام الضريبي وأركانه.

### الفرع الأول: تعريف النظام الضريبي.

➤ **التعريف الأول:** تتعدد تعريفات النظام الضريبي فالبعض يرى أن مفهوم النظام الضريبي يتراوح بين مفهوم واسع وآخر ضيق وفق المفهوم الواسع فإن النظام الضريبي هو " مجموعة العناصر الإيدولوجية والإقتصادية والفنية والتي يؤدي تركيبها إلى كيان ضريبي معين ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام الذي تختلف ملامحه الضرورية في مجتمع متقدم إقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف". أما المفهوم الضيق فهو يعني " مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الإستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط والتحويل"<sup>1</sup>.

➤ **التعريف الثاني:** كما يرى البعض أن النظام الضريبي يتمثل في هيكل ضريبي ذي ملامح وطريقة عمل محدودة ملاءمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي تصوغها مثله وظروفه المختلفة والتي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب<sup>2</sup>.

➤ **التعريف الثالث:** عرف عبد المجيد دراز النظام الضريبي بأنه " مجموعة من الضرائب التي يراد إختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع"<sup>3</sup>. من خلال التعاريف السابقة نجد أن النظام الضريبي مجموعة من الضرائب المحددة والمختارة من الصور الفنية المراد تطبيقها في بيئة توافقها وذلك بواسطة القوانين والتشريعات المختلفة التي تسعى في النهاية إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

### الفرع الثاني: أركان النظام الضريبي.

وفق المفهوم الواسع للنظام الضريبي، فإن هذا الأخير يرتكز على ركنين رئيسيين هما<sup>4</sup>:

1. **الهدف:** يسعى أي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف محددة وهي نفسها أهداف السياسة الضريبية التي تحددها الدولة وفق سياستها الإقتصادية، لذلك تختلف هذه الأهداف من دولة إلى أخرى، فالنظام الضريبي في الدول المتقدمة يكمن في إعتباره إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 12.

<sup>2</sup> يونس أحمد البطريق وسعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي مدخل تحليلي مقارن، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2000، ص 17.

<sup>3</sup> سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات النظم قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 323.

<sup>4</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 20، 21.

2. في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي نحو اتجاه معين، ويتخذ التدخل الضريبي صور عديدة منها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملات الضريبية بين مختلف النشاطات الاقتصادية لتشجيع بعضها دون الأخرى، أو من خلال إعادة توزيع الدخل، أما بالنسبة للدول النامية فإن أهم أهداف النظام الضريبي تكمن في تشجيع الإيداع والاستثمار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية إذ تشكل الضريبة إحدى أدوات الإيداع الإجباري لتمويل مشروعات التنمية.

2. الوسيلة: ينطوي الركن الثاني في النظام الضريبي بمعناه الواسع على إيجاد الوسيلة أو مجموعة الوسائل اللازمة لتحقيق هدفه وتقوم هذه الوسائل على عنصرين عنصر فني وآخر تنظيمي، بحيث يشكل هذان العنصران مع ما سبق أن أطلقنا عليه النظام الضريبي بمعناه الضيق أو الكيان الضريبي<sup>1</sup>.

أ. **العنصر الفني:** يتكون النظام الضريبي من الناحية الفنية من مجموعة الضرائب المختلفة المطبقة في زمن معين وفي بلد معين، وعليه فالضريبة تشكل وحدة بناء هذا النظام لذلك تختار الدولة عادة الوسائل الفنية ما يسمح لها بتحقيق حصيلة ضريبية عالية تتميز بالثبات من جهة وبالمرونة من جهة أخرى، كتوسيع مجال فرض الضريبة كما هو الحال بالنسبة للرسم على القية المضافة وتسعى أيضا إلى تحقيق مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي باستعمال الضريبة التصاعدية مثل الضريبة على الدخل الإجمالي.

ب. **العنصر التنظيمي:** يكتسب العنصر التنظيمي أهمية بالغة، حيث توجد الضريبة بين مزيج ضريبي متشعب مما يقتضي وجود تنظيم إداري يتكفل بمهمة الإقرار والربط والتحصيل، ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الضريبي. وتبرز أهمية العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة أو عند تحديد عناصر وعائها، إذ يجب أن تكون هذه الضريبة منققة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها أي مراعاة التنسيق الضريبي، منققة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها أي مراعاة التنسيق الضريبي، وذلك حفاظ على وحدة الهدف للنظام الضريبي.

### المطلب الثاني: أسس النظام الضريبي.

تعتمد بنية النظام الضريبي على ثلاثة أسس وهي السياسة الضريبية، التشريع الضريبي والإدارة الضريبية.

1. **السياسة الضريبية.** تعرف على أنها مجموعة التدابير والإجراءات ذات الطابع الضريبي التي تنتهجها الحكومات الوطنية و/ أو تحت الوطنية قصد تحقيق إحداث آثار مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة سعيا لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية<sup>2</sup>. ترتبط السياسة الضريبية ارتباطا وثيقا بالنظام

<sup>1</sup> يونس أحمد البطريق وسعيد عبد العزيز عثمان، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 2003، ص 25.

<sup>2</sup> عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 109.

2. الضريبي باعتباره الوسيلة التي من خلالها تنتفذ هذه السياسة، فهو بذلك الإطار والمرتكز الأساسي الذي تحقق من خلالها السياسة الضريبية مختلف الأهداف المتعلقة بها والواجب تحقيقها<sup>1</sup>.
2. **التشريع الضريبي:** هو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين، وهذا من أجل تحقيق أهدافها، ويجب أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب أمام المكلف بالضريبة كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مرنة حتى تتكيف والظروف الاقتصادية للدولة<sup>2</sup>.
3. **الإدارة الضريبية:** تختص الإدارة الضريبة بتطبيق القوانين الضريبية وتنفيذها، حماية لحقوق الدولة والمكلف، ومن ناحية أخرى تعمل على تطوير هذه القوانين بما يتماشى مع تطور المجتمع وأهدافه. والإدارة الضريبة مثل أي إدارة حكومية أخرى، تقوم على أسس إدارية وعملية للقيام بالمهام والوظائف المطلوبة من أي إدارة حكومية وهي التخطيط، التوجيه، التنظيم والرقابة، إلا أنها تختلف عنها بتميزها بذاتية مستقلة مستمدة من استقلالية ذاتية القانون الضريبي، الذي تعمل على تطبيقه، وذلك من خلال السلطات والإمكانيات التي تمنح لها ولا تمنح لسلطة غيرها<sup>3</sup>.

### المطلب الثالث: مكونات النظام الضريبي الجزائري.

يعتبر الإصلاح الجبائي لسنة 1992 أهم إصلاح مس النظام الضريبي الجزائري والذي كان الهدف منه إعطاء دور أكبر للجباية العادية بالمقارنة مع الجباية البترولية وكذا استبدال النظام الضريبي القديم الذي كان يتميز بالتعقيد بنظام بسيط يراعي مقدرة المكلف ويسهل عمل الإدارة الجبائية حيث تم إلغاء بعض الضرائب واستحداث ضرائب أخرى (تأسس ثلاث ضرائب جديدة هي: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على القيمة المضافة) بعد تبني هذا الإصلاح أصبح النظام الضريبي الجزائري يتكون من مجموعة من الضرائب المباشرة وأخرى من الضرائب غير المباشرة.

#### الفرع الأول: الضرائب والرسوم المباشرة.

نحاول من خلال هذا الفرع استعراض أهم الضرائب المباشرة المكونة للنظام الضريبي الجزائري وتتمثل في:

##### 1. الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).

أ. **مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي:** جاء تعريف هذه الضريبة في المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة عن دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة عن الدخل الصافي الإجمالي للمكلف"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عبد الحميد عفيف، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة-دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)، رسالة ماجستير، جامعة سطيف، 01، 2014، ص 36.

<sup>2</sup> مبروكة حجار، أثر السياسة الضريبة على إستراتيجيات الاستثمار في المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة المسيلة، 2006، ص 22.

<sup>3</sup> هاشم عبد الرحمن تكروري، الأسس الفلسفية للضريبة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 128.

<sup>4</sup> المادة 01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2023، ص 11.

نحاول من خلال هذا الفرع استعراض أهم الضرائب المباشرة المكونة للنظام الضريبي الجزائري وتتمثل في:

- ضريبة واحدة: بمعنى أنها تضم كل أصناف المداخل.
  - ضريبة سنوية: أي بمعنى تستحق كل سنة على الأرباح والمداخل التي يحققها المكلف بالضريبة.
  - تفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.
  - ضريبة إجمالية: أي تقع على الدخل الإجمالي الصافي.
  - ضريبة تصاعدية: بمعنى أن الضريبة على الدخل الإجمالي تحسب وفق جدول تصاعدي مقسم إلى فئات مداخل والذي يسمح بتطبيق معدل تصاعدي.
  - ضريبة تصريحية لأنها تحصل بعد إعداد تصريح الذي يقوم به الخاضعون سنويا.
- ب. المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.

تصنف المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى:

- مداخل الأرباح الصناعية وغير التجارية.
- مداخل المهن غير التجارية.
- المداخل الفلاحية.
- المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.
- مداخل ريع رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية.
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.

ج. حساب الضريبة على الدخل.

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي على أساس الجدول التصاعدي بالشرائح كالتالي:

الجدول رقم 01: الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي.

النسبة	الشرائح
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 960.001 دج إلى 1.920.000 دج
33%	من 1.920.001 دج إلى 3.840.000 دج
35%	أكثر من 3.840.001 دج

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2023.

2. الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

أ. مفهوم الضريبة على أرباح الشركات.

تم تأسيس هذه الضريبة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 حيث تعرفها المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "تأسس ضريبة سنوية عن مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وتسمى الضريبة على أرباح الشركات"<sup>1</sup>.

تتميز هذه الضريبة بعدة خصائص يمكن ايجازها فيما يلي<sup>2</sup>:

- ضريبة وحيدة: لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة عامة: لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها.
- ضريبة سنوية: إذ أن وعائها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة.
- ضريبة نسبية: لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس إلى جدول تصاعدي.
- ضريبة تصريحية: أي تعتمد على التصريح الإجمالي للمكلف.

ب. مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات.

تخضع للضريبة على أرباح الشركات<sup>3</sup>:

➤ الشركات الأموال مهما كان شكلها وغرضها باستثناء:

<sup>1</sup> رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 69.

<sup>2</sup> المادة 135، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

<sup>3</sup> المادة 136، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وهو اختيار لا رجعة فيه خلال مدة حياة الشركة.
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وهو اختيار لا رجعة فيه.
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة.
- المؤسسات والهيئات ذات طابع صناعي وتجاري.

➤ الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها.

### ج. حساب الضريبة على أرباح الشركات.

تحسب الضريبة على أرباح الشركات على أساس الربح الضريبي وليس الربح المحاسبي الذي يظهر في الميزانية المحاسبية، ويحدد الربح المحاسبي بالفرق بين الإيرادات والتكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية، أما الربح الضريبي يعبر عنه وفق العلاقة التالية<sup>1</sup>:

$$\text{الربح الضريبي} = \text{الربح المحاسبي} + \text{الإستردادات} - \text{التخفيضات}.$$

### د. معدلات الضريبة على أرباح الشركات.

يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

- 9% بالنسبة لنشاط إنتاج السلع.
- 23% بالنسبة لنشاط البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات بإستثناء وكالات الأسفار.
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

وعليه تحسب قيمة الضريبة على أرباح الشركات وفق العلاقة التالية:

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = \text{الربح الضريبي} \times \text{معدل الضريبة}.$$

### 3. الرسم على النشاط المهني (TAP).

أنشئ الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996 وذلك لعملية إدماج كل من الرسم عن النشاط الصناعي والتجاري والرسم عن النشاط غير التجاري<sup>2</sup>، يطبق هذا الرسم على<sup>3</sup>:

- الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه إلى الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح الشركات.

<sup>1</sup> عبد الحميد قجاتي، دور الجبائية البترولية في تحقيق التوازن الإقتصادي دراسة قياسية تحليل لحالة الجزائر (1980-2014)، أطروحة دكتوراه، جامعة أم البواقي، 2017، ص 60.

<sup>2</sup> رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 167.

<sup>3</sup> حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 131.

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم مقرا مهنيا دائما في الجزائر فعلا ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية.

أ. الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني.

يتمثل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني فيما يلي<sup>1</sup>:

- بالنسبة للمبيعات من التسليم المادي أو القانوني للبضاعة.
- بالنسبة لأداء الخدمات والأشغال العقارية، من قبض الثمن كليا أو جزئيا.
- بالنسبة لعمليات البيع في إطار الترقية العقارية، يتكون الحدث المنشئ للرسم من التسليم القانوني أو المادي للعقار.

ب. أساس فرض الرسم على النشاط المهني.

يؤسس هذا الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة<sup>2</sup>. غير أن بعض الأنشطة والعمليات تستفيد من تخفيضات في رقم الأعمال.

وحسب المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يحدد معدل TAP بـ 1.5%، غير أن معدل TAP يرفع إلى 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتجة عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب.

3. الرسم العقاري TF.

هو رسم يفرض على الملكية المبنية وغير المبنية الموجودة في التراب الوطني. حسب المواد 248 و 261 من قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكية المبنية الموجودة فوق التراب الوطني وعلى الملكية غير المبنية بجميع أنواعها بالاستثناء تلك المعفية صراحة من الضريبة<sup>3</sup>.

أ. مجال تطبيق الرسم العقاري.

➤ الملكيات المبنية الخاضعة للرسم العقاري: تخضع للرسم العقاري الأملاك المبنية التالية<sup>4</sup>:

- المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتجات.
- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات بما فيها ملحقاتها من مستودعات وورشات الصيانة.
- أراضي البنائيات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا لها لا يمكن الاستغناء عنها.

<sup>1</sup> المادة 221 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 86.

<sup>2</sup> المادة 219، المرجع السابق، ص 84.

<sup>3</sup> المادة 248 و 261، المرجع السابق، ص ص 90-93.

<sup>4</sup> المادة 249، المرجع السابق، ص 90.

- الأراضي غير المزروعة والمستخدمه لاستعمال تجاري أو صناعي كالورشات وأماكن إيداع البضائع وغيرها من الأماكن من نفس النوع، سواء كان يشغلها المالك أو يشغلها آخرون مجانا أو بمقابل.

➤ الملكيات غير المبنية الخاضعة للرسم العقاري: وتستحق على<sup>1</sup>:

- الأراضي المتواجدة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير.
- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق.
- مناجم الملح والسبخات.
- الأراضي الفلاحية.

ب. أساس فرض الرسم العقاري وكيفية حسابه.

سنتطرق فيما يلي إلى كيفية فرض وحساب الرسم على الأملاك المبنية وغير المبنية

➤ بالنسبة للرسم العقاري على الملكيات المبنية: أساس فرضه يتكون من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة مع تطبيق معدل تخفيض يساوي 2% سنويا مراعاة لقدم الملكية ذات الاستعمال السكني، غير أنه لا يمكن أن يتجاوز هذا التخفيض بالنسبة لهذه المباني حدا أقصى قدره 25%<sup>2</sup>، ويتم حسابه وفق العلاقة التالية<sup>3</sup>:

قيمة الرسم = الأساس الخاضع للضريبة × نسبة الرسم

الأساس الخاضع للضريبة = (مساحة م<sup>2</sup> × القيمة الإيجارية الجبائية) - (مساحة م<sup>2</sup> × القيمة الإيجارية الجبائية × معدل التخفيض)

➤ بالنسبة للرسم العقاري على الملكيات غير المبنية: ينتج الأساس الضريبي من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية للملكية غير المبنية المعبر عنها بالمتر المربع أو بالهكتار الواحد حسب الحالة تبعا للمساحة الخاضعة للضريبة<sup>4</sup>.

الفرع الثاني: الضرائب غير المباشرة.

هي الضرائب التي لا يتم دفعها مباشرة من قبل المؤسسات أو الأفراد أو الشركات، بل يتم دفعها من خلال وسيط. ويتم فرضها على الخدمات والسلع الاستهلاكية، أو من خلال بعض الرسوم التي تُفرض على

<sup>1</sup> المادة 261، المرجع السابق، ص93.

<sup>2</sup> المادة 254، المرجع السابق الذكر، ص92.

<sup>3</sup> عبد القادر بابا ومكي عمارية، دور الجباية المحلية في تمويل ميزانية الجماعات المحلية دراسة حالة بلدية مستغانم، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 06، الجزائر، 2016، ص264، 265.

<sup>4</sup> المادة 261، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص94.

المعاملات الحكومية، ويقسم النظام الضريبي الجزائري هذا النوع من الضرائب إلى الرسوم على رقم الأعمال الرسم الداخلي على الإستهلاك إضافة إلى رسوم المرور والضمان.

### 1. الرسم على القيمة المضافة (TVA).

تعد الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة إذ تفرض على المراحل كافة التي تمر بها السلعة أو الخدمة من المنتج إلى المستهلك النهائي لها وهي الضريبة التي تفرض على القيمة التي تضاف على السلعة والخدمة من قبل المشاريع في كل مرحلة من مراحل الإنتاج<sup>1</sup>. تتميز هذه الضريبة بانها<sup>2</sup>:

- ضريبة غير مباشرة لإمكانية نقل عبئها للغير عن طريق البيع.
- ضريبة غير تراكمية تدفع مجزئة عند كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية التي تمر بها السلعة أو الخدمة من المنتج إلى المستهلك النهائي لها.
- ينقل العبء الضريبي لهذه الضريبة بالكامل إلى المستهلك النهائي في شكل ارتفاع سعر السلعة أو الخدمة بمقدرة كامل الضريبة.
- هي ضريبة على استهلاك السلع أو الخدمات ضمن أراضي الدولة المعنية بتطبيقها سواء كانت منتجة محليا أو مستوردة.

#### أ. مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

تخضع للرسم على القيمة المضافة<sup>3</sup>:

- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.
- عمليات الاستيراد.

#### ب. العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

توجد عمليات خاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة وأخرى اختيارية<sup>4</sup>:

#### ➤ العمليات الخاضعة وجوبا:

تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة مجموعة من العمليات نذكر منها:

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون.
- الأشغال العقارية.
- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع من قبل التجار المستوردين.

<sup>1</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، السياسة الضريبة في ظل العولمة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2013، ص 172.

<sup>2</sup> عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 129، 130.

<sup>3</sup> المادة 01، قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2023، ص 5.

<sup>4</sup> المادة 02، المرجع السابق، ص 5، 6.

- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.
  - التسليمات للذات.
  - عمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم.
  - عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غي المبيعات والأشغال العقارية.
  - العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة.
  - العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.
  - الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاصة للتشريع المعمول به.
- **العمليات الخاضعة اختياريًا.**
- يجوز للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بناء على تصريح منهم، اكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع أو خدمات:
- للتصدير.
  - للشركات البترولية.
  - للمكلفين بالرسم الآخرين.
  - للمؤسسات التي تتمتع بنظام الشراء.
- يخضع المعنيون بالنظام وجوبا للربح الحقيقي.
- ج. معدلات الرسم على القيمة المضافة.**
- يحصل الرسم على القيمة المضافة بالمعدل العادي 19% ويحدد المعدل المخفض بهذا الرسم بـ: 9% وعليه يحسب الرسم على القيمة المضافة وفق العلاقة التالية:
- $$\text{الرسم على القيمة المضافة} = \text{الأساس الخاضع للضريبة} \times \text{معدل الضريبة}$$
- د. الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة.**
- حسب المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال يتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من:
- بالنسبة للمبيعات من التسليم المادي أو القانوني للبضاعة.
  - بالنسبة للأشغال العقارية من قبض الثمن كلياً أو جزئياً.
  - فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارسها نشاطها في الجزائر، فالحدث المنشئ للرسم يتكون من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.

- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنعة ومن الأشغال العقارية يتكون الحدث المنشئ من التسليم.
- بالنسبة للواردات من إدخال البضاعة عند الجمارك والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.
- بالنسبة للخدمات عموماً بقبض الثمن كلياً أو جزئياً.
- بالنسبة للصادرات من المنتجات الخاضعة للضريبة بمقتضى المادة 13-ثالثاً، من تقديمها للجمارك والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

## 2. الرسم الداخلي على الاستهلاك.

انشئ الرسم الداخلي على الاستهلاك بموجب قانون المالية لسنة 1991 ويشمل مجال تطبيقه أساساً على بعض السلع والمنتجات المصنعة المضرة. وعليه فإن لفرض هذا الرسم هدف اجتماعي أكبر من مالي يطبق الرسم على الجعة، السيجار، التبغ، السجائر، تبغ التدخين، الكبريت<sup>1</sup>.

### أ. حساب الرسم الداخلي على الاستهلاك.

يتم حساب الرسم الداخلي على الاستهلاك على الأساس المعبر عنه بالحجم (هيكترولتر) بالنسبة للجعة وبالوزن (الكيلوغرام) بالنسبة للمنتجات التبغية، ويحتوي الرسم على حصة ثابتة ومعدل نسبي. تستند الحصة النسبية إلى الوزن الصافي للتبغ المحتوي في المنتج النهائي ويستند المعدل النسبي إلى سعر البيع بدون احتساب الرسوم، بالنسبة للمواد المشكلة جزئياً من التبغ يطبق الرسم الداخلي على الاستهلاك بأكمله.

بالنسبة للسجائر والمواد المعدة للتدخين الخالية من التبغ يطبق المعدل النسبي فقط على سعر البيع بدون احتساب الرسوم أما بخصوص الكبريت والقداحات يؤسس الرسم الداخلي على الاستهلاك المستحق على عند خروجها من المصنع، وعند الاستيراد يطبق هذا الرسم على القيمة المحددة لدى الجمارك<sup>2</sup>. والجدول الموالي يوضح المنتجات الخاصة بالرسم الداخلي على الاستهلاك وما يقابلها من حصة ثابتة والمعدل النسبي المطبق عليها:

<sup>1</sup> لطفى شعباني، مرجع سبق ذكره، ص 224.

<sup>2</sup> المادة 25، قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 20، 21.

الجدول رقم(02): المنتجات الخاصة بالرسم الداخلي على الاستهلاك والمعدلات المطبقة عليها

التعريف	بيان المنتجات
	الجمعة
4368 دج/هل	أقل أو يساوي 5°
5560 دج/هل	أكثر من 5°
المعدل النسبي (بناء على قيمة المنتج)	المنتجات التبغية والكبريت.
	السجائر.
15%	- التبغ الأسود
15%	- التبغ الأشقر
15%	السيجار.
10%	تبغ التدخين (بما فيه الشيشة)
10%	تبغ للنشق والمضغ
40%	السجائر الإلكترونية سوائل شحن أو إعادة شحن الأجهزة الإلكترونية المسماة (السجائر الإلكترونية) والأجهزة المماثلة.
20%	الكبريت والقذاحات

المصدر: المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2023.

يجب أن يكتب المدينون بالرسم الداخلي على الاستهلاك قبل العشرين يوما من كل شهر وفي نفس الوقت الذي تقدم فيه البيانات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة تصريحا شهريا يتضمن كميات المنتجات الخاضعة للضريبة والمروجة للاستهلاك. ويتبع هذا التصريح بالدفع المترامن للرسم الداخلي على الاستهلاك الذي تم تصفيته من قبل المدينون بالضريبة وفقا للتعريفات المذكورة في المادة 25<sup>1</sup>.  
تسري على الرسم الداخلي للاستهلاك القواعد الخاصة بالتأسيس والتصفية والتحصيل والمنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة ويدمج هذا الرسم في الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> منصور بن اعمارة، الرسم على القيمة المضافة حسب تعديلات قانون المالية 2010، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص85.

<sup>2</sup> المادة 26-27، قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص24.

الفرع الثالث: حقوق الطابع والتسجيل.

1. حقوق التسجيل.

حقوق التسجيل هي الضرائب المدفوعة للدولة لقاء عملية تسجيل العقود المختلفة وخصوصا العقود الرسمية القضائية المتضمنة للقرارات النهائية للعقود الإدارية، وعقود نقل الملكية وحق الإقتناع بالمنقولات أو العقارات والتنازل عن حقوق الإيجار وحقوق التأسيس، وتحصل حقوق التسجيل لفائدة الميزانية العامة للدولة<sup>1</sup>. وكما توضح المادة الثانية من قانون التسجيل فإن رسوم التسجيل قد تكون ثابتة أو نسبية أو تصاعدية تبعا لنوع العقود ونقل الملكية الخاضعة لهذه الرسوم<sup>2</sup>.

1. حقوق الطابع (DT).

رسم الطابع هو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية وللمحركات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل<sup>3</sup>، ويؤسس طابع خاص لكل نوع من الورق، ويحمل كل طابع بصفة متميزة مبلغه وشعاره<sup>4</sup>.

المطلب الرابع: أنظمة الاخضاع الضريبي في الجزائر.

عرف النظام الضريبي الجزائري عدة إصلاحات من أهمها إصلاحات بداية التسعينات من القرن الماضي أين شملت هذه الإصلاحات الضرائب المفروضة، إجراءات وأنظمة فرضها.

كما شهد أيضا مراحل أخرى من الإصلاحات في إصلاحات سنة 2015 التي تزامنت مع انهيار أسعار المحروقات وانخفاض مداخيل الجباية البترولية ثم إصلاحات سنة 2020 الذي شمل توسيع الوعاء الضريبي لتدابير تهدف إلى زيادة الحصيلة الضريبية

وعرفت اصلاحات 2022 عودة النظام المسط ضمن أنظمة فرض الضريبة عندما كان النظام الضريبي الجزائري مستقرا على نظام الربح الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية<sup>5</sup>.

1. نظام الربح الحقيقي.

يخضعوا لي هذا النظام كافة المكلفين بالضريبة (النشاط الإنتاجي، البيع بالجملة، نشاط التصدير، والاستيراد، الأشغال العمومية ...) الأشخاص الطبيعيين وكذا الأشخاص المعنويين (الشركات بمختلف أنواعها) الذي يتجاوز رقم أعمالهم 8.000.000 دج حيث يركز هذا النظام على مبدأ التصريح الجبائي من خلال قيام المكلفين بإيداع تصريحات جبائية بالمادة الخاضعة للضريبة لدى إدارة الضرائب في أجل معينة، مع احتفاظ هذه الأخيرة بحقها في الرقابة فيما بعد من أجل التأكد من صحة تلك التصريحات المكتتبة

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، مرجع سبق ذكره، ص 171.

<sup>2</sup> المادة 02، قانون التسجيل، 2023، ص 36.

<sup>3</sup> المادة 01، قانون الطابع، 2023، ص 06.

<sup>4</sup> . المادة 03، المرجع السابق، ص 06.

<sup>5</sup> عبد اللطيف حابي، محاضرات في القانون الجبائي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر تلمسان، السنة الجامعية 2022-

2023، ص 2.

من طرف هؤلاء المكلفين وتعديله إذ تبين غش أو خطأ كما أن المكلفين بالضريبة التابعين له ملزمون بمسك محاسبة منتظمة طبقاً لأحكام النظام المحاسبي المالي وهم أيضاً مكلفون بمسك دفاتر محاسبية بالإضافة إلى الوثائق الثبوتية<sup>1</sup>.

## 2. نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطاً صناعياً تجارياً أو غير تجارياً أو حرفياً وكذا التعاونيات الفنية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 8.000.000 دج ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي أو النظام المبسط للمهنة غير تجارية.

يستثنى من الخضوع لهذا النظام:

- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء.
- أنشطة الترفيه العقارية وتقسيم الأراضي.
- أنشطة إستيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها.
- التجارة بالجملة.
- الأنشطة الممارسة من قبل المؤسسات الصحية الخاصة ومخابر التحليل.
- الأشغال العمومية والري والبناء.
- أنشطة الإطعام والفن ذكر المصنفة.

يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقاً من أجل تحديد الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى من خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام ويتم تحديد هذه الضريبة تبعاً لهذه التجاوزات<sup>2</sup>.

## 3. النظام المبسط للمهنة غير التجارية.

يخضع للنظام المبسط للمهنة غير التجارية كل الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطاً غير تجارياً ومهنة حرة التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي 8.000.000 بإستثناء الأشخاص المعنويين الذين يخضعون وجوباً لنظام الربح الحقيقي<sup>3</sup>.

يتعين على هؤلاء المكلفين أن يدونوا كل تصريح خاص بمبلغ الإيرادات المقبوضة والنفقات المدفوعة والنتيجة المحققة بعنوان السنة المعينة وتقديم هذا التصريح لمصلحة الضرائب بـمكان تواجد النشاط في أجل أقصاه 30 أبريل من كل سنة.

يتوجب على المكلفين الخاضعين للنظام المبسط دفتر يومي مؤشر وممضي من طرف المصلحة المسيرة، ومتابع يوم بيوم بدون فراغ أو شطب يظهر بالتفصيل مداخلكم ونفقاتهم المهنية.

مسك سجل مؤشر وممضي من طرف المصلحة المسيرة مدعماً بسندات الإثبات الموافقة، يتضمن:

<sup>1</sup> عيسى اسماعين، تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مجلة القانون العقاري، العدد 15، الجزائر، 2021، ص 18.

<sup>2</sup> المادة 282 مكرر 1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 106.

<sup>3</sup> المادة 31 مكرر 1، المرجع السابق، ص 18.

- تاريخ الإقتناء أو الإنشاء وسعره تكلفة المعدات المخصصة لممارسة مهنتهم.
- سعر وتاريخ التنازل عنها.
- الزامية الاحتفاظ بالدفاتر ومستندات الإثبات لمدة 10 سنوات التي تم فيها تسجيل الإيرادات والنفقات.

### المبحث الثالث: مساهمة الإيرادات الجبائية في تمويل الخزينة العمومية.

تعتمد الجزائر على الجبائية كمصدر أساسي في تمويل نفقاتها. إذ تعد الجبائية إحدى أدوات السياسة المالية للدولة، فهي تلعب دورا مهما في البرامج التي تضعها الدولة بهدف تحقيق الإصلاح الاقتصادي ومعالجة الإختلالات، حيث تميز نوعين من الجبائية في الميزانية العامة للدولة هما الجبائية العادية والجبائية البترولية.

#### المطلب الأول: الجبائية البترولية.

إن الجبائية البترولية من أهم مصادر الإيرادات العامة في الجزائر فهي تمثل أكثر من 50% من الإيرادات العامة وهذا عائد لإهتمامها الكبير بقطاع المحروقات على القطاعات الاقتصادية الأخرى.

#### الفرع الأول: تعريف الجبائية البترولية.

يمكن تعريف العوائد البترولية بأنها " تلك الإيرادات والعوائد التي تحصل عليها بعض الدول المنتجة والمصدرة للنفط في العالم، وذلك مقابل إنتاج وتصدير مورد طبيعي وهو النفط، وتحصل لقاء ذلك على مبالغ نقدية كجزء من القيمة الحقيقية لهذا المورد"<sup>1</sup>.

هذا النوع من الإيرادات العامة يدرج نظريا ضمن الإيرادات الجبائية، لكن الخصوصيات التي تميزه عن بقية الإيرادات الجبائية هي التي جعلت المشرع الجزائري يعالجها في جزء منفصل خاص به، وهي تخضع لقانون خاص بها، حيث يمكن اعتبارها على أنها الضرائب البترولية التي تدفع مقابل الترخيص من قبل الدولة لإستغلال باطن الأرض التي هي ملك الدولة، وهي تتشكل أساس من<sup>2</sup>:

- رسم مساحي سنوي.
- إتاوة شهرية تدفع للوكالة الوطنية لتثمين موارد المحروقات.
- رسم الدخل البترولي يدفع شهريا للخزينة.
- ضريبة تكميلية على الناتج.
- الرسم على الأرباح الإستثنائية.
- الرسم العقاري على الأموال غير المخصصة للإستغلال.

<sup>1</sup> الناصر بوطيب وعمر غزالي، أثر الجبائية البترولية على النفقات العامة في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، الجزائر، 2019، ص 56.

<sup>2</sup> علي سايب جبور وعلي عزوز، مكانة الجبائية العادية في تمويل الموازنة العامة للدولة في الجزائر، مجلة إقتصادية شمال افريقيا، المجلد 14، العدد 19، الجزائر، 2018، ص 265.

الفرع الثاني: أنواع الضرائب البترولية.

هناك نوعين من الضرائب البترولية بحسب مراحل العملية الإنتاجية<sup>1</sup>:

1. الضرائب المفروضة في مرحلة البحث.

لا يوجد للإنتاج أو الربح أثر في هذه المرحلة، إلا أنه يوجد العديد من الدول التي تقوم بفرض مجموعة من الضرائب على الشركات للقيام بعملية التنقيب ونميز نوعين من الضرائب.

أ. **ضريبة حق الدخول:** يمنح التصريح بالبحث بعد إجراء مناقصة لتعيين المستفيد وأول من عمل على فرضها الولايات المتحدة الأمريكية، وفي سنة 1971 حصلت بريطانيا على 15 رقعة في بحر الشمال كلفها هذا 90 مليون دولار كحق للدخول.

ب. **ضريبة حق الإيجار:** هذه الضريبة الجبائية يدفعها صاحب التصريح بحسب المساحة المستفاد منها.

ظهر هذا النظام في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث نجد ضمنه ثلاث طرق للدفع:

- الدفع الوحيد أي دفع قيمة الضريبة دفعة واحدة عند إستلام المستفيد للتصريح.
- الدفع سنويا حسب المساحة المستغلة.
- الدفع حسب المساحة لكن لفترات مختلفة.

2. الضريبة المفروضة في مرحلة في مرحلة الإستغلال.

تتكون من:

أ. **حق الإيجار في مرحلة الإستغلال:** يدفع الإيجار بنفس الطريقة التي يدفع بها مرحلة البحث، لأن قيمته تكون أكبر، مما يفسر المساحات الصغيرة التي تمنع في هذه المرحلة من الصناعة البترولية، والإيجار يكون سنويا، إما أن يكون ثابتا طول مرحلة الإستغلال، أو متزايدة حسب سقف الإنتاج السنوي.

ب. **الإتاوة:** هي ضريبة تمس الإنتاج وقيمتها تتناسب طرديا معه كونها ضريبة على رقم الأعمال، ومستقلة عن كل مفهوم للربح، فهي تعبر عن نسبة إلى قيمة الإنتاج بغض النظر عن تكلفة الإستغلال وتدفع عند إستخراج المحروقات، إما نقدا أو عينا حسب رغبة الحكومات وفي حالة عدم تحديد طريقة الدفع مسبقا تدفع نقدا.

ج. **الضريبة على الدخل:** استخدمت الدول المستهلكة نظام الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لحساب ضريبتها على الدخل في قطاع المحروقات أما الدول المنتجة والذي يعتمد دخلها الوطني على المداخل البترولية فقد تبنت نظاما جبائيا خاص بالمحروقات.

<sup>1</sup> جميلة قنادة، الجبائية البترولية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011، ص ص 38-40.

المطلب الثاني: مساهمة الجبائية البترولية في تمويل الخزينة العمومية.

إن انتعاش أسعار البترول مع بداية الألفية كان لها أثر بالغ على الإقتصاد الجزائري، حيث عرفت جميع المؤشرات الاقتصادية الداخلية والخارجية تطورا كبيرا، الأمر الذي انعكس إيجابا على مساهمتها في الإيرادات العامة للدولة، وهو ما يوضحه الجدول أدناه.

الجدول رقم 03: تحليل تطور حصيلة الجبائية البترولية خلال الفترة 2012-2018.

الوحدة: مليار دينار جزائري.

البيان السنوات	الجبائية البترولية 01	الإيرادات الجبائية 02	الإيرادات العامة 03	نسبة المساهمة (2/1)	نسبة المساهمة (3/1)
2011	3979.7	5506.8	5790.1	%72.27	%68.73
2012	4184.3	6092.9	6339.3	%68.67	%66
2013	3678.1	5709.1	5957.5	%64.43	%61.74
2014	3388.3	5467.0	5738.4	%61.97	%59.04
2015	2373.5	4728.14	5103.1	%50.2	%46.51
2016	1781.1	4263.3	5110.1	%41.78	%34.85
2017	2372.5	5002.5	6047.9	%47.43	%39.22
2018	2776.2	5424.7	6751.4	%51.18	%41.12

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على تقارير البنك الجزائري.

من خلال نتائج الجدول أعلاه والذي يدرس تطور الحصيلة المالية للجبائية البترولية نلاحظ أن الجبائية البترولية تساهم وبشكل كبير في مجموع الإيرادات العامة حيث تمثل أكثر من 50% منها، إذ أن أي تغير في حصيلة الجبائية البترولية يرافقه تغيير في مجموعة الجبائية العامة. ففي سنة 2012 نلاحظ ارتفاع في حصيلة الجبائية البترولية عن سنة 2011 بـ 204.6 مليار دينار ولكن هذا الارتفاع اصطحب بإنخفاض في حصيلة الإيرادات الجبائية بـ 3.6% وانخفاض مجموع الإيرادات العامة بـ 2.73% حيث كانت نسبة مساهمة الجبائية البترولية في مجموع الإيرادات العامة سنة 2011 تقدر بـ 68.73% لتصبح 66% سنة 2011، حيث يمكن تفسير هذا الإنخفاض في نسبة المساهمة بالرغم من ارتفاع حصيلة الجبائية البترولية خلال هاتين السنتين بارتفاع نسبة مساهمة إيرادات الجبائية العادية في إجمالي الإيرادات

أما في سنة 2014 نلاحظ إنخفاض حصيلة الجبائية البترولية بـ 206.8 مليار دينار، حيث كانت تساهم في مجموع الإيرادات العامة بـ 61.74% سنة 2013 لتصبح مساهمتها سنة 2014 تقدر بـ 59.04% وهذا عائد إلى إنخفاض أسعار البترول ونقص الطلب عليه. إستمر هذا الإنخفاض في حصيلة الجبائية البترولية مصحوبا بتذبذب في مجموعة الإيرادات العامة حتى سنة 2016 إذ بلغت نسبة مساهمتها في مجموع الإيرادات العامة بـ 34.85% بمبلغ 1781.1 مليار دينار.

لتعود الجباية البترولية إلى الإرتفاع خلال السنتين الأخيرتين من مجال الدراسة ناتج عن ذلك إرتفاع مجموع الإيرادات العامة بـ 703.5 مليار دينار وذلك عائد لإرتفاع نسبة مساهمة الجباية البترولية في مجموع الإيرادات العامة بـ 1.9% إذ كانت نسبة المساهمة 39.22% سنة 2017 لتصبح 41.12% سنة 2018.

المطلب الثالث: مساهمة الجباية العادية في تمويل الخزينة العمومية.

الجبائية العادية هي مجموعة الأحكام التي يقوم عليها النظام الضريبي وكذا القواعد التي تنظم العلاقة بين الخاضعين للضريبة والإدارة الجبائية وهي تمثل أيضا مجموع الأقطاعات الإلجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب، الرسوم، الإتاوات والمساهمات الاجتماعية<sup>1</sup>.

الفرع الأول: تطور حصيلة مكونات الجباية العادية خلال الفترة.

### 1. ضرائب الدخل والأرباح:

الجدول رقم 04: مساهمة ضرائب الدخل والأرباح في حصيلة الجباية العادية 2018/2012.

الوحدة: مليار دينار جزائري.

البيان السنوات	ضرائب الدخل والأرباح	إيرادات الجباية العادية	نسبة المساهمة
2011	684.7	1527.1	44.8%
2012	862.3	1908.6	45.2%
2013	823.1	2031.0	40.5%
2014	880.5	2078.7	42.1%
2015	1033.78	2354.64	43.9%
2016	1131.88	2482.2	45.6%
2017	1235.69	2663.1	46.4%
2018	1183.87	2648.5	44.7%

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتامادا على تقارير البنك الجزائري.

نلاحظ من خلال بيانات الجدول تذبذب في حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح سنويا، إذ إرتفعت من 684.7 مليار سنة 2011 بنسبة 44.8% من حصيلة الجباية العادية إلى 862.3 مليار بنسبة 45.2% سنة 2012، وذلك نتيجة الإقطاعات التي خصت الزيادة في أجور الوظيف العمومي، وفي سنة 2013 شهدت الضرائب على الدخل والأرباح إنخفاض بنسبة 4.7% أي 39.2 مليار من حصيلة الجباية العادية مقارنة بسنة

<sup>1</sup>أمانة بن خزانجي، دراسة لتطور الجباية العادية في الجزائر خلال الفترة 2001-2017، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 02، العدد 02، الجزائر، 2018، ص 92.

2012 لتعود الضريبة في الإرتفاع سنة 2014 واستمر هذا الإرتفاع حتى سنة 2017 إذ بلغت حصيله الضرائب على الدخل والأرباح 1235.69 مليار بنسبة 46.4% كأعلى نسبة سجلت خلال فترة الدّراسة، لتعود وتنخفض سنة 2018 بـ 51.82 مليار بنسبة 1.7% من حصيله الجبائية العادية.

## 2. ضرائب السلع والخدمات.

الجدول رقم 05: مساهمة ضرائب السلع والخدمات في حصيله الإيرادات العادية للفترة 2018/2012.

الوحدة: مليار دينار جزائري.

البيان السنوات	ضرائب السلع والخدمات	إيرادات الجبائية العادية	نسبة المساهمة
2011	572.6	1527.1	37.5%
2012	652.8	1908.6	34.2%
2013	741.6	2031.0	36.5%
2014	767.56	2078.7	36.7%
2015	824.12	2354.64	35.0%
2016	878.7	2482.2	35.4%
2017	974.69	2663.1	36.6%
2018	1064.69	2648.5	40.2%

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتقادا على تقارير البنك الجزائري.

نلاحظ من خلال تحليل معطيات الجدول أن هناك إرتفاع مستمر في ضرائب السلع والخدمات خلال فترة الدراسة إذ ارتفعت من 572.6 مليار سنة 2010 بنسبة 37.5% من إجمالي الإيرادات إلى 1064.69 مليار بنسبة 40.2% سنة 2018 وهذا الإرتفاع عائد إلى إرتفاع حصيله الرسم على القيمة المضافة، لكن الإنخفاض المسجل في نسبة المساهمة لا يعود إلى الإنخفاض في قيمة الضريبة على السلع والخدمات لأن قيمها شهدت تزايد مستمر طوال فترة الدراسة وإنما إلى الإرتفاع المسجل في نسبة مساهمة باقي الضرائب والرسوم إلى حصيله الجبائية العادية.

## 3. الحقوق الجمركية.

نستعرض من خلال الجدول الموالي مساهمة الحقوق الجمركية في حصيله الجبائية العادية للفترة الممتدة من سنة 2012 إلى غاية 2018

الجدول رقم 06: مساهمة الحقوق الجمركية في حصيلة الجبائية العادية للمفتره 2012/2018.

الوحدة: مليار دينار جزائري.

البيان السنوات	حقوق جمركية	إيرادات الجبائية العادية	نسبة المساهمة
2011	222.4	1527.1	14.56%
2012	338.2	1908.6	17.72%
2013	403.8	2031.0	19.88%
2014	370.19	2078.7	17.7%
2015	412.0	2354.64	17.5%
2016	377.3	2482.2	15.2%
2017	356.85	2663.1	13.4%
2018	312.5	2648.5	11.8%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على تقارير البنك الجزائري.

تخضع للرسوم الجمركية السلع عند عبورها الحدود الوطنية عند إستيرادها أو تصديرها، إذ تعتبر إيرادات مهما من إيرادات الجبائية العادية، حيث نلاحظ من خلال بيانات الجدول أعلاه ارتفاع ملحوظ في حصيلة الرسوم الجمركية حيث ارتفع من 222.4 مليار سنة 2011 إلى 412.0 مليار سنة 2015، وهذا الإرتفاع راجع إلى الزيادة في حجم الواردات من السلع والخدمات. أما بالنسبة لمساهمة الحقوق الجمركية إلى الجبائية العادية نلاحظ عدم استقرار في نسبة المساهمة حيث سجلت نسبة 14.2% سنة 2010 لترتفع إلى 19.88% سنة 2013 كأعلى نسبة لتعود وتنخفض إلى 11.8% سنة 2018 لتكون بذلك أدنى نسبة مساهمة في حصيلة الجبائية العادية خلال فترة الدراسة.

4. حقوق التسجيل والطابع.

تساهم أيضا حقوق الطابع والتسجيل في تمويل الميزانية بمبالغ مالية مهمة، وفيما يلي نستعرض من الجدول أدناه حصيلة هاتين الضريبتين من سنة 2012 الى غاية 2018

الجدول رقم 07: مساهمة حقوق التسجيل والطابع في حصيلة الجبائية العادية للفترة من سنة 2012 إلى 2018.

الوحدة: مليار دينار جزائري.

البيان السنوات	حقوق الطابع والتسجيل	إيرادات الجبائية العادية	نسبة المساهمة
2011	47.4	1527.1	3.14%
2012	56.1	1908.6	2.88%
2013	62.5	2031.0	3.12%
2014	73.2	2078.7	3.5%
2015	84.76	2354.64	3.6%
2016	94.32	2482.2	3.8%
2017	95.87	2663.1	3.6%
2018	87.44	2648.5	3.3%

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتامادا على تقارير البنك الجزائري.

نلاحظ من خلال الجدول أدناه أنه بالرغم من ارتفاع قيمة حقوق التسجيل والطابع من سنة إلى أخرى، بحيث بلغت 47.4 مليار سنة 2011 لتصل سنة 2017 إلى 95.87 مليار بسبب الزيادة في بعض الرسوم إلا أن نسبة مساهمتها في إجمالي الجبائية العادية تبقى ضئيلة ومنخفضة، حيث لم تتجاوز نسبة مساهمتها في حصيلة الجبائية العادية 3.8% كأعلى نسبة مساهمة خلال فترة الدراسة

الفرع الثاني: تطور الحصيلة المالية للجبائية العادية خلال الفترة 2012-2018.

سعت الجزائر من خلال الإصلاح الضريبي الذي قامت به إلى تحسين المردودية المالية للجبائية العادية على حساب الجبائية البترولية التي تهيمن على تمويل الخزينة العامة بشكل كبير بغيت تحقيق التوازن بين مختلف الضرائب والرسوم، فأولت الدولة للجبائية العادية مكانة هامة في الإيرادات العامة وذلك ما يوضحه الجدول أدناه.

## الجدول رقم 08: تحليل حصيلة الجباية العادية خلال الفترة 2010-2018.

الوحدة: مليار دينار جزائري

البيان السنوات	الجبائية العادية 01	الإيرادات الجبائية 02	الإيرادات العامة 03	نسبة المساهمة (2/1 )	نسبة المساهمة (3/1)
2011	1527.1	5506.8	5790.1	%27.73	%26.4
2012	1908.6	6092.9	6339.3	%31.33	%30.1
2013	2031.0	5709.1	5957.5	%35.57	%34.0
2014	2078.7	5467.0	5738.4	%38.03	%36.2
2015	2354.64	4728.14	5103.1	%49.8	%46.1
2016	2482.2	4263.3	5110.1	%58.22	%48.57
2017	2663.1	5002.5	6047.9	%53.23	%43.49
2018	2648.5	5424.7	6751.4	%48.82	%39.23

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على تقارير البنك الجزائري.

نلاحظ من خلال الجدول أن حصيلة الجباية العادية في مجموع الإيرادات العامة ضعيف رغم ارتفاعها المستمر خلال فترة الدراسة، حيث قدر ارتفاعها بضعف ما كانت عليه سنة 2011 إذ قدرت بـ1527.1مليار بنسبة 26.4% من حصيلة الإيرادات العامة لتبلغ 2648.5 مليار سنة 2018 بـ 39.23% كنسبة من الإيرادات العامة. وجاءت هذه الزيادة في حصيلة الجباية العادية كنتيجة لجملة الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بغية الرفع من مساهمة الجباية العادية في حصيلة الإيرادات العامة، إلى أن نسبة مساهمتها لم تتجاوز 50%، حيث كانت أحسن مساهمة للجبائية العادية سنة 2016 بنسبة 58.22% بينما كانت أسوء مساهمة لها سنة 2011 بـ 26.4%. فمثلت حصيلة الجباية العادية متوسط بنسبة 37.06% من الإيرادات العام، هنا مكننا الإشارة إلى هيمنة الجباية البترولية على حصيلة الإيرادات العامة، واعتبارها مورد أساسي لتمويل خزينة الدولة.

## خلاصة

على ضوء ما سبق تبين لنا أن الضريبة من أهم المصادر الرئيسية للدولة والتي تعتمد عليها في تمويل نفقاتها العامة لما لها من دور في إنعاش وتوجيه الإقتصاد الوطني، كما يعتبر النظام الجبائي من أهم المقومات الأساسية للسياسة المالية وهو عبارة عن مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية الخاصة بالقواعد والإجراءات التي تحكم نظام فرض وتحصيل الضريبة.

من خلال دراستنا لمساهمة الإيرادات الجبائية في الميزانية العامة للدولة توصلنا إلى أن وبالرغم من الجهود المبذولة من طرف الدولة للخروج من سيطرة الإيرادات البترولية محاولة منها في إحلال الجباية العادية محلها مستغلة بذلك تذبذب أسعار البترول في الأسواق العالمية وتأثيره على حصيلة إيرادات الجباية البترولية إلا أنها لم تتجح في ذلك، بسبب إنتشار ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين ولما يخلفان من آثار سلبية على المستوى المالي والإقتصادي والإجتماعي، حيث تسعى الدولة جاهدة لمكافحته بمختلف الطرق والأساليب ولذلك كان من الضروري احتواء النظام الضريبي الجزائري على اليات رقابة جبائية فعالة تمكنها في الحد من التهرب الضريبي وحماية حقوق الخزينة العامة من الضياع.

## الفصل الثاني: التحقيق الجبائي المعمق في النظام الضريبي الجزائري

المبحث الأول: أساسيات التحقيق الجبائي

المبحث الثاني: آلية عمل التحقيق الجبائي

المبحث الثالث: مراحل وإجراءات تنفيذ التحقيق الجبائي المعمق

تمهيد.

نتيجة لكون النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي بمعنى أن المكلف بالضريبة له الحرية في حساب الضريبة والتصريح بها للإدارة الجبائية من تلقاء نفسه، هذا ما يؤدي بالمكلف إلى إتباع طرق وأساليب قانونية وغير قانونية من أجل التملص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا وهو ما يسمى بالتهرب الضريبي.

وللتقليل من هذه الظاهرة منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحيات واسعة لمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة والتأكد من صحتها بكل الطرق الممكنة و المشروعة، وعليه يعتبر التحقيق الجبائي من أهم هذه الصلاحيات وأحد أهم الوسائل المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية للحد من ظاهرتي الغش والتهرب الجبائي، هذا التحقيق يمثل أداة قانونية تمكن الإدارة الضريبية من مراقبة مدى احترام المكلفين التزاماتهم الجبائية ويسمح أيضا لها من اكتشاف الإغفالات والأخطاء والمنتضمنة في التصريحات الجبائية ومن تم تصحيحها واسترجاع حقوق ضريبية هامة.

وبغية التعرف أكثر على التحقيق الجبائي قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: أساسيات التحقيق الجبائي.

المبحث الثاني: آلية عمل التحقيق الجبائي.

المبحث الثالث: مراحل وإجراءات تنفيذ التحقيق الجبائي المعمق.

## المبحث الأول: أساسيات التحقيق الجبائي.

تتمتع الإدارة الجبائية بمجموعة من الصلاحيات للقيام بمهامها، حيث يعتبر حق التحقيق من أهم الصلاحيات التي منحها إياها المشرع الجبائي للمحافظة على أموال الخزينة من خلال محاربة الغش والتهرب الضريبي، وذلك عن طريق التأكد من مدى صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وذلك نظرا للأخطاء التي ارتكبتها أثناء إعدادها بقصد أو بغير قصد.

### المطلب الأول: مفهوم التحقيق الجبائي.

سنتناول في هذا المطلب تعريف التحقيق الجبائي ومن ثم تحديد الأسباب الرئيسية للقيام بهذا التحقيق وفقا

لما يلي:

### الفرع الأول: تعريف التحقيق الجبائي.

تتولى مصالح التحقيق الجبائي مهمة مراقبة صحة التصريحات التي يقدمها المكلفين بالضريبة وهذا بهدف محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي والمحافظة على المال العام من الضياع، بحيث يعرف التحقيق الجبائي كما يلي:

➤ **التعريف الأول:** التحقيق الجبائي عبارة عن مجموعة العمليات المطبقة من قبل المصالح المتخصصة للإدارة الجبائية، هذا الأخير بإمكانه إتخاذ عدة أشكال في إطار منظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى التأكد من إحترام القوانين الجبائية. وذلك لتجنب كل ما قد ينتج من إعتداءات وتجاوزات<sup>1</sup>.

➤ **التعريف الثاني:** هو مجموعة من العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية، وبالتالي التحقيق الجبائي ما هو إلا مجموعة من الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع والتي تهدف إلى التأكد من صحة وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى ذلك فإنه من الناحية العملية يشكل التحقيق للإدارة الجبائية فحص إنسجام التصريحات ومقارنتها مع المحاسبة والوثائق المثبتة للحقيقة الاقتصادية، المالية والطبيعية<sup>2</sup>.

➤ **التعريف الثالث:** يقصد المشرع الجبائي بالتحقيق الجبائي للمكلفين بالضريبة تصحيح الأخطاء وتقاضي عدم الدقة محاسبيا والتي تكون لديها تأثير مباشر عن التصريحات الجبائية الخاصة برقم الأعمال والمداخيل والذين قد تشك الإدارة في بعض تصريحاتهم أو نتيجة الحصول على كشف إجمالي للمعلومات Recoupement يشمل معلومات عن عدم تصريح المكلف بالضريبة. وكذلك ينص المشرع الجبائي من حيث دقة المعنى أن الرقابة الجبائية تتم على مستوى المفتشية كل سنة بينما التحقيق الجبائي فيتم على

<sup>1</sup>Guide du vérificateur de comptabilité, DGI Alger Edition 2001.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 19.

➤ مستوى الهياكل الولائية بمكتب البحث والتحقيق، وتكون مدة التحقيق أربع (04) سنوات، أو على مستوى الإدارة المركزية بالنسبة إلى المديريات المركزية بمصلحة البحث والتدقيق<sup>1</sup>.  
من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن التحقيق الجبائي هو مجموع الإجراءات والعمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي تهدف إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة.

### الفرع الثاني: أسباب القيام بالتحقيق الجبائي.

يوجد سببين رئيسيين لإجراء التحقيق الجبائي على صحة تصريحات المكلفين بالضريبة، والذي يمكن تلخيصهما في النقاط التالية<sup>2</sup>:

➤ **التحقيق الجبائي كآلية لمتابعة التصريحات الجبائية:** بحيث يعد التحقيق الجبائي وسيلة لمتابعة النظام التصريحي لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أساس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعلى أساس هذا التحقيق الجبائي يتم التأكد من صحة التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها، كما أن التحقيق الجبائي يسمح بتجسيد مبدأ العدالة الضريبة.

➤ **التحقيق الجبائي كآلية لمكافحة التهرب الضريبي:** يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بثتى الطرق والأساليب الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة التهرب والغش الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة لممارستها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة عن مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها التحقيق الجبائي الذي يعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنه يشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

### المطلب الثاني: أهداف التحقيق الجبائي.

تشكل عملية التحقيق الجبائي هدفا أساسيا بالنسبة لإدارة الضرائب والتي تعمل على مراقبة صحة التصريحات، وذلك لتحقيق أهدافها التي يمكن تقسيمها إلى نوعين<sup>3</sup>:

#### 1. الأهداف العامة.

ويمكن تقسيمها إلى ثلاثة نقاط:

<sup>1</sup> منصور بن اعمار، الضريبة على أرباح الشركات حسب تعديلات قانون المالية 2010، دار هومة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011، ص84.

<sup>2</sup> مصطفى عوادي ويوسف زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر 2011، ص11.

<sup>3</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص ص22-24.

أ. **مكافحة التملص الجبائي:** يجب أن تعمل الرقابة على اكتشاف الأخطاء المنحرفة ومنه فكل شخص سواء كان طبيعي أو معنوي إذا ما حقق دخل أو ربح عليه دفع الضريبة، وفي حالة عدم الانتظام فالرقابة الجبائية تقوم بتعديل وضعيته.

ب. **قمع التهرب الضريبي:** بهدف الوصول إلى مكاسب جبائية يلجأ المكلفون بالضريبة إلى أعمال غير شرعية، بالقيام بتصريحات كاذبة بغرض تخفيض القاعدة الخاضعة للضريبة، لهذا فالرقابة تعمل في هذا الإطار على تفويم هؤلاء الأشخاص أو المكلفين، وهذا بفضل حق الرقابة الممنوح للإدارة الجبائية.

ج. **حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة:** هذا الهدف يشكل مؤشر لنجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تحقيق المهمة التي أسندت إليها.

## 2. الأهداف الخاصة.

لقد وضعت الإدارة الجبائية عدد معين من الأهداف المهنية الخاصة والمتمثلة في:

- أ. **التأكد من إيداع التصريحات الجبائية:** لتحقيق هذا الهدف تستعمل وسائل مختلفة تتمثل في:
- سواء عن طريق تدخل مصالح الرقابة: والتي تعمل في هذا المستوى على اكتشاف الأشخاص الذين يمارسون نشاطات خاضعة للضريبة ولا يصرحون بها ودعوتهم إلى تفعيل وضعيتهم وملاحقة المكلفين بالضريبة الذين لا يودعون تصريحاتهم الجبائية في الأجال القانونية.
  - سواء عن طريق معرفة وتمييز المكلفين بالضريبة: عن طريق الاتصال بمختلف الهيئات والمؤسسات.
- ب. **التحقق من دقة وصحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين بالضريبة:** وذلك بتطبيق نوعين من الرقابة:

- التحقيق في الوثائق والمستندات المحاسبية.
- التحقيق على أساس المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي مثل مداخيل الأموال المنقولة، المداخيل العقارية... إلخ

ج. **ضمان متابعة المكاسب الجبائية:** قدر التشريع الجبائي الجزائري عدد معين من المكاسب الجبائية والمالية في إطار ترقية الاستثمارات.

في الواقع فإن الغاية المرجوة الوصول إليها في إطار تحقيق هذه الأهداف العامة والخاصة هو ضمان تغطية الديون الجبائية المسجلة لصالح الخزينة العمومية، وكذا دفع المستحقات.

المطلب الثالث: أشكال التحقيق الجبائي المعمق.

تطبق مصالح التحقيق الجبائي عدة أشكال لفحص التصريحات المودعة من طرف المكلفين بالضريبة وذلك بغية اكتشاف الأخطاء الموجودة في هذه التصريحات وتصحيحها، إذ يتم استعمال هذه الأشكال حسب حالة ونوع الشخص المحقق معه. وتتمثل هذه الأشكال في:

الفرع الأول: التحقيق في المحاسبة VC.

1. مفهوم التحقيق في المحاسبة.

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات الهادفة إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بعناصر الإستغلال في عين المكان<sup>1</sup>. كما عرفته المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية بأنه عبارة عن مجموعة العمليات الزامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة<sup>2</sup>.

وعليه فإن التحقيق في المحاسبة يتحدّد بأربعة معايير هي<sup>3</sup>:

- مراقبة الوثائق المحاسبية بعين المكان.
- يهدف إلى معرفة صدق التصريحات المكتتبه.
- العمل على المقارنة بين تصريحات المكلف بالضريبة ومحاسبته.
- ينتج عن التحقيق فرض ضرائب تكميلية.

2. شروط التحقيق في المحاسبة.

وضع المشرع الجبائي مجموعة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها قبل وخلال إجراء التحقيق في المحاسبة، تمثلت في<sup>4</sup>:

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحويلات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.
- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش.
- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.

<sup>1</sup> ابراهيم لكصاسي وعبد القادر بوعزة، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي - حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار خلال الفترة 2005-2015، مجلة التكامل الإقتصادي، المجلد 04، العدد 02، الجزائر، 2016، ص282.

<sup>2</sup> المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية، 2023، ص11.

<sup>3</sup> فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، 2013، ص132.

<sup>4</sup> المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص11، 12.

- لا يمكن الشروع في أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر أو تسعة (09) أشهر حسب طبيعة نشاط المؤسسة ورقم الأعمال المحقق المتعلق بكل سنة.
- ينبغي أن يشير الإشعار بإعادة التقييم، تحت طائلة بطلان الإجراءات، إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من إختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة.
- في حالة القبول الصحيح، يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف.
- عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وبإستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقنيات الحسابية، فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة.
- يثبت عدم تقديم المحاسبة بمحضر يدعى المكلف بالضريبة للتوقيع عليه حضورياً، كما يكون موضوع أعذار يدعى من خلال المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (08) أيام، كما يذكر الرفض المحتمل للتوقيع على المحضر.

#### الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة VP.

يعتبر ثاني أشكال التحقيق الجبائي المعمول بها في النظام الضريبي الجزائري.

#### 1. مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة.

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة أحد أشكال الرقابة الجبائية المعمقة المدرج حديثاً نسبياً مقارنة ببقية أشكال التحقيق المعمق الأخرى حيث تم إستحداثه بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008<sup>1</sup>، ويعرف التحقيق المصوب في المحاسبة على أنه "التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدّة أنواع من الضريبة، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة لا تقل عن سنة جبائياً"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عبد الرحيم لواج ومحفوظ درغوم، تقييم فعالية الرقابة الجبائية المعمقة في ظل إعادة هيكلة المصالح الخارجية للإدارة الجبائية - دراسة حالة مديرية الضرائب ولاية جيجل، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 07، العدد 03، الجزائر، 2021، ص 259.

<sup>2</sup> رسالة المديرية العامة للضرائب، الرقابة الجبائية عمل ثابت للإدارة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، العدد 58، الجزائر، 2012، ص 07.

يرتكز هذا النوع من التحقيق المعمق على الإجراء الرقابي التالي<sup>1</sup>:

- رقابة تسوية للتخفيضات المجرات بخصوص الرسم على القيمة المضافة TVA.
  - رقابة على مختلف الأعباء المصرح بها.
  - رقابة على العجز المكرر المصرح به.
  - رقابة على إسترجاع أرصدة TVA.
2. شروط التحقيق المصوب فب المحاسبة.

يخضع هذا النوع من التحقيق إلى جملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها وهي كما يلي<sup>2</sup>:

- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار.

- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة إلى نفس القواعد المطبقة في التحقيق العام.

- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02).

- يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه وتوضيح الإشارة عند الإقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.

- يملك المكلف بالضريبة أجل ثلاثين (30) يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار.

- ممارسة التحقيق المصوب في المحاسبة لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحق والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب.

### 3. هدف التحقيق المصوب في المحاسبة.

إن الهدف الرئيسي لهذا النوع من التحقيق الجبائي هو السماح للمصالح الجبائية بالرفع من عدد عمليات الرقابة مع التخفيض من عدد المعاينات بعين المكان.

<sup>1</sup> محمد جمال لعلوي والسعيد زنت، التحقيق المصوب كأداة رقابة على أرصدة الرسم على القيمة المضافة (TVA) القابلة للإسترجاع في النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 06، الجزائر، 2016، ص185.

<sup>2</sup> المادة 20 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص15، 16.

إذ يسعى إلى تصحيح الإغفالات والأخطاء والنقائص التي يتم الكشف عنها، ويعتبر هذا الإجراء أقل إلزاماً بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث لا يجبر هذا الأخير على تقديم كل الوثائق المحاسبية لتبرير أرقام الأعمال والنتائج المصرح بها. تقتصر مطالبة المكلف بالضريبة إلا بالوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة للرقابة<sup>1</sup>.

بعد التطرق إلى كل من التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب يمكن التمييز بينهما من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم 09: الفرق بين التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب في المحاسبة.

خصائص أنواع التحقيق	التحقيق في عين المكان	ضريبة أو عدة ضرائفي	كل الضرائب	كل الفترات المتقدمة	جزء من الفترة المتقدمة	فحص كل المحاسبة	فحص جزئي للمحاسبة أو فترة جزئية
التحقيق في المحاسبة	×		×	×		×	
التحقيق المصوب	×	×			×		×

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعطيات.

### الفرع الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة VASFE.

إن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة أحد الطرق الأساسية للرقابة الجبائية المعمقة تم إنشاءه تدعيماً للتحقيق في المحاسبة.

#### 1. مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

هذا النوع من التحقيق يخص الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وهو مكمل للتحقيق في المحاسبة حيث يتأكد الأعوان المحققون من مدى الانسجام الحاصل بين المداخل المدلى بها للإدارة الجبائية من جهة، والذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى<sup>2</sup>.  
يرمي التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلى التأكد من مصداقية وصحة تصريحكم الإجمالي بالمداخل. ويمكن تنفيذ هذا على الأشخاص الذين لا يكتسبون التصريحات الجبائية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> رسالة المديرية العامة للضرائب، التحقيق المصوب: وسيلة رقابية فعالة للكشف عن المخالفات، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، العدد 70، الجزائر، 2013، ص08.

<sup>2</sup> ناصر شارفي، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي بالإشارة إلى حالة ولاية البلدة، الملتقى الوطني للرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة البلدة، يومي 28-29 أكتوبر 2015، ص 08.

<sup>3</sup> الكتيبات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021، ص05، 06.

2. شروط إجراء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

- يخضع هذا النوع من التحقيق إلى جملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها والتي تتمثل في<sup>1</sup>:
- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.
  - لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل (IRG) دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالإستلام، مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجل أدنى يقدر ب خمسة عشر (15) يوماً ابتداء من تاريخ الإستلام.
  - لا يمكن تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، أن يمتد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة لفترة تفوق السنة إعتبار من تاريخ إستلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم.

- عندما يكون العون المحقق قد حدّد أسس فرض الضريبة، على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي بالنسبة للضريبة على الدخل (IRG)، يتعين على الإدارة في هذه الحالة أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة تقويم يرسل مضمون مع إشعار بالاستلام.

3. معايير إنتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

- نظراً لأهمية وخصوصية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فإنه يتم الأخذ بعين الإعتبار معايير خاصة لإختيار الأشخاص الخاضعين له، تمثلت في<sup>2</sup>:
- الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي وجود تناقض بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة التي قاموا بها.
  - الأشخاص الذين خضعوا للرقابة الجبائية في المحاسبة، ولم ينتج عنها تسويات مقبولة الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخل هامة مخفية.

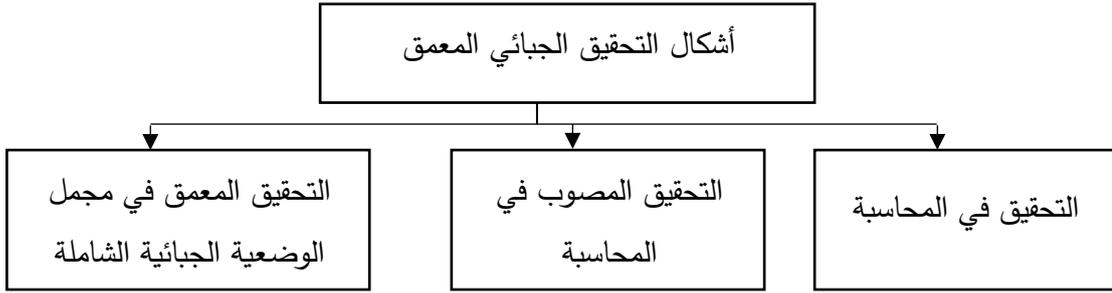
4. هدف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

- يهدف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين إلى فحص صدق وصحة التصريح الإجمالي للمداخل، ويمكن تلخيص أشكال التحقيق الجبائي المعمق حسب التشريع الجزائري في الشكل التالي:

<sup>1</sup>المادة 21، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص11.

<sup>2</sup> بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آلية الرقابة الجبائية للحد من أثر الأزمات - حالة الجزائر-، الملتقى الدولي حول الأزمة الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة المسيلة، الجزائر، يومي 20-21 أكتوبر 2009، ص10.

الشكل رقم 03: أشكال التحقيق الجبائي المعمق.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب.

المبحث الثاني: آلية عمل التحقيق الجبائي.

تستند عملية تنفيذ التحقيق الجبائي من طرف الإدارة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونا القيام بذلك، حيث منح المشرع الجبائي لإدارة الضرائب مجموعة من الحقوق والسلطات تسمح لها بالقيام بمهامها على أحسن وجه وفي هذا الإطار أحاط المشرع المكلف بالضريبة بمجموعة من الضمانات أثناء ممارسة التحقيق تحميه من تعسف الإدارة الجبائية وبهدف خلق جو التفاهم والتراضي بين المكلف والمحقق

المطلب الأول: أجهزة التحقيق الجبائي.

لقد منح المشرع للإدارة الضريبية عدة أجهزة وهياكل مختصة في مجال التحقيق الجبائي منها من يمارس حاليا ومنها من يدخل في إطار إعادة هيكلة الإدارة الجبائية، وتتمثل هذه الأجهزة أساسا في:

الفرع الأول: الأجهزة المختصة بالتحقيق الجبائي.

تختص في عملية التحقيق الجبائي عدة أجهزة ومصالح، نلخصها فيما يلي:

1. مديرية الأبحاث والمراجعة.

تسير عمليات التحقيق الجبائي على المستوى المركزي عن طريق مديرية الأبحاث والمراجعات وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعة وأربع مديريات فرعية، حيث تنص المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1995 والمعدل والممتد بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 98-228 المؤرخ في 13-07-1998 على إحداث مديرية البحث والمراجعة تتبع المديرية العامة للضرائب وتضم<sup>1</sup>:

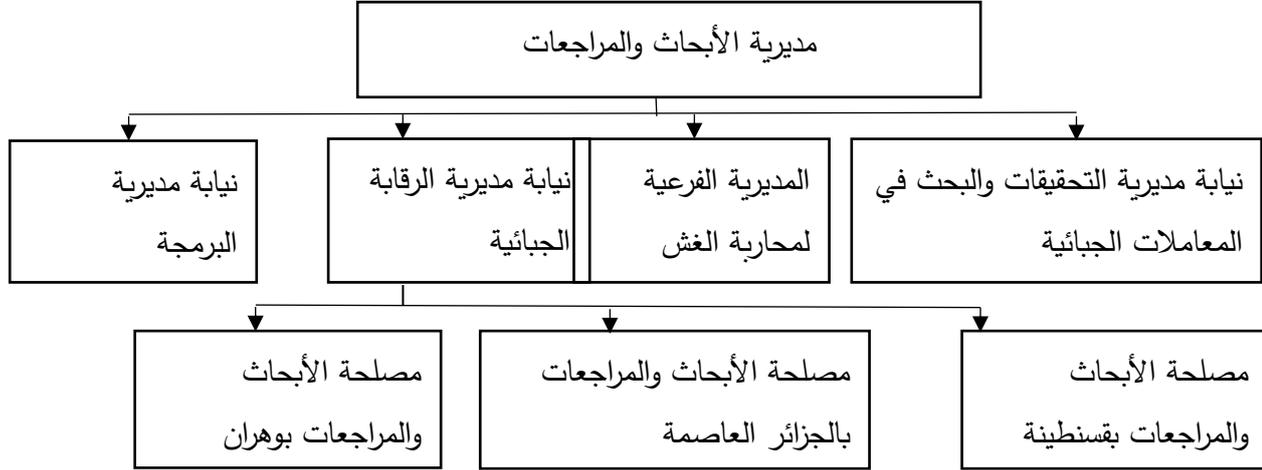
- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

- المديرية الفرعية للبرمجة.

<sup>1</sup> مصطفى عوادي ونصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 01، العدد 01، الجزائر، 2016، ص40.

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات.
- أ. الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعة. الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات يأخذ الشكل التالي:

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعة.



المصدر: لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية- دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي-، رسالة ماجستير، جامعة بسكرة، 2010، ص 27.

#### ب. مهام مديرية الأبحاث والمراجعة.

تتولى مديرية الأبحاث والمراجعة ممارسة المهام التالية<sup>1</sup>:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.
  - جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
  - إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقسيم أداء المفتشيات المحلية للضرائب وتحسين المر دودية الجبائية.
- وبالتالي فالهدف الرئيسي لهذه المديرية هو مكافحة التهرب الضريبي ولأجل ذلك قامت بوضع استراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها:
- رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن.
  - تحسن مردودية الرقابة الجبائية.
  - تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.
- وهذا كله من أجل حماية فائدة الخزينة العمومية من جهة وكذا حقوق وضمانات المكلف من جهة أخرى.

<sup>1</sup> فاتح أحمية و رجاء دويس ، احترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية لحد من المنازعات الضريبية، مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال، المجلد 07، العدد 02، الجزائر، 2022، ص 564.

2. المديرية الولائية للضرائب.

بالإضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعة الموجودة على المستوى المركزي فإن المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية.

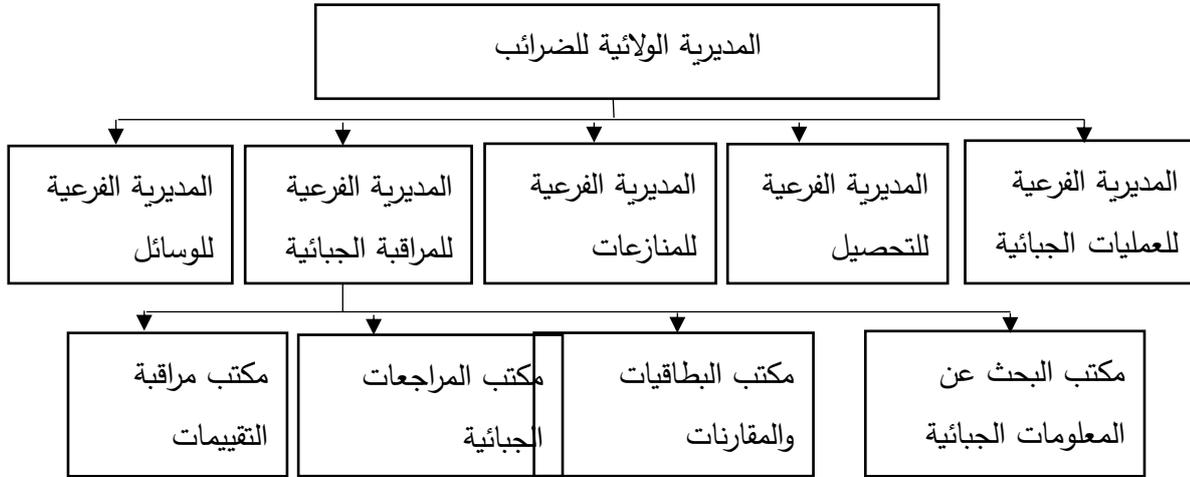
تلعب المديرية الولائية للضرائب على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن دورا رئيسيا في مجال الرقابة الجبائية، وتتولى القيام بهذه مديرياتها الفرعية للرقابة الجبائية، وفي هذا الإطار تضم المديرية الولائية للضرائب خمسة مديريات فرعية هي<sup>1</sup>:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للتحصيل.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
- المديرية الفرعية للوسائل.

أ. الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.

الهيكل التنظيمي للضرائب حسب المديريات الفرعية المذكورة سابقا يأخذ الشكل التالي.

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.



المصدر: الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب.

ب. مهام المديرية الولائية للضرائب.

تتولى هذه المديرية القيام بمجموعة من المهام نذكر منها<sup>2</sup>:

- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي وتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.

<sup>1</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، رسالة ماجستير، جامعة بسكرة، 2012، ص101.

<sup>2</sup> المديرية العامة للضرائب على الموقع الإلكتروني <https://www.mfdgi.gov.dz> تم الإطلاع عليه بتاريخ 2023/04/19 على الساعة 15:57.

- تحليل وتقييم دوريا عمل المصالح الخاضعة لإختصاصها إعداد تلخيص عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
  - متابعة تطور الدعاوي المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
  - تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
  - ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
3. مفتشيات الضرائب.

إن إنشاء المفتشيات المتعددة المنصوص عليها في الأمر 60/91 بتاريخ 23 فيفري 1999 والذي بدأ تنفيذه سنة 1994 حيث تنص المادة 12 على "تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل وتشكل المفتشية حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة والعنصر الأكثر أهمية " وتنقسم هذه المفتشية إلى<sup>1</sup>:

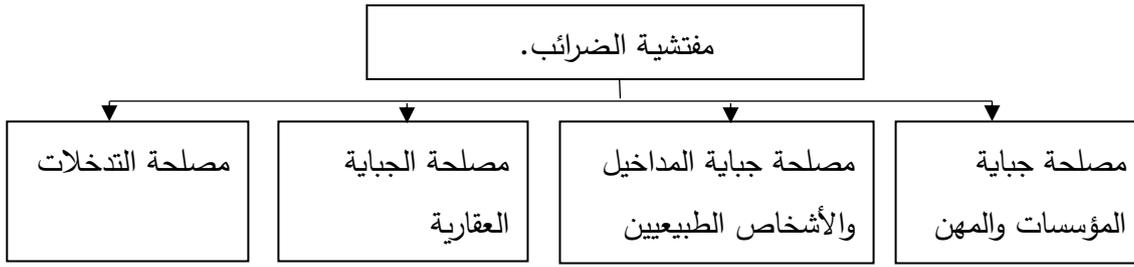
- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة.
  - مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين.
  - مصلحة الجباية العقارية.
  - مصلحة التدخلات.
- اعتمادا على هذه المصالح تقوم هذه المفتشية بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف تصريحات شهرية، سنوية وخاصة، وفي حال وجود الخطأ أو النسيان أو نقائص ملحوظة تجري مراقبة معمقة وفحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي وفي كشوفات الربط وبطاقات المعلومات<sup>2</sup>.

#### أ. الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب.

الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب حسب المصالح المذكورة سابقا يأخذ الشكل التالي:

<sup>1</sup> مصطفى عوادي ونصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص45.  
<sup>2</sup> نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، رسالة ماجستير، جامعة ورقلة، 2007، ص110.

الشكل رقم 06: الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب



المصدر: مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص33.

### الفرع الثاني: الهياكل الجديدة للتحقيق الجبائي.

لقد تم إنشاء هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية تتمثل في مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب والمراكز الجهوية للضرائب، تتكفل هذه الهياكل بوظائف جديدة تتمثل في التسيير والرقابة والبحث في المنازعات المتعلقة بالفئات الجبائية التي تخضع لها<sup>1</sup>.

#### 1. مديرية كبريات المؤسسات.

لقد اتبعت الجزائر نفس الإتجاه العالمي وذلك بتخصيص إدارة خاصة بكبار المكلفين بالضريبة تسهر على التسيير الجيد لملفاتهم نظرا لتعدد نشاطاتهم. تم استخدام هذه المديرية في إطار قانون المالية لسنة 2002. لكنها لم تدخل حيز التنفيذ والميدان إلا سنة 2006. وهي مكلفة بمهام الوعاء، التحصيل، الرقابة والمنازعات لمختلف الضرائب والرسوم للشركات التي تندرج ضمن اختصاصها والمتمثلة في<sup>2</sup>:

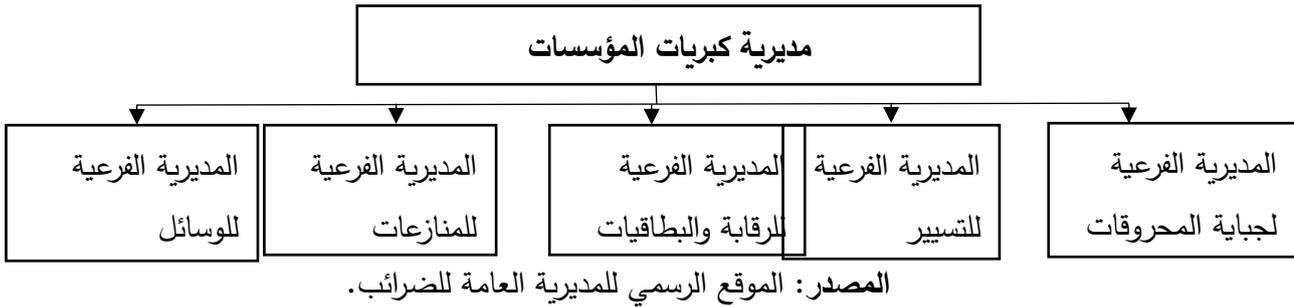
- الأشخاص المعنويين أو التجمعات العاملة في مجال المحروقات.
  - شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الضريبي لشركات رؤوس الأموال والتي يفوق رقم أعمالها السنوي 2.000.000.000 دينار جزائري.
  - تجمعات الشركات عندما يفوق رقم الأعمال السنوي لأحد الشركات العضو أو يساوي 2.000.000.000 دينار جزائري.
  - الشركات الأجنبية المستقرة بالجزائر والتي لا تملك مقرا لها بالجزائر.
- أ. الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات.

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمسة مديريات فرعية موضحة في الشكل التالي:

<sup>1</sup> المديرية العامة للضرائب، الهياكل الجديدة للمديرية العامة للضرائب، على الموقع الإلكتروني: <https://www.mfdgi.gov.dz> تم الاطلاع عليه بتاريخ 2023/04/20 على الساعة 19:20.

<sup>2</sup> فضيلة خير، اصلاح الإدارة الضريبية وانعكاسها على التحصيل الضريبي في الجزائر -مركز الضرائب لروبية نموذجًا-، المجلة الدولية للأداء الإقتصادي، المجلد 05، العدد 02، الجزائر، 2022، ص612.

الشكل رقم 07: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات.



ب. مهام مديرية كبريات المؤسسات.

- تكلف مديرية كبريات المؤسسات بمجموعة من المهام نذكر منها بإيجاز<sup>1</sup>:
- مسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها.
- مراقبة الملفات حسب كل وثيقة. التكفل بجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والإتاوات.
- المراقبة المسبقة وتصنيف حسابات التسيير.
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.
- دراسة التظلمات ومعالجتها ومتابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- ضمان تسيير المستخدمين وتقديم الاحتياجات المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات للميزانية المطبقة لذلك.
- التعاون والتنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الإتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.

2. مركز الضرائب

يعد مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم الخاضعين للنظام الحقيقي والذين رقم أعمالهم السنوي يفوق أو يساوي 8.000.000 دج والذين لا يدخلون ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات والمهن الحرة، وكذلك المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي والتي تختار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي<sup>2</sup>.

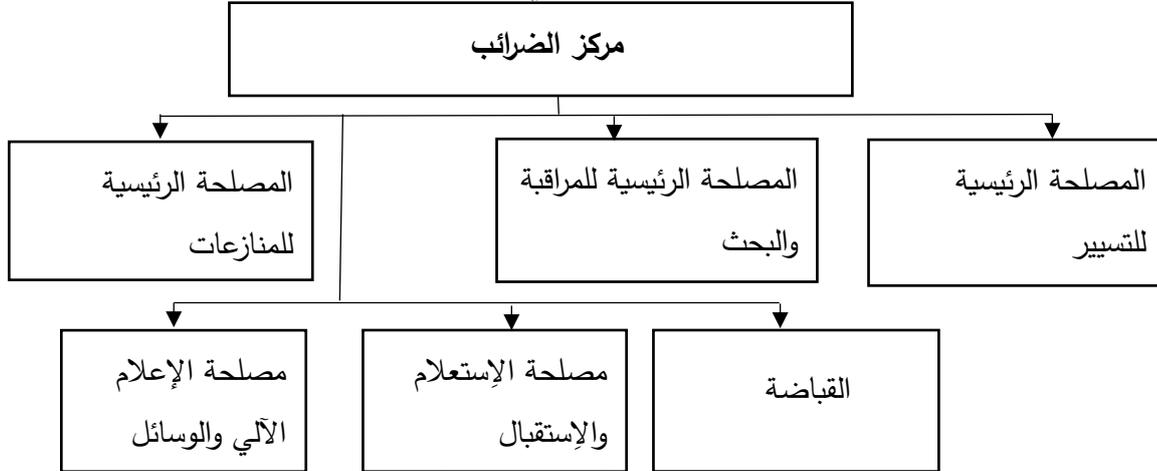
<sup>1</sup> المديرية العامة للضرائب، الهياكل الجديدة، على الموقع الإلكتروني: <https://www.mfdgi.gov.dz> تم الاطلاع عليه بتاريخ 2023/04/20 على الساعة 20:15.

<sup>2</sup> نجاة نوي، دور مركز الضرائب في تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين - مركز الضرائب البويرة نموذجاً-، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، 2021، ص 334،333.

أ. الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.

يتكون مركز الضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين نوضحهم في الشكل التالي:

الشكل رقم 08: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.



المصدر: الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب.

ب. مهام مركز الضرائب.

يقوم مركز الضرائب بمجموعة من المهام وهي<sup>1</sup>:

➤ في مجال الوعاء:

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للشركات والأشخاص المعنويين المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركة.

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي بخصوص المداخل الصافية، الأرباح الصناعية والتجارية، الأرباح غير التجارية.

- إصدار وإثبات الجداول الضريبية للمكلفين.

➤ في مجال التحصيل:

- تحصيل الجداول الضريبة وسندات تحصيل مختلف الضرائب والرسوم.

- القيام بعمليات الدفع والتحصيل.

➤ في مجال الرقابة:

- القيام بعمليات البحث والجمع واستغلال المعلومات الجبائية والرقابية عبر التصريحات الجبائية.

- إعداد وإنجاز برامج التدخل والرقابة لدى المكلفين وتقييم نتائجهم.

➤ في مجال المنازعات:

- النظر والبحث في الشكاوي المقدمة من طرف المكلفين.

- متابعة الشكاوي الإدارية والقضائية.

<sup>1</sup> مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص42.

### 3. المركز الجوّاري للضرائب.

تتابع لمراكز الضرائب الجوّارية ملفات المكلفين الغير التابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر والخاضعين للضريبة الجزائرية بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في تسيير الجباية المحلية والفلاحية. يقسم المركز الجوّاري للضرائب مثل مركز الضرائب تماما إلى ثلاث (03) مصالح رئيسية مصطلحتين وقباضة (نفس الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب)<sup>1</sup>.

#### أ. مهام المركز الجوّاري للضرائب: نذكر منها:<sup>2</sup>

- مسك وتسيير الملفات المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي.
- تسيير ومسك الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لإختصاصه.
- إصدار الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء والتخفيض وتعاينها وتصادق عليها.
- يتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والإتاوات.
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها.
- مراقبة التصريحات وتنظيم التدخلات.
- دراسة الشكاوي ومعالجتها ومتابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
- التكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل.

#### المطلب الثاني: السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية.

لقد منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية العديد من الصلاحيات التي تسمح لها من التحقق من مصداقية التصريحات وصحتها وقانونيتها من أجل الكشف عن مواطن الغش والتهرب الضريبي نوجزها فيما يلي:

#### 1. حق الإطلاع.

هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطتها يمكنه الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف الذي بصدد عملية التحقيق بغية الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات لأداء مهمة التحقيق<sup>3</sup>. ويمكن حق الإطلاع الإدارة الجبائية من تحصيل المعلومات من مصادر خارجية مهما كانت وسيلة حفظها ويستعمل هذا الحق بعين المكان أو عن طريق المراسلات<sup>4</sup>. وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية "يسمح حق الإطلاع

<sup>1</sup> سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 109.

<sup>2</sup> المديرية العامة للضرائب، الهياكل الجديدة، على الموقع الإلكتروني: WWW. MF dgi.gov/dz تم الإطلاع عليه بتاريخ 2023/04/20 على الساعة 21:10.

<sup>3</sup> لياس فلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 34.

<sup>4</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 30، 31.

لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات". يمارس حق الإطلاع على الهيئات والمؤسسات الموالية:

أ. **حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات:** حسب المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيًا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها<sup>1</sup>.

ب. **حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين:** حسب نص المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية يجب على كل المؤسسات القائمين بأعمال الصرف وأصحاب العملات وكل الأشخاص أو الشركات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية بفتح وإقال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حسابات التسبيقات أو الحسابات الجارية أو أي حسابات أخرى تسييرها مؤسساتهم بالجزائر<sup>2</sup>.

ج. **حق الإطلاع لدى الغير:** عملا بنص المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية يجب على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو المحلات التجارية أو القيام بعملية الشراء أن تقوم بتقديم العقود والسجلات اللازمة لمصالح الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق، وفي حالة الرفض يتعرض المعني إلى عقوبات مالية منصوص عليها في المادتين 62 و63 من نفس القانون<sup>3</sup>.

## 2. حق الرقابة.

هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية وخولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدود فقط بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل<sup>4</sup>. ويتمثل حق الرقابة في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية<sup>5</sup>، تتم ممارسة الحق في الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشآت المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.

<sup>1</sup> المادة 46، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص30.

<sup>2</sup> المادة 51، المرجع السابق، ص32.

<sup>3</sup> محمد قلي وفهيمه بلول، الرقابة الجبائية: بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، الجزائر، 2018، ص159.

<sup>4</sup> مصطفى عوادي ويوسف زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص17.

<sup>5</sup> عبدو شافعي وسمير سلطاني، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة المنهال الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، الجزائر، 2022، ص307.

ويتم بمقتضى هذا الحق<sup>1</sup>:

أ. **طلب التوضيحات والإستفسارات:** يمكن استعمال هذا الحق عند القيام بعملية التحقيق على الوثائق والتي تتم إنطلاقاً من المكتب في إطار التحقيق الخارجي عندما يعتمد المحقق إلى هذا النوع من التحقيق فإن مهلة ثلاثون (30) يوم تمنح للمكلفين بالضريبة من أجل التصريح بإجاباتهم ويمكن للمفتش طلب توفير كل الوثائق المحاسبية والبيانات التبريرية المتعلقة بالتصريحات من أجل إثبات صحة رقم الأعمال والنتائج المصرح بها.

ب. **حق المباشرة في التحقيق المعمق:** وهو الحق الممنوح للإدارة الجبائية من أجل إجراء كل أنواع التحقيقات المعمقة سواء تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

3. **حق المعاينة.**

نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من طرف الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش حيث يمكن للإدارة الجبائية في إطار ممارستها لحق الرقابة وبترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً بناء على طلب مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل وعند توفر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخص لأعاونها الذين لديهم على الأقل رتبة مفتش و المؤهلين قانوناً القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة<sup>2</sup>.

4. **حق استدراك الأخطاء .**

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية تسمح بإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضريبة، عندما يقدم لها المكلف بالضريبة عناصر غير كاملة أو خاطئة في تأسيس الضرائب المعنية، يتمثل هذا الحق في إعادة النظر في الإقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد<sup>3</sup> وفقاً لنص المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو في مكان فردها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول". كما نصت المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " يمكن 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". كما حدد المشرع الجبائي الأجل العام الذي يتقدم فيه عمل الإدارة الجبائية بأربع (04) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وكل إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه إثر التحقيق أما الأجل الاستثنائية يمكن أن تخص العمليات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة ولكن ذات تأثيرات

<sup>1</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص35.

<sup>2</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي-، مرجع سبق ذكره، ص84.

<sup>3</sup> عفاف بولحية وآخرون، أثر الرقابة في زيادة التحصيل الضريبي- دراسة حالة بمركز الضرائب بجبل-، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 07،

العدد 02، الجزائر، 2022، ص238.

مالية غير متقدمة محل الرقابة والتسوية يكون بعنوان السنوات المالية الغير متقدمة فقط<sup>1</sup>. ويمدد أجل التقادم المنصوص عليه بسنتين إذا ما قامت الإدارة بعد إثباتها أن المكلف قد استخدم طرق تدليسية برفع دعوة قضائية ضده<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

يهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلفين بالضريبة والأعوان المحققين، منح المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين الخاضعين للتحقيق الجبائي تتمثل في:

#### الفرع الأول: الضمانات السابقة لعملية التحقيق.

حتى قبل بدأ التحقيق الجبائي فإن المكلف بالضريبة يستفيد من مجموعة من الضمانات التي تحميه من أي تعسف من طرف الأعوان المحققين، من بين أهم الضمانات الممنوحة للمكلفين قبل بدأ عملية التحقيق الجبائي نذكر ما يلي:

##### 1. الإشعار بالتدقيق.

لا يمكن إجراء تحقيق في المحاسبة دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضع للرقابة الذي ينص على حقوقه وواجباته، على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة (10) أيام بعد استلام. 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 تلقائياً.

كما يمكن للمحقق القيام بمراقبة مفاجئة تهدف إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية في هذه الحالة ومع بداية عملية التحقيق يُسلم الإشعار بالتحقيق. لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليه سابقاً<sup>3</sup>. أما التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة فإن الأجل القانوني الأدنى الذي يمنح للمكلف بالضريبة لتسوية وضعيته هو (15) يوماً<sup>4</sup>.

##### 2. الاستعانة بمستشار.

لكل مكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من إختياره، خلال القيام بعمليات التحقيق، من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق بعين المكان، قبل التبليغ النهائي بإعادة التقييم (اجتماع قبل التبليغ

<sup>1</sup> محمد طالبي و مولود زايبي، فعالية الرقابة الجبائية النظرية والواقع -دراسة حالة مديرية الضرائب البلدية-، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 08، العدد 02، الجزائر، 2020، ص27.

<sup>2</sup> المادة 326، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص118.

<sup>3</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص 09.

<sup>4</sup> المادة 21-03، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص16.

النهائي) وكذا أثناء المحادثة إذا طلب المكلف بالضريبة المحقق معه التحكم كمسؤول أول للمصلحة التي يتبع لها أعوان التحقيق.

يمكن مناقشة اقتراحات إعادة التقويمات، وكذا الأسئلة المتعلقة بالواقع والقانون الذي أوضح عدم توافقه مع مصلحة التحقيق أو مشاركة النقاش الحضوري والشفوي الإختتام لأشغال التحقيق في عين المكان<sup>1</sup>. يؤدي عدم الإشعار بحق الإستعانة بمستشار إلى إبطال إجراءات الرقابة، كما يمكن للمكلف أيضا أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية وغياب المكلف لا يمنع من إجراء عملية الرقابة المفاجئة والتي تفقد من قيمتها في حال عدم إجرائها<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: الضمانات الممنوحة أثناء عملية التحقيق

#### 1. تحديد مدة التحقيق:

أ. التحقيق في المحاسبة: تحت طائلة بطلان الإجراءات، فإن مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية لا يجب أن تتعدى الأجل المحددة قانونا بحسب النشاط الممارس ورقم الأعمال المصرح به بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. والجدول أدناه يوضح ذلك<sup>3</sup>.  
الجدول رقم 10: آجال الرقابة في عين المكان أثناء التحقيق في المحاسبة.

المدة	المؤسسات	رقم الأعمال
ثلاثة أشهر	مؤسسات خدمية	أقل من: 1.000.000 دج.
	مؤسسات أخرى	أقل من 2.000.000 دج.
ستة أشهر	مؤسسات خدمية	أكبر من 1.000.000 دج وأقل من 5.000.000 دج
	مؤسسات أخرى	أكبر من 2.000.000 دج وأقل من 10.000.000 دج
تسعة أشهر	مؤسسات خدمية	أكبر تماما من 5.000.000 دج
	مؤسسات أخرى	أكبر تماما من 10.000.000 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على قانون الإجراءات الجبائية.

تمتد مهلة التحقيق في عين المكان في حالة وقوع قاهرة يتم إثباتها طبقا لأحكام القانون المدني، تمنع أعوان الإدارة الجبائية من القيام بالرقابة في عين المكان، في حدود الأجل الذي لم يتمكن فيه القيام بالرقابة ويمدد أيضا آجال التحقيق بسنة (01) عندما توجه الإدارة الجبائية طلب معلومات للإدارات الجبائية الأخرى في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص14.

<sup>2</sup> أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في إطار مدرسة دكتوراه، جامعة الجزائر 01، 2014، ص87.

<sup>3</sup> إلياس كشوي، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساته على الاقتصاد الوطني -حالة الجزائر-، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2009، ص128.

<sup>4</sup> المادة 20-05، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

ب. التحقيق المصوب في المحاسبة: طبقا لأحكام الفقرة 04 من المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب للمحاسبة في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02)<sup>1</sup>.

ج. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: لا يمكن أن يتجاوز التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مدة أقصاها سنة، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليم، وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الإقتضاء للمكلف بالضريبة بناء على طلب هذه الأخيرة، للرد على طلبات توضيح أو تبرير الأرصدة ومداخل الأرصدة في الخارج.

كما تمدد هذه الفترة إلى (30) يوما، وبالأجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب، عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل (30) يوما ابتداء من طلب الإدارة للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر لدى المكلف بالضريبة مداخل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج، وبسنتين في حالة وجود نشاط خفي أثناء المراقبة<sup>2</sup>.

## 2. النقاش الشفوي والحضوري.

يسمح التحقيق في عين المكان لعون التحقيق، أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بالضريبة موضع التحقيق أو ممثله القانوني، بهدف بدء حوار شفوي وحضوري مستمر خلال كل مدة التحقيق، وبالتالي يمكن طلب كل معلومات 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 والحوارية معه<sup>3</sup>.

## الفرع الثالث: ضمانات المكلف بعد التحقيق.

### 1. استحالة تجديد التدقيق.

بعد الإنتهاء من إجراءات التحقيق الجبائي الخاص بفترة معينة والخاص بمجموعة من الضرائب والرسوم أو بضريبة ورسم معين، وبعد إعلام المكلف المحقق في ملفاته الجبائية بنتائج التحقيق، بإستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خطأ خلال التحقيق، طبقا لأحكام المادتين 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه " لا يمكن للإدارة الجبائية أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم لنفس الفترة"<sup>4</sup>.

طبقا لما نصت عليه المادة 20-07 من قانون الإجراءات الجبائية فإن المراجعة تعتبر منتهية تمام تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا

<sup>1</sup> المادة 20 مكرر-03، المرجع السابق، ص15.

<sup>2</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص21.

<sup>3</sup> المرجع السابق، ص 15.

<sup>4</sup> المادة 20-08 والمادة 21-06، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص ص 13-17.

كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة<sup>1</sup>.

### 2. الحفاظ على السر المهني.

منح المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق الحق في الحفاظ على أسراره التجارية والجبائية إذ يعد هذا الحق من أهم الضمانات المخولة له، وبالتالي فإن المحققين والمفتشين الجبائيين ملزمين بالمحافظة على جميع أسرار المكلف بالضريبة، حتى بالنسبة للجان الطعن فقد ألزم القانون أعضائها بالحفاظ على السر المهني<sup>2</sup>.

يستفيد المكلف بالإضافة إلى الضمانات السابقة إلى ضمانات متعلقة بالتقويم تتمثل في<sup>3</sup>:

### 3. الإشعار بالتقويم.

بمعنى إعلام المكلف بالتقويم الجديد الذي قامت به الإدارة الضريبية، وقد نصت مختلف النصوص المتعلقة بأشكال الرقابة على ضرورة إعلام الكلف بنتائج التحقيق لا سيما إعادة التقويم، وذلك تحت طائلة بطلان العملية بكاملها.

### 4. الحق في الرد.

حتى يستطيع المكلف من الدفاع عن نفسه أمام الإدارة الجبائية منحه المشرع الحق في الرد على النتائج المتوصل إليها من طرف الإدارة الجبائية خلال عملية التحقيق، إذ يستطيع المكلف بالضريبة من خلال هذا الحق الرد على الإجراءات التي اتخذتها المصلحة المعنية. وقد ألزم المشرع على منح آجال للمكلف للرد على كل العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية في مواجهته، وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء المتخذ.

### 5. الحق في الطعن.

يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه، إذ يحق للمكلف بالضريبة الحصول على استدراك أو تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس الضريبة أو حسابها والاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي ويكون على مستوى الإدارة الضريبية أو المحكمة<sup>4</sup>. وقد حدد المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة إتباع طريقتين للطعن، الطريق الأول وهو التظلم أو الشكاية لدى المدير الولائي للضرائب أي الإجراء الإداري أمام الجهات المختصة وهي الإدارة الجبائية وهو طريق إجباري ومن ثم اللجوء إلى اللجان الإدارية الذي يعتبر إجراء اختياري أحدثه للمحافظة على توازن القوى بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، أما الطريق الثاني يتمثل في اللجوء الهيئات القضائية (المحكمة الإدارية كدرجة أولى ومجلس الدولة كدرجة ثانية) لعدم جدوى المسلك الأول نظرا لرفض الإدارة الجبائية

<sup>1</sup> المادة 20-07، المرجع السابق، ص14.

<sup>2</sup> وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، المجلد 11، العدد 02، 2017، ص291.

<sup>3</sup> محمد قلي وفهيمية بلول، مرجع سبق ذكره، ص 162، 163.

<sup>4</sup> فاتح أحمية و رجاء دوييس، مرجع سبق ذكره، ص575.

الاستجابة لطلب المكلف بشكل كلي أو جزئي أو لعدم اقتناع المكلف به، وفي هذه الحالة يفقد المكلف الحق في اللجوء إلى لجان الطعن إذا ما اختار ذلك<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: مراحل وإجراءات تنفيذ التحقيق الجبائي المعمق.

تمر عملية التحقيق الجبائي المعمق بجملة من الإجراءات والمراحل تختلف باختلاف نوع التحقيق المتبع، حيث نجد أن التحقيق في المحاسبة يمر بأربعة مراحل مهمة ابتداء من التحضير للتحقيق مروراً بفحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون ووصولاً إلى تبليغ النتائج وإنهاء عملية التحقيق وهذه المراحل لا تختلف عن مراحل التحقيق المصوب في المحاسبة، في حين أن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة تختلف مراحلها عن هاذين التحقيقين حيث يشمل التحضير للقيام بأعمال التحقيق من خلال البرمجة والبحث عن المعلومة الجبائية ومن ثم مباشرة التحقيق.

### المطلب الأول: مراحل تنفيذ التحقيق في المحاسبة.

إن المحقق خلال عملية التحقيق الجبائي ملزم بأن يتبع جملة من الإجراءات للتأكد من صحة التصريحات التي قدمها المكلفين بالضريبة. إذ أنه يتم إتباع هذه الإجراءات حسب نوع التحقيق المتبع.

### الفرع الأول: التحضير للتحقيق.

تخضع ملفات المكلفين بالضريبة لتحقيق داخلي شامل يتم من خلاله تحديد قائمة بالمكلفين الخاضعين للتحقيق والذين يتم انتقاءهم وفق جملة من الأسس والمعايير هي<sup>2</sup>.

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين والتي تعكس أهمية حجم النشاط الممارس.
- تكرار نتائج الخسارة والأرباح الضعيفة مقارنة بأهمية رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط الممارس.
- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاول.
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش المتعارف عليها في ممارسة النشاط المعتبر.
- استعمال الطرق التدلّيسية والمبيّنة ومعاينة المخالفات ذات الطابع الإقتصادي من طرف الأعوان المختصين والتي تنتهي بإعداد محضر معاينة قد يظهر مخافة جبائية.
- الزيادة السريعة والمذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو صاحب المهنة الحرة دون تطابق ذلك مع تصريحاته.
- كل توقيف للنشاط أو تصريح بالإفلاس يجب أن يقابله برمجة فورية للتحقيق الجبائي لتحديد خلفية مثل هذه التصريحات.

<sup>1</sup> عبد الرحيم لواج، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل، رسالة ماجستير، جامعة جيجل، 2016، ص 99.

<sup>2</sup> محمد فلاح، السياسة الجبائية (الأهداف والأدوات)، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2006، ص 190، 191.

- الاستفادة السابقة من المزايا والتحفيزات الجبائية.
  - تغيير مقرات الإقامة وتغيير المقرات الاجتماعية للمؤسسات والشركات.
- بعد إنتقاء مجموعة الملفات الخاضعة للتحقيق الجبائي يتم سحبها من مديرية الضرائب المسيرة لهذا الملف باعتبارها المصدر الأول لإحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة ثم يشرع المدقق بالقيام ببعض الأعمال التمهيديّة لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف والتأكد من نظام التصريحات من خلال فحص<sup>1</sup>:
- دراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة والضرائب على رقم الأعمال ومختلف الضرائب والرسوم الأخرى.
  - الإتصال بالجهات الخارجية التي لها علاقة بالمكلف من خلال ممارسة حق الإطلاع من أجل جلب المعلومات التي تساعد المراقب في عملية التحقيق.
  - قبل الشروع في إجراء أي عملية تحقيق في المحاسبة يجب إلزاما إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة. يستفيد المدقق في محاسبته على أجل أدناه عشرة (10) أيام للتضخيم ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار فيما يخص التحقيق في المحاسبة<sup>2</sup>.

#### الفرع الثاني: فحص المحاسبة من حيث الشكل:

تتمثل الرقابة الشكلية للمحاسبة في المعاينة المادية للوثائق الموضوعية للتحقيق، وتكون المحاسبة صحيحة من حيث الشكل إذا إستوفت الشروط التالية:

#### 1. المحاسبة يجب أن تكون منتظمة.

- تكون المحاسبة تامة ومنتظمة إذا تضمنت مجموعة الوثائق والدفاتر المبيّنة في المادتين 09 و12 من القانون التجاري وممسوكة وفق لقواعد النظام المحاسبي المالي حيث إنتظام المحاسبة يتمثل في<sup>3</sup>:
- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة.
  - كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثبات مؤرخة وممضى عليها من طرف المسؤول عن العملية.
  - يجب مسك المحاسبة بعناية وبدون تحريف.
  - يجب أن تمسك العملة الوطنية مع احترام مبدأ القيد المزدوج.

#### 2. المحاسبة يجب أن تكون صادقة.

حسب هذه الخاصية يجب أن تعكس المحاسبة صدق الوضعية الإقتصادية الحقيقية للمؤسسة أي أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة، فعلى العون المحقق أن

<sup>1</sup> عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2003)، رسالة ماجستير، جامعة تلمسان، 2011، ص125.

<sup>2</sup> المادة 20-04، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص11.

<sup>3</sup> نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص70.

يتأكد إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة، وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في دفتر اليومية بالمقارنة مع ميزان الجرد، الدفاتر المساعدة، اليومية المساعدة كيومية المشتريات ويومية المبيعات<sup>1</sup>.

### 3. المحاسبة يجب أن تكون مقنعة.

تكون مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، إذ يجب على المكلف أن يبرر التسجيلات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق حقيقية ووثائق جرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن وتبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصلات الصندوق ووصلات التسليم<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: فحص المحاسبة من حيث المضمون.

خلال هذه المرحلة يقوم المحقق بدراسة معمقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير وحسابات النتائج<sup>3</sup>.

#### 1. المراقبة من خلال المعطيات المحاسبية.

مراقبة المعطيات والمعاملات المحاسبية تعتمد أساس على العناصر التي لها تأثير مباشر على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي المشتريات والمخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات<sup>4</sup>.

أ. مراقبة المشتريات: إن عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حساب المشتريات يمكن تصنيفها إلى:

➤ تضخيم المشتريات: يتجه المكلف إلى تضخيم المشتريات بهدف تخفيض الربح الخام والربح الصافي، يتم إكتشاف هذه التلاعبات تحت عدة أشكال:

- التسجيل المتكرر للفواتير الأصلية والفواتير النسخة.
- تسجيل مشتريات وهمية.
- تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين.
- تسجيل في جانب المدين لحساب مشتريات الإستثمارات المكتسبة، وآلات المعدات، نفقات الصيانة الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركاء.

تستعمل هذه الطريقة عادة من قبل المكلفين الذين لا يستطيعون إخفاء رقم أعمالهم.

➤ تخفيض المشتريات: إن عملية تخفيض المشتريات يصاحبها انخفاض في الإيرادات وهذا النوع من الغش الضريبي يمكن أن يظهر تحت عدت أشكال تمثلت في:

- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.

<sup>1</sup> المرجع السابق ، ص70.

<sup>2</sup> عائشة بن عثمان، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي- دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، 2019، ص105.

<sup>3</sup> عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص127.

<sup>4</sup> إلياس كشاوي، مرجع سبق ذكره، ص132.

- مشتريات مخفية تحت شكل مصاريف عامة ومسجلة في حساب تكلفة أخرى.
- أخطاء مادية وعمدية.
- مشتريات تمت تحت تعريف وهوية وهميتين.
- مشتريات دون فواتير.
- مشتريات تمت بالتجزئة.

يمكن إكتشاف الغش في المشتريات المفوترة من خلال الفحص الدقيق للفواتير، ولكن من الصعب إكتشاف إذا كانت هذه السلعة مشتريات دون فاتورة بالإعتماد على فحص المحاسبة فقط.

**ب. مراقبة المبيعات:** إن أكثر التلاعبات المحاسبية التي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات يمكن تصنيفها في:

- بيع بدون فاتورة.
- تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات.
- نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التحويل وأنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهملات.
- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين للمبيعات.
- عدم التسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الخاصة.

## 2. مراقبة حسابات الميزانية.

يعمل المحقق على مراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية حسب التسلسل المحدد من طرف النظام المحاسبي المالي<sup>1</sup>:

- أ. **أصول الميزانية:** هي مجموعة الإهلاكات والإستخدامات التي تملكها المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة.
  - **الإستثمارات:** وهي تتمثل في حسابات الصنف (02) حسب النظام المحاسبي المالي، يجب على المحقق أثناء تدقيق هذا الصنف من الحسابات التركيز على:
    - الوجود الفعلي والمادي للإستثمارات عن طريق فحص بطاقات تقييم هذه الإستثمارات.
    - التأكد من أن هذه الإستثمارات ملك للمؤسسة وذلك من خلال فحص الوثائق الإثباتية لإكتساب أو إنشاء العقارات.
    - مراقبة معدلات الإهلاك ومدى قانونيتها أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من طرف القانون الجبائي.
  - **المخزونات:** وهي حسابات الصنف (03) مثل البضائع مواد ولوازم...، يعمل المحقق على مراجعة عناصر المخزونات من خلال:
    - التأكد من أن المبلغ المسجل في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجل في الفواتير.

<sup>1</sup> نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مرجع سبق ذكره، ص 71، 72.

- فحص إذا ما كانت التسجيلات المحاسبية الموجودة في دفاتر الموردين والزبائن تتطابق مع دفاتر المؤسسة.
- التأكد من تحقق المعادلة: مخزون أول المدة + مشتريات = مخزون آخر المدة + مبيعات ومطابقته مع مخزون يوم التدخل.
- **الحقوق:** هي حسابات الصنف (04) كالبנק والصندوق، يعمل المحقق على التأكد من صحة هذه الحسابات بالإعتماد على:
- مقارنة الرصيد المستخرج من الحسابات البنكية والبريدية لدى المؤسسة مع حسابات البنك أو البريد المعلنة.
- متابعة جميع التسبيقات مع طلب تبريرها خاصة إذا كانت نقدا.
- مراجعة حساب الصندوق ومجموع المقبوضات نقدا يوميا والتأكد من أن رصيد الصندوق موجب.
- ب. **خصوم الميزانية:** هي مجموعة مصادر الأموال المحضرة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة، وتتكون من صنفين.
- **الأموال الخاصة:** تتكون من عدة حسابات من بينها حسابات رأس المال، الاحتياطات ومؤونات الخسائر، ويتم فحص هذه الحسابات عن طريق التأكد من:
- الزيادة والتخفيضات الحاصلة على رأس المال محققة بصفة قانونية.
- الإحتياطات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف قد أعيد إدماجها في حسابات الأرباح لتخضع للضريبة لاحقا.
- المؤونات غير المبررة والتي تستعملها المؤسسة لتضخيم التكاليف.
- **الديون:** وهي إلتزامات المؤسسات الناتجة عن علاقتها مع الغير، حيث أن المحقق يعمل على التأكد من صحة هذه الحسابات عن طريق:
- التحقق من مصدرها مهما كان نوعه فيجب تبريرها بعقد موثق للدين يبيّن قيمته ومدّته.
- التأكد من أن القروض الممنوحة للمؤسسة ليست وهمية وهذا بمطابقة الحسابات بالفواتير والكشوفات.

### 3. فحص حسابات التسيير والنتائج

- أ. **فحص حسابات التسيير.** بعد القيام بمراقبة حسابات الميزانية، يتوجب على المحقق مراقبة صحة الكتابات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسيير والنتيجة هي التكاليف والإيرادات.
- **حسابات التكاليف:** يقوم المحقق بفحص مختلف هذه الحسابات من بينها:
- حسابات البضاعة المستهلكة بهدف تحقيق القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة.
- حساب نفقات المستخدمين للتأكد من أن كل المبالغ المدفوعة هي فعلا لأشخاص عاملين بالمؤسسة.

- حسابات النفقات المالية للتحقق من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة ناتجة فعلا عن القروض المقدمة لها من المؤسسات المالية.
  - حسابات الإيرادات: على المحقق فحص ومراقبة مختلف هذه الحسابات مثل:
    - حسابات مبيعات البضاعة والإنتاج المباع بمراقبة الوثائق من فواتير البيع والمخزون الحقيقي وكذا التسديد من طرف الزبون.
    - حساب الإنتاج المخزن وهذا مجرد ما هو داخل المخزن ومقارنتها بما هو مصرح به من قبل المؤسسة.
    - حساب الخدمات المقدمة وهذا بمراقبة فاتورة الخدمة والثلث المقبوض لإجراء المقارنة بينها.
- ب. فحص حسابات النتائج.

يهدف المراقب من خلال مراقبة حسابات النتائج إلى معرفة القيمة المضافة وهامش الربح الخاص بالمؤسسة وتغييراتها خلال فترة المراقبة لمعرفة وضعية المؤسسة والحالة المالية لها، قصد اكتشاف المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو بنتيجة خسارة والتأكد من صحة الوضعية المالية لهم<sup>1</sup>.

الفرع الرابع: تبليغ النتائج وإنهاء عملية التحقيق الجبائي.

#### 1. التبليغ الأولي.

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق في المحاسبة فإنه يجب على الإدارة بتبليغ النتائج لمكلفين بالضريبة، وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقييم، كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظة المكلف بالضريبة<sup>2</sup>. عن طريق تبليغ موسى به مع وصل إستلام، ويجب أن يكون مفصلا بشكل كاف ومعلل، ويذكر فيه أنه له الحق في أن يستعين بمستشار من إختياره، وله أجل ثلاثين (30) يوما من أجل إرسال موافقته، وصياغة ملاحظته.

#### 2. التبليغ النهائي.

بعد إنقضاء آجال إستلام رد المكلف على التبليغ الأولي، يقوم المحقق بتحرير التبليغ النهائي حيث يجب أن يكون مفصل، كما يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائي ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معاملات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة<sup>3</sup>. بعد ذلك يشرع المحققين في إصدار الأوردة أو الجداول الضريبية متضمنة قيمة الضرائب المسترجعة والغرامات المطبقة على المكلف.

<sup>1</sup> عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص132.

<sup>2</sup> المادة 42، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص132.

<sup>3</sup> المادة 02-07، المرجع السابق، ص13.

### 3. كتابة التقرير النهائي.

هو الملف الذي عن طريقه ينهي المحقق مهمته في التحقيق ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام، والمبالغ، التي تسمح بالتأكد من إحترام الإجراءات وتقييم نتائج المراقبة، كما يجب وبشكل إلزامي أن يرفق تقرير التحرير بالوثائق التالية<sup>1</sup>:

- حالة مقارنة الميزانية.
  - كشف المحاسبة.
  - نسخة من الإشعار بالتقويم.
  - نسخة من رد المكلف.
  - الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب الحقوق والعقوبات المثبتة.
- المطلب الثاني: مراحل وإجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

تتمثل عملية سير هذا التحقيق في عملية التحضير من خلال برمجة ملفات الخاضعين لهذا التحقيق إضافة إلى الأعمال الأولية له من خلال سحب الملف الجبائي للمكلف والبحث عن المعلومة الجبائية ومن ثم مباشرة التحقيق.

#### الفرع الأول: التحضير لعملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

تتمثل هذه العملية في البرمجة من أجل اختيار المكلفين الخاضعين لهذا التحقيق فضلا عن الأعمال الأولية قبل مباشرة التحقيق.

#### 1. برمجة المكلفين الخاضعين للتحقيق واختيار الملفات.

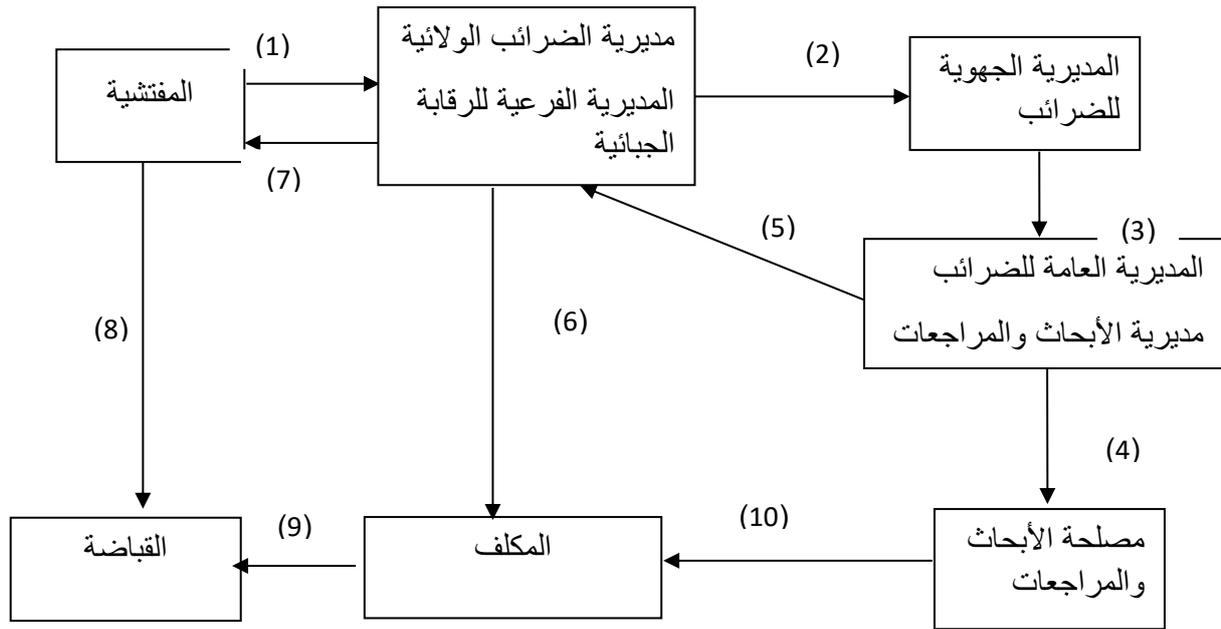
قبل نهاية كل سنة يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين الذين من المحتمل أن يخضعوا للتحقيق المعمق بعد دراسة كاملة لكل ملفات المكلفين، وبعد ذلك ترسل القائمة المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليميا من أجل دراستها، وتعد مديرية الضرائب الولائية قائمة نهائية والتي ترسلها إلى رئيس مكتب المراقبة الجبائية من أجل تنفيذها وترسل نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب والإعلام وهي بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية من أجل المصادقة عليها<sup>2</sup>.

والشكل الموالي يوضح إجراءات اختيار المكلفين الذين سيخضعون للتحقيق المعمق

<sup>1</sup> نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مرجع سبق ذكره، ص80، 81.

<sup>2</sup> أحلام بن صفي الدين، مرجع سبق ذكره، ص46.

الشكل رقم 09: إجراءات اختيار المكلفين الخاضعين للتحقيق المعمق.



المصدر: نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مرجع سبق ذكره ص134.

- (1): اقتراح ملفات المكلفين الخاضعين للمراقبة في المفتشية ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب.
- (2): ارسال قائمة برنامج المراقبة إلى المديرية الجهوية للضرائب.
- (3): ارسال قائمة برنامج المراقبة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات من أجل الموافقة.
- (4): تنفيذ قائمة برنامج المراقبة عن طريق مصلحة الأبحاث والمراجعات.
- (5): تنفيذ برنامج المراقبة عن طريق المديرية الولائية المديرية الفرعية للرقابة.
- (6): تنفيذ برنامج المراقبة لدى المكلفين عن طريق نيابة مديرية الرقابة الجبائية.
- (7): إعداد الجداول بعد تقرير المراقبة.
- (8): إرسال الجداول إلى القباضة للحصول.
- (9): تسديد الحقوق والعقوبات من طرف المكلفين.
- (10): تنفيذ المراقبة لدى المكلفين.

## 2. الأعمال الأولية للمراقبة.

تتمثل هذه الأعمال في معرفة المعلومات المرتبطة بالمكلف سواء بسحب ملفه أو طلب معلومات من مصادر خارجي.

### أ. سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف.

يقوم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية بتقديم طلب "سحب الملف الجبائي" الخاص بالمكلف بالضريبة من

مفتشية الضرائب التابع لها، موضحا فيه نوعية المراقبة المراد التحقيق فيه<sup>1</sup>.

ويكون فحص الملف الجبائي لغرض<sup>2</sup>:

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب.
- التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل.
- استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات، لمحات التجارية).
- تدقيق إن كان الخضوع للضريبة قد احتوى مجمل المداخل وذلك بفحص كشوفات الضريبة، ونسخ الانذارات المطلوبة من المكلف.

ب. البحث عن المعلومة الجبائية لدى الغير.

يقوم العون المحقق بطلب معلومات جبائية لدى جل الهيئات أو المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة مثل البنوك والمصارف لمعرفة قيم الأرصدة وتطور حركاتها، المحافظات التجارية (الموردين والزبائن) هيئات الضمان الاجتماعي وباقي الإدارات العمومية الأخرى بأجل الحول على معلومات وتوضيحات يعتمد عليها في التحقيق<sup>3</sup>.

الفرع الثاني: مباشرة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

بعد الانتهاء من مرحلة التحضير للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة تنطلق عمليات هذا التحقيق وفق المراحل الآتية:

### 1. الإشعار بقيام أعمال التحقيق المعمق.

لا يمكن البدء في إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار الاستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في وضعيته الجبائية ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ الاستلام يجب أن يحتوي الإشعار بالتحقيق موضوع التحقيق وأن يشير صراحة وتحت طائلة بطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو<sup>4</sup>.

### 2. البحث عن المعلومة الجبائية.

تعتبر من أهم المهام التي يقوم بها المحققون ودعامة أساسية لتنفيذ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية وبالأخص إذا ما جمعت المعلومات بشكل سليم واستغللت استغلالا ذكيا، مما يؤدي بها إلى توفير معطيات

<sup>1</sup> مليكة حمادي ونصيرة موسى، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب والغش الضريبي -دراسة شخص طبيعي لدى مفتشية الضرائب لولاية سيدي بلعباس-، مجلة المشكاة في الاقتصاد والتنمية والقانون، المجلد 01، العدد 06، 2017، ص121.

<sup>2</sup> سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2015، ص125.

<sup>3</sup> أحلام بن صفي الدين، مرجع سبق ذكره، ص47.

<sup>4</sup> المادة 21-4، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص16.

أساسية هامة عن المكلفين بالضريبة تمكن الإدارة الضريبية من استغلالها أثناء قيام المحقق بمهامه وهي ذات مصداقية لكونها تجمع من مصادر خارجة عن المكلف<sup>1</sup>.

أ. بطاقة وضعية ممتلكات المكلف.

وهي استمارة تحدد فيها الممتلكات المكتسبة (عقارات، منقولات) والحسابات البنكية المفتوحة وكل معلومة متعلقة بوضعية ممتلكات الشخص وترسل إلى المكلف مع اشعار بالمراقبة مع منحه أجل رد كاف من أجل التصريح بممتلكاته بشكل دقيق وكامل، ويمكن للمحقق أن يكمل ملئ الاستمارة بكل معلومة أو مؤشر يمكن أن يفيد المحقق من أجل تقدير الدخل المصرح به، ويمكن أيضا أن يتمتع كليا أو جزئيا عم ملئ هذه البطاقة لأن هذه البطاقة ليس لها طابع اجباري وفي هذه الحالة على المحقق أن يتحصل على المعلومات المرغوبة باللجوء إلى طلبات التبرير والتي لها طابع اجباري<sup>2</sup>.

ب. طلب التبريرات والتوضيحات.

عند البدء في تنفيذ عملية التحقيق المعمق يمكن للمحققين طلب توضيحات أو تبريرات متعلقة بالوضعية الجبائية للمكلف بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي، وفي حالة رفض الرد من طرف المكلف بالضريبة يمكن اللجوء إلى التبرير التلقائي<sup>3</sup>.

➤ **طلب التبريرات:** تلتمسها الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق في احدى الحالات التالية<sup>4</sup>:

- فيما يتعلق بوضعيته المالية.
- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، حيث تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف بالضريبة المحقق معه يتمتع بمداخل معتبرة مقارنة مع تلك المصرح بها فانه بإمكانه في هذه الحالة أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بالضريبة بعين الاعتبار، إلا أنه باستطاعته هذا الأخير أن يبرر بأن المبالغ المستعملة ليست بمداخل محصلة من الضريبة وبأنها ليست صادرة عن عمليات التدليس.

➤ **طلب التوضيحات:** تلتمسها الإدارة الجبائية لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات، وتخص أي نقطة واردة في التصريح<sup>5</sup>.

أ. طلبات كشوفات الربط وبطاقة المعلومات.

تهدف طلبات كشوف الربط وبطاقة المعلومات إلى مراقبة وتكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء مهمته ويجب أن تحرر بشكل واضح حتى تمكن الهيئات والمؤسسات المراسلة من الرد

<sup>1</sup> فاطمة زعزوعة، مرجع سبق ذكره، ص 166.

<sup>2</sup> مصطفى عوادي ويوسف زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 74، 75.

<sup>3</sup> نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مرجع سبق ذكره، ص 138.

<sup>4</sup> ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

<sup>5</sup> المرجع السابق، ص 19.

عليها بشكل صحيح<sup>1</sup>.

ب. البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق التدخل في عين المكان.

في حالة ما إذا كانت إجراءات بطاقة المعلومات للمكلف وكشوفات الربط غير كافية في معرفة الوضعية المالية للمكلف، يجب القيام بجملة من الإجراءات الميدانية التي تعتبر عملية أساسية لتحديد الفرق في حجم ضريبة المكلف على الدخل الإجمالي والمتمثلة في<sup>2</sup>:

- استغلال المعلومات المتعلقة بالحساب الجاري للشريك.
- اقتطاعات تمت من قبل مستغل مؤسسة فردية.
- مختلفة التحركات المالية وأرصدة الحسابات البنكية للمكلف، وحتى المتعلقة بأفراد عائلته والمؤسسات التي يسيرها من أجل الفحص التكميلي للكشف عن مصادر أخرى للدخل.
- اللجوء إلى مصالح البحث على المستوى المركزي أو الجهوي.

3. مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

تنص المادة 21-4 من قانون الإجراءات الجبائية على "...تحت طائلة بطلان فرض الضريبة لا يمكن أن تمتد مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في الفقرة 3 أعلاه أو تاريخ تسليمه".

إن المشرع الجبائي كان واضحا وصارما في تحديده لمدة المراقبة المعمقة، إذ لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تمتد هذه المدة لأكثر من سنة، وإذا ما تعدت فترة الرقابة المعمقة لأكثر من سنة ابتداء من تاريخ استلام إشعار المراقبة يقع التحقيق تحت طائلة البطلان، وبهذا نجد أن المشرع لم يضع أي معيار للتمييز بين الأشخاص الخاضعين للضريبة محل الرقابة المعمقة ويرجع ذلك إلى طبيعة التحقيق في حد ذاته لكونه ينص على دخل المكلف بالضريبة مهما كانت قيمة الدخل الذي يتلقاه، ومهما كان مصدره.

<sup>1</sup> نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مرجع سبق ذكره، ص 137.

<sup>2</sup> أحلام بن صفي الدين، مرجع سبق ذكره، ص 49.

### خلاصة الفصل.

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل، توصلنا إلى أن التحقيق الجبائي بمختلف أشكاله يعتبر أنجح وأهم وسيلة قانونية تستخدمها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وصدق التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والعمل على اكتشاف الأخطاء وتصحيحه بهدف ضمان مصلحة الخزينة العمومية من خلال استرجاع الحقوق المتهرب منها.

ونظرا لأهمية التحقيق الجبائي تم إنشاء هيكل وأجهزة إدارية مختصة والتي بواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي، وقد منح المشرع الجبائي للإدارة الضريبية عدة سلطات وصلاحيات بغية تنفيذ مختلف عمليات التحقيق، وبالمقابل ولمنع تعسف الإدارة الجبائية واستغلالها للسلطات الممنوحة لها عمد المشرع الجبائي لحماية المكلف بالضريبة من خلال منحه جملة من الضمانات.

ومن خلال تطرقنا لمراحل وإجراءات التحقيق الجبائي المعمق سواء تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، نستنتج أن هذه الإجراءات واضحة ودقيقة تسمح بإجراء هذا التحقيق بشفافية بالنسبة للأعوان المحققين والحفاظ على مصلحة الخزينة العمومية وأسترجاع المبالغ المتهرب منها، أو بالنسبة للمكلف المحقق معه لأنها تسمح له بالتعرف على كل الإجراءات التي تمكنه من الدفاع عن حقوقه إضافة إلى الحصول على معلومات كافية تساعد في تقييم وضعيته الجبائية وتقادي كل عبء ضريبي مستقبلا.

**الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في  
تعزيز الإيرادات الجبائية**

**المبحث الأول: تقديم المديرية العامة للمضرائب**

**المبحث الثاني: مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في دعم حصيلة الرقابة الجبائية**

**المبحث الثالث: واقع مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في حصيلة إيرادات الجبائية العادية**

بعد الانتهاء من الجانب النظري للموضوع، والذي تناولنا فيه مختلف الجوانب النظرية المرتبطة بالتحقيق الجبائي المعمق والإيرادات الجبائية، ولكون التحقيق الجبائي أداة قانونية مهمة في مكافحة عملية الغش والتهرب الجبائي والذي يسمح بإسترجاع حصيلة من الحقوق المتهرب منها من طرف المكلف بالضريبة وهذه الحصيلة بدورها تؤثر في دعم الحصيلة الجبائية والإيرادات الجبائية للدولة. لذلك وتدعيما للدراسة النظرية سنحاول من خلال الدراسة التطبيقية إبراز مدى مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية في الجزائر. لهذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي:

المبحث الأول: تقديم المديرية العامة للضرائب.

المبحث الثاني: مساهمة التحقيق المعمق في دعم حصيلة الرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: واقع مساهمة التحقيق المعمق في حصيلة إيرادات الجباية العادية.

### المبحث الأول: تقديم المديرية العامة للضرائب.

مع مطلع التسعينات شهدت الجزائر جملة من التطورات أدت إلى إصلاحات في معظم القطاعات الاقتصادية، وباعتبارها الإدارة الجبائية طرف معني فقد باشرت في ورشة العصرية على نطاق واسع بهدف إعادة هيكلة مصالحا والتشريعات المنظمة لها وتبسيط إجراءاتها وتحسين أدائها، سعيا لتطوير آليات الرقابة الجبائية وتدعيمها في مكافحة التهرب الضريبي.

### المطلب الأول: نشأة المديرية العامة للضرائب.

تأتي المديرية العامة للضرائب في قمة الجهاز الجبائي الجزائري، باعتبارها أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني لكونها تشرف على مختلف الهيئات والمصالح الجبائية المركزية والخارجية وفق تنظيم محدد ودقيق، ومكلفة بإدارة النظام الضريبي والتحكم في كل جوانبه من التشريع والتنظيم إلى تنفيذ خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر المصدر الرئيسي لخزينة الدولة بعد المحروقات، إذ تتمثل الغاية الرئيسية للمديرية العامة للضرائب في الإطلاع بمهامها كإدارة فعالة وموضوعية لتطلعات المكلفين بالضريبة<sup>1</sup>.

تم إنشاء المديرية العامة للضرائب سنة 1990 بموجب المرسوم التنفيذي (90-190) نتيجة للإصلاحات التي قامت بها الجزائر بغية تطوير الإدارة الجبائية، كما تمت إعادة هيكلة الإدارة الجبائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم (98-228) المؤرخ في 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية من خلال عدة إصلاحات تنظيمية تهدف في مجملها إلى عصرية الإدارة الجبائية والسعي إلى تسيير أحسن لإيرادات الجبائية وإجراءات الرقابة<sup>2</sup>.

بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 364-07 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية تم إعادة هيكلة المديرية العامة للضرائب وكلفت بما يأتي<sup>3</sup>:

- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية.
- ضمان التدابير الضرورية لإعداد الوعاء وتصفية وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الجبائية، وكذا تحصيل الرسوم والرسوم شبه الجبائية والموارد الأخرى.
- تعريف وتبسيط الإجراءات الجبائية المتعلقة بتسيير الوعاء والرقابة وبالتحصيل وبالمنازعات الضريبية.
- إنجاز البرامج الاستراتيجية للعصرية، وضمان تنفيذها.
- تطوير ونشر النظام المعلوماتي وإنشاء واجهات وأدوات الاتصال.

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 98.

<sup>2</sup> بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 107.

<sup>3</sup> المديرية العامة للضرائب، نشأة المديرية العامة للضرائب، على الموقع الإلكتروني <http://www.MFdgi.gov/dz> تم الإطلاع عليه بتاريخ 2023/05/07 على الساعة 10:30.

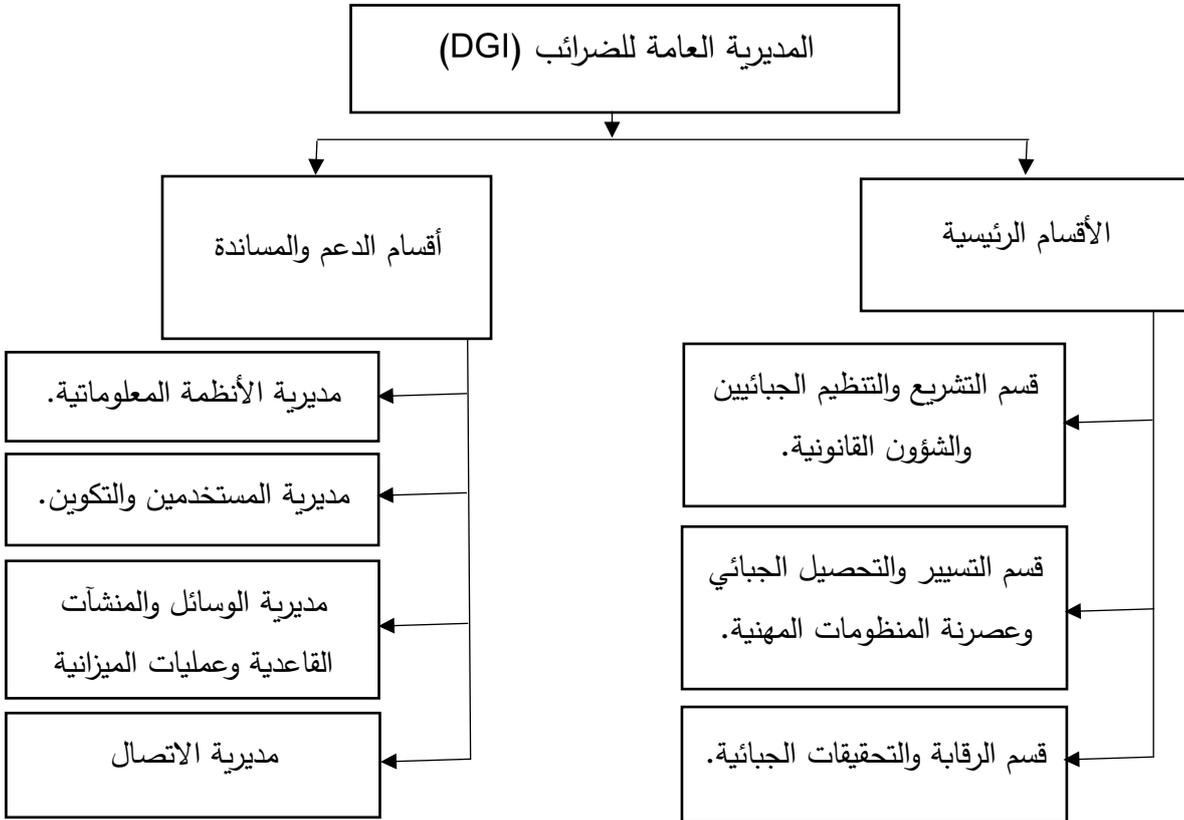
## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

- ضمان التحكم في المشاريع المرجعية في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال.
- الإشراف على تحضير الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقات الدولية التي تشمل على أحكام جبائية والتفاوض بشأنها.
- تنفيذ الإجراءات اللازمة لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين.
- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بمختلف أنواع الضرائب والحقوق والرسوم.
- وضع أدوات التحليل ومراقبة التسيير لمردودية ونجاعة المصالح الجبائية.
- السهر على تحسين العلاقات بين المصالح الجبائية والمكلفين بالضريبة.

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب

تتكون المديرية العامة للضرائب من ثلاث أقسام رئيسية وأربع أقسام للمساعدة والدعم كما يوضحها الشكل الموالي<sup>1</sup>.

الشكل رقم 10: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب.

<sup>1</sup> المديرية العامة للضرائب، نشأة المديرية العامة للضرائب، على الموقع الإلكتروني <http://www.MFdgi.gov/dz> تم الاطلاع عليه بتاريخ 2023/05/09 الساعة 22:30.

1. قسم التشريع والتنظيم الجبائين والشؤون القانونية.

يكلف على الخصوص بما يأتي:

- تنفيذ السياسة الجبائية ووضع التدابير التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الجبائي.
  - إعداد وتنسيق تدابير قوانين المالية والنصوص التطبيقية المتعلقة بها.
  - المساهمة في دراسة وإعداد والتفاوض بخصوص مشاريع الاتفاقات والمعاهدات الجبائية الدولية، والسهر على تطبيقها.
  - السهر على التطبيق السوي للتشريع والتنظيم الجبائين في معالجة قضايا المنازعات.
- يتكون من ثلاث (03) مديريات:

أ. مديرية التشريع والتنظيم الجبائين.

وقد أوكلت لها المهمات التالية:

- القيام بإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الطابع الجبائي.
- إعداد المشاريع التمهيدية لقوانين المالية والنصوص التطبيقية المتعلقة بها.
- القيام بكل الدراسات والتحليل المتعلقة بالمادة الجبائية.
- إنجاز دراسات حول الأنظمة الجبائية التحفيزية.

ب. مديرية العلاقات الجبائية الدولية:

كلف هذه المديرية بما يأتي:

- المساهمة في دراسة وإعداد والتفاوض بخصوص مشاريع المعاهدات والاتفاقيات الجبائية الدولية.
- التكفل في الإطار الجبائي بالمسائل المتعلقة بتطبيق ومتابعة الامتيازات الجبائية الممنوحة للتمثليات الديبلوماسية والقنصلية وتسوية الخلافات الناجمة عن تطبيق الاتفاقيات والمعاهدات الجبائية الدولية.
- ضمان وتنسيق نشاطات التعاون الدولي الثنائي والمتعدد الأطراف.

4. مديرية المنازعات الجبائية:

وقد كلفت بـ:

- ضمان تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما في معالجة قضايا المنازعات المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم.
- السهر على حسن سير عمل لجان الطعن وتقييم نشاطاتها.
- تقييم أعمال المصالح في مجال المنازعات والطلبات الولائية.
- متابعة معالجة المنازعات المعروضة على الجهات القضائية.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

والشكل أدناه يوضح تقسيم المديرية في قسم التشريع والتنظيم الجبائيين والشؤون القانونية:

الشكل رقم 11: الهيكل التنظيمي لقسم التشريع والتنظيم الجبائيين والشؤون القانونية.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب.

### 2. قسم التسيير والتحصيل الجبائي وعصرنة المنظومات المهنية.

يكلف بما يأتي:

- تحديد وتبسيط الإجراءات الجبائية المتعلقة بتسيير الوعاء والتحصيل.
- ضمان متابعة نشاط المصالح فيما يتعلق بجبائية الأشخاص والشركات وكذلك الجبائية العقارية.
- ضمان التكفل العملي بجبائية المحروقات وتلك المتعلقة بالنشاط المنجمي.
- إعداد استراتيجية عصرنة المنظومات والإجراءات المهنية للمديرية العامة للضرائب قصد تسهيل إدماجها الإعلامي.

ويتكون من ثلاث (3) مديريات:

أ. مديرية التسيير الجبائي:

يكلف بما يأتي:

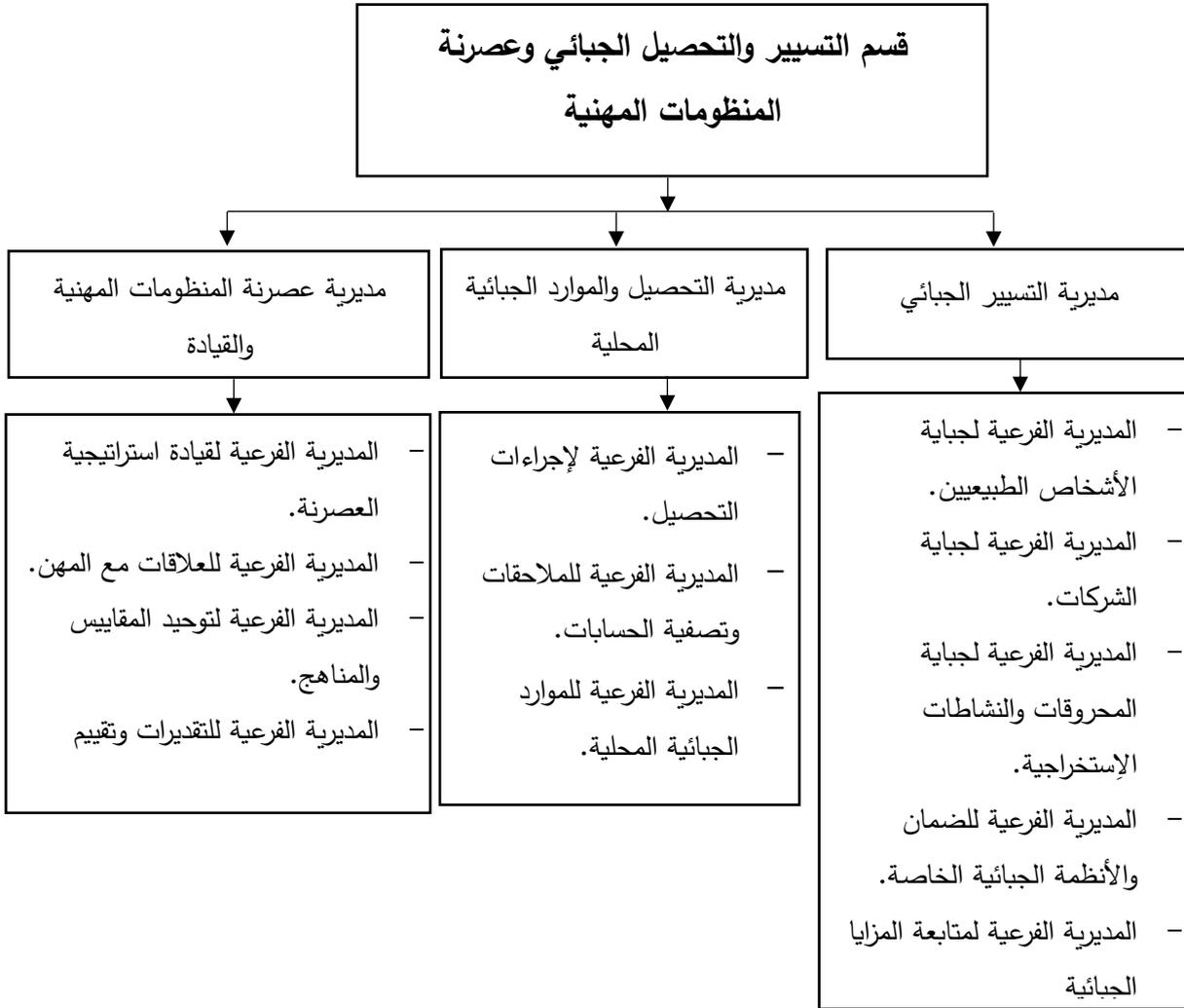
## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

- تحديد وتبسيط الإجراءات الجبائية وتصميم ومتابعة العمليات المتعلقة بالوعاء وتصفية الضرائب والرسوم المتعلقة بالجبائية المباشرة والجبائية على الرسوم على رقم الأعمال.
  - تنشيط وتحليل وتقييم نشاط المصالح الخارجية، لاسيما نتائج الأعمال المتعلقة بالإحصاء والرقابة الشكلية للتصريحات.
  - ضمان التكفل على المستوى العملي بالمجال المتعلق بالجبائية على المحروقات وتلك المتعلقة بالنشاط المنجمي.
  - متابعة ومراقبة وتقييم تطبيق التشريعات والتنظيمات التي تسيّر مختلف الضرائب والرسوم.
  - القيام بمتابعة الأجهزة المتعلقة بالأنظمة التفضيلية وتقييمها الدوري.
- ب. مديرية التحصيل والموارد الجبائية المحلية:**  
وتكلف على الخصوص بما يأتي:
- إنجاز إجراءات التحصيل الودي والقسري للضريبة وباقي الرسوم والمواد الأخرى.
  - تحديد، بالاتصال مع المديرية العامة المكلفة بالمحاسبة، كفيات التكفل بجداول وسندات الإيرادات وسندات التحصيل وأي سند إداري يثبت مستحقات الخزينة العمومية وتحديد كفيات التسجيل المحاسبي للمواد المتكفل بها من طرف قابضي الضرائب.
  - متابعة تصفية الحسابات وإعداد الملخصات الدورية المتعلقة بمستوى وشروط تحصيل الجبائية المخصصة للجماعات المحلية.
- ج. مديرية عصرنه المنظومات المهنية والقيادة:**  
وتكلف على الخصوص بما يأتي:
- تحديد استراتيجية عصرنه المنظومات والإجراءات المهنية قصد تسهيل إدماجها الإعلامي وضمان إدارة التغيير في إطار مشاريع العصرنه.
  - ضمان التفاعل بين الهياكل المهنية والمصالح التقنية لدعم الاحتياجات الوظيفية.
  - تنسيق وتوجيه الإجراءات لتوحيد أساليب وطرق التسيير.
  - إجراء الدراسات المتعلقة بالتنظيم والصلاحيات وتحديد الاختصاص التقني والإقليمي للمصالح الجبائية وإعداد النصوص التنظيمية ذات الصلة.
  - جمع وتركيز وتفسير المعلومة الإحصائية الجبائية والشبه الجبائية.
  - إدارة وتقييم نظام التسيير عن طريق مؤشرات النجاح.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

والشكل الموالي يوضح تقسيم المديرية في قسم التسيير والتحصيل الجبائي وعصرنة المنظومات المهنية

الشكل رقم 12: الهيكل التنظيمي لقسم التسيير والتحصيل الجبائي وعصرنة المنظومات المهنية.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب.

### 3. قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية.

ويكلف على الخصوص بما يأتي:

- تحديد وتبسيط الإجراءات المتعلقة بالرقابة والتحقيقات الجبائية.
- تصميم استراتيجيات مكافحة الغش والتهرب الجبائيين وكذا تنفيذها.
- ضمان متابعة نشاطات الرقابة الجبائية وتقييم نتائجها.

يتكون من مديريتين (2):

أ. مديرية الرقابة الجبائية:

وتكلف على الخصوص بما يأتي:

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

- وضع القواعد الإجرائية والمعايير المؤطرة لمختلف عمليات الرقابة الجبائية وضبط البرنامج السنوي المتعلق به.
- متابعة شروط إنجاز عمليات الرقابة والمراجعة الخاصة بمحاسبة المؤسسات والشركات والمؤسسات المماثلة.
- متابعة عمليات المراقبة على الوثائق والرقابة المكانية للمداخل والأملاك وتقييم نتائجها.

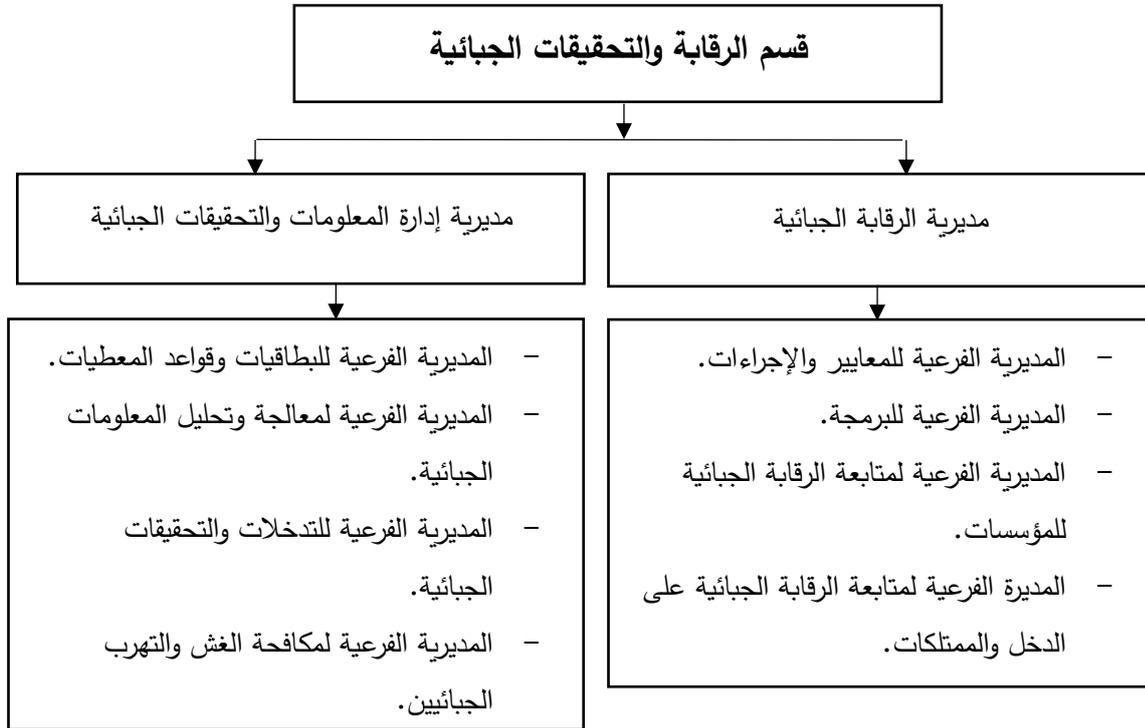
### ب. مديرية إدارة المعلومات والتحقيقات الجبائية:

وتكلف على الخصوص بما يأتي:

- التنسيق مع المصالح الأخرى للمديرية العامة للضرائب في مهام جمع المعلومات الضريبية المنجزة في إطار ممارسة حق الاطلاع.
- إنشاء قواعد البيانات المتعلقة بالامتلاكات والدخل والأنشطة ومعالجتها، والسهر على تحيينها وكذا الاطلاع عليها من طرف المصالح المستعملة.
- إجراء ومتابعة التحقيقات ذات الطابع الجبائي، لاسيما تلك المنجزة في إطار ممارسة حق التحقيق وحق المعاينة والتلبس الجبائي.
- تحديد الإجراءات التي تحكم أساليب الشروع في التحقيقات 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.
- إنجاز بطاقات وصفية للطرق وتيارات الغش المكتشفة دولياً، واقتراح وتنفيذ التدابير المتعلقة بمكافحة الغش والتهرب الضريبيين.

والشكل الموالي يوضح تقسيم المديرية في قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية:

الشكل رقم 13: الهيكل التنظيمي لقسم الرقابة والتحقيقات الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب.

الفرع الثاني: أقسام المساندة والدعم.

### 1. مديرية الأنظمة المعلوماتية.

أوكلت لها المهام التالية:

- ضمان تناسق النظام المعلوماتي مع الاستراتيجية الشاملة ومتطلبات مهن المديرية العامة للضرائب.
  - إدماج التطورات التكنولوجية الجديدة المسجلة في هذا المجال ضمن النظام المعلوماتي.
  - ضمان الأمن والتسيير العمليتين للأنظمة التطبيقية والمنشآت القاعدية والشبكة مع إمداد المستعملين بالدعم والمساندة.
  - إعداد ونشر سياسة الأمن لضمان سلامة المعطيات، تأمين الولوج إلى التطبيقات والتجهيزات وتوفير الخدمات للمستعملين وللمكلفين بالضريبة.
- وتتكون من أربع (4) مديريات فرعية:

أ. المديرية الفرعية للدراسات والتطويرات.

وقد كلفت بـ:

- ضمان عمرانية الأنظمة المعلوماتية من خلال وضع إطار هندسي ذي صلة.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

- القيام بالدراسات في إطار تطورات الهندسة الوظيفية والتقنية المرسومة وتقييم ملائمة إدماج آخر التطورات التكنولوجية.
  - القيام بتطوير التطبيقات التي تستجيب لحاجيات مصالح المديرية العامة للضرائب.
  - تحرير، بناء على الاختيارات الاستراتيجية التي تم اتباعها، المصطلحات المرجعية المتعلقة بالخصوصيات التقنية للاحتياجات المقتناة والمنجزة للحلول البرمجية.
  - ب. المديرية الفرعية للحوكمة وأمن الأنظمة المعلوماتية.  
وكلفت بما يأتي:
    - تحديد المخطط الاستراتيجي لتكنولوجيات الإعلام للمديرية العامة للضرائب ومطابقته مع الاستراتيجية الشاملة المسطرة.
    - تسيير حقبة مشاريع النظام المعلوماتي وتحديد المعايير والمناهج المطبقة عليه.
    - السهر على تطبيق مبادئ الحوكمة للنظام المعلوماتي من خلال إعداد لوحات تحكم.
    - ضمان أمن وموثوقية الأنظمة المعلوماتية من خلال تعريف ووضع السياسة الأمنية ذات الصلة.
  - ج. المديرية الفرعية للاستغلال ونشر الحلول.  
وتم تكليفها بالمهام التالية:
    - تحديد وصيانة الإجراءات العملية لاستغلال الأنظمة التطبيقية.
    - الإشراف على أنشطة النشر للتطبيقات الجديدة أو التي تتعلق بتطوير التطبيقات الموجودة.
    - السهر على سير الأنظمة التطبيقية بصيانتها وظيفيا وتقنيا وضمان الدعم للمستعملين وللمكلفين بالضريبة.
  - د. المديرية الفرعية للتجهيزات والشبكة والصيانة.  
وتكلف على الخصوص بما يأتي:
    - تحديد النصوص المرجعية المتعلقة باقتناء التجهيزات المعلوماتية وعقود الصيانة تحسبا لتطور النظام المعلوماتي.
    - في مجال منشآت الأنظمة والشبكات.
    - ضمان سير وصيانة التجهيزات المعلوماتية والسهر على أمنها.
    - ضمان استمرارية خدمة التطبيقات والدعائم من خلال وضع نظام نجدة واستئناف النشاطات بعد انقطاع الخدمات.
2. مديرية المستخدمين والتكوين:  
أوكلت لها المهمات التالية:  
- تسيير المستخدمين ومتابعتهم وتقييمهم.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

- تصميم برامج التكوين وتحسين المستوى ومتابعة تنفيذها وتقييمها.
- تحديد وإعداد نظام تسيير المسار المهني والكفاءات.
- وتتكون من ثلاث (3) مديريات فرعية:

### أ. المديرية الفرعية للمستخدمين.

كلف ب:

- تسيير المستخدمين وضمان المتابعة والتقييم.
- انشاء الهيئات الاستشارية ولجان الخدمات الاجتماعية للهيكل التابعة للمديرية العامة للضرائب.
- مسك بطاقة مركزية للموظفين الخاضعين للعقوبات التأديبية والتكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية للمستخدمين.

### ب. المديرية الفرعية للتكوين وتحسين المستوى.

وتكلف على الخصوص بما يأتي:

- إحصاء احتياجات التكوين المعبر عنها من طرف الهيكل وإعداد برامج التكوين الأساسي وتحسين مستوى المستخدمين.
- متابعة تنفيذ برامج تكوين المستخدمين.
- إقامة وتطوير علاقات التعاون والتبادل للبرامج البيداغوجية والمراجع والمعلومات مع مؤسسات وهيئات التكوين.

### ج. المديرية الفرعية لتثمين الكفاءات ومتابعة المسار المهني.

وتكلف على الخصوص بما يأتي:

- تحديد وتخطيط تسيير الموارد البشرية والتحكم في تعدادات المستخدمين.
- إجراء دراسات استشرافية حول تطور الاحتياجات والمهن والمهارات.
- اقتراح وإنجاز الأطر المرجعية للمهن والتخصصات المهنية والمسارات الوظيفية مع الهيكل الأخرى.

### 3. مديرية الوسائل والمنشآت القاعدية وعمليات الميزانية:

أوكلت لها المهمات التالية:

- ضمان استغلال وصيانة المنشآت القاعدية وتجهيزات الإدارة الجبائية.
- دراسة وصياغة عقود التجهيز وتمويل المصالح.
- إعداد توقعات الميزانية والسهر على تنفيذ الاعتمادات الممنوحة.
- تقييم احتياجات المصالح وإدارة وسائل التسيير وضمان صيانة المنشآت القاعدية.
- التكفل بقضايا المنازعات المتعلقة بالصفقات والاتفاقيات المبرمة.

وتتكون من ثلاث (3) مديريات فرعية:

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

### أ. المديرية الفرعية للوسائل العامة.

من المهام التي أوكلت لها ما يلي:

- التكفل بمتابعة تسيير وصيانة العتاد والأثاث وكذا مباني مصالح الإدارة الجبائية.
  - تسيير مخزون المطبوعات الجبائية، بالتعاون مع المصالح الخارجية، ومركزة الاحتياجات والطلبات، وضمان تسيير وحفظ الأرشيف.
  - مسك أمانة لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض المتعلقة بالصفقات العمومية، وتقديم عقود التجهيز والتسيير أمام اللجنة المختصة.
  - دراسة الطعون المودعة أمام لجنة الصفقات والنزاعات المتعلقة بالصفقات والاتفاقيات المبرمة.
- ### ب. المديرية الفرعية للمنشآت القاعدية والتجهيزات.

وقد كلفت بما يأتي:

- إحصاء احتياجات الإدارة الجبائية بعنوان المنشآت القاعدية والتجهيزات.
- ضمان التحكم في مشاريع ومتابعة إنجاز برامج المنشآت.
- التكفل باستغلال وترميم وصيانة المنشآت والتجهيزات.
- ضمان سلامة الموظفين والمعدات داخل المنشآت.

### ج. المديرية الفرعية لعمليات الميزانية.

كلفت بـ:

- إعداد توقعات الميزانية.
- تسيير الاعتمادات المالية للمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.
- ضمان توزيع الاعتمادات المالية الممنوحة للمصالح الخارجية والتكفل بالمتابعة، وتقييم استعمالها.

### 4. مديرية الاتصال:

وتكلف على الخصوص بما يأتي:

- دراسة واتخاذ الإجراءات المناسبة الرامية لتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.
- وضمان تنفيذها الفعال من قبل جميع المصالح.
- إعداد ونشر الوثائق التي تهدف إلى نشر التشريعات والتنظيمات الجبائية تجاه المواطن ومستخدمي المديرية العامة للضرائب.

- إعداد ونشر المعلومات والآراء تجاه المكلفين بالضريبة المتعلقة بحقوقهم والتزاماتهم في مجال الجبائية.
- وتتكون من مديرتين (2) فرعيتين:

### أ. المديرية الفرعية للاتصال.

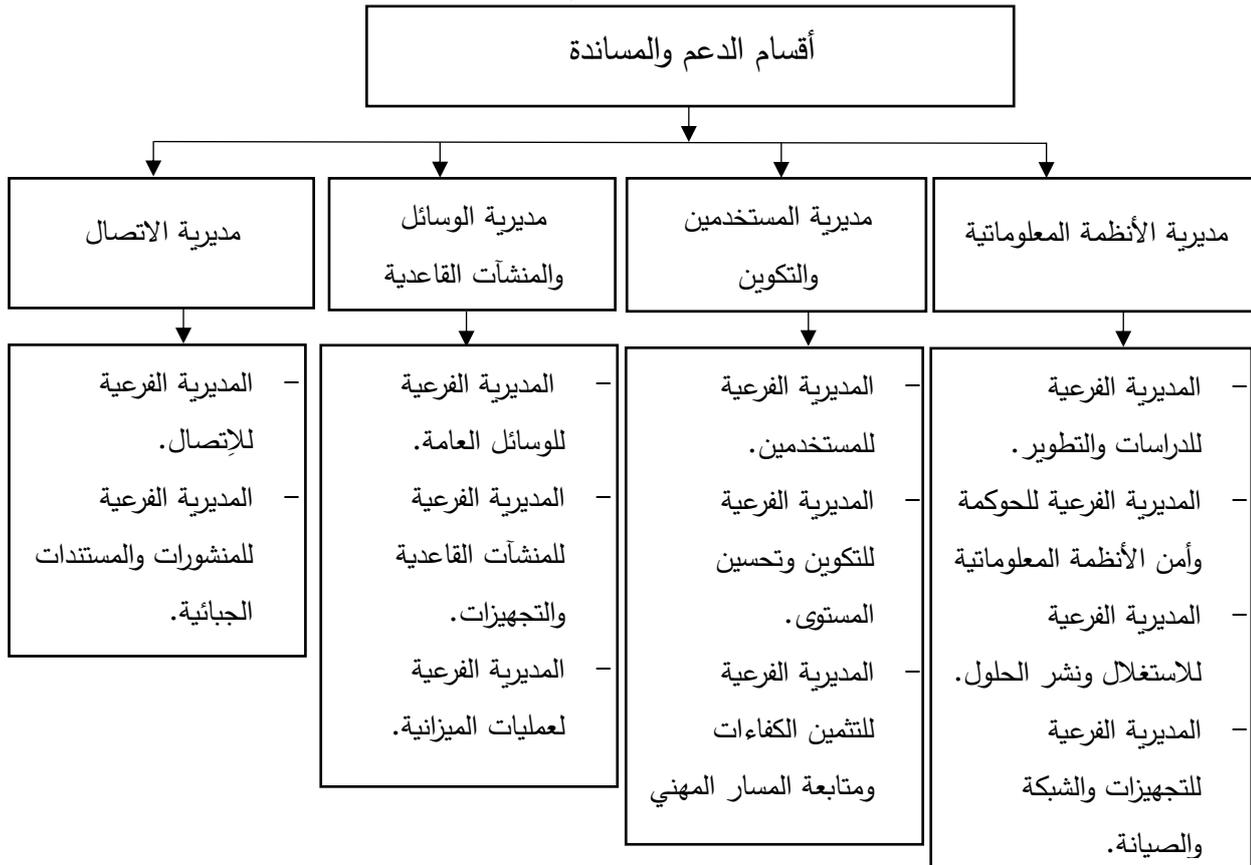
وتكلف على الخصوص بما يأتي:

- إعداد ونشر المعلومات والإعلانات الموجهة للمكلفين بالضريبة لتذكيرهم بحقوقهم والتزاماتهم الجبائية.

- إعداد برنامج شرح المعلومات بالاتصال مع مصالح الإدارة الجبائية من خلال عمليات إعلامية بعقد ملتقيات ولقاءات.
- دراسة التدابير اللازمة التي ترمي إلى تحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، والسهر على تنفيذها الفعلي من قبل جميع المصالح.
- ب. المديرية الفرعية للمنشورات والمستندات الجبائية.
- كلفت بما يأتي:
- ضمان تحيين كل النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالجباية والسهر على توافرها لدى المصالح.
- إعداد ونشر الوثائق الرامية إلى شرح التشريع والتنظيم الجبائيين تجاه المكلفين بالضريبة والمصالح الجبائية.
- السهر على التكفل على مستوى المصالح العملياتية بالطلبات التوجيهية أو التوضيحية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

والشكل الموالي يوضح تقسيم المديريات في أقسام الدّعم والمساندة

الشكل رقم 14: الهيكل التنظيمي لأقسام الدّعم والمساندة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب.

إضافتا إلى الأقسام المذكورة أعلاه فإن المديرية العامة للضرائب تشمل أيضا:

- مفتشية عامة للمصالح الجبائية يحكمها نص قانوني خاص.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

- أربع مديري دراسات تابعة لديوان المدير العام للضرائب.

**المبحث الثاني: مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في دعم حصيللة الرقابة الجبائية.**

لقد خول المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية الحق في ممارسة مختلف أنواع التحقيقات الجبائية على التصريحات المودعة والمكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة من أجل استرجاع حقوقها الجبائية بهدف مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

نتيجة للقيام بمختلف أنواع التحقيقات الجبائية المعمقة وتحصيل الحقوق المستحقة تساعد هذه الأخيرة في دعم حصيللة الرقابة الجبائية ولو بنسبة قليلة، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث، من خلال بيان تطور حصيللة الرقابة الجبائية ومكوناتها في الجزائر إضافة إلى مساهمة التحقيق المعمق في دعم حصيللة الرقابة الجبائية.

**المطلب الأول: حصيللة الرقابة الجبائية في الجزائر.**

يمكن توضيح حصيللة الرقابة الجبائية للفترة 2018/2012 من خلال الجدول الآتي:

**الجدول رقم 11: تطور حصيللة الرقابة الجبائية للفترة 2018/2012.**

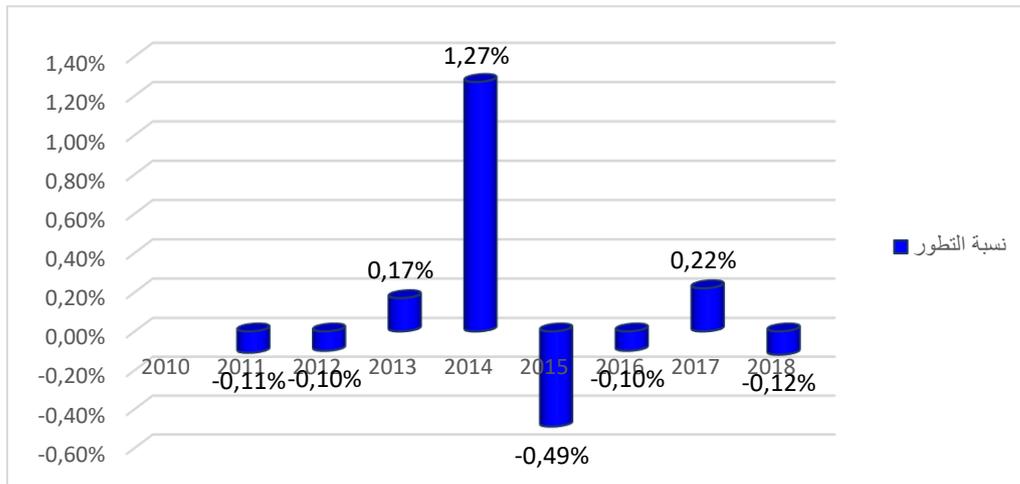
الوحدة: مليار دينار جزائري

السنوات	البيان	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011
	حصيللة الرقابة الجبائية	78.7	89.5	73.5	81.7	162.0	71.3	61.0	67.8
	نسبة التطور	%-0.12	%0.22	%-0.10	%-0.49	%1.27	%0.17	%-0.10	-

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على احصائيات المديرية العامة للضرائب.

والشكل المولي يوضح أكثر تطور حصيللة الرقابة الجبائية في الجزائر.

**الشكل رقم 15: تطور حصيللة الرقابة الجبائية للفترة من 2012 الى 2018.**



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الجدول.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن حصيلة الرقابة الجبائية في تذبذب طول سنوات الدراسة إذ لم تتعدى 100 مليار دينار إلا مرة واحدة حيث بلغت 162 مليار دينار وذلك سنة 2014، وأن لا يوجد تطور إيجابي كبير في نسبة حصيلة الرقابة الجبائية إذ لم تتجاوز 1.5% حيث سجلت سنة 2012 انخفاض في نسبة التطور قدرت بـ 0.11% مقارنة بسنة 2011 ثم ارتفعت نسبة التطور إلى 0.17% سنة 2013 لتسجل سنة 2014 نسبة 1.27% كأعلى نسبة خلال فترة الدراسة لتعود وتنخفض سنة 2015 إلى 0.49% ويستمر هذا الانخفاض في التطور حتى سنة 2017 لترتفع نسبة التطور مقارنة بسنة 2016 إلى 0.22%، وهذا راجع لعدم قدرة نظام الرقابة الجبائية في الجزائر على إسترجاع المبالغ الضائعة بسبب ظاهرتي التهرب والغش الضريبين، ويفسر هذا عدم قدرة نظام الرقابة الجبائية في مكافحة هاتين الظاهرتين المنتشرتين بشكل كبير في المجتمع الضريبي ولجوء المكلفين للتلاعب والتحايل في تصريحاتهم مستغلين الثغرات الموجودة في القانون الجبائي نتيجة لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه.

### الفرع الثاني: مصادر حصيلة الرقابة الجبائية.

تتكون حصيلة الرقابة الجبائية من مساهمة مختلف التحقيقات المنصوص عليها في القانون الجبائي يمكن إبرازها في الجدول الموالي.

### الجدول رقم 12: مكونات حصيلة الرقابة الجبائية للفترة 2018/2012.

الوحدة مليار دينار جزائري.

البيان السنوات	حصيلة الرقابة الجبائية	حصيلة التحقيق في المحاسبة	حصيلة التحقيق المصوب في المحاسبة	حصيلة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	حصيلة الرقابة على الوثائق	حصيلة الرقابة الشكلية
2011	67.8	34.2	1.4	1.6	26.2	4.4
2012	61.0	31.4	0.1	0.1	24.2	4.1
2013	71.3	36.3	1.5	1.5	26.9	4.7
2014	162.0	126.4	2.1	2.1	26.2	5.1
2015	81.7	37.6	4.5	4.3	29.5	5.8
2016	73.5	29.4	2.8	2.8	30.2	6.3
2017	89.5	52.3	1.4	1.4	28.2	6.3
2018	78.7	36.2	2.2	2.2	31.7	7.1

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

تتكون حصيلة الرقابة الجبائية في الجزائر من خمسة أشكال رئيسية قسمت إلى رقابة داخلية تشمل الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، ورقابة خارجية تضم التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة. من خلال الجدول وبملاحظة حصيلة هذه الأشكال نجد أن مبالغ التحقيق في المحاسبة والرقابة على الوثائق هي الأكثر مساهمة في حصيلة الرقابة الجبائية مقارنة بالأشكال الأخرى التي سجلت مبالغ منخفضة خاصة التحقيق المصوب والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

**المطلب الثاني: مساهمة حصيلة التحقيق في المحاسبة في دعم حصيلة الرقابة الجبائي للفترة.**

ويمكن إبراز نسبة مساهمة حصيلة هذا التحقيق في حصيلة الرقابة الجبائية من خلال الجدول أدناه.

**الجدول رقم 13: نسبة مساهمة التحقيق في المحاسبة في حصيلة الرقابة الجبائية للفترة 2012-2018.**

الوحدة: مليار دينار جزائري.

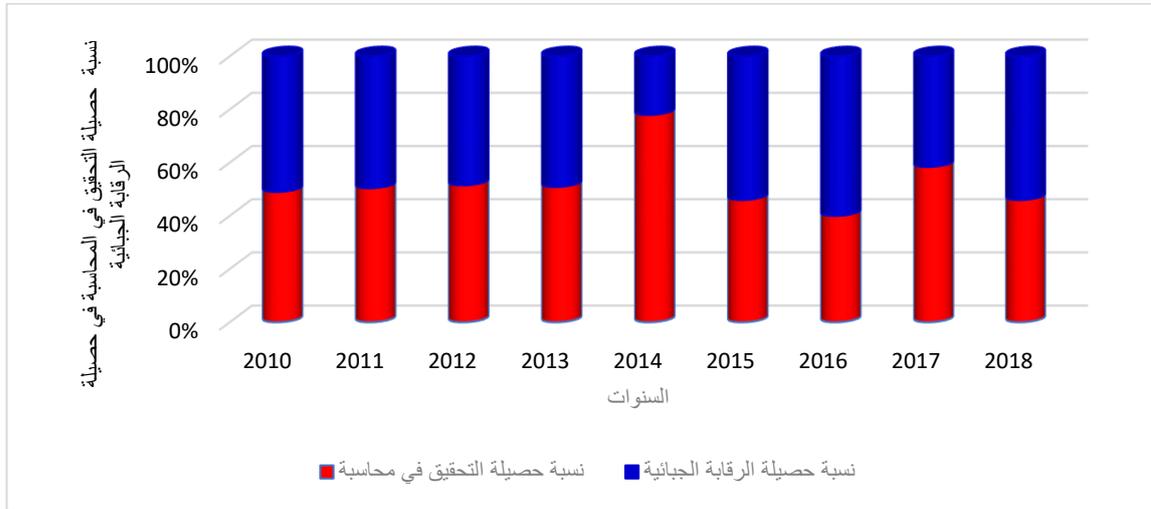
البيان السنوات	عدد الملفات	حصيلة التحقيق في المحاسبة (1)	حصيلة الرقابة الجبائية (2)	نسبة مساهمة (2/1)	نسبة التطور
2011	1444	34.2	67.8	50.4%	-
2012	1682	31.4	61.0	51.5%	1.1%
2013	1809	36.3	71.3	50.9%	-0.6%
2014	2357	126.4	162.0	78%	27.1%
2015	2358	37.6	81.7	46%	-32%
2016	2042	29.4	73.5	40%	-6%
2017	1968	52.3	89.5	58.4%	18.4%
2018	2089	36.2	78.7	46%	-12.4%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب.

والشكل الموالي يوضح أكثر نسبة حصيلة مساهمة التحقيق في المحاسبة في إجمالي حصيلة الرقابة الجبائية.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

الشكل رقم 16: نسبة مساهم حصيلة التحقيق في المحاسبة في حصيلة الرقابة الجبائية للفترة 2012-2018.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالإعتماد على الجدول.

اعتمادا على الجدول نلاحظ أن عدد الملفات الخاضعة للتحقيق في المحاسبة لم تعرف تطورا ملحوظا خلال سنوات الدراسة، ماعدا سنتي 2014 و2015 وهذا راجع إلى نقص الإمكانيات البشرية المكلفة بإنجاز هذا النوع من التحقيق، وبالرغم من الثبات النسبي في عدد الملفات المحقق فيها إلا أن التحقيق في المحاسبة يمثل أهم مكون للحصيلة الإجمالية حيث يشكل نسبة تفوق 50% في حصيلة الرقابة الجبائية حيث بلغت نسبة مساهمته 78% سنة 2014 كأعلى نسبة بمبلغ 126.0 مليار دينار ناتج عن ادراج 2375 ملف للتحقيق ليكون هذا أكبر مبلغ ساهم به التحقيق في المحاسبة في حصيلة الرقابة الجبائية ويمكن تفسير هذا بكفاءة الأعوان القائمين بهذا التحقيق وتحكمهم في تقنيات المحاسبة وقدرتهم على كشف الأخطاء والتلاعبات في الدفاتر والسجلات للمكلفين، أما باقي سنوات الدراسة فقد شهدت اضطراب في نسبة المساهمة حيث كانت النسبة سنة 2012 تقدر بـ 51.5% لتتخفف بمعدل 0.6% سنة 2013. كما نلاحظ تدني حصيلة التحقيق في المحاسبة في السنوات الأربعة الأخيرة رغم ارتفاع عدد الملفات المحقق فيها حيث انخفضت بنسبة 32.2% بين سنتي 2014 و2015 على الرغم من تساوي عدد الملفات المحقق بها الأمر الذي يفسر وجود عوامل أخرى تتحكم في حصيلة الرقابة الجبائية كحجم وعدد الأخطاء المرتكبة. وهذا التحقيق مهم جدا في نظام الرقابة الجبائية إذ تظهر أهميته من خلال مساهمته الكبيرة في إجمالي الحصيلة ويفسر اعتماد النظام الرقابي الجزائري على هذا النوع من التحقيق من أجل محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين كونه تحقيق شامل ومعمق يمس أربع سنوات متقدمة يتم ممارسته من قبل فرق تختص في التحقيق مقارنة بأنواع التحقيق الأخرى.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

المطلب الثالث: مساهمة حصيلة التحقيق المصوب في دعم حصيلة الرقابة الجبائية للفترة.

إن التحقيق المصوب في المحاسبة من أشكال الرقابة حديثة الظهور التي ضمها المشرع إلى أشكال الرقابة الجبائية. وهي كالأشكال الأخرى تساهم في حصيلة الرقابة الجبائية.

يمكن توضيح نسبة هذه المساهمة من خلال الجدول والشكل الاتيان

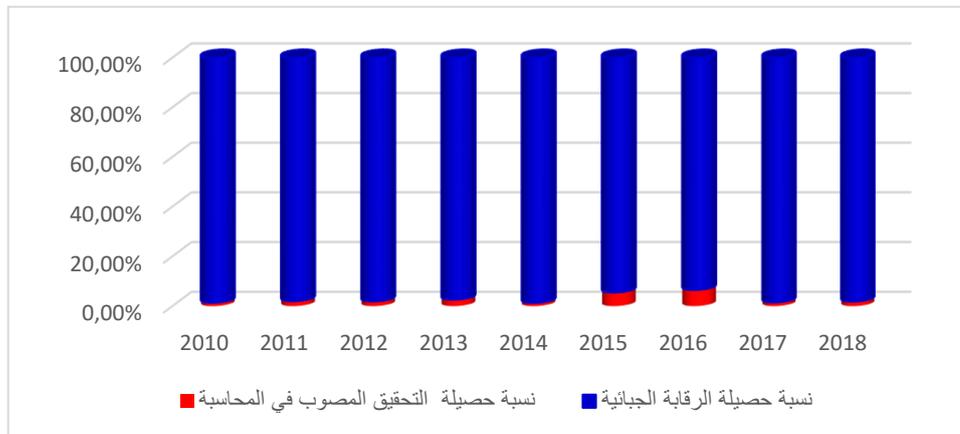
الجدول رقم 14: مساهمة حصيلة التحقيق المصوب في المحاسبة في حصيلة الرقابة الجبائية للفترة 2012-2018.

الوحدة: مليار دينار جزائري.

البيان السنوات	عدد الملفات	حصيلة التحقيق المصوب في المحاسبة (1)	حصيلة الرقابة الجبائية (2)	نسبة مساهمة (2/1)	نسبة التطور
2011	586	1.4	67.8	%2.06	-
2012	561	1.2	61.0	%1.97	%-0.09
2013	571	1.9	71.3	%2.66	%0.69
2014	612	2.2	162.0	%1.36	%-1.3
2015	594	4.5	81.7	%5.51	%4.15
2016	621	4.8	73.5	%6.53	%1.02
2017	617	1.3	89.5	%1.45	%-5.8
2018	553	1.5	78.7	%1.9	%0.04

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب.

الشكل رقم 17: نسبة مساهمة حصيلة التحقيق المصوب في المحاسبة في حصيلة الرقابة الجبائية للفترة 2012/2018.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الجدول

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب منخفضة جدا مقارنة مع الملفات المدرجة في التحقيق في المحاسبة حيث تمحور عدد الملفات بين 503 و612 ملف. وبالرغم من أن الهدف الأساسي من إنشاء هذا التحقيق السماح للمصالح الجبائية بالرفع من عدد عمليات الرقابة مع التخفيض من عدد المعاينة بعين المكان لقصر مدة التحقيق ولتميزه بطابع التصويب والمرونة حيث يتم توجيهه إلى سنوات معينة وضريبة معينة إلا أن نسبة مساهمة هذا التحقيق في دعم حصيلة الرقابة الجبائية ضعيفة جدا ، ومنذ بداية تطبيقه الفعلي سنة 2010 إلى غاية سنة 2014 عرف تذبذب في نسبة المساهمة إذ لم تتجاوز 2.66% وذلك سنة 2013 بمبلغ قدره 1.9 مليار دينار، لتعود هذه النسبة للارتفاع خلال سنتي 2015 و2016 حيث قدرت بـ: 5.51% و6.53% على التوالي سجلت كأعلى نسبة مساهمة لهذا التحقيق في حصيلة الرقابة الجبائية.

يرجع هذا الانخفاض الشديد في حصيلة التحقيق المصوب في المحاسبة إلى حداثة هذا النوع من التحقيق عدم كفاءة الأعوان المحققين ونقص عدد الملفات المدرجة في التحقيق.

### المطلب الرابع: مساهمة حصيلة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في دعم حصيلة الرقابة الجبائية

لهذا النوع من التحقيق الجبائي المعمق حصة في حصيلة الرقابة الجبائية يمكن توضيح نسبة المساهمة من خلال الجدول أدناه.

### الجدول رقم 15: نسبة مساهمة حصيلة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في حصيلة الرقابة الجبائية للفترة 2012-2018.

الوحدة: مليار دينار جزائري.

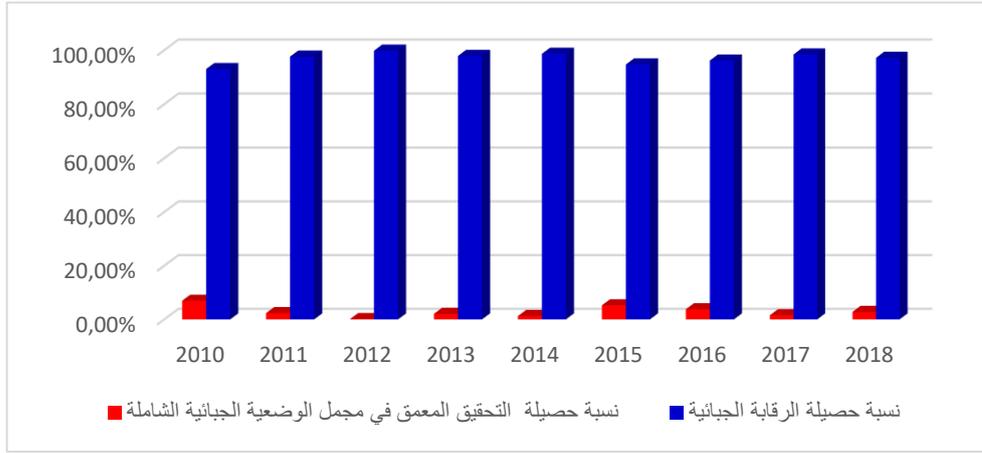
البيان السنوات	عدد الملفات	حصيلة التحقيق المعمق في مجملة الوضعية الجبائية الشاملة (1)	حصيلة الرقابة الجبائية (2)	نسبة مساهمة (2/1)
2011	204	1.6	67.8	-
2012	18	0.1	61.0	0.16%
2013	299	1.5	71.3	2.10%
2014	347	2.1	162.0	1.30%
2015	99	4.3	81.7	5.26%
2016	231	2.8	73.5	3.81%
2017	176	1.4	89.5	1.56%
2018	197	2.2	78.7	2.80%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

والشكل الموالي يوضح نسبة مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في الإجمالي حصيللة الرقابة الجبائية.

الشكل رقم 18: نسبة مساهمة حصيللة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في حصيللة الرقابة الجبائية للفترة 2012-2018.



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتامدا على الجدول.

استنادا لنتائج الجدول رقم نلاحظ أن نسبة مساهمة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة قليلة جدا إذ سجلت سنة 2015 أعلى نسبة مساهمة قدرت ب: 5.26% بحصيللة 4.35.9 مليار دينار أما سنوات الدراسة الأخرى فنلاحظ تراجع كبير في حصيلته والتي تأثر سلبا على نسبة مساهمته في حصيللة الرقابة الجبائية إذ تراوحت بين 1% و 3% وهذا راجع إلى عدد الملفات المحقق فيها حيث طول سنوات الدراسة لم تتعدى 396 ملف كما شهدت سنة 2012 حالة استثنائية في عدد الملفات فكانت 18 ملف على المستوى الوطني هذا ما يعكس ضعف نسبة مساهمة هذا التحقيق في حصيللة الرقابة الجبائية والتي قدرت ب: 0.16% كأقل وأضعف نسبة خلال سنوات الدراسة، ويعود هذا النقص في عدد الملفات إلى حجم العمل والوقت الذي يتطلبه هذا التحقيق الجبائي المعمق .

وعليه يمكن القول بأن هذا النوع من التحقيق هو الأقل مردودية مقارنة بالأنواع الأخرى وهذا راجع إلى توسع وتشعب هذا التحقيق إذ يمس الحياة الشخصية للمكلف، وعدم برمجة ملفات للخضوع لهذا التحقيق، كما يعود السبب إلى توسع السوق الموازي وانعدام مما يصعب على الإدارة الجبائية ضبط الحقوق الجبائية الواجب استرجاعها.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

### المبحث الثالث: مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في حصيلة الإيرادات الجبائية

يعتبر التحقيق الجبائي وسيلة هامة وأساسية تسعى من خلالها الدولة لإسترجاع أكبر قدر ممكن من الأموال المتداولة في السوق الموازية التي مصدرها التهريب من التصريح بهذه الأنشطة والتخلص من دفع مختلف الضرائب والرسوم المستحقة لفائدة الدولة. ورغم الهدف الأساسي لقيام هذا الجهاز الرقابي هو مكافحة التهريب الضريبي إلا أن هدف التنمية وتدعيم الإيرادات الجبائية يبقى من الغايات الضمنية لتنشيط هذا الجهاز وتدعيما لدراسة لحالة الجزائر سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى إبراز أهمية التحقيق الجبائي بمختلف أشكاله في دعم وتعزيز إيرادات الجبائية العادية

### المطلب الأول: مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في حصيلة إيرادات الجبائية العادية.

نتطرق في هذا الجزء لتحديد نسبة مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في زيادة إيرادات الجبائية العادية. وهذا بالإعتماد على معطيات الجدول أدناه.

### الجدول رقم 16: نسبة مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في تعزيز حصيلة إيرادات الجبائية العادية للفترة 2018/2012.

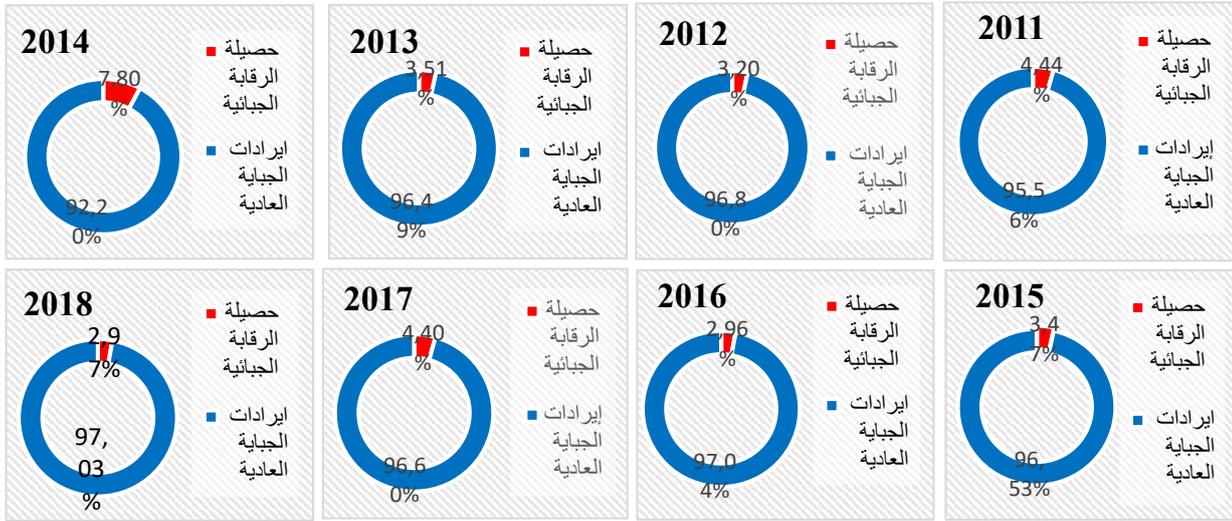
الوحدة: مليار دينار جزائري.

البيان السنوات	حصيلة الرقابة الجبائية (01)	إيرادات الجبائية العادية (02)	نسبة مساهمة (02/01)	نسبة التطور
2011	67.8	1527.1	4.44%	-
2012	61.0	1908.6	3.20%	-1.24%
2013	71.3	2031.0	3.51%	0.31%
2014	162.0	2078.7	7.80%	4.29%
2015	81.7	2354.7	3.47%	-4.33%
2016	73.5	2482.2	2.96%	-0.51%
2017	89.5	2630.0	3.40%	0.44%
2018	78.7	2648.5	2.97%	-0.43%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب وتقارير البنك الجزائري.

الشكل أدناه يوضح بصورة أفضل نسبة مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في حصيلة إيرادات الجبائية العادية.

الشكل رقم 19: نسبة مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في حصيلة إيرادات الجبائية العادية للفترة 2012-2018.



المصدر: من أعداد الطالبتين بالإعتماد على الجدول

إن الغاية الرئيسة من قيام النظام الرقابي الجزائري هو مكافحة التهرب والغش الجبائين إلا أن هدف تنمية الإيرادات الجبائية يبقى من الغايات الضمنية لقيام هذا الجهاز الرقابي. إلا أن نسبة مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في إجمالي الإيرادات الجبائية ضعيف جدا يكاد أن يكون غير ملموس حيث نلاحظ من خلال تحليل معطيات الجدول والشكل أعلاه التذبذب الواضح في حصيلة الرقابة الجبائية حيث تتراوح نسبة مساهمتها في إجمالي الإيرادات بين 2% و3% في أغلب سنوات الدراسة ما عدا سنة 2014 التي سجلت بها أعلى نسبة مساهمة وكانت مقدرة بـ 7.80%، وفي سنة 2015 انخفضت نسبة مساهمتها بشكل كبير مقارنة بـ 2014 حيث قدر معدل الانخفاض بـ 4.33% إلا أن هذا الانخفاض لم يؤثر سلبا على إجمالي إيرادات الجبائية العادية خلال تلك السنة فقد ارتفع عن السنة السابقة له بـ 275.8 مليار دينار. وبالتالي يفسر هذا الانخفاض في نسبة مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في إجمالي إيرادات الجبائية العادية بعدم قدرة الهياكل المستحدثة على تحقيق الأهداف المرجوة من إقامته وهذا راجع أساسا لنقص الإمكانيات البشرية المؤهلة للقيام بعملية الرقابة ونقص التكوين الميداني الذي يتماشى مع طبيعة النظام الجبائي الجزائري.

#### المطلب الثاني: مساهمة حصيلة التحقيق في المحاسبة في حصيلة إيرادات الجبائية العادية

من خلال هذا المطلب سوف نعمل على تبيان مدى مساهمة التحقيق في المحاسبة في حصيلة إيرادات الجبائية العادية، ويمكن استعراض نسبة مساهمة هذا الشكل الرقابي في الحصيلة الإجمالية للفترة الممتدة من سنة 2012 إلى غاية سنة 2018 من خلال الجدول والشكل التاليين:

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

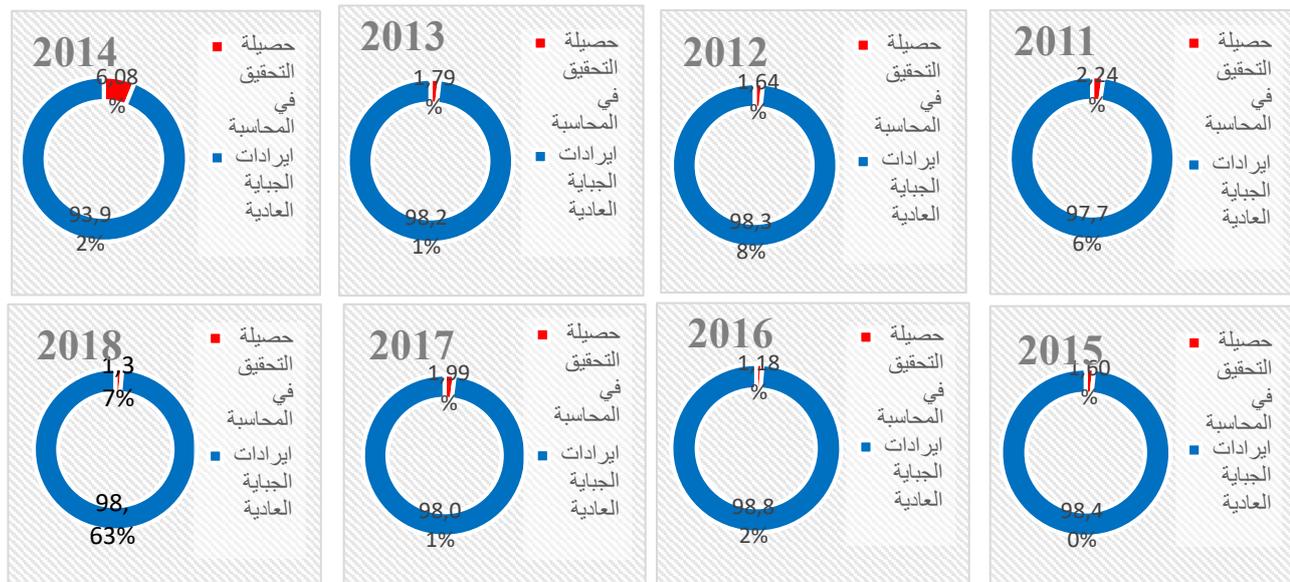
الجدول رقم 17: نسبة مساهمة حصيلة التحقيق في المحاسبة في إيرادات الجبائية العادية للفترة 2018/2012.

الوحدة مليار دينار جزائري.

البيان	عدد الملفات	حصيلة التحقيق في المحاسبة (1)	إيرادات الجبائية العادية (02)	نسبة مساهمة (02/01)	نسبة التطور
2011	1444	34.2	1527.1	%2.24	-
Q2012	1682	31.4	1908.6	%1.64	%-0.6
2013	1809	36.3	2031.0	%1.79	%0.15
2014	2357	126.4	2078.7	%6.08	%4.29
2015	2358	37.6	2354.7	%1.60	%-4.48
2016	2042	29.4	2482.2	%1.18	%-0.42
2017	1968	52.3	2630.0	% 1.99	%0.81
2018	2089	36.2	2648.5	%1.37	%-0.62

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتام على إحصائيات المديرية العامة للضرائب.

الشكل رقم 20: نسبة مساهمة حصيلة التحقيق في المحاسبة في إيرادات الجبائية العادية للفترة 2018/2012.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

نلاحظ من خلال معطيات الجدول والشكل أعلاه بأن إجمالي المساهمة في أغلب سنوات الدراسة تتراوح بين 1% و2% ففي سنة 2012 كانت نسبة المساهمة تعادل 1.64% من إجمالي إيرادات الجبائية العادية وفي سنة 2013 ارتفعت بمعدل 0.15% مقارنة بسنة 2012، أما في سنة 2014 كانت نسبة المساهمة 6.08% لتكون بذلك أعلى نسبة حيث ارتفعت عن السنة السابقة لها بـ4.29%، ثم انخفضت سنة 2015 بمعدل 4.48% عن سنة 2014 ويستمر هذا التذبذب في نسبة المساهمة حتى السنة الأخيرة من الدراسة حيث كانت نسبة المساهمة تقدر بـ1.37% من إجمالي إيرادات قدر بـ2648.5 مليار دينار. يمكننا القول بأنه وبالرغم من أن نسبة مساهمة التحقيق في المحاسبة في تعزيز الإيرادات الجبائية لم تتجاوز 6% في أفضل حالاتها إلا أن هذا النوع من التحقيق الجبائي هو الأكثر مساهمة مقارنة بأنواع التحقيق الأخرى.

### المطلب الثالث: مساهمة حصيلة التحقيق المصوب في المحاسبة في حصيلة إيرادات الجبائية العادية.

سوف نحاول من خلال هذا المطلب إبراز مساهمة حصيلة التحقيق المصوب في المحاسبة في تعزيز حصيلة إيرادات الجبائية العادية من خلال دراسة نتائج المتحصل عليها لهذا الشكل الرقابي للفترة الممتدة من سنة 2012 إلى غاية سنة 2018 والتي نبينها من خلال الجدول والشكل المواليين

### الجدول رقم 18: نسبة مساهمة حصيلة التحقيق المصوب في دعم حصيلة إيرادات الجبائية العادية للفترة.

الوحدة: مليار دينار جزائري.

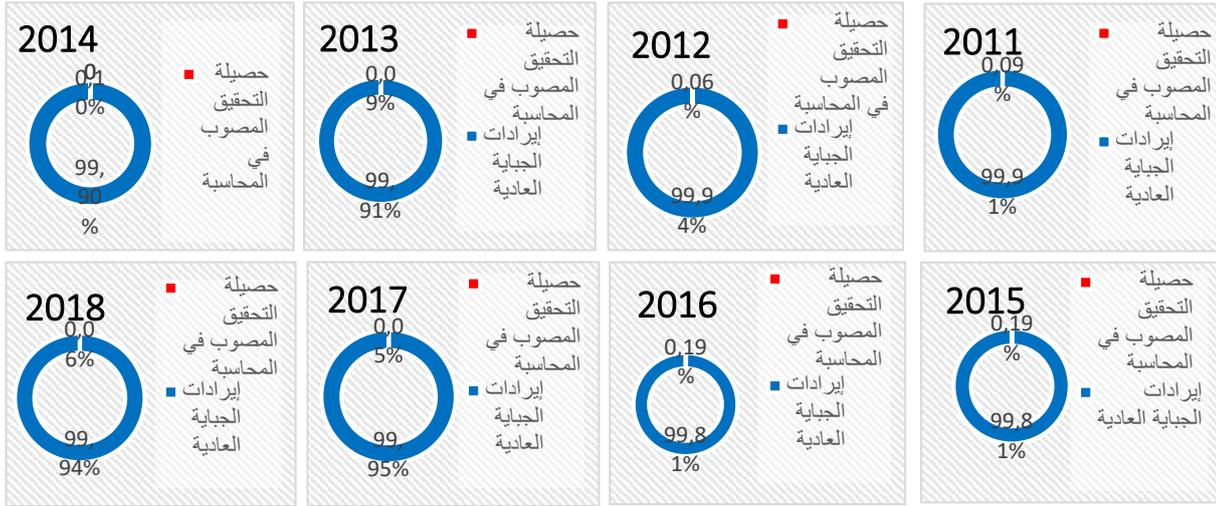
البيان السنوات	حصيلة التحقيق المصوب في المحاسبة (1)	إيرادات الجبائية العادية (02)	نسبة مساهمة (02/01)	نسبة التطور
2011	1.4	1527.1	0.09%	-
2012	1.2	1908.6	0.06%	-0.03%
2013	1.9	2031.0	0.09%	0.03%
2014	2.2	2078.7	0.10%	0.01%
2015	4.5	2354.7	0.19%	0.09%
2016	4.8	2482.2	0.19%	0.00%
2017	1.3	2630.0	0.05%	-0.14%
2018	1.5	2648.5	0.06%	0.01%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب وتقارير البنك الجزائري.

كما توضيح بشكل أفضل نسبة مساهمة التحقيق المصوب في المحاسبة في حصيلة إيرادات الجبائية العادية من خلال الشكل الموالي:

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

الشكل رقم 21: نسبة مساهمة التحقيق المصوب في المحاسبة في إجمالي حصيللة إيرادات الجبائية العادية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الجدول.

نلاحظ من خلال معطيات الجدول أعلاه أن نسبة مساهمة حصيللة التحقيق المصوب في إيرادات الجبائية العادية تكاد تكون منعدمة، حيث طوال فترة الدراسة لم تبلغ نسبة 1% وهذا عائد إلى نقص حصيللة هذا الشكل الرقابي الذي رغم انه تحقيق معمق ومصوب الا حصيلته لا تعكس أهميته في النظام الجبائي الجزائري .

كما نلاحظ أيضا أنه في السنوات الأولى من الدراسة كانت نسبة المساهمة في تزايد طفيف، حيث ارتفعت سنة 2013 بمعدل 0.09% مقارنة بسنة 2012 التي كانت نسبة المساهمة فيها تعادل 0.06% وفي سنتي 2015 و2016 سجلت الإدارة الجبائية أعلى نسبة مساهمة لهذا التحقيق في حصيللة إيرادات الجبائية العادية بمعدل 0.19% ، لتعود للانخفاض في السنتين الأخيرتين لتسجل سنة 2017 أخفض نسبة مساهمة بمعدل 0.05% وهذا النقص الكبير في نسبة المساهمة عائد إلى ضعف حصيللة هذا التحقيق الجبائي مما يؤكد نقص فعالية هذا التحقيق في محاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وتعزيز الإيرادات الجبائية.

### المطلب الرابع: مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في تعزيز حصيللة إيرادات الجبائية العادية

سوف نحاول من خلال هذا المطلب الأخير دراسة مساهمة حصيللة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في تعزيز حصيللة إيرادات الجبائية العادية، باعتبار ان التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية هو أحد أهم اشكال التحقيق المعمق المستخدم من طرف الإدارة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي الذي يمس ضريبة هامة من الضرائب المباشرة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، وفيما يلي نقوم باستعراض

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

الحصيلة الجبائية للتحقيق المعمق من خلال الجدول الموالي، كما نستعرض نسب مساهمة في إجمالي إيرادات الجبائية العادية للفترة الممتدة من سنة 2012 غاية سنة 2018 من خلال الجدول والشكل المواليين:

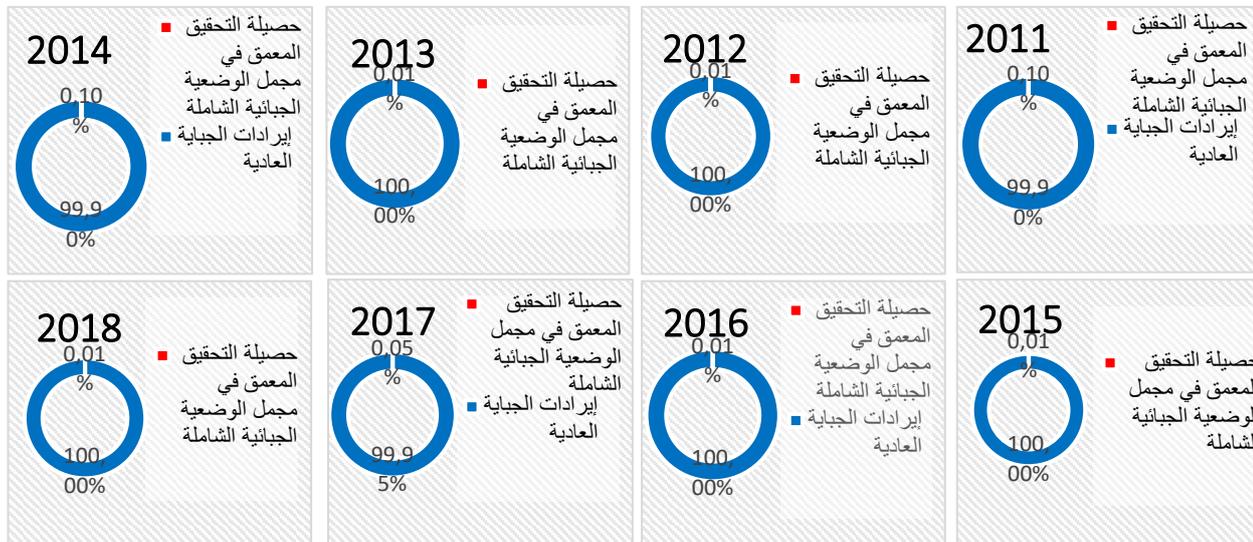
الجدول رقم 19: نسبة مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في حصيلة إيرادات الجبائية العادية للفترة 2018/2012.

الوحدة: مليار دينار جزائري.

البيان السنوات	عدد الملفات	حصيلة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (1)	إيرادات الجبائية العادية (02)	نسبة مساهمة (02/01)	نسبة التطور
2011	204	1.6	1527.1	%0.10	-
2012	18	0.1	1908.6	%0.005	%-0.095
2013	299	1.5	2031.0	%0.07	%0.065
2014	347	2.1	2078.7	%0.10	%0.03
2015	99	4.3	2354.7	%0.18	%0.08
2016	231	2.8	2482.2	%0.11	%-0.07
2017	176	1.4	2630.0	%0.5	%0.39
2018	197	2.2	2648.5	%0.08	%0.3

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب وتقارير البنك الجزائري.

الشكل رقم 22: نسبة مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في إجمالي حصيلة إيرادات الجبائية العادية للفترة 2018/2012.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الجدول.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية

استنادا الى النتائج المبينة في الجدول والشكل السابقين يتضح لنا أنه بالرغم من الأهمية البالغة لهذا النوع من التحقيق الجبائي المعمق إلا أن نسبة مساهمته في إجمالي إيرادات الجباية العادية ضعيفة تقريبا حيث لم تبلغ حتى 0.5% طول فترة الدراسة، لكن هذا لا ينفي الجهود التي تبذلها الإدارة الجبائية في الرفع من مساهمة هذا التحقيق في الإيرادات الجبائية. حيث كانت نسبة المساهمة في سنة 2012 تعادل 0.05% لترتفع سنة 2013 إلى 0.07% بمعدل 0.065% ويستمر هذا الإرتفاع حتى سنة 2015 لتسجل أعلى نسبة قدرت بـ 0.18% ويمكن تفسير هذا الارتفاع بالانتقاء الجيد للملفات الخاضعة رغم نقص عددها. أما سنوات الدراسة الأخيرة فقد سجلت إنخفاض في نسبة المساهمة حيث قدرت سنة 2018 نسبة المساهمة بـ: 0.08% منخفضة عن سنة 2015 بمعدل 0.1%.

من خلال الإحصائيات المتحصل عليها من المديرية العامة للضرائب والمتعلقة بنواتج التحقيق الجبائي ورغم الجهود المبذولة من طرف الدولة عامة وإدارة الضرائب خاصة في استرجاع المبالغ المستحقة إلا أن هذه المبالغ معتبرة مقارنة مع حجم الأموال الضائعة، لكن يتضح أن مساهمة بعض أشكال التحقيق المعمق في دعم حصيلة الرقابة الجبائية تبقى محدودة كما هو الحال بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والتحقيق المصوب، حيث يتم الاعتماد بشكل كبير على التحقيق المحاسبي والذي أظهرت النتائج بأنه أكثر نجاعة مقارنة بأشكال التحقيق الأخرى إذ يساهم بمرادوية عالية. كما يتبين أيضا من خلال النتائج المتوصل إليها أن مساهمة حصيلة التحقيق الجبائي المعمق الناتجة عن مختلف أنواع التحقيق ضعيفة جدا في تعزيز الإيرادات الجبائية.

الخاتمة

## الخاتمة

إن إيرادات الجباية العادية من أهم إيرادات الدولة وأداة فعالة لتحقيق أهدافها في مختلف المجالات، فقد حظيت باهتمام كبير من طرف السلطات المعنية خاصة بعد أزمة انهيار أسعار البترول سنة 2014، ولكن هي الأخرى عرضة للتهرب والغش الضريبيين اللذان يؤثران على سلبية مردودية الإيرادات الجبائية.

لقد حاولنا من خلال هذا البحث دراسة نسبة مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية باعتبار هذا التحقيق الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الدولة في حماية أموالها، إذا أنه من أهم أنواع التحقيق الجبائي الذي يعتمد عليه نظام الرقابة الجبائية في الجزائر لمكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين، خاصة وأن النظام الضريبي الجزائري نظاما تصريحا يستغل فيه المكلف الثغرات القانونية من أجل التهرب من دفع الحقوق المترتبة عليه، من خلال الإخلال بتصريحاتهم أو الامتناع عن التصريح، ومن هنا خول المشرع لإدارة الضرائب الحق في مراجعة التصريحات والتحقق من صحتها، فعملت على استحداث آليات وإجراءات لتفعيل التحقيق. ورغم الجهود المبذولة من طرف الإدارة الجبائية في تفعيل الرقابة الجبائية إلا أنها لازالت تواجه صعوبات تحد من فعاليتها مما يتطلب تفعيل أكبر لآلياتها من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى الإدارة الضريبية الوصول إليها.

### اختبار الفرضيات:

توصلنا من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية إلى الإجابة عن الفرضيات الموضوعة في المقدمة على النحو التالي:

#### ✓ الفرضية الأولى.

تتزايد نسبة مساهمة الحصيلة المالية لعمليات التحقيق الجبائي المعمق المنجزة في تعزيز إيرادات الجباية العادية **خاطئة** حيث أثبتت الدراسة أن نسبة مساهمة الحصيلة المالية لعمليات التحقيق الجبائي المعمق المنجزة في تعزيز إيرادات الجباية العادية ضعيفة حيث لم تتعدى 6% من إجمالي الإيرادات الجبائية رغم الانتشار الكبير لظاهرة التهرب الضريبي في السنوات الأخيرة.

#### ✓ الفرضية الثانية.

يعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة التحقيق الأكثر مساهمة في تعزيز إيرادات الجباية العادية **خاطئة** إذ بينت الدراسة أن نسبة مساهمة التحقيق في المحاسبة أحسن نسبة مساهمة فهي في المرتبة الأولى في مساهمتها في تعزيز الإيرادات الجبائية في حين نسبة مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ضعيفة جدا نظرا لأهميته البالغة كونه تحقيق شامل ومعمق.

#### ❖ نتائج الدراسة:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذه الدراسة نظريا وتطبيقيا تم التوصل إلى النتائج التالية:

#### ❖ النتائج النظرية:

تتمثل أهم النتائج المتوصل إليها من الجانب النظري فيما يلي:

- تعتبر الإيرادات الجبائية مصدر أساسي وهام في تمويل الخزينة العمومية وتتكون من إيرادات الجباية العادية والجبائية البترولية.
- تسيطر الإيرادات الجبائية المتأتية من الجباية البترولية على هيكل الإيرادات العامة للميزانية العمومية في الجزائر، إذ ظلت تساهم بنسبة تتراوح بين 41.78% و 72.27% من إجمالي إيرادات الميزانية خلال سنوات الدراسة وهذا ما يؤكد التبعية لقطاع المحروقات.
- رغم المجهودات المبذولة من طرف الدولة للخروج من الاقتصاد الريعي وإعادة التوجه نحو اقتصاد أكثر صلابة يعتمد على موارد خارج البترول إلا أنه ولحد الآن جميع المعطيات تدل على بقاء هيمنة الجباية البترولية وفشل تحقيق عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.
- يعتبر التحقيق الجبائي المعمق من أهم الوسائل الممنوحة للإدارة الجبائية التي تسعى من خلاله إلى المحافظة على حقوق الخزينة العامة للدولة وضمان عدم ضياعها بسبب ظاهرة التهرب الضريبي.
- تطبيق عملية التحقيق الجبائي يتطلب وجود نظام رقابي يقوم على مجموعة من العمليات والتحقيقات للتأكد من صحة وشرعية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومطابقتها مع الدخول الحقيقية.

### ❖ النتائج التطبيقية:

تتمثل أهم النتائج المتوصل إليها من الجانب التطبيقي فيما يلي:

- ✓ تعتمد الإدارة الجبائية بصورة كبيرة على الرقابة على الوثائق والتحقيق في المحاسبة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وهذا ما انعكس ارتفاع عدد الملفات المبرمجة للخضوع لهذين الشكلين الرقابيين مقارنة ببقية الأشكال الرقابية الأخرى.
- ✓ سجلت حصيلة الرقابة الجبائية في الجزائر تطورا محسوسا خلال سنوات الدراسة بمبالغ محتشمة ومنخفضة وجذا رغم الجهود المبذولة لترقيتها من خلال إنشاء هياكل جديدة على المستوى الوطني والمحلي والجهوي ولكنها لا تزال غير مستقلة بالشكل الذي من شأنه تحقيق زيادة كبيرة في حصيلة الرقابة الجبائية.
- ✓ من خلال دراستنا لأشكال التحقيق الجبائي المعمق في دعم حصيلة الرقابة الجبائية يتضح أن التحقيق المحاسبي هو أكبر تحقيق مساهمة في زيادة حصيلة الرقابة الجبائية بنسبة تفوق 50% وهذا يمكن تفسيره ببرمجة ملفات كثيرة في هذا التحقيق والكفاءة المهنية للأعوان المحققين وتحكمهم في تقنيات المحاسبة واكتشافهم الأخطاء في الدفاتر والسجلات.
- ✓ مساهمة التحقيق المصوب في دعم حصيلة الرقابة الجبائية ضعيفة وهذا يرجع أساسا إلى نقص عدد الملفات المبرمجة للخضوع لهذا الشكل الرقابي.

## الخاتمة

- ✓ مساهمة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في إجمالي إيرادات الجباية العادية ضعيفة جدا تقريبا فهي لم تبلغ نسبة 0.5% وهو أقل مردودية مقارنة مع أنواع التحقيق الأخرى خلال سنوات التي شملتها الدراسة نظرا لصعوبات تنفيذه لارتباطه بالحياة الشخصية
- ✓ مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في زيادة حصيلة الرقابة الجبائية ضعيفة جدا بالرغم من فعاليته الكبيرة في مكافحة التهرب الضريبي كونه تحقيق شامل ومعقم.
- ✓ مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في الرفع من إيرادات الجباية العادية ضعيفة جدا فهي لا تتجاوز 7% في أفضل حالاتها بالرغم من تنوع أشكالها إلا أنها تعتمد على شكلين رئيسيين التحقيق في المحاسبة والرقابة على الوثائق وهذا ما يتطلب تفعيل نظام الرقابة الجبائية والاستغلال الأمثل لمكوناته لتحقيق الأهداف المطلوبة من وضعه وعلى رأسها زيادة حصيلة إيرادات الجباية العادية.
- ✓ مساهمة التحقيق في المحاسبة في الرفع من حصيلة إيرادات الجباية العادية كبيرة بالرغم من عدم تجاوزها 6% إلا أن هذا النوع من التحقيق هو الأكثر مساهمة في إيرادات الجباية العادية مقارنة مع الأنواع الأخرى.
- ✓ المبالغ المسترجعة من التحقيق المصوب في المحاسبة في زيادة إيرادات الجباية العادية ضعيفة جدا فهي لم تبلغ نسبة 1% خلال سنوات الدراسة مما يؤكد نقص فعالية هذا التحقيق في مكافحة التهرب الضريبي.
- ✓ وعليه يمكن القول أن التحقيق الجبائي مزال بعيدا عن تحقيق الأهداف المعلنة في إطار التوجهات الاستراتيجية من أجل مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين والرفع من إيرادات الجباية العادية وهذا راجع لعدة عوامل أثرت على وصوله لأهدافه.

### توصيات الدراسة:

- من خلال النتائج المتوصل إليها يمكننا تقديم التوصيات التالية:
- ✓ إعادة النظر في أشكال الرقابة الجبائية المعمول بها في النظام الضريبي الجزائري واستحداث أشكال جديدة أكثر نجاعة وفعالية في الحد من التهرب الضريبي.
- ✓ العمل على تسخير إمكانيات بشرية ومادية كافية لضمان تغطية علميات الرقابة الجبائية للنسيج الجبائي مما يسمح من الرفع من الحقوق الضريبية المسترجعة.
- ✓ ضرورة العمل على وضع مؤشرات قياس نجاعة الرقابة الجبائية ومتابعتها بصفة مستمرة خاصة ما تعلق منها بجانب المردودية المالية، بما يضمن تدراك النقائص وتحسن حصيلة الحقوق المسترجعة.
- ✓ تطوير الإدارة الجبائية من خلال الاعتماد على تقنيات الأنظمة المعلوماتية ووسائل الإعلام الآلي لتسهيل معالجة المعلومات الجبائية المستخدمة تأسيس الوعاء الحقيقي عند القيام بعمليات الرقابة.
- ✓ إعادة النظر في معايير برمجة الملفات الخاضعة للتحقيق الجبائي بما يضمن برمجة المكلفين الذين يشكلون خطرا جبائيا لجعل علميات الرقابة أكثر فعالية.

## الخاتمة

- ✓ العمل على رفع عدد الملفات الجبائية الخاضعة للتحقيق الجبائي المعمق لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والمحافظة على موارد الخزينة العامة.
- ✓ مراقبة مدى تحصيل الغرامات والعقوبات المالية الناتجة عن القيام بالتحقيق الجبائي بمختلف أنواعه بهدف التأكد من فعالية التحصيل الضريبي لهذه الغرامات والعقوبات.
- ✓ التنسيق والتعاون بين الإدارة الضريبية والهيئات الإدارية الأخرى للإحاطة بكل المعلومات حول المكلف بالضريبة وتعاملاته الأمر الذي يسهل عملية التحقيق.
- ✓ توفير صلاحيات و ضمانات إضافية لمحققين الجبائين لضمان قيامهم بمهامهم بكل شفافية وأمان.
- ✓ ضرورة تعزيز التوجه الى استقرار النظام الضريبي من حيث أنواع ومعدلات الضرائب والرسوم المفروضة وذلك عن طريق صياغة قوانين جبائية واضحة ومفهومة لجميع المكلفين لتفادي التهرب الضريبي من خلال الثغرات الموجودة في القانون الجبائي الحالي.

## قائمة المراجع

❖ الكتب:

1. البطريق يونس أحمد وعثمان سعيد عبد العزيز، النظام الضريبي مدخل تحليلي مقارنة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000.
2. البطريق يونس أحمد وعثمان سعيد عبد العزيز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2003.
3. بن اعمار منصور، الرسم على القيمة المضافة حسب تعديلات قانون المالية 2010، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
4. بن اعمار منصور، الضريبة على أرباح الشركات حسب تعديلات قانون المالية 2010، دار هومه للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011.
5. بن اعمار منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي حسب تعديلات قانون المالية 2010، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011.
6. بوزيدة حميد، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
7. بوزيدة حميد، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2010.
8. تكروري هاشم عبد الرحمن، الأسس الفلسفية للضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015.
9. الحاج طارق، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.
10. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006.
11. الزبيدي عبد الباسط علي جاسم، السياسة الضريبية في ظل العولمة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2013.
12. زغدود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
13. شعباني لطفى، جباية المؤسسة دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، الصفحات الزرقاء الدولية للنشر والطباعة، الجزائر، 2017.
14. عباس عبد الزراق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.

15. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2005.
16. عثمان سعيد عبد العزيز والعشماوي رجب، اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، مصر، 2007.
17. عثمان سعيد عبد العزيز، النظام الضريبي وأهداف المجتمع مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، مصر، 2008.
18. عفانة عدي وآخرون، الجديد في المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2014.
19. عواد أبو حشيش خليل، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية حالات وتطبيقات عملية في قياس الدخل الخاضع للضريبة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2004.
20. عوادي مصطفى وزين يوسف، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مكتبة السعيد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2010.
21. القاطونة عادل محمد وعفانة عدي حسين، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2007.
22. قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011.
23. محرزي محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2010.
24. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
25. نايف قاسم والزياني ميلاد نجية، ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم، القياس، التطبيق)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.

1. اسماعين عيسى، تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مجلة القانون العقاري، العدد 15، الجزائر، 2021.
2. أحمية فاتح ودويس رجاء، احترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات الضريبية، مجلة البحوث في العقود ورقم الأعمال، المجلد 07، العدد 02، الجزائر، 2012.
3. بابا عبد القادر ومكي عمارية، دور الجبائية المحلية في تمويل ميزانية الجماعات المحلية دراسة حالة بلدية مستغانم، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 06، الجزائر، 2016.
4. بن خرناجي أمينة، دراسة لتطور الجبائية العادية في الجزائر خلال الفترة (2001-2017)، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 02، العدد 02، 2018.
5. بوطيب الناصر وغزالي عمر، أثر الجبائية البترولية على النفقات العامة في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، الجزائر، 2019.
6. بولحية عفاف وآخرون، أثر الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي - دراسة حالة بمركز الضرائب جيجل-، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 07، العدد 02، الجزائر، 2022.
7. حمادي مليكة وموسى نصيرة، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب والغش الضريبي- دراسة حالة شخص طبيعي لدى مفتشية الضرائب لولاية سيدي بلعباس-، مجلة المشكاة في الاقتصاد والتنمية والقانون، المجلد 01، العدد 06، الجزائر، 2017.
8. خير فضيلة، إصلاح الإدارة الضريبية وانعكاساتها على التحصيل الضريبي في الجزائر- مركز الضرائب لروبية نموذجًا-، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 05، العدد 02، الجزائر، 2022.
9. سايح جبور علي وعزوز علي، مكانة الجبائية العادية في تمويل الموازنة العامة في الجزائر، مجلة اقتصادية شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 15، الجزائر، 2018.
10. شافعي عبدو وسمير سلطاني، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة المنهال الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، الجزائر، 2022.
11. شيعاوي وفاء، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة بحوث، المجلد 11، العدد 02، 2017.
12. طالبي محمد وزايمي مولود، فعالية الرقابة النظرية والواقع- دراسة حالة مديرية الضرائب البلدية-، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 08، العدد 02، الجزائر، 2020.

## قائمة المراجع

13. عوادي مصطفى ورحال نصر، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 01، العدد 01، الجزائر، 2016.
14. قلي محمد وبلول فهيمة، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، الجزائر، 2018.
15. لعلاوي محمد وزنات السعيد، التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة (TVA) القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 06، الجزائر، 2016.
16. لكصاسي إبراهيم وبوعزة عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي- حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار خلال الفترة (2005-2015)، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 02، الجزائر، 2016.
17. لواج عبد الرحيم ودرغوم محفوظ، تقييم فعالية الرقابة الجبائية المعقدة في ظل إعادة هيكلة المصالح الخارجية للإدارة الجبائية- دراسة حالة مديرية الضرائب ولاية جيجل، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 07، العدد 03، الجزائر، 2021.
18. نوي نجاة، دور مركز الضرائب في تحسين الخدمة للمكلفين بالضريبة- مركز الضرائب البويرة نموذجا- ، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، الجزائر، 2021.
- ❖ الأطروحات والرسائل:  
➤ أطروحات الدكتوراه:
1. بن عثمان عائشة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي -دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، 2019.
2. بوغاز سميرة، مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2015.
3. زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2013.

4. فلاح محمد، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2006.
  5. قجاتي عبد الحميد، دور الجبائية العادية في تحقيق التوازن الاقتصادي - دراسة قياسية تحليل لحالة الجزائر خلال الفترة 1980-2014-، أطروحة دكتوراه، جامعة أم البواقي، 2017.
- رسائل الماجستير:
1. بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 01، 2014.
  2. بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2003)، رسالة ماجستير، جامعة تلمسان، 2014.
  3. حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على استراتيجيات الاستثمار في المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة المسلية، 2006.
  4. رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، رسالة ماجستير، جامعة ورقلة، 2007، ص 110.
  5. عتير سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي-، رسالة ماجستير، جامعة بسكرة، 2012.
  6. عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة -دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)، رسالة ماجستير، جامعة سطيف، 2014.
  7. قلاب ذبيح لياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي-، رسالة ماجستير، جامعة بسكرة، 2012.
  8. قناذرة جميلة، الجباية البترولية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة تلمسان، 2011.
  9. كشاوي إلياس، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساته على الاقتصاد الوطني -حالة الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2009.
  10. لواج عبد الرحيم، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل-، رسالة ماجستير، جامعة جيجل، 2016.
  11. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة (1999-2003)، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 2004.

❖ الملتقيات:

1. شارفي ناصر، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي بالإضافة إلى حالة ولاية البليدة، الملتقى الوطني للرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة البليدة، يومي 28-29 أكتوبر 2015.
2. الصغير بعلي محمد، تقنيات الرقابة الجبائية، الملتقى الوطني للرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة عنابة، يومي 28-29 أكتوبر 2015.
3. ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آلية الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى الدولي حول الأزمة الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة المسيلة، يومي 10-21 أكتوبر 2009.

#### ❖ القوانين:

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2023.
2. قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2023.
3. قانون التسجيل، 2023.
4. قانون الطابع، 2023.
5. قانون الإجراءات الجبائية، 2023.

#### ❖ الدلائل الجبائية:

1. الكتيبات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021.
2. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، 2017.

#### ❖ المحاضرات:

1. حابي عبد اللطيف، محاضرات في القانون الجبائي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، السنة الجامعية 2022-2023.

#### ❖ المواقع الإلكترونية:

الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz>

ثانيا: باللغة الفرنسية.

Guide du vérificateur de comptabilité, DGI Alger Edition 2001.

المخلص

## الملخص:

خلال السنوات الأخيرة توجهت السلطات المالية في الجزائر إلى العمل على الرفع من الاعتماد على الجباية العادية كمصدر بديل للجباية البترولية في تمويل الميزانية العامة للدولة، ونظرا لطبيعة النظام الضريبي الجزائري فان نجاح هذه السياسة يبقى مرهون بتفعيل الرقابة الجبائية خاصة المعمقة منها من أجل ضمان تحصيل أكبر قدر من الحقوق الضريبية المستحقة، مما يسمح برفع نسبة مساهمة الجباية العادية في إجمالي الإيرادات، تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في تعزيز الإيرادات الجبائية، تم الاعتماد على المنهج التحليلي الذي سمح لنا بتحليل مساهمة التحقيق الجبائي المعمق بمختلف أشكاله في زيادة الإيرادات الجبائية العادية خلال الفترة الممتدة من سنة 2012 إلى سنة 2018، وقد خلصت هذه الدراسة الى أن مساهمة التحقيق الجبائي المعمق في زيادة حصيلة إيرادات الجباية العادية ضعيفة إذ أن أكثر من نصف الحقوق المسترجعة في إطار هذا التحقيق مصدرها التحقيق المحاسبي في حين أن نسبة مساهمة التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية ضعيفة جدا مقارنة بأهمية هاذين الشكلين التحقيق في نظام الرقابة الجبائية المعمول بهما في النظام الجبائي الجزائري لذا يتوجب على السلطات المالية بدل الكثير من الجهود في سبيل تحسين فعالية هذين الشكلين الرقابيين المهمين.

الكلمات المفتاحية: النظام الجبائي الإيرادات الجبائية، الجباية العادية، التهرب الضريبي، التحقيق في المحاسبة، التحقيق المعمق في مجمل

### الوضعية الجبائية

#### Abstract :

In recent years, the financial authorities in Algeria have tended to work to increase dependence on regular taxation as an alternative source of petroleum taxation financing the state's general budget. Due tax right, Which allows for an increase in the proportion of regular taxation contribution to the total tax revenues. This study aims to highlight the extent of the contribution of in-depth tax investigation in enhancing tax revenues. Regular collection during the period from 2012 to 2018, this study concluded that the contribution of the in-depth fiscal investigation to the increases in the proceeds of regular collection revenues is weak, as more than half of the rights recovered in the framework of this investigation come from the the accounting investigation, while the percentage of the investigation's contribution the correct and in-depth investigation of the tax situation is very weak compared to the importance of these two forms of investigation in the tax control system in force in the Algeria tax system.

**Key words :** Tax system ; Tax revenue ; regular collection ; Tax evasion ; Accounting investigation ; An in-depth investigation of the over all taxonomiques situation