

مساهمة التدقيق الجبائي في كبح سلوك التهرب الضريبي: دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية تبسة

The contribution of tax audit as a factor in curbing tax evasion behavior: a case in Tebessa Tax Direction

مكاحلية محي الدين*1، لرادي سفيان²

¹جامعة العربي التبسي (الجزائر)، mohyiddine.doc@yahoo.com

²جامعة البليدة 2 لونيسي علي (الجزائر)، sofianelaradi@yahoo.com

تاريخ القبول : 2022 / 07 / 30

تاريخ الاستلام: 2022 / 06 / 16

ملخص :

يعتبر الغش والتهرب الضريبي من أكبر العقبات التي تواجهها الدول في تحصيل الضرائب. لذلك كان الهدف من هذه الدراسة هو تبيان الكيفية التي من خلالها يمكن للتدقيق الجبائي حماية المال العام من الضياع. تطرقنا في هذه الدراسة أولاً إلى أهم الأسباب التي تجعل المكلفون لا يمتثلون للنظام الجبائي، ثم انتقلنا إلى عرض دور تطوير وتفعيل التدقيق الجبائي للحد من عدم تحقيق الفعالية الضريبية. وبدراسة حالة من حالات التدقيق الجبائي في ولاية تبسة، توصلنا من خلالها إلى أن التدقيق الجبائي - الذي هو الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الضريبية الذي يعمل على مراقبة مدى احترام القوانين الجبائية - يؤدي دوراً إيجابياً في استرجاع الأموال العمومية التي كانت سوف تتجه في التهرب الضريبي. من أجل زيادة التحصيل الضريبي والمساهمة في محاربة التهرب يجب تفعيل دور الإدارات الضريبية لوظيفة التدقيق الجبائي بصفة مستمرة.

الكلمات المفتاحية : التهرب الضريبي؛ التدقيق الجبائي؛ التعقيد الضريبي؛ الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات.

تصنيف Jel : E62, D11, D91, G28, H25, K34

Abstract:

Fraud and tax evasion are among the biggest barrier that countries face in taxes collection. Therefore, the aim of this study is to show how the tax audit activation can protect the public money from loss. In this study, we first explain the most important factor that contribute to taxes evasion, and then we examine the role of developing and activating tax audit to reduce the failure of tax effectiveness.

Using a case of tax audits in Tebessa state, through which we concluded that the tax audit - which is the accounting examination applied by the tax administration that aims to reveal the extent to which tax regulation are respected - plays a positive role in recovering public funds that would have been directed to tax evasion. In order to increase tax collection and contribute to the fight against evasion, the role of tax administrations for the tax audit function must be activated on an ongoing basis.

Keywords: Tax evasion; tax audit; tax complexity; value-added tax, corporate profit tax.

Jel classification code : E62, D11, D91, G28, H25, K34.

1- مقدمة:

تحتل الضريبة مكانة هامة فى الاقتصاد الوطنى لما لها دور فعال فى تمويل الخزينة العمومية، غير أن ظاهرى العش والتهرب الضريبى من أكبر العقبات التى تواجهها الدولة فى تحصيل الضرائب لأنه لا تزال العديد من الشركات فى الجزائر وغيرها من الدول تحاول استعمال مختلف الطرق الممكنة لتقليص العبء الضريبى عند قيامها بإعداد التصريح الجبانى الخاص بنشاطها، وهذا يؤدى بها فى أغلب الحالات إلى العش أو التهرب الضريبى بطريقة كلية أو جزئية. قد يكون السبب وراء ذلك العش أو التهرب الضريبى هو المنطق الاقتصادى بحيث يهدف المكلف بالضريبة إلى تعظيم المنفعة الاقتصادية من خلال تعظيم أرباحه بالتخلص من دفع التكاليف الضريبية، وهذا ما ساهمت فيه دراسات النموذج الاقتصادى للتهرب الضريبى سابقا، بحيث تعتبر أن التهرب الضريبى عبارة عن سلوك عقلانى تجاه المخاطر (Srinivasan, 1973; Sandmo, 2005). لذلك يعتمد المكلف بالضريبة على معلومات دقيقة حول احتمال كشف عشه الضريبى ويتصرف وفقا لذلك، وعليه فإن لم يملك المكلف بالضريبة المعلومات الكافية والدقيقة عن الحسابات ومختلف القوانين الضريبية فإنه يتجنب التهرب الضريبى (Spicer & Thomas, 1982).

لكننا نجد حديثا الكثير من الدراسات التى تفسر سلوك التهرب الضريبى وتتنوع المداخل والمقاربات المفسرة للسلوك. نجد مثلا أن الكثير من العوامل الاقتصادية والتشريعية والإدارية تؤثر سلبا على الامتثال الضريبى (دراجى و لراى، 2019)، ويتعدى تفسير هذه الظاهرة إلى العوامل النفسية والاجتماعية (لراى، 2017). مهما تعددت أسباب التهرب الضريبى إلا أنه يجب دراسة هذه الظاهرة السلوكية بعناية كبيرة من أجل فهم مختلف الدوافع وراء عدم الامتثال للنظام الجبانى بمختلف أشكال التهرب الممكنة من جهة، ومن جهة أخرى التحكم فى الظاهرة من خلال مجموعة من الممارسات التى تسمح بالحد من التهرب الضريبى توصى الكثير من الدراسات بضرورة تفعيل الرقابة والمتابعة على مستوى مكاتب مستخدمى الإدارة الضريبية للشركات والفاعلين الاقتصاديين، وذلك من خلال استحداث آليات للتحري والتدقيق والإبلاغ على المخالفات الضريبية مثل إعداد الحسابات الوهمية للمكلفين لإظهار الحسابات على غير حقيقتها بهدف التهرب من دفع الضريبة (دراجى و لراى، 2019). ولقد أثبتت ميدانيا دراسة أن الرقابة الجبائية الوقائية والعقابية تساهم فى رفع بنسب معتبرة مبالغ التحصيل الضريبى وبالتالي تفادى الحد من التهرب الضريبى (صلعة و بوخدونى، 2020).

إن أغلب الأنظمة الجبائية فى بلدان العالم ومنها الجزائر مبنى على حرية التصريح للمكلف بمداخله، أى ذلك الاعتراف المكتوب موضحا إجمالى الإيرادات والنفقات التى تحدد صافى المداخل للمكلف بالضريبة والتى على أساسها تقوم الإدارة الضريبية بتحديد التكاليف الضريبية الواجبة الدفع خلال فترة معينة قد تكون شهرية وقد تكون سنوية أو غيرها (طالبى، 2019). مها تعددت أنواع التصريحات الضريبية إلا أن التدقيق الجبانى يجب أن يؤكد أهميته لمعرفة مدى مطابقة التصريحات الجبائية بالواقع الاقتصادى للمكلف بالضريبة، وعلى أساس هذه المقارنة يمكن توفير إيرادات للخزينة العمومية من جهة وتفعيل الشفافية والعدالة الجبائية من جهة أخرى دون إفراط ولا تفریط. فبناء على ما تقدم يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن للتدقيق الجبانى مجابهة التهرب الضريبى؟

إذا كانت الضرائب تحتل مكانة معتبرة فى اقتصاديات البلدان لأنها هى المصدر الرئيسى لإيرادات الخزينة العمومية، فإنه يجب العمل على تفعيل التدقيق الجبانى للحد من أكبر الحواجز التى تواجهها الدول لتحقيق

الفعالية الضريبية. إن مراقبة وتدقيق التصريحات الجبائية أمر ضروري في ظل الانتشار الواسع لعدم صدقها خاصة في البلدان التي ينتشر فيها الفساد الإداري (Alm, Martinez-Vazquez, & McClellan, 2016; Bird & Martinez-Vazquez, 2008) والوضع الاقتصادي المحفز للتهرب الضريبي (دراجي و لراي، 2019). لذلك تتمثل أهداف هذه الدراسة فيما يلي: (1) التعرف أهم أسباب استفحال ظاهرة التهرب الضريبي والآثار الناجمة عنها، (2) وتبيان التدقيق الجبائي ومكوناته ووسائله، (3) والكشف عن دور التأكد من صحة وصدق تصريحات المكلفين بالضريبة في تعزيز الرقابة الجبائية وبالتالي الحد من التهرب الضريبي مع الإشارة إلى حالة من حالات التدقيق الجبائي في مديرية الضرائب تيسة.

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم اعتماد منهج دراسة الحالة الذي يفيد في التعرف على الحقائق من خلال تجميع المعلومات الميدانية حول الموضوع محل الدراسة لغرض فهم الواقعة ومدى مساهمة التدقيق الجبائي في تحصيل الضرائب وكبح التهرب الضريبي، وهذا بعد التطرق إلى الجانب النظري الذي نعالج فيه أهم المفاهيم المتعلقة بالتهرب الضريبي والتدقيق الجبائي.

2- التهرب الضريبي في الجزائر

تفرض الدولة على كل شخص طبيعي أو معنوي الالتزام بدفع الضريبة وذلك دون مقابل مالي خاص أو مباشر يعود عليهم. إن ظهور الضرائب ليس حديثا بل يعود إلى تاريخ ما قبل الميلاد تقريبا مع ظهور السياسات العامة التي تحكم البلدان. وإلى يومنا هذا لا زالت تفرض الضرائب بشكل مستمر لأنه مرتبط بالأنشطة الاقتصادية من الإنتاج والتوزيع والاستهلاك، لكن من الملاحظ أنه لا يدعن كل المكلفين للقانون الجبائي الذي يرسم العبء الذي يجب دفعه لمصالح الضرائب، بل هناك من يتهرب على دفع الضرائب ويتبعون أشكالاً عدة وحيلاً مختلفة للتملص من دفع الضرائب كليا أو جزئياً وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي. إن التهرب الضريبي وإن كان ظاهرة عالمية إلا أنه يزداد انتشاره في البلدان النامية أكثر من البلدان المتقدمة (Bird & Martinez-Vazquez, 2008). وبالنسبة للجزائر فإن هذه الظاهرة من أكثر المشاكل التي تعاني منها الدولة الجزائرية إذ أنها تمس مختلف الجوانب المتعلقة بالتنمية الاقتصادية (بن عودة، بن ديبعة، و عبد الرحمان، 2019).

1.2 مفهوم التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ظاهرة سلوكية عالمية رامية إلى تقليص الأعباء الضريبية. فيقصد بها السعي وراء التملص والتخلص الجزئي أو الكلي من الأعباء الضريبية من طرف المكلف، وذلك باستعمال حيل مختلفة. يقصد بالتهرب الضريبي تلك "المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو استغلال الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية وذلك بكل أو جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية" (بوزيدي، 2010، صفحة 36). ويعرف التهرب الضريبي أيضا على أنه "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة" (صلعة و بوخدوني، 2020، صفحة 74) من خلال التعاريف الأخيرة يمكن أن نستنتج أن التهرب الضريبي قد يكون مشروع وقد يكون غير مشروع؛ فالتهرب الضريبي المشروع فهو التخلص من دفع المستحقات الضريبية

نتيجة استغلال بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي القائم دون تجاوز الخطابات القانونية فيسمى التجنب الضريبي ولا يعتبر جريمة، وأما التهرب الضريبي غير المشروع فهو التخلص المقصود عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه، أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب أو بطرق أخرى غير قانونية فيسمى الغش الضريبي وتعتبره أغلب البلدان جريمة (دراجي و لراذي، 2019، الصفحات 106-107)، ومهما اختلفت أنواع التهرب الضريبي إلا أنه يبقى في الغالب سلوك إرادي مخطط له من أجل الامتناع عن دفع مبلغ الضريبة المستحقة أو التقليل منها نسبيا.

2.2. أسباب التهرب الضريبي

إن الدارسين لمجال سلوك التهرب الضريبي طرحوا سؤالا أساسيا ولازال يطرح إلى يومنا هذا: لماذا لا يمثل المكفون للنظام الجبائي؟ إن الخضوع للقانون الجبائي بصفة كلية يمثل الامتناع الضريبي، وفي هذا الصدد توجد جملة من الأسباب والعوامل والبواعث التي تدفع المكلفين لعدم الالتزام بواجباتهم الضريبية، وقد تبنت الدراسات السابقة عدة مقاربات تفسر هذا السلوك السلبي بالنسبة للخرينة العمومية. لكن دراسات وأعمال لراذي وزملائه (2019، 2017) سمحت بحصر أغلب العوامل في خمسة عوامل أساسية هي:

1) العوامل النفسية:

بالجنب مع العوامل الاجتماعية، تعد العوامل النفسية من بين العوامل التي تجاهلتها الدراسات العربية المتقدمة، فنجد أن كلا من الأخلاق الضريبية من المحددات الأساسية للتهرب الضريبي، فالقيم الفردية والمبادئ التي يتبناها الفرد تجاه مسؤوليته المجتمعية هي التي تخفض أو ترفع من نيته للتهرب والتجنب الضريبي. كذلك نجد المعرفة الضريبية البسيطة والمعقدة بالقوانين والحسابات الضريبية، وكذلك العدالة الضريبية كما يدركها المكلف بالضريبة تساهم بدورها في التهرب الضريبي.

2) العوامل الاجتماعية:

الإنسان هو عنصر من الوحدة الاجتماعية، لذلك سلوكياتهم هي بنسبة معتبرة ناتج التفاعلات مع أفراد الجماعة التي ينتمون إليها. لذلك تعتبر الجماعات المرجعية والتوجه الثقافي للبلد من المحددات الرئيسية للتهرب الضريبي، وبهذا يمكن تفسير ولو بنسب معتبرة الاختلاف القائم بين البلدان في ما يتعلق بالمسؤولية تجاه الضرائب.

3) العوامل الاقتصادية:

إن التهرب الضريبي بالنسبة للاقتصاديين سلوك عقلائي يسعى المكلف من خلاله تعظيم أرباحه بالتهرب الضريبي. وتثبت الدراسات في هذا الشأن أن مرحلة دورة الاقتصاد والرضا المالي ومدى انتشار الاقتصاد الموازي من العوامل التي تفسر لنا سلوك التهرب الضريبي.

4) العوامل التشريعية:

إن النصوص القانونية المتعلقة بالنظام الجبائي بدورها تؤدي دورا في المساعدة في التهرب الضريبي. تشير الدراسات أن قوانين النظام الضريبي ترفع من إمكانية التهرب الضريبي سواء بسبب تقدير الوعاء أو حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات والتخفيضات والازدواج الضريبي، كلها لديها انعكاسات سلبية على الامتناع الضريبي.

5) العوامل الإدارية:

إن الفساد الإداري، وضعف أداء الإدارة الضريبية وتخلفها وصعوبة تقدير الوعاء الضريبي وعدم المساواة في تطبيق الإجراءات هي الأخرى عوامل فنية لها دور كبير في تحقيق الفعالية في تحصيل الضرائب.

يمكن القول أن تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي ترفع من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات (فوزي، 2000، صفحة 225). كما أن العيوب الإدارية التي تتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبية قد نجدهم غير مؤهلين وغير أكفاء، وقد نجدهم يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي، وقد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية (الحاج، 1999، صفحة 89). يمكن إضافة صعوبة تقدير الوعاء الضريبي والذي يكون جزافيا بأكثر أو أقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنويا على المكلف والتي تجعله يتهرب من دفع الضريبة لاعتقاده بعدم عدالة الضريبة أو شعوره بعدم الانتماء.

إن الاعتقاد أن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفا غير أخلاقي، وذلك لأنه لا يشكل خسارة لأي طرف غيره باستثناء الدولة التي تعتبر شيئا مجردا (مسعد، 2002، صفحة 179). من العوامل المساهمة هي الأخرى في التهرب الضريبي هي أن تعدد أساليب منح الإنفاق الضريبي يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وتعدد الإجراءات الضريبية التفضيلية، مما يوفر الجو الملائم للتهرب الضريبي، كما يؤدي إلى انخفاض في حصيللة الموارد الضريبية وصعوبة التحصيل، لذلك صعوبة تقييم التكاليف الخاصة بالإنفاق الضريبي هو ما يؤثر على تقديرات الموازنة، كما أن تعدد أشكال الإنفاق الضريبي يعقد إجراءات تحديد الوعاء الضريبي والتحصيل، وهو ما يؤدي إلى سوء فهم الضرائب وزيادة عمليات الاستفادة من الإعفاءات الضريبية من طرف بعض المكلفين الذين لا يسمح لهم القانون الجبائي بذلك (حنيش، 2016، صفحة 174). علاوة على ما سبق، تلعب الأسباب الاقتصادية دورا مهما في عملية التهرب، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان التهرب الضريبي كبيرا والعكس بالعكس، حيث أن الوضعية الاقتصادية للمكلف تنعكس انعكاسا كبيرا في أداء واجبه اتجاه الضريبة، إذا كان المكلف يتمتع بوضعية مالية جيدة، فإن ميله للتهرب الضريبي من دفع الضريبة يكون ضعيفا (مسعد، 2002، صفحة 180).

3.2. آثار التهرب الضريبي

إن للتهرب الضريبي آثارا سلبية جدا بمالية الخزينة من جهة وعلى المجتمع برمته من جهة أخرى مما يساهم في الحد من التنمية الاقتصادية (لرادي و بن مسعود، 2018؛ جمام، 2010)، لأنه في الأصل تعتبر الضرائب من أدوات السياسة الاقتصادية في البلد. إن من بين أهم ما يمكن ملاحظته من نواتج التهرب الضريبي ما يلي:

- الوصول إلى الخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها حصيلتها المعتبرة من المداخل المتوقعة من وراء الإيرادات الضريبية، مما يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتجها الدولة لسد الفراغ المالي الكبير الذي يسببه التهرب الضريبي في الخزينة العامة، هذا ما يقابله اختلال في توازن ميزانية الدولة ويجعلها عاجزة أمام الأعباء والكوارث الاستثنائية التي ستواجهها.
- كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية، حيث تجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب التي تقوم بواجباتها الضريبية، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم

أرباحها باستعمال الطرق الممكنة، لأنها تجد أن التهرب الضريبي من الوسائل الملائمة لتعظيم أرباحها وبصفة سريعة.

- نقل الأعباء الضريبية بطريقة غير مباشرة إلى أعوان ومكلفين آخرين من نفس القطاع أو من مراكز اقتصادية مختلفة مثل نقلها من المنتجين إلى المستهلكين، أو من الموزعين إلى المنتجين أو غيرها.
- غياب الإيرادات الحقيقية للدولة بسبب التهرب الضريبي يؤدي بها إلى زيادة ارتفاع معدلات الضرائب على الملتزمين وبالتالي ارتفاع الأسعار بوتيرة مضاعفة على المجتمع برمته.
- الشعور بعدم المساواة لدى الممثلين للإجراءات الجبائية الذين يدفعون أعبائهم بطريقة منتظمة وقانونية، إن عدم المساواة المدركة بين الملتزمين وغير الملتزمين بسبب التهرب الضريبي يدخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب، إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم في أداء الضريبة.
- زيادة غياب الثقة بالسلطة الجبائية والثقة في الحكومة بناء على نظرية الإسناد، فشعور غير القادرين على التهرب بعدم المساواة في دفع الضريبة يؤدي بانخفاض التوقعات الأمانة تجاه الحكومة وبالتالي الدخول في حلقة مفرغة من التهرب الضريبي، إي يحاول الكثيرون تبني سلوك التهرب مما يزيد من حدة عجز الميزانية وتدهور الحس الجبائي لدى المكلف.

3- التدقيق الجبائي ودوره في الحد من التهرب الضريبي

التدقيق هو نظام من أنظمة الرقابة ظهر مع تطور النماذج الإدارية الحديثة خاصة مع ظهور المؤسسات الكبرى، وفيما يتعلق بالتدقيق الجبائي فظهر مع تطور المحاسبة والمالية. لأن من مميزات النظام الجبائي في أغلب الدول أنه نظام يقوم على أساس التصريح، أي أن المكلف بالضريبة يقدم تصريحا حول مداخليه لمصلحة إدارة الضرائب، من أجل أن تقوم هذه الأخيرة بتحديد الوعاء الضريبي الواجب الدفع، وفي هذا الإطار يسعى المكلف بالضريبة لتخفيض ذلك العبء بشتى الطرق مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية. للحفاظ على مصالح الخزينة العمومية تقوم إدارة الضرائب ببعض الإجراءات والتدابير في إطار القانون الجبائي، ويعتبر التدقيق الجبائي من أهمها.

1.3 مفهوم التدقيق الجبائي:

يقصد بالتدقيق الجبائي ذلك الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الضريبية الذي يعمل على مراقبة مدى احترام القوانين الجبائية (طلحة و عدالة، 2018، صفحة 90)، وقد عرف أيضا على أنه "فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية (بلواضح و سعدي، 2014، صفحة 54؛ فوزي، 2000، صفحة 223). يعرف كذلك التدقيق الجبائي بأنه عملية منهجية يسعى من خلالها المدقق للتأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، بهدف الكشف على الوعاء الحقيقي للضريبة، وتتطلب عملية التدقيق الجبائي الالتزام بجملة من الضوابط والمعايير المهنية (الواج، بوزيان، و حمياني، 2021، صفحة 73). تعرف أيضا أنها هو الفحص للتقارير الضريبية للمكلفين بالضرائب من قبل السلطات الضريبية ذات الصلة من أجل التأكد من الامتثال للقوانين واللوائح الضريبية المعمول بها (Olaoye & Ogundipe, 2018, p. 81).

من خلال ما سبق يمكن القول أن التدقيق الجبائي هو عملية فحص مستقلة وتقييم للمعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة وكل السجلات والوثائق المتعلقة بها، وذلك بهدف التأكد من مدى صحة وموثوقية تلك المعلومات وتوافقها مع القانون الجبائي المعمول به، وهي عملية يخضع لها جميع المكلفين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين.

2.3. أهداف التدقيق الجبائي:

يمكن اعتبار التدقيق الجبائي من الآليات التي تستعملها مصالح الضرائب للتأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للمكلفين بالضريبة، ومن الآليات التي تسمح بالسهر على تطبيق القوانين والتنظيمات الجبائية. من خلال التدقيق الجبائي يمكن مراقبة المكلفين في مدى ممارستهم لواجباتهم الضريبية ومن خلاله يمكن اكتشاف المخالفات والأخطاء بهدف التبليغ عنها وتصحيحها مما يحسن من الأداء التحصيل الضريبي.

نجد أن للتدقيق الجبائي عدة أهداف منها: الإدارية، والمالية، والاقتصادية وغيرها (لواج، بوزيان، وحمياني، 2021؛ بلواضح و سعدي، 2014؛ تومي و بن عمارة، 2020)، ونحن يمكننا ذكر الأهداف التالية:

- التأكد من انتظام المؤسسة تجاه القوانين الجبائية المعمول بها.
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات سارية المفعول.
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.
- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية.
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح، أو التأخر فيه، أو الانتقاص منه.
- البحث عن تكيف الهياكل داخل المؤسسة بشكل يتيح تخفيض الضرائب.
- معرفة الوضعية الجبائية للمؤسسة.
- حصر نقاط القوة والضعف في المؤسسة وتحسين إجراءات اتخاذ القرار.
- تقييم الخطر الجبائي الناشئ عن تطبيق خاطئ للقواعد الجبائية.
- الكشف عن ثغرات قانون الجبائية لتحسينها ومنع تكرارها مستقبلا من خلال إبداء الرأي الفني في المجال.
- ضمان الشفافية والنزاهة الضريبية من خلال تصحيح السلوكيات المنحرفة عن الغش الضريبي وعدم تكرارها مستقبلا.

3.3. عمليات التدقيق الجبائي

تعتبر عملية التدقيق الجبائي عملية متنوعة وذلك لأنها تأخذ عدة أشكال فقد تكون تدقيقا عاما (وتدخل في إطار الرقابة العامة) وقد يكون تدقيقا معمقا (وتدخل في إطار الرقابة العميقة)، بحيث تم وضع هذه الأشكال بموجب إجراءات وقواعد قانونية. إن التنوع لا يشمل الأشكال فقط بل يشمل كذلك المستويات أو الأجهزة الإدارية وهذا ما سنوضحه في ما يلي (يوسفي و بكريتي، 2015، الصفحات 42-43؛ جامع و كرمية، 2020، الصفحات 1354-1355):

1.3.3- الرقابة العامة:

هذا النوع من الرقابة يكون على مستوى المنفشية، وهنا يتم التمييز بين الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

(1) **الرقابة الشكلية:** تتم كل سنة، حيث تعتبر كمرحلة تمهيدية للرقابة، فتغطي كل العمليات المتضمنة تصحيح الأخطاء المادية المسجلة في التصريحات.

(2) الرقابة على الوثائق: ويقصد به الرقابة الشاملة على الوثائق تخص محتوى ومضمون التصريحات، اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي (السجلات المحاسبية، مقارنة رقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة).

2.3.3- الرقابة المعمقة

ويقصد بها التأكد من التصريحات الجبائية مقارنة بالمظاهر الخارجية، ونميز بين التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

(1) الرقابة الشكلية: هو مجموعة من العمليات تهدف إلى فحص الملفات المحاسبية، إذ يلزم هذا الفحص حسب المواد 9 و11 من القانون التجاري المكلفين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمس كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي والملزمين بمسك المحاسبة.

(2) التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة: وهي مجموعة العمليات الهادفة إلى التحقق من النزاهة التصريحات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي، فهي بذلك تمس الأشخاص الطبيعيين كما تسمح بمتابعة تطور أموال وأملك المكلف بالمقارنة مع المداخل المصرح بها، وبالتالي تحديد الدخل الحقيقي ومدى انسجامه والحالة المادية والمظاهر الخارجية للمكلف فتخص بذلك العقارات، أنواع السيارات، عدد الرحلات إلى الخارج.

4- الدراسة الميدانية للتحقيق المحاسبي لملف جبائي

بعد التعرف على التدقيق الجبائي كأحد أهم الإجراءات المستحدثة لتعزيز دور التدقيق الجبائي في استرجاع حقوق الخزينة العمومية، سنقوم في هذا المحور بإبراز ذلك من خلال تطبيق إجراءات التحقيق المحاسبي على أرض الواقع على مستوى المديرية الولائية للضرائب لولاية تبسة.

1.4.1. التعريف بالمؤسسة

المؤسسة المعنية بالتدقيق الجبائي هي الشركة الوطنية ذات المساهمة المحدودة لصناعة الدهن تمارس نشاطها بولاية تبسة في مجال صناعة الدهون بأحجام مختلفة، نشاطها متمثل في صناعة الدهن، بالعنوان التجاري تبسة، وهذا وفقا لما يحتويه السجل التجاري للمؤسسة.

2.4. التحقيقات الأولية

تشمل التحقيقات الأولية العمليات التالية:

1.2.4. إشعار بالتحقيق

تبعاً للإشعار بالتحقيق المحاسبي رقم 308 /م ض و ت/م ف ر ج/م ت ج/2020 المؤرخ في 2020/06/06 والمستلم بتاريخ 2020/06/10، محضر مناقشة الأسس رقم 2020/805 المؤرخ في 2019/11/19، خضعت المؤسسة المذكورة سابقاً محل تحقيق محاسبي من 2020/06/20 إلى 2020/11/19 وذلك للسنوات 2016، 2017، 2018 و 2019 في مجال الضرائب و الرسوم التالية:

- الرسم على القيمة المضافة
- الرسم على النشاط المهني
- الضريبة على أرباح الشركات
- الضريبة على الدخل الإجمالي للأعضاء
- حقوق الطابع

2.2.4. عملية التحقيق

قام العون المحقق في المرحلة الأولى من عملية التحقيق بتبليغ المكلف (المؤسسة المعنية بعملية التحقيق) بنيته في إدخال تعديلات على العناصر المكونة لقاعدة الفرض الضريبي، فتمت مطالبته بضرائب ورسوم إضافية كما هو مبين في الملحقات المرفقة. وقد منحت مهلة أربعون (40) يوما من تاريخ استلام الإشعار لموافاة المصالح المختصة لمديرية الضرائب لولاية تبسة بالموافقة على عملية التحقيق وتقديم الملاحظات المطلوبة.

كما أن عدم رد المؤسسة خلال هذه المدة، يعتبر قبولا ضمنا لما جاء في هذا التبليغ (المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية). كما تم إعلام المكلف بأن الضرائب والرسوم المترتبة عن هذا التعديل ستكون متبوعة بعقوبات جبائية وفقا للقانون. يمكن للمؤسسة المعنية بالتحقيق طلب الاستفسارات المتعلقة بالتحقيق من المحققين وذلك قبل نهاية المدة المحددة للرد.

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق بتاريخ 2020/06/10 بخصوص السنوات الأربعة (2016، 2017، 2018 و 2019) وبعد انتهاء المدة القانونية الممنوحة للمكلف تم مباشرة التحقيق بعين المكان من قبل المحقق وتحت إشراف رئيس المراقبة. حيث قام المحققان بدراسة محاسبة المكلف من **الناحية الشكلية** (من خلال الاطلاع على مختلف السجلات والدفاتر المحاسبية القانونية المملوكة) وقد تم قبولها شكلا لاستيفائها الشروط القانونية والتدابير القانونية وفقا للمواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي.

أما من **ناحية المضمون** وبعد الانتهاء من التحقيق في شكل المحاسبة، توجه المحققان لجوهر عملية التحقيق من خلال مضمون المحاسبة حيث تم اكتشاف أنها تحتوي على بعض العيوب التي أنقصت من مصداقيتها وتسببت في التعديلات المدخلة على الأسس المصرح بها. وقد تمكنا من اكتشاف نقائص تتمثل في النقاط التالية:

أولا: كيفية تحديد رقم الأعمال

تم تحديد رقم الأعمال الخاص بالسنوات محل التحقيق على الكشف البنكي والتصريحات الشهرية والسنوية، وبعد تتبع حركة المخزون من المواد الأولية اعتمد المحققان على مواد التعبئة والتغليف المتمثلة تحديدا في الأوعية (seau) وبالتحديد ذات الحجم 25 كغ، من مشتريات واستعمالات وبيع للمنتجات التي تخص هذا الحجم وبعد عدة جلسات عمل قام بها المحققان مع مسير الشركة والقائمين على عملية الإنتاج داخل المؤسسة، سجلا المحققان أن هناك نقص في هذا النوع من الأوعية حيث كانت على النحو المبين في الجدول (1).

الجدول (1): حركة المخزون من المواد الأولية لمواد التعبئة وعاء حجم 25 كلغ

السنوات	2016	2017	2018	2019
مخزون 01/01	4645	19982	26794	7414
المشتريات	120139	133203	107516	116495
المبيعات	91543	121022	122445	96125
مخزون 12/31	19982	26794	7414	22366
الفارق	13259	5369	4451	5418

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، مديرية الضرائب لولاية تبسة، 2020.

الفارق الموجب يعبر عن كمية النقص من الأوعية ذات الحجم 25 كلغ المقتناة من مختلف الموردين، بإتباع طريقة جرد المخزون.

الفارق في المخزون = مخزون 01/01 + المشتريات - المبيعات - مخزون 12/31.

بعد المناقشة بين المحققان ومسير الشركة والقائمين على عملية الإنتاج داخل المصنع تم اعتبار ما نسبته 40 % من الفارق في الأوعية كإنتاج تام مباع و 60 % كأوعية تالفة أثناء وبعد عملية التعبئة وذلك لسوء النوعية الموردة، وبالتالي تعتبر المبالغ المقابلة لهذه الأخير كأعباء غير مبررة تضاف إلى قاعدة الضريبة على أرباح الشركات مع رفض الحسومات المقابلة لمبلغها.

سنة 2016 :

كمية الفارق في الأوعية = 13259 وعاء

عدد الأوعية المباعة كمنتوج تام = $13259 * 40\% = 5304$ وعاء

عدد الأوعية التالفة = $13259 * 60\% = 7955$ وعاء

سعر البيع للوعاء من الإنتاج التام المباع = $1.002.30$ دج خارج الرسم

سعر شراء الوعاء التالف = $(174.06 + 250 + 196.58) / 3 = 207$ دج خارج الرسم (متوسط سعر الشراء)

الإضافات إلى رقم الأعمال = $1.002.30 * 5304 = 5.316.200$ دج .

الإضافات إلى قاعدة الضريبة على أرباح الشركات الناتج عن الأوعية التالفة = $207 * 7955 = 1.646.685$ دج

ملاحظة : سيتم إضافة ما نسبته 20 % من الإضافات إلى رقم الأعمال إلى قاعدة الربح .

سنة 2017 :

كمية الفارق في الأوعية = 5369 وعاء

عدد الأوعية المباعة كمنتوج تام = $5369 * 40\% = 2148$ وعاء

عدد الأوعية التالفة = $5369 * 60\% = 3221$ وعاء

سعر البيع للوعاء من الإنتاج التام المباع = $1.002.30$ دج خارج الرسم

سعر شراء الوعاء التالف = $(174.06 + 250 + 196.58) / 3 = 207$ دج خارج الرسم (متوسط سعر الشراء)

الإضافات إلى رقم الأعمال = $1.002.30 * 2148 = 2.152.940$ دج .

الإضافات إلى قاعدة الضريبة على أرباح الشركات الناتج عن الأوعية التالفة = 207 * 3221 = 666.747 دج

ملاحظة : سيتم إضافة ما نسبته 20 % من الإضافات إلى رقم الأعمال إلى قاعدة الربح.
سنة 2018 :

كمية الفارق في الأوعية = 4451 وعاء

عدد الأوعية المباعة كمنتوج تام = 4451 * 40% = 1780 وعاء

عدد الأوعية التالفة = 4451 * 60% = 2671 وعاء

سعر البيع للوعاء من الإنتاج التام المباع = 1.002.30 دج خارج الرسم

سعر شراء الوعاء التالف = (196.58 + 250 + 174.06) / 3 = 207 دج خارج الرسم (متوسط سعر الشراء)

الإضافات إلى رقم الأعمال = 1.002.30 * 1780 = 1.784.094 دج .

الإضافات إلى قاعدة الضريبة على أرباح الشركات الناتج عن الأوعية التالفة = 207 * 2671 = 552.897 دج

ملاحظة : سيتم إضافة ما نسبته 20 % من الإضافات إلى رقم الأعمال إلى قاعدة الربح .
سنة 2019 :

كمية الفارق في الأوعية = 5418 وعاء

عدد الأوعية المباعة كمنتوج تام = 5418 * 40% = 2167 وعاء

عدد الأوعية التالفة = 5418 * 60% = 3251 وعاء

سعر البيع للوعاء من الإنتاج التام المباع = 1.002.30 دج خارج الرسم

سعر شراء الوعاء التالف = (196.58 + 250 + 174.06) / 3 = 207 دج خارج الرسم (متوسط سعر الشراء)

الإضافات إلى رقم الأعمال = 1.002.30 * 2167 = 2.171.984 دج .

الإضافات إلى قاعدة الضريبة على أرباح الشركات الناتج عن الأوعية التالفة = 207 * 3251 = 672.957 دج

ملاحظة : سيتم إضافة ما نسبته 20 % من الإضافات إلى رقم الأعمال إلى قاعدة الربح .

الجدول (2): رقم الأعمال بصيغته المختلفة بالدينار الجزائري

2019	2018	2017	2016	
226.786.108	197.148.341	190.834.217	168.971.510	رقم الأعمال المفوتر
234.721.031	197.062.284	192.880.100	134.449.400	رقم الأعمال المصرح به والخاضع سابقا
236.893.015	198.846.378	195.033.040	139.765.600	رقم الأعمال المعتمد
2.171.984	1.784.094	2.152.940	5.316.200	الفارق

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، مديرية الضرائب لولاية تبسة، 2020.

ثانيا: الرسم على النشاط المهني

تم توضيح الفارق بين رقم الأعمال المصرح به والمعتمد ونسبة الرسم على النشاط المهني والغرامات المفروضة في الجدول (3).

الجدول(3): الرسم على النشاط المهني الوحدة بالدينار الجزائري

2019	2018	2017	2016	
234.721.031	197.062.284	192.880.100	134.449.400	رقم الأعمال المصرح به
236.893.015	198.846.378	195.033.040	139.765.600	رقم الأعمال المعتمد
2.171.984	1.784.094	2.152.940	5.316.200	الفارق
% 02	% 02	% 02	% 02	نسبة الرسم
1.085.992	892.047	1.076.470	2.658.100	رقم الأعمال بتخفيض
21.720	17.841	21.529	26.581	الحقوق المطالب بها
2.172	1.784	2.153	2.658	الغرامات
23.892	19.625	23.682	29.239	المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، مديرية الضرائب لولاية تبسة، 2020.

ثالثا: الرسم على القيمة المضافة

تم توضيح الفارق بين رقم الأعمال المصرح به والمعتمد ونسبة الرسم على القيمة المضافة والغرامات المفروضة في الجدول (4).

الجدول(4): الرسم على القيمة المضافة الوحدة بالدينار الجزائري

2019	2018	2017	2016	
234.721.031	197.062.284	192.880.100	134.449.400	رقم الأعمال المصرح
236.893.015	198.846.378	195.033.040	139.765.600	رقم الأعمال المعتمد
2.171.984	1.784.094	2.152.940	5.316.200	الفارق
% 19	% 19	% 19	% 17	نسبة الرسم
412.677	338.978	409.059	903.754	الحقوق المطالب بها
103.169	84.745	102.265	225.939	الغرامات
515.846	423.723	511.324	1.129.693	المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، مديرية الضرائب لولاية تبسة، 2020.

أم بالنسبة للحسومات المفروضة R/TVA فإنه يمكن توضيح الرسوم والغرامات المفروضة على المؤسسة في الجدول (5).

الجدول(5): الحسومات المفروضة بالدينار الجزائري

2019	2018	2017	2016	
127.862	105.050	113.347	279.936	الرسم المحسوم
31.966	26.263	28.337	69.984	الغرامات
159.828	131.313	141.684	349.920	المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، مديرية الضرائب لولاية تبسة، 2020.

لقد تم استرجاع الرسم على القيمة المضافة المحسوم المقابل لمبلغ الأوعية التالفة للسنوات الأربعة مع الأخذ بعين الاعتبار التغير في معدل الرسم من 17 % إلى 19 %.

رابعاً: الضريبة على أرباح الشركات IBS

يمكن توضيح الضرائب على أرباح الشركة من خلال الجدول (6).

الجدول (6): الضريبة على أرباح الشركات بالدينار الجزائري

2019	2018	2017	2016	
8.408.040	4.527.384	4.318.977	5.124.545	الربح المصرح به
8.404.040	4.527.384	4.318.977	5.124.545	الربح الخاضع
9.515.390	5.437.104	5.416.317	7.834.475	الربح المعتمد
9.515.390	909.720	1.097.340	2.709.930	الفارق
19 %	19 %	19 %	19 %	نسبة الضريبة
210.397	172.847	208.495	514.887	الحقوق المطالب بها
52.599	25.927	52.124	128.722	الغرامات
262.996	198.774	260.619	643.609	المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التدقيق الجبائي، مديرية الضرائب لولاية تبسة، 2020.

التفسيرات المقدمة لكل عام كانت كما يلي:

■ سنة 2016:

لقد تم إضافة إلى قاعدة الضريبة على أرباح الشركات ما نسبته 20 % من الفارق لرقم الأعمال المقدر بـ 5.316.200 دج ، مع إضافة مبلغ الأوعية التالفة المقدر بـ 1.646.685 دج .
مجموع الإضافات الى قاعدة الربح = $2.709.925 = 1.646.685 + (20\% \times 5.316.200)$ دج

■ سنة 2017:

لقد تم إضافة إلى قاعدة الضريبة على أرباح الشركات ما نسبته 20 % من الفارق لرقم الأعمال المقدر بـ 2.152.940 دج ، مع إضافة مبلغ الأوعية التالفة المقدر بـ 666.747 دج .
مجموع الإضافات الى قاعدة الربح = $1.097.335 = 666.747 + (20\% \times 2.152.940)$ دج

■ سنة 2018:

لقد تم إضافة إلى قاعدة الضريبة على أرباح الشركات ما نسبته 20 % من الفارق لرقم الأعمال المقدر بـ 1.784.094 دج ، مع إضافة مبلغ الأوعية التالفة المقدر بـ 552.897 دج .
مجموع الإضافات الى قاعدة الربح = $909.716 = 552.897 + (20\% \times 1.784.094)$ دج

■ سنة 2019:

لقد تم إضافة إلى قاعدة الضريبة على أرباح الشركات ما نسبته 20 % من الفارق لرقم الأعمال المقدر بـ 2.171.984 دج ، مع إضافة مبلغ الأوعية التالفة المقدر بـ 672.957 دج .
مجموع الإضافات الى قاعدة الربح = $1.107.354 = 672.957 + (20\% \times 2.171.984)$ دج

خامساً: الضريبة على الدخل الإجمالي للأعضاء

يمكن توضيح الضرائب الفعلية الناتجة عن الأرباح الفعلية للمؤسسة في الجدول (7).

الجبول (7): الأرباح المصرح بها والفعلية والضرائب الناتجة عنها

2019	2018	2017	2016	
6.810.510	3.667.180	3.498.370	4.150.880	الربح المصرح به
6.810.510	3.667.180	3.498.370	4.150.880	الربح الخاضع
7.707.463	4.404.053	4.387.215	6.345.923	الربح المعتمد
896.953	736.873	888.845	2.195.043	الفارق
% 15	% 15	% 15	% 10	نسبة الضريبة
134.543	110.531	133.327	219.504	الحقوق المطالب بها
20.181	16.580	19.999	54.876	الغرامات
154.724	127.111	153.326	274.380	المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التقيق الجبانى، مديرية الضرائب لولاية تبسة، 2020.

قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالى للأعضاء = قاعدة الضريبة على أرباح الشركات - حقوق الضريبة على أرباح الشركات .
بعد انتهاء عملية التقيق الأولى يمكن إبراز مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن العملية فى الجبول (8).

الجبول (8): الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية التقيق

المجموع	العقوبات	الحقوق	طبيعة الضريبة أو الرسم
96.438	8.767	87.671	الرسم على النشاط المهنى
2.580.586	516.118	2.064.468	الضريبة على القيمة المضافة
782.745	156.550	626.195	الرسم على القيمة المضافة المسترجع
1.365.998	259.372	1.106.626	الضريبة على أرباح الشركات
709.541	111.636	597.905	الضريبة على الدخل الإجمالى للأعضاء
5.535.308	1.052.443	4.482.865	المجموع

المصدر: وثائق التبليغ الأولى لنتائج التقيق الجبانى، مديرية الضرائب لولاية تبسة، 2020.

3.2.4. حق الرد على الإشعار بإعادة التقييم والتبليغ النهائى لنتائج التقيق المحاسبى

لم يقم المكلف (المؤسسة المعنية بعملية التقيق) بالرد خلال الفترة القانونية الممنوحة له والمقدرة بـ 40 يوما ابتداءً من تاريخ استلامه التبليغ الأولى لنتائج التقيق المحاسبى بتاريخ 2020/11/19. وعليه فقد تم إعلام المكلف من طرف مصلحة المراقبة لمديرية الضرائب لولاية تبسة بأن عدم الرد يعتبر قبولا ضمنياً، طبقاً للمادة 20-06 من قانون الإجراءات الجبائية. وهو ما يعنى أن الرسوم والأسس الضريبية التى تم تبليغ المكلف بها فى نتائج التقيق الأولى تبقى على ما هى عليه دون تغيير كما هى مبينة فى الجداول أعلاه.

5. الخاتمة

إن التقيق الضربى هو الفحص المستقل لدفاتر حسابات دافع الضرائب من قبل مجموعة من موظفى الدعم ذوى الخبرة فى هيئة الإيرادات تسمى مدققي الضرائب، فى حين أن التقيق الضربى هو مراجعة مستقلة لدفتر حسابات الأفراد أو الشركات يشتبه فى ارتكابهم احتيال ضريبية فى شكل عدم تحويل أو تحويل ناقص للضريبة المستحقة. توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أن التقيق الجبانى يلعب دوراً إيجابياً

في مكافحة التهرب الضريبي، وذلك بالنظر إلى النتائج المحققة، حتى وإن لم تساهم بصفة قطعية في محاربة هذه الظاهرة، إلا أنها تؤدي دورا بارزا وأساسيا في حماية الأموال العمومية من الضياع والاعتداء، فضلا عن مساهمتها في زيادة التحصيل الضريبي لتتمكن من خلاله من استرجاع حقوق الخزينة العمومية المستنزفة، بالإضافة إلى أنها تبذل جهود معتبرة للتصدي لقضايا الرشوة والقضاء على كل أشكال الفساد التي تساهم في استفحال هذه الظاهرة، إلا أنه وبالرغم من المعايير الموضوعية من قبل الإدارة الجبائية في الجزائر فإنها غير كافية للتصدي لقضايا التهرب الضريبي نتيجة السلبات التي تحد من فعاليتها لكون أنها لم تحقق أرقام مرتفعة مقارنة بحجم هذه الظاهرة.

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- تعتمد وظيفة التدقيق الجبائي بصفة أساسية على جملة من الإجراءات والقوانين التي تتولى تطبيقا هيئات وأجهزة مختصة، كما يعمل على حماية المكلفين بالضريبة، وأي مخالفة لذلك قد تؤدي إلى عقوبات.
- النظام الضريبي الجزائري يتسم بالتعقيد الناتج عن كثرة التعديلات والإعفاءات وكيفيات حساب الضرائب بمختلف أنواعها.
- التهرب الضريبي ظاهرة عالمية وليست مقتصرة فقط على الجزائر، تؤثر بشكل كبير على النمو الاقتصادي للدول.
- تنامي ظاهرة التهرب الضريبي كون أن السياسة العقابية المنتهجة من قبل المشرع الجزائري ليست كافية لقمع هذه الظاهرة وردع المتهربين.
- هناك العديد من الأسباب التي ساهمت في تفشي ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، من بينها عدم الوعي الضريبي، وعدم استقرار التشريع الضريبي، وتعقده وزيادة الضغط الضريبي على المكلفين، مما يدفعهم إلى إتباع مختلف السبل لتفادي تسديد ما عليهم من ضرائب.
- تساهم عمليات التدقيق الجبائي المختلفة في استرجاع حقوق الخزينة العمومية من خلال الكشف عن مواطن الأخطاء في تصريحات المكلفين بالضرائب والرسوم، والحد من التجاوزات المرتكبة في صورة غش أو تهرب ضريبي واستخدام طرق تدليسية تنقص من حقوق الخزينة العمومية.
- في ظل النظام الجبائي الجزائري المبني على تصريح المكلفين، يقدم الكثير منهم على إخفاء المعلومات اللازمة لإجراء التدقيق خوفا من استخدامها في إعادة تأسيس الأوعية الضريبية، إلا أن المشرع الذي منح للمكلف حرية التصريح قد منح في الوقت ذاته للإدارة الجبائية مجموعة من الآليات لمراقبتها ومن بينها التدقيق الجبائي.
- رغم نتائج التدقيق الجبائي المحققة من حيث المبالغ المسترجعة والمحصل عليها من طرف إدارة الضرائب، فهي لا تعبر في دلائلها سوى على وجود تهرب ضريبي واسع، يتطلب من الإدارة البحث في الطرق والأساليب التي تعمل على تجسيد نجاعة التحقيق واسترداد أكبر عدد من الحقوق أو التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.
- إن ضعف الوسائل المادية والبشرية وقلة التحفيز يؤثر بشكل كبير على عدد الملفات المختارة للتحقيق وعلى عملية التدقيق ككل، وكذلك تجعل العديد من المحققين يغادرون إلى قطاعات أخرى لتوفرها على فرص أحسن.

- ضعف وغياب التنسيق بين إدارة الضرائب وكل الإدارات وهيكل المراقبة الاقتصادية المتواجدة، وضعف تبادل المعلومات بينها وبين هذه الهيئات لاعتبارهم أن ظاهرة الغش والتهرب الجبائي وتداعياتها هي مسؤولية السلطة الجبائية.
- بالنظر إلى النتائج المتوصل إليها فإنه ومن خلال هذه الدراسة نقترح مجموعة من التوصيات أبرزها:
 - زيادة تأهيل وتدريب المدققين والارتقاء بمستواهم العلمي والعملية، وذلك لضمان الالتزام بمعايير المحاسبة وبخاصة المحاسبة الجديدة، وبما يساهم في تحقيق التنمية والمحافظة على الاقتصاد الوطني.
 - التعاون والتنسيق مع الجهات والمصالح الجبائية الأخرى لتوفير الكثير من الجهد والوقت خاصة في استغلال المعلومات.
 - العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة عن طريق القيام بحملات إعلامية في وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والمقروءة والقيام بندوات وورشات عمل في المؤسسات والجامعات والنقابات المهنية.
 - التخلي عن المنهجية التقليدية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية وأن تعمل على تحديثها وعصرنتها بما يتماشى والتوجهات العصرية للتدقيق الجبائي، من حث المكلفين والتركيز على المخاطر الأكثر أهمية، وذلك بالاستفادة من تجارب العديد من الدول المتقدمة في هذا المجال.
 - تطوير عمليات التدقيق الجبائي يستوجب إستراتيجية دقيقة وواضحة مدعمة بإرادة سياسية قوية تعمل على إيجاد آليات مناسبة للاتصال وتبادل المعلومات مع كافة الأجهزة المعنية، فضلا عن تحديد المهام المسندة للقائمين على الجهات الرقابية وتوضيح الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عليها.
 - العمل على إصلاح النظام الجبائي بناء على الوضعية الاقتصادية، أخذين بعين الاعتبار وضعية المؤسسات، بعيدا عن كل التعقيدات التي تدفعها نحو الغش والتهرب الضريبي.
 - ضرورة إدماج كافة التفسيرات الممكنة لسلوك التهرب الضريبي وفهم كافة الدوافع المصرح بها وغير المصرح بها تجاه التهرب الضريبي، هكذا يمكن معالجة ظاهرة التهرب الضريبي تدريجيا واسترجاع الثقة التي قد فقدها المكلفون بالضريبة.

المراجع

- Alm, J., Martinez-Vazquez, J., & McClellan, C. (2016). Corruption and firm tax evasion. *Journal of Economic Behavior & Organization* .
- Bird, R. M., & Martinez-Vazquez, J. (2008). Tax Effort in Debt in Developing Countries and High Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability. *ECONOMIC ANALYSIS AND POLICY* , 38 (1).
- Olaoye, C. O., & Ogundipe, A. A. (2018). Application of Tax Audit and Investigation on Tax Evasion Control in Nigeria. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* , 4 (1).

- Sandmo, A. (2005). The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View. National Tax Journal , 58 (4).
- Spicer, M. W., & Thomas, J. E. (1982). Audit probabilities and the tax evasion decision: An experimental approach. Journal of Economic Psychology , 2 (3).
- Srinivasan, T. (1973). Tax evasion: A model. Journal of Public Economics , 2 (4).

- الحاج طارق، (1999) ، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
- بلواضح الجبلاني، سعدي يحيى، (2014)، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007 - 2009، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، المجلد 7، العدد 2 ، الجزائر.
- بن عودة حساني، بن دبية يمينة، عبد الرحمان عبد القادر، (2019) ، جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد وادارة الاعمال، المجلد 3، العدد 2، الجزائر.
- تومي سمية، بن عمارة منصور، (2020)، دور الرقابة الجبائية في مكافحة السلوكات الجبائية المنحرفة للمكلفين بالضريبة في ظل علاقة الارتباط القوية بين القانون المحاسبي والقانون الجبائي. مجلة دراسات جبائية، المجلد 7، العدد 2، جامعة البليدة 2، الجزائر.
- جامع زهرة، كرمية توفيق (2020)، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر. مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 2، الجزائر.
- جمام م، (2010) ، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد منتوري، قسنطينة.
- حنيش أحمد، (2016)، الرقابة كآلية لترشيد الإنفاق الضريبي والحد من التهرب، مجلة دراسات جبائية، المجلد 5، العدد 2، جامعة البليدة 2، الجزائر.
- دراجي رافي، لراذي سفيان، (2019) ، تحليل العوامل الاقتصادية والتشريعية والإدارية للتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، العدد 1، جامعة البليدة 2، الجزائر.
- صلعة سمية، بوخدوني وهيبة، (2020)، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 1، جامعة البليدة 2، الجزائر.
- طالب بن عيسى (2019) ، التصريح الجبائي كأداة إثبات للفصل في منازعات الوعاء الضريبي في الجزائر. دراسات وأبحاث، المجلد 11، العدد 2. الجزائر.
- طلحة مختار، عدالة العجال، (2018)، الحوكمة ودورها في تحسين عملية التدقيق الجبائي، مجلة مجاميع المعرفة، العدد 6، الجزائر.
- فوزي عبد المنعم (2000)، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت.
- لراذي سفيان، (2017)، العوامل النفسية والاجتماعية للتهرب الضريبي: دراسة مفاهيمية. مجلة دراسات جبائية، المجلد 6، العدد 1، جامعة البليدة 2، الجزائر.
- لراذي سفيان، بن مسعود آدم (2018)، النواتج الاقتصادية والاجتماعية للاعدالة الضريبية المدركة: دراسة مفاهيمية. الملتقى العلمي الدولي: الاقتصاد العادل والتضامني: بين الرهانات الاقتصادية ومستلزمات العدالة الاجتماعية بجامعة البليدة 2.

لواج، عبد الرحيم، بوزيانفيسل، حمياني وليد، (2021)، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة. مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، الجزائر.

مسعد محي محمد، (2002)، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع للنشر، الإسكندرية.

يوسفي رشيد، بكرتي بومدين (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، مجلة دراسات جبائية، المجلد 4، العدد 1، جامعة البليدة 2، الجزائر.