

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: علوم اقتصادية تجارية وعلوم التسيير

فرع: .....

تخصص: محاسبة وجباية معمقة



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

رقم: .....

## مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

الأكاديمي

إعداد الطلبة:

مخلوف نعيم

منجحي فارس

تحت عنوان:

دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي

-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة

لجنة المناقشة:

رئيسا

جامعة محمد بوضياف المسيلة

د. غزي محمد العربي

مشرفا و مقررا

جامعة محمد بوضياف المسيلة

د. علي صوشة مارية

مناقشا

جامعة محمد بوضياف المسيلة

د. عمران عبد الحكيم

السنة الجامعية : 2022/2021

# شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذه المذكرة فهو ولي التوفيق  
الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه.

يسعدنا أن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير والاحترام للأستاذة  
علي صوشة مارية التي مهدت لنا طريق الوصول إلى  
المبتغى من خلال توجيهاتها، كما لا ننسى أن نتقدم بالشكر  
للموظفين بمديرية الضرائب على التسهيلات المقدمة، فمن  
لم يشكر الناس لم يشكر الله.

كما نتقدم بالشكر للعائلة الكريمة نخص بالذكر الوالدين  
الكريمين أطال الله في عمرهما وأمدهما بالصحة والعافية إن  
شاء الله.

آمين

# إهداء

أهدي هذا العمل:

إلى أبي الغالي الذي ساندي في هذه الحياة بعد الله

وإلى أُمي الغالية التي هي النور الذي أسير به في هذه الحياة

إلى إخوتي الذين هم أعمدتي

إلى جميع الأصدقاء الذين قد لا تتسع لهم أوراقنا ولكن اتسعت لهم قلوبنا

وإلى كل من علمني حرفا في مشواري العلمي

نعيم وفارس

# فهرس المحتويات

شكر وعران

إهداء

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

مقدمة: ..... أ-هـ

## الفصل الأول

أسايات حول الرقابة الجبائية، الغش والتهرب الضريبي

تمهيد: ..... 7

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية ..... 8

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية ..... 8

المطلب الثاني: أسباب وأهداف ومبادئ الرقابة الجبائية ..... 11

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية ..... 14

المبحث الثاني: مفاهيم حول الغش والتهرب الضريبي ..... 21

المطلب الأول: تعريف الغش والتهرب الضريبي والفرق بينهما ..... 21

المطلب الثاني: أنواع وأسباب الغش والتهرب الضريبي ..... 24

المطلب الثالث: طرق وآثار الغش والتهرب الضريبي ..... 30

المطلب الرابع: طرق قياس الغش والتهرب الضريبي ..... 38

المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الكشف عن الغش والتهرب	
الضريبي	46
المطلب الأول: أساليب مكافحة الغش والتهرب الضريبي	46
المطلب الثاني: وسائل مكافحة الغش والتهرب الضريبي	52
خلاصة الفصل:	55
<b>الفصل الثاني:</b>	
<b>دراسة حالة للتحقيق المحاسبي بمديرية الضرائب لولاية المسيلة</b>	
تمهيد:	57
المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المسيلة	58
المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب بالمسيلة	58
المطلب الثاني: دور ومهام مديرية الضرائب بالمسيلة	59
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة	60
المبحث الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي	66
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة والوضعية الجبائية لها	66
المطلب الثاني: خطوات إجراء عملية التحقيق المحاسبي	67
المطلب الثالث: التحقيق في محاسبة المؤسسة محل التحقيق شكلا ومضمونا	68
خلاصة الفصل:	81
خاتمة عامة:	83
قائمة المصادر والمراجع:	89
الملاحق	96

## قائمة الجداول

- الجدول 1: العقوبات القانونية للتهرب الضريبي في القانون الجزائري ..... 51
- الجدول 2: المشتريات ..... 70
- الجدول 3: الاستهلاكات المستخرجة من مادة الإسمنت الأسود..... 71
- الجدول 4: الانتاج المستخرج..... 72
- الجدول 5: الكميات المنتجة - المصرح بها - ..... 72
- الجدول 6: المقارنة بين الإنتاج المستخرج والإنتاج المصرح به..... 73
- الجدول 7: الأعباء المرفوضة- ح/601 ..... 73
- الجدول 8: الأعباء المرفوضة - ح/628 ..... 74
- الجدول 9: مجمل الأعباء المرفوضة..... 74
- الجدول 10: فارق رقم الأعمال..... 75
- الجدول 11: الفارق في رقم الأعمال المفوتر..... 75
- الجدول 12: التقويم النهائي للرسم على النشاط المهني TAP ..... 76
- الجدول 13: التقويم النهائي للضريبة على أرباح الشركات IBS ..... 77
- الجدول 14: التقويم النهائي للضريبة على الدخل الإجمالي IRCM..... 78
- الجدول 15: التقويم النهائي للرسم على القيمة المضافة TVA ..... 79
- الجدول 16: الحقوق والغرامات..... 80

## قائمة الأشكال

- الشكل 1: مخطط تنفيذ الرقابة على الوثائق ..... 17
- الشكل 2: أشكال الرقابة الجبائية ..... 20
- الشكل 3: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ..... 65

# مقدمة



## مقدمة:

إن التطور السريع الذي يشهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة.

وتعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية لمواجهة النفقات العامة المتزايدة للدولة، كما تعد وسيلة فعالة لتحقيق التنمية الاقتصادية ولتحسين الخدمات العامة والمستوى المعيشي للأفراد، وتعمل الدول على جعل الجباية محركاً أساسياً لنشاطاتها التنموية لتميزها عن باقي الموارد والمصادر التمويلية الأخرى، فهاته الأخيرة تضمن تغطية مستمرة للنفقات العامة كما أن دورها لا ينحصر في تمويل النفقات فقط، فهي تعتبر وسيلة وقائية وردعية في آن واحد، تهدف إلى التخفيف من الغش والتهرب الجبائيين وتحقيق العدالة الاجتماعية، بالإضافة إلى أنها تعد أداة لمعالجة مختلف الظواهر الاقتصادية والاجتماعية.

وإن ديمومة هذا المفهوم للضريبة واستمراره مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بها بواجباتهم الضريبية، فغالبا ما تكون هذه الاستجابة نسبية نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها. والتهرب من دفع الضريبة يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها الدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية للبلاد بدلا من انسيابها في قنوات مجهولة.

وبالرغم من كون أن ظاهرة التهرب الضريبي تعد قديمة إلا أنها قد عرفت نقشيا وتعددا في صورها عبر الزمن سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة، لتشهد في الآونة الأخيرة أبعادا خطيرة فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة ولا على فترة زمنية معينة بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب وتوجد أينما توجد هذه الأخيرة.



ومن هنا أصبحت ظاهرة الغش والتهرب الضريبي من أبرز الظواهر التي تواجهها الدول مما يستدعي محاربتها سواء على المستوى المحلي أو الدولي بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، بهدف التخفيف من وطأتها.

ومن خلال ما تقدم يمكن طرح الاشكالية الرئيسية التالية:

#### أولاً- إشكالية الدراسة:

ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي؟  
وفي ظل هذا التساؤل الرئيسي وضمن الإجابة عنه يمكننا أن نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مفهوم الرقابة الجبائية وأسبابها وأنواعها وأشكالها؟
- ماذا نعني بالغش والتهرب الضريبي، وماهي طرق مكافحتهما؟
- ماهي الإجراءات الكفيلة بتفعيل الرقابة الجبائية للحد من الغش والتهرب الضريبي؟

#### ثانياً-فرضيات الدراسة:

- حتى نتمكن من الإجابة عن تساؤلات الدراسة قمنا بطرح الفرضيات التالية:
- تعتبر الرقابة الجبائية آلية أساسية لمحاربة الغش والتهرب الضريبي عن طريق التحقيقات الجبائية.
  - تعتمد الرقابة الجبائية على مقارنة ما هو موجود في تصريحات المكلف مع ما هو موجود في الواقع.
  - تجسيد العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة دور أساسي في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.



### ثالثا-أسباب اختيار الموضوع:

أ-أسباب موضوعية: تم اختيار هذا الموضوع للأسباب التالية:

- نظرا لاعتبار الضرائب أحد أهم الموارد المالية للدولة في تمويل النفقات العامة وإنعاش الاقتصاد.
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية.
- تفشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لدى المكلفين بالضريبة مما يضر بالاقتصاد الوطني.

### ب-أسباب ذاتية:

- سيسمح لنا موضوع الدراسة باستدراك وتوسيع معارفنا وإثراء معلوماتنا بمكاسب نظرية وتطبيقية جديدة نظرا لأهميته.
- محاولة معرفة العلاقة الرابطة بين المحاسبة والجباية كوننا طلبة في فرع محاسبة وجباية.
- الرغبة في التعرف على أسباب التهرب الضريبي وأشكاله وأساليبه وطرق وإجراءات الرقابة الجبائية في مكافحته.

### رابعا-أهداف الدراسة:

تتمثل الأهداف المنتظرة من تناول هذا الموضوع فيما يلي:

- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، القانوني والتنظيمي.
- محاولة تشخيص ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، وأهم التدابير المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في محاربة هذه الظاهرة.
- إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

### خامسا- هيكل وأدوات الدراسة:

للإجابة عن الأسئلة المطروحة في إشكالية دراستنا قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول تحت عنوان أساسيات حول الرقابة الجبائية، الغش والتهرب الضريبي وتناولنا فيه ماهية الرقابة الجبائية، وكذلك تطرقنا إلى مفاهيم حول الغش والتهرب الضريبي، بالإضافة إلى آليات الرقابة الجبائية في الكشف عن الغش والتهرب الضريبي. أما الفصل الثاني فجاء بعنوان دراسة حالة باستعمال التحقيق المحاسبي والذي قمنا فيه بتقديم مديرية الضرائب بالمسيلة والمهام التي تقوم بها وكذلك خطوات عملية التحقيق بإضافة إلى دراسة ملف خاص بمؤسسة معينة خضعت للتحقيق المحاسبي.

أما عن الأداة التي تم الاستعانة بها في دراستنا فتمثل في:

- مجموع الكتب والدراسات والملتقيات والرسائل الجامعية ذات العلاقة بالموضوع.

- القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بالرقابة الجبائية.

### سادسا- الدراسات السابقة:

من بين الدراسات ذات الصلة بالدراسة الحالية:

1- عبد الجليل لجداري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2013-2014، وجاءت الإشكالية كما يلي: ما هو دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؟

وقد خلص الباحث إلى أن أغلبية المكلفين بالضريبة يستخدمون مختلف الطرق سواء كانت قانونية أو غير قانونية قصد تفادي دفع الضريبة، وأنهم غير مقتنعين بوجود عدالة ضريبية وعدم وجود منافع اجتماعية تنجر عن تسديدهم للضرائب، وكل هذا وذلك جعلهم يجتهدون في ممارسة أساليب التهرب الضريبي.

2- عثمانية أسامة، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ليسانس أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر،



2018-2019، وجاءت الإشكالية كما يلي: كيف تساهم الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؟

وقد خلص الباحث إلى أن التهرب الضريبي يشكل أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية نظرا لآثار السلبية التي يخلفها بكل أنواعه. 3-بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أبحاث اقتصادية وإدارية - العدد الرابع عشر، الجزائر، 2013. وقد استخلصت الباحثة وجوب تكيف التشريع الجبائي وفق منهجية عملية تتماشى والعلامة الاقتصادية.

إن الدراسة الحالية تقترب من الدراسات السابقة من حيث تناولها للجوانب المتصلة بالرقابة الجبائية وظاهرة الغش والتهرب الضريبي، وسبل مكافحتها، كما تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث ميدان الدراسة وكذلك طبيعة نشاط المؤسسة التي تناولتها الدراسة.

# الفصل الأول

أساسيات حول الرقابة

الجبائية، الغش والتهرب

الضريبي

### تمهيد:

تبقى الضريبة وما تزال من أهم موارد الخزينة العمومية لمساهمتها الكبيرة في دفع عجلة التنمية الاقتصادية، وفي وفاء الدولة بالتزاماتها اتجاه الأفراد. ولكن هناك ما يعيق استفادة الدولة من الضريبة كمصدر للتمويل، فهي تعاني من التهرب والغش الضريبيين اللذان يعتبران ظاهرتان خطيرتان تهددان الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي للدولة. وفي هذا الإطار سنحاول من خلال هذا الفصل التعرف على ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وأشكالها، محاولين تحديد الأسباب المؤدية إلى تفشيها وأثرها على الاقتصاد، وكذلك دور الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة وكيفية الحد منها.

وفي هذا السياق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

**المبحث الأول:** ماهية الرقابة الجبائية.

**المبحث الثاني:** مفاهيم حول الغش والتهرب الضريبي.

**المبحث الثالث:** آليات الرقابة الجبائية في الكشف عن الغش والتهرب الضريبي.

### المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية بصلاحيات الرقابة على تصريحات المكلفين بالضريبة، فالنظام الجبائي مبني على أساس مبدأ التصريح، وتتم عمليات المراقبة بصفة دورية على التصريحات التي تعتبر مبدئياً صادقة، ودليل عدم صحتها يقع على عاتق الإدارة الجبائية المكلفة بالمهام الحساسة والضرورية التي تتم وفق قواعد عامة ومحكمة. ومن خلال هذا المبحث سنحاول الاقتراب من مفهوم الرقابة الجبائية.

### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

هناك عدة تعاريف للرقابة، وبالرغم من هذا التعدد إلا أن مغزاها ينحصر في كونها تلك الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بغرض التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وقبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية يجب أن نتطرق إلى تعريف الرقابة.

### أولاً-تعريف الرقابة:

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل الرقابة على الكشف عن السلوكيات اللاأخلاقية واللاقانونية مثل الرشوة والسرقة في المؤسسات الإدارية، حيث يعرف هنري فايول الرقابة بأنها " التحقيق من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطة المقررة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة، فهي عملية اكتشاف ما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعة وذلك لغرض الكشف عما يوجد هناك من نقاط ضعف وأخطاء ومعالجتها وتفاذي تكرارها".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سليمان حمدي، سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية " دراسة تحليلية وتطبيقية"، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص 13.

وتعرف الرقابة أيضا على أنها: " تقوم على التحقق مما إذا كان الشيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها هو بيان نواحي الضعف والخطأ من اجل تقويمها ومنع تكرارها".<sup>1</sup>

وكتعريف شامل للرقابة يمكن القول بأن الرقابة هي الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى لها الحق في التعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة وكشف نقاط الضعف والانحرافات وتصحيحها.

### ثانيا-تعريف الرقابة الجبائية:

**التعريف الأول:** الرقابة الجبائية هي " تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي كالتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات كالتصريحات المقدمة".<sup>2</sup>

**التعريف الثاني:** تعرف الرقابة الجبائية على أنها " مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية التصريحات المكتتبية من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص من دفع الضريبة وتقومها".<sup>3</sup>

**التعريف الثالث:** " الرقابة الجبائية هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة، وتعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> سليمان حمدي، الرقابة الإدارية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1988، ص 13.

<sup>2</sup> بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية: حالة الجزائر، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى العلمي الدولي المرسوم ب: الأزمة المالية والحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص6.

<sup>3</sup> سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، ط1، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص48.

<sup>4</sup> إسماعيل فريجات، الإطار القانوني للرقابة الجبائية، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قالم، يومي 29-30 جوان 2020، ص12.

**التعريف الرابع:** تعرف على أنها " السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لأجل متابعة ومراقبة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي السائد في البلاد بهدف التقليل ومحاولة الحد من التهرب الضريبي والمحافظة على أموال الخزينة العمومية وكذلك تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة".<sup>1</sup>

**التعريف الخامس:** وتعرف الرقابة الجبائية على أنها "عملية تدقيق وفحص للتصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة سواء كانوا ذو شخصية معنوية أو طبيعية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".<sup>2</sup>

**التعريف السادس:** هي مجمل العمليات التي تهدف إلى التحقيق في المكان على جميع دفاتر المحاسبة لمكلف ما ومقارنتها مع جميع عناصر الاستغلال وذلك من أجل التحقق من:<sup>3</sup>

- احترام المعايير المحاسبية المتعارف عليها.
  - ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى كتابات محاسبية.
  - التجانس التام بين الكتابات المحاسبية والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية.
- ومن خلال مختلف التعاريف السابقة الذكر يمكننا أن نستخلص بأن الرقابة الجبائية هي عملية إجرائية تقوم بها مصالح الإدارة الضريبية في إطار التحقق من مصداقية تصريحات المكلف بالضريبة، وأن ممارسة هذه الرقابة يجب أن يتم في إطار إحترام مختلف الإجراءات الجبائية وذلك تحت طائلة بطلانها.

<sup>1</sup> مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص11.

<sup>2</sup> عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2002، ص 53.

<sup>3</sup> يونس أحمد الطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، مصر، 1972، ص70.

## المطلب الثاني: أسباب وأهداف ومبادئ الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي جبائي، تختص الإدارة الجبائية بتطبيقه بصفقتها الجهاز الفني الذي يخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها سعياً لتحقيق الأهداف الجبائية.

### الفرع الأول: أسباب الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية نلخصها فيما يلي:<sup>1</sup>

#### 1- حرية المكلف بالضريبة بالتصريح بمداخله:

بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخله من تلقاء نفسه عن طريق تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخله للإدارة الضريبية، والتي تكون أساساً لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة صحة التصريحات ومطابقتها للوضعية المالية للمكلف.

#### 2- محاربة التهرب الضريبي:

يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بكل الطرق الممكنة، بالإضافة إلى تقاوم هذه الظاهرة وتوسع نطاقها وكذا صعوبة قياسها، لذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.

<sup>1</sup> نبيلة ساعد، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر في المحاسبة والمالية، جامعة البويرة، 2015، ص7.

## الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى من ورائها الجهات المختصة في الدولة إلى تحقيق جملة من الأهداف، نوجزها في الأسطر التالية:

### 1-الهدف القانوني:

ويتمثل 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 لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.<sup>1</sup>

### 2-الهدف المالي والاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكالها بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.

### 3-الأهداف الإدارية:

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها، ويمكن أن نحصر هذا الدور في النقاط التالية:

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكل الذي ينجم عن ذلك؛
- تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات، كنسب التهرب الضريبي؛
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

<sup>1</sup> نجاه نوى، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، الجزائر 2003-2004، ص 36.

#### 4- الأهداف الاجتماعية:

وتتمثل في هدفين رئيسيين هما:<sup>1</sup>

أ- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة؛

ب- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء واجباته تجاه المجتمع.

#### الفرع الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية:

لكي تؤدي الرقابة الجبائية مهمتها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في إقامة نظام جبائي محكم وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.<sup>2</sup>

**1- إقامة نظام ضريبي محكم:** يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي فبقدر ما يتوفر لديها خبرات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحكمة الفنية في أنظمتها الضريبية. كما أن التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقيد النظام الضريبي وعدم استقراره ولذلك يجب تحسين فاعلية النظام الضريبي وكذا تحقيق العدالة الضريبية.

**2- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:** إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفيرها على مستوى عالٍ من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الامكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالعرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة

<sup>1</sup> سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2008-2009، ص91.

<sup>2</sup> رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. دراسة حالة ولاية الوادي، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2007، ص60.

في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربيصات لموظفي وأعاون الإدارات الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

### المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية:

إن الحرية الممنوحة للمكلفين في تحديد أسس فرض الضريبة بناء على كون النظام الجزائري نظام تصريحي، ينتج عنه اصطدام عمليات الرقابة الجبائية بوجود تصريحات غير صحيحة وغير صادقة، لذا أوجب المشرع قيام عمليات رقابة بصفة دورية وبأشكال مختلفة، والتي يجب إتباعها واستعمالها في الوقت المناسب وحسب أهمية وضرورة التدخل، أو نوعية الشخص المراد التحقق معه (معنوي أو طبيعي)، وعليه سنتطرق لمختلف أشكال الرقابة الجبائية وإجراءاتها وفقا للتشريع الجبائي الساري المفعول.

### الفرع الأول: الرقابة الجبائية العامة:

إن الرقابة الجبائية العامة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الإدارة الجبائية، بل ينجز هذا العمل بالمفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي.

### 1- الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصاريح المقدمة من طرف المكلف والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة أثناء تقديم

المكلفين للتصريحات، أي المقارنة بين ما تتضمنه هذه التصريحات من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية، ويمكن تلخيص أهداف الرقابة الشكلية في:<sup>1</sup>

- التأكد من هوية وعنوان الملف للمكلف بالضريبة.
- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات.
- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات.

إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة، كما تعتبر أول عملية تخضع لها هذه التصريحات بالاعتماد على القراءة السطحية لها، إذ تتحدد في التحقيق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح مثل الهوية الجبائية للمكلف.

أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات والتصريحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد.

إن الرقابة الشكلية تهدف إلى تقديم فكرة أولية عن الملف الجبائي للمكلف، ليتم من خلالها إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبولها أو تحويلها إلى الرقابة على الوثائق، أي أن الرقابة الأولية (الشكلية) تعتبر تمهيدا للرقابة الجبائية الموالية.<sup>2</sup>

### 2- الرقابة على الوثائق:

تتمثل الرقابة على الوثائق في المرحلة الموالية للرقابة الشكلية وتتم هذه المرحلة على مستوى مصلحة التحقيق والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية والمكتبية من

<sup>1</sup> عائشة بن عثمان، ولهي بوعلام، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل مؤشرات الأداء، دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة 2011-2015، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 17، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص148.

<sup>2</sup> إسماعيل مجادي، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2020 . 2021، ص14

خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي بحوزة الإدارة الجبائية انطلاقا من ملفاتها الخاصة.<sup>1</sup>

وبالتالي تتطلب هذه الرقابة إحصاء الوثائق والسجلات المحاسبية والتي من خلالها تقوم المصالح المعنية بإجراء فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المشكلة للملف الجبائي، ومقارنة محتويات التصريح بالوثائق المرافقة وبمجموع المعلومات التي بحوزة هذه المصالح والمتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف<sup>2</sup>، وتهدف هذه الرقابة إلى معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة وبالتالي معرفة وضعيته الجبائية، ويتم تنفيذ الرقابة على الوثائق بمرحلتين أساسيتين وهذا في حالة وجود نقائص وحالة عدم وجود نقائص.

## 2-1- حالة وجود نقائص مرتبطة بـ:

أ- حالة وجود نقائص خطيرة مع توقع التهرب الضريبي؛

ب- صعوبات التسوية مع وجود أضرار جبائية؛

حيث يتم في هذين الحالتين اقتراح هذا الملف للتحقيق المحاسبي المصوب أو المعمق.

## 2-2- حالة وجود نقائص مرتبطة بـ:

أ- فروقات كشفية؛

ب- نقائص مستخرجة؛

بحيث يتم في هذين الحالتين طلب توضيح وتبرير ثم تحول إلى إجراء التسوية

الضريبية.

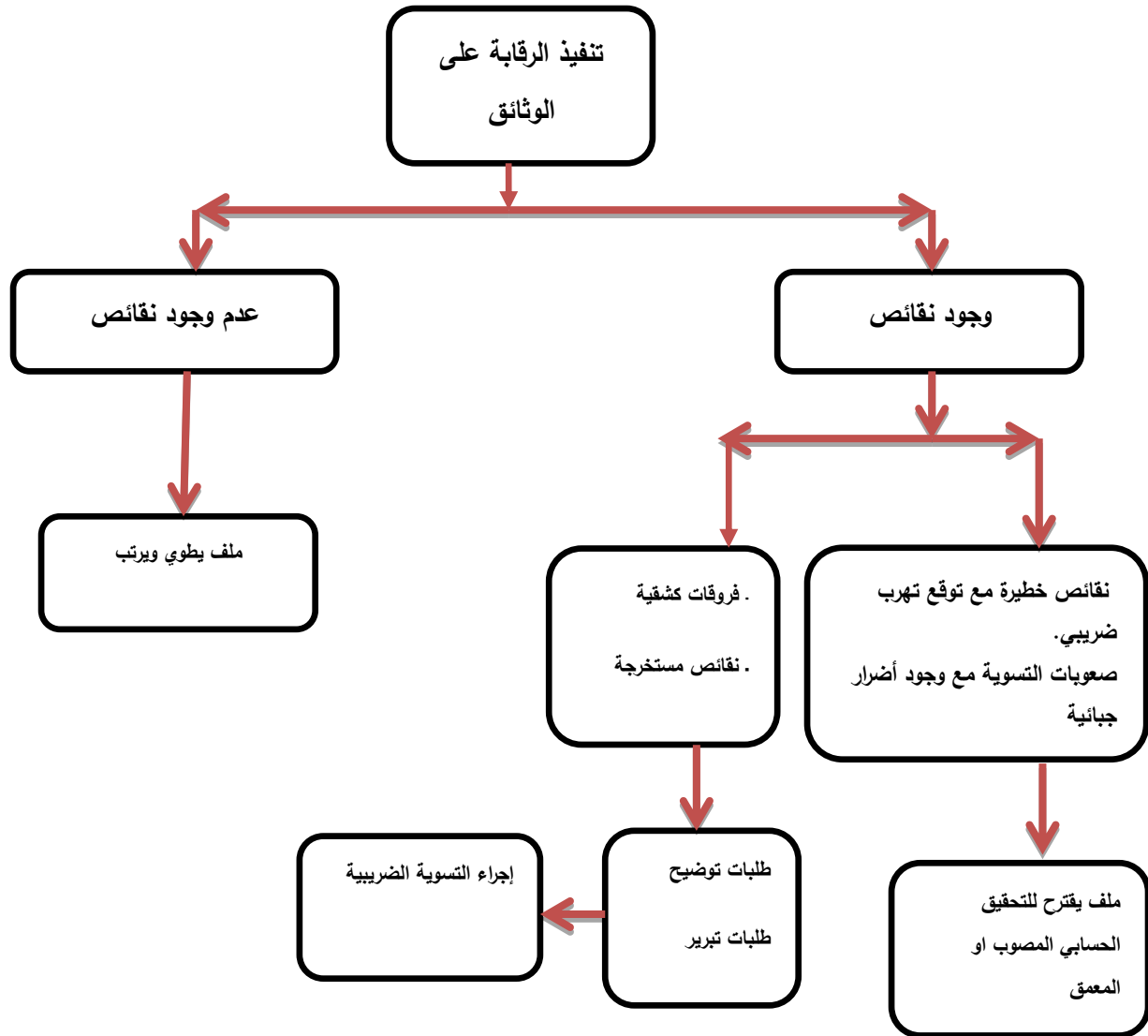
## 2-3- حالة عدم وجود نقائص: في هذه الحالة يتم طي الملف وترتيبه.

والشكل رقم (01) يستعرض خطوات تنفيذ الرقابة على الوثائق.

<sup>1</sup> عيسى بولخوخ، مرجع سبق ذكره، ص 57.

<sup>2</sup> يوسف قاسمي، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبيل تفعيله، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015، ص 195.

الشكل 1: مخطط تنفيذ الرقابة على الوثائق



المصدر: الجيلاني بلواضح، التهرب الضريبي فعالية آليات الرقابة واستراتيجية مكافحة حالة الجزائر: 2001 . 2011، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة . الجزائر، 2015، ص200.

## الفرع الثاني: الرقابة الجبائية المعمقة:

هذا النوع من الرقابة يتناول الوضعية الجبائية والمالية للمكلف بالإضافة إلى الوضعية المادية حيث تغوص في الفحص والتحقيق في كل المعطيات والمعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة وخاصة في الوثائق المحاسبية والوضعية الجبائية.

وتعرف الرقابة الجبائية المعمقة بأنها مجموعة العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو شخص معين ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة سلامة ودقة التصريحات المكتبية وعند اقتضاء الحال يمكن الالتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة.<sup>1</sup>

### 1- التحقيق في المحاسبة:

تتمثل هذه الرقابة في انتهاج مجموع الطرق والأساليب التي تساعد على التأكد من صحة وتنظيم محاسبة المكلف، وإيجاد الأخطاء التي تجردها من معايير النزاهة وفقا لقواعد وأسس عملية تساعد على الغش الضريبي نتيجة التلاعبات المحاسبية. وعليه فالتحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي تهدف لمراقبة التصريحات المكتبية وفحص المحاسبة، والتأكد من مدى مطابقتها مع بعض حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

كما يتمثل أيضا التحقيق المحاسبي في مجمل العمليات التي تهدف إلى التحقق في عين المكان على جميع الدفاتر المحاسبية لمكلف ما، ومقارنتها مع جميع عناصر الاستغلال وذلك من أجل التحقق من:

- احترام المعايير المحاسبية المتعارف عليها؛
- ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى تسجيلات محاسبية؛
- التجانس التام بين التسجيلات المحاسبية والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية.

<sup>1</sup> فاروق مراح، دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر 2010 -2011، ص29.

فالتحقيق المحاسبي يعني مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتبية من طرف المكلف بالضريبة، وفحص المحاسبة والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المالية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، وفقا للقواعد المحاسبية والجبائية سارية المفعول.<sup>1</sup>

## 2-التحقيق المصوب في المحاسبة:

حسب المادة 20 مكرر-1- من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن القيام بالتحقيق المصوب في محاسبة المكلفين لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. ويتم التحقيق المصوب عند حدوث شك أو ريب من طرف المصالح الجبائية في مضمون وصدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المحتوى الحقيقي للاتفاق عن طريق بنود بغرض تجنب الضريبة، وتكون مدة التحقيق في المكان شهرين.<sup>2</sup>

## 3-التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تنص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي:

" 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 متعلقة بهذه الضريبة". وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين ما هو مصرح به من جهة، والذمة أو الحالة المالية للمكلف بالضريبة من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>1</sup> عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2012، ص 106.

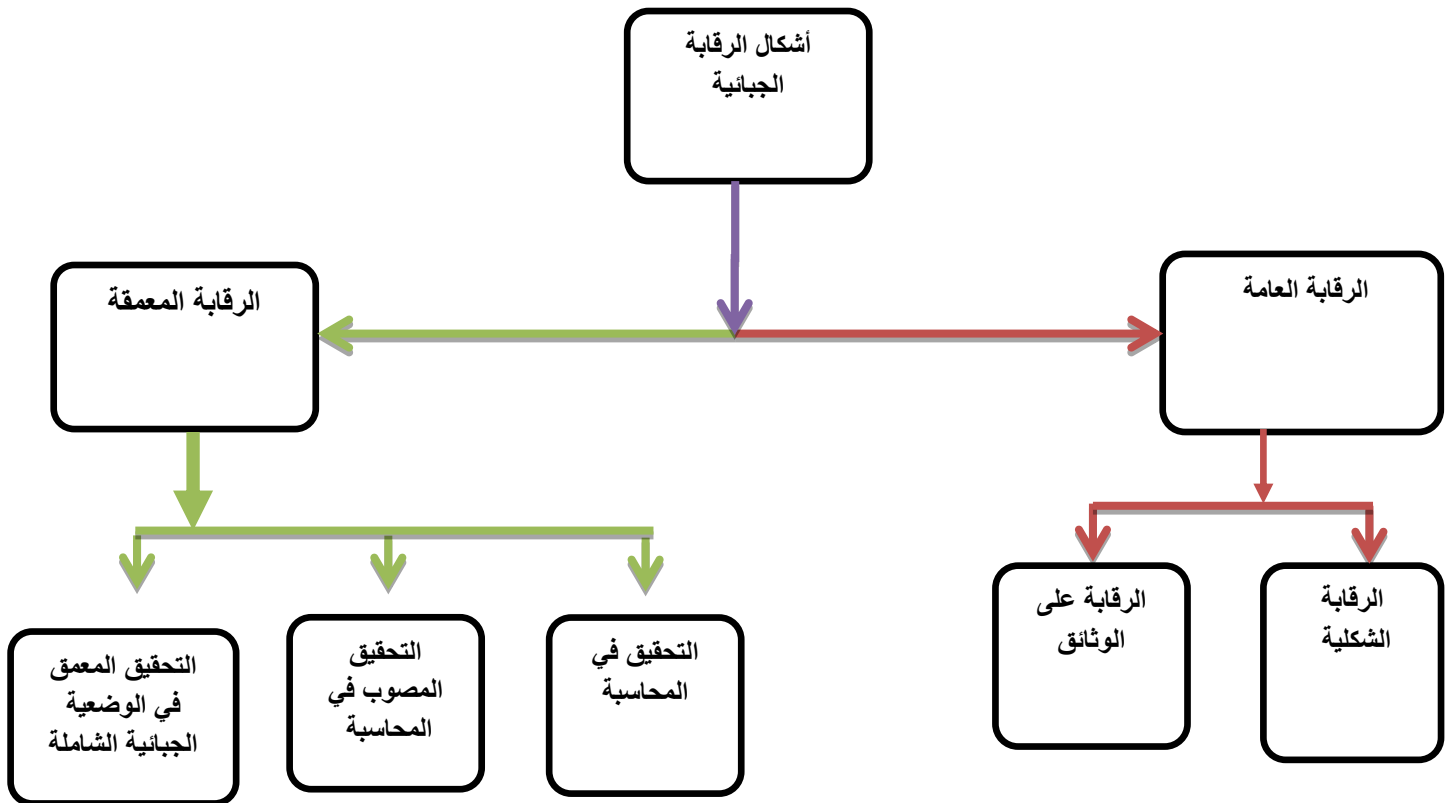
<sup>2</sup> مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، ديسمبر 2016، ص 34.

ولا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.<sup>1</sup>

ولا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ الاستلام.

والشكل الموالي يلخص أشكال الرقابة التي تم ذكرها فيما سبق.

## الشكل 2: أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من اعداد الطالبين.

<sup>1</sup> المادة 21 معدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2016.

## المبحث الثاني: مفاهيم حول الغش والتهرب الضريبي

توجد عدة عوامل مساهمة في انتشار ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي ومن بين هذه العوامل عدم وجود ثقافة اقتصادية لدى طبقات المجتمع ونقص الوعي بأهمية الضريبة، أضف إلى ذلك وجود عدة تغييرات في التشريع الجبائي أدت إلى انتشار الرشوة والغش والتهرب الضريبي

### المطلب الأول: تعريف الغش والتهرب الضريبي والفرق بينهما

إن تبيان مفهوم طبيعة الغش والتهرب الضريبي متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية، وهذا إما بالغش أو التهرب الضريبي، ونظرا لتداخل وتشابه هذين المصطلحين، ارتأينا ضرورة الفصل بينهما لأنهما ظاهرتان يؤديان إلى نفس المعنى أما جوهرهما غير ذلك، ويتجلى لنا ذلك من خلال تعريف كل ظاهرة منهما.

### الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي

يسعى المكلفين لتجنب الضريبة باستعمال طرق غير شرعية كالتدليس والاحتتيال وهذا ما يعرف بالغش الضريبي الذي يرتبط بعدة مفاهيم أخرى مشابهة له، وهذا ما يشكل صعوبة في تحديد وضبط مفهومه، إذ تعددت وتتنوع المفاهيم الخاصة به من طرف الباحثين في هذه الظاهرة، وهذا باختلاف وجهات نظرهم القانونية.

**التعريف الأول:** يتمثل في خرق القانون الجبائي بهدف التهرب من فرض مادة الضريبة وتخفيض أساس تقديرها.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** إن الغش الضريبي يتمثل في كل الحركات المادية والعمليات القانونية، المحاسبية وكل الوسائل والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - أو هيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون والعلوم الجبائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002 . 2003، ص 07.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 08.

**التعريف الثالث:** طرق احتيالية أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة، أو التخلص من دفع الضرائب أو الرسوم المماثلة.<sup>1</sup>

**التعريف الرابع:** اكتفى المشرع الجزائري بذكر الأعمال التي اعتبرها بمثابة غش ضريبي وهذا ما جاء في نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الفقرة 02 على أنه: " يقصد بأعمال الغش خاصة إخفاء المبيعات دون فاتورة، تقديم وثائق مزورة أو عبر إعفاء أو استرجاع على القيمة المضافة ".<sup>2</sup>

ويستخلص مما سبق أن الغش الضريبي يتمثل في خرق القوانين الجبائية بهدف التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، ويكون ذلك باستعمال كل طرق الاحتيال.

#### الفرع الثاني: تعريف التهرب الضريبي

على اختلاف علماء الاقتصاد تختلف نظرتهم وتحليلهم للتهرب الضريبي وفي هذا الفرع سوف نوجز أهم التعاريف.

**التعريف الأول:** عرفه J.C.MARTINEZ على أنه: " فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي ".<sup>3</sup>

**التعريف الثاني:** عرفه غالب محمد عرفات على أنه: " التخلص جزئياً أو كلياً من الضريبة، ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة بعدم أدائها للخرزنة ".<sup>4</sup>

**التعريف الثالث:** يعرف الدكتور فليح العالي نه التهرب من الضريبة بأنها ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقيق واقعيتها الناشئة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الخاص، الجرائم ضد الأشخاص والأموال وبعض الجرائم الأخرى، دار هومة الطبعة 16، الجزائر، بدون سنة، ص 469.

<sup>2</sup> المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>3</sup> J.C.Martinez.la fraude fiscal .PUF. France. 1984. page 13.

<sup>4</sup> سالم محمد الشوايكة، التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، العدد 04، ديسمبر 2003، ص 263.

<sup>5</sup> عادل فليح العالي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط 1، 2003، ص 123.

**التعريف الرابع:** التهرب من الضريبة هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها.<sup>1</sup>

**التعريف الخامس:** إن التهرب الضريبي يعني تخلص المكلف من دفع ما عليه من ضرائب كلياً أو جزئياً دون أن يعكس عبئها على الغير، فبتلك البراعة التي يستند إليها المكلف للتخلص من الضريبة المفروضة متفادياً في ذلك أي مخالفة لنصوص التشريعات الجبائية، فحسب **Andrem** أنه الاستعمال الإداري للوضعية غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية والإدارية.<sup>2</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استخلاص تعريف شامل للتهرب الضريبي على أنه عبارة عن مجموعة من الطرق والأساليب التي يستعملها المكلف بالضريبة من أجل التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة دون خرقة للتشريعات الجبائية.

### الفرع الثالث: الفرق بين الغش والتهرب الضريبي

اختلف الاقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على أساسه تمييز التهرب عن الغش الضريبي ويمكن رد هذا الاختلاف إلى ثلاثة اتجاهات هي:

#### - الاتجاه الأول:

مفاده أن التهرب فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش الضريبي فالتهرب الضريبي هو الجنس أما الغش الضريبي هو النوع، فالغش الضريبي وفقاً لهذه الاتجاهات يعد حالة من حالات التهرب الضريبي، وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.

#### - الاتجاه الثاني:

مفاده أن التهرب الضريبي ما هو إلا شكل للغش الضريبي، فالغش وفقاً لهذا الاتجاه وعلى عكس الاتجاه الأول هو الجنس بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع، فأصحاب هذا الاتجاه يرون أن هناك نوعين من الغش، غش على الصعيد الدولي وهذا الأخير هو

<sup>1</sup> عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972، ص 223.

<sup>2</sup> عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2019، ص 100.

الذي يمثل التهرب الضريبي، وبذلك وفقا لهذا الاتجاه لا يوجد تهرب داخلي ولا يوجد غش ضريبي دولي، التهرب الضريبي وفقا لهذا الاتجاه دائما ما يحتوي على عنصر دولي، أما الغش الضريبي فلا يتعدى الحدود الوطنية ويخضع للسيادة الضريبية.

### - الاتجاه الثالث:

يقوم التهرب والغش الضريبي على أساس فكرة الشرعية، فالتهرب يكون شرعا أو قانونيا، أما الغش فغير شرعي أو غير قانوني، وبصورة أوضح فإن المكلف في التهرب الضريبي يتجنب الخضوع للضريبة دون، أن يقوم بسلوك أو تصرف يمثل انتهاك للقانون، ويأخذ هذا السلوك صورا مختلفة فقد يكون امتناعا بمعنى أن المكلف لا يقوم بأي عمل أو تصرف يجعله خاضعا للضريبة، فتصرفه ينطوي على سلوك سلبي ويجنبه الخضوع لأي ضريبة، أو قد يتخذ صورة حرية الإدارة، حيث يكون للفرد الحق في اختيار التصرف الذي يمثل خضوعا أقل للضريبة، ويعترف القانون والقضاء بهذا الحق للفرد كونه حقا مشروعاً، وقد يتخذ صورة التحليل الشرعي حيث يلجأ إلى إتباع إجراءات شرعية لتحقيق عبء الضريبة أو إسقاطه كالاستفادة من ثغرات التشريع أو النقص الذي يعتري نصوصه، وهذا ما يسمى التهرب الضريبي الشرعي، في حين إذا استخدم المكلف حيلة تدليسيه لتجنب الضريبة انطوى ذلك على سلوك غير مشروع وهذا ما يسمى التهرب الضريبي غير المشروع ، وهذا ما يعني الغش الضريبي<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: أنواع وأسباب الغش والتهرب الضريبي

الغش والتهرب الضريبي ظاهرتان عالميتان يتواجدان حيث ما تتواجد الضرائب، مما يؤدي إلى طرح تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد أنواعهما وكذلك عرض الأسباب المؤدية لتفشيتهما.

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 25 - 26.

## الفرع الأول: أنواع الغش والتهرب الضريبي:

للغش والتهرب الضريبي عدة أنواع نذكر منها:

أولاً-أنواع الغش الضريبي: يعبر عن الغش الضريبي أحيانا بالتهرب الضريبي غير

المشروع، وتوجد عدة أنواع للغش الضريبي نذكر منها ما يلي:

### 1- الغش الضريبي البسيط والغش الضريبي المعقد:

#### أ. الغش الضريبي البسيط:

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة معتمدة من أجل دفع ضريبة أقل، وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية، أو التأخير في تقديمها أو عدم تقديمها نهائياً.<sup>1</sup>

وتكون محاولة التظليل هذه دون اللجوء إلى أسلوب الاحتيال والتدليس، حيث ورد ذكر هذا النوع من الغش في المواد 192، 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. ويمكن تلخيصها في: النقص في التصريح، أو التأخير في تقديمه، أو عدم تقديم التصريح نهائياً.<sup>2</sup>

#### ب- الغش الضريبي المعقد:

يمكن تعريفه بأنه غش ضريبي بسيط مقرون بممارسات تدليسيه، أي أن المكلف يستعمل أساليب ومهارات تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته.<sup>3</sup>

ويتميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع عناصر الجريمة، أي أن الغش المعقد يتوفر على العناصر التالية:

- عنصر النية: أي أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع.

<sup>1</sup> مصطفى عوادي، نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص 43.

<sup>2</sup> المواد 192 . 193 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2013، ص 96، ص 97.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 43.

- العنصر المادي: والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة.
- عنصر التدليس: ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة.

## 2- الغش الضريبي المحلي والدولي

### أ. الغش الضريبي الوطني:

يعرف بأنه كل استعمال لطرق وممارسات غش من قبل المكلف ومحاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من الالتزامات الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية، وهو كل غش يتم داخل الدولة، أي يكون المكلف في مواجهة لسلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد.<sup>1</sup>

### ب- الغش الضريبي الدولي:

يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد وتحويل المداخل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة، وهذا النوع من التهرب يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.<sup>2</sup>

يعتبر هذا النوع من أخطر أشكال التهرب، إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم (المنخفض) ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية:<sup>3</sup>

- التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية.
- المبالغة في تقسيم التكاليف (تضخيم التكاليف).

<sup>1</sup> ناصر مراد، التهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة المحمدية لنشر، الجزائر، 2004، ص7.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولية وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 1999. ص19.

<sup>3</sup> حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2012، ص41 . 42.

## ثانيا-أنواع التهرب الضريبي

يعبر عن التهرب الضريبي أحيانا بالتهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي)،  
ويوجد عدة أنواع للتهرب الضريبي نذكر منها ما يلي:

### 1-التجنب الضريبي المقصود:

"هو القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات أو إجراء يبقي الحسابات غير  
صحيحة أو وهمية".<sup>1</sup>

ومثال عن ذلك قيام المشرع الجبائي بالتجنب الضريبي المقصود من أجل تشجيع  
المنتج الوطني فيفرض ضرائب مرتفعة على سلع معينة للتقليل من استردادها من السلع  
الكمالية.

### 2-التجنب الضريبي غير المقصود:

إن هذا النوع من التهرب يتجلى في استغلال المكلف للثغرات الموجودة في القانون  
للتخلص من دفع الضريبة، وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم  
إحكام صياغة المواد القانونية، فيقوم المكلف هنا بمخالفة القانون مستغلا الإعفاءات  
والتخفيضات التي حددها المشرع الجبائي لبعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة.

## الفرع الثاني: دوافع الغش والتهرب الضريبي

للتهرب والغش الضريبي عدة دوافع أدت بالمكلف للتخلص من الضريبة، منها ما  
يتعلق بالجانب النفسي والأخلاقي والبعض الآخر سياسي، اقتصادي وحتى جبائي وإداري  
سنذكرها فيما يلي:

<sup>1</sup> العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 30.

## أولا-الدوافع النفسية والأخلاقية

تؤثر الظروف النفسية للأفراد على وعيهم الضريبي، كما أن زيادة العبء الضريبي عن الحد المعقول وعدم وجود عدالة في توزيع هذا العبء، وفي توزيع الدخل تعد كلها أسباب تتأثر بها نفسية الفرد وتجذبه للتهرب من التزاماته الضريبية.

ويمكن تقسيم أسباب السلوك للمكلفين اتجاه الالتزام الضريبي كما يلي:

**1-العدالة:** يتولد لدى المكلف نوع من الشعور بعدم العدالة عندما يتم إخضاعه بطريقة غير عادلة مقارنة بالآخرين، وعندما لا يستفيد بصورة مرضية من الخدمات التي تقدمها الدولة.

**2-الاختلاف في شخصية الأفراد:** المكلفين المستعدين للتهرب من الضريبة يملكون شخصية أنانية ويتصرفون بطريقة سلبية مع الإدارة الجبائية، وبالمقابل يوجد أفراد يلتزمون بواجباتهم الضريبية كاملة، لأنهم يملكون وعي إيجابي اتجاه مجتمعاتهم.

**3-المعايير الاجتماعية:** يتأثر أفراد المجتمع ببعضهم البعض، فكلما زاد اعتقاد المكلف بأن التهرب من دفع الضرائب أصبح مألوفا في مجتمعه، كلما زاد احتمال عدم التزامه بالواجبات الضريبية.

**4-السخط وعدم الرضا عن السلطة:** عدم رضا الأفراد عن السلطات الحكومية بالبلد يولد نوع من عدم الالتزام ويقود إلى التهرب الضريبي.<sup>1</sup>

## ثانيا-الدوافع السياسية

إن انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها، وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد بودالي، التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي، شركة الأصالة للنشر والتوزيع الجزائر، 2008، ص 74.73.

<sup>2</sup> عبد الواحد عطية، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000، ص 80.

### ثالثا-الدوافع الاقتصادية

من أبرز الدوافع الاقتصادية التي ساعدت في بروز ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي نجد:

#### 1-الوضعية الاقتصادية للمكلف:

يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات، حيث تتخفض المداخيل وتصبح الضريبة عبئا ثقيلا على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديدها هذا في حالة الأزمات، أما في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.

#### 2-الوضعية الاقتصادية العامة:

ترتفع مداخيل الأفراد في فترة الانتعاش الاقتصادي وترتفع بذلك القدرة الشرائية، فيتحمل المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها إلى الخزينة، مما يؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي، أما في فترات الركود الاقتصادي ينتشر السوق الموازي، ويؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني، والملاحظ أن معدلات التهرب الضريبي في الدول النامية أعلى من الدول المتقدمة، وهذا لسبب مساس الضريبة في الدول النامية بالدخول المنخفضة فيلجأ الممول في هذه الدول إلى التهرب الضريبي، لأنها تشكل عبئا كبيرا عليه بسبب ضعف دخله.<sup>1</sup>

#### رابعا-الدوافع المتعلقة بالإدارة الضريبة

تعتبر الإدارة الضريبة أداة لتنفيذ النظام الضريبي، ولذلك كلما كانت الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبة إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، ونقص الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة وذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيف العمومي، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبة، بالإضافة إلى ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة

<sup>1</sup> مرسى السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2000، ص 36.

الضريبة والتي ترتبط بالجانب الأخلاقي لموظفي إدارة الضرائب والتي تتمثل في الرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة، وفيما يتعلق بالإدارة الضريبية الجزائرية فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي :

- لا تخضع الإطارات الضريبية إلى تكوين واحد، بحيث يوجد هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات وهما المعهد الوطني للمالية، ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي، والبرامج بينهما متباينة، كما يغلب على التكوين الطابع العام والواجب أن يكون ذا طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية.
  - غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العملية الحديثة.
  - سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري.
  - ضعف التكوين في المجال الضريبي بحيث تفتقر برامج التكوين الموجودة حاليا إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة الضريبية.
- ونظرا للنقائص السابقة، والمشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبية، فإن نظام

الضريبة الجزائري لا يزال بعيدا عن المعايير الدولية في الأداء الضريبي.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: طرق وآثار الغش والتهرب الضريبي

تتعدد طرق وأساليب التهرب والغش الجبائي للتملص من دفع الضريبة، مما يؤثر سلبا على التنمية الاقتصادية ويخلف آثارا في عدة مجالات مختلفة مالية، اقتصادية واجتماعية... إلخ

### الفرع الأول: طرق الغش والتهرب الضريبي

يشكل الغش الجبائي أحد التحديات أمام التطبيق الفعال للسياسة الاقتصادية والمالية بحيث يسعى المكلف دوما إلى تطبيق طرق وأساليب للتهرب الجبائي وإيجاد ثغرات قانونية

<sup>1</sup> مراد ناصر، اشكالية التهرب الضريبي، مجلة الحقيقة، المجلد 09، العدد 02، جامعة البليدة، الجزائر، 2010، ص ص 120 . 121.

للإفلات من دفع الضريبة ومن ثم إلحاق الأضرار بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني ككل لذلك فقد تنوعت وتعددت طرق وأساليب الغش والتهرب الضريبي وذلك حسب الأنشطة الممارسة ومن هذه الأساليب نذكر ما يلي:

### 1- تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية والجبائية:

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف أن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقاً من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة، ويشترط أن تكون متعلقة بممارسة المؤسسة، ومدعمة بوثائق تبريرية في حدود السقف المحدد جبائياً لبغض التكاليف حتى لا يبالغ فيها، ومن بين هذه الشروط المحددة قانونياً هي:

- أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.

والواقع يبين أن المكلف يحاول دائماً إدخال نفقات وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة.<sup>1</sup>

وهناك بعض الممولين الذين يستغلون هذا الحق وذلك بالمبالغة في تقدير تكاليف ليست لها علاقة بالنشاط الممارس من طرف المكلف وذلك بهدف تخفيض الأساس الخاضع للضريبة، ومن بين الأساليب التي يلجأ لها المكلف:

أ- تسجيل عمال وهميين: يلجأ المكلف إلى تسجيل أجور عمال لا وجود لهم في الوثائق المحاسبية، وتؤدي هذه العملية إلى تضخيم الأعباء، وكننتيجة عكسية تؤدي إلى خفض الضرائب، كما يمكن أن يكون المستخدمين أو العمال موجودين في الواقع إلا أنهم يشغلون مناصب ثانوية مع تضخيم رواتبهم.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أو هييب بن سالمة ياقوت، مرجع سبق ذكره، ص 53.

<sup>2</sup> مريم غضبان، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة)، مذكرة لنيل شهادة ماستر مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلى محند أولحاج، البويرة، 2015، ص 32.

ب-التكاليف العامة غير المبررة: يسمح المشرع للمكلف بخصم الأعباء بشرط أن تكون لها علاقة بنشاط المؤسسة، كما يشترط أيضا أن تتعلق هذه الأعباء بالتسيير العادي للمؤسسة وأن تكون مبررة بالوثائق اللازمة، كما يجب أن تعبر عن تخفيض في المحصول الصافي للمؤسسة لكن المكلف لا يعمل بهذه الشروط فيسجل أعباء خارج نشاط المؤسسة من أجل خلق أعباء غير مرتبطة بالمؤسسة، مثل صيانة سيارة خاصة.<sup>1</sup>

ج-تقنية الاهتلاكات: يقصد بالإهلاك النقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة لدى المؤسسة مع مرور الزمن، ويعتبر عبء من الناحية المحاسبية، وبالتالي فهو يعد من نفقات الاستغلال، لذلك سمح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة بخصمه من الأرباح المحققة مقترنا بذلك الشروط التالية:

- الاهتلاك يمس بالأصول الثابتة.

- أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال.

- ألا يتجاوز مجموع الاهتلاكات القيمة الإسمية للأصول.

- أن تقيد الاهتلاكات محاسبيا.

كما أن المشرع لم يقد بتحديد معدل الاهتلاكات لذلك يمكن للمؤسسة تطبيق معدل

معين لاهتلاك أصل من أصولها الثابتة فلا يمكن أن تتجاوز قيمته الإسمية.<sup>2</sup>

يقوم المكلف بالتلاعب في النسب الواجب تطبيقها فيحاول رفعها أو تطبيق معدلات لا

تتعلق بالأصول المهتلكة، فبدلا من أن يحسب ثمن الشراء باستثناء الرسم (HT) يقوم

بإضافة الرسم (TTC) إلى ثمن الشراء، كما يمكن التصرف فيها ويمكن أن يلجأ أيضا إلى

إضافة قيمة الاهتلاكات لأصول تم التصرف فيها أو سبق إهلاكها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مريم غضبان، مرجع سبق ذكره، ص 32.

<sup>2</sup> رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 42.

<sup>3</sup> مريم غضبان، مرجع سبق ذكره، ص 31.

## 2- تخفيض الإيرادات:

تعد طريقة التقليل أو الإغفال لبعض الإيرادات من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من قيمة الضريبة، حيث يصرح بأرباح أقل بكثير مما هو عليه فعلاً، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من قيم معتبرة، رغم أن التشريعات الجبائية تحدد قيمة لرقم الأعمال كحد تلزم من يتجاوزها بمسك الوثائق المحاسبية، هذه الأخيرة تعتبر وسيلة لمتابعة مختلف الإيرادات التي يحققها المكلف<sup>1</sup>. حيث يتبع المكلف بالضريبة عند تخفيضه للإيرادات عدة طرق سنحاول تلخيصها فيما يلي:

- هناك بعض من المبيعات التي تتم بدون فواتير، ويتم الدفع نقداً.
- يقوم المكلف بتخفيض مبلغ المبيعات محاسبياً، وذلك عن طريق تسجيل بضائع وهمية أو خصومات ممنوحة بشكل مبالغ فيه، مع العلم أنه لا يوجد استيراد ولا خصم ممنوح.

- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات عن الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.
- يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطؤ مع الزبون.

ومن جملة المفارقات المعتمدة من قبل المكلف والتي تبرز الغش جلياً، عندما تخفض من قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي إلى التباين في الربح الإجمالي، الشيء الذي يلقي انتباه المحقق الجبائي<sup>2</sup>.

## 3- الغش عن طريق العمليات المادية والقانونية:

أ- التلاعب المادي: إن التلاعب المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة للضريبة وليجعلها بعيدة عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية وهذا النوع يعد من

<sup>1</sup> - أوهيب بن سالمه ياقوت، مرجع سبق ذكره، ص 53.

<sup>2</sup> - سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص ص 26 . 27.

أخطر أشكال الغش الضريبي للمساهمة في إرساء دعائم الاقتصاد الموازي وقد يكون هذا الإخفاء إما إخفاء مادي جزئي أو إخفاء مادي كلي:<sup>1</sup>

- **الإخفاء المادي الجزئي:** يحرص المكلف هنا على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة، تهربا من دفعها جزئيا أو التصرف في جزء من أمواله إلى الورثة قبل وفاته وإخفاء بعض الأموال.

- **الإخفاء المادي الكلي:** وهو قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بها ويرجع ذلك لعدم تصريحه بها.

**ب- التلاعب القانوني:** إلى جانب التلاعب المادي هناك غش آخر أكثر تنظيما وأكثر تقنية، وهو أن يعتمد المكلف على عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع وهو الأخطر، كما يتمثل في استغلال الثغرات الموجودة فيه، بذلك تتحقق غاية المكلف من الالتزام الجبائي، حيث يسعى بمجموعه من المستثمرين القانونيين في ابتكار طرق بأقل تكلفة وأكبر ربح والإخفاء القانوني يأخذ مظهر التلاعب في:

- **تكييف وتصنيف الحالات القانونية:** حيث يقوم المكلف بتحويل وتصنيف وتزييف وضعية قانونية إلى وضعية أخرى، والمثال الأكثر شيوعا في هذا الصدد يتمثل في عقد البيع، حيث يصرح المكلف على أنه عقد بيع صوري وليس عقد هبة حتى لا يدفع رسوم التسجيل المقررة، فالعقد موجود وليس وهما وإنما غش في تكييفه.<sup>2</sup>

- **العمليات الوهمية:** وهي مبادرة فردية، حيث يقوم المكلف بإخفاء جزء من أملاكه من مخزون بضاعته أو أرباحه ويعتبر هذا أخطر أنواع الغش، ويكون أغلب هذا الغش مرتبطا بحقوق الملكية، كأن يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من الممتلكات الخاضعة للضريبة ويصعب تحديد هذا النوع من الغش لأنه يتمتع بالغطاء القانوني.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عبد الرحيم مزهودي، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013-2014، ص ص 30-31.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 31.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 32.

## الفرع الثاني: آثار الغش والتهرب الضريبي

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الدولة لتمويل نفقاتها والنهوض باقتصادها، ويشكل التهرب الضريبي بنوعيه (التهرب الضريبي المشروع، التهرب الضريبي غير المشروع) عائقاً أمام التنمية الاقتصادية في جميع الدول باختلاف مستوياتها الاقتصادية، حيث تعد مشكلة التهرب الضريبي إحدى مظاهر الانحلال السياسي والاقتصادي والاجتماعي، وتترتب عنه آثار سلبية في مختلف الميادين، نذكر منها ما يلي:

### أولاً- الآثار الاقتصادية:

بما أن الضريبة هي متغير اقتصادي هام في البلاد فإن ظاهرة التهرب الضريبي لها عدة تأثيرات على جوانب اقتصادية نذكر منها ما يلي:

#### 1- الانعكاس على مستوى الاقتصاد الكلي:

إن من نتائج التهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني التقليل من الاستثمارات وذلك لارتفاع معدلات الضريبة، فيؤدي هذا الارتفاع للضريبة إلى فقدان المكلف استثمارات هامة في بلده فيقوم بتهرب أمواله واستثماراته إلى دولة أجنبية عن طريق اقتناء سلع أجنبية، وبالتالي يفقد الاقتصاد الوطني استثمارات هامة، مما ينتج عنه تدني في الضرائب المحصلة لصالح الدولة وانخفاض في مستوى الادخارات العمومية.<sup>1</sup>

#### 2- التأثير على الإنتاجية:

إن وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات والتجار يحتم وجود المؤسسات المتملصة من الضرائب في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع باقي المؤسسات الأخرى التي تلتزم بأداء ضرائبها، فتستطيع هذه المؤسسات المتهربة ضربياً فرض أسعارها التنافسية، وهذا ما يؤثر على المنافسة الشريفة.

<sup>1</sup> يحي جوابلية، التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس بالمدينة، 2004 . 2005، ص 48.

### 3- عرقلة النمو الاقتصادي:

تساهم ممارسة التهرب الضريبي في خفض التكاليف عند بعض المستثمرين، فبدلاً من رفع الإنتاجية لتحسين وزيادة المداخيل عن طريق وضع إجراءات وتنظيمات لعملية الإنتاج والتي تؤدي إلى النمو الاقتصادي، فيعرقل النمو باللجوء إلى التهرب الضريبي.

### 4- ندرة الأموال:

يخلق التهرب الضريبي ندرة في الأموال، لأن المكلف بالضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية وذلك مخافة أن يكتشف، فيقوم هذا المكلف بالاكتناز عن طريق حفظ الأموال خارج السوق النقدية لمدة طويلة من الزمن، أو استثمارها في شراء المجوهرات، وبالتالي تكون هناك ندرة في السيولة النقدية على مستوى الاقتصاد الوطني ككل.

### ثانياً- الآثار المالية:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إحداث ضرر للخزينة العامة للدولة، حيث يفوت التهرب الضريبي على الدولة جزءاً هاماً من الموارد المالية ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإتفاق العام، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية نحو مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي وعملية الاقتراض من بلدان أخرى، إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.<sup>1</sup>

كما أن التهرب الضريبي يساهم في انخفاض قيمة العملة الوطنية نتيجة اكتناز أموال المتهرب بها وغير المصرح بها، حيث تبقى متداولة فقط على مستوى السوق النقدية والتي تشكل أحد أهم الأسباب المساهمة في وجود التضخم النقدي، وهكذا يكون انخفاض في قيمة العملة الوطنية، أما الخسارة الموجودة على مستوى الخزينة العمومية هي ما ألزمت الدولة

<sup>1</sup> ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 162.

إلى الاستدانة من الخارج وهذا لضعف الوسائل الداخلية والعجز في ميزانية الدولة وبالتالي تدهور الأوضاع الاقتصادية.<sup>1</sup>

ومن خلال هذا يمكن القول إن آثار التهرب المالية تسبب خسارة في الخزينة العمومية بفقدانها لحصيلة معتبرة من المداخل المتوقعة تحقيقها.

### 3- الآثار الاجتماعية:

يؤدي التهرب الجبائي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ تتحمل فئة معينة الضريبة بكاملها بينما تسقط وتتخلص فئة أخرى وهي الفئة المتهربة أي ينجم عنها عدم عدالة توزيع العبء الضريبي هذا ما يولد عدم تكافؤ بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل فساد من خلال اللجوء إلى البحث عن جميع الوسائل المشروعة كانت أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.<sup>2</sup>

### 4- الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام، فإن انتشار الظاهرة دليل على عدم فعالية النظام الضريبي، وفي هذا الحال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويعتمد على التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية، الاقتصادية والاجتماعية، كما يقلص من أهمية الضريبة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> يحي جوابلية، مرجع سبق ذكره، ص 46.

<sup>2</sup> ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر، الجزائر، 2004، ص 30.

<sup>3</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003، ص

### المطلب الرابع: طرق قياس الغش والتهرب الضريبي

تبدو عملية رصد وقياس التهرب الضريبي بشكل إحصائي دقيق أمر في غاية الصعوبة إذ لم تكن أمرا مستحيلا من الناحية العملية، وعلى صعيد الدراسات والنظريات الاقتصادية تكمن تلك الصعوبة في أسباب متعددة، كالتبيعة الخاصة للتهرب الضريبي باعتباره تصرفا يتم في الخفاء من جهة، ومن جهة أخرى فإنه ممكن الحدوث في جميع مراحل التسوية الضريبية، ابتداء من حصر الإدارة الضريبية للمكلفين وأنشطتهم انتهاء بتحصيل الضريبة، ويضاف إلى ذلك ضعف الإحصاءات المالية المتاحة، سواء فيما تعلق بالأنشطة الاقتصادية والإنتاجية وتوزيع الدخل في القطاعات المختلفة.

### الفرع الأول: منهجية القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي:

تعتمد هذه الطريقة على مختلف التصاريح والإقرارات الضريبية التي تبين مدى التزام المكلف بدفع الضريبة، أي بناء على تقدير ما كان يجب أن يحصل من الضرائب، وما تم تحصيله فعليا، وذلك وفق أربعة مناهج أساسية:

- منهج نسبية الضريبة الثابتة؛
- منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة؛
- منهج الضريبة القانونية المحتملة؛
- منهج الرقابة الجبائية.

### أولا- منهج نسبية الضريبة الثابتة:

يستند هذا المنهج إلى الضريبة والدخل الوطني الخام، وذلك عن طريق حساب الضريبة التقديرية لسنة الأساس، هذه السنة التي يكون فيها حجم التهرب الضريبي في حده الأدنى بالنسبة للدخل الوطني الخام للسنة قيد الدراسة، والذي يعرف بالمعدل العام للاقتطاعات الاجبارية، والذي يحسب كما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في فترة 1991 . 2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007 . 2008، ص 117.

المعدل العام للاقتطاعات الاجبارية = (مجموع الاقتطاعات الإجبارية المحققة / الدخل الوطني الخام) \* 100

وبالتالي عند الحصول على النتائج يتم اختيار سنة الأساس، ليكون معدل الاقتطاعات الإجبارية ثابتا، ليتم حساب الاقتطاعات الإجبارية المقدرة كما يلي:

مجموع الاقتطاعات الاجبارية المقدرة = الدخل الوطني الخام \* النسبة الثابتة

وأخيرا، يتم حساب حجم التهرب الضريبي كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = مجموع الاقتطاعات الاجبارية المقدرة - مجموع الاقتطاعات الاجبارية المحققة

ثانيا- منهج الاعفاءات الضريبية الخاصة:

يقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا النهج عن طريق حساب الفرق بين ما تم التصريح به خلال مدة الإعفاءات الضريبية الجارية وما هو مصرح به قبل الاستفادة من الإعفاءات الضريبية، وعلى أساس تلك التصريحات تتم عملية المقارنة ومن ثم يمكن قياس حجم التهرب من خلال الفرق المستخرج، أي أن الفرق يعبر عن حجم التهرب الضريبي في جزء من المداخل غير المصرح بها، والذي يمكن كتابته كما يلي:<sup>1</sup>

حجم التهرب الضريبي = المداخل المصرحة قبل الاستفادة من الاعفاءات الضريبية - المداخل المصرحة خلال الاستفادة من الاعفاءات الضريبية

<sup>1</sup> عيسى بولخوخ، مرجع سبق ذكره، ص 42.

### ثالثا- منهج الضريبة القانونية المحتملة:

في هذا النهج تعتبر قدرة الأداء الجبائي (الجهد الجبائي) هي الأساس الخاضع للضريبة، ويقصد بقدرة الأداء الجبائي مجموع الثروات المتواجدة في متناول شخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون العام للدولة.<sup>1</sup>

وتقسم قدرة الأداء الجبائية إلى قسمين: قدرة أداة جبائية قانونية (نظرية) وقدرة أداء جبائية حقيقية:

#### 1- قدرة الأداء الجبائية القانونية (نظرية):

تتمثل في مجموع الضرائب التي كان من المفروض الحصول عليها إذا دفع كل المكلفين ما عليهم من ضرائب، وتساوي مجموع قواعد التأسيس لمختلف أنواع الضرائب مضروبة في متوسط معدلاتها لسنة معينة.

#### 2- قدرة الأداء الجبائية الحقيقية:

هي مجموعة إيرادات الضرائب التي تم تحصيلها فعلا من المكلفين من طرف الإدارة الضريبية.

ومنه يتم حساب الضرائب غير المدفوعة كما يلي:

الضريبة غير المدفوعة = قدرة الأداء الجبائية النظرية - قدرة الأداء الجبائية الحقيقية

### رابعا- منهج الرقابة الضريبية:

يقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق بين المبالغ المستخرجة من خلال إجراء عملية المراجعة الجبائية والمبالغ المصرح بها من طرف المكلفين خلال السنة، أي يتم قياس التهرب الضريبي من واقع حجم الدخل الخاضع للضريبة غير المصرح به، حيث يمكن القول بأن:

<sup>1</sup> رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 117

التهرب الضريبي = قيمة المبالغ المستخرجة خلال المراجعة - قيمة المبالغ المصرح بها

ومن بين الأنماط المستعملة في هذا المنهج:

- طريقة التحقيقات الجبائية الخاصة؛
- التحقيق في المحاسبة؛
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

### 1- طريقة التحقيقات الجبائية الخاصة:

ظهرت هذه الطريقة في إدارة الضرائب الأمريكية، حيث تقدر الضريبة الواجبة الأداء عن طريق إجراء مراجعات خاصة ودقيقة للتصريحات الضريبية لعينة عشوائية من مجموع دافعي الضرائب، والتي تمثل عادة خمس آلاف 5000 مكلف، شريطة قيام المكلف بعملية التصريح، فضلا عن تنوع نشاطات وأنواع الدخل بين مكلف وآخر والتي على أساسها يتم تحديد مقدار الضريبة التي يدفعها المكلفون إذا التزموا بالقانون الضريبي.<sup>1</sup>

وعليه فإن حجم التهرب الضريبي حسب هذه الطريقة يحسب بالاعتماد على حجم الضريبة المدفوعة انطلاقا من نتائج المراجعة الخاصة، فضلا عن مدى التزام المكلفين بالقانون غير المصرحين بدقة عن مداخيلهم وعدد المكلفين المصرحين بدقة عن مداخيلهم حيث:

درجة الوعي الضريبي = المكلفين غير المصرحين بدقة عن مداخيلهم / المكلفين المصرحين بدقة مداخيلهم

لنصل في الأخير لحساب مقدار التهرب الضريبي بضرب قيمة الضريبة المقدرة بطريقة التحقيقات الجبائية الخاصة في درجة الوعي الضريبي كما يلي:

<sup>1</sup> بوزيد سفيان، التهرب الضريبي، مجلة المالية والاسواق، جامعة مستغانم، الجزائر، ص 130.

حجم التهرب الضريبي = قيمة الضريبة المقدرة \* درجة الوعي الضريبي

## 2-طريقة التحقيق في المحاسبة:

يقصد بهذه الطريقة " مجموعة العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة سلامة ودقة التصريحات المكتتبة، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضريبية لوضع التعديلات اللازمة".<sup>1</sup>

وفي هذا السياق، فإن حجم التهرب الضريبي يكون عند اكتشاف عدم مطابقة التصريحات الجبائية مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية للمكلفين، والمتمثل في الفرق بين المبلغ المعاد تأسيسه والمبلغ المصرح به كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = المبلغ المعاد تأسيسه - المبلغ المصرح به

## 3-طريقة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:<sup>2</sup>

يقوم هذا التحقيق بمراقبة المكلف بالضريبة للتأكد من أن تصريح المكلف لمداخيله تتوافق مع وضعية ثروته ونمو أملاكه، حيث تقوم على مراقبة الأشخاص الذين يمارسون نشاط مهني غير تجاري وتسمح بمتابعة تطور ونمو أملاك وأموال المكلف ومقارنتها مع المداخيل المصرح بها، حيث تسمح باستخراج فارق دخل المكلف بين المصرح به والدخل الحقيقي له ومدى انسجامه والحالة المادية والمظاهر الخارجية للمكلف.

وفي هذا الإطار يتم مقارنة الموجودات المتوفرة والتي تمثل الموارد التي في حوزة المكلف مع الموجودات المستعملة والتي تمثل مجموع النفقات التي يحملها هذا المكلف وفق ما يلي:

<sup>1</sup> بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 130.

<sup>2</sup> بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 131.

حجم التهرب الضريبي للمكلف = الموجودات المتوفرة للمكلف خلال فترة التحقيق - موجوداته المستعملة خلال نفس الفترة

الفرع الثاني: منهجية القياس بالاعتماد على منهج الاقتصاد الموازي:

يعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الاقتصاد الموازي، وعلى تقديرات حسابات المحاسبة الوطنية ذات العلاقة بالمصالح الأخرى، كوزارتي التجارة والصناعة، فضلا عن تصريحات المكلفين.

ويقصد بالاقتصاد الموازي أنه الاقتصاد الذي لا يخضع للرقابة الحكومية ولا تدخل مدخلاته ومخرجاته في الحسابات الوطنية، ولا يعترف بالتشريعات الصادرة، وهو لا يشمل الأنشطة غير المشروعة فقط، بل يشمل أيضا أشكال الدخل غير المصرح بها والمحصلة من إنتاج السلع والخدمات المشروعة.<sup>1</sup>

من خلال هذا التعريف تتجلى لنا العلاقة الوثيقة بين الاقتصاد الموازي وظاهرة التهرب الضريبي باعتبارهما وجهان لعملة واحدة، حيث أن حدوث أحدهما يؤدي بالضرورة إلى

حجم التهرب الضريبي = حجم الاقتصاد الموازي \* المعدل الضريبي المتوسط المفروض

حدوث الآخر، لأن مجمل نشاطات الاقتصاد الموازي لا يتم إخضاعها للضريبة، وبالتالي ضياع حصيلة مالية مهمة لخزينة الدولة، لذا فإن قياس حجم الاقتصاد الموازي يؤدي إلى حساب حجم التهرب الضريبي، وفق العلاقة التالية:

إن قياس التهرب الضريبي بالاعتماد على الاقتصاد الموازي يكمن في عدة مناهج نذكر منها:

<sup>1</sup> على بودلال، مشكلة الاقتصاد الخفي في الجزائر: الأسباب والحلول، مجلة علوم إنسانية، العدد 37، 2008، ص40.

## أولا- منهج التفاوت أو التباين:

يعتمد هذا النهج في التطبيق على مؤشرات الاقتصاد الكلي (الدخل الوطني الخام)، ومؤشرات الاقتصاد الجزئي (الدخل الفردي) وبالتالي هناك طريقتين:

### 1- منهج التفاوت على مستوى الدخل الوطني الخام:

إن الاقتصاد الموازي يكمن في مجموع مداخله المحققة غير المصرح بها لدى المصالح الضريبية أو غير المدونة في الحسابات الوطنية، وبالتالي إمكانية وجود مداخل لدى المصالح الضريبية غير مدرجة ضمن الحسابات الوطنية أو العكس أي وجود مداخل ضمن الحسابات الوطنية غير مدونة لدى المصالح الضريبية.

وبالتالي فإن حساب التهرب الضريبي حسب هذا المنهج ينظر إليه من وجهتين:

**الوجهة الأولى:** تتمثل في حساب الفرق ما بين تقديرات الدخل في الحسابات الوطنية، وتقديرات الدخل لدى المصالح الضريبية كما يلي:

$$\text{حجم التهرب الضريبي} = \text{مداخل الحسابات الوطنية} - \text{مداخل المصالح الضريبية}$$

**أما الوجهة الثانية:** فتعتمد أساسا على أن الدخل المتهرب منه سوف يظهر على شكل إنفاق عاجلا أم آجلا.

لذا تقوم هذه الطريقة بحساب الناتج الوطني والإنفاق، وفي الأخير نحسب الفرق بين نتيجتي الطريقتين، والذي يعبر عن الدخل المتهرب منه.<sup>1</sup>

### 2- منهج التفاوت على مستوى الدخل الشخصي:

يعتمد هذا المنهج على الفروق المكشوفة بين إنفاق قطاع عائلي ودخله، لأن الأفراد الذين يقل دخلهم المعلن عن إنفاقهم ربما يخفون جانبا من دخلهم والذي قد يرجع إلى دخول مولدة أصلا في الاقتصاد الموازي، وعليه فإن هذا الأسلوب قائم على أساس أن معاملات

<sup>1</sup> بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 133.

الاقتصاد الموازي لن تظهر في صورة دخل، ولكنها ستظهر في صورة إنفاق والنتيجة المتحصل عليها تظهر حجم التهرب الضريبي.<sup>1</sup>

ثانيا-منهج إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل):

يتم تقدير حجم الاقتصاد الموازي على أساس حجم العمالة المشاركة فيه نتيجة الانخفاض في حجم العمالة المشاركة في الاقتصاد الرسمي، هذا الحجم الذي يفترض أن يكون ثابتا.

وتستند هذه الطريقة على حساب الفرق بين السكان الذين يفترض أنهم جزء من قوة العمل الاقتصادية بناء على الإحصاءات السكانية وعدد السكان المسجلين رسميا باعتبارهم قوة العمل الفعلية في الدولة، لأجل إحصاء عدد عمال الاقتصاد الموازي من أجل حساب العدد الإجمالي لساعات عملهم والنتائج الذي يتم تحويله إلى رقم نقدي وعليه:

الدخل المتهرب منه = عدد ساعات العمل في الاقتصاد الموازي \* متوسط الإنتاجية للعاملين في هذا القطاع

ثالثا- النهج النقدي:

يتسم الاقتصاد الموازي بإخفاء مختلف معاملات التي تتم بين أطراف المتعاملين فيه، لكن الإقبال الكبير على العملة السائلة من قبل هؤلاء المتعاملين يعتبر دليل كاف على وجود الاقتصاد الموازي، لذا يقوم هذا المنهج على أساسيات مفادها أن معاملات الاقتصاد الموازي تتم أساسا باستعمال النقود السائلة، وأن تغير الطلب عليها هو نتيجة التغير في أنشطة الاقتصاد الموازي سواء بالزيادة أو بالنقصان.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> نجاة نوى، فعالية الرقابة الجبائية للفترة (1999 . 2003)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 - 2004، ص 24.

<sup>2</sup> بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 134.

### المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية في الكشف عن الغش والتهرب الضريبي

إن الآثار الناجمة عن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، والتي تنعكس سلباً على الاقتصاد الوطني وكذلك الخزينة العمومية، توجب على السلطات المختصة مواجهة هذه الظاهرة باتخاذ إجراءات صارمة في مكافحتها.

### المطلب الأول: أساليب مكافحة الغش والتهرب الضريبي

عملت جل الدول منذ الانفتاح الاقتصادي على وضع وخلق مجموعة من الآليات والوسائل لكبح ظاهرة التهرب الضريبي بنوعيه المشروع وغير المشروع من خلال استحداث مجموعة من الهيئات المتمثلة في المديرية العامة للضرائب وبالتعاون مع بعض الوزارات مثل وزارة التجارة والداخلية، إلا أن هذه الوسائل بقيت محصورة على تدخل الإدارة الجبائية والتي وجدت نفسها وحيدة في مواجهة ظاهرة معقدة ومتداخلة ومؤثرة على الاقتصاد ككل.

### أولاً- الأساليب الوقائية:

تتم المعالجة الوقائية لظاهرة التهرب الضريبي من خلال أمرين هامين، وهما تحسين وضعية الإدارة الجبائية وإصلاح التشريعات الجبائية.

### 1- تحسين وضعية الإدارة الجبائية:

بما أن تنفيذ النصوص القانونية ومختلف التشريعات الجبائية لا بد أن تتم على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة والخبرة والتنظيم، وعلى هذا الأساس فإن فاعلية النظام الجبائي يستلزم وجود هيكل منظم وعصري يتمتع بالتقنية، فوجود أي خلل أو عدم تجانس أو تفاوت بين النص والإدارة سيؤدي إلى عدم تطبيق النص على أرض الواقع، لذا يجب تحسين وضعية الإدارة الجبائية من عدة جوانب هي:

أ-تحسين الأوضاع البشرية:

- مما يميز الإدارة الجبائية أنها تفتقد إلى الإطارات ذات الكفاءة المكونة تكويننا جيدا، وهذا ما يحتم على الإدارة الجبائية أن تتخذ إجراءات مثل:<sup>1</sup>
- رفع مستوى موظفي الجهاز الجبائي من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر .
  - تحسين الأجور والرفع في المرتبات الأمر الذي يجعل الأعوان في وضعية بعيدة عن الإغراءات المادية والرشوة.
  - وضع أسس عادلة للترقية، وبالمقابل تسليط أقصى العقوبات على الموظفين الذين يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة.
  - فتح مدارس متخصصة في المجال الجبائي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات جبائية ذات كفاءات عالية.
  - توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين من أجل ضمان السير الحسن لمهامهم.
  - تعزيز تعداد أعوان الإدارة الجبائية وخاصة المعنين بالرقابة وتحسين مردودهم.
  - توفير المعلومات الضرورية التي يطلبها المكلف عن كيفية تقدير الوعاء الضريبي والإجراءات الضريبية.
  - تحسين علاقة الإدارة بالمكلفين وذلك باعتبارهم زبائن لديها والتعاون معهم والاستماع لهم في طرح انشغالاتهم وأخذ مقترحاتهم بعين الاعتبار .
  - إعادة الثقة بين المكلفين وموظفي الإدارة الجبائية.

<sup>1</sup> ناصر مراد، الاصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 02، جامعة ورقلة، 2003، ص 30.

ب- تحسين الإمكانيات المادية:

تعاني الإدارة الجبائية أثناء ممارسة مهامها من عدة مشاكل مادية تتمحور فيما يلي:<sup>1</sup>

- المقرات الإدارية:

يجب توفير مقرات إدارية مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل متطورة تتجاوب مع متطلبات العصر لأنه في الوقت الراهن المقرات التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية غير كافية وأكثرها عبارة عن منشآت قديمة، ومعظمها مقرات ضيقة لا تحتوي على أدنى الشروط، وهذا ما يؤثر على مردود الإدارة الجبائية مما يستلزم تجديد وبناء مقرات جديدة تليق بالإدارة الجبائية.

- اللوازم والتجهيزات:

معظم التجهيزات واللوازم التي تمتلكها الإدارة الجبائية تعتبر قديمة وغير متكيفة مع متطلباتها لذلك يجب توفير أحدث أنواع التجهيزات واللوازم لمواكبة التطورات الحاصلة.

- تجهيز الإدارة بالإعلام الآلي:

إن استخدام الإعلام الآلي في الإدارة الضريبية يعتبر أنجع علاج لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنه أصبح ضرورة حتمية يفرضها الواقع المعاصر.

- وسائل النقل:

تحتاج الإدارة الجبائية إلى وسائل نقل تساعد الأعوان والمراقبين على القيام بمهامهم وتسهيل عمليات التحقيق والمراقبة من أجل مكافحة التهرب والغش الضريبي.

<sup>1</sup> عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، ط 1، الأردن، 2011، ص 229.

## 2- إصلاح التشريعات الجبائية:<sup>1</sup>

يلعب التشريع الجبائي الدور الأساسي في محاربة الغش والتهرب الجبائيين لذلك وجب العمل على إصلاحه أو إعادة صياغته بشكل يسهل فهمه والعمل به من قبل أعوان الإدارة الجبائية والمكلفين.

### - العمل على إصلاح التشريع الجبائي واستقراره:

إن الصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها لذا يجب أن يتسم التشريع بالبساطة والوضوح، لأن صياغة القانون الجبائي تلعب دورا رئيسيا في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب، كذلك الصياغة الجيدة من شأنها أن تصل المكلف ويستوعبها دون بذل جهد كبير منه لذلك يجب العمل على إصدار قانون سهل الفهم للخاضعين وكذا لعمال الضرائب.

### - إرساء نظام جبائي عادل:

جميع الدول تسعى إلى نظام ضريبي عادل مع النمط الاقتصادي ويحقق العدالة الاجتماعية والتقليص من التفاوت الطبقي، غير أن ذلك لا يكون إلا على نحو تقريبي حيث تنقص هذه الدول وسائل التحقق من تساوي العبء الواقع على الأفراد، والتساؤل عن عملية التبسيط للنظام الجبائي وجعله مرنا وعادلا مع زيادة مردوديته تبقى حبيسة القدرة على تنفيذها لأنه قد تكون الضريبة عادلة من الناحية القانونية غير أن صعوبات تطبيقها تحول دون تجسيدها ميدانيا.

### - بساطة النظام الجبائي:

لابد من إعادة دراسة التشريعات الضريبية بوجه عام، والسعي لوضعها في نظام ضريبي منسجم خال من التعقيد والإبهام ولا يتضمن ثغرات تترك مجالا للتهرب، وبخلاف ذلك فإن تعدد وعدم وضوح النصوص الضريبية يجعل المواطنين في المصالح الضريبية

<sup>1</sup> تبانة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011. 2012، صص 102 . 103.

غير قادرين وعاجزين عن المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية والقانونية المسندة إليها من طرف الإدارة المركزية وبالتالي لابد من تحديد وتحقيق أهداف مسطرة لتبسيط النظام الجبائي ويكون هذا من خلال القيام بتعديلات جديدة وهادفة وإلغاء التعقيدات التي تكون عن طريق:

- تقليص عدد الضرائب ومعدلاتها.
- العمل على إيجاد ضرائب جديدة بسيطة وسهلة في نصوصها ومعدلاتها.
- تبسيط أحكام وقوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها بالإضافة إلى توضيح الإعفاءات وغايتها.

#### ثانيا- الأساليب القانونية والعقابية:

إلى جانب الأساليب السابقة، والتي تعتبر إجراءات استباقية لمنع حدوث ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، فقد أضاف المشرع الجزائري مجموعة من الأساليب الردعية والعقابية في حال تمادي البعض في الإخلال بالقانون والتهرب العمدي من أداء الضريبة المكلف بها، حيث تتضمن الأساليب القانونية والعقابية بالأساس عقوبات مؤسسة ومنظمة تتدرج حسب نوع وحجم التهرب ودرجة خطورته على الاقتصاد الوطني. الجدول رقم (01) يوضح العقوبات القانونية للتهرب الضريبي في القانون الجزائري.

الجدول 1: العقوبات القانونية للتهرب الضريبي في القانون الجزائري.

الحبس	الغرامة الجزائية	قيمة المبلغ المتهرب منه	نوع الضرائب
.	من 50 ألف إلى 100 ألف دج	من 0 إلى 100 ألف دج	الضرائب المباشرة والرسوم
من 02 إلى 06 أشهر	من 100 ألف إلى 500 ألف دج	من 100 ألف إلى مليون دج	المماثلة " م 303 الرسوم على الأعمال "
من 06 أشهر إلى 02 سنة	من 500 ألف إلى 02 مليون دج	من مليون إلى 05 مليون دج	
من 02 سنة إلى 05 سنة	من 02 إلى 05 مليون دج	من 05 مليون إلى 10 مليون دج	
من 05 إلى 10 سنة	من 05 إلى 10 مليون دج	أكثر من 10 مليون دج	
من 06 أيام إلى 06 أشهر	.	دون ذكر المبلغ	الضرائب غير المباشرة
	العقوبات المنصوص عنها في قانون العقوبات م 209 وم 210	دون ذكر المبلغ	
من سنة إلى 05 سنوات	من 50 ألف إلى 200 ألف دج	دون ذكر المبلغ غير أنه في صورة الإخفاء يشترط تطبيق العقوبات المذكورة أن لا يتجاوز الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو لا يتجاوز 10 آلاف دج.	" م 530 م 531 م 532 "
من سنة إلى 05 سنوات	من 50 ألف إلى 200 ألف دج	مهما كان المبلغ غير أنه في صورة الإخفاء يشترط تطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10 آلاف دج .	حقوق الطابع " المادة 34 "

المصدر: عبد الحق مرسللي، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 02، المركز الجامعي تلمسان، 2019، ص ص 162 - 166.

## المطلب الثاني: وسائل مكافحة الغش والتهرب الضريبي

التهرب الضريبي بنوعيه المشروع وغير مشروع (الغش الضريبي) ظاهرة سائدة في كل الدول وتختلف طرق مكافحته من نظام مالي إلى آخر ومن ضريبة إلى أخرى وتجري مكافحة التهرب الضريبي داخل الدولة بطرق وقائية أو جزائية، ويرجع التهرب الضريبي في الجزائر إلى عدم تناسق وإحكام التشريع المالي وضعف الوعي الضريبي للمواطنين وطغيان عنصر المحسوبية وعدم اللامبالاة، لذلك تسعى الدولة لمحاربة هذه الاختلالات بكل الطرق والوسائل، التي سوف نتطرق لهذه الأخيرة في العناصر التالية:

### 1-تحسين الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة كل من الغش والتهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية للكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من خلال الهيئات التابعة للإدارة الضريبية (المفتشية، المديرية الولائية)، فالرقابة تهدف إلى المحافظة على حق الخزينة من خلال محاربة الغش والتهرب الضريبي من جهة والسهر على حسن تطبيق القوانين من جهة أخرى.<sup>1</sup> وإذا كان التهرب الضريبي يرجع لعوامل أخلاقية وسياسية واقتصادية وفنية فينبغي معالجة هذه العوامل على نحو يكفل مكافحة الغش والتهرب الضريبي وهذا على النحو التالي:<sup>2</sup>

### 2-تنمية الوعي الأخلاقي:

فإذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد تجاه الالتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب الضريبي، فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والإحساس لدى الأفراد

<sup>1</sup> سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 31.

<sup>2</sup> عبد الواحد عطية، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص 817، ص 818.

بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزام قانوني، لأن فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع.

### 3- ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة للتهرب الضريبي:

من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة، أو تواجد عقوبات ولكنها غير رادعة، لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والردعية على التهرب الضريبي.<sup>1</sup>

### 4- من الناحية الفنية:

ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم وبطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب أمام التهرب الضريبي، كذلك ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الاطلاع على ما يريدون الاطلاع عليه من وثائق وأوراق تساعد على فرض الضريبة على الوجه الصحيح.<sup>2</sup>

### 5- من الناحية الاقتصادية:

ينبغي أن تعمل الحكومات جاهدة على توجيه الحصيلة الضريبية إلى الأوجه المفيدة للمجتمع، وعليها كذلك أن تشعر أفراد المجتمع بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائد المحسوسة لكل منهم، وعلى الحكومات أن تراعي كافة الاعتبارات الاقتصادية التي تؤدي إلى ثقل العبء الضريبي عليهم، وذلك حتى يستقر العبء الضريبي بالفعل على عاتق من أراد المشرع أن يتحمله.

### 6 . من الناحية السياسية:

ينبغي أن تحرص الحكومات على تطبيق النظام الضريبي على نحو عادل، بحيث لا يكون شديدة الوطأة على بعض الطبقات وسهلا ميسورا على طبقات أخرى.

1- حمومي وفاء، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2015-2016، ص 53.

2- المرجع نفسه، ص 53.

## 7 . الإجراءات العقابية:<sup>1</sup>

إن فرض العقوبات الردعية وسيلة ضرورية لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير والإخلال بالواجب، وترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة وأفرادها. ولقد شرع المشرع الجزائري عقوبات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون، فقد قررت جزاءات في حالة الامتناع عن تقديم المستندات أو إتلافها أو تقديم بيانات وتوضيحات في غير موعدها، أو تقديم بيانات غير صحيحة بإتباع طرق احتيالية قصد إخفاء المبلغ الذي يخضع للضريبة وتتمثل أهم الإجراءات العقابية فيما يلي:

**العقوبات الجبائية:** وتخص كل شخص يستعمل طرقا تدليسيه يكون من خلالها قد خفض أو حاول تخفيض بصفة كلية أو جزئية وعاء الضريبة وتصفية الضرائب أو الرسوم.

**الغرامات المالية:** الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي G 01 تقدر ب 25 %، الغرامة بسبب التأخير في تقديم التصريح السنوب بالنسبة لـ IRG ، IBS إذا لم تتعدى مدة التأخير شهر واحد ب 10%، وبنسبة 20% إذا لم تتعدى مدة التأخير الشهرين، أما إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة الجبائية ضمن أجل 30 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ فالنسبة تكوين 25%، أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA فإنه يترتب على الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10% ، وترفع إلى 20% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة في أجل شهر واحد وتختلف نسبة الغرامة بسبب النقص في التصريح حسب حجم المبلغ المتلاعب به، بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة إلى 10% ، 15% ، 25% ، حسب المبلغ المتملص من دفعه.

<sup>1</sup> - سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 32.

خلاصة:

تعتبر ظاهرة الغش والتهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها سياستها الاقتصادية، من خلال ما عرضناه من الصعب إعطاء تعريف دقيق لهذه الظاهرة وهذا راجع إلى اختلاف وجهة نظر الباحثين، كما أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة تترجمها تصرفات الممولين وذلك باستعمال طرق وأساليب تمكنهم من التهرب والتملص مما عليهم من أعباء بشكل كلي أو جزئي، وبما أن هذه الظاهرة هي مجموعة من الأساليب والعوامل المتداخلة والمرتبطة مما أدى إلى نشوء عدة آثار سلبية في كل الميادين الاقتصادية، ماليا، اجتماعيا .

وهذا ما يفرض على الدولة ضرورة الحد من الآثار السلبية لهذه الظاهرة ومعالجتها، وذلك باتخاذ الإجراءات العلاجية، والتي تتمثل في الرقابة الجبائية التي خولت للإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية التي يتم من خلالها مراقبة المكلفين بالضريبة في تأدية واجباتهم الضريبية، كما عمل المشروع الجبائي على تنظيم مراحل عملية سير الرقابة من بداية سحب ملف المعني إلى إعادة تشكيل القاعدة الضريبية إلى غاية كشف الأخطاء ووصولاً إلى نهاية التحقيق.

الفصل الثاني:

دراسة حالة للتحقيق

المحاسبي بمديرية الضرائب

لولاية المسيلة

**تمهيد:**

بعد تناولنا للإطار النظري المتعلق بجوانب الدراسة من غش وتهرب ضريبي ورقابة جبائية ننتقل في هذا الفصل إلى محاولة عرض التطبيق العملي للخطوات المحددة للتحقيق المحاسبي في الجانب النظري، وهذا من خلال عرض خطوات هذه العملية كما تم تنفيذها في مديرية الضرائب بولاية المسيلة، وهذا بالنسبة لأحد المؤسسات الممارسة لنشاط تجارة الجملة لمواد البناء وفي مقابلة الأشغال والانتاج الصناعي للبلاط، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المسيلة.
- المبحث الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي.

### المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المسيلة:

في هذا المبحث سنتعرف على المؤسسة المستقبلية والمتمثلة في مديرية الضرائب لولاية المسيلة، وذلك من خلال الاطلاع على هيكلها التنظيمي والمهام التي تقوم بها.

### المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب بالمسيلة.

تعتبر المديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة من أهم المديريات التي تمثل أحد الخلايا المغذية للخرينة، وقبل تعريفنا للمديرية، نعطي لمحة مختصرة عن ولاية المسيلة.

### أولا-التعريف الإقليمي لولاية المسيلة:

تقع ولاية المسيلة بين الأطلس التلي والأطلس الصحراوي أي في الوسط وتعتبر ملتقى استراتيجي هام بين مدن الشمال والجنوب، وتجمع بين التل والصحراء والسهوب ولهذا فهي تعتبر ولاية فلاحية رعوية بالدرجة الأولى، وتتكون من 15 دائرة و47 بلدية وتبلغ مساحتها 18646 (كلم<sup>2</sup>). ويبلغ عدد سكانها حوالي 1029447 نسمة (سنة 2022) بينما عدد سكان المدينة يتجاوز 135.000 نسمة ونذكر من أهم دوائرها المسيلة، بوسعادة مقرة وسيدي عيسى ....

### ثانيا-تعريف مديرية الضرائب بالمسيلة.

مديرية الضرائب هي إحدى المديريات الحكومية التي من مهامها المحافظة على الاستمرار في جميع المجالات للدولة كما تعتبر من أولى المؤسسات الحكومية الممولة للخرينة عن طريق فرض ضرائب ورسوم مختلفة. وعند الاستقلال بقيت الإدارة الضريبية تحت الرقابة الفرنسية من الناحية القانونية والتقييم العام والتنظيمي، لكن بمجرد انتخاب المجلس الشعبي الوطني سنة 1962 قرر تجسيد مديرية للضرائب فأصبحت مديرية وطنية تحت وصاية وزارة الاقتصاد، لتصبح تحت وصاية وزارة المالية بعد إعادة الهيكلة الاقتصادية. وبعد التقسيم الجديد أصبحت مكونة من مديرية عامة متمركزة في الجزائر العاصمة وتدير مديريات جهوية تدير بدورها مديريات ولائية مكونة من مديريات فرعية تتضمن مكاتب.

المطلب الثاني: دور ومهام مديرية الضرائب بالمسيلة.

مديرية الضرائب بالمسيلة مكلفة بما يلي:

- ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السليمة لمراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشأة المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- تصدر الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- التحليل والتقويم الدوري لعمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، وإعداد تلخيص عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- إعداد الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب.
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل من مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار، وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالمسيلة.

تتكون المديرية الولائية للضرائب من عدة مديريات فرعية وكل مديرية تتكون من عدد مكاتب وفيما يلي توضيح لهذه المديريات:

#### 1-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية (SDOF): وتكلف لا سيما بما يأتي:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.
  - التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومراقبتها.
  - متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.
- وتتكون المديرية الفرعية للعمليات الجبائية من أربعة (04) مكاتب هي: مكتب الجداول، مكتب الإحصاءات، مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العامة، مكتب التسجيل والطابع.

**1-1-مكتب الجداول:** يعمل على المصادقة على الجداول التي تمت تصفيته من الضرائب والرسوم ومراقبة الجداول التلخيصية وإعطائها الصيغة التنفيذية.

**1-2-مكتب الإحصاءات:** يعمل على استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل المقدمة من الهياكل الأخرى، وجمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب لتثبيتها وإعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها.

**1-3-مكتب التسجيل والطابع:** يعمل على تقويم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع والبطاقات والمواريث ومسك بطاقة الأملاك العقارية.

#### 1-4-مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العامة: وتتمثل مهامه في:

- توزيع التعليمات والمناشير والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية.
- مراقبة تنفيذ وانجاز برنامج عمل مفتشيات الوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية.

**2-المديرية الفرعية للتحصيل (SDR):** وتكلف لا سيما بما يأتي:

- التكفل بالجدول والسندات، الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها، وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر.
- متابعة العمليات والقيود والمحاسبة والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها لتطهير وتصفية الحسابات، وكذا التحصيل الجبري للضريبة.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل الناقص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
- مراقبة القابضات ومساعدتها بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.
- وتتكون المديرية الفرعية للتحصيل من ثلاث (03) مكاتب هي مكتب مراقبة التحصيل، مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات ومكتب التصفية.

**2-1 مكتب مراقبة التحصيل:** يعمل على:

- مراقبة وضعية تحصيل المواد الجبائية وشبه الجبائية والعقوبات المالية.
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة.

**2-2 مكتب التصفية:** يعمل على:

- مراقبة عملية التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات الخاصة بالغرامات والعقوبات المالية.
- تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قابضات الضرائب وتجميعها ماديا وضمان إرسالها إلى الإدارة المركزية.
- مراقبة محاضر الجرد المالي التي يعدها قابضو الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات.

### 2-3 مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات: يعمل على:

- مراقبة الميزانيات الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة لفتح الاعتمادات المتخصصة للبلديات.

- مراقبة تنفيذ الإيرادات المقررة في ميزانيات تلك البلديات زائد المؤسسات العمومية.

### 3-المديرية الفرعية للمنازعات(SDCX): وتكلف لا سيما بما يأتي:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الاعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.

- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.

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

والمديرية الفرعية للمنازعات تتكون من أربعة (04) مكاتب هي مكتب الاحتجاجات، مكتب لجان الطعن، مكتب المنازعات القضائية ومكتب التبليغ والأمر بالصرف (والأمر بالتخفيض).

### 3-1 مكتب الشكاوى (الاحتجاجات): يعمل على:

- تلقي الطلبات الرامية للإعفاء من الضرائب أو تخفيضها وعقوبات التأخير وتلقي الطلبات الرامية إلى الاحتجاج على إجراءات المتابعة.

- تصفية وتحليل الشكاوى.

- مراقبة عملية التكفل بالمستحقات.

### 3-2 مكتب المنازعات واللجان القضائية ولجان الطعن: يعمل على تلقي ودراسة الطعون،

تلقى ودراسة طلبات الاحتجاج على الزيادات التي مست الأسعار والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة وتأسيس طعون خاصة بالاستئناف وعرضها على لجنة المصالحة قصد البث والحكم فيها.

- متابعة القضايا المسجلة أمام لجان الطعن (لجنة العفو الولائية الجمهورية، لجان طعن الدائرة، الولاية، الإدارة المركزية) والقضايا المطروحة أمام العدالة بشقيها (الجزائي) محاكم، والإداري (الغرفة الإدارية ومجلس الدولة).
- 3-3 مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض:** يعمل على تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات.
- 4-المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية (SDCF):**
  - وتكلف لا سيما بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.
  - وتتكون المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية من أربعة (04) مكاتب.
- 4-1 مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:** يعمل على:
  - إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والأجهزة والمؤسسات، وتقيم أنشطة المكتب والمفتشيات.
  - التنقل للمؤسسات الاقتصادية والإدارية المحلية لتحصيل معلومات الجباية المتعلقة بالمتعاملين الاقتصاديين.
  - استقبال المعلومات الواردة من مديريات ضرائب الولاية على مستوى الوطن والخاصة بالمتعاملين المحليين.
- 4-2 مكتب البطاقية وجدول المعلومات:** يعمل على تسيير البطاقات ومساعدة مفتشيات الوعاء في تأسيس بطاقاتهم.
- 4-3 مكتب المراجعات الجبائية:** يعمل على:
  - أحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يمكن أن يكونون محل مراجعة أو مراقبة حيث يتكون من فرقتين هما:
- أ-مكتب التحقيقات الجبائية: يهتم بالقيام بعمليات التحقيق المحاسبي للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي.

ب- مكتب التقييمات العقارية: يعمل على تلقي نسخ عقود مختلفة لنقل الملكية العقارية من البيع وهبة وقسمة وتبادل من قبل الأشخاص الطبيعيين تقوم بالمعاينة الميدانية للعقار موضوع العقد قصد إعادة التقييم لهذا العقار.

#### 5- المديرية الفرعية للوسائل (SDM): وتكلف لا سيما بما يأتي:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.  
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها، وكذا السهر على إبقاء البنية التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

وتتكون المديرية الفرعية للوسائل من أربعة (04) مكاتب هي مكتب المستخدمين والتكوين، مكتب عمليات الميزانية، مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف، مكتب الإعلام الآلي.

#### 5-1 مكتب المستخدمين: يعمل على:

- تسيير المستخدمين ومتابعة مساهم المهني.  
- تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماع وتولي أمانتها.  
- المشاركة في تنظيم خدمات اجتماعية للمستخدمين.  
- المساهمة في إعداد وانجاز برنامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطهم.

#### 5-1 مكتب عمليات الميزانية: يعمل على:

- القيام بعمليات تنفيذ نفقات تسيير المديرية الولائية للضرائب.  
- تقييم احتياجات مصالح المديرية الولائية للضرائب فيما يخص اعتمادات الميزانية.

#### 5-2 مكتب الوسائل والإعلام الآلي: يعمل على:

- اقتناء الأثاث والمعدات الخاصة بمكاتب وتنظيم مخزن المطبوعات وإجراء حفظ للأرشيف.

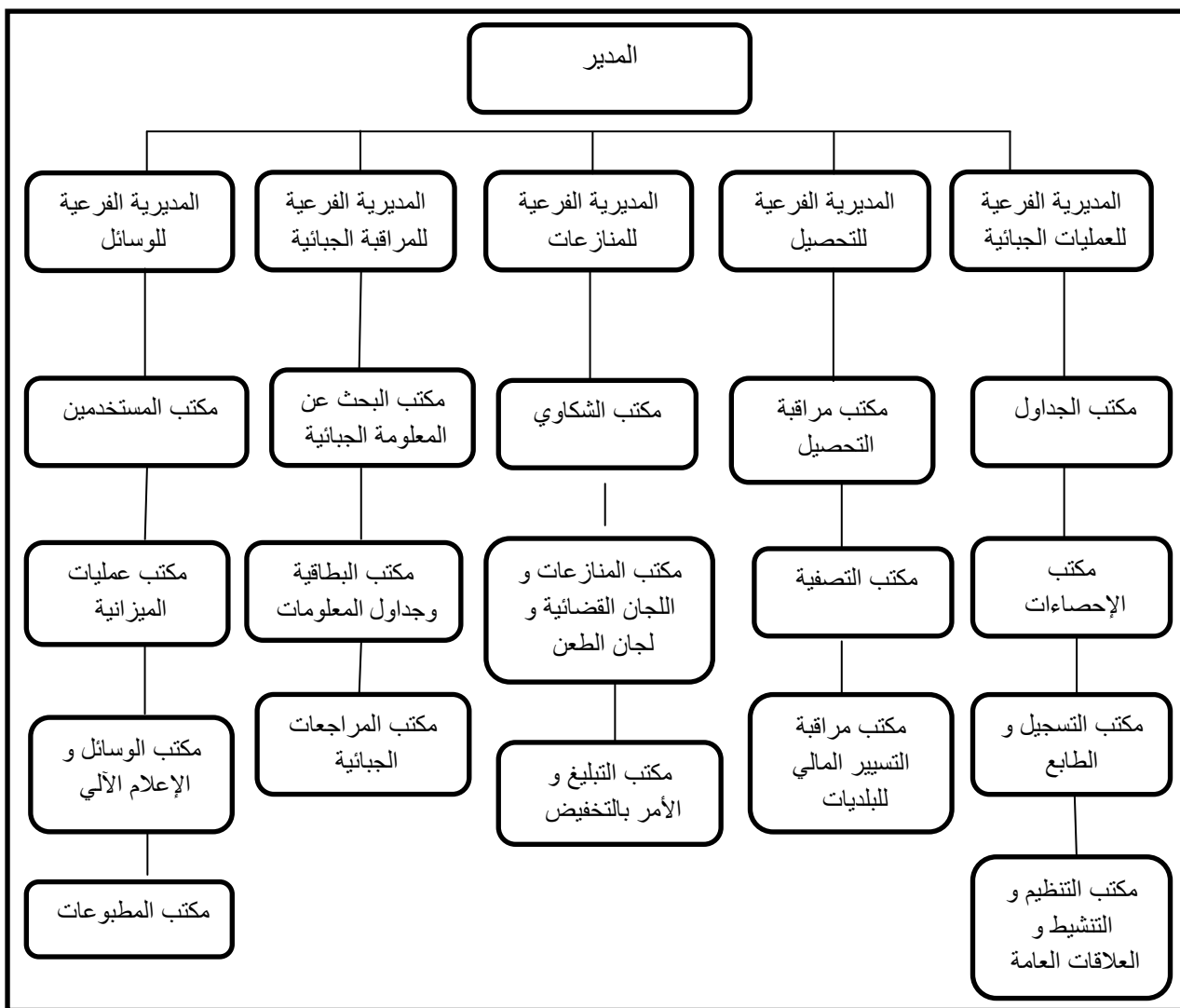
## الفصل الثاني..... دراسة حالة للتحقيق المحاسبي بمديرية الضرائب لولاية المسيلة

- تحديد وإنجاز أعمال الصيانة والإصلاح والتهيئة اللازمة للمحافظة على التجهيزات الخاصة بالمديرية.

3-5 مكتب المطبوعات: يهتم بتطبيق برنامج إدخال الإعلام الآلي ومتابعة عملية توزيع وإعادة تحويل المطبوعات الزائدة عن المصالح الجبائية.

إن الشكل رقم (03) يمثل مكونات الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب.

الشكل 3: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب.



المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على معطيات مديرية الضرائب والمدير الفرعي للرقابة الجبائية.

## المبحث الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي

تعتمد الإدارة الجبائية على الرقابة في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ميدانيا من خلال التحقيقات الجبائية، حيث يتم التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل للتأكد إن كانت قائمة حسب المبادئ المحاسبية، كما يتم التحقيق فيها من حيث المضمون للتأكد من صحت التسجيلات المحاسبية. ومن خلال هذا المبحث سنعمل على عرض خطوات ونتائج التحقيق المحاسبي المتعلق بإحدى المؤسسات المحقق في وضعيتها بمديرية الضرائب لولاية مسيلة وهذا بالنسبة للسنوات 2017-2020، مع عدم الإشارة إلى المعلومات التفصيلية الخاصة بهذه المؤسسة لسرية هذه المعلومات.

**المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة والوضعية الجبائية لها.**

**أولا: التعريف بالمؤسسة:**

المؤسسة المحقق في وضعيتها هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة يتمثل نشاطها في التجارة بالجملة لمواد البناء كما تم تقييدها بتاريخ (قيد رئيسي) 2013/02/15، لتضيف نشاط ثانوي متمثل في مقاوله الاشغال ابتداء من 2014/05/20، لتضيف نشاطا آخر متمثل في الإنتاج الصناعي للبلاط (قيد ثانوي) بتاريخ 2017/09/15. والمؤسسة كائنة ببلدية المسيلة ولاية المسيلة، كما أنها تابعة إقليميا لمفتشية الضرائب لولاية المسيلة، وهي مسجلة تحت رقم المادة: 28011501152، والرقم الجبائي: 000280115412356.

**ثانيا: الوضعية الجبائية للمؤسسة**

**أ/الضرائب مباشرة:**

- تخضع المؤسسة لضريبة الأرباح على الشركات بناء على المادة 135-136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- تخضع المؤسسة للرسم على النشاط الصناعي والتجاري حسب حجم المعاملات وفقا للمواد 217-219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- تخضع المؤسسة لحقوق الطابع حسب المادة 100 من قانون الطابع ولكون أن المؤسسة تدفع أجورا فإن الأجور المدفوعة تخضع للضريبة على الأجور والرواتب حسب المواد 6 و75 من نفس القانون.
- تخضع الأرباح الموزعة للضريبة على القيم المنقولة طبقا للمواد 45 و104 من نفس القانون.

#### ب/ الرسم على رقم الأعمال:

نظرا لطبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة فهي مكلفة إجباريا بالرسم على القيمة المضافة حسب المادتين: 4 و5 من قانون الرسم على رقم الأعمال على جميع المبالغ المحققة مع حق خصم الرسم على المشتريات حسب المادة: 29 من نفس القانون.

#### ج/ التخفيضات المادية والمالية:

للشركة الحق في تخفيض الرسوم التي تحملتها مشترياتها حسب ما جاء في المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وحسب المواد 29,32,37,33 من قانون الرسم على القيمة المضافة مع احترام الشروط الشكلية والموضوعية في استعمال هذه المشتريات.

#### المطلب الثاني: خطوات إجراء عملية التحقيق المحاسبي.

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، وفيما يلي عرض الخطوات المتبعة في مديرية الضرائب:

#### 1 - إرسال الإشعار بالتحقيق:

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته 10 أيام لتحضير وثائقه ابتداء من تاريخ استلام الإشعار. (انظر الملحق

رقم 01)

### 1 - إجراء التعديل بعد التحقيق:

- يرسل الإشعار بإعادة التحقيق للمكلف بالضريبة في رسالة موسى عليها مع إشعار باستلام، أو يسلم له مع إشعار باستلام.
- يجب أن يكون الإشعار بإعادة التحقيق مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التحقيق بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض -الضريبة وتقديم ملاحظاته، أو إعلان قبوله للضريبة في أجل (40) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله، وبعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني. (أنظر الملحق 02)

### 2 - إشعار التعديل النهائي بعد التحقيق:

- في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائياً ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسيه أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة. (أنظر الملحق 03)

### 3 - إجراء محضر نهاية عمل التحقيق:

- بعد نهاية أعمال التحقيق يقوم المحقق الجبائي بإعداد تقرير بانتهاء أعمال التحقيق باسم المؤسسة محل التحقيق وفقاً لأحكام المادتين 20/4 - 20/5 من قانون الإجراءات الضريبية. (أنظر الملحق 04)

### المطلب الثالث: التحقيق في محاسبة المؤسسة محل التحقيق شكلاً ومضموناً

- أولاً: التحقيق في المحاسبة من حيث الشكل: هنا يقوم المحقق بالتأكد من التطبيق السليم لعملية مسك المحاسبة، وقد خلص المحقق إلى اتباع المؤسسة لطريقة النظام المحاسبي الممركز والدفاتر المقدمة هي:

- دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ 2004/06/06 ويحتوي على 46 ورقة.

- دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ 2004/06/06 ويحتوي على 46 ورقة.

- دفتر الأجور: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة بتاريخ: 2004/11/09 ويحتوي على 47 ورقة.

- الدفاتر المساعدة: هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الاعلام الآلي وهي دفتر المشتريات، دفتر المبيعات، دفتر البنك، دفتر الصندوق ودفتر العمليات المختلفة.

ثانيا: التحقيق في المحاسبة من حيث المضمون: هنا يقوم المحقق بالتأكد من التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وقد تم الخروج بالنتائج التالية:

#### 1. تأسيس المشتريات:

يمثل الجدول الموالي المشتريات المختلفة للمؤسسة، وهذا على اعتبار أن المؤسسة تمارس عدة نشاطات (تجارة بالجملة، المقاوله، الإنتاج)، وهذا للتحقق من صحة المعلومات المصرح بها من طرف المؤسسة فيما يتعلق بمشترياتها، حيث يتم حساب مجموع المشتريات المستخرجة من مجمل الفواتير والمعلومات المتوفرة لدى مديرية الضرائب.

الجدول 2: المشتريات

2020	2019	2018	2017	البيان / السنوات
18234430	15534596	2487960	0	مشتريات الاسمنت الأبيض
8808342	8282890	4027090	0	مشتريات الاسمنت الأسود
28797533	38275537	8525478	0	مشتريات مختلفة
	625426	603894	0	مشتريات المقولة
214137	0	8640125	365769060	مشتريات تجارة الجملة
56054454	62565822	24284547	365769060	المشتريات المستخرجة الاجمالية
56054454	62565822	24284547	365769060	المشتريات الاجمالية المصرح بها
0	0	0	0	الفارق

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

من خلال الجدول تم مقارنة المشتريات المستخرجة الاجمالية والمحددة في إطار التحقيق المحاسبي مع المشتريات المصرح بها من طرف المؤسسة، وكما هو واضح من خلال الجدول فهناك تطابق بين المشتريات في كلا الحالتين وهذا بالنسبة لكل السنوات.

## 2. دراسة الاستهلاكات والانتاج:

### أ- الاستهلاكات:

كما ذكرنا سابقا فإن المؤسسة محل التحقيق تقوم بإنتاج البلاط، ومن بين الخطوات المنفذة خلال التحقيق المحاسبي يقوم المحقق الجبائي بتحديد الإنتاج التقديري من البلاط

## الفصل الثاني..... دراسة حالة للتحقيق المحاسبي بمديرية الضرائب لولاية المسيلة

لمقارنته بتصريحات المؤسسة في هذا الإطار، ولتحقيق التقدير يتم الاعتماد على الاستهلاكات من مادة الإسمنت الأسود، الأمر الذي يوضحه الجدول رقم (03).

### الجدول 3: الاستهلاكات المستخرجة من مادة الإسمنت الأسود

البيان / السنوات	2018	2019	2019
المخزون الأولي / بالطن	0	0	16.30
المشتريات / بالطن	483.18	1346.43	1535.63
المخزون النهائي / بالطن	0	16.30	101
الاستهلاكات المستخرجة	483.18	1330.13	1450.50

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

يتضح من خلال الجدول رقم (03) بأن الاستهلاك المستخرج من مادة الإسمنت الأسود لسنوات (2018، 2019، 2020) تم تحديده بالاعتماد على المشتريات ومخزون اول المدة ومخزون نهاية المدة (الاستهلاكات= مخزون آخر المدة+ المشتريات-مخزون آخر المدة)، أما بالنسبة لسنة 2017 فجميع المشتريات كانت موجهة لنشاط التجارة بالجملة وليس إنتاج صناعي لذا لم تأخذ بعين الاعتبار عند حساب الاستهلاكات الخاصة بالتصنيع.

### ب- الإنتاج المستخرج

يوضح الجدول الموالي الإنتاج المستخرج من طرف المحقق الجبائي، وهذا انطلاقا من الاستهلاكات من الاسمنت الأسود في الإنتاج -كما تم تحديدها في الجدول رقم 03- فانطلاقا من أن المتر المربع الواحد من البلاط يستهلك 5 كلغ من مادة الاسمنت الاسود، فإن الكمية المنتجة هي حاصل قسمة الاستهلاكات من الاسمنت الأسود بالكلغ على الكمية المستعملة في المتر المربع الواحد (5 كلغ).

الجدول 4: الانتاج المستخرج

الانتاج المستخرج(م <sup>2</sup> )	اسمنت مستهلك بالكلغ	إسمنت مستهلك مستخرج بالطن	السنوات/البيان
96636	483180	483.18	2018
266026	1330130	1330.13	2019
290100	1450500	1450.50	2020

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

ويعد تحديد الانتاج المستخرج يجب مقارنته بالإنتاج المصرح به من طرف المؤسسة محل المراجعة، وفي هذا الإطار يوضح الجدول الموالي كيفية تحديد الانتاج المصرح به.

الجدول 5: الكميات المنتجة - المصرح بها -

الانتاج المصرح به (م <sup>2</sup> )	مخزون نهاية المدة	مخزون أول المدة	الانتاج المباع(م <sup>2</sup> )	السنوات/ البيان
88242	19461	-	68781	2018
260705	8	19461	280158	2019
284298	573	8	283733	2020

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

وكما هو واضح من خلال الجدول رقم (05) فإنه يتم تحديد الإنتاج المصرح به من خلال استغلال معطيات الإنتاج المباع ومخزون أول ونهاية المدة، فالإنتاج المصرح به هو حاصل جمع كل من الإنتاج المباع ومخزون نهاية المدة مطروحا منه مخزون أول المدة.

ج - الفوارق المستخرجة في الإنتاج

بعد تحديد الانتاج المصرح به (الجدول رقم 05) والانتاج المستخرج (الجدول رقم 04) يتم تحديد الفرق بين القيمتين، وهذا ما يوضحه الجدول رقم (06).

الجدول 6: المقارنة بين الإنتاج المستخرج والإنتاج المصرح به

السنوات/ البيان	الإنتاج المستخرج (م <sup>2</sup> )	الإنتاج المصرح به (م <sup>2</sup> )	الفارق
2018	94741	88242	6499

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

إن كمية الإنتاج المستخرج الواردة في الجدول رقم (04) تختلف عن المشار إليها في الجدول رقم (06)، حيث تم التعديل في مبلغ الإنتاج المستخرج الوارد في الجدول رقم (04) وهذا بإخضاعه لتخفيض قدره 02% يمثل نسبة الضياع وفقا للعلاقة التالية:

$$94741 = 1.02 / 96636$$

أما بالنسبة للسنوات 2019، 2020، فإن الفرق بين الإنتاج المستخرج والمصرح به أصبح يساوي الصفر وذلك بعد تطبيق نسبة ضياع قدرها 02%.

3 . دراسة الأعباء:

- حساب 601: من خلال فحص المحقق الجبائي للمواد الأولية الأساسية في الإنتاج اتضح أن المؤسسة قد قامت باستهلاك مواد أولية متمثلة في (bois roug) وهي غير متعلقة بالنشاط وكذا مواد غذائية على أساس أن المؤسسة بها مطعم للعمال كما يوضحه الجدول.

الجدول 7: الأعباء المرفوضة ح/601

البيان/ السنوات	2019	2020
BOIS ROUG	2695764	1764630
ALIMENTAION HUMAINE	-	630175
المجموع	2695764	2394805
الرسم القابل الدمج	512195	455013

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

## الفصل الثاني..... دراسة حالة للتحقيق المحاسبي بمديرية الضرائب لولاية المسيلة

- حساب 628: من خلال الفحص لحساب 628 تبين أن الحقوق مدفوعة للصندوق الوطني لغير الأجراء غير أنها تخص المسير كما يوضحه الجدول.

### الجدول 8: أعباء مرفوضة ح/628

2020	2019	السنوات / البيان
280500	700500	الفارق المفروض

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

### - مجمل الأعباء المرفوضة:

يمثل الجدول الفارق بين الأعباء المخصصة والأعباء المبررة لسنتي 2019-2020 يمثل الأعباء التي لم يتم تبريرها من طرف المكلف، بالنسبة لسنة 2017 الأعباء المرفوضة تمثل مصاريف غير موجهة إلى النشاط وعليه تم رفضها.

### الجدول 9: مجمل الأعباء المرفوضة

رقم الحساب	2017	2019	2020	سبب الرفض
601	0	2695764	2394805	لا تتعلق بالنشاط
628	0	700500	280500	لا تخص الشركة
624	508250	0	0	غير متعلقة بالنشاط
المجموع	508250	3396264	2675305	

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

### 4. تأسيس رقم الأعمال

إن الجدول الموالي يوضح الفارق في رقم الأعمال، والذي تم تأسيسه انطلاقا من الفارق المسجل سابقا في الإنتاج، حيث يتم اعتبار هذا الفارق كمبيعات (رقم أعمال) باعتماد سعر البيع المصرح به من طرف المكلف، من خلال جداء الفارق في الإنتاج المستخرج في سعر البيع.

الجدول 10: فارق رقم الأعمال

البيان / السنوات	2018
الفارق في الانتاج المستخرج	6499
سعر البيع	295
فارق رقم الاعمال في الانتاج	1917257

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

4-1- رقم الأعمال المفوتر:

يمثل الجدول رقم (11) الفارق في رقم الأعمال المفوتر من خلال مقارنة بين رقم الأعمال المستخرج ورقم الأعمال المصرح به، حيث تبين أن الفرق في رقم الأعمال لسنة 2018 يمثل الفارق في الإنتاج المستخرج أعلاه - الجدول رقم 10-.

الجدول 11: الفارق في رقم الأعمال المفوتر

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الاعمال المستخرج	399414807	30124287	106364020	84037372
رقم الاعمال المصرح به	373183307	28207030	106364020	84037372
رقم الاعمال (مقاوله)	26231500	0	0	0
رقم الاعمال المفوتر الإجمالي	399414807	0	0	0
الفارق	0	1917257	0	0

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

#### 4- نتائج التحقيق المحاسبي:

##### 5-1- الرسم على النشاط المهني (TAP):

يمثل الجدول الموالي التقويم النهائي للرسم على النشاط المهني من خلال تطبيق معدل الرسم على الفارق الحاصل بين رقم الاعمال المستخرج ورقم الاعمال المصرح به، وهذا حسب المادة 219.217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما تطبق أيضا نسبة عقوبة تقدر 10%.

##### الجدول 12: التقويم النهائي للرسم على النشاط المهني TAP.

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الاعمال المستخرج	399414807	30124287	106364020	84037372
رقم الاعمال المصرح به	399414807	28207030	106364020	84037372
الفارق	0	1917257	0	0
معدل الرسم	%1	%1	%1	%1
مبلغ الرسم	0	19173	0	0
نسبة العقوبة	%10	%10	%10	%10
العقوبة	0	1917	0	0
المجموع	0	21090	0	0

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

4-2- تأسيس الأرباح:

أ / الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

الجدول رقم (13) يمثل التقويم النهائي للضريبة على أرباح الشركات من خلال مقارنة رقم الاعمال المستخرج ورقم الاعمال المصرح به، بالإضافة إلى الأعباء المرفوضة.

الجدول 13: التقويم النهائي للضريبة على أرباح الشركات IBS

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الاعمال المستخرج	399414807	30124287	106364020	84037372
رقم الاعمال المصرح به	399414807	28207030	106364020	84037372
الفارق	0	1917257	0	0
الربح المصرح به	222823	4446250	4446250	4446250
الاعباء المرفوضة	508250	0	3396264	2675305
الربح المستخرج	731073	6363507	7842514	7121555
نسبة الضريبة	%26	%19	%19	%19
الضريبة المستخرجة	190079	1209066	1490078	1353095
الضريبة المصرحة	57934	844788	844788	844788
الفارق	132145	364279	645290	508308
نسبة العقوبة	%25	%25	%25	%25
العقوبة	33036	91070	161323	127077
المجموع	165181	455349	806613	635385

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

إن الربح المستخرج يمثل مجموع كل من الفارق بين رقم الأعمال المستخرج والمصرح به بالإضافة إلى الربح المصرح به والأعباء المرفوضة، فيما تحسب العقوبة بتطبيق نسبة العقوبة على الفرق بين الضريبة المستخرجة والضريبة المصرح بها، حيث أن الفارق في

## الفصل الثاني..... دراسة حالة للتحقيق المحاسبي بمديرية الضرائب لولاية المسيلة

الأرباح يمثل أعباء تم رفضها وذلك لأنها ليست مبررة، وقد تم اعتماد معدل 26% لتحديد الضريبة سنة 2017 وذلك لأن المؤسسة تمارس نشاط تجاري (تجارة بالجملة)، بينما تم اعتماد 19% لباقي السنوات باعتبار أن المؤسسة أصبحت تمارس نشاط الإنتاج، وفقا للمادة 135-136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

### ب / الضريبة على الدخل الإجمالي:(الأرباح المنقولة) IRCM

يمثل الجدول الموالي التقويم النهائي للضريبة على الدخل الإجمالي من خلال المقارنة بين الفارق في الأرباح والضريبة على أرباح الشركات.

#### الجدول 14: التقويم النهائي للضريبة على الدخل الإجمالي ي IRCM

البيان / السنوات	2017	2018	2019	2020
الفارق في الأرباح	508250	1917257	3396264	2675305
الضريبة على ارباح الشركات	132145	364279	645290	508308
الأرباح الموزعة المستخرجة	376105	1552978	2750973	2166997
الفارق	376105	1552978	2750973	2166997
الضريبة المستخرجة 15%	56416	232947	412646	325050
معدل العقوبة	15%	25%	25%	25%
العقوبة	8462	58237	103162	81262
المجموع	64878	291183	515808	406312

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

يمثل الفارق في الأرباح الناتج الحاصل عن الفرق بين الربح المستخرج والربح المصرح به، لتطبق على هذا الفرق نسبة الضريبة على الأرباح، ثم تخصم هذه الضريبة لنحدد

## الفصل الثاني..... دراسة حالة للتحقيق المحاسبي بمديرية الضرائب لولاية المسيلة

الأرباح الموزعة المستخرجة، لتحسب بعدها الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة بتطبيق نسبة (15%) على الأرباح الموزعة على الشركاء.

### ج / الرسم على القيمة المضافة: TVA

الجدول رقم (15) يمثل التقويم النهائي للرسم على القيم المضافة من خلال حساب الفروق الواقعة بين كل من رقم الاعمال المستخرج والمصرح به بالإضافة إلى الرسم القابل للدمج.

### الجدول 15: التقويم النهائي للرسم على القيم المضافة TVA

البيان/السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الاعمال المستخرج	399414807	30124287	106364020	84037372
رقم الأعمال المصرح	399414807	28207030	106364020	84037372
الفارق	0	1917257	0	0
معدل الرسم	%19	%19	%19	%19
مبلغ الرسم	0	364279	0	0
الرسم القابل للدمج	96568	-	645290	508308
الرسم القابل للخصم	0	0	0	0
الرسم الواجب للدفع	96568	364279	645290	508308
معدل العقوبة	%15	%25	%25	%25
العقوبة	14485	91070	161323	127077
<b>المجموع</b>	<b>111053</b>	<b>455349</b>	<b>806613</b>	<b>635385</b>

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة.

إن مجموع الرسم الواجب الدفع يمثل مبلغ الرسم الناتج عن الفرق في رقم الأعمال لسنة 2018، والرسم القابل للدمج بالنسبة للأعباء التي تم رفضها، حيث يمثل الرسم القابل للدمج الأعباء المرفوضة  $\times 19\%$ .

#### 4-3-الحقوق والغرامات

إن الجدول رقم (16) يمثل مجموع كل من الحقوق والغرامات الواجبة الدفع بالنسبة للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020، حيث يمثل مجموع الحقوق مجموع كل من مبلغ الرسم TAP بالإضافة إلى مجموع الفرق في الضريبة IBS ومجموع الضرائب المستخرجة IRCM وكذلك مجموع الرسوم الواجبة الدفع (TVA)، أما مجموع الغرامات فيمثل مجموع كل من العقوبات المرتبطة بـ TAP، IBS، RCM، TVA، فيما يمثل الإجمالي مجموع الحقوق والغرامات.

الجدول 16: الحقوق والغرامات

الحقوق	4157714
الغرامات	1003516
الإجمالي	5161230

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة

خلاصة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها على مستوى مديرية الضرائب لولاية المسيلة اتضح لنا جليا الدور الذي تلعبه الإدارة الجبائية في الحياة الاقتصادية، من خلال تطبيقها للقوانين الجبائية التي أعطتها المصادقية والشرعية لممارسة مهامها، حيث أصبحت تعد طرفا لا يمكن تجاهله وعض النظر عنه، لأن الإدارة الجبائية ككل تمثل نظام واحد متكامل ومترابط، ومنه فإن للرقابة الجبائية دور كبيرا في الكشف عن التلاعبات ومراقبة صحة تصريحات المكلفين والتأكد منها وتحديد الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة للضريبة وكذلك تحقيق الالتزامات المفروضة على المكلفين بالضريبة، للمحافظة على المال العام وللحد من الغش والتهرب الضريبي الذي يستنزف أموال الخزينة العمومية.

# خاتمة

## خاتمة:

إن التخطيط لأية سياسة اقتصادية يعني التسطير لأهداف مسبقة ووسائل تحقيقها، ولعل الهدف الأسمى من أية سياسة كانت هو تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي بالإضافة إلى أهداف أخرى مثل الأهداف الاجتماعية كالتخفيض من معدلات البطالة، إعادة التوزيع العادل للدخول، تحقيق العدالة الاجتماعية ... إلخ، لكن المشكلة تكمن في وسائل تحقيق هذه الأهداف وكيفيةها، وتعتبر الضريبة أحد أبرز هذه الوسائل وأنجعها إذا ما أحسن استخدامها لتحقيق هذه الأهداف وذلك من خلال أثارها الاقتصادية على المتغيرات الاقتصادية الكلية والجزئية.

لكن هناك محددات تقف عائقاً أمام هذا الدور الذي تلعبه الضريبة، وتعتبر ظاهرة الغش والتهرب الضريبي أحد هذه المحددات الأساسية وأخطرها، لأن أول الأعراض التي تظهر عند انتشار هذه الظاهرة هو التدهور المستمر للإيرادات المتأتية من عوائد النشاط الاقتصادي، والتي تعتبر (الإيرادات المالية) المحرك الأساسي لعملية التنمية الاقتصادية، هذا التدهور يجعل الدولة تتجه إلى سياسات تمويل بديلة كالاتجاه إلى الديون والإصدار النقدي، ولكن الآثار التي تخلفها هذه الأدوات جد خطيرة بالنسبة للاقتصاد الوطني في المدى المتوسط أو البعيد، كزيادة معدلات التضخم، أو التبعية الاقتصادية من خلال سياسات تسديد أصل الدين وخدماته، هذا من جهة، ومن جهة أخرى انحراف مسار السياسة الاقتصادية عن الاتجاه المخطط له، أو بناء سياسات جديدة على معطيات وبيانات منحرفة لا تعبر عن الواقع، والنتيجة استحالة تحقيق الأهداف المسطر لها.

وأمام هذه الآثار التي تخلفها ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، فمن الضروري تشخيص هذه الظاهرة وتحليلها والبحث عن الأسباب الجوهرية المؤدية إليها، ومن ثمة تحديد وسائل وآليات مكافحتها والوقاية منها، فهذه الظاهرة ليست بالجديدة، بل وجدت بوجود النظام الضريبي، وتطورت بتطوره، لكن الأخطر فيها هو تعقدها وشمولها لمختلف النواحي الاقتصادية، الاجتماعية، والقانونية، لذلك يصعب التحكم فيها، كما يصعب تشخيصها، لكن

الأمر ليس بالمستحيل فتضافر الجهود يقضي إلى التوصل إلى تحديد مفهوم الظاهرة، أشكالها، طرقها وتقنياتها، ونتائجها بالإضافة إلى كيفية قياس حجمها، هذا ما يسهل من معرفة أسباب الظاهرة، ومن ثمة طرق مكافحتها.

وبما أن النظام الضريبي الجزائري يتميز بالتصريح التلقائي للمداخيل والأرباح المحققة، فالمكلف يسعى دائما إلى التخفيف بشكل كلي أو جزئي من الضريبة المستحقة لدفع بأي طريقة كانت شرعية (التهرب الضريبي) أو غير شرعية (الغش الضريبي)، لذا منح المشرع للإدارة الجبائية حق الرقابة على التصريحات ومن ثمة التأكد من دقتها ومصداقيتها، وبالتالي فالرقابة الجبائية هي الوسيلة الأولى لمكافحة الغش والتهرب الضريبي بامتياز، وهذا ما ثبت من خلال النتائج التي حققتها ميدانيا، ورغم ذلك فهي لا تخلو من بعض النقائص، لذا فالإدارة الجبائية تسعى دائما إلى تدعيم الرقابة الجبائية بواسطة إجراءات أخرى تكمل ذلك النقص، مثل التشريعات التي من شأنها تبسيط النظام الضريبي، من خلال التخفيض من المعدلات الضريبية وبالمقابل توسيع الأوعية الضريبية حتى تخفف الضغط على المكلف بالضريبة، وكذا حث المكلف للتصريح على رقم أعماله، دخله، وأرباحه الحقيقية، بالإضافة إلى تحديث وعصرنة الجهاز الإداري بسقيه البشري والمادي، وذلك ببرامج التكوين المكثفة التي تنتهجها المديرية العامة للضرائب، والانتقال إلى إدارة حديثة من خلال الانتقال التنظيم الأفقي إلى التنظيم العمودي، وهذا للتخفيف من عبء المكلف، وتقريبه من الإدارة وتسهيل إجراءات الرقابة عليه، كما أن التعاون بين أجهزة الدولة مثل الجمارك، التجارة، البنوك، والأمن من شأنه أن يقلل من فرص الغش والتهرب الضريبي، وهذا من خلال عمل الفرق المختلطة وكذا إنشاء ملف وطني موحد للمدانين بالغش، والذي من أثر التسجيل فيه عدم ممارسة أية نشاط اقتصادي للمدان بالغش حتى يسوي وضعيته.

لكنه رغم هذه الإجراءات كلها تبقى ظاهرة الغش والتهرب الضريبي مستفحلة بشكل مخيف وكذا هاجسا أمام سياسات الحكومات المتعاقبة، والتي إلى حد الآن لا تتوفر على

استراتيجية وطنية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، وهذا لعدم توفر دراسات ميدانية متخصصة لمشكلة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر.

### أولا-نتائج الدراسة:

1-إن الرقابة الجبائية تعتبر الوسيلة الأولى لمكافحة الغش والتهرب الضريبي بامتياز، ولا يتم ذلك إلا بوجود جهاز إداري كفاء إضافة إلى نظام ضريبي وإجراءات ضريبية بسيطة وسهلة واضحة بالنسبة للعون الضريبي على جميع المستويات، ومفهومة واضحة لدى المكلف بالضريبة.

2-إن النتائج التي حققتها عملية التحقيق المحاسبي في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، تعتبر كدليل عن أهمية الرقابة الجبائية ودورها الهام في مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

3-اعتماد إجراءات تشريعية وتنظيمية وعملية بجانب الرقابة الجبائية من شأنه التقليل من استفحال وتفشي هذه الظاهرة، فالتشريع يعتبر من الوسائل المهمة سواء لسد الثغرات الموجودة في القانون الضريبي، أو تقنين إجراءات جديدة، هدفها الأساسي الوقاية من هذه الظاهرة.

4-رغم استفحال وتفشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي إلا ان التشريع الجزائري لم يعطي تعريفا دقيقا للغش والتهرب الضريبي، بل اكتفى من خلال قانون الإجراءات الجبائية بذكر أشكاله فقط.

5-تمتاز طرق وتقنيات الغش والتهرب الضريبي بالتعقيد، فضلا عن صعوبة اكتشافها، فهي تتطور بشكل رهيب، فهي تتفوق في العديد من الأحيان عن تقنيات الاكتشاف المعروفة لدى الإدارة الضريبية.

6-إن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تحدث نتيجة لتلاحم جملة من الأسباب، اقتصادية، اجتماعية، نفسية، إدارية، وأخرى متعلقة بالتشريع والإدارة الضريبية.

7- تؤدي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي إلى تكبد الخزينة العمومية لمبالغ معتبرة، وهذا ما يؤدي إلى الإخلال بالتوازن المالي، ومنه اللجوء إلى وسائل أخرى لتمويل العجز، كالديون الخارجية أو الإصدار النقدي، والكل يعرف مخلفات وآثار اللجوء إلى هذا النوع من التمويل، فهو يضر بالاقتصاد الوطني.

### ثانيا- نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

قدمنا في المقدمة العامة من هذا البحث ثلاث فرضيات نحكم على نفيها أو تثبيتها من خلال ما يلي:

- **الفرضية الأولى:** " تعتبر الرقابة الجبائية آلية أساسية لمحاربة الغش والتهرب الضريبي عن طريق التحقيقات الجبائية "، وقد تم اثبات صحة هذه الفرضية من خلال ما عرضناه في الفصل الأول للدراسة فالرقابة الجبائية ومن خلال ما تعتمده من أساليب تسهم في مكافحة نزيف الغش والتهرب الضريبي، بما في ذلك التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة وكذا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وكذلك الرقابة على الوثائق عن طريق الفرق المختصة وكذا الرقابة على المعاملات العقارية.

- **الفرضية الثانية:** " تعتمد الرقابة الجبائية على مقارنة ما هو موجود في تصريحات المكلف مع ما هو موجود في الواقع"، تم اثبات صحة هذه الفرضية، فالرقابة الجبائية تعتمد على مقارنة ما هو موجود في الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف المكلف مع ما هو موجود في الواقع بناء على أبحاث وجهود الإدارة الجبائية وفحصها لمختلف وثائق المكلف وغيرها للتحقق من مدى صحة المعلومات المقدمة.

- **الفرضية الثالثة:** " لتجسيد العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة دور أساسي في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي"، تم إثبات صحة هذه الفرضية، حيث أن تطبيق العدالة الضريبية يولد لدى المكلف الشعور بالمساواة، عندما يتم إخضاعه بطريقة عادلة مقارنة بالآخرين، وبالتالي يستفيد المكلف بصورة مرضية من الخدمات التي تقدمها الدولة.

**ثالثا-التوصيات والاقتراحات:**

- 1-وضع استراتيجية وطنية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، والتي يجب أن تشارك في وضعها جميع القطاعات المعنية.
- 2-توفير قاعدة بيانات وإحصائيات ضريبية بشكل خاص واقتصادية بشكل عام حتى يتمكن الباحثون من إنجاز دراسات قياسية لمشكلة الغش والتهرب الضريبي، ومن ثم سهولة مكافحة هذه الظاهرة.
- 3-ضرورة الاستفادة من البحوث والدراسات الجامعية المتخصصة في مجال الجباية.

**رابعا-آفاق الدراسة:**

- إن هذا الموضوع يفتح أمامنا بابا لدراسات أخرى لذا نقترح ما يلي:
- إجراء دراسة حول التحقيق المصوب والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.
  - دور الجباية في تحفيز الاستثمار.
  - رقمه الجباية ودورها في تنمية خزينة الدولة.



قائمة المصادر

والمراجع



## قائمة المصادر والمراجع:

## أولاً: الكتب

1. بودالي محمد، التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي، شركة الأصالة للنشر والتوزيع الجزائر، 2008.
2. بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الخاص، الجرائم ضد الأشخاص والأموال وبعض الجرائم الأخرى، دار هومة الطبعة 16، الجزائر، بدون سنة.
3. حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2012.
4. سليمان حمدي، الرقابة الإدارية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1988.
5. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
6. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولية وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 1999.
7. صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات، دار هومة، الجزائر، 2005.
8. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2019.
9. عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2005.
10. عوادي مصطفى، نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2011.
11. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.
12. فليح العالي عادل، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط 1، 2003.
13. فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972.

14. قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، ط 1، الأردن، 2011.
15. كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، ط1، عين مليلة، الجزائر، 2011.
16. مرسى السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2000.
17. ناصر مراد، التهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة المحمدية لنشر، الجزائر، 2004.
18. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003.
19. يونس أحمد الطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، مصر، 1972.
- ثانيا: الرسائل والأطروحات  
أطروحات الدكتوراه:
1. الجيلاني بلواضح، التهرب الضريبي فعالية آليات الرقابة واستراتيجية مكافحة حالة الجزائر: 2001 . 2011، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة . الجزائر، 2015.
2. خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في فترة 1991 . 2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007 . 2008.
3. قاسمي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبيل تفعيله، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015.

## رسائل الماجستير:

1. أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون والعلوم الجبائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002 . 2003.
2. تبنانة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011. 2012.
3. رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة . دراسة حالة ولاية الوادي، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2007.
4. عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2002.
5. كردودي سهام، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2008-2009.
6. نوى نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، الجزائر 2003-2004.
7. ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

## المذكرات:

1. حمومي وفاء، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، سنة 2015 - 2016.

2. ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة ماستر في المحاسبة والمالية، جامعة بويرة، 2015.
3. غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة)، مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند أولحاج، البويرة، 2015.
4. كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2012.
5. مجادي إسماعيل، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2020 . 2021.
6. مراح فاروق، دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر 2010. 2011.
7. مزهودي عبد الرحيم، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013. 2014.
8. يحي جرابلسية، التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس بالمدية، 2004 . 2005.

### ثالثا: المجلات والدوريات والملتقيات

#### الملتقيات:

1. فريجات إسماعيل، الإطار القانوني للرقابة الجبائية، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قالمة، يومي 28-29 جوان 2020.

2. ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية: حالة الجزائر، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى العلمي الدولي المرسوم بـ: الأزمة المالية والحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 21.20 أكتوبر 2009.
- المجلات العلمية:**
1. بودلال على، مشكلة الاقتصاد الخفي في الجزائر: الأسباب والحلول، مجلة علوم إنسانية، العدد 37، 2008.
2. بن عثمان عائشة، ولهي بوعلام، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل مؤشرات الأداء، دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة 2011-2015، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 17، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.
3. سفيان بوزيد، التهرب الضريبي، مجلة المالية والاسواق، جامعة مستغانم، الجزائر.
4. عوادي مصطفى، نصر رجال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، ديسمبر 2016.
5. محمد الشوايكة سالم، التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، العدد 04، ديسمبر 2003.
6. مراد ناصر، اشكالية التهرب الضريبي، مجلة الحقيقة، المجلد 09، العدد 02، جامعة البليدة، الجزائر، 2010.
7. مراد ناصر، الاصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 02، جامعة ورقلة، 2003.
8. مرسللي عبد الحق، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 02، المركز الجامعي تمنراست، 2019.

رابعاً-القوانين والمواثيق:

1. المواد 192 . 193 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2013.
2. المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
3. المادة 21 معدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2016.

خامساً: الكتب باللغة الأجنبية

- 1.J.C.Martinez.la fraude fiscal .PUF. France. 1984.

# الملاحق



الملحق رقم 01

envoyer par messagerie

- المرفق رقم 1 -

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
المديرية الولائية للضرائب المسيلة

Référence N°

Lettre avec  
A.R  
N°

A

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre مفرك الاجتماعي le à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2017, 2018, 2019, 2020 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

- (1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Veillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.



الملحق رقم 02

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec  
A.R.  
N°

A

Le

**Notification de Redressement  
Suite à la vérification de comptabilité**

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

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 certain impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

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

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de willaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 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 (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte feuillets y compris celui-ci.

Veillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

**Chef de brigade**

**Nom, prénom et grade  
des vérificateurs**



الملحق رقم 03

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21 octies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec  
A.R.  
N°

A

Le

**Notification de redressement définitive  
Suite à la vérification de comptabilité  
(Absence de réponse)**

Madame, Monsieur,

Nous avons constaté que vous n'avez pas répondu à la proposition de notification de redressement N° du à l'issue de l'expiration du délai réglementaire.

Je vous informe que les rectifications qui vous ont été proposées sont tacitement reconduites conformément à l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade  
des vérificateurs



## الملحق رقم 04

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 32

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE M'SILA

المديرية الولائية للضرائب المسيلة

### Procès Verbal

#### De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés,

Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification sur place au nom de l'entreprise exerçant l'activité de

Sise au , conformément aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance suivant avis de vérification N° du

Fait à

le

L'intéressé a signé :  Oui  Non

Nom/prénom/qualité du signataire  
vérificateur (s)

Nom/Prénom/Grade de(s)



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et  
des Sciences de Gestion



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

Département: .....

### تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة): .....  
المولود(ة) بتاريخ: 1997/05/18 ب. عين حنجرال  
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أ.ر.م.) رقم: 9998679 الصادرة بتاريخ: 17/01/18 عين حنجرال المسيلة  
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: .....  
المعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: "تطور الرقابة البنائية في البنوك  
الغش والتصرف الضريبي"  
.....  
.....

أصرح بشرفي أنني إلتمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2022/06/09

التوقيع والبصمة

.....



## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور المهم الذي تقوم به الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، حيث يتطلب تنفيذ الرقابة الجبائية توفر وسائل مادية وبشرية ذات كفاءة عالية بغية تحقيق الهدف المرجو وهو التحصيل الضريبي، ولتدعيم هذه الدراسة تم إجراء تربص ميداني بمديرية الضرائب لولاية المسيلة لدراسة حالة للتحقيق في وضعية جبائية لمؤسسة ما، حيث توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن للرقابة الجبائية دور فعال في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

**الكلمات المفتاحية:** الرقابة الجبائية، الغش والتهرب الضريبي.

## Abstract:

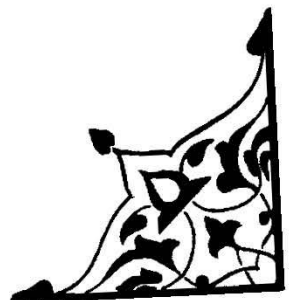
This study aims to know the important role played by tax control in reducing the phenomenon of fraud and tax evasion, where the implementation of tax control requires the availability of highly efficient material and human means in order to achieve the desired goal of tax collection, and to support this study was conducted field training in the Tax Directorate of the state of Masila to study a case to investigate the tax status of an institution, where the study reached several results, the most important of which is that tax control plays an effective role in reducing the phenomenon of fraud and evasion. Tax.

**Keywords:** fiscal control, fraud and tax evasion.



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ