



جامعة الجبالي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

العنوان

الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية -عين الدفلى-

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبة: داعي نعيمة

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

أ/ غيدة فوزية (أستاذ محاضر -ب- جامعة الجبالي بونعامة) رئيسا
أ/ الميلودي سعاد (أستاذ محاضر -ب- جامعة الجبالي بونعامة) مشرفا ومقررا
أ/ ردة خديجة (أستاذ مساعد -ب- جامعة الجبالي بونعامة) ممتحنا

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إِهْدَاءً

بسم الله الرحمن الرحيم
(وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا)
إلي ينبوع الصبر والتقاؤل والأمل
إلي كل من في الوجود بعد الله ورسوله أمة الغالية
إلي سندي وقوتي وملادي بعد الله أبي الغالي
إلي أصدقائي وعزي في الحياة
أخواتي وإخوتي
إلى جميع أحفاد عثمان وسنية
إلى هالتي "ساجد"
إلى كل عائلة داعية
إلي كل من مر علي من زملاء وأساتذة
عبر جميع مراحل دراستي
إلي من أعرفهم

نعمة داعية

شكر وعرفان

بعد الحمد لله تبارك وتعالى حق حمده، الذي وفقني لإتمام عملنا على هذا النحو

نتقدم بشكري وامتناني الكبير للأستاذة الفاضلة

الدكتورة: سعاد الميلودي.

على قبولها الإشراف على هذا البحث وعلى ما قدمته لي من توجيهات قيمة

على مستوى المنهجية أو على مستوى المضمون العلمي

كما نتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى موظفي مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى على توجيهاتهم
والمعلومات التي قدموها لي ، بارك الله فيهم وجعلها في ميزان حسناتهم.

كما أسجل شكري وتقديري لكل من قدم لي يد المساعدة من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل.

كما لا ننسى كل من شجعنا بالكلمة الطيبة والابتسامة والدعاء إلى كل هؤلاء نقول شكرا.

الملخص:

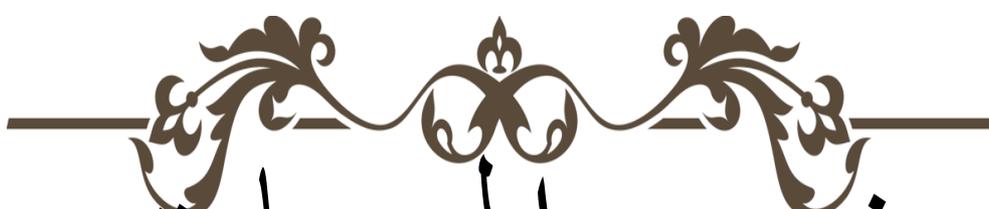
تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة الاجراءات الرقابية الجبائية في محاربة التهرب الضريبي والحد منه دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى، حيث تطرقنا الى تحليل هذه الظاهرة مع طرق وأساليب معالجتها وعلاقتها مع المتغيرات الخارجية فمعظم الدول تضع الرقابة الجبائية كأسلوب لمكافحة هذه الظاهرة، وذلك باستعمال ادواتها وأجهزتها للحد منها، الا أن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على التهرب الضريبي لوحدها، انما يجب الاستعانة بطرق أخرى مثل استخدام طرق وقائية قبل حدوث أي تهرب، والتنسيق بين الإدارات للحصول على المعلومات اللازمة، وفي الأخير حاولنا تقييم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر وبالتحديد مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى من حيث تطور عدد الملفات المدروسة والنتائج المقدمة، مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها، وإعطاء التحسينات اللازمة لزيادة فعالية الرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي ، التحقيق الجبائي، الرقابة الجبائية.

Résumé :

Cette étude vise à identifier dans quelle mesure les mesures de contrôle fiscal contribuent à la lutte contre l'évasion fiscale et à la réduire, d'étudier le cas des recettes fiscales pour l'État d'Ain defla, lorsque nous avons abordé l'analyse de ce phénomène avec des méthodes et des méthodes de traitement et sa relation avec des variables externes, la plupart des pays ont mis le contrôle fiscal comme une méthode pour lutter contre ce phénomène, en utilisant leurs outils et dispositifs pour le réduire, mais le contrôle fiscal ne peut pas éliminer l'évasion fiscale seul, mais d'autres méthodes telles que l'utilisation de méthodes préventives avant toute évasion, et la coordination entre les ministères, Afin d'obtenir les informations nécessaires, nous avons essayé d'évaluer la réalité du contrôle fiscal en Algérie, à savoir la Direction fiscale de l'Etat d'Ain defla, en termes d'élaboration du nombre de dossiers étudiés et les résultats fournis, tout en présentant certains des problèmes dont il souffre, et en donnant les améliorations nécessaires pour accroître l'efficacité du contrôle fiscal.

Mots clés: évasion fiscale, enquête fiscale, contrôle fiscal.



فهرس المحتويات



فهرس المحتويات:

الصفحة	المحتويات
-	الشكر والاهداء الملخص
II	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
أ، ب، ج.	المقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: أساسيات حول الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي
8	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية
16	المطلب الثاني: ماهية التهرب الضريبي
20	المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
20	المطلب الأول: التحقيق المحاسبي والجبائي والتحقيق المصوب في المحاسبة
24	المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
27	المبحث الثالث: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة
27	المطلب الأول: تقديم الدراسات السابقة
29	المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة
32	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: تقييم دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب "عين الدفلى"	
34	تمهيد
35	المبحث الأول: تقييم الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب عين الدفلى
36	المطلب الأول: تقديم مديرية الضرائب عين الدفلى
37	المطلب الثاني: تنظيم مديرية الضرائب
38	المبحث الثاني: حالات التهرب الضريبي بمديرية الضرائب عين الدفلى
40	المطلب الأول: التهرب الضريبي الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب

49	المطلب الثاني: دراسة حالة ميدانية حسب طريقة التحقيق المحاسبي
65	خلاصة الفصل الثاني
67	الخاتمة
71	المصادر والمراجع
75	الملاحق



قائمة الجداول والأشكال



قائمة الجداول:

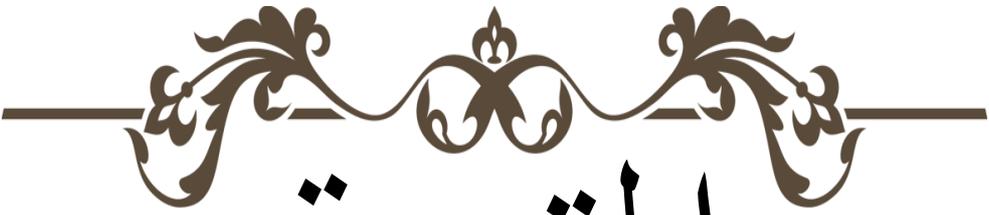
الصفحة	العنوان	الرقم
27	تبيان وتحليل الدراسات السابقة	01-1
41	حالات والمبالغ المتهرب بها في الوعاء الضريبي بولاية عين الدفلى	01-2
42	حالات والمبالغ المتهرب بها في التحصيل الضريبي بولاية عين الدفلى	02-2
44	تطور عدد الملفات المدروسة	03-2
46	الحصيلة الضريبية	04-2
48	الأهمية النسبية لأنواع الضرائب والرسوم	05-2
49	التطور النسبي للحصيلة الضريبية	06-2
54	الكشوف المالية لمقارنة ميزانيات السنوات الأربعة	07-2
54	الكشوف المالية لمقارنة نتائج السنوات الأربعة محل التحقيق	08-2
57	حساب المواد (حسب الكمية)	09-2
58	حساب المواد (حسب القيمة)	10-2
59	إعادة تأسيس رقم الأعمال	11-2
60	الرسم على القيمة المضافة (TVA)	12-2
60	الرسم على النشاط المهني (TAP)	13-2
61	إعادة تقييم الأرباح	14-2
61	الضريبة على أرباح الشركات (IBS)	15-2
62	الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)	16-2
63	التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية	17-2

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
11	أشكال الرقابة الجبائية	01-1
39	الهيكل التنظيمي لمدرية الضرائب عين الدفلى	02-2
41	حالات التهرب الضريبي في الوعاء	01-2
42	حالات التهرب في مادة التحصيل	02-2
44	تطور عدد الملفات المدروسة للفترة الممتدة من (2016/2013)	03-2
46	تطور الحصيلة الضريبية للفترة الممتدة من (2016/2013)	04-2
50	التطور النسبي للحصيلة الضريبية للفترة الممتدة من (2016/2013)	05-2

قائمة الملاحق:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	ملاحق من مديرية الضرائب	75



المقدمة



التوطئة:

تسعى كل الدول وعلى اختلاف توجهاتها وسياساتها لتحقيق الاستقلال الاقتصادي الذي لا يأتي الا بتحقيق التنمية الشاملة في شتى الميادين وذلك عن طريق الاعتماد على سياسة مالية رشيدة، فالجهد الذي تبذله الدولة في إطار هذه التنمية يلزم عليها إيجاد مصادر تمويلية داخلية تتسم بالاستقرار.

وتعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، ووسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية، لكن هذه الاستجابة في معظمها تكون نسبية نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها، وهذا باستغلال الوسائل الممكنة.

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة، والاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية للبلاد، بدلا من انسيابها في قنوات مجهولة.

وبالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة، إلا أنها قد نقشت وتعددت صورها عبر الزمن، سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة لتشهد في الآونة الأخيرة أبعادا خطيرة، فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، ولا على فترة زمنية معينة، بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب توجد حيثما وجدت هذه الأخيرة، فبالتالي أصبحت تعتبر من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

ان النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومدخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم. فإن المشرع الجبائي يمنح لكل من المكلفين بالضريبة حقوق وواجبات كما منح في نفس الوقت للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف مراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

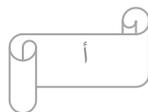
إن استفحال الظاهرة استوجب على الجزائر السعي جاهدة إلى مكافحة هاته الظاهرة بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، والتي نتج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي، والمتجسدة في إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي في سنة 1990، ومختلف مفتشيات الضرائب على المستوى الإقليمي، إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات التي تم إنشائها سنة 1998، كما تم تعزيز جهاز الرقابة الجبائية بآلية جديدة سنة 2002 وتتمثل في مديرية كبريات الشركات «DGE».

❖ إشكالية البحث:

انطلاقا مما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وما هو واقعها على مستوى مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى ؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:



- هل تعد الرقابة الجبائية من أهم الحلول والآليات التي تعتمد عليها مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي؟
- هل يتوقف حجم التهرب الضريبي على مدى فعالية الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى؟
- ما هي أهم آليات الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى؟

❖ فرضيات البحث:

انطلاقا من التساؤلات المطروحة يمكن اقتراح ما يلي:

- تعد الرقابة الجبائية من أهم الحلول والآليات التي تعتمد عليها مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي؛
- يتوقف حجم التهرب الضريبي على مدى فعالية الرقابة الجبائية.
- يعتبر التحقيق الجبائي والتحقيق المحاسبي من أهم آليات مكافحة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

❖ مبررات اختيار الموضوع البحث:

- عند اختيار أي موضوع بحث لابد أن يكون للباحث جملة من الأسباب والمبررات والدوافع العلمية لاختيار وتحديد موضوعه المدروس بدقة، واهتمامنا بدراسة هذا الموضوع هو الإسهام في الرؤية التصويرية له، حيث تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي موضوع الساعة في ظل التحولات التي يعرفها الاقتصاد الوطني لمعرفة خبايا هذه الظاهرة من أجل إثبات معرفتها وقدراتنا. بالإضافة إلى عدة إعتبرات أخرى نذكر منها:
- أهمية الموضوع كونه يعالج إشكالية واقعة في الوقت الراهن؛
 - ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي مما أصبح يشكل عبئا بالنسبة للاقتصاد الوطني؛
 - الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي والحد منه.

❖ أهداف البحث:

- نسعى من خلال هذا البحث إلى الاطلاع ومعرفة جملة من الأهداف، ومن بينها:
- إثراء المعرفة العلمية وإشباع الفضول العلمي من خلال فهمنا للظاهرة المدروسة؛
 - تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة؛
 - إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة لذلك للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في المكافحة؛
 - إبراز معوقات الرقابة الجبائية في الجزائر والتي تعمل على الحد من كفاءتها بغية تحسينها.

❖ أهمية البحث:

- إن أهمية هذا البحث تنبع من تلك الآثار السلبية لظاهرة التهرب الضريبي، والتي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو اقتطاع وبذلك حرمان الخزينة العمومية منها، في ظل البحث المتزايد من قبل

السلطات المعنية للرفع من موارد الجباية العادية، وبالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمجابهة هذه الظاهرة الخطيرة ومن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كونها من الوسائل الهامة للعلاج.

❖ حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- الحدود المكانية: طبق هذا البحث على مستوى المديرية الولائية للضرائب، لولاية عين الدفلى.
- الحدود الزمانية: تحدد الإطار الزمني للدراسة التحليلية من 2016/2012 حول الرقابة الجبائية لمدة ثلاثة أشهر من شهر ديسمبر إلى شهر مارس من السنة الجامعية 2020/2019.

❖ منهج البحث:

المنهج الوصفي التحليلي: من أجل الإجابة على كل التساؤلات المطروحة، قمنا بدراسة الظاهرة من كل جوانبها وذلك بإعطائها وصفا واضحا يستطيع من خلاله القارئ التعرف عليها، وكذا قمنا بتحليل هاته الظاهرة على مستوى مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

❖ صعوبات البحث:

- مما لا شك أن انجاز أي عمل بحثي لا بد وأن يلازم صاحبه عدد من الصعوبات سواء كان من الجانب النظري أو التطبيقي ويمكن حصرها فيما يلي:
- الوباء الذي إجتاح العالم وغلق الجامعة مما سبب صعوبة الوصول إلى مكتبة الجامعة، نقص بعض المراجع في مكتبة الجامعة؛
- صعوبة الحصول على المعلومات من طرف عمال المديرية وكثرة المحسوبة؛
- صعوبة في الحصول على وثائق من أجل استخدامها كملاحق.

❖ هيكل البحث:

للإجابة على الإشكالية السابقة زمن أجل واختبار فرضيات البحث تم تقسيم البحث إلى فصلين، الفصل الأول يشمل الأدبيات النظرية والتطبيقية والفصل الثاني يشمل الدراسة الميدانية تسبقهم مقدمة عامة وتليهم خاتمة عامة حيث سنتناول في الفصل الأول الإطار النظري للدراسة من خلال تقديم أساسيات حول التهرب الضريبي وآليات معالجته وذلك بالتعرف على أسبابه وأثاره، وسنتطرق أيضا إلى الرقابة الجبائية من خلال تحديد ماهيتها لتوضيح مختلف أهدافها وإشكالاتها، إضافة إلى أهم آليات الرقابة لمكافحة التهرب الضريبي والعلاقة بينها.

أما في الفصل الثاني كان عبارة عن دراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاي عين الدفلى حيث سنتناول كل من الإطار المفاهيمي والهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب عين الدفلى إضافة إلى ذلك سنتطرق إلى أهم نماذج التهرب الضريبي على مستوى المديرية وخطوات وإجراءات عملية التخطيط المحاسبي ونتائج ذلك التحقيق.



الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

للمراقبة الجبائية والتهرب الضريبي



تمهيد:

يعتبر النظام الضريبي ذو أهمية بالغة في تحقيق السياسات المحاسبية للدول وتوضيح القوانين التي تقوم على أساسها الضريبة، حيث أن الضريبة فريضة مالية تدفع جبرا إلى الدولة وتساهم في تحقيق أهداف النظام الضريبي والتي تتمحور حول تحقيق الحصيلة الضريبية، كما تعتبر الرقابة الجبائية من الوسائل القانونية التي تستخدمها الإدارة الجبائية لمحاربة التهرب والغش الضريبي حيث أنها تحتل مكانة إقتصادية هامة لدورها الفعال لتتأكد من مدى صحة ومطابقة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة ومن أجل التأكد من مدى صدق تلك التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين والحد من تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، قد منح المشرع الجزائري للمصالح الجبائية عدة صلاحيات مجسدة في الرقابة الجبائية التي تساعد على كشف التجاوزات والأخطاء والحد أو التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي. وعليه سيعرض هذا الفصل أهم القواعد والتقنيات المتعلقة بالرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي .

كما قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وهما كالتالي:

المبحث الأول: أساسيات حول الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة

المبحث الأول: أساسيات حول الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المختلفة في تحايل المكلفين بالضريبة على لإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك طرقا واساليباً سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي)، أو بطريقة غير مشروعة (لغش الضريبي). فهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية الاجتماعية التي تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقتها وامكانياتها المادية والبشرية عن طريق الرقابة الجبائية التي من خلالها يتم كشف كل الاغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف وادراك الأسباب الحقيقية التي أدت الى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

للقوف على الرقابة الجبائية رأينا من الضروري تحديد مفهوم الرقابة وأهدافها وأنواعها.

1- مفهوم الرقابة الجبائية :

تعرف الرقابة الجبائية بأنها "مجموعة العمليات المطبقة من قبل المختصين في الإدارة الجبائية، هذا الأخيرة بإمكانها اتخاذ عدة أشكال في إطار منتظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى التأكد من احترام القوانين الجبائية بتجنب كل ما ينتج من مخالفات وتجاوزات"¹.

كما تعرف على أنها "الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية وهي عبارة على مراقبة مدى احترام القوانين الجبائية"².

وتعرف أيضا "الرقابة الجبائية تخص كل أنواع الضرائب وكل المكلفين وتسمح بتصحيح الأخطاء العفوية للمكلفين وكذلك كشف عمليات الغش الممارس من بعضهم وتعتبر ذات أهمية من حيث قيد هذه الضرائب"³.

وفي تعريف آخر "تعتبر الأداة القانونية المختصة بالوقوف على الأخطاء وتقويمها وبما أنها إحدى هذه السلطات فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقيق باعتبار المكلفين ملزمين بأداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء التي تمت ملاحظاتها"⁴.

وكتعريف شامل للرقابة الجبائية: هي مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بفرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التخلص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.

¹ سليمان حمد علي، الرقابة الإدارية المالية مع الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية، دار الثقافة، الأردن، 1992، ص 10.

² حمدي سليمان وسحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية دراسة تحليلية وتطبيقية، دار الثقافة، الأردن، 1998، ص 13.

³ عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية المعايير التقييم التصحيح، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص 17.

⁴ العباشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمت أعمالها بالتطبيق على حالة الجزائر، مداخلة مقدمة لملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية جامعة فرحات عباس، سطيف، 21/20 أكتوبر 2009، ص 3.

2- أهداف الرقابة الجبائية:

تختلف هذه الأهداف حسب السياسة التي تتبناها الدولة في كل فترة، إلا أنها وبشكل عام لا تكاد تخرج عن الأهداف المتوخاة من أية سياسة جبائية عادية، وهي إما أهداف قانونية أو إدارية أو اقتصادية أو اجتماعية.

2-1 الأهداف القانونية:

وتتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة الضريبية، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمتابعة المكلف عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسها من أجل التهرب الضريبي¹.

2-2 الأهداف الإدارية:

حيث تؤدي الرقابة الجبائية دورا مهما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، فهي تساعد على التنبه لمختلف أوجه النقص والخلل في التصريحات المقدمة من طرف المكلف مما يمكن الإدارة من اتخاذ إجراءات تصحيحها، كما تسمح الرقابة الجبائية أيضا بإعداد الإحصائيات الضريبية مثل نسب التهرب الضريبي، مما يشكل فائدة إستراتيجية كبيرة للإدارة الضريبية².

2-3 الأهداف المالية والاقتصادية:

فالرقابة الجبائية تهدف إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وذلك من أجل ضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العامة للدولة، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للاتفاق العمومي، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية داخل البلد³.

2-4 الأهداف الاجتماعية:

وتتمثل في محاربة انحرافات المكلف بمختلف صورها، كالسرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع وأيضا تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، أي وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة، مما يشكل هدفا اجتماعيا بامتياز، يتمثل في محاربة الفقر والغبن الاجتماعي، بفضل التضامن الضريبي⁴.

¹ بوقلية محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل للفترة (2009/2010)، مذكرة ماستر علوم مالية ومحاسبة، جامعة قاصدي مربح، ورقلة، ص 03.

² رضا خلاصي، دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2011-2012، ص 85.

³ كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية، 2011/2012، ص 85.

⁴ زرقة سهام ولصاص أحمد، فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي مديرية الضرائب وهران شرق، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص رقابة مالية ومحاسبية، جامعة محمد بن أحمد، وهران، 2016/2017، ص 26.

3- أهم مبادئ الرقابة الجبائية

كي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في:

3-1 إقامة نظام ضريبي محكم: يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، ولذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال.

3-2 ترقية وتطوير الإدارة الجبائية: ان التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة بالإضافة الى توفرها على الامكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه الا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض اذ لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان.

4- أشكال الرقابة الجبائية:

يمكن القول أن الرقابة الجبائية تتمثل في شكلين أساسيين:

4-1 الرقابة الشاملة: وهي رقابة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري، وتتخذ شكلين:

أ. الرقابة الشكلية: وهي تغطي جميع التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين، حيث يتم التحقق من المعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، مثل الهوية الجبائية وتوقيع المكلف وما إلى ذلك، وبالتالي فإن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر جد أساسي بهدف ضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة، لكن دون التعمق في محتوياته¹.

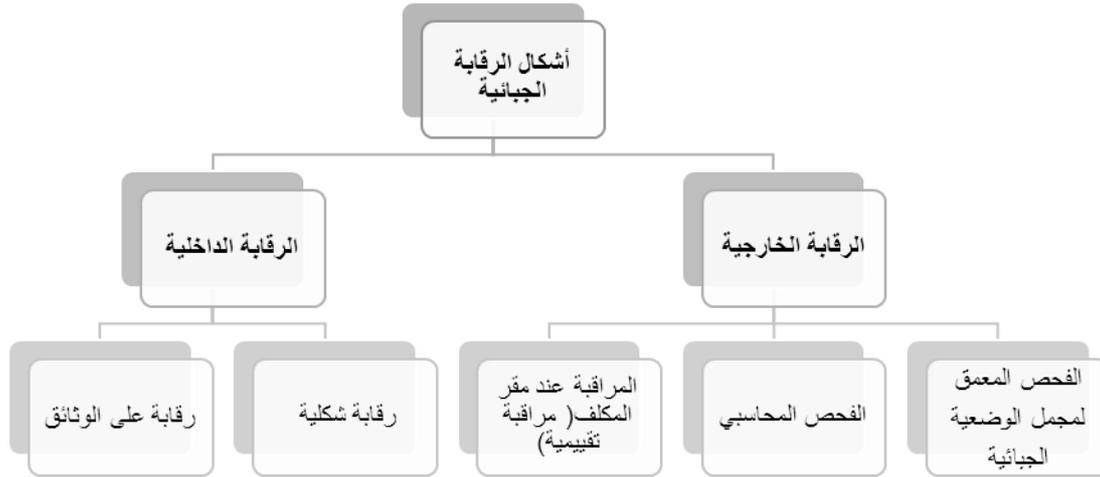
ب. الرقابة على الوثائق: على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية، وذلك في مقر المتفشية، وذلك بهدف اكتشاف مختلف الأخطاء والتلاعبات، وفي حالة بقاء الغموض، ويحق للمفتش أن يطلب معلومات وتوضيحات إضافية من طرف المكلف بالضريبة².

4-2 الرقابة المعقدة: بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة، تتمثل الرقابة الجبائية المعقدة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد أنشطة المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة تصريحاتهم، كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق لمحتوى الملف الجبائي سواء على الصعيد المحلي أو الجهوي.

¹إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010 / 2011، ص22.
²غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في مالية ومحاسبة، تكلي محند والواج، البويرة، 2014/2015، ص50.

وسواء كانت الرقابة شاملة أو معمقة، تقوم الإدارة الضريبية بعد إنهاء عملية المراقبة بتحرير محضر يفيد هذا الإنهاء، يوقع عليه المراقب والمكلف، وهو إثبات كافي لوضع حد لكل منازعة في هذا الشأن¹.
والشكل الموالي يوضح أشكال الرقابة الجبائية:

الشكل رقم(1-1): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: مغاري عبد الرحمان وشيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، ص32.

5- الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية:²

لقد وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا أوجب من خلاله كل المراقبين الجبائين بإتباع إجراءات معينة، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات والاختلاسات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، كما حدد القانون الجبائي مختلف الالتزامات التي يجب على المكلف التقيد بها، وكذا الضمانات الممنوحة له حتى يتسنى له معرفة جميع حقوقه وواجباته اتجاه الإدارة الجبائية.

أولا: الحقوق القانونية للإدارة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية بوسائل قانونية تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها فهي تسمح برقابة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد الضريبة مع ضمان تحصيلها وتمثل فيما يلي:

¹ عوادي مصطفى ورحال نصر، الغش والتهرب في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2011، ص13.

² جودي محمد رياض، دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2013، ص6-

1- حق الاطلاع: هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية فبواسطتهم يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق.

طبقا للمادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية: ' يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها ¹.

وفي إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة الخاصة بالمكلف، كما يمكن هؤلاء الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أن تقيدهم وتساعدهم في الحصول على المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهامهم.

2- حق الرقابة: يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، فهو يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر ومعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها.

كما تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة وكذلك يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، حيث للإدارة الجبائية سلطة شرعية تسمح لها بمراقبة المكلفين بالضريبة في إطار قواعد منظمة من خلال التحقيق في الوثائق والنتائج المصرح بها عن طريق الرقابة المحاسبية أو الرقابة على مجمل الوضعية الجبائية.²

ويمكن التمييز بين شكلين للرقابة:³

- الرقابة في المحاسبة ومعاينة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة.
- الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية قصد التأكد على مدى صحة المداخل المصرحة، وذلك ومقارنتها بالوضعية الجبائية للمكلف.

¹ المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 24.

² بن عكشة مصطفى، التحقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة 2010، ص 51.

³ محمد عناب، مقومات النظام الجبائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر، الجزائر 2014، ص 86.

3- حق استدراك الأخطاء الإدارية: حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية للإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد.

وطبقا للمادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى.¹

4- حق المعاينة: من خلال ما أقرته المادة 74 من قانون المالية لسنة 2001، تمكين الإدارة الجبائية وذلك بعد أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض عنه، بإعطاء الإدارة الجبائية ترخيص لأعاونها الذين لهم رتبة مراقب على الأقل للقيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التخلص من الوعاء والمراقبة والدفع،

ويجوز لأعاون الادارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المجالات المهنية للمكلفين بالضريبة، وعملية المعاينة يجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله الذي يكون قد أعلم مسبقا بهذه العملية،

وبعد انتهاء عملية المعاينة يحرر محضر يسرد فيه مجريات العمليات وندون فيه المعاينات المسجلة وهذا حسب نص المادة 78 من قانون المالية لسنة 2001، ثم تسلم نسخة من محضر الجرد على المعني وترسل النسخة الأصلية للقاضي الذي رخص المعايين.²

وهذا طبقا للمادة 34 من قانون الاجراءات الجبائية: " من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسيه، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه، للأعاون الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، 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 في الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة".

¹ المادة 327، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 85.

² سعدي عبد الحليم، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة خيضر، بسكرة، الجزائر 2010، ص 40.

ثانيا: الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة

يحتاج المكلف بالضريبة إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند قيامها بمهمة التحقيق وبالتالي يجب خلق توازن بين الالتزامات المفروضة على المكلف والحقوق التي منحت للإدارة الضريبية كما يجب على الأعوان المحققين احترام هذه الضمانات، وفي حالة الإخلال بها فإنه يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق، ومن أهم هذه الإجراءات:

1-الإعلام المسبق: طبقا للمادة 04/20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام في حالة التحقيق المصوب أو الفحص المحاسبي و15 يوم في حالة الفحص المعمق، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

2-الاستعانة بمستشار: لقد منح المشرع الجبائي للمكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، سواء كان محاسبا أو مستشارا جبائيا، محاميا وهذا قصد متابعة سير عمليات المراقبة، ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية.

3-تحديد مدة الرقابة : لا يمكن تحت طائلة البطلان الاجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من 03 أشهر فيما يخص :

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- ويمدد هذا الأجل إلى 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات الخدماتية إذا كان رقم أعمالها السنوي لا أقل من 5.000.000 دج أو يفوق 10.000.000 دج، و أقل من 10.000.000 دج أو يفوق 20.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى عن كل سنة مالية يحقق فيها، ويجب ألا يتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى 09 أشهر.

إلا أن الادارة الجبائية غير مقيدة بمدد الرقابة بعين المكان المذكورة أعلاه في حالة:

* استعمال مناورات تدلسية مثبتة قانونا.

* تقديم المكلف بالضريبة معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق.

* عدم الرد أو الرد المتأخر على طلبات التوضيحات والتبريرات.

4-عدم امكانية تجديد عملية التحقيق في المحاسبة : بموجب المادة 08/20 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص : " عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم

أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء حالة ما اذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسيه أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات المحاسبية فواتير لنفس الضرائب والرسوم، وللفترة نفسها".

5-السر المهني: تبعا لأحكام المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على الإلزام بالسر المهني أن: "يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به".

6-الإشعار بالتقويم: يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التحقيق، سواء كان هذا التحقيق محاسبي أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج، وذلك حتى في غياب التقويمات، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصلا ومعللا بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، ومبيناً فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوم وقبل انقضاء أجل الرد على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك.

7-حق الطعن: لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقا من حقوق المكلف بالضريبة، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبة والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، وتلك النتائج يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية، وهذا ما تناولته المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية " يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة".

المطلب الثاني: ماهية التهرب الضريبي

التهرب الضريبي تعرفه البلدان الغنية مثلها مثل البلدان الفقيرة، سنعرض من خلال هذا المطلب مفاهيم للتهرب الضريبي، طرقه، وأثاره.

1- مفهوم التهرب الضريبي.

يشكل الغش والتهرب الضريبي وسيلتين يلجا اليهما المكلف من جل عدم دفع الحقوق الملقاة على عاتقه، ونظرا للتداخل الكبير بينهما سيتم توضيح كل من مفهومي التهرب والغش الضريبي:

يعرف التهرب الضريبي: "يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية وذلك كل أو بجزء من المبلغ الواجب دفعه للخرينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية"¹.

ويعرف بأنه "يقوم على تخفيض الأعباء الضريبية المستحقة وذلك اعتمادا على وجود قواعد قانونية مخالفة دائما للعقد الضريبي العام أو هناك فجوة في القانون"².

كما يعرف التهرب الضريبي بكونه "ما هو إلا تحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الخاضع له"³.

كما يمكن أن يكون المقصود من قبل المشرع نفسه بهدف تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية وذلك بفرض ضرائب على جميع النشاطات المرغوب بتنميتها وتطويرها لتشجيع المواطنين على القيام بهذا النوع من الأنشطة"⁴.

وبصفة عامة يعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية دون أن يكون هناك مخالفة للنصوص القانونية.

أما الغش الضريبي:

- عرف ROSIER COMILLE الغش بأنه: "يتمثل في كل الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجئ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات"⁵.

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 82.

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الثانية، 2007، ص 8.

¹ ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 25.

⁴ مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الرابعة، لبنان، 2005، ص 378 - 379.

⁵ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 94.

- هو استعمال طرق احتيالية للتملص كلياً أو جزئياً من الوعاء الضريبي أو من تصفية أو كم دفع الضرائب والرسوم المفروضة¹

- يعرف LUCIEN MEHL الغش الضريبي بأنه "مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الفرض الضريبي"².

ونستخلص مما سبق أن الغش الضريبي يتمثل في خرق المكلف للقوانين الجبائية بهدف التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً ويكون له ذلك بالاستعمال كل طرق الاحتيال.

❖ الفرق بين الغش والتهرب الضريبيين:

يتضح من خلال مفهوم التهرب والغش الضريبيين أنهما ظاهرتان تتشابهان في عدة نقاط تكمن في:

- تمارسان من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا طبيعيين أو معنويين ما عدا من تصريح ضرائبهم من طرف الغير كالأجراء مثلاً.

- لهما هدف مشترك وهو التخلص من دفع الضريبة إما بصفة كلية أو بصفة جزئية.

يتسببان في آثار سلبية على الخزينة العمومية وكذا حرمانها من مبالغ هامة من الإيرادات الجبائية

2- طرق التهرب الضريبي

تتعدد أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط ومهارة التهرب، وقد أدى التفتح والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات الاقتصادية إلى تطور الطرق والأساليب المتبعة في التهرب الضريبي، ومن أبرز هذه الطرق والأساليب المستعملة في ذلك ما يلي:

2-1 التهرب عن طريق تقديم معلومات محاسبية غير حقيقية:

ذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استناداً إلى دفاتر وسجلات مصنعة مخالفة للدفاتر والسجلات

الحقيقية، بهدف التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات، ومن الأمثلة العملية لهذه الطرق من التهرب³:

- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع؛
- توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلاً؛
- التناسي المتعمد لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون تحرير فواتير، ويتم التسديد نقداً؛
- التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة؛
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون.

¹طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي الدولي وأثاره على اقتصاديات الدول النامية، ديوان المطبوعات الجامعة، الإسكندرية، 1994، ص06.

²انفس المرعق، ص08.

³نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية وعقود، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص9.

2-2 التهرب عن طريق إخفاء الممتلكات:

يعتمد هذا النوع من التهرب على الإخفاء المعتمد لبعض الممتلكات مثل المخزونات، وهذا الإخفاء قد يكون كلي أو جزئي، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة مايلي¹:

- إخفاء جزء من المخزونات وبيعها سرا في السوق الموازية؛
- عدم التصريح بكل الأنشطة الممارسة من قبل المكلف.

2-3 التهرب عن طريق استغلال القانون:

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، إذا يتم التهرب عن طريق ثغرات القانون من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف، وبذلك لا يستطيع المشروع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبيها، حيث يستعين المتهرب الضريبي بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى نصوص قانونية، ويتجلى ذلك في حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها².
ومن الأمثلة الحية عن ذلك:

- تحقيق عدة مداخل يصرح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعادلات مخفضة؛
- الحصول على امتيازات جبائية وشبه جبائية في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمارات (ANDI) أو الوكالة الوطنية لتدعيم تشغيل الشباب (ANSEJ) ثم القيام بعد ذلك بالتنازل عن هذه الاستثمارات للتهرب من القيمة الضريبة التي تترتب عليها، مما يفوت على خزينة الدول مبالغ ضخمة؛
- تسجيل عملية بيع الأصل من الأصول على أنها هبة.

3- آثار التهرب الضريبي:

يؤدي التهرب إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى آثار مالية واقتصادية واجتماعية نذكرها كآلاتي:

3-1 الآثار المالية:

- الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية؛
- عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأمثل (الأكل)؛
- عجز الدولة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيه؛
- لجوء الدولة إلى وسائل تمويلية أخرى كالاقتراض والإصدار النقدي وبالتالي تتسبب في مخاطر تمس الاستقلال المالي للبلد³.

3-2 الآثار الاقتصادية:

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2012/2011، ص 79-80.

² بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية، جامعة تلمسان 2010/2011، ص 63.

³ لايد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2012/2011، ص 60.

- بالنسبة إلى الاستثمار: فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام وبالتالي الحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية.
- انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار تنمية المشاريع الاستثمارية، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.
- الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية.
- كما يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحث يعمل ذلك التهرب إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة.
- تساهم ظاهرة التهرب الضريبية في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني¹.

3-3 الآثار الاجتماعية:

- إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع.
- عدم المساواة بين المكلفين في تحميل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها.
- عجز الضريبة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع. تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي².

¹ناصر مراد، التهرب والغش في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2004، ص18.
²ولهي بوعلام وعجلان العباشي، التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، العدد، 2008، ص156.

المبحث الثاني: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

تختلف صورة الرقابة الجبائية باختلاف الطريقة المتبعة في التحقيق، والغرض المراد بلوغه حيث حول المشروع الضريبي للإدارة حق ممارسة التحقيق المعمق والتحقيق المحاسبي، بهدف التأكد من التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، حيث تعتمد الرقابة الجبائية على ثلاث طرق أساسية هي:

- التحقيق المحاسبي والذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق؛
- التحقيق المصوب في المحاسبة ويهتم بمراقبة ضريبة معينة؛
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تدعيماً للتحققين السابقين ويخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة.

وستنطرق لهم بشيء من التفصيل في المطالب الآتية:

المطلب الأول: التحقيق المحاسبي والجبائي والتحقيق المصوب في المحاسبة

أولاً: التحقيق المحاسبي والجبائي

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانوناً) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها طبقاً للمادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقعت في هذه الحالة، يمكنه أن يطلب لاحقاً تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلع المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعداً في حالة طلب معاكس من المكلف بالضريبة بوجهه كتابياً وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة.

1-إنجاز عملية التحقيق:

لإتمام عملية المراقبة المحاسبية يتعين على الإدارة إتباع عدة خطوات وهي كالتالي:

إن أول خطوة تتم بقيام الأعوان المحققين ببعض الأعمال التمهيدية في المكتب، وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف المراقب من خلال مسك الملف الكامل لها (الملف الشخصي، الملف الضريبي) والمكون من تصريحاته الخاصة بكل الضرائب الخاضع لها، ويجب الإشارة إلى أن المحقق يقيم ويمسك الدفاتر الضرورية لضمان السير الحسن لعملية التحقيق.

¹ المادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية.

1-1 الإشعار بالتحقيق:

- يجب على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بعملية التحقيق وذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مع وصل تسليم مرفق بميثاق المكلف بالضريبة مع إعطاء المكلف مهلة 10 أيام لتحضير وثائق المحاسبية للتحقيق، حيث يجب أن يحتوي الإشعار على:
- الأجل الأدنى وهو 10 أيام لتحضير المكلف للوثائق المحاسبية لعملية التحقيق ابتداء من تاريخ استلامه الإشعار.
 - اسم وعنوان المكلف واسم المؤسسة.
 - تاريخ وساعة بداية عملية التحقيق في عين المكان، وكذلك تاريخ إرسال الإشعار.
 - الوثائق التي يجب مراجعتها، وكذلك الضرائب والرسوم التي سيتم التحقيق فيها.
 - السنوات المعنية بالمراقبة وغالبا ما تكون أربع 04 سنوات.
 - يجب أن تحمل الوثيقة عنوان وختم مصلحة الضرائب وأن توقع من طرف المحققين ورئيس الفرقة.
 - مع ذكر أسمائهم ورتبهم، ويرسل الإشعار برسالة مسجلة تحمل رقما معيناً من سجل الإرسال لدى المصلحة وتكون مرفقة بإشعار الاستلام¹.

1-2 سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف:

يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف قبل إجراء التحقيق المحاسبي، سواء من حيث كونه ملف ضريبي مفتوح باسم شخص معنوي (باسم الشركة) أو مفتوح باسم شخص طبيعي (ملف شخصي) بالنسبة لصاحب المؤسسة أو الشركاء، كما يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية السنوية لهذا الأخير من حيث مدى ضبط تواريخ إيداع التصريحات، سواء كونها تصريحات مودعة قانوناً وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد، أو مؤجلة قانوناً وبطريقة غير منتظمة، أو حتى لم تودع أصلاً.

1-3 المعاينة في عين المكان:

تبدأ هذه المرحلة باتصالات بين المحققين والمكلف بالضريبة أو مدير الشركة أو ممثله، فهذا الاتصال مهم بالنسبة لعملية التحقيق، حيث تسمح لهم بخلق جو من الثقة المتبادلة، وتسمح أيضاً للإدارة الجبائية بزيارة محل ممارسة نشاط المكلف ومحاورتهم ويرتكز المحقق في حواره مع المكلف على مختلف النقاط والملاحظة خلال دراسته للملف الجبائي، ومن هذا الحوار يجمع المحقق بعض المعلومات التي تلزمه لبداية عملية التحقيق.

1-4 عملية جمع المعلومات:

يقوم المحققون بمجرد كامل لمختلف المتعاملين مع المكلف (زبائن - موردين)، ثم محاولة جمع المعلومات عن كامل التعاملات التي تتم بينه وبين هذه الجهات، وتسمح هذه العملية بمعرفة:

- نشاط المؤسسة والهدف منه وعدد فروعها؛

¹République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances, Guide du Vérificateur, Edition 1994, P 32 - 33.

- الزبائن والعملاء، عددهم، مخططهم الجغرافي، وطرق الدفع، ومخطط النظام التجاري من توزيع وشراء؛
- أسعار الشراء والبيع المستعملة حالياً وكذلك دوران المخزون، والأسعار التي يقيد بها في الدفاتر.
- المستخدمين، عددهم، إدارات، موظفين، عمال، مسؤولين وممثلين؛
- العلاقات مع المؤسسات الأخرى؛
- الوضعية الجبائية للمكلف؛
- محاسبة المكلف وطرق تسجيل العمليات ونظام الاتصالات داخل المنشأة.

2-المراقبة الفعلية:

أقر المشرع الجبائي أنه يتم التحقيق في محاسبة المكلف بعين المكان، أي بمحل ممارسة نشاطهم إلا في حالة طلب المكلف غير ذلك ويكون الطلب كتابيا وبعد موافقة مصلحة الضرائب على هذا الطلب، وهنا تبدأ فرقة التدقيق عملها، حيث يشرع في عملية المراقبة الفعلية والتأكد من محاسبة الممول شكلا ومضمونا¹.

2-1 الرقابة الشكلية للمحاسبة (فحص المحاسبة من حيث الشكل): تتمثل هذه المرحلة في إطلاع فرع التدقيق على الوثائق المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري والمتمثلة في دفتر اليومية، دفتر الجرد، حيث تقوم الفرقة بإجراء فحص في شكل المحاسبة، ومن أهم الشروط التي يجب توفرها في هذه المحاسبة لكي تكون مقبولة:

- ✓ محاسبة كاملة ونظامية؛
- ✓ محاسبة صحيح ودقيقة؛
- ✓ محاسبة مطابقة للواقع.

2-2 فحص المحاسبة من حيث المضمون:

يقوم المحقق في هذا المرحلة بقراءة معمقة للحسابات الرئيسية التالية:

- ✓ المشتريات؛
- ✓ المخزونات؛
- ✓ المبيعات؛
- ✓ التحقيق في حسابات الميزانية.

3-نتائج عملية التحقيق المحاسبي: يؤدي التدخل في عين المكان والتحقيق في وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه ومراجعة دفاتره شكلا ومضمونا إلى الحالات التالية:

3-1 قبول المحاسبة: حيث يجب على فرقة التدقيق إبلاغ الممول بنتائج التحقيق وتنقسم إلى شطرين²:

✓ قبول صريح للمحاسبة: أي أن التصريح مقنع بدرجة كبيرة وأن المحاسبة منتظمة وصادقة، وبالتالي فالإدارة ملزمة بإشعار المكلف بنتائج التحقيق

¹République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances, Guide du Vérificateur, Edition 1994, P 34 – 35.

² المادة 42 من القانون الإجراءات الجبائية، ص22.

✓ قبول نسبي للمحاسبة: أن هناك غموض واثبات وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف.

3-2 رفض المحاسبة: لا يمكن لفرقة التحقيق أن ترفض محاسبة المكلف إلا في حالات قد نص عليها المشرع الجبائي، وذلك لحماية المكلف من تعسف الإدارة الجبائية، وهي موضحة في المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة إلا في الحالات التالية:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق "النظام المالي المحاسبي" وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها¹؛
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة، بسبب انعدام الوثائق الثبوتية؛
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائياً، على إثر رفض المحاسبة، وهي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة².

3-3 نهاية التحقيق:

تعتبر هذه المرحلة كخلاصة عمل المحقق حيث يرى ضرورة إجراء بعض التعديلات على أسس الضريبة بإتباعه الإجراءات العادية للتقويم وهي كالتالي:

✓ **إجراء التقويم الثنائي:** يعني هذا الإجراء على المكلف بالضريبة الذي تقبل محاسبته نسبياً، أي المكلف الذي يلتزم بمحاسبته ويقدم تصريحاته في الأجال القانونية.

✓ **إجراء التقويم الأحادي:** هو إجراء تقوم به الإدارة الجبائية دون أي نقاش أو اتصال مع المعني بالضريبة، وهذا لأن الأخير لم يفي بواجبه المحاسبي والجبائي أي عندما ترفض محاسبته.

ثانياً: التحقيق المصوب في الحاسبة

يعد التحقيق تحقيقاً محاسبياً مصوباً إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل على الفترة الغير المتقادمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من ق.م.ت لسنة 2008، والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية وهو إجراء مراقبة مصوبة أقل شمولية. أكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي، هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية³.

¹المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 22.

² نفس المرجع، ص 23.

³المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أو برامج أولوية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة، والرجوع على الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب، طبقا للمادة 20 مكرر 06 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

حيث نصت على أن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق في المحاسبة والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب².

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب ويتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي والمفصلة أدناه، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على إشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير طبقا للمادة 20-03 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية³.

وعليه نصت أحكام المادة 20-04 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، لا يمكن تحت أي طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02)⁴. بالإضافة إلى ذلك وبموجب أحكام المادة 20-05 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فيتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقييم⁵. علاوة على ذلك لا ينبغي للعون المحقق أن يقتصر فقط على طلب الوثائق التوضيحية العادية من المكلف بالضريبة محل التحقيق، بل عليه طلب الدفاتر المحاسبية من أجل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والرسوم موضع التحقيق الحاسبي المصوب طبقا للمادة 20 - 01 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية⁶.

المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

بتعدد النشاطات وزيادة المداخل وتتوعها جاءت المراقبة المعقدة لمجمل الوضعية الجبائية التي تتمثل في مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل مقابل عن العقارات المبنية والغير المبنية... الخ)⁷.

¹المادة 20 مكرر 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

²المادة 20-06 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012، ص 13.

³الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المنكلفين بالضريبة الخاضعة للرقابة، 2010، منشورات 2013، ص 13.

⁴المادة 20-04 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، ص 12.

⁵المادة 20-05 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، ص 13.

⁶ميثاق المنكلفين بالضريبة، منشورات 2013، مرجع سبق ذكره، ص 13.

⁷ميثاق المنكلفين بالضريبة، منشورات 2013، مرجع سبق ذكره، ص 31.

حيث لا تتم هذه العملية إلا من طرف أعوان الإدارة التي لهم رتبة مفتش على الأقل¹، وكذلك بوجود المكلف بالضريبة وآخرون (المحاسب، المحامي...)، وكذلك لتسهيل عملية التحقيق في مجمل الوضعية حدد المشرع حدودا للإدارة الجبائية، كما انه منح للمكلفين بالضريبة حقوق من شأنها أن تساعده في مزاولة نشاطه بصفة عادية وتتمثل في إعطائه أجل 15 يوما لتحضير نفسه للتحقيق بعد أن يستلم إشعارا بالتحقيق مرفقا بإشعار بالاستلام وكذا ميثاق المكلفين بالضريبة.

يختص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالأشخاص الطبيعية دون سواها، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقا مكمل لأحد التحقيقين السابقين الذكر (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة)، حيث يحقق في أنواع ومصادر مداخيل الأشخاص الطبيعية وما يرتبط بها من معلومات قد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين.

1- مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة².

2- الهدف من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرحة من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.

3- معايير انتقاء المكلفين التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تتبع الإدارة الجبائية جملة من المعايير، يتم على أساسها اختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من هذا التحقيق، ومن هذه المعايير³

- الأشخاص الذين لاحظت عليهم مفتيشية الضرائب عدم تجانس بين المداخيل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد المكلف؛
- الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة المحاسبة لمتوذيالى تعديلات أو لم توذيالى تعديلات معتبرة؛
- عند اكتشاف متفشية الضرائب أثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه؛
- عندما يكون الفارق معتبر بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة؛
- الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة (تبييض الأموال مثلا).

¹ المادة 21-02 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 14.

² سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 136.

³ عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 83.

4-إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق تحقيقاً للأهداف المتوخاة من هذا التحقيق، وأهم هذه الإجراءات:

- الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق؛
- الاطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية، والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني والمؤسسات التي لها علاقة بيه؛
- البحث عن المعلومات تخلص المكلف المعني لدى أطراف أخرى (وفق حق الاطلاع)، باستعمال كشوف الربط وبطاقات المعلومات؛
- إرسال الأشعار بالمراقبة مع وصل الاستلام إلى المكلف المعني، ويمنح أجل للتحضير ب 15 يوم ابتداء من تاريخ استلام الإشعار؛
- الطلب من المكلف المعني التصريح بكافة ممتلكاته في استمارة خاصة (بطاقة وضعية الممتلكات)؛
- إذ استدعى الأمر يجوز للمكلف التنقل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضرورية للتحقيق؛
- يجوز للمحقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات والتوضيحات لاستكمال التحقيق.

المبحث الثالث: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة

من خلال اطلاعنا على الدراسات السابقة والتي تتعلق بموضوع بحثنا أو جانب منه كالرقابة الجبائية لاحظنا أنها تختلف حسب نظرة الباحث لتخدم مجال تخصصه والتي كانت بشكل عام لا تعتمد على الدراسات الميدانية في مكتب الأبحاث والمراجعات التابع لمديرية الضرائب .

المطلب الأول: تقديم دراسات سابقة

- دراسة حسام فايز احمد عبد الغفور حول العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، المذكورة تدخل ضمن متطلبات الحصول على الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، سنة 2008 وتطرق في دراسته إلى طرح الإشكالية التالية: ما أثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبائية من جهة نظر أفراد العينة؟ وقد توصل إلى مجموعة من النتائج أهمها: هناك عدة عوامل تؤثر تأثيرا ايجابيا على التحصيل والجبائية وأخرى سلبية، وأن من أهم العوامل التي تؤثر تأثيرا ايجابيا على التحصيل والجبائية، وهو إنصاف المكلف من خلال التنزيلات التي نص عليها القانون ومنح المكلف حق المحافظة على سرية المعلومات، يقابلها أهم العوامل التي تؤثر تأثيرا على التحصيل والجبائية، ومنها عدم مراعاة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين وتدني مستوى إدراك أمور التقدير لواقع وظروف عمل المكلف.

- دراسة سميرة بوعكاز حول مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة سنة 2014-2015، حاولت الباحثة من خلال الدراسة الإجابة على الإشكالية التالية: إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟ وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها: للتحقيق الجبائي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة للخزينة، تسمح مؤشرات الأداء بتقييم حجم التهرب الضريبي وتحديد فئة المكلفين الملتزمين ضريبيا، يمكن للمراجعين وأعاون الإدارة الضريبية سواء ماديا أو معنويا أن ترفع مردودية عملهم،

- دراسة بوقلية محي الدين حول دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، سنة 2014، حاول الباحث من خلال الدراسة الإجابة على الإشكالية التالية: ما هو دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟ وقد توصل إلى مجموعة من النتائج أهمها: الكثير من المكلفين بالضريبة يحاولون قد المستطاع التملص من دفع مستحقاتهم الضريبية وذلك بواسطة عدة أساليب وطرق ولعل أهمها التلاعب في إعداد وتقديم للمعلومات المحاسبية والتي تعبر عن وضعية المؤسسة وذلك عن طريق محاولة تضخيم الأعباء والتكاليف وتقليل النتائج وهذا من أجل التقليل من مبالغ الضرائب والرسوم الواجب عليهم تسديدها.

- دراسة ساعد نبيلة حول الرقابة جبائية ودورها في التحصيل الضريبي دراسة حالة مفتشية الضرائب في الأخصرية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في المحاسبة والمالية لسنة 2014/2015،

حاولت الباحثة من خلال الدراسة الإجابة على الإشكالية التالية: إلى أي حد يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي الفعال في الجزائر وقد توصلت في الجانب النظري إلى مجموعة من النتائج ونجيزها في الفقرة التالية: إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وكذلك الإدارة الجبائية لا تستطيع رفع من قدرتها على التحصيل الضريبي دون أن تواجه مجموعة من العراقيل والصعوبات، وبأن الضريبة مقبولة كرها، والرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، فإن التحقيقات التي على مستوى المفتشية هي أول خطوات وأكثر نجاعة، كم تعتبر الرقابة أكثر مردودية نظرا لسهولة تطبيقها، وأيضا يسمح نظام الإعلام الأتني بتحسين الرقابة الجبائية وتواصل المعلومات بالدقة والسرعة المناسبة.

- **دراسة غضبان مريم حول دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي،** دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة، سنة 2015/2014، حاولت الباحثة من خلال الدراسة الإجابة على الإشكالية التالية: فيما يتمثل دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؟ وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها: ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تعد من أهم الأخطار التي تتسبب في تسرب أموال الدولة فقد تكون بطريقة قانونية عن طريق اختراق التغيرات القانونية والتي تسمح بالتهرب الضريبي وإما بطريقة تدليسية وغير قانونية وتسمى الغش الضريبي، وأنه من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي وذلك لطبيعة السرية من جهة، ومن جهة أخرى لتطور طرقه وتعدد أنواعه.

- **دراسة محمد نور الدين البريم حول حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي،** دراسة ميدانية على الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة جامعة الأزهر، غزة، سنة 2016، حاول الباحث من خلال الدراسة الإجابة على الإشكالية: ماهو دور حوكمة الشركات في الحد من ظاهر التهرب الضريبي من جهة نظر الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة؟ بينت هذه الدراسة أن معظم الموظفين في الإدارة العامة لضريبة الدخل والإدارة العامة لضريبة القيمة المضافة خبرتهم العملية في العمل الحكومي قليلة حيث بلغت نسبة تقبل خبرتهم عن 10 سنوات.

- **دراسة zakariya Driss 2015 بعنوان: محددات التهرب الضريبي أدلة من نيجيريا تطرق في** دراسته إلى طرح الإشكالية التالية: فما تكمن محددات التهرب الضريبي؟ هدف هذه الدراسة هو تحديد العوامل التي تؤثر على التهرب الضريبي من وجهة نظر دافعي الضرائب النيجريين، ولكي يحقق هذا الهدف استخدمت الدراسة منهج المسح، حيث كان نطاق واختيار المشاركين في هذه الدراسة من إجمالي عدد دافعي الضرائب في الدولة والذي يبلغ عددهم 26313، ومنها قد تم اختيار 379 عشوائيا كحجم للعينة، وتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد في تحليل البيانات التي تم جمعها لتحديد العلاقة بين المتغيرات، ونتائج الدراسة تشير إلى من دفع الضرائب، ومن ناحية أخرى معدل الضريبة والفساد يشير إلى علاقة ايجابية ولكنها ليست مرتبطة بشكل كبير مع التهرب من دفع الضرائب، لذلك أوصت الدراسة بأنه يجب على الحكومة إن تقوم بتحسين النظام الضريبي من خلال تعديل القوانين والسياسات لتي من شأنها تشجيع الناس على دفع الضرائب طواعية، وأخيرا تشير الدراسة

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

إلى إن الاختيار السليم والتوازن وطريقة الإصلاح الضريبي الفعال يؤدي نحو المزيد من الالتزام على مستوى مختلف.

المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة

سنحاول من خلال هذا الجدول توضيح الاختلافات الجوهرية بين الدراسات السابقة ودراستنا هذه فيما يخص الإشكالية، الأهداف، النتائج.

الجدول رقم (1-1): تبيان وتحليل الدراسات السابقة

الدراسات	الإشكالية	الأهداف	النتائج
دراسة سميرة بوعكاز بعنوان: " مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من لتهرب الضريبي"	إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟	_ تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي في ظل النظام الضريبي الجزائري _ إبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبه من طرف المتعاملين الاقتصاديين.	_ يؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة للخزينة. - تسمح مؤشرات الأداء بتقييم حجم التهرب الضريبي وتحديد فئة المكلفين الملتزمين ضريبيا. - يمكن للمراجعين وأعاون الإدارة الضريبية سواء ماديا أو معنويا أن ترفع مردودية عملهم، وهذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي قد يخل باستقلاليتهم، وتحيزهم إزاء الممولين
دراسة بوقلية محي الدين بموضوع: "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"	ما هو دور الرقابة الجبائية فيتحسين جودة المعلومات المحاسبية؟	_ التعرف على مصالح الرقابة الجبائية وكذلك الأساليب الرقابية المتبعة. _ لفت الانتباه إلى الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية	_ التحقيقات الجبائية التي تتم على مستوى مديرية الضرائب أكثر نجاح من التحقيقات التي على مستوى مفتشية الض _ المعلومات المحاسبية وسيلة معبرة عن العمليات التي تحدث بين مختلف الأطراف.
دراسة نبيلة ساعد بعنوان: "حول الرقابة جبائية ودورها في التحصيل الضريبي"	إلى أي حد يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي في الجزائر؟	_ تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق إلي إطارها المفاهيمي، القانوني وتنظيمه. _ محاولة تشخيص ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، واهم التدابير المتخذة من طرف الدولة للوقف على مدى قدرتها وفعاليتها في حده.	_ إن الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة، وتحمي المكلفين بالضريبة ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية. _ إن التنسيق التام بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها.

<p>_ إن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تعد من أهم الأخطار التي تتسبب في تسرب أموال الدولة.</p> <p>_ من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي وذلك لطبيعة السرية من جهة، ومن جهة أخرى لتطور طرقه وتعدد أنواعه.</p>	<p>_ توضيح مدى خطورة التهرب الضريبي التي أصبحت ظاهرة اقتصادية خطيرة تعيق التنمية الاقتصادية.</p> <p>_ دراسة أثر فعالية الرقابة الجبائية في الحدي من انتشار هذه الظاهرة.</p>	<p>فيما يتمثل دور الرقابة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؟</p>	<p>دراسة غضبان مريم بعنوان: "دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي"</p>
<p>_ هناك دور لمبدأ المساوات بين المساهمين في المعاملة ذو دالة إحصائية في الحد من ظاهرة التهرب ضريبي من وجهة نظر الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة.</p> <p>_ وجود دور لمبدأ أصحاب المصالح ذو دلالة إحصائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة.</p>	<p>_ التعريف بالحوكمة، وعلاقتها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال لإطار النظري للدراسة.</p> <p>_ عرض ماهية وأنواع وأشكال التهرب الضريبي</p>	<p>ما هو دور حوكمة الشركات للحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر الدوائر الضريبية العامة في قطاع غزة؟</p>	<p>دراسة محمد نور الدين الديرم بعنوان: "حول حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي"</p>
<p>_ هناك شعور لدى المكلف بان أموال الضرائب التي يتم تحصيلها لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة مما أثر سلبا على التحصيل والجبائية.</p> <p>_ عدم ملائمة الشرائح المنصوص عليها في القانون ضريبة الدخل الفلسطيني لواقع وظروف المكلف</p>	<p>_ الكشف عن أثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبائية.</p> <p>_ تحديد مدى اختلاف هذا الأثر في ضوء كل من متغير الوضع المهني للمستجيب وعدد أفراد الأسرة للدخل الشهري للمكلف.</p>	<p>ما أثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبائية من جهة نظر أفراد العينة؟</p>	<p>دراسة حسام فايز أحمد عبد الغفور بعنوان: "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية"</p>
<p>_ النظام الضريبي ومستوى الدخل ومستوى التعليم لديهما علاقة ايجابية هامة مع التهرب الضريبي.</p> <p>_ معدل الضريبة والفساد يسير إلى علاقة ايجابية ولكنهما ليس مرتبطين بشكل كبير مع التهرب من دفع الضريبة.</p>	<p>_ تحديد العوامل التي تؤدي على التهرب الضريبي من جهة نظر دافعي الضرائب النيجريين.</p>	<p>فما تكمن محددات التهرب الضريبي؟</p>	<p>دراسة zakariya Driss بعنوان: "محددات التهرب الضريبي أدلة من نيجيريا"</p>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الدراسات السابقة

ما يلاحظ من الجدول أعلاه أن هناك بعض الاختلافات بين الدراسات السابقة ودراستنا هذه، فمنها ماهي جوهرية ومنها اختلافات بسيطة، حيث يلاحظ مثلا على دراسة الباحثة سميرة بوعكاز أنها حاولت إبراز أهمية التدقيق الجبائي، أما دراسة بوقلية محي الدين فعالج دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، في حين عالج محمد نور الدين البريم الحوكمة وعلاقتها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، أما الباحث حسام احمد عبد الغفور فقدم تصورا للعلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية في التحصيل والجبائية، كما نجد أن الباحث زكريا حاول تحديد العوامل التي تأثر على التهرب الضريبي من جهة نظر دافعي الضرائب في نيجيريا.

وتأتي دراستنا هذه المعنونة بالرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي كدراسة حديثة حاولت تحليل أبعاد ظاهرة التهرب الضريبي وآليات الرقابة الجبائية في التقليل من الظاهرة، بحيث اعتمدت هيكل أساسي على الدراسات السابقة التي حاولت معالجة الموضوع، خاصة الآثار السلبية للتهرب الضريبي، والمتعلقة أساسا بتأثيره على الموارد النهائية للدولة.

لكن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أن جل الدراسات السابقة ربطت موضوع التهرب الضريبي مع متغيرات أخرى مثل العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، محددات التهرب الضريبي وحوكمة الشركات، ولهذا نسعى من خلال هذه الدراسة توضيح فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، للفترة خاصة في ظل التحديات الجديدة كاستعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصال، في المعاملات التجارية، بروز التجارة الالكترونية، التسويق عن طريق وسائل التواصل الاجتماعي وهي كلها وسائل تستعمل في بعض الحالات كوسيلة للتهرب الضريبي.

خلاصة الفصل الأول:

الرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ما هي وسيلة أسسها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة ظاهرة خطيرة تهدد اقتصاديات دول العالم ألا وهي التهرب الجبائي، فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون عن إتباع وسلك كل أساليب التهرب والاحتتيال واستغلال الثغرات الجبائية، لهذه الأسباب وغيرها من الأسباب التنظيمية كان واجب إنشاء آليات جبائية تتولى زمام هذا الأمر، ومن بين هذه الآليات الرقابة الجبائية، حيث تعد هذه الأخيرة وسيلة قانونية بيد الإدارة الجبائية لمواجهة ظاهرة التهرب الجبائي من قبل المكلفين الذين يلجئون إليها للتخلص من التزاماتهم الجبائية، فيقوم الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية ومن خلال عدة طرق بالتصدي لهذه الظاهرة، ولأن لغة التحوار بين الإدارة الجبائية والمكلفين هي المعلومات المحاسبية فان عملية التحقيق الجبائي سوف تكون حول هذه المعلومات للتأكد من مدة تعبيرها عن الذمة المالية الحقيقية للمكلفين في هذا الإطار تتحدد طرق الرقابة من الرقابة الشكلية على الوثائق والتحقيق في المحاسبة الشاملة....الخ وكل هذا هدفه العام التحقق من مدة التصريحات المصرح بها.



الفصل الثاني: تقييم دور الرقابة الجبائية في الحد

من التهرب الضريبي بمدرية الضرائب عين الدفلى



تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري للبحث الذي قمنا فيه بالتطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بإشكالية التهرب الضريبي وفعالية الرقابة الجبائية للحد من هذه الظاهرة بإتباع جملة من الأدوات والآليات التي تساعد الإدارة الجبائية في هذا الشأن.

إن فعالية الرقابة الجبائية تعني مدى قدرها على تحقيق أهدافها المتمثلة في تحصين الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي بثتى الطرق والوسائل المختلفة والسعي إلى كسب ثقة المكلفين بالضريبة، سيتم عرض إحصائيات الخاصة بالنتائج تطور الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها وتحليلها باستخدام أدوات تحليل البيانات من أجل تقييم فعالية الرقابة الجبائية والطرق المستعملة لمكافحة التهرب الضريبي في مديرية الضرائب بولاية عين الدفلى، سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى مايلي:

المبحث الأول: تقديم لمركز الضرائب بولاية عين الدفلى

المبحث الثاني: حالات التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

المبحث الأول: تقديم الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب بولاية عين الدفلى.

تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة، وتختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء، التحصيل، الرقابة، المنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية.

المطلب الأول: تقديم مديرية الضرائب ومهامها

1-الانشأة:¹

إن المديرية العامة للضرائب توجد في عشر نواحي (تسمى بمديريات الجهوية) وهي الجزائر (شرق الجزائر، غرب الجزائر) وهران، قسنطينة، البليدة، سطيف، عنابة، شلف، ورقلة، بشار.

كما توجد أربعة وخمسون مديرية ولائية باستثناء الجزائر العاصمة التي توجد بها ست مديريات ولائية وكذا وهران بها مديرتان وهذا راجع إلى حجم نشاط الولايتين.

كل مديرية ولائية تنبثق منها خمس مديريات فرعية بالنسبة للولاية الكبيرة ويوجد هناك من الولايات التي تتكون من ثلاث مديريات فرعية وهذا لصغر حجم نشاطها.

أما بالنسبة لولاية عين الدفلى قبل سنة 1991 كانت هناك مديرية التنسيق المالي وتندرج تحتها ثلاث مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية لأملاك الدولة

- المديرية الفرعية للخزينة

- المديرية الفرعية للضرائب

وتنقسم هذه الأخيرة إلى فرعين هما: التحصيل والوعاء.

وفي تاريخ 27 فيفري 1991 صدر المرسوم التنفيذي 60-91 حيث نص تنظيم مهام المصالح الخارجية

لإدارة الضرائب، وبذلك غدت مديرية فرعية للضرائب إلى مديرية ولائية علما أنها تابعة للمديرية الجهوية بشلف كما أنها تتكون من مديريات فرعية.

2-تقديم مديرية الضرائب: يقصد به مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير

والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي يتشكل منها حاليا المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية

بهذا الصد ويشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم:

-المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الحقيقي.

-المؤسسات غير خاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي يفوق رقم أعمالها

30.000.000 دج

¹ وثائق مقدمة من مصلحة الضرائب لولاية عين الدفلى.

2-1 مهام مديرية الضرائب :

تنشط مديرية الضرائب في المجالات الآتية:

▪ في المجال الوعاء :

- يمسك وتسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية¹.

▪ في مجال التحصيل :

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم؛
- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية؛
- ضبط الكتابات وتسجيل مركز تسليم القيم.

▪ في مجال الرقابة :

- البحث واستغلال المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات؛
- إعادة وتحقيق برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

▪ في مجال المنازعات :

- دراسة ومعالجة الشكاوى؛
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- استرداد قروض الرسوم على القيمة المضافة.

▪ في مجال الاستقبال والإعلام:

- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية؛
- تنظيم وتسيير المواعيد؛

- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب².

المطلب الثاني: مصالح مديرية الضرائب

تضم مديرية الضرائب ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين وهي كالتالي:

1- المصالح الرئيسية:

¹نشرة حول إجراءات مراقبة الضريبة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017.

² نفس المرجع السابق.

1-1 المصلحة الرئيسية للتسيير: وتكلف بالآتي

- التكفل بالملفات الجبائية بالضريبة التابعة لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتياجات؛
 - المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للمرافقة عليها، بصفته وكيلًا مفوضًا للمدير الولائي للضرائب؛
 - اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات؛
 - إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.
- تضم هذه المصلحة الرئيسية خمسة (5) مصالح وهي:
- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي؛
 - المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛
 - المصلحة المكلفة بجباية قطاع التجاري؛
 - المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات؛
 - المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

1-2 المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وتكلف لاسيما بما يلي:

- انجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛
 - اقتراح عمليات مراقبة وانجازها بعنوان المراجعات في عين المكان؛
 - والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضريبة مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية¹.
- وتضم هذه المصلحة الرئيسية أربع (4) مصالح وهي كالتالي:
- مصلحة البطاقات والمقارنات؛
 - مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق؛
 - مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق؛
 - مصلحة المراقبة التي تعمل في شكل فرق.

1-3 المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتكلف لاسيما بما يلي:

- دراسة كل طعن نزاع أو إعفائي يوجه لمديرية الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ال عدد20، بتاريخ 29 مارس 2009، ص20.

وتضم هذه المصلحة الرئيسية ثلاث (3) مصالح وهي:

- مصلحة الاحتجاجات؛
 - مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية؛
 - مصلحة التبليغ بالدفع.
- 2-القباضة:** وتكف لاسيما بما يأتي:
- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات الثقافية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
 - تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
 - مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة تقديم حسابات التسيير المعدة الى مجلس المحاسبة.

تضم القباضة ثلاث (3) مصالح هي:

- مصلحة الصندوق؛
- مصلحة المحاسبة ؛
- مصلحة المتابعة، تنظم في شكل فرق¹.

3-مصلحة الاستقبال والإعلام تحت سلطة رئيس المركز وتكف لاسيما بما يلي:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعة لاختصاص مركز الضرائب.

4-مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: وتكف لاسيما بما يلي:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموقفة لها؛
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات²؛

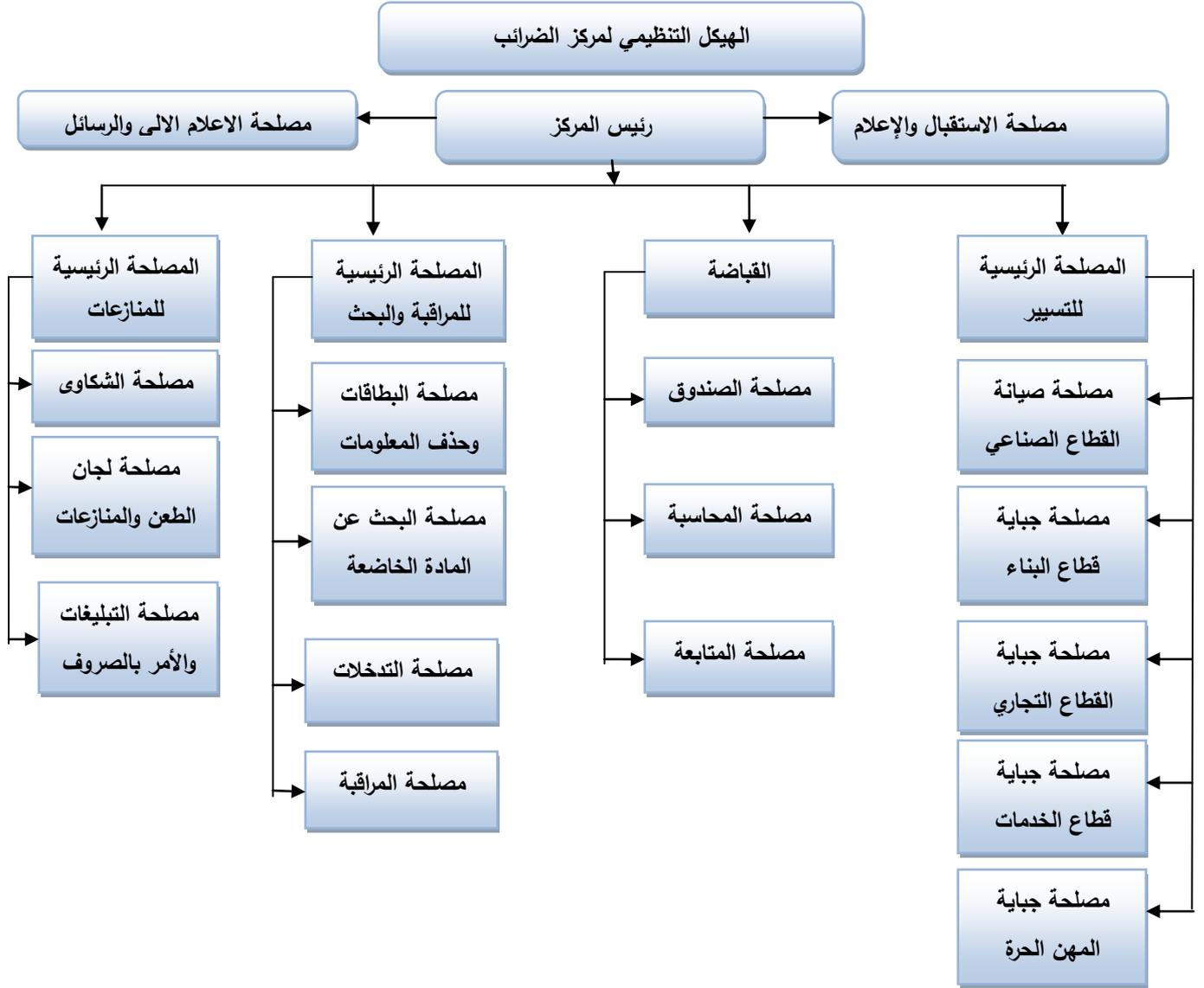
*من خلال ماسبق قمنا بإعداد هيكل تنظيمي لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى³.

¹ نفس المرجع ص 21.

² نفس المرجع أعلاه ص 22.

³ موجود في الملحق رقم 2.

الشكل رقم (02-1): مخطط الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب عين الدفلى



المصدر: مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

المبحث الثاني: حالات التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

سنعرض في هذا المبحث الإحصائيات المسجلة لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى الخاصة بظاهرة التهرب الضريبي، فالنظام الضريبي يسمح للمكلف بإعداد تصريحاته بنفسه مما يفسح له المجال الواسع بإخفاء كلي أو جزئي لمادة الوعاء الضريبي، بالتالي سوف ينعكس ذلك سلبا على الخزينة العمومية بصفة خاصة والاقتصاد الوطني بصفة عامة، وستقوم بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى الخاصة بظاهرة التهرب الضريبي وكذلك حالة هذه الظاهرة من حيث دراسة مختلف الأنواع والنماذج للتهرب وتطور الملفات المدروسة والأهمية النسبية، من خلال المعطيات المقدمة لنا من المديرية الولائية - عين الدفلى - خلال سنوات الدراسة المقترحة (2016/2013).

المطلب الأول: واقع التهرب الضريبي في ولاية عين الدفلى.

من اهم الطرق التي يتم استعمالها في مكافحة التهرب الضريبي التحقيق المحاسبي من خلال المراقبة المحاسبية، تقوم الادارة الجبائية بعد ذلك اتخاذ الاجراءات العملية التي من شأنها اعادة تشكيل رقم الاعمال من اجل التمكن من الوصول الى المبالغ المتهرب من دفع الضريبة عليها، لاسترجاع المبالغ والحقوق والغرامات المترتبة عنها واجبار المكلف بدفعها الى مصلحة الضرائب للكشف عن التحقيق المحاسبي في الجزائر وأثره في مكافحة التهرب الضريبي نقوم بعرض بعض الاحصائيات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

أولاً: التهرب الضريبي في عين الدفلى

من خلال دراستنا الميدانية لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى ومن خلال المعلومات المقدمة من طرف أعوان المديرية فيما يخص حالات ونماذج عن التهرب الضريبي فإنه تم رصد عدة أنواع نذكر منها:

1-التهرب الضريبي في الوعاء:

نقول إن المكلف قام بالتهرب في مادة الوعاء الضريبي حسب مديرية الضرائب إذا قام بالمخالفات التالية:

- الامتناع عمدا عن تقديم التصريحات الجبائية السنوية والفصلي؛.
- عدم مسك محاسبة نظامية تثبت العمليات المحاسبية لإظهار المراكز المالية للمكلف بالضريبة؛
- التعمد في إخفاء المعاملات التجارية للمكلف بالضريبة؛
- تسجيل عمليات وهمية في دفاتر محاسبية.

الفصل الثاني دراسة ميدانية لتقييم دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
بمديرية الضرائب "عين الدفلى"

- تقديم فواتير وهمية لإثبات معاملات تجارية من أجل الاستفادة من تخفيض الضرائب أو انتقاص من الأرباح المحققة¹.

والجدول التالي يوضح عدد الحالات والمبالغ المتهرب منها في مادة الوعاء الضريبي في الولاية.

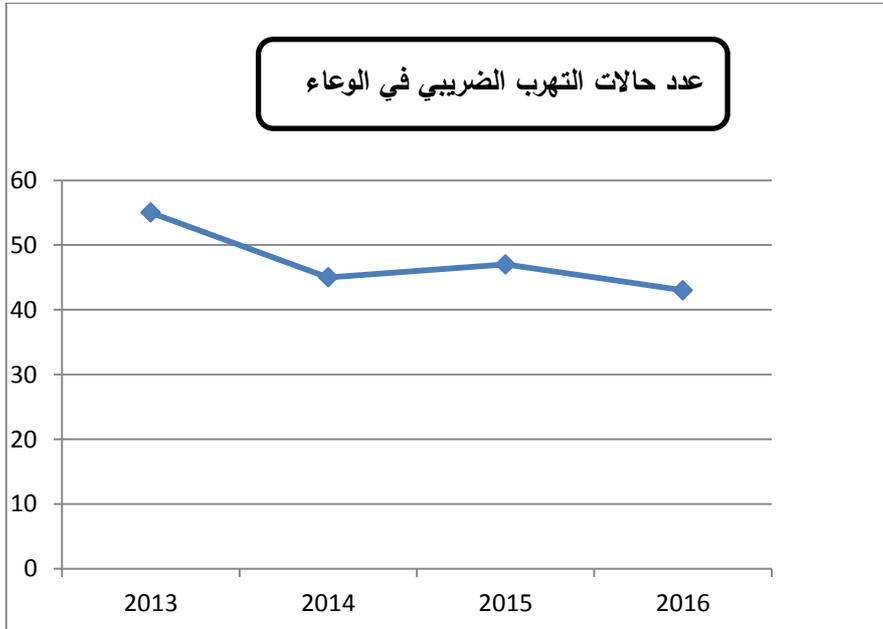
جدول رقم (2-01): حالات والمبالغ المتهرب بها في الوعاء الضريبي بولاية عين الدفلى

السنوات	2013	2014	2015	2016	المجموع
عدد الحالات	55	45	47	43	190
إجمالي المبالغ	264905344	169053420	199567908	131396502	764923174

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب.

من خلال الجدول نلاحظ أن عدد الحالات التهرب في الوعاء سنة 2013 مرتفعة بنسبة 28.94% مقارنة بسنة 2014، حيث شهدت انخفاضا مقبولا بنسبة 6.31%، وهذا راجع للجهود التي تقوم بها مصلحة الرقابة الجبائية، أما خلال سنة 2015 فقد ارتفعت بنسبة 1.05% وهذا يعتبر ارتفاعا طفيفا، أما سنة 2016 فقد لاحظنا انخفاضا ملحوظا في عدد حالات التهرب فقد سجلت مصلحة الضرائب 43 حالة وكل هذا راجع للعمل الذي تقوم به إدارة الضرائب.

الشكل رقم (2-02): حالات التهرب الضريبي في الوعاء.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات الجدول رقم (1-01)

¹ رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مريح، ورقلة، 2007/2006، ص113.

الفصل الثاني دراسة ميدانية لتقييم دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب "عين الدفلى"

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن منحى التهرب الضريبي في مادة الوعاء في انخفاض مستمر بنسبة متتالية خلال سنوات محل الدراسة، حيث نجد أن عدد حالات التهرب سنة 2013 بلغت 55 حالة، وقد انخفض عدد الحالات إلى أدنى المستويات سنة 2016 حيث سجلت عدد حالات التهرب 43 حالة.

2-التهرب الضريبي في مادة التحصيل:

نقول إن المكلف قام بالتهرب في مادة التحصيل الضريبي حسب مديرية الضرائب إذا قام بالعمليات التالية:

- قيام المكلف بالضريبة بوضع حواجز أمام أعوان إدارة الضرائب في سبيل تحصيل الديون الجبائية القائمة على عاتقه وذلك إما:

- عدم تسديد الضريبة بالرغم من يسر وضعه المادي.

- مغادرة مقر نشاطه دون ترك أي عنوان بهدف التهرب من التسديد.

- منع أعوان إدارة الضرائب من مباشرة مهامهم في سبيل تحصيل الضرائب¹.

وبناء على الإحصائيات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى تحصلنا على الجدول التالي:

جدول رقم (2-02): حالات والمبالغ المتهرب بها في مادة التحصيل الضريبي بولاية عين الدفلى

(الوحدة = دج)

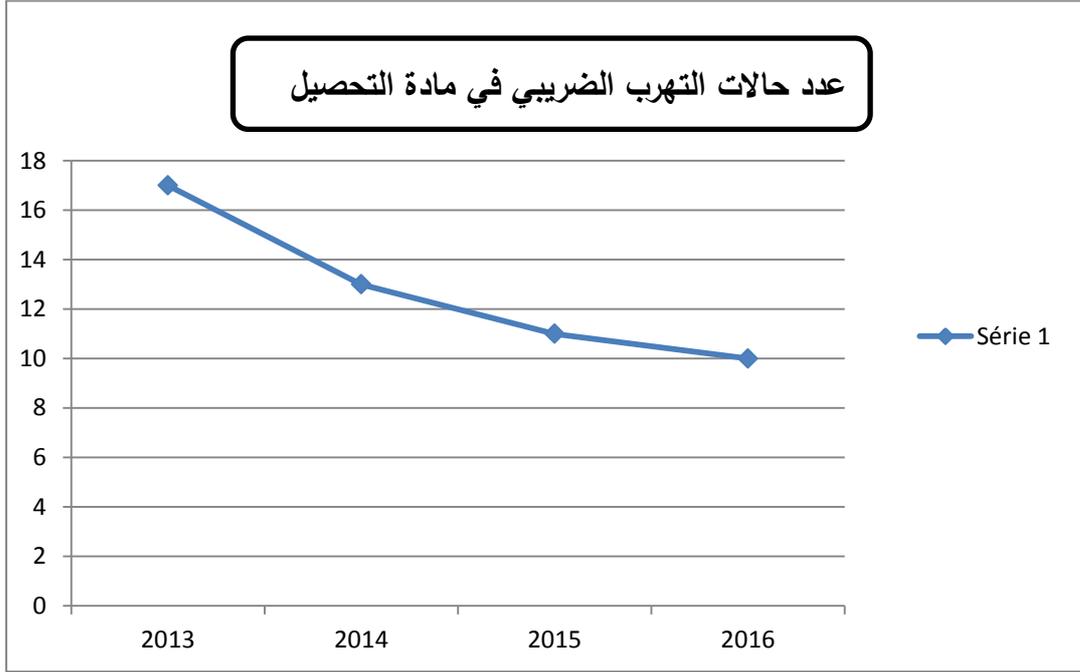
السنوات	2013	2014	2015	2016	المجموع
عدد الحالات	17	13	11	10	51
إجمالي المبالغ	33005421	03563270	89658732	68032983	394260406

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن عدد حالات التهرب الضريبي قد تضاؤل في السنوات الأخيرة، حيث كان عدد المتهربين سنة 2013 يقدر بـ 17 متهرب بمبلغ إجمالي يقدر بـ 133005421 دج، بينما نجد عدد المتهربين سنة 2014 يقدر بـ 13 حالة، أي انخفاض بنسبة 7.20% مقارنة بسنة 2013، ونجد أن عدد حالات التهرب لم يتجاوز 10 حالات بمبلغ إجمالي يقدر بـ 68032983 دج، أي انخفاض بنسبة 16.2% أي تقلص العدد بشكل كبير عن سنة 2013، ويمكن أن نرجع هذا الانخفاض إلى الرقابة الجبائية المحكمة التي تقوم بها مديرية الضرائب.

¹ عوادي مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010/2011، ص40.

الشكل رقم (2-03): حالات التهرب الضريبي في مادة التحصيل



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات الجدول رقم (2-02)

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن منحى التهرب الضريبي في مادة التحصيل في انخفاض مستمر بنسبة متتالية خلال سنوات الدراسة، حيث نجد أن عدد حالات التهرب بلغت سنة 2013 أكثر من 17 حالة، وقد انخفض عدد هذه الحالات إلى أدنى المستويات سنة 2016 حيث سجلت عدد حالات التهرب 10 حالة.

ثانيا: الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

1- عدد الملفات المدروسة:

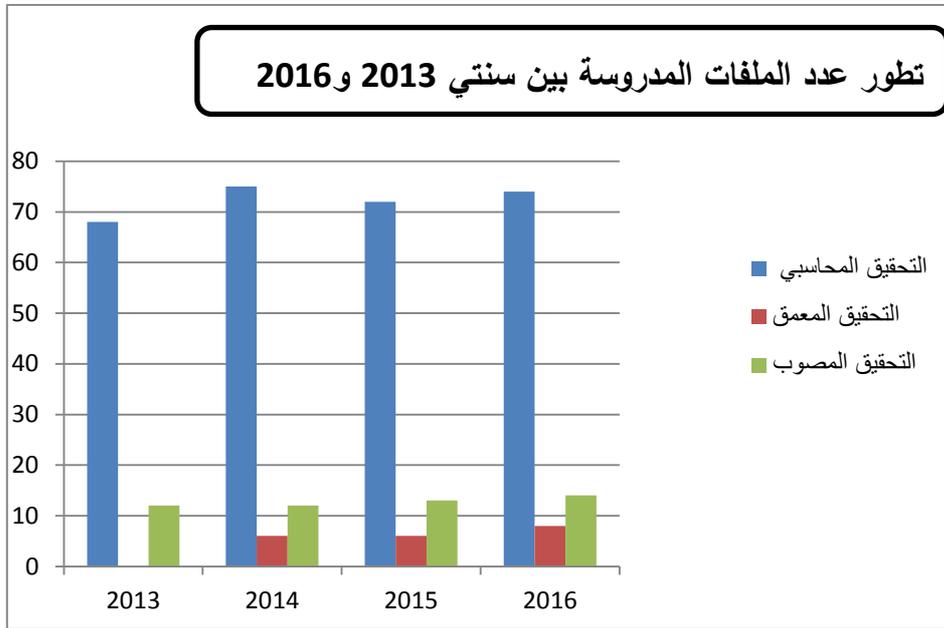
من بين أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الرقابة الجبائية استرجاع أكبر قدر من الأموال من المتهربين، وهذا القدر مرتبط بعدد الملفات المدروسة، حيث أنه كلما زاد عدد الملفات المدروسة زادت الحصيلة الضريبية، والجدول التالي يبين عدد الملفات المدروسة ما بين الفترة 2013 و2016.

جدول رقم (2-03): تطور عدد الملفات المدروسة.

2016	2015	2014	2013	أنواع الرقابة
74	72	75	68	التحقيق المحاسبي
8	6	6	//	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
14	13	12	12	التحقيق المصوب في المحاسبة
96	91	93	80	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب.

الشكل رقم (2-04): تطور عدد الملفات المدروسة للفترة بين 2013 و 2016.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم (2-03)

سنحاول من هذا الجدول والتمثيل البياني شرح وأخذ صورة عن أنواع الرقابة الجبائية المطبقة في ولاية عين الدفلى من حيث عدد الملفات المدروسة ما بين سنتي 2013 و 2016، حيث أن هناك اختلاف من حيث عدد الملفات المدروسة مع اختلاف السنوات وكذلك اختلاف في عدد الملفات المدروسة من حيث الرقابة المطبقة على هذه الملفات ونوعها.

1-1 عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المحاسبي:

من خلال معطيات الجدول نلاحظ عدد الملفات المدروسة في التحقيق المحاسبي سنة 2013 بلغت 68 ملف، أما خلال سنة 2014 فشهدت تصاعدا ملحوظا في عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المحاسبي حيث بلغ العدد 75 ملفا أي بارتفاع يقدر بـ 4.36% عن سنة 2013، وهذا راجع إلى الجهود المبذولة من طرف

إدارة الضرائب، أما سنة 2015 عرفت عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المحاسبي انخفاضا ضئيلا مقارنة بالسنة السابقة حيث بلغ 1.52%، وهذا راجع إلى محدودية الأعوان المراقبين من حيث العدد، والذين يقومون بهذه المهام حتم على الإدارة الضريبية الاكتفاء بعدد معين من الملفات، وهذا من أجل التحكم الجيد والدراسة الدقيقة لهذه الملفات.

1-2 عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية:

من خلال معطيات الجدول نجد أن هناك تقريبا توافق في عدد الملفات المدروسة على مر السنوات الأربعة من سنة 2013 إلى غاية سنة 2016، حيث بلغ العدد 06 ملفات سنتي 2014 و 2015 و 08 ملفات سنة 2016 ما عدا سنة 2013 والذي لم يتم فيه برمجة هذا النوع من الرقابة، أي ان هناك استقرار من حيث العدد والذي يبدو ضئيلا وهذا يعود إلى حجم العمل والوقت والجهد الذي يتطلبه هذا النوع من الرقابة.

1-3 الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المصوب في المحاسبة:

وهو نوع جديد يضاف إلى أنواع الرقابة الجبائية لم يكن مطبقا من قبل، أحدث بموجب قانون المالية لسنة 2008، وهو محاسبة المكلفين بالضريبة لبعض أنواع الضرائب لمدة شهرين.

من خلا معطيات الجدول نجد أن هناك تقريبا توافق عدد الملفات المدروسة على مر السنوات الأربعة من سنة 2013 إلى غاية سنة 2016، حيث بلغ هذا العدد 12 ملفا على التوالي من سنة 2013 إلى 2014، وحيث بلغ 14 ملف سنة 2016.

ثالثا: الحصيلة الضريبية والأهمية النسبية.

1-الحصيلة الضريبية:

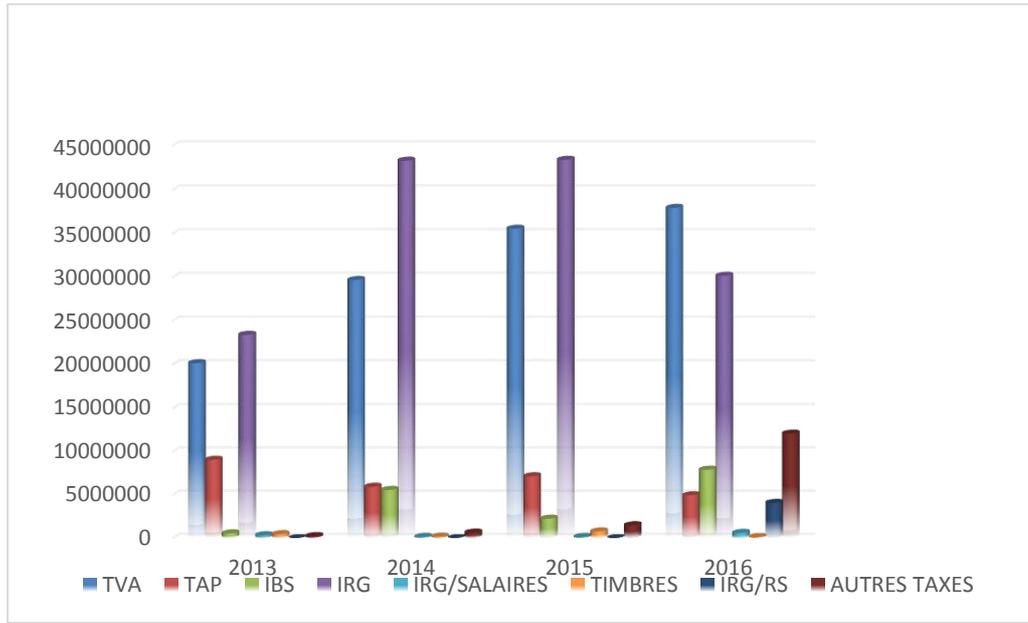
من بين أهداف الرقابة الجبائية المحافظة على الأموال العامة من الضياع بإعادة استرجاع أكبر قدر من الأموال المستحقة للدولة والتي هي بحوزة المتهربين من الضريبة.

الجدول رقم (2-04): الحصيلة الضريبية الوحدة = دج

السنوات				أنواع الضرائب
2016	2015	2014	2013	
378.923.09	355.130.44	296.494.50	201.312.86	TVA
49.410.10	71.352.32	59.232.69	90.334.28	TAP
78.834.33	22.312.78	55.512.55	5.435.04	IBS
301.252.07	433.905.67	432.941.18	233752.90	IRG
5.959.99	1.294.34	1.368.82	3.253.54	IRG/SALAIRES
1.229.62	7.664.78	1.693.03	4.540.83	TIMBRES
40.634.36	//	//	//	IRG/RS
120.539.26	14.776.47	6.325.02	2.260.30	AUTRESTAXES
959.779.26	906.436.86	883.567.79	531.889.81	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء من معلومات من المديرية الولائية للضرائب

الشكل رقم (2-05): تطور الحصيلة الضريبية للفترة 2013 - 2016.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات الجدول رقم (2-04)

المعلومات المبينة في الجدول وكذلك التمثيل البياني تعطينا تطورا مقدار الحصيلة الجبائية المتحصل عليها من خلال أعمال الرقابة الجبائية المنجزة في الفترة ما بين سنة 2013 إلى سنة 2016، لا يمكن أن تقل حسب معطيات الجدول نلاحظ أن هناك ارتفاع في مبالغ الحقوق والغرامات المحصلة على مستوى مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى بين سنتي 2013 و 2016 حيث كان مقدار الزيادة مساويا لمبلغ 35167798 دج أي بنسبة زيادة مقدرة بـ 67% عن سنة 2013.

كما أن الحصيلة الضريبية واصلت في الارتفاع كذلك سنة 2015 ولو بارتفاع طفيف بمبلغ 2286907 دج أي نسبة زيادة عن سنة 2014 بل غت 2.6%، وهذا التقارب راجع بالأساس إلى عدد الملفات محل الدراسة والذي كان تقريبا بنفس العدد.

ونفس الحال مع سنة 2016 والتي واصلت في الارتفاع من حيث الحصيلة الضريبية حيث بلغت 5934240 دج أي بنسبة زيادة بلغت 6.59% عن سنة 2015.

أما من حيث الحصيلة الضريبية الإجمالية في كل سنة على حدي نجد حالتين:
الحالة الأولى: قبل سنة 2015.

كانت الحصيلة الضريبية المتأتية من ضريبة IRG هي الأكثر مردودية بالمقارنة مع أنواع الضرائب الأخرى متبوعة بضريبة TVA وهذا راجع إلى نسبة الزيادة المطبقة على المقدار المتهرب به، حيث كان كل متهرب من الضريبة يتعرض لغرامة بنسبة 100% إذا كان التهرب جزئي من نقص في التصريحات، إخفاء على غير ذلك، أما إذا كان المكلف متهربا بصفة كلية فالغرامة المطبقة عليه مساوية إلى نسبة 200%.

وعند فرض هذه الغرامات كانت الحصيلة الضريبية ترتفع وهذا راجع إلى الإغفالات والإدماجات التي أضيفت للوعاء لمفروضة عليه الضريبة، مما يساهم في كبر الوعاء ما يصاحبه الزيادة في ضريبة IRG بصورة كبيرة، وكذلك الزيادة في الحصيلة الضريبية لضريبة TVA بالمقارنة مع أنواع الضرائب الأخرى.
الحالة الثانية: منذ سنة 2016.

كانت الحصيلة الضريبية من ضريبة IRG أقل بالمقارنة مع الحصيلة الضريبية من السنوات السابقة محل الدراسة 2013-2016، وهذا نظرا للتسهيلات والتعديلات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب والتي نصت على مراجعة النسب المطبقة والتي جاءت في الجريدة الرسمية في المادة الثامنة (08) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي نصت على:

- عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة.
- توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة مع الحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة بـ 100%.
- ما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

هذا النص القانوني يعلل سبب انخفاض الحصيلة الضريبية من ضريبة IRG مقارنة مع الضرائب الأخرى خاصة مع ضريبة TVA.

الفصل الثاني دراسة ميدانية لتقييم دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
بمديرية الضرائب "عين الدفلى"

أما الضرائب الأخرى المختلفة فحصيلتها الضريبية دائما تكون ضعيفة وهذا راجع إلى نسب معدلاتها المنخفضة المفروضة سنويا مقارنة مع الضرائب الأربعة المدروسة سابقا.

2- الأهمية النسبية:

2-1 الأهمية النسبية لمختلف الضرائب:

إن مصلحة الضرائب وبعد قيامها بالرقابة الجبائية المختلفة وبمختلف أنواعها تفرض مجموع من الغرامات عن طريق مجموعة من الضرائب المختلفة، وكل نوع من هذه الضرائب مختص بنوع النشاط وكذلك تختلف باختلاف الوعاء المفروضة عليه.

الجدول رقم (2-05): الأهمية النسبية لأنواع الضرائب والرسوم.

السنوات				أنواع الضرائب
2016	2015	2014	2013	
%39.41	%39.37	%33.77	%38.39	TVA
%5.04	%7.84	%6.64	%17	TAP
%8.11	%2.36	%6.21	%0.85	IBS
%31.31	%48.13	%49.27	%42.43	IRG
%0.51	%0.03	%0.04	%0.42	IRG/SALAIRES
%0.02	%0.74	%0.07	%0.67	TIMBRES
%4.13	//	//	//	IRG/RS
%11.47	%1.53	%0.64	%0.24	AUTRESTAXES

المصدر: من إعداد الطالبة بناء من معلومات من المديرية الولائية للضرائب

من خلال المعطيات الجدول رقم (07) نجد أن أنواع الضرائب تختلف أهميتها فيما بينها، حيث أن حصيلتها الضريبية المسجلة في كل سنة تختلف حسب حجم الوعاء المفروض عليه، أي أنه كلما كان الوعاء كبير كلما كانت الحصيلة الضريبية كبيرة، لهذا تختلف الحصيلة الضريبية من ضريبة إلى أخرى.

وحسب الجدول نجد أن حصيلة الضرائب TVA تختلف على مر سنوات محل الدراسة من سنة 2013 إلى سنة 2016، حيث أن حصيلتها في سنة 2014 انخفضت بمعدل %4.62 مقارنة مع سنة 2013، على عكس سنة 2015 والتي ارتفعت فيها الحصيلة الضريبية مقارنة مع سنة 2014، بمعدل %5.60 وهو معدل معتبر نوعا ما، كما واصلت الحصيلة الضريبية TVA في الارتفاع سنة 2016 ولو بنسبة ضئيلة جدا مقارنة مع سنة 2015 بمعدل بلغ %0.04، أي أنها حافظت على ديناميكتها، وهذا هو المهم.

الفصل الثاني دراسة ميدانية لتقييم دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب "عين الدفلى"

TAP : كانت حصيلتها الضريبية منخفضة نوعا ما مقارنة مع نسب الضرائب المختلفة وعلى مر السنوات محل الدراسة (من سنة 2013 إلى سنة 2016) وهذا راجع إلى نسبة هذه الضريبة (2%)، ما عدى سنة 2013 التي كانت حصيلتها الضريبية مساوية إلى 17%، من مجمل الضرائب المحصلة سنة 2013 وهي حصيلة مقبولة ومرضية، أما في باقي السنوات الأخرى محل الدراسة كانت النسبة محصورة ما بين 5% و 8% سنويا. نفس الكلام يقال على ضريبة IBS والتي كانت نسبتها الضريبية في سنة 2013 مساوية 0.85%، وكذلك في سنة 2015 والتي كانت النسبة مساوية إلى 6.21% من الحصيلة الضريبية الإجمالية لسنة 2014، ونفس الشيء في سنة 2016 التي كانت نوعا ما مقبولة مقارنة مع السنوات السابقة محل الدراسة، لكن هذا لا يعكس الوجه الحقيقي لضريبة IBS والتي يكون معدلها السنوي 25% من مجموع أرباح الشركات سنويا. أما ضريبة IRG فكانت هي أكبر نسبة من نسب الضرائب المفروضة سنويا، حيث أنها كانت مساوية إلى نسبة 42.43% سنة 2013 من مجموع الحصيلة الضريبية لنفس السنة، لتستمر في الارتفاع سنة 2014 إلى 49.27% أي بنسبة زيادة قاربت 7% وهي نسبة جيدة على عكس سنة 2015 والتي انخفضت بـ 1.14% عن سنة 2014، وبلغت 48.13% من مجموع الحصيلة الضريبية لسنة 2015 ونفس المنحنى اتخذته سنة 2016 والتي بلغت فيه ما نسبته 31.31% أي بنسبة انخفاض بلغت 16.82%.

أما الضرائب الأخرى المختلفة فحصيلتها الضريبية دائما ما تكون ضعيفة وهذا راجع إلى نسب معدلاتها المنخفضة المفروضة سنويا مقارنة مع الضرائب الأربعة المدروسة سابقا.

2-2- التطور النسبي للحصيلة الضريبية:

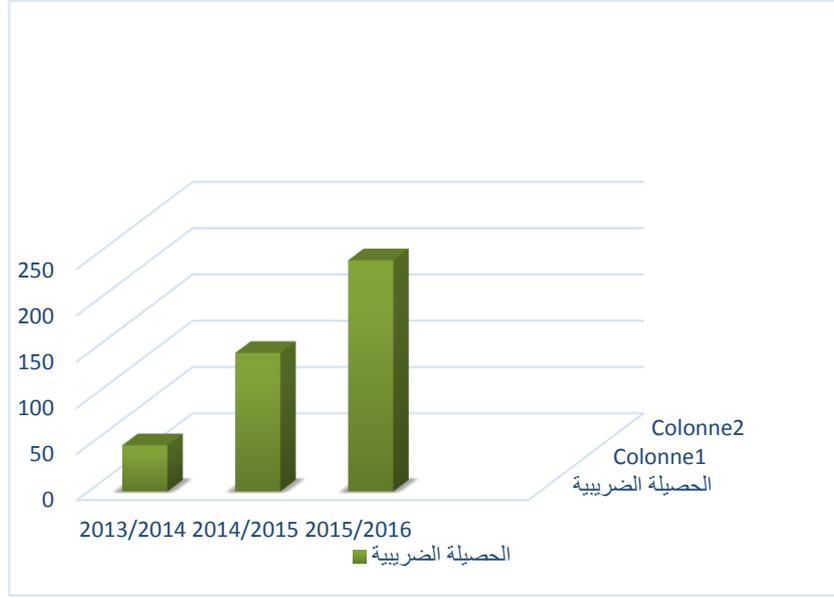
إلى أي مدى تتغير نسب الحصيلة الضريبية من سنة إلى أخرى الجدول التالي يبين هذا التطور:

الجدول رقم (2-06): التطور النسبي للحصيلة الضريبية.

السنوات	2014/2013	2015/2014	2016/2015
الحصيلة الضريبية	+ 67%	+ 2.6%	+ 6.59%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء من معلومات من المديرية الولائية للضرائب

الشكل رقم (2-06): التطور النسبي للحصيلة الضريبية للفترة 2013-2016.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات الجدول رقم (06).

من خلال معطيات الجدول وكذلك التمثيل البياني التالي نجد أن التطور النسبي للحصيلة الضريبية كان متفاوتا بين الفترة المدروسة.

حيث أنه في الفترة ما بين 2014/2013 زادت الحصيلة الضريبية بنسبة 67% عن المبلغ 2013 أي نسبة تفوق النصف وهو معدل مرتفع ومقبول جدا، عكس المعدل الذي تغيرت بها الحصيلة الضريبية بمعدل 2.6% أي بتغير طفيف ونفس الحال مع التغير النسبي في الفترة ما بين 2016/2015 والذي عرف زيادة بنسبة 6.59% وهو معدل صغير نوعا ما مقارنة مع المبلغ المحصل في سنة 2015.

المطلب الثاني: دراسة حالة ميدانية حسب طريقة التحقيق المحاسبي

سنتطرق في هذا المبحث لدراسة تحليلية للرقابة الجبائية، أجريت من قبل محققين جبائيين لمؤسسة (X) والكائن مقرها بعين الدفلى، حيث تجدر الإشارة إلى أن إسناد الاسم (X) للمؤسسة قائم على طلب مؤطر التربص التطبيقي، وهذا حفاظا على سرية المعلومات المهنية من طرف الإدارات العمومية. باعتبار أن هذه المؤسسة محل الدراسة ذات صفة معنوية، فإن القانون الجبائي يلزمها بالخضوع لمجموعة من الضرائب المباشرة أو الغير مباشرة على غرار الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني وكذا الضريبة على الدخل الإجمالي لمجموع الشركات. الجدير بالذكر، فإن هذه العملية تدخل ضمن برنامج سنة 2016 وهذا بعد اكتشاف بعض الشكوك في عناصر بعض الحسابات المحاسبية من طرف مصلحة المفتشية التابعة لها إقليميا بعد الفحص على الوثائق التي أجريت في ذات المصلحة للسنوات المعنية بالمراقبة وهي 2012، 2013، 2014، 2015.

حيث سنعرج على أهم الأعمال التمهيدية التي تقام من طرف المحققين الجبائين قبل الشروع في المراجعة الحقيقية لمحاسبة المؤسسة محل الدراسة، ثم سنتطرق إلى الرقابة الجبائية للوثائق للمحاسبة المصرحة (المودعة) من طرف هذه المؤسسة وكذا أهم المخالفات المرتكبة والتي تتسم في ثنائياها بظاهرة التهرب الضريبي موضوع بحثنا. وأخيرا نتوصل إلى أهم النتائج المتوصل إليها جراء هذا التحقيق.

1- الأعمال التمهيدية.

الإجراءات التمهيدية أو التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المحقق قبل أن يباشر مهامه، مما يستوجب عليه أن يتحصل على المعلومات اللازمة وهذا عن طريق اتصالاته بالمكلف، وتجميع المعلومات والتوضيحات التي تقيد عملية التدقيق في محاسبة المكلف.

1-1 سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب:

يقوم المحقق الجبائي بسحب الملف الجبائي للمؤسسة (X) محل التحقيق من مفتشية الضرائب التابع لها كون هذه الأخيرة تحتوي على المعلومات الشخصية والمهنية الخاصة بالمكلف لاسيما التصريحات المودعة من قبله سواء كانت شهرية أو سنوية (G50) أو الرزمة الجبائية والتي هي الأخرى تحوي بدورها جميع المعلومات الخاصة برقم الأعمال والأرباح المصرحة من قبل المكلف وكذا كل التفاصيل المتعلقة بالتكاليف المحسومة، الإهلاكات المطبقة، المؤونات... الخ.

1-2 إرسال وثيقة الإشعار بالتبليغ:

من خلال تفحصنا لملف المؤسسة (X) الموجود على مستوى مديرية الضرائب، تم ملاحظة المعايينات التالية:

تم إرسال إشعار بالمراقبة رقم 114 بتاريخ 2016-12-31 الذي يدلي إلى إجراء مراقبة المحاسبة وفقا للوثيقة المعروفة بالإشعار بالتبليغ.

والتي تضم في محتواها بعض العناصر الإجبارية والتي نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

- السنوات المعنية بالتحقيق والتي في حالتنا 2012، 2013، 2014، 2015.

- أنواع الضرائب محل التحقيق :

* الضريبة على أرباح الشركات (IBS) 25%.

* الرسم على النشاط المهني (TAP) 2%.

* الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) 10%.

* الرسم على القيمة المضافة (TVA) 17%¹.

- تاريخ إرسال إشعار بالتحقيق الأولي.

- معلومات خاصة بالمؤسسة.

¹ لقد تم تعديل الضريبة على القيمة المضافة في سنة 2017 بحيث أصبحت تقيم ب 19%

- رقم التعريف الجبائي.

- التذكير ببعض حقوق وواجبات المكلف بالضريبة محل الرقابة الجبائية.

- إمضاء ورتب المحققين.

- إمضاء رئيس الفرقة.

حيث قبل الشروع في عملية التحقيق يتم إشعار المؤسسة بهذا التبليغ من قبل أعوان التحقيق والذي بمقتضاه يتم منح المؤسسة 10 أيام من أجل تمكينها من تحضير محاسبتها والاستعانة بوكيل تختاره طبقا لما تنص عليه القوانين والأنظمة الجبائية.

_ دراسة الوضعية الجبائية للمؤسسة:

يمتلك مجموعة من الشركاء شركة ذات مسؤولية محدودة يزاول فيها نشاط إنتاجي متمثل في إنتاج الأغلفة ولذلك تعتبر عملية الرقابة على هذه الشركة من اختصاصها قانونا ويقتصر عمل المؤسسة على شراء المواد الأولية وإنتاج الأغلفة وبيعها فلا بد من معرفة الالتزامات الجبائية لها وما هي الضرائب التي تخضع لها.

من خلال تصفح ملف هذه الشركة فإن المحققين تأكدوا أنها في وضعية قانونية بالنسبة لإدارة الضرائب باعتبار أنها قامت بالتصريح بصفة كاملة لنتائجها وفي وقته المحدد قانونا في قانون الضرائب، وبهذا فإن المؤسسة ستخضع إلى الرقابة الجبائية عادية من خلال التأكد فقط من صحة التصريحات التي أدلت بها للسنوات الأربعة محل الرقابة الجنائية.

و بعد استيفاء المدة القانونية (10 أيام) انتقل المحققين إلى محل الشركة (ISA) للقيام بالمراقبة الفعلية لمختلف المستندات المحاسبية المنصوص عليها قانونيا.

_ تحرير بطاقة بداية التحقيق (الأعمال):

تم ملاحظة أن المراقبين الجبائيين قد شرعوا فعلا في عملية الرقابة يوم---- من خلال ما تنص عليه بطاقة البدء في أعمال الرقابة والتي تحتوي في مضمونها المعلومات الخاصة بالمؤسسة ك:

* رقم المادة.

* رقم التعريف الجبائي.

* تسمية المؤسسة.

* المهنة.

* العنوان.

* رقم و تاريخ التبليغ بالإشعار.

2- التحقيق المحاسبي ونتائج التحقيق المحاسبي.

2-1 التحقيق المحاسبي.

2-1-1 إعداد الكشوف المالية لمقارنة ميزانيات السنوات الأربعة (04) محل التحقيق:

هذه الوثيقة تحتوي علي أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم لمختلف السنوات الأربعة قيد التحقيق ، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة في ما يتعلق بالإهلاكات المؤونات حركة العقارات وكذا فوائض القيمة المحققة.

يساعد هذا الكشف المحققين في تبيان أهم الحسابات التي يمكن أن تساهم في إبراز أهم الأخطاء المرتكبة من قبل المؤسسة.

كما تجدر الإشارة إلى ضرورة الاستعانة ببعض الجداول والملاحق التي هي الأخرى بدورها تساهم في تبيان (إبراز) أهم الأخطاء والنقائص في محاسبة المؤسسة والتي نذكر منها تفصيل بعض عناصر

الميزانية و TCR

عناصر TCR:

- 1- حركة المحزونات؛
- 2- تغيير الإنتاج المخزن؛
- 3- مصاريف المستخدمين؛
- 4- منتوجات خارج الاستغلال؛
- 5- مصاريف خارج الاستغلال؛
- 6- الإهلاكات؛
- 7- المؤونات.
- 8- فوائض القيمة والاحتياطات.

عناصر الميزانية:

- 1- جانب الأصول؛
- 2- جانب الخصوم.

الفصل الثاني دراسة ميدانية لتقييم دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
بمديرية الضرائب "عين الدفلى"

من خلال تفحصنا للملف الجبائي للمؤسسة، تطرقنا إلى الكشوفات المالية لمقارنة ميزانيات السنوات المعنية بالتحقيق، حيث ارتأينا إلى استخدام الميزانية المختصرة لكبر الميزانية المعنية بالتحقيق.
جدول رقم (2-07): الكشوف المالية لمقارنة ميزانيات السنوات الأربعة (04) محل التحقيق.
جانب الأصول:

الأصول	2012	2013	2014	2015
الأصول غير الجارية	1850744	3501200	8290168	9440349
الأصول الجارية	18247224	71309179	210646910	344389249
المجموع	18432 968	74810379	218937078	353829598

جانب الخصوم :

الخصوم	2012	2013	2014	2015
أموال خاصة	825.970	1.470.901	22.824.319	31.637.048
خصوم غير جارية	150.893.20	33628872	14.502.139	14.346.663
خصوم جارية	2.347.678	39.712.606	338.930.346	326.023.570
المجموع	18432968	78810379	218937078	353829588

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من المديرية الولائية للضرائب.

2-1-2 إعداد الكشوف المالية لمقارنة نتائج السنوات الأربعة (04) محل التحقيق:

ويضم هذا الكشف لوائح حسابات النتائج، كما يسمح من متابعة الأعمال والأعباء والمعدلات الربح الإجمالي والقيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل دورة محاسبية.
جدول رقم (2-08): الكشوف المالية لمقارنة نتائج السنوات الأربعة (04) محل التحقيق.

التعيين	البيان	2012	2013	2014	2015
الربح الخام	مبيعات	1.924.336	104.682.	667.784.094	1.405.225.3
	بضاعة		734		06
	بضاعة مستهلكة	1.276.460	99.152.968	604.745.130	1.325.560.2
	الربح الخام	647.876	5.521.826	63.038.964	79.665.057

الفصل الثاني دراسة ميدانية لتقييم دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
بمديرية الضرائب "عين الدفلى"

5.66%	9.44%	%5.27	% 33	نسبة مبيعات البضاعة	
%6	%10.42	%5.56	50.75 %	نسبة البضاعة المستهلكة	
3.504.112	2.993.712	4.743.634	3.296.530	تسليم الخدمة	القيمة المضافة
55.298	/	33.970	/	نقل حمولة الإنتاج	
1.789.506	1.942.834	1.778.181	983.675	المواد واللوازم المستهلكة	
24.592.685	27.917.073	2.685.584	555.180	الخدمات	
-22.822.781	-26.866.195	313.839	1.757.675	الربح الخام	
2.754.021	/	234	/	منتجات مختلفة	
28.621.022	13.478.657	2.188.528	46.540	الضرائب والرسوم	
17.158.782	10.549.707	682.358	652.024	الدائن	النتيجة الصافية للاستغلال
7.127.852	804.097	37.427	11.378	المدين	
10.030.930	9.745.610	644.930	640.646	الربح الصافي	
%30	%37	%0,58	%40,27	النسبة الصافية	

المصدر: المديرية الولائية للضرائب.

2-2 التحقيق في المحاسبة: من خلال ما تم ملاحظته من التبليغ الأولي الذي قدم من طرف

المحققين للمؤسسة يوم ----- أن:

* المحققين رأوا ضرورة تعديل رقم الأعمال والأرباح المحققة من طرف المؤسسة (ISA) و كذا

الضرائب والرسوم الناجمة عن الفرق في التصريحات المودعة وما يتم اعتماده كقاعدة بعد عملية الرقابة.

* كما تم إبلاغ المؤسسة محل الرقابة أن لديها 40 يوم من تاريخ هذا الإشعار الأولي لإبلاغ كل ملاحظاتها فيما يخص هذه التعديلات باعتبار أن نوع التحقيق هو التحقيق في المحاسبة تم إعلامها أن كل التسويات الجارية تتجم عنها الغرامات والعقوبات المطبقة بموجب الأنظمة والقوانين الجبائية السارية لاسيما منها المادة 193/192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حيث سجل المحققون الملاحظات التالية:

- المحاسبة من حيث الشكل:

*** دفتر اليومية :**

يعتبر هذا الدفتر الإجباري المصادق عليه يوم ----- وتم تسجيل فيه بعض الحركات التي من شأنها أن تؤثر على ممتلكات المؤسسة والتي تم تسجيلها شهريا.

*** دفتر الجرد:**

هذا الدفتر لا يحتوي على أي ملاحظات مهمة غير أن تفصيل المخزون لم يتم أخذه بعين الاعتبار في هذا الدفتر.

*** الوثائق الثبوتية:**

من خلال هذه الوثيقة (التبليغ الأولي) تم تبيان أن جل الوثائق الثبوتية الداخلية والخارجية لا تحتوي على أي ملاحظات تذكر، أي أن المؤسسة تمسك محاسبة تعتمد على الوثائق الثبوتية التي تبرر أغلب العمليات المسجلة محاسبيا، أما ما تم ملاحظته من أخطاء سوف نتطرق إليه في التحقيق المحاسبي من حيث المضمون.

- المحاسبة من حيث المضمون:

من خلال المراجعة الدقيقة لمحاسبة المؤسسة (X) توصل المحققون الجبايون إلى جملة من المخالفات والأخطاء التي ترمي في حوض التهرب الضريبي و التي نذكر أهمها:

- اهتلاك بقيمة 554937 دج على عتاد النقل، لسنة 2013 علما أن العتاد المعني تم امتلاكه كليا في 2012/12/31.

- بعض تكاليف المستخدمين التي لا تخضع للخصم من أرباح الشركة لسنة 2015 وهي:

* مصاريف الهاتف للسيد محمد. ج بمبلغ قدره 15869.50 دج؛

* مصارف التأمين باسم السيد مراد. غ بمبلغ قدره 9517.17 دج؛

* تخفيض غرامة التأخير المترتبة على عدم دفع اشتراكات السنوية للصندوق الوطني للتأمين

الاجتماعي المختص إقليميا المقدرة ب 263703.1 دج لسنة 2012؛

* وجود سند التوزيع باسم زبائن غير معروفة من طرف المصالح والذي لم يتم التصريح بهم على

مستوى فواتير البيع وكذلك على مستوى جدول الزبائن المقدم من طرف المؤسسة، تم ذكرهم كالتالي:

الفصل الثاني دراسة ميدانية لتقييم دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
بمديرية الضرائب "عين الدفلى"

- مقهى أيمن : في بوقاعة، سند توزيع رقم 16 ل 08/11/2013 بتوصيل 12500 علبة.
- مقهى حسان: في مسيلة، سند توزيع رقم 1 ل 02/11/2014 بتوصيل 537 كلغ (كيس). وجود سند الطلبية لا تحمل أي علامة، هاته الأخيرة معنونة باسم عدة زبائن، حيث تم دمجها مع فواتير البيع.
*وجود تسجيل محاسبي عام وشهري للمبيعات.
مما سبق تم تسجيل تصحيح المحاسبة المقدمة من طرف الشركة وفقا للأنظمة و القوانين المعمول بها خصوصا المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.
2-2 نتائج التبليغ الأولي.

2-2-1 حساب المواد (حسب الكمية):

من خلال المعلومات الخاصة بالمؤسسة (ISA) المتحصل عليها من مديرية الضرائب قمنا بحساب الاستهلاكات المعاد تأسيسها بالكمية واستخراج الفرق بينها وبين الاستهلاكات المصرحة للسنوات المعنية بالتحقيق 2015،2014،2013،2012 واعتماد وحدة الدينار الجزائري (دج) في الحساب كما هو موضح أدناه في الجدول التالي:

جدول رقم (2-09): حساب المواد (حسب الكمية):

البيان	2012	2013	2014	2015
مخزون أول مدة	358.983	456.340	670.250	810.331
المشتريات	456.262	367.560	433.123	696.489
مخزون لآخر مدة	501.160	423.459	774.234	901.569
استهلاكات معاد تأسيسها	314.085	400.441	329.139	605.251
استهلاكات مصرحة	175.601	224.651	480.243	561.621
الفرق	138484	175.790	151.104 -	43.630
معامل الإخفاء	%55.90	%56.10	/	%92.79

المصدر: المديرية الولائية للضرائب.

الفصل الثاني دراسة ميدانية لتقييم دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
بمديرية الضرائب "عين الدفلى"

نلاحظ عندما يكون الفرق سالب (2014) لا يأخذ بعين الإعتبار في سياق الرقابة الجبائية لأن الاستهلاكات المصرحة أكثر من الاستهلاكات المعاد تأسيسها.

2-2-2 حساب المواد (بالقيمة):

قمنا من خلال الجدول أدناه بحساب الاستهلاكات المصرح بها بالقيمة للسنوات المعنية بالتحقيق 2012، 2013، 2014، 2015 من خلال الاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من الجدول السابق الخاص بحساب المواد بالكمية .

جدول رقم (2-10) : حساب المواد (حسب القيمة)

البيان	2012	2013	2014	2015
استهلاكات مصرح بها (القيمة)	1.276.460	99.152.968	604.754.130	1.325.560.249
استهلاكات مصرح بها (الكمية)	175.601	224.651	480.243	561.621
السعر المتوسط	7.26	441.36	1259.26	2360.23
استهلاكات المعاد تأسيسها (الكمية)	314.085	400.441	329.139	605.251
استهلاكات المعاد تأسيسها (القيمة)	2.280.257	176.738.639	414.471.577	1.428.531.568

المصدر: بناء على معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب عين الدفلى.

2-2-3 إعادة تأسيس رقم الأعمال.

من خلال الجدول أدناه قمنا بإعادة تأسيس رقم الأعمال و استخراج رقم الأعمال الغير المصرح به للسنوات المعنية بالتحقيق.

جدول رقم (2-11): إعادة تأسيس رقم الأعمال

2015	2014	2013	2012	البيان
1.428.531.568	/	176.738.639	2.280.257	استهلاكات المعاد تأسيسها (القيمة)
%6	/	%5.56	50.75	معدل الهامش الخام
85.711.894	/	9.826.668	1.157.230	الهامش الخام
1.514.243.462	/	186.565.307	3.437.487	رقم الأعمال المعاد تأسيسه
1.405.225.306	/	104.682.734	1.924.336	رقم الأعمال المصرح به
109.018.156	/	81.882.573	1.513.151	رقم الأعمال غير المصرح به

المصدر : بناءا على معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب عين الدفلى.

- تسوية عوائد الضرائب على رقم الأعمال:

TVA : - الرسم على القيمة المضافة

رقم الأعمال غير المصرح به هو خاضع للرسم على القيمة بـ 17% بالنسبة للسنوات 2012، 2013، 2014، 2015 مع فرض عقوبات طبقا للتشريع المعمول به.

الجدول رقم (2-12): الرسم على القيمة المضافة (TVA).

السنوات	رقم الأعمال غير مصرح به	النسبة	الحقوق	نسبة الغرامة	مبلغ الغرامة	المجموع
2012	1.513.151	17%	257.235	25%	64.308	321.543
2013	81.882.573	17%	13.920.037	25%	3.480.009	17.400.046
2014	/	/	/	/	/	/
2015	109.018.156	17%	18.533.086	25%	4.633.271	23.166.358

المصدر : بناء على معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب عين الدفلى.

- الرسم على النشاط المهني (TAP):

رقم الأعمال غير المصرح به هو خاضع للرسم على النشاط المهني بـ 2% بالنسبة للسنوات المعنية بالتحقيق ويتم فرض العقوبات اللازمة بناء التشريع المعمول به.

الجدول رقم (2-13): الرسم على النشاط المهني (TAP).

السنوات	رقم الأعمال غير مصرح به	النسبة	الحقوق المعادة	نسبة الغرامة	مبلغ الغرامة	المجموع
2012	1.513,151	2%	30.263	10%	3026.3	33.289
2013	81.882.573	2%	1.637.651	25%	409.412	2.047.063
2014	/	/	/	/	/	/
2015	109.018.156	2%	2.180.363	25%	545.090	2.725.453

المصدر : بناء على معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب عين الدفلى.

- إعادة تقييم الأرباح:

إعادة تقييم الأرباح للسنوات التحقيق تتم بتطبيق نسبة من الأرباح على رقم الأعمال المراد تقييمه.

الجدول رقم(2-14): إعادة تقييم الأرباح.

2015	2014	2013	2012	البيان
1514243462.08	/	186.565.307	3437487	رقم الأعمال المعاد تأسيسه
30%	/	37%	40.27%	معدل هامش الربح الصافي
454.273.038	/	69.029.163	1.384.276	إعادة تقييم الأرباح
10.030.930	/	644.930	640.646	الربح المصرح به
444.242.108	/	68.384.233	743.630	الربح غير المصرح به

المصدر : بناء على معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب عين الدفلى.

- الضريبة على أرباح الشركات IBS

الأرباح الصافية غير المصرح بها، هي خاضعة للضريبة على أرباح الشركات بنسبة 19% لسنوات التحقيق.

الجدول رقم(2-15) : الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

2015	2014	2013	2012	التعيين
444.242.108	/	68.384.233	734348	الربح غير مصرح به
2.180.363	/	1.637.651	30.263	(TAP) تخفيضات)
25.386	/	567.437	263703.1	الاستردادات
442.087.132	/	67.314.019	9.677.881	الربح المستخرج
19%	/	19%	19%	نسبة (IBS)
839.965.551	/	12.789.663	1.838.797	الحقوق المعادة
25%	/	25%	25%	نسبة الغرامة
20.999.138	/	3.197.415	459.699	مبلغ الغرامة

الفصل الثاني دراسة ميدانية لتقييم دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
بمديرية الضرائب "عين الدفلى"

1.04.995.693	/	15.987.078	2.298.496	المبلغ الإجمالي) الحقوق + الغرامة
--------------	---	------------	-----------	---

المصدر: بناء على معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب عين الدفلى

- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG :

الأرباح غير المصرح بها، هي خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG بنسبة 10% للسنوات التحقيق.

جدول رقم (2-16): الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

2015	2014	2013	2012	التعيين
442.087.132	/	67.314.019	9.677.881	الربح المستخرج
8.39.965.551	/	12.789.663	1.838.797	خصم IBS
358.090.581	/	54.524.356	7.839.084	قاعدة الضريبة على رقم الأعمال
10%	/	10%	%10	نسبة IRG
35809058.10	/	5.452.435	783.908	الحقوق المعادة
25%	/	25%	25%	نسبة الغرامة
8952264.5	/	135.608	195.977	مبلغ الغرامة
44761322.6	/	5.588.043	979.885	المبلغ الإجمالي (الحقوق + الغرامة)

المصدر: بناء على معلومات مقدمة من المديرية الولائية للضرائب.

تخصم الضريبة على أرباح الشركات (IBS) من الربح المستخرج وهذا لتفادي الازدواج الضريبي.

3- إجابة المكلف بالضريبة ونتائج التبليغ النهائي.

3-1 إجابة المكلف بالضريبة

بعد إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التبليغ الأولي والمعلن عنها في المطلب السابق يحق لهذا الأخير إعطاء كل ملاحظاته على هذه النتائج وكذا تقديم كل التبريرات اللازمة التي توضح وجهة نظره في إعادة تأسيس رقم أعماله وأرباحه المحققة خلال سنوات التحقيق ورده على كل المخالفات المرتكبة والمعلن عنها من طرف مصالح الرقابة الجبائية في أجل 40 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ الأولي لإعطاء ملاحظاته أو إبداء قبوله.

الفصل الثاني دراسة ميدانية لتقييم دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
بمديرية الضرائب "عين الدفلى"

3-2 نتائج التبليغ النهائي

بعد الإطلاع على رد (إجابة) المكلف بالضريبة في الآجال المحددة قانونا (40يوم) والتي لم تقنع المصالح الرقابية كونها لا تستند على الوثائق الثبوتية والحجة الإقناعية لما تم اعتماده سابقا بمقتضى التبليغ الأولي وعليه تم اعتماد نهائيا النتائج والتعديلات المتخذة في حق هذا المكلف، مع الأخذ بعين الاعتبار الغرامات الجبائية المنصوص عليها بموجب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و النصوص المماثلة.

وفيما يلي جدول يلخص النتائج والتعديلات المتخذة في حق هذا المكلف:

الجدول رقم(2-17) : التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية.

السنوات	الضرائب المفروضة	الحقوق	الغرامات	المجموع
2012	TVA	257.235	64.308	321.543
	TAP	30.263	3026.3	17.400.046
	IBS	1.838.797	459.699	2.298.496
	IRG	783.908	195.977	979.885
2013	TVA	13.920.037	3.480.009	17.400.046
	TAP	1.637.651	409.412	2.047.063
	IBS	12.789.663	3.197.415	15.987.078
	IRG	5.452.435	135.608	5.588.043
2014	/	/	/	/
2015	TVA	18.533.086	4.633.271	23.166.358
	TAP	2.180.363	545.090	2.725.453
	IBS	839.965.551	20.999.138	860.964.689
	IRG	35.809.058	8.952.264	125.332.206
المجموع	/	933.198.047	35.129.763	1.071.889.376

المصدر: بناءا على معلومات مقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب

3-3 تحرير بطاقة نهاية أعمال التحقيق

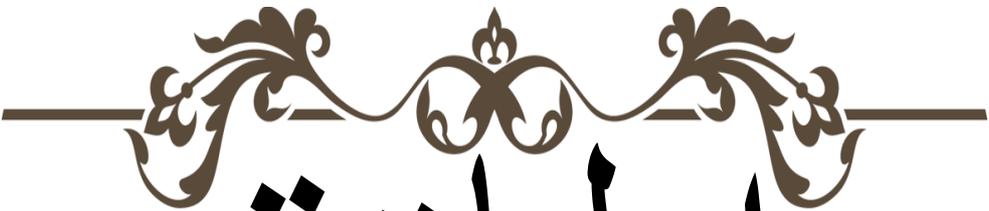
بعد اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبليغ المكلف بالضريبة نهائيا بما فيه من ضريبة ورسوم، أعيد تأسيسها وفقا للمخالفات المرتكبة من قبله والتي تنسم في مضمونها بجملة من عمليات التهرب لضريبي، قامت الإدارة الضريبية (المصالح الرقابية) بتحرير وثيقة نهاية أعمال التحقيق (الملحق رقم 7) والتي تحتوي في مضمونها نفس العناصر التي تتضمنها وثيقة بداية الأعمال.

وقد تم إبلاغنا من طرف مؤطر التربص التطبيقي أن النتائج النهائية المبلغة من طرف المكلف سيتم إعتماها على جدول فردي يتضمن كل الضرائب والرسوم المبلغة، وتسلم نسخة منه إلى المعني بالأمر (المكلف المراقب) والنسخة الأخرى تحتفظ بها الإدارة لدى قابض الضرائب الذي يتولى عملية تحصيل هذه الضرائب المستخرجة والتي هي عملية تخرج على نطاق بحثنا.

خلاصة الفصل الثاني:

بعد دراستنا للجانب التطبيقي الذي يتمثل في نشاط مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى وتعرفنا على موقع المديرية ومختلف هيكلها والمهام التي تقوم بها المديرية الفرعية التابعة لها، وكذلك الدور الذي تلعبه المديرية بمختلف المفتشيات التابعة لها والسهر على تسيير الملفات الجبائية ومراقبة التصريحات، باكتشاف الأخطاء وأي محاولة تدليس أو غش جبائي من طرف المكلفين بالضريبة من خلال المقارنة بما هو مصرح به وما هو موجود في الميزانية، ومتابعة الأنشطة التي يقومون بها من أجل إعداد الملفات الجبائية الخاصة بهم وتسوية وضعيتهم الجبائية تحقيقاً لمبدأ العدالة والمساواة أمام فرض الضريبة. وهذا من خلال برمجة الملفات الجبائية محل التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة والتحقيق المصوب.

ومن خلال هذه الدراسة التطبيقية توصلنا الى أهم الطرق والاجراءات التي يتبعها المحققون في حصولهم على أدلة تثبت أن المكلف قام بعمليات غير قانونية مما يدل على وجود تهرب ضريبي.



الخاصة



بعد تطرقنا لموضوع الرقابة الجبائية ودورها في محاربة التهرب الضريبي، وإجراء الدراسة الميدانية المتعلقة بها اتضح أن الاهتمام بموضوع الرقابة الجبائية أصبح أمراً ضرورياً، للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وأن الزامية فرض الضريبة وتعدد ها يؤدي الى بعض المكلفين الى انتهاج بعض الأساليب المشروعة وغير المشروعة وهنا يأتي دور الرقابة الجبائية التي تشكل الأداة لقانونية في يد الإدارة الجبائية، من خلال مراقبة التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة، والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها وذلك باستعمال وسيلة التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة وباقي سائل لرقابة الجبائية لاكتشاف المتهربين من الضريبة، ان ظاهرة التهرب الضريبي لها أسباب أدت الى تفاقمها، أهمها الوضعية الاقتصادية للمكلف والتي لها تأثير على هذا الأخير إضافة الى النقائص والتعقيدات التي يتميز بها النظام الضريبي وعدم استقراره مما يساهم في توسيع ظاهرة التهرب الضريبي .

تم التركيز في دراستنا على مجموعة من النقاط ذات الصلة بالإشكالية العامة، حيث تطرقنا إلى فعالية الرقابة كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي، لما لها من أهمية بالغة بالنسبة لخزينة الدولة وهذا ما قادنا إلى النقطة الأخرى التي عالجها البحث، ألا وهي كيف يمكن التحقق والتأكد من المعلومات المصرح بها، ذلك لأن دواع وأسباب التضليل والإخفاء كثيرة وواردة بل وأكيدة بسبب تضارب وتعارض الأهداف والغايات أحيانا بين مستخدمي هذا النوع من التصريحات، ولحل هذا الإشكال اقترحنا من خلال هذه الدراسة وسيلة يمكن أن تقيد إلى حد كبير في هذا الشأن، وهي الرقابة الجبائية التي هدفها الأساسي هو مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بالدرجة الأولى، ومع هذا ومن أجل مواجهة هذه الظاهرة تعمد إلى التحقق من مدى صحة التصريحات الخاصة بالمكلفين المعنيين. ولإثبات ما سبق ذكره من الناحية العملية، تناولنا دراسة تطبيقية تمت على مستوى مديرية الولاية للضرائب عين الدفلى من خلال دراسة حالة في نوع من التحقيقات المتبعة فيها وهي التحقيق المحاسبي.

❖ النتائج:

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية والتطبيقية، توصلنا إلى النتائج التالية:

*الجانب النظري:

- إن الضريبة تعتبر كأهم عنصر بإمكانها أن تحدث تغييرات في النشاط الاقتصادي وذلك من خلال توجيه الاستثمارات الخاصة المحلية لخدمة التنمية الاقتصادية، وبذلك خدمة الخزينة العمومية؛
- يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال والنجاح للسياسة المالية والاقتصادية؛
- للرقابة الجبائية عدة إجراءات وعدة قوانين تمنح حق للمراقبين دون اغفال حق المكلف بالضريبة، وهذا ما يساعد على العمل في ظروف جيدة؛
- ان الطرق المطبقة في عملية الرقابة الجبائية تتسم بالتكامل فيما بينها أي تغطية النقص الناجم عن كل طريقة.

*الجانب التطبيقي:

- تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الشركات من أهم الضرائب المعمول بها في الجزائر.
- إن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين، وهذا ما يدعو إلى ضرورة تدعيمها بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة والى التحقيق المصوب في المحاسبة بغية التوسيع من صلاحيات الإدارة وأعاون الرقابة الجبائية.
- إن التنسيق التام بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وهذا من شأنه تعزيز استراتيجيات مواجهة التهرب الضريبي.

❖ اختيار الفرضيات:

على ضوء ما قدمناه في الفرضيات السابقة يتضح لنا:

- الفرضية الأولى والتي تنص " تعد الرقابة الجبائية من أهم الحلول والآليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي، بناء على الدراسة تبين لنا صحة الفرضية لان الرقابة الجبائية وجدت للحد من التهرب الضريبي والقضاء عليه.
- بالنسبة للفرضية الثانية تنص " يتوقف حجم التهرب الضريبي على مدى فعالية الرقابة الجبائية " حيث أن الطبيعة التصريحية للنظام الضريبي الجزائري تجعل من المكلف يصرح بحسب مقدراته التكلفة وفي الوقت الملائم، لذلك وجب العمل على ترشيد الوصول إلى تصريحات ذات مصداقية وصحيحة أي الفعالية وهذا ما يرتبط بالوعي وثقافة المكلف والعلاقة بين المكلف والمصالح الجبائية وكيفية التواصل بينهما وهذا ماي ثبت صحة الفرضية الثانية.
- ومن خلال ما جاء في الفرضية الثالثة التي تتضمن بعد " التحقيق الجبائي والتحقيق المحاسبي من أهم آليات مكافحة التهرب الضريبي " تعتمد الرقابة الجبائية في مكافحة تزيف التهرب الضريبي على التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة وكذا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية" فصحیح أن الرقابة الجبائية تعتمد بالدرجة الأولى على ماجاء في الفرضية أعلاه لكن هناك أنواع أخرى تعتمد عليها الرقابة كالرقابة على الوثائق والرقابة عن طريق الفرق المختلطة وكذا الرقابة على المعاملات العقارية.

❖ التوصيات والمقترحات

- خلصت الدراسة إلى جملة من المقترحات والتوصيات التي يمكن أن يسهم تطبيقها في مكافحة مختلف مظاهر التهرب الضريبي ويرفع من فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الظاهرة نجمها في النقاط التالية:
- محاولة نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة؛
- ضبط نظام التصريحات الجبائية بشكل فعال؛

- التكوين المستمر لأعوان الرقابة بتسطير برنامج دوري للتكوين، حتى يسمح لهم مواكبة التغيرات الحاصلة على نظام الرقابة الجبائية سواء من حيث القوانين أو الإجراءات بالإضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطور؛
 - تأكيد الحضور الدائم للإدارة الجبائية في الميدان عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الرقابة الجبائية.
 - ضرورة إعادة النظر في معدلات ونسب بعض الضرائب والرسوم التي تشكل ضغطا ضريبيا يتقل كاهل المكلفين ويدفع بهم إلى التهرب الجبائي للتقليل من هذه الضرائب والرسوم؛
 - الفساد الإداري خاصّة ما يتعلق بالرشوة، ذلك من خلال مراجعة أجور الموظفين وتوفير لهم امتيازات ومكافآت بهدف تشجيعهم على العمل وإبعادهم عن كلّ الإغراءات التي قد تصادفهم، وتوفير الحماية اللاّزمة لهم ذلك من خلال سن نصوص قانونية تنظم هذا المجال، والعمل على استحداث جهاز مكافحة الرشوة؛
 - وضع نظم رقابية فعالة تمتاز بالدقة وسرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتهربين لمنعهم من مخالفة القوانين الضريبية؛
 - تشجيع التنسيق بين مختلف الإدارات والهيئات من أجل تبادل المعلومات خاصة الإدارات الحساسة وتعزيز مركزها وتدعيم مراكزها عبر القطر الوطني
- ❖ آفاق البحث:

- إن موضوع دراستنا جد واسع ومعقد وهو من مواضيع الساعة التي تحتاج لمزيد من البحث والدراسة، لذلك نود تقديم جملة من المواضيع التي أن تؤخذ بعين الاعتبار من طرف الباحثين والدارسين نذكر منها:
- واقع التهرب الضريبي في الجزائر.
 - الآليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر.
 - الفساد الإداري وآثاره على التهرب الضريبي.
 - الرقابة الجبائية وآثارها على مكافحة الفساد الضريبي.



قائمة المصادر والمراجع



1-الكتب:

1. إبراهيم طرشي، التهرب الضريبي الدولي وأثره على اقتصاد الدول النامية، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1994.
2. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الثانية، 2007.
3. سليمان حمدي، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية دراسة تحليلية وتطبيقية، دار الثقافة، الأردن، 1998.
4. عباس عبد الرزاق، التحقيق لمحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
5. عبد الرحمان صباح، مبدأ الرقابة الإدارية معايير التقييم التصحيح، دار الزهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.
6. عوادي مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010/2011.
7. عوادي مصطفى ورحال نصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صغري حي المنظمة الجميل، الجزائر، 2011.
8. سليمان حمد علي، الرقابة الإدارية المالية مع الأجهزة الحكومية، دراية تحليلية وتطبيقية، دار الثقافة، الأردن، 1992.
9. محمد عباس، محرزين اقتصاديات الجبائية والضرائب، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
10. مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي لضريبي، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2005.
11. محمد عناب، مقومات النظام الجبائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر، الجزائر، 2004.
12. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
13. ياسر صالح الفريحات، المحاسبة في علم لضرائب، دار الناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

2-الاطروحات والمذكرات:

أ. المذكرات:

1. الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق الجبائي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011.

2. بن عكشة مصطفى، التحقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة 2010.
3. بورقلية محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2013/2014.
4. بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان 2010/2011.
5. جودي محمد رياض، دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2013.
6. سعدي عبد الحليم، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة خيضر، بسكرة، الجزائر 2010.
7. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011.
8. غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية ومحاسبة، جامعة البويرة، 2014/2015.
9. رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مريح، ورقلة، 2006/2007.
10. رضا خلاص، دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2011/2012.
11. زرقة سهام ولصااص أحمد، فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي مديرية الضرائب وهران شرق، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص رقابة مالية ومحاسبية، جامعة محمد بن أحمد، وهران، 2016/2017.
12. كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية، 2011/2012.
13. لزرق ليد، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011/2012.

- 14.لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2012/2011، ص60.
- 15.نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003.

3-مجالات ومدخلات:

أ. المجالات:

1. ولهي بوعلام وعجلان العباشي، التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، العدد8، 2008.

ب. المدخلات:

1. العباشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمت أعمالها بالتطبيق على حالة الجزائر، مداخلة مقدمة لملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف20/21 أكتوبر، 2009.

4-المواد القانونية:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، (محدث إلى غاية 2015).
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضرائب الخاضعة للرقابة، منشورات 2013.
3. المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في فبراير 1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 12، الجريدة الرسمية المؤرخة في 27 فبراير 1991، العدد 9.
4. قانون الاجراءات الجبائية.
5. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

مراجع اجنبية:

1. République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances, Guide du Vérificateur, Edition 1994



الملاحق



2015	2014	2013	2012	البيان	التعيين
1.405.225.306	667.784.094	104.682.734	1.924.336	مبيعات بضاعة	الربح الخام
1.325.560.249	604.745.130	99.152.968	1.276.460	بضاعة مستهلكة	
79.665.057	63.038.964	5.521.826	647.876	الربح الخام	
5.66%	9.44%	%5.27	% 33	نسبة مبيعات البضاعة	
%6	%10.42	%5.56	50.75 %	نسبة البضاعة المستهلكة	
3.504.112	2.993.712	4.743.634	3.296.530	تسليم الخدمة	القيمة المضافة
55.298	/	33.970	/	نقل حمولة الإنتاج	
1.789.506	1.942.834	1.778.181	983.675	المواد واللوازم المستهلكة	
24.592.685	27.917.073	2.685.584	555.180	الخدمات	
-22.822.781	-26.866.195	313.839	1.757.675	الربح الخام	
2.754.021	/	234	/	منتجات مختلفة	نتيجة الاستغلال
28.621.022	13.478.657	2.188.528	46.540	الضرائب والرسوم	
17.158.782	10.549.707	682.358	652.024	الدائن	النتيجة الصافية للاستغلال
7.127.852	804.097	37.427	11.378	المدين	
10.030.930	9.745.610	644.930	640.646	الربح الصافي	
%30	%37	%0,58	%40,27	النسبة	

الملاحق

					الصافية	
--	--	--	--	--	---------	--

المجموع	مبلغ الغرامة	نسبة الغرامة	الحقوق	النسبة	رقم الأعمال غير مصرح به	السنوات
321.543	64.308	25%	257.235	17%	1.513.151	2012
17.400.046	3.480.009	25%	13.920.037	17%	81.882.573	2013
/	/	/	/	/	/	2014
23.166.358	4.633.271	25%	18.533.086	17%	109.018.156	2015

2015	2014	2013	2012	البيان
1514243462.08	/	186.565.307	3437487	رقم الأعمال المعاد تأسيسه
30%	/	37%	40.27%	معدل هامش الربح الصافي
454.273.038	/	69.029.163	1.384.276	إعادة تقييم الأرباح
10.030.930	/	644.930	640.646	الربح المصرح به
444.242.108	/	68.384.233	743.630	الربح غير المصرح به

2015	2014	2013	2012	التعيين
442.087.132	/	67.314.019	9.677.881	الربح المستخرج
8.39.965.551	/	12.789.663	1.838.797	خصم IBS
358.090.581	/	54.524.356	7.839.084	قاعدة الضريبة على رقم الأعمال
10%	/	10%	%10	نسبة IRG

الملاحق

35809058.10	/	5.452.435	783.908	الحقوق المعادة
25%	/	25%	25%	نسبة الغرامة
8952264.5	/	135.608	195.977	مبلغ الغرامة
44761322.6	/	5.588.043	979.885	المبلغ الإجمالي (الحقوق + الغرامة)

المجموع	الغرامات	الحقوق	الضرائب المفروضة	السنوات
321.543	64.308	257.235	TVA	2012
17.400.046	3026.3	30.263	TAP	
2.298.496	459.699	1.838.797	IBS	
979.885	195.977	783.908	IRG	
17.400.046	3.480.009	13.920.037	TVA	2013
2.047.063	409.412	1.637.651	TAP	
15.987.078	3.197.415	12.789.663	IBS	
5.588.043	135.608	5.452.435	IRG	
/	/	/	/	2014
23.166.358	4.633.271	18.533.086	TVA	2015
2.725.453	545.090	2.180.363	TAP	
860.964.689	20.999.138	839.965.551	IBS	
125.332.206	8.952.264	35.809.058	IRG	
1.071.889.376	35.129.763	933.198.047	/	المجموع