



جامعة آكلي محند اولحاج - البويرة -

كلية العلوم الاقتصادية  
قسم المحاسبة المالية

## الرقابة الجبائية و دورها في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر

مذكرة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة المالية

تخصص : مالية المؤسسة

إشراف الأستاذ:

أ/ عزوز أحمد

إعداد الطالبين :

- قاري علاء الدين

- بن حدوش توفيق

لجنة المناقشة

الأستاذ : عبيدات عبد الكريم ..... رئيسا.

الأستاذ : عزوز أحمد ..... مشرفا ومقرا.

الأستاذ : يحياوي أحمد ..... مناقشا.

تاريخ المناقشة : 2019/10/09

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	إهداء
	تشكرات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	مقدمة
	الفصل الأول: الضريبة وظاهرة التهرب الضريبي
	تمهيد
	المبحث الأول: عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي
	المطلب الأول: مفهوم الضريبة
	الفرع الأول: تعريف الضريبة
	الفرع الثاني: خصائص الضريبة
	المطلب الثاني: قواعد وأهداف الضريبة
	الفرع الأول: قواعد الضريبة
	الفرع الثاني: أهداف الضريبة
	المطلب الثالث: مفهوم التهرب الضريبي
	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
	الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي
	الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي
	المبحث الثاني: طرق وآثار التهرب الضريبي وأساليب مكافحته
	المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي
	المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي
	المطلب الثالث: أساليب مكافحة التهرب الضريبي
	الفصل الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
	تمهيد

	المبحث الأول: مفهوم وأهداف الرقابة الجبائية
	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.
	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
	المبحث الثاني: الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية
	المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية
	المطلب الثاني: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية
	الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة
	تمهيد
	المبحث الأول: نبذة حول مديرية الضرائب لولاية البويرة
	المطلب الأول: نشأة المديرية
	المطلب الثاني: مهام المديرية الولائية للضرائب
	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية لمديرية الضرائب.
	المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية
	المطلب الأول: دراسة حالة الرقابة على الوثائق
	الفرع الأول: المرحلة التحضيرية
	الفرع الثاني: إجراءات التحقيق في الملف الجبائي
	الفرع الثالث: المرحلة النهائية
	المطلب الثاني: دراسة حالة التحقيق المحاسبي
	الفرع الأول: سير عملية التحقيق
	الفرع الثاني: النقائص التي تحتويها محاسبة المكلف
	الفرع الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي
	خلاصة:
	خاتمة عامة
	قائمة المراجع
	الملاحق
	قائمة المحتويات

## الإهداء

الى حملتي وتحملتني وربتني وعلمتني معنى الصبر والصمود

" أمي وليس بعد أحد "

الى من علمني معنى الاجتهاد، الجد، العمل، الاعتماد على النفس والعطاء

" أبي الغالي "

أطال الله في أعمارهما

الى شموع حياتي اخوتي وأخواتي

الى من قدمتهم الدراسة كهدية أفتخر بها " زملائي "

الى من حملهم قلبي وسكنتهم روحي ولم تحملهم أسطري

أهدي اليكم هذا العمل المتواضع.

## شكر وعرّفان

اعترفنا بالجميل والفضل لأهل الفضل فمن لم يشكر الناس لم يشكر الله ننتقدم بأسمائنا معاني الشكر والتقدير إلى من تكرم بإشراف على هذا العمل ولم يبخل علينا بتوجيهاته القيمة الذي مهدنا الطريق وساعدنا بكل قوة بإعطائه وقته لنا وأحسن المعاملة والمعلومة معنا

أستاذنا المشرف عزوز أحمد

كما ننتقدم بالشكر الخاص إلى لجنة المناقشة على قبولها مناقشة هذه المذكرة كما لا

يفوتنا أن ننتقدم بالشكر الجزيل إلى كافة الأساتذة كلية العلوم الاقتصادية البوي.رة.

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
	الوضعية الجبائية لكل من الرسم على النشاط المهني، الضريبة على المرتبات والأجور وحقوق الطابع لسنة 2013.	01
	الوضعية الجبائية للرسم على القيمة المضافة لسنة 2013.	02
	الوضعية الجبائية لكل من الرسم على النشاط المهني، الضريبة على المرتبات والأجور وحقوق الطابع لسنة 2014.	03
	الوضعية الجبائية للرسم على القيمة المضافة لسنة 2014.	04
	الوضعية الجبائية لكل من الرسم على النشاط المهني، الضريبة على المرتبات والأجور وحقوق الطابع لسنة 2015.	05
	وضعية رقم الأعمال.	06
	حساب الزبون لسنة 2013.	07
	حساب الزبون لسنة 2013.	08
	حساب الزبون لسنة 2015.	09
	حساب الزبون لسنة 2016	10
	وضعية المشتريات المحلية لسنة 2013.	11
	وضعية المشتريات المحلية لسنة 2011.	12
	وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2014	13
	وضعية المشتريات المحلية لسنة 2014.	14
	وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2015.	15
	وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2016.	16
	وضعية المشتريات المحلية لسنة 2016.	17
	الدراسة المالية للمداخيل.	18

	حساب المشتريات للسنوات الأربعة.	<b>19</b>
	حساب الحقوق والغرامات الخاص بالضريبة على الأجور.	<b>20</b>
	حساب الحقوق والغرامات الخاص بالضريبة على أرباح الشركات.	<b>21</b>
	حساب الحقوق والغرامات الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي	<b>22</b>
	الجدول العام للحقوق والغرامات حسب التبليغ الأولي	<b>23</b>
	الجدول العام للحقوق والغرامات	<b>24</b>

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	01
	الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات	02
	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	03
	الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب	04
	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	05
	الهيكل التنظيمي المديرية الجهوية للضرائب	06
	الهيكل التنظيمي لمديرية مركز الضرائب.	07
	هيكل المديرية الولائية.	08

تعتبر الضريبة من أقدم وأهم المصادر المالية للدولة نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العامة، وقد تزايدت أهميتها بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة وكذا الدور الكبير الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة السياسية والمالية والاجتماعية والاقتصادية والتنموية، ومن ثم ضخامة آثارها على مختلف مستويات القطاع الإنتاجية والاستهلاكية والتوزيعية.

وقد ارتبط مفهوم الضريبة بحقوق المواطنة والمصلحة العامة في التاريخ السياسي الحديث، فحيثما وجدت أنظمة ديمقراطية تحترم الإنسان والقانون وجدت الضريبة لخدمة الحقوق والواجبات للفرد والمجتمع، وقد تطور مفهوم الضريبة بتطور المجتمعات وتعقد بنائها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي لتصبح أحد أهم أدوات السياسة المالية المعتمدة من قبل الدول لسد فجوة الموارد المحلية واحتياجات المواطنين ومؤشرات مهما لتمييز التيار السياسي عن غيره في رؤاه الإستراتيجية وسياسته الاقتصادية، ذلك للارتباطات المعقدة بين الضريبة والتحويلات الاقتصادية وآثارها السياسية والاجتماعية على الدولة والمجتمع، ومن هنا جاء الاهتمام بالضريبة.

وفي العصر الحديث فان اعتماد الدولة على الضريبة يكاد يكون اعتماد كليا ولا يستثنى من ذلك بعض الدول ذات الكثافة السكانية البسيطة، والتي تتميز بثروات طبيعية تغطيها عن فرض الضرائب، وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دوما أن يجد نظاما جبائيا يأخذ على عاتقه دور ومساهمة الجباية العادية في تغذية الخزينة، حيث قام المشرع الجنائي بتعديلات جذرية لهذا النظام القديم الذي كان يتميز بالتعقيد وكثرة أنواع الضرائب.

والذي يلفت الانتباه في هذا المجال وما لمستته، طبيعة الأفراد في تمسكهم بحقوقهم والمطالبة بها، والتلاعب في أداء واجباتهم الجبائية وهذا ما يطلق عليه بالغش الضريبي أو بتعريف آخر هو استخدام المكلفين لأساليب متعددة للتخلص من التزاماتهم الضريبية التي يرى فيها عبئ يثقل عاتقه، مما أدى إلى

ظهور بوادر لعمليات التهرب الضريبي التي أصبحت تشكل ظاهرة تتوسع بشكل متزايد، وبهذا أصبح التهرب الضريبي يشكل إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية وهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقتها وإمكانيتها المادية والبشرية عن طريق الرقابة الجبائية التي من خلالها يتم كشف كل الإغفال والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني.

وتعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي تساهم في التقليل من حدة الغش والتهرب الجبائين، فقد حققت عدة نتائج إيجابية لكونه مرتبطة مباشرة بالمكلف، فالرقابة الجبائية عبارة عن سلطة تتمتع بها الإدارة الجبائية استناداً إلى نصوص التشريع الجبائي وهي بالمقابل المنطقي والطبيعي للنظام الجبائي التصريحي الذي يعتمد على المعلومات المقدمة من طرف المكلف المتعلقة بشخصيه ونشاطه ومداخيله، وعلى الإدارة الجبائية عند ممارسة صلاحياتها حماية حقوق وممتلكات المكلف.

إن استفحال الظاهرة استوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي جاهدة إلى مكافحة هذا الوباء بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، والتي نتج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي، والمتجسدة في إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي، ومختلف مفتشيات الضرائب على المستوى الإقليمي، مديرية البحث والمراجعات، إضافة إلى أجهزة أخرى.

ولكن الملاحظ أنه رغم هذه الجهود المعتبرة لمكافحة هذه الظاهرة إلا أن نسبتها في تزايد مستمر، فأصبحت تكتسي مناعة أكثر فأكثر من خلال تكيفها مع كل المتغيرات التي تطرأ على النظام الجبائي، هذا من جهة، ومن جهة أخرى للنمو الذي عرفته نتيجة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية التي تعيشها جل اقتصاديات الدول، والتي أفرزت تنامي الاقتصاد الافتراضي الذي ساعد بدوره في تطور أساليب

التهرب الضريبي، وبرزت أنواع جديدة له، فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة، والاقتصاد بصفة عامة.

## 1 - إشكالية البحث:

نظرا لأهمية الضريبة وأثرها على الاقتصاد الوطني يمكننا طرح الإشكالات التالية:

ما مدى نجاعة الرقابة الجبائية بمختلف آلياتها وإجراءاتها في مكافحة ظاهرة التهرب والغش

الضريبي؟

إن سعي الدولة إلى مكافحة التهرب والغش الضريبي من خلال الرقابة الجبائية من أجل النهوض باقتصادها والتغلب على مشاكلها خاصة ما تعلق منها بالتنمية، يطرح عدة تساؤلات منها بالخصوص:

- ما ذا نعني بالتهرب والغش الضريبي؟
- ما هي الأسباب التي تؤدي إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي؟
- هل الإدارة الجبائية مؤهلة للحد من التهرب الضريبي؟
- ما هي الإجراءات القانونية المتبعة من طرف الإدارة الجبائية للقيام بها؟
- ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي؟

## 2 - فرضيات البحث:

بعد طرح التساؤلات وإيضاح المشكلة رأيت أنه من الضروري تقديم بعض الفرضيات التي ستكون

منطلقا للدراسة كما يلي:

- تستعمل الرقابة الجبائية مختلف أدوارها وأجهزتها المتمثلة في مفتشية الضرائب، ومركز الضرائب، ومديرية البحث والمراجعات وأجهزة أخرى لمحاربة التهرب الضريبي.
- تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على مدى فعالية أدائها وأجهزتها.
- محاربة التهرب الضريبي يتطلب تضامناً بين الإدارة الضريبية والإدارات العمومية الأخرى.

### 3 - أهمية البحث:

إن أهمية هذه الدراسة تنبع من تلك الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي، والتي جعلت أموالاً طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو اقتطاع، وبذلك حرمان الخزينة العمومية منها، وفي ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية للرفع من موارد الجبائية العادية، وبالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمواجهة هذه الظاهرة الخطيرة ومن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كونها من الوسائل الهامة للعلاج.

### 4 - أهداف البحث:

- تشخيص ظاهرة التهرب والغش الضريبي.
- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، التنظيمي والقانوني.
- إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة التهرب والغش الضريبي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة في ذلك.

## 5 - محددات الدراسة:

تحدد هذه الدراسة لموضوع البحث من خلال المحدد المكاني المتعلق بمركز الضرائب لولاية البويرة، وبالتحديد مكتب المراقبة الجبائية، أما المحدد الزمني فيتعلق بالفترة الزمنية التي يتم فيها البحث سنة 2015.

## 6 - أسباب اختيار الموضوع:

نتيجة لتفاقم ظاهرة التهرب والغش الضريبي واتساع آثارها، أصبحت من أهم انشغالات المشرع، حيث أنها تقلص أهمية النظام الضريبي وتحدد وجوده، لذلك ارتأينا إلى توضيح الإبعاد الحقيقية لهذه الظاهرة وتشخيص أسبابها.

الميولات الشخصية للتعرف على الضريبة، ومعرفة جريمة التهرب الضريبي، وإزالة الغموض عنه. حب التطلع لمعرفة خبايا هذه الظاهرة من أجل إثراء معارفنا وقدراتنا.

## 7 - المنهج والأدوات المستخدمة:

انطلاقاً من أن طبيعة البحث ونوعه هي المحدد لنوع المنهج المستخدم في البحث، فقد اعتمدنا في معالجتنا لهذا البحث على المنهج الوصفي.

كما ساعتمد على مختلف الإسهامات ذات الصلة بالموضوع وهي:

- أدوات مكتبية: من خلال الاعتماد على مختلف المصادر والمراجع والبحوث من

أجل الإمام بالجوانب النظرية بالموضوع.

- الدراسة الميدانية: من خلال إجراءات بحث ميداني على مستوى مركز الضرائب

لولاية البويرة من أجل إعطاء صورة واقعية عن أهم الإجراءات التي تتخذها الرقابة في مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

## 8 - خطة البحث:

لقد قمنا بتقسيم الموضوع محل البحث إلى ثلاث فصول، محاولة منا الإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكالية المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة.

حيث تناولنا في الفصل الأول: الضريبة وظاهرة التهرب الضريبي.

وفي الفصل الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

وفي الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة.

## تمهيد:

لا يخلو أي بلد مهما كانت درجة تطوره الاقتصادي من الخسارة على مستوى الحصيلة الضريبية، وذلك ناجم عن التهرب الضريبي، رغم أهمية القطاع الضريبي في تمويل النشاط الاقتصادي مما يفوت على الدولة موارد مالية هامة تحتاجها لسد حاجيات الإنفاق العام.

وظاهرة التهرب الضريبي ليست وليدة عصرنا الحالي، بل اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، كما أنها لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، ولكنها أخذت بعداً وطابعاً عالمياً.

وسعيًا لمحاربة هذه الظاهرة وضع المشرع الجزائري تنظيمات قانونية لردع هذه الظاهرة وهي عملية الرقابة الجبائية التي تعتمد على مجموعة من التقنيات المحاسبية والقانونية، وعلى الحوار الدائر بين المحقق والمكلف بالضريبة، وبين المحقق والمحاسب من جهة أخرى، مع استخدام الذكاء في ربط المعلومات وإجراء المقارنات اللازمة لذلك، لحل وكشف التهرب.

فالرقابة الجبائية هي تقنيات يمتلكها المحقق في التعامل مع الملفات والقضايا بسرعة وبدقة كبيرة، كما ينتهي إلى نتائج قريبة جدا من الواقع وتكون بذلك تصحيحاته وتقويماته مبررة بشكل يصعب بعد ذلك التنازل عنها أو تخفيضها ويسمح التخفيض الجبائي بالتأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس.

لذا سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى مبحثين وهما:

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي.

المبحث الثاني: طرق وآثار التهرب الضريبي وأساليب مكافحته.

## المبحث الأول:

## عموميات حول الضريبة والتهرب الضريبي

نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد المصالح الاقتصادية، الاجتماعية والمالية فمن الضروري فهم طبيعتها، أسبابها والإمام بمختلف الطرق التي من الممكن أن تكون منفذا للتهرب سواء كانت شرعية أو غير شرعية.

## المطلب الأول:

## مفهوم الضريبة وتقنيات فرضها

تعتبر الضرائب مصدرا من مصادر الإيرادات العامة للدولة، وهي من أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها للتأثير على النشاط الاقتصادي بهدف تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وستتناول في هذا المطلب تعريف الضريبة وتبيان خصائصها.

## الفرع الأول: تعريف الضريبة

للضريبة عدة تعاريف نذكر منها:

**تعريف 1:** الضريبة استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية وبلا مقابل قصد تغطية الأعباء العامة بتدخل الدولة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - خالد شحاد الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن، ص ص 145-146.

**تعريف 2:** هي اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله المكلف ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته على الدفع ومساهمته في الأعباء العامة أو لتدخل الدولة لتحقيق أهداف معينة<sup>1</sup>.

**تعريف 3:** هي استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن<sup>2</sup>.

**تعريف 4:** هي تحويلات إجبارية يتلقاها قطاع الحكومة العامة وتشمل الضرائب على الرسوم التي لا تتناسب على الإطلاق مع تكاليف تقديم الخدمة، ولكن تستبعد المساهمات الاجتماعية والغرامات والجزاءات<sup>3</sup>.

ولعل أشمل تعريف للضريبة يتمثل فيما يلي:

الضريبة فريضة نقدية يجبر الأفراد على أدائها للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين وفقا لقواعد مقدرة بقصد تحقيق منفعة أو مصلحة عامة.

### الفرع الثاني: خصائص الضريبة

من خلال هذه التعاريف يتضح أن للضريبة خصائص نذكرها فيما يلي:

<sup>1</sup> - محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2007، ص 65.

<sup>2</sup> - أعاد محمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص 124.

<sup>3</sup> - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص 21.

● الضريبة اقتطاع مالي تتم بصورة نقدية:

ويقصد بها أنها استقطاع نقدي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين وبما أنها فريضة نقدية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة النقد خلافا للنظم الضريبية السابقة التي كانت تفرض وتحصل في شكل عيني<sup>1</sup>.

● الضريبة تفرض جبرا:

أي تدفع بصفة إلزامية إجبارية من قبل الأفراد وذلك للإفراد الدولة عن طريق القانون الجبائي بتحديد طرق الربط والتحصيل وإجراءات المتابعات والمنازعات<sup>2</sup>.

● الضريبة تدفع بدون مباشر:

أي أن دافع الضريبة لا يعرف مقدار ولا طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة، وبهذا مقابل خاص يعود على دافع الضريبة<sup>3</sup>.

● الضريبة تدفع بصفة نهائية:

أي أنها غير قابلة للاسترداد فهي ليست أمانة أو ودیعة يستردها صاحبها فيما بعد، بمعنى أن الدولة ا تلتزم برد قيمتها لهم وبدفع أية فوائد عنها لذلك تختلف الضريبة عن القرض العام التي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن قيمة القرض<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار جامعة المصرية، مصر، 1979، ص 64.

<sup>2</sup> - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 115.

<sup>3</sup> - محمود حسين الوداي، مرجع سبق ذكره، ص 75.

<sup>4</sup> - زينب حسين عوض الله، المبادئ العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1998، ص 2.

● الضريبة فريضة عامة:

تكون إلزاما شخصيا يكون شاملا ويطبق على جميع الأفراد الذين تتوفر فيهم شروط فرض الضريبة في الدولة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، حسب التبعية الاقتصادية وليس حسب التبعية السياسية أو الإقليمية<sup>1</sup>.

الفرع الثالث: تقنيات فرض الضريبة

أولا/ تقدير وعاء الضريبة<sup>2</sup>:

يقتضي تحديد مقدار الضريبة ضرورة الوصول إلى تقدير حقيقي للمادة الخاضعة للضريبة ، وذلك لما لهذا التقدير من أهمية بالنسبة لحصيلة الضريبة من جهة وبالنسبة لتحقيق العدالة الضريبة من جهة أخرى، فتقدير المادة الخاضعة للضريبة يجب أن لا يكون اقل من الحقيقة فتقل حصيلة الضريبة وما يتبعها من ضرر بالمصلحة العامة ، كما لا يجب أن يكون أكبر من الحقيقة لان ذلك يؤدي إلى إرهاق المكلفين. ويتم تقدير وعاء الضريبة إما بواسطة الإدارة الضريبية وإما بواسطة الأفراد.

1 - التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

في هذه الحالة تتولى الإدارة بنفسها تقدير المادة الخاضعة للضريبة وهي تتبع في ذلك إحدى الطرق الثلاث وهي:

<sup>1</sup> - حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص 8.

<sup>2</sup> - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1994، ص 160.

### 1-1 طريقة المظاهر الخارجية:

وفقا لهذا الأسلوب تقدر الإدارة الضريبة وعاء الضريبة على قرائن أو علامات خارجية يسهل معرفتها، وهذه القرائن تخص في الغالب طرق معيشة الممول أو أسلوب عمله من ذلك نوع المنزل يسكنه وعدد المستخدمين فيه من الخدم.

### 2-1 طريقة التقدير الجزافي:

في هذه الطريقة يقوم المشرع بتحديد المادة الخاضعة للضريبة جزافا أي على أساس تقريبي يستند إلى قرائن قانونية، مثال ذلك قيام المشرع أحيانا بتحديد الربح الذي يحصل عليه المزارع على أساس القيمة الإيجارية للأراضي، بحيث يعادل هذا الربح مثل هذه القيمة أو مثليها أو ثلاثة أمثالها. فالمشرع يحدد الربح على أساس قرينة معينة نظرا لتعذر تحديده بصورة دقيقة.

فالتقدير الجزافي شأنه طريقة المظاهر الخارجية لا يصح أن يستخدم إلا إذا تعذر على المكلف تقديم إقرار صحيح أو دفاتر منتظمة أو لم تكن لدى الإدارة الوسائل الكافية لتقدير المال بدقة، أما فيها هذت ذلك فيسحن عدم التوسع في هذه الطريقة لأنها قائمة على أساس تقريبي.

### 3-1 طريقة التقدير الإداري المباشر:

تلجأ الإدارة الضريبية إلى هذا الأسلوب في بعض الحالات التي يسهل فيها تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة كتقدير دخل الملكيات العقارية الذي يتميز بأنه ظاهرة ويصعب إخفاؤه، ومع ذلك يستحسن عدم التوسع في اللجوء إلى هذه الطريقة خاصة في غياب الضمانات التي تمنع الغدارة من إساءة استعمال حريتها في التقدير<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - منصور ميلاد يونس، مرجع سابق ذكره، ص 161.

حيث نصت المادة 30 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة على ما يلي: "يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام التقدير الإداري اكتتاب تصريح خاص مطابق لنموذج تقدمه الإدارة وهذا قبل أول مارس من كل سنة، وعليهم أن يمسكوا سجلا يوميا مرقما وموقعا من قبل رئيس مفتشية الضرائب لدائرهم، ويجب أن يدون في السجل يوما باليوم، دون بياض ولا شطب الإيرادات المهنية بالتفصيل كما يجب الاحتفاظ بهذا السجل إلى غاية انقضاء السنة الرابعة للسنة التي سجلت فيها الإيرادات"<sup>1</sup>.

## 2 - التقدير بواسطة الأفراد:

وفقا لهذا الأسلوب يتم تقدر المادة الخاضعة للضريبة إما عن طريق إقرار يقدمه الممول نفسه أو عن طريق إقرار يقدمه الغير.

### 1-2 إقرار يقدمه الممول:

وبموجب هذا الإجراء بأداء الضريبة بتقديم إقرار إلى إدارة الضرائب يبين فيه تفاصيل دخله ومصادره، فيتغير هذا الأسلوب الأفضل إذا تم بدقة وأمانة، فالممول هو أعلم الناس بما لديه من أموال وبظروفه الشخصية وبقدرته على الدفع.

فنجاح هذا الأسلوب يتوقف على مدى انتشار الوعي الضريبي، حيث تتولى الإدارة الضريبية التحقق من صحة البيانات الواردة في الإقرار وذلك عن طريق فحص ومراجعة أوراق الممول ومستنداته

<sup>1</sup> - المادة 30 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

ودفاتره، فالقانون يكفل الإدارة الضرائب حق الإطلاع عليها، ما لها الحق في رفض الإقرار المقدم بتعديله إذا رأت أن البيانات الواردة به غير صحيحة.

فبالرغم من جميع الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة، غلا أن أغلب التشريعات تأخذ بها وتطبقها على مختلف الضرائب.

## 2-2 إقرار يقدمه الغير:

وهنا يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة بواسطة شخص آخر غير المكلف، يسمح له وضعه بمعرفة مركز الممول وحقيقية دخله كرب العمل الذي يقدم إقراره عن الأجور المدفوعة للعاملين، أو كالشركة التي تقدم إقرار عن الأرباح الموزعة على المساهمين، أو المستأجر الذي يبلغ عن قيمة الأجرة التي يدفعها للمالك.

وغالبا ما يلجأ المشرع في الحالات التي يلزم فيها الغير بتقديم الإقرار إلى تحصيل الضريبة عن طريق الحجز عند المنبع، أي أن الغير الملتزم بتقديم إقرار يكلف بخضم قيمة الضريبة وتوريدها إلى الخزينة العامة، وليس هناك أي شك أن أسلوب الحجز عند المنبع يخفض من نفقات الجباية ويمنع التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

## ثانيا/ ربط الضريبة:

المقصود الضريبة بربط الضريبة هو تحديد مقدارها أو مبلغها الواجب على الممول دفعه لمصلحة الضرائب، أي تحديد دين الضريبة المستحق على الممول دفعه لمصلحة الضرائب، أي تحددى دين الضريبة المستحق على الممول وهذا التحديد يقتضى التأكد من الواقعة المنشئة للضريبة وتقديرها، ثم استنزال ما يسمح به القانون من إعفاءات للممول، وتحديد صافي المبلغ الخاضع للضريبة. وإخضاعه لسعر الضريبة

<sup>1</sup> - منصور ميلاد يونس، مرجع سابق ذكره، ص 162.

الذي يقرره القانون والذي تتحدد بمقدرته مسؤولية الممول الضريبة وعندئذ فقط يصبح من الممكن تحصيل الضريبة.

ويتم ربط الضريبة باسم الممول إن كان شخصا طبيعيا في جميع الأحوال حتى ولو كان الممول ناقص الأهلية أو عديمها، لأن الضريبة فرض قانوني وليس اتفاقا يتطلب أهلية الممول، أما إذا كان الممول شخصا معنية فترتبط الضريبة باسمه سواء أكان شركة أو مؤسسة أو غيرها إن كانت متمتعة بالشخصية المعنوية.

وتقوم الإدارة الضريبة بتبليغ الممول بالربط، حسب ما تقتضي به أصول الإعلان، والأصل أن تصبح الضريبة واجبة الأداء بمجرد إتمام عملية الربط وإعلان الممول بذلك، كما أن القانون قد ينظم طرقا محددة للإعتراض على قرار الربط أو الطعن فيه، كما قد يمنح الممول حق تأجيل دفع الضريبة لحين الفصل في طعنه<sup>1</sup>.

### ثالثا/ تحصيل الضريبة:

تحصيل الضريبة هو مجموع العمليات التي ترمي إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة الممول على الخزنة العامة، أي استيفاء الدولة لدين الضريبة. وتحصل الضرائب في الوقت الحاضر، بمعرفة موظفي الدولة وفقا لإجراءات قانونية يعلم بها الممول مسبقا، وتمنح هذه الإجراءات الممول حق التظلم، والطعن في تقدير الضريبة وربطها وتحصيلها، حيث أعطت كل الدولة مهمة تحصيل الضرائب إلى إدارات عامة تتبع أمانة الخزنة كأداة والضرائب أو إدارة الجمارك.

<sup>1</sup> - منصور ميلاد يونس، مرجع سابق ذكره، ص 169-174.

ويتم التحصيل إما الدفع بمعرفة الممول مباشرة أو الحجز من المنبع أو الدمغة<sup>1</sup>.

### 1 - الدفع بمعرفة الممول مباشرة:

أي أن يقوم الممول بتوريد مبلغ الضريبة إلى المصلحة المختصة، وهذه الطريقة هذه الأكثر انتشارا وتتم في الغالب بناء على أقرار من الممول أو بعد إتمام الربط النهائي للضريبة والذي تقوم به إدارة الضرائب.

### 2 - الحجز من المنبع:

والمقصود به أن تكلف الخزينة شخصا آخر غير الممول يكون في مركز المدين للممول بخصم هذه الضريبة ودفعها إلى الخزينة، ويتميز هذا الأسلوب بسهولة التحصيل وانخفاض تكاليفه وكذلك بمحاربه التهرب الضريبي.

### 3 - الدمغة:

تستخدم هذه الطريقة خاصة في دفع الضرائب على التداول، وذلك بقيام الممول بلصق دمغة يشترها على العقود والمحركات والمطبوعات والإعلانات، أو عن طريق استعمال أوراق مدموغة أو ختم أوراق مبالغه.

<sup>1</sup> - منصور ميلاد يونس، مرجع سابق ذكره، ص 169-174.

## المطلب الثاني:

## قواعد وأهداف الضريبة

يقصد بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة مجموعة المبادئ والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها عند وضع نظام ضريبي للدولة، من أجل تحقيق أهداف ذات طبيعة مزدوجة حيث تحمي مصالح الأفراد من جهة ومصالح الدولة من جهة أخرى، وعلى المشرع أن يحترم هذه القواعد عند فرض الضريبة ولا يخرج عن إطارها وإلا أعتبر تعسفا من جانبها.

سنتطرق في هذا المطلب إلى القواعد الأساسية للضريبة، وأهداف الضرائب.

## الفرع الأول: قواعد الضريبة

تعتبر الضرائب من أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة المتزايدة باستمرار ومن ثم سن المشرع على مجموعة من القواعد والأسس على الدولة ان تلتزم بها عند التنظيم الفني للضريبة، من خلال التوفيق بين مصلحة الأفراد (المكلفين) ومصلحة الخزينة العامة، وعلى الدولة أن تحترم هذه المبادئ عند فرض الضرائب حتى لا تتعسف في استعمال حقها بدون وجه حق على الأفراد، ومن هذه القواعد الأساسية ما يلي:

## 1 - قاعدة العدالة:

أن يساهم كل فرد في تغطية النفقات العامة ويقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته، أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد.

## 2 - قاعدة اليقين:

أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث أسس حسابها وميعاد الوفاء بها والهدف من ذلك هو حماية دافع الضريبة من التعسف الممكن حدوثه من موظفي الإدارة الضريبية<sup>1</sup>.

## 3 - قاعدة الاقتصاد في النفقات:

يعني أن يكون الإنفاق الذي يتم بشكل تكاليف لتحصيل الضرائب بأدنى قدر ممكن وبحيث تكون حصيلة الإيرادات الضريبية التي تدخل في خزينة الدولة أكبر ما يكون، وإلا أصبح فرضها عديم الأهمية عندما تصبح التكاليف الجبائية أكثر من حصيلتها<sup>2</sup>.

## 4 - مبدأ الملائمة:

يجب أن تحصل كل الضرائب في الفترة وحسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة في جباية الضرائب أي يجب أن يكون موعد دفع الضريبة من الممول إلى الخزينة العمومية يتلاءم مع موعد تحقق الوعاء الخاضع للضريبة<sup>3</sup>.

## 5 - قاعدة الثبات:

أن لا تتغير حصيلة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية خصوصا أوقات الكساد وذلك أن حصيلة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخول والإنتاج والعكس في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - فليح حسن خلف ، المالية العامة، علم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 180.

<sup>2</sup> - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1995، ص 95.

<sup>3</sup> - فليح حسن خلف، المرجع السابق، ص 181.

## الفرع الثاني: أهداف الضريبة

تصبوا الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق الاستقرار والتنوع من خلال مجموعة من الأهداف في المجال المالي، الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي.

### 1 - الأهداف المالية:

يعتبر من الأهداف الرئيسية والهامة للضريبة حيث تمثل مصدر داخلي دائم من إيرادات الدولة لتمويل خزينتها وتضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق العام كتمويل الإنفاق على الخدمات وعلى استثمارات الإدارة الحكومية.

### 2 - الأهداف الاقتصادية:

يقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي غير مشوب بالتضخم أو الانكماش وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، ويمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

■ تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كلياً أو جزئياً.

■ حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب كلياً أو جزئياً.

<sup>1</sup> - خالد شحادة الخطيب، المرجع السابق، ص 180.

■ تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار<sup>1</sup>.

### 3 - الأهداف الاجتماعية:

تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية من أهمها:

- تخفي حدة التفاوت بين الدخل والثروات المرتفعة، وذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة ثم إعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة؛
- المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة على سلع الاستهلاك كالحبز والحليب؛
- الحفاظ على الصحة العمومية وذلك بفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية كالمشروبات الكحولية، والتبغ؛
- توجيه سياسة النسل في الدولة ومعالجة أزمة السكن<sup>2</sup>.

### 4 - الأهداف السياسية:

تستخدم الضرائب لتحقيق سياسة لحساب طبقة على حساب طبقة أخرى، أو لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو لحد منها وذلك عن طريق خفض الضرائب الجمركية على الواردات وحتى الإعفاء منها أو رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة معها، كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان، والولايات المتحدة الأمريكية).

<sup>1</sup> - حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص ص 12-13.

<sup>2</sup> - زين حسين عوض الله، المرجع السابق، ص ص 128-129.

## المطلب الثالث:

## مفهوم التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية، فهي لا تقتصر على الدول السائرة في طريق النمو فقط دون غيرها، بل هي ملازمة للنظام الضريبي وتعد إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية والوفرة المالية التي يستوجب محاربتها بصفة مستمرة وبمجرد اكتشافها.

إذن فالظاهرة تمس بصورة غير محددة البلدان المتطورة والبلدان السائرة في النمو ومنذ السبعينات ازداد عجز الميزانية فإذا كانت بعض الدول المتقدمة قد توصلت إلى التحكم فيها فإن الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للبلدان السائرة في طريق النمو تسوء كثيرا بسبب النقص في القيمة التي يمكن أن تحدثها الظاهرة في الخزينة العمومية.

ولذلك تناولنا في هذا المطلب تعريف التهرب الضريبي وكذا أنواعه وفي الأخير إلى الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي.

## الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

● "يوجد التهرب الضريبي عندما يتخلص المكلف القانوني من عبء الضريبة دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر"<sup>1</sup>.

يعرفها لويس ماهال: "بأنه كل العمليات الجبائية التي تهدف لتخفيض الاقطاعات وذلك بالتحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي".

<sup>1</sup> - محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة، السياسات المالية في الاقتصاد الرأسمالي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص 229.

- التهرب من الضريبة هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها.<sup>1</sup>
- وعرفه الدكتور فليح العالي: "التهرب من الضريبة هي ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة، عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقيق واقعتها الناشئة"<sup>2</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استخلاص تعريف شامل للتهرب الضريبي وهو انه: "عبارة عن مجموعة من الطرق والأساليب التي يستعملها المكلف بالضريبة من أجل التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة دون خرقه للتشريعات الجبائية".

### الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة أنواع منها:

- 1 . **التجنب الضريبي:** يقصد به عدم الالتزام كلياً أو جزئياً، دون مخالفة التشريع الضريبي وعرفه الدكتور ميلاد يونس هو امتناع الفرد عن القيام بالتعريف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها<sup>3</sup>.
- وعرفه الدكتور سوزي علي ناشد التجنب الضريبي يعني التخلص من العبء الضريبي كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك أحكام القانون حيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرته القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستورياً وشم لا يسأل المكلف عن تصرفه السلبي نظراً لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه<sup>4</sup>. وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاثة حالات من التهرب:

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

<sup>2</sup> - فليح العالي عادل، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، 2003، ص 123.

<sup>3</sup> - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الجامعة المغربية، طرابلس، 1994، ص 181.

<sup>4</sup> - سوزي عدلي نشد، الوجيز في المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 216.

- تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف: هو عدم الالتزام بالضريبة دون استغلال التغيرات الموجودة في التشريع الضريبي بين هذه السلوكيات عند ترك النشاط الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.
- تهرب ناتج عن إهمال المشرع: هذا النوع من التجنب يكون بالاستفادة من التغيرات الموجودة في التشريعات الضريبية أي لجوء المكلف بالضريبة إلى استخدام وسائل احتيالية والاستعانة بذوي الخبرة لتخلص من الضريبة للخرينة العمومية وحسب الدكتور محمد دويدار " أن التهرب الضريبي هنا لا يقوم بانتهاك القانون ومن ثم لا يرتكب مخالفة مالية أو جريمة<sup>1</sup>.
- تهرب ضريبي ينظمه التشريعي الضريبي: يستند هذا التهرب كون أن هذه الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية اقتصادية اجتماعية لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة.

2 . التهرب الضريبي الداخلي: يقصد به التخلص من الضريبة الموجودة على التراب الوطني دون اللجوء إلى حدود الدولة الأخرى، ويمكن هذا التهرب في عدم الالتزام بالضريبة ويكون في إطار قانوني وذلك باستدلال بعض التغيرات التشريعية، ويكون هذا التهرب بتهريب السلع المستوردة من الخارج إلى داخل الحدود الجمركية للدولة، دون أن تمر بالمراكز الخاضعة لدفع الضريبة الجمركية عليها.

3 . التهرب الضريبي الخارجي: يكون هذا التهرب خارج الدولة التي تفرض فيها الضريبة مرتفعة وبالتالي يشمل أكثر من دولة واحد فيلجأ المكلف بنقل أمواله إلى الخارج لتخلص من هذه الضريبة .وهناك عوامل لهذا النوع منها:

<sup>1</sup> - محمد دويدار، المرجع السابق، ص 231.

زيادة حجم الاستثمار حيث تبحث المؤسسات الإنتاجية عن منافذ للاستثمار خارج الدولة. إعطاء تصريح خاطئ للجمارك لتجنب دفع الضرائب الجمركية باعتباره وثيقة مهمة لم يحمله من معلومات عن المواد المستوردة ومصدرها لتحديد الوعاء الضريبي على الأرباح الصناعية والتجارية<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي

يعود التهرب الضريبي إلى عدة أسباب هي:

#### 1 . الأسباب المتعلقة بالمكلف:

##### 1-1 الأسباب النفسية:

تلعب العوامل النفسية دورا هاما في الغش الضريبي وكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدى المكلف ضعف الباعث على التهرب منها ونقص، وكلما كان الوعي الضريبي ضعيفا كان الباعث النفسي على التهرب قويا وملموسا، ونقص بالوعي الضريبي مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها باقتناع، ومن بين الاعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين ما يلي:

- اعتقاد المكلف بأن الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل.
- الاعتقاد بأن التهرب من الضرائب لا يعد تصرفا مخالفا ما دامت الدولة شخصا معنويا.
- الاعتقاد السائد بأن الضريبة بمثابة عقوبة مالية تدفع إلى الإدارة الجبائية مقابل ممارستهم لنشاط ما<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - بن شعبان وهيب، الغش الضريبي والرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس معهد العلوم الاقتصادية، جامعة البلدة، 2001، ص 13.

## 1-2 الأسباب التاريخية والاجتماعية:

إن للتهرب الضريبي علاقة متينة مع العلاقات التي تربط المواطنين بالدولة، لذا فالتهرب أحيانا هو التعبير المباشر عن عجز الدولة بصفة عامة، والضريبة بصفة خاصة، وكشكل من أشكال التمرد على ما يحصل من الأفراد باضطهاد الدولة لهم.

فمنذ الاحتلال العثماني للجزائر الذي تلاه الاستعمار الفرنسي، التي ما هي إلا سلب لأموال السكان الأصليين، هذا التطور بقي رسخا في الأذهان إلى يومنا هذا، وهناك عدة عوامل ساعدت على ترسيخه نذكر منها:

- انعدام عام الثقة بين المواطنين نتيجة عجز الإدارة من القضاء على بعض الآفات الاجتماعية.
- الاستعمال اللامتناهي وغير العقلاني للأموال العمومية، وإنفاقها بكثرة في بعض المشاريع العملية.
- الاعتقاد الديني الذي يعتبر اقتصاديات الضريبة مخالفة لأحكام الشريعة الإسلامية.

كل هذه العناصر المذكورة كونت فكرة لدى الفرد الذي يلجأ إلى التهرب، بحيث أصبح مقتنعا بأنه لم يرتكب أي مخالفة حتى يلام عليها مما نتج عنه التفتت المستمر للوعي الجبائي داخل المجتمع<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - يحي بوقنداقجي وغزالي أحمد وشريف كامل، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم المالية، المدينة، 2005، ص 23.

<sup>2</sup> - خليف عليلة وعبادي كميلا، واقع التهرب والغش الضريبي في الجزائر وطرق مكافحته، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، فرع مالية، الجزائر، 2005، ص 28.

### 1-3 الأسباب الاقتصادية:

- الوضعية الاقتصادية للمكلف: في حالة انخفاض المداحيل تصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلًا على المكلف فيتجنب تسديدها، أما في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداحيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه تجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.
- الوضعية الاقتصادية العامة: في فترة الانتعاش الاقتصادي ترتفع القدرة الشرائية للأفراد، فيتحمل المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف يدفعها للخزينة مما يؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي، أما في فترة الركود الاقتصادي تنتشر السوق الموازي ويؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني<sup>1</sup>.

### الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

- تحتل الإدارة الجبائية مكانة بارزة في المنظومة الضريبية يرجع أساسا إلى مدى نجاعة الإدارة لذلك فإن عجز الجهاز الإداري يعد سببا أساسيا في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، مظاهره:
- تقديم متأخر للبطاقة الجبائية: حيث يجب على المكلف بالضريبة تقديم البطاقة الجبائية والتي تسمح بمعرفة كل المبالغ المالية التي يتحصل عليها من خلال معاملاته لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة.
  - غياب جهاز الرقابة: هذا ما يسمح للمكلف استغلال طريقة تضخيم كتلة التكاليف الواجبة الخصم متبوعة بسندات الثبوتية مما يؤدي إلى تخفيض الإيرادات.

<sup>1</sup> - محمد فلاح، مرجع سابق، ص 37.

- عدم توافر العناصر الفنية والإدارة القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام قوانين الضرائب، والتي تتميز بعدم تعقد مشاكل تطبيقها، وذلك من اجل تحقيق عدالة توزيع العبء الضريبي.
- إن المستوى المعيشي للموظف بالإدارة الجبائية ودرجة تكوينه تجعله عرضة للإغراءات الكثيرة المقدمة من طرف التجار ما يمس بكفاءتهم ونزاهتهم.
- الرشوة: وهي عملية يشاع بأنها مرتكبة من طرف عمال الإدارة الجبائية، والذين يقبلون الهدايا والهبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، يعود ذلك إلى نقص المراقبة الحكومية للأجهزة التابعة لها.
- ضعف الأجور والمرتبات لعمال الإدارة الضريبية: الأمر الذي يحد من إمكانية تدعيم الإدارة الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات خبرة وكفاءة فنية عالية.
- النظام الجبائي نظام تصريحي: أي يعتمد أساسا على تصريحات المكلف لتحديد الوعاء، مما يدفع المكلف بتقديم تصريحات كاذبة، وأحيانا عدم تقديمها تماما<sup>1</sup>.

## 2 . الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي:

توجد عدة عوامل تؤثر على الغش ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الجبائي ومدى استقرار التشريع الجبائي والتي نجملها في العناصر التالية:

- **ثقل العبء الجبائية:** وذلك في حالة زيادة العبء الجبائي عن توقعات المكلفين.
- تعقيدات النظام الجبائي: أن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها وتحصيلها، تدفع المكلفين للتهرب (فالتهرب نتيجة سريعة لضريبة سيئة).

<sup>1</sup> - فريال بلعناصر، زعطوط مليكة، الغش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة لنيل شهادة لسانس، الجزائر، 2002، ص ص 42-41.

- ضعف العقاب المفروض على المتهرب: إن حجم العقاب المفروض على التهرب الضريبي يؤثر على المكلف بحيث يقارن درجة الخطر فإذا كانت قيمة العقوبة كبيرة يُقل التهرب، إذا كانت قيمة العقاب أقل في هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.
- ضعف الرقابة الجبائية: عندما تكون الرقابة الجبائية ضعيفة يزيد ميل المكلف إلى التهرب.
- استقرار التشريع الجبائي: إن تغير القوانين الجبائية وتعددتها يؤدي لعدم ثقة المكلف بالنظام الجبائي<sup>1</sup>.

## المبحث الثاني:

### طرق وآثار التهرب الضريبي وأساليب مكافحته

يسعى المكلف دوماً إلى تطوير أساليب التهرب الضريبي وإيجاد ثغرات أرقى وأدهى ليفلت من الاقتطاع الضريبي، وليبقى بعيداً عن أنظار المراقبة، لذا فقد تنوعت طرق وأساليب التهرب الضريبي بحسب طبيعة الأنشطة الممارسة.

## المطلب الأول:

### طرق التهرب الضريبي

يأخذ التهرب الجبائي عدة طرق وأساليب للإفلات من دفع الضريبة إما عن طريق التلاعب بالعمليات المحاسبية أو السعي إلى خلق مخالفات قانونية باستغلال المكلف الثغرات القانونية.

## 1 . الطرق المحاسبية:

<sup>1</sup> - مراد ناصر، مرجع سابق، ص ص 11-13.

ألزم القانون الجبائي الأفراد بموافاة مصلحة الضرائب بالتصريحات الخاصة يشيرون فيها إلى جميع المبالغ التي حققها المشروع التجاري أو الصناعي خلال السنة المالية، وتدعيمها بوثائق الإثبات في المواعيد المحددة. بما أن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، وذلك بالتأكد من مطابقة القيود المحاسبية مع المستندات التي تثبت ذلك، فإن المكلف يبحث عن وضع قيود محاسبية مطابقة مع ما يقدمه من وثائق مضللة<sup>1</sup>.

ولهذا النوع من التهرب طريقتين:

**1-1** التهرب بزيادة التكاليف: سمح المشرع الجزائري بخصم الأعباء التي يتحملها المكلف فعلا وذلك لاستغلال مؤسسته، شرط أن تكون مرتبطة مباشرة بالاستغلال في حدود القانون، فانتهزوا هذا الحق في إدخال مصاريف لا تتعلق بنشاط المؤسسة أو المبالغة في تقديرها للتكاليف، وذلك لتخفيض قدر الإمكان من الضريبة على الأرباح المحققة<sup>2</sup>.

**1-2** التهرب بتخفيض الإيرادات: ويتجسد ذلك بعدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية أو استبعاد بعض المبيعات أو عدم تسجيل بعض عمليات التنازل عن الاستثمارات المحققة لفائض قيمة<sup>3</sup>.

## 2 . التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية والقانونية:

<sup>1</sup> - فريال بولعناصر، زعطوط مليكة، مرجع سابق، ص 43.

<sup>2</sup> - محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 1997، ص 37.

<sup>3</sup> - فريال بولعناصر، زعطوط مليكة، مرجع سابق، ص 50.

1-2 التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية: ويتم ذلك عن طريق إخفاء المكلف لأملكه أو مخزونات بصفة جزئية أو كلية حتى البعيدة عن كل اقتطاع ضريبي، أو عدم احترام المقاييس المتعارف عليها في الإنتاج<sup>1</sup>.

2-2 التهرب عن طريق العمليات القانونية: ويكون ذلك بإيجاد المكلف لشغرات قانونية تمكنه من التملص من دفع الضريبة وذلك باللجوء إلى أساليب قانونية للقيام بعمليات وهمية، فالتهرب الضريبي عن طريق القانون يتمثل في خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على أثر عملية وهمية<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني:

#### آثار التهرب الضريبي

1 . الآثار المالية: يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية بحيث تصبح هذه الأخيرة عاجزة عن أداء واجباتها تجاه مواطنيها.

2 . الآثار الاقتصادية: يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني من عدة جوانب:

- نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام مما يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية.

<sup>1</sup> - نفس المرجع، ص 51.

<sup>2</sup> - فريال بولعناصر، زعطوط مليكة، مرجع سابق، ص ص 51-52.

- يعمل التهرب الضريبي على الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية.
- يعمل التهرب بتوجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب حتى وان كانت ذو إنتاجية ضعيفة.

3 . الآثار الاجتماعية: يؤدي التهرب الضريبي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، بالإضافة إلى ذلك قد تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال التحايل أو الإفلات من الواجب الضريبي.

4 . الآثار على فعالية النظام الضريبي: إن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي يدل على عدم فعالية النظام الضريبي، حيث نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية المنصوص عليه في المادة 06 من الدستور، وتعمل هذه الظاهرة على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث:

#### أساليب مكافحة التهرب الضريبي

1 . تحسين فعالية النظام الضريبي: يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بالضريبة، وصياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمه، ويجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، مع إرساء نظام ضريبي عادل وذلك بعدم التمييز بين المكلفين في المعاملات الضريبية ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية، فتحسين التشريع الضريبي لا يترك للمكلفين الاستفادة من الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي.

<sup>1</sup> - ناصر مراد، مرجع سابق، ص ص 161-162.

2 . تحسين الجهاز الإداري الضريبي: يجب الاهتمام بالإدارة الضريبية وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة من خلال تحسين الإمكانيات البشرية عن طريق تحسين كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، وأيضا تحسين الإمكانيات المادية وذلك بتجهيز مختلف مفتشيات الضرائب بتجهيزات الإعلام الآلي وتنظيم الإدارة الضريبية حيث اتخذ المشرع الجزائري بعض التعديلات لإعادة هيكلة إدارة الجبائية على المستوى المحلي والمركزي.

3 . تحسين العلاقة الإدارة والمكلف: قصد تحسين العلاقة يجب م ا رعاة الإجراءات التالية:

- القيام بعملية التوعية لجميع المكلفين وتعريفهم بالضريبة وأهدافها وتحسيسهم بأهمية دفعها.
- تكوين وإعلام المكلف وذلك بتحويله من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم وذلك بالتقرب إليه.
- تحسين العلاقات الإنسانية حيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة تجاه المكلفين.

4 . تحسين الرقابة الجبائية: تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسب أهمية بالغة لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة لذلك تقوم بعدة أشكال الرقابة.

## تمهيد:

تهدف الإدارة الجبائية من خلال الرقابة الجبائية إلى مكافحة التهرب والغش الضريبي والحد من تحايل وتلاعب المكلفين بالضريبة من خلال تصريحاتهم لهم نظرا لأن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي حيث يمنح الحرية للمكلف طواعية وبنفسه بالتصريح بمدخله لذا يعتبر الرقابة الجبائية على هذه التصريحات المقدمة لازمة لأن هذه الأخيرة في أغلبها غير صادقة نتيجة أخطاء ترتكب سواء على حسن نية أو عمدا بهدف التملص من دفع الضريبة، لذا منح القانون للإدارة الجبائية حقوق وصلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة بالتأكد من صحة هذه التصريحات وصدقها وقانونيتها وصولا إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة.

وتكمن الإجراءات إلى السعي من خلالها الإدارة الجبائية إلى محاربة الغش الضريبي في تشديد الرقابة بالتحقيق في الإقرارات المقدمة من المكلفين والوثائق المرفقة لها للتأكد من صحة المعلومات.

إن الهدف من الرقابة الجبائية هو تحقيق العدالة الضريبية والمساواة المكلفين أمام الضريبة.

ولدراسة الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية فإننا سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: مفهوم الرقابة الجبائية،

أما المبحث الثاني فتناولنا فيه الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية.

## المبحث الأول:

## مفهوم وأهداف الرقابة الجبائية

إن النظام الضريبي الجزائري كباقي الأنظمة المطبقة في معظم الدول المتقدمة يقوم على أساس التصريح، لذلك يجب التأكيد من مصداقية التصريحات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يمنح للمكلف الحرية التامة للتصريح بمداخله، ويتم ذلك وفقا لأسس وتشريعات جبائية تنظمها الإدارة الجبائية وتسهر على تطبيقها.

## المطلب الأول:

## مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الوظيفية الركيزة الأساسية لقياس الأداء للتأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، فالرقابة الحقيقية تلك الرقابة التي تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه إلى الانحرافات قبل وقوعها، وليتم التنفيذ وفقا لمقاييس مقررّة، فقد قدمت عدة تعاريف للرقابة الجبائية نذكر منها:

**التعريف الأول:** هي فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أصحاب شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار، الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به، والمعلومات المتحصل عليها

من مصادر أخرى، وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** الرقابة الجبائية هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها، وهي عبارة عن خطوات منتظمة ومنطقية ذات هدف واضح وهو الوصول إلى كشف الغش والتدليس في الوثائق والفواتير في المؤسسة<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** من الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي<sup>3</sup>.

**التعريف الرابع:** هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة<sup>4</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص بأن الرقابة الجبائية عبارة عن مجموعة من العمليات والإجراءات التي تهدف إلى مراجعة ومتابعة التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة، والتحرك السريع للقضاء عليها بفاعلية تضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف الحفاظ على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية.

<sup>1</sup> - لخوجي عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة باتنة، 2004، ص 14.

<sup>2</sup> - حمدي سليمان وسحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتب دار الثقافة، الأردن، 1988، ص 13.

<sup>3</sup> - العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2008، ص 81.

<sup>4</sup> - مصطفى عوادي ويونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مطبعة صخري، الجزائر، 2011، ص 11.

ومن التعاريف السابقة نجد أنه يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريجات المكلفين:

- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريجات الجبائية من أجل تحديد الوعاء الضريبي.
- الرقابة الجبائية كوسيلة لاكتشاف العمليات التدليسية.

### المطلب الثاني:

#### أشكال الرقابة الجبائية.

للرقابة شكلان وعلى الإدارة الجبائية مراعاتهم وهما:

- الرقابة الداخلي (العامة).
- الرقابة الخارجية (المعمقة).

#### أولاً/ الرقابة الداخلية (العامة):

يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب، بناء على الوثائق التي في حوزتهم، ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بهذا النوع من الرقابة دورياً ولأهداف مسطرة مسبقاً، وتكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق<sup>1</sup>.

#### 1 - الرقابة الشكلية:

تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريجات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصر بها وتسوية الأخطاء إن وجدت وتتم أيضاً عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المدونة في التصريجات "G50A" و "G50"

<sup>1</sup> - سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009، ص 47.

وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومعه المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات للمعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وذلك وفقا للإجراءات التالية:

**المكلف:** يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية.

**النشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

**الأخطاء المادية:** التأكد من أن التصريحات الشهرية والثلاثية وآجالها المحددة، كما يتم التأكد من أن العمليات الحسابية المدونة في التصريحات لا يوجد فيها أخطاء<sup>1</sup>.

## 2 - الرقابة على الوثائق:

هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، بعكس الرقابة الشكلية فان الرقابة على الوثائق يجب أن تكون شاملة وهذا ما يتطلب الفحص لجميع عناصر التصريح الجبائي، فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، فتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح وكذا جميع المعلومات والبيانات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية، ويمكن للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف إذا لزم الأمر وترتكز أهداف الرقابة على الوثائق<sup>2</sup>:

✓ قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

<sup>1</sup> - عبد الجليل لخزاري، الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة الماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014، ص ص 55-56.

<sup>2</sup> - سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 51.

- ✓ طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة.
- ✓ التأكيد من المعدلات الضريبية في كل نشاط.

### ثانيا/ الرقابة الخارجية (المعمقة):

تتمثل هذه الرقابة في جملة من الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع، وذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتير المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة، محاولة الكشف عن احتمالات التهرب وتتم من خلال وسيلتين هما<sup>1</sup>:

#### 1 -التحقيق الضريبي:

نصت المادة 14/20 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup> على أنه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الضريبية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة يجب أن يتم التحقيق في الدفاتير والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلفين بالضريبة يواجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المسلمة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - عوادي مصطفى ورحال نصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، الجزائر، 2011، ص 13.

<sup>2</sup> - المادة 14/20 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية لسنة 2015.

<sup>3</sup> - المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية لسنة 2015.

## 2 - التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

نصت المادة 1/21 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخليل المصرح بها من جهة والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>1</sup>.

## المطلب الثالث:

## أهداف الرقابة الجبائية

استخدمت الدولة الضريبة من أجل تحقيق أغراض معينة لان الضريبة هي مصدر تمويل الاتفاق العام، بدورها تستخدمها الدولة كمورد مالي لتغطية نفقاتها العامة بالإضافة إلى ذلك هي تسعى إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية أخرى وحتى دينية ولقد تطورت هاته الأهداف بتطور دور الدولة.

ففي ظهور الضريبة في العصور الأولى كان الهدف منها ماليا بجتا لكن مع مرور الزمن وزيادة نشاطها بصورة فعالة تطورت هذه الأهداف وأصبحت بمثابة الأداة السياسية والاقتصادية في يد الدولة لتحقيق مختلف أهدافها ومن خلال هذا سنتطرق إلى أبرز هاته الأهداف.

<sup>1</sup> - المادة 1/21 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية لسنة 2015.

## 1 - الهدف المالي للضريبة:

تعتبر الضريبة من أهم الوسائل المستعملة في تحصيل نفقات الدولة المتنوعة والمتزايدة إلا أن هذه الأهمية تختلف من دولة إلى أخرى ويتجلى ذلك خاصة في الدول النامية التي ما زالت تعتمد على ما تحتاجه من حصيلة الضريبة لتكوين مداخلها وهذا مما يسمح لها بتوفير المواد الأولية تضمن لها الوفاء بالتزامها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع أي تميل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى الاستثمارات الحكومية كبناء المدارس والمستشفيات والطرق ... الخ.

ومن خلال هذا يقول جيز "إن العلاقة بين الضريبة والنفقات العامة من القوة بحيث يمكن القول أن الإنفاق من أجل الصالح العام هو أساس الضريبة والمحدد لها"<sup>1</sup>.

## 2 - الهدف الاقتصادي:

يتمثل الهدف الاقتصادي للضريبة إلى الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي ففيما يخص الأثر الاقتصادي العام يمكن أن نعتبر أن الضريبة يمكن أن توجه لامتناس الفاض للقدرة الشرائية، وإلى محاربة التضخم مما تعمد إلى زيادة فرض الضرائب سواء برفع معدلاتها أو توسيع في فرض أنواع جديدة منها بغرض امتصاص كمية النقد الزائد في السوق ولكن هذا لا يعني أن لا تقوم بتخفيض الضريبة في فترات الكساد وزيادة الإعفاءات منها قصد تشجيع الإنفاق الاستهلاكي من طرف الأفراد.

وهذا ما يؤدي إلى تحقيق التوازن الاقتصادي ويتم ذلك عن طريق:

- حماية الصناعات الوطنية من منافسة الصناعات الخارجية بفرض الضرائب على الاستيراد الخارجي.
- تشجيع الاستثمار الأجنبي وذلك بإعفاءها من الضرائب مثل الإعفاء الضريبي لها قد يكون من 05 إلى 10 سنوات لتخفيض سعر الضرائب عليها.

<sup>1</sup> - عادل فليح، المالية العامة والتشريع الضريبي والمالي، دار حامد، الأردن، 2003، ص 91.

■ توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة نحو استثمارات معينة وحجبه عن الاستثمارات الأخرى.

■ الحد من السلع الاستهلاكية وتوجيه فوائض الدخل للادخار وذلك بفرض ضرائب عالية على هذه السلع الاستهلاكية أو خفض سعر الفائدة على الادخار.

■ التأثير على المستوى العام للأسعار وذلك في حالة التضخم تقوم الدولة بفرض ضرائب مرتفعة على السلع وفي حالة الكساد تقلل الضريبة.

### 3 - الهدف الاجتماعي:

حيث تساهم الضريبة في تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية وهي تستخدم لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل وإعادة توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع وذلك عن طريق تطبيق نظام الأسعار التصاعدي للضريبة على دخول الأفراد وإنفاق حصيلة الضريبة على التعليم والصحة والأمن، بحيث يستفيد منها الفقراء والأغنياء على سواء، كما تساهم هذه الضريبة في المحافظة على الصحة العمومية، وذلك عن طريق جبر ورفع معدلاتها على بعض السلع المضرة بالصحة كالمشروبات الكحولية والسجائر وإنفاق هذه الحصيلة لمكافحة التدخين، أو مشاريع تفيد المجتمع وغيرها من المصالح التي تصب في الصالح العام بحيث يمكن القول أن العلاقة بين الضرائب والنفقات العامة من القوة، بحث يعتبر الصالح العام هو الأساس والمبرر للضرائب<sup>1</sup>.

### 4 - الهدف السياسي:

إن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمحطات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة كما أنها تستخدم كأداة من أدوات السياسة الخارجية، ففرض رسوم جمركية على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى يعد أمرا سياسيا لكل الدول.

<sup>1</sup> - حسن مصطفى حسين، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 48.

وتستخدم الضرائب كوسيلة لمساعدة بعض الفئات ماديا وذلك من خلال إعفاء دخولها من الضريبة أو تخفيضها مثل الإعفاءات الضريبية التي يستفيد منها المجاهدين الجزائريين وهذا ما يعني تأكيد سيادتها وتبسيط نفوذها على كل ما يقع داخل وخارج حدودها الإقليمية كما أن استخدام رسوم جمركية على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات دول أخرى يعتبر هذا الاستعمال للضريبة لأهداف سياسية<sup>1</sup>.

## 5 - الهدف الديني:

كلما كانت الدولة لها ديانة هذا يدعي لاستخدام الضريبة للمحافظة على مبادئ الدين ومقوماته وهذا من خلال إعفاء الكتب والمؤلفات الدينية من الضرائب غير المباشرة وإعفاء مشتريات الجمعيات الدينية وإطلاق حدود التبرعات للجمعيات بدون فرض ضرائب عليها.

ولكن لا يمكن أن نقول أنه يحدث عند تطبيق نظام الضريبة تعارضا بين الأهداف السابقة مع بعضها مثل تعارض بين الأهداف المالية والاجتماعية أو الأهداف المالية والدينية وفي كل الأمور يجب على واضع النظام الضريبي أن يسعى إلى تحقيق التكامل والتنسيق بين الأهداف المتعددة ويجب العمل على تحقيق التوازن الاقتصادي وإزالة كل الصعوبات المعارضة قدر الإمكان.

## 6 - أولوية الهدف المالي للضريبة:

يمكن أن يتعارض الهدف المالي للضريبة مع أهدافها الاقتصادية أو الاجتماعية وفي هذه الحالة يجب أن يحضى بالأولوية كمبدأ وأساس للهدف المالي ومن الأمثلة التي يمكن عرضها لإيضاح هذه الفكرة والحالات أين يتحقق فيها هذا التعارض والاختلاف فضريبة جمركية مرتفعة لحماية الصناعة الوطنية تسبب تقلص في الإيرادات الضريبية لأنها تؤدي إلى انخفاض الواردات من السلع الأجنبية التي تنافس المنتجات الوطنية وكذلك الضرائب المرتفعة على الثروة فهي حتى وإن كانت حصيلتها مرتفعة في البداية

<sup>1</sup> - حسن مصطفى حسين، المالية العامة، المرجع السابق، ص 48.

إلا أنها تؤدي كذلك على المدى الطويل إلى تقلص إيراداتها إلى نقص حجم الثروة التي فرضت عليها هذه الضرائب.

بينما يرى البعض أنه يعيب أن لا تكون الأولوية في مثل هذه الحالات للهدف المالي حتى تتمكن الدولة من تجسيد سياستها الاقتصادية والاجتماعية ولكن يجب أن نشير إلى انه بالرغم من أهمية هذه السياسة الاقتصادية فان الدولة تستطيع تحقيق أهدافها النهائية دون الرجوع إلى الضرائب فالدولة تستطيع الرجوع إلى سلطتها العمومية لتقليل من مستوى المشروبات الكحولية، عوض فرض الضرائب المرتفعة عليها، ويمكن لها كذلك أن تستخدم أداة النفقات العمومية لتحضير المؤسسات التي تحضى لديها بالأولوية في خطة التنمية، لكن الدولة لا يمكن أن تجد لها عوضا وبديلا عن الضرائب كمصدر أساسي للهدف لإيراداتها ولهذا ففي حالة الاختلاف والتعارض بين الأهداف المختلفة للضريبة يجب أن تكون الأولوية للهدف المالي على حساب الأهداف الأخرى.

### المبحث الثاني:

#### الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية

يجب على الإدارة الجبائية مراقبة التصريحات الجبائية التي يتركز عليها النظام الضريبي الجزائري والتأكد من مصداقيتها، لأنه هناك مكلفون ذوي النية السيئة يحاولون عند كل تصريح تغليط إدارة الضرائب بتقديم تصريحات كاذبة أو ناقصة، أو لا يقدمونها بتاتا، وهذا للإفلات من دفع الضريبة المستحقة عليهم، والرقابة الجبائية هي الوسيلة الوحيدة التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية.

وفي هذا المبحث سأنتقل إلى ذكر أجهزة الرقابة الجبائية والوسائل القانونية للرقابة الجبائية.

## المطلب الأول:

### أجهزة الرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية (ميدانية) أي أجهزة متخصصة تسند لها مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي وتمثل في:

#### 1 - مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV):

أنشئت مديرية الأبحاث والمراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288/98 الصادر في 1998/07/13، المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديرات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطاءها<sup>1</sup>، كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998.

#### 1 1 تنظيم مديرية الأبحاث والمراجعات:

مديرية البحث والمراجعات مكلفة بالقيام بنفس الأعمال التي تقوم به مديريات الرقابة والمصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي، ولكي تقوم بهذه الصلاحيات، تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها<sup>2</sup>:

- نكابة مديرية البرمجة.
- نيابة مديرية الرقابة الجبائية.
- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية.

<sup>1</sup> - بوقيلة محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، علوم اقتصادية، فرع علوم مالية ومحاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، ص 08.

<sup>2</sup> - المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 228/98، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، المؤرخ في 1998/07/13.

- نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

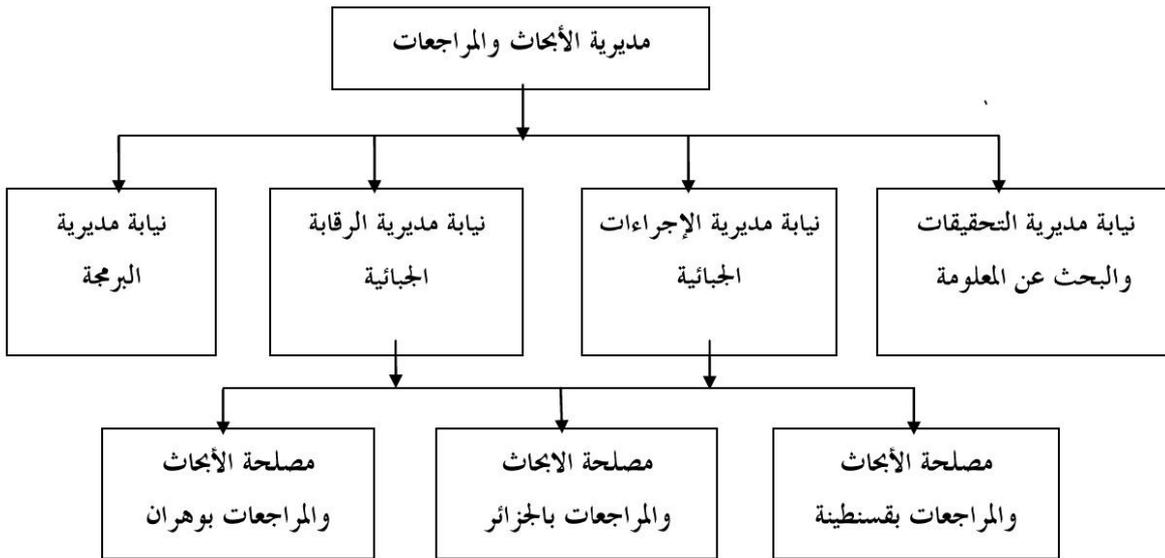
وتهتم هذه المديرية ب<sup>1</sup>:

- التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع، استغلال، الاحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية.

- برمجة وتحقيق على المستوى الوطني لكل تحقيق أو بحث متعلقة بالتحقيقات الجبائية.

- توجيه، تعاون، وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية، المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: بوقيلة محي الدين، مرجع سابق، ص 09.

<sup>1</sup> - Bulletin des services fiscaux, GGI, n° 19, alger print, 2000, P 69-70.

## 1 2 مهام مديرية الأبحاث والمراجعات:

طبقا لتعليمة رقم 268/وم/وع/ض/ المؤرخة في 15/09/1998 يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يكون انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك، وهذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها والتحقيق فيها من طرف مفتشيات الضرائب أولا، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، ثم يصادق على البرنامج أو يغير من طرف مديرية البحث والمراجعات كما تم تحديد مستوى رقم الأعمال للأربع السنوات الأخيرة، والتي هي محل التحقيق بأن يفوق أو يساوي 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، وب 10.000.0000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى، حتى تسند مهمة تحقيق هاته المؤسسات إلى مديرية البحث والمراجعات<sup>1</sup>.

واعتمادا على صلاحيات مديرية البحث والمراجعات في إطار البحث والتحقيق فهي مكلفة بـ:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.
- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
- إجراء سلسلة من العمليات الى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب وتحسين مردودية الجبائية العامة.
- وبالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها:
- رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن.
- تحسين مردودية الرقابة الجبائية.

<sup>1</sup> - Bulletin des services fiscaux, GGI, n° 19, Op-cit, P 74-78.

- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخيل الكبيرة.
- تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.

وهذا كله من أجل حماية فائدة الخزينة من جهة وكذا حقوق وضمانات المكلفين من جهة أخرى.

## 2 - المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات:

متواجدة حاليا بالجزائر، وهران، قسنطينة، وتتمتع بصلاحيات التدخل على المستوى الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم، حيث تنظم هذه المصلحة في ثلاثة أقسام<sup>1</sup>:

- **قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم:** يعمل في شكل فرق، ويكلف بتنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك، وتنفيذ برامج تجميع المعلومات التي تفيد مراقبة النشاطات والمداخيل، وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريرات، تنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية<sup>2</sup>.
- **قسم المساعدة على الرقابة:** ويكلف لا سيما بمساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية<sup>3</sup>.
- **قسم الوسائل:** ويكلف بتزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لانجاز المهام المخولة لها، وتسيير الوسائل والدعائم والمطبوعات الموجهة للمحققين والمكلفين بالضريبة، وتصنيف ملفات المراجعة وحفظها<sup>4</sup>.

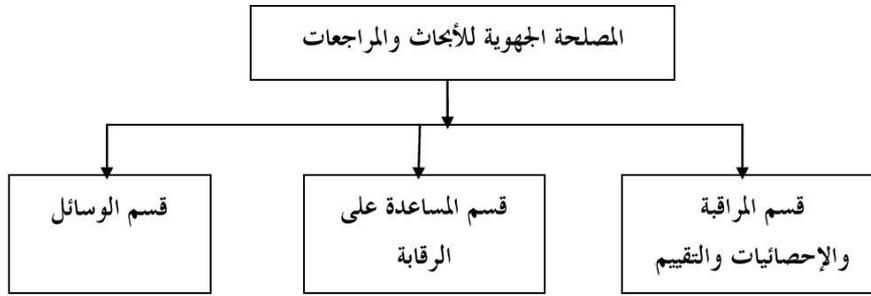
<sup>1</sup> - المادة 42 من القرار الوزاري المشترك والمحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها في وزارة المالية، المؤرخ في 2009/09/29، الجريدة الرسمية عدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/09/29.

<sup>2</sup> - المادة 43 من القرار السالف الذكر.

<sup>3</sup> - المادة 44 من القرار السالف الذكر.

<sup>4</sup> - المادة 45 من القرار السالف الذكر.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات



المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، 2011-2012، ص (96).

### 3 - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلى مديرية البحث والتحقيق فإن المديرية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعمليات الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك إذ تعد الهيئة المختصة بعمليات الرقابة، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق.

### 3-1 تنظيم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تندرج فيها ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي، وتمثل هذه المصالح في<sup>1</sup>:

أ مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: إن هذا المكتب مكلف بالمهام التالية:

إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات، الأجهزة، المؤسسات والأشخاص من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها.

<sup>1</sup> - المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، لوزارة المالية، المؤرخ في 1998/07/12.

ترجمة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بجمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

ترجمة التدخلات على مستوى المحلي عن طريق الفرق المختلفة قصد البحث عن المادة الجبائية، والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة وتحويل المعلومات المتحصل عليها إلى مكتب مقارنة المعلومات.

تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار وتقديم الاقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

**ب - مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات:** يكلف هذا المكتب بما يلي:

تسيير البطاقات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها.

استعمال المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث في المادة

الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها.

تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى، بكيفية تعمل على

التعجيل بتوزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.

تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مراقبة

استعمالها.

**ت - مكتب المراقبة الجبائية:** إن هذا المكتب مكلف بالمهام التالية:

تكوين وتسيير ملفات المؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل

مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية، على أساس المعايير التي تقرها الإدارة المركزية.

ترجمة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا ومتابعة إنجاز البرنامج في الآجال المحددة.

متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة، والسهر على إجراء هذه الفرق لتدخلاتها وفقا

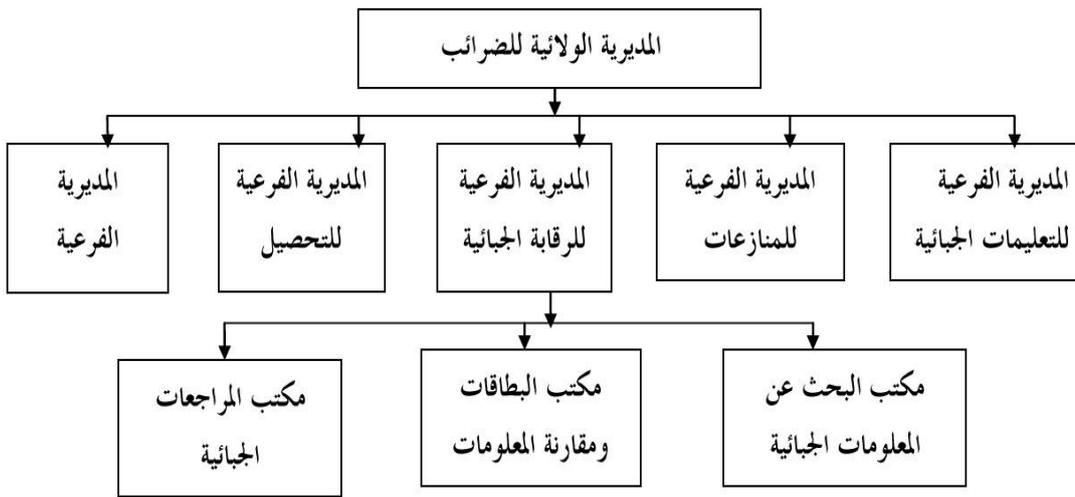
للتشريع والتنظيم المعمول بهما، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على

مصالح الخزينة.

تسهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.

وللقيام بالمهام السابقة الذكر، فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين، والذين يتألفون من: نائب المدير، رئيس فرقة التحقيق، المحققين<sup>1</sup>.

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: زويتني نجيب، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص (36).

### 2-3 مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية المراقبة والأبحاث وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد وكلت

<sup>1</sup> - المادتين 2/60 و 2/61 من القانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22، المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

إليها مهمة التحقيق في النشآت الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4.000.000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 10.000.000 دج<sup>1</sup>.

وفي هذا الإطار فإن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: مكلفة بـ:

البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.

دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.

التسهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.

تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية.

البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات لهذا الإشكال. تقييم نتائج التحقيقات.

تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

#### 4 - مفتشيات الضرائب:

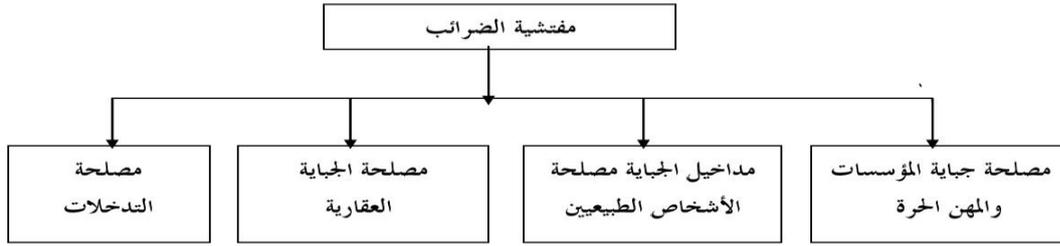
#### 1-4 تعريف مفتشيات الضرائب:

تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - bulletin des services fiscaux, n° 19, Op-cit, P 72.

<sup>2</sup> - المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/26، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية عدد 09 مؤرخة في 1991/02/27.

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



المصدر : سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، 2011-2012، ص (111).

#### 2-4 مهام مفتشية الضرائب:

اعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف، تصريحات (شهرية، سنوية، خاصة)، وفي حال وجود الخطأ أو النسيان أو نقائص ملحوظة تجري مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوفات الربط وبطاقات المعلومات<sup>1</sup>.

#### 5 - مديرية كبريات المؤسسات:

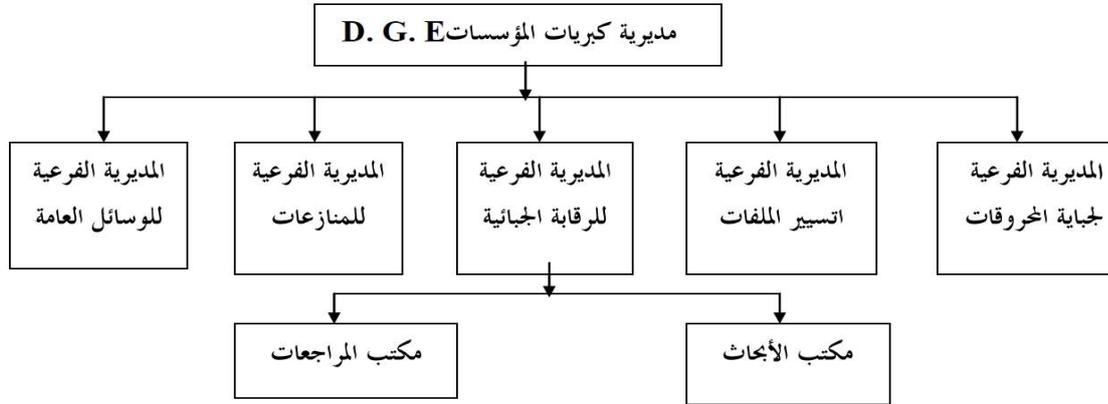
##### 1-5 إنشاء مديرية كبريات المؤسسات:

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 494/02 المؤرخ في 2005/12/26 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمراجعات، أما الهيكل التنظيمي لهذا الوعاء الحديث موضح في الشكل الموالي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 112.

<sup>2</sup> - المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2005/06/07، جريدة رسمية عدد 43، الصادرة بتاريخ 2005/06/22.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: بوقيلة محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، علوم اقتصادية، فرع علوم مالية ومحاسبية، 2013/2014، ص (11).

أما المكلفون بالضريبة والخاضعة لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي 100.000.000 دج.

### 2-5 هدف إنشاء مديرية كبريات الشركات:

التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والمتمثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70% من الإيرادات الجبائية<sup>1</sup>.

### 3-5 مهام مديرية كبريات المؤسسات:

- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل مكلف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها.
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها لغرض الاستغلال الأمثل.

<sup>1</sup> - la lettre de la DG, direction generale des impots, n° 30, P 06.

- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج.
- التحقيق في التظلمات والشكاوى ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية.

## 6 - المديرية الجهوية للضرائب:

### 1-6 تعريف المديرية الجهوية للضرائب:

تتواجد المديريات الجهوية للضرائب في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، البليدة، سطيف، شلف، ورقلة، بشار، هذه المديريات امتداد للمستوى المحلي للإدارة المركزية حيث أن دورها الأساسي يتمثل في إعطاء دافع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي، وفي هذا الإطار فهي مكلفة بالإنعاش والتوجيه ومراقبة نشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها<sup>1</sup>.

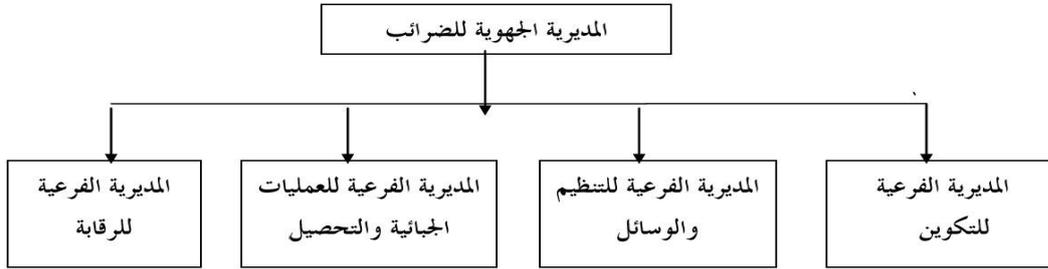
وتنظم مديرية الضرائب الجهوية إلى أربع مديريات فرعية، من بينها المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات، التي تكلف بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في مجال المراقبة الجهوية والمنازعات، حيث تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاث مكاتب:

- مكتب متابعة برامج الأبحاث والمراجعات الجبائية والتقييم.
- مكتب تحليل تقارير المراجعات الجبائية والتقييمات.
- مكتب متابعة المنازعات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها لوزارة المالية، المؤرخ في 2006/09/18، الجريدة الرسمية عدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24.

<sup>2</sup> - المادة 43 من القرار الوزاري المشترك والمحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها في وزارة المالية، مرجع سابق.

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي المديرية الجهوية للضرائب



المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، ص (100).

## 2-6 مهام المديرية الجهوية للضرائب: تتولى المديرية الجهوية للضرائب المهام التالية:

تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته.

تقدم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي.

تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم.

تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.

تقدر ما تحتاج إليه المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية وتعد

تقارير عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها.

تتظم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والتي تنشأ في المستوى الجهوي.

توافق على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط التي

ينص عليها التشريع المعمول به<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ بتاريخ 2006/09/18، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية عدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24.

7 - مركز الضرائب:

7-1 تعرف مركز الضرائب:

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلفة المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهنة الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكلفه بالرقابة الجبائية في حدود صلاحيته، ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين.

7-2 مهام مركز الضرائب:

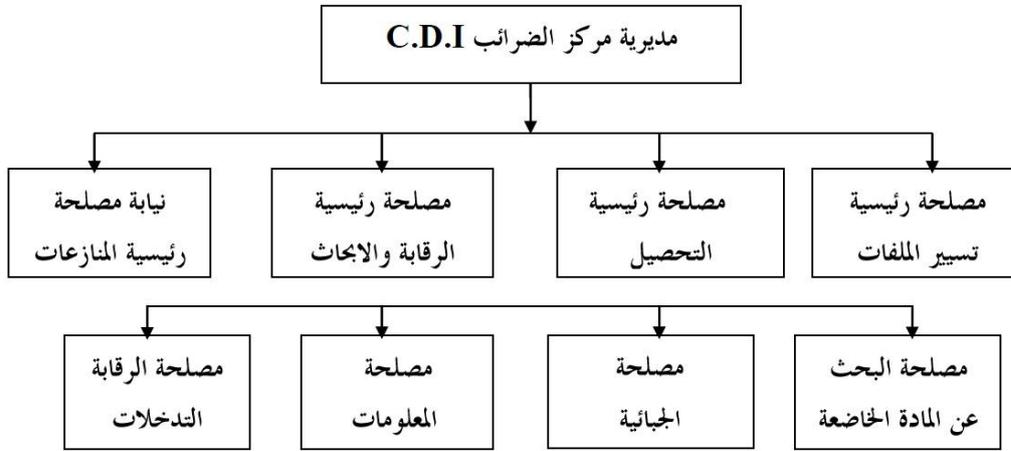
له عدة مهام على كل المستويات نذكر منها:

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.
- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التحقيق المعمق بهدف التطهير.
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الضاغطة للضريبة واستغلالها بشكل أمثل.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.

كما يرجع التأخر في توسيع وتنفيذ تجربة مراكز الضرائب باستثناء المركزية النموذجية إلى تعطل إنشائها بسبب المساحات غير المتوفرة بشكل لائق وكذا تسخير الوسائل المادية والمالية الضخمة لهذا الغرض، وبالتالي عدد مراكز الضرائب عبر التراب الوطني بلغت 65 مركز<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06.

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لمديرية مركز الضرائب.



المصدر: بوقيلة محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، علوم اقتصادية، فرع علوم مالية ومحاسبية، 2014/2013، ص (12).

## المطلب الثاني:

### الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

أعد المشرع الجزائري اطار قانونيا ينظم عمل أعوان الادارة الجبائية والذي لا يجب عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون ولذلك أزرهمم باتباع اجراءات وخطوات معينة في تنفيذ العملية الرقابية من أجل تكريس سيادة الدولة وفي الحفاظ على مواردها وحماية المكلفين من أي تعسف لذلك حدد المشرع الجزائري مجموعة من الاجراءات المتتابة والمتكاملة فيما بينها وتلزم للمحقق باتباعها وتخضع المكلف لها.

فالرقابة الجبائية ضرورية لحماية حقوق الدولة والخزينة العمومية من تدارك أي تهرب ضريبي وتصحيح الاخطاء، لذلك سمح المشرع الجزائري لاعوان الادارة الجبائية بمجموعة من الحقوق والتي تتمثل في<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> - عبد الحفيظ لوتي، التدقيق كأداة للرقابة الجبائية، رسالة ماستر في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012، ص 35.

## 1 حق الاطلاع:

بمقتضى المواد من 309 إلى 316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكن للمفتش الاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته قصد الحصول على المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق، وتعتبر عملية الاطلاع أداة فعالة في كل عملية مراقبة، وذلك إما لإتمام المعلومات الموجودة لدى الإدارة الضريبية، أو للتأكد من صحة المعلومات المستخرجة من دراسة الملفات، ونشير إلى أن عملية الاطلاع يمارسها أعوان الإدارة الضريبية الذين هم برتبة مراقب على الأقل من التزامهم بالسر المهني عند أداء مهامهم.

### 1 4 حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية:

حسب المادة 309 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه لا يمكن في أي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولايات والبلديات، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة، أن تدفع بالسر المهني أما أعوان الإدارة المالية، الذين هم على الأقل من رتبة مراقب ويطلبون منها الاطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها. ولتسهيل عملية الاطلاع يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أو توافي سنويا إدارة الضرائب عن كل طبيب بكشف فردي يوضح فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في أوراق العلاج. كما يجب على السلطة القضائية أن تطلع إدارة الضرائب بكل معلومات يمكن أن تساعد المفتش على كشف حالات التهرب<sup>1</sup>.

### 1 2 حق الاطلاع لدى الهيئات المالية:

إن الهيئات المالية كالبنوك تتمتع بسرية كبيرة إلا أنها تبقى إدارة معرضة لإجراءات الرقابة الجبائية في أي وقت، من واجبها عرض كشوفاتها وحساباتها لتدعيم عملية الرقابة ولتوفير أكبر نسبة من

<sup>1</sup> - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 40.

المعلومات لقمع الغش والتهرب وذلك وفقا للتعليمة المؤرخة في 12/04/1992، من طرف المديرية العامة للضرائب والتي تلزم فيها إجباريا بتقديم كل الكشوفات والمعلومات اللازمة لهيئة الرقابة. وكذا المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة حيث يشمل تطبيق حق الاطلاع على البنوك أو مؤسسات القرض والمتصرفين في الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهامهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة ... الخ.

كما تجدر الإشارة إلى أن البنوك تقدم المعلومات التي لم يمضي عليها أربعة أشهر، أما اذا تجاوزت هذه المدة فهي تستغرق وقتا أطول لكونها قد دخلت لقسم الأرشيف<sup>1</sup>.

### 1-3 حق الاطلاع لدى الجهات القضائية:

يجب على السلطات القضائية تقديم معلومات تتعلق بالدعاوى المدنية والإدارية والجزائية، وهنا يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أي مناورة للتملص من الضريبة<sup>2</sup>.

### 1 3 حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

حسب المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فانه يتعين على جميع الشركات أن يقدموا عن كل طلب من أعوان الضرائب الدفاتر والمستندات الواجب مسكها طبقا للقانون التجاري<sup>3</sup>.

### 2 - حق المعاينة:

يتمثل هذا الأخير في حالة وجود قرائن تشير إلى وجود ممارسات تدليسية، رخص القانون تحت بعض الشروط لأعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل بالقيام بإجراءات المعاينة في

<sup>1</sup> - حمومي وفاء، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي - دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تلمسان، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الاقتصاد، تخصص: اقتصاد نقدي ومالي، قسم العلوم الاقتصادية، الملحق الجامعية - مغنية، تلمسان، 2016،

ص  
<sup>2</sup> - المادة 47 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 42 من قانون المالية لسنة 2011، جريدة رسمية عدد 80، الصادرة في 2010/12/30.

<sup>3</sup> - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 41.

كل الأماكن بهدف البحث وجمع وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة وهذا ما تضمنته المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

هذا الحق لا يمكن ممارسته إلى بترخيص وبأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير<sup>1</sup>.

ويجب طلب الترخيص للسلطة القضائية من طرف مسئول الإدارة الجبائية المؤهل وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة ، حيث 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 الأعداء المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

وتتم معاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة علة وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا يقوم وكيل الجمهورية من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعداء الذين يشاركون في هذه العملية.

### 3 - حق الرقابة:

يمكن لمصالح الجبائية القيام بالرقابة على التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة ، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو

<sup>1</sup> - المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2008، جريدة رسمية عدد 82، الصادرة بتاريخ 2007/12/31.

مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدد على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بل يمتد إلى الضرائب غير مباشرة والتسجيل<sup>1</sup>.

#### 4 - حق إجراء البحث:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية لدى كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم عن القيمة المضافة، والمكلف مطالب بتزويد هؤلاء الأعوان بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، ويحق لهم الدخول خلال ساعات النشاط من الساعة الثامنة (08:00) صباحا حتى الساعة الثامنة (20:00) مساء إلى المحلات ذات الاستعمال المهني.

كما يمكنهم طلب تسليم نسخة من المستندات المتعلقة بالعمليات التي تسفر عن وضع فاتورة، ويتم إثر كل تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة<sup>2</sup>.

#### حق التقادم:

نصت المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية والتي حدد فيه أجل تقادم عمل الإدارة الجبائية بأربع سنوات، مع إستثناء وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.
- القيام بأعمال الرقابة.
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات طابع.

<sup>1</sup> - عوادي مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مطبعة سحري للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 17.

<sup>2</sup> - عوادي مصطفى وزين يوسف، المرجع السابق، ص 19.

إذا أجاز المشرع الجبائي للإدارة الضريبية تصحيح حالات النسيان، أو نحو السهو أو الإغفالات لتصريحات المكلفين.

وحق التقادم هو حق قانوني بموجبه تستطيع الإدارة تصحيح حالات النسيان أو النقائص أو الإغفالات، وانقضاء أجل التقادم لا يعد عائقاً لممارسة حق الرقابة<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> - عوادي مصطفى وزين يوسف، المرجع السابق، ص 19.

## تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصلين السابقين إلى الضريبة والتهرب الضريبي وكذا الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية ومدى فعالية آلياتها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجانب النظري، ولتوسيع نطاق هذا الموضوع قمنا بإسقاط هذا الجانب بتجسيده على أرض الواقع، كحالة تطبيقية بدراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة باعتبارها جزء لا يتجزأ من الهيكل العام للضرائب بحيث يتم جمع المعلومات الخاصة للمكلفين بالضريبة وكيفية متابعتهم وكذا السهر على تطبيق القوانين الضريبية حسب التشريع حيث ارتأينا أن تسلط الضوء على عينات كنموذج للتحقيقات الجبائية حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: نبذة حول مديرية الضرائب لولاية البويرة.

المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية.

## المبحث الأول:

### نبذة حول مديرية الضرائب لولاية البويرة

تعتبر مديرية الضرائب لولاية البويرة من بين أهم المديريات التي تمثل الخلية الأساسية المغذية لخزينة الدولة لذا قمنا بدراسة شاملة حول هذه المديرية من حيث نشأتها ومهامها وهيكلها التنظيمي<sup>1</sup>.

## المطلب الأول:

### نشأة المديرية

قبل سنة 1991 كانت مفتشية التنسيق للمصالح الخارجية لوزارة الاقتصاد " ICSEME " هي من تهتم بالسياسة المالية للبلاد من الناحية الجبائية، لها 05 مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية للوعاء.
- المديرية الفرعية لأملاك الدولة.
- المديرية الفرعية للتحويل.
- المديرية الفرعية للمسح العقاري.
- المديرية الفرعية للمنافسة والأسعار.

وبصدور المرسوم التنفيذي رقم 60 - 91 المؤرخ في 23 / 02 / 1991 والمتضمن تنظيم واختصاص المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم، تأسست المديريات الولائية للضرائب، فالمديرية الولائية للضرائب بولاية البويرة تضم خمسة مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للتحويل.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

<sup>1</sup> - وثائق مقدمة من مصلحة الضرائب لولاية البويرة.

- المديرية الفرعية للوسائل.
- المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية.

تابعة لها 11 مفتشية وهي: مفتشية البويرة شرق، مفتشية البويرة غرب، مفتشية الأخريرة، مفتشية قادية، مفتشية عين بسام، مفتشية ديرة، مفتشية سور الغزلان، مفتشية بشلول، مفتشية بئر غبالو، مفتشية مشدالة، بالإضافة إلى مفتشية التسجيل والطابع.

و23 قابضة منها 08 قابضات للتحويل و15 قابضة للتسيير.

### المطلب الثاني:

#### مهام المديرية الولائية للضرائب

تضم المديرية الولائية للضرائب خمس مديريات فرعية:

#### أولا/ المديرية لفرعية للعمليات الجبائية:

حسب المادة 40 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان 1998 تضم هذه المديرية الفرعية ثلاث مكاتب:

#### 1 - مكتب الجداول: يقوم هذا المكتب بالمهام التالية:

- المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم من طرف مركز الإعلام الآلي.
- تحصيل الجداول.
- تسعيرة المطبوعات وسندات التحصيل الإضافية الفردية أو الجماعية المؤسسة من طرف المفتشيات ومصالح التحقيقات المحاسبة.
- مراقبة وإعطاء الجداول التلخيصية ودمها بإشعار التبليغ المطابقة لها.
- المحافظة وتحسين دفاتر مسح الأراضي.
- استلام وترتيب الجداول العامة.

- إعداد وتسليم نسخ ثانية من الإنذارات.
  - تحفيز وتبليغ الجماعات المحلية بالعناصر الضرورية للقيام بعملية إعداد الميزانيات الأولية.
- 2 - مكتب الإحصائيات: يقوم هذا المكتب بالمهام التالية:
- استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل وتقديمها للمديرية الجهوية.
  - جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة قصد تثبيتها.
  - إبلاغ الجماعات المحلية، والهيئات المعنية بالمعلومات الجبائية الضرورية لسير ميزانيتها.
- أما بالنسبة للولايات التي تضم أكثر من مديرية ولائية، فإن عملية تبليغ المعلومات الخاصة بالميزانية تكون من اختصاص المديرية الجهوية، وذلك على أساس المعلومات المقدمة من طرف هذه المديريات.
- 3 - مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العامة: يقوم هذا المكتب بـ:
- توزيع المناشير والتعليمات والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية والمديرية الجهوية والمتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائي.
  - تنسيق أشغال إجراءات تحديد أسس الضريبة بالنسبة للمكلفين والخاضعين للضريبة حسب النظام الجزائي.
  - السهر على احترام آجال إصدار وعاء الضريبة من قبل مفتشيات في مجال الضرائب والرسوم التي تتم معالجتها من طرف مراكز الإعلام الآلي.
  - متابعة ومراقبة عمل المفتشيات في ما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري الدقيق للمكلفين بالضريبة.
  - استقبال، إعلام وتوجيه الجمهور وإعطائهم المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائي للمكلفين بالضريبة.

ثانيا/ المديرية الفرعية للتحصيل:

حسب المادة 41 من القرار 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان 1998 ،  
تضم هذه المديرية ثلاث مكاتب:

### 1 - مكتب المراقبة والتحصيل: ويقوم هذا المكتب بـ :

- مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية والشبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية ومحاصيل البلدية، أي بصفة عامة كل مورد تتكفل بتحصيله قابضة الضرائب وتسجيل النقائص والتأخرات المحتملة وتحديد الإجراءات التي من شأنها التصحيح أو الحد من هذه النقائص.
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة ووضعية المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية وإتخاذ الإجراءات القصورية ضدهم، وكذا اتخاذ التدابير الرامية إلى التصفية السريعة للأقساط الضريبة غير المحصلة.
- السهر على التصفية السريعة للتدابير الجبرية، والعملات الأجنبية التي تكفلت بها قابضات الضرائب غير المحصلة على مستوى الولاية.
- اتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على مصالح الخزينة العمومية عند إبرام الصفقات لدى مكاتب التوثيق والسهر على تنفيذ سريع للإشعارات.
- التقسيم الدوري لوضعية التحصيل الذي قامت به كل قبائه بالنسبة لكل الضرائب، والمحاصيل الواجب تحصيلها ومعالجة النقائص المسجلة عند تصفية حالات التأخير المسجل في ممارسة الإجراءات الجبرية وتحديد أسبابها واقتراح التدابير الرامية إلى إدراك الوضعية.
- مراقبة حالة تصفية المحاصيل للخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

### 2- مكتب التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العملية: ويقوم هذا المكتب بـ:

- مراقبة الميزانية الولائية والميزانيات الإضافية والتراخيص المتعلقة بفتح الإعتمادات المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها المالي قابضات الضرائب المتواجدة على مستوى الولاية.

- مراقبة تنفيذ الإيرادات المقدرة في ميزانية البلديات والمؤسسات العمومية المقدمة من طرف محصلي الضرائب.

### 3- مكتب التصفية: يقوم هذا المكتب بـ:

- مراقبة عملية التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية.
- مراقبة عملية التكفل بسندات التحصيل، أو سندات الإيرادات المتعلقة بالديون أو المحاصيل غير الجبائية، والتي يرجع تحصيلها قانونيا لقابضات الضرائب.
- تلقي النتائج المعدة من طرف قابضات الضرائب وإرسالها إلى الإدارة المركزية.
- مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة بالغرامات والعقوبات المالية، والنطق بالإلغاء والقبول خارج مادة التقادم طبقا للتشريع والتنظيم الجبائين الساري المفعول.
- مراقبة محاضر الجرد المالي من طرف محصلي الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات.

### ثالثا/ المديرية الفرعية للمنازعات:

حسب المادة 48 من القرار 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان 1998، فهذه المديرية تضم ثلاث مكاتب:

#### 1 - مكتب الشكاوي: ويقوم هذا المكتب بـ:

- تلقي وبث الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الضرائب أو عند التحقيق والمحاسبة ومراقبة الأسعار والتقويمات في مجال التسجيل.
- تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الزيادات والعقوبات، التعويضات، والتأخير.
- تلقي دراسة وبث الطلبات الرامية إلى استعادة الضرائب أو المرسوم أو الحقوق المدفوعة نقدا سواء كانت عن طريق تقديم تصريح أو دفع مسبق أو اقتطاع من المصدر.

- اقتراح التدابير التي من شأنها المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.
- 2 - مكتب المنازعات القضائية ورجال الطعن: ويقوم هذا المكتب بـ:
  - تلقي ودراسة الطعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي في مجال المنازعات وعرضها على لجنة المنازعات المختصة.
  - تلقي ودراسة طلبات الاحتجاج على الزيادة التي مست الأسعار أو التهريبات المصرح بها في مجال التسجيل وعرضها على لجنة المصلحة قصد البحث والحكم فيها.
  - تلقي ودراسة الطلبات المقدمة من طرف محصلي الضرائب والتي قد تك ون تصاريح بعدم إمكانية لتحصيل أو إلغاء الأقساط الضريبية أو الرسوم الغير ممكن تحصيلها، أو الإعفاء من المسؤولية، أو التأجيل في دفع أقساط الضرائب والرسوم غير المصفاة في الآجال المقدره قانونيا وعرضها على لجنة الطعن الولائية المختصة قصد البحث والفصل فيها.
  - تلقي ودراسة طلبات تخفيض الضرائب المفروضة من طرف المفتشيات إثر التحقيق في المحاسبة أو مراقبة الأسعار أو إعادة التقويم في مادة التسجيل أو إلغاء الزيادة أو الغرامات، أو غرامات التأخير المطبقة وعرضها على لجنة الطعن الولائية المختصة للبحث فيها.
  - الدفاع عن الإدارة الجبائية أمام الهيئات القضائية المختصة في ما يتعلق بالاحتجاجات الخاصة بالضرائب، أو الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية.
  - تأسيس الطعون الخاصة بالإستئناف أمام الهيئات القضائية المختصة ضد القرارات والأحكام التي ليست في صالح الإدارة الجبائية، والصادرة عن الغرفة الإدارية والمحاكم الإدارية التي تفصل في المسائل الجبائية.
  - اقتراح التدابير التي من شأنها تحسين الإجراءات المتعلقة بالمنازعات.

### 3- مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض: ويقوم هذا المكتب بـ:

- تبليغ المكلفين الضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات، وكذا القرارات في مجال الطعون.
- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن لجان الطعن.

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بقرارات المحكمة التي تبحث في المجال الجبائي وفي إطار الإجراءات المدرجة أمام الهيئات القضائية.
- مراقبة مناشير شهادات الإلغاء والتخفيض المسلمة من طرف المفتشيات في مجال الضرائب غير المباشرة، وحقوق تسجيل الطابع، وبصفة عامة كل إيراد جبائي يتم تأسيس وعائه وتحصيله من طرف المفتشيات وقابضات الضرائب.
- إعداد وتبليغ جداول الإحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة قضايا المنازعات من المكاتب المعنية.
- اقتراح التدابير التي من شأنها المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

#### رابعاً/ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

حسب المادة 52 من القرار 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان 1998، تضم هذه المديرية ثلاث مكاتب.

#### 1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: ويقوم هذا المكتب بـ:

- إعداد بطاقات خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذي يحتمل أن تتوفر لديهم معلومات يمكن أن تساعد في تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها.
- برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص من طرف اللجان والفرق المختلطة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء التدخلات في الآجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة التحصيل.
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا المجال وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين طرق البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

#### 2- مكتب البطاقات والمقارنة: ويقوم هذا المكتب بـ:

- تسيير البطاقات ومساعدة المفتشيات على تأسيس بطاقاتهم.

- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها الخاضعة لإجراءات التسجيل وتسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التصريح والتنظيم الجبائيين الساري المفعول.
- استقبال المعلومات المحصل عليها من طرف المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريب وتصنيفها وتوزيعها على المفتشيات المعينة بغية استغلالها.
- تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على تنشيط وتوزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.

### 3- مكتب التحقيقات الجبائية: ويقوم هذا المكتب بـ:

- إحداث وتسيير البطاقات الخاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين من المحتمل أن يكونوا محل تحقيق أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية، وهذا على أساس المعايير المحددة من الإدارة المركزية.
- برمجة القضايا التي سيتم التحقيق فيها سنويا ومتابعة إنجاز البرامج في آجال محددة.
- متابعة ومراقبة عمل فرق التحقيق والسهر على إجراء هذا الفرق لتدخلاتها لإبرام التشريع والتنظيم الساري العمل بهما واحترام حقوق المكلفين بالضريبة الذين تم التحقيق معهم مع المحافظة على مصالح الخزينة.
- برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية، وعناصر المحلات التجارية، والأسهم أو حصص الشركة، وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراء التسجيل.

### خامسا/ المديرية الفرعية للتسجيل:

حسب المادة 56 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان 1998 ، تضم هذه المديرية ثلاث مكاتب:

#### 1 - مكتب الموظفين والتكوين: ويقوم هذا لمكتب بـ:

- تسيير الموظفين ومتابعة مهنتهم.

■ التنظيم والاستدعاء للاجتماعات وتولي أمانة اللجان المتساوية الأعضاء الخاصة بالموظفين.

■ المساهمة في إعداد وإنجاح برامج التحسين من المستوى وإعادة تأهيل الأعوان.

■ المشاركة في تنظيم الشؤون الاجتماعية للموظفين.

■ تطبيق الإجراءات الخاصة بظبط تعداد الموظفين وعقلنة مراكز العمل التي يتم اتخاذها

بالتنسيق مع الهياكل المعنية بالمديرية الجهوية.

## 2 - مكتب عمليات الميزانية: ويقوم هذا المكتب بـ:

■ القيام بعمليات الاتزان والتصفية والأمر بصرف النفقات الخاصة بتجهيز المديرية

الولاية للضرائب، وهذا في حدود اختصاصه.

■ تقييم احتياجات مصالح المديرية الولائية للضرائب في ما يخص إعمادات الميزانية

وإعداد تقرير شامل حول استهلاك هذه الإعمادات.

## 3- مكتب الوسائل:

■ إقتناء الأثاث والمعدات واللوازم الضرورية للمكاتب والمواد المتعلقة بالتنظيم والصيانة

التي تضمن السير الحسن

■ لمصالح المديرية الولائية للضرائب.

■ تحديد وإنجاز أعمال الصيانة والإصلاح والتهيئة اللازمة للمحافظة على البيانات

والتجهيزات الخاصة بالمديرية الولائية للضرائب.

■ المساهمة في عملية ضبط وتحسين المطبوعات.

■ المساهمة في تنفيذ إجراء حفظ الأرشيف.

■ المساهمة في تنفيذ التدابير المتخذة لضمان الموظفين والهياكل والعتاد والتجهيزات.

■ القيام بمجرد خاص بالعتاد والأثاث والتموينات غير القابلة للتلف والموضوعة تحت

تصرف المديرية الفرعية ومراقبة دفاتر الجرد الموجودة على مستوى مفتشيات وقابضات

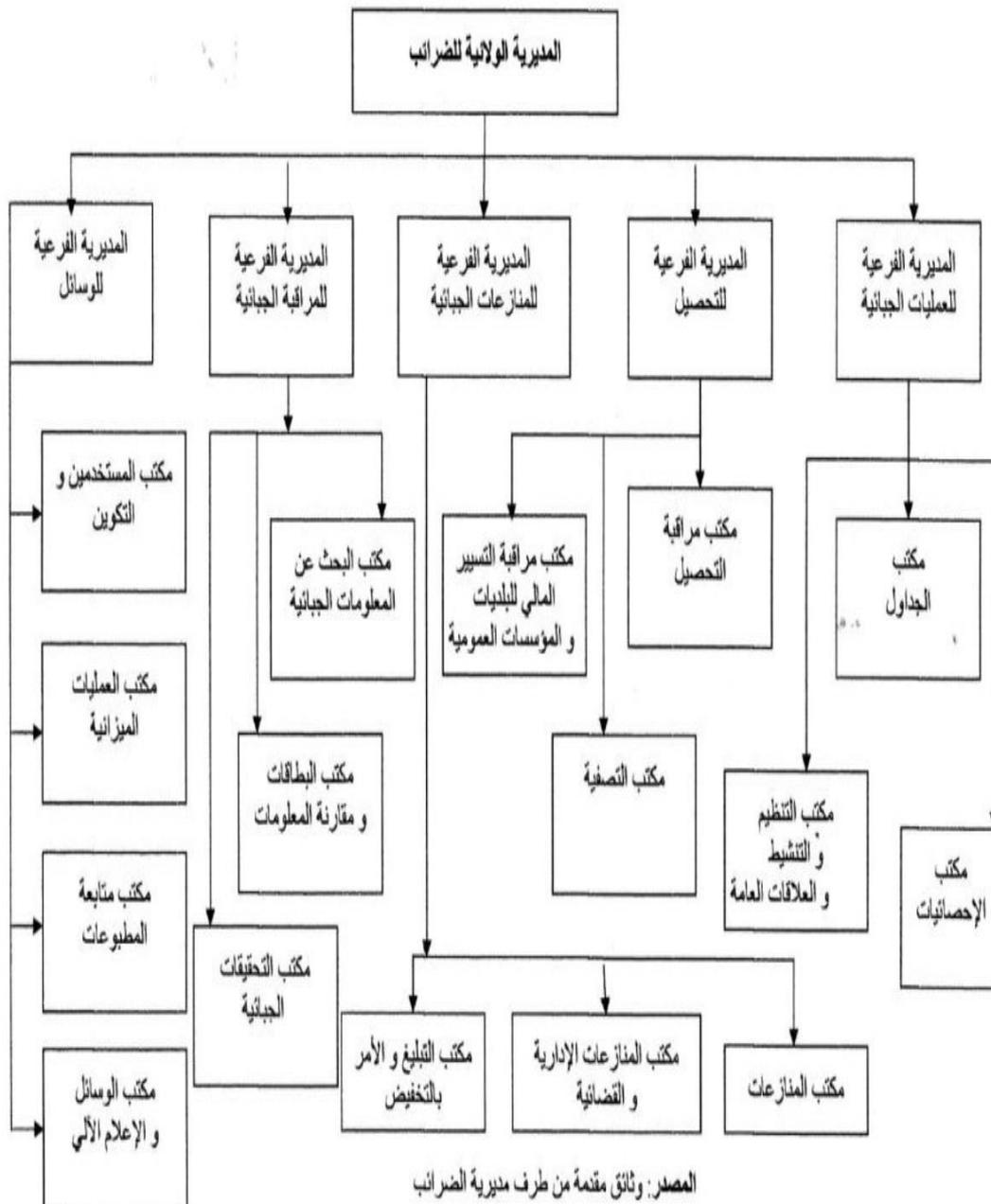
الضرائب المتواجدة على مستوى الولاية.

- المحافظة على التجهيزات وصيانتها، وتكون مستعملي التطبيقات المعلوماتية بالتنسيق مع المديرية الجهوية.

المطلب الثالث:

الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية لمديرية الضرائب.

الشكل رقم (08): هيكل المديرية الولائية.



## المبحث الثاني:

## دراسة حالة ميدانية

تعتمد الإدارة الضريبية على الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ميدانيا بالتحقيقات الجبائية التي سنتطرق إليها.

وفيما سيأتي سنتناول دراسة حالتين ميدانيتين فيما يخص الرقابة الجبائية وهما الرقابة على الوثائق والتحقيق المحاسبي والذي قد تم التطرق إليهما في الجانب النظري. هاتين الحالتين تمت معالجتهما على مستوى مديرية الضرائب لولاية البويرة، بداية سيتم التطرق إلى إجراءات الرقابة على الوثائق ثم إجراءات التحقيق المحاسبي.

## المطلب الأول:

## دراسة حالة الرقابة على الوثائق

سنتناول في دراستنا حالة ميدانية لطرق الرقابة المطبقة من طرف مديرية الضرائب لولاية البويرة وهي الرقابة على الوثائق.

## الفرع الأول: المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية وهي أولى المراحل التي يقوم بها المفتش المراقب وتتمثل في جلب الملف الجبائي ومراقبته.

## 1 - التعرف على الهوية الجبائية للمكلف:

تمت الدراسة على ملف جبائي لشخص معنوي يقوم بنشاط مكتب دراسات الأشغال العمومية والري ( XX ) الكائن مقرها بولاية البويرة، قام بها مفتش رئيسي على مستوى المديرية.

## 2 - الإجراءات التمهيدية:

قام المفتش بإحضار الملف الجبائي من مصلحة التسيير فرع الجباية الخاص بقطاع الخدمات بتاريخ 2017/04/23، تم إحضار الملف وبدأت عملية الرقابة على التصريحات التي قام المكلف.

## ● من الناحية الشكلية:

الملف مقيد على مستوى المديرية جبائيا عن طريق المادة  
NIF :000913019014156 به كل البيانات من السجل التجاري والبيانات  
الخاصة بمكلف القانون الأساسي للشركة، وتمت المراقبة على مدة ثلاث سنوات 2013،  
2014، 2015.

## الفرع الثاني: إجراءات التحقيق في الملف الجبائي

تمت دراسة التصاريح الشهرية لـ G50 لمدة ثلاث سنوات وتم إعداد الوضعية الجبائية للتصاريح وكذلك تحديد رقم الأعمال المصرح به خلال ثلاث سنوات، ومن خلال G50 تبين أنه دفع الضرائب والرسوم TAP (الرسم على النشاط المهني) و TVA (الرسم على القيمة المضافة) من طرف المكلف بالضريبة، ومن خلال دراسة التصريح السنوي تم إعداد إشعار أولي بالقواعد الضريبية للسنوات 2013، 2014، 2015 بتاريخ 2017/05/17 عن طريق البريد المضمون.

جدول رقم (01): يبين الوضعية الجبائية لكل من الرسم على النشاط المهني، الضريبة على المرتبات والأجور وحقوق الطابع لسنة 2013.

الفترة	رقم الأعمال الخام	رقم الأعمال مع التخفيض	رقم الأعمال المعفى	رقم الأعمال الخاضع للضريبة	حقوق الرسم على النشاط المهني	الربح الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور	حقوق الطابع
جانفي	لا شيء	-	-	-	-	-	-
فيفري	لا شيء	-	-	-	-	-	-
مارس	83 333	-	-	83 333	-	-	-
أفريل	لا شيء	-	-	-	-	-	-
ماي	لا شيء	-	-	-	-	-	-
جوان	لا شيء	-	-	-	-	-	-
جويلية	لا شيء	-	-	-	-	-	-
أوت	22 564	-	-	22 564	452	-	-
سبتمبر	لا شيء	-	-	-	-	-	-
أكتوبر	لا شيء	-	-	-	-	-	-
نوفمبر	لا شيء	-	-	-	-	-	-
ديسمبر	407 333	-	-	407 333	8 146	-	-
المجموع	513 230	-	-	513 230	8 598	-	-

المصدر: مديرية الضرائب لولاية البويرة.

جدول رقم (02): يبين الوضعية الجبائية للرسم على القيمة المضافة لسنة 2013.

الدين المعاد	الدين القاسم	الدفع النهائي	حسومات		حقوق الطابع	رقم الاعمال			الفترة
			مالية	عينية		%17	%7	حام	
-	-	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	لا شيء	جانفي
-	-	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	لا شيء	فيفري
-	-	14 167	-	-	14 167	83 333	-	83 333	مارس
-	-	لا شيء	-	-	-	لا شيء	-	لا شيء	أفريل
-	-	لا شيء	-	-	-	لا شيء	-	لا شيء	ماي
-	-	لا شيء	-	-	-	لا شيء	-	لا شيء	جوان
-	-	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	لا شيء	جويلية
-	-	3 836	-	-	3 836	22 564	-	22 564	أوت
-	-	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	لا شيء	سبتمبر
-	-	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	لا شيء	أكتوبر
-	-	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	لا شيء	نوفمبر
-	-	42 110	-	27 136	69246	407 333	-	407 333	ديسمبر
-	-		-	27 136		513 230	-	513 230	المجموع

المصدر: مديرية الضرائب لولاية البويرة.

جدول رقم (03): يبين الوضعية الجبائية لكل من الرسم على النشاط المهني، الضريبة على المرتبات والأجور وحقوق الطابع لسنة 2014.

الفترة	رقم الأعمال الخام	رقم الأعمال مع التخفيض	رقم الأعمال المعفى	رقم الأعمال الخاضع للضريبة	حقوق الرسم على النشاط المهني	الربح الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور	حقوق الطابع
جانفي	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
فيفري	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
مارس	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
أفريل	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
ماي	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
جوان	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
جويلية	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
أوت	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
سبتمبر	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
أكتوبر	لا شيء	-	-	لا شيء	لا شيء	-	-
نوفمبر	85 470	-	-	85 470	17 100	-	-
ديسمبر	1 302 816	-	-	1 302 816	26 056	-	-
المجموع	1 388 286	-	-	1 388 286	27 766	-	-

المصدر: مديرية الضرائب لولاية البويرة.

جدول رقم (04): يبين الوضعية الجبائية للرسم على القيمة المضافة لسنة 2014.

الدين المعاد	الدين القديم	الدفع النهائي	حسومات		حقوق الطابع	رقم الأعمال			الفترة
			عينية	مالية		%17	%7	خام	
-	-	32 626	-	1 375	33 637	197 863	-	197 863	جانفي
5 333	-	-	-	5 333	-	-	-	لا شيء	فيفري
8 169	-	-	-	1 461	-	لا شيء	-	لا شيء	مارس
9 155	8 169	-	-	986	-	لا شيء	-	لا شيء	أفريل
9 819	9 155	-	-	664	-	لا شيء	-	لا شيء	ماي
3 123	9 819	-	-	11 113	7 990	54 990	-	54 990	جوان
7 175	3 123	-	-	4 052	لا شيء	لا شيء	-	لا شيء	جويلية
1 684	7 175	-	-	10 184	95 000	58 500	-	58 500	أوت
-	-	14 000	-	2 586	16 586	114 150	-	114 150	سبتمبر
-	-	-	-	-	-	-	-	233 750	أكتوبر
-	-	7 597	-	3 052	14 530	1 000 000	-	1 000 000	نوفمبر
7 386	-	-	-	163 200	154 439	908 467	-	908 467	ديسمبر
-	-	-	-	204 006	-	-	-	2 333 970	المجموع

المصدر: مديرية الضرائب لولاية البويرة.

جدول رقم (05): يبين الوضعية الجبائية لكل من الرسم على النشاط المهني، الضريبة على المرتبات والأجور وحقوق الطابع لسنة 2015.

الفترة	رقم الأعمال الخام	رقم الأعمال مع التخفيض	رقم الأعمال المعفى	رقم الأعمال الخاضع للضريبة	حقوق الرسم على النشاط المهني	الربح الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور	حقوق الطابع
جانفي	لا شيء	-	لا شيء	لا شيء	-	-	-
فيفري	لا شيء	-	لا شيء	لا شيء	-	-	-
مارس	لا شيء	-	لا شيء	لا شيء	-	-	-
أفريل	لا شيء	-	لا شيء	لا شيء	-	-	-
ماي	لا شيء	-	لا شيء	لا شيء	-	-	-
جوان	لا شيء	-	لا شيء	لا شيء	-	-	-
جويلية	لا شيء	-	لا شيء	لا شيء	-	-	-
أوت	15 000	-	150 000	150 000	3 000	-	-
سبتمبر	125 000	-	-	150 000	2 500	-	-
أكتوبر	55 556	-	-	55 556	1 112	-	-
نوفمبر	180 333	-	-	180 000	3 600	-	-
ديسمبر	-	-	-	-	-	-	-
المجموع	510 556	-	-	510 556	10 212	-	-

المصدر: مديرية الضرائب لولاية البويرة.

جدول رقم (06): يلخص وضعية رقم الأعمال.

الدين	الحقوق الواجب دفعها	المرجعة	المحسومة على رقم الأعمال	رقم الأعمال الخاضع للضريبة %17	رقم الأعمال الخاضع للضريبة %7	رقم الأعمال المعفى	رقم الأعمال الخام	الفترة
463 130	-	-	463 130	لا شيء	-	-	لا شيء	جانفي
-	-	-	7 703	لا شيء	-	-	لا شيء	فيفري
-	-	-	8740	لا شيء	-	-	لا شيء	مارس
-	-	-	10 206	لا شيء	-	-	لا شيء	أفريل
-	-	-	10 206	لا شيء	-	-	لا شيء	ماي
-	-	-	10 929	لا شيء	-	-	لا شيء	جوان
-	-	-	10 929	لا شيء	-	-	لا شيء	جويلية
8 668	--	-	20 268	15 000	-	-	150 000	أوت
-	17 812	-	9 153	125 000	-	-	125 000	سبتمبر
-	7 718	-	9445	55 556	-	-	55 556	أكتوبر
-	20 484	-	2730	180 000	-	-	180 000	نوفمبر
-	-	-	-	-	-	-	-	ديسمبر
-	-	-	563 439	510 556	-	-	510 556	المجموع

المصدر: مديرية الضرائب لولاية البويرة.

## 1 - الإشعار الأولي:

في الإشعار الأولي تم الطلب من المكلف بالضريبة إحضار الوثائق الأصلية التي تثبت التكاليف المحسومة من رقم الأعمال الذي يحقق ربح مصرح به في التصريح السنوي.

بعد الدراسة على الوثائق للملف الجبائي تم طلب التوضيحات التالية:

**سنة 2013:**

-رقم أعمال الميزانية النهائية: 513 230

-رقم الأعمال المصرح به في G50: 513 230

-الربح المصرح به: 175 942

طلب توضيح كل من:

-التنقلات: 34 215

-خدمات أخرى: 54 122

-مصاريف المستخدمين: 54 000

-إحضار فواتير الشراء الأصلية ووضعية الرسم على القيمة المضافة المحسومة بقيمة

27 136.

-إحضار وصل تسديد ضريبة الأرباح على الشركات لسنة 2013.

**سنة 2014:**

-رقم أعمال الميزانية النهائية: 2 414 827

-رقم الأعمال المصرح به في G50: 1 388 286

-الربح المصرح به: 717 940

طلب توضيح كل من:

-مؤونات أخرى للأعباء: 227 735

-التقاول العام: 96 000

-الكراء: 61 632

-استخدامات المقاول: 80 000

-التنقلات: 192 525

-خدمات أخرى: 70 072

-الاهتلاكات: 15 635

-إحضار الفاتورات الأصلية ووضعية الرسم على القيمة المضافة المحسومة بقيمة

204 006

-إثبات الفرق بين رقم الأعمال المصرح به في G50 ورقم أعمال الميزانية العامة، قيمة

الاختلاف في الرسم على مرتبات وأجور العمال والرسم على القيمة المضافة 1 026 541

سنة 2015:

-رقم أعمال الميزانية النهائية: 2 782 055

-رقم الأعمال المصرح به في G50: 510 556

-الربح المصرح به: 1 073 944

إثبات كل من:

-مدينون آخرون: 250 061

-مؤونات أخرى للأعباء: 171 350

-التقاول العام: 960 000

-الأجرة: 136 799

-التنقلات: 174 744

-خدمات أخرى: 784 415

-مصاريف المستخدمين: 82 905

-إحضار الفاتورات الأصلية ووضع الرسم على القيمة المضافة المحسومة بقيمة

204 006

-إثبات الفرق بين رقم الأعمال المصرح به في G50 ورقم أعمال الميزانية العامة، قيمة

الاختلاف في الرسم على مرتبات وأجور العمال والرسم على القيمة المضافة 1 026 541

-إحضار الكشف البنكي ووضع الإشعار المنجزه لسنة 2013، 2014، 2015.

قام المكلف بالضريبة بالإجابة على الإشعار الأولي بتاريخ 2017/08/22 مع إحضار الوثائق

الأصلية بعد قيام المفتش بجلسات عمل خلص إلى إعداد إشعار نهائي للقواعد الضريبية.

## 2 - الإشعار النهائي:

من خلال إعداد الإشعار النهائي للقواعد الضريبية تبين أن التصريحات التي قام بها في سنة

2013 صحيحة ومطابقة للوثائق.

سنة 2014 تم حسم بعض التكاليف لعدم وجود وثائق تثبت صحتها مما ترتب عنه تصحيح

جبائي على ضريبة IBS = أرباح الشركات.

سنة 2014 تم تصحيح على مستوى رقم الأعمال من خلال مراقبة الكشف البنكي الذي أنتج

مقبوضات غير مصرح بها.

تم إخطار المكلف بالضريبة عن طريق البريد المضمون بتاريخ 2017/09/24.

تم فحص ومراجعة فواتير الشراء ومقارنتها بالقوائم المعدة للخ صم على الرسم على القيمة المضافة

.(TVA)

### الفرع الثالث: المرحلة النهائية

إعداد إشعار بالدفع avis a payer du rôles individuel

تم إعداد إشعار بالدفع بتاريخ 2017/09/27 وإرساله إلى المصلحة الرئيسية لتسجيله ثم بعثه إلى قابضة الضرائب على مستوى مركز الضرائب وبالتالي إشعار المكلف بالضريبة من طرف قابض الضرائب وإعطائه مدة شهرين للدفع، وإذا لم يتم دفع الضرائب المستوجبة عليه سيصبح متابع من طرف قابض الضرائب وقد تصل حتى إلى القضاء.

### المطلب الثاني:

#### دراسة حالة التحقيق المحاسبي

لقد تم التطرق في الفصل الثالث إلى عملية التحقيق المحاسبي الذي يمر عبر عدة مراحل والمتمثلة في الإجراءات الأولية التي تسبق عملية التحقيق ويليهما التحقيق المحاسبي وفي نهاية الأعمال نهاية التحقيق والإجراءات الختامية، حيث سنتطرق بالتفصيل لهذه المرحلة من خلال دراستنا لشركة التصدير والاستيراد التي خضعت لعملية التحقيق المحاسبي، وسيتم التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل للتأكد إن كانت القائمة حسب المبادئ المحاسبية كما سيتم التحقيق فيها من حيث المضمون وذلك للتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية.

### الفرع الأول: سير عملية التحقيق

بهدف تدعيم المعلومات المقدمة في الفصول السابقة قمت بإدراج المؤسسة (XX) قصد دراستها كحالة تطبيقية وهي شركة للاستيراد والتصدير.

أولا/ إرسال الإشعارات والإجراءات الأولية لعملية التحقيق:

حددت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية مراحل المراقبة كما يلي:

## 1 - إدراج الشركة ضمن البرنامج السنوي:

لقد تم إدراج المؤسسة (XX) ضمن البرنامج السنوي للتحقيق المحاسبي والجبايي لسنة 2017، ويخص هذا الأخير دورات 2013، 2014، 2015، 2016 بالنسبة للضرائب التالية:

- الرسم على النشاط المهني TAP.
- الرسم على القيمة المضافة TVA.
- الضريبة على أرباح الشركات IBS
- الضريبة على الدخل الإجمالي الموزعة على الشركاء IBS associer.
- الضريبة على المرتبات والأجور IBS salaires.

## 2 - إرسال إشعار بالتحقيق:

لقد تم إرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بالميثاق الخاضع للضريبة للمؤسسة من طرف فرقة البحث والتحقيق التابعة لمركز الضرائب لولاية البويرة بتاريخ 2017/06/04 عن طريق البريد المضمون يدا بيد، بحث طلب من المؤسسة تحضير المحاسبة المتعلقة بالدورات محل التحقيق وجميع الوثائق الملحقة بالمحاسبة حسب الفقرة 03 من المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وفي مدة لا تتجاوز 10 أيام من تاريخ إرسال الإشعار، وكذا تحديد تاريخ وساعة انطلاق أعمال التحقيق بيوم 2017/06/20 على الساعة العاشرة.

## 3 - الإجراءات التمهيدية:

بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار قاموا ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، وتجدد هذه الإجراءات فيما يلي:

## 1-3 سحب ودراسة الملف الجبايي:

تم إحضار الملف الجبايي من قاعة حفظ الملفات على مستوى المركز بتاريخ 2017/05/28.

### 3-2 فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي:

من خلالها يركز المحقق على مواعيد الاكتتاب للتصاريح السنوية المعنية بعملية التحقيق.

### 3-3 تحضير استمارة التحقيق:

استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة قم المفتش المحقق بملاً جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، وأهمية رأس مال الشركة وتطوراته، وجميع الإمكانيات التي تملكها المؤسسة، ويتمثلان في:

#### أ - إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات:

تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول، والخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة.

#### ب - إعداد كشف المحاسبة:

وقد قام المحقق بملاً هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف بالإدارة الجبائية لأربع سنوات الماضية، والتي سوف تكون محل المراقبة .

جدول رقم (07): حساب الزبون لسنة 2013.

سنة	الزبائن / المبيعات من	الرسوم على رقم	الضرائب الأخرى والرسوم	الصندوق / الزبائن	البنك / الزبائن
2013	البضائع	الأعمال	والتسديدات المماثلة		
المجموع	13 917 742,72	2 366 016,26	12 330,53	11 418 539,62	13 380 328,09

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم (08): حساب الزبون لسنة 2013.

سنة	الزبائن / المبيعات من	الرسوم على رقم	الضرائب الأخرى والرسوم	الصندوق /	البنك / الزبائن	الزبائن الدائنون / زبائن
2014	البضائع	الأعمال	والتسديدات المماثلة	الزبائن		
المجموع	19 754 969,5	3 358 395,8	1800,00	181 694,5	18 662 544,16	7 138 977,40

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم (09): حساب الزبون لسنة 2015.

سنة	الزبائن / المبيعات من	الرسوم على رقم	الضرائب الأخرى والرسوم	الصندوق / الزبائن	البنك / الزبائن	الممتلكات	الزبائن الدائنون /
2014	البضائع	الأعمال	والتسديدات المماثلة				زبائن
المجموع	19 185 639,56	3 278 558,8	-	21 881,4	22 357 033,10	1 130 255,4	1 279 848,68

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم (10): حساب الزبون لسنة 2016

سنة 2016	الزبائن / المبيعات من البضائع	الرسوم على رقم الأعمال	الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة	الصندوق / الزبائن	البنك / الزبائن	الزبائن الدائنون / زبائن
المجموع	37 453 433,62	6 367 082,7	-	22 980 517, 8	17 661 852,4	528 524,10

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم (11): يوضح وضعية المشتريات المحلية لسنة 2013.

سنة 2013	رقم D3	القيمة المصرح بها	حقوق الجمارك	مصاريف العبور	تكلفة المشتريات	الرسم على القيمة المضافة
المجموع		566 334,06	1 530 044,00	985 122,00	8 179 500,06	1 350 073,00

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم (12): يوضح وضعية المشتريات المحلية لسنة 2011.

سنة 2013	رقم الفاتورة	المورد	خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة	القيمة بالرسم
المجموع	-	-	1 815 778,00	308 682,26	2 124 460,26

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم (13): يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2014

سنة 2014	رقم D3	القيمة المصرح بها	حقوق الجمارك	مصاريف العبور	تكلفة المشتريات	الرسم على القيمة المضافة
المجموع		9 321 853,80	2 495 689,00	1 148 320,83	12 965 863,63	2 172 859,15

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم (14): يوضح وضعية المشتريات المحلية لسنة 2014.

سنة 2014	رقم الفاتورة	المورد	خارج الرسوم	الرسم على القيمة المضافة	القيمة بالرسم
المجموع			9 072 689,90	1 542 357,29	10 615 047,19

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم (15): يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2015.

سنة 2014	رقم D3	القيمة المصرح بها	حقوق الجمارك	مصاريف العبور	تكلفة المشتريات	الرسم على القيمة المضافة
المجموع		12 895 096,90	3 386 651,00	1 588 096,54	17 869 844,44	3 002 273,70

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم (16): يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2016.

سنة 2014	رقم D3	القيمة المصرح بها	حقوق الجمارك	مصاريف العبور	تكلفة المشتريات	الرسم على القيمة المضافة
المجموع		14 994 270,35	3 931 340,00	1 731 235,49	20 656 845,84	3 486 146,10

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم (17): يوضح وضعية المشتريات المحلية لسنة 2016.

سنة 2014	رقم الفاتورة	المورد	خارج الرسوم	الرسم على القيمة المضافة	القيمة بالرسم
المجموع			12 386 572,93	2 105 717,40	14 492 290,33

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم (18): الدراسة المالية للمداخيل.

2016	2015	2014	2013	
24 173 509	10 047 557	11 799 458	31 582 118	مداخيل بنك BNA
27 415 945	25 999 393	19 040 282	7 263 550	مداخيل بنك NATIXIS
/	621 881	4 581 694	11 418 539	مداخيل الصندوق
51 589 454	36 668 831	35 421 434	50 264 207	المجموع
2 506	/	/	576	الفارق

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

ثانيا/ المعاينة الميدانية لعملية التحقيق:

في يوم 2017/06/17 انطلقت أعمال المعاينة الميدانية من طرف فرقة البحث والتحقيق المحاسبي والجبائي وحضر مفتشين ورئيس فرقة المراقبة والمكلف بتسيير الشركة والمحاسب الخاص بالشركة، تمت الملاحظة العينية للشركة والتأكد من وجودها وعنوان مقرها، وقد قدمت لهم جميع التسهيلات لمباشرة العمل.

ويتم رقابة السجلات المحاسبية الإجبارية بناء على المادة 09 و 10 من القانون التجاري، اذ يتم مراقبة سجل اليومية ودفتر الجرد ومدى مطابقتها لأحكام النظام المحاسبي المالي.

### 1 - من حيث الشكل:

بعد القيام بهذا الإجراء تبين:

- وجود دفتر اليومية موقع من طرف رئيس محكمة البويرة.
- وجود دفتر الجرد موقع من طرف رئيس محكمة البويرة.
- وجود التصريحات الشهرية وهي مودعة في آجالها القانونية.
- وجود التصريحات السنوية وهي مودعة في آجالها القانونية.
- وجود اليوميات المساعدة للمشتريات والمبيعات، الصندوق، البنك وحساب الزبائن والقانون التأسيسي للشركة.
- فواتير الشراء والبيع.
- وجود الميزانيات الجبائية الخاصة بالسنوات محل التحقيق مودعة في آجالها القانونية.
- وجود دفتر الأجور.

2 - من حيث المضمون:

فحص هذه الوثائق من حيث المضمون وهذا بما تحويه من سجلات، تبين أن المحاسبة كانت صحيحة ولكن هناك بعض النقائص ولكن ليس لها تأثير على المحاسبة، وبعد إعداد دراسة مالية للمداخيل حددت فوارق بين ما هو مصرح به وما تم تقويمه.

الفرع الثاني: النقائص التي تحتويها محاسبة المكلف

أولا/ حساب المشتريات:

جدول رقم 19: يوضح حساب المشتريات للسنوات الأربعة.

2016	2015	2014	2013	
33 152 364	18 057 766	22 268 511	10 157 589	المشتريات المصرح بها في الميزانية
33 043 419	17 869 844	22 038 553	9 995 278	فاتورة المشتريات
5 108	187 922	229 958	162 311	الفرق

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

في هذا الحساب تبين وجود فرق بين المشتريات المصرح بها في الميزانية والفاتورات و D3 المقدمة، حيث أنه قام بخصم ثمن التكلفة من الوسيط بدل أن يقوم بخصمها من الرسم على القيمة المضافة.

ثانيا/ حساب الأعباء:

في هذا الحساب وجدت عدة أخطاء وهي:

1 - نفقات الكراء: تم كراء غرفة للإيجار، عقد الإيجار موثق في الجزائر العاصمة

بتاريخ 2014/06/04، بثمان شهري يقدر 20000 دج، ما يعادل 240000 دج سنويا الذي تم تقسيمه إلى فترتين، وسوف يتم إعادة هذه النفقات إلى الأرباح للفترتين 2014 و2015 وذلك لأنه لم يتم التصريح بها مع الأرباح.

2 - تكاليف السكن: عدم التصريح بفاتورة فندق تقدر بـ 7266 دج سنة 2013 تخص شركة ذات مسؤولية محدودة.

3 - الأجرور: من خلال الفحص المحاسبي تبين أنه لا يوجد تصريح لأي راتب مدفوع فكان لا بد من دفع راتب وتم تقييمه بـ 40000 دج شهريا أي ما يعادل 480000 دج سنويا للسنوات الأربعة وتخضع للضريبة على الأجرور بنسبة 20% لم يكن هناك تفاهم حول النقاش الذي تم بين مدير الشركة ولم يقدم أي وثائق مبررة وبالتالي كان لا بد من تسوية مختلف الضرائب.

### • وضعية رقم الأعمال:

من خلال فحص فاتورات البيع والشراء والتصريحات الجبائية للشركة و G50 والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني لوحظ أنه لا يوجد أي نقص في التصريحات.

### 1 - استخراج الضريبة على الأجرور:

طبقا للمادة 2/134 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الحقوق تشمل شروط جزائية بنسبة 25%، ويتم ذلك حسب الجدول التالي:

جدول رقم (20): حساب الحقوق والغرامات الخاص بالضريبة على الأجرور.

2016	2015	2014	2013	
480 000	480 000	480 000	480 000	الراتب المحدد للمسير
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الراتب المصرح به
480 000	480 000	480 000	480 000	الفارق
20%	20%	20%	20%	المعامل
96 000	96 000	96 000	96 000	قيمة الحقوق المتحصل عليها
24 000	24 000	24 000	24 000	الغرامات 25%
12 000	12 000	12 000	12 000	المجموع المسترجع

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

1 - تحديد الربح:

تبين أن الأرباح التي تم الإدلاء بها تحتوي على عدة اختلافات فيما يخص الشراء والكرء وتكاليف السكن المصرح بها خلال كل فترة.

حقوق الضريبة على أرباح الشركات: الغرامات تضاف على حسب ما تنص عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

جدول رقم (21): حساب الحقوق والغرامات الخاص بالضريبة على أرباح الشركات.

2016	2015	2014	2013	
				الأرباح المصرح بها:
3 646 855	735 55	758 264	466 615	- الاختلاف
108 945	187 922	229 958	162 311	في الشراء
/	120 000	120 000	/	- نفقات
/	/	/	70 266	الكرء
				- تكاليف
				السكن
3 755 800	1 043 477	1 108 222	636 192	الربح المقوم
3 646 855	735 555	758 264	466 615	الربح المصرح به
108 945	307 922	349 958	169 577	الفرق في الربح
%25	%25	%25	%25	نسبة الضريبة على الأرباح
27 236	76 980	87 489	42 394	قيمة الحقوق المتحصل
2 723	11 547	13 123	4 239	عليها
				غرامات التأخير
29 959	88 527	100 612	46 633	إجمالي الدفع

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

-حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي:

تنص المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 5 من قانون المالية لسنة 2008 أن الاختلاف في هذه الأرباح قد تم توزيعه على المشاركين بنسبة 10 % وذلك بعد خصم الضريبة على أرباح الشركات.

جدول رقم (22): حساب الحقوق والغرامات الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي

2016	2015	2014	2013	
108 945	307 922	349 958	169 577	الفرق في الأرباح
27 236	76 980	84 489	42 394	الحقوق المسترجعة للضريبة على أرباح الشركات
81 709	230 942	262 469	127 183	الفرق في المدخول
% 10	%10	%10	%10	معامل IRG
8 170	23 094	26 246	12 718	الحقوق
817	2 309	2 624	1 271	غرامات التأخير
8 937	25 403	28 870	13 989	المجموع

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

جدول رقم (23): الجدول العام للحقوق والغرامات حسب التبليغ الأولي

المجموع	الغرامات	الحقوق	
480 000	96 000	384 000	الضريبة على المرتبات والأجور
265 731	31 632	234 099	الضريبة على أرباح الشركات
77 249	7 021	70 228	الضريبة على الدخل الإجمالي
822 980	134 653	688 327	المجموع

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

الفرع الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي

بعد نهاية التحقيق المحاسبي وتحرير محضر النقائص والأخطاء وتصحيح الوضعية الجبائية للمكلف يجب:

1 - إرسال محضر الأخطاء والنقائص والنتائج المتوصل إليها إلى المؤسسة المعنية:

• التبليغ الأولي:

إتباعا لهذه الدراسة تم إعداد إشعار أولي تبعا للمراقبة المحاسبية بتاريخ 2017/09/27 وتم استلامها من طرف مسير الشركة بتاريخ 2017/10/03، وخلص هذا الإشعار إلى تقويم على الضرائب التالية:

-الضريبة على أرباح الشركات.

-الضريبة على الدخل الإجمالي للشركة.

-الضريبة على المرتبات والأجور.

وتم منح مدة 40 يوم للمكلف بالضريبة بالرد على الضرائب الموجودة في الإشعار.

• ردود المكلف على نتائج التبليغ الأولي:

قم المكلف بالضريبة بالرد على الإشعار بتاريخ 2017/11/05 وقام بإحضار توضيحات التي لم تكن في الأصل كافية على التقييمات الموجودة في الإشعار.

قام المكلف بالضريبة بإيداع التحكيم بينه وبين المفتشين المكلفين بالتحقيق على مستوى رئيس

مركز الضرائب 2017/11/10 وتم تحديد تاريخ 2017/11/16 على الساعة العاشرة صباحا من

طرف رئيس المركز وتمت عملية التحكيم.

• التبليغ النهائي:

إرسال إشعار نهائي تم بموجبه إلغاء الضريبة على الدخل الإجمالي للعمال لأن المكلف بالتسيير هو شريك ومسير في شركة أخرى يقوم بالتزامات بدفع الضريبة على الدخل الإجمالي للعمال.

وتم تحرير الورد الإضافي تم إرساله إلى مصلحة التسيير لتسجيله وإرساله إلى قابضة مركز الضرائب لمتابعته وتحصيله وتم ملأ الوثائق المرفقة لعملية المراقبة.

وتعطى مدة شهرين لدفع الحقوق والغرامات وفي حالة عدم التسديد يصبح المكلف متابع من طرف قابض الضرائب وقد تصل إلى القضاء في حالة عدم الدفع.

جدول رقم (24): الجدول العام للحقوق والغرامات

المجموع	الغرامات	الحقوق	
265 731	31 632	234 099	الضريبة على أرباح الشركات
77 249	7 021	70 228	الضريبة على الدخل الإجمالي
342 980	38 653	304 327	المجموع

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة، فرع الرقابة الجبائية.

## خلاصة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها في الجانب التطبيقي بمركز الضرائب التابع لولاية البويرة والتي تم من خلالها تسليط الضوء على آلية الرقابة الجبائية ومختلف المراحل التي تمر بها حيث قمنا بدراسة حالتين، التحقيق المحاسبي لشركة استيراد وتصدير والرقابة على الوثائق لمكتب دراسات وتوصلنا إلى استنتاج أهم الطرق والإجراءات المتبعة من طرف المحققين في حالة حصولهم على أدلة تثبت أن المكلف قام بعمليات غير قانونية تدل على وجود تهرب أو غش ضريبي وهي:

- إخضاع الشركة لإجراء تحقيق في المحاسبة.

- إرسال إشعار بالتحقيق مع منح مدة 10 أيام لتحضير محاسبتها.

- بداية عملية التحقيق في عين المكان بعد اليوم الأول من انتهاء المدة المحددة.

- تبليغ الشركة بالنتائج والمتمثلة في وجود حالة تهرب بتسجيلها للفواتير بطريقة غير

قانونية، فمنها المقيدة مرتين في المحاسبة ومنها المقيدة ولكن بدون إثبات، بالإضافة إلى بعض المصاريف الغير متعلقة بالنشاط كالمبالغة في كراء معدات النقل بالإضافة إلى إخفاء جزء من رقم الأعمال.

- تقدم للشركة مهلة 40 يوم لتقديم ملاحظتها سواء بالقبول أو الرفض، وبعد عقد جلسة

التحكيم ومناقشة ردود المكلف يقوم مركز الضرائب بالرد على الملاحظات وتقديم مختلف

الشروحات والتوضيحات، ومن ثم فرض الضرائب والرسوم المستحقة وهي الضريبة على النشاط

المهني، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي،

الضريبة على الدخل الإجمالي الموزعة على الشركاء، الضريبة على المرتبات والأجور.

### خاتمة عامة:

إن التهرب والغش الضريبي ظاهرة عالمية كانت ولا زالت تثير الكثير من التحديات أمام النظم الضريبية للدول، لما لها من مؤثرات بالغة على الاقتصاد والوطن وتقف أمام الإصلاح السياسي والاقتصادي، وتعتبر أحد مظاهر الفساد الاقتصادي وقد أصحت إحدى معوقات الأداء المتميز للسياسات الحكومية.

وقد أخذت هذه الظاهرة في الآونة الأخيرة منحرجا خطيرا كانت له آثار وخيمة على المالية العامة، وبالدرجة الأولى على الموارد الذاتية، حيث أضحي هاجسا يهدد استقرار الدولة ويقلص من دورها في التدخل في الحياة الاقتصادية، نظرا للوضعية المزرية التي تعرفها البلاد اقتصاديا وماليا، من تدهور في العملة الوطنية، ضعف الإنتاج، ضعف الادخار ومحفزات الاستثمار والتضخم ... الخ.

ومكافحة هذه الظاهرة ليس بالأمر السهل وذلك راجع إلى تعقدها وارتباطها بالعديد من المجالات واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية يصعب إحصائها وكشفها، ومجابهة هذه الظاهرة كان من الضروري تحليلها من جميع جوانبها من أسباب اجتماعية واقتصادية محيطية بحالة المكلف والحالة العامة للدولة.

والوسيلة الردعية التي يمكن من خلالها وضع حد ولو نسبي لهذه الظاهرة وبطريقة مباشرة تلك المتمثلة في الرقابة الجبائية، التي هي من اختصاص الإدارة الجبائية، هذه الوسيلة التي تعتبر ضرورية نظرا لطبيعة الجبائية، وتشمل جميع عمليات التحقيق والفحص التي تقوم بها الإدارة الجبائية تختلف باختلاف المكلف قصد التحقيق من مصداقية وقانونية التصريحات المكلفة وهي وسيلة تمكن من كشف حالات التهرب والغش الضريبي إذ تعتبر من الحقوق التي حولت للإدارة الجبائية لكشف المخالفات المرتكبة، كما أن وجود طاقم إداري كفى مع توفر كل ما هو ضروري لعملية الرقابة الجبائية يسهل على مصالح الضرائب اكتشاف التهرب الضريبي مهما كان نوعه، فالإدارة الجبائية ملزمة بموجب القانون أن توضح الحماية القانونية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة أثناء مرحلة التحقيق الجبائي والتصحيح الجبائي لتمنع عنه أي ظلم أو تعسف قد يقع عليه أثناء القيام بإجراءات التحقيق أو التصحيح الجبائيين، وأهم حماية قررت للمكلف هي ضرورة وضع ميثاق له يتضمن حقوقه وواجباته وكذا حقوق وواجبات الإدارة الجبائية مع النص على ضرورة تمثيله بواسطة مستشار من اختياره لتمثيله تمثيلا قانونيا وإعطائه مهلة للرد على أي إجراء يتخذ ضده.

كذلك هناك نقطة هامة تساعد الإدارة الجبائية على القضاء على التهرب والغش هو التنسيق والتعاون بين مختلف الإدارات والهيآت، خاصة بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية وكذا بينها وبين المصالح الجمركية مما يؤدي إلى تضافر الجهود من أجل توحيد العمل المشترك وتحقيق الأهداف المسطرة.

من خلال البحث يتضح أن لكل من المكلف والإدارة الجبائية حقوق وواجبات في حين أصبح المكلف يتهرب من دفع مستحقته الواجبة عليه معتبرا في ذلك أن الإدارة الجبائية نظاما تعسفيا، إلا أن هذه الأخيرة تحرص على الالتزام بالتشريعات والنصوص القانونية.

وقد تم كذلك الاعتماد على وسائل وطرق للتحقيق مثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية حيث يهتم التحقيق الأول (التحقيق المحاسبي) بمحاسبة المكلف شكلا ومضمونا من أجل اكتشاف الأخطاء المرتكبة، أما الثاني فيخص مراقبة تطور الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ومقارنتها بالدخول المعلنة.

وان كانت الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي إلا أنها تبقى قاصرة، وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني، وان نجاح هذه الطرق في مكافحة التهرب والغش الضريبي يتوقف على النظام الضريبي وعلى كفاءة الإدارة الضريبية في تطبيق القانون، كما أن هذه الأساليب لا تعطي النتائج المرجوة منها إذا لم تقترن بحملة توعية المكلفين بواجباتهم وحقوقهم، فقناعة المكلف بأن المال الذي يدفعه للدولة ضريبة لا يذهب عبثا، وإنما يستخدم للإصلاح والتطور والتنمية، وهو عامل أساسي لعدم التهرب من دفع الضريبة.

وما يمكن استخلاصه أن هذه الظاهرة لا زالت تحتاج إلى تعميق المفاهيم حولها خصوصا ما تعلق منها بالأسس النظرية المصاحبة لها بدءا بإعادة هيكلة الأنظمة الضريبية الحالية والانتهاء بإعادة النظر في السياسات الجبائية مع مواكبة التطورات الحاصلة في هذا الميدان.

بالإضافة إلى كل ما سبق وبعد التعرض للدراسة التطبيقية يتضح لنا دور الرقابة الجبائية في اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة سهوا أو عمدا.

### 1 - اختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضية الأولى: تستعمل الرقابة الجبائية مختلفة أدواتها وأجهزتها والمتمثلة في مفتشية الضرائب، مراكز الضرائب، مديرية البحث والمراجعات وأجهزة أخرى لمحاربة التهرب الضريبي، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

بالنسبة للفرضية الثانية: أن فعالية الرقابة الجبائية تتوقف على مدى فعالية أدواتها وأجهزتها، قد تحققت، وهذا ما استطعنا الوصول إليه في كون تفعيل الرقابة الجبائية لا بد أن ينطلق من بيئة الإدارة الالكترونية في إطار نظام المعلومات وكذا إيجاد هياكل قضائية متخصصة وكل ذلك في إطار التكامل مع آليات تفعيل تدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية.

بالنسبة للفرضية الثالثة: محاربة التهرب الضريبي تتطلب تضامناً بين الإدارة الضريبية والإدارات العمومية الأخرى، قد تحققت، وذلك بالتنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى لأنه يلعب دوراً فعالاً في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وهذا من شأنه تعزيز استراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي.

### 2 - النتائج المتوصل إليها:

- يمكن أن تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة، كما تسمح مؤشرات الأداء بتقييم حجم التهرب الضريبي وتحديد فئة المكلفين الملتزمين ضريبياً.
- التحقيق في المحاسبات عن طريق مجموعة من العمليات يكون الهدف من ورائها المعاينة في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية.
- عدم الاقتناع بوجود عدالة ضريبية لدى أغلبية المسيرين، هذا الإحساس جعلهم يجتهدون في ممارسة أساليب التهرب الضريبي.
- الرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين.

- تتبع المصالح الجبائية طرق وإجراءات أهمها الرقابة المعمقة والمتمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وهي تتم على مستوى مديريات ومراكز الضرائب.
- تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك.

### 3 - التوصيات:

- توفير نظام رقابة يتميز بدقة وسرعة اكتشاف المخالفات وفرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام العمل.
- رفع كفاءة الإدارة الضريبية وتبسيط إجراءات الربط والطعن هو الأمر الذي يؤدي بطبيعته إلى منح الثقة بين الإدارة والممولين.
- الأخذ بنظام المعلومات وذلك لزيادة فاعلية الرقابة الجبائية.
- اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، وهذا بعقد اتفاقات دولية لمكافحة التهرب الضريبي.
- توسيع نطاق حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات الخاصة بالممول وعلى المستندات الأخرى الحكومية وغيرها التي تساعد في التعرف على حقيقة نشاط الممول ومركزه المالي.
- إجبار المكلفين بمسك دفاتر منتظمة ومراقبتها في كل وقت على التعامل بالفاتورة لتسهيل عملية المراقبة.
- تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة العصرية اللازمة والإمكانيات البشرية لتمكينها من رفع مستوى خدماتها.
- العمل على إدخال واستعمال الإعلام الآلي في كل مصالح الإدارة الضريبية.
- نشر الوعي الضريبي بين الممولين بكافة وسائل الإعلام والندوات.
- محاولة تقرب المكلفين بالضريبة مع مصالح الرقابة الجبائية لكسر جدار التشاؤم من الضريبة من طرف المكلفين.
- إعادة النظر في النظام الضريبي وذلك بجعله أكثر ليونة حتى يتسنى للمكلف بالضريبة دفع مستحقاته دون اللجوء إلى الغش الضريبي.
- يعتبر التهرب والغش الضريبي ظاهرة عالمية والتي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية للدولة.

## قائمة المراجع

أولا/ الكتب باللغة العربية:

- 1 - أعاد محمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.
- 2 - حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007.
- 3 - حمدي سليمان وسحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتب دار الثقافة، الأردن، 1988.
- 4 - حسن مصطفى حسين، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 5 - خالد شحاد الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن.
- 6 - زينب حسين عوض الله، المبادئ العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1998.
- 7 - سوزي عدلي نشد، الوجيز في المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
- 8 - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
- 9 - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
- 10 - عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار جامعة المصرية، مصر، 1979.
- 11 - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1995.
- 12 - عوادي مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مطبعة سخري للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 13 - فليح حسن خلف، المالية العامة، علم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 14 - فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972.

- 15 - فليح العالي عادل، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، 2003.
- 16 - محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2007.
- 17 - محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة، السياسات المالية في الاقتصاد الرأسمالي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1996.
- 18 - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1994.
- 19 - مصطفى عوادي ويونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مطبعة صخري، الجزائر، 2011.

#### ثانيا/ الرسائل والمذكرات الجامعية:

- 1 - بن شعبان وهيبية، الغش الضريبي والرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس معهد العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 2001.
- 2 - يحي بوقنداقجي وغزالي أحمد وشريف كامل، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم المالية، المدية، 2005 .
- 3 - خليف عليلة وعبادي كميلىة، واقع التهرب والغش الضريبي في الجزائر وطرق مكافحته، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، فرع مالية، الجزائر، 2005.
- 4 - فريال بلعناصر، زعطوط مليكة، الغش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة لنيل شهادة لسانس، الجزائر، 2002.
- 5 - محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 1997.
- 6 - لخوجي عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة باتنة، 2004.

- 7 - العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2008.
- 8 - سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009.
- 9 - عبد الجليل لخذاري، الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة الماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014.
- 10 - عوادي مصطفى ورحال نصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة ص خري، الجزائر، 2011.
- 11 - بوقيلة محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، علوم اقتصادية، فرع علوم مالية ومحاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.
- 12 - عبد الحفيظ لوتي، التدقيق كأداة للرقابة الجبائية، رسالة ماستر في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012.
- 13 - حمومي وفاء، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي - دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تلمسان، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الاقتصاد، تخصص: اقتصاد نقدي ومالي، قسم العلوم الاقتصادية، الملحق الجامعية - مغنية، تلمسان، 2016.

### ثالثا/ القوانين والمراسيم:

- 1 - قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية لسنة 2015.
- 2 - المرسوم التنفيذي رقم 228/98، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، المؤرخ في 1998/07/13.

- 3 - القرار الوزاري المشترك والمحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها في وزارة المالية، المؤرخ في 2009/09/21، الجريدة الرسمية عدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/09/29.
- 4 - القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، لوزارة المالية، المؤرخ في 1998/07/12.
- 5 - القانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22، المتضمن قانون المالية لسنة 2002.
- 6 - المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/26، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية عدد 09 مؤرخة في 1991/02/27.
- 7 - القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2005/06/07، جريدة رسمية عدد 43، الصادرة بتاريخ 2005/06/22.
- 8 - المرسوم التنفيذي رقم 327/06 والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها لوزارة المالية، المؤرخ في 2006/09/18، الجريدة الرسمية عدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24.
- 9 - المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ بتاريخ 2006/09/18، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية عدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24.
- 10 - قانون المالية لسنة 2011، جريدة رسمية عدد 80، الصادرة في 2010/12/30.
- 11 - قانون المالية لسنة 2008، جريدة رسمية عدد 82، الصادرة بتاريخ 2007/12/31.

رابعاً/ مجلات باللغة الفرنسية:

- 1- Bulletin des services fiscaux, GGI, n° 19, Alger print, 2000.
- 2- la lettre de la DG, direction générale des impôts, n° 30.