

## الرقابة الجبائية ودورها للحد من الغش الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب ولاية مستغانم

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

تحت إشراف أستاذ:

موزاوي عبد القادر

من إعداد:

بن عيسى كنزة

رفاعي إلهام

لجنة المناقشة

الجامعة	الرتبة	الإسم واللقب	الصفة
مستغانم	أستاذ محاضراً	معارفية الطيب	رئيساً
مستغانم	أستاذ محاضراً	موزاوي عبد القادر	مشرفاً
مستغانم	أستاذة محاضرب	شمالال نجاة	مقررة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ الْمَوَدَّاتِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ الْمَوَدَّاتِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ الْمَوَدَّاتِ

# إهداء

اهدي هذا العمل إلى مثل أعلى وأعز ما أملك في الدنيا إلى والدي

أبي .....أبي.....أبي

إلى التي زادتني عزما وإرادة في النجاح إلى أعلى ما أملك

أمي ..... أمي..... أمي

وأهدي بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى أستاذ المشرف

موزاوي عبد القادر لقبوله الإشراف على هذا العمل وعلى نصائحه  
وتوجهاته الذي لم يبخل علينا بها

## شكر وتقدير

الشكر والحمد لله حمدا كثيرا مباركا على نعمة  
العقل والعلم شكرا على التوفيق الذي منحتني إياه طيلة مشواري  
دراسي ممتنة انا لك يا الله على كل خطوة نجاح وحتى الفشل لان

المنع منك كان عين العطاء

شكرا لأعضاء اللجنة المناقشة لجهدهم في قراءة مذكراتنا  
شكرا لي كل من ساعدنا على إنجاز هذا العمل  
قريب أو بعيد كان.

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

### فهرس المحتويات

الصفحة	العناوين
أ-ب-ج	شكر وتقدير الإهداء فهرس المحتويات فهرس الجداول فهرس الأشكال فهرس الملاحق الملخص مقدمة
الفصل الأول : الرقابة الجبائية	
5	تمهيد
6	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
6	المطلب الأول: مفاهيم حول الجباية
6	المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
8	المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها
10	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية مظاهرها وأشكالها
10	المطلب الأول: أشكال الرقابة الجبائية
14	المطلب الثاني: مظاهر الرقابة الجبائية

## فهرس المحتويات

15	المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية ومختلف الصعوبات التي تواجهها
15	المطلب الأول: آليات الرقابة الجبائية
19	المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية
22	خاتمة الفصل الأول
الفصل الثاني: أساسيات حول الغش الضريبي	
24	تمهيد
25	المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي
25	المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي والتهرب الضريبي
26	المطلب الثاني: أنواع التهرب والغش الضريبي
29	المطلب الثالث: طرق الغش الضريبي
37	المبحث الثاني: أسباب الغش الضريبي
37	المطلب الأول: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي
40	المطلب الثاني: الأسباب المتعلقة بالملكف بالضريبة
43	المطلب الثالث: أسباب عامة
45	المبحث الثالث: آثار الغش الضريبي
45	المطلب الأول: الآثار المالية
47	المطلب الثاني: الآثار الاجتماعية
48	المطلب الثالث: الآثار الاقتصادية
50	خاتمة الفصل الثاني
الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي	

## فهرس المحتويات

52	تمهيد
53	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم
53	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر
57	المطلب الثاني: الإطار التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم
62	المبحث الثاني: تحليل نتائج الرقابة الجبائية على مستوى ولاية مستغانم
62	المطلب الأول: تحليل النتائج العامة للرقابة الجبائية
66	المطلب الثاني: تحليل نتائج أشكال الرقابة الجبائية على مستوى ولاية مستغانم للفترة 2017-2020
70	المبحث الثالث: دراسة حالة في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
70	المطلب الأول: إرسال الإشعار بالتحقيق
71	المطلب الثاني: إرسال وثيقة الذمة المالية
71	المطلب الثالث: إعداد وإرسال النتائج الأولية (التبليغ الأولي)
77	المطلب الرابع: رد المكلف
78	المطلب الخامس: تحرير الإشعار النهائي بنتائج التحقيق
79	خاتمة الفصل الثالث
81	خاتمة
	المراجع
84	الملاحق



# فهرس الجداول والاشكال والملاحق

## فهرس الجداول والأشكال والملاحق

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
<b>الفصل الثاني : أساسيات حول الغش الضريبي</b>		
(2-1)	المقارنة بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي	26
<b>الفصل الثالث : الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي</b>		
(3-1)	عدد الملفات الجبائية الإجمالية للنظام الحقيقي على مستوى ولاية مستغانم	62
(3-2)	نسبة الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والمصوب والرقابة على الوثائق والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة من مجموع الملفات الخاضعة	62
(3-3)	-نسبة الضرائب المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية على مستوى ولاية -مستغانم	63
(3-4)	-أنواع الضرائب المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية على مستوى ولاية -مستغانم	64
(3-5)	نتائج الرقابة الجبائية على الوثائق على مستوى ولاية -مستغانم- للفترة 2017-2020	66
(3-6)	نتائج الرقابة في التحقيق المحاسبي على مستوى ولاية-مستغانم- للفترة 2017-2020	67
(3-7)	نتائج الرقابة الجبائية على التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على مستوى 2017-2020 ولاية-مستغانم- للفترة	68
(3-8)	نتائج الرقابة الجبائية في التحقيق المصوب على مستوى ولاية-مستغانم- للفترة 2017-2020	68
(3-9)	نتائج الرقابة الجبائية حسب إعادة التقييم بالنسبة للمعاملات العقارية الخاضعة لحقوق التسجيل والإشهار على مستوى ولاية-مستغانم- للفترة 2017-2020	69
(3-10)	المداخل الناتجة عن النشاط الممارس خلال فترة الدراسة	71
(3-11)	الأرصدة المالية في 01/01 لسنوات فترة الدراسة	72
(3-12)	ملخص المداخل السنوية	72
(3-13)	إعادة تشكيل المصاريف اليومية	73
(3-14)	ملخص للمصاريف السنوية المعنية بالتحقيق	74

فهرس الجداول والأشكال والملاحق

74	ميزان الخزينة	(3-15)
76	إعادة تشكيل الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة	(3-16)
76	حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	(3-17)
77	الجدول التصاعدي المحرر في المادة من قانون الضرائب المباشرة	(3-18)

فهرس الجداول

## فهرس الجداول والأشكال والملاحق

### فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
الفصل الأول : الرقابة الجبائية		
11	أشكال الرقابة الجبائية	(1-1)
الفصل الثالث : الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي		
54	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	(3-1)
55	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب	(3-2)
57	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	(3-3)
61	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم	(3-4)

## فهرس الجداول والأشكال والملاحق

### فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	التصريح برقم الأعمال 50G الشهري
02	التصريح برقم أعمال التقديرية للضريبة الجزافية الوحيدة G12 bis
03	إحضار نتائج الأولية
04	كشف المقارنة بين الميزانيات

## الملخص:

تعالج هذه المذكرة كيفية محاربة التهرب و الغش الضريبي ، حيث تطرقنا الى تحليل هذه الظاهرة مع طرق و أساليب معالجتها ، وعلاقتها مع المتغيرات الخارجية ، فمعظم الدول يضعن الرقابة الجبائية كأسلوب للمكافحة ، وذلك باستعمال ادواتها و أجهزتها للحد منها ، إلا أن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على التهرب الضريبي لوحدها ، إنما يجب الاستعانة بطرق أخرى مثل استخدام طرق وقائية قبل حدوث تهرب أو الغش ، و تنسيق بين الإدارات للحصول على معلومات اللازمة ، و في أخير تقييم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من حيث تطور عدد الملفات المدروسة و النتائج المقدمة ، مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها ، و إعطاء التحسينات اللازمة لزيادة فعالية الرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية :

الرقابة الجبائية ، التهرب الضريبي ، الغش الضريبي .

## Summary:

This note deals with how to combat tax evasion and fraud, as we discussed the analysis of this phenomenon with ways and methods of treating it, and its relationship with external variables. You can eliminate tax evasion alone, but other methods must be used, such as using preventive methods before evasion or fraud occurs, and coordination between departments to obtain the necessary information, and in the end, assessing the reality of tax control in Algeria in terms of the development of the number of studied files and the results presented. While presenting some of the problems it suffers from, and giving the necessary improvements to increase the effectiveness of fiscal control

## key words :

Fiscal control, tax evasion, tax fraud

المقدمة

مقدمة:

تعتبر الضرائب مصدر أساسي للإيرادات العامة لأي دولة، كما تستخدم كوسيلة للتأثير في النشاط الاقتصادي والاجتماعي، وتنفيذ السياسة المالية، ولهذا تحرص جميع الدول على وضع نظام ضريبي فعال يمكنها من تحصيل الضرائب بشكل سلس وملائم للخزينة العامة والمكلفين في آن واحد. ومع ذلك يطرح الغش الضريبي كأحد المشاكل الرئيسية التي تواجه عملية التحصيل من طرف إدارة الضرائب، بسبب لجوء المكلفين للتخلص من عبئ الضريبة عن طريق التحايل على القانون الضريبي. لقد عمدت الجزائر إلى تبني عدة إصلاحات للنظام الضريبي، من خلال تحديث الإجراءات والقوانين، وتوفير الأجهزة والوسائل الكافية المناسبة لزيادة الحصيلة الضريبية من الجباية العادية، ومنها إجراءات وأدوات الرقابة الجبائية التي تعد الوسيلة الرئيسية لمحاربة الغش الضريبي في النظام الضريبي الجزائري الذي يعتمد على تصريحات المكلفين من أجل حساب واقتطاع وتحصيل الضرائب. ورغم ذلك، لا يزال الغش الضريبي ظاهرة مستفحلة في الواقع الاقتصادي مما يستدعي دوما مواكبة القوانين والإجراءات المعمول بها في الرقابة الجبائية، للمتغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية، حتى يتمكن من أداء دورها بكل فعالية.

وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

□ الإشكالية:

إلى أي مدى ساهمت الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ؟

والتي ساهمت مناقشها بطرح التساؤلات التالية:

□ الأسئلة الفرعية:

- ماذا نقصد بالرقابة الجبائية؟ وماهي أهدافها؟

- ماذا نقصد بالتهرب والغش الضريبي؟

- كيف يمكن للإدارة الجبائية مواجهة التهرب والغش الضريبي من خلال الرقابة الجبائية؟

□ فرضيات البحث:



1- تكتسي الرقابة الجبائية أهمية بالغة من لكل من: مسيرين المال العام، الإدارة الجبائية، المكلفين بالضريبة.

~ أ ~

2- الرقابة الجبائية وسيلة قانونية تعمل على كشف كل الأخطاء والتجاوزات ومحاولات التهرب والغش الضريبي في التصريحات والوثائق المحاسبية.

3- ليس كل مكلف بالضريبة يخضع للرقابة الجبائية، بل يتم انتقاء عدد من الملفات لعدة معايير.

4- يقوم بتنفيذ الرقابة الجبائية مفتشين ومراقبين مختصين.

□ أسباب اختيار الموضوع:

إن أسباب اختيارنا للموضوع الرقابة الجبائية لما لها من دور كبير في مهمة التدقيق المحاسبي فالمدقق المحاسبي يجب أن يتعرف على القوانين الضريبية أولاً والطرق والتحايل وتملص العمدي والغير العمدي من دفع الضريبة لهذا أردنا دراسة هذا الموضوع لتوسيع معارفنا وتسليط الضوء على كل ما هو جديد في إطار الرقابة الجبائية، وكذلك لما للرقابة الجبائية من دور تمويل الخزينة العمومية الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

□ أهمية البحث:

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الجبائي كونه نظام تصريحي يعطي للمكلفين بضريبة الحرية تامة في تصريح بمجمل مداخيلهم وممتلكاتهم من تلقاء أنفسهم من خلال فرض الرقابة على هذه التصريحات، إلا أن ظاهرة التهرب والغش الضريبي تقف حائلاً دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها، وكذلك لما تخلفه من آثار سلبية على مستوى اقتصادي ومالي واجتماعي.

□ أهداف البحث:

ومن بين أهم النقاط التي تهدف هذه الدراسة إلى معالجتها، نذكر منها:

- اكتشاف مدى خطورة ظاهرة التهرب والغش الضريبي وخطورتها علا البلد
- معرفة العقوبات والغرامات المفروضة على المكلفين
- إبراز فعالية رقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي.

□ منهجية البحث:

قمنا في هذه الدراسة باتباع المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتصنيفها وتحليلها، ووصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري وكذلك منهج دراسة الحالة من خلال الملاحظات والمعطيات والمعلومات الميدانية لفهم السير والعمل الميدانية لفهم السير

~ ب ~

والعمل الميداني من الجهات المعنية المختصة في هذا المجال.

□ صعوبات الدراسة:

- نقص المراجع العلمية خاصة الكتب والمجلات.
- عدم ضبط المصطلحات كالخلط بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي.
- التعديلات المستمرة في القانون الجبائي الجزائري، التي تحدث تناقض بين المراجع الموجودة والواقع العملي.

□ تقسيمات الدراسة:

قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول، فصلين وفصل تطبيقي، حيث سنتطرق في الفصل الأول إلى أساسيات حول الغش الضريبي ماهيته وأسبابه والآثار المترتبة عنه، أما في الفصل الثاني سنتطرق إلى أساسيات حول الرقابة الجبائية ماهيتها آليات عملها وفعاليتها. وفي الفصل الثالث وهو الفصل التطبيقي الذي سنتناول فيه دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي بولاية-مستغانم- ، سنتطرق إلى تقديم مكان التربص وتحليل نتائج الرقابة الجبائية على مستوى الولاية، ودراسة حالة في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لأحد المكلفين.

□ حدود الدراسة:

الحدود المكانية: يهدف هذا البحث إلى توضيح مدى دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي وكانت الدراسة بمديرية الضرائب لولاية مستغانم.

الحدود الزمنية: تتعلق بفترة الزمنية لمعالجة الإشكالية والمتمثلة في فترة التربص لمدة شهرين من 20/02/2022

إلى 20/04/2022.

~ ج ~

## الفصل الأول: ماهية الجباية

تمهيد :

تعد المراجعة الجبائية إحدى الإجراءات الأساسية والمعتمدة بكثرة من قبل الإدارة الجبائية، نظرا لكونها الحل الأمثل حاليا، وهذا لاكتشاف كل المخالفات والتجاوزات المرتكبة من قبل المكلف وللمعرفة مفهوم المراجعة الجبائية وفيما تكمن أهدافها وأسباب إجرائها، وكذلك الأشكال التي تتخذها ومظاهرها، والآليات التي تستخدمها ومختلف الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي:

- المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.
- المبحث الثاني: الرقابة الجبائية مظاهرها وأشكالها.
- المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية ومختلف الصعوبات التي تواجهها.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة الجبائية من ورائها إلى المحافظة على الأموال العامة، ولذلك اوجب علينا التطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهومها وأهدافها وأشكالها.

المطلب الأول: مفاهيم حول الجباية.

اختلف المفكرون في إعطاء تعريف موحد للرقابة الجبائية، وعليه يمكن أن نقدم التعاريف التالية:

التعريف الأول : «الرقابة الجبائية هي التحقق من شمول الوعاء الضريبي للمكلف لكافة العناصر الخاضعة للضريبة»<sup>1</sup>.

التعريف الثاني : الرقابة الجبائية هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن مراقبة القوانين الجبائية.<sup>2</sup>

التعريف الثالث : عرفتها المادة 18-01 من قانون الإجراءات الجبائية "الرقابة الجبائية هي مراقبة الإدارة الجبائية للتصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.<sup>3</sup>

من خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها مجموعة من الإجراءات والعمليات، التي تنفذها الإدارة الجبائية من اجل التحقيق و مراجعة كل تصريح جبائي متعلق بالمكلف بالضريبة، وكل هذا للحد من ظاهرة الغش الضريبي الذي يهدد الاقتصاد الوطني.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.

من خلال تعريفنا للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة فيما يلي:

□ الفرع الأول : الأهداف المالية والاقتصادية.

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات اكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.<sup>4</sup>

□ الفرع الثاني : الأهداف الإدارية.

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل كبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص222.

<sup>2</sup> Philippe colin. La vérification fiscale. Ed économique, pans,1985p38

<sup>3</sup> المادة 18، الفقرة 1، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص10 .

<sup>4</sup> عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر(1999-2009)،مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة تلمسان ، الجزائر، 201، ص61

- تساعد الرقابة الجبائية في التنبه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يؤدي بالإدارة الجبائية الى اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب الغش الضريبي.

#### □ الفرع الثالث : الأهداف القانونية.

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة.<sup>6</sup>

#### □ الفرع الرابع : الأهداف الاجتماعية.

وتتمثل الأهداف الاجتماعية فيما يلي :

- محاربة انحرافات المكلفين بالضريبة بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء واجباته اتجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

#### المطلب الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها.

من بين هذه الأسباب والمبادئ<sup>7</sup> نجد:

#### □ الفرع الأول : أسباب إجراء الرقابة الجبائية.

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة و الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ القوانين الجبائية والتي يمكن تلخيصها(الأسباب) فيما يلي:

#### أولا- حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخله :

بما أن النظم الضريبية الحديثة نظم تصريحيه تتيح للمكلف بالتصريح بمداخله من تلقاء نفسه، وذلك من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي، ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

<sup>5</sup> منور سرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009، ص202

<sup>6</sup> محمود حسين الوادي، زكريا احمد عزام، المالية العامة و النظام في الإسلام، دار المسيرة، الأردن، 2000، ص166

<sup>7</sup> منور السرير، محمد حمو، مرجع سبق ذكره، ص203

ثانيا- محاربة التهرب الضريبي:

يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل والتملص بشتى الطرق المختلفة بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسع نطاقها دعت الضرورة إلى وجود آلية تهدف إلى المحافظة على أموال خزينة الدولة من خلال محاربة التهرب الجبائي.

□ الفرع الثاني : مبادئ الرقابة الجبائية.

حتى تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في:

أولا- إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الرئيسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على القوانين التي تصدرها بصفة عامة، والتي من بينها النظام الضريبي ولذلك فان تطبيق الرقابة الضريبية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال وذلك من خلال تبسيط التشريع الجبائي حتى يستطيع المكلف بالضريبة من إمكانية فهمه بالإضافة إلى وجود عدالة ضريبية بين المكلفين.

ثانيا- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

التشريع الجبائي لا يكفي وحده لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة ضريبية فعالة والتي يجب أن تتوفر على مستوى عال من التطور والكفاءة بالإضافة لتوفرها على إمكانية بشرية ومادية اللازمة والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه بالإضافة إلى إجراء تربص لأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> Michel bouvier, Marie charistine , l'administration fiscal en France (puf,1988),p48



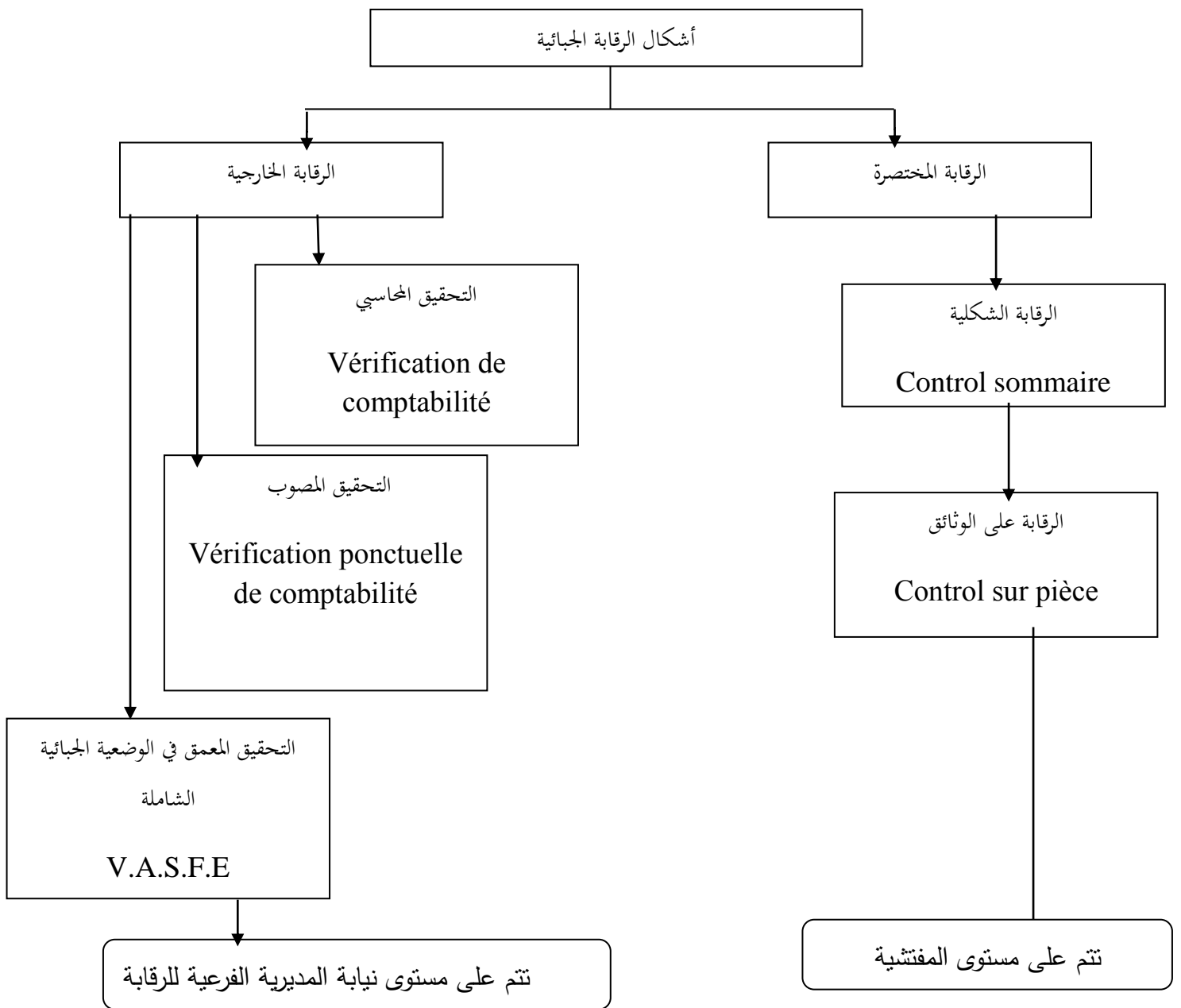
المبحث الثاني: الرقابة الجبائية مظاهرها وأشكالها.

للقابة الجبائية مظاهر وأشكال يمكن توضيحها في المطالب التالية:

المطلب الأول: أشكال الرقابة الجبائية.

بما أن النظام الضريبي نظام تصريحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، واكتشاف الأخطاء والانحرافات المتعلقة بها، وتختلف عملية مراجعة وفحص التصريحات باختلاف أنواع وأشكال الرقابة الجبائية ، وستقوم بشرحها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم : (1-1) أشكال الرقابة الجبائية.



المصدر: المديرية الولائية للضرائب- مستغانم

□ الفرع الأول : الرقابة المختصرة.

هذا النوع من الرقابة يجب أن يكون بصفة مباشرة ومستمرة بين الشخص الخاضع للضريبة والمفتشية وتنقسم إلى قسمين:

أولاً- : الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، فالغرض من هذه الرقابة هو ضمان أن التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها بإجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (5G) و (G50.A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، وكذلك مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية.<sup>9</sup>

ثانيا- : الرقابة على الوثائق:

تتمثل الرقابة على الوثائق في فحص التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، حيث يقوم المراقب الجبائي بتحليل وتدقيق تام ، لكل النقاط المتضمنة في التصريح ودراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة، وفي حالة بقاء بعض النقاط الغامضة يستطيع المحقق طلب بعض المعلومات أو التوضيحات من المكلف.<sup>10</sup>

□ الفرع الثاني: الرقابة الخارجية(في عين المكان).

تتمثل الرقابة الجبائية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، حيث تقوم بهذا النوع من الرقابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وهذا الشكل من الرقابة يتضمن الوسائل التالية:

أولاً- التحقيق المحاسبي:

هو مجموعة من العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وفحص محاسبتهم مهما كانت طريقة حفظها، وتتم هذه الرقابة في مكان تواجد المؤسسة، إلا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة. يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة، تتم عملية التحقيق في المحاسبة من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، يتمثل الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة هو إجراء كل التحريات، وتأسيس وعاء الضريبة ومراقبته ، لذلك وضع المشرع قواعد و ضوابط في نص المادة 20

<sup>9</sup> مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار ، الجزائر، 2009، ص12.

<sup>10</sup> منور السرير، محمد حمو، مرجع سبق ذكره، ص204.

من قانون الإجراءات الجبائية تحدد السير القانوني لهذه العملية ، مبينا شروطها من جهة وضوابطها من جهة أخرى.<sup>11</sup>

ثانيا- التحقيق المصوب:

نتيجة لسلبات التحقيق المحاسبي المتمثلة في فترة التقادم التي هي أربعة سنوات ومدى تعارضها مع سرعة الغش الضريبي ، ظهر هذا النوع الجديد لتغطية النقص في فعالية التحقيق المحاسبي ، وعليه فإنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة 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.<sup>12</sup>

ثالثا- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يقصد بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية مجموعة من العمليات التي ترمي إلى الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، وعليه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات ضريبية، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، أو وجود أنشطة أو مدا خيل متملصة من الضريبة.<sup>13</sup>

المطلب الثاني: مظاهر الرقابة الجبائية:

تتمثل مظاهر الرقابة الجبائية فيما يلي:

1- الرقابة الجبائية هي كل شيء مفهوم قانوني، وتعرف على أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص. السهو. الاغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بها. ان هذه السلطة ذات أهمية قصوى. وتكتسي قيمة دستورية فالدولة يخول لها دستور إلزامية الرقابة حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي.

2- الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع. وانه من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي و التي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي و التي يمكن اعتبارها استعمال وسائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة قصد تخفيض مساهمته الضريبية.

<sup>11</sup>العيد صالح،الوجيز في شرح القانون الاجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص40، 41 .

<sup>12</sup> المادة 20 مكرر، الفقرة 1،قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص12.

<sup>13</sup> المادة 21 ، الفقرة 1 ،قانون الإجراءات الجبائية، 2014 ، ص14 .

3- تكتسي الرقابة الجبائية بعد إنساني والذي لا يجب إهماله رغم المجهودات المبذولة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش، فان ما يجب الإشارة إليه في معظم الدول ، هو أن الرقابة لا تقتصر إلا على عدد قليل من المكلفين فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يتقبل بسهولة التحقيق الذي اجري عليه أن اغلب و أهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيهم بالإضافة إلى الإرباك اتجاه الإدارة الضريبية بالإضافة إلى الشكوك والشبهات التي تحوم حولها وكذا إحساسه بضعف اتجاه الإدارة فالمكلف بالضريبة لا يجب أن يشعر بالضعف اتجاه الآلة الإدارية بل يمتلك حقوق مقابل الإدارة الجبائية وهذا في كل مراحل الرقابة الجبائية سواء أثناء سريان كل العمليات أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها.<sup>14</sup>

<sup>14</sup> محمد عتاب - مقومات النظام الضريبي الجزائري - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 2004 ص 86.

المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية مختلف الصعوبات التي تواجهها

تحاول الإدارة الضريبية الاعتماد على مجموعة من الوسائل والمبادئ والآليات التي تكفل لها تحصيلات ضريبية في المستوى من جهة ومكافحة الغش والتهرب الضريبي من جهة أخرى، وما اعتمدها على الرقابة والتحقيق الجبائي مع تعزيز الإدارة بالوسائل ما هو إلا إجراء تعتمد عليه الدولة لجعل الضريبة تلعب الدور الفعال في سياسة الإصلاحات الاقتصادية والضريبية.

المطلب الأول: آليات الرقابة الجبائية:

□ الفرع الأول : حق الإدارة في القيام بالرقابة الجبائية وفقا للقانون.

كون أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، وهو يعطي الحق للإدارة في القيام بالرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة والبحث على التجاوزات التي يقوم بها. وعادة ما تطبق الرقابة على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الريح الحقيقي، كما تطبق على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الريح الجزافي وذلك حسب إمكانية المصلحة<sup>15</sup> وبصفة عامة تشمل الرقابة المكلفين بالضريبة المقترحين من طرف المتفشيات اعتمادا على عدة معايير منها:

- التصريح بالعجز المتكرر وذلك كان يقدم الممول في كل مرة وثائق تدل على عجزه رغم أن الممولين الذين يعملون في نفس المجال يحققون ربحا، الأمر الذي يستلزم القيام بعملية الرقابة لمعرفة ما إذا كان هناك تلاعب أم هناك عجز حقيقي.

- النقص المستمر في الريح المحقق رغم أن الرقم الأعمال يحقق ربحا اكبر من الصرح به، وبالتالي يجب إخضاع للممول للرقابة من اجل تقدير الريح الحقيقي. أولا- حق الاتصال أو الاطلاع:

هو إمكانية قانونية تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل الوثائق المستعملة من طرف جميع الخاضعين للاطلاع على تصريحاتهم المكتوبة والموجهة للإدارة الجبائية. إذن يخص الحق في الاطلاع بالدرجة الأولى السجلات المحاسبية و كل الوثائق والمستندات المحاسبية، هذا الحق يطبق بعين المكان، لكن الإدارة لا تستطيع أن تأخذ نسخا على بعض الأوراق أو المستندات الضرورية للمكلفين بالضريبة للاستفادة من معلومات تتعلق بالرقابة الجبائية المعنية.

ثانيا- حق التفتيش:

لأعوان الضرائب الحق في المراقبة ويسمح لهم بالتفتيش دوريا في التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ويتم ذلك بمراقبة:

<sup>15</sup> سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دارجلطة، عمان، 2011، ص 154.

- محاسبة المؤسسة.

- الوضعية الجبائية للشخص المعنوي.

الحق بالتفتيش موضوع بقوانين صارمة مبنية على ضمانات للمكلف بالضريبة وعدم احترام هذه القوانين يؤدي إلى عدم أهمية المراقبة والتعديلات الجبائية.<sup>16</sup>

ثالثا- حق الاستدراك :

يعني الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد، حيث انه يجوز استدراك كسب خطأ يترتب من نوع الضريبة أو إمكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم وقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربع سنوات سواء بالنسبة للضرائب المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة.

□ الفرع الثاني: التحقيق في المحاسبة كأداة للرقابة.

تتمثل هذه الرقابة في انتهاج مجموع الطرق والأساليب والكيفيات التي تساعد على التأكد من صحة وتنظيم المحاسبة و إيجاد الأخطاء التي تجردها من معيار النزاهة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية وكذلك تساعد على كشف التهربات المحاسبية.

وللمحاسبة أهمية كبيرة في المؤسسة وتتمثل فائدتها فيما يلي:

- تسجيل العمليات المنجزة بالتسلسل.

- تلخيص المعلومات في نهاية السنة قصد إعداد الميزانية الختامية وقائمة النتائج والجداول الملحقة.

- تزويد مستعملي المحاسبة بالمعلومات التي تساعد على القيام بمهامهم.

أولا- التحقيق المحاسبي:

1- مفهوم التحقيق المحاسبي: لا يمكن للإدارة الجبائية المباشرة تحقيق محاسبي مكلف ما لم يوجب عليه

القانون مسك دفاتر محاسبية كما هو عليه الحال في الدخل العقاري، أي بغياب الوثائق المحاسبية لا يمكن إجراء تحقيق محاسبي، وقبل إجراء عملية التحقيق يجب مراعاة إجراءات وضمانات مشروعة لصالح المكلف.<sup>17</sup>

إن التحقيق في المحاسبة ليس غرضه المراقبة الجبائية فقط، بل انه يمكن للمؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية ، كما يحاول الأعوان المحققين البحث إذا كانت النتائج مطابقة فعلا للقواعد المحاسبية و الجبائية السارية المفعول وهذا ما يسمى "الفحص الانتقادي المحاسبي" فأثناء التحقيق يطلع أعوان الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي ترتكب أحيانا من غير قصد.

<sup>16</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة الجزائر، 2008، ص 36

<sup>17</sup> Casimir jean pierre – pour faire face a un contrôle fiscal – paris – 1998 – p258.

2- مراحل التحقيق: وتتمثل مراحل التحقيق في :

أ- التحضير للتحقيق:

بعد التلقي مصالح المديرية الولائية للضرائب لاقتراحات مختلف المتفشيات المتواجدة بتراب الدوائر التابعة، تقوم بدراسة هذه الاقتراحات من جميع الجوانب ثم تباشر في إعداد برنامج التحقيق كعمل أولي وتمثل الأعمال التحضيرية فيما يلي :

- جلب ودراسة الملفات الجبائية.

- دراسة الوثائق التقنية.

- إشعار المكلف بالرقابة.

والتحضير للتحقيق هو عبارة عن مجموعة من الأعمال التمهيديّة التي تقوم بها المصلحة المحققة وذلك من أجل:<sup>18</sup>

- الإلمام بكل ما يخص الوضعية الفعلية للمكلف.

- فحص كل التصريحات الخاصة حسب كل نوع من الضرائب لتي يخضع لها المكلف.

- طلب فحص طلبات التوضيح والتبريرات التي سبق الحصول عليها من خلال إجراء الرقابة على الوثائق.

- الاستعانة بالمعلومات التي تم جلبها من مصالح أخرى.

2- التحقيق وإجراءاته:

يقصد بالتحقيق رقابة مصداقية التسجيلات المحاسبية وهذه المصداقية تترجم بعد القيام برقابة مزدوجة.

5- نتائج التحقيق:

تعتبر نتائج التحقيق آخر مرحلة في التحقيق المحاسبي وفيها يرى المحقق احتمال وجود لإحداث بعض التعديلات في القاعدة المصحح بها من طرف المكلف بالضريبة إذا استدعت الضرورة ذلك. المعمول به هو الإجراءات التي يقوم بها المحقق والمتمثلة في جميع الرسوم والضرائب على امتداد الأربع سنوات غير المتقدمة.<sup>19</sup>

بعد الفحص الدقيق يعمد المحقق إلى استخلاص النتائج المتحصل عليها:

- إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات.

- استحداث تعديلات قانونية إن وجدت.

<sup>18</sup> Cjean. Piere – ibid – p 260.

<sup>19</sup> حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص36.

- إذا كانت النتائج المتحصل عليها مطابقة لما هو مصرح به فالمحقق ملزم بتقديم إشعار بالنتائج.
- في حالة إثبات تجاوزات وأخطاء فإن المحقق بإمكانه إجراء التعديلات العادية للتقويم والتي تتمثل في إجراءات التقويم الثنائي والأحادي.<sup>20</sup>
- ثانيا- مجال التحقيق في المحاسبة والأعوان المكلفون بعملية التحقيق:
- 1- مجال التحقيق في المحاسبة:

إن المحقق في إطار عملية الرقابة المحاسبية لا يتمتع بكل الصلاحيات المخولة له ، فان صلاحياته محدودة في مجال التحقيق، حيث يمكن له ان يتأكد بكل موضوعية من صحة ما تم تقييده، كما يمكن له ان يطلب كل الوثائق و التبريرات للأعباء تم خصمها خلال الدورة، وموازة مع ذلك فان القانون يجبره على عدم التدخل في كل الأمور التي لها علاقة وطيدة بتسيير وتنظيم المؤسسة محل التحقيق، ومن المستحسن ان يكون المكلف متعاوناً مع العون المحقق حق تسيير عملية التحقيق على أحسن حال.

تنجز الإدارة الجبائية برنامجاً للتحقيق مع اختيار المؤسسات التي لها الأولوية في التحقيق بطلب من:<sup>21</sup>

- المديرية العامة للضرائب

- المفتشية التي عاينت التجاوزات الخطيرة.

- التصريح المكرر بالعجز من طرف المكلف بالضريبة.

2- الأعوان المكلفون بعملية التحقيق:

يقوم بعملية الرقابة والتحقيق المحاسبي أعوان الضرائب الذين لديهم رتبة مراقب على الأقل، مفتشين أو مراقبين هؤلاء يمكن أن يخطر عنهم أو في مكانهم أعوان برتبة اقل.

المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية.

□ الفرع الأول : قصور الإمكانيات البشرية :

إن عدم انتهاج الإدارة الضريبية سياسة منتظمة ومنهجية عنه نقص في الجانب البشري نوعاً وكماً.<sup>22</sup>

أولاً- من الناحية الكمية:

إن الإدارة الضريبية تعيش عبر سنوات متتالية قصور في أعوان وموظفي الإدارة الجبائية وذلك من خلال:

1- تضخم مهام الإدارة: فنجد انه في:

- سنة 1972 كان يخصص العون الواحد مجموعة من 155 ملف وكان العون يدرس 289 ملف فيما يخص الضريبة على الأراضي.

<sup>20</sup> Cjean. Piere – ibid – p 260.

<sup>21</sup> زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الجزائر، 2001، ص36.

<sup>22</sup> يونس احمد البطريق، عبد المجيد حامد وآخرون، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، مصر، 1978، ص159.



- سنة 1983 كان يتحصل العون على 255 ملف ضريبي وكان يدرس 610 ملف فيما يخص الضريبة على الأراضي

أما في مرحلة الانفتاح الاقتصادي والتي تميزت بارتفاع عدد من المتعاملين الاقتصاديين فقد نتج عنه زيادة في عدد المكلفين والملفات المفروضة للدراسة حيث وجدت الإدارة نفسها أمام مهام متزايدة وضخمة مع عدد متواضع من الموظفين وأعوان الرقابة.

2- أعوان الرقابة:

فيما يتعلق بهذا الجانب يمكن تسجيل ما يلي:<sup>23</sup>

- في سنة 1992 كان عدد المراقبين الذين تعتمد عليهم الإدارة 472 عون مقابل 490 ألف ملف أي لمعدل 1383 ملف لكل مراقب مع ما يحمله كل ملف من بيانات وجداول وكذا إمكانية إجراء معمقة له.

- في سنة 1995 المصالح المختصة في مجال الرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني كانت تتوفر على 600 مراقب و 600 ألف ملف أي بمعدل 1000 ملف لكل مراقب، وهذا ما يشكل صعوبة في التسيير الحسن للإدارة الجبائية.

تانيا- من ناحية الكفاءة:

إن الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة والمهارة ودورها الفعال مما ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي والإدارة الجبائية نفسها فتعقد الملفات المعالجة وتشبعها إضافة إلى ضعف إمكانيات الإدارة من حيث الكفاءات والمهارات أورث الإدارة رداءة في التسيير ويرجع هذا الضعف في التأهيل و الكفاءة إلى غياب وعدم إدراك الأعوان الإداريين للمعارف المختلفة في مجال الجبائية والحسابات المعمقة والتشريعات الضريبية.

- ضعف المدارس المختصة في تكوين الإطارات الكفؤة.

ولأن الإدارة الجبائية التي هي في أمس الحاجة إلى الموظفين الأكفاء، ونشترط فهم النزاهة للقيام بدورهم خير أداء، فهي في نفس الوقت في حاجة عاجلة إلى عدد كبير من الموظفين على الأقل لسد الثغرات وتلبية حاجيات الإدارة على المدى القريب.

□ الفرع الثاني: قصور الإمكانيات المادية.

إن نقص الإمكانيات المادية للإدارة الجبائية يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي، ولعل من أمثلة ذلك في الواقع للإدارة ما يلي:

- القصور في المقرات واعتبار بعضها الآخر في حاجة إلى ترميم وتجديد.

- نقص وانعدام في بعض الأماكن لأدنى التقنيات لمعالجة الإحصائيات.

<sup>23</sup> يونس احمد البطريق، نفس المرجع ص 161.

- نقص المطبوعات الإدارية مما يسبب في تعطيل الكثير من العمليات الجبائية.
  - انعدام المحفزات المالية والمشجعة على التفاني في العمل.
- إن إعطاء الأهمية للوسائل البشرية مع إغفال الوسائل المادية يعتبر عائقا أمام رفع مستوى فعالية الإدارة الجبائية التي تختلف نشاطاتها وتنوع أدوارها.
- الفرع الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.
- على غرار التحقيق الذي باشره مصالح الرقابة لدى الإدارة الجبائية فإنه استحدث ما يعرف بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وذلك مساندة للإصلاحات الجبائية فالتحقيق المعمق يعتبر امتدادا منطقيا للتحقيق المحاسبي والذي يخص بالتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي.<sup>24</sup>
- أولا- مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:
- يقصد به مجموعة العمليات التي ترمي إلى الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به كما يشمل جميع عمليات الرقابة التي تعمل على البحث في الانسجام بين ما صرح به المكلف من جهة وبين ما هو موجود في أرض الواقع، بالتأكد من الوضعية المالية لأعضاء المسكن الضريبي ونمط معيشته من جهة أخرى.
- ثانيا- الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:
- يمكن برمجة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية اثر التحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل الشخصي للمؤسسة، أو الرؤساء والشركاء الأساسيين للشركة.
- ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين المدخول المصرح من طرف المكلف من جهة، وعناصر النمط المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى.<sup>25</sup>
- وتقدم الإدارة على طلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية، مما تحملها على إعادة تقويم الوعاء الضريبي وهذا عن طريق التصحيح الحضورى أو التلقائى.

<sup>24</sup> سعيد شكري رجب، اقتصاديات لضرائب، الدار الجامعية، مصر 2007، ص153.

<sup>25</sup> سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008، ص47.

## خلاصة الفصل:

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية، والتي تسعى من خلالها إلى المحافظة على الأموال العمومية، والتحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين وللرقابة الجبائية مجموعة من الأهداف تعمل على تحقيقها، كالأهداف القانونية، الأهداف الإدارية، الأهداف الاجتماعية، وكذلك الأهداف المالية والاقتصادية، كما حدد لها المشرع أشكالاً تختلف باختلاف نوع النشاط وأهمية رقم الأعمال تتمثل في الرقابة المختصرة والرقابة الخارجية.

وتوجد عدة آليات للرقابة الجبائية تتمثل في الإطار القانوني للرقابة الجبائية، والالتزامات والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، ونظراً لأهمية الرقابة الجبائية نتج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة الغش الضريبي، والمتجسدة في إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي، ومختلف المتفشيات على المستوى المحلي، إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات ومديرية كبريات الشركات على المستوى المركزي، ومن جهة أخرى قام المشرع بسن مجموعة من القوانين والإجراءات الجبائية، وتتمثل في إجراءات التحقيق المحاسبي، وإجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وإجراءات إعادة التقييم.

# الفصل الثاني: أساسيات حول الغش الضريبي

تمهيد:

إن التزام المكلفين بأداء ما عليهم من واجبات تجاه الإدارة الجبائية، غير مضمون في جميع الحالات، فقد يلجا البعض الى التهرب الضريبي من دفع الضريبة باستخدام أساليب غير شرعية، وهو ما يصطلح عليه بالغش الضريبي.

وسنقوم في هذا الفصل بشرح ماهية الغش الضريبي، من خلال تعريفه، ذكر صوره، وأركانه، ثم البحث عن أسبابه المتعددة، وفي الأخير التطرق إلى أثاره المالية، الاقتصادية، والاجتماعية. ولهذا قمنا بتخصيص هذا الفصل لدراسة الغش الضريبي من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي .
- المبحث الثاني: أسباب الغش الضريبي.
- المبحث الثالث: أثار الغش الضريبي .

## المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي.

يتطلب نجاح النظام الضريبي التعاون والتضامن بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، من خلال الوفاء بالتزاماته الضريبية، اعتمادا على طريقة تقديم التصريحات، ولكن صحتها تبقى متعلقة إلى حد كبير بمدى تقبل وقناعة المكلف بالأعباء المفروضة عليه، حيث أن عدم قناعته تدفعه إلى انتهاج بعض الأساليب التي تجنبه دفع ما عليه للإدارة الجبائية، والمتمثلة في التهرب الضريبي والغش الضريبي

## المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي والتهرب الضريبي:

## □ الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي.

لقد اختلف الغش الضريبي (la fraude fiscale) باختلاف وجهات نظر الاقتصاديين والمؤلفين، وفي هذا

المجال يمكن ذكر التعاريف التالية:

التعريف الأول: "هو ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن يلقي عبئها إلى شخص آخر".<sup>26</sup>

التعريف الثاني: "يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة المفروضة عليه بالمخلفات الصريحة لنصوص القوانين الضريبية".<sup>27</sup>

التعريف الثالث: "هو تهرب مقصود من طرف المكلف، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمدخله أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة".<sup>28</sup>

التعريف الرابع: "يمكن القول بأن هناك غش عندما تطبق الوسائل التي تسمح بالتخلص من الضريبة في حين أن المشرع لم يسمح بذلك، فالغش الضريبي بمعناه العام هو كل عمل تام قائم على سوء نية صاحبه بهدف التضليل".<sup>29</sup>

ومن خلال التعاريف السابقة الذكر نستخلص أن الغش الضريبي يشمل مختلف الممارسات التي تتم بهدف التحايل على القانون، والتخلص من أداء الضريبة المفروضة عليه، حيث يلجأ المكلف إلى استعمال مختلف التطرق قصد التملص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا.

## □ الفرع الثاني: تعريف التهرب الضريبي.

<sup>26</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص153.

<sup>27</sup> عناية غازي حسين، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2006، ص 346.

<sup>28</sup> حميد بوزيد، جبابة المؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص40.

<sup>29</sup> André Margairaz , La fraude fiscale et ses succès données, comment on échappe à l'impôt, édition Blonay, Suisse, 1988, p27.

يعرف التهرب الضريبي بأنه: "تخلص المكلف من اداء الضريبة، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن يكون هناك مخالفة للنصوص القانونية"<sup>30</sup>.

ومن خلال ما سبق من التعاريف يمكن استنتاج الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (1-2) : مقارنة بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي.

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
<ul style="list-style-type: none"> <li>● كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي.</li> <li>● كل منهما ناجم عن انعدام الوعي والقناعة بالضرائب.</li> <li>● كل منهما ناجم عن سوء نية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● الغش يتم بمخالفة القانون على عكس التهرب الضريبي.</li> <li>● يترتب على الغش الضريبي عقوبة قانونية على عكس التهرب الضريبي.</li> </ul>

المصدر: نجاتي نوي، فعالية الرقابة في الجزائر ((2003-1999، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص04.

المطلب الثاني: أنواع التهرب والغش الضريبي.

□ الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي.

يمكن التمييز بين نوعين من التهرب الضريبي:

أولاً-التهرب المشروع:

الذي لا جرم فيه، حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، ذلك بالابتعاد عن مواطن التكاليف أو الاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون والتهرب الضريبي المشروع، يقوم من خلاله المكلف باستغلال بعض الثغرات القانونية للتوصل إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة المترتبة عليه، ولتحقيق هذه الغاية يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة مستدين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع الضريبي.

والأمثلة الأكثر شيوعاً في التهرب المشروع، عندما يهب الشخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهرباً من دفع ضريبة الشركات بعد وفاته.

ثانياً-التهرب غير المشروع:

<sup>30</sup> علي زغود، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص210.

- عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية، يسلك طرائق الغش الضريبي والاحتيايل مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون، ومن أمثلة التهرب غير المشروع:
- عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع من جهة إلى أخرى، ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين، وفي مثل هذه الحالة يكون التهرب شبه تام.
  - عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف، وذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد وبالتالي يصعب على السلطات تحصيل الضريبة المترتبة عليه.<sup>31</sup>

#### □ الفرع الثاني : أنواع الغش الضريبي.

أولاً-حسب معيار المشروعية:

أ-الغش الجبائي المشروع:

يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة القوانين، هذا ما يفسح المجال إلى العديد من التأويلات فهذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقوانين ما دام يتصرف في إطار قانوني جعلها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات أو خدمات قد تعود عليه بنتائج أكثر امتيازاً ومن أمثلة ذلك كأن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهمها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك في حالة عدم تناول النص القانوني لمثل هذه الأوعية وهي الأسهم.

ب-الغش الجبائي غير المشروع:

يقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين، وتندرج تحته بذلك كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى احتيالية للتخلص من أداء الضريبة، وقد يقع الغش غير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها ومن أمثلة الغش الضريبي، في حالة الأولى أن يمتنع المكلف عن تقديم إقرار بدخله طبقاً للقانون أو يقدم إقرار غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة تقدر الضريبة على أساسها.

ثانياً- حسب الشكل:

أ-الغش الجبائي البسيط:

بالنسبة لبعض القوانين الغش البسيط هو كل فعل مرتكب بسوء نية من أجل مخادعة الإدارة للوصول إلى خضوع أقل للضريبة من خلال تقديم تصاريح ناقصة تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها. وقصد بالنية السيئة كون المكلف واع بعد مشروعية العمل الذي يقوم به وقد ورد ذكر الغش البسيط ضمناً في قانون الضرائب المباشرة "عندما يصرح المكلف بالضريبة الملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى القواعد أو العناصر التي تؤخذ في الاعتبار لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلاً أرباحاً ناقصاً"....

<sup>31</sup>د/خالد حشادة الخطيب، د/احمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص.ص 217...219



ب- الغش الجبائي المركب:

هو مرادف عبارة الطرق التدلسية، ومن هنا يمكننا تعريف الغش المركب على أنه ذلك النوع من الغش الذي يتبع طرق تدليسيه من أجل تجسيد إدارة تجذب الضريبة. ويتهم الممول بإتباعه الأساليب التدليسية، ليس فقط بالاحتيال ولكن يضاف إلى هذا محو كل الآثار الحقيقية وهي حالة الممول الذي يقدم لإدارة الضرائب محاسبة مزيفة وفواتير كاذبة، فالغش المركب ما هو إلا نتيجة لليد العاملة الغشاشة و التي تتوفر على نية الغش.

ج- الغش الجبائي المحلي:

هو قيام المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة بطريقة غير قانونية داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه، وإن المكلف داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه يكون تابع لإدارة جبائية واحدة ألا وهي الإدارة الجبائية المحلية التي تقوم بمتابعة ومراقبة ومعاقبته إذا حدث وأن أمسكت عليه دليلا على ارتكابه للغش الجبائي

د- الغش الجبائي الدولي:

يتم هذا النوع من الغش خارج إقليم هذا البلد ومعرض للافلاتات من الإدارة الجبائية للبلد عن طريق الأشخاص الطبيعيين الذين يتواجدون في مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية.<sup>32</sup>

المطلب الثالث: طرق الغش الضريبي.

لقد تنوعت أساليب الغش الضريبي واختلفت باختلاف النشاط الممارس، وفي الحقيقة ليس هناك إمكانية لحصر كل أشكال الغش الضريبي حصرا دقيقا، إذ أن الباب مفتوح أمام تفنن واختراع المتهربين لخلق وابتكار كل ما يؤدي في النهاية إلى التخلص من الضريبة، ومن بين طرق الغش نجد ما يلي:

□ الفرع الأول : الغش عن طريق التلاعب المحاسبي:

يلجأ بعض المكلفين إلى إخفاء مداخيلهم، أو الجزء الأكبر من أرباحهم، إما عن طريق الإنقاص من إيراداتهم، أو الزيادة في نفقاتهم، وهذا من أجل تضليل إدارة الضرائب.

أولا: تضخيم التكاليف:

تعتبر طريقة تضخيم التكاليف من أبرز الطرق وأكثرها استعمالا في الغش الضريبي التي يلجأ إليها المكلف لتحقيق غايته في تخفيض الوعاء الضريبي، وللتذكير قبل الدراسة هذه الطرق فإن المشرع الجزائري أتاح للمكلف خصم الأعباء والتكاليف التي تحملها المؤسسة من خلال نشاطها، ولكن خصم هذه الأعباء يكون وفق الشروط التالية:<sup>33</sup>

- أن تكون لهذه الأعباء علاقة مباشرة بسير نشاط المؤسسة.

<sup>32</sup> أوهيوب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، سنة 2002/2003 ص 08

<sup>33</sup> رشيد وناي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص 41.

- أن تكون هذه الأعباء موظفة لصالح المؤسسة.
  - أن يتم تسجيلها خلال السنة التي تحملتها فيها المؤسسة (خلال الدورة).
  - أن تكون مبررة بوثائق رسمية.
- غير أن المكلف غالبا ما يلجأ إلى مخالفة هذه الشروط ، ويعمل على تضخيم هذه الأعباء، عن طريق تسجيل أجور عمال وهميين، أو تضخيم قيمة فواتير المصاريف المتنوعة، أو حساب قيمة الاهتلاك. بطريقة مخالفة للقوانين، كاهتلاك استثمارات قديمة سبق اهتلاكها، وهذا من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة.

#### تانيا-المستخدمين الوهميين:

يقوم المكلف بتشكيل ملفات أجور ورواتب لمستخدمين (العمال) وهميين، لا وجود لهم على أرض الواقع، غير أنهم يحوزون على وثائق محاسبية وإدارية رسمية تخلو من كل شك، كما قد يقوم بالتسجيل المحاسبي لمستخدمين قد تم فصلهم والاستغناء عنهم، كما يمكن أن يكون المستخدمون حقيقيون وظائفهم ثانوية. ويتم تسجيلهم على أنهم إطارات أو مسيروون لتضخيم رواتبهم، كتسجيل عون إداري في وظيفة رئيس مصلحة مثلا.<sup>34</sup>

#### ثالثا-الأعباء العامة غير المبررة:

يستغل المكلف ترخيص المشرع بخصم بعض الأعباء المباشرة لتسجيل أعباء خارج نشاط المؤسسة، لذلك نجد أن النفقات المصرح بها قد تكون مبالغ فيها، أو أنها غير مبررة، أو لا وجود لأية علاقة لها بنشاط المؤسسة، والتي تؤدي بالضرورة إلى تضخيم الأعباء المراد خصمها من الربح الخاضع للضريبة. ونذكر على سبيل المثال:<sup>35</sup>

- شراء مستلزمات خاصة لأغراض شخصية، وتسجيلها في حسابات مشتريات المؤسسة، كما قد يقوم صاحب المؤسسة بإدراج مصاريف صيانة سيارته، أو منزله الخاص، أو تكاليف هاتفه، أو مصاريف عطلته بالخارج، أو تكاليف أخرى شخصية ضمن التكاليف الخاصة بمؤسسته.
- كما قد أوضح المشرع الجزائري في المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التكاليف الواجب خصمها.

المادة:168 لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة، الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في شركة، لقاء مشاركته الفعلية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح

<sup>34</sup> André Magairaz, Ibid, p 251

<sup>35</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 41

لعون له نفس التأهيل المهني، او يشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقطاعات الاجتماعية الأخرى المعمول بها.

ولا يمكن، بأي حال من الأحوال، أن يقل التخفيض المشار إليه أعلاه، عن الأجر الوطني الأدنى المضمون .

المادة: 169

1) تعتبر غير قابلة للخصم من أجل تحديد النتيجة الجبائية:

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.
- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها 1000 دج في حدود مبلغ إجمالي قدره خمس مائة ألف دينار(500.000) دج.
- الإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره أربعة ملايين دينار (4.000.000) دج.<sup>36</sup>
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتمزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا يفوق مبلغ الفاتورة قيمة ثلاثمائة ألف دينار (300.000) دج والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- مصاريف التكفل المدفوعة من قبل مؤسسة بدل طرف ثالث دون أن يكون هذا التكفل له علاقة بالنشاط الممارس.

2) غير أنه، يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، من اجل تحديد الربح الجبائي، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10 بالمائة من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000) دج

دج

وتستفيد كذلك من هذا الخصم، النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى:

- ترميم التحف الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتجديده أو رد الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها.
- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.
- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي.
- إحياء المناسبات التقليدية المحلية.

<sup>36</sup>المادة 169: معدلة بموجب المواد 13 من قانون المالية /1996 و 18 من ق.م/1997 و 13 من ق.م/1998، 3 من ق.م/2004 و 13 و 16 من ق.م/2007 و 08 من ق.م.التجاري /2009 و 11 من ق.م/2010 و 9 من ق.م/2014 و 10 من ق.م/2018 و 22 من ق.م/2020 و 11 من ق.م.ت/2020.

- المهرجانات الثقافية للمؤسسة أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي ونشر الثقافة و ترقية اللغتين الوطنيتين.
- تحدد كفاءات تطبيق هذا الحكم عن طريق التنظيم.
- (3) ملغى.<sup>37</sup>
- (4) لا تكون قابلة للخصم، على الصعيد الجبائي، سوى في حدود 01 بالمائة من رقم الأعمال السنوي، النفقات المتعلقة بالترويج الطبي للمواد الصيدلانية وشبه الصيدلانية.
- تشمل فئات نفقات الترويج الطبي على وجه الخصوص تلك المتعلقة بالإشهار بجميع أشكاله وتكاليف إطلاق المنتجات.
- (5) لا تكون قابلة للخصم:
- المعاملات والغرامات والمصادرات والجزاءات، مهما كانت طبيعتها، التي يتحملها مخالفوا الأحكام القانونية وكذا الغرامات التعاقدية، عندما يتم دفعها لأشخاص غير خاضعين للضريبة بالجزائر.<sup>38</sup>
- حصة إيجارات المركبات السياحية التي تزيد عن 200.000 دج سنويا وكذا تكاليف صيانة وإصلاح المركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط التي تزيد عن 20.000 دج عن كل مركبة.
- الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين.
- المادة: 170 يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف، وذلك من أجل تحديد الضريبة.
- يتم إعادة استرداد الأعباء التي لا يجب خصمها والتي تعدت السقف القانوني، وهذا وفق العلاقة التالية:<sup>39</sup>

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء غير قابلة للخصم - التخفيضات (الإيرادات غير الخاضعة) - العجز المالي السابق لأربع سنوات إن وجد.

حيث أن النتيجة المحاسبية تمثل رقم الأعمال مطروح منه كل التكاليف بدون إستثناء.  
يعرف الإهلاك على أنه "استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي، ويعبر عن القيمة المفقودة تدريجيا للأصول الثابتة، التي تملكها المؤسسة خلال فترة معينة بفعل الزمن أو الاستغلال، والمتمثلة عموما في

<sup>37</sup> المادة 169-3: ملغاة بموجب المادة 16 من ق.م/2007 ومعاد إحداثها بموجب المادة 8 من ق.م.ت/2009 و معدلة بموجب المادة 22 من

ق.م/2020 و ملغاة بموجب المادة 17 من ق.م/2021 و 50 من ق.م/2022

<sup>38</sup> المادة 169-5 : محددة بموجب المادة 50 من ق.م/2022

<sup>39</sup> رضا جارودو، إيمان حمدي جليبة، مداخلة بعنوان آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكيفه، ملتقى وطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-06/05/2013، ص04.

العقارات، المباني، التجهيزات، المعدات، ووسائل النقل، ويعتبر الاهتلاك عبئا من الناحية المحاسبية، وبالتالي يعتبر من بين تكاليف الاستغلال القابلة للخصم من الأرباح المحققة".<sup>40</sup>  
ولكن وفق الشروط التالية:<sup>41</sup>

- أن يكون الأصل الممتلك مسجلا في سجلات المؤسسة.
- أن يكون الأصل الممتلك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة.
- أن لا تتجاوز الاهتلاكات المتراكمة قيمة الأصل الممتلك.
- أن يحسب الاهتلاك على أساس ثمن شراء الاستثمارات، باستثناء الرسم على القيمة المضافة إذا كان قابلا للاسترجاع .

وبالرغم من أن المشرع الجزائري قام بوضع سلم خاص بمعدلات الاهتلاك، وذلك حسب نوع الأصول، إلا أن المكلف يحاول دوما التلاعب فيها بوسائل متعددة، إما تطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل الممتلك أو برفع قيمتها، كما يلجأ إلى التلاعب في قيمة الأصل، وذلك بحساب الاهتلاك بالاعتماد على ثمن الشراء مضافا إليه الرسم مع استرجاعه له فيقوم المكلف بتطبيق العلاقة التالية:<sup>42</sup>

$$\text{قسط الاهتلاك} = (\text{ثمن الشراء} + \text{TVA}) * \text{معدل الاهتلاك}$$

رغم أن الصيغة الصحيحة هي:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{ثمن الشراء خارج الرسم} * \text{معدل الاهتلاك}$$

#### 1- تخفيض الايرادات:

تعتبر طريقة التقليل أو التجاهل لبعض الايرادات في التسجيل المحاسبي من بين الطرق التقليدية، التي يلجأ إليها المكلف لتقليل قيمة الضرائب المفروضة عليه وأساسها امتلاك الدفاتر المحاسبية شكليا فقط، حيث أن المكلف يصرح بأرباح أقل بكثير مما هي عليه، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة، ومن أهم السبل التي ينتهجها لتخفيض الايرادات ما يلي:

- بيع سلع نقدا دون فواتير، أو وصولات مما لا يترك أي أثر للعملية.
- تعتمد عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات عن الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.

<sup>40</sup> محمد لعربي، مداخلة بعنوان المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، ملتقى حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، يومي 13-15 أكتوبر 2009، ص 03.

<sup>41</sup> مصطفى عوادي، نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2011، ص 48.

<sup>42</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

- عدم التصريح غالبا بالمداخيل والايادات الحقيقية للأعمال غير التجارية كالمهن الحرة مثل الأطباء المحامون والبيطرة.<sup>43</sup>
- تسجيل المبيعات أقل بكثير من قيمتها الحقيقية وذلك بعد اتفاق يبرمه مع الزبون، ومثال عن ذلك بيع منتج "أ" بـ 8000 دج للوحدة وتسجيله في الدفاتر المحاسبية بسعر 5000 دج للوحدة، فالفرق مقدر بـ 3000 دج للوحدة لا يظهر في المحاسبة، وبالتالي لا يخضع للضريبة، وهكذا تبرز قدرة المكلف على تشويه الحقائق انطلاقا من التصريح.<sup>44</sup>

#### □ الفرع الثاني: الغش عن طريق العمليات المادية.

يقصد بالعمليات المادية تلك العمليات التي تتعلق بالسلع المادية من بضائع ومواد، ويعرف الإخفاء المادي على أنه تغيير المكلف واقعة مادية بطريقة غير قانونية، فهذه الطريقة من الغش تتمثل في عدم تصريح المكلف بالمواد التي من المفروض أنها تخضع للضريبة وذلك بإخفائها، وتمكن خطورته في أنه عامل يساعد على إيجاد وخلق سوق موازية بعيدا عن أعين الرقابة الجبائية، ويمكن تقسيم هذا النوع من الغش إلى:<sup>45</sup>

#### أولا-الإخفاء المادي الجزئي:

يتجسد هذا الشكل في قيام المكلف بإخفاء جزء من بضاعته التي تكون خاضعة للضريبة، ويقوم بإعادة بيعها بطريقة غير مباشرة بعيدا عن أعين الرقابة الجبائية، ومن أشكاله ما يلي:

- مخالفة مقاييس الإنتاج المحددة قانونيا، وذلك ما يحدث كثيرا مع المقاولين والمنتجين المحليين.
- عمليات التهريب عبر الحدود غير الشرعية، حيث يعتمد المكلف لإخفاء جزء من البضائع المستوردة للتخلص من دفع الرسوم الجمركية.

#### ثانيا-الإخفاء المادي الكلي:

يتجسد هذا الشكل في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بذلك، ويرجع ذلك إلى امتناع المكلف بالتصريح من جهة ونقص الرقابة من جهة أخرى، وذلك من خلال القيام بإنشاء وحدات ومصانع في الأماكن التي يصعب الوصول إليها من قبل المصالح الضريبية كالمناطق النائية والريفية، ويتم بيع منتجات هذه الأخيرة في أسواق غير شرعية وبدون فواتير مما يخلق اقتصاد غير شرعي في غياب الرقابة الفعالة لمصالح الإدارة الجبائية.

<sup>43</sup> عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011، ص61.

<sup>44</sup> المرجع السابق، ص13.

<sup>45</sup> عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي (دراسة حالة ولاية باتنة)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2004، ص15،16.

□ الفرع الثالث: الغش عن طريق العمليات القانونية.

يعد الغش عن طريق العمليات القانونية أكثر تنظيماً مع مقارنته بالغش عن طريق العمليات المادية، ويتمثل هذا النوع من الغش في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا ليس لهم الحق فيها، كما يقوم المكلف بممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير، أو فواتير دون شراء، أو بيع، بكتابات متناسقة ومتكاملة فيما بينها لدرجة أن لا تجد فيها مجالاً للشك، وبذلك تتحقق غاية المكلف المتمثلة في الإفلات من الالتزام الضريبي، حيث أن المكلف يستعين بمجموعة من المستشارين القانونيين والمختصين في ابتكار طرق أكثر مردودية بأقل تكلفة وأكثر ربح.<sup>46</sup> ومن بين هذه الطرق:<sup>47</sup>

أولاً- الغش عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:

قد يكون التلاعب المعتمد في تصنيف الحالات القانونية عاملاً من عوامل الغش الضريبي، التي تحتاج بصفة خاصة إلى اختصاصي في علم التشريعات الجبائية، ومختلف الصيغ القانونية المتعلقة بها، حيث يتم تمرير حالة حقيقية خاضعة للضريبة وراء أخرى معفاة أو خاضعة لضريبة أقل، ومن الأمثلة عن ذلك:

- تغيير عقد البيع بجعله عقد هبة لتفادي دفع ضرائب على العقد الأول.
- توزيع الشركة للأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.

ثانياً: الغش عن طريق عمليات وهمية:

يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة، والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة، لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف بالضريبة، الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من الحق في خصم الرسوم على المشتريات، حيث يكون هذا الخصم بمقدار قيمة الرسم الوهبي المسجل في الفواتير المزورة، وما دامت الوثائق التبريرية تتمتع بالشرعية والقانونية بغض النظر عن مصدرها فإن خطر المراقبة يبقى بعيداً.<sup>48</sup>

وهو ما يعرف عالمياً بمؤسسات 'TAXIES'، وهي مستمدة من مصطلح 'TAXE' أي الرسم، لأنها تقوم على تأليف الرسم القابل للتعويض وبيعه للمؤسسات المعنية، حيث يعتمد إلى تقديم وثائق تجارية سليمة قانونياً لعمليات وهمية، باسم مؤسسات وهمية مما يسمح للمعني بالاستفادة من:<sup>49</sup>

- تعويضات الرسم على القيمة المضافة لم يدفع أصلاً للخزينة.

<sup>46</sup> وناي رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 43.

<sup>47</sup> مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سبق ذكره، ص 52، 53.

<sup>48</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 45، 46.

<sup>49</sup> مصطفى عوادي، رحال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 54.

- تخفيف عبئ الربح الخاضع للضريبة بما تحمله الفواتير الوهمية من مصاريف وهمية.
- استرجاع الرسم على القيمة المضافة المسجل في الفواتير المزورة.

هذا النوع من الغش الضريبي يصعب تحديده لأنها تتمتع بالغطاء القانوني، ولإعطاء فكرة أوضح عن هذا النوع من الغش سوف نقوم بدراسة الحالة التالية:

مؤسسة (أ) تقوم بشراء بضاعة بدون فواتير، وبثمن أقل من الثمن المتداول في السوق من مؤسسة (ب). حيث تقوم المؤسسة (أ) بالتعامل مع مؤسسة وهمية أخرى Taxies، تمنحها فواتير وهمية بأسعار باهظة مع تضخيم المبالغ والرسوم التي لم تدفع أصلاً، بعد ذلك تدفع المؤسسة (أ) صكاً بنكياً للمؤسسة الوهمية التي تتقاضى قيمتها شكلياً، وتعيدها نقداً لمسيري المؤسسة (أ) مقابل الحصول على عمولة، وهذه التلاعبات تسمح للمؤسسة (أ) بتبرير سعر التكلفة المرتفع لمشترياتها الشيء الذي يؤدي إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة.

المبحث الثاني: أسباب الغش الضريبي.

تعود أسباب انتشار ظاهرة الغش الضريبي إلى وجود بيئة تتوفر فيها الشروط الملائمة والتي تساعد على انتشارها، وقد اختلف المفكرون الاقتصاديون في تحديد أسباب هذه الظاهرة، فمنهم من يرى أن السبب الأساسي لها هو الأسباب النفسية والأخلاقية، للمكلف وضعف إحساسه بأهمية ووظيفة الضريبة في التنمية الاقتصادية والرفق الاجتماعي، والبعض الآخر يرجعها إلى اعتماد الدولة على نظام جبائي معقد، ورفع معدلات الضرائب إضافة إلى أسباب أخرى خارجية، وفيما يلي شرح مفصل لهذه الأسباب.

المطلب الأول: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي.

يحتوي النظام الضريبي الجزائري على غرار الأنظمة الضريبية في الدول الأخرى، على نقائص وسلبيات عديدة أدت إلى وجود ظاهرة الغش الضريبي والتي من بينها:

□ الفرع الأول : تعقد وعدم استقرار التشريعات الجبائية.

إن النظام الضريبي الجزائري يتسم بالتعقيد والصعوبة، وذلك من خلال تعدد الضرائب المكونة له واختلاف معدلاتها وطرق حسابها، ويعتبر تعقد التشريعات الجبائية من أبرز الأسباب المؤدية إلى الغش الضريبي، فكلما كانت الصياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحاً، هذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه، وبالتالي يحاول التهرب منها.<sup>50</sup>

كما أن عدم استقرار القواعد الضريبية التي تنظم الأسس الضريبية، تترك مجالاً لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، ويرجع ذلك إلى التغيرات والتعديلات المستمرة التي تخضع لها التشريعات الجبائية، إذ يصعب على المكلفين مسايرة تلك التغيرات نتيجة لنقص وسائل الإعلام الجبائية وهو ما يؤدي بالمكلفين إلى عدم فهم محتوى هذه التعديلات، والإحساس بأنها دائماً ليست في مصالحهم وبالتالي يزداد ميلهم للغش.<sup>51</sup>

<sup>50</sup> عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 61.

<sup>51</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 41.



□ الفرع الثاني : طريقة فرض الضريبة.

إن طريقة فرض الضريبة تعتبر أحد أسباب الغش الضريبي، حيث أن القانون الجبائي ومن أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة، فإنه يسمح بخصم تكاليف متنوعة ومتعددة تعطي للمكلف فرص للتلاعب من أجل تخفيض الوعاء الضريبي، وبالتالي تخفيض الضريبة الفروضة، وهذا عن طريق إدراج تكاليف غير قابلة للخصم.<sup>52</sup>

□ الفرع الثالث : عدم عدالة النظام الضريبي:

إن عدم عدالة النظام الضريبي دور كبير في انتشار ظاهرة الغش الضريبي، فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الضريبي فإنه سوف يدفع ما عليه من التزامات جبائية بإرادته، والعكس في حالة عدم عدالته، ويقصد بالعدالة الضريبية التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها.<sup>53</sup>

□ الفرع الرابع : ضعف الإمكانيات البشرية والمادية:

إن قدرة الإدارة الجبائية على التحصيل الأفضل للإيرادات، وتحقيق أهداف السياسة الضريبية المتبعة، وترتكز على مستوى كفاءتها وإمكانياتها المادية والبشرية المتوفرة لديها، حيث أن الإدارة الجبائية تعاني من نقص كبير في الإمكانيات المادية والبشري، مما يجعلها عاجزة عن أداء المهام الكثيرة والمتنوعة لعمليات فرض الضريبة، إحصاء المكلفين، البحث عن المادة الخاضعة للضريبة، تحديد وعائها، إجراء الرقابة الجبائية، التحصيل، والمنازعات وغيرها.

أولاً- محدودية الإمكانيات البشرية:

تتمثل محدودية الإمكانيات البشرية في نقطتين أساسيتين:<sup>54</sup>

1- الجانب الكمي (العددي):

ويقصد به عدد الموظفين، حيث من المفروض أن يكون عدد الموظفين مناسب وملائم لعدد المكلفين، أو الملفات المطروحة للمعالجة أو المراقبة، وأي اختلال بينهما يؤدي إلى إحداث خلل في عملية الرقابة الجبائية.

2- الجانب النوعي (التأهيل):

إن وراثته الجزائر للإدارة مشلولة من الاستعمار دفعها إلى تعويضها بموظفين قليلي الخبرة والتأهيل وهو ما ينعكس سلباً على فعالية النظام الضريبي، غير أن العامل الاستعماري ودوره في توريث إدارة ضريبية قاصرة يبقى عاملاً نسبياً، ويبقى العامل الأساسي متمثلاً في الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة والمهارة للقيام بالدور الفعال في الميدان، ولذلك فإن عدم توفر العناصر الفنية والإدارية القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق قوانين الضرائب، تؤدي بالمكلفين إلى الغش الضريبي.

<sup>52</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

<sup>53</sup> يونس أحمد البطريق، عيد المجيد حامد دراز وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 160.

<sup>54</sup> مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سبق ذكره، ص 64، 65.

وكما أن غياب ونقص المعارف المهنية، والإهمال وقلة الإدراك من طرف الموظفين، تشكل بالنسبة لهم إعاقة كبيرة من ناحية الدراسة المعمقة للوثائق المحاسبية لمؤسسة ما، مما يجعلهم محل سخرية بعض المكلفين الذين يحترفون الغش الضريبي، أما المؤهلين منهم وبعد تحصيلهم على التكوين الكافي، واكتسابهم الخبرة المهنية اللازمة يتركون إدارة الضرائب في اتجاه قطاعات أخرى أكثر من مكافأة من ناحية الأجر، أو يمارسون منها حرة باعتبارها أكثر مردودية، وبذلك يشكلون درعا واقيا للمكلفين الذين يلجئون إليهم بهدف ممارسة الغش الضريبي.

### ثانيا- محدودية الإمكانيات المادية:

إن تعدد مهام الإدارة الجبائية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين أو البحث عن المادة الخاضعة للضريبة، تحدد وعائها، وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية بالمراقبة، يقتضي توفر مقدرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوز مع مقتضيات العصر، وفي هذا السياق ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا، وتحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية، أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال الغش الضريبي، حيث يسمح الإعلام الآلي بمراقبة جميع المكلفين، وتحديد كل مصادر الثروة، وتساعد موظفي الإدارة الجبائية على تحديد وعاء الضريبة وتحصيلها، وتحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة عملية للملفات المراقبة، وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية.

كما أن الإعلام الآلي يتيح تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحات صغيرة، وعدم ضياعها وسرعة الاطلاع عليها، وبالتالي تحسين عمليات الرقابة الضريبية، لذلك عمدت الإدارة الجبائية أمام انتشار ظاهرة الغش الضريبي إلى تجهيز مصالحتها بالإعلام الآلي رغم وجود بعض الحدود والنقائص.<sup>55</sup>

كما أنه من الضروري توفير وسائل النقل الضرورية، ومتطلبات العمل الإداري والمكتبي لأعوان الإدارة الجبائية، من أجل التحكم الجيد في ملفات المكلفين وحصر المعلومات الخاصة بهم في أوقات قياسية، من أجل ضمان تحصيل الضرائب والرسوم المفروضة عليهم.

إضافة إلى تدني أجور موظفي الإدارة الجبائية، والأوضاع المادية والاجتماعية المزرية التي يعيش فيها موظفو الإدارة، والضغوطات التي يتعرضون لها، لا سيما أثناء عمليات المراقبة والتحقيق المحاسبي، لها دور كبير في استفحال ظاهرة الغش الضريبي.

### ثالثا : صعوبة تقدير وعاء الضريبة:

<sup>55</sup> عيسى بولوخ، مرجع سبق ذكره، ص 23.

لا شك أن الصعوبات التي تلقاها الإدارة الضريبية في تقدير بعض أوعية الضرائب، هي ما يشجع المكلف على الغش الضريبي، وقد تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة جزافيا من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على الغش الضريبي.  
المطلب الثاني: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة.

غالبا ما تعود أسباب الغش الضريبي إلى المكلف نفسه، والتي تندرج في إطار اعتبارات ذاتية ونفسية وأخلاقية، إذ يرى بعض الباحثين أن السبب الرئيسي للغش الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي ومستوى الوعي الضريبي لدى المكلف، لأن موقف المكلف اتجاه الضريبة يشترط فيه الحالة النفسية والأخلاقية، فكلما كانت نفسية المكلف ضعيفة كلما كان ميله إلى التخلص من دفع الضريبة واسعا.<sup>56</sup>

□ الفرع الأول: العامل التاريخي والديني:

إن من بين الأسباب التي لها تأثير كبير على ظاهرة الغش الضريبي كل من العامل التاريخي والديني وهي

كالآتي:

أولا- العامل التاريخي:

إن الأحداث التاريخية التي تخضع لها البلاد تساهم في تحديد مواقف المكلفين تجاه الضريبة، والجزائر كباقي البلدان التي خضعت للاحتلال ابتداء من العهد التركي، حيث عرفت أشكالا وصورا متعددة لرفض دفع الضريبة، والميل إلى الغش كشكل من أشكال المقاومة والاحتجاج، أما خلال الاستعمار الفرنسي فإن صور وأشكال رفض الضريبة ارتفعت، نتيجة لارتفاع الضغط الجبائي على عائق المكلف، والذي كان يستهدف بذلك إفقار الشعب الجزائري، وتجريده من وسائل المقاومة والعيش مما يدفعه لبيع أراضيه للفرنسيين. وهذه الظروف ساعدت على قيام المكلفين بعمليات الغش والتهرب الضريبي كرد فعل طبيعي لعدم قبول الاحتلال الفرنسي ككل، وتهرب مكلف يؤدي إلى تهرب مكلف آخر كنوع من الرفض الجماعي للضريبة، وللأسف فإن النظرة بقيت عند المكلف الجزائري حتى بعد الاستقلال، ولكن هذه المرة كتعبير عن الرفض سياسة النظام الجبائي الجزائري وسياسات الحكومة.<sup>57</sup>

ثانيا- العامل الديني:

إن العامل الديني له دور كبير في ضبط تصرفات الأفراد وتحديد مواقفهم، حيث يرتبط موقفهم بنظرة الدين إلى الضريبة، فنجد أن الزكاة في الدين الإسلامي هي أحد أركان الإسلام الخمسة، بينما نجد أن مختلف الضرائب والرسوم وإن كانت تهدف إلى تحقيق أهداف عامة فإنها لا تلقي القبول لدى المكلفين، متحججين

<sup>56</sup> مصطفى عوادي، نصر رجال، مرجع سبق ذكره، ص 66.

<sup>57</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

بأراء وذرائع مختلفة على عدم شرعية هذه الضرائب والرسوم، ومن هنا يكون منفذ إلى الغش الضريبي معتمدين على مبادئ عقائدية تؤمن بالزكاة وترفض الضريبة.<sup>58</sup>

### الفرع الثاني : ضعف الوعي الضريبي:

يرتبط الوعي الضريبي بمدى اقتناع المكلف بدفع الضريبة، قصد المساهمة في تمويل برامج الإنفاق العام، ويتوقف هذا الاقتناع على مستوى ترشيد المكلفين، وإدراكهم لالتزاماتهم الضريبية، وتؤثر درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين على الضغط النفسي للإخضاع الضريبي بحيث يؤدي ارتفاع ذلك الوعي إلى انخفاض الضغط الضريبي النفسي في حالة ما إذا اعتبر المكلف أن الضريبة أمراً ضرورياً، حيث أن الشعور التلقائي بضرورة دفع الضرائب والرسوم للدولة من أجل تمويل نفقاتها العمومية له دور كبير في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، حيث على الدولة القيام بإقناع المكلف بأن دفع الضرائب والرسوم هو واجب والتزام تجاه المجتمع ككل، وعليها أن تعمل على زيادة هذا الوعي للمكلفين، إلا أن الكثير منهم لديهم وجهة نظر أخرى معاكسة، فالمكلف الذي يخالف القوانين الضريبية لا يشعر بارتكابه إثماً في حق المجتمع كما يكون شعوره عندما يقتل أو يسرق، كما أن احترام النظم الاجتماعية يتطلب عموميته ودوامها وحيادها، وهو ما لا يتوفر لدى الكثير من المكلفين، وهذا ما يؤدي إلى اللامدنية الضريبية، والتي تعني اللامبالاة بالدور الذي تقوم به الدولة، من خلال الاقتطاع الضريبي لتحقيق المصلحة والنفع العام، عكس المدنية والتي تعني الإخلاص والوفاء للنفع العام، وعموماً فإن درجة الوعي الضريبي ترتبط بمدى اقتناع المكلف، الذي يتعين عليه أداؤها في تمويل برامج الإنفاق العام، ويكون تحقيق هذا بترشيد المكلفين وتبصيرهم بالتزاماتهم لتحقيق أهداف السياسة المالية للدولة.<sup>59</sup>

و من هنا تتجلى عناصر الوعي الضريبي فيما يلي:

- فهم القصد من الضريبة عند فرضها.
- الاقتناع بالزامية الضريبة.
- المبادرة إلى تسديد الضريبة.
- عدم السعي إلى التهرب من أداؤها.

### □ الفرع الثالث: الضغط الجبائي على المكلف بالضريبة:

إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها، يجعل وطأتها تشتد على المكلف حافزا للتهرب منها، والثابت أنه كلما ارتفعت الضريبة وازداد عبئها كان ذلك مدعاة للغش الضريبي، ويقصد بالضبط الجبائي ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة على دخل المكلف بالضريبة، والضغط الجبائي يتمثل في

<sup>58</sup> مصطفى عوادي، نصر رجال، مرجع سبق ذكره ص 67.

<sup>59</sup> عيسى بولوخ، مرجع سبق ذكره، ص 26.

العلاقة التي توضح النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على المداخيل المحققة من طرف المكلف بالضريبة.<sup>60</sup>

□ الفرع الرابع : الوضعية الاقتصادية للمكلف:

إن الصعوبات الاقتصادية التي يمر بها المكلف غالبا ما تكون وراء محاولات التهرب والغش الضريبي التي يمارسها، وتزيد هذه المحاولات كلما كان دخله ضعيفا، إذ تؤثر كل من الظروف الاقتصادية العامة على الغش، فنجد أن ميل المكلف نحو الغش يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه، وكلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح، فغالبا ما تكون الوضعية الاقتصادية للمكلف سببا في لجوء هذا الأخير إلى استعمال طرق احتيالية قصد التهرب من دفع الضريبة يظهر ذلك جليا عند أوقات الكساد والأزمات المالية، التي تمر بها المشاريع التجارية والاقتصادية، وما يترتب عنها من ضعف في المداخيل، حيث تصبح فيها الضريبة قاسية بعض الشيء، مما يدفع المكلف إلى محاولة تجنب أداء ما عليه من ضرائب للخروج من هذه الوضعية المزرية، والحفاظ على مؤسسته خوفا من إفلاسها.<sup>61</sup>

المطلب الثالث: أسباب عامة.

هناك عدة أسباب تؤدي إلى الغش الضريبي وتتمثل فيما يلي:

□ الفرع الأول: الأسباب السياسية.

وهي أسباب تساعد على انتشار الغش الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة ظاهرة الغش الضريبي، ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين هما:<sup>62</sup>

- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمده الدولة بعد الاستقلال، مما كان له أثر كبير على النظام الضريبي الجزائري.
- وجود موارد بترولية هامة تجعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية ثانوية، مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب، ومكافحة الغش الضريبي لم يكن ضمن أولويات النظام السياسي.

□ الفرع الثاني : ظاهرة الرشوة والفساد المالي.

إن من بين الظواهر التي لها تأثير كبير على الغش الضريبي، ظاهرة الفساد الإداري وانتشار الرشوة والمحسوبية بين أعوان الإدارة الجبائية، حيث أن بعض موظفي الإدارة الجبائية لا يرفضون استلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي هي في الحقيقة رشاي، مما يطعن في شرف الوظيفة ويغيب أهم عامل

<sup>60</sup> محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 184، 183.

<sup>61</sup> مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سبق ذكره ص 70.

<sup>62</sup> مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سبق ذكره، ص 57

وهو الإخلاص والتفاني في العمل، وهذه الظواهر المرضية مسيطرة على الإدارة الجبائية ، بسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب أجهزة مخصصة لمحاربتها، وغياب الصرامة في معاقبة الموظفين.<sup>63</sup>

#### □ الفرع الثالث: الأسباب الاقتصادية:

كثيرا ما يكون لطبيعة الظروف الاقتصادية العامة في فترة معينة، التأثير البالغ على ظاهرة الغش الضريبي، ففي فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي ترتفع مداخيل الأفراد وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية، والتي تؤدي بدورها إلى كثرة الطلبات على السلع والخدمات، مما يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم، فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها للخزينة، مما يؤدي إلى تقليل ظاهرة الغش الضريبي، أما في فترات الركود الاقتصادي، أين تعجز الآلة الإنتاجية على تلبية الحاجات الضرورية التي تتطلبها حياة الأفراد وسير أنشطتهم، تزيد ظاهرة الغش الضريبي بسبب قلة النقود، وانخفاض مداخيل المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد.<sup>64</sup>

<sup>63</sup> المرجع السابق، ص 59.

<sup>64</sup> فتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر (2003 إلى 2008)، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسبير، جامعة المدية، الجزائر، 2009، ص 11.

### المبحث الثالث: آثار الغش الضريبي.

إن لظاهرة الغش الضريبي آثار سلبية عديدة، حيث تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة وبالتالي الإضرار بالخزينة العامة، وبذلك فالغش الضريبي يشكل عائقاً أمام التنمية الاقتصادية في جميع الدول باختلاف مستوياتها، وبالإضافة إلى هذا فإن لها آثاراً من نواحي أخرى، لذلك سنستعرض هنا مختلف آثار ظاهرة الغش الضريبي على الجوانب المالية والاجتماعية والاقتصادية.

المطلب الأول: الآثار المالية.

إن الضريبة لها دور أساسي في تمويل خزينة الدولة بالموارد المالية اللازمة، والتي توجه لتغطية النفقات العمومية، لهذا فإن التملص من الضريبة بمختلف أشكاله وصوره، يهدد المداخيل المالية للخزينة العامة، ويتسبب في حدوث خلل لأي سياسة اقتصادية واجتماعية، وهو ما يعد عائقاً أمام تحقيق الهدف الرئيسي للضريبة، والمتمثل في تمويل خزينة الدولة ومواجهة النفقات العامة للدولة، وحتى تتمكن من سد هذه الفجوة تلجأ إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى لها آثار سلبية على الإقتصاد<sup>65</sup>، ومن بين هذه المصادر ما يلي:

□ الفرع الأول: الإصدار النقدي:

ويتم ذلك عن طريق خلق نقود جديدة من العملة الوطنية، وهو ما يعرف بالتمويل بالتضخم، وهذا ما ينعكس سلبياً على الإقتصاد الوطني، ذلك أن التمويل بالتضخم يؤدي إلى نتائج سلبية منها:<sup>66</sup>

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

### □ الفرع الثاني : الدين العام.

يعتبر الدين العام من بين وسائل التمويل، ويؤدي اللجوء إليه باختلاف مصادره داخلي أو خارجي، ومدته قصير المدى أو طويل المدى، إلى آثار وخيمة على الإقتصاد ككل ومن بينها:<sup>67</sup>

- يشكل الدين العام عبئاً على ميزان المدفوعات في حالة التسديد، وتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض، خاصة إذا استخدمت كمصاريف استهلاكية، أما إذا استخدمت في المشروعات الاستثمارية، فإن العبء يكون ضعيفاً عليها.

<sup>65</sup> علي زغدون، مرجع سبق ذكره، ص 213.

<sup>66</sup> عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 79.

<sup>67</sup> المرجع السابق، ص 79.

- نقص الإنفاق العام الناتج عن تسديد القروض، وضعف القدرة الشرائية للأفراد .
- تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة لاستخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد في الأجل القصير أو المتوسط.
- فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم القدرة على تسديد ديونها، وبالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن إقراضها.
- التدخل في الشؤون الخاصة للدولة من طرف الدول الأجنبية نتيجة لعدم قدرتها على تسديد الديون الخارجية، وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية أو فرض قيود اقتصادية على هذه الدولة.
- إن تراكم الديون على الدولة يشكل أهم خطر يهدد اقتصادها، وكل ذلك يساهم في تقليص الإنفاق العام بأنواعه الثلاثة:
- الاستثماري: الذي يؤدي إلى تكوين رأس مال العيني للدولة (صناعة، زراعة).
- التحويلي: الذي يؤدي إلى توجيه وتحويل عناصر الإنتاج نحو المجالات التي ترغب الدولة في تطويرها.
- الجاري: الذي يؤدي إلى رفع إنتاجية العمل، وتحسين ظروف العمل (تعليم، صحة، إسكان).

#### □ الفرع الثالث: التأثير على التجارة الخارجية.

نظرا لارتباط الدولة بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية، من أجل تمويل وارداتها الضرورية من السلع الرأسمالية، وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، فإذا كان هذا التصدير بكميات كبيرة، ازدادت قدرة البلد على زيادة الاستيراد للسلع الرأسمالية الضرورية ويعمل على إثراء الخزانة العامة، ولكن تبقى مشكلة الدولة الجزائرية، هي اعتمادها على تصدير المواد الأولية بأسعار متدنية واستيراد السلع والتجهيزات بأسعار مرتفعة، وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص، ففي حالة وجود العجز في الخزينة فإن هذا يؤثر سلبا على التجارة الخارجية، وكذلك تضطر الدولة إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط وتعجيل عملية التنمية الاقتصادية، ويبقى ذلك العجز أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى له أثر بالغ على المكلف فيما بعد، حيث يؤدي بالدولة إلى زيادة سعر الضرائب أو فرض ضرائب جديدة، فيزداد عبئها على المكلف الذي لا يغش.<sup>68</sup>

#### □ الفرع الرابع : زيادة الضغط الضريبي:

إن لجوء الدولة إلى فرض معدلات ضريبية مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة من أجل زيادة حصيلة الضرائب، لمواجهة العجز المتولد عن ظاهرة الغش الضريبي، يؤدي إلى زيادة الضغط الضريبي المفروض على المكلفين، مما يزيد من ميولهم للغش، وبالتالي استفحال ظاهرة الغش الضريبي أكثر فأكثر.<sup>69</sup>

<sup>68</sup> عيسى بولوخ، مرجع سبق ذكره، ص33.

<sup>69</sup> مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سبق ذكره، ص94



### المطلب الثاني: الآثار الاجتماعية .

تسعى الدولة إلى تحقيق الأهداف الاجتماعية من خلال سياستها الضريبية، وأهمها تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق إعادة توزيع المداخيل، والقضاء على الفوارق الاجتماعية، وتوفير المرافق العمومية، والحاجات الضرورية لجميع مواطنيها، إلا أن الغش الضريبي يحول دون تحقيق هذه الأهداف، ويسبب آثارا سلبية تتمثل فيما يلي:

#### □ الفرع الأول: تعميق الفوارق الاجتماعية.

لا تجد الدولة أمام الخسائر الناتجة عن الغش سوى منفذ واحد، وهو رفع معدلات الاقتطاع الضريبي، أو استحداث ضرائب جديدة من أجل تحقيق مداخيل أكثر، تكون مبالغ فيها على الأفراد النزهاء خاصة بالنسبة للطبقة الفقيرة، مما يعني لديهم الإحساس بالقهر والاستغلال من طرف النظام الضريبي، ويزيد هذا الشعور لدى هذه الفئات، بسكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي تقتربها أيادي أصحاب النفوذ بغشهم الدائم، وهو ما يجعل الجو مضطربا في العلاقات بين أفراد المجتمع، إضافة إلى انتشار الرشوة التي يتقاسم المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة الجبائية، اعتقادا بأنه مهما ارتفعت قيمتها فهي أقل وأخف من الضريبة، وفي محيط لا تدفع فيه الضريبة إلا من طرف الفقراء، وأصحاب المداخيل المحدودة تزداد الهوة بين فئات المجتمع، فيزداد الفقير فقرا والغني غنى، وهو ما يؤدي إلى ظهور الطبقة الاجتماعية.<sup>70</sup>

#### □ الفرع الثاني: تراجع الصديق في المعاملات الاقتصادية والتجارية.

إن معظم المتبرين يتعاملون بالسيولة النقدية، والتي لا تترك أي أثر لغشهم، ولا يستعملون الوثائق والفواتير والصكوك إلا في حدود ضيقة، وكل واحد منهم يعلم بأن الطرف الآخر يقوم بمسك محاسبة مزورة لاعتبارات ضريبية، مما يؤدي إلى انعدام الثقة بين المتعاملين، وعدم الاطمئنان في منح القروض للعملاء، لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت وتلقي على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب الغش الضريبي، مما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين والذين قد يتابعون جبائيا.<sup>71</sup>

#### □ الفرع الثالث: تفشي اللامدنية في المجتمع:

إن وجود الغش الضريبي بين مختلف الطبقات الاجتماعية، يساهم في تدهور المدنية الجبائية، والتي يقصد بها تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على مصلحته الخاصة بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع وبذلك فإن الغش الضريبي عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية.<sup>72</sup>

### المطلب الثالث: الآثار الاقتصادية.

<sup>70</sup> المرجع السابق، ص 96.

<sup>71</sup> عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 82.

<sup>72</sup> مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سبق ذكره، ص 97.

تعتبر الضريبة أداة للتحكم في النشاط الاقتصادي من خلال تمويل الأنشطة الاقتصادية ولذلك فإن التملص من دفع هذه الضريبة له انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب، ونخص بالذكر ما يلي:

□ الفرع الأول: التأثير على المنافسة الاقتصادية:

يعمل الغش الضريبي على الإخلال بقواعد المنافسة، حيث تكون المؤسسات التي تمارس الغش أفضل وضعية اقتصادية من تلك التي تؤدي واجباتها الجبائية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية كبيرة، وذلك عن طريق الاستفادة من مبالغ الضرائب غير المقتطعة وتقوية مكانتها في السوق، إضافة إلى حصولها على تكاليف منخفضة، تسمح لها بطرح أسعار تنافسية منخفضة تمكنها من جذب الزبائن، وهو ما يؤدي إلى إزاحة المؤسسات الأخرى الزهية، ويخلق جو من المنافسة غير المشروعة.<sup>73</sup>

□ الفرع الثاني : إعاقة النمو الاقتصادي.

يشكل الغش الضريبي عائقا أمام تحقيق النمو الاقتصادي، إذ أثر إعاقة المنافسة الاقتصادية، يؤدي إلى كبح التطور والنمو الاقتصادي، كما أن نقص إيرادات الدولة بسبب الغش الضريبي، لا يسمح بتكوين ادخار عام، وهو ما يحد من إمكانية القيام بالمشاريع الاستثمارية، وتجدر الإشارة إلى انخفاض معدلات الادخار، يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمارات، ويترتب عن ذلك ركود اقتصادي متميز، بارتفاع معدل التضخم وزيادة حدة البطالة، كما تؤدي زيادة الغش الضريبي إلى تخفيض الاستهلاك، والتأثير السلبي على سوق العمل، وبذلك فإن الغش الضريبي يعتبر من أبرز مظاهر الفساد الاقتصادي.<sup>74</sup>

□ الفرع الثالث : التأثير على توجيه النشاط الاقتصادي:

يؤدي الغش الضريبي إلى لجوء المكلفين بالضريبة إلى التوجه نحو الأنشطة التي تكثر فيها هذه الظاهرة، حيث يقوم المكلفون باختيار النشاط بناء على اعتبارات ضريبية، كمعدل الضرائب الخاصة بالنشاط، طريقة التحصيل، درجة الحساسية تجاه الغش الضريبي، مدى توفر طرق التهرب من دفع الضريبة، ومدى إمكانية الإفلات من قبضة الرقابة الجبائية، وهو ما يوجه النشاط الاقتصادي إلى وجهة قد لا تخدم سياسة الدولة في توظيفها للضريبة، وبذلك الغش الضريبي يصبح سببا في التخلف والكود الاقتصادي.<sup>75</sup>

□ الفرع الرابع : ندرة الأموال :

إن الغش الضريبي يخلق ندرة لرؤوس الأموال لأن المكلف يعمل على إخفاء الأرباح ورؤوس الأموال، التي يكتسبها عن أعين الرقابة الجبائية، والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الانكشاف، فالتملص يعمل على الاكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق النقدي والمالي لمدة طويلة من الزمن، وبالتالي ستكون ندرة في السيولة النقدية على مستوى الاقتصاد الوطني ككل، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون مفضلا،

<sup>73</sup> عيسى بولخوخ، مرجع سبق ذكره، ص 34.

<sup>74</sup> عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 81.

<sup>75</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 51.

وذلك المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية باستعمال الصلاحيات القانونية، وخصوصاً حق الاطلاع لدى المؤسسات البنكية.<sup>76</sup>

---

<sup>76</sup> مصطفى عوادي، نصر رجال، مرجع سبق ذكره، ص 99.

## خلاصة الفصل:

يتمثل الغش الضريبي في امتناع المكلف القانوني عن دفع الضرائب المفروضة عليه من طرف الإدارة الجبائية، ويوجد نوعين من الغش الضريبي غش بسيط وغش مركب، ويمارس المكلف الغش الضريبي بأساليب مختلفة، تتمثل في الغش عن طريق العمليات المحاسبية والمادية والقانونية، وهي تصب في مصب واحد وهي نهب أموال الخزينة.

وتتعدد أسبابه فمنها ما هو متعلق بالنظام الضريبي، الذي يتسم بالغموض وعدم الاستقرار والتعقيد، ومنها ما هو متعلق بالمكلف بالضريبة والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة به، ومنها ما يخص أسباب أخرى خارجية كالرشوة.

وهذا يؤدي إلى آثار وخيمة من الناحية المالية، من خلال تأثيرها على الخزينة العمومية، ومن الناحية الاقتصادية من خلال الإخلال بقواعد المنافسة وندرة الأموال.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كأداة  
في محاربة التهرب والغش الضريبي

تمهيد :

بعد التطرق لمختلف الجوانب المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي وأهمية الرقابة في محاربة التهرب الضريبي من خلال مجموعة من الأدوات والآليات التي تتبعها الجبائية. وكذلك فعالية الرقابة الجبائية ومدى قدرتها على تحقيق أهدافها المتمثلة في تحسين الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي بشتى الطرق والوسائل المختلفة والسعي إلى كسب ثقة المكلفين بالضريبة. سيتم التطرق في هذا الفصل إسقاط الإطار النظري على ارض الواقع من خلال دراسة ميدانية بمديرية الضرائب يتم فيها التطرق لعملية الرقابة الجبائية التي تتم على مستوى المديرية وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث

- تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم
- تحليل نتائج الرقابة الجبائية على مستوى ولاية-مستغانم-
- دراسة حالة في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

المديرية الولائية للضرائب تعتبر السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سيادتها الجبائية، من خلال تحصيل الضرائب وإحصاء المكلف بالضريبة وإجراء عمليات الرقابة الجبائية للمكلفين الذين لهم تكليف جبائي بالدولة  
المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر.

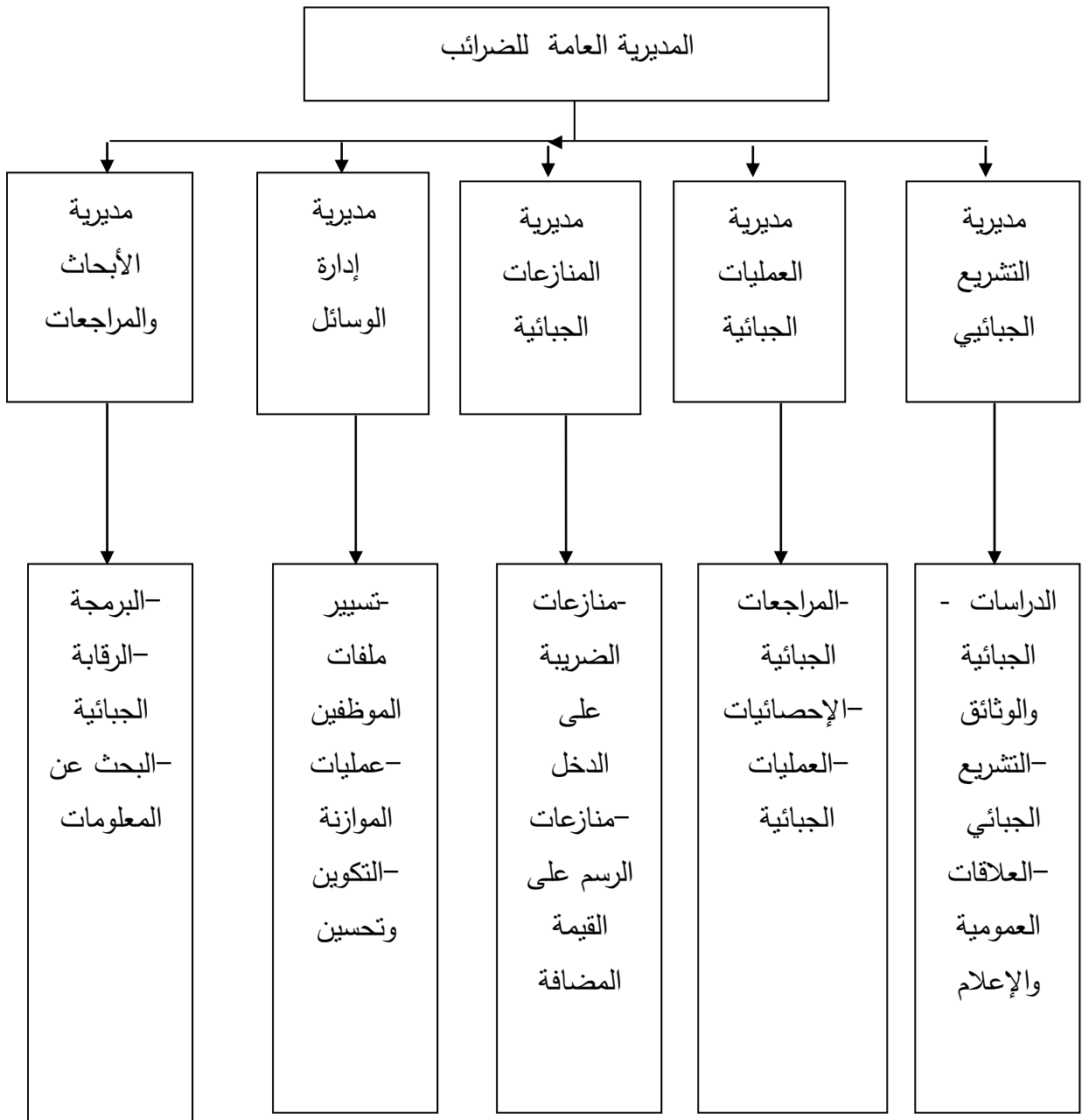
إن الإدارة الجبائية لها عدة هياكل مركزية وجهوية وأخرى ولائية وفق قوانين تشريعية وتنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الإقليمية لكل هيئة إدارية، وعليه يجب التطرق إلى الهياكل التنظيمية للإدارة الجبائية على كل المستويات لمعرفة مكان تمركز مديرية الضرائب لولاية مستغانم على سلم الهرم السلطوي للإدارة المركزية التابعة لها.

□ الفرع الأول: المديرية العامة للضرائب.

تعتبر المديرية العامة للضرائب احد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني والتي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها، ولكونها مكلفة لإدارة النظام الضريبي والتحكم في كل جوانبه من التشريع والتنظيم إلى تنفيذ خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر المصدر الرئيسي لخزينة الدولة، كما تتمثل الغاية الرئيسية للمديرية العامة للضرائب في الاطلاع بمهامها كإدارة فعالة لتطلعات المكلفين بالضريبة.

وبعد اختصاص الإدارة المركزية للضرائب بتنفيذ القوانين والمساهمة في تعديل التشريعات والتعديلات لكي ترقى بالنظام الضريبي، إلى الدرجات الإتقان والكمال، نجد أن مهام الإدارة الجبائية تنحصر في المزج بين الوسائل الإدارية، القانونية، الفنية والمالية لتكون بدور الوسيط بين تمويل الخزينة العمومية باعتبارها الهدف الذي أنشئت من أجله وبين رضا المكلفين بالضريبة لكونهم يمثلون رأسمال الإدارة الجبائية، وعليه بالشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب

الشكل رقم (1-3) الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب.



المصدر: المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 جويلية 1998 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 51 المؤرخة في 15 جويلية 1998، ص 12.

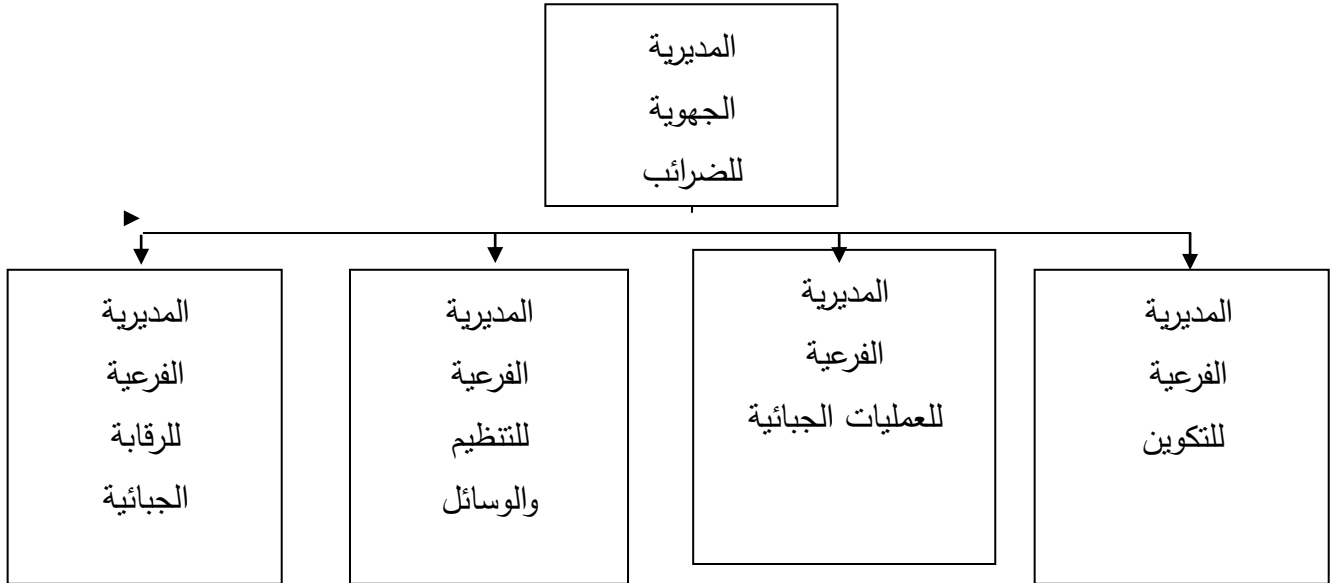


□ الفرع الثاني : المديرية الجهوية للضرائب .

تمثل المديرية الجهوية للضرائب الإدارة المركزية على المستوى الجهوي وتعتبر همزة وصل بين المديريات الولائية للضرائب وبين المديرية العامة للضرائب بهدف ربط القاعدة بالقمة كما تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، وتضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب، ومن مهامها تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الاقليمي مع توجيهها وتنسيقها وحتى مراقبتها.

وبهذه الصفة تتولى المديرية الجهوية للضرائب عدة مهام تنحصر فيما يلي:

- تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية في طرفها ومقاييسها وحتى إجراءاتها.
  - تعد بصفة دورية كل التحصيلات المتعلقة بأعمال المصالح الجبائية المحلية
  - تقدم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي
  - تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم
  - تقدر احتياجات المصالح الجبائية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية وتعد تقريرا دوريا عن ذلك.
- ومنه الشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب:
- الشكل رقم (: 2-3) الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب.



المصدر: من المواد 12 إلى 28 جويلية 1998 والذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 25 أكتوبر 1998 ص 14.

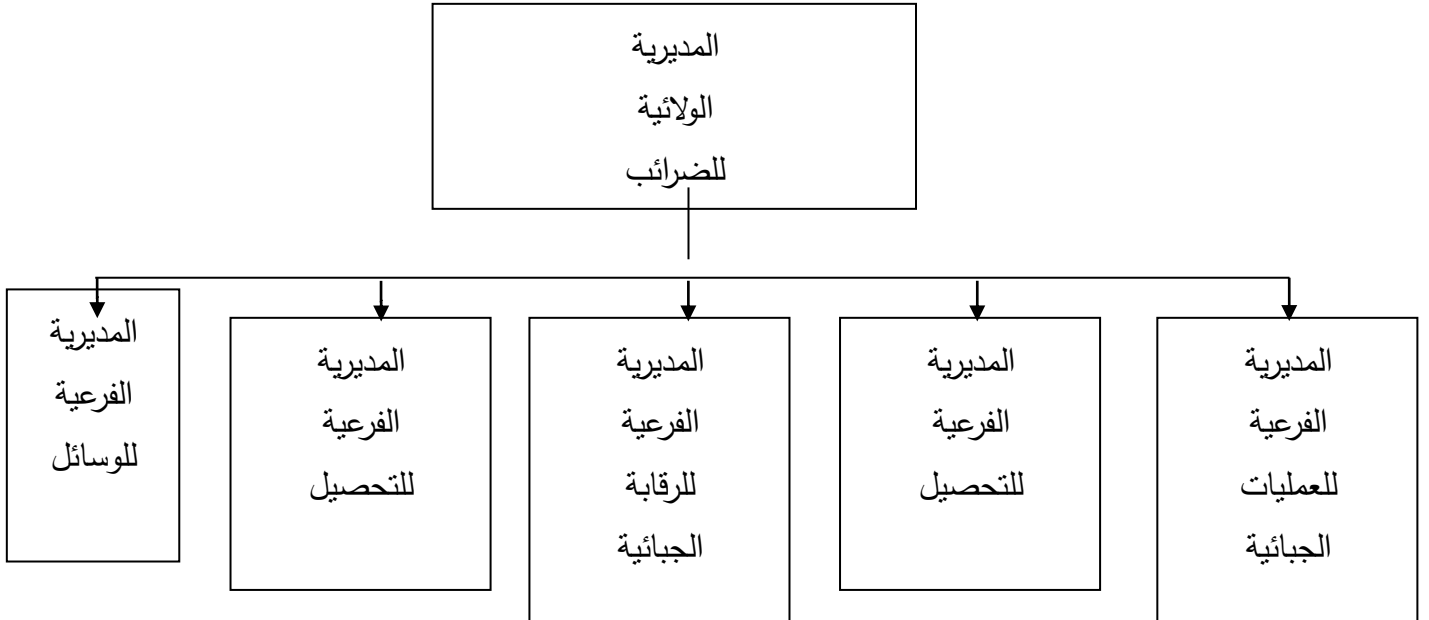
□ الفرع الثالث : المديرية الولائية للضرائب.

تسهر المديرية الولائية للضرائب على احترام التنظيم والتشريع الجبائيين، مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها، كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية للضرائب والمديريات الولائية الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية علاقات سلمية، وتلتزم المديريات الولائية بإبلاغها بكل الجداول الإحصائية المعدة دوريا والمنصوص عليها في التنظيم المعمول به وتقديم كل البيانات والتقارير التي تخص سير المصالح أو تطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين.

أما المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب في مختلف المجالات هي:

- جمع العناصر اللازمة لإعداد التقارير الجبائية، تصدر الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم نتائج الحصيلة الدورية.
- تحلل دوريا عمل المصالح الخارجية وتعد تلخيصها عن ذلك كما تقترح أي إجراء يحسن عملها.
- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب.
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها مع برمجة التدخلات وتتابع تنفيذها.
- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والتقنية والمالية وتعد تقديرات الميزانية.
- تضمن توظيف وتسيير المستخدمين التابعة لهم مع إجراء التكوين وتحسين المستوى.

الشكل رقم (3-3): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.



المصدر: من المواد 28 إلى 39 من القرار المؤرخ في 12 جويلية 1998 والذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها - الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 25 أكتوبر 1998 - ص 19

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم.

تعد إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، إذ تكتسب شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، وهو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول.

وتتكون مديرية الضرائب لولاية مستغانم من خمس مديريات فرعية وكل مديرية تضم مكاتب مهام يقوم

بها ويظهر ذلك كما يلي:

□ الفرع الأول: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

وتضم أربعة مكاتب:

أولاً- مكتب الجداول: ومن مهامه:

- المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي.

- إعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها.

- تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية.

ثانيا- مكتب الإحصائيات: ومن مهامه:

- جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتثبيتها.

ثالثا- مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العامة: من مهامه:

- توزيع العمليات والمناشير والمذكرات الواردة للإدارة المركزية والمديرية الجهوية بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين.

- متابعة ومراقبة تنفيذ برنامج عمل المتفشيات والوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة.

- استقبال الجمهور واعلامه وتوجيهه، وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائيين.

رابعا- مكتب التسجيل والطابع: من مهامه:

- تقييم أعمال المتفشيات التسجيل والطابع، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه المتفشيات.

- الإشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم وبكل الإعلانات.

- اقتراح كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل والطابع.

□ الفرع الثاني : المديرية الفرعية للمنازعات .

تتكفل هذه المديرية المنازعات بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة، لأن القوانين الجبائية كلها تنص على أنه من بين حقوق المكلفين بالضريبة حق الطعن في الضرائب المفروضة، وهذه الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم شكاية في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها، وهذه ما يسمى بالطعن الإداري والمكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالة إذ لم يقدم أمام المدير الولائي وتتكون هذه المديرية من مكاتب هي:

أولاً- مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن: من مهامها:

- تلقي ودراسة الطعون المشككة ضد قرارات المدير الولائي في مجال المنازعات، وعرضها على لجنة المنازعات المختصة.

- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على الاحتجاجات الخاصة بالضرائب أو الإجراءات التي تلتزم بها الإدارة الجبائية.

ثانيا- مكتب الشكايات: من مهامه:

- تلقي الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض التي أسست وعائها المفتشية.

- تلقي الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الزيادات أو التخفيضات أو العقوبات وتعويضات التأخر تطبقها قباضات الضرائب.

ثالثا- مكتب التبليغات والأمر بالصرف: من مهامه:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات بعد استشارة لجان الطعن.

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية.

- الأمر بالتخفيض والتصحيح بعد القابلية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

رابعا- مكتب لجان الطعن: من مهامه:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفين بالضريبة للجان المصالح أو الإعفائي المختصة.

- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاع دفع أقساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة.

□ الفرع الثالث: المديرية الفرعية للتحصيل .

وتضم ثلاثة مكاتب:

أولاً- مكتب مراقبة التحصيل: من مهامه:

- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، وفحص وضعية الآخرين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم والتدابير الإلزامية للتنمية السريعة لأقساط الضريبة غير المحصلة.

- مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

ثانيا- مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية والمحلية:

- مراقبة الخزينة الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية التي تتكفل بتسييرها ماليا.

- مراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية

ثالثا- مكتب التصفية: من مهامه:

- مراقبة التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية.

- تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قباضات الضرائب، وتقوم بتجميعها ماديا وتضمن إرسالها إلى الإدارة المركزية.

□ الفرع الرابع: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

وتضم أربعة مكاتب:

أولا- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: ومن مهامه:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني الوعاء الضريبي ومراقبته وكذا تحصيل الضريبة.

- تنفيذ برنامج التدخلات والبحث والتحري وكذلك الإطلاع بالإضافة إلى حق المعاينة الميدانية.

ثانيا- مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف بما يلي:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات.

- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلف بالضريبة.

- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحوصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

ثالثا- مكتب المراجعات الجبائية: ويسمى أيضا بمكتب التحقيقات الجبائية تتمثل مهامه في:

- متابعة وتنفيذ برنامج المراقبة.

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برنامج المراقبة.

- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية والتقييمية.

رابعا- مكتب مراقبة التقييمات: يعمل في شكل فرق ويقوم بالمهام التالية:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.
  - المشاركة في تقويم الضرائب المستحقة في عمليات بيع وشراء العقارات.
- الشكل رقم: (3-4) الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم.



المصدر: معلومات مأخوذة من فرقة التحقيقات الجبائية والمحاسبة

المبحث الثاني: تحليل نتائج الرقابة الجبائية على مستوى ولاية -مستغانم-

المطلب الأول: تحليل النتائج العامة للرقابة الجبائية.

□ الفرع الأول: نسبة الملفات الجبائية الخاضعة للرقابة الجبائية على مستوى ولاية -مستغانم- للفترة 2017-

2020.

الجدول رقم: (3-1) عدد الملفات الجبائية الإجمالية للنظام الحقيقي على مستوى ولاية-مستغانم-

السنة/البيان	2017	2018	2019	2020
عدد ملفات الأشخاص الطبيعيين	4738	5426	4672	5773
عدد ملفات الأشخاص المعنويين	386	409	517	523
المجموع	5124	5835	5189	6296

المصدر: معطيات من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية -مستغانم-

نلاحظ أن عدد الملفات الأشخاص الطبيعيين أكبر بكثير من عدد ملفات الأشخاص المعنويين، هذا راجع إلى أن ملفات الأشخاص ذوي الامتيازات الجبائية مثل ANSEJ.ANDE يتم إدراجهم بقوة القانون ضمن ملفات الأشخاص الطبيعيين في النظام الحقيقي، رغم أن أنشطتهم التجارية تكون في أغلب الأحيان ضعيفة.

الجدول رقم: (3-2) نسبة الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والمصوب والرقابة على الوثائق والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة من مجموع الملفات الخاضعة.

البيان/السنة	2017	2018	2019	2020
عدد الملفات الخاضعة للضريبة	382	368	343	376
مجموع الملفات الخاضعة الإجمالية	5124	5835	5189	6296
النسبة بالمائة	7.45	6.30	6.61	5.97

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على الجدول السابق رقم (3-1)

نلاحظ أن نسبة الملفات الخاضعة للرقابة يتراوح بين 5 بالمائة و7 بالمائة من مجموع الملفات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي.

□ الفرع الثاني: نسبة الضرائب المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية مستوى ولاية -مستغانم- للفترة 2017-

2020.

الجدول رقم: (3-3) نسبة الضرائب المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية على مستوى -مستغانم-

البيان/ السنة	2017	2018	2019	2020
الضرائب المسترجعة	191698572	204782592	22364421	278324082
الحصيلة الضريبية الإجمالية	6345234547.52	8425280317.58	10308618126.32	9396444146.68
النسبة المئوية	3.02	2.43	2.17	2.96

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات من المديرية الفرعية للتحصيل.

نلاحظ أن مبلغ الضرائب المسترجعة معتبرة وفي ارتفاع مستمر، إلا أن نسبتها من إجمالي الحصيلة الضريبية تتراجع بشكل طفيف جدا خلال فترة الدراسة، وهذه المبالغ تزيد من الموارد المالية لخزينة الدولة.

ثالثا- دراسة طبيعة الضرائب المسترجعة على مستوى ولاية-مستغانم- خلال الفترة 2017-2020

الجدول رقم: (3-4) أنواع الضرائب المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية على مستوى ولاية -مستغانم-

البيان/السنة	2017	2018	2019	2020
الرسم على القيمة المضافة TVA	28038927	25167565	33767449	43264977
الرسم على النشاط المهني TAP	3866228	2011415	4305899	9769319
الضريبة على أرباح الشركات IBS	3663282	125577	5366622	2485612



49881586	25426339	29409008	29458286	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
123919	495999	29434	36882	الضريبة على الأجور IRG/S
1122583	3534717	0	0	الضريبة على الدخل الإجمالي اقتطاع من المصدر
175379	22262	666478	69303	حقوق الطابع
0	11953570	1377647	532502	ضرائب ورسوم أخرى
23888539	19519474	13502319	14158626	عقوبات التأخير
130711974	104393031	73419443	79829036	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات مديرية الضرائب

سنقوم بتحليل الجدول حسب نوع كل ضريبة وحسب حجمها:

أولاً- الرسم على القيمة المضافة: TVA

نلاحظ أن المبالغ المسترجعة تكون كبيرة، لأن الرسم على القيمة المضافة يفرض على أساس رقم الأعمال، كما تخضع له جميع العمليات والأنشطة التي يقوم بها جميع الأشخاص المكلفين بالضريبة، كما تنتج عن إعادة إدماج الرسوم على المشتريات بسبب استعمال فواتير مزورة أو وهمية في إثبات هذه الرسوم.

ثانياً- الضريبة على الدخل الإجمالي: IRG

تفرض على الربح أو المداخيل الصافية للأشخاص الطبيعيين، ويتم التحقيق فيها بعد رفض نتيجة المحاسبة، بسبب الزيادات الناتجة عن رقم الأعمال الغير مصرح به، أو وجود أعباء غير مبررة بوثائق رسمية وصحيحة، وينجم عنه تغيير في حجم الأرباح المعاد تشكيلها

ثالثاً - الضريبة على أرباح الشركات: IBS

تفرض IBS على الأرباح والمداخيل الصافية للشركات (الأشخاص المعنويين)، وتكون مبالغها المسترجعة أقل من IRG، لأن عدد الأشخاص المعنويين يمثل 10 بالمائة من الحجم الكلي للأشخاص الخاضعين للضريبة، في حين أن الباقي 90 بالمائة يمثل نسبة الأشخاص الطبيعيين.

رابعاً-الرسم على النشاط المني : TAP

يفرض الرسم على النشاط المني بنسبة 02 بالمائة على رقم الأعمال، وعليه تكون المبالغ المسترجعة مرتبطة برقم الأعمال المغشوش فيه.

خامساً- ضريبة على الدخل الإجمالي اقتطاع من المصدر:

تمثل الضريبة على الأجور التي يجب أن تقتطع من طرف صاحب العمل، وتدفع إلى قباضة الضرائب شهريا وفق لدفاتر الأجور.

1- ضرائب ورسوم أخرى:

هي ضريبة نوعية من أنواع الضرائب التي تدخل ضمن الضريبة على الدخل الإجمالي، ويتم دفعها على أساس الأرباح الموزعة على الشركاء، وأصحاب الحصص في الشركات التجارية وبالتالي فكل إخفاء في أرباح هذه الشركات يؤدي بالضرورة إخفاء هذا النوع من الضرائب لذلك فهو مرتبط بالضريبة على أرباح الشركات المسترجعة.

2- حقوق الطابع:

يسدد الطابع عند الدفع عند الشراء، ويقوم البائع بتحصيلها لصالح خزينة الدولة، وقيمة الطابع تكون بنسبة 01 دج على كل 100 دج على أن لا يتعدى مبلغ الحقوق 2500 دج على كل فاتورة المادة 100 من قانون الطابع.<sup>77</sup>

3- عقوبات التأخير:

تمثل عقوبات التأخير ما بين 10 و25 بالمائة من الحقوق المسترجعة وهو يعتبر أسلوب ردعي

المطلب الثاني: تحليل نتائج أشكال الرقابة الجبائية على مستوى ولاية-مستغانم- للفترة 2017-2020

يترتب على فرض الرقابة الجبائية تحقيق الأهداف المسطرة المتمثلة في كشف الغش الضريبي، وذلك تبعا لسير آليات الإدارة الجبائية، ومن هنا نحاول إعطاء النواتج المالية حسب السنوات الأربعة الأخيرة للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية في ولاية -مستغانم-

للكشف عن مردودية الرقابة على الوثائق في ولاية مستغانم، نقوم بعرض وتحليل النتائج التالية

الجدول رقم (3-5) نتائج الرقابة الجبائية على الوثائق على مستوى ولاية مستغانم للفترة 2017-2020.

البيان/السنة	2017	2018	2019	2020
عدد الملفات المحقق فيها	314	317	290	303
مبلغ الضرائب المسترجعة (دج)	48211341	48661681	62488378	64336872

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المديرية الفرعية للتحصيل .

<sup>77</sup> المادة 100، قانون الطابع، 2012، ص420

نلاحظ أن متوسط عدد الملفات المحقق فيها على الوثائق خلال الفترة 2017-2020 هو (306) ملف في السنة، ويعتبر عددا مقبولا لأن الرقابة على الوثائق تطبق على ملفات المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، بحيث يتم مراقبة كل الملفات خلال فترة أربع سنوات غير المتقدمة بنسبة (25 بالمائة) للسنة بينما ملفات المكلفين الخاضعين للنظام الجزافي فيراقبون بطرق أخرى.

ونلاحظ أيضا أن مبالغ الضرائب المسترجعة تزيد بنسبة (20 بالمائة) من سنة 2017 إلى 2020، ويمكن إرجاع السبب ارتفاع رقم أعمال الأشخاص الخاضعين للضريبة.

#### □ الفرع الأول: نتائج الرقابة الجبائية في التحقيق المحاسبي

يعد التحقيق المحاسبي من أهم الطرق التي يتم استعمالها في مكافحة الغش الضريبي، وللكشف عن مردودية التحقيق المحاسبي في ولاية مستغانم سوف نقوم بعرض وتحليل الإحصائيات التالية:  
الجدول رقم: (3-6) نتائج الرقابة في التحقيق المحاسبي على مستوى ولاية مستغانم، للفترة 2017-2020.

البيان/السنة	2017	2018	2019	2020
عدد الملفات المحقق فيها	44	38	36	57
مبالغ الضرائب المسترجعة(دج)	73723042	73419443	99730908	125224762

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معلومات مقدمة من طرف مديرية الفرعية لرقابة جبائية.

نلاحظ أن عدد الملفات ينخفض في السنوات من 2017 إلى 2019، وهذا لأن عدد المحققين الضريبيين غير كافي بالمقارنة مع عدد المكلفين في هذه السنوات، حيث بلغ عددهم (10) محققين فقط، أما في سنة 2020 فقد تم تعزيز صفوف فرق التحقيق بعناصر جديدة، حيث وصل عدد المحققين إلى (18) محقق ومعه زاد عدد الملفات المدروسة، مع العلم أن فرق التحقيق تتكون من محققين اثنين، وعدد الملفات التي يقومون بالتحقيق فيها يجب أن لا تتجاوز (8) ملفات سنويا.<sup>78</sup>

نلاحظ أن مبلغ الضرائب المسترجعة في تزايد مستمر خلال فترة الدراسة، ويظهر أكثر وضوحا في 2020 مع تزايد عدد الملفات المدروسة، وهذا راجع إلى كون التحقيق المحاسبي الأكثر فعالية في استرجاع الحقوق، لأنه شامل لجميع أنواع الضرائب وجميع أنشطة المكلف لفترة غير متقدمة بالإضافة إلى أهمية الملفات المراقبة من حيث رقم الأعمال والنشاط بصفة عامة.

#### □ الفرع الثاني: نتائج الرقابة الجبائية حسب الوضعية الجبائية الشاملة التحقيق المعمق في

<sup>78</sup> مقابلة مع السيد فريحة عبد القادر، مدير المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية -مستغانم- يوم 2022/04/17، الساعة 10.00

لتوضيح أثر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في مكافحة الغش الضريبي، سيتم عرض وتحليل الإحصائيات التالية المتحصل عليها من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية كما يلي:

الجدول رقم (3-7): نتائج الرقابة الجبائية على التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على مستوى ولاية مستغانم للفترة 2017-2020.

السنة/البيان	2017	2018	2019	2020
عدد الملفات المحقق فيها	5	0	4	6
مبالغ الضرائب المسترجعة	6105994	0	4662123	5487152

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات مقدمة من مديرية الفرعية لرقابة الجبائية. نلاحظ أن عدد الملفات المحقق فيها قليل بمتوسط (5) ملفات سنويا، ويرجع ذلك إلى أن التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة يعتبر عملية استثنائية، خاصة بنوع واحد من الضرائب هي الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، وليس قاعدة لأنه يخص الأشخاص الطبيعيين الذين تكتشف الإدارة الجبائية وجود فروق بين ما تم التصريح به والمداخيل المحققة فعلا، كما نلاحظ أن انعدام الملفات المحقق فيها سنة 2018، وحسب رئيس المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فإن المديرية العامة لم تقم بإرسال أي قائمة بأسماء الأشخاص الذين سيتم التحقيق معهم، رغم قيام المديرية الفرعية بإرسال قائمة الأشخاص المقترحين للتحقيق. ونلاحظ أن مبالغ الضرائب المسترجعة مقبول بالنسبة إلى عدد الملفات المحقق فيها.

□ الفرع الثالث: نتائج الرقابة الجبائية حسب التحقيق المصوب

الجدول رقم (3-8): نتائج الرقابة الجبائية في التحقيق المصوب على مستوى ولاية مستغانم للفترة 2017-2020.

البيان/السنة	2017	2018	2019	2020
عدد الملفات المحقق فيها	19	13	13	10
مبلغ الضرائب المسترجعة دج	83283785	37326643	141078681	10402126

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

نلاحظ أن عدد الملفات المحقق فيها في تناقص ذلك لأن التحقيق المصوب هو عملية استعجالية، إذ يعتبر تحقيق محاسبي مختصر يسمح للإدارة الجبائية برد الفعل السريع اتجاه الوضعيات الرقابية المسجلة، كورود معلومات جبائية تفيد بإمكانية الغش أو كطلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة من قبل بعض المكلفين. كما نلاحظ أن مبلغ الضرائب المسترجعة متناقص، لأن قيمة هذه المبالغ تتأثر بنوع الضرائب وعددها والفترة المحقق فيها.

□ الفرع الرابع: نتائج الرقابة الجبائية حسب إعداد التقييم

الجدول رقم: (3-9) نتائج الرقابة الجبائية حسب إعادة التقييم بالنسبة للمعاملات العقارية الخاضعة لحقوق التسجيل والإشهار على مستوى ولاية مستغانم للفترة 2017-2020.

البيان/السنة	2017	2018	2019	2020
عدد الملفات المحقق فيها	470	607	458	648
مبلغ الضرائب المسترجعة(دج)	30820337	45374825	12655144	72873170

المصدر: وثائق داخلية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

نلاحظ أن عدد الملفات المحقق فيها المعاد تقييمها كبير وقي تزايد، وهذا يدل على تزايد نشاط تداول العقارات على مستوى الولاية.

ويتطابق تزايد المبالغ المسترجعة مع عدد الملفات المدروسة.

## المبحث الثالث: دراسة حالة في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

في هذا الجانب نقوم بدراسة حالة ملف جبائي يتعلق بمهنة بالتجزئة لقطع غيار السيارات، وذلك في إطار البرنامج السنوي للتحقيق الجبائي الذي قامت به المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية مستغانم، حيث يشمل التحقيق السنوات الأربعة التالية 2017-2018-2019-2020، نظر لورود معلومات إلى المصالح الجبائية التي تفيد أن المكلف قام بشراء عقار يتمثل في قطعة أرض مساحتها 477 م مربع بمبلغ 7.150000 دج، وبمقارنتها مع الدخل المصرح به من طرف المكلف والذي كان 140000 دج، خلال الفترة الممتدة من 2017 إلى 2020 المستخرجة من ملفه الجبائي، اتضح أن المبلغ المدفوع لشراء قطعة الأرض يفوق بكثير المداخيل المصرح بها أي إمكانياته المالية، هذا ما يؤدي إلى طرح السؤال التالي: من أين لك هذا. لذلك قامت الإدارة بطلب تبريرات، مما يستوجب إخضاعه لتحقيق معمق من أجل كشف مصدر هذه الأموال، وما إذا كانت عبارة عن مداخيل مخفية خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، ولذلك قام الأعوان المحققون بالإجراءات التالية :

المطلب الأول: إرسال الإشعار بالتحقيق.

يعد سحب الملف الجبائي للسيد(ب.ع) الذي يمارس مهنة البيع بالتجزئة لقطع غيار السيارات، الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي(IRG) لمفتشية الضرائب التابع لها بالمحطة الجديدة -مستغانم-، قام الأعوان المحققون بإرسال إشعار بالتحقيق رقم 157/2020 وذلك بتاريخ 18/07/2020، والذي سلم للمكلف يدا بيد في نفس اليوم، حيث تضمن الإشعار مجموعة من المعلومات تتمثل فيما يلي:

اسم ولقب المكلف، نوع النشاط الممارس، عنوان الإقامة، وفترة التحقيق من 01/01/2017 إلى 31/12/2020، حيث منحت للمكلف مهلة (15) يوما لإعداد الوثائق المطلوبة للتحقيق في وضعيته، مع العلم أن هذا الإشعار يكون مصحوبا بميثاق حقوق وواجبات المكلف، والسنوات التي سيتم فيها التحقيق هي 2017-2018-2019-2020 أي (4) سنوات الأخيرة.

المطلب الثاني: إرسال وثيقة الذمة المالية.

يقوم المحقق بإرسال وثيقة الذمة المالية من أجل ملئها من طرف المكلف بالضريبة، وهي تشمل جميع ممتلكاته العقارية والمنقولة مع ذكر تاريخ اكتسابها وقيمتها المالية، فبالنسبة إلى هذا المكلف قام باكتساب عقار يتمثل في قطعة أرض مساحتها 477 م مربع بمبلغ 7.150000.000 دج، حيث قام بتقديم تبرير عن مصدر الأموال التي استعملها في شراء هذا العقار ونذكر منها ما يلي:

- قام ببيع منزل للسكن في مستغانم يوم 02/07/2015 بمبلغ 501000000.

المطلب الثالث: إعداد وإرسال النتائج الأولية(التبليغ الأولي).

بعد عملية التحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف(ب.ع)، والتي انطلقت بتاريخ 04/08/2020 تبعا للإشعار بالتحقيق رقم 157/2020، المؤرخ في 18/07/2020، والطريقة المعتمدة في إعادة

تشكيل الدخل الإجمالي هو ميزان الإيرادات والمصاريف "BLANCE DE TRESORERIE"، بمراعاة حركة الأموال من بيع وشراء والحسابات البنكية وكذا مصاريف الحياة اليومية، وقد سمحت لنا بالتوصيل إلى النتائج التالية:

□ الفرع الأول: إعادة تشكيل المداخيل.

□ المداخيل الناجمة عن النشاط الممارس:

تم تشكيل المداخيل اعتمادا على مداخيل نشاط البيع بالتجزئة لقطع غيار السيارات والجدول التالي يبين ذلك:  
الجدول رقم: (3-10) المداخيل الناتجة عن النشاط الممارس خلال فترة الدراسة.

البيان/السنة	2017	2018	2019	2020
مداخيل النشاط الممارس	140000	140000	140000	/

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

● الأرصدة المالية في: 01/01

من خلال المعلومات التي بحوزة المصلحة فإنه لا يوجد لدى المكلف حسابات لدى الوكالات البنكية الوطنية كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم: (3-11) الأرصدة المالية في 01/01 للسنوات فترة الدراسة.

البيان/السنة	2017	2018	2019	2020
الأرصدة	00	00	00	00

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

□ المداخيل الناتجة عن مصادر أخرى:

● المداخيل الناجمة عن بيع قطعة أرضية للبناء: تم بيع قطعة أرضية للبناء مساحتها 234 م مربع تم تقييمها من طرف مصالح الضرائب بمبلغ 4.900.000 دج تخص سنة 2015 والتي آلت إلى المكلف عن طريق هبة من أفراد عائلته خلال سنة 2013 سوف يتم ترحيلها كرصيد إلى سنة 2017 (إدخار)

● المداخيل الناجمة عن كراء بناية بمستغانم:

● سنة 2019: قام بكراء منزله لمدة شهرين من 01/11/2019 إلى 31/12/2019، بمبلغ 160.000 دج للشهر، أي بمبلغ  $160.000 * 2 = 320.000$  دج

● سنة 2020: قام بكراء منزله لمدة 4 أشهر من 01/01/2020 إلى 30/04/2020، بمبلغ 160.000 دج للشهر، أي  $160.000 * 4 = 640.000$  دج

الجدول رقم: (3-12) ملخص المداخيل السنوية للفترة المعنية بالتحقيق.

2020	2019	2018	2017	البيان/السنة
/	140000	140000	140000	المداخيل الخاصة بالنشاط
00	00	00	00	الأرصدة المالية
640000	320000	/	/	المداخيل الناتجة عن كراء البناية
/	/	/	4900000	المداخيل الناجمة عن بيع قطعة أرض
<b>640000</b>	<b>460000</b>	<b>140000</b>	<b>504000</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

□ الفرع الثاني : إعادة تشكيل المصاريف

تم الاعتماد في إعادة تشكيل المصاريف الحياة اليومية، ثمن شراء قطعة الأرض بالإضافة إلى مختلف الضرائب والرسوم المسددة.

□ إعادة تشكيل مصاريف الحياة اليومية:

تم إعادة تشكيل مصاريف الحياة اليومية انطلاقاً من تصريحات المكلف لسنوات 2017-2018-2019-2020، أما فيما يخص مصاريف الأكل، اللباس، التداوي، وشراء الأثاث فقد تم تعديلها لكون المبالغ المصرح بها لا تتماشى مع الواقع المعاش وتجدونها مفصلة كما يلي:

الجدول رقم: (3-13) إعادة تشكيل المصاريف اليومية.

2020	2019	2018	2017	البيان/السنة
60000	40000	35000	30000	مصاريف الأكل
40000	23000	22000	20000	مصاريف اللباس
33000	33000	31000	30000	مصاريف الهاتف



الفصل الثالث الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي

5000	3500	3000	2500	مصاريف التداوي
300000	/	/	/	مصاريف شراء الأثاث
438000	99500	91000	82500	المجموع

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

● المصاريف المتعلقة بشراء قطعة أرض :

في 30/05/2020 تم شراء قطعة أرض بمستغانم مساحتها 477 م مربع بمبلغ 7.155.000 دج.

● مصاريف متعلقة بتسديد الضرائب والرسوم:

أخذ بعين الاعتبار الضريبة الجزافية الوحيدة المسددة لكل سنة، مع الأخذ بعين الاعتبار الضريبة على الدخل

الإجمالي، وإيجار البناية مفصلة على النحو التالي:

- تسديد سنة 2017=35.000 دج
- تسديد سنة 2018=35.000 دج
- تسديد سنة 2019=35.000 دج
- تسديد سنة 2020=73.050 دج

الجدول رقم: (3-14) ملخص للمصاريف السنوية المعنية بالتحقيق.

2020	2019	2018	2017	السنة/البيان
438000	99500	91000	82500	مصاريف الحياة اليومية
73050	35000	35000	35000	الضرائب والرسوم المدفوعة
7155000	/	/	/	مصاريف شراء قطعة أرض
<b>7666050</b>	<b>134500</b>	<b>126000</b>	<b>117500</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد طالبتين إستنادا على جدول رقم ( 3-13)

□ الفرع الثالث: ميزان الخزينة: (balance de trésorerie)

الجدول التالي يبين مجموع الإيرادات المتعلقة بالفترة المتعلقة بالتحقيق والفوارق السلبية تمثل مداخيل مخفية تضاف إلى المداخيل المصرح بها لإعادة تشكيل الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب كل سنة، وهي كالتالي:

الجدول رقم (3-15) : ميزان الخزينة.

2020	2019	2018	2017	البيان/السنة
				النقديات المستخرجة
				-الرصيد في 01/10....
5262000	4936500	4922500	4900000	-الرصيد في BNA
				- الرصيد في BDF
				-الرصيد في CNEP
<b>5262000</b>	<b>4936500</b>	<b>4922500</b>	<b>4900000</b>	<b>المجموع</b>
				المداخيل المهنية
/	140000	140000	140000	-مداخيل أخرى من كراء المنازل
640000	320000	/	/	-بيع عقارات
				-بيع منقولات

				ديون مقبوضة -مداخيل معفاة -مداخيل أخرى
5902000	5396500	5062500	5040000	المجموع
				النقديات المستعملة -الرصيد في 12/31 -الرصيد في BNA -الرصيد في BDL -الرصيد في CNEP
/	/	/	/	المجموع
73050	3500	3500	3500	-مساهمات في شركات خاصة -الضرائب الشخصية المدفوعة
7155000	/	/	/	-شراء أو اكتساب عقارات -ديون مدفوعة
438000	99500	91000	82500	-مصاريف الحياة اليومية
<b>7666050</b>	<b>134500</b>	<b>126000</b>	<b>117500</b>	المجموع
<b>-1.764.050</b>	<b>+5.262.000</b>	<b>+4.936.500</b>	<b>+4.922.500</b>	الرصيد

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

□ الفرع الرابع: إعادة تشكيل الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة.

من خلال ميزان الإيرادات اتضح أن هناك مبلغ لم يتم التصريح به من طرف المكلف، حيث ظهر رصيد سالب للسنة الأخيرة (2020)، أي أن المصاريف أكبر من الإيرادات، وقد تم إعادة تشكيل الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم: (3-16) إعادة تشكيل الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة.

2020	2019	2018	2017	البيان/السنة
/	140000	140000	140000	الدخل الإجمالي المصرح به أو الخاضع
1764050	/	/	/	الفرق السلبي الناتج عن إعداد ميزان الإيرادات والمصاريف
<b>1764050</b>	<b>140000</b>	<b>140000</b>	<b>140000</b>	الدخل الإجمالي المعاد تشكيله

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

□ الفرع الخامس: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي.

تم تشكيل هذا الجدول اعتمادا على المواد 104، 193، من قانون الضرائب المباشرة كما يلي:

الجدول رقم: (3-17) حساب الضريبة على الدخل الإجمالي.

2020	2019	2018	2017	السنة/البيان
1764050	140000	140000	140000	الدخل المشكل
/	140000	140000	140000	الدخل المصرح به
1764050	00	00	00	الفرق الحاصل
485417				الحقوق الواجبة السداد
/	/	/	/	الحقوق المسددة
485417	/	/	/	الحقوق المغفلة
25	/	/	/	معدل الغرامة
121354	/	/	/	مبلغ الغرامة
<b>606771</b>	/	/	/	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: الوثائق الداخلية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه تم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2020 فقط، هذا ناتج عن الرصيد السالب المستخرج من ميزان الخزينة، وهو يمثل في حد ذاته مبلغ المداخيل المخفية أو التي لم يتم التصريح بها، باعتبار أن المعني قام باكتساب قطعة أرض بمبلغ 7.150.000.00 دج، بينما المداخيل المصرح بها لا تسمح له بتسديد هذا المبلغ مما يعني وجود مداخيل مخفية، حيث أن المعني لم يستطيع من خلال رده تفسير هذا العجز.

أما فيما يخص الحقوق الواجبة تسديدها من قبل المكلف فقد تم ذلك وفق الجدول التصاعدي المحرر في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة وهو كالآتي:

الجدول رقم: (3-18) الجدول التصاعدي المحرر في المادة من قانون الضرائب المباشرة.

مبلغ الضريبة نسبة*مبلغ القسط	مبلغ القسط	نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج
0	0	0 بالمائة	لا يتجاوز 120.000
48000	240000	20	من 120.000 إلى 360.000
324000	1080000	30	1.440.000 إلى 360.001
113417	324050	35	أكثر من 1.440.000 إلى 1.764.050
485417	/	/	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة.

#### المطلب الرابع: رد المكلف.

بعد إرسال النتائج الأولية للمكلف، الذي منح له (40) يوما من تاريخ استلام النتائج الأولية ليرسل ملاحظاته، وبعد انقضاء المدة القانونية، لم يقدم أي رد مما يعتبر كقبول ضمني، حسب المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية

التحكيم: حسب المادة 21 الفقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية المكلف طلب التحكيم في رده بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالواقع أو بالقانون حسب الحالة، من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مصلحة البحث والتدقيق والمراجعات، وفي هذه الحالة يجب أن يبعث للمكلف بالضريبة استدعاء كتابي من أجل الحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق، وفي هذا الإطار يمكن للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره.

وفي حالة التي تقوم بدارستها فإن المكلف لم يقوم بالرد كتابيا، ولم يطلب أي مقابلة للتحكيم بخصوص مقترحات التعديل الموجودة في التبليغ الأولي، ومنه لم يتم تنظيم أي لقاء مع المعني.

#### المطلب الخامس: تحرير الإشعار النهائي بنتائج التحقيق

بما أن المكلف لم يقدم أي رد على التعديلات المقترحة، فإن أسس الضريبة التي تم تبليغها أوليا تعتبر نهائية، وتجدر الإشارة أن المكلف يحتفظ دائما بحق الطعن في نتائج التحقيق بعد صدور الورد الفردي الذي تم فيه

تثبيت الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية التحقيق، وفيه يقوم المحقق بتحرير هذا الورد ويقوم بتسجيله في سجل الورد الفردية على مستوى مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً بالنسبة لمقر الإقامة، ثم تقوم المفتشية بإرساله إلى مديرية الضرائب حيث يتم التكفل به على مستوى مكتب الورد في المديرية الضرائب والتأثير عليه من طرف مدير الضرائب، وبذلك يصبح هذا الورد ساري المفعول، حيث ترسل نسخة منه إلى قباضة الضرائب المختصة إقليمياً من أجل القيام بخطوات التحصيل، والمبلغ الذي سوف يقوم بدفعه المكلف هو 606.771 دج

## خلاصة الفصل :

من خلال التريص بمديرية الضرائب لولاية-مستغانم- تعرفنا على مديرية الضرائب وهي هيئة إدارية مالية تقوم بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وهيكلها التنظيمي يتكون من المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، والمديرية الفرعية للتحصيل، والمديرية الفرعية للمنازعات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والمديرية الفرعية للوسائل، حيث كانت دراستنا على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وهي هيئة إدارية تلعب دور الوسيط بين المكلف بالضريبة ومديرية الضرائب، وتتمثل وظيفتها الأساسية في مكافحة الغش الضريبي.

كما قمنا بتحليل نتائج واقعية حول الرقابة الجبائية، والمتمثلة في نتائج الرقابة الجبائية العامة، كنسب الملفات الجبائية الخاضعة للرقابة، ونسب الضرائب المسترجعة عن طريق الرقابة الجبائية، وكذلك دراسة طبيعة الضرائب المسترجعة، وقمنا بتحليل نتائج أشكال الرقابة الجبائية المتمثلة في تحليل نتائج الرقابة على الوثائق، ونتائج الرقابة في التحقيق المحاسبي التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وكذلك تحليل نتائج رقابة إعادة التقييم.

وفي الأخير قمنا بدراسة حالة تطبيقية لإحدى طرق الرقابة الجبائية، المتمثلة في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لأحد المكلفين، حيث تطرقنا إلى جميع الإجراءات العملية والتطبيقية، التي يقوم بها المحقق منذ بداية عملية التحقيق وصولاً إلى إتمامها، وذلك باحتساب مبلغ الضريبة الواجبة وإرسالها لقاibus الضرائب قصد تحصيلها.

الخاتمة



خاتمة:

من خلال التطرق لهذه الدراسة والمتمثلة في الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، تم حصر هذه الدراسة من جانبها التطبيقي والنظري، تم التعرف إلى مفاهيم عامة حول الضريبة، وأن إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي بعض المكلفين إلى انتهاج بعض الأساليب المشروعة وغير المشروعة، وهنا يأتي دور الرقابة الجبائية التي تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية، من خلال مراقبة التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة، والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخلفات بهدف تصحيحها وتقويمها وذلك باستعمال وسيلة التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة وباقي وسائل الرقابة الجبائية لاكتشاف المتهربين من الضريبة .

إن ظاهرة التهرب الضريبي لها أسباب أدت إلى تفاقمها، أهمها الوضعية الاقتصادية للمكلف والتي لها تأثير على هذا الأخير إضافة إلى النقائص والتعقيدات التي يتميز بها النظام الضريبي وعدم استقراره مما يساهم في توسيع ظاهرة التهرب الضريبي.

□ اختيار فرضيات البحث:

بعد التعرض لمختلف محاور الدراسة والدراسة التطبيقية ثم إثبات صحة الفرضيات التي نصت على أهمية الرقابة الجبائية، وإن الرقابة الجبائية تساعد في كشف التجاوزات والأخطاء وكذلك كل محاولات الغش في التصريحات والوثائق المحاسبية، هذه يتم على أساسها اعتماد أسس جديدة للإخضاع الضريبي، مما يؤدي إلى تحقيق إيرادات إضافية للخزينة العمومية.

وتنص الفرضية الثالثة على أنه ليس كل مكلف بالضريبة يخضع للرقابة صحيحة، حيث يخضع للرقابة الجبائية كل مكلف يدخل ضمن النظام الحقيقي والماسكين للمحاسبة، ويتم اقتراح الملفات من طرف مفتشية الضرائب إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والتي بدورها تقوم بدراسة هذه الملفات مع إمكانية زيادة أو إنقاص الملفات، وترسلها إلى المديرية الفرعية العامة التي تعطيها الموافقة، من أجل برمجة هذه الملفات في عملية الرقابة الجبائية .

إن اكتشاف الغش والتهرب الضريبيين وكل التجاوزات والأخطاء وتعتبر الدور الأساسي للرقابة الجبائية من خلال مراقبة مختلف التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وهذا يبين أن صحة الفرضية الرابعة التي تنص على أنه يقوم بالرقابة مفتشين ومراقبين مختصين، ملمين بكل الإجراءات والتشريعات الجبائية، متمكنين من التقنيات المحاسبية.

□ نتائج البحث:

يمكن صياغة أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة في النقاط التالية:

- 1- إن غياب الوعي والحس الضريبي لدى المكلف وعدم استقرار القوانين الجبائية، يؤدي به إلى الوقوع في بعض التجاوزات والأخطاء
  - 2- للمكلف مجموعة من الحقوق والضمانات ترافقه طوال فترة تلتزم بها الإدارة الجبائية وفي حالة الإخلال بها تؤدي إلى بطلان هذه الرقابة وفي المقابل لديه التزامات يتقيد بها وعدم احترامها يؤدي إلى فرض عقوبات عليه من طرف الإدارة الجبائية
  - 3- تبادل المعلومات والتنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا هاما في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين من خلال جمعها واستغلالها
  - 4- إن عامل الخبرة والكفاءة لدى الأعوان المحققين في الجانب الجبائي والمحاسبي، ووعيهم بمختلف الإجراءات القانونية لعملية الرقابة عامل رئيسي لإنجاحها
  - 5- الرقابة الجبائية تركز على المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من مختلف الوثائق والسجلات المسوكة من طرف المكلف، فنجاح الرقابة يكون مرتبط بمدى صدق المعلومات المحاسبية
  - 6- إن الرقابة الجبائية تؤدي الدور الفعال في اكتشاف كل عملية تدليسيه أو الغش وهو ما ينتج عنه تعديل في الأسس الضريبية، وبالتالي تحقيق مداخيل إضافية إلى الخزينة العمومية
- الاقتراحات:

للوصول إلى نتائج هامة في مكافحة الغش والتهرب الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية نقترح ما يلي:

- 1- تحسين أوضاع أعوان الرقابة الجبائية ماديا أو اجتماعيا وذلك لتفادي الإغراءات المادية
- 2- تنظيم أبواب مفتوحة على الإدارة الجبائية باستمرار لنشر الوعي الجبائي في وسط المجتمع
- 3- توفير الحماية القانونية للمحقق أثناء تأدية مهامه
- 4- تخفيض الضغط الضريبي بما يسمح للمكلف بعدم التهرب من دفع الضرائب
- 5- تشجيع الأعوان المكلفين بالرقابة على مواصلة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومنحه صلاحيات أوسع في ذلك
- 6- إعداد قائمة المهترين وطنيا وذلك لمساعدة المحققين في أداء عملهم.

# قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب:

- 1- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر 1999 ص 222.
  - 2- حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2007، ص 40.
  - 3- سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دارنجلة عمان 2011 ص 154.
  - 4- سعيد شكري رجب، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية مصر 2007، ص 153.
  - 5- عناية غازي حسين، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2006، ص 346.
  - 6- منور او سرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر 2009 ص 202.
  - 7- محمود حسين الوادي، زكريا احمد عزام، المالية العامة و النظام في الإسلام، دار المسيرة، الأردن، 2000، ص 166.
  - 8- مصطفى عوايدي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر 2009 ص 12.
  - 9- محمد عاتب - مقومات النظام الضريبي الجزائري - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 2004 ص 86.
  - 10- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجبائية و الضرائب، دار هومة الجزائر 2008، ص 36.
  - 11- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبين حالة الجزائر 2003 الى 2008.
  - 12- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة الجزائر، 2003، ص 153.
- 2- المذكرات:
- 1- أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي مذكرة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم الإدارية، جامعة الجزائر سنة 2002/2003 ص 08.
  - 2- رشيد وناي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر، 2002/ص 41.
  - 3- سهام كركودي، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، الجزائر 2008، ص 47.
  - 4- عيسى بولخاخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2004 ص 15، 16.
- ج- قائمة الملتقيات:

## قائمة المراجع

1- رضا جاوحدو، إيمان حمدي جلييلة ، مداخلة بعنوان آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكليفه ، ملتقى حول واقع آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، جامعة الوادي يومي 05-06/05/2013

د- القوانين:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم 2022.

هـ-المقالات:

1- مقابلة مع سيد فريجة عبد القادر، مدير المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، مديرية الضرائب، لولاية مستغانم.

و- وثائق من مصلحة الضرائب .

تانيا : مراجع باللغة الفرنسية:

- 1- André margairaz, **la fraude fiscale et ses succès d'années**, comment on échappe à l'impôt, édition Blonay, suisse 1988 ,p27
- 2- Casimir jean pierre —pour faire face a un contrôle fiscal —paris — 1998-p258
- 3- Cjean .piere —ibid —p260

الملاحق

# الملاحق

الملحق 01: التصريح برقم الأعمال 50G الشهري

شهر: **août 21** / السنة: **200** / المدة: **MOIS 08/2021** / الترميز: **TRIMESTRE 200**

**IMPOTS ET TAXES PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE**

**DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT**

**EURL BENSIFI KAMEL**  
(Nom et prénom-raison sociale) / التسمية التجارية: **EURL BENSIFI KAMEL**

Activité Professionnelle: **C.Prod. NNNNNNNN** / النشاط المهني

Adresse: **RUE AMMAR DJEFFEL EL KHROUB** / العنوان

Code Activité: **7 | 0 | 2**

Article Disposition: **12150161010101010101**

طبيعة الإيراد	الرمز	التصنيفات الضريبية	رقم الإيراد	مبلغ الإيراد	مبلغ الإيراد	معدل	مبلغ الإيراد
Nature des impositions	Code	Opérations imposables	Chiffre et états	Montants	Montants	Taux	Montants à payer D.A.
T.A.P.	C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réduction de ( 50% )	259 058 912	129 529 456	2%	2 590 589	
	C 1 A 13	Affaires sans réduction	520 000	520 000	-	10 400	
	C 1 A 14	Affaires exonérées	750 258	-	-	-	
	C 1 A 20	Recette professionnelle (profession libérale)	-	-	-	-	
Préciser le fait de réfaction de vos comptes			280 329 170	139 049 456	-	2 600 989	
نوع الإيراد		Catégorie de revenus soumise au versement forfaitaire		Recettes des bénéfices imposables	Taux	Montant à payer D.A.	
3	V.F.	C 1 C 10	TRAITEMENTS, SALAIRES, ANCIENNETÉS, PENSIONS, ALLOCATIONS DIVERS (TAF)	166 500	2%	3 330	
<b>TAXE DE FORMATION &amp; D'APPRENTISSAGE</b>				166 500	-	3 330	
Nature des impositions		Code	Catégorie de revenus soumise à une retenue à la source I.R.C. ou I.R.S.	Recettes des bénéfices imposables	Taux	Montant à payer D.A.	
الإيراد من العمل BG-Salaires مربحة على أعمال تجارية Autres retenues à la source I.R.C. الإيراد من العمل مربحة على أرباح التجارة Retenue à la source I.S.S.	E 1 L 20	IRG/Traitements salariaux, pensions et rentes viagères	120 000	960	08%	29 500	
	E 1 L 00	IRG/Autres retenues à la source	320 000	32 000	10%	32 000	
	E 1 M 20	IRG/Revenus des Entrepreneurs Étrangères non installés en Algérie (Prest. de Services)	-	-	20%	-	
	-	-	-	-	30%	-	
	-	-	-	-	10%	-	
<b>RETENUE À LA SOURCE AU TITRE DE L'IR.C. OU DE L'IR.S.</b>				3 750 960	24%	900 230	
<b>DROIT DE TIMBRE SUR ÉTAT</b>				172 980	taux	5 245	
Total des retenues à la source par catégorie				4 363 940	-	966 975	
RECAPITULATION EN (DA):		المبلغ (د.ج.)	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	
1- T.A.P.	C500026A	2 600 989	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	
2- V.F. (Taxe Format & App)	C500026C	3 330	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	
41-BG/Salaires Barème	C2010011101	29 500	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	
42-BG/Autres Ret.Sources (10%)	C2010011101A/B	32 000	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	
43-IRG/Retenue à la source (24%)	C2010011101B	900 230	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	
44- Droit de timbre	-	5 245	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل الضريبي	
<b>MONTANT TOTAL À PAYER</b>		<b>3 566 049</b>					

Le receveur des impôts: **A. EL KHROUB** / N. **20/09/2021** / CACHET / SIGNATURE

المصدر: مديرية الضرائب لولاية مستغانم.





REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 21  
Imp. Officielle (2009)

MINISTÈRE DES FINANCES  
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**Notification de Redressement suite  
à la vérification de Comptabilité**

Référence N° : Lettre avec  
A.R. A.M. ....

Le ..... 20.....

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° ..... du ..... vous avez fait l'objet  
d'une vérification de comptabilité du ..... au ..... au titre des exercices  
désignés : ..... se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration  
fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certains impôts, droits  
et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la  
présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante  
(40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions  
de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de  
votre part. (Art. 20-6 du Code des procédures fiscales).

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre, seront assortis des  
sanctions fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes  
explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les  
présentes propositions ou pour y répondre (Article 20-4 du Code des procédures Fiscales).

La présente notification comporte..... feuillet (s), y compris celui-ci.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération

**Le Chef de Brigade** **Noms et Grades des Vérificateurs**

مديرية الضرائب لولاية مستغانم: المصدر

الملحق رقم 04 : كشف المقارنات بين الميزانيات

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Date: 04/02/20

رقم التعريف الضريبي  
N° de l'Identifiant Fiscal (NIF)

رقم التسجيل الوطني  
N° de l'Identifiant National (NIN)

رقم الضريبة  
N° d'Article

رقم التسجيل التجاري  
N° de registre de commerce

رقم بطاقة العمل  
N° de la carte d'employé

**التصريح برأبم الأعمال**  
(نظام المبرومة التجارية الرمادية)

**DECLARATION  
DU CHIFFRE D'AFFAIRES**

PROFANE DE L'IMPÔT SUR LA VALEUR AJOUTÉE (PVVA)

الفترة من: \_\_\_\_\_ إلى: \_\_\_\_\_

يبدأ من 01 جانفي من سنة التوقيت بالمبرومة  
A rembourser avant le 1<sup>er</sup> Février de l'année d'imposition

المديرية العامة للضريبة  
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

مديرية الضرائب لولاية  
DIRECTION DES IMPÔTS DE  
WILAYA de \_\_\_\_\_

الولاية: \_\_\_\_\_  
البلدية: \_\_\_\_\_  
الحي: \_\_\_\_\_

التاريخ وندم المبرومة  
Date et valeur de remise

الاسم: \_\_\_\_\_ : الاسم - NOM

الاسم التجاري: \_\_\_\_\_

الولاية: \_\_\_\_\_

عنوان التسجيل أو المؤسسة: \_\_\_\_\_

من 1<sup>er</sup> Janvier 20 \_\_\_\_\_ إلى 1<sup>er</sup> Janvier 20 \_\_\_\_\_

من 1<sup>er</sup> Janvier 20 \_\_\_\_\_ إلى 1<sup>er</sup> Janvier 20 \_\_\_\_\_

عنوان domicile de l'employé: \_\_\_\_\_

في حال الازدواج: اختيار من نوع د'البرومة المبرومة إلكترونيًا أو بالبرومة المبرومة إلكترونيًا في حالة عدم توفر كلتا الخيارات

مديرية الضرائب لولاية مستغانم: المصدر

