



جامعة جيلالي بونعامه - خميس مليانة -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم الاقتصادية



الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي  
دراسة حالة مديرية الضرائب ولاية عين الدفلى

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية  
تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات

إشراف الأستاذ:  
د/بوكدرون يوسف

إعداد الطالب:  
• اوباجي شرف الدين

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ(ة) ..... جامعة خميس مليانة
مشرفا	أستاذ د/بوكدرون يوسف جامعة خميس مليانة
ممتحنا	أستاذ(ة) جامعة خميس مليانة

السنة الجامعية: 2021-2022

## ملخص:

التهرب الضريبي كلمة واسعة المعنى، وتشمل العديد من الممارسات التي يشكل البعض منها جريمة بالمعنى القانوني، كالغش الضريبي الذي يعني التزوير والتدليس وخيانة الأمانة، بينما ينحصر البعض الآخر في دائرة السلوكيات التي لا تطالها عادة يد القانون، كالتجنب الضريبي القانوني، وسواء شكلت السلوكيات القانونية أو غير القانونية فإنه يجمعها جميعاً أنها تتم لهدف اقتصادي، أي بهدف تحقيق مآرب مالية لمرتكبيها أو لتقويت منافع مشروعة للغير، ويمكن القول أن هذه الظاهرة تؤدي إلى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد هامة، مما يحول عن تحمل أعبائها المختلفة اتجاه الوطن والمواطن بالدرجة الأولى، ويخلق صعوبات كثيرة في تسطير سياسة الإنفاق العام، وقد تضطر الدولة حينها للجوء إلى مصادر تمويلية أخرى كالاقتراض من الخارج أو الإصدار النقدي الذي ينعكس سلباً على الاقتصاد الوطني حيث يرتفع التضخم والتعبية إلى الخارج، ولتضييق الخناق على هذه الظاهرة لابد من وجود نظام رقابي فعال، يمكن من الاستفادة وتعبئة الموارد المالية العامة والمحافظة عليها من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية والحد من ظاهرة البطالة، كما أن الجباية تساهم بشكل كبير في الحد من اتساع ظاهرة البطالة لما توفره من مزايا وتحفيزات وإعفاءات جبائية وشبه جبائية للكلفين وأصحاب المشاريع، مما يخفض من تكاليفهم الجبائية و يساعدهم على خلق مناصب شغل والحد من البطالة.

**الكلمات المفتاحية:** التهرب الضريبي، الغش الضريبي، الرقابة الجبائية.

## summary:

Tax evasion is a broad word, and it includes many practices, some of which constitute a crime in the legal sense, such as tax fraud, which means forgery, fraud and breach of trust, while others are limited to behaviors that are not usually within the reach of the law, such as legal tax avoidance, and whether legal behaviors or The illegal, it brings them all together that it is done for an economic goal, i.e. with the aim of achieving financial goals for the perpetrators or to miss legitimate benefits for others, and it can be said that this phenomenon leads to the state's public treasury losing important resources, which prevents it from bearing its various burdens towards the homeland and the citizen in the first place, and creates difficulties There are many underlining the public spending policy, and the state may then have to resort to other financing sources, such as borrowing from abroad or issuing cash, which negatively affects the national economy, where inflation and dependence rise abroad. Mobilizing public financial resources and preserving them from manipulation and theft, i.e. protecting them from any loss in any way, and this is to ensure the entry of greater revenues into the treasury. Public spending, thus increasing the funds available for public spending, which leads to an increase in the level of economic well-being and a reduction in the phenomenon of unemployment, and collection contributes significantly to limiting the expansion of the phenomenon of unemployment due to the advantages, incentives, and tax and semi-tax exemptions that it provides to cost and project owners, which reduces their costs. Taxes help them create jobs and reduce unemployment.

**Keywords:** tax evasion, tax fraud, fiscal control

## شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنارنا لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا في إنجاز هذا العمل

أتوجه بجزيل الشكر والإمتنان إلى كل من ساعدني

من قريب أو بعد في إنجاز هذا العمل

وفي تذليل ما وجهته من صعوبات وأخص بالذكر الأستاذ

بوكرون يوسف

الذي لم يبخل علي بتوجيهاته ونصائحه

التي كانت عوناً لي في إتمام هذا البحث

كما أتقدم بالشكر إلى جميع الأساتذة الذي رافقوني في

المشوار الدراسي

وكذا جزيل الشكر إلى السيد مدير مديرية الضرائب لولاية

عين الدفلى

وجميع العمال المؤسسة على دعمهم لإثراء الجانب

التطبيقي لهذا العمل

## الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من شاركوا في رحلة  
الحياة،

فأضاءوا لي الطريق عندما انطفأت شموعه ومنحوني  
الأمل

رياح اليأس، حينما عصفت بي  
وبحثوا لي عن الدواء عندما أصابني الداء،  
وصنعوا لي مظلة النجاح بدعواتهما  
التي كانت صدء في أذني ونبراش في حياتي أمي  
حفظها الله وأبي حفظه الله  
شاكرين وحامدين الله دائما.  
وإلى من كانت فرحتهم فرحة،  
ونظراتهم نظرتي، وحببي لهم حياتي إخوتي.

شرف الدين



فهرس المحتويات

# فهرس المحتويات

ملخص

شكر

إهداء

مقدمة.....أ-ت

## الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية والتهريب الضريبي

تمهيد.....6

المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية .....6

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية .....6

الفرع الأول: تعريف الرقابة .....6

الفرع الثاني: تعريف الرقابة الجبائية .....7

الفرع الثالث: أهداف الرقابة الجبائية .....8

الفرع الرابع: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر .....11

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة في الجزائر.....11

الفرع الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية .....15

الفرع الثاني: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية .....22

المطلب الثالث: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية .....24

الفرع الثاني: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية .....24

المطلب الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية.....24

الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية .....25

25.....	الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم:
28.....	المبحث الثاني: أساسيات حول التهرب والغش الضريبي
28.....	المطلب الأول: مفاهيم حول التهرب والغش الضريبي
31.....	المطلب الثاني: أسباب التهرب والغش الضريبي
35.....	المطلب الثالث: آليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي
38.....	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
38.....	المطلب الأول: دراسات سابقة متعلقة بالرقابة الجبائية
..39.....	المطلب الثاني: دراسات سابقة متعلقة بالغش والتهرب الضريبي
41.....	المطلب الثالث: أوجه التشابه والإختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة
43.....	خلاصة الفصل

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي

48.....	تمهيد
49.....	المبحث الأول : نظرة عامة حول مفتشية الضرائب لولاية عين الدفلى
49.....	المطلب الأول: الإطار العام لمديرية الضرائب
49.....	الفرع الأول: تعريف مديرية الضرائب
49.....	الفرع الثاني: نشأت القطاع
50.....	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب
52.....	المطلب الثالث : مهام المديرية الولائية للضرائب ومديرياتها الفرعية
..52.....	الفرع الأول : مهام المديرية
52.....	الفرع الثاني : المديريات الفرعية لمديرية الضرائب
53.....	الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب عين الدفلى
60.....	المبحث الثاني : الرقابة على مجمل الوضعية الجبائية وتحديد رقم الأعمال

60.....	المطلب الأول : تقييم المحاسبة وتحديد رقم الأعمال
64.....	الفرع الأول : التقييم المحاسبي
67.....	الفرع الثاني : تحديد رقم الأعمال
67.....	المطلب الثاني : تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم
69.....	الفرع الثاني : الضريبة على أرباح الشركات IBS
72.....	الفرع الثالث : الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
73.....	الفرع الرابع : الرسم على القيمة المضافة TVA
.73.....	المطلب الثالث : الحقوق الصادرة والمسددة سابقا وإصدار الورد الجبائي
73.....	الفرع الأول : الحقوق الصادرة والمسددة سابقا
.75.....	الفرع الثاني : الورد الجبائي الجديد (ملخص الضرائب والرسوم )
.76.....	الفرع الثالث : العقوبات الجبائية
77.....	خلاصة الفصل:
79.....	خاتمة
82.....	قائمة المراجع



## قائمة الجداول

- الجدول رقم (01): أوجه الاختلاف والتشابه بين دراستنا والدراسات السابقة.....41
- الجدول رقم (02): يوضح تحصيل الضرائب بمديرية الضرائب عين الدفلى.....59
- الجدول رقم (03): يوضح تتبع كراء المعدات 2020.....60
- الجدول رقم (04): يوضح تتبع كراء المعدات 2021.....61
- الجدول رقم (05): يوضح تتبع كراء المعدات 2014.....62
- الجدول رقم (06) : استخراج رصيد حساب الصندوق لسنة 2014 :.....63
- الجدول رقم (07) : يوضح تتبع كراء المعدات 2015.....64
- الجدول رقم (08) : استخراج رصيد حساب الصندوق لسنة 2015 :.....65
- الجدول رقم (09): رقم الأعمال المنجز والخدمات :.....66
- الجدول رقم (10): رقم الأعمال مقبوضات:.....66
- الجدول رقم (12): الربح المستخرج 2020.....67
- الجدول رقم (13): الربح المستخرج 2021.....68
- الجدول رقم (14): الربح المستخرج 2014.....69
- الجدول رقم (15): الربح المستخرج 2015.....69
- الجدول رقم (16): الدخل المستخرج 2020.....70
- الجدول رقم (17): الدخل المستخرج 2021.....70
- الجدول رقم (18): الدخل المستخرج 2014.....71
- الجدول رقم (19): الدخل المستخرج 2015.....71
- الجدول رقم (20): المقبوضات المعفية من الرسم على القيمة المضافة :.....72
- الجدول رقم (21): الحقوق الصادرة والمسددة سابقا IBS.....74
- الجدول رقم (22): الحقوق الصادرة والمسددة سابقا RCM/IRG.....74
- الجدول رقم (23): الحقوق الصادرة TVA.....75

- الجدول رقم (24): ملخص الضريبة على أرباح الشركات ( IBS ) : 75.....
- الجدول رقم (25): ملخص الضريبة على الدخل الإجمالي لرؤوس الأموال المنقولة. 75.....
- الجدول رقم (26): ملخص استرجاع الرسم على القيمة المضافة ( TVA/R) : 76.....
- الجدول رقم (27): ملخص العقوبات الموجودة في الورد الجبائي : 76.....

## قائمة الأشكال

- الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر ..... 8
- الشكل رقم (02): خطوات إجراء الرقابة على الوثائق ..... 10
- الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات ..... 12
- الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب ..... 14
- الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات ..... 16
- الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب ..... 18
- الشكل رقم (07) الهيكل التنظيمي لمفتشيات الضرائب ..... 21
- الشكل رقم (08) الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ..... 51
- الشكل رقم (09): تقسيمات مديرية الضرائب عين الدفلى ..... 58



# مقدمة

## مقدمة:

وجدت معظم الدول النامية التي تعتمد أساساً على الموارد البترولية في تمويل ميزانياتها ومن بينها الجزائر نفسها أمام عائق كبير بعد انخفاض أسعار البترول مما أثر على إيراداتها.

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، إلا أن هناك معوقات تقلص وتقل من هذه المصادر والموارد نذكر منها ظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي والتي تفقد النظام الضريبي أهميته وفعاليتها على المستوى الاقتصادي المالي وتهدد وجوده.

والواقع إن عبئ الضريبة يتحمله المكلفين أفراد (أشخاص طبيعيين) كانوا أو مؤسسات (أشخاص معنويين)، والمؤسسة بدورها تعتبر النواة الأساسية في دفع عجلة التنمية وتحقيق جزء من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع، وقد تؤول حالة المكلف بالضريبة أحيانا إلى عدم القدرة على الدفع، وهنا يمكن للدولة أن تقدم له بعض التسهيلات أو الإعفاءات، ولكن هناك حالات أخرى لعدم دفع الضريبة سببها التملص بالتهرب من عبئ الضريبة، وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي والغش الضريبي الذي بدوره ينقسم إلى نوعين أحدهما لا يخالف النصوص القانونية ويدعى التجنب الضريبي والآخر يتم بطرق مخالفة للنصوص القانونية ويدعى التهرب الضريبي، وكلا النوعين يؤثران على الحصيلة الضريبية، لذا فعلى الإدارة الجبائية العمل على الحد من هذه الظاهرة أو محاولة تجنبها وذلك من خلال وضع أسس وقواعد وإجراءات فعالة لمكافحة التهرب الضريبي، كما قد تلجأ الإدارة الجبائية إلى أهم وظائفها المتمثلة في الرقابة الجبائية والتي لها أهداف وغايات سامية، وبالمقابل لها من النتائج الإيجابية الجيدة في الواقع. فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة، والاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها في ما يحقق المنفعة العامة.

## إشكالية الدراسة:

تتمحور إشكالية بحثنا في التساؤل التالي:

كيف يمكن للرقابة الجبائية أن تحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بطرح بعض التساؤلات الفرعية:

- ما هي الضريبة وما دورها في النشاط الاقتصادي؟

- ما هو مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه؟

- ما هي آليات الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي؟

- ما العلاقة بين التهرب الضريبي والرقابة الجبائية؟

- ما تأثير الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي؟

## الفرضيات:

- الضريبة أداة لتحقيق العدالة وتوزيع الثروات بين الأفراد وسيلة لتوجيه النشاط الاقتصادي.
- إن الرقابة الجبائية هي وسيلة فعالة للحد من التهرب الضريبي الذي يلجأ إليه المكلف لتجنب أداء التزاماته الضريبية.
- الرقابة الجبائية من أهم الحلول والآليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لمحاربة هذه الظاهرة.
- حجم التهرب الضريبي متوقف على مدى فعالية ونجاعة الرقابة الجبائية.

## أهمية البحث:

- تتمثل أهمية البحث في أهمية الضرائب كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة من أجل تغطية نفقاتها، في بلادنا الضرائب هي الممول الثاني لخزينة الدولة بعد الثروة البترولية.
- تبرز أهمية هذا البحث من خلال الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي، والتي ساهمت في استنزاف أموال طائلة تتداول بكل حرية دون مراقبة من الدولة، ولها مردودية إيجابية على خزينة الدولة.
- بروز الرقابة الجبائية كوسيلة أساسية في مكافحة التهرب الضريبي والتقليل من استنزاف الأموال.

## أهداف الدراسة:

- يمكن تلخيص الأهداف المرجوة من هذا البحث فيما يلي:
- ترك ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من عمليات التهرب الضريبي التي أثرت على الاقتصاد الوطني.
- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي
- الوقوف على فعالية الأجهزة المختصة في مكافحة التهرب الضريبي.

## أسباب اختيار الموضوع:

- وجود انتشار كبير لظواهر الانحرافات الضريبية في ظل الإنفتاح في الجزائر والذي يمثل خطر على موارد الدولة.
- معرفة أسباب لجوء المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي وعدم دفعه وتجنب التزاماتهم الضريبية.
- محاولة الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي ومحاولة الحد منه.

## منهجية البحث:

- سوف نقوم في بحثنا هذا باتباع المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتصنيفها وتحليلها، ووصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري وكذلك فهم منهج دراسة الحالة من خلال

الملاحظات والمعطيات والمعلومات الميدانية، وكذلك فهم السير والعمل الميداني من الجهات المختصة في هذا المجال.

#### حدود الدراسة.

تم تحديد حدود هذه الدراسة بالحدود التالية:

**الحدود الزمانية:** تم إجراء الدراسة الميدانية في حدود الفترة الممتدة 21 جانفي 2022 حتى أبريل 2022

**الحدود المكانية:** تم تطبيق دراستنا هذه على مستوى ولاية عين الدفلى وتم إسقاطها على مديرية الضرائب.

#### صعوبات الدراسة

- صعوبة الحصول على المعطيات الدقيقة في دراسة الحالة بسبب تحفظ المسؤولين في المديرية محل الدراسة بحجة السرية، وكذا صعوبة التنقل بحرية بين هياكلها وأقسامها للتزود بالمعلومات الكافية.



## الفصل الأول :

الإطار النظري للرقابة الجبائية والتمهيد الضريبي



خلف التهريب الضريبي آثارا سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي، بحيث يؤدي إلى الإضرار بالخبزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، ويترتب عن ذلك اختلال التوازن المالي للدولة، واللجوء إلى الوسائل الأخرى للتمويل، كما يؤدي إلى اختلال المنافسة الاقتصادية وانتشار التفاوت في الطبقات الاجتماعية، حيث تسعى الدولة جاهدة لمكافحته بمختلف الطرق والأساليب، ولبلوغ ذلك كان من الضروري على الدولة إتباع رقابة جبائية فعالة من خلال نظامها الضريبي المطبق بمختلف أدواته والتي تمكنها من التأكد من تطابق ما تم التصريح به، مع ما تم التوصل إليه من نتائج وفقا للسياسة الضريبية والتشريع الضريبي، وهو ما سيتم معالجته في هذا الفصل ضمن مبحثين:

- المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية
- المبحث الثاني: أساسيات حول التهريب والغش الضريبي
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة

**المبحث الأول: عموميات حول 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 وفقاً لمقاييس مقررّة .

**المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية**

تختلف مفاهيم الرقابة حسب الأجهزة الموكلة إليها، أو حسب الأنشطة، ولتبيين مفهوم الرقابة الجبائية، سنوضح مصطلح الرقابة بصفة عامة والجبائية بصفة خاصة .

**الفرع الأول: تعريف الرقابة**

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات غير الأخلاقية وغير القانونية مثل الرشوة والسرقة في المؤسسات الإدارية ومن أهم التعاريف المقترحة للرقابة تعريف المفكر الاقتصادي فايول الذي عرفها على أنها: الرقابة تقوم على التحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، إما موضوعها فهو تبيان الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها.<sup>1</sup>

كما يمكن تعريفها على أنها الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقاً لمقاييس مقررّة .

مما سبق نستخلص أن الرقابة وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ من أجل العمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل قبل وقوعها من أجل تفاديها.

**الفرع الثاني: تعريف الرقابة الجبائية**

إن الرقابة الجبائية تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون وهي حقوق وصلاحيات تسمح لها بالتأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية .

وقد عرفها فايول بأنها: التحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة أما موضوعها فهو تبيين نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، دط، الجزائر، 2012، ص 15

<sup>2</sup> حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن 1998، ص 13

حيث أن مفهوم الرقابة الجبائية يعتمد أساسا على المكلفين بالضريبة إلى المصالح الجبائية حيث تحتوي هذه التصريحات على المعلومات اللازمة التي تحدد أسس الأوعية الضريبية .

مما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها فحص للتصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كان وا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية للاستعلام والاستفسار والإيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها ولا يكتفي المحقق فقط بد ارسلة وم ارجعة 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 كامل الوضعية الجبائية للمكلف<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة أهداف قانونية، إدارية، اقتصادية واجتماعية والتي يمكن إيجازها في ما يلي<sup>2</sup>:

**1 الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدء المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أي مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية .

**2 الهدف الإداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دور هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء، والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لإتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية .

**3 الهدف الإقتصادي:** تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب والغش الضريبي وحمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تعكس على زيادة الإنفاق العام وإنعاش الاقتصاد الوطني وهذا نظرا للتناغم المتواصل والكبير بين المجال الإقتصادي وتنميته بنظيره المجال الضريبي.

**4 الهدف الاجتماعي:** على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع ومكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب أو الإهمال والتقصير في أداء وتحمل واجباته، وهذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.

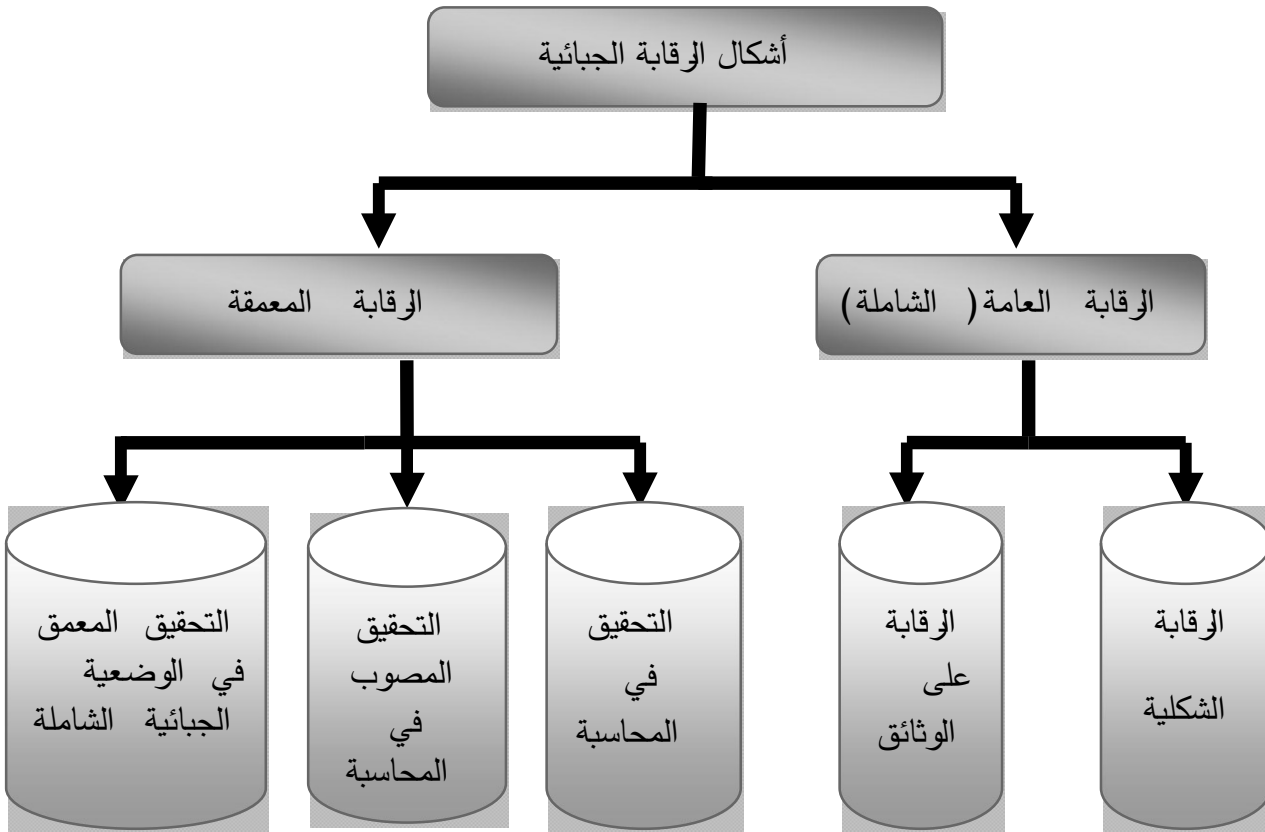
<sup>1</sup> - بوخشة فاطمة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهريب الضريبي، مذكرة تخرج ماستر، تخصص محاسبة جامعة مولاي طاهر، الج ازر، 2013- 2014 ص 110.

<sup>2</sup> - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الج ازر، مطبعة مزوار الج ازر 2009، ص11.

الفرع الرابع: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي لها أضرار جسيمة بالخرينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، لتتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب، أو على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال<sup>1</sup>، والشكل التالي يوضح أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري:

الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



تتم على مستوى مفتشيه الضرائب تتم على مستوى نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب

أولاً: الرقابة الجبائية العامة (الشاملة)

<sup>1</sup> - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2010-2011 ص59.

تتم على مستوى مفتشية الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة، وهما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، ويتم القيام بهذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف، ولا يتم القيام بأبحاث عامة وخاصة حوله.

**1 الرقابة الشكلية:** تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية<sup>1</sup>.

وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المدونة في التصريحات G50A و G50 وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وذلك وفقا للإجراءات التالية:

- **المكلف:** يجب أن يحتوي ملف كل مكلف 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 في أجالها المحددة، كما يتم أيضا التأكد من أن العمليات الحسابية المدونة في التصريحات لا يوجد فيها أخطاء<sup>2</sup>.

**2- الرقابة على الوثائق:** هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، بعكس الرقابة الشكلية فإن 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 مجموع المعلومات والبيانات والتي هي بحوزة الإدارة

<sup>1</sup> يحي لخضر، دور الامتيا ازت الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، علوم التسيير فرع إستراتيجية السوق في ضل إقتصاد تنافسي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد ب وضياف مسيلة 2006/2007، ص 74.

<sup>2</sup> -عبد الجليل لخذاري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهريب الضريبي، مذكرة الماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة 2014، ص 55 -56.

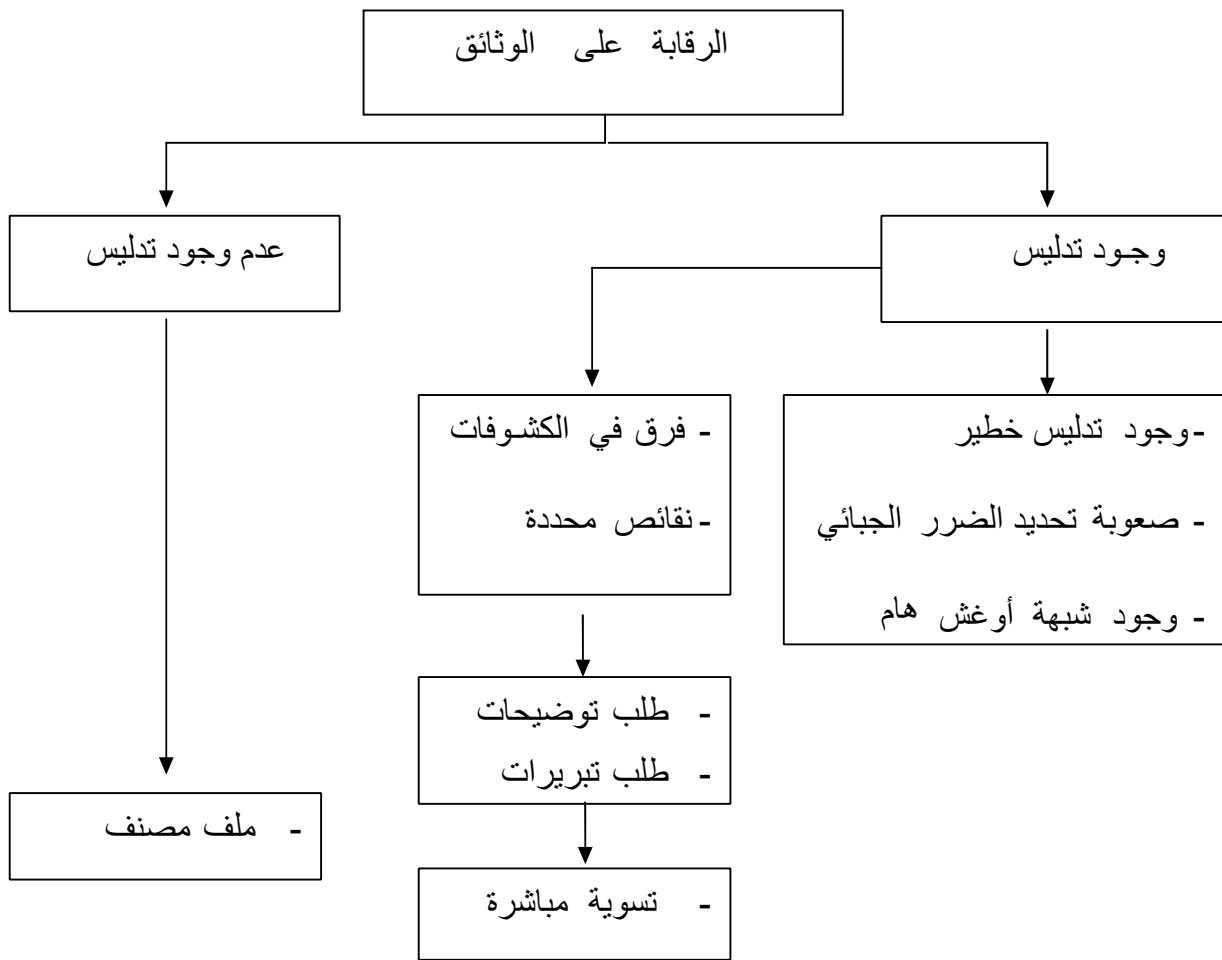
الجبائية، ويمكن للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف بالضريبة إذا لزم الأمر وترتكز أهداف الرقابة على الوثائق<sup>1</sup>.

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

- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة

-التأكد من المعدلات الضريبية في كل نشاط.

الشكل رقم (02): خطوات إجراء الرقابة على الوثائق



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معلومات مقدمة من المديرية الولائية للضرائب

<sup>1</sup> - كردودي سهام، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009، ص95.

## ثانيا: الرقابة الخارجية (المعمقة)

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

1- **التحقيق المحاسبي**: نصت المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية، لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة<sup>2</sup>.

2 **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة**: نصت عليه المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أولا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة

## المطلب الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة في الجزائر

تعد الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروط قانونية محددة وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة، وهذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل في هذا المبحث.

## الفرع الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

يتم تنظيم الإدارة الضريبية وفقا لمبدأ مركزية التوجيه ولا مركزية التنفيذ، حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة وإصدار التعليمات والتفسيرات وتنظيم شؤون الموظفين وتدريبهم والسهر على رفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الضريبية، بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل الضريبة

<sup>1</sup> - مصطفى عوادي ورحال نصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، 2011، ص13.

<sup>2</sup> - المادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية.

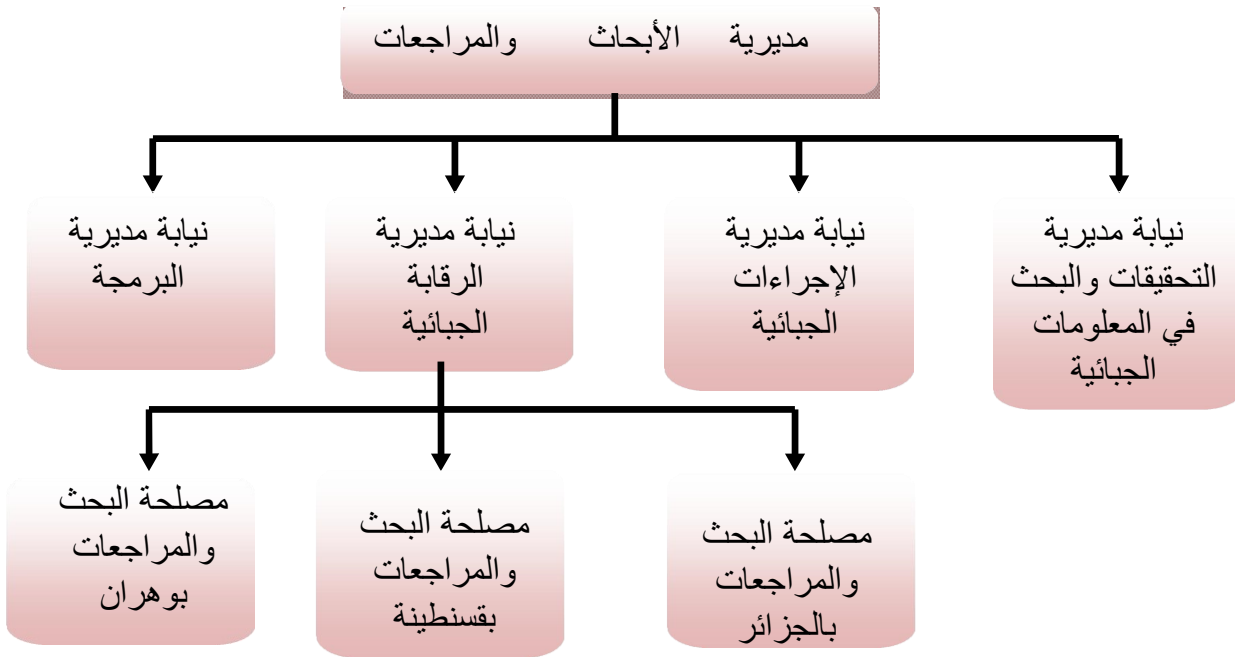
أولاً: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

### 1- مديرية البحث والمراجعات (D.R.V)

**1-1 التعريف بمديرية البحث والمراجعات:** أنشئت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي 228/98، الصادر بتاريخ 1998/07/03 والتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، تقوم هذه المديرية بصفقتها مصلحة مركزية تابعة للمديرية العامة للضرائب، وباعتبارها صاحبة سلطة واسعة على المستوى الوطني بتسيير عملية الرقابة الجبائية على المستوى المركزي ومكافحة التهريب الضريبي، ضف إلى ذلك فإنها تتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات، كما أنه بحسب المادة الأولى من نفس المرسوم فإنها تستند هذه المهام إلى أربع مديريات فرعية<sup>1</sup>.

**1-2 الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات:** حسب ما تم ذكره يكون الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات كما في الشكل الآتي:

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهريب الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة البويرة، ص 43.

<sup>1</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 228/98، المؤرخ في 1998/07/13، المتضمن تنظيم الادارة المركزية في إدارة المالية، جريدة رسمية عدد 51، لسنة 1998.



**1-3 مهام مديرية البحث والمراجعات:** الأعمال تسند لمديرية البحث والمراجعات مهمة الرقابة الجبائية بتوفير شرط مستوى رقم لأربع سنوات الأخيرة محل التدقيق على أن يتجاوز 000.4000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة ورقم الأعمال 000.1000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهريب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف للمساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها<sup>1</sup>:

❖ رفع نوعية الأداء التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن.

❖ تحسين مستوى مردودية الرقابة الجبائية .

❖ الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخل الكبيرة .

❖ تقليص حجم المنازعات والتي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.<sup>2</sup>

## 2- المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات، فإن المديرية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديرياتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تستند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق<sup>3</sup>.

**1-2 مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:** إن المديرية الولائية للرقابة الجبائية، مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والمراجعات، وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى، أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يكون رقم أعمالها أقل من 000.4000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها أقل من 000.1000 دج. في هذا الإطار فإن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص47.

<sup>2</sup> - عباس عبد الرازق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، دط، الجزائر، 2012، ص27.

<sup>3</sup> - نوي نجاة، مرجع سابق، ص41.

<sup>4</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2011/2012، ص106.

2 - الأمر رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/23، والمتضمن قانون مفتشيات الضرائب، الجريدة الرسمية عدد 09، بتاريخ 1991/02/23.

- ❖ البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.
- ❖ دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة .
- ❖ السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.
- ❖ بحث وتحليل أسباب التهريب والغش الضريبيين وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.
- ❖ تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية .

### 03- مفتشيات الضرائب:

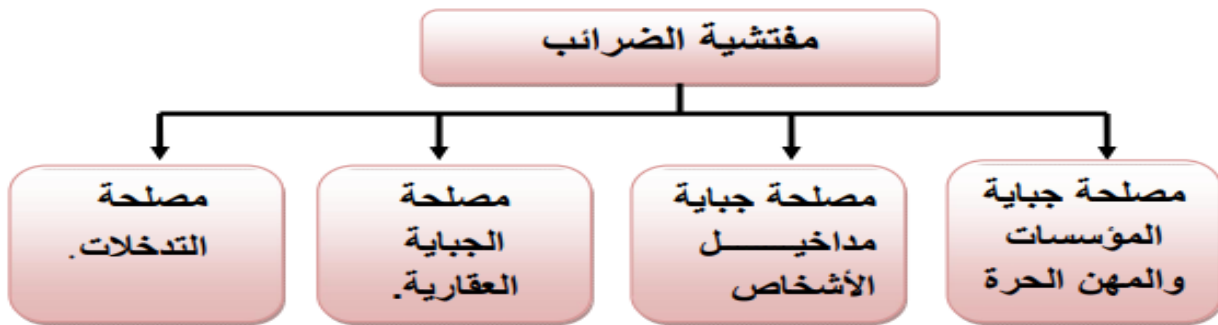
**1-3 التعريف بمفتشيات الضرائب:** تم إنشاء مفتشيات الضرائب بموجب الأمر رقم 60/91 بتاريخ 23 فيفري 1991<sup>2</sup>، حيث تنص المادة 12 منه تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة حيث تقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل، حيث تشكل مفتشيات الضرائب حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية وتنقسم إلى:

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة .
- مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين.
- مصلحة الجباية العقارية .
- مصلحة التدخلات.

### 2-3 الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب:

الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب يأخذ الشكل التالي:

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2012/2011، ص 111.

### 3-3 مهام مفتشية الضرائب:

إعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب على ما يلي:

- مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية أو الحقوق الفورية
- المتابعة والمراقبة المستمرة للملفات الجبائية في ما يخص التغيرات التي تطرؤ على طبيعة النشاط من جهة، وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى .
- تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا به.

- تسجيل المنازعات والطعون وتقديم الحلول المناسبة .

الفرع الثاني: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية

#### 1-مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E)

##### 1-1 التعريف بمديرية كبريات المؤسسات

- أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم رقم 303-02 المؤرخ في 28-09-2002<sup>1</sup> والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 494-2005 المؤرخ في 26-12-2005<sup>2</sup> ولها صلاحيات على المستوى الوطني والمكلفة بتسيير كل المهام، وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات وتتكون من خمسة مديريات فرعية وهي:

-المديرية الفرعية لجباية المحروقات

-المديرية الفرعية للتسيير

-المديرية الفرعية للرقابة والقوائم

-المديرية الفرعية للمنازعات

-المديرية الفرعية للوسائل

والمكلفون الخاضعون لهذه المديرية هم:

<sup>1</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002، جريدة رسمية عدد 84 سنة 2002.

<sup>2</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 494/05 المؤرخ في 26/12/2005، جريدة رسمية عدد 84 سنة 2005.

-الأشخاص المعنيون أو تجمعات الأشخاص المعنيون بقوة القانون أو فعليا أو العاملة في ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها.

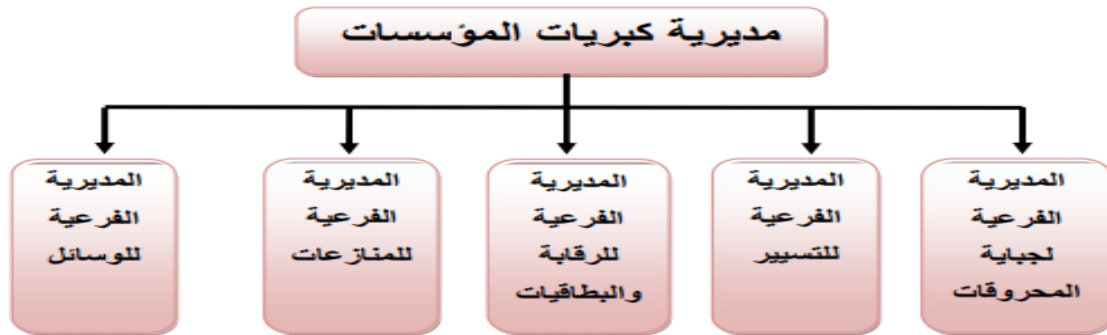
-شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار (100.000.000 دج).

-تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال احد أعضائها مائة مليون دينار جزائري (100.000.000 دج).

## 1-2 الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات:

تتكون المديرية من (05) مديريات فرعية كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (5): الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهريب الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، كع أوع توع توع ت، جامعة البويرة، ص 47.

## 1-3 مهام مديرية كبريات المؤسسات:

وتكلف مديرية كبريات المؤسسات بالمهام التالية:

1-3-1 في مجال الوعاء: حيث تتمثل مهام هذه المديرية في مجال الوعاء فيما يلي:

- ❖ مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة .
- ❖ البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها واستغلالها.
- ❖ إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين وتقييم نتائجها.

- ❖ إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض للضريبة وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع والمعاينة والمصادقة عليها.
- ❖ منح الإعتمادات لصالح المكلفين المستفيدين من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم على قيمة المضافة حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.
- ❖ التحقيق في التظلمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية .
- ❖ تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدابير من شأنه تحسين عملها<sup>1</sup>.

### 1-3-2 أما في مجال التحصيل:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم.
- المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية وتسديد الرسم على قيمة المضافة .
- التموين بالطابع ومسك محاسبتها.
- تحليل عمليات التحصيل وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدابير من شأنه تحسين عملها<sup>1</sup>.

### 1-3-3 في مجال الرقابة:

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات.
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.

### 1-3-4 في مجال المنازعات

- تدرس التظلمات وتعالجها.
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية .
- تعالج طلبات التخفيض الإداري.

### 1-3-5 في مجال تسيير الوسائل:

- تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحسينها.

<sup>1</sup> - نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999 - 2003) رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص47

- تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك<sup>1</sup>

## 2-مراكز الضرائب:

وهي من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير أنه لم يتم تعميمها على كامل التراب الوطني، واقتصر وجودها على بعض المناطق وفي إنتظار تعميمها على كل الوطن تواصل مفتشيات وقباضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في إنتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب<sup>2</sup>.

**2-1 تعريف مراكز الضرائب:** هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركز الإحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية والأعمال التنازعية التي تتجاوز سلطة رئيسها<sup>3</sup>.

**2-2 دور مركز الضرائب:** إن إنشاء مراكز الضرائب يستجيب إلى ضرورة تحسين عملية التسيير ومراقبة المكلفين ذوي الأهمية المتوسطة والذين لا يتبعون مديرية كبيريات المؤسسات حيث تقوم بأعمال الترقيم ومتابعة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة وأعمال التحصيل لهذه الفئة من المكلفين<sup>4</sup>.

**2-3 أصناف مراكز الضرائب:** تبعا لمعيار عدد الملفات قسمت مراكز الضرائب إلى ثلاث أصناف هي:

الصنف الأول: أكثر من 8000 ملف .

الصنف الثاني: من 4000 إلى 8000 ملف .

الصنف الثالث: اقل من 4000 ملف .

<sup>1</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 هـ الموافق لـ 2006/09/18 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحاياتها، المادة 03 منه، الجريدة الرسمية المؤرخة في 01 رمضان 1427 هـ الموافق لـ 2006/09/24، العدد 56.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، المادة 32 منه

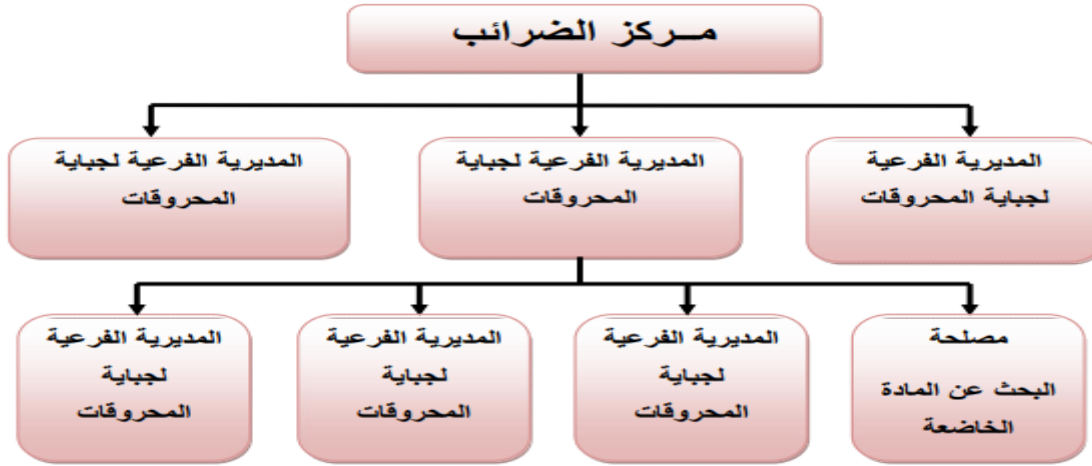
<sup>3</sup> - تريش مختار، دور مفتشية الضرائب في قمع ظاهرة التهريب الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان الحقوق والعلوم السياسية، الشعبة الحقوق، التخصص: القانون العام للإعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014 ص 23،

<sup>4</sup> - تريش مختار، مرجع سبق ذكره، ص 23

## 2-4 الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب:

يأخذ الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب الشكل التالي رقم (07):

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25 صفر 1430 هـ الموافق 21 فبراير 2009، المواد من 02 إلى 18 منه

## 2-5 مهام مراكز الضرائب: تنحصر هذه المهام في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- ❖ التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهريب والغش الضريبي
- ❖ تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتراقب التصريحات.
- ❖ تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.
- ❖ التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

## 3- المراكز الجوارية للضرائب:

### 3-1 التعريف بالمراكز الجوارية للضرائب:

تقوم المراكز الجوارية للضرائب بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية بالإضافة إلى إقامة مراكز مختصة في تسيير الجبائية العقارية، والمعادن النفيسة، والكحول، والتبغ، وكذا الجبائية المحلية الفلاحية<sup>2</sup>. وفي هذا الإطار تتولى المراكز الجوارية للضرائب متابعة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المذكورين أسفله وذلك فيما يخص الوعاء، التحصيل، الرقابة والمنازعات، وعلى كل الضرائب والرسوم المستحقة .

<sup>1</sup> - آيت بلقاسم لامية، مرجع سابق، 50.

<sup>2</sup> - تريش مختار، مرجع سابق، 24

- 1- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي.
  - 2- المستثمرات الفلاحية .
  - 3- الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية .
  - 4- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم.
  - 5- المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب برسم الضرائب، أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها.
- يقسم المركز الجوارى للضرائب مثل مركز الضرائب تماما إلى ثلاث (03) مصالح رئيسية ومصطلحتين (02) وقباضة .

### 3-2 مهام مراكز الضرائب:

تتخصر مهام مراكز الضرائب في المجالات الآتية<sup>1</sup>:

#### 3-2-1 في مجال الوعاء:

- تمسك وتسير الملف للشركات وغيرها من الأشخاص الطبيعيين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية .

#### 3-2-2 في مجال الإحصاء:

- تتكفل بالجدول وسندات الإيرادات، وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى،
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخارج النقود،
- تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.

#### 3-2-3 في مجال الرقابة:

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها.

<sup>1</sup> - سليمان عتير، مرجع سابق، ص 109-110.



- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات.

### 3-2-4 في مجال المنازعات:

- تدرس الشكاوى وتعالجها.

- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية .

- تدرس طلبات التخفيض الإداري.

### 3-2-5 في مجال الاستقبال والإعلام:

- تضمن مهمة إستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة .

- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء ، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل.

- تنظيم المواعيد وتسييرها.

- تنشر المعلومات والآراء للمكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

**4- مفتشيات الضرائب:** إن أغلب مصالح الضرائب السالفة الذكر ليست لها علاقة مباشرة بالمكلفين بالضريبة مثل مفتشيات الضرائب، فهي التي تمسك ملفاتهم الجبائية وتتابع وتستلم تصريحاتهم، كما أنها تعتبر المقرر الأول في إعداد برنامج الرقابة الجبائية لكل سنة.

**4-1 التعريف بمفتشيات الضرائب:** تتولى مفتشية الضرائب على وجه الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية وإستغلالها، وم ارقبة التصريحات، وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل<sup>1</sup>.

وتشكل المفتشيات حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية. الساري العمل به إلى غاية هذا اليوم. وفيما يخص الرقابة تعتبر الحلقة الأكثر أهمية في النظام الجبائي الح ازئري وتنقسم إلى<sup>2</sup>:

1. مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة

2. مصلحة الجباية العقارية

3. مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين

<sup>1</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 60 المؤرخ بتاريخ 23/02/1991، العدد 09 ص 354.

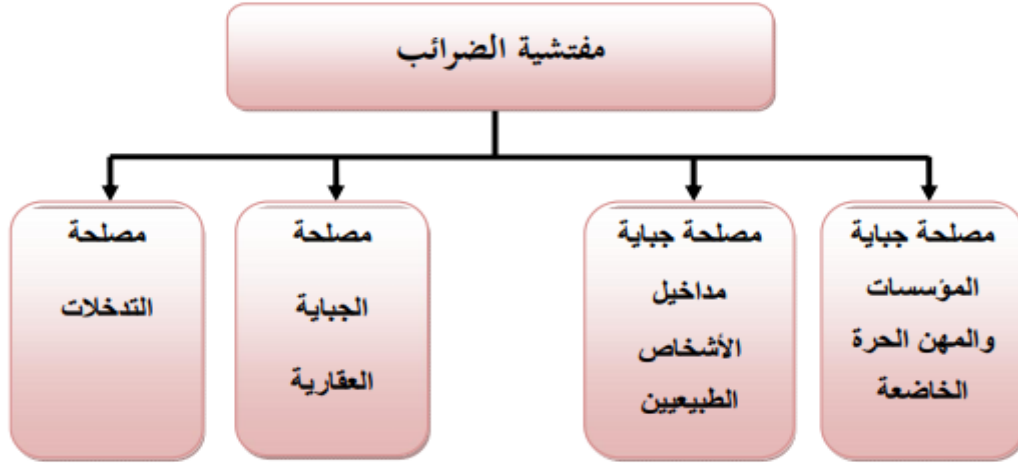
<sup>2</sup> - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009، ص42،

4. مصلحة التدخلات

4-2- الهيكل التنظيمي لمفتشيات الضرائب:

مما سبق ذكره يمكن تلخيص الهيكل التنظيمي في الشكل الآتي:

الشكل رقم (07) الهيكل التنظيمي لمفتشيات الضرائب



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معلومات من مفتشية الضرائب

4-3 مهام مفتشية الضرائب:

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

5- قباضات الضرائب: تتكفل قباضات الضرائب خصوصا بجداول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة، ويمكنها زيادة على ذلك:

التسيير المالي للهيئات العمومية حسب الشروط التي يحددها التشريع والتنظيم المعمول بهما<sup>2</sup>.

كما تنقسم مصالح التحصيل إلى قسمين هما<sup>3</sup>:

1- قباضة تحصيل الضرائب

<sup>1</sup> - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، مرجع سبق ذكره ص 39.

<sup>2</sup> - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ بتاريخ 1991/02/23، مرجع سبق ذكره، ص 354.

<sup>3</sup> - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، مرجع سبق ذكره ص 39.

2- قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية .

### المطلب الثالث: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

لأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي خول لها القانون معايير إنتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم إتجاه الإدارة الجبائية وتجاه المكلفين بالضريبة .

#### الفرع الأول: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

إن الرقابة الجبائية هي حق من حقوق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة<sup>1</sup>، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بمسؤوليته، وهي تبين صفة العون المدقق (كالهوية، الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه)، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف<sup>2</sup> والموظفين المكلفين بذلك هم<sup>3</sup>:

1- **نائب المدير المكلف بالضريبة:** وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان، إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات، التدقيق المحاسبي والجبائي، بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة، الأعمال المنجزة والمبرمجة، لتقديم الملاحظات والاقترحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل، كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.

2- **رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات:** إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمدقق جبائي كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لك ونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية، وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين.

3- **الأعوان المدققين:** حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب وهذا إلزاما بالتشريع الجبائي، لا يمكن إجراء المراجعة في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة

1 - المادة 20، الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009، ص12.

2 دليل أخلفيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب ص3.

3 - دليل أخلفيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق ذكره، ص13.

الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل<sup>1</sup>، كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل أعمال المراجعة بكل م ارحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تنجز مهامهم في مق ارت المكلفين، بإستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين.

### الفرع الثاني: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احت ارم قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم<sup>2</sup>.

كما وضع المشرع الجبائي عدة إلتزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة نذكر أهمها<sup>3</sup>.

- تأدية الخدمة في إطار إحترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا.

- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب اللالت زام بخدم الدولة .

- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة .

- تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد تجاه المكلفين بالضريبة .

- اللتزام بالنزاهة والسر المهني واحت ارم النظام الداخلي للإدارة

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة في ما يلي<sup>4</sup>:

1- **المسؤولية المدنية:** يتحمل عن الضرائب المسؤولية المدنية عند إلحاق الضرر بالغير، وهي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولا شخصا عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذا لأوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري.

2- **المسؤولية الجنائية:** يمكن إعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بإرتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغي الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون أليا الأجر ارة التأديبي، ومن بين

<sup>1</sup> - المادة 190 ،الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المطبوعة الرسمية الجزائر لسنة 2009،ص91

<sup>2</sup> - لمادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27/10/1990 المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين لأملك الادارة والمالية

<sup>3</sup> - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، د ارسه حالة بمديرية الضرائب لأم البواقي مذكرة مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، 2010/2011.ص31.

<sup>4</sup> - لياس قلاب ذبيح ،مرجع سابق، ص33.

الأعمال التي تعتبر جنائية أو جنحة نجد منها: التعسف في استعمال المنصب، إستغلال النفوذ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير الوثائق...

3-المسؤولية التأديبية: يعتبر الموظف الذي يقوم بإرتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية، ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة بأربعة (04) درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب، أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة النقل الجبري إلى غاية التسريح.

### المطلب الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية

#### الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية بوسائل قانونية وبحقوق تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها فهي تسمح برقابة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد الضريبة مع ضمان تحصيلها وتتمثل في ما يلي:

1-حق الزيارة: خول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة المتمثلة في المعاينة المادية، فيمكنهم التحرك بحرية في المقار المهنية وبالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق ومراقبة الصفقات التي تبرم بين المنتجين وتكون هذه المراقبة عندما توجد القرائن تدل على ممارسات تدليسية، ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير، كما أن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية، تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة، حيث تكون هذه الزيارة حاضراً فيها ضابط من الشرطة القضائية يعينه وكيل الجمهورية معه عونان من الإدارة الجبائية .

2-حق الرقابة: يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية، حيث تراقب هذه الإدارة تصريحات المكلف والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتواة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي لها صفة التاجر والتي تدفع أجور أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات أو الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق التي تتوفر عليها.

وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - سعدي عبد الحليم، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، رسالة الماجستير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الحج أزيئر، 2010/2009، ص 40.

3- **الحق في الاطلاع:** يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات<sup>1</sup>، ومن الإدارات والهيئات والمؤسسات التي يمكن للإدارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر:

- إدارات الدولة والولايات والبلديات، المؤسسات والهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة وأي سلطة إدارية أخرى .
- مصالح الضمان الاجتماعي
- السلطات القضائية ومختلف هيئاتها.
- التجار والشركات التجارية .
- المؤسسات والهيئات المالية<sup>2</sup>

4- **الحق في المعاينة:** يمكن للإدارة الجبائية الحق في المعاينة الذي أقرته المادة 74 من قانون المالية لسنة 2001 ويكون ذلك بعد أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض مفوض عنه، حيث تعطي الإدارة الجبائية ترخيص لأعوانها الذين لهم رتبة مراقب على الأقل القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التخلص من الوعاء والمراقبة والدفع، ويجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المجالات المهنية للمكلفين بالضريبة، وعملية المعاينة يجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله الذي يكون قد أعلم مسبقاً بهذه العملية<sup>3</sup>.

5- **حق التقادم:** نصت عليه المادة 39 من قانون الإيجارات الجبائية ويسمى أيضاً بحق إستدراك الخطأ والتي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدودة بأربع (04) سنوات إلا في حدود مناوارة تديسية<sup>4</sup>.

#### الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم:

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق وضمانات أعطاها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة وهي كالاتي:

1- **الإعلام المسبق وأجال التحضير:** إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي رقابة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من أجل إعلامه، وهذا الأخير له أجل عشرة ( 10 ) أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسبة<sup>5</sup>. وأجل خمسة عشر

<sup>1</sup> - المادة 45 من قانون الإيجارات الجبائية.

<sup>2</sup> - سليمان عتير، مرجع سبق ذكره ص 84.

<sup>3</sup> - المادة 34 من قانون الإيجارات الجبائية.

<sup>4</sup> - المادة 39 من قانون الإيجارات الجبائية.

<sup>5</sup> - المادة 21 الفقرة 03 من قانون الإيجارات الجبائية.

(15) يوم في حال المراقبة كحد أدنى في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وعلى كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل (بناء على طلب يقدمه) وهذا لا يمنع المحققين من القيام بزيارة مفاجئة في عين المكان لمعاينة العناصر المادية ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف<sup>1</sup>.

2- الاستعانة بمستشار: يكون للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية الحق في الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته أثناء عملية الرقابة وهذا ما نصت عليه المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>... "المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية الرقابة بمستشار يختاره هو"، ويمكن للمكلف أن يعين ممثلاً عنه في فترة المراقبة لأن غيابه لا يمنع من إجراء عملية المراقبة التي تفقد قيمتها إذا لم يتم إجرائها.

3- إستحالة إعادة الرقابة: في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً، ولا يمكن للإدارة ال رجوع فيه<sup>4</sup>، سواء كان نمط الرقابة تحقيقاً محاسبياً، أو إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، ولا يجوز للإدارة الضريبية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا أدلى المكلف بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد إستعمل أساليب تدليسية .

4- محدودية مدة الرقابة: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في ما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاث أشهر في ما يخص<sup>3</sup>:

- مؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعماله السنوي لا يتجاوز 100.000000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي 200.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 00.000.000.5 دج و 00.000.000.10 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في الحالات الأخرى تسعة أشهر. وعلى كل حال، يمكن أن تتجاوز هذه الأجل عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الأجل المحددة قانوناً كما يجب الإشارة إلى أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ من تاريخ أول تدخل مذكور في إشعار بالمراقبة الأولى .

5- الإجراء الاعتراضي: الإجراء الاعتراضي أو كما يسمى بحق الرد، هو عبارة عن نقاش شفوي أو كتابي يتم بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية

1 - نفس المادة.

2 - المادة 20 ،الفقرة 07 نفس القانون.

3 - المادة 20 ،الفقرة 08 من قانون الاجراءات الجبائية .

وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات التي أجريت من ناحية أخرى، كما يمنح هذا الإجراء جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة وضمن مقابلة مختلف الوضعيات بينهما ويسمح أيضا بتقليل عدد المنازعات الجبائية مستقبلا.

6-**السر المهني:** تبعا إلى أحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الالتماس بالسر المهني حيث تنص المادة 65 منه، يلزم السر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم إلى النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وحق الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به<sup>1</sup>.

7-**اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي:** إن تصرفات وسلوكيات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ هم دائما مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية، على كل حال وبسبب هذه السلوكيات فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين وتحت طائلة بطلان الإجراءات بعض الحقوق والضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث يوجد بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطة الأعلى (المديرية الولائية) واستئناف الإجراءات الاعتراضية وطرق الاستئناف هي:

- اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.
- اللجوء الودي الذي يسمح للمكلفين الذين يوجدون في حالة عسر مالي ويستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي للاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المعروضة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - نصر رحال، سياسات مكافحة الغش والتهريب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب أطروحة مقدمة لنيل الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاح لخضر باتنة الجزائر، 2014/2013، ص143.



## المبحث الثاني: أساسيات حول التهريب والغش الضريبي

يعتبر الغش والتهريب الضريبي مشكلة اقتصادية تعاني منها جميع الدول سواء كانت المتقدمة أو النامية، تختلف من دولة لأخرى تبعا للنظام الاقتصادي والسياسي، إلا أنها تشترك في كونها ظاهرة يصعب السيطرة عليها، فالمكلف بالضريبة يتجنب دفعها لاعتبارات ذاتية أو موضوعية، مما يؤدي إلى تضييع بعض إيرادات خزينة الدولة.

## المطلب الأول: مفاهيم حول التهريب والغش الضريبي

يشكل كل من الغش والتهريب الضريبي وسيلة يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل عدم دفع الحقوق الملقاة على عاتقه، وتعتبر هذه الظاهرة من أهم انشغالات المشّرع لأنها تهدد النظام الضريبي باعتبار الضريبة هي المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة .

## أولاً: مفهوم التهريب الضريبي

**1- تعريف التهريب الضريبي:** لقد اختلفت التعاريف الملقاة على التهريب الضريبي من قبل الباحثين، لذلك ليس من السهل تعريفه تعريفاً دقيقاً وهذه بعض التعاريف:

التهريب الضريبي هو محاولة المكلف التخلص من الضريبة المفروضة عليه بشتى الوسائل القانونية أو غير قانونية، دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر.<sup>1</sup>

التهريب الضريبي هو محاولة التخلص من العبء الضريبي إلى أقل حد ممكن بطرق غير مشروعة والامتناع عن دفع الضريبة كماً أو جزئياً.<sup>2</sup>

يعرف التهريب الضريبي " بأنه التخلص جزئياً وكماً من الضريبة، ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة بعدم أدائها للخزينة ".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - رلى عبد الرزاق حسين، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من وكشف عن حالات التهريب الضريبي، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبة لكمية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية فلسطين، 2010، ص27.

<sup>2</sup> - طارق حمدي حمدان أبوسنينه، العوامل المؤثرة في التهريب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماجستير في العلوم الإدارية والمالية، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، السعودية، 2008، ص 42

<sup>3</sup> - شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010، ص55.

التهرب الضريبي هو تلك الأعمال أو الأفعال المترتبة من طرف المكلف بالضريبة للتخلص بصفة جزئية أو كمية من الضريبة المفروضة.<sup>1</sup>

يقوم التهرب الضريبي على تخفيض الأعباء الضريبية المستحقة وذلك بالاعتماد على قواعد قانونية تكون دائما مخالفة للحق الضريبي العام، أو توجد هناك فجوة في القانون، للإخفاء الغير قانوني لكل أو جزء من الدخل الخاضع للضريبة.<sup>2</sup>

من خلال هذه التعريف نستنتج أن التهرب الضريبي: "هو الإخفاء الجزئي أو الكلي للعبء الضريبي من طرف المكلف وذلك بطرق شرعية من خلال استغلال الثغرات المحاسبية والقانونية، وبطرق غير شرعية عن طريق إخفاء المكلف للمداخل الخاضعة لضريبة وعدم التصريح بها.

## 2- أشكال التهرب الضريبي: ينقسم التهرب الضريبي من حيث مشروعيته إلى قسمين<sup>3</sup>:

التهرب المشروع: طريق طبيعي يقره القانون، لا جرم فيه، حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، وذلك باستغلال ثغرات قانونية، مستعينا بأهل الخبرة والاختصاص ومن الأمثلة الأكثر شيوعا في التهرب المشروع:

هبة الشخص أمواله لورثته خلال حياته تهربا من دفع ضريبة التركة بعد وفاته.

التهرب الغير المشروع: هو تهرب مقصود من طرف المكلف، مخالف لقانون الضريبة، وذلك من خلال عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم إقرار فيه الغش وتلاعب أو فتح اعتمادات بأسماء وهمية وغيره.

3- طرق التهرب الضريبي: لقد أدى التطور التكنولوجي والتفتح الاقتصادي إلى تعدد طرق التهرب الضريبي واختلاف مهارات وخبرات المتهربين ومن أبرزها ما يلي<sup>4</sup>:

• **التحايل المادي:** ويقصد به تغيير أو إخفاء المكلف لواقعة مادية بطريقة غير قانونية، سواء كان الإخفاء جزئي أو كلي أو عدم التصريح بجزء من المواد والمنتجات، وعدم الاعتراف بقيمة الأرباح المحصلة .

<sup>1</sup> - طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، رسالة ماستر في العلوم السياسية، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة ورقلة، 2015، ص 04.

<sup>2</sup> - يحياوي نصيرة، الغش والتهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 1998، ص 40.

<sup>3</sup> - عبد الناصر نور، نائل حسن عدس، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، الطبعة الأولى، 2008، ص 324.

<sup>4</sup> - سمية براهمي ميادة بلعاش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة البحوث الاقتصادية العربية، المجلد 2، العددان 27-28، 2014، ص 234.

«التحايل القانوني»: عرفه brumo على انه العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، ويعتبر الأكثر استعمالا وشيوعا، ومن أشكاله:

-الإخفاء عن طريق العمليات الوهمية: ويستعمل غالبا من طرف المكلف في مجال الرسم على القيمة المضافة، والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء .

-الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية: ويتمثل هذا الإخفاء بتزييف المكلف لحالة قانونية خاضعة للخرينة إلى وضعية أخرى محل إعفاء، ومن أمثله تغيير عقد البيع بجعله عقد هبة لتفادي دفع الضرائب.

«التحايل المحاسبي»: هذا الإخفاء ذو طبيعة محاسبية، لأن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من أجل المصالح الجبائية، فإن المكلف البارح يبحث عن سبل لمطابقة القيود المحاسبية فيما بينها وبين المستندات الثبوتية من ناحية أخرى، ويكون إما من خلال تضخيم الأعباء .

«التحايل المحاسبي للنفقات الشخصية ضمن محاسبة المصاريف العامة، أو الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة.

### ثانيا: تعريف الغش الضريبي

قد اختلف تعريف الغش الضريبي باختلاف وجهات نظر الاقتصاديين والمؤلفين، وفي هذا المجال يمكن ذكر التعاريف التالية:

"هو ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن يلقي عبئها إلى شخص آخر".<sup>1</sup>

"يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة المفروضة عليه بالمخالفات الصريحة لنصوص القوانين الضريبية"<sup>2</sup>؛ "هو تهرب مقصود من طرف المكلف، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب أو اعداد قيود وتسجيلات مزيفة".<sup>3</sup>

"يمكن القول بأن هناك غش عندما تطبق الوسائل التي تسمح بالتخلص من الضريبة في حين أن المشرع لم يسمح بذلك، فالغش الضريبي بمعناه العام هو كل عمل تام قائم على سوء نية صاحبه بهدف التضييل".<sup>4</sup>

2- أركان الغش الضريبي: يتوفر الغش على الركنين التاليين:

<sup>1</sup> - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص153

<sup>2</sup> - عناية غازي حسين، النظام الضريبي في الفكر المالي الاسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2006، ص346

<sup>3</sup> - حميد بوزيدة، جبابة المؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص40.

<sup>4</sup> - André Margairaz, **La fraude fiscale et ses succès** années, comment on échappe à l'impôt, édition Blonay, Suisse, 1988, p 27.

أ- **العنصر المادي:** يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية، التي يملها التشريع الضريبي، ومن أشكال الإخلال بهذه الواجبات نذكر ما يلي:

- ❖ المبالغة في تقدير الأعباء وتكاليف الاستغلال؛
- ❖ الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الجبائية؛
- ❖ الاخفاء الكلي أو الاخفاء الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها، أو المداخل الناتجة عنها؛
- ❖ عدم مسك محاسبة منتظمة .

ب- **العنصر المعنوي (القصد):** يقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه المخالفة المتعمدة تكون عن وعي، غير أن اظهار نية الغش صعبة، لأن القانون الضريبي يفترض دائما حسن نية المكلفين، وعليه يتوجب على الإدارة الجبائية إظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الاثبات.

### المطلب الثاني: أسباب التهرب والغش الضريبي

تعود أسباب انتشار ظاهرة الغش الضريبي إلى وجود بيئة تتوفر فيها الشروط الملائمة، والتي تساعد على انتشارها، وقد اختلف المفكرون الاقتصاديون في تحديد أسباب هذه الظاهرة، فمنهم من يرى أن السبب الأساسي لها هو الأسباب النفسية والأخلاقية، للمكلف وضعف إحساسه بأهمية ووظيفة الضريبة في التنمية الاقتصادية والرقى الاجتماعي، والبعض الآخر يرجعها إلى اعتماد الدولة على نظام جبائي معقد، ورفع معدلات الضرائب إضافة إلى أسباب أخرى خارجية، وفيما يلي شرح مفصل لهذه الأسباب.

### أولاً: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي

يحتوي النظام الضريبي الجزائري على غرار الأنظمة الضريبية في الدول الأخرى، على نقائص وسلبيات عديدة، أدت إلى وجود ظاهرة الغش الضريبي والتي من بينها:

1- **تعقد وعدم استقرار التشريعات الجبائية:** إن النظام الضريبي الجزائري يتسم بالتعقيد والصعوبة، وذلك من خلال تعدد الضرائب المكونة له واختلاف معدلاتها وطرق حسابها، ويعتبر تعقد التشريعات الجبائية من أبرز الأسباب المؤدية إلى الغش الضريبي، فكلما كانت الصياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحاً، هذا ما يؤدي إلى عدم فناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه، وبالتالي يحاول التهرب منها.<sup>1</sup>

كما أن عدم استقرار القواعد الضريبية التي تنظم الأسس الضريبية، تترك مجالاً لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، ويرجع ذلك إلى التغيرات والتعديلات المستمرة التي تخضع لها التشريعات الجبائية، إذ يصعب على

<sup>1</sup> - عبد الغني بوشري ، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011، ص82.

المكلفين مسايرة تلك التغيرات نتيجة لنقص وسائل الإعلام الجبائية، وهو ما يؤدي بالمكلفين إلى عدم فهم محتوى هذه التعديلات، والإحساس بأنها دائما ليست في صالحهم وبالتالي يزداد ميلهم للغش.<sup>1</sup>

2. **طريقة فرض الضريبة:** إن طريقة فرض الضريبة تعتبر أحد أسباب الغش الضريبي، حيث أن القانون الجبائي ومن أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة، فإنه يسمح بخصم تكاليف متنوعة ومتعددة تعطي للمكلف فرصا للتلاعب من أجل تخفيض الوعاء الضريبي، وبالتالي تخفيض الضريبة المفروضة، وهذا عن طريق إدراج تكاليف غير قابلة للخصم.<sup>2</sup>

3- **عدم عدالة النظام الضريبي:** إن لعدم عدالة النظام الضريبي دور كبير في انتشار ظاهرة الغش الضريبي، فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الضريبي فإنه سوف يدفع ما عليه من التزامات جبائية بإرادته، والعكس في حالة عدم عدالته، ويقصد بالعدالة الضريبية التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها.<sup>3</sup>

4- **ضعف الإمكانيات البشرية والمادية:** إن قدرة الإدارة الجبائية على التحصيل الأفضل للإيرادات، وتحقيق أهداف السياسة الضريبية المتبعة، ترتكز على مستوى كفاءتها وإمكانياتها المادية والبشرية المتوفرة لديها، حيث أن الإدارة الجبائية تعاني من نقص كبير في الإمكانيات المادية والبشرية، مما يجعلها عاجزة عن أداء المهام الكثيرة والمتنوعة لعمليات فرض الضريبة، إحصاء المكلفين، البحث عن المادة الخاضعة للضريبة، تحديد وعائها، إجراء الرقابة الجبائية، التحصيل، والمنازعات وغيرها.

5- **صعوبة تقدير وعاء الضريبة:** لا شك أن الصعوبات التي تلقاها الإدارة الضريبية في تقدير بعض أوعية الضرائب، هي ما يشجع المكلف على الغش الضريبي، وقد تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على الغش الضريبي.<sup>4</sup>

#### ثانيا: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة

غالبا ما تعود أسباب الغش الضريبي إلى المكلف نفسه، والتي تندرج في إطار اعتبارات ذاتية ونفسية وأخلاقية، إذ يرى بعض الباحثين أن السبب الرئيسي للغش الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي ومستوى الوعي الضريبي

<sup>1</sup> - بوزيدة حميد، جباية المؤسسة (دراسة تحليلية في النظرة العامة للضريبة)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 43.

<sup>2</sup> - مصطفى عوادي، نصر رحال، الغش والتهريب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2011، ص 60.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص 61.

<sup>4</sup> - المرجع نفسه، ص 64-65.

لدى المكلف، لأن موقف المكلف اتجاه الضريبة يشترط فيه الحالة النفسية والأخلاقية، فكلما كانت نفسية المكلف ضعيفة كلما كان ميله إلى التخلص من دفع الضريبة واسعا.<sup>1</sup>

1- العامل التاريخي والديني: إن من بين الأسباب التي لها تأثير كبير على ظاهرة الغش الضريبي كل من العامل التاريخي والديني وهي كالآتي:

أ. العامل التاريخي: إن الأحداث التاريخية التي تخضع لها البلاد تساهم في تحديد مواقف المكلفين تجاه الضريبة، والجزائر كباقي البلدان التي خضعت للاحتلال ابتداء من العهد التركي، حيث عرفت أشكالاً وصوراً متعددة لرفض دفع الضريبة، والميل إلى الغش كشكل من أشكال المقاومة والاحتجاج، أما خلال الاستعمار الفرنسي فإن صور وأشكال رفض دفع الضريبة ارتفعت، نتيجة لارتفاع الضغط الجبائي على عاتق المكلف، والذي كان يستهدف بذلك إفقار الشعب الجزائري، وتجريده من وسائل المقاومة والعيش مما يدفعه لبيع أراضيه للفرنسيين، وهذه الظروف ساعدت على قيام المكلفين بعمليات الغش والتهرب الضريبي كرد فعل طبيعي لعدم قبول الاحتلال الفرنسي ككل، وتهرب مكلف يؤدي إلى تهرب مكلف آخر كنوع من الرفض الجماعي للضريبة، وللأسف فإن هذه النظرة بقيت عند المكلف الجزائري حتى بعد الاستقلال، ولكن هذه المرة كتعبير عن رفض سياسة النظام الجبائي الجزائري وسياسات الحكومة.<sup>2</sup>

ب. العامل الديني: إن العامل الديني له دور كبير في ضبط تصرفات الأفراد وتحديد مواقفهم، حيث يرتبط موقفهم بنظرة الدين إلى الضريبة، فنجد أن الزكاة في الدين الإسلامي هي أحد أركان الإسلام الخمسة، بينما نجد أن مختلف الضرائب والرسوم وإن كانت تهدف إلى تحقيق أهداف عامة فإنها لا تلقى القبول لدى المكلفين، متحججين بأراء وذرائع مختلفة على عدم شرعية هذه الضرائب والرسوم، ومن هنا يكون منفذ إلى الغش الضريبي معتمدين على مبادئ عقائدية تؤمن بالزكاة وترفض الضريبة.<sup>3</sup>

2. ضعف الوعي الضريبي: يرتبط الوعي الضريبي بمدى اقتناع المكلف بدفع الضريبة، قصد المساهمة في تمويل برامج الانفاق العام، ويتوقف هذا الاقتناع على مستوى ترشيد المكلفين، وإدراكهم لالتزاماتهم الضريبية، وتؤثر درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين على الضغط النفسي للإخضاع الضريبي، بحيث يؤدي ارتفاع ذلك الوعي إلى انخفاض الضغط الضريبي النفسي في حالة ما إذا اعتبر المكلف أن الضريبة أمراً ضرورياً، حيث أن الشعور التلقائي بضرورة دفع الضرائب والرسوم للدولة من أجل تمويل نفقاتها العمومية له دور كبير في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، حيث على الدولة القيام بإقناع المكلف بأن دفع الضرائب والرسوم هو واجب والتزام تجاه المجتمع ككل، وعليها أن تعمل على زيادة هذا الوعي للمكلفين، إلا أن الكثير منهم لديهم وجهة نظر أخرى معاكسة،

1 - مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سبق ذكره، ص 66.

2 - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

3 - مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سبق ذكره، ص 67.

فالمكلف الذي يخالف القوانين الضريبية لا يشعر بارتكابه إثما في حق المجتمع كما يكون شعوره عندما يقتل أو يسرق، كما أن احترام النظم الاجتماعية يتطلب عموميتها ودوامها وحيادها، وهو ما لا يتوفر لدى الكثير من المكلفين، وهذا ما يؤدي إلى اللامدنية الضريبية، والتي تعني اللامبالاة بالدور الذي تقوم به الدولة، من خلال الاقتطاع الضريبي لتحقيق المصلحة والنفع العام، عكس المدنية والتي تعني الإخلاص والوفاء للنفع العام، وعموما فإن درجة الوعي الضريبي ترتبط بمدى اقتناع المكلف، الذي يتعين عليه أدائها للإسهام في تمويل برامج الإنفاق العام، ويكون تحقيق هذا بترشيد المكلفين وتبصيرهم بالتزاماتهم لتحقيق أهداف السياسة المالية للدولة، ومن هنا تتجلى عناصر الوعي الضريبي فيما يلي:

- ❖ فهم القصد من الضريبة عند فرضها؛
- ❖ الاقتناع بالزامية الضريبة ؛
- ❖ المبادرة إلى تسديد الضريبة ؛
- ❖ عدم السعي إلى التهرب من أدائها.

3- **الضغط الجبائي على المكلف بالضريبة:** إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها، يجعل وطأتها تشتد على المكلف، فيكون حافزا للتهرب منها، والثابت أنه كلما ارتفعت الضريبة وازداد عبثها كان ذلك مدعاة للغش الضريبي، ويقصد بالضغط الجبائي ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة على دخل المكلف بالضريبة، والضغط الجبائي يتمثل في العلاقة التي توضح النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على المداخل المحققة من طرف المكلف بالضريبة.<sup>1</sup>

4- **الوضعية الاقتصادية للمكلف:** إن الصعوبات الاقتصادية التي يمر بها المكلف غالبا ما تكون وراء محاولات التهرب والغش الضريبي التي يمارسها، وتزيد هذه المحاولات كلما كان دخله ضعيفا، إذ تؤثر كل من الظروف الاقتصادية العامة على الغش، فنجد أن ميل المكلف نحو الغش يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه، وكلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح، فغالبا ما تكون الوضعية الاقتصادية للمكلف سببا في لجوء هذا الأخير إلى استعمال طرق احتيالية قصد التهرب من دفع الضريبة، يظهر ذلك جليا عند أوقات الكساد والأزمات المالية، التي تمر بها المشاريع التجارية والاقتصادية، وما يترتب عنها من ضعف في المداخل، حيث تصبح فيها الضريبة قاسية بعض الشيء، مما يدفع المكلف إلى محاولة تجنب أداء ما عليه من ضرائب للخروج من هذه الوضعية المزرية، والحفاظ على مؤسسته خوفا من إفلاسها

### ثالثا: أسباب عامة

هناك عدة أسباب عامة تؤدي إلى الغش الضريبي وتتمثل فيما يلي:

<sup>1</sup> - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 183-184.

1- الأسباب السياسية: وهي أسباب تساعد على انتشار الغش الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة ظاهرة الغش الضريبي، ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين هما:<sup>1</sup>

❖ الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمدته الدولة بعد الاستقلال، مما كان له أثر كبير على النظام الضريبي الجزائري؛

❖ وجود موارد بتروولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية، مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب، ومكافحة الغش الضريبي لم يكن ضمن أولويات النظام السياسي.

2- ظاهرة الرشوة والفساد المالي: إن من بين الظواهر التي لها تأثير كبير على الغش الضريبي، ظاهرة الفساد الإداري وانتشار الرشوة والمحسوبية بين أعوان الإدارة الجبائية، حيث أن بعض موظفي الإدارة الجبائية لا يرفضون استلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي هي في الحقيقة رشاوي، مما يطعن في شرف الوظيفة ويغيب أهم عامل وهو الإخلاص والتفاني في العمل، وهذه الظواهر المرضية مسيطرة على الإدارة الجبائية، بسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب أجهزة مخصصة لمحاربتها، وغياب الصرامة في معاقبة الموظفين.<sup>2</sup>

3- الأسباب الاقتصادية: كثيرا ما يكون لطبيعة الظروف الاقتصادية العامة في فترة معينة، التأثير البالغ على ظاهرة الغش الضريبي، ففي فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي ترتفع مداخيل الأفراد، وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية، والتي تؤدي بدورها إلى كثرة الطلبات على السلع والخدمات، مما يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم، فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها للخزينة، مما يؤدي إلى تقليل ظاهرة الغش الضريبي، أما في فترات الركود الاقتصادي، أين تعجز الآلة الإنتاجية على تلبية الحاجات الضرورية التي تتطلبها حياة الأفراد وسير أنشطتهم، تزيد ظاهرة الغش الضريبي بسبب قلة النقود، وانخفاض مداخيل المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: آليات مكافحة الغش والتهريب الضريبي

تعمل الدولة جاهدة على مكافحة وردع ظاهرة التهريب الضريبي وذلك من خلال تسليط الضوء على كل من التشريع، المكلف، والإدارة .

#### أولا: بالنسبة للتشريع<sup>4</sup>

-حق الاطلاع: يجوز لموظفي الضريبة ضمن القانون الاطلاع على الملفات التي بحوزة المكلف.

1 - مصطفى عوادي، نصر رجال، مرجع سبق ذكره، ص 57.

2 - مصطفى عوادي، نصر رجال، مرجع سبق ذكره، ص 59.

3 - قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهريب والغش الضريبيين حالة الجزائر (2003 إلى 2008)،

مذكرة ماجيستير، كلية علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2009، ص 11.

4 - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 57.



-تقديم إقرار المؤيد باليمين: تلجأ بعض التشريعات الضريبية إلى طلب حلف اليمين من المكلف بشأن التصريحات المقدمة للدوائر.

-التبليغ بواسطة الغير: تجيز بعض القوانين لكل شخص أن يقدم معلومات تساعد في اكتشاف التهريب الضريبي لدى الدوائر الضريبية .

-عدم المبالغة في تعدد الضرائب: إعادة صياغة القوانين الضريبية بما تتلاءم مع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية، والسياسية أي فرض ضرائب بالسعر والعدد القابل للتطبيق.

-الجبائية من المنبع: لجوء الدولة إلى اقتطاع الضريبة من مصدرها، وذلك كي تضمن إيرادها وتقليل احتمال التهرب كاقطاع الضريبة من الدخل قبل توزيعه.

-توقيعات عقوبات على المتخلفين عن الدفع: لجوء معظم التشريعات الضريبية إلى وضع في غرامات على المكلفين اللذين يمتنعون عن دفع الضريبة موعدها، أي إضافة مبلغ يقدر من مصلحة الضرائب للمضريبة المفروضة.

•على مستوى الإدارة الضريبية: إن جملة الإصلاحات التي لحقت النصوص الضريبية لا تؤدي أكلها إلا إذا كان تنفيذها على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة والتنظيم، وعلى هذا الأساس فإن فعالية النظام الضريبي، تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري.

•الجانب البشري: إن تزايد نشاطات الأفراد المرتبطة بالضريبة يتطلب تدعيم الهياكل الإدارية الضريبية بالإمكانات البشرية من أجل أن تسد النقص بينها وبين عدد الملفات التي يجب دراستها، فالاختلال أصبح واضحاً بين وظائف الإدارة الضريبية وإمكاناتها البشرية، الأمر الذي دفع مصالحتها إلى توظيف عدد كبير من الموظفين لتلبية حاجيات الإدارة على المدى القريب وقد حرصت المصالح الضريبية كذلك على المدى القصير للموظفين للرفع من مستواه وتنظيم التبرعات الدورية والندوات.

•الجانب المادي: إن تعدد مهام الإدارة الضريبية المختلفة سواء المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتجديد وعاء تحصيلها، أو حتى تلك المتعلقة بعمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات، يجعل من الضرورة توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية، ووسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وحرصاً على المتابعة الجيدة للملفات يجب فحصها في أوقات قياسية وكذا سهولة تخزينها، وأصبح تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف الأعمال الضريبية ضرورة حتمية للحد من أي صورة للتهرب الضريبي، حيث يكتسي الإعلام الآلي أهمية بالغة كما انه يسهل عملية الرقابة ببرمجة الملفات، وبالتالي الكشف المبكر عن أي عملية احتيالية .

### ثانياً: على مستوى المكلف بالضريبة

يجب أن تهتم الإدارة الضريبية بمراعاة وتنمية الوعي الضريبي للمواطنين وبعث الاطمئنان لدى المواطنين بالتطبيق العادل للضريبة ،وان هذه الضريبة تستخدم لتنمية المشاريع المختلفة في الدولة وذلك عن طريق نشر التوعية

الضريبية بوسائل الإعلام المختلفة كالإذاعة والتلفاز والصحف والنشرات المختلفة التي تبين حسنات مساهمة الأفراد في التكاليف العامة، وإنماء الحس الوطني لدى المكلفين بحيث يشعر المكلفون بانما يدفعونه من ضرائب، إنما يذهب للخرينة العامة وبالتالي يعود لهم وعلى المجتمع بالنفع العام. وتلجأ الدول المتقدمة في مجال تنمية الوعي الضريبي وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية بإلزام الأشخاص اللذين

خارج نطاق الإخضاع الضريبي كان تكون دخولهم اقل من نصاب الحج الأدنى بين 5 و10 دولارات وتقصد من وراءه دفع هذا المبلغ الزهيد تنمية وإحياء الوعي الضريبي لديه بحيث يشعر بأنه يساهم في الأعباء العامة للدولة. إن مكافحة التهرب الضريبي عن طريق المكلف يكون في الأساس في رفع درجة وعيه وإشعاره بالمساواة أمام القانون الضريبي، فضلا عن بيان المتهربين وصرامة عقابهم.

## المبحث الثالث: الدراسات السابقة

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى الدراسات السابقة التي تناول متغيري الدراسة، كما سنقدم القيمة المضافة التي أتينا بها.

## المطلب الأول: دراسات سابقة متعلقة بالرقابة الجبائية

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

انطلقت الدراسة من إشكالية ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، وما هي آثارها في مكافحة التهريب الضريبي؟، وذلك بهدف دراسة اثر فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهريب الضريبي، والتي تعتبر ظاهرة اقتصادية خطيرة تعيق التنمية الاقتصادية وتقف حائلا دون تحقيق أهداف السياسة الضريبية والنظام الضريبي، ومحاولة تشخيص هذه الظاهرة وإبراز انعكاساتها على الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى تقييم دور طرق واليات الرقابة الجبائية في الحد من انتشار هذه الظاهرة، واهم التدابير والإجراءات المتخذة من طرف الدولة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في التخفيف من حدتها، وقد انطلقت الباحثة من الفرضية التالية "يعتبر التهريب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي" واعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالضريبة والتهريب الضريبي، والمنهج التحليلي الذي تم الاعتماد عليه في

دراسة واقع التهريب الضريبي في الجزائر من خلال تحليل إحصائيات الرقابة الجبائية، وتقييم آثارها في مكافحة التهريب والغش الضريبي، وقد توصلت الباحثة إلى جملة من النتائج أهمها أن النظام الضريبي الجزائري يعاني من التعقد وعدم الاستقرار إضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الجبائية، ورغم الإصلاحات الجبائية التي تم إدخالها إلا أن النظام الضريبي الجزائري مازال بعيدا كل البعد عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المنتهجة، والتي محورها الأساس ي يكمن في مكافحة التهريب الضريبي الذي يقف عائقا دون تحقيق النظام الضريبي للأهداف المرجوة منه، وان التهريب الضريبي يصعب قياسه رغم تعدد مناهج وطرق تقديره، إذ انه غير قابل للقياس نظرا لعدم إمكانية حصره، وارتباطه بالاقتصاد السري الذي يحتل نسبة كبيرة من الاقتصاد الوطني.

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

انطلقت الدراسة من إشكالية كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟ وذلك بهدف معالجة مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات، وأبرزها ظاهرة التهريب الضريبي بالإضافة إلى كشف الأخطاء

والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة وخاصة منها محاسبة الشركات والمؤسسات الاقتصادية، وانطلق الباحث من الفرضية التالية " يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الالتزام بالدليل، والقوانين الجبائية، والمبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية" وللإجابة على الفرضية اتبع الباحث المنهج الوصفي وذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية والمنهج التحليلي لتحليل المعطيات والأرقام واستخلاص أهم الملاحظات، وتوصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعاينة لمساعدة الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي يرتكبها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد، كما يجب على العون المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط، الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة تحيينها، تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة المباشرة عن طريق عاملين الأول يمثل رقم الأعمال والثاني يتمثل في هامش الربح الصافي.

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

انطلقت الدراسة من إشكالية هل عدم توفر جهاز من المدققين في الادارة الضريبية قادر على التعامل مع منهجية الرقابة الجبائية؟ وذلك بهدف تحقيق الرقابة الجبائية من خلال ايجاد نظام رقابي ضريبي فعال، وذلك عن طريق دراسة العلاقات البنوية بين معايير النظام الضريبي ومعايير الرقابة الجبائية لمختلف أوجه الأنشطة الممارسة حاليا في الوحدات الاقتصادية في فلسطين أو الدول التي تعتبر الضرائب أحد مصادرها، وانطلق الباحث من الفرضية التالية "ضرورة وجود علاقة بين أصول المحاسبة الدولية وأساليب الرقابة الجبائية " وللإجابة على الفرضية اتبع الباحث أكثر من منهج والمتمثلة في المنهج الاستقرائي بالإضافة إلى منهج تحليل المضمون منهج دراسة الحالة، وتوصل الباحث إلى عدة نتائج منها تكمن في أن إيجاد نظام الرقابة الجبائية فعال لمكافحة الغش الضريبي، والتحليل في الحسابات، لا تكمن فقط في الوسائل العقابية المنصوص عليها في القوانين الضريبية، أو قواعد المعايير المهنية الصادرة عن المؤسسات المهنية في فلسطين، وإنما أيضا في حسن استخدام الإدارة الضريبية لمواردها المتاحة وخاصة مواردها البشرية، و تعاونها بشكل علمي ومدروس مع المؤسسات المهنية العاملة في ميادين المحاسبة وتدقيق الحسابات سواء كانت على المستوى الصعيد العلمي أو الأكاديمي

**المطلب الثاني: دراسات سابقة متعلقة بالغش والتهرب الضريبي**

**دراسة سميرة بوعكاز 2015 المعنونة بـ مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي -دراسة حالة بمديرية الضرائب، مصلحة الأبحاث والمراجعات، بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتورالطور الثالث**

في العلوم التجارية تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.

انطلقت الدراسة من إشكالية إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟، وقد هدفت الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين التدقيق الجبائي ومساهمة في الحد من التهرب الضريبي، حيث أن التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي وذلك بإدارته بعدالة وفعالية التي تبني على مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة، بالإضافة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الضريبي، وإبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكيد على مدى صدق وصحة التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبه من طرف المكلفين، وأطلقت الباحثة من الفرضية التالية "يساهم برنامج التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي"، وللإجابة على الفرضية استخدمت الباحثة المنهج التفسيري من أجل فهم وتفسير مدى مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي معتمدة على المزج بين الاستكشافي والاختباري. وتوصلت الباحثة إلى عدة نتائج أهمها انه يمكن للتدقيق الجبائي دورا هاما 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 ضريبيا، وكذلك يمكن للتحفيزات المقدمة للمراجعين وأعوان الإدارة الضريبية سواء ماديا أو معنويا أن ترفع من مردودية عملهم، وهذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي قد يخل باستقلاليتهم وتحيزهم إزاء الممولين.

دراسة محمد نور الدين محمد البريمي 2016 المعنونة بـ **حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في الاقتصاد والعلوم الإدارية، تخصص محاسبة، جامعة غزة فلسطين**

انطلقت الدراسة من إشكالية ما هو دور حوكمة الشركات في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة؟، وذلك بهدف التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي، والربط بين مبادئ حوكمة الشركات في كامل الإجراءات التي تؤدي إلى الحد من اتساع ظاهرة التهرب الضريبي، والتأكيد على أهمية التوسع في تطبيق مبادئ الحوكمة في البيئة الاقتصادية بشكل عام والبيئة الفلسطينية بشكل خاص، وانطلق الباحث من الفرضية التالية "يوجد دورا لحوكمة الشركات ذو دلالة إحصائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة" وللإجابة على الفرضية اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتوصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها أن معظم الموظفين في الإدارة العاملة بضريبة الدخل والإدارة العاملة في ضريبة القيمة المضافة خبرتهم العملية في العمل الحكومي قليلة، حيث بلغت نسبة الموظفين اللذين أصحاب خبرة اقل من عشرة سنوات 70 بالمائة، وإن الموظفين في الإدارة الضريبية لا تتوفر لديهم الخبرة الكافية في مجال الحوكمة.

## دراسة سرحان، 2010 المعنونة بدور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية

انطلقت الدراسة من إشكالية ما مدى مساهمة التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي لدى الجمهورية اليمنية؟، وذلك بهدف معرفة مدى استناد المدقق الضريبي باليمن على معايير التدقيق الدولية عند إجراء أعمال التدقيق وإبداء ما إذا كانت الإجراءات التي يعتمد عليها المدقق الضريبي عند أداء أعمال التدقيق الضريبي تحد من التهرب الضريبي، وانطلق الباحث من الفرضية التالية لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الضريبي والتهرب الضريبي للإجابة على الفرضية اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتوصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها أن استناد المدقق الضريبي باليمن على معايير التدقيق الدولية عند إجراء أعمال التدقيق تحد من التهرب الضريبي، إلا أن المدقق الضريبي لا يقوم بوضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر، بالإضافة إلى الاعتماد على الأساليب التقليدية عند أداء التدقيق وعدم استبدالها بالأساليب الحديثة.

### المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة

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

ويمكن تلخيص ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة في الجدول التالي:

### الجدول رقم (01): أوجه الاختلاف والتشابه بين دراستنا والدراسات السابقة


أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
بعض الدراسات السابقة تناولت المتغير الرقابة الجبائية كموضوع مستقل، أما البعض الآخر تناول التهرب الضريبي وعلاقته بمتغير تابع على غرار الرقابة الجبائية، في حين أن دراستنا جمعت بين المتغيرين الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي.	القاسم المشترك بين بعض الدراسات السابقة والدراسة الحالية هو دور الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي.
جميع الدراسات السابقة قامت بدراسة حالة في حين أن دراستي التطبيقية كانت عبارة عن دراسة استبائية.	-تعتبر الرقابة الجبائية الآلية الوحيدة الفعالة التي تعتمد عليها كل الدول لمكافحة التهرب الضريبي، رغم تنوع البيئات والثقافات.
	-وجود قصور شديد في دور الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي وهذا راجع لعدة أسباب في التشريع من جهة، ونقص الكفاءات العلمية والعملية المؤهلة للقيام بهذا الدور من جهة أخرى

	<p>المنهج المتبع في بعض الدراسات السابقة يختلف عن المنهج المستعمل في دراستي وهو المنهج الوصفي التحليلي</p>
--	--

## خلاصة الفصل:

رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة بصفة عامة ومصالح الإدارة الجبائية بصفة خاصة كما هو مبين في الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية، وما ينتج عنها من مبالغ مسترجعة من مكافحة التهريب الضريبي، إلا أن هذه المبالغ تعتبر ضعيفة مقارنة بحجم التهريب الضريبي اللامحدود وغير كافية للدلالة على مردودية جميع أنواع الرقابة الجبائية في مكافحة التهريب الضريبي يتضح من خلال تقييم فعالية الرقابة الجبائية وجود عدة مشاكل يعاني منها نظام الرقابة الجبائية في الجزائر، وتتمثل في ضعف أهمية الرقابة الجبائية وعدم فعالية النظام الضريبي، إضافة إلى نقص الوعي الضريبي وانعدام الثقافة الضريبية لدى المكلفين بالضريبة.





الفصل الأول :  
الإطار التطبيقي

تمهيد:

إن الدور الكبير الذي تلعبه مصلحة الضرائب في الاقتصاديات المعاصرة باعتبارها وسيطاً مالياً من حيث مساهمتها في الوقوف على أمن الخزينة العمومية لتمويل عملياتها وذلك من خلال قيام مصلحتهما بالمهام المخولة إليهم وفق القوانين المسطرة لكل من مفتشية الضرائب وقبضة الضرائب والتكامل الموجود بينهما من متابعة وتحصيل.

## المبحث الأول : نظرة عامة حول مفتشية الضرائب لولاية عين الدفلى

تقع مديرية الضرائب في ولاية عين الدفلى حيث تعتبر من المؤسسات الهامة التي لها أثر إيجابي كبير في المجتمع من خلال أنشطتها وبرامجها. وسوف نتطرق في بحثنا هذا إلى التعريف بالمؤسسة ومهامها ووظائفها. تم تقسيم هذا المبحث الذي يحمل عنوان " نظرة عامة على مديرية الضرائب عين الدفلى " إلى ثلاث مطالب هي على الترتيب:

تطرق المطلب الأول الى دراسة الإطار العام لمديرية الضرائب ودرس المطلب الثاني الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب أما المطلب الثالث مهام مديريةية الولائية للضرائب ومديرياتها الفرعية والذي تضمن فرعين، الفرع الأول درس مهام المديرية والفرع الثاني درس المديرية الفرعية لمديرية الضرائب.

### المطلب الأول: الإطار العام لمديرية الضرائب

#### الفرع الأول: تعريف مديريةية الضرائب

**تعريف:** هي عبارة عن إدارة عمومية غير ممركرة ذات طابع محلي تابعة وظيفية للوزارة المالية، تسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.

#### الفرع الثاني: نشأت القطاع

نشأت مديريةية الضرائب لولاية عين الدفلى سنة 1991 يقع مقر نشاطها بنزل المالية بعين الدفلى وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-06 المؤرخ في 21/02/1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية الإدارة الجبائية وصلاحياتها. تضم خمس (5) مديريات فرعية هي: <sup>1</sup>

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية ؛
2. المديرية الفرعية للتحويل ؛
3. المديرية الفرعية المنازعات الجبائية ؛
4. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ؛
5. المديرية الفرعية للوسائل.

من بينها واحدة للتسجيل والطابع ؛

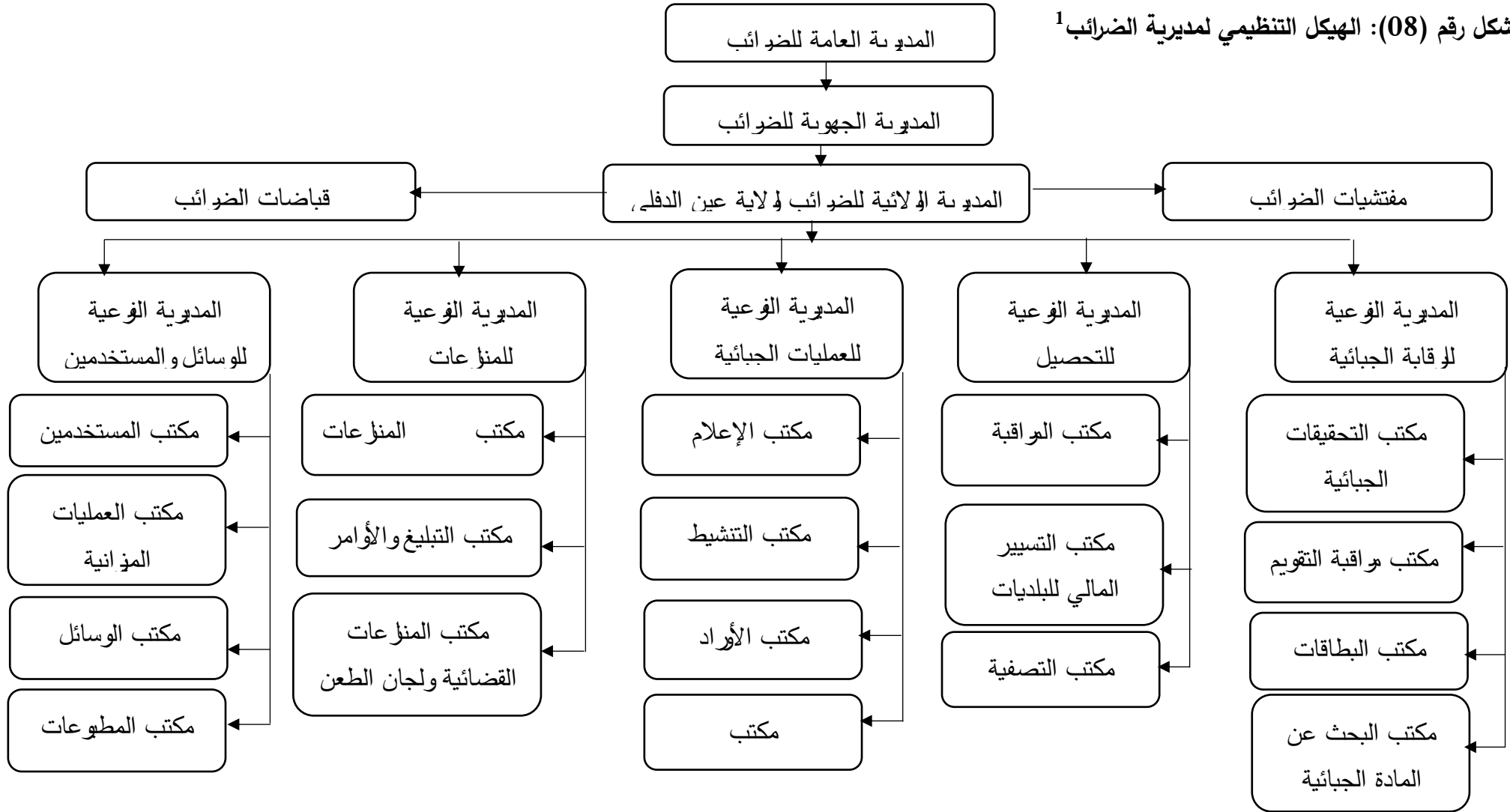
أما المصالح الخارجية تتمثل في: تسعة مفتشيات ضرائب، اثنين عشر قباضات ضرائب (عشرة قباضات) واحدة مركز الضرائب والأخرى المركز الجوازي للضرائب.

<sup>1</sup>وثائق مقدمة من طرف مديريةية الضرائب لولاية عين الدفلى

## المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب

يعتبر الهيكل التنظيمي الطريقة التي يستمد منها المدراء التنظيم الأفراد داخل المؤسسة، فيمكن تعريف هذا الهيكل بأية مجموعة من الأنشطة مجمعة في إدارات أو أقسام في المؤسسة يهدف إلى المساعدة في تحقيق التنسيق أو الترتيب الفعال لإنجاز الأنشطة وتجنب التضارب والصراعات والإزدواج في تنفيذ هذه الأنشطة وإهمال أي وظيفة من الوظائف مهما كانت صلتها.

ويوضح الشكل الموالي الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى .

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب<sup>1</sup>وثائق مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى<sup>1</sup>

المطلب الثالث : مهام المديرية الولائية للضرائب ومديرياتها الفرعية

الفرع الأول : مهام المديرية

تتلخص بشكل عام في ما يلي:<sup>1</sup>

1. مراقبة ومحاربة التهرب الجبائي : وتتم على مستوى :

✓ المصالح المختصة بمراقبة المحاسبات.

✓ مستوى آليات انتقال الملكية العقارية.

2. المنازعات : ومنها

✓ الشكايات ذات الطابع الجبائي.

✓ الشكايات ذات الطابع الإداري ويتم على مستوى: لجنة الدائرة، اللجنة الولائية للطعن.

✓ المنازعات ذات الطابع التبعية ويتم فيه دراسة الملفات المقدمة أمام العدالة وكناتج عام يتم جرد المداخل

الجبائية لمختلف النشاطات الإقليمية وبالمقابل هناك الإجراءات الردعية وتتمثل في:

❖ قرار الغلق المؤقت.

❖ الرهن العقاري.

❖ جدول الدفع بالتقسيط

❖ المتابعة عن طريق التبني الشخصي (commandements).

❖ الإشعارات إلى غير الحائز (ATD).

الفرع الثاني : المديرية الفرعية لمديرية الضرائب

1) المديرية الفرعية للعمليات الجبائية : وتنقسم إلى مكتبين هما:

1-1 مكتب التنشيط والتنظيم والعلاقات العمومية: وتتمثل مهام المكتب فيما يلي:

✓ توزيع المعلومات والمناشر و/ المذكرات الواردة من الإدارة المركزية و/ المديرية الجهوية و/ المتعلقة بتطبيق

التشريع والتنظيم الجبائيين.

✓ تنسيق أشغال تجديد إجراءات تحديد أسس الضريبة بالنسبة للمكلفين والخاضعين للضريبة التابعين للنظام

الجزافي.

✓ السهر على احترام آجال إصدار الضريبة من قبل مفتشيات الوعاء في مجالا لضرائب والرسوم التي يقوم

بمعالجتها مركز الإعلام الآلي

✓ متابعة ومراقبة تنفيذ وإنجاز برنامج عمل مفتشيات الوعاء، فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية

<sup>1</sup>وثائق مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

ولإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة.

- ✓ تنشيط أعمال هذه المفتشيات بالاتصال مع المصالح المعنية للمديرية الجهوية في إطار القيام بأعمال من أجل تحسين مناهج العمل أو المعاينة وإجراءات التدخل والمراقبة من أجل تنسيق المعاملات ونسب الأرباح والخسارة.
- ✓ استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائيين.

## 1-2 مكتب الجداول والإحصائيات:

- ✓ استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل المقدمة من الهياكل الأخرى للمديرية الولائية
- ✓ إعادة المعلومات الجبائية الضرورية وإبلاغ الجماعات المحلية والهيئات المعنية بها لتحضير ميزانياتها غير أنه بالنسبة للولايات التي تضم عدة مديريات للضرائب تكون عملية تبليغ المعلومات من اختصاص المديرية الجهوية على أساس المعلومات التي تقدمها هذه المديرية الولائية نفسها.

## (2) المديرية الفرعية للتحويل : وتنقسم إلى ثلاث (03) مكاتب<sup>1</sup>

### 1.2 مكتب المراقبة والتحويل: وتتمثل مهام المكتب فيما يلي:

- ✓ مكتب وضعية تحصيل الموارد الجبائية وشبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية والمحاصيل المتعلقة بالبلديات وبصفة عامة كل محصول تتكفل بتحويله قانونا قباضة الضرائب وتسجيل النقائص أو التأخرات المحتملة وتحديد الإجراءات التي من شأنها تصحيح وامتصاص هذه النقائص.
- ✓ متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة المهيمن وفحص وضعية المكلفين بالضريبة.
- ✓ المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات القصورية ضدهم وكذا اتخاذ التدابير إلى التصفية السريعة للأقساط الضريبية غير المحصلة.
- ✓ السهر على التصفية السريعة التدابير الجبرية والعمولات الخارجة التي من تكلف بها قباضات الضرائب الموجودة في الولاية
- ✓ مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.
- ✓ التقييم الدوري لوضعية التحويل الذي قامت به كل قباضة بالنسبة إلى الضرائب والمحاصيل الواجب تحصيلها.

## 2-2 مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية والمحلية : وتتمثل مهامها فيما يلي:

- ✓ مراقبة الميزانية الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة بفتح الإعتمادات المخصصة للبلديات والمؤسسات

<sup>1</sup>وثائق مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

- العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها المالي قباضات الضرائب الموجودة في الولاية
- ✓ مراقبة تنفيذ الإيرادات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات ضمان تصفية حسابات التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية.
- 3) المديرية الفرعية الوسائل والمستخدمين: وتنقسم إلى أربعة (04) مكاتب:<sup>1</sup>
- 1-3 مكتب المستخدمين والتكوين: ويتولى المهام الآتية:
- ✓ تسيير المستخدمين ومتابعة مساهم المهني.
- ✓ الاستعمال العقلاني لمناصب العمل.
- ✓ تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماعات.
- ✓ القيام بإجراءات التمويلات بين الولايات.
- ✓ المشاركة في الدراسات وتقديم الإقتراحات المتعلقة بضبط تعداد الموظفين والمشاركة في تنظيم الخدمات الإجتماعية للمستخدمين.
- 2-3 مكتب الوسائل: ويتم فيه المهام الآتية:
- ✓ إقتناء الأثاث والمعدات واللوازم الخاصة بالمكاتب والموارد المتعلقة بالتنظيف والصيانة الضروريين للسير الحسن لمصالح المديرية الولائية للضرائب.
- ✓ تحديد وإنجاز أعمال الصيانة والإصلاح والتهيئة اللازمة للمحافظة على المجال والتجهيزات الخاصة بالمديرية الولائية للضرائب
- ✓ المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات.
- ✓ تنظيم مخزن المطبوعات وتمويله وتسييره.
- 3-3 مكتب عمليات الميزانية : ويقوم بالمهام الآتية:
- ✓ القيام بعمليات تنفيذ النفقات، التسيير المديرية وتصفيتهما والأمر بصرفها.
- ✓ القيام في حدود اختصاصه بعمليات الالتزام بنفقات بواسطة تجهيز المديرية وتصفيته الميزانية وإعداد تقويم شامل حول استهلاك هذه الاعتمادات.
- 4-3 مكتب المطبوعات ( الأرشفة وحفظ المعلومات) : ويقوم بالمهام الآتية:
- ✓ المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات ضمان تسييرها ومراقبتها بواسطة مخزن ولا شيء للمطبوعات.
- ✓ تسيير مخزن المطبوعات وتدوينه وتسييره بالتعاون مع المفتشيات والقباضات وتجمع الحاجيات من أجل

<sup>1</sup>وثائق مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى



متابعة الطلبات بالاتصال مع المدير الجهوي للضرائب

✓ ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل الكامل بها من طرف المفتشيات والقباضات المعنية

4) المديرية الفرعية للمنازعات: وتنقسم إلى ثلاث (03) مكاتب<sup>1</sup>:

1-4 مكتب المنازعات الجبائية ( الاحتجاجات ) :ويقوم بالمهام الآتية:

✓ تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض، أسس وعأوها بمفتشي الضرائب أو عند

التحقيق بحاسبة ومراقبة الأسعار والتقييمات في مجالا لتسيير.

✓ تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى استعادة الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة نقدا سواء كان

على أثر تصريح أو دفع مسبق أو اقتطاع من المصدر.

✓ تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الزيادات والعقوبات وتعويض التأخير

التي تطبقها قباضات الضرائب.

✓ تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى الاحتجاج على إجراءات المتابعة أو الإجراءات المتبعة أو

المطالبة

2-4 مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن: ويقوم بالمهام الآتية:

✓ تلقي ودراسة طلب الاحتجاج على الزيادات التي مست الإشعارات أو التصريحات المصرح بها في مجال

التسجيل وعرضها على لجنة المصالحة قصد البحث والحكم فيها.

✓ الدفاع على الإدارة الجبائية أمام الهيئات القضائية المختصة فيما يتعلق بالاحتجاجات الخاصة بالضرائب

أو الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية.

✓ اقتراح كل التدابير أو الإجراءات من شأنه المساهمة في تحسين الإجراءات المتعلقة بالمنازعات، حيث

توجد أربعة لجان في الطعن لقرارات المدير الولائي للضرائب حيث هذه اللجان تعتمد على فحص الضرائب

المباشرة والرسوم المماثلة وكل حصة تتكون من الضرائب والرسوم وهي:

❖ TAP ( الرسم على النشاط المهني).

❖ IRG ( الضريبة على الدخل الإجمالي).

❖ IBS ( الضريبة على أرباح الشركة). VF.TAK

❖ VF ( الدفع الجزائي ).

❖ TVA ( الرسم على القيمة المضافة ).

3-4 مكتب التبليغ والأمر: وتتمثل مهامه فيمايلي:

✓ ومن مهام هذا المكتب هو استقبال جميع الملفات والقرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب أو

<sup>1</sup>وثائق مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

المدير الجهوي للضرائب أو لجان الطعن، وتنفيذ هذه القرارات وصياغتها سواء كان الأمر بالرفض أو التخفيض، وانجاز تبليغ قرارات للمعنيين والمفتشيات المختصة والإحصائيات المتعلقة بجوانب الطعن أو المساعدة ومن مهامها الأخرى :

- ✓ الأمر بالتخفيض والتصحيح بعدم قابلية التحصيل المقررة في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- ✓ تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية.
- ✓ مراقبة وتأشير شهادات الإلغاء أو التخفيض التي تسلمها مفتشيات الضرائب.
- ✓ إعداد وتبليغ جداول الإحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة قضايا المكاتب المعنية
- ✓ اقتراح كل التدابير التي من شأنها المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

### 5) المديرية الفرعية للرقابة الجبائية :<sup>1</sup>

وتنقسم إلى (04) مكاتب:

1-5 مكتب البحث عن المادة الجبائية : ويقوم بالمهام الآتية:

- ✓ يتم البحث عن المعلومات الجبائية الحقيقية الخاضع لها المكلف بالضريبة حيث يتم البحث عن المعلومات الجبائية بطريقتين:
- ✓ إرسال إلى المؤسسات والهيئات العمومية طلب الوثائق الضرورية الواجبة البحث فيها.
- ✓ ويشرف على عملية البحث عن المعلومات الجبائية الأعوان والمحققين.

2-5 مكتب البطاقات: وفيه تتم العمليات الآتية:

- ✓ جعل لكل مكلف بالضريبة بطاقة خاصة به يوجد فيها الرقم الجبائي ثم إرسال هذا الملف إلى المستشفيات المراقبة .
- ✓ حفظ رزم العقود بجميع أنواعها الخاضعة إلى إجراءات التسجيل وتسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجبائي المعمول به
- ✓ تقديم كل الاقتراحات الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها.

### 3-5 مكتب التحقيقات الجبائية :

- يقوم الأعوان المكلفين بالتحقيقات الجبائية بإرسال المؤسسات الطبيعية والمعنوية والعمومية في التحقيق أما بالتحقيق الداخلي يتم على مستوى المفتشيات والقباضات التابعة لها وبالتحقيق الخارجي لدى المؤسسات الطبيعية والمعنوية حيث الإدارة الجبائية لها صلاحيات التحقيق في ما يلي :
- ✓ التحقيق المحاسبي.

<sup>1</sup>وثائق مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

✓ التحقيق المعمق للحالة الجبائية للمؤسسة

4-5 مكتب مراقبة التقويم: وتتم فيه العمليات الآتية:

✓ إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين

✓ تسجيل مبالغ البيع والشراء المسجلة من طرف الموثق فيما يخص العقارات والممتلكات.

✓ السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات التحقيق والإرسال لمنظم لتقارير التحقيق

إلى الإدارة المركزية

✓ برمجة عمليات المراقبة للأسعار المصرح بها عند إبرام عقد البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية

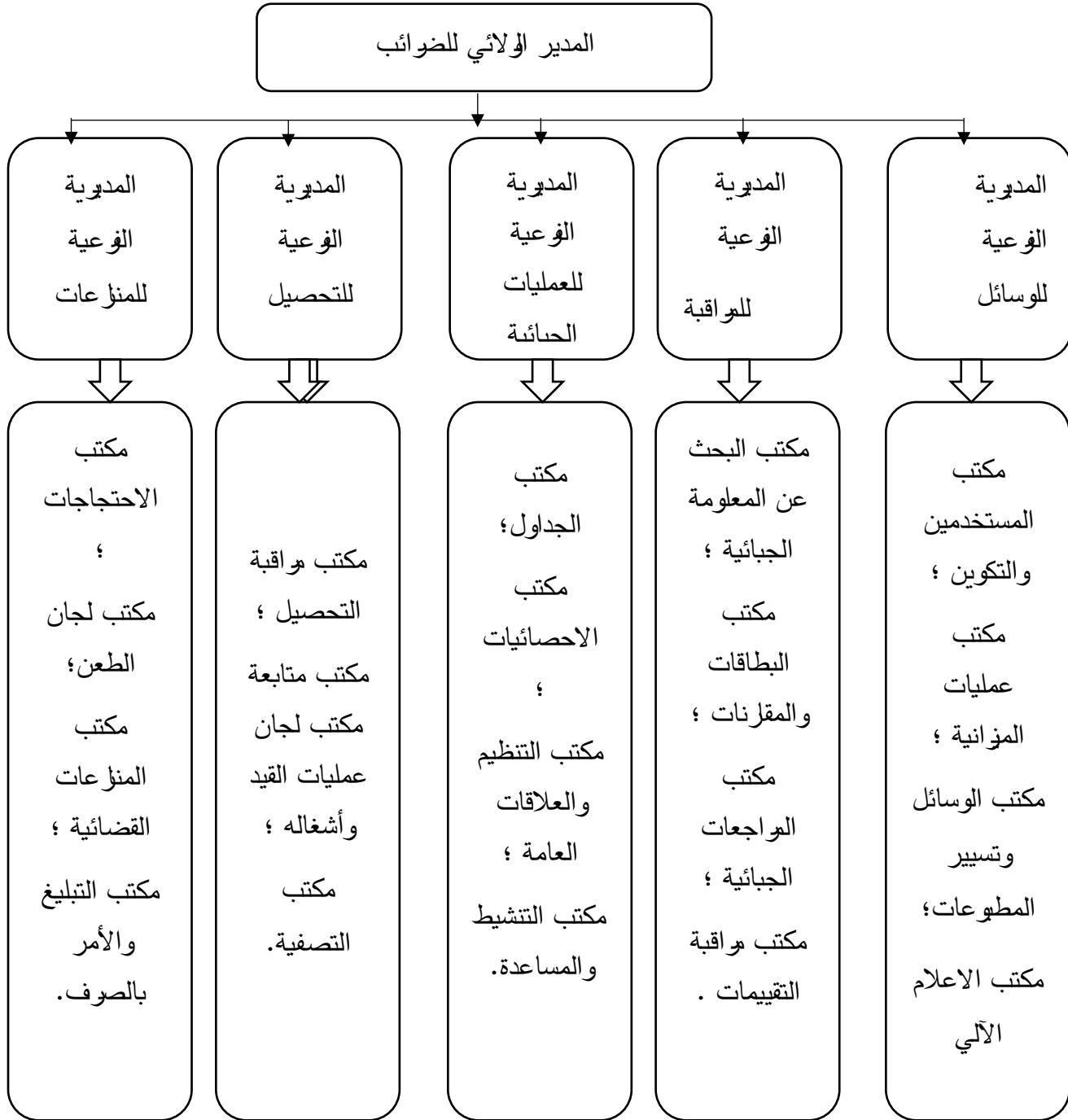
والمحلات التجارية وعناصر المحلات التجارية والأسهم وحصص الشركة وكذا التقويمات التي تمس كل

العقود الخاضعة للإجراءات التسجيل.

**الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب عين الدفلى**

وفقا للمراسم والقرارات السابقة فقد تم تنظيم الهيكل الضرائب الولائي وفقا للشكل التالي

الشكل رقم (09): تقسيمات مديرية الضرائب عين الدفلى



المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على وثائق مقدمة من مديرية الضرائب عين الدفلى

شرح الهيكل:

1) المديرية الفرعية للمعاملات الجبائية : تكلف بتنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار، وبطلبات إعتماد حصص الشراء من الإعفاء على TVA ومتابعتها ومراقبتها، ومتابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (4) مكاتب ؛

- (2) المديرية الفرعية للتحويل: وتكف بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا وضعية تحويل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر، والمراقبة لمصالح التحويل وتنشيط القباضات، والتقييم الدوري لوضعية التحويل وتحليل النفاص لاسيما التصفية وتتكون من ثلاث مكاتب ؛
- (3) المديرية الفرعية المنازعات: تكف بمعالجة الاحتجاجات المقدمة وطلبات الاسترجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة، وتشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الإستئناف وتتكون من أربعة (4) مكاتب؛
- (4) المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: وتكف بإعداد برامج البحث والمراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها وتتكون من أربعة (4) مكاتب ؛
- (5) المديرية الفرعية للوسائل: تكف بتسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب، كما تسهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وتتكون من أربعة (4) مكاتب.

جدول رقم(02): يوضح تحويل الضرائب بمديرية الضرائب عين الدفلى

	2020	2021	2014	2015	2016
الضريبة على الدخل الإجمالي	دج4793545	دج 4614331	دج4436516	دج4795050	دج5563734
الضريبة على أرباح الشركة	دج167691	دج171473	دج870982	دج5122307	دج278746
الضرائب المباشرة	دج67781	دج72232	دج74079	دج512230	دج178766
التسجيل	دج240802	دج254815	دج257233	دج315172	دج375781
حق الطابع	دج312217	دج340284	دج398150	دج563670	دج641415
الرسم على القيمة المضافة	دج476504	دج648417	دج854704	دج770039	دج615985
الضرائب غير المباشرة	دج10168	دج9585	دج12287	دج14439	دج15434
منتجات الميزانية	دج76276	دج58388	دج62482	دج58768	دج3 373
TAP NET	دج946316	دج862452	دج984048	دج940202	دج804082
TF	دج5710	دج7492	دج5655	دج7530	دج13708
الدفع الجزئي	دج36	دج97	دج420	دج17	دج63
TEOM	دج495	دج3396	دج2942	دج3322	دج5745
ضريبة السكن	دج26754	دج38 783	دج41 735	دج42 100	دج76 645
ضرائب استيعاب اخرى	دج118 837	دج151736	دج197 093	دج239 865	دج256 704
حسابات الخزينة الخاصة	دج430 440	دج456 343	دج551 055	دج610 643	دج589 903
المجموع	دج7 676 572	دج 7 689 824	دج8 749 381	دج9 014 582	دج9510 085

مصدر: من اعداد الطالبتان بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب عين الدفلى

المبحث الثاني : الرقابة على مجمل الوضعية الجبائية وتحديد رقم الأعمال

المطلب الأول : تقييم المحاسبة وتحديد رقم الأعمال

الفرع الأول : التقييم المحاسبي

من ناحية المضمون :

\* سنة 2020 :

أولاً : بما ان المؤسسة تقوم بأشغال انجازات بلات فورم والتسوية والردم والخدمات للغير، عن طريق كراء المعدات من الغير واستغلال المعدات المتواجدة لديها، ومن خلال تتبع كراء المعدات من الغير واستغلال المعدات المتواجدة لديها، ومن خلال تتبع كراء معدات من الغير المسجلة محاسبيا والتي لم يتم استغلالها في انجاز رقم الأعمال أو تقديم الخدمات الموضحة فيما يلي :

الجدول رقم (03) : يوضح تتبع كراء المعدات 2020

البيان	كراء من الغير	لمستغلة في الانجاز	الفارق المبالغ فيه	بقيمة
Bulle Dozer 28.000 دج لليوم	187 يوم	179 يوم	09 ايام x 28.000 دج	252.000 دج
Nifleuze 18.000 دج.	740 يوم	711 يوم	19 ايام x 18.000 دج	342.000 دج
Compacteur 13.000 دج	372 يوم	361 يوم	11 ايام x 13.000 دج	143.000 دج
Camion 10.000 دج	1208 يوم	1188 يوم	20 ايام x 10.000 دج	200.000 دج
Chargeur 11.000 دج	250 يوم	231 يوم	19 ايام x 18.000 دج	209.000 دج
المجموع				1.146.000 دج

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

ثانيا : لاحظنا انكم قتم بترحيل عجز من سنة 2017، يقدر ب : 169.166.1، علما انكم لم تقوموا بترحيله في السنة الموالية اي سنة 2018، وهذا منافي لنص المادة 147 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، وعليه سوف يضاف هذا المبلغ الى الربح المصرح به في سنة 2020 .

\* سنة 2021 :

اولا : بما ان المؤسسة تقوم بأشغال انجاز بلات فورم والتسوية والردم والخدمات للغير، عن طريق كراء المعدات من الغير واستغلال المعدات المتواجدة لديها، ومن خلال تتبع كراء المعدات من الغير واستغلال المعدات المتواجدة لديها، ومن خلال تتبع كراء معدات من الغير المسجلة محاسبيا والتي لم يتم استغلالها في انجاز رقم الأعمال او تقديم الخدمات

الموضحة فيما يلي :

**الجدول رقم (04): يوضح تتبع كراء المعدات 2021**

البيان	كراء من الغير	المستغلة في الانجاز	الفارق المبالغ فيه	بقية
BulleDoze 30.000 دج لليوم	295 يوم	284 يوم	30.000 دج x 11 أيام	330.000 يوم
Nifleuze 25.000 دج	255 يوم	232 يوم	25.000 دج x 13 أيام	325.000 يوم
Pelle hydrau 25.000 دج	136 يوم	122 يوم	25.000 دج x 14 أيام	350.000 يوم
Camion 12.000 دج	268 يوم	240 يوم	12.000 دج x 18 أيام	216.000 يوم
Chargeur 18.000 دج	149 يوم	132 يوم	18.000 دج x 17 أيام	180.000 يوم
المجموع				1.401.000 يوم

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

ثانيا : وجود فواتير خاصة بشراء المازوت من ولاية تيارت، علما ان نشاط الشركة تم انجازه في الوادي وحاسي مسعود، بقيمة اجمالية خارج الرسم = 605.336 دج، رسمها = 562.23 دج دون وجود رخصة نقل عبر الولايات، وعليه سوف يتم رفض هذه النفقات .

\* سنة 2014 :

اولا : بما ان المؤسسة تقوم بأشغال انجاز بلات فورم والتسوية والردم والخدمات للغير، عن طريق كراء المعدات من الغير واستغلال المعدات المتواجدة لديها، ومن خلال تتبع كراء المعدات من الغير واستغلال المعدات المتواجدة لديها، ومن خلال تتبع كراء معدات من الغير المسجلة محاسبيا والتي لم يتم استغلالها في انجاز رقم الاعمال او تقديم الخدمات الموضحة فيما يلي :

## الجدول رقم (05) : يوضح تتبع كراء المعدات 2014

البيان	كراء من الغير	المستغلة في الانجاز	الفارق المبالغ فيه	بقية
Nifleuze 20.000 دج لليوم	140 يوم	129 يوم	20.000 دج x 11 أيام	220.000 دج
Camion 10.000 دج	476 يوم	439 يوم	10.000 دج x 17 أيام	170.000 دج
Chargeur 15.000 دج	124 يوم	204 يوم	18.000 دج x 17 أيام	306.000 دج
Compacteur 15.000 دج	311 يوم	296 يوم	15.000 دج x 10 أيام	150.000 دج
Poclain 25.000 دج	175 يوم	166 يوم	25.000 دج x 09 أيام	225.000 دج
Poclpriro 42.000 دج	54 يوم	47 يوم	42.000 دج x 07 أيام	294.000 دج
المجموع				1.365.000 دج

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

ثانيا : وجود فواتير خاصة بشراء المازوت من ولاية ادرار، علما ان نشاط الشركة تم انجازه في الوادي وحاسي مسعود، بقيمة اجمالية خارج الرسم = 300.356.1 دج، دون وجود رخصة نقل عبر الولايات، وعليه سوف يتم رفض هذه النفقات .



## الجدول رقم (06) : استخراج رصيد حساب الصندوق لسنة 2014

البيان	رصيد اولي مستخرج	مداخل	مخروجات	رصيد نهائي مستخرج
جانفي	258.162	994.500	350.131	902.531
فيفري	902.531	1.404.000	2.652.456	-345.925
مارس	-345.925	500.000.	618.616	-464.541
أفريل	-464.541	117.000	446.488	-794.029
ماي جوان	-794.029	800.000	452.098	-446.127
جويلية	-446.127	1.755.000	371.084	1.271.789
أوت	1.271.789	1000.000	618.601	1.653.188
سبتمبر	1.653.188	5.054.400	6.930.696	-223.108
أكتوبر	-223.108	1.755.000	619.852	912.040
نوفمبر	912.040		522.203	389.837
ديسمبر	389.837		618.137	-228.301
مجموع	-228.301	600.000	908.723	-537.024

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

\* سنة 2015 :

اولا : بما ان المؤسسة تقوم بأشغال انجاز بلات فورم والتسوية والردم والخدمات للغير، عن طريق كراء المعدات من الغير واستغلال المعدات المتواجدة لديها، ومن خلال تتبع كراء المعدات من الغير واستغلال المعدات المتواجدة

لديها، ومن خلال تتبع كراء معدات من الغير المسجلة محاسبيا والتي لم يتم استغلالها في انجاز رقم الأعمال او تقديم الخدمات الموضحة فيما يلي :

الجدول رقم ( 07 ) : يوضح تتبع كراء المعدات 2015

البيان	كراء من الغير	المستغلة في الانجاز	الفارق المبالغ فيه	بقية
Bulle Dozer 40.000 دج	165 يوم	157 يوم	40.000 دج x 08 أيام	320.000 دج
Nifleuze 20.000 دج	121 يوم	112 يوم	20.000 دج x 09 أيام	18.000 دج
Pelle hydrau 45.000 دج	87 يوم	83 يوم	45.000 دج x 04 أيام	180.000 دج
Camion 10.000 دج	760 يوم	738 يوم	10.000 دج x 22 أيام	22.000 دج
Compacteur 10.000 دج	265 يوم	243 يوم	10.000 دج x 22 أيام	220.000 دج
المجموع				000.120.1 دج

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

ثانيا : وجود فواتير خاصة بكراء خزانات لنقل المازوت من ولاية سيدي بلعباس نحو حاسي مسعود وجانات، دون اثر لشراء المازوت من سيدي بلعباس ن بقيمة اجمالية لهذه الفواتير بقيمة اجمالية لهذه الفواتير خارجة الرسم = 000.150.2 دج وعليه سوف يتم رفض هذه النفقات، مع ملاحظة انه لا يمكن استرجاع رسمها لاحقا .

ثالثا : وجود فواتير خاصة بشراء المازوت من ولاية تيارت، علما ان نشاط الشركة تم انجازه

في الوادي وحاسي مسعود، بقيمة اجمالية خارج الرسم = 210.073.2 دج، رسمها = 124.145 دج دون وجود رخصة نقل عبر الولايات، وعليه سوف يتم رفض هذه النفقات، مع ملاحظة انه لا يمكن استرجاع رسمها لاحقا .

رابعا : وجود فواتير خاصة بنقل بعض المعدات التي لم تكن مملوكة للشركة ولا مكرية من الغير في نفس فترة نقلها، دون تعيين لوجهتها، موضحة فيما يلي :

نقل لآلة ( Niveleuze ) بقيمة = 000.240 دج، نقل لآلة ( Compacteur ) بقيمة = 210.000 دج

نقل لآلة ( Compacteur ) بقيمة = 000.210 دج، نقل لآلة ( Pellehydroli ) بقيمة =، دج 400.000 بقيمة اجمالية = 000.060.1 دج، وعليه سوف يتم رفض هذه النفقات ،مع ملاحظة انه لا يمكن استرجاع رسمها لاحقا .

الجدول رقم ( 08 ) : استخراج رصيد حساب الصندوق لسنة 2015

البيان	رصيد اولي مصرح به	رصيد اولي مستخرج	مداخل	مخرجات	رصيد نهائي مستخرج	رصيد نهائي مصرح به
جانفي		-537.024	1.600.000	1.275.944	-212.968	
فيفري		-212.968	731.250	543.327	-756.295	
مارس		-756.295	3.042.000	609.564	-634.609	
افريل		-634.609	300.000	1.258.220	1.149.171	
جوان ماي		1.149.171	2.200.000	1.809.785	-360.614	
جويلية		-360.614	800.000	1.608.375	231.011	
اوت		231.011	300.000	633.593	397.418	
سبتمبر		397.418	1.000.000	679.364	18.057	
اكتوبر		18.057	1.000.000	649.848	368.206	
نوفمبر		368.206	1.317.386	674.851	693.355	
ديسمبر		693.355		1.890.449	120.292	
مجموع		120.292		710.567	-590.275	

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

نظرا للتكاليف المبالغ فيها (الكراء من الغير) للسنوات محل التحقيق، ونظرا لوجود مصاريف وهمية خاصة بنقل بعض المعدات لسنتي 2014 و2015، ونظرا ايضا لوجود اخطاء في رصيد حساب الصندوق مما جعل الرصيد

سالبا مع التكرار في العديد من الأشهر لسنتي 2014 و2015، مما جعلت المحاسبة تفقد مصداقيتها في هاتين السنتين، وعليه من خلال ما تقدم ذكره وطبقا للمواد 09 الى 11 من القانون التجاري والمادة 43 من قانون الاجراءات الجبائية، فان محاسبة الشركة مقبولة لسنتي 2020 و2021 ومرفوضة لسنتي 2014 و2015 محل التحقيق .

**الفرع الثاني : تحديد رقم الأعمال**

تأسيس رقم الأعمال ( المنجز، الخدمات والمقبوضات ) بما انه لا يوجد فارق في رقم الأعمال المنجز والخدمات ولا المقبوضات للسنوات محل التحقيق، فان رقم الاعمال المنجز والخدمات المصرح به هو نفسه المستخرج، كذلك المقبوضات المصرح بها والمغرم عليها هي نفسها المقبوضات المستخرجة والموضحة حسب السنوات فيما يلي :

**الجدول رقم (09) : رقم الأعمال المنجز والخدمات**

البيان	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المستخرج
2020	28.216.050 دج + 73.061.050 دج	28.216.050 دج + 73.061.050 دج
2021	3.575.976 دج + 99.548.330 دج	3.575.976 دج + 99.548.330 دج
2014	22.696.941 دج + 149.681.941 دج	22.696.941 دج + 149.681.941 دج
2015	5.463.210 دج + 126.830.045 دج	5.463.210 دج + 126.830.045 دج

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

**الجدول رقم (10) : رقم الأعمال مقبوضات**

البيان	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المستخرج
2020	109.965.300 دج	109.965.300 دج
2021	104.446.505 دج	104.446.505 دج
2014	145.360.344 دج	145.360.344 دج
2015	172.256.919 دج	172.256.919 دج

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

الرسم على النشاط المهني :

الجدول رقم (11): المجموع الكلي للمقبوضات

المجموع الكلي للمقبوضات	المبلغ الخاضع للرسم خارج البلدية بحاسي مسعود	المبلغ الخاضع للرسم بمقتضية مقر النشاط الرئيسي	البيان
109.965.300 دج	97.923.200 دج	11.479.600 دج	2020
104.446.505 دج	100.004.586 دج	4.441.919 دج	2021
145.360.344 دج	128.141.323 دج	17.219.021 دج	2014
172.256.919 دج	161.793.709 دج	10.463.210 دج	2015

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

المطلب الثاني : تعديل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم

الفرع الأول : الرسم على النشاط المهني TAP

رقم الأعمال مقبوضات:

رقم الأعمال المصرح به رقم الأعمال المستخرج

رقم الأعمال المستخرج	رقم الأعمال المصرح به	البيان
109.965.300 دج	109.965.300 دج	2020
104.446.505 دج	104.446.505 دج	2021
145.360.344 دج	145.360.344 دج	2014
172.256.919 دج	172.256.919 دج	2015

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

نلاحظ من هذا الجدول انه لا يوجد فرق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المستخرج، فعليه لا يتم تعديل الأسس الخاضع للرسم على النشاط المهني .

الفرع الثاني : الضريبة على أرباح الشركات IBS

تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بما أن محاسبة المعني مقبولة لسنتي 2020 و 2021، ومرفوضة لسنتي 2014 و 2015، فان ربح الشركة لسنتين المرفوضة محاسبتها سوف يتم تأسيسه على اساس هامش ربح صافي مقترح 15 % بالنسبة للأشغال المنجزة اما السنتين المقبولة محاسبتها فان المصاريف المبالغ فيها و المرفوضة ستضاف الى ربح الشركة المصرح به، وعليه يصبح لدينا حسب السنوات ما يلي :

\*سنة 2020 :

لقد تم تغريمكم خلال هذه السنة بناءا على الجدول الفردي رقم :

2014/133 بالمفتشية على اساس ربح جديد يقدر ب : 572.657.8 دج

الربح المستخرج = الربح المغرم عليه + المصاريف المرفوضة + الخسارة المرفوض ترحيله

دج 10.969.741 = دج 1.166.169 + دج 1.146.000 + دج 8.657.572 =

الجدول رقم (12) : الربح المستخرج 2020

الربح المستخرج	741.969.10 دج .
الربح المغرم عليه	572.657.8 دج
الفارق	2.312.169 دج

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

\*سنة 2021 :

الربح المستخرج = الربح المغرم عليه + المصاريف المرفوضة

دج 10.835.877 = دج 1.737.605 + دج 9.098.272 =

الجدول رقم (13) : الربح المستخرج 2021

الربح المستخرج	877.835.10 دج .
الربح المغرم عليه	272.098.9 دج
الفارق	1.737.605 دج

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

\*سنة 2014 :

الربح المستخرج = رقم الاعمال خدمات المصرح به 15 x + % رقم الأعمال أشغال  
 = 22.696.641 دج x 10 % + 149.681.916 دج x 10 %  
 = 3.404.541 دج + 14.968.192 دج = 18.372.733 دج  
 اما الربح المغرم عليه = 042.187.14 دج  
**الجدول رقم (14): الربح المستخرج 2014**

الربح المستخرج	733.372.18 دج
الربح المغرم عليه	042.187.14 دج
الفارق	4.185.691 دج

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

\*سنة 2015 :

الربح المستخرج = رقم الأعمال خدمات المصرح به 15 x + % رقم الأعمال أشغال 10 x %  
 = 5.463.210 دج x 10 % + 126.830.045 دج x 15 %  
 = 819.482 دج + 12.683.005 دج = 13.502.487 دج  
 اما الربح المغرم عليه = 374.893.10 دج  
**الجدول رقم (15): الربح المستخرج 2015**

الربح المستخرج	487.502.13 دج
الربح المغرم عليه	374.893.10 دج
الفارق	2.609.112 دج
الربح المستخرج	487.502.13 دج
الربح المغرم عليه	374.893.10 دج
الفارق	2.609.112 دج

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

الفرع الثالث : الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي.

\*سنة 2020 :

الدخل المستخرج = الربح الخاضع 81 % x

$$= 10.969.741 \text{ دج} \times 81 \% = 8.885.940 \text{ دج}$$

$$\text{دج} 7.012.633 = 81 \% \times \text{دج} 8.657.572 = \text{عليه المغرم الربح}$$

الجدول رقم (16): الدخل المستخرج 2020

الدخل المستخرج	940.885.8 دج
الدخل المغرم عليه	633.012.7 دج
الفارق	1.872.856 دج

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

\*\*\*سنة 2021 :

الدخل المستخرج = الربح الخاضع 81 % x

$$= 10.835.877 \text{ دج} \times 81 \% = 8.777.060 \text{ دج}$$

$$\text{دج} 7.369.600 = 81 \% \times \text{دج} 9.098.272 = \text{عليه المغرم الربح}$$

الجدول رقم (17): الدخل المستخرج 2021

الدخل المستخرج	060.777.8 دج
الدخل المغرم عليه	120.001.7 دج
الفارق	1.407.460 دج

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

\*سنة 2014 :

الدخل المستخرج = الربح الخاضع 77 % x



$$\text{دج } 14.147.004 = 77 \% \times \text{دج } 18.372.733 =$$

$$\text{دج } 10.924.022 = 77 \% \times \text{دج } 14.187.042 = \text{عليه المغرم الربح}$$

الجدول رقم (18): الدخل المستخرج 2014

الدخل المستخرج	004.147.14 دج
الدخل المغرم عليه	821.377.10 دج
الفارق	3.769.183 دج

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

\*سنة 2015 :

$$\text{الدخل المستخرج} = \text{الربح الخاضع } 74 \% \times$$

$$\text{دج } 9.991.840 = 74 \% \times \text{دج } 13.502.487 =$$

$$\text{دج } 8.061.097 = 74 \% \times \text{دج } 10.893.374 = \text{عليه المغرم الربح}$$

الجدول رقم (19): الدخل المستخرج 2015

الدخل المستخرج	840.991.9 دج
الدخل المغرم عليه	040.658.7 دج
الفارق	2.333.800 دج

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

الفرع الرابع : الرسم على القيمة المضافة TVA

الجدول رقم (20) : المقبوضات المعفية من الرسم على القيمة المضافة

2015	2014	2021	2020	البيان
372995 3.763.800	2014/283571 54.613.901	2020 14.267.351	284613 13.114.225	رقم شهادة الإعفاء المبلغ المعفى
683892 9.176.360	2014/284026 3.114.021	285907 396.800	285413 1.949.100	رقم شهادة الإعفاء المبلغ المعفى
287326 20.076.000	2014/28075 1.093.920	58097 15.310.680	210206 3.958.725	رقم شهادة الإعفاء المبلغ المعفى
287428 350.000	2014/284252 10.377.170	284660 542.070	283939 520.000	رقم شهادة الإعفاء المبلغ المعفى
98614 700.000	283646 21.288.162	283327 36.092.000	210073 23.961.600	رقم شهادة الإعفاء المبلغ المعفى
683686 6.910.200	2014/283542 8.145.000	58242 620.044	94605 57.774.580	رقم شهادة الإعفاء المبلغ المعفى
470207 13.929.740	2014/283543 13.292.302	284822 13.863.000	2011 8.687.650	رقم شهادة الإعفاء المبلغ المعفى
90701 1.125.000	2014/283552 20.490.715	283715 1.160.000		رقم شهادة الإعفاء المبلغ المعفى
22999 2.634.364		285786 7.400.000		رقم شهادة الإعفاء المبلغ المعفى
22995 9.718.010				رقم شهادة الإعفاء المبلغ المعفى
285289 58.255.935				رقم شهادة الإعفاء المبلغ المعفى

المجموع	109.965.880	89.651.945	132.415.191	126.639.409
---------	-------------	------------	-------------	-------------

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

استرجاع الرسم على القيمة المضافة

\*سنة 2020 :

إن الآلات المكريية من الغير والغير مستغلة في الانجاز والتي = دج 1.146.000

سوف يتم استرداد رسمها المسترجع من طرف الشركة والذي = 1.146.000 دج x 17% = 194.820 دج

\*سنة 2021 :

إن الآلات المكريية من الغير والغير مستغلة في الانجاز والتي = دج 1.401.000

سوف يتم استرداد رسمها المسترجع من طرف الشركة والذي = 1.401.000 دج x 17% = 238.170 دج

وجود فواتير خاصة بشراء المازوت من ولاية تيارت، علما ان نشاط الشركة تم انجازه في الوادي وحاسي مسعو

د، بقيمة اجمالية خارج الرسم = 605.336 دج، دون وجود رخصة نقل عبر الولايات، سوف يتم استردا رسمها

المسترجع من طرف الشركة والذي يساوي =

. دج 23.562 = 07 % x دج 336.605

\*سنة 2014 :

إن الآلات المكريية من الغير والغير مستغلة في الانجاز والتي = دج 1.365.000

سوف يتم استرداد رسمها المسترجع من طرف الشركة والذي = 1.365.000 دج x 17% = 232.050 دج

\*سنة 2015 :

إن الآلات المكريية من الغير والغير مستغلة في الانجاز والتي = دج 1.120.000

سوف يتم استرداد رسمها المسترجع من طرف الشركة والذي = 1.120.000 دج x 17% = 190.400 دج

إن الآلات المكريية من الغير والغير مستغلة في الانجاز والتي = دج 000.120.1

سوف يتم استرداد رسمها المسترجع من طرف الشركة والذي = 000.120.1 دج x 17% = 190.400 دج

المطلب الثالث : الحقوق الصادرة والمسددة سابقا وإصدار الورد الجبائي

الفرع الأول : الحقوق الصادرة والمسددة سابقا

الضريبة على ارباح الشركات ( IBS ) :

الجدول رقم (21): الحقوق الصادرة والمسددة سابقا IBS

البيان	الاساس المستخرج	الاساس المغرم عليه	الحقوق المستخرجة	الحقوق المغرمة	الفارق
2020	10.969.741	8.657.572	2.084.251	1.644.939	439.312
2021	10.835.877	9.098.272	2.058.812	1.728.672	330.140
2014	18.372.733	14.187.042	4.225.729	3.263.020	962.709
2015	13.502.487	10.893.374	3.510.647	2.832.277	678.370

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية الضريبية على الدخل الإجمالي لرؤوس الأموال المنقولة ( RCM/IRG ):

الجدول رقم ( 22 ): الحقوق الصادرة والمسددة سابقا RCM/IRG

البيان	الاساس المستخرج عليه	الاساس المغرم عليه	الحقوق المستخرجة	الحقوق المغرمة	الفارق
2020	8.885.490	7.012.633	888.550	701.263	187.285
2021	8.777.060	7.001.120	877.706	700.112	177.594
2014	14.147.004	10.377.821	1.414.700	1.037.782	76.918
2015	9.991.840	7.658.040	999.184	765.804	233.380

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية استرجاع الرسم على القيمة المضافة ( TVA/R ):

الجدول رقم (23): الحقوق الصادرة TVA

البيان	الحقوق
2020	194.820 دج
2021	261.731 دج
2014	232.050 دج
2015	190.400 دج

المصدر : من إعداد الطالب

الفرع الثاني : الورد الجبائي الجديد (ملخص الضرائب والرسوم )

ملخص الضرائب والرسوم

الجدول رقم ( 24 ) : ملخص الضريبة على أرباح الشركات ( IBS )

البيان	الاساس المستخرج	الاساس المغرم عليه	الحقوق المستخرجة	الحقوق المغرمة	الفارق	الزيادة	المجموع
2020	10.969.741	8.657.572	2.084.251	1.644.939	439.312	109.828	549.140
2021	10.835.877	9.098.272	2.058.812	1.728.672	330.140	82.535	412.675
2014	18.372.733	14.187.042	4.225.729	3.263.020	962.709	6 240.677	1.203.38
2015	13.502.487	10.893.374	3.510.647	2.832.277	678.370	169.593	847.963

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

الجدول رقم ( 25 ) : ملخص الضريبة على الدخل الإجمالي لرؤوس الأموال المنقولة

البيان	الاساس المستخرج	الاساس المغرم عليه	الحقوق المستخرجة	الحقوق المغرمة	الفارق الزيادة	المجموع
2020	8.885.490	7.012.633	888.550	701.263	187.285	215.378
2021	8.777.060	7.001.120	877.706	700.112	177.594	204.233
2014	1.4140.70	1.037.782	1.414.700	376.918	376.918	471.148
2015	9.991.840	7.658.040	999.184	765.804	233.380	291.725

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

الجدول رقم (26): ملخص استرجاع الرسم على القيمة المضافة (TVA/R)

البيان	الحقوق	الزيادة	المجموع
2020	194.820 دج	29.223 دج	224.043 دج
2021	261.731 دج	65.433 دج	327.165 دج
2014	232.050 دج	58.013 دج	290.063 دج
2015	190.400 دج	28.560 دج	218.960 دج

المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

من خلال الجداول نلاحظ أن النتائج المتحصل علىها مقبولة إلى حد كبير مقارنة برقم الأعمال، وهذا يوضح دور الرقابة الجبائية في تمويل الخزينة العمومية، وكذا دور المحققين في تعديل الأسس الخاضعة لمختلف الضرائب والرسم، فالمبلغ المطالب به من حقوق وغرامات يمثل تقريبا نسبة 5% بالنسبة لرقم الأعمال مقارنة بطبيعة النشاط .

الفرع الثالث : العقوبات الجبائية

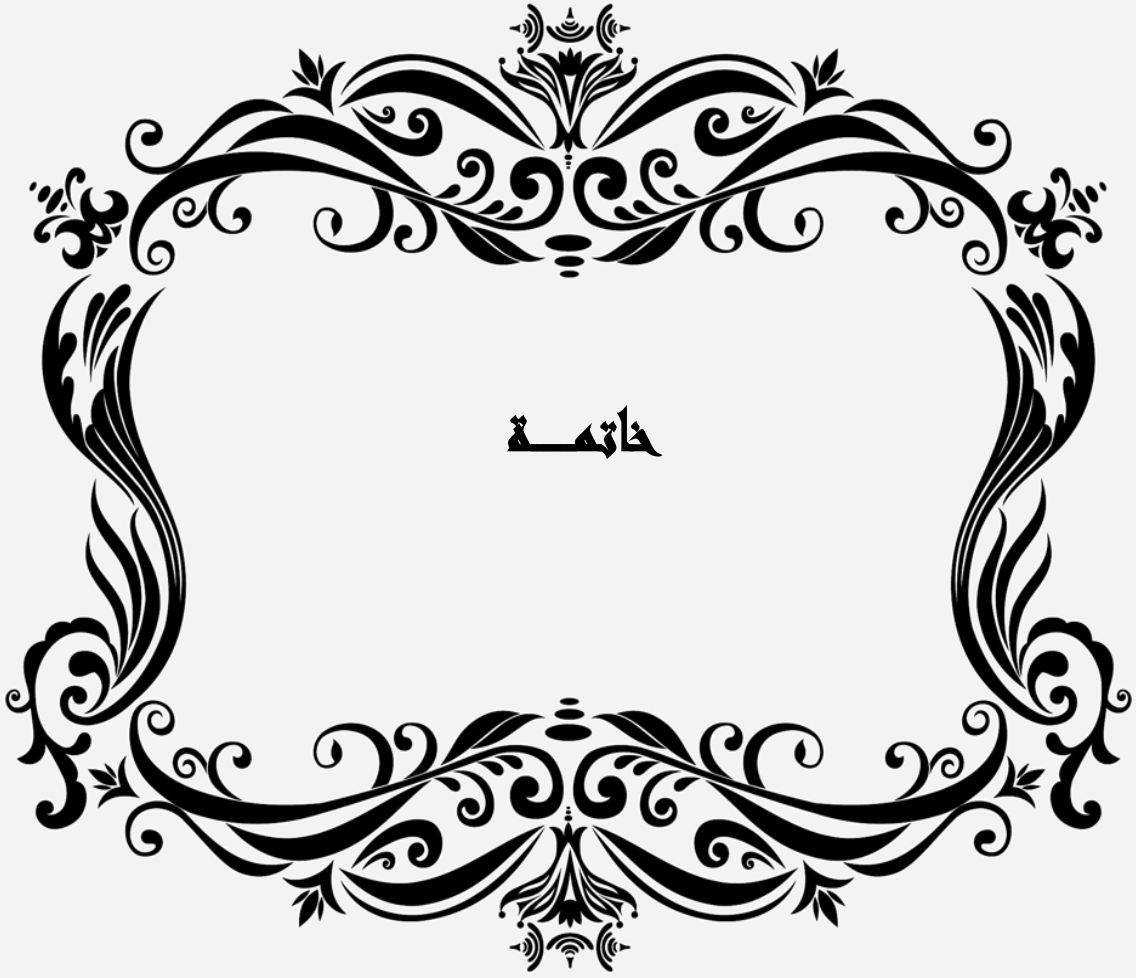
الجدول رقم (27): ملخص العقوبات الموجودة في الورد الجبائي

البيان	الزيادة IBS	الزيادة IRG	الزيادة TVA
2020	109.828 دج	28.093 دج	29.223 دج
2021	82.535 دج	26.639 دج	65.433 دج
2014	240.677 دج	94.230 دج	85.013 دج
2015	169.593 دج	58.345 دج	28.560 دج

المصدر : من إعداد الطالب

## خلاصة الفصل:

إن النتائج المتحصل على ها من خلال الدراسة التطبيقية، ونتيجة لرقم الأعمال المعتمد ولطبيعة النشاط الممارس هي نتائج مقبولة. فمن خلال الدراسة لمراحل الرقابة الجبائية، اتضح دورها في كشف تجاوزات صاحب الشركة في التهرب والغش التي يقوم بها، وهذا من خلال التدقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية ومتابعة كل التصريحات الدورية، وباعتماد المحققان على خبرتهما والتزامهما بالقواعد القانونية لتجنب الوقوع في الأخطاء تم اكتشاف نفقات وهمية غير مبررة وعمليات تلاعب في أرصدة الصندوق، و هذا ما أدى الى رفض المحاسبة لسنتين ، وتم تعديل الأسس الضريبية للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات من خلال الربح والدخل المستخرجين للاربع سنوات محل الدراسة، كما تم استخراج مبالغ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة للفواتير المرفوضة، ثم إصدار الورد الجبائي .





بعد الدراسة التي قمنا بها رأينا أن مكافحة الغش والتهرب الضريبي ليس بالأمر السهل نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال طرق احتيالية ولمحاربة التهرب والغش الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف إلى اللجوء إلى مثل هذه الممارسات والتي أجملناها في الشعور النفسي للمكلف إزاء الضريبة بالإضافة إلى النقائص والتعقيدات التي تتميز بها القوانين الجبائية وعدم مرونتها الشيء الذي فتح المجال للمكلف للتخلص من دفعها دون مراعاة الآثار الضارة التي تحدثها على جميع المستويات بدءا من المالي إلى الاقتصادي والاجتماعي.

ومحاربة هذه الظاهرة لا يعد أمرا اختياريا للإدارة الجبائية بل حتمية أملتها هذه الأسباب ومن هنا توجب عليها تجنيد كل الوسائل والطاقت التي تمتلكها وكانت الرقابة الجبائية من أنجح الوسائل الردعية والوقائية لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، إلا أنها تبقى قاصرة من تأدية الدور المنوط بها نظرا لعدم تحقيقها للأهداف المتوخاة منها، ومما يستدعي اتخاذ الإجراءات الكفيلة بتحسينها.

وعلى ضوء ما سبق توصلنا إلى النتائج التالية:

- يشكل الغش الجبائي أحد أهم التحديات التي تقف أمام الأهداف السياسية المالية والاقتصادية.
- إن الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة وتحمي المكلفين بالضريبة ويؤدي عدم الالتزام إلى بطلان الرقابة الجبائية.
- من المشاكل التي يعاني نظام الرقابة الجبائية البرمجة القليلة لمفاتيح التحقيق مقارنة مع عدد المكلفين وضعف الإمكانيات البشرية في غياب العناصر المؤهلة والقادرة على القيام بما أو كل إليها بدرجة عالية من الجودة.
- إن تحسين العلاقة الجبائية والمكلفين بالضريبة من الإجراءات الهامة الواجب اتخاذها للتقليل من ظاهرة الغش وتحقيق الفعالية للرقابة الجبائية.
- على ضوء ما ذكرناه يمكن تبيان بعض أهم الاقتراحات فيما يلي:
- إدخال نظام المعالجة المعلوماتية لتسهيل عمل الإدارة.
- المراجعة المعمقة المدروسة الإجراءات الرقابة الجبائية والتشريعات الموضوعية لمحاربة التهرب والغش الضريبي.
- تحسين الإمكانيات والوسائل المادية من خلال توفير وسائل نقل ضرورية لإنجاز المهام الموكلة لأعمال الرقابة خاصة في المناطق البعيدة.

- المتابعة لعملية تحصيل مختلف الإجراءات الناتجة من عملية الرقابة من أجل تثمينها.

بعد هذه الدراسة واستخلاص النتائج وتقديم الاقتراحات لا تزال هناك عدة نقاط تتطلب الشرح خصوصا فيما يتعلق بمدى مواكبة الإدارة الجبائية للتغيرات الحاصلة في نظام المحاسبة خاصة معايير المحاسبة الدولية ونأمل أن يكون هذا موضوع بحثنا مستقبليا.

A decorative black and white floral border with intricate scrollwork and leaf patterns, framing the central text.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

قائمة المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- عباس عبد الرازق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، دط، الجزائر، 2012
- حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن 1998
- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الج ازئري، مطبعة مزوار الج ازئر  
2009
- مصطفى عوادي ورحال نصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، 2011
- عباس عبد الرازق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، دط، الجزائر، 2012،
- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، الطبعة الأولى، مطبعة  
مزوار، الوادي، الجزائر، 2009،
- يحياوي نصيرة، الغش والتهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر،  
1998.
- عبد الناصر نور، نائل حسن عدس، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، الطبعة الأولى، 2008، ص 324.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003
- عناية غازي حسين، النظام الضريبي في الفكر المالي الاسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2006
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007
- بوزيدة حميد، جباية المؤسسة (دراسة تحليلية في النظرة العامة للضريبة)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات  
الجامعية، الجزائر، 2007
- مصطفى عوادي، نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد،  
الجزائر، 2011
- محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2008

ثانيا: الرسائل الجامعية

- بوخشة فاطمة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج ماستر، تخصص محاسبة جامعة مولاي طاهر، الج ازئر، 2013-2014
- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2010-2011
- يحي لخضر، دور الامتيا ازت الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، علوم التسيير فرع إستراتيجية السوق في ضل إقتصاد تنافسي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد ب وضياف مسيلة 2006/2007
- عبد الجليل لخداري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة الماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة 2014
- كردودي سهام، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009
- نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003-2004
- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، د ارسه حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2011/2012
- نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999 - 2003) رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003-2004
- تريش مختار، دور مفتشية الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان الحقوق والعلوم السياسية، الشعبة الحقوق، التخصص: القانون العام للإعمال، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ، 2013-2014
- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، د ارسه حالة بمديرية الضرائب لأم البواقي مذكرة مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، 2010/2011.

سعدي عبد الحليم، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، رسالة الماجستير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010/2009

نصر رجال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب أطروحة مقدمة لنيل الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاح لخضر باتنة الجزائر، 2014/2013

رلى عبد الرزاق حسين، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من وكشف عن حالات التهرب الضريبي، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية لكمية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية فلسطين، 2010

طارق حمدي حمدان أبوسنينه، العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماجستير في العلوم الإدارية والمالية، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، السعودية، 2008

شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010

- طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، رسالة ماجستير في العلوم السياسية، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة ورقلة، 2015

- عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011

قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر (2003 إلى 2008)، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2009

### ثالثا: المجالات

سمية براهيمى ميادة بلعاش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة البحوث الاقتصادية العربية، المجلد2، العددان 27-28، 2014

### رابعا: القوانين والأوامر والمراسيم

قانون الإجراء الجبائية

المرسوم التنفيذي رقم 228/98، المؤرخ في 13/07/1998، المتضمن تنظيم الادارة المركزية في إدارة المالية، جريدة رسمية عدد 51، لسنة 1998.

الأمر رقم 60/91 المؤرخ في 23/02/1991، والمتضمن قانون مفتشيات الضرائب، الجريدة الرسمية عدد 09، بتاريخ 23/02/1991.

المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002، جريدة رسمية عدد 84 سنة 2002 .

المرسوم التنفيذي رقم 494/05 المؤرخ في 26/12/2005، جريدة رسمية عدد 84 سنة 2005 .

المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327، المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 هـ الموافق لـ 18/09/2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 03 منه، الجريدة الرسمية المؤرخة في 01 رمضان 1427 هـ الموافق لـ 24/09/2006، العدد 56 .

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 60 المؤرخ بتاريخ 23/02/1991، العدد 09

قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009

دليل أخلفيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المطبوعة الرسمية الجزائر لسنة 2009، ص 91

المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ في 27/10/1990 المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين لأملاك الادارة والمالية

### قائمة المراجع باللغة الأجنبية

- André Margairaz, La fraude fiscale et ses succès années, comment on échappe à l'impôt, édition Blonay, Suisse, 1988