

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
دراسة حالة مركز الضرائب لباب الزوار، الجزائر
للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020

The role of fiscal control in combating tax evasion
Case study of the tax center in Bab Ezzouar, Algiers
For the years 2017, 2018, 2019, 2020

د.عمار بوشناف¹، أ.د.ياسين قاسي²

¹جامعة البليدة2، علي لونيبي(الجزائر)، amarbouchenaf@yahoo.com

²جامعة البليدة2، علي لونيبي(الجزائر)، kaci1972@yahoo.fr

تاريخ القبول : 2025-12-20

تاريخ الاستلام: 2025-11-07

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور المحوري للرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، باعتبارها آلية أساسية في النظام الجبائي التصريحي، الذي تقوم فعاليته على دقة ومصداقية المعطيات المقدمة من المكلفين. وقد أظهرت النتائج أن بعض المكلفين يلجئون إلى ممارسات تدليسية تهدف إلى التهرب من دفع الالتزامات الجبائية، مما يستدعي تدخل الإدارة الجبائية بتنفيذ الأطر القانونية والتشريعية الردعية، للحد من هذه الظاهرة والوقاية من آثارها السلبية على استقرار وعدالة النظام الجبائي.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي، الغش الضريبي، التحقيق المحاسبي، الإدارة الجبائية.

التصنيفJel: H21,H24,H26,M41,M42

Abstract:

This study aims to clarify the central role of tax auditing in combating tax evasion, as it represents a fundamental mechanism within the declarative tax system, whose effectiveness relies on the accuracy and credibility of taxpayer data. The findings reveal that some taxpayers resort to fraudulent practices to evade their fiscal obligations, which necessitates the intervention of the tax administration through the enforcement of deterrent legal and regulatory frameworks to limit this phenomenon and mitigate its adverse effects on the tax system.

Key words: Tax auditing, Tax Evasion, Tax Fraud, Accounting investigation, Tax Authorities.

Jel classification code : H21,H24,H26,M41,M42

1- مقدمة:

تعتبر الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، حيث لم يعد يقتصر دورها على الهدف المالي، بل تعدت أهدافها لتشمل أهدافاً اقتصادية، اجتماعية وسياسية، ويأتي في مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وتسريع عملية التنمية، وإعادة توزيع الدخل، وتشجيع فروع الإنتاج، وتحفيز الادخار والاستثمار وفق أولويات التنمية، وهي أيضاً أداة لتحقيق العدالة والحد من الفجوة في توزيع الثروة. ولطالما اعتبرت الضريبة بمثابة عبء يقع على عاتق المكلفين، الأمر الذي أدى إلى بروز ظاهرة التهرب الضريبي، فهي ظاهرة قديمة تفتت وتعددت صورها، أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد نظراً للتجاوزات والإغفال التي يستعملها المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستعملين في ذلك طرائق وأساليب سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة. وما يبين خطورة التهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني، ما جاء في التقرير التقييمي الذي أصدره مجلس المحاسبة الجزائري حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لعام 2019، حيث كشف فيه عن تهرب ضريبي كبير، حيث بلغت الضرائب غير المحصلة حوالي 13.318 مليار دينار جزائري، أي ما يعادل تقريباً 100 مليار دولار\$. (مجلس المحاسبة، 2019، صفحة 35)

لمواجهة التهرب الضريبي، منح المشرع الجزائري حقوقاً وواجبات لكل من المكلفين والإدارة الضريبية، أهمها الرقابة الجبائية التي تمكّن الإدارة من التحقق من دقة التصريحات وفحص المستندات المحاسبية. وتُعد هذه الرقابة وسيلة فعالة لتحصيل إيرادات الخزينة وردع المخالفين، إضافةً إلى توعية المكلفين بضرورة احترام التشريع الجبائي والالتزام بضريبة عادلة.

1-1- أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في إبراز دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية وردعية لمكافحة التهرب الضريبي، الذي أصبح ظاهرة متنامية ومعقدة تتكيف مع التغيرات الاقتصادية والضريبية، مما يجعله عقبة رئيسية أمام الدولة في تنفيذ سياساتها ويستدعي مواجهته بمختلف الوسائل المتاحة.

1-2- أهداف الدراسة:

يمكن تلخيص أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- تشخيص وتقييم مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؛
- تحديد أهم الأسباب المؤدية إلى ظاهرة التهرب الضريبي، والآثار التي تخلفها؛
- إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة التهرب الضريبي، وأهم الإجراءات المتخذة لذلك.

1-3- الإشكالية:

كيف يمكن للرقابة الجبائية أن تجابه التهرب الضريبي؟

و للإجابة على الإشكالية المطروحة تم التطرق إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما المقصود بالرقابة الجبائية، وما هي أشكالها وأهدافها؟
- ما هي المراحل والإجراءات التي تعتمدها الإدارة الضريبية في الرقابة الجبائية؟
- ما مفهوم التهرب الضريبي من منظور الإدارة الجبائية؟
- إلى أي مدى تساهم الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؟

1-4- فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم وضع الفرضيات التالية:

- تقوم الرقابة الجبائية على التأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة؛
- تساهم الرقابة الجبائية في التقليل من نسبة التهرب الضريبي والحد منه؛
- التهرب الضريبي هو جميع المخالفات القانونية التي تعني عدم الامتثال للتشريع الضريبي؛
- الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي تستند إليها الإدارة الجبائية في مجابهة التهرب الضريبي.

1-5- منهج الدراسة

للإجابة عن التساؤلات المطروحة، كان من الضروري الاعتماد على مزيج من المنهجين الوصفي والتحليلي، لما يوفرانه من تغطية شاملة للموضوع. فالمنهج الوصفي يُستخدم عند تناول الجوانب النظرية للرقابة الجبائية وتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي من خلال عرض التعاريف والمفاهيم ذات الصلة بالدراسة، في حين يُعتمد المنهج التحليلي لتحليل واقع هذه الظاهرة وتقييم دور إجراءات الرقابة الجبائية في الحد منه.

- يشمل حق الرقابة جميع وسائط حفظ المعلومات، كما يحق للإدارة فحص كافة البيانات والمعاملات التي ساهمت في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية، مع إلزام المكلف بتقديم سجل الكتابات المحاسبية للمحققين عند طلبهم الكتابي؛
- يجب إشعار المكلف رسمياً ومسبقاً قبل البدء بالتحقيق، وذلك بتسليمه أو إرسال إشعار بالتحقيق مع إثبات الاستلام، على أن يُرفق به ميثاق يحدد حقوقه وواجباته. ويجب أن يستفيد المكلف من مهلة لا تقل عن 20 يوماً للتحضير تبدأ من تاريخ تبليغه بالإشعار. (المديرية العامة للضرائب، 2025، صفحة 13)

2-3-2-1-2- التحقيق المصوب: بالإمكان القيام بالتحقيق المصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، كما أنه يتم في حالة شك الإدارة الجبائية في صدق الوثائق أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من قبل المكلفين بالضريبة والتي تخفي المحتوى الحقيقي للعقد من خلال مواد تعاقدية تستهدف تفادي أو تخفيض الأعباء الجبائية. (المديرية العامة للضرائب، 2025، صفحة 15)

2-3-2-1-2- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: لأعوان الإدارة الضريبية أن يباشروا التحقيق المعمق المتعلق بالوضع الضريبي العام للأفراد. هذا التحقيق موجه خصيصاً بالضريبة على الدخل الإجمالي، والثروة ويمس كل شخص طبيعي لديه التزامات ضريبية في الجزائر، ويمكن كذلك أن يخضع للتحقيق الأشخاص الذين ليس لديهم موطن جبائي في الجزائر عندما يكون لديهم التزامات بنفس عنوان هاتين الضريبتين. وبمناسبة هذا التحقيق، يتم النظر إلى مدى التناسق بين مصدرين رئيسيين للمعلومات و المتمثلة في المداخل والموارد التي صرّح بها المكلف رسمياً، وكذلك المستوى المعيشي والعناصر المالية التي تميزه هو وأفراد أسرته المقيمين معه ضريبياً. كما يمكن إجراء هذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائياً وجود أنشطة و مداخل متملصة من الضريبة. (مديرية الضرائب، 2025، صفحة 16).

3-1-2- أهمية و أهداف الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الأدوات التي تستند إليها الدولة لضمان السير الحسن للنظام الجبائي، فهي وسيلة للتأكد من احترام المكلفين بالتزاماتهم الضريبية، وكذا أداة لتحقيق العدالة الضريبية والحد من التهرب. ويمكن تلخيص أهميتها وأهدافها كما يلي:

2-3-1-1- أهمية الرقابة الجبائية: تُعد الرقابة الجبائية عنصراً محورياً في حماية الموارد المالية للدولة. إنها عملية منظمة بإحكام ومبنية على قواعد منهجية وعلمية تتطلب من القائمين عليها دراية كاملة بالتشريعات الضريبية. ويُشدد على مكانة الرقابة الجبائية بكونها مجالاً معرفياً مستقلاً له قواعده ومعايير الخاصة، والتي تستمد شرعيتها وأحكامها من القوانين الضريبية المعمول بها والسارية المفعول، بالإضافة إلى التزامها بالأخلاقيات والمعايير المهنية المعتمدة في هذا المجال. (محمد م.، 2005، صفحة 181)

2-3-1-2- أهداف الرقابة الجبائية: من بين الأهداف التي تسعى لتحقيقها الرقابة الجبائية، نذكر ما يلي:

2-3-1-2-1- هدف قانوني: إن الهدف الرئيس من تنفيذ الرقابة الجبائية هو الحرص على الامتثال التام للمكلف بالضرائب لمجمل القوانين الجبائية، حيث يتم التحقق من ذلك من خلال فحص التصريحات الضريبية. كما تؤكد الرقابة الجبائية على مبدأ العدالة في تحمل العبء. وبالإضافة إلى ذلك، فهي تضطلع بدور أساسي في ملاحقة ومعاقبة المتملصين من سداد مستحقاتهم الضريبية. (محمود و عزام، 2000، صفحة 166)

2-3-1-2-2- هدف مالي واقتصادي: تستهدف الرقابة الجبائية محاربة الغش الضريبي لضمان عدم ضياع الأموال العامة، وذلك بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية؛ مما يضمن حصيلة مالية أكبر ترفع من قدرة الدولة على الإنفاق مما يؤدي إلى تحقيق الرفاهية للمجتمع. (محمد و منور، 2009، صفحة 202)

2-3-1-2-3- هدف إداري: تمنح الرقابة الجبائية للإدارة الضريبية القدرة على زيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها، حيث يمكن أن نلخص هذه القدرة في العناصر الآتية:

- تسمح الرقابة الجبائية بالكشف عن أوجه القصور في القوانين سارية المفعول، مما يسهل على الإدارة الجبائية عملية اتخاذ القرارات التصحيحية؛

- تحديد الفروقات وكشف الأخطاء، الأمر الذي يساهم في فهم الإدارة الجبائية في معرفة أسبابها وتقييم آثارها؛

- تقدم الرقابة الجبائية نظرة واضحة عن سلوك المكلفين من خلال الإحصائيات التي تنتجها مثل: نسب التهرب الضريبي. (الهادي و محمد السعيد، 2015، صفحة 48)

2-2- التهرب الضريبي:

قصد تجسيد أهدافها و مواجهة تزايد الإنفاق العام، فإن للدولة واجب المحافظة على مواردها التمويلية، حيث تعتبر الضريبة أهم هذه الموارد.

2-2-1- مفهوم التهرب الضريبي:

تنوعت مفاهيم التهرب الضريبي وتعددت تبعاً لزاوية معالجة الظاهرة وعلى هذا الأساس يمكن التطرق إليها كما يلي:

2-2-1-1- التعريف الأول: التهرب من منظور العبء: هو سعي المكلف الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة، إلى عدم دفع المستحقات الضريبية دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، مما يؤدي إلى عدم تحصيل أية ضريبة. و يحدث التهرب -غالباً- حينما يعتمد المكلف إلى مخالفة نص تشريعي بأي طريقة كانت، و خاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي، كأن يقوم المكلف بإخفاء جزء كبير من المادة الخاضعة للضريبة، أو يقوم بإظهار قدر ضئيل جداً من تلك المادة خلافاً للواقع. (عادل، 1997، صفحة 200)

2-2-1-2- التعريف الثاني: التهرب من منظور التشريع: هو امتناع المكلف من أداء الضريبة بدون مخالفة لقوانين الضرائب و دون أن يتعدى عليها (مصطفى حسن، 1999، صفحة 34)

2-2-1-3- التعريف الثالث: التهرب من منظور التجنب: التهرب الضريبي هو الفن الذي يتم بموجبه تفادي الوقوع في حقل القانون الجبائي. (Jean, 1994, p. 7)

بالاستناد إلى التعاريف السابقة، يمكننا أن نستنتج أن التهرب الضريبي هو سلوك يقوم به المكلف لتقليل أو إلغاء ما يترتب عليه من التزامات ضريبية، سواء عبر استغلال ثغرات القانون بوسائل مشروعة، أو بمخالفة صريحة للنصوص القانونية بوسائل غير مشروعة، مما يؤدي إلى حرمان الدولة من جزء من مواردها المالية.

2-2-2- أنواع وأساليب التهرب الضريبي:

تتعدد الأساليب التي يتبعها المكلفين من أجل التهرب من أداء الضريبة، و منها ما يلي:

2-2-2-1- أنواع التهرب الضريبي: تتمثل أنواع التهرب الضريبي فيما يلي:

2-2-2-1-1- التهرب المشروع (التجنب الضريبي): يُقصد بهذا النوع من التهرب أنه إجراء مشروع لا ينم عن أي تعدد للقانون. وعليه نجد ثلاث حالات مختلفة وهي كما يلي:

• **تهرب ناتج عن تغير سلوك المكلف:** يظهر هذا التهرب عبر مجموعة من القرارات الإرادية التي يتخذها المكلف بالضريبة للتقليل من التزاماته، حيث يتجلى ذلك في تجنب الاستهلاك أو الإنتاج للسلع التي تفرض عليها معدلات ضريبية عالية، وبذلك يتفادى سداد تلك الضرائب، هجر الأنشطة الإنتاجية التي تخضع لضرائب مرتفعة، والتحول إلى مزاولة نشاط بديل تفرض عليه ضريبة أقل. و من الواضح أن هذا الشكل من التهرب مبني على حرية إرادة المكلف، ويشترط أن يكون لديه الوعي والمعرفة الكاملة بالأنظمة والمعدلات الضريبية المطبقة. (ناصر، 2009، صفحة 8)

• **تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي:** نتج هذا النوع من التهرب الضريبي عن اعتبار الضريبة وسيلة مهمة تستخدمها الدولة لتنفيذ سياساتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، بالإضافة إلى هدفها المالي التقليدي. لذلك، فإن القانون ينظم ويشرّع نوع من الإعفاءات أو التخفيضات بهدف تحفيز سلوكيات معينة أو تحقيق منافع عامة. (ناصر، 2009، صفحة 8)

2-2-2-1-2- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي): يظهر هذا النوع في صيغة كل مخالفة واضحة ومتعمدة لأحكام التشريع الجبائي، مثل تزوير المستندات والإحجام عن تقديم التصريح بشكل نهائي، عدم تصفية المستحقات الضريبية، التصريح الكاذب بالاستناد إلى التسجيلات المحاسبية. (الحريسي، 2012، صفحة 63)

2-2-2-2- أساليب التهرب الضريبي: يمكن تصنيف أساليب التهرب الضريبي كما يلي:

2-2-2-2-1- التهرب عن طريق التحايل المادي: يشير الاحتيال والتلاعب المادي، إلى تصرفات المكلف التي تهدف إلى إبعاد المواد والسلع التي تفرض عليها الضريبة عن أعين أعوان الضرائب. ويمكن التمييز بين نوعين من التحايل المادي كما يلي:

• **الإخفاء المادي الجزئي:** في حالة الإخفاء الجزئي، يعتمد المكلف التصريح بقيمة منخفضة أو كمية أقل من الحقيقة للمادة الخاضعة للضريبة؛ بغرض التقليل من التزامه المالي. ويتجلى ذلك في النشاطات الموازية، كالقيام بأعمال غير مصرح بها إلى جانب النشاط الأساسي المعلن. والتصريح المنقوص، كتقديم إقرار ضريبي يتضمن قيمة دخل تقل عن الدخل الفعلي الذي تم تحقيقه. وأخيراً، كإخفاء جزء من السلع التي يتم استيرادها بهدف تجنب دفع الرسوم الجمركية المستحقة عليها. (نصر، 2007، صفحة 65)

3-2- وسائل الوقاية من التهرب الضريبي ومكافحته:

3-2-1- تحسين فعالية النظام الضريبي: يجب صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمه، و أيضا أن يتميز النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات دفع الضريبة، مع إرساء نظام ضريبي منصف و ذلك بعدم التفرقة بين المكلفين في المعاملات الضريبية، فتحسين التشريع الضريبي لا يترك للمكلفين انتهاز فرصة الاستفادة من الثغرات التي قد يتضمنها هذا الأخير. (ناصر، 2009، صفحة 162)

3-2-2- تحسين الجهاز الإداري الضريبي: يتطلب الاهتمام بتطوير الإدارة الضريبية اعتماد إجراءات ضرورية للارتقاء بمستواها، تشمل تحسين الموارد البشرية من خلال رفع كفاءة الموظفين والأعوان وتكوين إطارات متخصصة في الميدان الضريبي. بالإضافة إلى ذلك، لابد من توفير الوسائل المادية اللازمة، مثل تجهيز مراكز الضرائب بأحدث معدات الإعلام الآلي والبرمجيات، بما يضمن تنظيم أفضل و أكثر فعالية لسير عمل الإدارة الضريبية. (سهام، 2011، صفحة 31)

3-2-3- تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف: من المهم أن تتسم العلاقة بين الإدارة و المكلف بالثقة وحسن المعاملة، وأن يدرك المكلف أن ما يتحمله من عبء ضريبي ليس عقوبة له، بل مساهمة منه في تنمية الاقتصاد ومن تم تطوير المجتمع الذي يستفيد هو نفسه منه. وعلى الإدارة الضريبية أن توفر الشروط اللازمة للتعاطي مع المكلف في كنف احترام التشريعات مع إبداء شيء من المرونة في معالجة المشكلات وإيجاد الحلول الكفيلة بالمحافظة على حقوق الإدارة و المكلف على حد سواء.

3-2-4- تحسين الرقابة الجبائية: تعد الرقابة الجبائية إجراء لابد منه لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية كبرى نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من قبل المكلفين، و التي قد لا تعكس الحقيقة، فالرقابة تهدف – في النهاية – إلى المحافظة على حق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي من جهة و السهر على حسن تطبيق القوانين من جهة أخرى. (سهام، 2011، صفحة 31)

4- دراسة الحالة التطبيقية:

سوف يتم التعريف بالإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية في التحقيق المحاسبي من خلال فحص ملف معين للتحقيق فيه من حيث الشكل و المضمون.

4-1- تقديم المؤسسة محل التحقيق الجبائي:

تم تأسيس شركة الشخص الواحد EURL باسم "OMEGA" سنة 2008 وتم تعديل قانونها الأساسي سنة 2015، طبيعة نشاطها الصيانة الصناعية و الدراسات التقنية، ، يملكها شخص واحد، قامت مؤسسة "OMEGA" بتقديم تصريحاتها الجبائية لسنة 2020 لمفتشية الضرائب التابعة لها. و لكن على الرغم من موقع المؤسسة و نشاطها المهمين، إلا أن رقم الأعمال المصرح به بدا غير مقنع، حيث كان هذا الأمر محل شك بالنسبة للمحققين، لذلك وجب القيام بالتحقيق في المحاسبة لهذه المؤسسة ابتداء من سنة 2017 إلى غاية سنة 2020.

4-2- مراحل فحص المحاسبة:

قبل الشروع في عملية التحقيق، على المحققين سحب الملف الجبائي للمؤسسة المحقق معها من مكتب حفظ الملفات الجبائية بالمصلحة الرئيسية للتسيير لدى مركز الضرائب، و الذي يتضمن اسم المؤسسة، عنوانها، طبيعة نشاطها، بالإضافة إلى المعلومات الجبائية المتعلقة بمزاولة أعمالها.

4-2-1- المرحلة الأولى:

إرسال الإشعار بالتحقيق بتاريخ 2021/07/08 الذي يتضمن ما يلي:

- أسماء المحققون و رتبهم المهنية، مع إمضاء كل منهم و ختم المصلحة؛
- الوثائق الواجب تحضيرها (الوثائق المحاسبية و التصريحات الجبائية مع الفواتير)؛
- تاريخ التدخل لمباشرة التحقيق (بعد 10 أيام من يوم إستلام الإشعار بالتحقيق)؛
- السنوات التي سوف يتم التحقيق فيها (4 سنوات).

بالإضافة إلى ذكر المدة القانونية الواجبة لتحضير الوثائق المحاسبية ألا و هي 10 أيام، وإرفاق الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوق و واجبات المكلف.

4-2-2-2- المرحلة الثانية:

بعد انقضاء المدة القانونية الممنوحة للمكلف و بتاريخ 2021/07/18 انتقل المحققون إلى المقر الاجتماعي للمكلف لمباشرة عملية التحقيق المحاسبي، حيث قاموا بفحص كل الدفاتر المحاسبية بالإضافة إلى طلب الكشف البنكية.

4-2-2-1- الوضعية الجبائية: من خلال الشكل القانوني لمؤسستكم المتمثلة في شركة الشخص الواحد و طبيعة النشاط الممارس المتمثلة أساسا في: الصيانة الصناعية و الدراسات التقنية خلال السنوات 2017، 2018، 2019، 2020 و هي تخضع إلى ما يلي:

- الرسم على النشاط المهني بمعدل 2% على مجمل رقم الأعمال المحققة؛ (وزارة المالية المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة المعدل بالمادة 8 من قانون المالية، 2015)،

- الرسم على القيمة المضافة بمعدل 19% على رقم الأعمال المحقق خلال السنوات 2017، 2018، 2019 (المديرية العامة للضرائب، المادة 1-02 و 21، 2017)

- ضريبة على الدخل الإجمالي اقتطاع بمعدل 10 % للسنة المالية 2017 و 15 % للسنوات 2018، 2019، 2020 (المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة)؛

- حقوق الطابع على رقم الأعمال المحقق نقدا؛ (مديرية الضرائب، المادة 100 من قانون الطابع، 2017)

- ضريبة على الدخل الإجمالي على أجور و المرتبات المدفوعة للموظفين المباشرة؛ (مديرية الضرائب، المادة 66 و 130-2 من قانون الضرائب المباشرة، 2020)

- ضريبة التكوين بمعدل 1%، ضريبة التمهين بمعدل 1% (وزارة المالية المادة 55 و 56 من قانون المالية، 1998).

4-2-2-2- التحقيق المحاسبي: تتم عملية التحقيق المحاسبي من ناحيتين، من حيث الشكل و من حيث المضمون.

بعد تسليم الإشعار بالتحقيق رقم 83 بتاريخ 2021/07/08 تم التسليم شخصيا يوم 2021/07/18 مقابل وصل الاستلام، الشركة ذات الشخص الوحيد خضعت لمراجعة الحسابات التي غطت الفترة الممتدة من 2017/01/01 إلى 2020/12/31 وفقا لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما أن هذا الإشعار يتعلق بالسنة المالية 2017، و أن المراجعة للسنوات 2018، 2019، 2020 سيتم الإشعار بها لاحقا.

4-2-2-2-1- من حيث الشكل: خلال تقديم و تسجيل الوثائق المحاسبية تم إعداد محضر معاينة تحت الرقم 451 بتاريخ: 2021/09/23 تم التحقق مما يلي:

● **دفتر اليومية العام:** مرقم ومؤشر عليه في 2008/12/20 تحت رقم 08/158 من قبل المحكمة، تمت بداية التسجيل من يوم 2008/01/31 إلى غاية 2020/12/31؛

● **دفتر اليومية المساعد:** تمت ملاحظة وجود دفاتر فرعية للسنوات المالية المراجعة مثل: دفتر الشراء، البيع، البنك، الصندوق، و معاملات متنوعة؛

● **دفتر الجرد:** مرقم ومؤشر عليه في 2008/12/20 تحت رقم 08/158 من قبل المحكمة، تمت بداية الكتابة من يوم 2008/01/31 إلى غاية 2020/12/31؛

● **دفتر الأجور:** مرقم ومؤشر في 2008/12/22 تحت رقم 08/158 من قبل المحكمة، تمت بداية الكتابة من شهر ماي 2008 إلى غاية شهر جوان 2021؛

● **دفتر الأستاذ:** أخذ عينة للسنوات الأربع التي تم التحقق منها؛

● **وثائق تبريرية:** تمت ملاحظة وجود وثائق تبريرية: للبنك، الصندوق الأعباء، معاملات متنوعة، و لفواتير البيع و الشراء متعلقة بالسنوات المحقق فيها.

2-2-2-2-4- من حيث المضمون: أتاح فحص نشاط المكلف و الحسابات المحتفظ بها و كذا الإقرارات التأكد مما يلي:

• **دراسة التصريحات G50:**

- **الرسوم على التكوين و التمهين:** عند مراجعة تصريحات المكلف تمت ملاحظة عدم دفع رسم التكوين و التمهين بمعدل 1% لكل كشوف الأجور المصرح بها لسنة 2017، المطبقة وفقا للوائح المعمول بها (المادة 55 و 56 من قانون الضرائب 1998 معدل بالمادة 79 و 80 من قانون الضرائب 2007)، و عدم دفع رسم التمهين بمعدل 1% لسنوات 2018، 2019، 2020 نتيجة لذلك سيتم استخراج وضعية جديدة بالإضافة إلى عقوبة على الحق في التهريب كما هو موضح في الجدول كما يلي:

الجدول (01): الرسوم على التكوين و التمهين لسنة 2020/2019/2018/2017 الوحدة: د.ج

السنة	نوع الرسم	قاعدة الرواتب المصرحة	معدل	الرسوم
2017	الرسم على التكوين	2.098.860	1%	20.989
	الرسم على التمهين	2.098.860	1%	20.989
2018		2.568.585	1%	25.686
2019		3.837.195	1%	38.372
2020		3.968.139	1%	39.681

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

• **دراسة الأعباء:** بعض الأعباء التي تثبت وثائقها الداعمة أنها غير متوافقة مع الأسباب المتعلقة بالنشاط، والتي لا تستوفي شروط إعداد الفواتير المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 05-468 لعام 2005/12/10، هذه التكاليف سيعاد إدماجها في الأرباح الخاضعة للضريبة للسنة المالية 2017، وذلك وفق الجدول الآتي:

الجدول (02): الأعباء لسنة 2017 الوحدة: د.ج

البيان	رقم الحساب	2017	الملاحظات
نفقات السفر و المعيشة	ر.ح/ 6251	190.733,94	أعباء غير متعلقة بالنشاط
المجموع		190.733,94	/

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

الأعباء المتعلقة بالاستيراد المسجلة بدون وثائق تبريرية سيتم إعادة تقييم هذه الأخيرة للسنة المالية 2017، وذلك وفق الجدول الآتي:

الجدول (03): إعادة تقييم الأعباء المتعلقة بالاستيراد لسنة 2017 الوحدة: د.ج

طبيعة المحولة المرفوضة					
السنة	رقم	تاريخ الاستيراد	التخزين	الزيارة الجمركية	المجموع
2017	1701	2017/01/10	-	3.000	3.000
	225	2017/01/15	-	4.000	4.000
	6731	2017/01/31	-	3.000	3.000
	9866	2017/02/13	20.349	-	20.349
	9898	2017/02/13	2.767	-	2.767
				إجمالي المصاريف 2017	33.116

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

غرامات جمركية بقيمة 50.000 دج و 25.000 دج للسنة 2017 لا يمكن خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة؛ لأنها غرامة تأخير، و بالتالي سوف يعاد إدماجها في الأرباح وفقا لأحكام المادة 141-6 من قانون الضرائب المباشرة.

الجدول(04): غرامات جمركية لسنة 2017 الوحدة:د.ج

السنة 2017	إجمالي النفقات غير المقبولة والمعاد إدماجها في الأرباح
نفقات غير متعلقة بالنشاط	190.734
المصاريف	33.116
الغرامة الجمركية	75.000
المجموع	298.850

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

استرداد الرسم على القيمة المضافة على المبيعات: الرسم على القيمة المضافة للدفع للسنة 2017 لشهري فيفري و مارس تم حسابها بتطبيق معدل 17% عوض 19% المحددة قانونا، و منه سيتم توزيع الباقي إضافة إلى عقوبة في حق التهرب كما هو موضح:

الجدول(05): استرجاع الرسم على القيمة المضافة للمبيعات لسنة 2017 الوحدة:د.ج

البيان	المبلغ المستحق 19%	المبلغ المصرح به 17%	المبالغ المعاد استرجاعها
تصريح G50 لشهر فيفري	578.786	517.861	60.925
تصريح G50 لشهر مارس	192.897,5	172.592,5	20.305
الإجمالي المعاد تحويله (19%)			81.230

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

يوضح تحليل حساب الصندوق أنه تم تسجيل 115.050,39 دج (فاتورة رقم 2017/0032 في 2017/01/19 SARL SURFACE ELECTRONIQUE) من ديون الحساب 401 : في غياب شهر جانفي سيتم رد الأموال و زيادتها بعقوبة على الحقوق المتهرب منها.
بعض الأعباء المسجلة محاسبيا و المخصومة من نتيجة السنوات 2018، 2019، 2020 تم رفضها لعدة أسباب كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول(06): الأعباء المحاسبية لسنة 2020/2019/2018 الوحدة:د.ج

البيان/السنة	2018	2019	2020	الملاحظة
الكرأء	-	-	36.000,00	غياب وثيقة ثبوتية
الصيانة والإصلاح 6150	15.752,23	-	-	أعباء مضاعفة
الصيانة والإصلاح 6151	18.969,96	39.311,00	14.708,92	أعباء غير مرتبطة بالنشاط
المجموع	347.22,19	39.311,00	50.708,92	/

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

ومنه هذه الأعباء سيتم إعادة إدماجها في الأرباح لتلك السنة و تكون خاضعة للضريبة على أرباح الشركات، والضريبة على الدخل الإجمالي المقتطع من المصدر إضافة إلى الغرامة.

يتم تنظيم حساب مخصص الإهلاك على الحد الأدنى المسموح و هو 1.000.000,00 دج على السيارات السياحية، من خلال البطاقة الرمادية المقدمة من قبل المكلف، حيث لم يتم احترام هذا التدبير في حساب الإهلاك لسنة 2018، وعليه سوف يتم إعادة إدماج فائض القيمة في أرباح سنة 2018 على النحو الآتي:

الجدول(07): مخصص الإهلاك لسنة 2018 الوحدة:د.ج

رقم الفاتورة	تاريخ الاقتناء	البيان	قيمة السيارة	الإهلاك
VNF0490808	2018/04/24	الإهلاك المصرح به محاسبيا 12/08 شهر	1.659.500	221.266,67
الإهلاك المعدل				
فرق النشاط المدمج لسنة 2018			1.000.000	133.333,33
			/	87.933,33

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

لا يمكن خصم عقوبة 3.015,00 دج المعترف بها كمصروف في ح/ 656 للسنة 2018 من الربح الخاضع للضريبة؛ لأنها عقوبة تأخير و نتيجة لذلك سيتم إدماجها في الربح وفقا لأحكام المادة 6-141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

المحاسبة المتعلقة بالحساب 215 علما أن التثبيت المتمثل في غسالة الأطباق و غسالة الملابس والمبررة بفواتير الشراء رقم 2019/3188 و 2019/3189 على التوالي، لا تتعلق بالنشاط الممارس. وعليه، فإن مخصص الإهلاك المخصص من الربح لسنة 2019 سيتم إعادة إدماجه مع الرسم على القيمة المضافة ، مع العلم أن عملية الاسترجاع قد تمت في نوفمبر 2019 كالآتي:

الجدول(08): استرجاع الرسم على القيمة المضافة الموزعة لسنة 2019 الوحدة:د.ج

التصنيف	القيمة خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة الموزعة	استرجاع/G50	النتيجة السنوية
فاتورة 3188 من 2019/11/04	49.579,83	9.420,17	نوفمبر/2019	1.240,00
فاتورة 3189 من 2019/11/04	71.344,54	13.555,46	نوفمبر/2019	1.784,00
المجموع	/	22.975,63	/	3.024,00

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

الجدول(09): إجمالي الأعباء المرفوضة و المدمجة للربح للسنوات 2018،2019،2020 الوحدة:د.ج

أعباء غير مقبولة	2018	2019	2020
أعباء مدمجة	34.722,19	39.311,00	50.708,92
النتيجة السنوية	87.933,33	3.024,00	-
عقوبة التأخر	3.015,00	-	-
المجموع	125.670,52	42.335,00	50.708,92

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

كشف تحليل حساب المشتريات عن عملية شراء غير مصرح بها، كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول(10): المشتريات غير المصرح بها الوحدة:د.ج

البيان	2017	2017
المشتريات المسترجعة (HT)	232.480	84.400
المشتريات المصرحة (HT)	116.240	-
المشتريات غير المصرح بها	116.240	84.400
الموردون	EUURL TAHRAOUI	EUURL CASA

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

هذه المشتريات غير المصرح بها، سيتم تحويلها إلى رقم أعمال عن طريق تطبيق معامل الهامش الإجمالي ب 1.30 وسيعتمد على الاستهلاك لتحديد الربح على النحو الآتي:

الجدول (11): تحويل المشتريات غير المصرح بها الوحدة:د.ج

البيان	2017
القيمة الخاضعة للضريبة	(84.400+116.240)200.640
الهامش الخام الإجمالي	1.30
رقم الأعمال (1)	260.832
رقم الأعمال المصحح	260.832
الاستهلاك (-)	200.640
الربح	60.192

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

سمح تجميع الوثائق المحاسبية للسنوات المالية 2018، 2019، 2020 بإظهار عناصر و مواد تم استيرادها دون تسديدها وفقا لوثيقة التصريح الجمركي D10 للاستيراد موضحا على أنها "نماذج" موجهة إلى الزبائن على أساس أنها مجانية، غير أن الرسم على القيمة المضافة على الشراء تم استرجاعه. و لهذا، فإن هذا الرسم على القيمة المضافة سوف يعاد إدماجه على أساس أن هذه العناصر ليست موجهة للبيع كما هي موضحة في الجداول الآتية:

سنة 2018:

الجدول (12): الرسم على القيمة المضافة المعاد إدماجه لسنة 2018 الوحدة:د.ج

تاريخ الاستيراد	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	G50 2018
2018/04/29	4.821,00	ماي 2018
2018/05/27	21.803,00	نوفمبر 2018
2018/06/17	37.148,00	نوفمبر 2018
2018/16/27	6.303,00	نوفمبر 2018
2018/07/16	8.060,00	نوفمبر 2018
2018/07/26	58.612,22	نوفمبر 2018
2018/08/12	9.682,00	نوفمبر 2018
2018/09/12	23.556,00	نوفمبر 2018
2018/09/27	23.517,00	نوفمبر 2018
2018/10/15	16.880,00	نوفمبر 2018
2018/12/09	16.514,00	ديسمبر 2018
2018/12/18	24.083,00	ديسمبر 2018
الإجمالي	250.979,00	/

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

سنة 2019:

الجدول (13): الرسم على القيمة المضافة المعاد إدماجها لسنة 2019 الوحدة:د.ج

تاريخ الاستيراد	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	G50 2019
2019/01/23	9.365,00	جويلية 2019
2019/03/10	21.436,00	جويلية 2019
2019/03/31	6.710,00	جويلية 2019
2019/05/16	88.870,00	جويلية 2019
2019/07/31	72.731,00	سبتمبر 2019
الإجمالي	199.112,00	/

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

سنة 2020:

الجدول (14): الرسم على القيمة المضافة المعاد إدماجها لسنة 2020 الوحدة:د.ج

تاريخ الاستيراد	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	G50 2020
2020/03/24	62.182,00	مارس 2020
2020/06/2	11.891,00	جوان 2020
2020/10/14	34.791,00	أكتوبر 2020
الإجمالي	108.864,00	/

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

إن تحليل البيان المصرفي للحسابات البنكية للبنكين BNA و CPA في 2017، يظهر تحصيل غير مسجل في دفتر الحساب البنكي كما هو موضح كما يلي:

الجدول (15): رقم الأعمال المحصل خلال السنة المالية 2017 وغير المصرح بها في G50 الوحدة:د.ج

البنك	تاريخ التحصيل في لبيان	مبلغ التحصيل
BNA	2017/05/15	8.584,99
BNA	2017/06/07	37.500,00
BNA	2017/09/10	29.553,94
CPA	2017/01/24	651,11
CPA	2017/11/30	182.750,00
رقم أعمال متضمن الرسم		259.040,04
رقم أعمال خارج الرسم المحصل (2)		217.680,71

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

سيعتبر رقم الأعمال خارج الرسم، كرقم أعمال غير مصرح به خاضع للضريبة على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي.

الجدول(16): تصحيح رقم الأعمال الوحدة:د.ج

السنة/البيان	2017
رقم الأعمال المصرح به	17.396.020
الزيادة على رقم الأعمال (1)	217.681
الزيادة على رقم الأعمال (2)	260.832
الزيادة الإجمالية على رقم الأعمال	478.513
رقم الأعمال المصحح	17.656.852

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

الجدول(17): تصحيح الربح الوحدة:د.ج

السنة/البيان	2017
الربح المصحح	2.166.645
الزيادة على رقم أعمال (1)	217.681
الزيادة على رقم أعمال (2)	60.192
النفقات معاد إدماجها	298.850
إجمالي الزيادة على رقم أعمال	576.723
الربح المعدل	2.743.368

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

سمحت دراسة رصيد حسابي البنك و الصندوق و ترصيد حسابات الزبائن و تسبيقات الزبائن في بداية و نهاية السنة المالية، بملاحظة وجود اختلاف و فوارق بين رقم الأعمال المفوتر المعدل، و رقم الأعمال المصرح به في السجل الجبائي لسنة 2019 كما هو موضح كالآتي:

الجدول (18): السجل الجبائي لسنة 2019 الوحدة:د.ج

السنة/البيان	2019
مداخيل	750.330,00
مداخيل	29.769.351,66
مداخيل الصندوق	9.348.000,00
مجموع المداخيل	39.867.681,66
تحويلات الأموال (ح/581)	10.596.076,00
الخدمات (ح/623)	90.330,00
الخدمات المصرفية (ح/627)	28.468,66
مجموع الخصم	10.714.874,66
الصافي متضمن الرسم	29.152.807,00
تسبيقات الزبائن 01/01 (+)	-
تسبيقات الزبائن 12/31 (-)	-

8.878.943,00	حساب الزبائن 01/01 (+)
16.147.584,00	حساب الزبائن 12/31 (-)
36.421.448,00	تدفقات النقدية الصافي متضمن الرسم
-	حقوق الطابع (-)
36.421.448,00	= رقم الأعمال الجديد متضمن الرسم
1.635.000,00	رقم الأعمال المعفى
34.786.448,00	= رقم الأعمال الجديد المطبق متضمن الرسم
0.8403	معامل التحويل خارج الرسم 19%
29.231.052,25	رقم أعمال جديد ب 19% خارج الرسم
1.635.000,00	رقم أعمال المعفى
30.866.052,25	فاتورة معدلة خارج الرسم
30514780.00	رقم أعمال المصرح به (خارج الرسم) الميزانية
-351272.25	الفوارق الصافية

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

إن الفوارق الصافية سيتم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي المقطع من الدخل، إضافة إلى عقوبة على التهرب لسنة 2019.

الجدول (19): تحديد الربح لسنة 2020/2019/2018 الوحدة:د.ج

السنة/البيان	2018	2019	2020
الربح المصرح به	1.054.100	5.748.898	2.549.457
الزيادة على رقم الأعمال	-	351.272	-
إجمالي الأعباء المعاد إدماجها	125.671	42.335	50.709
زيادة على الربح الإجمالي	125.671	393.607	50.709
الربح المعدل	1.179.771	6.142.505	2.600.166

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

من ناحية الرسم على النشاط المهني: الزيادة على رقم الأعمال للسنة المالية 2017 تخضع لمعدل 2% مع زيادة العقوبة على حقوق التهرب كآلاتي:

الجدول (20): ضريبة الرسم على النشاط المهني الوحدة:د.ج

السنة/البيان	2017
الزيادة على رقم أعمال	478.513
معدل الرسم على النشاط المهني	2%
حقوق الرسم على النشاط المهني	9.570
معدل الغرامة	10%
الغرامة	957
الغرامات الضريبية	10.527

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

يتضح من معطيات سنة 2017 أن رقم الأعمال بلغ 478.513 دج، مما ترتب عليه حقوق رسم على النشاط المهني قدرها 9.570 دج باحتساب معدل 2%. وبسبب المخالفات، فُرِضت غرامة بنسبة 10% تعادل 957 دج، لترتفع القيمة الإجمالية للغرامات الضريبية إلى 10.527 دج.

هذا يشير إلى أن الغرامات مثّلت نسبة معتبرة من إجمالي المستحقات، ما يعكس دور الرقابة الجبائية في ردع المكلفين المخالفين وزيادة إيرادات الخزينة العمومية.

من ناحية الرسم على القيمة المضافة: الزيادة على رقم الأعمال لسنة 2017 خاضعة ل 19% إضافة لعقوبة على التهرب كآلاتي:

الجدول (21): ضريبة الرسم على القيمة المضافة الوحدة: د.ج

السنة/البيان	2017
الزيادة على رقم أعمال	478.513
معدل الرسم على القيمة المضافة	19%
حقوق الرسم على القيمة المضافة	90.917
معدل الغرامة	15%
الغرامة	13.638
الغرامات الضريبية	104.555

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

الجدول (22): إعادة توزيع الرسم على القيمة المضافة/مبيعات الوحدة: د.ج

السنة/البيان	2017
الرسم على القيمة المضافة المعاد توزيعه	81.230
معدل الغرامة	15%
الغرامة	12.185
حقوق وغرامات	93.415

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

يتضح أن الرسم على القيمة المضافة المعاد توزيعه بلغ 81.230 دج، وهو أقل من حقوق الرسم الأصلي على القيمة المضافة (90.917 دج) وقد تمت إضافة غرامة بنسبة 15% بلغت 12.185 دج، ليصل المجموع الكلي إلى 93.415 دج. هذا يبين أن إعادة توزيع TVA تظل مصدراً مهماً لإيرادات الخزينة، كما أن الغرامات المضافة تؤكد دور الرقابة الجبائية في رفع الحصيلة النهائية وضمان ردع المخالفات.

الجدول (23): إعادة توزيع الرسم على القيمة المضافة/مشتريات الوحدة: د.ج

السنة/البيان	2018	2019	2020
الرسم على القيمة المضافة المعاد توزيعه	250.979	222.088	108.864
معدل الغرامة	25%		
الغرامة	62.745	55.522	16.330
حقوق وغرامات	313.724	277.610	125.194

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

من ناحية الضريبة على أرباح الشركات: الزيادة على الأرباح تخضع للضريبة على أرباح الشركات بمعدل 26% زيادة إلى عقوبة و غرامة التهرب كالاتي:

الجدول (24): الضريبة على أرباح الشركات الوحدة: د.ج

السنة/البيان	2017	2018	2019	2020
الزيادة على الأرباح	576.723	125.671	393.607	50.709
الرسم على النشاط المهني (-)	9.570	-	-	-
الزيادات الخاضعة لها	567.153	-	-	-
معدل الضريبة على أرباح الشركات	26%	26%	26%	26%
حقوق الضريبة على أرباح الشركات	147.460	32.674	102.338	13.184
معدل الغرامة	15%	10%	15%	10%
الغرامة	22.119	3.267	15.351	1.318
الغرامات والحقوق	169.579	35.942	117.688	14.503

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطع من المصدر: الزيادة على الأرباح بعد اقتطاع حقوق الضريبة على أرباح الشركات تخضع لضريبة على الدخل الإجمالي مقتصع من المصدر بمعدل 10% لسنة 2017، حيث استمر المكلف بتطبيق معدل 10% لسنوات 2020، 2019، 2018، مع العلم أن المعدل قد تغير لهذه السنوات والتمثل في 15%، وعليه يعاد حساب الضريبة على الدخل وفق المعدل الجديد زائد غرامة كالاتي:

الجدول (25): الضريبة على الدخل الإجمالي الوحدة: د.ج

السنة/ البيان	2017	2018	2019	2020
الزيادة على الأرباح	567.152	125.671	393.607	50.709
الاقتطاع الضريبة على إرباح الشركات	147.460	32.674	102.338	13.184
الزيادة على الربح الصافي	419.693	92.997	291.269	37.525
معدل الضريبة على الدخل الإجمالي/المقتطع من المصدر	10%	15%	15%	15%
حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي/المقتطع من المصدر	41.969	13.950	43.690	5.629
معدل الغرامة	10%	10%	10%	10%
الغرامة	4.197	1.395	4.369	563
إجمالي الغرامات والعقوبات	46.166	15.345	48.059	6.192

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

بالنسبة للرسم على التكوين و التمهين تبين أن المكلف بالضريبة قد اغفل الرسم على التكوين و التمهين لسنة 2017، و الرسم على التكوين للسنوات 2018، 2019، 2020 وهذا ما أدى إلى إعادة حساب الرسم المتمثل في 1% بالإضافة إلى الغرامة المقدرة ب 10%.

الجدول (26): مراجعة رسوم التكوين و التمهين الوحدة: د.ج

البيان	2017	2018	2019	2020
الرسم على التكوين	2.098.860	2.098.860	2.098.860	2.098.860
الرسم على التمهين	2.098.860	2.098.860	2.098.860	2.098.860
قاعدة الأجور	2.098.860	2.098.860	2.098.860	2.098.860
معدل الضريبة	1%	1%	1%	1%
حقوق الضريبة	20.989	20.989	20.989	20.989
معدل الغرامة	10%	10%	10%	10%
الغرامة	2.099	2.099	2.099	2.099
الغرامات والعقوبات	23.088	23.088	23.088	23.088

المصدر: من إعداد الباحثان وفق معلومات مقدمة من قبل مركز الضرائب

5-الخاتمة:

تناولت هذه الدراسة موضوع التهرب الضريبي وسبل مكافحته عبر الرقابة الجبائية، حيث تم التعريف بعملية الرقابة الجبائية وإجراءاتها والقوانين المنظمة لها. أظهرت الدراسة أن التهرب الضريبي يتخذ أشكالاً متعددة ويستند إلى تقنيات احتيالية معقدة، مما يستدعي فهم أسبابه الاقتصادية والنفسية وآثاره المالية والاجتماعية والسياسية. وتوصلت إلى إبراز دور التحقيق المحاسبي، كآلية أساسية لمكافحة التهرب الضريبي وهو محور أساس من محاور الرقابة الجبائية.

5-1-النتائج:

- تنطوي الرقابة الجبائية على تنفيذ قوانين وإجراءات محددة من قبل أجهزة متخصصة. وتهدف هذه الرقابة إلى حماية المكلفين بالضريبة، بينما يؤدي أي خرق لهذه القواعد إلى فرض عقوبات صارمة؛
- تشكل الرقابة الجبائية إحدى الآليات المحورية التي أسندت للإدارة الضريبية، حيث تعد أداة ضرورية للتحقق من سلامة و مصداقية الإقرارات الجبائية المصرح به؛
- تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيق هدفين أساسيين، يتعلق الأول بتأمين و ديمومة الإيرادات الجبائية التي تغذي الخزينة العمومية. أما الآخر، فيتعلق بالمساهمة في تقليص والحد من ممارسات التجنب والتهرب الضريبي.
- يؤدي القصور في بناء علاقة تواصل فعال وشفاف بين المكلف بالضريبة والجهاز الإداري الجبائي إلى ظهور سلوكيات التحايل الضريبي. وتتمثل هذه السلوكيات في استنباط طرائق متعددة تهدف إلى تخفيض العبء الضريبي المستحق سواء كان تجنباً جزئياً أو تهرباً كاملاً؛
- على الرغم من تعدد جهات النظر حول مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله، إلا أن إجماعاً واسعاً على آثاره السلبية. لا تقتصر هذه الآثار على البعد المالي فحسب، بل تتعداه إلى المستويات الاقتصادية والاجتماعية، الأمر الذي يفرض ضرورة قصوى لمكافحة هذه الظاهرة بفعالية؛

5-2-التوصيات:

- العمل على تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، وصياغة تشريعات واضحة وغير مبهمة من أجل أن يستوعبها الجميع؛ باعتبار أن المكلفين لديهم مستويات علمية وقدرات متفاوتة على الإدراك ؛
- التطبيق بحزم للعقوبات والغرامات الجبائية التي يقتضيه القانون الضريبي؛ من أجل ردع المكلفين المخالفين؛
- العمل على إدخال واستعمال الإعلام الآلي بما في ذلك المنصات الذكية في كل مصالح الإدارة الجبائية وربطها مع كافة الإدارات ذات الصلة (السجل التجاري، الجمارك، البنوك)؛ قصد تزويدها بكل المعلومات والتوضيحات اللازمة حول نشاط المكلفين؛
- تحليل المخاطر باستخدام الذكاء الاصطناعي لرصد الأنشطة المشبوهة؛
- امتلاك الإدارة الجبائية القدرة على التفرقة بين الأخطاء غير المقصودة والتهرب الضريبي الصريح؛ لأن الهدف من الرقابة ليس تسليط العقوبات، بل ترسيخ ثقافة الامتثال الطوعي للضريبة؛
- زيادة الموارد البشرية والتقنية لمصالح الضرائب، وتدريب المحققين الجبائيين؛
- القيام بتقييم دوري لعملية الرقابة الجبائية لاكتشاف مواطن القصور في العملية وإجراءاتها ومحاولة الرفع من الأداء الجبائي.

1.6. المراجع:

- أحمد حشيش عادل. (1997). أصول الفن المالي للاقتصاد العام: مدخل لدراسة أساسيات المالية العامة. بيروت، لبنان: دار المعرفة الجامعية.
- العبد صالح. (2008). الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية. الجزائر: دار هومة للطباعة و للنشر والتوزيع.
- حسن مصطفى حسن. (1999). المالية العامة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- حسين الوادي محمود، و زكريا أحمد عزام. (2000). المالية العامة والنظام المالي في الإسلام. عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر.
- حمو محمد، و أوسرير منور. (2009). محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة (الإصدار 1). بوداوا، الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية.
- حميد عبد الله الحرتيسي. (2012). تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي (الإصدار الطبعة الأولى). الأردن: دار زهران للنشر والتوزيع.
- عبد الرزاق عباس. (2012). التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي. عين مليلية الجزائر.
- كرودي سهام. (2011). الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق. الجزائر: دار المفيد للنشر و التوزيع.
- مراد ناصر. (2011). فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- مراد ناصر. (2009). فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب الضريبي (الإصدار 2). الجزائر، الجزائر: دار هومة للنشر والتوزيع.
- منصور بن أعمارة. (2011). إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية. الجزائر: دار هومة.
- A.Hamini. (2001). l'audit comptable et financier. Algérie : Berti.
- Jean, c. m. (1994). la fraude fiscale. paris, france: puf.
- بولخوخ عيسى. (2004). الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية. (معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، المحرر) الجزائر.
- خلاصي رضا. (2008). تحليل ظاهرة الغش الجبائي -دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991م-2002م-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، جامعة الجزائر . (كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير) ، الجزائر.
- رحال نصر. (2007). محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة . ورقلة، الجزائر.
- طالب محمد. (2002). الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1995-1999، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي. جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر.
- فلاح محمد. (2006). السياسة الجبائية، الأهداف و الأدوات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية. جامعة الجزائر، الجزائر.
- محمود ديب حوسو محمد. (2005). التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة في المنازعات الضريبية. فلسطين: كمية للدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية.
- أحمد لدرم. (2017). التهرب الضريبي وآليات مكافحته في المجتمع الجزائري. 3، 73-93.
- عائشة بن عثمان، و ولهي بوعالم. (2017). فعالية الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء. مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية (17)، الصفحات 146-157.
- خضراوي الهادي، و سعيداني محمد السعيد. (جوان، 2015). الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي. مجلة الدراسات القانونية و السياسية ، 1 (2)، الصفحات 29-55.
- مجلس المحاسبة. (2019). التقرير السنوي. الجزائر.
- المديرية العامة للضرائب. (2025). الماد 20 مكرر 1، قانون الاجراءات الجبائية.
- المديرية العامة للضرائب. (2025). الماد 20، قانون الإجراءات الجبائية.
- المديرية العامة للضرائب. (2025). المادتين 6 و 98، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- المديرية العامة للضرائب. (2025). قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الماد 21.
- المديرية العامة للضرائب. (2020). الماد 66 و 130-2 من قانون الضرائب المباشرة.
- المديرية العامة للضرائب. (2017). الماد 100 من قانون الطابع.
- المديرية العامة للضرائب. (2017). الماد 02-من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- وزارة المالية. (2015). الماد 222 من قانون الضرائب المباشرة المعدل بالماد 8 من قانون المالية.
- وزارة المالية. (1998). الماد 55 و 56 من قانون المالية.