



جامعة غرداية - الجزائر -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بغنوان:

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة ميدانية مفتشية الضرائب أول نوفمبر ولاية غرداية

تحت إشراف الأستاذ:

- هندي كريم

من إعداد الطالبين:

- بن قطاية أسامة عبد الغني

- رحيم أيمن

السنة الجامعية: 2023/2022



جامعة غرداية - الجزائر -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بغنوان:

دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

دراسة ميدانية مفتشية الضرائب أول نوفمبر ولاية غرداية

تحت إشراف الأستاذ:

- هندي كريم

من إعداد الطالبين:

- بن قطاية أسامة عبد الغني

- رحيم أيمن

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة منارة العلم نبي الرحمان ونور العالمين سيدنا محمد خاتم الأنبياء والمرسلين

سيدنا محمد خاتم الأنبياء والمرسلين.

إلى الشلال الذي يفيض حنانا، ونور قلبي ورمز الحب ويلمس الشفاء أي وأبي عزيزين حفظهما الله ورعاهما.

إلى دعمي وسندي في الحياة إخواني وأخواتي غالين.

إلى كل العائلة الكريمة التي شجعتني على إكمال مشواري الدراسي.

إلى كل أصدقائي الذين رفقوني خلال أفراحي وأحزاني.

إلى كل زملائي في الدراسة الذين شاركوني مشواري الدراسي الجامعي وجمعت بيننا الصداقة والإحترام.

إلى كل من دعمني ولو بكلمة الطيبة.

أسامة وأمين



شكر و عرفان

نحمد الله عزوجل على توفيقه لنا وإعانتنا على إتمام مذكرتنا.
نتقدم بالشكر الجزيل وكامل الإمتنان والتقدير إلى من له الأثر
الأهم في إتمامنا لهذا العمل وهو الأستاذ هندي كريم على
إشرافه علينا ومساعدتنا طوال فترة المذكرة، كما نتمنى له
التوفيق والنجاح في مشواره العلمي والمهني.
كما نتقدم بالشكر إلى كل أساتذة كلية العلوم الإقتصادية،
التجارية وعلوم التسيير في جامعة غرداية.
كما لا ننسى شكر جميع العاملين في مفتشية الضرائب أول
نوفمبر بولاية غرداية

أسامة وأيمن



ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية، حيث إعتدنا على المنهج الوصفي لتناسبه مع طبيعة الدراسة، كما تم استخدام كل من الوثائق والمعلومات كأداة في جمع المعلومات من أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن مصالح الرقابة الجبائية تعتمد في آلياتها وإجراءاتها على القوانين الجبائية المحينة إلى غاية سنة 2023 كسند قانوني أساسي و أن أي اختيار لشكل الرقابة الجبائية المستخدم في معالجة الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة يتم بناء على نوع النظام الجبائي والشخص الخاضع للضريبة، وخبرة المحقق الجبائي.

الكلمات المفتاحية: تحقيق، مكلف، ملف جبائي، إشعار، وضعية جبائية، معاينة.

Abstract :

This study aims to highlight the role of fiscal control in reducing the phenomenon of tax evasion in the tax inspectorate on the first of November in the state of Ghardaïa, where we relied on the descriptive approach to suit the nature of the study, and both documents and information were used as a tool in collecting information in order to answer the questions raised. The study reached a set of results, the most important of which is that the tax control interests depend in their mechanisms and procedures on the updated tax laws until the year 2023 as a basic legal basis, and that any choice of the form of tax control used in processing tax files for taxpayers is based on the type of tax system and the person subject to tax and the experience of the tax investigator.

Keywords: investigation, taxpayer, tax file, notification, tax situation, ascertainment.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات:

الصفحة	العنوان
	إهداء
	شكر
VII	الملخص
IX-X	قائمة المحتويات
XIII-XIV	قائمة الجداول
XVI	قائمة الأشكال البيانية
XVIII	قائمة الملاحق
XX	قائمة الإختصارات
أ-و	المقدمة
	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي
8	تمهيد
26-9	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي
17-9	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية
22-17	المطلب الثاني: التهرب الضريبي
26-23	المطلب الثالث: أثر الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
-27	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
29-27	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
32-30	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
33-32	المطلب الثالث: التعقيب على الدراسات السابقة
34	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: دراسة ميدانية بمفتشية الضرائب أول نوفمبر بغرداية
35	تمهيد

قائمة المحتويات

39-36	المبحث الأول: منهجية الدراسة
37-36	المطلب الأول: الطريقة المعتمدة في الدراسة
37	المطلب الثاني: أداة جمع المعلومات
39-38	المطلب الثالث: عينة الدراسة
المبحث الثاني: أثر الرقابة الجبائية لمفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية على التهرب الضريبي للمكلفين	
43-40	المطلب الأول: سير عملية الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي في مفتشية أول نوفمبر بولاية غرداية
49-43	المطلب الثاني: دور التحقيق المعمق والتحقيق المحاسبي والجبائي في الحد من التهرب الضريبي
57-50	المطلب الثالث: دور التحقيق المصوب في الكشف عن التهرب الجبائي
62-60	خاتمة
68-64	قائمة المصادر والمراجع
73-70	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم (01)	وسائل مكافحة التهرب الضريبي	22
الجدول رقم (02)	القوانين المرتبطة بالرقابة الجبائية والمحدثة بحسب قانون المالية 2023	41
الجدول رقم (03)	حق في مفتشية الضرائب في عملية الرقابة الجبائية	42-41
الجدول رقم (04)	إجراءات الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب	43-42
الجدول رقم (05)	حساب الموارد من سنة 2011 إلى 2014	44
الجدول رقم (06)	حساب الإستخدامات من سنة 2011 إلى سنة 2014	44
الجدول رقم (07)	حساب المداخل	45
الجدول رقم (08)	الحقوق المستدركة والعقوبات للسنوات (2014-2011)	45
الجدول رقم (09)	تطبيق معامل إنتاج على مبلغ الفاتورة خارج الرسم	46
الجدول رقم (10)	فحص يومية المشتريات لسنة 2015	46
الجدول رقم (11)	فحص يومية المشتريات لسنة 2016	47
الجدول رقم (12)	دمج فرق الإهلاك لسنة 2018	48-47
الجدول رقم (13)	جدول حسابات النتائج لسنة 2015 و2016 و2018	48
الجدول رقم (14)	جدول الحقوق المستدركة والعقوبات لسنوات (2015-)	49-48
(2018)		
الجدول رقم (15)	تجميع الحقوق	49
الجدول رقم (16)	إستدراك الحقوق	52-51
الجدول رقم (17)	جدول النتائج المصححة	52
الجدول رقم (18)	تجميع الحقوق والعقوبات	52
الجدول رقم (19)	حساب الحقوق المستحقة	54-53
الجدول رقم (20)	الرسوم المستحقة واجبة الدفع	54
الجدول رقم (21)	فحص الرسم على المشتريات لسنتي 2016 و2017	55

قائمة الجداول

56-55	جدول حساب النتائج	الجدول رقم (22)
56	جدول الحقوق المستدركة والعقوبات	الجدول رقم (23)
57	جدول تجميع الحقوق	الجدول رقم (24)

قائمة الأشكال البيانية

قائمة الأشكال البيانية

قائمة الأشكال البيانية:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
15	أشكال الرقابة الجبائية	الشكل رقم (01)
38	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية	الشكل رقم (02)

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
73-70	G 50	الملحق رقم (01)

قائمة الإختصارات

قائمة الإختصارات

قائمة الإختصارات:

المختصر/الرمز	المختصر باللغة العربية	المختصر باللغة الأجنبية
ص	الصفحة	
دج	الدينار الجزائري	
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي	L'impôt sur le revenu global
TAP	الرسم على النشاط المهني	Taxe sur l'activité professionnelle
TVA	الضريبة على القيمة المضافة	Taxe sur la valeur ajoutée
HT	المبلغ الإجمالي خارج الرسم	hors taxes
TTC	المبلغ المتضمن الرسم	toutes taxes comprises

مقدمة

1. توطئة:

تعتبر الضريبة المصدر الأهم للإيرادات العامة لأي دولة مهما كان النظام الإقتصادي والجبائي الذي تتبعه، والوضع الإقتصادي السائد فيها، حيث أن دورها لا يقتصر على تغطية أعباء الدولة، بل لها عدة أدوار من بينها تأثير على السياسة المالية للدولة والتحكم في النشاط الإقتصادي والسياسي والإجتماعي، بالإضافة إلى دفع عجلة التنمية في الدول النامية.

يمنح النظام الضريبي الجزائري الحرية النسبية للمكلفين الخاضعين للضريبة والتي تتمثل في السماح لهم في تقديم تصريحاتهم الضريبية عن نشاطاتهم ومداخيلهم الحقيقية بأنفسهم، بشرط إحترامهم للقوانين الجبائية المنصوص عليها، ومن أجل التأكد من صحة ودقة المعلومات المقدمة من طرف المكلفين والتحقق من احترامهم للشروط الواردة في القانون الجبائي المعمول به شكلا ومضمونا، منح المشرع الجزائري سلطة الرقابة الجبائية للإدارة الجبائية، وذلك من خلال توظيف كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف مراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صادقة وغير صحيحة، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

فالتهرب الضريبي يضر بجميع نواحي الإقتصاد لأنه يؤدي إلى استنزاف المواد الضريبية الموجهة إلى خزينة الدولة وصرفها مما يحقق العدالة الإجتماعية وذلك من خلال المشاريع التنموية المختلفة للدولة، إذ تعددت أنواع التهرب الضريبي وأشكالها وصورها سواء من حيث الأدوات والوسائل المستعملة مما يشكل خطرا كبيرا على الإقتصاد، حيث أنها ليست مرتبطة بمنطقة معينة أو فترة زمنية معينة، بل قد شملت كل زمان ومكان.

يتجلى دور الرقابة الجبائية في كونها وسيلة وقائية وردعية في نفس الوقت، من أجل تسيير عملية تحصيل الضريبة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي، لضمان توزيع عادل للأعباء الضريبية بالنسبة للمكلفين الخاضعين للضريبة، وحماية روح المنافسة النزيهة.

2. إشكالية الدراسة:

إن الرقابة الجبائية تعد أهم الوسائل التي تلجأ إليها الإدارة الجبائية لضمان التأكد من إلتزام المكلفين الخاضعين للنظام الجبائي سواء كان النظام الحقيقي أو النظام الجزافي، والكشف عن وضعيتهم الجبائية وتسويتها، لأنه عادة ما يلجأ هؤلاء المكلفين الخاضعين للضريبة إلى استخدام بعض الأساليب والوسائل التي تساعدهم في التلاعب والتهرب الضريبي، وذلك من خلال تقديم التصريحات الكاذبة عن رقم أعمالهم



مقدمة

وأرباحهم المحققة أو إخفاء جزء أو كل الأرباح المحققة أو عدم التصريح بها، وهذه التصرفات أو الأفعال ينتج عنها عقوبات مالية تكون على شكل غرامات تحدد على قدر حجم المبلغ المتهرب به، وذلك وفقا للقانون الضريبي المعمول به، وهذه العقوبات المالية أصبحت وسيلة لردع والتقليل من حجم التهرب الضريبي لهؤلاء المكلفين، واجبارهم على الوفاء بإلتزاماتهم الضريبية في الأجل المحددة.

فدور الرقابة الجبائية يتجلى في الحد من التهرب الضريبي للمكلفين الخاضعين للضريبة من خلال دورها الوقائي التي يتمثل في رقابة على المعلومات الواردة في التصريحات الجبائية للمكلفين، والكشف عن المبالغ المهربة من طرفهم، ودورها الردعي ويتمثل في تحديد العقوبات المتعلقة بالتهرب الضريبي بناء على النسب المنصوص عليها في القانون الضريبي.

من هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

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

ومنه تنبثق الإشكاليات الفرعية التالية:

- ✓ ما المقصود بالرقابة الجبائية؟
- ✓ ما نقصد بالتهرب الجبائي؟
- ✓ فيما يتمثل أثر الرقابة الجبائية في التهرب الضريبي؟
- ✓ ما هو المرجع القانوني الأساسي المعتمد فيما يتعلق بسير إجراءات الرقابة الجبائية في مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية ؟
- ✓ ما هي أهم أشكال الرقابة الجبائية في مفتشية أول نوفمبر بولاية غرداية ؟
- ✓ على أي أساس يتم إختيار الملفات الجبائية للمكلف في مفتشية أول نوفمبر بولاية غرداية ؟
- ✓ هل تتبع مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية نفس الإجراءات نفس الإجراءات عند معالجتها للملف الجبائي في كل شكل من أشكال الرقابة الجبائية ؟

3. فرضيات الدراسة:

للإجابة على هذه الإشكالية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- الفرضية الرئيسية: يتجلى دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في التأكد من صحة جميع المعلومات الواردة في التصريحات الجبائية.



الفرضيات الفرعية: تتمثل هذه الفرضيات فيما يلي:

1. تعتمد مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية على قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023 كمرجع أساسي في القيام بإجراءات عملية الرقابة الجبائية؛
2. تمثل أهم أشكال الرقابة الجبائية في مفتشية أول نوفمبر بولاية غرداية في التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف؛
3. يتم اختيار شكل الرقابة الجبائية المستخدم في معالجة الملف الجبائية للمكلف بناء على تصريحه الجبائي؛
4. تتبع مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية نفس الإجراءات عند معالجتها للملف الجبائي للمكلف في كل شكل من أشكال الرقابة الجبائية.

4. أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والتمثلة في:
- ✓ التعرف على مختلف الجوانب النظرية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي؛
 - ✓ الكشف عن المرجع القانوني الأساسي المعتمد في الإدارات الجبائية فيما يتعلق بسير إجراءات عملية الرقابة الجبائية في مفتشية أول نوفمبر بولاية غرداية؛
 - ✓ الإطلاع على أهم أشكال الرقابة الجبائية في مفتشية أول نوفمبر بولاية غرداية؛
 - ✓ تحديد المعيار التي يتم على أساس اختيار شكل الرقابة الجبائية المستخدم في معالجة الملف الجبائية للمكلف في مفتشية أول نوفمبر بولاية غرداية؛
 - ✓ عرض إجراءات الرقابة الجبائية في مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية.

5. أهمية الدراسة:

تكمن أهميتها فيما يلي:

- ✓ المكانة التي تحتلها الضريبة في الإقتصاد الوطني كونها المصدر الرئيسي لتمويل الخزينة العمومية.
- ✓ أهمية الرقابة الجبائية في ردع المكلفين المتهربين والكشف عن الأخطاء والتدليسات والنقائص في الوثائق والمستندات الجبائية، والحد من الممارسات السلبية للمكلفين بالضريبة؛
- ✓ استفحال ظاهرة التهرب الضريبي إلى درجة أنها أصبحت ظاهرة إقتصادية عالمية تهدد جميع اقتصادات الدول، والضرورة إيجاد وسائل فعالة لمواجهتها؛

✓ دور الرقابة الجبائية في المحافظة على مصادر الخزينة العامة، من خلال منع انخفاض الإيرادات الضريبية؛

✓ دور الرقابة الجبائية في مراقبة مدى إحترام المكلفين الخاضعين للضريبة للقوانين الجبائية المنصوص عليها.

6. أسباب إختيار الموضوع:

للإمام بجوانب البحث ومعالجة الإشكالية يمكن تقديم أهم الأسباب الذاتية والموضوعية لاختيار هذا الموضوع فيما يلي:

أ. الأسباب الذاتية:

تتمثل هذه الأسباب فيما يلي:

- ✓ الرغبة والميول الشخصي والإهتمام بالمواضيع المرتبطة بالمجال الجبائي؛
- ✓ توسيع معارفي في المجال الجبائي؛
- ✓ الإمام مختلف الجوانب المتعلقة بموضوع الدراسة؛
- ✓ المساهمة في إثراء المكتبة الجامعية بالمزيد من البحوث الحديثة حول موضوع الدراسة؛
- ✓ مواكبة آخر التعديلات فيما يخص موضوع الدراسة والتعرف على أحدث التغيرات في المجالين المحاسبي والجبائي؛
- ✓ إيجاد مقارنة بين الجانب النظري والجانب التطبيقي.

ب. الأسباب الموضوعية:

تتمثل هذه الأسباب فيما يلي:

- ✓ توضيح أهم الإجراءات والوسائل التي تستخدمها الإدارة الجبائية في التحقيق في وضعية المكلفين الخاضعين للضريبة؛
- ✓ تزايد أهمية تبني مفهوم الرقابة الجبائية وتفعيلها في مختلف الإدارات الجبائية الجزائرية بسبب تطور طرق ووسائل الغش والتهرب الضريبي؛
- ✓ التقريب بين الإدارة الجبائية والمكلفين الخاضعين للضريبة من خلال عرض كيفية سير عمل الرقابة الجبائية في التعامل مع الملف الجبائي للمكلف؛

مقدمة

✓ إبراز ضرورة مواكبة الإدارات الجبائية الجزائرية للوسائل والطرق الحديثة في مجال مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؛

✓ كون هذا الموضوع يعد من أهم المواضيع المطروحة على المستوى العلمي الأكاديمي والمستوى العلمي المهني محليا أو دوليا؛

✓ حاجة الإدارات الجبائية الجزائرية للإلمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة وتهيئة الموظفين لمواجهة كل الظواهر الجبائية السلبية (الغش التهريبي، التدليسات الجبائية، ... الخ).

7. حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

✓ **الحدود الزمانية:** من أجل الإلمام بمختلف الجوانب العلمية والعملية لموضوع الدراسة، قمنا بإختيار الفترة الزمنية والمتمثلة في شهر فيفري سنة 2023م من أجل زيارة المؤسسة محل الدراسة.

✓ **الحدود المكانية:** ترتبط هذه الدراسة من الناحية المكانية بدراسة إحدى الإدارات الجبائية والمتمثلة في مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية.

8. منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

للإجابة على إشكالية الدراسة الرئيسية والتساؤلات الفرعية المطروحة من خلال دراستنا، اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانبين النظري والتطبيقي، لتناسبه مع مقتضيات وطبيعة وعناصر الدراسة، كما تم استخدام أسلوب دراسة ميدانية في مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية، وذلك من أجل إسقاط الجانب النظري على الواقع التطبيقي بغية الإجابة على التساؤلات المطروحة، ومن الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات الضرورية نذكر ما يلي:

✓ المسح المكتبي بهدف التعرف على مختلف التشريعات القانونية والمراجع والكتب المتداولة لموضوع الدراسة، إضافة إلى الدراسات السابقة والمجالات العلمية.

✓ الوثائق المقدمة من طرف مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية.

✓ الملاحظة من خلال تحليل الوثائق المقدمة.



9. صعوبات الدراسة:

- لقد مرت فترة الدراسة وإعداد هذه المذكرة بجملة من الصعوبات والعراقيل تمثلت في:
- ✓ كثرة التشريعات المرتبطة بموضوع الدراسة وتعددتها، وكذلك التعديلات التي تطرأ عليها كل سنة؛
 - ✓ صعوبة في الحصول على الوثائق المتعلقة بموضوع الدراسة من طرف المؤسسة محل الدراسة؛
 - ✓ صعوبة في تأويل بعض المسائل القانونية في الجانب التطبيقي.

10. تقسيم الدراسة:

تبعاً للأهداف الموضوعية مسبقاً في الدراسة ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية، للتأكد من صحة الفرضيات تم تقسيم الدراسة إلى فصلين هما:

تطرقنا في الفصل الأول إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، ويتضمن مبحثين وهما المبحث الأول الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، أما المبحث الثاني يتناول الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا.

أما الفصل الثاني فيتناول دراسة ميدانية في مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية، ويتضمن مبحثين وهما المبحث الأول منهجية الدراسة، أما المبحث الثاني أثر الرقابة الجبائية لمفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية على التهرب الضريبي للمكلفين، واختتمت بالخاتمة التي تضمنت تلخيص عام وإختبار الفرضيات التي جاءت في مقدمة الدراسة، ثم عرض نتائج الدراسة، وتقديم بعض الإقتراحات المتعلقة بموضوع الدراسة بناء على هذ النتائج، بالإضافة إلى آفاق الدراسة.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية
والتطبيقية للرقابة الجبائية
والتهرب الضريبي

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

تمهيد:

الإدارة الجبائية كغيرها من الإدارات الأخرى تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، حيث يعد الهدف الرئيسي للإدارة الجبائية في الكشف عن المخالفات والممارسات السلبية الجبائية للمكلفين الخاضعين للضريبة، من خلال كشف عن مدى صحة المعلومات الواردة في الوثائق المقدمة من طرف هؤلاء المكلفين، وتستخدم الإدارة الجبائية مجموعة من الأدوات والتقنيات من أجل تحقيق هذا الهدف، والتي من أهمها الرقابة الجبائية.

تساعد الرقابة الجبائية على محاربة كافة المخالفات والتدليسات الجبائية التي يقوم بها المكلفين الخاضعين للضريبة ومن بينها التهرب الضريبي، حيث أن التهرب الضريبي يهدف إلى إخفاء القيمة الحقيقية للوعاء الضريبي لديهم أو جزء منه، لتخفيض قيمة عبئهم الضريبي، عن طريق القيام بجميع الطرق والوسائل الممكنة المشروعة وغير المشروعة لتحقيق ذلك.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

تعد الرقابية الجبائية والتهرب الضريبي من بين أهم المصطلحات والمفاهيم الحديثة في مجال الجبائية، حيث أن القوانين الجبائية اختلفت في تعاريفها كل حسب وجهة نظره، حيث أن كل دولة أعطت تعريفا خاصا بها يتناسب مع بيئتها وإمكانياتها وقوانينها الخاصة، إلا أن معظم هذه القوانين أكدت على دور الرقابة الجبائية وآلياتها في التقليل والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي مجموعة من الأدوات والتقنيات والآليات التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق والتأكد من مدى صدق المعلومات المقدمة في التصريحات الجبائية للمكلفين الخاضعين للضريبة.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية من أهم المفاهيم الجبائية الحديثة التي تستخدمها الإدارة الجبائية لتمييزها عن باقي المفاهيم الجبائية الأخرى المشابهة لها كالفحص الجبائي أو المراجعة الجبائية وغيرها من المفاهيم الأخرى.

1. تعريف الرقابة الجبائية:

يمكن إيجاز أهم تعاريفها فيما يلي:

➤ مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين وتقوم بتسهيل وتحسين وأخذ القرارات للتعرف على الأخطاء من خلال تصحيح أخطاء السهو وعدم المطابقة المحاسبية، وإكتشاف التلاعبات والإختلاسات ومعالجتها وكذلك وضع المعايير وتقييم الأداء.¹

➤ فحص للسجلات والتقارير المالية للمنشأة بغرض التعبير عن مدى مصداقية طريقة عرض معلوماتها، ويتم الفحص وفقا لطرق مسطرة مما يضمن للعمل المؤدى درجة عالية من الإمتياز، حيث أن الرقابة تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تسمح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالإطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية.²

➤ فحص سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل

¹ بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للنشر والطباعة، الجزائر، 2011، ص 11.

² بن غمادي ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، رسالة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2018/2017، ص 167.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

الشخص المكلف بهذه العملية للإستعلام، والإستفسار عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة، ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به وبين المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى، وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما، وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول.¹

➤ عرف المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021 الرقابة الجبائية على أنها مراقبة الإدارة الجبائية للتصريحات والمستندات المستعملة بغية فرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، حيث يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا وأتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، بالإضافة إلى ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.²

➤ الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الرئيسية والفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة والعدالة بين المؤسسات، حيث تقوم الرقابة الجبائية بفحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.³

يستنتج مما سبق أن الرقابة الجبائية هي فحص التصريحات والمستندات والوثائق المتعلقة بالمكلفين الخاضعين للضريبة من طرف الأعوان المخولين بالرقابة، وذلك بغية مراقبتها للتأكد من مدى صحة المعلومات الواردة في الملفات الجبائية وصدقها، وذلك بإستخدام مجموعة من التقنيات والوسائل المنصوص على في القانون الجبائي، من أجل القيام بالتصريحات الجبائية اللازمة.

2. تمييز الرقابة الجبائية عن بعض المفاهيم المشابهة:

يمكن التمييز بين الرقابة الجبائية وبعض المفاهيم المشابهة فيما يلي:

➤ **الفحص الجبائي:** هو عبارة عن مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية قصد مراقبة التصريحات التي يأتي بها المكلف بالضريبة، والفحص مرحلة أساسية وفنية من مراحل عمل الإدارة، إذ يقوم به محاسب مؤهل أو مراجع بصفته خبيرا في شؤون الضرائب.

¹ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف للنشر والطباعة والتوزيع، مصر، 2002، ص 46.

² قانون الإجراءات الجبائية، 2021، ص 6.

³ صلعة سمية، بوخدوني وهيبية، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 1، المركز الجامعي نور البشير، البيض، 2020، ص 75.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

➤ **المراجعة الجبائية:** هي عملية التحقق ومقارنة حقيقة الوقائع الإقتصادية مع المعلومات المصرح بها، وبالتالي فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها المراقب للتأكد من مدى مطابقة القوائم المالية أو المحاسبية للقواعد القانونية والمعايير والإجراءات.¹

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها ما يلي:

➤ **تفادي ظهور تجاوزات والوقوع في منازعات بين الأطراف المعنية بعملية الرقابة الجبائية:** حيث سن التشريع الجبائي قواعد إجراء العملية الرقابية، وحدد فيها حقوق وواجبات الأطراف بالتفصيل، بدون تعقيد وبكل شفافية يلجأ إليها في حالة نشوب نزاع وذلك يمهد للتسيير الحسن للعملية الرقابية.

➤ **الهدف المالي والإقتصادي:** انطلاقاً من مهمة الجبائية المتمثلة في جمع الإيرادات المالية للدولة، وبهدف الحفاظ على المال العام، تستعمل الرقابة الجبائية كأداة فعالة لمحاربة كل الأعمال الغير قانونية من غش وتهرب جبائي من جهة والزيادة في الإيرادات المالية الناتجة عن عملية الرقابة من جهة أخرى، حيث أن هذه الزيادة في الإيرادات تمكن الدولة من تطبيق السياسة الإقتصادية المتبعة الهادفة إلى المحافظة على الإستقرار، ورفاهية المجتمع وتفادي التدخل في القرارات من قبل الدول الأجنبية في اللجوء إلى الإستدانة الخارجية.²

➤ **الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة الجبائية المختلفة، لذا وحرصاً على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.³

➤ **الهدف الإداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الضريبية من خلال المعلومات المقدمة التي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة الفعالية والأداء، عن طريق التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات

¹ بن غمادي ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، رسالة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2018/2017، ص 169.

² لخضر خلاف، محاضرات في مقياس المراجعة الجبائية (وفق التشريعات لسنة 2018)، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2018، ص ص 12-13.

³ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار الميسرة للنشر والطباعة، الأردن، 2000، ص 166.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

الجبائية المعمول بها، أو كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات الناجمة عن ذلك.¹

➤ **الهدف الإجتماعي:** حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى منع ومحاربة انحرافات المكلفين بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال، أو تقصيرهم في أداء وتحمل واجباتهم اتجاه المجتمع، وذلك لتحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.²

الفرع الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية في التشريع الجزائري عدة أشكال من بينها:

1. الرقابة العامة (الشكلية):

تتم على مستوى مفتشيات الضرائب، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب، وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي، وهو ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة، ويمكن التمييز بين نوعين وهما:

➤ **الرقابة الشكلية (C.F):** تكون على مستوى دوائر الإختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وتهدف إلى التأكد من المعلومات المقدمة في التصريحات الجبائية وحصرها.

➤ **الرقابة على الوثائق (CSF):** تكون في المفتشية من قبل عون مكلف يفحص المعلومات والتصريحات، حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية بتفحص هذه التصريحات ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب.³

2. الرقابة المعمقة:

هي استمرار للرقابة على الوثائق غرضها اكتشاف التهرب الضريبي بدراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة، ومقارنتها مع العناصر الخارجية لكل مكلف، وتحتوي الرقابة المعمقة على ثلاث (03) أنواع وهي:

¹ منور أوسرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009، ص 202.

² بلواض الجبلاني، سعيد يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2012)، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، جامعة المسيلة، المسيلة، 2014، ص 36.

³ ولهي بوعلام، مداخلة بعنوان: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة (حالة الجزائر)، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

➤ **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 متقدمة، 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 بالتحقيق.¹

➤ **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 الإعتماد عليه أثناء التحقيق، بالإضافة إلى الوثائق الأساسية الموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة، والتي يعتمد عليها وتكون لها فعالية في اكتشاف الأخطاء والتدليسات، كما يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عند تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، أو وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.²

3. أشكال أخرى للرقابة الجبائية:

تتمثل هذه الأشكال فيما يلي:

أ. **الرقابة عن طرق الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة):** تأسست هذه الفرقة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-290 مؤرخ في 27 يوليو سنة 1997 المتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، والذي عرفها بأنها لجنة تنسيقية ولائية مختلطة للرقابة المشتركة بين مصالح الضرائب والجمارك التابعة لوزارة المالية والمصالح المكلفة بالتحقيقات

¹ آسيا قاسمي، فهيمة حدادو، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، مجلة أوراق إقتصادية، المجلد 03، العدد 01، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، البويرة، ديسمبر 2019، ص ص 159-160.

² 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 الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2019، ص

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

الإقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة، تتشكل من ممثلي إدارات الضرائب والجمارك والتجارة، حيث تكلف بتنفيذ مقررات وبرامج المراقبة التي تعدها لجان التنسيق الولائية كل ثلاثة (03) أشهر.¹

وتوجد على مستوى كل ولاية لجنة تنسيق ولأئية بين مصالح الضرائب، والجمارك، والتجارة، وتتشكل هذه اللجنة من أعضاء دائمين وأعضاء إضافيين، والأعضاء الدائمون هم:

➤ مدير الضرائب بالولاية.

➤ رئيس قطاع مكافحة الغش أو رئيس مفتشية قسم الجمارك بالولاية.

➤ مدير التجارة بالولاية.²

إضافة إلى ذلك، يقوم المدير العام للضرائب والمدير العام للجمارك والمفتش المركزي للتحقيقات الإقتصادية وقمع الغش، كل فيما يخصه، بتعيين الأعضاء الإضافيين الذين يتم اختيارهم من بين الموظفين الذين لهم على الأقل رتبة نائب مدير ولائي أو رتبة تعادلها.

تجتمع لجنة التنسيق الولائية مرة واحدة على الأقل كل شهرين (2) ويمكنها أن تجتمع في جلسة غير عادية بناء على طلب صريح من أحد أعضائها الثلاثة (3) الدائمين، ولا يمكن أن ينعقد اجتماع اللجنة إلا بحضور كل أعضائها الدائمين أو الإضافيين، ويترتب عن كل اجتماع للجنة، وبمجرد انعقاد الجلسة، تحرير محضر من طرف كتابة اللجنة التي ترسله إلى رئيس لجنة التنسيق الوزارية المشتركة وإلى أعضاء لجنة التنسيق الولائية.³

يتخصص هذا النوع الرقابي يتخصص في الرقابة على عمليات الإستيراد والتجارة بالجملة أو التجزئة، من خلال مدى إلتزام وتطبيق المكلفين بالضريبة للقوانين الضريبية والجمركية والقانون التجاري.

ب. الرقابة على المعاملات العقارية (الرقابة الفئوية): وهي الرقابة المبنية على عمليات بيع وشراء العقارات المبنية وغير المبنية، و/أو إيجار هذه العقارات، حيث تعمل مصالح الرقابة الجبائية على إعادة تقييم هذه المعاملات وفقا لقانون العرض والطلب أي وفقا لما يفرضه السوق في الفترة التي تمت فيها هذه المعاملات، حيث أن أغلبية الفئة الخاضعة لهذا النوع الرقابي لا تمثل المكلفين الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للضريبة

¹ مرسوم تنفيذي رقم 97-290 مؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1418 الموافق 27 يوليو سنة 1997 يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 50، الصادرة بتاريخ 30 يوليو سنة 1997، ص 13، ص 15.

² بوحفص رواني، محاضرات في تدقيق ورقابة النظام التجاري، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، غرداية، 2019-2020، ص ص 30-31.

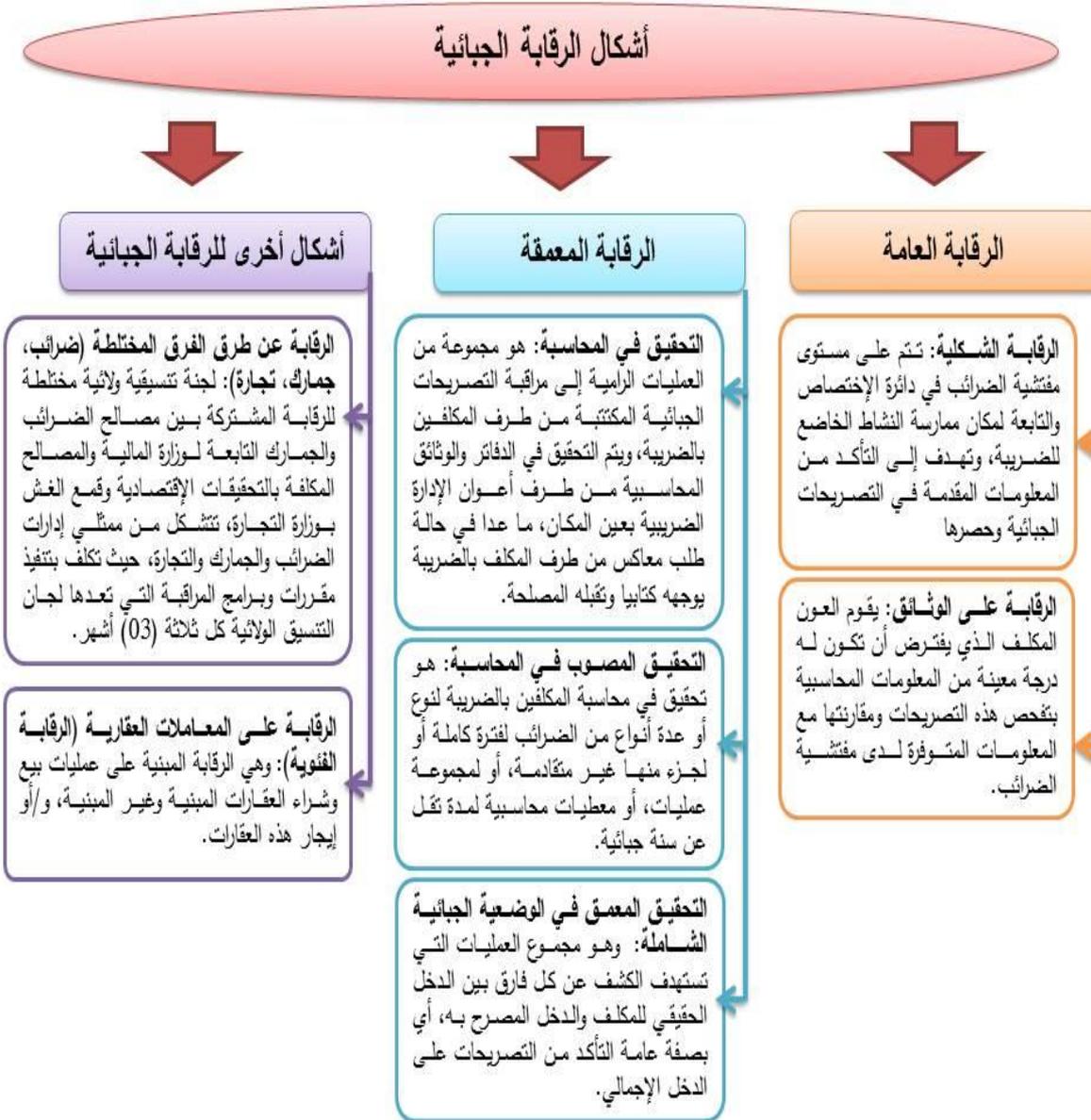
³ مديرية التجارة لولاية تيزي وزو، الفرقة المختلطة (تجارة، جمارك، ضرائب)، تاريخ التصفح: 2022/12/24، منشورة على موقع:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

والمحصيلين جبائياً، بالتالي فالرقابة على المعاملات العقارية تعتبر من الأدوات المكافحة للتهرب الجبائي والتي تعطي صورة واضحة لحجم المعاملات قيمة الأموال المتداولة في السوق الرسمية وغير الرسمية للدولة.¹

يمكن توضيح أشكال الرقابة الجبائية في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية:



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على ما سبق

الفرع الرابع: صلاحيات الجهات المخولة للقيام بالرقابة والمدة القانونية لذلك

¹ خديري صبرينة، جنبنة عمر، المرجع السابق، ص 325.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

تشمل هذه الصلاحيات ما يلي:

1. الجهات المكلفة بالرقابة:

تكمن هذه الجهات فيما يلي:

➤ **مديرية الأبحاث والمراجعات:** جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، تتحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لإنقاء الملفات الجبائية، بالإضافة إلى سد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية.

➤ **المديرية الولائية للضرائب:** هي مديرية ولائية على المستوى المحلي تعد أعلى المصالح الجبائية على مستوى كل ولاية بالنسبة للسلم الإداري، تضم هذه المديرية مديريات فرعية وهي: المديرية الفرعية للتحويل، المديرية الفرعية المكلفة بالمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التي تعد من أهم هذه المديريات لكونها مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من طرف مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون في إقليم الولاية.¹

➤ **مديرية كبريات المؤسسات:** تتكفل هذه المديرية فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها، بمهام الوعاء والتحويل والمراقبة والمنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا، أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني ومهما يكن محل مؤسستها الرئيسي، أو مديريتها الفعلية أو مقرها.

➤ **مركز الضرائب:** هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي والمختصة حديثا بالرقابة الجبائية، والتي تتكفل بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لغرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديريات كبريات المؤسسات، بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة، وتختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء والتحويل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب.²

للإشارة يجوز للأعوان المكلفين بالرقابة أن تتوفر فيهم بعض من الشروط الإجبارية مثل الرتبة أي مفتش على الأقل، أو أن يكتب بطاقة انتداب للقيام بالمهام.

¹ عماري عبد القادر، انساعد أنيس، أثر الرقابة الجبائية على جودة التصريحات الجبائية: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجبالي بونعامة، خميس مليانة، 2019-2020، ص 7-8.

² مرسوم تنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 59، إلهادرة بتاريخ 24 سبتمبر سنة 2006، ص 7، ص 11.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

2. المدة الخاضعة للرقابة:

المدة القانونية المعنية بالرقابة هي 04 سنوات الماضية وهي مدة التقادم، وبصفة استثنائية يمكن تمديد الآجال بسنتين إذا اكتشفت الإدارة أن التاجر يمارس نشاطه بطرق تدليسية أو متابع قضائياً.¹

المطلب الثاني: التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي من أهم المشاكل التي تواجه الدولة بصفة عامة والإدارة الجبائية بصفة خاصة، حيث يختلف مفهومه وأسبابه وأنواعه وآثاره وطرق مكافحته من دولة إلى أخرى ومن قانون لأخرى، وذلك بحسب طبيعة المجتمع والقوانين المعمول بها وإمكانيات الإدارة الجبائية التي تملكها الدولة.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي

إن مفهوم التهرب الضريبي يتحدد بحسب أفعال وتصرفات المكلفين التي يعتبرها القانون الجبائي للدولة مشكلة لجريمة التهرب الضريبي، لذا اختلف الباحثين والعلماء والقوانين الجبائية للدول في تحديد مفهومه وأسبابه، كل حسب وجهة نظره الخاصة،

1. تعريف التهرب الضريبي:

يمكن تلخيص أهم تعاريفها فيما يلي:

- التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، أي أن المكلف يتملص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو بشكل جزئي.²
- التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة، أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، وينجم عنه أضرار على الخزينة العامة.³

¹ لجناف عبد الرزاق، محاضرات في مقياس المراجعة والتدقيق الجبائي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021/2020، ص 43.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 215.

³ حسين عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، سوريا، 2013، ص 433.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

➤ التهرب الضريبي هو التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو إنتهاك القانون، حيث يستغل المكلف حقوقه الدستورية باعتبارها حرته في تجنب القيام بالتزاماته الجبائية المفروضة عليه قانوناً أو عدم تأديتها على الوجه الصحيح من أجل تجنب دفع جزء من ضرائبه أو كلها.¹

➤ التهرب الضريبي هو تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الجبائي، أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخرينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها، وتحقيق أهدافها الإقتصادية والإجتماعية.²

➤ التهرب الضريبي هو استخدام الطرق الإحتيالية 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 استغلال ثغرة أو غموض في صياغة نص ضريبي.³

يستنتج من خلال التعاريف السابقة أن التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه أو المخالفات القانونية أو الطرق الإحتيالية (الفنية، القانونية، الإدارية) التي يعتمدها، من خلال إعطاء معلومات غير صحيحة عن الدخل، أو استغلال ثغرة أو غموض في صياغة نص ضريبي، من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال، سواء بشكل جزئي أو كلي.

2. أسباب التهرب الضريبي:

يمكن ذكر أهم أسباب التهرب الضريبي في النقاط التالية:

أ. الأسباب المتعلقة بالمكلف: وتتمثل في:

- يحفز ضعف المستوى الخلفي المكلفين على التهرب في أداء واجبه الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسياً 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.

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 98.

² قجاني عبد الحميد، دور الجباية البترولية في تحقيق التوازن الإقتصادي: دراسة قياسية تحليلية لحالة الجزائر (1980/2014)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016/2017، ص 42.

³ أعاد حمود قيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص 147.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

➤ الحالة المالية السيئة للمكلف تجعله يميل نحو التهرب الضريبي لتعويض ما خسره.¹

ب. الأسباب القانونية: وتشمل ما يلي:

➤ **التشريع الضريبي:** يعد التشريع الضريبي أحد أهم أسباب التهرب الضريبي، حيث أن تعقيد التشريعات الضريبية يؤدي إلى تعدد وكثرة الضرائب المفروضة على المكلفين الخاضعين للضريبة، وبالتالي زيادة مشاكل الإدارة الضريبية مع هؤلاء المكلفين.

➤ **الإدارة الضريبية:** إن ضعف الإدارة الضريبية وعجزها عن كشف وسائل التهرب الضريبي يعد من الأسباب الهامة التي تحفز المكلفين على التهرب الضريبي، فالمكلف وقبل قيامه بعملية التهرب الضريبي سيفكر مليا في إمكانية اكتشاف تهربه ومتى ما وصل إلى قناعة بأن ما سيقدم عليه سوف يكتشف فإنه بالتأكد لن يقوم به.²

ت. **الأسباب السياسية:** إن إنعدام الإستقرار السياسي والإقتصادي داخل الدولة، عادة ما يكون سببا لإنتشار ظاهرة التهرب الضريبي، بسبب إدراك المكلفين بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بدفع إلتزاماتهم الضريبية.

ث. **الأسباب الإقتصادية:** تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب الضريبي ونطاقه، بحيث نجد ميل المكلف نحو التهرب الضريبي يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وسوء مركزه المالي.

ج. **الفساد الإداري:** الدور الذي يلعبه موظفو الضرائب في تقييم الضرائب وإنفاذها ومراجعتها، إلى جانب الأجور المنخفضة نسبيا ومكافآت الأداء المحدودة، تعد محاولات مفتشي الضرائب للتواطؤ مع دافعي الضرائب لتقليل الإيصالات الضريبية أمرا رائعا، وأحد الحلول الممكنة هو ربط تعويضات موظفي الضرائب بالإيرادات التي يحققونها.³

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

¹ عوادي مصطفى، رجال نصر، عيدة انور، الرقابة ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي: دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي، مجلة الإقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 2، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر، 2019، ص ص 72-73.

² أحمد بساس، مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر (حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من 2008 إلى 2013)، مجلة دراسات، المجلد 4، العدد 2، جامعة الأغواط، الأغواط، ماي 2013، ص 204.

³ شافعي عبدو، سلطاني سمير، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 5، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، ماي 2022، ص ص 309-310.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

تتمثل هذه الأنواع فيما يلي:

- 1. التهرب المشروع (التجنب الضريبي):** يظهر هذا النوع نتيجة لاستغلال المكلف للنقائص والثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بغية التخلص من دفع الضريبة، وترجع هذه النقائص في الغالب إلى نقص التشريع وعدم إحكام صياغته، إذ أن إستفادة المكلف من الثغرات لا تعد مخالفة أو انتهاكا للأحكام الجبائية كون هذا الأخير يتم في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات الدائمة أو المؤقتة، والتي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات إقتصادية أو مناطق جغرافية، ومثال على التهرب المشروع هو عندما يهرب الشخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهربا من دفع ضريبة التركات بعد وفاته أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية فيمتنع الشخص عن اقتناء العقارات وبذل لا يدفع الضريبة.¹
- 2. التهرب الضريبي غير المشروع:** هو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والإحتيال للتخلص من دفع الضريبة، فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة، وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة، وقد تكون في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسؤولياته أو لجهله بالقانون، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك، ومن صور التهرب عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها الإخفاء المادي للسلع المستوردة أو المنتجة أو المباعة والخاضعة للضرائب الجمركية أو لضرائب الإستهلاك أو تقدير هذه السلع بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير مغايرة للحقيقة، أو تهريب السلع المصنوعة في الخارج إلى داخل الحدود الإقليمية للدولة دون أن تمر بالمراكز الخاضعة لدفع الضريبة الجمركية عنها.²

الفرع الثالث: آثار التهرب الضريبي

تتمثل فيما يلي:

1. الآثار الإقتصادية:

تعتبر الضريبة متغيرا إقتصاديا هاما لذلك يؤدي التهرب الجبائي إلى انعكاسات سلبية على الإقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب، بالنسبة للإستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الجبائي لا يسمح بتكوين إيداع عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الإستثمارية التي تقتضيها التنمية،

¹ لشلح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الإقتصادية، المجلد 2، العدد 2، المركز الجامعي أفلو، ديسمبر 2018، ص ص 262-263.

² بلواضح الجبلاني، سعدي يحيى، المرجع السابق، ص 31.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في ترقية الاستثمار، ويترتب على ذلك ركود إقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

كما يعمل التهرب الجبائي الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق، كما تساهم ظاهرة التهرب الجبائي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني.¹

2. الآثار المالية:

تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكس من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي. بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى إنخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.

3. الآثار الإجتماعية:

بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الإجتماعية، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقيّة بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم.²

الفرع الرابع: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

¹ قجائي عبد الحميد، المرجع السابق، ص 44.

² قندوز صبرينة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية البويرة، مذكرة ماستر أكاديمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2015/2016، ص 24.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

يمكن تلخيص هذه الوسائل في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): وسائل مكافحة التهرب الضريبي

الوسائل الوقائية	الوسائل العقابية
من أهم هذه الوسائل التي تتعلق بالتشريع الضريبي أن تعتمد الدولة سياسة اقتصادية ومالية واضحة تكون أساسا لسياسة جبائية مستوحاة من حاجات البلاد وهذا ضروري وقبل كل شيء، ومتجاوبة مع متطلبات الإقتصاد الوطني ضمن خطة إنمائية شاملة، مما يتوجب العمل على وضع نظام ضريبي منسجم ومتربط، خال من التعقيد، بحيث لا يتضمن تغيرات تترك مجالا للتهرب وعدم المساواة في دفع الضريبة، وإن هذا لا يكفي لوحده إذا لم يتم بتطبيقه جهاز إداري، يتمتع بكفاءة عالية وخبرة ونزاهة، إذا لم يخضع المكلفون لرقابة مالية.	إن كل الإجراءات الوقائية السابقة التي تهدف إلى منع حدوث التهرب الضريبي تبقى غير كافية، مما تضطر الدول إلى فرض عقوبات صارمة على المتهربين من الضريبة تؤدي إلى امتناع البعض عن التهرب أو على الأقل يجعلهم يترددون في الإقدام عليه، في حين العقوبات هي طريقة ردعية بشرط أن تطبق بصرامة، وقد تكون هذه العقوبات المالية والجزائية لكون العقوبات المالية هي الأكثر شيوعا والمتمثلة في الزيادات والغرامات في حالة كشف تجاوزات وإغفالات يقصد من ورائها التهرب من الضريبة، كما قد تلجأ بعض التشريعات إلى تقرير عقوبات جزائية في الحالات ذات الأبعاد الخطيرة والتي تصاحبها أعمال احتيالية كإخفاء بعض الأنشطة، أو تقديم وثائق مزورة تأييدا لقيوده أو عمد إلى القيام بمشتريات أو مبيعات بأسماء وهمية مع إثبات نية على التهرب الضريبي مع نوع الجرم المقترف.

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المراجع التالية:

لشلق صافية، المرجع السابق، ص ص 266-267.

لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة الماجستير،

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011، ص 16.

المطلب الثالث: أثر الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

تعتبر الرقابة الجبائية أداة ووسيلة فعالة تساعد الإدارة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي للمكلفين الخاضعين للضريبة، وذلك من خلال التأكد من صحة المعلومات والوثائق المقدمة للإدارة الجبائية.

الفرع الأول: أهمية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي:

تكمن أهمية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في:

1. الرقابة الجبائية كآلية لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

2. الرقابة الجبائية كوسيلة الغش الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى الغش أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التديسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة الغش الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.¹

3. الرقابة الجبائية كأداة لحماية المال العام:

تشكل ظاهرة التهرب الضريبي إعتداءً على أموال الدولة، بحيث أنها تؤدي إلى إضاعة أموال تدخل في ذمتها، حيث أن الرقابة على المال العام وحمايته ضرورة ملحة، لذلك دعت الضرورة لوجود آلية رقابية للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية والتصدي لقضايا التهرب الضريبي، والمتمثلة أساسا في الرقابة الجبائية التي تعتبر من أهم الميكانيزمات التي تلعب دورا إيجابيا في الحفاظ على أموال الدولة من الضياع والحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية، بشكل يزيد من الأموال المتاحة للإنفاق العام، وبالتالي يتضح لنا الدور الإيجابي الذي تلعبه الرقابة الجبائية في حماية المال العام، من خلال الإجراءات العقابية التي تسعى

¹ ناصر شارفي، مداخلة بعنوان: فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي بالإشارة إلى حالة ولاية بلدية، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، يومي 28 و29 أكتوبر 2015.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

الإدارة الجبائية عن طريقها لردع المتهربين وقمع ظاهرة التهرب الضريبي، التي تتراوح ما بين الجزاءات الجبائية، جزاءات جزائية، وجزاءات خاصة.¹

الفرع الثاني: دور منهج الرقابة الجبائية في قياس حجم التهرب الجبائي

يعتبر منهج الرقابة الجبائية من الأساليب المتبعة في تقدير حجم التهرب الجبائي من خلال الفرق بين المبالغ المستخرجة من عملية الرقابة الجبائية والمبالغ المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة خلال السنة، أي قياس التهرب الجبائي من واقع حجم الدخل الخاضع للضريبة غير المصرح به، فالرقابة الجبائية بمختلف أشكالها تعطي صورة مبدئية لحجم الأموال المتهرب من تسديدها والتي تمثل فرصة ضائعة على خزينة الدولة، إلا أنها رغم منحها سلطة مطلقة في البحث واستدراك ما لم يتم التصريح به، تبقى هذه السلطة ضعيفة لمحاولة إخضاع المداخيل المترتبة عن المعاملات الضريبية على الدخل الإجمالي وغيرها من الإلتزامات، وتعجز مصالح الضرائب على دمجها حتى بتطبيق التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، لعدم وجود شفافية و ضمانات للقائمين بها، ويمكن قياس حجم التهرب الجبائي اعتمادا على منهج الرقابة الجبائية من واقع حجم الدخل الخاضع للضريبة غير المصرح به، ويمكن القول أن: **التهرب الجبائي = قيمة المبالغ المسترجعة خلال الرقابة الجبائية - قيمة المبالغ المصرحة.**²

يمكن إيجاز أهم طرق قياس التهرب الضريبي فيما يلي:

➤ **التقدير عن طريق قدرة الأداء الجبائية:** يتم تقدير التهرب الضريبي من خلال الفرق بين قدرة الأداء الجبائية النظرية وقدرة الأداء الجبائية الحقيقية الموجودة في حوزة شخص معنوي تابع للقانون العام، حيث تمثل قدرة الأداء الجبائية النظرية هي مبلغ الإيرادات التي تم تحصيلها بعد دفع كل الإقتطاعات الجبائية، أما قدرة الأداء الجبائية الحقيقية هي مبلغ مجموع الإيرادات التي تم تحصيلها فعلا من قبل الدولة.

➤ **التقدير عن طريق النسبة الثابتة للإقتطاع:** أو عن طريق معامل الضغط الجبائي (الإقتطاعات الجبائية/الدخل الوطني الخام)، حيث يمثل التهرب الضريبي الفرق الموجب بين الإقتطاعات الإجبارية المقدره والإقتطاعات الإجبارية المحققة.³

¹ بوكموش سيلية، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مذكرة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2017، ص ص 58-59.

² خنيري صبرينة، جنينة عمر، المرجع السابق، ص ص 326-327.

³ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص ص 38-39.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

➤ **التقدير عن طريق التدقيق الجبائي:** يتم تقدير التهرب الضريبي بناءً على الفرق بين المداخل الحقيقية والمداخل المصرح بها، ويتخذ ثلاث أشكال: التدقيق في المحاسبة، التدقيق المعمق لمجمل الوضعيات الجبائية، التحقيق الخاص، حيث يمكن استعمال كل شكل في تقدير التهرب الضريبي.

➤ **التقدير عن طريق نظام العفو الجبائي:** حيث يقدر التهرب الضريبي في هذا المنهج على تصاريح المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي ومقارنتها بالتصاريح المقدمة قبل فترة الإعفاء والفرق بينهما يمثل مبلغ التهرب، إلا أن بعض الممولين المصرحين بمداخلهم يفضلون عدم الوقوع في حقل الإعفاءات الجبائية، لأنه يقع عليهم دفع ضرائب من جهة، في حين يرغب آخرون بتأجيل التصريح بمداخلهم منتظرين إعفاء جديد من جهة ثانية.¹

الفرع الثالث: مدى مساهمة مؤهلات المراقب الجبائي في الحد من التهرب الضريبي

يعد العنصر البشري من أهم الموارد المتاحة في عملية الرقابة الجبائية، فمن القواعد الأساسية في مهمة المراقب الجبائي أن يكون ملماً بالمعايير والقواعد المتعارف عليها في علم المحاسبة والرقابة وذلك من أجل تقديم رأيه بشكل فني ومحايد عن عدالة البيانات المالية، وهو المسؤول الأول عن قياس مدى دقة، مصداقية وموثوقية معلومات التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة من خلال فحصها وتدقيقها ومقارنتها مع الواقع العملي للمكلف، ومع ما هو موجود في سجلاته ووثائقه المحاسبية ومع قدرته وخبرته في الحصول على أدلة الإثبات من مصادرها المختلفة، كما يمكنه طلب البيانات اللازمة والإستفسارات التي يراها مناسبة لتدعيم رأيه ولإزالة الإلتباسات لدى المكلفين والتأكد من أن الأحكام المطبقة عليهم منصوص عليها في قانون الضرائب، والكشف عن حالات التهرب والغش للحد منها، ومن هنا يعتبر المراقب الجبائي مدخل رئيسي في دقة وسلامة الحصيلة الضريبية.²

الفرع الرابع: دور الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي أحد العراقيل التي تقف في وجه التحصيل الضريبي، مما يؤدي إلى الإضرار بالمصلحة العامة للبلاد، حيث تقوم الإدارة الجبائية بكل الإجراءات والتحقيقات الجبائية، ففي حالة ما إذا فشلت الإجراءات العادية والودية للتحصيل الضريبي، تقوم الإدارة الجبائية بالتحصيل الجبري، ويكون ذلك

¹ حمداوي آمنة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة لمديرية الضرائب أم البواقي، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2018/2017، ص ص 22-23.

² سوداني فاطمة، باديدي عائشة، رحموني عبد الرحمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار، مذكرة الماستر، كلية العلوم الإقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، جامعة أدرار، أدرار، 2014/2013، ص 24.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

بعد إرسال تنبيه للمكلف بالضريبة، التي تعتبر الوثيقة الأولى التي تحررها مصلحة المتابعة، وفي حالة عدم الإستجابة، يوجه له إنذار من نفس مصلحة المتابعة وتحت مسؤولية قابض الضرائب، وبعد مضي 08 أيام دون الامتثال، يتعرض المكلف بالضريبة للحجز، الذي يعتبر آخر إجراء تقوم به تلك مصلحة، والتي تبادر بتعين وتكليف محضر قضائي بهدف غلق وحجز ممتلكات المكلف، إلا أن هذا الحجز يكون مؤقتاً لمدة ستة (06) أشهر، إذا لم تكن هناك استجابة، يصبح الحجز نهائياً، ويتم بيع ممتلكات المكلف في المزاد العلني، بالإضافة إلى إجراء الحجز ما للمكلف في البنوك ومراكز الصكوك البريدية وغلق المحلات.¹

¹ بوكموش سيلية، المرجع السابق، ص ص 59-60.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

في هذا المبحث يتم عرض أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة من خلال دراسة مختلف الجوانب والمتغيرات ذات العلاقة بالموضوع الحالي، حيث تباينت هذه الدراسات في معالجة مواضيعها والوصول إلى النتائج المرجوة.

المطلب الأول: الدراسات الوطنية.

يمكننا عرض أهم الدراسات السابقة باللغة العربية حول موضوع الدراسة كما يلي:

1. دراسة داعي نعيمة، بعنوان: الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2020/2019¹

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة الإجراءات الرقابية الجبائية في محاربة التهرب الضريبي والحد منه، وإبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وأهم الوسائل والإجراءات الرقابية الجبائية المتخذة لذلك للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في مكافحة.

تمثلت إشكالية الدراسة في: ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى؟

إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدمت أداة الملاحظة، وذلك من خلال دراسة الوثائق والمعلومات المقدمة من طرف المديرية وتحليلها. وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:

➤ تعد الرقابة الجبائية من أهم الحلول والآليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي.

➤ يتوقف حجم التهرب الضريبي على مدى فعالية الرقابة الجبائية.

➤ التحقيق الجبائي والتحقيق المحاسبي من أهم آليات مكافحة التهرب الضريبي.

¹ داعي نعيمة، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2020/2019

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

2. دراسة بن داني محمد، ابن الحاج جلول الياس، بعنوان: دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة مركز الضرائب، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2020/2019: ¹

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز معوقات الرقابة الجبائية والتي تعمل على الحد من كفاءتها بغية تحسينها، وتحديد الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وأهم الوسائل والإجراءات الرقابية الجبائية المتخذة.

تمثلت إشكالية الدراسة في: ما هو دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؟ إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي، حيث استخدمت أداة الملاحظة، وذلك من خلال دراسة القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بالرقابة الجبائية، والإحصاءات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية المطبقة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:

➤ إن التنسيق التام بين إدارة الجبائية ومختلف الإدارة والمؤسسات الأخرى يلعب دروا هاما في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وهذا من شأنه تعزيز استراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي.

➤ إن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين، وهذا ما أدى لتدعيمها بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، والتحقق المصوب في المحاسبة، بغية التوسيع في صلاحيات أعوان الرقابة الجبائية.

➤ إن للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات التي تضبط عمل الإدارة الجبائية، وتحمي المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الإلتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية من جهة، ومعاقبة المكلفين من جهة أخرى.

3. دراسة ترعي زكرياء، بعنوان: دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2018: ²

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الوسائل المتبعة من قبل المكلف بالضريبة في عملية التهرب الضريبي وكذا معرفة الطرق المتبعة من طرف المصالح المختصة في محاربة والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

¹ بن داني محمد، ابن الحاج جلول الياس، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة مركز الضرائب، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2020/2019

² ترعي زكرياء، دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2018

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

تمثلت إشكالية الدراسة في: فيما يتمثل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟
إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدمت أداة الملاحظة، وذلك من خلال دراسة الوثائق والمعلومات المقدمة من طرف المديرية وتحليلها.
وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:
➤ للرقابة الجبائية دور في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال اكتشاف التهربات الضريبية وعدد الملفات المدروسة على مستوى المصالح المخولة لها قانوناً.
➤ الضريبة أداة لتحقيق العدالة في توزيع الثروات بين الأفراد، هذا من خلال الإعفاءات والتخفيضات المقدمة للأعمال ذات الهدف الاجتماعي، والأخذ بعين الاعتبار طبقات المجتمع والدخل لكل فرد.
➤ تعتبر الرقابة الجبائية أداة أساسية للحفاظ على موارد الخزينة العمومية، فالمورد الأساسي الذي ينعش الخزينة العمومية هي الضرائب، لذا فعالية ونجاعة الرقابة الجبائية تؤدي إلى تحصيل الضرائب بشكل سليم وعادل والمحافظة على مواردها.

4. دراسة لكحل كمال، لكحل إسماعيل، بعنوان: دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي: دراسة حالة بمفتشية الضرائب سيدي عيسى، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2019/2018: ¹

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أشكال التهرب الضريبي المتبعة من قبل المكلفين، وتحديد الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية والعقوبات والغرامات المفروضة على المتهربين الضريبيين.
تمثلت إشكالية الدراسة في: ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي؟
إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، حيث استخدمت أداة الملاحظة، وذلك من خلال دراسة القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بالرقابة الجبائية، والإحصاءات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية المطبقة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:
➤ الغش والتهرب الضريبي تؤثران على مداخل الميزانية العامة من خلال نقص الإيرادات،
➤ الغش والتهرب الضريبي هو الوسيلة التي يلجأ إليها المكلف لتجنب إلتزاماته الضريبية.
➤ الرقابة الجبائية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية غير قادرة على محاربة ظواهر الغش والتهرب الضريبيين.

¹ لكحل كمال، لكحل إسماعيل، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي: دراسة حالة بمفتشية الضرائب سيدي عيسى، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2019/2018

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية.

تلخصت أهم الدراسات السابقة باللغة الأجنبية حول موضوع الدراسة فيما يلي:

1. 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: ¹

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على رأي خبراء الضرائب بخصوص التهرب الضريبي في نيبال مع التركيز على العوامل المسؤولة عن التهرب الضريبي والعلاجات الممكنة لتقليل مشكلة الضرائب، بالإضافة إلى تحديد أسباب التهرب من ضريبة الدخل وتقييم تأثير التهرب الضريبي في نيبال.

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

إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، حيث استخدمت أداتين المقابلة والاستبيان، قد بلغ عدد أفراد العينة المستخدمة في أداة الاستبيان 30 التاجر من التجار وادي كاتماندو.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:

➤ زيادة التراجع في الضرائب غير المباشرة تجبر شريحة أفقر من المجتمع على التضحية بحصة أكبر من الدخل في الضرائب مقارنة بالأشخاص الأكثر ثراء في المجتمع.

➤ يعاني دافعو الضرائب بشكل من الحساب من عدم وجود نظام عادل لتسوية المنازعات.

➤ ارتفاع معدلات الضرائب والفساد في وحدات القطاع العام متعدد معدلات الضرائب وعدم كفاءة السلطات

الضريبية هي الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي في نيبال.

2. Joao Morais Canedo, PREVENTION AND CONTROL OF TAX EVASION, National Activity Plan of the Tax and Customs Authority for 2013, Deputy Director of the Tax Customs Authority (Portugal), 2013 : ²

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم العمليات نهج مصلحة الضرائب والجمارك في مجال شركات المراقبة والتدقيق في قطاع الإتصالات.

تمثلت إشكالية الدراسة في: كيف يمكن مراقبة ومنع التهرب بمصلحة الضرائب والجمارك في مجال

شركات المراقبة والمراجعة في قطاع الإتصالات؟

¹ 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

² Joao Morais Canedo, **PREVENTION AND CONTROL OF TAX EVASION**, National Activity Plan of the Tax and Customs Authority for 2013, Deputy Director of the Tax Customs Authority (Portugal), 2013

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدمت أداة الملاحظة، ومن ذلك من خلال الوثائق والمعلومات المقدمة من مصلحة الضرائب والجمارك.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:

➤ هناك مخاطر كبيرة للامتثال الضريبي في القطاع، مع احتمال كبير حدوث التهرب واحتمالية عالية لحدوث التهرب.

➤ استراتيجية مكافحة التهرب تستخدم من قبل مصلحة الضرائب والجمارك التي تتمثل بتتبع كل أعمال شركات القطاع على أساس سنوي من خلال المراجعة السنوية من مخاطر وعمليات التدقيق المتكررة.

➤ تعتبر المخاطر المالية أهم المخاطر التي يواجهها دافعي الضرائب في قطاع الإتصالات، حيث تتضمن الجوانب التي تميز هذه الشركات.

3. James Alm, Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies, Tulane Economics Working Paper Series, University New Orleans, LA, July 2012: ¹

هدفت هذه الدراسة إلى قياس وشرح وضبط التهرب الضريبي من دروس النظرية والتجارب والدراسات الميدانية.

تمثلت إشكالية الدراسة في: كيف نقيس مدى تهرب؟، كيف يمكننا تفسير أنماط السلوك هذه؟، كيف يمكننا استخدام هذه الأفكار للسيطرة على التهرب؟

إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، حيث استخدمت أداة الملاحظة، ومن ذلك من خلال دراسة دروس النظرية والتجارب والدراسات الميدانية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:

➤ لا يزال لدينا العديد من الثغرات في فهمنا لكيفية قياس التهرب الضريبي وشرحها والسيطرة عليها.

➤ هناك تركيز متزايد على التجارب الميدانية الخاضعة للرقابة الجبائية، التي تساعد على تبسيط واختصار الإجراءات الجبائية.

4. 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:²

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل التي تؤثر على دافعي الضرائب للانخراط في التهرب الضريبي،

بالإضافة إلى التحقيق في العوامل التي تؤثر على دافعي الضرائب الانخراط في التهرب الضريبي.

¹ James Alm, **Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies**, Tulane Economics Working Paper Series, University New Orleans, LA, July 2012

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, Woldia University, Woldia, Ethiopia, 2021

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

تمثلت إشكالية الدراسة في: ما هي العوامل التي تؤثر على دافعي الضرائب؟
إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والكمي، حيث استخدمت كل من أداتي الملاحظة والإستبيان، وقد بلغ حجم العينة المستهدفة لأداة الإستبيان 370 مشاركاً.
وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:

➤ العدالة الضريبية والمعرفة الضريبية يؤثران بشكل كبير في الإلتزام الأخلاقي لدافعي الضرائب للإنخراط في التهرب الضريبي.
➤ الإلتزام الأخلاقي والمعايير الذاتية لم يكن لها تأثير على دافعي الضرائب للإنخراط في التهرب الضريبي.
المطلب الثالث: التعقيب على الدراسات السابقة.

يتجلى التعقيب على الدراسات السابقة في أوجه المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، بالإضافة إلى مجالات الإستفادة من الدراسات السابقة.

الفرع الأول: أوجه المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

تتمثل أوجه المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة فيما يلي:

1. أوجه التشابه:

تتشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة فيما يلي:

➤ من حيث منهج الدراسة المتبع في الدراسة: اتفقت معظم الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية في استخدام المنهج الوصفي والتحليلي.

➤ من حيث الأداة المستخدمة في الدراسة: اتفقت معظم الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية في استخدام أداة الملاحظة من خلال دراسة المعلومات والوثائق والإحصاءات المقدمة من مديرية الضرائب أو مصلحة الضرائب والجمارك.

➤ من حيث أسلوب الدراسة: اتفقت الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية على استخدام أسلوب دراسة ميدانية في مديرية الضرائب أو مصالح الضرائب والجمارك.

2. أوجه الإختلاف:

تختلف الدراسة الحالية والدراسات السابقة فيما يلي:

➤ من حيث أهداف الدراسة: تختلف الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية في أهداف الدراسة، حيث أن لكل الدراسة أهدافها الخاصة التي تختلف عن غيرها.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

- من حيث إشكالية الدراسة: تختلف الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية في إشكالية الدراسة، حيث أن لكل الدراسة إشكالياتها الخاصة التي تتناسب مع أسلوب الدراسة التي يتبعها الطالب.
- من حيث نتائج الدراسة: تختلف الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية في نتائج الدراسة، حيث أن لكل الدراسة نتائجها الخاصة التي تعتمد على المنهجية والطريقة المتبعة لدراسة الموضوع.

الفرع الثاني: مجالات الإستفادة من الدراسات السابقة.

تتجلى مجالات الإستفادة من الدراسات السابقة فيما يلي:

- التعرف على منهج الدراسات السابقة والإستفادة منها في تحديد المنهج المناسب للموضوع.
- الإطلاع على الجانب النظري والتطبيقي للدراسات السابقة والإستفادة منها في بناء خطة الدراسة الحالية وتحديد الأسلوب والأداة المتبع في الدراسة الحالية.
- معرفة الوسائل والأدوات المستخدمة في الدراسات السابقة، بالإضافة إلى المعلومات والوثائق المقدمة في هذه الدراسات، والإستفادة منها في دراسة الجانب التطبيقي للموضوع في الدراسة الحالية.
- الإطلاع على الأهداف والنتائج الموجودة في الدراسات السابقة، بغية جعلها نقطة انطلاق للدراسة الحالية.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للرقابة الجبائية والتهرب الضريبي

خلاصة:

يستنتج مما سبق أن الرقابة الجبائية هي فحص التصريحات والمستندات والوثائق المتعلقة بالمكلفين الخاضعين للضريبة من طرف الإدارة الجبائية، للتأكد من صحة المعلومات الواردة في الملفات الجبائية وصدقها، من خلال مجموعة من التقنيات والوسائل المنصوص على في القانون الجبائي، أما التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه أو المخالفات القانونية أو الطرق الإحتيالية التي يعتمدها، من خلال إعطاء معلومات غير صحيحة عن الدخل، أو استغلال ثغرة أو غموض في صياغة نص ضريبي، بغية التخلص من أداء الواجب الضريبي سواء بشكل جزئي أو كلي، فالرقابة الجبائية هي الأداة والوسيلة التي تمتلكها الإدارة الجبائية بغية الحد من المخالفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للضريبة.

قمنا في هذا الفصل بالتطرق إلى الأدبيات النظرية حول موضوع الدراسة، حيث تم تناول مختلف جوانبه النظرية، بالإضافة إلى عرض بعض الدراسات السابقة باللغتين العربية والأجنبية، والتعقيب عليها من خلال مقارنتها بالدراسة الحالية، وذكر مجالات الإستفادة منها.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية
مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية
غرداية

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول إلى مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة، والذي تضمن ثلاث (03) عناوين رئيسية وهي الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي ودور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، بالإضافة إلى الأدبيات التطبيقية التي تشمل الدراسات السابقة باللغتين العربية والأجنبية والتعقيب عنها.

من أجل إسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني قمنا بإجراء دراسة ميدانية على مستوى مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية قرداية، بغية الوقوف على الواقع العملي للرقابة الجبائية التي تخضع لها ملفات المكلفين بالضريبة الذي أودعوا التصريحات الجبائية الخاصة بهم لدى مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية قرداية، ودورها في الكشف عن التهرب الضريبي لهؤلاء المكلفين.

المبحث الأول: منهجية الدراسة.

سننظر في هذا المبحث إلى التعريف بمنهجية الدراسة والطريقة المعتمدة للوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة وكذا التعريف بعينة الدراسة المستهدفة وصولاً إلى الإجابة على التساؤلات المطروحة.

المطلب الأول: الطريقة المعتمدة في الدراسة.

لابراز الطريقة المعتمدة في الدراسة سنقوم بعرض أسلوب الدراسة والمتمثل في المعالجة المباشرة لبيانات الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية قردياية.

الفرع الأول: أسلوب الدراسة.

بغية التوصل إلى نتائج دقيقة حول موضوع الدراسة، ومن الإجابة على التساؤلات الفرعية فقد تم اعتماد أسلوب دراسة ميدانية مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية قردياية، وذلك لما يتميز به من إمكانية الحصول على المعلومات في مصادرها، والتي يلقى ضوء على الجوانب المهمة من التساؤلات المطروحة، ويسمح بمقارنة المعلومات والبيانات والنتائج المعروضة، كما يسمح بجمع أكبر قدر من المعلومات، حيث أن هذا الأسلوب يتناسب مع طبيعة المواضيع التي تدرس عينة الدراسة، مثل بعض المواضيع الجبائية. وقد تم إجراء أسلوب الدراسة الميدانية على عينة الدراسة والمثلة في مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية قردياية، بغية الإجابة على التساؤلات المطروحة في المقدمة، بالإضافة إلى أنه أنسب وأفضل أسلوب يتناسب مع موضوع وطبيعة الدراسة، فهي تسمح بدراسة موضوع على مستوى عينة الدراسة، كما أنها تساعد في تحقيق دقة في النتائج المتوصل إليها، وقد سمحت هذا الأسلوب بجمع أكبر قدر من المعلومات والبيانات حول موضوع الدراسة، وقد تم الإطلاع على سير إجراءات الرقابة وأشكالها وعرض بعض الحالات لدور الرقابة في الحد من التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: مصادر جمع المعلومات.

بالنسبة لمصادر جمع معلومات الدراسة في الجانب التطبيقي فقد تم اعتماد على المصادر الأولية فقط، حيث تم الحصول على معلومات ووثائق حول موضوع الرقابة الجبائية ودورها في الحد من التهرب الضريبي.

المصادر الأولية: تمثلت المصادر الأولية في معلومات حول مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية قردياية مثل نشأتها وهيكلها التنظيمي وشرحها ومهامها، كما تم الحصول على معلومات حول كيفية ممارسة الرقابة

الجبائية في الحد من التهرب الضريبي من خلال تزويد بأربع (04) أمثلة تطبيقية للمكلفين تم تطبيق عليها الرقابة الجبائية، كما تم تزويد بمعلومات حول المرجع الأساسي المعتمد عليها في سير إجراءات الرقابة الجبائية، وأشكال الرقابة الجبائية التي تمارسها المفتشية وإجراءاتها. حول (04) مكلفين (04) حالات تم التحقيق تم تطبيق الرقابة الجبائية على بعض المكلفين الضريبيين، للرقابة الجبائية

المطلب الثاني: أداة جمع المعلومات.

تعد أداة جمع المعلومات من أهم العناصر التي يتم تركيز عليها في الدراسة، حيث تساعد أداة جمع المعلومات في الحصول على أكبر حجم من المعلومات المستهدفة، وذلك من أجل الوصول إلى أفضل النتائج، وبأحسن الطرق والأدوات، وبغية الإجابة على التساؤلات المطروحة تم استخدام الأدوات التالية:

1. الوثائق والمعلومات:

تعد من المصادر الأولية التي يعتمد الطالب عليها في دراسته، حيث تزوده بجميع ما يحتاجه للقيام بدراستها والإجابة على تساؤلاته المطروحة، كما تساعده في عرض نتائجه وتحليلها، وإتمام الجانب التطبيقي لدراسته، وتمثلت أهم الوثائق والمعلومات التي تم إعتماها في هذه الدراسة فيما يلي:

✓ **الوثائق:** التقارير المتعلقة بالتحقيقات الجبائية لبعض الملفات الجبائية التي قام المفتشون في مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية بالتحقيق فيها، وقد تضمنت هذه الوثائق معلومات حول تبليغ نهائي للملفات الجبائية المحققة في إطار عملية التحقيق المحاسبي والجبائي، وتبليغ نهائي في إطار التحقيق المحاسبي والجبائي المصوب، وتبليغ نهائي في إطار التحقيق المعمق لوضعيتكم الجبائية الشاملة.

✓ **المعلومات:** معلومات المتعلقة بكيفية سير عملية الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي في مفتشية أول نوفمبر بولاية غرداية، بالإضافة إلى معلومات حول المرجع الأساسي في عملية الرقابة الجبائية في مفتشية أول نوفمبر بولاية غرداية ومضمونه، كما تم الحصول على معلومات متعلقة بتعريف المفتشية (نشأة المفتشية وهيكلها تنظيمي وشرحه ومهامه).

المطلب الثالث: عينة الدراسة.

يتمثل عينة الدراسة في مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية قراداية، ويمكن تعريفه فيما يلي:

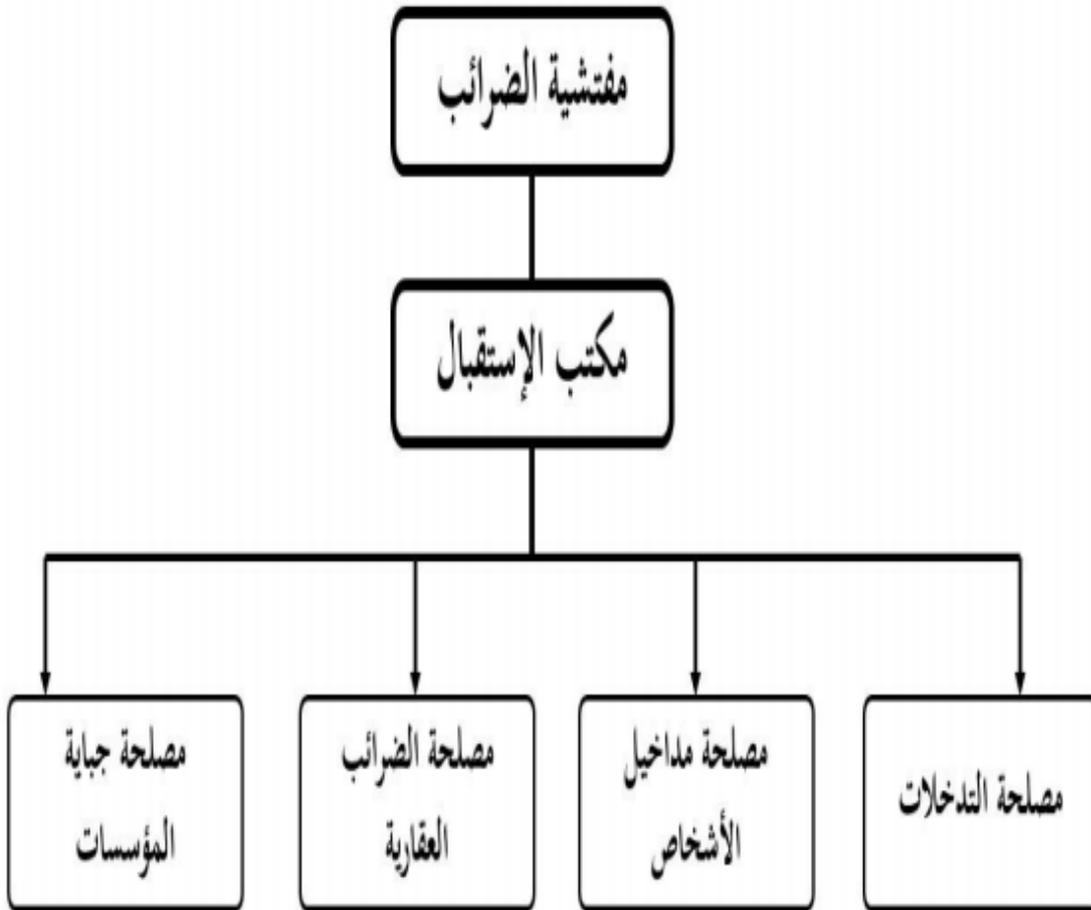
1. نشأة مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية قراداية:

تم افتتاح مفتشية الضرائب أول نوفمبر سنة 1992 حيث كانت تسمى قبل هذا التاريخ مفتشية الضرائب المباشرة ومفتشية التسجيل، أما بعد انتعاش النشاط الاقتصادي داخل ولاية قراداية ثم الفصل بين المفتشين حيث تم فتح مفتشية الضرائب المباشرة، وأطلق عليها تسمية أول نوفمبر سنة 2002، وهي تضم كل من حي ثنية المخزن وحي مليكة العليا والسفلى وكذا حي الحاج مسعود إضافة إلى حي بوهرارة وواد نشو.

2. الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية قراداية:

يوضح الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية قراداية في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية قراداية:



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات من طرف المؤسسة.

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية فيما يلي:

- **مكتب الاستقبال:** هو مكتب استعلامي توجيهي للمكلفين حول حقوقهم والتزاماتهم اتجاه المفتشية انطلاقاً من بداية فتح الملف الجبائي إلى غاية نهاية نشاطهم الممارس سواء تعلق الأمر بالتصريحات الشهرية أو السنوية أو فيما يتعلق بالتظلمات التي يرفعونها إلى مدير الضرائب.
- **مصلحة التدخلات:** هو مكتب خاص بالتدخلات الميدانية لموظفي مفتشية حيث يقوم موظفو مصلحة التدخلات بتحرير محاضر التدخلات في كل تدخل ميداني لكل شخص على حدة، وتحليل هذه المحاضر إلى مصالح مختصة لمعاينة محتوياتها من أجل التأكد من التصريحات التي يقدمها المكلفين.
- **مصلحة مداخيل الأشخاص:** يحتوي على ملفات أشخاص طبيعيين سواء المنتمين إلى نظام جبائي حقيقي أو الخاضعين إلى النظام الجزافي أو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة حيث هذا المكتب يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين وتحرير جداول الضريبة الخاص بهم كل على حدة.
- **مصلحة الضرائب العقارية:** هذا المكتب تحرر فيه الجداول الناتجة عن عقود الكراء المتواجدة في الحدود الإقليمية للمفتشية سواء عقود تجارية أو عقود ذات طابع بنكي متعلقة بشخص طبيعي أو معنوي يضاف إلى هذه المهام الرسم على التطهير.
- **مكتب جباية المؤسسات:** هذا الأخير يحتوي على ملفات المؤسسات أو الشركات أو الشركات الناشطة أو نطاق الحدود الإقليمية للمفتشية منها شركات المساهمة والتضامن، شركات ذات مسؤولية المحدودة، والشركات ذات الشخص الوحيد تضاف إليهم التعليمات حسب أنواعها، وكذلك يحتوي على ملفات أصحاب المهن الحرة مثل المحامين، المحاسبين، الأطباء... إلخ، ومن مهامه الرئيسية متابعة تصريحات المكلفين وكذا تحرير جدول ضريبة خاصة بهم كل سنة.

3. مهام مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية:

تتكلف المفتشية بجملة من المهام المخولة لها بموجب القانون، يمكن إيجازها فيما يلي:

- مراقبة كل تصريحات المكلفون بالضريبة؛
- لمراقبة المعمقة للملفات الجبائية؛
- تأسيس الضريبة والرسوم؛
- التدخلات في عين المكان وجمع كل المعلومات التي تخص الضرائب المباشرة وحقوق الطابع والمخزونات، إحصاء كل النشاطات منها المتغيرة فالمهمة الرسمية للتدخلات هي الإحصاء منها البيانات المبنية وغير المبنية والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

المبحث الثاني: أثر الرقابة الجبائية في مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية على التهرب الضريبي للمكلفين بالضريبة.

المطلب الأول: سير عملية الرقابة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي في مفتشية أول نوفمبر بولاية غرداية

أولاً: المرجع الأساسي في عملية الرقابة الجبائية في مفتشية أول نوفمبر بولاية غرداية:

يختلف المرجع الأساسي في عملية الرقابة الجبائية في مفتشية أول نوفمبر بولاية غرداية بحسب القانون الجبائي السائد خلال فترة عملية الرقابة الجبائية، حيث شهدت السنوات الأخيرة إصدار المديرية العامة للضرائب بالجزائر العديد من القوانين الجبائية التي حملت عدة إصلاحات إدارية وجبائية، والتي تؤدي إلى تغيير في الإجراءات والنسب المعمول بها في الجزائر، ويعد المرجع الأساسي التي تعتمد عليه في إجراء عملية الرقابة الجبائية في الوقت الحالي هو قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023 الصادر عن المديرية العامة للضرائب، وقد ضم خمس (05) أجزاء أساسية وهي:

الجزء الأول: إجراءات التحديد الجزافي للأسس الخاضعة للضريبة.

الجزء الثاني: إجراءات مراقبة الضريبة.

الجزء الثالث: الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

الجزء الرابع: إجراءات التحصيل.

الجزء الخامس: أحكام متعلقة بالهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى.

وقد تم تخصيص جزء كامل حول إجراءات عملية الرقابة الجبائية التي يجب أن تتبعها وتحترمها مختلف الإدارات الجبائية، والمتمثل في الجزء الثاني: إجراءات مراقبة الضريبة.

كما أن هناك بعض القوانين المرتبطة بعملية الرقابة الجبائية، والتي تؤثر على تقييم الوضعية الجبائية للمكلف الجبائي الخاضع للرقابة، من خلال تغيير النسب المعمول بها في حساب الضرائب والرسوم المتعلقة بالمكلف الجبائي، وكذا الآجال المحددة لإيداع التصريحات المتعلقة بهذه الضرائب والرسوم، ويمكن إيجاز أهم هذه القوانين المعمول بها في مفتشية الضرائب، والتي تم تحديثها حسب قانون المالية لسنة 2023 في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): القوانين المرتبطة بالرقابة الجبائية والمحدثة بحسب قانون المالية 2023:

القوانين	الجهات المصدرة
قانون رقم 22-24 مؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1444 هـ الموافق 25 ديسمبر سنة 2022، يتضمن قانون المالية لسنة 2023.	الأمانة العامة للحكومة
قانون الطابع لسنة 2023	المديرية العامة للضرائب
قانون التسجيل لسنة 2023	المديرية العامة للضرائب
قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2023	المديرية العامة للضرائب
قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2023	المديرية العامة للضرائب
قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2023	المديرية العامة للضرائب

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات من مفتشية الضرائب

ثانيا: حق مفتشية الضرائب في مراقبة التصريحات:

يمكن إيجاز حق مفتشية الضرائب في عملية الرقابة الجبائية في الرقابة فيما الجدول التالي:

الجدول رقم (03): حق في مفتشية الضرائب في عملية الرقابة الجبائية

الأساس القانوني	الحقوق
	حق في الرقابة الجبائية الداخلية والتي تأخذ نوعين للرقابة وهما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.
المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023	تراقب التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة.
المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023	تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.
المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023	يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

طلب المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبه من المكلفين في أجل 30 يوما من تاريخ استلام الطلب	المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023
---	---

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات من مفتشية الضرائب

ثالثا: إجراءات الرقابة الجبائية في الإدارة الجبائية:

يمكن توضيح سير إجراءات عملية الرقابة الجبائية في الإدارة الجبائية في الشكل التالي:

الجدول رقم (04): إجراءات الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب:

إجراءات الرقابة الجبائية في التحقيق في المحاسبة	
التحقيق في المحاسبة	إلتزامات الجهة الرقابية خلال التحقيق في المحاسبة
التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة، يتم من خلالها التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية أو المعطيات والمعلومات والمعالجات المتعلقة بتكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية بعين المكان أو في المصلحة المعنية بطلب من المكلف وبموافقة الجهة المعنية بالتحقيق	<p>✓ إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إشعار التحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف للتحضير، في مدة 10 أيام من تاريخ استلام الإشعار.</p> <p>✓ كما يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وتاريخ وساعة تدخل وفترة تحقيق والعناصر والوثائق الواجبة التحقيق.</p> <p>✓ طلب جميع الوثائق والمعلومات المحاسبية والتوضيحية المتعلقة بالمكلف.</p> <p>✓ التأكد من وجود الوثائق المحاسبية في حالة المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للإستغلال، مع تسليم الإشعار بالتحقيق في بداية عملية المراقبة.</p> <p>✓ إحترام الآجال المحددة للتحقيق بعين المكان المنصوص عليها في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 05.</p> <p>✓ معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان.</p> <p>✓ يرسل الإشعار بإعادة التقويم مفصلا وكافيا ومعللا في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام يسلم للمكلف، مع رد على الأسئلة</p>

<p>المتعلقة بالوقائع والقانون من خلال استدعاه كتابيا لإجتماع التحكيم مع إرسال إشعار الإستلام قبل 10 أيام على أقل للتضهير.</p>	
<p>إجراءات الرقابة الجبائية في التحقيق المصوب في المحاسبة</p>	
<p>✓ تتطبق عليها نفس الإلتزامات التي تم ذكرها في العنصر السابق مع اختلاف في أجال مدة التحقيق بعين المكان ومدة رد على إشعار إعادة التقويم.</p> <p>✓ تقديم طلب المحاسبة التحليلية المتعلقة بالمكلف عند الحاجة.</p> <p>✓ تطبيق إجراء التلبس الجبائي عند الضرورة بعد موافقة الإدارة المركزية.</p>	<p>يمكن إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة لنوع أو أكثر من الضرائب أو مجموعة من المعطيات أو العمليات المحاسبية لفترة كاملة أو جزئية عند الشك في صدق المستندات أو الإتفاقيات المبرمة من طرف المكلف.</p>
<p>إجراءات الرقابة الجبائية في التحقيق المعرق في الوضعية الجبائية الشاملة</p>	
<p>✓ بالنسبة للإعلام مسبق للمكلف نفس ما ذكره سابقا إلا أن مدته 15 يوما.</p> <p>✓ مراقبة التطابق المداخيل والحالة المالية والعناصر المكونة للبيت الجبائي المصرح بها مع العناصر المكونة للثروة.</p> <p>✓ تتطبق عليها نفس الإلتزامات التي تم ذكرها في العنصر السابق مع اختلاف في أجال مدة التحقيق بعين المكان ومدة رد على إشعار إعادة التقويم.</p>	<p>يتم التحقيق المعرق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين العاملين بالجزائر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الثروة، والأشخاص الطبيعيين غير الجزائريين الذي لديهم إلتزامات متعلقة بهاتين الضريبتين.</p>

المصدر: من إعداد الطالبيين بناء على معلومات من مفتشية الضرائب

المطلب الثاني: دور التحقيق المعرق والتحقيق المحاسبي والجبائي في الحد من التهرب الضريبي

يمكن توضيح دور التحقيق المعرق والتحقيق المحاسبي والجبائي في الحد من التهرب الضريبي بمفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية قردياية في الحالات التالية:

1. الحالة التطبيقية الأولى: التحقيق المعرق لشركة نقل.

في إطار التحقيق المعرق لوضعيتكم الجبائية الشاملة للفترة غير المتقدمة الممتدة من 2011/01/01 إلى غاية 2014/12/31 وبعد الاطلاع على حسابات الشركاء وحسابات رأس المال في شركة النقل التي

تمتلكون بها أسهم وحسابات الأرباح الموزعة وملفكم الجبائي الخاص بنشاط الاستثمار الفلاحي من جهة.

ومن جهة أخرى الحوار الذي أجري معكم بتاريخ 2015/04/13 بمقر إقامتكم الذي قدمتم خلاله بعض التوضيحات والوثائق المتعلقة بنشاطكم في مجال الاستثمار الفلاحي.

على ضوء هذا قمنا بإعداد حساب الموارد والاستخدامات للفترة غير المتقدمة حيث تبين وجود فرق غير مصرح في المداخل وهو كما يلي:

الجدول رقم (05): حساب الموارد من سنة 2011 إلى 2014:

الوحدة: دج

الموارد	من 2011 إلى 2014
حساب بنكي 2011/01/01	لا شيء
مداخل مصرحة	304.758
دعم الاستثمار الفلاحي	4.397.423
مداخل بيع منتجات فلاحية معفية	7.248.225
المجموع	11.950.406

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

الجدول رقم (06): حساب الإستهادات من سنة 2011 إلى سنة 2014:

الوحدة: دج

الاستخدامات	من 2011 إلى 2014
رصيد بنكي نهاية الفترة	3.031
مصاريف بناء بيت	1.459.050
مصاريف استصلاح فلاحي	8.794.846
مصاريف متعلقة بالانتاج الفلاحي	3.624.112
- سفر للعمرة	200.000
- مصاريف الحياة اليومية	480.000
المجموع	14.561.039
الفرق بين الموارد والاستخدامات	-2.610.633

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

هذا الفرق يعتبر مداخيل غير مصرحة وسيخضع لضريبة الدخل IRG بتقسيمه بالتساوي بين السنوات 2011 و 2012 و 2013 و 2014 حيث تصبح الزيادة لكل سنة 652.658,00 دج. **ملاحظة:** مصاريف الإنتاج الفلاحي حسبت على أساس 50 % من رقم الأعمال باعتبارها مصاريف للحرث والزرع والحصاد.

الجدول رقم (07): حساب المداخيل:

الوحدة: دج

البيان	2011	2012	2013	2014
الدخل المصحح	233.723	/	71.035	/
الزيادات	652.658	652,658	652,658	652,658
الدخل المصحح	886.381	652,658	723.693	652,658

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

الجدول رقم (08): الحقوق المستدركة والعقوبات للسنوات (2011-2014):

الوحدة: دج

البيان	2011	2012	2013	2014
الضريبة على الدخل الاجمالي IRG	205.914	135.757	157.107	135.757
العقوبات	51.478	20.363	23.566	20.363
المجموع	257.392	156.120	180.673	156.120

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

2. الحالة التطبيقية الثانية: التحقيق المحاسبي والجبائي لمقاولة الأشغال العمومية والبناء.

تبعاً لتبليغين الأوليين رقم 35 المؤرخ في 29 ديسمبر 2019 لسنة 2015 ورقم 51 المؤرخ في 12 مارس 2020 لسنوات الثلاث الباقية المتضمنين لنتائج التحقيق المحاسبي والجبائي، الذي خضعت له مؤسستكم المتمثل نشاطها في مقاولة الأشغال العمومية والبناء، الواقع مقرها بشارع حنيشي بثنية المخزن ولاية غرداية، للفترة من 2015/01/01 إلى غاية 2018/12/31، ونظراً لعدم الرد من قبلكم في الآجال

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية بمفتشية الضرائب أول نوفمبر بغرداية

القانونية المحددة بـ 40 يوما، فإن الأسس والقواعد الضريبية المرسلة إليكم في التبليغين الأوليين تبقى دون تغيير وهي كالتالي:

سنة 2015 :

استغلال كشف المعلومات الوارد إلينا من المورد المسمى EURL EL MAKAM الخاص بمشتريات سنة 2015 بمبلغ خارج الرسم 230.769.23 دج تبين عدم تقييده في محاسبتكم. وعليه سيتم تطبيق معامل إنتاج على مبلغ الفاتورة خارج الرسم يقدر 1.31 مستخرج من محاسبتكم وإدماجه ضمن رقم أعمال الدورة و كذلك ضمن نتيجة الدورة مع خصم الإستهلاك.

الجدول رقم (09): تطبيق معامل إنتاج على مبلغ الفاتورة خارج الرسم:

الوحدة: دج

البيان	2015
المشتريات غير المصرحة	230.769
معامل الإنتاج	1.31
الزيادات	302.307

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

فحص يومية المشتريات سمح بمعاينة فواتير سددت نقدا، ولهذا سيتم استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة طبقا لأحكام المادة 30 من القانون الرسم على رقم الأعمال كما يلي:

الجدول رقم (10): فحص يومية المشتريات لسنة 2015:

الوحدة: دج

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	اسم الممول	المبلغ خ الرسم	مبلغ الرسم
2015/ bs03	2015/02/19	كاسي اوصالح نورالدين	1.294.934	220.138
2015/28	2015/06/12	فؤاد قطيش	968.000	164.560
2015/30	2015/07/05	بن ربيعة محمد	645.000	109.650
المجموع			2.637.934	494.348

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

سنة 2016:

فحص يومية المشتريات بين وجود فاتورة شراء غير مصرح بها للمورد (DM-CERAMICS) رقم 2016/056، وتاريخ 2016/11/13 ومبلغ 625.030 دج خارج الرسم. سيتم تطبيق عليه معامل انتاج يقدر 1.15 مستخرج من محاسبتكم، وإدماجه ضمن رقم أعمال الدورة وكذلك ضمن نتيجة الدورة مع خصم الإستهلاك ما يلي:

الجدول رقم (11): فحص يومية المشتريات لسنة 2016:

الوحدة: دج

البيان	2016
المشتريات غير المصرحة	625.030
معامل الإنتاج	1.15
الزيادات	718.784

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

سنة 2017:

فحص التصريحات الشهرية لرقم الأعمال ومقارنتها مع مقبوضات السنة حسب الكشف البنكي تبين أنكم لم تصرحوا بمقبوضات تقدر بـ 5.243.646 دج خارج الرسم بالنسبة إلى الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، وهي تتعلق بأشغال منجزة ومفوترة خاصة بسنوات سابقة، وعليه سيطبق عليه نسبة 2% لرسم على النشاط المهني و نسبة 17% لرسم على القيمة المضافة.

سنة 2018 :

فحص التصريحات الشهرية لرقم الأعمال ومقارنتها مع مقبوضات السنة حسب الكشف البنكي تبين أن هناك مقبوضات قيمتها 45.383.249 دج لم يتم التصريح به بالنسبة إلى الرسم على النشاط المهني سيتم تطبيق نسبة 2% TAP كرسم على النشاط المهني.

فاتورة شراء سيارة سياحية من نوع كادي (CADY) بتاريخ 2018/04/22 بمبلغ 3.900.000 دج، وقد طبق عليها اهتلاك بنسبة 20% من ثمن اقتنائها بدل من مبلغ 1.000.000 دج طبقا لأحكام المادة 141 فقرة 6 من قانون الضرائب المباشرة ، وعليه سيعاد دمج الفرق كما يلي:

الجدول رقم (12): دمج فرق الإهلاك لسنة 2018:

الوحدة: دج

البيان	القسط الشهري	عدد الأشهر	قيمة القسط لسنة 2018
الإهلاك			
الإهلاك المحاسبي المصرح	65.000	08	520.000
الإهلاك الجبائي	16.666	08	133.333
الفرق الزائد	48.333	08	386.666

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

وبهذا سيتم استرجاع قيم الفرق الى حساب النتيجة السنوية، وبناءا على كل ما سبق الإشارة إليه فإن ووضعتكم الجبائية الجديدة تصبح كما يلي:

الجدول رقم (13): جدول حسابات النتائج لسنة 2015 و 2016 و 2018:

الوحدة: دج

البيان	2015	2016	2018
النتائج المصرحة	4.056.231	4.595.795	4.230.128
الزيادات	302.307	7.18.784	/
خصم الاستهلاك	230.769	625.030	/
دمج الإهلاكات	/	/	386.666
الخصم التلقائي للرسم TAP	6.046	14.376	/
النتيجة المصححة	4.121.723	4.675.173	4.616.794
الفرق غير المصرح	65.492	79.378	386.666

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

الجدول رقم (14): جدول الحقوق المستدركة والعقوبات لسنوات (2015-2018):

الوحدة: دج

البيان	2015	2016	2017	2018	المجموع
الرسم على النشاط المهني TAP	6.046	14.376	/	/	20.422
العقوبة	604	1.437	/	/	2.041

173.585	/	/	122.193	51.392	الرس على القيمة المضافة TVA
26.038	/	/	18.329	7.709	العقوبة
1.012.538	907.665	104.873	/	/	الرسم على TAP رقم الاعمال غير المصرح
242.647	226.916	15.731	/	/	العقوبة
891.420	/	891.420	/	/	الرسم على TVA رقم الاعمال غير المصرح
222.855	/	222.855	/	/	العقوبة
494.348	/	/	/	494.348	الرسم المسترجع على المشتريات T/A
123.587	/	/	/	123.587	العقوبة
186.037	135.333	/	27.782	22.922	ضريبة الدخل IRG
25.37	20.300	/	2.778	2.292	العقوبة
2.778.350	1.042.998	996.293	164.351	574.708	مجموع الحقوق
642.538	247.216	238.586	22.544	134.192	مجموع العقوبات

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

الجدول رقم (15): تجميع الحقوق:

الوحدة: دج

المبلغ	البيان
2.778.350	مجموع الحقوق
642.538	مجموع العقوبات
3.420.888	المجموع العام

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

المطلب الثالث: دور التحقيق المصوب في الكشف عن التهرب الجبائي

يمكن توضيح دور التحقيق المصوب في الكشف عن التهرب الضريبي بمفتشية الضرائب أول نوفمبر بقراداية في الحالات التالية:

1. الحالة التطبيقية الأولى: التحقيق المصوب لمؤسسة أشغال عمومية وبناء.

في إطار التحقيق المصوب الذي يخص المحاسبة التابعة لمؤسستكم ذات الشخص الطبيعي: ع ي : بن نور الدين الكائن مقرها بحي إجمادن بالعطف المتمثل نشاطها في مقاوله الأشغال العمومية، وبيع مواد البناء، وكراء العتاد، وهذا للفترة الممتدة من 2015/01/01 إلى غاية 2017/12/31. ونظرًا لعدم وجود أي رد من طرفكم على هذه النتائج في الآجال المحددة فإن هذا يعتبر قبول ضمني لنتائج التحقيق طبقًا لأحكام المادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، وعليه فإن النتائج المبلغة لكم في التبليغ الأولى تبقى دون تغيير. من حيث الشكل:

تم تقديم كل الدفاتر المحاسبية القانونية وكذا كل الوثائق الثبوتية المتعلقة بنشاط المؤسسة.

من حيث المضمون: تم ملاحظة الأخطاء والعيوب التالية:

سنة 2015:

بعد فحص التصاريح الجبائية G50 ومقارنتها بفواتير البيع الخاصة بمادة الحصى لنفس السنة المالية لاحظنا وجود فرق في رقم الأعمال غير مصرح كما يلي:
رقم الأعمال المصرح الذي يخص بيع الحصى: 55.062.291 دج.
رقم الأعمال المصرح (G50): 54.957.500 دج.
الفرق غير المصرح: 108.791 دج.

هذا الفرق سوف يخضع للرسم على النشاط المهني (TAP): 2%، وكذا الرسم على القيمة المضافة

17%.

كما تم ملاحظة وجود تأخير في تسديد حقوق الرسم على النشاط المهني الخاص برقم أعمال سنة

2015، والذي تم التصريح به في أبريل 2016 حيث يترتب عليه تطبيق غرامات التحصيل كالتالي:

رقم أعمال 2015: 53.227.004 دج x 02 % = 1.064.540 دج.

غرامات التحصيل: 1.064.540 دج x 25 % = 266.135 دج.

سنة 2016:

عند فحص نتيجة الدورة السنوية لوحظ وجود عجز في النتيجة بمبلغ 27.772.294 دج، وبمقارنتها بالحسابات المقيدة في المحاسبة، وكذا الميزانية السنوية المودعة لدى الإدارة الجبائية، كما تم معاينة الإتفاقية المبرمة بين مؤسستكم عيسى يونس للأشغال العمومية من جهة، وكذا مؤسسة أشغال الطرق عسلوني تحت رقم 2016/01 من جهة أخرى الموقعة بتاريخ 2016/09/04 المتضمنة إنجاز أشغال خاصة بمشروع الطريق الوطني رقم 01 المقدر بمبلغ 28.500.000 دج، وحدد مدة إنجازها بـ 90 يوما، إلا أن هذه الأشغال لم تظهر في القيود المحاسبية ولا في الميزانية وعليه يتم إعتبارها إنتاج مخزون لم يقيد ومنه تصحيح وضعيتكم الجبائية التي تصبح كما يلي:

إنتاج مخزون غير مقيد: 28.500.000 دج.

نتيجة الدورة: - 27.772.294 دج.

النتيجة المصححة: 727.706 دج.

وهذه الأخيرة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب السلم الخاص بالضريبة.

سنة 2017 :

من خلال فواتير البيع خدمات مقدمة لفائدة الزبون SPA PLATRE DU SUD تتضمن أشغال أنجزت بواسطة عتاد أشغال عمومية BUL DOZER، كما تبينه الفاتورتين رقم 05/17 بمبلغ 222.000 دج، ورقم 17/06 بمبلغ 518.000 دج، وقدر مجموعهما بـ 740.000 دج.

إلا أن هذا النوع من العتاد لا يوجد ضمن أصول المؤسسة من جهة كما إن فحص فواتير الخدمات (كراء عتاد) لم يظهر فيه هذا النوع من العتاد، وعليه فإنها تعتبر أعباء غير مصرحة، وبالتالي فإن تسديدها قد تم بواسطة مداخيل غير مصرحة، ومن أجل تصحيح الوضعية سيتم خصم نسبة 20% كهامش ربح على هذه الخدمات وإدراج الباقي في نتيجة الدورة كما يلي:

$616.667 = 1.20 / 740.000$ دج.

الجدول رقم (16): إستدراك الحقوق:

الوحدة: دج

السنة	2015
الفرق غير المصرح في رقم الأعمال تصريح G 50	108.791

2.176	الرسم على النشاط المهني TAP 2 %
218	عقوبة الوعاء
18.494	الرسم على القيمة المضافة (TVA) 17 %
1.850	عقوبة الوعاء
266.135	غرامات التحصيل

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

الجدول رقم (17): جدول النتائج المصححة:

الوحدة: دج

السنة	2016	2017
النتائج المصرحة	-27.772.294	-198.733
أعمال منجزة غير مقيدة	28.500.000	/
أعباء غير مصرحة	/	616.667
نتائج مصححة	727.706	417.934
الضريبة على الدخل الإجمالي	158.312	65.380
عقوبة الوعاء	23.747	9.807

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

الجدول رقم (18): تجميع الحقوق والعقوبات:

الوحدة: دج

244.362	مجموع الحقوق
35.622	مجموع العقوبات
266.135	غرامات التحصيل
546.119	المجموع

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

2. الحالة التطبيقية الثانية: حالة التحقيق المصوب لشركة الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة.

تبعاً للتبليغ الأولي المرسل إليكم بتاريخ 2019/11/14 المتضمن نتائج التحقيق المحاسبي والجبائي المصوب الذي خضع له نشاطكم المتمثل في شركة الكراء والنقل ذات الشخص الوحيد والمسؤولية المحدودة س eurl s الواقع مقرها بالمنطقة الصناعية قارة الطعام بنورة ولاية غرداية، للفترة غير المتقدمة الممتدة من 2015/01/01 إلى غاية 2018/12/31، ونظراً لعدم استلامكم التبليغ المرسل عن طريق البريد المضمون رقم 1373، فإن هذا يعتبر قبول ضمني لنتائج التحقيق طبقاً لأحكام المادة 20 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، وعليه فإن النتائج المرسله إليكم في التبليغ الأولي تبقى دون تغيير كما يلي:

أ. تصحيح رقم الأعمال:

من أجل تصحيح وضعيتكم الجبائية فقد أعتمد على المعامل المستخرج من رقم الأعمال على مجموع المواد المستهلكة + الخدمات، وقد اعتمدت سنة 2017 كسنة مرجعية والتي أعطت معامل يقدر ب 1.32، أما بخصوص سنة 2018 التي لم يتم إيداع التصريح بالميزانية، ولا بأي رقم أعمال وعليه سيتم تصفية مبلغ المواد المرحلة من المخزون النهائي لسنة 2017 والمقدر ب 841.452 دج.

ب. حساب الحقوق المستحقة:

بما أن الفعل المنشئ للرسم (TAP) و(TVA) في نشاط الخدمات يبني على المقبوضات، وبما أن رقم الأعمال المصرح به في التصريحات الشهرية (G50) بخصوص السنوات 2015، 2016، 2017، يفوق رقم الأعمال المصرح به في الميزانية، فإنه سيتم الإخضاع للرسم (TAP) و(TVA) على الفارق الناتج بين رقم الأعمال المصحح ورقم الأعمال الخاضع الناتج من مجموع المقبوضات المصرحة في التصريحات الشهرية G50، مع الأخذ بعين الاعتبار رصيد ح/الزبائن بداية ونهاية الفترة، أما بالنسبة لسنة 2018 فإن رقم الأعمال المعتمد سيخضع كما لو أنه لم يتم إيداع أي تصريح بخصوص هذه السنة وهي كما يلي:

الجدول رقم (19): حساب الحقوق المستحقة:

الوحدة: دج

مقبوضات سنة 2015	HT 25.647.019
مقبوضات سنة 2016	HT 1.381.314
مقبوضات سنة 2017	HT 4.704.000
المجموع	HT 40.732.333

TTC 47.656.829	مجموع المقبوضات G50
13.581.624	رصيد أو ح/الزبائن
/	رصيد نهائي
TTC 34.075.205	رقم الأعمال الخاضع بجميع الرسوم
HT 29.124.107	رقم الأعمال الخاضع كامل الفترة خارج الرسم
HT 38.371.523	رقم الأعمال الواجب إخضاعه
10.363.181	الفرق الواجب إخضاعه

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

هذا الفرق سيوزع على السنوات من 2015 إلى 2017 تناسيباً مع رقم الأعمال المعتمد وسيتم

إخضاعه للرسم (TAP) و (TVA) كما يلي:

الجدول رقم (20): الرسوم المستحقة واجبة الدفع:

الوحدة: دج

2018	2017	2016	2015	السنوات
1.115.765	1.270526	25.908	9.066.747	رقم الأعمال الخاضع
22.315	25.410	518	181.335	الرسم (TAP)
2.231	2.541	51	27.200	
211.995	241.340	4.404	1.541.347	الرسم (TVA)
52.998	60.349	440	385.336 دج	

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

ت. فحص الرسم على المشتريات:

من خلال الحسومات المصرح بها في التصريح الشهري (G50) تبين وجود تضخيم في هذه الحسومات

مقارنة بمجموع المشتريات والخدمات حسب الميزانية كما يلي:

الجدول رقم (21): فحص الرسم على المشتريات لسنتي 2016 و 2017:

الوحدة: دج

السنوات	2017	2016
مجموع المشتريات	3.456.650	لا شيء
الرسم على المشتريات	656.763	لا شيء
الرسم المحسوم	820.767	1.660.050
الفرق	164.004	1.660.050

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

ث. إعادة تقييم الأصول الثابتة المتنازل عنها:

بالنسبة لسنة 2015 التي تم التنازل فيها عن مجموعة الأصول الثابتة التي تم اقتناءها سنتي 2009 و 2010 بمبلغ إجمالي يقدر بـ 25.762.353 دج والتي تم اهتلاكها بالكامل فإنه سيتم احتساب 50% من قيمتها كفائض قيمة والمقدر بـ 12.881.177 دج وفق قيمتها السوقية بدلا من 10.000.000 دج المصرح بها، و سيتم إعادة إدماج الفرق في نتيجة الدورة.

أما بالنسبة للأصول الثابتة المتنازل عنها سنة 2018 بعد طلب الحجز وتجميد النشاط للمكلف بالضريبة الصادر من الجهات القضائية المخولة بغرداية فعليه وبناءا على مبلغ الأصول الثابتة المتبقية في الميزانية والتي تم اهتلاكها بالكامل والتي تخص الأصول الثابتة التي تم اقتناءها سنتي 2013 و 2014 بقيمة إجمالية يقدر بـ 21.125.906 دج فإنه سيتم احتساب 80% من قيمتها كفائض قيمة وذلك بالنظر لرقم الأعمال الضعيف للسنوات الأخيرة التي تبين عدم استعمالها وبالتالي فهي في حالة جيدة، وسيتم إدماج هذا المبلغ في حساب النتائج لسنة 2018 والمقدر بـ 16.900.724 دج.

الجدول رقم (22): جدول حساب النتائج:

الوحدة: دج

السنوات	2015	2016	2017	2018
النتائج المصرحة	- 6.390.034	- 1.694.591	632.979	/
ترحيل العجز	-28.953.19	-7.565.651	-9.163.195	/
الزيادات في رقم الأعمال	25.077.735	97.565	/	1.115.765
فوائض القيم	2.881.177	/	/	16.900.724

- 22.315	- 25.410	- 518	- 181.335	تخفيض الرسم (TAP)
- 841.452	/	/	/	تخفيض الإستهلاك
17.152.722	-8.555.626	- 9.163.195	- 7.565.651	النتائج المعدلة

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

ملاحظة:

بالنسبة لسنة 2018 لم يتم ترحيل العجز وذلك لعدم احتساب العجز المرحل من سنة 2013 وذلك تطبيقا لأحكام المادة 147 من "ق، ق، ض، م".
وبناء على المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة فإن فوائض القيم المعتمدة ستخضع لنسبة 35% كربح صافي خاضع للضريبة.

ج. حساب الحقوق المستدركة والعقوبات: حيث يتم حساب مختلف الرسوم (TAP) و(TVA)

الجدول رقم (23): جدول الحقوق المستدركة والعقوبات:

الوحدة: دج

السنوات	2015	2016	2017	2018
الرسم (TAP)	181.335	518	25.410	22.315
العقوبات	27.000	51	2541	2.231
الرسم (TVA)	1.541.327	4.404	241.340	211.995
العقوبات	385.336 دج	440 دج	60.349	52.998
الضريبة (IBS)	/	/	/	1.603.485
العقوبات	/	/	/	400.871
الضريبة (IRG)	/	/	/	684.564
العقوبات	/	/	/	171.141
الرسم على المشتريات	/	1.660.050	164.004	/
العقوبات	/	415.012	24.600	/

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

الجدول رقم (24): جدول تجميع الحقوق:

الوحدة: دج

6.340.767	مجموع الحقوق
1.542.770	مجموع العقوبات
7.883.537	المجموع

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب

خلاصة:

من خلال الدراسة الميدانية في مفتشية الضرائب أول نوفمبر بغرداية تم التطرق إلى آليات وإجراءات تطبيق عملية الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية أول نوفمبر بغرداية بحسب القوانين الضريبية والإجراءات الجبائية السائدة والمعمول بها خلال فترة الدراسة؛ حيث تعتبر المرجع الأساسي التي تعتمد عليه إدارة الضرائب في كل معاملاتها الإدارية والتقنية والموافق لسنة 2023 الصادر عن المديرية العامة للضرائب؛ حيث يتمثل يلعب كل من التحقيق المعمق والتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب دورا هاما في اكتشاف حالات عدم الإلتزام بهذه القوانين ومن ثم سد كل الثغرات التي يستعملها المكلفين بالضريبة للتهرب من الضريبة والتخلص من الوفاء بواجبهم اتجاه الإدارة الجبائية.

خاتمة

خاتمة:

سمحت هذه الدراسة بالتعرف على دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، وذلك من خلال دراسة ميدانية مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية، من أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة في المقدمة.

1. إختبار صحة الفرضيات:

من خلال دراسة ميدانية مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية حول دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، تم التوصل إلى إجابات للتساؤلات المطروحة.

✓ **الفرضية الفرعية الأولى:** تنص الفرضية الفرعية الأولى على أن مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية تعتمد على قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023 كمرجع أساسي في القيام بإجراءات عملية الرقابة الجبائية، ويمكننا الاستنتاج من خلال المعلومات المتحصل عليها من مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية أن القوانين التي تعتمد المفتشية تتغير باستمرار، وأن المرجع الأساسي التي تعتمد عليه القانون الجبائي المعمول به خلال فترة عملية الرقابة الجبائية، ويعد المرجع الأساسي الحالي المعتمد من طرف المفتشية هو قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023، الذي خصص جزء كامل متعلق بإجراءات الرقابة الجبائية، وهذا يؤكد صحة الفرضية الفرعية الأولى.

✓ **الفرضية الفرعية الثانية:** تنص الفرضية الفرعية الثانية على أن أشكال الرقابة الجبائية في مفتشية أول نوفمبر بولاية غرداية تتمثل في التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف، ومن خلال عرض بعض الحالات المتعلقة بالرقابة الجبائية التي قامت بها مفتشية الضرائب على بعض الملفات الجبائية، بالإضافة إلى المعلومات المقدمة من طرفها يستنتج أن أهم أشكال الرقابة الجبائية تتمثل في التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف، وهذا يؤكد صحة الفرضية الفرعية الثانية.

خاتمة

✓ **الفرضية الفرعية الثالثة:** تنص الفرضية الفرعية الثالثة على أن اختيار شكل الرقابة الجبائية المستخدم في معالجة الملف الجبائية للمكلف يتم بناءا على تصريحه الجبائي، ويستنتج من خلال عرض بعض الحالات المتعلقة بالرقابة الجبائية التي قامت بها مفتشية الضرائب على بعض الملفات الجبائية، بالإضافة إلى المعلومات المقدمة من طرفها أن اختيار شكل الرقابة الجبائية المستخدم في معالجة الملف الجبائي بناءا على نوع النظام الجبائي والشخص الخاضع للضريبة، وخبرة المحقق الجبائي، وهذا ينفي صحة الفرضية الفرعية الثالثة.

✓ **الفرضية الفرعية الرابعة:** تنص الفرضية الفرعية الرابعة على أن مفتشية الضرائب أول نوفمبر بولاية غرداية تتبع نفس الإجراءات عند معالجتها للملف الجبائي للمكلف في كل شكل من أشكال الرقابة الجبائية، ويستنتج من خلال عرض بعض الحالات المتعلقة بالرقابة الجبائية التي قامت بها مفتشية الضرائب على بعض الملفات الجبائية، بالإضافة إلى المعلومات المقدمة من طرفها أن الإجراءات تختلف باختلاف شكل الرقابة الجبائية المعتمد، من حيث الإجراءات والآجال المتعلقة بها، فعلى الرغم من تشابه في بعض الإجراءات إلا أنها تزيد وتنقص على حسب شكل الرقابة الجبائية، كما تختلف آجالها، ويعود سبب أن بعض أشكال الرقابة مثل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف تحتاج إلى إجراءات أكثر وآجال أكبر من أجل تحقيق هدفه على عكس التحقيق في المحاسبة، وهذا ينفي صحة الفرضية الفرعية الرابعة.

✓ **الفرضية الرئيسية:** تنص الفرضية الرئيسية على أن دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي يتجلى في التأكد من صحة جميع المعلومات الواردة في التصريحات الجبائية، ومن خلال عرض بعض الحالات المتعلقة بالرقابة الجبائية التي قامت بها مفتشية الضرائب على بعض الملفات الجبائية يستنتج أن دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي يتجسد في التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة للمفتشية الضرائب من طرف المكلف شكلا ومضمونا، بالإضافة إلى الكشف عن المبالغ المهربة (وسيلة

خاتمة

وقائية)، وكذا تحديد الحقوق والغرامات الواجبة الدفع نتيجة لتهربه الضريبي (وسيلة ردعية)، وهذا ينفي صحة الفرضية الرئيسية.

2. نتائج الدراسة:

وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج نعرض أهمها كالتالي:

✓ يختلف المرجع الأساسي في عملية الرقابة الجبائية في مفتشية أول نوفمبر بولاية غرداية بحسب القانون الجبائي السائد خلال فترة عملية الرقابة الجبائية؛

✓ يعد المرجع الأساسي التي تعتمد عليه في إجراء عملية الرقابة الجبائية في الوقت الحالي هو قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023 الصادر عن المديرية العامة للضرائب؛

✓ يتمثل دور التحقيق المعمق والتحقيق المحاسبي والجبائي في الحد من التهرب الضريبي للمكلفين الخاضعين للضريبة؛

✓ يتمثل دور التحقيق المصوب في الكشف عن التهرب الجبائي للمكلفين الخاضعين للضريبة.

3. اقتراحات وتوصيات:

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم جملة من الاقتراحات وهي:

✓ ضرورة التركيز على الإهتمام بالحصر الشامل والمتجدد للمكلفين بالضريبة، وتبني نظام معلومات يسهل الإطلاع على المعلومات المكلفين بالضريبة ومختلف المداخل التي يقومون بها ومراقبتهم بكل سهولة.

✓ تحديد الثغرات الناتجة عن النظام الضريبي، ومحاولة سدها من خلال إصدار قوانين جديدة لكل الطرق والأساليب المستحدثة التي يتم استخدامها في مجال التهرب الضريبي.

✓ إعتناء على الأنظمة المعلوماتية في جميع العمليات الجبائية والتشغيل الآلي الشامل لجميع إجراءات معالجة المعطيات ذات الصلة بفرض الضريبة والتحصيل والرقابة، وهو ما يساعد على تخفيف عبء المهام

الإدارية التقليدية.

خاتمة

✓ تعزيز الكفاءة المهنية والأخلاقية لأعوان المصالح الجبائية، وتوسيع عمليات التكوين في مجال الجباية والمحاسبة، لتشمل أكبر عدد ممكن من الأعوان الجبائية، خاصة مع التطور والتغير المستمر في القوانين الجبائية.

✓ التنسيق أكثر بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات الإدارية الأخرى للإمام بأكبر عدد ممكن من المعلومات حول المكلفين بالضريبة، الأمر الذي يسهل عملية الرقابة الجبائية.

✓ تحسين علاقة الإدارة الجبائية مع المكلف بالضريبة من خلال تخصيص أيام مفتوحة لشرح القوانين الجبائية وفك الغموض، بالإضافة إلى التعريف بحقوق وواجبات المكلف بالضريبة، الأمر الذي يساعد على إقناع وتوجيه سلوك المكلف نحو الإمتثال الضريبي الطوعي، ولا الردعي.

4. آفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لهذه الموضوع يمكن إقتراح بعض الموضوع التي يمكن أن تكون دراسات مستقبلية بالنسبة للباحثين الآخرين فيما يلي:

- ✓ مشكلة التحصيل الجبائي في الإدارة الجبائية.
- ✓ أليات الإدارة الجبائية في التحقق من جودة التصريحات الجبائية.
- ✓ أثر الوعي الضريبي للمكلف في تخفيف عبء على الإدارة الجبائية.
- ✓ دور الجباية البترولية في تحقيق التوازن الإقتصادي.
- ✓ فعالية الأنظمة المعلوماتية في تخفيف العبء عن الإدارة الجبائية.
- ✓ أثر زيادة الضرائب على المكلفين في انتشار التهرب والغش الضريبيين.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً- قائمة المراجع باللغة العربية:

1. الكتب:

- ✓ أوسير منور، حمو محمد، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009.
- ✓ بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للنشر والطباعة، الجزائر، 2011.
- ✓ الخطيب خالد شحادة، شامية أحمد زهير، أسس المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- ✓ عباس عبد الرازق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
- ✓ عواضة حسين، قطيش عبد الرؤوف، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، سوريا، 2013.
- ✓ فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف للنشر والطباعة والتوزيع، مصر، 2002.
- ✓ قيسي أعاد حمود، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
- ✓ الوادي محمود حسين، عزام زكريا أحمد، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر والطباعة، الأردن، 2000.

2. الرسائل الجامعية:

- ✓ بن غمادي ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، رسالة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2018/2017.
- ✓ بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة بمدينة الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.

قائمة المصادر والمراجع

- ✓ قجاني عبد الحميد، دور الجباية البترولية في تحقيق التوازن الإقتصادي: دراسة قياسية تحليلية لحالة الجزائر (2014/1980)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017/2016.
- ✓ بن داني محمد، ابن الحاج جلول الياس، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة مركز الضرائب، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2020/2019
- ✓ بوكموش سيلية، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مذكرة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2017.
- ✓ ترعي زكرياء، دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2018
- ✓ حمداوي آمنة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة لمديرية الضرائب أم البواقي، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2018/2017.
- ✓ داعي نعيمة، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجليلي بونعامة، خميس مليانة، 2020/2019
- ✓ سوداني فاطمة، بايدي عائشة، رحموني عبد الرحمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار، مذكرة الماستر، كلية العلوم الإقتصادية، التسيير وعلوم التجارية، جامعة أدرار، أدرار، 2014/2013.
- ✓ عماري عبد القادر، انساعد أنيس، أثر الرقابة الجبائية على جودة التصريحات الجبائية: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجليلي بونعامة، خميس مليانة، 2020-2019.
- ✓ قندوز صبرينة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية البويرة، مذكرة ماستر أكاديمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2016/2015.

✓ لكلل كمال، لكلل إسماعيل، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي: دراسة حالة بمفتشية الضرائب سيدي عيسى، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2018/2019

✓ ذبيح لياس قلاب، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011.

3. المجالات العلمية:

✓ بساس أحمد، مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر (حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من 2008 إلى 2013)، مجلة دراسات، المجلد 4، العدد 2، جامعة الأغواط، الأغواط، ماي 2013.

✓ بلواض الجيلاني، سعدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2012)، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، جامعة المسيلة، المسيلة، 2014.

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

✓ شافعي عبدو، سلطاني سمير، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 5، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، ماي 2022.

✓ صلعة سمية، بوخدوني وهيبة، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 1، المركز الجامعي نور البشير، البيض، 2020.

✓ عوادي مصطفى، رجال نصر، عيدة انور، الرقابة ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي: دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي، مجلة الإقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 2، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر، 2019.

قائمة المصادر والمراجع

✓ قاسمي آسيا، فهيمة حدادو، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، مجلة أوراق إقتصادية، المجلد 03، العدد 01، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، البويرة، ديسمبر 2019.

✓ لشلح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الإقتصادية، المجلد 2، العدد 2، المركز الجامعي أفلو، ديسمبر 2018.

4. القوانين والمراسيم:

✓ قانون الإجراءات الجبائية، 2021.

✓ مرسوم تنفيذي رقم 97-290 مؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1418 الموافق 27 يوليو سنة 1997 يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 50، الصادرة بتاريخ 30 يوليو سنة 1997.

✓ مرسوم تنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 59، الصادرة بتاريخ 24 سبتمبر سنة 2006.

5. المحاضرات الجامعية:

✓ بوحفص رواني، محاضرات في تدقيق ورقابة النظام التجاري، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، غرداية، 2019-2020.

✓ لجناف عبد الرزاق، محاضرات في مقياس المراجعة والتدقيق الجبائي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2020/2021.

✓ لخضر خالف، محاضرات في مقياس المراجعة الجبائية (وفق التشريعات لسنة 2018)، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2018.

6. الملتقيات الدولية:

✓ شارفي ناصر، مداخلة بعنوان: فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي بالإشارة إلى حالة ولاية بلدية، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، يومي 28 و29 أكتوبر 2015.

✓ ولهي بوعلام، مداخلة بعنوان: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة (حالة الجزائر)، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009.

7. المواقع الإلكترونية:

✓ مديرية التجارة لولاية تيزي وزو، الفرقة المختلطة (تجارة، جمارك، ضرائب)، تاريخ التصفح: 2022/12/24، منشورة على موقع:

https://www.dcwiziouzou.dz/index.php?option=com_content&view=article&id=88&Itemid=101

ثانيا- قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

✓ Alm James, **Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies**, Tulane Economics Working Paper Series, University New Orleans, LA, July 2012.

✓ Canedo Joao Morais, **PREVENTION AND CONTROL OF TAX EVASION**, National Activity Plan of the Tax and Customs Authority for 2013, Deputy Director of the Tax Customs Authority (Portugal), 2013.

✓ 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, Woldia University, Woldia, Ethiopia, 2021 .

✓ 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.

الملاحق

الملاحق

مستل الطابع				
Code	Opérations imposables المعاملات الخاضعة للتسوية	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
E2E2W				
4	TOTAL			

المطابق والمرسوم المسجل ورد أسماء				
Code	Opérations imposables المعاملات الخاضعة للتسوية	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
8	TOTAL			

RÉCAPITULATION (EN DA)	تفصيلي (في أوج)	Cetle réservé au contributeur إطار خاص بالمكلف والتسوية	Cetle réservé à la recette des impôts إطار خاص بالوكالة المطالب	Cetle réservé au service d'assiette إطار خاص بمصلحة الترتيب
1- TAP	000/000	يتم تعبئة ويتم منحها للتسوية وتداولها مع الرقابة المحاسبية	Reçu en jour le précompte déductible enregistré avec le numéro	Observation enregistrée le
2- AP / SB	001/0110	Cetle réservé au service de gestion de la présente déclaration et conforme aux documents déclaratifs	Payé par chèques bancaires N°	Observation verbales
2.1- AP / Salaires	001/01103	à	ou par l'Agence	
2.2- AP / Autres en numéraire	001/01103/ABC	à	ou par chèque postal N°	
3- BS / Ré / à la caisse	001/01102 et 3	à	ou en numéraire	
		Cetle	prise en compte par l'Agence N°	
		signature	de ce jour	
4- Droits de timbre	001/02221		à	
5- Autres	01			
6- TN	000/000			
MONTANT TOTAL À PAYER				