جامعة ورقلة قاصدي مرباح، ورقلة- الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدم لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
ميدان : العلوم الإقتصادية، العلوم التجارية ، علوم التسيير
تخصص محاسبة وجباية معمقة

بعنوان :

دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية ـ تقرت ـ خلال فترة (2020 – 2023)

من إعداد الطالبتين : شيماء بلقاسم و سولاف بن خدة
نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :2025/06/15
أمام الجنة المكونة من السادة

أ/ مدور عبدالحميد (أستاذ محاضر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا
أ / نور الدين بعليش(أستاذ محاضر ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا و مقررا
أ / قادري نهلة (أستاذة محاضرة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2025/2024

جامعة ورقلة قاصدي مرباح ـ ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدم لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
ميدان:العلوم الإقتصادية، العلوم التجارية ، علوم التسيير
تخصص : محاسبة وجباية معمقة

بعنوان :

دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية ـ تقرت ـ

خلال فترة (2020 – 2023)

من إعداد الطالبتين : شيماء بلقاسم و سولاف بن خدة
نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :2025/06/15
أمام الجنة المكونة من السادة

أ/ مدور عبدالحميد (أستاذ محاضر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا
أ / نور الدين بعليش (أستاذ محاضر،جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا و مقررا
أ / قادري نهلة (أستاذة محاضرة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2025/2024

الشكـر

بعد أن وفقنا الله عز وجل و أعاننا على إنجاز هاذا العمل ، لا يسعنا في البداية إلا أن نشكرالله أولا على كل ما نحن عليه فهو من فضله سبحانه

كما نتقدمبجزيلالشكروالعرفانللأستاذالمشرف

"نورالدين بعيليش"علىكل التعاونوالسندالذيقدمه لنا

وعلىكل المساعداتوالتوجيهاتالتيلم يبخلناعلينا

منذبدايةمشوارنا فيهذاالعملإلى نهايته

كما نتقدم بالشكر الجزيل لجميع العاملين في المديرية

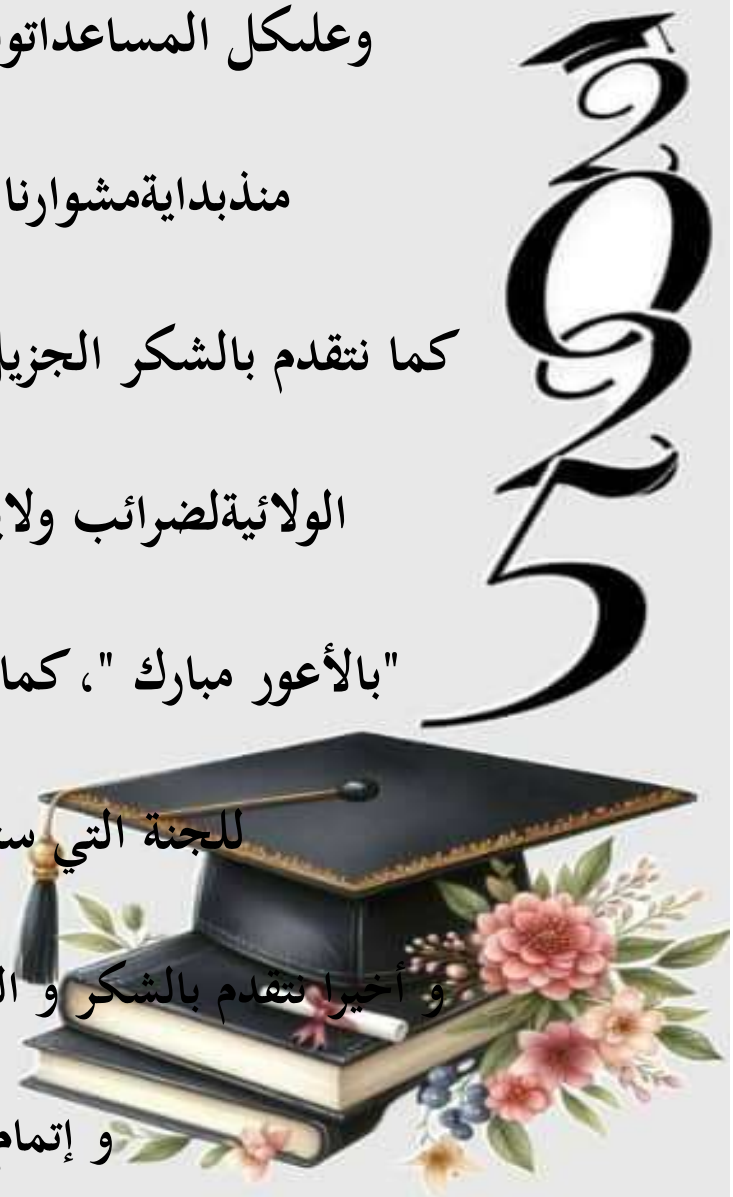
الولائيةلضرائب ولاية تقرت بالأخص السيد

"بالأعور مبارك "، كما لا ننسى الشكر الموصول

للجنة التي ستصاوب هاذا العمل

و أخيرا نتقدم بالشكر و العرفان لكل من ساهم في إنجاح

و إتمام هاذا العمل



الإهـــــداء

الحمد لله و الصلاة على الحبيب المصطفى وأهله

أهذي ثمرة جهدي

إلى من كان لهم الفضل الأول بعد الله في وصولي إلى هذه المرحلة

سر دعائي و توفيقي وسند حياتي

إلى والدي العزيزين

و إلى من كانو لي سندا في الحياة وشركاء دربي مصدر قوتي في

لحظات ضعفي

إلى إخوتي و أخواتي الأعزاء

و إلى أصدقائي الأوفياء

و إلى كل من منحني يد العون و قدم لي النصح و الإرشاد وساهم بكلمة

طبية أو فعل كريم في إتمام هاذا العمل المتواضع

لكم مني خالص الشكر و أصدق عبارات الامتنان و التقدير

شيماء بلقاسم

الإهـــــداء

الحمدلله على لذة الإنجاز و الحمدلله عند البدء و الختام
(وَآخِرُ دَعْوَاهُمْ أَنِ الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ)

بكل فخر أهدي تخرجي و فرحتي التي انتظرتها طويلا إلى من كانوا مصدر الدعم و العطاء الدائم

إلى النور الذي أضاء دربي ، إلى العزيز الذي حملت اسمه فخرا إلى معلمي الأول الرجل الذي سعى طوال حياته لأكون الأفضل

أبي الغالي

إلى من كانت الداعم الأول لتحقيق طموحي و ملجأي إلى من أبصرت بها طريق حياتي و اعتزازي بذاتي .. إلى القلب الحنون إلى من كانت دعواتها تحطيني

أمي الحبيبة

إلى من حبهم يعلو فوق كل حب .. لكل من كان عونا و سندا في هذا الطريق إلى مصدر قوتي الداعمين و الساندين لي ، نوري المضاء الذي لا ينطفئ لكم الشكر كل باسمه و مقامه ...

إلى إخوتي و جميع أفراد عائلتي الغاليين على قلبي

إلى من ساندني بكل حب عند ضعفي و أزاح عن طريقي المتاعب ممهدا لي الطريق زارعا الثقة و الإصرار بداخلي ، إلى من شد الله به عضدي فكان لي خير معين حفظه الله و رعاه و أذاقه في أولاده كل خير ..

عمي الغالي عادل

و إن كان في صدف الأيام خير ، فصحبتكم خير ما جاءت به الصدف إلى صديقات المواقف لا سنين ، شريكات الدرب الطويل من كانوا في السنوات العجاف سحابا ممطرا ، إلى صديقاتي العزيزات و أخص بذكر رفيقات عمري إلى من تشاركنا الضحك و الدموع ..

إلى حبيباتي إيمان و خديجة

أهديكم هذا الانجاز و ثمرة نجاحي الذي لطالما تمنيته ، و أخيرا نحمد الله الذي وفقنا إلى مشارف التخرج ، لم تكن الرحلة قصيرة ولا سهلة ، لكن بعون الله و توفيقه ها نحن نلامس ختامها .

فالحمد لله رب العالمين .

سولاف بن خدة

الملخص :
تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرّب الضريبي ، و قد إعتمدنا على أداة المقابلة و الوثائق الادارية لدراسة هذا الموضوع و لقد سلكنا في هذه الدراسة منهجا الوصفي والتحليلي و المنهج الاحصائي لجمع البيانات و تحليلها ، لإستخراج النتائج العلمية و كانت عيتنا مديرية الولائية لضرائب بولاية تقرت خلال الفترة الممتدة من 2020 الى 2023 ، حيث تمت المقابلة و تحليل تلك الوثائق الإدارية للوصول إلى هدفنا ألا وهو معرفة مدى فعالية كل أشكال الرقابة الجبائية في الكشف و الحد من التهرب الضريبي ، و توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن التحقيق في المحاسبة من أنجع أشكال الرقابة حيث أثبت فعاليته في الكشف عن حالات تهرب عديدة.
الكلمات المفتاحية : رقابة الجبائية ، تهرب الضريبي ، تحقيق في المحاسبة ، تحقيق المصوب ، رقابة على الوثائق

Abstract:
This study aims to highlight the role of tax control in reducing the phenomenon of tax evasion, and we have relied on the interview tool and administrative documents to study this topic, and we have adopted both the descriptive and analytical approach and the statistical approach to collect data and analyze them to extract scientific results, and we were appointed by the state Directorate of taxes in a state approved during the period from 2020 to 2023, where a set of results, the most important of which is that the investigation of accounting is one of the most effective forms of control, as it has proven its effectiveness in detecting numerous cases of evasion
Keywords:
Tax control, tax evasion, accounting investigation, corrected investigation, document control

قائمة المحتويات

الإهداء	.
الشكر	-
ملخص الدراسة	I
قائمة المحتويات	II
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال البيانية	IV
قائمة الملاحق	V
مقدمة	أ
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي	
تمهيد	2
المبحث الأول:الأدبيات النظرية لرقابة الجبائية و التهرب الضريبي	3
المطلب الأول : ماهية الرقابة الجبائية	3
المطلب الثاني :ماهية التهرب الضريبي	10
المطلب الثالث : تحليل ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي	14
المبحث الثاني :الأدبيات التطبيقية (الأبحاث و الدراسات السابقة)	16
المطلب الأول:الدراسات باللغة العربية	16
المطلب الثاني:الدراسات باللغة الأجنبية	19
المطلب الثالث:مقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسات الحالية	24

خلاصة الفصل	19
الفصل الثاني :الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية و التهرب الضريبي	
تمهيد	26
المبحث الأول :الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسات الميدانية	27
المطلب الأول :طريقة الدراسة	27
المطلب الثاني :الأدوات والأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة	31
المبحث الثاني :عرض ومناقشة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية	32
المطلب الأول :عرض وتحليل نتائج الدراسة	32
المطلب الثاني :مناقشة نتائج الدراسة	45
خلاصة الفصل	49
خاتمة	51
قائمة المراجع	53
الملاحق	58
الفهرس	61

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
11	أوجه التشابه بين التجنب و الغش الضريبي	**الجدول رقم (1–1)**
11	أوجه الاختلاف بين التجنب و الغش الضريبي	**الجدول رقم (1–2)**
23	يوضح مقارنة بين الدراسات الحالية و الدراسات السابقة	**الجدول رقم (1–3)**
31	يوضح عدد الملفات المدرجة و الحصيلة الضريبية	**الجدول رقم (2–1)**
34	تقييم التهرب الضريبي لمدى أربعة سنوات	**الجدول رقم (2–2)**
35	يوضح بيانات **TAP** حسب التحقيق المحاسبي	**الجدول رقم (2–3)**
36	يوضح بيانات **TVA** حسب التحقيق المحاسبي	**الجدول رقم (2–4)**
36	يوضح بيانات **IBS** حسب التحقيق المحاسبي	**الجدول رقم (2–5)**
37	يوضح بيانات **IRG**حسب التحقيق المحاسبي	**الجدول رقم (2–6)**
40	يوضح بيانات **TAP** حسب التحقيق المصوب	**الجدول رقم(2–7)**
41	يوضح بيانات **TVA** حسب التحقيق المصوب	**الجدول رقم (2–8)**
41	يوضح بيانات **IBS** حسب التحقيق المصوب	**الجدول رقم (2–9)**
42	يوضح بيانات **IRG** حسب التحقيق المصوب	**الجدول رقم (2–10)**
47	مقارنة بين أشكال الرقابة الجبائية	**الجدول رقم (2–11)**

قائمة الأشكال

الأرقام	العنوان	الصفحة
شكل رقم (1–1)	نموذج البحث	ج
شكل رقم (1–2)	الرقابة الجبائية	3
شكل رقم (1–3)	أشكال الرقابة الجبائية	7
شكل رقم (2–1)	هيكل مديرية الضرائب لولاية تقرت	28
شكل رقم (2–2)	يوضح متوسط التهرب الضريبي	40
شكل رقم (2–3)	يوضح ترتيب الضرائب و الرسوم من حيث حجم التهرب الضريبي	45

قائمة الملاحق

الأرقام	العنوان	الصفحة
الملحق رقم (01)	إشعار بالتحقيق في المحاسبة	58
الملحق رقم (02)	إشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة	59
الملحق رقم (03)	إشعار بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	60

مقدمة

توطئة :

تعد ظاهرة التهرب الضريبي من أقدم وأعقد المشكلات التي تواجه الأنظمة الجبائية على المستوى الدولي، إذ تتسبب باستنزاف الموارد المالية الضرورية لتمويل النفقات العمومية وتعيق تحقيق العدالة الاجتماعية بين مختلف المكلفين. وعلى الرغم من اختلاف طبيعة الاقتصاديات من دولة إلى أخرى، إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي تبقى حاضرة بشكل متفاوت لدى كافة الدول، سواء المتقدمة منها أو النامية، حيث تلجأ فئات من المكلفين إلى أساليب متعددة للتهرب من التزاماتهم الضريبية، من بينها تقديم تصريحات ناقصة، إخفاء جزء من المداخيل واستغلال الثغرات التشريعية، أو حتى اللجوء إلى ممارسات التدليس والتلاعب بالمستندات المحاسبية، مما يؤدي إلى تقليص الوعاء الضريبي وتدني حصيلة الخزينة العامة وقد أظهرت الدراسات أن للتهرب الضريبي آثارا سلبية واسعة النطاق على الاقتصاد الوطني، إذ يضعف من قدرة الدولة على تمويل المشاريع التنموية، وينعكس سلبا على مستويات الإنفاق الاجتماعي، سواء من حيث جودة الخدمات العامة المقدمة للمواطنين أو من حيث تكافؤ الفرص وتوزيع الأعباء الجبائية بشكل منصف .

أما على المستوى الجزائري فلم تكن البلاد بمنأى عن تأثير هذه الظاهرة حيث تشير المعطيات إلى أن بعض المكلفين يستغلون ضعف الرقابة وتعدد النصوص والإجراءات الإدارية لتعزيز سلوكيات التهرب كما يزيد ضعف الثقافة الجبائية لدى بعض الفئات من حدة المشكلة، إذ ينتج عن ذلك نوع من التساهل أو التجاهل للواجبات الجبائية المفروضة، الأمر الذي يضعف مردودية النظام الضريبي الجزائري ويعوق قدرته على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية ، ويتجلى ذلك بوضوح من خلال ملاحظة الفجوات المسجلة بين الحصيلة الجبائية المتوقعة والحصيلة المحققة، فضلاً عن حالات الإخلال المتكررة بالتصريحات الضريبية لدى بعض المكلفين.

من هنا تتجلى أهمية دراسة الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي خصوصا على المستوى المحلي حيث تمارس المديريات الولائية للضرائب دورا ميدانيًا محوريا في متابعة المكلفين وتحليل بياناتهم، من خلال أدوات عملية وميدانية. وعليه فإن التركيز على دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية تقرت خلال الفترة 2020–2023 يمنح فرصة لفهم أكثر دقة لواقع الرقابة الجبائية .

1. إشكالية الدراسة

على ضوء ما تقدم يمكن صياغة إشكالية الدراسة كالآتي :

- كيف تساهم الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى مديرية ولائية للضرائب بولاية تقرت 2020-2023 ؟

2. الأسئلة الفرعية

تثير هذه الإشكالية عدة أسئلة فرعية نوجزها فيما يلي :

• أي شكل من أشكال الرقابة الجبائية يعد أكثر فعالية في الحد من التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لولاية تقرت 2020-2023 ؟

• ما مدى تأثير التهرب الضريبي على فعالية النظام الجبائي بمديرية الضرائب لولاية تقرت 2020-2023؟

• ما علاقة الرقابة الجبائية بمكافحة التهرب الضريبي في مديرية الضرائب بولاية تقرت2020-2023 ؟

1. فرضيات الدراسة

وكإجابة أولية على الأسئلة المطروحة يمكن صياغة الفرضيات التالية :

• التحقيق في المحاسبة أكثر فعالية كونه أشمل من حيث الرقابة على تصريحات المكلف من ناحية الوثائق المحاسبية .

•التهرب الضريبي يؤثر سلبا على فعالية النظام الجبائي من خلال تقليص الإيرادات العامة و الإخلال بمبدأ العدالة الجبائية .

•وجود علاقة عكسية بين الرقابة الجبائية و التهرب الضريبي .

2. **أهداف الدراسة:** تسعى هده الدراسة إلى تحقيق أهداف التالية :

- تحليل أشكال الرقابة الجبائية لمعرفة مدى فعالتها في الكشف عن التهرب الضريبي و الحد منه
- توضيح مدى خطورة التهرب الضريبي التي أصبحت ظاهرة اقتصادية تعيق التنمية الاقتصادية .
- دراسة أثر فعالية الرقابة الجبائية في الحد من انتشار هذه الظاهرة .
- إبراز أهم التدابير و الإجراءات المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها و فعاليتها في التخفيف من حدة التهرب الضريبي .

أهمية الدراسة:

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من خلال تركيزها على إبراز إحدى الإشكاليات التي تواجه الأنظمة الضريبية و هي التهرب الضريبي ، الذي يعد من أبرز التحديات أمام رفع فعالية التحصيل الجبائي و تحقيق العدالة الضريبية .

كما تنبع أهمية الدراسة من كونها تسلط الضوء على مدى فعالية أشكال الرقابة الجبائية سواء المكتبية أو الميدانية في بيئة تطبيقية محددة و هي مديرية الضرائب لولاية تقرت خلال الفترة الزمنية (2020 - 2023) ، مما يسمح بتقييم عملي لمدى نجاعة هذه الإجراءات .

تمثل هذه الدراسة أيضا إضافة علمية للمجال الأكاديمي من خلال تقديم نتائج ميدانية يمكن أن تسهم في تطوير سياسات الرقابة الجبائية و مكافحة التهرب في الجزائر .

مبررات اختيار الموضوع:

تتمثل المبررات التي أدت إلي اختيار الموضوع ومحاولة معالجته دون غيره من المواضيع في :

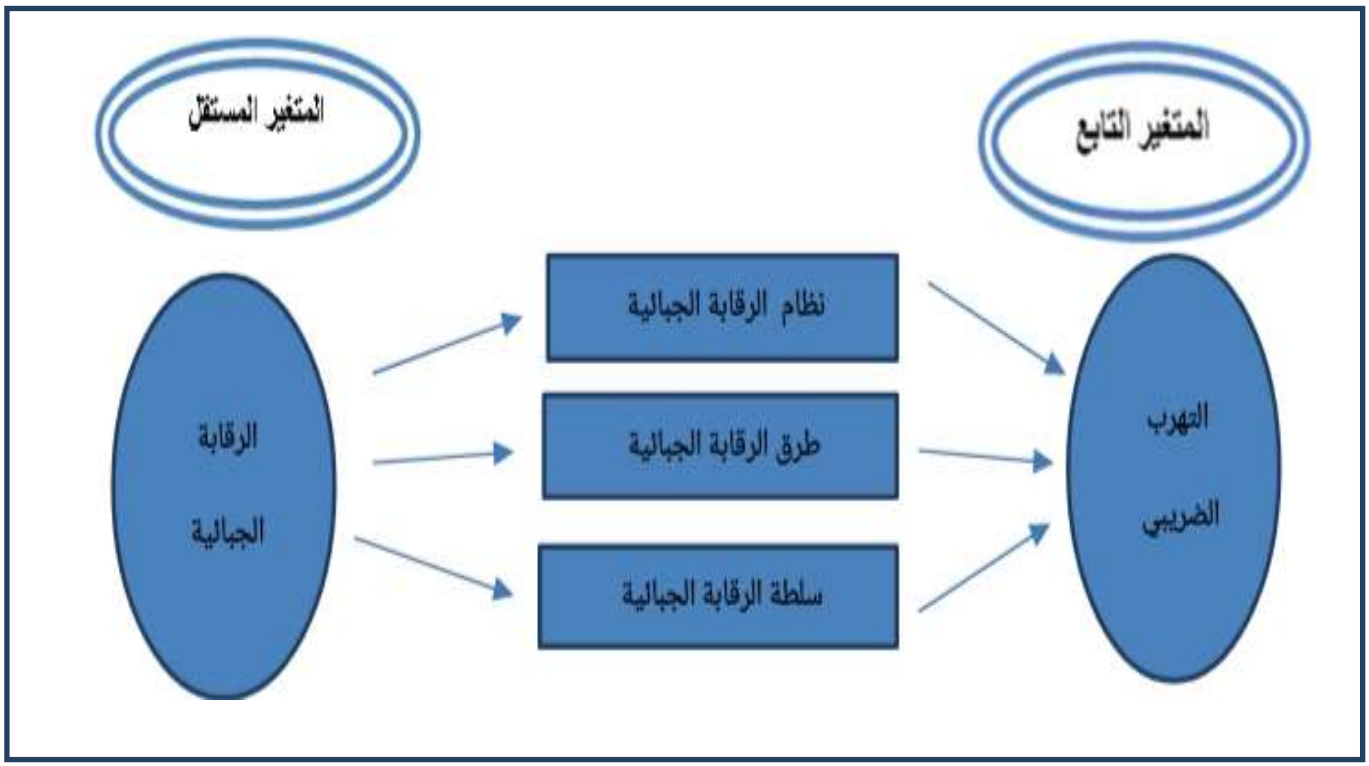
- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع ؛
- أهمية موضوع الرقابة الجبائية في مجال التخصص ؛
- كون الموضوع يشكل خطورة على الخزينة العامة للدولة و الإنفاق العام ؛
- المساهمة في إثراء الدراسات الجبائية عموما و الرقابة الجبائية خصوصا .

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية : الدراسة تمت بالمديرية الولائية للضرائب "تقرت"
- الحدود الزمنية: استهدفت هذه الدراسة موظفي و مفتشي الرقابة الجبائية العاملين على مستوى مديرية الضرائب لولاية تقرت .
- الحدود الزمنية : أجريت هذه الدراسة من حيث المجال الزمني بالفترة من 2025/03/02 – 30 /2025/03 .
- الحدود الموضوعية : اقتصرت هذه الدراسة على موضوع دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

نموذج البحث : يمكن توضيح النموذج من خلال الشكل التالي

الشكل رقم(1-1) : نموذج البحث



المصدر: من إعداد الطالبتين

منهج البحث والأدوات المستخدمة :

في إطار البحث ومن أجل معالجة الإشكالية موضوع الدراسة تم اعتماد في هذه الدراسة على كل المنهج الوصفي و المنهج التحليلي ، حيث يتم استخدام المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالرقابة الجبائية ، أما المنهج التحليلي فقد تم اعتماد عليه من خلال تحليل الإحصائيات الخاصة بالدراسة على مستوى مديرية الولائية لضرائب بتقرت .

صعوبات دراسة :

- عامل ضيق الوقت حيث أنه من صعب تغطية أي موضوع بشكل جيد في سداسي واحد؛
- صعوبة متابعة التعديلات في القوانين الجبائية ؛

تقسيمات الدراسة: تمت معالجة هذا الموضوع من خلال فصلين كما يلي:

الفصل الأول متعلق بالجانب النظري للدراسة، المتضمن مبحثين المبحث الأول يحتوي على الأدبيات النظرية حول الرقابة الجبائية و التهرب الضريبي ، أما المبحث الثاني كان بعنوان الأدبيات التطبيقية والذي تم التطرق فيه على الدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني المتعلق بالدراسة الميدانية يشمل على مبحثين هو الأخر، ففي المبحث الأول نتناول فيه الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني نتناول فيه عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية و التطبيقية

لرقابة الجبائية و التهرب الضريبي

تمهيد :

إن ظـاهرة التهـرب الضـريبي تضـرب بجـذورها منـد القـدم ، حيـث اقتـرن وجودهـا بوجـود الضـريبة نفسـها، ولا تـزال مـن أبـرز التحـديات التـي تشـغل اهتمـام الحكومـات مـن خـلال البحـث عـن إجـراءات وقائيـة للحـد منهـا أو التقليـل مـن حـدتها قبـل مكافحتهـا لأن هـذه الأخيـرة تعتبـر مكلفـة جـدا ، و عليـه فـإن سـد الطريـق أمـام ظـاهرة التهـرب الضـريبي هـو إجـراء وقـائي بالدرجـة الأولـى و لابـد منه قبل الذهاب إلى تطبيق العقوبات و اللجوء إلى عملية المتابعة القضائية .

إن الوقايـة مـن الأسـاليب التـي تعتمـدها الـدول المتطـورة للـتخلص مـن هاتـه الآفـة التـي تهـدد اقتصـادها بالانهيـار ، عـن طريـق بنـاء منظومـة ضـريبية تـوالم متطلبـات المتزايـدة و النمـو المضـطرب للاقتصـاد و فـي نفـس الوقـت تكـون مقبولـة مـن طـرف المكلـف الـذي هـو لبنـة الأساسـية فـي أي صـياغة نظـام ضـريبي فهـو المخاطـب الأول بتلـك القـوانين ، مـع تبنـي نظـام رقـابي فعـال لـه مـن الأسـاليب و الإجـراءات الكافيـة التـي تسـتطيع مـن خلالهـا الكشـف عـن الحـالات التهـرب الضريبي التي تزداد من فترة إلى أخرى .

سـنتطرق فـي هـذا الفصـل إلـى مبحثـين، يتنـاول المبحـث الأول المفـاهيم والإطـار النظـري للرقابـة الجبائيـة و التهـرب الضـريبي ، أمـا المبحـث الثـاني سـيتناول الدراسـات التـي لهـا علاقـة بمتغيـرات الدراسـة والمقارنـة بيـنهم

المبحث الأول : الأدبيات النظرية لرقابة الجبائية و التهرب الضريبي

سنحاول من خلال هدا المبحث إلى عرض الأدبيات النظرية لكل من الرقابة الجبائية و التهرب الضريبي بهدف الإلمام ببحثيات الموضوع من الجانب النظري.

المطلب الأول : ماهية الرقابة الجبائية

أولا :مفهوم الرقابة الجبائية

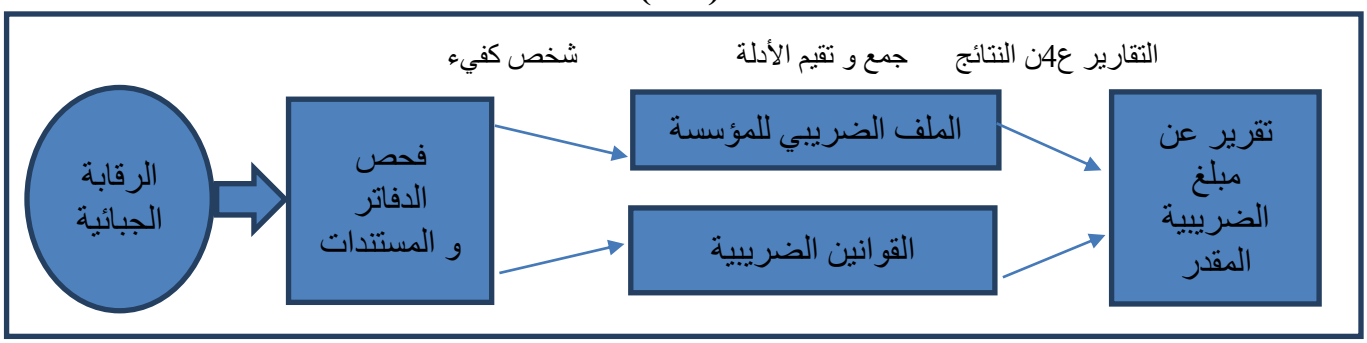
إن الرقابة الجبائية تعد وسيلة أو أداة للإدارة الجبائية التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تتيح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم و تصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المكلفين بالاطلاع و التحقق من كل المعلومات المقدمة لها . (سليمان عتير، 2012/2011، صفحة 80)

الرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب و التي تمكنها من صحة و مصداقية الأعمال التي يقوم بها المكلف بالضريبة (التصريحات الجبائية ، الكتابات المحاسبية ....)، كما تساعد على اكتشاف الأعمال الغير قانونية التي ينتج عنها مجموعة من الغرامات و العقوبات.(سفيانشعوادي ، جرد نور الدين ؛، 2024، صفحة146)

وتعرف على أنها مجموعة العمليات و الإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صدق و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف ، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية ، و هذا الحق محفوظ بنصوص و مواد التشريع الجبائي .(مصطفى العثماني، 2008، صفحة 81)

و كتعريف شامل يمكن القول أن الرقابة الجبائية تتمثل في مجموعة من الإجراءات و العمليات التي تقوم بها إدارة الضرائب و المعترف بها من طرف المشرع الجزائري ، و التي تسعى إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين .

الشكل(1-2) : الرقابة الجبائية



المصدر:مجدول محمد نجيب و يوسف إسلام ،(2018)،ص05.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

إن الإدارة الجبائية من خلال إجراء عمليات المراقبة تهدف إلى محاربة التهرب تهرب الضريبي و تخفيف آثارها على الموارد المتعلقة بالميزانية وحصر خطورتها ، إضافة إلى أهداف أخرى تتمثل في :

- الهدف المالي والاقتصادي : تهدف الرقابة الجبائية إلى دورا هاما للمحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة ، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال و هذا لضمان أكبر إيرادات للخزينة العامة و بالتالي زيادة لإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية المجتمع ، إذ إن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجباية .

- الهدف القانوني : يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة المكلفين للقوانين والأنظمة الجبائية وترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية حيث أي مخالفة أو انحراف عن دفع المستحقات الجبائية ينتج عنه معاقبة المكلف بأداء الضريبة .

- الهدف الإداري : تسمح عملية الرقابة من تقديم خدمات ومعلومات من شأنها أن تساهم في زيادة الفعالية والأداء من خلال :

- اتخاذ الإجراءات التصحيحية فيما يخص النقائص في التشريعات المعمول بها؛

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في معرفة الأسباب وتقييم الآثار؛

- تساعد في إعداد الإحصائيات والمؤشرات والنسب مثل نسب التهرب والغش الضريبي.

- الهدف الاجتماعي : يبرز هذا الهدف من خلال تجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة حيث يفرض هذا الأخير تقاسم التكاليف الجبائية بين جميع المكلفين و هنا يبرز دور الدولة في التحقق من أن كل المكلفين قاموا بتسديد التزاماتهم الجبائية المفروضة من منظور ردعي أكثر منه عقابي .(شهيناز، قروج؛ طويلب محمد ؛، 2021، صفحة 299)

ثالثا : أسباب الرقابة الجبائية

1- النظام التصريحي للمكلف بالضريبية :بما أن النظام الجبائي الجزائري كغير من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح بمداخليه من تلقاء نفسه باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ، ويفترض أنها صحيحة مالم يثبت

العكس ، و لذلك أوجب المشرع إيجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات و التأكد من صحتها و مطابقتها لما هو موجود في الحقيقة. (قريشي، نادية؛ حميدة بوزيدة؛، 2024، صفحة 766)

2.محاربة التهرب والغش الضريبي : يسعى بعض المكلفين إلى التهرب الضريبي عن طريق التحايل بشتى

الطرق ، ونظرا إلى ضخامة هذه الظاهرة و توسع نطاقها استوجب وجود آلية رقابية تهدف غلى المحافظة

على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي .(د. حميداتو صالح، 2022، صفحة 438)

رابعا : أشكال الرقابة الجبائية

1 ـ الرقابة الجبائية الداخلية

- الرقابة الشكلية : تعتبر أكثر الرقابات ممارسة إذ تقوم بها المصالح القاعدية للإدارة الجبائية ، وهي أهم الرقابات لأنها المفتاح الأول لباقي الرقابات ، لأنها تدخل ضمن الأعمال اليومية ، وعليه هذه الرقابة تتميز بمفهوم أنها عملية روتينية اليومية التي تقوم بها مختلف المصالح الجبائية من طرف المصالح القاعدية للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية ، تعتمد على القراءة السطحية لهذه التصريحات ، و تحدد بالتحقيق على المستوى الشكلي لها ، الهدف منها التدخل من أجل تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة على هذه التصحيحات كمراقبة إيداع التصريحات ، العمليات المحاسبية ، المعدلات الحسابية ، مطابقة التصريحات الشهرية لتصريحات سنوية ، الإعفاءات ، و التخفيضات ، تصحيح الأخطاء ، و مدى تطبيق القوانين الجبائية ، مقارنة البيانات الواردة مع التصحيحات .

أما على مستوى التصحيح فينصب اختصاصها على مسك مختلف القيود وتسجيلها ، والمراقبة ، والتحقيق في تسديد حقوق الطابع ، التسجيل و الشهر العقاري ،بالإضافة إلى التحريات و التحقيقات في تصريح التركات .(بركبية نجاة، 2022/2021، صفحة 4)

- الرقابة على الوثائق : هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية ، بعكس الرقابة الشكلية فإن الرقابة على الوثائق يجب أن تكون كاملة

وهذا ما يستلزم المراقبة الانتقادية الإجمالية فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات و الفحوصات الدقيقة التي تتم عل مستوى المكتب ، فتقوم الإدارة الجبائية بمراقبة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح و كذا جميع المعلومات و البيانات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية، فهذا النوع من لرقابة أن يؤدي إلى التحقيق أو الرقابة المعمقة و يمكن للمحقق كل التبريرات أو التوضيحات من المكلف إذ لزم الأمر .(عوادي مصطفى، رحاب نصر؛ عيدة أنوار ؛، 2019، صفحة 76)

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى:

ـ اكتشاف الأخطاء في الحسابات و المعدلات و الهوامش المختلفة للربح ؛

ـ معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة ؛

ـ مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب ؛

ـ إعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة . (لعمري، شركون؛ بن صافي عماد؛، 2022/2021، صفحة 42)

2ـ الرقابة الجبائية الخارجية :

- التحقيق في المحاسبة: هو مجموعة من العمليات تهدف إلى فحص الملفات المحاسبية و مقارنتها بعناصر الاستغلال في عين المكان ، إذ يلزم هذا الفحص حسب القانون التجاري المكلفين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية ، كما يمس كل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي و الملزمين بمسك المحاسبة .(جنينة عمر، خديري صبرينة؛، 2019، صفحة 325)

- التحقيق المصوب : هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبية لنوع أو عدة أنواع من الضرائب ، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات حاسبية ، يتم التحقيق عندما تشكك الإدارة في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى إخفاء أو تخفيض الأعباء الجبائية.(إيدير مصطفى، 2018/2017، صفحة 09) لا يمكنا استغراق مدة التحقيق في عين المكان بالنسبة لهذا النوع من التحقيق أكثر من شهرين ،

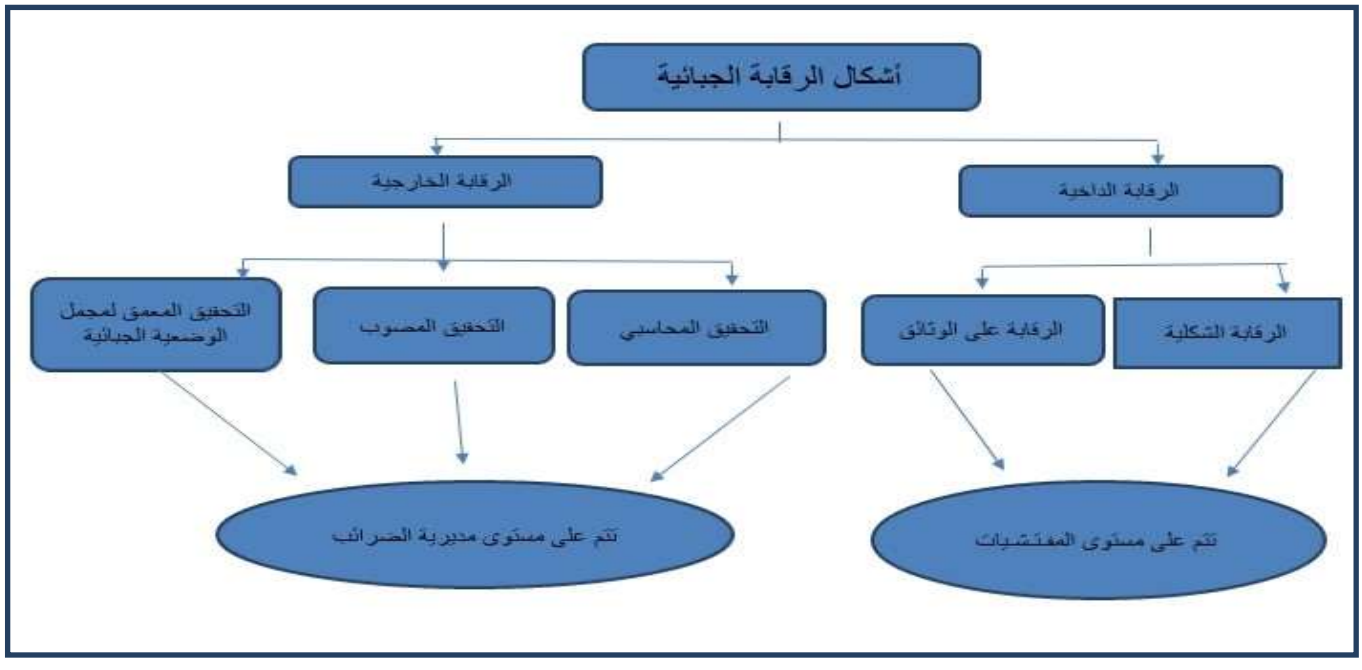
يجب معاينة عمليات التحقيق في عين المكان (حموش، خولة؛ ، بزارية امحمد ؛، 2019، صفحة 366)

- ❖ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية :يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموعة من العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به أي مراقبة صحة تصريحات المداخيل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل .(سامية العايب، 2015، صفحة 14)

حددت شروط التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية : (قانون الإجراءات الجبائية 2020 المادة 21)

- نصت المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبية على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات بها "
- كما جاء في المادة 21-2 من نفس القانون "لايمكن القيام بالتحقيق الجبائي المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل "
- و نصت 21-3 عل أنه " لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية و الشاملة لشخص طبيعي " .(وداد، حربي؛ ، بغاديد نجاة؛، 2021/2020، صفحة 64)

الشكل (1-3) : أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: لوية فتيحة ، (2024) ، ص20.

خامسا : المصالح المختصة للرقابة الجبائية

تختص في عملية الرقابة عدة أجهزة على المستوى المركزي الجهوي و المحلي وهي كالآتي :

على المستوى المركزي : مديرية المركزية للأبحاث والمراجعة تم إنشاءها على المستوى المركزي سنوي 1998

تقوم بالقيادة أو المتابعة :

- مراقبة مداخيل الأشخاص الطبيعيين من خلال مستوى المعيشة و الممتلكات ؛
- تطبيق حق التحقيق و التفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي ؛
- متابعة المساعدات الدولية المنصوص عليها في الاتفاقيات الدولية الجبائية؛
- إنجاز و تدقيق محاسبة لمؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات .

مديرية كبريات المؤسسات : تم تأسيسها بموجب قرار وزاري في07 جويلية 2005 ، المحدد لتنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات بدأت العمل سنة 2005 و تتكون هذه المديرية من خمس مديريات فرعية وهي "المديرية الجبائية للمحروقات ـ المديرية الفرعية للتسيير ـ المديرية الفرعية للرقابة و البطاقية ـ مديرية المنازعات ـ المديرية الفرعية للوسائل "

على المستوى الوطني : تتكفل المديرية الفرعية للرقابة و البطاقة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات كما يلي :

- البحث عن المعلومات الجبائية استغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريات ؛
- تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي و متابعتها .

على المستوى الجهوي : تم إنشاؤها بمقتضى المرسوم رقم60/91 المؤرخ 1991/02/23 توجد في كل من بشار ـ ورقلة ـ قسنطينة ـ عنابة ـ الشلف ـ سطيف ـ وهران ـ البليدة ـ

الجزائر- العاصمة ، كما تمثل هذه المديرية امتدادا للغدارة المركزية حيث أن دورها الأساسي هو عطاء دافع قوي وفعال لمديرية الضرائب الولائية الواقعة تحت اختصاصها الإقليمي .

على المستوى المحلي : على المستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد برامج البحث و المراجعة و مراقبة التقييمات و متابعة إنجازها ، و تشكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولاية من ثلاث مكاتب وهي :

- مكتب البحث عن المعلومة .
- مكتب البطاقية و مقارنة المعلومات .
- مكتب التحقيقات و مراقبة التقييمات .

الفرق المختلطة: تم تأسيسها وفق المرسوم التنفيذي رقم 290-97 المؤرخ في 27/07/1997 و تشمل ممثلين من المديريات الضرائب ، الجمارك و التجارة ، حيث تقوم هذه الفرق برقابة عمليات الاستيراد و التجارة بالجملة أو التجزئة ، الخاصة بالأشخاص الطبعين والمعنويين ، ومن التأكد من مدى صحة تنفيذ هذه العمليات حسب ماتنص عليه مختلف قوانين الضرائب ، الجمارك و التجارة .(باجي هناء، لموشي مريم ؛، 2020/2019، صفحة 17)

سادسا : الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

يسمح للإدارة الجبائية باستخدام وسائل قانونية تمثل في حقوق و صلاحيات تمارس من خلالها التحقق من صحة مدى التصريحات و مدى مصداقيتها ، حيث نجد من بين هذه الحقوق :

- حق الإطلاع : يعتبر حق الاطلاع من بين أهم الحقوق المعترف بها لأعوان الإدارة الجبائية ، والتي تمكنهم من جلب كل المعلومات الجبائية الضرورية لأداء مهمة التحقيق ، إذ يجوز لهم حق الاطلاع على كل السجلات و المستندات و الدفاتر الخاصة و المستعملة من طرف المكلفين محل التحقيق ، بغية تحديد الوعاء الضريبي بصفة دقيقة و الكشف عن كل المناورات و المخالفات التي شأنها أن تؤدي إلى التخلص من الضريبة ، ويمارس هذا الحق بعين المكان و يمكنها بالاحتفاظ بنسخ .

- حق الرقابة : يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للغدارة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات من ضمن التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين ، فهو يمثل

مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر و معطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزهتها .(جلال مرزوقة، 2019/2018، صفحة 54)

- حق في استدراك الأخطاء : الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة الجبائية حددت بـ أربعة سنوات أخيرة ، حيث يعرف هذا الحق على انه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو نقائص أو إغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبة .(سليمان عتير ، 2012/2011، صفحة 84)

ـ حق في المعاينة و الحجز: تعطي الإدارة الجبائية ترخيص لأعوانها الذين لديهم رتب مراقب على الأقل القيام بإجراءات المعاينة في كل الحالات قصد البحث التصرفات التي تهدف إلى التخلص من الوعاء ، وعملية المعاينة يجب أن تتم حضور الشخص المعني أو ممثله الذي ق يكون أعلم مسبقا بهذه العملية .(مرفاد أسماء، لعيطر زهرة؛، 2020/2019، صفحة 54)

المطلب الثاني : ماهية التهرب الضريبي

أولا: تعريف التهرب الضريبي

قد اختلفت التعريف المقدمة من قبل الباحثين للتهرب الضريبي ، حيث عرفه كل سبب وجهة نظره ، فمنهم من ينظر إلى التهرب الضريبي على أنه ظاهرة اقتصادية ، و منهم من يرى ذلك خاطئ و يؤكد على وجوب اعتباره ظاهرة قانونية يراد به التحايل على القانون ، و لذلك ليس من السهل تعريفه تعريفا دقيقا، و من خلال هذا المطلب سوف نتطرق لمختلف هذه التعريف :

التعريف الأول: عرف التهرب الضريبي أيضا بأنه :" عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية ، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة ، و ينجم عنه آثار سيئة للخزينة العامة ، لكونه يقلل من حصيلة الضرائب (خالد شحاذة الخطيب ، أحمد زهير الشامية ؛، 2007، صفحة 215)

التعريف الثاني : و عرفت كذلك بأنه " هو إمكانية تخلص المكلف من دفع الضريبة سواء كان ذلك كليا أو جزئيا بطرق و وسائل تضمن له التخلص من دفع التزاماته و يؤدي هذا التصرف لعدم تحقيق الأهداف القاعدية و الأساسية للضريبة و المتمثلة في تغذية الخزينة بإدارات كافية لتغطية النفقات العامة. (خباية عبد الله، 2009، صفحة 158)

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التهرب الضريبي هو " تلك الإعمال و الأفعال المرتبكة من طرف المكلف بالضريبة للتخلص بصفة جزئية أو كلية من الضريبة المفروضة" .

ثانيا : أشكال التهرب الضريبي

يمكن تقسيمه إلى:

1.1- التهرب المشروع (تجنب الضريبي)

يتمثل في الاستعمال الإداري للوضعية غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية و الإدارية ، و يقصد به أيضا تخلص الشخص من أداء الضريبة المفروضة عليه نتيجة لاستفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي حيث أن استعمال المكلف لهذه الثغرات لا يعد مخالفة أو انتهاك للأحكام الجبائية (منصور ميلا يونس ، 1999، صفحة 173)

1.2- التهرب الغير المشروع (الغش الضريبي)

يعرف بأنه كل تصرف أو سلوك يقوم به المكلف بالضريبة بهدف تقليل المبلغ المستحق للضرائب بطرق غير قانونية ، و ذلك عبر التلاعب في البيانات المالية .(عبد العزيز شريف، 2018، صفحة 45)

الجدول رقم (1-1) : أوجه التشابه بين التجنب و الغش الضريبي

أوجه التشابه
✓ كل منهما يؤدي إلى حرمان الخزينة من الإيرادات الضريبة
✓ كل منهما يمثل العنصر المعنوي و المتمثل في توفر القصد و نية التهرب
✓ كل منهما يتمثل يهدف من خلال المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا
✓ الظاهرتان مرتبطان بسوء نية المكلفين

الجدول (1-2): أوجه الاختلاف بين التجنب و الغش الضريبي

أوجه الاختلاف	
التجنب الضريبي	الغش الضريبي
↵ أسلوب مشروع ↵ لا يعد مخالفة أو انتهاك لأحكام الجباية و القانون ↵ لا يعاقب عليه القانون ↵ صعوبة اكتشافه لأنه يعتمد على الثغرات الموجودة في القانون	↵ أسلوب غير مشروع ↵ إتباع أساليب مخالفة للقانون و متمسكة بطابع الغش ↵ يعاقب عليه القانون ↵ سهولة اكتشافه لأنه يعتمد على التزوير و التحايل

المصدر :سعاد بن حمودة ،2022، ص35.

ثالثا: أسباب التهرب الضريبي

تعدد أسباب التهرب الضريبي ليس نتيجة الصدفة ، فهناك أسباب لهذه الظاهرة منها اقتصادية و نفسية تتعلق بالمكلف و منها راجع إلى ضعف الإدارة الجبائية و ضعف تنظيمها و أخرى متعلق بالتشريع الجبائي و تعقيد في بعض نصوصه و التي نلخصها كما يلي :

1- أسباب متعلقة بالمكلف: إن موقف المكلف اتجاه الضريبة يشترط فيه الحالة النفسية و أخلاقيات الجبائية مما يدفعه إلى التهرب الضريبي و هذا لوجود عوامل مؤديا لذلك و منها :

2- نقص الوعي الضريبي مما يجعل المكلف يخل بواجبه المتمثل في دفع المستحقات الضريبية التي تستخدمها الدولة في التنمية الاقتصادية و نشير هنا إلى العلاقة العكسية بين وعي المكلف و التهرب بحيث كلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلف ضعف الباعث على التهرب و العكس صحيح

3-سيادة الاعتقاد الديني بعدم شرعية الضريبة

- الاعتقاد في أن سرقة الدولة ليست سرقة.(فهمي، محمد مرسي؛ السيد لطفي عبد الله ؛، 1999، صفحة 301)

- دور المحيط الاجتماعي في ترسيخ الغش الضريبي و شيوعه بين أفراد المجتمع .

- البحث عن الربح من خلال الرغبة في الاحتفاظ بأكبر قدر من الأموال.(محمد خالد المهايني، 2010، صفحة 165)

2- **أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي:**

- تعقد النظام الجبائي: فالمكلفين يجدون الأعذار أمام الإدارة الجبائية و هذه الأخيرة تجد صعوبة في المراقبة بسبب تعقد و تنوع النماذج المستعملة من جهة و من جهة ثانية بسبب أن المكلف يجد نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة بوسائل هشة.(يحياوي نصيرة ، 1998، صفحة 62)

- عدم استقرار النظام الجبائي : نتيجة للتغيرات السنوية التي تطرأ على القوانين الضريبية مما يجعل المكلفين في غالب الأحيان على غير دراية بها نتيجة لنقص وسائل الإعلام الضريبة أو صعوبة الإلمام بمضمونها ، و غالبا ما تنتهي بالاصطدام ما بين المكلف و إدارة الضرائب و الدخول في منازعات فتشتد كراهية المكلف و بالتالي يزداد ميله التهرب

- ضعف الرقابة الضريبية :عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها يزيد ميله للتهرب. (ناصر مراد، 2004، صفحة 13)

- ارتفاع مستوى الضغط الضريبي : عندما يشعر المكلف بثقل عبء الضريبة يتحايل المكلف و يتهرب من دفع الضريبة حيث أن كل زيادة في حجم الاقتطاع الضريبي تؤدي إلى التقليل من دخل المكلف الأمر الذي يدفعه إلى التهرب و التملص من دفع الضريبة أو محاولة التخفيض من وعائها.(ناصر مراد، 2005، صفحة 135)

3- **الأسباب متعلقة بالإدارة الجبائية :**

باعتبار الإدارة الجبائية وسيط بين السلطة التشريعية الجبائية و المكلفين المعنيين بالضريبة فإن مكافحة التهرب الضريبي تعتمد على مدى كفاءة و فعالية الإدارة الجبائية و مواكبتها لتطور التكنولوجي في القيام بمهامها و من الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية ما يلي :

- تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتقدير الضريبة و تحصيلها ، مما يولد روح الكراهية لدى الأفراد للضريبة و يدفعهم للتهرب الضريبي ؛

•ضعف الثقة بين الإدارة الضريبية و المكلف و يعتبر ذلك من أكبر الأسباب التي تجعل المكلف يتهرب من تسديد مستحقاته الضريبية ؛

•نقص و محدودية الوسائل المادية المستعملة في الإدارة الجبائية نظرا لانعدام الأجهزة الحديثة لخدماتها،الها الربط بين الإدارات ، إضافة إلى ضعف الرواتب و قلة الحوافز الممنوحة للموظفين من أجل زيادة مردودية عملهم ؛

•انخفاض مستوى التكوين المهني و الأخلاقي لدى موظفي الإدارات الضريبية ، و افتقارهم للنزاهة و الأمانة ، مما يتسبب في تواطؤهم مع الممولين و بالتالي إهدار حقوق الخزينة العامة (الرشوة ، الوساطة) ؛

•نقص أو عدم توفر الأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لمساعدة الإدارة الضريبية في رفع مستوى خدماتها ، و حصر مختلف الممولين و تحديد ما يستحق عليهم من ضرائب .

4- الأسباب الاقتصادية

دورا هاما في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي و هي تتعلق بمجموعة من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف من جهة و الظروف الاقتصادية العامة لدولة من جهة أخرى مما يؤدي بالمكلف إما إلى التهرب من الضريبة أو عدم قيام المكلف بواجبه الضريبي كاملا نلخص هذه الأسباب كتالي : (محمد يسري عثمان، 1995، صفحة 22)

1- الوضعية الاقتصادية للمكلف :

يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات حيث تنخفض المداخيل و تصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلا على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديدها ، هذا في حالة الأزمات ، أما في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح .

2- الوضعية الاقتصادية العامة:

ترتفع مداخيل الأفراد في فترة الانتعاش الاقتصادي و ترتفع بذلك قدرتهم الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم و يسددها إلى الخزينة مما يؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي ، أما في فترات الركود الاقتصادي تنتشر

السوق الموازية و يؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني .(طالبي محمد، 2022/2001، الصفحات 55-60)

رابعا : آثار التهرب الضريبي

لتهرب آثار سلبية على الاقتصاد الوطني و على المجتمع ، من أهمها مايلي (حميد بوزيد، 2005، صفحة 2005)

- ✓ التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي ؛
- ✓ تدهور عامل الصدق في المعاملات ؛
- ✓ تدهور الحس الضريبي ؛
- ✓ ظهور أزمة رؤوس الأموال ؛
- ✓ رفع سعر الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض الحكومة عن نقص الحصيلة الناتج عن التهرب ؛
- ✓ اضطرار الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الإصدارات النقدية أو الحصول على قروض داخلية أو الخارجية و هذا يؤدي بدوره إلى خلق مشكلة تتعلق بسداد القروض و فوائدها ؛
- ✓ الإخلال بقاعدة العدالة الضريبية بحيث يتحمل عبء الضريبة المكلفون الذين لا يستطيعون التهرب منها و ينجو منها آخرون حسب مراكز قواهم ؛
- ✓ الضرر الأخلاقي لانتشار الفساد و انعدام الأمانة.

المطلب الثالث : تحليل ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب

يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتحديد مقدار الضريبة الواجب دفعها و التصريح بها ، من خلال الإقرارات المختلفة التي يطلب تقديمها للمصالح الضرائب حسب النماذج المقدمة و المواعيد المحددة ، ومع افتراض أن الإقرارات دقيقة وصادقة إلا أن إدارة الضرائب تستعمل حقها في الاستفسار و قراءة المستندات المحاسبية و جمع أي معلومة من أطراف ثالثة تكون مفيدة لتقدير الضرائب و مراقبتها و تحصيلها الأمر الذي يفسح لها المجال لتحليل مخاطر سلوك دافعي الضرائب و السعي وراء انتهاكات مختلفة المتعلقة بمسك الدفاتر المحاسبية لاكتشاف أي غش أو تهرب ضريبي .

و هناك عدة عوامل تساعد على التهرب الضريبي ترتبط بطبيعة التنظيم الضريبي و مدى استقرار التشريعات الضريبية

تعقد النظام الضريبي، و ذلك من حيث تنوع و لعدة معدلات الرسوم والضرائب من جهة و من جهة أخرى نقص كفاءة أعوان الضرائب و بدائية الوسائل المادية و الفنية المتاحة

عدم استقرار التشريع الضريبي: حيث أن عدم استقراره راجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي حدثت على مستوى القوانين المالية الرئيسية و القوانين المالية التكميلية منا خلف نوعا من عدم الفعالية و المجاعة في استمرارية المنظومة التشريعية الضريبية.(جربية، رشيد؛ عمر الفاروق زرقون؛، 2024، صفحة 32)

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية (مراجعة الأبحاث و الدراسات العلمية السابقة)

يتمثل هذا المبحث في عرض الدراسات السابقة والذي من خلاله سنقوم بعرض أهم الدراسات التي تساعدنا على فهم الموضوع والوصول إلى نتائج واقعية بمصداقية، واستعراض هذه الدراسات لها أهمية بالغة في عملية البحث العلمي.

لذلك خصص هذا العنصر لطرح الدراسات والبحوث السابقة محل البحث وقد تم تصنيفها وفق تقسيم من الأقدم إلى الأحدث، وحسب درجة ارتباطها بموضوع هذه الدراسة وعلى النحو التالي:

المطلب الأول: الدراسات السابقة العربية

أولا : دراسة (نادية قريشي و حميد بوزيدة 2014) بعنوان الرقابة الجبائية كآلية من آليات الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي في الجزائر

هدفت لدراسة إلى تسليط الضوء حول دور الرقابة الجبائية كآلية من آليات الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي و باعتبار أن الضرائب تعد من أهم مصادر إيرادات الدولة وأن النظام الجبائي الجزائري يقوم على أساس التصريح ، فإن الإخلال بهذا الأخير من خلال التهرب و الغش الضريبي يؤثر على حصيلة الإيرادات الجبائية للدولة ، وقد لخصت أن الدراسة إلى أن الرقابة الجبائية كأداة للحوكمة الجبائية و بمساهمتها أيضا في تفعيل مبادئها كان لها دور مهم في الكشف عن التهرب و الغش الضريبي في الحفاظ و استرجاع جزء من إيرادات الدولة و أنها وسيلة فعالة للكشف عن مدى صحة و مصداقية تصريحات المكلفين بالضريبية .

ثانيا : دراسة (لشلح صافية 2018) بعنوان تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي في الجزائر

عالجت هذه الدراسة إشكالية التهرب الضريبي حيث تم التطرق إلى تحليل هذه الظاهرة من خلال ذكر طرق التهرب الضريبي و أساليب مكافحته و التي تتمثل في الرقابة الجبائية إضافة إلى الطرق أخرى مثل استخدام الطرق الوقائية قبل حدوث التهرب الضريبي و هذا لأن الرقابة الجبائية وحدها أصبحت لا تكفي نظرا لاستفحال هذه الظاهرة و تطور طرق التهرب الضريبي .

ثالثا : دراسة (صلعة سمية و بوخدوني وهيبة 2020) بعنوان فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة موضوع فعالية الرقابة الجبائية كأداة وقائية و عقابية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الذي يهدد خطرا لاقتصاد الدولة و نظامها الضريبي ، توصلت هذه الدراسة التي تم إسقاطها بمديرية الضرائب لولاية البيض هو طول الإجراءات الجبائية مما يقلص من عدد الحالات المعالجة من قبل الجهاز لرقابي كذا فإن المبالغ المتهرب بها مبالغ ضخمة قادرة على إنعاش خزينة الدولة .

رابعا : دراسة (جامع زهرة و كريمة توفيق 2020) بعنوان أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر

هدفت الدراسة إلى بناء نموذج قياسي لتحليل و تقييم أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد التهرب الضريبي في الجزائر وكذا التفسير العلاقة بينهما ، تم استخدام مختلف أدوات التحليل القياسي ، لخصت الدراسة أن قدر التفسيرية للتدقيق المحاسبي في شرحه للرقابة الجبائية تقدر بنسبة 83 %، وجود علاقة طردية بينهما ،و توصلت النتائج إلى وجود علاقة سببية توازنية في المدى القصير و الطويل تتجه في اتجاه واحد ، أي أثر سببي يتجه من الرقابة الجبائية محو التدقيق المحاسبي .

خامسا : دراسة (خولة حموش و بزارية أمحمد 2021) بعنوان فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر

هدفت الدراسة إلى كيفية المساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب لضريبي من خلال إجراء دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لبرج بوعريريج للوقوف على مدى فعالية ونجاعة الإجراءات المتبعة في الحد من التهرب الضريبي ، وأظهرت نتائج أن الرقابة المتبعة أسهمت بشك كبير في زيادة التحصيل الجبائي ، بالرغم من انعدام خطة فعالة لمراقبة الملفات خاصة في ظل تحديد أربع سنوات تقادم و نتيجة لذلك فإن نسبة كبيرة من السنوات الجبائية للملفات تتقادم دون خضوعها للرقابة على التصريحات مع العلم أن الرقابة الجبائية تعتبر آلية لتحسين جودة التصريحات الجبائية ومن زيادة التحصيل والحد من التهرب الجبائي .

سادسا : دراسة (شافعي عبدو و سلطاني سمير 2022) بعنوان فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

هدفت الدراسة إلى إبراز مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي الذي يعتبر من أكثر الجرائم الاقتصادية و المالية شيوعا في العالم خاصة في الجزائر ، وبعد تحليل بيانات إحصائية التحصيل خلال الفترة 2017-2019 وأشكال الإجراءات الرقابية الممتدة من طرف الادراة الجبائية لتحصيل الحقوق الضريبية شجعت بعض المكلفين على التماطل في تسديد التزاماتهم الجبائية وارتفاع مبالغ و بلوغ التهرب الضريبي مستويات قياسية في الجزائر.

سابعا : دراسة (طلوش فارس و علوان رمزي 2020) بعنوان الرقابة الجبائية كآلية من آليات تفعيل الحوكمة الضريبية في الجزائر

هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين الرقابة الجبائية و الحوكمة الضريبية و أثرها على رفع الحصيلة الضريبية ، إذ تعد الرقابة الجبائية وسيلة وقائية وأداة رقابية فعالة و الهدف منها ضمان احترام المكلف بالضريبية للقوانين المعمولة بها خاصة في ظل الأنظمة الضريبية الذي يعتمد أساسها على التصريح ، وتم التوصل إلى أن الحوكمة الضريبية ممثلة في الرقابة الجبائية لها دور جد مهم و فعال في تكريس مبادئ الحوكمة و الممثلة أساسا في الإفصاح و الشفافية و الحفاظ على أموال الخزينة من كافة أشكال التهرب و الغش الضريبي

ثامنا : دراسة (معطى لطفي 2023) بعنوان أثر التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية باعتباره من أهم وسائل الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الذي يعتبر من أبرز تحديات التي يواجهها النظام الجبائي الجزائري لما له من تأثير على الاقتصاد الوطني بشكل خاص في ظل تزايد النفقات العامة سنة بعد سنة ، في حين تضمنت الجانب التطبيقي لهذه الدراسة لإبراز مختلف إجراءات التدقيق المحاسبي المتبعة من طرف الإدارة الجبائية في إطار كشف جميع الإغفالات و الأخطاء و التجاوزات سواء بقصد أو بغير قصد حماية الاقتصاد الوطني و المال العام .

تاسعا : دراسة (رشيد جربية و عمر الفاروق زرقون 2024) بعنوان الرقابة الجبائية كوسيلة للحد من التهرب الضريبي في الجزائر

تناولت الثاني:دور الرقابة الجبائية في تقليل التهرب الضريبي ، مع التركيز على الضريبة للدخل الإجمالي و تحديد صنف المداخيل العقارية ، أظهرت النتائج أن الرقابة الجبائية تعتبر أداة فعالة لضبط الضرائب و تحقيق الامتثال الضريبي مما يسهل في تحقيق العدالة الاجتماعية و دعم النمو الاقتصادي ، توصي الدراسة بضرورة تبسيط الإجراءات الضريبية و تعزيز التوعية الضريبة لدى المكلفين و فتح التصريح و الدفع الإلكتروني لهذه الضريبة على المستوى الموقع الإلكتروني بالإضافة إلى توفير الموارد البشرية و المادية الكافية لتحقيق النجاح في تطبيق الرقابة .

المطلب الثاني : الدراسات السابقة الأجنبية

أولا : دراسة Henrik Klevenو Martin Knudsen (2006-2008) بعنوان

Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in DenmarkUnited States

This study examines the effect of tax audits on taxpayer behavior in Denmark through a large-scale field experiment conducted by the government. The aim was to understand whether compliance with tax laws results from a fear of audits or from the difficulty of concealing income.
The study measured how tax audits influence tax compliance.A randomized sample of 40,000 Danish taxpayers was selected: some underwent detailed audits, while others did not. The sample included various categories: employees, professionals, self-employed individuals, and those with other income sources. The study was conducted during the period 2006–2008, and the tax audits were actually carried out during thistime.Statistical and economic analytical methods were used to compare audited and non-audited taxpayers. The study found that tax evasion was very low for income reported by third parties (such as salaries), but higher for self-reported income (such as from self-employment).

ثانيا : دراسة Ejeokowu C .Chinedu **(2019)بعنوان**

Tax Audit،Investigation ،and Tax Evasion

The study aimed to analyze the relationship between tax auditing and investigations on one hand, and the reduction of tax The study relied on data ،evasion on the other hand in Nigeria collected from the Federal Inland Revenue Service in the states of Edo and Kano, and addressed how oversight procedures

affected compliance improvement and increased returns. A sample of 75 employees was selected from the Federal Inland Revenue Service in Nigeria using a simple random sampling method, and the primary tool used for data collection was a The study reached a set of results, including that ،questionnaire the tripartite approach of audit, desk review, and field audit contributed to improving the accuracy of declarations. The field audit had a lesser impact compared to the other types, but it is considered necessary in complex cases that require an in-depth examination, especially for commercial activities, and has a positive and effective impact in reducing tax evasion.

ثالثا : دراسة John Guyton وPatrick Langetiegو Gabriel Zucman(2006–2013) بعنوان

TAX EVASION AT THE TOP OF THE INCOME DISTRIBUTION: THEORY AND EVIDENCE

This study aimed to analyze the size and forms of tax evasion among high-income earners in the United States, particularly those in the top income bracket (the top 1%). It seeks to highlight the shortcomings of traditional tax audit methods and to provide more accurate estimates of tax evasion through means often used by the wealthy, such as offshore accounts and pass-through entities. The study included data on more than 105 taxpayers who were randomly audited during the period 2006–2013. The study adopted a quantitative and analytical approach based on combining multiple detailed data sources. We also find that the auditing methods used between 2006 and 2013 were unable to detect evasion resulting from offshore accounts and pass-through entities. As a result, the random audits likely

underestimate the true extent of tax evasion among high-income Americans.

رابعا :دراسة Emily Satroith(2023) بعنوان *Can Audits Encourage Tax Evasion*

This study aimed to analyze the size and forms of tax evasion among high-income earners in the United States, particularly those in the top income bracket (the top 1%). It seeks to highlight the shortcomings of traditional tax audit methods and to provide more accurate estimates of tax evasion through means often used by the wealthy, such as offshore accounts and pass-through entities. The study included data on more than 105 taxpayers who were randomly audited during the period 2006–2013. The study adopted a quantitative and analytical approach based on combining multiple detailed data sources. We also find that the auditing methods used between 2006 and 2013 were unable to detect evasion resulting from offshore accounts and pass-through entities. As a result, the random audits likely underestimate the true extent of tax evasion among high-income Americans and effective impact in reducing tax evasion.

المطلب الثالث : مقارنة بين الدراسة الحالية و الدراسة السابقة

الجدول رقم (1-3) : يوضح مقارنة بين الدراسات الحالية و الدراسات السابقة

	الدراسة الحالية	الدراسات السابقة
من حيث الزمان و المكان	تمت هذه الدراسة في مديرية الولائية للضرائب بولاية "تقرت " خلال سنة 2025	تمت الدراسات في دول مختلفة ما بين (2024/2018)
من حيث العينة	تناولت الدراسة 40 موظف في المديرية الولائية للضرائب تقرت	تناولت الدراسة السابقة عينات مختلفة من عينة الدراسة الحالية
من حيث منهج الدراسة	تم اعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي	تم اعتماد في أغلب الدراسات السابقة على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي
من حيث نوع القطاع	كانت هذه الدراسة في المديرية الولائية للضرائب تقرت	تمت أغلب الدراسات السابقة على مستوى مديريات الضرائب + الشركات

من حيث متغيرات الدراسة	المصدر:تغيرات الدراسة في المتغير المستقل (الرقابة الجبائية) و المتغير التابع (التهرب الضريبي)	تناولت أغلب الدراسات السابقة متغيرين

المصدر : من إعداد الطالبتين

<u>مجال الاستفادة من الدراسات السابقة :</u>

- ❖ المساعدة في وضع الإشكالية المناسبة.
- ❖ تحديد المفاهيم الأساسية المرتبطة بالرقابة الجبائية و التهرب الضريبي .
- ❖ ساهمت في الوقوف على أبعاد الرقابة الجبائية والتي من شأنها أن تؤثر على ظاهرة التهرب الضريبي .
- ❖ المساعدة في وضع الإشكالية المناسبة.
- ❖ ساهمت الدراسات السابقة في الإثراء الفكري للجانب النظري وصياغة وإعداد الجانب التطبيقي للدراسة الحالية .
- ❖ المساهمة في تحديد منهج الدراسة المتبع .
- ❖ ساهمت في وضع الفرضيات وتحديد الأساليب المناسبة المتعلقة بالدراسة الحالية .
- ❖ الاستفادة من توصيات واقتراحات بعض الدراسات السابقة في التعرف على الجوانب التي تتعلق بالدراسة الحالية .

خلاصة الفصل الأول :

تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية و وسيلة فعالة الممنوحة للإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية و اكتشاف كل الأخطاء و المخالفات المسجلة ، بهدف تصحيحها و تقويمها من أجل مصلحة الخزينة العمومية و الإدارة الجبائية .

كما تعرفنا على التهرب الضريبي و باعتبارها ظاهرة خطيرة سواء على المستوى المحلي أو على مستوى الدولي ،من شأنه أن يعيق سير العملية الجبائية كما كان مسطر لها ، و كذا عرقلة تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة ، و مهما اختلفت أسباب التهرب الضريبي إلا أن النتيجة تتمثل في عرقلة النظام الضريبي على جميع الأصعدة .

و في هذا الفصل المتعلق بالجانب النظري لرقابة الجبائية و التهرب الضريبي ، تطرقنا في المبحث الأول إلى مفاهيم حول الرقابة الجبائية أهدافها وأسبابها وأشكالها ، بالإضافة إلى مفاهيم حول التهرب الضريبي وأشكاله و أسبابه و علاقته بالرقابة الجبائية كونها وسيلة لاكتشافه الحد منه .

و في المبحث الثاني تناولنا الأبيات التطبيقية لكلا المتغيرين من الدراسات السابقة العربية و الأجنبية،واختتما هذا الفصل بالتعقيب على الدراسات السابقة حيث وضحنا أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات الحالية و الدراسات السابقة.

الفصل الثاني :الدراسة الميدانية

تمهيد :

بعد تطرقنا للفصل الأول الذي عرضنا فيه عناصر حول الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي في الجانب النظري ، و لتوسيع نطاق هذا الموضوع قمنا بإسقاط هذا الجانب بتجسيده على أرض الواقع كحالة تطبيقية بدراسة حالة في مديرية الولائية للضرائب تقرت باعتبارها هيكل عام للضرائب بحيث يتم جمع المعلومات الخاصة للمكلفين بالضريبة و كذا السهر على تطبيق القوانين الضريبية حسب التشريع .

و سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين، يتناول المبحث الأول الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني سنتناول عرض ومناقشة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة

سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة وتحديد الطرق والأدوات المستعملة

التي تم الاعتماد عليها، مرورا إلى المنهج ثم التطرق إلى مجتمع وعينة الدراسة، والأدوات المستخدمة في معالجة المعطيات.

المطلب الأول: الطريقة الدراسة

الفرع الأول :مجتمع وعينة الدراسة

قبل التطرق إلى مجتمع الدراسة سوف نحاول تقديم المؤسسة محل الدراسة كما يلي:

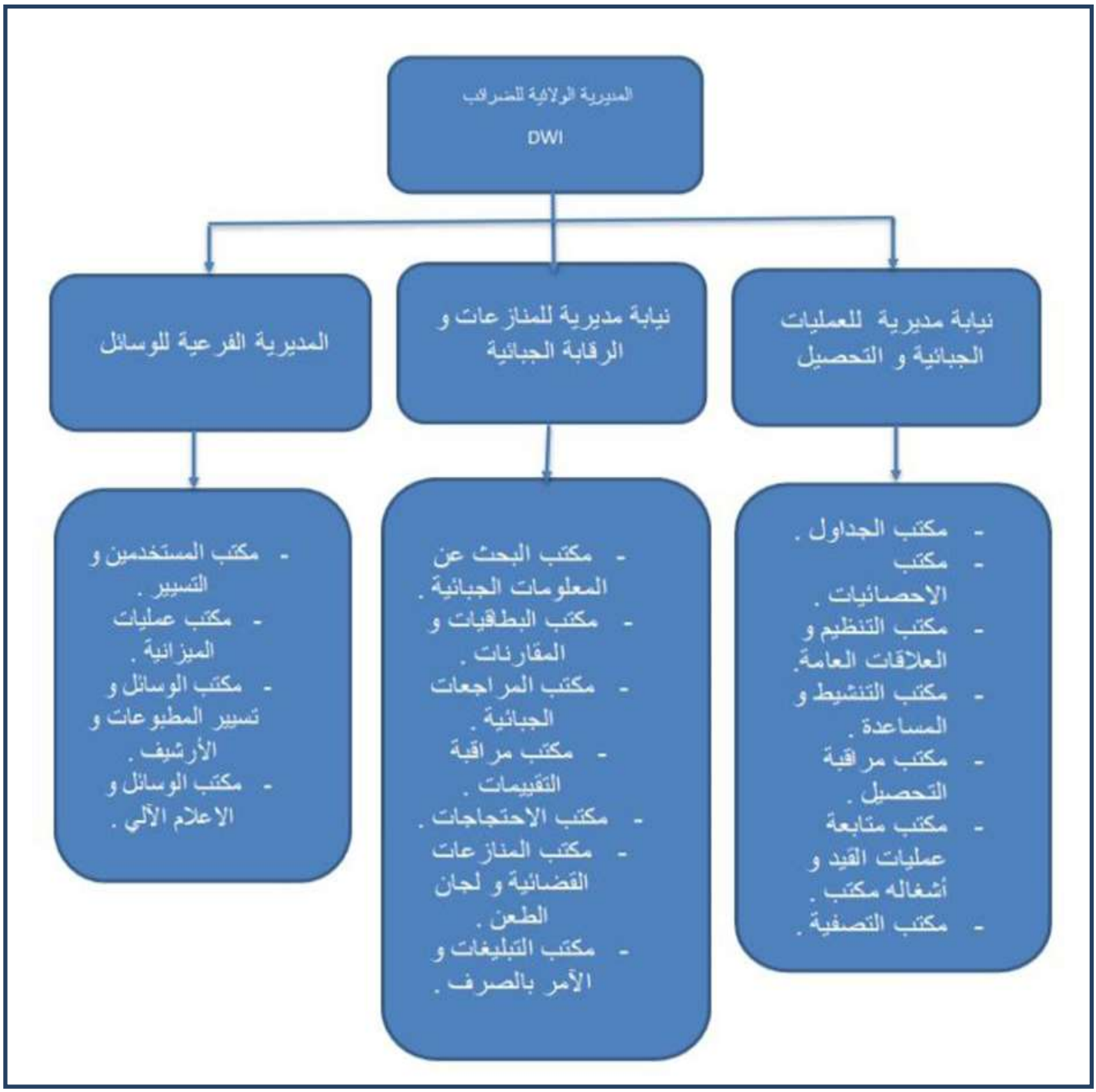
- ✓ **التعريف بالمؤسسة محل الدراسة :**

تأسست المديرية الولائية للضرائب تقرت بتاريخ 2022/02/26 ، عنوان حي المستقبل ، وتضم المديرية قباضة الضرائب النزلة و قباضة الضرائب تقرت مدينة ستة مراكز وهي

- مركز الضرائب النزلة.
- مركز الضرائب الأمير عبد القادر.
- مركز الضرائب يسدي بوعزيز.
- مركز الضرائب تبسبست .
- مركز الضرائب الطيبات .
- مركز الضرائب الحجيرة .

✓ **الهيكل التنظيمي للمديرية محل الدراسة**

الشكل رقم (2-1) :هيكل مديرية الضرائب لولاية تقرت



المصدر:وثائق مقدمة من طرف مديرية الضرائب

✓ **المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب :**

- تتكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الأتاوى؛
- تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال الوعاء الضريبي و منازعات التحصيل ؛
- تسهر على مسك ملفات دفاتر جرد الأملاك العقارية المنقولة ، و السهر على صيانتها و المحافظة عليها ؛
- تقوم باستقبال المكلفين بالضريبية و إعلامهم، و تنشر المعلومات و الآراء لفائدة المكلفين؛
- تحلل و تقوم دوريا عمل المصالح الخارجية و تعد تلخيصا عن ذلك كما تقترح أي إجراء يحسن عملها؛
- تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرية الجبائية ، و تصدر الجداول و قوائم المنتجات و شهادات الإلغاء أو التخفيض و تعاينها و تصادق عليها و تقوم نتائج الحصيلة الدورية ؛
- تدرس العرائض و تنظم لجان العرض و تتابع كل مراحل المنازعات الجبائية بصفة منتظمة ؛
- تقدر إحتياجات المديرية من الوسائل البشرية والتقنية و المالية وتعد تقديرات الميزانية .

✓ **مهام هياكل مديرية الضرائب لولاية تقرت**

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل :

وتضم هذه المديرية الفرعية بالمديرية مكاتب منها :

أ. مكتب الجداول والإحصائيات :

- مراقبة الجداول التلخيصية و إعطائها الصيغة التنفيذية ودعمها بإشارات التبليغ المطابقة لها؛

- جمع الحالات الإحصائية الدورية و إرسالها إلى المديرية الجهوية المختصة قصد تثبيتها ؛

- استعمال المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل المقدمة من المصالح الجبائية .

ب. مكتب التنظيم و العلاقات العامة :

- استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه بهدف تزويده بمعلومات عن التشريع والتنظيم الجبائيين.

- على احترام أجال إصدارات الضريبة من قبل المفتشيات التي تعالج بمركز العالم الآلي

ـــ ومراقبة تنفيذ وانجاز برنامج عمل مفتشيات الضرائب و عمليات الرقابة الجبائية الدورية ؛

- المديرية الفرعية للمنازعات و الرقابة الجبائية

هي مكلفة بـ :

- ضمان المديريات الولائية للضرائب بممارسة السلطة العلمية لمركز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب ؛
- السهر على احترام التنظيم و التشريع الجبائي و متابعة ومراقبة نشاط المصالح و تحقيق الأهداف المحددة لها ، تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقارير الجبائية ؛
- البرمجة و التحقيق و المتابعة المستمرة مع القيام بالأبحاث و المراجعات لكل اقيلم الولاية ؛
- دراسة و اقتراح التقنيات التي تمكن من تفعيل عملية و مكافحة التهرب الضريبي ؛
- دراسة و تقييم نتائج التقارير المتعلقة بالتحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ؛
- إعداد برامج البحث مراجعة التقييمات متابعة انجازها .

تضم المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل مكاتب تعمل على تسيير منها :

أ. مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: والذي يعمل في شكل فرق، ومهمته:

- تشكيل فهرس من المصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛
- البحث و كذا تنفيذ حق االطالع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية ؛

ـــ دخلات عن طريق فرق البحث لجمع المعلومات و إرسالها إلى مكتب مقارنات المعلومات .

ب. مكتب البطاقيات والمقارنات: مهمته:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة ؛
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب ؛
- اقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات لاستغلالها ومراقبة استعمالها ؛
- تأسيس البطاقيات المنجزة من طرف المكتب السابق ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقيتها ؛

- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب لتصنيفها وتوزايعها لأخرى، المفتشيات المعنية ؛
- تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى ، بكيفية تعمل على التعجيل بتوزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.

ج. مكتب المراجعات الجبائية: الذيالمراجعة؛كل فرق، ومهامه هي:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة و المراجعة ؛
- تسجيل المكلفون بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقيمية ؛
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية التحقيق ومتابعتها بشكل مستمر؛
- متابعة ومراقبة عمل فرق التحقيق أثناء وبعد عملية التحقيق وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما؛
- تقييم أنشطة المكتب و المفتشيات.

ج. مكتب مراقبة التقييمات: والذي يعمل في شكل فرق، ومهامه هي:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية.
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

د . مكتب الاحتجاجات:

- استقبال الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الزيادات أو تخفيضها و حتى عقوبات التأخير التي

تطبقها قباضة الضرائب لدراستها والبث فيها؛

- تلقي و دراسة الطلبات الرامية للاحتجاج على إجراءات المتابعة أو المطالبة بالأشياء المحجوزة.

و. مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن:

- دراسة الطعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي للضرائب في مجال المنازعات الجبائية ؛
- تلقي و دراسة الطلبات الرامية إلى تخفيض أو إلغاء مختلف الضرائب و الرسوم والزيادات

والعقوبات التي تفرضها مختلف المصالح الجبائية لعرضها على لجان الطعن المختصة ؛

- الدفاع أمام الهيئات القضائية عن الاحتجاجات الضريبية أو الإجراءات التي تلزم الإدارة الجبائية.

ي . **مكتب التبليغ والآمر بالصرف:**

- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب في مجال المنازعات وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية ؛

- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المحاكم التي فصلت في

المماثلة؛بائي و في إطار الإجراءات المدرجة أمام الهيئات القضائية ؛

- الأمر بالصرف و التصحيح بعدم قابلية التحصيل في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ؛

المعنية؛داول الإحصائيات المتعلقة بمعالجة قضايا المنازعات و تبليغها إلى المكاتب المعنية ؛

- مراقبة و تأشير شهادات الإلغاء والتخفيض التي تعدها المفتشيات لمختلف الضرائب والرسوم.

الفرع الثاني : منهج الدراسة

يوضح المنهج الخطوات التي يعتمد عليها الباحث في دراسته للوصول إلى النتائج والأهداف الموضوعة، ويمثل المنهج الطريقة التي يتبعها الباحث لدراسة ظاهرة ما، أو موضوع معين بهدف التعرف على أسبابها وتقديم حلول لها، ومن أجل تحقيق الأهداف المرجوة في بحثنا سوف نعتمد على ما يلي:

- **المنهج الوصفي التحليلي** والذي يمكن بواسطته جمع البيانات والمعلومات عن الظاهرة محل الدراسة ووصف النتائج التي تم التوصل إليها وتحليلها وتفسيرها.

- **المنهج الإحصائي** : هو الذي بدوره يمكننا من اختبار صحة الفرضيات باستعمال أساليب و أدوات إحصائية في تحليل البيانات.

الوسائل القانونية لرقابة الجبائية (الإشعارات)

تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية أساسية تمكّن الإدارة الجبائية من متابعة مدى التزام المكلفين بالضريبة بتطبيق التشريع الجبائي، والتحقق من صحة التصريحات المقدمة. وتُعد الإشعارات الجبائية من أبرز الوسائل الإجرائية المعتمدة في هذا السياق، كونها تضمن إعلام المكلف بجميع مراحل الرقابة، وتُرسّخ مبدأ الشفافية والعلانية في العمل الرقابي، ومن أبرز هذه الآليات نجد :

الأحكام الجبائية الخاصة بإشعار التحقيق المحاسبي :

نصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية 2025 :

-لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، عن طرق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول ، يعلم من

خلاله المكلف بالضريبة بذلك بإمكانية الاطلاع على ميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (20) يوما إبتداءا من تاريخ استلام هذا الإشعار.

- يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء و رتب المحققين و كذا تاريخ وساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعينة و كذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة .

- وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

- وفي حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و حالتها، يسلم التحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات الرقابة.

- لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا.

- عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبية أو رسم أو مجموعة من الضرائب وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كافية أو خاطئة خلال التحقيق ، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبية . (ملحق01)

الأحكام الجبائية الخاصة بإشعار التحقيق المصوب في المحاسبة :

نصت المادة 20مكرر من قانون الاجراءات الجبائية 2025 :

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية .

- ويتم كذلك عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية .

- أثناء هذا التحقيق يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير و العقود و وصول الطلبيات أو تسليم المرتبط بالحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المتعلقة بالتحقيق ، لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق و نقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة .

- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، عن طرق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول

، يعلم من خلاله المكلف بالضريبة بذلك بإمكانية الاطلاع على ميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (20) يوما إبتداءا من تاريخ استلام هذا الإشعار.(ملحق 02)

الأحكام الجبائية الخاصة بإشعار التحقيق المعمق فى الوضعية الجبائية :

نصت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية 2025 :

- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة التحقيق.ل الإجمالي و الضريبة على الثروة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار يعلم من خلاله المكلف بالضريبة بإمكانية الاطلاع على ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الالكتروني للإدارة الجبائية ، ومنحه أجلا أدنى للتحضير مدته (30) يوما ، ابتداء من تاريخ الاستلام .

- يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء و رتب المحققين و الفترة و الضرائب المعنية بالتحقيق .

- وفي حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة كتابيا.

- يجب أن يوضح الإشعار بالتحقيق الفترة و أن يشير صراحة ، تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو . (ملحق 03)

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

1 - أداة الدراسة

- المقابلة الشخصية : من خلال المقابلة الشخصية مع السيد بالأعور مبارك رئيس فرقة التحقيقات في المحاسبة بمديرية الضرائب لولاية تقرت و السيد جريدي عبد المجيد رئيس مفتشية الضرائب تبسبست و تم طرح بعض الأسئلة لتوصل إلى معلومات تساهم في الفهم العميق و الدقيق لموضوع الدراسة المتعلقة بالأشكال الرقابة الجبائية (الرقابة على الوثائق ، التحقيق في المحاسبة ،التحقيق المصوب ، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية) و التهرب الضريبي .

- الوثائق الإدارية : في الجانب التطبيقي من الدراسة تم الاعتماد على مجموعة من الوثائق الإدارية المستخرجة من المصالح التي توفر معلومات و بيانات مهمة تساهم في فهم الواقع العملي لموضوع الدراسة .

المبحث الثاني:عرض ومناقشة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

بعد تحديد الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، من تحديد المنهج المتبع الدراسة ، وكذا عينة الدراسة بالإضافة إلى أداة جمع البيانات سوف نتطرق في هذا المبحث إلى عرض وتحليل لمختلف نتائج الدراسة الميدانية التي تم التوصل إليها من خلال جمع البيانات وتحليلها ومناقشتها للوصول إلى استنتاجات الدراسة.

المطلب الأول :عرض وتحليل نتائج الدراسة

أولا : الرقابة على الوثائق :

أساسها القانوني :المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية 2025

الجدول رقم (2-1) :يوضح عدد الملفات و الحصيلة الضريبية

السنوات	2020	2021	2022	2023
عدد الملفات المدرجة	28	60	38	43
الحصيلة الضريبية	5.804.042دج	1.661.527دج	12.251.029دج	11.919.276دج

المصدر : مفتشية الضرائب تبسبست

الجدول المعروض بعنوان"الرقابة على الوثائق " يقدم بيانات تحليلية لأربع سنوات (2020-2023) تتعلق بعدد الملفات المدرجة و الحصيلة الضريبية ، فيما يلي تعليق دقيق و تحليلي على البيانات :

أ. عدد الملفات المدرجة

في عام 2020 :28 ملفا

في عام 2021 : ارتفاع ملحوظ إلى 60 ملف (أعلى عدد)

في عام 2022 : انخفاض إلى 38 ملف

في عام 2023 : ارتفاع العدد مجددا إلى 43 ملف

ثانيا:بذب واضح في عدد الملفات المدرجة على مدار السنوات ، فقد شهد عام 2021 أعلى عدد ملفات مدرجة (60 ملف)، بينما سجل عام 2020 أقل عدد (28 ملف) نظرا لمرحلة وجود "الجائحة الكورونا "، لوحظ انخفاض في عدد الملفات المدرجة في عامي 2022(38 ملف) و 2023 (43) مقارنة بعام 2021.

ب. الحصيلة الضريبية

2020 : 5.804.042 دج

2021 : انخفضت إلى 1.661.527دج

2022 : قفزة كبيرة إلى 12.251.029 دج

2023 : انخفاض طفيف إلى 11.919.276دج

هناك تقلبات ملحوظة في قيمة الحصيلة الضريبية ، فقد حقق عام 2022 أعلى حصيلة ضريبية بلغت 12.251.029 دج ، بينما سجل عام 2020 أقل حصيلة ضريبية نظرا لمرحلة فيروس كورونا بقيمة 5.804.042 دج ، على الرغم من انخفاض عدد الملفات

المدرجة في عام 2023 مقارنة بعام 2021 ، إلا أن الحصيلة الضريبية في عام 2023 كانت مرتفعة نسبيا (11.919.276دج) .

مقارنة تحليلية لأربعة سنوات الرقابة على الوثائق :

من خلال الوثائق المرفقة لنا من طرف المفتشية الولائية للضرائب بولاية تقرت سنقوم بمقارنة تحليلية بين 4 سنوات و التركيز على الحصيلة الضريبية من اجل استنتاج مدى التهرب الضريبي الحاصل في كل تلك السنوات و أي منهم تعد الأكثر تهربا بعد عملية رقابة على الوثائق .

الجدول رقم (2-1) : يوضح عدد الملفات المدرجة و الحصيلة الضريبية

السنوات	2020	2021	2022	2023
عدد الملفات المدرجة	28	60	38	43
الحصيلة الضريبية	5.804.042 دج	1.661.527 دج	12.251.029 دج	11919276 دج

المصدر : مفتشية الضرائب تبسبست

⇐2020 حصيلة الضريبية متوسطة يكون: بسنوات الأخرى ما يشير على **وجود تهرب ضريبي معتبر**

ـ رغم أن الملفات كانت محدودة عدديا (28 ملف) مقارنة بسنوات الأخرى لكن الحصيلة فاقت 5.8 مليون دج

ـ هذا الحجم من التصريحات الجبائية يدل على أن الملفات التي خضعت للرقابة كانت ذات مؤشرات واضحة على التصريح أنه غير الصحيح مثلا : فوارق في رقم الأعمال ، غياب تصريحات لبعض الفواتير لبعض الفترات ، تضخيم المصاريف

ـ احتمال أنواع تهرب هنا قد يكون : إخفاء رقم الأعمال الحقيقي في **TAP**أو **TVA**

أو خصومات غير مشرعة قانونا في **TVA**تطبيق معدل غير مناسب **IRG** أو**IBS**

⇐2021 أضعف حصيلة ضريبية ما يشير على **وجود تهرب ضريبي ضعيف أو صعوبة في كشفه**

ـ رغم أنه تم فحص اكبر عدد من الملفات في هذه السنة (60 ملف) إلا أنها لم تتجاوز الحصيلة الضريبية 1.6 مليون دج ، هذا يشير إلى هذه الاحتمالات :

•ضعف كبير في مؤشرات الانتقاء ؛

•المكلفون استبقوا الرقابة بتسوية أوضاعهم.

⇐ 2022 أعلى حصيلة ضريبية مقارنة بكل السنوات المتوفرة ما يشير إلى **وجود تهرب ضريبي كبير جدا**

- الحصيلة الضريبية بلغت 12.25 مليون دج و هي الأعلى من بين السنوات ما يشير إلى **وجود إخفاء كبير للإيرادات أو مخالفات محاسبية** مثل : مداخيل ضخمة غير مصرح بها خصومات وهمية في **TVA** أو نتائج منقوصة في **IBS**
- يعني وجود نية التهرب تصنف هذه السنة من حيث التهرب : تهرب جبائي خطير مثبت و يستدعى إجراءات تقويم إضافية و ربما تحريات ميدانية .

⇐ 2023 حصيلة مرتفعة و مقاربة لـ 2022 **تهرب ضريبي مستمر**

بلغت الحصيلة ضريبية 11.91 مليون دج و هي تقريبا مكافئة لسنة 2022 ما يدل على :

- التهرب أصبح نمط محاسبيا؛
- أن التهرب لم يكن حادثا بل سلوك ضريبي دائم في شريحة المكلفين مما يعني عدم فعالية الردع الإداري السابق ومقاومة للامتثال الجبائي ؛

وجود تهرب جبائي قد يتطلب اللجوء إلى التحقيق المعمق من جميع ما سبق من سنوات التي خضعت لعملية الرقابة على الوثائق يتم تقييم التهرب من خلال :

الجدول رقم (2-2) : تقييم التهرب الضريبي لمدى أربعة سنوات

المؤشر	2020	2021	2022	2023
حجم التهرب	معتبر	ضعيف جدا	كبير جدا	كبير جدا
نوعية الملفات	مستهدفة	ضعيفة الانتقاء	انتقائية دقيقة	استمرار نمط ثابت
طبيعة التهرب	إخفاء دخل أو خصم غير مشروع	سهو أو جهل محتمل	نية تهرب مؤكدة	تكرار المخالفة
التوصية الإجرائية	تسوية + مراقبة دورية	مراجعة معايير الرقابة	تقويم و متابعة	تحويل إلى مراقبة ميدانية

المصدر : من إعداد الطالبتين

تضح من خلال نتائج الرقابة على الوثائق أنها تُعد أداة فعالة في الكشف عن حالات التهرب الضريبي، بالرغم من غياب التدخل الميداني المباشر، غير أن فعاليتها تبقى رهينة بنوعية المعلومات المتوفرة ومدى دقة تحليلها من طرف مصالح الرقابة الجبائية

ثانيا : التحقيق في المحاسبة :

أساسها القانوني :المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية 20

1- الرسم على النشاط المهني **TAP**

السنة	2020	2021	2022	2023
الفرق في رقم الأعمال	40275303	59346480	68688369	46436447
نسبة الرسم	% 2	%2	%1.5	1.5%
الحقوق	805506	1186930	1030326	696547
العقوبات	131265	269378	237511	147750
المجموع	936771	1456308	1267837	1117297

الجدول رقم (2-3) : يوضح بيانات**TAP** حسب التحقيق المحاسبي

المصدر : المديرية الولائية لضرائب تقرت

التحليل :

⇐تذبذب في فرق رقم الأعمال و ذروة في سنة 2022 ثم انخفاض واضح في 2023 ما قد يشير إلى اختلاف في التصريح أو إعادة تقييم من قبل الإدارة الجبائية و أيضا يشير إلى فعالية الرقابة .

⇐نلاحظ تغييرا نسبة الرسم من 2% إلى 1.5 % تتمثل قيمة22 ما يتوافق مع تخفيض معدل **TAP** لبعض الأنشطة الاقتصادية بموجب قوانين المالية .

⇐الحقوق تمثل قيمة الرسم المستحق على الفرق في رقم الأعمال

⇐الاستنتاج: تمثل الغرامات المفروضة على المؤسسة بسبب عدم التصريح الصحيح برقم الأعمال .

الاستنتاج :

- عمليات الرقابة الجبائية كشفت عن مبالغ معتبرة غير مصرح بها في رقم الأعمال مما يدل على وجود تهرب أو تقليل من قيمة التصريحات الجبائية .
- وجود التزام على صحة التصريحات السابقة من طرف مكلف بالضريبية و قد تمت مراجعتها في إطار التحقيق حسب أحكام المادة 202 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

2- الرسم على القيمة المضافة **TVA**

الجدول رقم (2-4) : يوضح بيانات **TVA** حسبي التحقيق المحاسبي

السنة	2020	2021	2022	2023
الفرق فى رقم الأعمال	11.942.059	11.963.369	18.162.507	8.452.024
نسبة الرسم	%19	%19	%19	19%
الحقوق	2.268.991	2.273.040	3.450.876	1.605.885
العقوبات	566.769	538.562	862.705	401.472
المجموع	2.811.602	2.811.602	4.313.581	2.007.357

المصدر : المديرية الولائية لضرائب تقرت

تحليل :

⇐ الفروقات في رقم الأعمال تدل على وجود مبيعات غير مصرح بها أو تصحيحات في الخصم الضريبي

⇐ الحقوق تمثل قيمة الرسم على القيمة المضافة على الفرق في رقم الأعمال ترتفع و تنخفض بنفس اتجاه الفرق في رقم الأعمال

⇐ العقوبات يوجد استقرار نسبي في سنتين 2020 و 2021 ثم ارتفاع واضح في 2020 .

يمكن أن يكون هناك تدقيق في القوانين أو استخدام غير صحيح للخصم الضريبي

الاستنتاج :

الفرق في رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة كبير نسبيا، مما يشير إلى أهمية هذا النوع من الرقابة.

3- الضريبة على أرباح الشركات IBS

الجدول رقم (2-5) : يوضح بيانات **IBS** حسب التحقيق المحاسبي

السنة	2020	2021	2022	2023
الفرق بين الربح	13.759.238	4.118.890	4.611.995	15.711.066
نسبة الرسم				
الحقوق	3.556.329	1.055.244	1.064.562	3.816.827
العقوبات	880.214	245.832	266.141	954.207
المجموع	4.446.543	1.301.076	1.330.703	4.771.034

المصدر : المديرية الولائية لضرائب تقرت

تحليل :

⇐ الفرق قي الربح : يمثل الفرق بين الربح المصرح به و الربح الذي تم تحديده من طرف المصالح الجبائية ، نلاحظ تذبذبا كبيرا حيث أنخفض بشكل كبير

في 2021 و 2022 ثم قفز مرة أخرى في 2023 ما يشير إلى مراجعة معمقة للنتائج المحاسبية .

⇐ الحقوق تمثل قيمة الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على الفرق في الربح تدل على فرض المعدل العادي ل IBS (26 % و 23 %حسب النشاط) .

⇐ ارتفاع في 2023 قد يعود لإعادة تقييم استثمارات أو تقديرات غير دقيقة في المصاريف.

الاستنتاج:

الإدارة الجبائية طبقت مراجعة معمقة لربحية الشركة ،و قد تم اكتشاف إخفاء جزئي للأرباح الخاضعة للضريبة ، مما يستدعي فرض ضرائب إضافية ، وفقا للمادتين 142 و 143 من القانون .

4- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

الجدول رقم (2-6) : يوضح بيانات **IRG** حسب التحقيق المحاسبي

السنة	2020	2021	2022	2023
الفرق في الربح	10185778	4858706	10614453	17831693
نسبة الرسم				
الحقوق	3454281	1592393	3164308	5691299
العقوبات	836113	371119	770156	1422825
المجموع	4290394	1963512	3934464	7114124

المصدر : المديرية الولائية لضرائب تقرت

تحليل :

⇐ تذبذب في الأرباح المصرح بها، م2023، وجود إيرادات غير مصرح بها أو سوء تصنيف للدخل (مهني / تجاري).

⇐ الحقوق تمثل قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة على الفرق في الربح .

⇐ العقوبات مرتفعة نسبيا خاصة في 2023 ، مما يدل على مخالفات و متكررة.

الاستنتاج:

المكلف أخفى جزءا من الدخل الخاضع للضريبة أو لم يحترم النظام الحقيقي للتصريح هذا يتوافق مع أحكام المادة 104 إلى 108 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2020

➢ استنتاج شامل :

ـ أظهر التحقيق المحاسبي وجود تباينات جوهرية في التصريحات الجبائية للمكلفين، مما يدل على ضعف في الامتثال الجبائي. هذه التباينات تشير إلى أن الإدارة الجبائية اضطرت إلى اللجوء إلى تقدير الفروقات وتطبيق عقوبات معتدلة، ما يُظهر أن المخالفات لم تكن ناتجة عن غش جبائي صريح، بل قد تكون ناجمة عن إهمال أو فهم خاطئ للتشريعات.

في هذا السياق، أثبت تطبيق العقوبات فعاليته في ردع المخالفين، مما يعكس قدرة الرقابة الجبائية على التأثير في سلوك المكلفين وتوجيههم نحو الالتزام الطوعي بالقوانين الضريبية.

المقارنة: الضرائب و الرسوم حسب التحقيق المحاسبي

من خلال الوثائق المرفقة لنا من طرف المديرية الولائية للضرائب بولاية تقرت سنقوم بمقارنة تحليلية بين الضرائب والرسوم (**TAP ,TVA, IBS, IRG**) الخاضعة لتحقيق في المحاسبة من طرف المديرية المتكونة من 4 سنوات من اجل استنتاج مدى التهرب الضريبي الحاصل في كل تلك الضرائب و أي منهم تعد الأكثر تهربا بعد عملية التحقيق في المحاسبة .

منهجية المقارنة :

1ـ استخراج قيم المجموع لكل نوع من الضرائب والرسوم على سنة يمثل المجموع إجمالي المبالغ المستحقة على المؤسسة نتيجة التحقيق الجبائي و هي مجموع (الحقوق + العقوبات)

2ـ حساب متوسط المجموع لكل نوع من الضرائب و الرسوم على مدى الأربع سنوات المتوفرة لدينا سيعطي هذا المتوسط تقديرا عاما لإجمالي الأثر المالي للتهرب الضريبي الحاصل .

3ـ ترتيب الضرائب والضرائب تهربيا بناءا على متوسط المجموع من الأعلى إلى الأقل تهربا من الضريبة.

✓ **الضريبة على الدخل الإجمالي** IRG

- مجموع السنوات : 4290394 + 1963512 + 3934464 + 7114124 = 17302494دج
- متوسط المجموع : 17302494 / 4 = 4325623.5 دج

أعلى متوسط بين كل الضرائب ، **تهرب كبير جدا**

في 2023 : الفرق في الأرباح تجاوز 17.8 مليون دج

تشير الأرقام إلى أن المكلف لم يصرح بجزء كبير من دخله ، ما يمثل تهربا حقيقيا على الدخل الشخصي أو أرباح الأنشطة غير المسجلة أو تخفيض في الإيرادات السنوية ، العقوبات المرتفعة تدل على مخالفة كبيرة .

✓ **الرسم على القيمة المضافة** TVA

- مجموع السنوات : 2835760 + 2811602 + 4313581 + 2007357 = 11968300 دج
- متوسط المجموع : 11968300 / 4 = 2992075 دج

تهرب كبير

فرق رقم الأعمال بلغ 18 مليون دج في 2022

التهرب في **TVA** يعد من اخطر أشكال التهرب الضريبي لأنه يشير إلى إخفاء فواتير مبيعات أو إدخال خصومات غير مشروعة .

✓ **الضريبة على أرباح الشركات** IBS

- مجموع السنوات : 4446543 + 1301076 + 1330703 + 4771034 = 11849356 دج
- متوسط المجموع : 11849356 / 4 = 2962339 دج

تهرب متوسط

فرق كبير في 2020 و 2023 ما يدل على إما تضخيم التكاليف أو تخفيض في الإيرادات

كون الشركة خاضعة ل **IBS** (شخص معنوي) فإن التضليل هنا يتم عبر مستندات المحاسبية

✓ **الرسم على النشاط المهني** TAP

- مجموع السنوات : 936771 + 1456308 + 1267837 + 1117297 = 4778213 دج
- متوسط المجموع : 4778213 / 4 = 1194553.25 دج

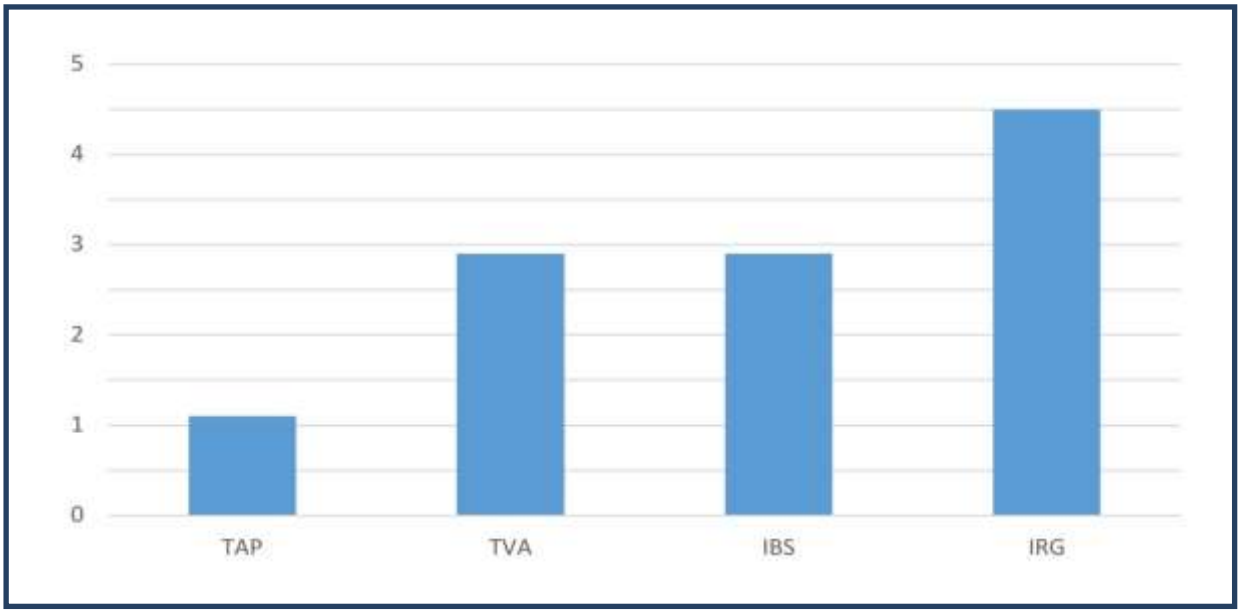
⇐وجود تهرب محدود

رغم أن رقم الأعمال غير مصرح به كبير (أكثر من 40 مليون دج) خصوصا في 2021 و 2022 إلا أن طبيعة **TAP** (ضريبة على رقم الأعمال الخام بدون خصم) تجعل التهرب أقل تعقيدا هنا نرجح أن أساس تطابق غير دقيق في التصريحات .

❖ **الترتيب من حيث حجم التهرب حسب نتائج التحقيق في المحاسبة :**

1. الضريبة على الدخل الإجمالي **IRG** (تهرب شخصي مباشر مع وجود نية واضحة لتهرب) .
2. الرسم على القيمة المضافة **TVA** (إخفاء مبيعات أو خصم غير قانوني) .
3. الضريبة على أرباح الشركات **IBS** (إشكالات في المحاسبة تلاعب محتمل في النتيجة) .
4. الرسم على النشاط المهني **IRG** (خلل في التصريح دون وجود نية واضحة لتهرب)

الشكل رقم (2-2): يوضح متوسط التهرب الضريبي حسب نوع الضريبة



المصدر : من إعداد الطالبتين

التحقيق المصوب:

أساسها القانوني : المادة 20 مكرر1-3 من قانون الإجراءات الجبائية 2025

1. الرسم على النشاط المهني **TAP**

الجدول رقم (2-7) :يوضح بيانات **TAP** حسب التحقيق المصوب

السنة	2020
الفرق في رقم الأعمال	2.217.895
نسبة الرسم	2
الحقوق	58.358
العقوبات	8.754
المجموع	67.112

المصدر : المديرية الولائية لضرائب تقرت

تحليل :

⇐حسب المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة يخضع النشاط المهني لرسم بنسبة 2% على رقم الأعمال.

⇐ الفرق في رقم الأعمال يمثل المبلغ الذي تم اكتشافه من طرف المصالح الجبائية على انه غير مصرح به أو مصرح به بأقل من قيمته الحقيقية في إطار الرسم على النشاط المهني .

وجود فرق كبير في رقم الأعمال يدل على عدم التصريح الكلي أو الدقيق للمداخيل .

⇐ العقوبات منخفضة نسبيا، مما قد يشير إلى عدم وجود نية واضحة لتهرب و إنما خطأ أو إهمال.

الاستنتاج:

المكلف ارتكب مخالفة متعلقة بعدم التصريح الكامل برقم الأعمال و قد تمت تسوية الوضع عن طريق فرض الحقوق + عقوبات في إطار رقابة محدودة الأثر و المجال (التحقيق المصوب)

2. الرسم على القيمة المضافة **TVA**

الجدول (2-8) : يوضح بيانات**TVA** حسب التحقيق المصوب

السنة	2020
الفرق في رقم الأعمال	2.917.895
نسبة الرسم	
الحقوق	262.611
العقوبات	65.653
المجموع	328.264

المصدر : المديرية الولائية لضرائب تقرت

التحليل :

النسبة الضمنية 262611 / 2917895 = 9**%**

تشير إلى أن المكلف يبيع سلعا أو خدمات خاضعة للنسبة منخفضة (كما في البيع بالتجزئة، المواد الغذائية، أو خدمات خاضعة للنسبة المنخفضة).

الاستنتاج:

تحقيق المصوب بين وجود نقص في التصريح **TVA** بشكل ممنهج ، مما يدل إما على إهمال في التسجيل المحاسبي أو وجود نية التهرب خصوصا و أن **TVA** ضريبة غير نهائية يتحملها المستهلك ، و كان على المكلف تحويلها للخزينة .

3. الضريبة على أرباح الشركاتIBS

الجدول رقم (2-9):يوضح بيانات IBS حسب التحقيق المصوب

السنة	2020	2022
الفرق في الربح	209.102	1.379.560
معدل	%19	%26
الحقوق	39.730	358.686
العقوبات	3.973	89.672
المجموع	43.703	448.358

المصدر : المديرية الولائية لضرائب تقرت

التحليل :

⇐في 2020 يظهر ربح منخفض نسبيا مع تطبيق معدل 19 **%**

⇐في 2022 يظهر فرق ضخم في الربح الخاضع للضريبة (1.37 مليون دج) مع تطبيق معدل 2).الفرق في الربح كبير جدا في 2022 مقارنة ب 2020 مما يرجح احتمال وجود تهرب ضريبي (إخفاء عمليات أو فواتير غير ممسكة في طوعا.).

⇐العقوبات في 2022 مرتفعة مما يشير إلى أن هناك قصورا في التصريح و التسوية الذاتية و لم يتم تصحيح الوضع من قبل المكلف طوعا .

الاستنتاج:

تم الكشف عن وجود تهرب ضريبي في الأرباح خصوصا في عام 2022 مما يدل على ضعف في النظام المحاسبي أو سلوك لإخفاء الأرباح و العقوبات تعكس تقييما صارما من الإدارة الجبائية .

4. الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

الجدول (2-10) : يوضح بيانات **IRG** حسب التحقيق المصوب

السنة	2021
الفرق في رقم الأعمال	3.435.552
المعدل	RAREM
الحقوق	998.385
العقوبات	2249.597
المجموع	التحليل:

المصدر : المديرية الولائية لضرائب تقرت

التحليل :

⇐تطبيق سلم الضريبة (**BAREM**) يشير هذا إلى دخل فردا أو شخص طبيعي في نشاط مهني غير تجاري، مبلغ الحقوق المرتفع مقارنة بالربح ناتج عن تطبيق ها السلم مما يرفع العبء الضريبي.

⇐الفرق في الربح كبير جدا 3.4 مليون دج مما يؤكد وجود نشاط غير مصرح به كليا أو جزئيا.

⇐الحقوق الضريبية تصنسبيا وابة المليون مما يعني إن الربح الخاضع كان يقع ضمن الشرائح العليا من السلم التصاعدي 35**%** أو أكثر .

⇐مبلغ العقوبات ضخم نسبيا و يدل على وجود تهرب ضريبي و تصرف غير قانوني .

الاستنتاج:

يوجد إخفاء كلي أو كبير لأرباح النشاط في 2021الرقابة هنا كانت صارمة و تم تقييم العقوبات كاملة مما يشير إلى غياب أي تعاون مسبق مع المكلف .

مقارنة تحليلية بين الضرائب و الرسوم حسب التحقيق المصوب :

من خلال الوثائق المرفقة لنا من طرف المديرية الولائية للضرائب بولاية تقرت سنقوم بمقارنة تحليلية بين الضرائب والرسوم (**TAP ,TVA, IBS, IRG**) الخاضعة لتحقيق المصوب من طرف المديرية على مختلف السنوات المتوفرة لدينا من اجل استنتاج مدى التهرب الضريبي الحاصل في كل تلك الضرائب و أي منهم تعد الأكثر تهربا بعد عملية التحقيق المصوب

منهجية المقارنة :

ـ سنقوم بالمقارنة بناءا على المجموع و الذي يمثل المجموع إجمالي المبالغ المستحقة على المؤسسة نتالشركات يق الجبائي و هي مجموع (الحقوق + العقوبات)

ـ بخصوص السنوات أرفق لدينا سنة واحدة من التحقيق في كل الضرائب و الرسوم ما عدا ضريبة على أرباح الشركات

ـ كخطوة أخيرة سنقوم بترتيب الضرائب و الرسوم تنازليا بناءا على المجموع من الأعلى إلى الأقل تهربا من الضريبة.

⇐**الضريبة على الدخل الإجمالي** IRG

المجموع 2020 = 1247982 دج و هي أعلى مجموع بين جميع الضرائب

التهرب يمثل في إخفاء ربح قدره 3435552 دج في سنة 2020 فقط

العقوبات تمثل 25% من الحقوق حسب المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2020 ما يشير إلى وجود تهرب مباشر و جسيم من الالتزام بالتصريح (إخفاء الجزئي أو الكلي للدخل)

⇐ **الضريبة على أرباح الشركات** IBS

وجود معدلين مختلفين على مستوى عامين مختلفين يمثل إلى وجود شركتين ذات طبيعة نشاط مختلفة

المجموع 2020 = 43703 دج

المجموع 2022 = 448358 دج

مجموعهم = 492061 دج

الفرق في الربح لسنتين = 1588662 دج ما يدل على تضخيم المصاريف أو تخفيض الإيرادات

العقوبات 3973 + 89672 = 93645 دج ما تمثل نسبة 23% من الحقوق ما يدل على تهرب غير بسيط غالبا ما يكون التهرب في **IBS** نتيجة إما :

- تضخيم مصاريف غير مبررة
- تخفيض إيرادات غير مثبتة محاسبيا
- ضعف التسيير الجبائي أو الرقابة الداخلية للمؤسسة

⇐ **الرسم على القيمة المضافة** TVA

مجموع 2020 = 328264 دج

التهرب يمثل في إخفاء ربح قدره 2917895 دج في سنة 2020 فقط

نسبة العقوبات = 25% من الحقوق حسب المادة 115 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2020 ما يشير إلى:

- مبيعات غبر مفوترة
- خصومات ضريبية غبر قانونية

رغم أن مبلغ التهرب اقل من **IBS** إلا أن خطورة التهرب في **TVA** تعتبر أعلى من الناحية القانونية لأنها تمس الخزينة. في الضريبة غير مباشرة (تهرب جبائي متوسط لكنه حساس قانونيا)

⇐ **الرسم على النشاط المهني** TAP

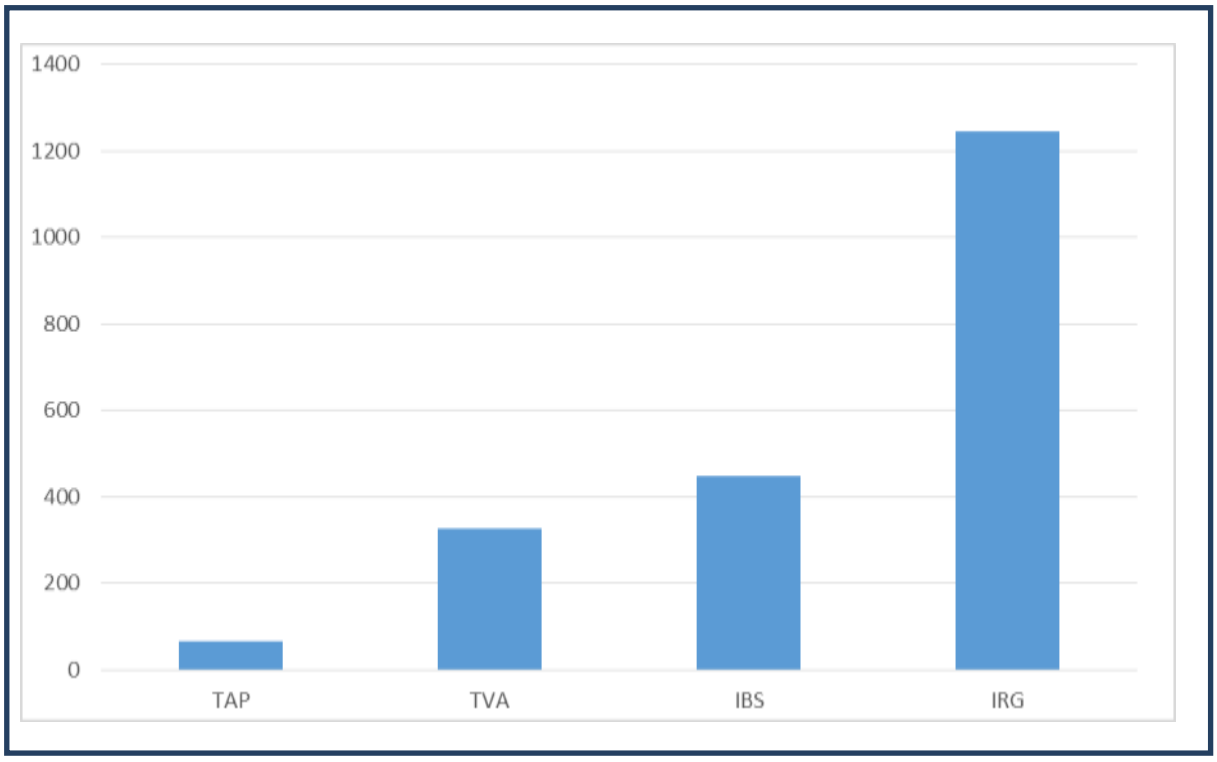
هو اقل تهربا حسب مبلغ المجموع 2020 = 67112 دج

التهرب ضئيل جدا مقارنة بباقي الضرائب ما يشير إلى أن التهرب هنا هو تهرب شكلي بسيط أو تأخير في التصريح أو سهو في إدراج بعض الفواتير دون تأثير كبير على الخزينة .

❖ الترتيب من حيث حجم التهرب حسب نتائج التحقيق المصوب :

1. الضريبة على الدخل الإجمالي **IRG** (تهرب كبير جدا و هو غالبا إخفاء مباشر لدخل الفردي)
2. الضريبة على أرباح الشركات **IBS** (تهرب بشكل معتبر و هو غالبا خطأ محاسبي أو تضخيم مصاريف)
3. الرسم على القيمة المضافة **TVA** (تهرب بشكل متوسط الحجم و هو غالبا أما فواتير غير مصرح بها أو خصومات غير مشرعة في القانون الجبائي)
4. الرسم على النشاط المهني **TAP** (تهرب بشكل ضعيف مقارنة بما سبق و هو غالبا سهو إداري أو نقص في التصريح)

الشكل (2-3) :يوضح ترتيب الضرائب و الرسوم من حيث حجم التهرب الضريبي



المصدر : من إعداد الطالبتين

المطلب الثاني:مناقشة نتائج الدراسة

مقارنة شامل مصوب؛ أنواع الثلاثة لرقابة الجبائية بناءا على الوثائق المرفقة لنا من طرف المديرية الولائية و المفتشية الولائية بولاية تقرت :

- التحقيق في المحاسبة ؛
- التحقيق المصوب ؛
- الرقابة على الوثائق .

و سنعتمد في التقييم على أربعة محاور :

1. فعالية الرقابة في كشف التهرب ؛
2. درجة خطورة التهرب المرتكب ؛
3. مدى عمق الرقابة و أثرها الجبائي؛
4. دور الرقابة في الردع و الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

أولا: التحقيق في المحاسبة

متوسط الحصيلة لكل ضريبة :

- **IRG** 4.42 مليون دج
- **TVA** 2.98 مليون دج
- **IBS** 2.96 مليون دج
- **TAP** 1.19 مليون دج

- أعلى تهرب سجل في **IRG** و **TVA**؛
- التهرب المكتشف كان عميقا و هيكليا و يشمل إخفاء دخل إيرادات و فواتير ؛
- ثانيا:ك عن إخفاء جزئي أو كلي لرقم الأعمال و الأرباح .

التحقيق في المحاسبة كشف تهربا كبيرا جدا و شاملا في هيكل التصريحات الجبائية .

ثانيا : التحقيق المصوب

مليون دج **1.24 = IRG** (أعلى حصيلة)

ألف دج (من سنتين) **492 = IBS-**

ألف دج**328 = TVA-**

ألف دج **67 = TAP-**

- الرقابة كانت محدودة النطاق ؛
- تم كشف عن تهرب مهم خصوصا في **IRG** ما يعكس إخفاء دخل شخصي أو سوء تصنيف للنشاط .

فعالية متوسطة لكنها أظهرت تهربا مركزا على الدخل الشخصي، و هي مفيدة في التصحيح السريع دون نزاع.

ثالثا : الرقابة على الوثائق

الحصيلة الجبائية :

- 2020 : 5.8 مليون دج
- 2021 : 1.6 مليون دج
- 2022 : 12.25 مليون دج
- 2023 :11.91 مليون دج

↵ رقابة غير ميدانية تعتمد على التصريحات و البيانات ؛

↵ النتائج أظهرت تهربا هيكليا فالسنوات،2023 و أداء ضعيف في 2021 .

كشفت تهربا كبيرا جدا في بعض السنوات ، لكنها محدودة من حيث الإثبات الميداني .

مقارنة جبائية معمقة

الجدول رقم (2-11) : مقارنة بين أشكال الرقابة الجبائية

المعيار	التحقيق في المحاسبة	التحقيق المصوب	الرقابة على الوثائق
الهدف الجبائي	إعادة تقييم الوضعية الجبائية كليا	تصحيح الوضعية محدودة بناءا على خلال جزئي	مراقبة التصريحات و مقارنتها بالمعلومات المتاحة
الملف المستهدف	الشركات و المكلفون ذوو الحجم المالي الكبير	كل المكلفين عند الاشتباه أو وجود مؤشر	المكلفين الخاضعين للتصريح الدوري
نوع الرقابة	شامل ، معمق ، ميداني	جزئي ، مستهدف ، محدود	جميع السنوات يداني
نطاق السنوات المراقبة / الضرائب	جميع السنوات و كل الضرائب	سنة أو عنصر واحد	حسب توفر المؤشرات
عمق التحليل	كامل للمحاسبة و الفواتير	تركيز على جزئية معينة	تحليل من خلال التصريحات
مستوى التهرب المكتشف	كبير جدا،مهيكل، متعدد الأبعاد	متوسط إلى كبير، متركز على **IRG**	كبير في 2022 - 2023 ضعيف في 2021
تصحيح تلقائية في الردع	تقويم جبائي رسمي + غرامات و عقوبات	صحيح تلقائي غالبا دون نزاع	إشعار أو مطالبة بتسوية أحيانا تقويم مبسط
أثرها المالي	أعلى على الحصيلة متوسطا عبر السنوات و الضرائب	أقل حصيلة لكنها مركزة	حصيلة كبيرة في بعض السنوات فقط

المصدر : من عداد الطالبتين

الاستنتاج الجبائي المفصل :

1- من حيث فعالية في الكشف عن التهرب :

التحقيق في المحاسبة هو الأكثر فعالية بشكل واضح لأنه:

- ✓ كشف تهربات متعددة في الأرباح رقم الأعمال ، TVA
- ✓ أظهر إخفاء مداخيل و هيكلة متكررة للنتائج بغرض التهرب؛
- ✓ يؤدي غالبا إلى غرامات كبيرة و منازعات .
- ✓ هو الأداة الأهم و الأعمق في اكتشاف التهرب الجبائي و خصوصا انه منظم و ممنهج .

2- من حيث أي رقابة تحد من التهرب أكثر:

رغم أن الرقابة على الوثاق حققت حصائل ضريبية عالية في 202المخالفين.ا أن طبيعتها لا تسمح بفرض جزاءات جسيمة و لا تنتج دائما تقويما نهائيا بل إشعارات بسيطة أو تسوية تلقائية .

أما التحقيق في المحاسبة فهو ينتهي غالبا بتقويم رسمي مع تطبيق لغرامات و العقوبات الجبائية و إمكانية إحالة الملف للنيابة الجبائية في حالة التهرب الجسيم .

و منه فإن التحقيق في المحاسبة هو الذي حد التهرب فعليا لأنه يمكن الإدارة من فرض الحقوق و معاقبة المخالفين .

3- تقييم وسطي بخصوص التحقيق المصوب :

هو فعال في الملفات التي تحتاج تصحيحا سريعا و مفيد إداريا لتسويةالمحاالردع. لا يصل غلى عمق التحقيق المحاسبي ، قد كشف عن تهرب واضح في IRG لكن أثره الإجمالي محدود .

التحقيق في المصوب مهم لكنه لا يصل إلى مستور المحاسبي من حيث الكشف و الردع .

❖ **الترتيب العام لمدى التهرب كل شكل من أشكال الرقابة :**

1) التحقيق في المحاسبة
2) الرقابة على الوثائق
3) التحقيق المصوب

<u>الخلاصة النهائية لنتائج المقارنة</u>

- التحقيق في المحاسبة هو الوسيلة الأشد و الأكثر نجاعة لكشف التهرب الضريبي الحقيقي و المنظم ، و ذلك بسبب شموليته و تعمقه و قدرته على

تقويم الوضعية الإجبار.إلى مدى كامل السنوات التقادم خاصة في الملفات ذات التسيير المحاسبي المعقد .

- الرقابة على الوثائق أثبتت فاعلتها في السنوات الأخيرة 2022 و 2023 عندما تم استعمالها بطريقة موجهة قائمة على تحليل المخاطر ما سمح قائمة على معتبرة لكنها تظل محدودة من حيث العقوبات و الإجبار .
- المتوسطة التحقيق المصوب يلعب دورا تكميليا حيث يتيح تصحيح سريع للملفات ذات المخالفات البسيطة أو، لكنه لا يكشف التهرب المنظم أنه لا يمس كامل المحاسبة .

خلاصة الفصل الثاني :

في هذا الفصل تم التعرف على مديرية الضرائب لولاية تقرت إلى جانب هيكلها التنظيمي و مهامها المرتكزة عليها ، كما سلطنا الضوء على مختلف أشكال الرقابة الجبائية و دورها في الكشف عن التهرب الضريبي ، و في هذا السياق قمنا بتحليل الوثائق و المعطيات الميدانية التي أبرزت الدور المحوري للرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال التحقق في المحاسبة باعتبارها من أبرز الوسائل المعتمدة ، و قد بينت النتائج المتحصل أن هذا النوع من الرقابة يساهم بشكل فعال في كشف التجاوزات الضريبية .

الخاتمـة

خاتمة:

سعينا من خلال الدراسة التي قمنا بها للاجابة على إشكالية المطروحة و المتمثلة في " ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي " حيث تمت معالجة هذه الاشكالية عبر فصلين .

حيث وبعد دراسة للموضوع الرقابة الجبائية و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي سواء من الناحية النظرية أو من خلال الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب بولاية تقرت ، خلصت هذه المذكرة إلى أن الرقابة الجبائية تمثل اداة استراتيجية بالغة الأهمية في ترسيخ مبادئ الالتزام االجبائي ، ضمان حسن تطبيق التشريعات الضريبية و الحد من التهرب الذي يعد عائقا أساسيا في تحقيق العدالة الجبائية و تحصيل الموارد المالية للدولة .

لقد تبين من خلال التحليل النظري و الميداني أن التهرب الضريبي لا يعد مجرد ظاهرة فحسب بل هو نتيجة تداخل عدة عوامل نفسية ،اقتصادية ، تشريعية و إدارية وفي ظل نظام ضريبي يقوم على مبدأ التصريح ، تصبح الرقابة الجبائية ضرورة حتمية لحماية المال العام و تكريس مبدأ العدالة .

<u>نتائج الدراسة :</u>

أ. على المستوى النظري :

- تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما في إكتشاف عن التهرب واسترداد مبالغ هامة لخزينة الدولة.
- الرقابة الجبائية ليست فقط أداة رقابية بل تعتبر ركيزة أساسية لترسيخ مبادئ العدالة الجبائية و تكافؤ الفرص أمام المكلفين ؛
- وجود علاقة سببية و طردية بين قوة الرقابة الجبائية و مستوى الامتثال الضريبي؛
- غياب الاستقرار التشريعي و تعقيد النصوص يسهمان في ضعف الثقة بين الادارة و المكلف؛
- تطور آليات الرقابة مرتبط بمدى تطور التكنولوجيا المستخدمة داخل الإدارة الجبائية .

ب. على المستوى التطبيقي :

- أثبتت البيانات الإحصائية للسنوات (2020 - 2023) بمديرية الضرائب تقرت ارتفاعا في الحصيلة الجبائية عقب تطبيق الرقابة ، خاصة من خلال التحقيق المحاسبي .

- تم رصد وجود تهرب ضريبي في أغلب الملفات الخاضعة للرقابة ، ما يعكس فعالية الجهاز الرقابي في الكشف عن الثغرات ؛
- الرقابة تؤدي إلى تصحيح الوضعيات الجبائية و إسترجاع الضرائب غير مدفوعة و بالتالي تعزز من موارد الدولة وتقلص من الخسائر الناتجة عن التهرب .
- شملت الضريبة على الدخل الإجمالي أكبر نسب من حالات التهرب الضريبي مقارنة ببقية الضرائب والرسوم .
- من بين أشكال الرقابة الجبائية يعتبرالتحقيق المحاسبي من الطرق الأكثر فعالية في
- الكتشف عن اكبر مبالغ لتهرب الضريبي .
- الفرق بين التصريحات الأصلية و التقديرات المعدلة عقب الرقابة يؤكد وجود فجوة بين الواقع و التصريح ، و هو ما يجب تداركه تشريعا و تنظيميا .

الاقتراحات:

1. ضرورة تعزيز الموارد البشرية و التقنية الموجهة لمصالح الرقابة الجبائية ،خصوصا فرق التحقيق ؛
2. تحديث المنظومة الرقمية للمديريات الجبائية من خلال أنظمة تحليل البيانات و ربطها بقاعدة مركزية وطنية ؛
3. تبسيط النصوص الجبائية و توحيدها للحد من الثغرات إلي يستغلها المكلفون في التهرب المشروع أو غير المشروع ؛
4. تكثيف برامج التوعية و التخسيس الجبائي لترسيخ الثقافة الجبائية لدى المواطنين ؛
5. توسيع صلاحيات المديريات الولائية في تنفيذ التحقيقات الجبائية دون الاعتماد الكلي على الإدارة المركزية .

آفاق الدراسة :

وفي ختام البحث وبناءا على النتائج التي توصلنا إليها نقترح إجراء دراسات على نفس الموضوع مع الاختيار الجيد لميدان الدراسة كما يلي :

- دور الجبائية الإلكترونية في مكافحة التهرب الضريبي؛
- إجراء دراسات مقارنة بين ولايات مختلفة لرصد تفاوت فعالية الرقابة؛
- استخدام التعمق في تحليل أثر الذكاء الاصطناعي في كشف حالات التهرب ؛
- دراسة العلاقة بين الحوكمة الجبائية و الامتثال الطوعي لدى دافعي الضرائب ؛
- تقييم أثر الإصلاحات التشريعية على الأداء الجبائي

المراجع

كتب :

- محمد مرسي فهمي و السيد لطفي عبد الله ، (1999)،الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و تطبيقاتها العلمية ، القاهرة ، بدون دار النشر .
- منصور ميلا يونس ، (1999) ، مبادئ المالية العامة ، مطبوعات الجامعة المفتوحة ، طرابلس .
- محمد يسري عيونس، (1995) ، اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الاولى ، الجزائر.
- خالد شحاذة الخطيب و أحمد زهير الشامية ،(2005) ،أسس المالية العامة ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر.
- ناصر مراد ،(2005)، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار هومة لطباعة و النشر و التوزيع ،الجزائر .
- خباية عبد الله ، (2009)،أساسيات في اقتصاد المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة ،الإسكندرية ، مصر.
- محمد خالد المهايني ،(2010)، التهرب الضريبي و أساليب مكافحته ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، جامعة الدول العربية.
- عبد المجيد قدي ،(2011) ، دراسات في علم الضرائب ، دار جرير للنشر و التوزيع ، طبعة الأولى ، عمان ، الأردن .
- عبد العزيز شريف ، (2018)،التهرب الضريبي بين التشريع و التنفيذ ، دار النهضة العربية ، القاهرة .
- حميدة بوزيدة ،(2022) ، جباية المؤسسات ،دار هومة لطباعة و النشروالتوزيع ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر.

مذكرات :

- يحياوي نصيرة ،1998، التهرب و الغش الضريبي ، رسالة نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر.
- مصطفى العثماني ،(2008)، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية ، المدية.
- طالبي محمد ،(2002/2001)،الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ، رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر.
- سليمان عتير،(2012/2011)،دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة لنيل شهادة مجاستيرتخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

- غضبان مريم ،(2015/2014)، دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية ، جامعة أكلي محند أوالحاج ـ البويرة ، الجزائر.
- إيدر مصطفى ،(2017/2018)، تقييم فعالية المراجعة الجبائية و الرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر.
- مجدول محمد نجيب و يوسف إسلام ،(2018)، الرقابة الجبائية و أثرها على التحصيل الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير فرع مالية المؤسسة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة البويرة ، الجزائر.
- جلال مرزوقة ،(2019/2018)، مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج ، البويرة .
- باجي هناء ولموشي مريم ،(2020/2019)،مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة العربي التبسي ، تبسة .
- مرفاد أسماء و لعيطر زهرة ،(2020/2019)،دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ،الجزائر.
- حربي وداد و بغاديد نجاة،(2021/2020)،جريمة التهرب الضريبي و آليات مكافحته في لقانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة د.مولاي الطاهر سعيدة .
- بركبية نجاة ،(2022/2021)،تقييم فعالية نظام الرقابة الجبائية و دوره في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية ، جامعة غرداية .
- شركون لعمري و بن صافي عماد ،(2022/2021)،دور الرقابة الجبائية في فعالية التحصيل الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية ، جامعة بلحاج بوشعيت عين تموشنت .
- سعاد بن حمودة ،(2022)،التهرب و التجنب الضريبي وأثرهما على الإقتصاد الوطني ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر.
- لوية فتيحة ، (2024) ، الرقابة الجبائية لإدارة الضرائب ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة مولد معمري تيزي وزو ، الجزائر.

مقالات :

- سامية العايب، (2015) ، مداخلة بعنوان الإطار القانوني للرقابة الجبائية و ضوابط اثباتها يومي 28و 29 أكتوبر، الجزائر،قالمة .

- جنينة عمر و خديري صبرينة ، (2019) ، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدف مكافحة التهرب الجبائي و تنمية الإيرادات الجبائية ،العدد 02 ،مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية ، الجزائر.
- عوادي مصطفى و رحاب نصر و عيدة أنوار،(2019) ،الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الغش الضريبي ، العدد01 ، المجلة والتنمية المستدامة ،الوادي ،الجزائر.
- خولة حموش و بزارية امحمد ،(2021)،فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، العدد01 ،مجلة الاقتصاد الجديد ، الجزائر .
- قروج شهينازو طويلب محمد ، (2021)، الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة لاقتصادية ، العدد01 ، مجلة المؤسسة ، الجزائر.
- حميداتو صالح ، (2022)، دراسة أثر التكامل بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية على نجاعة التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ، العدد02 ، مجلة المنتدى للدراسات و الأبحاث الاقتصادية ، الجزائر .
- سفيان شعوادي و جرد نور الدين ، (2024)، مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص المخاطر الجبائية ورفع الحصيلة الضريبية ، العدد02، مجلة الأبحاث الاقتصادية ،الجلفة ، الجزائر.
- نادية قريشي و حميد بوزيدة ، (2024)،الرقابة الجبائية كآلية من آليات الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي ، العدد01 ، مجلة المنهل الاقتصادي ، الجزائر .
- رشيد جربية و عمر الفاروق زرقون ،(2024) ، الرقابة الجبائية كوسيلة للحد من التهرب الضريبي ، العدد 01 ،المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، ورقلة ، الجزائر.

الملاحق

الملحق رقم (01) : إشعار بالتحقيق فى المحاسبة

سلسلة O رقم 2024/4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
.....
.....

المرجع رقم : .....

إقرار بالاستلام رقم..... في.....

أو تسليم يد بيد في .....

إلى السيد: .....
.....
.....
.....
رقم التعريف الجبائي : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

.....في.....

إشعار بالتحقيق في المحاسبة

يشرفنا إبلاغكم بأننا، ما لم يطلب خلاف ذلك من طرفكم ويتم قبوله من قبل المصلحة، سنتوجه إلى ..... يوم .....
.....الساعة ..... ،بغرض التحقيق بعنوان السنوات المالية.....و.....و ..... لمجمل تصريحاتكم الجبائية والعمليات المرجح فحصها و المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسومالإتاوات الأتي ذكرها: .....وكل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة خاصة.

سنكون ممتنين إذا وضعتم تحت تصرفنا وثائقكم المحاسبية والمستندات الداعمة لها و في حالة كون محاسبتكم ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الألي، يُطلب توفير جميع المعلومات والبيانات والمعالجات المشار إليها في المادة 20-3 من قانون الإجراءات الجبائية.

يحق لكم خلال هذا التحقيق، الاستعانة بمستشار من اختياركم وطلب كافة التوضيحات حول سير هذا التحقيق.

في حالة ما إذا استحال إجراء التحقيق الجبائي المقترح بسبب معارضتكم أو معارضةالغير، سيتم بموجب أحكام المادة 44-1 من قانون الإجراءات الجبائية تطبيق إجراء فرض الضريبة تلقائيا، دون المساس بتطبيق العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي الساري المفعول.

☐ (*) قبل الفحص الموضوعي لمستنداتكم المحاسبية، وبمجرد تسليم هذا الإشعار يمكن القيام بمعاينة العناصر المادية وتلك المتعلقة بالاستغلال و التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها (وفقا لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية).

نحيطكم علما انه يمكنكم الاطلاع على ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب : www.mfdgi.gov.dz (المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية).

كما يمكنكم تنزيل هذا الميثاق عبر هاتفكم الذكي عن طريق مسح رمز الاستجابة السريعة (QR)الموجود على ظهر هذا الإشعار.

تقبلوا سيدتي وسيدي فائق الاحترام.

رئيس فرقة التحقيقات

لقب، إسم و رتبة المحققين

(*) وضع علامة في حالة القيام بمراقبة مفاجئة.

الملحق رقم (02): إشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
.....
.....

المرجع رقم :.....

إقرار بالاستلام رقم..... في.....

أوتسليم يد بيد في .....

إلى السيد:..... .....
.....
.....
.....
رقم التعريف الجبائي : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

..... في.....

إشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة

يشرفنا إبلاغكم بأننا، ما لم يطلب خلاف ذلك من طرفكم ويتم قبوله من قبل المصلحة، سنتوجه إلى .....
..... يوم.....
.....الساعة.....،بغرض إجراء عمليات المراقبة التي تشمل .....

بعنوان السنوات المالية .....و.....و ..... و .....وفقًا لأحكام المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

سنكون ممتنين إذا وضعتم تحت تصرفنا وثائقكم المحاسبية والمستندات الداعمة لها المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم والإتاوات المعنية بالتحقق والتي يكون تقديمها إلزاميا وفقًا لأحكام المادة 20مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

يحق لكم خلال هذا التحقيق، الاستعانة بمستشار من اختياركم وطلب كافة التوضيحات حول سير هذا التحقيق الموصب.

في حالة ما إذا إستحال إجراءالتحقيق الجبائي المقترح بسبب معارضتكم أو معارضة الغير، سيتم بموجب أحكام المادة 44-1 من قانون الإجراءات الجبائية تطبيق إجراء فرض الضريبة تلقائيا، دون المساس بتطبيق العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي الساري المفعول.

نحيطكم علما انه يمكنكم الاطلاع على ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب : www.mfdgi.gov.dz (المادة 20 مكرر3من قانون الإجراءات الجبائية).

كما يمكنكم تنزيل هذا الميثاق عبر هاتفكم الذكي عن طريق مسح رمز الاستجابة السريعة (QR)الموجود على ظهر هذا الاشعار.

تقبلوا سيدتي وسيدي فائق الاحترام.

رئيس فرقة التحقيقات

لقب، إسم و رتبة المحققين

الملحق (03) : إشعار بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

سلسلة ق رقم 2024/5

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
.....
.....

المرجع رقم :.....

إلى السيد:.....
.....
.....
.....
رقم التعريف الجبائي : | | | | | | | | | | | | | | | | | |

إقرار بالاستلام رقم..... في.....

أوتسليم يد بيد في .....

..... في.....

إشعار بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

نتشرف بإبلاغكم بأننا نعتزم الشروع في التحقيق المعمق في وضعيتكم الجبائية الشاملة. يتعلق هذا التحقيق بالعناصر المكونة لثروتكم إضافة إلى مجمل المداخيل التي كانت لديكم خلال الفترة من .....إلى .....المتعلقة بالضرائب الأتي ذكرها:

.....

خلال هذه المراجعة، يتعين علينا حسب المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية:

- مراقبة صدق تصريحاتكم المودعة بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على الثروة.

- مراقبة التطابق بين المداخيل التي صرحتم بها خلال هذه الفترةوالذمةوالحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة بيتكم الجبائي.

لغرض ممارسة هذه الرقابة ستُطلب مساعدتكم شفويا أو كتابيا بشأن نقاط محددة وردت في تصريحاتكم المختلفة.

لتمكينكم من جمع كافة الوثائق و المبررات اللازمة ، يمنح لكم أجل أدنى للتحضير مدته ثلاثين (30) يوما، ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم هذا الإشعار بالتحقيق (المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية).

نلفت انتباهكم الى أن الرقابة التي سيتم إجراؤها ستتناول جميع الحسابات المالية لبيتكم الجبائي، مصدر الأموال التي تمتلكونها و تكوينها و التغييرات في أملاككم.

تمتد فترة الرقابة في عين المكان لمدة سنة (01) واحدة إعتبارا من تاريخ استلام أو تسليم إشعار التحقيق.
تمدد هذه الفترة في الحالات المذكورة في المادة 21-4 من قانون الإجراءات الجبائية.

يحق لكم خلال هذه الرقابة، الاستعانة بمستشار من اختياركم.

نحيطكم علما انه يمكنكم الاطلاع على ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب: www.mfdgi.gov.dz (المادة 21- 3من قانون الإجراءات الجبائية).

كما يمكنكم تنزيل هذا الميثاق عبر هاتفكم الذكي عن طريق مسح رمز الاستجابة السريعة (QR) الموجود على ظهر هذا الإشعار.

تقبلوا سيدتي وسيدي فائق الاحترام.

رئيس فرقة التحقيقات

لقب، إسم و رتبة المحققين

الفـــهرس

الشكر	**-**
الإهداء	**-**
ملخص الدراسة	I
قائمة المحتويات	II
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال البيانية	IV
قائمة الملاحق	V
توطئة	أ
الفصل لأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لدور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي	
تمهيد	**2**
المبحث الأول:الأدبيات النظرية لرقابة الجبائية و التهرب الضريبي	**3**
المطلب الأول : ماهية الرقابة الجبائية	**3**
أولا :مفهوم الرقابة الجبائية	3
ثانيا: أهداف لرقابة الجبائية	4
ثالثا : أسباب الرقابة الجبائية	4
رابعا : أشكال الرقابة الجبائية	5
خامسا : المصالح المختصة للرقابة الجبائية	8
سادسا : الوسائل القانونية للرقابة الجبائية	9
المطلب الثاني :ماهية التهرب الضريبي	**10**
ريف التهرب الضريبي	10
شكال التهرب الضريبي	10
ثالثا: أسباب التهرب الضريبي	12
رابعا : آثار التهرب الضريبي	14
المطلب الثالث : تحليل ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب	**15**

الضريبي	
المبحث الثاني:الأدبيات التطبيقية (الأبحاث و الدراسات السابقة)	**16**
المطلب الأول:الدراسات باللغة العربية	16
المطلب الثاني:الدراسات باللغة الأجنبية	19
المطلب الثالث:مقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسات الحالية	21
مجال الاستفادة من الدراسات السابقة	23
خلاصة الفصل	**24**
الفصل الثاني :الدراسة الميدانية لدور الرقابة الجبائية و التهرب الضريبي	
تمهيد	**26**
المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسات الميدانية	**27**
الأول :طريقة الدراسة	27
جتمع وعينة الدراسة	27
بالمؤسسة محل الدراسة	27
الهيكل التنظيمي للمديرية محل الدراسة	28
المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب	29
مهام هياكل مديرية الضرائب لولاية تقرت	29
ثانيا : منهج الدراسة	29
الوسائل القانونية لرقابة الجبائية (الإشعارات)	29
الثاني :الأدوات والأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة	**31**
المبحث الثاني:عرض ومناقشة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية	**32**
المطلب الأول :عرض وتحليل نتائج الدراسة	**32**
أولا : الرقابة على الوثائق	**32**
ثانيا : التحقيق المحاسبي	**34**
الرسم على النشاط المهني **TAP**	**34**
الرسم على القيمة المضافة **TVA**	**36**
الضريبة على أرباح الشركات**IBS**	**36**
الضريبة على الدخل الإجمالي**IRG**	**37**
ثالثا : التحقيق المصوب	**40**
الرسم على النشاط المهني **TAP**	**40**
الرسم على القيمة المضافة **TVA**	**41**
الضريبة على أرباح الشركات**IBS**	**42**
الضريبة على الدخل الإجمالي**IRG**	**42**
خلاصة الفصل	**49**
خاتمة	**51**
قائمة المراجع	**53**

الملاحق	58
الفهرس	62