

فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي -مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج  
نموذجا-

The effectiveness of fiscal control in curbing tax evasion - the Tax Center of  
Bordj Bou Arreridj as a model -

خولة حموش<sup>1</sup>، بزارية امحمد<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ط د، مخبر الاقتصاد الرقمي، جامعة الجيلاي بونعامه خميس مليانة، الجزائر، [k.hammouche@univ-dbkcm.dz](mailto:k.hammouche@univ-dbkcm.dz)

<sup>2</sup> د أستاذ محاضر أ، مخبر الصناعة التطور التنظيمي للمؤسسات والإبداع، جامعة الجيلاي بونعامه خميس مليانة،

الجزائر، [m.bazeria@univ-dbkcm.dz](mailto:m.bazeria@univ-dbkcm.dz)

تاريخ النشر: 2021/1/1

تاريخ القبول: 2020/3/20

تاريخ الاستلام: 2020/2/4

**الملخص:** هدفت هذه الدراسة الى البحث في كيفية مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي من خلال اجراء دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لبرج بوعرييج للوقوف على مدى فعالية ونجاعة الإجراءات المتبعة في الحد من التهرب الضريبي، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الرقابة المتبعة قد أسهمت بشكل كبير في زيادة التحصيل الجبائي، بالرغم من انعدام خطة فعالة لمراقبة الملفات على مستوى مركز برج بوعرييج خاصة في ظل تحديد أربع سنوات لتتقدم ونتيجة لذلك فان نسبة كبيرة من السنوات الجبائية للملفات تتقدم دون خضوعها للرقابة على التصريحات مع العلم أن الرقابة الجبائية تعتبر آلية لتحسين جودة التصريحات الجبائية و من زيادة التحصيل و الحد من التهرب الجبائي.

**كلمات مفتاحية:** الرقابة الجبائية، التحصيل الجبائي، التهرب الضريبي.

**تصنيف JEL:** H21، M04، H26.

**Abstract:** This study aimed at researching how tax control contributes to reducing tax evasion through a field study at the level of the tax centers of Borj Bou Arerij to determine the effectiveness and range of procedures used in reducing tax evasion, In the practice of reducing tax evasion, the research results show that although the lack of effective document control plan in the boarrige center level helps to improve the level of tax collection and management. especially in the absence of a four-year limitation for obsolescence and as a result, a considerable proportion of the annual tax collection documents did not submit a control statement, knowing that tax control is a mechanism to improve quality Tax declaration, increase tax collection and reduce tax evasion.

**Keywords:** Tax control; Tax collection; Tax evasion

**Jel Classification Codes :** H21, H26, M04

## 1. مقدمة :

إن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، يقوم على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، إذ يعد التصريح الضريبي بيان مكتوب يتعهد من خلاله المكلف بالضريبة قانوناً في الميعاد المحدد بالتصريح بنتائج أعماله المحققة خلال كل سنة جبائية، بالشكل والأوضاع المنصوص عليها في القانون واللوائح والتعليمات الخاصة بذلك، من جهة أخرى تحتفظ الإدارة الجبائية لنفسها بحق الرقابة على هاته التصريحات التي يمكن أن تكون غير صحيحة نظراً للأخطاء أو الإغفالات المرتكبة أثناء اعدادها سواء عن غير قصد وقد تكون عن قصد متعمد من طرف المكلف بالضريبة، بهدف التخلص من دفع الضريبة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

وتعتبر الرقابة الجبائية من الإجراءات الضرورية التي يجب على الإدارة الجبائية القيام بها بغرض المحافظة على حقوق الخزينة العمومية وذلك اعتماداً على مختلف الآليات والأدوات الفاعلة لأجل محاربة التهرب الضريبي وبالتالي رفع نسبة التحصيل الضريبي من جهة وعلى حسن تطبيق القوانين والتشريعات الجبائية من جهة أخرى.

الإشكالية الرئيسية: إلى أي مدى ساهم تطبيق الإجراءات الرقابية في تحسين مستوى التحصيل

الجبائي والحد من التهرب الضريبي على مستوى مركز الضرائب ببرج بوعرييج؟  
فرضيات الدراسة:

وكإجابة مسبقة على هذه الإشكالية، صيغت الفرضيات التالية:

- إن تطبيق إجراءات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة يؤدي إلى الحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي؛
- ساهمت الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي على مستوى مركز الضرائب ببرج بوعرييج.

أهمية الدراسة: تتجلى أهمية الدراسة من أهمية الظاهرة المعالجة، إذ تعتبر الرقابة الجبائية من المواضيع التي لها أهمية كبيرة في النظام الجبائي الجزائري كونها أداة تساهم في تحسين التحصيل الضريبي من خلال الحد من التهرب الضريبي.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى معرفة مختلف القوانين الجبائية التي تؤطر إجراءات الرقابة، كذلك توضيح كيف تساهم الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وزيادة التحصيل الجبائي.

منهج الدراسة: تم الاعتماد في هذه الدراسة على كل من المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، حيث يتم استخدام المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالرقابة الجبائية، أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه من خلال تحليل بعض الاحصائيات الخاصة بدراسة الحالة.

## 2. الإطار النظري للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من الآليات الأساسية المستعملة من طرف إدارة الضرائب من أجل مكافحة الغش والتهرب الضريبي وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية هذه الإدارة في التحصيل الضريبي والرفع من إيرادات الخزينة العمومية.

### 1-2 تعريف الرقابة الجبائية:

لقد تم إعطاء عدة تعاريف للرقابة الجبائية نذكر منها:

❖ التعريف المقدم من طرف المديرية العامة للضرائب: فإن الرقابة الجبائية تمثل الوجه المغاير للنظام التصريحي. يتم حساب الضريبة انطلاقاً من التصريحات التي تكتبونها بناء على العناصر التي تقررون اعتمادها، وعليه يحق للإدارة الجبائية القيام بالرقابة البعدية للعناصر المصرح بها (<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar>, s.d.)

❖ كما تعرف على انها " فحص تصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية. وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار عن كل ما هو مدون في التصريحات والوثائق المرفقة لها. ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات والوثائق المرفقة لها. بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى. وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف" (مغاري و شيخي، 2013، صفحة 29).

❖ تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتأوه، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها" (المادة 1-18 قانون الإجراءات الجبائية، 2019). وانطلاقاً من هذه التعاريف فإن الرقابة الجبائية تعد وسيلة نقف من خلالها على مدى التزام المكلف بالضريبة بالقوانين الجبائية المفروضة عليه في التشريع الجبائي، هذا من خلال تصريحاته المقدمة للإدارة الجبائية حيث تقف هذه الأخيرة على قبول أو إعادة تقييم الوعاء الضريبي للمكلف.

## 2.2 أشكال الرقابة الجبائية

يختلف شكل الرقابة الجبائية باختلاف حجم الملف الجبائي والنظام الجبائي التابع له المكلف بالضريبة ودرجة الفوارق المستخرجة فيه، فمن رقابة على التصريحات التي تكون بصفة دورية إلى رقابة معمقة، اعطى المشرع الجبائي كل شكل من اشكال الرقابة توضيحا من خلال النشرات الجبائية وكذا القوانين والمراسيم التنفيذية كما يلي (اجراءات الرقابة الجبائية، نشرة، 2019):

### 1-2-2 مراقبة التصريحات:

تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو اتاوة. يراقب المفتش التصريحات، وطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكنه أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك تحت طائلة إجراءات الاخضاع الضريبي أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت الى ذلك ومواد قانون الضرائب المطبقة لذلك، وكذا أسس الاخضاع الضريبي وحساب الضريبة المترتبة. كما يقوم بدعوة المكلف بالضريبة المعني الى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في اجل ثلاثين (30) يوما. ويعد عدم الرد في هذا الاجل بمثابة قبول ضمني.

### 2-2-2 التحقيق في المحاسبة:

يسمح هذا الشكل من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية او في اجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة المتعلقة بسنوات مالية مغلقة والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة التصريحات. لا يمكن اجراء التحقيقات في المحاسبة الا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

### 2-2-3 التحقيق المصوب:

التحقيق المصوب هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات او معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق في المحاسبة.

### 2-2-4 التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يرمي التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلى التأكد من مصداقية وصحة تصريحات المكلف بالضريبة الإجمالي بالمداخيل. أيضا يمكن تنفيذها على الأشخاص الذين لا يكتتبون التصاريح الجبائية، ويتمثل هذا التحقيق في مراقبة الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها والحالة المادية للمكلف والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء مقره الجبائي.

الجدول 1: مقارنة بين مختلف اشكال الرقابة الجبائية:

مراقبة التصريحات	التحقيق في المحاسبة	التحقيق المصوب	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
الرقابة تتم على مستوى المفتشية أو المراكز الجوارية للضرائب أو مراكز الضرائب (حسب الحالة)	تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وعلى مستوى مراكز الضرائب (حسب الحالة)	تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وعلى مستوى مراكز الضرائب (حسب الحالة)	تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مكتب البحث والمراجعات)
رقابة داخلية	رقابة خارجية تتم في عين المكان	رقابة خارجية تتم في عين المكان	رقابة مكتبية تتم على مستوى إدارة الضرائب يتم فيها تبادل الوثائق والمعلومات
اكتشاف المكلفين غير الزهء	الاستدراك من التهرب الضريبي	الاستدراك من التهرب الضريبي	الاستدراك من التهرب الضريبي
إعداد قائمة للمكلفين المقترحين للرقابة المعمقة	استمرار للرقابة على الوثائق	استمرار للرقابة على الوثائق	استمرار للرقابة على الوثائق
مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر مع المعلومات لدى مفتشية الضرائب	يمكن لأعوان الرقابة الجبائية إجراء التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة واجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها	يمكن لأعوان الرقابة الجبائية إجراء التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة واجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها	مراقبة التصريحات التي تخص الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلفين الطبيعيين
الهدف الأساسي يكمن في مراقبة التصريحات السنوية ومقارنتها مع التصريحات الشهرية	الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة	الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي وإبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة	الهدف الأساسي من وراء عمليّة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة هو البحث عن أسباب ثراء المكلف بالضريبة والتدقيق في مجمل مصادر دخله
تكون بصفة دورية بين المكلف بالضريبة والمفتشية	مدتها 4 أربع سنوات غير متقادمة	مدتها 4 أربع سنوات إذا كانت الرقابة ترتكز على ضريبة واحدة، أو سنة واحدة إذا ارتكزت العملية على مجموعة من الضرائب والرسوم	مدتها سنة جبائية واحدة، مع إمكانية الرجوع إلى سنوات سابقة من أجل التأكد من مختلف المعاملات التي قام بها الشخص الطبيعي.

المصدر: المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على القوانين الجبائية الجزائرية

### 3.2 إجراءات الرقابة الجبائية

يمكن لإدارة الضرائب القيام بالرقابة الجبائية حسبما تقتضيه الحاجة ودرجة الانحرافات المكتشفة في التصريحات الجبائية، قد تكتفي بالرقابة على مستوى المفتشية كما يمكنها ان تصل الى المفحص المعمق في عين المكان كما يلي:

#### 1.3.2 ارسال اشعار بالتحقيق:

لا يمكن الشروع في اجراء أي تحقيق دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق ارسال أو تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالاستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في تصريحاته (اجراءات الرقابة الجبائية، نشرة، 2017). على أن يستفيد المكلف من أجل أقصى للتحضير مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام الاشعار (المادة 20-4 قانون الاجراءات الجبائية، 2019)، بالنسبة للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب. الا انه يجب ان يشمل الاشعار بالتحقيق الخاص بالتحقيق المصوب بالإضافة الى العناصر المشتركة اثناء التحقيق في المحاسبة توضيح خاصية التحقيق المصوب، يجب التعرف على طبيعة العمليات المحقق فيها (المادة 20 مكرر 3 قانون الاجراءات الجبائية، 2019). أما بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة يجب منح المكلف الخاضع للتحقق اجلا أقصى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم، ابتداء من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق (المادة 21-3 قانون الاجراءات الجبائية، 2019).

#### 2.3.2 حق الاستعانة بمستشار:

يبلغ المكلف بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره (المادة 19 قانون الاجراءات الجبائية، 2019). هذا الإجراء يقع ضمن دائرة الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة بهدف ضمان عدم اجراء أي تعسف للإدارة الجبائية خلال عملية التحقيق ولضمان سير الرقابة الجبائية بأحسن وجه.

#### 3.3.2 مدة التحقيق:

تختلف المدة القانونية للتحقيق باختلاف طبيعة التحقيق المطبق كالآتي:

3-3-2 التحقيق في المحاسبة: لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر، فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم اعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، وكل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم اعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الاجل الى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم اعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. كما انه لا يمكن مهما كانت الحالة ان تتجاوز مدة التحقيق تسعة (09) أشهر (المادة 20-5 قانون الاجراءات الجبائية، 2019).

2-3-3-2-التحقيق المصوب: لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان بالنسبة لهذا النوع من التحقيق أكثر من شهرين (02). يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان (المادة 20 مكرر 4 قانون الاجراءات الجبائية، 2019).

2-3-3-3-التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه إلى غاية تاريخ الاشعار بإعادة التقويم (المادة 21 مكرر 4 قانون الجراءات الجبائية، 2019).  
4.3.2 نتيجة التحقيق:

يتعين وجوبا إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق في المحاسبة عن طريق الاشعار بإعادة التقويم وهذا حتى في حالة غياب إعادة التقييم أو في حالة رفض المحاسبة يجب ارسال هذا الاشعار بواسطة رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام أو تسليمه مع اشعار بالاستلام للمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوم في إطار التحقيق في المحاسبة والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، اما بالنسبة للتحقيق المصوب فالمدة هي ثلاثين (30) يوم، ليرسل ملاحظاته أو قبوله لها. في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض المحدد نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه. اما في حالة تقديم المكلف ملاحظات ترفضها الإدارة فانه ينبغي عليها ان تعلمه بذلك من خلال مراسلة مفصلة ومبررة (اجراءات الرقابة الجبائية، نشرة، 2017). إذا ابرزت هذه المراسلة تبريرا قانونيا لإعادة التقويم فانه يمنح اجل إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف لتقديم ملاحظاته (المادة 10 قانون المالية، 2013).  
تختتم أشغال التحقيق، باجتماع الإدارة الجبائية ممثلة في محققين ورئيس فرقة مع المكلف بالضريبة الذي تم التحقيق في ملفه الجبائي والذي بإمكانه الاستعانة بمستشار من اختياره، يتم في هذا الاجتماع اختتام عملية التحقيق وكتابة التقرير النهائي.

#### 4.2 اهداف الرقابة الجبائية

للقاية الجبائية هدفين رئيسيين هما:

1.4.2 تحقيق العدالة الضريبية تعد العدالة الضريبية هدفا ومسعى عام لدى مختلف المذاهب الفكرية وهي من القضايا الأكثر إشكالا في المجال الضريبي، فهي تتعدى مجرد تقسيم الأعباء الضريبية

تبعاً لمستويات الدخل مقارنة مع الخدمات المقدمة من طرف الدولة، هذا الأمر يجعل العدالة الضريبية تأخذ شكلين هما (قاشي ، 2016 ، صفحة 98):

❖ **العدالة أمام الضريبة:** ويتم ذلك بتحقيق المساواة بين الأفراد ومعاملتهم نفس المعاملة في دفع الضرائب؛

❖ **العدالة عن طريق الضريبة:** أي التقليل من الفوارق في الدخول بين الأفراد عن طريق استخدام الضريبة.

**2.4.2 الحد من التهرب الضريبي** نظراً لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي، لذلك فإن مكافحة الممارسات التديسية يعتبر حالياً من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين، والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان لمصلحة الخزينة العمومية (رحال، 2014، صفحة 150).

**3. اجراءات الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مركز الضرائب برج بوعريبرج ومدى مساهمتها في الرفع من مستوى التحصيل والحد من التهرب الضريبي للفترة من 2013-2018**

يعتبر مركز الضرائب من الهياكل المستحدثة للإدارة الجبائية ضمن مخطط عصرنة الإدارة الجبائية، حيث يتكفل بمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الريح الحقيقي، أما فيما يخص مركز ضرائب برج بوعريبرج فقد كانت بداية نشاطه بتاريخ: 02-12-2012، يعالج المركز 3494 ملف جبائي ذلك حتى تاريخ 31-12-2018.

تنحصر مهام مركز الضرائب في مجال الرقابة الجبائية فيما يلي:

- البحث عن المعلومات الجبائية وتجميعها واستغلالها كما أنه يقوم بممارسة الرقابة على التصريحات والرقابة المعمقة؛

- اعداد وإنجاز برامج التدخلات لدى المكلفين وتقييم نتائجها.

من خلال هذا الجزء سنقوم بتحليل مختلف نتائج الرقابة الجبائية على مستوى المركز كما يلي:

### 1.3 نتائج الرقابة على التصريحات للسنوات 2013-2018

تعتبر الرقابة على التصريحات أهم أنواع الرقابة الجبائية إذ أنها تعتبر الحجر الأساس الذي من خلاله يتم تحديد الملفات الخاضعة للرقابة المعمقة بمختلف أشكالها، من أجل هذا يتم اختيار الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة بناء على عدة معايير أهمها رقم الأعمال، هامش الريح،

الخسائر المتكررة. وكذا الأعباء والمصاريف المبالغ فيها مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به ونشاط المكلف. ويبين الجدول التالي الرقابة على التصريحات على مستوى مركز الضرائب لبرج بوعرييج

الجدول 2: الرقابة على التصريحات  
الوحدة: كيلو دينار  
جزائري\*

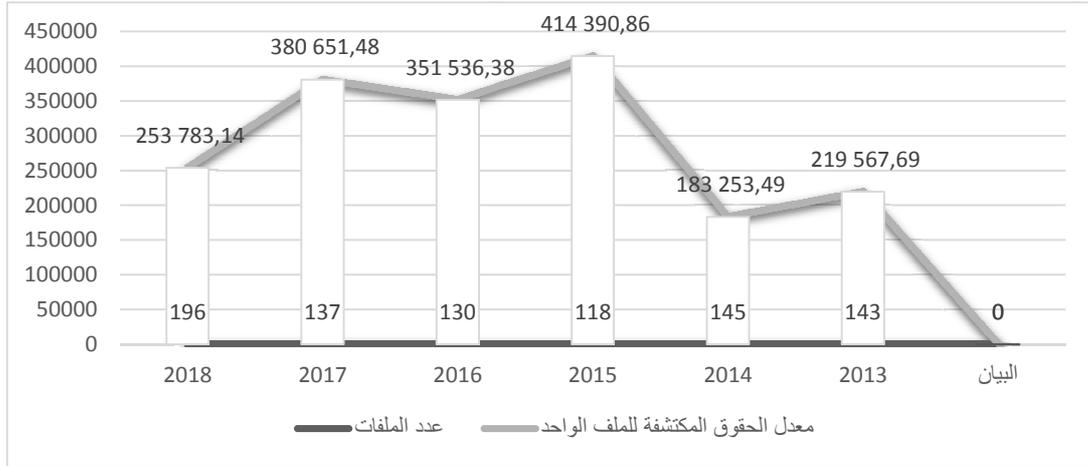
البيان	2013	2014	2015	2016	2017	2018 <sup>1</sup>
عدد المحققين	6	6	3	3	3	3
الملفات المقترحة	148	145	122	143	137	196
الملفات الخاضعة للرقابة	143	145	118	130	137	196
نسبة تغطية الملفات	0,96%	100%	0,96%	0,90%	100%	100%
معدل الملفات لكل محقق	23,83	24,17	39,33	43,33	45,67	65,33
الحقوق	31 398	26 571	48 898	45 699	52 149	49 741
معدل الحقوق لكل ملف	219,69	183,49	414,86	351,38	380,48	253,14
الغرامات	9 496	6 312	11 249	8 115	9 409	9 010
معدل الغرامات للملف الواحد	66	43	95	62	68	45
نسبة الغرامات مقارنة بالحقوق	25%	24%	23%	18%	18%	18%
المجموع	40 984	32 884	60 147	53 815	61 558	58 751
معدل مجموع الحقوق لكل ملف	286	226	509	413	449	299

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب -برج بوعرييج-

من خلال الاحصائيات الميينة في الجدول أعلاه يمكن القول ان نسبة تغطية الملفات المبرمجة للرقابة على التصريحات تتراوح بين 90% و100% وهذه نسبة مثالية رغم العدد القليل للمحققين الجبائيين مقارنة بعدد الملفات المبرمجة والذي يعتبر كبير نسبيا إلا أن هذا العدد يعبر عن 15% من مجمل الملفات المسيرة على مستوى مركز الضرائب، تم اعتماد هذه النسبة بحكم القانون التنظيمي المتعامل به على مستوى المركز. كما شهد معدل الحقوق المكتشفة للملف الواحد بالدينار الجزائري تذبذبا خلال السنوات المدروسة، بين ارتفاع وانخفاض نسبي، في حين شهد هذا المعدل ذروته سنة

\* الكيلو دينار جزائري هي الوحدة المتعامل بها على مستوى مركز الضرائب والمؤسسات التي تتعامل بالمبالغ الضخمة.

2015 رغم ان عدد الملفات الخاضعة للرقابة يعتبر الأصغر بين السنوات المدروسة إلا أن نوعية الملفات المراقبة فرضت نسبة حقوق مرتفعة لهذه السنة، وهذا ما توضحه بيانات الشكل الموالي:  
الشكل 1: معدل الحقوق المكتشفة في إطار الرقابة على التصريحات للملف الواحد الوحدة: دج



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب -برج بوعرييج-  
كما نلاحظ من خلال الجدول الموالي أن نسبة الملفات المراقبة لكل سنة بعدد الملفات على مستوى مركز الضرائب قليلة جدا، خاصة في ظل اعتماد 4 سنوات لتقادم الضريبة، هذا العجز راجع إلى بالإسناد إلى نقص في عدد المحققين على مستوى المركز.

الجدول 3: معدل الملفات الخاضعة للرقابة على التصريحات الوحدة: دج

السنة	2018	2017	2016	2015	2014	2013	البيان
عدد الملفات على مستوى مركز الضرائب	3 494	1 867	1 804	1 677	2 229	1 100	
عدد الملفات الخاضعة للرقابة على التصريحات	196	137	143	122	145	148	
عدد المحققين المؤهلين للقيام بالرقابة على التصريحات	3	3	3	3	6	6	
نسبة الملفات الخاضعة للرقابة مقارنة بالملفات الاجمالية	5,61%	7,34%	7,93%	7,27%	6,51%	13,45%	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب -برج بوعرييج-

## 2.3 نتائج التحقيق في المحاسبة للسنوات 2013-2018

لا تعتبر الرقابة على التصريحات وحدها كافية في حالة اكتشاف تجاوزات كبيرة من قبل المكلف بالضريبة من خلال تصريحاته، لهذا وجب اجراء رقابة معمقة لمثل هذه التصريحات التي يعتبر التحقيق في المحاسبة شكل من أشكالها، الجدول الموالي يوضح نتائج التحقيق في المحاسبة للسنوات 2013-2018 على مستوى مركز الضرائب برج بوعرييج.

الجدول 4: التحقيق في المحاسبة الوحدة: كيلو دينار جزائري

البيان	2013	2014	2015	2016	2017	2018
عدد المحققين	12	12	12	12	12	12
الملفات المقترحة	51	40	50	27	45	46
الملفات الخاضعة للرقابة	51	40	50	27	45	46
نسبة تغطية الملفات	%100	%100	%100	%100	%100	%100
معدل الملفات لكل محقق	4,25	3,33	4,17	2,25	3,75	3,83
الحقوق	197 860	114 937	257 845	107 739	144 082	189 703
معدل الحقوق لكل ملف	3 879	2 873	5 156	3 990	3 201	4 123
الغرامات	47 495	18 745	60 859	26 228	34 628	45 965
معدل الغرامات لكل ملف	931	468	1 217	971	769	999
نسبة الغرامة مقارنة بالحقوق	24%	16%	24%	24%	24%	24%
المجموع	245 356	133 682	318 705	133 968	178 711	235 668
معدل مجموع الحقوق لكل ملف	4 810	3 342	6 374	4 961	3 971	5 123

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب -برج بوعرييج-

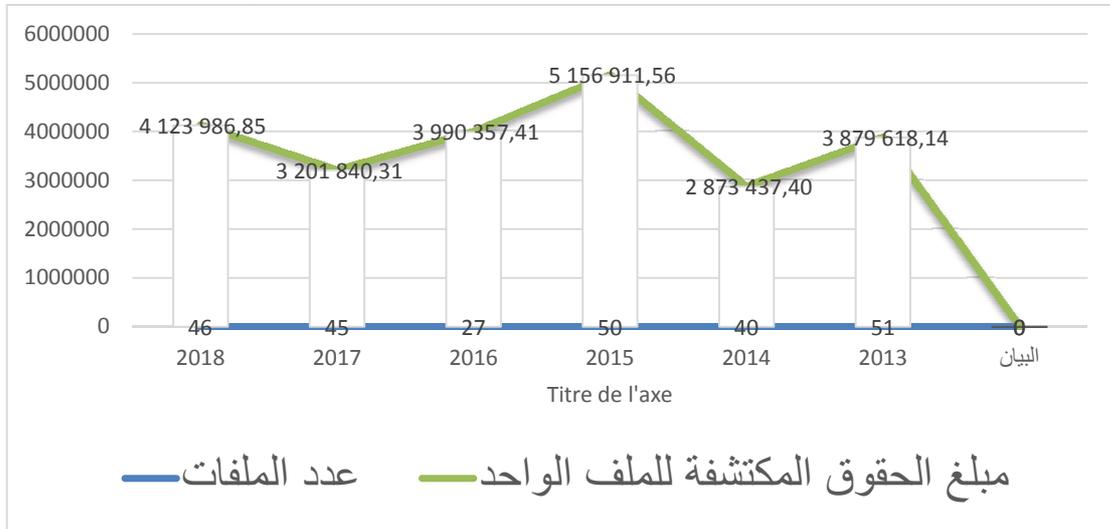
ما يمكن ملاحظته من خلال الاحصائيات المبينة في الجدول أعلاه أن نسبة تغطية الملفات المبرمجة للرقابة هي 100% وهذه نسبة مثالية رغم العدد القليل للمحققين الجبائين مقارنة بعدد الملفات المبرمجة حيث كان معدل الملفات للمحقق الواحد 4,25 ملف، سنة 2013 بدأت هذه النسبة بالتناقص تدريجيا وذلك بتخفيض في عدد الملفات المبرمجة للرقابة الهدف من هذا التخفيض مراعات قدرة المحققين وضمان فعالية التحقيق، في ظل الحفاظ على عدد المحققين وزيادة الملفات التابعة لمركز الضرائب.

كما شهد معدل الحقوق المكتشفة للملف الواحد بالدينار الجزائري تذبذبا خلال السنوات المدروسة، بين ارتفاع وانخفاض نسبي، في حين شهد هذا المعدل ذروته سنة 2015 هذا راجع للأسباب التالية:

- ❖ ارتفاع عدد الملفات المحقق فيها؛
- ❖ نوعية الملفات المبرمجة للتحقيق، حيث أن اختيار الملفات المقترحة للتحقيق يكون حسب معيارين هما:
  - حسب نتائج الرقابة على الوثائق والتي تكون تمهيد للتحقيق المحاسبي بناء على التجاوزات المكتشفة فيها؛
  - التحقيق المصوب، يمكن للملفات التي خضعت للتحقيق المصوب برمجتها للتحقيق في المحاسبة للسنة الموالية لسنة اجراء التحقيق المصوب فيها، نظرا لما تم اكتشافه من تجاوزات تستدعي التحقيق في المحاسبة.

والشكل الموالي يوضح معدل معدل الحقوق المكتشفة للملف الواحد بالدينار الجزائري

الشكل 2: معدل الحقوق المكتشفة للملف الواحد بالدينار الجزائري



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب - برج بوعريج -

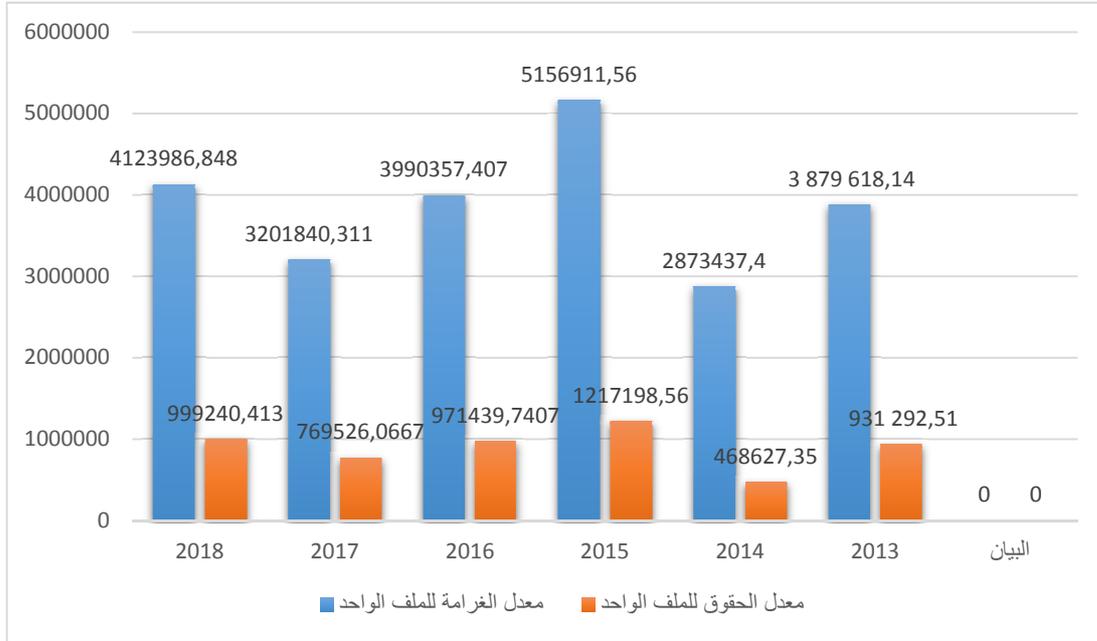
كذلك من الجدول رقم 04 نلاحظ أن نسبة الغرامة المفروضة مقارنة مع الحقوق المكتشفة ثابتة ومقدرة ب 24% خلال السنوات ماعدا سنة 2014 كانت 16%، إذ ان وبموجب القانون الجبائي تحدد النسبة الغرامات من 10% إلى 25% كأقصى تقدير، وهي نسبة لا تعتبر رديعية من وجهة نظر الباحث للتهرب الضريبي، خاصة وان احتمالية خضوع المكلف للرقابة صغيرة جدا بالنظر لعدد الملفات المسوكة من طرف المركز وعدد المحققين ما يجعل المكلف في اريحية نسبية. بالإضافة إلى

إمكانية استنفادات المكلف بالضريبة محل التحقيق من إجراءات التخفيض المشروط التي نصت عليها المادة 93 مكرر و173 من قانون الإجراءات الجبائية والتعليمة رقم 2013/656 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، والشكل التالي يوضح معدل الحقوق والغرامات للملف الواحد من 2013 إلى 2018

الشكل 3: معدل الحقوق والغرامات للملف الواحد

الوحدة:

دج



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب - برج بوعرييج-

### 2.3 نتائج التحقيق المصوب للسنوات 2013-2018

- التحقيق المصوب يكون إما بالتحقيق في نوع واحد من أنواع الضرائب لمدة أربع سنوات، أو يكون مصوب لمجموعة من الضرائب والرسوم لسنة جبائية واحدة، عادة يتم اجراء التحقيق المصوب على مستوى مركز الضرائب برج بوعرييج في الحالات التالية:
- حالة طلب استرجاع الرسم على القيمة المضافة؛
  - يكون الملف مبرمج للتحقيق المصوب من طرف المديرية العامة للضرائب بالجزائر العاصمة.

الجدول 5: التحقيق المصوب						البيان
2018	2017	2016	2015	2014	2013	
10	1	5	6	4	4	الملفات المقترحة
10	1	5	6	4	4	الملفات الخاضعة للرقابة
19 128	1 691	16 671	13 534	2 039	5 078	الحقوق المكتشفة
1 912	1 691	3 334	2 255	509	1 269	معدل الحقوق المكتشفة لكل ملف
4 608	422	4 132	3 333	494	1 338	الغرامات
460	422	826	555	123	334	معدل الغرامات للملف الواحد
%25	25%	25%	25%	24%	%25	نسبة الغرامة مقارنة بالحقوق <sup>‡</sup>
23 737	2 114	20 803	16 868	2 533	6 417	المجموع
2 373	2 114	4 160	2 811	633	1 604	معدل مجموع الحقوق لكل ملف

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب - برج بوعرييج.

بالنظر إلى الاحصائيات المقدمة من مركز الضرائب برج بوعرييج والمبينة في الجدول رقم 05 والخاصة بالتحقيق المصوب، نلاحظ ان عدد الملفات المبرمجة لهذا الشكل من التحقيق قليل جدا هذا راجع الى الأساس الى نقص عدد المحققين.

كما نلاحظ أيضا ان معدل الحقوق المكتشفة (الحقوق /الملفات الخاضعة للرقابة)<sup>§</sup> بلغت ذروتها سنة 2016 حيث وصلت الى 3343 ويرجع السبب في ذلك الى عوامل منها:

❖ خصوصية الملفات المقترحة لهذا النوع من التحقيق؛

❖ نوعية الملفات المقترحة للخضوع للتحقيق المصوب من طرف المديرية العامة

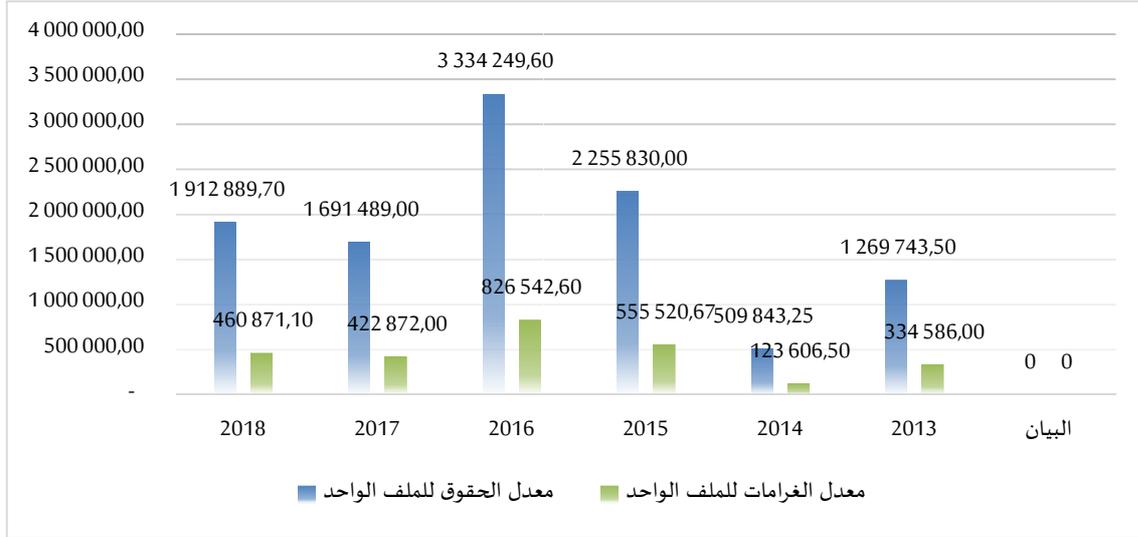
للضرائب - الجزائر العاصمة.

كما نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة الغرامة المفروضة مقارنة مع الحقوق المكتشفة ثابتة ومقدرة ب 25% والتي تمثل أعلى نسبة يمكن تطبيقها، إذ ان وبموجب القانون الجبائي تحدد النسبة الغرامات من 10% إلى 25% كأقصى تقدير.

<sup>‡</sup> نسبة الغرامات مقارنة بالحقوق: تعبر هذه النسبة عن المبلغ الغرامة مقارنة بالحقوق المكتشفة وتحسب (مبلغ الغرامة / الحقوق المكتشفة)

<sup>§</sup> معدل الحقوق المكتشفة لكل ملف هي: تعبر هذه النسبة عن متوسط الحقوق المكتشفة للملف الواحد

الشكل التالي يوضح أكثر معدل الحقوق المكتشفة والغرامات في إطار التحقيق المصوب للملف الواحد  
الشكل 4: معدل الحقوق المكتشفة والغرامات في إطار التحقيق المصوب للملف الواحد الوحدة: دج



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب -برج بوعريبيج-.  
بما أن مبلغ الغرامة هو نسبة مئوية من مبلغ الحقوق المكتشفة وقد حددها القانون بحد  
أدنى 10% وحد أقصى 25% نلاحظ أنها تزداد طرديا مع زيادة مبلغ الحقوق المكتشفة مما يزيد في  
الحجم المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله من قبل الإدارة الجبائية.

### 3.3 التحصيل الفعلي المترتب عن الرقابة الجبائية للسنوات 2013-2018

تبقى المبالغ المكتشفة من خلال مختلف اشكال الرقابة الجبائية، كذلك الغرامات المطبقة بناء  
على تلك الاكتشافات مجرد أرقام مالم يتم تحصيلها فعلا وهذا هو الهدف الأساسي من اكتشاف تلك  
الحقوق هو تحويلها الى خزينة الدولة. من أجل تحليل شامل للوضعية الرقابة الجبائية على مستوى  
مركز الضرائب برج بوعريبيج نقدم في هذا الجانب التحصيل الفعلي المترتب عن الرقابة الجبائية  
للسنوات 2013-2018.

الجدول 6: التحصيل الجبائي الخاص بالرقابة الجبائية  
جزائري  
الوحدة: كيلو دينار

المجموع	2018	2017	2016	2015	2014	2013	البيان
85 886	318 157	242 384	208 587	395 721	169 100	292 758	مبلغ الحقوق المكتشفة من خلال الرقابة الجبائية
1 540 824	283 129	194 736	505 648	342 572	214 736	-	مبلغ التحصيل الجبائي التراكمي من خلال الرقابة الجبائية
94,72%	76,73%	96,98%	99,37%	53%	46%	-	نسبة التحصيل الجبائي

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب - برج بوعريبيج.  
بناء على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب، والمبينة في الجداول أعلاه نلاحظ أن نسب التحصيل الضريبي الخاص بالرقابة الجبائية سجلت مستويات عالية خلال سنوات الدراسة، حيث بلغت نسبة التحصيل الجبائي التراكمي من خلال الرقابة الجبائية خلال الفترة 2013-2018 ما نسبته 95% وهي نسبة مرضية هذا ما يؤكد أهمية للرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي.  
4. النتائج والمناقشات: من خلال ما تم عرضه سابقاً فقد تم التوصل الى مجموعة من النتائج يمكن اجمالها في النقاط التالية:

- من خلال أشكال الرقابة الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي يخضع جميع أنواع المكلفين للرقابة إلى الرقابة الجبائية، فالشخص المعنوي يخضع حسب الحالة إلى الرقابة على التصريحات التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب بينما الشخص الطبيعي فيخضع إلى الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية؛
- منح المشرع الجبائي حقوق لكل من المكلف بالضريبة الخاضع نشاطه للرقابة الجبائية مثل استلامه اشعار بالتحقيق وإمكانية استعانتة بمستشار من اختياره، من جهة أخرى منحت الإدارة الجبائية كافة الوسائل المادية والبشرية التي تمكنها من اجراء الرقابة الجبائية على أكمل وجه؛

- يخلق النقص الملحوظ في عدد المحققين الجبائين فجوة كبيرة بين عدد الملفات المراقبة والممسوكة على مستوى مركز الضرائب برج بوعريريج؛ حيث تراوحت نسبة الملفات المراقبة مقارنة بالملفات الممسوكة على مستوى المركز خلال السنوات المدروسة بين 13 و5%؛
  - مبلغ الحقوق المكتشفة خلال السنوات مرتبط بنوعية الملفات المراقبة؛
  - تعتبر نسب التحصيل الجبائي المترتب عن الرقابة الجبائية مرضية، حيث بلغت نسبة التحصيل الإجمالية للسنوات 2013-2018 نسبة 95%.
  - انعدام خطة فعالة لمراقبة الملفات على مستوى مركز الضرائب برج بوعريريج، خاصة في ظل تحديد 4 سنوات لتقادم، نتيجة لذلك نسبة كبيرة من السنوات الجبائية للملفات تتقادم دون خضوعها للرقابة على التصريحات التي تعتبر معصم الرقابة الجبائية إذ تعتبر من أهم المعايير التي يتسند اليها بغية برمجة الملفات للرقابة المعمقة؛
  - نقص كبير في المورد البشري يشكل أزمة على مستوى المركز خاصة وأن المؤهل العلمي للأعوان يمثل شرط أساسي يؤهل لهم اجراء التحقيقات الجبائية، على سبيل المثال يجب على العون الجبائي الذي يقوم بالتحقيق في المحاسبة حصوله على رتبة مفتش على الأقل؛
  - تم استرجاع مبالغ مهمة للخزينة العمومية كانت محل تهرب ضريبي من خلال الرقابة الجبائية.
5. خاتمة:

في الختام يمكن القول ان الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها سواء رقابة على التصريحات او رقابة معمقة، تعد أداة من الأدوات التي اعتمدها النظام الجبائي الجزائري كونه نظام تصريحي للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وإعادة تقييمها، والمحافظة على حقوق الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي.

ومن أهم التوصيات ما يلي:

- زيادة عدد الأعوان الجبائين من خلال فتح مناصب توظيف خارجية، من خلال إعادة النظر في عدد المناصب النوعية المنصوص عليها في القانون الأساسي لإدارات الضرائب، كمثال عدد المحققين المنصوص عليهم في المرسوم التنفيذي الخاص بتعداد المناصب النوعية لمديرية الضرائب برج بوعريريج هو 16 محقق، وهو عدد غير كافي من الناحية العملية خاصة وأن العدد الحقيقي هو 12 محقق ناتج عن تقاعد بعض 4 محققين وعدم تعويضهم بمحققين جدد.
- إعداد برنامج رقابة فعال يعتمد على معايير محددة وفعالة من أجل خضوع جميع الملفات الجبائية للرقابة على التصريحات على الأقل مرة واحدة كل أربع سنوات؛

- وضع معايير نوعية وكمية في تحديد الملفات ذات أولوية للرقابة.
- العمل على إخضاع جميع ملفات المكلفين بالضريبة لعملية الرقابة الجبائية تحقيقاً لمبدأ العدالة الضريبية:

#### 6. الإحالات والمراجع:

- <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar>. (s.d.). Consulté le 09 22, 2019
- اجراءات الرقابة الجبائية. (2017). نشرة. المديرية العامة للضرائب.
- اجراءات الرقابة الجبائية. (2019). نشرة. المديرية العامة للضرائب.
- عبد الرحمان مغاري، و بلال شيخي. دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر. *مجلة الدراسات الجبائية* (العدد 02)، الصفحات 29-51. (2013).
- قانون الاجراءات الجبائية المادة 18 قانون الاجراءات الجبائية. (2019).
- قانون الإجراءات الجبائية المادة 18-1 قانون الإجراءات الجبائية. (2019).
- قانون الاجراءات الجبائية المادة 19 قانون الاجراءات الجبائية. (2019).
- قانون الاجراءات الجبائية المادة 20 مكرر 3 قانون الاجراءات الجبائية. (2019).
- قانون الاجراءات الجبائية المادة 20 مكرر 4 قانون الاجراءات الجبائية. (2019).
- قانون الاجراءات الجبائية المادة 20-4 قانون الاجراءات الجبائية. (2019).
- قانون الاجراءات الجبائية المادة 20-5 قانون الاجراءات الجبائية. (2019).
- قانون الاجراءات الجبائية المادة 21 مكرر 4 قانون الاجراءات الجبائية. (2019).
- قانون الاجراءات الجبائية المادة 21-3 قانون الاجراءات الجبائية. (2019).
- قانون المالية المادة 10 قانون المالية. (2013).
- نصر رحال. سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، باتنة: جامعة الحاج لخضر. (2014).
- يوسف قاشي. إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر. *مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات* (العدد 10)، الصفحات 96-109. (2016).