

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية  
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان: علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية  
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية  
التخصص: محاسبة وتدقيق  
بعنوان:

دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الجبائي  
دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية - سعيدة-

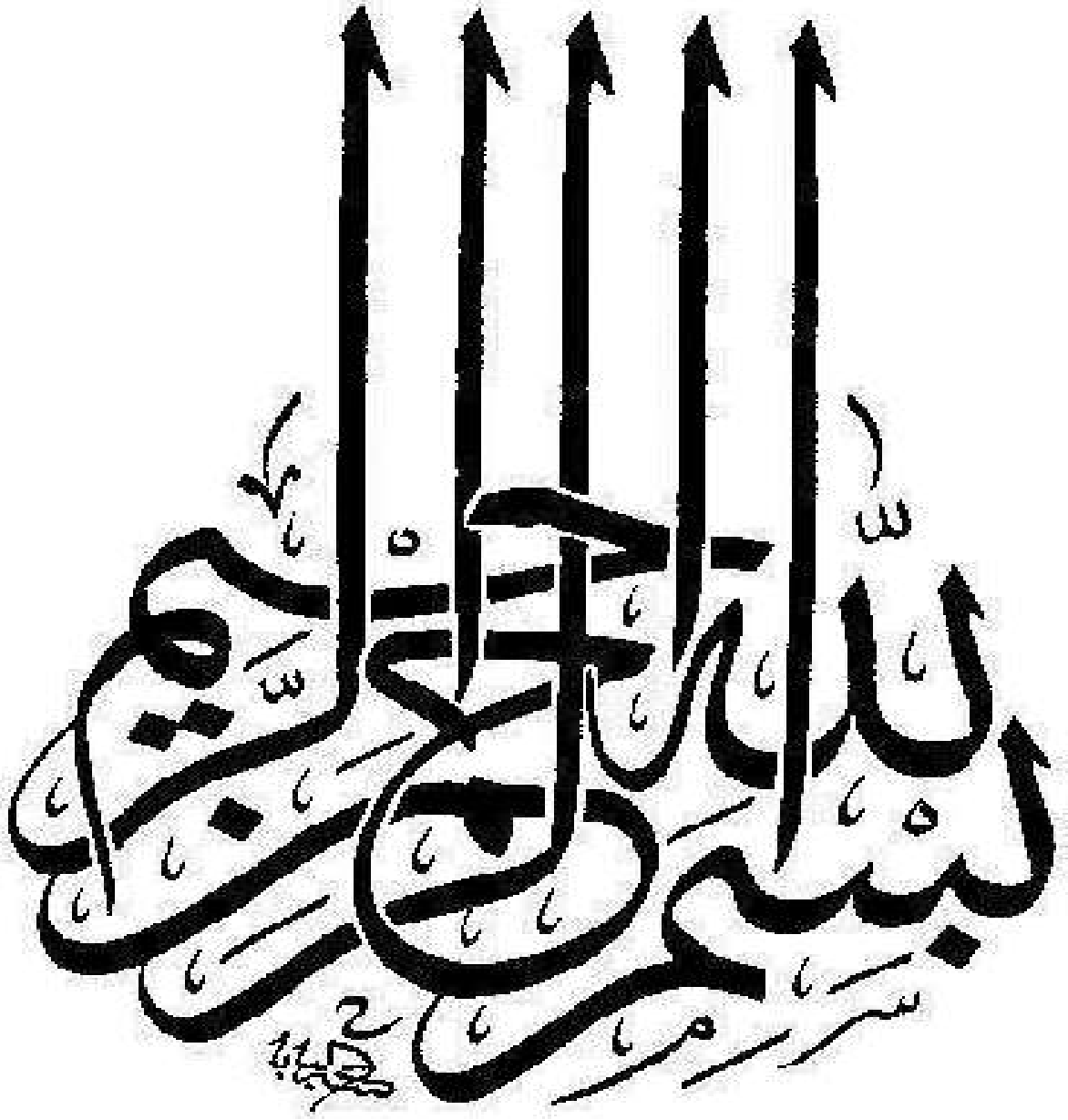
تحت إشراف الأستاذ:  
الدكتور: مسكين الحاج

من إعداد الطالبتين:  
عبيد جواهر  
خلف خيرة أم خولة

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ: 2022/06/28 أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ: يزيد قادة / رئيسا  
الأستاذ : مسكين الحاج / مشرفا  
الأستاذ: شرفي جلول / مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021



# شكر وتقدير

ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك حمدا طيبا  
مباركا فيه إذ وفقتنا لإتمام هذه المذكرة ويسرت لنا الأمر العسير، ونرجو

اللهم أن تتقبل منا هذا العمل وأنت راض عنا.

من الواجب أن نتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ " الحاج مسكين "

، الذي قبل الإشراف على هذه المذكرة والذي قدم لنا النصائح و

الإرشادات وجهده المبذول خلال مسار إنجاز المذكرة .

ولا يفوتنا أن نتوجه بجزيل الشكر والامتنان، إلى كل الأساتذة الذين

ساندونا،، ونخص بالذكر الأستاذ شريقي جلول..... و الذين لم يبخلوا عنا

بتوجيهاتهم ونصائحهم القيمة التي كانت عوننا لنا في إتمام هذه المذكرة.

ولا ننسى كل من ساهم من بعيد أو قريب في إنجاز هذا العمل المتواضع.

# إهداء

الحمد لله و كفى و الصلاة و السلام على الحبيب المصطفى.  
أهدي نعمة هذا العمل إلى التي حملتني وهنا على وهن و تحملت الحلو و المر من  
أجلي...

إلى التي أضاءت دنياي وصححت خطاي وساعدتني على تحقيق مناي....  
إلى التي خفت ألامي وقاسمتني أفراحي إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها أمي  
ثم أمي ثم أمي.

إلى رمز الكفاح في الحياة إلى من غرس القيم والأخلاق في قلبي "أبي العزيز"  
إلى الأخوات وأبنائهم وبناتهم  
إلى زملاء الدراسة

إلى كل الأستاذة الكرام في علوم المالية والمحاسبة

إلى من قاسمني هذا العمل

إلى جميع من ساعدني في انجاز هذا البحث

عبيد جواهر

## إهداء

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة  
سعادة إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم إلى القلب الكبير "والدي  
العزیز"

إلى من أرضعتنا الحب والحنان إلى من كان دعائهم سر نجاحنا إلى رمز الحب  
وبلسم الشفاء إلى القلب الناصع بالبياض إلى "والدتي العزیزة"

إلى رمز الكفاح في الحياة إلى من غرس القيم والأخلاق في قلبي "أبي العزیز"

إلى أختي سمیة وأخي عبد الهادي

إلى زملاء الدراسة

إلى كل الأستاذة الكرام في علوم المالية والمحاسبة

إلى كل الذين وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم منكرتي.

إلى جميع أساتذة كلية العلوم المالية والمحاسبية وإلى كل من لم يحضرني ذكراه

خلف خیرة ام خولة

## الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إسهامات الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الجبائي من خلال معرفة دورها وأهم البرامج وأنظمة الرقابة الجبائية المعتمدة وذلك لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف الدولة ، حيث أجريت الدراسة الميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية سعيدة، باعتماد الاستبيان كأداة أساسية لجمع المعلومات، وقد خلصت نتائج هذه الدراسة إلى أن لدى مديرية الضرائب لولاية سعيدة برامج وأنظمة رقابية تساهم في التقليل من ظاهرة الغش الجبائي.

## RÉSUMÉ:

Cette étude visait à connaître l'étendue des contributions du contrôle fiscal à la réduction du phénomène de la fraude fiscale en connaissant son rôle et les programmes et dispositifs de contrôle fiscal les plus importants adoptés afin d'atteindre les objectifs fixés par l'État. Les résultats de cette étude ont conclu que la Direction des Impôts de l'Etat de Saïda dispose de programmes et de systèmes de contrôle qui contribuent à réduire le phénomène de la fraude fiscale.

## ABSTRACT:

This study aimed to know the extent of the tax control's contributions to reducing the phenomenon of tax fraud by knowing its role and the most important programs and tax control systems adopted in order to achieve the objectives set by the state. The results of this study concluded that the Tax Directorate of Saida State has control programs and systems that contribute to reducing the phenomenon of tax fraud.

## قائمة المحتويات

	العنوان
	البسمة
	الإهداء
أ	الملخص
ب	قائمة المحتويات
د	قائمة الجداول
هـ	قائمة الأشكال
أ-ب-ج	المقدمة
1	تمهيد
2	المبحث الأول : عموميات حول الرقابة الجبائية والغش الجبائي
2	1 تعريف الرقابة الجبائية
4	1-2 أشكال الرقابة الجبائية
4	1-3 أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها
5	1-4 أهمية الرقابة الجبائية
6	1-5 أهداف الرقابة الجبائية
6	1-6 أدوات ومظاهر الرقابة الجبائية
8	1-7 الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية في الجزائر
11	1-8 المصالح المختصة في عملية الرقابة الجبائية
13	1-9 الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية
14	2 مفاهيم حول الغش الجبائي
14	2- أركان الغش الجبائي
15	2-3 أنواع الغش الجبائي
16	2-4 أسباب الغش الجبائي
17	2-5 آثار الغش والتهرب الجبائي على الدولة
18	2-6 صور وأشكال الغش الجبائي
18	2-7 قياس الغش الجبائي في التشريع الجبائي الجزائري

19	8-2 وسائل مكافحة التهرب والغش الجبائي
21	العقوبات على جريمة التهرب والغش الضريبي
27	المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة
35	خلاصة الفصل الاول
36	تمهيد الفصل 2
37	1-الرقابة الجبائية على مستوى مفشية الضرائببولاية سعيدة
41	الطرق والأساليب الإحصائية المستخدمة
41	3-1:دراسة وتحليل البيانات
51	الخاتمة
52	قائمة المصادر و المراجع
54	الملاحق



### قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
42	توزيع أفراد العينة حسب النوع	الجدول(01-2)
43	توزيع لأفراد العينة حسب المستوى التعليمي	الجدول(02-2)
44	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	الجدول(03-2)
45	توزيع أفراد العينة حسب المنصب المشغول	الجدول(04-2)
46	معامل الثبات (ألفا كرونباخ) للاستبيان	الجدول(05-2)
46	علاقات الارتباط ما بين المتغيرات	الجدول(06-2)
47	ملخص عن النموذج	الجدول(07-2)
47	جدول تحليل التباين (ANOVA)	الجدول(08-2)
48	معاملات الانحدار الخطي المتعدد	الجدول(09-2)

### قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
39	هيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب	الشكل(01-1)
42	توزيع أفراد العينة حسب النوع	الشكل(02-1)
43	توزيع لأفراد العينة حسب النوع	الشكل(03-1)
44	توزيع لأفراد العينة حسب الخبرة	الشكل(04-1)
45	توزيع افراد العينة حسب المنصب المشغول	الشكل(05-1)

# المقدمة

تعتبر الضرائب مصدر أساسي للإيرادات العامة لأي دولة، كما تستخدم كوسيلة للتأثير في النشاط الاقتصادي والاجتماعي، وتنفيذ السياسة المالية، لهذا تحرص جميع الدول على وضع نظام ضريبي فعال يمكنها من تحصيل الضرائب بشكل سلس وملائم للخزينة العامة والمكفين في آن واحد.

من بينها الجزائر التي تعتبر من الدول الساعية إلى تبني عدة إصلاحات للنظام الضريبي، من خلال تحديث الإجراءات والقوانين، وتوفير الأجهزة والوسائل الكافية والمناسبة لزيادة الحصيلة الضريبية من الجباية العادية، ومنها إجراءات وأدوات الرقابة الجبائية التي تعد الوسيلة الرئيسية لمحاربة الغش الجبائي في النظام الجبائي الجزائري الذي يعتمد على تصريحات المكلفين من أجل حساب واقتطاع وتحصيل الضرائب. ورغم ذلك، لا يزال الغش الجبائي ظاهرة مستفحلة في الواقع الاقتصادي مما يستدعي دوما مواكبة القوانين والإجراءات المعمول بها في الرقابة الجبائية، للمتغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية، حتى تتمكن من أداء دورها بكل فعالية.

ومع ذلك يطرح الغش الجبائي كأحد المشاكل الرئيسية التي تواجه عملية التحصيل من طرف إدارة الضرائب، بسبب لجوء المكلفين للتخلص من عبئ الضريبة عن طريق التحايل على القانون الضريبي.

لقد عمدت الجزائر إلى جملة من الإجراءات ووضع نظام ضريبي فعال مدعم بتشريعات وقوانين يسير وفقها المكلف بالضريبة

فالنظام الضريبي الجزائري يعتمد على تصريحات المكلفين من أجل حساب واقتطاع وتحصيل الضرائب، وعليه عازمت الجزائر من خلال تحديث الإجراءات وتعديل القوانين وسد الثغرات الموجودة فيه وأدوات رقابية جبائية لمحاربة ظاهرت الغش الضريبي.

ومما يزيد من قناعتنا بخصوص موضوع الغش الجبائي بأنه ظاهرة واسعة وفي انتشار مستمر ويتطور مع تطور الاقتصاد العالمي والمحلي وتبقى الرقابة الجبائية الوسيلة الردعية له مهم تطور.

وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

**إشكالية البحث :**

مما سبق يمكن صياغة الإشكالية التي يعالجها هذا البحث في الآتي:

- مامدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الجبائي على مستوى ولاية سعيدة؟

للإجابة على هذه الإشكالية يمكن الاستعانة بالأسئلة الفرعية التالية:

- مالمقصود بالغش الجبائي
- ماهي الرقابة الجبائية وفيما تتمثل أهدافها؟
- ماهي البرامج التي تعتمد عليها مديرية الضرائب لولاية سعيدة للحد من ظاهرة الغش الجبائي

#### فرضيات البحث:

للإجابة على الأسئلة المطروحة وتحقيق أهداف البحث يمكن صياغة الفرضيات التالية :

#### الفرضية الرئيسية :

- تلعب الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سعيدة دورا مهما في المساهمة للحد من الغش الجبائي

#### الفرضيات الفرعية:

الفرضية الأولى : برامج الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سعيدة تساهم في التقليل من ظاهرة الغش الجبائي .

الفرضية الثانية : تسعى سلطات الإدارة الجبائية إلى التخفيف من حدة الغش الجبائي .

#### أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، حيث تكتسي الرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الضريبي الجزائري كونه يعطي الحرية التامة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمجمل مداخيلهم وممتلكاتهم من تلقاء أنفسهم من خلال فرض الرقابة على هذه التصريحات، إلا أن ظاهرة الغش الضريبي تقف حائلا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها وذلك على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي لهذا تسعى السلطة إلى تكثيف الجهود للتقليل من حدة الغش الجبائي

#### أهداف الدراسة:

- تسليط الضوء على برامج الرقابة الجبائية المستخدمة للحد من الغش الضريبي.
- إبراز أهمية الرقابة الجبائية دورها في محاربة الغش الجبائي .
- تشخيص ظاهرة الغش الجبائي.
- معرفة أهم مكونات الرقابة الجبائية ومدى قدرتها على المساهمة في الحد من الغش الجبائي.
- التعرف على طرق الغش الجبائي.
- تناول أهم المناهج المقترحة لقياس الظاهرة.
- إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة الغش الجبائي.

### حدود الدراسة:

للبحث حدود مكانية وحدود زمانية، فبالنسبة للحدود المكانية فإن البحث إقتصر على مديرية الضرائب لولاية سعيدة ، وأما بخصوص الحدود الزمانية فإن الدراسة قد امتدت من شهر جانفي 2022 إلى غاية شهرمايو من السنة ذاتها.

### منهج الدراسة

بغية تحليل إشكالية الدراسة و اختبار صحة الفرضيات المقترحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي فيما يخص الإطار نظري للدراسة والمنهج التجريبي في الجانب التطبيقي مع الإشارة إلى الاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss وهو اختصار للاسم الكامل ( Statistical Package for the Social Sciences )

### مرجعية الدراسة:

اعتمدنا في هذه الدراسة على مجموعة من المراجعو تتمثل في الكتب والمذكرات والملتقيات العلمية ومواقع الانترنت هذا في الجانب النظري،أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقدنا اعتمدنا على الأستبيان

### هيكل الدراسة:

من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة و الإجابة على الإشكالية التي تم طرحها قسمنا هذا البحث إلى فصلين حيث تناولنا فيهما:

الفصل الأول:و يشمل مبحثين تم التطرق في المبحث الأول إلى الجانب النظري للدراسة حيث تضمن مفاهيم حول الرقابة الجبائية والعش الجبائي, أما المبحث الثاني فقد تم تخصيصه للدراسات السابقة.

الفصل الثاني: تم التطرق فيه إلى الدراسة الميدانية, كما تضمن الأدوات المنهجية المستخدمة في الدراسة وطرق جمع البيانات وتحليلها إضافة إلى اختبار الفرضيات و مناقشة النتائج.

**الفصل الأول:**  
**أدبيات النظرية والتطبيقية**  
**حول الرقابة الجبائية والغش**  
**الجبائي**

**تمهيد:**

تعتبر الضريبة مورد مهم وأساسي بالنسبة للخزينة العمومية فهي اقتطاع مالي اجباري تقتطعه الدولة من الأشخاص المكلفين بها من أجل تغطية نفقات عمومية وتحقيق أهداف تنموية حيث تعتمد الإدارة الجبائية على مجموعة من الأجهزة والعمليات التي تعد وسيلة لمتابعة النظام التصريحي والذي بموجبه يقوم المكلف بتحديد أساس فرض الضريبة بنفسه ويصح به غير أن بعض المكلفين يتهربون من دفعها وذلك باستخدام أساليب وطرق غير شرعية وهي ما يصطلح عليها بالغش الجبائي ومن خلال الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة التصريحات الجبائية .

**تمهيد:**

تعتبر الضريبة مورد مهم وأساسي بالنسبة للخزينة العمومية فهي اقتطاع مالي اجباري تقتطعه الدولة من الأشخاص المكلفين بها من أجل تغطية نفقات عمومية وتحقيق أهداف تنموية حيث تعتمد الإدارة الجبائية على مجموعة من الأجهزة والعمليات التي تعد وسيلة لمتابعة النظام التصريحي والذي بموجبه يقوم المكلف بتحديد أساس فرض الضريبة بنفسه ويصح به غير أن بعض المكلفين يتهربون من دفعها وذلك باستخدام أساليب وطرق غير شرعية وهي ما يصطلح عليها بالغش الجبائي ومن خلال الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة التصريحات الجبائية .



## المبحث الأول : عموميات حول الرقابة الجبائية والغش الجبائي

### 1 تعريف الرقابة الجبائية:

عرفها فايول بأنها: التحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة أما موضوعها فهو تبين نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها.

(عثمان، 2017-2018، صفحة 3)

تعتبر الرقابة بشكلها العام و في نطاقها الواسع الوسيلة المجدية لمعالجة الاختلال و الانحرافات في شتى الأنظمة، ففي العصر الحديث أصبح لعنصر الرقابة أهمية بالغة اذ تسهم داخل المؤسسة في الحد من ظاهرة التعسف في استعمال مواردها مثل الرشوة و لسرقة، و قد اختلفت في إعطاء التعريف المناسب للرقابة (كردودي، 2011)

### 1-2 أشكال الرقابة الجبائية:(الجزائر 3)

من حيث قانون الإجراءات الجبائية هناك ثلاث أشكال للرقابة الجبائية (المحاسبية ،المصوبية والمعقدة).

#### أ-الرقابة المحاسبية:

طبقا للمادة 120من قانون الإجراءات الجبائية تشترع إدارة الضرائب بإجراء التحقيق المحاسبي وفق الشروط التالية:

1-الرقابة تمس الجانب المحاسبي والجبائي للمكلفين بالضريبي سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين خلال 04سنوات الماضية (الغير قابلة للتقادم).

2-القيام بالرقابة من صلاحيات الأعوان لهم رتبة على الأقل مفتش الضرائب مع توفر لديهم بطاقات الانتداب .

3-تمارس الرقابة مهما كانت سنوات الحفظ (كتابية أو إعلام آلي).

4-لايمكن البدء في التحقيق إلا بعد تسليم المكلف بالضريبة إشعار بالتحقيق مع ميثاق المكلفين،ومنحه مدة 10أيام لتقديم المحاسبة ،مع ذكر سنوات التحقيق وأنواع الضرائب المعنية وألقاء المحققين ورتبهم لاسيما إجراء المعاينة المحاسبية والجرد المادي .

5-لايمكن البقاء في عين المكان أكثر من 03أشهر لكل سنة مالية بالنسبة للمؤسسات الخدمية والمؤسسات الأخرى شرط أن يقل رقم الأعمال عن 02مليون دج.

## الفصل الأول : أدبيات النظرية والتطبيقية حول الرقابة الجبائية والغش الجبائي

6-لايمكن البقاء في عين المكان أكثر من 06 أشهر لكل سنة مالية بالنسبة للمؤسسات التي يتراوح رقم أعمالهم بين 05 و10 مليون دج على التوالي ،وفي جميع الحالات لا تتعدى السنة.

7-يرسل الأشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة مقابل وصل الاستلام بصفة شخصية، بشرط أن يكون مفصل مع ذكر الأحكام القانونية وتمنح له مدة 40 يوما للرد كتابيا مع إمكانية تقديم الوثائق الجديدة.

-في حالة عدم تقديم المحاسبة في آجال 10 أيام ،يحرر محضر غياب الوثائق وتعطى له 08 أيام إضافية من إحضار الوثائق المحاسبة في حالة عدم الالتزام بهذا الأخير يؤدي ذلك إلى التقييم الجزافي.

### ب-التحقيق المصوب في المحاسبة:

-طبقا للموا:20مكررا، 20مكرر و20مكرر3، التي تنص على أنه يحق لإدارة الضرائب ب:

1-إجراء تحقيق لنوع أو عدة أنواع من الضرائب والفترة الزمنية محددة، التي تقل عن سنة عندما تكتشف الإدارة بوجود أعمال تدليسية (حالة غش جبائي)،إلا أن هذه العملية ،لاتصل بصورة جيدة إلى عملية تدقيق محاسبي.

2-يمنح كذلك للمكلف بالضريبة 10 أيام مع ميثاق المكلفين.

3-لايمكن أن تستغرق مدة التحقيق أكثر من 02 شهرين،إلا في حالة الغش الجبائي ،ويمكن اقتراحه إلى عملية التحقيق المحاسبي.

4-تعطى للتاجر مدة 30يوما للإدانة بملاحظات مع إشعار بالتقييم .

5-إذا تثبتت حالات التدليس أو الغش الجبائي ،فإنه سوف يفقد حقوقه الجبائية التالية:

- إلغاء بعض الامتيازات الجبائية.
- إمكانية تجديد التحقيق المحاسبي.
- إعداد الحجز التحفظي.
- تمديد آجال الرقابة.
- إلغاء الاستفادة من دفع 20% عند النزاع .
- التسجيل في بطاقة الغش.
- الغرامات (100%أو 200%) .

**ج- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)(12):**

قد يخضعون الأشخاص الطبيعيين فقط للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، والذين يظهر من خلال معيشتهم وامتلاكهم للعقارات والمداخيل التي تقوم الأسس المصرح بها (المداخيل) سابقا، سواء داخل أو خارج الوطن حيث التحقيق يقوم به مفتش الضرائب عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مرفق بميثاق

- مدة التحقيق في عين المكان لا بد أن لا تتجاوز سنة واحدة .
- تمنح إدارة الضرائب آجال 40يوما للتقديم للملاحظات فيما يخص الإشعار بالتقييم، وفي هذه الحالة يحق للمكلف بالضريبة تقديم له جميع الشروحات الضرورية وأن يطلب مقابلة المسؤولين وإجراء اجتماعات عند اختتام الأشغال، كما يمكن للإدارة منحه 40يوما إضافية، في حالة ظهور عناصر جديدة.

حيث يجدر بالذكر ان هناك أشكال أخرى من الرقابة الجبائية التي تقوم بها مفتشية الضرائب منها :

**د- الرقابة الشكلية:**

وهي عملية تمهيدية للرقابة، فتغطي كل العمليات المتضمنة للتصحيح الأخطاء المادية المسجلة في التصريحات الجبائية.

**هـ - الرقابة على الوثائق:**

فهي تخص المستندات الشاملة حول شكل ومضمون التصريحات الجبائية، فهي تعتبر كفحص انتقادي للوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي (مقارنة رقم الأعمال، الأرباح، التسجيلات المحاسبية، الرسم على القيمة المضافة الخ.....).

**1-3 أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها: (مباركة، 2017/2016، صفحة 9)**

**1-3-1 أسباب إجراء الرقابة الجبائية :**

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية ونلخصها فيما يلي :

**أ- حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخله:**

بما أن الأنظمة الجبائية أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخله من تلقاء نفسه، وذلك من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض

أنها صحيحة مالم يثبت العكس وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

### ب- محاربة التهرب الضريبي:

يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة، بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسع نطاقها دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على أموال الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي .

### 1-3-2 مبادئ الرقابة الجبائية:

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

#### أ- إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ، ومن بينها النظام الضريبي ولذلك فان تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال ، وطلب من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه بالإضافة إلى وجود عدالة ضريبية بين المكلفين.

#### ب- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة بالإضافة لتوفيرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه بالإضافة لإجراء تربيصات لأعوان الإدارة الجبائية و وضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي.

### 1-4 أهمية الرقابة الجبائية: (إلياس، 2020/2019، صفحة 44)

تمثل المراجعة الجبائية عملية منتظمة وممنهجة على أسس علمية وعملية وخبرة كامنة في القوانين الجبائية وهذا ما يؤكد أهمية المراجعة الجبائية واعتبارها علما قائما بذاته له معايير وستمد أحكامه من قوانين والضرائب السائدة ومن معايير المهنية الأخرى ، أما بالنسبة للمراجع الجبائي فإن عدم معرفته بتفاصيل القانون وإعداده البيانات المالية دون كفاءة علمية معتمدا على معايير ترتكز عليها عملية المراجعة الجبائية فإن هذا سيوقعه في مشاكل كبيرة لأن هدفه هو تحقيق الضريبة المناسبة في الوقت المناسب ، حيث تكمن أهمية المراجعة الجبائية في كونها لها غاية ، تهدف إلى توفير المعلومات حول المكلفين والتي لابد ان تتسم بالدقة والكمية

المناسبة لعمل المراجع الجبائية ،والمساعدة في حصر المجتمع الضريبي بشكل دقيق والتأكيد من المكلفين اللذين يقدمون التصريحات الجبائية والنقارير المالية أن التشريع الضريبي ينفذ بعدالة دون تمييز بينهم في ذلك ،كما تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية بتحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنبا إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له ،وتقليل حالات التهرب الضريبي وأشكاله وزيادة حصيلة الضريبية وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية..

### 1-5 أهداف الرقابة الجبائية : (أنور، 032019/31، صفحة 76/77)

#### 1-أهداف مالية واقتصادية :والتي تتمثل في :

- الحد من الغش والتهرب الضريبي وذلك باكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة وكل المخالفات والتلاعبات .
- تنمية التحصيل الضريبي عن طريق المحافظة على الأموال العمومية وزيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام والمساهمة في التنمية المحلية.
- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة.

#### 2-أهداف إدارية :وتتمثل في:

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء مما يساعد الإدارة على معرفة وتقييم أدائها ،وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تتجم عن ذلك .
- إعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي ،وهو مايساعد على وضع الإدارة الجبائية في الصورة .
- كشف الثغرات القانونية والتشريعية التي تساعد على التهرب من الضريبة .

### 1-6 أدوات و مظاهر الرقابة الجبائية : (وفاء، 2016/2015، صفحة 64/65)

#### 1- أدوات الرقابة الجبائية:

- من الضروري الوقوف على أن التشريع الجبائي الساري المفعول حاليا قد أعطى إطار قانونيا تطبيق وفقه الرقابة من خلال امتيازات وصلاحيات تسمح للإدارة القيام بمهمة الرقابة،كما أن القانون التجاري ومختلف القوانين الضريبية قد أملت عدة التزامات على المكلفين ومنحتهم عدة ضمانات لحمايتهم من كل تعسف محتمل من قبل المصالح الجبائية .

## الفصل الأول : أدبيات النظرية والتطبيقية حول الرقابة الجبائية والغش الجبائي

-كما أن القانون قد وضع قواعد وأحكاما تسمح بمراقبة العناصر الخاضعة للضريبة وتقديرها والتي من خلالها يمكن تحديد الديون الضريبية مع ضمان تحصيلها لذلك فإن المشرع الجزائري قد وضع أدوات للإدارة ووضع أيضا إجراءات متنوعة لمن يخالف أحكام قانون الضريبة مع حماية الممول وضمان حقوقه.

### 2- حق الرقابة :

حسب **THIERY LAMBERT** فإن حق الرقابة للإدارة من التأكد بواسطة التقنيات والإجراءات المقررة من طرف المشرع بأن جميع المكلفين قد سددوا ما عليهم وهذا من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي.

وكون أن نسبة كبيرة من الضرائب الموجودة في النظام الجبائي تعتمد على نظام التصريح من طرف المكلف فإن هذا الأخير يستفيد دائما من ثغرات تسمح له بالتهرب، وعلى هذا فلا بد لهذه الأخيرة أن تستعمل حقها في الرقابة الذي يتمثل في مجمل العمليات التي بواسطتها يمكن التحقق من نزاهة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف والتي يمكن مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية ومن أجل هذا تستخدم الإدارة وسلتين وهما:

-طلب المعلومات أو تبريرات.

-التحقيق الجبائي.

### 3- طلب المعلومات :

تستطيع الإدارة بموجب ما يخوله لها القانون الجبائي أن تطلب من المكلف إمدادها بمعلومات تخص أمورا ونقاطا غامضة بشأن التصريحات المقدمة مع إمكانية تقديمها أو كتابيا أو شفويا، هذا الإجراء يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين وهذا ومن أجل التثبيت لأسس فرض الضريبة ولتوضيح الغموض في الملفات الجبائية من أجل إجراء التقويمات اللازمة للعناصر المصرح بها .

وفي حالة رفض المكلف إمداد الإدارة الجبائية بكلفة المعلومات التي فإنه لا يتعرض لأية عقوبة غير أن الإدارة بإمكانها إرسال طلبات أخرى للتوضيح والاستفسار .

### 4- مظاهر الرقابة الجبائية

إن فعالية أي دولة يمكن تقديرها على ضوء مؤشرات عديدة (قانونية، سياسية، اجتماعية)، لكن تقييم كفاءتها يقوم على مدى استعدادها المسبق على إدخال مختلف النواتج الضريبية إلى الصناديق العامة، وبالتالي السهر على أن لا يتملص، أي لا يتهرب المواطن من دفع التزاماته الضريبية، وعلى أساس ذلك دعمت الإدارة الجبائية بأداة الرقابة الجبائية .

## الفصل الأول : أدبيات النظرية والتطبيقية حول الرقابة الجبائية والغش الجبائي

1-الرقابة الجبائية هي كل شيء مفهوم قانوني،وتعرف على أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص،السهو،الإغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بالضريبة.

إن هذه السلطة ذات أهمية قصوى وتكتسي قيمة دستورية .ويحكم المنطق ترتبط الرقابة الجبائية بالإدارة الضريبية وبما أن النظام الضريبي الجزائري يقوم على التصريح وتطبيقا لهذا المبدأ كل واحد حر في حساب التصريح عن مداخله وبالتالي الدفع النهائي للضريبة.

2-الرقابة الجبائية هي نتائج مجتمع،وأنه من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي والتي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي والتي يمكن اعتبارها استعمال وسائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة،قصد تخفيض مساهمة الضريبة.

3-تكتسي الرقابة الجبائية بعد إنساني والذي لا يجب إهماله،رغم المجهودات المبذولة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش،فان ما يجب الإشارة إليه في معظم الدول هو أن الرقابة الجبائية لاتقتصر إلا على عدد ضئيل من المكلفين ولكنه أمر معاش،محل الرقابة الجبائية لايتقبل بسهولة التحقيق الذي أجري عليه .إن أغلب وأهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيبهم بالإضافة إلى الإرباك اتجاه الإدارة الضريبية،بالإضافة إلى الشكوك والشبهات التي تحوم حولها وكذا إحساسه بضعف اتجاه الإدارة

### 1-7 الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية في الجزائر: (اليلى، 2021/2020، صفحة 11/10//9/8)

نص المشرع الجبائي الجزائري على قوانين وتشريعات تنظم الضريبة وكيفية فرضها وطرق تحصيلها،كما تمنح الإدارة الجبائية من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة من الضياع .

وسعيا لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وضمان السير الحسن لها وضع المشرع إطار قانونيا للحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية وتحديد الحقوق والواجبات الممنوحة للمكلفين بالضريبة والمتمثلة في:

#### 1-حق الاطلاع:

يمكن لأعوان الإدارة أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات والهيئات المماثلة،ويجب الإشارة ألى أن حق الاطلاع لا يمكن ممارسته إلا من طرف الأعوان الجبائية الذين لديهم رتبة مراقب على الأقل،ومن بين الجهات المعنية بالاطلاع نجد:

- الإدارات والهيئات العمومية والجماعات المحلية بمختلف مستوياتها وحتى المؤسسات التربوية.
- مصالح الضمان الاجتماعي والمحافظات العقارية مع الجهات القضائية وحتى الموثقين المحضرين.

## الفصل الأول : أدبيات النظرية والتطبيقية حول الرقابة الجبائية والغش الجبائي

- مختلف الهيئات المؤسسات ذات الطابع المالي كالبنوك، مصالح البريد، الصناديق الخاصة....
- الاطلاع على المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة المهني.

### 2- حق استدراك الأخطاء:

هو وسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب ،عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة ، سواء بتعديلها أو إنشاء اقتطاعات جديدة طبقا للمادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، إذ يمكن استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها ، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول ، ويحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة بأربع (4) سنوات ، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية ، حيث يتم تمديد آجال التقادم إلى سنتين إضافيتين إذا ما قدمت الإدارة بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسه برفع دعوى قضائية ضده.

### 3- حق الرقابة والتحقيق :

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وصدق المعلومات المقدمة في التصريحات المكلفين بالضريبة ، ويتم ذلك من خلال مايلي:

- طلب المعلومات حول نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبه من خلال توجيهه استبيان في شكل مجموعة من الأسئلة ترسل إلى المكلف ، وفي حالة عدم الرد يمكن للإدارة الجبائية تعميق البحث وطلب التوضيحات
- طلب التوضيحات حول نقطة معينة من التصريح العام عند الشك في عدم تجانس التصريحات لسنة معينة والسنوات السابقة لها.

كما خول المشرع الجزائري لمراقبة الجبائية حق التحقيق في الملفات المكلفين بالضريبة من خلال المادتين التاليتين:

- المادة 190 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة للتأكد من وعاء الضريبة.
- المادة 139 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على إجراء تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية يهدف إلى مراقبة مدى التجانس بين المداخل المصرح بها والوضعية المالية إضافة إلى الممتلكات الشخصية للمكلف أفراد أسرته.

خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية حقوقا تمكنها من ممارسة عملية الرقابة الجبائية ، وعدم إتباع هذه الإجراءات يؤدي إلى بطلان إجراءات.



#### 4-حق المعاينة:

يجوز لأعوان الإدارة الضريبية بالقيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة، عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الضريبية أن ترخص (ضمن شروط مبيّنة) للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً 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 ومراقبة ودفع الضريبة.

لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من الرئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه، ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الضريبية المؤهلة مؤسسات، وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة، وتبين على وجه الخصوص ما يأتي :

- ❖ تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
- ❖ عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها .
- ❖ العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عليها.
- ❖ أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم .

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية .

#### 5-حق الاسترداد:

يقصد بالتقادم حق الإدارة الضريبية في استدراك وتصحيح حالات النسيان والنقائص لمختلف التصريحات الضريبية المكتتبه، ويحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (4) سنوات، إلا في وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يأتي :

- ❖ تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.
- ❖ القيام بأعمال الرقابة.
- ❖ قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الضريبي .

**1-8 المصالح المختصة في عملية الرقابة الجبائية : (صبرينة/أ.دجينية عمر، 2019/12/19،  
صفحة 323/324)**

تختص في عملية الرقابة الجبائية عدة أجهزة على المستوى المركزي، الجهوي، والمحلي نلخصها في ما يلي :

**1- على مستوى المركزي:**

- المديرية المركزية للأبحاث والمرجعيات: تم إنشاء هذه المديرية على المستوى المركزي سنة 1998 حيث تقوم بالقيادة والمتابعة إضافة إلى (المرسوم التنفيذي 364-07/2007)
- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين من خلال مستوى المعيشة والممتلكات .
- تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش .
- إنجاز وتدقيق محاسبة المؤسسات الخارجية عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.
- متابعة المساعدات الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.

مديرية كبريات المؤسسات تم تأسيسها بموجب القرار الوزاري المؤرخ في 07 جويلية 2005 المحدد لتنظيم الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات وقد بدأت في العمل ابتداء من سنة 2006 وتتكون هذه المديرية من 5مديريات فرعية وهي :

- أ-المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- ب-المديرية الفرعية للتسيير .
- ج-المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية.
- د-المديرية الفرعية للمنازعات .
- هـ-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:**

تتكل المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات بما يلي:-

- البحث عن المعلومة الجبائية، واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريرات .
- تنفيذ برامج التحقيق المحاسبي ومتابعتها.

### 3- على المستوى الجهوي:

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

### 4- على المستوى المحلي :

على 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 التحقيقات 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 مستوى الولائي ومن لأهدافه و مهامه ما يلي

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

## 1-9 الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية : (طارق، 2021/2020، صفحة 11/10)

### 1-صعوبات تتعلق بالنظام الجبائي :

#### -العوامل المرتبطة بإدارة تأسيس الفعل الرقابي :

حيث لم تؤسس الدولة الجزائرية لثقافة الرقابة أو المحاسبة بضرورة واضحة دقيقة ومتكاملة ومستمرة على المال العام ولثقافة الرقابة أو المحاسبة بضرورة واضحة دقيقة ومتكاملة ومستمرة على المال العام ون دل هذا على شيء فإنما يدل على الاختلال في وظيفة الدولة المتدخلة لغرض تعبئة الموارد العامة للدولة وترشيدها .

#### -الغموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية :

حيث من الصعب تطبيق القوانين والتشريعات الخاصة بالرقابة الجبائية وهي في حالة تغير الدائم ومن الصعب فهم مواد تطبيقها وعلى من تطبق وزقت تطبيقها ،وهو ما فتح المجال امام اعوان الرقابة للإجابة على هذه الأسئلة حسب معرفتهم وخبراتهم المتعلقة بتنفيذ القوانين الجبائية وفي بعض الأحيان اللجوء إلى المسؤولين في الإدارة الجبائية لإعطاء الحلول لهذه الإشكالية .

### 2-صعوبات تتعلق بالإدارة الجبائية:

-نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية: في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الجبائي ونقص الأعوان المراقبين خاصة وأن قانون الإجراءات الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل إضافة إلى نقص الإمكانيات والوسائل المادية وضعف الحماية المقررة للمراقبين.

### 3-صعوبات تتعلق بالمكلف بالضريبة وبعض الهيئات:

تتمثل في نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة وعدم التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات.

### 4-صعوبات تتعلق بالمحيط العام:

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

#### -الفساد الإداري:

يؤدي إلى تنامي شعور المكلف النزيه بالعبء الضريبي مما يقلص الأداء التنافسي لديه.

2- مفاهيم حول الغش الجبائي :

1-2 تعريف حول الغش الجبائي

تعددت التعاريف حول مفهوم الغش الضريبي حيث ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق فالغش .

1-1-2 التعريف الأول:

عرفه ناصر مراد(هو عبارة عن تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي مخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطيء عن الواقع أو تفسير مضل ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش بالاحتيال مرتكبا جرائم مالية يعاقب عليها القانون. [\(عاشر، 2015، صفحة 3\)](#)

2-1-2 التعريف الثاني:

عرفه **margai nazandre** (بقوله نستطيع ان نقول هناك غش جبائي إذاتم استعمال طرق تمكن من الهروب من الضريبة ،فالغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينجر عنه سوء نية بهدف التخليط والتضليل ).  
[\(سماعين، 2019، صفحة 576\)](#)

2-1-3 التعريف الثالث:

عرفه **Andree Barilari** (بأنه الامتناع او التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ،ونماذجه متنوعة جدا كالأخطاء الادارية فب التصريحات ،تخفيض الايرادات ،تضخيم النفقات. (مختار، 2019/2018)

2-2 أركان الغش الجبائي :وله ركنان [\(تواتية، 2018/2017، صفحة 32\)](#)

1-2-2 الركن المادي:

هو استخدام طرق تدليسة ووسائل مختلفة قصد التقليل من الأساس الخاضع للضريبة ومن بين الوسائل مايلي:

- مسك محاسبة مزيفة وبأخطاء متعددة ومتكررة.
- استخدام فواتير مزورة غير صحيحة .

## 2-2-2 الركن المعنوي:

يتمثل هذا الركن في عنصر القصد للغش الضريبي وذلك بمخالفة قوانين واضحة وصريحة، غيران اثبات هذه النية تبقى صعبة بالنسبة للإدارة الجبائية لأنها تفترض توفر النية الحسنة لدى أغلب المكلفين، وقد اوجب المشرع في هذا الركن توفر نوعين من هذا القصد قصدًا وقصدًا خاصًا.

- القصد العام ويفترض علم المكلف فعلا بارتكابه الاحتيال قصد التخلص من الضريبة.
- القصد الخاص يفترض فيه ان يتجه المكلف الى التخلص من الضريبة كلها او بعضها، أي حرمان الإدارة من الحصول على حقها.

## 2-3 أنواع الغش الجبائي : (رشيد ب.،، صفحة 170/171)

اختلفت الأقوال واتسعت في تصنيف الغش الجبائي فمنهم من يصنفه حسب درجة التعقيد الى غش بسيط وغش مركب ومنهم من قسمه من حيث شرعيته تجاه القانون الى غش قانوني وغش غير قانوني. (رشيد)

## 2-2-1 الغش حسب درجة التعقيد:

ينقسم هذا النوع الى قسمين الغش البسيط والغش المركب إذ كليهما يضر خزينة الدولة فيفرض على الأول عقوبات جبائية ويتعرض الثاني إضافة الى العقوبات الجنائية لأن العشاش البسيط والمحترف يختلفان الأول يستطيع تبرير عمله بالغموض الموجود في التشريع الجبائي، أما الثاني نيته السيئة كبيرة للتخلص من الوجبات الجبائية.

## 2-2-2 الغش الجبائي البسيط:

يعتبر كل تصرف أو محاولة تضليل بحسن نية لأجل التخلص من الضريبة الى قدر ممكن، من خلال تقديم تصريحات خاطئة عمدًا، التأخير وعدم تقديمها وهذا النوع من الغش يشبه التهرب الجبائي، ولقد ورد ذكر الغش البسيط في التشريع الجبائي في المواد 192\_193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

## 2-2-3 الغش الجبائي المركب:

إن إستعمال الطرق التدليسية ليس فقط عند الهروب من دفع الضريبة كذلك تضليل الرقابة مثل تقديم فواتير مزورة ناتجة عن نية تجنب الضريبة تضخيم قيمة الأعباء وتخفيض الإيرادات إن الغش المركب هوكل محاولة إرادية يقوم بها المكلف بسوءنية مستعملا طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة.

## 2-2-4 الغش حسب المفهوم القانوني:

ينقسم هذا النوع من الغش الى صنفين لا يتم من خلاله خرق القانون، فلا يترتب عليه عقوبات ويسمى بالغش القانوني، وصنف يتم فيه تجاوز النصوص القانونية الجبائية، هذا يترتب عليه عقوبات ويسمى بالغش غير قانوني.

وهناك نوع من الغش من حيث النطاق

## 2-2-5 الغش الوطني والدولي: (مختار، 2019/2018، صفحة 5)

### 2-2-5-1 الغش الوطني:

يمكن تعريفه بأنه كل إستعمال لطرق وممارسات غش من قبل المكلف بمحاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من إلتزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية

### 2-2-5-2 الغش الدولي:

يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد وتحويل المداخيل الى بلد يتميز بجاذبية جبائية وهذا بغية التقليل من المبالغ المقنتعة وهذا النوع من الغش يرجع الى تطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية و النشاط الكبير الذي غير حرة رؤوس الأموال .

## 2-4 أسباب الغش الجبائي :

تعد ظاهرة الغش الضريبي آفة تعمل على إنقاص المداخيل الجبائية تعلقت هذه الأسباب بالتشريع الجبائي او الإدارة الجبائية أي أسباب مباشرة أو أسباب غير مباشرة. (عاشور، 2015، صفحة 4)

### 2-4-1 الأسباب الغير المباشرة:

تكون هذه الأسباب متعلقة بالتشريع الجبائي أو الإدارة الجبائية إذ أن تعقد التشريع الجبائي من خلال التعديلات غير قوانين مالية من الى أخرى يظهر الغموض ويبدأ التفكير في طرق إجتئاب الضرائب كليا أو جزئيا.

### 2-4-2 الأسباب الغير المباشرة:

قد تكون هذه الأسباب ذهنية أو اقتصادية فتصاغ من طرف الدولة بمفردها قوانين جبائية تفرض على المكلفين ومع غياب الضمير الأخلاقي لدى بعض الخاضعين للضريبة يحدث التهرب والغش الجبائي، فعدم إشراك

المكلفين بالضريبة في صياغة القوانين مع أخذ الضريبة منهم بدون مقابل مباشر تشعر المكلف بعدم الثقة في دولته، لذا يجب تنمية الوعي الضريبي فيكون إشراك المكلفين في صياغة القوانين واجبا لاجتناب الظلم

\_فشعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام يحد من حريتهم ويدفعهم الى التهرب من دفع الضريبة بإستخدام أساليب غير قانونية، فمثلا: شركتين الأولى ذات مسؤولية محدودة ( SARL) والثانية شركة تضامن ( SNC)نحج الأولى تدفع ضريبة على أرباح الشركات والباقي يقسم على الشركاء الذين هم ملزمون بدفع الضريبة على الدخل الإجمالي أيضا أما الثانية فالأرباح تقسم بين الشركاء وكل شريك ملزم بدفع ضريبة واحدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي.

### 2-5 آثار الغش والتهرب الجبائي على الدولة: (سعيد، 2015، صفحة 46/45)

تترتب على الغش والتهرب الضريبي آثار سلبية خطيرة من النواحي المالية والاقتصادية والاجتماعية ومن الطبيعي أن تتناسب طرديا مع حجم التهرب الضريبي، فكلما زاد التهرب الضريبي زادت آثاره السلبية على مجمل النواحي في بلد كمايلي:

#### 2-5-1 آثار مالية:

يترتب على التهرب الضريبي من الناحية المالية خسارة كبيرة للخزينة العامة للدولة العامة بعدم دخول الحصيلة الضريبة إليها الأمر الذي يؤدي الى عجز الدولة أو السلطة على القيام بمواصلة إتفاقها على مختلف المرافق الضرورية للمجتمع فضلا عن إخلاله في توزيع الضريبة بين المكلف وتحقيق العدالة الاجتماعية .

#### 2-5-2 آثار اقتصادية:

تعتبر الضريبة ذوحدين يؤثر في الظواهر الإقتصادية من إنتاج الثروة أو توزيعها وتعتبر الضريبي آثار بعيدة المدى في النواحي الاقتصادية فتحدث الاضطرابات العينية بين أوجه النشاط التجاري والصناعي الأمر الذي يترتب عليه تعديل توزيع غير عادل بين أنواع النشاطات المختلفة في الدولة ويؤدي بذلك إلى طبيعة الحال إلى هبوط الإنتاج بصفة عامة.

#### 2-5-3 آثار اجتماعية:

لا يقتصر أثرالتهرب الضريبي على الناحيتين الاقتصادية والمالية بل يتعدهما الى النواحي الاجتماعية بتربط لايمكن فصل، فالضريبة تعتبر سلاحا بين الأنظمة الاجتماعية والسياسية في توجيه الإقتصاد والمجتمع باتجاه دون آخر كما أن المعروف من هدف الدولة في فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين الأفراد



المجتمع ورفع المستوى المعيشي للفئات الفقيرة عن طريق الإنفاق العام والخدمات المختلفة التي تمارسها الدولة الدولة إلا أن التهرب الضريبي يضعف من قدرة الدولة في تحقيق أهدافها الإجتماعية .

### 2-6 صور أشكال الغش الجبائي) بوزيد(2019, p. 176/177, 28-12-2019 ,

من صور الغش الضريبي عدم تقديم التصريح، تعمد الكذب في مضمون التصريحات، تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو مسك دفاترو وثائق محاسبية غير منتظمة وغير قانونية يقوم الغش الجبائي على الإخفاء القانوني والمحاسبي .

### 2-6-1 الإخفاء القانوني La dissimulation Juridique :

الغش عن طريق العمليات القانونية يتمثل فيما يسمى بالتصنع أي استحداث وضعية قانونية مرئية هذا النوع من الغش أكثر إستعمالات حيث يتمثل في إعداد مؤسسة تجارية لفواتير وهمية لا تطابق أي توريد حقيقي للسلع لحساب مؤسسة أخرى وبذلك تتمكن هذه الأخيرة من حسم مبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي من مبلغ الرسم على مبيعاتها مما يؤدي الى تخفيض الرسم الواجب الدفع .

### 2-6-2 الإخفاء المحاسبي Ladissimulation comptable :

الغش عن طريق المحاسبية يتطلب بلوغ مستوى جيد من المؤهلات في مجال تقنية المحاسبة ،هذا الشكل من الغش يكون بزيادة الأعباء (التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية من محاسبة المصاريف العامة، الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة ،الخطأ المقصود في تطبيق تقنية الإهلاكات والمؤونات لتضخيم كتلتها) وقد يكون الغش بتخفيض النواتج العودية الوهمية للبضائع والمنتجات ،عدم التسجيل المحاسبي للنواتج الإستثنائية المحققة عن تنازل عن عناصر الأصول ،إستغلال تواجد فروع الشركات في الملاجئ الجبائية في الخارج لتحقيق مبيعات هائلة بعيدا عن المصالح الجبائية الداخلية .

### 2-6-3 أبعاد الغش الجبائي في الجزائر : (مباركي، 2017، صفحة 282)

لا تختلف أبعاد الغش الجبائي في الجزائر عن الأبعاد في الدول الأخرى التي يمكن أن نلخصها في البعد المالي الذي يشكل فقدان حصيلة الضريبة للدولة والجماعات المحلية ،البعد الإجتماعي حيث يعمل التهرب الجبائي في الجزائر على الإخلال بقاعدة العدالة الضريبية ،البعد السياسي الذي قد يضع مشروعية الدولة على المحك ،إن البحث في أبعاد التهرب الجبائي يجرنا الى البحث عن حجم هذه الظاهرة بشكل دقيق.

2-7 قياس الغش الجبائي في التشريع الجبائي الجزائري: (بوزيد، 28-12-2019، صفحة 177)

تستعمل التقنيات الضريبية مجموعة من الطرف لتقدير الغش الجبائي أهمها طريقة المراقبة الجبائية وهو ما اعتمده النظام الضريبي الجزائري، تهدف الرقابة الجبائية الى إيجاد الفرق بين مداخل الحقيقية والمداخل المصرح بها فهي إذا مجموعة العمليات والتقنيات التي تهدف الى مراقبة صحة التصريحات الجبائية، يتخذ التحقيق الجبائي في الجزائر ثلاث أشكال وهي التحقيق في المحاسبة ( VC )، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ( vasf ) التحقيق المصوب في المحاسبة ( vp ) .

2-7-1 التحقيق في المحاسبة:

فيه يتم التأكد من مصداقية المحاسبة فهو بذلك مجموع العمليات المادية التي تسمح بالتأكد من صحة ومصداقية التسجيلات المحاسبية التي إعتمدت كأساس لإعداد التصريحات الجبائية لا سيما فيما يتعلق برقم الأعمال والنتيجة المحاسبية في إطار عملية التحقيق هاته يمكن للمحقق الجبائي مقارنة قواعد الإخضاع المصرح بها بقواعد الإخضاع المعدلة أو المصححة كما يلي :

$$\text{مبلغ الغش الجبائي} = \text{المبلغ المعدل} - \text{المبلغ المصرح به}$$

2-7-2 التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

يشمل مجموعة عمليات المراقبة التي تهدف الى التأكد من وجود الإرتباط بين التصريحات الدخل من جهة ووضعية والخزينة من جهة أخرى ،كما يعتبر هذا النوع من التحقيق إمتداد للتحقيق في المحاسبة حيث ينتقل أعوان التحقيق من مراقبة النشاط الى مراقبة المظاهر الخارجية للثروة التي تسمح بإعداد ميزان الخزينة وبذلك يتم الكشف عن الدخل المفترض الذي يفوق في معظم الحالات الدخل المصرح به في هذا التحقيق تقارن الموجودات المتوفرة وهي مجموعة الموارد التي توجد في حوزة العنصر الجبائي مع الموجودات المستعملة التي تتمثل مجموعة النفقات التي تحملها خلال الفترة المحقق بشأنها يتم تحديد مبلغ الغش كمايلي :

$$\text{مبلغ الغش الجبائي} = \text{الموجودات المتوفرة} - \text{الموجودات المستعملة}$$

2-7-3 التحقيق المصوب :

يعتبر التحقيق المصوب للمحاسبة إجراء رقابة موجه أقل شمولية وأكثر شرعية وأقل إتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة ،يتضمن هذا الإجراء مراقبة الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض عناوين الضرائب على فترة محدودة التي يمكن أن تكون أقل من سنة مالية محاسبية واحدة.

2-8 وسائل مكافحة التهرب والغش الجبائي : (تواتية، الرقابة الجبائية كإداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، 2017/2018، صفحة 44/45)

إن وسائل مكافحة التهرب والغش الجبائي تنطلق أساسا من الأسباب التي أدت الى ظهوره، وفي هذا الإطار نستعرض العناصر الأساسية التالية:

**أولا: تحسين فعالية النظام الجبائي :**

إن تحسين فعالية النظام الجبائي يمر عبر إتباع الخطوات التالية :

- ضمان قدر أكبر من الشفافية في فرض الضرائب خصوصا ماتعلق منها بالنظام الجزافي .
- تحسين التشريع الجبائي وصياغته بأسلوب سهل مما يمكن من فهمه بكل يسر من طرف المكلفين .
- إرساء نظام جبائي عادل .

**ثانيا :تحسين الجهاز الإداري الجبائي :**

إن وجود جهاز إداري جبائي كفى عصري من شأنه أن يكون وسيلة فعالة للحد من ظاهرة التهرب لأن الجهاز الجبائي غير كفى بإستطاعته تحويل ضريبة موضوعية الى ضريبة سيئة ولذلك فإن تحسين هذا الجهاز يجب مراعاة مايلي:

- تدعيم الإدارة الجبائية بإطارات متخصصة وكفوة
- وضع تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الجبائي
- توفير مقرات مجهزة بوسائل ضرورية خصوصا مايتعلق منها بجانب الإعلام الآلي للتجاوب مع مقتضيات كل مرحلة.

**قياس التهرب والغش الجبائي:**

لقد اختلفت الطرق التي يستعملها المكلف في التهرب من دفع الضريبة ،فإنه من الصعب تقدير حجم هذه الظاهرة لذا فمن الصعب قياس التهرب والغش الجبائي وذلك لامكانية اخفاء الثروة أوأن أغلب المعاملات الإقتصادية والتجارية .

**-أولا:طريقة الإقتصاد السري :**

يشمل الإقتصاد السري مجمل النشاطات والمداخيل غير المصرح بها للإدارة الجبائية من المكلفين وغير المدرجة ضمن الحسابات الوطنية ويعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الإقتصاد السري ومن خلاله يتم حساب

حجم التهرب الضريبي كون جميع المداخل والنشاطات الخفية لا يتم اخضاعها للضريبة وبالتالي فهي تدخل في الحسابات الوطنية .

ومن أهم مظاهر الإقتصاد السري :

### تنفيذ اللوائح الحكومية .

- اتخاذ قرارات تتعلق بإدارة الضرائب .
- الإشراف على على عقود الإستثمارات الحكومية التي قد تتطوي على محاباة لبعض المناطق دون غيرها
- الإشراف على عقود المشتريات الحكومية.
- الإشراف على وسائل الحصول على خدمات العامة المنخفضة الثمن .
- شعور المكلف النزيه بالعبء الضريبي مما يقلص الأداء التنافسي له.

### ثانيا : طريقة الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي:

بحيث لا يصل عنه أية معلومات وزارة المالية ،وبالتالي لا يتم دفع أية ضرائب على الإطلاق ويعتبر الكتمان أكثر الوسائل أمان ويساعد على وجود القطاع غير المنظم المتمثل في وجود عدد كبير من الأنشطة الإقتصادية التي تعمل بدون ترخيص وبالتالي هي لاتسدد الضريبة وقد تشمل أنشطة صناعية وحرفية وبشكل عام يشمل التهلاب كل من يمارس نشاط لا يحقق له دخل دون أن يعلم عنه في الدوائر المالية ولا يدفع عنه أية ضرائب.

ومن أهم مظاهر ال-ومن أهم مظاهر الققتصاد الموازي .

- البيع والشراء بدون فواتير .
- تحويل الإعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي .
- تصريحات خاطئة لرقم الأعمال .
- تخصيص الثمن النصر حبه لدى الجمارك .

[العقوبات على جريمة التهرب والغش الضريبي: \(اسعيد، 2013/2014، صفحة](#)

[57/56/55/54/53/52/51](#)

تتفق القوانين على إعتبار الغش الضريبي جنحة تخضع من حيث الجزاء إلى عقوبات جزائية وجبائية.

لكن الأمر المستحدث بالنسبة للنصوص الجبائية نقر بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي خلافا وخروجا على المبادئ العامة للقانون الجزائري.

## الفصل الأول : أدبيات النظرية والتطبيقية حول الرقابة الجبائية والغش الجبائي

تعرف الجريمة الضريبية بأنها كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقابا وهي تتميز عن سائر الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزينة العامة، ولعل من أبرز الجرائم الضريبية وأكثرها شيوعا جريمة التهرب الضريبي.

وتقوم جريمة التهرب الضريبي على ركنين المادي والمعنوي بالنسبة للركن المادي: يعاقب كل من يتملص أو حاول التملص مستعملا طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة أو الرسوم التي تخضع لها أو تصفيتها كليا أو جزئيا .

أما الركن المعنوي فيعتبر جريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية وتقع بإتيان سلوك محذور قانون وهو استعمال طرق تدليسية وإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة .

وقد تضمن القانون الجبائي نوعين من العقوبات العقوبة الأولى تتمثل في العقوبات الجزائية والعقوبات الجبائية .

والعقوبات الجزائية التي تنفرع إلى عقوبات أصلية (تتمثل في الحبس والغرامات المالية) والتكميلية تتمثل في الحكم بمنع مزاوله مهنة الخبراء وكذلك نشر الحكم وتعليقه.

وبالنسبة لموضوع دراستنا موضوع اضرائب تنطبق إلى العقوبات الجبائية ثم العقوبات الجزائية ونجد في مختلف القوانين الجبائية نوعين من الجزاءات .

- جزاءات مالية :توضع من قبل الإدارة الجبائية .
- جزاءات جنائية :تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات

والجزاء الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة قد تكون غرامات مالية تتمثل أساس في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية وسنبين هذه الزيادات ثم بعد ذلك نتطرق إلى الغرامات الجبائية. (ناصر، 2010/2011، صفحة 33)

### الزيادات :

تختلف باختلاف درجة المخالفات وتطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا تناولتها مختلف القوانين الجبائية وهي مقررة في حالات معينة تتمثل في الزيادات بسبب النقص في تقديم التصريح بأسس وعاء الضريبة أو تبيان دخلا أو ريعا ناقصا أو غير صحيح يزداد على مبلغ الحقوق المتملص منها أو كل بها بنفسه....

**10%:** إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه.

## الفصل الأول : أدبيات النظرية والتطبيقية حول الرقابة الجبائية والغش الجبائي

**15%:** إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منهل يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه

**25%:** إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

**الزيادات بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديمه:**

كذلك تطبق الزيادات أيضا لعدم التصريح أو التأخير في تقديمه حيث تفرض الضريبة تلقائيا في الحالة عدم تقديم التصريح السنوي ،وإذا لم يصل التصريح للإدارة خلال 30 يوم اعتبارا من تاريخ التبليغ تطبق زيادة بنسبة **35% .**

وأضافت المادة 193 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه في محاولة القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المتبعة من ظرف المكلف بالضريبة .

ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن **50%** وعندما تتعلق الحقوق التملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر .

**الغرامات الجبائية:**

هي غرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتفرض على من لم يؤدي الضريبة وتطبق الغرامات الجبائية في الحالات التالية :

عدم تقديم التصريح بالوجود دفع غرامة جبائية محددة ب: 30.000 دج.

في حالة عدم مسك الدفاتر المرقمة والمسجلة يعاقب عليها بغرامة تقدر ب 5000 دج.

المكلفين بالضريبة المنتمون للنظام الجزافي أو التقدير الإداري.

كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم يعاقب بغرامة جبائية ما بين 10000 دج إلى 300000 دج .

في حالة منع المصالح الجبائية من عملية المراقبة خلال المعاينة للمحلات وغلق المحلات بغرامة تقدر ب 50000 دج.

يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لايفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج، نصت المادة 303 الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

## الفصل الأول : أدبيات النظرية والتطبيقية حول الرقابة الجبائية والغش الجبائي

أما بالنسبة للغرامات الجبائية في القانون الضرائب غير المباشرة فقد أقتصر على نوعين من الغرامات الجبائية وتمثل في:

### غرامات ثابتة:

وهي غرامات محددة وتتراوح ما بين 5000 دج و 25000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة .

### غرامات نسبية:

تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25.000 دج، وفي حالة استعمال طرق احتيالية على أن لا يقل عن 50000 دج بالإضافة إلى الغرامات الجبائية هناك بعض الأفعال مخالفة للقانون وخاضعة للغرامة نذكر منها:

رفض تقديم الوثائق أو اتلافها قبل انقضاء الأجل للحفاظ عليها تطبق غرامة ما بين 1000 دج و 10.000 دج وهذا طبقا للمادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة.

وفيكمل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية يكون حدها الأدنى 500 دج .

في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح ما بين 1000 دج و 3000 دج وهذا ما نصت عليه المادة 544 من القانون الضرائب غير المباشرة .

ونصت المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة أنه في حالة عرقلة أعوان المراقبة الجبائية أثناء تأدية مهامهم تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 100.000 دج.

ولقد تضمن قانون التسجيل غرامات تطبق في حالة قيام المكلف بالضريبة من التملص من رسوم التسجيل فنص على أن تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 5000 دج.

وفي حالة عرقلة أعوان المراقبة الجبائية من طرف المكلف تطبق غرامة ما بين 5000 دج و 50000 دج.

نص قانون الطابع على الغرامات الجبائية في حالة تملص المكلف من الرسوم الخاصة بالطابع فنصت الماجة 35 من قانون الطابع الى أنه في حالة التملص على دفع غرامة جبائية تساوي خمسة مرات دون أن تقل عن 2000 دج .

كما نصت المادة 37 من قانون الطابع أنه في حالة عرقلة أعوان المراقبة الجبائية فالغرامة تتراوح ما بين 10000 دج إلى 100000 دج.

## الفصل الأول : أدبيات النظرية والتطبيقية حول الرقابة الجبائية والغش الجبائي

كذلك الحال تناول قانون الرسم على رقم الأعمال غرامات في حال مخالفة أحكام هذه القانون علا تطبيق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 2500 دج أما في حالة استعمال طرق تدليسية فهي الغرامة تتراوح ما بين 1000 دج إلى 5000 دج.

وأضافت المادة 122 من القانون الرسم على رقم الأعمال أنه في حال عدم تقديم الوثائق أو إتلافها خلال الآجال المحددة يعاقب بغرامة تتراوح ما بين 1000 دج و 10.000 دج.

### العقوبات الجزائية :

تتضمن القوانين الجزائية نوعين من العقوبات وهي العقوبات الجبائية والعقوبات الجزائية وفي أغلب الأحيان ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانونية العقوبات فيما يخص أفعال الغش الضريبي مثلا : المادة 418 منه: تنص على انه إذا حصل اعراض جماعي على إقرار أساس الضريبة تطبق عليه الأحكام القانونية المتعلقة بالمساس بحسن سير الاقتصاد الوطني ،بالإضافة إلى المادة 42 فقرة 2 من القانون العقوبات المحددة التعريف لشريك الذي ساعد لكل الطرف أو عاون الفاعل أو الفاعلة والذين قبضوا بأسهم قسائم يملكها الغير وكذلك المادة 53 من قانون العقوبات أيضا المتعلقة بالظروف المخففة بالمادة 599 من القانون الإجراءات الجزائية التي تنص على إكراه البدني والعقوبات الجزائية هي نوعين من العقوبات الأولى تتمثل في العقوبات الأصلية والثانية تتمثل في العقوبات التكميلية.

### العقوبات الأصلية :

تتمثل في الحبس والغرامة أو بإحدى العقوبتين فقط وتحول من جمحة إلى جناية وتخضع للمادة 418 من القانون العقوبات والتي تنص على السجن ما بين 10 على 20 سنة .

إذا كان الضرر اللاحق بالخرينة العامة نتيجة التملص من الضريبة يتجاوز المبلغ الإجمالي 3 مليون دينار جزائري.

وتضمنت المادة 303 فقرة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه 'فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في لإقرار وعاء الضريبي أوحق رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي :

الحبس من شهرين إلى سنة أشهر وبغرامة من 10.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج.

الحبس 6 أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين



## الفصل الأول : أدبيات النظرية والتطبيقية حول الرقابة الجبائية والغش الجبائي

عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 5000.000 دج

الحبس من 2 سنتين إلى 5 سنوات وغرامة مالية من 2000.000 دج إلى 5000.000 دج.

أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج .

الحبس من 5 سنوات إلى 10 سنوات وغرامة مالية من 5000.000 دج إلى 10.000.000 دج ،أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

كما أضافة المادة 303 الفقرة 2 على أن تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم مع مراعاة أحكام المادة 306 من قانون الضرب المباشرة والرسوم المماثلة.

وأضافت المادة 303 فقرة 03 أنه في حالة العود في أجل خمس السنوات ينتج عنه الحكم القانون مضاعف العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة..)

عدم تطبيق الطرو فالمحققه فيما يخص العقوبة الجبائية وأبقت على هذا المبدأ فيما يخص العقوبة الجزائية (الحبس والغرامة) حيث يمكن إفادة النتهم بأحكام المادة 53 من قانون العقوبات متى توافر الشروط والجميع بين الغرامات الجزائية والغرامات الجبائية في جنحة الغش الجبائي.

تطبيق مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم وبين هؤلاء والشريكات في توقيع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم في حالة إدانتهم بنفس المخالفة.

### العقوبات التكميلية :

تتمثل العقوبات التكميلية فيما يلي:

- تحديد الإقامة .
- المنع من الإقامة .
- -الحرمان من مباشرة بعض الحقوق .
- المصادرة الجزئية للأموال .
- حل الشخص الاعتباري .
- نشر الحكم وتعليقه وذلك على نفقة المحكوم عليه ويكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود.
- -المنع من ممارسة النشاط التجاري للمكلف الصادر في حقه حكم نهائي بممارسة الغش الجبائي .

- -المنع من ممارسة مهنة المستشار الجبائي أو المحاسب .
- غلقا لمؤسسة أو الحل المؤقت .
- مصادرة الأشياء موضع الغش ووسائل التزوير (المادة 525من قانون الضرائب غير المباشرة).
- مصادرة الأواني غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة وكذلك العلبات الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.
- المنع من المشاركة في الصفقات العمومية على أنه يمنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمدة 10سنوات كل شخص حكم بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه في الغش الجبائي.

### المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة

#### 3-1 الدراسات المحلية :

- دراسة بن عزوز طارق المعنونة :دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الجبائي تم إعدادها في 2021/2020 بمفتشية الضرائب لولاية مسيلة واعتمد المنهج الوصفي التحليلي حيث استعرضو الأجهزة القائمة على الرقابة وأهم الطرق والوسائل المستخدمة ،أيضا قام بتحليل ظاهرتي التهرب والغش الضريبي فعالية الرقابة في محاربتها بغية الوقوف على معوقاتنا لتصحيحها.

وتمثلت أهداف الدراسة :في إبراز الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الجبائي ،ودور إجراءات الرقابة الجبائية في اكتشاف التجاوزات والأخطاء وأهمية الرقابة الجبائية في تطبيق مبدأ العدالة والمنافسة الشريفة بين المكلفين .

-فكانت أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة كمايلي:

-بالرغم من الآليات والوسائل التي شرعها المشرع الجزائري في مكافحة التهرب والغش الجبائي إلا أنها ليست كافية للقضاء عليها بل تقلل منها فقط

-تتأثر فعالية النظام الجبائي في مدى تنفيذ الإجراءات القانونية في وقتها المحدد. (طارق، 2021/2020)

- دراسة مصباح حراق وأحمد أمر بوزين المعنونة بـ تأثير الغش الضريبي على فعالية النظام الضريبي الجبائي في الجزائر (2018/2010)،،المنجزة في 2019/10/17 الجزائر ،

حيث اعتمدوا على منهجين منهج تحليل المؤشرات الضريبية الدالة ذات المعنى ومنهج دراسة حالة وذلك بالوقوف على واقع الرقابة الجبائية وتشخيص أهم معوقات البحث والتدقيق الجبائي ،ولقد هدفة الدراسة إلى: التعرف على أشكال وطرق قياس الغش الضريبي ،التعرف على التحصيل الضريبي للجباية العادية ،معرفة

## الفصل الأول : أدبيات النظرية والتطبيقية حول الرقابة الجبائية والغش الجبائي

الغش الجبائي المرصود في إطار التحقيق المحاسبي ، معرفة الغش الجبائي المرصود في إطار التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

وتوصلو إلى أهم النتائج:إحداث إصلاح ضريبي عميق على النظام الضريبي الجزائري ،البطاقة الوطنية للغشاشين التي تضم المتهربين في المجال الجبائي في تزايد مستمر ، ضعف معدلات الضغط الضريبي خارج المحروقات . (بوزيد، 28-12-2019)

• دراسة سميرة بوعكاز 2015 المعنونة ب مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الجبائي - دراسة حالة بمديرية الضرائب، مصلحة الأبحاث والمراجعات، بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتورالطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.

انطلقت الدراسة من إشكالية إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من الغش الجبائي؟، وقد هدفت الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين التدقيق الجبائي و مساهمته في الحد من الغش الجبائي ، حيث أن التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي وذلك بإدارته بعدالة وفعالية التي تبني على مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة

بالإضافة إلى تشخيص ظاهرة الغش الضريبي وواقعا في ظل النظام الضريبي، وإبراز أهمية التدقيق الجمالي من خلال التأكيد على مدى صدق وصحة التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبه من مطرف المكلفين، وأطلقت الباحثة من الفرضية التالية يساهم برنامج التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش الجبائي". وللاجابة على الفرضية استخدمت الباحثة المنهج التفسيري من اجل فهم وتفسير مدى مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من الغش الجبائي معتمدة على المزج بين الاستكشاف والاختباري، وتوسلت الباحثة إلى عدة نتائج أهميا انه يمكن للتدقيق الجبائي دورا هاما في الكشف عن

مواطن الهرب الضريبي واسترجاع مبالغ طاعة الخزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج الكثير من الدعم التحليل الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة، كما تسمح مؤشرات الأداء بتقييم حجم الهرب الضريبي وتحديد فئة المكلفين الملتزمين ضريبا، وكذلك يمكن للتحقيقات المقدمة للمراجعين وأعاون الإدارة الضريبية سواء ماديا أو معنويا أن ترفع من مردودية عملهم، وهذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي قد يخل باستقلاليتهم وتحيزهم إزاء الممولين .

• دراسة بوشري عبد الغني المعنونة و فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999 . 2009، قدمت الدراسة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم الاقتصادية ، جامعة تلمسان

انطلقت الدراسة من إشكالية ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، وما هي أثارها في مكافحة الغش الجبائي، وذلك بهدف دراسة أثر فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش الجبائي ، والتي تعتبر ظاهرة اقتصادية خطيرة تعيق التنمية الاقتصادية وتلف حائلا دون تحقيق أهداف السياسة الشرعية والنظام التشريعي، ومحاولة تشخيص هذه الظاهرة وإبراز انعكاساتها على الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى تقييم دور طرق واليات الرقابة الجبائية في الحد من انتشار هذه الظاهرة، واهم التدابير والإجراءات المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى فترها وفعاليتها في التخفيف من حدتها، وقد انطلقت الباحثة عن الفرضية التالية "يعتبر الغش الجبائي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي" واعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالحرية والتهرب الضريبي، والمنهج التحليلي الذي تم الاعتماد عليه في دراسة واقع الغش الجبائي في الجزائر من خلال تحليل إحصائيات الرقابة الجبائية، وتقييم اثارها في مكافحة الهرب والغش الضريبي، وقد توصلت الباحثة إلى جملة من النتائج أهمها أن النظام الضريبي الجزائري يعاني من التعتد وعدم الاستقرار إضافة إلى ضن كفاءة الإدارة الجبائية، ورغم الإصلاحات الجبائية التي تم إدخالها إلا أن النظام الضريبي الجزائري مازال بعيدا كل البعد عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المنتجة، والتي محورها الأساسي يكمن في مكافحة الغش الجبائي الذي يقف عائقا دون تحقيق النظام الحربي للأهداف المرجوة منه، وان الغش الجبائي يصعب قياسه رغم تعدد مناهج وطرق تقديره، إلا أنه غير قابل للقياس نظرا لعدم إمكانية حصره، وارتياله بالاقتصاد السوري الذي يحتل نسبة كبيرة من الاقتصاد الوطني. (بوشري، 2009)

• دراسة لباس قلاب ذبيح 2011 المعدونة : مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب الولاية أم البواقي. قدمت الدراسة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص محاسبة. قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة .

انطلقت الدراسة من إشكالية كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟ وذلك هدف معالجة مدى مساهمة النذفيل المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية استنادا إلى واقع النظام الجمالي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات، وأبرزها ظاهرة الغش الجبائي بالإضافة إلى كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة وخاصة منها محاسبة الشركات والمؤسسات الاقتصادية، وانطلق الباحث من الفرضية التالية يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الالتزام بالدليل، والقوانين الجبائية، والمبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية" وللإجابة على الشرعية النبع الباحث المنهج الوصفي وذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية والمنهج التحليلي التحليل للقطيات والأرقام واستخلاص أهم الملاحظات، وتوسل الباحث على جملة من النتائج أهمها الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعاينة لمساعدة الأعوان المدينين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي يرتكبها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد، كما يجب على العون المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية المكان قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي هدف رسم الخطط المتبعة وتحديد الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الاطلاع الدائم

على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة تحيبتها. تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة المباشرة عن طريق عاملين الأول يمثل رقم الأعمال والثاني يتمثل في هامش الربح الصافي [\(نبيح، 2011\)](#)

### 3-2 الدراسات العربية :

• دراسة محمد نور الدين محمد البريمي 2016 المعنونة بـ حوكمة الشركات في الحد من الغش الجبائي، مذكرة ماجستير في الاقتصاد والعلوم الإدارية. تخصص محاسبة، جامعة غزة فلسطين.

انطلقت الدراسة من إشكالية ما هو دور حوكمة الشركات في الحد من ظاهرة الغش الجبائي من وجهة نظر الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة، وذلك بهدف التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من الغش الجبائي ، والربط بين مبادئ حوكمة الشركات في كامل الإجراءات التي تؤدي إلى الحد من اتساع ظاهرة الغش الجبائي ، والتأكيد على أهمية التوسع في تطبيق مبادئ الحوكمة في البيئة الاقتصادية بشكل عام والبيئة الفلسطينية بشكل خاص، وانطلق الباحث من الفرضية التالية يوجد دورا الحوكمة الشركات ذو دلالة إحصائية في الحد من ظاهرة الغش الجبائي من وجهة نظر الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة و للإجابة على الفرضية اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي وتوصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها أن معظم الموظفين في الإدارة العاملة بـضريبة الدخل والإدارة العاملة في ضريبة القيمة المضافة خيبرتهم العملية في العمل الحكومي قليلة، حيث بلغت نسبة الموظفين الذين أصحاب خبرة اقل من عشرة سنوات 70 بالمائة، وان الموظفين في الإدارة الضريبية لا تتوفر لديهم الخبرة الكافية في مجال الحوكمة . [\(البريمي، 2016\)](#)

• دراسة سرحان 2010 المعنونة بدور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من الغش الجبائي في الجمهورية اليمنية.

انطلقت الدراسة من إشكالية ما مدى مساهمة التدقيق الضريبي في الحد من الغش الجبائي لدى الجمهورية اليمنية؟ وذلك بهدف معرفة مدى استناد المدقق الضريبي باليمن على معايير التدقيق الدولية عند إجراء أعمال التدقيق و إيداء ما إذا كانت الإجراءات التي يعتمد عليها المدقق الضريبي عند أداء أعمال التدقيق الضريبي تحد من الغش الجبائي ، و انطلق الباحث من الفرضية التالية لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الضريبي و الغش الجبائي للإجابة على الفرضية اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتوصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها أن استناد المدقق الضريبي باليمن على معايير التدقيق الدولية عند إجراء أعمال التدقيق تحد من الغش الجبائي إلا أن المدقق الضريبة لا يوضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر، بالإضافة إلى الاعتماد على الأساليب التقليدية عند أداء التدقيق وعدم استبدالها بالأساليب الحديثة . [\(سرحان، 2010\)](#)

## الفصل الأول : أدبيات النظرية والتطبيقية حول الرقابة الجبائية والغش الجبائي

- دراسة محمد محمود حوسو 2005 المعنونة بالرقابة الجبائية للأغراض الضريبية قدمت الدراسة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس ، فلسطين.

انطلقت الدراسة من إشكالية على عدم توافر جهاز من المدققين في الإدارة الضريبية قادر على التعامل مع منهجية الرقابة الجبائية و ذلك بهدف تحقيق الرقابة الجبائية من خلال ايجاد نظام رقابي عربي فعال، و ذلك عن طريق دراسة العلاقات البنوية بين معايير النظام الضريبي و معايير الرقابة الجبائية لمختلف أوجه الأنشطة الممارسة حاليا في الوحدات الاقتصادية في فلسطين او الدول التي تعتبر الضرائب أحد مصادرها ، و انطلق الباحث عن الفرضية التالية ضرورة وجود علاقة بين أموال المحاسبة الدولية و أساليب الرقابة الجبائية " ولإجابة على الفرضية اتبع الباحث أكثر من منهج و المتمثلة في المنهج الاستقرائي بالإضافة إلى منهج تحليل المضمون منهج دراسة الحالة ، وتوصل الباحث إلى عدة نتائج مها تكمن في أن إيجاد نظام الرقابة الجبائية فعال لمكافحة الغش الضريبي والتحايل في الحسابات، لا تكمن فقط في الوسائل العقابية المنصوص عليها في القوانين الضريبية أو قواعد المعايير المهنية الصادرة عن المؤسسات المهنية في فلسطين ، وإنما أيضا في حسن استخدام الإدارة الضريبية لمواردها المتاحة و خاصة مواردها البشرية و تعاونها بشكل علمي و مدروس مع المؤسسات المهنية العاملة في ميادين المحاسبة وتدقيق الحسابات سواء كانت على المستوى المعهد العلمي أو الأكاديمي .

- دراسة محمد أبكر احمد و محمد جار التي تختار 2016 المعنونة بأثر فحص الرقابة الجبائية

القوائم المالية في الحد من مخاطر التهرب الضريبي (دراسة ميدانية على ديوان الضرائب بالسودان) .

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الفحص الضريبي للقوائم المالية في الحد من مخاطر الغش الضريبي استخدم الباحث الاستمارة لجمع البيانات الأولية من مفتشي الفحص الضريبية العاملون بديوان الضرائب بالسودان، توصلت الدراسة إلى نتائجها نقص الحصيلة الضريبية، تقليل مستوى الثقة بين الإدارة الضرائب ودافعي الضرائب تعتبر من مخاطر الغش الجبائي. وان إتباع أساليب الفحص الضريبي بالعينة أو الفحص الضريبي التحليلي يقلل من مخاطر الغش الجبائي.

3-3 الدراسات الأجنبية

• دراسة محسن مهرانا ويزدان كودارزي فرحاني 2016 المعنونة بأثر الغش الضريبي وعائدات الضرائب على الاستقرار الاقتصادي في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. جامعة طهران - إيران.

الغرض الرئيسي من هذه البحث هو التحقيق في العلاقة بين الإيرادات الضريبية والغش الجبائي على الاستقرار الاقتصادي. ولهذه الغاية، أنشأنا أولاً مؤشراً للغش والتهرب الجبائي في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ثانياً تمت دراسة العلاقة بين ضريبة الدخل والغش الجبائي ، وأخيراً تم فحص العلاقة بين الغش الجبائي وعائدات الضرائب مع الاستقرار الاقتصادي. يتضح أن معدلات ضريبة الدخل المرتفعة تزيد من معدل حيازات العملة التي تظهر في النهج النقدي ارتفاع الغش الجبائي. يتماشى هذا مع وجهة النظر الكلاسيكية القائلة بأن الضرائب الأعلى تخلق حافزاً للناس لتحريف أرباحهم في محاولة لخفض التزاماتهم الضريبية. قد يكون هذا أكثر إشكالية عندما يصل حجم الاقتصاد السري وقيمة الغش الجبائي إلى مستوى كبير. قد يواجه هذا الحكومة عجزاً في الميزانية لأن الإيرادات لا تنمو بشكل متناسب مع الإنفاق الحكومي. كما وجد أن الإيرادات الضريبية المرتفعة لها تأثير إيجابي على الاستقرار الاقتصادي وأن ارتفاع الغش الجبائي له تأثير سلبي على الاستقرار الاقتصادي. يكشف هذا أن البلدان ذات المستوى الأعلى من الضرائب تشهد اقتصاداً أكثر استقراراً. لذلك ، نظراً لأن هذه البلدان لديها نظام ميزانية قائم على الضرائب ، خلال فترات الركود ، يمكن للحكومات التلاعب بالسياسات الضريبية مثل الإعفاءات الضريبية والإعفاءات الضريبية والخصومات الضريبية كمحفزات اقتصادية من أجل تعويض الآثار السلبية للركود.

• دراسة gadebisi و gbeji المعنونة. أثر الغش الجبائي على ضريبة الدخل الشخصي في تهدف الدراسة إلى تحديد أثر الغش الجبائي على تحصيل ضريبة الدخل الشخصي في نيجيريا و اختبار العلاقة بين معدلات الضريبة والغش الجبائي. وقد انطلقت الدراسة من إشكالية هل توجد علاقة ذات دلالة بين الغش الجبائي و ضريبة الدخل الشخصي في نيجيريا، وتوصل من الإشكالية وضع البحثان الفرضية التالية لا توجد علاقة ذات دلالة بين الغش الجبائي وضريبة الدخل الشخصي في نيجيريا، وتوصل البحثان إلى عدة نتائج أهمها أنه توجد علاقة بين الغش الجبائي و ضريبة الدخل الشخصي وأن معدلات الضريبة لها تأثير على زيادة معدلات الغش الجبائي حيث كلما زاد المعدل زادت نسبة الغش الجبائي

• دراسة el othmanirouant المعنونة ب إجراءات الرقابة الجبائية بموجب القانون المغربي قدمت الدراسة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير ، قسم العلوم القانونية ، جامعة الحسن الأول.

انطلقت الدراسة من إشكالية كيف هو الوضع الإجرائي الحالي للرقابة الجبائية بموجب القانون المغربي وذلك بهدف البحث عن الوضع الفعلي الإجرائي الحالي للرقابة الجبائية عن طريق استدراك وتحليل النصوص القانونية

التي تحكم الرقابة الجبائية، وكذا البحث عن الآثار المترتبة عنه و واقع تطبيقه و توصل الباحث إلى بعض النتائج نذكر منها ضعف وغياب التنسيق بين إدارة الضرائب و كل الإدارات و هياكل المراقبة الاقتصادية المتواجدة .وضعف تبادل المعلومات بينها و بين هذه الهيئات لاعتبارهم أن ظاهرة الغش الجبائي و تابعياتها هي مسؤولية السلطة الجبائية فقط.

• دراسة : 2013 GbegiAdebisi and المعنونة بأثر التجنب و الغش الجبائي على إدارة ضريبة الدخل الشخصي في نيجيريا .

هدفت الدراسة إلى التعرف على اثر التجنب الغش الجبائي على إدارة ضريبة الدخل الشخصي في نيجيريا، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في انتشار التجنب الغش الجبائي وماله من آثار اقتصادية مدمرة، والتي اعتبر البعض أن أسبابها تعود لعدم كفاءة الإدارة الضريبية وضعف الروح الوطنية لدافعية الضرائب و توصلت الدراسة إلى نتائج منها وجود علاقة بين التجنب الغش الجبائي ومعدلات الضرائب إدارة ضريبة الدخل الشخصي في نيجيريا ومعدلات الضرائب عالية وتشجع للتجنب الغش الجبائي ، بالإضافة إلى أن التوعية والتوظيف الكافي للإرادات الضريبية في الخدمات العامة لتقليل والحد من الغش الجبائي .

• دراسة AzerandAsaf 2015المعنوية بمدى إمكانية تطبيق أسلوب المراجعة الإلكترونية. في تنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية بأذربيجان

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق أسلوب المراجعة الإلكترونية. في تنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية للممولين بهدف تقليل مخاطر الغش الضريبي في أذربيجان، وذلك نسبة الانتشار الشركات الكبرى التي تستخدم نظم المعلومات الإلكترونية وخلصت الدراسة التي تمت على 30 حالة تطبيقية إلى عدة نتائج منها اختصار من عملية الرقابة الجبائية بنسبة 30% تقريبا لكل من الممولين الإدارة الضريبية، زيادة نسبة عائد الضرائب المحصلة

### 3-4 ما يميز الدراسة الحالية عن باقي الدراسات (أوجه الاختلاف و التشابه)

من خلال العرض والتعقيب على الدراسات والأبحاث السابقة. نلاحظ أنه يوجد اختلاف في معالجة كل دراسة ونتائجها، ونلاحظ أيضا إن الكثير من الدراسات قد ركزت على الرقابة الجبائية والهرب الضريبي كمواضيع مستقلة، لكن يمكن القول أن كل دراسة من الدراسات السابقة تميزت بخاصية معينة.

ويمكن تلخيص ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة في مايلي



### 3-4-1 أوجه التشابه :

- القاسم المشترك بين بعض الدراسات السابقة والدراسات الحالية تناولت المتغير هو دور الرقابة الجبائية للحد من الغش الجبائي .
- تعتبر الرقابة الجبائية الآلية الوحيدة الفعالة التي تعتمد عليها كل الدول لمكافحة التهرب الضريبي، رغم تنوع البيئات و الثقافات.
- وجود قصور شديد في دور الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي و هذا راجع لعدة أسباب في التشريع من جهة، و نقص الكفاءات العلمية و العملية المؤهلة للقيام بهذا الدور من جهة أخرى،

### 3-4-2 أوجه الاختلاف

- جميع الدراسات السابقة قامت بدراسة حالة في حين أن دراستي التطبيقية كانت عبارة عن دراسة استبائية.
- المنهج المتبع في بعض الدراسات السابقة يختلف عن المنهج المتبع في دراستي وهو المنهج الوصفي التحليلي.
- بعض الدراسات السابقة تناولت المتغير الرقابة الجبائية كموضوع مستقل، أما البض الأخر تناول الغش الجبائي وعلاقته بمتغير تابع على غرار الرقابة الجبائية في حين أن دراستنا جمعت بين المتغيرين الرقابة الجبائية والغش الجبائي.

## خلاصة الفصل

رغم الجهود المبذولة من قبل أعوان الإدارة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الجبائي إلا أن ظاهرة الغش الجبائي في انتشار واسع وبأرقام خيالية وهذا راجع إلى عدة أسباب منها عدم فعالية النظام الضريبي ،نقص الوعي الضريبي ،وجود ثغرات في التشريع الجبائي كل هذه العوامل حالة دون وضع حد للغش الجبائي .

## الفصل الثاني:

### الإطار التطبيقي للدراسة

### تمهيد

إن أساليب الرقابة الجبائية مهما كانت تتميز بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى تبقى في أمس الحاجة إلى إيجاد المبادئ والأطر الأساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان، وذلك من خلال العمل على تغيير الجباية وتربية المواطن، و لتحقيق ذلك لا بد من إرساء نظام جبائي يتميز بالعدالة والبساطة بالإضافة إلى إبعاد التشريعات عن الغموض والتعقيد واحتكامها لمبدأ الاستقرار.

ولأن الإدارة الجبائية هي المكلف قانونياً بتحصيل المستحقات الجبائية فإنه يجب مسايرتها للعصرنة، وذلك بتعديلها من الجانب المادي عن طريق تحديثها وتجهيزها من جهة، ومن جهة أخرى الاهتمام بالجانب البشري عن طريق تحسين الكفاءات العاملة كما ونوعاً والعمل على تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة هذا ما يؤدي إلى إيجاد مكلف واع بدور الضريبة في التنمية ومقتنع بواجباته والتزاماته الجبائية.

ومن خلال ممارستنا الميدانية والاحتكاك بأصحاب المهنة سنحاول إعطاء نظرة شاملة عن مكوناتها وطبيعة أعمالها.

## 1- الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب بولاية سعيدة:

يبدو جليا ان مستوى محاربة الغش الجبائي مازال دون المستوى المطلوب وهذا راجع أساسا حسب تصريحات مسؤولي إدارة الضرائب إلى نقص الإمكانيات البشرية بالدرجة الأولى ،حيث أن تعداد الأعوان المراقبون غير كاف مقارنة مع العدد الهائل للمكلفين (تجار،حرفيون ، شركات بجميع أنواعها ،...) مما يجعل عملية تكثيف برنامج الرقابة أمر غير ممكن تحقيقه هذا من جهة ،ومن جهة أخرى فان المصالح الجبائية تواجهها صعوبات عدة و من بينها :

➤ ترقيم المكلفين المتهربين وذلك لأنهم يلجئون عادة إلى استعمال أسماء مستعارة وعناوين خاطئة مما يصعب من إحصاء المكلفين الحقيقيين .

➤ السرعة التي يجب أن تكنسها طرق معالجة و دراسة ملف جبائي .

لذلك جاءت الإصلاحات الجبائية الشاملة في إطار الجهود المبذولة من طرف الدولة عموما وإدارة الضرائب على وجه الخصوص من أجل تحسين أداء مختلف المصالح التابعة لها و في مقدمتها مفتشيات الضرائب باعتبارها الواجهة الرئيسية لإدارة الضرائب خاصة على المستوى المحلي .

### 1-1 تعريف و مهام مصالح مفتشية الضرائب :

مفتشية الضرائب هي الهيئة القاعدية للإدارة الجبائية تابعة لمديرية الضرائب للولاية سعيدة وهي تمثل الخلية الأساسية لربط الضريبة ،إذ تقوم بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين وعقاراتهم .كما تهتم بتحديد الوعاء وحساب الضرائب المباشرة وغير المباشرة والرسوم .

وقد انشئت بمقتضى أحكام المرسوم التنفيذي رقم 13- 23 فيفري 1991 المتعلق بتنظيم و صلاحيات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية .

تحتوي بالإضافة إلى مكتب رئيس المفتشية على المصالح التالية:

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة .
- مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين .
- مصلحة جباية العقارات
- مصلحة جباية التدخلات.

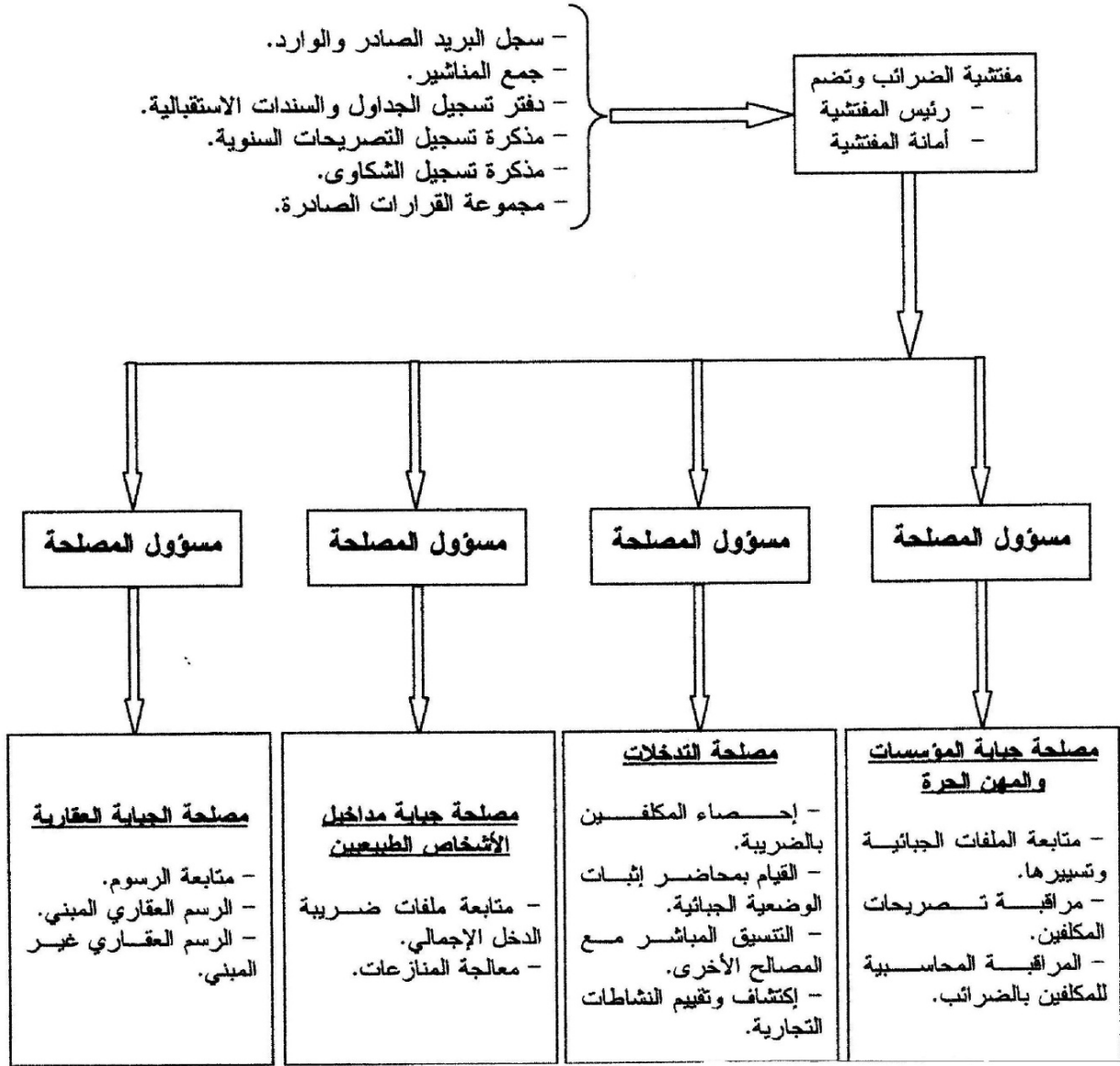
فيما يتعلق بمكتب رئيس المفتشية فانه يقوم بالمهام التالية:

- تسجيل المراسلات سواء الواردة أو المرسله من وإلى المفتشية.
- استقبال التعليمات والجراند الرسمية.
- تسجيل التصريحات السنوية للمكلفين بالضريبة.

- تسيير المفتشية إداريا.
  - التنسيق بين مختلف المصالح بالمفتشية .
  - استقبال الموظفين وتزويدهم بالمعلومات اللازمة.
  - تسجيل الجداول الاسمية.
  - بالإضافة إلى مكتب رئيس المفتشية فإنها تضم أربع مصالح رئيسية :
- 1. مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة:**
- ويتمثل دورها في تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة ب:
- استغلال تصريحات المكلفين من أجل إعداد الحقوق الواجبة الدفع.
  - متابعة الملفات الجبائية وتسييرها.
  - المراقبة المحاسبية للمكلفين بالضريبة.
- 2. مصلحة جباية مداخيل الطبيعيين :** ويتمثل دورها في :
- استقبال التصريحات السنوية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي وإعداد أسس الضريبة.
  - معالجة المنازعات.
- 3. مصلحة التدخلات :** وتقوم بما يلي:
- زيارات دورية إحصائية.
  - إحصاء المكلفين بالضريبة.
  - القيام بمحاضر إثبات الوضعية الجبائية.
  - التنسيق المباشر مع المصالح الأخرى
  - اكتشاف وتقييم النشاطات التجارية.
- 4. مصلحة الجباية العقارية :** وتقوم بما يلي:
- الرسوم العقارية على العقارات المبنية.
  - الرسوم العقارية على العقارات غير المبنية .

2-1 هيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب

شكل رقم (01) يبين الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب



المصدر: مفتشية الضرائب

## الفصل الثاني: الاطار التطبيقي لدراسة

إن عملية الرقابة الجبائية في السابق كانت مقتصرة على مستوى المصالح الجهوية الثلاثة للبحوث والتحقيقات التي تغطي إقليم الوطن، وأمام هذا العجز الملاحظ لعمل هذه المديريات الجهوية، أعيدت الهيكلة لتنظيم هذه المصالح مع إعطائها فعاليات كبيرة للنهوض بقطاع الضرائب، وهذا تطبيقا للمرسوم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991. وقد جاء الإصلاح الجبائي ليضمن عملية تجزئة وتقسيم حقيقية لعملية الرقابة، وقد بين هذا الإصلاح ذلك، من خلال المناشير و التعليمات التي أتت ببعض التغييرات القاعدية، التي مست المصالح الجبائية لفرع دور الرقابة على مستوى هذه المصالح، لإعطاء وإبراز الدور الفاعل للرقابة الجبائية. فكان مجال تطبيقها عادة على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي وتشمل هذه الرقابة المكلفين بالضريبة، وذلك اعتمادا على معايير مختلفة. ويتولى مهمة الرقابة أعوان مكلفون يتمتعون برتبة مراقب على الأقل وتتمثل مهمتهم في مراقبة ومراجعة إقرارات (التصريحات) المكلفين وذلك باستخدام وسائل وطرق قانونية .

## 2- الطرق والأساليب الإحصائية المستخدمة:

عينة الدراسة: تتكون مجتمع الدراسة من 80 موظف حيث قمنا بتوزيع 55 استبيان لدى موظفي مديرية الضرائب لولاية سعيدة ، وقد تم استرجاع 40 استبيان، أما الاستبيانات الصالحة للدراسة فكانت 37 استبيان. لقد تم القيام بتفريغ البيانات وتحليل الاستدانة من خلال البرنامج الإحصائي SPSS V21، وقد تم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

- اختبار ألفا كرونباخ حيث سيستخدم هذا العامل للتحقق من ثبات أداة القياس المستخدمة.
  - التكرارات والنسب المئوية وذلك لوصف أفراد مجتمع الدراسة وفقا لخصائصهم الشخصية.
  - الانحراف المعياري والمتوسطات الحسابية وذلك للحكم على اتجاه إجابات أفراد العينة على متغيرات الدراسة.
  - تحليل الارتباط والانحدار الخطي المتعدد.
- تم الاعتماد على سلم ليكارت (Likert) ويمثل هذا المقياس خمسة إجابات بديلة، لكل عبارة من عبارات الاستقصاء، خمسة نقاط يمكن التعبير عنها بشكلي رقمي، والتي تبدأ بالموافقة الشديدة وتنتهي بالمعارضة الشديدة، وتشتمل الإجابات مايلي:

5	أوافق بشدة
4	أوافق
3	محايد
2	غير موافق
1	غير موافق بشدة

## 3-1 دراسة وتحليل البيانات

من خلال المعلومات المتحصل عليها من الدراسة الميدانية عن طريق الاستبيان يمكن القول بأن أفراد العينة يتميزون بالصفات التالية:

### أولاً - القسم الأول:

والذي يتضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، ويتكون من 04 فقرات متمثلة في (النوع، المستوى التعليمي، الخبرة والمنصب المشغول).



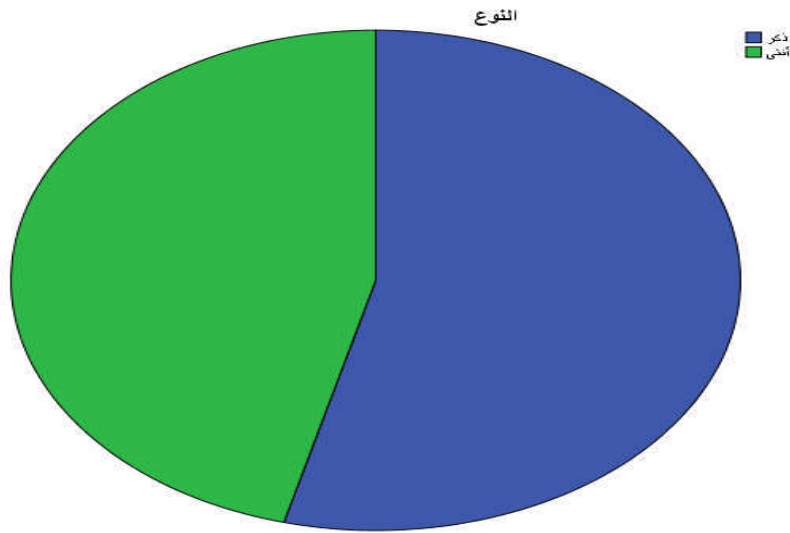
أ- توزيع أفراد العينة حسب النوع:

جدول رقم (4): توزيع أفراد العينة حسب النوع

النوع	التكرار	النسبة
ذكر	20	%54.1
أنثى	17	%45.9
المجموع	37	%100

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على مخرجات VSPSS21

الشكل البياني رقم (1): توزيع لأفراد العينة حسب النوع



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS V 21

من خلال الجدول والشكل أعلاه والذي يمثل توزيع العينة وفقا للنوع والذي بلغ عددهم (37) مستجوبا، بحيث بلغت نسبة الذكور %54.1 بينما بلغت نسبة الإناث %45.9 لدى عينة الدراسة. مما يدل أن نسبة نوع الموظفين متقاربة.

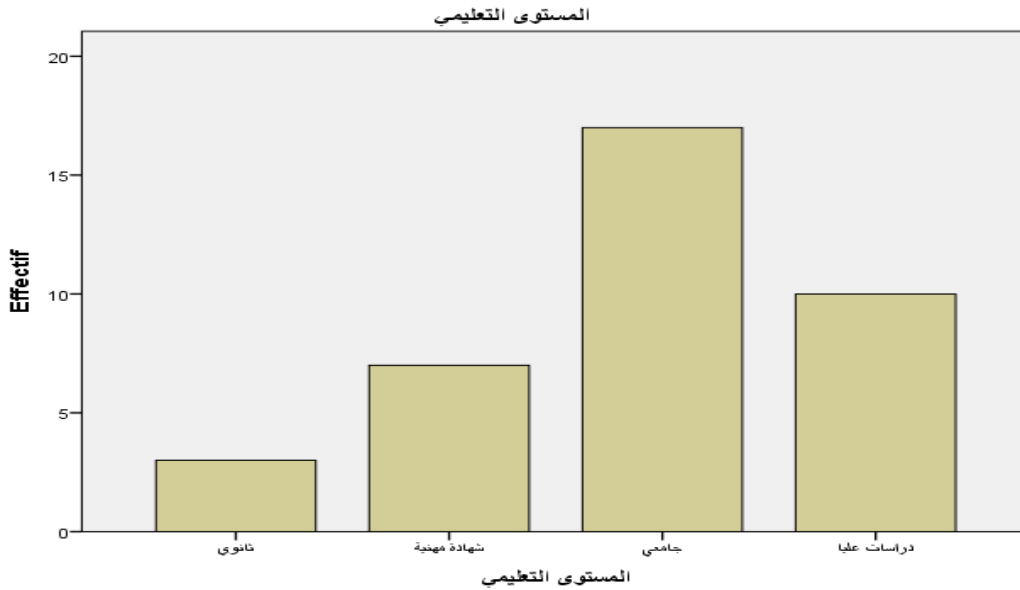
ب- توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

جدول رقم (5): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

النسبة	التكرار	البيان
8.1%	3	ثانوي
18.9%	7	شهادة مهنية
45.9%	17	جامعي
27.0%	10	دراسات عليا
100%	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS V 21

الشكل البياني رقم (2): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS V 21

من خلال الجدول والشكل أعلاه والذي يخص توزيع أفراد العينة وفقا للمستوى التعليمي، يتضح أن الغالبية العظمى من مفردات عينة الدراسة هم ذوي المستوى التعليمي الجامعي بنسبة 45.9%، يليها أصحاب الدراسات العليا وكذا حاملي الشهادات المهنية بنسبتي 27% و 18.9%، وأخيرا الموظفين ذوي المستوى الثانوي بنسبة 8.1%. مما يدل على ان المؤسسة تعتمد على أصحاب الكفاءات والشهادات الجامعية

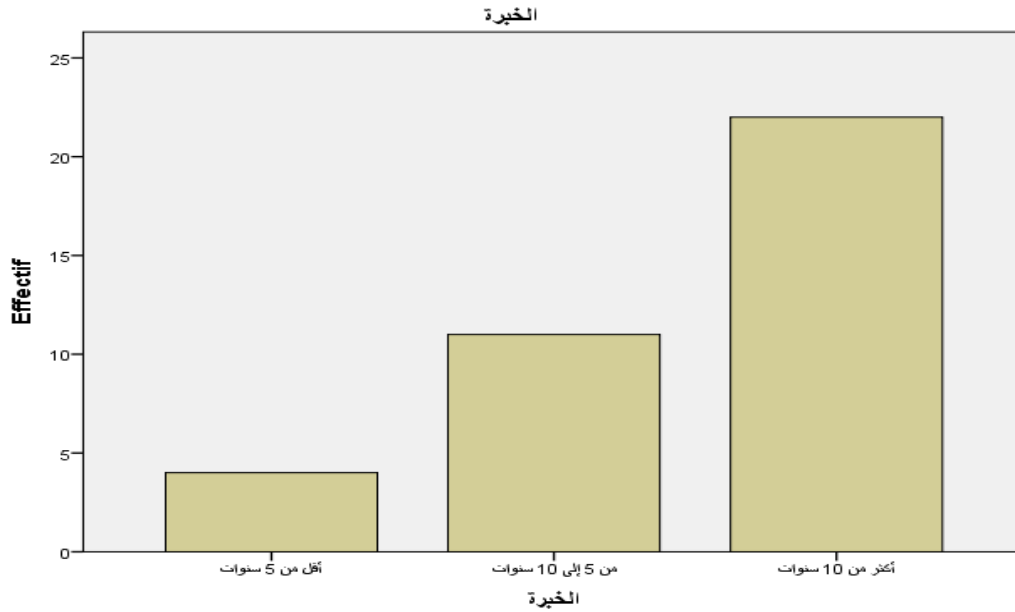
ت- توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

جدول رقم (6): توزيع أفراد العينة حسب خبرة

النسبة	التكرار	البيان
%10.8	4	أقل من 5 سنوات
%29.7	11	من 5 إلى 10 سنوات
%59.5	22	أكثر من 10 سنوات
%100	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS V 21

الشكل البياني رقم (3): توزيع لأفراد العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS V 21

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن الغالبية العظمى من مفردات عينة الدراسة هم ذوي خبرة أكثر من 10 سنوات بنسبة %59.5، يليها الموظفين أصحاب الخبرة بين 5 و 10 سنوات بنسبة %29.7، وأخيرا الموظفين ذوي الخبرة أقل من 5 سنوات بنسبة %10.8. مما يدل على أن المؤسسة تحتفظ بكفاءتها

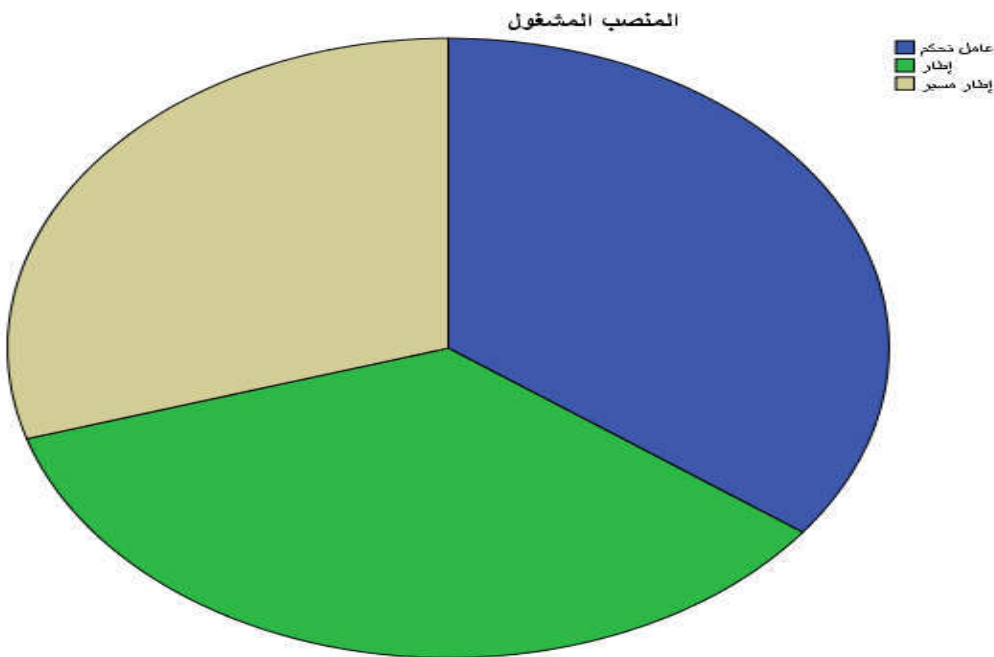
ث- توزيع أفراد العينة حسب المنصب المشغول:

جدول رقم (7): توزيع أفراد العينة حسب المنصب المشغول

النسبة	التكرار	البيان
35.1%	13	عامل تحكم
35.1%	13	إطار
29.7%	11	إطار مسير
100%	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS V 21

الشكل البياني رقم (4): توزيع افراد العينة حسب المنصب المشغول



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS V 21

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن عينة الدراسة تتكون من فئتي عامل تحكم وإطار بنسب متساوية قدرها 35.1%، تليها فئة إطار مسير بنسبة 29.7%. مما يدل على انه لا يوجد فرقاً بين الموظفين في المؤسسة محل الدراسة .

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي لدراسة

دراسة صدق وثبات الاستمارة: لمعرفة صدق وثبات الاستمارة تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ فوجدناه يساوي (0,936)، وهذا يعني أن معامل الثبات جيد، ولمعرفة صدق الاستمارة قمنا بإدخال الجدر التربيعي على معامل ألفا كرونباخ بحيث وجد أنه يساوي 0,96 والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (8): معامل الثبات (ألفا كرونباخ) للاستبيان

عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ
24	0.936

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS V 21

### دراسة علاقة الارتباط ما بين متغيرات الدراسة:

جدول رقم (9): علاقات الارتباط ما بين المتغيرات

Corrélations				
		برامج الرقابة الجبائية	سلطات الإدارة الجبائية	الحد من الغش الجبائي
برامج الرقابة الجبائية	Corrélacion de Pearson	1	.869**	.736**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000
	N	37	37	37
سلطات الإدارة الجبائية	Corrélacion de Pearson	.869**	1	.656**
	Sig. (bilatérale)	.000		.000
	N	37	37	37
الحد من الغش الجبائي	Corrélacion de Pearson	.736**	.656**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	
	N	37	37	37

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS V 21

من خلال الجدول أعلاه يتضح ما يلي:

- هناك علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 1% بين بعد برامج الرقابة الجبائية وسلطات الإدارة الجبائية وتقدر هاته العلاقة ب (0.869\*\*).
- هناك علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 1% بين بعد برامج الرقابة الجبائية والمتغير التابع المتمثل في الحد من الغش الجبائي تقدر ب (0.736\*\*).
- هناك علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 1% بين بعد سلطات الإدارة الجبائية والمتغير التابع المتمثل في الحد من الغش الجبائي تقدر ب (0.656\*\*).

- دراسة علاقة الانحدار الخطي المتعدد ما بين متغيرات الدراسة:  
جدول رقم (13): ملخص عن النموذج

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.737 <sup>a</sup>	.543	.516	.55116

a. Valeurs prédites : (constantes), برامجالرقابةالجبائية, سلطاتالادارةالجبائية

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS V 21

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط ما بين متغيرات الدراسة بلغ (0,737)، بينما بلغ معامل التحديد R-deux (0,543)، أي أن المتغيرات المستقلة (سلطات الإدارة الجبائية وبرامج الرقابة الجبائية) فسرت ما مقداره 54,3% من المتغير التابع المتمثل في الحد من الغش الجبائي بينما النسبة المتبقية ترجع لمتغيرات أخرى لم يتم إدراجها في النموذج وهي نسبة مقبولة إحصائياً كما أن معامل التحديد المصحح قريب من معامل التحديد وقد بلغت قيمته (0,516) مما يدل على جودة النموذج.

جدول رقم (14): جدول تحليل التباين (ANOVA)

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régressio	12.259	2	6.129	20.177	.000 <sup>b</sup>
	n					
	Résidu	10.328	35	.304		
Total		22.587	37			

a. Variable dépendante : الحد من الغش الجبائي

b. Valeurs prédites : (constantes), برامجالرقابةالجبائية, سلطات الإدارة الجبائية

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS V 21

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن تحليل التباين للحد من الغش الجبائي وسلطات الإدارة الجبائية وبرامج الرقابة الجبائية كانت قيمة مستوى الدلالة sig 0.00 أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهذا ما يدل ان سلطات الإدارة الجبائية وبرامج الرقابة الجبائية تساهم في الحد من الغش الضريبي .

## الفصل الثاني: الاطار التطبيقي لدراسة

- من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك معنوية كلية للنموذج من خلال اختبار فيشر بحيث أن قيمة فيشر معنوية عند مستوى دلالة 1 %.

جدول رقم (1): معاملات الانحدار الخطي المتعدد						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	.357	.549		.649	.521
	برامج الرقابة الجبائية	.777	.268	.678	2.895	.007
	سلطات الادارة لجبائية	.075	.263	.067	.287	.776

a. Variable dépendante : الحد من الغش الجبائي

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS V 21

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ معنوية بعد برامج الرقابة الجبائية الذي بلغت قيمته (0,678)، أما فيما يخص بعد سلطات الإدارة الجبائية فهي غير معنوية من الناحية الإحصائية. ما يمكن استخلاصه من الدراسة التطبيقية أن البرامج لدى مديرية الضرائب لها فعالية والقدرة في الحد من الغش الجبائي، بينما سلطات الإدارة الجبائية فليس لها أثر في الحد من الغش الجبائي.

### مناقشة النتائج الميدانية :

من خلال الأسئلة المطروحة في الاستمارة المتعلقة بمحاور الرقابة الجبائية والحد من الغش الجبائي والإجابات المتحصل عليها تم التوصل إلى النتيجة التالية :

#### ❖ مناقشة الفرضية الأولى :

من خلال الفرضية الأولى :توصلنا إلى أن برامج الرقابة الجبائية تساهم في تقليص من حدة الغش الجبائي ومنه الفرضية مقبولة

#### ❖ مناقشة نتائج الفرضية الثانية :

من خلال الفرضية الثانية توصلنا إلى أن سلطات الإدارة الرقابية لا تساهم في تخفيض من حدة الغش الجبائي وهذا ما أظهرته نتائج الإستبيان وبالتالي أن الفرضية مرفوضة.

#### -النتائج التطبيقية :

أظهرت النتائج من خلال الدراسة التطبيقية مايلي:

- توجد برامج وأنظمة رقابية لدى مديرية الضرائب لولاية سعيدة
- تلجأ الإدارة الجبائية إلى الإنتقال لمكان ممارسة النشاط لتفعيل مبادئ الرقابة .
- تهدف المديرية إلى مراقبة صحة التصريحات ومقارنتها بصحة الوثائق المقدمة .
- هناك نقص في استعمال المعلومات المتطلع عليها في تحديد الوعاء الضريبي
- رغم وجود حق الإطلاع وجمع المعلومات الضرورية لعملية التحقيق إلا هناك نقص في تطبيق العقوبات .
- إن الدولة تسعى إلى تحسين مستوى الرقابة الجبائية من خلال الرقابة الآلية .
- ساهم التغيير الذي حدث في إنتقال المؤسسات من نظام المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي إلى حدوث اختلافات .



**خلاصة :**

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل وبعد عرض نتائج الدراسة وتحليلها ومناقشتها ، تبين لنا أن الفرضية العامة قد تحققت انطلاقا من تحقيق الفرضية الأولى ، وذلك بناء على النتائج المتحصل عليها في ضوء الدراسات ، و باتالي يمكن القول أن الرقابة الجبائية تساهم في الحد من ظاهرة الغش الجبائي.

الختامة

### الخاتمة:

وفي ختام موضوع دراستنا اتضح لنا أن الرقابة الجبائية هي أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية وبيروز ذلك من خلال التحقيق والتأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بها بهدف إكتشاف كل الأخطاء والمناورات بهدف تصحيحها وهي تعتبر من بين الوسائل الردعية والوقائية التي يمكن من خلالها وضع حد ولو نسبيا للتقليص من ظاهرة الغش الجبائي لوجود ثغرات في القانون الجبائي بالنسبة للتشريعات الجبائية، ومن الرغم من ذلك تمكنت الرقابة الجبائية نوعا ما من مكافحة الغش الجبائي ولكن لم تصل إلى المستوى المرغوب نتيجة الصعوبات والعقبات التي تحد من فعاليتها وايضا تقف عائقا في وجهها .

حيث تم التطرق في هذه الدراسة إلى الجانب التطبيقي وآخر نظري منخلالها يتم التعرف على الرقابة الجبائية والغش الجبائي بالإضافة إلى مصالح الرقابة الجبائية التي تعتبر الركن الأساسي في الحد من ظاهرة الغش الجبائي

### -إختبار الفرضيات : بعد التعرض لمحاور الدراسة والدراسة التطبيقية

تم إثبات صحة الفرضية الأولى : على ان برامج الرقابة الجبائية تساهم في التقليص من ظاهرة الغش الجبائي فهي تساعد في الكشف عن كل محاولات الغش من خلال التصريحات والوثائق المحاسبية.

تم رفض الفرضية الثانية: تسعى سلطات الإدارة الجبائية إلى التخفيف من حدة الغش الجبائي حيث ان سلطات الإدارة الجبائية ليس لها تأثير في الحد من الغش الجبائي

### النتائج :

يمكن أن تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما في الغش الجبائي استرجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة إلا أن هذا يحتاج إلى الكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة

توجد برامج الرقابة الجبائية الآلية غير انبئب تنفيذها ضئيلة

➤ انعدام دورات تكوينية لتكوين عمال الإدارة الجبائية أدى إلى إفتقار للمراجعين وخاصة المؤهلين والمناسبين لأداء أعمال المراجعة

➤ غياب الثقافة والوعي الضريبي لدى الأفراد المكلفين بالضريبة وعدم تبسيط النظام الضريبي لهم خاصة على المستوى وسائل الإعلام

➤ السلطات العمومية ليست قادرة لحد الساعة على تحديد معالم بناء هيكل النظام الجبائي وبذلك فإن القرارات الجبائية المتخذة من لحين للآخر ماهي إلا إجراءات لتسيير ظرف معين تفقد محتواها لمجرد زوال الطرف الذي أنجزت عنه .

التوصيات والاقتراحات :

- ✓ تخفيض الضغط الجبائي بما يسمح للمكلف بعدم القيام بالغش الجبائي ،وتقديم تحفيزات جبائية للمكلفين بالضريبة الذين تمتاز تصريحاتهم بالشفافية .
- ✓ تحسين أوضاع أعوان الرقابة الجبائية ماديا و اجتماعيا ،وذلك لتفادي لإغراءت المادية أي فساد الإداري.
- ✓ عمل على نشر الوعي الجبائي في وسط المجتمع باستمرار .
- ✓ تبسيط عملية الإجراءات الجبائية المتعلقة بالتحصيل الضريبي وسعي على استقرار قوانين وتشريعات جبائية .

تنفيذ الصارم للعقوبات والغرامات الجبائية التي يفرضها التشريع الجبائي من أجل امتناع المكلفين عن التهرب الضريبي

غرس ثقافة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة

# قائمة المراجع والمصادر

## قائمة المراجع والمصادر

- أستاذ: بكرتي بومدين /أ.د: يوسف رشيد. (بلا تاريخ). السياسة الجبائية إشكالية الغش الجبائي في الجزائر \_دراسة تحليلية واقتصادية .مجلة المالية والأسواق ، 171/170.
- الطالبان :بن تومية عادل /وهاب مباركة. (2017/2016). الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي دراسة ميدانية لمفتشية الضرائب الحمادية برج بوعريريج /جامعة بوضياف المسيلة .
- بن دالي محمد /ابن الحاج جلول إلياس. (2020/2019). دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة مركز الضرائب CDI جامعة مستغانم .
- بن سليمان مختار. (2019/2018). فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي بولاية سعيدة . ولاية سعيدة.
- جديدي ليلي. (2021/2020). دور الرقابة الجبائية في الحفاظ على الموارد الخزينة العمومية دراسة حالة مركز الضرائب لولاية أم البواقي .
- حمومي وفاء. (2016/2015). دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تلمسان .
- خليفة اسعيد. (2014/2013). الرقابة الجبائية . بسكرة.
- د/خضراوي الهادي\_أسعيداني محمد سعيد. (2015). الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي .مجلة الدراسات القانونية والسياسية \_العدد 02 جوان 2015 ، 46\_45.
- د/عيسى سماعين. (2019). ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري (التشخيص والعلاج). مجلة إقتصاديات شمال إقتصاديات شمال إفريقيا /المجلد 15 العدد 21 ، 576.
- د/لجناف عبد الرزاق جامعة الجزائر 3. (بلا تاريخ). دور القابة الجبائية في تحسين اداء النظام الجبائي الجزائري دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة لولاية تيبازة . صفحة 171.
- د/ناصر شارفي-د/سامي مباركي. (2017). الغش الضريبي في الجزائري أشكاله وسبل مكافحته .مجلة العلوم الإنسانية -جامعة بسكرة -العدد 48 ، 282/281.
- دريدي العروسي/ عويطي عثمان. (2018-2017). دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي-دراسة حالة للمديرية الولائية للضرائب لولاية الوادي.-
- سهام كردودي. (2011). الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق. عين مليلة- أم البواقي- الجزائر : دار المفيد .
- ط.دخذيري صبرينة/أ.دجنينة عمر. (2019/12/19). الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011-2018. مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية /المجلد 12/العدد: 02(2019)ص 320-336 ، 324-323.

- ط/دأمير جازية\_ د/يوسف عاشور. (2015). التلبس الجبائي كوسيلة رقابية أكثر فعالية للحد من الغش الجبائي حالة الجزائر (2015/2005). صفحة 3.
- عطاب تواتية. (2018/2017). الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي . ولاية مستغانم.
- عوادي مصطفى /رحال ناصر /عيدة أنور. (032019/31). الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي دراسة حالة مديرية ولائية للضرائب بالوادي. مجلة الإقتصاد والتنمية المستدامة ، 77/76.
- عوادي مصطفى ،رحال ناصر. (2011/2010). الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري. الجزائر: مطبعة سخري للنشر .
- مصباح حراق/أحمد امر بوزيد. (2019-12-28). تأثير الغش الضريبي على فعالية النظام الجبائي حالة الجزائر (2018\_2010). -/ISSN:1112- AEVUE DES SCIECNES COMMERCIALES /ISSN:2602-5396 ، 3818/177.

الملاحق



وزارة التعليم والبحث العلمي  
جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير

تخصص: محاسبة وتدقيق

قسم علوم مالية ومحاسبة.

الأخ الفاضل / الأخت الفاضلة الموظف لدى مصلحة الضرائب لولاية سعيدة.

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته وبعد

في إطار التحضير لمذكرة ماستر أكاديمي بعنوان: "دور الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة الغش الجبائي في مديرية الضرائب لولاية سعيدة نضع بين ايديكم هذا الاستبيان ، والذي يعتبر احد الأدوات التي تستخدم لجمع البيانات الأولية في البحث العلمي الاكاديمي

نأمل منكم التكرم بالإجابة لى جميع أسئلة محاور الاستبيان بدقة وموضوعية ، ممت جعلنا نصل إلى نتائج بحثية دقيقة ومضبوطة ، ونحيطكم علما أن جميع إجاباتكم انها تستخدم لغرض البحث العلمي فقط

شاكرتان لكم حسن تعاونكم

تفضلو فائق التقدير والاحترام الطلبتان

الطالبتان : خلف خيرة ام خولة

الأستاذ المشرف : د/الحاج مسكين

عبيد جوهر

## القسم الأول: محاور الاستبيان:

الفقرات التي تقيس لنا فيما يلي مجموعة من دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الجبائي في (مديرية الضرائب سعيدة ) ، وعليه يرجى تحديد درجة الموافقة او عدم الموافقة عن العبارات وذلك ، بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة لاختيارك .

### المحور الأول: الالتزام المحكم بنظام الرقابة في مديرية الضرائب لولاية سعيدة .

المقاييس					العبارات	الرقم	أبعاد نظام الرقابة الجبائية
موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما			
					تمثل الرقابة الداخلية في مؤسستكم فحص ومراقبة تصريحات المكلف بالضريبة	1	برامج الرقابة الجبائية
					تعتمد الرقابة الشكلية في مؤسستكم على تصحيح الاخطاء المادية أثناء تقديم المكلف لتصريحاته	2	
					تقوم الرقابة على الوثائق في مؤسستكم على الفحص الانتقائي للوثائق	3	
					يقع على عاتق مؤسستكم اثبات عدم صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتدليس الذي تحتويه	4	
					تلجىء الادارت الجبائية للانتقال الى مكان ممارسة النشاط التجاري او الصناعي لتفعيل مبادئ الرقابة المعمقة	5	
					تعتمد مؤسستكم التحقيق المصوب كتحقيق جزئي من محاسبة المكلف لمراقبة او طلب وثائق توضيحية عادية	6	
					يستهدف التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الكشف بين الدخل الحقيقي والمصرح بيه	7	
					تهدف مؤسستكم الى مراقبة صحة تصريحات الدخول الاجمالية ومقارنتها بالدخول المصرح بيه	8	
					تعتمد مؤسستكم مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه منطرف المكلف بالضريبة	9	
					يعتمد التحقيق في المحاسبة على التأكد من مدى تطابق التصريحات بالمعطيات المادية والمحاسبية	10	
					تمارس مؤسستكم حق الرقابة للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة	11	سلطات الإدارة الجبائية
					يمثل حق الرقابة طلب توضحات وتبريرات في مؤسستكم	12	

				تشمل الرقابة على تصريحات مراقبة مؤسساتكم للتصريحات والمستندات لفرض كل ضريبة او رسم	13
				لمؤسساتكم حق الاطلاع وجمع المعلومات الضرورية لعملية التحقيق مع فرض عقوبات على الرافض لهذا الحق	14
				تستعمل المعلومات المطع عليها في تحديد الوعاء الضريبي	15
				تستدرك الادارة بعض الاخطاء المرتكبة خلال فترة قصيرة	16

### المحور الثاني: الغش الجبائي في مديرية الضرائب لولاية سعيدة

الرقم	العبارة	المقاييس			
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق تماما
1	عندما يغير المكلف واقعة مادية بطريقة غير قانونية تعتبرون ذلك في ادارتكم على أنه تحايل مادي				
2	التكيف الخاطئ لعملية قانونية يتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى				
3	يعتبر عمل المؤسسة تجارية تحايلا قانونيا اذا قامت بعمليات وهمية				
4	يعتمد التحليل المحاسبي على مطابقة القيود المحاسبية بالمستندات الثبوتية من خلال تخفيض الايرادات وتضخيم الاعباء				
5	تتبع مؤسساتكم طريقة قدرة الاداء الجبائية النظرية من خلال تجميع الايرادات الواجب تحصيلها				
6	لدى مؤسساتكم قدرة الاداء الجبائية الحقيقية من خلال تجميع الايرادات التي تم تحصيلها فعلا				
7	تتبع مؤسساتكم طريقة التقدير التي تعتمد على نسبة الاقتطاع الثابتة				
8	تتبع مؤسساتكم طريقة التدقيق الجبائي بتجميع العمليات ويجاد الفرق بين الدخل الحقيقي والمصرح به				
9	مستوى برمجة الملفات لدى مؤسساتكم منخفض جدا بالنظر الى عدد ملفات المكلفين				
10	ساهم التغير الذي حدث في انتقال المؤسسات من نظام pcn الى scf الى حدوث اختلافات خاصة بمؤسساتكم				

**القسم الثاني :البيانات الشخصية للعينة المدروسة**

يهدف هذا القسم الى التعرف على بعض الخصائص الديمغرافية لموظفي "مديرية الضرائب لولاية سعيده"، وذلك بهدف تحليل النتائج المتحصل عليها من هذا الاستبيان لذا نرجو، منكم التكرم بالاجابة المناسبة على الاسئلة الآتية وذلك بوضع العلامة ( x ) امام العبارة الصحيحة .

أنثى

**1\_ النوع:** ذكر

أكثر من 10 سنين

من 5 الى 10 سنوات

**2\_ الخبرة:** أقل من 5 سنوات

دراس

جامعي

شهادة م

**3\_ المستوى التعليمي:** ثانوي

اطار

اطار

**4\_ المنصب المشغول:** عامل تحكم

## Echelle : TOUTES LES VARIABLES

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.936	26

### Effectifs

#### النوع

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	20	54.1	54.1	54.1
Valide أنثى	17	45.9	45.9	100.0
Total	37	100.0	100.0	

### Effectifs

#### المستوى التعليمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ثانوي	3	8.1	8.1	8.1
شهادة مهنية	7	18.9	18.9	27.0
Valide جامعي	17	45.9	45.9	73.0
دراسات عليا	10	27.0	27.0	100.0
Total	37	100.0	100.0	

## Effectifs

### الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 أقل من	4	10.8	10.8
	سنوات 10 إلى 5 من	11	29.7	40.5
	سنوات 10 أكثر من	22	59.5	100.0
	Total	37	100.0	100.0

## Effectifs

### المنصب المشغول

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عامل تحكم	13	35.1	35.1
	إطار	13	35.1	70.3
	إطار مسير	11	29.7	100.0
	Total	37	100.0	100.0

### Corrélations

		برامج الرقابة الجبائية	سلطات الادارة الجبائية	العشال جبائي
برامج الرقابة الجبائية	Corrélation de Pearson	1	.869**	.736**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000
	N	37	37	37
سلطات الادارة الجبائية	Corrélation de Pearson	.869**	1	.656**
	Sig. (bilatérale)	.000		.000
	N	37	37	37
العشال جبائي	Corrélation de Pearson	.736**	.656**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	
	N	37	37	37

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

## Régression

### Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.737 <sup>a</sup>	.543	.516	.55116

a. Valeurs prédites : (constantes), برامجالرقابةالجبانية, سلطاتالادارةالجبانية

### ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	12.259	2	6.129	20.177	.000 <sup>b</sup>
1 Résidu	10.328	34	.304		
Total	22.587	36			

a. Variable dépendante : الغشالجباني

b. Valeurs prédites : (constantes), برامجالرقابةالجبانية, سلطاتالادارةالجبانية

### Coefficients<sup>a</sup>

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	.357	.549		.649	.521
1 برامجالرقابةالجبانية	.777	.268	.678	2.895	.007
1 سلطاتالادارةالجبانية	.075	.263	.067	.287	.776

a. Variable dépendante : الغشالجباني