

**دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**  
**حالة : المراجعة الجبائية لملف جبائي على مستوى مديرية الضرائب لولاية**  
**مستغانم خلال السنوات 2011، 2012، 2013**

أ/د يوسف رشيد  
أ/ بكريتي بومدين  
جامعة مستغانم

**الملخص:**

يهدف هذا المقال إلى تبيان دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الجبائي وحماية المال العام، إذ تمتلك الإدارة الجبائية عدة وسائل تجتمع في ما يسمى بـ " السلطة الجبائية" التي تمنحها حق الرقابة، التسوية والمعاقبة. إن الإدارة الجبائية تعتمد على وسيلتين للحد من ظاهرة الغش والتهرب الجبائي، الرقابة الجبائية بجميع أشكالها والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، يتم تسيير هاتين الأداتين من طرف إدارة جبائية مهيكلة من المستوى المركزي إلى المستوى المحلي.

هذا ورغم المجهودات المبذولة من طرف الدولة الجزائرية في الفترة الأخيرة، لقمع ظاهرة الغش الجبائي إلا أن الإحصائيات المسجلة من طرف فرق الرقابة بينت أن مردودية الرقابة المحاسبية لسنة 2013 بلغت 36.255 مليون دج، و 1.507 مليون دج بالنسبة للرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة لنفس السنة، أي أن النقص لازال واضحا، والتهرب مازال قائما.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الجبائي ; السلطة الجبائية ; الغش والتهرب الجبائي ; المادة الخاضعة للضريبة ;

**Abstract:**

The article aims to show the role of tax audit to reducing fraud and tax evasion phenomenon in one hand, and the protection of public funds, on the other hand. The tax administration accounts several instruments in what is called "tax authority" that granted the right to control, compromise and punishment. The tax administration relies on two instruments in reducing the phenomenon of fraud and tax evasion, fiscal control in all its forms and search for article taxable. These

instruments are devoted, in their management, to a special structure (Tax office) structured from central to local level.

Despite recent efforts made by the Algerian authorities to restrain tax cheating phenomenon, statistics recorded by surveillance teams, however shows that the cost-effectiveness of the accounting oversight for the year 2013 reached 36.255 million dinars, and 1.507 million DA for the control of in-depth comprehensive tax for the status of the same year. This means that the shortage is still apparent, and evasion still exists.

**Key words:** tax audit; tax authority; fraud and tax evasion; Article taxable;

### المقدمة

إن ظاهرة الغش والتهرب الجبائي ليست جديدة، وليست خاصة بالجزائر فقط، فمعظم الدول التي يعتمد نظامها الجبائي على التصريح بالمدخيل، تعاني من مشكلة الغش والتهرب الجبائي. وكأغلب أنظمة بلدان العالم فإن النظام الجبائي الجزائري مبني على حرية التصريح للمكلف بمدخيله، فجاءت الرقابة الجبائية لتراقب وتتأكد من هذه التصريحات، حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.

حسب مسألة وجود خسارة في العائدات الجبائية و إن كان لا يبدو واضحا حجم العائد الحكومي الذي تقلص نتيجة **التهرب الجبائي** حيث يقدر مبلغ الحقوق المسترجعة من نتائج التحقيقات الجبائية خلال الفترة الممتدة من سنة 2000 إلى 2013 بـ 580 476 260 932 دج<sup>1</sup>.

إن وجود تهرب جبائي يعني أن الحكومات تشعر بأنها في حيرة وقد تكون مضطرة لأن تركز حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات. كذلك قد أصبح المتداول أن سرقة الدولة لا تعد سرقة وأنه من لا

<sup>1</sup> - Ministère des finances, direction générale des impôts, direction des recherches et vérifications « résultat du contrôle fiscal année » 2000- 2013.

يدفع الضريبة يعد لبقا ماهرا، ومن يدفعها يعد طيبا خاملا، وهذا له مبرراته لعدة اعتبارات بالخصوص ما يتعلق بسياسة ترشيد الإنفاق، فالكثير من الأفراد الذين لهم تفكير شارل لامب « Charles Lamb » الذي يقول: « Le fraudeur fiscal me plait, c'est un voleur honnête, car il ne vole que l'état qui est une abstraction. »

هذا ويعتبر الغش الجبائي قائم مادام هناك نظام جبائي موجود. من خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية التالية  
إشكالية الدراسة: هل التدقيق الجبائي كافي لوحده في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الجبائي أو تقليصها؟  
تتفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة التالية:

1- ما هي مستويات الغش الجبائي في الجزائر، ولماذا يتهرب المكلفون من أداء وجباتهم الضريبية؟

2- باعتبار ظاهرة الغش الضريبي مرض يصيب الجهاز الجبائي فكيف يمكن القضاء أو تقليص من هذه الظاهرة؟ وهل آليات الرقابة الجبائية والهياكل المتعددة لمحاربة الظاهرة في الجزائر كافية؟  
فرضيات الدراسة:

للإجابة عن التساؤلات السابقة قدمنا بعض الفرضيات والتي تتمثل فيما يلي:  
1- يعد خطر الغش والتهرب الجبائي جسيماً، باعتبار أن قيمة الغش الجبائي هي مورد هام فلت من الخزينة العمومية ومن يد الدولة، لغرض استعماله في مشاريع أخرى.

2- يمكن تصنيف الغش الجبائي في الجزائر من النوع البسيط والذي يمكن الحد منه من خلال تفعيل دور الرقابة الجبائية ونظام البحث عن المعلومات الجبائية.

هدف الدراسة: تهدف هذه الورقة إلى تسليط الضوء على أهمية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي، مع تشخيص ظاهرة التهرب الجبائي ذلك إيماناً منا أنه في تشخيص العلة يمكن العلاج.

#### خطة الدراسة:

لمعالجة الموضوع بطريقة علمية هادفة تحقق الغرض المنشود والغاية المبتغاة من هذه الدراسة فسنتطرق للمحاور الثلاث:

1- ظاهرة الغش والتهرب الجبائي، حيث سنعمل على إعطاء مختلف المفاهيم حول هذه الظاهرة ثم معرفة أسبابها وحدودها.

2- الرقابة الجبائية في الجزائر، وهذا من خلال التطرق إلى مختلف أشكال الرقابة الجبائية، مع تقييم إحصائي واقتصادي لنتائج عمليات الرقابة الخاصة بالتحقيقات الجبائية خلال فترة 2000-2013.

3- نتناول فيه المعالجة الميدانية للتدقيق الجبائي من خلال ملف جبائي تم مراجعته جبائيا على مستوى مركز الضرائب لولاية مستغانم هذه المراجعة ستكون خلال فترة ثلاث سنوات 2011، 2012، 2013 والمؤسسة قيد التحقيق هي عبارة عن مؤسسة فردية للأشغال عمومية.

### 1- الغش والتهرب الضريبي.

يقصد بالغش في معناه اللغوي، الخديعة والتحايل قصد الإضرار بالغير فوجدت هذه الفكرة منذ أن وجد القانون وفروعه<sup>1</sup>. إذ يعود أصل كلمة الغش للحضارة اليونانية حيث كتب PLATON في الموضوع قبل (2500م)، وأصلها من كلمة FRAUDIS التي تعني الإصرار على الخطأ وتطبيق كل الإجراءات غير القانونية التي من شأنها أن تمس جميع المجالات التجارية، الاقتصادية مخالفة بذلك نتائج غير شرعية.

#### 1-1- مفاهيم عامة حول الغش والتهرب الضريبي:

يعد الغش والتهرب الضريبي من أهم المشاكل التي تعاني منها جل الدول التي تعتمد على نظام التصريح التلقائي للمداخيل، إذ يمكن أن نعطي بعض التعاريف للغش الضريبي.

#### 1-1-1 تعريف الغش الضريبي:

لقد تعددت التعاريف حول مفهوم الغش الضريبي، إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق حيث يعتبر "الغش الضريبي تصرف غير قانوني، يتم من خلاله إخفاء نسبة من الضرائب أو تضخيم نسبة من الأعباء"<sup>2</sup> فقد تستعمل وثائق غير قانونية تكون سامحة بتضخيم التكاليف من أجل تخفيض الربح بالتالي تقليص الضرائب التي تكون واجبة. أما حسب لوسيان محل (LUCIEN MEHEL) الغش الضريبي هو " مخالفة للقانون الجبائي، قصد

<sup>1</sup> - نادبة فضيل " الغش نحو القانون" دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر سنة

2005، ص:51.

<sup>2</sup> - Jean Jacques NEUER, la Fraude Fiscale Internationale, PUF 2001 , P.23.

التهرب من الضريبة وتخفيض الأساس<sup>1</sup> فهو بذلك تجاوز القانون من طرف المكلفين بالضريبة بغية التملص من دفع ما عليهم للدولة، إذ يكون هذا بتخفيض الأساس الضريبي. كذلك يعرف الغش الضريبي " بأنه يضم كل حركة مادية وكل التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون للتخلص من الضرائب والمساهمات"<sup>2</sup>

1-1-2 أنواع الغش الضريبي: يمكن تصنيف الغش الضريبي حسب درجة التعقيد، إلى غش بسيط وغش مركب:

أ- الغش الضريبي البسيط (العادي): يعتبر كل تصرف أو حذف بحسن النية لأجل التخلص من الضريبة<sup>3</sup>، فهو محاولة تضليل بغية تخفيض الضريبة إلى أقل قدر ممكن، من خلال تقديم تصريحات خاطئة عمدا، التأخير أو عدم تقديمها وهذا النوع من الغش يشبه التهرب الضريبي.

ب- الغش المركب: إن استعمال الطرق التدليسية ليس فقط عند الهروب من دفع الضريبة، كذلك محاولة تضليل الرقابة مثل تقديم فواتير مزورة ناتجة عن نية تجنب الضريبة، تضخيم قيمة الأعباء وتخفيض الإيرادات<sup>4</sup>.

## 1-2- التهرب الضريبي:

تختلف تعاريف التهرب الضريبي من كاتب لآخر، فمنهم من قال هو " التخلص من الالتزام بدفع الضريبة"<sup>5</sup> فقد يتهرب المكلفون بالضريبة من دفعها ذلك بالاشتغال في القطاعات المستفيدة من الإعفاءات الجبائية، كليا أو جزئيا لتخفيض قيمة الاقتطاعات المفروضة عليهم، كما يعد "التهرب الضريبي الفن الذي يتم من خلاله تجنب السقوط في حقل القانون الجبائي"<sup>6</sup>، فبعض المختصين والعارفين للتشريعات سنويا ومع تتبعهم للتعديلات ومعرفتهم

<sup>1</sup> - André MARGAIRAZ, la Fraude Fiscale et ses succédanés, vaudoise Lausanne 1970, P.17.

<sup>2</sup> - HABIB Ayadi, Droit fiscal, C.E.R.P, Tunis 1989, p : 28.

<sup>3</sup> - Jean Claude MARTINEZ, la Fraude Fiscale, PUF, France, 1999, P 53.

<sup>4</sup> - لتفصيل أكثر راجع المواد 56 من قانون الإجراءات الجبائية، 118 من قانون الرسم على القيمة المضافة، 192-2، 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>5</sup> - طارق الحاج " المالية العامة " دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن سنة 1999، ص:84.

<sup>6</sup> - Jean Claude MARTINEZ la Fraude Fiscale, PUF 1984, P :7.

بالتغيرات، تمكنهم من المراوغة والتعامل مع النصوص القانونية بمهارة، مما يمكنهم من تفادي الضرائب والتهرب من دفعها بطريقة شرعية.

## 2- الرقابة الجبائية في الجزائر.

إن النظام الجبائي الجزائري كأغلب أنظمة بلدان العالم مبني على حرية التصريح للمكلف بمداخله، فجاءت الرقابة<sup>1</sup> الجبائية لتراقب وتتأكد من هذه التصريحات، حيث " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة"<sup>2</sup>.

وحسب النظرة الكلاسيكية فإن الرقابة الجبائية هي " الفحص المنتظم والشامل لجميع سجلات ووثائق المؤسسة لغرض تحقيق مجموعة من الأهداف"<sup>3</sup>، أما حسب النظرة الأنجلوساكسونية فهي " فحص السجلات والتقارير المالية للمنشأة، بغرض التعبير عن مدى إخلاص طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير، فيتم الفحص وفق طريقة مسطرة، مما يضمن للعمل المنجز درجة عالية من الامتياز"<sup>4</sup>. كما أن للمفتش حق تصحيح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك أن يرسل للمكلف بالضريبة التصحيح المراد القيام به، فيبين له بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تفويم، الأسباب التي دعت لذلك وكذا مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك<sup>5</sup>، وبهذا تأخذ الرقابة شكلها القانوني.

<sup>1</sup> - حسب المادة 20 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015 يعرف الرقابة على أنها مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة.

<sup>2</sup> - Voir article 18 code de Procédures Fiscales Droit de Contrôle de L'Administration Edition 2015.

<sup>3</sup> - عبد المنعم فوزي " المالية العامة والسياسة المالية " منشأ المعارف، بدون تاريخ، ص: 46.

<sup>4</sup> - A. Beetschenet et P. Bozzachi, l'intégration fiscal, édition francislefebre, Paris, 1998, P : 54.

<sup>5</sup> - Article 19 code de Procédures Fiscales Paragraphe 1 et 5. Edition 2015.

## 2-1- أشكال الرقابة الجبائية:

قد تتم الرقابة الجبائية بصفة عامة مجملة هذا على مستوى مفتشية الضرائب، كما قد تكون معمقة وهذا على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أو مصلحة البحث والتحقيقات.

2-1-1 الرقابة العامة le contrôle sommaire: هذا النوع من الرقابة يكون على مستوى المفتشية، وهنا يتم التمييز بين الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق.

أ- الرقابة الشكلية: يجري العمل بها كل سنة، حيث تعتبر كمرحلة تمهيدية للرقابة، فتغطي كل العمليات المتضمنة تصحيح الأخطاء المادية المسجلة في التصريحات غير أن هذا النوع لا ينص على التأكد من صحة الأرقام المصرح بها.

ب- الرقابة على الوثائق: بعكس الرقابة الشكلية فإن الرقابة على المستندات تكون شاملة تخص محتوى ومضمون التصريحات، وتعتبر كفحص انتقادي للوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي ( السجلات المحاسبية، مقارنة رقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة،...إلخ)، هذا النوع من الرقابة يمكن أن يؤدي إلى التحقيق المعمق.

2-1-2 الرقابة المعمقة Le contrôle approfondi: إن الفرق بين الرقابة على المستندات والرقابة المعمقة يكمن في حجم الإمكانيات المستعملة والهدف المتوخى بالنسبة لكل نوع من الرقابة، وبصفة عامة فإن الرقابة المعمقة هي العملية التي تسمح بالتأكد من التصريحات الجبائية مقارنة بالعناصر أو المظاهر الخارجية، حيث تعتبر إمتداد للرقابة على الوثائق.

إضافة إلى ما تقدم فإن هذا النوع من الرقابة يمس النشاط ( التحقيق المحاسبي) كما يمس الأشخاص الطبيعيين ( التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية).

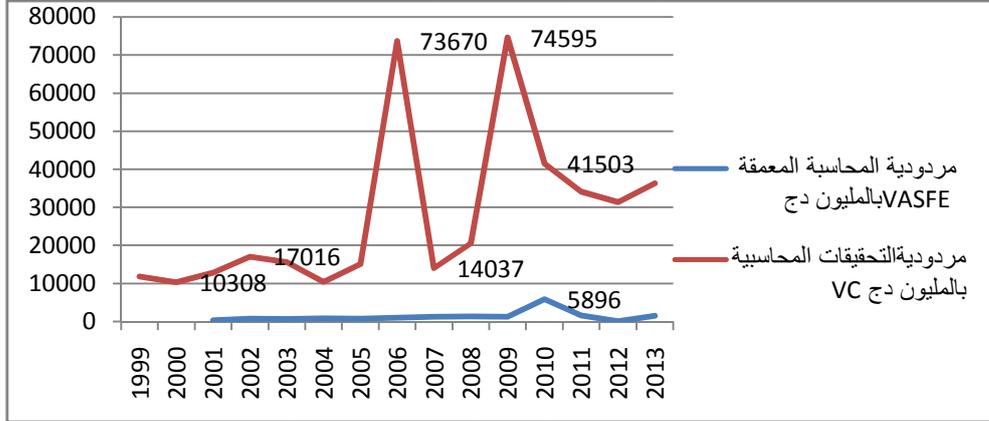
أ- التحقيق المحاسبي VC: هو مجموعة من العمليات تهدف إلى فحص الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال في عين المكان، إذ يلزم هذا الفحص حسب المواد 09 و 11 من القانون التجاري المكلفين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمس كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي والملزمين بمسك المحاسبة.

ب - التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة<sup>1</sup> VASFE: إن المراقبة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة هي مجموعة العمليات الهادفة إلى التحقق من نزاهة التصريحات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي، فهي بذلك تمس الأشخاص الطبيعيين كما تسمح بمتابعة تطور أموال وأملاك المكلف بالمقارنة مع المداخل المصرح بها، وبالتالي تحديد الدخل الحقيقي ومدى إنسجامه والحالة المادية والمظاهر الخارجية للمكلف فتخص بذلك ( العقارات، أنواع السيارات، عدد الرحلات إلى الخارج...الخ).

2-2 تقييم عمليات الرقابة الخاصة بالتحقيقات الجبائية.

تعد الرقابة الجبائية كأداة ردع ضد الغش الضريبي، ومع استفحال ظاهرة الغش الضريبي تم إنشاء مديرية البحث و المراجعات، حيث عرفت هذه الأخيرة متابعة توجيه الرقابة الجبائية على المستوى المركزي كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم(01) نتائج الرقابة الجبائية بعد إنشاء مديرية البحث والمراجعات (1999م – 2013م).



المصدر: إحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث

والمراجعات.

بخصوص الرقابة الجبائية بعد إنشاء مديرية البحث والمراجعات خلال الفترة (1999م – 2013م).

<sup>1</sup> - Voir article 21 paragraphe 1, 2, 3 et 4 code de Procédures Fiscales « Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble » Edition 2015.

تسمح دراسة نتائج الرقابة لهذه المرحلة بتسجيل الملاحظات التالية:

- زيادة عدد الملفات المراقبة خلال هذه الفترة مقارنة بالمرحلة الأولى مما استدعى تقسيم مهام الرقابة الجبائية بين المديرية العامة والمديريات الولائية للضرائب حسب درجة أهمية الملفات والمكلفين بالضريبة.
- تطبيق لأول مرة التحقيق المعمق للوضعيات الجبائية العامة « VASFE » سنة 2001م والذي يخص مراقبة تصريحات دخل الأفراد الطبيعيين.

إن نتائج التحقيق الجبائي المحققة في المرحلة الثانية عرفت ارتفاعا مقارنة بالمرحلة الأولى حيث بلغت سنة 1998م 10616 مليون دج أي ما يعادل نسبة 27% من مجموع المردودية المحاسبية خلال فترة ( 1992 - 1998م)، أما سنة 1999م فقد بلغت قيمة 11786 مليون دج أي ما يعادل نسبة 30% مقارنة بنتائج المرحلة الأولى، وبلغت في سنة 2002م قيمة 17812 مليون دج أي بنسبة 46% مقارنة بالمرحلة الأولى.

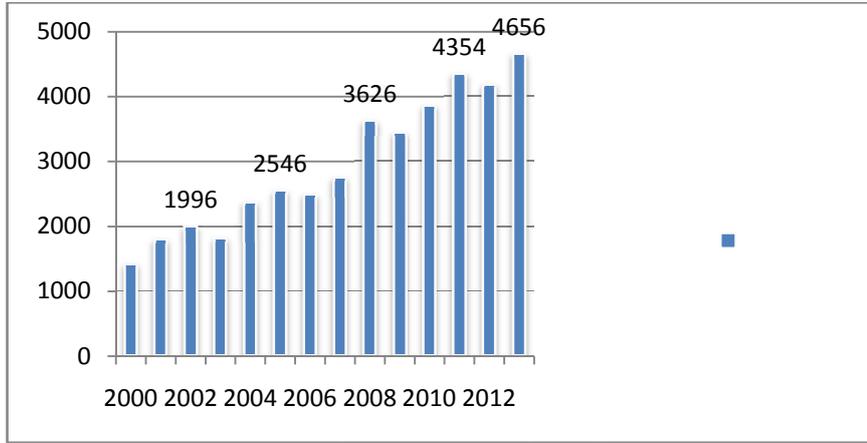
إن هذه الزيادات تترجم الأولوية التي أعطيت لرقابة النشاطات الأكثر عرضة للغش الضريبي والمتمثلة في عمليات الشراء والبيع بالجملة، كما نلاحظ أن نتائج التحقيق خلال المرحلة الثانية أعطت مردودية مهمة غير أنها متذبذبة حيث بلغت أدنى قيمة سنة 2000م بما يعادل 10308 مليون دج أي بنسبة 8% وبلغت أعلى قيمة سنة 2009م بما يعادل 75883 مليون دج أما سنة 2013م فقد بلغت قيمة 37762 مليون دج أي ما يقارب نسبة 9% من المجموع العام لنتائج التحقيق.

إن هذه المعطيات تعد كمؤشر قياس حجم ظاهرة الغش الجبائي في الجزائر خلال هذه المرحلة، حيث توسعت ومست كل القطاعات والمكلفين الجبائيين الخاضعين للنظام الحقيقي الذين يمكن مراقبتهم، غير أنه من الملاحظ أن العدد 32154 الذي يمثل عدد المكلفين الذين تم مراقبتهم خلال الفترة الممتدة من 1999م إلى غاية 2013م هو عدد قيمته لا تذكر مقارنة مع المكلفين الذين يمكن مراقبتهم والذين ينشطون في القطر الجزائري، هذا ما يوضح أن الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة الغش الجبائي لا تزال محدودة ودليل ذلك أنه في سنة 2007م كان عدد المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي في الجزائر هو 305724 مكلف إذ مست الرقابة الجبائية منهم 2632 أي ما يمثل نسبة 0,8% كمعدل المكلفين المراقبين جبائيا. تبرز الإحصائيات المعروضة أن حجم الغش الجبائي المسجل خلال الفترة الممتدة من 1993م إلى غاية 2013م والمقدرة بـ 475272 مليون دج وهذا ما تم مراقبته، قيمة مرتفعة جدا وبالتالي خطيرة على

الخزينة العمومية، وكذلك على الإقتصاد الوطني وعلى المنافسة الشريفة في المعاملات التجارية.

2-3 نتائج رقابة الأسعار والتقديرات: قد تُبيّن متابعة تطور عملية الرقابة على الصفقات العقارية في الجزائر منذ تأسيس هذه الرقابة، أن ظاهرة الغش الضريبي مست كل القطاعات، حيث سجلت نتائج الرقابة على الأسعار خلال الفترة ( 2000- 2013 ) ما يعادل 228 425 300 41 دج من مجموع الملفات المراقبة والمقدر بـ 405381 ملف، ويبين هذا أن كل عملية تنازل عن عقار تخفي وراءها غش ضريبي. وهذا ما يوضحه الشكل رقم(02) بخصوص نتائج رقابة الأسعار والتقديرات خلال الفترة 2000-2013.

شكل رقم(02) يوضح نتائج رقابة الأسعار والتقديرات خلال الفترة 2000-2013.



إحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

2-4 تقييم عمليات الرقابة بالاعتماد على التحقيق المصوب. هذا النوع من التحقيقات أحدث بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 يكون هذا التحقيق خاص بنوع أو عدة أنواع من الضرائب ولفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدم،<sup>1</sup> ونلاحظ أن هذا النوع من التحقيق بدأ حيز التنفيذ منذ سنة 2010 حيث قدرت المردودية الخاصة بالتحقيق المصوب

<sup>1</sup> - Voir article 20 bis 1 code de Procédures Fiscales « Vérification ponctuelle de comptabilité » Edition 2015.

للسنوات التالية 2010، 2011، 2012، 2013 بـ 1.189 مليون دج ، 1.434 مليون دج، 1.201 مليون دج، 1.954 مليون دج على التوالي وهذا ما يبين تزايد حجم ظاهرة الغش من سنة لأخرى، أما أقصى حد من التطور عرفته سنة 2013 مقارنة بالسنوات الأخرى، فكان بذلك مجموع الملفات المراقبة خلال الأربع سنوات هذه بـ 1650 ملف بمردودية بلغت في مجملها 600 908 780 5 دج،<sup>1</sup> وقد يعود تفسير هذه الزيادات إلى التغيير المستمر للقواعد وإجراءات المتخذة للحد من ظاهرة الغش الضريبي.

### 3- الدراسة الميدانية للمراجعة المحاسبية لملف جبائي

#### 3-1 الدراسة التمهيدية لوضعية الشركة

هذه الشركة هي عبارة عن مؤسسة فردية للأشغال عمومية خضعت للتحقيق الجبائي والمحاسبي للسنوات 2010، 2011، 2012، 2013، المؤسسة تابع للنظام الجبائي الحقيقي وتخضع للضرائب التالية:

- الضرائب المباشرة: الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية والصناعية (IRG/BIC)

#### 3-2 إشعار بالتقييم:

قام العون المحقق في المرحلة الأولى من التحقيق بإشعار المكلف مع منحه مدة 10 أيام إبتداء من تاريخ استلامه الإشعار من أجل تحضير مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية الممثلة في ( الميزانية، دفاتر الجرد، الوثائق التبريرية، سجل الأجور، كشف المحاسبة)، وهذا طبقا للمواد من 1 إلى 10 من قانون التجاري الجزائري والمتعلقة بالسنوات التحقيق غير المتقدمة. حيث يتضمن هذا الإشعار ما يلي:

وفقا للتحقيق الجبائي والمحاسبي لمؤسستكم المختصة في نشاط الأشغال العمومية الكائن مقرها ب مستغانم وفق الإشعار بالتحقيق رقم: ..... بمركز الضرائب بتاريخ 20/04/2014 الخاص لسنوات 2011، 2012، 2013 وفي إطار الضمانات التي توفرها إدارة الضرائب يمكنكم الاستعانة بمستشار معين للمرافقة طيلة مدة المراقبة طبقا لنص المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يمكنكم تحكيم مدير الضرائب للولاية في الرد على التقييم المقترح طبقا لنص المادة 6/31 قانون المالية 2012.

<sup>1</sup> - مصدر الإحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

### 3-3 المهام الميدانية

#### 1-3-3 دراسة الوثائق التقنية الخاصة بالمؤسسة

خلال مدة 10 أيام يقوم المحققان بسحب الملف الجبائي باسم ( المؤسسة الفردية للأشغال العمومية) للإطلاع عليه ودراسته على النحو التالي:

أ- دراسة التصريحات الشهرية ( G50) يمكن توضيح ما تم التحصل عليه من خلال هذه التصريحات كما في: جدول رقم (01) التصريحات برقم الأعمال

#### ب- جدول رقم (01): التصريحات برقم الأعمال

السنة	التصريحات الشهرية لرقم الأعمال (CA/G50) الخاصة بـ TAP (دج)	التصريحات الشهرية لرقم الأعمال (CA/G50) الخاصة بـ TVA (دج)
2010	59.227.780	59.227.780
2011	57.110.160	68.908.470
2012	15.202.900	15.202.900
2013	14.241.200	14.241.200

مصدر الإحصائيات: مديرية الضرائب لولاية مستغانم مصلحة الرقابة الجبائية

وبعد مرور 10 أيام انتقلا المحققان إلى مؤسسة المعني على أساس لقاء تعارف حيث تم الاطلاع على الوثائق الرسمية كالسجل التجاري، طبيعة النشاط، معدات الاستغلال الخاصة بالمؤسسة، عدد المستخدمين، المؤسسات المتعامل معها،.... الخ

#### 3-4 عملية التحقيق:

فحص المحاسبية من حيث الشكل:

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق بتاريخ 2014/11/20 بخصوص السنوات الأربع ( 2010، 2011، 2012، 2013) وبعد انتهاء المدة القانونية الممنوحة للمكلف تم مباشرة التحقيق بعين المكان من قبل المحقق وتحت إشراف رئيس المراقبة. قام المحققان بدراسة محاسبية المكلف من الناحية الشكلية حيث تم الإطلاع على مختلف السجلات والدفاتر المحاسبية القانونية المملوكة ولم يتم تسجيل أية ملاحظة على محاسبة المكلف من الناحية الشكلية لمطابقتها للقواعد القانونية والواردة في المواد 9، 10، 11، 12 من القانون التجاري. أما من حيث المضمون:

وبعد الانتهاء من التحقيق في شكل المحاسبة. أتجه المحققان إلى جوهر عملية التحقيق من خلال مضمون المحاسبة حيث يتم إكتشاف مختلف الأخطاء والتلاعبات، وعليه قام المحقق بفحص كل الكشوفات المحاسبية، وكذا البيانات والدفاتر المحاسبية والتصريحات الجبائية ومختلف الوثائق المتعلقة بالمحاسبة حيث تمكن من اكتشاف نقائص تتمثل في:

- بخصوص فاتورات الأشغال لسنة 2013 بينت عدم تسجيل في المحاسبة اقتطاعات الضمان les retenues de garanties وعدم تقييدها في الحساب 411 يمكن توضيح هذه الفاتورات من خلال الجدول رقم (02) فاتورات لم تقيد بطريقة صحيحة

#### جدول رقم (02) فاتورات لم تقيد بطريقة صحيحة

المبلغ متضمن الرسم	تاريخ ورقم الفاتورة
391.660,80	01/ 24-05-2013
105.620,20	02/ 23-07-2013
144.643,67	03/ 24-08-2013
202.807,80	04/ 24/11/2013
844.732,47	المجموع

مصدر الإحصائيات: مديرية الضرائب لولاية مستغانم مصلحة الرقابة الجبائية

- التسجيل بطريقة غير قانونية في القيد 30 مبلغ المشتريات متضمن الرسم، غير أنه يجب أن يدرج مبلغ الرسم على القيمة المضافة في الحساب الخاص به 445.
- وفي هذه الحالة يعتبر مبلغ الرسم على القيمة المضافة عبئا عند تحديد الربح بينما هو رسم مسترجع. « TVA à récupérer » بالنسبة للرسم على القيمة المضافة على المشتريات لسنة 2011 والذي قيمته 1.078.255 دج يسجل في النتيجة المحاسبية لسنة 2011. وبخصوص الرسم على القيمة المضافة على المشتريات لسنة 2012 والذي قيمته 1.250.137 دج يسجل في النتيجة المحاسبية لسنة 2012.
- التسجيل في المحاسبة مبلغ شراء معدات متضمن الرسم، في حين وجوب تقيد مبلغ الرسم على القيمة المضافة في الحساب الخاص به 445. حيث كان مبلغ المشتريات خارج الرسم 4.710.000 دج أما مبلغ الرسم على القيمة المضافة TVA= 800.700 وعليه فان مبلغ الفاتورة متضمن الرسم  $M_{TTC}^t = 5.510.700$  دج . في هذه الحالة قد طبق الاهتلاك على المبلغ

المتضمن الرسم « M<sup>t</sup><sub>TTC</sub> » 5.510.700 دج عوض مبلغ 4.710.000 دج  
وعليه يكون تصحيح عملية الاهتلاك كما يلي:

$$5.510.700 \times 15\% \times 3/12 = 206.651$$

$$4.710.700 \times 15\% \times 3/12 = 176.651$$

$$206.651 - 176.651 = 30.000$$

ثم يتم دمج المبلغ 30.000 دج في النتيجة المحاسبية.

- قيد في النتيجة الجبائية الغرامات بطريقة غير قانونية، حيث يجب إدراج  
في النتائج المحاسبية المبالغ التالية فقط: بالنسبة لسنة 2010 مبلغ 23.561  
دج، السنة 2012 المبلغ 12.387 دج

- في سنة 2011 مبلغ مالي 288.293 دج خضع للرسم على القيمة المضافة  
وللرسم على النشاط المهني لكن لم يتم قيده في الحساب ( 411 فوترة )  
وعليه يجب دمج هذا المبلغ في النتيجة الجبائية لسنة 2011.

- من خلال فحص الملف الجبائي، تبين أن إدارة المصلحة المكلفة قد أغفلت  
الإخضاع للضريبة على الدخل الإجمالي للربح المصرح به من طرف  
الخاضع والمقدر بـ : 8.920.012 دج بالنسبة لسنة 2011. تحديد رقم  
الأعمال المفوتر من خلال الجدول رقم (03) تصريحات برقم الأعمال  
الخاضع

#### جدول رقم (03) تصريحات برقم الأعمال الخاضع

2013	2012	2011	2010	
14.241.227	15.202.90 0	68.620.177	59.227.822	رقم الأعمال المصرح به (دج)
722.179	/	288.293	/	رقم الأعمال غير مصرح به (دج)
14.963.406	15.202.90 0	68.908.470	59.227.822	رقم الأعمال الخاضع

مصدر الإحصائيات: مديرية الضرائب لولاية مستغانم مصلحة الرقابة الجبائية

تحديد رقم الأعمال المقبوض CA encaissé

سنة 2010 : 59.227.822 ، سنة 2011 : 68.908.470 ، سنة 2012 : 15.202.900 ،  
سنة 2013 : 14.963.406 أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة: سنة 2010 :  
59.227.822 ، سنة 2011 : 68.908.470 ، سنة 2012 : 15.202.900 ، سنة 2013 :  
14.963.406

أما بخصوص إعادة تقييم المبالغ الخاضعة للرسم على النشاط المهني يمكن توضيحها في الجدول رقم (04)

**جدول رقم (04) إعادة تقييم الرسم على النشاط المهني:**

2013	2012	2011	2010	
14.241.200	15.202.900	68.908.470	59.227.822	رقم الأعمال الخاضع بعد التحقيق
14.241.200	15.202.900	57.110.160	59.227.822	رقم الأعمال قبل التحقيق
/	/	11.799.310	/	الفرق
2%	2%	2%	2%	نسبة الرسم
/	/	235.986	/	الحقوق
/	/	58.996	/	الغرامة

مصدر الإحصائيات: مديرية الضرائب لولاية مستغانم مصلحة الرقابة الجبائية  
كما يوضح الجدول رقم (05) الأرباح المعاد تقييمها بتصحيح جدول النتائج كما يلي:

**جدول رقم (05) تحديد الأرباح بتصحيح جدول النتائج كما يلي**

2013	2012	2011	2010	
1.859.904	2.029.383	8.920.012	6.061.441	الربح المصرح به
722.179	/	288.293	/	الادماج
/	1.290.137	1.078.255	/	مبلغ الرسم على القيمة المضافة
29.999	/	/	/	الإهلاك
/	12.387	/	23.561	الغرامات
/	/	-235.986	/	التخفيضات
2.612.082	3.331.907	10.050.574	6.085.002	الربح بعد التحقيق

مصدر الإحصائيات: مديرية الضرائب لولاية مستغانم مصلحة الرقابة الجبائية في حين يوضح الجدول رقم (06) الأرباح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بعد التحقيق.

**جدول رقم (06) الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي**

2013	2012	2011	2010	
2.612.082	3.331.907	10.050.57	6.085.002	أساس الضريبة بعد التحقيق
1.859.904	1.623.507	/	4.849.153	أساس الضريبة قبل التحقيق
752.178	1.708.400	10.050574	1.235.849	الفرق

مصدر الإحصائيات: مديرية الضرائب لولاية مستغانم مصلحة الرقابة الجبائية وفي الأخير يمكن تبيان الغرامات والحقوق الجبائية المطبقة على هذا المكلف بعد عملية التدقيق الجبائي في الجدول رقم (07).

**جدول رقم (07) الحقوق الجبائية**

2013	2012	2011	2010	
263.262	597.940	3.385.700	432.546	الحقوق
65.485	149.485	846.425	108.136	الغرامات
329.077	747.425	4.232.125	540.682	المجموع

مصدر الإحصائيات: مديرية الضرائب لولاية مستغانم مصلحة الرقابة الجبائية **حق الرد على الإشعار بإعادة التقييم:**

قام المكلف بتاريخ 2015/01/10 بالرد على الإشعار بإعادة التقييم وهذا في الأجل المحددة قانونا أي قبل انقضاء (40) يوم ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتقييم، وأشار المكلف في رده فقط على عدم قانونية تطبيق غرامة 25% على الحقوق فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG/BIC لسنة 2011 باعتباره قد صرح بمبلغ 8.920.012 في الأجل المحددة ولا يتحمل مسؤولية إغفال الإدارة لعدم جدولتها وتحصيلها للضريبة المصرح بها. كما أن الخاضع طلب إجراء التحكيم من قبل مدير الضرائب للولاية.

**رد الإدارة على ملاحظات المكلف:**

بعد دراسة ملاحظات المكلف وإجراء التحكيم بتاريخ 2015/03/10 فقد تم إنصاف المكلف فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي بعدم تطبيق غرامة 25% على الحقوق المدرجة في التقييم الأولي وكان تطبيق فقط النسبة القانونية في حدود الفرق ما بين الضريبة المستحقة بعد التقييم والضريبة المصرح بها والتي لم يتم تحصيلها وجدولتها.

#### الخاتمة

ما يمكن قوله في الختام أن الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها تعد أداة فعالة لمحاربة الغش الضريبي وهو إجراء ضروري وحتمي يهدف لتصحيح المخالفات والنقائص المتعلقة بالوجبات الجبائية للمحافظة على حقوق الدولة وضمان صحة التصريحات والبيانات التي يقدمها المكلف، ورغم المجهودات المبذولة من طرف الدولة الجزائرية في الفترة الأخيرة، لقمع ظاهرة الغش الضريبي إلا أن الإحصائيات المسجلة من طرف فرق الرقابة بينت أن مردودية الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة لسنة 2013 بلغت 1.507.555.995 دج، من 299 ملف جبائي تم مراجعته و 36.255.037.286 دج بالنسبة للمراجعة المحاسبية لنفس السنة عند مراجعة 1809 ملف جبائي، أي أن النقص لازال واضحا، والتهرب مازال قائما.<sup>1</sup>

ومن خلال الإحصائيات التي تم عرضها بينت تواجد شريحة واسعة من المكلفين ما زالوا قادرين على التهرب والغش من تسديد مستحقاتهم الضريبية، بل أن هذه الشريحة مازالت تمتنع عن تسديد حتى القيم الدنيا من الضرائب و التي قد تقل قيمتها عن فاتورة أي مكلف من المحسوبين على الدخل المحدود، هذه الوضعية مازالت قائمة إن لم نقل إنها تزداد تضخما، هذا أمام عجز السلطة الجبائية عن مواجهة الظاهرة.

**نتائج الدراسة:** من خلال تطرقنا لدراسة أداة التدقيق الجبائي ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي توصلنا إلى استخلاص النتائج التالية:  
- تعد أداة التدقيق الجبائي لوحدها غير كافية للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي أمام تواجد شريحة واسعة من المكلفين ما زالوا قادرين على التهرب من تسديد مستحقاتهم الضريبية

<sup>1</sup> - Ministère des finances, direction générale des impôts, direction des recherches et vérifications « résultat du contrôle fiscal année » 2000- 2013.

- نقص الوعي الضريبي لدى طبقة من المكلفين الجزائريين خاصة أمام إحساسهم بضعف السلطة الجبائية و اللاعدالة الجبائية المطبقة، كل هذا أدى إلى ميل عدد كبير من المكلفين لظاهرة التهرب والغش الجبائي رغم الجهود المبذولة من طرف السلطة الجبائية، زيادة على ذلك عدم اهتمام هذه الأخيرة بالعلاقة بينها وبين المكلفين في حين الغياب النوعي و الكمي للموظفين و النقص الفادح في عددهم، هذا ما أدى بالمصالح الجبائية للاتجاه نحو التعسف الإداري.

- إضافة إلى تعقد التشريع الجبائي نسجل النقص و التأخر للإجراءات التطبيقية الخاصة بأدوات قمع ظاهرة الغش والتهرب الجبائي، التدقيق الجبائي، البحث عن المعلومات الجبائية و العقوبات و الغرامات الجبائية، خاصة التحقيق المعمق في الوضعيات الجبائية، علما أن هذه الآليات لا يمكنها الكشف إلا عن جزء محدود من هذه الظاهرة.

- ضعف و غياب التنسيق بين إدارة الضرائب و كل الإدارات و هيكل المراقبة الاقتصادية المتواجدة، وضعف تبادل المعلومات بينها و بين هذه الهيئات لا اعتبارهم أن ظاهرة الغش والتهرب الجبائي و تباعياتها هي مسؤولية السلطة الجبائية.

#### التوصيات:

من خلال النتائج المتوصل إليها حاولنا تقديم بعض الاقتراحات و التوصيات التي تبين دور أداة التدقيق الجبائي في الحد من هذه الظاهرة:

- تشخيص اتجاهات الغش الجبائي فيما يتعلق بتحليل خطر النشاطات الجديدة ذات التغيرات المستمرة و العمل على القضاء التدريجي للظاهرة من خلال التأثير على الممارسات التي تغذي و تتغذى من الظاهرة و ذلك بالعمل على إدراج مبدأ الشفافية على مختلف المعاملات و المبادلات التجارية.

- اللجوء إلى إصلاح جبائي هادف و جديد مبني على الوضعية الاقتصادية الجزائرية وبعيد على كل التعقيدات التي تعطي فرصة أكثر للإتجاه نحو الغش.

- تربية و تكوين المكلف من خلال نشر الوعي الضريبي في إطار تحسين العلاقة بينهما بخلق جو من الثقة بإقحامه في التشريعات من أداء واجبه الضريبي و تحسيسه أن الضريبة أداة للمواطنة و التواصل الإجتماعي الهدف منها ضمان خدمات الدولة.

- تشديد العقوبات و التطبيق الصارم لإجراءاتها فيما يخص العقوبات المالية أو الجنائية.
- تفعيل نظام الإعلام الجبائي ومنحه قدر معتبر من الأهمية لمكافحة الظاهرة من خلال توسيع الإجراءات التي تحكم حق الإعلام إلى حق التفتيش و حق الزيارة.

## قائمة المراجع.

1. نادية فضيل " الغش نحو القانون " دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر سنة 2005.
2. طارق الحاج " المالية العامة " دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن سنة 1999.
3. عبد المنعم فوزي " المالية العامة والسياسة المالية " منشأ المعارف، بدون تاريخ قوانين وتشريعات.

1. قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015.
2. المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13-07-1998 المتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية.
3. قانون الرسم على القيمة المضافة لسنة 2015.
4. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.
1. Emanuel Grouy CHANEL et Autres , Impôt, Edition Dalloz, 2002.
2. Code de Procédures Fiscales, édition 2015.
3. Jean Claude MARTINEZ la Fraude Fiscale, PUF 1999.
4. Jean Claude MARTINEZ la Fraude Fiscale, PUF 1984.
5. Ministère des finances, direction générale des impôts, direction des recherches et vérifications « résultat du contrôle fiscal année » 2000-2013.
6. Jean Jacques NEUER, la Fraude Fiscale Internationale, PUF 2001.  
André MARGAIRA

1. Z, la Fraude Fiscale et ses succédanés, vaudoise Lausanne 1970.
2. HABIB Ayadi, Droit fiscal, C.E.R.P, Tunis 1989.
3. A. Beetschenet et P. Bozzachi, l'intégration fiscal, édition francislefebre, Paris, 1998.