



جامعة الجيلاي بونعامه خميس مليانه  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير  
قسم علوم مالية والمحاسبة



الموضوع:

## الرقابة الجبائية كوسيلة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب عين الدفلى

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية  
والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وتدقيق.

إعداد الطالبين

-خايف محمد رضا.

-بليلة أحمد.

لجنة المناقشة:

رئيسا

د/ بغدادي بلال

مقررا

د/ حمدوش بختة

ممتحنا

د/ ظريف عبد الله

السنة الجامعية: 2021-2022

## إهداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية  
أتقدم بإهداء عملي المتواضع إلى  
الذرع الواقي والكنز الباقي، إلى من جعل العلم منبع اشتياقي، لك أقدم وسام  
الاستحقاق إلى أبي أطال الله عمرك.  
رمز العطاء وصدق الإيلاء ، إلى ذروة العطف والوفاء ، لك أجمل حواء ، أنت أمي الغالية  
أطال الله عمرك.  
وفي الأخير يا رب لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت ولا أصاب باليأس إذا فشلت بل  
ذكرني دائماً بأن الفشل هو التجربة الذي تسبق النجاح أمين يا رب العالمين.

رضا



# إهداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية  
أتقدم بإهداء عملي المتواضع إلى  
الذرع الواقي والكنز الباقي، إلى من جعل العلم منبع اشتياقي، لك أقدم وسام  
الاستحقاق إلى أبي رحمه الله.  
رمز العطاء وصدق الإيلاء ، إلى ذروة العطف والوفاء ، لك أجمل حواء ، أنت أمي الغالية  
أطال الله عمرك.  
وفي الأخير يا رب لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت ولا أصاب باليأس إذا فشلت بل  
ذكرني دائماً بأن الفشل هو التجربة الذي تسبق النجاح أمين يا رب العالمين.

أحمد

# شكر و تقدير

نحمد الله عز و جل الذي وفقنا في إتمام هذا المذكرة، و الذي مدنا بالصحة و العافية و العزيمة.

فالحمد لله حمدا كثيرا

نتقدم بجزيل الشكر و التقدير إلى الأستاذة الدكتورة المشرفة " حمدوش بختة " على كل ما قدمته لنا من توجيهات و معلومات قيمة ساهمت في إثراء موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة و الشكر كل الشكر في الأخير لكل من قدم لنا يد المساعدة سواءا من قريب أو من بعيد.

أسمى عبارات التقدير و الإحترام

المُلخَص

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى تحديد المفاهيم المتعلقة الرقابة الجبائية ودورها في محاربة والتخلص من ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال استعراض ظاهرة التهرب الضريبي تقديم أسبابها اساليبها، وكذلك اهم اثارها ودور أساليب وطرق الرقابة الجبائية في الحد من هذه الظاهرة، اما الفصل الثاني فهو الدراسة التطبيقية سنعرض من خلالها ظاهرة التهرب الضريبي في ولاية عين الدفلى، من خلال تقديم أهم الملفات المدروسة على مستوى مصالح الرقابة الجبائية بالولاية، استعملنا المنهج الوصفي التحليلي وذلك بالوصول الى الإحصاءات الخاصة بالرقابة الجبائية استعانة بالقوانين الضريبية.

### **Abstract :**

This study aims to define the concepts related to tax control and its role in combating and eliminating the phenomenon of tax evasion, by reviewing the phenomenon of tax evasion, presenting its causes and methods, as well as its most important effects and the role of methods and methods of tax control in reducing this phenomenon. As for the second chapter, it is an applied study that we will present Through which the phenomenon of tax evasion in the state of Ain Defla, by presenting the most important files studied at the level of tax control interests in the state, we used the descriptive analytical approach by accessing the statistics on .fiscal control using tax laws

الصفحة	المحتوى
*	الاهداء
*	الشكر
*	ملخص
*	الفهرس
*	قائمة الجداول
*	قائمة الأشكال
*	قائمة الملاحق
أ، ب، ج	المقدمة
5	<b>الفصل الأول:</b> مدخل نظري للرقابة الجبائية والغش الضريبي
6	تمهيد
7	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للدراسة.
7	المطلب الأول: تقديم التهرب الضريبي.
7	1.1 مفهوم التهرب الضريبي
8	2.1 طرق التهرب الضريبي
9	3.1 آثار التهرب الضريبي
10	المطلب الثاني: الرقابة الجبائية، أهدافها وأشكالها.
10	1..2 مفهوم الرقابة الجبائية
11	2.2 أهداف الرقابة الجبائية.
12	3.2 أشكال الرقابة الجبائية
13	المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
13	1.3 التحقيق المحاسبي والجبائي..
16	2.3 التحقيق المصوب في المحاسبة
17	3.3 التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
20	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة دراسات سابقة
20	المطلب الأول: تقديم دراسات السابقة.
22	المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة.

25	خلاصة الفصل.
26	الفصل الثاني: تقييم فعالية الرقابة الجبائية دراسة ميدانية لمديرية الضرائب "عين الدفلى "
27	تمهيد.
28	المبحث الأول: تقييم الرقابة الجبائية لمركز الضرائب عين الدفلى
28	المطلب الأول: تقديم مركز الضرائب عين الدفلى
28	1.1 النشأة
28	2.1 تقديم مركز الضرائب
30	المطلب الثاني: مصالح مركز الضرائب.
32	المبحث الثاني: حالات التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى
32	المطلب الأول: التهرب الضريبي في عين الدفلى..
32	1.1 التهرب الضريبي في الوعاء.
34	2.1 التهرب الضريبي في مادة التحصيل.
38	المطلب الثاني: الرقابة الجبائية على مديرية المستوى المديرية الولائية لضرائب..
40	المطلب الثالث: الحصيلة الضريبي والأهمية النسبية
40	1.3 الحصيلة الضريبية
42	2.3 الأهمية النسبية
45	المطلب الرابع: دراسة ميدانية بمديرية لولاية عين الدفلى
45	1.4 التحضير لخطوات عملية التحقيق المحاسبي
48	2.4 نتائج التحقيق.
55	خلاصة الفصل.
57	الخاتمة
61	المصادر والمراجع
65	الملاحق

# قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
33	حالات التهرب الضريبي في الوعاء	01
35	حالات التهرب في مادة التحصيل	02
37	التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات	03
38	تطور عدد الملفات المدروسة للفترة بين 2021/2018	04
40	تطور الحصيلة الضريبية للفترة 2021/2018	05
41	التطور النسبي للحصيلة الضريبية للفترة 2021/2018	06

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
17	تبيان وتحليل الدراسات السابقة	01 -1
33	حالات والمبالغ المتهرب بها في الوعاء الضريبي بولاية عين الدفلى	02 -2
34	حالات والمبالغ المتهرب بها في التحصيل الضريبي بولاية عين الدفلى	03-2
37	حالات التهرب بتخفيض الإيرادات	04-2
38	تطور عدد الملفات المدروسة	05-2
39	الحصيلة الضريبية	06-2
41	الأهمية النسبية لأنواع الضرائب والرسوم	07-2
42	التطور النسبي للحصيلة الضريبية	08-2
49	رقم الأعمال من خلال جدول حسابات النتائج	09-2
49	رقم الأعمال من خلال تصريحات G50	10-2
50	رقم العمال المقبوض في 2018	11-2
51	رقم الأعمال المقبوض في 2019	12-2
52	رقم الأعمال المقبوض في 2020	13-2
52	رقم الأعمال المقبوض في 2021	14-2
53	الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2019/2018	15-2
53	الرسم على القيمة المضافة المطالب بإرجاعها	16-2
54	الملخص العام للحقوق والغرامات	17-2

مقدمة

## المقدمة:

تعتبر 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 تقشت 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. إن استفحال الظاهرة استوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي جاهدة إلى مكافحة هذا الوباء 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 بألية جديدة سنة 2002 وتتمثل في مديرية كبريات الشركات «DGE».

ولكن الملاحظ أنه رغم هذه الجهود المعتبرة لمكافحة هذه الظاهرة، إلا أن نسبتها في تزايد مستمر، فأصبحت تكتسي مناعة أكثر فأكثر من خلال تكيفها مع كل التغيرات التي تطرأ على النظام الجنائي، هذا من جهة، ومن جهة أخرى للنمو الذي عرفته نتيجة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية التي تعيشها جل اقتصاديات الدول، والتي أفرزت تنامي الاقتصاد الافتراضي الذي ساعد بدوره في تطور أساليب التهرب الضريبي، وبروز أنواع جديدة له.

## إشكالية البحث:

انطلاقا مما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما أهمية وفعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟  
للإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية سنقوم بطرح بعض التساؤلات الفرعية:

- ما هو مفهوم الرقابة الجبائية وأنواعها؟
- ماذا نعني بالضريبة وما الأهداف التي ترمي إلى تحقيقها؟
- ما هي أهم آليات الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي؟

#### الفرضيات:

- من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية ننطلق من الفرضيات التالية:
- الرقابة الجبائية هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين.
- تعتبر الضريبة أهم مورد جبائي، وهي تصبوا إلى هدف واحد بتوفير الموارد المالية اللازمة.
- التحقيق الجبائي والتحقيق المحاسبي من أهم وأكبر آليات مكافحة التهرب الضريبي.

#### أسباب اختيار الموضوع:

- تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي موضوع الساعة في ظل التحويلات التي يعرفها الاقتصاد الوطني لمعرفة خبايا هذه الظاهرة من أجل إثبات معرفتها وقدراتنا.
- لقد اخترنا هذا الموضوع نظرت لاعتبار الضرائب أحد الموارد المالية الداخلية والعامه للدول في تمويل النفقات العامة وفي توجيه النشاط الاقتصادي
- ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي مما أصبح يشكل عبئا بالنسبة للاقتصاد الوطني.

#### أهمية الموضوع:

إن أهمية هذه الدراسة تنبع من تلك الآثار السيئة 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.

#### أهداف الموضوع:

تتجلى الأهداف المرجوة من هذا البحث في:

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ومدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.
- إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة لذلك للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في المكافحة.
- إبراز معوقات الرقابة الجنائية والتي تعمل على الحد من كفاءتها بغية تحسينها.

#### حدود الدراسة:

- الموضوع: فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- الحدود المكانية: اقتصرت على المديرية الولائية للضرائب، لولاية عين الدفلى..

### المنهج والأدوات المستخدمة في البحث:

من أجل الإجابة على كل التساؤلات المطروحة، قمنا بدراسة الظاهرة من كل جوانبها وذلك بإعطائها وصفا واضحا يستطيع من خلاله القارئ التعرف عليها، وعليه كان المنهج المستخدم في دراستنا هو المنهج الوصفي تحليلي.

أما عن الأدوات التي استعنا بها في دراستنا فتمثل في:

- القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بالرقابة الجبائية.
- الإحصاءات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية المطبقة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

### صعوبات الدراسة:

- مما لا شك أن انجاز أي عمل بحثي لا بد وأن يلازم صاحبه عدد من الصعوبات
- الوقت الذي يعتبر من القيود التي خلت بيننا وبين جميع المعلومات الخاصة بالبحث وبين الدراسة.
- صعوبة الحصول على المعلومات من طرف عمال المديرية وكثرة المحسوبة.

### هيكل البحث:

للإجابة على الإشكالية واختبار الفرضيات الدراسة تم تقسيم البحث إلى فصلين تسبقهم مقدمة عامة وتليهم خاتمة عامة حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري للدراسة وتعرفنا على المتغيرات الدراسة حيث تناولنا ظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها الداء الذي نسعى إلى علاجه ومكافحته من خلال معرفة أهم أسبابها وأثارها، وتطرقنا أيضا إلى الرقابة الجبائية من خلال تحديد ماهيتها لتوضيح مختلف أهدافها وإشكالاتها، إضافة إلى أهم آليات الرقابة لمكافحة التهرب الضريبي. أما في الفصل الثاني كان عبارة عن دراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاي عين الدفلى حيث تناولنا كل من الإطار المفاهيمي والهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب عين الدفلى إضافة إلى ذلك تناولنا أهم النماذج التهرب الضريبي على مستوى المديرية وخطوات وإجراءات عملية التخطيط المحاسبي ونتائج ذلك التحقيق.

**الفصل الأول:**

**مدخل نظري للرقابة الجبائية  
والغش الجبائي**

تمهيد:

إن النظام الضريبي الجزائري مبني أساسه على تصريحات المكلفين بالضريبة بهدف التأكد من صدقها ومصداقيتها، أما المشرع الجزائري طالب المكلفين بالضريبة عن طريق النصوص القانونية المستخرج من القانون التجاري .

ومن أجل التأكد من مدى صدق تلك التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين والحد من تفشي ظاهرة الغش الضريبي، قد منح المشرع الجزائري للمصالح الجبائية عدة صلاحيات مجسدة في الرقابة الجبائية التي تساعد على كشف التجاوزات والأخطاء والحد أو التخفيف من ظاهرة الغش الضريبي.

وللقيام بهذه المهمة سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل الهيكلية والبشرية.

وعليه سيعرض هذا الفصل أهم القواعد والتقنيات المتعلقة بالرقابة الجبائية لمكافحة الغش الضريبي .

كما قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وهما كالتالي :

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للدراسة

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة دراسات سابقة

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للدراسة

إن النظام الضريبي الجزائري كباقي الأنظمة المطبقة في معظم الدول المتقدمة يقوم على أساس التصريح، لذلك يجبي التأكد من مصداقية التصريحات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يمنح للمكلف الحرية التامة للتصريح بمدخله، ويتم ذلك وفقا لأسس وتشريعات الجبائية تنظمها الإدارة الجبائية وتسهل على تطبيقها.

المطلب الأول: تقديم التهرب الضريبي

1- مفهوم التهرب الضريبي.

**تعريف 1:** 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 للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية<sup>1</sup>.

**تعريف 2:** بأنه يقوم على تخفيض الأعباء الضريبية المستحقة وذلك اعتمادا على وجود قواعد قانونية مخالفة دائما للعقد الضريبي العام أو هناك فجوة في القانون<sup>2</sup>.

**تعريف 3:** التهرب الضريبي ما هو إلا تحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الخاضع له<sup>3</sup>.

**تعريف 4:** يمكن أن يكون المقصود من قبل المشرع نفسه بهدف تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية وذلك بفرض ضرائب على جميع النشاطات المرغوب بتتميتها وتطويرها لتشجيع المواطنين على القيام بهذا النوع من الأنشطة<sup>4</sup>.

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

❖ 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"<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> محمد عباس، محرزين اقتصاديات الجبائية والضرائب، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005،

<sup>2</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الثانية، 2007، ص8.

<sup>3</sup> ياسر صالح الفريحات، المحاسبية في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص25

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

<sup>5</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص94.

- هو استعمال طرق احتيالية للتملص كليا أو جزئيا من الوعاء الضريبي أو من تصفية أو كم دفع الضرائب والرسوم المفروضة<sup>1</sup>

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

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

#### ❖ الفرق بين الغش و التهرب الضريبيين:

يتضح من خلال مفهوم التهرب و الغش الضريبيين أهمها 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 مثلا.
- لهما هدف مشترك وهو التخلص من دفع الضريبة إما بصفة كلية أو بصفة جزئية.
- يتسببان في أثار 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 التقطع والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات الاقتصادية إلى تطور الطرق والأساليب المتبعة في التهرب الضريبي، ومن أبرز هذه الطرق والأساليب المستعملة في ذلك مايلي:

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

- ذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استناد إلى دفاتر وسجلات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية، بهدف التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات، ومن الأمثلة العملية لهذه الطرق من التهرب<sup>3</sup>:
- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع.
  - توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلا.
  - التناسي المتعمد لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون تحرير فواتير، ويتم التسديد نقدا.
  - التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة.
  - تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون.

<sup>1</sup> طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي الدولي وأثاره على اقتصاديات الدول النامية، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1994، ص25

المرجع السابق، ص8. <sup>2</sup>

<sup>3</sup> نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، 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 من الطرق التهرب الجبائي مايلي<sup>1</sup>:
- 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 منها<sup>2</sup>.

ومن الأمثلة الحية عن ذلك<sup>3</sup>:

- تحقيق عدة مدا خيل يصرح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعادلات مخفضة.
- الحصول على امتيازات جبائية وشبه جبائية في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات (APSI) 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

### 3-1 الآثار المالية: نلخصها في النقاط التالية:

- الإضرار بالخرزينة 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 مواطنيها.

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

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

<sup>3</sup> وينادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش حالة الجزائر، مذكرة ماجستير جامعة الجزائر ، 2001/2002، ص 43.

- لجوء الدولة إلى وسائل تمويلية أخرى كالاقتراض والإصدار النقدي وبالتالي تتسبب في مخاطر تمس الاستقلال المالي للبلد<sup>1</sup>.

### 3-2 الآثار الاقتصادية:

- 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 ضعيف.
- 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 الوطني<sup>2</sup>.

### 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 و الإفلات من الواجب الضريبي<sup>3</sup>.

### المطلب الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها وأشكالها

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

- 1- مفهوم الرقابة الجبائية: تعريف 1: 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<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> لابد لزرقي، 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.

<sup>2</sup> ناصر مراد، التهرب و الغش في الجزائر، دار قرطبة للنشر و التوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2004، ص18.

<sup>3</sup> ولهي بوعلام وعجلان العباشي، التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، العدد8، 2008، ص156.

<sup>4</sup> سليمان حمد علي، الرقابة الإدارية المالية مع الأجهزة الحكومية، دراية تحليلية وتطبيقية، دار الثقافة، الأردن، 1992، ص

**تعريف 2:** هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية وهي عبارة على مراقبة مدى احترام القوانين الجبائية<sup>1</sup>.

**تعريف 3:** 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<sup>2</sup>.

**تعريف 4:** الأداة القانونية المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقييمها وبما أنها إحدى هذه السلطات فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقيق باعتبار المكلفين ملزمين بأداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء التي تمت ملاحظاتها<sup>3</sup>.

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 التلصص والتهرب من دفع الضريبة وتقييمها.

## 2- أهداف الرقابة الجبائية:

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

### 1-2 الأهداف القانونية:

و تتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين و الأنظمة الضريبية، لذا و حرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمتابعة المكلف عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسها من أجل التهرب الضريبي<sup>4</sup>.

### 2-2 الأهداف الإدارية:

حيث تؤدي الرقابة الجبائية دورا مهما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها و التي تساهم بشكل حيوي و كبير في زيادة الفعالية و الأداء، فهي تساعدها على التنبه لمختلف أوجه النقص و الخلل في التصريحات المقدمة من طرف المكلف، مما يمكن الإدارة من اتخاذ إجراءات تصحيحها، كما تسمح الرقابة الجبائية

<sup>1</sup> حمدي سليمان وسحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية دراسة تحليلية وتطبيقية، دار الثقافة، الأردن، 1998، ص13.

<sup>2</sup> عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية المعايير التقييم التصحيح، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 1997، ص17.

<sup>3</sup> العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية لحوكت أعمالها بالتطبيق على حالة الجزائر، مداخلة مقدمة لملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية جامعة فرحات عباس، سطيف، 21/20 أكتوبر 2009، ص3.

<sup>4</sup> بوقلية محي الدين، الرقابة الجبائية و دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل للفترة (2010/2009)، مذكرة ماستر علوم مالية ومحاسبة، جامعة قاصدي مريح، ورقلة، ص03.

أيضا بإعداد الإحصائيات الضريبية، مثل نسب التهرب الضريبي، مما يشكل فائدة إستراتيجية كبيرة للإدارة الضريبية<sup>1</sup>.

### 3-2 الأهداف المالية و الاقتصادية:

فالرقابة الجبائية تهدف إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، و ذلك من أجل ضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العامة للدولة، و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العمومي، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية داخل البلد<sup>2</sup>.

### 4-2 الأهداف الاجتماعية:

و تتمثل في محاربة انحرافات المكلف بمختلف صورها، كالسرقة و الإهمال أو تقصيره في أداء و تحمل واجباته اتجاه المجتمع و أيضا تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، أي وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة، مما يشكل هدفا اجتماعيا بامتياز، يتمثل في محاربة الفقر و الغبن الاجتماعي، بفضل التضامن الضريبي<sup>3</sup>.

### 3- أشكال الرقابة الجبائية:

يمكن القول أن الرقابة الجبائية تتمثل في شكلين أساسين:

#### 3-1 الرقابة الشاملة : و هي رقابة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري، و تتخذ ثلاث أشكال :

1-1-3 الرقابة الشكلية : و هي تعطي جميع التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة و كذا التحقق من هوية المكلفين، حيث يتم التحقق من المعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، مثل الهوية الجبائية و توقيع المكلف و ما إلى ذلك، و بالتالي فإن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر جد أساسي بهدف ضمان صحة و صدق التصريحات المقدمة، لكن دون التعمق في محتوياته<sup>4</sup>.

3-1-2 الرقابة على الوثائق : على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي و شامل للتصريحات الجبائية، و ذلك في مقر المتفشية، و ذلك بهدف

<sup>1</sup> رضا خلاصي، دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2011 / 2012، ص 85.

<sup>2</sup> كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية، 2011/2012، ص 85.

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010 / 2011، ص 22.

اكتشاف مختلف الأخطاء و المتلاعبات، و في حالة بقاء الغموض، و يحق للمفتش أن يطلب معلومات و توضيحات إضافية من طرف المكلف بالضريبة<sup>1</sup>.

**2-3 الرقابة المعمقة:** بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد أنشطة المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة تصريحاتهم، كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق لمحتوى الملف الجبائي سواء على الصعيد المحلي أو الجهوي. و سواء كانت الرقابة شاملة أو معمقة، تقوم الإدارة الضريبية بعد إنهاء عملية المراقبة بتحرير محضر يفيد هذا الإنهاء، يوقع عليه المراقب و المكلف، و هو إثبات كاف لوضع حد لكل منازعة في هذا الشأن<sup>2</sup>.

**المطلب الثالث: 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:

1. التحقيق المحاسبي والذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق.
  2. التحقيق المصوب في المحاسبة ويهتم بمراقبة ضريبة معينة.
  3. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تدعما للتحققين السابقين ويخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة.
- وسنتطرق لهم بشيء من التفصيل فيما يلي:

### 1- التحقيق المحاسبي والجبائي:

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف نمونها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها طبقا للمادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>3</sup>.

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

<sup>1</sup> غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكر ماستر في مالية ومحاسبة، تكلي محند او الحاج، البويرة، 2014/2015، ص50.

<sup>2</sup> عوادي مصطفى و رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري حي المنظم الجميل الجزائر، 2011، ص13.

<sup>3</sup> المادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية.

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة<sup>1</sup>.

### 1-1 إنجاز عملية التحقيق:

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

إن أول خطوة تتم بقيام الأعوان المحققين ببعض الأعمال التمهيديّة في المكتب، وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف المراقب من خلال مسك الملف الكاملة لها (الملف الشخصي، الملف الضريبي) والمكون متن تصريحاته الخاصة بكل الضرائب الخاضع لها، ويجب الإشارة إلى أن المحقق يقيم ويمسك الدفاتر الضرورية والمتمثلة في E-31 و k-37 لضمان السير الحسن لعملية التحقيق.

#### 1-1-1 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 الاستلام<sup>2</sup>.

#### 1-1-2 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 قانونا وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد، أو مؤجلة قانونا وبطريقة غير منتظمة، أو حتى لم تودع أصلا.

<sup>1</sup> نفس المادة.

<sup>2</sup> République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des Finances, Guide du Vérificateur, Edition 1994, P 32 – 33.

### 1-1-3 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 أيضا للإدارة الجبائية بزيارة محل ممارسة نشاط المكلف ومحاورتهن ويرتكز المحقق في حوار مع المكلف على مختلف النقاط والملاحظة خلال دراسته للملف الجبائي، ومن هذا الحوار يجمع المحقق بعض المعلومات التي تلزمه لبدء عملية التحقيق.

### 1-1-4 عملية جمع المعلومات:

يقوم المحققون بجدد 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.
- الزبائن والعملاء، عددهم، مخططهم الجغرافي، وطرق الدفع، ومخطط النظام التجاري من توزيع وشراء.
- أسعار الشراء والبيع المستعملة حاليا 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.

### 1-2 المراقبة الفعلية:

أقر المشرع الجبائي أنه يتم التحقيق في محاسبة المكلف بعين المكان، اي بمحل ممارسة نشاطهن 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 ومضمونا<sup>1</sup>.

**1-2-1 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

### 1-2-2 فحص المحاسبة من حيث المضمون:

يقوم المحقق في هذا المرحلة بقراءة معمقة للحسابات الرئيسية التالية:

- ✓ المشتريات

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

✓ المخزونات

✓ المبيعات

✓ التحقيق في حسابات الميزانية

**1-3-1 نتائج عملية التحقيق المحاسبي:** يؤدي التدخل في عين المكان والتحقيق في وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطهن ومراجعة دفاتره شكلا ومضمونا إلى الحالات التالية:

**1-3-1-1 قبول المحاسبة:** حيث يجب على فرقة التدقيق إبلاغ الممول بنتائج التحقيق وتنقسم إلى شطرين<sup>1</sup>:

✓ قبول صريح للمحاسبة: أي أن التصريح مقنع بدرجة كبيرة وأن المحاسبة منتظمة وصادقة، وبالتالي

فالإدارة ملزمة بإشعار المكلف بنتائج التحقيق

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

من قبل المكلف.

**1-3-2-2 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 بها<sup>2</sup>.

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة، بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات

المحاسبة.

تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائيا، على إثر رفض المحاسبة، وهي ملزمة بالرد على

ملاحظات المكلف بالضريبة<sup>3</sup>.

**1-3-3-3 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 نسبيا، 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 يوفي بواجبه المحاسبي و الجبائي أي عندما ترفض محاسبته.

<sup>1</sup> المادة 42 من القانون الإجراءات الجبائية، ص22.

<sup>2</sup> المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 22.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص23.

## 2- التحقيق المصوب في الحاسبة:

يعتد التحقيق تحقيقاً محاسبياً مصوباً إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع نمّن الضرائب أو شمل على الفترة الغير المتقدمة 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 محاسبية<sup>1</sup>.

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، طبقاً للمادة 20 مكرر 06 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>.

حيث نصت على إن 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 المصوب<sup>3</sup>.

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 طبقاً للمادة 20-03 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية<sup>4</sup>. 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)<sup>5</sup>.

بالإضافة إلى ذلك وبموجب أحكام المادة 20 - 05 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فيتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقييم<sup>6</sup>. علاوة على ذلك لا ينبغي للبعون 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

<sup>1</sup> المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> المادة 20 مكرر 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> المادة 20-06 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012، ص 13.

<sup>4</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المتكفلين بالضريبة الخاضعة للرقابة، 2010، منشورات 2013، ص 13.

<sup>5</sup> المادة 20-04 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، ص 12.

<sup>6</sup> المادة 20-05 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، ص 13.

المتعلقة بالحقوق والرسوم موضع التحقيق الحاسبي المصوب طبقا للمادة 20 - 01 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup>.

### 3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

بتعدد النشاطات وزيادة المداخل وتنوعها جاءت المراقبة المعمقة 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)<sup>2</sup>.

حيث لا تتم هذه العملية إلا من طرف أعوان الإدارة التي لهم رتبة مفتش على الأقل<sup>3</sup>، 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 مزاولته 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 الطبيعيين دون سواها، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقا مكمل لحد لتحقيقين السابقين الذكر (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة)، حيث يحقق في أنواع ومصادر مداخيل الأشخاص الطبيعيين وما يرتبط بها من معلومات قد تغيب في إجراءات أحد التحقيقين السابقين.

### 3-1- 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 مواطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة<sup>4</sup>.

### 3-2- الهدف من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

في هذا التحقيق، يتأكد الأعمال المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرحة من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، كم يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة<sup>5</sup>.

### 3-3- معايير انتقاء المكلفين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

<sup>1</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة، منشورات 2013، مرجع سابق، ص 13.

<sup>2</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة، منشورات 2013، مرجع سابق، ص 31.

<sup>3</sup> المادة 21-02 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 14.

<sup>4</sup> سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 136.

<sup>5</sup> نفس المرجع السابق، ص 19\_20.

- تتبع الإدارة الجبائية جملة من المعايير، يتم على أساسها اختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من هذا التحقيق، ومن هذه المعايير<sup>1</sup>
- الأشخاص الذين لاحظت عليهم مفتيشية الضرائب من عدم تجانس بين المداخيل المصرح بيه سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد المكلف
  - الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة المحاسبة لمتوددالي تعديلات أو لم توددالي تعديلات معتبرة
  - عند اكتشاف متفشية الضرائب أثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه
  - عندما يكون الفارق معتبر بين المداخيل المصرح بيه من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة
  - الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة (تبييض الأموال مثلا)
- 3-4- إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:
- هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، لهو مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق تحقيقا 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 ب15 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.

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص83.

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة دراسات سابقة

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 لاعتماد على الدراسات الميدانية في مكتب الأبحاث والمراجعات التابع لمديرية الضرائب .

المطلب الأول: تقديم دراسات سابقة

- 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 الباحث 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 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 توصلت 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 الأخرسية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في المحاسبة والمالية لسنة 2014/2015، حاولت الباحث 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 لاستطيع 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، وأيضاً يسمح نظام الإعلاماتي 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 و المحاسبة، سنة 2014/2015، 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 التطور 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 قضاة 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 قضاة غزة ؟ بينت هذه الدراسة إن 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 حسام فايز احمد عبد الغفور حول العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، المذكرة 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 : ماأثرالعلاقة 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 لعوامل 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 zakariya 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 الهدفاستخدمت 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 إلى إن الاختيار السليم والتوازن وطريقة الإصلاح الضريبي الفعال يؤدي نحو مزيدا من الالتزام على مستوى مختلف.

المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة

الجدول رقم 1: تبيان وتحليل الدراسات السابقة

سنحاول من خلال هذا الجدول توضيح الاختلافات الجوهرية بين الدراسات السابقة ودراستنا هذه فيما

يخص الإشكالية، الأهداف، النتائج.

الدراسات	الإشكالية	الأهداف	النتائج
دراسة سميرة بوعكاز بعنوان: " مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي "	إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟	_ تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي في ضل النظام الضريبي الجزائري _ إبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكد من مدى صحت وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبه من طرف المتعاملين الاقصاديين.	_ 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 وأعوان 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 تحسين جودة المعلومات المحاسبية	ماهو 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	ا_ لتحقيقات الجبائية التي تتم على مستوى مديرية الضرائب أكثر نجاح من التحقيقات التي على مستوى مفتشية الضرائب. _ المعلومات المحاسبية وسيلة معبرة عن العمليات التي تحدث بين مختلف الأطراف.

<p>_ إن الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة، وتحمي المكلفين بالضريبة ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية.</p> <p>_ إن التنسيق التام بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دوراً فعالاً في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها.</p>	<p>_ تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق لبياناتها المفاهيمية، القانونية وتنظيمها.</p> <p>_ محاولة تشخيص ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، وأهم التدابير المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في حده.</p>	<p>إلى أي حد يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي في الجزائر؟</p>	<p>دراسة نبيلة ساعد بعنوان: "حول الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي"</p>
<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 الجبائية 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 الضريبي من وجهة نظر الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة.</p> <p>_ وجود دور لمبدأ أصحاب المصالح ذو دالة 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 إطار النظري للدراسة.</p> <p>_ عرض ماهية وأنواع وإشكال التهرب الضريبي</p>	<p>ما هو دور حوكمة الشركات للحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة؟</p>	<p>دراسة محمد نور الدين البريم 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 اثر</p>	<p>_ الكشف عن أثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في التحصيل والجبائية.</p>	<p>ما أثر العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في</p>	<p>دراسة حسام فايز أحمد عبد الغفور بعنوان:</p>

<p>"العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية"</p>	<p>التحصيل والجبائية من جهة نظر أفراد العينة؟</p>	<p>_تحديد مدى اختلاف هذا الأثر في ضوء كل من متغير الوضع المهني للمستجيب وعدد أفراد الأسرة للدخل الشهري للمكلف.</p>	<p>سلبا على التحصيل والجبائية. _عدم ملائمة الشرائح المنصوص عليها في القانون ضريبة الدخل الفلسطيني لواقع وظروف المكلف</p>
<p>دراسة Zakariya بعنوان: "محددات التهرب الضريبي أدلة من نيجيريا"</p>	<p>فما تكمن محددات التهرب الضريبي؟</p>	<p>_تحديد العوامل التي تؤدي على التهرب الضريبي من جهة نظر دافعي الضرائب النيجريين.</p>	<p>_النظام الضريبي ومستوى الدخل ومستوى التعليم لديهما علاقة ايجابية هامة مع التهرب الضريبي. _معدل الضريبة و الفساد يسير إلى علاقة ايجابية ولكنهما ليس مرتبطين بشكل كبير مع التهرب من دفع الضريبة.</p>

مايلاحظ 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 أنا 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 معالجة الغش الجبائي كدراسة حديثة حاولت تحليل أبعاد ظاهرة الغش الجبائي واليات 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 مايميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة إن 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 البائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، للفترة 2016/2013 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:

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 لتخلص من التزاماتهم الجبائية، فيقوم الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية ومن خلال عدة طرق بالتصدي لهذه الظاهرة، و لان لغة التحاور بين الإدارة الجبائية والمكلفين وهي 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 والتحقق في المحاسبة الشاملة....الخ وكل هذا هدفه العام التحقق من مدة التصريحات المصرح بها.

## الفصل الثاني:

تقييم فعالية الرقابة الجبائية  
لمديرية الضرائب عين الدفلى

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري للبحث، وقمنا فيه بالتطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بإشكالية التهرب الضريبي وفعالية الرقابة الجبائية من التهرب الضريبي من خلال جملة من الأدوات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن.

فعالية الرقابة الجبائية تعني مدى قدرها على تحقيق أهدافها المتمثلة في تحصين الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي بشتى 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 و الطرق المستعملة لمكافحة التهرب الضريبي، سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى مايلي:

المبحث الأولي: تقديم لمركز الضرائب بولاية عين الدفلى

المبحث الثاني: حالات التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

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

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

المطلب الأول: تقديم مركز الضرائب ومهامه

### 1- النشأة<sup>1</sup>

إن المديرية لعامة للضرائب توجد في عشر نواحي (تسمى بمديريات الجهوية) وهي الجزائر (شرق الجزائر، غرب الجزائر) وهران، قسنطينة، البليدة، سطيف، عنابة، شلف، ورقلة، بشار. كم توجد أربعة وخمسون مديرية ولائية باستثناء الجزائر العاصمة التي توجد فيها ست مديريات ولائية وكذا وهران بها مديرتان وهذا راجع إلى حجم نشاط الولايتين. كل مديرية ولائية تتبثق 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 وتدرج 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 كم أنها تتكون من مديريات فرعية.

2- تقديم مركز 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 الصدد يتشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم:

- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الحقيقي.

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

30.000.000 دج

1-2 مهام مركز الضرائب:

<sup>1</sup> وثائق مقدمة من مصلحة الضرائب لولاية عين الدفلى.

ينشط مركز الضرائب في المجالات الآتية:

### 2-1-1 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 المهنية<sup>1</sup>.

### 2-1-2 في مجال التحصيل:

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

### 2-1-3 في مجال الرقابة:

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

### 2-1-4 في مجال المنازعات :

- دراسة ومعالجة الشكاوي
- متابعة المنازعات الإدارية و القضائية
- استرداد قروض الرسوم على القيمة المضافة.

### 2-1-5 في مجال الاستقبال و الإعلام :

- ضمان مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات و تعديل قوانينها الأساسية.

- تنظيم وتسيير المواعيد.

- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: مصالح مركز الضرائب

يضم مركز الضرائب ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين وهي كالتالي :

#### 1- المصالح الرئيسية:

#### 1-1 المصلحة الرئيسية للتسيير: وتكلف بالاتي

<sup>1</sup>نشرة حول إجراءات مراقبة الضريبة، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، الجزائر، 2017.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق.

- 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 وكيلا مفوضا 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 للرقابة والبحث: وتكلف لاسيما بما يلي:

- انجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها و تخزينها و توزيعها من أجل استغلالها
- اقتراح عمليات مراقبة و انجازها بعنوان المراجعات بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضريبة مع اعداد جداول وإحصائية وحوصل تقييمية دورية<sup>1</sup>.

وتضم هذه المصلحة الرئيسية أربع (4) مصالح وهي كالتالي:

- مصلحة البطاقات و المقارنات
- 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 لمركز 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.
- وتضم هذه المصلحة الرئيسية ثلاث (3) مصالح وهي:
- مصلحة الاحتجاجات

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، بتاريخ 29 مارس 2009، ص 20.

- مصلحة لجان الطعن و المنازعات القضائية ذ

- 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 و التنظيم الساري المفعول و المتعلقة بالتحصيل الجبري

للضريبة

- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة الى مجلس المحاسبة.

تضم القباضة ثلاث (3) مصالح هي :

- مصلحة الصندوق

- مصلحة المحاسبة

- مصلحة المتابعة، تنظيم في شكل فرق<sup>1</sup>.

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

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.

- نشر المعلومات حول حقوقهم و واجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعة لاختصاص مركز

الضرائب.

4- مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل: وتكف لاسيما بما يلي:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها و كذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموقفة لها.

- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و أمن المقرات<sup>2</sup>.

\*من خلال ماسبق قمنا باعداد هيكل تنظيمي لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> نفس المرجع ص 21.

<sup>2</sup> نفس المرجع ص 22.

<sup>3</sup> موجود في الملحق رقم 2.

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، وسنقوم 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 والاهمية النسبية، من خلال المعطيات المقدمة لنا من المديرية الولائية - عين الدفلى - خلال سنوات الدراسة المقترحة (2021/2018).

المطلب الأول: 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 الوعاء الضريبي:

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

- الامتناع عمدا عن تقديم التصريحات الجبائية السنوية والفصلية.
- 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.
- تقديم فواتير وهمية لإثبات معاملات تجارية من أجل الاستفادة من تخفيض الضرائب أو انتقاص من الأرباح المحققة<sup>1</sup>.

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

جدول رقم (02): حالات والمبالغ المتهرب بها في الوعاء الضريبي بولاية عين الدفلى

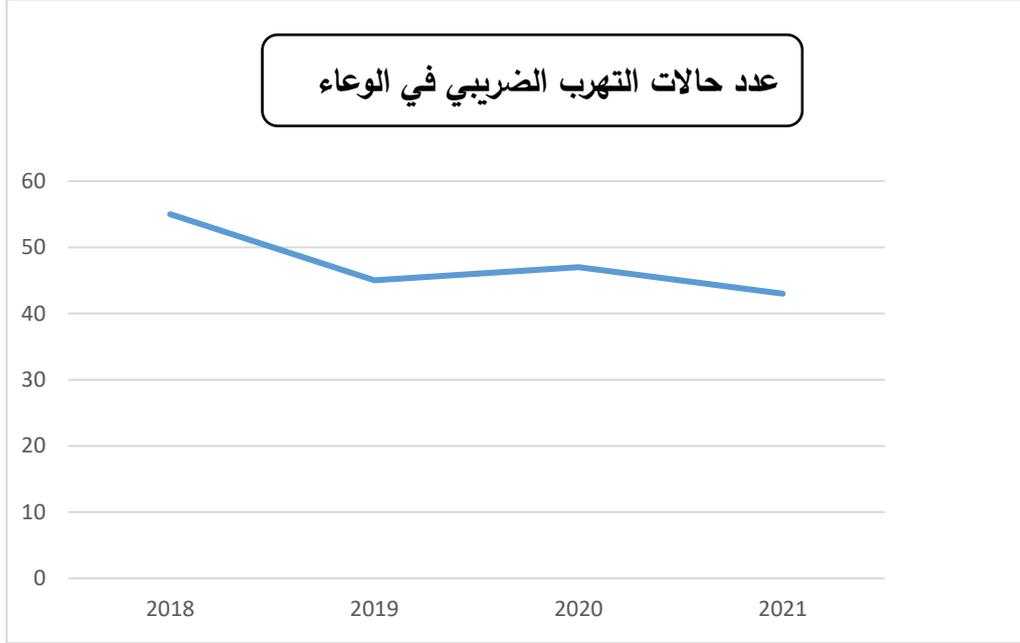
السنوات	2018	2019	2020	2021	المجموع
عدد الحالات	55	45	47	43	190
إجمالي المبالغ	264905344	169053420	199567908	131396502	764923174

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

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

من خلال الجدول نلاحظ أن عدد الحالات التهرب الوعاء سنة 2018 مرتفعة بنسبة 28.94% مقارنة بسنة 2019، حيث شهدت انخفاضا مقبولا بنسبة 6.31%، وهذا راجع للجهود التي تقومك بها مصلحة الرقابة الجبائية، أما خلال سنة 2020 فقد ارتفعت بنسبة 1.05% وهذا يعتبر ارتفاعا طفيفا، أما سنة 2021 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 (01): حالات التهرب الضريبي في الوعاء.



المصدر: من إعداد الطابيين بناء على معلومات الجدول رقم (02)

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 2018 بلغت 55 حالة، وقد انخفض عدد الحالات إلى أدنى المستويات سنة 2021 حيث سجلت عدد حالات التهرب 43 حالة.

## 2- التهرب الضريبي في مادة التحصيل:

نقول أن 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 جون ترك أي عنوان بهدف التهرب من التسديد.

- منع أعوان إدارة الضرائب من مباشرة مهامهم في سبيل تحصيل الضرائب<sup>1</sup>.

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

جدول رقم (03): حالات والمبالغ المتهرب بها في مادة التحصيل الضريبي بولاية عين الدفلى

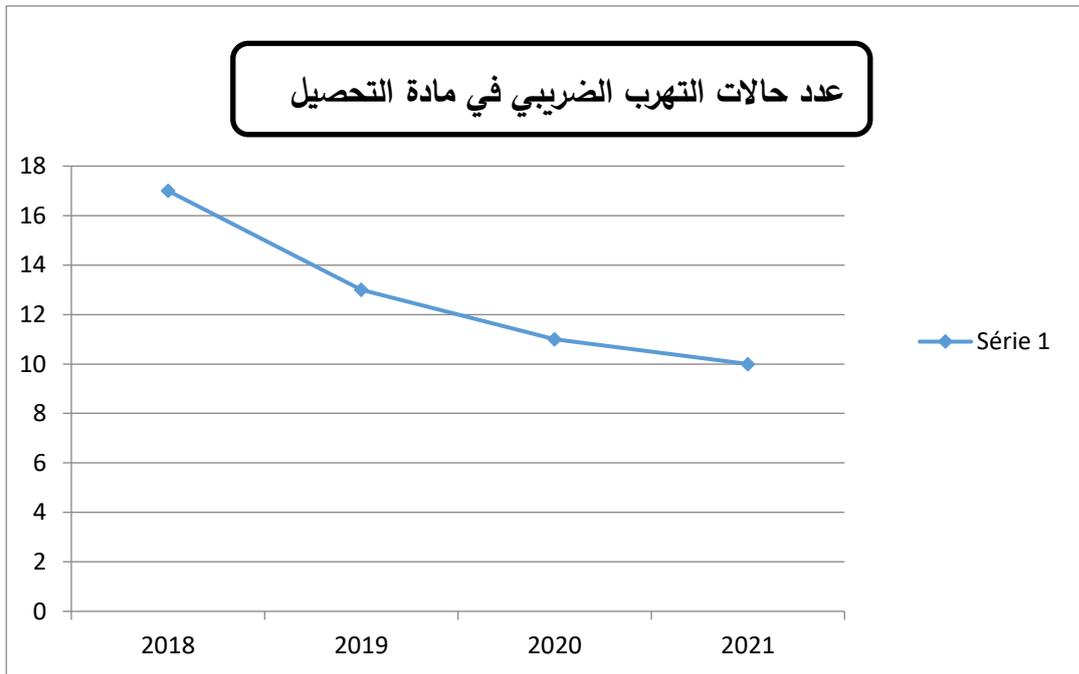
(الوحدة = دج)

السنوات	2018	2019	2020	2021	المجموع
عدد الحالات	17	13	11	10	51
إجمالي المبالغ	133005421	103563270	89658732	68032983	394260406

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

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن عدد حالات التهرب الضريبي قد تضائل في السنوات الأخيرة، حيث كان عدد المتهربين سنة 2018 يقدر بـ 17 متهرب بمبلغ إجمالي يقدر بـ 133005421 دج، بينما نجد عدد المتهربين سنة 2019 يقدر بـ 13 حالة، اغب انخفاض بنسبة 7.20% مقارنة بسنة 2020، 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 2018، ويمكن أن نرجع هذا الانخفاض إلى الرقابة الجبائية المحكمة التي تقوم بها مديرية الضرائب.

الشكل رقم (02): حالات التهرب الضريبي في مادة التحصيل



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات الجدول رقم (03)

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

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 2018 أكثر من 17 حالة، وقد انخفض عدد هذه الحلات إلى أدنى المستويات سنة 2021 حيث سجلت عدد حالات التهرب 10 حالة.

❖ أمثلة عن التهرب الضريبي<sup>1</sup>:

مثال 01: الهرب في الوعاء والتحصيل.

ولتكون شركة (X) لم تقم بإيداع تصريحاتها السنوية أو الشهرية وكما أنها غيرت مكان محلها التجاري دون إعلام مصلحة الضرائب وفي هذه الحالة تقوم مفتشية الضرائب بالإجراءات القانونية لمعرفة وضعية الشركة اتجاه الضرائب تتمثل هذه الإجراءات في (محضر معاينة، استدعاء الشركة، إرسال إعدار للشركة ...) وبعد إتمام هذه الإجراءات والتأكد من ثبوت هذه المخالفات اتجاه الشركة، وهكذا تعتبر لدينا حالة من حالات التهرب والتمثلة في عدم إيداع التصريحات وكذا تغيير مكانها بدون إعلام مصلحة الضرائب وفي هذه الحالة تقوم مصالح المفتشية بالإجراءات اللازمة والمنصوص عليها قانونا وذلك بفرض ضريبة تلقائية على هذه الشركة مع تغريمها نسبة 100%، جزاء تهربها الضريبي.

ولكي يتم معرفة نسبة الغرامة المالية للشركة (X) تقوم مصالح الضرائب بتقديرها كما يلي:

تقوم بمقرنتها مع شركة أخرى ولتكون (Y) تمارس نفس نشاط الشركة (X) حيث تفرض عليها غرامة مالية بقيمة الضرائب المسددة من طرف الشركة (Y) في المدة التي تهربت منها الشركة (X) من الضرائب مضافا إليها قيمة الضريبة المفروضة عليها.

ولنوضح ذلك بطريقة التالية:

X: تهرب مدة 12 شهرا من تسديد الضرائب.

Y: سددت ما قيمته 1000000 دج من الضرائب خلال هذه الفترة.

تقوم مصلحة الضرائب بفرض غرامة مالية بقيمة 1000000 دج + قيمة الضرائب 1000000 دج.

1000000 دج + 1000000 دج = 2000000 دج.

نوضح كيفية اقتطاع الضريبة لشركة:

شركة (X) حققت رقم أعمال 200000 دج وللقيام بعملية فرض الضرائب لهذه الشركة تقوم مصلحة الضرائب

بما يلي:

أولا احتساب الرسم على القيمة المضافة من رقم الأعمال هو 19%.

200000 دج × 0.19 = 38000 دج

<sup>1</sup> إجراء مقابلة مع نائب مدير مكتب المنازعات الفرعية لولاية عين الدفلى.

وبعد تحديد ربح الشركة والذي هو بنسبة 20% من رقم أعمال الشركة.

$$40000 \text{ دج} = 0.20 \times 200000$$

حساب الضريبة على أرباح الشركات ويقدر بـ 24%.

$$9600 \text{ دج} = 0.24 \times 40000$$

ومنه تدفع الشركة 9600 دج + 38000 دج = 47600 دج.

مثال 02: التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات.

تعد هذه الطريقة الأكثر استعمالاً للتهرب من دفع الضريبة بحيث يقوم المكلف بتخفيض الوعاء الضريبي أو التخلص من دفعها كلياً، ويتم تسجيل قيمة المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية، مثلاً لما التجار يقومون بعملية البيع نقداً وبدون فاتورة أو بصكوك مما لا يترك هذا أي أثر على عملية البيع ولنوضح ذلك أكثر في الجدول التالي:

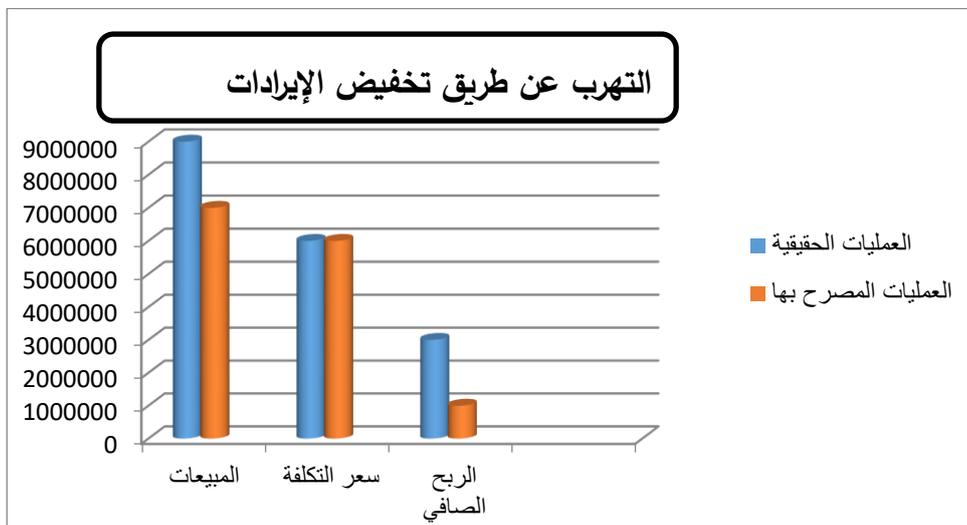
جدول رقم (04): مثال حالة تهرب بتخفيض الإيرادات الوحدة = دج

البيانات	المالية الحقيقية	العملية المصرح بها
المبيعات	9000.000	7000.000
سعر التكلفة	6000.000	6000.000
الربح الصافي	3000.000	1000.000
هامش الربح	35%	20%

المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

من خلال الجدول نلاحظ أنه قام المكلف بتقديم تصريحات خاطئة لمصلحة الضرائب بحيث قام بتخفيض حجم مبيعاته بمبلغ 3000.000 دج دون التخفيض من التكاليف وهذا ما حق له هامش ربح صافي يقدر بـ 15%، كما توجد طرق أخرى يلجأ إليها المكلفون للتخلص من دفع الضريبة.

الشكل رقم (03): التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات الجدول رقم (04)

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن العمليات الحقيقية أكبر من العمليات المصرح بها في قسم المبيعات أما سعر التكلفة فنجد أن العمليات الحقيقية والعمليات المصرح بها متساوية، أما الربح الصافي فنجد تفاوت في العمليات حيث أن العمليات الحقيقية تفوق العمليات المصرح بها بمعنى المكلف قام بتقديم تصريحات خاطئة لكي يتملص من دفع كل المستحقات الضريبية.

المطلب الثاني: الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

1- عدد الملفات المدروسة:

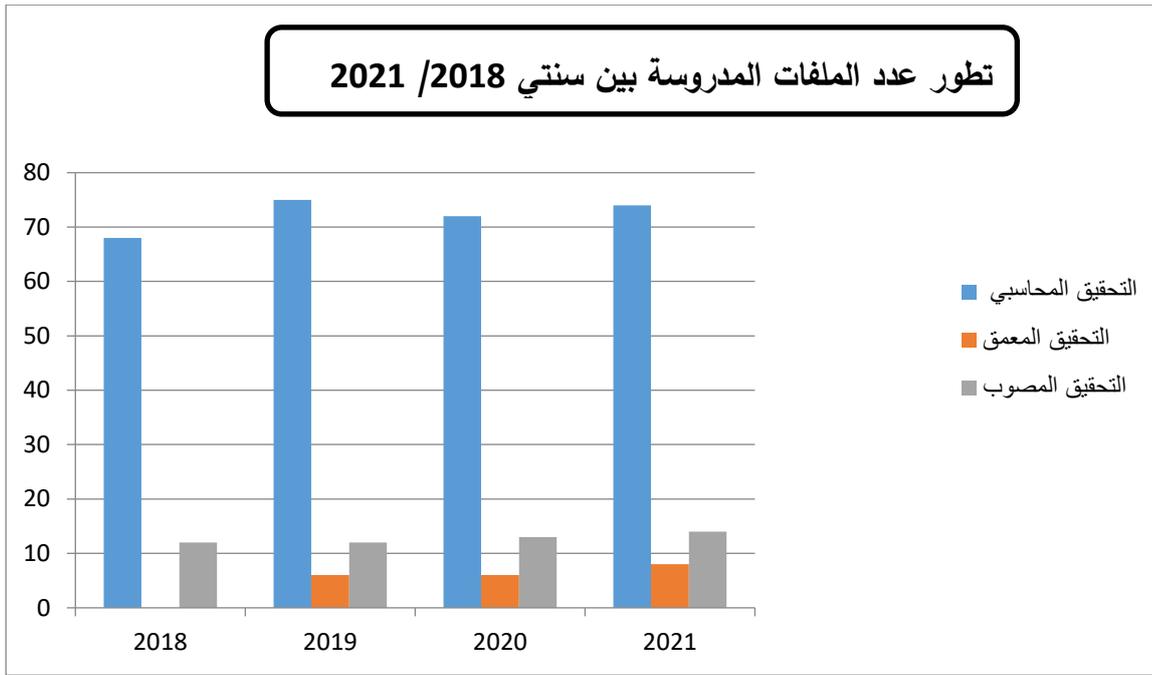
من بين أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الرقابة الجبائية استرجاع أكبر قدر من الأموال من المتهربين، وهذا القدر مرتبط بعدد الملفات المدروسة، حيث أنه كلما زاد عدد الملفات المدروسة زادت الحصيلة الضريبية، والجدول التالي يبين عدد الملفات المدروسة ما بين الفترة 2018 و 2021.

جدول رقم (05): تطور عدد الملفات المدروسة.

أنواع الرقابة	2018	2019	2020	2021
التحقيق المحاسبي	68	75	72	74
التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	//	6	6	8
التحقيق المصوب في المحاسبة	12	12	13	14
المجموع	80	93	91	96

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

الشكل رقم (04): تطور عدد الملفات المدروسة للفترة بين 2018 و 2021.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات الجدول رقم (05)

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 2018 و 2021، 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 2018 بلغت 68 ملف، أما خلال سنة 2019 فشهدت تصاعدا ملحوظا في عدد الملفات المدروسة عن طريق التحقيق المحاسبي حيث بلغ العدد 75 ملفا أي بارتفاع يقدر بـ 4.36% عن سنة 2018، وهذا راجع إلى الجهود المبذولة من طرف إدارة الضرائب، أما سنة 2020 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 2018 إلى غاية سنة 2021، حيث بلغ العدد 06 ملفات سنتي 2019 و 2020 و 08 ملفات سنة 2021 ما عدا سنة 2018 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 2018 إلى غاية سنة 2021، حيث بلغ هذا العدد 12 ملفا على التوالي من سنة 2018 إلى 2019، وحيث بلغ 14 ملف سنة 2021.

المطلب الثالث: الحصيلة الضريبية والأهمية النسبية.

### 1- الحصيلة الضريبية:

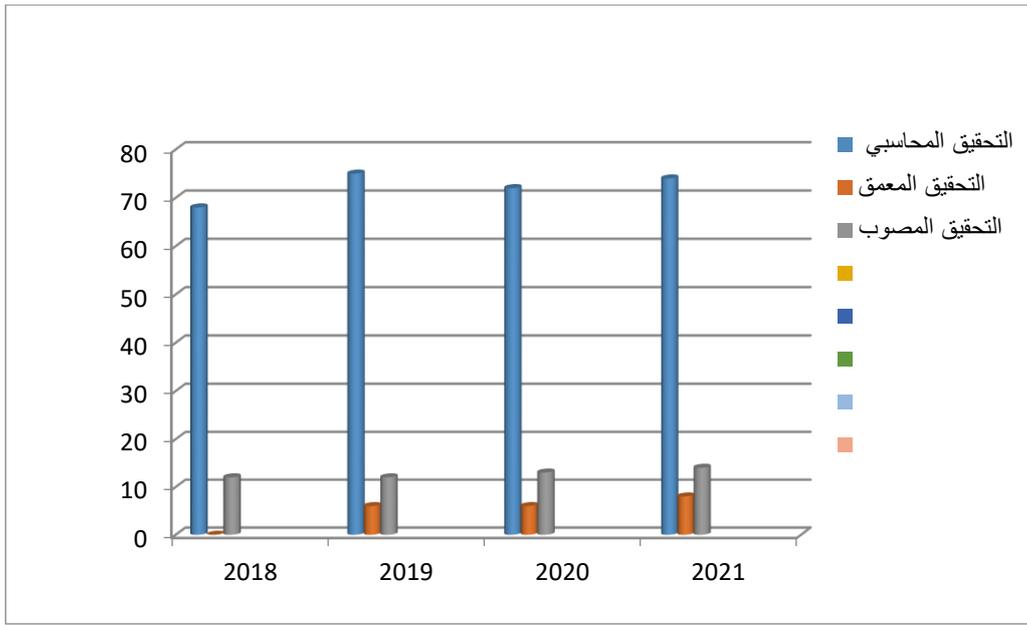
من بين أهداف الرقابة الجبائية المحافظة على الأموال العامة من الضياع بإعادة استرجاع أكبر قدر من الأموال المستحقة للدولة والتي هي بحوزة المتهربين من الضريبة.

الجدول رقم (06): الحصيلة الضريبية الوحدة = دج

السنوات				أنواع الضرائب
2021	2020	2019	2018	
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 الطالبين بناءا من معلومات من المديرية الولائية للضرائب

الشكل رقم (05): تطور الحصيلة الضريبية للفترة 2018 - 2021.



**المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات على معطيات الجدول رقم (06)**

المعلومات الميينة في الجدول وكذلك التمثيل البياني تعطينا تطورا مقدار الحصيلة الجبائية المتحصل عليها من خلال أعمال الرقابة الجبائية المنجزة في الفترة ما بين سنة 2018 إلى سنة 2021، 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 2018 و 2021 حيث كان مقدار الزيادة مساويا لمبلغ 35167798 دج أي بنسبة زيادة مقدرة بـ 67% عن سنة 2018.

كما أن الحصيلة الضريبية واصلت في الارتفاع كذلك سنة 2020 ولو بارتفاع طفيف بمبلغ 2286907 دج أي نسبة زيادة عن سنة 2019 بلغت 2.6%، وهذا التقارب راجع بالأساس إلى عدد الملفات محل الدراسة والذي كان تقريبا بنفس العدد.

ونفس الحال مع سنة 2021 والتي واصلت في الارتفاع من حيث الحصيلة الضريبية حيث بلغت 5934240 دج أي بنسبة زيادة بلغت 6.59% عن سنة 2020.

أما من حيث الحصيلة الضريبية الإجمالية في كل سنة على حدى نجد حالتين:  
الحالة الأولى: قبل سنة 2020.

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 فيس كبر الوعاء ما يصاحبه الزيادة في ضريبة IRG بصورة كبيرة، وكذلك الزيادة غفي الحصيلة الضريبية لضريبة TVA بالمقارنة مع أنواع الضرائب الأخرى.

الحالة الثانية: منذ سنة 2021.

كانت الحصيلة الضريبية من ضريبة IRG أقل بالمقارنة مع الحصيلة الضريبية من السنوات السابقة محل الدراسة 2018-2020، 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 إخفائها 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.

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 (07): الأهمية النسبية لأنواع الضرائب والرسوم.

أنواع الضرائب	السنوات			
	2021	2020	2019	2018
TVA	%39.41	%39.37	%33.77	%38.39
TAP	%5.04	%7.84	%6.64	%17
IBS	%8.11	%2.36	%6.21	%0.85
IRG	%31.31	%48.13	%49.27	%42.43

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 الطالبين بناءً على 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 2018 إلى سنة 2021، حيث أن حصيلتها في سنة 2019 انخفضت بمعدل 4.62% مقارنة مع سنة 2018، على عكس سنة 2020 والتي ارتفعت فيها الحصيلة الضريبية مقارنة مع سنة 2019، بمعدل 5.60% وهو معدل معتبر نوعاً ما، كما واصلت الحصيلة الضريبية TVA في الارتفاع سنة 2021 ولو بنسبة ضئيلة جداً مقارنة مع سنة 2020 بمعدل بلغ 0.04%، أي أنها حافظت على ديناميتها، وهذا هو المهم.

TAP: كتنت حصيلتها الضريبية منخفضة نوعاً ما مقارنة مع نسب الضرائب المختلفة وعلى مر السنوات محل الدراسة (من سنة 2018 إلى سنة 2021) وهذا راجع إلى نسبة هذه الضريبة (2%)، ما عدى سنة 2018 التي كانت حصيلتها الضريبية مساوية إلى 17%، من مجمل الضرائب المحصلة سنة 2018 وهي حصيلة مقبولة ومرضية، أما في باقي السنوات الأخرى محل الدراسة كانت النسبة محصورة ما بين 5% و 8% سنوياً. نفس الكلام يقال على ضريبة IBS والتي كانت نسبتها الضريبية في سنة 2018 مساوية 0.85%، وكذلك في سنة 2020 والتي كانت النسبة مساوية إلى 6.21% من الحصيلة الضريبية الإجمالية لسنة 2019، ونفس الشيء في سنة 2021 التي كانت نوعاً 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 سنوياً.

أما ضريبة IRG فكانت هي أكبر نسبة من نسب الضرائب المفروضة سنوياً، حيث أنها كانت مساوية إلى نسبة 42.43% سنة 2018 من مجموع الحصيلة الضريبية لنفس السنة، لتستمر في الارتفاع سنة 2019 إلى 49.27% أي بنسبة زيادة قاربت 7% وهي نسبة جيدة على عكس سنة 2020 والتي انخفضت بـ 1.14% عن سنة 2019، وبلغت 48.13% من مجموع الحصيلة الضريبية لسنة 2020 ونفس المنحنى اتخذته سنة 2021 والتي بلغت فيه ما نسبته 31.31% أي بنسبة انخفاض بلغت 16.82%.

أما الضرائب الأخرى المختلفة فحصيلتها الضريبية دائماً ما تكون ضعيفة وهذا راجع إلى نسب معدلاتها المنخفضة المفروضة سنوياً مقارنة مع الضرائب الأربعة المدروسة سابقاً.

2-2- التطور النسبي للحصيلة الضريبية:

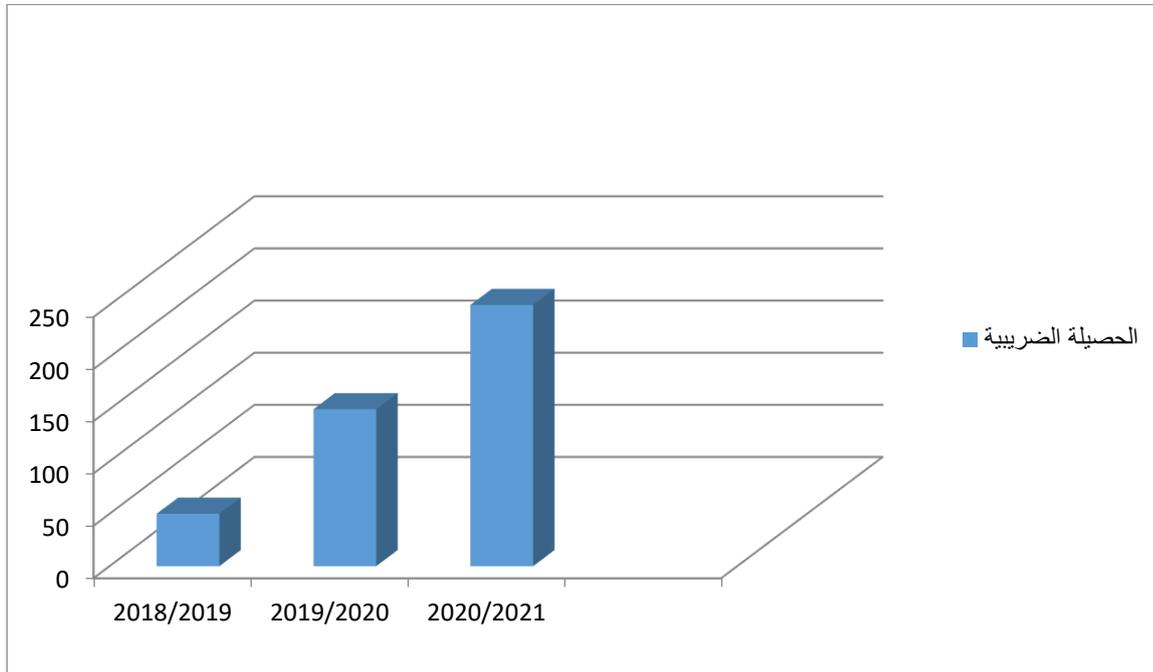
إلى أي مدى تتغير نسب الحصيلة الضريبية من سنة إلى أخرى الجدول التالي يبين هذا التطور:

الجدول رقم (08): التطور النسبي للحصيلة الضريبية.

السنوات	2019/2018	2020/2019	2021/2020
الحصيلة الضريبية	+ 67%	+ 2.6%	+ 6.59%

المصدر: من إعداد الطالبين بناءً من معلومات من المديرية الولائية للضرائب

الشكل رقم (06): التطور النسبي للحصيلة الضريبية للفترة 2018-2021.



المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على معطيات الجدول رقم (08).

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

حيث أنه في الفترة ما بين 2019/2018 زادت الحصيلة الضريبية بنسبة 67% عن المبلغ 2018 أي نسبة تفوق النصف وهو معدل مرتفع ومقبول جداً، عكس المعدل الذي تغيرت به الحصيلة الضريبية بمعدل 2.6% أي بتغير طفيف ونفس الحال مع التغير النسبي في الفترة ما بين 2021/2020 والذي عرف زيادة بنسبة 6.59% وهو معدل صغير نوعاً ما مقارنة مع المبلغ المحصل في سنة 2020.

بعد كل الذي توصلنا له من خلال الدراسة التي قمنا بها، نجد أننا قمنا بدراسة فعالية الرقابة الجبائية من أحد الأبواب الممكنة للدراسة، على عكس ما كنا نصبو له، والذي يتمحور حول إجراء مقارنة بين المبالغ الإجمالية

للتصريحات مع الحقوق المسترجعة وحسب عدة معايير، لكل المشاكل التي صادفناها في جميع المعلومات واستحالة الحصول على الكثير من المعلومات منها المبالغ المفصلة للتصريحات كل ضريبة على حدى حتم علينا التعامل مع ما هو موجود ولو أنها كانت محدودة نوعا ما لكن هذا لا ينفي الجهد المقدم لإنجاز هذا العمل.

**المطلب الرابع: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.**

يتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى دراسة حالة خاصة للرقابة الجبائية ببعين المكان والمتمثلة في التحقيق

المحاسبي.

### 1- التحضير لخطوات وإجراءات عملية التحقيق المحاسبي:

يتم دراسة هذه الحالة التي تخص عملية التحقيق المحاسبي باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية ومكافحة التهريب الضريبي، وقد ارتأينا أن تكون هذه الدراسة تقنية ومختصرة نظرا لتطرقنا للجانب النظري والقانوني لعملية التحقيق المحاسبي.

### 1-1 التحضير للتحقيق:

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق المحاسبي في عملية المراقبة الجبائية، حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استنادا إلى جميع هياكل الإدارة الجبائية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية بناء على القدرات والإمكانات البشرية والمادية التي يتمتع بها أعوان الإدارة الجبائية، حيث يخول التشريع الجبائي للمراقب سحب ملف المكلف الذي تم اختياره ليخضع للتحقيق من مفتشية الضرائب التابع لهان ويقوم ببعض الاعمال التمهيديّة في المكتب وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف والتأكد من نظامية التصريحات من خلال مراقبة ما يلي:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
- دراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة والضرائب على رقم الأعمال ومختلف الضرائب والرسوم الأخرى.
- الاتصال بالجهات الخارجية والتي لها علاقة بالمكلف من خلال ممارسة حق الاطلاع من أجل جلب المعلومات التي تساعد المراقب في عملية التحقيق.
- تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم المصرح به وطبيعة النشاط المزاول.
- استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.
- إنجاز كشف المحاسبة للسنوات المعنية بالمراقبة.

### 1-2 إرسال الإشعار والإجراءات الأولية لعملية التحقيق:

أسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لفرقة التحقيق (مكتب التحقيقات أ) المتكونة من أربعة أعضاء على رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية، وتمت دراسة الملف الجبائي للمكلف مع العلم أن قطاع المكلف مؤسسة أشغال البناء أي يمتاز بكثرة التهرب الضريبي، كما تم التعرف على نشاط المؤسسة والضرائب بمختلف أنواعها.

أ- إرسال الإشعار بالتحقيق:

وهو عبارة عن وثيقة تعلم بواسطتها الإدارة المكلف بأنه سيخضع لعملية المراقبة والتحقيق الجبائي حيث يشار فيه إلى الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق وكذا الفترة (أي السنوات) المعنية كما يشار في الإشعار ببعض الحقوق الممنوحة للمكلف كإمكانية الاستعانة بمستشار ومنحه مدة 10 أيام بعد استلام الإشعار بالتحقيق لتحضير الوثائق والدفاتر المحاسبية ومن خلال ملف المؤسسة الذي اطلعنا عليه أثناء فترة إجراء التريص التطبيقي.

وبتاريخ 2022/02/21 قام أعوان الإدارة الجبائية بتسليم الإشعار رقم ×××× م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ ف أ 2022/ إلى المكلف والمعني بالرقابة، حيث أرفق هذا الإشعار بميثاق المكلفين بالضريبة، يمكنه الاستعانة بمستشار محاسبي نم اختيار هذا الإشعار:

- السيد ×××××××××× مقال في الأشغال البناء مقرها ××××××××××.

- السجل التجاري رقم : ××××××××××.

- الرقم الجبائي رقم: ××××××××××.

- تاريخ إرسال الإشعار: 2021/03/14.

- السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق: 2017 - 2018 - 2019 - 2020.

• الضرائب التي يمسه التحقيق:

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمعدل 19%، 25%.

- الرسم على القيمة المضافة (TVA) وذلك بمعدل 17% أو 07% وذلك حسب كل عملية.

- الرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدل 02%.

- الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من المصدر (خاصة بالأرباح الموزعة) بمعدل 10%.

ب- الإجراءات التمهيدية للتحقيق:

بعد تسليم الاعوان المحققين الإشعار قاموا ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم

على أحسن وجه وتجسدت الإجراءات في ما يلي:

• سحب ودراسة الملف الجبائي:

إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتمكن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمرسلات الموجهة إليه وتجدر الحالة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

• تحضير استمارات التحقيق:

استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة يقوم العون المحقق بملاً جدولان هامان في تحدي ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسب قبل استلامها، وأهمية رأس مال الشركة، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة ويتمثلان في:

- إعداد حالة المقارنة للميزانيات: هذه الوثيقة تحتوي على أسطر تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم لمختلف السنوات الأربعة قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة في ما يتعلق بالإهلاكات، المؤنات، حركة العقارات وكذا فوائض القيمة المحققة.
- إعداد كشف المحاسبة: يعد هذا الكشف انطلاق من جداول الحسابات والنتائج لأربعة سنوات المحقق فيها ويضم لوائح حسابات النتائج، كما يسمح من متابعة الأعمال والأعباء والمعدلات الربح الإجمالي والقيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل دورة محاسبية.

1-3 المرحلة الميدانية لعملية التحقيق:

بعد قيام المراقب بالأعمال الضرورية لإجراء عملية التحقيق المحاسبي يقوم بانتقال على عين المكان، وذلك بعد إعلان المكلف عن طريق الإشعار بالتحقيق، وبعد انقضاء المدة المحددة يتم التقرب من مقر عمل المكلف لإجراء بعض المعاينات المادية التي قد تفقد قيمتها إن أجلت والتمثلة في:

- استفسر عن طبيعة العمل والنشاط الممارس مع زيارة أماكن تخزين العتاد وأدوات البناء، الورشات، والتي تسمح له بأخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة حيث يجب جمع كل المعلومات المتعلقة بـ:
- النشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة.
- الوسائل المستعملة.
- المشاريع المنجزة.
- زبائن المؤسسة التي تعامل معهم.

بالإضافة إلى كل هذا يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة، ذلك بأنها تلم جميع الوثائق والمستندات القانونية التي ينص عليها القانون التجاري في المواد من 09 إلى 11 والتمثلة في دفتر اليومية حسب المادة 09، دفتر الجرد حسب المادة 10، واليوميات المساعدة (البنك، الصندوق، المشتريات، المصاريف... الخ).

إذا كانت لا تتوفر له محاسبة أو غيابها يقوم المحقق بمحضر غياب الوثائق المحاسبة، وإذا توفرت تكون على شكل شهادة تبرئة للمكلف.

على ذلك يجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية بعد الدراسة الشكلية للمحاسبة.

على ذلك يجب التطرق على الدراسة الموضوعية أي مضمون المحاسبة، يقوم المحقق الجبائي في هذه الحالة ولتأكد من المعلومات المحاسبية المصرح بها من طرف المكلف، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القسمة المضافة، التي تتمثل في الغالب في المشتريات المخزونات والاشغال قيد التنفيذ والمبيعات وفيما يلي نستعرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن بعض الأخطاء والثغرات:

- فواتير الشراء غير مسجلة محاسبيا.
  - تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية.
  - إنجاز الأشغال بتحرير الفواتير مع التحقيق في قيمتها.
  - التأكد من الوجود المادي للثببتات وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا.
  - فحص إهلاكات الثببتات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية.
  - التأكد من موضوعية مختلف المؤونات والإهلاكات التي تم تكوينها.
  - استرجاع الرسم على القيمة المضافة من خلال فواتير لا علاقة لها بالنشاط.
- تبعاً للتشريع المعمول به قام المراقب بمراسلة المؤسسة رسمياً لطلب التوضيحات وتقديم التبريرات اللازمة حول النقاط التي تم استخلاصها من عملية التحقيق.

تلقي المراقب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف، إلا أن هذا لم يكن طافياً أمام المراقب من أجل تبرير كل التلاعبات والأخطاء تالتي تم الكشف عنها من طرف المراقب وهذا قبل الفترة المحددة قانوناً بـ 30 يوماً.

**2- نتائج التحقيق.**

من خلال التدقيق في الملف المكلف والتحقق في عين المكان للاطلاع على الورشات والممتلكات توصل المراقب إلى النتائج التالية:

## 1-2 نتائج الرقبة المحاسبية لرقم الأعمال:

وهذا من خلال رقم الاعمال المصرح به في جدول النتائج والتصريحات الشهرية لفترة التحقيق.

### 1-1-2 الأعمال من خلال جدول حسابات النتائج:

جدول رقم (09): يبين رقم الأعمال من خلال جدول حسابات النتائج (الوحدة = دج).

السنة	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المعتمد	الفرق	ملاحظة
2018	232.272.70	230.584.40	1.688.30	الفرق يخضع للضريبة
2019	390.222.30	376.934.40	13.287.90	الدخل الإجمالي
2020	480261.30	480.261.30	/	
2021	862.782.30	862.782.30	/	
المجموع	1.965.538.60	1.950.562.40	14.976.20	

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

من خلال معطيات الجدول نلاحظ أن هناك فرق بين رقم الأعمال المصرحة، ورقم الأعمال المعتمد بين سنوات التحقيق الأربعة والمبلغ مقدر بـ 14.976.20 دج ويتم إخضاع هذا المبلغ للضريبة على الدخل الإجمالي.

الفرق = مج رقم الأعمال المصرح - مج رقم الأعمال المعتمد

$$\text{الفرق} = 1.965.538.60 - 1.950.562.40 = 14.976.20$$

2-1-2 رقم الأعمال من خلال تصريحات G50:

جدول رقم (10): يبين رقم الأعمال من خلال تصريحات G50 (الوحدة = دج).

السنة	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المعتمد	الفرق	ملاحظة
2018	284.330.10	284.330.10	/	الفرق يخضع للضريبة
2019	381.384.20	381.384.20	/	النشاط المهني والر
2020	477.630.10	476.573.90	1.056.20	القيمة المضافة VA
2021	866.773.50	862.782.30	3991.20	
المجموع	2.010.117.90	1.950.562.40	1.056.20	

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

من خلال معطيات الجدول نلاحظ أن الفرق بين رقم الأعمال المصرح به، ورقم الأعمال المعتمد بين سنوات التحقيق الأربعة كان المبلغ مقدر بـ 105620 دج، يتم إخضاع هذا الفرق إلى الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة TVA.

2-2 مراقبة رقم الأعمال المقبوض خلال فترة التحقيق.

من خلال فترة التحقيق تم الكشف وتوضيح رقم الأعمال من كشف الحسابات البنكية في فترة التحقيق.

1-2-2 رقم الأعمال المقبوض في 2018:

جدول رقم (11): يبين رقم الأعمال المقبوض في 2018 (الوحدة = دج)

حساب BDL 154××××	حساب BADR265 300 ××××××
------------------	-------------------------

معدل 07%	معدل 17%	معدل 07%	معدل 17%
7386.61	17.386.92	8.704.51	2.005.00
/	20.573.80	8.704.51	7.900.67
/	24.975.40	8.704.51	2.361.94
/	39.613.86	8.704.51	/
/	3.514.91	8.704.51	/
/	131.621.82	14.879.14	/
المجموع 738.61	237.686.07	58.399.89	30.314.61

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

من خلال الجدول نستنتج أن مجموع معدل الرسم على القيمة المضافة لـ 07% هو 59.138.50 دج ومجموع المعدل بدون الرسوم هو 55.264.93 دج، ومجموع معدل الرسم على القيمة المضافة لـ 17% هو 268.000.68 دج ومجموع المعدل بدون رسوم هو 229.060.18 دج، أما بالنسبة إلى المجموع العام للمعدل بدون رسوم فقد كان 237.139.18 دج والمجموع بدون رسوم فكان 184.325.11 دج.

2-2-2 رقم الأعمال المقبوض في سنة 2019:

جدول رقم (12): يبين رقم الأعمال المقبوض في 2019 (الوحدة = دج)

حساب BDL 154 × × × × ×		حساب BADR265 300 × × × × × × ×	
معدل 17%	معدل 07%	معدل 17%	معدل 07%
659.18	/	2.021.76 – 237.38	711.97
/	/	351.00 – 6.778.39	13.527.58
/	/	2.047.50 – 7.558.19	/
/	/	96.636.94 – 12.438.76	/
/	/	936.00 – 2.499.99	/
/	/	70.399.41 – 82.469.77	/
/	/	29.424.53 – 2.729.63	/
/	/	3.465.95 – 36.955.29	/
/	/	25.875.14 – 20.499.76	/
/	/	7.532.83	/
659.18	/	429.54.06	المجموع 14.239.55

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

من خلال معطيات الجدول تبين لنا أن مجموع معدل الرسم على القيمة المضافة لـ 07% هو 114.239.55 دج ومجموع المعدل بدون رسوم كان 13.306.86 دج، أما بالنسبة لمجموع معدل الرسم على القيمة المضافة لـ 17% فكان 429.713.24 دج و 367.275.91 دج بدون رسوم، والمجموع العام كان 443.952.79 دج و 380.582.77 دج بدون رسوم.

2-2-3 رقم الأعمال المقبوض في 2019:

جدول رقم (13): يبين رقم الأعمال المقبوض في 2020 (الوحدة = دج)

حساب BDL 154××××		حساب BADR265 300 ××××××	
معدل 17%	معدل 07%	معدل 17%	معدل 07%
/	/	/	15.249.66 – 8.409.58
/	/	/	138.597.88 – 3.023.86
/	/	/	19.344.87 – 8.965.39
/	/	/	30.051.94 – 45.834.45
/	/	/	55.115.95 – 37.207.44
/	/	/	229.455.25 – 124.007.13
/	/	/	مج 558.827.79

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

من خلال الجدول تبين لنا أن مجموع معدل رقم الأعمال المتضمن الرسم لسنة 2020 فقد كان 558.827.79 دج وبدون رسم 477.630.11 دج

مج معدل 17% = 558.827.79 دج ----- المبلغ بدون رسوم = 477.630.11 دج.

2-2-4 رقم الأعمال المقبوض سنة 2020: ويوضح هذا في الجدول التالي:

جدول رقم (14): يبين رقم الأعمال المقبوض سنة 2021.

حساب BDL 154××××		حساب BADR265 300 ××××××	
معدل 17%	معدل 07%	معدل 17%	معدل 07%
/	1.193.90	47.682.08	9.087.76 – 62.673.70
/	/	/	15.791.09 – 1.123.76
/	/	/	252.532.45 – 56.932.20
/	/	/	47.215.32 – 546.15

/	/	/	2.615.00 – 149.025.35
/	/	/	12.732.54 – 30.560.40
/	/	/	مج 60.178.93

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

من خلال معطيات الجدول تبين لنا مجموع معدل الرسم على القيمة المضافة لـ 07% كان 162.199.96 دج و 24.221.82 دج بدون رسوم، ومجموع معدل الرسم على القيمة المضافة لـ 17% هو 47.682.08 دج و 44.558.90 دج بدون رسوم، كم كان مجموع العام 1.009.673.70 دج و 866.773.14 دج بدون رسوم.

### 2-3 الضريبة على الدخل الإجمالي:

#### جدول رقم (15): يبين الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2018 – 2019.

2019	2018
الأساس المصرح به = 10.304.00 دج.	الأساس المصرح به = 8.82.74 دج.
إعادة ادماج الفارق لرقم الأعمال = 51.894.20 دج	إعادة ادماج الفارق لرقم الأعمال المفوترة = 1.688.26 دج
إعادة ادماج الفاتورة رقم *** = 75.786.10 دج	إعادة ادماج الفاتورة رقم *** = 18.744.19 دج
الفراق = 65.182.10 دج	الفراق = 9.761.45 دج

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

#### جدول رقم (16): يبين الرسم على القيمة المضافة المطالب بإرجاعه (الوحدة = دج).

السنة	المبلغ	القيمة المضافة	ملاحظة
2018	8.048.19 دج	1.368.19 دج	فاتورة رقم ** بتاريخ 2013/11/13 (غير متعلقة الممارس).
2019	51.859.25 دج	8.816.07 دج	فاتورة رقم ** بتاريخ 2014/08/27 (المبالغة في كمية الز لا يتم استخدامه لكمية كبيرة في أشغال البناء)

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

### 2-4 التبليغ النهائي:

بعد إعادة تكوين أسس الاخضاع قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعيته الجبائية الجديدة المتوصل إليها نتيجة التحقيق بتبليغ ممضي عليه، وهذا بعد تقديمه للمدير الفرعي للرقابة الجبائية للاطلاع عليه من أجل التأشير عليه قبل إرساله، حيث كان مفصلاً بأرقام وجدول تسمح للمكلف بفهم التعديلات في الأسس والقواعد، من أجل الرد عليها بملاحظات أو قبولها، وتم منح المكلف مدة 30 يوماً من أجل ذلك. يتم رفع دعوى ضد المكلف وتسجيله ضمن

الملف الوطني للمدلسين، وذلك نظرا لاكتشاف استعماله لطرق ومناورات تدليسية بهدف التهرب من دفع الضريبة، النقائص المكتشفة عند الفحص الملف الجبائي.

2-5 ردود المكلف على التبليغ الأولي:

بعد انقضاء المهلة القانونية المقدرة بـ 30 يوم ونظرا لعدم إيداعكم للرد على نتائج التحقيق المحاسبي والجبائي الواردة بالتبليغ الأولي المشار إليه سابقا فإنه تقرر الاحتفاظ بالنتائج الواردة بالتبليغ الأولي.

جدول رقم (17): الملخص العام للحقوق والغرامات (الوحدة = دج).

الحقوق والغرامات	الحقوق	الغرامات	الحقوق والغرامات التعيين
2.306.056.00 دج	1.844.845.00 دج	461.211.00 دج	الضريبة على أرباح الشركات
119.518.00 دج	97.460.00 دج	22.058.00 دج	الرسم على النشاط المهني
917.815.00 دج	734.252.00 دج	183.563.00 دج	الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأرباح المقتطعة من المصدر
475.050.00 دج	392.949.00 دج	82.101.00 دج	الرسم القيمة المضافة
3.818.439.00 دج	3.069.506.00 دج	748.933.00 دج	المجموع

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

نستنتج من خلال الجدول العام للحقوق و الغرامات أن الضريبة على أرباح الشركات كانت 2.306.056.00 دج، اما بالنسبة لرسم على النشاط المهني فقد كان 119.518.00 دج، والضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأرباح الموزعة المقتطعة من المصدر كانت 917.815.00 دج، و 475.050.00 دج مبلغ الرسم على القيمة المضافة، و 3.818.439.00 دج هو مجموع الحقوق و الغرامات.

## خلاصة:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر باعتبارها الطريقة المنتهجة لدى الإدارة الضريبية، كما هو مبين في الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية وكمقابل للنظام التصريحي الذي تمنحه للمكلف بالضريبة، بهدف التأكد من مدى صحة تصريحاته واسترجاع المبالغ المتهرب بها، إلا أن هذه المبالغ تعتبر بحجم التهرب الضريبي اللامحدود، للحد من هذه الظاهرة وعليه فإن الرقابة الجبائية تساهم في القضاء على هذه الظاهرة والحد منها.

يتضح من خلال تقييم فعالية الرقابة الجبائية وجود عدة تحديات ومشاكل يعاني منها نظام الرقابة الجبائية في الجزائر وتقف عائقا دون تحقيق أهدافها، ويتجلى ذلك من خلال ضعف أهمية الرقابة الجبائية وعدم فعالية النظام الضريبي، ونقص أيضا الوعاء الضريبي وغياب الضمير عند المكلف بالضريبة.

وأثناء تربعنا الذي كان في المديرية، بالضبط في المديرية الفرعية للرقابة، حيث قمنا بدراسة إحصائيات خاصة بنتائج تطور الرقابة الجبائية، توصلنا إلى أهم الطرق والإجراءات التي يتبعها المحققون في حصولهم على أدلة تثبت أن المكلف قام بعمليات غير قانونية ووجود حالات تهرب ضريبي.

ترتكز الرقابة الجبائية على مجموعة من الإجراءات القانونية وعملية تنظيم تدخل مراقب الإدارة الجبائية وتضمن حقوق المكلفين بالضريبة، ويؤدي مخالفتها وعدم الالتزام بها إلى بطلان عملية الرقابة الجبائية والنتائج المترتبة عليها.

الختامة

تطرقنا في هذه الدراسة إلى فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي وذلك من خلال جانبين جانب نظري وجانب تطبيقي، تم التعرف إلى بعض المفاهيم العامة حول الضريبة عن طريق اقتطاع نقدي من مداخيل وثروات الأفراد والمؤسسات بصفة جبرية ومنتظمة بهدف تحقيق المنافع العام، وذلك لما لها من أهمية اقتصادية ومالية، غير أنه وفي بعض الحالات ونظرا لظروف معنية لا تقوم الضريبة بأهدافها المالية والاقتصادية وذلك نظرا لظاهرة التهرب الضريبي، ومن هذا المنطلق حاولت الكثير من الدراسات البحث عن الحلول الفعالة لمواجهة هذه الظاهرة، ومن بين هذه الحلول نجد الرقابة الجبائية التي تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية، من خلال مراقبة التصريحات المقدمة من طرق المكلفين بالضريبة، والعمل على اكتشاف تلك الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها حيث تم استعمال وسائل التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق وباقي وسائل الرقابة الجبائية لاكتشاف المتهربين وكيفية معاملتهم وتحقيق الأهداف النهائية للضريبة.

ومن خلال الدراسة الميدانية توصلنا إلى النتائج التالية :

- إن الضريبة تعتبر كأهم عنصر بإمكانها أن تحدث تغيرات في النشاط الاقتصادي وذلك من خلال توجيه الاستثمارات الخاصة المحلية لخدمة التنمية الاقتصادية، وبذلك خدمة الخزينة العمومية.
- تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي وارسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الشركات من أهم الضرائب المعمول بها في الجزائر.
- يشكل التهرب الضريبي احد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال والنجاح للسياسة المالية والاقتصادية نظرا لأثاره السلبية الكثيرة.
- إن للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة وتحمي المكلفين بالضريبة ويؤدي عدم الالتزام بها إلى فشل الرقابة الجبائية في تحقيق أهدافها.
- إن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع إن 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: " أن الضريبة من أهم ثاني مورد جبائي لتمويل الخزينة وهي أداة من أدوات السياسة المالية "بناء على الدراسة تبين لنا صحة الفرضية لان الضريبة تهدف إلى توفير الموالد المالية اللازمة.
- بالنسبة للفرضية الثانية تخص "الرقابة الجبائية والتي تعمل على الحد من التهرب الضريبي" حيث أن الطبيعة التصريحية للنظام الضريبي الجزائري تجعل من المكلف يصرح بحسب مقدراته التكلفة وفي الوقت الملائم، لذلك وجب العمل على ترشيد للوصول إلى تصريحات ذات مصداقية وصحيحة وهذا ما يرتبط بالوعي وثقافة المكلف والعلاقة بين المكلف والمصالح الجبائية وكيفية التواصل بينهما.
- ومن خلال ما جاء في الفرضية الثالثة التي تتضمن " تعتمد الرقابة الجبائية في مكافحة تزييف التهرب الضريبي على التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب في المحاسبة وكذا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية "فصحيح أن الرقابة الجبائية تعتمد بالدرجة الأولى على ما جاء في الفرضية أعلاه لكن هناك أنواع أخرى تعتمد عليها الرقابة على الوثائق و الرقابة عن طريق الفرق المختلطة وكذا الرقابة على المعاملات العقارية.

المقترحات والتوصيات

- خلصت الدراسة إلى جملة من المقترحات والتوصيات التي يمكن أن يسهم تطبيقها في مكافحة مختلف مظاهر التهرب الضريبي ويرفع من فعالة الرقابة الجبائية في مكافحة الظاهرة نجمها في النقاط التالية :
- نشر الوعي الضريبي لدى أوساط الملقين بالضريبة.
- سن قوانين وتشريعات تماشى مع التطورات الحاصلة وسد الفراغات القانونية أمام المكلف والأخذ بعين الاعتبار لمبادئ وأسس الضرائب.
- تبسيط القواعد والأنظمة الضريبية وجعلها تتماشى مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في المجتمع.
- تطوير الإدارة الضريبية وتحسين تكوين المهارات والكفاءات لدى موظفيها لضمان جهاز ضريبي كفاء.

- تجسيد العدالة الضريبية في الواقع.
- تشجيع التنسيق بين مختلف الإدارات والهيئات من اجل تبادل المعلومات سواء وطنية او دولية خاصة الإدارات الحساسة مثل الجمارك، التجارة، البنوك، الضرائب، وتعزيز مركزها وتدعيمها عبر كل القطر الوطني، بما فيه المراكز الحدودية لقمع ظاهرة التهرب الضريبي.
- زيادة عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وزيادة عدد المراقبين ذوي الخبرة والكفاءة المختصين لاكتشاف التهرب والغش الضريبي.
- وضع نظم رقابية فعالة تمتاز بالدقة وسرعة لاكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتهربين لمنعهم من مخالفة القوانين الضريبية.

#### 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.

وفي الأخير نرجو أننا قد وفقنا ولو بشيء قليل من الدقة والصواب في دراسة هذا البحث المتشعب، ونرجو أن تأخذ هذه الاقتراحات بعين الاعتبار من طرف السلطات المعنية من اجل تفعيل آليات الرقابة الجبائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

# قائمة المراجع

1. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 2007.
2. سليمان حمدي وسحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية دراسة تحليلية وتطبيقية، دار الثقافة، الأردن، 1998.
3. طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي الدولي وأثره على اقتصاد الدول النامية، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1994.
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، 2011/2010.
7. عوادي مصطفى ورحال نصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صغري حي المنظمة الجميل، الجزائر، 2011.
8. محمد عباس، محرزين اقتصاديات الجبائية والضرائب، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
9. مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي لضريبي، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2005.
10. ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار القرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
11. ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم لضرائب، دار الناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

### مذكرات:

1. بورقلية محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2014/2013.
2. رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007/2006.

3. رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002/2001.
4. رضا خلاص، دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2012/2011.
5. 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، 2017/2016.
6. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2010.
7. غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، جامعة البويرة، 2015/2014.
8. لزرق ليد، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر يلقايد، تلمسان، 2012/2011.
9. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003.
10. الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق الجبائي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، محمد خيضر، بسكرة، 2011/2010.

### مجلات ومدخلات :

1. ولهي بوعلام وعجلان العباشي، التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، العدد8، 2008.
2. العباشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية لحوكت أعمالها بالتطبيق على حالة الجزائر، مداخلة مقدمة لملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف20/21 أكتوبر، 2009.

### المواد القانونية:

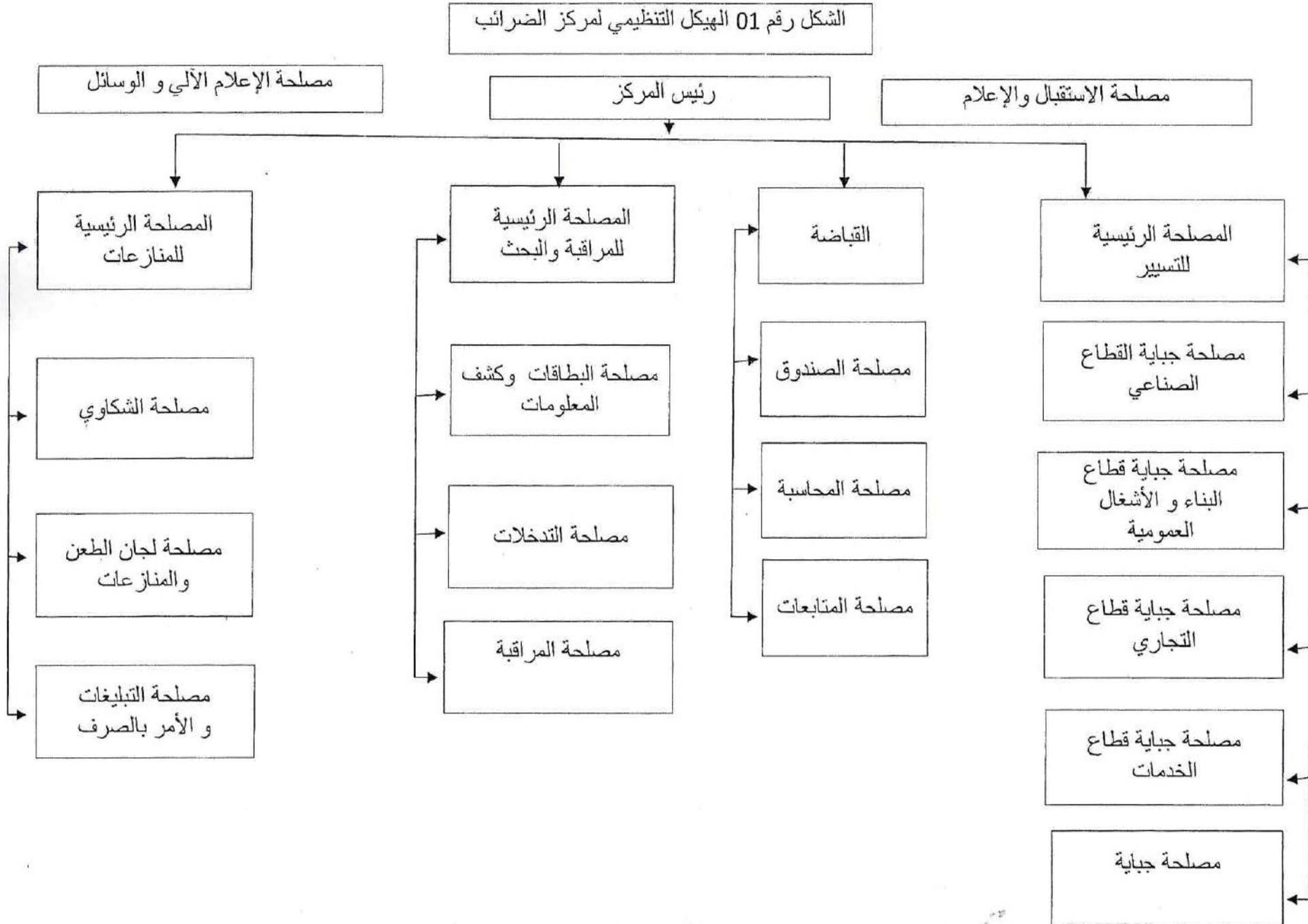
1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات، (محدث إلى غاية 2015)
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضرائب الخاضعة للرقابة، منشورات 2013.

### مراجع اجنبية:

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

الملاحق

الملحق رقم 1: الهيكل التنظيمي للمديرية الضرائب عين الدفلى





الملحق رقم 4: الإشعار بالتحقيق المحاسبي

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances  
 Direction Générale des Impôts  
 Direction de Comptabilité des Impôts

Série O n° 4

**Avis de vérification de Comptabilité**

Référence : 2944

Lettre avec  
 A.R.  
 N°.....

N.I.S : .....

Le ..... 20..

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre Entreprise le ..... à 10 heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices ..... l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignés : I.R.G./Activité, I.R.G./IS, T.V.A., T.A.P., T.F., T.A ..... et timbre

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales (CPF).

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44/1 du CPF à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du CPF).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable.

Veuillez agréer, M.Du ..... l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef .....

Noms et Grades des Vérificateurs .....

## B/ PROCEDURE DE VERIFICATION

(2001) (Pièces à joindre)

الملحق (3): الإشعار بالتحقيق

Série On°15

Pièces n° 1/Avis de Vérification :

- Adresse A/R
- Remis le : Accusé réception

Pièces n° 2/Avis de Notification :

- Adresse le ...../.....n°.....A/R
- Accuse réception reçu le : ...../.....
- Remis le : contre accusé réception

Pièces n° 3/Réponse de l'Entreprise vérifiée :

- Absence de Réponse

Pièce n°4/ Notification de la position définitive de l'Administration :

- Adresse le : ...../..... n°...../.....A/R
- Accuse réception reçu le : .....
- Remis le : contre accusé réception

Pièce n°4/1 – Avis de notification aux associés :

- Adresse le : ...../.....n°...../.....
- A/R
- n°...../.....A/R
- n°...../.....A/R
- n°...../.....A/R
- Accusé réception reçu
- le...../.....

Pièce n°5 Nouvelle réponse de l'Entreprise vérifiée ( éventuellement) :

- Reçue

le : ...../.....

Pièce n°6- Nouvelle notification de la position de l'Administration :

- Adresse

le : ...../.....

Pièce n°7- Tableau comparatif des Bilans – relevé de comptabilité : مرفقين بالتقرير

Pièce n°8- Copie de l'avertissement « activité »

مرفقين بالتقرير

Pièce n°9 – Copie de l'avertissement « revenus »

مرفقين بالتقرير