جامعة يحي فارس – المدية–
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة

الموضوع:

دور المراجعة الجبائية للحد من الغش الضريبي

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المدية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر

من إعداد الطالبة:
رحاب بكري

تحت إشراف الاستاذ:
محمد شكرين

لجنة المناقشة:

- د. بوعمرة جودي — رئيسا
- أ.د محمد شكرين — مشرفا ومقررا
- د. محمد امين مصطفاوي — عضوا ممتحنا

السنة الجامعية: 2025/2024

الإهداء:

بفضل الله، ثم قلوب من حولي رسمت طريقي نحو هذا اليوم العظيم. أهدي تخرجي اليوم:

" إلى النبع الذي لا ينضب، إلى الحضن الذي لم يتغير يوما، إلى صوت الدعاء الخافت في الليالي الطويلة، أمي تخرجي اليوم باقة ورد أهديها لك، انت قدوتي"

"أبي الحبيب يا من أول من آمن بي، ويا أعظم نعمة في حياتي، ماكنت لأصل إلى هذه اللحظة لولا دعمك وحنانك الذي كان ملاذي في كل حين. تخرجي اليوم هو فرحتك قبل أن يكون فرحتي، فهنيئا لك كما هو لي."

الى نفسي:" يا أنا... يا شُعلة لم يخمدها الريح، يا حلمًا قاوم السقوط وأزهر، هذا التخرج قصيدة خطتها خطواتك على طيق من تعب. فابتسمي، فأنت الحكاية الأجمل."

"أخواتي العزيزات، كنتن دوما القوة التي سكنت قلبي، والضحكة التي تثبت قدمي، واليد التي أمسكت بي حين تعثرت. اهديكن فرحة تخرجي فهو نجاحنا جميعا، لا نجاحي وحدي."

"الى الذي شاءت الصدفة أن يكون رفيق دربي، في لحظة عابرة التقينا وفي أعماقي بقيت، تخرجي هذا ثمرة أيام مشيناها معا، وحلم رسمناه رغم كل التعب، إليك أهدي فرحة العمر وإليك أعد كل قادم أجمل."

"الى كل أستاذ وأستاذة كان لهم دور في مسيرتي، شكرا لكم على علمكم، صبركم ودعمكم. تخرجي اليوم هو ثمرة جهدكم وجهودكم التي ألهمتني أن أستمر وأحقق النجاح. لكم مني كل الاحترام والتقدير."

"كل عائلتي الحبيبة، لكل من وقف بجانبي وساندني، لكم كل الشكر على حبكم ودعمكم"

"الى كل من مروا في ذاكرتي دون أن تنطق بهم كلماتي. أنتم في القلب، رغم أنني لم أتمكن من التعبير عنكم كما تستحقون."

رحاب

الشكر وعرفان:

قال تعالى: "وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ" [التوبة: 105]

في رحاب هذا العمل العلمي، أجد لزامًا عليّ أن أسجّل كلمات امتنان وتقدير، تليق بمقام من كان لهم بالغ الأثر في مسيرتي الأكاديمية.

فبكل إجلال، أتقدّم بأسمى عبارات الشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف، لما أبداه من حنكة علمية، وسعة صدر، وتوجيهات رصينة، كان لها بالغ الأثر في إخراج هذا العمل في صورته النهائية.

كما أرفع أسمى معاني الشكر والامتنان إلى الهيئة البيداغوجية المحترمة، التي لم تدّخر جهدًا في تأطيرنا، ومَدّنا بالمعرفة والمنهج العلمي الرصين طيلة سنوات التكوين.

ولا يسعني في هذا المقام إلا أن أنحني احترامًا وتقديرًا لعائلتي الكريمة، التي كانت، وستظل، الداعم الأول في مسيرتي، بما قدّمته من دعمٍ لا محدود، وتشجيعٍ راسخ، وثقة لا تتزعزع.

وإلى كل من كان له فضل، ولو بكلمة، أو توجيه، أو دعاء صادق، أُكنّ له كل التقدير والامتنان.

أسأل الله تعالى أن يجعل هذا العمل خالصًا لوجهه الكريم، وأن ينفع به، ويجعله شاهدًا لي لا عليّ، يوم لا ينفع مال ولا بنون.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على ظاهرة الغش الضريبي باعتبارها سلوكا يهدد فعالية النظام الجبائي ويضعف العدالة الجبائية وثقة المواطنين، وذلك من خلال تحليل دور المراجعة الجبائية كأداة رقابية تعتمدها الإدارة الجبائية لضبط المخالفات، قصد التحقق من صحة التصريحات وتعزيز الانضباط الجبائي.

حاولنا في هذا البحث الوقوف على حقيقة ظاهرة الغش الضريبي من دراسة حالات مراجعة جبائية تمت على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية، ومن نتائج دراستنا توصلنا أن التحقيق في المحاسبة أداة فعالة لكشف المخالفات، بينما يتميز التحقيق المصوب بطابعه المحدود من حيث النطاق والمدة. أما التحقيق المعمق فيعتبر الأكثر شمولا ودقة، إذ يسمح بكشف الفروقات غير المبررة بين المداخيل المصرح بها ونمط معيشة المكلف.

الكلمات المفتاحية: الغش الضريبي، المراجعة الجبائية، التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

Abstract:

This study aims to shed light on the phenomenon of tax fraud as a behavior that threatens the effectiveness of the tax system and weakens tax justice and citizens' confidence, by analyzing the role of the tax audit as a control tool adopted by the tax administration to control violations, with the aim of verifying the validity of statements and enhancing tax discipline.

we tried to determine the reality of the phenomenon of tax fraud by studying cases of tax audits conducted at the level of the Tax Directorate of the state of Medea, and from the results of our study we concluded that the accounting investigation is an effective tool for detecting violations, while the corrected investigation is characterized by its limited nature in terms of scope and duration. The in-depth investigation is considered the most comprehensive and accurate, as it allows revealing unjustified differences between the declared incomes and the taxpayer's lifestyle.

Keywords: tax fraud, tax audit, accounting investigation, accounting investigation, in-depth investigation into the comprehensive tax situation.

الفهرس:

الموضوع	رقم الصفحة
الاهداء	–
الشكر والعرفان	–
الملخص	–
قائمة الجداول	ج
قائمة الاشكال	د
قائمة الملاحق	ث
قائمة الاختصارات	ث
مقدمة	أ–هـ
الفصل الأول: عموميات حول الغش الضريبي	
تمهيد	1
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للغش الضريبي	2
المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي	2
المطلب الثاني: أنواع الغش الضريبي	5
المطلب الثالث: أسباب الغش الضريبي	9
المبحث الثاني: أساليب الغش الضريبي، أثاره ومكافحته	14
المطلب الأول: أساليب وطرق الغش الضريبي	14
المطلب الثاني: الأثار المترتبة عن الغش الضريبي	21
المطلب الثالث: الأساليب الحديثة للحد من الغش الضريبي	25
خلاصة الفصل	30
الفصل الثاني: المراجعة الجبائية في الجزائر	
تمهيد	31
المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية	32
المطلب الأول: ماهية المراجعة الجبائية	32
المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الجبائية	35

المطلب الثالث: أشكال المراجعة الجبائية في الجزائر	37
المبحث الثاني: ضوابط ومراحل المراجعة الجبائية	45
المطلب الأول: الإطار القانوني للمراجعة الجبائية	45
المطلب الثاني: سير عملية المراجعة الجبائية	53
المطلب الثالث: الشروع في عملية التحقيق الفعلية	55
خلاصة الفصل	65
الفصل الثالث: دراسة حالة بمديرية الولائية للضرائب لولاية المدية	
المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية المدية	66
المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية المدية ومهامها	67
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	67
المبحث الثاني: دراسة حالات للمراجعة الجبائية	68
المطلب الأول: دراسة حالة التحقيق في المحاسبة	72
المطلب الثاني: دراسة حالة التحقيق المصوب في المحاسبة	72
المطلب الثالث: دراسة حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	82
خلاصة الفصل	87
خاتمة العامة	95-98
قائمة المراجع	99-109
قائمة الملاحق	110-125

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	مقارنة بين مختلف أشكال المراجعة الجبائية في الجزائر	43-45
02	تحديد مدة التحقيق بعين المكان	51
03	رقم الاعمال المستخرج من المشتريات غير المصرح بها	74
04	تأسيس رقم الاعمال	75
05	الرسم على القيمة المضافة المسترجع	75
06	الرسم على القيمة المضافة (TVA)	75
07	الرسم على النشاط المهني (TAP)	75
08	الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)	76
09	رقم الاعمال المستخرج من المشتريات غير المصرح بها	76
10	تأسيس رقم الاعمال	80
11	الرسم على القيمة المضافة المسترجع	81
12	الرسم على القيمة المضافة (TVA)	81
13	الرسم على النشاط المهني (TAP)	81
14	الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)	82
15	رقم الاعمال المستخرج من المشتريات غير المصرح بها	85
16	تأسيس رقم الاعمال	85
17	الرسم على القيمة المضافة (TVA)	85
18	رقم الاعمال المستخرج من المشتريات غير المصرح بها	87
19	تأسيس رقم الاعمال	87
20	الرسم على القيمة المضافة (TVA)	87
21	جدول الخزينة	89-90
22	الضريبية على الدخل الإجمالي	90
23	جدول الخزينة	92-93
24	الضريبية على الدخل الإجمالي	93

قائمة الاشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	أشكال المراجعة الجبائية في الجزائر	40
02	الهيكل التنظيمي العام للمديرية الولائية للضرائب	71

قائمة الملاحق:

الرقم	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	الاشعار بالتحقيق في المحاسبة	111-110
02	كشف المحاسبة	113-112
03	الحالة المقارنة للميزانيات	114
04	الاشعار بإعادة التقويم التحقيق في المحاسبة	115
05	الاشعار بإعادة التقويم النهائي للتحقيق في المحاسبة	116
06	الاشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة	118-117
07	الاشعار بإعادة التقويم التحقيق المصوب في المحاسبة	119
08	الاشعار بإعادة التقويم النهائي للتحقيق المصوب في المحاسبة	120
09	الاشعار بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	122-121
10	الاشعار بإعادة التقويم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	123
11	الاشعار بإعادة التقويم النهائي للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	125-124

قائمة الاختصارات:

الاختصار	الدلالة بالفرنسية	الدلالة بالعربية
VC	Vérification de Comptabilité	التحقيق في المحاسبة
VP	Vérification Ponctuel	التحقيق المصوب في المحاسبة
VASFE	Vérification Approfondie de La Situation Fiscale d'ensemble	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
IRG	Impôt Sur Le Revenu Globale	الضريبة على الدخل الاجمالي
TVA	Taxe Sur La Valeur Ajoutée	الضريبة على الرسم القيمة المضافة
TAP	Taxe Sur L'activité Professionnelle	الضريبة على الرسم النشاط المهني
IBS	Impôt Sur Le Bénéfice Des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات

مقدمة

تعد الجباية من الركائز الأساسية التي تعتمد عليها الدول لتمويل نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، باعتبارها أداة فعالة لإعادة توزيع الثروات وتعزيز العدالة والمساواة، فضلاً عن دورها في تحقيق توازن السياسات العمومية. غير أن فعالية هذه الأداة تظل رهينة بمدى التزام المكلفين بالضريبة بأداء واجباتهم الجبائية بكل شفافية وصدق.

إلا أن هذا الدور الحيوي للجباية يواجه تحديات حقيقية في ظل انتشار ممارسات الغش الضريبي، التي باتت تعرقل جهود الدولة في تعبئة الموارد وتحقيق العدالة الجبائية، لاسيما في البلدان النامية حيث أصبح يشكل تهديدا حقيقيا لنجاعة الأنظمة الجبائية. وتعد هذه الظاهرة من أبرز السلوكات الاحتيالية التي يلجأ إليها بعض المكلفين بهدف تقليص العبء الضريبي بشكل غير مشروع، إما عبر إخفاء عناصر الوعاء الضريبي أو باستغلال الثغرات القانونية. وتمتد آثار هذه الظاهرة لتتجاوز البعد المالي، إذ تضعف من مبدأ العدالة الجبائية، وتساهم في تعميق عجز الميزانية العمومية، فضلاً عن زعزعة ثقة المواطنين في نجاعة النظام الجبائي، وهو ما يهدد استقرار الدولة وفعالية سياساتها العمومية.

وفي ظل هذه التحديات، أصبحت الإدارة الجبائية مطالبة بتعزيز قدراتها الرقابية، وتطوير أدوات فعالة ومتكاملة للكشف عن حالات الغش والتلاعب، ويأتي في مقدمتها نظام المراجعة الجبائية الذي يمثل آلية استراتيجية تعتمدها الإدارة بمختلف أشكالها للتحقق من مدى مصداقية التصريحات الجبائية. ونظرا لتزايد عدد التصريحات المكتتبة من قبل المكلفين بالضريبة، كان من الضروري تنويع أساليب المراجعة لتشمل مختلف الحالات والوضعيات، حيث يتضمن النظام الجبائي الجزائري ثلاثة أشكال للمراجعة الجبائية (التحقيق في المحاسبة، والتحقيق المصوب، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.) وتكمن أهمية هذه الأشكال من المراجعة في كونها لا تقتصر على تصحيح الوضعية الجبائية، بل تؤدي أيضاً وظيفة ردعية من خلال ترسيخ وعي لدى المكلفين بأن التصريحات غير المطابقة قد تكتشف، مما يسهم في خلق بيئة جبائية أكثر انضباطاً واستقراراً، ويعزز من مردودية الإدارة الجبائية.

ومن هنا تتجلى العلاقة بين الغش الضريبي والمراجعة الجبائية كعلاقة سببية، حيث تعد هذه الأخيرة أداة فعالة لرصد التجاوزات والتأكد من مصداقية التصريحات، مما يسهم في تعزيز الانضباط الجبائي وترسيخ الثقة في عدالة ونجاعة النظام الجبائي.

إشكالية الدراسة

الى أي مدى تساهم المراجعة الجبائية باستعمالها كأداة في يد الإدارة الجبائية في الحد من الغش الضريبي في ظل ما تواجهه من تحديات قانونية وميدانية؟

وفي ظل هذا التساؤل الرئيسي يمكننا ان نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ماهي التدابير الوقائية التي يمكن اتخاذها في ظل تطور وتعدد اساليب الغش الضريبي؟
- كيف نظم القانون الجبائي الجزائري العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف اثناء سير عملية المراجعة الجبائية؟
- كيف ساهمت التحقيقات الجبائية المختلفة في كشف عن الغش الضريبي؟

فرضيات الدراسة

بعد صياغة الإشكالية والقراءات الأولية المتعلقة بالموضوع، يمكن وضع الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** الغش الضريبي ظاهرة بسيطة ومحدودة لا تستدعي تحليلا معمقا، ويمكن القضاء عليها بسهولة من خلال إجراءات إدارية تقليدية.
- **الفرضية الثانية:** المراجعة الجبائية عملية إدارية بسيطة من حيث إجراءاتها ومراحلها.
- **الفرضية الثالثة:** لا يمكن ان يخضع مكلف لكل اشكال المراجعة الجبائية.

مبررات اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع بناءا على وجود مبررات موضوعية، وأخرى شخصية هي:

- **المبررات الموضوعية:**
  - تزايد حالات الغش الضريبي وتأثيره السلبي على الموارد المالية للدولة، ما يجعل من المراجعة الجبائية ضرورة ملحة لضمان تحصيل عادل وشفاف للضرائب.
- **المبررات الشخصية :**
  - أكنُ اهتماما وحرصا خاصين تجاه مجال الجباية، مما حفزني على اختيار موضوع المراجعة الجبائية للتعمق فيه، والرغبة في معرفة كيفية سير هذه العملية في النظام الضريبي الجزائري.
  - السعي الى اثراء الحقل المعرفي في الدراسات الجبائية بصفة عامة.

أهمية الدراسة

تكتسي هذه الدراسة أهمية بالغة نظرا لكونها تعالج موضوعا حساسا وحيويا في المجال الجبائي، حيث تبرز دور المراجعة الجبائية كإحدى الاليات الرقابية الفعالة في تعزيز شفافية النظام الجبائي

وتحسين مردودية التحصيل الضريبي، كما تسعى الى كشف النقائص والثغرات التي لم يُولها المشرع الجزائري العناية الكافية. إضافة الى دورها في الحد من مظاهر الغش الضريبي التي تمس بمبدأ العدالة الجبائية وتضعف أداء الاقتصاد الوطني.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى الإجابة على الإشكالية العامة التي تنص على: " الى أي مدى تساهم المراجعة الجبائية كأداة في يد الإدارة الجبائية من الحد في الغش الضريبي وذلك في ظل ما تواجهه من تحديات القانونية والميدانية؟ "، بالإضافة الى اهداف أخرى تتمثل في:

- معرفة مفاهيم الغش الضريبي أسبابه، والاثار المترتبة عنه وأساليب الحديثة لمكافحته.
- التعرف على مصطلح المراجعة ومفهوم المراجعة الجبائية وأهم الخصائص التي تميزها.
- الاطلاع على الإطار القانوني للمراجعة الجبائية في الجزائر ومراحل سيرها بمختلف اشكالها.
- ابراز فعالية المراجعة الجبائية ودورها في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي.
- دراسة الإجراءات المعتمدة اثناء القيام بمختلف التحقيقات الجبائية وكيفية تنفيذها ميدانيا.

المناهج المتبعة والأدوات المستخدمة للدراسة

تفرض طبيعة موضوع الدراسة: " **دور المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الضريبي** " الذي نود معالجته وكذا نوعية المعلومات المتوفرة عنه وأساليب تحليله، استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يتناسب مع الموضوع باعتباره المنهج الأنسب لفهم مختلف المفاهيم والتعاريف المتعلقة بالغش الضريبي والمراجعة الجبائية، مع استخدام في هذه الدراسة جملة من المصادر والمراجع المتنوعة، الى جانب الوثائق المختلفة المقدمة من طرف مديرية الضرائب. كما تم التوظيف المنهج التاريخي في سرد نشأة وتطور المؤسسة محل الدراسة، مع استخدام تقنية دراسة الحالة بمديرية الضرائب لولاية المدية.

حدود الدراسة

- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة كإطار عملي تطبيقي على مستوى المديرية الولائية للضرائب لولاية المدية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
- **الحدود الزمانية:** من 2025/01/31 إلى 2025/03/30
- **الحدود الموضوعية:** سعت هذه الدراسة لمعالجة موضوع المراجعة الجبائية في الجزائر من منظور أكاديمي، مركزة على تحليل دورها في الحد من ظاهرة الغش الضريبي.

هيكل الدراسة

سعيا لإبراز مختلف أبعاد الموضوع، ارتأينا تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول رئيسية فصلين نظريين، فصل تطبيقي، وكل فصل يحتوي على مبحثين. والتي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة.

تقدمنا في المقدمة بتحديد مجال الدراسة وطرح الإشكالية الرئيسية التي انبثقت عنها مجموعة من التساؤلات، كما عرضنا الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة. وتناولنا أهمية الموضوع وأهدافه الى جانب ابراز بعض الدراسات السابقة ذات الصلة وتوضيح المنهجية المتبعة في معالجة الإشكالية.

الفصل الأول: جاء تحت عنوان " عموميات حول الغش الضريبي" تم التعرف في المبحث الأول على مفهوم الغش الضريبي ومظاهره، مختلف أنواعه، والأسباب التي ساعدت في انتشار هذه الظاهرة، أما المبحث الثاني فقد بين من خلاله مختلف الأساليب الغش الضريبي وطرق قياسها، الاثار المترتبة عنه، والأساليب الحديثة لمكافحة هذه الظاهرة .

الفصل الثاني: يهتم بـ: "المراجعة الجبائية في الجزائر" تضمن عرضا لمفهوم المراجعة الجبائية وخصائصها، أسباب القيام بها، أهميتها وأهدافها، ومختلف أشكالها في النظام الجبائي الجزائري، إضافة إلى الإطار القانوني وضوابط التي وضعها المشرع لضمان الحقوق والواجبات لكل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، كما تناول مراحل سير عملية المراجعة الجبائية.

الفصل الثالث: هو الجانب التطبيقي " للدراسة الحالة بمديرية الضرائب لولاية المدية" حيث عرجنا في المبحث الأول الى عرض تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية، المهام التي تقوم بها ومختلف مديرياتها. أما في المبحث الثاني شمل دراسة حالة لثلاث ملفات تضمن كل واحد شكل من اشكال المراجعة الجبائية في الجزائر.

وفي الأخير نختم الدراسة بخاتمة شاملة تتضمن عرضا موجزا لأهم النتائج التي تم التوصل اليها من خلال تحليل مختلف جوانب الموضوع، بالإضافة الى تقييم مدى صحة الفرضيات المطروحة. كما تتضمن الخاتمة جملة من التوصيات العملية والمقترحات التي تهدف الى الحد من ظاهرة الغش الضريبي وتعزيز فعالية المراجعة الجبائية، مع الإشارة الى بعض الافاق البحثية المستقبلية التي يمكن ان تثري هذا المجال .

صعوبات الدراسة

اثناء اعداد هذه الدراسة تمثلت الصعوبات في:

- صعوبة الحصول على المعلومات اللازمة لدراسة الحالة بحجة السرية الجبائية.

الدراسات السابقة

هناك بعض الدراسات الي تناولت هذا الموضوع من بينها:

- دراسة بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، رسالة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 01، 2014/2013، عالجت الباحثة من خلال هذه الدراسة موضوع الرقابة الجبائية وكيف تساهم في التحكم في التصريحات الجبائية بالتركيز على إعادة التقويم والعقوبات المفروضة على المكلف بالضريبة والقيود الواردة على عملية الرقابة الجبائية المتمثلة أساسا في التزامات وضمانات المكلف بالضريبة.
- دراسة اوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، رسالة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، جامعة الجزائر، 2003/2002، وقد توصلت هذه الدراسة ان الحد من ظاهرة الغش الضريبي يتطلب من الإدارة الجبائية لاستمرار في اتخاذ التدابير المناسبة، اذ تعد الرقابة الجبائية أداة قانونية تمكن الإدارة من حماية المال العام، والتحقق من مدى صحة وشرعية التصريحات الجبائية المقدمة من المكلفين بالضريبة بهدف الكشف عن الأخطاء والانحرافات وتصحيحها.
- دراسة حمومي وفاء، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماستر، الملحقة الجامعية–مغنية–، جامعة ابي بكر بلقايد–تلمسان–، 2016/2015، توصلت هذه الدراسة للأثار السلبية لظاهرة التهرب والغش الضريبي وأنها تقلص أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده، وضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمجابهة هذه الظاهرة الخطيرة، كما ابرزت أهمية الرقابة الجبائية كونها من الوسائل الهامة للعلاج.
- دراسة عبد الرحيم مزهودي، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، كلية الح قوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 1435/1434هـ، من خلال هذه الدراسة عالج الباحث ان الضريبة من اهم وسائل التي تعتمدها الدولة في تحصيل الإيرادات العامة الا ان المكلفين يسعون للتهرب من دفعها كليا او الإنقاص من وعائها المفروض، كما تطرق لتحليل هذه الجريمة من خلال التطرق لأركانها والجزاءات المترتبة عنها.

ركزت هذه الدراسة على تحليل ظاهرة الغش الضريبي من خلال الاطار المفاهيمي والأسباب والأساليب التي أدت بالمكلفين اللجوء لهذا السلوك مع التطرق للأساليب الحديثة لمكافحته، وعرض مفاهيم المراجعة الجبائية واطارها القانوني ومراحل سيرها في الجزائر ، كما برزنا من خلال الدراسة فعالية ودور المراجعة الجبائية في الحد من الغش الضريبي.

الفصل الأول:
عموميات حول الغش الضريبي

تمهيد:

لكون الإيرادات الضـريبية تشـكل المورد الأسـاسـي لتمويل التنمية الاقتصـادية، فإن حماية هذا المورد تعد أمرا ضـــروريا، ولأن الغش الضـــريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى تناقص الإيرادات الضريبية، سنحاول في هذا الفصل الإحاطة بظاهرة الغش الضريبي من خلال تحليل هذه الظاهرة في مبحثين، وكل مبحث يحتوي على ثلاث مطالب.

حيث سنتناول في:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للغش الضـريبي حيث سـنتطرق إلى مفهوم الغش الضـريبي ومظاهره، أنواع الغش الضريبي والأسباب التي أدت للغش الضريبي.

أما **المبحث الثاني** فيهتم بـــأساليب الغش الضـريبي، أثاره ومكافحته أين سيتم محاولة التعرف على الأســاليب التي يعتمدها المكلفين بالضــريبة للقيام بعملية الغش وطرق قياســها، ومختلف الآثار المترتبة عنه، والأساليب الحديثة للحد من الغش الضريبي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للغش الضريبي

أصبحت ظاهرة الغش الضريبي من انشغالات الدولة والباحثين في ميدان التشريع الجبائي كونها أخذت بعدا وطنيا ودوليا لما لها من انعكاسات سلبية على الاقتصاديات الوطنية، فعملية تحصيل الضريبة عرفت معوقات ومصاعب أهمها امتناع المكلفين عن دفعها أو التحايل في تجنبها بطرق قانونية أو غير قانونية.

المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي

تعددت واختلفت آراء واتجاهات الباحثين في تحديد مصطلح وتعريف الغش الضريبي، مما أدى إلى وجود عدد كبير من التعريفات لهذه الظاهرة حيث تناولنا جوانب محددة في تعريفه، نظرا لصعوبة حصر أساليب الغش عمليا وظهور أشكال مبتكرة ومتطورة يصعب أحيانا كشافها ومراقبتها ومن هذا سوف نقدم مجموعة من التعاريف التي تخص ظاهرة الغش الضريبي.[1]

الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي

- يعرف على أنه: "تصرف غير مشروع يتمثل في عدم احترام للقانون هو عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع، فالغش بذلك يفرض مخالفة مباشرة بإرادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الجبائية عن طريق استعمال طرق احتيالية غير مشروعة، فالانتهاك لا بد أن يكون إراديا وعمديا".[2]

- كم عرفه MARGAINAZ André بقوله: "نستطيع أن نقول هناك غش ضريبي إذا تم استعمال طرق تمكن من الهروب من الضريبة، فالغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينجز عنه سوء نية بهدف التغليط والتظليل".[3]

- ويعرف Beltrame Pierre أنه:" مخالفة للقانون يترتب عنه إما الهروب من الضرائب أو تقليل منها" [4].

---

[1] منصور الفيتوري حامد، **إشكالية التهرب الضريبي**، مجلة البحوث القانونية، العدد01، أكتوبر2015، ليبيا، ص10

[2] سوزي عدلي ناشد، ظاهرة **التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص25

[3] عيسى سماعين، **ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري**، الملتقى العلمي الوطني حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر، جامعة تمنراست أيام 29و30 جانفي، 2013، ص02

[4] Rapport du syndicat national, Evasion **et fraudes fiscales contrôle fiscal, Solidaires Finance Publiques, paris**, janvier, 2013, P06

- اعتبرت منظمة التعاون والتنمية الاقتصـــادية أن الغش الضـــريبي هو:" الإجراء الذي ينطوي على الانتهاك العمدي المتعمد للهروب من الضرائب الواجب الالتزام بها من طرف المكلف بالضريبة."[1]

- ويسمى أيضا بالتهرب غير المشروع، أو الاحتيال الضريبي، ويعرف بأنه:" التهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة، أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، وذلك باستعمال طرق الغش والاحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون" [2].

- وعرف على أنه:" عبارة عن فعل إرادي يقوم به المكلف الذي يقرر مخالفة القانون للتملص من دفع الضريبة وفي هذه الحالة نلاحظ وجود سلوك إجرامي مقصود ومتعمد، وعليه فإن الغش هو جزء ووجه من عدم الانتظام الضريبي." [3]

- أما المشرع الجزائري ذكر الأعمال المادية المكونة للغش وذلك في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث نص على بعض الطرق الاحتيالية التي يعتمدها المكلف للتهرب من الضـــريبة، حيث اعتبرت الطرق التالية طرق تدليسية احتيالية: [4]

- إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضريبة؛
- تقديم وثائق مزورة أو غير صـــحيحة تدعيما لطلبات ترمي للحصـــول على تخفيض أو الإعفاء أو اســـترجاع الضـــريبة أو الاســـتفادة من المزايا الجبائية الممنوحة لصـــالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة؛
- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاء أو الوصية أو الهبة؛
- استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج تتعلق بعمليات حقيقية أو البيع والشراء دون فواتير ؛
- استعمال الطوابع المنفصلة أو طوابع المزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب، كذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع؛
- ممارسة نشاط غير مصرح به؛

---

[1] Ecric Bocquet, Rapport du sénat, **l'évasion fiscal des capitaux et des actifs hors de France et incidence fiscales**, juillet, 2012, P13

[2] نبيل صقر، **الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة الجريمة الضريبية والتهريب**، دار الهدى، الجزائر، 2013، ص36

[3] عبد المجيد قدي، المدخل **إلى السياسات الاقتصادية الكلية: دراسة تحليلية تقييمية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 215

[4] محمد الفار ووهيبة طوبال، **جرائم التهرب الضريبي الأساليب وآليات مكافحتها**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8ماي1945، 2019/2018، ص ص23 24

- الإغفال عن قصد تسجيل حسابات غير صحيحة في السجلات التجارية التي يفرض القانون مسكها والمنصوص عليها في المادتين 09 و10 من قانون التسجيل.[1]

من هذه التعاريف يمكننا إعطاء تعريف للغش الضـــريبي على أنه:"تصـــرف غير مشـــروع يتمثل في انتهاك إرادي ومتعمد لأحكام القانون الضـــريبي، يهدف إلى التهرب من دفع الضـــرائب أو تقليلها باستخدام طرق احتيالية وغير قانونية، مما يعكس سوء نية المكلف بالضريبة بقصد الاحتيال والتملص من الالتزامات الجبائية".

الفرع الثاني: مظاهر الغش الضريبي

في هذا المجال توجد عدة مظاهر للغش الضريبي تتمثل فيما يلي: [2]

- عدم تقديم المكلف القانوني تصـريح ضـريبي عن النشـاط الخاضـع للضـريبة، متعمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه؛
- إدخال السـلع المسـتوردة من الخارج خفية أي عدم التصـريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها الضريبة الجمركية؛
- تقديم المكلف بالضـــريبة تصـــريح ضـــريبي لدى إدارة الضـــرائب مخالف للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل مما يجب؛
- المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصـــم من وعاء الضـــريبة، مما يؤدي إلى تقليص الأرباح المفروضة عليها الضريبة وبالتالي تخفيض الضريبة المستحقة؛
- إخفاء أو تهريب أموال المكلف بالضـــريبة حتى لا يدفع قيمة الضـــريبة بحيث يتعذر على إدارة الضرائب الحصول على مستحقاتها اتجاهه؛
- هروب المكلف خارج البلاد، وبالتالي يصعب على إدارة الضرائب تحصيل الضريبة المترتبة عليه.

وأضـاف المشـرع الجزائري بعض السـلوكيات التي يراها تزيد من الممارسـات غير القانونية والتي نلخصها في: [3]

- استخدام أسماء مستعارة واستئجار السجلات التجارية، إذ تساهم هذه الممارسات في انتشار التزوير فضلا على زيادة حاملي السجلات التجارية المزورة؛

---

[1] المادة 9و10، **قانون التسجيل**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص6

[2] ناصر مراد، **إشكالية التهرب الضريبي**، مجلة الحقيقة، العدد 2، 30جوان2010، ص ص 116 117

[3] ناصر شارفي وسامي مباركي، **الغش الضريبي في الجزائر أشكاله وسبل مكافحته**، مجلة العلوم الإنسانية، الجزائر، العدد48، سبتمبر2017، ص281

- تكوين مؤسسات الواجهة أو التمويهية التي تتميز بالكثير من الممارسات المشبوهة مثل: تحويل المؤسسات، التشطيب، تغيير مناطق النشاط؛
- شبكات الاحتيال المنظمة التي تنشط خارج الحدود الجغرافية، وهي شبكات عابرة للقارات التي تلجأ في الكثير من المعاملات إلى ارتكاب جرائم من أجل الدفاع عن مصالحها، مثل: تجارة التبغ؛
- السوق العقاري غير الشفاف، فالكثير من المعاملات العقارية تتم تحت المكاتب ولا يصرح بها، وتعطي تحويلات مالية ضخمة غير خاضعة للضريبة.

وحتى يعتبر أي سلوك كغش ضريبي يجب أن يرتكز على ركنين وهما الركن المعنوي والركن المادي إضافة إلى الاعتقاد الديني حول عدم شرعيته.

- **الركن المعنوي**: ويعني قصد المكلف اختراق القوانين وارتكاب المخالفات، فالإدارة الجبائية تعمل جاهزة على التثبيت من قصد المكلف إن كان بحسن نية ويتجلى إثبات سوء النية من خلال عدم تقديم التصريحات أو إهمالها وكذلك بعدم الرد على توضيح الإدارة أو عن طريق أهمية الإخفاء وتكراره.
- **الركن المادي**: ويقصد به الفعل محل الإخلال واختراق القوانين الجبائية،[1] ويقصد به تعمد المكلف بتخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بطرق لم ينص عليها القانون.[2]

المطلب الثاني: أنواع الغش الضريبي

تعددت أنواع الغش الضريبي إلى عدة أنواع ولكل نوع خصوصيته وذلك حسب تصنيفات وجهة نظر الباحثين، ويمكن تقسيمه حسب المعيار المعتمد في ذلك إلى:

الفرع الأول: حسب درجة التعقد

حيث ينقسم الغش حسب درجة التعقد إلى الغش البسيط والغش المركب:

أولا: الغش البسيط

"وهو إغفال مرتكب بسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية للتقليص من المبالغ الواجب دفعها على شكل ضرائب، من خلال تقديم تصريحات تحتوي على معلومات خاطئة أو ناقصة لتقدير الضريبة على أساسها، كالنسيان الطوعي للتصريح بإحدى العناصر التي تدخل في حساب الضريبة، وتجدر الإشارة أنه يجب التفريق بين الغش البسيط والخطأ، فالأول يرتكب عن قصد أما الثاني فقد

[1] محمد فلاح، **التهرب الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1997/1996، ص ص 146 147

[2] ميلودي كريمة، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمركز الضرائب بسكرة للفترة من 2016إلى2020، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة، 2020/2019، ص42

يكون ناتجا عن ســـهو أو إهمال صـــادر دون نية مقصـــودة للغش، ويبقى على الإدارة الجبائية مهمة إثبات أن المكلف المعني كان يتعمد ذلك فعلا".[1]

ثانيا: الغش المركب

يمكن تعريفه بأنه:" غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية، أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضـريبة، وكذلك مسـح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشـف مغالطاته". يتميز هذا النوع من الغش أنه يجمع عناصر الجريمة، أي أن الغش المعقد يتوفر على العناصر التالية: [2]

- **عنصر النية:** أي أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع؛
- **العنصر المادي: و**المتمثل في تخفيض أساس الضريبة؛
- **عنصر التدليس: و**يعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة.

الفرع الثاني: حسب الحيز الجغرافي

حسب هذا المعيار نجد الغش الوطني والدولي:

أولا: الغش الوطني (المحلي)

إن هذا الغش يتم داخل حدود الســـيادة الجبائية هو المعبر عنه بالغش المحلي وفي هذه الحالة فإن الأعمال التي يقوم بها المكلف تكون داخل حدود جغرافية واحدة ويكون في مواجهة الســـلطات الجبائية لهذا البلد.[3]

ويعرف بأنه" كل استعمال لطرق وممارسات الغش من قبل المكلف ومحاولة منه للتخلص بصفة غير شـرعية من الالتزامات الجبائية الناجمة عن التشـريعات الجبائية الوطنية، هو كل غش يتم داخل الدولة أي يكون المكلف في مواجهة لسلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد".[4]

ويمكن أن يتخذ هذا النوع شكلان هما: [5]

---

[1] حميمد محمد ورطاب عبد الرزاق، **دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمركز الضرائبCDI–أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2022/2021، ص17

[2] مصطفى عوادي ونصر رحال، **الغش والتهرب الضريبي في النظام الجزائري**، مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص43

[3] بوجة عمر، **الغش الجبائي ومدى فعالية الإصلاحات في مكافحته**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس–مستغانم، 2022/2021، ص9

[4] ناصر مراد، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، دار قرطبة المحمدية للنشر، الجزائر، 2004، ص7

[5] حميمد محمد ورطاب عبد الرزاق، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، نفس المرجع السابق، ص18

- **الامتناع:** وذلك بأن يمتنع المكلف عن امتلاك أي شـيء، أو القيام بأي عمل يؤدي إلى خضـوعه للضـريبة، كأن يقوم مثلا بعدم تسـجيل العقارات المسـماة باسـمه الشـخصـي، وتحويلها إلى أشـخاص آخرين.
- **الإحلال:** وهذا بتعويض وعائه الخاضع للضريبة بوعاء آخر أقل خضوعا للضريبة أو معفى تماما، كأن يقوم المكلف مثلا بالرفع من أرقام الأعمال المعفاة مقارنة مع أرقام الأعمال غير المعفاة.

ثانيا: الغش الدولي

يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضـريبة أو الضـرائب داخل البلد وتحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة، راجع هذا إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشـــاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.[1] ويمكن للغش الدولي من اسـتعمال النصـوص التشـريعية والقانونية حيث لديها كل الحرية في فتح مقراتها في أي بلد توجد فيه تسهيلات جبائية.[2]

ويعرف كذلك بأنه " ذلك النوع من التهرب الضـريبي الذي يستند إلى آليات، سواء أكانت قانونية أم غير قانونية، والتي تعكس النية الواضـــحة للشـــخص الذي يديرها ســـواءًا كان طبيعي أو معنوي، للتحايل على التشريع الضريبي للدولة أو الدول المستهدفة، والهدف الوحيد الذي يسعى إليه هو التقليل من الضرائب إلى أدنى حد ممكن".[3]

الفرع الثالث: حسب المفهوم القانوني:

أما من الناحية القانونية فالغش الضريبي ينقسم بدوره إلى الغش القانوني وغير القانوني:

أولا: الغش الضريبي القانوني

"وهو اســـتغلال المكلف للنقائص والثغرات الموجودة في التشـــريعات الجبائية بغية التخلص من دفع دين الضـريبة، وترجع هذه النقائص في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم إحكام صـياغته إذ أن اســـتفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة أو انتهاكا للأحكام الجبائية كون هذا الأخير يتم في

---

[1] سوزي عدلي ناشد، **ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية**، نفس المرجع السابق، ص19

[2] بداني عبد الهادي، **الغش الجبائي ومدى فعالية الإصلاحات في مكافحته**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس–مستغانم، 2019/2018، ص4

[3] مهى حاجي شاهين، **آليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي**، Route Educational Social Science Journal، العدد3 فيفري، 2019، ص528

إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسة من الإعفاءات أو التخفيضات الدائمة أو المؤقتة". فالغش الضريبي القانوني يأخذ مجموعة من الأشكال وهي: [1]

- التهرب من الضريبة التي تمس الأرباح، وذلك بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونيا وبترخيص من القانون التجاري.
- تفرض الضريبة على كل التركات دون إخضاع الهبات لهذه الضريبة، فيقوم المعني بتقسيم أمواله على ورثته على شكل هبات رغم أنه مازال حيا حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات.

ثانيا: الغش الضريبي غير القانوني

وهو خرق مباشر للقوانين والتشريعات الجبائية كليا أو جزئيا، إذ يكلف هذا الأخير فرض عقوبات جنائية بوجود نص صريح يدل على عدم شرعية هذا العمل الذي قام به المكلف بنية سيئة. [2]

هناك العديد من أساليب للغش الضريبي غير القانوني التي يمكن أن يلجأ إليها المكلف لتخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه منها:[3]

- قيام المكلف بتزوير سجلاته ودفاتره، من اجل التلاعب بمصادر دخله ونفقاته، ويشيع بين بعض فئات المكلفين مسك نوعين من السجلات أحداهما صحيحة وتستخدم لاستخراج دخله بصورة صحيحة والأخرى مزورة وتستخدم لغايات تقديمها للجهات الضريبية؛
- إخفاء بعض مصادر الدخل بشكل كامل: فقد يكون للمكلف أكثر من مصدر للدخل ويقوم بالإقرار لدى دوائر الضريبة المختصة عن بعض تلك المصادر، ويخفي وجود البعض الآخر وبالتالي يتم محاسبته عن جزء من مصادر دخله، كما قد يندرج تحت هذه الحالة عدم مراجعة المكلف إطلاقا للدوائر الضريبية على الرغم من خضوعه للضريبة وبالتالي لا يدفع أي مبلغ للضريبة؛
- التهرب خلال مرحلة التحصيل: فقد يتم تقدير الضريبة على المكلف بشكل سليم إلا أن المكلف يتهرب من تسديد المبالغ المستحقة عليه إما عن طريق المماطلة بالدفع أو عن طريق تهريب أمواله للخارج؛

---

[1] عباس عبد الرزاق، **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي**، دار الهدى للنشر، 2012ص99

[2] بكريتي بومدين، **الملتقى الوطني حول: الرقابة الجبائية في الجزائر، مداخلة بعنوان: دور المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، دراسة حالة المراجعة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية مستغانم، يومي28 و29أكتوبر2015، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8ماي1945، قالمة، 2016/2015، ص7

[3] محمد أبونصار، محفوظ المشاعلة، فارس الشهوان، **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الثانية، الأردن، 2003، ص ص29 30

- التلاعب بملكية مصـــدر الدخل: فقد يلجأ المكلف إلى التنازل شـكليا عن مصـــدر دخله إلى جهة خيرية معفاة من الضريبة مع إبقاءه على السيطرة الفعلية على مصدر الدخل وذلك في سبيل عدم دفع الضريبة أو التقليل من قيمتها.

المطلب الثالث: أسباب الغش الضريبي

يعتبر وجود الغش الضـريبي نتيجة بيئة ملائمة توفرت فيها الشـروط الملائمة التي سـاعدت في نمو واتســـاع هذه الظاهرة، هناك جملة من الأســـباب والعوامل التي تدفع بجل المكلفين لعدم الالتزام بواجباتهم الجبائية، والتي تنقسـم إلى أسـباب متعلقة بالمكلف، أسـباب متعلقة بالنظام الجبائي وأسـباب متعلقة بالإدارة الجبائية.

الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالمكلف

عادة ما تكون أســـباب الغش الضـــريبي مرتبطة بالمكلف نفســـه، والذي يندرج ضـــمن إطار الاعتبارات النفسية، التاريخية والاجتماعية والاقتصادية.

أولا: الأسباب النفسية

يمكن أن نكيف الدافع النفســـي هو عدم إعطاء الاعتبار للمكلف، هذا ما يولد عنده الكره لإدارة الجبائية بصـفة عامة، أما من الناحية الأخلاقية في الدول المتقدمة تفرض الضـريبة حسـب احتياجات الموارد المالية وتنفق هذه الموارد في محلها، أما في الدول المتخلفة تفرض الضـــريبة بحجم كبير ولا تنفق في المشاريع التي من خلالها تحسن الحياة اليومية للمواطن.[1]

يمكن اعتبار بسـيكولوجية المكلف علما قائما بذاته لأنه ينصـب على دراسـة تصـرفات المكلف اتجاه واجباته الجبائية الأمر الذي يدفع بالفرد إلى الغش، فللعامل النفســـي أهمية كبيرة وبالغة في أداء المكلف بواجباته الجبائية، ويتحلى ذلك في مدى إقناعه وفهمه أنها من واجباته الاجتماعية مقابل التزاماته بدفع الضريبة

وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة المتمثلة في: [2]

- الضريبة أداة اغتصاب وافتقار الشعوب؛

[1] بدري جمال، **عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي**، رسالة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2009/2008، ص50

[2] خلاصي رضا، **تحليل ظاهرة الغش الجبائي**، دراسة حالة الجزائر في الفترة2002/1999، أطروحة مقدمة لنيل الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص102

- اعتبار الضـريبة اقتطاعا ماليا دون مقابل وهو ما يؤدي إلى شـعور المكلفين أن الضـريبة تحد من حرياتهم كما يرى البعض عدم عدالة الاقتطاعات؛
- سـوء تخصـيص وصـرف النفقات العامة والإحسـاس بالإخضـاع الإضـافي مما يدغع بالأفراد إلى تغيير سلوكهم اتجاه الضريبة؛
- الجهل والانحطاط الثقافي واللذان يعدان عنصـــرين هامين في انتشـــار مثل هذه التجاوزات والممـارســـات، فكلمـا زاد وعي الفرد بمهمـة الـدولـة أو أهميـة الضـــريبـة كلمـا كـان الباعث على التهرب منها ضعيفا والعكس صحيح؛
- النظرة السلبية التي ترى بان الضريبة ما هي سوى أموال ضائعة دون مردودية فهي خسارة شخصية لابد من التخفيف منها كلما سمحت الفرصة بذلك؛
- اعتقاد بأن المتهرب من الضـرائب سـارق شـريف لأنه يسـرق الدولة وهي شـخص معنوي، وبالتالي فهولا يضر بالآخرين؛
- الاعتقاد الديني بعدم شـرعية الضـــريبة لأنها لا تســتند على منطلقات عقائدية، بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام، وهنا يكون منفذ للغش الضريبي متعمد؛
- ضعف المستوى الأخلاقي: والذي يحفز الأفراد من أداء الواجب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني ومصلحة المجتمع والمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.
- ضعف الوعي الضريبي: يتمثل في إقناع المكلف أن الضريبة واجبة عليه، وأنها التزام تجاه المجتمع الذي ينتمي إليه، حيث أن ارتفاع الوعي لدى المكلفين يؤدي بالضـــرورة إلى تقلص مســـتوى الغش الضريبي والعكس صحيح. [1]

نشـير في الأخير أن هذه الاعتبارات تختلف من شـخص إلى آخر بحيث أن المكلف الذي يعتقد أن الضـريبة المحملة عليه منصـفة وعادلة نجدها أقل عبئا عليه لذلك يتقبلها، والعكس الذي يعتقد أنها ظلما وتعسفا نجدها تشكل عبئا ثقيلا عليه لذلك يرفضها ويسعى إلى الغش والتهرب منها.[2]

[1] حميد محمد ورطاب عبد الرزاق، **دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي**، نفس المرجع السابق، ص26

[2] مسعودة نخول ومريم بلحمير، التحقيق **الجبائي كآلية للتقليل من الغش الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمركز الضرائب والمديرية الفرعية للضرائب لولاية جيجل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي–جيجل، 2023/2022، ص13

ثانيا: الأسباب التاريخية والاجتماعية

منذ الاحتلال العثماني الذي تلاه الاستعمار الفرنسي أي في تلك الحقبة التاريخية، ما هي إلا سلب لأموال السكان الأصليين،[1] وهذا راجع للأسباب التالية: [2]

- استمرار النظام الجبائي من 1962 إلى 1976 هو ما كان منافيا لتطلعات الشعب وقيادته أثناء الفترة الاستعمارية؛
- عدم الثقة في هيئات الدولة والتي مفادها عجز الدولة في القضاء على مختلف الأمراض الاجتماعية والتي تتنافى مع عادات وتقاليد الشعب الجزائري مثل: الاختلاس، الرشوة، استغلال النفوذ.... الخ؛
- الاستعمال اللامتناهي وغير العقلاني للأموال العمومية وإنفاقها بكثرة في بعض المشاريع العمالية.

ومن جهة يلعب المحيط الاجتماعي دورا هاما في تأصيل ظاهرة الغش الضريبي وشيوعه بين أفراد المجتمع، باعتبار أن العقيدة السائدة هي نفور سلوك الأفراد تجاه الضريبة لإحساسهم بعدم تطبيق مبدأ العدالة الضريبية، وهو ما يولد لدى المكلف مانع لأداء واجبه الضريبي ومن الأسباب الاجتماعية التي تعمل على رسوخ الغش الضريبي في المجتمع.[3]

العناصر المذكورة أعلاه كونت فكرة لدى الفرد الذي يلجأ إلى الغش، بحيث أصبح مقتنعا بأنه لم يرتكب أي مخالفة حتى يلام عليها مما نتج عنه التفتت المستمر للوعي الجبائي داخل المجتمع والسبب الذي زاد في حدة هذا التفتت هو التنافر والظلم الذي أحدثه النظام الجبائي نفسه.[4]

ثالثا: الأسباب الاقتصادية

يتأثر النظام الضريبي بالحالة الاقتصادية للدولة عموما وبالوضع الاقتصادي للمكلف، كما أن ظاهرة الغش الضريبي تختلف وجودا وعدما وتقلصا وانكماشا بحسب النشاط الاقتصادي للمكلف، أما على مستوى تأثر النظام الجبائي بحالة الدولة الاقتصادية فمن الواضح أنه في حالة الرخاء الاقتصادي للدولة، تتحسن الأوضاع الاقتصادية للمكلفين بها فلا يشعرون بثقل العبء الضريبي فتقل عملية الغش، بخلاف الوضع في حالة الكساد الاقتصادي حين تضعف المراكز المالية للأفراد فتزيد نسب

---

[1] رقيق امينة، **آثار التهرب والغش الضريبي**، مذكرة ماستر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عين تموشنت بلحاج شعيب، 2022/2021، ص6

[2] علاوي عوالي وداد وبوكريع جهيدة، **دور التحقيق الجبائي في مكافحة الغش الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية غرداية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية، 2018/2017، ص39

[3] خلاصي رضا، **تحليل ظاهرة الغش الجبائي**، نفس المرجع السابق، ص101

[4] خليفي عليلة وعبادة كميلية، **واقع التهرب والغش الضريبي في الجزائر وطرق مكافحته**، مذكرة ماستر، جامعة الجزائر، 2017/2016، ص28

الغش في الضـريبة لاسـيما إذا لجأت الدولة في سـبي مواجهة احتياجاتها النقدية إلى فرض ضـرائب جديدة مما يزيد العبء الضريبي على المكلفين.[1]

الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي

في هذا المجال يرتبط الغش الضـــريبي بكيفية تنظيم القانون للضـــريبة حيث كلما تعقدت التشـريعات الضـريبية وتعددت أسـعار الضـرائب، زادت مشـاكل الإدارة الجبائية مع المكلفين وزادت احتمالات الغش الضريبي[2]، والتي نجملها في النقاط التالية:

أولا: الأسباب السياسية

وهي أسباب تساعد على انتشار الغش الضريبي، فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة هذه الظاهرة، ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين: [3]

- الاختيار الإيديولوجي والسـياسـي الذي اعتمدته الدولة بعد الاسـتقلال كان له أثر كبير على النظام الجبائي الجزائري؛
- وجود موارد بترولية هامة جعل السـلطات العمومية تعتبر حصـيلة الجباية عادية وثانوية، مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضـرائب، ومكافحة الغش الضـريبي لم تكن ضـمن أولويات النظام السياسي.

ثانيا: الأسباب التشريعية

يعد التشريع أحد أهم الأسباب التي تدفع الأفراد للغش في الضريبة، [4]ويمكن حصر أهم الأسباب التشريعية في عيوب التشريع الجبائي في النقاط التالية: [5]

- **نظام جبائي معقد:** وهذا التعقد في التشـريع الجبائي وعدم الصـياغة وجود بعض الثغرات ما يؤدي إلى خلق مشاكل الإدارة المالية وتزايد احتمال حدوث الغش الضريبي؛
- **نظام جبائي غير مرن:** أي أنه غير مرتبط بالتنمية وطبيعة الأنشـطة الاقتصـادية لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة؛

---

[1] سلطان فهد الخنة، **الأحكام الفقهية للتهرب الضريبي**، مجلة كلية الدراسات الإسلامية، العدد35، ص1899

[2] المرسي السيد حجازي، **مبادئ الاقتصاد العام**، الكتاب الثاني، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2000، ص96

[3] حميمد محمد ورطاب عبد الرزاق، **دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي**، نفس المرجع السابق، ص26

[4] بهاء بسام جرارعه، **العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية**، رسالة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابس، فلسطين، 2021، ص19

[5] ترعي زكرياء، **دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر–بسكرة، 2019/2018، ص ص 20 21

- **تعدد الضرائب:** مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضريبة وترك الثغرات، يمكن التسلل منها بسهولة؛
- **عدم استقرار التشريعات:** هذا راجع إلى التغيرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب على المكلفين من جهة مسايرة التغيرات التي تطرأ على النظام والقواعد المعمول بها، ومن جهة أخرى تؤدي إلى خلق حالة حساسية من الضريبة، تدفع بهم إلى رفض كل مشروع للإصلاح الضريبي وبالتالي ميلهم للغش الضريبي؛
- **النظام الجبائي الجزائري:** هو نظام تصـريحي يعتمد على التصـريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما يزيد من نسبة الغش؛[1]
- **ضـــعف العقاب المفروض على من يقوم بالغش:** حيث يؤدي وجود عقوبات نقدية أو جنائية تجاه ســـلوك الغش وعدم الالتزام الضـــريبي إلى احترام الالتزامات الضـــريبية والاجتماعية، إذ أن مراقبة العمليات الجبائية من الإدارات المكلفة بالتحصيل الضريبي تؤدي دورا مزدوجا.[2]

الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية

تعددت الأسـباب الإدارية التي من شـأنها أن تشـجع ظاهرة الغش الضـريبي فمن جهة تعاني الإدارة من نقص في الإمكانيات المادية والبشرية رغم مجهوداتها المتواصلة في ذلك، ومن جهة أخرى توجد عوامل تتصـــل بالإدارة الجبائية وكيفية قيامها بمهامها المتمثلة في المراجعة والتحقيق في تصريحات المكلفين من أجل تقدير وعاء الضريبة الواقعة على ذمتهم.[3]

وفيما يتعلق بالإدارة الجبائية الجزائرية، فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي: [4]

- ضعف الوسائل المادية والمالية والتي ما زالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه؛
- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة؛
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي والذي يكون جزافيا بأكثر أو أقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنويا على المكلف وقد يدفعه إلى عملية الغش؛

---

[1] حميمد محمد ورطاب عبد الرزاق، **دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، نفس** المرجع السابق، ص27

[2] مسعودة نخول ومريم بلحمير، **التحقيق الجبائي كآلية للتقليل من الغش الضريبي**، نفس المرجع السابق، ص14

[3] أو هيب بن سالمة ياقوت، الغش **الضريبي**، رسالة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002 /2003، ص20

[4] بوعكاز سميرة، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة، 2015/2014، ص ص 32 33

- ضـــعف الإمكانيات المادية: وهذا من خلال نقص الوســائل المادية حيث أن جميع المؤســســات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح؛
- عدم وجود وعي مهني: وهي من أخطر من نقص الكفاءة وهي عملية مرتكبة من طرف عمال الإدارة الجبائية، والذين يقبلون الهدايا والهبات المقدمة من طرف المكلفين بالضـــريبة، هذا التســـيب الموجود في الإدارة يعود إلى نقص الرقابة الحكومية للأجهزة التابعة لها، وكذا غياب أجهزة مختصـــة لمحاربة ظاهرة الرشوة واستغلال المناصب؛
- نقص التوعية وضعف العلاقة بين الإدارة والمكلف.

المبحث الثاني: أساليب الغش الضريبي، مكافحته وآثاره

تشكل أساليب الغش الضريبي محورا أساسيا لفهم أبعاده وأثاره. وتقتضي مكافحته تدعيم أنظمة الرقابة، تطوير التشـريعات الجبائية، واسـتغلال الوسـائل التقنية الحديثة، وينتج عن هذه الظاهرة أثار اقتصادية واجتماعية بالغة، من أبرزها تراجع الإيرادات وتهديد مبادئ العدالة الجبائية.

المطلب الأول: أساليب وطرق قياس الغش الضريبي

نظرا لتعدد الضرائب في النظام الجبائي الجزائري هذا ما يساهم في ارتفاع الضغط الجبائي على المكلفين، مما يدفعهم إلى إيجاد أساليب وطرق للتخلص من الضريبة أو الامتناع عن دفعها، من خلال الثغرات القانونية أو التحايل في العمليات التي يصـعب على الإدارة الجبائية كشـفها ومراقبتها، لذا فمن الصعب قياسه لإمكانية إخفاء الثروة وأغلب المعاملات تأخذ الطابع السري.

لفرع الأول: أساليب الغش الضريبي

أدى الانفتاح الاقتصـادي والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات الاقتصـادية إلى تطور أسـاليب الغش الضـريبي، حيث أصـبح المكلف بالضـريبة يتحايل في المحاسـبة بتقديم تصـريحات كاذبة أو ناقصـة للإدارة الجبائية، كما يقوم بمسح كل أثر لأمواله أو يخفي جزء منها حتى يستحيل على الإدارة الجبائية تقدير الوعاء الضريبي له وإخضاعه للضريبي.[1] ومن بين هذه الأساليب ما يلي:

أولا: الغش عن طريق التحايل المحاسبي

رغم أن القانون الجبائي يفرض على المكلف بالضـريبة مسـك محاسـبة دقيقة وواضـحة، إلا أن بعض المكلفين يســـعون إلى التحايل وعدم الالتزام بهذا القانون أمام الإدارة الجبائية،[2] يمكن أن يكون

[1] أو هيب بن سالمة ياقوت، **الغش الضريبي**، نقس المرجع السابق، ص52

[2] مغني ناصر، **دارسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء المالي**، نفس المرجع السابق، ص18

الغش الضريبي ذو طبيعة محاسبية حيث تعتبر المحاسبة أساسا لإجراء التحقيقات من قبل السلطات الجبائية، فإذا كان التحقيق المحاسبي يتمثل في التأكد من مطابقة القيود المحاسبية مع المستندات التي تثبت ذلك فإن المكلف يبحث عن مطابقة القيود المحاسبية مع المستندات المظللة التي يقدمها.

ويعتبر هذا الأسلوب من الصعب اكتشافه من قبل الإدارة الجبائية، على الرغم من السهولة التي يجدها المكلف عند تنفيذها،[1] وهذا النوع من الغش له طريقتان:

1. **الغش بزيادة التكاليف:** بعدما سمح المشرع الجزائري بخصم الأعباء التي يتحملها فعلا المكلف وذلك لاستغلال مؤسسته شريطة أن تكون هذه التكاليف مرتبطة مباشرة بالاستغلال في حدود التي وضعها القانون، أصبح بعض من المكلفين ينتهزون هذا الحق في إدخال مصاريف ليست لها علاقة بالنشاط الذي تقيمه المؤسسة أو المبالغة في تقديرها للتكاليف، وذلك لتخفيض قدر الإمكان من الضريبة على الأرباح المحققة.[2] فتعددت الطرق المستعملة في هذا المجال منها:

- **تسجيل النفقات الشخصية والأعباء العامة غير المبررة ضمن محاسبة المصاريف العامة:** وذلك بتقييد النفقات الشخصية الغير القابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة للمصاريف التي تعتبر بطبيعتها قابلة للخصم من الربح المحقق قبل الإخضاع الضريبي، وبذلك يتم تخفيض قدر المستطاع من الربح الصافي الخاضع للضريبة هو ما يسمح للمكلفين من الإفلات كليا أو جزئيا من الضريبة على أرباح المؤسسة.[3]

فالمكلف يحاول دائما إدخال نفقات وهمية من خلال: [4]

- تقييد النفقات الشخصية وغير القابلة للخصم ضمن المصاريف للمحاسبة العامة للمؤسسة، مثل: تسجيل تكاليف الإصلاح وصيانة السيارات الشخصية باسم المؤسسة وهي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية من طرف الأفراد المسيرين للمؤسسة؛
- تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الواقع متعلقة بمساكن مسيريها؛

---

[1] بهلولي محمد وطرش عبد الرؤوف، **سبل مواجهة جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي-برج بوعريريج، 2023/2022، ص28

[2] حمومي وفاء، دور **الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تلمسان، الملحقة الجامعية-مغنية، جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان، 2016/2015، ص38

[3] تبوكيت فاطمة وسماعيلي زهية، **دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2017/2016، ص6

[4] بوالروايح شيماء وبوعظم نزهة، **دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة ميدانية مديرية الضرائب لولاية ميلة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف-ميلة، 2022/2021، ص24

- تسجيل مصاريف السفر إلى خارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة وهي في الواقع مصاريف إضافية لا ترتبط بنشاط المؤسسة؛
- تسجيل مشتريات في حسابات المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيريها ومن أمثلتها شراء الأثاث المنزلي.

• **المستخدمين الوهميين:** حيث يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم، هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء وبالتالي التقليص من مبلغ الضريبة، وهناك حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح أشخاص حقيقيين من المفروض أن يقوموا بأداء أعمال المؤسسة ولكنهم في الواقع لم يقوموا بأي نشاط، كما يتم في بعض الأحيان تسجيل أجور ومرتبات بمبالغ كبيرة لأشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون أعمال ثانوية لا غير.[1]

• **تقنية الإهتلاك:** يعرف الإهتلاك على أنه يمثل القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة أي الأصول الممتلكة للمؤسسة، والمتمثلة في المباني، العقارات، تجهيزات ووسائل النقل ومعدات المكتب، وتحسب الإهتلاكات على أساس ثمن شراء هذه الأصول ويستثنى الرسم على القيمة المضافة المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابلا للاسترجاع ويحسب على أساس المبلغ بكل الرسوم إذا كان الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع. [2]

أو هو الأموال المخصصة للاستعمال في النشاط الاستغلالي وليس بغرض البيع، ونتيجة ذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجيا وبع فترة من الوقت تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها وذلك بسبب أن:

- لأن الاستثمار تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن؛
- أن الاستثمار أصبح لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال؛
- نتيجة ظهور أدوات إنتاج حديثة أكثر إنتاجية أو لأسباب أخرى.

ولكي تكن هذه الإهتلاكات قابلة للخصم لا بد من أن تخضع لشروط معينة وهي كما يلي:

- أن يصنف الأصل المهتلك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقادم مع مرور الوقت؛
- ألا تتعدى الإهتلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهتلك؛

[1] مغني ناصر، **دارسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء المالي**، نفس المرجع السابق، ص19

[2] رحال نصر، **محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2007/2006، ص ص 63 64

- أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال مسجلة في السجلات المحاسبية.[1]

2.تخفيض الإيرادات: تعد هذه الطريقة من الطرق الأكثر استعمالا لممارسة التملص من دفع الضريبة ويقوم من خلالها المكلف بتخفيض جزء من وعاء الضـــريبة أو التخلص من دفعها كليا ويتم ذلك بتســجيل قيمة المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية، كما يمكن للتجار تخفيض إيراداتهم عن طريق البيع نقدا وبدون فواتير أو صكوك مما لا يترك أي أثر للعملية.[2]

هنا يسعى المكلف بالضريبة أن يكون التصريح الذي قدمه مطابقا لسجلاته المحاسبية مستعملا التقنيات لتخفيض إيراداته ومن صورها ما يلي: [3]

- إهمال المبيعات وذلك ببيع سلع نقدا ومن يد إلى يد دون استعمال الفواتير أو وصولات أو شيكات، حيث لا يترك أي أثر لعملية البيع فيحصـــل ثمن البيع ولا تظهر العملية في محاســـبة المبيعات ولا محاسبة الخزينة، وهذا باتفاق ودي يبرمه المكلف بالضريبة مع الزبون حيث تسجل العملية عند الزبون على أساس نفقات ولا تظهر في السجل المحاسبي في حساب الإيرادات عند المكلف؛
- كما قد تكون عملية البيع لأحد الأشخاص المقربين لأصحاب المشروع أو شركائه وفارق البيع ما هو إلا ربح موزع بينهم دون أن يخضع للضريبة، ونفس الشيء نجده بالنسبة للإيرادات المتحصل عليها من بيع الفضلات الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتجات نصف المصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء؛
- أما بالنســـبة للمكلفين الذين يمارســـون الأعمال غير التجارية كالمهن الحرة (أطباء، محامون، مهندسون،...الخ) فلا يصرحون بالقيمة الحقيقية لرقم أعمالهم خاصة وأنهم يعلمون أنه يصعب على المصالح الجبائية تقييمها.

ثانيا: الغش عن طريق العمليات المادية والقانونية

إضافة إلى الأسلوب المحاسبي نجد الغش عن طريق العمليات المادية والقانونية الذي لا يقل شـــأنا عن ســـابقه، حيث يعد من أخطر الأســـاليب فهو يجعل من مراقبته أمرا صـــعبا،[4] حيث يمتنع المكلف بالضـــريبة في هذه الحالة عن التصـــريح بجزء أو بكل أمواله ومنتجاته في التصـــريح المقدم

---

[1] المادة 141-01 والمادة174، قانون **الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص ص 62

[2] بوحالة الطيب، **الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد05، العدد02، الجزائر، 2022، ص1029

[3] طورش بتاتة، **مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، رسالة الماجستير، جامعة قسنطينة1، 2012/2011، ص77

[4] طرشي إبراهيم، **التهرب الضريبي وآليات مكافحته**، مذكرة ماستر كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح–ورقلة، 2015/2014، ص12

للإدارة الجبائية ويقوم بذلك بعملية إخفاء مادية، حيث ينصـــب الغش في قالب قانوني لأن المكلف لا يخرج عن القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر امتيازا تسمح له أن يخضع لضريبة أقل.[1]

1. الغش عن طريق العمليات المادية: يعتبر الغش الضـريبي عن طريق العمليات المادية أقل خطورة من الغش عن طريق العمليات القانونية ويتمثل هذا التحايل في عدم التصـــريح القانوني للمواد والمنتجات والأرباح التي تدخل في احتسـاب الاقتطاع الضـريبي، بحيث أن المكلف يقوم بتغيير واقعة المادية بطريقة غير قانونية وجعلها بعيدة عن مراقبة الإدارة الجبائية،[2] وهذا يكون بإحدى الطريقتين :

- **الإخفاء المادي الجزئي:** هو أن يحرص المكلف على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة، تهربا من دفعها جزئيا أو التصرف في جزء من أمواله إلى الورثة قبل وفاته وإخفاء بعض الأموال.[3]
- **الإخفاء المادي الكلي:** هو قيام المكلف بممارســة أنشــطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بها، ويرجع ذلك لعدم تصـــريحه بها من جهة ونقص الرقابة من جهة أخرى، وعندما يشـــعر المكلف بمجيء مصالح الرقابة الجبائية يفر من ممارسة النشاط غير المصرح به. [4]
- **العمليات الوهمية:** هذا النوع من الغش قد يكون بمبادرة فردية يخفى صـــاحبها جزء من أملاكه من مخزون بضــاعته أو أرباحه الخاضــعة للضــريبة، ويعتبر هذا من أخطر أنواع الغش الضــريبي وذلك لكونه يعمل على إرساء مجال اقتصادي وغير شرعي خفي على أنظار الإدارة الجبائية وبعيد عن كل مراقبة، كما يكون هذا النوع من الغش مرتبطًا بحقوق الملكية أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من الممتلكات الخاضـــعة للضـــريبة، وقد يكون جماعيًا حيث يعمد إلى تأســـيس نظام قائم على كتابات متناسقة فيما بينها بتبريراتها الضرورية هو ما يعرف عالميًا بمؤسسات – TAXIES. [5]

---

[1] محمد الفار ووهيبة طوبال، **جرائم التهرب الضريبي الأساليب وآليات مكافحتها، نفس** المرجع السابق، ص39

[2] فاطنة العايب ومسعودة الشيخ بوبكر، **فعالية الرقابة الجبائية كآلية لمحاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمفتشية الضرائب أو ل نوفمبر بغرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية–الجزائر، 2022/2021، ص ص 16 15

[3] جامع أحمد، **علم المالية– فن علم المالية**، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص 264

[4] مزهودي عبد الرحيم، **جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر– بسكرة، 2013 /2014، ص30

[5] رحال نصر، **محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، نفس المرجع السابق، ص27

2.الغش عن طريق العمليات القانونية: يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا والأرقى تقنية، ولقد عرف على أنه: "العملية التي من خللها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية". وهذا الشكل يكون كما يلي:

- **الإخفاء عن طريق التكييف الخاطئ للوضعية القانونية الحقيقية:** يتمثل هذا الإخفاء في تغيير الوضعية القانونية الحقيقية، بوضعية قانونية أخرى خاضعة أكثر امتيازا أو أنها محل إعفاء وهذا ما يسمح بأداء الضريبة بنسبة أقل من تلك الناتجة عن الوضعية القانونية الحقيقية، أو عدم أدائها نهائيا ومن الأمثلة لذلك ما يلي:
  - تغيير عقد البيع بجعله عقد هبة لتفادي دفع ضرائب العقد الأول؛
  - حالة إخفاء المؤسسة لعملية توزيع الأرباح على المساهمين الخاضعين لضريبة أكبر واستبدالها في شكل دفع رواتب وأجور وهي العملية الخاضعة لضريبة أقل وبذلك ينخفض مبلغ الضريبة. [1]

ثالثا: طرق أخرى للغش الضريبي

1.قبل فرض الضريبة: يلجأ المكلف إلى الغش الضريبي قبل التصريح بنشاطه أصلا، يقوم بما يلي:

- التصريح بنشاط أو أسماء أشخاص متوفية، عجزة، ذوي الاحتياجات الخاصة إلى غير ذلك؛
- التصريح بعناوين مختلفة لمقر المؤسسة وعناوين وهمية؛
- التصريح بنشاط معين ومزاولة نشاط آخر.

2.بعد فرض الضريبة: من بين الطرق التي يلجأ إليها المكلف بعد إصرار الضريبة والشروع في تحصيلها عدم دفع الضريبة أصلا أو دفع جزء منها فقط أو يقوم بتدبير عدم إمكانية التسديد أو تحرير رزنامة للتسديد الجزئي، ثم بعد ذلك يتراجع عنها.[2]

الفرع الثاني: طرق قياس الغش الضريبي

تساهم ظاهرة الغش الضريبي في تقليص إيرادات الدولة الضريبية المخصصة لتمويل نفقات ومتطلبات التنمية الاقتصادية. لذلك، أصبح من الضروري التعرف على الأساليب المستخدمة في الكشف عن الغش الضريبي. وتتم عملية قياس هذه الظاهرة وتقديرها من خلال طريقتين أساسيتين:

أولا: طريقة الاقتصاد السري

يضم الاقتصاد السري مجمل النشاطات والمداخيل غير المصرح بها للإدارة الجبائية من طرف المكلفين، وغير مدرجة ضمن الحسابات الوطنية. ويعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الاقتصاد السري

[1] مغني ناصر، **دارسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء المالي**، نفس المرجع السابق، ص17

[2] محمد فلاح، **الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية**، نفس المرجع السابق، ص66

ومن خلاله يتم حساب حجم الغش الضريبي كون جميع المداخيل والنشاطات الخفية لا يتم إخضاعها للضريبة وبالتالي فهي لا تدخل في الحسابات الوطنية.[1]

ومن أهم مظاهر الاقتصاد السري: [2]

- تنفيذ اللوائح الحكومية؛
- الإشراف على عقود الاستثمارات الحكومية التي قد تنطوي على محاباة لبعض المناطق دون غيرها؛
- اتخاذ قرارات تتعلق بإدارة الضرائب؛
- الإشراف على عقود المشتريات الحكومية؛
- الإشراف على وسائل الحصول على الخدمات العامة منخفضة الثمن؛
- شعور المكلف النزيه بالعبء الضريبي مما يقلص الأداء التنافسي له.

ثانيا: طريقة الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي

بحيث لا يصل عنه أية معلومات لوزارة المالية، وبالتالي لا يتم دفع أي ضرائب على الإطلاق، ويعتبر الكتمان من أكثر الوسائل أمانا ويساعد على وجود عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية التي تعمل بدون ترخيص، وبالتالي هي لا تسدد الضريبة. وقد تشمل أنشطة صناعية وحرفية. وبشكل عام، يشمل الغش كل من يمارس نشاطا يحقق له دخلا دون أن يعلم عنه في الدوائر المالية ولا يدفع عنه أي ضرائب.[3]

ومن أهم مظاهر الاقتصاد الموازي: [4]

- البيع والشراء بدون فواتير؛
- تحويل الإعفاءات الجبائية عن مساها الحقيقي؛
- تصريحات خاطئة لأرقام الأعمال؛
- تخصيص الثمن المصرح به لدى الجمارك.

---

[1] بوديدة رحاب، **آلية الرقابة الجبائية كأداة للحد من الغش والتهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2022/2021، ص70

[2] فليح حسن خلف، **المالية العامة**، عالم الكتب الحديث، عمان، 2008، ص 196

[3] عطاب تواتية، **الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2018/2017، ص64

[4] ولهي بوعلام، **مداخلة بعنوان: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة–حالة الجزائر، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومية العالمية**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس–سطيف، أيام 20و21أكتوبر2009، ص ص 15 16

المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن الغش الضريبي

للغش الضـــريبي آثار ســـلبية، وذلك على كل المســـتويات والميادين حيث تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة والإضـــرار بالخزينة العمومية، وبالإضـــافة إلى تأثير هذه الظاهرة على الجوانب الاجتماعية والاقتصادية والمالية.

الفرع الأول: الآثار الاجتماعية

ينظر إلى الضـــريبة كونها محور العلاقة بين المجتمع والدولة، ومن أهم الأهداف الاجتماعية للضـــريبة هي تحقيق العدالة الاجتماعية، والتي تعتبر الدافع أو المقياس الذي من خلاله يتم تحديد التوجه السلوكي للمكلفين، إما نحو الالتزام بالواجب الضـريبي أو الامتناع والتحايل فيها، [1]وتظهر آثار الغش الضريبي من الناحية الاجتماعية من خلال النقاط التالية:

أولا: خلق الفوارق الاجتماعية بين الأفراد

يؤدي الغش الضـريبي إلى القضـاء على مبدأ العدالة الاجتماعية في توزيع الأعباء الضـريبية، كما يؤثر على إضـعاف روح التضـامن بين الأفراد في المجتمع إذ يتحمل البعض الضـريبة بكاملها، بينما يتخلص منها البعض الآخر، أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي.

بينما تؤدي كثرة الغش الضريبي للدولة إلى رفع المعدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على المكلف بالضـريبة، لذلك تصـبح الضـريبة عامل إفسـاد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسـائل سـواء القانونية أو غير القانونية قصـد التحايل والإفلات من أداء الواجب الجبائي.[2]

ثانيا: تراجع الصدق في المعاملات الاقتصادية والتجارية

إن معظم المتهربين يتعاملون بالسـيولة النقدية والتي لا تترك أي أثر لغشـهم، ولا يسـتعملون الوثائق والفواتير والصـكوك إلا في حدود ضـيقة، وكل واحد منهم يعلم بأن الطرف الآخر يقوم بمسـك محاسبة مزورة لاعتبارات ضريبية، مما يؤدي إلى انعدام الثقة بين المتعاملين، وعدم الاطمئنان في منح

[1] أو لاد سالم عبد الرؤوف، **التهرب الضريبي وآثره على ميزانية الدولة**، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح–ورقلة، 2024/2023، ص144

[2] مباتة فاطمة وقاسو نسرين، **التهرب الضريبي وآليات مكافحته في القانون الجزائري**، مذكرة ماستر، المركز الجامعي صالحي أحمد–النعامة، معهد الحقوق، 2023/2022، ص41

القروض للعملاء لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت وتلقى على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب الغش الضريبي، هذا ما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين والذين يتابعون جبائيا.[1]

ثالثا: تفشي اللامدنية في المجتمع

إن وجود الغش الضريبي بين مختلف الطبقات الاجتماعية، يساهم في تدهور المدنية الجبائية، والتي يقصد بها تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على مصلحته الخاصة، بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع وبذلك فإن الغش الضريبي عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية.[2]

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية

من الآثار الاقتصادية للغش الضريبي أنه يحدث اعوجاجا بالنسبة للاقتصاد الوطني، ويمكن إجمال آثار هذه الظاهرة في النقاط التالية:

أولا: ارتفاع معدلات الضرائب

يؤدي الغش الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبالزيادة في عدد الضرائب وبرفع معدلاتها، فإن الغش الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.[3]

ثانيا: عرقلة النمو الاقتصادي

نظرا لأن الغش الضريبي يعد من أصعب المشاكل التي تواجهها الدولة الجزائرية، فإنه يساهم في عرقلة وإعاقة تقدمها الاقتصادي بسبب فقدانها لموارد المالية هامة، ونتيجة لذلك تعجز الدولة عن تكوين ادخار عام وبالتالي الحد من قدرتها على القيام بالمشاريع الاقتصادية ويترتب عن ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة وانتشار ظاهرة الاقتصاد الأسود.[4]

---

[1] بسمة بلور وسارة بحبوح، **دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية جيجل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2014/2013، ص33

[2] بهلولي محمد وطرش عبد الرؤوف، **سبل مواجهة جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي-برج بوعريرج، 2023/2022 ص36

[3] الطبي مريم وبن لحمر فتيحة وحجاجي خدوجة، **فعالية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2014/2013، ص14

[4] بوشري عبد الغني، **فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011/2010، ص81

ثالثا: إعادة توجيه النشاط الاقتصادي

قد يلجأ الأعوان الاقتصاديين إلى الأنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للغش الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة لاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالغش الضريبي يصبح سببا في الركود الاقتصادي والتخلف.[1]

رابعا: ظهور أزمة رؤوس الأموال

يخفي المكلف بالضريبة أرباحه الحقيقة وال يصرح بها الإدارة الجبائية الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص من إيرادات الدولة في مجال الاتفاق العام وتقع في أزمات مالية، وعليه تتجه إلى تبني سياسة الإصدار النقدي والقرض من الخارج والوقوع في المديونية وفي تبعية اقتصادية، لم تقتصر الآثار السلبية لظاهرة الغش الضريبي على الجانب المالي والاقتصادي للدولة بل امتدت ومست الجانب السياسي.[2]

الفرع الثالث: الآثار المالية

يؤدي الغش الضريبي إلى آثار سلبية على خزينة الدولة العمومية، إذ يسبب اختلالًا في التوازن بين الإيرادات والنفقات، ما يُفقد الدولة جزءًا مهمًا من مواردها المالية، ويُحدث خللًا في سياستها العامة. هذا الوضع يُصعِّب على الدولة تحقيق هدفها المالي المتمثل في تمويل الخزينة لتغطية النفقات العامة، مما يدفعها إلى البحث عن بدائل تمويلية أخرى لمعالجة العجز المالي،[3] من خلال إحدى الوسائل التالية:

أولا: الإصدار النقدي

يتم ذلك عن طريق خلق نقود جديدة من العملة الوطنية هو ما يعرف بالتمويل بالتضخم دون مقابل من السلع والخدمات في السوق، وهذا بغية تعويض العجز المسجل في الميزانية العامة نتيجة

[1] قندوز صبرينة، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية البويرة، المدرسة العليا للتجارة، 2016/2015، ص23

[2] أحمد نوي، **آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر –بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2018 /2019، ص29

[3] بودعاس رستم وبعمور الشيخ بامحمد، **تقييم فعالية الرقابة الخارجية في مكافحة الغش الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالات رقابة جبائية بمديرية الضرائب لولاية غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2021/2020، ص32

نقص الإيرادات بسبب الغش الضريبي ما ينعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، حيث يؤدي التمويل بالتضخم يؤدي إلى نتائج سلبية منها: [1]

- ارتفاع المستوى العام للأسعار، وظهور التضخم بمختلف أنواعه؛
- ضعف القدرة التنافسية الدولية للمنتوج المحلي؛
- انخفاض القدرة الشرائية للمواطنين وتدهورها؛
- تغير نمط الاستهلاك؛
- انخفاض الصادرات في البلاد الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.

ثانيا: الدين العام

وهو أسوء الآثار المالية للغش الضريبي، كما يعتبر اللجوء إلى الدين العام المرحلة المخرجة للاقتصاد الوطني، ويكون هذا الدين إما داخلي أو خارجي قصير أو طويل وله آثار سيئة على الاقتصاد ككل، حيث يعتبر عبئا على ميزان المدفوعات خاصة في حالة استخدامه لأغراض استهلاكية إضافة إلى الضغط على القدرة الشرائية للمستفيدين من الاتفاق العام نظرا لسياسة التقشف التي تستلزمها تدابير الدين العام.[2]

ويمكن تلخيص آثار اللجوء إلى الدين العام كما يلي: [3]

- عبء على ميزان المدفوعات وذلك في حالة السداد والقروض، خاصة إذا استخدمت كمصاريف استهلاكية، أما إذا استخدمت في المشروعات الاستثمارية فإن العبء يكون ضعيف عليها؛
- تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة لاستخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد وضمان سدادها، وحصول المقرضين على مزايا؛
- فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم القدرة على سداد ديونها وبالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن قرضها؛
- التدخل في الشؤون الخاصة من طرف الدول الأجنبية نتيجة عدم القدرة على تسديد الديون الخارجية وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية أو فرض قيود اقتصادية على هذه الدولة؛

---

[1] رحال نصر، **محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، رسالة الماجستير، نفس المرجع السابق، ص61

[2] قوقي داود وغطاس إسماعيل، الرقابة **الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح–ورقلة، 2021/2020، ص21

[3] رحال نصر، **محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، نفس** المرجع السابق، ص62

- إن تراكم الديون على الدول النامية أصبحت في الوقت الحاضر تشكل أهم خطر وكل ذلك يساهم في تقليص الإنفاق العام بأنواعه الثلاثة:
  - **الاستثماري:** الذي يؤدي إلى تكوين رأسمال العيني للدولة (صناعة، زراعة...)
  - **التحويلي:** الذي يؤدي إلى توجيه وتحويل عناصـــر الإنتاج نحو المجالات التي ترغب الدولة في تطويرها.
  - **الجاري:** الذي يؤدي إلى رفع إنتاجية العمل، وتحسين ظروف العمل(تعليم، صحة، إسكان)

المطلب الثالث: الأساليب الحديثة للحد من الغش الضريبي

بما أن الغش الضريبي يعد من بين الآثار الناجمة على الثغرات وعدم نجاعة النظام الضريبي، مما يستدعي أن تكون الإجراءات الإدارية بسيطة وواضحة بشأن طرق فرض الضريبة، معدلها وآليات تحصـــيلها، وعدم تعددها، ونظرا لما يترتب عنها من آثار وخيمة تهدد التوازن الاقتصـــادي والكيان الاجتماعي للدولة مما يجعلها تتخبط في مشاكل كانت غنى عنها.

وفي هذا الصـــدد على المشـــرع الجزائري وضـــع آليات وقائية للحد أو التقليل من ظاهرة الغش الضـــريبي، باســـتخدام وســـائل وقائية حديثة من أجل منع وقوعه كمنح تحفيزات والامتيازات الجبائية، والعمل على تحديث الإدارة الجبائية كاستخدام الأجهزة الالكترونية بالتقنيات الحديثة، والعمل على سد الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية، والمساهمة في نشر الوعي الجبائي لدى أفراد المجتمع.

الفرع الأول: على مستوى المنظومة الجبائية

عادة ما يتم تصـــميم نظام جبائي لتحقيق الأهداف الســـياســـية الجبائية التي يتم تحديدها على أساس الأوضـاع الاقتصـادية والاجتماعية والسياسـية القائمة، لكن هذا الوضـع يتغير باسـتمرار بفعل العديد من العوامل، مما يجعل الأنظمة الجبائية عاجزة عن تحقيق الأهداف المسطرة وهذا ما يستدعي إصـــلاحها باســـتمرار، إذ تعتبر نجاعة النظام الجبائي إحدى المؤشـرات الهامة التي من خلالها الحكم على مدى نجاح أو فشل السياسية الجبائية،[1] وهذا من خلال تحسين التشريع الجبائي والإدارة الجبائية:

أولا: تحسين فعالية التشريع الجبائي

[1] جازية أميرة و عاشور يوسفي، **المنظومة الجبائية في الجزائر: المشاكل وضرورة الإصلاح**، مجلة دراسات جبائية، المجلد7، العدد02، 2018، ص ص 73 75

يلعب التشـريع الجبائي الدور الأسـاسـي في محاربة الغش الضـريبي، لذلك وجب العمل على صـياغته بشـكل يسـهل فهمه من قبل المكلفين وموظفي الضـرائب وكذا العمل على تبسـيط الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة. [1]

1. تبسـيط التشـريع واسـتقراره: يسـاهم الاسـتقرار الضـريبي في وضـوح التشـريع وتسـهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصـيل بينما يتعقد التشـريع الجبائي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه كما أن تعقد وعدم استقرار التشريع يؤدي إلى خلق ظاهرة الغش الضريبي، لذلك يجب: [2]

- العمل على تبسـيط التشـريعات الجبائية واسـتقرارها بالإضـافة إلى وضـوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة هذه الظاهرة؛
- فرض قوانين عادلة في الحالات الخاصـــة بالطعن والتي تخص حل النزاعات التي قد تحدث بين السلطة الجبائية والمكلفين بالضريبة؛
- أن تكون القوانين واللوائح المطبقة هي ذاتها على المســـتوى المركزي أو الجهوي حتى لا يظهر التضارب في القوانين؛
- المحافظة على الاستقرار على مستوى التشريعات الجبائية.

2. عدالة النظام الضـريبي: نقصـد بالعدالة التوزيع العادل للأعباء الضـريبية بين أفراد المجتمع لأن الغش يؤدي إلى الإضـرار بالمكلفين الذين يتحملون بصـدق وإخلاص العبء الضـريبي مما يخل بمبدأ العدالة، لذلك يسعى المشرع الجزائري لضمان العدالة في توزيع العبء الضريبي من خلال مراعاة مبدأ شخصية الضريبية وأن تفرض الضريبة على كل مكلف حسب مقدرته.

إن الإحسـاس بالتعسـف الضـريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى اسـتفحال ظاهر الغش الضـريبي ولمعالجة ذلك الوضع يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل وذلك من خلال مراعاة ما يلي:

- الأخذ بمبدأ شخصية لضريبية؛
- شمولية الضريبة؛
- اعتدال معدل الضريبة؛
- تجنب الازدواج الضريبي؛

---

[1] عصام الأطرش واخرون، **اليات مكافحة جرائم التهرب الضريبي في محافظة بيت لحم من وجهة نظر ذوي الاختصاص**، مجلة إضافات الاقتصادية، المجلد 03، العدد02، فلسطين، 2019، ص90

[2] عبد الغفور هلايلي، **آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر –بسكرة، 2016/2015، ص ص 44-45

- إعفاءات ضريبية مدروسة.[1]

بالإضـــافة إلى ذلك يجب تحقيق المســـاواة التامة بين جميع المكلفين أمام القانون الجبائي، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية وحقيقية.

3. سياسة التحفيز الجبائي: تعرف الحوافز على أنها استخدام الضرائب كسياسة لتحفيز الأشخاص على إتباع سـلوك معين أو نشـاط محدد، يسـاعد على تحقيق أهداف الدولة عن طريق منح إعفاءات دائمة أو تخفيض أسـعار الضـريبة أو السـماح بترحيل الخسـائر، وهذا بهدف زيادة الأوعية الضـريبية والقضاء على الغش وزيادة الاستثمار أو تنمية الادخار.[2]

فالدولة تبتغي من وراء تقديم هذه التحفيزات لجلب المزيد من المشـــاريع الاســـتثمارية، زيادة عدد هذه الأخيرة ينعكس بالإيجاب على زيادة الأوعية الضـــريبية وبهذا الحد من عملية الغش الضـــريبي، فكلما كانت الامتيازات الممنوحة من إعفاءات أو تخفيضـــات الضـــريبية ســـواء للأشـــخاص المعنويين أو الطبيعيين.[3]

ثانيا: الإدارة الجبائية

إن التشريع الجبائي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة الغش بل يجب توفير إدارة جبائية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءات سـواء من ناحية التطبيق أو التنظيم، لذا يسـتوجب الاهتمام بالإدارة الجبائية واتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية الإدارة وتســـهيل إجراءات العمل بتوفير الإمكانيات لها، فأي خلل أو عدم تجانس أو تفاوت يؤدي إلى عدم عمل الإدارة الجبائية بكفاءة، لذا وجب إصلاح الإدارة من جانبيين:

1. الجانب البشري: تتمثل أهم الإجراءات التي لا بد على الإدارة اتخاذها فيما يلي:

- رفع مســتوى موظفي الجهاز من خلال التكوين المتخصـــص الذي يعمل على رفع مســتوى تأجيل وتدريب تلك العناصر؛
- الرفع في المرتبات الأمر الذي يجعل الأعوان في موضـــع بعيد عن الإغراءات المادية التي تعرض عليهم من قبل المكلفين؛

[1] حاشي عبد الرحمان، **آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور–الجلفة، 2016/2015، ص ص11–12

[2] صدوق المهدي وخيرة شراطي ومحمد غريبي، **دور التحفيز الضريبي في جذب وتشجيع الاستثمار**، مجلة المستقبل للدراسات القانونية والسياسية، المركز الجامعي آفلو، المجلد03، العدد01، جوان2019، ص107

[3] قاشي يوسف، **فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة–بومرداس، 2009/2008، ص129

- وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات للموظفين الذين يثبت في حقهم سلوكات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة؛
- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين، من أجل ضمان السير الحسن لمهامهم؛
- تحسين علاقة الإدارة بالمكلفين وذلك باعتبارهم زبائن لديهم وأن التعاون لا بد أن يكون سائد فضلا عن الاستماع لانشغالاتهم والأخذ بعين الاعتبار لمقترحاتهم توفير المعلومات الضرورية التي يتطلبها المكلف من قبيل تقدير الوعاء وفرض سعر الضريبة وإجراءات الضريبية.[1]

2. الجانب المادي: إن تعدد مهام الإدارة الضريبية المختلفة سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث في المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها أو حتى المتعلقة بعمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات يجعل من الضرورة بمكان توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية ووسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وحرصا على المتابعة الجيدة للملفات وفحصها في أو قات قياسية وكذا سهولة تخزينها.[2]

الفرع الثاني: على مستوى المكلف بالضريبة

يتعين على الإدارة الجبائية تعبئة شعور الأفراد وتوعيتهم، بأن دفع الضريبة ضرورة من أجل قيام الدولة بمهامها الأساسية، كما ينبغي تعريفهم أن التضامن الاجتماعي هومن ضروريات تعايش المجتمع وتقدمه ورقيه، وهنا تقع المسؤولية على الإدارة الجبائية إذ تقوم بتوعية المكلف ومن ثم حمله على إدراك المبادئ الأساسية في التشريع الجبائي، وأن تعمل على تغيير ما تسرب في عقلية الرأي العام لكي لا ترى في الإدارة الجبائية خصما، وإنما هي إدارة ضرورية لقيام المجتمع المتحضر والمساهمة في تقدمه وتكمن طرق نشر الوعي الضريبي[3] ، وهذا كما يلي:

- وضع برامج تعليمية لطلاب الثانوية والجامعية، لتوضيح مفهوم الضرائب ومبادئها الأساسية ونشر الوعي الضريبي لديهم؛

---

[1] طرشي إبراهيم، **التهرب الضريبي وآليات مكافحته**، نفس المرجع السابق، ص25

[2] حربي وداد وبغاديد نجاة، **جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحته في القانون الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة د. مولاي الطاهر-سعيدة، 2021/2020، ص61

[3] عبد الحق قنيع، **الأساليب الحديثة للحد من الغش الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب بغرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2017/2016، ص19

- النشر من خلال الجرائد اليومية والصحف المتخصصة والنشرات، المؤتمرات، واستخدام وسائل الإعلام المرئية والسمعية، بغرض توعية المكلفين بأهمية دفع الضريبة كما تستخدم تلك الوسائل الإعلامية في نشر حالات الغش. [1]

الفرع الثالث: تطبيق تكنولوجيا المعلومات الحديثة ورقمنه الإدارة الجبائية

يعتبر إدخال التكنولوجيا الحديثة للإعلام والاتصال على مستوى الإدارة الجبائية مرحلة هامة في برنامج التحديث هو ما يتطلب تكييف التشريع الجبائي من أجل توجه نحو في استخدام التقنيات الإعلام الآلي، لما له دور هام في محاربة الغش الضريبي، وعليه فإن إدخال تكنولوجيا المعلومات في الإدارة الجبائية يهدف إلى تحقيق النجاعة من خلال:

- تعزيز الثقافة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة، من خلال اعتماد تقنية التحصيل الالكتروني؛
- سهولة التعرف، واكتشاف المكلفين بالضريبة الذين يبث ارتكابهم للغش والذين يخلون بالتزاماتهم الجبائية؛
- إضفاء الصفة غير المادية على الملف الجبائي للمكلف بالضريبة، للقضاء على النظام التقليدي القائم على المستندات الورقية لتسهيل تسيير الملف الجبائي في جميع مراحل الإخضاع الضريبي من تأسيس الضريبة إلى الفحص إلى التحصيل الضريبي.[2]
- التقليص في مدة دراسة الشكاوى والطعون المقدمة من طرف المكلف بالضريبة؛
- التبادل السريع للمعلومات المتعلقة بالبيانات ما بين المصالح ومع المصالح الأخرى؛
- تقديم معطيات موجزة ذات مصداقية من أجل انجاز دراسات استشرافية وتحليل واتخاذ القرار.[3]

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم عرضه حول مفهوم الغش الضريبي ومظاهره وما يتضمنه من أنواع وأسباب، سواء تلك المرتبطة بالمكلف أو المتعلقة بالمنظومة الجبائية ذاتها، يتضح أن هذه الظاهرة تُعد من التحديات الجدية التي تواجه الأنظمة المالية، لما لها من آثار سلبية مباشرة على الموارد العمومية، وعلى الثقة المتبادلة بين الدولة والمواطن.

---

[1] خالد حامد عبد، **الضريبة الرقمية ودورها في استجابة دافعي الضرائب لتحاسب الضريبي**، ملتقى حول الإدارة الضريبية والتحاسب الضريبي، العراق، 2007، ص5

[2] وشان احمد وبلعزوز بن علي، **الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنه وتطوير الإدارة الضريبية**، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد17-جانفي 2017، ص70

[3] دريسي الهام وجودة هبة نور الهدى، **متطلبات رقمنة الإدارة الجبائية وأثرها على التحصيل الجبائي**، دراسة حالة المديرية العامة للضرائب-الجزائر العاصمة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2024/2023، ص22

فالغش الضريبي ليس مجرد مخالفة شكلية للقانون، بل هو تعبير عن خلل عميق في العلاقة الجبائية، حيث يتولد لدى المكلف شعور بعدم العدالة نتيجة غموض القوانين، أو ثقل العبء الضريبي، أو ضعف أداء الإدارة الجبائية. وكل هذا يسهل لجوء البعض إلى أساليب التحايل، سواء عبر التلاعب في المعطيات المحاسبية، أو الإخفاء الجزئي أو الكلي للمداخيل، أو تقديم تصريحات غير مطابقة للواقع.

وأمام هذا الواقع، يصبح من الضروري تبني حزمة من الإجراءات العملية الكفيلة بالحد من هذه الظاهرة، من بينها: تبسيط النظام الضريبي وتوحيد التشريعات الجبائية للحد من الثغرات القانونية، تحسين أداء الإدارة الضريبية من خلال الرقمنة وتعزيز قدرات المفتشين، تشجيع المكلفين على التصريح الطوعي من خلال التحفيزات والامتيازات الجبائية، وتكثيف حملات التوعية الجبائية لترسيخ ثقافة الالتزام الضريبي.

إن الحد من الغش الضريبي يتطلب إذن مقاربة شاملة، تدمج الجوانب القانونية والإدارية والتقنية والثقافية، بهدف بناء علاقة متوازنة بين الدولة والمكلّف تُحقق المصـــلحة العامة وتدعم مســـار التنمية المستدامة

الفصل الثاني:
الإطار العام للمراجعة الجبائية في الجزائر

تمهيد:

تعد المراجعة الجبائية إحدى الآليات الرقابية الجوهرية التي تعتمدها الإدارة الجبائية لضمان احترام التشريعات الجبائية السارية، وكشف مختلف الأخطاء أو التجاوزات المحتملة التي قد تصدر عن المكلفين بالضريبة، سواء كانت ناتجة عن قصد الغش أو عن سوء فهم أو تطبيق غير سليم للنصوص القانونية.

وتكمن أهمية المراجعة الجبائية في دورها المزدوج، فهي من جهة أداة لتصحيح الوضعيات الجبائية وضمان العدالة الجبائية، ومن جهة أخرى وسيلة لتحسين مردودية الجباية وتعزيز ثقة المواطن بالإدارة الجبائية. كما أن فعالية هذه المراجعة ترتبط بمدى دقة إجراءاتها ووضوح أهدافها إضافة إلى الإطار القانوني الذي يؤطرها.

انطلاقا من هذه الأهمية، يسعى هذا الفصل إلى بناء إطار نظري متكامل للمراجعة الجبائية، من خلال مبحثين يتضمن كل مبحث ثلاثة مطالب، حيث سيتم التطرق في:

المبحث الأول: للإطار النظري للمراجعة الجبائية والذي يتضمن مجموعة من المفاهيم، أسباب القيام بالمراجعة الجبائية بالإضافة لأهميتها وللأهداف التي تسعى لتحقيقها، ومختلف أشكالها.

و**المبحث الثاني:** الذي يتضمن الإطار القانوني وضوابطه ومراحل سير عملية المراجعة الجبائية في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الجبائية

تعد المراجعة الجبائية أداة رقابية أساسية تهدف إلى ضمان امتثال المكلفين بالضريبة للتشريعات الجبائية المعمول بها. فهي تتيح للإدارة الجبائية التحقق من صحة التصريحات الضريبية والكشف عن أي أخطاء أو تجاوزات التي قد تؤثر على العدالة الجبائية. وتنطلق هذه العملية وفق ضـوابط قانونية محددة، وتأخذ أشكالًا متنوعة تبعا لأهدافها وطبيعة التحقيق المطلوب. وبذلك، تساهم المراجعة الجبائية في تعزيز الشـفافية المالية، والحد من الغش الضـريبي، وضـمان موارد جبائية عادلة تدعم اسـتقرار الاقتصاد الوطني.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الجبائية

تعتبر المراجعة من الأدوات الأساسية المستخدمة في فحص وتقييم المعلومات المالية والمحاسبية بهدف التأكد من دقتها وشفافيتها ومدى امتثالها للمعايير والتشريعات المعمول بها. وتلعب المراجعة دورا هاما في تعزيز الثقة في البيانات المالية وضمان مصداقيتها، سواء على مستوى المؤسسات أو الأفراد. ومن بين أشكال المراجعة، تبرز المراجعة الجبائية كآلية رقابية تهدف إلى التحقق من صحة التصريحات الجبائية ومدى التزام المكلفين بالضريبة بالقوانين الضريبية. وتساعد هذه المراجعة الإدارة الجبائية على كشف أي أخطاء أو حالات تهرب ضريبي، مما يسهم في تحقيق العدالة الجبائية وضمان موارد مالية مستدامة للدولة. وتتم هذه العملية وفق إجراءات محددة وباستخدام تقنيات تحليلية متطورة، مما يجعلها أداة فعالة في تعزيز الامتثال الجبائي وتحقيق التوازن بين حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة.

الفرع الأول: مفهوم المراجعة الجبائية

يرجع أصـل المراجعة إلى العصـور الوسـطى أما في معناها الحديث فيعود إلى عصـر دخول الشركات الصناعية الكبرى حيز الوجود، وتطور تلك الصناعة وزيادة أنشطة المؤسسات واتساع الفجوة بين المالكين والإدارة وتطور النظم الضـريبية، وتعود المراجعة في شـكلها البسـيط إلى تطور النظام المحاسـبي، حيث أنه أصـبح من الضـروري أن يعهد إلى شـخص يقوم بالتحقق من حسـن اسـتغلال الموارد المتاحة لشـخص آخر، فقدامى المصـريين كانوا يقوموا بتعيين شـخصـين لتسـجيل الأموال الواردة، ويقوم شخص آخر بعملية المراجعة لما قام به هؤلاء الأشخاص من تسجيل.[1]

وقبل التطرق إلى مفهوم المراجعة الجبائية نشير إلى تعريف مصطلح المراجعة

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006، ص13

أولا: تعريف المراجعة

- عرفت **الجمعية المحاسبية الأمريكية** المراجعة على أنها: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك على الأطراف المعنية".[1]

- كما أن المراجعة هي: فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات.[2]

مما سبق نقول إن المراجعة هي: عملية فحص وتقييم منظمة، تبنى على أدلة تتضمنها التقارير والقوائم المالية بهدف التأكد من دقة المعلومات ومدى التزام بالسياسات والإجراءات والكشف عن الخطاء من اجل تحسين الأداء وضمان الامتثال للمعايير القانونية والمحاسبية المعتمدة.

ثانيا: تعريف المراجعة الجبائية

للمراجعة الجبائية العديد من التعاريف إذ تعد من أكثر الوسائل فعالية في كشف حالات الغش والتهرب الضريبي، ويمكن توضيح مفهومها على النحو التالي:

- حيث اعتبرت **الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC)** المراجعة الجبائية كمجموعة متنوعة من المراجعات العملية من خلال اقتراح التعريف التالي:" تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء الرأي حول مجموعة الهياكل الجبائية للوحدة وطريقة عملها، وبالتالي فجباية الوحدة بكل أشكالها هي هدف المراجعة الجبائية"[3]

- **كما عرف الباحث رضا خلاصي** المراجعة الجبائية على أنها: "فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي أو تقييم، الهدف منه إعداد تشخيص جبائي للمؤسسة"[4].

- كما تعتبر "المراجعة الجبائية عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة"[5].

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة **وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الديوان** المطبوعات الجامعية 2006-12، ص9

[2] محمد بوتين، المراجعة **ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التدقيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، ص3

[3] بكاي عبد العالي، مسروقي نصر الدين، التدقيق **المحاسبي والجبائي كآلية لتصحيح التصريحات المكلفين بالضريبة**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مفتشية الضرائب أول نوفمبر بغرداية لسنة 2020، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2020/2019، ص5

[4] فتحة اميرة، دور **المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية**، أطروحة الدكتوراه الطور الثالث، دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018/2027 ص37

[5] صالح حميداتو، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**، رسالة الماجستير، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012/2011، ص 36

- **أما الأستاذين (P. BOUGON et J.M. VALLEE)** من خلال كتابهما المراجعة والتسيير الجبائي فقد عرفها كما يلي: "المراجعة الجبائية تسمح بقياس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها بغرض احترام القوانين الجبائية في إطار سياساتها التسييرية من جهة وكذا التحقق من أهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة من جهة أخرى" [1].

مما سبق يمكننا القول إن المراجعة الجبائية " عملية فحص انتقادي شامل للوضعية الجبائية للمؤسسة، تهدف إلى تقييم كفاءة الهياكل الجبائية ومدى التزامها بالقوانين الجبائية المعمول بها. تسعى هذه العملية إلى تقديم رأي موضوعي حول الامتثال الضريبي، بالإضافة إلى إعداد تشخيص جبائي يساعد المؤسسة على تحسين تسييرها الضريبي وتقليل المخاطر والأعباء الجبائية بطرق قانونية وفعالة".

ثالثا: خصائص المراجعة الجبائية

المراجعة هي عملية موضوعية تستند إلى جمع البيانات، الملاحظة، التحليل، والتحقق من الأفعال والأداء. أما خصائص المراجعة الجبائية، فلا تحتاج إلى إثبات لأنها ترتبط مباشرة بأهداف القانون الجبائي. كما أن خطوات تنفيذ مهام المراجع الجبائي تعد من العوامل الأساسية التي تساهم في إبراز هذه الخصائص:

- قياس الخطر الجبائي للمؤسسة؛
- تقدير الأداء والفعالية الجبائية للمؤسسة [2].

الفرع الثاني: أسباب قيام المراجعة الجبائية

هناك سببان رئيسيان لإجراء المراجعة الجبائية، يتمثلان في مراقبة التصريحات المكلفين بالضريبة لضمان حقوق الخزينة العمومية والتأكد من تنفيذ التشريعات الجبائية بشكل صحيح:

أولا: المراجعة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

حيث تعتبر أداة أساسية لمراقبة النظام التصريحي حيث يتولى المكلف تحديد أسس فرض الضريبة والتصريح بها للإدارة الجبائية، ومن خلال هذه المراجعة يتم التحقق من دقة التصريحات المقدمة وضمان مصداقيتها وصحتها، مما يساهم في تحقيق مبدأ العدالة الضريبية.

---

[1] المرجع نفسه، ص 37

[2] نجاة حاجي، **مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011، ص31

ثانيا: المراجعة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش الضريبي

نظرا لعدة عوامل، يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تقليل العبء الضريبي باستخدام وسائل شرعية وغير شرعية، لذلك تعد مكافحة هذه الممارسات الاحتيالية من أولوية الإدارة الجبائية التي تتمتع بصلاحيات واسعة تستخدمها عبر تقنيات متنوعة تستهدف مختلف فئات المكلفين، ومن بين هذه الأدوات المراجعة الجبائية إذ تعتبر وسيلة أساسية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.[1]

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الجبائية

تشكل المراجعة أحد العناصر الأكثر أهمية في نظام المتابعة والامتثال للواجبات الجبائية والتحقق من مدى صحة ودقة التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة، فهي تمثل أداة فعالة في تحسين أداء النظام الجبائي من خلال تصحيح الأخطاء وتوجيه الإصلاحات الجبائية بما يحقق التوازن بين حقوق المكلفين وواجباتهم.

الفرع الأول: أهمية المراجعة الجبائية

المراجعة الجبائية هي عملية منهجية ومنظمة تقوم على أسس علمية عملية تتطلب فهما عميقا للقوانين الجبائية، وتبرز أهميتها باعتبارها نظاما متخصصا يستند إلى المعايير الدقيقة المستمدة من التشريعات الضريبية السائدة والمعايير المهنية المعترف بها.

أما بالنسبة للمراجع الجبائي فان عدم معرفته بالتفاصيل القانون أو إعداده للبيانات المالية دون كفاءة المالية دون كفاءة علمية وعدم احترامه على المعايير التي ترتكز عليها عملية المراجعة الجبائية، فانه سيوقعه في مشاكل كبيرة لان هدفه النهائي هو تحقيق الضريبة المناسبة في الوقت المناسب.

تتمثل أهمية المراجعة الجبائية في كونها وسيلة فعالة تهدف إلى:

- توفير المعلومات الدقيقة حول المكلفين بالضريبة مما يساعد المراجع الجبائي في أداء مهامه بفعالية؛
- حصر المجتمع الضريبي بدقة والتأكد من أن المكلفين يقدمون تصريحاتهم الجبائية والتقارير المالية وفقا للتشريعات المعمول بها؛
- ضمان تنفيذ التشريع الجبائي بعدالة ودون تمييز مما يعزز ثقة المكلفين بالنظام الضريبي؛
- مساعدة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي بطريقة علمية ومنظمة، تحفظ حقوق كل من لدولة والمكلفين؛

[1] العطافي هاجر، **مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي**، مذكرة ماستر، دراسة تقرير المدقق الخارجي لمؤسسة ذات مسؤولية محدودة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2015/2014، ص42

- زيادة مستوى الالتزام بالإحكام التشريع الضريبي وتقليل حالات التهرب الضريبي، مما يؤدي إلى تحسين الحصيلة الضريبية؛
- دعم النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية، مما يعزز التنمية الاقتصادية والعدالة الجبائية.

وبهذا تساهم المراجعة الجبائية في تحقيق الاستقرار المالي وتحسين فعالية النظام الضريبي في الدولة.[1]

الفرع الثاني: أهداف المراجعة الجبائية

إن المراجعة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من وراءها إلى تحقيق جملة من الأهداف وتتمثل في:

أولا: الأهداف القانونية

من خلال التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، ولهذا ترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخلفات.[2]

ثانيا: الأهداف الإدارية

تؤدي المراجعة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال ما تقدمه من الخدمات والمعلومات والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد المراجعة الجبائية على التنبه إلى أو جه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية في اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء مما يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛
- تسمح عملية المراجعة الجبائية بإعداد الإحصائيات، مثل نسب التهرب الضريبي[3]

---

[1] قحموش سمية، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، رسالة ماجستير، كلية كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2012/2011، ص ص 21 22

[2] ايت بلقاسم لامية، **آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند أو لحاج البويرة، 2013 /2014، ص3

[3] نجاة نوي، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (2003-1999)**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2004، ص36

ثالثا: الأهداف الاقتصادية والمالية

حيث تهدف المراجعة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والســـرقة، أي حمايتها من كل ضـياع بأي شـكل من الأشـكال، وهذا لضـمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي لزيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.[1]

رابعا: الأهداف الاجتماعية

تهدف المراجعة الجبائية إلى تحقيق مبدأ العدالة بين المكلفين بالضـــريبة، وبالتالي تحقيق حالة من المنافسة النزيهة بين الأشخاص والشركات بعضـهم البعض، كما تسعى إلى تجسيد مبدأ التضـامن الوطني من خلال محاربة ومنع الإهمال أو التقصير في أداء المكلف لواجباته تجاه المجتمع ووطنه.[2]

المطلب الثالث: أشكال المراجعة الجبائية في الجزائر

تتنوع أساليب المراجعة الجبائية وتتخذ أشكالا متعددة، مما يستلزم توظيفها في الوقت المناسب وفقا لأهميتها، وبما يتماشى مع التشريعات والتقنيات المنظمة لها، والجدير بالذكر أن هذه العملية ليست مجرد مراجعة، بل هي في الأصل رقابة جبائية، يمكن أن تنفذ إما بصفة عامة أو بشكل معمق.

الفرع الأول: الرقابة العامة:

تعتبر كمرحلة تمهيدية لعملية الرقابة تتم بمكتب المراقبة على مستوى مديرية الضرائب، من طرف أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بهذه العملية بناءا على الوثائق التي في حوزتهم، ويمكن أن تكون رقابة شكلية أو على الوثائق:

أولا: الرقابة الشكلية

تعتبر الرقابة الشـكلية أو ل عملية رقابية تخضــع لها التصــريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشـمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصـحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصـريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضـمنها التصـريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.[3]

---

[1] سايح فايز، مطبوعة **محاضرات في مقياس المراجعة والتدقيق الجبائي**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2020/2019، ص23

[2] ناصر مغني، **دراسة تقييمية لتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء المالي حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، ص ص 88 89

[3] يحي لخضر، **دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، رسالة الماجستير، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2007/2006، ص18

يتم هذا النوع من الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتهدف إلى: [1]

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة؛
- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات؛
- حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.

ثانيا: الرقابة على الوثائق

وهي عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية، كما يجب أن تكون شاملة وتتم على مستوى ومحتوى ومضمون التصريحات المقدمة،[2] فالرقابة على الوثائق هي مجموع الأعمال المنجزة والتي من خلالها تقوم المصالح المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات اعتمادا على الوثائق المشكلة للملف الجبائي وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال.

وبشكل عام تهدف الرقابة على الوثائق إلى: [3]

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح؛
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة؛
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب؛
- إعداد قاعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

وفي حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمة من طرف المراقب يحق له أن يطلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة، ويتم ذلك على مرحلتين:

- **طلب المعلومات:** بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب، يمكنه أن يطلب من الكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فانه لا يلزم بعقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة.

---

[1] صويلح لبنى، راشدي نورهان، **مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمديرية الضرائب بميلة، معهد العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، 2024/2023، ص6

[2] طالبي محمد، زايمي مولود، **فعالية الرقابة الجبائية–النظرية والواقع–**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب البليدة، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 08: العدد: 02 (2020)، ص24

[3] ايت بلقاسم لامية، **آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، نفس المرجع السابق، ص36

▪ **طلب التوضـــيحات:** عندما يرفض المكلف بالضـــريبة الإجابة على الطلب الشـــفوي، أو لما يكون الجواب يمثل الرفض عن كل جزء من النقاط المطلوب تقديمها، يتعين على المفتش أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضفي طابع الإلزامية أكثر ليبين بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات اللازمة بتقديم أدلة على صحة التصريحات المقدمة وهذا خلال ثلاثون (30) يوما من تاريخ الطلب.[1]

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة

على خلاف الرقابة العامة فالرقابة المعمقة هي: "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو شخص معين ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى ســـلامة ودقة التصـــريحات المكتتبة وعند اقتضـــاء الحال يمكن الالتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة".[2]

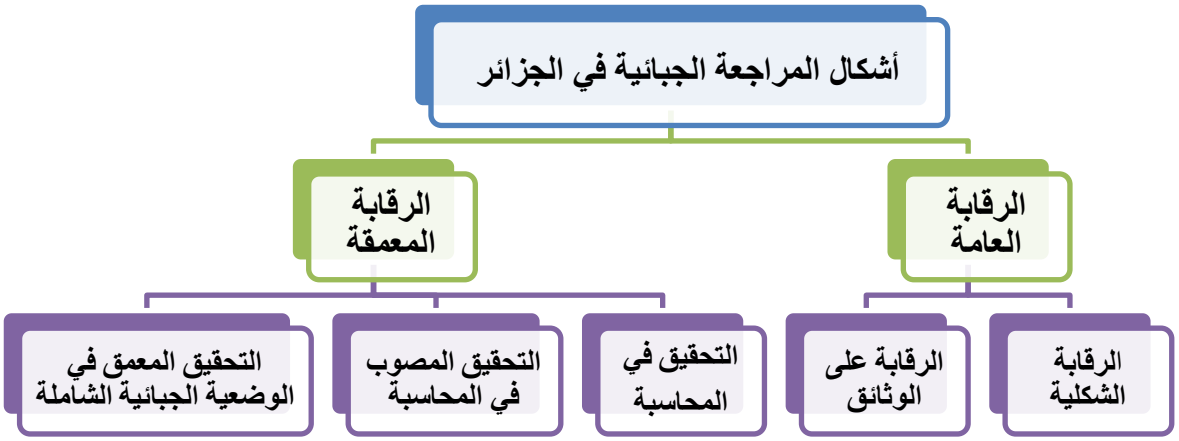
تسمى كذلك الرقابة في عين المكان، تتم هذه الرقابة من طرف عون الضرائب خارج مكتبه، وتتطلب تدخلات مباشـــرة من أعوان الحقيقيين في الأماكن التي يزاول فيها المكلفين نشـــاطاتهم، تهدف هذه التدخلات إلى الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاســـبية، وكذا كشـــف الفروقات بين المداخيل المصرح بها وعناصر نمط معيشة المكلف بالضريبة (وهذا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين)، والرقابة المعمقة بدورها تنقسم إلى:

- التحقيق في المحاسبة (VC)؛
- التحقيق المصوب في المحاسبة (VP)؛
- التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE).

كما هو موضح في الشكل التالي:

[1] بن صفي الدين أحلام، **الرقابة الجبائية**، رسالة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر1، 2014/2013، ص ص13 14

[2] يوسفي منيرة، سنوسي راضية، **مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية تبسة للفترة (2017-2014)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي-تبسة، 2019/2018، ص21



المصدر: بشار مروى، دور الرقابة الجبائية في زيادة الحصيلة الضريبية، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2016/2015، ص30

أولا: التحقيق المحاسبي: La vérification de comptabilité

1.تعريف التحقيق في المحاسبة: يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية من التعرف على وضعية المكلف والعمليات التي قام بها طوال السنة،[1] فالتحقيق في المحاسبي هو "مجموعة العمليات إلزامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة. يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة".[2]

2.شروط التحقيق في المحاسبة: وضع المشرع الجبائي جملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها قبل وخلال إجراء هذا النوع من التحقيق، ويمكن اجزها في النقاط التالية:

- يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة؛
- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل؛
- يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة، بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة

[1] مغني ناصر، **دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء**، نفس المرجع السابق، ص93

[2] المادة 20، **قانون الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص13

يجب على المكلف بالضـريبة أن يضـع تحت تصـرف الإدارة كل النسـخ والدعائم التي اسـتعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي؛

- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسـال أو تسـليم إشـعار بالتحقيق مقابل إشـعار بالوصـول، يعلم من خلاله المكلف بالضـريبة بإمكانية الاطلاع على ميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضـــريبة الخاضـــع للرقابة، على الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية، على أن يستفد من أجل أدنى للتحضـير مدته عشـرون (20) يوما، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛
- يجب أن يبين الإشـــعار بالتحقيق ألقاب وأســـماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وســـاعة أو ل تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة؛
- في حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك؛
- في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصـــر الطبيعية للاســـتغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة؛
- لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاســـبية من حيث الموضـــوع إلا بعد مرور أجل التحضـــير المذكور سابقا؛
- عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصـة بفترة معينة، بالنسبة لضـريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات المحاسبية، فواتير أو مذكرات، النسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة؛
- يثبت عدم تقدير المحاسـبة بمحضـر يدعى المكلف بالضـريبة للتوقيع علية حضـوريا، كما يكون موضـوع إعذار يدعى من خلاله المكلف بالضـريبة لتقديم المحاسـبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (08) أيام، كما يذكر الرفض المحتمل للتوقيع على المحضر. [1]

[1] المادة 20، **قانون الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص13-15

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة:La vérification ponctuel de la comptabilité

1.تعريف التحقيق المصـوب في المحاسـبة: التحقيق المصـوب في المحاسـبة هو "طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010، هو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي من حيث الإجراءات".[1]

"وهو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة، أو مجموعة العمليات أو المعطيات المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية".[2]

2.شروط التحقيق المصوب في المحاسبة: يخضـع هذا النوع ممن التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها، وهي كما يلي: [3]

- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضـريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق التوضـيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق؛
- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسـبة المكلف بالضريبة؛
- لا يطلب من المكلفين بالضريبة، أثناء هذا التحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم؛
- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا؛
- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشر (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛
- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها؛
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين؛

---

[1] ايت بلقاسم لامية، **آليات وإجراءات الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، نفس المرجع السابق، ص40

[2] المادة 20 مكرر، قانون **الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص15

[3] المادة20مكرر، قانون **الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص ص 15 16

- يتمتع المكلف بالضـــريبة بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرســـال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم؛
- إن ممارســـة التحقيق المصـــوب في المحاســـبة لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاســـبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب.

ثالثا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: La vérification Approfondie de situation fiscale ensemble

1. تعريف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يفحص هذا التحقيق الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاط مهني غير تجاري (المهن الحرة)، حيث يمكن للأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضـــعية الجبائية للأشـــخاص الطبيعيين بالنســـبة للضـــريبة على الدخل الإجمالي.[1] يســمح هذا التحقيق بمتابعة تطور أملاك وأموال المكلف ومقارنتها مع المداخيل المصــرح بها، واســتخراج الفرق بين المصــرح به من الدخل والدخل الحقيقي ومدى انســجامه والظاهر الخارجية للمكلف.[2]

2. الهدف من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانســجام الحاصــل بين المداخيل المصــرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصـر المكونة لنمط معيشـة أعضـاء المقر الجبائي من جهة أخرى، كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضـعية الملكية وعناصـر نمط المعيشـة لشـخص غير محصـي جبائيا وجود أنشـطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.[3]

الجدول رقم01: مقارنة بين مختلف أشكال المراجعة الجبائية

معيار التصنيف	مراقبة التصريحات	التحقيق في المحاسبة	التحقيق المصوب في المحاسبة	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
الجهة المكلفة	الرقابة تتم على مستوى المفتشية أو المراكز	تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أو	تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أو	تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب البحث والمراجعات)

[1] المادة 21، **قانون الاجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، 2025ص16

[2] ناصر مغني، دراسة **تقييمية لتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء المالي**، نفس المرجع السابق، ص 91

[3] ايت بلقاسم لامية، **آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، نفس المرجع السابق، ص41

	الجوارية للضرائب أو مراكز الضرائب	على مستوى مراكز الضرائب	على مستوى مراكز الضرائب	
طبيعة الرقابة	رقابة داخلية	رقابة خارجية تتم في عين المكان	رقابة خارجية تتم في عين المكان	رقابة مكتبية تتم على مستوى إدارة الضرائب يتم فيه تبادل الوثائق والمعلومات
الوسائل المستخدمة	اكتشاف المكلفين غير النزهاء وإعداد قائمة للمكلفين المقترحين للرقابة المعمقة	الاستدراك من الغش الضريبي واستمرار للرقابة على الوثائق	الاستدراك من الغش الضريبي واستمرار للرقابة على الوثائق	الاستدراك من الغش الضريبي واستمرار للرقابة على الوثائق
طبيعة المعلومات المطلوبة	مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر مع المعلومات لدى مفتشية الضرائب	يمكن لأعوان الرقابة الجبائية إجراء التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها	يمكن لأعوان الرقابة الجبائية إجراء التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها	مراقبة التصريحات التي تخص الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلفين الطبيعيين
الهدف الأساسي	مراقبة التصريحات السنوية ومقارنتها مع التصريحات الشهرية	إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة	إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة	البحث عن أسباب ثراء المكلف بالضريبة والتدقيق في مجمل مصادر دخله
مدة التقادم	تكون بصفة دورية بين المكلف بالضريبة والمفتشية	مدتها أربع سنوات غير متقادمة	مدتها أربع سنوات إذا كانت الرقابة ترتكز على ضريبة واحدة، أوسنة	مدتها اربع سنوات من أجل التأكد من مختلف المعاملات

			واحدة إذا ارتكزت العملية على مجموعة من الضرائب والرسوم	التي قام بها الشخص الطبيعي

المصدر: خولة حموش، بزارية أمحمد، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد الجديد المجلد12/العدد:1(2021) ص 366

المبحث الثاني: ضوابط ومراحل المراجعة الجبائية في الجزائر

المراجعة الجبائية أداة تعتمدها الإدارة الجبائية في الجزائر لضمان احترام القانون الضريبي، وقد نظم قانون الإجراءات الجبائية بموجب الأمر رقم 76-101 والتعديلات اللاحقة ضمن قوانين المالية، وتتم ضمن ضوابط قانونية ومراحل منظمة تحمي حقوق المكلف.

المطلب الأول: الإطار القانوني للمراجعة الجبائية في الجزائر

للمراجعة الجبائية إطار قانوني حدده لها المشرع حيث منح للإدارة الجبائية حقوق وصلاحيات لتأدية مهامها، وفي المقابل أعطى للمكلفين بالضريبة حقوق وضمانات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة لذلك وجب على المكلفين تقديم تصريحات صحيحة ودقيقة.

الفرع الأول: حقوق الممنوحة للأعوان الضريبيين

حتى تتمكن الإدارة الجبائية القيام بمهامها على أحسن وجه فإن المشرع منحها جملة من الحقوق التي تستطيع من خلالها القيام بنشاطها بصيغة قانونية وتتمثل صلاحيات الإدارة الجبائية فيما يلي:

أولا: حق الاطلاع

يحق لمصالح المراجعة الجبائية حق الاطلاع من خلال طلب معلومات من الإدارة المعينة ومصالح الضمان الاجتماعي والمؤسسات الخاصة والبنوك وذلك من غير المساس بالسر المهنة لهذه المؤسسة، ويمكن اعتبار حق الاطلاع أنه أداة مساعدة في الرقابة والتي تستعملها مسبقا لإجراء رقابة لتكملة المعلومات المتعلقة بالمراجعة.[1] حيث جاء في نص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والسجلات المحاسبية والأوراق الملحقة للسنة المالية."[2]

[1] نورالدين طاهرة، **التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-الجزائر، 2016/2015، ص9

[2] المادة 45، **قانون الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص 27

ومن الإدارات والهيئات والمؤسـســـات التي يمكن لموظفي الإدارة الجبائية أن يحصـــلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر منها:

- الإدارات العمومية متمثلة في إدارة الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة؛
- السلطة القضائية ومختلف هيئاتها؛
- الهيئات المالية؛
- التجار والشركات التجارية (العامة والخاصة).[1]

ثانيا: حق الرقابة

هذا الحق نصـــت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا وأتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، يتعين على المؤســـسـات والهيئات المعينة أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها".[2]

وحق الرقابة ليس محدودا فقط بالضـرائب والرسـوم المباشـرة ولكن يمتد أيضـا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل.[3]

ثالثا: حق استدراك الأخطاء (حق التقادم)

"هو الحق الممنوح للإدارة لإجراء تقويمات لنفس المدة ونس الضـــرائب عندما يقدم لها المكلف عناصـر غير كاملة أو خاطئة. فحق اسـتدراك الأخطاء هو الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية لإعادة النظر في الأخطاء سـواء بالتعديلات أو إنشـاء اقتطاع جديد، حيث يجوز اسـتدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضـريبة أو مكان فرضـها بالنسـبة لأي كان من ضـرائب ورسـوم المؤسـسـة عن طريق جداول، وقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربعة سنوات سواء بالنسبة للضرائب المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة إلا أن هذه المدة قابلة للتمديد ".[4]

---

[1] سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة الماجستير، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر–بسكرة، 2012/2011، ص84

[2] المادة 18، **قانون الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص11

[3] سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، نفس المرجع السابق، ص 83

[4] قويدري ناصر وخيثر عبد القادر، **أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فعالية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبية**، مذكرة ماستر، دراسة حالة لفترة2015–2021، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون–تيارت، الجزائر، 2021/2020، ص6

رابعا: حق المعاينة الميدانية

في حالة وجود دلائل على ممارسات مشبوهة، يمكن للإدارة الجبائية أن تقوم بالمعاينة من خلال الزيارة الميدانية بإجراء تحقيقات تمكنهم من التأكد من صحة التصريحات، والوصول إلى تبرير كافة التصرفات الهادفة إلى التملص من دفع الضريبة.[1]

خامسا: حق إجراء التحقيق

يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته أو فروعها أو وكالاتها، إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة، يمكن لأعوان الضرائب طلب تسليم الفاتورات والمحاسبة المادية والدفاتر، وكذا كل دعامة والسجلات والوثائق المهنية التي يمكن أن تكون لها صلة بعمليات أسفرت أو يمكن أن تسفر عن وضع فاتورة والشروع في معاينة العناصر المادية للمؤسسة.[2]

الفرع الثاني: واجبات المكلف بالضريبة

المكلف بالضريبة هو ذلك الفرد الذي يشارك في تمويل الخزينة العمومية، ومنه فإن الشخص المتحمل للعبء القانوني للضريبة هو المكلف عامة، كما نجد أنه قد لا يكون متحملا للتكاليف المادية والاقتصادية للضريبة في بعض الحالات، ونستطيع القول أيضا أن المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعينه القانون بدفع الضريبة، والذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة ولتفادي العقوبات يجب على المكلفين بالضريبة الالتزام بواجباتهم الجبائية سواء ذات طابع المحاسبي أو الجبائي.[3]

أولا: الواجبات المحاسبية

هذه الواجبات محددة في القانون التجاري ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1. مسك الدفاتر المحاسبية: كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاولة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمك معها مراجعة تلك العمليات يوميا؛

[1] صابر خيناش وعبد الرحيم زهار، **الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي-برج بوعريريج-، الجزائر، 2022/2021، ص12

[2] المادة 33، **قانون الإجراءات الجبائية، المديرية** العامة للضرائب، 2025، ص19

[3] وفاء حمومي، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تلمسان، الملحقة الجامعية-مغنية، جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان، الجزائر، 2016/2015، ص94

- يجب عليه أن يجري سنويا جرد العناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتاج في دفتر الجرد؛
- يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير أو أي نوع كان أو نقل إلى الهامش وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد. [1]

2. الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية ووثائق الإثبات: يجب حفظ الدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب، والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق الرقابة والاطلاع والتحقيق لمدة عشر (10) سنوات المنصوص عليه في المادة 12 من القانون التجاري، وذلك ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر، وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية.[2]

إن الدفاتر والأوراق والوثائق من كل نوع التي من شأنها أن تسمح بالتحقيق في الكشوف التي ترمي إلى ضمان التصحيح الجبائي، والتي ليست خاضعة لأجل كبير للمحافظة عليها يجب أن تحفظ في المكتب أو الوكالة أو الفرع حيث تم إعدادها، وتكون تحت تصرف أعوان التسجيل إلى غاية نهاية السنة الرابعة الموالية للسنة التي من خلالها الدفع المطابق.[3]

ثانيا: الواجبات الجبائية

إن مجمل الواجبات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتتجلى هذه الواجبات في تقديم التصريحات والمتمثلة في:

1. التصريح بالوجود: يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة. يجب أي يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الازدياد، معدة قانونا ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذوو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني، خاصة، على الأسماء والألقاب والعنوان التجاري

[1] المواد 9، 10، 11، **أمر رقم 75-59مؤرخ في رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم**، ص4

[2] المادة 64، **قانون الإجراءات الجبائية، المديرية** العامة للضرائب، 2025، ص32

[3] المادة 64 مكرر، **قانون الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص33

والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشـــخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنســـية الجزائرية كما يجب تدعيم التصـريح بنسـخة مطابقة لعقد أو عقود الدراسـات أو الأشـغال التي يتولى هؤلاء الأشـــخاص الأجانب إنجازها بالجزائر عندما يكون الخاضـــع للضـــريبة مالكا إلى جانب مقره الرئيسـي، وحدة أو عدة وحدات، يجب عليه تقديم تصـريح شـامل بالوجود عن المؤسـسـة إلى مفتشـية الضرائب المباشرة المختصة، ويجب أن يشير هذا التصريح الشامل إلى كل المعلومات المذكورة أعلاه عن مكونات المؤسسة[1]

2. إيداع التصريحات الشهرية: على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يسلم أو أن يرسل قبل العشرين (20) يوما من كل شهر كأقصى أجل، إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسـية في دائرة اختصـاصـه، كشـفا يبين فيه مبلغ العمليات المحققة لجميع معاملاته الخاضعة للضريبة أو المعفاة.[2]

يشـمل هذا الكشـف أو التصـريح (نموذجG50) على الضـرائب والرسـوم الواجبة تلك الفترة(20 يوم) والمحققة خلال الشـهر السـابق خاصـة: الرسـم على النشـاط المهني (TAP)، السـم على القيمة المضـــافة(TVA)،اقتطاعات الضـــريبة على الأجور والمرتبات (IRG/S)،حق الطابع(DT)، الرســـم الداخلي على الاستهلاك (TIC)..... [3]

3. إيداع التصريحات السنوية: يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، حتى يتســـنى إقرار هذه الضـــريبة أن يكتتبوا ويرســـلوا، على الأكثر يوم 30أفريل من كل ســـنة إلى مفتش الضرائب لمكان إقامتهم، تصريحا بداخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية.[4]

يتعين على الأشخاص المعنويين أن يكتتبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة.

عندما ينتهي أجل إيداع التصـــريح يوم عطلة قانونية، يمدد أجل الاســـتحقاق إلى اليوم الأول الموالي.[5]

---

[1] المادة 183، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص 65

[2] المادة76، **قانون الرسوم على رقم الأعمال**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص37

[3] حمدي شريف الجيلالي، **التحقيق الجبائي والمحاسبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة للاستيراد والتصدير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2018/2017، ص21

[4] المادة 99، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص33

[5] المادة 151، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص54

4. التصـــريح بالأجراء والمســـتخدمين: يجب على كل طبيعي أو اعتباري يدفع مرتبات أو أجور أو تعويضـات أو أتعاب أو معاشـات أو ريوعا عمرية أن يقدم لمفتش الضـرائب المباشـرة لمكان وجود سـكنه أو مقر مؤسـسـته أو المكتب الذي أجرى الدفع خلال السـنة السـابقة، على الأكثر يوم 30أفريل من كل سنة جدولا بما فيها على حامل معلوماتي يتضـمن بالنسبة لكل واحد من المستفيدين البيانات التالية: الاســـم واللقب والعمل والعنوان- الحالة العائلية- المبلغ الإجمالي قبل خصـــم الاشـــتراكات- مبالغ الاقتطاعات-الفترة التي تطبق عليها المدفوعات والاقتطاعات. عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يمدد أجل الاستحقاق إلى اليوم الأول الموالي.[1]

5. التصـريح بالتنازل أو التوقف عن النشـاط أو الوفاة: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط المكلف الخاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتتب في أجل 10أيام ما يلي:[2]

- تصريح إجمالي بالمداخيل؛
- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

وهاته التصـــريحات يجب أن تودع في أجل 10أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشـاط، وفي حالة وفاة مستغل خاضـع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضـرورية لتأسـيس الضـريبة تودع من قبل ذوي المتوفي خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة. [3]

الفرع الثالث: حقوق وضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة

بهدف تعزيز التفاهم والتعاون وخلق بيئة بين المكلفين بالضـــريبة والإدارة الجبائية، أقر المشـــرع الجزائري مجموعة من الحقوق والضـمانات لصـالح المكلفين الخاضـعين للمراجعة الجبائية وذلك مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية للقيام بواجباتهم.

أولا: حقوق وضمانات المتعلقة بالمراجعة

للمكلف بالضريبة جملة من الحقوق والضمانات التي تمنحها له الإدارة الجبائية، فعلى المراجعين احترامها دون الإخلال بها لأنه يؤدي إلى بطلانها. وتتمثل في:

1. الإعلام المسبق ومهلة التحضير: لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا

[1] المادة 75، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص26

[2] المادة 132، قانون **الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص41

[3] رحال نصر، **سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر بباتنة، الجزائر، 2014/2013، ص140

بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضـــريبة المحقق في محاســـبته، على أن يســـتفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (20) يوما، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.[1]

2.الاستعانة بمستشار: يجب أن يشير الإشعار بالتحقيق تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.[2]

3.عدم تكرار التحقيق: عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة للضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة.[3]

4.تحديد مدة التحقيق بعين المكان: تحت طائلة بطلان الإجراءات، فإن مراجعة المحاســـبة لا يمكن أن تمتد بعد آجال محددة قانونا بحسب النشاطات الممارسة ورقم الأعمال المصرح به، كما يلي:

الجدول رقم02: يبين مدة التحقيق في عين المكان

نوع التحقيق	النشاطات الممارسة	رقم الأعمال السنوي المصرح به	مدة التحقيق
بالنسبة للتحقيق في المحاسبة	مؤسسات تأدية الخدمات	1.000.000دج	3 أشهر
		5.000.000دج	6 أشهر
	مؤسسات الأخرى	2.000.000دج	3 أشهر
		10.000.000دج	6 أشهر
	جميع الحالات	/	9 أشهر
بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة	/	/	لا تتجاوز شهرين
بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	/	/	لا تفوق سنة

المصـــدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على المواد 20-5 و20مكرر4، 21-4 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2025، ص14-17

[1] المادة 20-4، **قانون الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص13

[2] المادة 20-4 الفقرة2، **قانون الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص13

[3] المادة 20-9، **قانون الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص15

5. الالتزام بالسر المهني: يلزم بالسر المهني بمقتضى المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائف أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.[1]

ثانيا: حقوق وضمانات المتعلقة بالتسوية أو التقويم

لم يهمل المشرع الجزائري عن الجانب المتعلق بحقوق المكلف بالضريبة لمعالجة أو تسوية مختلف الخلافات التي قد تنشأ بين الإدارة الجبائية والمكلف حول نتائج عملية المراجعة، لذلك خصص المشرع بعض الحقوق والضمانات المتعلقة بالتسوية ويمكن اختصارها فيما يلي:

1. حق الرد: يحق للمكلف الرد على إعادة التقويم من خلال تقديم رأيه وملاحظاته حول إعادة التقويم كما يمكن طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في أجل أقصاه 40 يوما من أجل تقديم ملاحظاته أو قبوله ويعد عدم الرد بمثابة قبول ضمني.

قبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المراجع أن يعطي جميع التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب ذلك، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إليه (المكلف بالضريبة) إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.[2]

2. حق طلب التحكيم: يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي تمت المراجعة معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب، في رده، التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز لضرائب أو من رئيس مصالح المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات.[3]

3. حق الطعن: تدخل ضمن اختصاص الطعن النزاعي الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب عندما يكون الغرض منها الحصول أما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وأما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي. كما يمكنه الاستفادة بعد ذلك من الحق في مختلف الطعون الأخرى كالطعن الإداري والطعن الولائي.[4]

---

[1] وفاء حمومي، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي**، نفس المرجع السابق، ص101

[2] المادة 20-6فقرة3 و4، **قانون الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص14

[3] المادة 20-6 فقرة5، **قانون الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص14

[4] المادة70، **قانون الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص35

المطلب الثاني: سير عملية المراجعة الجبائية

تسير عملية المراجعة الجبائية وفق مراحل دقيقة تبدأ بالإشعار بالمراجعة، مرورا بمرحلة الفحص والتحقيق، وصـولا إلى إصـدار نتائج المراجعة وإبلاغها للمكلف، ويمكن تلخيص سـير هذه العملية في عدد من المراحل التي سنعرضها فيما يلي:

الفرع الأول: معايير اقتناء المكلفين الخاضعين للمراجعة الجبائية

أولا: اقتراح الملفات

تتولى مفتشية الضرائب مهمة الاقتناء الأولي للملفات الخاضعة للمراجعة بالاعتماد على معايير معينة ثم ترسـل القائمة إلى المديرية الولائية للضـرائب، حيث يتم انتقاء ثاني للملفات بالاعتماد على معايير خاصـة، بعدها ترسل إلى المديرية الجهوية للضـرائب، حيث تقوم هذه الأخيرة باختيار الملفات الواجب البحث فيها للحصـول على قائمة مؤقتة ترسـل إلى مديرية البحث والمراجعات وبالتحديد إلى المديرية الفرعية للبرمجة، أين يتم دراسـة وتحليل الاقتراحات بالاعتماد على معايير معينة، خاصـة رقم الأعمال.[1]

ثانيا: معايير انتقاء الملفات الخاضعة للمراجعة:

تعتمد عملية اختبار المكلفين الخاضعين للمراجعة على مجموعة من المعلومات الخارجية، من بين أهم المعايير ما يلي:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين؛
- تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة؛
- الزيادة السريعة في مستوى معيشة مسير المؤسسة وغير المطابقة للدخل المصرح به؛
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط؛
- عدم الخضوع المؤسسة للمراجعة منذ مدة زمنية طويلة؛
- المراجعة بشكل كبير في ملفات المكلفين الذين يقومون بأنشطة الاستيراد والتصدير أين تكثر أعمال الغش والتهرب الضريبي؛
- يتم اقتراح مؤسـسـات المهن الحرة للمراجعة في مجمل الوضـعية الجبائية عند توفر معلومات عن رقم أعمالهم الحقيقي؛
- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع رقم الأعمال؛

[1] تبوكيت فاطمة وسماعيلي زاهية، **دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبي**، نفس المرجع السابق، ص25

- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري؛
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية؛
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية النشاط في السوق.[1]

الفرع الثاني: العملية التحضيرية لعملية المراجعة الجبائية

أولا: الإجراءات الأولية لعملية المراجعة الجبائية

1. سحب وفحص الملفات الجبائية: هي أو ل خطوة يقوم بها العون المراجع وبعد ذلك تملأ بطاقة تتعلق بانطلاق عملية المراجعة في محاسبة المكلف الخاضع للمراجعة الجبائية،[2] وهذا بعد أن يتأكد العون المراجع من توافر أدوات المراجعة التي يستخدمها في أداء مهمته (دليل المدقق في المحاسبة، المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها)، يقوم بسحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب التابع لها المكلف إقليميا وهذا لما يحتويه من وثائق وبيانات تتعلق بهوية المكلف وكل التصريحات الجبائية منها والمحاسبية وغيرها[3].

2. إشعار المكلف بعلمية المراجعة: لقد نص قانون الإجراءات الجبائية الخاص بالتحقيقات الجبائية في التصريحات "المواد20،20مكرر،21" والتي نصت على إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال **أو** تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، يعلم من خلاله المكلف بالضريبة بإمكانية الاطلاع على ميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرون (20)يوما، بالنسبة للتحقيق المحاسبي والمصوب وثلاثون (30) يوم بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ابتداء من تاريخ التسليم، وهذا من أجل مقارنة المعلومات المجمعة مع ما هو مصرح به .[4]

ثانيا: ملأ استمارات الخاصة بالمراجعة

يتم ملأ الاستمارات استنادا على المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف من خلال تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة وأهمية رأسمال المؤسسة وتطوراته وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة وتتمثل في:

---

[1] تبوكيت فاطمة وسماعيلي زاهية، **دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبي**، نفس المرجع السابق، ص ص 25 26

[2] مهيريس محمد عبد الرحمان وزيان أكرم، **دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مركز الضرائب برج بوعريريج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البشير الابراهيمي برج بوعريريج، **2021**/2022، ص30

[3] بكاي عبد العالي ومسروقي نصر الدين، **التدقيق المحاسبي والجبائي كألية لتصحيح تصريحات المكلفين بالضريبة**، نفس المرجع السابق، ص 6

[4] المواد 20، 20مكرر، 21، قانون **الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص17-11

1.كشف المحاسبة: تملأ هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجودة في التصريح السنوي المقدم من طرف المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات الماضية، والتي سوف تكون محل المراجعة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء والربح الصافي لكل سنة .[1] (انظر للملحق رقم02)

2. الحالة المقارنة للميزانيات: هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل فيها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد المراجعة، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في خصوم وأصول المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالإهتلاكات والمؤونات وحركة العقارات وكذلك فوائض القيمة المحققة على القيمة المضافة المستحقة وعليه أن يتحقق من أن كل كشوفات رقم الأعمال المكتتبة قد تم معاينتها فعلا، كما عليه مقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتبة بخصوص الضرائب المباشرة[2].(انظر الملحق رقم 03)

المطلب الثالث: الشروع في عملية التحقيق الفعلية

بعد الانتهاء من الأعمال التحضيرية ينتقل المراجعون إلى الشروع في عملية التحقيق الفعلية وتكون حسب نوع التحقيق الذي سيخضع له المكلف بالضريبة.

أولا: بالنسبة للتحقيق في المحاسبة

تشمل عملية التحقيق في المحاسبة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون.

1. فحص المحاسبة من حيث الشكل: قبل الانطلاق في فحص المحاسبة من حيث الشكل يجب ملاحظة ومراقبة وضعية الدفاتر المحاسبية، حيث تهدف هذه العملية إلى مدى مطابقة السجلات المحاسبية لأحكام القوانين والتشريعات السارية وحتى تكون مقبولة من حيث الشكل يجب أن تتوفر فيها 03 نقاط أساسية:[3]

- تاريخ التأشير القانوني من طرف المحكمة للدفاتر المحاسبة المستعملة ومقارنتها بتاريخ تسجيل العمليات المحاسبية؛
- تاريخ شراء الدفاتر المحاسبية المستعملة ومقارنتها مع فواتير شرائها؛

[1] مجدوب خيرة ومصطفى طويطي، **أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي**، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، الجزائر، المسيلة، العدد05، رقم المجلد03، 2018، ص50-51

[2] غزة مبروك، **فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2016/2015، ص5

[3] حمدي شريف الجيلالي، **التحقيق الجبائي والمحاسبي**، نفس المرجع السابق، ص38

- ملاحظة مظهر هذه الدفاتر إن كانت تبدو جديدة ومسجل فيها عمليات محاسبية لسنوات قديمة، كتابة جديدة، قيود غير مرتبة أو غير متوالية.[1]

وحتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على 03 شروط رئيسية:

- **أن تكون كاملة ومنتظمة:** وهذا بتوفرها على كل الدفاتر والوثائق القانونية المطلوبة وأن تستخدم حسب القوانين المعمول بها. والمتمثلة في:

▪ **الدفاتر الإجبارية:** يجب أن تكون مرقمة ومؤشرة من طرف المحكمة والتي تسجل فيها العمليات المحاسبية متتابعة ومتسلسلة دون بياض أو شطب أو كتابة على الهامش، وتتضمن دفتر اليومية ودفتر الجرد.

▪ **المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الصادرة.**

▪ **الوثائق الثبوتية:** تشمل كل الوثائق الواردة أو الصادرة من المؤسسة، كفواتير الشراء، فواتير البيع، والدفاتر المساعدة المستخدمة وتقارير محافظي الحسابات.[2]

تحفظ هذه الدفاتر وكذا الوثائق الثبوتية لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية.[3]

- **أن تكون متسلسلة وصحيحة:** أي أن المراجع يتأكد أن المحاسبة تحتوي على مؤشرات متسلسلة وصحيحة، وهذا من خلال تجانس بين مجاميع ميزان المراجعة واليومية العامة من جهة، وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى، وفي حالة عدم تساوي موازيين المراجعة على المراجع أن يستدعي المحاسب للبحث في أصل الاختلال، لكن عندما يتبين أنها بشكل واضح ممارسات تدليسية، يمكن له أن يرفض المحاسبة، كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد دائن يعد سببا لعدم دقة المحاسبة. [4]

- **أن تكون محاسبة مبررة:** على المكلف بالضريبة أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، حيث يعتبر هذا شرطا

---

[1] حمدي شريف الجيلالي، **التحقيق الجبائي والمحاسبي**، نفس المرجع السابق، ص38

[2] المرجع نفسه، ص39

[3] بن صفي الدين أحلام، **الرقابة الجبائية**، نفس المرجع السابق، ص36

[4] ناصر بوحجام محمد، **دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة، 2016/2014، ص48

لصحة المعلومات المحاسبية، لذا يتعين على المكلف أن يبرر المشتريات عن طريق الفواتير المسلمة من قبل المورد،[1]

2. **فحص المحاسبة من حيث المضمون:** هذا الفحص يهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية وتتمثل في:

- **المشتريات:** إن عدم الانتظام الذي ممكن أن يظهر عند مراجعة حساب المشتريات يمكن تصنيفه إلى صنفين هما:

▪ **تضخيم في المشتريات:** يهدف إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي من خلال تسجيل مشتريات وهمية، أو التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والفاتورة النسخة أو بتسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدين مختلفتين.,[2]

▪ **تخفيض في المشتريات:** يظهر هذا النوع من التجاوزات في أشكال مختلفة من بينها إهمال التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء وذلك بتواطؤ مع المورد أو إخفاء مشتريات وضمها إلى الأعباء العامة وتسجيلها على أنها تكاليف قابلة للخصم من النتيجة النهائية، مشتريات بدون فاتورة، مشتريات بالتجزئة خاصة لدى المنتجين.[3]

- **المخزونات:** تهدف التخفيض في المخزونات إلى إظهار هامش الربح المعقول على أثر إخفاء جزء من رقم الأعمال تظهر في الحالتين:

▪ **تخفيض في القيمة:** من خلال جرد الكميات الحقيقية للسلع والمنتوجات بقيم منخفضة عن تلك المحددة في القوانين السارية المفعول؛

▪ **تخفيض في الكمية:** من خلال جرد جزء من الكميات الحقيقية بقيم منخفضة ولذلك يجب العمل على ضبط الكميات الحقيقية وتقييمها.[4]

- **المبيعات:** إن أكثر التلاعبات المحاسبية التي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات هي كما يلي:

▪ بيع بدون فواتير؛

---

[1] بوفرقان محجوبة، **الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة الغش الجبائي في التشريع الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري-تيزي وزو، 2017، ص89

[2] حورية بن عدة، **الرقابة الجبائية من خلال تقنيات التحقيق المحاسبي**، مذكرة ماستر، دراسة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب-غليزان، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم، 2013/2012، ص ص50 51

[3] لصلع سيد أحمد، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد المحيد بن باديس- مستغانم، 2018/2017، ص58

[4] سني عواطف وساسي مايسة، **استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2020/2019، ص33

- تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات؛
- نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التحويل وأنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهملات؛
- القيام بتسجيل المردودات وهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات؛
- عدم تسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الشخصية.[1]

• **التحقيق في حسابات الميزانية:** تتمثل في التأكد من مطابقة المستندات التي تعتبر وسيلة إثبات لكل محاسبة، ومنه معاينة حقيقية للمركز المالي للمكلف وهذا عن طريق:

- **أصول الميزانية:** من خلال التحقق من وجود جميع الأصول وأن إجراءات عمليات الإهتلاك تتم بطريقة صحيحة وقانونية، كما يتأكد أيضا من الملكية الدائمة أو المؤقتة لجميع الممتلكات وكذلك قائمة التغيرات في الملكية؛
- **خصوم الميزانية:** هي جميع مصادر الأموال المستحضرة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة سواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل، وأنها موجهة من أجل تمويل نشاط المؤسسة.[2]

• **التحقيق في جدول حسابات النتائج:** وهذا من خلال مراجعة حسابات النتائج بهدف معرفة القيمة المضافة وهامش الربح الخاص بالمؤسسة وتغيراتها خلال فترة المراجعة لمعرفة وضعية المؤسسة والحالة المالية لها، قصد اكتشاف المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو نتيجة خسارة والتأكد من صحة الوضعية المالية لهم.[3]

3. تقييم محاسبة المكلف:

• **قبول المحاسبة:** يقبل المراجع محاسبة إذا كانت مطابقة لأحكام لقانون التجاري ومبادئ النظام المالي المحاسبي وصحيحة من حيث المضمون، يمكن التمييز بين نوعين من القبول:

- **قبول صريح:** في هذه الحالة تكون المحاسبة مقنعة ومنتظمة فيصبح أساس فرض الضريبة محددا ونهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، فإنه يجب عليها تبليغ النتائج للمكلف بالضريبة دون إجراء أي تقويم عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم؛[4]

---

[1] دقلة الأزهر وسعيدات مصطفى، **حق الإدارة قي التدقيق في محاسبة المكلفين**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح–ورقلة، 2019/2018، ص55

[2] صابر خيناش وعبد الرحيم زهار، **الرقابة الجبائية ومساهمتها في الحد من التهرب الضريبي**، نفس المرجع السابق، ص24

[3]، بوكسيرة مهدي وساحلي معاذ، **التحقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، 2023/2022، ص50

[4] المادة20–7، **قانون الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص15

▪ **قبول نسبي:** أي هناك ارتياب، في هذه الحالة يقوم المراجع باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي أي يكون اتصـــال بينه وبين المكلف للنقاش وإبداء ملاحظات حول الانحرافات المســـجلة، ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم.[1]

• **رفض المحاســبة:** لا يمكن رفض المحاســبة عقب التحقق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما:

▪ يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9إلى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها؛

▪ تتضـــمن المحاســبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صـــحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.[2]

• **إعادة تأسيس رقم الأعمال:** بعد رفض المحاسبة يلجأ المراجع إلى إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة انطلاقا من رقم الأعمال المعاد تشكيله، وتختلف طرق التأسيس حسب نوع نشاط المؤسسة حيث يقوم المراجع باختيار الطريقة التي تتناسب مع نشاط المؤسسة بناء على المعلومات المتحصل عليها.[3]

4. **إعداد التقرير:** يقوم المراجع قبل إعداد التقرير بإبلاغ المكلف بالضـــريبة عن الأســـس الجديدة المقترحة، حيث تمر عملية إبلاغ المكلف ثلاث مراحل:

• **التبليغ بإعادة التقويم:** يكون الإشعار بإعادة التقويم كما يلي:

▪ يجب أن يكون هذا الإشعار الأولي مفصل جيدا ومصاغ بطريقة تسمح للمكلف من فهمه وتسجيل ملاحظاته؛

▪ يجب أن يرسل إلى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام؛

▪ يحتوي التبليغ على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية، وقد حدد المشرع الجبائي مدة (40) يوم لتلقي رد المكلف على التبليغ بإعادة التقويم.[4]

---

[1] لياس قلاب ذبيح، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، رسالة الماجستير، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة، 2011/2010، ص97

[2] المادة 43، **القانون الإجراءات الجبائية**، المديرية العامة للضرائب، 2025، ص26

[3] ريمة بوودن وسعاد شايب الدور، **المعلومة الجبائية ودورها في تفعيل آليات الرقابة الجبائية ومكافحة الغش والتهرب الضريبيين**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية جيجل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي–جيجل، 2020/2019، ص 37

[4] سيد احمد ميدوني، **الإصلاح الجبائي في الجزائر ودور مصالح المراقبة في محاربة الغش والتهرب الضريبي**، رسالة ماجستير، دراسة حالة ولاية تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد_تلمسان،2013/2012، ص125

والإدارة الجبائية ملزمة على الرد لتوضيح والتفسير حسب طلب المكلف ويكون الرد في شكل مراسلة م مرافقتها بوثائق وبيانات تبرر عدم تبرر عدم رضاه بإعادة التقويم ويدافع عن حقوقه إذا لاحظ أن هناك خلل في تسوية وضعيته الجبائية ويلزم العون المراجع بالرد على التوضيحات المقدمة في مراسلة توجه المكلف بالضريبة، مع الإشارة بأن التبليغ إلى قطع مدة التقادم المحددة قانونا.[1]

- **التبليغ بإعادة التقويم النهائي:** في حالة قبول صريح تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية، ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة ماعدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صـــحيحة أثناء التحقيق، كما لا يمكن للمكلف بالضـــريبة أن يعترض عليها عن طريق الطعن. إن التبليغ النهائي يكون بعد انقضـــاء جميع الإجراءات بحيث يجب أن تكون التعديلات مبررة بشكل كافي ومع وجود أدلة.[2]
- **إقفال عملية التحقيق:** في هذه المرحلة يقوم المراجع بإعداد بطاقة تلخيصـــيه يلخص فيها مجريات عملية التحقيق وفي نهاية يقوم بتحرير التقرير النهائي لعملية المراجعة في محاسبة المكلف.

▪ **البطاقة التلخيصية:** هي استمارة خاصـة بالإدارة الجبائية والتي تحتوي على كل المعلومات والأرقام والمبالغ المتعلقة بعملية التحقيق، مع إصدار الأوردة أو الجداول والتي تمثل الحصيلة النهائية للضرائب والرســوم المســتحقة،[3] وترســل إلى مفتشــية الضــرائب التابع لها المكلف والتي تحتوي على الحقوق والغرامات الواجبة الدفع من طرف المكلف، مع تحديد أجال وكيفية الدفع، ويتم إعداد ثلاث نسخ منها.[4]

▪ **كتابة التقرير النهائي:** يجب أن يبين مجموع المعلومات والأرقام التي تســـمح بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضـــريبة للإجراءات المنصـــوص عليها وكذا تقييم نتائج التحقيق، كما يجب أن يركز هذا التقرير على الإشـعار بالتحقيق، تحديد الفترة الإضـافية بالنسـبة لبداية التحقيق بعين المكان والأسـباب التي منعت الأعوان مباشـرة مهامهم في الوقت المناسـب، طبيعة المخالفات المكتشـفة وكذلك العقوبات المطبقة مع النصوص القانونية والمواد المقررة.[5]

---

[1] بوجلولي نزيهة وبودحماني حياة، **التحقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بالمركز الجواري للضرائب بعين تادلس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس–مستغانم، 2020/2019، ص ص 41 42

[2] بوناب مريم وبن قرناز أسماء، **دور التحقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مركز الضرائب بعين تموشنت، كلية العلوم الاقتصادية والتجاية وعلوم التسيير، جامعة بلحاج بوشعيب لعين تموشنت، 2022/2021، ص46

[3] بوجلولي نزيهة وبودحماني حياة، **التحقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب**، نفس المرجع السابق، ص42

[4] عباس عبد الرزاق، **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي**، نفس المرجع السابق، ص89

[5] لصلع سيد أحمد، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي**، نفس المرجع السابق، ص65

كما يجب وبصـفة إلزامية أن يحتوي الملف الموجه إلى المديرية الجهوية للضـرائب، المفتشـية المختصة إقليميا على:[1]

- نسخة أو صورة عن الإشعار بالتحقيق؛
- حالة مقارنات الميزانيات وكشف المحاسبة؛
- نسخة من التبليغ بإعادة التقويم؛
- نسخة من رد المكلف بالضريبة على التبليغ بإعادة التقويم؛
- توضيحات حول طبيعة الضرائب والعقوبات المطبقة؛
- نسخة من الجداول أو الورد النهائي.

ثانيا: بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة

يخضـع التحقيق المصـوب في المحاسـبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسـبة، والمكلف بالضـريبة محل التحقيق المصـوب يمنح نفس الضـمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسـبي، غير أن طابع التصـويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضـيحه على إشـعار بالتحقيق بالإضـافة إلى العناصـر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير، ولا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تسـتغرق مدة التحقيق المصـوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.[2]

ثالثا: بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

عندما يستلم رئيس مكتب المراجعة الجبائية قائمة الأشخاص المعنيين بالمراجعة، وتقسم المهام بين رؤساء الفرق، حيث يكلف محققان يباشران جمع المعلومات الأولية وتحليل وضعية المكلف تمهيدا لبدء التحقيق الميداني، وفق خطة عمل تراعي خصوصية كل ملف.

1. سـحب وفحص الملف الجبائي: بعد عملية اختيار الملفات يقوم المحقق بسـحب الملف الخاضـع للتحقيق المعمق من المفتشـية التابع لها إقليما، وذلك لإلقاء نظرة على وضـعية المكلف وطبيعة المداخيل والمصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي، ويسمح فحص الملف الجبائي بما يلي:[3]

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الصحيح للمكلف الخاضع للمراقبة الجبائية؛

---

[1] شاعة أحلام، **إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب بمستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2017/2016، ص47

[2] صابر خيناش وعبد الرحيم زهار، **الرقابة الجبائية ومساهمتها في الحد من التهرب الضريبي** نفس المرجع السابق، ص26

[3] طالبي محمد، **الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري1995-19999**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2002، ص113

- تقييم السلوك العادي للمكلف تجاه التزاماته الجبائية (وجود مجمل التصريحات السنوية للمداخيل، تاريخ إيداع التصريحات، مراسلات، وغيرها)؛
- معرفة طبيعة المداخيل، والذمة المالية للمكلف، والقروض والسلفيات؛
- فحص عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها أو التي فرضت عليها ضرابة، ووضعية الممتلكات وعناصر نمط معيشة المكلف؛
- التعرف على المؤسسات والهيئات التي لها علاقة مع المكلف.

وعلى المحقق أن يجري فحص لكل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية والمتعلقة بأفراد عائلته، والمؤسسات التي يسييرها، ويمكن لهذا الفحص التكميلي كشف بعض المصادر الأخرى للدخل.[1]

2. إبلاغ المكلف بالضريبة: يقوم المراجع بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف المعني بعملية المراجعة، وهذا الإشعار يجب أن يحدد بشكل ضروري بعض العناصر مثل سنوات التحقيق، إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، وعند إرسال أو تسليم هذا الإشعار يجب أن يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة.[2]

التحري عن المعلومة الجبائية وإعداد بطاقة وضـــعية ممتلكات المكلف:يكون لدى كل الهيئات أو المؤسسات الخارجية، أي لدى كل الأطراف التي لها علاقة بالمكلف بالضريبة، إضافة إلى فحص كل الحسابات البنكية للمكلف لتحديد مداخيله بناءا على المعلومات المقدمة من المصالح البنكية، كما أن هذا الفحص يشمل جميع الأشخاص الذين يعيشون معه مثل أو لاده، أقاربه....، كما يعتمد إلى مراقبة الأسهم التي قد توجه إلى بعض الشركات وكذا الأموال المحصلة من جراء بيع العقارات والمنقولات، وتتم هذه المرحلة وفقا للحقوق الإدارية التي منحها المشرع الجبائي كحق الاطلاع من أجل الحصول على توضيحات يمكن اعتمادها في عملية التحقيق. هذه الدراسة تسمح للمراجعين باستخراج مجمل التناقضات بين المداخيل المصرح بها، والعناصر المعيشية للمكلف الخاضع بالتحقيق [3]. وبعد الانتهاء من عملية جمع المعلومات يقوم العون المراجع بإعداد استمارة تشمل كل من ممتلكات المكلف عقارات

---

[1] بسمة بلور وسارة بحبوح، **دور الرقابة الجبائية في كشق الغش الضريبي**، نفس المرجع السابق، ص ص67 68

[2] بوعجيلة هشام، **التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كآلية لمكافحة التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة (2014-2007)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، 2015/2014، ص65

[3] عجابي منال وبوقرعة نسرين، **دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الرقابة على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين**، مذكرة ماستر، دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2020/ 2021، ص30

منقولات والحسابات البنكية وأي معلومة جبائية تفيد في معرفة وضعية ممتلكاته، ترسل هاته الاستمارة إلى المكلف ومنحه أجل للرد كاف من أجل التصريح بممتلكاته بشكل دقيق وكامل، بغية تحري درجة الصدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصلة من أجل إظهار الدخول غير المصرحة.[1]

3. مباشرة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: بعد انتهاء المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التحقيق المعمق، حيث يقوم العون المحقق باستدعاء المكلف لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية والبريدية، وكذا جميع الحسابات الأخرى التي يستحوذ عليها وبعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف[2]، فإن المحقق يبين للمكلف أهمية هذا التحقيق من أجل توضيح وضعيته الجبائية وبعد أن يحصل المراجع على المعلومات المطلوبة، يقوم بدراستها، وفحصها ومقارنتها مع مختلف التصريحات من أجل استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة، وفي حال ثبوت أن المكلف يقوم بتصريحات لا تعكس صدق مداخيله، يمكن للمحقق طلب توضيحات وتبريرات لمختلف النقاط والأخطاء التي اكتشفها[3].

كما أنه يتعين على المحقق الالتزام بجملة من الخصال:

- كسب ثقة المكلف وعدم إبراز المعلومات المتوفرة لديه وتركها للوقت المناسب؛
- فتح المجال للحوار وعدم الدخول بسرعة في نقاشات حول المشاكل التقنية لملفه الجبائي؛
- التركيز على مختلف المعلومات الجبائية المقدمة من طرف المكلف وتسجيلها؛
- التحلي بالصبر مع المكلف، دون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه[4].

4. نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: بعد إنهاء المراجع من عملية المراجعة والمقارنة يتوصل إلى نتيجتين:

---

[1] بلجيلالي فريد وبن شعايب كريم، التحقيق **المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمديرية الضرائب عين تموشنت، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بلحاج بوشعيب–عين تموشنت، 2024/2023، ص6

[2] خلاصي رضا، **شذرات النظرية الجبائية**، دار الهومة، الجزائر، 2014، ص506

[3] علام ليلة، ظاهرة التهرب الضريبي واثارها على التنمية المستدامة في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري– تيزي وزو، 2023، ص261

[4] بلجيلالي فريد وبن شعايب كريم، **التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، ص6

- قبول أسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم أو رفضها،[1] ويكون برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام؛
- رفض تصريحات (أسس فرض الضريبة) المكلف، إذا تأكد المحقق بأن ما تم التصريح به كمداخيل ليست حقيقية وغير مطابقة للمواقع.

التبليغ بإعادة التقويم: يقوم المراجع بإعادة تحديد أسس فرض الضريبة والإبلاغ المكلف برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بشكل كاف ومعللا، كما أنه يتعين عليه الأخذ بأحكام المواد التي تأسس بموجبها إعادة التقويم للسماح للمكلف بفهم التقويمات، وحتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه لمدة 40 يوما،[2]

ويجب أن يحتوي أساس هذا الإبلاغ على ما يلي:

- النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي؛
- عدم التوافق بين الدخول المصرحة والمعاد تشكيلها؛
- طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.

التبليغ بإعادة التقويم النهائي: وأخيرا يقوم المراجع بإعداد التقرير النهائي للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، الذي يحمل جميع المعلومات والملاحظات المسجلة حول عملية التحقيق، ثم يقوم بإرسال نسخ منه إلى الجهات المعنية.[3]

[1] بن دحمان أماني خليدة وعجاجي فاطمة الزهراء، **دور التحقيق لمجمل الوضعية الجبائي (VASFE)للحد من التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب–بسكر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة، 2022/2021، ص50

[2] بلجيلالي فريد وبن شعايب كريم، **التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، نفس المرجع السابق، ص7

[3] بوعجيلة هشام، **التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كآلية لمكافحة التهرب الضريبي**، نفس المرجع السابق، ص70

خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال الإطار النظري للمراجعة الجبائية أنها أداة مهمة بالنسبة للإدارة الجبائية من خلالها تتأكد من صحة التصريحات المقدمة لها، كما تعتبر من أهم الإجراءات التي تمارسها على المكلفين بالضريبة لمكافحة وتقليل ظاهرة الغش الضريبي وكذا اكتشاف الأخطاء والتلاعب في الأوعية الضريبة. وتكتسي هذه العملية أهمية خاصة كونها تمكن الإدارة الجبائية من تصحيح الأوضاع الضريبية وضمان تحقيق العدالة الجبائية، كما تعد وسيلة لضمان تحصيل الإيرادات العمومية بطريقة شفافة ومنصفة.

تخضع المراجعة الجبائية في الجزائر لمنظومة قانونية محكمة تستند الى قانون الإجراءات الجبائية، الى جانب النصوص التنظيمية أخرى تحدد بدقة نطاق تدخل الإدارة الجبائية وتضمن في الوقت نفسه حماية حقوق المكلف.

يترجم الإطار القانوني من خلال إجراءات عملية تبدأ بإشعار المكلف بعملية المراجعة وشكلها حيث تمكنه من التحضير لها. كما تنص الاحكام القانونية على ضرورة فحص التصريحات والوثائق المحاسبية وفقا لمنهجية مضبوطة، مع التزام المراجعين بقواعد السرية المهنية واحترام آجال المراجعة. وبانتهاء التحقيق يعد تقرير يتضمن الملاحظات الإدارة الجبائية حول وضعية المكلف لإبداء رأيه أو تقديم اعتراضه ضمن الآجال القانونية، بذلك يظهر الإطار القانوني للمراجعة الجبائية سعي المشرع الى تحقيق التوازن دقيق بين فعالية الرقابة الجبائية وضمان حقوق المكلف بالضريبة في إطار الشرعية والشفافية.

الفصل الثالث:
دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المدية

تمهيد:

بعد دراســـة الجانب النظري للموضـــوع والذي تطرقنا فيه إلى مختلف الجوانب المرتبطة بالغش الضريبي وكذلك المراجعة الجبائية وفق ما ينص عليه المشرع الجبائي الجزائري، في هذا الفصل سيتم تقديم دراســـة ميدانية بمديرية الضـــرائب لولاية المدية من خلال التعرف عليها وعلى طبيعة نشـــاطها والمهام التي تقوم بها، ومن أجل تدعيم الجانب النظري سـنحاول من خلال الدراسـة الميدانية تبيين أن المراجعة الجبائية وسيلة للحد من الغش الضريبي.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين حيث خصص:

المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضـــرائب لولاية المدية يتم فيه تقديم نشـــأة المديرية وإبراز مهامها، وهيكلها التنظيمي

أما في **المبحث الثاني:** دراسـة حالات لملفات مختلفة تتضـمن مختلف أشـكال التحقيقات التي تقوم بها الإدارة الجبائية (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة)

المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب –المدية–

تعد مديرية الضرائب من بين أبرز الهيئات الإدارية التابعة لوزارة المالية، تضطلع بدور أساسي في تنفيذ السياسة الجبائية للدولة من خلال تحصيل الضرائب وضمان احترام القوانين الجبائية، كما تساهم في تمويل الخزينة العمومية وتعزيز العدالة الجبائية. يهدف هذا المبحث الى تقديم نظرة عامة حول المديرية من حيث مهامها وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية المدية ومهامها

تعد مديرية الضرائب لولاية المدية امتدادا للإدارة الجبائية وقد أنشئت في إطار التنظيم الإداري للدولة بهدف ضمان تطبيق السياسة الجبائية على مستوى الولاية، وتتمثل مهامها الأساسية في تحصيل الضرائب، مراقبة التصريحات الجبائية، مما يجعلها فاعلا رئيسيا في تحقيق الموارد العمومية ومكافحة ومحاربة الغش الضريبي.

الفرع الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية المدية

تأسست مديرية الضرائب لولاية المدية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91–60 المؤرخ في 23فيفري1991 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية حيث أن المصالح الجبائية في الجزائر تنقسم إلى مصالح مركزية، مصالح جهوية ومصالح ولائية(محلية)، ونجد أن المديرية الولائية للضرائب لولاية المدية تابعة جهويا إلى المديرية الجهوية للضرائب بالبليدة، وتمثل الإدارة الجبائية على مستوى الولاية ويوجد مقرها بنزل المالية شارع جيش التحرير بالمدية.

الفرع الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية المدية

- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح التابعة لها وتحقيق الأهداف المحددة؛
- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- العمل دوريا على تحليل وتقويم عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها وإعداد تلخيص عن ذلك واقتراح أي إجراء من شانه أن يحسن عملها؛
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر به المديرية العامة للضرائب؛
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛
- تنظيم جميع المعلومات الجبائية واستغلالها؛

- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعة التحصيل؛
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة؛
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية المالية التقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها؛
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة والسهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها؛
- تنظيم استقبال المكلفون بالضريبة وإعلامه؛
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة؛
- الرد على استفسارات المديرية الجهوية للضرائب وتزويدها بكافة الجداول الإحصائية الدورية وكل التقارير والمحاضر ؛
- تكوين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية

بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07/364 المؤرخ في 18 ذوالقعدة1422 الموافق لـ 28 نوفمبر 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فإن المديرية العامة للضرائب تتكون من:

- ثلاثة أقسام:
  - قسم التشريع والتنظيم الجبائيين والشؤون القانونية؛
  - قسم التسيير والتحصيل الجبائي وعصرنة المنظومات المهنية؛
  - قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية.
- أربعة أقسام للدعم والمساندة:
  - مديرية الأنظمة المعلوماتية؛
  - مديرية المستخدمين والتكوين؛
  - مديرية الوسائل والمنشآت القاعدية وعمليات الميزانية؛
  - مديرية الاتصال.
- مفتشية عامة للمصالح الجبائية ويحكمها نص خاص

- أربع مديريات دراسات تابعة للديوان العام للضرائب: وتتكون من مجموعة من المصالح الخارجية من بينها المديرية مقر إجراء التربص، وهي المديرية الولائية للضرائب حيث تتكون من خمس مديريات فرعية.

الفرع الأول: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية وتكلف هذه المديرية بالمهام التالية:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها كما تكلف بأشغال الإصدار؛
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها؛
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة مكاتب وهي:

- مكتب الجداول؛
- مكتب الإحصائيات؛
- مكتب التنظيم والعلاقات العامة؛
- مكتب التنشيط والمساعدة.

الفرع الثاني: المديرية الفرعية للتحصيل وتكلف بـ:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقباتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحليل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو إتاوة؛
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.

وتعمل هذه المديرية على تسيير:

- مكتب مراقبة التحصيل؛
- مكتب متابعة عمليات قيد وأشغاله؛
- مكتب التصفية.

الفرع الثالث: المديرية الفرعية للمنازعات وتكلف بضمان:

- معالجة الاحتياجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛

- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

وتتكون هذه المديرية من:

- مكتب الاحتياجات؛
- مكتب لجان الطعن؛
- مكتب النزاعات القضائية؛
- مكتب التبليغ والأمر بالصرف.

الفرع الرابع: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وتكلف ب:

- إعداد برامج البحث والمراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها

وتعمل على تسيير:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية؛
- مكتب البطاقيات والمقارنات؛
- مكتب المراجعات الجبائية؛
- مكتب مراقبة التقييمات.

الفرع الخامس: المديرية الفرعية للوسائل وتكلف ب:

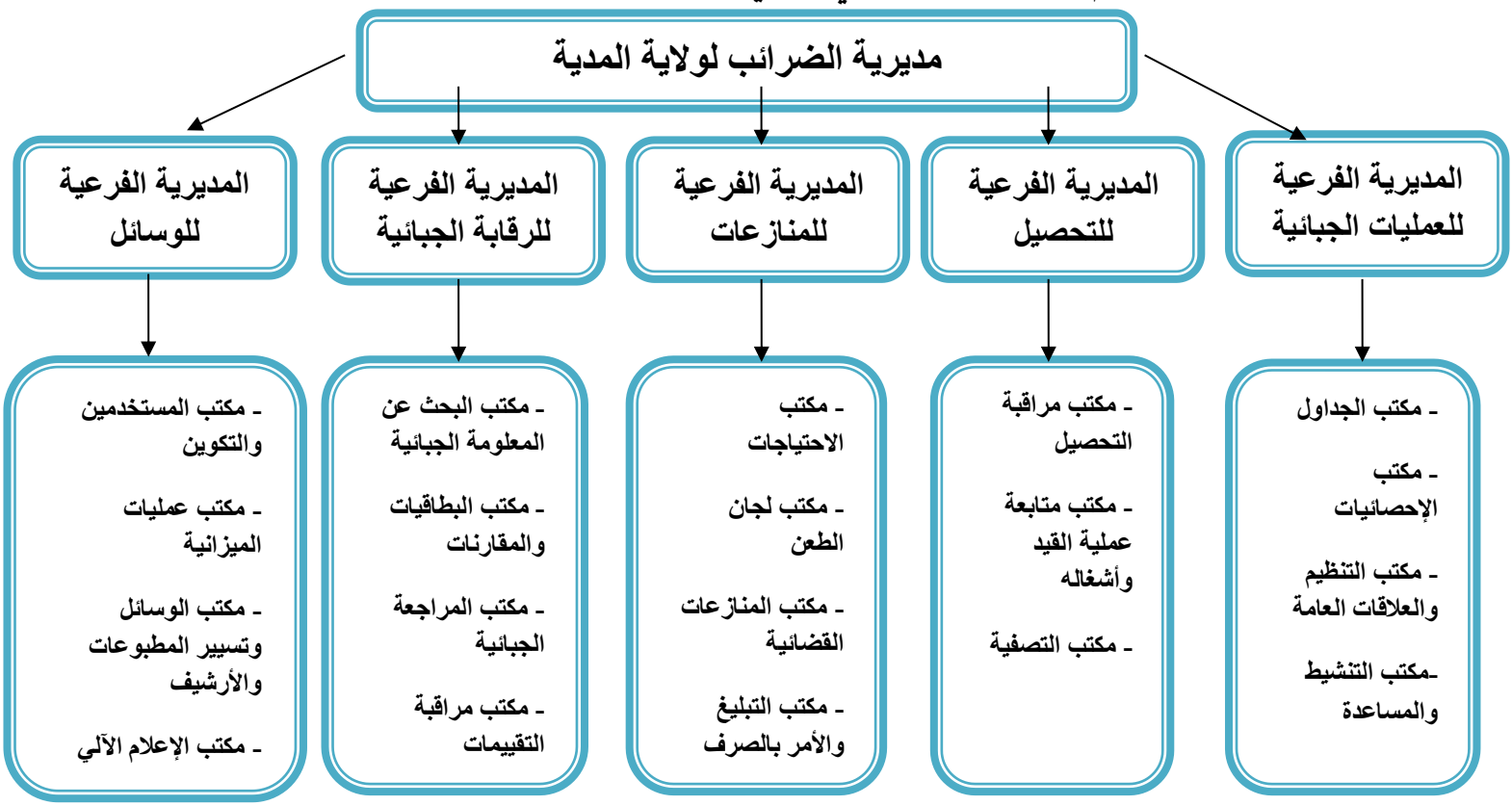
- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة التشغيل.

وتضم أربعة مكاتب:

- مكتب المستخدمين والتكوين؛
- مكتب عمليات الميزانية؛
- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف؛
- مكتب الإعلام الآلي.

يلخص الشكل التالي الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية:

المخطط رقم 02: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية



المصدر: معلومات من طرف مديرية الضرائب

المبحث الثاني: دراسة حالة

المراجعة الجبائية بمديرية الضـــرائب لولاية المدية على غرار المديريات الأخرى في أشـــكال التحقيق الممارس من طرف الإدارة الجبائية التي تقوم بها فرقة المراجعة والمتمثل في التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، والذي سيتم استغلاله في الدراسة الميدانية التي اقترحت على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة (VC)

المكلف بالضـريبة عبارة عن مؤسـسـة في الإنتاج الصـناعي للأحذية بالمدية، أما بخصـوص الوضـعية الجبائية للمؤسـسـة، فإن نشـاط المكلف بالضـريبة يتبع نظام الربح الحقيقي من قبل مديرية الضرائب لولاية المدية، فإن الضرائب المفروضة عليه هي كما يلي:

- الرسم على النشاط المهني (TAP)
- الرسم على القيمة المضافة (TVA)
- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)
- الضريبة على الدخل الأجور (IRG/SUR SALAIRS)
- الضريبة على ارباح الشركات (IBS)

الفرع الأول: إرسال الإشعار بالمراجعة

عملا بأحكام المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تخول أعوان الإدارة الجبائية صلاحية القيام بتحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، مع القيام بجميع التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، قامت الإدارة بإرسال الاشعار بالمراجعة لمباشرة تحقيق في محاسبة المكلف الخاضـــع للتحقيق ابتداء من تاريخ تبليغ هذا الإشـعار. وطلب منه، في إطار التعاون مع مصـــالحها، تقديم جميع الســجلات المحاســبية والوثائق المثبتة المتعلقة بالنشــاط محل الفحص، مع التذكير ان له حق في الاستعانة بمستشار أو محام، طبقا للضمانات والإجراءات المنصوص عليها في النصوص التنظيمية المعمول بها.

الفرع الثاني: الإشعار بإعادة التقويم بناءا على التحقيق في المحاسبة

بعد اجراء الإدارة الجبائية عملية التحقيق في محاسبة المكلف الذي ينشط في الإنتاج الصناعي للأحذية والكائن مقره بالمدية والذي انطلقت فيه بتاريخ 2021/06/03 وفقا للإشـــعار بالمراجعة رقم 2021/xx المؤرخ في 2021/05/20 وهذا للسنوات غير الساقطة بالتقادم 2017-2018-2019-2020

النظام الجبائي:

بما أن نشاط المكلف بالتحقيق متمثل في الإنتاج الصناعي للأحذية فإنه خاضع لما يلي:

- الضـريبة على الدخل الإجمالي (IRG) طبقا للمواد من 85 إلى 98 من قانون الضـرائب المباشـرة والرسوم المماثلة.
- الرسم على النشاط المهني (TAP) نسبة01% طبقا للمواد من 217 إلى 219 من نفس القانون.
- الضريبة على الرواتب والأجور (IRG/S) طبقا للمادة 104 من نفس القانون.
- الرسـم على القيمة المضـافة (TVA) بنسـبة17% -07%/19%-09 %طبقا للمادتين 21-23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

المحاسبة من الناحية الشكلية:

استحواذ مؤسسة المكلف محل التحقيق في المحاسبة على السجلات الإلزامية المنصوص عليها في المواد من 09 الى 11 من القانون التجاري ومطابقتها لأحكام النظام المحاسبي والمالي بوجود:

- **سجل اليومية العامة:** يضم 199 ورقة مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة المدية.
- **سجل التقويم:** يضم 91 صفحة مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة المدية.
- **سجل الأجرة:** يضم 86 ورقة مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة المدية.
- **اليوميات المسـاعدة:** (الصـندوق، البنك، المشـتريات، المبيعات، عمليات مختلفة) عبارة عن أوراق مستخرجة باستخدام نظام الإعلام الآلي.

المحاسبة من الناحية الموضوعية:

بعد دراسـة ملف المكلف ومقارنة المعطيات المحاسـبية بالوثائق المقدمة خلال عملية التحقيق، تبين وجود عدة اختلالات في التصـريحات الجبائية والمحاسـبة المعتمدة. وسـجلت عليها النقائص التالية:

سنة 2017:

- بعد الاطلاع على الفواتير المدرجة ضمن استهلاكات الدورة، تم تسجيل إدراج فاتورة تحت رقم xx /2017 بتاريخ 2017/11/27، صادرة عن المورد"SARL xx" ، بمبلغ إجمالي قدره 229.908.00 دج بكل الرسوم في استهلاكات الدورة. غير أن المفارقة برزت عندما لم يظهر أثر هذه الفاتورة ضمن كشف المعلومات الرسمي الذي تلقته المصلحة من المورد ذاته، وهو ما دفع الإدارة إلى اعتبار الاستهلاك المرتبط بها، والمقدر بـ 193.200,00 دج خارج الرسم، غير مبرر.
- تم أيضا رفض استرجاع الرسم على القيمة المضافة المرتبط بالفاتورة، والبالغ 36.708,00 دج.

- تم إخضاع مبلغ 928.200.60 دج للرسم على النشاط المهني، لعدم توفر شروط التخفيض المنصوص عليها في المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

سنة 2018:

- فقد سجلت المصلحة وجود فاتورة غير مصرح بها ضمن المشتريات، تحت رقم 2018/xx مؤرخة في 2018/12/31، صادرة عن المورد"xx" ، بمبلغ إجمالي قدره 409.360.00 دج. حسب كشف المعلومات الواردة للمصلحة من المورد.

سنة 2019:

- تم ملاحظة إدراج الفاتورة نفسهاxx /2018 ضمن استهلاكات الدورة، رغم أنها تعود إلى السنة السابقة، مما نتج عنه استهلاك زائد بمبلغ 344.000,00 دج خارج الرسم.
- إضافة إلى محاولة استرجاع غير مبررة للرسم على القيمة المضافة بمبلغ 65.360,00 دج.

سنة 2020:

- فقد جاءت خالية من النقائص، ولم تسجل المصلحة أية ملاحظات ذات طابع جوهري على محاسبة تلك الدورة.

تأسيس رقم الأعمال والربح:

بناء على ما تم استخلاصه من النقائص المسجلة في المحاسبة من الناحية الموضوعية، والتي تم تحديدها إثر فحص الوثائق المحاســـبية ومقارنتها بالمعطيات المتوفرة لدى الإدارة الجبائية، وعملا بأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، تَقرر إعادة تأسيس رقم الأعمال وفق التفصيل التالي:

جدول رقم03: يبين رقم الأعمال المستخرج من المشتريات غير المصرح بها

البيان	2017	2018	2019	2020
المشتريات غير المصرح بها	–	344,000دج	–	–
المعامل	–	2.03	–	–
رقم الأعمال المستخرج من المشتريات غير المصرح بها	–	**698,320دج**	–	–

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم04: يبين تأسيس رقم الأعمال

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح به	20.396,358دج	15.693,629دج	13.355,221دج	لا توجد
رقم الأعمال غير المصرح به	-	698,320دج	-	
رقم الأعمال المستخرج	**20.396,358دج**	**16.391,949دج**	**13.355,221دج**	-

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم05: يبين الرسم على القيمة المضافة المسترجع للمشتريات

البيان	2017	2018	2019	2020
الرسم المسترجع	36,708دج	-	65,360دج	-
الزيادات	3,671دج	-	9,804دج	-
المجموع	**40,379دج**	-	**75,164دج**	-

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم06: يبين الرسم على القيمة المضافة (TVA) للمبيعات

البيان	الفوترة المستخرجة	الفوترة المصرح بها	الفرق	النسبة	الحقوق	الزيادات
2017	20.396,358دج	20.396,358دج	-	%19	-	-
2018	16.391,949دج	15.693,629دج	698,320دج	%19	132,681دج	19,902دج
2019	13.355,221دج	13.355,221دج	-	% 19	-	-
2020	-	-	-	ض ج و	-	-

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم07: يبين الرسم على النشاط المهني (TAP)

البيان	الفوترة المستخرجة	الفوترة المصرح بها	الفرق	النسبة	الحقوق	الزيادات
2017	20.396,358دج	19.468,158دج	928,200دج	%1	9.282دج	928دج

2018	16.391,949دج	15.693,629دج	698,320دج	%1	6.983دج	698دج
2019	13.355,221دج	13.355,221دج	–	%1	–	–
2020	–	–	–	ض ج و	–	–

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم 08: يبين الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

البيان	2017	2018	2019	2020
الربح المصرح به	1.206.529دج	132.962دج	(527.410-)دج	ض ج و
استهلاكات بالزيادة	193.200دج	–	344.000دج	
الربح المستخرج من المشتريات غير المصرح بها	–	6.983دج	–	
مجموع التعديلات	193.200دج	6.983دج	344.000دج	
الربح المستخرج الجديد	1.399.729دج	139.945دج	(183.410-)دج	
خصم حقوق الرسم على النشاط المهني (TAP)	9.282دج	6.683دج	–	
الربح الخاضع الجديد	1.390,447دج	132.962دج	(183.410-) دج	
الحقوق المستخرجة	357.134دج	10.000دج	10.000دج	
الحقوق المصرح بها	301.959دج	10.000دج	10.000دج	
الفرق	55.175دج	00دج	00دج	
الزيادات	8.276دج	00دج	00دج	
المجموع	**63.451دج**	**00دج**	**00دج**	

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الفرع الثالث: طعن في الاشعار بإعادة التقويم

بحكم أن المكلف يملك الحق في الطعن على نتائج التحقيق الذي قامت به الإدارة الجبائية، وذلك وفقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية، فقد تقدم بطعن في التبليغ الأولي المتعلق بالتحقيق المحاسبي والجبائي للسنوات 2017، 2018، 2019، و2020، الصادر بتاريخ 20 ديسمبر 2021، طالبا إعادة النظر في النقائص المسجلة، مع الأخذ بعين الاعتبار التفاصيل التالية:

سنة 2017:

1/ بخصوص الاستهلاك بالزيادة بمبلغ 193.200,00 دج:

- أوضح المكلف أن الفاتورة محل المراجعة، الصادرة عن المورد "SARL XX" تحت الرقم2017 /xx بتاريخ 2017/11/27، تتضمن كل المواصفات القانونية المطلوبة حسب ما ينص عليه المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10 ديسمبر 2005. وأكد أن الفاتورة تحتوي على جميع البيانات الإلزامية (اسم، لقب، النشاط، العنوان، رقم السجل التجاري، رقم المادة، البطاقة الجبائية، وختم وإمضاء المورد)، مما يجعلها غير مدلسة. كما شدد على أنه غير معني بأي خطأ ناتج عن المؤسسة الموردة، وأن مسؤولية تقييد الفاتورة محاسبيا من عدمه تقع على عاتق المورد وحده.

2/بخصوص استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 36.708,00 دج:

- أعاد المكلف التأكيد على أن الفاتورة نفسها المذكورة أعلاه، والتي تم من خلالها خصم الرسم على القيمة المضافة، تعتبر قانونيا مقبولة حسب المرسوم التنفيذي رقم 05-468، كما أنها تخص مواد أولية تستعمل في النشاط الصناعي لذلك وجب عليه خصم الرسم على القيمة المضافة لأنها منا الناحية القانونية مقبولة ومن الناحية المؤسسة مقبولة لأنها تعتبر من مواد الأولية.

سنة 2018 بخصوص عدم إدراج فاتورة:

- أقر المكلف بأنه وقع منه سهوا عدم إدراج الفاتورة رقم2018/xx ، إلا أنه طعن في معامل إعادة تقييم رقم الأعمال المحتسب من طرف الإدارة، والمقدر بـ 2.03، معتبرا أنه معامل مرتفع جدا مقارنة بطبيعة النشاط الممارس. لذلك، طلب المكلف مراجعة هذا المعامل واعتماده ضمن الحصيلة السنوية لتلك السنة.

سنة 2019 – بخصوص استهلاك بالزيادة بمبلغ 344.000,00 دج واسترجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 65.360,00 دج:

- أوضح المكلف أن الفاتورة محل الملاحظة رقم 2018/xx بتاريخ 2018/10/28، الصادرة عن المورد " xx" لم يتم خصمها مرتين، بل خصمت مرة واحدة خلال سنة 2018 وفي الآجال القانونية. والذي يظهر بوضوح أن الفاتورة المعنية لم تخصم خلال تلك السنة. وبالتالي، لا يوجد أي مبرر قانوني لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة المتعلق بها.

الفرع الرابع: الاشعار النهائي بإعادة التقويم بناءا على التحقيق في المحاسبة (الرد على الطعن)

بعد دراسة الإدارة الجبائية للطعن المقدم من طرف المكلف بخصوص الاشعار بإعادة التقويم المتعلق بنتائج التحقيق المحاسبي والجبائي للسنوات 2017، 2018، و2019، وردت المصلحة الجبائية بما يلي:

سنة 2017:

1/ بخصوص الاستهلاكات بالزيادة بمبلغ 193.200.00 دج:

- أكدت الإدارة، بعد دراسة التبرير المقدم والوثائق المرفقة، ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لديها (لا سيما الكشف التفصيلي للمشتريات الوارد من المورد والمتطابق مع كشف المعلومات)، على عدم وجود الفاتورة المعنية ضمن مشتريات الدورة. كما أشارت إلى عدم تقديم الفاتورة الأصلية من طرف المكلف، مما يجعل التبرير المقدم غير كاف، وبالتالي تم رفض الطعن.

2/ بخصوص استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 36.708.00 دج:

- بما أن هذا النقص مرتبط بنفس الفاتورة محل الرفض في النقطة الأولى، فقد تم رفض هذا التبرير أيضا لنفس الأسباب.

التعليق على الوضعية:

أثناء التحقيق اكتشفت الإدارة الجبائية وجود فاتورة اعتبرتها الإدارة غير حقيقية بعد اجراء المقارنة مع كشف المعلومات المقدم من قبل المورد، وكان رد المكلف الخاضع للتحقيق بانه غير مسؤول عن عدم ادراج المورد للفاتورة واحتمال أن يكون هذا الخطأ وقع سهوا من قبل المورد، الا أن الإدارة الجبائية رفضت هذا التبرير لأن المكلف الخاضع للتحقيق لم يقدم الفاتورة الأصلية، وعليه تم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة والمتمثلة في:

- ادراج مبلغ 193.200.00دج ضمن الاستهلاكات
- إعادة دفع رسم على القيمة المضافة المسترجع بقيمة 40.379.00 دج وهذا بعد احتساب الزيادات
- اخضاع مبلغ 928.200.60دج للرسم على النشاط المهني

سنة 2018:

1/ بخصوص المشتريات غير المصرح بها بمبلغ 409.360,00 دج:

- أقر المكلف بوجود النقص، وبناء على ذلك، اعتمدت الإدارة على المعامل المستخرج من التصريحات الجبائية الخاصة به، وقررت الإبقاء على الإخضاع كما هو وارد في التبليغ الأولي.

التعليق على الوضعية:

خلال معالجة الملف المكلف لسنة 2018، تم الوقوف على مشتريات غير مصرح بها حيث بلغ مجموعها بـ 409.360.00 دج بكل الرسوم وذلك حسب المعطيات الواردة ضمن كشف المعلومات المحول الى الإدارة الجبائية.

وبعد الاشعار بإعادة التقويم أفاد المكلف بوجود النقص في عدم امساكه لفاتورة المورد كما طلب من الإدارة الجبائية بإعادة احتساب المعامل المستخرج من طرفها، بحجة انه لا يتناسب مع طبيعة نشاطه إلا أن الإدارة رفضت طلبه وابقت على الاخضاع استنادا الى المعطيات المتوفرة، معتبرة ان المعامل المطبق يعكس بدقة واقع التصريحات، حيث تعكس هذه الوضعة فعالية المراجعة الجبائية في الكشف عن الاختلالات التصريحية وضمان الامتثال الضريبي.

سنة 2019:

1/ بخصوص الاستهلاكات بالزيادة بمبلغ 344.000,00 دج:

- بعد فحص الرد، لم يقدم المكلف بالتحقيق التبريرات الكافية لتعديل الإخضاع، وبالتالي قررت الإدارة الجبائية الإبقاء عليه كما هو.

2/ بخصوص استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 65.360,00 دج:

- اعتمدت الإدارة في هذا الجانب على الجدول التفصيلي المقدم من طرف المكلف، والذي يثبت بشكل واضح عدم خصم الرسم مرتين خلال سنة 2019. وبناءً عليه، تم قبول التبرير ورفع الإخضاع المتعلق بهذه النقطة.

أشارت الإدارة إلى أن النقاط التي لم يتم الرد عليها من طرف المكلف تعتبر مقبولة ضمنيا، تطبيقا لأحكام الفقرة 06 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنص على اعتبار عدم الرد بمثابة قبول ضمني للملاحظات المسجلة.

التعليق على الوضعية:

في إطار التحقيق الجبائي المنجز على المكلف بالضريبة، تم تسجيل ملاحظتين أساسيتين تخصان سنة 2019. تم تسجيل استهلاكات بالزيادة بمبلغ 344.000.00دج خارج الرسوم المتعلقة بالفاتورة رقم 2018/xx والمدرجة ضمن استهلاكات دورة 2018، إضافة الى استرجاع غير مبرر للرسم على القيمة المضافة بمبلغ 65.360.00دج عن نفس الفاتورة. كم أوضح المكلف في رده على الاشعار بإعادة التقويم ان الفاتورة المذكورة تم خصمها مرة واحدة خلال سنة2018 داخل الآجال القانونية، وانه لم يتم ادراجها ضمن استهلاكات 2019. وارفق ذلك بجدول تفصيلي يبين الفواتير المخصومة في تلك السنة.

وبعد دراسة الطعن من قبل الإدارة الجبائية تقرر ما يلي:

- الإبقاء على الاخضاع بخصوص الاستهلاكات بالزيادة، نظرا لعدم اقتناع الإدارة بتبريرات المكلف أو لعدم كفاية الأدلة؛
- قبول تبرير المكلف بخصوص الرسم على القيمة المضافة وهذا بعدم التأكد من عدم حسمه مرتين كما بينه في الجدول المرفق.

أما النقاط التي لم يبد المكلف أي رد بشأنها فقد اعتبرت مقبولة ضمنيا، حسب ما جاءت به في المادة 20 الفقرة06 من قانون الإجراءات الجبائية، التي ترتب أثر القبول الضمني في حالة عدم الرد داخل الآجال القانونية.

حيث تعكس هذه الوضعية بعض الممارسات التي قد تندرج ضمن أساليب الغش لضريبي، كتسجيل استهلاكات مبالغ فيها أو محاولة استرجاع رسوم غير مستحقة، وهي ممارسات تهدف الى تقليص الوعاء الجبائي بطرق غير مشروعة. ويظهر موقف الإدارة الجبائية في هذه الحالة تعاملا دقيقا، حيث تم التمييز بين النقاط التي تفتقر الى الاثبات فتم الإبقاء على اخضاعها وتلك التي دعمتها المؤسسة بوثائق واضحة مما سمح بقبولها. كما ان تطبيق مبدأ القبول الضمني على النقاط غير المردود عليها يعد وسيلة فعالة لتفادي التحايل عبر الامتناع عن الرد مما يعزز من قوة الاجراء الجبائي في مواجهة حالات عدم الامتثال.

الاستنتاج:

تم من خلال هذا الملف المتعلق بالتحقيق في المحاسبة تحليل جملة من الوضعيات الجبائية المتعلقة بمكلف بالضريبة خضع لتحقيق ميداني شامل امتد على ثلاث سنوات (2017–2019). ويهدف إلى إبراز أوجه الخلل التي تم تسجيلها، وتحليل الردود المقدمة من طرف المكلف، وتقييم مدى وجاهة المواقف التي اتخذتها الإدارة الجبائية، وذلك في ضوء التشريعات الجبائية المعمول بها. وهذه المقاربة التحليلية لا تقتصر على عرض النتائج المحاسبية فقط، بل تسعى إلى تقديم قراءة معمقة للدور التصحيحي الذي تضطلع به الإدارة الجبائية، وإبراز فعالية الأدوات القانونية والتنظيمية في تقويم التصريحات وضمان شفافية العلاقة الجبائية بين الإدارة والمكلفين.

تأسيس رقم الأعمال والربح:

بناء على مجمل ما سبق، وبعد الرد على كافة الملاحظات المشارة، قررت الإدارة الجبائية تأسيس رقم الأعمال والربح الخاضع للإخضاع الجبائي وفقا للجداول النهائية المرفقة.

جدول رقم09: يبين رقم الأعمال المستخرج من المشتريات غير المصرح بها:

البيان	2017	2018	2019	2020
المشتريات غير المصرح بها	-	344.000دج	-	-
المعامل	-	2.03	-	-
رقم الأعمال المستخرج من المشتريات غير المصرح بها	-	**698.320دج**	-	-

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم 10: يبين تأسيس رقم الأعمال

البيان	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح به	20.396.358دج	15.693.629دج	13.355.221دج	لا يوجد
رقم الأعمال غير المصرح به	-	698.320دج	-	
رقم الأعمال المستخرج	**20.396.358دج**	**16.391.949دج**	**13.355.221دج**	-

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم 11: يبين الرسم على القيمة المضافة المسترجع

البيان	2017	2018	2019	2020
الرسم المسترجع	36.708دج	-	-	-
الزيادات	3.671دج	-	-	-
المجموع	**40.379دج**	-	-	-

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم 12: يبين الرسم على القيمة المضافة (TVA)

البيان	الفوترة المستخرجة	الفوترة المصرح بها	الفرق	النسبة	الحقوق	الزيادات
2017	20.396.358دج	20.396.358دج	-	%19	-	-
2018	16.391.949دج	15.693.629دج	698.320دج	%19	132.681دج	19.902دج
2019	13.355.221دج	13.355.221دج	-	% 19	-	-
2020	-	-	-		-	-

				ض ج و		

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم13: يبين الرسم على النشاط المهني (TAP)

البيان	الفوترة المستخرجة	الفوترة المصـــرح بها	الفرق	النسبة	الحقوق	الزيادات
2017	20.396.358دج	19.468.158دج	928.200دج	%1	9.282دج	928دج
2018	16.391.949دج	15.693.629دج	698.320دج	%1	6.983دج	698دج
2019	13.355.221دج	13.355.221دج	-	%1	-	-
2020	-	-	-	ض ج و	-	-

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم14: يبين الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

البيان	2017	2018	2019	2020
الربح المصرح به	1.206.529دج	132.962دج	(527.410-) دج	ض ج و
استهلاكات بالزيادة	193.200دج	-	344.000دج	
الربح المســـتخرج من المشـتريات غير المصـرح بها	-	6.983دج	-	
مجموع التعديلات	193.200دج	6.983دج	344.000دج	
الربح المستخرج الجديد	1.399.729دج	139.945دج	(183.410-)دج	
خصـم حقوق الرسـم على النشاط المهني (TAP)	9.282دج	6.683دج	-	
الربح الخاضع الجديد	1.390.447دج	132.962دج	(183.410-)دج	
الحقوق المستخرجة	357.134دج	10.000دج	10.000دج	
الحقوق المصرح بها	301.959دج	10.000دج	10.000دج	
الفرق	55.175دج	00	00	

الزيادات	8.276دج	00	00	
المجموع	**63.451دج**	**00دج**	**00دج**	

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة (VP)

من أجل التعرف على كيفية تطبيق التحقيق المصـوب في المحاسـبة من طرف الإدارة الجبائية في تحسين الامتثال الضريبي للمكلفين بالضريبة، قمنا بتحليل ملف المتحصل عليه من طرف مديرية الضرائب لولاية المدية وفقا لما يلي:

الفرع الأول: الإشعار بالمراجعة

اسـتنادا إلى أحكام المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية التي تؤطر إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة، والذي يجرى بهدف فحص عناصر محاسبية وضريبية محددة خلال فترة تقل عن سنة مالية واحدة، تم إشعار المكلف بمباشرة هذا النوع من التحقيق. وقد تم التأكيد، في مضمون الإشعار، على أن هذا الإجراء يندرج ضمن نطاق ضيق مقارنة بالتحقيق الشامل، ويهدف بالدرجة الأولى إلى التحقق من صحة بعض التصريحات الجبائية المرتبطة بفترة معينة، مع الحرص على احترام كافة الضمانات القانونية المخولة للمكلف. وفي هذا الإطار، طلب من المكلف أن يبدي تعاونا كاملا مع أعوان الإدارة الجبائية، لا سيما من خلال تقديم الوثائق والمستندات ذات الصلة في الآجال المحددة قانونا، مع التذكير بحقه في الاستعانة بمستشار ضريبي أو محام خلال كامل مراحل سير التحقيق.

الفرع الثاني: الاشعار بإعادة التقويم بناء على التحقيق المصوب في المحاسبة

تم إجراء تحقيق محاسبي وجبائي ظرفي يخص الرسم على القيمة المضافة لفائدة المؤسسة المعنية، التي تنشط في قطاع أشغال البناء والكائن مقرها بولاية المدية. وقد شمل التحقيق السنوات التالية: 2017، 2018، و2019. حيث انطلقت الإدارة الجبائية في التحقيق بتاريخ 30 مارس 2021، استنادا إلى إشعار بالمراجعة رقمxx /2021 :المؤرخ في 14 مارس 2021.

<u>النظام الجبائي المعتمد:</u>

أسفر التحقيق المحاسبي والجبائي الظرفي، الذي فتح بخصوص الرسم على القيمة المضافة والمتعلق بمؤسسة تنشط في قطاع أشغال البناء، والكائن مقرها الإداري بولاية المدية، عن جملة من الملاحظات تخص السنوات 2017، 2018، و2019. وقد تم الشروع في هذا التحقيق ابتداء من 30 مارس 2021، بناء على إشعار بالمراجعة رقم 2021/xx المؤرخ في 14 مارس 2021، وذلك في

إطار ما تسمح به الأحكام القانونية والتنظيمية السارية، وبالأخص تلك المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

النظام الجبائي:

نظرا لطبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة والمتمثل في أشغال البناء، فهي خاضعة للأنظمة الجبائية التالية:

- الرسم على النشاط المهني (TAP) طبقا للمواد 217 إلى 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) طبقا للمواد 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- الرسم على القيمة المضافة (TVA) طبقا للمواد 23 من قانون الرسوم على الرقم الأعمال.
- الضريبة على الرواتب والأجور (IRG/S) طبقا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المحاسبة من الناحية الشكلية:

خلال عملية التحقيق، تم معاينة وجود السجلات والوثائق المحاسبية التالية بحوزة المؤسسة، والتي تم الاطلاع عليها والتحقق من مدى مطابقتها للتشريعات المحاسبية والجبائية المعمول بها:

- **سجل اليومية العامة:** يحتوي على 90 صفحة، مرقمة ومؤشر عليها قانونيا من طرف المحكمة المختصة بتاريخ 2021/03/29، ما يدل على احترام الإجراءات الشكلية لتوثيق السجلات.
- **سجل الجرد (التقويم):** يتضمن 98 صفحة، مرقمة ومؤشر عليها كذلك من طرف المحكمة بنفس التاريخ.
- **السجلات المساعدة:** التي تمثلت في سجل المشتريات، سجل المبيعات وسجل الصندوق وسجل البنك.
- **فواتير الشراء والأعباء المختلفة:** تم تقديم مجموعة من الفواتير التي تخص اقتناء المواد الأولية، الأعباء العامة، والمصاريف المختلفة، والتي خضعت للفحص قصد التأكد من قانونيتها، مدى توثيقها المحاسبي، وتوافقها مع الإقرارات الجبائية.

المحاسبة من الناحية الموضوعية:

من خلال عملية التحقيق المصوب التي قامت به الإدارة الجبائية في محاسبة المكلف كشفت عن النقائص التالية:

سنة 2017:

- تبين للإدارة الجبائية من خلال قيامها بعملية التحقيق المصوب مشتريات غير مصرح بها بمبلغ 136.263.68 دج خارج الرسم، والتي تم اكتشافتها بناء على المعلومات الواردة إلى مصالحها في وثيقة ربط، والمتعلقة بالمورد "SARL xx" مما أدى إلى نقص في التصريحات الجبائية وفقا للمعايير القانونية المعمول بها، تسبب في احتساب مبالغ إضافية تخضع للإجراءات الجبائية.

سنة 2018:

- لا توجد نقائص مسجلة في السجلات المحاسبية لهذه السنة، مما يشير إلى أن الحسابات قد تم تقديمها بشكل صحيح ومطابق للقوانين والأنظمة الجبائية.

سنة 2019:

- لا توجد نقائص مسجلة في السجلات المحاسبية لهذه السنة أيضا، مما يعكس التزام المؤسسة بالإجراءات الجبائية المحاسبية والضريبية.

تأسيس رقم الأعمال:

بناء على الملاحظات والنقائص المسجلة في المحاسبة من الناحية الموضوعية، ووفقا لما تنص عليه المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، تم إعادة تأسيس رقم الأعمال والربح كالتالي:

تم تعديل رقم الأعمال لسنة 2017 ليعكس المشتريات غير المصرح بها بقيمة 136.263,68 دج.

كما لم يتم تعديل رقم الأعمال في 2018 و2019 نظرا لعدم وجود أي نقائص مسجلة في هذه السنوات.

جدول رقم15: يبين تأسيس رقم الأعمال من المشتريات غير المصرح بها

البيان	2017
المشتريات غير المصرح بها	136.263.68دج
المعامل	1.30
رقم الأعمال المستخرج	**177.143.00دج**

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم16: يبين تأسيس رقم الأعمال

البيان	2017	2018	2019
رقم الأعمال المصرح به	10.974.542.00دج	5.066.099.00دج	2.733.946.00دج

رقم الأعمال المستخرج من المشتريات غير المصرح بها	177.143.00دج	-	-
رقم الأعمال المستخرج	11.151.685.00دج	5.066.099.00دج	2.733.946.00دج
الفرق	**177.143.00دج**	-	-

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم 17: يبين الرسم على القيمة المضافة (TVA)

البيان	2017	2018	2019
المقبوضات المصرح بها	10.974.542.00دج	5.066.099.00دج	2.733.946.00دج
المقبوضات المستخرجة	11.151.685.00دج	50.066.099.00دج	2.733.946.00دج
الفرق	177.143.00دج	-	-
الحقوق	33.657.00دج	-	-
الزيادات	3.365.00دج	-	-
المجموع	**37.022.00دج**	-	-

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الفرع الثالث: الاشعار النهائي بإعادة التقويم بناء على التحقيق المصوب في المحاسبة

نظرا لانقضاء الأجل القانوني المحدد للرد، والمقدر بـثلاثين (30) يوما، ابتداء من تاريخ التبليغ الأولي رقم 2021/xxالمؤرخ في 29 جويلية 2021، دون أن تقدم أية ملاحظات أو اعتراضـــات من قبل المكلف، فإن المعطيات والنتائج الواردة في الاشـــعار بإعادة التقويم تبقى قائمة دون تغيير. ويعد هذا الســكوت، في ظل غياب أي رد مكتوب داخل الآجال المحددة، قبولا ضــمنيا للإخضــاع، وذلك تطبيقا لأحكام الفقرة السادسة من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تقر بصراحة أن عدم الرد يرتب آثارا قانونية مماثلة للقبول الصريح.

التعليق على الوضعية لسنة 2017:

في هذه الحالة، يتضح من خلال نتائج التحقيق المصوب الذي قامت به الإدارة الجبائية، تسجيل مشتريات غير مصرح بها بقيمة 136.263.68 دج خارج الرسم، تم كشفها استنادا إلى المعلومات

الواردة في وثيقة الربط، والمتعلقة بالمورد ."SARL xx" هذا النقص في التصريح يشكل إخلالا بالالتزامات الجبائية المنصوص عليها في النصوص التنظيمية والتشريعية المعمول بها، مما أدى إلى إعادة تقدير الالتزامات الجبائية محل المراجعة.

ويجدر التذكير أن المكلف لم يتقدم بأي رد أو توضيح بخصوص هذه الملاحظة، سواء في الأجل القانوني المحدد أو بعده، ما يترتب عنه اعتبار هذا السكوت بمثابة قبول ضمني للملاحظات المدونة، تطبيقاً لأحكام الفقرة السادسة من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تنص صراحة على أن عدم الرد ضمن المهلة يعد بمثابة موافقة ضمنية على الإخضاع.

تؤكد هذه الوضعية أهمية التقيد الصارم بإجراءات التصريح والرد ضمن الآجال القانونية، حيث يعد الإخلال بها بمثابة تسليم ضمني بالنتائج الجبائية المستخلصة من التحقيق. كما تعكس فعالية آلية الربط المعلوماتي بين الإدارات في كشف الفروقات الجبائية غير المصرح بها، وبالتالي تعزيز شفافية النظام الجبائي.

تأسيس رقم الأعمال:

بناء على النقائص المسجلة في المحاسبة من الناحية الموضوعية، وبعد دراسة العناصر المثبتة في الملف، وعملا بأحكام المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، التي تتيح للإدارة الجبائية إعادة تقييم أساس الضريبة في حال ثبوت اختلالات أو اغفالات مؤثرة، فقد تم تأسيس رقم الأعمال على النحو التالي:

جدول رقم18: يبين تأسيس رقم الأعمال من المشتريات غير المصرح بها:

البيان	2017
المشتريات غير المصرح بها	136.263.68دج
المعامل	1.30
رقم الأعمال المستخرج	**177.143.00دج**

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم19: يبين تأسيس رقم الأعمال

البيان	2017	2018	2019
رقم الأعمال المصرح به	10.974.542.00دج	5.066.099.00دج	2.733.946.00دج

رقم الأعمال المستخرج من المشتريات غير المصرح بها	177.143.00دج	–	–
رقم الأعمال المستخرج	11.151.685.00دج	5.066.099.00دج	2.733.946.00دج
الفرق	**177.143.00دج**	–	–

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم20: يبين الرسم على القيمة المضافة (TVA)

البيان	2017	2018	2019
المقبوضات المصرح بها	10.974.542.00دج	5.066.099.00دج	2.733.946.00دج
المقبوضات المستخرجة	11.151.685.00دج	5.066.099.00دج	2.733.946.00دج
الفرق	177.143.00دج	–	–
الحقوق	33.657.00دج	–	–
الزيادات	3.365.00دج	–	–
المجموع	**37.022.00دج**	–	–

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

المطلب الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)

بمقتضى المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أخضعت حالة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، وذلك من أجل مراقبة مدى انسجام المداخيل المصرح بها من جهة، والوضعية المالية ونمط المعيشة من جهة أخرى. ومنه سنتطرق في هذه الدراسة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، والخاضعين لنظام الربح الحقيقي.

الفرع الأول: ارسال الإشعار بالمراجعة

عملا بأحكام المادة 21 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تخول أعوان الإدارة الجبائية صلاحية إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلفين بالضريبة، باشرت الإدارة الجبائية هذا التحقيق بغرض مراجعة شاملة لمداخيل، ممتلكات، نمط المعيشة، وكافة عناصر الثروة لدى المكلف، وذلك من أجل التأكد من مدى مطابقتها للتصريحات الجبائية المقدمة. ويتم هذا الإجراء في إطار الاحترام التام للضمانات والحقوق القانونية المقررة لفائدة المكلفين، المنصوص عليها في

التشريع والتنظيم المعمول بهما. وفي هذا السياق، يرجى منكم تقديم جميع الوثائق والمستندات المبررة لوضعيتكم الجبائية، وذلك خلال الآجال القانونية المحددة، مع التذكير بحقكم في الاستعانة بمحام أو مستشار ضريبي لتمثيلكم أو مرافقتكم طيلة مراحل التحقيق.

الفرع الثاني: الاشعار بإعادة التقويم بناءا على التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

نتج عن التحقيق المعمق في وضعيتكم الجبائية، الذي بدأ بتاريخ 2021/06/20 بناء على الإشعار بالمراجعة رقم2021/xx المؤرخ في 2021/06/01، والمتعلق بالسنوات غير الساقطة بالتقادم 2017، 2018، 2019، 2020

النظام الجبائي:

بما أن المكلف خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للأحكام الواردة في المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فقد تم إجراء التحقيق وفقا لهذا الإطار القانوني.

سنة 2017:

- لا توجد أي نقائص تم تسجيلها خلال هاته السنة.

سنة 2018:

- طلبت الإدارة الجبائية من المكلف تبرير الفرق بالنقصان ما بين الإيرادات والنفقات بمبلغ 452.000.00دج، والظاهر في جدول الخزينة.

سنة 2019:

- طلبت الإدارة الجبائية من المكلف تبرير الفرق بالنقصان ما بين الإيرادات والنفقات بمبلغ 324.000.00دج، والظاهر في جدول الخزينة.

سنة 2020:

- طلبت الإدارة الجبائية من المكلف تبرير الفرق بالنقصان ما بين الإيرادات والنفقات بمبلغ 360.000.00دج، والظاهر في جدول الخزينة.

جدول رقم21: يبين جدول الخزينة

البيان	2017	2018	2019	2020
الحساب البنكي في 01/01	–	–	–	–
الحساب البريدي في 01/01	–	–	–	–
مجموع (01)	–	–	–	–

السحب من المؤسسة فردية	–	–	–	–
للسنوات				
الرصيد المرحل	–	14.780.000.00دج	–	–
المداخيل:				
مداخيل من النشاط	80.000.00دج	80.000.00دج	–	–
بيع عقارات	15.000.000.00دج	–	–	–
بيع منقولات	–	–	–	–
قروض متحصل عليها	–	5.000.000.00دج	–	–
مجموع (2)	10.080.000.00دج	19.860.000.00دج	–	–
مجموع (2+1)	15.080.000.00دج	19.860.000.00دج	–	–
الإيرادات المستعملة	–	–	–	–
رصيد في حساب البنك في 12/31	–	–	–	–
مجموع (1)	–	–	–	–
مساهمات إلى مؤسسة فردية	–	–	–	–
شراء عقارات	–	20.000.000.00دج	–	–
شراء منقولات	–	–	–	–
سلوفات لدى غير	–	–	–	–
قروض مسددة	–	–	–	–
النفقات الشهرية	300.000.00دج	312.000.00دج	324.000.00دج	360.000.00دج
مجموع (2)	300.000.00دج	20.312.000.00دج	324.000.00دج	360.000.00دج
مجموع (2+1)	300.000.00دج	20.312.000.00دج	324.000.00دج	360.000.00دج
الفرق	**+14.780.000.00**	**–452.000.00دج**	**– 324.000.0دج0**	**– 360.000.00دج**

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

تأسيس الدخل الإجمالي:

طبقا لأحكام المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، وبالنظر إلى النقائص المسجلة في ميزانية الخزينة، تم إعادة تأسيس الدخل كما هو موضح في الجدول أدناه:

جدول رقم 22: يبين الضريبة على الدخل الإجمالي:

البيان	2017	2018	2019	2020
الربح المستخرج وغير المصرح به	-	452.000.00دج	324.000.00دج	360.000.00دج
الحقوق المستخرجة	-	75.600.00دج	40.800.00دج	48.000.00دج
الزيادات	-	11.340.00دج	4.080.00دج	4.800.00دج
المجموع	-	**86.940.00دج**	**44.880.00دج**	**52.800.00دج**

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الفرع الثالث: طعن في الاشعار بإعادة التقويم بناء على التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

في رده على الاشعار بإعادة التقويم بناءا على التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، تطرق المكلف للنقاط التالي:

- انه لم تؤخذ بعين الاعتبار المداخيل المتأتية من نشاط المكلف والذي يتمثل في بيع المجوهرات وهذا لسنتي 2019 و2020.
- كما تطرق في رده أنه صرح برقم اعمال يقدر بـ 500.000دج بخصوص سنة 2019، كما في سنة 2021 صرح بـ 800.000دج.

الفرع الرابع: الاشعار النهائي بإعادة التقويم بناءا على التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

بعد دراسة النقاط المدرجة في الرد على الاشعار بإعادة التقويم بناء على التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كان رد الإدارة الجبائية بالملاحظات التالية:

سنة 2019:

- اعتماد نسبة 10% من رقم الأعمال المصرح به في مادة الضريبة الجزافية للسنة 2019، والمقدر بمبلغ 500.000.00 دج. وعليه، فإن المداخيل الناتجة عن النشاط ستكون بمبلغ 50.000.00 دج، وذلك استنادا إلى ملفات مماثلة.

سنة 2020:

- قامت الإدارة الجبائية بإعلام المعني بالأمر بإخضاعه للنظام الجبائي الحقيقي برسم سنة 2020. وبما أنه لم يدل بما يثبت الاقتطاعات المالية التي تمت من طرف المؤسسة، فقد تقرر رفض طلبه لعدم استيفائه الشروط المطلوبة.

التعليق على الوضعية:

في ضوء مجريات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف، والذي شمل سنوات 2017، 2018، 2019، و2020، يتضح أن الوضعية الجبائية المدروسة كشفت عن عدد من النقائص والاختلالات على مستوى التصريحات المقدمة، وكذا على مستوى التبريرات المدلى بها أثناء الرد على الإشعار بإعادة التقويم.

رغم أن سنة 2017 لم تشهد أي اختلالات، إلا أن السنوات اللاحقة (2018، 2019، 2020) كشفت عن تباين في توازنات الخزينة، من خلال وجود فوارق سالبة بين الإيرادات والنفقات، مما أثار شكوكا حول مصادر التمويل غير المصرح بها. من جهة أخرى، فإن رد المكلف على الإشعار بإعادة التقويم جاء جزئيا وغير دقيق، حيث ارتكز على معطيات خارجة عن نطاق المراجعة الزمنية، على غرار استدلاله برقم أعمال يخص سنة 2021، رغم أن هذه السنة لم تكن موضوعا للتحقيق، وهو ما يعد خطأ منهجيا يضعف حجة الدفاع. كما أن المكلف لم يقدم الوثائق الداعمة لبعض ادعاءاته، خاصة تلك المتعلقة بإثبات الاقتطاعات المالية أو تبرير الفروقات المسجلة في الخزينة، ما دفع الإدارة الجبائية إلى تثبيت الإخضاع بناء على منهج تقديري مدعوم بمعطيات مماثلة.

تعكس هذه الوضعية أهمية التحلي بالشفافية والدقة في التصريحات الجبائية، وتقديم التبريرات اللازمة داخل الآجال القانونية، كما تؤكد على دور الإدارة الجبائية في استعمال آليات التقدير عند غياب المعطيات الكافية، بما يضمن حماية مصالح الخزينة العمومية وتحقيق العدالة الجبائية. ويظهر من هذه الحالة أن التقصير في تقديم التبريرات أو ارتكاب أخطاء شكلية وزمنية قد يؤدي إلى تثبيت الإخضاع، حتى في غياب نية التملص الضريبي وهذا ما كلف المكلف بدفع ضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2020 بـ 4.800.00 دج ، وبناءا على ما سبق ذكره اعادت الإدارة الجبائية تأسيس جدول الخزينة وجدول الضريبة على الدخل الإجمالي بناءا على نسبة التي فرضتها على رقم الاعمال المصرح به لسنة 2019 مما أدى الى انخفاض مبلغ الربح المستخرج وغير المصرح به بـ50.000.00دج وبالتالي انخفضت قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي المفروضة على المكلف بـ 11.000.00دج، وهذا ما يبينه الجدول الخزينة وجدول الضريبة على الدخل الإجمالي التاليين:

جدول رقم23: يبين جدول الخزينة

البيان	2017	2018	2019	2020
الحساب البنكي في 01/01	–	–	–	–
الحساب البريدي في 01/01	–	–	–	–
مجموع (01)	–	–	–	–
السحب من المؤسسة فردية للسنوات	–	–	–	–
الرصيد المرحل	–	14.780.000.00د ج	–	–
المداخيل:				
مداخيل من النشاط	80.000.00دج		50.000.00دج	–
بيع عقارات	15.000.000.00دج	80.000.00دج	–	–
بيع منقولات	–	–	–	–
قروض متحصل عليها	–	–	–	–
		5.000.000.00دج		
مجموع (2)	10.080.000.00دج	19.860.000.00د ج	50.000.00دج	–
مجموع (2+1)	15.080.000.00دج	19.860.000.00د ج	50.000.00دج	–
الإيرادات المستعملة	–	–	–	–
رصيد في حساب البنك في 12/31	–	–	–	–
مجموع (1)	–	–	–	–
مساهمات إلى مؤسسة فردية	–	20.000.000.00د ج	–	–
	–		–	–

شراء عقارات	–	–	–	–
شراء منقولات	–	–	–	–
سلوفات لدى غير	–	–	–	–
قروض مسددة	300.000.00دج	312.000.00دج	324.000.00دج	360.000.00دج
النفقات الشهرية				
مجموع (2)	300.000.00دج	20.312.000.00د ج	324.000.00دج	360.000.00دج
مجموع (2+1)	300.000.00دج	20.312.000.00د ج	324.000.00دج	360.000.00دج
الفرق	+14.780.000.00دج	–452.000.00دج	– 274.000.00دج	– 360.000.00دج

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم24: يبين الضريبة على الدخل الإجمالي

البيان	2017	2018	2019	2020
الربح المستخرج وغير المصرح به	–	452.000.00دج	274.000.00دج	360.000.00دج
الحقوق المستخرجة	–	75.600.00دج	30.800.00دج	48.000.00دج
الزيادات	–	11.340.00دج	3.080.00دج	4.800.00دج
المجموع	–	86.940.00دج	33.880.00دج	52.800.00دج

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

خلاصة الفصل:

تعد الدراسة الميدانية جانبا مهما لاستكمال وتعزيز الجانب النظري لأي بحث علمي، هو ما تم تطبيقه في هذه الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية المدية، تم التطرق أولا الى إعطاء لمحة شاملة عن مديرية الضرائب لولاية المدية والمهام التي تقوم بها، كما تعرفنا على مختلف المديريات التي تنتمي اليها ومختلف المكاتب التي تضمها كل مديرية.

تبرز الدراسة أن تعدد أشكال التحقيق الجبائي يمثل استجابة مرنة وفعالة للتنوع في الاختلالات الضريبية، حيث يمكن للإدارة الجبائية اختيار النوع المناسب من التحقيق حسب مستوى الخطورة وتعقيد وضعية المالية للمكلف. فبينما يهدف التحقيق في المحاسبة إلى التأكد من صحة السجلات المحاسبية، كما يتيح التحقيق المصوب الى تعديل الخروقات الجزئية دون المساس بكامل المحاسبة، في حين يشكل التحقيق المعمق أداة شاملة لرصد وتقييم التناقضات بين الواقع الاقتصادي ونمط معيشة المكلف.

ويظهر من خلال دراسة الحالة أن نجاح التحقيقات يرتبط ارتباطا وثيقا بمدى تعاون وتفاعل المكلفين، ومصداقيتهم في تقديم الوثائق والمبررات واستجابتهم لملاحظات الإدارة الجبائية، مما يستدعي تعزيز آليات التوعية والتثقيف الضريبي لدى المكلفين، لضمان بيئة جبائية تحقق التوازن بين النزاهة والفعالية في تحصيل الموارد العامة.

خاتمة:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية، تمكنا من معرفة الجوانب الجوهرية للموضوع وفهمها، ومنه تعد ظاهرة الغش الضريبي من الظواهر الاقتصادية والاجتماعية الخطيرة التي تواجه الأنظمة الجبائية لا سيما في الدول النامية كالجزائر، حيث تؤثر بشكل مباشر على العدالة الجبائية والتقليص من موارد الدولة اللازمة لتمويل مختلف البرامج التنموية. حيث يعكس هذا السلوك تهربا متعمدا من الالتزامات الجبائية من خلال إخفاء جزء كبير من المادة الخاضعة للضريبة عن اعين الإدارة الجبائية او بإظهار قدر ضئيل جدا من تلك المادة خلافا للحقيقة، لذا فإن المراجعة الجبائية تمثل أداة استراتيجية في يد الإدارة الجبائية للحد والتقليل من تفاقم ظاهرة الغش الضريبي، من خلال ما توفره من رقابة فعالة ودقيقة على التصريحات الجبائية كما تحفز على احترام الالتزامات الجبائية وكشف المخالفات وتقييم مدى التزام المكلفين بالضريبة بالقوانين السارية.

في هذا الإطار، تلعب أنواع التحقيق الجبائي المختلفة أدوارًا تكاملية تتناسب مع طبيعة المخالفات المحتملة. وعليه، فإن تعزيز فعالية هذه الآليات، في إطار منظومة جبائية متكاملة، يعد ضرورة حتمية يسعى إلى حماية المال العام، وضمان توزيع عادل للعبء الضريبي، وترسيخ مبادئ الشفافية والعدالة داخل النظام الجبائي الجزائري.

نتائج اختبار صحة الفرضيات:

قدمنا في المقدمة العامة ثلاث فرضيات نحكم على صحتها من عدمها من خلال ما يلي:

- **الفرضية الأولى:** الغش الضريبي يمثل ظاهرة معقدة ومتعددة الابعاد، لا يمكن الحد منها بإجراءات إدارية تقليدية فقط، بل تتطلب تحليلا معمقا وحلولا حديثة. مما ينفي صحة الفرضية التي تصف الغش الضريبي بأنه ظاهرة بسيطة لا تستدعي التحليل ولا تعكس الواقع الفعلي للممارسات الغش.
- **الفرضـــية الثانية:** ان واقع تطبيق المراجعة الجبائية يظهر انها عملية معقدة تتطلب كفاءة قانونية ومحاسبية عالية، كما تختلف اجراءاتها حسب نوع المراجعة. فإن اعتبارها عملية بسيطة فرضية غير صحيحة إذ انها أكثر الأدوات الإدارة الجبائية تعقيدا وفعالية في مكافحة الغش الضريبي.
- **الفرضـــية الثالثة:** ان تنوع اشـــكال المراجعة الجبائية لا يعني إمكانية تطبيقها كلها على نفس المكلف، لان كل شـكل منها يسـتهدف إجراءات والشـروط معينة ومعايير قانونية دقيقة. بهذا تعتبر الفرضية صحيحة لأنها تعكس منطقية العمل الجبائي حسب طبيعة كل ملف.

نتائج الدراسة:

من خلال هذا البحث تم التوصل الى النتائج التالية:

- الغش الضريبي هو واقع، وهو ظاهرة منتشرة، يتم بطرق مختلفة والهدف واحد هو التملص من دفع الضريبة الواجبة الدفع او التقليص من وعائها وتخفيض العبء الجبائي من خلال الثغرات القانونية او باستخدام مختلف الأساليب المحاسبية وعن طريق التحايل في العمليات التي يصعب على الادارة الجبائية كشفها.
- المراجعة الجبائية أداة محورية في كشف مظاهر الغش والتهرب الضريبي والحد منها، من خلال آليات التحقيق في المحاسبة، والتحقيق المصوب في المحاسبة، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.
- أظهرت الدراسة ان الإدارة الجبائية تسعى الى ضمان حقوق المكلفين اثناء التحقيق الجبائي من خلال جملة من الضمانات القانونية والإجراءات التي ينص عليها النظام الجبائي الجزائري.
- رغم الدور الفعال للمراجعة، تبين أن هناك عدة معوقات تعيق أداء هذه المهمة بكفاءة، منها ضعف الموارد البشرية والتقنية، وعدم تكامل البيانات بين مختلف الإدارات، مما يحد من قدرة المراجعين على إجراء مراجعات معمقة وشاملة في بعض الحالات.
- لخصت الدراسة إلى ضرورة تحديث وتطوير أدوات وأساليب المراجعة الجبائية، خاصة عبر تعزيز استخدام التكنولوجيا الرقمية والأنظمة المعلوماتية الحديثة، إلى جانب رفع مستوى التدريب والتأهيل للمفتشين الجبائيين، لضمان فاعلية أكبر في مواجهة الغش والتهرب الضريبي.
- ان التحقيق في المحاسبة يعد من الأدوات الفعالة للكشف عن المخالفات التي قد تؤدي للغش الضريبي، إذ يركز على مدى مطابقة المحاسبة للتشريعات الجبائية كما يبرز الأخطاء والتلاعبات في السجلات والقيود المحاسبية.
- التحقيق المصوب يمثل أداة رقابية محددة النطاق، تعتمدها المصالح الجبائية لمراجعة بعض الضرائب أو الرسوم دون غيرها، وخلال فترات زمنية محصورة، وهو بذلك يتميز عن التحقيق في المحاسبة الذي يعد أكثر شمولا من حيث المدة والمجال.
- يعتبر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة من أكثر اشكال المراجعة الجبائية دقة وتعقيدا حيث لا يقتصر على فحص المحاسبة فقط، بل يشمل مختلف جوانب الوضعية المالية والضريبية للمكلف، عن طريق الكشف عن الفروقات غير المبررة بين المداخيل المصرح بها ونمط معيشة المكلف.

التوصيات:

مقابل نتائج الدراسة المتوصل اليها نقترح مجموعة من التوصيات والتي نوجزها كما يلي:

- ضرورة تعزيز الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة، لما يمثله من أداة فعالة لتحقيق الامتثال الطوعي للالتزامات الضريبية، وكوسيلة لنشر الثقافة الجبائية والتحذير من الآثار السلبية للغش الضريبي على المداخيل.
- السعي إلى تحقيق استقرار النصوص القانونية الجبائية والعمل على سد الثغرات التشريعية القائمة، بما يضمن وضوح الأحكام وتفادي استخدامها كوسائل احتيالية مشروعة من قبل بعض المكلفين، إلى جانب تخفيف الضغط الجبائي بما يعزز مناخ الثقة والامتثال.
- تفعيل نظام العقوبات المتعلق بالغش الضريبي بالاستناد إلى نتائج تقارير المراجعة الجبائية، مع اعتمادها كوسيلة إثبات رسمية في التحقيقات، وربطها بإجراءات ردعية فعالة لمكافحة التهرب الضريبي.
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة من خلال تطوير أساليب التواصل الإداري وتبني مقاربات قائمة على الشفافية والحوار، بما يسهم في تعزيز الثقة المتبادلة بين الطرفين.
- الارتقاء بالوضعية الاجتماعية والمهنية لأعوان الإدارة الجبائية، بهدف تقليص تعرضهم للإغراءات الخارجية وضمان أدائهم لمهامهم بكفاءة وحياد.
- الرفع من كفاءة المراجعين الجبائيين عبر تكوين مستمر ومتكامل يجمع بين الجوانب النظرية والمهنية، بما يعزز قدراتهم في رصد ومعالجة الظواهر الجبائية المشبوهة.
- توفير الموارد البشرية والمادية الضرورية للإدارة الجبائية، إلى جانب تفعيل آليات التعاون وتبادل المعلومات مع باقي المصالح الإدارية، بما يعزز من فعالية الأداء الرقابي والتحقيقي.
- العمل على إنشاء نظام معلوماتي مركزي وموحد يهتم بجمع المعطيات المتعلقة بالمكلفين وتوزيعها على الجهات المختصة، في إطار مكافحة الغش وتقليص الفجوات المعلوماتية.
- تعميم الرقمنة داخل الإدارة الجبائية، بما يشمل رقمنة الأرشيفات المحاسبية والمعطيات الجبائية، اعتمادا على ما تتيحه التقنيات الحديثة من دقة وفعالية، وهو ما من شأنه أن يحد من فرص التلاعب والتزوير في التصريحات الجبائية.

أفاق الدراسة:

رغم ما تم التوصل اليه في الدراسة موضوع " **دور المراجعة الجبائية في الحد من الغش الضريبي**"، تبين انه يمكن فتح المجال لعدة إشكاليات تستحق الدراسة وذلك بالتطرق الى المواضيع التالية:

- تحليل أثر الرقمنة في الإدارة الجبائية الجزائرية على فعالية المراجعة الجبائية، خاصة بعد ادخال أنظمة التصريح الالكتروني للخاضعين للضريبة والدفع عن بعد.
- البحث في فعالية النظام الجبائي الجزائري، وهل توفر البيئة القانونية الحالية الحماية الكافية للمراجعة الجبائية من الثغرات.
- دراسة العلاقة بين ضعف الموارد البشرية وبين محدودية نتائج المراجعة الجبائية في كشف الغش الضريبي في الجزائر.

1. المراجع باللغة العربية:

أ. الكتب:

1)التهامي طواهر محمد، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، الديوان المطبوعات الجامعية، 2006

2)المرسي السيد حجازي، **مبادئ الاقتصاد العام**، الكتاب الثاني، الدار الجامعية للطباعة والنشر،2000

3)بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التدقيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون سنة نشر

4)جامع أحمد، **علم المالية–فن علم المالية**، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النشر العربية، القاهرة، 1975

5)صقر نبيل، **الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة الجريمة الضريبية والتهريب**، دار الهدى، الجزائر،2013

6)عباس عبد الرزاق، **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي**، دار الهدى للنشر، 2012

7)عدلي ناشد سوزي، **ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية،1999

8)عوادي مصطفى ونصر رحال، **الغش والتهرب الضريبي في النظام الجزائري**، مطبعة سخري، الجزائر،2011

9)فلاح المطارنة غسان، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن،2006

10) فليح حسن خلف، **المالية العامة**، عالم الكتب الحديث، عمان، 2008

11) قدي عبد المجيد، **المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية: دراسة تحليلية تقييمية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003

12) محمد أبونصار، **محفوظ المشاعلة، فارس الشهوان، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الثانية، الأردن، 2003

13) ناصر مراد، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، دار قرطبة المحمدية للنشر، الجزائر،2004

ب. الأطروحات، الرسائل، المذكرات:

الاطروحات الدكتوراه:

1. أولاد سالم عبد الرؤوف، **التهرب الضريبي وآثره على ميزانية الدولة**، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة،2024/2023
2. خلاصي رضا، **تحليل ظاهرة الغش الجبائي**، دراسة حالة الجزائر في الفترة2002/1999، أطروحة مقدمة لنيل الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2008/2007
3. رحال نصر، **سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر بباتنة، الجزائر،2013 /2014
4. علام ليلة، **ظاهرة التهرب الضريبي وأثارها على التنمية المستدامة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري –تيزي وزو،2023
5. فتحة اميرة، **دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،2018/2027

الرسائل الماجستير:

6. أوهيب بن سالمة ياقوت، **الغش الضريبي**، رسالة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر،2002 /2003
7. بدري جمال، **عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي**، رسالة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر01،2009/2008
8. بن صفي الدين أحلام، **الرقابة الجبائية**، رسالة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، مدرسة الدكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر01 ،2014/2013
9. بهاء بسام جرارعه، **العوامل المؤثرة على التهرب الضريبي من وجهة نظر الموظفين في الدوائر الضريبية**، رسالة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابس، فلسطين،2021
10. بوحجام محمد ناصر، **دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة،2016/2014

11.بوشري عبد الغني، **فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011/2010

12.حميداتو صالح، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية**، رسالة ماجستير، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2012/2011

13.رحال نصر، **محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، رسالة الماجستير، حالة ولاية الوادي، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة،2007/2006

14.طالبي محمد، **الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري 1995-1999**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2002

15.طورش بتاتة، **مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، رسالة الماجستير، جامعة قسنطينة، 2012/2011

16.قاشي يوسف، **فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة-بومرداس،2009/2008

17.قلاب ذبيح لياس، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، رسالة الماجستير، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة،2011/2010

18.لخضر يحي، **دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، رسالة الماجستير، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2007/2006

19.محمد فلاح، **التهرب الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1997/1996

20.مغني ناصر، **دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008**، رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس،2009 /2010

21.ميدوني سيد احمد، **الإصلاح الجبائي في الجزائر ودور مصالح المراقبة في محاربة الغش والتهرب الضريبي**، رسالة الماجستير، دراسة حالة ولاية تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان،2013/2012

22.نوي نجاة، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (2003-1999)**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر،2004

مذكرات الماستر:

23.بشار مروى، **دور الرقابة الجبائية في زيادة الحصيلة الضريبية**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2016/2015

25.ايت بلقاسم لامية، **آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند أو حاج البويرة،2013 /2014

26.**بداني عبد الهادي، الغش الجبائي ومدى فعالية الإصلاحات في مكافحته**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم،2019/2018

27.بكاي عبد العالي، مسروقي نصر الدين، **التدقيق المحاسبي والجبائي كآلية لتصحيح التصريحات المكلفين بالضريبة**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مفتشية الضرائب أول نوفمبر بغرداية لسنة 2020، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2020/2019

28.بلجيلالي فريد وبن شعايب كريم، **التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمديرية الضرائب عين تموشنت، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بلحاج بوشعيب-عين تموشنت،2024/2023

29.بلور بسمة وسارة بحبوح، **دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية جيجل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل،2014/2013

30.بن دحمان أماني خليدة وعجاجي فاطمة الزهراء، **دور التحقيق لمجمل الوضعية الجبائي (VASFE)للحد من التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب-بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة،2022/2021

31.بن عدة حورية، **الرقابة الجبائية من خلال تقنيات التحقيق المحاسبي**، مذكرة ماستر، دراسة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب-غليزان، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم،2013/2012

32.بهلولي محمد وطرش عبد الرؤوف، **سبل مواجهة جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي-برج بوعريرج،2023/2022

33.بوالروايح شيماء وبوعظم نزهة، **دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة ميدانية مديرية الضرائب لولاية ميلة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف-ميلة، 2022/2021،

34.بوجة عمر، **الغش الجبائي ومدى فعالية الإصلاحات في مكافحته**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم،2022/2021

35.بوجلولي نزيهة وبو دحماني حياة، **التحقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بالمركز الجواري للضرائب بعين تادلس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم،2020/2019

36.بودعاس رستم وبعمور الشيخ بامحمد، **تقييم فعالية الرقابة الخارجية في مكافحة الغش الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالات رقابة جبائية بمديرية الضرائب لولاية غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية،2021/2020

37.بوديدة رحاب، **آلية الرقابة الجبائية كأداة للحد من الغش والتهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2022/2021

38.بوعجيلة هشام، **التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كآلية لمكافحة التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة (2014-2007)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف-المسيلة،2015/2014

39.بوعكاز سميرة، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة،2015/2014

40.بوفرقان محجوبة، **الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة الغش الجبائي في التشريع الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري-تيزي وزو،2017

41.بوكسيرة مهدي وساحلي معاذ، **التحقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة،2023/2022

42.بوناب مريم وبن قرناز أسماء، **دور التحقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مركز الضرائب بعين تموشنت، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بلحاج بوشعيب لعين تموشنت،2022/2021

43.بوودن ريمة وسعاد شايب الدور، **المعلومة الجبائية ودورها في تفعيل آليات الرقابة الجبائية ومكافحة الغش والتهرب الضريبيين**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية جيجل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي–جيجل، 2020/2019

44.تبوكيت فاطمة وسماعيلي زهية، **دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس،2016 /2017

45.ترعي زكرياء، **دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر– بسكرة، 2019/2018

46.حاجي نجاة، **مراجعة العمليات الجبائية للمؤسسة**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2011

47.حاشي عبد الرحمان، **اليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور– الجلفة، 2016/2015

48.حربي وداد وبغاديد نجاة، **جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحته في القانون الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة د. مولاي الطاهر–سعيدة،2021/2020

49. حمدي شريف الجيلالي، **التحقيق الجبائي والمحاسبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة للاستيراد والتصدير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس –مستغانم، 2018/2017

50.حمومي وفاء، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تلمسان، الملحقة الجامعية–مغنية، جامعة أبي بكر بلقايد– تلمسان،2016/2015،

51.حميمد محمد ورطاب عبد الرزاق، **دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمركز الضرائبCDI–أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي،2022/2021

52.خليفي عليلة وعبادة كميلية، **واقع التهرب والغش الضـــريبي في الجزائر وطرق مكافحته**، مذكرة ماستر، جامعة الجزائر، 2017/2016

53.خيناش صابر وعبد الرحيم زهار، **الرقابة الجبائية ومساهمتها في الحد من التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الابراهيمي، -برج بوعريريج، 2022/2021

54.دريسي الهام وجوة هبة نور الهدى، **متطلبات رقمنة الإدارة الجبائية وأثرها على التحصيل الجبائي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة المديرية العامة للضرائب-الجزائر العاصمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف- المسيلة،2024/2023

55.دقلة الأزهر وسعيدات مصطفى، **حق الإدارة قي التدقيق في محاسبة المكلفين**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة،2019/2018

56.رقيق امينة، **آثار التهرب والغش الضريبي**، مذكرة ماستر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عين تموشنت بلحاج شعيب،2022/2021

57.سني عواطف وساسي مايسة، **استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة،2020/2019

58.شاعة أحلام، **إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب بمستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم،2016 /2017

59.صويلح لبنى، راشدي نورهان، **مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمديرية الضرائب بميلة، معهد العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف،2024/2023

60.طاهرة نورالدين، **التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-الجزائر،2016/2015

61.الطبي مريم وبن لحمر فتيحة وحجاجي خدوجة، **فعالية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار،2014/2013

62.طرشي إبراهيم، **التهرب الضريبي وآليات مكافحته**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح–ورقلة،2015/2014

63.عبد الحق قنيع، **الأساليب الحديثة للحد من الغش الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب بغرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية،2017/2016

64.عبد الغفور هلايلي، **آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر –بسكرة،2016/2015

65.عتير سليمان، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة،2012/2011

66.عجابي منال وبوقرعة نسرين، **دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الرقابة على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين**، مذكرة ماستر، دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2020/ 2021

67.عطاب تواتية، **الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2018/2017

68.العطافي هاجر، **مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي**، مذكرة ماستر، دراسة تقرير المدقق الخارجي لمؤسسة ذات مسؤولية محدودة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة،2015/2014

69.علأوي عوالي وداد وبوكريع جهيدة، **دور التحقيق الجبائي في مكافحة الغش الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية غرداية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية،2018/2017

70.فاطنة العايب ومسعودة الشيخ بوبكر، **فعالية الرقابة الجبائية كآلية لمحاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمفتشية الضرائب أول نوفمبر بغرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية–الجزائر،2022/2021

71.قحموش سمية، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2012/2011

72.قندوز صـابرينة، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضـريبي**، مذكرة ماسـتر، دراسـة حالة بمديرية الضرائب لولاية البويرة، المدرسة العليا للتجارة،2016/2015

73.قوقي داود وغطاس إسـماعيل، **الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضـريبي**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح–ورقلة،2021/2020

74.قويدري ناصـر وخيثر عبد القادر، **أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسـين فعالية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبية**، مذكرة ماستر، دراسة حالة لفترة2015–2021، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون–تيارت، الجزائر،2021/2020

75.لصـلع سـيد أحمد، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضـريبي**، مذكرة ماسـتر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد المحيد بن باديس– مستغانم، 2018/2017

76.مباتة فاطمة وقاسو نسرين، **التهرب الضريبي وآليات مكافحته في القانون الجزائري**، مذكرة ماستر، المركز الجامعي صالحي أحمد–النعامة، معهد الحقوق، 2023/2022

77.مبروك غزة، **فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضـــريبي**، مذكرة ماســـتر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر– بسكرة، 2016/2015

78.محمد الفار ووهيبة طوبال، **جرائم التهرب الضـريبي الأسـاليب وآليات مكافحتها**، مذكرة ماسـتر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8ماي1945، 2019/2018

79.محمد فيصـل كامل وطارق ربح الله، **اسـتخدام التحقيق المحاسـبي في تعديل الأسـس الخاضـعة للضرائب والرسوم**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تبسة (2014/2011)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي– تبسة،2016/2015

80.مزهودي عبد الرحيم، **جريمة الغش الضـــريبي في التشـــريع الجزائري**، مذكرة ماســـتر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر–بسكرة،2013 /2014

81.مسـعودة نخول ومريم بلحمير، **التحقيق الجبائي كآلية للتقليل من الغش الضـريبي**، مذكرة ماسـتر، دراسة حالة بمركز الضرائب والمديرية الفرعية للضرائب لولاية جيجل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي–جيجل،2023/2022

82.مهيريس محمد عبد الرحمان وزيان أكرم، **دور التحقيق المحاســـبي في دعم الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مركز الضرائب برج بوعريريج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البشير الابراهيمي برج بوعريريج، 2022/2021

83.ميلودي كريمة، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي**، مذكرة ماستر، دراسة حالة بمركز الضرائب بسكرة للفترة من 2016إلى2020، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة،2020/2019

84.نوي أحمد، **آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر –بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية،2018 /2019

85.يوسفي منيرة وسنوسي راضية، **مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية تبسة للفترة (2017–2014)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي–تبسة،2019/2018

ج. المقالات والمداخلات:

1. بوحالة الطيب، **الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، الجزائر، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد05، العدد02، 2022
2. جازية أميرة وعاشور يوسفي، **المنظومة الجبائية في الجزائر: المشاكل وضرورة الإصلاح**، مجلة دراسات جبائية، المجلد7، العدد02، 2018
3. حاجي مهى شاهين، **آليات مكافحة التهرب الضريبي الدولي**، Route Educational Social Science Journal، العدد3 فيفري،2019
4. خولة حموش، بزارية أمحمد، **فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي**، مجلة الاقتصاد الجديد المجلد12/العدد:1 ،2021
5. سلطان فهد الخنة، **الأحكام الفقهية للتهرب الضريبي**، مجلة كلية الدراسات الإسلامية، العدد35
6. صدوق المهدي وخيرة شراطي ومحمد غريبي، **دور التحفيز الضريبي في جذب وتشجيع الاستثمار**، مجلة المستقبل للدراسات القانونية والسياسية، المجلد03، العدد01، جوان2019
7. طالبي محمد وزايمي مولود، **فعالية الرقابة الجبائية–النظرية والواقع–**، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 08: العدد: 02، 2020
8. عصام الأطرش وآخرون، **اليات مكافحة جرائم التهرب الضريبي في محافظة بيت لحم من وجهة نظر دوي الاختصاص**، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد03، العدد02، فلسطين، 2019
9. مجدوب خيرة ومصطفى طويطي، **أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي**، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، الجزائر، المسيلة، العدد05، رقم المجلد03، 2018

10.ناصـر شـارفي وسـامي مباركي، **الغش الضـريبي في الجزائر أشـكاله وسـبل مكافحته**، مجلة العلوم الإنسانية، الجزائر، العدد48، سبتمبر 2017

11.ناصر مراد، **إشكالية التهرب الضريبي**، مجلة الحقيقة، العدد 2، 30جوان2010

12.وشان احمد وبلعزوز بن علي، **الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنه وتطوير الإدارة الضريبية**، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد17-جانفي 2017

13.بكريتي بومدين، **الملتقى الوطني حول: الرقابة الجبائية في الجزائر، مداخلة بعنوان: دور المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضـريبي**، دراسـة حالة المراجعة الجبائية على مسـتوى مديرية الضـرائب لولاية مسـتغانم، يومي28 و29أكتوبر 2015، كلية الحقوق والعلوم السـياسـية، جامعة 8ماي1945، قالمة،2016/2015

14. خالد حامد عبد، **الضريبة الرقمية ودورها في استجابة دافعي الضرائب لتحاسب الضريبي**، ملتقي حول الإدارة الضريبية والتحاسب الضريبي، جامعة الموصل، العراق، 2007

15.عيسى سماعين، **ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري، الملتقى العلمي الوطني حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر**، جامعة تمنراست أيام 29و30 جانفي،2013

16.ولهي بوعلام، **مداخلة بعنوان: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة-حالة الجزائر، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصـادية الدولية والحكومية العالمية**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف، أيام 20و21أكتوبر 2009

د. المطبوعات:

1. سـايح فايز، **مطبوعة محاضـرات في مقياس المراجعة والتدقيق الجبائي**، كلية العلوم الاقتصـادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس،2020/2019

هـ.القوانين:

1. قانون الإجراءات الجبائية 2025
2. قانون الرسوم على رقم الأعمال 2025
3. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2025
4. قانون التسجيل 2025

2. المراجع باللغة الأجنبية:

1. Ecric Bocquet, Rapport du sénat, **l'évasion fiscal des capitaux et des actifs hors de France et incidence fiscales**, juillet, 2012

2. Rapport du syndicat national, **Evasion et fraudes fiscales contrôle fiscal**, Solidaires Finance Publiques, paris, janvier, 2013

الملحق رقم01: الاشعار بالتحقيق في المحاسبة

الملحق رقم 02: كشف المحاسبة

الملحق رقم03: الحالة المقارنة للميزانيات

الملحق رقم 04: الاشعار بإعادة التقويم للتحقيق في المحاسبة

الملحق رقم 05: الاشعار بإعادة التقويم النهائي للتحقيق في المحاسبة

الملحق رقم 06: الاشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة

الملحق رقم 07: الاشعار بإعادة التقويم للتحقيق المصوب في المحاسبة

الملحق رقم 08: الاشعار بإعادة التقويم النهائي للتحقيق المصوب في المحاسبة

الملحق رقم 09: الاشعار بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

الملحق رقم 10: الاشعار بإعادة التقويم للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

الملحق رقم11: الاشعار بإعادة التقويم النهائي للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة