

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التجارية

دور الرقابة الجبائية في الكشف عن الغش الضريبي  
دراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة

## الموضوع:

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

أ.د جوامع إسماعين

من إعداد الطلبة (ة):

- بن شنيف نور

- بوزيدي عبير

## لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- .....	- .....
بسكرة	مشرفا	- .....	- .....
بسكرة	مناقشا	- .....	- .....

الموسم الجامعي: 2023-2024



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التجارية

دور الرقابة الجبائية في الكشف عن الغش الضريبي

دراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة

## الموضوع:

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة علوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

أ.د جوامع إسماعين

من إعداد الطلبة (ة):

- بن شنيف نور

- بوزيدي عبير

## لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- .....	- .....
بسكرة	مشرفا	- .....	- .....
بسكرة	مناقشا	- .....	- .....

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## شكر وتقدير

بداية نحمد الله سبحانه وتعالى  
الذي وفقنا في إنجاز هذا العمل،  
كما نتقدم بأسمى التهاني ومعاني  
الشكر والعرفان للأستاذ المشرف  
" جوامع إسماعين " لما قدمته من  
توجيهات طوال فترة البحث  
والذي لم يبخل علينا بنصائحه  
وتوجيهاته التي أفادنا بها طيلة  
فترة إنجاز هذا العمل، كما نتقدم  
بجزيل الشكر والتقدير للأساتذة  
الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة  
لتكرمهم بقبول مناقشة هذه  
المذكرة وتقييمها  
والى كل من قدم لنا العون خلال  
مسيرتنا الجامعية



الحمد لله حبا وشكرا على  
البداية والوصول، فعلتها لأجل  
رمش عين أمي وكدّ أبي..عظم  
المراد فهان طريق فجاءت لذة  
الوصول لتمحي مشقة السنين و  
بكل حب أهدي ثمرة نجاحي إلى  
أبي العزيز سندي وقوتي وداعمي  
الأول وفخري وإعتزالي بفضلك  
أنا هنا أدامك الله لنا، إلى أمي

العزيزة

إلى ضلعي الثابت أمني ومأمني و  
جنتي أدامك الله وأطال في عمرك

لنا

إلى إخوتي وأخواتي حفظكم الله  
ورعاكم وأذاقكم طعم النجاح

والفرح

اللهم إنه بتوفيقك وكرمك نحن لها  
وإن أبت رغما عنها أتينا بهاو

الحمد لله

## الملخص:

يتمتع النظام الضريبي الجزائري بالطابع التصريحي، مما يجعل الرقابة الجبائية أساسية في مكافحة الغش الضريبي من خلال كشف الإغفالات والنقائص في التصريحات الجبائية. يركز هذا البحث على دور الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الضريبية وكشف الغش، ويستعرض كيفية تعزيز فعاليتها لتحقيق الأهداف المرجوة وتقليل هذه الظاهرة. تم تشخيص دور الرقابة الجبائية من خلال دراسة حالات الغش الضريبي في مديرية الضرائب بولاية بسكرة. على الرغم من الإجراءات والعقوبات المتخذة، فإن الرقابة الجبائية ما زالت تعاني من نقص في فعاليتها نتيجة لضعف الإمكانيات البشرية والمادية، وتدني مستوى الوعي الضريبي للمكلفين، وغياب نظام معلومات حديث، وتوسع السوق الموازية، كلها عوامل تؤثر سلباً على فعالية الرقابة الجبائية

**الكلمات المفتاحية: تصريحات الجبائية؛ وعي الضريبي؛ رقابة الجبائية، نظام الضريبي؛ غش الضريبي.**

## **Summary:**

The Algerian tax system has a declaratory nature, which makes fiscal oversight essential in combating tax fraud by revealing omissions and deficiencies in tax declarations. This research focuses on the role of tax control in evaluating tax declarations and detecting fraud, and reviews how to enhance its effectiveness to achieve the desired goals and reduce this phenomenon. The role of fiscal control was diagnosed through a study of cases of tax fraud in the Biskra State Tax Directorate. Despite the measures and penalties taken, fiscal oversight still suffers from a lack of effectiveness as a result of weak human and material capabilities, the low level of tax awareness of taxpayers, the absence of a modern information system, and the expansion of the parallel market, all of which are factors that negatively affect the effectiveness of fiscal oversight.

**Keywords:** taxpayer; tax declarations; Fiscal control, tax system; Tax fraud.



# الفهرس

## فهرس المحتويات

	البسمة
	شكر والتقدير
	الإهداء
	ملخص الدراسة
ب	فهرس المحتويات
ت	قائمة الجداول
ث	قائمة الأشكال
ج	الملاحق
2	مقدمة
9	الفصل الأول: الإطار النظري الرقابة الجبائية
10	تمهيد
11	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
11	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأنواعه
16	المطلب الثاني: أهداف وأسباب الرقابة الجبائية وهاكلها
18	المطلب الثالث: أشكال ووسائل الرقابة الجبائية
27	المبحث الثاني: آليات عمل الرقابة الجبائية
27	المطلب الأول: الإطار القانوني الرقابة الجبائية
32	المطلب الثاني: المصالح المختصة في عمل الرقابة الجبائية
35	المطلب الثالث: أشكال ووسائل الرقابة الجبائية
37	المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية
38	المطلب الأول: مفهوم ومظاهر فعالية الرقابة الجبائية
41	المطلب الثاني: العوامل المعيقة الرقابة الجبائية
45	المطلب الثالث: كيفية تفعيل الرقابة الجبائية
49	خلاصة الفصل الأول
51	الفصل الثاني: الغش الضريبي
52	تمهيد
53	المبحث الأول: ماهية الغش والتهرب الضريبي
53	المطلب الأول: تعريف الغش والتهرب الضريبي والفرق بينهما

## فهرس المحتويات

56	المطلب الثاني: أنواع الغش الضريبي
58	المطلب الثالث: أسباب الغش الضريبي
63	المبحث الثاني: آثار الغش الضريبي
63	المطلب الأول: الآثار المالية
66	المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية
68	المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية
69	المبحث الثالث: وسائل الغش الضريبي وآليات المكافحة والقمع
69	المطلب الأول: وسائل الغش الضريبي
76	المطلب الثاني: آليات مكافحة الغش الضريبي
79	المطلب الثالث: أسباب الغش الضريبي
85	خلاصة الفصل
86	الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة
87	تمهيد الفصل
88	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة
88	المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية بسكرة
89	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
96	المبحث الثاني: دراسة حالة الغش الضريبي لولاية بسكرة
96	المطلب الأول: التبليغ الأولي وفحص الجانب المحاسبي والجبائي
117	المطلب الثاني: ردود المكلف بالضريبة على التبليغ الأولي وتبليغ نتائج التحقيق النهائي
135	خلاصة الفصل
136	خاتمة
141	قائمة المراجع

## فهرس الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1	بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي نقاط التشابه والاختلاف ما	54
2	تحديد رقم الأعمال المصرح (بيع عتاد الفلاحة ومعدات الري)	100
3	تحديد رقم الأعمال غير المصرح (التجارة)	101
4	إجمالي رقم الأعمال الخاص بالتجارة	102
5	تحديد الربح	103
6	الرسوم على المشتريات المدمجة لسنة 2017	105
7	الرسوم على المشتريات المدمجة لسنة 2018	106
8	تحديد أسس الرسم على النشاط المهني	107
9	تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة لسنة 2017 و 2018	108
10	تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة لسنة 2019 و 2020	109
11	تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي	109
12	تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور	110
13	حقوق الرسم على النشاط المهني	111
14	حقوق الرسم على القيمة المضافة	112
15	حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي	113
16	حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور	114
17	تحديد الغرامات الجبائية	115
18	الجدول العام للحقوق والغرامات	115
19	تحديد رقم الأعمال المصرح (بيع عتاد الفلاحة ومعدات الري)	120
20	تحديد رقم الأعمال غير مصرح (التجارة)	120
21	إجمالي رقم الأعمال الخاص بالتجارة	121
22	تحديد الربح	122
23	الرسوم على المشتريات المدمجة لسنة 2017	123

## فهرس الجداول

124	الرسوم على المشتريات المدمجة لسنة 2018	24
125	تحديد أسس الرسم على النشاط المهني	25
126	تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة لسنة 2017 و 2018	26
126	تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة لسنة 2019	27
127	تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي	28
128	تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور	39
128	حقوق الرسم على النشاط المهني	30
129	حقوق الرسم على القيمة المضافة	31
130	حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي	32
131	حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور	33
131	تحديد الغرامات الجبائية	34
132	لجدول العام للحقوق والغرامات	35

## فهرس الأشكال

---

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
25	أشكال الرقابة الجبائية من إعداد الباحثة	1
66	أثار التهريب والغش الضريبي	2
94	هيكل مديرية الضرائب لولاية بسكرة	3



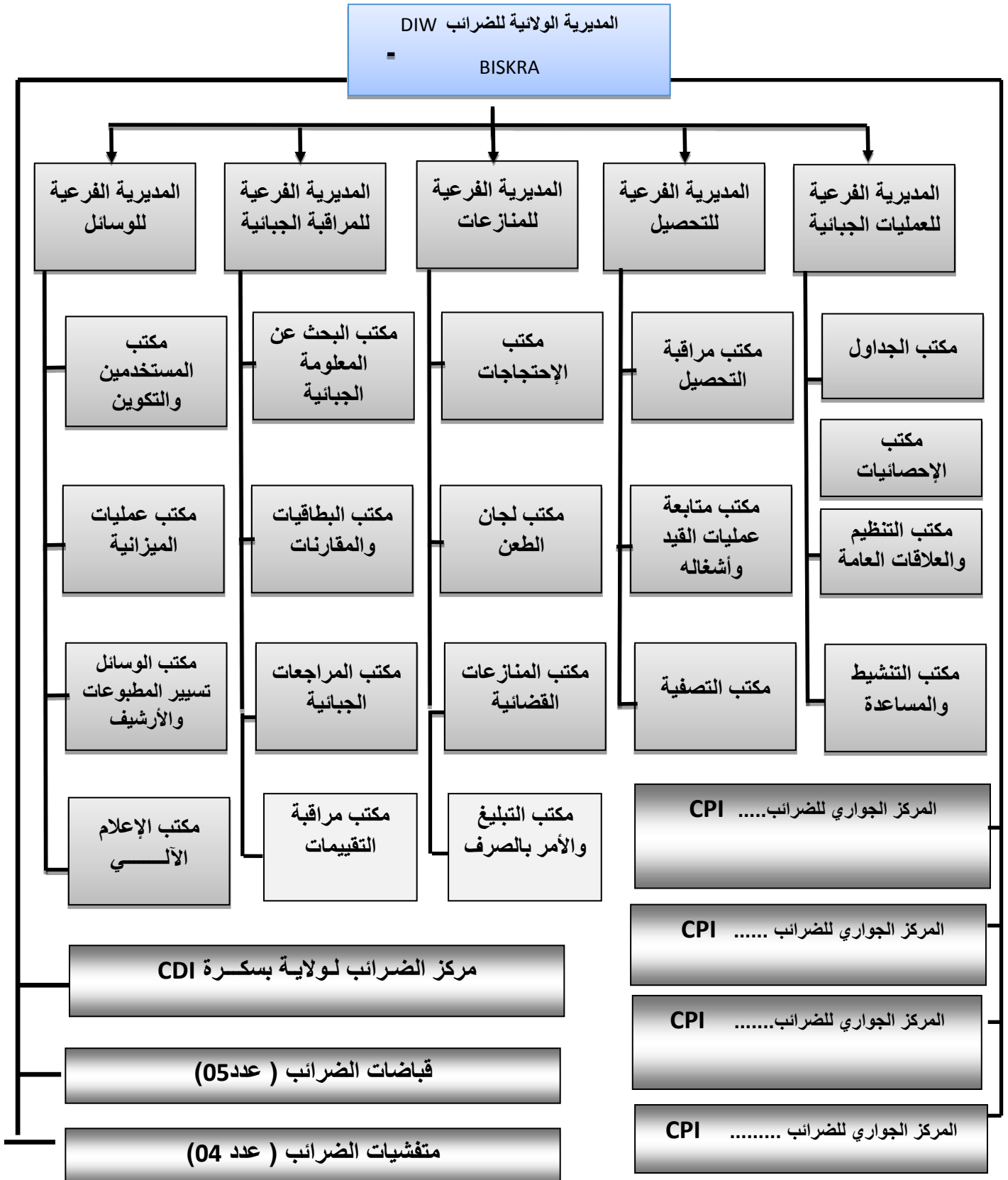
الملاحق

الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة





مخطط الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بسكرة.





## التبليغ الأولي

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

--	--

A

Référence N°

Lettre avec A.R
N°

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 le à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices / / 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.

### **Rappel de certaines dispositions fiscales**

**Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales:** Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

**Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales :** Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :

- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (9) mois.

La fin des travaux de vérification sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès-verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification lorsqu'il ya transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

#### **Important !**

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr

Tél n°

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur ,Tél n°



## التبليغ النهائي

envoyer par messagerie

imprimer le formulaire

Série O n° 21 sexes

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec  
A.R.

N°

A

Le

**Notification de redressement définitive**  
**Suite à la vérification de comptabilité**  
**(Réponse aux observations du contribuable)**

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du [ ] et du [ ] en réponse à la notification de redressement N° [ ] du [ ] et la notification complémentaire / rectificative N° [ ] du [ ]

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

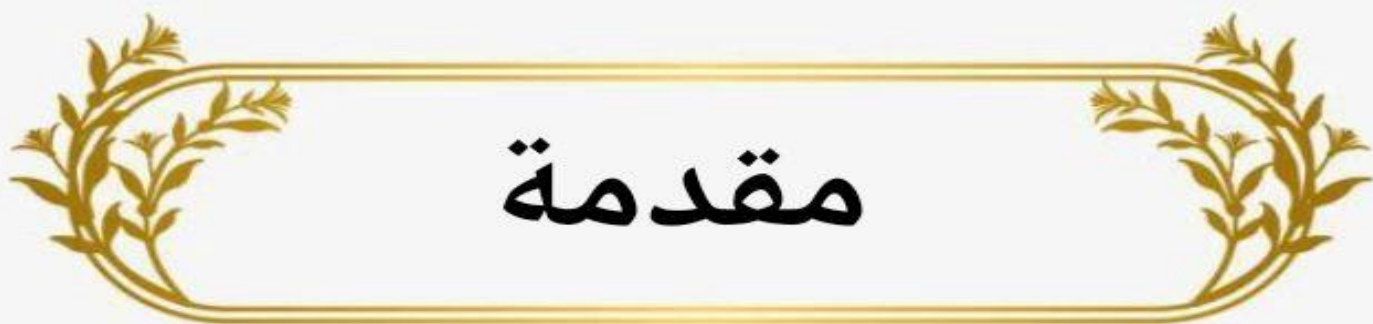
En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article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



تعد الضرائب أداة أساسية لتمويل النفقات العامة وتوفير الخدمات الأساسية للمواطنين، ووسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية من خلال توزيع الثروة بشكل أكثر توازناً، وتحميل الأفراد والشركات بالمسؤولية المالية وفقاً لقدرتهم الاقتصادية. بالإضافة إلى ذلك، تعتبر الضرائب أداة لتنظيم السوق وتشجيع أو تقليل بعض السلوكيات الاقتصادية، مثل تشجيع الاستثمارات في قطاعات معينة أو تقليل استهلاك بعض السلع الضارة.

ومن خلال تطبيق القوانين الضريبية والرقابة الجبائية، يمكن لإدارة الضرائب ضمان تحصيل الإيرادات بشكل عادل وفعال، وتقديم الخدمات الحكومية بشكل مستدام للمواطنين. حيث عملية تحصيل الضرائب من طرف إدارة الضرائب يواجه عدة مشاكل من بينها الغش الضريبي الذي من المشاكل الأساسية التي تتعرض لها بسبب لجوء المكلفين بالضريبة الى طرق تدلسية للتحايل على القانون الضريبي للتخلص من العبء الضريبي.

ولمحاربة هذه الظاهرة عمدت الجزائر الى تبني اصلاحات النظام الضريبي، من خلال تحديث القوانين والاجراءات وتوفير الوسائل اللازمة والكافية لزيادة الحصيلة الضريبية من الجباية العادية، ومن هذه الوسائل الرقابة الجبائية فهي العملية التي تهدف إلى مراقبة وفحص الالتزام بالقوانين والنشريات الضريبية من قبل الأفراد والشركات والمؤسسات الاقتصادية. وتهدف هذه الرقابة إلى ضمان تحصيل الضرائب بشكل عادل وفعال، وتطبيق القوانين الضريبية بنزاهة وتكافؤ. حيث تعتبر الرقابة الجبائية جزءاً أساسياً من نظام الضريبي الجزائري الذي يعتمد على تصريحات المكلفين من أجل حساب واقتطاع وتحصيل الضرائب، حيث تساهم الرقابة الجبائية في تعزيز الثقة في النظام الضريبي وضمان توزيع العبء الضريبي بشكل عادل بين جميع فئات المجتمع

ورغم ذلك، يبقى الغش الضريبي ظاهرة متفاقمة في الواقع الاقتصادي ويتمثل في استخدام الأفراد أو الشركات لسلسلة من الطرق غير المشروعة أو غير القانونية لتقليل مبالغ الضرائب التي يتوجب عليهم دفعها، سواء عبر تقديم معلومات ضريبية غير دقيقة أو مضللة، أو عبر عدم الإفصاح عن دخل مكتسب بشكل صحيح، أو استخدام الشهادات المزورة، أو اللجوء إلى هياكل شركية معقدة بهدف تجنب دفع الضرائب المستحقة. وهذا يستدعي الإدارة الجبائية إلى القيام بكل الاجراءات والقوانين المعمول بها في الرقابة الجبائية للمتغيرات الاقتصادية الخارجية والداخلية حتى تستطيع من أداء دورها بكل فعالية.



## 1. إشكالية البحث:

تتضمن عملية كشف الرقابة الجبائية للغش الضريبي استخدام مجموعة متنوعة من الأدوات والتقنيات لتحليل المعلومات المالية والاقتصادية، بهدف اكتشاف الانتهاكات الضريبية وتقليلها من خلال ما سبق ذكره يمكن بلورة إشكالية هذا البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي؟ دراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة؟

## 2. الدراسات السابقة:

يعتبر هذا البحث تكملة وتعميقا لمجموعة من البحوث والدراسات التي سبقته، والتي عالجت موضوع الرقابة الجبائية والغش الضريبي، ومن بين أبرز الدراسات السابقة القريبة من موضوع بحثنا نذكر ما يلي:

. لواج عبد الرحيم (2015) فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية: مذكرة ماجستير في علوم تسيير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة جيجل؛ حيث تناول الباحث دراسة فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية في كل النظام الضريبي الجزائري ومعوقاته، وتطرق الى عموميات حول الضريبة ومكونات النظام الضريبي، ومفهوم الرقابة الجبائية وأشكالها ومقومات إعادة تقويم التصريحات الجبائية، وسيرورة عملية التحقيق الجبائي وتقييم الباحث مدى فعالية الرقابة الجبائية.

. سميرة بوعكازة(2014) مساهمة فعالية التدقيق الجبالي في مكافحة التهرب الضريبي: أطروحة  
الدكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة بسكرة، وحاولت الباحثة من  
خلال هذه الدراسة

تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري مع إبراز أهمية ودور التدقيق  
الجبالي في التأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبه من طرف المكلفين  
بالضريبة، وحاولت الباحثة اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبالي ومساهمته في الحد من التهرب  
الضريبي، كما تناولت الدراسة أهم التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية في القيام بمهمتها الرقابية، أم  
الشق التطبيقي للدراسة فأنجر على مستوى مصلحة الأبحاث والمراجعات بمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

. قتال عبد العزيز(2009) أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي  
حالة الجزائر 2003/2009 مذكرة ماجستير جامعة المدية تناول هذا البحث اشكالية تفعيل المقدمة  
الرقابة الجبائية كوسيلة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، حيث عمد الباحث تحليل ودراسة ظاهرتي  
الغش والتهرب الضريبي وقدم الرقابة الجبائية كأهم وسليه مستخدمة من طرف معظم الدول في معالجة  
للحد من التهرب والغش الضريبي، وتوصلت الدراسة إلى توسع وانتشار ظاهرتي التهرب والغش الضريبين  
بالشكل الذي

جعل من التحكم فيهما أمر في غاية الصعوبة خاصة مع التطور الكبير الذي تشهده وسائل الغش  
والتهرب في تحين تبقي عملية تطوير وتحسين أساليب الرقابة المستعملة تسيير بوتيرة بطيئة، وأكدت  
الدراسة على ضرورة تكافل جهود جميع المصالح والإدارات ذات الصلة من أجل الحد من هاتين  
الظاهرتين.

### 3. التساؤلات الفرعية:

للإجابة عن هذا التساؤل، سنحتاج إلى دراسة عدة نقاط، حيث يمكننا تسليط الضوء على بعض منها خلال طرح التساؤلات الفرعية الآتية:

. ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي.

. ما هو أحسن وأنجح شكل رقابي مستخدم من طرف الإدارة الجبائية في الكشف عن عدم صدق التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة؟

. ماهي نتائج فرض عقوبات على من يرتكب جريمة الغش الضريبي؟

### 4. الفرضيات:

للإجابة عن الأسئلة الفرعية السابقة قمنا باقتراح الفرضيات التالية:

. الرقابة الجبائية تعاني من نقص في فعاليتها في مواجهة ظاهرة الغش الضريبي.

. يعتبر التحقيق المحاسبي أكثر فعالية في رصد عدم دقة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين

بالضرائب.

. تطبيق العقوبات على من يرتكبون جريمة الغش الضريبي يهدف إلى ردع المتسللين، وتعزيز الإمتثال

الضريبي، وتحقيق العدالة، وزيادة الثقة في النظام الضريبي، وتحقيق عوائد مالية.

## 5. منهج الدراسة:

إعتمدنا في الفصل الأول والثاني على المنهج الوصفي، وذلك قصد الإلمام بمختلف الجوانب النظرية للدراسة أما في الفصل الثالث فقد اعتمدنا على منهج التحليلي والوصفي حيث تم استخدامه في دراسة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة لدى الأشخاص الطبيعيين.

## 6. أهمية الدراسة:

ستمد هذه الدراسة أهميتها من الإعتبارات التالية:

. الرقابة الجبائية من الوظائف الاساسية للإدارة الجبائية لأنها تعمل على تأكد من صحة التصريحات الجبائية وكشف الغش الضريبي.

. يستند النظام الضريبي الجزائري في العمليات الجبائية على تصريح المكلف بالضريبة لأنه نظام تصريحي مما يسهل في عملية الغش الضريبي لراغبين في ذلك.

. إبتكار وسائل وإجراءات جديدة خاصة بالرقابة الجبائية في التشريع الجزائري تحتم في دراسة مدى مساهمة هذه التغييرات في الكشف عن الغش الضريبي.

## 7. أهداف الدراسة:

تهدف دراسة هذا الموضوع إلى:

. التعريف بظاهرة الغش الضريبي، ومعرفة طرقه وأسبابه وأهم الآثار المترتبة عنه.

. التعريف بالرقابة الجبائية وإبراز الأجهزة المكلفة بالقيام بالرقابة الجبائية، وكيفية تفعيلها.

. استحضار وتحليل نتائج الرقابة الجبائية ودورها في كشف الغش الضريبي على مستوى ولاية بسكرة. .  
دراسة إجراءات إحدى طرق الرقابة الجبائية الخاصة بالأشخاص الطبيعيين.

#### 8. صعوبات الدراسة:

. عدم ضبط المصطلحات كالخلط بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي.  
. التعديلات المستمرة في القانون الجبائي الجزائري، التي تحدث تناقض بين المراجع الموجودة والواقع العملي.

. عدم إعطاء المؤسسة التي أقمنا فيها دراسة حالة المعلومات الآزمة والكافية التي تخدم مذكرتنا.  
9. أسباب اختيار الدراسة:

. الرغبة في دراسة ظاهرة الغش الضريبي في الجزائر وطرق مكافحته في التشريع الجبائي.  
. الإطلاع الميداني على إجراءات الرقابة الجبائية.  
. إرتباط موضوع الدراسة بمجال التخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة؛ الرغبة الشخصية في الإلمام بموضع الرقابة الجبائية.

#### 10. تقسيمات الدراسة:

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





الفصل الأول:  
الإطار النظري للرقابة الجبائية

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

### تمهيد:

إن الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني، ويمكن تعريفها على أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات الجبائية والمحاسبية والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. تهدف الرقابة الجبائية إلى إكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق، وقبل التطرق إلى مختلف أنواع الرقابة الجبائية يجب أولا تحديد الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى:

ماهية الرقابة الجبائية من خلال مفهومها وأهدافها ومختلف أشكالها ثم شرح آليات عمل الرقابة الجبائية وفي الاخير نتناول فعالية الرقابة الجبائية بمفهومها والصعوبات التي تواجهها وكيفية تفعيلها.



### المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم أجهزة مكافحة الغش والتهرب الضريبي، وتعمل على الحد من انتشارهما وغايتها تتمثل في مراقبة مدى حقيقة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة. (عبود ، درارية، و برباوي، 2018، صفحة 311)

### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأنواعها

#### 1 / تعريف الرقابة الجبائية

يختلف المفكرون في إعطاء تعريف موحد للرقابة الجبائية، وعليه نقدم التعاريف التالية:

#### التعريف الأول:

هي تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة ومصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لمؤسسة ما. ويتحقق من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلال النشاط من تلك العناصر الخارجية المشتريات المبيعات رصيد البنك الممتلكات .... وهذا يهدف مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا التحقق من وعاء مختلف الضرائب والرسوم خلال سنوات الرقابة لنشاط معين، وإجراء التعديلات المصرح بها.

#### التعريف الثاني:

الرقابة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة.

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

التشريع الضريبي لا يكفي وحده لمكافحة الغش والتهرب الضريبي إذا لم يتم بتكليفه بجهاز إداري يتمتع بالكفاءة والخبرة والنزاهة، قد يحتج البعض بأن ذلك إزعاج للمكلفين يتسبب في إرهابهم وتدميرهم. ولكن المتفق عليه استنادا إلى التجربة الميدانية، أن الرقابة الجدية لا تزج سوى سيئين النية، إذ تملك الإدارة الجبائية تحت تصرفها وطبقا للقانون كل الحرية في المراقبة وحق المراجعة وفي المقابل يستفيد المكلفون بالضريبة من الضمانات المنصوص عليها قانونا.

الرقابة الجبائية لا تتحقق إلا عن طريق الإطلاع على جميع الملفات والوثائق المتعلقة بنشاط المكلفين بالضريبة، حيث أن حق الإطلاع الذي يمنحه التشريع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية بصورة مباشرة على كافة الوثائق المتعلقة بالمكلفين بالضريبة، بحيث حق الإطلاع يفيد في التعريف على حقيقة المركز المالي المكلف بالضريبة، ومن أجل التوصل إلى تقديم صحيح لأوعية الضرائب وتمكين الإدارة من ربط الضريبة على النحو الصحيح وإثباتهم المخالفات التي ترتكب تملصا من الضريبة. (بن عمارة ، 2011، صفحة 12)

### التعريف الثالث:

تعرف الرقابة الجبائية على أنها فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.

### التعريف الرابع:

الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة. (ولهي، 2009، صفحة 6)

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

### التعريف الخامس:

الرقابة الجبائية: "هي عملية تنفيذية تتضمن برنامج فحص مصادق عليه من طرف المديرية العامة " وتتضمن هذا الإطلاع المدقق محمل السندات المالية والمحاسبية للمؤسسات الخاضعة للضريبة التي أوجب القانون الضريبي الممول التمسك بها؛ وغرض هذا الإطلاع هو التأكد من صحة النتائج والأرقام المصرح بها.

إن عملية المراقبة قد تكون داخل المؤسسة المعنية أي في عين المكان أو بعملية نقل مختلفة الوثائق والسجلات المتعلقة بالمحاسبة من طرف المراقبين الذين لهم رتبة المراقبة على الأقل المكلفين بنقل هذه الملفات إلى إدارة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛ وهذا بإرادة من المؤسسة بحيث لا تتجاوز هذه المراقبة 6 أشهر؛ كما تقتضي عملية المراقبة الجبائية التأكد من صحة المعلومات المصرح بها؛ وبالتالي قمع عمليات الغش والتهرب الضريبي أو محاولة التقليل منها. (سعيداني محمد و خضراوي، 2015، صفحة 75)

### التعريف السادس:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش أو التخفيض من حدته، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين وإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات. (رحال نصير، عيدة أنور، و عوادي مصطفى، 2019، صفحة 75)

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

من خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية أنها مجموعة من الإجراءات والعمليات التي تقوم فيها الإدارة الجبائية بغرض الرقابة والمراجعة لتصريح الجبائي المتعلق بالمكلف بالضريبة؛ وهذا من أجل الحد من ظاهرة الغش الضريبي.

### 2 / أنواع الرقابة الجبائية

توجد عدة أنواع أهمها:

#### 1. الرقابة على مستوى المفتشية:

يجب أن تكون الرقابة بصفة مستمرة بين الشخص الخاضع للضريبة والمفتشية أي التصريحات التي يقوم بها المكلف بالضريبة والرقابة على مستوى المفتشية تسمى:

##### 1.1. الرقابة المختصرة:

وهذه الرقابة تمارس دون تفتيش من المصلحة الجبائية أي المفتشية؛ وهي تخضع إلى صور موضوعية من قبل مكتب المراقبة داخل المفتشية والملف المساهم أي المكلف؛ وهي بدورها تنقسم إلى نوعين:

##### (أ) الرقابة الشكلية:

وتطبق كل سنة وتدرس الأخطاء المادية التي ارتكبت دون قصد؛ والتي توجد في التصريح من طرف المكلف بالضريبة فهي تأخذ بعين الاعتبار رقم الأعمال؛ بمعنى آخر تهتم فقط بصفة الأرقام.

##### (ب) الرقابة الجزئية:

وهي عكس الرقابة الشكلية حيث تكون شاملة، وتتضمن نوعين من الرقابة: الرقابة النقدية والرقابة الإجمالية؛ حيث تراجع فقط التصريحات وتقارنها بالوثائق الملحقة لهذه الأخيرة.

### 2.1. الرقابة على مستوى المديرية الفرعية:

الرقابة المحاسبية تكون كل سنة، وهناك برنامج سنوي يطبق ويتمثل في أن المفتشية تقترح على المديرية الفرعية عدد من الملفات تتراوح ما بين 15 إلى 20 ملف حيث تدرس هذه الملفات؛ ومن خلال قانون المالية الذي ينص على مراقبين المديرية الفرعية أنه يجب عليهم القيام بدراسة من 8 إلى 19 ملف على الأقل لكل فوج في السنة؛ وهذا الأخير يتكون من مراقب ومفتش؛ ومدة هذه المراقبة أي المراجعة المحاسبية من 6 أشهر إلى سنة حسب رقم الأعمال لكل مكلف.

### 3.1. الرقابة المعمقة أو الرقابة المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

تضم مجموعة من المعلومات المشكلة للمصلحة التي تقوم بدراستها عن طريق الرقابة المعمقة؛ والتي تتمثل في دراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة وبكل موضوعية ومقارنتها مع العناصر الخارجية لكل مكلف، وهذا النوع من الرقابة يستطيع لمس النشاط وكذلك الشخص الطبيعي وهو ما يسمى

La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble

### 4.1. الرقابة البسيطة:

هي الرقابة على المواد الضريبية المباشرة فقط وعلى المواد والرسوم بالنسبة لرقم الأعمال في آن

واحد. (بن عمارة ، 2011، صفحة 22)

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

المطلب الثاني: أهداف واسباب الرقابة الجبائية وهيكلها

### 1 / أهداف الرقابة الجبائية

الهدف القانوني:

ترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات؛ مما يساعد الإدارة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية، وتحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في معرفة أسبابها وتقييم أثارها.

الهدف المالي والاقتصادي:

هو الحفاظ على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، لأجل ضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع. وهو منع ومحاربة انحرافات المكلف بالضريبة بمختلف صورها مثل السرقة أو تقصيره في أداء واجباته تجاه المجتمع، وتحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة. (فارس و علواني رمزي، 2022، صفحة 37)

### 2 / أسباب الرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة في الجزائر والذي يمكن تلخيصها فيما يلي:

### أ. الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة التصريح الجبائي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها لدى الإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

### ب . الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية؛ لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدلسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية. (موسي نصيرة و حمادي، 2017، صفحة 124)

### 3 / هياكل الرقابة الجبائية

#### 1. هياكل البحث والتفتيش:

إن البحث عن المعلومات الجبائية تسمح بالحصول على معرفة جيدة وأكثر لأهمية الإتجاهات العالي والتهرب الضريبي والأساليب المستخدمة، ففي هذا الصدد فهي لا تمثل فقط نشاط منهم للرقابة الجبائية ولكن تضمن توجيه البرامج المختارة واختبارات المعالجة.

فالهيكل المسيرة ضمن هذه المهمة هي:

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

. مفتشية الضرائب كمصلحة قاعدية تسير الملفات الجمالية للمكلفين بالضريبة وتصريحاتهم وهي تقوم بعملية الرقابة شهريا و سنويا.

. مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

. الفرق المختلفة و [إدارة الضرائب الجمارك والتجارة] وتنفيذ برامج مسطرة من طرف اللجنة التنفيذية للرقابة المختلطة تضم أعوان الضرائب أعوان التجارة، أعوان الجمارك التي التزم بالتفتيش لإثبات النقص في تطبيق وإحترام تشريعات الإدارات الثلاث.

. مكتب الأبحاث والرقابة التي تقوم بصياغة وتطبيق وضمانات إختبار عمليات الرقابة والأبحاث.

### 2. الهياكل المكلفة بالرقابة:

إن الرقابة الجبائية خاضعة لهياكل تختلف كفاءتها حسب تعقد الدفاتر المراجعة وتوسع عمليات الرقابة الواجب القيام بها. كما أن الرقابة الكلية أو الفردية تتوقف على مهارة مفتشيات الضرائب الخاضعين لمحيطهم الإقليمي. (رحال نصير، عيدة أنور، و عوادي مصطفى، 2019، صفحة 314)

### المطلب الثالث: أشكال ووسائل الرقابة الجبائية

#### 1. أشكال الرقابة الجبائية

تختلف الطريقة التي تلجأ إليها إدارة الضرائب من أجل إتخاذ إجراءات المراقبة بالنظر إلى عدة معطيات وحسب طبيعة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، وإدارة الضرائب الحرية المطلقة في إتخاذ الإجراء المناسب بشرط عدم مخالفة القواعد والمراحل المحددة قانونا.



## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

باعتبار الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي يتم من خلالها كشف المناورات التدليسية التي تؤثر سلبا على الخزينة العمومية، فإن فعالية هذه الرقابة تتجلى من خلال مقارنة المعلومات التي يقدمها المكلف بالمعطيات الخارجية التي تحدد بدقة مدى صحة التصريحات التي قدمها المكلف بالضريبة.

وبالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية والى التقسيمات التي وضعها خبراء هذا القانون وخبراء المحاسبة نجد أن هناك نوعين من الرقابة، رقابة داخلية ورقابة خارجية.

### 1.1. الرقابة الجبائية الشاملة (الرقابة الداخلية):

تتم هذه الرقابة داخل إدارة الضرائب في حالة تشك هذه الأخيرة في تصريحات المكلف بالضريبة، وتكون هذه الرقابة شكلية أو رقابة على الوثائق:

#### أولاً-الرقابة الشكلية:

يتناول هذا النوع من الرقابة الأخطاء المادية المرتكبة من طرف المكلفين عند قيامهم بتقديم تصريحاتهم الجبائية ، فالهدف منها تصحيح الأخطاء المادية الموجودة في التصريحات الواردة من المكلفين بالضريبة، وباختصار فإن هذا النوع من الرقابة يهتم فقط بالأرقام أي تصحيح الأخطاء الموجودة في الأرقام المصرح بها. (قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، 2014، صفحة 55)

#### ثانياً . مراقبة الوثائق:

يأخذ هذا النوع من الرقابة الذي يتم على مستوى مفتشية الضرائب أكثر عمقا من الرقابة الشكلية، حيث يتعدى الأمر إلى إجراء مقارنات بين ما تحتويه التصريحات الجبائية للمكلفين من معلومات مختلفة واستخراج كل الثغرات والتناقضات المحتملة الحدوث.

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق التي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب؛ والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين، من خلال مفرنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية، انطلاقا من ملفاتهم الخاصة. وهذا كله يتم في إطار تطبيق حق الإطلاع القانوني والذي سبق الإشارة إليه سابقا، ومن الأمثلة العملية لتطبيق هذا الحق ( حق الإطلاع ) تذكر:

1. النشاطات الطبية وشبه الطبية عيادات التوليد وقاعات العلاج، تتعامل إدارة الضرائب بالتنسيق مع مصلحة الضمان الاجتماعي التي تقدم لها سنويا كشوفات فردية تبين فيها عدد الفحوص المجرات من طرف كل طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج.

2. أما بالنسبة للمحامين، وذلك بالتنسيق مع كتابة الضبط للمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يتراعى عنها كل محامي فالرقابة على الوثائق إذن هي عكس الرقابة الشكلية، حيث تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية فمراقبة الوثائق تكون شاملة، فلا تقتصر فقط على محتوى التصريحات الجبائية، حيث تتعدها بتوفير معلومات أخرى تمكن الإدارة الجبائية من التشخيص الحقيقي والفعلي للمعلومات التي تعبر عن الوضع الحقيقي للمكلف. بالإضافة إلى ذلك ومن أجل معلومات إضافية، فإنه بإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف عند الضرورة. (عتير، 2011، صفحة 124)

### 2.1 الرقابة الجبائية المعمقة (الرقابة الخارجية):

إذا كانت الرقابة الشاملة تتم على مستوى مصلحة الضرائب المختصة؛ فإن الرقابة المعمقة تتم عن طريق انتقال مفتشي الضرائب إلى مكان تواجد المحل من أجل المعاينة الميدانية والقيام بمختلف العمليات الحسابية للتأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف؛ ومدى التطابق بين البيانات

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

والمعطيات المبينة في الوثائق والفواتير مع ما هو موجود في أرض الواقع، وتنقسم هذه الرقابة بدورها إلى ثلاثة أشكال:

### أولاً- الرقابة في المحاسبة:

تتعلق هذه المراقبة بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون بعض النشاطات التي تحتاج إلى التدقيق في العمليات الحسابية في عين المكان، وتعرف على أنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى الرقابة بعين المكان في محاسبة المؤسسة ومطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها وخارجها من أجل مراقبة صحة ومصداقية التصريحات المسجلة.

تعتبر هذه المراقبة أهم وأخطر من الرقابة الشاملة المتعلقة بالتصريحات، لأن الرقابة في المحاسبة لا يهدف فقط إلى الحصول على ما يبرر العناصر المصرح بها بل يهدف إلى إعادة تشكيل الضريبة بناء على الأسس التي تكشفها التحريات الضرورية. ونظرا لأهمية هذه الرقابة فقد توسع المشرع في تبيان إجراءاتها في نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، وعرفت نفس المادة على أنها "الرقابة في المحاسبة لمجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة". وإذا كان الأصل أن هذه الرقابة تتم بعين المكان أي بمقر المحل موضوع المراقبة، إلا أن نص المادة السابقة الذكر أوردت استثناء يتمثل في إمكانية إجراء هذه الرقابة بمقر مفتشية الضرائب المعنية بشرط تقديم طلب من المكلف وقبوله من طرف الإدارة الضريبية، أو في حالة القوة القاهرة التي لا يمكن خلالها الانتقال إلى المحل المعني بالرقابة. (قلي و بهلول فهيمة، 2018، صفحة 154 . 155)

### ثانياً. التحقيق المصوّب في المحاسبة:

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة النوع أو عدة أنواع من الضرائب الفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة نقل من سنة الجبائية؛ و يتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية؛ يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود و وصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب والرسوم و الأتاوى المتعلقة بالتحقيق لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق و نقدي المحمل محاسبة المكلف بالضريبة، غير أن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمل المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بهما نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب. (أحمية و دويس، 2022، صفحة 561)

### ثالثا - التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تم النص لأول مرة على هذا الشكل الرقابي ضمن قانون المالية لسنة 1992 في المادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابقا والمحولة إلى المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنص في فقرتها الأولى على أنه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة".

يعرف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على أنه: " مجموعة العمليات التي تستهدف

الكشف عن الفارق الحقيقي بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به ".

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

كما عرف الباحث Thierry Lambert التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على أنه " مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخل المصرح مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة".

يطبق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على الأشخاص الطبيعيين فقط، ويرمي إلى التأكد من مصداقية تصريحات المكلفين الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي فقط ويتم تنفيذه من خلال مراقبة الإنسجام بين:

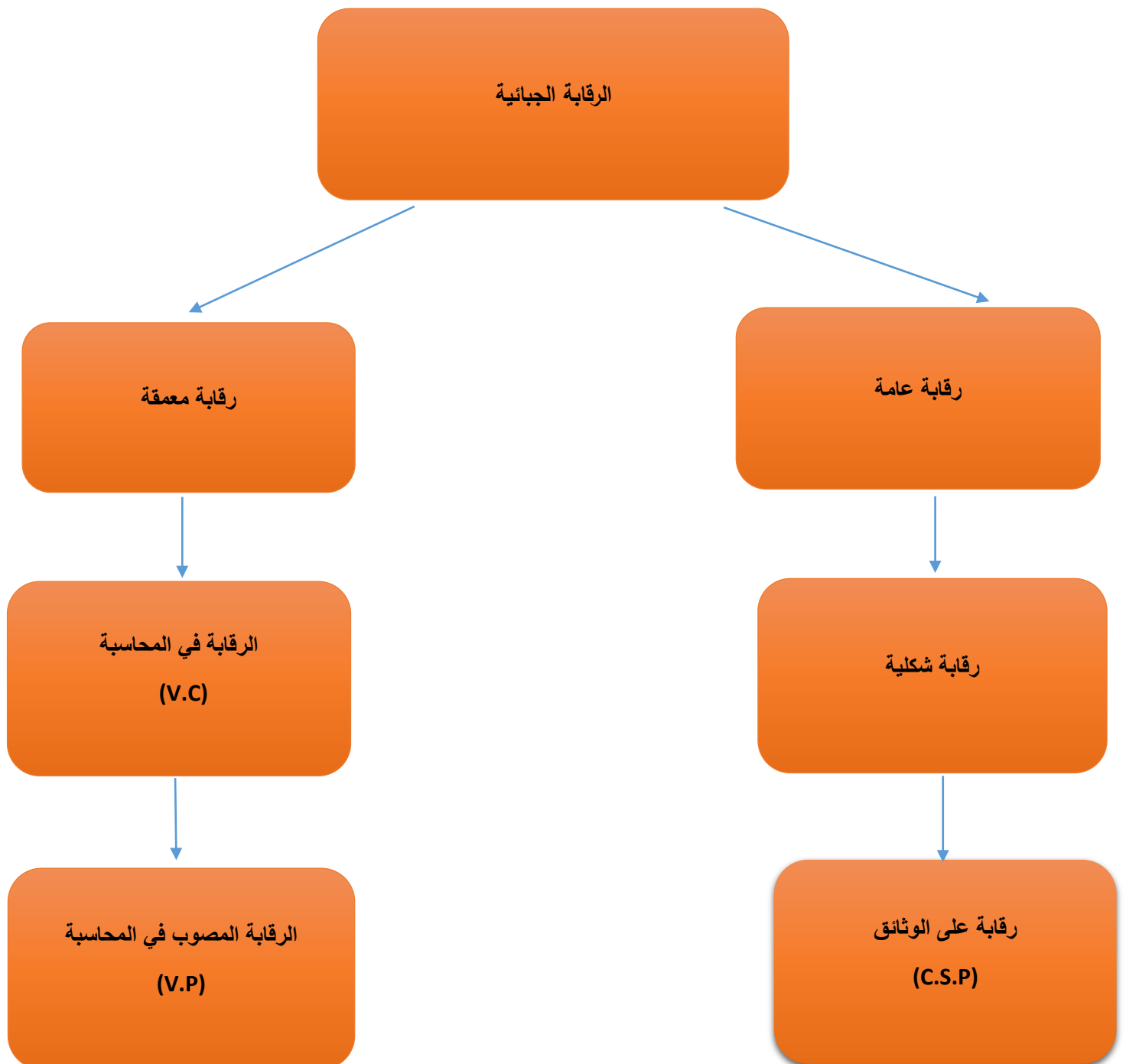
- مداخيل المكلف المصرح بها.

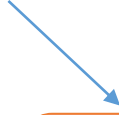
- حالة المكلف المالية والعناصر المكونة لنمط معيشته ومعيشة أعضاء مقره الجبائي.

بالرغم من أن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يشمل الضريبة على الدخل الاجمالي الا أنه يعتبر أكثر عمقا وشمولا كل اشكال التحقيق الجبائي الأخرى ( التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب ) ، وكما يدل عليها العنوان فالرقابة المعمقة تتناول مجمل الوضعية الجبائية والمالية للمكلف بالإضافة إلى الوضعية المادية، ويشمل هذا الشكل الرقابي التحقيق في كل أصناف دخل المكلف وعناصر ثروته ، وتعتبر المعلومات التي تحوزها الإدارة الجبائية في الملف الجبائي للمكلف المصدر الأول الذي يعتمد عليه المحقق عند مباشرة التحقيق ثم يتم الإنتقال في مرحلة مولية إلى جمع المعلومات الإضافية، يتم الحصول عليها من هيئات ومصالح متعددة مثل المؤسسات المالية التي يجمع المحقق منها معلومات حول الحسابات البنكية للمكلف أو من هم تحت كفالتة مصالح المحافظة العقارية ( للحصول على معلومات حول الممتلكات العقارية التي يمتلكها المكلف ) .

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

مصالح ترقيم السيارات، مصالح الضمان الاجتماعي، وكل المؤسسات التي تعامل معها المكلف خلال الفترة المعنية بالتحقيق، ويمتلك المحقق كل الصلاحيات في الإستعانة بكل السلطات الأخرى المرافقة لحق الرقابة والتحقيق سواء تعلق الأمر بحق طلب التوضيحات، حق الإطلاع أو الزيارة المفاجئة بغرض جمع معلومات كافية عن الوضعية المالية للمكلف والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء مقره الجبائي. ويعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أكثر تشعباً وتعقيداً عن غيره من أنواع الرقابة المعمقة الجبائية لكونه أكثر شمولاً من التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة رغم أنه يقتصر فقط على الضريبة على الدخل الإجمالي، حيث يمس هذا الأخير الجانب الشخصي للمكلفين مما يصعب من مهمة المحققين الجبائيين. (لواج و لواج، 2022، صفحة 366 . 367)





### الرقابة في مجمل الوضعية الجبائي (V.A.S.F)

شكل رقم: [1] أشكال الرقابة الجبائية من إعداد الباحثة

#### 2. وسائل الرقابة الجبائية:

##### 1.2. الوسائل البشرية:

إن وجود الموظفين المتخصصين بالرقابة الجبائية مقسمة بين الهياكل المختلفة حسب المعايير التالية وهي:

. كثافة النشاط الاقتصادي على الإقليم الضريبي.

. أهمية المحيط باعتباره زاوية ضريبية.

. موظفين مكلفين بالبحث عن المعلومات الضريبية.

. موظفين مكلفين بالمراجعة المحاسبية.

. موظفون متخصصون في الرقابة المختلطة.

إضافة إلى ذلك وكما ذكرنا أن العون يمثل الوسيلة القاعدية لتنفيذ نشاطات الإدارة عن طريق

المراقبة؛ وكذا يمثل العنصر المحدد في تحديد الأهداف الكمية لذلك لا بد من توفر شروط استثنائية

مطلوبة في تحديد في الرقابة الجبائية وهي:

. كفاءة مختصة ومؤكدة التمتع بسلوك حضاري.



## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

. ان يكون ذو أقدمية على الأقل 3 سنوات في الميدان.

وقد وجه التوظيف خلال العامين الآخرين إلى أصحاب الشهادات والمتخرجين من المدرسة الوطنية للضرائب ومن المعهد الجزائري التونسي للاقتصاد الجمركي والضريبي.

### 2.2. الوسائل الإعلامية:

لقد أنشأت الإدارة العامة للضرائب مخطط إعلامي جديد موجه يضم جميع هياكل الإدارة الضريبية ويقوم على تعميم كل نشاطاتها، في هذا الإطار التحديد الضريبي للمكلفين بالضريبة تشكل عنصر أساسي فيما يتعلق بالرقابة الجبائية فإن تطبيقها كما يلي:

. تثبت مجموع الملفات الوطنية الخاصة بالمكلفين بالضريبة.

. الاستعمال الإجباري المحدد الضريبي في عمليات الاستيراد وعند تحرير الفواتير.

. تمركز وإجراء تقاطع للمعلومات المتعلقة بالنشاطات الخاصة بمصادر المداخل وما يملكه المدين.

. تسيير الملفات الوطنية للمحتاجين. الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية. (عبود ، درارية، و

برباوي، 2018، صفحة 315)

### المبحث الثاني: آليات عمل الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى ضمان احترام حقوق الحرية العمومية، حيث ينص القانون الجبائي على إطار تنظيمي لهذه الرقابة، مما يمنح الإدارة الجبائية سلطات وصلاحيات واسعة تسمح لها بأداء مهامها بشكل

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

قانوني. وتضع التشريعات الجبائية تزامناً على المكلفين بالضرائب، وتوفر لهم ضمانات لحمايتهم من أي تجاوزات أو تعسف من قبل الإدارة الجبائية.

### المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

الإطار القانوني للرقابة الجبائية: "يقصد به مجموع من الحقوق المخولة لإدارة الضرائب من أجل ممارسة عملية الرقابة".

حددت كيفية ممارسة عملية الرقابة في المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية بنصها الآتي: "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في نص المادة 35 أدناه للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونياً القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات، قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة".

يمثل كذلك الإطار القانوني للرقابة الجبائية جميع الضمانات التي تحافظ على أموال وحقوق المكلف بالضريبة؛ وذلك باستبعاد العمليات التعسفية الإدارية التي تمارس بحجة أداء أعوان إدارة الضرائب لوظيفتهم. وتتمثل مجمل هذه الضمانات أو الحقوق في: (بالعايب، 2015، صفحة 7)

#### 1. حق الإطلاع:

يعني أنه يجوز لموظفي إدارة الضرائب الإطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة للتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق، واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة ويظهر جلياً هذا الحق من خلال قانون الإجراءات الجبائية في المادة 45 والذي تنص على "

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

يسمح حق الإطلاع الأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه؛ ومن بين الإدارات والهيئات والمؤسسات ما يلي:

- **حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية:** حسب المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن بأي حال من الأحوال الإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة وكذلك الهيئات أيا كان نوعها، والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.

- **لدى مصالح الضمان الاجتماعي:** يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة تبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الألعاب. والمبالغ الكلية لهذه الأتعاب وكذا مقدار المبالغ المسترجعة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له.

- **لدى السلطة القضائية:** إن السلطة القضائية ملزمة بعد الإدارة الجبائية بكل المعلومات التي تخص الدعاوى المدنية والجزائية التي تمت مرافعتها من طرف محامين وتحصلوا على أتعاب جراء مرافعاتهم، وهذه المعطيات من شأنها المساهمة في تحديد الوعاء الضريبي للمحامين والمحضرين القضائيين.

- **لدى المؤسسات المالية:** هذا الحق يخص البنوك، ومراكز الصكوك البريدية في دائرة موقع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، لذلك فإن التشريعات الجبائية تلزم البنوك بتقديم جميع الكشوف والارصدة المطلوبة؛ وتعزيزا لحق الإطلاع فإن المشرع قد وضع عقوبات تتمثل في غرامات مالية لكل من تعمد بالمنع أو التماطل في منح معلومات طلبتها الإدارة الجبائية.

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

- تطبق غرامة مالية يتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.

- يترتب على هذه المخالفة، زيادة على ذلك تطبيق للجنة مالية غرامة تأخير قدرها 100.00 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ تحرر محضر إثبات الرفض. ويتم الحكم بالغرامة والتلجئة المالية والإلزام بالدفع من قبل المحكمة الإدارية المختصة إقليميا ويتم قابض الضرائب بالتحويل.

### 2- حق الرقابة:

إن قانون الإجراءات الجبائية وفي المادة 18 منه قد حول للإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم ومراقبة الهيئات والمؤسسات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدودا فقط لحقوق الضرائب والرسوم المباشرة بل يعتد أيضا للحقوق الضرائب غير المباشرة والتسجيل". إذا تعتبر الإدارة حق الرقابة من أهم الأساليب التي تمنح للإدارة الجبائية إمكانية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وتتمثل الرقابة في مجموع العمليات التي من شأنها التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية". تمارس الإدارة حق الرقابة فيما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية". (الساسى، 2023، صفحة 57 . 58)

### 3. حق استدراك الأخطاء:

تتمثل هذه الضمانة في الإمكانيات الممنوحة للمصلحة المحققة في إعادة النظر في الإقتطاع وتسويته سواء كانت التسوية بالتعديل أو بإنشاء اقتطاع جديد، وقد حدد المشرع المهلة القانونية الممنوحة لاستدراك هذه الأخطاء بأربع سنوات، وفقا لأحكام المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي جاء في فحواها الآتي:

1. مع مراعاة الأحكام الخاصة المنصوص عليها في المادة 327 يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع سنوات (4) للقيام بتحصيل جداول التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.

. وفيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ أجل التقادم السالف الذكر اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخل.  
. وفيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي، يبدأ أجل التقادم اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية.

. يمدد أجل التقادم المنصوص عليه بسنتين (2) إذا ما قامت الإدارة بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية برفع دعوى قضائية ضده.

. يمنح نفس الأجل للإدارة لكي تدرج في التحصيل الجداول الإضافية الموضوعة في مجال الرسوم المحصلة لفائدة المجموعات المحلية وبعض المؤسسات، على أن يبتدئ سريان هذا الأجل في هذه الحالة اعتبارا من أول يناير من السنة التي تفرض الضريبة برسومها. وكما أكدت على هذا الأجل المادة 157 من قانون الرسم على القيمة المضاف.

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

### 4. الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة:

وفر المشرع جملة ضمانات لحماية أموال المكلف بالضريبة من تعسف ادارة الضرائب، وذلك بتوفير بعض المکانیزمات التي من شأنها الحفاظ على حقوقه وحمايته والتي تتلخص فيما يلي:

. حق الإشعار بالرقابة.

. تحديد مدة الرقابة.

. حق الإستعانة بمستشار.

. منع إجراء رقابة ثانية.

. تبليغ نتائج الرقابة.

يتوجب على إدارة الضرائب إحترام وتطبيق هذه الضمانات المكفولة للمكلف بالضريبة وفي حالة خرقها، فإنه يتوجب عليها إبطال النتائج المتوصل إليها من هذه العملية هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/06/17. (بالعايب، 2015، صفحة 9 . 10)

### المطلب الثاني: المصالح المختصة في عمل الرقابة الجبائية

تختص في عملية الرقابة الجبائية عدة أجهزة على المستوى المركزي الجهوي والمحلي، ونلخصها فيما يلي:

#### 1. على المستوى المركزي:

المديرية المركزية للأبحاث والمراجعات تم إنشاء هذه المديرية على المستوى المركزي سنة 1998

حيث تقوم بالقيادة والمتابعة إضافة الى المرسوم التنفيذي 364-07-2007

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين من خلال مستوى المعيشة والممتلكات.
- تطبيق حق الرقابة والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي.
- إنجاز وتدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.
- متابعة المساعدات الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.
- مديرية كبريات المؤسسات تم تأسيسها بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 جويلية 2005 المحدد لتنظيم المديرية الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات. وقد بدأت في العمل ابتداء من سنة 2006، وتتكون هذه المديرية من خمسة مديريات فرعية وهي: (المديرية الفرعية لجباية المحروقات المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية المديرية الفرعية للمنازعات المديرية الفرعية للوسائل)، إلا أن المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية هي المسؤولة عن الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الجبائي من خلال تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها؛ اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة. البحث عن المعلومة الجبائية، واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريرات.

### 2. على المستوى الوطني:

- تتكفل المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات بما يلي:
- . البحث عن المعلومة الجبائية، واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريرات.

- تنفيذ برامج الرقابة المحاسبي ومتابعتها.

### 3. على المستوى الجهوي:

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

تتكفل المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات (SRRV) والممثلة من ثلاث مصالح خارجية وجهوية للتحقيق، الجزائر، وهران وقسنطينة بتنفيذ برامج الرقابة الميدانية الذي يتم تحديدها من طرف المديرية المركزية للبحث والمراجعات والخاصة بالكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبي التي يمارسها الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تم برمجتهم وتوزيعهم على فرق الرقابة الجهوية التابعة للمصالح الجهوية للتحقيق المختصة إقليميا.

### 4. على مستوى المحلي:

على مستوى المديرية الولائية للضرائب تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد برامج البحث والمراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها. وتتشكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى كل ولاية من ثلاث مكاتب وهي:

. مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.

- مكتب البطاقية ومقارنة المعلومات.

- مكتب الرقابة ومراقبة التقييمات.

ولقد استحدثت المديرية العامة للضرائب بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 هيكل جديد للضرائب وهو مركز الضرائب، وهو يمثل أحدث مصالح خارجية عملياتية ملحقة بمديرية الضرائب للولاية التي تعتبر وصية على المصالح الضريبية على المستوى الولائي، من أهدافه ومهامه:

. تحسين التسيير والرقابة الملفات المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، وكذلك أصحاب المهن الحرة مهما كان نظامهم الضريبي.



## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

- تحديد الإطار الضريبي الموحد لجميع المكلفين التابعين لمركز الضرائب وجميع الضرائب والرسوم الخاضعين لها.

. تخفيض عدد المصالح الأساسية الحالية، وذلك بإنشاء مراكز الضرائب عوضا عن مفتشيات الضرائب، وقباضات الضرائب.

### 5. الفرق المختلطة:

تم تأسيسها وفق للمرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997، وتشمل ممثلين من مديريات الضرائب الجمارك والتجارة حيث تقوم هذه الفرق برقابة عمليات الاستيراد والتجارة بالجملة أو التجزئة الخاصة بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين. من أجل التأكد من مدى صحة تنفيذ هذه العمليات حسب ما تنص عليه مختلف قوانين الضرائب الجمارك والتجارة. (عمر و خديري صبرينة، 2019، صفحة 324 . 323)

### المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية

إن التصريحات الجبائية في الجزائر للمكلفين بالضريبة، تعتبر مبدئيا صحيحة، إلا إذا ثبت العكس عند إجراء الرقابة الجبائية من طرف المصالح الجهوية أو المصالح الوطنية.

حيث يتضمن هذا المحور بعض القضايا ذات الأهمية الكبرى المعرفة تقنيات الرقابة الجبائية ويتعلق فيما يلي:

#### 1. الإجراءات القانونية المتبعة أثناء الرقابة:

نعلم أن إجراءات الرقابة الجبائية مقننة طبقا للمواد من 18 إلى 68 من قانون الإجراءات الجبائية

وهي تشمل العديد من المحطات:

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

### 1.1. صلاحيات الجهات المخولة للقيام بالرقابة الجبائية والمدة القانونية لذلك:

أ. الأجهزة المكلفة بالرقابة: تكمن في أربعة أجهزة:

. مصالح البحث والتدقيقات التابعة للمديرية المركزية للبحث والمراجعات.

. المصالح الرئيسية للرقابة الجبائية على مستوى المحلي مراكز الضرائب ومراكز الجوارية للضرائب.

. المصالح الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي.

. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

للإشارة بالذكر أن الأعوان المكلفين بعملية الرقابة الجبائية، لا بد أن تتوفر فيهم بعض الشروط

الإلزامية من بينها الرتبة على الأقل مفتش ضرائب وأن يكتسب العون بطاقة الانتداب، طبقا للمادة 37

من قانون المالية لسنة 2009.

### ب . المدة القانونية للرقابة:

طبقا للمادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية، تنص أن المدة القانونية المعنية للرقابة الجبائية

وهي 04 سنوات الماضية المدة الغير قابلة للتقادم، لكن بصفة استثنائية يمكن تمديد المدة إلى سنتين في

حالة الغش الجبائي حسب ما تنص عليه المادة 326 و15 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

وقانون الرسم على رقم الأعمال على التوالي.

### 2.1 المراحل القانونية النظرية والعملية الواجب إتباعها أثناء الرقابة:

هناك عدة مراحل قانونية ينبغي على العون المكلف بالرقابة الجبائية إتباعها حتى نضمن سلامة

العملية من الناحية الشكلية وهي كما يلي:

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

. إرسال إشعار بالرقابة للمكلف بالضريبة ومنحه مدة 10 أيام في حالة الرقابة المحاسبية والجبائية و15 يوم في حالة الرقابة المعمقة للوضع الجبائية الشاملة للشخص الطبيعي.

. تسليم للمكلف بالضريبة، ميثاق الرقابة الجبائية مع وصل الاستلام.

. القيام بالزيارة الميدانية الإلزامية خلال اليوم الأول لتسليم الإشعار من أجل معاينة المخزون ومكتب المحاسبة للتأكد بوجود السجلات المحاسبية الضرورية والثانوية).

. العودة إلى المكتب من أجل تحضير الأعمال الابتدائية، من حيث إجراء التلخيصات اللازمة بعد القيام

بسحب الملف الجبائي من المفتشية الضرائب المختصة.

. بعد انقضاء 10 أيام من التحضيرات يعود العون إلى عتبة المكان للبدء في إجراء الرقابة شريطة وجود

جميع الوثائق المحاسبية وإلا يعطى للتاجر مهلة إضافية مدتها 08 أيام تحت شرط الخضوع للتقاضي في إطار غياب المحاسبة.

. بعد إجراء الرقابة الشكلية والموضوعية يقوم المفتش بتحديد الأسس الضريبية الجديدة باستعمال عدة

مناهج، حيث يحضر العون إشعار بالتقييم الأولي ويسلم إلى التاجر مع وصل الاستلام وتمنح له مدة 40 يوماً للإجابة على الملاحظات.

. بالتقييم الأولي ويسلم إلى التاجر مع وصل الاستلام وتمنح له مدة 40 يوماً للإجابة على الملاحظات.

. خلال 40 يوماً يمكن للتاجر أن يطلب تبريرات من الإدارة وإجراء لقاءات من أجل وضع النقاط حول

الحروف، ثم تحرير الإدارة التقييم النهائي مع الأخذ بعين الاعتبار جميع الملاحظات التاجر، ويسلم له مقابل إيصال للاستلام.

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

. تقوم الإدارة بتحرير الورد الفردي للأسس المستخرجة وترسل القابض الضرائب من أجل الشروع في عملية التحصيل مع إمكانية اللجوء إلى المنازعات الجبائية. (الرزاق و لجناف، 2018، صفحة 169 .

(171)

### المبحث الثالث: فعالية الرقابة الجبائية

مازالت الإدارة الضريبية تعاني من مشاكل وإختلالات كثيرة تعيق وتحد من فعاليتها خاصة من الناحية الرقابية، مما نتج عن هذه الإختلالات في عدم قدرة الإدارة الضريبية في تغطية النفقات العامة بسبب عدم مقدرتها في تعبئة الموارد المالية، ومن هذا سوف نتطرق في هذا المبحث الى معوقات ومظاهر فعالية الرقابة الجبائية وكيفية تفعيلها.

### المطلب الأول: مفهوم ومظاهر فعالية الرقابة الجبائية

#### 1 / مفهوم فعالية الرقابة الجبائية

#### أولاً: تعريف الفعالية:

قبل التطرق لتقديم مفهوم فعالية الرقابة الجبائية يجب أن نشير في البداية إلى مفهوم الفعالية:

لغة: يقصد بالفعالية مقدرة الشيء على التأثير وتعني نجاح ومؤثر.

اصطلاحاً: فهي تقويم العملية التي أنتجت المخرجات أو النتائج التي يمكن ملاحظتها هذا مفاهيمياً أما إجرائياً فهي مقارنة قابلة للقياس بين المخرجات المتوقعة واستنتاج الملاحظة. (لخضر، 2014، صفحة

(136)

حيث مفهوم الفعالية والتي تتسم بالتعقيد وعدم وجود تعريف محدد متفق عليه من طرف الباحثين

ومن بين التعاريف المقدمة للفعالية نذكر عرف فريق البحث المكون من " ياشتمان " و " إترزيوني " و

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

سيشور " الفعالية على أنها: " تعني قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية. وتعتبر الأهداف التشغيلية هي ما تحاول المنظمة تحقيقه في الواقع العملي في ضوء متغيرات البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بها، كما أن استخدام تلك الأهداف في قياس الفعالية يحقق المرونة بما يتلائم مع الهيكل التنظيمي والبيئة. في كثير من الأحيان يحدث تداخل بين مفهوم الفعالية الذي يقصد به مدى تحقيق المنظمة لأهدافها المسطرة وبين مفهوم الكفاءة الذي يعبر عن مدى الرشد في استخدام الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف، ورغم اختلاف المفهومين إلا أنهما متلازمان بما أن الإستخدام الكفء للموارد يساهم في تحقيق الأهداف .. إذن فدرجة فعالية أي نظام أو منظمة تقاس من خلال المدى التي يتم بلوغه في تحقيق الأهداف المسطرة تبعا للأولوية كل هدف، وإذا أردنا ترجمة التعريفات السابقة للفعالية الى علاقة رياضية فإننا نصل إلى العلاقة التالية:

$$\text{الفعالية} = \text{النتائج المحققة} \div \text{الأهداف المسطرة}$$

### ثانيا: تعريف فعالية الرقابة الجبائية

أما فيما يخص مفهوم الفعالية الجبائية فقد قدم الباحثين في المجال المالي عدة تعاريف تذكر منها ما يلي:

. يرى Michel Bouvier أن الضريبة المثلي هي الضريبة التي تكون عادلة ومنصفة حيث أنها تنفع من طرف الجميع ويعترف بمشروعيتها على مستوى المجتمع، وبصعب تجنبها ولها أثر واضح إلى جانب كونها بسيطة وذات مردودية جيدة ويمكن تطبيقها بأقل تكلفة وبأقل الإجراءات وإدارة ضريبة بسيطة.

- حسب " Bernard Salanid " فان الفعالية الضريبة تتمثل في التوفيق بين العجالة الضريبة والفعالية الاقتصادية.

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

. يشير "Jean-Marie Monnier" إلى أن التكلم عن الاخضاع الضريبي الأمثل يتعلق بتعظيم وظائف الدولة الهادفة إلى التوفيق بين الفوائد الخاصة والتدخل في توزيع الموارد، أي أنه يتعلق بخيارات الدولة من أجل الأحسن للجماعة، وأن الضريبة المثلي يجب ان تتصف بخاصتين هما:

. عدم إمكانية نقل ثقلها، أي أن عبء الضريبة يقع على المكلف القانوني دون إمكانية نقله إذا لم يهدف الإخضاع الضريبي إلى نقله.

- لا تشوه خيارات الاعوان الإقتصاديين.

وبالإسقاط مفهوم الفعالية الجبائية العام على نظام الرقابة الجبائية فان فعالية هذه الأخيرة تكمن في مدى تحقيقها للأهداف المتوخاة منها خاصة ما تعلق منها بإسترجاع الحقوق المتهرب من دفعها (أي الهدف (مالي) ومع مراعاتها لمبدأ العدالة الاجتماعية، أي أن فعالية الرقابة الجبائية تمكن في تحقيق هدف إسترجاع الأموال المتهرب منها دون الاضرار بالمستوى المعيشي للمكلف. (لواج ع.، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، 2016، صفحة 124 . 125)

### 2 / مظاهر الرقابة الجبائية

تتجلى فعالية نظام الرقابة الجبائية في مدى تحقيقه لأهدافه، خاصة وأنه قد تعارض أهدافه ما رضى مراعاة المصالح التالية: مصلحة الدولة والتي تتحقق من خلال ما تتمكن الرقابة الجبائية من استعادته من أموال الدولة. مصلحة المكلف والتي تتحقق عندما لا تكون الرقابة عائقاً أمام مشاريعه مصلحة المجتمع والتي تكون رهينة الآثار الإيجابية المترتبة عن الرقابة الجبائية، مثل استخدام حصيلة الضرائب في بناء مدرسة أو مشفى، والتوفيق بين هذه المصالح يفرض على المشرع إحداث تقارب وتوازن فيما بينها تبعاً لأولويات والظروف المحيطة به. بالإضافة لذلك تسهر الإدارة الضريبية على محاربة الغش والتهرب

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

الضريبي، من خلال التزام المواطن بدفع المستحقات الضريبية وعليه دعمت الإدارة الجبائية بأداة الرقابة التي تتلخص مظاهرها فيما يلي:

اعتبار الرقابة الجبائية مفهوم قانوني، ويعبر عنها بالسلطة المخولة للإدارة الجبائية لاستدراك النقائص فرض الضريبة، فيخول الدستور للدولة الزامية القيام بالرقابة لنفاذي التهرب الضريبي ويتعين أن تكون هذه الرقابة فعالة وإجبارية. الرقابة الجبائية تمثل حاصل مجتمع ما يصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي؛ الرقابة الجبائية ذات بعد إنساني، ورغم ما يبذل من عناء في سبيل محاربة العش، إلا أن الرقابة لا تقتصر إلا على عدد قليل من المكلفين، ذلك أن هذا الأخير لا يتقبل بسهولة التحقيق الذي يحرى عليه، بالإضافة إلى أن أغلب التظلمات التي يقدمها المكلفين بالضريبة تركز حول الشكوك والشبهات والإرباك تجاه الإدارة الضريبية. (أكلي، 2014، صفحة 10)

### المطلب الثاني: العوامل المعيقة للرقابة الجبائية

تواجه الرقابة الجبائية عدة عراقيل منها ما يتعلق بالنظام الجبائي وبالإدارة الجبائية، ومنها ما يتعلق بالمكلف والمحيط الخارجي، وسنحاول دراسة هذه الأسباب من خلال فرعين تبعا لما يلي:

#### 1 / الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية:

وتتمثل هذه الأسباب فيما يلي:

أولا: تعقد التشريعات الضريبية وعدم استقرارها:

ان تؤدي بعض التشريعات الى الحد من فعالية الرقابة الجبائية نتيجة للثغرات الموجودة في القانون الجبائي، والتي يسعى المكلف من خلالها الى التهرب من الضريبة، وكذا انعدام نصوص تشريعية تحمي أعوان الرقابة الجبائية أثناء تنفيذ مهامهم وتضمن حقوقهم وخاصة أثناء التدخل في عين المكان ،

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

فالتعديلات المتتالية والمختلفة، وكذا الغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، فهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفو الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي، وبالتالي عدم استقرار القواعد الضريبية تترك مجالاً واسعاً لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق.

### ثانياً: الخلل في نظام التصريحات الجبائية:

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على تصريحات المكلفين بالضريبة بأنفسهم ، اذ يقوم المكلف بالتصريح بالأسس الضريبية والضرائب والرسوم المفروضة عليه ، اضافة الى المعلومات المتعلقة بنشاطه وتكون له كامل الحرية في ذلك ، خصوصا مع عدم امكانية اجراء الرقابة الجبائية القبلية على كل تصريحات المكلفين في نفس الوقت ، والتأكد من مصداقيتها ، وعليه فان تقدير المادة الخاضعة للضريبة بالنسبة للإدارة الجبائية يتم اعتمادا على هذه التصريحات، والتي يفترض فيها الدقة والنزاهة ، وبالمقابل ينبغي على الإدارة الجبائية جمع المعلومات والعناصر اللازمة للتأكد من ذلك أو اثبات عدم صحة ومطابقة هذه التصريحات للواقع.

### ثالثاً: ضعف آلية البحث عن المادة الضريبية لدى الإدارة الجبائية:

حيث لا توجد طريقة واضحة يتبعها الأعوان المحققون في البحث عن المادة الضريبية، والحد من الغش الضريبي، ولهم الحرية الكاملة في اختيار ما يرونه مناسباً، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن ضعف التنسيق بين إدارة الجمارك ومصالح التجارة وإدارة الضرائب، له تأثير كبير على ظاهرة التهريب الضريبي، فالمستورد عند قيامه بعمليات الاستيراد يلجأ الى تضليل هذه المصالح بشتى الطرق، والحيلولة دون وصول المعلومات الجبائية الصحيحة من إدارة الجمارك إلى الإدارة الجبائية، وبذلك تحدث عملية الغش بسبب ضعف هذا التنسيق. (مقالاتي و توفيق بوليفة، 2021، صفحة 265. 264)



### رابعاً: نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية:

مازالت الإدارة الجبائية تعاني من نقص الكفاءة والخبرة في مجال الرقابة الجبائية، رغم تدعيمها بمعهدين خاصين بتكوين الإطارات والممثلين خاصة في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المتهربين بذوي الخبرة لاستعمال طرق لا يتم اكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال.

### خامساً: نقص الإمكانيات والوسائل المادية:

تعاني الإدارة الجبائية في الجزائر من ضعف الإمكانيات المادية و الوسائل التي تساعد أعوان الرقابة من أداء وظائفهم مثل إنعدام وسائل النقل للوصول إلى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات في عين المكان، إضافة إلى عدم تهيئة مقرات مراكز الضريبة وإنعدام الأجهزة واللوازم الضرورية للعمل مثل أجهزة الكمبيوتر و وسائل الإتصال و المعلوماتية، التي تمكن من سهولة الإتصال وتبادل المعلومات بين هياكل الإدارة الجبائية بمختلف مستوياتها وإمكانية الربط مع الهياكل الأخرى لطلب المعلومات . (لشلق، 2018، صفحة 271)

### سادساً: غياب التنسيق بين مصالح الرقابة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى

يعد التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى التي تحتاجها الإدارة الجبائية لممارسة مهامها خصوصا في مجال الرقابة الجبائية أمر ضروري من أجل الرفع من فعالية عمليات الرقابة والتحقيق التي تقوم بها الإدارة الجبائية بغية الحد من تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، ولا يمكنها إتمام ذلك إلا بالتنسيق مع مختلف المؤسسات والإدارات الحكومية الأخرى مثل: كمصالح القضاء، البنوك، مصالح التجارة.... والتي تحوز على قدر مهم من المعلومات حول المكلفين وتعاملاتهم التجارية

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

والمالية، مما يفرض على الإدارة الجبائية حتمية التنسيق تلك المؤسسات والإدارات لكن الواقع العلمي يشير إلى ضعف ملحوظ في التنسيق وتبادل المعلومات بين هذه الأخيرة وبين مصالح الرقابة الجبائية، مما يشكل عائقا يحول دون أداء مهامها بكفاءة عاليا وهذا في ظل غياب نظام معلومات موحد بين هذه الإدارات يختصر التعامل بالطريقة التقليدية.

وفي هذا الصدد صرح أحد مسؤولي الإدارة الضريبية بقوله: إن البنوك مثلا لا تزودنا بالمعلومات اللازمة المتطلبات عمل مصالح الرقابة، إذ تمكننا فقط من الحصول على معلومات تخص فترة ستة أشهر مبررين ذلك بأنه إذا تجاوز الأجل هذه الفترة يتطلب ذلك بحثا في أرشيف البنك الاستقصاء المعلومات المطلوبة، وسبب بسيط كهذا يكلف إدارة الضرائب خسارة جسيمة في الوقت.

وقد صرح كذلك مدير البحث والتحقيقات الجبائية في المديرية العامة للضرائب، أن الإدارة الضريبية تواجهها العديد من العراقيل الخارجة عن نطاقها مما يعوقها عن أداء مهامها، كما هو الحال بالنسبة لقطاع العدالة الذي لا يساعد بالمستوى المرغوب في مكافحة التهرب الضريبي، فقد أشار إلى أن الدعاوي القضائية المرفوعة من طرف مصالحه ضد المتهربين من دفع الضرائب لا تفصل فيها العدالة إلا بعد مرور 27 شهرا كمعدل لكل قضية، وهو ما لا يساعدنا للقضاء على التهرب الضريبي حيث كشف أنه من أصل 341 قضية رفعت للعدالة سنة 2003 لم تفصل هذه الأخيرة سوى في 65 منها فقط إضافة إلى مشكل عدم التنسيق المحلي الذي تعاني من الإدارة الجبائية الجزائرية، يواجهها كذلك انعدام في التنسيق وتبادل المعلومات على المستوى الدولي، خصوصا مع إنفتاح الإقتصاد الجزائري على السوق الخارجية وفتح أبوابها على المستثمرين الأجانب الذين يعمدون إلى إستعمال طرق ملتوية لتسريب أرباحهم إلى الخارج دون إخضاعها للضرائب.

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

ومما سبق ذكره نلاحظ أن عدم مساهمة مختلف المؤسسات والإدارات سواء على المستوى المحلي أو الدولي في مساعدة الإدارة الجبائية بصفة عامة ومصالح الرقابة الجبائية بصفة خاصة، عامل يساهم في إضعاف من فعالية هذه الأخيرة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي. (لواج ع.، فعالية الرقابة الجبائية في تقييم التصريحات الجبائية، 2016، صفحة 135/136)

### 2 / الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط العام:

تتجسد هذه الاسباب التي تعد بمثابة صعوبات وعراقيل فيما يلي:

#### أولاً: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة

إن نقص الوعي الضريبي لدى الكثير من المؤسسات والأفراد أصبح هاجس يلحق عملية الرقابة الجبائية ويصعب من اتخاذ السياسات الضريبية الملائمة في المدى المنظور على الأقل، من خلال تخفيض المستحقات الضريبية والاستفادة من امتيازات غير مستحقة، أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها من ملفاتهم، وقد تصل إلى حد التغاضي عن برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب مراقبة ملفاتهم نهائياً من خلال عدم إدراجها أثناء للتهرب من دفع الضريبة.

#### ثانياً: الأسباب المتعلقة بالمحيط العام:

- **الاقتصاد الموازي:** يعمل على حرمان الخزينة العمومية من أموال التحصيل الضريبي وما يتبعه من شعور لدى المكلفين بالضريبة بعدم عدالة الرقابة الجبائية، مما يدفعهم إلى الابتعاد عن الطرق القانونية واستعمال الممارسات غير الشرعية للحفاظ على مكتسباتهم.

- **الفساد الإداري:** كان نتيجة هذا الانفتاح الفوضوي لاقتصاد السوق بروز العديد من الممارسات غير المهنية من طرف بعض الشركات والتجار كعدم التصريح بأرقام الاعمال والارباح المحققة والتلاعب

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

بالفواتير بغية الغش والتهرب الضريبي، وأمام خطورة هذا الوضع الذي بات يهدد الاقتصاد الوطني أصبح من الضروري عصرنه الرقابة الجبائية من خلال خلق هياكل متخصصة تتولى متابعة الشؤون الضريبية للمكلفين وتسهيل مهام التحصيل الضريبي. (عمارة ، قطاف، و رمضانة، 2023، صفحة 72 . 73)

### المطلب الثالث: كيفية تفعيل الرقابة الجبائية

لقد أصبح من الضروري بمكان تفعيل آليات الرقابة الجبائية وهذا لضمان تحقيق أهداف هذه الأخيرة وزيادة فعاليتها في مكافحة التهرب والغش الضريبيين.

#### 1. تفعيل المعلومات الجبائي:

يتطلب الإتجاه المتزايد للتجارة الالكترونية، ضرورة تفعيل دور الإدارة الجبائية الالكترونية وذلك لتحقيق السرعة والدقة في إنجاز المهام وتنفيذ العمليات الجبائية وذلك عبر التقليل من تعقد الاجراءات الإدارية داخل الإدارة الجبائية حيث لا يمكن تنفيذ مختلف برامج الرقابة الجبائية دون الاستناد إلى نظام المعلومات الجبائي الذي يعتبر الأساس المعتمد من طرف مصلحتي الوعاء والتحصيل. نضرا إلى أن وظيفته تبدأ بتجميع البيانات، إدارتها وحمايتها ومن ثمة إنتاجها أي ضمان وصولها إلى مستعمليها (المكلف وإدارة الضرائب).

#### 2. تأسيس المحكمة الجبائية:

إن تفعيل هذه الآلية يرتبط باقتراح تشكل المحكمة الجبائية وذلك من خلال التكوين المتخصص للقضاة كون هذا الأخير يجب أن يكون مختص في القانون الإداري والجبائي.

كما أن تطبيق مثل هذه الإجراءات إذا ما استندت إلى هيئات قضائية متخصصة، فإنها تعتبر من آليات تفعيل النظام الضريبي المستقبلي، من حيث ضمان استقرار التشريعات الجبائية، هذا من جهة ومن جهة

أخرى حيث لا تبقى إدارة المنازعات الضريبية منحصرة في البحث في الملفات المعروضة عليها، بل أن يتم توسيع الدور الوظيفي للإدارة الجبائية ليجعل من تظلم المكلف مناسبة لفتح حوار معه والتعرف على ظروفها الاجتماعية وقدرته التكليفية.

### 3. تحسين صياغة القوانين التشريعية:

أصبح من الضروري أن يكون هناك توحيد للتشريع الضريبي ونشر كافة القوانين واللوائح وغيرها وبذلك يجب أن تتسق جميع القرارات التي تتخذها غدارة الضرائب سواء على المستوى المركزي أو الجهوي وحتى الولائي وحتى لا تتضارب في اتجاهاتها ولا تتناقض في تفسيراتها ، مما سمح بتطبيق القوانين على جميع المكلفين ودون التفرقة بينهم ، نما يجب التخفيف من حجم الحذف و الاضافة والإلغاء التي تطرأ سنويا من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية وهذا لضمان نوع من الاستقرار وما للتشريع الضريبي كما انه من الضروري إصدار نص تشريعي يحمي أعوان الرقابة أثناء تأدية مهامهم يواجهونه من مخاطر حيث يشكل لهم نوعا من الأمان.

### 4. تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة:

إن تحسين العلاقة بين المكلفين والإدارة الجبائية لا يقتصر على أحدهما فقط بل هي مسؤولية الطرفين معا فوجود علاقة جيدة بين الإدارة والمكلف من شأنها أن تنشر الثقة وتقلل من حالات وتقلل من حالات التهرب ولتحقيق ذلك يجب نشر الوعي الضريبي لدى المكلف وتخصيص مكافئات للمكلف الذي يظهر تعاونا ضريبيا أكبر مع الإدارة الضريبية. (لشلح، 2018، صفحة 274 . 275)

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

### 5. تطهير الديون الجبائية من غرامات التحصيل:

لقد منح التشريع الضريبي إعفاء من غرامات التحصيل المترتبة على ديون للمكلفين بالضريبة الذين يسددون كامل الدين الأصلي دفعة واحدة، والذي تجاوز تاريخ استحقاقه 04 سنوات، ابتداءً من 01 جانفي من السنة الموالية لسنة إدراج قيد التحصيل.

### 6. الدفع عن طريق التقسيط:

يمكن القابض الضرائب في مجال التحصيل، منح أجال استحقاقات الدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها لكل مدين يطلب ذلك، وبصفة عامة كل دين تتكفل به الإدارة الضريبية بموافقة مصالح الخزينة والإمكانات المالية لصاحب الطلب، ويمنح التأجيل القانوني للدفع في أجل أقصاه 36 شهرا مع دفع مبلغ أولي أدنى يساوي 10% من مبلغ الدين الجبائي.

### 7. مكانية جدولة الديون الجبائية:

يسمح هذا الإجراء إمكانية للشركات التي تمر بوضعية مالية صعبة إعادة جدولة الديون الجبائية التي تكون على عاتقها لمدة لا تتجاوز 36 شهرا، مع إعفاء كلي ومسبق العقوبات التأخير دون أن يطلب الخاضع ذلك بشرط احترام أجل الاستحقاق.

### 8. تدعيم الإدارة الضريبية بالوسائل المادية والبشرية اللازمة:

حتى تنفذ المصالح الرقابية مهامها بكفاءة وفعالية ينبغي تدعيم الإدارة الضريبية بعدد الكافي من الموظفين المؤهلين الذين يتمتعون بشروط الكفاءة والنزاهة، والالتزام المهني طبقا لمدونة أخلاقيات المهنة، بالإضافة إلى ذلك لابد من تدعيمها بالوسائل المادية الكافية لتنفيذ مختلف البرامج والتحفيزات المالية

لتجنب الإغراءات المالية من طرف 22 بعض المكلفين بالضريبة. وضع مخطط الحماية المفتشين أثناء تأدية مهامهم وتفعيل النظام المعلوماتي. (قاسمي و فهيمة حداد، 2019، صفحة 166)

### خلاصة:

الرقابة الجبائية تعد أداة قانونية أساسية للإدارة الجبائية، حيث تسعى جاهدة للحفاظ على موارد الدولة وضمان شرعية وصحة المعلومات المالية المُقدّمة من المكلفين. تنتوع أهداف الرقابة الجبائية، حيث تشمل الأهداف القانونية التي تسعى لتطبيق القوانين والتشريعات، والأهداف الإدارية التي تهدف إلى تحسين كفاءة الإدارة الجبائية، والأهداف الاجتماعية التي تسعى لتحقيق العدالة والمساواة في المجتمع، بالإضافة إلى الأهداف المالية والاقتصادية التي تسعى لضمان استقرار الاقتصاد الوطني وتوفير الموارد المالية اللازمة للدولة.

تعتمد أشكال الرقابة الجبائية على نوع النشاط وأهميته، وتتضمن الرقابة المختصرة والرقابة الخارجية آليات متعددة للتأكد من التزام المكلفين بالضرائب بالتشريعات والضوابط المعمول بها. ومن أجل مكافحة الغش الضريبي، تم إنشاء هياكل خاصة مثل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي والمفتشيات على المستوى المحلي، بالإضافة إلى هياكل مركزية مثل مديرية البحث والمراجعات ومديرية كبريات الشركات على المستوى المركزي.

يقوم المشرع بتحديد مجموعة من القوانين والإجراءات الجبائية التي تتضمن إجراءات التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وإجراءات إعادة التقييم، بهدف تحقيق العدالة الضريبية وتحسين كفاءة الإدارة الجبائية.

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

---

تسعى الإدارة الجبائية إلى تفعيل الرقابة من خلال تحديد إطار قانوني يمكنها من تطبيق التشريعات بفعالية ويمنحها الصلاحيات اللازمة لمراقبة تصريحات المكلفين. ومع ذلك، تواجه التحديات والمشاكل المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية والمكلفين بالضرائب والبيئة الخارجية. لحل هذه المشاكل، يتم التركيز على تحسين التشريعات الجبائية وتعزيز إجراءات الرقابة الجبائية لضمان تحقيق أهداف الرقابة وتحقيق العدالة الضريبية.





الفصل الثاني:  
الغش الضريبي

### التمهيد:

إن ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين ظاهرتين تتشابهان في عدة نقاط كما أنهما تختلفان أيضا في عدة نقاط أخرى ولإزالة هذا الغموض في التشابه والإختلاف بين هاتين الظاهرتين سوف نتطرق في هذا المبحث بالتفصيل إلى تحديد مفهوم كليهما مع بيان الفرق بينهما، وأيضا سنتطرق إلى مختلف أنواع الغش وأساليبه وأيضا إلى أهم أسبابه.

المبحث الأول: ماهية الغش والتهرب الضريبي

المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي والتهرب الضريبي والفرق بينهما

### 1- تعريف الغش الضريبي

التعريف الأول:

الغش الضريبي هو المساس بكل التغيرات المادية للعمليات المحاسبية، العقود القانونية وكل الأعمال والتركيبات التي يستعملها المكلفون أو آخري لتجنب دفع الضريبة، الرسم المساهمات (خلاصي، 2007-2008، صفحة 85).

التعريف الثاني:

الغش الضريبي هو خرق مقصود لالتزام ضريبي وينفتح عل متابعات جزائية، وفي المقابل يتضمن التعسف في استعمال الحق بناء قانوني أي استعمال تصرف قانوني فقط لغايات ضريبية ويعطي آثار أخرى (فنيديس، 2018، صفحة 308)

التعريف الثالث:

الغش الضريبي هو عقد لسوء النية، والتغليب فقد تدفع النية السيئة لبعض المكلفين إلى القيام بأعمال تدليسية تهدف إلى تغليب الإدارة الجبائية من اجل التلاعب بأموال الدولة، فهناك من تتولد في نفسه إرادة كبيرة من اجل عدم تسديد مستحقاته وهذا بتصرفات قد تغلط الإدارة الجبائية (دوداح، 2005-2006، صفحة 7).

### التعريف الرابع:

لقد تعددت التعاريف حول مفهوم الغش الضريبي، إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق، فالغش الضريبي هو تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ عن الواقع، أو تفسير مضل ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش بالاحتتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون (أمير و يوسف، 2019، صفحة 40).

### 2- تعريف التهرب الضريبي

#### التعريف الأول:

بأنه لجوء الأفراد إلى وسائل غير شرعية لامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم أو دفعها ولكن بمقدار اقل من المقدار المحدد قانونا (بوعكاز، 2014-2015، صفحة 25).

#### التعريف الثاني:

يعرف التهرب على أساس بعض الطرق التي يستعملها المكلف بالضريبة من أجل التخلص أو التملص من دفع الضريبة المستحقة دون الإشارة إلى الضرر الذي يحدثه التهرب الضريبي بالإيرادات العامة لتمويل الخزينة العمومية (طورش، 2011-2012، صفحة 11)

#### التعريف الثالث:

بأنه التخلص من الالتزام بدفع الضريبة. وينقسم إلى التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي الغير مشروع.

- التهرب الضريبي المشروع هو التخلص من الضريبة باستغلال بعض الثغرات الموجودة في القانون؛

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

أما التهرب الضريبي غير المشروع فهو المخالفة الصريحة للقوانين الضريبية (الحاج، 2008، صفحة 84).

### التعريف الرابع:

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استخلاص تعريف شامل للتهرب الضريبي على انه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر. ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة (عتير، 2011-2012، صفحة 73).

### 3- الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي

الجدول رقم (1): نقاط التشابه والاختلاف ما بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي. (خلاصي، 2014، الصفحات 464-465)

التهرب الضريبي	الغش الضريبي
أوجه التشابه	
* للظاهرتين تأثيرات على الخزينة العمومية وذلك بحرمانها من مبالغ هامة. * يمارس كل من التهرب الضريبي والغش الضريبي من طرف المكلف بالضريبة سواء كان المكلف شخص طبيعي أو شخص معنوي. * الغش والتهرب الضريبي ظاهرتان اقتصاديتان كلاهما تهدفان إلى التخلص من دفع الواجب الضريبي جزئياً أو كلياً وبالتالي الإضرار بالاقتصاد الوطني من خلال التحايل على الإدارة والتشريعات الجبائية.	
أوجه الاختلاف	
* لا يوجد إجراء مخالف للقانون الجنائي. * استعمال الثغرات والفجوات الموجودة في التشريع الجبائي. * وجود الوعي الجبائي لدى المكلف. * الحرية الجبائية. * الاقتصاد في الضريبة.	* عمل أو سلوكات القصد من ورائها معارضة السلطة الجبائية أي رفض الضريبة. * لا يكتسب الصفة الشرعية والقانونية. * تواجد عنصر القصد والنية. * غياب الوعي والثقافة الجبائية.

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

* لا يعاقب إلا في حالات الخطأ أو سهو وبغرامات ذات تأثير مالي ضعيف (ها تابعيات جبائية).	* السرقة في الضريبة.
* هو تفسير جبائي وتحسين جبائي.	* يعاقب بالرفع من العقوبات والقمع الجنائي (لها تابعيات جبائية وجنائية).
* غير مرتبطة بالتهرب الذي يعني الرفض.	* هو اختلاس جبائي.
	* غير مرتبطة بالتهرب الذي يعني الرفض.

### المطلب الثاني: أنواع الغش الضريبي

الغش حسب درجة التعقيد: ينقسم هذا النوع إلى قسمين: الغش البسيط والغش المركب؛ إذ كليهما يضر بخزينة الدولة، فيفرض على الأول عقوبات جنائية ويتعرض الثاني إضافة إلى العقوبات الجنائية عقوبات جنائية.

#### 1/- الغش الضريبي البسيط (العادي):

يعتبر كل تصرف أو حذف بحسن النية لأجل التخلص من الضريبة، فهو محاولة تضليل بغية تخفيض الضريبة إلى أقل قدر ممكن، من خلال تقديم تصريحات خاطئة عمداً؛ التأخير أو عدم تقديمها وهذا النوع من الغش يشبه التهرب الضريبي. (بكريتي، 2015-2016، صفحة 6).

#### 2/- الغش المركب (الموصوف، المعقد):

هو غش بسيط مرتبط بأعمال تدليسية ليس مقتصرًا فقط على تجنب دفع الضرائب، بل يتضمن أيضا محاولات لتحايل على الرقابة مثل تقديم فواتير مزورة بهدف تجنب الضرائب؛ وتضخيم قيمة النفقات والتقليل؛ وإخفاء أي أدلة قد تكشف عملية غش.

- أعمال تدليسية (المادة رقم 193، 2016، الصفحات 87-88):

\* إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

\*تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء، أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات.

\*القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية؛ ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري.

\*ممارسة نشاط غير قانوني لا يتوفر على محاسبة قانونية.

**الغش حسب المفهوم القانوني:** ويتكون من نوعين:.

### 1- الغش الضريبي القانوني:

ويمثل الغش الشرعي لما يلجا المكلف إلى استجابة لمواثيق (معاهدات) والتي لا تتحدث عن التشريع الجبائي، وهو ما يولد تطبيق قانوني لمحتويات المعاهدة بدون اختراقها وتسمى هذه العملية بالتهرب الجبائي.

### 2- الغش الضريبي الغير قانوني:

يعتبر هذا النوع خرقا مباشرا للقانون والتشريعات الجبائية، وعلى عكس الحالة الأولى يصعب السماح فيها باعتبارها جسيمة لان المكلف يعارض ويجهض القانون صراحة، وهي قمعية وذات عقوبات صارمة (خلاصي، 2007-2008، صفحة 93)

**الغش حسب المنطقة والحيز الجغرافي:** ويتكون من نوعين، الغش المحلي والغش الدولي.

### 1- الغش المحلي:

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

يعد هذا النوع الأكثر شيوعاً في العالم لكونه يقع داخل حدود الدولة التي يقطن بها المكلف لها. حيث انه أعمال التهرب الغير قانونية لا تتعدى هذه الحدود التابع إقليمياً لها وهذا ما يبقيه في مواجهة بعدها.

### 2/- الغش الدولي:

هو الغش الواقع خارج إقليم البلد الذي ينتمي إليها المتهرب إقليمياً والمكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة الذي يعني حق الدولة من فرض ضرائب على دخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية ولكن مع اتساع نطاق لبيئة العالمية أفقدها هذا المبدأ فعاليتها، فالمكلف هنا يحاول التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرق المشروعة أو غير مشروعة بنقل سلعة أو إقامته إلى إقليم أجنبي آخر وذلك لإمكانية التملص من أداء الضريبة (سالمي و مولود فتحي، 2023، صفحة 33) .

### المطلب الثالث: أسباب الغش الضريبي

تعود أسباب انتشار ظاهرة الغش الضريبي إلى مجموعة من الأسباب تم تجزئتها حسب أسباب مباشرة وأخرى غير مباشرة حيث الأسباب المباشرة ترتبط بالأسباب التشريعية، الأسباب الإدارية والأسباب النفسية؛ أما الأسباب غير المباشرة تتمثل في الأسباب الاقتصادية، الأسباب السياسية، الاجتماعية والأخلاقية.

### الأسباب المباشرة:

#### 1- الأسباب التشريعية:

توجد عدة عوامل تؤثر على الغش الضريبي ونطاقه والتي تربط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي، والتي نجلها في العناصر التالية (بوزيد ، صفحة 123):



## الفصل الثاني: الغش الضريبي

-**ثقل عبء الضريبة:** والذي يشكل مبررا أساسيا لغش وتهرب الأفراد من الضريبة، بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، واستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم على الغش الضريبي.

-**تعقد النظام الضريبي:** إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها، تدفع المكلفين إلى الغش (فالغش هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة).

-**عدم استقرار التشريع الضريبي:** تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم الثقة المكلف بالنظام الضريبي، وبالتالي زيادة ميلهم للغش والتهرب الضريبي.

-**ضعف الرقابة الجبائية:** عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للغش.

### 2- الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، وذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيف العمومي، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب، والتي تتمثل في الرشوة والتهرب الضريبي بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة، وتندرج ضمن الفساد الضريبي، (إن هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية وغياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين المرتشين، ولكنها أيضا نتيجة للتنظيم السياسي والاجتماعي ) ويعتبر تنفشي ظاهرة الرشوة والتهرب الضريبي في المصالح الضريبية عامة ومصالحة

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

المراقبة والتحقيق خاصة، هي نتيجة انعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين وضعف مستواهم الخلفي.

وفيما يتعلق بالإدارة الضريبية الجزائرية، فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي (ناصر، 2016، الصفحات 157-158):

لا تخضع الإطارات الضريبية لتكوين واحد، بحيث يوجد هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات، المعهد الوطني للمالية، ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي، والبرامج بينهما متباينة، كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام والواجب أن يكون ذا طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية.

- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية، مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية.

- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لا زالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.

- غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي، والقيام بالتوعية سواء على المستوى وسائل الإعلام المسموعة والمرئية، في حين نجد انه في الكثير من الدول مثل كندا، هناك تنسيق مع الوزارات الأخرى (التربية الوطنية، التكوين المهني، التعليم العالي) من اجل نشر الثقافة والوعي الضريبي لدى الأفراد.

- ضعف التكوين في المجال الضريبي، بحيث تفتقر برامج التكوين الموجودة حاليا إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة، التسويق الاجتماعي والعلاقات العامة.

ونظرا للنقائص السابقة والمشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبية، فإن النظام الضريبي الجزائري لا زال بعيدا عن المعايير الدولية في الأداء الضريبي.

### 3- الأسباب النفسية:

وتعود إلي ضعف مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف واعتقاده أن الضريبة أداة لإفقار الشعوب، ويعود هذا الاعتقاد لأسباب تاريخية؛ وتجدر الإشارة في هذا الصدد أن الاستعمار الفرنسي بغرض نزع ملكية الفلاحين الجزائريين قام بفرض ضرائب جديدة كالضرائب البلدية والرسوم على المساكن، ورسوم على الكلاب، وعلى الإيجارات ورسوما على الأسواق، وقد فرض القانون الفرنسي دفع الضريبة بالعملة الفرنسية، وهكذا كان الفلاحون ملزمون ببيع جزء من إنتاجهم بالعملة المحلية وبعد ذلك تبديلها بالعملة الفرنسية مما زاد إفقار الطبقات ولجئها إلى بيع الأراضي للفرنسيين للحصول على العملة، ولمواجهة عبء الضرائب المفروضة عليهم.

- اعتبار الضريبة اقتطاع نقدي مالي دون مقابل، فكرة الإكراه (بوزيدة، الصفحات 42-43).

### الأسباب غير مباشرة:

هي متعددة يمكن حصرها في الأسباب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والأخلاقية.

### الأسباب الاقتصادية:

تلعب الأسباب الاقتصادية دورا هاما في تفاقم ظاهرة التهرب والغش الضريبي وهي تتعلق بمجموعة من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف من جهة؛ والظروف الاقتصادية العامة للدولة من جهة أخرى؛ مما يؤدي بالمكلف إما إلى التهرب من الضريبة أو عدم القيام المكلف بواجبه الضريبي كاملا، واهم هذه الظروف نلخصها ما يلي (ناصر، 2016، صفحة 159):

- غالبا ما تكون الوضعية الاقتصادية للمكلف سببا في لجوء هذا الأخير إلى إتباع طرق تدليسية.

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

-إن فترات الكساد والأزمات التي يشهدها البلد، تعمل على انتشار الغش والتهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، وبالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة، لذا يدفعهم الغش الضريبي، باستعمال مختلف الطرق المتاحة، بينما في فترات الرخاء والانتعاش يقل ميل المكلفين للغش الضريبي بسبب كثرة النقود وارتفاع الدخل وتحسن القدرة الشرائية للأفراد، مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلي المستهلكين، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للغش لدى المكلف منخفضا.

-كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي، يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم الغش، وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات، وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات. بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط، وإنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى، وبالتالي فإن مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية، ولا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة، وكذا التخفيف من بعض الضغوط الاجتماعية.

### الأسباب السياسية:

أن عدم الاستقرار والاستقلال السياسي للبلاد وسياسة الإنفاق العام في الدولة تلعب دورا أساسيا في نقشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة (عليما، 2013، صفحة 20).

### الأسباب الاجتماعية والأخلاقية:

أن نظرة المجتمع في بعض المجتمعات العربية إلى المتهرب نظرة إعجاب وتقدير على اعتبار إن سرقة الخزانة العامة للدولة عن طريق التهرب الضريبي لا تعد سرقة على عكس الحال في المجتمعات

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

الأوروبية التي تسعى الوفاء بالتزاماتها الضريبية احتراماً منها الالتزام الأخلاقي بضرورة المساهمة في تحميل الأعباء المالية (عليّات، 2013، صفحة 20).

لذلك يلاحظ انه كلما زاد الوعي والنضج الأخلاقي لدي الأفراد أصبح مقبولاً لديهم، بل محبباً إلى نفوسهم دفع الضرائب طواعية واختياراً ولذلك من شأنه المحافظة على كيان دولتهم والعمل على دوام نهضتها (عطية، 2000م، الصفحات 813-814).

### المبحث الثاني: آثار الغش الضريبي

تعتبر الضريبة مرآة لسيادة الدولة وبالتالي لا تكون الميزانية متوازنة إلا إذا لعبت الضريبة دورها الأساسي ألا وهو تمويل الخزينة العامة بما يكفي نفقات الدولة وتحقيق النفع العام والغش الضريبي يقف حائلاً دون تحقيق أهداف الدولة الإقتصادية والإجتماعية؛ ويساهم في الإبتعاد عنها مما ينتج عنه آثاراً خطيرة في مختلف المجالات ولا سيما على المستويين الإقتصادي والاجتماعية.

### المطلب الأول: الآثار المالية

أولاً: الإصدار النقدي: ويتم ذلك عن طريق خلق نقود جديدة من العملة الوطنية' وهو ما يعرف بالتمويل بالتضخم' يؤدي إلى نتائج سلبية منها (بلخوخ، الصفحات 31-32):

-زيادة مفرطة لأسعار بصورة غير طبيعية.

-نقص القدرة الشرائية للمواطنين وتدهورها.

-تغير نمط الاستهلاك.

-انخفاض الصادرات في البلاد يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.

-اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع وظهور السوق السوداء.

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

ثانياً: الدين العام: يؤدي اللجوء إلي الدين العام باختلاف مصادره (داخلي أو خارجي) ومدته قصيرة أو طويلة وطريقة الاكتتاب عام أو عن طريق البنك يؤدي إلي أثار وخيمة تتمثل في (بلخوخ، الصفحات 32-33):

-عبء على ميزان المدفوعات وذلك في حالة السداد وتتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض العامة والخاصة إذا استخدمت كمصاريف استهلاكية؛ أما إذا استخدمت المشروعات الاستثمارية فان هذا العبء يكون ضعيفا عليها.

-استنزاف وجوب تدبير الدولة لمورد المالي لتسديد القروض مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام؛ مما يقلل من القدرة الشرائية للمستفيدين من هذا الإنفاق.

-تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة لاستخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد و ضمان سدادها وحصول المقرضين على مزايا.

-فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم القدرة على سداد ديونها؛ وبالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن قرضها.

-التدخل في الشؤون الخاصة من طرف الدول الأجنبية نتيجة عدم القدرة على تسديد الديون الخارجية؛ وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية أو فرض قيود إقتصادية على هذه الدولة.

-إذا إستمدت الدولة أموالها من القروض فان ذلك يؤدي إلي زيادة الطلب في المجتمع بفعل القوة الشرائية الجديدة؛ تختلف نتائجها باختلاف مستوي التشغيل السائدة ففي حالة التشغيل الكامل فان هذه الزيادة تنعكس في جهاز السعر (أي تؤدي إلي ارتفاع المستوي العام للأسعار)؛ إما في حالة الاستخدام غير التام للموارد تؤدي إلي الزيادة في الإنفاق العام إلي زيادة في الإنتاج عندما يتصف الجهاز الإنتاجي بالمرونة اللازمة ولكن هذه الزيادة تنعكس في جهاز السعر عندما يكون الجهاز الإنتاجي غير مرن؛ وهو وضع

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

الدول المتخلفة أي وجود موارد عاطلة؛ إلا أن التمويل عن طريق القروض غالباً ما ينعكس من جهاز الأسعار أكثر منه في جهاز الإنتاج نظراً للجمود الذي يميز الجهاز الإنتاجي في الدول المختلفة؛ أما في حالة اعتماد الدولة على الاقتطاعات الضريبية في تمويل الإنفاق العام، فإن آثار إنفاقها يكون محدوداً على الإنتاج، لأنه لا يشكل زيادة في وسائل الدفع وإنما هو تحويل لجزء من القوة الشرائية الموجودة بين أيدي الأفراد إلى أيدي أفراد آخرين، وبالتالي فإن حجم الإنفاق الكلي لا يتغير بشكل محسوس، وتبقى فعاليته مقصورة على جدوى الإنفاق.

- إن تراكم الديون على الدول النامية على الدول النامية أصبحت في الوقت الحاضر تشكل خطر يهدد إقتصادياتها وكل ذلك يساهم في تقليص الإنفاق العام بأنواعه الثلاثة:

الإستثماري الذي يؤدي إلى تكوين رأس المال العيني للدولة (صناعة، زراعة... الخ).

التحويلي الذي يؤدي إلى توجيه وتحويل عناصر الإنتاج نحو المجالات التي ترغب الدولة في تطويرها.

الجاري الذي يؤدي إلى رفع إنتاجية العمل، وتحسين ظروف العمل (تعليم، صحة، إسكان).

### ثالثاً زيادة الضغط الضريبي:

قد تلجأ الدولة أيضاً إلى طريقة أخرى لتمويل العجز في الميزانية المتولد من التهرب والغش الضريبي عن طريق الرفع في معدلات الضرائب أو إنشاء ضرائب جديدة؛ أو تحسين إجراءات التحصيل وبالتالي زيادة الضغط الضريبي وهذا ما يؤدي إلى الغش والتهرب الضريبي مرة أخرى؛ لأن ذلك لا يشكل زيادة في مصادر التمويل وإنما هو تحويل لجزء من القدرة الشرائية الموجودة بين أيدي الأفراد إلى أيدي أفراد آخرين (كشاوي، 2008-2009، صفحة 93).

### المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية

#### أولاً: التأثير على المنافسة الاقتصادية:

حيث يؤدي الغش الضريبي إلى تدهور شروط المنافسة بين المشروعات؛ حيث تكون الفرصة أكبر للمشروعات الأكثر قدرة على الغش الضريبي؛ بسبب انخفاض نفقات الإنتاج بمقدار ما تهربت منه ضريبياً؛ الأمر الذي يشجع المشاريع الأخرى المتمثلة ضريبياً؛ الأمر الذي يشجع المشاريع الأخرى المتمثلة ضريبياً على التهرب لمواجهة المنافسة غير المتكافئة والاستمرار في السوق (أمير و يوسف، 2019، صفحة 42).

#### ثانياً: إعاقة التقدم الاقتصادي

مادام أن ظاهرة التهرب والغش الضريبي تؤدي إلى حرمان الدولة من الاستفادة من كتلة من الأموال الكبيرة فهذا معناه تسرب نقدي مضر بالاقتصاد الوطني والتنمية ككل وهذا يؤدي إلى عدم تحقيق الدولة لتوقعاتها ولمخططاتها التنموية لان كل تنمية أو تقدم اقتصادي مرتبط بالطاقة التمويلية للبلد؛ وإذا ضعفت هذه الطاقة فسوف يتأخر النمو الاقتصادي ويتراجع إلى الوراء لذا فكلما انتشر الغش والتهرب الضريبي في البلد ما فهذا دليل على توجه هذا البلد إلى التخلف وتباطؤ عجلة التنمية الاقتصادية (قريش، 2008-2009، صفحة 183).

#### ثالثاً: التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

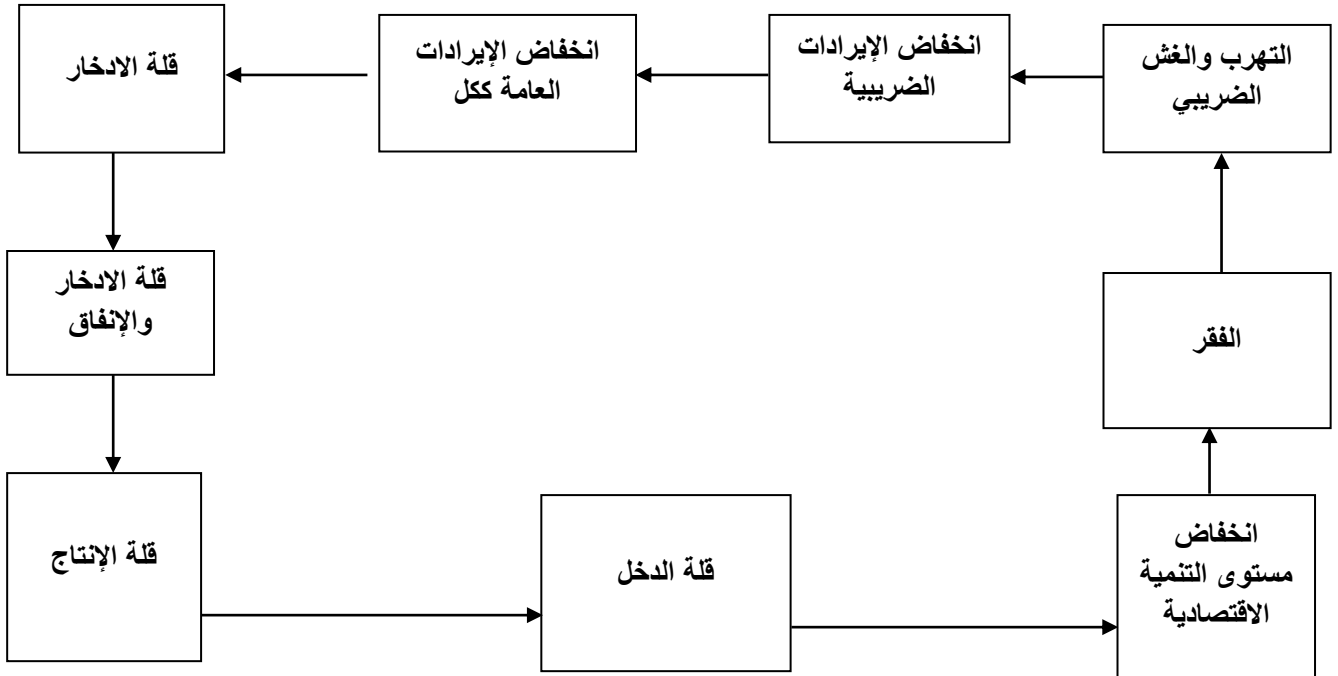
قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للغش الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالغش الضريبي يصبح تسببا الركود الاقتصادي والتخلف (بوزيدة، صفحة 51).



## الفصل الثاني: الغش الضريبي

رابعاً: ظهور أزمة رؤوس الأموال:

من بين الآثار الاقتصادية السلبية لظاهرة الغش الضريبي نجد ظهور أزمة رؤوس الأموال 'لأنه بمجرد انتشار التهرب و الغش الضريبي في أوساط المكلفين 'سواء كانوا تجار 'أو متعاملين اقتصاديين؛ أو مؤسسات 'فهذا يعني أنهم سوف يخفون جانب مهم وأساسي من ثروتهم سواء كان ذلك في شكل أرباح أو رؤوس الأموال ؛ وسوف يفضلون توظيفها في اكتناز المعادن النفسية 'أو في شكل أوراق نقدية أو يفضلون توظيفها في العقارات أو تهريبها إلي الخارج وإجراء عملية غسل الأموال وفتح حسابات جارية بالبنوك الأجنبية .ومهما تعددت الطرق فالنتيجة واحدة؛ وهو ضياع قسم كبير من الموارد الداخلية واستنزافه؛ هذا ما يؤثر على طاقة البلد الادخارية وبالتالي سوف يتأثر الاستثمار والإنفاق العمومي. وهذا معناه ضعف الإنتاج وركود الاقتصاد الوطني (قريش، 2008-2009، الصفحات 179-180).



المخطط رقم (02): آثار التهرب والغش الضريبي

المصدر: (قریش، 2008-2009، صفحة 180)

### المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية

#### أولاً: تعميق الفوارق الاجتماعية:

إن اعتماد الكثير من البلدان وخاصة الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة العامة يؤدي فرض ضرائب ورسوم ومبالغ فيه على الأفراد، مما ينمي لديهم الإحساس بالقهر والاستغلال من طرف النظام الجبائي، وبتزايد هذا الشعور لدى هذه الفئات بسكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي تقتربها أيادي أصحاب النفوذ بتهريمهم الدائم؛ وهو ما يجعل الجو مضطرباً في العلاقات بين أفراد المجتمع ويؤدي هذا ظهور الفوارق الاجتماعية، إضافة إلى انتشار الرشوة التي يتقاسم فيها المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة الجبائية و إعتقاداً بأنها مهما ارتفعت قيمتها فهي أقل وأخف من الضريبة، وبهذا يرسخ فكرة الغش الضريبي لديهم، خاصة وسط مكلفين يحترفون نفس المسالك، وفي محيط لا تدفع فيه الضريبة إلا من طرف الفقراء وأصحاب المداخل المحدودة (عوادي، 2006-2007، صفحة 49).

#### ثانياً: تراجع الصدق في المعاملات الاقتصادية:

إن التملص من الضريبة يفسد المعاملات بين المكلفين، فكيف تكون الثقة متبادلة بين المتعاملين الاقتصاديين وكل منهم يعلم أن الطرف الآخر يمسك محاسبة مزورة لإعتبارات جبائية؟ وكيف يمنح المتعاملون أو البنك قروضا للزبائن في ظل انعدام الثقة في مدى مصداقية الميزانية المقدمة؟ وكيف يمكن تقييم قدرة وفاء الزبائن بديونهم عند العلم بان الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت وتلق على عاتقهم (الزبائن) أعباء جبائية ثقيلة بسبب الغش الضريبي؟ (كشاوي، 2008-2009، صفحة 98).

#### ثالثاً: تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع:

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

إن وجود الغش الضريبي بين مختلف الطبقات الاجتماعية يساهم في تدهور المدنية الجبائية والتي يقصد بها تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على مصلحته الخاصة بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع وبذلك فإن الغش الضريبي هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية (عوادي، 2006-2007، صفحة 49).

### المبحث الثالث: وسائل الغش الضريبي وآليات المكافحة والقمع

إن وسائل الغش الضريبي تشمل مجموعة متنوعة من الممارسات التي يقوم بها الأفراد أو الشركات لتقليل دفع الضرائب بشكل غير قانوني أو غير مشروع وبالتالي تتخذ الدولة مجموعة من الآليات للحد والقمع من وسائل الغش الضريبي.

#### المطلب الأول: وسائل الغش الضريبي

لا يمكن حصر وسائل الغش الضريبي نظرا لأن الغش مرتبط بمدى براعة المكلف بالضريبة في التخلص من الأعباء الضريبية حيث يتجسد الغش الضريبي في عدة تقنيات ووسائل مختلفة؛ بهدف التقليل من الإيرادات أو تضخيم النفقات وبالتالي تخفيض الضرائب، وتشمل هذه الوسائل عدة أشكال نذكر منها.

#### 1 / التهرب عن طريق عمليات محاسبية

يلزم القانون المكلف بالضريبة بتقديم تصريحات وإقرارات عن أعماله ومداخيله في كل سنة مالية مع تقديمه لمختلف الوثائق كالفواتير والسجلات المحاسبية، وتقوم الإدارة المحاسبية من خلال هذه السندات المقدمة بتحديد المستحقات الضريبية للمكلف، في حين أن المكلف يعمل على تشكيل الحسابات على الصورة التي تخلصه من الجزء الأكبر من الضريبة (رحماني، 2012، الصفحات 148-149).

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

يقوم عمل مصلحة الضرائب على إقرارات الربح الذي يحققه المشروع فمن البديهي ان النظام المحاسبي هو الذي يوفر هذه البيانات نظرا لكونه نظام قياس وإتصال يقوم على تسجيل ومسك وتقييد حركة الأموال في المؤسسة. فالمحاسبة تعتبر قاعدة رقابية تستخدم من الإدارة الجبائية التي تقوم بمقارنة التصاريح والوثائق المحاسبية المقدمة قصد التأكد من صحتها؛ فالمكلف البارح يبحث دوما عن وضع يتم فيه مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية، وكذا بينها وبين المستندات الثبوتية المظلة إذ أن الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين يمكن استعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها الممول (كردودي، 2008-2009م، صفحة 81).

### أولاً: تضخيم التكاليف

يعطي المشرع الجبائي عادة للمكلف بالضريبة الحق في خصم الأعباء التي يتحملها حقيقة وذلك ضمن شروط محددة، إلا أن بعض المكلفين قد يستغلون هذا الحق من أجل التخفيض من الضريبة على الأرباح الإجمالية المحققة وذلك بالمبالغة في تقدير التكاليف باستعمال عدة طرق منها خلق مناصب شغل وهمية وبمبالغ مبالغ فيها، وكذا التسجيل الخاطيء لحساب الإهلاكات ومصاريف أخرى غير مبررة أي ليس لها علاقة بالنشاط الممارس من قبل المكلف، نشرح ذلك في (خيدل و كيسي، 2020، الصفحات 56-57):

### 1. تقنية المستخدمون الوهميون

وتتمثل هذه الطريقة في التسجيل المحاسبي لأجور ومرتبوات متعلقة بعمال ومستخدمين وهميين لا وجود لهم على أرض الواقع، غير أن المكلف يحوز على الوثائق المحاسبية والإدارية الرسمية لهؤلاء وهي تخلو من كل شك وريبة وبتضخيم هذه الأجور والرواتب يتم تخفيض الربح المحقق والخاضع للضريبة.

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

هذا وقد يتحقق الغرض السابق والمتمثل في التقليل من عبء الضريبة بصرف مبالغ إلى العمال مقابل أعمال غير حقيقية، أو مقابل أعمال حقيقية قدمها العمال ولكن تقدير هذه المبالغ مغالى فيه أو لا يعادل ما يدفع للغير مقابل أعمال مماثلة.

### 1. النفقات والمصاريف الغير مبررة

لما كان من حق المكلف خصم التكاليف والمصاريف التي لها علاقة بنشاطه من الربح الخاضع للضريبة، فإنه قد يلجأ من أجل إنقاص الوعاء الضريبي إلى تضخيم هذه التكاليف والأعباء من خلال استعمال طرق احتيالية، ومثال ذلك أن يلجأ إلى تسجيل نفقات صيانة السيارات باسم المؤسسة في حين أن هذه السيارات مستغلة في أغلب الأوقات لأغراض شخصية، ومن ذلك أيضا شراء مستلزمات خاصة كالأثاث مسجلا إياها في حساب مشتريات الشركة.

### 2. تقنية الإهلاك

يقصد بالإهلاك المالي "الإثبات الكتابي للنقص التدريجي في القيمة الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسة بفعل الزمن أو الإستغلال كالعقارات والمباني والتجهيزات والمعدات والآلات ووسائل النقل ... الخ". وحيث أن الإهلاكات تخصم من قيمة الربح الصافي الخاضع للضريبة، فإن المكلف الذي يقصد التخفيض من وعاء الضريبة يتعمد تضخيم هذه الإهلاكات، بالرغم من أن القانون قد حدد كيفية حساب هذه الإهلاكات.

### ثانيا: تخفيض الإيرادات

تعتبر هذه الطريقة من الأوجه التقليدية للغش الضريبي حيث يتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة، باستعمال طرق ووسائل مختلفة ومن بينها تذكر (عبد

الرزاق، 2012، الصفحات 103-104):

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

1. إهمال المبيعات: تتمثل في لجوء بعض الممولين إلى البيع نقدا دون استعمال الفواتير أو الشيكات بذلك لا يكون أي أثر لعملية البيع فيحصل ثمن البيع ولا تسجل أو تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا محاسبة الخزينة.

2. التخفيض المحاسبي في مبلغ المبيعات: يلجأ بعض الممولين إلى تسجيل العودة الوهمية للبضائع. أو تخفيضات تجارية ممنوحة مفرطة في حساب المبيعات، مع انه في الواقع لم تكن هناك أية عودة للبضائع، ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن.

3. عدم إجراء التسجيل المحاسبي للإيرادات الملحقّة أو الاستثنائية: والتي تنتج عن التنازل عن عناصر الأصول.

4. التخفيض من مبالغ بعض المبيعات: وذلك عن طريق البيع بالفوترة أو الفوترة الجزئية فالممول يبيع بضاعته بسعر منخفض مقارنة بذلك المطبق في السوق.

### 2 / التهرب عن طريق العمليات القانونية:

أمام تلك الطرق التقليدية للتخلص من الالتزام الجبائي والتي تحتاج دوما إلى تنظيم أو استعانة بأشخاص مختصين، يأتي نوع آخر من التهرب أكثر تنظيما وأرقى تقنية أين يعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع، وهو الأخطر وذلك عن طريق كتابات متناسقة ومتكاملة فيما بينها لدرجة ألا تجد فيها مجالا للشك (بلخوخ، صفحة 14).

وتعتبر هذه الطريقة أكثر تنظيما وتتمثل في استغلال القانون أو استغلال الثغرات الموجودة فيه وللتخلص من الضريبة وهذا ما يخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية بذلك تتحقق غاية المكلف المتمثلة في الإفلات من الالتزام الجبائي، حيث أن المكلف يستعين بمجموعة من المستشارين

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

القانونيين والمختصين في ابتكار طرق أكثر مردودية بأقل تكلفة وأكبر ربح والإخفاء القانوني يأخذ مظهر التلاعب في تكييف وتصنيف الحالات القانونية وكذا في صورة العمليات الوهمية.

### أولاً: تكييف وتصنيف الحالات القانونية

يقوم المكلف في هذا الصدد بتكييف و تصنيف وتحويل أو تزيف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى تكون معفاة أو خاضعة لضريبة أقل، وهذا الشكل من الغش الضريبي يحتاج بصفة خاصة إلى اختصاصيين في القانون الجبائي ومختلف الصيغ القانونية المتعلقة بها والمثال الأكثر شيوعاً في هذا الصدد يتمثل في عقد الهبة حيث يصرح المكلف على أنه عقد بيع صوري وليس عقد هبة حتى لا يدفع رسوم التسجيل المقررة في التركات والهبات، فالعقد موجود وليس وهمياً إلا أن هناك غش في تكييفه، أو عملية التوزيع للأرباح التي تقوم بها الشركة على المساهمين في شكل رواتب و أجور لتخفيض أساس فرض الضريبة ، والمكلف في إطار صراعه مع الإدارة الجبائية يسعى دائماً إلى إيجاد وتطوير الثغرات والمنافذ التي تسمح له بالتخلص من الضريبة. (Gaudemet , 1970, p. 313)

### ثانياً: العمليات الوهمية

كما عن هذا النوع من الغش قد يكون بمبادرة فردية يخفي صاحبها جزء من أملاكه من مخزون بضاعته أو أرباحه الخاضعة للضريبة، ويعتبر هذا النوع من أخطر أنواع الغش الضريبي و ذلك لكونه يعمل على إرساء مجال اقتصادي و غير شرعي خفي عن أنظار الإدارة الجبائية و بعيد عن كل مراقبة يكون هذا النوع من الغش غالباً مرتبطاً بحقوق الملكية أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان جزء من الممتلكات الخاضعة للضريبة، وقد يكون جماعياً حيث يعمد إلى تأسيس نظام قائم كتابات متناسقة فيما بينها بتبديراتها الضرورية وهو ما يعرف عالمياً بمؤسسات هي مستمدة من مصطلح (Taxe) ي الرسم لأنها تقوم على تأليف الرسم القابل للتعويض بيعه للمؤسسات المعنية، حيث يعمد إلى تقديم وثائق تجارية

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

سليمة قانونيا العمليات وهمية " TAXIES \* على و باسم مؤسسات وهمية، مما يسمح للمعني بالاستفادة من:

- تعويضات الرسم على القيمة المضافة لم يدفع أبدا للخرينة.
- تخفيف عبء الربح الخاضع للضريبة بما تحمله الفواتير الوهمية من مبالغ ومصروفات وهمية.
- استرجاع الرسم على القيمة المضافة المسجل في الفواتير المزورة. وهذا النوع من الغش الضريبي يصعب تحديده لأنها تتمتع بالغطاء القانوني.

- ولإعطاء فكرة أوضح عن هذا النوع من الغش فسوف نقوم بدراسة الحالة التالية: مثلا مؤسسة (أ) تقوم بشراء بضاعة بدون فواتير ويتمن أقل من الثمن المتداول في السوق من مؤسسة أخرى (ب) حيث تقوم المؤسسة (1) بالتعامل مع مؤسسة وهمية أخرى Taxies تمنحها فواتير وهمية بأسعار باهظة مع تضخيم المبالغ و الرسوم التي لم تدفع أصلا، بعد ذلك تدفع المؤسسة (أ) صكا بنكيا للمؤسسة الوهمية التي تتقاضى قيمتها شكليا وتعيدها نقدا المسييري المؤسسة (1) مقابل الحصول على عمولة، وهذه التلاعبات تسمح للمؤسسة (1) بتبرير سعر التكلفة المرتفع المشترياتها الشيء الذي يؤدي إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة. (Christian & Stolowy, 2001, p. 7)

### 3 / التهرب عن طريق العمليات المادية.

بالإضافة إلى التلاعب المحاسبي، يلجأ المكلف إلى استعمال طرق وأساليب أخرى الغش الضريبي، بحيث يتمتع المكلف عن التصريح بجزء أو بكل مبيعاته أو منتجاته وكذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية، وهذه عملية تعتبر تحايل مادي. حيث يتمثل في إخفاء المكلف للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة في الواقع للضريبة وجعلها بعيدا عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية، وهذا النوع يعد من أخطر أشكال الغش الضريبي لمساهمته في إرساء دعائم الاقتصاد الموازي. وقد يكون الإخفاء



## الفصل الثاني: الغش الضريبي

جزئياً يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة أو كلياً يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة، ونبين هذه الصور فيما يلي (نصر، 2007، الصفحات 66-67):

### أولاً: الإخفاء المادي الجزئي

في هذه الحالة يحرص المكلف على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهرباً من دفعها جزئياً كما هو الحال في الضرائب الجمركية وضرائب الإنتاج، كما يستطيع المكلف التهرب من التصرف في جزء من أمواله إلى الورثة قبل وفاته وإخفاء بعض أموال الشركة خاصة المنقولة منها ووضعها في خزنة إحدى البنوك، وبعد ذلك يستولي الورثة عند وفاة مورثهم على كل ما فيها دون إبلاغ الإدارة الجبائية بذلك، ومن صور هذا الإخفاء المادي الجزئي ما يلي:

- حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي.
- حالة تقديم المكلف لتصريح الضريبة يتضمن دخل أقل من الواقع.
- عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.
- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.

### ثانياً: الإخفاء المادي الكلي

يتجسد هذا الشكل في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بها، ويرجع ذلك إلى امتناع المكلف عن طريق التصريح بها من جهة، ونقص الرقابة الجبائية من جهة أخرى، ويحدث هذا الإخفاء عندما يمتنع المكلف عن تقديم إقرار بدخله طبقاً للنصوص القانونية حيث فيقوم السارية المفعول، فالإدارة الجبائية لا تجد حينئذ لديه ما يمكن من استيفاء الضريبة منه يقوم المكلف بإنشاء مصانع أو محلات لإيداع السلع في أحياء تكون جديدة أو أهلة بالسكان بالإنتاج وكذلك البيع في الخفاء دون ترك أي أثر و غفير من هذه الأماكن عندما يشعر بمجيء مصالح الرقابة الجبائية، وكذلك

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

من صور الغش الضريبي بواسطة الإخفاء المادي الكلي عدم التصريح بالوجود أصلاً أي عند بداية النشاط.

### المطلب الثاني: آليات مكافحة الغش الضريبي

هناك العديد من آليات مكافحة جريمة الغش الضريبي سنقوم إلى التطرف إلى الآليات الوقائية والآليات الرقابية من جهة أخرى.

#### أولاً: الآليات الوقائية.

في الواقع أن بعض أشكال الغش والتهرب الضريبي بإمكان السلطات المالية تجاوزها بسهولة دون اللجوء إلى الوسائل الردعية وذلك باتخاذها سلسلة من التدابير الوقائية المتعلقة بالتشريع الجبائي وبالجهاز الإداري الساهر على تجسيد السياسة الجبائية ميدانياً، وعن طريق تكوين وتوعية وإعلام المكلف، وتحسين العلاقة إدارة مكلف (كسون، 2000، صفحة 120).

لمكافحة الغش الضريبي يجب التركيز على ثلاثة مستويات أساسية (ناصر، الصفحات 18-19):

### 1. على مستوى التشريع الضريبي

#### 1.1 العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره:

فالصياغة الجيدة من شأنها أن تصل إلى المكلف لذلك يجب سد الطريق أمام الغش الضريبي، من أجل هذا يجب العمل على صياغة النصوص القانونية بشكل واضح لا يتحمل إلا تأويلاً واحداً. كما تلعب الإدارة هي الأخرى دوراً في إعطاء النص تلك القيمة القانونية المطلوبة بدخوله حيز التنفيذ باكتشافها للغموض والنقص في حدود صلاحيتها المخولة لها قانونياً عن طريق إصدار اللوائح التفسيرية دون أن تتعدى في حدود الشرعية الضريبية. كما يجب أن يتوخى المشرع في أثناء صياغته للنصوص الصياغة

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

الجيدة المنسجمة حتى تؤدي بنا إلى استقرار القوانين الضريبية كما يجب العمل على استقرار النظام الضريبي بإنشاء نظام ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى تضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها، بالنسبة للموظفين، وأداءها بالنسبة للمكلفين لذلك يجب الإشارة إلى بعض التوصيات من أجل فعالية النظام الضريبي نذكر منها:

- تشديد العقوبات المقررة على كل من يتهرب من الضريبة المفروضة عليه قانونياً.

- اللجوء إلى إجراءات تكفل الحد من إمكانية الغش الضريبي مثل حجز الضريبة من المنبع، والتبليغ بواسطة الغير.

### 2.1. بساطة وعدالة النظام الضريبي:

وجب على المشرع الضريبي أن يتفادى أدنى إزعاج ممكن للمكلف لكيلا يفر المكلف إلى الغش والتهرب من دفع الضريبة، ولا يتحقق له ذلك إلا بتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقاديرها وتحصيلها، لذا يجب أن يعتمد التشريع بلغة بسيطة ومتناسقة ويحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين وتسهيل إجراءات التزامهم اتجاه الإدارة الجبائية.

### 2. على مستوى الإدارة الجبائية

إن فاعلية النظام الضريبي يستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري، فأي خلل أو عدم تجانس أو تفاوت في الحداثة بين النص والإدارة سيؤدي لا محالة إلى عدم تطبيق النص على أرض الواقع. لذا وجب إصلاح الإدارة من الجانب البشري وذلك من خلال تكوين العنصر البشري من جهة ومن جهة أخرى اتخاذ إجراءات حاسمة مثل الرفع من المرتبات الأمر الذي يجعل الأعوان في موضع بعيد عن الإغراءات المادية التي تعرض عليهم من المكلفين، وضع أسس عادلة للترقية، توفير الحماية الأربعة

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

للموظفين، تعزيز الموظفين المعنيين بالرقابة وتحسين مردود يتهم .... الخ، ومن الجانب المادي توفير مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية. ووسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر .... الخ.

### 3. على مستوى المكلف بالضريبة

يقاس نجاح أو فشل أي نظام ضريبي بمدى وعي المكلفين به ومدى اقتناعهم بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، بغية تنفيذ الاستراتيجيات الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية، لأن تبعية المكلف لا تقع على الإدارة والمشرع بقدر ما يتحمل عبئها المكلف باعتباره جزء من المجتمع الذي يعاني من الآثار الوخيمة للغش الضريبي على كل المستويات، لذا وقبل كل شيء يجب أن يكون الهدف من الإصلاحات الضريبية دوماً كسب الثقة وتوعيته والتخفيف من حدة التوتر بينه وبين الإدارة.

### ثانياً: الآليات الرقابية

إن عملية مكافحة الممارسات التدليسية المنشئة لجريمة الغش الضريبي يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية التي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين أهمها (خاليدة، 2021، الصفحات 37-38):

#### 1. التحقيق الجبائي: يعتبر التحقيق الجبائي الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن مواطن الغش والتهرب

الجبائي وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة ويأخذ عدة صور منها.

#### 2. التحقيقات الداخلية الشاملة: تظهر فائدتها في أنها لا تحتاج إلى وقت طويل ولا تلزم المحقق بإجراء

أبحاث خاصة أو تنقلات، بل يتم فحص الملف الجبائي على مستوى مكتب العون المحقق أو المراقب،

ويمكن لهذه الرقابة أن تتخذ بطريقة شكلية أو معمقة الرقابة على الوثائق.

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

3. التحقيق الخارجي: بعد القيام بعملية التحقيق الداخلية، يحق لأعوان الإدارة الجبائية الانتقال إلى التحقيق الخارجي، وذلك في حالة اكتشاف ارتكاب غش أو تهرب ضريبي من طرف المكلفين وتكون هنا المراقبة المعمقة أو في عين المكان على ثلاثة أشكال:

1-3 التحقيق في المحاسبة نصت عليه المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

2-3 التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة نصت عليه المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية.

3-3 التحقيق المصوب في المحاسبة المواد من 20 إلى 20 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

### 1. صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية:

1-4 حق الرقابة نصت عليه المادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

2-4 حق الإطلاع المحدد بالمواد من 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية. ويعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق والتي يتعين تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.

3-4 حق إجراء البحث نصت عليه المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية.

4-4 حق استدراك الأخطاء نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الثالث: آليات قمع الغش الضريبي

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

قد فرضت السلطات الضريبية في الجزائر مجموعة من العقوبات والجزاءات المتنوعة بناءً على نوع المخالفات التي يرتكبها المكلف وذلك للأشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية، بهدف ضمان احترام الواجبات الضريبية وردع أي محاولة للتهرب الضريبي. وتتنوع هذه العقوبات والجزاءات حسب طبيعة الخرق، حيث تشمل الجزاءات الجبائية والجنائية، بالإضافة إلى عقوبات إضافية، بهدف تحقيق التقدير الحسن للوعاء الضريبي وتعويض الخزينة العمومية عن الأضرار الناجمة عن تفادي الالتزامات الضريبية.

### 1 / العقوبات المقررة للأشخاص الطبيعية

يكون المتهم بارتكاب جريمة الغش الضريبي مهدد بتوقيع عقوبات جزائية أصلية، منها وتكميلية كذا لعقوبات جبائية، تشمل الفاعل الأصلي والشريك وحتى غير الجزائية.

أولاً: **العقوبات:** تتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية.

#### 1. العقوبات الأصلية.

تنصب هذه العقوبات في الحبس والغرامة المالية، ولقد نصت المادة 303 المعدلة بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 2011-12-29 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 (المادة 303 ، 2011) على عقوبة الحبس التي ترتبط شدتها حسب قيمة الحقوق المتملص منها كما يلي:

. الغرامة من 50000 دج إلى 100000 دج عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها 100000 دج .

. الحبس من شهرين (2) إلى ستة أشهر (6) وغرامة بـ 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

. الحبس من ستة أشهر (6) إلى سنتين (2) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

. الحبس من سنتين (2) إلى خمس سنوات (5) وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

. الحبس من خمس سنوات (5) إلى عشر سنوات (10) وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص منها 10.000.000 دج.

كما نصت المادة 532 المعدلة بموجب القانون رقم 11-02 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة (المادة 532 ، 2002 ، 2003) وكذا المادة 119 من قانون التسجيل على عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة من 5.000 دج إلى 20.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين.

وتجدر الإشارة هنا أن المشرع الجزائري قد جنح جريمة الغش الضريبي مهما كانت قيمة مبلغ التملص مع تغليظه لعقوبة الحبس، بخلاف لما كان ساريا في ظل القانون السابق أي قانون المالية لسنة 2003 وتحديدا نص المادة 303 منه التي تنص على أنه إذا تجاوز المبلغ المتملص من الضريبة 1.000.000 دج تصبح الجريمة عندئذ جنائية وتخضع للإجراءات الخاصة بالجنايات، وبذلك يكون المشرع قد أصاب في هذا التعديل نظرا لما يتميز به قضاء الجنح من يسر وسرعة في الإجراءات والآجال، مما يعطي الفاعلية أكثر للتصدي لهذه الجريمة التي شاعت وأصبحت تهدد الموارد الجبائية للدولة، مما يقتضي ردع ومعاقبة مرتكبيها وخاصة في حال العود أين تضاعف العقوبة سواء الجزائية أو الجبائية، خلال أجل خمس سنوات تسري من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى (بن الشيخ و دراجي ، 2021، صفحة 26).

2. العقوبات التكميلية:

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

لقد نص المشرع الجزائري على جواز أن تأمر المحكمة بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الصحف اليومية الوطنية، أو تأمر بتعليقه في الأماكن التي تحددها كمقر الإقامة للمحكوم عليه، أو للوح إعلانات البلدية أو المحكمة، وذلك وفقا لنص المواد (المادة 303)، (المادة 550)، (المادة 120/6)، كما تم إقرار إلزامية تطبيق هاتين العقوبتين في حال العود وفقا لنص (المادة 303/3) و (المادة 546) و (المادة 120/6)، كما تضمنت بعض النصوص عقوبات تكميلية أخرى مثل المنع من مزاوله مهن رجال الأعمال، مستشار جبائي، خبير أو محاسب وذلك في حال العود أو تعدد الجرائم المنتهية بالإدانة بموجب حكم أو عدة أحكام ، حسب نص (المادة 544)، كما قد تكون العقوبة بالمنع من ممارسة النشاط التجاري لمدة لا تتجاوز 10 سنوات ، وفقا لنص المادة 29 من القانون رقم 22 -03 المؤرخ في 2002 -12-28 المتضمن قانون المالية لسنة 2013 (المادة 29، 2012).

### ثانيا: العقوبات الجبائية

يكون القاضي ملزما قانونا عند الحكم بالإدانة أن يقضي بعقوبة جبائية، إذا طلبت إدارة الضرائب ذلك، أما إذا لم تطلب ذلك فإنه لا يحكم بها من تلقاء نفسه، وهذا ما أقرته المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 07/10/1996 عن غرفة الجرح والمخالفات ملف رقم 136291 (الدين، و شهرزاد، 2021، صفحة 27).

وتتنوع هذه العقوبة من حيث المضمون والقيمة حسب النص القانوني الذي نص عليها، فالمادة (المادة 523) أوردت عقوبة جبائية ثابتة تتراوح قيمتها بين 5.000 دج و 25.000 دج، أما المادة (524/2) فنصت على عقوبة جبائية نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على ألا تقل عن 50.000 دج، ونصت المادة 2 -114 ق. الرسم على رقم الأعمال على أن تكون الغرامة 1000 دج إلى 5000 دج.



## الفصل الثاني: الغش الضريبي

والملاحظ أن القاضي لا يملك السلطة التقديرية في تحديد مبلغ الغرامة الجبائية لارتباطها بنص قانوني صريح، ولا يمكن أن تخضع لتطبيقات (المادة 53) من قانون العقوبات الجزائري المتعلقة بظروف التخفيف.

### 2 / العقوبات المقررة للشخص المعنوي في جريمة الغش الضريبي

إن المشرع الجزائري قد نص صراحة عن قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، بموجب نص المادة (المادة 51/2) التي تنص: باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام، يكون الشخص المعنوي مسئولاً جزائياً عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين...

كما أورد المشرع الجزائري مجموعة من العقوبات تضمنتها المادتين 18 مكرر والمادة 18 مكرر 1 من القانون رقم: 04/15 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004 (المادة 18 مكرر، 18 مكرر 1، 2004)، حيث نصت المادة 18 مكرر على ما يلي:

العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي في مواد الجنايات والجنح هي:.

1. الغرامة التي تساوي من مرة (1) إلى خمس (5) مرات الحد الأقصى للغرامة المقرر للشخص الطبيعي

في القانون الذي يعاقب على جريمة واحدة أو أكثر من العقوبات الآتية:

- حل الشخص المعنوي.

- غلق المؤسسة أو فرع من فروعها لمدة لا تتجاوز خمس سنوات.

- لإقصاء من الصفقات العمومية لمدة لا تتجاوز خمس سنوات.

## الفصل الثاني: الغش الضريبي

- المنع من مزاوله نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو إجتماعية بشكل مباشر أو غير مباشر نهائيا أو لمدة لا تتجاوز خمس سنوات.

- مصادرة الشيء الذي أستعمل في ارتكاب الجريمة أو نتج عنها.

- نشر وتعليق حكم الإدانة.

الوضع تحت الحراسة القضائية لمدة لا تتجاوز خمس سنوات وتنصب الحراسة على عدم ممارسة النشاط الذي أدى إلى الجريمة أو الذي ارتكبت الجريمة بمناسبته.

كما أن النصوص الضريبية قد أقرت توقيع عقوبة الغرامة المالية على الشخص المعنوي، ولكنها لم تحدد مقدارها مما يجعلنا نلجأ لتطبيق نص المادة 18 مكرر من قانون العقوبات باعتبارها هي الأصل.

الخلاصة:

إن المكلف يلجأ إلى استعمال طرق احتيالية متعددة للتملص من دفع الضريبة والتي يصعب على المراقب الكشف عنها بسهولة و من أجل السيطرة على هذه التحايلات والمناورات والقضاء على ظاهرة الغش الضريبي على الإدارة الجبائية أن تسعى إلى توفير الوسائل والإجراءات الضرورية للكشف عنه وفي هذا الإطار تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل للوقوف ضد التهرب الضريبي رغم كونها جد محدودة مقارنة بالوسائل المادية والبشرية المتوفرة وبالعدد الكبير من المكلفين وكذا المعطيات الجديدة للسوق، ولهذا أصبح من الضروري تدعيم هذه الرقابة الجبائية بإجراءات مقننة وردعية تجعل المكلف في استعداد للتعامل مع الإدارة الجبائية التي تعمل دوماً على نمو الوعي الضريبي لديه وفي مقابل ذلك توفر له ضمانات قانونية تسمح له بالتعامل معها بإطمئنان حيث تحميه من التعسف الذي ينجم من جراء قيامها بعمليات الرقابة.

الفصل الثالث:

دور الرقابة الجبائية في كشف عن  
الغش الضريبي دراسة حالة  
مديرية الضرائب لولاية بسكرة

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

---

**تمهيد:**

بعد تطرقنا للفصلين السابقين إلى الرقابة الجبائية ودورها في الكشف عن ظاهرة الغش الضريبي في الجانب النظري، ومن أجل التطرق أكثر لهذا الموضوع قمنا بإسقاط هذا الجانب على أرض الواقع وذلك بدراسة حالة تطبيقية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، بحيث يتم الإلمام بكافة معلومات المكلف ومتابعتهم حسب ما نص عليه القانون حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب الولاية بسكرة.

المبحث الثاني: دراسة حالة التهرب الضريبي بولاية بسكرة.

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

### المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة

تمارس مديرية الضرائب سيادتها الجبائية كسلطة تنفيذية للدولة، حيث تقوم بجميع الاختصاصات المتعلقة بتحصيل الضرائب، وتسجيل المكلفين، ومراقبتهم، وذلك وفقاً للسياسة الجبائية المعتمدة.

### المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

تتموضع المديرية العامة للضرائب في عشر مناطق مختلفة في الجزائر، تشمل الجزائر الشرقية والغربية، قسنطينة، الشلف، بشار، وهران، البليدة، عنابة، ورقلة، وسطيف.

كما توجد (54) مديرية ولائية باستثناء الجزائر العاصمة التي توجد بها ستة مديريات ولائية وكذا وهران بها مديريتان وهذا راجع إلى حجم النشاط في هذه الولايتين؛ حيث كل مديرية ولائية تنبثق منها خمس مديريات فرعية بالنسبة للولاية الكبيرة ويوجد هناك من الولايات التي تتكون من ثلاث مديريات فرعية وهذا نظراً لصغر حجم نشاطها.

وفيما يخص مديرية الضرائب لولاية بسكرة قبل سنة 1991 كانت هناك مديرية التنسيق المالي، وتدرج ضمنها ثلاث مديريات فرعية هي:

. المديرية الفرعية الأملاك الدولة.

. المديرية الفرعية للخزينة.

. المديرية الفرعية للضرائب.

وتتقسم هذه الأخيرة إلى فرعين هما: التحصيل والوعاء.

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

وفي تاريخ 27 فيفري 1991 وبصدور المرسوم التنفيذي 91 / 60 حيث نص على تنظيم مهام المصالح الخارجية الإدارة الضرائب وبذلك تحولت من مديرية فرعية للضرائب إلى مديرية ولائية علما أنها تابعة للمديرية الجهوية لقسنطينة كما أنها تتكون من خمس مديريات فرعية.

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولاية بسكرة

تم إنشاء المديرية العامة للضرائب عام 1985، لكن هذا التقسيم ظهر إلا في سنة 1991 وفق المرسوم التنفيذي رقم 60/91، المتضمن تنظيم الاختصاصات للمصالح الخارجة للإدارة الجبائية وهذه المديريات الجهوية تضم تحت نطاقها عدة مديريات ولائية، أما المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة فهي تدخل ضمن المديرية الجهوية بقسنطينة، تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمس مديريات فرعية وكل مديرية تضم مكاتب ولكل مكتب مهام يقوم بها ويظهر ذلك فيما يلي:

**أولا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:** تضم هذه المديرية أربع مكاتب:

#### 1 مكتب الجداول: وتتمثل مهامه في:

. تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانية الأولية للجماعات المحلية وإبلاغها.

إعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها. المصادقة على الجداول التي تمت تصنيفها من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي.

#### 2 مكتب الإحصائيات: وتتمثل مهامه في:

. جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بنثبيتها.

#### 3 مكتب التنظيم والتشطيب والعلاقات العامة: تتمثل مهامه في:

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

. متابعة ومراقبة تنفيذ برامج عمل المفتشيات والوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة الدورية.

. توزيع العمليات والمناشير الواردة للإدارة المركزية والمديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائين.

. استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه المفتشيات.

### 4 مكتب التسجيل والطابع: من مهامه:

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

. الإشراف على عمليات الرقابة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم وبكل الإعلانات.

. تقييم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه المفتشيات.

### ثانيا: المديرية الفرعية للمنازعات:

يتمثل دور هذه المديرية في التكفل بالمنازعات بين المكلف وإدارة الضرائب، من خلال الطعون التي

يقدمها المكلف بالضريبة وفق القانون. وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي:

### 1 مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن: وتتمثل مهامه في:

. الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن الاحتجاجات الخاصة بالضرائب.

. تلقي ودراسة الطعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي في مجال المنازعات وعرضها على لجنة

المنازعات المختصة.

### 2 كتب التبليغات والأمر بالصرف: تتمثل مهامه في:



## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

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

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

**كتب الشكايات: من مهامه:**

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

لقي الطلبات المتعلقة بالإعفاء أو تخفيض الضرائب التي أسست وعائها المفتشية.

**مكتب لجان الطعن: من مهامه:**

. تلقي الطلبات المقدمة من قابضوا الضرائب التي تهدف إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاع دفع أفساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

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

**ثالثا: المديرية الفرعية للتحصيل:** تتكون من ثلاث مكاتب هي:

**1 مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية والمحلية:** من مهامه:

. مراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية.

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

. مراقبة الميزانيات الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة فتح اعتماد مخصص للبلديات والمؤسسات

العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها المالي قابضات الضرائب المتواجدة على مستوى الولاية.

### 2 مكتب المراقبة والتحصيل: ويقوم هذا المكتب بمايلي:

. مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية وشبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية ومحاصيل البلدية.

. متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة ووضعية المتأخرين في دفع المستحقات الجبائية وكذا اتخاذ

الإجراءات اللازمة ضدهم.

. مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

### 3 مكتب التصفية: ويقوم ب:

. تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قباضات الضرائب، وتقوم بتجميعها ماديا وتضمن

إرسالها إلى الإدارة المركزية.

. مراقبة عمليات التكفل مستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية.

رابعا: المديرية الفرعية للوسائل: تتكون من أربع مكاتب وهي:

### 1 مكتب الموظفين والتكوين: ومهامه هي:

. تسيير المستخدمين ومتابعة مسارهم المهني.

. تنظيم لجان المستخدمين واستدعائهم للاجتماع وتولي أمانتها.

. المساهمة في إعداد برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزولون نشاطهم.

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

### 2 مكتب الوسائل: مهامه هي:

. التكفل بجرد العتاد والوسائل والمتمثلة في شراء الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب.

. تقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب.

3 مكتب متابعة المطبوعات: ومن مهامه: ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل بها من طرف المفتشيات والقباضات المعنية.

خامسا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: تتكون من أربع مكاتب وهي:

### 1 مكتب البحث عن المعلومات المحاسبية: وتتمثل مهامه في:

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

. تنفيذ برامج التدخلات والبحث والتحري والإطلاع وكذلك حق المعاينة الميدانية.

### 2 مكتب البطاقات والمقارنات: مهامه هي:

. تكوين وتسيير كافة البطاقات.

. التكفل بطلبات التعريف الجبائي للمكلفين بالضريبة.

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

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

### 3 مكتب المراجعات الجبائية: مهامه هي:

. متابعة وتنفيذ برنامج المراقبة والمراجعة. تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برنامج المراقبة.

. إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

### 4 مكتب مراقبة التقييمات: من مهامه:

. المشاركة في أشغال التعيين وتقويم الضرائب المستحقة في عمليات بيع وشراء العقارات.

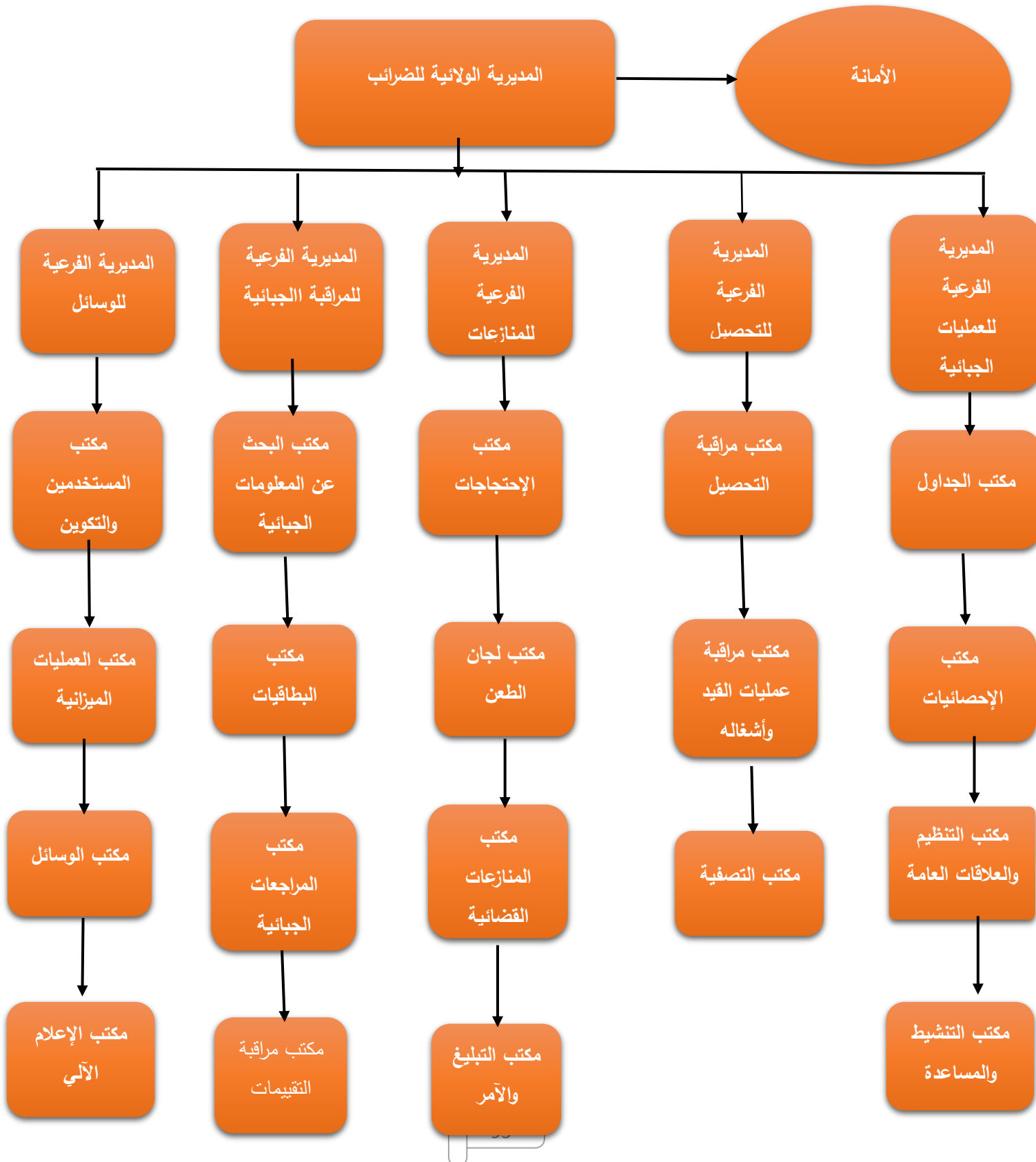
. استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.

. متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

ومن خلال الشكل التالي سوف تظهر الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة:

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الشكل رقم (3) هيكل مديرية الضرائب لولاية بسكرة



## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

المصدر: مكتب التحقيقات الجبائية بمديرية الضرائب بسكرة

المبحث الثاني: دراسة حالة الغش الضريبي لولاية بسكرة

المطلب الأول: التبليغ الأولي وفحص الجانب المحاسبي والجبائي

### 1 / فحص الجانب المحاسبي والجبائي

تبعاً للإشعار بالتحقيق رقم: 47/م وض/م ف رج/م ت ج/ف ب/2021 المحرر بتاريخ

2021/06/01 والمسلم لكم يد بيد يوم 10 جوان 2021 والذي من خلاله أعلمناكم أن مؤسستكم ستكون

محل تحقيق محاسبي وجبائي للفترة الممتدة من 2017/01/01 إلى 2020/12/31

وبعد إجراء التدخل الأولي يوم 2021/06/24

وبعد الإطلاع على الدفاتر والوثائق المحاسبية المقدمة ومقارنتها بالتصريحات الجبائية المودعة اتضحت

لنا الملاحظات التالية:

أولاً: في الجانب المحاسبي:

1- عدم تسجيل جرد المخزونات في دفتر الجرد:

يعتبر دفتر الجرد المخزونات من الدفاتر الإلزامية وهنا المكلف بالضريبة بتسجيل عمليات لهذا نقوم

بوضع ملاحظة وحسب م 139 أن كل المخالفات تعتبر غش او تدليس في حالة عدم تسجيله العمليات

أو القيود في الدفاتر المحاسبية أو دفتر الجرد.

2- عدم تفصيل البضاعة المستهلكة وتقييمها دفعة واحدة في 12/31 من كل سنة:

تقييد المشتريات لم يكن بالتفصيل لأنه من المفروض أن تقيم يوميا وتكون مفصلة وهنا تم تقييمها دفعة

واحدة.

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

3- عدم تفصيل اليومية المساعدة للبيع حسب الفواتير وجعلها ممرضة (بالشهر):

لم يتم بتفصيل اليومية المساعدة للبيع لأنها من المفروض أن اليومية المساعدة تسجل فيها العمليات اليومية.

4- ربط رقم الأعمال المفوتر بالتصريحات الجبائية الشهرية (ج50).

5- ظهور حساب 467 والذي هو في الأصل حساب مؤقت خلال 4 سنوات.

6- الإعتماد على الحساب الرئيسي وعدم الاعتماد على الحسابات الفرعية لها للرسم على القيمة المضافة  
د/445:

هنا لم يتم بتقييم حساب الرسم على القيمة المضافة وتفصيلها لأنه من المفروض أن تكون رسم على القيمة المضافة للشراء وحدها ورسم على قيمة المضافة للبيع وحدها ورسم على القيمة المضافة للدفع وحدها أما هو قام بوضعها في حساب واحد وقد يكون خطأ متعمد لتضليل الإدارة وقد تكون خطأ غير متعمد.

7- عدم تطابق د/445 مع ما هو موجود في التصريح الشهري نموذج (ج50):

المعلومات الموجودة في الفواتير لا تتطابق مع ما هو مسجل في التصريح الشهري G50.

**ثانياً: في الجانب الجبائي:**

1- عدم إيداع التصريحات الشهرية (ج50) الخاصة بنشاط المقاول للفترة الممتدة من شهر جويلية

2018 إلى ديسمبر 2020:

- المكلف بالضريبة لديه إلتزامات جبائية وهي إداغ التصريح الشهري G50 حيث هو لديه نشاطين

الأول نشاط تجارة بالجملة خاص بالري ومعدات الفلاحة والنشاط الثاني المقاوله حيث في نشاط

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

مقابلة لم يتم بوضع تصريح G50 لأنه أي شخص لديه نشاط ثانوي يجب عليه وضعها أو يتم فرض عقوبات عليه.

2- وجود فرق في المشتريات المصرحة من طرفكم وتلك المصرحة من طرف مورديكم شذم م قريمانكو SARL GRIMATICO سنة 2017:

- توجد كشوف معلومات على المكلف بالضريبة تأتي من طرف المورد في حالة المشتريات لأن المورد يقوم بوضع كشوفات على زبائن تحتوي على العمليات التي تمت بينهم ومعلومات عنهم وهنا لما عندنا إلى دفاتر المكلف بالضريبة لاحظنا أنها لا تتوافق وأقل على ما هو في كشوف المورد أي أخفى مشترياته وقد يكون رقم أعمال غير مصرح به.

3- قيامكم باسترجاع رسوم على المشتريات خلال سنتي 2017 و 2018 بطريقة مخالفة للقانون (التفصيل في جدول الرسوم المدمجة):

حسب م 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال لما تكون فتورة تتجاوز 100.000.00 ويكون قد دفعها نقدا ليس له الحق في الحسم على القيمة المضافة وفيه هذه الحالة مجموع رسم على المشتريات أكبر من 100.000.00 واستفاد من الحسم.

4- وجود فرق في رقم الأعمال المفوتر الخاص ببيع البذور بين المحاسبة والتصريح بالزبائن (ج03) خلال سنة 2018 قدره 294.117.60 دج.

إن التاجر بالجملة ملزم بوضع كشف الزبائن وهنا لاحظنا وجود فرق بين كشف الزبائن وفواتير التي صرح بها مكلفة بالضريبة.

5- عدم تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور خلال السنوات 2018 - 2019 و 2020 والناجئة عن عقد العمل المبرم مع السيد: فرحات النوي المكلف بتسيير المؤسسة.



## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

6- تقديمكم لفواتير خدمات خلال سنة 2020 تتمثل في تلحيم وتشكيل الأنابيب الخاصة بالبيوت

البلستيكية محررة من طرف مكلف سجله التجاري مشطب بتاريخ 2019/11/13.

7- التصريح بمخزون آخر مدة سنة 2020 من البذور الفلاحية قدره 803.282.44 دج إلا أنه لم يتم

العثور عليه أثناء قيامنا بالتدخل الأولي ولا في فواتير البيع لسنة 2021، وعليه سيتم اعتباره مباع

خلال سنة 2020. علما أن جزء منه يظهر في مخزوناتكم من 2016/12/31 (بذور)

8- عدم تقديمكم لكشف العمولات والوساطات المكافآت المنصوص عليه في المادة 176 من قانون

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

### 2 / تحديد الأسس الضريبية وتحديد الحقوق والغرامات

#### 1/ تحديد الأسس الضريبية

وبالرغم من الملاحظات السابقة فان محاسبتكم تبقى مقبولة والطريقة المتبعة في تحديد الأسس الخاضعة

هي الطريقة التحوارية وهي على النحو التالية:

أولاً: تحديد رقم الأعمال:

#### 1 - رقم الأعمال الخاص بتجارة الجملة:

أ - رقم الأعمال المصرح: تم تحديده بالاعتماد على فواتير البيع المقدمة بعد مقارنتها برقم الأعمال

المصرح في محاسبتكم.

ب - رقم الأعمال غير المصرح:

- سنة 2017: بالاعتماد على المشتريات غير المصرحة والمقدرة بمبلغ 275.210.00 دج بعد

تطبيق هامش ربح خام قدره 1,20

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

- سنة 2018: باعتماد الفرق الظاهر في رقم الأعمال بين المصرح في اليومية المساعدة من جهة والظاهرة في التصريح بالزبائن (ج03) والفواتير من جهة أخرى.

- سنة 2020: بالاعتماد على مخزونات المواد الفلاحية والبذور الظاهر في 12/31 والتي لم تظهر في يوم التدخل الأولي، ولا في فواتير البيع لسنة 2021، حيث تم اعتبارها مبيعة سنة 2020، وذلك بتطبيق هامش ربح خام قدره 20 %

### 2 - رقم الأعمال الخاص بالمقاولة:

بالرغم من امتلاككم لسجل تجاري ثانوي خاص بنشاط المقاولة منذ تاريخ 2018/07/15 وبالرغم من عدم إيداعكم للتصريحات الشهرية (ج50)، إلا أنه لم يثبت ممارستكم لأي نشاط بهذا السجل حسب مراسلات مختلف الهيئات الإدارية عبر الولاية، وكذا من خلال كشف حسابكم البنكي، وعليه فقد تقرر الاحتفاظ برقم الأعمال المصرح عن طريق الميزانيات الجبائية (بعلامة لا شيء).

### ثانيا: تحديد الربح:

تم تحديد الربح المحقق بالاعتماد على الربح المصرح مع إضافة الزيادة في رقم الأعمال وكذا الأعباء غير القابلة للحسم مع تخفيض حقوق الرسم على النشاط المهني الناتجة عن رقم الأعمال غير المصرح.

ثالثا: تحديد الدخل: تم تحديد الدخل المحقق بالاعتماد على الربح المحقق مع تخفيض اشتراكات التأمين الاجتماعي لغير الأجراء (CASNOS) إذا لم تكن قد حسمت في المحاسبة.

### رابعا: الرسوم المحسومة على المشتريات:

تم دمج الرسم على القيمة المضافة المحسوم على المشتريات بطريقة مخالفة للقانون وذلك حسب التفاصيل المبينة في الجدول لاحقا.

### خامسا: الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور:

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

لقد تم اعتماد مبلغ 25.000.00 دج كأجرة شهرة مقابل خدمات السيد: فرحات النوي، المكلف بتسيير المؤسسة حسب عقد العمل المبرم مع صاحبة المؤسسة السيدة: ميرة حداد.

### سادسا: حقوق الطابع:

نظرا لكون كل مبيعاتكم مقبوضة عن طريق حسابكم البنكي فانه لا وجود لحقوق طابع مستحقة طبقا لنص المادة 100 من قانون الطابع.

وعليه ومما سبق ذكره فان وضعيتكم الجبائية للسنوات 2017 - 2018 - 2019 و 2020 تكون على النحو التالي:

### أولا: تحديد رقم الأعمال

- الجدول رقم (2): تحديد رقم الأعمال المصرح (بيع عتاد الفلاحة ومعدات الري):

2020	2019	2018	2017	السنة
				التعيين
12.381.701.00	36.475.413.00	34.034.516.00	29.564.620.00	رقم الأعمال حسب فواتير البيع
12.381.701.00	36.475.413.00	33.740.398.00	29.564.620.00	رقم الأعمال المصرح في المحاسبة
لا شيء	لا شيء	294.118.00	لا شيء	الزيادات

نلاحظ أن في السنوات 2017؛ 2020؛ 2019 نلاحظ أن الناتج الخام بالتصريح لجميع الفواتير المدرجة

في السجلات المحاسبية قد سددت جميع الضرائب والرسوم حسب القوانين المعمول بها.

أما في سنة 2018:

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

هناك خلل في رقم الأعمال بين رقم الأعمال حسب فواتير البيع ورقم الأعمال المصرح به في السجلات المحاسبية حيث يعتبر الفرق بينهم هو رقم أعمال غير مصرح به وهي عبارة عن فواتير غير مسجلة ويتمثل في:  $34.034.516.00 - 33.740.398.00 = 118.00.294$

- الجدول رقم (3): تحديد رقم الأعمال غير المصرح (التجارة):

التعيين	السنة	2017	2020
المشتريات غير المصرحة والمخزون		275.210.00	803.282.44
هامش الربح الخام المطبق		1,20	1,20
رقم الأعمال غير المصرح		330.252.00	963.939.00

**ملاحظة:** بعد رجوع إلى الوثائق والكشوف التي قدمها المكلف وجود فرق في المشتريات المصرح بها من طرفه وما قدمته الشركة SARL GRIMATICO في كشوفات الزبائن الخاصة بها التي تحتوي كل عمليات والمعلومات الخاصة بالزبون حيث في يوميات المشتريات خاصة بمكلف وجدنا أنها أقل مما ما هو

مسجل عند الشركة وهذا يعني أنه قام بإخفاء مشترياته يعني يمكن أن تكون هذه المشتريات عبارة عن رقم الأعمال غير مصرح به ولهذا الفارق سوف نطبق عليه هامش ربح محدد 1,20 حيث:

- المشتريات غير المصرحة سنة 2018 تمثل المبلغ المسدد للمورد SARL GRIMATCO دون مقابل (فاتورة شراء):  $327.500.00 / 1,19 = 275.210.00$  دج خارج الرسوم.

إلا أن المحقق قد لاحظ وجود مشتريات غير مصرح بها من طرف التاجر في:

سنة 2017: مشتريات غير مصرح بها بقيمة 275.210.00

سنة 2020: مشتريات غير مصرح بها بقيمة 803.282.44

وقد إعتبرت مبيعات بعد تطبيق هامش ربح المحتمل قدره:

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

1,20%

في سنة 2017:

رقم الأعمال الغير مصرح به بعد هامش ربح خام هو

$$275.210.00 \times 1,20 = 330.252.00$$

في سنة 2020:

رقم الأعمال الغير مصرح به بعد هامش ربح خام هو

$$963.939.00 = 1.20 \times 803.282.44$$

\* تم رفض فواتير مورد الخدمات: يحيوي عمار نظرا لكونه توقف عن النشاط بتاريخ: 2019/11/13.

الجدول رقم (4): إجمالي رقم الأعمال الخاص بالتجارة:

2020	2019	2018	2017	السنة التعيين
12.381.701.00	36.475.413.00	34.034.516.00	29.564.620.00	رقم الأعمال المفوتر المحقق
963.939.00	/	/	330.252.00	رقم الأعمال غير المصرح
13.345.640.00	36.475.413.00	34.034.516.00	29.894.872.00	إجمالي رقم الأعمال المحقق
12.381.701.00	36.475.413.00	33.740.398.00	29.564.620.00	إجمالي رقم الأعمال المصرح في المحاسبة
963.939.00	لا شيء	294.118.00	330.252.00	الزيادات

هذا الجدول عبارة عن ملخص للجدول الأول والثاني:

وهنا نوضح كيفية حساب الزيادات في السنوات 2017، 2018، 2019، 2020 كما يلي:

في سنة 2017:

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

رقم الأعمال غير مصرح أو الزيادات = إجمالي رقم الأعمال المحقق - إجمالي رقم الأعمال المصرح في المحاسبة

$$330.252.00 = 29.564.620.00 - 29.894.872.00$$

في سنة 2018:

الزيادات = إجمالي رقم الأعمال المحقق - إجمالي رقم الأعمال المصرح في المحاسبة

$$294.118.00 = 33.740.398.00 - 34.034.516.00$$

في سنة 2019:

لا توجد زيادات لأنه رقم الأعمال المحقق نفسه إجمالي رقم الأعمال المصرح في المحاسبة.

في سنة 2020:

الزيادات = إجمالي رقم الأعمال المحقق - إجمالي رقم الأعمال المصرح في المحاسبة

$$963.939.00 = 12.381.701.00 - 13.345.640.00$$

ثانيا: تحديد الربح

الجدول رقم (5): تحديد الربح

2020	2019	2018	2017	السنة التعيين
1.346.549.00	3.208.719.00	3.099.529.00	2.985.072.00	الربح المصرح
963.939.00	/	294.117.00	330.252.00	زيادات في رقم الأعمال
874.600.00	/	/	/	الأعباء المدمجة فواتير مرفوضة
803.282.44	/	/	275.210.00	تخفيض البضاعة المرسلة غير المصرحة

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

19.279.00	/	5.884.00	6.608.00	تخفيض حقوق الرسم على النشاط المهني
2.362.527.00	3.208.719.00	3.387.762.00	3.033.506.00	الربح المحقق
1.346.549.00	3.208.719.00	3.099.529.00	2.985.012.00	الربح المصرح
1.015.977.56	لا شيء	288.233.00	48.434.00	الزيادات

وهنا نوضح كيفية حساب الزيادات في السنوات 2017؛2018؛2020 كما يلي:

في سنة 2017:

الزيادات = زيادات في رقم الأعمال - تخفيض البضاعة المرسله غير المصرحة - تخفيض الرسم على

النشاط المهني

$$48.43400 = 6608.00 - 275.210.00 - 330.252.00$$

في سنة 2018:

الزيادات = زيادات في رقم الأعمال - تخفيض الرسم على النشاط المهني

$$228.233.00 = 5.884.00 - 294.117.00$$

في سنة 2019:

لا توجد زيادات لأن الربح المصرح والربح المحقق نفسه.

في سنة 2020:

الزيادات = زيادات في رقم الأعمال + الأعباء المدمجة فواتير مرفوضة - تخفيض البضاعة المرسله غير

المصرحة - تخفيض حقوق الرسم على النشاط المهني

$$1015.977.56 = 19.279.00 - 803.282.44 - 874.600.00 + 963.939.00$$

ثالثا: جدول الرسوم على المشتريات المدمجة:

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الجدول رقم (6): جدول الرسوم على المشتريات المدمجة لسنة 2017:

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	شهر إجراء الحسم	سبب الدمج
4457	2017/11/29	SARL	782.521.01	148.678.99	2017/11	فواتير مسددة نقدا
4459	2017/11/29	AGRIMATCO	806.722.69	153.277.31	2017/11	ومبلغها يفوق
4458	2017/11/30	LIMITED ALGERIA 2 A.N 29 ZERALDA ALGER	806.722.69	148.678.99	2017/11	100.000.00 (المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال)
			مجموع الرسوم المدمجة سنة 2017			
			450.635.29			

مجموع الرسم على القيمة المضافة أو مجموع الرسوم المدمجة =

$$450.635.29 = 148.678.99 + 153277.31 + 148.678.99$$

حيث مبلغ فواتير مسددة نقدا يفوق 100.000.00 حسب المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

أنه ليس له الحق في الإستفادة من حق حسم الرسم على القيمة المضافة.

الجدول رقم (7): جدول الرسوم على المشتريات المدمجة لسنة 2018:



الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	شهر الحسم	سبب الدمج
4474	2018/01/22	SARL AGRIMAICO	308.235.29	58.564.71	2018/09	فواتير مسددة نقدا
4415	2018/03/22	LIMITED ALGERIA	181.395.59	34.394.59	2018/09	ومبلغها يفوق
4417	2018/04/03	2 A.N 29	248.991.60	47.308.00	2018/09	100.000.00
4419	2018/04/09	ZERALDA ALGER	220.084.03	41.815.97	2018/09	(المادة 30 من
4421	2018/04/22		308.835.29	58.816.46	2018/09	قانون الرسوم على
4464	2017/12/19		180.336.13	34.263.87	2018/10	رقم الأعمال)
4465	2017/12/27		277.310.92	52.689.07	2018/02	
442	2018/01/14		581.512.61	107.172.77	2018/12	
443	2018/01/14		165.126.05	31.373.95	2018/12	
44	2018/01/14		110.084.03	20.915.97	2018/12	محسومة مرتين
445	2018/01/14		581.512.61	107.172.61	2018/12	محسومة مرتين
447	2018/01/22		309.235.29	58.564.71	18/10 + 12	
4457	2017/11/29		486.521.01	148.678.99	+ 2017/11	محسومة مرتين
4465	2017/12/27				2018/10	
			277.310.92	52.689.08	18/10 + 02	
				854.422.15	مجموع الرسوم المدمجة سنة 2018	

مجموع الرسم على القيمة المضافة =

$$+41.815.97+47.308.00+34.394.59+58.564.71$$

$$34.263.87+34.263.87+58.816.46$$

$$+58.564.71+107.172.61+20.915.97+31.373.95+107.172.77+52.689.07+$$

$$854.422.15=52.689.08+148.678.99$$

حيث مبلغ فواتير مسددة نقدا يفوق 100.000.00 حسب المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

أنه ليس له الحق في الإستفادة من حق حسم الرسم على القيمة المضافة.

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

- الفاتورة تحسم مرة واحدة وهنا الفاتورة رقم 447 ورقم 4457 ورقم 4465 محسومة مرتين أي إستفاد من الحسم مرتين قد يكون متعمد وقد يكون عن طريق خطأ وهنا نقبل إستفادة واحدة وأما إستفادة الثانية تسترجع.

وعليه ومما سبق ذكره فإن أسس الضرائب والرسوم للسنوات 2017 - 2018 - 2019 و 2020

تكون حسب الجداول التالية:

### 1- تحديد أسس الرسم على النشاط المهني

طبقا للمواد 217 - 219 - 221 مكرر - 222 - 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

### الجدول رقم (8): تحديد أسس الرسم على النشاط المهني

2020		2019	2018	2017	السنوات التعيين
بدون تخفيض	بتخفيض 30%				
6.235.938.00	7.109.702.00	36.475.413.00	34.034.511.00	29.894.872.00	رقم الأعمال المحقق
5.272.000.00	7.109.702.00	36.475.413.00	33.740.399.00	29.564.621.00	رقم الأعمال المصرح وفق ج 50
963.938.00		لا شيء	294.117.00	330.251.00	الزيادات

### سنة 2017:

الزيادات = رقم الأعمال المحقق - رقم الأعمال المصرح وفق ج 50

$$330.251.00 = 29.564.621.00 - 29.894.872.00$$

### سنة 2018:

الزيادات = رقم الأعمال المحقق - رقم الأعمال المصرح وفق ج 50

$$294.117.00 = 33.740.399.00 - 34.034.511.00$$

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

سنة 2019:

لا توجد زيادات لأن الربح المحقق والربح المصرح وفق ج 50 نفسه.

سنة 2020: تم وضع كشف الزبائن ج 3

مع تخفيض 30%: لا توجد زيادات لأن الربح المحقق والربح المصرح وفق ج 50 نفسه.

بدون تخفيض: الزيادات = رقم الأعمال المحقق - رقم الأعمال المصرح وفق ج 50

$$963.938.00 = 5.272.000.00 - 6.235.938.00$$

2- تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة:

طبقا للمواد 2 - 4 - 14 - 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

الجدول رقم (9): تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة لسنة 2017 و 2018

2018		2017			السنة التعيين
خاضع للمعدل العادي % 19	خاضع للمعدل المخفض 9%	خاضع للمعدل العادي	خاضع للمعدل المخفض	معفى من الرسم	
28.327.016.00	5.707.500.00	19.419.872.00	1.974.000.00	8.501.000.00	رقم الأعمال المحقق
28.032.899.00	5.707.500.00	19.089.621.00	1.974.000.00	8.501.000.00	رقم الأعمال المصرح وفق ج 50
294.117.00	/	330.251.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

**ملاحظة:** رقم الأعمال المعفى الظاهر خلال سنة 2017 هو الناتج عن تعاملاتكم مع شباب مستفيدين من برامج دعم تشغيل الشباب، أما الخاص بالمعدل المخفض 9 % فهو الناتج عن بيع الفيلم البلاستيكي الموجه للفلاحة طبقا للمادة 23 ف 04 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

### الجدول رقم (10): تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة لسنة 2019 و 2020

2020		2019		السنة التعيين
خاضع للمعدل العادي	خاضع للمعدل المخفض	خاضع للمعدل العادي	خاضع للمعدل المخفض	
10.580.938.00	2.764.702.00	29.133.551.00	7.341.862.00	رقم الأعمال المحقق
9.617.000.00	2.764.702.00	29.133.551.00	7.341.862.00	رقم الأعمال المصرح وفق ج50
963.938.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

سنة 2017 و 2018 و 2020 توجد زيادات لا تخضع للتخفيض وتحسب على الترتيب:

$$330.251.00 = 19.089.621.00 - 19.419.872.00$$

$$294.117.00 = 28.032.899.00 - 28.327.016.00$$

$$963.938.00 = 9.617.000.00 - 10.580.938.00$$

### 3- تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي:

### الجدول رقم (11): تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي:

2020	2018	2017	السنوات التعيين
2.362.526.00	3.387.762.00	3.033.506.00	الربح المحقق
1.346.549.00	3.099.530.00	2.985.072.00	الربح المصرح
لا شيء	75.000.00	لا شيء	تخفيض اشتراكات CASNOS

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

2.362.526.00	3.312.762.00	3.033.506.00	الدخل المحقق
1.346.549.00	3.024.000.00	2.985.072.00	الدخل المصرح وفق ج 01
1.015.977.00	288.762.00	48.434.00	الزيادات

. حساب الزيادات لسنة 2017:

الزيادات = الدخل المحقق - الدخل المصرح وفق ج 01

$$48.434.00 = 2.985.072.00 - 3.033.506.00$$

. حساب الدخل المحقق والزيادات لسنة 2018:

الربح المحقق - تخفيض اشتراكات CASNOS = الدخل المحقق

$$288.762.00 = 75.000.00 - 3.387.762.00$$

الزيادات = الدخل المحقق - الدخل المصرح وفق ج 01

$$288.762.00 = 3.024.000.00 - 3.312.762.00$$

. حساب الزيادات لسنة 2020:

الزيادات = الدخل المحقق - الدخل المصرح وفق ج 01

$$1.015.977.00 = 1.346.549.00 - 2.362.526.00$$

4 - تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور:

طبقا للمواد 66-67 - 75 - 104 و 130 من قانون الضرائب المباشرة

الجدول رقم (12): تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور

2020	2019	2018	السنوات
			التعيين
300.000.00	300.000.00	125.000.00	الأسس المعتمدة

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الأسس المصرحة	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الزيادات	300.000.00	300.000.00	125.000.00

ملاحظة:

بالنسبة لسنة 2018 تم احتساب الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور لما يقابل خمس أشهر عمل أي من شهر أوت إلى غاية شهر ديسمبر من سنة 2018، أما بالنسبة لسنتي 2019 و 2020 فقد تم احتساب الأساس الخاضع لما يقابل 12 شهر كاملة عن كل سنة وبأجرة قدرها: 25.000.00 دج

2 / تحديد الحقوق والغرامات

الجدول رقم (13): حقوق الرسم على النشاط المهني:

السنة	2017	2018	2020
التعيين			
الحقوق المستحقة	597.897.00	680.690.00	224.254.00
الحقوق المسددة	591.289.00	674.806.00	204.975.00
الحقوق المغفلة	6.608.00	5.884.00	19.279.00
غرامات الوعاء	660.00	588.00	1.927.00
غرامة عدم الدفع التلقائي	660.00	588.00	1.927.00
مجموع الحقوق والغرامات	7.928.00	7.060.00	23.133.00

- حساب حقوق المستحقة لسنة 2017

الحقوق المستحقة = رقم الأعمال المحقق × 2%

$$597.897.00 = 2\% \times 29.894.872.00$$

- حساب حقوق المسددة لسنة 2017: الحقوق المسددة هي التي دفعها عن طريق ج 50

الحقوق المسددة = رقم الأعمال المصرح × 2%

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

$$591.289.00 = 2\% \times 29.564.621$$

- حساب الحقوق المغفلة = الحقوق المستحقة . الحقوق المصرحة

$$6.608.00 = 591.289.00 . 597.897.00$$

. حساب غرامات الوعاء لسنة 2017: غرامات الوعاء تحسب طبق المادة 193 وفق السلم

$$660.00 = 10\% \times 6.608.00 = 10\% \times 660.00$$

. حساب غرامة عدم الدفع التلقائي لسنة 2017: غرامات الوعاء تحسب طبق المادة 193 وفق السلم

$$660.00 = 10\% \times 6.608.00 = 10\% \times 660.00$$

مجموع الحقوق والغرامات = الحقوق المغفلة + غرامات الوعاء + غرامة عدم الدفع التلقائي

$$660.00 + 660.00 + 6.608.00 = 7.928.00$$

ملاحظة نفس طريقة الحساب بالنسبة للسنوات 2018 و 2020.

الجدول رقم (14): حقوق الرسم على القيمة المضافة:

2020	2018	2017	السنة
			التعيين
2.259.201.00	5.895.808.00	3.867.435.00	الحقوق المستحقة
2.076.053.00	5.479.113.00	3.804.688.00	الحقوق المسددة
183.148.00	416.695.00	62.747.00	الحقوق المغفلة
/	854.422.00	450.635.00	دمج الرسوم
183.148.00	1.271.117.00	513.382.00	إجمالي الحقوق المغفلة
27.472.00	317.779.00	128.345.00	غرامات الوعاء
210.620.00	1.588.896.00	641.727.00	مجموع الحقوق والغرامات

الحقوق المسددة = حقوق المغفلة = الحقوق المستحقة - الحقوق المسددة

$$62.747.00 = 3.804.688.00 + 3.867.435.00$$

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

. دمج الرسوم يكون من الفواتير المرفوضة وهو: مجموع الرسم على القيمة المضافة أو مجموع الرسوم المدمجة =

$$450.635.29=148.678.99+153277.31 +148.678.99$$

. إجمالي الحقوق المغفلة لسنة 2017 = دمج الرسوم + الحقوق المغفلة

$$62.747.00+450.635.00=513.382.00$$

غرامات الوعاء لسنة 2017 = إجمالي الحقوق المغفلة × 25%

$$25\% \times 513.382.00=128.345.00$$

مجموع الحقوق والغرامات لسنة 2017 = غرامات الوعاء + إجمالي الحقوق المغفلة

$$128.345.00+513.382.00=641.727.00$$

ملاحظة: نفس طريقة الحساب بالنسبة للسنوات 2018 و2020.

الجدول رقم (15): حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي:

2020	2018	2017	التعيين السنة
694.884.00	1.027.466.00	929.727.00	الحقوق المستحقة
343.964.00	926.400.00	912.775.00	الحقوق المسددة أو الصادرة
350.920.00	101.066.00	16.952.00	الحقوق المغفلة
87.730.00	15.159.00	1.695.00	غرامات الوعاء
438.650.00	116.225.00	18.647.00	مجموع الحقوق والغرامات

$$\text{الحقوق المستحقة} = 929.727.00 = 372.000 + 35\% \times (3.033.506 - 1.440.000)$$

$$\text{الحقوق المسددة} = 929.775.00 = 372.000 + 35\% \times (1.440.000 - 2.985.072)$$

$$\text{الحقوق المغفلة} = \text{الحقوق المستحقة} - \text{الحقوق المسددة} = 929.727.00 - 912.775.00 = 16.952.00$$

غرامات الوعاء لسنة 2017 = الحقوق المغفلة × 10%



الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

$$16.952.00 \times 10\% = 1.695.00$$

مجموع الحقوق والغرامات لسنة 2017 = غرامات الوعاء + إجمالي الحقوق المغفلة

$$16.952.00 + 1.695.00 = 18.647.00$$

ملاحظة: نفس طريقة الحساب بالنسبة للسنوات 2018 و2020.

الجدول رقم (16): حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور:

2020	2019	2018	السنة التعيين
300.000.00	300.000.00	125.000.00	الأسس المعتمدة
% 20	% 20	% 20	السنة المطبقة
60.000.00	60.000.00	25.000.00	الحقوق المستحقة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	الحقوق المسددة
60.000.00	60.000.00	25.000.00	الحقوق المغفلة
15.000.00	15.000.00	6.250.00	غرامات الوعاء
75.000.00	75.000.00	31.250.00	مجموع الحقوق والغرامات

الأسس المعتمدة قدرته الإدارة  $\times 20\%$  طبقا لأحكام المادة 130 تغريم تلقائي

الحقوق المستحقة لسنة 2017 = الأسس المعتمدة قدرته الإدارة  $\times 20\%$

$$125.000.00 \times 20\% = 25.000.00$$

الحقوق المغفلة = الأسس المعتمدة - الحقوق المستحقة = 125.000.00 - 25.000.00 =

$$25.000.00$$

غرامات الوعاء لسنة 2017 = الحقوق المغفلة  $\times 10\%$

$$25.000.00 \times 25\% = 6.250.00$$

مجموع الحقوق والغرامات لسنة 2017 = غرامات الوعاء + إجمالي الحقوق المغفلة

$$6.250.00 + 25.000.00 = 31.250.00$$

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

ملاحظة نفس طريقة الحساب بالنسبة للسنوات 2018 و2020.

الجدول رقم (17): جدول تحديد الغرامات الجبائية:

2020	2019	2018	التعيين السنة
6.000.00	6.000.00	3.000.00	غرامة عدم إيداع التصريحات ج50

ملاحظة: المكلف بالضريبة هنا لم يتم بوضع التصريح الشهري G50 وهنا سوف يتم تطبيق عقوبة 500دج.

الجدول رقم (18): الجدول العام للحقوق والغرامات:

المجموع	الغرامات الجبائية	غرامات الوعاء	الحقوق	التعيين الأسس والرسوم
573.522.00	/	104.584.00	468.938.00	الضريبة على الدخل الإجمالي
181.250.00	/	36.250.00	145.000.00	الضريبة على الدخل صنف مرتبات وأجور
53.121.00	15.000.00	6.350.00	31.771.00	الرسم على النشاط المهني
2.441.243.00	/	473.596.00	1.967.647.00	الرسم على القيمة المضافة
3.249.136.00	15.000.00	620.780.00	2.613.356.00	المجموع العام

الضريبة على الدخل الإجمالي = الحقوق + غرامات الوعاء

$$104.584.00 + 468.938.00 = 573.522.00$$

الضريبة على الدخل صنف مرتبات وأجور = الحقوق + غرامات الوعاء

$$36.250.00 + 145.000.00 = 181.250.00$$

الرسم على النشاط المهني = الحقوق + غرامات الوعاء + الغرامات الجبائية

$$15.000.00 + 6.350.00 + 31.771.00 = 53.121.00$$

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الرسم على القيمة المضافة= الحقوق+ غرامات الوعاء

$$473.596.00+1.967.647.00=2.441.243.00$$

المجموع= الضريبة على الدخل الإجمالي+ الضريبة على الدخل صنف مرتبات وأجور+ الرسم على

النشاط المهني+ الرسم على القيمة المضافة

$$2.441.243.00+53.121.00+181.250.00+573.522.00=3.249.136.00$$

المجموع= المجموع العام للحقوق+المجموع العام لغرامات الوعاء+ المجموع العام للغرامات الجبائية

$$15.000.00+620.780.00+2.613.356.00=3.249.136.00$$

المطلب الثاني: ردود المكلف بالضريبة على التبليغ الأولي وتبليغ نتائج التحقيق النهائي

### 1 / ردود المكلف بالضريبة على التبليغ الأولي

إضافة إلى تبليغنا الأولي رقم: 529/م وض/ن ف رج/م ت ج/ف ب/2021 المؤرخ في

2021/12/05 والمسلم لموكلكم يد بيد يوم 2021/12/07 والذي أديتم ملاحظاتكم حول النتائج المبلغة

عن طريقه في ردكم المودع لدى مصالحنا بتاريخ 2022/01/11 والمسجل تحت رقم: 127/م

وض/2022 والذي طلبتم من خلاله التحكيم من المدير الولائي للضرائب.

وعليه فقد برمجت جلسة التحكيم يوم 2022/02/06 وتم استدعائكم لحضورها عن طريق استدعاء مسلم

لكم يد بيد يوم 2022/01/16.

وبعد انعقاد الجلسة في تاريخها المحدد تحت رئاسة المدير الولائي للضرائب أين تمت مناقشة جميع النقاط

المتارة من طرفكم نقطة بنقطة وصدرت في حقها القرارات التالية:

النقطة الأولى: المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المحسوم والمعاد دمجها خلال سنتي 2017 -

2018

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

- حيث تؤكدون أن عملية الحسم كانت مطابقة للقانون لسنة 2017 تم تسديد المورد ش ذ م م قريماثكو عن طريق الدفع في الصندوق ( VERSEMENT – ESPECE ) ، أما سنة 2018 فقد سجلت في حساب الموردون حتى سنة 2021 أين سددت عن طريق 04 شيكات.

**القرار:** تقرر رفض طلبكم والإبقاء على الرسوم المدمجة سنتي 2017 - 2018 لأن الفواتير المعنية مسددة نقدا، حسب ما لدى المصلحة من إثباتات (وصولات الدفع + رد المورد).  
**النقطة الثانية:** المتعلقة بالفرق الظاهر في رقم الأعمال المفوتر سنة 2018 بين كشف الزبائن (ج03) والميزانية الجبائية.

- حيث أكدتم أن الفرق موجود فعلا وهو ناتج عن التصريح برقم أعمال بالزيادة سنة 2017 قدره 167.976.50 دج، وكذا تصريح بالزيادة لرقم الأعمال المفوتر لصالح الزبونة: أمينة خوجة خلال سنة 2018 بمبلغ 126.141.11 دج.

**القرار:** تقرر رفض طلبكم والإبقاء على رقم الأعمال غير المصرح سنة 2018 لأن رقم الأعمال المفوتر الصحيح هو الظاهر في كشف الزبائن وهو ما يطابق مجموع الفواتير المحررة سنة 2018 من 01 إلى 13.

**النقطة الثالثة:** والمتعلقة بعدم تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور للسنوات 2018-2019-2020.

- حيث صرحتم أن عقد العمل المبرم مع السيد: فرحات النوي المكلف بتسيير المؤسسة محرر بتاريخ 2021/06/14 فقط، كما أن المؤسسة تشغل عامل غيره منذ سنة 2017، وفي نفس الوقت تحتجون على الأسس المعتمدة أو بالأحرى الأجرة الشهرية المعتمدة والمقدرة بـ 25.000 دج وكذا اعتماد

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

النسبة المحررة 20 % عوضا عن الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل طبقا لنص المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة.

**القرار:** تقرر رفض طلبكم والإبقاء على الأسس المعتمدة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور وكذا نسبة 20 %، وهذا للأسباب التالية:

- بالنسبة لعقد العمل فانه يوجد عقد قبل المذكور من طرفكم محرر سنة 2019 وقبله توكيل لتسيير المؤسسة.

- بالنسبة للأجرة المعتمدة والمقدرة بـ 25.000.00 دج فهي منطقية جدا بالنسبة لمسير مقارنة مع أجرة العامل في نفس المؤسسة.

- بالنسبة للنسبة 20 % فهي طبقا لنص المادة 130/ف 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أما الجدول ينطبق على الأسس المصرحة فقط.

**النقطة الرابعة:** المتعلقة بالخدمات المدمجة إلى الريح والظاهرة في فواتير السيد: قادري منير سنة 2020.

- حيث تؤكدون أنكم فعلا تعاملتم مع المعني بطريقة قانونية بصفته حرفي تلحيم وتشكيل أنابيب الخاصة بالبيوت البلاستيكية، وأن الفواتير المقدمة لا تنطبق عليها صفة الفواتير المزورة ولا فواتير المجاملة التي يعاقب عليها القانون.

**القرار:** تقرر رفض طلبكم والإبقاء على التسوية المعتمدة، وهذا لكون المعني قام بشطب سجله التجاري سنة 2019 حسب مراسلة مفتشية الضرائب المختصة إقليميا، أما بخصوص التبريرات المقدمة فان المكلف ملزم بالتحقق من الوضعية القانونية لموردي الخدمات والبضائع والزبائن.

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

**النقطة الخامسة:** المتعلقة بمخزون آخر مدة لسنة 2020 المتمثل في البذور الفلاحية والمعتبر مستهلك خلال نفس السنة.

- حيث تتمسكون بصحة المخزون المصرح في المحاسبة وتؤكدون على وجوده وأنكم لم تنتبهوا لإظهار مخزون البذور الفلاحية والذي هو عبارة عن علب صغيرة لأعضاء الفرقة خلال التدخل الأولي.
- القرار:** بعد مقارنة البضاعة المستهلكة خلال السنوات المعنية بالتحقيق مع فواتير البيع والشراء، وكذا كشوف المخزونات المقدمة من طرف المكلف اتضح صحة المخزون، وعليه تقرر إلغاء التسوية الناتجة عن هذه النقطة.

**النقطة السادسة:** المتعلقة بحقوق الرسم على القيمة المضافة المستحقة سنة 2018

- حيث طالبت أن تكون الحقوق المطالب بها سنة 2018 هي الناتجة عن رقم الأعمال غير المصرح فقط، أما الفرق المقدر بـ 360.813.00 دج والذي يمثل الحقوق المسددة خلال سنة 2018 بسبب الخطأ في معدل الرسم، حيث طبقت المعدل بين 7% و 17% عوضا عن 9% و 19% فقد قمت من تلقاء أنفسكم بإعادة دفع الفرق غير المسدد عن طريق التصريحات الشهرية ج 50 للأشهر 10 - 2018/12 و 3 - 2019/10.

**القرار:** بعد مراجعة التصريحات الشهرية ج 50 المودعة لسنتي 2018 و 2019 اتضح فعلا عدم أخذ الحقوق المعاد دمجها بعين الاعتبار وعليه تقرر مراجعة الحقوق المستحقة للرسم على القيمة المضافة والتي تكون مقدرة بـ 55.882.00 دج وهي الناتجة عن رقم الأعمال غير المصرح فقط.

### 2 / تحديد النتائج النهائية

- وعليه وبناء على نتائج جلسة التحكيم التي لم تقبلو بنتائجها فان النتائج النهائية للسنوات 2017 - 2018 - 2019 و 2020 تكون كما يلي:

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

أولاً: تحديد رقم الأعمال:

الجدول رقم (19): تحديد رقم الأعمال المصرح (بيع عتاد الفلاحة ومعدات الري):

2020	2019	2018	2017	السنة التعيين
12.381.701.00	36.475.413.00	34.034.516.00	29.564.620.00	رقم الأعمال حسب فواتير البيع
12.381.701.00	36.475.413.00	33.740.398.00	29.564.620.00	رقم الأعمال المصرح في المحاسبة
لا شيء	لا شيء	294.118.00	لا شيء	الزيادات

ملاحظة: نفس جدول تحديد رقم الأعمال المصرح به في التبليغ الأولي لأنه لم يطرأ عليه أي تغييرات بعد

الجلسة؛ بإستثناء الزيادات سنة 2018 لم تعد موجودة بسبب أن:

رقم الأعمال حسب فواتير البيع = رقم الأعمال المصرح في المحاسبة

الجدول رقم (20): تحديد رقم الأعمال غير المصرح (التجارة):

2017	السنة التعيين
275.210.00	المشتريات غير المصرحة والمخزون
1,20	هامش الربح الخام المطبق
330.252.00	رقم الأعمال غير المصرح

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

ملاحظة: المشتريات غير المصرحة سنة 2017 تمثل المبلغ المسدد للمورد SARL GRIMATCO

دون مقابل (فاتورة شراء):  $327.500.00 / 1,19 = 275.210.00$  دج خارج الرسوم.

الجدول رقم (21): إجمالي رقم الأعمال الخاص بالتجارة:

2020	2019	2018	2017	السنة التعيين
12.381.701.00	36.475.413.00	34.034.516.00	29.564.620.00	رقم الأعمال المفوتر المحقق
لا شيء	/	/	330.252.00	رقن الأعمال غير المصرح
12.381.701.00	36.475.413.00	34.034.516.00	29.894.872.00	إجمالي رقم الأعمال المحقق
12.381.701.00	36.475.413.00	33.740.398.00	29.564.620.00	إجمالي رقم الأعمال المصرح في المحاسبة
لا شيء	لا شيء	294.118.00	330.252.00	الزيادات

ملاحظة: نفس جدول إجمالي رقم الأعمال الخاص بالتجارة في التبليغ الأولي لأنه لم يطرأ عليه أي

تغييرات بعد الجلسة؛ بإستثناء الزيادات سنة 2020 لم تعد موجودة بسبب أن:

رقم الأعمال المفوتر المحقق = إجمالي رقم الأعمال المحقق = إجمالي رقم الأعمال المصرح في المحاسبة



الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

ثانيا: تحديد الربح:

الجدول رقم (22): تحديد الربح

2020	2019	2018	2017	السنة التعيين
1.346.549.00	3.208.719.00	3.099.529.00	2.985.072.00	الربح المصرح
لا شيء	/	294.117.00	330.252.00	رقم الأعمال
874.600.00	/	/	/	الأعباء المدمجة فواتير مرفوضة
لا شيء	/	/	275.210.00	تخفيض البضاعة المرسلة غير المصرحة
/	/	5.884.00	6.608.00	تخفيض حقوق الرسم على النشاط المهني
2.221.149.00	3.208.719.00	3.387.762.00	3.033.506.00	الربح المحقق
1.346.549.00	3.208.719.00	3.099.529.00	2.985.012.00	الربح المصرح
874.600.00	لا شيء	288.233.00	48.434.00	الزيادات

ملاحظة: تم رفض فواتير مورد الخدمات يحيوي عمار نظرا لكونه توقف عن النشاط بتاريخ

2019/11/13.

تم تغيير الزيادات لسنة 2020 بسبب زيادة الفواتير المرفوضة حيث:

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الربح المحقق = الربح المصرح + الأعباء المدمجة ( فواتير مرفوضة ) =

$$2.221.149.00 = 874.600.00 + 1.346.549.00$$

الزيادات = الربح المحقق - الربح المصرح = 1.346.549.00 - 2.221.149.00

ثالثا: جدول الرسوم على المشتريات المدمجة:

الجدول رقم (23): الرسوم على المشتريات المدمجة لسنة 2017:

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	شهر إجراء الحسم	سبب الدمج
4457	2017/11/29	SARL	782.521.01	148.678.99	2017/11	فواتير مسددة نقدا
4459	2017/11/29	AGRIMATCO	806.722.69	153.277.31	2017/11	ومبلغها يفوق
4458	2017/11/30	LIMITED ALGERIA	806.722.69	148.678.99	2017/11	100.000.00
		2 A.N 29				(المادة 30 من قانون
		ZERALDA ALGER				الرسوم على رقم الأعمال)
				450.635.29		
						مجموع الرسوم المدمجة سنة 2017

ملاحظة: نفس جدول الرسوم على المشتريات المدمجة لسنة 2017 في التبليغ الأولي لأنه لم يطرأ عليه

أي تغييرات بعد الجلسة.

الجدول رقم (24): الرسوم على المشتريات المدمجة لسنة 2018:

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	شهر الحسم	سبب الدمج
4474	2018/01/22	SARL AGRIMAICO	308.235.29	58.564.71	2018/09	فواتير مسددة نقدا
4415	2018/03/22	LIMITED ALGERIA	181.395.59	34.394.59	2018/09	ومبلغها يفوق
4417	2018/04/03	2 A.N 29	248.991.60	47.308.00	2018/09	100.000.00
4419	2018/04/09	ZERALDA ALGER	220.084.03	41.815.97	2018/09	(المادة 30 من
4421	2018/04/22		308.835.29	58.816.46	2018/09	قانون الرسوم على
4464	2017/12/19		180.336.13	34.263.87	2018/10	رقم الأعمال)
4465	2017/12/27		277.310.92	52.689.07	2018/02	
442	2018/01/14		581.512.61	107.172.77	2018/12	
443	2018/01/14		165.126.05	31.373.95	2018/12	
44	2018/01/14		110.084.03	20.915.97	2018/12	محسومة مرتين
445	2018/01/14		581.512.61	107.172.61	2018/12	محسومة مرتين
447	2018/01/22		309.235.29	58.564.71	18/10 + 12	
4457	2017/11/29		486.521.01	148.678.99	2017/11	محسومة مرتين +
4465	2017/12/27				2018/10	
			277.310.92	52.689.08	18/10 + 02	
مجموع الرسوم المدمجة سنة 2018				854.422.15		

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

ملاحظة: نفس جدول الرسوم على المشتريات المدمجة لسنة 2018 في التبليغ الأولي لأنه لم يطرأ عليه أي تغييرات بعد الجلسة.

وعليه ومما سبق ذكره فإن أسس الضرائب والرسوم للسنوات 2017 - 2018 و2020 تكون حسب

الجدول التالية:

### 1 - تحديد أسس الرسم على النشاط المهني:

طبقا للمواد 217 - 219 - 221 مكرر - 222 - 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

### الجدول رقم (25): تحديد أسس الرسم على النشاط المهني

السنوات	2017	2018	2019
التعيين			
رقم الأعمال المحقق	29.894.872.00	34.034.511.00	36.475.413.00
رقم الأعمال المصرح وفق ج 50	29.564.621.00	33.740.399.00	36.475.413.00
الزيادات	330.251.00	294.117.00	لا شيء

ملاحظة: نفس جدول تحديد أسس الرسم على النشاط المهني في التبليغ الأولي لأنه لم يطرأ عليه أي تغييرات بعد الجلسة؛ بإستثناء سنة 2020 لم تعد موجودة.

### 2- تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة:

طبقا للمواد 2 - 4 - 14 - 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الجدول رقم (26): تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة لسنة 2017 و2018

2018		2017			السنة التعيين
خاضع للمعدل العادي 19 %	خاضع للمعدل المخفض 9 %	خاضع للمعدل العادي	خاضع للمعدل المخفض	معفى من الرسم	
28.327.016.00	5.707.500.00	19.419.872.00	1.974.000.00	8.501.000.00	رقم الأعمال المحقق
28.032.899.00	5.707.500.00	19.089.621.00	1.974.000.00	8.501.000.00	رقم الأعمال المصرح وفق ج50
294.117.00	/	330.251.00	لا شيء	لا شيء	الزيادات

**ملاحظة:** رقم الأعمال المعفى الظاهر خلال سنة 2017 هو الناتج عن تعاملاتكم مع شباب مستفيدين من برامج دعم تشغيل الشباب؛ أما الخاص بالمعدل المخفض 9 % فهو الناتج عن بيع الفيلم البلاستيكي الموجه للفلاحة طبقا للمادة 23 ف 04 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

الجدول رقم (27): تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة لسنة 2019

2019		السنة التعيين
خاضع للمعدل العادي	خاضع للمعدل المخفض	
29.133.551.00	7.341.862.00	رقم الأعمال المحقق
29.133.551.00	7.341.862.00	رقم الأعمال المصرح وفق ج50
لا شيء	لا شيء	الزيادات

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

ملاحظة: نفس جدول تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة لسنة 2019 في التبليغ الأولي لأنه لم يطرأ عليه أي تغييرات بعد الجلسة؛ بإستثناء سنة 2020 لم تعد موجودة.

### 3 - تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي:

#### الجدول رقم (28): تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي

2020	2018	2017	السنوات التعيين
2.221.149.00	3.387.762.00	3.033.506.00	الربح المحقق
1.346.549.00	3.099.530.00	2.985.072.00	الربح المصرح
لا شيء	75.000.00	لا شيء	تخفيض اشتراكات CASNOS
2.221.149.00	3.312.762.00	3.033.506.00	الدخل المحقق
1.346.549.00	3.024.000.00	2.985.072.00	الدخل المصرح وفق ج 01
874.600.00	288.762.00	48.434.00	الزيادات

الزيادات لسنة 2020 = الدخل المحقق - الدخل المصرح وفق ج 01 = 2.221.149.0

$$874.600.00 = 1.346.549.00$$

### 4 - تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور:

طبقا للمواد 66 - 67 - 75 - 104 و 130 من قانون الضرائب المباشرة.

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الجدول رقم (29): تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور

2020	2019	2018	السنوات التعيين
300.000.00	300.000.00	125.000.00	الأسس المعتمدة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	الأسس المصرحة
300.000.00	300.000.00	125.000.00	الزيادات

ملاحظة:

بالنسبة لسنة 2018 تم احتساب الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور لما يقابل خمس أشهر عمل أي من شهر أوت إلى غاية شهر ديسمبر من سنة 2018، أما بالنسبة لسنتي 2019 و2020 فقد تم احتساب الأساس الخاضع لما يقابل 12 شهر كاملة عن كل سنة وبأجرة قدرها: 25.000.00 دج.

رابعا: جداول تحديد الحقوق والغرامات:

الجدول رقم (30): حقوق الرسم على النشاط المهني:

2018	2017	السنة التعيين
680.690.00	597.897.00	الحقوق المستحقة
674.806.00	591.289.00	الحقوق المسددة
5.884.00	6.608.00	الحقوق المغفلة
588.00	660.00	غرامات الوعاء
588.00	660.00	غرامة عدم الدفع التلقائي
7.060.00	7.928.00	مجموع الحقوق والغرامات

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

ملاحظة: نفس جدول حقوق الرسم على النشاط المهني في التبليغ الأولي لأنه لم يطرأ عليه أي تغييرات بعد الجلسة؛ بإستثناء سنة 2020 لم تعد موجودة.

### الجدول رقم (31): حقوق الرسم على القيمة المضافة

2018	2017	السنة التعيين
5.895.808.00	3.867.435.00	الحقوق المستحقة
5.839.926.00	3.804.688.00	الحقوق المسددة
55.882.00	62.747.00	الحقوق المغفلة
854.422.00	450.635.00	دمج الرسوم
910.304.00	513.382.00	إجمالي الحقوق المغفلة
227.576.00	128.345.00	غرامات الوعاء
1.137.880.00	641.727.00	مجموع الحقوق والغرامات

ملاحظة: طرأ عدة تغييرات على جدول حقوق الرسم على القيمة المضافة مقارنة بالجدول حقوق الرسم على القيمة المضافة في التبليغ الأولي حيث سنة 2020 لم تعد موجودة و أما سنة 2018 تم حدوث تغيير على مستوى الحقوق المغفلة مما سوف تؤدي إلى تغيير الحساب كما يلي:

الحقوق المغفلة لسنة 2018 = الحقوق المستحقة + الحقوق المسددة

$$5.839.926.00 + 5.895.808.00 = 55.882.00$$

إجمالي الحقوق المغفلة لسنة 2018 = الحقوق المغفلة + دمج الرسوم

$$450.635.00 + 62.747.00 = 513.382.00$$



الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

$$\text{غرامات الوعاء لسنة 2018} = \text{إجمالي الحقوق المغفلة} \times 25\% = 513.382.00 \times 25\% = 128.345.00$$

$$\text{مجموع الحقوق والغرامات لسنة 2018} = \text{غرامات الوعاء} + \text{إجمالي الحقوق المغفلة} = 513.382.00 + 128.345.00 = 641.727.00$$

الجدول رقم (32): حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي:

السنة	التعيين	2017	2018	2020
	الحقوق المستحقة	929.727.00	1.027.466.00	645.402.00
	الحقوق المسددة أو الصادرة	912.775.00	926.400.00	343.964.00
	الحقوق المغفلة	16.952.00	101.066.00	301.438.00
	غرامات الوعاء	1.695.00	15.159.00	75.359.00
	مجموع الحقوق والغرامات	18.647.00	116.225.00	376.797.00

$$\text{الحقوق المستحقة لسنة 2020} = (2.221.149 - 1.440.000) \times 35\% + 372.000 = 645.402.00$$

$$\text{الحقوق المسددة لسنة 2020} = (1.346.549.00 - 1.440.000) \times 35\% + 372.000 = 343.964.00$$

$$\text{الحقوق المغفلة لسنة 2020} = \text{الحقوق المستحقة} - \text{الحقوق المسددة} = 645.402.00 - 343.964.00$$

$$\text{غرامات الوعاء لسنة 2020} = \text{الحقوق المغفلة} \times 25\% = 301.438.00 \times 25\% = 75.359.00$$

الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

الجدول رقم (33): حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور:

2020	2019	2018	السنة التعيين
300.000.00	300.000.00	125.000.00	الأسس المعتمدة
% 20	% 20	% 20	السنة المطبقة
60.000.00	60.000.00	25.000.00	الحقوق المستحقة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	الحقوق المسددة
60.000.00	60.000.00	25.000.00	الحقوق المغفلة
15.000.00	15.000.00	6.250.00	غرامات الوعاء
75.000.00	75.000.00	31.250.00	مجموع الحقوق والغرامات

ملاحظة: طرأ عدة تغيرات على جدول حقوق الرسم على القيمة المضافة مقارنة بالجدول حقوق الرسم على القيمة المضافة في التبليغ الأولي حيث سنة 2020 لم تعد موجودة وأما سنة 2018 تم حدوث تغير على مستوى الحقوق المغفلة مما سوف تؤدي إلى تغير الحساب كما يلي.

الجدول رقم (34): جدول تحديد الغرامات الجبائية:

2020	2019	2018	السنة التعيين
6.000.00	6.000.00	3.000.00	غرامة عدم إيداع التصريحات ج50

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

ملاحظة: المكلف بالضريبة هنا لم يتم بوضع التصريح الشهري ج50 وهنا سوف يتم تطبيق عقوبة 500دج.

### الجدول رقم (35): الجدول العام للحقوق والغرامات

المجموع	الغرامات الجبائية	غرامات الوعاء	الحقوق	التعيين الأسس والرسوم
511.669.00	/	92.213.00	419.456.00	الضريبة على الدخل الإجمالي
181.250.00	/	36.250.00	511.669.00	الضريبة على الدخل صنف مرتبات وأجور
29.988.00	15.000.00	2.496.00	12.492.00	الرسم على النشاط المهني
1.779.607.00	/	355.921.00	1.423.686.00	الرسم على القيمة المضافة
2.502.514.00	15.000.00	486.880.00	2.000.634.00	المجموع العام

الضريبة على الدخل الإجمالي = الحقوق + غرامات الوعاء

$$92.213.00 + 419.456.00 = 511.669.00$$

الضريبة على الدخل صنف مرتبات وأجور = الحقوق + غرامات الوعاء

$$511.669.00 + 36.250.00 = 181.250.00$$

الرسم على النشاط المهني = الحقوق + غرامات الوعاء + الغرامات الجبائية

$$15.000.00 + 12.492.00 + 2.496.00 = 29.988.00$$

الرسم على القيمة المضافة = الحقوق + غرامات الوعاء

$$1.423.686.00 + 355.921.00 = 1.779.607.00$$

المجموع = الضريبة على الدخل الإجمالي + الضريبة على الدخل صنف مرتبات وأجور + الرسم على

النشاط المهني + الرسم على القيمة المضافة

## الفصل الثالث: دور الرقابة الجبائية في كشف عن الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة

$$1.779.607.00+29.988.00+181.250.00+511.669.00=2.502.514.00$$

المجموع = المجموع العام للحقوق + المجموع العام لغرامات الوعاء + المجموع العام للغرامات الجبائية

$$15.000.00+2.000.634.00+486.880.00=2.502.514.00$$

### خلاصة الفصل:

أثناء فترة التدريب في مديرية الضرائب بولاية بسكرة، تعرفنا على هذه الهيئة الإدارية المالية التي تقوم بتنظيم العلاقات الخارجية للإدارة الجبائية. يتكون هيكلها التنظيمي من عدة أقسام، بما في ذلك المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، والمديرية الفرعية للتحويل، والمديرية الفرعية للمنازعات، والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والمديرية الفرعية للوسائل. كان تركيزنا خلال الفترة التدريبية على المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والتي تعمل كوسيط بين المكلفين بالضرائب والمديرية. تتمثل مهمتها الأساسية في مكافحة الغش الضريبي، وهو جانب أساسي للحفاظ على نظام ضريبي عادل وفعال.

حيث قمنا الدراسة بتحليل حالة عملية لإحدى أساليب الرقابة الجبائية، والتي تتمثل في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لأحد المكلفين. تم استعراض جميع الخطوات العملية والتطبيقية التي يقوم بها المحقق منذ بداية عملية التحقيق وحتى اكتمالها. يشمل ذلك حساب المبالغ الضريبية المستحقة وإرسالها إلى قابض الضرائب لتحويلها.

خاتمة

وختاماً وبعد دراستنا النظرية والتطبيقية استطعنا فهم جوانب الموضوع والالمام بها حيث اتضح لنا في البداية أهمية الضريبة ودورها الفعال في تمويل خزانة الدولة وتحقيق التنمية الاقتصادية فهي أحد الموارد الرئيسية التي تعتمد عليها الدول وخاصة تلك التي تفتقر العديد من الموارد الطبيعية. لذلك فإن الدولة لا تجد مفرًا من فرض الضرائب المختلفة لتحقيق المبالغ اللازمة للقيام بأنشطتها المختلفة؛ وعموماً فإن الخاضع للضريبة يلجأ إلى محاولة للتخلص من هذا العبء الضريبي باستعمال شتى الطرق الاحتمالية لتحقيق ذلك؛ سواء خلال مرحلة تحديد وعاء الضريبة عن طريق الغش الضريبي؛ أو خلال مرحلة لتحصيل عن طريق افتعال العسر أو عرقلة التحصيل لتخلص من الاعداء الكلي الدين الضريبي.

وعلى هذا الأساس يتسم النص الجبائي المؤسس لجريمة الغش الضريبي والتي اعتبرها القانون والمشرع الجزائري من الجرائم المالية المعاقب عليها فقد حاولت ومازالت الإدارة الجبائية تبذل جهوداً للحد أو التخفيف منها لأنها تمس بالمال العام وبالتالي الحاق اضرار بالخزينة العامة. ونضراً يكون النظام الجزائري نضاماً تصريحي فهو يوليها أهمية بالغة فهي تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية.

وعليه يمكن القول ان الرقابة الجبائية تعتبر من أحد أهم الإجراءات الوقائية و العقابية التي تسعة الإدارة الجبائية من ورائها أي الحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية و بالتالي فهي ميكانيزم فعال لمكافحة التهرب الضريبي و التقليل منه؛ لكن رغم فعاليات الاليات الموضوععة إلا أنها تبقى عاجزة أحياناً عن أداء الدور نضراً للصعوبات و العراقيل التي تواجهها فمازالت تحتاج و تتطلب وجود مرجعية قانونية صريحة و واضحة تستند إليها ، بإعتبار ان الحكم على فعالية نضام الرقابة الجبائية يمكن في مدى قدرته على تحقيق اهدافه الا ان هذه المشاكل و الصعوبات حالت دون ذلك وهذا ما يستوجب ضرورة اتخاذ كل الاجراءات و الوسائل لتحسينها؛ و كجزء مكمل للدراسة النظرية وإسقاط ماتم دراسته في الجزء الضري كانت لنا دراسة تطبيقية على نتائج الرقابة الجبائية وهذا من خلال المعطيات المقدم لنا من طرف المديرية العامة للضرائب لولاية بسكرة.

وعلى ضوء ما سبق تم التوصل الى النتائج التالية:

نتائج إختبار الفرضيات:

**الفرضية الأولى:** توصلنا أن الرقابة الجبائية حقا تتميز بضعف الفعالية في مكافحة التهرب الضريبي بسبب عدم تطابق نتائج التحقيقات مع الأهداف المرجوة، ورغم تحسن أداء عمليات الرقابة والتحقيق، فإنها لا تحقق نسب تغطية مقبولة للنسيج الجبائي.

## الخاتمة

**الفرضية الثانية:** توصلنا إلى أن التحقيق المحاسبي هو الشكل الرئيسي والأكثر فعالية من حيث الأداء المالي، حيث يمكن للإدارة الجبائية اكتشاف حالات التهرب الضريبي بين المكلفين الخاضعين لهذا النوع من الرقابة.

**الفرضية الثالثة:** إن تطبيق العقوبات على من يرتكبون جريمة الغش الضريبي يهدف في المقام الأول إلى ردع المتسللين وتحفيزهم على الامتثال الضريبي. كما يسهم أيضاً في تعزيز الإمتثال الضريبي بوجه عام، وتحقيق العدالة من خلال تحميل المخالفين عواقب تصرفاتهم غير القانونية؛ وبرغم من هذه العقوبات والإجراءات التي تطبقها إدارة الضرائب على من يتحايلون على القانون إلا أنه مزال المكلف بالضريبة يلجأ إلى الغش الضريبي والطرق التدلسية.

### نتائج الدراسة:

- الضريبة مورد هام من موارد تمويل الدولة ودفع عجلة التنمية وعدم الاهتمام بها وتحقيق العدالة والمساوات بين المكلفين يفتح المجال للتلاعب والتهرب من الضريبة مما يضر بالمصالح الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

الغش الضريبي من بين اهم التحديات التي تقف عائق أمام تطبيق السياسة المالية.

- يعد كل من الغش الضريبي والتهرب الضريبي مشكلة عالمية تشغل العالم سواء الدول النامية وحتى الدول المتطورة لما لهم من تأثير سلبي على خزينة الدولة وذلك من خلال فقد الدولة لمورد من مواردها المالية الازمة لتنمية الاقتصاد.

- التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف المؤسسات الاخرى له دور فعال في جمع المعلومات وتبادلها واستغلالها.

- النتائج المحققة من قبل الرقابة الجبائية تعتبر دليلا على اهميتها في المساهمة في محاربة ظاهرة الغش الضريبي.

- الإدارة الجبائية لا تستطيع الرفع من قدرتها (مردودية ضرائبها) على التحصيل الضريبي دون مواجهة عراقيل وصعوبات. فالمشكل في التحصيل الضريبي قد يتسبب فيه الطرفان معا اما الإدارة الجبائية او المكلفين بالضريبة.

- الرقابة الجبائية ورغم مساهمتها في زيادة المردودية المالية إلا أنها مزال بعيدة عن طموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المتجهة و التي هدفها الرئيسي الحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي.

- ضعف التشريعات الضريبية ووجود الكثير من الثغرات التي قد يستغلها المكلفين لتهرب والغش الضريبي مع ضعف واضح لتأثير الجزاءات القانونية في ردعهم.
- خبرة مدققي الحسابات ولمحاسبين في المؤسسات والشركات من اهم العوامل المساعدة على الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

### التوصيات والاقتراحات:

- توظيف أعوان ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة .
- توفير نظام رقابة يتميز بدقة وسرعة استكشاف المخالفات وفرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام سير العمل.
- يجب توسيع نطاق حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات الخاصة بالمول وعلى مستندات الأخرى الحكومية وغيرها التي تساعد في التعرف على حقيقة نشاط الممول ومركزه.
- تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة العصرية اللازمة والإمكانيات البشرية لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف المكلفين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.
- تبسيط قانون الضرائب واجراءات تنفيذه حتى يسهل على المكلف فهم ذلك القانون ومن ثم احترامه.
- توفير نظام أجود لموظفي الإدارة الضريبية يناسب طبيعة ما يضطلعون به من مسؤوليات وكذا مكافئات تشجيعية تتطوي على حوافز فعالة للمجدين منهم.
- نشر الوعي الضريبي من خلال وسائل الأعلام المختلفة وعقد الندوات ومحاضرات للمواطنين وتعريفهم بأهداف الضريبة المختلفة.
- وضع حوافز تشجيعية تساهم في الحد من التهرب الضريبي واختيار الأوقات الأكثر ملاءمة للمكلف والتقسيم في دفع الضريبة.
- الاعتماد على الكفاءات العلمية أثناء التوظيف وتقليص الهوة الكبيرة في المستويات الموجودة في الإدارة الضريبية وتصنيف أعوان إدارة الضرائب حسب المستوى العلمي.
- إصلاح شامل للإدارة الضريبية، وفقا للمعايير الدولية مع أخذ بعين الاعتبار المعايير الخاصة بالجزائر.

### آفاق الدراسة:

في ضوء الدراسة التي قمنا بها والنتائج المتوصل اليها فقد تجلت لنا آفاق جديدة للبحث مما نقترح:



## الخاتمة

---

- دراسة فعالية التحقيقات الجبائية في تحديد نسبة النزاهة الخاصة بالتصريحات إثر التغيرات الاقتصادية وترقية الإدارة الجبائية.

الامتيازات الضريبية الممنوحة للمكلفين وأثرها على التهرب الضريبي.

- دور التحقيق الجبائي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة.

وفي الاخير نأمل بأن نكون قد وفقنا الله لشرح جميع جوانب البحث والإلمام بها.

أولاً: باللغة العربية

1. الكتب:

1. حميد بوزيدة؛ جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية؛ ديوان المطبوعات الجامعية؛ الجزائر؛ 2005.
2. خلاصي رضا؛ شذرات النظرية الجبائية؛ دار بوزريعة للطباعة والنشر والتوزيع؛ الجزائر؛ 2014.
3. طارق الحاج؛ المالية العامة؛ دار الصفاء للطباعة والنشر؛ عمان؛ 2008.
4. عباس عبد الرزاق؛ التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي؛ الطبعة الأولى؛ دار الهدى؛ عين مليلة؛ الجزائر؛ 2016.
5. عطية عبد الواحد؛ مبادئ وإقتصاديات المالية العامة؛ دار النهضة العربية؛ مصر؛ 2000.
6. فنيديس أحمد؛ الرقابة الجبائية في الجزائر؛ دار الجامعة الجديدة؛ 2018.
7. منصور رحمانى؛ القانون الجنائي للمال والأعمال؛ الجزء الأول؛ دار العلوم للنشر والتوزيع؛ عنابة؛ 2012.
8. منصور بن عمارة؛ إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية؛ دار هومة للطباعة والنشر؛ الجزائر؛ 2011.
9. ناصر مراد؛ فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق؛ ديوان المطبوعات الجامعية؛ الجزائر؛ 2016.

2. الأطروحات والرسائل:

• أطروحات الدكتوراه:

1. خلاصي رضا؛ تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة (1991\_2002)؛ أطروحة دكتوراه؛ جامعة الجزائر؛ 2007/2008.
2. سميرة بوعكاز؛ مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة؛ أطروحة دكتوراه؛ جامعة بسكرة؛ 2014/2015؛
3. سليمان عتير؛ دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي؛ أطروحة دكتوراه؛ 2011/2012.

### • رسائل الماجستير:

1. بلخوخ عيسى؛ الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي؛ مذكرة ماجستير؛ جامعة باتنة 2004.
2. دوداح رضوان؛ طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر؛ مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر؛ 2006/2005.
3. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الوادي، 2011.
4. طورش بتاتة؛ مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر؛ مذكرة ماجستير؛ جامعة قسنطينة؛ 2012/2011
5. عوادي مصطفى؛ ضبط نظام التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي في الجزائر دراسة ميدانية مع اقتراح برنامج لضبط نظام التصريحات الجبائية؛ مذكرة ماجستير جامعة ام بواقي؛ 2007/2006.
6. كردودي سهام؛ المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية؛ مذكرة ماجستير جامعة بسكرة؛ 2009/2008.
7. كسون عبد الرحمان؛ ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر؛ مذكرة ماجستير؛ جامعة تلمسان؛ 2000.
8. كشاوي الياس؛ ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وإنعكاساتها على الاقتصاد الوطني؛ مذكرة ماجستير؛ جامعة الجزائر؛ 2009/2008.
9. نصر رحال؛ محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛ مذكرة ماجستير؛ جامعة الوادي؛ 2007.

### 3. الملتقيات:

1. آكلي نعيمة، فعالية الرقابة الجبائية في ظل نظام معلوماتي جبائي، ملتقى حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة تيزي وزو، 2014.
2. بكرتي بومدين؛ الرقابة الجبائية في الجزائر؛ دور المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة المراجعة الجبائية على المستوى مديرية الضرائب لولاية مستغانم؛ 2016/2015.

3. بالعايب سامي؛ الإطار القانوني الرقابة الجبائية ضوابط إثباتها الرقابة الجبائية في الجزائر؛ جامعة قالمة؛ 2015.

### 4. المحاضرات:

1. قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة البويرة، السنة 2014.

2. لخضر طوير؛ الفعالية والا فعالية في التنظيم؛ المقاربات جامعة الجلفة؛ 2014.

### 5. القوانين والمراسيم:

1. المادة 18 مكرر 18 مكرر 1 من قانون رقم 15-04 المؤرخ في 10/11/2004.

2. المادة 303 من قانون رقم 16-11 المؤرخ في 28/12/2011 المتضمن لقانون المالية لسنة 2012 الجريدة الرسمية رقم 72.

3. المادة 532 المعدلة بموجب القانون رقم 11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن لقانون المالية لسنة 2003.

4. المادة 29 من قانون رقم 22-03 المؤرخ في 28/12/2012 المتضمن لقانون المالية لسنة 2013.

5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 01/45 من القانون رقم 06/12 المتضمن لقانون الضرائب المباشرة لسنة 12/05/2006. قانون الضرائب المباشرة.

6. قانون الضرائب الغير مباشرة.

7. قانون التسجيل.

8. قانون العقوبات.

9. وزارة المالية المديرية العامة للضرائب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة رقم 193 لسنة 2016.

### 6. المجالات:

1. الساسي هلال، فعالية الرقابة الجبائية في الرفع من تحصيل الإيرادات الضريبية، مجلة مالية ومحاسبة الشركات JFCA، العدد 01، جامعة الوادي، 2023.

2. الهادي خضراوي وسعيداني محمد؛ الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي؛ مجلة الدراسات القانونية والسياسية؛ جامعة الأغواط؛ العدد 02؛ جوان 2015.
3. أحمد خيدل وزهيرة كيسي؛ جريمة التهرب الضريبي؛ مجلة الواحات للبحوث والدراسات؛ المجلد 14؛ العدد 1؛ المركز الجامعي تمنراست؛ الجزائر؛ 2020.
4. أحمية فاتح ودويس رجا، إحترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات الجبائية، مجلة البحوث في عقود وقانون الأعمال، جامعة جيجل، العدد 02، 2022.
5. بن الشيخ نور الدين ودراجي شهرزاد؛ جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري؛ مجلة معارف العلوم القانونية؛ المركز الجامعي بركة؛ الجزائر؛ 2021.
6. بوعلام ولهي؛ الأزمات المالية والإقتصادية الدولية والحكومة العالمية؛ مخبر الشراكة والإستثمار الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الاوروبي المغاربي؛ جامعة المسيلة؛ 2009.
7. جازية أمير وعاشور يوسف؛ واقع المنظومة الضريبية في الجزائر لمحاربة الغش؛ مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية؛ 2019.
8. خاليدة بن بعلاش؛ مكافحة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري؛ مجلة المستقبل الدراسات القانونية والسياسية؛ المجلد 05؛ العدد 02؛ جامعة تيارت؛ الجزائر؛ 2021.
9. سفيان بوزيد؛ مفهوم وقياس التهرب الضريبي؛ مجلة المالية والأسواق؛ جامعة مستغانم.
10. سالم محمد ومولود فتحي؛ طرق الكشف على التهرب والغش الضريبي من خلال إستعمال آليات مكافحتها؛ مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة؛ المجلد 06؛ العدد 02؛ المركز الجامعي الشريف بوشوشة أفلو؛ الجزائر؛ 2023.
11. صافية لشلح؛ تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي؛ مجلة المقيري الدراسات الإقتصادية والمالية؛ العدد 02؛ جامعة الجزائر؛ 2018.
12. خالد عيادة علميات؛ عيادة التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه؛ مجلة الاقتصاد الجديد؛ جامعة أريد الأردن؛ العدد 09؛ سبتمبر؛ 2013.
13. عمارة مريم ورمضانة سهيلة هاجر وقطاف نبيل، واقع الرقابة الجبائية في ظل التحول الرقمي في الجزائر، مجلة العلوم أساسية، جامعة بسكرة، العدد 01، 2023.

14. عمر جنية وخديري صبرينة؛ الرقابة الجبائية في الجزائر بين مكافحة التهريب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية؛ مجلة علوم إقتصادية والتسيير وعلوم التجارية؛ جامعة تبسة؛ العدد 02؛ 2019.
15. فارس طالوش وعلواني رمزي؛ الرقابة الجبائية كآلية تفعيل الحكومة الفرنسية؛ مجلة الإقتصاد والتنمية؛ جامعة ام بواقي؛ خنشلة؛ العدد 12؛ 2022.
16. قلي محمد وفهيمية بهلول؛ الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة؛ مجلة الإجتهد الدراسات القانونية والاقتصادية؛ جامعة بومرداس؛ جامعة بجاية؛ العدد 06؛ 2017.
17. قاسمي آسيا وفهيمية حداد؛ الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها؛ مجلة أوراق إقتصادية؛ جامعة البويرة؛ العدد 01؛ ديسمبر 2019؛
18. كمال برباوي وعبود ميلود ودرادية أحمد؛ الرقابة الجبائية في الجزائر والإطار العام والأهداف والطرق العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل؛ مجلة الهقار لدراسات الإقتصادية متخصصة في الميدان الإقتصادي؛ جامعة تندوف؛ العدد 02؛ جوان 2018.
18. لجناف عبد الرزاق؛ دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري؛ مجلة الدراسات الجبائية؛ جامعة تيبازة؛ العدد 03؛ 2018.
19. لواج منير و لواج عبد الرحيم، دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في كشف عن الوعاء حقيقي للضريبة على الدخل الإجمالي، مجلة إدارة أعمال والدراسات إقتصادية، جامعة جيجل، العدد 01 ، 2022
20. مقالاتي مونة وتوفيق بوليفة؛ دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي؛ مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية؛ جامعة قالمة؛ جامعة عنابة؛ العدد 01؛ 2021.
21. مصطفى عوايدي رجال نصيرة وعيده أنور؛ الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهريب والغش الضريبي؛ مجلة الإقتصاد والتنمية المستدامة؛ جامعة الوادي؛ 2019.
21. مليكة حمادي وموسي نصيرة؛ دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في كشف عن التهريب والغش الضريبي مجلة المشكاة في الإقتصاد و التنمية والقانون؛ جامعة سيدي بلعباس؛ العدد 06؛ 2017.
22. ناصر مراد؛ واقع التهريب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية بن عكنون، الجزائر.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1- Gaudemet Paul Marie, Précis de finances Publiques, édition Montchrestien, Tome2, Paris, 1970.

2- Lopez Christian, Nicole Stolowy, la Facturation de Complaisance deans les entreprises, l'harmattan, Paris, 2001.