

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



دور الرقابة الجبائية في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الليسانس في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص: مالية

تحت إشراف:

إعداد الطالبان:

د. بن طجين محمد عبد الرحمان

حمامي نجيب

حمزة محمد حسام

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
د. لسلوس مبارك	أستاذ	جامعة غرداية	رئيسا
د. بن طاجين محمد عبد الرحمان	أستاذ	جامعة غرداية	مشرفا
د. بن جواد مسعود	أستاذ محاضراً	جامعة غرداية	الممتحن الأول
د. زهواني مروة	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	الممتحن الثاني

السنة الجامعية: 2025/2026

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاهداء

نَحمد الله العليَّ القدير الذي وقَّعنا بفضلِه، وأنار لنا درب العلم بجميل كرمِه، ونضع اليوم ثمرة جهدنا المتواضع وخلاصة مشوارنا الأكاديمي الحافل بالبذل والعطاء إهداءً غالباً إلى نبع الحنان والأمان ورمز التضحية الجليّة؛ أمهاتنا الغاليات اللواتي سهرن الليالي الطوال، ودعون لنا بظهر الغيب بالتوفيق والسداد، فكُنْ لنا الشعلة التي لا تنطفئ ونوراً نرى به مباحج الدنيا وعثراتها. وإلى سندنا الحقيقي وعزّنا الراسخ في هذه الحياة؛ آبائنا الأفاضل الأكارم، من عبدوا لنا طريق النجاح بجهدهم وعرقهم، ولم يبخلوا علينا يوماً بالدعم المادي والمعنوي والتوجيه السديد، فكانوا لنا نعم القدوة والملجأ. كما نمُدّ هذا الإهداء ليعانق أقمار بيوتنا وبصمات الفرح في أيامنا؛ إخواننا وأخواتنا وعائلاتنا الأوفياء، كلٌّ باسمه ومقامه، تقديرًا لدعمهم المستمر ووقوفهم الثابت بجانبنا طوال مسيرتنا الدراسية الشاقة. ولا يفوتنا أن نُهدي هذا العمل العلمي إلى مشاعل العلم ونور المعرفة؛ أساتذتنا الأفاضل الأجلاء الذين غمرونا بفيض علمهم الواسع وتوجيهاتهم القيمة، ونخص بالذكر أستاذنا المشرف الفاضل الذي وجّه خطانا بصبر وأبوة حانية، وأنار لنا معالم البحث العلمي بكفاءة واقتدار. وأخيراً، إلى رفقاء الدرب الصادقين؛ أصدقائنا الأوفياء وزملاء الدراسة الأوفياء، وكل من شدّ على أيدينا بكلمة طيبة، أو مساندة مخلصّة، أو دعاء صادق نابع من القلب.

شكر وعرفان

الحمد لله الذي أنار بصائرنا بنور العلم، وجعل لنا من فضله سبيلاً لنيل المعرفة، فإليه سبحانه نرفع آيات الشكر والثناء على توفيقه الذي رافق خطانا حتى أتممنا هذا العمل، شكراً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه.

وفي هذا المقام، نتقدم بفيض من كلمات الشكر الصياغة بماء الذهب والوفاء إلى والدينا الأعزاء، نبض الفؤاد وسندنا في كل خطوة، تقديراً لفيض دعائهم الذي كان لنا حصناً وتشجيعهم الذي لم ينقطع يوماً. كما يسعدنا أن نزجي أسمى عبارات العرفان والتقدير إلى أستاذنا الفاضل والمشرف "**بن طجين محمد عبد الرحمان**" لقلبه المعطاء وعلمه الغزير الذي غمرنا به فكان لنا خير موجّه في مسيرتنا، ويمتد ثنائنا إلى أساتذتنا الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على ما بذلوه من جهد في قراءة هذه المذكرة وتقويمها بملاحظاتهم واقتراحاتهم السديدة.

ولا يفوتنا أن نتوجه بالشكر الجزيل لجميع العاملين بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة غرداية، وإلى إطار مديرية الضرائب لولاية غرداية "**غشي العيد**"، الذين ذللوا لنا الصعاب وساهموا في تيسير إنجاز هذه الدراسة.

وختاماً، نزجي شكرنا لكل من وضع بصمة أثر في هذا العمل، سائلين المولى عز وجل أن يوفقنا جميعاً، وما توفيقنا إلا بالله عليه توكلنا وإليه ننيب.

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور الرقابة الجبائية في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي والتقليل من آثارها السلبية. ولتحقيق ذلك، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري لتحديد مفاهيم الرقابة والتهرب، مدعوماً بدراسة ميدانية تطبيقية بـ مديرية الضرائب لولاية غرداية لتحليل الإجراءات المعتمدة في الفحص الضريبي. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تُعد الرقابة الجبائية الأداة الأقوى لكشف المخالفات وتصحيح الأوعية الضريبية.
- يتوقف نجاح وفعالية الرقابة الجبائية ميدانياً على مدى كفاءة ومهارة العنصر البشري القائم بالفحص.
- تساهم إجراءات الفحص والتحقيق بمديرية الضرائب لولاية غرداية في استرجاع الحقوق المالية الضائعة ودعم إيرادات الخزينة العمومية.

الكلمات المفتاحية: رقابة جبائية، تهرب ضريبي، نظام ضريبي، مديرية الضرائب لولاية غرداية.

Abstract:

This study aimed to highlight the role of tax auditing in confronting tax evasion and reducing its negative impacts. To achieve this, a descriptive-analytical approach was adopted in the theoretical part, supported by an empirical field study at the Tax Directorate of Ghardaia Province to analyze tax inspection procedures.

The study reached the following conclusions:

- Tax auditing is the most effective legal tool for detecting violations and correcting tax bases.
- The field success of tax auditing depends on the competence and skill of the human resources conducting the inspection.
- Inspection and investigation procedures at the Ghardaia Tax Directorate contribute to recovering lost financial rights and supporting public treasury revenues.

Keywords: Tax Auditing, Tax Evasion, Tax System, Tax Directorate of Ghardaia

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
I	الاهداء
II	الشكر والعرفان
III	الملخص
IV	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
1	مقدمة
6	الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية
7	المبحث الأول: الأسس النظرية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي
7	المطلب الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية
7	الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها
9	الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
12	الفرع الثالث: مفهوم التهرب الضريبي
13	الفرع الرابع: أنواع التهرب الضريبي وأسبابه
16	المطلب الثاني: دور الرقابة الجبائية في التصدي للتهرب الضريبي
16	الفرع الأول: آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
21	الفرع الثاني: فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
22	الفرع الثالث: المعوقات التي تواجه الرقابة الجبائية
25	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
25	المطلب الأول: الدراسات المحلية
29	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
31	المطلب الثالث: مقارنة الدراسات الحالية مع الدراسات السابقة
32	خلاصة

33	الفصل الثاني : دراسة ميدانية في مديرية الضرائب لولاية غرداية
34	المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية غرداية
34	المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية غرداية ونشأتها
35	المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية غرداية
38	المطلب الثالث: المصالح الداخلية التابعة لمديرية الضرائب لولاية غرداية
41	المبحث الثاني: دراسة حالات ميدانية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية غرداية
41	المطلب الأول: عرض الحالات الأربع للرقابة
52	المطلب الثاني: التحليل والمناقشة
56	خلاصة
58	الخاتمة
61	قائمة المراجع

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
14	المقارنة بين التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع	01
45	إشعار بالدفع (Avis à payer) المتعلق بالرسم على القيمة المضافة (TVA) لسنة 2022	02
47	الجدول الضريبي للمبالغ المستحقة حسب نوع الضريبة حالة 1	03
50	الجدول الضريبي للمبالغ المستحقة حسب نوع الضريبة حالة 2	04
50	جدول الحقوق المشتركة	05
54	مناقشة وتحليل جدول الحقوق المشتركة والرسم البياني	06

فهرس الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	الشكل البياني الرقابة الداخلية	10
02	الشكل البياني الرقابة الخارجية	11
03	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية غرداية	37
04	اعمدة بيانية لإجمالي المبالغ الجبائية حسب الحالات المدروسة	51

مقدمة

مقدمة:

تعتبر الرقابة الجبائية الركيزة الأساسية التي يقوم عليها النظام الضريبي الحديث، خاصة في ظل اعتماد أغلب الدول على النظام التصريحي الذي يمنح المكلفين بالضريبة حرية التصريح بمداخلهم طوعية.

ومن هذا المنطلق، تبرز الرقابة كآلية ضرورية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي التي تتخر جسد الاقتصاد الوطني وتؤدي إلى ضياع موارد مالية ضخمة كانت موجهة لتمويل التنمية والخدمات العمومية. فبواسطة أدوات الرقابة، تسعى الإدارة الجبائية إلى التحقق من صحة ومصادقية البيانات المحاسبية المقدمة، وكشف كل أشكال الغش والتدليس التي يلجأ إليها بعض المكلفين لخفض أعبائهم الضريبية بطرق غير قانونية.

ولا تقتصر الرقابة على الجانب التحصيلي فحسب، بل تمتد لتشمل البعد الردعي، حيث تولد شعوراً لدى المكلف بحتمية خضوعه للمساءلة، مما يدفعه للامتثال الطوعي للتشريعات السارية. إن فعالية هذه الرقابة تساهم بشكل مباشر في تجسيد مبدأ العدالة الجبائية، بحيث يتحمل كل فرد نصيبه العادل من الضرائب وفقاً لقدرته التكليفية الفعلية، مما يمنع خلق ميزات تنافسية غير مشروعة للمتهربين على حساب الملتزمين قانوناً.

وبالرغم من الجهود المبذولة، يبقى التهرب الضريبي تحدياً متجدداً يتطلب تطوير أساليب الرقابة واستخدام التقنيات الرقمية والذكاء الاصطناعي لتتبع التدفقات المالية المشبوهة. وعليه، فإن دراسة دور الرقابة الجبائية تفرض علينا البحث في كيفية التوفيق بين ممارسة السلطة الرقابية للإدارة وحماية الحقوق والضمانات الدستورية للمكلفين، مع تسليط الضوء على أنجع الطرق لتقليص الهوة بين المداخل المحققة فعلياً والمبالغ المصرح بها لدى الخزينة العمومية.

أولاً: إشكالية الدراسة:

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول السؤال الرئيسي التالي:

إلى أي مدى تساهم الرقابة الجبائية بآلياتها المختلفة في التصدي لظاهرة التهرب الضريبي وتحصيل الحقوق الضريبية الضائعة؟

ومن أجل التعمق أكثر نطرح التساؤلات التالية:

- ما هي أهم آليات الرقابة الجبائية المعتمدة في الكشف عن التهرب الضريبي، وما مدى فعاليتها؟
- هل الرقابة الجبائية هي الوسيلة الردعية الوحيدة للحد من التهرب الضريبي؟

ثانياً: فرضيات الدراسة:

بناءً على ما تقدم من إشكالية الرئيسية وأسئلة فرعية، يمكن بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية:

تساهم الرقابة الجبائية بشكل كبير ومعنوي في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي.

كذلك يمكن أن نستنبط من الفرضية الأساسية للدراسة الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الأولى: تعتبر المراجعة المحاسبية المعمقة والتحقق في مجمل الوضعية الجبائية المستهدفة من أبرز آليات الرقابة الجبائية المعتمدة، وتكون فعاليتها نسبية أو محدودة نتيجة لتعدد وتطور أساليب التهرب الضريبي واستخدام تقنيات الملاذات الآمنة.

- الفرضية الثانية: لا تعد الرقابة الجبائية الوسيلة الردعية الوحيدة للحد من التهرب الضريبي، بل تتكامل مع وسائل أخرى ضرورية مثل تغليظ العقوبات الجنائية، ورفع مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين، وتبسيط المنظومة التشريعية الجبائية وتحديثها رقمياً.

ثالثاً: أسباب اختيار الموضوع:

- يرجع سبب اختيارنا للموضوع لعدة اعتبارات تم ايجازها في النقاط التالية:
- ارتباط الموضوع بمجال الدراسة.

- خطورة ظاهرة التهرب الضريبي وتأثيرها المباشر على العجز الموازي.
- الرغبة في التعمق في تخصص المحاسبة والجبائية وفهم الدور الرقابي للإدارة الضريبية.

رابعاً: أهمية الدراسة وأهداف الدراسة:

- تكمن أهمية الموضوع في الجانب العلمي من خلال إثراء المكتبة الجامعية ببحث يربط بين آلية الرقابة وظاهرة التهرب، وفي الجانب العملي من خلال تسليط الضوء على الثغرات التي يستغلها المتهربون وتقديم مقترحات لتعزيز الرقابة.

نسعى من خلال الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- توضيح مفهوم الرقابة الجبائية وإبراز أنواعها وإجراءاتها القانونية.
- تحديد دوافع وأساليب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني.
- تقييم مدى نجاعة آليات الرقابة المعمول بها في تقليص الفجوة الضريبية.

خامسا: حدود الدراسة:

حتى تتم معالجة الإشكالية المطروحة فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمانية كما يلي:

- الحدود الموضوعية: تقتصر الدراسة على الرقابة الجبائية وعلاقتها بالتهرب الضريبي.
- الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة على مستوى مركز الضرائب CDI، وبالتحديد مصلحة المراقبة والبحث.
- الحدود الزمانية: بهدف التحكم في الموضوع تمت هذه الدراسة بالنسبة للجانب النظري خلال السداسي الثاني من سنة 2026، أما بالنسبة للدراسة الميدانية كانت خلال الفترة من 2026/04/05 الى غاية 2026/05/05.

سادسا: منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجزء النظري لوصف المفاهيم التي تخص الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، أما الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة المنهج وذلك من خلال تحليل الإحصائيات الخاصة بإجراءات الرقابة الجبائية .

الأدوات: استُخدمت المقابلة مع مفتشي الضرائب، وتحليل التقارير السنوية لنتائج الرقابة.

سابعا: صعوبات الدراسة:

لقد واجهنا القليل من الصعوبات في هذه الدراسة من أهمها صعوبة الحصول على المعلومات الكافية نظرا لحساسية الموضوع والسر المهني، وكذلك عدم استقرار القوانين الجبائية.

ثامنا: هيكل الدراسة:

بغرض دراسة الموضوع ومعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية واختبار الفرضيات، تم تقسيم الدراسة إلى

فصلين، حيث تضمنت ما يلي:

- الفصل الأول: بعنوان الإطار النظري للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، إذ تم التعرف على مختلف المفاهيم العامة المتعلقة بالتهرب الضريبي والرقابة الجبائية، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى الأسس النظرية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، المطلب الثاني تطرقنا إلى دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، ومراجعة الأبحاث والدراسات العلمية السابقة في المطلب الثالث.
- وفي الأخير نلخص إلى عرض خاتمة تحتوي على أهم النتائج المتوصل إليها من خلال دراسة وتحليل أهم النتائج المستخلصة والخروج بجملة من الاقتراحات.

الفصل الأول

الإطار النظري للرقابة الجبائية

والتهرب الضريبي

المبحث الأول: الأسس النظرية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر الآثار السلبية على الإدارة الجبائية وبالتالي على الخزينة العمومية، لذا يجب التصدي لهذه الظاهرة والتخفيف من حدتها من خلال الرقابة الجبائية التي تعد أهم وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي والكشف عن كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف، وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى إنعكاسات سلبية على الإقتصاد الوطني.

المطلب الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية الأداة الفعالة والجوهرية التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية لضمان احترام القوانين والتشريعات المعمول بها، ولمواجهة مختلف ظواهر التهرب والغش الضريبي. وفي هذا المطلب، سنسلط الضوء على الماهية النظرية لهذه الرقابة من خلال تحديد مفهومها، أهدافها، والأشكال التي تتخذها.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية:

يمكن إيجاز أهم هذه التعاريف فيما يلي:

- الرقابة الجبائية هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة واحترام القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية¹.
- الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة².
- الرقابة الجبائية هي تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة ومصادقية المحاسبة من حيث الشكل والمضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في المضمون المؤسسة ما،

¹ مبروك حجار، محاضرات في القانون جبائي مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة 2017-2018، ص 34

² بوعلام ولهي إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات ملتقى علمي دولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، أكتوبر 2009، ص

ويتحقق من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية وكذا التأكد من وعاء مختلف الضرائب خلال سنوات التحقيق وإجراء التعديلات المصرح بها¹.

- الرقابة الجبائية هي مجموعة من العمليات التي غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، ومقارنتها بمحاسبة هذا المكلف².

بناءً على ما تقدم، يمكن استخلاص تعريف شامل للرقابة الجبائية على أنها جملة الإجراءات والتدابير التي تتخذها الإدارة الضريبية لفحص وتدقيق التصريحات والوثائق المقدمة من طرف المكلفين، وذلك بهدف السهر على التطبيق السليم للقانون، إرساء الأمن الجبائي، ومكافحة مختلف أشكال التملص والتهرب الضريبي

ثانياً: أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة أهداف تسعى إلى تحقيقها والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

1. الأهداف القانونية: تتمثل في التحقق من مدى صحة ومسايرة مختلف العمليات المالية للممولين مع القوانين والأنظمة، لذا من أجل المحافظة على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة الممولين بالضريبة على أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع الضريبة المستحقة عليهم³

2. الأهداف الاقتصادية والمالية : وتشمل ما يلي:

- جمع الإيرادات المالية للدولة، وكذا الحفاظ على المال العام.
- أداة فعالة محاربة كل الأعمال الغير قانونية من غش وتقرب جبائي.
- الزيادة في الإيرادات المالية الناتجة عن عملية الرقابة، حيث أن هذه الزيادة في الإيرادات تمكن الدولة من تطبيق السياسة الاقتصادية المتبعة الهادفة إلى المحافظة على الاستقرار، ورفاهية المجتمع، وتقادي التدخل في القرارات من قبل الدول الأجنبية في اللجوء إلى الاستدانة الخارجية .

¹ بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار الهومة، الجزائر، بدون طبعة، 2011، ص 12.

² المرجع السابق، ص 13.

³ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان الأردن، 2000،

3. الأهداف الإدارية: تلعب الرقابة دورا هاما للإدارة الجبائية، وذلك من خلال المعلومات التي تقوم بتقديمها، ويمكن أن تحدد هذا الدور كتالي :

- تساعد الرقابة الجبائية في إعداد الإحصائيات ومن بينها نسب التهرب الضريبي.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء مما يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة ومواجهة المشاكل التي تنتج عن ذلك.¹

4. الأهداف الاجتماعية: وتشمل ما يلي:

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء، وتحمل واجباته تجاه المجتمع.²

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية:

ونظرا للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين والخاضعة للرقابة الجبائية، تحتم على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها باستعمال نوعين من الرقابة الجبائية وهما: الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية.

¹ مودع إكرام، أهراو صبرين، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة سكيكدة، 2024، ص 4.

² محمد زرقون، سليمان عنتر، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية بمديرية الضرائب لولاية الوادي - الجزائر، مجلة البديل الاقتصادي، العدد 01، جامعة الوادي، الوادي، 2014، ص 42.

أولاً: الرقابة الداخلية :

يتم هذا النوع من الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب وينقسم إلى قسمين وهما رقابة شكلية ورقابة على أساس الوثائق كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل البياني (رقم 01)



المصدر: من اعداد الطلبة

• الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة¹

• الرقابة على اساس الوثيقة:

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على اساس الوثائق تحتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتبة من قبل المكلفين، وهذا في مقر المفتشية أين يتواجد الملف الجبائي، بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة

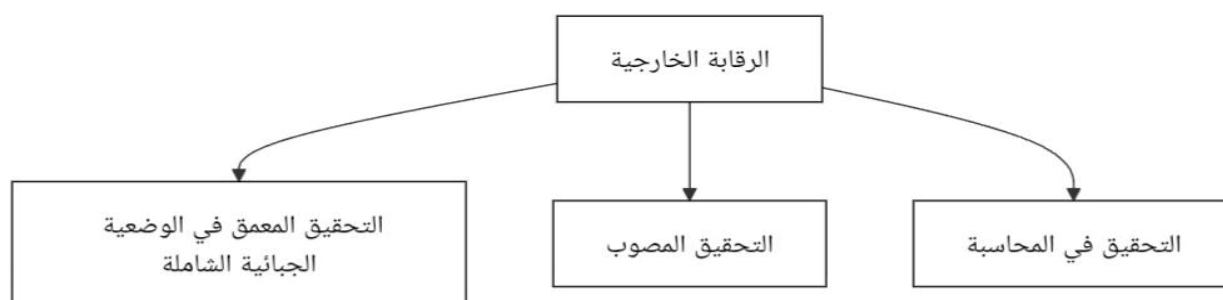
¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، الطبعة الأولى، سنة

للضريبة ومكتب البطاقات المنتقة من قنوات أخرى كإدارات والهيئات العمومية والجمارك والبنوك، والمتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى.¹

ثانياً: الرقابة الخارجية:

تُعتبر الرقابة الخارجية بمثابة استمرار للرقابة على الوثائق، حيث يتمثل غرضها الأساسي في اكتشاف التهرب الضريبي من خلال دراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة، ومقارنتها مع مختلف العناصر الخارجية الخاصة بكل مكلف. وتشتمل هذه الرقابة على ثلاث (03) أنواع رئيسية وهي:

الشكل البياني (رقم 02)



المصدر : من اعداد الطلبة

- **التحقيق في المحاسبة:** هو مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، ويتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية من طرف أعوان الإدارة الضريبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة.
- **التحقيق المصوب في المحاسبة:** هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة، أو لمجموعة عمليات، أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، حيث يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير ، العقود، ووصول الطلبات المتعلقة بالتحقيق²

¹ سفيان بن عبد العزيز، يوسف مومني النظام المحاسبي المالي كالية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 107 جامعة بشار، بشار، جوان 2017، من 605

² آسيا قاسيمي، فهيمة حدادو الرقابة الجبائية في الجزائر وسيل تفعيلها، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد 03 العدد 101، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، البويرة، ديسمبر 2019. ص ص 159-160

- **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :** تم استحداث هذا النوع من التحقيق بموجب الإصلاحات الضريبية لسنة 1991، وهو مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل الإجمالي، وتكون المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية بمثابة المصدر الأول الذي يتم الاعتماد عليه أثناء التحقيق، بالإضافة إلى الوثائق الأساسية الموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة، والتي يعتمد عليها وتكون لها فعالية في اكتشاف الأخطاء والتدلسيات، كما يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عند تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، أو وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.¹

الفرع الثالث : مفهوم التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي من أبرز التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية، وقد تعددت مفاهيمه بين الباحثين والخبراء نظراً لاختلاف الطرق والأساليب المتبعة للتخلص من دفع المستحقات الجبائية.

ويمكن تلخيص أهم التعاريف المتعلقة بالتهرب الضريبي فيما يلي:

- ✓ التهرب الضريبي هو عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف، ويكون ذلك إما جزء منها أو كل النسبة المفروضة عليه، أيضاً ويعرفه خبراء الموازنة بأنه اية مساع أو جهود أو محاولات يقوم بها المكلف للتخلص من كل أو جزء من التزاماته القانونية بأداء الضريبة المستحقة عليه.²
- ✓ التهرب الضريبي هو التخلص المكلف بدفع الضريبة منها كلياً أو جزئياً دون تحمل شخص آخر لهذه الضريبة وذلك يمثل ضياع وفقدان لحق الخزانة العامة.³

¹ خديري صبرينة، جنينة عمر الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011-2018)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية المجلد 12، العدد 02، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2019، ص.325

² صابر صباح محمد خوشناو، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة التفسير للطبع والنشر، الطبعة الأولى، 2021، ص 252

³ عزت عبد الحميد البرعي، مبادئ الاقتصاد المالي (المالية العامة)، الدار الجامعية للطبع والتوزيع، 2005، ص 357.

✓ التهرب الضريبي هو محاولة المكلف الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه أو جزء منها دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، وفي هذه الحالة لا تحصل الإدارة أية ضريبة ويحدث ذلك غالباً حينما يعتمد المكلف مخالفة نص قانوني بطريقة أو بأخرى¹

✓ التهرب الضريبي هو استخدام الطرق الاحتيالية الفنية، والقانونية، والإدارية، بقصد التخلص من دفع الضريبة، فيحاول بعض المكلفين التهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً وبشتى الطرق والأساليب، كأن يعتمد إعطاء معلومات غير صحيحة عن الدخل، أو يمتنع عن تقديم تقرير، أو يبالغ في تقدير التكاليف الواجبة الخصم، أو كالامتناع عن الدفع وإخفاء أمواله حتى لا تتمكن الإدارة من تحصيل دين الضريبة، أو قد يعتمد بعض المكلفين إلى استغلال نقص أو ثغرة أو غموض في صياغة نص ضريبي، أو يستفيد من تفسير نص لصالحه وفقاً لمبدأ التفسير الضيقة للنصوص الضريبية²

من خلال استقراء التعاريف السابقة، يمكننا استخلاص تعريف شامل للتهرب الضريبي على أنه: لجوء المكلف بالضريبة، عن قصد وبطرق احتيالية أو باستغلال ثغرات قانونية، إلى التخلص من التزاماته الجبائية كلياً أو جزئياً دون نقل عبئها للغير، مما يؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من مواردها المالية المستحقة.

الفرع الرابع : أنواع التهرب الضريبي وأسبابه

أولاً: أنواع التهرب الضريبي

يجمع الفقه المالي والضريبي على التمييز بين نوعين رئيسيين من التهرب بناءً على مدى توافقهما أو مخالفتهما للنصوص القانونية:

1. التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي):

ويتمثل في استغلال المكلف للنقائص والثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بغية التخلص من دفع الضريبة أو التخفيف من عبئها. وترجع هذه النقائص في الغالب إلى قصور في التشريع أو عدم إحكام صياغة النصوص. ولا يُعد هذا النوع مخالفة أو انتهاكاً صريحاً للأحكام الجبائية، كونه يتم في إطار قانوني رسمه المشرع؛ إما عن

¹ خالد علي محمد قبلان، أثر السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على الحد من التهرب الضريبي، (مذكرة ماجستير) في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2014، ص 25

² أعاد حمود قيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص 147.

طريق الاستفادة من سلسلة الإعفاءات أو التخفيضات (الدائمة أو المؤقتة) الموجهة لقطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافية معينة، أو من خلال التخطيط الضريبي الذكي. ومن الأمثلة الشائعة على ذلك قيام الشخص بهبة أمواله لورثته قيد حياته لتجنب دفع ضريبة التركات بعد وفاته.¹

2. التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي) :

ويقصد به لجوء المكلف إلى مخالفة أحكام القانون الجبائي بشكل صريح ومتعمد للتوصل من الضريبة. وتتعدد الممارسات الاحتيالية في هذا النوع، بدءاً بكتمان النشاط كلياً أو الامتناع عن إيداع التصريحات الجبائية الإلزامية، مروراً بتقديم تصريحات منقوصة أو مدعمة بمستندات مزيفة لإخفاء الإيرادات الحقيقية، وصولاً إلى تعمد تضخيم الأعباء والتكاليف لتقليل الوعاء الضريبي. وفي حال اكتشاف هذا التلاعب، فإن الإدارة الضريبية التي تكتشف هذه الوقائع، من خلال درس ملفات المكلفين بواسطة مراقبي الضرائب المختصين والمراقبين الرئيسيين ورؤسائهم التسلسليين، تستطيع ان تصدر جداول تكليف تكميلية تستدرك بواسطتها حقوق الخزينة المضیعة، بسبب الغش الضريبي، وتضيف إليها أيضاً الغرامات المقررة على مخالفة القوانين الضريبية.²

الجدول رقم 01: المقارنة بين التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع:

وجه المقارنة	التهرب الضريبي المشروع	التهرب الضريبي غير المشروع
الموقف القانوني	مباح يستغل ثغرات القانون ولا يُعاقب عليه	مجرم يخالف القانون وتترتب عليه عقوبات
الوسيلة المتبعة	التخطيط الضريبي والاستفادة من الإعفاءات	الاحتيال و التزوير وكتمان أو إخفاء المداخل
النتيجة	نقص إيرادات الخزينة العمومية	نقص إيرادات الخزينة العمومية

المصدر: من اعداد الطلبة

¹ لشلح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للد ارسات الإقتصادية، المجلد 2، العدد 2،

المركز الجامعي أفلو، ديسمبر 2018، ص ص 263-264

² فوزي عطوي، المالية العامة: النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 275.

ثانيا: اسباب التهرب الضريبي

هناك عدة أسباب تؤدي إلى التهرب الضريبي نذكر اهموها في نقاط تالية :

1. الأسباب المتعلقة بالمكلف : وتتمثل في ما يلي :

- يحفز ضعف المستوى الخلقي المكلفين على التهرب في أداء واجبهم الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، وهو الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة
- اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل.
- اعتقاد المتهرب من الضرائب بأنه يقوم بسرقة الدولة التي هي شخص معنوي فهو لا يضر الآخرين.
- سوء تخصيص النفقات العمومية يشعر المكلفون بتبذير أموالهم فيما لا يعود عليهم بالمنفعة العامة.
- اعتقاد عدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.
- الحالة المالية السيئة للمكلف تجعله يميل نحو التهرب الضريبي لتعويض ما خسره¹

2. الأسباب التشريعية: لقد أدى تعدّد القواعد التشريعية للنظام الضريبي إلى زيادة احتمالات التهرب الضريبي، سواء في تقدير الوعاء الضريبي أو في حساب قيمة الضريبة أو التخفيضات. ومن أخطر الوسائل التي قد يلجأ إليها الرشوة، التي تُظهر أساساً الجانب السلبي لدى الموظف، أي غياب الوعي المهني وضعف الكفاءة. كما أن تعدّد التشريعات الجبائية وعدم استقرارها يُسهمان بدورهما في تفاقم هذه الظاهرة²

3. الأسباب الإدارية: فتعود من جهة إلى الإدارة الضريبية التي تتولى عملية فرض الضرائب والرسوم، وما يشوب أعمالها أحيانا كثيرة من تجاوزات في إعادة تقدير المداخل، لقناعتها غير المبنية بصورة دائمة على أسس دقيقة، بأن المفترض هو كون المكلفين لا يتقدمون بالتصاريح الصحيحة عن مداخلهم. وهو منطق خاطئ يستتبع، بالتالي، افتراضاً آخر من جانب المكلف الشريف، بأنه مهما توخّى الدقة في تصاريحه المقدمة للدوائر

¹ بن قطاية أسامة عبد الغني، ورحيم أيمن، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (دراسة ميدانية مفتشية الضرائب

أول نوفمبر ولاية غرداية)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2023/2022، ص 18

² قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق،

تخصص: قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014/2013، ص24

الضريبية، فإن تكون هذه التصاريح مقبولة بالصورة التي قدمها إلى تلك الدوائر، فيعتمد بالتالي إلى إحدى عمليتي التهرب أو الغش الضريبي¹.

4. **الأسباب الاقتصادية:** وهنا يفرض مستوى المعيشة والوضع الاقتصادي العام دوراً في الالتزام بالضريبة؛ فالوضع الاقتصادي الجيد ووفرة رؤوس الأموال يؤديان إلى الحد من التهرب الضريبي، والعكس صحيح. فضلاً عن ذلك، فإن إحساس المواطن بعدم وجود خدمات مقابل الضرائب التي يدفعها، وأنها تذهب إلى جيوب المتنفذين في الدولة، يجعل التهرب في نظر بعض هذه المجتمعات نوعاً من "الشطارة"².

5. **الاسباب السياسية:** وهذا يرمي بالبالد الى زيادة وتفاقم حالات التهرب وهذا لاحساسهم بضعف السلطة العامة وعجزها على استغلال الامثل للموارد.³

6. **الأسباب الاجتماعية:** يلعب المحيط الاجتماعي دوراً هاماً في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد وهذا أن ضعف الوعي الضريبي الذي يتناسب مع الشعور الوطني⁴

المطلب الثاني: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي:

الفرع الأول: آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي:

وضع المشرع الجزائري أدوات قانونية تنظم سير عمل الرقابة الجبائية والتي تتمثل في مجموعة إجراءات ووسائل يعتمد عليها المراقبون في مهامهم الرقابية، ومن بين هذه الإجراءات لدينا التحقيق المحاسبي والذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق والتحقيق المصوب في المحاسبة ويتم بمراقبة ضريبته وعيئه، أما التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر مدعماً للتحقيقين السابقين ويخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة.

¹ فوزي عطوي، مرجع سابق ص 277.

² صابر صباح محمد خوشناو، المرجع السابق، ص 253-254.

³ مجلة دورية علمية محكمة متخصصة في مجال العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار

ثليجي بالأغواط، العدد 2، السنة 2015، ص 45

⁴ قرموش ليندة، المرجع السابق، ص 26

تطبق مصالح الرقابة الجبائية عدة إجراءات لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة لجمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه الإجراءات حسب الحالة أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه معنوي أو طبيعي، ومن بين هذه الإجراءات نذكر ما يلي:

أولا - التحقيق المحاسبي Ve:

هو عبارة عن الإجراءات التي تتم من خلال فحص محاسبة المكلف ومقارنتها مع مختلف عناصر الإستعمال والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارة الجبائية لتأكد من صحة التصريحات المقدمة ويقوم بهذا النوع من الرقابة فرقة التحقيق المكلفة بالتحقيق في ملف المكلف المشكوك فيه¹، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.²

وقد عرفه DANIAL RICHER بأنه: مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان المحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة".³

ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من:⁴

_ صحة الإقرارات الضريبية المقدمة؛

¹ فريد أحمد خالد، عائشة كداتسة، أثر التحقيق المحاسبي الممارس من طرف الإدارة الجبائية - دراسة حالة على مستوى مفتشية الضرائب ببوفاريك، مجلة دراسات جبائية، 11(01)، 2011، ص 1075-1096.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، الفقرة 1، المادة 20 الجزائر، 2024، ص 11.

³ Daniel Richer, **les procédures fiscales**, PUF, France, 1990, p 31.

⁴ صالح حميدانو، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حميد الخضر - الوادي - الجزائر، 2020-2021 ص 85.

__ صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية، وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بها من الإشعار الأولى للتحقيق وانتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة.¹

وضع المشرع الجزائري جملة من الشروط قبل وعند إجراء هذا التحقيق وهي:²

__ لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، ويجب أن يتم التحقيق من الدفاتر والوثائق المحاسبية في عين المكان، إلا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة حيث يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا؛

__ تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان المستند المستعمل في حفظ المعلومات؛

__ يجب إعلام المكلف بالضريبة بعملية التحقيق وذلك بإرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، وذلك في أجل 10 أيام من تاريخ إستلام الإشعار ؛

__ يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء، ورتب المحققين، تاريخ وساعة أول تدخل الفترة التي يتم فيها التحقيق، الحقوق والضرائب والرسوم والإتاوات المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها ؛

__ في حالة استبدال المحققين يعلم المكلف بذلك، وفي حالة المراقبة المفاجئة للمعاينة للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عملية المراقبة؛

__ لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق أكثر من (03) أشهر بالنسبة للمؤسسات الخدماتية التي لا يتجاوز رقم أعمالها (1000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، والمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز (2000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، ويمتد هذا الإجراء إلى (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي

¹ القانون رقم 21/08 المؤرخ في 2008/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 74، الصادرة في 2008/12/31، الفقرة

4، ص 10-11.

² وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20، 2022، ص 11.

(5000.000 دج) و (10.000.000 دج) لكل سنة مالية محقق فيها، يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأثيره.

ثانيا - التحقيق المصوب في المحاسبة

في إطار تقوية جهاز الرقابة الجبائية تم استحداث شكل جديد من الرقابة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 وبعد أقل شمولية وأكثر فعالية وسرعة، فالتحقيق المصوب لا يختلف عن التحقيق المحاسبي إذ يقوم على فحص الوثائق العادية والتوضيحية والمستندات المحاسبية كالفواتير ووصول الطلبات¹، حيث نص قانون الإجراءات الجبائية في المادة 20 على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية تحقيق مصوب من المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية².

وللانطلاق في هذا النوع من التحقيق هناك بعض الإجراءات القانونية يجب احترامها من الأعوان المؤهلين قانونا سواء أثناء أو بعد عملية التحقيق والمتمثلة في:³

_ يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب دون إعلام الخاصة بالضريبة بحيث يتم إرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 20 يوما ؛

_ تقديم مستندات توضيحية عادية على غرار الفواتير وصولات طلبات أو التسليم ومع ذلك فإن هذا التحقيق لن يؤدي إلى فحص معمق المجال المحاسبة؛

_ يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 30 يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم بإعادة التقييم.

¹ رضوان دوداح، شيراز بن عريبة، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم المداخل تحت إطار الرقابة الجبائية دراسة حالة الجزائر 2010-2018، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، ص 371-380.

² المادة 20 مكرر 1، قانون الإجراءات الجبائية، سنة 2024، ص 14.

³ د. محمد جمال العلوي، السعيد رنات، الرسم على القيمة المضافة tva القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، العدد، جامعة أم البواقي، ديسمبر 2016، ص 186.

ثالثا - التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

تعزيزا لآليات الرقابة الجبائية تم استحداث التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كتكملة أو امتداد منطقي وضروري للتحقيق المحاسبي، لذا تم إنشاء هذا التحقيق في سنة 1992 مسaire لحركة الإصلاحات التي عرفتھا السياسة الجبائية في الجزائر.¹

وقد عرفه Thierry Lambert على أنه مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمراقبة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة".²

إن هذا النوع من التحقيق يخص المكلفين الطبيعيين ويتم من خلال إجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والوضعية المعيشية للمكلف وهو مرتبط بالضريبة على الدخل الإجمالي ويهدف المحققين من خلال إجراءهم لهذا التحقق إلى التأكد من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف والذمة المالية ومختلف المؤشرات المعيشية للمكلف.³

كما يتمتع المكلف بالضريبة بمناسبة هذا التحقيق بمجموعة من الضمانات القانونية مماثلة إلى حد كبير مع تلك الضمانات المفروضة أثناء التحقيق في الحسابات.⁴

إضافة إلى أن الأشخاص الخاضعين لـ VASFE يجب إخبارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة منها:⁵

_ الأشخاص الذين سجلت إدارة الضرائب في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخل المكتتبه في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة؛

¹ صالح حميدانو، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 110.

² Thierry Lambert, **vérification fiscal personnelle**, économisa, Paris, 1984, p 08.

³ محمد جبوري وآخرون، المراجعة الجبائية كآلية لضمان حقوق الخزينة العمومية في الجزائر - دراسة تطبيقية بمركز الضرائب سعيدة خلال الفترة من 2014-2017، مجلة الاقتصاد والأعمال، المجلد 03 العدد 03 2019، ص 671-690.

⁴ عبد الوهاب لونيس، محاضرات في مادة الإجراءات الجبائية، موجهة لطلبة الثانية ماستر، تخصص القانون العام والاقتصادي وتخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران 2 محمد بن أحمد 2021/2022، ص 41.

⁵ Circulaire N° 135/MF/DGI, du 15/02/2000.

_ خلال عملية التحقيق المحاسبي واستغلال بعض عناصر الميزانية الحساب الجاري للشركاء، الأرباح الموزعة ... إلخ) تظهر من خلالها فوارق معتبرة بين الدخول المصرح بها والدخول المحققة فعلا؛

_ الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة؛

_ الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وأن التحقيق المحاسبي لم يؤدي إلى تعديلات أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة؛

_ الأشخاص الذين يملكون مداخل غير محدودة (تبييض الأموال مثلا).

الفرع الثاني: فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي:

تعد فعالية الرقابة الجبائية من أهم المؤشرات التي تعكس مدى نجاح الإدارة الجبائية في تحقيق أهدافها، لاسيما في مجال مكافحة التهرب الضريبي وضمان تحصيل الموارد المالية لفائدة الخزينة العمومية، حيث ترتبط هذه الفعالية بقدرة الإدارة على تطبيق إجراءات الرقابة بكفاءة وتحقيق النتائج المرجوة.

وقد عرفت الفعالية بأنها القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في تحقيقها¹ أو من خلال هذا التعريف يتضح أن فعالية الرقابة الجبائية تقاس بمدى نجاحها في الوصول إلى الأهداف المسطرة، بغض النظر عن الوسائل المستعملة في ذلك.

كما تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة المؤسسة بغية التأكد من تحقيق أهداف النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن نواحي الضعف في أجهزة المؤسسة من أجل تقويمها ومعالجتها²

وعليه، فإن الرقابة الجبائية تمثل وسيلة فعالة لضمان احترام القوانين الجبائية والكشف عن التجاوزات والمخالفات المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة.

¹ عبد الرزاق بن حبيب ، اقتصاد و تسيير المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بيروت، 1993، ص 109.

² محمد قاسم القزويني، مهدي حسين الزاوي المفاهيم الحديثة للرقابة ، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993 ، ص 25.

وبعد استعراض تعريف فعالية الرقابة وتعريف الرقابة بصفة عامة، يمكن القول إن فعالية الرقابة الجبائية هي مدى تحقيق الأهداف من وراء فرض الرقابة الجبائية، كما تتمثل في القدرة على استرجاع أموال الخزينة، والتي تعود فائدتها على المجتمع ككل، ويكون ذلك باسترجاع الإيرادات المهمة دون المساس بالمستوى المعيشي للمكلف، أي أن فعالية الرقابة الجبائية تكمن في الحفاظ على التوازن بين إعادة أموال الخزينة وفي نفس الوقت الحفاظ على المستوى المعيشي للمكلف باعتباره مصدرًا من مصادر تمويل الإيرادات العامة. كما تظهر فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي من خلال اكتشاف التصريحات الكاذبة، وإعادة تقويم الوعاء الضريبي، وردع المكلفين الذين يحاولون التهرب من دفع الضرائب، الأمر الذي يساهم في تعزيز الامتثال الجبائي وتحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين¹.

غير أن هذه الأهداف قد تتعارض أحيانًا، حيث قد تضحي الإدارة الجبائية بالهدف الاجتماعي الصالح الهدف المالي من خلال إخضاع بعض المناطق لبرامج تحقيق مكثفة في حال عدم وجود نزاهة عند المكلفين. ومنه فإن فعالية الرقابة الجبائية تبقى رهينة بقدرة الإدارة على تحقيق التوازن بين حماية حقوق الخزينة العمومية ومراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلفين.

الفرع الثالث: المعوقات التي تواجه الرقابة الجبائية:

تواجه الرقابة الجبائية عدة معوقات تخص نظام الرقابة في حد ذاته، ومن أبرز هذه المشاكل ما يلي:

أولاً: المعوقات المتعلقة بالإدارة الجبائية والتشريعات:

رغم الجهود المبذولة من طرف الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، إلا أنها لا تزال تواجه صعوبات تحول دون تحقيق أهدافها كاملة، وترتبط هذه الصعوبات أساساً بالنظام الجبائي وجهاز الرقابة ذاته، ويمكن إيجازها فيما يلي:

1. غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية

بما أن القوانين التشريعية في تغير دائم بات من الصعب تطبيق هذه الأخيرة، كما تؤدي هذه التشريعات إلى الحد من فعالية جهاز الرقابة الجبائية وهذا راجع لأسباب التالية:

¹ عبد الرحمان مشروب ومختار خليفة دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي مذكرة ماستر في علوم التدبير المركز الجامعي الونشريسي تيممسيلت 2016/2017، ص 82.

- الثغرات التي يتيحها القانون الجبائي والتي يسعى من خلالها المكلف إلى التهرب من الضريبة
- عدم وجود نصوص تشريعية تحمي أعوان الرقابة أثناء تنفيذ مهامهم ، وتضمن حقوقهم خاصة أثناء التدخل في عين المكان
- صدور العديد من التعديلات في القوانين التي تثير الجدل والنقاش وتؤدي إلى الكثير من النزاعات بين الممولين واعوان الضرائب
- عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.¹

2. نقص الإمكانيات البشرية، المادية والتقنية

تعاني الإدارة الجبائية من عجز واضح في الموارد البشرية والوسائل المادية، مما يعيق سير العمل الرقابي ويحد من فعاليته، ويتجلى ذلك في:

(أ) من حيث الإمكانيات البشرية: تعاني الرقابة الجبائية من مشكل نقص المراقبين خاصة وأن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد المفتشين في الإدارة الضريبية. هذا النقص مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات خاصة في ظل الانفتاح الاقتصادي يقلل من إمكانية خضوع هذه الملفات للمراقبة لفترة طويلة، مما يبعث في نفوس المكلفين اطمئناناً للتهرب من دفع الضريبة بكل الطرق الممكنة.²

(ب) من حيث الإمكانيات المادية والتقنية: إلى جانب العجز البشري، تصطدم الإدارة بضعف الوسائل المتاحة، وفي هذا الصدد يشير أحد الباحثين إلى بتعبير أدق سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لا زالت الملفات تعالج بطريقة يدوية وبطيئة، وكذا ضعف النظام المعلوماتي في تسير المادة الجبائية، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى عدم كفاية المقرات التي يزاول فيها الموظفون مهامهم، إذ نجد بعضها بنايات قديمة بأثاث وتجهيزات بالية، بحاجة إلى ترميم وتجديد فهي لا تشجع الموظف على العمل

¹ لشلح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، ص 271.

² أيت بلقاسم لامية ، أليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة البويرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2013-2014 ، ص 90.

براحة وطمأنينة، زيادة على قلة وسائل النقل المصلحية التي يستخدمها أعوان الإدارة للقيام بمهامهم من تحقيق ومتابعة، ما يضطرهم إلى استخدام وسائل نقلهم الخاصة.¹

ثانياً: المعوقات المتعلقة بالمحيط الاقتصادي والمكلف بالضريبة:

1. اتساع رقعة الاقتصاد الموازي وسيادة التعامل النقدي:

إضافة إلى التحديات الإدارية والتشريعية، تتأثر فعالية الرقابة الجبائية بعوامل خارجية قوية ترتبط بطبيعة المحيط الاقتصادي وسلوكيات المكلفين بالضريبة، وتتمثل أبرزها في:

يتميز الاقتصاد الموازي بوجود الأنشطة التي تتم في الخفاء بعيداً عن أعين الحكومات وأجهزتها الرقابية كمحاولة للتهرب الضريبي وتجنب القيود الرسمية المحددة الممارسة النشاط الاقتصادي، وقد أخذت هذه الظاهرة بعداً أوسع في السنوات الأخيرة بالجزائر نتيجة الانفتاح الاقتصادي والتحول السريع من اقتصاد مغلق إلى اقتصاد السوق مما أدى إلى فتح نشاطات جديدة يغلب عليها الطابع السري والذي يصعب قياسه لأنه يتم في الخفاء، ومن أبرز مظاهر الاقتصاد غير الرسمي ما يلي:²

- البيع بدون فواتير مما يساهم في ظاهرة الغش الضريبي.
- إبرام الصفقات المشبوهة وغير المصرح بها، وخاصة في مجال المعاملات العقارية لعدم دفع الضرائب والرسوم المستحقة.
- تحويل الإعفاءات والامتيازات الجبائية عن مسارها الحقيقي، نتيجة مخالفة شروط الاستفادة منها.
- يؤدي الاقتصاد غير الرسمي إلى عدم المساهمة الكلية في الحصيلة الضريبية، مما يحرم الخزينة العمومية من موارد هامة، كما يحرف قواعد المنافسة النزيهة عن مسارها بين المتعاملين الاقتصاديين.

2. غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة

¹ مونة مقلاتي، توفيق بوليفة، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي"، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 04 العدد 01، 2021، ص 266.

² بوعلام، وافي مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص 14.

يعتبر انعدام الوعي الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي للمكلف بالضريبة من بين المشاكل الأساسية التي تعيق عملية الرقابة الجبائية، إضافة إلى الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة اغتصاب وهي تشكل إحافا في حق دافعيها، ولذلك يلجأ المكلف إلى التهرب من دفعها قدر الإمكان، وتعتبر ظاهرة الرشوة التي تعكس انعدام الضمير الأخلاقي لدى المكلفين بالضريبة الذين يقومون بمنح هبات وهدايا كرشوة لأعوان الإدارة الجبائية لفتح مجال التهرب من دفع الضريبة، من خلال تخفيض المستحقات الضريبية، والاستفادة من امتيازات غير مستحقة، أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها في ملفاتهم، وقد تصل إلى التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائيا من خلال عدم إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة.¹

المبحث الثاني: الدراسات السابقة:

المطلب الأول: الدراسات المحلية :

للاطلاع على تجارب البحث السابقة وفهم التطورات العلمية المتعلقة بموضوع دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، تم الاستعانة بمجموعة من الدراسات العلمية المعتبرة. وقد أتاح هذا الاستعراض التعرف على المناهج البحثية المختلفة، واستعراض النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة

1. دراسة بن قطاية أسامة عبد الغني، رحيم أيمن، بعنوان : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي راسة ميدانية مفتشية الضرائب أول نوفمبر ولاية غرداية، (2023/2022)

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الجوانب النظرية والقانونية للرقابة الجبائية، والتعرف على أشكالها وإجراءاتها المطبقة على مستوى مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية.

تمثلت إشكالية الدراسة في : ما هو أثر تطبيق الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية ؟

¹ بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة، تلمسان، الجزائر 2011.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، من خلال دراسة التشريعات الجبائية وتحليل الوثائق المقدمة من طرف مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية، بالاعتماد على أداة الملاحظة. وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها :

- يختلف المرجع القانوني المعتمد في عملية الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية أول نوفمبر بولاية غرداية تبعًا للتشريع الجبائي الساري خلال فترة إجراء الرقابة.
- يُعد قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023 ، الصادر عن المديرية العامة للضرائب المرجع الأساسي المعتمد حاليًا في تنفيذ عمليات الرقابة الجبائية.
- يساهم كل من التحقيق المعمق والتحقيق المحاسبي والجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي لدى المكلفين الخاضعين للضريبة.
- يلعب التحقيق المصوب دورًا فعالًا في الكشف عن حالات التهرب الجبائي لدى المكلفين الخاضعين للضريبة.

2. دراسة نصر الدين بن حمدي بعنوان : الرقابة الجبائية ودورها في الحد من الغش الضريبي بمديرية الضرائب لولاية قالمة، (2021/2020)

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي من خلال التعرف على أساليبها وآلياتها، وفهم إشكالية تملص المكلفين من أداء الضريبة، إضافة إلى بيان العقوبات المقررة بحق المتهربين. وتتمثل إشكالية الدراسة في التساؤل الآتي: هل يُعد التهرب الضريبي أسلوبًا مشروعًا؟

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال دراسة القوانين والتشريعات المتعلقة بالرقابة الجبائية، وتحليل الإحصائيات الصادرة عن مفتشية الضرائب بشأن نتائج عمليات الرقابة الجبائية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:

- تعدّ الرقابة الجبائية آلية قانونية أساسية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي.
- يعاني القانون الضريبي الجزائري من بعض الثغرات التي تسهل عمليات التحايل وعدم الامتثال الضريبي.
- يلاحظ وجود ضعف في الوعي الجبائي لدى المواطنين بأهمية الضريبة ودورها في تمويل الخدمات العمومية.

- كثرة الوسائل التقليدية في عملية الرقابة على المكلفين سهل من الغش والتملص.
- تؤدي ظاهرة الغش الضريبي إلى إضعاف الخزينة العمومية نتيجة تراجع الإيرادات الجبائية.
- تلعب الرقابة على الوثائق دورًا في استمرار بعض حالات التهرب والتملص من دفع الضريبة.
- تعد الرقابة الجبائية وسيلة ردعية للمتملصين من دفع الضرائب إلا أنها غير كافية للحد النهائي من هذه الظاهرة.

3. دراسة بن داني محمد ابن الحاج جلول الياس بعنوان : دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب

الضريبي دراسة حالة مركز الضرائب CDI (2019/2020)

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وبيان مدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والتكنولوجية، مع تسليط الضوء على الأجهزة المكلفة بمكافحتها ومعوقات الرقابة الجبائية، وذلك بهدف تقييم فعاليتها وتحسين أدائها.

تمثلت إشكالية الدراسة في : ما هو دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؟

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج التحليلي والوصفي حيث تم استعراض الأجهزة القائمة على الرقابة الجبائية وأهم الطرق والوسائل المعتمدة، إلى جانب تحليل ظاهرة التهرب الضريبي وفعالية الرقابة الجبائية في مكافحتها، بهدف تحديد معوقات العمل على تصحيحها.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

يشكل التهرب الضريبي تحديًا رئيسيًا يعرقل فعالية السياسات المالية والاقتصادية بسبب آثاره السلبية المتعددة.

- يُعد النظام الضريبي أداة فعالة في التأثير على النشاط الاقتصادي من خلال توجيه الاستثمارات، كما تمثل الضرائب أحد أهم وأقدم مصادر تمويل الخزينة العمومية
- تشهد ظاهرة التهرب الضريبي انتشارًا واسعًا حاليًا بسبب العولمة والتطور التكنولوجي ما أدى إلى ظهور أساليب حديثة مثل التهرب الإلكتروني.
- تعد التحقيقات المحاسبية محدودة الفعالية، ما استدعى تعزيزها بالتحقيق المعمق والمصوب لتوسيع صلاحيات الرقابة الجبائية.

4. دراسة ترعي زكرياء، بعنوان: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، (2018/2019)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب التهرب الضريبي التي يعتمد عليها المكلفون بالضريبة وكذا إبراز الطرق والإجراءات التي تعتمد عليها المصالح المختصة للحد من هذه الظاهرة ومكافحتها. وتمثلت إشكالية الدراسة في التساؤل الآتي: فيما يتمثل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم توظيف أداة الملاحظة من خلال دراسة الوثائق والبيانات والمعلومات المقدمة من طرف المديرية المختصة، والعمل على تحليلها واستخلاص النتائج ذات الصلة بموضوع الدراسة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها :

- تبين أن للرقابة الجبائية دورًا فعالاً في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال الكشف عن حالات التهرب ومعالجة الملفات الضريبية على مستوى المصالح المخولة لها قانوناً.
- تُعدّ الضريبة أداة لتحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع، من خلال ما تتضمنه من إعفاءات وتخفيضات موجهة للنشاطات ذات الطابع الاجتماعي، مع مراعاة اختلاف مستويات الدخل والقدرة التكليفية للأفراد.
- تمثل الرقابة الجبائية أداة أساسية لحماية موارد الخزينة العمومية، من خلال ضمان تحصيل الضرائب بفعالية وعدالة واستقرار الإيرادات العمومية.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية :

تلخصت أهم الدراسات السابقة الأجنبية حول موضوع الدراسة فيما يلي:

1. دراسة شيماً أمني سلمان بعنوان دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة ميدانية لآراء عينة من موظفي مديرية الضرائب في محافظة دهوك ، العراق ، (2022)

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على بعض الجوانب المتعلقة بالضريبة، من خلال التعرف على مستويات التهرب الضريبي في محافظة دهوك، وتحديد مؤشرات الرقابة الجبائية ومستوياتها، إضافة إلى تشخيص دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في المحافظة. وتمثلت إشكالية الدراسة في التساؤل الآتي: ما هو دور الرقابة الجبائية في التهرب الضريبي في محافظة دهوك ؟

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث استند الجانب النظري إلى المراجع العلمية ذات الصلة، في حين تم الاعتماد في الجانب الميداني على أداة الاستبيان لجمع البيانات واختبار فرضيات الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها :

- التهرب الضريبي شائع نسبياً بين المكلفين، ويتجلى في أساليب متعددة مثل إخفاء الأنشطة، تخفيض قيمة المبيعات، وعدم تسجيل العمليات النقدية، ما يعكس ضعف الالتزام الضريبي.
- العلاقة العكسية بين الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي
- فعالية النظام الضريبي لا تقتصر على كونه مصدراً لتمويل الخزينة العامة، بل تمتد لتشمل دوره في تنظيم

النشاط الاقتصادي

2. Erstu Tarko Kassa, Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers, Journal of Innovation and Entrepreneurship، (2021):

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العوامل التي تؤثر في سلوك دافعي الضرائب نحو التهرب الضريبي، وفهم الدوافع التي تشجعهم على الانخراط في هذا السلوك.

تمثلت إشكالية الدراسة في: ما هي العوامل التي تؤثر على دافعي الضرائب؟

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والكمي، حيث تم استخدام كل من أداة الملاحظة والاستبيان، وبلغ حجم العينة المستهدفة للاستبيان 370 مشاركاً.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:

- التهرب الضريبي يتأثر أساساً بغياب العدالة الجبائية، وضعف المعرفة الجبائية، وتدني الالتزام الأخلاقي لدى المكلفين

العدالة الجبائية تعد العامل الأكثر تأثيراً في الحد أو تفاقم التهرب الضريبي، تليها المعرفة الجبائية ثم العامل الأخلاقي

- الالتزام الأخلاقي والمعايير الذاتية لم يكن لها تأثير على دافعي الضرائب للإنخراط في التهرب الضريبي.

3. Madhav Khanal, M. Phil, Tax Evasion and its Effects on the Economy, JMC Research Journal, Vol VIII, No 1, Janamaitri Multiple Campus, Kuleshwar, Kathmandu, Nepal, December(2019):

هدفت هذه الدراسة إلى استطلاع رأي خبراء الضرائب بشأن العوامل المسؤولة عن التهرب الضريبي، وكذلك تحديد الحلول الممكنة للحد من هذه الظاهرة.

تمثلت إشكالية الدراسة في: ما هو أثر التهرب الضريبي على الإقتصاد؟

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، حيث تم استخدام أداتين المقابلة والاستبانة، وبلغ عدد أفراد العينة للاستبانة 30 تاجرًا من تجار وادي كاتماندو.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها :

- الاعتماد المتزايد على الضرائب غير المباشرة يؤدي إلى تحميل الفئات الفقيرة عبئاً ضريبياً أكبر مقارنة بالفئات الأكثر ثراءً ، مما يخل بمبدأ العدالة الجبائية.
- يُعد غياب نظام عادل لتسوية المنازعات الضريبية، وارتفاع معدلات الضرائب، وانتشار الفساد في وحدات القطاع العام، وضعف كفاءة السلطات الضريبية من أهم أسباب التهرب الضريبي في نيبال.
- المشكلة الأساسية التي يعاني منها دافعو الضرائب تتمثل في انعدام نظام عادل وفعال لتسوية المنازعات الضريبية.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة:

تأتي هذه الدراسة لتكمل الجهود البحثية السابقة التي تناولت العلاقة بين الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، ويمكن إبراز أوجه التشابه والاختلاف، وكذا القيمة العلمية المضافة للدراسة الحالية على النحو التالي:

أوجه التشابه:

الهدف العام: تتوافق الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في السعي نحو تبيان مدى فاعلية الرقابة الجبائية كأداة ردعية وقانونية للحد من الغش والتهرب الضريبي وحماية الخزينة العمومية.

المنهج المستخدم: الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لتأصيل المفاهيم النظرية، إلى جانب منهج دراسة الحالة في الشق التطبيقي لربط الجانب النظري بالواقع الميداني.

المرجعية التشريعية: الاستناد إلى النصوص والقوانين الضريبية المحددة لإجراءات الرقابة وصلاحيات الإدارة الجبائية.

أوجه الاختلاف (تميز الدراسة الحالية):

الحدود المكانية والخصوصية الاقتصادية: تتميز هذه الدراسة بإسقاطها الميداني على مديرية الضرائب لولاية غرداية، وهو سياق مكاني يحمل خصوصية اقتصادية واجتماعية وتجارية متميزة مقارنة بالولايات الأخرى التي تناولتها الدراسات السابقة.

الحدود الزمنية والتحيين القانوني: أنجزت هذه الدراسة في سياق زمني حديث يواكب التحولات الرقمية الأخيرة والإصلاحات الضريبية الشاملة ومخرجات القوانين المالية الأخيرة، مما يجعل البيانات والإحصائيات الواردة فيها محينة وتعكس الواقع الفعلي الراهن للإدارة الجبائية.

الإضافة العلمية للدراسة الحالية:

تكمن القيمة المضافة لهذه المذكرة في تقديم تشخيص واقعي وميداني لآليات الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية غرداية، ورصد وتحديد أبرز المعوقات التقنية والبشرية التي تواجه المحققين محلياً في مجابهة أساليب التهرب الضريبي، مما يتيح تقديم توصيات عملية تسهم في تحسين كفاءة التحصيل الضريبي وتطوير أداء الإدارة الجبائية بالولاية.

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل بالدراسة والتحليل الأسس النظرية والمفاهيمية لكل من الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، باعتبارهما من أهم المواضيع المؤثرة على الحصيلة الضريبية والاستقرار الاقتصادي للدول. ويمكن تلخيص أبرز ما خلصت إليه الدراسة في النقاط التالية:

ماهية الرقابة الجبائية: تعد الرقابة الجبائية أداة قانونية وفنية تمارسها الإدارة الضريبية للتحقق من صحة التصريحات المقارنة بالواقع الفعلي للمكلفين.

أشكال وأهداف الرقابة: تتنوع أشكال الرقابة بين مكتبية وميدانية (عميقة)، وتهدف أساساً إلى حماية الخزينة العمومية، وتحقيق العدالة الضريبية، وردع المخالفين.

مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه: يمثل التهرب الضريبي سلوكاً غير قانوني يعتمد على الغش والتدليس للتلصص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، وتتعدد أسبابه بين ثغرات تشريعية، وضعف الوعي الضريبي، وارتفاع العبء الضريبي.

آليات ومكافحة التهرب: تبرز الرقابة الجبائية كآلية أساسية وفعالة في الحد من التهرب الضريبي من خلال تفعيل الرقابة المستندية والميدانية، واكتشاف الأنشطة المكتومة.

معوقات الرقابة: تواجه الإدارة الجبائية عدة معوقات تحد من فعاليتها، أبرزها نقص الكوادر البشرية المؤهلة، وضعف أنظمة الرقمنة والتحول الرقمي، وغياب التنسيق الفعال مع المؤسسات الأخرى، والسرية المصرفية.

الدراسات السابقة والتموضع: من خلال استعراض الدراسات السابقة (المحلية والأجنبية)، تبين وجود توافق حول أهمية تطوير آليات الرقابة الجبائية، وتتميز الدراسة الحالية بمحاولة مقارنة وإسقاط هذه النظريات على واقع الإدارة الجبائية المحلية للوقوف على الفجوات وتطوير الحلول.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية في مديرية الضرائب لولاية غرداية

تمهيد:

من أجل تدعيم كل ما ذكرناه في الدراسة النظرية حول الرقابة الجبائية ووسائلها وإشكالها المختلفة وفهم الدور الذي يلعبه في تسوية الوضعية الجبائية للمؤسسة ارتأينا أن نلحقه بدراسة حالة تطبيقية من أجل تسليط الضوء على الرقابة على الوثائق باعتبارها من أهم العمليات والإجراءات التي تتم بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة والتي تعمل تحت رقابة الدولة؛ وذلك من أجل الفهم الجيد ومعرفة الدور الفعال للرقابة الجبائية.

المبحث الأول: تقديم عام المديرية الضرائب لولاية غرداية:

تعتبر مديرية الضرائب لولاية غرداية من الهيئات العمومية في الولاية، وهذا راجع لنشاطها في المجال الجبائي في ظل تطبيق القوانين والتشريعات المنصوص عليها، على هذا الأساس سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم شامل عن مديرية الضرائب لولاية غرداية من خلال التعريف بها ونشأتها، مختلف مهامها وكذا هيكلها التنظيمي ومختلف مصالحها.

المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب ونشأتها:

قبل دراسة الهيكل والمصالح الإدارية والتقنية لمديرية الضرائب لولاية غرداية، سنقوم أولاً بالتعريف بهذه المؤسسة وتحديد ظروف نشأتها، كمدخل أساسي لفهم طبيعة عملها وتطورها الإداري، وذلك وفق النقاط التالية:

أولاً: التعريف بمديرية الضرائب لولاية غرداية:

تعد مديرية الضرائب لولاية غرداية أعلى هيئة جبائية على مستوى الولاية بكونها السلطة التنفيذية التي تمارس بها الدولة سيادتها الجبائية من خلال المهام الموكلة لها والمتمثلة في إحصاء المكلفين ومتابعة وتسيير ملفاتهم ومراقبتها والقيام بالتحقيق فيها في حالة وجود تجاوزات جبائية بالإضافة إلى عملية التحصيل وفق القوانين الجبائية السارية المفعول.

ثانياً: نشأة مديرية الضرائب لولاية غرداية:

تأسست مديرية الضرائب لولاية غرداية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60-91 الصادر بتاريخ 23/02/1991 والمتعلق لتنظيم صلاحيات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، حيث أنها اشتملت على مديريتين مركزيتين وهما مديرية الوسائل العامة وتضم مكتب الوسائل والرقابة الجبائية ومديرية التحصيل وتضم ثلاث مكاتب وهما مكتب التحصيل الجبائي ومكتب العمليات الجبائية ومكتب المنازعات، وفي سنة 1996 أصبحت تضم ثلاث مديريات وهي مديرية الوسائل العامة ومديرية الرقابة الجبائية والتحصيل والعمليات ولكن في سنة 2002 أصبحت تتكون من 05 مديريات ممثلة في مديرية الوسائل العامة ومديرية الرقابة الجبائية ومديرية التحصيل الجبائي ومديرية العمليات الجبائية ومديرية المنازعات تضم المديرية الولائية 296 موظف منها 230 يشتغلون بصفة دائمة.

المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية غرداية وهيكلها التنظيمي:

بعد التعرف على نشأة المديرية، سنعرض في هذا المطلب المهام الأساسية التي تقوم بها، بالإضافة إلى هيكلها التنظيمي ومصالحها الإدارية، وذلك وفق الآتي:

أولاً: مهام مديرية الضرائب لولاية غرداية:

تتكفل المديرية بالمهام التالية:

- . ضمان المديريات الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب .
- . السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة له؛
- . تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- . إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
- . تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصات عن ذلك واقتراح أي إجراء م شأنه أن يحسن عمله؛

الجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛

- . مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما مكتب القباضة ومتابعة التسوية ؛
 - . متابعة تطور الدعاوي المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
 - . ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛
 - . تنظيم جميع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
 - . إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها ؛
 - . وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والاسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك؛
 - . دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛
 - . متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة؛
 - . تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
 - . ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصلحة؛
 - . توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينه .
 - . تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
 - . تكوين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه
 - . السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها؛
 - . تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
 - . نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.
- ثانيا: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية غرداية:

تتكون مديرية الضرائب لولاية غرداية من 05 مديريات فرعية وهي كالتالي :

الشكل رقم(03) الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية غرداية:



المصدر: من اعداد الطلبة

المطلب الثالث: المصالح الداخلية التابعة لمديرية الضرائب لولاية غرداية:

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية نظم ما يلي:

- مكتب الجداول من مهامها لتكفل بالجدول العامة التصديق عليها التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.
- مكتب الاحصائيات من مهامه استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.
- مكتب التنظيم والعلاقات العامة من مهامه استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والإمتمانية، نشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور واعلامه وتوجيهه.
- مكتب التنشيط والمساعدة من مهامه التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

2 المديرية الفرعية للتحصيل:

- مكتب مراقبة التحصيل من مهامه دفع نشاطات التحصيل المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات.
- مكتب متابعة عمليات القيد واشغاله من مهامه متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بهاء المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها، ضمان إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.
- مكتب التصفية من مهامه مراقبة التكفل بالجدول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير

الجبائية ، استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة التكفل بجداول القبول في الأرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.

3 المديرية الفرعية للمنازعات

- مكتب الاحتجاجات من مهامه استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
- مكتب لجان الطعن من مهامه دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعد إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.
- مكتب المنازعات القضائية من مهامه اعداد وتكوين ملفات إبداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة، الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة. مكتب التبليغ والأمر بالصرف من مهامه تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن الأمر بصرف الالغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

4. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية تتكفل بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها وتنظم ما يلي :

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية : الذي يعمل في شكل فرق من مهامه تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.
- مكتب البطاقات والمقارنات من مهامه تكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة مراقبة استغلال المصالح المعنية المعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

- مكتب التدقيقات و المراجعات الجبائية : يعمل في شكل فرق ومن مهامه متابعة تنفيذ برامج المراقبة و المراجعة، وتسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة، إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية ومتابعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة، متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر على إجراء هذه الفرق والتدخلات على احترام التشريع والتنظيم المعمول به، وكذا حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة، والمحافظة على مصالح الخزينة، السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية
- ملاحظة : مكتب التدقيقات والمراجعات الجبائية هو المكتب الذي تمت فيه الدراسة الحالية (مصلحة الموضوع) مكتب مراقبة التقييمات : يعمل في شكل فرق ومن مهامه استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية التطبيق . متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

5 المديرية الفرعية للوسائل

- مكتب المستخدمين والتكوين : مهامه السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين، إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.
- مكتب عمليات الميزانية من مهامه القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ العمليات الميزانية تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له، تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.
- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: يتكفل بتسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.
- مكتب الإعلام الآلي : من مهامه التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

المبحث الثاني: دراسة حالات ميدانية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية غرداية:

فيما سيأتي، سنتناول دراسة حالات ميدانية وفقاً للرقابة على الوثائق، وهي الحالات التي تمت معالجتها على مستوى مصالح مديرية الضرائب لولاية غرداية. بدايةً، سنتناول أربع حالات متنوعة للرقابة على الوثائق، وأخيراً سنحلل ونناقش نتائج الرقابة من أجل إبراز دور الرقابة الجبائية على الوثائق في تسوية الوضعية الجبائية للمؤسسة

المطلب الأول: عرض الحالات الأربع للرقابة

دراسة حالة شخص طبيعي:

الحالة الأولى:

في إطار الرقابة الإجابة على أساس الوثيقة لسنة 2022 تم برمجة ملف المكلف ز. ع للرقابة على أساس الوثائق حيث تم إرسال على أساس وثيقة طلب المعلومات C2 تحت رقم 115 / 2025 شارع: 2025/03/16 حيث طالب من المكلف ما يلي:

- المخزون من البضاعة لسنة 2022 بمبلغ 1.191.700 دج
- حساب الزبائن لسنة 2022 بمبلغ 3.355.803
- تسديد الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2021
- تسديد الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2022

بعد إرسال وثيقة C2 إلى المكلف ومنحه 30 يوم لتقديم الوثائق الثبوتية حول العناصر الواردة في الوثيقة طلب المعلومات تحت التسوية كالاتي:

سنة 2022:

- المخزون الغير مصرح به: 1.191.700 دج
- المعامل 2: $2383400 = 1.191.700 \times 2$
- رقم الاعمال:
- حساب الرسم على النشاط المهني:
- $35751 = 2383400 \times 1,5 = TAP$ دج
- العقوبة 10% : $3575.1 = 35751 \times 0.1$
- المجموع: $39326.1 = 3575.1 + 35751$ دج
- $452846 = 2383400 \times 0.19 = TVA$ دج
- العقوبة 25% : $113211.5 = 452846 \times 0.25$ دج

- المجموع: $566057.5 = 452846 + 113211.5$ دج
- حساب الزبائن: سنة 2022 متضمن لرسم: 3355803 دج
- بمان المكلف توقف عن النشاط نقوم بالتسوية:
- حساب الزبائن خارج الرسم: 2820002 دج
- $TAP = 2820002 \times 1.5 = 42300$ دج
- العقوبة 10%: $4230 = 42300 \times 0.1$ دج
- المجموع: $46530 = 4230 + 42300$ دج
- $TVA = 2820002 \times 0.19 = 535800$ دج
- العقوبة 25%: $133950 = 535800 \times 0.25$ دج
- المجموع: $669750 = 133950 + 535800$ دج
- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):
 - سنة 2021:
 - الحد الأدنى: 10.000 دج
 - العقوبة 25%: 2.500 دج
 - المجموع: 12.500 دج
 - سنة 2022:
 - الحد الأدنى: 10.000 دج
 - العقوبة 25%: 2.500 دج
 - المجموع: 12.500 دج
- المجموع الكلي للضريبة على الدخل الإجمالي 25000 دج
- تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة والزيادات (Détermination Résultat Imposable).
- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:
 - رقم الأعمال المعتمد: 2.383.400 دج $\times$ الهامش الصافي (15%) = 375.510 دج.
 - حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي (حسب السلم - Barème): 31.167 دج.
 - الزيادات على الحقوق (Majoration sur droit):
 - الرسم على النشاط المهني (TAP: 11.707 دج).
 - الرسم على القيمة المضافة (TVA: 247.161 دج).
 - الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG: 3.116 دج).
 - تطبيق المادة 355-6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (CIDTA):

- تطبيقا للمادة المذكورة، يتم فرض الحد الأدنى للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG minimum) للسنوات السابقة مع تطبيق زيادة (عقوبة) كما يلي:
- سنة 2019: 10.000 دج + زيادة 25% (2.500 دج).
- سنة 2020: 10.000 دج + زيادة 25% (2.500 دج).
- سنة 2021: 10.000 دج + زيادة 25% (2.500 دج).

الحالة الثانية :

في إطار إجراءات الرقابة الجبائية على أساس الوثائق المنجزة بعنوان سنة 2022، تم برمجة ومراقبة ملف المكلف بالضريبة ز. م

DÉSIGNATION DE L'AGENT AYANT PROPOSÉ LE REDRESSEMENT:

Nom : M.

Prénom : Z.

Grade : I.C

II. STRUCTURE DE LA NOTIFICATION DÉFINITIVE DE REDRESSEMENT

(ART. 19 DU CPF):

Reprise fidèle des observations et justificatifs produits par point de redressement.

Réponse aux observations formulées par le contribuable avec motivation légale.

Calcul des redressements maintenus et motivation des pénalités et/ou majorations appliquées.

Points contestés:

Les matières en stock concernant des quantités de gravier et... non récupérables.

Justification des créances qui sont Irrécouvrables.

Réponse:

Concernant la matière première en stock pour un montant de 1.191.700 DA, et en application des articles 58 et 116 du CTCA, vous deviez reverser la TVA y afférente comme suit:

$$1.191.700 \text{ DA} \times 19\% = 226.423 \text{ DA} + \text{Majoration } 25\% (56.605 \text{ DA}).$$

Vos justifications sont prises en considération.

Et en application des articles 195 et 355-6 du CIDTA, vous serez imposé en matière de:

طبقا لأحكام المادة 195 والمادة 355-6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يتم إخضاع نشاط المكلف للحد الأدنى للضريبة للسنوات 2019، 2020، و 2021 مع تطبيق عقوبة 25% على الحقوق كما يلي:

سنة 2019: الضريبة على الدخل الإجمالي 10000 دج العقوبة (25%): 2.500 دج المجموع: 12.500 دج

سنة 2020: الضريبة على الدخل الإجمالي 10000 دج العقوبة (25%): 2.500 دج المجموع: 12.500 دج

سنة 2021: الضريبة على الدخل الإجمالي 10000 دج العقوبة (25%): 2.500 دج

المجموع: 12.500 دج

المجموع الكلي: إجمالي الحقوق الأساسية: 30.000 دج | إجمالي العقوبات: 7.500 دج الإجمالي العام: 37.500 دج

جدول إشعار بالدفع (payer à Avis) المتعلق بالرسم على القيمة المضافة (TVA) لسنة 2022:

نمط الضريبة	نسبة الإخضاع	قاعدة الإخضاع	القاعدة المصرح بها	المعدل	الاسترداد	المبلغ المسترجع	معدل العقوبة	مبلغ العقوبة	المبلغ الإجمالي
TVA	2022	226.423	0	100	0	226.423	25	56.606	283.029
TOTAL GENERAL DU ROLE									283.029
								56.606	283.029

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف مديرية الضرائب

دراسة حالة شخص معنوي :

الحالة 1:

في إطار الرقابة الجبائية على أساس الوثائق لبرنامج سنة 2024 تم إختيار الملف الجبائي للشركة ذات المسؤولية المحدودة ش ذ م نشاط الخدمي (النقل) والمتواجد مقرها بغرداية في إطار الرقابة على ملفكم الجبائي وعلى إثر قيامكم بشطب السجل التجاري بتاريخ 31/03/2024 بخصوص تصفية عناصر الأصول المتبقية في الميزانية و لم تقوموا بتسديد الحد الأدنى (MI) للضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي. فإن المصلحة تقترح عليكم تسوية وضعيتكم الجبائية وذلك حسب المواد 151، 365، 104، 79 و 193 من ق.ض.م.ر.م كما يلي:

سنة 2024:

- سعر البيع للحافلة المصرح بها : 1.000.000
- سعر التنازل المعاد تقييمه حسب القيمة السوقية: 4.000.000
- القيمة المحاسبية الصافية للحافلة المصرح بها : 00
- الفرق = 3.000.000
- التخفيض: 65%. حسب المادة 173 من ق.ض.م.ر.م
- المبلغ التخفيض الممنوح = 3.000.000 - 0.65 = 1.950.000
- المبلغ الخاضع: 3.000.000 - 1.950.000 = 1.050.000
- الربح المصرح به = 151.448
- النتيجة المعتمدة = 1.050.000 + 151.448 = 1.201.448
- بما أنكم لم تقوموا بتسديد الضريبة على أرباح الشركات فان أساس فرض الضريبة هو النتيجة المعتمدة.

- الضريبة على أرباح الشركات = $1.201.44826 \times 1\% = 312.376$
- العقوبة (25%) = 78.094 . المجموع: 390.470
- النتيجة المعتمدة = $312.376 - 1.201.448 = 889.072$
- الضريبة على الدخل الإجمالي: $15 \times 889.072 = 133.361$
- العقوبة (15%) = 20.004 . المجموع: 153.365

سنة 2023:

- الربح المصرح به 103.280
- الضريبة على أرباح الشركات = $103.280 \times 26\% = 26.853$
- العقوبة (10%) = 2.685 . المجموع: 29.538
- النتيجة المعتمدة = $103.280 - 26.853 = 76.427$
- الضريبة على الدخل الإجمالي = $15 \times 76.427 = 11.464$
- العقوبة (10%) = 1.146 . المجموع = 12.610

سنة 2022:

- الربح المصرح به = 36.934
- الضريبة على أرباح الشركات = $36.934 \times 26\% = 9.603$ (يُرفع هذا المبلغ إلى الحد الأدنى للضريبة: 10.000)
- العقوبة (35%) = 3.500 | المجموع = 13.500

سنة 2021:

- الحد الأدنى للضريبة $IBS = 10.000$
- العقوبة 25% = 2.500
- الرسم الشبه الجبائي $(TPF) = 1.000$
- مجموع الضريبة (IBS) مع العقوبة = 13.500
- المجموع الإجمالي العام = 612.983

الجدول رقم 03: المبالغ المستحقة حسب نوع الضريبة:

نمط الضريبة	نسبة الإخضاع	قاعدة الإخضاع	القاعدة المصرح بها	المعدل	الاسترداد	المبلغ المسترجع	معدل العقوبة	مبلغ العقوبة	المبلغ الإجمالي
IBS	2021	10.000	0	100	0	10.000	25	2.500	12.500
IBS	2022	10.000	0	100	0	10.000	25	2.500	12.500
AUTR	2021	1.000	0	100	0	1.000	0	0	1.000
AUTR	2022	1.000	0	100	0	1.000	0	0	1.000
IBS	2023	103.280	0	26	0	26.853	10	2.685	29.538
IRG	2023	76.427	0	15	0	11.464	10	1.146	12.610
IBS	2024	1.201.448	0	26	0	312.376	25	78.094	390.470
IRG	2024	889.072	0	15	0	133.361	15	20.004	153.365
المجموع الإجمالي للجدول الضريبي						506054		106.929	612.983

المصدر: من اعداد الطلبة بناءا على المعلومات المقدمة من طرف مديرية الضرائب

الحالة 2:

في إطار الرقابة الجبائية على أساس الوثائق لبرنامج سنة 2024 تم اختيار الملف الجبائي للشركة ذات المسؤولية المحدودة "ن" ذات نشاط الخدمي (النقل) والمتواجد مقرها بحي بن صمادة غرداية، إذ قامت بنشاط سجلها التجاري بتاريخ 1 ديسمبر 2019 وبعد إطلاع على الميزانية الختامية لسنة 2023، اتضح وجود نقائص لم يتم تداركها.

المرحلة الأولى: إرسال وثيقة طلب المعلومات

بتاريخ 25 أوت تم إرسال وثيقة طلب المعلومات إلى مسير الشركة لتبرير العناصر التالية:

تصفية الأصول المقدرة ب: 4.888.000 (سنة 2023)

تسديد ضريبة على أرباح الشركات لسنة 2022

تسديد ضريبة على أرباح الشركات لسنة 2021

بتاريخ 5 أكتوبر قام المكلف بالرد عن الوثيقة طلب المعلومات، حيث لم تحمل أي تبرير حول العناصر المراد مراقبتها، مما أستلزم على مصلحة الضرائب القيام بالتسوية الجبائية اللازمة وذلك بتاريخ 25/10/26 تحت رقم 208/2025 (وثيقة التسوية الأولية C4) وكانت التسوية كالاتي: بخصوص تصفية عناصر الأصول المتبقية في الميزانية تم اعتبار نسبة 80% من قيمة هذه الأصول كقيمة تسويقية ولم تقوموا بتسديد الحد الأدنى

(M1) للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي. فإن المصلحة تقترح عليكم تسوية الجبائية وذلك حسب المواد 151، 365، 104، 79 و 193 من ق.ض.م.ر.م كما يلي:

سنة 2023:

- قيمة الأصول : 4.888.000
- القيمة المحاسبية الصافية: 1.605.934
- قيمة التنازل: $0.80 \times 4.888.000 = 3.910.400$
- فائض القيمة: $1.605.934 - 3.910.400 = 2.304.466$
- التخفيض: 65%. حسب المادة 173 من ق.ض.م.ر.م
- المبلغ التخفيض الممنوح: $0.65 \times 2.304.466 = 1.497.903$
- المبلغ المدمج في جدول النتائج: $2.304.466 - 1.497.903 = 806.563$
- الربح المصرح به = 29.795.
- النتيجة الجبائية المعتمدة: 836.358.
- الفرق: 806.563.
- الضريبة على أرباح الشركات = $806.563 \times 26\% = 209.706$
- العقوبة (25%) = 262.132. المجموع: 52.426.
- الضريبة على الدخل الإجمالي:
- الأساس الخاضع = $806.563 - 209.706 = 596.857$
- $89528 = 15\% \times 596857 = \text{IRG}$
- العقوبة (15%) = 13.429. المجموع: 102.957.

سنة 2022:

- الضريبة على أرباح الشركات: 10.000
- العقوبة (25%) = 2.500 دج.
- الرسم شبه جبائي: 1.000 دج.
- المجموع: 13.500 دج.

سنة 2021:

- الضريبة على أرباح الشركات: 10.000
- العقوبة (25%) = 2.500 دج.
- الرسم شبه جبائي: 1.000 دج.

- المجموع: 13.500 دج.
- المجموع الإجمالي: 392.089.
- بتاريخ 10/12/2025 تم تحرير وثيقة التسوية النهائية حيث لم يتم المكلف بتقديم أي تبرير حول التسوية الجبائية الصادرة لمراجعته (C4D) تحت رقم 227/2025

سنة 2023:

- قيمة الأصول : 4.888.000
- القيمة المحاسبية الصافية: 1.605.934
- قيمة التنازل: $0.80 \times 4.888.000 = 3.910.400$
- فائض القيمة: $1.605.934 - 3.910.400 = 2.304.466$
- التخفيض: 65%. حسب المادة 173 من ق.ض.م.ر.م
- المبلغ التخفيض الممنوح $= 0.65 \times 2.304.466 = 1.497.903$
- المبلغ المدمج في جدول النتائج: $2.304.466 - 1.497.903 = 806.563$
- الربح المصرح به $= 29.795$
- النتيجة الجبائية المعتمدة: 836.358
- الفرق: 806.563
- الضريبة على أرباح الشركات $= 806.563 \times 26\% = 209.706$
- العقوبة (25%) $= 52.426$. المجموع: 262.132
- الضريبة على الدخل الإجمالي:
- الأساس الخاضع $= 806.563 - 209.706 = 596.857$
- $89528 = 15\% \times 596857 = \text{IRG}$
- العقوبة (15%) $= 13.429$. المجموع: 102.957

سنة 2022:

- الضريبة على أرباح الشركات: 10.000
- العقوبة (25%) $= 2.500$ دج.
- الرسم شبه جبائي: 1.000 دج.
- المجموع: 13.500 دج.

سنة 2021:

- الضريبة على أرباح الشركات: 10.000
- العقوبة (25%) $= 2.500$ دج.

- الرسم شبه جبائي: 1.000 دج.
- المجموع: 13.500 دج.
- المجموع الإجمالي: 392.091.

الجدول 04 الضريبي للمبالغ المستحقة :

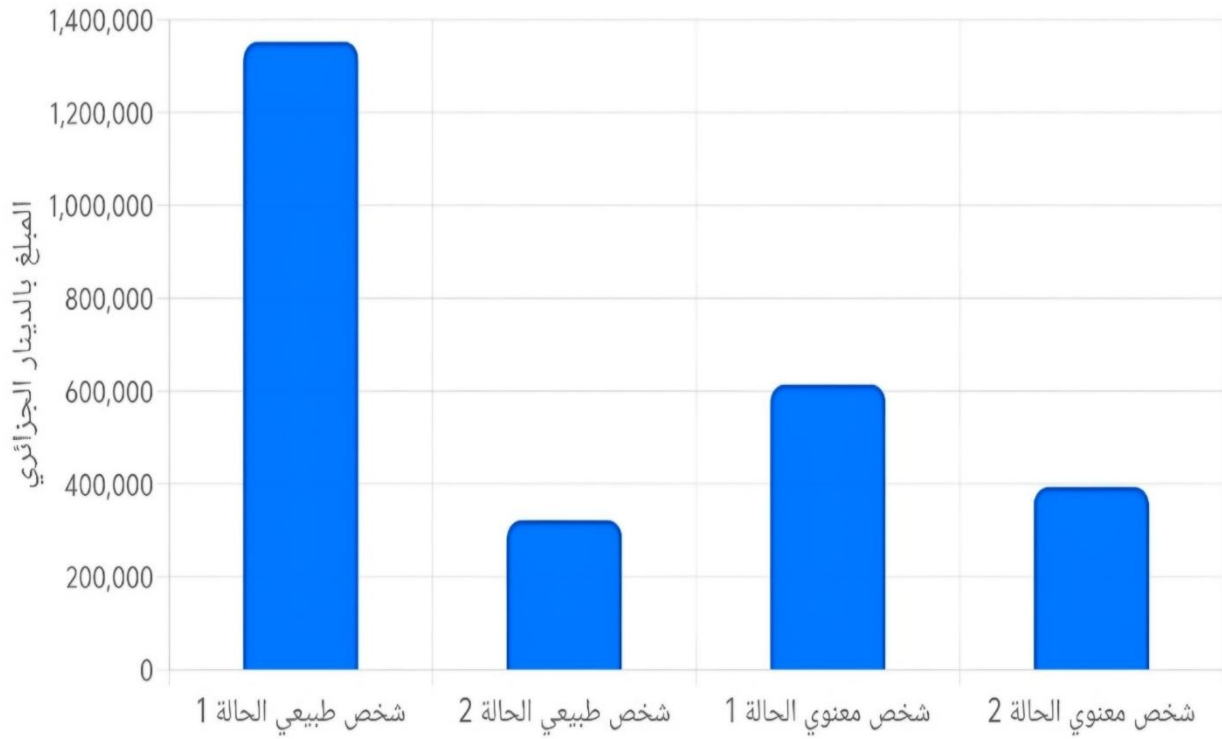
نمط الضريبة	نسبة الإخضاع	قاعدة الإخضاع	القاعدة المصرح بها	المعدل	الاسترداد	المبلغ المسترجع	معدل العقوبة	مبلغ العقوبة	المبلغ الإجمالي
AUTR	2021	1.000	0	100	0	1.000	0	0	1.000
IBS	2021	10.000	0	100	0	10.000	25	2.500	12.500
AUTR	2022	1.000	0	100	0	1.000	0	0	1.000
IBS	2022	10.000	0	100	0	10.000	25	2.500	12.500
IBS	2023	2.304.466	1.497.903	26	0	209.706	25	52.427	262.133
IRG	2023	806.563	209.706	15	0	89.529	15	13.429	102.958
المجموع العام للجدول الضريبي :						321.235		70.856	392.091

المصدر: من اعداد الطلبة بناءا على المعلومات المقدمة من طرف مديرية الضرائب
جدول رقم 05 الحقوق المشتركة:

نوع الضريبة / الرسم	حالة شخص طبيعي (الحالة 1)	حالة شخص طبيعي (الحالة 2)	حالة شخص معنوي (الحالة 1)	حالة شخص معنوي (الحالة 2)
TAP (الرسم على النشاط المهني)	85.856,1 دج	0 دج	0 دج	0 دج
TVA (الرسم على القيمة المضافة)	1.235.807,5 دج	283.029 دج	0 دج	0 دج
IRG (الضريبة على الدخل الإجمالي)	59.283 دج	37.500 دج	165.975 دج	102.958 دج
IBS (الضريبة على أرباح الشركات)	0 دج	0 دج	444.908 دج	287.133 دج
AUTR / أخرى (الرسوم شبه جبائية)	0 دج	0 دج	2.100 دج	2.000 دج
المجموع الإجمالي لكل حالة	1.350.946,6 دج	320.529 دج	612.983 دج	392.091 دج

المصدر: من اعداد الطلبة بناءا على المعلومات المقدمة من طرف مديرية الضرائب

الرسم البياني رقم 04: اعمدة بيانية لإجمالي المبالغ الجبائية حسب الحالات المدروسة:



المصدر: من اعداد الطلبة

المطلب الثاني: التحليل والمناقشة:

يكمّن الهدف الأساسي من نظام المراقبة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية هو حماية الأصول، وضمان مصداقية البيانات المحاسبية، والالتزام بالقوانين والأنظمة السارية (ومنها التشريع الجبائي). بناءً على هذا المنظور، فإن فشل أو ضعف هذا النظام يفتح الباب أمام الاختلالات المحاسبية، مما يؤدي إما إلى تهرب ضريبي متعمد أو أخطاء وحذف جبائي غير متعمد، وهو ما تكشفه مصالح الرقابة الجبائية على أساس الوثائق.

1. تحليل حالات الأشخاص الطبيعيين (الشركات الفردية)

الحالة الأولى (المكلف ز. ع):

- طبيعة الخلل المحاسبي والجبائي: كشفت الرقابة وجود مخزون غير مصرح به بقيمة 1,191,700 دج ، بالإضافة إلى عدم تصفية حساب الزبائن المتضمن الرسم بقيمة 3,355,803 دج بعد توقف النشاط.
- المنظور الرقابي الداخلي: يعكس هذا السيناريو غياباً تاماً لنظام جرد المخزونات وعدم المطابقة بين الجرد المادي والجرد الدفترى، إلى جانب إهمال متابعة حسابات الزبائن وتسويتها عند التوقف عن النشاط.
- الأثر الجبائي والعقوبات: قامت الإدارة الجبائية بإعادة تقويم رقم الأعمال بتطبيق معامل ضرب (2) للمخزون المخفي ليصبح رقم الأعمال المقوم 2,383,400 دج. ترتب على ذلك إعادة تأسيس الرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القيمة المضافة (TVA) مع تسليط عقوبات وغرامات ثقيلة (وصلت إلى 25% للرسم على القيمة المضافة و10% للرسم على النشاط المهني)، بالإضافة إلى فرض الحد الأدنى للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) للسنوات السابقة طبقاً للمادة 355-6 من قانون الضرائب المباشرة. بلغ المجموع الإجمالي لهذه الحالة 1,350,946.6 دج.

الحالة الثانية (المكلف ز. م):

- طبيعة الخلل المحاسبي والجبائي: تضمن الملف وجود مواد في المخزون (كميات من الحصى وغيرها) غير مسترجعة وغير قابلة للاستعمال بقيمة 1,191,700 دج، وديون غير قابلة للتحويل (زبائن مشكوك فيهم) دون تقديم تبريرات قانونية كافية للإدارة الجبائية.
- المنظور الرقابي الداخلي: يشير هذا إلى ضعف "مراقبة الوثائق المؤيدة" وفشل إدارة المخازن في إثبات حالات التلف أو الضياع بالطرق القانونية (مثل محاضر المحضر القضائي)، وكذا غياب سياسة واضحة لمتابعة الائتمان وتحصيل الديون.
- الأثر الجبائي والعقوبات: إلزام المكلف بعكس (Reverser) الرسم على القيمة المضافة (TVA) المتعلق بتلك المخزونات بقيمة 226,423 دج مع غرامة بـ 25% (بقيمة 56,605 دج) ليصبح المجموع المسترجع للـ

TVA وحده 283,029 دج، فضلاً عن إخضاعه للحد الأدنى للـ IRG للسنوات السابقة (2019، 2020، 2021) مع غرامات صليحية، ليصل المجموع الكلي المستحق في هذه الحالة إلى 320,529 دج.

2. تحليل حالات الأشخاص المعنويين (الشركات / (SARL)

تتشابه حالتا الشركات ذات المسؤولية المحدودة (الحالة 1 والحالة 2) في أنهما تنتميان إلى قطاع الخدمات (النقل)، وظهرت الاختلالات عند قيامهما بإجراءات شطب السجل التجاري وتصفية الأصول.

حالة الشخص المعنوي الأولى (شركة ش ذ م م - نقل):

- **طبيعة الخل:** صرحت الشركة ببيع حافلة بمبلغ 1,000,000 دج ، بينما قيمتها السوقية الحقيقية عند التنازل هي 4,000,000 دج ، مع عدم تسديد الحد الأدنى للضريبة على أرباح الشركات ((BSوالـ IRG.
- **المنظور الرقابي الداخلي:** يعكس هذا التقييم المنخفض محاولة واضحة لإخفاء فائض القيمة الحقيقي للتنازل عن الأصول ((Under-valuation of Assets، وهو مظهر من مظاهر التهرب الضريبي الناتج عن تواطؤ أو غياب تدقيق داخلي مستقل يقيم الأصول بقيمتها العادلة.
- **الأثر الجبائي:** أعادت مصالح الضرائب تقييم سعر التنازل ، واحتساب فائض القيمة الخاضع للضريبة (بعد اقتطاع التخفيض القانوني 65% حسب المادة 173 من ق.ض.م.ر.م)، مما رفع الضريبة على أرباح الشركات (BS) العام 2024 إلى 312,376 دج قبل العقوبات ، بالإضافة إلى إخضاع الأرباح غير الموزعة للضريبة على الدخل الإجمالي ((IRG. بلغ المجموع الإجمالي التعديلي المستحق على هذه الشركة 612,983 دج.

حالة الشخص المعنوي الثانية (شركة "ن" - نقل):

- **طبيعة الخل:** وجود نقائص ومخالفات في الميزانية الختامية لسنة 2023 عند تصفية الأصول المقدرة بـ 4,888,000 دج وعدم تقديم تبريرات بعد مراسلتهم بوثيقة طلب المعلومات.
- **المنظور الرقابي الداخلي:** يؤكد هذا الخل ضعف قنوات الاتصال والتوثيق المحاسبي داخل المؤسسة، والعجز عن تقديم المستندات الثبوتية التي تدعم صحة المراكز المالية المصرح بها عند التصفية.
- **الأثر الجبائي:** نتيجة لعدم تقديم تبريرات، اعتمدت المصلحة الجبائية نسبة 80% من قيمة الأصول كقيمة سوقية تصفوية (3,910,400 دج)، وتم احتساب فائض القيمة وتأسيس ضريبة الـ IBS والـ IRG والرسوم الشبه جبائية ((AUTR لسنوات متعددة (2021-2023) مع العقوبات القانونية، مما كبد الشركة مبالغ إجمالية مقومة بلغت 392,091 دج.

الجدول رقم 06: مناقشة وتحليل الحقوق المشتركة والرسم البياني:

حالة المكلف	إجمالي والعقوبات (دج)	الفروقات المستحقة	ترتيب المخاطر الجبائية	السبب الرئيسي من منظور المراقبة الداخلية
شخص طبيعي (الحالة 1)	1,350,946.6		المرتبة الأولى (الأعلى خطورة)	إخفاء المخزون وتضخيم حسابات الزبائن (فشل نظام الرقابة على المبيعات والمخازن).
شخص معنوي (الحالة 1)	612,983.0		المرتبة الثانية	التلاعب بقيمة التنازل عن الأصول الثابتة (غياب الحوكمة والتقييم العادل).
شخص معنوي (الحالة 2)	392,091.0		المرتبة الثالثة	غياب المستندات الثبوتية عند تصفية الميزانية (ضعف نظام التوثيق والأرشفة).
شخص طبيعي (الحالة 2)	320,529.0		المرتبة الرابعة	إهمال تسوية الرسم المسترجع على المخزون التالف (ضعف الرقابة المحاسبية والجبائية).

المصدر: من اعداد الطلبة

من خلال الجداول رقم (05) و بالإضافة الى الشكل البياني رقم (04)، يظهر تبايناً واضحاً في حجم المبالغ المالية المقومة الناتجة عن عملية الرقابة على الوثائق. نلاحظ أن حالة الشخص الطبيعي الأولى سجلت قفزة هائلة تتجاوز 1.3 مليون دج؛ ويعزى ذلك إلى أن الخلل مسّ "وعاء السيولة والنشاط التشغيلي اليومي" (المخزون والمبيعات)، وهو الوعاء الأكثر عرضة للتهرب الضريبي في المؤسسات الفردية نتيجة لضعف أو انعدام الفصل بين وظائف الملكية والتنفيذ والرقابة.

بالمقابل، نجد أن الحالات الخاصة بالشركات (الأشخاص المعنويين) ركزت الفروقات فيها على "الأصول الاستثمارية وعمليات التصفية"، مما يعني أن الشركات (رغم وجود هيكل إداري نسبي) تنهار منظومتها الرقابية الداخلية بشكل حاد في مرحلة نهاية عمر المؤسسة (التصفية والشطب)، حيث يقل الاهتمام بالالتزام الجبائي وتكثر محاولات تهريب الأصول أو تقييمها بأقل من قيمتها الحقيقية للتهرب من ضرائب فائض القيمة (IBS) ./ IRG

3. اختبار الفرضيات:

✓ اختبار الفرضية الرئيسية

في بداية البحث وضعنا فرضية رئيسية تقول بأن تساهم الرقابة الجبائية بشكل كبير ومعنوي في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي". ومن خلال النتائج التي رأيناها في الجانب التطبيقي، تبين لنا أن هذه الفرضية صحيحة تماماً. حيث أظهرت الحالات التي درسنا لبعض المكلفين بالضريبة (سواء كانوا أفراداً أو شركات)، أن مصلحة الرقابة في مديرية غرداية قدرت تكشف وتحدد الفروقات الكبيرة بين الدخل الحقيقي والدخل الذي صرح به هؤلاء الأشخاص. وظهر هذا الأمر واضحاً في حسابات المديرية عندما أصدرت جداول تصحيحية واسترجعت مبالغ مالية مهمة للخرينة، مثل استرجاع مبالغ تفوق 1.3 مليون دج في حالة الشخص الطبيعي، بالإضافة إلى فروقات وتعديلات هامة في حالات الشركات. وهذا يثبت في الواقع أن الرقابة الجبائية هي السلاح الأساسي الذي يكشف الغش والتهرب ويحمي أموال الدولة من الضياع.

✓ اختبار الفرضية الفرعية الأولى

تقول الفرضية الفرعية الأولى أن: "تعتبر المراجعة المحاسبية المعمقة والتحقق في مجمل الوضعية الجبائية المستهدفة من أبرز آليات الرقابة الجبائية المعتمدة، وتكون فعاليتها نسبية أو محدودة نتيجة لتعدد وتطور أساليب التهرب الضريبي واستخدام تقنيات الملاذات الآمنة". ومن خلال دراسة المعطيات في الميدان، تأكد لنا صحة هذه الفرضية. فمن جهة، بينت الحالات الأربع في مديرية غرداية أن الإدارة تعتمد بشكل كامل على المراجعة المحاسبية والتحقق من الوضعية لتصحيح الأخطاء واسترجاع الضرائب. ومن جهة ثانية، لاحظنا في الواقع أن كفاءة هذه الطرق تظل محدودة في بعض الأحيان؛ بسبب لجوء بعض المكلفين (خاصة الشركات) إلى حيل ذكية ومعقدة لإخفاء أرباحهم، مثل التلاعب في الدفاتر المحاسبية وتصغير القيمة الحقيقية لبعض ممتلكاتهم، مثلما حدث في الحالة الأولى للشركات حيث صرحوا بسعر بيع حافلة النقل بـ 1.000.000 دج في حين أن سعرها الحقيقي في السوق يفوق 4.000.000 دج، بالإضافة إلى عوائق أخرى تواجه المفتشين مثل نقص المعلومات وصعوبة كشف بعض المعاملات بسرعة.

✓ اختبار الفرضية الفرعية الثانية

أما الفرضية الفرعية الثانية فتقول أنه: "لا تعد الرقابة الجبائية الوسيلة الردعية الوحيدة للحد من التهرب الضريبي، بل تتكامل مع وسائل أخرى ضرورية مثل تغليظ العقوبات الجنائية، ورفع مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين، وتبسيط المنظومة التشريعية الجبائية وتحديثها رقمياً". والنتائج في المديرية أعطتنا دليلاً واضحاً على صحة هذه الفرضية بالكامل. فمن خلال تتبعنا لجدول التصحيح والغرامات في الحالات المدروسة بغرداية، لاحظنا أنه رغم فرض غرامات مالية ثقيلة وصلت إلى 35% حسب نوع المخالفة ونية المكلف (مثلاً بلغت التسوية الإجمالية في حالة الشركة 612,983 دج)، إلا أن ظاهرة التهرب تظل موجودة وتتكرر في الواقع، وهذا يوضح أن العقوبات المالية وحدها لا تكفي للقضاء على الظاهرة. وعندما بحثنا عن أسباب هذه المخالفات، وجدنا أنها تعود أساساً إلى تعقد القوانين وتغيرها دائماً، ونقص الوعي الجبائي لدى الأفراد، مما يؤكد أن الحل يحتاج إلى وسائل أخرى معها مثل الإسراع في رقمنة قطاع الضرائب، تبسيط القوانين، ونشر الوعي الضريبي لبناء الثقة بين المواطن والإدارة.

خلاصة الفصل الثاني

في ختام هذا الفصل، تم إسقاط الجانب النظري للرقابة الجبائية على الواقع التطبيقي من خلال دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية غرداية. حيث سمحت هذه الدراسة بالوصول إلى الاستنتاجات التالية:

الهيكل والتنظيم: تبين أن مديرية الضرائب لولاية غرداية تعتمد على هيكل تنظيمي وإداري يسعى لتفعيل آليات المتابعة والتدقيق وتأطير علاقة الإدارة بالمكلفين بالضريبة.

الأدوات والمنهجية: سمح استخدام المناهج والأدوات العلمية المناسبة بجمع البيانات الضرورية وتحليل الملفات الجبائية بموضوعية لتقييم كفاءة الرقابة.

التدقيق لدى الأشخاص الطبيعيين المعنويين: كشف عرض ومناقشة الحالات التطبيقية (لكل من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين) عن تباين في أساليب التهرب الضريبي؛ حيث يركز تهرب الأشخاص الطبيعيين غالباً على إخفاء الأنشطة أو تضخيم الأعباء، بينما يعتمد الأشخاص المعنويون (الشركات) على تقنيات محاسبية أكثر تعقيداً.

فعالية الرقابة الميدانية: أظهرت نتائج التحليل والمناقشة أن الرقابة الجبائية المعتمدة بالمديرية تساهم بشكل ملموس في كشف الفروقات وتعديل الأوعية الضريبية واسترجاع حقوق الخزينة العمومية، بالرغم من وجود بعض العقبات التقنية والبشرية التي تحد من فعاليتها المطلقة.

خاتمة

خاتمة

في ختام هذه الدراسة التي تناولت موضوع "دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي"، والتي تم إسقاطها ميدانياً من خلال دراسة حالات بمديرية الضرائب لولاية غرداية، يمكننا استخلاص مجموعة من الاستنتاجات والنتائج التي تلخص الجانبين النظري والتطبيقي للبحث. لقد سمح لنا الإطار النظري بالتعرف على ماهية الرقابة الجبائية باعتبارها آلية قانونية وتقنية تسعى الإدارة الضريبية من خلالها إلى التحقق من صحة التصريحات المودعة من قبل المكلفين بالضريبة، وحماية الخزينة العمومية. كما تم تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها عائقاً اقتصادياً خطيراً يستنزف موارد الدولة، والوقوف على أسبابه المتعددة سواء كانت تشريعية، اقتصادية، أو سلوكية. ومن خلال دراسة آليات الرقابة الجبائية، تبين أن فعالية هذه الآليات ترتبط بمدى حداثة الوسائل المستخدمة وقدرة المفتشين على كشف الثغرات، رغم وجود معوقات تحد من هذه الفعالية كالعامل البشري ونقص التنسيق المعلوماتي. أما من خلال الجانب التطبيقي المتمثل في الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية غرداية، وتحليل ومناقشة الحالات الأربع للرقابة الجبائية، فقد تم التوصل إلى النتائج الأساسية التالية: تساهم الرقابة الجبائية بشكل مباشر في استرجاع حقوق الخزينة العمومية من خلال الفروقات الضريبية والتقويمات الناتجة عن عمليات التدقيق والمراجعة للحالات المدروسة. أظهرت دراسة الحالات أن هناك تبايناً في أساليب التهرب والممارسات التدليسية التي يلجأ إليها بعض المكلفين بالضريبة، مما يتطلب يقظة وتطويراً مستمراً لآليات الفحص الميداني والمعمق. تواجه مديرية الضرائب لولاية غرداية بعض التحديات الميدانية المتعلقة بمدى استجابة المكلفين وتوفير الوثائق المحاسبية في الآجال المحددة، فضلاً عن الحاجة إلى دعم الوسائل الرقمية والتقنية لتسهيل عملية الرقابة.

ومن خلال معالجتنا للإشكالية المطروحة والتحقق من الفرضيات، توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات التي تلخص زبدة هذا البحث:

الاستنتاجات:

1. العلاقة العكسية: كلما ضعف نظام المراقبة الداخلية في المؤسسة (سواء كانت شخصاً طبيعياً أو معنوياً)، زادت احتمالية الوقوع في مخاطر التهرب الضريبي أو الأخطاء الجبائية الجسيمة، مما يجعلها سهلة التنفيذ لآليات الرقابة الجبائية الخارجية (الرقابة على الوثائق).

2. أهمية الوثائق الثبوتية: أثبتت الدراسة الميدانية أن عجز المؤسسات عن تقديم التبريرات والوثائق في الآجال القانونية (30 يوماً مثلاً) يؤدي تلقائياً إلى قيام الإدارة الجبائية بفرض تقييمات جزافية أو اعتماد قيم سوقية تقديرية تصب في غير مصلحة المؤسسة.
3. العبء المالي للعقوبات: تشكل العقوبات والزيادات (التي تتراوح بين 10% و25% وأحياناً أكثر) عبئاً مالياً ضخماً قد يؤدي إلى الإفلاس المالي للمؤسسة، وهو نتيجة مباشرة لإهمال التدقيق الجبائي الداخلي.

التوصيات:

- ضرورة تفعيل وظيفة "التدقيق الجبائي الداخلي" كجزء لا يتجزأ من نظام المراقبة الداخلية للمؤسسات، بهدف المراجعة الاستباقية للإقرارات والوثائق قبل إرسالها لمصالح الضرائب.
- إلزام المؤسسات (خاصة قطاع الخدمات والنقل) بوضع نظام جرد مستمر ودقيق للأصول والمخزونات، وتوثيق أي عمليات تلف أو تنازل بملفات قانونية متكاملة لتفادي التقييمات الجزافية من طرف مفتشي الضرائب. نصح المكلفين بالضريبة بضرورة الاستجابة السريعة والمهنية لطلبات المعلومات الصادرة عن الإدارة الجبائية (مثل نموذج C2) لتفادي إجراءات فرض الضريبة التلقائية والنهائية.

آفاق الدراسة:

إن هذا البحث، وإن أحاط بالعديد من جوانب الرقابة والتهرب، يظل مفتوحاً على دراسات مستقبلية أعمق. لذا، نوصي الباحثين من بعدنا بفتح آفاق جديدة للبحث في مواضيع ذات صلة، مثل: "أثر التحول الرقمي للإدارة الجبائية على كفاءة التحصيل الضريبي"، أو "آليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي في ظل التجارة الإلكترونية".

ختاماً، نأمل أن تشكل هذه الدراسة إضافة متواضعة للمكتبة الأكاديمية، وأن يستفيد منها المهتمون بقطاع المالية والجبائية لدعم استقرار الاقتصاد الوطني.

المصادر والمراجع

قائمة المراجع

- مبروكة حجار، محاضرات في القانون جبائي مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية تخصص محاسبة وتدقيق.
- بوعلام ولهي إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر.
- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية.
- محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام المالية العامة والنظام المالي في الإسلام.
- مودع إكرام، أهراو صبرين، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.
- محمد زرقون، سليمان عنتر، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية ب مديرية الضرائب لولاية الوادي - الجزائر.
- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر.
- سفيان بن عبد العزيز، يوسف مومني النظام المحاسبي المالي كالية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية.
- آسيا قاسمي، فهمية حدادو الرقابة الجبائية في الجزائر وسيل تفعيلها.
- خديري صبرينة، جنينة عمر الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011-2018).
- صابر صباح محمد خوشناو، اقتصاديات المالية العامة.
- عزت عبد الحميد البرعي، مبادئ الاقتصاد المالي (المالية العامة).
- خالد علي محمد قبلان، أثر السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على الحد من التهرب الضريبي.
- أعاد حمود قيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي.
- لشلح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي.
- فوزي عطوي، المالية العامة: النظم الضريبية وموازنة الدولة.
- بن قطاية أسامة عبد الغني، ورحيم أيمن، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (دراسة ميدانية مفتشية الضرائب أول نوفمبر ولاية غرداية).
- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة.
- مجلة دورية علمية محكمة متخصصة في مجال العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية.

- فريد أحمد خالد، عائشة كداتسة، أثر التحقيق المحاسبي الممارس من طرف الإدارة الجبائية - دراسة حالة على مستوى مفتشية الضرائب ببوفاريك.
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية.
- Daniel Richer, **les procédures fiscales**.
- صالح حميداتو، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حميد الخضر - الوادي - الجزائر.
- القانون رقم 21/08 المؤرخ في 2008/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 74، الصادرة في 2008/12/31.
- وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية.
- رضوان دوداح، شيراز بن عربية، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم المداخل تحت إطار الرقابة الجبائية دراسة حالة الجزائر 2010-2018.
- المادة 20 مكرر 1، قانون الإجراءات الجبائية.
- د. محمد جمال العلاوي، السعيد رنات، الرسم على القيمة المضافة tva القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري.
- صالح حميداتو، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية.
- Thierry Lambert, **vérification fiscal personnelle**.
- محمد جبوري وآخرون، المراجعة الجبائية كآلية لضمان حقوق الخزينة العمومية في الجزائر - دراسة تطبيقية بمركز الضرائب سعيدة خلال الفترة من 2014-2017.
- عبد الوهاب لونيس، محاضرات في مادة الإجراءات الجبائية، موجهة لطلبة الثانية ماستر، تخصص القانون العام الاقتصادي وتخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران 2 محمد بن أحمد.
- Circulaire N° 135/MF/DGI, du 15/02/2000
- عبد الرزاق بن حبيب ، اقتصاد و تسيير المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بيروت.
- محمد قاسم القزويني، مهدي حسين الزاوي المفاهيم الحديثة للرقابة ، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
- عبد الرحمان مشروب ومختار خليفة دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي مذكرة ماستر في علوم التسيير المركز الجامعي الونشريسي تيسمسيلت.

- أيت بلقاسم لامية، آليات واجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- مونة مقلاتي، توفيق بوليفة، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي"، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية.
- بوعلام، وافي مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف.
- بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République algérienne démocratique et populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la
Recherche Scientifique Université de Ghardaïa
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et Sciences de Gestion
Département des sciences financières et de la
comptabilité



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

غرداية في:

شهادة تصحيح

يشهد الأستاذ (ة): بن طجين محمد عبد الرحمان

بصفته: مشرفاً على مذكرة الطالب (ة): حمادي نجيب

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية

بعنوان: دور الرقابة الجبائية في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي

تاريخ المناقشة: الثلاثاء 02 جوان 2026

ان الطالب (ة) التزم (ت) بجميع الملاحظات المقدمة من طرف اللجنة و ان المذكرة قابلة للإيداع النهائي

امضاء الأستاذ (ة) المكلف بمتابعة التصحيح

بن طجين محمد عبد الرحمان

