

طرق الكشف على التهرب والغش الضريبي من خلال استعمال آليات مكافحتها

Methods Of Detecting Tax Evasion And Fraud Through The Use Of Combating Mechanisms

سالمي محمد¹، مولود فتحي²

Mouloud Fathi Salami Mohamed

¹المركز الجامعي الشريف بوشوشة آفلو، الجزائر، مخبر الدراسات القانونية والإقتصادية m-salmi@cu-aflou.edu.dz

²المركز الجامعي الشريف بوشوشة آفلو، الجزائر، مخبر الدراسات القانونية والإقتصادية mouloud@cu-aflou.edu.dz

تاريخ النشر: 2023-10-30

تاريخ القبول: 2023-09-24

تاريخ الاستلام: 2023-08-02

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار طرق الكشف على التهرب والغش الضريبي من خلال استعمال آليات مكافحتها التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في تقويم سلوكيات المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين وهذا على مدى صحة وجودة المعلومات والبيانات المدونة في تصريحاتهم الجبائية وكشف أي اختلالات وتلاعبات إن وجدت وإعادة تصحيحها سواء هذا بقصد أو بغير قصد أو بعد هذا الإجراء حق شرعي منحه المشروع الجبائي للإدارة الجبائية للحفاظ على الموارد المالية لخزينة العمومية من الاستنزاف.

ولقد توصلت الدراسة إلى نتيجة أن الأساليب الكشافية الجبائية لا تعالج بصفة نهائية ظاهرة التهرب والغش الضريبي وأن هناك تقصير فيما يخص الجانب التشريعي للنظام الجبائي.

الكلمات المفتاحية: تهرب ضريبي؛ غش ضريبي؛ أساليب كشف جبائي.

تصنيف JEL : M41 ؛ M42

Abstract:

This study aimed to show methods of detecting tax evasion and fraud through the use of combating mechanisms that the tax administration relies on in correcting the behavior of taxpayers, and this is based on the validity and quality of the information recorded in their tax declarations and detecting any imbalances, if any, and re-correcting them, whether intentionally or not. Intended to preserve the financial resources of the public treasury.

The study reached the conclusion that the tax detection methods do not definitively treat tax evasion and fraud, and that there is a shortcoming with regard to the legislative aspect of the tax system.

Keywords: tax evasion, tax fraud, tax detection methods.

JEL Classification Codes : M41 ; M42

طرق الكشف على التهرب والغش الضريبي من خلال استعمال آليات مكافحتها

1. مقدمة:

مرت الجزائر خلال الفترة ما بين 1990 و1992 بمجموعة من الإصلاحات الهامة على مستوى التشريع الجبائي، بدأمن تطبيق الرسم على القيمة المضافة وإدراج الضريبة على أرباح الشركات إضافة إلى تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي، ومن بعدما كانت تسودها الرؤية التقليدية للتسيير الجبائي لكن مع التطور الذي تشهده والمتبوع بمجموعة من الممارسات الدولية المتقاربة وجب حتمية تجاوز هذا المنهج وإتباع منهج جديد يتماشى مع الإصلاح التنظيمي من خلال استحداث هيكل جديدة كمديرية كبريات المؤسسات، ومراكز الضرائب، والمراكز الجوية للضرائب، وإنشاء الموقع الإلكتروني، مع تقديم مجموعة من التسهيلات الجديدة في مجال التصريحات الجبائية بخلق وسيلة جديدة.

إن ممارسات السلبية للمكلفين أوجب على الإدارة الجبائية خلق آليات جديدة للتصدي لها، تعتبر الرقابة الجبائية أهمها، ذلك لما لها من شأن في تحقيق مبدأ المساواة أمام الضريبة اتجاه الأشخاص الذين لا يوفون بالتزاماتهم الجبائية، ومن ثم التصدي لما يعرف تظاهر في التهرب والغش الضريبي.

1.1 إشكالية الدراسة: وبناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ماهي الطرق الجبائية لمكافحة ظاهرتي التهرب والغش الضريبي ؟

2.1 فرضية الدراسة الرئيسية : للإجابة على هذه الإشكالية تقوم بوضع الفرضية التالية: أن التحقيق الجبائي يعتبر أسلوب ناجح لمكافحة ظاهرتي التهرب والغش الضريبي .

ونقسم الفرضية الرئيسية إلى فرضيات فرعية:

- توجد أسباب تجعل المكلف بالضريبة للممارسة التهرب الضريبي

- هناك ثغرات في القانون الجبائي تساعد في عملية الغش الضريبي

3.1 أهداف الدراسة :

✓ التعرف على التهرب والغش الضريبي

✓ معرفة طرق الكشف عن التهرب والغش الضريبي

✓ إبراز أساليب مكافحة ظاهرتي التهرب والغش الضريبي

4.1 خطة الدراسة: قسمت الدراسة كالتالي:

✓ التهرب الضريبي

✓ الغش الضريبي

✓ أساليب مكافحة التهرب والغش الضريبي

✓ الدراسة الميدانية

2. التهرب الضريبي

1.2 تعريف التهرب الضريبي:

عرفه Margairaze على أنه: "التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون".
(Claude M. A., p. 33)

كما عرف بأنه: "التهرب الجبائي هو فن تغادي الوقوع خارج مجال القانون". (Claude M. J., p. 57)
وعرفه جامع أحمد بالتعريف التالي: "هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي". (جامع، 1975، صفحة 245)

2.2 أنواع التهرب الضريبي:

يقسم التهرب الضريبي إلى نوعين:

1.2.2 التهرب المشروع :

هو تملص المكلف من دفع الضريبة كلها أو جزئ منها دون مخالفة القانون ودون أن ينقلها للغير فالتهرب المشروع من الضريبة قد يكون مقصودا من المشرع ومتوقفا مع أهدا من فرض الضريبة، وقد لا يكون مقصودا بل قد يؤدي إلى حدوث أضرار جسيمة.

2.2.2 التهرب الغير المشروع :

هو تملص كلف من دفع الضريبة كلها أو جزء منها للدولة بمخالفته القانون يسعى المكلف جاهدا مستعينا بكافة الوسائل المتيسرة لديه من فرض الضريبة عليه، وهذا التهرب ومداه (كليا أو جزئيا) ليس قاصرا على وعاء ضريبة دون أخرى أي يتحقق التهرب سواء كان وعاء الضريبة هو الدخل أو الإنفاق أو رأس المال. (رضا، 2014، صفحة 462).

3.2 أسبابه :

يعتبر وجود التهرب الضريبي نتيجة توفر أسباب معينة والتي تربط بالمكلف وطبيعة النظام الضريبي المطبق والظروف الاقتصادية السائدة .

1.3.2 الأسباب المتعلقة بالمكلف:

- ✓ ضعف المستوى الخلفي؛
- ✓ ضعف الوعي الضريبي؛
- ✓ اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل؛
- ✓ اعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف؛
- ✓ الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة؛
- ✓ سوء تخصيص النفقات العامة؛
- ✓ الوضعية المالية السيئة للمكلف .

طرق الكشف على التهرب والغش الضريبي من خلال استعمال آليات مكافحتها

2.3.2 الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي :

- ✓ ثقل العبئ الضريبة؛
- ✓ تعقد النظام الضريبي؛
- ✓ ضعف العقاب المفروض على المتهرب؛
- ✓ عدم استقرار التشريع الجبائي الضريبي؛
- ✓ ضعف الرقابة الجبائية.

3.3.2 الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية :

- ✓ لا تخضع الإطار الضريبة لتكوين واحد؛
- ✓ غياب مفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبة؛
- ✓ سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري؛
- ✓ غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي؛
- ✓ ضعف التكوين في المجال الضريبي.

4.3.2 الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية :

- ✓ فترات الكساد والأزمات التي يشهدها البلد؛
- ✓ عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي. (ناصر، 2004، صفحة 154).

3. الغش الضريبي:

1.3 تعريف الغش الضريبي :

عرف على أنه: "الغش الضريبي هو كل مخالفة أو خرق للقانون أما التهرب الضريبي فهو التعسف." (iedf, 2001, p. 56)

كما عرف بأنه : "تلك السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنيب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة."

فالغش الضريبي يعد تصرفا غير مشروع ويمثل عدم احترام إداري لأنه انتهاك لروح القانون وإدارة المشرع باستخدام طرق احتيالية و تدليسيه من جانب المكلف بالضريبة يقصد التخلص من عبئ الضريبي. (محرزي، 2003، صفحة 170)

فالغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينجر عنه سوء نية بهدف مغالطة والمخادعة

2.3 أنواعه :

لقد تعددت تصنيفات الغش الضريبي وذلك لاختلاف الضريبة التي يراد من أداءها ومن هنا يمكننا ذكر التصنيفات التالية:

1.2.3 التصنيف الأول: حسب التعقيد

1.1.2.3 الغش البسيط : هو كل تصرف يقوم به المكلف بسوء النية من أجل التخلص من دفع كلي أو الجزائي للضريبة المفروضة عليه، بتقديم تصاريح ناقصة ومتضمنة لبيانات خاطئة أو تأخر في تقديمها أو عدم دفعها نهائيا كون المكلف على علم بعدم مشروعية العمل الذي يقوم به، وهذا لتضليل الإدارة الجبائية دون استعمال عنصر التدليس.(بوعبدلي، 2013، صفحة 05)

2.1.2.3 الغش المركب (الموصوف) : هذا النوع من الغش يقوم فيه المتهرب بالجمع بين الغش البسيط واستعمال الطرق التدليسية لأجل التهرب من الدفع الضرائب . محاولة منه تضليل أعوان الضرائب ويعتبر المكلف متهما باستعمال طرق تدليسية فقط عندما يتهرب من دفع الضريبة إنما بقيامه بسح أي أثر لتهربه تحسبا لآيتي رقابة محتملة. (M-cozinal, 1990, p. 19)

2.2.3 التصنيف الثاني: حسب درجة المشروعية :

1.2.2.3 الغش المشروع : المكلف هنا يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي وذلك نتيجة الضبط الجيد لتشريعات وعدم إحكام صياغتها وهذه الثغرات التي عبارة عن إجازات موجودة في التشريع الجبائي كالإعفاءات والتخفيضاتإلخ، واستغلال هذه الامتيازات لا يعد إخلال بالتشريع الجبائي

2.2.2.3 الغش غير مشروع : يتمثل هذا النوع في القائم المكلف بمخالفة النصوص القانونية واللوائح والتشريعات بتهرب من المستحقات التي عليه اتجاه مصالح الضرائب وذلك بقصد التخلص من الوفاء بالتزاماته الضريبية كليا وجزئيا بوسيلة أو أكثر .

3.2.3 التصنيف الثالث: حسب المنطقة والحيز الجغرافي :

1.3.2.3 الغش المحلي : يعد هذا النوع الأكثر شيوعا في عالم لكونه يقع داخل حدود الدولة التي يقطن بها المكلف لها. حيث أنه أعمال التهرب الغير قانونية لا تتعدى هذه الحدود التابع إقليميا لها وهذا ما يبقيه في مواجهة بعدها.

2.3.2.3 الغش الدولي : هو الغش الواقع خارج إقليم البلد الذي ينتمي إليها المتهرب إقليميا والمكلف هنا يستفيد من مبدأ الإقليمية 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 المشروعة بنقل سلعة أو إقامته إلى إقليم أجنبي آخر وذلك لإمكانية التملص من أداء هذه الضريبة. (حبو، 2011، صفحة 420).

4.3 أسبابه:

لقد تعددت أسباب الغش الضريبي الأسباب التي دفعت بالمكلفين للتهرب من الضريبة عنصر لصالح الإدارة الجبائية رغبة منهم بالاحتفاظ بهذه الأموال وعدم التنازل بها الدولة إلى أنه الأسباب التي دفعت المكلف لتصرف بهذا الشكل و الوصول إلى تحقيق رغبته ترجع إلى مجموعة من الأسباب المباشرة والغير مباشرة

طرق الكشف على التهرب والغش الضريبي من خلال استعمال آليات مكافحتها

1.4.3 الأسباب المباشرة :

لقد ارتبطت هذه الأسباب مباشرة بالتشريع و اللوائح والقوانين الجبائية أو ارتبطت بالإدارة الجبائية في حد ذاتها إذ أن عمومية التشريع وتعديله باستمرار، وما يترتب عنه من غموض وعدم وصعوبة في الفهم من موظفي الإدارة الضريبية.

وكثرت التعليمات التي لا تكون بالضرورة موضوعية بل لحالات معينة وهنا يظهر الغموض في التفكير في طرق الاجتباب هذه الضرائب كليا أو جزئيا . مما يكون سبب للتهرب من دفع الضريبة .(الخفاجي، 2017، صفحة 213)

2.4.3 الأسباب الغير مباشرة :

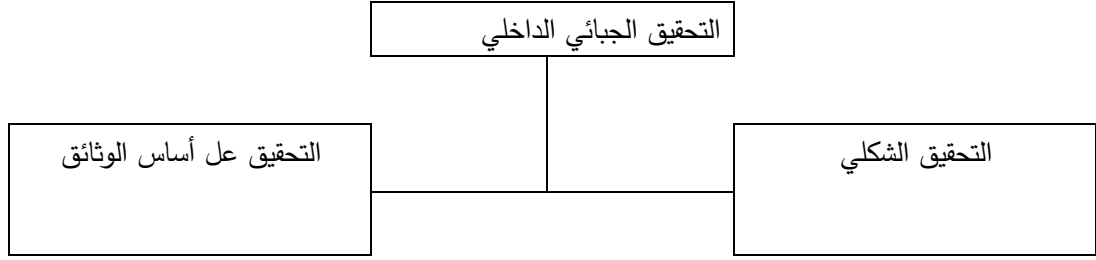
قد تكون هذه الأسباب أما أخلاقية وترجع لغياب الضمير الأخلاقي لدى الخاضعين للضريبة وقلت الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي لهم أو اقتصادية وذلك راجع للظروف الاقتصادية التي تسود البلاد فيزيد التهرب في فترات الكساد ويقل في فترات الرخاء حيث تبدي الدولة نوع من التساهل في فترات الرخاء بسبب زيادة إيراداتها وتشتد في فترات الكساد بسبب انخفاض إيراداتها.

4. أساليب مكافحة التهرب والغش الضريبي

لقد كان للتهرب والغش الضريبيين آثار سلبية على اقتصاد الدولة وسياستها ولذلك عمدت إلى مكافحتها على الصعيدين الوطني والدولي معتمدة في ذلك على مجموع من الوسائل والتدابير ، فمنها وسائل أقواها التشريع الجبائي ممثلة في التحقيق الجبائي بجميع أنواعه، ومنها ما قره التعاون الداخلي والخارجي بين الدول فمثلا في اتفاقيات الدولية المبرمة ما بين الدول ومنها ما فرضته الأدوار والمسؤوليات الجديدة للإدارة الجبائية ممثلة في الحوكمة الجبائية .

1.4 التحقيق الجبائي الداخلي :

يتم هذا النوع من التحقيق على مستوى مفتشية الضرائب وينقسم إلى قسمين وهم تحقيق شكلي وتحقيق على أساس الوثائق كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل 1: أشكال التحقيق على مستوى الجبائي الداخلي

المصدر: من إعداد المؤلفين اعتماد على المعلومات المقدمة من المديرية الولائية للضرائب لسنة 2018.

1.1.4 تحقيق شكلي : هي أول ما تخضع له التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين ويتمثل في كل العمليات المتضمنة تصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في هذه التصريحات، غير أن هذا النوع لا ينص على التأكد من صحة الأرقام المصرح بها. (بكريتي، 2017، صفحة 171)

الشكل 2: التحقيق الشكلي

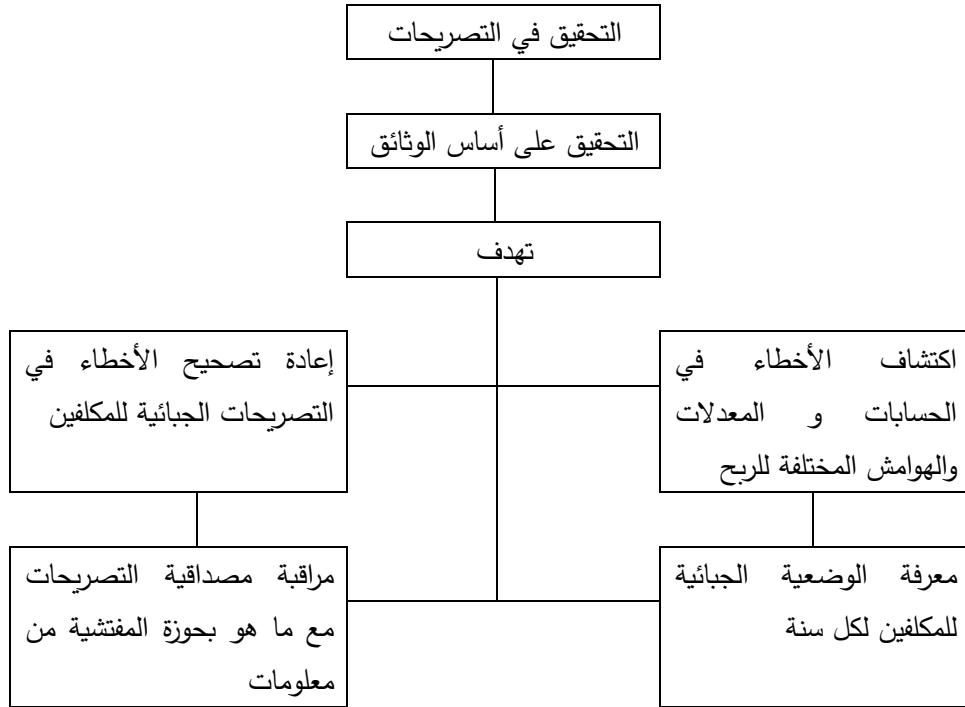
التحقيق الشكلي	هوية المكلف وعنوانه
التحقق من صحة الأرقام المصرح بها	حصر المعلومات المكتشفة في التصاريح الجبائية للمكلف
تصحيح الأخطاء المادية	عدم وجود أخطاء في التصريحات
التأكد	

المصدر: من إعداد المؤلفين اعتماد على المعلومات المقدمة من المديرية الولائية للضرائب لسنة 2018.

2.1.4 التحقيق على أساس الوثائق : ويتمثل في المرحلة الموالية لعملية الشكلي ويتم على أساس مصلحة التحقيق والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المكتتبه من طرف المكلفين من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية انطلاقا من ملفاتهم الخاصة. (فوزي، 1975، صفحة 274)

طرق الكشف على التهرب والغش الضريبي من خلال استعمال آليات مكافحتها

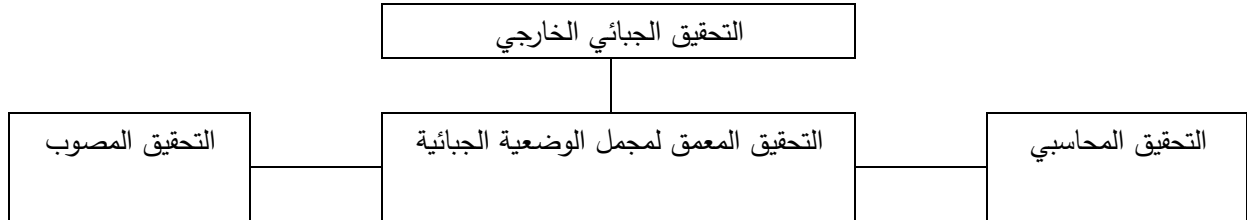
الشكل 3: التحقيق على أساس الوثائق



المصدر: من إعداد المؤلفين اعتماد على المعلومات المقدمة من المديرية الولائية للضرائب بغرداية لسنة 2018.

2.4 التحقيق الجبائي الخارجي : ويتشكل هذا النوع من التحقيق في ثلاث أنواع مبينة في الشكل التالي :

الشكل 4: أشكال التحقيق الجبائي الخارجي



المصدر: من إعداد المؤلفين اعتماد على المعلومات المقدمة من المديرية الولائية للضرائب بغرداية لسنة 2018

1.2.4 التحقيق المحاسبي: نصت المادة 20 من القانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها في ويتمثل هذا النوع من التحقيق في مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها مهما كانت طريقة خفضها. (ناصر، 2004، صفحة 45)

2.2.4 التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة : تم إنشائه في سنة 1992 تدعيما للتحقيق في المحاسبة وقد نصت عليه المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية في الفترة رقم 01، على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجرائم أو عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة . وهو مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به أي بصفة عام التأكد من التصريحات على الدخل العام. (المالية، 2010، صفحة 13)

3.2.4 التحقيق المصوب في المحاسبة : هو أداة من أدوات التحقيق الجبائي التي تم استحداثها مؤخرا في قانون المالية لسنة 2010 والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية حيث نص على أنه يمكن للأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية وأجزاء لكل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة ويتميز هذا النوع من التحقيق بعدة خصائص عن سابقها ومن بينها نجد :

- ✓ لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلى من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل؛
 - ✓ يخضع التحقيق المصوب لنفس قواعد التدفق بشكل عام باستثناء بعض النصوص لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات تستغرق مدة التحقيق في عين المكان؛
 - ✓ يمنح للمكلف أجل 30 يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله من تاريخ تسلم الإشعار بالتقويم.
- إن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها إعادة التقويم المتم عند التدقيق المصوب.(العزيم، 2017، صفحة 605)

5. الدراسة الميدانية:

1.5 الدراسة التمهيدية:لوضعية المكلف السيد "س. ج"مختص في نشاط أشغال الكهرباء، خضع للتحقيق الجبائي و المحاسبي للسنوات 2018.2019.2020. 2021 تابع للنظام الجبائي الحقيقي و يخضع للضرائب التالية:

- ✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA)
- ✓ الرسم على النشاط المهني (TAP)
- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي (BIC)

2.5 إشعار بالتقويم :

قامت الإدارة الجبائية (المديرية الولائية للضرائب لغرداية) في المرحلة الأولى من التحقيق بإشعار المكلف بالتحقيق المحاسبي و الجبائي في ملف الجبائي مع منحه مدة 10 أيام إبتداءا من تاريخ إستلامه هذا الإشعار مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته وذلك حسب المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية من أجل تحضير مختلف الدفاتر و الوثائق المحاسبية (الميزانية المحاسبية- دفتر الجرد- الوثائق الثبوتية - سجل الأجور - سجل الجريدة العامة - يوميات المحاسبة)، وهذا طبقاً للمواد 09 إلى 12 من القانون التجاري الجزائري و المتعلقة بالسنوات غير المتقدمة للتحقيق. يتضمن الإشعار بالتحقيق مايلي:

طرق الكشف على التهرب والغش الضريبي من خلال استعمال آليات مكافحتها

وفقاً للتحقيق المحاسبي و الجبائي لملف الذي ينشط في مجال أشغال الكهرباء الكائن مقرها شارع أول نوفمبر ثنية المخزن بلدية غرداية ولاية غرداية وفق الإشعار بالتحقيق رقم 2022/06 المؤرخ يوم 12 جوان 2022 بمديرية الضرائب لولاية غرداية الخاص لسنوات 2018.2019.2020.2021 وفي الضمانات التي توفرها إدارة الضرائب يمكنكم الاستعانة بمستشار للمرافقة خلال مدة التحقيق. وذلك طبقاً للمادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

3.5 المهام الميدانية:

1.3.5 دراسة الوثائق التقنية: في هذه المرحلة يقوم بدراسة الوثائق الخاصة بالمكلف في خلال مدة 10 أيام من استلام المكلف بالضريبة للإشعار بالتحقيق يقوم المحقق بسحب الملف الجبائي للمكلف للاطلاع عليه و دراسة الوثائق التي يتضمنها من:

✓ التصريحات الجبائية الشهرية (G50)؛

✓ الميزانية الجبائية للسنوات الخاصة بالتحقيق و المودعة لدى الجهاز الضريبي؛

✓ مأخوذات المقبوضات و المشتريات الواردة للجهاز الضريبي.

بعد مرور 10 أيام يتقدم المحقق إلى مقر الاجتماعي للمكلف على أساس لقاء تعارف حيث يتم الإطلاع على الدفاتر المحاسبية، سجل التجاري للمكلف، طبيعة النشاط، معرفة الشركات المتعامل معها، عدد المستخدمين....إلخ.

2.3.5 عملية التحقيق:

1.2.3.5 فحص المحاسبة من حيث الشكل:

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق بتاريخ: 12/06/2022 بخصوص السنوات الأربع

(2018, 2019, 2020, 2021) وبعد انتهاء المدة القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة تم مباشرة التحقيق بمقر الاجتماعي للمكلف و تحت إشراف رئيس فرقة التحقيق. قام المحقق بدراسة محاسبة من الناحية الشكلية حيث تم الاطلاع على مختلف السجلات و الدفاتر المحاسبة القانونية و المؤشرة في الآجال القانونية من طرف محكمة غرداية ولم يتم تسجيل اية ملاحظة على محاسبة المكلف من حيث الشكل وفقاً للمواد 12.11.10.09 من القانون التجاري الجزائري.

2.2.3.5 من حيث المضمون:

وبعد الانتهاء من التحقيق في شكل المحاسبة اتجه المحقق إلى مضمون عملية التحقيق من خلال جوهر المحاسبة حيث تم اكتشاف مختلف الأخطاء عن كل سنة على حدى.

تبعاً للتحقيق المحاسبي و الجبائي الذي خضع له السيد بن المتمثل في ممارسة نشاط مقاوله اشغال الكهرباء الكائن مقرها الاجتماعي بشارع أول نوفمبر بلدية غرداية ولاية غرداية للسنوات غير المتقدمة الممتدة من 01/01/2018 إلى غاية 31/12/2021 و الذي تشمل جميع الدفاتر المحاسبة و الوثائق الإثباتية و كذلك التصريحات الجبائية للسنوات 2018 2019 2020 2021 ما يلي:

➤ سنة 2018 :

فحص التصريحات الجائية الشهرية **G50** لسنة **2018** ومقارنتها بالمقبوضات المأخوذة من الكشف البنكي **BNA** متليلي مكن من معاينة فرق في المقبوضات لم يتم التصريح به في مادة الرسم على القيمة المضافة كتالي :

✓ المبلغ السنوي للمقبوضات بكامل الرسم : **241.310.246** دج

✓ رقم الأعمال المصرح به في مادة **TVA** بكامل الرسم: **235.494.846** دج

✓ الفرق غير مصرح بكامل الرسم: **5.815.400** دج

هذا الفرق خارج الرسم والمقدر ب : **5.815.400,00** دج (على أساس نسبة) **19% TVA** سيتم استدراك الرسم على القيمة المضافة عليه نسبة **19%** حسب ما هو موضح في جدول الحقوق المستدركة .

➤ سنة 2019 :

فحص التصريحات الجائية الشهرية **G50** لسنة **2019** ومقارنتها بالمقبوضات المأخوذة من الكشف البنكي **BNA** متليلي مكن من معاينة فرق في المقبوضات لم يتم التصريح في مادة الرسم على القيمة المضافة كما يلي :

- المبلغ السنوي للمقبوضات بكامل الرسم : **180.575.506** دج

- رقم الأعمال المصرح به في **TVA** بكامل الرسم : **180.411.968** دج

- الفرق غير مصرح بكامل الرسم: **163.538** دج

هذا الفرق خارج الرسم و المقدر ب: **163.538** دج على أساس نسبة) **19% TVA** سيتم استدراك الرسم على القيمة المضافة عليه بنسبة **19%** حسب ما هو موضح في جدول الحقوق المستدركة .

فحص المشتريات لسنة **2019** أظهر الفاتورة رقم **2019/148** المؤرخة في **2019/11/15** للمورد "دم" بمبلغ **4.201.680** دج خارج الرسم حيث الرسم على القيمة المضافة : **798.318** دج هذه الفاتورة غير مطابقة كونها.

- هذه الفاتورة مسددة بشيك بنكي **BNA** رقم **887600** المؤرخ في **2020/07/31** في حين أن هذا الشيك يخص تسديد فاتورة رقم **154** المؤرخة في **2019/10/01** للمورد" و ب " تخص كراء معدات.

- ختم المورد يحمل تجارة بالجملة لمواد البناء والخردوات في حين أن الفاتورة تخص شراء كابل كهربائي، و عليه سيتم إلغاء هذه الفاتورة وإدماج مبلغها ضمن نتيجة الدورة مع استرجاع الرسم على المشتريات عليها.

➤ سنة 2020 :

طرق الكشف على التهرب والغش الضريبي من خلال استعمال آليات مكافحتها

فحص الأعباء لسنة 2020 أظهر الفاتورة رقم 154 المؤرخة في 2020/09/30 للمورد " غ ش " تخص مصاريف نقل البضائع بمبلغ : 1.050.420 دج خارج الرسم حيث الرسم على القيمة المضافة : 199.579 دج هذه الفاتورة غير مطابقة كونها .

- لا تحمل تفاصيل الجهات التي تمت إليها عملية النقل ولا تحمل تفاصيل البضاعة الكمية والوحدة)، وهذا خلافاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 2005/12/10 المحدد لشروط وكيفيات الفاتورة
 - الشيكات التي تم بواسطتها تسديد هذه الفاتورة إنما هي شيكات تخص سحب نقدي من البنك حسب ما تدل عليه تفاصيل العملية في الكشف البنكي وعليه سيتم إلغاء هذه الفاتورة وإدماجها ضمن نتيجة الدورة مع إعادة استرجاع الرسم على القيمة المضافة على المشتريات .
- سنة 2021:

✓ **تخص التصريحات الجبائية G50 لسنة 2021:** تم من خلاله معاينة فرق بين رقم الأعمال المصرح الرسم على النشاط المهني ومادة الرسم على القيمة المضافة كالتالي :

- رقم الأعمال المصرح في مادة الرسم على النشاط المهني خارج الرسم: 244.671.207 دج
 - رقم الأعمال المصرح في مادة الرسم على النشاط المهني خارج الرسم: 244.212.142 دج
 - الفرق غير المصرح في رقم أعمال الرسم على القيمة المضافة خارج الرسم: 459.065 دج
- وعليه سيتم استدراك الرسم على القيمة المضافة على هذا الفرق وذلك بنسبة 19% مثلما هو موضح في جدول الحقوق المستدركة.

✓ **التصريح الجبائي لشهر مارس 2021:** أظهر وجود خطأ في احتساب الرسم على النشاط المهني كالتالي :

جدول 1: التصريح الرسم على النشاط المهني

رقم الأعمال المصرح خارج الرسم	الرسم TAP المحسوب	الرسم TAP المأخوذ	الفرق المستدرك
96.655.836 دج	1.087.378 دج	1.449.837 دج	362.459 دج

المصدر: من إعداد المؤلفين اعتماداً على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية غرداية

وعليه استدراك الفرق المقدر ب: 362.459 دج

✓ **فحص المشتريات لسنة 2021:** أظهر الفاتورة رقم 220159 المؤرخة في 2021/11/30 للمورد " ع ب ث " بمبلغ 1.286.343 دج خارج الرسم حيث الرسم على القيمة المضافة يقدر ب : 244.405 دج

هذه الفاتورة غير مطابقة كونها لا أتحمّل طريقة التسديد خلافاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 05/468 المؤرخة في 2005/12/10 المحددة لشروط وكيفيات تحرير الفاتورة .

وعليه سيتم إلغاء هذه الفاتورة وإدماج مبلغها ضمن نتيجة الدورة مع إعادة استرجاع الرسم على القيمة المضافة على المشتريات. واستناد لما سبق ذكره تصبح وضعيتكم الجائبة كما يلي .

جدول 2: الحقوق المستدركة

السنوات	2018	2019	2020	2021
الرسم TVA	928.508 دج	26.111 دج	/	87.223 دج
عقوبة الوعاء	232.126 دج	2.611 دج	/	13.083 دج
الرسم TAP	/	/	/	362.458 دج
عقوبة الوعاء	/	/	/	90.614 دج
الرسم TVA المسترجع على المشتريات	/	798.318 دج	199.578 دج	244.405 دج
عقوبة الوعاء	/	199.580 دج	29.936 دج	36.660 دج

المصدر: من إعداد المؤلفين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية غرداية

الجدول 3: جدول تصحيح النتائج:

السنوات	2019	2020	2021
الدخل المصرح	5.985.923 دج	11.025.190 دج	9.810.350 دج
فواتير ملغاة	4.201.680 دج	1.050.420 دج	1.286.343 دج
الخصم التلقائي للرسم TAP	/	/	362.458 دج
الدخل المصحح	10.187.603 دج	12.075.610 دج	10.734.235 دج
الفرق غير المصحح	4.201.680 دج	1.050.420 دج	923.885 دج

المصدر: من إعداد المؤلفين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية غرداية

هذا الفرق سيتم إخضاعه للضريبة على الدخل الإجمالي IRG حسب الجدول التالي:

جدول 4: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

السنوات	2019	2020	2021
الوعاء	4.201.680 دج	1.050.420 دج	923.885 دج
الضريبة على الدخل IRG	1.338.588 دج	255.126 دج	217.165 دج
عقوبة الوعاء	334.647 دج	63.781 دج	54.291 دج

المصدر: من إعداد المؤلفين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية غرداية

جدول 5: تجميع الحقوق

السنوات	2018	2019	2020	2021	المجموع
الحقوق البسيطة	928.508 دج	2.163.017 دج	454.704 دج	911.251 دج	4.457.480 دج
عقوبات الوعاء	232.126 دج	536.838 دج	93.717 دج	194.648 دج	1.057.329 دج
المجموع	1.160.635 دج	2.699.855 دج	548.421 دج	1.105.899 دج	5.514.810 دج

المصدر: من إعداد المؤلفين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية غرداية.

طرق الكشف على التهرب والغش الضريبي من خلال استعمال آليات مكافحتها

6. الخاتمة:

تعد أساليب الكشف عن التهرب والغش الضريبين ومكافحتها أحد أليات لفعالة التي تركز عليها النظام الجبائي للحد من تفشي هذه الظاهرة وتناهيها وبالتالي ضمان المحافظة على استمرارية تدفق الموارد المالية للخزينة العمومية التي من شأنها دفع عجلة النمو الاقتصادي .

من الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية ساهمت بصفة نسبية في تقليل مفعول هذه الظاهرة انطلاقا من سنة 1991 بمشروع الإصلاح الضريبي , ثم إتباعها بإصلاحات ما بين سنة 2013 و 2014 خاصة في ميدان التحقيق الجبائي والمحاسبي , مما يوحي ذلك إن المشرع الضريبي كان يبحث من هذه الإصلاحات إلى إيجاد نضام ضريبي متكامل يحقق أهداف مختلفة رغبة منها في تبسيط الإجراءات الجبائية ودالك محاولة لتقريب المكلفين من الإدارة الجبائية.

1.6 النتائج :

من خلال ما تم دراسة توصلنا إلى النتائج التالية :

- لا يمكن الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي إذا لم تتسم عملية التحقيق بالدقة لا يمكن للتحقيق المحاسبي الجبائي تحقيق أهداف المرجوة منه إلا بوجود تكامل بين المهارات والتقنيات والأساليب التي يستخدمها المحقق أثناء عملية التحقيق؛
- زيادة الضغط الجبائي المتمثل في كثرة أنواع الضرائب المفروضة على المكلفين يدفع بهم إلى انتهاج أساليب غير مشروعة في أداء واجباتهم الجبائية سواء بصفة كلية(الغش) أو جزئية (التهرب)؛
- إن من خلال عمليات التحقيق يمكن أن تلمس عدم وجود أرضية خصية تساعد التحقيق في بلوغ أهدافه، نتيجة عدم التزام المصالح الجبائية الأخرى (المفتشيات) بتفعيل الرقبات على مستوى مصالحها (الرقابة الشكلية , الرقابة على أساس الوثائق) .

2.6 التوصيات:

وبناء على النتائج السابقة نذكر التوصيات التالية :

- ضرورة تحديد سقف الملفات محل التحقيق ودالك بغية إبعاد الضغط على المحققين حتى يتسنى لهم بعملهم في هدوء ودقة وشفافية .
- ضرورة تقسيم المحققين كل سنة حسب طبيعة كل نوع من أنواع التحقيق وجالك بغية إنجاز البرنامج السطر في وقته المحدد .
- ضرورة إنشاء شبكة معلوماتية بين المفتشيات والقابضات و المديرية
- ضرورة إنشاء لجنة للقيام الدوري والمنتظم من خلال الاعتماد على مؤشرات التسيير والمتابعة بغية قياس الأداء الجبائي .

- ضرورة إنشاء لجنة على مستوى المديرية تضرر رؤساء المفتشيات وفرق التحقيق الذي يجري في المفتشية والتحقق على مستوى المديرية .

7. قائمة المراجع :

- أشرف محمد السيد (2020). تأثير تقلبات أسعار النفط العالمية على التضخم في دول الشرق الأوسط وشمال أفريقيا. المجلة العلمية للبحوث التجارية، 14(02)، 273-304.
- الخفاجي، عبيد الخيون. (2017). الاعفاءات الضريبية وأثرها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي. سوريا: جامعة بغداد.
- عبد العزيز سفيان. (2017). النظام المحاسبي المالي كآلية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية. أم البواقي: مجلة الدراسات المالية المحاسبية.
- وزارة المالية. (2010) قانون الاجراءات المالية. الجزائر.
- بكرتي بومدين. (2017). السياسة الجبائية واشكالية الغش الجبائي في الجزائر. الجزائر: جامعة مستغانم.
- بوعبدلي، مراد علة. (2013). التهرب والغش الضريبي مقارنة مفاهيمية. تمنغاست.
- جامع أحمد. (1975). علم المالية، فن المالية العامة. القاهرة: دار النشر العربية.
- جمال دقيش، و هني محمد جعفر. (2019). أثر تقلبات أسعار النفط على التضخم في الجزائر: دراسة قياسية باستخدام نموذج Nardl. مجلة الاستراتيجية والتنمية، 09(03)، 114-134. doi:https://doi.org/10.34276/1822-009-003-006
- حبو. (2011). التهرب الضريبي الدولي. القاهرة: مجلة جامعة دمشق.
- سمير شيبان، و أحسن عثمانى. (2017). أثر تقلبات أسعار البترول على معدلات التضخم في الجزائر: دراسة قياسية للفترة (1986-2014). مجلة العلوم الإنسانية، 07(01)، 538-553.
- عادل مختاري، و امحمد بن البار. (2021). دراسة قياسية لأثر تغيرات أسعار النفط على بعض متغيرات الاقتصاد الكلي باستعمال منهجية SVAR للفترة (1980-2018). مجلة مجاميع المعرفة، 07(01)، 122-145.
- عبد الغني العايب، و عبد القادر الشارف. (2021). تأثير أسعار البترول على المستوى العام للأسعار في الجزائر. مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، 6(1)، 472-488.
- فوزي، عبد المنعم. (1975). المالية العامة والسياسة المالية. مصر: دار المعارف.
- فضل سليمة، و فاطمة دحماني. (2020). أثر تقلبات أسعار النفط العالمية على التضخم المحلي في الاقتصاد الجزائري 1986 - 2016. مجلة مجاميع المعرفة، 06(02)، 294 - 311.
- محرز، محمد عباس. (2003). اقتصاديات الجباية والضريبة. دار هومة.
- محمد أحمد الأفندي. (2012). النظرية الاقتصادية الكلية 'السياسة والممارسة'. صنعاء: الأمين للنشر والتوزيع.
- مراد علة. (2017). دراسة تقلبات أسعار النفط وأثرها في التنمية الاقتصادية: قراءة نظرية تحليلية في حالة الجزائر للفترة 2000-2004. رؤى استراتيجية، 92-121.
- ناصر مراد. (2004). فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق. الجزائر: دار قرطبة للنشر والتوزيع.
- DATA, O. W. (2021, July 08). *Oil prices*. Retrieved from Our world in data: <https://ourworldindata.org/grapher/crude-oil-prices>
- Dickey, D., & Fuller, W. (1981). Likelihood ratio statistics for autoregressive time series with a unit root. *Econometrica: journal of the Econometric Society*, 1057-1072.
- Energy, S. R. (2021). *bp Statistical Review of World Energy 2021*. london.
- GRANGER, C., & Newbold, P. (1974). Spurious Regressions in Econometrics. *Journal of econometrics*, 2, 109-118.
- Hamilton, J. (1983). Oil and Macroeconomy since World War II. *Journal of Political Economy*, 9(2), 228-248.
- Hooker, M. (1996). What Happened to the Oil Price-Macroeconomy Relationship? *Journal of Monetary Economics*, 38(2), 195-213.

- Huntington, H. (1998). Crude oil prices and U.S. economic performance: Where does the asymmetry reside? *The Energy Journal*, 19, 107-132.
- iedf, A. I. (2001).
- Kahn, G., & Hampton, R. (1990). Possible monetary policy responses to the Iraqioil shock. *The Federal Reserve Bank of Kansas City Economic Review*, 2, 19-32.
- Long, S., & Liang, J. (2018). Asymmetric and nonlinear pass-through of global crude oil price to China's PPI and CPI inflation. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 31(01), 240 - 251. doi:10.1080/1331677X.2018.1429292
- M-cozinal. (1990). *precis de fiscalite l'entheprise*.
- Miloud, L., & Abdalla, S. (2018). Oil price and inflation in Algeria: A nonlinear ARDL approach. *The Quarterly Review of Economics and Finance*. doi:https://doi.org/10.1016/j.qref.2018.12.003
- Mork, K. (1989). Oil and the macroeconomy when prices go up and down: An extension of Hamilton's results. *The Journal of Political Economy*, 97, 740-744.
- Narayan, P., & Russell, S. (2005). The residential demand for electricity in australia: an application of the bounds testing approach to cointegration. *Energy policy*, 33(4), 467-474.
- Ogede, S., George, E., & Adekunle, I. (2020). Exploring the inflationary effect of oil price volatility in Africa's oil exporting countries. *AGDI Working Paper(WP/20/020)*. Retrieved from <http://hdl.handle.net/10419/227998>
- Pesaran, M., Shin, Y., & Smith, R. (2001). Bounds testing approaches to the analysis of level relationships. *Journal of applied econometrics*, 16(3), 289-326.
- PHILLIPS, P., & PERRON, P. (1988). Testing for a unit root in time series regression. *Biometrika*, 75(2), 335-346.
- Shin, Y., Yu, B., & Greenwood, M. N. (2014). Modelling Asymmetric Cointegration and Dynamic Multipliers in a Nonlinear ARDL Framework. *Festschrift in Honor of Peter Schmidt*, 281-314.
- Tatom, J. (1988). Are the macroeconomic effects of oil price changes symmetric? *Carnegie Rochester Conference Series on Public Policy*, 28, 325-368.
- Umar, B., & Lee, C. (2018). Asymmetric impacts of oil price on inflation: An empirical study of African OPEC member countries. *Energies*, 11(3017)
- <https://www.ons.dz/IMG/pdf/aqc2016-2018ed2021-ara.pdf>
- <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/494/6/1/153664>