

الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر Tax control as a mechanism to combat tax evasion

أيوب نجار^{1*}، سلمة شيخي²
ayoub nedjar¹, Selma chikhi²

¹ جامعة علي لونيسي البلدية 2 (الجزائر)، a.nedjar@univ-blida.dz

² المركز الجامعي مرسلتي عبد الله تيبازة (الجزائر)، selma.chikhi@cu-tipaza.dz

تاريخ الاستلام 2022/04/24 ؛ تاريخ القبول: 2022/05/12 ؛ تاريخ النشر: 2022/06/01

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي حيث أصبحت الدول تعاني من عجز ميزانياتها نظرا لكون الضرائب مصدرا رئيسيا لتمويل نفقاتها العمومية، وهو ما جعلها تبحث عن وسائل وآليات فعالة تضمن لها تحصيل الضرائب المستحقة.

وفد خلصت هذه الدراسة إلى أهمية الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي، حيث يقوم أعوان الضرائب بالامتثال بجملة من الإجراءات للتحقق من التزام المكلفين بالضريبة بأجال ومبالغ دفع استحقاقاتهم الضريبية من جهة وتصحيح الوعاء الضريبي وردع المتتهربين بشكل جزئي أو كلي من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية: ضرائب، تهرب ضريبي، رقابة جبائية، مكلف بالضريبة، قانون جبائي.

تصنيفات JEL: H23 ؛ H26 ؛ M42 ؛ K34.

Abstract: this study aims to show the role of tax control in reducing tax evasion, while countries suffer from budget deficits because taxes are a major source of funding for their public expenditures, this has prompted them to look for effective ways and mechanisms to ensure that they collect the taxes due.

It concluded that tax control is important mechanism for reducing tax evasion, where tax officials comply with a set of procedures aimed at verifying taxpayers' compliance with the deadlines and amounts for payment of their tax contributions on the one side, and correcting the tax base and partially or totally dissading fraudsters, on the other.

Keywords : taxes, tax evasion, tax control, taxpayer, tax law.

JEL Classification Cdoes : H23 ; H26 ; M42 ; K34.

تمهيد

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الدخل القومي للدول خاصة تلك التي تفتقر لموارد طبيعية، حيث تلجأ حكوماتها إلى سن مجموعة من القوانين والتشريعات والتي من خلالها تلزم المواطنين على المساهمة في تمويل النفقات العمومية وذلك حسب قدراتهم المالية لغرض تحقيق العدالة الضريبية وضمان الإنفاق العام الذي يعود بالمنفعة على الدولة والمواطن.

إن وجود الضرائب قد ساهم فعلا في تحقيق إيرادات للخزينة العمومية للدول، إلا أن تعددها وثقلها وغموض النصوص القانونية المتعلقة بمقاومها ولد ظاهرة عالمية تعرف بالتهرب الضريبي، هذه الأخيرة تتمثل في رفض المكلفين بالضريبة قصدا أو عن غير قصد دفع مستحقاتهم لدى مصالح الضرائب مما يؤثر سلبا على إيرادات الدولة وأدائها. وبالتالي فهي تسعى لتحسين أنظمتها الضريبية لتخفيف العبء الجبائي عن مواطنيها من جهة وتفعيل طرق وآليات لردع المتهربين عمدا من جهة أخرى ولعل أهم هذه الوسائل ما يعرف بالرقابة الجبائية.

على ضوء ما تقدم نلجأ إلى طرح إشكالية البحث كما يلي:

كيف تساهم الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر؟

للاشكالية السابقة مجموعة من الفرضيات التي تستلزم الدراسة نذكر منها:

الفرضية الأولى: تساهم الرقابة الجبائية بشكل فعال في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

الفرضية الثانية: لا تساهم الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

الفرضية الثالثة: تساهم الرقابة الجبائية نسبيا في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

ولقد سبقت دراستنا العديد من الأبحاث المتعلقة بالتهرب الضريبي والرقابة الجبائية ولعل أهمها:

الدراسة الأولى لمراد ناصر تحمل عنوان أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الاقتصاد الوطني والمنشورة في مجلة دراسات اقتصادية المجلد 10 العدد 01 لسنة 2010، والتي هدفت إلى إبراز عوامل ظهور التهرب الضريبي ومختلف آثارها على الاقتصاد الوطني. وقد أظهرت الدراسة أن التهرب الضريبي هو ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر بالاقتصاد الوطني ولا يسمح للدول بتنفيذ سياساتها المالية لأهدافها التنموية، وهو أيضا نتيجة لعدم استقرار وفعالية النظام الضريبي.

الدراسة الثانية ليوستيف رشيد وآخرون تحمل عنوان دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي حالة: المراجعة الجبائية لملف جبائي على مستوى مديرية الضرائب لولاية مستغانم خلال السنوات 2011، 2012، 2013 والمنشورة في مجلة دراسات جبائية المجلد العدد لسنة 2015 والتي هدفت إلى تبيان دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وحماية المال العام في الجزائر.

وقد أظهرت الدراسة أنه وبالرغم من الجهود المبذولة من طرف الدولة الجزائرية لقمع الغش الجبائي إلا أن الإحصائيات المسجلة بينت نقصا كبيرا في مردودية الرقابة المحاسبية لسنة 2013 وتهربا ضريبيا قائما.

الدراسة الثالثة لبوعكاز سميرة، تتمثل في رسالة دكتوراه في العلوم التجارية لجامعة محمد خيضر بسكرة بالجزائر لسنة 2015، تحمل عنوان مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، والتي هدفت إلى اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي.

وبالاعتماد على دراسة استبائية في المديرية محل الدراسة، قد توصلت الدراسة إلى وجود دور إيجابي للتدقيق الجبائي في تحقيق الفعالية الجبائية وبالتالي زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي.

تكمن أهمية دراستنا في تسليط الضوء على الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي حيث تمكن الدولة من التحقق من تحصيل كل الضرائب المستحقة من جهة وتعمل على تحقيق العدالة الاقتصادية والاجتماعية من جهة أخرى وذلك بتفويض إدارات

الضرائب المتواجدة داخل ترابها الوطني وفقا لمجموعة من الإجراءات المنصوص عليها في القانون الجبائي. ولتحقيق ذلك اعتمدنا على:

-المنهج الوصفي التحليلي مع محاولة إسقاط الجانب النظري على دراسة حالة ملف جبائي خلال السنوات 2017، 2018، 2019 و2020 لدى مديرية الضرائب؛

- الكتب، الأبحاث العلمية والقوانين الجبائية المعمول بها في الجزائر وكذا مختلف الوثائق والإجراءات المتوفرة لدى مديرية الضرائب محل الدراسة.

لهذا الغرض، سنتطرق أولا إلى دراسة الإطار النظري للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية، ثم نتعرض للجانب التطبيقي الذي يشمل دراسة حالة ملف جبائي لشركة ذات مسؤولية محدودة لدى مديرية الضرائب حيث من خلاله نبرز أهمية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي.

I - الإطار النظري للتهرب الضريبي

يركز هذا الجزء من الدراسة على مفهوم التهرب الضريبي كما سيناقش أنواعا لرقابة الجبائية التي تنص عليها القوانين الجبائية في الجزائر، وفي الأخير سيتم التطرق إليها كأداة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

I-1 مفهوم التهرب الضريبي

لم يتفق الفقه على تعريف محدد لمصطلح التهرب الذي يعود إلى سنة 1950، وهو مرتبط ارتباطا وثيقا بمصطلح Taxe الذي تستعمل فيه آليات عديدة لتفادي دفع الضريبة. ويقصد بالتهرب الضريبي الاعتداء على حقوق الخزينة العمومية باستعمال طرق احتيالية لإخفاء الأرباح الحقيقية للمكلف (شكلاط، 2013، صفحة 77). ويعرف علم المالية العامة التهرب الضريبي Tax Evasion بأنه تخلص الأفراد من الالتزام بدفع الضريبة بعد تحقق الواقعة المنشأة له، كما تعني تخلص المكلف كليا وجزئيا من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها. (عليمات، 2013، صفحة 19). يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة من أجل تحقيق التهرب الضريبي، وبالتالي نميز شكلين منه يتمثلان في: (مراد، 2010، صفحة 7)

- التهرب الضريبي: ويقصد بتجنب الضريبة أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم.

- الغش الضريبي: هو عبارة عن تهرب المكلف القانوني من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي.

ويمكن تصنيف الغش الضريبي حسب درجة التعقيد إلى غش بسيط وغش مركب: (يوسفي و بكرتي، 2015، صفحة 41)
-الغش الضريبي البسيط (العادي): هو كل تصرف أو حذف بحسن النية (محاولة تضليل) لأجل التخلص من الضريبة أو تخفيضها إلى أقل قدر ممكن، من خلال تقديم تصريحات خاطئة عمدا.

- الغش المركب: يتم باللجوء إلى الطرق التدليسية من خلال عدم الاكتفاء بتجنب دفع الضريبة بل بمحاولة تضليل الرقابة وذلك بتقديم فواتير مزورة ناتجة عن نية التهرب من الضريبة، وتضخيم قيمة الأعباء وتخفيض الإيرادات.

I-2 أسباب التهرب الضريبي

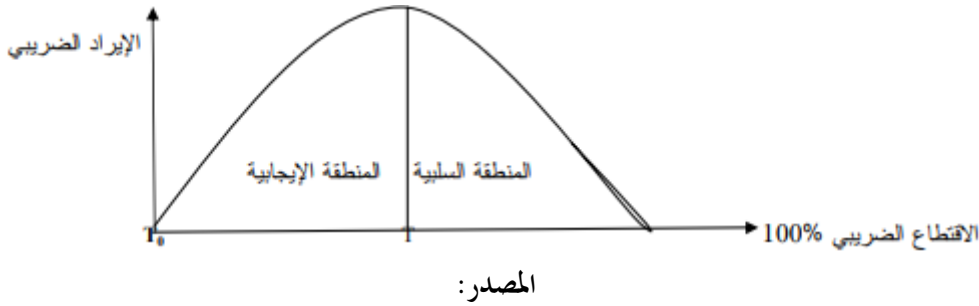
إن عدم التزام المكلفين القانونيين بواجباتهم الضريبية يعود إلى جملة من الأسباب والعوامل المتمثلة في: (بوعكاز، 2015، الصفحات 29-35)

I-2-1 الأسباب التشريعية

تكمّن أساسا في عيوب التشريع الضريبي وتتلخص في:

- تعقد النظام الجبائي نظرا لعدم وضوح التشريعات الضريبية واحتوائه على بعض الثغرات التي تؤدي إلى خلق مشاكل الإدارة المالية وتزايد احتمال التهرب؛
- عدم ارتباط النظام الجبائي بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية؛
- غياب الاستقرار في التشريعات الناتج عن التغيرات الدائمة مما يصعب على المكلفين مسايرتها، ويخلق لديهم حساسية من الضريبة، تدفع بهم إلى رفض كل مشروع للإصلاح الضريبي وتزيد ميلهم للتهرب الضريبي؛
- الضغط الجبائي الناتج عن ارتفاع نسبة الضريبة وزيادة عبئها، مما يعود سلبا على الموارد المالية وعلى الاقتصاد ككل، وهذا ما وضحه الاقتصادي الأمريكي آرثر لافر "Arther Laffer" من خلال المنحنى المنسوب لاسمه والمعروف بمنحنى Laffer والذي فحواه "Trop d'impôt tue l'impôt" أي "كثرة الضرائب تقتل الضريبة". ويظهر المنحنى كما يلي:

الشكل 01: العلاقة بين الإيراد الضريبي ونسبة الاقتطاع الضريبي



من خلال المنحنى أعلاه نستنتج أن الأعوان الاقتصاديين لا يمتنعون عن دفع الضريبة (المنطقة الإيجابية) ما يؤدي إلى ارتفاع الإيراد الضريبي، إلا أنه بعد مستوى معين أي عند ارتفاع معدل الضرائب (المنطقة السلبية) يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى التهرب من دفع الضرائب وبالتالي ضعف التحصيل الضريبي.

I-2-2 الأسباب الإدارية

تتعلق بمجموعة من النفاثات في الدوائر الضريبية تتمثل في:

- اتصاف العديد من أعوان الضرائب بنقص الكفاءة وعدم التأهيل، مما يؤدي إلى تعقيدهم للإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي وعدم التزامهم بالعدالة في تطبيق القوانين الضريبية؛
- ضعف الوسائل المادية والمالية، النقل، الرواتب، الحوافز والتي ما زالت لا تشبع رغبة أعوان الضرائب مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه؛
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي والذي يكون جزافيا بأكثر أو أقل من القيمة الحقيقية مما يؤثر معنويا على المكلف وقد يدفعه إلى التهرب؛

- كثافة الملفات المعروضة للدراسة نظرا للعدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة؛

- غياب الوعي المهني لدى عون الضرائب بلجؤه إلى طلب الرشوة خلال قيامه بمهامه الرقابية؛

- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة نظرا لضعف علاقتهم بإدارة الضرائب.

I-2-3 الأسباب النفسية

ترتبط مباشرة بنفسية المكلف بالضريبة حيث:

- يشعر بعدم الانتماء ونقص العدالة الضريبية مما يجعله يتهرب من دفع الضرائب؛
- يعتقد أن الضريبة أداة اغتصاب للشعوب وتفقيروهم وبالتالي التهرب من دفعها يعني نوعاً من المقاومة؛
- يرى أن الاقتطاع الضريبي مجرد أموال ضائعة بدون مردودية فهي خسارة شخصية لا بد من تخفيضها؛
- يؤمن بعدم شرعية الضريبة لأنها في نظره لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

I-2-4 الأسباب السياسية

تتلخص أساساً في:

- انعدام الاستقرار السياسي داخل الدولة عادة ما يكون سبباً لشيوع التهرب الضريبي لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي عجزها عن مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية؛
- زيادة الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة؛
- غياب العدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام.

I-2-5 الأسباب الاقتصادية

تلعب الأسباب الاقتصادية دوراً مهماً في عملية التهرب، حيث كلما كانت الحالة الاقتصادية للمكلف متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان التهرب الضريبي كبيراً والعكس صحيح. كما أن التقلبات التي يتعرض لها الاقتصاد الوطني لها تأثيراً بالغاً على ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها بين أفراد المجتمع، ففي فترات الازدهار والرواج الاقتصادي تزداد مداخيل الأفراد ومقدرتهم الشرائية، مما يقلل من درجة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، الشيء الذي يمكن المكلف من تحميل العبء الضريبي لزبائنه، وذلك بإمكانية الخفض في ثمن السلعة، وبالتالي يقل العبء الضريبي مما يقلل من حالات التهرب لدى المكلف. والعكس صحيح ففي حالة الركود والانكماش الاقتصادي أين تتعطل الموارد الإنتاجية تنخفض نسبة التبادلات الاقتصادية، فيكون هناك انخفاض في المداخيل، وتعسر في القدرة الشرائية فتتعرض المنتجات للكساد، ويتحمل المنتجون الخسائر ماداموا لا يستطيعون نقل العبء الضريبي، وبالتالي يلجؤون إلى استعمال جميع الطرق والوسائل والتحايلات للتخلص من ثقل الاقتطاع.

I-3 طرق التهرب الضريبي

إن تفتح العالم الاقتصادي وزيادة التعاملات الاقتصادية المرفوقة بالتطور التكنولوجي الهائل أدى إلى تعدد طرق التهرب الضريبي ومن أبرزها: (بوشري، 2011، الصفحات 58-64)

I-3-1 التهرب الضريبي عن طريق العمليات المحاسبية

باعتبار أن الأنظمة الضريبية تصريحية في معظمها حيث يتم تحديد الحقوق الواجبة الدفع من خلال التصريحات التي يكتبها المكلف وبالتالي فيإمكانه التهرب عن طريق تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات؛ ويلجأ المكلف إلى تضخيم التكاليف من خلال:

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

- النفقات والمصاريف غير المبررة: يلجأ المكلف إلى تسجيل التكاليف الخاصة بمالكي أو مسيري الشركة ضمن التكاليف التي يتم خصمها من الربح الإجمالي، أو تقييد النفقات الشخصية الغير قابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة

وبذلك يتم تضخيم التكاليف من خلال مصاريف غير مبررة لأنها غير خاصة بنشاط المؤسسة وإنما هي متعلقة بالأمر الشخصية للملاك والمسيرين.

- **الاعتماد على المستخدمين الوهميين:** وذلك بتسجيل أجور ورواتب لعمال وهميين لا وجود لهم في أرض الواقع أو أنهم موجودين فعلا ويشغلون مناصبهم في مناصب ثانوية وتم تسجيلهم على أنهم إطارات أو مسيرين من أجل تضخيم الكتلة الأجرية التي تخصم من الربح الخاضع مما يؤدي إلى تخفيض مبلغ الضريبة الواجبة الأداء. أما فيما يتعلق بتخفيض الإيرادات فتعد من أكثر الطرق استعمالا لممارسة التملص من دفع الضريبة، حيث يقوم المكلف بتخفيض جزء من وعاء الضريبة أو التخلص من دفعها كليا وذلك بتسجيل قيمة المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية أو تحصيل إيراداتهم عن طريق البيع نقدا وبدون فواتير أو صكوك مما لا يترك أي أثر للعملية.

I-3-2 التهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية والمادية

يمكن للمكلف بالضريبة أن يعتمد على العمليات القانونية والمادية لغرض التهرب من دفع الضريبة وتتجلى في:
- **العمليات القانونية:** والتي تتم بالتحايل القانوني، حيث تعد من الأساليب الأكثر استعمالا وتنظيما ورقيا إذ يلجأ المكلف بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق ثغرات قانونية من خلال استغلال النقائص الموجودة في النظامين الجبائي والتجاري وبلاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص وبالتالي يعجز المشرع الجبائي عن فرض الغرامات أو العقوبات.
- **العمليات المادية:** يعتبر التحايل المادي أقل فعالية من التحايل القانوني ويتمثل في تغيير المكلف بطريقة غير قانونية لواقعة مادية بحيث لا يقوم بالتصريح القانوني للمواد والمنتجات أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي، ويتم ذلك إما بالإخفاء الجزئي أو الكلي لأملكه أو نشاطه؛

يتم الإخفاء الجزئي بالاعتماد على الشراء أو البيع نقدا ومن دون فواتير في جزء من النشاط ودون ترك أي أثر مادي، التخفيض في التصريح بكميات المواد المستعملة في الإنتاج للتقليل من كمية الإنتاج وبالتالي تخفيض المبيعات والتحويل المباشر للأموال العقارية والممتلكات الموروثة من غير التصريح بها، أما الإخفاء الكلي للنشاط فيتم من خلال إنشاء وحدات أو فروع دون التصريح بها لدى الإدارة الجبائية المختصة إقليميا وتستعمل هذه الطريقة عادة في المناطق الريفية والمعزولة وهي ناتجة عن ضعف الرقابة الجبائية.

I-4 آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضرائب أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية واجتماعية وبالتالي فإن التهرب الضريبي يخل بها ويترك آثارا عديدة تلخص في:

I-4-1 الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الإتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني. (مراد، 2010، صفحة 13)

I-4-2 الآثار الاقتصادية

يؤثر التهرب الضريبي سلبا على اقتصادات الدول حيث يؤدي إلى: (بوشياخي و بوشياخي، 2014، صفحة 160)

- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي؛

- ظهور أزمة رؤوس الأموال وبالتالي ضعف الاستثمار؛

- رفع سعر الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض الحكومة عن نقص الحصيلة الناتج عن التهرب مايولد ارتفاعا في الأسعار وبمس القدرة الشرائية للمستهلكين.

I-4-3 الآثار النفسية

تكمّن أساسا في: (بوعكاز، 2015، صفحة 37)

- عدم المساواة في التهرب الضريبي يخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة؛
- شعور غير القادرين على التهرب بعدم المساواة في دفع الضريبة مما يدفعه للتفكير بالتهرب مما يزيد من حدة عجز الميزانية وتدهور الحس الجبائي لدى المكلف؛
- تدهور عامل الصدق في المعاملات؛
- تعميق الفوارق الاجتماعية.

I-5 وسائل الحد من التهرب الضريبي

تعمل الدولة على التصدي لظاهرة التهرب الضريبي بالاعتماد على مجموعة من الوسائل، تتجلى في: (عبيرات، 2008، الصفحات 206-209)

- المراجعة المستمرة وجمع المعلومات؛
- تحسين فعالية النظام الضريبي، بحيث يتم ذلك بتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتحصيل الضرائب، صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمه، كما يجب أن يكون النظام الضريبي مستقرا وشفافا؛
- العمل على تجسيد مبدأ العدالة الضريبية؛
- تحسين الجهاز الإداري الضريبي بوجود توفر إدارة ضريبية ذات درجة عالية من الكفاءة من حيث التطبيق أو التنظيم؛
- تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف؛
- نشر الوعي الضريبي؛
- الرقابة الجبائية والتي تعتبر إجراء ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي وتكتسي أهمية بالغة نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة.
- سن غرامات وعقوبات مالية، وفي بعض الحالات يمكن أن تلجأ الإدارة الضريبية إلى المحكمة من أجل تحصيل الضرائب وفي حال رفض المكلف بالضريبة القيام بتسديدها فيمكن للقاضي أن يحكم عليه بالحبس وذلك وفقا للتشريعات المعمول بها. (بوبر، 2015، صفحة 325)

II- ماهية الرقابة الجبائية

سنتطرق فيما يلي إلى تعريف الرقابة الجبائية، أهدافها، أنواعها وأشكالها وذلك وفقا للتشريع المعمول به في الجزائر.

II-1 مفهوم الرقابة الجبائية

تشكل الرقابة الجبائية خيارا متروكا لإدارة الضرائب والذي يسمح لها من جهة بالتحقق من التصريحات، الأفعال والعمليات التي تستخدم كأساس للضريبة، ومن جهة أخرى بإخضاع كل مكلف بدفع الضريبة بعد تهربه جزئيا أو كليا، لغرض معالجة أي نسيان، تقصير وعدم الدقة في تحديد الوعاء الضريبي أو تحصيل الضرائب والرسوم المستحقة (FONGUE، 2007، صفحة 12).

وتعرف الرقابة الجبائية مفهومين، الأول كلاسيكي حيث يتصور على أنها جميع الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب والتي تساهم في تصحيح واسترداد المبالغ بعد تسوية النقائص وأوجه القصور في التصريحات، أما التعريف الثاني فيعد أكثر حداثة والذي يعتبر الرقابة الجبائية هادفة لمعاقبة المتهربين من الضرائب وردعهم من أجل تعزيز الامتثال الضريبي. (DialiguéBa، 2016، صفحة 11).

ووفقا للمادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري فإن الإدارة الجبائية تراقب 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 أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية من أجل تصحيح الوعاء الضريبي واسترجاع المبالغ الناقصة من جهة، ومحاربة كل المتهربين عن الدفع الجزئي أو الكلي للضرائب المستحقة من جهة أخرى وبالتالي يمكن اعتبارها وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي.

II-2 أهداف الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى: (Taouab، 2016، الصفحات 11-12)

- ضمان الاحترام والتطبيق السليم للقانون الجبائي عن طريق الفحص المعمق لتصريحات المكلفين بالضريبة؛
- تحقيق العدالة الاجتماعية بضمن المساواة بين المواطنين أمام الضريبة وتمويل النفقات العمومية مع الأخذ بعين الاعتبار قدرة المساهمة لكل خاضع للضريبة؛
- تحقيق العدالة الاقتصادية بتوفير شروط منافسة عادلة بين الفاعلين الاقتصاديين وذلك من خلال ضمان مساواتهم أمام العبء الضريبي؛
- تجنب تخفيض التحصيلات الضريبية؛
- كما تعمل الرقابة الجبائية على: (لواج، 2016، الصفحات 73-74)
- زيادة فعالية وأداء الإدارة الضريبية من خلال مساعدتها على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، الإلمام بأسباب الانحرافات والأخطاء مع تقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل الناجمة عنها؛
- عصنة أساليب عمل الإدارة الجبائية؛
- المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة وحميتها من كل أشكال الضياع؛
- زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام بضمن دخول الإيرادات إلى الخزينة العمومية؛

II-3 أشكال الرقابة الجبائية

تتكفل مراكز الضرائب بتنفيذ مختلف أشكال الرقابة والمتمثل في: (DGI، 2019، الصفحات 1-3)

II-3-1 التحقيق في التصريحات

- تمثل هذه الرقابة في فحص دقيق للتصريحات الجبائية من خلال استغلال الوثائق التي يتضمنها الملف الجبائي للمكلف بالضريبة (معاينات، معلومات) وتحليل البيانات الواردة في التصريحات الجبائية المكتتبه.
- يقوم مقتش الضرائب مسبقا وتحت طائلة بطلان الإجراء الضريبي ب:
- إرسال التعديل الضريبي للمكلف بالضريبة مع تقديم توضيحات صريحة وتبيان أسباب التعديل، المواد القانونية الموافقة له والوعاء الضريبي المعتمد عليه وحساب الضرائب الناتجة عن ذلك؛
 - إبلاغ المكلف بالضريبة عن إمكانية استعانتة بمستشار من اختياره؛

- دعوة المكلف المعني لتقديم قبوله أو ملاحظاته خلال ثلاثين (30) يوما، وفي حالة عدم رده خلال هذه الفترة فهذا يعادل القبول الضمني.

II-3-2 التحقيق في المحاسبة

يسمح لإدارة الضرائب بالتحقق من انتظام العمليات المحاسبية وتوفيرها على أدلة الإثبات أو مقارنة التصريحات الجبائية لدورات محاسبية مغلقة مع التسجيلات المحاسبية للدورة الجارية وذلك لمراقبة مصداقيتها. يقتصر هذا التحقيق على الأعوان الحاصلين على الأقل على رتبة مفتش ضرائب وهذا وفقا للمادة 37 من قانون المالية لعام 2009.

II-3-3 التحقيق المصوب

هو تحقيق يسمح للأعوان المحققين بفحص محاسبة خاصة بضريبة أو عدة ضرائب وتمس كل أو جزء من الفترة غير المتقدمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تتعلق بفترة تقبل عن سنة جبائية. لا يمكن خلال هذا التحقيق مطالبة المكلفين بالضريبة إلا بوثائق تبريرية بسيطة مثل الفواتير والعقود ووصولات الطلب أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، كما لا يمكن أن يؤدي في أي حال من الأحوال إلى فحص معمق وصارم لجموع المحاسبة. (DGI، 2021، صفحة 30)

II-3-4 التحقيق المعمق

يهدف إلى التحقق من مصداقية التصريحات المتعلقة بالدخل الإجمالي ويتم بالتحقق من وجود اتساق بين: - المداخل المصرح بها من جهة، ومن جهة أخرى التدفقات النقدية الخاصة بالمكلف بالضريبة والعناصر التي تبين نمط حياة أفراد أسرته، ويقتصر هذا التحقيق على الأعوان الحاصلين على الأقل على رتبة مفتش ضرائب وهذا وفقا للمادة 37 من قانون المالية لعام 2009.

III- دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة ملف جبائي للسنوات 2017، 2018، 2019 و2020

بغية التعمق في الموضوع أكثر تم العمل على ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي، وذلك من خلال التنقل إلى مديرية الضرائب والتي يتعذر علينا ذكرها احتراماً للسر المهني، حيث تم التواصل مع مفتش الضرائب الذي وافق على قيامنا بدراسة ملف جبائي للسنوات المالية 2017، 2018، 2019 و2020 لشركة ذات مسؤولية محدودة والتي تنشط في شراء وبيع مواد البناء، وبالتالي ستمكن من الإجابة على الإشكالية المطروحة في دراستنا.

III- 1 الإطلاع على الملف الجبائي والشروع في مهمة الرقابة الجبائية

بتاريخ 05 سبتمبر 2021 شرعنا بالقيام بإجراءات الرقابة الجبائية للشركة محل الدراسة بعد الحصول على الوثائق والمستندات اللازمة لذلك، والتي تتمثل في:

- سجل الجرد، الجريدة العامة والأجور مرقمين ومصادق عليهم بتاريخ 2010/04/14؛
- التصريحات الجبائية والاجتماعية للسنوات 2017، 2018، 2019 و2020؛
- ميزان المراجعة ودقاتر الأستاذ للسنوات 2017، 2018، 2019 و2020؛
- جدول الاهتلاكات للسنوات الأربع؛
- كشف البنك للسنوات الأربع؛

- فواتير الشراء والبيع للسنوات الأربع.

بعد الإطلاع الجيد على ملف الشركة للسنوات الأربع وعلمنا أن الحدث المنشئ للضريبة هو التسليم القانوني أو المادي للبضائع امتثالا بأحكام القوانين الجبائية الجزائرية، تمكنا من إيجاد بعض النقائص عند تحديد النتيجة الجبائية والتي تتمثل في: تسجيل فرق بين مبلغ المخزون المسجل في جدول حركة المخزون وسجل الجرد وذلك بعنوان السنتين الماليتين 2019 و2020 كما يلي:

الجدول (1): فرق غير مبرر للمخزون

| العنوان | 2019 | 2020 |
|-------------------------------------|------------|------------|
| المخزون المسجل في جدول حركة المخزون | 24 450 000 | 42 525 000 |
| المخزون المسجل في سجل الجرد | 24 530 988 | 43 378 258 |
| الفارق | 80 988 | 853 258 |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة محل الدراسة

باعتبار الفارق غير مبرر فإنه يتم إعادة دمجها عند حساب النتيجة الجبائية للسنة المالية المعنية.

تسجيل الأعباء المتعلقة بالتأمين على سيارات سياحية، حيث أن هذه الأخيرة لا تظهر في أصول الشركة، وبالتالي هذه الأعباء غير قابلة للخصم وفقا للمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ولهذا الغرض ينبغي إعادة دمجها في النتيجة المالية للسنة المعنية، وكذلك بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (TVA) فإن الشركة ملزمة على ردها بعد أن قامت باسترجاعها، ونجد التفاصيل في الجدول الموالي:

الجدول (02): فواتير التأمين غير قابلة للخصم

| رقم الفاتورة | التاريخ | HT | TVA |
|--------------|------------|------------|-----------|
| 603022 | 2017/04/18 | 60 838 ,54 | 11 559,32 |
| 0469 | 2017/06/14 | 52 921,32 | 10 055,05 |
| 200805 | 2018/12/21 | 72 908,33 | 13 852,58 |
| المجموع | | 186 668,19 | 35 466,95 |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على فواتير التأمين

تسجيل مصاريف الإيواء والإطعام لمدة 30 يوم كما يلي:

الجدول(03): فاتورة الإيواء والإطعام غير قابلة للخصم

| رقم الفاتورة | التاريخ | HT | TVA |
|--------------|------------|---------|---------|
| 2018/855 | 2018/03/19 | 350 520 | 66598,8 |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على فاتورة الإيواء والإطعام

هذه الأعباء ليست مرتبطة بنشاط الشركة وبالتالي فهي غير قابلة للخصم وفقا للمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبالمثل بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فهي غير قابلة للاسترجاع وفقا للمادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

تعتبر أعباء إيجار السيارات جد مفرطة بالنظر إلى نشاط الشركة والتي سجلت في الحساب 613200 كما يلي:

الجدول (04): فواتير الإيجار غير قابلة للخصم

| رقم الفاتورة | التاريخ | HT | TVA |
|--------------|------------|---------|---------|
| 2019/121 | 2019/01/25 | 999 000 | 189 810 |
| 2020/56 | 2020/04/13 | 782 000 | 148 580 |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على فواتير الإيجار

لهذا السبب سيتم إعادة دمج هذه الأعباء في السنوات المالية المعنية وذلك وفقا للمادة 141-7 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبالمثل بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فهي غير قابلة للاسترجاع وفقا للمادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

فواتير بيع غير مسجلة محاسبيا وغير مصرح بها تتمثل في:

الجدول (05): فواتير بيع غير مصرح بها

| رقم الفاتورة | التاريخ | HT | TVA |
|--------------|------------|---------|--------|
| 2017/320 | 2017/02/18 | 122 500 | 23 275 |
| 2018/490 | 2018/03/25 | 80 789 | 15 350 |
| 2019/1023 | 2019/06/12 | 44 652 | 8 484 |
| 2020/1654 | 2020/12/31 | 222 986 | 42 367 |

المصدر: من إعداد الباحثين بالمقارنة مع التصريحات الجبائية لزيائن الشركة محل الدراسة

يتم إخضاع أرقام الأعمال الواردة في الفواتير أعلاه إلى الرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القيمة المضافة (TVA)، كما سيتم دمجها عند تحديد النتائج الجبائية للسنوات المالية 2017، 2018، 2019 و 2020.

III- 2- تصحيح الوضعية الجبائية للشركة محل الدراسة

انطلاقاً مما سبق نشرح في تصحيح أرقام الأعمال والنتائج الجبائية للسنوات المالية 2017، 2018، 2019 و2020 كما يلي:

الجدول (06): تصحيح رقم الأعمال

| العنوان | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|---------------------------|------------|------------|------------|------------|
| فاتورة البيع غير مصرح بها | 122 500 | 80 789 | 44 652 | 222 986 |
| رقم الأعمال المصرح به | 41 962 842 | 36 321 645 | 31 890 284 | 25 477 350 |
| رقم الأعمال المحقق | 42 085 342 | 36 402 434 | 31 934 936 | 25 700 336 |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على فواتير البيع والجدول (05)

III-2-1 فيما يخص الرسم على النشاط المهني (TAP)

باعتبار الشركة تنشط في شراء وبيع مواد البناء فإنها خاضعة للرسم على النشاط المهني بمعدل 2% وفقاً للمادة 222 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة؛ كما سيتم تطبيق الغرامات المالية وفقاً للمادة 193 من نفس القانون كما يلي:

الجدول (07): تصحيح الرسم على النشاط المهني (TAP)

| العنوان | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|-----------------------|---------|--------|--------|---------|
| الفارق في رقم الأعمال | 122 500 | 80 789 | 44 652 | 222 986 |
| معدل TAP | 2% | 2% | 2% | 2% |
| حق TAP | 2 450 | 1 616 | 893 | 4 460 |
| الغرامات المالية | 245 | 162 | 89 | 446 |
| المجموع | 2 695 | 1 778 | 982 | 4 906 |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على فواتير البيع والجدول (06)

III-2-2 فيما يخص الرسم على القيمة المضافة

تخضع الشركة للرسم على القيمة المضافة (TVA) بمعدل 19% وفقاً للمادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال؛ كما سيتم تطبيق الغرامات المالية وفقاً للمادة 116 من نفس القانون كما يلي:

الجدول (08): تصحيح الرسم على القيمة المضافة (TVA)

| العنوان | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|---------|------|------|------|------|
|---------|------|------|------|------|

| | | | | |
|---------------|--------------|---------------|---------------|-----------------------|
| 222 986 | 44 652 | 80 789 | 122 500 | الفارق في رقم الأعمال |
| %19 | %19 | %19 | %19 | معدل TVA |
| 42 367 | 8 484 | 15 350 | 23 275 | حق TVA |
| 4 237 | 848 | 1 535 | 2 328 | الغرامات المالية |
| 46 604 | 9 332 | 16 885 | 25 603 | المجموع |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على فواتير البيع والجدول (05)

تتلخص الرسوم على القيمة المضافة الغير قابلة للاسترجاع والتي يجب على الشركة تسديدها في الجدول الموالي:

الجدول (09): تصحيح الرسم على القيمة المضافة (TVA) غير قابلة للخصم

| 2020 | 2019 | 2018 | 2017 | العنوان |
|----------------|----------------------------|-------------------|---------------|--|
| / | / | 13 852,58 | 21 614 | TVA - أعباء التثبيتات الغير مسجلة في جدول الأصول |
| 148 580 | 189 810 | 66 598,80 | | TVA - أعباء الإيواء والإطعام |
| | | | | TVA - أعباء إيجار السيارات |
| 148 580 | 189 810 | 80 451, 38 | 21 614 | المجموع |
| %15 | %15 | %15 | %10 | معدل الغرامة |
| 22 287 | 28 471,5 | 12 067,70 | 2 161 | الغرامة |
| 170 867 | 281,5 218 | 92 519,08 | 23 775 | المجموع |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجداول (02)، (03) و(4)

III-2-3 تحديد النتائج الجبائية

من أجل تصحيح النتائج الجبائية المصرح بها نأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

-إعادة دمج فوارق رقم الأعمال المسجلة؛

- إعادة دمج الأعباء غير قابلة للخصم وغير المبررة؛

- خصم الرسم على النشاط المهني.

الجدول (10): تصحيح النتائج الجبائية

الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

| 2020 | 2019 | 2018 | 2017 | العنوان |
|------------------|------------------|----------------|----------------|--|
| 390 982 | 600 452 | 542 355 | 450 320 | النتائج الجبائية المصرح بها |
| 222 986 | 44 652 | 80 789 | 122 500 | - ما يتم دمج تصحيح رقم الأعمال |
| 853 258 | 80 988 | | | الأعباء غير المبررة |
| | | 72 908 | 113 760 | أعباء التثبيتات الغير مسجلة في جدول الأصول |
| 782 000 | 999 000 | 350 520 | | أعباء الإيواء والإطعام |
| | | | | أعباء إيجار السيارات |
| 4 460 | 893 | 1 616 | 2 450 | - ما يتم خصمه الرسم على النشاط المهني |
| 2 244 766 | 1 724 199 | 1 044 956 | 684 130 | النتائج الجبائية المصححة |
| 390 982 | 600 452 | 542 355 | 450 320 | النتائج الجبائية المصرح بها |
| 1 853 784 | 1 123 747 | 502 601 | 233 810 | الفارق |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجداول (06)، (07)، (08) و(09)

III -2-4 فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تخضع أرباح الشركة إلى الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمعدل 26% وفقا للمادة 150-1) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما سيتم تطبيق الغرامات المالية وفقا للمادة 193-1 من نفس القانون كما يلي:

الجدول (11): تصحيح الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

| العنوان | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|----------------------------|---------|---------|-----------|-----------|
| الفارق في النتيجة الجبائية | 233 810 | 502 601 | 1 123 747 | 1 853 784 |
| معدل IBS | 26% | 26% | 26% | 26% |
| حق IBS | 60 791 | 130 676 | 292 174 | 481 984 |
| معدل الغرامة | 15% | 15% | 25% | 25% |
| الغرامات المالية | 9 119 | 19 601 | 73 044 | 120 496 |
| المجموع | 69 910 | 150 277 | 365 218 | 602 480 |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول (10)

III -2-5 فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

طبقا لأحكام المواد 45، 46، 54 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن الفوارق الناتجة عن تصحيح النتائج الجبائية للشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/اقتطاع من المصدر) بمعدل 15% كما يتجلى في الجدول التالي:

الجدول (12): تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

| العنوان | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|----------------------------|---------|---------|-----------|-----------|
| الفارق في النتيجة الجبائية | 233 810 | 502 601 | 1 123 747 | 1 853 784 |
| حق IBS | 60 791 | 130 676 | 292 174 | 481 984 |
| أعباء الإيواء والإطعام | | 350 520 | | |
| الأساس الخاضع ل IRG | 173 019 | 21 405 | 831 573 | 1 371 800 |
| المعدل | 15% | 15% | 15% | 15% |
| حق IRG | 25 953 | 3 211 | 124 736 | 205 770 |
| معدل الغرامة | 10% | 15% | 15% | 25% |

الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

| | | | | |
|----------------|----------------|--------------|---------------|------------------|
| 51 443 | 18 710 | 482 | 2 595 | الغرامات المالية |
| 257 213 | 143 446 | 3 693 | 28 548 | المجموع |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول(11)

III - 3- تحرير التعديل الضريبي رقم 2021-218 وإخطار الشركة

تتلخص الضرائب والرسوم بالإضافة إلى الغرامات المتعلقة بالتصحيحات الجبائية للسنوات المالية 2017، 2018، 2019 و 2020 والتي يجب على الشركة والشركاء دفعها في الجدول التالي:

الجدول (12): ملخص التعديل الضريبي رقم 2021-218

| العنوان | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|--|----------------|----------------|----------------|------------------|
| - الرسم على النشاط المهني | 2 695 | 1 778 | 982 | 4 906 |
| - الرسم على القيمة المضافة | 47 217 | 109 404 | 227 614 | 217 471 |
| - الضريبة على أرباح الشركات | 69 910 | 150 277 | 365 218 | 602 480 |
| - الضريبة على الدخل الإجمالي | 28 548 | 3 693 | 143 446 | 257 213 |
| المجموع | 148 370 | 265 152 | 737 260 | 1 082 070 |
| مجموع الضرائب والرسوم بالإضافة إلى الغرامات | | | | 2 232 852 |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على التعديل الضريبي 2021-218

من خلال اتباع إجراءات الرقابة الجبائية تمكنا من تحديد مبلغ الضرائب والرسوم التي تهربت الشركة من دفعها والذي بلغ مليونين ومائتين والثنين وثلاثين ألفا وثمانمائة واثنين وخمسين دينار جزائري (2 232 852) دج، و تم إخطار الشركة بتاريخ 2021/10/10 بضرورة الامتثال للتعديل الضريبي رقم 2021-218.

خاتمة

اشتملت دراستنا لموضوع الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر دراسة حالة ملف جبائي لشركة ذات مسؤولية محدودة على أهمية الرقابة الجبائية كوسيلة فعالة للحد من التهرب الضريبي من خلال عرض الإجراءات التي يقوم بها مفتشي الضرائب وبالتالي إبراز دورها الإيجابي في تحصيل الضرائب، بعد لجوء المكلفين بدفعها تارة إلى التجنب الضريبي وإلى الغش الضريبي تارة أخرى.

- من خلال الدراسة تم التأكد من الفرضية الثالثة بحيث تساهم الرقابة الجبائية نسبيا في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، وقد تمكنا من استخلاص العديد من النتائج جاءت كما يلي:
- يتميز النظام الجبائي الجزائري بالتنوع والتعدد وعدم الاستقرار؛
 - نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة ويتجلى ذلك في تأجيل آجال دفعهم للضرائب؛
 - كثرة الضرائب تولد الضغط الضريبي وبالتالي تؤدي إلى امتناع المكلفين بالضريبة عن تسديدها؛
 - تسمح الثغرات القانونية في انتشار التهرب الضريبي، حيث يستغلها المكلفون بالضريبة لتحقيق التجنب الضريبي وذلك باعتمادهم على المستشارين الجبائين؛
 - التأخر في تطبيق الإجراءات الرقابية نظرا لضعف الوسائل المادية في الإدارة الضريبية، وبالتالي عدم تحصيل الضرائب كليا عند الأخذ بعين الاعتبار بمبدأ التقادم (04 سنوات)؛
 - عدم توفر الإدارة الضريبية على وسائل التكنولوجيا الحديثة يصعب من مهام مفتشي الضرائب نظرا لحجم وكثرة الملفات؛
 - ضعف تكوين أعوان ومفتشي الضرائب يؤثر سلبا على التحصيل الضريبي وبالتالي على ميزانية الدولة.
- وللحد من ظاهرة التهرب الضريبي نقدم جملة من التوصيات:
- وجوب تحقيق الاستقرار في النظام الجبائي الجزائري؛
 - تخفيف العبء الضريبي على المواطنين والأخذ بعين الاعتبار قدرتهم على المساهمة في تمويل النفقات العمومية؛
 - السعي أكثر لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية وبالتالي نشر الحس الضريبي لدى المواطنين؛
 - تحسين عمل الإدارة الضريبية بتوفير التكنولوجيا الحديثة؛
 - تكريس ميزانيات لتكوين أعوان الضرائب وتعيين مؤهلاتهم نظرا لعدم استقرار القوانين الجبائية؛
 - تعزيز إجراءات الرقابة الجبائية ومراقبة مهام مفتشي الضرائب للتأكد من التزامهم أخلاقيا وعمليا.

الإحالات والمراجع :

DGI .(2019) .LES PROCEDURES DE CONTROLE FISCAL .

DGI .(2021) . دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب .

EIHadji DialiguéBa .(2016) .procédures fiscales Sénégal .Paris ،France: L'HARMATTAN .

FONGUE .(2007) .Controle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel Le cas du Cameroun .Paris ،France: L'HARMATTAN .

Taouab .(2016) .Le controle fiscal au Maroc .Saint Denis ،France: Connaissances et Savoirs .

خالد عيادة علميات .(2013) . التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه .مجلة الاقتصاد الجديد ، الصفحات 17-38 .

رحمة شكلاط .(2013) . ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها . Revue critique de droit et sciences politiques ، الصفحات 69-89 .

رشيد يوسف، و بومدين بكريتي .(2015) . دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي حالة: المراجعة الجبائية لملف جبائي على مستوى مديرية الضرائب لولاية مستغانم خلال السنوات 2011، 2012، 2013 . دراسات جبائية ، الصفحات 37-56 .

- سميرة بوعكاز. (2015). مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة.
- عائشة بوشیخي، و فاطمة بوشیخي. (2014). أسباب التهرب الضريبي و أثره على الخزينة العامة في الجزائر. مجلة دراسات جبائية، 3 (1).
- عبدالرحيم لواج. (2016). فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل. الجزائر: مذكرة ماجيستر جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل.
- عبدالغني بوشري. (2011). فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية. مصطفى بوبكر. (2015). أسباب التهرب الضريبي. مجلة القانون العقاري، 2 (1)، الصفحات 311-332.
- مقدم عبرات. (2008). التهرب الضريبي، أسبابه، آثاره وطرق مكافحته. مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، 12 (1)، الصفحات 189-216.
- ناصر مراد. (2010). أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الإقتصاد الوطني. دراسات، الصفحات 7-17.