

دراسة تأثير معدل الضغط الضريبي على حجم التهرب الضريبي في السياق الجزائري بدلالة نتائج الرقابة الجبائية  
خلال الفترة 2010-2017.

**A study on the effect of the tax pressure rate on the volume of tax evasion in the Algerian context in  
view of tax control results from 2010–2017**

طاطا إيمان<sup>1,\*</sup>

<sup>1</sup> مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية، والعلوم التجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 (الجزائر)

Tata Imene<sup>1,\*</sup>

1 Change management laboratory in the Algerian institution, Faculty of Economic sciences, Commercial sciences, and Management sciences, university Algiers 3(Algeria)

تاريخ الاستلام (Received): 2022/11/27 ؛ تاريخ المراجعة (Revised): 2022/ 11/30 ؛ تاريخ القبول (Accepted): 2022/12/20

**ملخص :**

تهدف الدراسة إلى دراسة تأثير الضغط الضريبي على حجم التهرب الضريبي في الجزائر، باعتبار أن مجمل الدراسات النظرية خلصت إلى أن الضغط الضريبي المرتفع من شأنه تحفيز المكلفين للتخلف عن استيفاء التزاماتهم الضريبية اتجاه الدولة. من خلال هذه الورقة البحثية، قمنا باختبار النتائج النظرية المتوصل إليها على البيئة الجزائرية بافتراض أن الضغط الضريبي عامل محفز بامتياز للتهرب الضريبي في السياق الجزائري. اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي لدراسة العلاقة بين المتغيرين (معدل الضغط الضريبي/ نتائج الرقابة الجبائية) خلال الفترة الممتدة من سنة 2010 إلى سنة 2017، وتوصلنا إلى نتيجة مفادها أن التهرب الضريبي بالبيئة الجزائرية لا يخضع بامتياز إلى معدل الضغط الضريبي وإنما يخضع كذلك إلى تأثير مهم لعامل السوق الموازي.

**الكلمات المفتاح :** معدل الضغط الضريبي ؛ التهرب الضريبي ؛ الرقابة الجبائية ؛ السوق الموازي .

**تصنيف JEL :** H2 , H26, H71, K34

**Abstract:**

The study aims to study the effect of tax pressure on the volume of tax evasion in Algeria, considering that all theoretical studies concluded that high tax pressure would make taxpayers less likely to pay their taxes to the government; In this paper, we tested the theoretical results of previous studies on the Algerian environment, assuming that tax pressure is a driving force behind tax evasion in Algeria.

We used the descriptive analytical method to study the relationship between the rate of tax pressure and the results of the tax control from 2010 to 2017, and we reached the conclusion that the rate of tax pressure is not considered a catalyst for tax evasion in the Algerian environment but that it is affected by another factor, which is the parallel market.

**Keywords:** Tax pressure rate; Tax evasion; tax control; Parallel market.

**Jel Classification Codes :** H2, H26, H71, K34

\* Corresponding author e-mail: [tata.imene@univ-Alger3.dz](mailto:tata.imene@univ-Alger3.dz)

## 1- تهديد :

لطالما لجأت الحكومات إلى سن الضريبة والتنويع فيها، باعتبارها مصدرا مهما لتمويل خزينة الدولة بغية تغطية نفقاتها والوصول إلى تحقيق التنمية الاقتصادية. إلا أن الدراسات أظهرت أن الضغط الضريبي المرتفع لا يعنى بالضرورة تحقيق إيرادات جبائية أعلى. بل العكس، فوصولها لحد معين من الارتفاع يشجع المكلف لانتهاج سلوك الغش والتهرب من دفعها، لتتحول من أداة تعكس مفهوم المواطنة إلى عبء غير عقلائي يخفض من الدخل المتاح للمكلف. الجزائر على غرار دول العالم تعرف توسعا مهما ومعتبرا لظاهرة التهرب الضريبي بالرغم من الإصلاحات التي طرأت على النظام الجبائي. من هذا المنطلق ناقش الإشكالية المتمثلة في مدى تأثير الضغط الضريبي على حجم التهرب الضريبي في السياق الجزائري؟ بافتراض أن الضغط الضريبي يعتبر بمثابة عامل محفز بامتياز للتهرب الضريبي بالبيئة الجزائرية.

الدراسات السابقة: تمثلت أهم الدراسات السابقة في :

« Essai d'analyse de la relation entre la pression fiscale et la conformité des contribuables – Revue de littérature -» دراسة رضا بلهواوي، الحسين عناق (2022) ورقة بحثية بعنوان

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة ما بين الضغط الضريبي والتزام المكلفين اعتمادا على تحليل مختلف الأدبيات النظرية منذ القرن 14، لتخرج بنتيجة تؤكد أن الضغط الضريبي متعلق بصورة مباشرة بمدى التزام المكلفين، على اعتبار أنه يوجد حد معين من الضغط الضريبي عند بلوغه يبدأ المكلفون في تطوير سلوك التهرب الضريبي.

« Etude des différents niveaux de la pression fiscale en Algérie pour la période -2016/2022- en comparaison avec d'autres pays» دراسة قومزيان بوجمعة، بوزيدة حميد (2022) ورقة بحثية بعنوان

هدفت الدراسة إلى توضيح تطور مستويات الضرائب المختلفة في الجزائر خلال الفترة -2022/2016- من خلال التحليل الإحصائي لبيانات الاقطاعات الإجبارية والتي أظهرت أن الجزائر بلد يعتمد في تمويل ميزانيته على نسبة معتبرة من الجباية البترولية والتي بدورها تتميز بضغطها الجبائي المرتفع.

« دراسة بن تريدي يحي، ونادي رشيد (2020) ورقة بحثية بعنوان « قياس الضغط الضريبي في الجزائر - دراسة تحليلية للفترة 2017/2007 »، تمثل هدف الدراسة في قياس الضغط الضريبي في الجزائر خلال الفترة 2017/2007 لمعرفة مدى تحقيق الضريبة للأهداف المسطرة للسياسة الضريبية من خلال تحليل التركيبة الضريبية العادية للدولة، لتخلص بنتيجة أن الجزء الأكبر من حصيلة الإيرادات الضريبية العادية للدولة يتمثل في الرسم على القيمة المضافة والضريبة على الدخل الإجمالي وبالتحديد صنف الرواتب والأجور.

« دراسة رحال نصر، موفق سهام (2018) ورقة بحثية بعنوان « الضغط الضريبي كحافز للتهرب والغش الضريبي »، هدفت الدراسة إلى دراسة مدى تأثير الضغط الضريبي على المكلفين بالضريبة للجوء إلى سلوك التهرب والغش الضريبيين اعتمادا على تحليل نظرية لافر، خلصت إلى أن فرض الضرائب على المكلفين يجب أن يكون منطوقا ومقبولا لديهم، لأن الإفراط في رفع معدلات الضرائب والرسوم قد يؤدي إلى نتيجة عكسية وهي نقص الحصيلة الضريبية بسبب تغير سلوك المكلفين لممارسة التهرب والغش الضريبي هربا من الضغط الضريبي المفروض عليهم.

### 1- I- الضغط الضريبي وأثره على حجم التهرب الضريبي

#### 1- 1- I- الضغط الضريبي وكيفية قياسه:

يعتبر الضغط الضريبي مؤشرا للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، ويُعدُّ من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الضريبية<sup>1</sup>، فهو يُعبّر عن نسبة الاقطاع الضريبي منسوبة إلى بعض المقادير الاقتصادية الكلية (الناتج المحلي الخام، مجموع الاقطاعات العمومية). ويتم احتسابه تبعا للعلاقة الآتية<sup>2</sup> :

معدل الضغط الضريبي = مجموع الاقطاعات الضريبية \ الناتج المحلي الخام.

بحيث أن:

المعدل الإجمالي للاقطاعات الإجبارية = (مجموع الاقطاعات الضريبية + مجموع اشتراكات الضمان الاجتماعي) \ الناتج المحلي الخام

ويُتيح استخدام هذا المعدل القيام بعدة قراءات وتحليلات اقتصادية بالرغم من غياب معدل مرجعي يُستند إليه في المقارنة، لعل أبرزها التعبير عن حجم النقل الذي تحدته الاقتطاعات الإجبارية على الأفراد، والأعوان الاقتصاديين، والاقتصاد ككل<sup>3</sup>. وفي ظل غياب معدل مرجعي يتم الاستناد إلى المعدل النموذجي الذي حدده الاقتصادي الأسترالي كلارك بنسبة 25%<sup>4</sup>، والذي يأخذ بعين الاعتبار الاقتصاديات المتقدمة فقط ويُهمِل الحالات الاستثنائية للدول التي تشهد حروباً وأزمات، بحيث أن الضغط الضريبي غالباً ما يكون منخفضاً بالدول النامية بالمقارنة مع الدول المتقدمة<sup>5</sup>. كما يرتبط المعدل الأمثل للاقتطاع الضريبي بالآثار التي يتركها على الناتج المحلي الخام. اقتصادياً هو ذلك المعدل الذي يجعل الناتج المحلي الخام في أعلى مستوياته، أما من الناحية المالية فهو المعدل الذي يجعل الحصيلة الضريبية في أعلى مستوياتها، ويربطه آخرون بالمعدل الذي يتناسب مع مستوى قبول الأفراد له<sup>6</sup>.

## 2-1-1- I- التهرب الضريبي، حدوده وقياسه:

يُعرّف التهرب الضريبي بـ "السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع"، فإذا كان بوسائل غير مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي، وأما إذا كان باستخدام أدوات مشروعة فيدخل في إطار التهرب، وعليه يمكن اعتبار الغش الضريبي تهرباً ضريبياً غير مشروعاً<sup>7</sup>، ويشمل كافة الممارسات غير القانونية، كالتقييم الخاطئ للإيرادات والتكاليف أو التصريح الناقص أو الكاذب بإخفاء كلي أو جزئي للنشاط أو لعناصر الملكية<sup>8</sup>، أو بالامتناع عن تقديم أي تصريح بالأرباح أو إعداد سجلات وقيود مزيفة. إن سلوك عدم المشاركة في الدفع الضريبي يجرم خزينة الدولة من موارد مهمة، ومن شأنه تحطيم قواعد المنافسة الشريفة بين الأعوان الاقتصاديين، وبإمكانه دفع الفاعلين والناشطين ضمن الاقتصاد الرسمي إلى اللجوء إلى الغش الضريبي<sup>9</sup>. وبالمقارنة بين كل من التهرب الضريبي والغش الضريبي يتضح لنا أن التهرب الضريبي تكون فيه إرادة المكلف نحو تخفيف العبء الضريبي باستخدام طرق ووسائل مشروعة، فهو يمارس حقاً من حقوقه القانونية الاقتصادية لتحقيق هدف مشروع. ويعتبر قياس حجم التهرب الضريبي بشكل دقيق أمر صعب بل ومستحيل، فهو ظاهرة تتم في الخفاء وبعيدا عن الأنظار. غير أنّ هناك بعض المناهج التي تسمح بإعطاء صورة عن حجم التهرب الضريبي، تتمثل أساساً في منهج الرقابة الجبائية ومنهج الاقتصاد السري. حيث يعتبر منهج الرقابة الجبائية الوسيلة الأولى في يد الإدارة الجبائية للتحقق من مدى التزام المكلفين بالضريبة بأداء واجباتهم الجبائية، ومراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتوبة، من خلال فحص المحاسبة والتحقق فيها واللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التصحيحات والتقويمات في حالة وجود أخطاء، حيث يحدد مقدار التهرب الضريبي انطلاقاً من إجراء الفرق بين الأسس الجديدة المشكلة والأسس المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة<sup>10</sup>.

## مقدار التهرب الضريبي = مبالغ الضرائب المعاد تقييمها - مبالغ الضرائب المصرح بها

في حين يعتمد منهج الاقتصاد السري على تقدير حجم الاقتصاد الموازي، الذي يمكننا من خلاله حساب وتقدير حجم التهرب الضريبي، باعتبار أن مجمل النشاطات والمداخيل التي تتم في هذا الاقتصاد لا يتم إخضاعها للضريبة. ويقصد بالاقتصاد الموازي مجموع الأنشطة المشروعة وغير المشروعة التي ينتج عنها معاملات مالية بين الأفراد، وتتم بعيداً عن السلطات الضريبية بهدف التهرب من دفع الضرائب المستحقة. ويمكن تحديد حجم التهرب الضريبي وفق العلاقة الآتية: <sup>11</sup>

## حجم التهرب الضريبي = حجم الاقتصاد الموازي × المعدل الضريبي المتوسط المفروض

## 3-1-1- I- الإطار النظري للعلاقة ضغط ضريبي/ تهرب ضريبي:

تناولت العديد من الدراسات إشكالية تأثير الضغط الضريبي على حجم التهرب الضريبي منذ القرن الرابع عشر، حيث توصل ابن خلدون سنة 1377 إلى أن الضرائب الأقل ارتفاعاً أكثرها فعالية للنشاط الاقتصادي وللإيرادات الجبائية، وأحسنها تحقيقاً لمفهوم المواطنة، على اعتبار أن معدلات الضرائب المرتفعة تمثل المسبب الرئيسي للتهرب الضريبي، حيث أنه عند حد معين يرتفع من الضريبة التي تفوق المستوى المقبول من قبل المكلف تصبح الضريبة عبء غير عقلانياً، نفس النتيجة أكدها Friedman سنة 1948، معتبراً أن الضغط الضريبي المرتفع يخفض مباشرة من الدخل المتاح للمكلف<sup>12</sup>.

وأوضح Arthur Laffer سنة 1980، صاحب مبدأ "كثرة الضريبة تقتل الضريبة"، أن هذه العبارة تتحقق لما تقوم الدولة بتجاوز حد أو عتبة معينة من فرضها للضرائب ويصبح ذلك عاملاً معرقلاً للاقتصاد، باعتبار أنه يمكن سلب مجمل الدخل. ولتفادي مثل هذه الوضعية خاصة في حالة تطبيق معدلات ضرائب مرتفعة، سيتجه كل مكلف بالضريبة نحو التهرب من دفعها والغش أثناء تصريحه بدخله أو تصريحه بحجم نشاطه الاقتصادي بسبب الضغط الضريبي المفروض<sup>13</sup>. أما على الصعيد الاجتماعي والسياسي، فيستحيل فرض مستوى لا يمكن تحمله من الضغط الضريبي، خشية أن يؤدي ذلك إلى زعزعة السلم المدني من جهة، ومن جهة أخرى عندما تطبق دولة معينة ضغطاً ضريبياً مرتفعاً، يميل المكلفون بالضريبة إلى العمل على تهريب رؤوس أموالهم نحو دول تكون فيها مستويات الاقتطاعات منخفضة بشكل محسوس، كذلك نفس الحالة بالنسبة للمستثمرين الأجانب الذين سيعزفون عن الاستثمار في البلدان التي تعرف بتطبيق معدلات ضريبية مرتفعة<sup>14</sup>.

تلت هذه الدراسات دراسات أخرى عديدة، يمكن اجمال ملخص نتائجها في أن التهرب الضريبي ظاهرة لا تتعلق بعامل واحد فقط وإنما بعدة عوامل سوسيوثقافية ونفسية مرتبطة بالبيئة الاجتماعية للمكلفين وكذا عوامل متعلقة بمستوى التعليم والتحضّر، وحتى عوامل قانونية واقتصادية، ليتمّ الاجماع على أن الضغط الضريبي يمثل أهم عامل اقتصادي مؤثر في حجم ظاهرة التهرب الضريبي.

## 2- I- الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

### 1- 2- I- التهرب الضريبي في السياق الجزائري:

لقد ساهم التحول الاقتصادي والاجتماعي في الجزائر أواخر الثمانينات، وما صاحبه من أحداث وأزمات متعاقبة، في نشأة وتوسع ظاهرة التهرب الضريبي. ولعلّ الضعف المتزايد لنسبة الاقتطاعات الضريبية خير دليل على ذلك، إذا ما قورنت بالدول التي هي في نفس مستوى الجزائر. حيث قُدّرت نسبة الإيرادات الجبائية سنة 2002 بـ 13.6% من الناتج الداخلي الخام، في حين وصلت النسبة في المغرب إلى 24% وفي تونس 20% ووصلت إلى 18.2% في تركيا<sup>15</sup>. وقُدّر حجم التهرب الضريبي سنة 2008 بحوالي 600 مليار د.ج، وتحدث البعض عن 2000 مليار د.ج. ولعل من بين أهم النقاط التي أشار إليها تقرير المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي لسنة 2004 هو ضعف مساهمة القطاع الخاص في تكوين الناتج الوطني رغم تضاعف عدد المكلفين الخواص<sup>16</sup>. وقد تمّ إحصاء أزيد من 120 ألف متعامل اقتصادي غشاش في البطايق الوطنية للغشاشين، خلال سنة 2018، مقابل 110 ألف سنة 2017 من بينهم 80% يمثلون شركات لم تقم بعد بالإيداع القانوني لحساباتها الاجتماعية من سنة 2012 إلى سنة 2018<sup>17</sup>.

وأرجع تقرير المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي لسنة 2004 ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر إلى جملة من العوامل التي برزت ضمن سوقي ذي طلب مرتفع لمختلف أنواع السلع، ما أدى إلى اختلال معتبر في المجالين التجاري والإنتاجي، والتي صاحبها ظهور وتطور لظاهرة "الطراباندو" واقتصاد "البازار" وتسجيل انحرافات خطيرة على مستوى نشاط الاستيراد<sup>18</sup>. وتمثلت هذه العوامل في:

- التخلي عن الاحتكار العمومي للتجارة الخارجية،
- رفع القيود عن الأسعار؛
- صعوبة وبيروقراطية الحصول على السجل التجاري، بالخصوص للأنشطة الخاضعة لتنظيم معيّن؛
- تضاعف وتزايد عدد المكلفين في ظل نقص الوسائل الموضوعية في خدمة إدارة المصالح الجبائية التي تمكنهم من كشف التلاعبات؛
- صعوبة وبطء تكيف مصالح الضرائب والجمارك والتجارة مع الطرق العصرية للتسيير والمراقبة، ما أدى إلى تقادم السلوكيات الضارة كالشراء والبيع دون فوترة، والاستخدام اللامشروط للدفع نقدا، واستعمال أسماء مستعارة لممارسة الأنشطة التجارية<sup>19</sup>، وغيرها؛
- تعقد النظام الضريبي الجزائري وعدم تناسقه، والإفراط في تعديله، وغياب النصوص التنظيمية لتنفيذه بشكل وحيد وموحد؛
- عدم لجوء المؤسسات إلى المهنيين المختصين في مجال الجبائية والمحاسبة، ما يضعف شروط احترام وتطبيق القانون الضريبي، خاصة في ظل التوسيع من دائرة الخضوع للنظام الجزائري على حساب النظام الحقيقي لفترة معتبرة، من خلال الرفع في سقف الخضوع لهذا النظام، وتبسيط الإجراءات الخاصة به والتي خففت من الالتزامات المحاسبية والجبائية للمكلفين الخاضعين له. وهو ما يناقض تماما أحد أهم مبادئ النظام المحاسبي المالي، الذي يؤكد على أهمية الحصول على المعلومة المالية بوتيرة دورية خلال السنة المالية لكفاءة أكبر في التسيير واتخاذ القرار بالمؤسسة؛
- اتساع حجم الاقتصاد غير الرسمي، والذي أصبح بمثابة الملاذ السهل للمتهربين، لاسيما منهم الخواص.

### 2- I- أشكال الرقابة الجبائية في القانون الجبائي الجزائري:

بموجب التشريع الجبائي الجزائري، يخول للإدارة الجبائية صلاحية مراقبة التصريجات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة، أو رسم، أو حق أو إتاوة<sup>20</sup> والتحقق من مدى صحة ومصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون.

حيث أن الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات الشكلية والعملية التي تقوم بها الإدارة الجبائية بفحص التصريجات وكل السجلات والوثائق والمستندات التي يقدمها أو يجوزها المكلفون بالضريبة، قصد التأكد من صحتها ومتابعتها بهدف اكتشاف الأخطاء والعمليات التدليسية التي تكون بغرض التهرب والغش الجبائين، ثم تجري التقييمات والتصحيحات اللازمة من أجل الحفاظ على أموال الخزينة العمومية. وتتحقق الإدارة الجبائية، من خلال المحققين والمفتشين التابعين لها، من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيّدة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلال النشاط. ومن بين تلك العناصر: المشتريات، المبيعات، رصيد البنك، الممتلكات، وغيرها، بهدف مراقبة التصريجات المكتتبه والتحقق من مختلف الاوعية الضريبية والرسوم، وإجراء التعديلات الضرورية وإثبات المخالفات التي ترتكب تملصا من الضريبة<sup>21</sup>. ويمكن التمييز بين شكلين رئيسيين للرقابة الجبائية، رقابة عامة تتم على مستوى مصالح الضرائب (مفتشيات ومراكز الضرائب)، ورقابة معمقة تتم على مستوى المؤسسة الاقتصادية، نذكر منها ما يأتي:

- **الرقابة على الوثائق:** تعمل إدارة الضرائب، من خلال هذا الشكل من الرقابة، على فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب بحيث تقوم مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتة، والمقدمة من طرف المكلف بالضريبة وذلك عن طريق مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تحوزها إدارة الضرائب عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة. وعليه فإن الإدارة الجبائية تقوم بتحليل ومقارنة هذه المعلومات عن طريق دراسة ترابطها، وتطور الذمة المالية لكل مكلف بالضريبة من سنة إلى أخرى.

- **التحقيق في المحاسبة:** هو مجموع العمليات التي ترمي إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة، بهدف التأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس. ويتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل. حيث يتم اعلام المكلف مسبقا عن طريق تسليم اشعار مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، واعلامه بالمعلومات الأساسية كالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية بالمراقبة وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها. وتستغرق مدة التحقيق من 3 أشهر إلى 9 أشهر كأقصى تقدير. وتتم معاينة نهاية عمليات التحقيق عن طريق محضر يستدعى المكلف المحقق معه لتأشيريه. ثم يقوم المحققون بإعداد التصحيحات وإعادة التقييم وتسليمها للمكلف بالضريبة، والذي بدوره يجب أن يقوم، في أجل 40 يوما، بإرسال ملاحظاته أو قبوله. وبعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني. وفي حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الجبائية الرجوع فيه إلا في حالة استعمال المكلف مناورات تديسية أو اعطاء معلومات خاطئة أو ناقصة خلال التحقيق.<sup>22</sup>

- **التحقيق المصوب في المحاسبة:** لقد تم استحداث هذا النوع من التحقيق سنة 2008، وهو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويخضع هذا النوع من التحقيق لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي<sup>23</sup>. ولا تتجاوز مدة التحقيق المصوب في عين المكان أكثر من شهرين.

- **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية:** هو مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به. أي التأكد من التصريحات على الدخل الاجمالي، وتكون المعلومات التي تجوزة الإدارة الجبائية بمثابة المصدر الأول الذي يتم الاعتماد عليه أثناء التحقيق، بالإضافة إلى الوثائق الأساسية الموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة، والتي يعتمد عليها وتكون لها فعالية في اكتشاف الأخطاء والتدليسات. كما يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر عناصر الثراء وتمط المعيشة المرتفع لشخص غير محصي جبائيا، ما يعني وجود أنشطة ومداخيل غير مصرح بها للتملص من دفع الضريبة.<sup>24</sup>

من خلال مختلف أشكال الرقابة الجبائية، تعمل الإدارة الجبائية على اجبار المكلف للتصريح بمداخيله وأرباحه حتى ولو كانت التصريحات لا تعكس الواقع بالضبط وانما تكون قريبة من الحقيقة، باستعمال الوسائل والامكانيات المادية والبشرية المتاحة لها، باعتبارها أحد أهم وسائل مكافحة التهرب الضريبي.

### 3-2-1- تطور نتائج تدخلات الرقابة الجبائية في الجزائر:

سنقوم فيما يلي باستعراض نتائج تدخلات الرقابة الجبائية في الجزائر خلال عدة فترات، على اعتبار أن هذه الأرقام المعبرة عن حجم الأموال المسترجعة بإمكانها أن تقدم لنا فكرة عن مستوى تهرب المكلفين من دفع الضريبة.

#### - نتائج الرقابة على الوثائق خلال الفترة الممتدة من 2006 إلى 2021:

يمثل المنحنى البياني في الشكل رقم (1) تطور نتائج الرقابة على الوثائق خلال الفترة الممتدة من سنة 2006 إلى غاية سنة 2021، حيث نلاحظ من خلاله أن هناك انخفاضا مستمرا في مستوى التصحيحات الضريبية، ووجود تذبذبات خلال تلك الفترة، حيث قدر المبلغ المسترجع سنة 2006 ما يقارب 40 مليار دج، ثم أخذ في الانخفاض تدريجيا إلى غاية وصوله إلى الحد الأدنى سنة 2012 حيث بلغ 24 مليار دج، ليعاود في الارتفاع بنسبة طفيفة في السنوات التي تلتها. وعرفت سنة 2020 ارتفاعا معتبرا في نتائج التحقيق، حيث سجلت 64 مليار دج نتيجة إلى ارتفاع حالات رقابة المؤسسات التي كانت محل تحقيق أمني أو جبائي خلال هذه المرحلة.

#### - نتائج التحقيق في المحاسبة خلال الفترة الممتدة من 2000 - 2021:

نظرا لصعوبة التعرف على المخالفات المرتكبة من خلال الرقابة على الوثائق، وتعقيد حالات الغش والتهرب الضريبيين، تقوم إدارة الضرائب بإدراج الملفات لإخضاعها لرقابة معمقة وتحقيق مفصل في المحاسبة. ويمثل المنحنى البياني في الشكل رقم (2) تطور نتائج التحقيق المحاسبي خلال الفترة الزمنية الممتدة من سنة 2000 إلى غاية سنة 2021، حيث نلاحظ من خلاله أن المبالغ المسترجعة معتبرة خاصة في سنة 2014 حيث بلغت قيمة المبالغ المسترجعة الذروة القصوى بـ 126 مليار دج.

#### - نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2021:

يوضح المنحنى في الشكل (3) عدد الملفات التي خضعت للتحقيق المصوب خلال الفترة الزمنية الممتدة من سنة 2010 إلى غاية سنة 2021، نلاحظ تزايد لعدد الملفات المدروسة راجع إلى أن الملفات الخاضعة إلى التحقيق المصوب والتي لا تدرس بالضرورة كل الضرائب والرسوم وعلى كامل فترة التحقيق بل قد تخص نوع واحد أو أكثر من الضرائب المفروضة وعلى مدى فترة سنة أو سنتين، حيث يتضح جليا أن السنتين 2020



و2021 سجلنا تزايدا ملحوظا في نتائج التحقيق المصوب بقيمة 3،6 مليار دج و5 ملايين دج على التوالي، مرده أنه كانت هناك استرجاعات معتبرة في الرسم على القيمة المضافة لبعض الشركات التي استفادت في فترات سابقة من امتيازات غير مشروعة، في اطار تسوية وضعياتها الجبائية.

#### - نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة خلال الفترة الممتدة من 2000 إلى 2021:

يوضح المنحنى البياني في الشكل (4) تطور نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة خلال الفترة الممتدة من سنة 2000 إلى غاية سنة 2021، تطبيقا للتعليمية 135/و.م المؤرخة في 15 فيفري 2000 التي تهدف إلى البحث عن العلاقة المادية الواقعية التي يعيشها الفرد المكلف بالضريبة وما قدمه من تصريحات للمداحيل. وعليه تتم برمجة المكلفين للتحقيق. إذ يأخذ المنحنى اتجاهات تصاعدية وتنازلية كانعكاس اما على سياسات الدولة المنتهجة في كل سنة أو على الظروف السائدة في كل فترة، حيث يتضح انخفاض نتائج التحقيق في السنتين الأخيرتين 2020 و2021 نظرا لتطبيق البروتوكول الصحي للظاهرة الوبائية كوفيد-19، والتقييد بالإجراءات الوقائية التي تمنع اي اختلاط بشري مما أثر على مردودية نتائج الرقابة المسجلة.

#### II - الطريقة والأدوات :

وبإسقاط ما تم تناوله أعلاه على البيئة الجزائرية، وبالاعتماد على عينة من المعطيات المتوفرة خلال الفترة 2017/2010، أين سيتم تحليل وتيرة تطور الضغط الجبائي من جهة، ومقابلته بتطور حجم الأموال المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية باعتبارها أحد أهم أدوات مكافحة التهرب الضريبي، فبا تری هل وتيرة تطور المتغيرين إيجابية أم عكسية؟

#### II-1- دراسة تطور معدل الضغط الضريبي في الجزائر خلال الفترة 2010-2017 :

يظهر من خلال الجدول (1) أن معدلات الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر خلال الفترة 2010-2017 عرفت تذبذبا واضحا، نظرا لخصوصية الاقتصاد الجزائري الذي تمثل فيه الجباية البترولية نسبة كبيرة من المداحيل الكلية للبلاد، على اعتبار أن الفترة تميزت بعدم استقرار في أسعار النفط، ليرتفع معدل الضغط الضريبي سنة 2017 إلى 30.75% وهو معدل يتعد بكثير عن معدل الضغط الضريبي الأمثل المحدد من قبل كلارك بـ 25%، لذا فإن معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات يبقى أكثر دلالة لما يتحمله الاقتصاد الوطني. حيث يتضح كذلك من خلال الجدول أن معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات عرف هو الآخر ارتفاعا تدريجيا خلال فترة الدراسة من 16.76% سنة 2010 إلى 19% سنة 2015 على اعتباره أعلى معدل عرفته الفترة، لينخفض بعدها لكن بمستوى أقل وبمعدل 17.8% و 18.56% خلال السنتين 2016، 2017 على التوالي.

ويرجع ارتفاع معدل الضغط سنة 2015 إلى تدهور حالة الاقتصاد الوطني بنهاية سنة 2014 نتيجة انخفاض أسعار البترول، أين وصل سعر البرميل إلى أقل من 30 دولار أمريكي، حيث كثفت الحكومة جهودها لإحلال الجباية العادية مكان الجباية البترولية على الأقل لتمكينها من تغطية النفقات العامة للتسيير.

#### II-2- دراسة تطور حجم الأموال المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2010-2017 :

من خلال الجدول رقم (2) تم تجميع الأموال المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2010-2017، بأنواعها الأربعة: الرقابة على الوثائق، والتحقيق في المحاسبة، والتحقيق المصوب في المحاسبة، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة. حيث يظهر جليا أن حجم الأموال المسترجعة عرفت انخفاضا من 80.86 مليار دينار سنة 2010 إلى 66.65 مليار دينار سنة 2013 لتعرف ارتفاعا معتبرا سنة 2014 بقيمة 156.9 مليار دينار لتعاود الانخفاض خلال السنتين الموالتين 2015، 2016 وتعاود الارتفاع سنة 2017 لكن بمستوى أقل من سنة 2015 ببلغ 83.22 مليار دينار.

#### III - النتائج ومناقشتها :

من خلال ما سبق، يمكن تقسيم فترة الدراسة من حيث وتيرة تطور معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات إلى فترتين، تمتد الفترة الأولى من سنة 2010 إلى سنة 2015 وهي فترة ارتفاع تدريجي من معدل 16.76% سنة 2010 إلى معدل 19% سنة 2015 باعتباره أعلى معدل ضغط عرفته فترة الدراسة، لينخفض المعدل خلال الفترة الثانية للسنتين 2016 و2017. أما بالنسبة لوتيرة تطور حجم الأموال المسترجعة فعرفت هي الأخرى انخفاضا من سنة 2010 إلى غاية سنة 2014 لتعاود الارتفاع ابتداء من سنة 2015.

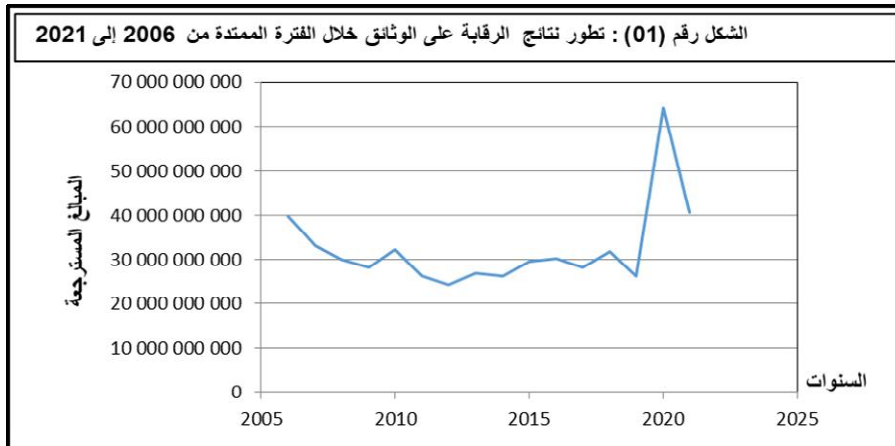
من خلال مقابلة للمتغيرين، فإنه يظهر جليا أن درجة تأثير معدل الضغط الضريبي على حجم الأموال المسترجعة بالبيئة الجزائرية ضعيف، وغير منتظم وعشوائي، لا يعكس مخرجات الدراسات النظرية التي أكدت لجوء المكلفين إلى التهرب الضريبي كلما زاد معدل الضغط الضريبي. بدليل أن حجم الاسترجاع الأكبر للأموال المقدر بـ 156.9 مليار دينار لا يوافق معدل الضغط الضريبي الأعلى للفترة (19%)، بل العكس من ذلك فقد قدر

حجم الأموال المسترجعة تحت أعلى معدل ضغط ضريبي سنة 2015 بمبلغ 75.89 مليار دينار. ويمكن ارجاع هذه النتيجة المتوصل اليها الى خصوصية البيئة الجزائرية، والتي يحتل بها الاقتصاد الموازي مكانة معتبرة توفر للمكلفين ملاذا سهلا للتهرب الضريبي، يتمتع من خلاله المتهرب بعدم خضوعه التام الى الضريبة، باعتبار أن نتائج الرقابة الجبائية محدودة لا تغطي الحجم الحقيقي للتهرب الضريبي، حيث يقتصر تدخلها على مستوى المكلفين المحصنين جبائيا فقط وبالتالي فهي لا تعطي صورة كاملة عن حجم الأموال المتداولة في السوق الموازية.

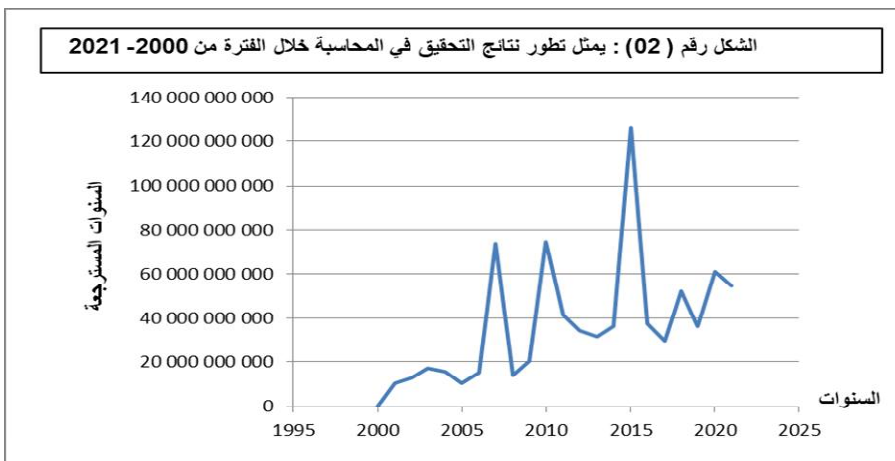
#### IV- الخلاصة :

من خلال ما سبق، يمكن تأكيد جزء من فرضية الدراسة نظريا، والقول بأن معدل الضغط الضريبي له تأثير على حجم التهرب الضريبي، تبعا لأعمال ابن خلدون، Arthur Laffer، Friedman والتي أثبتت أن معدلات الضغط الضريبي عندما تصل إلى حد معين من الارتفاع تعمل على تحفيز المكلفين على التهرب من تسوية التزاماتهم الضريبية أو جزء منها، ومنه انخفاض للإيرادات الجبائية. ومن جهة أخرى، فإن استحالة قياس درجة التأثير بين المتغيرين على مستوى البيئة الجزائرية، لم يسمح بتأكيد فرضية الدراسة كون المتغير الذي تم اختياره (نتائج الرقابة الجبائية) لا يترجم حقيقة حجم التهرب الضريبي في الجزائر، نظرا للهدف الرئيسي للرقابة الجبائية الذي ينحصر في استرجاع أكبر قدر ممكن من الأموال في السوق الموازية والتي مصدرها الأساسي هو التهرب من التصريح الكلي أو الجزئي للضرائب والرسوم المستحقة لفائدة الدولة. حيث يرجع قصور أداة الرقابة الجبائية في هذا الشأن إلى عدم قدرتها على تتبع آثار المتهربين الناشطين بالسوق الموازي في ظل كثرتهم وسهولة النشاط به. ويمكن الخروج بنتيجة مفادها، أن معدل الضغط الضريبي لا يعتبر العامل الوحيد لتفشي ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة الجزائرية، بل أن عامل السوق الموازي يشكل كذلك أحد أهم العوامل لانتشار هذه الظاهرة.

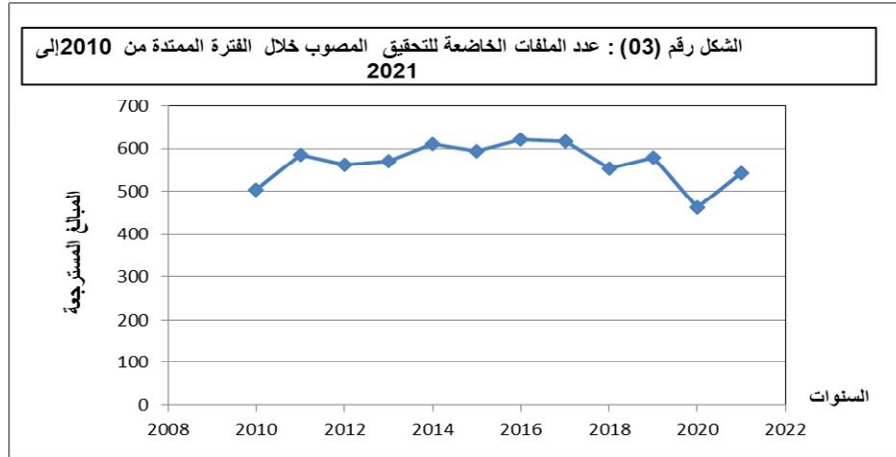
- ملاحق :



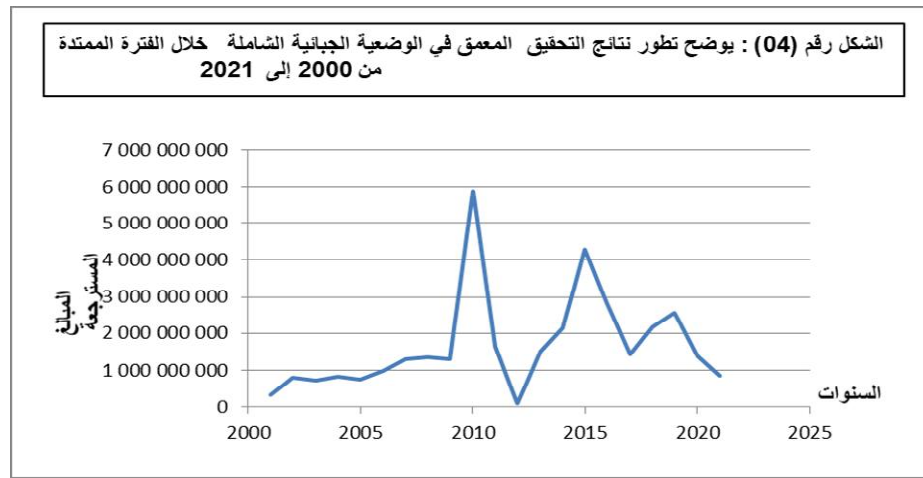
المصدر: قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية - المديرية العامة للضرائب - وزارة المالية



المصدر: قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية - المديرية العامة للضرائب - وزارة المالية



المصدر: قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية - المديرية العامة للضرائب - وزارة المالية-



المصدر: قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية - المديرية العامة للضرائب - وزارة المالية-

الجدول رقم 1 : تطور معدل الضغط الضريبي في الجزائر خلال الفترة 2010-2017

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
معدل الضغط الضريبي الإجمالي	%23.44	%21.18	%18.38	%22.25	%20.89	%25.62	%23.92	%30.75
معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات	%16.76	%16.69	%18.38	%17.86	%16.86	%19.00	%17.80	%18.56

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على معطيات المديرية العامة للضرائب

الجدول رقم 2: تطور حجم الأموال المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2010-2017

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
الأموال المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية (مليار دج)	80.86	63.43	56.8	66.65	156.9	75.89	67.18	83.22

المصدر: مديرية الأبحاث والتدقيقات - مديرية العامة للضرائب - وزارة المالية



## الجدول رقم (02): نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2002-2021

المبالغ المسترجعة من عمليات الرقابة الجبائية (مليار د.ج)					السنوات
المجموع	التحقيق المصوب في المحاسبة	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	التحقيق في المحاسبة	الرقابة على الوثائق	
17,79	-	0.79	17.0	-	2002
16,21	-	0.71	15.5	-	2003
11,22	-	0.82	10.4	-	2004
15,84	-	0.74	15.1	-	2005
114,58	-	0.98	73.7	39.9	2006
48,51	-	1.31	14.1	33.1	2007
51,96	-	1.36	20.5	30.1	2008
104,69	-	1.29	74.6	28.8	2009
80,99	1.20	5.89	41.6	32.3	2010
63,46	1.43	1.63	34.2	26.2	2011
57,7	1.21	0.99	31.4	24.1	2012
66,67	1.96	1.51	36.3	26.9	2013
157,18	2.17	2.41	126.4	26.2	2014
72,88	1.49	4.29	37.6	29.5	2015
67,13	4.81	2.82	29.4	30.1	2016
83,25	1.31	1.44	52.3	28.2	2017
71,61	1.54	2.17	36.2	31.7	2018
91,98	2.04	2.54	61.2	26.2	2019
126,27	6.30	1.37	54.5	64.1	2020
131,16	5.10	0.86	84.5	40.7	2021

المصدر: مديرية الأبحاث والتدقيقات - المديرية العامة للضرائب - وزارة المالية

## Referrals and references:

<sup>1</sup> -Hamid Bouzida, Tax pressure in Algeria, North African Economics magazine, Fourth issue, p. 282, 19/01/2006. Visited: 15/11/2022,

[www.univ-chlef.dz/renaf/Articles\\_Renaf\\_N\\_04/article\\_12.pdf](http://www.univ-chlef.dz/renaf/Articles_Renaf_N_04/article_12.pdf) (Written in Arabic).

<sup>2</sup> Abdelmadjid Keddi, Studies in Taxology, Dar Jarir, first edition, Amman, 2011, p. 82 (Written in Arabic).

<sup>3</sup> -Ibidem, page 83.

<sup>4</sup> -Hamid Bouzida, Op Cit, page 293.

<sup>5</sup> -Ibidem, page 282.

<sup>6</sup> Bentriddi Yahi et Nadi Rachid, Measuring tax pressure in Algeria - an analytical study for the period 2007/2017, Scientific Horizons Magazine, Fourth Issue, 2020, p. 638. (Written in Arabic).

<sup>7</sup> Abdelmadjid Keddi, Op Cit, page 216.

- <sup>8</sup> - National Economic and Social Council, The Informal Sector Illusions and Realities, 01/06/2004, page 102 (Written in French).
- <sup>9</sup> - Ibidem, pages 105/106.
- <sup>10</sup> Doudah Redouane, Methods of combating fraud and tax evasion. PhD thesis. University of Algiers 3, 2016, p.68 (Written in Arabic).
- <sup>11</sup> Ibidem, page 69.
- <sup>12</sup> - Rida Belahouaoui, El houssain Attak, Essai d'analyse de la relation entre la pression fiscale et la conformité des contribuables-*Revue de littérature-*, International journal of accounting, finance, auditing, management & economics, numéro 2-1, 2022, Maroc, pages 175/176.
- <sup>13</sup> Rahal Nasr, Moufak Siham, Tax pressure as an incentive for tax evasion and fraud, Administrative and Financial Sciences magazine, Volume 2, Issue 1, June 2018, p. 241 (Written in Arabic).
- <sup>14</sup> - Idem.
- <sup>15</sup> - Conseil National Economique et Social, Op Cit, page 104.
- <sup>16</sup> - Ibidem, page 102.
- <sup>17</sup> - Djoulah Lyna, The relationship of tax pressure to tax evasion in Algeria, Human Sciences magazine, Volume 21, Issue 2, 2021, p. 573. (Written in Arabic).
- <sup>18</sup> - Conseil National Economique et Social, Op Cit, page 102/103.
- <sup>19</sup> - Idem.
- <sup>20</sup> - Article 18 of the Tax Procedures Law.
- <sup>21</sup> - Benamara Mansour, Accounting and tax control procedures, Dar Houma for printing, publishing and distribution, Algeria, 2011, p. 13/14. (Written in Arabic).
- <sup>22</sup> - Article 20 of the Tax Procedures Law.
- <sup>23</sup> - Khediri Sabrina, Djenina Amar, Tax control in Algeria between the two goals of combating tax evasion and developing tax revenues, Economic Sciences Magazine, Management and Commercial Sciences, Volume 12, Issue 2, 2019, p. 324. (Written in Arabic).
- <sup>24</sup> - Ibidem, page 325.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :

طاطا إيمان (2022)، دراسة تأثير معدل الضغط الضريبي على حجم التهرب الضريبي في السياق الجزائري بدلالة نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2010-2017، مجلة الباحث، المجلد 22(1)، الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 155-164.