



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب  
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تحت عنوان:

الرقابة الجبائية كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي

دراسة حالة مركز الجوارى للضرائب عين تموشنت

من إعداد الطالبتين:

- قبلي صورية

- مداح شيماء

نوقشت وأجيزت بتاريخ 11 / 06 / 2025 أمام لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
د. كش محمد	أ. التعليم العالي	جامعة عين تموشنت	رئيسا
د. عبد الباقي حياة	أ. محاضر "أ"	جامعة عين تموشنت	مشرفا
د. مصاطفي حكيم	أ. محاضر "أ"	جامعة عين تموشنت	ممتحنا

السنة الجامعية: 2025 / 2024





جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب  
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تحت عنوان:

الرقابة الجبائية كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي

دراسة حالة مركز الجوارى للضرائب عين تموشنت

من إعداد الطالبتين:

- قبلي صورية

- مداح شيماء

نوقشت وأجيزت بتاريخ 11 / 06 / 2025 أمام لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
د. كش محمد	أ. التعليم العالي	جامعة عين تموشنت	رئيسا
د. عبد الباقي حياة	أ. محاضر "أ"	جامعة عين تموشنت	مشرفا
د. مصاطفي حكيم	أ. محاضر"	جامعة عين تموشنت	ممتحنا

السنة الجامعية: 2025 / 2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ  
وَالَّذِي يُضَوِّتُ النَّجْمَ  
وَالَّذِي يُرْسِلُ الرِّيَّاحَ  
وَالَّذِي يُنَزِّلُ الْمَطَرَ  
وَالَّذِي يُحْيِي الْمَوْتَى  
وَالَّذِي يُحْيِي الْمَوْتَى  
وَالَّذِي يُحْيِي الْمَوْتَى

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"وأخر دعوانهم أن الحمد لله رب العالمين"

صدق الله العظيم

إلى نفسي العظيمة القوية التي تحملت كل العثرات رغم الصعوبات.

إلى ذلك الرجل العظيم الذي ساندني بكل حب في ضعفي الذي أخرج أجمل ما في داخلي وشجعني دائما للوصول إلى طموحاتي إلى من انتظر هذه اللحظات ليفتخر بي إلى قدوتي مسندي الضوء الذي ينير حياتي

والذي العزيز أدامك الله ظلا لنا.

إلى التي تعجز كل الكلمات عن وصفها إلى التي كانت النور في عمتي إلى التي كان دعائها سر نجاحي إلى التي تعبت بدون مقابل لإتمام مسيرتي الدراسية إلى معلمتي وسيدتي العظيمة

أمي الحبيبة.

إلى إخوتي

أدامكم الله ضلعا ثابتا إلى سندي والكتف الذي استند عليه.

إلى روح أخي الغالي

صورة



إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"واخر دعواتهم ان الحمد لله رب العالمين"

صدق الله العظيم

لم تكن الرحلة قصيرة ولا الطريق مخفوفاً بالتسهيلات لكنني فعلتها فالحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وبكل حب أهدي ثمرة نجاحي الى نفسي الطموحة أولاً ابتدأت بطموح وانتهت بنجاح.

ثم إلى كل من سعى معي لإتمام مسيرتي الجامعية دمتم لي سنداً لا عمر له.

وبكل حب أهدي ثمرة نجاحي وتخرجي

إلى العزيز الذي أحمل اسمه بكل فخراً، إلى معلمي الأول الرجل الذي سعى طوال حياته لتكون الأفضل حفظك

الله وجزاك عني خير الجزاء (أبي الغالي).

إلى حبيبة الروح وأعظم نعم الله علي التي ضمت اسمي بدعواتها وكانت لي سحابة بالحب والعتاء وكانت سبباً بعد الله فيما أنا عليه الآن (أمي الغالية).

إلى ضلعي الثابت وأمان أيامي ، الى من شددت عضدي بهم ، إلى خيرة أيامي وصفوتها (أخواتي و أخواني الغاليين).

إلى الجوهرة النادرة منبع الحنان ونبع العطاء أطال الله في عمرها (جدي الحبيبة).

إلى من آمنوا بقدراتي وراهنوا على نجاحي وكانوا لأحلامي سنداً ولأمامي عوناً ولحياتي أنساً وسروراً (عائلي العظيمة).

إلى كل من كان عوناً وسنداً في هذا الطريق أصحاب الشدائد والأزمات (أحبائي).

إلى تلك الروح الطاهرة (فقيدي عمتي) رحمها الله.

شيماء



## الشكر والتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى: "لئن شكرتم لأزيدنكم" صدق الله العظيم

نحمد الله حمدا كثيرا ونشكره شكرا جزيلا الذي كان فضله وعطاؤه كريما لأنه سهل المبتغى وأعاننا على بلوغ المستوى ودلل لنا الصعاب وهون علينا المتاعب والحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع وألهمنا القوة والصبر والعزيمة لإتمام دراستنا وجعلنا من عباده الصالحين الذاكرين الشاكرين والصلاة والسلام على رسول الله صلى الله عليه وسلم.

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير لأستاذتنا الفاضلة، الدكتورة القديرة عبد الباقي حياة بقبولها الإشراف لهذه المذكرة وعلى كل مجهوداتها في إرشادنا وتقديم النصائح القيمة التي ساعدتنا لإتمام هذا العمل.

ونتوجه بالشكر لأساتذتنا الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة وإثرائها بملاحظاتهم العلمية القيمة.

كما نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى كل الأساتذة الكرام لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين أشرفوا على تعليمنا من بداية مشوارنا إلى غاية هذه المرحلة.

كما نقدم شكرنا الموصول إلى كل من ساندنا وقدم لنا المساعدة ولو بكلمة طيبة من بعيد أو قريب لإكمال هذا العمل جزاكم الله خيرا.

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل هذا البحث نافع يستفاد منه.

## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي وتبيان دور الرقابة الجبائية في مكافحتها، ولتحقيق هذه الأهداف تم الاعتماد على المنهج الوصفي لوصف متغيرات الدراسة والمنهج التحليلي لتحليل حالات تطبيقية عن الرقابة بالمركز الجواربي للضرائب ولاية عين تموشنت. ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن الرقابة الجبائية لها دور كبير في المحافظة على إيرادات الخزينة العمومية من خلال استرجاع المبالغ المتهرب منها باعتبارها آلية من آليات المتابعة التي تباشرها الإدارة الجبائية.

**الكلمات المفتاحية:** تهرب ضريبي، رقابة جبائية، إيرادات الخزينة العمومية، المركز الجواربي للضرائب بعين تموشنت.

## ABSTRACT

This study aims to shed light on the phenomenon of tax evasion and the role of tax control in combating it.

To achieve these objectives, the descriptive method was used to describe the study variables and the analytical method to analyse applied cases of control at the Centre to describe the variables of the study and the analytical method to analyse applied cases of control at the

Ain Tamouchant. One of the most important findings is that

Tax control has a major role in preserving the revenues of the public treasury by recovering evaded amounts as one of the follow-up mechanisms initiated by the tax administration tax administration.

**Keywords :** Tax evasion, tax control, tax revenue, public treasury revenue, Ain Tamouchant Tax Outreach Centre.

# قائمة المحتويات

## قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
	بسملة
	إهداء
	الشكر والتقدير
I	الملخص
III	قائمة المحتويات
VI	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الجداول
X	قائمة المختصرات
أ	المقدمة
	<b>الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية</b>
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم حول التهرب الضريبي والرقابة الجبائية
3	المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي
11	المطلب الثاني: ماهية الرقابة الجبائية
21	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية: الضمانات، الحقوق ومساهمتها في الحد من التهرب الضريبي
21	المطلب الأول: الضمانات والحقوق في إطار الرقابة الجبائية
27	المطلب الثاني: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي
29	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
29	المطلب الأول: الدراسات المحلية والأجنبية
32	المطلب الثاني: التعقيب عن الدراسات
34	خلاصة
	<b>الفصل الثاني: دراسة حالة بمركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت</b>
36	تمهيد
37	المبحث الأول: لمحة عامة عن المركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت
37	المطلب الأول: تعريف ومهام المركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت
38	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب ولاية عين تموشنت

40	المبحث الثاني: دراسة حالة عن التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
40	المطلب الأول: دراسة حالة عن التحقيق المحاسبي (VC)
47	المطلب الثاني: دراسة حالة عن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)
50	المبحث الثالث: دراسة حالة عن التحقيق المصوب والرقابة على الوثائق
51	المطلب الأول: دراسة حالة عن التحقيق المصوب (CP)
56	المطلب الثاني: دراسة حالة عن الرقابة على الوثائق (CSP)
59	خلاصة
61	خاتمة
65	قائمة المراجع
71	الفهرس

# قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
16	أشكال الرقابة الجبائية	(1/1)
17	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات	(2/1)
18	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية	(3/1)
19	الهيكل التنظيمي لكبريات المؤسسات	(4/1)
29	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	(5/1)
39	الهيكل التنظيمي لمركز الجوارى للضرائب ولاية عين تموشنت	(1/2)

# قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
26	إجراءات الرقابة الجبائية	(1/1)
41	الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة فيما يتعلق بعمليات تسديد فواتير الشراء	(1/2)
42	الوضعية الجبائية فيما يتعلق ب TAP	(2/2)
43	الوضعية الجبائية الخاصة ب TVA	(3/2)
43	الرسم على القيمة المضافة المدمج لسنة 2022	(4/2)
44	الضريبة على الأجور IRG/salaire	(5/2)
44	حساب الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الجدول التصاعدي لسنة 2008	(6/2)
45	حساب الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الجدول التصاعدي لسنة 2022	(7/2)
45	الوضعية الجبائية بالنسبة ل IRG/BIC	(8/2)
45	الدخل الإجمالي لكل شريك	(9/2)
46	حساب الضريبة الدخل الإجمالي التي سيتحملها كل شريك	(10/2)
48	الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة	(11/2)
49	مجموع المصاريف خلال فترة التحقيق	(12/2)
49	مجموع الإيرادات خلال فترة التحقيق	(13/2)
50	الوضعية الجبائية الجديدة	(14/2)
54	الوضعية الجبائية بالنسبة TAP و TVA	(15/2)
56	عدد المرضى الذي تم الكشف عنهم من قبل المكلف	(16/2)
56	إشعار التقويم الأولي ل IFU	(17/2)
57	المراجعة الجبائية ل IFU	(18/2)
58	مبالغ التهرب المرصودة في إطار آليات الرقابة الجبائية (2012-2023)	(19/2)

# قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

المختصر	المصطلح باللغة الفرنسية	المصطلح باللغة العربية
<b>DRV</b>	Direction de la Recherche et des vérifications	مديرية البحث والمراجعة
<b>SDCF</b>	Sous – direction du – contrôle fiscal	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
<b>DGE</b>	Direction des grandes – Entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
<b>CDI</b>	Centre des impôts	مركز الضرائب
<b>CPI</b>	Centre de proximité des impôts	المركز الجوّاري للضرائب
<b>G50</b>	Formulaire de déclaration mensuelle	نموذج التصريح الشهري
<b>IFU</b>	Impôt forfaitaire unique	الضريبة الجزافية الوحيدة
<b>IRG</b>	Impôt sur le revenu Globale	الضريبة على الدخل الإجمالي
<b>TAP</b>	Taxe sur l’Activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
<b>TVA</b>	Taxe sur la valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
<b>VC</b>	Vérification comptable	التحقيق المحاسبي
<b>VASFE</b>	Vérification approfondie de la situation fiscale d’ensemble	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
<b>CP</b>	Contrôle ponctuel	التحقيق المصوب
<b>CSP</b>	Contrôle sur pièces	التحقيق في الوثائق

# مقدمة

## مقدمة

تعد الجباية أحد الوسائل الأساسية للتحكم في اقتصاد أي دولة، كما تعتبر المورد الرئيسي للعديد من الدول لتمويل خزائنها العامة.

تمثل الجباية السلطة التي تمثل الدولة في إدارة وتوجيه اقتصادها وفق المتطلبات المالية والاقتصادية المحددة، من خلال فرض مجموعة من الضرائب والرسوم التي تستند إلى قواعد وأسس قانونية واضحة.

ونظرا كون النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أي يمنح الحرية للمكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعيا أو شخص معنويا، بتقديم تصريحتهم الضريبية بشكل يوافق نشاطهم ومدخلاتهم الحقيقية.

فقد قامت الإدارة الجبائية بتوفير جميع الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة لمراقبة هذه التصريحات التي تكون في الغالب غير دقيقة سواء عن حسن النية أو عن قصد للتهرب من دفع الضرائب.

ويطلق على هذا الفعل أو هذا المصطلح بما يسمى بالتهرب الضريبي حيث تعتبر هذه الظاهرة من أبرز العقوبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذ مختلف سياساتها من جهة وضياح المال لعام من جهة أخرى، مما يستدعي ضرورة مواجهة الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة وحفاظا على امتيازات الخزينة العمومية.

منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف استرجاع حقوق المال العام ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته، وهذا لما تسببه من أضرار تمس الاقتصاد الوطني بشكل عام والخزينة عمومية بشكل خاص، ومن بين أهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها.

حيث تعتبر وسيلة وقائية ردعية تتمثل في مجموعة من الإجراءات والوسائل التي تسعى إلى تنظيم وتوجيه المكلفين بالضريبة، وكذا مراقبة التصريحات ومتابعة الأخطاء والنقائص التي من شأنها إرجاع حقوق المتملص مما يؤدي إلى الحد من التهرب الضريبي إلى أدنى مستوياته.

## أولا: إشكالية الدراسة

من خلال ما تقدم يمكننا طرح الإشكالية التالية:

كيف تساهم الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بطرح بعض التساؤلات الفرعية التالية:

- كيف يساهم التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟
- كيف يساهم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟
- كيف يساهم التحقيق المصوب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟
- كيف تساهم الرقابة على الوثائق في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

## ثانيا: فرضيات الدراسة

- يساهم التحقيق المحاسبي بمراجعة وتحليل البيانات المالية والتصريحات الجبائية للتأكد من صحتها، مما يساعد في اكتشاف أي تهرب أو أخطاء في التصريحات؛

- يساهم التحقيق المعمق في تحليل شامل للوضع الجبائية للمكلف، مما يسمح باكتشاف مختلف أشكال التهرب الضريبي، ويعزز من فعالية الرقابة الجبائية؛
- يساهم التحقيق المصوب في تصحيح الوضعيات الجبائية المتعلقة بضريبة أو أكثر خلال فترة قصيرة، مما يساعد معالجة الأخطاء وتقليص فرص التهرب؛
- تساهم الرقابة على الوثائق في فحص التصريحات والوثائق المقدمة من المكلفين مما يساعد على اكتشاف بعض حالات التهرب دون حاجة للتنقل الميداني؛

### ثالثا: مبررات اختيار موضوع الدراسة

يرجع اختيارنا لدراسة هذا الموضوع إلى مبررات موضوعية وأخرى ذاتية وهي كالآتي:

#### مبررات موضوعية:

- ازدياد ظاهرة التهرب مما أصبح تشكل عائق بالنسبة للاقتصاد الوطني؛
- التوسع في موضوع الرقابة وإبراز أهم إجراءاتها وآلياتها الفعالة والرامية إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخرى المحافظة على إيرادات الدولة؛

#### مبررات الذاتية:

من بين أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار موضوع الدراسة:

- الرغبة في التعرف على آليات الرقابة الجبائية؛
- كون الموضوع ذو صلة بمجال تخصصنا الدراسي؛

### رابعا: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- معرفة جوانب الإطار النظري لكل من التهرب الضريبي والرقابة الجبائية؛
- معرفة إجراءات أنواع الرقابة الجبائية؛
- التعرف على أهم مسببات التهرب الضريبي للتمكن من معالجة المشكل؛
- إبراز دور الرقابة الجبائية الفعال في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي والانعكاسات الإيجابية لها خاصة في حماية إيرادات الخزينة العمومية؛

### خامسا: أهمية الدراسة

تكتسي الرقابة الجبائية مكانة أساسية في النظام الضريبي الجزائري، إذ يعتبر نظاما ضريبيا يمنح الحرية الكاملة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمجمل مداخيلهم تلقائيا، مع إخضاع هذه التصريحات للمراقبة. غير أن ظاهرة التهرب الضريبي تشكل عائقا أمام تحقيق الرقابة الجبائية لأهدافه، وذلك نظرا لما تخلفه من آثار سلبية على مستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي.

فهي تؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة على تعزيز مواردها الجبائية العادية، واهتمامها في الوقت الراهن بإيجاد بدائل للموارد الجبائية في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

## سادسا: حدود الدراسة

الحدود الموضوعية: اشتملت دراستنا متغيرين هما الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي.

الحدود المكانية: تم انجاز هذه الدراسة بالمركز الجوّاري للضرائب بعين تموشنت.

الحدود الزمنية: تمثلت في دراسة حالات عن مختلف أنواع الرقابة الجبائية وتعلق ببرنامج التحقيق لسنة 2024

## سابعا: منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكالية واختبار مدى صحة الفرضيات المصاغة قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي وهذا من خلال عرض كل المفاهيم المتعلقة بالتهرب الضريبي والرقابة الجبائية هذا فيما يخص الجانب النظري واعتمدنا على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والاحصائيات الرقابة الجبائية هذا فيما يخص الجانب التطبيقي.

## ثامنا: صعوبات الدراسة

من بين الصعوبات التي واجهتنا في دراستنا نجد:

- ضيق الوقت ومدة التربص؛
- صعوبة الحصول على إحصائيات الدقيقة لبعض حالات المكلفين بالضريبة في المركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت نظرا لسرية المعلومات؛
- عدم استقرار القوانين الجبائية في الجزائر وكثرة التعديلات الواردة في القوانين المالية؛
- قلة الكتب المتعلقة بالموضوع؛

## تاسعا: هيكل الدراسة

بغية الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات وللإمام بكل الجوانب الدراسة قمنا بتقسيم موضوع الدراسة إلى فصلين: فصل نظري وفصل تطبيقي، أما المقدمة فقد قمنا من خلالها بطرح الإشكالية وإظهار التصور العام للدراسة.

وجاء تقسيم دراستنا على النحو التالي:

- **الفصل الأول: الموسوم ب " الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية"**، تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، يحتوي كل مبحث على مطلبين، حيث تطرقنا في المبحث الأول لمفاهيم حول التهرب الضريبي والرقابة الجبائية أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى الضمانات، الحقوق ومساهمتها في الحد من التهرب الضريبي وتطرقنا للدراسات السابقة في المبحث الثالث.
- **الفصل الثاني: الموسوم ب "دراسة حالة بمركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت"**، تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث تناولنا في المبحث الأول لمحة عامة عن المركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت، والمبحث الثاني دراسة حالة عن التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أما فيما يخص المبحث الثالث تطرقنا إلى دراسة حالة عن كل من التحقيق المصوب والرقابة على الوثائق وصولا إلى الخاتمة وما تتضمنه من نتائج الدراسة، متبوعة بمجموعة من التوصيات التي تساهم في تعزيز فعالية الرقابة الجبائية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

# الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

### تمهيد

تعد الرقابة الركيزة الأساسية والوسيلة الأكثر فعالية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث يمنح المشرع الجبائي للإدارة صلاحيات شاملة تمكنها من متابعة ومراجعة تصريحات المكلفين بالضريبة بدقة والتأكد من صحتها ومصداقيتها. وتعكس هذه الرقابة الدور الحيوي للإدارة وضمان الالتزام بالقوانين الضريبية، خاصة في ظل النظام التصريحي الذي يمنح المكلف حرية كبيرة في التصريح بمدخيله ورقم أعماله.

ولتحقيق هذا الهدف تعتمد الإدارة الجبائية على أسس تشريعية وتنظيمية متكاملة، تسخر لضمان العدالة الضريبية وتوفير بيئة شفافة التوازن بين حقوق الدولة والتزامات المكلفين من خلال ترسيخ مبادئ المصداقية والشفافية في النظام الجبائي. وعليه سنتطرق في هذا الفصل لعرض الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية وذلك من خلال التطرق للمباحث الآتية:

- المبحث الأول: مفاهيم حول التهرب الضريبي والرقابة الجبائية
- المبحث الثاني: الضمانات، الحقوق ومساهماتها في الحد من التهرب الضريبي
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة

### المبحث الأول: مفاهيم حول التهرب الضريبي والرقابة الجبائية

تعتبر عملية الحد من التهرب الضريبي هي عملية الأولوية بالنسبة للإدارة الجبائية، لذلك حرص المشرع الجبائي على وضع وسائل لردع هذه الجريمة، فكانت الرقابة الجبائية الوسيلة المثلى لذلك، والتي تعمل على مراقبة التصريحات للتأكد من صحتها لأنها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء كانت الأخطاء مقصودة أو غير مقصودة، والهدف من ذلك تجنب دفع الضريبة والتهرب من أدائها. تضمن هذا المبحث مطلبين، حيث خصص المطلب الأول إلى ماهية التهرب الضريبي، في حين خصص المطلب الثاني إلى ماهية الرقابة الجبائية.

#### المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي من التحديات البارزة التي تواجه الأنظمة الاقتصادية، حيث يؤثر بشكل مباشر على استقرار الاقتصاد الوطني من خلال تقليل الموارد المالية التي تعتمد عليها الدول في تنفيذ مشاريعها وتلبية احتياجات المجتمع.

#### أولاً: مفهوم وأشكال وآثار الناجمة عن التهرب الضريبي

سنتطرق إلى مفهوم التهرب الضريبي، ثم ننتقل إلى استعراض أبرز أشكاله وآثار الناجمة عنه.

#### 1. مفهوم التهرب الضريبي:

اختلف الفقهاء في تعريف التهرب الضريبي، ويعود السبب في ذلك إلى مفهوم التهرب يختلف من دولة إلى أخرى تبعاً لاختلاف سياستها الاجتماعية والاقتصادية وسياسية. نذكر منها:

**التعريف الأول:** هو مجموع المناهج أو الطرق أو الأساليب التي يسلكها بعض المكلفين بالضريبة بغرض التخلص إما كلياً أو جزئياً من الضريبة، وذلك دون تسجيل أي تجاوز للتشريعات الجبائية. (سمية و بوخدوي ، 2020، صفحة 74).

**التعريف الثاني:** يشير التهرب الضريبي إلى جميع التدابير المعتمدة لتقليل الدخل الخاضع للضريبة عن طريق التحايل على القواعد أو استغلال الأحكام الضريبية والقانونية، ويهدف التهرب الضريبي إلى استكشاف طرق ذكية للتحايل على القانون. (BENKAMLA, 2021, p. 484).

**التعريف الثالث:** التهرب الضريبي هو سلوك يحاول فيه المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقق التهرب الضريبي يسلك المكلف عدة طرق قد تكون قانونية أو غير قانونية. (REDHA, 2022, p. 310).

**التعريف الرابع:** التهرب الضريبي هو الإفلات من دفع الضريبة كلها أو بعضها من خلال مخالفة المكلف لأحكام القانون عمداً. (داليا، 2024، صفحة 220).

**التعريف الخامس:** التهرب الضريبي هو كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقه. (ضو و أبو خريص، 2023، صفحة 87).

**التعريف السادس:** التهرب الضريبي هو استغلال دافع الضرائب للثغرات في قانون الضرائب لإلغاء الضريبة جزئياً أو كلياً، مما يؤدي إلى حرمان الخزينة العامة من عائدات الضرائب. (lakhdar, rehouma , & djamaa , 2023, p. 328).

## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

من خلال ما تم ذكره يمكن القول إن التهرب الضريبي هو عملية تهدف إلى تقليل أو تجنب دفع الضرائب المستحقة قانونيا باستخدام أساليب مشروعة أو غير مشروعة، سواء عبر تقليص المبالغ المستحقة أو التلاعب بالبيانات المالية أو التهرب من تطبيق النظام الضريبي لدولة، وذلك دون خرق الواضح للنصوص القانونية.

### 2. أشكال التهرب الضريبي:

يمكن تمييز أشكال التهرب الضريبي وفقا لمدى التزامها بالقانون، ففي حال استخدام وسائل قانونية يبقى المكلف ضمن حدود التشريع يعتبر ذلك تجنباً ضريبياً مشروعاً. أما إذا تمت مخالفة القانون من خلال وسائل غير مشروعة، فإن ذلك يصنف على أنه غش ضريبي.

سنتعرف فيما يلي على تفاصيل كلا النوعين:

### 2.1. التهرب المشروع: (التجنب الضريبي)

هو التخلص من العبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة التشريعات الضريبية، وذلك باستغلال المكلف من الثغرات القانونية والنصوص التشريعية الضريبية بغية التخلص من الضريبة المفروضة عليه بشكل كلياً أو جزئياً وعدم الالتزام بدفعها، أي أن الفرد يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في موضع مخالف للقانون، بل يعمل ضمن الإطار القانوني. ويمكن أن يحدث التهرب المشروع بطرق طبيعية وذلك بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة. حيث يستعين المكلف بأصحاب الخبرة والاختصاص لمعرفة طرق التخلص من ضريبة المستفيدين من الأخطاء أو الثغرات في التشريع الضريبي. ومن الأمثلة الأكثر شيوعاً للتهرب المشروع، عندما يمنح الشخص أمواله من خلال حياته إلى ورثته تفادياً لدفع ضريبة التركات بعد وفاته، أو كأن تفرض ضرائب مرتفعة على الممتلكات العقارية فيمتنع الشخص عن شراء العقارات وبالتالي لا يدفع الضريبة. (الجيلاني و سعيدي بجي، 2014، صفحة 31).

### 2.2. التهرب الغير المشروع: (الغش الضريبي)

يقصد بالتهرب الغير المشروع ذلك التهرب المقصود من طرف المكلف وذلك عن طريق مخالفته لأحكام القانون الجبائي قصدا لعدم دفع الضريبة المستحقة عليه، إما بالامتناع عن تقديم تصريح لأرباحه أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب أو إعداد سجلات وقيود مزيفة. أي أنه تخلص من الضريبة بشكل غير مشروع ويتضمن مخالفة للقانون قد تقع عند تحديد الوعاء الضريبي مما يلحق بالخزينة خسارة محققة، لهذا تبدل جميع الأنظمة الضريبية جهدها للحد منه. (الهادي و سعيدي، 2015، صفحة 43 \_ 44).

### 3. الآثار الناجمة عن التهرب الضريبي:

تترك ظاهرة التهرب الضريبي بصمتها السلبية على كافة جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية والتي تنعكس بصفة مباشرة.

سنطرق لكل من الآثار المالية والاقتصادية والاجتماعية لظاهرة التهرب الضريبي:

### 3.1. الآثار المالية للتهرب الضريبي:

إن التهرب الضريبي يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، حيث يفوت على الدولة جزءاً هاماً من الموارد المالية المستحقة ونتيجة لذلك يصعب على الدولة تنفيذ الانفاق العام بالشكل الأمثل، وبالتالي تصبح الدولة غير قادرة على

## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

أداء واجباتها الأساسية تجاه المواطنين، وعند عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء لسبل تمويلية بديلة كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستغلال المالي والاقتصادي للبلد المعني. فنقص الأموال في الخزينة العامة يؤدي إلى عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ مجمل المشاريع المسطرة ولكي تعالج الدولة هذه الاضطرابات فإنها تسعى إلى إيجاد المصادر التي تمول الخزينة كالإصدار النقدي. كما سبق ذكره والذي يعرف بالتمويل التضخمي وينتج عنه تأثيرات سلبية منها الزيادة المفرطة للأسعار دون أن يقابله زيادة في الإنتاج. كذلك ضعف القدرة الشرائية للمواطنين التي ينتج عنها خلل في التوازن الاقتصادي بين فئات المجتمع ويترتب على ذلك انخفاض في الصادرات مما يؤدي إلى تراجع القدرة على توفير العملات الأجنبية. (نسرين و مبانة ، 2022\_2023 ، صفحة 39).

### 3. 2. الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

تعتبر الضريبة متغيراً اقتصادياً هاماً، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب بالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام لذلك يجد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية الضرورية للتنمية. بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدل الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

كما يساهم التهرب الضريبي بالإخلال بمبدأ المنافسة، حيث تصبح المؤسسات المتهربة في وضع أفضل مقارنة بتلك التي تلتزم بدفع الضرائب، إذ تتمتع بقدرة تمويلية كبيرة تمكنها من تطوير منظومتها الإنتاجية وتعزيز موقعها في السوق. كذلك يؤثر التهرب الضريبي سلباً على إنتاجية المؤسسة، حيث يدفع عناصر الإنتاج إلى التوجه نحو الأنشطة التي يسهل فيها التهرب حتى وإن كانت أقل إنتاجية، وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة، بالإضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية. وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني. لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى فشل السياسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي. (ناصر، 2010، صفحة 123).

### 3. 3. الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

بالإضافة إلى الآثار المالية والاقتصادية للتهرب الضريبي فإنه يترتب عن هذا الأخير عدة آثار سلبية على الصعيد الاجتماعي نذكر منها:

- يؤدي التهرب الضريبي إلى انعدام التكافؤ بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، حيث يحدث التهرب الضريبي اختلالاً كبيراً في مبدأ العدالة الاجتماعية، إذا أن العبء الأكبر يقع على المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب من الضريبة كما هو الحال بالنسبة لفئة الاجراء في الجزائر حيث تقتطع الضريبة على الدخل من المصدر بالنسبة لهم.
- إن تزايد حجم التهرب الضريبي يدفع الدولة إلى القيام برفع معدلات الضرائب لكي تغطي النقص الحاصل في الموارد الخزينة بسبب التهرب الضريبي.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

- يتسبب التهرب الضريبي في تراجع أخلاقيات المجتمع وإضعاف روح التضامن بين الافراد المجتمع، ويلاحظ أن زيادة الأعباء على المكلفين الغير المتهربين قد تدفعهم بدورهم إلى التهرب بسبب شعورهم بالظلم وغياب العدالة، مما يساهم في تراجع الوعي الضريبي. (منير و لواج ، 2020، صفحة 49).

### ثانيا: أركان التهرب الضريبي

حرصت مختلف التشريعات في البحث عن سبل ناجحة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال وضع أطر قانونية رادعة على كل مرتكب لهذه الظاهرة التي عمل القانون على تصنيفها كجريمة ووضع لها أركان تميزها وفرض عقوبات لها وتتمثل أركان جريمة التهرب الضريبي فيما يلي:

#### 1. الركن الشرعي لجريمة التهرب الضريبي:

يتكون الركن الشرعي من النصوص القانونية التي توضح أن فعلا معين يعتبر فعلا مخالفا للقانون الضريبي، فيمنع ارتكاب الجرائم الضريبية باعتبار أن الضريبة هي السلاح الذي يخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة. ونجد الركن الشرعي في قوانين الضريبة بكل أنواعها:

#### 1. 1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

نصت المادة 303 من هذا القانون على تجريم التهرب والغش الضريبي، فحددت العقوبات المفروضة على المكلفين في حال لجوئهم لاستعمال أساليب ومناورات تدلسية بغية عدم الخضوع الكلي للالتزامات الضريبية، كما نصت المادة 306 من نفس القانون على تجريم التزوير الضريبي المستعمل كوسيلة للتهرب الضريبي، وحددت هذه المادة العقوبات المفروضة على استعمال الوثائق أو البيانات المخالفة للواقع والأعمال المنجزة التي تم الاعتماد عليها في تحديد الوعاء الضريبي. (الرؤوف، 2023. 2024، صفحة 159).

#### 1. 2. قانون الضرائب غير المباشرة:

تضمنت المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة إجراءات المتابعة الجزائية لمرتكبي جرائم التهرب الضريبي، والملاحظ من خلال القانون الضرائب غير المباشرة أنه أولى اهتماما لهذه الجريمة من خلال تجريمه للتهرب الضريبي وتحديد التكليف القانوني له، وتبيان الطرق المستعملة فيه، مروراً بتنظيم إجراءات المتابعة الجزائية الواجب العمل بها في إطار محاكمة مرتكبي جرائم التهرب الضريبي لتسليط العقوبات المترتبة قانوناً عن هذا الجرم. (الرؤوف، 2023. 2024، صفحة 160).

#### 1. 3. قانون الرسم على الأعمال:

تم تجريم التهرب الضريبي حسب هذا القانون بموجب المادة 117، حيث نصت هذه المادة صراحة على تجريم التهرب الضريبي وتحديد العقوبات المطبقة عليه، واحتوت هذه المادة على " يعاقب طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضريبة أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها". (المادة 117 قانون الرسم على الأعمال ، 2025، صفحة 35).

ونلاحظ من خلال المادة أعلاه، أنها اعتمدت نفس مواد التجريم والإجراءات والمتابعات الجزائية المطبقة على جرائم التهرب الضريبي المنصوص عليها بموجب قانون الضرائب غير مباشرة، أما المادة 114 من نفس القانون وقررتها الثانية، فقد حددت عقوبة استعمال طرق تدليسية في التهرب الضريبي، ينصها على "..... في حال استعمال طرق تدلسية يحدد مبلغ هذه الغرامة ب 1.000 إلى 5.000 دج " وهو نفس ما جاءت به المادة 116 من نفس القانون، والتي

## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

حددت نسب الغرامة المفروضة على مرتكبي التهرب الضريبي عن طريق التصريح برقم أعمال سنوي أقل من الرقم الحقيقي. (الرؤوف، 2023. 2024، صفحة 160)/

### 1. 4. قانون الإجراءات الجبائية:

يتضمن قانون الإجراءات الجبائية مجموعة من النصوص تخصص بتنظيم مختلف الإجراءات والقواعد والضوابط المتعلقة بعملية الرقابة الجبائية، والتي تعتبر من بين أهم الأساليب الإدارية المستخدمة في سبيل الكشف عن جرائم التهرب الضريبي، وقد نص هذا القانون على جريمة التهرب الضريبي بموجب المادة 34 منه، حيث بينت هذه المادة أن من حق الإدارة الضريبية ممارسة الرقابة الجبائية على محل المكلف، لكشف مختلف المناورات و الطرق التدلسية المستعملة من طرف المكلف للتملص من أداء الضريبة المفروضة عليه بموجب القانون الضريبي. (الرؤوف، 2023. 2024، صفحة 161).

### 1. 5. الاتفاقيات الجبائية الدولية:

على جانب القوانين الوطنية توجد اتفاقيات دولية تهدف إلى مكافحة الجريمة الضريبية، وقد وقعت الجزائر عدة اتفاقيات ضريبية ليس فقط لتجنب الازدواج الجبائي، بل أيضا لمكافحة جرائم الضريبة من خلال تبادل المعلومات المتعلقة بالمكلفين بين الدول المتعاقدة وتقديم المساعدة المتبادلة في عملية تحصيل الضرائب. (أسماء و لعيطر، 2019. 2020، صفحة 18).

### 2. الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي:

فالركن المادي يمثل صلب كل جريمة لأن المشرع لا يجرم على مجرد التفكير في الجريمة أو على مجرد الدوافع والنزاعات النفسية الخالصة بل يستلزم أن تظهر تلك النزاعات والعوامل النفسية في صورة واقعة مادية تمثل في الواقعة الإجرامية. فلا يمكن أن يتطلع على أعماق النفوس البشر ويفتش في تفكيرهم المجرد ليعاقبهم على ذلك. دون أن يتخذ هذا التفكير وتلك العوامل النفسية مظهرا ماديا. (أسماء و لعيطر، 2019. 2020، صفحة 18).

فالركن المادي في الجريمة بصفة عامة يقوم على ثلاث عناصر: الأول هو السلوك الإجرامي، والثاني هو النتيجة الإجرامية، والثالث العلاقة السببية بين السلوك والنتيجة، بالإضافة إلى أنها كغيرها من جرائم القانون العام يجب توافر صفة الممول أو المكلف كفاعل أصلي لهذه الجريمة.

وبناء على ذلك يتضح وجود ثلاث عناصر للركن المادي لجريمة التهرب الضريبي وهي:

- السلوك الإجرامي (استعمال وسائل وطرق تدليسيه)؛
- النتيجة الإجرامية (التهرب من الضريبة)؛
- علاقة السببية بين السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية. (الكناني، 2021، صفحة 764)؛

### 3. الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي:

يتجسد هذا العنصر في وجود نية التهرب الضريبي وذلك بمخالفة القوانين، ومع ذلك تبقى آليات اثبات هذه النية صعبة بالنسبة للإدارة الضريبية، حيث نية حسنة لدى معظم المكلفين بالضريبة. فينبغي لوجود جريمة التهرب الضريبي ضرورة توافر القصد الجنائي لدى المكلف، وليس في ذلك صعوبة في جريمة التهرب أو الامتناع عن تقديم الدفاتر والمستندات، هذه الجرائم من جرائم السلوك المجرد التي تقع بمجرد ارتكاب الفعل دون البحث عن توافر القصد الجنائي أو عدم توفره على العموم وقد أوجب المشرع في هذا الركن توفر نوعين من هذا القصد قصد عام وقصد الخاص ويفترض علم المكلف

## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

فعلا بارتكابه الاحتيال قصد التخلص من الضريبة و القصد الخاص يفترض فيه أن يتجه المكلف على التخلص من الضريبة كلها أو بعضها، أي حرمان الإدارة من الحصول على حقها. (أسماء و ليعطر ، 2019 . 2020، صفحة 19).

### ثالثا: أسباب وطرق التهرب الضريبي

تتنوع الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، وتساهم في تعقيد جهود مكافحة هذه الظاهرة. بعد استعراض هذه الأسباب، سنتناول الطرق المختلفة التي يتبعها الأفراد والشركات للتهرب من دفع الضرائب.

#### 1. أسباب التهرب الضريبي:

يرجع انتشار التهرب الضريبي إلى عدة أسباب من بينها:

##### 1.1. الأسباب المتعلقة بالمكلف:

- غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في الحد ذاته والتي تندرج فيما يلي:
- يحفز ضعف المستوى الخلفي المكلفين على التهرب في أداء واجبه الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكس مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، وهو الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة؛
- اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل؛
- اعتقاد المتهرب من الضريبة هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي فهو لا يضر بالآخرين؛
- سوء تخصيص النفقات العامة، مما يجعل المكلفين يشعرون بأن أموالهم تصرف في مجالات لا تحقق لهم منفعة عامة؛
- اعتقاد عدم شرعية الضريبة من منظور ديني، على عكس الزكاة التي تعد من أركان الإسلام؛ (مصطفى، رحال ، و عيدة ، 2019، صفحة 72 \_ 73 )

#### 1.2. الأسباب السياسية:

إن سياسة الدولة في الإنفاق العام تلعب دورا مهما في التهرب الضريبي فإذا أدرك المكلفون أن الدولة قد أنفقت حصيلة الضرائب التي جمعت منهم في مجالات لا تحقق لهم أو الأفراد المجتمع أي منفعة، تراجع الوعي الضريبي لديهم وزادت معارضتهم للضرائب، لذلك فإنهم سيحاولون جاهدين و بكل الطرق التهرب من دفع الضرائب لشعورهم أنها تذهب دون فائدة، (جهينة و رحامي ، 2022 \_ 2023، صفحة 13) لهذا فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة (عليما، 2013، صفحة 20).

#### 1.3. الأسباب الإدارية:

- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة؛
- نقص عدد الموظفين وضعف كفاءتهم المهنية؛
- غياب المكافآت المحفزة مما يجعل الموظفين يتواطؤون مع المكلفين لمساعدتهم في التهرب مقابل الشكاوي؛
- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات، يجب علينا التفريق بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية، فقد تكون الضريبة من الناحية القانونية كما قررها المشروع المالي ولكن تظهر صعوبات التطبيق التي تؤثر على هذه العدالة. ولا شك أن الضريبة لا تعتبر عادلة إلا إذا تحققت فيها العدالة في كلا الجانبين في تحديد الضريبة وتطبيقها؛ (مريم غ، 2014 \_ 2015، صفحة 28).

#### 1.4. الأسباب الاقتصادية:

## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

تلعب الأسباب الاقتصادية دوراً مهماً في عملية التهرب الضريبي، حيث كلما كانت الحالة الاقتصادية للمكلف متدهورة على جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان التهرب الضريبي كبيراً والعكس صحيح. كما أن التغيرات التي يتعرض لها الاقتصاد الوطني تؤثر بشكل كبير على ظاهرة التهرب الضريبي وانتشاره بين أفراد المجتمع وقدرة الشرائية، مما يقلل حساسيتهم لارتفاع الأسعار، الشيء الذي يمكن المكلف من تحميل العبء الضريبي لزبائنه، وذلك بإمكانية الحفض في ثمن السلعة، و بالتالي يقل العبء الضريبي مما يقلل من حالات التهرب لدى المكلف والعكس صحيح ففي حالة الركود و الانكماش الاقتصادي تتعطل الموارد الإنتاجية، تنخفض نسبة التبادلات الاقتصادية، فيكون هناك انخفاض المداخيل، وتعسر في القدرة الشرائية، فتتعرض المنتجات للكساد، ويتحمل المنتجون الخسائر ما داموا لا يستطيعون نقل العبء الضريبي و بالتالي يلجؤون إلى استعمال جميع الطرق والوسائل التحايلات للتخلص من ثقل الاقتطاع. (أيوب و سلمى ، 2022، صفحة 430).

### 2. طرق التهرب الضريبي:

يعتمد المكلف بالضريبة إلى عدة طرق تساهم في تقليص أو تخفيض مبلغ الضريبة الواجبة الدفع وذكر الأهم منها كالآتي:

#### 2. 1. التهرب عن طريق العمليات المحاسبية:

باعتبار أن الأنظمة الضريبية معظمها تصريحية حيث يتم تحديد الحقوق الواجبة الدفع من خلال التصريحات التي يكتبها المكلف وبالتالي فإمكانه التهرب عن طريق تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات.

#### 2. 1. 1. تضخيم التكاليف:

يمكن للمكلف التهرب عن طريق تقليص الوعاء الضريبي بتضخيم التكاليف وذلك باستعمال التقنيات التالية:

- **تقنية الاهتلاكات:** والتي من خلالها يحاول المكلف التلاعب بمعدل الاهتلاك بوسائل متعددة حيث يقوم بتطبيق معدلات لا تتعلق بأصل المهتمك أو برفع قيمتها بحساب اهتلاك مع إضافة مبلغ الرسم على القيمة المضافة أو خصم اهتلاكات على أصول ثابتة ثم التنازل عنها.

ويتم خصم الاهتلاك في شكل تكاليف بالشكل التالي:

- أن تكون الاهتلاكات تخص الأصول الثابتة للمؤسسة؛

- أن يتم تسجيل الاهتلاك محاسبياً؛

- ألا يتجاوز مبلغ الاهتلاكات السنوية مبلغ الاقتناء الأصول الثابتة؛ (مريم، بن لحر ، و حجاجي ، 2013.

2014، صفحة 19).

- **النفقات والمصاريف الغير مبررة:** يلجأ المكلف إلى تسجيل التكاليف الخاصة لمسيرى الشركة ضمن التكاليف التي يتم خصمها من الربح الإجمالي أو تقييد النفقات الشخصية غير القابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة، وبذلك يتم تضخيم التكاليف من خلال المصاريف الغير المبررة لأنها غير خاصة بنشاط المؤسسة وإنما هي متعلقة بالأمور الشخصية للملاك والمسيرين. (أيوب و سلمى ، 2022، صفحة 22).

- **المستخدمين الوهميين:** يلجأ المكلف بالضريبة إلى تسجيل أجور ورواتب مستخدمين وهميين لا وجود لهم على أرض واقع تضخيم الكتلة الأجرية التي تخصم من الربح الخاضع للضريبة مما يؤدي إلى تخفيض مبلغ الضريبة واجبة الدفع. (أيوب و سلمى ، 2022، صفحة 22).

### 2.1. 2. تخفيض الإيرادات:

تعد هذه الطريقة من أكثر الطرق استعمالا لممارسة التخلص من دفع مبلغ الضريبة، حيث يقوم المكلف بتخفيض جزء من الوعاء الضريبة أو التخلص من دفعها كليا وذلك بتسجيل قيمة المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية أو التحصيل إيراداتهم عن طريق البيع نقدا وبدون فواتير أو صكوك مما لا يترك أي أثر للعملية. (أسماء و لعيطر ، 2019 . 2020، صفحة 22).

### 2.2. 2. التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية:

يمكن للمكلف بالضريبة أن يعتمد على العمليات القانونية والمادية لغرض التهرب من دفع الضريبة وتتجلى في:

#### 2.2. 1. التهرب عن طريق العمليات المادية:

تتمثل هذه صورة في إخفاء المكلف للسلع والمواد بحيث يمتنع عن التصريح بكل أو بعض مبيعاته أو منتجاته، ويتم ذلك إما بإخفاء الكلي أو الجزئي لأملكه أو نشاطه.

يتم الإخفاء الجزئي من خلال عدة طرق كالبيع والشراء من دون فواتير في جزء من النشاط وتصريح بكميات أقل من المواد المستعملة في الإنتاج أو التحويل المباشر للأملك العقارية دون التصريح بها. أما الإخفاء الكلي للنشاط فيتم من خلال إنشاء وحدات أو فروع دون التصريح بها لدى الإدارة الجبائية المختصة إقليميا وتستعمل هذه الطريقة عادة في المناطق الريفية والمعزولة وهي ناتجة عن ضعف الرقابة الجبائية. (عبدالله، 2022 \_ 2023، صفحة 29).

#### 2.2. 2. التهرب عن طريق العمليات القانونية:

نقصد بالتهرب عن طريق العمليات القانونية هو إحداث وضعية مادية مخالفة للوضعية القانونية وذلك باستعمال تقنيات التهرب منها:

- تحقيق عدة مداخيل يصرح بها في عناوين لإخضاعها لمعدلات منخفضة؛
- الحصول على امتيازات جبائية وشبه جبائية في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات خارج الرسم مما يفوت على خزينة الدولة مبالغ ضخمة؛ (صايفي و قناوي، 2021 \_ 2022، صفحة 10)

### المطلب الثاني: ماهية الرقابة الجبائية

بالرجوع للنظام الضريبي الجزائري الذي يعد نظاما تصريحيًا، يمنح للمكلفين بالضريبة حرية تقديم تصريحاتهم الضريبية بناء على أنشطتهم ومداخيلهم الفعلية. ومع ذلك تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة هذه التصريحات حيث أنها قد تتضمن أخطاء أو معلومات غير دقيقة نتيجة لإعدادها بشكل غير صحيح.

وفي هذا الإطار، تعمل الدولة بكل جدية على حماية المال العام واستغلاله في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ولن يتحقق ذلك إلا من خلال اتخاذ مجموعة من الإجراءات والتدابير، أبرزها الرقابة الجبائية التي تلعب دورا مهما في حماية الأموال من الضياع والاختلاس، وبالتالي المساهمة في زيادة الموارد المالية للخزينة.

### أولا: أساسيات حول الرقابة الجبائية

## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية جزءاً أساسياً من رقابة العامة التي تفرضها الدولة لضمان تمويل الخزينة العمومية. ومع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، أصبح من الضروري البحث عن سياسة رقابية فعالة تضمن حماية حقوق الخزينة العمومية، وتحد من التهرب الضريبي أو على الأقل تقلل من حدوثه لتجنب تفاقم آثاره السلبية.

### 1. مفهوم الرقابة الجبائية:

للرقابة الجبائية مفاهيم عديدة ومتنوعة ومختلفة إلا أن معظم التعاريف تجتمع على أنها أداة تقوم بها الإدارة الجبائية للتحقق من صحة التصريحات الممنوحة من طرف المكلفين بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي ومن أجل تقديم تعريف شامل من كل المعاني والمفاهيم سنتطرق إلى مجموعة من التعاريف تتمثل فيما يلي:

**التعريف الأول:** الرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في إطار القوانين محددة تهدف إلى تقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهددة للاستقرار وتنمية الاقتصاد الوطني. (راضية، 2023، صفحة 139).

**التعريف الثاني:** الرقابة الجبائية وسيلة يسعى من خلالها الأعدان المكلفين بالرقابة للتأكد من صحة التصريحات المودعة وكشف الوعاء الحقيقي للمكلفين بالضريبة. (عفاف، إبراهيم، و خليح، 2022، صفحة 238).

**التعريف الثالث:** هي مختلف العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية من أجل التحقق والتأكد من صحة المعلومات المحاسبية والتصريحات المقدمة من طرف المؤسسات وكذا مطابقتها للتشريعات والقوانين الجبائية. (مريم، بن حمر، و حجاجي، 2013، 2014، صفحة 30).

**التعريف الرابع:** الرقابة الجبائية هي: "السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة وكذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق". (عوادي، 2009، صفحة 11).

ومن خلال ما سبق يمكن القول الرقابة الجبائية هي عملية فحص ومراجعة التصريحات والوثائق والسجلات المحاسبية للمكلفين بالضريبة سواء كانوا أفراد أو مؤسسات بهدف التحقيق من صحة ودقة المعلومات المقدمة وضمان الامتثال الأمثل للقوانين الجبائية ومعالجة أي أخطاء أو محاولات تهرب ضريبي لضمان التحصيل العادل للضرائب المستحقة.

### 2. أهمية الرقابة الجبائية:

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية بالغة من حيث الحفاظ على المال العام، والاستفادة منه في تحقيق التنمية الاجتماعية، كما نجدها لا تقل أهمية بالنسبة للمؤسسة محل الرقابة فهي تسمح بإعادة تشخيص جبائي لها من خلال اكتشاف نقاط الضعف والعمل على تصحيحها، ونقاط القوة والعمل على استغلالها، كما أن الرقابة الجبائية تعطي للمؤسسة قابلية استعمال الجبائية لفائدتها من خلال التزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في إطار قانوني، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجبائية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات مما يعني أن الرقابة الجبائية داخل المؤسسة تضمن لها الفعالية والأمن الجبائي.

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة تهدف إلى خدمة جميع الأطراف ذات علاقة بالمؤسسة حيث تعتمد هذه الأخيرة في اتخاذ قراراتها على مخرجات الرقابة، لأن هذه الأطراف لا يمكنها الوقوف على المعلومات الواردة من المؤسسة إلا إذا تمت

## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

مراقبتها من طرف هيئة خارجية محايدة التي تقوم بفحص انتقادي منظم ودقيق لذلك البيانات وإبداء رأي محايد حول مدى صحة تلك المعلومات وشرعيتها وسلامتها. (مريم، بن لحر، و حجاجي، 2013. 2014، صفحة 31).

### 3. مبادئ الرقابة الجبائية:

لكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفير المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في:

#### 3. 1. إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية، حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على القوانين التي تصدرها بصفة عامة، فكلما كانت السلطة التشريعية تملك خبرات وكفاءات عالية، كانت الأنظمة الضريبية أكثر دقة وتنظيماً، مما يسهل على الخبير الضريبي فهمها وتقييم جودتها بشكل واضح. (منصور، 2016، صفحة 24).

#### 3. 2. ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

التشريع الجبائي لا يكفي وحده لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة ضريبية فعالة، والتي يجب أن تمتلك مستوى عالي من التطور والكفاءة، بالإضافة لتوفرها على إمكانيات على أحسن وجه، إلى جانب إجراء تربيصات لأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتناسب مع المستجدات التي يشهدها النظام الجبائي. (أيوب و شريقي، 2020 \_ 2021، صفحة 10).

#### ثانياً: دوافع وأهداف الرقابة الجبائية

تعد الدوافع التي تستند إليها الرقابة الجبائية، حيث تلعب دوراً محورياً في تعزيز الالتزام الضريبي وحماية الاقتصاد الوطني. بعد مناقشة هذه الدوافع، سننتقل إلى استعراض الأهداف التي تسعى الرقابة الجبائية لتحقيقها لضمان فاعلية النظام الجبائي.

#### 1. دوافع الرقابة الجبائية:

إن عملية الرقابة الجبائية تقوم على أساس دوافع مهمة تزيد من أهميتها تتمثل في:

##### 1. 1. الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمراقبة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أساس فرض الضريبة ويصرح بما لدى الإدارة الجبائية من خلال الرقابة الجبائية، يتم التحقق من صحة هذه التصريحات المكتسبة وضمان مصداقيتها، كما تساهم أيضاً بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية. (بمينة و بالعربي، 2019 \_ 2020، صفحة 15).

##### 1. 2. محاولة الحد من انتشار ظاهرة التهرب والغش الضريبي:

لقد اثبت الواقع العلمي أن الكثير من المكلفين بالضريبة يلجؤون إلى استخدام مختلف الحيل غير القانونية من أجل التملص عن دفع الضرائب، وذلك عبر إخفاء المداخيل الحقيقية والقيام بعمليات بيع وشراء دون فاتورة، تقييد كتابات محاسبية غير صحيحة، ولهذا جاءت الرقابة الجبائية كآلية للحد من هذه الممارسات التي يقوم بها فئة من المكلفين بالضريبة ذوي النية السيئة، نظراً لخطورة هذه الممارسات وما تسببه من آثار سلبية على الاقتصاد الوطني. (الرحيم و درغوم، 2021، صفحة 258).

#### 2. أهداف الرقابة الجبائية:

## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

تمثل عملية مراقبة الوعاء الضريبي بالتأكد من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة المقدمة إلى إدارة الضرائب الهدف العام للرقابة الجبائية إلا أنها تشير إلى تحقيق جملة من الأهداف الخاصة. (مريم ب.، 2025، صفحة 77).

### 2.1. الهدف القانوني:

يتمثل في تأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أي انحرافات أو مخالفات يمارسوها للتهرب من دفع الضريبة. (الوادي و عزام ، 2000 ، صفحة 166).

### 2.2. الهدف الإداري:

تسمح عملية الرقابة الجبائية من تقديم خدمات ومعلومات من شأنها أن تساهم بشكل كبير في رفع الكفاءة والأداء من خلال ما يلي:

- اتخاذ الإجراءات التصحيحية فيما يخص النقائص في التشريعات المعمول بها؛
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في معرفة الأسباب وتقييم الآثار؛
- تساهم في إعداد الإحصائيات والمؤشرات والنسب مثل نسب التهرب والغش الضريبي؛ (القريشي و بوزادة، 2024، صفحة 767).

### 2.3. الهدف المالي والاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى حماية الأموال العامة من التلاعب والسرقة، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى تعزيز الرفاهية الاقتصادية وتحسين المستوى المعيشي لأفراد المجتمع. إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية. (راضية، 2023، صفحة 140).

### 2.4. الهدف الاجتماعي:

يمكن تلخيص الهدف الاجتماعي في النقاط التالية:

- منع ومحاربة الانحرافات الممولة بمختلف أشكالها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحميل مسؤولياته اتجاه المجتمع؛
- تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة وذلك من خلال ضمان مبدأ المساواة في المعاملة الضريبية لجميع المكلفين دون أي تمييز. (داود و غطاس، 2020 \_ 2021 ، صفحة 09).

### ثالثا: أشكال والهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية

تتنوع الرقابة الجبائية من حيث الأشكال وتختلف حسب الهيئات المكلفة بتنفيذها والتي تتمثل في:

#### 1. أشكال الرقابة الجبائية:

لا بد من الإشارة إلى أن الرقابة الجبائية تعد من ناحية أداة لكشف أساليب التدليس، وأداة لمكافحة الممارسات غير المشروعة التي تلحق أضرار بالخزينة العمومية والمكلفين النزهاء والتي تتم على عدة مستويات، إذا يمكن تنفيذها على مفتشية الضرائب، أو على مستوى المراكز وبالضبط لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أو على مستوى المركز وتتم بالخصوص على مستوى مديرية الأبحاث والتحقيقات.

### 1.1. الرقابة العامة:

تتم على مستوى مفتشيات الضرائب والمراكز الجوية والمراكز الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يتولى رئيس المفتشية أو المركز فحص ومراقبة تصريحات المكلفين بالضرائب، وتتم المراقبة في شكل فحص تمهيدي، وينجز هذا نوع من الرقابة دون تنقل أو إجراء لأبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب. (حنيش ، 2016 ، صفحة 179).

#### 1.1.1. الرقابة الشكلية:

إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقيق من هوية المكلفين، كما تعد أول إجراء رقابي تخضع له التصريحات الجبائية وتعتمد على القراءة السطحية لها، وتحدد بالخصوص في التحقيق على مستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن، يتضمنها التصريح مثل الهوية الجبائية، إمضاء وختم المكلف وغير ذلك تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة، وعليه هذا نوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسي بهدف ضمان صحة و صدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها، أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم بطلب المزيد من المعلومات والتوضيحات، وذلك عبر التواصل المباشر مع المكلف خلال أجل لا يقل عن ثلاثين يوماً لتقديم الرد بهدف تقديم الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء في قبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق إي أن الرقابة الأولى تعتبر تمهيدية للرقابة الجبائية الموالية. (وفاء و فرحي ، 2023 \_ 2022 ، صفحة 11).

#### 1.1.2. الرقابة على الوثائق:

هي رقابة شاملة لأنها تتمثل في إجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف، ومقارنتها بالمعلومات المتوفرة في الملف الجبائي وكذا كل المعلومات كاليانانات التي تحصل عليها الإدارة الضريبية بأساليبها الخاصة من أجل معرفة الوضعية الحقيقية للمكلف وفي حال وجود بعض الغموض يحق للإدارة الجبائية طلب توضيحات أو معلومات من المكلف. (الدين و رزقي ، 2023 \_ 2024 ، صفحة 04).

#### 1.2. الرقابة المعمقة:

تتمثل هذه الرقابة في مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من التدخلات المباشرة للأماكن التي يمارس فيها المكلفون أنشطتهم بهدف التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع، وذلك من خلال الفحص الميداني لدفاتر المحاسبية وكل الوثائق المرفقة ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب. (القرشي و بوزادة، 2024 ، صفحة 768) ولها أشكال تتمثل فيما يلي:

#### 1.2.1. التحقيق المحاسبي:

يعرف على أنه مجموعة العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها والهدف

## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو تسليط الضوء على الأخطاء والاعفالات الواردة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة. وتتمثل هذه الرقابة في اتباع جميع الوسائل والطرق والأساليب التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية باعتبار أن المحاسبة هي المرآة التي تعكس مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات المعلومات المالية، وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يتم تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق و ضمانات المكلف ابتداء من الاشعار الأولي للتحقيق وانتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة. (منصور، 2016، صفحة 45).

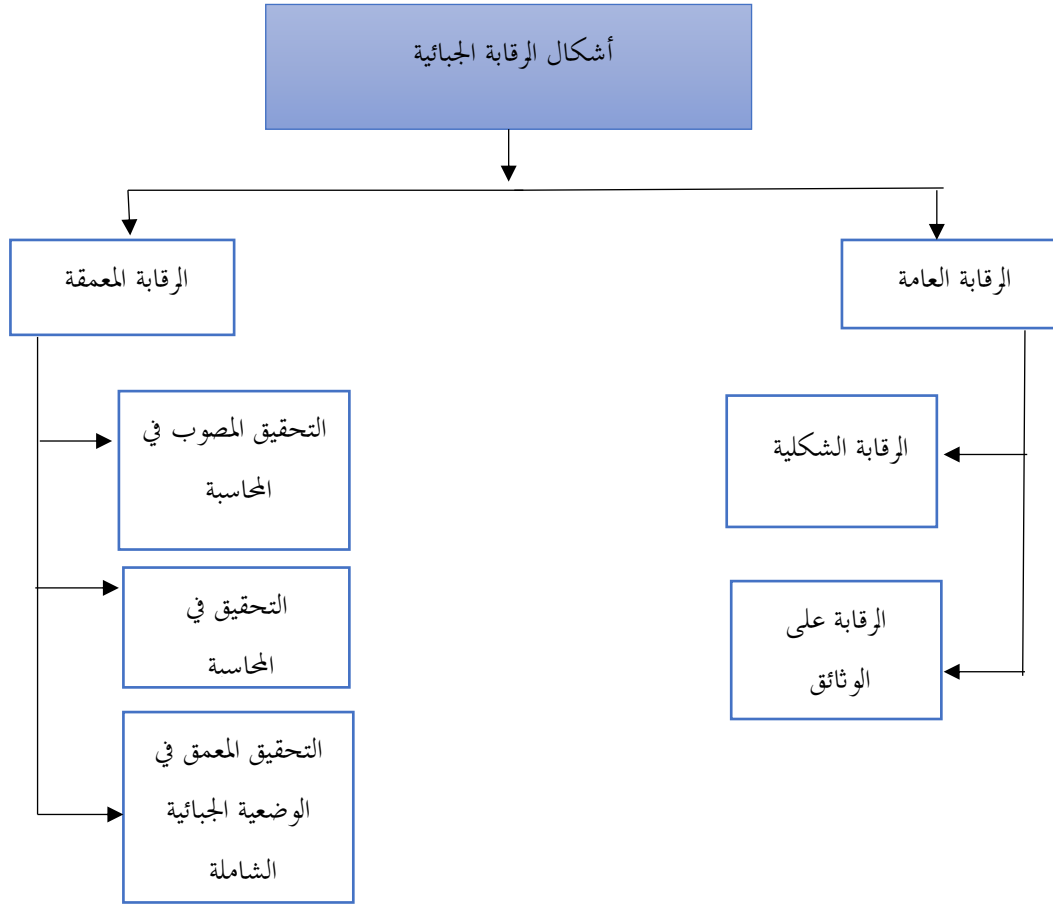
### 1. 2. 2. التحقيق المصوب في المحاسبة:

هو فحص في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، أو مجموعة 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، والعقود ووصول الطلبات المتعلقة بالتحقيق. لأن مزاولة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الضريبية من إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة ولكن ينبغي أن تراعي الحقوق مطالب بها نتيجة لإعادة التقييم وعند التحقيق المصوب. (آسيا و حدادو ، 2019، صفحة 159 . 160 ).

### 1. 2. 3. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

عبارة عن تحقيق شامل لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف، حيث يتأكد الأعوان المدققون من مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف الجبائي من جهة أخرى. (صبرينة ب.، 2023، صفحة 591).

الشكل: (1/1): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على المعطيات المذكورة أعلاه

## 2. الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية:

تستند عملية الرقابة على مجموعة من الهياكل والأجهزة القانونية التي تمكن من تنفيذها بشكل منظم وفعال. أي أنها خصصت مجموعة من الهياكل الجبائية على مستوى الوطن وكل منها لها مهام تقوم بها حتى تنظم عملية الرقابة الجبائية إضافة إلى أنه تم تسخير مجموعة من الوسائل لذلك. وتتمثل هذه الهيئات فيما يلي:

### 2. 1. الأجهزة المختصة حالياً بالرقابة الجبائية:

هناك العديد من الأجهزة التي تم تخصيصها للرقابة الجبائية نذكر منها:

#### 2. 1. 1. مديرية البحث والمراجعات: (DRV)

أنشأت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288 / 28 صدر في 13/07/1998 المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية (عادل و المستاري ، 2009 ، صفحة 275)، تعد مديرية البحث والمراجعات أعلى الهيئات الرقابة الجبائية على مستوى الوطني حيث تتولى مسؤولية ضمان استمرارية وتنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية في كافة أنحاء البلاد. (بلقاسم، 2013 \_ 2014 ، صفحة 42).

حيث تقوم بالمهام التالية:

- البرمجة وتنفيذ على مستوى الوطني لكل بحث متعلق بالتحقيقات الجبائية؛

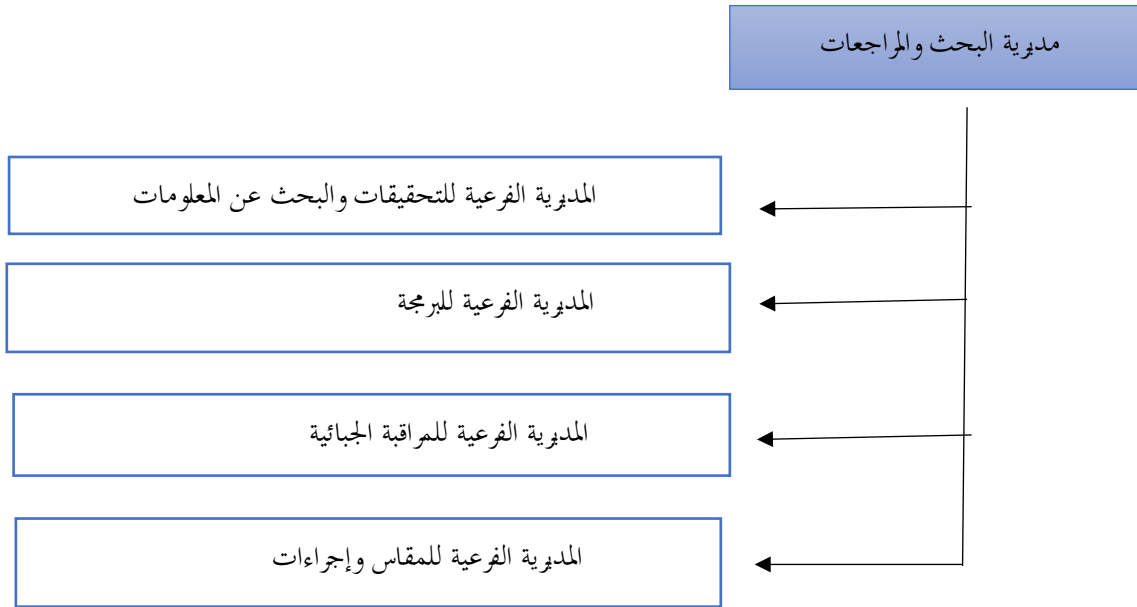
## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

- تعزيز شفافية في عملية الرقابة الجبائية مع ضمان المكلفين بالضريبة؛
- تقييم أداء المفتشيات المحلية وامتدادها بالنصائح لتطوير عملها؛ (مریم، بن لمر، و حجاجي، 2013.2014، صفحة 39).

وهي مقسمة إلى المديریات الفرعية التالية:

- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للبرمجة؛
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للمقاييس وإجراءات؛

الشكل: (2/1): الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المادة 5 من مرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13-07-1998 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الصادر في الجريدة الرسمية، 1998، العدد 51.

### 2.1.2. المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية: (SDCF)

تعتبر من أعلى المراتب المصالح الجبائية على مستوى كل ولاية من حيث السلم الإداري، حيث تلعب دورا مهما في مجال الرقابة الجبائية عبر اقليمها. (بجاوي و بن مداح، 2022-2023، صفحة 13).

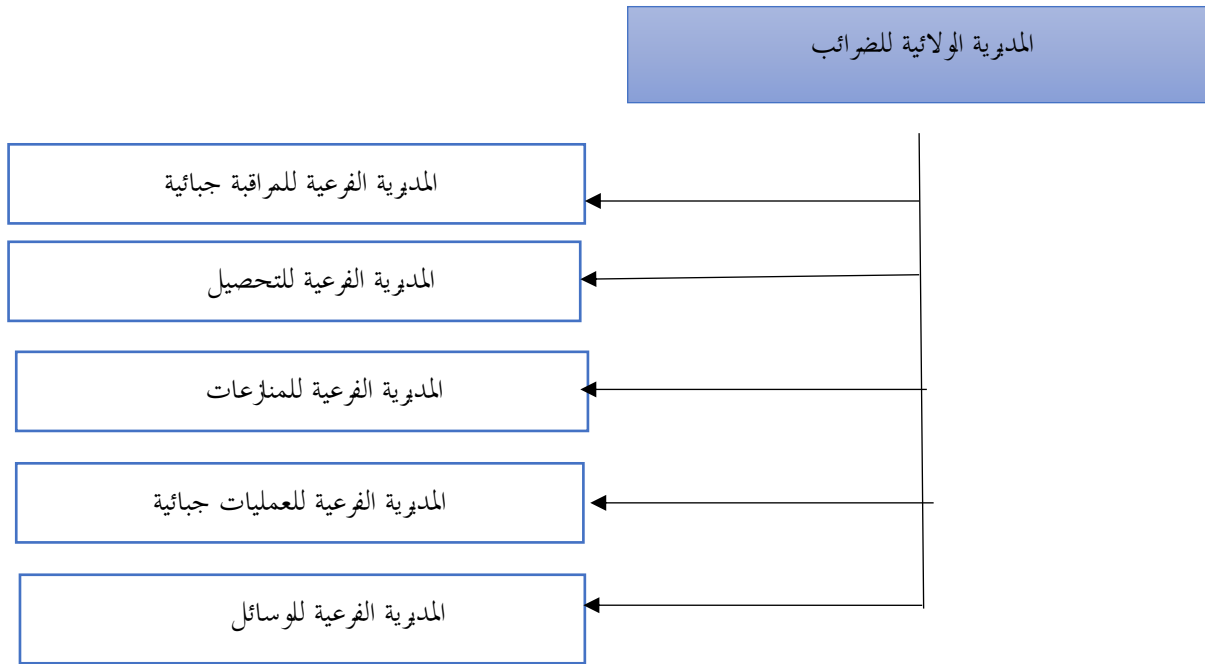
من أهم مهام الموكلية إليها ما يلي:

- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم مقترحات تهدف إلى تحسن عملية البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- تقديم اقتراحات وآراء تهدف إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مع وراقبة استخدامها؛
- متابعة ومراقبة عمل فرق التحقيق والتأكد من تنفيذ تدخلاتهم وفقا للنصوص القانونية المعمول بها؛
- الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن العمليات ومراجعتها ومتابعتها باستمرار؛ (عادل و وهاب مباركة، 2016 - 2017، صفحة 11).

وتتضمن كل من مديريات التالية:

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للتحصيل؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للوسائل؛

الشكل (3/1): هيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.



المصدر: موقع مديرية الضرائب. <http://www.mfdgi.gov.dz>

### 2.2. الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية:

تحت كل مظاهر التطور والتوسعات التي يشهدها العالم الاقتصادي كان لابد على الميدان الجبائي مواكبة هذه التطورات بغية التحكم والتسيير الجيد للملفات المكلفين بالضريبة وعلى هذا الأساس قامت الإدارة الجبائية برتيب هذه المعطيات ووضعت خطط جديدة على المستوى التنظيمي والتشريعي، وتهدف لعصرنة الإدارة الجبائية وهذا بإنشاء هيكل إدارية حديثة وتمثل فيما يلي:

### 2.2.1. مديرية كبريات المؤسسات: (DGE):

تم تأسيسها بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 جويلية 2005 المحدد لتنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات وقد بدأت العمل ابتداء من سنة 2006. (صبرينة و جنية ، 2019 ، صفحة 323).

تضم مديريات فرعية المتمثلة في كل من:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛

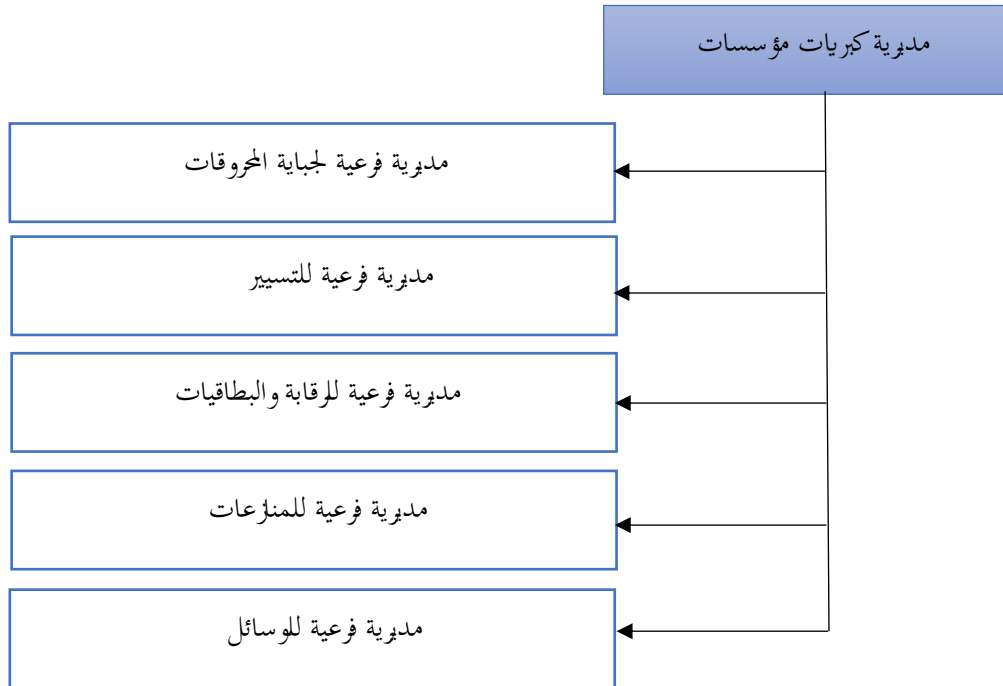
## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

- المديرية الفرعية للتسيير؛
- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية؛
- المديرية الفرعية للنزاعات؛
- المديرية الفرعية للوسائل؛

كما أنها تتكفل بالمهام التالية:

- تمسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة تابعين لمجال اختصاصها؛
- تراقب الملفات حسب كل وثيقة؛
- تتكفل بالجداول وسندات الايرادات إلى تحصيل الضرائب والرسوم؛
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات الضريبية؛
- تتضمن مهمة استقبال واعلام المكلفين بالضريبة؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛ (المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 06-326 المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006، صفحة 7).

الشكل (4/1): الهيكل التنظيمي مديرية كبريات المؤسسات



المصدر: موقع مديرية الضرائب <http://www.mfdgi.gov.dz>

### 2.2.2. مركز الضرائب: (CDI)

هي مصلحة تنفيذية على مستوى المحلي والمرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم اعمالها السنوي 1000.000.000 دج

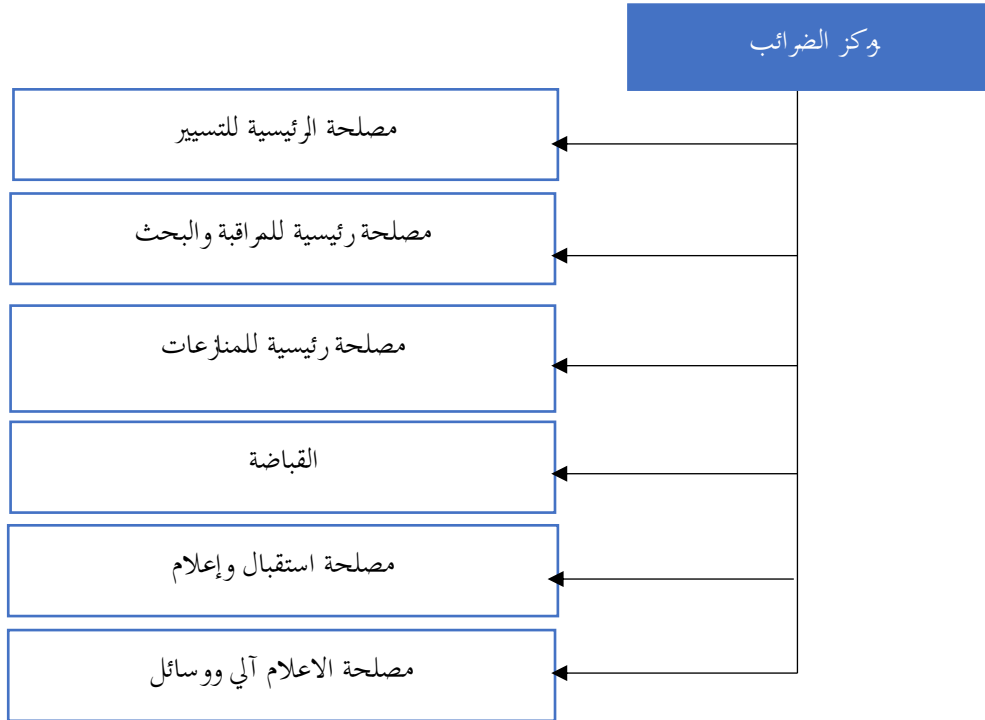
## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

إضافة إلى مهن الحرة ويختص هذا المركز بكل مراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته. (عبدالله، 2022 \_ 2023، صفحة 44).

كما تنحصر مهام مركز الضرائب في:

- تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛
  - تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
  - تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها؛
  - تدرس شكاوي وتعالجها؛
  - استقبال واعلام المكلفين بالضريبة؛ (المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 06-326 المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006، صفحة 7).
- تنظم مراكز الضرائب التي يسيروها رئيس مركز في ثلاث (3) مصالح رئيسية ومصحنتين (2) وقباضة:
- المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات؛
  - المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث؛
  - المصلحة الرئيسية للمنازعات؛
  - مصلحة الاستقبال والإعلام الآلي والوسائل؛
  - بالقباضة.

### الشكل (1/ 5): الهيكل التنظيمي مركز الضرائب



المصدر: موقع مديرية الضرائب، <http://www.mfdgi.gov.dz>

### 2. 3. المراكز الجوارية للضرائب (CPI)

من المصالح المستجدة بالنظام الجبائي الجزائري، المراكز الجوارية للضرائب وهي بمثابة للنموذج المصغر لمراكز الضرائب سابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزائرية بالإضافة إلى إقامة مراكز المتخصصة في متابعة الجبائية العقارية، وكذا الجبائية المحلية الفلاحية. (عبدالله، 2022 \_ 2023، صفحة 45).

### المبحث الثاني: الضمانات، الحقوق ومساهمتها في الحد من التهرب الضريبي

تحتاج الإدارة الجبائية إلى سند قانوني يضمن حماية جميع التصرفات التي يقوم بها الأعوان أثناء تأديتهم لالتزاماتهم، ويقدم ضمانات للمكلف بالضريبة لمعرفة حقوقه والتزاماته تجاه الإدارة الجبائية. وهذا السند يحميه من أي تصرف غير قانوني قد يقوم به الأعوان أثناء تنفيذ مهام التفتيش أو التدخل، مثل التعسف أو الضغط أو التهديد. ومن أجل ذلك، وضعت الإدارة الجبائية مجموعة من النصوص التشريعية التي تشرع من خلالها استخدام حقوقه.

### المطلب الأول: الضمانات والحقوق في إطار الرقابة الجبائية

سنتناول في هذا المطلب الحقوق الممنوحة لمصلحة الضرائب في إطار الرقابة الجبائية، الضمانات الممنوحة للخاضعين للرقابة الجبائية، إجراءات الرقابة الجبائية.

### أولاً: الحقوق الممنوحة لمصلحة الضرائب في إطار الرقابة الجبائية

لقد منح المشرع الجزائري للإدارة الضريبية مجموعة من الحقوق تسمح لها بمباشرة الرقابة الجبائية وتمثل تلك الحقوق فيما يلي:

**1. حق الرقابة:** يستوجب على الإدارة الجبائية الإحاطة بوسائل تقدير مدى صحة هذه الإجراءات، ومن بين هذه الوسائل الذي تتمثل في مجمل العمليات التي من شأنها التحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف من خلال مقارنتها لعناصر ومعطيات خارجية. (المادي و سعيدي، 2015، صفحة 51).

### 2. حق المعاينة:

يمكن للإدارة الجبائية في حالة قرائن تدل على ممارسات تدلسية أن تقوم بمعاينة مفاجئة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها تبرر التصرفات الهادفة إلى تملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة، (أميرة، 2021، صفحة 55).

### 3. حق التقادم واستدراك الأخطاء:

حول لقانون الضريبي للإدارة الجبائية حق استدراك وتصحيح حالات النسيان والنقائص لمختلف التصريحات الجبائية المكتتبة ومدة التقادم المحددة قانونياً تقدر ب (4) سنوات الأخيرة، ما عدا عند ملاحظة استعمال طرق تدليسية. ومن حق الإدارة الجبائية مراقبة السنوات المتقدمة، إذا كان لها تأثير على السنوات محل المراقبة، حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يقوموا خلال هذه السنوات ب:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها؛
- القيام بأعمال الرقابة؛
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي؛ (رضوان، 2014 \_ 2015، صفحة 81).

### 4. حق الاطلاع:

هو إمكانية قانونية تسمح للإدارة الجبائية لمعرفة كل الوثائق المستعملة من طرف المكلف وجميع الخاضعين للاطلاع على تصريحاتهم المكتوبة ولموجهة للإدارة الجبائية (الهادي و سعيداني ، 2015، صفحة 52) ،ويخضع لحق الاطلاع لكل من:

#### 4. 1. حق الاطلاع لدى الإدارة العمومية:

نصت المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية في هذا الخصوص: "لا يمكن، بأي حالة من لأحوال، الإدارات الدولية والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان لإدارة الجبائية الذين يطلبون منها الاطلاع على الوثائق المصلحة التي توجد في حوزتها". (المادة 46 قانون الإجراءات الجبائية ، 2025، صفحة 28).

#### 4. 2. حق الاطلاع لدى الهيئات المالية:

أشارت المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية إلى: "يجب على المؤسسات أو الشركات القائمين بأعمال الصرف والصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر". (المادة 51 قانون الإجراءات الجبائية، 2025، صفحة 30).

#### 4. 3. حق الاطلاع لدى الغير:

أوردت في هذا الخصوص المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية أنه: "يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء وبيع عقارات أو محلات تجارة أو تشتري بصفة اعتيادية، باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الاطلاع، وهذا تحت طائلة تطبيق العقوبات المنصوص عليها قانونا". (المادة 58 قانون الإجراءات الجبائية ، 2025، صفحة 31).

ويعاقب القانون كل الخاضعين لحق الاطلاع على ما ورد في المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية "تطبق غرامة قدرها 2.000.000 دج على كل شخص أو شركة أو تشكيلة قانونية حسب مفهوم التشريع الساري المفعول، بعد ثبوت رفضهم منح حق الاطلاع على المعلومات والدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها قانونيا التي يتعين عليه تقديمها وفقا للتشريع أو بعد ثبوت قيامهم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال القانونية المحددة لحفظها". (المادة 62 قانون الإجراءات الجبائية ، 2025، صفحة 32).

### ثانيا: الضمانات الممنوحة للخاضعين للرقابة الجبائية

يخضع المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية التزامات كثيرة يجب أن تكون على دراية تامة بها ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي الجزائري للمكلف الضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند استخدامها للحقوق التي في صالحها، وهذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين.

#### 1. التزامات المكلفين بالضريبة:

ذكر مشرع الجبائي مجموعة من التزامات على المكلفين بالضريبة ذات طابع محاسبي وجبائي في نفس الوقت، وتمثل في:

### 1.1. التزامات ذات طابع محاسبي:

هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري في المواد 09 . 10 . 12 ويمكن تلخيصها في نقاط التالية:

#### 1.1.1. الدفاتر اليومية:

ألزم القانون التجاري مسك دفتر اليومية في المادة 09 والتي مفادها: " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يعد فيها يوميا، شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم ". (المادة 09 قانون التجاري الجزائري، 2022).

#### 1.1.2. دفتر الجرد:

ألزم القانون التجاري بمسك دفتر الجرد والذي يقتضي " بإجراء على جميع عناصر الأصول والخصوم بصفة مدققة، والجرد يسمح برصد جميع الحسابات من أجل إنجاز الميزانية الختامية وبالتالي معرفة وضعية المؤسسة ". (المادة 10 قانون التجاري الجزائري، 2022).

#### 1.1.3. حفظ الدفاتر المحاسبية ووسائل الإثبات:

حسب نص المادة 12 من القانون التجاري فإنه: " يتم الاحتفاظ بدفتر اليومية والجرد ووسائل الإثبات لمدة عشرة (10) سنوات وهذا لأهميتها لعملية التحقيق ". (المادة 12 قانون التجاري الجزائري، 2022).

### 1.2. التزامات ذات طابع جبائي:

هذه الالتزامات شرعها القانون لتهدف لتنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين وتمثل في عدد التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي تتمثل في:

#### 1.2.1. التصريح بالوجود:

ألزم المشرع الجبائي المكلف الخاضع للضريبة باكتتاب تصريح بالوجود من أجل إقضاء 30 يوما من بداية النشاط، ويودع لدى مفتشية الضرائب مكان فرض الضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضرائب الجزافية وهذا التصريح مطابق لنموذج الموجود عبر المنصة الرقمية للمديرية العامة للضرائب. (المادة 183 ق.ض.م.ر.م، 2025، صفحة 57).

#### 1.2.2. التصريح السنوي:

على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عليه اكتتاب تصريح بمدخيله وذلك في كل سنة، من خلال نموذج الموضوع تحت تصرفه من المنصة الرقمية. (فاطمة و قناوي، دور الرقابة الجبائية في التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي ( مذكرة ماستر )، 2021-2022، صفحة 41)

#### 1.2.3. التصريح والتسديد الشهري للضرائب والرسوم المستحقة:

يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم قبل كل عشرين (20) يوما من كل شهر إلى مصلحة الضرائب المختصة إقليميا تصريح نموذج G50 مع تسديد مختلف المستحقات الضريبية المتعلقة بالعمليات المنجزة خلال الشهر المنصرم مثل: الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، تسبيقات الضرائب على الأرباح، اقتطاعات الضرائب على الأجور. (مریم ب.، 2025، صفحة 82).

#### 1.2.4. التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:

## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

في حالة التنازل أو التوقف كلياً أو جزئياً عن النشاط للمكلف الخاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتب من أجل عشرة (10) أيام التصريح الإجمالي المداخل التي لم تفرض عليها الضريبة، والتصريح الخاص بمداخيله. (المادة 195 ق.ض.م.ر.م، 2025، صفحة 62).

وفي حالة وفاة المكلف الخاضع للنظام الحقيقي فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي متوفي خلال 6 أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة. (المادة 196 ق.ض.م.ر.م، 2025، صفحة 63).

### 1. 2. 5. وضع رقم التعريف الاحصائي:

نص قانون المالية سنة 2000 بمجموعة من الإجراءات و التدابير ترمي إلى إجراء أكثر انسجاماً منها وضع لرقم التعريف الإحصائي يعتبر إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة (حيث تم استبدال العبارتين رقم التعريف الجبائي و رقم البطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الاحصائي) (فاطمة و فتاوي، دور الرقابة الجبائية في التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي (مذكرة ماستر)، 2021-2022، صفحة 41)، ويهدف هذا الاجراء إلى تسهيل تسيير الملفات الجبائية ويؤدي عدم الالتزام بوضع هذا الرقم أو التصريح بمعلومات خاطئة عنه إلى حرمان المكلفين من الحقوق التالية:

تسليم شهادات الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة؛

منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم؛ (عبدالله، 2022 \_ 2023، الصفحات 47-48)

### 2. حقوق المكلفين بالضريبة:

نتيجة الالتزام بالواجبات سابقة الذكر منح المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق للمكلفين بالضريبة منها ما هو متعلق بإجراءات التقويم وتمثل في:

### 2. 1. الضمانات المتعلقة بالتحقيق:

يتمتع المكلف بالضريبة بجملة من الضمانات المتعلقة بإجراءات التحقيق، يتعين على أعوان المراقبة الالتزام بها بشكل صارم كما أن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق وإلغاء النتائج المترتبة عنه ومن أبرز هذه الضمانات ما يلي:

2. 1. 1. الإشعار بالتحقيق: نصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية "لا يمكن الشروع في إجراء أي التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول يعلم من خلاله المكلف بالضريبة بإمكانية الاطلاع على ميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، على الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية، أن يستفيد من أجل أدنى التحضير مدته عشرون (20) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار" (المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية، 2025). في حين أن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فالأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف لتسوية أموره وتهيئة نفسه هو ثلاثون (30) يوماً ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار. (المادة 21 قانون الإجراءات الجبائية، 2025، صفحة 17).

2. 1. 2. الاستعانة بمستشار: نصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 6 "يجب تحت طائلة البطلان الإجراء أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلا أن المكلف بالضريبة له الحق في استعانتة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع المبلغ أو من أجل الإجابة عليها". (المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية، 2025، صفحة 14).

2. 1. 3. عدم امكانية تجديد التحقيق: إذا انتهى التحقيق المحاسبي المتعلق بفترة معينة لمجموعة من الضرائب والرسوم، ما عدا الحالات التدلسية أو حالة تقديم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، فإن الإدارة لا تستطيع

## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

القيام بعملية جديدة لنفس الدفاتر المحاسبية، وبخصوص نفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس الفترة المحقق فيها. (مريم ب.، 2025، صفحة 82\_83).

**2. 1. 4. تحديد مدة التحقيق:** طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً مع مراعاة نوع التحقيق المطبق لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان والوثائق المحاسبية أكثر من الآجال المحددة وفق أحكام الفقرة 4 (التحقيق المصوب) والفقرة 5 (التحقيق في المحاسبة) من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية 2025، وطبقاً لأحكام الفقرة 4 من المادة 21 من نفس القانون والتي تخص التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة. (مريم ب.، 2025، صفحة 83).

### 2. 2. الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم:

إضافة إلى الضمانات المرتبطة بإجراءات التحقيق، خول المشرع للمكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات المتعلقة بمرحلة إعادة التقييم، وتتمثل في:

**2. 2. 1. التبليغ بإعادة التقييم:** يجب على الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك حتى في حالة غياب التقييمات، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً بما فيه الكفاية بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة فهم إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة المطبقة عليه لتمكين من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته. (عبدالله، 2022 \_ 2023، صفحة 50).

**2. 2. 2. حق الرد:** يتمثل في الحوار الشفوي أو الاكتتاب بين المكلف والمحقق الجبائي من خلال سير عملية الرقابة المعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات مما يسمح بخلق جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع لتحقيق وهذا تقليلاً لعدد المنازعات في المستقبل. (صايفي و قناوي، 2021 \_ 2022، صفحة 42).

**2. 2. 3. حق الطعن:** يمكن أن تنشأ خلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف حول نتائج عملية التحقيق لذا منح المشرع الجبائي إمكانية الطعن لتصحيح الأخطاء المرتكبة في فرض أو ربط الضريبة، والاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وذلك بتقديم شكاوى أو احتجاجات لدى الجهات المعنية بالمنازعات حسب التدرج وهي:

- **الطعن أمام إدارة الضرائب:** يسمى بالطعن القبلي ويعتبر أولى مراحل المنازعات لكونه إجراءً أساسياً ممنوح للمكلف للدفاع عن حقه قبل اللجوء إلى القضاء.

- **الطعن أمام اللجان الإدارية:** تعتبر حق إضافي للمكلف قبل التوجه للمنازعات القضائية حيث تقوم هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة وتصدر قرارات بالقبول أو بالرفض. (لجنة الطعن الولائية، لجنة الطعن الجهوية، لجنة الطعن المركزية).

- **الطعن أمام الجهات القضائية:** يتم عن طريق الطعن أمام المحكمة الإدارية، للاستئناف أو مجلس الدولة، ويلجأ إليها المكلف في حالة عدم قبوله بقرارات الطعن القبلي أو قرارات اللجان الإدارية.

إضافة إلى طرق الطعن السابقة التي تعبر عن رفض المكلف لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده، يمكن أن يلتزم من الإدارة الجبائية تخفيض الضرائب المترتبة عليه في إطار ما ينص عليه التشريع الجبائي، وتتمثل هذه الطلبات والحقوق في:

## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

- حق الطعن الولائي: التماس عطف الإدارة من أجل تخفيض بعض الضرائب والغرامات الجبائية في حالة العجز عن التسديد طبقاً للأحكام المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية.

- حق التخفيض المشروط: تقديم المكلف بصيغة تعاقدية طلب التخفيف من الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية طبقاً للأحكام المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية. (مريم ب., 2025، الصفحات 83-84).

### ثالثاً: إجراءات الرقابة الجبائية

حدد قانون الإجراءات الجبائية الجزائري مجموعة من الإجراءات الواجب اتباعها أثناء تنفيذ الرقابة الجبائية بأنواعها المختلفة، تهدف هذه الإجراءات إلى ضمان حقوق المصلحة الضريبية من جهة، وحماية حقوق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة خلال فترة التحقيق من جهة أخرى. أي إخلال بهذه الإجراءات يؤدي إلى بطلان عملية الرقابة، حتى في حال تم اكتشاف أخطاء في تصريحات المكلف والتي من شأنها التأثير على الحصيلة الضريبية.

وقد تم تلخيص هذه الإجراءات بشكل مبسط في الجدول التالي:

### الجدول رقم (1/1): إجراءات الرقابة الجبائية

المرحلة	الإجراء
إرسال إشعار بالتحقيق	لا يمكن ممارسة إجراءات الرقابة الجبائية إلا بعد أن يتم إعلام المكلف بها عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل استلام وصل الإشعار مع منح المكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي والتحقق المصوب مدة 20 يوماً لتحضير نفسه، ومدة 30 يوم في حالة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.
الاستعانة بمستشار	يحق للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره خلال فترة عملية الرقابة.
مدة التحقيق	التحقيق المحاسبي: لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة أشهر، فيما يخص: <ul style="list-style-type: none"> <li>- مؤسسات التأديبة الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز واحد مليون دج، لكل سنة مالية محقق فيها؛</li> <li>- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز اثنان مليون، لكل سنة مالية محقق فيها؛</li> </ul> يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي يتراوح بين خمسة ملايين وعشرة ملايين دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. كما يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة أشهر، كما يمكن إجراء عملية التحقيق لدى مصلحة الضرائب بطلب من المكلف. التحقيق المصوب: لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق أكثر من شهرين. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: لا تفوق مدة التحقيق سنة واحدة، اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقييم.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

نتيجة التحقيق	التقويم الأولي للتحقيق: يرسل الإشعار الأولي بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام، والذي يتضمن شرح كاف ومبرر لسير عملية تشكيل الأسس الضريبية مع ذكر أحكام ونصوص المواد على أساسها التقويم بطريقة تعين المكلف بالضريبة على فهم واستيعاب مراحل إعادة تأسيس وعاء الضريبة مع منح أجل أربعين (40) يوما بالنسبة لكل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وثلاثين يوما في التحقيق المصوب.
	<ul style="list-style-type: none"><li>- في حالة القبول صريح، يصبح أساس فرض الضريبة نهائي لا يمكن للإدارة الرجوع فيه؛</li><li>- وفي حالة قبول أو رفض ملاحظات وتبريرات المكلف يتوجب على العون المحقق إشعار المكلف بواسطة اشعار التبليغ النهائي لنتائج التحقيق، وعليه يتم اصدار الوارد الفردي المتضمن لمجمل الضرائب والرسوم المفروضة على المكلف من إجراء عملية الرقابة الجبائية؛</li></ul>

المصدر: قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2025، ص 13-18 بتصرف الطالبتين.

### المطلب الثاني: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

إن مسألة مواجهة جريمة التهرب الضريبي لا تقع على المشرع الجبائي وحده، بل تقع كذلك على الإدارة الجبائية، كما أن جانبا من المسؤولية تقع على المكلفين أنفسهم، لذا سيتم معالجة أسبابها عن طريق آليات وقائية اتخذت على المستوى النظام والتشريع الجبائي ومعالجة النقائص البشرية والمادية للإدارة الضرائب، وبالمقابل توعية المكلف بالضريبة، بالإضافة إلى آليات ردعية لمنع التهرب الضريبي لذا سنتطرق في هذا المطلب إلى تبيان آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي. وتتمثل هذه آليات فيما يلي:

#### أولا: آليات وقائية

ويتحقق ذلك بالدرجة الأولى إذا أمكن إزالة أو على الأقل تخفيف الأسباب الرئيسية المؤدية على التهرب الضريبي وتستخدم الدولة في هذا المجال الوسائل التالية:

- تبسيط النظام الضريبي يؤدي باقتناع المكلف وجوب دفع لضريبة وحمله على عدم التهرب منها؛
- زيادة كفاءات الإدارة الضريبية تنظيما وأداء كي تتمكن من مباشرة الرقابة الجبائية بشكل أكثر فعالية كإنشاء قاعدة البيانات وشبكة المعلومات واسعة ودقيقة مع وضع برامج وتدخلات ميدانية؛
- تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين مما يشعر هؤلاء بهذه الرقابة فيتخوفون من التهرب الضريبي؛
- تكريس حق الاطلاع على كل الدفاتر والمستندات والوثائق التي لها علاقة بتحديد الوعاء الضريبي؛
- إشراك وتحميل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مسؤولية تطبيق القوانين الضريبة؛
- إنماء الوعي والحس الضريبي عن طريق نشره بهدف تقوية الثقة المتبادلة بين الدولة والمكلفين؛
- تخفيض معدلات الضرائب تزامنا مع زيادة الأوعية الضريبة وزيادة عدد المكلفين بالضريبة؛
- توسيع دائرة التعاون بين مختلف الهيئات لتنسيق برامج التدخل في ميدان، ومع الجهات القضائية ومصالح الأمن أو حتى التعاون الدولي خاصة المستثمرين الأجانب والشركات متعددة الجنسيات (ذبيح، 2010 - 2011، صفحة 16)؛

### ثالثاً: آليات عقابية (ردعية)

إن كل إجراءات الوقائية والرقابية السابقة التي تهدف إلى منع حدوث التهرب الضريبي تبقى غير كافية، مما تضطر الدولة إلى فرض عقوبات صارمة على المتهربين من الضريبة تؤدي إلى امتناع البعض عن التهرب أو على الأقل يجعلهم يترددون في الإقدام عليه، تعد العقوبات أسلوب ردعي بشرط أن تطبق بصرامة، وقد تكون هذه العقوبات مالية أو جزائية ونجد أن العقوبات المالية هي الأكثر شيوعاً وتمثل في الزيادات والغرامات في حالة كشف التجاوزات والاعفالات. كما تلجأ بعض التشريعات إلى تقرير عقوبات جزائية في الحالات ذات الأبعاد الخطيرة والتي تصاحبها الأعمال الاحتيالية كإخفاء بعض الأنشطة أو تقديم وثائق مزورة أو تقييد العمليات المحاسبية بشكل مغلوط أو الإصرار على تسجيل مشتريات أو مبيعات بأسماء وهمية مع إثبات نية مبنية على التهرب الضريبي مع نوع الجرم المرتكب، وتجدر الإشارة إلى أن الجهود التي يمكن أن تبذل ضمن مكافحة هذه الظاهرة أن تكون في شكل تدخلات دائمة ومستمرة.

أما في الجزائر اتخذت الإدارة الجبائية عدة إجراءات لمكافحة التهرب الضريبي نجد أهمها في:

- تكيف الإطار التنظيمي وذلك من خلال تحسين مردودية النظام الداخلي لمختلف المصالح الجبائية كإقامة مديرية فرعية للرقابة الجبائية على المستوى المحلي ومديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي ناهيك عن العصرنة مصالحي الإدارة الجبائية بإدخال هياكل تقنية حديثة؛
- تكثيف الجهود الرقابية سعياً إلى زيادة الضغط على أعمال التهرب الضريبي عن طريق رقابة الموانئ، المطارات والمراكز الحدودية مع استخدام مراجعات معمقة في أملاك ومحاسبة المكلفين؛
- تنسيق الجهود لمكافحة التهرب الضريبي وهذا بالتعاون مع مختلف الجهات التي لها صلة بالمكلف، وتعميم البطاقات الرقمية الجبائية التي تسمح بمتابعة مختلف الأنشطة مع إنشاء الفرق المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك، وتجارة) وفق مرسوم تنفيذي 98\_290 المؤرخ 27/07/1998؛
- إنشاء بطاقيات وقوائم لأسماء المتهربين من الضريبة، وفق للتعليمات الوزارية رقم 97\_127 المؤرخة 26/07/1997، والتي توزع على كل الهيئات المشاركة في مكافحة التهرب الضريبي؛

وعليه نرى أن الرقابة الجبائية تعتبر أحد أهم الإجراءات الوقائية وعقابية التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى الحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية من خلال مكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته، وكما تعتبر وسيلة للتأكد من صحة التصريحات التي يدلى بها المكلفين، وتسمح أيضاً بإرساء مبدأ وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام القانون. (ذبيح، 2010 - 2011، صفحة 16 - 17).

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة

هناك عدة دراسات سابقة تطرقت إلى الموضوع:

#### المطلب الأول: الدراسات المحلية والأجنبية

وقد اختلفت وتنوعت هذه الدراسات من دراسات وطنية ودراسات أجنبية. ومن بين الدراسات التي سنقوم باستعراضها جاءت في فترات زمنية مختلفة وكذلك من ناحية شكلها، فمنها من مأخوذ من أطروحات دكتوراه وأخرى من رسالات ماجستير بإضافة إلى مجالات علمية.

أولاً: الدراسات المحلية:

### 1\_ (دراسة لياس قبيح، 2010-2011) الموسومة ب: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي والتنظيمي والقانوني، ومعرفة أهم مكونات التدقيق المحاسبي لأغراض الجبائية وقدرتهم على المساهمة في دعم الرقابة الجبائية، تم اعتماد على المنهج الوصفي في جانب النظري من خلال استعراض مختلف المحاسبي وأما في الجانب التطبيقي تم استخدام المنهج التحليلي حيث تم دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي. ومن أهم النتائج التي وصلت إليها الدراسة: يجب على العون المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف، تم اتباع كل المراحل والخطوات اللازمة وفقاً لدليل المدقق في المحاسبة بشكل منتظم تفادياً لوقوع أي خطأ أو تجاوز لعدم إفضال المهمة المكلفة بها.

### 2\_ (دراسة غزال مريم، 2019) الموسومة ب: الرقابة الجبائية كأداة لقمع التهرب الضريبي.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية الرقابة الجبائية، تم الاعتماد على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي ومن ابرز ما توصلت له الدراسة أن الإدارة الضريبية تعمل دوماً على ضمان الفهم والتسيير الحسن بالنسبة للمكلف من خلال إجراءات المراقبة، كما أنها صارمة في قوانينها حيث تظهر هذه الصرامة في العقوبات الجزائية و الجنائية كون أن الضريبة مصدرها في تمويل الخزينة العامة و لكن رغم كل مجهودات المبدولة من طرف المشرع أو من قبل أعوان الجبائية تبين أن التهرب الضريبي بات نقطة سوداء في الأنظمة الجبائية لا بد الحد منها .

### 3\_ (دراسة بوباظة أميرة، 2021) الموسومة ب: دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها.

هدفت هذه الدراسة على توضيح مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، تم الاعتماد في هذه الدراسة على لمنهج الوصفي التحليلي، ودراسة حالة بالاعتماد على البيانات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية تسمسيت، ومن أهم النتائج المتوصل إليها تعد الرقابة الجبائية أهم الإجراءات التي تسعى من وراءها الإدارة الجبائية للمحافظة على مال الخزينة. مكافحة التهرب الضريبي تهدف إلى استرجاع مبالغ مالية هامة تستفيد منها خزينة الدول من خلال دمج مختلف الحقوق والغرامات على وعاء الضريبة.

### 4\_ (دراسة لواج عبد الرحيم، درغوم محفوظ، 2021) الموسومة ب: تقييم فعالية الرقابة الجبائية المعمقة في ظل إعادة هيكلة المصالح الخارجية للإدارة الجبائية.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فعالية الرقابة الجبائية المعمقة خلال الفترة الممتدة من سنة ( 2010 \_ 2019 ) بمديرية الضرائب لولاية جيجل حيث تناولت هذه الدراسة مجموعة من مؤشرات التسيير، تم الاعتماد على المنهج الوصفي لعرض المفاهيم النظرية الخاصة بالرقابة الجبائية وتنظيم الإدارة الجبائية والمنهج التحليلي في الدراسة التطبيقية حيث اعتمدت على تحليل نتائج مجموعة من مؤشرات التسيير المحسوبة انطلاقاً من مختلف الاحصائيات المجمعة من المديرية

## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

الفرعية للرقابة الجبائية وفرقة التحقيق، وقد توصلت الدراسة إلى تطبيق الهيكلة الجديدة حيز الخدمة تساهم في تبني طرق التسيير حديثة داخل الإدارة الجبائية مع توفير إمكانيات مادية أفضل لأعوامها، مع تسجيل تحسن في جودة برنامج التحقيق المعتمد وارتفاع الحقوق الضريبية المسترجعة.

### 5\_ (دراسة راضية خلادي، 2023) الموسومة ب: مساهمة مؤشرات الأداء في تقييم فعالية الرقابة الجبائية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة مؤشرات الأداء في تقييم فعالية الرقابة الجبائية حيث تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري التي تم تطرق فيه إلى مفاهيم حول الرقابة الجبائية ومؤشرات الأداء الجبائي بصفة عامة، أما الجانب التطبيقي تم استخدام المنهج التحليلي، حيث تمت الدراسة بمديرية الضرائب لولاية بومرداس للفترة (2019 \_ 2022)

ومن أهم نتائج التي توصلت لها الدراسة:

أن مؤشرات الأداء الجبائي تعطي صورة تحليلية لفعالية الرقابة الجبائية، كما تساهم مؤشرات الأداء الجبائي للرقابة الجبائية في تحسين الأداء الجبائي الخاصة بالرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بومرداس خلال فترة الدراسة.

### 6\_ (دراسة صبرين بوعزة، 2023) الموسومة ب: الرقابة الجبائية كإستراتيجية لحماية المال العام من التهرب الضريبي.

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي ونبين دور الرقابة الجبائية في مكافحة هاته الظاهرة، بالاعتماد على المنهج الاستقرائي، باستخدام أسلوب الوصفي للإلمام بالموضوع محل الدراسة. وخلصت نتائج الدراسة بضعف الإدارة الضريبية ونقص الوعي الجبائي الذي حفز على انتشار هذه الظاهرة وعدم فعالية الرقابة الجبائية التي يعود سببها لغياب التنسيق ما بين مختلف المؤسسات والهيئات المعنية بالرقابة، مما يفتح المجال للتهرب عن طريق عدم التقييد الرسمي للفواتير، عدم تمكن العمليات الخاصة بالرقابة الجبائية من الوصول فعلي على الأهداف التشريعية المرجوة.

### 7\_ (دراسة بوعمامة مريم، 2025) الموسومة ب: دور تطبيق الحوكمة في إدارة الضرائب لتفعيل الرقابة الجبائية.

هدفت الدراسة إلى إبراز واقع تطبيق المبادئ العامة للحوكمة في المجال الجبائي وبالتحديد في إدارة الضرائب، ركزت الدراسة في الشق النظري على المنهج الاستقرائي والاستنباطي واستخدام وصف وتحليل البيانات المتحصل عليها. توصلت الدراسة إلى أنه رغم غياب الإطار المفاهيمي والعملية للحوكمة الجبائية في الجزائر، إلا أن إدارة الضرائب قدمت عدة جهود من أجل تبني مفهوم الحوكمة وتطبيق مبادئها لإنجاح أهداف السياسة الجبائية، ورغم العوامل التي تصعب من المهام الرقابية الناتجة عن تأثيرات البيئة الجبائية والمحاسبية التي تعمل في ظلها الرقابة الجبائية، إلا أن الإدارة الجبائية متمثلة في المديرية العامة للضرائب قد استخدمت مضمون مبادئ الحوكمة وقامت بترجمتها في شكل إجراءات تساهم في زيادة فعالية الرقابة الجبائية التي تظهر في توسيع وعائها الضريبي، تقليص حجم منازعتها لمتملة وتحسين الإيرادات الناتجة عنها مستقبلا.

### ثانيا: الدراسات الأجنبية

### 1\_ (دراسة خالد عيادة عليمات، 2013) الموسومة ب: التهرب الضريبي وأشكاله وطرق الحد منه

## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

تناولت هذه الدراسة أهم أسباب التي تدفع المكلفين للتهرب من الضريبة والوسائل والأساليب التي تحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ومن أبرز النتائج التي توصلت لها الدراسة:

تلعب الأسباب الشخصية والتشريعية الأردنية والإدارية والاقتصادية والاجتماعية مرتبة حسب الأهمية دورا بارزا في التهرب الضريبي وكل منهما يؤثر على الآخر.

نشر الوعي الضريبي ومسك دفاتر المحاسبية صحيحة ووضع تشريع يضمن العدالة والمساواة بين المكلفين تساهم بشكل فعال في تقليل من التهرب من الضريبة.

### **2\_ Mohammed Abdelaziz BENKAMLA, 2022 de la simplification des règles sur l'évasion fiscale en Algérie entre 2010\_2019.**

تناولت هذه الدراسة مدى أهمية تبسيط القواعد المالية وإنشاء الدرغ الضريبي على التهرب الضريبي من خلال تحليل الوضع الضريبي للمكلفين الجزائريين في الفترة ما بين (2010\_2019)، توصلت الدراسة إلى أن النظام الضريبي يتضمن العديد من التدابير المتعلقة بالبحث عن المعلومات الضريبية والمراقبة الضريبية ومع ذلك الموظفون في الهيئات الضريبية تحديات كبيرة في تنفيذ هذه الإجراءات بسبب نقص الموارد والتدريب. بإضافة إلى ذلك رغم الإصلاحات الضريبية التي تمت في 2009 مازالت هناك عمليات تهرب ضريبي كبيرة.

### **3 \_ (دراسة سوزان جلال عبد الشافي الكناي، 2021) الموسومة ب: التهرب الضريبي دراسة في التشريع**

#### **المصري والسعودي**

هدفت الدراسة إلى التركيز على ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع السعودي، والتشريع المصري والإجراءات والقوانين الضريبية المطبقة على مكلفي الضريبة وكيفية التقليل من فرص التهرب الضريبي، ومن أبرز ما توصلت له الدراسة يعد التهرب الضريبي مشكلة عالمية تفرق العالم سواء الدول النامية أو حتى الدول المتقدمة لما لها من تأثيرات سلبية على خزينة الدولة، وذلك يفقد الدولة موردا هاما من مواردها المالية اللازمة للتنمية الاقتصادية.

### **4\_ (TOHAMI MOHEMED REDHA, 2022) An enstimated study of the size of TAX evasion in Algeria far the period 2000\_2020.**

هدفت هذه الدراسة إلى تقدير حجم التهرب الضريبي خلال الفترة الممتدة (2000\_2020) ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

يقدر متوسط حجم التهرب الضريبي في الجزائر بنحو 871 مليار دينار سنويا.

بلغ حجم التهرب الضريبي في الجزائر خلال فترة (2000\_2020) ما يعادل 130 مليار دولار.

### **5\_ (دراسة محمد ضو، عمر أبو خريص، 2023) الموسومة ب: ماهية التهرب الضريبي وصوره في التشريع الليبي.**

تناولت هذه الدراسة أهم صور التهرب الضريبي في الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بالتفصيل في التشريع الليبي. وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن الإدارة الضريبية المساهم الأكبر في تفشي هذه الظاهرة نظرا لضعف الموظفين المختصين لمكافحة هذه الظاهرة وقلة خبرتهم في تتبع مرتكبي جريمة التهرب الضريبي.

### **6\_Ben Alia Lakhdar, rehouma Youssef, djamaa Zahra, 2023, Accounting audit procedures within the Framework of tax control and its role in reducing tax evasion.**

## الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

تناولت الدراسة مدى مساهمة إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية على الحد من التهرب الضريبي، وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق المحاسبي يعد من أفضل وسائل الرقابة الضريبية ولكنه يبقى غير كافي للحد من التهرب الضريبي ويرجعك إلى وجود فجوة إدارية من جهة ونقص الإمكانيات البشرية والمادية من جهة أخرى وصعوبة عملية التدقيق المحاسبي من جهة ثالثة.

### 7\_ (دراسة داليا الشروف، 2024) الموسومة ب: مكافحة التهرب الضريبي وفقا للقانون الفلسطيني.

هدفت الدراسة إلى التعرف على كيفية معالجة المشرع الفلسطيني لجرمة التهرب الضريبي وفق العقوبات التي يفرضها، ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن التهرب الضريبي قد يكون مشروعاً من خلال استغلال المكلف للثغرات القانونية في القانون ضريبة الدخل أو ابتعاده عن الوقائع المنشئة للضريبة وقد يكون غير مشروع باتباع المكلف وسائل احتيالية، وأيضاً لم ينص المشرع الفلسطيني على تعريف للتهرب الضريبي وإنما اكتفى بتحديد صورته وحالاته.

### المطلب الثاني: التعقيب عن الدراسات

من خلال التعقيب على الدراسات السابقة المحلية أو الأجنبية نجد أن أغلبها تتشابه مع دراستنا في بعض الجوانب وتختلف في جوانب أخرى.

### أولاً: مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة

- التعرف على أهداف الدراسات السابقة وأبرز نتائجها تساعد في انطلاق في دراسة الحالية بأسس منهجية واضحة ورؤية علمية دقيقة؛
- يساهم الاطلاع على مناهج الدراسات السابقة في بناء الإطار النظري للدراسة الحالية، كما يتيح إمكانية مقارنة النتائج التي تم التوصل إليها بنتائج الدراسات الأخرى؛

### ثانياً: أوجه التشابه بين دراستنا والدراسات السابقة:

- اعتمدت أغلب الدراسات على المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي؛

### ثالثاً: أوجه الاختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة:

- حسب اطلاعنا على دراسات السابقة دراستنا هي الوحيدة التي درست أربعة (04) حالات تطبيقية، التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والتحقق المصوب والرقابة على الوثائق للكشف عن التهرب الضريبي، وهذا لم نلاحظه في الدراسات السابقة؛
- كذلك اهتمت دراستنا بالجانب النظري من جميع نواحيه، كما كان للجانب التطبيقي نصيب كبير أيضاً،
- شملت أغلب الدراسات السابقة مختلف المديرية ومراكز الضرائب ولكن دراستنا تم حصرها بمركز الجوارى للضرائب لولاية عين تموشنت؛

### خلاصة

ومن خلال ما تطرقنا إليه في الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية، استخلصنا أن التهرب الضريبي من أخطر الظواهر التي تؤثر سلباً على الاقتصاد الوطني، حيث يعرقل التطبيق السليم للنظام الضريبي، مما يجمع الوصول إلى الأهداف المطلوبة وتتعدد أسبابه فمنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية ومنها ما يعود إلى مكلفين بالضريبة ولمواجهة هذه الظاهرة تلعب الرقابة الجبائية دوراً أساسياً في الحد منها إذ تساهم في الكشف عن المخالفات والتأكد من التزام المكلفين بالواجبات الضريبية.

وتعد الرقابة الجبائية أداة مهمة لتعزيز الشفافية والنزاهة في النظام الضريبي، مما يساعد في تقليل حالات التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية، وبالتالي دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

الفصل الثاني: دراسة حالة بمركز  
الجواري للضرائب ولاية عين تموشنت

### تمهيد

بعدها أتمنا الجزء النظري الذي تناولنا فيه مختلف الجوانب المتعلقة بالتهرب الضريبي والرقابة الجبائية وكذلك الدراسات السابقة.

سوف نتطرق في هذا الفصل إلى دراسة حالات على مستوى المركز الجوّاري للضرائب لتعزيز ما تطرقنا إليه في الشق النظري، بحيث تم تقسيم هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: لمحة عامة عن مركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت.
- المبحث الثاني: دراسة حالة عن التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.
- المبحث الثالث: دراسة حالة عن التحقيق المصوب والرقابة على الوثائق.

### المبحث الأول: لمحة عامة عن المركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت

أدرّكت الإدارة الجبائية أهمية العصرية، نظرا لدورها الحيوي في القطاع المالي، والتحديث في هياكلها، خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر، حيث قامت الإدارة بإنشاء هياكل جديدة مستجيبة لأحدث التطورات، بما في ذلك إنشاء المراكز الجوّارية للضرائب التي تجمع بين المفتشيات والقابضات بطريقة أكثر كفاءة وفعالية حسب طبيعة المكلفين بالضريبة. من أجل تحقيق أهدافها.

### المطلب الأول: نشأة ومهام المركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت

في هذا المطلب، سنتطرق إلى نشأة المركز الجوّاري للضرائب لولاية عين تموشنت، مع توضيح مهامه الرئيسية وهيكله التنظيمي، وذلك لفهم دوره المحوري في تسيير الشؤون الجبائية على المستوى المحلي.

### أولاً: نشأة المركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت

تم افتتاح المركز الجوّاري للضرائب عين تموشنت بتاريخ نوفمبر 2018 بحضور السيد المدير العام للضرائب رفقة المديرية الولائية للضرائب، حيث يعد المركز الجوّاري للضرائب للمديرية العامة للضرائب، مخصص لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة الممثلة في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة بالإضافة إلى المهنة الحرة مثل المحامين والموثقين والفلاحين.

### ثانياً: مهام المركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت

يعد المركز الجوّاري للضرائب من بين المصالح الجديدة التي تم إنشاؤها في النظام الجبائي الجزائري، ويتمثل دوره في إدارة ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة الجزائرية، ويتم تكليفه بعدة مهام، بما في ذلك:

- تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائي؛
- تسيير المستثمرات الفلاحية؛
- تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمة المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية والغير المبنية؛
- تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم؛
- تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها؛
- تصدر الجداول وقوائم التحصيل والشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها؛
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات؛

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت

- تدرس الشكاوي وتعالجها؛
- تضمن مهمة استقبال واعلام المكلفين بالضريبة؛
- تنظيم المواعيد وتسيرها؛
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المراكز الجوّارية للضرائب؛  
(12/03/2025، <https://mfdgi.gov.dz>)

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت

بعد أن تناولنا في المطلب السابق نشأة مركز الجوّاري للضرائب لولاية عين تموشنت ومهامه الأساسية، سننتقل في هذا المطلب إلى دراسة الهيكل التنظيمي لهذا المركز، مع تسليط الضوء بشكل خاص على مصلحة المراقبة والبحث، نظرا لأهميتها في متابعة التصريجات الجبائية وضمان احترام الأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بها.

### أولاً: مصالح المركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت

ينقسم المركز الجوّاري للضرائب إلى ثلاث (03) مصالح رئيسة ومصلحتين (02) بالإضافة إلى قبضة:

- المصلحة الرئيسية للتسيير
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث
- المصلحة الرئيسية للمنازعات
- مصلحة الاستقبال والاعلام
- مصلحة الاعلام الآلي والوسائل
- القبضة

### ثانياً: التعريف بمصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:

تتكفل هذه المصلحة بضمان:

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب والممتلكات العقارية المتواجدة فيه؛
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريجات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛ وتشمل هذه المصلحة على ثلاثة مصالح ثانوية وكل منها مكلفة ب مهام معينة

### 1. مصلحة البطاقات والمقارنات:

وتكلف ب:

- تشكيل قاعدة المعطيات ومختلف البطاقات المسوكة والتي تخص الوعاء والمراقبة والتحصيل الضريبي وتسيرها؛
- متابعة استعمال المعلومات المستردة وإعداد الوضعيات الإحصائية الدورية وكذا تقييم نشاطات المصلحة لا سيما التي ترتبط مع مؤشرات التسيير؛

### 2. مصلحة البحث والتدخلات:

تعمل على شكل فرق، وتكلف ب:

- تشكيل وتسيير فهرس مصادر المعلومات التي تخص وعاء الضريبة مع مراقبة الضريبة وتحصيلها؛

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوي للضرائب ولاية عين تموشنت

- تنفيذ البرامج الدورية للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان حق الاطلاع؛
- اقتراح تسجيل أشخاص طبيعيين في برامج مراقبة المداخيل؛

### 3. مصلحة المراقبة:

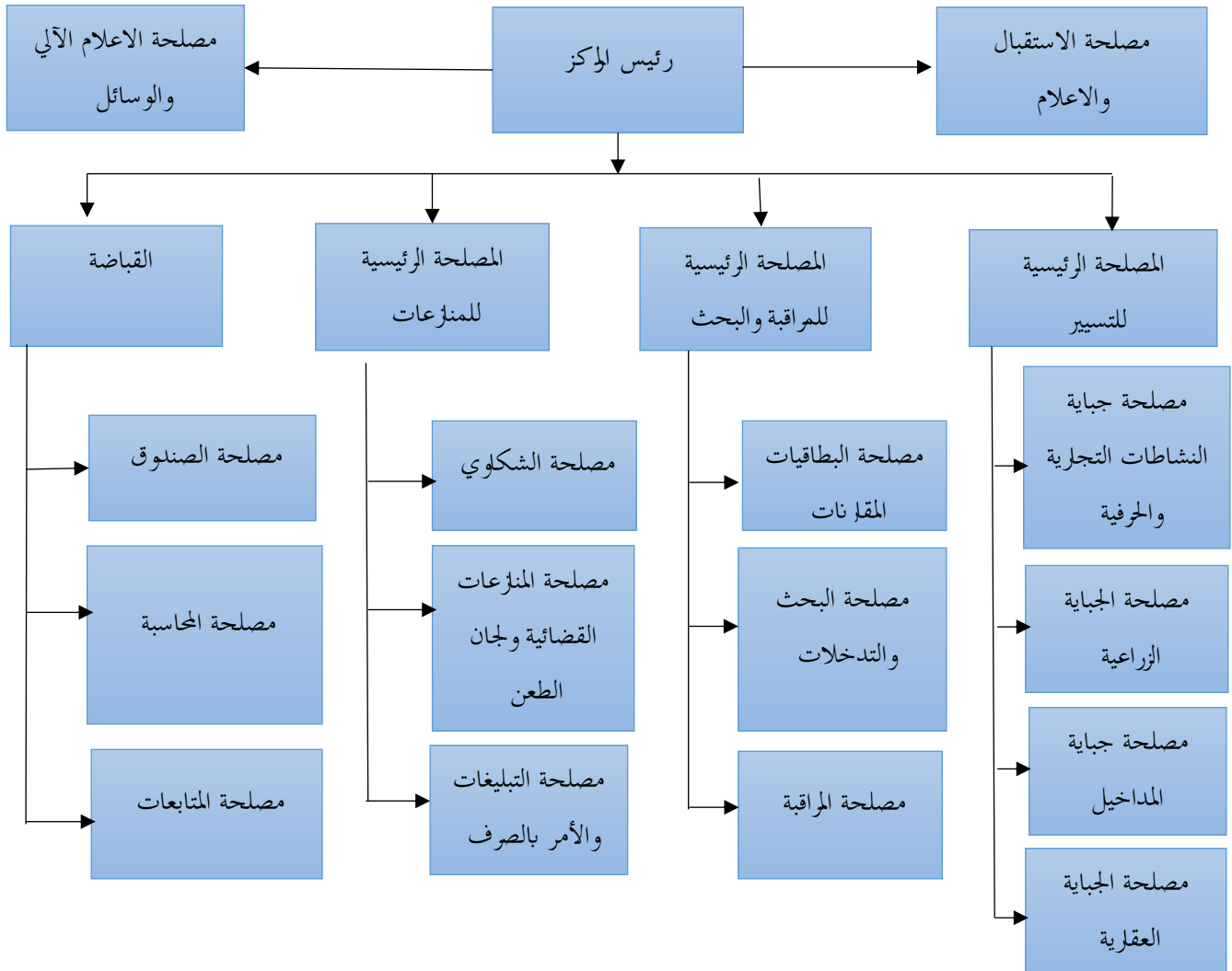
وتكلف ب:

- تنفيذ البرامج المقررة بعنوان المراقبة على أساس المستندات للتصريحات؛
- اقتراح تسجيل بالضريبة في برامج مراقبة المداخيل؛ (<https://mfdgi.gov.dz>, 12/03/2025)

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمركز الجوي للضرائب ولاية عين تموشنت.

الشكل (2/1): الهيكل التنظيمي للمركز الجوي للضرائب لولاية عين تموشنت.

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على معطيات مقدمة من طرف المركز الجوي للضرائب عين تموشنت.



### المبحث الثاني: دراسة حالة عن التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية شاملة.

في هذا المبحث، سنتناول نوعين من التحقيقات الجبائية، حيث نبدأ في المطلب الأول بدراسة التحقيق المحاسبي، ثم نتقل إلى تحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وذلك لفهم مختلف الوضعيات الجبائية.

**ملاحظة:** رغم أن التربص تم بالمركز الجوّاري للضرائب ويختص أساسا في الرقابة على الوثائق، إلا أننا حرصنا على توسيع نطاق البحث بدعم الجانب التطبيقي بمعلومات حول باقي أنواع الرقابة الجبائية. وقد تم ذلك بفضل أعوان مركز الضرائب، حيث قدموا لنا معطيات مهمة حول التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق، والتحقيق المصوب، مما أتاح لنا إدراج حالات تطبيقية متنوعة تعكس بشكل أفضل واقع الرقابة الجبائية.

### المطلب الأول: دراسة حالة عن التحقيق المحاسبي (VC)

سيتم دراسة هذه الحالة التي تتعلق بعملية التحقيق المحاسبي باعتباره آلية من آليات الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

#### أولا: نبذة تعريفية عن المؤسسة الخاضعة للتحقيق المحاسبي:

- المؤسسة عبارة عن شركة تضامن لشريكين كل واحد يمتلك 50 حصة من بين 100 حصة، عبارة عن مكتب دراسات حيث تم بداية النشاط منذ تاريخ 2002/09/13.

- السنوات الخاضعة للتحقيق: 2020، 2021، 2022 و 2023

- الضرائب الخاضعة للتحقيق: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG صنف الأرباح غير التجاري، الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني.

#### ثانيا: سير عملية التحقيق المحاسبي:

سنتطرق لأهم المراحل المتبعة في عملية التحقيق المحاسبي.

#### - الإشعار بالتحقيق:

في إطار التحقيق المحاسبي وفق البرنامج السنوي 2024 للرقابة الجبائية، وبغية فحص التصريحات المتعلقة بالسنوات الأربع غير المتقدمة 2020، 2021، 2022 و 2023 فقد تم إرسال إشعار بالتحقيق مسجل تحت رقم \*\*/مركز الضرائب/ مديرية الضرائب عين تموشنت مؤرخ في 2024/05/23.

وتم إجراء أول لقاء بعد مرور شهر من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق وخلال تلك المعاينة الأولى تم الاطلاع على الوثائق المحاسبية والتأكد من وجودها الفعلي، وأنها مؤشر عليها من قبل المحكمة المختصة اقليميا، وأن القيود المحاسبية تم اكتتابها في الدفاتر المحاسبية وفق ما نصت عليه المواد 9 إلى 11 من القانون التجاري الجزائري.

- فحص المحاسبة من حيث الشكل: المحاسبة قانونية حسب الشكل (حسب المواد 9، 10، 11 من القانون التجاري) وحسب النظام المحاسبي المالي.

-مسك الدفاتر المحاسبية: (دفتر الجرد - دفتر اليومية - دفتر الرواتب والأجور).

-توفر فواتير الشراء إضافة إلى البيانات الخاصة بالتكاليف.

-فحص المحاسبة من حيث المضمون:

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت

إن فحص مضمون المحاسبة يكون جد مفصل ودقيق لأغلب الحسابات المحاسبية ويستغرق في أغلب الحالات مدة زمنية معتبرة من حيث طول المدة، والفحص يتمثل في إجراء مقارنة بين ما هو مدون في الدفاتر المحاسبية والمبرر عنه بوثائق قانونية والمعلومات المحصل عليها من طرف الإدارة الضريبية.

وهذه الدراسة بمثابة النقطة الفاصلة والتي تصدر حكمها على مدى مصداقية وصحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، والتي تعد انطلاقة لتأسيس وتشكيل رقم أعمال جديد.

في حالتنا هذه يتبين أنه هناك إغفالات تتمثل في:

- **الإغفال الأول:** هناك فرق في رقم الأعمال المصرح به عن طريق وثيقة G50 ورقم الأعمال المبين في الكشف البنكي.

- **الإغفال الثاني:** تبين أنه هناك فواتير شراء غير مطابقة للقانون من حيث قواعد وشكل إعداد الفاتورة (قانون أو مرسوم شروط إعداد الفاتورة).

وعلى أساس الإغفالات السابقين تم إعادة تشكيل رقم الأعمال وتحديد الرسوم والضرائب الواجبة التسديد.

### 2. الإشعار بالتقويم الأولي:

تم تصحيح الوضعية الجبائية للمؤسسة كالتالي:

- **الوضعية الجبائية بالنسبة لحقوق الطابع:**

بالنسبة للمبالغ التي تم تسديدها كمقابل عن عمليات الشراء تبين أنها فعلية وتم دفعها عن طريق حساب الصندوق لسنة 2020، غير أنه تم تقييدها في المحاسبة على أنها عمليات على الحساب وذلك من أجل تفادي دفع حقوق الطابع.

**الجدول رقم (1/2):** الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة فيما يتعلق بعمليات تسديد فواتير الشراء

التاريخ	رقم الفاتورة	المبلغ HT	TVA 19%	غرامة	حقوق الطابع DT 1%	غرامة
2020/03/17	2020/28	340000	64600	9690	4046	404,6
2020/04/23	2020/46	319000	60610	9091,5	3796,1	379,61
2020/05/05	2020/102	526580	100.050,2	15007,53	6266,302	626,63
2020/06/12	2020/98	745520	141648,8	21247,32	8871,688	887,16
2020/12/03	2020/121	392452	74565,88	11184,88	4670,1788	467,01
	<b>المجموع</b>		351474,88	66221,23	27650,26	2765,01

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات مقدمة من مديرية الضرائب لعين تموشنت

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (1/2) تبين لنا أن مجموع القيمة المضافة قدر ب 35147,88 ومجموع حقوق الطابع قدر ب 27650,26 بالإضافة إلى العقوبة التي نصت عليها المادة 116 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

### الوضعية الجبائية بالنسبة لرقم الأعمال CA:

تبين وجود مبالغ تم تحصيلها من طرف العملاء مسجلة في الحساب البنكي (البنك الخارجي الجزائري BEA) لسيدي بلعباس قيمتها أكبر من تلك المداخيل المقيّدة في المحاسبة للسنوات المحقق فيها. لقد تم إعادة تشكيل رقم الأعمال وفق المعلومات المتحصل عليها من مختلف المصادر، مما ترتب عنه فرض عقوبات عن الحقوق المتملص منها وفق المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

### الجدول رقم (2/2): الوضعية الجبائية فيما يتعلق ب TAP

البيان	2020	2021	2022
رقم الأعمال المشكل	3 215 450	4 248 357	3 129 048
رقم الأعمال المصرح به	1 948 210	3 203 498	2 598 236
الفارق	1267240	859045	811531
نسبة TAP	% 2	% 2	% 1.5
مبلغ الضريبة	25344,8	20897,18	7962,18
العقوبة المالية	2534,48	2089,718	796,218
المجموع	27879,28	22986,89	8758,39

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات مقدمة من مديرية الضرائب لعين تموشنت

من خلال الجدول رقم (2/2) يلاحظ وجود فرق واضح بين رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف، ورقم الأعمال المشكل من طرف الإدارة الجبائية وفق المعلومات الصادرة إليها من مختلف المتعاملين مع المكلف المعني بالتحقيق، مما أكد على وجود تهرب ضريبي فيما يخص الرسم على النشاط المهني. هذا الفارق تم إخضاعه للرسم والعقوبات الجبائية مما ساهم في استرجاع المبالغ المتهرب من دفعها، بحيث قدر مجموع المبالغ المسترجعة ومتضمنة للعقوبات مبلغ 59624,56

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجواربي للضرائب ولاية عين تموشنت

الجدول رقم (3/2): الوضعية الجبائية الخاصة ب TVA

البيان	2020	2021	2022	2023
رقم الأعمال المشكل	3215450	4248357	3 129 048	4125900
رقم الأعمال المصرح به	1948210	3203498	2598236	3836000
الفروقات	1267240	1044859	530812	289900
<b>TVA 19%</b>	240775,6	198523,21	100854,28	55081
الغرامة	60193,9	29778,481	15128,142	8262,15
المجموع	300969,5	228301,69	115982,42	63343,15

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات مقدمة من مديرية الضرائب لعين تموشنت

من خلال الجدول رقم (5/2) يلاحظ وجود فرق واضح بين رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف، ورقم الأعمال المشكل من طرف الإدارة الجبائية وفق المعلومات الصادرة من مختلف المتعاملين مع المكلف المعني بالتحقيق، مما أكد على وجود تهرب ضريبي فيما يخص الرسم على القيمة المضافة. هذا الفارق تم إخضاعه للرسم والعقوبات الجبائية مما ساهم في استرجاع المبالغ المتهرب من دفعها، بحيث قدر مجموع المبالغ المسترجعة ومنتزعة للعقوبات مبلغ 708596,76

- واتضح أن المكلف قام بخصم الرسم على القيمة المضافة للمشتريات بمبلغ 56586 دج حيث أن الفاتورة لا تتضمن رقم وتاريخ الفاتورة، لذلك تم رفض ذلك الخصم وتم مطالبته بإعادة مبلغ لسنة 2022.

الجدول رقم (4/2): الرسم على القيمة المضافة المدمج لسنة 2022

البيان	المبالغ
الرسم على القيمة المضافة	56586
الغرامة 15%	8487,9
المجموع	65073,9

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات مقدمة من مديرية الضرائب لعين تموشنت

من خلال الجدول رقم (4/2) يتبين أن المكلف خضع لإعادة تقييم في الرسم على القيمة المضافة، ما أدى إلى فرض غرامات مالية وفقا لأحكام المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وذلك نتيجة الإخلال بشروط اعداد الفاتورة (لأن الفاتورة المقدمة لمصلحة الضرائب لا تتضمن التاريخ والترقيم).

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوارى للضرائب ولاية عين تموشنت

- الوضعية الجبائية بالنسبة ل IRG/Salaire:

- كما تم مقارنة قيمة الرواتب والأجور المصرح بها في المحاسبة وتلك القيمة المصرح بها في التصريح الشهري G50، تبين أن هناك تباين في التصريح للسنوات المحقق فيها.

الجدول رقم (5/2): الضريبة على الأجور IRG/salaire

البيان	2020	2021	2022	2023
رواتب مسجلة في المحاسبة	487 159	502 484	780 169	746 158
الضريبة على الدخل المصرح بها في المحاسبة	81 548	90 120	104 230	98 010
الضريبة على الدخل الإجمالي المصرح بها في G50	71 348	83 150	77 247	79 410
الفرق	10200	6970	26983	18600
غرامة 10%	1020	697	2698,3	1860
المجموع	11220	7667	29681,3	20460

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات مقدمة من مديرية الضرائب لعين تموشنت

من خلال رقم (5/2) مقارنة الرواتب والأجور المصرح بها في تصريح الشهري G50 تبين وجود تباين واضح خلال السنوات المحقق فيها (2020 إلى 2023). هذا التفاوت أدى إلى فرق في الضريبة على الدخل الإجمالي، خضعت بدورها لغرامة بنسبة 10%، تشير هذه الفوارق إلى عدم التزام المكلف بدقة التصريحات الجبائية، مما ترتب عنه فرض غرامات كان بالإمكان تجنبها.

- الوضعية الجبائية بالنسبة ل IRG/BIC:

حساب الضريبة: المعدلات القابلة للتطبيق حسب المادة 104 تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الجدول التصاعدي.

الجدول رقم (6/2): حساب ضريبة الدخل الإجمالي وفق الجدول التصاعدي لسنة 2008

نسبة الضريبة	شريحة الدخل
0%	لا يتجاوز 120.000
20%	120.000 إلى 360.000
30%	360.000 إلى 1440.000
35%	أكثر من 1440.000

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفق قانون المالية 2008.

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت

الجدول رقم (7/2): حساب ضريبة الدخل الإجمالي وفق الجدول التصاعدي لسنة 2022

نسبة الضريبة	شريحة الدخل
%0	لا يتجاوز 2400.000
%23	240.000 إلى 480.000
%27	480.000 إلى 960.000
%30	960.000 إلى 1920.000
%33	1920.000 إلى 3840.000
%35	أكثر من 3840.000

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفق قانون المالية 2022.

الجدول رقم (8/2): الوضعية الجبائية بالنسبة ل: IRG/BIC

البيان	2020	2021	2022	2023
الربح المصرح	1.180.840	351.211	408.613	600.390
رقم الأعمال المدمج	1 267 210	1 044 859	530 812	289 900
الربح المشكل	2050448	1 396 070	939 425	890.290

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات مقدمة من مديرية الضرائب لعين تموشنت

الجدول رقم (9/2): الدخل الإجمالي لكل شريك

البيان	2020	2021	2022	2023
نصيب الشريك الأول من الدخل المشكل	1 224 025	698 035	469 712	445 145
نصيب الشريك الثاني من الدخل المشكل	1 224 025	698 035	469 712	445 145
نصيب الشريك الأول من الدخل المصرح به	590.420	175 605	204306	300 195
نصيب الشريك الثاني من الدخل المصرح به	590.420	175 605	204306	300 195

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات مقدمة من مديرية الضرائب لعين تموشنت

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوارى للضرائب ولاية عين تموشنت

الجدول رقم (10/2): حساب ضريبة الدخل الإجمالي التي سيتحملها كل شريك

البيان	2020	2021	2022	2023
الربح المشكل	1 224 025	698 035	469 712	445 145
الربح المصرح	590.420	175 605	204306	300 195
مشكلة IRG	307207,5	149410,5	52833,76	47183,35
IRG مصرح بها	117126	11121	غير خاضع	13844,85
IRG واجبة الدفع	190081,5	138289,5	52833,76	33338,5
عقوبات	28512,225	20743,425	7925,064	3333,85
المجموع	218593,725	159032,925	60758,824	36672,35

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات مقدمة من مديرية الضرائب لعين تموشنت

IRG واجبة الدفع = IRG المشكل - IRG المصرح بها

من خلال الجدول رقم (10/2) نلاحظ أن الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب دفعها تتفاوت عبر السنوات مع فرض عقوبات مالية ناجمة عن المخالفات في التصريحات الجبائية، مما يؤكد ضرورة التحقيق المستمر والدقة في التصريح لتفادي التكاليف المالية الإضافية وتحقيق الامتثال الكامل.

### - إجراءات التقويم النهائي

لقد منح المشرع الجزائري مدة 40 يوما للمكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي للرد عن التقويمات التي قاما بها أعوان التحقيق إما بالقبول أو الرفض خلال المدة المحددة، لأنه إذا تجاوز هذه المدة لا يمكن النظر في إجابته إلا إذا كانت هناك ظروف قاهرة وعدم الرد يعتبر قانونيا قبول ضمني لإجراءات ونتائج التحقيق المحاسبي.

كما منح له المشرع حق اللجوء إلى التحكيم إلى مدير الضرائب أو رئيس مركز الضرائب حسب الحالة ليكون طرف في حل المسائل العالقة بين المكلف وأعوان التحقيق، بحيث يذكر ذلك من خلال الرد على الإشعار بالتقويم الأولي، في حالة ما طلب المكلف التحكيم، فأعوان التحقيق يحددون موعد يتوافق مع مواقيت المدير ويتم إشعاره بتاريخ جلسة التحكيم عن طريق استدعاء خاص.

في حالتنا هذه رد المكلف بالضريبة معترضا عن رقم الأعمال المشكل للسنوات الأربعة ولم يطلب جلسة تحكيم مع مدير الضرائب، كما أنه لم يتم بإحضار أي وثيقة تبريرية تقنع الأعوان المحققين بحجة المكلف، لذلك تم رفض تعديل التقويم الأولي بسبب غياب مبررات قانونية و بعدها قام أعوان التحقيق بإشعار المكلف بالضريبة بالإشعار النهائي للتقويم عن طريق رسالة مسجلة مع وصل بالاستلام يعلمه فيها بأن كل ما تم استخراجه في التقويم الأولي يبقى كما هو دون تغيير مع الشرح الوافي وعلى العون أن يستخرج الوارد بمجموع الضرائب الواجب دفعها من قبل المكلف و إرجاع كل الوثائق المحاسبية التي كانت بحوزته للمكلف وكذا إرجاع الملف الجبائي إلى مصلحة الضرائب المعنية بالملف.

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت

وهكذا تكون مهمة التحقيق المحاسبي قد أنجزت وفق ما نص عليه القانون، وباستخراج الوارد يكون ذلك بمثابة الضوء الأخضر لكي يقوم المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته بتقديم شكوى على مستوى المديرية الولائية لضرائب التابع لها وكذا كل طرق الطعن الممكنة والمنصوص عليها في التشريع الضريبي الجزائري وذلك في حالة عدم اقتناعه بنتائج التحقيق المحاسبي.

### المطلب الثاني: دراسة حالة عن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)

الهدف من التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE) هو مقارنة الأرباح المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة مع واقع معيشته، وهذا النوع من التحقيق قليل من حيث عدد الملفات مقارنة بالتحقيق المحاسبي، كما أنها تخص فقط الأشخاص الطبيعيين وبالتالي فإن الضريبة الوحيدة محل التحقيق هي الضريبة على الدخل الإجمالي.

#### أولاً: الإجراءات الأولية لعملية التحقيق:

- ثم سحب الملف الجبائي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي  
- ثم الإطلاع على الملف فيما يخص تصريحات الضريبة على الدخل الإجمالي  
تم برمجته وفق برنامج 2024 من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، لذلك تم إرسال إشعار بالتحقيق بواسطة رسالة مسجلة مع وصل بالاستلام وذلك بتاريخ 2024/\*\*/2024 ومسجلة في السجل الصادر تحت رقم \*\* ويتعلق التحقيق بالسنوات غير المتقدمة 2020، 2021، 2022، 2023 بحيث يمتد من الفترة 2020/01/01 إلى غاية 2023/12/31 وبمس ضريبة على الدخل الإجمالي، مع منحه مدة 30 يوم لإجراء المقابلة مع إمكانية الاستعانة بوكيل من اختياره.

بعد انقضاء المدة الزمنية المحددة قام المحقق بلقاء أولي مع المكلف يتضمن هذا اللقاء:

- الإطلاع والتحاور حول الوضعية الجبائية ومصاريف المعيشة للمكلف.  
- الإطلاع على جميع الوثائق الموجودة في حوزة المكلف فيما يخص الممتلكات وفواتير تثبت مصاريف المعيشة.  
تعتمد عملية الرقابة المعمقة على التحريات حول:

- مصاريف الأكل شهريا.
- مصاريف الملابس سنويا.
- مصاريف تتعلق بصيانة المسكن.
- مصاريف الدواء والعلاج الصحي.
- مصاريف مدرسية إذا كان هناك متمدرسين.
- مصاريف صيانة السيارة من غسل وتشحيم.
- مصاريف البنزين والوقود للسيارة إذا وجدت.
- مصاريف الاستقبال اليومي (مقهى، ترفيه، زيارات عائلية).
- مصاريف السفر (عمرة، عطلة سنوية، سياقة... الخ).
- مصاريف: الهاتف والجوال، الكهرباء، الغاز، الماء، .... الخ.
- مصاريف عيد الأضحى.

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت

- مصاريف عقارية في حالة إذا ما كان اشترى أرض أو سكن أو سيارة خلال الفترة المراد التحقيق فيها... الخ.  
وعلى العون المحقق أن يطلب فواتير الكهرباء والماء والغاز وكذلك مراقبة جواز السفر إذا ما كانت هناك سفريات خارج الوطن خلال الفترة المراد التحقيق فيها.

حيث يقوم بطلب المعلومات من طرف الإدارات المتخصصة ومن أهم هذه الهيئات:

- المؤسسات المالية (البنوك-البريد)

- شركات التأمين،

- مصلحة البطاقات الرمادية،

- وكالات الأسفار....

- مديرية سونلغاز وشركة المياه،

- المحافظات العقارية.

ثانيا: المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة.

بعد جمع المعلومات المتحصل عليها يقوم المحقق بمعرفة مجمل مصادر إيرادات المكلف بالضريبة ومختلف المصاريف التي تحملها، يقوم المحقق بالمقارنة بينهما وذلك من أجل تحديد وضعيته الجبائية.

الجدول رقم (11/2): الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة

البيان	2020	2021	2022	2023
مصاريف الغداء	540.000	560.000	580.000	600.000
مصاريف العلاج	25.000	25.000	25.000	25.000
مصاريف السفر	150.000	195.000	180.000	250.000
مصاريف الهاتف	20.000	20.000	20.000	20.000
مصاريف الكهرباء والغاز	33254	27.568	16.043	28.014
مصاريف المعدات والأدوات المنزلية	20.000	21.000	23.000	28.000
مصاريف اللباس	50.000	60.000	60.000	70.000
المجموع	838 254	908 568	904 043	1 001 014

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات مقدمة من مديرية الضرائب لعين تموشنت

من خلال الجدول رقم (11/2) تبين أن مجموع المصاريف لسنوات الأربعة (04) قدر ب 365187

ثالثا: نتائج التحقيق الأولي:

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت

بعد الفحص الدقيق للملف الجبائي والتحصيل على المعلومات الخاصة بنشاط المكلف ومسار حياته وتكاليفه الشخصية اتضح أن:

مصاريف المعيشية = 3651879 دج

مصاريف أخرى:

وتبين ان المكلف قام بشراء سيارات وبيعها خلال فترة التحقيق وكذلك شراء عقار وبالتالي ظهرت كمصاريف كالآتي:

### الجدول رقم (12/2): مجموع المصاريف خلال فترة التحقيق

البيان	2020	2021	2022	2023
مصاريف المعيشية	838 254	908 568	904 043	1 001 014
شراء عقارات	13 872 000	/	12 480 000	/
شراء سيارات	3 150.000	2 980 000	/	4 800 000
المجموع	17 860 254	3 888 568	13 384 043	5 501 014

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات مقدمة من مديرية الضرائب لعين تموشنت

من خلال الجدول رقم (12/2) تبين أن المبلغ كلي لمجموع المصاريف خلال الأربع سنوات قدر ب 40 633 879

دج

كما قام المكلف بإظهار مختلف الإيرادات التي أعانته على تلك المصاريف وهي موضحة في الجدول الموالي:

### الجدول رقم (13/2): مجموع الإيرادات خلال فترة التحقيق

البيان	2020	2021	2022	2023
ميراث أو هبة	3 568 900	//	2 900 000	//
بيع عقارات	4 800 000	/	3 550 000	2 780 000
قرض بنكي	//	//	///	2 000 000
بيع سيارات	1 300 000	3 480 000	2 600 000	1 800 000
الربح المصرح به	200 000	200 000	200 000	200 000
المجموع	8689 900	3 680 000	9 600 000	6 780 000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات مقدمة من مديرية الضرائب لعين تموشنت

من خلال الجدول رقم (13/2) بلغت مجموع الإيرادات خلال الأربع سنوات مبلغ كلي بقدر ب 28 749 900

دج

مجموع إجمالي الإيرادات - مجموع إجمالي المصاريف = 28 749 900 - 40 633 879 = - 11 883 979 دج

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوارى للضرائب ولاية عين تموشنت

هاته النتيجة تدل ان المكلف كانت له مصاريف تفوق المداخيل المبررة مما يدل على أنه يوجد مداخيل أخرى لم يصرح بها والتي تقدر بمبلغ 11 883 979 دج، وهذا الفارق سيتم تقسيمه على أربع سنوات كدخل مشكل لكل سنة تم التحقيق فيها وبالتالي الدخل المشكل لكل سنة هو:  $11\ 883\ 979 \div 4 = 2\ 970\ 995$  دج  
الوضعية الجبائية الجديدة للضريبة على الدخل الإجمالي ثم حسابها على أساس الفرق بين الإيرادات والمصاريف والتي تظهر في الجدول الموالي:

الجدول رقم (14/2): الوضعية الجبائية الجديدة

البيان	2020	2021	2022	2023
الفرق	2 970 995	2 970 995	2 970 995	2 970 995
الدخل المصرح به	200 000	200 000	200 000	200 000
الضريبة بعد التحقيق	907 848	907 848	907 848	820 288
الضريبة قبل التحقيق	16 000	16 000	16 000	معفي
الضريبة المستحقة الدفع	891 848	891 848	891 848	820 288
نسبة الغرامة	%25	%25	%25	%25
مبلغ الغرامة	222 962	222 962	222 962	205 072
الضريبة + العقوبة	1 114 810	1 114 810	1 114 810	1 025 360

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات مقدمة من مديرية الضرائب لعين تموشنت

عندما يقوم العون المحقق بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التقويم الأولى بواسطة رسالة مسجلة مع وصل استلام ومنحه مدة 40 يوما للرد خلالها إما بالقبول أو الرفض مع إحضار التبريرات فيقوم العون المحقق بدراسة إجابة المكلف وتبريراته فإذا كانت مقنعة فانه يقوم بالتصحیحات وإذا كانت غير مقنعة يبقي على التقويم الأولي، ثم يقوم بعد ذلك بإبلاغه بالتقويم النهائي للنتائج النهائية بواسطة رسالة مسجلة مع وصل الاستلام ومن ثم إصدار الوارد role individual

### المبحث الثالث: دراسة حالة عن التحقيق المصوب والرقابة على الوثائق

سنتطرق في هذا المبحث إلى عرض حالتين تطبيقيتين توضحان كيفية سير التحقيقات الجبائية، وذلك من خلال التطرق في المطلب الأول دراسة حالة عن التحقيق المصوب، وفي المطلب الثاني دراسة حالة عن الرقابة على الوثائق.

#### المطلب الأول: دراسة حالة عن التحقيق المصوب (CP)

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى التعرف على الوضعية الجبائية للمكلف، ثم مراحل التحقيق المصوب، وصولا إلى أبرز النتائج المترتبة عنه.

#### أولا: التعرف على الوضعية الجبائية للمكلف

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت

سنتطرق إلى دراسة آليات التحقيق المصوب الذي تم فرضه على المكلف الخاضع للرقابة وفق برنامج التحقيق الخاص بسنة 2024 الذي يتم من خلاله فحص محاسبة المكلف بالضريبة لسنتين غير متقدمتين وهما سنة 2021 وسنة 2022.

المكلف (x) المعني بالرقابة له مؤسسة ذات مسؤولية محدودة الكائن مقرها بعين تموشنت، ويمارس نشاط أشغال البناء ابتداء من تاريخ 2008/07/25 يقع المحل في المنطقة الصناعية. والمحل تم بناؤه من طرف المالك السيد "ع" خلال سنة 2005 بلغ مساحته 395م<sup>2</sup>، تولديه معدات وآلات و مواد أولية كلها ضرورية لممارسة نشاط أشغال البناء والتهيئة العمرانية.

تتعامل المؤسسة الفردية مع موردين من مختلف ولايات الوطن، كما لها عدة زبائن، تمتلك حساب بنكي لدى بنك التنمية المحلية على مستوى مقرها الاجتماعي "BDL". وكذا حساب بنكي على مستوى "بنك سوسيتي جنرال"، - المؤسسة برحمت من قبل للتحقيق المحاسبي على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمدة أربعة سنوات 2013، 2014، 2015 و 2016

كما يشمل الملف الجبائي على الوثائق التالية:

- تصريح الميزانية الجبائية يتم وضعه دوما قبل الفاتح من أفريل من كل سنة.
- التصريح بالربح الصافي عن طريق وثيقة G04 لدى المفتشية سابقا وحاليا مركز الضرائب قبل الفاتح من أفريل من كل سنة التي تلي سنة النشاط.
- تصريجات شهرية برقم الأعمال المحقق والرسوم الواجبة الدفع عن طريق وثيقة G50
- تقديم وثيقة G29 والذي يتضمن مجموع العمال وما يتقاضونه من أجور ومشاركاتهم لدفع IRG/S بما أن المؤسسة الفردية تمارس نشاط أشغال البناء فإنها تخضع لمجموع الضرائب والرسوم والمتمثلة فيما يلي:
- خضوع رقم الأعمال المحقق خلال سنة النشاط إلى ضريبة الرسم على القيمة المضافة TVA بنسبة 19 %
- خضوع رقم الأعمال إلى الرسم على النشاط المهني TAP بنسبة 2%
- للضريبة على أرباح الشركات IBS بمعدل 26%
- بما أن المؤسسة توظف أجراء فإنهم يخضعون لضريبة الدخل الإجمالي فئة أجور (IRG sur salaire) كما أن المؤسسة ملتزمة بكل الالتزامات المحاسبية المتمثلة في مسك دفتر اليومية ودفتر الجرد موقعان من طرف المحكمة المختصة إقليميا وتقديم التصريجات التالية حسب المواعيد المنصوص عليها في القانون الجبائي والمتمثلة في:
- يخضع النشاط المكلف بالضريبة لنظام الربح الحقيقي (Régime de réel) من قبل مركز الضرائب والضرائب المفروضة عليه هي كالتالي :

- الرسم على النشاط المهني TAP

- الرسم على القيمة المضافة TVA

- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG/BIC

- الضريبة على الدخل الإجمالي بخصوص الأمر IRG/SUR SALAIR.

ثانيا: مراحل التحقيق المصوب

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت

مهمة التحقيق جاءت بأمر من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتاريخ 2024/03/15 هذا من أجل التحقيق المصوب وفق برنامج سنة 2024 الخاصة لسنتي التحقيق غير المتقدمة وهي كالاتي: 2021 و 2022 أي الفترة الممتدة من 01 يناير 2021 إلى غاية 31 ديسمبر 2022.

### - الأعمال الأولية للتحقيق المصوب:

بعد إبلاغ أعوان التحقيق بالبرنامج السنوي 2024 للتحقيق المصوب المتعلق بالسنوات غير المتقدمة، يقوم العون المحقق بإحضار الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة الذي تم برمجته. يقوم بملاً استمارة إشعار بالتحقيق وتسجيلها في السجل الصادر والمسجلة تحت رقم /.. المديرية الولاية للضرائب بعين تموشنت / المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية / مكتب المراقبة الجبائية بتاريخ 2024/04/02 عن طريق رسالة محفوظة مع إشعار بالاستلام و منحه مدة 20 يوم لتحضير الوثائق المحاسبية و الاستعانة بوكيل جبائي من اختياره. يعمل المحقق على ملاً وثيقة طلب المعلومات لأجل إرسالها إلى مختلف البنوك والمؤسسات المالية ومختلف الإدارات العمومية والزبائن المتعامل معهم بالإضافة إلى فحص الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، ويتأكد من وجود كل التصريحات الجبائية ويعتمد على وثيقة كشف الزبون التي تظهر معلومات عن المؤسسات والإدارات والخواص الذي تعاملت معهم المؤسسة وذلك من خلال المبالغ التي تحصلت عليها أو قيمة المشتريات مما يساهم في تشكيل رقم أعمال جديد في حالة ما إذا تبين أنه غير مصرح به. عند انقضاء أجل 20 يوم الممنوحة للمكلف المراد التحقيق في محاسبته لتحضير الوثائق المنصوص عليها في التشريع الضريبي ؛ يقوم الأعوان بالتحقيق بالزيارة الميدانية إلى المقر الاجتماعي للمؤسسة حسب التاريخ المدون في الإشعار بالتحقيق للتأكد من وجود الدفاتر المحاسبية، و ما إذا كانت العمليات المحاسبية مدونة ومسجلة وفق القانون والتأكد من كون الدفاتر موقع وممضى عليها من طرف رئيس المحكمة المختص إقليمياً؛ مع تحرير ذلك في محضر معاينة موقع عليه من طرف العون المحقق ورئيس فرقة التحقيق والمكلف بالضريبة وكذلك تدوين فيه عدد العمال المستخدمين فعلاً ؛ وتدوين أهم أسماء ومعلومات عن الزبائن والموردين الذين تتعامل معهم المؤسسة؛ وكذلك تحديد وجرد المعدات المستعملة من قبل المؤسسة؛ مع إعطائه نسخة من هذا المحضر وإعلانه إذا كان المحل غير ملائم لإجراء التحقيق المصوب فيطلب منه توفير الوثائق المحاسبية وإحضارها إلى مكتب أعوان التحقيق في مركز الضرائب مع طلب خطي لذلك.

### -دراسة المحاسبة من الناحية الشكلية:

يقوم العون المحقق بالتأكد ما إذا كانت الوثائق المحاسبية موافقة لما ينص عليه القانون من حيث عدم ترك بياض وتشطيب أو ترك سطر، كما يجب أن تكون ممضى عليها من قبل المحكمة المختصة إقليمياً ويكون مرقم ومختوم عليه وأن تكون المحاسبة مدونة من تاريخ بداية النشاط إلى غاية تاريخ التحقيق، وبما أن محاسبة المكلف شملت كل هذه الشروط فلقد تم قبولها من قبل العون المحقق من حيث الشكل.

### - دراسة المحاسبة من ناحية المضمون:

تبين من فحص مضمون المحاسبة أن هناك تخفيض في رقم الأعمال عن طريق تخفيض قيمة المشتريات، وكما اتضح أن المكلف استخدم فواتير شراء غير قانونية وتم الشراء من عند موردين سبق وأن الدولة صرحت بعدم الأخذ بمصدقية

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت

الفواتير التي يصدرونها لأنهم متهربين من الضريبة ومسجلين ضمن بطاقة الغشاشين الضريبيين، لذا المكلف بالضريبة وهو من يتحمل دفع ضريبة TVA المفروضة عليه.

من خلال فحص الوثائق المحاسبية تبين وجود بعض النقائص والأخطاء لبعض العمليات وهي كما يلي:

**بالنسبة لسنة 2021:**

من شركة SCIBS مبلغ المشتريات غير مصرح به: 329.450 دج

كما تبين أن هناك فرق بين قيمة المشتريات المصرح بها في الميزانية والمشتريات المصرح بها في استمارة خصم TVA وقيمتها حسب العملية التالية:

$$4.636.504.18 + 418.257.59 = 5.054.761,77$$

$$329.450 + 450.193 = 779.643,00 \text{ (HT)}$$

**بالنسبة لسنة 2022:**

- مشتريات مصرح بها من قبل شركة SODMAC بقيمة: 1.508.209,64

المشتريات المصرح بها: 1.101.346 دج

الفرق غير المصرح به = 406.863,64 دج

- إعادة تشكيل رقم الأعمال والأرباح:

تشكيل رقم الأعمال غير المصرح به = معامل القيمة المضافة X قيمة المشتريات المخفضة

(معامل القيمة المضافة كالتالي: لسنة 2021 هو 1,58، لسنة 2022 هو 1,78)

أ- تشكيل رقم الأعمال:

**بالنسبة لسنة 2021:**

$$\text{رقم الأعمال المخفض} = 1,58 \times 779.643,00 = 1.231.835,94 \text{ دج}$$

رقم الأعمال المشكل = رقم الأعمال المصرح به + رقم الأعمال المخفض

$$\text{رقم الأعمال المشكل} = 1.231.835,94 + 29.589.208,74$$

$$\text{رقم الأعمال المشكل} = 30.821.044,7$$

**بالنسبة لسنة 2022:**

$$\text{رقم الأعمال المخفض} = 1,78 \times 406.863,64 = 724.217,28 \text{ دج}$$

$$\text{رقم الأعمال المشكل} = 724.217,28 + 34.045.925,13 = 34.770.142,41 \text{ دج}$$

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوي للضرائب ولاية عين تموشنت

الجدول رقم (15/2): الوضعية الجبائية بالنسبة TAP و TVA

البيان	السنوات	2021	2022
رقم الأعمال المشكل		30 821 044,68	34 770 142,41
رقم الأعمال المصرح به		29 589 208.74	34 045 925,13
الفرق (التقويم)		1 231 835,94	724 217, 28
نسبة التخفيض		%25	%25
الفرق في CA الخاضع		923 876.95	543 162.96
معدل TAP		%2	%1.5
حق TAP		18 477,54	8 147.44
عقوبة		1 847, 75	814, 74
حق TAP + عقوبة		20 325,29	8 9 62,18
حق TVA		234 048.83	137 601,28
عقوبة		58 512.21	20 640.19
حق TVA + عقوبة		292 561.04	158 241,47

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا على وثائق مستمدة من مركز الضرائب بعين تموشنت

كل الغرامات المطبقة في الوعاء الضريبي تكون حسب المادة 193-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

### ثالثا: نتائج التحقيق المصوب

التحقيق المصوب كما سبق تعريفه يتعلق بمدة تحقيق أقلها سنة أكثرها سنتين أما بخصوص الضرائب التي تخضع للتحقيق يمكن أن تتعلق بضريبة واحدة أو عدة ضرائب، وفي دراستنا الحالية تم التحقيق في نوعين من الرسوم وهما الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

### -رد المكلف بالضريبة عن الإشعار بالتقويم الأولي:

يمنح المشرع الجزائري أجل 30 يوم للمكلف بالضريبة المعني بعملية التحقيق المصوب للرد على نتائج التحقيق، وذلك بواسطة إجابة مكتوبة وفي هذه الحالة التطبيقية فان على المكلف رد في الآجال القانونية بعدم قبوله لمجموع الرسوم والضرائب المفروضة عليه خلال عملية التحقيق.

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت

بعد استلام التبليغ الأولي من طرف العون المحقق، قام المكلف بإرسال تقويمه يوم 2024/11/23 عن هذا الإشعار بالتقويم الأولي مرفقة ببعض الوثائق التبريرية والتي عبر فيها عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية مدعماً احتجاجه بوثائق على بعض النقاط.

قامت مصلحة الضرائب بدراسة معمقة ودقيقة للتبريرات وقد تم كذلك تحديد جلسة عمل يوم 2024/11/27 بحضور المكلف ومستشار المؤسسة وقد حضر بلخص ما جاء في الجلسة كما تم الإبقاء على نفس الأسس التي وردت في التبليغ الأولي لأنها غير مقنعة وغير مقبولة من حيث الشكل والمضمون لنصوص القانون المعمول به.

### - التقييم النهائي لعملية التحقيق المحاسبي المصوب:

قام العون بتسليم التبليغ النهائي الصادر ب 2024/11/28 والمتضمن النتائج المتوصل إليها سابقاً للمكلف بالضريبة، وبعدها تم إصدار الجداول الأخرى وإبلاغ المكلف بما تم إرسالها إلى قباضة الضرائب للحصول.

بعد تسليم التبليغ النهائي قام المحقق بإعداد التقرير بعملية التحقيق رقم 74-2024 والمتضمن كل التفاصيل والإجراءات المتبعة بداية من إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة إلى غاية إصدار جدول الضرائب للدفع وإعادة فرض الضريبة من جديد، أما التقرير يحتوي على التفاصيل التالية:

- تقرير التحقيق المصوب الذي أصدره المحقق مع التطرق إلى الهوية الجبائية للمكلف الخاضع للرقابة.
  - إذا كان تقرير الإشعار مرسلاً عن طريق البريد أو قد سلمه للمكلف مباشرة.
  - تحديد المدة القانونية لعملية التحقيق المحاسبي المصوب.
  - تحديد الأخطاء والتجاوزات، وكذلك العقوبات مع تبيان النصوص القانونية.
- وكل هذه الوثائق تكون مزودة بنسخ عن تقرير التحقيق وبعثها إلى المديرية الجهوية للضرائب (بولاية وهران) وكذلك مكتب المراجعات الجبائية.

- كشف تفصيلي عن المحاسبة لسنتي 2021 و2022.

- نسخة من إشعار التقويم الأولي.

- نسخة من رد المكلف.

- نسخة من إشعار التقويم النهائي

- وفي الأخير يقوم المحقق بمأ وثيقة نهاية عملية التحقيق ويمضي عليها ويسلمها لمسؤول المصلحة الرقابة الجبائية.
- كما يقوم العون المحقق بتحديد موعد مع المكلف ليسلمه وثائقه المحاسبية التي كانت متواجدة لذا مكتب التحقيق. وفي حالات أخرى يمكن أن تمر 30 يوماً دون أن يرد المكلف بالضريبة على الإشعار بالتقويم الأولي ويعتبر بالنسبة لإدارة الضرائب عدم الرد بمثابة قبول ضمني.

وفي حالة الرد في الآجال القانونية وأحضر المكلف بالضريبة كل الوثائق التبريرية فإذا كانت مقنعة يأخذ بها العون المحقق ويعيد مراجعة وتصحيح التقويم الأولي ويقوم بإبلاغ المكلف بكل التغييرات عن طريق التقويم النهائي عبر رسالة مسجلة بواسطة إشعار بالاستلام.

ثم يتم العون المحقق مهامه من خلال استخراج الوارد (Role Individuel).

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوارى للضرائب ولاية عين تموشنت

وهكذا تكون مهمة التحقيق المصوب قد انتهت لكن هذا لا يمنع في حالة عدم اقتناع المكلف بنتائج التحقيق أن يلجأ إلى وسائل الطعن المنصوص عليها في القانون الجبائي.

### المطلب الثاني: دراسة حالة عن الرقابة على الوثائق (CSP)

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى نبذة تعريفية عن مكلف، ثم إلى إشعار بالتقويم الأولي، وصولاً إلى إشعار بالتقويم النهائي

#### أولاً: نبذة تعريفية عن المكلف الخاضع للرقابة الجبائية على الوثائق

تمت مراجعة الملف الجبائي لطبيب عام خاضع للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) للسنوات الثلاثة (03) 2021، 2022، 2023، وذلك استناداً إلى معلومات وردت من صندوق الضمان الاجتماعي لغير الأجراء (CASNOS)، تفيد بوجود معاهدة تربط الطبيب بإحدى الجهات، مما استدعى إعادة دراسة وضعيته الجبائية. المعلومات المتأتية من صندوق الضمان الاجتماعي لغير الأجراء (CASNOS) بخصوص عدد المرضى الذي تم الكشف عنهم من قبل المكلف:

الجدول رقم (16/2): عدد المرضى الذي تم الكشف عنهم من قبل المكلف

البيان	2021	2022	2023
عدد المرضى	4430	2367	2435

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على البيانات المقدمة من مركز الجوارى للضرائب عين تموشنت

تم تقدير أتعاب الطبيب عن إصدار الوصفة الطبية بمبلغ 1000

ثانياً: إشعار التقويم الأولي.

#### الجدول رقم (17/2): إشعار التقويم الأولي IFU

البيان	2021	2022	2023
عدد المرضى	4430	2367	2435
أتعاب الوصفة الواحدة الطبية	1000	1000	1000
رقم الأعمال المشكل	4430000	2367000	2435000
رقم الأعمال المصحح به	1720300	724000	768330
الفارق	2709700	16434000	1666670
معدل IFU	12%	12%	12%
مبلغ IFU	325164	1972080	2000000,4
عقوبة الوعاء	81291	493020	500000,1
المجموع	406455	2465100	2500000,5

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على البيانات المقدمة من مركز الجوارى للضرائب عين تموشنت

تم ارسال الاشعار الأولي بالتقويم ومنح المكلف مدة ثلاثين (30) يوماً للرد عن محتوى الاشعار حيث يتم احتساب تلك المدة من تاريخ استلام الاشعار.

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوارى للضرائب ولاية عين تموشنت

### ثالثا: إشعار التقويم النهائي

قبل اصدار هذا الاشعار يتم دراسة رد المكلف عن الاشعار الأولي للتقويم، لذلك سنتطرق لرد المكلف أولا وما يتضمنه من وثائق اثباتية

**رد المكلف:** قدم المكلف بالضريبة رده عن الاشعار الأولي للتقويم مرفقا بنسخة من معاهدة الاتفاقية الموقعة مع هيئة صندوق الضمان الاجتماعي لغير الأجراء (CASNOS).

موضحا أن قيمة الوصفة الطبية الواحدة المحددة في الاتفاقية تبلغ 420دج، وليس 1000دج كما تم اعتماد في التقويم الأولي. وبناء على هذه المعطيات الجديدة، تم تصحيح التقويم الجبائي بشكل يتماشى مع القيمة الحقيقية للوصفة. أما بخصوص عدد المرضى فقد أقر الطبيب بعدم تغييره واعترف بصحة العدد المصرح به سابقا.

### الجدول رقم (18/2): المراجعة الجبائية ل IFU

البيان	2021	2022	2023
عدد المرضى	4430	2367	2435
أتعاب الوصفة الواحدة الطبية	420	420	420
رقم الأعمال المشكل	1860600	994140	1022700
رقم الأعمال المصرح به	1720300	724000	768330
الفارق	140300	2170140	11254370
معدل IFU	12%	12%	12%
مبلغ IFU	16836	32416,8	1350524,4
غرامة الوعاء	1683,6	3241,68	337631,1
المجموع	18519,6	32658,48	1688155,5

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البيانات المقدمة من مركز الجوارى للضرائب عين تموشنت

يتضح من خلال الجدولين رقم (17/2) و (18/2) أن عدد المرضى لم يتغير بين الحالتين المعروضتين، لذلك بقي رقم الأعمال المصرح به ثابتا. إلا أن تعديل أتعاب الوصفة الطبية من 1000دج في الجدول الأول إلى 420دج في الجدول الثاني، بناء على الوثائق التبريرية المقدمة من المكلف، أدى إلى تغيير ملحوظ في رقم الاعمال المشكل، بشكل ملحوظ، مما جعله يعكس القيمة الحقيقية وفقا للمعاهدة.

هذا التغيير أثر بدوره على الفارق بين رقم الأعمال المشكل ورقم الأعمال المصرح به، وبالتالي أدى إلى تعديل مبلغ الضريبة (IFU) والغرامات المترتبة عليه. كما قدر المجموع بـ 1739333,58 دج كخلاصة لما سبق عرضه من حالات الرقابة الجبائية تبين أن مجموع المبالغ المتهرب منها قدرت بـ 36975718,5 دج وما يؤكد نتائج المتوصل إليها الإحصائيات التالية.

صعوبة تحصل على الإحصائيات مما جعلني أعتمد على إحصائيات من مرجع سابق.

## الفصل الثاني: دراسة حالة بالمركز الجوارى للضرائب ولاية عين تموشنت

الجدول رقم (19/2): مبالغ التهرب المرصودة في إطار آليات الرقابة الجبائية (2012-2023)

السنة	مبلغ التهرب VASFE	مبلغ التهرب VC	مبلغ التهرب CP	مبلغ التهرب CSP	المجموع
2012	987124	42541102	2543201	29982456	76053883
2013	3785254	218480215	11789415	31149205	265204089
2014	00	234950142	14594206	24285941	273830289
2015	8304693	178456147	21000347	25249451	233010638
2016	4924701	198942248	17951174	21108768	242926891
2017	8673670	249658231	12410200	27627849	298369950
2018	5978540	302258109	8200885	23714520	340152054
2019	10705910	210318115	7189470	33295236	261508731
2020	1358241	164683157	9475921	20946184	1964663503
المجموع	44.718.133	1.800.287.466	105.154.819	216.413.347	2.161.571.765

المصدر: من إعداد الطالبين بلجليلي فريد وبن شعابب كريم.

من خلال الجدول رقم (19/2) يتضح أن البيانات الإجمالية لمبالغ التهرب الضريبي التي تم رصدها عبر مختلف إجراءات الرقابة الجبائية قد شهدت تباينا ملحوظا من سنة إلى أخرى. ففي هذا الإطار، بلغ مجموع المبالغ الناتجة عن إجراءات الرقابة الجبائية 3.836.841.028 دينار جزائري. وقد سجل التحقيق المحاسبي أعلى حصيلة مقارنة ببقية الأنواع، بمجموع قدره 1.800.287.466 دينار جزائري، يليه التحقيق في الوثائق ب 216.413.347 دينار جزائري، ثم التحقيق المصوب ب 105.154.819 دينار جزائري، وأخيرا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ب 44.718.133 دينار جزائري. هذا التفاوت في الحصيلة يعكس اختلاف فعالية إجراءات الرقابة، حيث يعتبر التحقيق المحاسبي الأكثر كفاءة في كشف حالات التهرب الضريبي.

### خلاصة

من خلال دراسة حالة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب لولاية عين تموشنت، والتي تناولت حالات تطبيق كل من التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق. وكذا الرقابة على الوثائق، تبين الدور الفعال الذي تؤديه هذه الآليات كأدوات للرقابة الجبائية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

حيث تسهر هذه الوسائل على مدى مساهمتها في ضمان احترام وتطبيق القانون الجبائي، من خلال التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين، ومراقبة مدى التزامهم بأداء واجباتهم الضريبية، كما تساعد في اكتشاف الأخطاء والمخالفات والتجاوزات وتصحيحها، بالإضافة إلى الغرامات والعقوبات المطبقة في حالة عدم التزام المكلف بأداء الضريبة المفروضة عليه، وكذا التسهيلات المقدمة من قبل مصالح الرقابة الجبائية المتمثلة في حق الطعن والآجال الممنوحة للمكلف لإرسال ملاحظاته أو قبول نتائج التحقيق، وهو ما يظهر التزام الإدارة الجبائية بضمان شفافية الإجراءات واحترام حقوق المكلفين بالضريبة.

خاتمة

## خاتمة

تعد الرقابة الجبائية وسيلة فعالة تعتمد عليها الإدارة الجبائية للتحقيق من مصداقية التصريحات وكشف حالات التهرب، وهي تختلف من مكلف إلى آخر وفق طبيعة نشاطه ومعطياته المحاسبية، كما تتخذ شكلين أساسيين: رقابة داخلية تمارس على مستوى المكاتب من خلال دراسة الوثائق والتصريحات، ورقابة خارجية تنفذ ميدانيا للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها.

تتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال، حيث يعتمد النظام الجبائي على النظام التصريحي الذي يقوم فيه المكلفون بتقديم بياناتهم الضريبية، وتتحقق الإدارة الجبائية من صحتها. وتتمثل هذه الأشكال في التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب، للدان يعتبران من أبرز الأدوات المستخدمة للكشف عن حالات التهرب الضريبي. ويتم ذلك عبر إجراءات تحضيرية تشمل البرمجة وجمع المعلومات وتليها مباشرة أعمال التحقيق، مثل المراقبة والفحص الميداني للتأكد من صحة الممتلكات واكتشاف الممارسات التدليسية التي تهدف إلى التهرب من دفع الضريبة. وفي النهاية يتم تبليغ نتائج التحقيق وإصدار الجداول والأوراق الإضافية الناتجة عن إعادة التقييم.

## نتائج اختبار الفرضيات:

بعد معالجتنا لمختلف جوانب البحث بشقيه النظري والتطبيقي توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات المقترحة:

- **الفرضية الأولى:** يساهم التحقيق المحاسبي بمراجعة وتحليل البيانات المالية والتصريحات الجبائية للتأكد من صحتها، مما يساعد في اكتشاف أي تهرب أو أخطاء في التصريحات؛  
من خلال الدراسة، تبين أن التحقيق المحاسبي يلعب دورا هاما في الكشف عن التهرب من خلال مراجعة وتحليل البيانات المالية والتصريحات الضريبية، مما يساهم في ضبط الضرائب المستحقة وتقليل الظاهرة. بناء عليه، تم التأكد من صحة الفرضية.
- **الفرضية الثانية:** يساهم التحقيق المعمق في تحليل شامل للوضعية الجبائية للمكلف، مما يسمح باكتشاف مختلف أشكال التهرب الضريبي، ويعزز من فعالية الرقابة الجبائية؛  
أظهرت نتائج الدراسة أن التحقيق المعمق، عبارة عن فحص شامل للوضعية الجبائية للمكلف، حيث يتأكد الأعدان المدققون من مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف الجبائي من جهة أخرى وبالتالي تم التأكد من صحة الفرضية.
- **الفرضية الثالثة:** يساهم التحقيق المصوب في تصحيح الوضعيات الجبائية المتعلقة بضريبة أو أكثر خلال فترة قصيرة، مما يساعد معالجة الأخطاء وتقليل فرص التهرب؛  
أثبتت الدراسة أن التحقيق المصوب، رغم تركيزه على ضريبة أو أكثر لفترة محددة، يساهم في تصحيح الوضعيات الضريبية الخاطئة ويساعد في تقليل التهرب الضريبي، مما يؤكد صحة الفرضية.
- **الفرضية الرابعة:** تساهم الرقابة على الوثائق في فحص التصريحات والوثائق المقدمة من المكلفين مما يساعد على اكتشاف بعض حالات التهرب دون حاجة للتنقل الميداني؛

أظهرت الدراسة أن الرقابة على الوثائق، من خلال تحليل التصريحات والوثائق المقدمة، تساهم بشكل فعال في كشف حالات التهرب دون الحاجة إلى التفتيش الميداني، مما يؤكد صحة الفرضية.

### نتائج الدراسة:

- من خلال دراستنا لهذا الموضوع تم التوصل لجملة من النتائج نوردتها فيما يلي:
- تعددت التعاريف الخاصة بالتهرب الضريبي وعموماً يمكن القول بالتهرب الضريبي هو عملية تهدف إلى تقليل أو تجنب دفع الضرائب المستحقة قانونياً باستخدام أساليب مشروعة أو غير مشروعة، سواء عبر تقليص المبالغ المستحقة أو التلاعب بالبيانات المالية أو التهرب من تطبيق النظام الضريبي لدولة، وذلك دون خرق الواضح للنصوص القانونية.
  - تتمثل الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على عدة مستويات المالية منها، الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية؛
  - يتميز النظام الجبائي الجزائري بالتنوع والتعقيد وعدم الاستقرار؛
  - تعتمد الإدارة الجبائية أثناء ممارسة مهنة الرقابة على جملة من الإجراءات والتدابير التي من شأنها تقليل النفقات الجبائية، وكذا الوصول إلى أدنى حد من التهرب وذلك باعتماد مختلف أشكال الرقابة؛
  - كثرة الضرائب تولد الضغط الضريبي وبالتالي تؤدي إلى امتناع المكلفين بالضريبة عن تسديدها؛
  - الرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات تعمل على تطبيقها مجموعة من الأجهزة تحمي المكلفين بالضريبة، وعدم الالتزام بها يؤدي إلى غرامات وعقوبات جبائية؛
  - الرقابة الجبائية هي الإجراء الوحيد الذي تسعى الدولة من خلاله محاربة التهرب الضريبي؛
  - تعدد أشكال الرقابة الجبائية يساعد على تغطية أنشطة أكثر ودراسة ملفات أكبر؛
  - يساهم التحقيق المحاسبي في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منه من خلال مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة ومدى صحة هذه التصريحات الجبائية وفحص محاسبتهم للتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها؛
  - عدم عدالة النظام الضريبي مما يجعل المكلف يشعر بالظلم وبالتالي يتحايل على القانون ويتهرب من الضريبة؛

### التوصيات:

- انطلاقاً من النتائج يمكن تقديم مجموعة من التوصيات والاقتراحات نلخصها فيما يلي:
- تكوين وتدريب المستمر للموظفين لزيادة خبرتهم؛
  - نشر الوعي الضريبي بين المكلفين من خلال تنظيم حملات إعلامية؛
  - تبسيط القوانين الضريبية وتقليل التعديل عليها؛
  - إخضاع المكلفين بالضريبة إلى الرقابة المستمرة؛
  - تشديد العقوبات على المتهربين من دفع الضريبة وتنفيذها بصرامة؛
  - يجب توعية المكلفين بأهمية الضريبة في التنمية الاقتصادية؛
  - ضرورة زيادة فعالية مكافحة التهرب الضريبي من خلال توفر إرادة سياسية قوية لمكافحته؛

### آفاق الدراسة:

في الأخير وبعد محاولة الإحاطة بجوانب الموضوع من خلال البحث فيه وما توصل إليه من نتائج إلا أنه يبقى لهذا الموضوع جوانب يمكن أن تكون مواضيع لبحوث ودراسات لاحقة من شأنها إثراء ما بقي من النقاط ومن بينها:

- تقييم دور التعاون بين الإدارات الجبائية والهيئات الأخرى في تعزيز الرقابة؛
- اقتراح آليات جديدة لتقليص الفجوة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة؛
- التنسيق الضريبي وأثره في مكافحة التهرب الضريبي؛

وفي الأخير نسأل الله العلي القدير أني قد وفقت في اختيار الموضوع ومعالجته بالشكل الذي ينمي المعارف وأن نكون قد ساهمنا في إثراء الموضوع.

# قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

القوانين والمراسيم:

- قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة الضرائب، وزارة المالية، الجزائر (2025).
- قانون التجاري الجزائري، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، الجزائر (2022).
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المديرية العامة الضرائب، وزارة المالية، الجزائر (2025).
- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة الضرائب، وزارة المالية، الجزائر (2025).
- المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 06-326 المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006 لمتعلق بمديرية كبريات المؤسسات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 59، الصادر في 24 سبتمبر 2006.

الكتب:

- بن عمارة منصور. (2016). أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية. (2، المحرر) الجزائر: دار هومه.
- محمود حسين الوادي، و زكرياء احمد عزام. (2000). المالية العامة والنظام المالي في الاسلام. عمان: دار المسيرة للنشر.
- مصطفى عوادي. (2009). الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري. (1، المحرر) الوادي الجزائر: مطبعة مزوار.

المجلات العلمية:

- أحمد حنيش. (2016). الرقابة كآلية لترشيد الإنفاق الضريبي والحد من التهرب. مجلة دراسات جبائية، 05(02)، 163-186
- احمد ضو، و عمر أبو خريص. (2023). ماهية التهرب الضريبي و صورته في التشريع الليبي. المجلة الافريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الانسانية و الاجتماعية، 02(02)، صفحة 82 . 103.
- بلواضح الجيلاني، و سعيدي يحيى. (2014). فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير و العلوم التجارية (12).
- بن عبد الله عادل، و عادل المستاري. (2009). حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية. مجلة الفكر، 04(01)، صفحة 271 \_ 279.
- بوباطة أميرة. (2021). دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و الحد منها. مجلة المقاولاتية و التنمية المستدامة، 03(01)، صفحة 52\_67.
- بوعزة صبرينة. (2023). الرقابة الجبائية كاستراتيجية لحماية المال العام من التهرب الضريبي. مجلة الذكر القانوني والسياسي، 07(02)، صفحة 578 . 596.
- بولحية عفاف، بوجاجة ابراهيم، و لامية لخليح. (2022). أثر الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي. 07(02)، صفحة 236 . 258.

## قائمة المراجع

- خالد عيادة عليمات. (2013). التهرب الضريبي أسبابه و أشكاله وطرق الحد منه (الأردن). مجلة الاقتصاد الجديد(09)، صفحة 17\_38.
- خذيري صبرينة، و عمر جنينة . (2019). الرقابة الجبائية في الجزائر بين هديفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الايرادات الجبائية. مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، 12(02)، الصفحات 320-336.
- خضراوي الهادي، و محمد سعيد سعيداني . (2015). رقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي. الدراسات القانونية والسياسية(02).
- خلادي راضية. (2023). مساهمة المؤشرات الأداء في تقييم فعالية الرقابة الجبائية. مجلة الأبعاد اقتصادية، 13(02)، 139 .
- خلادي راضية. (2023). مساهمة مؤشرات الأداء في تقييم فعالية الرقابة الجبائية. 13(02)، صفحة 134 .155 .
- داليا شروف. (2024). مكافحة التهرب الضريبي وفقا للقانون الفلسطيني. المجلة العصرية للدراسات القانونية، 02(02)، صفحة 215 . 239 .
- سوزان جلال عبد الشافي الكناني. (2021). التهرب الضريبي دراسة في التشريع المصري و السعودي. مجلة البحوث القانونية و الاقتصادية(78)، صفحة 743 \_ 802 .
- شروف داليا. (2024). مكافحة التهرب الضريبي وفقا للقانون الفلسطيني. المجلة العصرية للدراسات القانونية، 02(02)، صفحة 215 . 239 .
- صلعة سمية، و وهيب بوخدوي . (2020). فعالية الرقابة الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي. مجلة دراسات الجبائية، 09(01)، صفحة 73 \_ 85.
- عوادي مصطفى، نصر رحال ، و أنور عيدة . (2019). الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي. مجلة الاقتصاد و التنمية المستدامة، 02(01)، صفحة 67 \_ 84.
- عوادي مصطفى، نصر رحال ، و أنور عيدة . (2019). الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي. مجلة الاقتصاد و التنمية المستدامة، 02(01)، صفحة 67 \_ 84.
- قاسمي آسيا، و فهيمة حدادو . (2019). الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها. مجلة أوراق اقتصادية ، 03(01).
- لواج عبد الرحيم، و محفوظ درغوم . (2021). تقييم فعالية الرقابة الجبائية المعمقة في ظل هيكل المصالح الخارجية. 07(03)، صفحة 255 \_ 273.
- لواج منير، و عبد الرحيم لواج . (2020). تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي. مجلة الحدث للدراسات المالية و الاقتصادية(05).

## قائمة المراجع

- لياس إقلاب ذبيح. (2010 - 2011). مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية . كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، بسكرة : جامعة محمد خيضر .
- مراد ناصر. (2010). إشكالية التهرب الضريبي. مجلة الحقيقة، 09(02)، 213-237.
- نادية القريشي، و حميد بوزادة. (2024). الرقابة الجبائية كآلية من آليات الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي. مجلة المنهل الاقتصادي، 07(01)، 761 . 785.
- نجار أيوب، و شيخي سلمى . (2022). الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر. مجلة الجزائرية للمالية العامة، 12(01)، 436 . 443.

### الأطروحات والمذكرات:

- أولادسالم عبد الرؤوف. (2023 . 2024). التهرب الضريبي و أثره على ميزانية الدولة ( أطروحة دكتوراه ). كلية الحقوق و العلوم السياسية ، ورقلة : جامعة قاصدي مرباح .
- بوعمامة مريم. (2025). دور تطبيق الحوكمة في إدارة الضرائب لتفعيل الرقابة الجبائية ( اطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، الجزائر : جامعة ابراهيم سلطان شيبوط .
- لطبي مريم، فتيحة بن لحر ، و مروة حجاجي . (2013 . 2014). فعالية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ( مذكرة ماستر ). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أدرار: جامعة أحمد دراية.
- ايت بلقاسم. (2013 \_ 2014 ). اليات واجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ( مذكرة ماستر ) . كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، البويرة : جامعة آكلي محند أولحاج .
- بدو يمينة، و سمية بالعربي. (2019 \_ 2020). العلاقة بين الرقابة الجبائية و المنازعات الجبائية ( مذكرة ماستر ). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، عين تموشنت: جامعة بلحاج بو شعيب .
- بن التومي عادل، و وهاب مباركة . (2016 - 2017). الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي ( مذكرة ماستر ). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، المسيلة: جامعة محمد بوضياف .
- بوداود مجاوي، و عماد الدين بن مداح . (2022-2023). دور الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي . كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، عين تموشنت : جامعة بلحاج بو شعيب .
- بودرواز أيوب، و أسامة شريقي . (2020 \_ 2021). الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي ( مذكرة ماستر ). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، برج بوعرييج : جامعة محمد البشير الابراهيمي .
- خاف ربي جهينة، و بسمة رحمانى . (2022 \_ 2023). التهرب الضريبي و آليات مكافحته في النظام الجزائري (مذكرة ماستر). كلية الحقوق و العلوم السياسية ، قالمة : جامعة 08 ماي 1945.
- دوداح رضوان. (2014 \_ 2015). طرق مكافحة الغش التهرب الضريبي ( اطروحة دكتوراه ). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، الجزائر: ابراهيم سلطان شيبوط.

## قائمة المراجع

- صايفي رحاب فاطمة، و غزلان قناوي . (2021 \_ 2022). دور الرقابة الجبائية في التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي ( مذكرة ماستر ). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، عين تموشنت : جامعة بلحاج بو شعيب .
- طويل بن عبدالله. (2022 \_ 2023). دور الرقابة الجبائية في مكافحة لتهرب الضريبي (مذكرة ماستر). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، مستغام: جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغام.
- فلاح وفاء، و عائشة فرحي . (2022 \_ 2023). الرقابة الجبائية و اثرها على التحصيل الضريبي (مذكرة ماستر ). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، مستغام: جامعة عبد الحميد بن باديس
- قاسو نسرين، و يمينة مبانة . (2022 \_ 2023). التهرب الضريبي و آليات مكافحته في القانون الجزائري ( مذكرة ماستر ) . كلية الحقوق ، النعامة : المركز الجامعي صالحى أحمد .
- قوفي داود، و اسماعيل غطاس. (2020 \_ 2021 ). الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي (مذكرة ماستر ) . كلية الحقوق و العلوم السياسية ، وقلة : جامعة قاصدي مرباح .
- لباس إقلاب ذبيح. (2010 - 2011). مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية . كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، بسكرة : جامعة محمد خيضر .
- مرفاد أسماء، و زهرة لعيطر . (2019 . 2020). دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ( مذكرة ماستر ). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، مسيلة: جامعة نحمد بوضياف.
- مريم، غ . (2014 \_ 2015). دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ( مذكرة ماستر ) . كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، البويرة: جامعة آكلي محند أو لحاج.
- نور الهناء اللبي، يسرى سويد ، إمبركة موساوي ، و هالة قزي . (2017 \_ 2018 ). دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (مذكرة ماستر). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، الوادي : جامعة الشهيد حمه لخضر.
- هادف عز الدين، و أنس رزقي . (2023 \_ 2024). دور الرقابة الجبائية في تحسين تحصيل الضريبي ( مذكرة ماستر ). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، ورقلة : جامعة قاصدي مرباح .

المواقع الإلكترونية:

Sit web : [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)

المراجع باللغة الأجنبية

المجلات العلمية

- BENKAMLA, M. A. (2021). L'impact de la simplification des règles sur l'évasion fiscale en Algérie entre 2010 et 2019. *10(02)*, p. 481 \_ 498.
- HDJ FGRHSL.
- lakhdar, B. a., rehouma , y., & djamaa , z. (2023). Accounting audit procedures within the framework of tax control and its role in reducing tax evasion. *journal of contemporary Economic studies*, 08(01), p. 327 \_ 346.
- REDHA, T. M. (2022). An estimated study of the size of tax in Algeria for the period 2000\_ 2020. *06(02)*, p. 308 \_ 319.

# الفهرس

الفهرس

ح	بسملة
خ	إهداء
خ	إهداء
د	الشكر والتقدير
I	الملخص
III	قائمة المحتويات
VI	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الجداول
X	قائمة المختصرات
أ	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم حول التهرب الضريبي والرقابة الجبائية
3	المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي
10	المطلب الثاني: ماهية الرقابة الجبائية
21	المبحث الثاني: الضمانات، الحقوق ومساهمتها في الحد من التهرب الضريبي
21	المطلب الأول: الضمانات والحقوق في إطار الرقابة الجبائية
27	المطلب الثاني: مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي
28	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
28	المطلب الأول: الدراسات المحلية والأجنبية
32	المطلب الثاني: التعقيب عن الدراسات
33	خلاصة

الفصل الثاني: دراسة حالة بمركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت	36
تمهيد	36
المبحث الأول: لمحة عامة عن المركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت	37
المطلب الأول: نشأة ومهام المركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت	37
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب ولاية عين تموشنت	38
المبحث الثاني: دراسة حالة عن التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في الوضعية جبائية شاملة	40
المطلب الأول: دراسة حالة عن التحقيق المحاسبي (VC)	40
المطلب الثاني: دراسة حالة عن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)	47
المبحث الثالث: دراسة حالة عن التحقيق المصوب والرقابة على الوثائق	50
المطلب الأول: دراسة حالة عن التحقيق المصوب (CP)	50
المطلب الثاني: دراسة حالة عن الرقابة على الوثائق (CSP)	56
خلاصة	59
خاتمة	61
قائمة المراجع	65
الفهرس	71