



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم



دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

دراسة حالة: مصلحة ضرائب وكالة سيدي علي CPI مستغانم

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

إشراف الأستاذ :

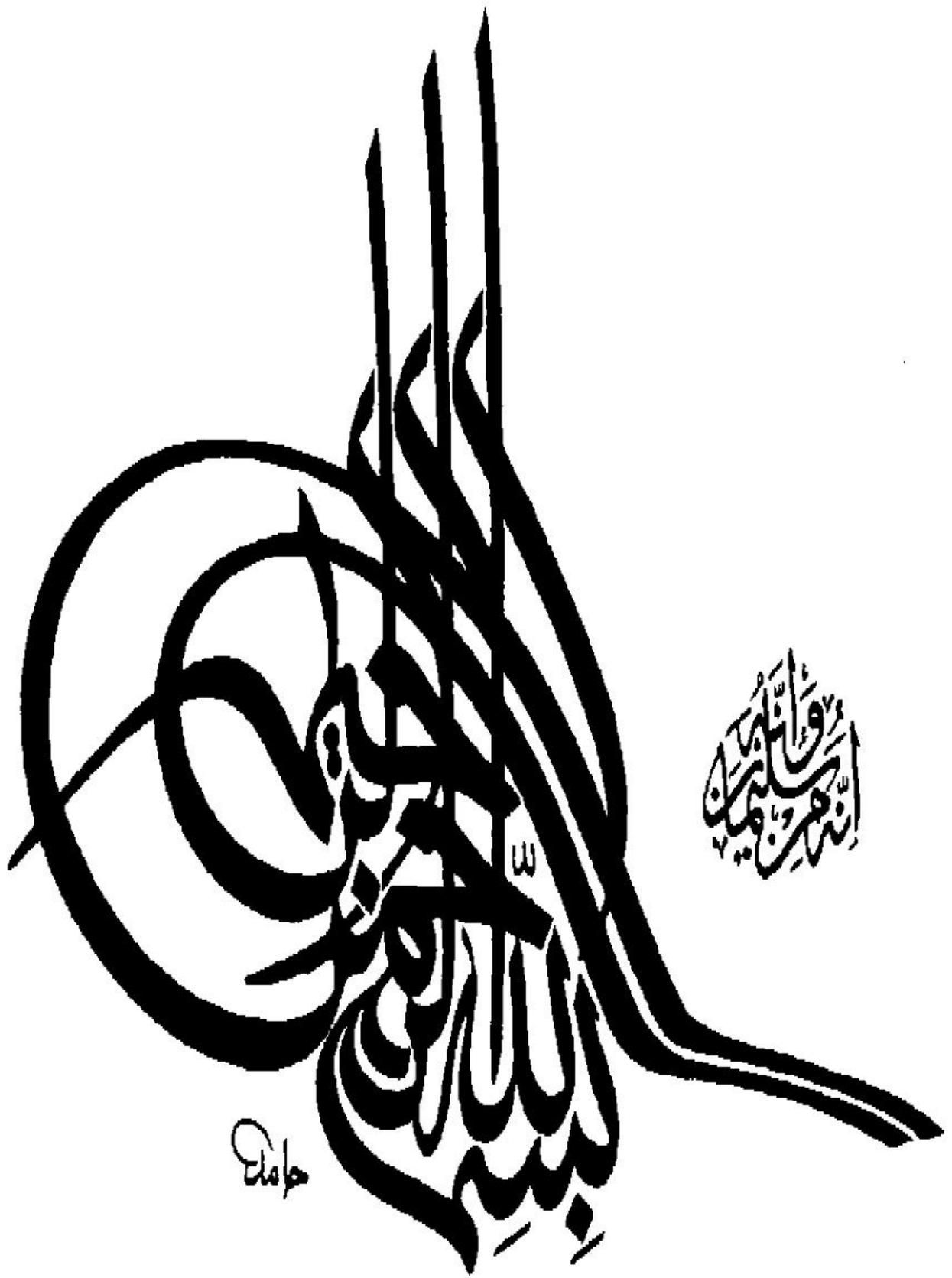
- موزاوي عبد القادر

من إعداد الطالب :

طويل بن عبد الله

الجامعة	الرتبة	الاسم واللقب	الصفة
جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم	أ. محاضر "ب"	ازمور رشيد	رئيسا
جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم	أ. محاضر "أ"	موزاوي عبد القادر	مشرفا
جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم	أ. مساعد	اعمر ستي احمد	مناقشا

السنة الجامعية : 2023/2022



الله أكبر
الله أكبر
الله أكبر

Dala

الشكر والتقدير

أشكر الله العليّ القدير الذي أدمع عليّ بدعمة العقل والدين ، القائل في
محكم التنزيل " وفوق كل ذي علم عليّه " . سورة يوسف آية 76

صدق الله العظيم

وقال رسول الله (صلى الله عليه وسلم):

" من صنع إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئونه به فادعوا له
حتى تروا أنكم تكافئونه به ... " رواه أبو داود

وأثني ثناء حسنا، ووفاء وتقيا واعترافا مني بالجميل أتقدم بجزيل الشكر
لأولئك الممتصين الذين لم يألوا جهدا في مساعدتنا، وأخص بالذكر
أستاذي الفاضل "مزاوي عبد القادر" على قبوله الإشراف على تأطيري
وتوجيه لي في إنجاز هذا العمل، كما أشكر كل من ساهم في مساعدتي
في هذا العمل سواء من قريب، أو من بعيد أو بكلمة طيبة شكرا لكم . جميعا

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي الى روح أمي وأبي طاهرة فلولا هما فما أن
اليوم ما عليه رحمهما الله وجعلهما من أهل الجنة، وكذلك أهدي
هذا المجهود الى أخواتي فاطمة، فاطمة ، حنان، سعاد نورة ،
عائشة وأختي الكبرى ميمي والى كتاتيب العائلة مريم، أميرة،
ادريس وخيرة، حفظهم الله ورعاهم ولا أنسى كل أصدقائي سواء
من كان زميلا لي في حياتي الدراسية أو حياتي اليومية وكل من
ساعدني في هذا العمل من قريب أو من بعيد .

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى إبراز الرقابة الجبائية في التقليل والحد من التهرب الضريبي، ولتحقيق ذلك قمنا بدراسة ميدانية على مستوى المركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم، ومن خلال هذه الدراسة توصلنا الى أن الرقابة الجبائية دور كبير في المحافظة على إيرادات الخزينة العمومية من أجل تحسين التحصيل الضريبي، باعتبارها آلية من آليات المتابعة والتدقيق التي تباشرها الإدارة الجبائية ، ولكن تبقى ظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي عائقا على الدولة بحيث أنها غير كافية لوحدها للقضاء عليها لذلك وجب عليها اتخاذ إجراءات تنظيمية وتدابير وقائية لدعم فعاليات الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرتين .

غير أن التحصيل الضريبي لا يعتمد فقط على عملية الرقابة الجبائية بل يتوقف كذلك على مدى فعالية المصالح الجبائية لاسيما المتابعة منها .

الكلمات المفتاحية : الرقابة الجبائية، التحصيل الضريبي، التهرب الضريبي .

Study summary:

This study aims to highlight fiscal control in minimizing and limiting tax evasion, and to achieve this, we conducted a field study at the level of the neighborhood tax center, Sidi Ali Mostaganem, and through this study, control has a major role in preserving the revenues we concluded that fiscal control of the public treasury in order to improve tax collection, as a mechanism of follow-up and auditing carried out by the tax administration, but the phenomenon of tax evasion and tax fraud remains an obstacle for the state, as it is not sufficient on its own to eliminate it. Therefore, it must take regulatory measures and preventive measures to support the activities of tax control in combating these. the two phenomena

depend only on the tax control. However, tax collection does not depend only on the tax control process, but also depends on the effectiveness of tax interests, especially follow-up

key words: Tax control, tax collection, tax evasion

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات :

الصفحة	البيان
VI VI	شكر و عرفان
VI VI VI	إهداء
VI	ملخص الدراسة
VI	فهرس المحتويات
VI VI VI	قائمة الأشكال
VI VI VI	قائمة الجداول
VI X	المقدمة
الفصل الأول : الإطار النظري للتهرب الضريبي	
9	تمهيد
10	المبحث الأول: عموميات حول الضريبة
10	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها
12	المطلب الثاني: القواعد العامة للضريبة
13	المطلب الثالث: أنواع الضرائب وأهمية
19	المبحث الثاني: التهرب الضريبي
19	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأسبابه
22	المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي
24	المطلب الثالث: الازدواج الضريبي
27	المبحث الثالث: طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته
27	المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي
30	المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي
33	المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب الضريبي
36	خلاصة الفصل
الفصل الثاني : الرقابة الجبائية	

قائمة المحتويات

38	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
38	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
39	المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
40	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
41	المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
41	المطلب الأول: سلطات الإدارة الجبائية
43	المطلب الثاني: حقوق وواجبات المكلف الخاضع للضريبة
48	المطلب الثالث: الأشخاص المؤهلون للقيام بعملية الرقابة الجبائية
50	المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية
53	المطلب الأول: الإجراءات الأولية لمباشرة عملية التحقيق
54	المطلب الثاني: الانطلاق في عمليات الرقابة الجبائية
55	المطلب الثالث: تقييم المحاسبة وإفقال إجراء التحقيق
57	خلاصة الفصل
الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية	
59	تمهيد
62	المبحث الأول: لمحة عامة عن المركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم
64	المطلب الأول: التعريف المركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم
66	المطلب الثاني: مصالح ومهام المركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم
72	المبحث الثاني: طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم
72	المطلب الأول: الرقابة الشكلية بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم
74	المطلب الثاني: الرقابة على الوثائق بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم
77	المبحث الثالث : أثر الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي المركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم (2019-2020)
77	المطلب الأول: أثر الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي المركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم
80	المطلب الثاني: أثر الرقابة على الوثائق على التحصيل الضريبي بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم
86	خلاصة الفصل
87	خاتمة

قائمة المحتويات

91	قائمة المصادر والمراجع
----	------------------------

قائمة المحتويات

قائمة الأشكال :

الصفحة	الأشكال	رقم
47	أشكال الرقابة الجبائية	01
49	الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات	02
85	دراسة مقارنة بين المبالغ المحصلة قبل الرقابة وبعدها	03
88	دراسة مقارنة بين المبالغ المحصلة قبل الرقابة وبعدها	04

قائمة الجداول :

الصفحة	الأشكال	رقم
77	البطاقة الفنية للمكلفين بالضريبة الخاصة بسنة 2019	01
80	تصريحات رقم الأعمال للمكلف حسب السنوات	02
84	نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم	03
88	نتائج الرقابة بالمركز للضرائب سيدي علي مستغانم	04

مقدمة عامة

مقدمة :

تعتبر الضرائب في الوقت الحاضر من أهم أنواع الإيرادات العامة سواء من حيث حجمها المطلقة، أو نسبتها من إجمالي الإيرادات العامة، وفي معظم دول العالم، وسواء في الدول المتقدمة، أو في الدول النامية، وبالذات نتيجة لتراجع أهمية إيرادات الدولة من أملاكها العامة، والذي كان يتم الاعتماد عليها ابتداء كمصدر أساسي للإيرادات العامة، فهي من أكبر المصادر التمويلية لأي دولة إلى أن استمرارية هذا المفهوم مرتبط بمدى استجابة المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية وهذا ما دفع إلى تبني سياسة محكمة للتصدي لهذه الظاهرة عالمية المرتبطة بالضرائب.

ومن هنا يأتي دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقاية وردعية إذ تعتبر الأداة التي تخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص والإعفاءات، وكذا عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة.

لكن استمرارية هذا المفهوم ودراسته مرهون بمدى استجابة والتزام المكلف بالضريبة لواجباتهم الضريبية غير أن المكلفين يستعملون كل الطرق والأساليب للتهرب من القيام بواجباتهم الجبائية من خلال التحاليل على النظام الجبائي، فأصبحت ظاهرة التهرب من أبرز العقبات والمشكلات التي تواجهها الدولة في تنفيذها لمختلف سياساتها ومن ثم لا بد من محاربتها على المستويين المحلي والدولي من خلال جملة من التشريعات والتنظيمات.

رغم الإجراءات والتدابير المتخذة من طرف الدولة للحد من هذه الظاهرة إلى أنه ما زال في وتيرة تزايد مستمر وذلك لتكييفه مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الجديدة وهو ما يجعل أموال طائلة تتداول من دون اقتطاع ضريبي مما يضعف خزينة الدولة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة لرفع من موارد الجبائية العادية لتغطية نفقات المتزايدة.

1- الإشكالية :

❖ ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؟

ومن خلال هذه الإشكالية يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية :

- هل تأثر الرقابة الجبائية على ظاهرتي التهرب والغش الضريبي؟

- على ماذا تتوقف العقوبات الجبائية و هل تحتاج الى تحسينات و تطورات تقوم بها هذه الإدارة.

2- الفرضيات : ولتمكن من الإجابة على هذه التساؤلات قمنا بطرح الفرضيات التالية :

• الفرضية العامة:

- الرقابة الجبائية تساهم بشكل كبير في الحد من التهرب الضريبي.

• الفرضيات الجزئية:

الفرضية الأولى:

- أثر الرقابة الجبائية على ظاهرتي التهرب والغش الضريبي

الفرضية الثانية:

- تعتبر العقوبات الجبائية تتوقف على نجاعة الرقابة الجبائية والتي تحتاج الى تحسينات وتطورات تقوم بها الإدارة الجبائية .

3- أهمية الدراسة : تكمن أهمية الدراسة في:

- تسليط الضوء على آلية الرقابة الجبائية ومحاولة دراسة مختلف جوانبها ومعرفة أهميتها في زيادة التحصيل الجبائي.

- معرفة أسباب الرقابة الجبائية .
- توضيح العلاقة بين كل من الرقابة والتحصيل الضريبي .
- محاولة معرفة مختلف الآليات والطرق لزيادة التحصيل الجبائي، باعتباره مورد هام من موارد الخزينة العمومية.

4- أهداف الدراسة :

- العمل على إعطاء اقتراحات وحلول لتفعيل الرقابة الجبائية وهذا كونه ذات أهمية للإدارة والمكلفين بالضريبة معا .
- لرقابة الجبائية أهداف مالية اقتصادية واجتماعية فهي تهدف الى تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين وتساعد أيضا على اتخاذ الإجراءات السليمة وتحديد الانحرافات .
- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر .

5- أسباب اختيار الموضوع :

- الرغبة الشخصية في الاطلاع على هذا الموضوع .
- إبراز دور وأهمية الضرائب كإيراد من الإيرادات العامة .
- الاهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة بظاهرة الغش والتهرب الضريبي وسبل علاجها .
- البحث عن آليات الرقابة الجبائية جديدة من أجل توقيف ظاهرتي التهرب والغش الضريبي .

6- الصعوبات الدراسة :

- قلة المراجع المتخصصة في موضوع البحث التي يمكن الاطلاع عليها .

- ضيق الوقت في عملية جمع المعلومات الخاصة بالبحث وبين الدراسات السابقة بالإضافة الى مجال الجباية الواسع لا حدود له.

- عدم استقرار القوانين الجبائية في الجزائر، وتعتبر السياسة المالية للدولة وكثرة التعديلات المالية وفي القانون الرقابة الجبائية في قوانين مالية التي قد تصل الى تعديلين في السنة الواحدة .

7- منهج الدراسة :

اعتمدت في معالجة بحثي على المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي، وذلك من خلال تسليط الضوء على مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالرقابة الجبائية أو تلك المتعلقة بالتهرب الضريبي، ثم القيام بالدراسة التطبيقية للبحث، تجسيدا لكل ما تم وصفه على أرض الواقع بهدف التحليل.

تقسيمات الدراسة :

ولقد قسمت الدراسة الحالية إلى ثلاثة فصول، يتضمن كل فصل ثلاثة مباحث وكل مبحث تم تقسيمه الى ثلاث مطالب، حيث تضمن الفصل الأول الإطار النظري للتهرب الضريبي : تطرقت في المبحث الأول عموميات حول الضريبة، أما المبحث الثاني تحت عنوان التهرب الضريبي، في المبحث الثالث تناولت طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته.

أما الفصل الثاني جاء تحت عنوان الرقابة الجبائية حيث تضمن ثلاثة مباحث، في المبحث الأول تم التطرق الى ماهية الرقابة الجبائية، وفي المبحث الثاني تناولت الإطار القانوني للرقابة الجبائية، أما المبحث الثالث اندرج حول إجراءات الرقابة الجبائية، وفي الأخير الفصل الثالث فهو الدراسة التطبيقية التي تم القيام بها في المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي بمستغانم : تضمن في المبحث الأول لمحة عامة عن المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم، والمبحث الثاني تم تناول طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب

سيدي علي مستغانم، المبحث الثالث تطرقت حول أثر الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي المركز الجواري للضرائب سيدي علي مستغانم .

8- الدراسات السابقة :

الدراسة الاولى: من اعداد الباحث: " إياد صالح حمائل " (2022-2023)، تحت عنوان:

التهرب الضريبي في سورية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في إدارة الأعمال.

وانطلقت الدراسة من التساؤل التالي: - ما هي طبيعة التهرب الضريبي في سورية؟

وينبثق عن هذا الاشكال الأسئلة الفرعية الآتية :كيف تؤثر الإعفاءات الضريبية في الحد

من التهرب الضريبي؟ ما هو دور العوامل الفكرية والاجتماعية في الحد من التهرب الضريبي؟

ما هي الوسائل الناجعة التي اتبعتها الدول للحد من التهرب الضريبي؟

هدفت هذه الدراسة الى : دراسة التهرب الضريبي في سورية، وبيان مدى مساهمة الإعفاءات

الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، وكذلك تحديد الوسائل الناجعة التي اتبعتها الدول

للحد من التهرب الضريبي. واعتمد الباحث في دراسته على المنهج الاستقرائي في دراسة مشكلة

التهرب الضريبي لكونه ملائماً للدراسة خلال الفترة المدروسة من خلال التعرف على أنواعه

وأساببه وآثاره حيث سيكون أسلوب الوصف والتحليل هو الأداة الرئيسية في الدراسة .وقد

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها: وجود تناقض في النظام الضريبي السوري

من حيث ارتفاع معدلاته وقسوته الظاهرية وبين عائداته المتواضعة على خزينة الدولة وبالطبع

فإن التهرب الواسع يأتي ليفسر هذا التناقض ضعف كفاءة الجهاز الضريبي عموماً سواء من

حيث التأهيل والتدريب والدورات والخبرات، أو من حيث عدد التخصصات المطلوبة مقارنة مع

الموجود نقص عدد الموظفين الموكل إليهم مكافحة التهرب الضريبي بكافة أشكاله، غياب

الجانب الاقتصادي في أداء وزارة المالية وتغليب وظيفة الجباية على الوظائف الأخرى

الاقتصادية والاجتماعية.

- **الدراسة الثانية:** من اعداد الباحث: " طارق حمدي حمدان أبو سنييه: (2008)", **تحت عنوان:** العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية. **وانطلقت الدراسة من التساؤلات التالية:**

- هل تختلف العوامل المؤدية إلى التهرب والتجنب الضريبي باختلاف الشكل القانوني للشركة الصناعية (مساهمة عامة، مساهمة خاصة)؟

- هل تختلف العوامل المؤدية إلى التهرب والتجنب الضريبي باختلاف الشكل القانوني لمكاتب المحاسبة والتدقيق (مؤسسة فردية، شركة عادية شركة محدودة المسؤولية)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي من وجهة نظر مكاتب التدقيق والمحاسبة من جهة والشركات الصناعية المساهمة في مدينة الملك عبد الله الثاني الصناعية من جهة أخرى.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته مكونة من 29 فقرة عبارة عن مجموعة من عوامل مقترحة تؤثر في التهرب والتجنب الضريبي وتم توزيع الإستبانة على عينة الدراسة، وتم استخدام نظام الرزمة الإحصائية SPSS لتحليل النتائج التي توصلت لها الدراسة حيث تم استخدام المتوسطات الحسانية والانحرافات المعيارية، واختبار لعينة واحدة، **توصلت نتائج الدراسة الى:** قبول الفرضية الأولى وبالتالي فإنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي من وجهة نظر الشركات الصناعية.

عدم قبول الفرضية الثانية وبالتالي فإنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي من وجهة نظر مكاتب التدقيق والمحاسبة

- **الدراسة الثالثة:** من اعداد الباحث: " سليمان عتير: (2011-2012)", **تحت عنوان :** دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية

الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.

وانطلقت الدراسة من التساؤلات التالية: ما هو دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

وينبثق عن هذا التساؤل الأسئلة الفرعية الآتية: كيف يمكن الحصول على المعلومات المحاسبية، وما هي مواصفات جودتها؟ - ما هي هياكل وإجراءات الرقابة الجبائية المساعدة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟ - ما هي طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مديرية الضرائب الولائية التي تساهم في تحسين جودة المعلومات؟

تهدف هذه الدراسة الى بيان أهمية جودة المعلومات المحاسبية وحاجة مستخدميها إليها، التعريف بمختلف مصالح الرقابة الجبائية وبدور كل منها، توضيح العلاقة بين الرقابة الجبائية والمعلومات المحاسبية، إبراز الأدوار الأخرى الخفية للرقابة الجبائية بخلاف مكافحة اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي، وذلك من خلال القيام بدراسة واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بالمعلومات المحاسبية وجودتها من جهة، والرقابة الجبائية من جهة أخرى.

توصلت نتائج الدراسة الى: رغم أن توقيت الثانية أفضل من توقيت الأولى المتقدمة نوعا ما عملية التحقيق في محاسبة المكلف الأول أسفرت عن قدرة الرقابة الجبائية من خلال هذه الطريقة في تشخيص جودة المعلومات المحاسبية شكلا ومضمونا، مثل التأكد من وجود دفتر اليومية، دفتر الجرد اليوميات المساعدة، فواتير الشراء والبيع... إلخ، ونتج عن عملية التحقيق هذه اكتشاف فرق في مخزون آخر المدة ، إضافة إلى اكتشاف فرق بين الكمية المستهلكة المصرح بها والحقيقية للمواد الأولية الأساسية وذلك خلال كل سنوات التحقيق، وهذا يدل على قدرة التحقيق في المحاسبة لاكتشاف الأخطاء والثغرات التي يمكن أن تتضمنها المعلومات المحاسبية، وبالتالي يمكن الحكم على مدى جودتها كما أن عملية التحقيق الثانية التي تم

تناولها وفق طريقة التحقيق المصوب في المحاسبة، مكنت من العثور على أخطاء جوهرية تمحورت حول تضخيم الاستهلاكات من كل المواد الأولية التي تستخدمها المقاول.

- **الدراسة الرابعة:** من اعداد الباحث: " لياس قلاب ذبيح: (2010-2011)", تحت عنوان: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.

وانطلقت الدراسة من التساؤل الرئيسي: كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ؟ وحتى تتمكن من الإحاطة بكل جوانب الموضوع ارتأينا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية: ما هي أدوات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية ؟ وكيف تساهم هذه الأدوات في دعم الرقابة الجبائية ؟

ما هي العناصر التي تعتمد عليها عملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل ؟ وهل هي قادرة على دعم الرقابة الجبائية ؟ ما هي الحسابات التي تعتمد عليها عملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون ؟ وكيف تساهم في دعم الرقابة الجبائية ؟

هدفت هذه الدراسة الى: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري. وتسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، التنظيمي إبراز أهمية التدقيق المحاسبي بشكل عام والتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية بشكل خاص من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبه من طرف المتعاملين الاقتصاديين. ومعرفة أهم مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وقدرتهم على المساهمة في دعم الرقابة الجبائية، تم اعتماد في هذه الدراسة على مختلف القوانين الجبائية وخاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع مختلف المراسيم والقرارات والتعليمات المتعلقة بالرقابة الجبائية من الجية الفنية، ناهيك عن استعمال دليل العون المدقق

في المحاسبة، والملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، كما استندنا إلى الإحصاءات المتعلقة بالنتائج المتوصل إليها والمستخرجة من الدراسة الميدانية للبحث.

توصلت الدراسة الى النتائج التالية: أن كل من أدوات التدقيق وفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون التي تعتبر أهم مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية عند التحكم فيها بشكل سليم فهي قادرة على دعم الرقابة الجبائية، وهذا وفقا للحصيلة الضريبية المحققة من عملية التدقيق المحاسبي التي تمثل حقوق الخزينة العمومية التي انتهكت من طرف المتهربين من الضريبة.

الفصل الأول

الإطار النظري للتمهيد الضريبي

تمهيد :

تعتبر الضريبة في الوقت الحاضر من أهم أنواع الإيرادات العامة سواء من حيث حجمها المطلقة أو نسبتها من إجمالي الإيرادات العامة، وبحيث أصبحت الضرائب وسيلة مالية للدولة تؤدي من خلالها مهامها ونشاطاتها الواسعة والتي تحقق من خلالها أهداف اقتصادية واجتماعية وغيره، والمكلف بالضريبة كثيرا ما يلجأ الى حيل وتصرفات من أجل التخلص من دفع الضريبة، وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي، فهو جريمة تعرفها معظم المجتمعات باعتبارها وجدت بتواجد الضريبة نفسها.

وعليه تم التطرق في هذا الفصل لأهم الجوانب المتعلقة بالضريبة وهذا من خلال تناول ثلاث مباحث رئيسية كالتالي :

المبحث الأول : عموميات حول الضريبة

المبحث الثاني : التهرب الضريبي

المبحث الثالث : طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول الضريبة

تعتبر الضرائب بأنواعها المختلفة إحدى المصادر المالية المهمة التي لجأت إليها الدول على اختلاف أنظمتها الاقتصادية لتمويل نفقاتها العامة , و ازدادت أهمية الضرائب كمصدر رئيسي في تمويل في الوقت الحاضر بسبب ازدياد دور الدولة التدخلي وبالتالي ازدياد نفقاتها العامة و ما يتطلب ذلك من ضرورة توفير الموارد المالية لتمويل النفقات .

المطلب الأول : تعريف الضريبة و خصائصها**أولاً : تعريف الضريبة**

عرفت الضريبة بالعديد من التعاريف أهمها مايلي :

التعريف الأول : هي جزء من الدخل أو الثروة يستقطع من قبل الخزينة جبرا و من دون مقابل و تدفع نقدا بهدف تغطية النفقات العامة , وهكذا فإن الضرائب تختلف عن الرسوم و التلاوات و الأسعار , التي تدفع مقابل الحصول على سلعة أو خدمة¹

التعريف الثاني : الضريبة مبلغ من المال يدفعه المكلف جبرا بأمر من الدولة مشاركة منه في دعم التكاليف و النفقات و المستلزمات العامة بصورة قاطعة و بدون انتظار أي منفعة خاصة مقابل هذه المشاركة , ولكي تتمكن الدولة من تحقيق الأهداف العامة المتمثلة في المرافق الاقتصادية و الاجتماعية²

التعريف الثالث : أداء نقدي مطلوب من أعضاء المجموعة يحصل جبرا و بصفة نهائية ودون مقابل لتحقيق منفعة عامة والسلطة العامة المخول الوحيد قانونيا لفرضها³.

¹ أميم صاحب عجام، علي محمد مسعود، المالية العامة بين النظرية والتطبيق، دار البداية ناشرون وموزون، ط1، 2015، الأردن، ص 78 .

² فؤاد توفيق ياسين، المحاسبة الضريبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 11.

³ بوشاشي بوعلام، مفاهيم اقتصادية وقانونية، دار هومه للطباعة النشر والتوزيع، الجزائر، ص 9 .

التعريف الرابع : هي اقتطاع يدفعه الأفراد جبرا للدولة دون مقابل و بصفة نهائية وفقا لقدرة الأفراد التكلفة و ذلك لتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية¹.

ثانيا : خصائص الضريبة

ويتضح من التعريف أن للضريبة خصائص أو عناصر أساسية تتمثل في :

- **الضريبة اقتطاع إجباري :** أن يكون الالتزام بأداء الضريبة واجبا على جميع المكلفين بأدائها ما دام قد توافرت لديهم الشروط التي جدها قانون الضريبة، وأن التهرب من أدائها جريمة تستوجب العقاب .

- **الضريبة اقتطاع نقدي :** وهي عبارة عن مبلغ من النقود يؤديه الفرد الى الدولة، إلا أنه توجد في بعض المجتمعات الاشتراكية وبشكل كبير محدود فرائض عينية لضمان بعض التدابير المعينة .

- **الضريبة تجبي بصورة نهائية :** والجباية بصورة نهائية تعني أن مبلغ الضريبة الذي تستوفيه الدولة , يخرج عن ملكية الفرد و يدخل في ملكية الدولة بصورة نهائية دون أن يكون ملزم بعد ذلك بإعادته الى من دفعه².

- **الضريبة تفرض دون مقابل :** فلا يتوقع المكلف دافع الضريبة أن تعود عليه بمنفعة خاصة مباشرة ,ولكن المنفعة تعود عليه بشكل غير مباشر بصفته عضو في المجتمع، من خلال المنفعة العامة التي تعود على جميع المواطنين، فليس من المنطق أن يطلب المكلف أي نفع مقابل دفعه للضريبة .

¹ حسين محمد سحمان، وآخرون، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2010، ص 90.

² عبد الغفور ابراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2010، ص 238

- **الضريبة لها أهداف** : فعندما تفرض الدولة الضرائب فإنها تضع نصب عينيها أهداف محددة، قد تختلف من دولة لأخرى حسب الظروف التي تعيش فيها كل دولة منفردة¹

المطلب الثاني : القواعد العامة للضريبة

يقصد بها تلك المبادئ و الأسس التي يتعين على الدول مراعاتها عند وضع التنظيم الفني للضريبة و تهدف هذه القواعد الى تحقيق فائدة مزدوجة، إذ تحقق مصلحة المكلف من جهة ومصلحة الدولة من جهة أخرى و تتلخص هذه القواعد فيما يلي²:

- **قاعدة العدالة** : تعد هذه القاعدة من أهم سمات النظام الضريبي الجيد و هي حسب " آدم سميث " الأن يساهم كل رعايا المجتمع في تحمل نفقات الدول ولكن حسب مقدرته أي أن تكون مساهماتهم متناسبة مع دخلهم والعدالة هي ان يخضع جميع المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا الى الضريبة و قديما كان يحدد سعر الضريبة نسبيا أن تكون النسبة المقتطعة من الدخل واحد سواء على أصحاب الدخل المرتفعة أو الدخل المتدنية و التي تكون أكثر تحملا لعبئ الضريبة ، و لكن حديثا اتجه علماء المالية الى الأخذ بفكرة الضريبة التصاعدية و التي تتم بفرض نسب تتغير مع تغير الوعاء أي إذ كان الدخل منخفض بطبيعة الحال تكون قيمة الضريبة منخفضة و العكس صحيح .

- **قاعدة اليقين** : يقصد بهذه الضريبة أن تكون الضريبة واضحة المعالم ، محدودة بشكل واضح خالية من الغموض و الإبهام من ذلك وضع المكلف في صورة تمكنه من أن يكون متيقنا من سعر الضريبة و موعد الوفاء بها و طبقة دفعها .. الخ و على سبيل المثال المفكر في بريطانيا العظمى 1990 ، التي تم تأسيسها كإجراء ضريبي محلي من طرف الحكومة

¹ طارق حاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط2، الأردن، 2015، ص 48 .

² حميد بوزيدة ، حياة المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، ص 6 .

المحافظين برئاسة " مارغيت تاتشر " poll Tax واجهتها معارضة شديدة مع النتائج الفادحة لأن تخصيصها و مزاياها كانت مبهمة و غير مؤكدة و بالتالي وصفت بعدم عدالتها .

ولتوفير عنصر اليقين يجب أن يتوفر في التشريعات الضريبية ما يلي :

- الوضوح في التشريع ، بمعنى أن تكون النصوص واضحة جلية ، سهلة الأسلوب دون تعقيد و أن لا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، وأن لا تحمل الجملة أكثر من التفسير.

- أن تقوم السلطة الموكلة إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عادة الممولين وأن تساعد على فهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها وفي وسائل الإعلام المختلفة .

- أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبة والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة، بحيث لا تدع مجال الاجتهاد .

المطلب الثالث : أنواع الضريبة و أهدافها

أولا : أنواع الضريبة

تتعدد أشكال الضرائب وأنواعها والتي منها حسب الوعاء، أو الواقعة التي تفرض الضريبة عليها ما يلي:

1 - الضريبة على الدخل : وهي ضريبة تفرض على الدخل المتأتي للممول حيث يكون في هذه الحالة وعاء الضريبة هو الدخل الممول¹.

يعتبر الدخل الوعاء الرئيسي الذي تفرض عليه الضريبة، في حين أن الضريبة على رأس مال تمثل الوعاء الثانوي، وتفرض بسعر منخفض في العادة لا تؤدي الى استفادة رأس المال بالشكل الذي يمكن أن يقود الى انخفاض الدخل الذي يسهم رأس المال في وليده ،خاصة

¹ وليد زكرياء صيام، وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط 02، الأردن، 2017، ص 27 .

إذا تم الأخذ في الاعتبار أهمية الضرائب على الدخل و الناجمة على كونه يمثل وعاء متجمد ومستمر للضريبة وهو الأمر الذي يوفر إيرادات مستمرة للدولة تغطي بها إنفاقها المستمر، والدخل الذي تفرض عليه الضريبة هو ما تحقق للممول من النقود أو السلع والخدمات التي يتحصل عليها العامل كجزء من أجره أي دخله الذي يتحقق بشكل عارض لا يعتبر دخلا في هذا الإطار مثال ذلك الأرباح الاستثنائية .

2- الضريبة على رأس المال : أن الضريبة على رأس المال تحتل أهمية أقل من الضريبة على الدخل، لأنها عادة تفرض بسعر أقل حتى لا تؤدي الى تقليل رأس المال واستنزافه عبر الزمن، وبذلك تقلل من إمكانية مساهمة رأس المال في توليد الدخل.

- ضريبة على الدخل الذي يولده رأس المال، رغم أن وعائها هو رأس المال ومن ثم فإنها تعتبر ضريبة إضافية على الدخل الذي يتولد نتيجة رأس المال ويعتمد تسديدها على ما يتحقق للممول من دخول رأسمالية .

- ضريبة على رأس المال وبحيث تقتطع جزء منه، وبالشكل الذي يتحقق من خلالها هدفها بتقليص ملكية وحياسة رأس المال، وبذات عندما يراد من فرضها الإسهام في تقليل حدة التفاوت في توزيع الدخول، وبالذات التفاوت في الدخول هذه والناجم عن التفاوت في ملكية رأس المال، خصوصا عندما يكون مثل هذا التفاوت جاد ويكون الهدف من فرض مثل هذه الضريبة تخفيض التفاوت الجاد هذا .

3- الضريبة على التركات : تفرض هذه الضريبة على واقعة انتقال الثروة العقارية والمنقولة من ذمة المتوفى الى ذمة الورثة¹ .

أن الضريبة على التركات كانت ولا تزال محل نقاش نظري لبحث أساس فرضها فبعض الكتاب يرى أن حق الإرث امتياز يمنحه القانون للفرد ومن ثم يحق للدولة إن تقيّد

¹ أعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة لنشر والتوزيع، ط2، الأردن، 1998، ص 137 .

هذا الحق للدولة وأن تعتبر نفسيا شريكة في كل تركة , بينما كتاب آخرون يؤكدون على أن الدولة تحصل على هذه الضريبة لتعويض ما ضاع من حصيله إيرادية للخزينة العامة بسبب التهرب المورث، في حين يذهب فريق ثالث بأن الدولة تفرضها مقابل الخدمات التي تؤديها لكل من المورث و الورثة الذين تحمي الدولة حقوقهم عند تسليم أموال التركة، فهي أشبه بالرسم الذي يكون مقابل خدمة خاصة مقدمه الدولة للورثة، والقسم الأخر من الكتاب يذهب الى أنها حق ارثي وحق طبيعي ولا يؤيد فرض ضريبة عليه

4- الضريبة على الأنفاق : تتضمن هذه الضرائب مجموعة من الرسوم أهمها الرسم على القيمة المضافة الذي حل محل الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم على القيمة المضافة مجالات واسعة بما يمكنه من رفع مردودية الخزينة العمومية .

ويأتي اللجوء الى الرسم على القيمة المضافة في سياق الانسجام مع الممارسات العالمية في المجال الضريبي من جهة، ولكون الرسم على القيمة المضافة يساعد في تحقيق بعض الأهداف، أهمها :

- إنعاش النمو الاقتصادي لكونه لا يمس الاستثمارات، وبالتالي فان تكاليف الاستثمار تنخفض بشكل محسوس .

- رفع تناسبية المؤسسات الجزائرية على مستوى الأسواق الخارجية بإعفاء المنتجات المصدرة من هذا الرسم .

- زيادة شفافية لاعتماد الرسم أساس على الفوترة وشفافية المعاملات¹

5- الضريبة على الاستهلاك : تفرض هذه الضريبة أولا على الاستهلاك لنوع معين من البضائع المحددة وتسمى بالضرائب الخاصة على استهلاك بعض البضائع، كالضرائب

¹ عبد المجيد قدي، الاقتصاد الجزائري بين الإصلاحات والارتهاق للنفط، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر، 2016، ص59.

الجمركية، وغالبا ما تتركز على البضائع الداخلية (المستوردة) وذلك بأسعار متفاوتة تختلف باختلاف النظام الضريبي .

أما النوع الثاني يسمى بالضريبة العامة على استهلاك على بعض البضائع بالضريبة العامة على الأنفاق، وهي تسري على كل أنواع الإنفاقات التي يقوم بها الفرد، وهو بصدد استخدام دخله بهدف الاستهلاك وتأخذ هذه الضريبة عدة صور منها :

- **الضريبة على رقم الأعمال** : وهي البضاعة عند اقتنائها، ما بين المنتج والوسيط، والمستهلك أو بمعنى آخر عندما تمر البضاعة بعد مراحل إنتاجية وتجارية ابتداء من المنتج والوسيط والمستهلك ويتم فرضها وفق نسب مستوية وقليلة حيث تفرض في كل مرحلة من مراحل انتقال البضاعة .

- **الضريبة على القيمة المضافة** : تفرض بوضع سعر ثابت، يتحمل كل شخص ابتداء من المنتج وصولا الى المستهلك جزءا معينا من هذا السعر الإجمالي خلال مرور البضاعة بجميع الأشخاص أصحاب العلاقة من إنتاجها حتى بيعها للمستهلك .

- **الضريبة على الإنتاج و الاستهلاك** : قد تفرض على إنتاج البضاعة أو تداولها أو واقعة شرائها، ففي الحالة الأولى تسمى بالضريبة على الإنتاج، أو قد تفرض عند شراء أو استهلاك بعض البضائع فتسمى بالضريبة على الاستهلاك أو المشتريات¹.

6- الضرائب الكمركية : تفرض الضرائب الكمركية والتي يطلق عليها أحيانا بالرسوم الجمركية على الإنفاق السلع بدخولها الى الدولة ، والتي تمثلها ضريبة الاستيراد، أو عند خروجها من الدولة والتي تمثل ضريبة الصادرات .

وضريبة الاستيراد هي الأكثر استخداما من قبل كافة الدولة ، و تفرض لتحقيق أهداف عديدة من أبرزها الأهداف المالية و التي تمثل بالإيرادات التي تحققها للدولة ، حيث تسهم بتوفير

¹ بن عمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومه، ط02، الجزائر، 2010، ص33-34

حصيلة من الإيرادات هذه، وبالذات من الدول النامية، خاصة و أن الرسوم الجمركية هذه يرتبط بتحقيق أهداف أساسية والتي تتمثل أسعار السلع المستوردة للسلع المنتجة محليا في السوق المحلية عن طريق رفع أسعار السلع المستوردة بعد فرض الضريبة الجمركية عليها¹

ثانيا : أهداف الضريبة

تستخدم الدولة الضريبة كوسيلة لتحقيق أهدافها معينة و تطورت هذه الأخيرة بتطوير الضريبة، ونحاول التطرق في هذا المطاب بعد قواعد الضريبة الى الأهداف المرجوة من أي نظام ضريبي .

1. أهداف مالية :

يعتبر الهدف الرئيسي لأي ضريبة فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة أحد غايات السلطات الحكومية و من هنا نشأت قاعدة " وفرة حصيلة الضريبة " أي أتساع وعاء الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية حتى تكون الإيرادات الضريبي مرتفعا و هذا ما نلاحظه في البلدان المتكورة حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية الى الناتج القومي الجمالي فالأمر مرتبط في الواقع بمستوى التطور الاقتصادي .²

2. أهداف اقتصادية :

تنوع الأهداف الاقتصادية التي تركز الدولة لتحقيقها، فمنها الأهداف المتعلقة القطاعات الاقتصادية ومنها الأهداف المرتبطة بالأزمات الاقتصادية أو الاستثمار الاقتصادي ..إلخ ، بعض الدول تستخدم الضرائب لتحقيق ما ذكر من أهداف فمثلا قد تستخدم الضريبة لتحفيز

¹ فليح حسن خلف، مرجع سابق، ص 205 .

² خالد شحادة الخطيب، نادبة فريد طاقش، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية ، دار حامد، ط01، الاردن،

الادخار والاستثمار من خلال تخفيض الضرائب أو إلغائها على الاستثمارات المالية المتنوعة أو على صناديق الادخار أو على عوائد أدروات الخزينة و سندات التتمية ، و قد تستخدم الضرائب لتشجيع بعض القطاعات الاقتصادية مثل قطاع الصناعة ، أو السياحة ، أو الزراعة .. إلخ ، و ذلك بتخفيض الضرائب على مستلزمات الإنتاج في هذه القطاعات وعلى منتوجاتها، مما يحفز الاستثمار فيها أو التوسع في الاستثمارات القائمة الى جانب ما ذكر يمكن الضريبة إن تخفض من الأزمات الاقتصادية خاصة الركود الاقتصادي والازدهار الاقتصادي¹.

فيما يتعلق بالركود الاقتصادي فهو الحالة التي تتخض فيها القوة الشرائية للأفراد والمؤسسات وبالتالي ينخفض الاستهلاك مما يتبعه مباشرة تكس البضائع والسلع المنتجة فعلى الدولة والحال كذلك أن تزيد من الدخل المعد للإنفاق لزيادة القوة الشرائية وزيادة الاستهلاك والمبيعات وذلك بتخفيض الضرائب أو إلغائها على السلع الأساسية مثل الطحين والخبز والحليب و السكر ... إلخ الى جانب تخفيض ضريبة الدخل في أجزائها الأولى وزيادة الإعفاءات الضريبية التي ينص عليها القانون الضريبي .

أما فيما يتعلق بالازدهار الاقتصادي فهو الحالة التي يزيد فيها الطلب على السلع والخدمات بسبب ارتفاع الدخل ، فعلى الدولة أن تتبع بعض الإجراءات التي من شأنها أن تقلل من الدخل ومن القوة الشرائية للأفراد وبالتالي يقل الطلب على السلع والخدمات وذلك من خلال زيادة الضرائب على الدخل خاصة في أجزائه الأولى و تخفيض أو إلغاء الدعم الحكومي مما يقلل من الدخل المعد للإنفاق و بالتالي المقدره على الشراء .

¹ ابن عيسى فاطمة ، التدقيق في حسابات الضرائب و الرسوم المماثلة ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، ميستغانم ، 2016/2014 ، ص 14

3. الأهداف الاجتماعية

الهدف الاجتماعي للضريبة يكون في استعمالها لتحقيق أهداف ذات صيغة اجتماعية فيمكن استعمال الضريبة للتقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف الفئات و يتم ذلك بفرض الضرائب على الطبقة الفقيرة، وهذا ما سماه الباحثون الاقتصاديون إعادة توزيع الدخل، ويتم تحقيق هذا الهدف عن طريق زيادة الأعباء الضريبية على ذوي الدخل المرتفعة، وتخفيض الأعباء الضريبية على ذوي الدخل المنخفضة، عن طريق فرض ضرائب تصاعدية فتزداد الضريبة كلما ازدادت الدخل، وبالتالي تقليل الفوارق في الدخل الصافية بين أفراد المجتمع ويجد من ظواهر اجتماعية غير مرغوب بها¹.

تعتبر الضريبة أداة فعالة في تحقيق العدالة الاجتماعية فهي تحاول الحد لبعض من الفوارق الاجتماعية من خلال فرض مختلف الضرائب كضريبة IRG ضريبة على الدخل الإجمالي وهي ضريبة مباشرة تطبق على دخل الفرد .

- النظام الضريبي الجزائري يأخذ بعين الاعتبار عند فرضه الضريبة حالة الممول أي مقدرته على الدفع (دخل المكلف) وحالة الاجتماعية (أعزب أو متزوج) وأن كان له أولاد أو لا ، وكذلك تقرير إعفاءات مختلفة عن طريق نسبة مقررة بالقانون، أما فيما يخص الضرائب غير مباشرة فإن التكلفة الضريبية يختلف من منتج لآخر، نسب منخفضة على السلع الضرورية ومرتفعة على السلع ذات الاستعمال الضيق أو السلع التي تزيد الدولة التخفيض من استهلاكها .

¹ خليل الرفاعي ، المحاسبة الضريبية ، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2009 ، ص 16 .

4. أهداف سياسية :

سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية ففي الداخل تمثل الضريبة المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى ، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل استخدام الرسوم الجمركية (كمنح الإعفاء والامتيازات الضريبية) لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها (رفع سعر الرسوم الجمركية) من أجل تحقيق أغراض سياسة¹.

المبحث الثاني : التهرب الضريبي

إن الدور الذي تلعبه الضرائب في تمويل الخزينة العمومية دور كبير، فقد أعطته الدولة أولوية هامة في ذلك، إلا أن تحصيلها عرف معوقات ومصاعب أهمها هو امتناع المكلفين عن دفعها باستعمال طرق مشروعة وغير مشروعة، وهذا ما يسعى بالتهرب الضريبي الذي سنحاول تحديد مفهومه .

المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي و أسبابه

الفرع الأول : تعريف التهرب الضريبي

تعددت تعاريف التهرب الضريبي، سنذكر من بينها مايلي : يعرف التهرب الضريبي على أن يسعى الملمزم بالضريبة للتخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة فيعتمد الى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها².

التهرب المشروع هو الذي لا جرم فيه حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، ذلك بالاعتماد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من

¹ سوزي عدلي ناشد ، الوجيز في المالية العامة ، النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، دار الجامعة الجديدة للنشر ،

الإسكندرية ، 2000 ، ص 11

² علي زغود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، ط2 ، 2006 ، ص 209 .

بعض الثغرات الموجودة في القانون، والتهرب المشروع يقوم من خلاله المكلف باستغلال بعض الثغرات القانونية للتوصل الى عدم الالتزام بدفع الضريبة المترتبة عليه، ولتحقيق هذه الغاية، يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة مستنديين في ذلك الى خلل او ثغرات في التشريع الضريبي ومن أمثلتها، عندما يهب شخص أمواله خلال حياته الى وريثه تهريا من دفع ضريبة التركات بعد وفاته، أو كان تقرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية فيتمتع الشخص على اقتناء العقارات وبذلك لا يدفع الضريبة¹.

يعرف التهرب الضريبي على أنه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها الى شخص آخر و لتحقيق التهرب الضريبة يتخذ المكلف عدة طرق و أساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة²

الفرع الثاني : أسباب التهرب الضريبي

لظاهرة التهرب الضريبي عدة أسباب منها ما هو متعلق بالمكلف، وما هو متعلق بالنظام والإدارة الضريبية، وهي كالأتي :

1. الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة

تتحصر الأسباب المتعلقة بالمكلف الى أسباب نفسية ، اجتماعية و اقتصادية .

* الأسباب النفسية : للعامل النفسي دور أساسي في التهرب الضريبي ، فقوة و ضعف التهرب يحددها الوعي الضريبي للمكلف ، فكلما كان المكلف واعيا نقص الباعث النفسي

¹ بلمغني نجاة ، بن عباد إكرام ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر ، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، 2020/2019 ، ص 20

² كريدودي سهام ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع ، الجزائر ، (د،ط)، 2011 ، ص 07.

على التهرب، وكلما كان الوعي ضعيفا زاد الباعث النفسي للتهرب ومن الاعتمادات الخاطئة التي رسخت في ذهن المكلف ما يلي :

- اعتماد المتهرب من الضريبة أنه سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي وبالتالي لا يعد مخالفا للقانون ولا مضرا للأخرين.

- الاعتبار السائد لدى المكلف أن الضريبة هي اقتطاع مالي بدون مقابل أو فائدة تعود عليه.

- ترسخ فكرة أن الضريبة عقاب مالي يدفعه المكلف للإدارة الضريبية مقابل ممارسته لنشاط ما¹.

* **الأسباب الاجتماعية :** الأسباب الاجتماعية لها دور هام في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها، وهذا عائد لضعف الوعي الضريبي الذي يتناسب مع الشعور الوطني و من بين هذه الأسباب :

- الاعتماد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية.

- شعور الأفراد بتبذير أموالهم في وجهات لا تعود بالمنفعة العامة.

- اختلال البنية الاجتماعية بسبب انعدام الثقة بين أفراد المجتمع نتيجة لعجز الإدارة الضريبية للقضاء على بعض الآفات الاجتماعية كالرشوة والاختلاس²

* **الأسباب الاقتصادية :** هناك أسباب اقتصادية خاصة بالمكلف وأخرى خاصة بالوضع العامة للدولة:

¹ مقراني إيمان ، منلا يخاف محمد أمين ، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تسيير مؤسسات ، جامعة أحمد دراية ، أدرار ، 2015-2016 ، ص 10 .

² كريدودي سهام ، مرجع سابق ، ص 25 .

- الوضعية الاقتصادية للمكلف بالضريبة : تعد الظروف الاقتصادية عاملا مهما في ارتفاع ظاهرة التهرب، خاصة في أوقات الكساد الاقتصادي و العكس ففي أوقات الرخاء الاقتصادي يدفع المكلف ما عليه من التزامات اتجاه الخزينة .

- الوضعية الاقتصادية العامة : في حالة الرخاء و الانتعاش الاقتصادي للدولة ، ترتفع القدرة الشرائية بارتفاع الدخل الفردي فيقوم المكلف بجمع الضريبة من المستهلك النهائي و يدفعها للخزينة العمومية مما يقلص من التهرب الضريبي ، أما في حالة الركود الاقتصادي تنتشر الأسواق الموازية مما يؤدي الى تدهور الاقتصاد الوطني¹.

* **الأسباب المتعلقة بالنظام والإدارة الضريبية** : لنجاعة أي نظام جبائي يرجع ذلك الى مدى فعالية الإدارة ، ومدى صرامتها في تطبيق القانون، فالنقائص التي يعاني منها النظام الجبائي يساهم في شكل كبير في اتساع الهوة بين الإدارة و المكلف والذي يزيد من فرض التهرب الضريبي²

* **الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي** : رغم الإصلاحات التي قام بها المشرع في النظام الجبائي ، إلا أنها لم تستطع الوصول الى نظام إداري فعال ، وذلك يرجع لعدة أسباب منها:
- تقل عبئ الضريبة : والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين و استعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم الى التهرب الضريبي.

- تعقد النظام الجبائي وعدم استقراره : تتسم الضرائب بإجراءات عديدة و مقعدة ، سواء أثناء تأسيسها أو تحصيلها مما يجعل المكلف يتهرب من التزامه الضريبي.

¹ مقراني إيمان ، منلا يخاف محمد أمين، المرجع السابق ، ص 12 .

² مراد ناصر، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق** ، دار هومه ، 2003 ، ص 160 .

- عدم تشديد العقاب على المتهرب : و ذلك بقيام المكلف بالضريبة بالمقارنة بين المبلغ الذي يدفعه، وقيمة الغرامة المالية التي يدفعها ، فإذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود عليه فيلجأ الى التهرب أما العكس فيقوم بدفع الضريبة المفروضة عليه.
- عدم استقرار النظام الضريبي : ويرجع ذلك للمتغيرات المستمرة في القوانين المالية الرئيسية و قوانين المالية التكميلية وهذا ما دفع بالمكلف للتهرب من الضريبة وعدم ثقته في النظام الجبائي.
- ضعف فعالية الرقابة الجبائية : كلما أحس المكلف بالضريبة بضعف الرقابة الجبائية، كلما اتجهت إرادته للتهرب.
- * الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية : إن ضعف التنظيم على مستوى الإدارة الضريبية يفتح مجالاً للمكلف للتهرب من الضريبة ، وذلك لنقص العناصر الفنية ، وهذا يؤدي الى عجز الجهاز الإداري وذلك من خلال :
- طبيعة النظام الجبائي نظام تصريحي حيث أعطى حرية مطلقة للمكلف ، وهذا ما شجع المكلف لتقديم تصريحات كاذبة.
- غياب جهاز الرقابة ما سمح للمكلف بتضخيم التكاليف وتخفيض المداخيل الصافية المستحقة¹.
- تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتقدير الضريبة وتحصيلها مما يدفع نفور المكلف عن دفعها.
- نقص الأجهزة الإلكترونية الحديثة في الإدارة الضريبية للتحسين من مستوى خدماتها.

¹ مراد ناصر، المرجع السابق ، ص 157 .

المطلب الثاني : أنواع التهرب الضريبي

لقد اتفق الفقهاء على وجود نوعية من التهرب الضريبي أولهما يمثل تحايل على القانون ولا يعاقب عليه والأخر مخالف تماما للقانون ، إلا أن الفقهاء اختلفوا في تسمية النوع الأول الذي يمثل تحايل على القانون، وذهب بعضهم الى أنه يوجد تهرب ضريبي مشروع وأخر غير مشروع ، فإذا كانت نتيجة التصرف القانوني أو المادي للمكلف عدم استحقاق الضريبة عليه وفقا لنصوص القانون اعتبر تهربا مشروعا .

1. التهرب المشروع (التجنب الضريبي) :

ويقصد به التخلص من أداة الضريبة ، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، أي بالاستفادة من الثغرات القانونية التي تتيح له التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، و ذلك كأن تلجأ بعض الشركات الى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، و كذلك كإنتاج بعض السلع بمواصفات تختلف عن النصوص عليها في القانون، تجنبها لأداء ضريبة الإنتاج ، أو قد يحدث التهرب المشروع عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون الضريبي¹.

إن التجنب الضريبي هو عملية تلخص مشروعة من دفع الضريبة تتم من خلال استغلال الثغرات والفجوات الموجودة في النصوص التشريعية الخاصة و بالتالي لا وجود لمخالفة القانون وعليه يعتبر تجنباً للضريبة امتناع الفرد عن القيام بأي تصرفات تجعله يدفع الضريبة

¹حيدر عودة كاظم ، دوافع التهرب الضريبي في العراق (دراسة ميدانية في الهيئة العامة فرع الديوانية)، مجلة الفاسدية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 18 ، العدد 2 ، كلية الإدارة و الاقتصاد ، قسم المحاسبة ، جامعة الفاسدية ، 2016 ، ص 232 .

مثال : إذا رفض المكلف باستيراد سلعة أجنبية يتوجب عليه دفع رسوم أو ضرائب جمركية ولكيلا يدفع هذه الرسوم و هذا أمر لا يعاقب عليه القانون و يخلف هذا التصرف عن التهرب الذي يتحقق بقيام الممول باستيراد سلعة و محاولة عدم دفع الضرائب المستحقة عليها بشكل غير قانوني .

وبالتالي يعتبر كل من يتجنب الضريبة لغرض الحصول على مزايا ، أو من كل من استفاد من الثغرات التي يوفرها القانون و مثال على ذلك قيام أحد الأشخاص و هو على قيد الحياة بتوزيع ثروته على ثروته في شكل هبات تجنبا للضريبة المتعلقة بالتركات لأن التشريع الجزائري لا يخضع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي و بالتالي فإن هذا الشخص لا يخالف القانون لكنه استفاد من الثغرة الموجودة في التشريع الجزائري. ويصنف التهرب الضريبي الشروع الى صنفين أيضا وهما:

- التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي.

- التجنب الضريبي غير مقصود من المشرع الجبائي.

أ. التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي :

يلجأ المشرع الجبائي الى التجنب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو الحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية أو إلغاء الضرائب على أنشطة معينة ضمن شروط محددة وحصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع انشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل إقامة البنى التحتية في المناطق المعزولة

أو تدعيم الاستثمار الفلاحي و الصناعي في الجنوب في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار والوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب وغيرها¹.

ب. التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي :

ويتمثل هذا النوع من التهرب في استغلال المكلف ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضرائب وترجع هذه الثغرات في الغالب الى نقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية ، فالمكلف بذلك لا ينتهك القانون أو يخالف لأن المشرع هو الذي حد له مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب كأنشطة معينة .

• نماذج التهرب المشروع²:

- تجزئة الشركة الأم الى شركات صغيرة مستقلة وهميا.
- إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية.
- إعادة الاستثمار لأرباح غير موزعة مستفيدا من تخفيضات عليها دون القيام فعلا بالإعادة.
- زيادة النفقات عن طريق تضخمها فقط.
- تواطؤ المشرع مع بعض الشركات بالإعفاءات الضريبية.
- تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف ترك النشاط الاجتماعي الذي يخضع لضريبة مرتفعة واللجوء لنشاط خاضع لضريبة أقل .

ثانيا : تعريف التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)

¹ حيدر عودة كاظم، مرجع سابق، ص 231

² حيدر عودة كاظم، المرجع السابق ، ص 233

يطلق عليه الفقه الفرنسي هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون قصدا منه عدم دفع الضريبة المستحقة عليه و ذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخله و تقديم تصريح ناقص كاذب او إعداد قيود و سجلات مزيفة ، تتدرج تحت كافة طرق الغش المالي و ما تتطوي عليه من طرق احتياله .

تصنيف التهرب غير المشروع :¹

- **الغش العادي (البسيط)** : هو يشبه التهرب المصحوب باستعمال طرق تدليسه ، و يتمثل في محاولة معتمدة من أجل دفع ضريبة أقل و هذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة بسوء نية ، فهو إذا كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة ، حسب المادتان 192 و 193 من ق.ض.م .

- **الغش الموصوف (المركب)** : أي أنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسه ، حيث يستعمل المكلف أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة ، و كذلك مسح كل الآثار التي تؤدي الى كشف مغالطاته ، ومنه فالغش المركب يتوفر على العناصر التالية :

عنصر النية : ويقصد به أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع .

العنصر المادي : والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة .

عنصر التدليس : ويعني لجوء المكلف الى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة متوقعة ، حسب المادتين 303 و 407 من ق.ض.م.و.ر.م .

المطلب الثالث : الازدواجية الضريبي

¹حيدر عودة كاظم ، المرجع السابق ، ص 234

يمكن تعريف الازدواجية الضريبية بأنه خضوع نفس الشخص المكلف، لنفس النوع من الضريبة أكثر من مرة أو ضربتين متشابهتين، وعن نفس المادة، وعن ذات المدة المستحقة عنها الضريبة من سلطة مالية واحدة¹.

نلخص من التعريف السابق بأنه لكي يتحقق الازدواج الضريبي يلزم أربعة شروط و هي كالتالي:

1. وحدة الشخص المكلف بالضريبة : وهنا يجب التمييز بين الازدواج الضريبي القانوني الذي يتطلب وحدة الشخصية القانونية للمكلف الذي يدفع الضريبة وبين الازدواج الضريبي الاقتصادي القائم على الوحدة الاقتصادية لدافع الضريبة .

ففي حالة رفض الضريبة على أرباح إحدى شركات المساهمة باعتبارها شخصا معنويا ثم فرض الضريبة على توزيعات هذه الشركات لمساهميها، لا تتوافر ظاهرة الازدواج الضريبي من ناحية القانونية إذ أن المكلف يدفع الضريبة على الأرباح هو الشركة بينما المكلفين بدفع الضريبة على التوزيعات هم المساهمين، وفي نفس الوقت تتوفر ظاهرة الازدواج الضريبي من الناحية الاقتصادية نظرا لتحمل المساهمين عبء الضريبتين عند تحقيق أرباح الشركة وعند توزيعها، ومن ثم يتحقق ازدواج ضريبي اقتصادي وليس قانوني.

2. وحدة الضرائب المفروضة : أي أن يدفع المكلف نفس الضريبة، أو ضريبة من نفس النوع أو الطبيعة ، أكثر من مرة عن نفس المال ونفس المدة .

3. وحدة المال الخاضع للضريبة : هذا الشرط يعني أنه لتوافر الازدواج الضريبي لابد من وحدة المصروح (الوعاء) الذي تفرض عليه الضرائب سواء أكان هذا المصروح دخلا أم رأس

¹ دحمان سيدعلي ، واقع الازدواج الضريبي و طرق تسويته في التشريع الجزائري ، مجلة الحقوق و العلوم الانسانية ، المجلد الحادي عشر ، العدد الأول ، الجزائر ، (د،ت) ، 232

مال، كأن يطالب الشخص معين بأداء الضريبة أكثر من مرة (أو ضربيتين متشابهتين) من نفس المدة بالنسبة لنفس المال .

4. وحدة الفترة الزمنية المفروضة عنها الضريبة : إذا اختلفت الفترات الزمنية التي تستحق عنها نفس الضريبة عن نفس المصرح فلا وجود للازدواج الضريبي ، فإذا فرض و أن قام المكلف بأداء الضريبة عن دخله لعام 2010 م لدولة معينة ثم قام بأداء نفس الضريبة لدولة أخرى عن دخله لعام 2011 فلا يعد ذلك من قبيل الازدواج الضريبي لعدم وحدة الفترة الزمنية التي تدفع عنها نفس الضريبة¹ .

المبحث الثالث : طرق التهرب الضريبي ووسائل مكافحته

سنوضح في هذا المطلب ووسائل مكافحة التهرب الضريبي، وهذا الأخير هو عبارة عن ظاهرة سائدة في كل الدول.

المطلب الأول : آثار التهرب الضريبي

إن لتهرب الضريبي آثارا وانعكاسات سلبية، تؤثر على الجوانب المالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة .

الفرع الأول : الآثار المالية

يقضي التهرب الضريبي على أهداف الضريبة بما في ذلك أهدافها المالية حيث يرتب مجموعة من الانعكاسات السلبية من خلال ما يلي :

¹ دحمان سيدعلي، مرجع سابق، ص 231

- إن التهرب الضريبي وصوره يهدد المداخيل المالية للخرينة العمومية ويتسبب في حدوث خلل لأي سياسة اقتصادية واجتماعية فهو ما يعد عائقا أمام تحقيق الهدف الرئيسي للضريبة والمتمثل في تمويل خزينة الدولة ومواجهة النفقات العامة لها¹

- يساهم التهرب الضريبي في تخفيض الدخل القومي أو الوطني مما يؤدي بالنتيجة الى تخفيض الدخل الفردي.

- كما يساهم التهرب في تخفيض العملة الوطنية و ذلك بسبب عملة الاككتاز للأموال غير المصرح بها ، إذا فقدت الضريبة المالية بسبب التهرب الضريبي ، عندئذ لا يمكن أن تلعب دورها الاقتصادي².

الفرع الثاني : الآثار الاقتصادية

إن للضريبة دورا اقتصادية هاما كونها منظم و أداة للتدخل الاقتصادي للدولة ، لذلك فإن للتهرب انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب من بينها :

أولا: التأثير على المنافسة

عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات والتجار فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائما في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي تتهرب من الضريبة وبالتالي تستطيع هذه المؤسسات فرض أسعارها التنافسية وخير مثال

¹ عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري للطلبة الجامعيين المكلفين بالضريبة المهني ، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع ، (د،ب)، 2010/2011 ، ص 90.

² علاء ليلة ، أليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة مولود معمري تيزي وزو ، 2016/2017 ، ص 74.

حال المؤسسات الوطنية التي لا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص، ويساهم التهرب الضريبي في دحض قواعد المنافسة الشريفة ويعرقل النمو الاقتصادي¹.

ثانيا : عرقلة النمو الاقتصادي

بما أن التهرب الضريبي يد من أصعب المشاكل التي تعاني منها الدولة الجزائرية، والذي يساهم في تأخير وإعاقة تقدمها الاقتصادي، يسبب الموارد المالية التي تضيع منها، ومن ثمة لا يمكن لها تكوين ادخار عام وبالتالي الحد من مقدرتها على القيام بالمشاريع الاقتصادية ويترتب عن ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة².

ثالثا : إعادة توجيه النشاط الاقتصادي

يساهم التهرب الضريبي في إعادة توجيهه للأنشطة الاقتصادية حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين، هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية و ليس للاعتبارات الاقتصادية وهذا ملاحظ في الجزائر حيث النشاطات الاقتصادية حيث تتوجه نحو القطاعات الأكثر حساسية للتهرب والغش الضريبي دون أن توجه الى النشاطات التي تخلق الثروات وتساهم في تكوين القيمة، المثال مسيري المؤسسات أحيانا يتوجهون الى التخلي عن صفة الأجراء لأن الأجر الذي يتقاضونه خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي³.

رابعا : ظهور أزمة رؤوس الأموال

يخفي المكلف بالضريبة أرباحه الحقيقية ولا يصرح بها للإدارة الجبائية الشيء الذي يؤدي الى إنقاص من إيرادات الدولة في مجال الاتفاق العام وتقع في أزمات مالية ، وعليه تتجه الى تبني سياسة الإصدار النقدي والقرض من الخارج والوقوع في المديونية و في تبعية

¹ عوادي مصطفى ، رحال نصر ، المرجع السابق ، ص 97 .

² علام ليلة ، المرجع السابق ، ص 75 .

³ ناصر مراد ، المرجع السابق ، ص 22 .

اقتصادية، لم يقتصر الآثار السلبية لظاهرة التهرب الضريبي على الجانب المالي و الاقتصادية بل امتدت و مست الجانب السياسي¹.

الفرع الثالث : الآثار الاجتماعية

بما أن الموارد الضريبية حق المجتمع وعلى هذا الأساس فمن غير الممكن التنازل عنها ويجب توريدها للضريبة العمومية ، وامتناع المكلفين عن دفعها إما كلياً أو جزئياً يؤدي الى آثار اجتماعية يمكن ذكرها في النقاط التالية²:

- يؤثر التهرب الضريبي بشكل مباشر على إعادة توزيع المداخل بين أفراد المجتمع و هذا يؤدي الى تثبيت و تعميق الفوارق الاجتماعية.

- يقلل التهرب كن الحصيلة الجبائية للدولة ، مما يجبر الدولة على زيادة معدلات الضريبة من أجل تحصيل مداخل أكبر.

- يولد التهرب الضريبي تراجع الصدق في المعاملات بما أن كل متهرب يمسك محاسبة مزورة لإخفاء رقم أعماله، فمن البديهي أن تكون له خطة بديلة في حال كشف المصالح الجبائية لأمر تصريحاته و مباشرة الإجراءات القانونية للتحصيل مما يؤدي الى الاطمئنان في منع القروض للعملاء لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت و تلقى على عاتقهم ديون ثقيلة بسبب التهرب الضريبي.

- تقشي اللام دنية الجبائية حيث المقصود بالمدينة الجبائية هو تهمة سوى مصلحته و لا يكثر بسواه.

¹ علام ليلة ، المرجع السابق ، ص 76 .

² أحمد نوي ، أليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر ، تخصص قانون أعمال ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2018/2019 ، ص 29 .

المطلب الثاني : طرق التهرب الضريبي

ليس بإمكاننا حصر جميع طرق التهرب الضريبي نظرا لأن التهرب هنا مرتبط بمدى براعة وتفنن المكلفين في التخلص من عبء الضريبة سالكين بذلك طرق عدة طرق ، فمنهم من يعتمد على التلاعب عن طريق العمليات المحاسبية ، الذي يعمل فيه المكلف على تضخيم الأعباء من جهة وتخفيض إيراداته من جهة أخرى ، كذا التهرب عن طريق الوسائل المادية والقانون¹.

الفرع الأول : التهرب عن طريق عمليات محاسبية

يقوم التشريع الضريبي الجزائري على أساس الإقرار وذلك بتصريح المكلف بأرباحه للأنشطة التي يمارسها والتي تخضع لضريبة طبعاً، ويتجلى التهرب المحاسبي فيما تقوم به المصالح الجبائية من تحقيقات في المحاسبة التي قدمها المكلف والتأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية من قبيل (الفواتير، السندات الطلب، إيصالات التوريد أو نسخ لفواتير البيع ..إلخ) فالممول الذكي يبحث عن وضع مطابقة المحاسبية مع ما قدمه من وثائق مضللة بحيث لا يظهر أي تفاوت بين القيود و ما قدمه ، ويكون هدفه في ذلك إما تضخيم نفقاته أو تخفيض إيراداته و منه يخذ التهرب عن طريق العمليات المحاسبية صورتين²:

أولاً : تضخيم النفقات

لقد سمح المشرع الجبائي للمكلف بخصم الأعباء التي يتحملها في حدود نشاطه ووفقاً لشروط محددة مسبقاً، منها أن تكون هذه النفقات المتعلقة بنشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية . والتكاليف القابلة للخصم هي :

¹عوادي مصطفى ، لرحال ناصر، المرجع السابق، ص 07 .

²عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، (د،ت)، (د،ب)، ص 101 .

- أن تكون هذه الأعباء والنفقات لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

- أن تكون هذه الأعباء والنفقات متعلقة بالسير العادي للمؤسسة.

- أن تكون هذه الأعباء والنفقات مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.

لكن بعض الممولين انتهز هذا الحق لإدخال تكاليف ليس لها علاقة بنشاط أو السير العادي للمؤسسة والمبالغة فيها (التكاليف) للتخفيف قدر المستطاع من قيمة الضريبة على الأرباح، لذلك توجد عدة طرق لتحقيق هكذا نتيجة منها تسجيل مستخدمين وهميين و تسديد أجور ومرتبات تخص عمالا لا وجود لهم بمبالغ مبالغ فيها .

- **المستخدمين الوهميين** : وذلك بإنشاء ملفات لعمال وهميين المفروض أن ينجزوا أعمالا مهمة لكنهم لا يقومون بأي عمل ، فيقوم المكلف بتسجيل مرتباتهم في محاسبته لتضخيم التكاليف فهي تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة الذي يؤدي الى تخفيض الضريبة المستحقة .

-**التكاليف الغير مبررة** : عندما سمح المشرع بخصم الأعباء و النفقات المتعلقة بسير النشاط العادي للمؤسسة من اجل تخفيض الربح و منه تخفيض الضريبة .

و لقد أوضح المشرع الجبائي الجزائري التكاليف القابلة للخصم في المادة من ق .ض.م.ر.م.¹

ثانيا : التهرب عن طريق تخفيف الإيرادات ²

وتعتبر الصورة الأكثر شيوعا ، إذ يلجأ المكلف الى عدم التصريح بكل أو جزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة ، وهي طريقة تقتصر على من

¹المادة 169 / 2 من ق . ض . م . ر . م .

²طرشي إبراهيم ، **التهرب الضريبي وأليات مكافحته**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2014/2015 ، ص 12 .

يملكون سجلات محاسبية سواء أكان ذلك إجباري بموجب رقم أعمالهم الذي يفرض عليهم الدخول في نظام التصريح الحقيقي أو اختياري بمحض إرادتهم ، فالإيرادات التي لم تسجل عمدا في دفاتر المحاسبية قد تكون :

- ثمن صفقات بيع سلع أو مبلغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال تتم نقدا بين المورد والزبون مما لا يترك أي أثر لوجودها في السجل المحاسبي في حساب الإيرادات ويسجلها الزبون على أنها نفقات .

- تخفيض الإيرادات الناتجة عن المبيعات (رقم الأعمال) و ذلك لعدم تقييدها حسابيا (البيع دون فاتورة) لمسح آثار العمليات المحققة .

وهنا تظهر كفاءة المكلف بتعدي و تسوية الحقائق متبعا الطرق السابقة لتقديم إيرادات بسيطة كفيلا المصالح الجبائية ، إضافة الى تسجيله للمبيعات بأقل من سعرها الصحيح باتفاقه مع الزبون لتصبح في صورة منح أو هبات ، و يظهر التلاعب بوضوح لما يتم تحقيق قيمة تؤدي الى تباين في الربح الإجمالي و نسبته في الحالة الحقيقية و الحالة المصرح بها .

الفرع الثاني : التهرب عن طريق العمليات المادية و القانونية

إضافة الى الأسلوب المحاسبي نجد التهرب عن طريق العمليات المادية و القانونية الذي لا يقل شأننا عن سابه ، حيث يعد من أخطر الأساليب فهو يجعل من مراقبته أمرا صعبا كما سنين فيما يأتي¹ :

أولا : التهرب عن طريق العمليات المادية

تكمن هاته الصورة في إخفاء المكلف للسلع و المواد بحيث يمتنع عن التصريح بكل أو بعض مبيعاته أو منتجاته ، ففي حالة الخفاء الجزئي يكون المكلف معلوما لدى الإدارة الجبائية

¹ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق، ص 52

ولكنه يخفي جزءا من ممتلكاته كأن يمارس نشاط خفي الى جانب النشاط الرئيسي مثل أن يكون عامل في شركة صباحا بوضعية قانونية صحيحة وسائق سيارة أجرة غير نظامية مساء، أما الإخفاء الكلي فإن المكلف لا يكون معروف لدى المصالح الجبائية كأن يقوم بإنشاء مشاريع صغيرة في المناطق الريفية أو الأحياء الجديدة ليصعب الوصول إليه و يقوم ببيع منتجاته في السوق الموازية دون فواتير ضمن ما يطلق عليه بالاقتصاد الأسود بعيدا عن أعين الإدارة الجبائية

ثانيا : التهرب عن طريق العمليات القانونية

وتكون هذه الحالة بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية على إثر عملية وهمية تقوم على أساس المطالبة للكتابات و الوثائق المحاسبية المقدمة من خلال إعداد فواتير مزيفة يستفيد من خلالها على حق خصم الرسم على القيمة المضافة، فيكون الممول قد تهرب بناء على تقديم محاسبة بفواتير وهمية وبوثائق شرعية قانونية بعيدا عن أي رقابة محتملة، أو كأن يقوم الممول بتزييف وضعية خاضعة للضريبة الى وضعية معفاة أو أقل اقتطاعا كأن يقوم بتكليف البيع على أنه هبة للتخلص من دفع حقوق التسجيل¹.

المطلب الثالث : وسائل مكافحة التهرب الضريبي

نظرا لآثار السيئة التي تترتب على التهرب الضريبي فإن التشريعات الضريبية المختلفة تحاول بشتى الوسائل مكافحة هذا التهرب بوسائل متاحة من خلال :

أولا : تحسين فعالية النظام الضريبي : إن تحسين فعالية النظام الضريبي يمر بإتباع الخطوات التالية²:

¹ عوادي مصطفى، لرحال ناصر، المرجع السابق، ص 52

² ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار القرطبة للنشر والتوزيع ، ط1، (د،ب)، 2004 ، ص 06.

- تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط و تحصيل الضرائب ؛
- ضمان قدر أكبر من الشفافية في فرض الضرائب ، خصوصا ما تعلق منها بالنظام الجزافي.
- تحسين التشريع الضريبي وصياغته بأسلوب سهل مما يمكن من فهمه بكل يسر من طرف الكلفين.
- إرسال نظام ضريبي عادل.

ثانيا : تحسين الجهاز الإداري

- إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب ، بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة و لتحقيق هذا الأمر لابد من الاهتمام بالأمور التالية¹:
- تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب و أجهزة متطورة و ضرورة لسرعة إنجاز العمل ، وذلك بإتباع الأسلوب العصري الحضاري في تنظيم المكاتب و تسليم البيانات وإقامة نظام استعمالات عصري.
- رفع كفاءة العاملين في الإدارة المالية، حتى يمكنهم مراعاة الحالات الجديدة و يمكنهم تنفيذ الخطط المرسومة ، مع ضرورة مراعاة حسن الاختيار من الناحيتين السلوكية و العملية، بالإضافة الى الخبرة العلمية.
- الاهتمام بالتدريب العلمي، بحيث لا يكون مكتبيا ، بل يجب أن يكون التدريب علميا، حيث يناط بالعاملين الفنيين القدامى تدريب العاملين الجدد.

¹سهام الكردودي ، الرقابة الحبائية بين النظرية والتطبيق ، دار المفيد للنشر والتوزيع ، عين مليلة ، الجزائر ، 2011 ، ص 31 .

ثالثا: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

تسعى الإصلاحات الضريبية دائما لتخفيض حدة التوتر بين المكلف و الإدارة الضريبية، وهذا من شأنه أن يقلل من حالات التهرب الضريبي و ذلك لكسب ثقة المكلف كثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة ، و في هذا الاتجاه يجب أن ينصب الدور الرئيسي للدولة لإعادة الجو النفسي الملائم للضريبة ، أي تنمية الوعي الضريبي للمواطن و تعريفهم بواجباتهم و التزاماتهم المالية اتجاه مجتمعهم و توضيح أهمية الالتزام الضريبي و دوره في تحقيق التضامن الاجتماعي¹.

رابعا : تحسين الرقابة الجبائية بمختلفة أشكالها : رغم أن ظاهرة التهرب الضريبي قد تنجر عنها عدة آثار وخيمة إلا أنها تستدعي حتمية مكافحتها، وذلك بانتهاج سياسة رشيدة للحد من تفاقم الوضع، وهذا من خلال الرقابة الجبائية التي تكون من اختصاص الإدارة الجبائية، حيث تلجأ الدولة الى اتخاذ إجراءات ردية كفيلا للحد من انتشار هذه الظاهرة التي تعتبر حتمية نظرا لطبيعة النظام الجبائي الذي يقوم على أساس التصريحات أو القرارات المقدمة من طرف المكلفين فالرقابة تهدف الى المحافظة على حق الخزينة من خلال التهرب الضريبي من جهة والسهر على حسن تطبيق القوانين من جهة أخرى².

خامسا : التطبيق الصارم للإجراءات العقابية : نصت الفقرة الثانية من المادة 193 على أنه عند محاولة القيام بأعمال غش تطبيق زيادة نسبة 100 بالمئة على كامل الحقوق ، عندما تكون قيمة هذه الحقوق المتملص منها أقل أو تساوي خمسة ملايين و ترتفع هذه الزيادة الى 200 بالمئة حينما تكون قيمة هذه الحقوق المتملص منها أقل أو تساوي خمسة ملايين و

¹ غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي ، الاسكندرية ، 2006 ، ص 340.

² سهام الكردودي ، المرجع السابق ، ص 32 .

ترتفع هذه الزيادة الى 200 بالمئة حينما تكون قيمة هذه الحقوق المتملص منها أكبر من خمسة ملايين دينار جزائري خلال سنة واحدة¹.

¹ العيد صالح، الوجيز في شرح القانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الطبعة الثالثة، 2008، ص 34.

خلاصة الفصل :

من خلال ما سبق يتعين لنا أن التهرب الضريبي من الظواهر التي تعاني منها أغلب الدول في العالم، ورغم عدم تمكن المؤلفين والشرائح على تحديد معنى للتهرب الضريبي، فإن السلطات الجبائية تعمل دوماً على إيجاد الإطار القانوني لسد الطريق أمام هذه الظاهرة لأنها في الواقع تأخذ أشكالاً معينة يقترفها المكلف للتملص من الضريبة كلياً أو جزئياً، حيث قد يتحايل مع القانون ليستفيد من الثغرات الموجودة فيه، أو قد يوجد أمواله في القطاعات تكون معفاة من الضريبة أو خاضعة لضرائب أقل .

لذا فقد أولتها التشريعات الحديثة أهمية كبرى و سخرت لها إمكانيات مادية و بشرية لتقديرها وجبايتها، ومحاولة الحد من ظاهرة التهرب ، هذه الظاهرة التي تهدد سياسات الدولة الاقتصادية لذا وجب التفكير في الوسائل الكفيلة للحد منها .

الفصل الثاني

الرقابة الجبائية

تمهيد :

تعتبر الرقابة الجبائية من الوسائل القانونية التي تستخدمها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وقد وضع المشرع الجزائري أدوات قانونية تتمثل في مجموعة الإجراءات والوسائل التي يعتمد عليها الأعوان الرقابيين في وظيفتهم من خلال دراسة ورقابة صحة التصريحات المكلفين بالضريبة ومدى تطبيقها مع القوانين الجبائية وبالتالي تصحيح الأخطاء وللمجاوزات من المكلفين من أجل المحافظة على حقوق الضريبة .

وسوف نتطرق في هذا الفصل الى ثلاث مباحث أساسية وهي كالآتي :

- المبحث الأول : عموميات حول الرقابة الجبائية .
- المبحث الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية .
- المبحث الثالث : الإجراءات الرقابة الجبائية .

المبحث الأول : عموميات حول الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية لضمان مصلحة الخزينة العمومية، وحدد لها القانون إطار تشريعي وتنظيمي من أجل كشف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين.

المطلب الأول : تعريف الرقابة الجبائية

أولاً : تعريف الرقابة

الرقابة هي مجموعة من الإجراءات التي توضح للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعة، ودراسة أسباب الانحراف في التنفيذ، حتى يمكن علاج نقاط ضعف، ومنع تكرار الخطأ¹.

1. تعريف الرقابة الجبائية

تعريف الأول : هي عبارة عن مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة².

تعريف الثاني : كما عرفها الدكتور عبد المنعم فوزي على أنها " فحص التصريحات و كل السجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة والخاضعين لها سواء كانوا ذوي شخصية طبيعية أو معنوية و بذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل الاستعلام، الاستفسار

¹ محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، الأردن، 2008، ص 148 .

² بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص

والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات¹

ثانياً: أهداف الرقابة الجبائية

لإدارة الجبائية صلاحية تطبيق الرقابة الجبائية بما خول لها القانون من صلاحيات في تنفيذ التشريع الجنائي من خلال فرض وتحصيلها الى ممارسة الرقابة عليها وذلك لتحقيق أهداف عديدة نذكر منها :

1-الهدف القانوني للرقابة الجبائية: يتمثل الهدف القانوني للرقابة الجبائية من خلال التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من أداء مستحقاتهم الجبائية .

2-الهدف الإداري للرقابة الجبائية : تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء . ويمكن تحديدها في النقاط التالية :

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه الى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها وهذا ما يساعد الإدارة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية .

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك .

- تساهم عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات (مثال الترب الضريبي)

¹ عب المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، 1972، ص 46 .

- ضمان تماسك واستمرارية النظام التصريحي .

3-الهدف المالي والاقتصادي للرقابة الجبائية : تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكالها بغرض زيادات الخزينة العمومية (زيادة الأموال) التي تساعد على الإنفاق وزيادة مستوى الرفاهية في المجتمع .

كما تهدف الرقابة أيضا الى المحافظة على أموال الخزينة وضمان حقوقها وتعويد المكلفين بالضريبة بالتصريح الصحيح¹.

4-الهدف الاجتماعي للرقابة الجبائية :

- منع ومحاربة انحرافات المكلفين بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع .

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة (المساواة أمام الضريبة)².

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

1-الرقابة المختصرة : وهذه الرقابة تمارس دون تفتيش من مصلحة الجبائية إي المفتشية وهي تخضع الى صور موضوعية من قبل مكتب المراقبة داخل المفتشية والملف لمساهم أي المكلف و هي بدورها تنقسم الى نوعان³ :

¹ محمد حمو، منور أوسري، محاضرات في الجبائية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ط1، الجزائر، 2009، ص 202 .

²محمد حمو، منور اوسري، مرجع سابق، ص 202

³ بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 21 .

أ/ الرقابة التشكيلية : وتطبق كل سنة وتدرس الأخطاء المادية التي ارتبطت دون قصد والتي توجد في التصريح من طرف المكلف بالضريبة فهي تأخذ بعين الاعتبار وقم الأعمال بمعنى آخر تهتم فقط بصفة الأرقام.

ب/ الرقابة على الوثائق : تتم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه ومقارنتها بالمعلومات المتوفرة في الملف الجبائي الذي بحوزة الإدارة، لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة مراقبة تصريح جبائي أو محاسبي إلا في الحالات التالية :

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابقة لأحكام المواد من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي .

- عندما تتضمن المحاسبة تطبيق الأخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبية¹.

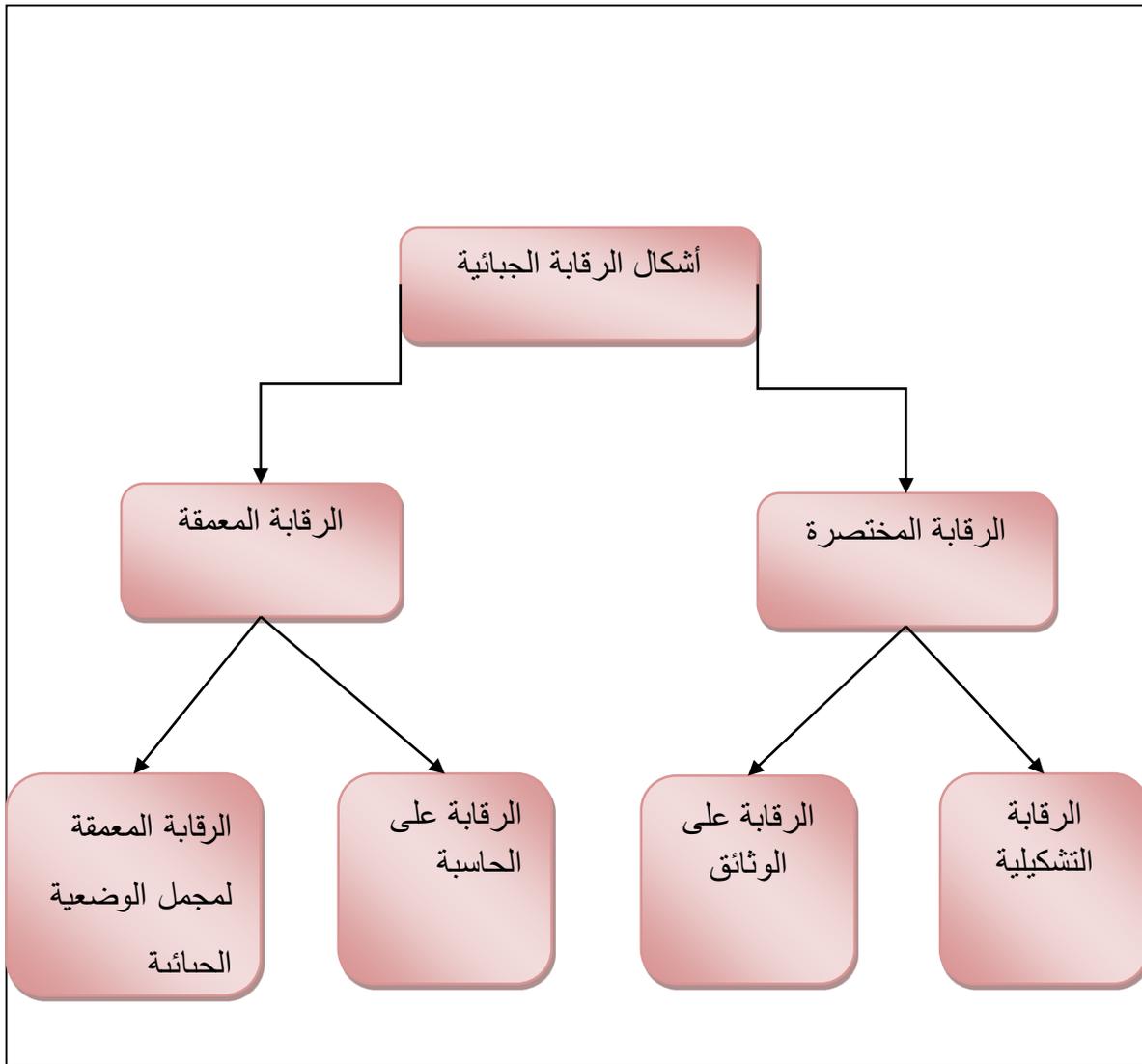
2- الرقابة المعمقة :تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي تقوم بها المراقبين الجبائين، من خلال التدخلات المباشرة الأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع، وذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب وتتم من خلال وسيلتين².

- التحقيق المحاسبي : مجموع العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته .

¹ وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة، الجزائر، 2017، ص 08
² بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وأبرزها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية وبنوك كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2010، ص 119 .

- التحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية : تعزيزا للآليات الرقابة الجبائية تم استخدام التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وكتكملة وامتداد منطقي وضروري للتحقيق¹.

الشكل رقم 01: هيكل يمثل أشكال الرقابة الجبائية :



¹ محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضريبة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص93-94

المصدر : بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وأبرزها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2010، ص 119.

المبحث الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونا للقيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه وتمارسها بطريقة منظمة وفعالة ، كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية والسلطات مختصة في المجال الرقابة الجبائية ، منها من يمارسها حاليا من يدخل ضمن إعادة هيكلة مصالح لإدارة الجبائية التي بواسطتها يتم تنفيذ البرامج المسطرة من الإدارة المركزية .

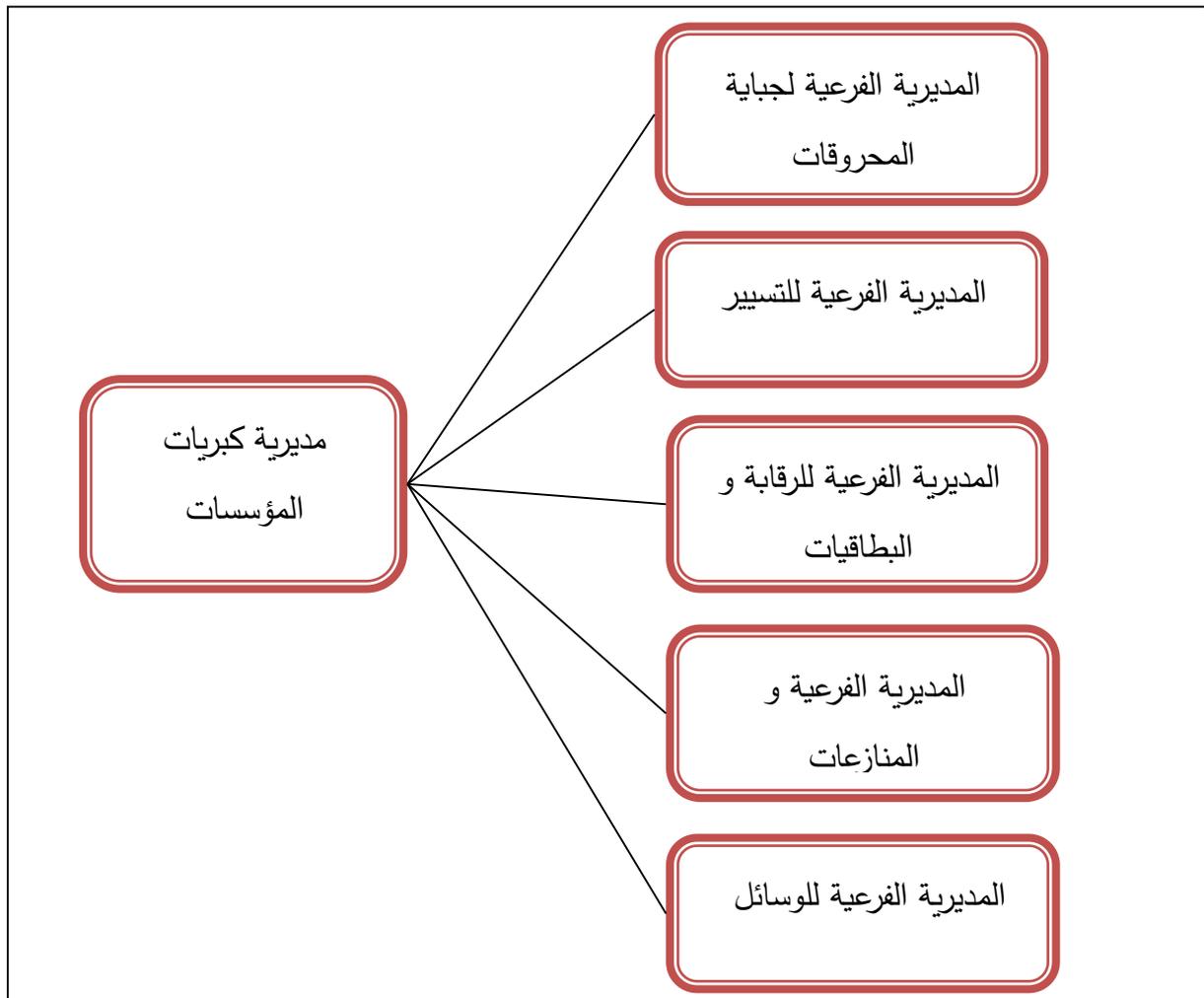
المطلب الأول :سلطات الرقابة الجبائية

الفرع الأول : مديرية كبريات المؤسسات

أ-تعريف : تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات في سنة 2002م، وهي مديرية تابعة للإدارة العامة للضرائب، تقوم بالرقابة الجبائية للمؤسسات الكبرى في الجزائر، وتقوم بمتابعة المؤسسات الكبيرة التي لا يقل رقم أعمالها عن 100 مليون دج، كما تشكل مكان لدفع التصاريح و تسديد الضرائب، وقد بدأت هذه المديرية مشروعها في سنة 2002 م، واكتمل هذا المشروع في سنة 2005 م، الذي نص على تنظيم وعمل المديرية الفرعية لمديريات كبريات المؤسسات، وباشرت عملها في سنة 2006 م، حيث تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية والمؤسسات التجارية والصناعية من الناحية الجبائية¹.

¹ أيت بلقاسم لامية، مرجع سابق، ص 47 .

اشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات :



ج- مهام مديرية الكبريات المؤسسات :

تتكفل مديرية الكبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والجماعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما يكن شكلها

القانوني، ومهما كان محل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مقرها، ويمكن حصر مهامها في مايلي :

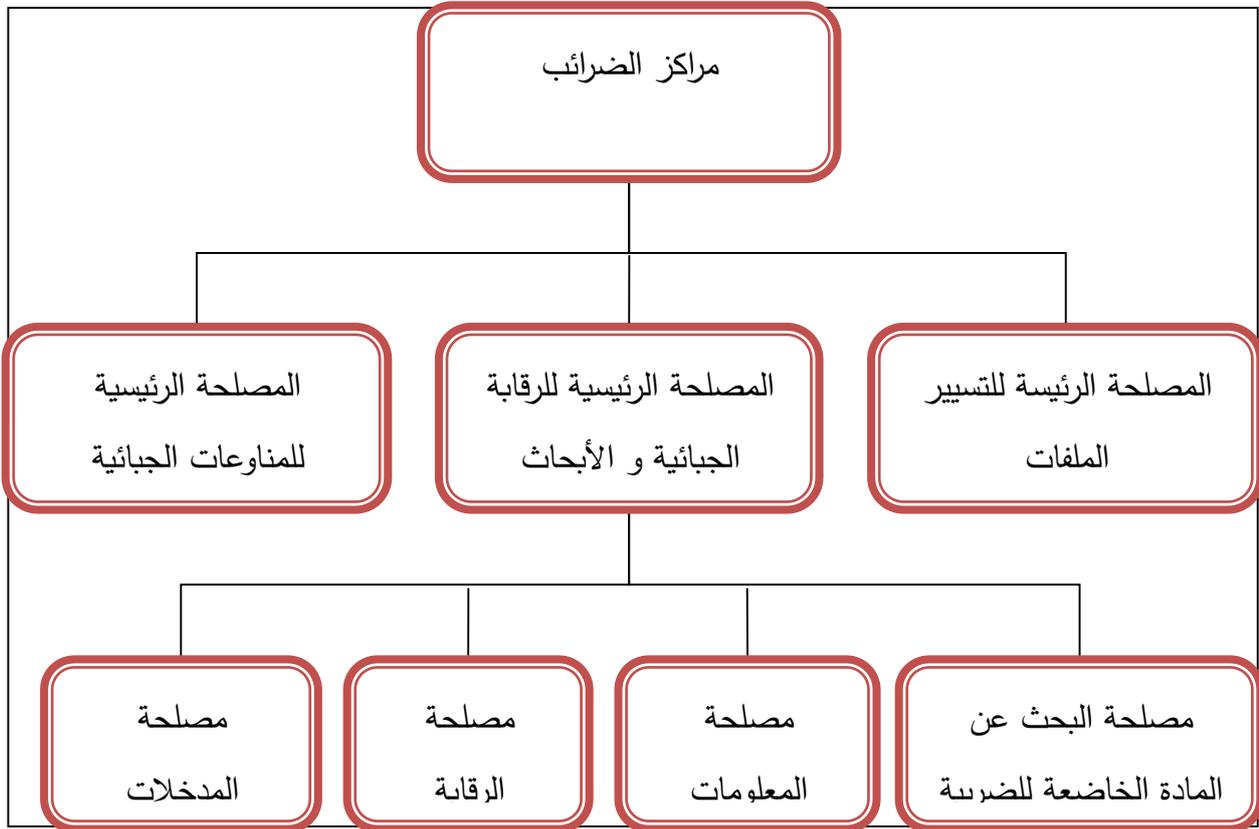
- تمسك وتسير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها .
- إصدار جداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التحصيل والطابع وتعاينها .
- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى .
- المراقبة المسبقة وتصفية حسابات الغير .
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتشغلها وتراقب التصريحات .
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضرائب وتقييم نتائجها .
- تدرس التظلمات وتعالجها .
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية .
- تتضمن تسير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد تقديرات الميزانية المطابقة وتسهر على تنفيذها وتحيينها .

الفرع الثاني : مراكز الضرائب

أ-تعريف : هي مصلحة تنفيذية على مستوى المحلي والمرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، ولا يتجاوز رقم أعمال السنوي 1000.000.000 دج بالإضافة الى المهن

الحرية ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء الى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته¹.

ب- الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب :



المصدر : سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان ، 2005-2006

¹ المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 هـ الموافق 2006/09/18م المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المادة 03 منه K الجريدة الرسمية المؤرخة في 1 رمضان 1427 هـ الموافق ل 2006/09/24م، العدد 59 .

ج- مهام مراكز الضرائب :

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيض من ظاهرة التهرب الضريبي.
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات .
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها¹.

الفرع الثالث : المراكز الجوارية للضرائب

- أ- تعريف : من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري، المراكز الجوارية للضرائب وهي بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر .
- فهي تتابع المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر والخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة الى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجباية العقارية، المعادن النفسية، الكحول، التبغ، وكذا الجباية المحلية الفلاحية .

ب- مهام المراكز الجوارية للضرائب :

- تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها .
- تبحث عن المعلومات وتجمعها وتشغلها .
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات .

¹ المرجع سابق، المادة 20 منه.

- تدرس الشكاوى وتعالجها¹

المطلب الثاني : حقوق و واجبات المكلفين بالضريبة

1. الواجبات :

يخضع المكلفين بالضريبة الى نوعين من الواجبات أجهما جبائية والأخرى محاسبية

أولاً: الواجبات الجبائية :

- **التصريح بالوجود :** يترتب على كل مكلف خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو ضريبة على أرباح الشركات أن يقدم خلال 30 يوم الأولى لبداية نشاطه تصريحات بالوجود الى متقشية الضرائب التابعة لها إقليمياً، يحدد فيها اسم ولقب وعنوان المكلف، إضافة الى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه والمقر الرئيسي للمحل .

- **التصريحات الشهرية أو الثلاثية لرقم الأعمال :** يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما، والخاضعين للضرائب والرسوم التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى مصالح المختصة إقليمياً حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط يجب اكتابة التصريح الشهري (سلسلة G 50)، بالنسبة للمؤسسات التابعة لنظام الحقيقي لفرض ضريبة في العشرين يوماً الأول للشهر الموالي، كما يتعين على المكلفين بالضريبة في العشرين يوماً الأولى للشهر الموالي، كما يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط اكتابة تصريحاتهم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (أجور)، والرسم على النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة المضافة خلال 20 يوم الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني تم تحقيق رقم أعمال حيث يتم

¹ سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية والتحصيـل الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بصلقايد تلمسان ، 2005-2006 ، ص68

تقديم هذا التصريح الى قبضة الضرائب التي تتبع لها مقر المكلف بالضريبة ليتم من خلاله تحليل دين الضريبة .

- التصريح السنوي بالأرباح أو النتائج : ألزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة اكتابة التصريح الإجمالي والنتائج (nG 01) قبل أول أفريل من كل سنة، ويحتوي هذا التصريح على ما يلي :

* العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة .

- قيمة الأرباح الخاضعة للاقتصاد الضريبي .

- قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائية تحت كفالة المكلف بالضريبة .

تجرب هذه التصريحات على مطبوعة خاصة وترسل الى الإدارة الجبائية ويجب على

مفتش الضرائب أن يستلم وصلا للمكلف بالضريبة بعد الالتزام بها¹.

- التصريح بالتنازل أو وقف عن النشاط : في حلة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالتصريح عن ذلك خلال (10 أيام) ابتداء من تاريخ توقف عن النشاط، وفي حالة التنازل يتم اكتابة تصريح بالتنازل يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المتنازلين، أما في حالة الوفاة فيتعين على ذوي الفقيد التصريح بالمداخل الخاضعة للضريبة في أجل (6) لأشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة .

- وضع رقم التعريف الإحصائي : رقم تعريف إحصائي يبرز في كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم والموجهة الى الأشخاص والإدارات أو المصالح العمومية المتعامل معها، ويهدف الى تسهيل

¹ بشرى عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009م، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2010-2011، ص 101/99 .

التسيير الجبائي للملفات الجبائية، ويؤدي عدم الالتزام بوضع هذا الرقم أو التصريح بمعلومات خاطئة عنه الى حرمان المكلفين من الحقوق التالية :

- تسليم شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة .

- تسليم مستخرجات من جداول الضرائب .

- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق و الرسوم .

ثانيا : الواجبات المحاسبية : اوجب المشرع الجزائري على كل من يزاول نشاطا تجاريا إمساك الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري , وهي :

- دفتر الجرد .

- دفتر اليومية .

- حفظ الدفاتر المحاسبية وسندات المراسلات .

- **دفتر اليومية :** عبارة عن دفتر مرقم ومحترمهن قبل المحكمة المختصة تسجل فيه العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتاريخ متتابعة، حيث أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية ويسجل فيه يوما بيوم عمليات نشاط المؤسسة بانتظام ومن دون ترك فراغ أو شطب إضافة الى إرفاق المستندات الخاصة بإثبات مختلف العمليات.

- **دفتر الجرد :** يجب على التاجر القيام بجرد عناصر الأصول مرة على الأقل خلال السنة تنص المادة 10 من القانون التجاري على أنه " يجب على شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري سنويا بجرد عناصر الأصول وخصوم حساباته بقصد إعداد ميزانية وحساب الخسائر والأرباح بدفاتر الجرد¹.

¹ مرجع سابق، ص 102 .

- **حفظ الدفاتر وسندات المراسلات :** يلزم المشرع الجزائري المكلف بالضريبة بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لها إضافة الى المشار إليها في القانون التجاري لمدة 10 سنوات، وطبقا للمادة 12 من القانون التجاري فانه يجب الاحتفاظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداء من تاريخ تحريرها، كما أن إخلال بهذه الشروط سابقة الذكر يؤدي الى رفض المحاسبة من قبل المحققين و بالتالي فان المكلف يعتبر مخالفا للواجبات المحاسبية¹.

2. حقوق المكلفين بالضريبة

نتيجة الالتزام بالواجبات سابقة الذكر منح المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق للمكلفين بالضريبة منها ما هو متعلق بإجراءات التقويم .

1- الضمانات المتعلقة بالتحقيق :

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق يتوجب على المراقبين احترامها، كما أن الإخلال بها يؤدي الى بطلان التحقيق وإلغاء النتائج المترتبة عنه ومن أهمها ما يلي:

- **الإعلام المسبق :** يجب إعلام المكلف مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق كما يوضح المحقق رقم 04، يرفق بميثاق المكلف بالضريبة والذي ينص على حقوقه وواجباته كما يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها 10 أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي، و 15 يوم بالنسبة للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار².

- **الحق في الاستعانة بمستشار أو وكيل :** لكل مكلف بالضريبة الحق في أن يستعين أثناء التحقيق بمستشار من اختياره، ويمكن أن يكون محاميا أو خبيرا أو محاسبا، ويجدر الإشارة الى أن المادة 12 من قانون المالية التكميلي لسنة 2005 تجبر الشركات والمؤسسات على

¹ مرجع سابق، ص 102 .

² وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2008 ، ص 14 .

الاستعانة بمحافظ الحسابات المعتمدين بهدف مسك محاسبة قانونية ومضبوطة، كما يمكن للمكلف حضور المناقشة الى جانبه للرد على الاستفسارات وإعطاء التوضيحات .

- **تحديد مدة التحقيق :** لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن يتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية أجالا محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا أو طبيعة نشاط المؤسسة، فمثلا بالنسبة لمؤسسة تأدية الخدمات اذ كان رقم أعمالها السنوي المصرح به 1000000 دج لكل سنة مالية تحدد مدة التحقيق ب 4 أشهر، أما كان رقم الأعمال يتعدى 1000000 دج و أقل من 500000 لكل سنة مالية محقق فيها تتحدى مدة التحقيق ب 6 أشهر، أما في حالة التحقيق المعمق لجملة الوضعية الجبائية لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق أكثر من سنة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق قالا في حالة اكتشاف طرق ومناورات تدليسية¹.

- **عدم إمكانية تجديد التحقيق :** عند انتهاء التحقيق الخاص بفترة معينة فانه لا يمكن للمراقب إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة أو لنفس الضرائب والرسوم إلا في حالة وجود معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق أو اكتشاف استعمال المكلف لطرق ومناورات تدليسية .

ب- الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم :

- **التبليغ بإعادة التقييم :** يجب على الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق و ذلك حتى في حالة غياب التقويمات، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا بما فيه الكفاية بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة فهم إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة المطبقة عليه للتمكين من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته .

- **حق الرد :** يحق للمكلف الرد على إعادة التقييم من خلال تقديم راية ملاحظاته حول إعادة التقويم، كما يمكنه طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في أجل أقصاه

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 320 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2002 .

40 يوم، وفي حالة عدم الرد في الآجال المحددة يعتبر القبول ضمنيا ويتم تأسيس الضريبة على أساس الذي تم تبليغه وتصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة.

- **حق الطعن** : يعد حق الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة، والتي يستطيع من خلالها أن ضمن حقوقه إذا أخضع جورا لإعادة التقييم أو تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي¹.

المطلب الثالث : الأشخاص المؤهلين للقيام بعملية الرقابة الجبائية

أن القيام بعملية الرقابة الجبائية وكافة مراحل التحقيق الجبائي يتطلب أن يكون الأشخاص الذين يقدمون بهذه المهام أكفاء وطوي خبرة عالية تمكنهم من اكتشاف حالات التدليس الموجودة، وكذا أن يتمتعوا بسلوك حضاري وأن يكونوا ذوي أقدمية على الأقل ثلاث سنوات في الميدان، وهذا من أجل تسهيل عملية الرقابة ككل، وسنتناول هؤلاء الأشخاص في هذا المطلب بالتفصيل كما يلي :

أولا : الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية :

ويمكن ذكر الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية في ما يلي :

1- **نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية** : يعتبر نائب المدير هو الشخص المكلف بصفة مباشرة بإعداد برنامج المراجعات التي تقوم بها المصلحة كما يتولى مهمة مراقبة فرق التدقيق وكيفية قيامهم بعملهم، الى جانب حرمه على سير عملية التدقيق بصفة قانونية منظمة، بالإضافة الى أنه بإمكانه استقبال المكلفين الخاضعين للضريبة إن تطلب الأمر ذلك و كذا السهر على تطبيق ضمانات المكلفين و حقوقهم، كما أن نائب المدير يعنى كذلك بالاجتماع

¹ وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، المادة 320 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2002

برؤساء فرق التدقيق قصد دراسة الأعمال المنجزة مع تقديم الاقتراحات اللازمة، بالإضافة الى تحويل التقارير المتوصل إليها للمديريات الجهوية للضرائب التابعة لها .

2-رئيس مكتب الأبحاث و المراجعات : إن رئيس مكتب الأبحاث يشترط أن يكون له على الأقل رتبة مفتش وذو خبرة لا تقل عن ست سنوات كمدقق جبائي، وباستلامه هذه المهام رسميا فانه يصبح تحت سلطته كل فرق التدقيق باعتباره المسئول عن النظام العام بها وكذا يحرص على حضور ومواظبة الأعوان المدققين، وكذا التكفل بالقضايا المبرمجة و تنفيذها، كما يمكنه التدخل من أجل مناقشة النتائج المتوصل إليها مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان .

3-الأعوان المدققين : يشترط في الأعوان المدققين أن يحملوا على الأقل رتبة مفتش ضرائب وهذا طبقا لما جاء في التشريع الجبائي، الذين تسند إليهم مهام التدخل و المراجعة بكل مراحلها وهذا كله في مقرات المكلفين ما عدا في الحالات المرخصة من طرف المدير الولائي مع طلب المكلف لذلك، مع التسبب الذي كان وراء القيام بعملية التدقيق خارج مقر المكلف¹.

ثانيا : مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية :

عند ممارسة الأعوان الضرائب مهامهم لاسيما المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين الحقوق وواجبات الأعوان الى وقاينتهم من النزاعات التي تعترضهم، كما وضح المشرع الجزائري عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة نذكر منها :

- تأدية اليمين أمام محكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة .

¹ ليأس قلاب نبيح، " مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية -دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011، ص56.

- الالتزام بممارسة الوظيفة بصفة شخصية .
- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السليمة لكونه قد يكون رئيسيا أو مرئوسا .
- الالتزام بالحياد اتجاه المكلفين بالضريبة .
- الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة¹.

كما يترتب على عائق الأعوان المكلفين بالضريبة المسؤولية وهي كما يلي :

1- المسؤولية المدنية : يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية , عند إلحاق الضرر بالغير وهي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى المادة 124 من القانون المدني الجزائري .

2- المسؤولية الجنائية : يمكن اعتبار الموظف مسئولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها القانون العقوبات، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها : الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير استغلال النفوذ .

3- المسؤولية التأديبية : يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسئول من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب، والعقوبات التي حددها القانون نجد : التنبيه الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري الى غاية التسريح .

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، ص 4 .

المبحث الثالث : إجراءات الرقابة الجبائية

تضمن المبحث الثالث إجراءات الأولية لمباشرة عملية التحقيق، والانطلاق في عملية التقييم، وأخيرا تقييم و قفل التحقيق .

المطلب الأول : لإجراءات الأولية لمباشرة عملية التحقيق

1. التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

إن عدم التزام المحققين بإجراءات الرقابة الجبائية ، يجعلها تحت طائلة البطالان ، لذلك يستوجب على المحققين إتباع الإجراءات التي ينص عليها التشريع الجبائي .

1.1. إجراءات إعداد برنامج التحقيق المحاسبي : إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التحقيق تتم من طرف المديرية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب نهاية كل سنة بإرسال اقتراحات الى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعني بتحديد القائمة النهائية مع الأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء بالإضافة الى الإمكانيات المتوفرة¹.

2.1. معايير انتقاء المكلفين : إن عملية انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعملية الرقابة لا تتم وفق معايير محددة لكن تتعلق بحالات ظرفية ، حيث توجد عدة معايير يمكن أن تتبع في إعداد برامج التحقيق :

- الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة أو فرض غش مرتفعة (مهن الحرة ، مؤدي الخدمات ، نشاطات البيع بالجملة ..إلخ).

- الأنشطة المحككة وغير تنافسية مع سلع المستوردة.

¹مصطفى عوادي ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة ، مطبعة الزوار ، الجزائر ، 2009 ، ص 54-55.

- تقسيم عادل يمس مجمل الأنشطة والمهن .
- تقسيم جغرافي متوازن من أجل أن يسمح بتغطية إقليم الولاية.
- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند الرقابة الداخلية ولكن لم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء مراقبة في عين المكان.

2. التحضير لإجراء التحقيق :

يقوم المراقب الجبائي بإجراءات عديدة أثناء عملية التحقيق ، تتجسد هذه الإجراءات في¹:

1.2. سحب الشكلي للمعلومات المحاسبية : يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود واحترام التقيد بالعناصر التالية :

- مسك السجلات التجارية : ويقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشر ومصادقا عليها من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم ، وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش، بالإضافة الى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة عشرة سنوات ابتداء من غلق آخر دورة .

- مدى توفر الوثائق التبريرية : ونقصد بها كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية والمصاريف التي قام بها المكلف ، بالإضافة الى نسخ من فواتير البيع و تقديم الخدمات ...

- مدى تسلسل ودقة المعلومات المحاسبية : على المحقق أن يتأكد من أن المعلومات المحاسبية تحتوي على مؤشرات تدل على تسلسلها ودقتها، حيث يتم فحص ميزان المراجعة أو

¹ سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2011/2012 ، ص 130 .

مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة والذي يجب أن يكون مساويا لمجموع الجانب المدين أو الدائن لدفتر الأستاذ، هذا التساوي يتم ملاحظته بناء على ميزان المراجعة المعد قبل الجرد وميزان المراجعة بعد الجرد، وعليه أن يتأكد كذلك من التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة واليومية العامة من جهة، وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى، وهذا ما يعطي نوعا من المصادقية، لعمليات نقل قيود اليومية العامة دفتر الأستاذ من جهة أخرى، وهذا ما يعطي نوعا من المصادقية لعمليات نقل قيود اليومية العامة الى دفتر الأستاذ، وفي حالة عدم تساوي موازين المراجعة ، على المحقق أن يستدعي المحاسب للبحث في أصل الاختلال، لكن عندما يتبين أنها بشكل واضح ممارسات تدليسية ، يمكن له أن يرفض المحاسبة كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد دائن يعد سببا لعدم دقة المعلومات المحاسبية المقدمة .

2.2. إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة : يجب إعلام المكلف الخاضع للضريبة مسبقا قبل البدء في عمليات الرقابة، وذلك عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل استلام بميثاق حقوق وواجبات المكلف، ويمنح له أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، ويحتوي هذا الأخير على¹:

- الاسم أو مقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح.
- تاريخ استعانة المكلف بمستشار من اختياره.
- مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها.
- السنوات المعنية ، وهي السنوات غير المتقدمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول.

¹ حمودة محمد وسيم ، أليات الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ، 2022/2021 ، ص 57-58.

ويجب أن يحتوي الإشعار على ختم المصلحة التي تباشره، وممضي من طرف المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم وألقابهم ورتبتهم، يجدر الإشارة بأن القانون الجبائي لقد أتاح للمحقق أن يجري مراقبة مفاجئة لمعاينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة، وتبقى هذه الرقابة وسيلة استثنائية لمكافحة الغش الضريبي، ويحرر المحقق محضر نهاية عمليات المراقبة و يمنح للمكلف أو ممثله .

3.2 إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات : تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول، الخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة قيد التحقيق، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالإهلاكات، المؤونات ، حركة القروض ، و كذا إمكانية ظهور أو إخفاء في محاسبة المكلف .

4.2 كشف مفصل عن المصاريف العامة : يسمح هذا الكشف بمتابعة التطور السنوي للأعباء بحسب طبيعتها و لتأكد من أن كل المصاريف تم الحصول عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلا ، وكذا التدقيق فيما يخص الأعباء المبالغ فيها، وهل هي قابلة للخصم فعلا.

2-5- إعداد كشف المحاسبة : يتضمن هذا الكشف ملخص حسابات النتائج للسنوات الأربعة حيث يسمح هذا الفحص بتقدير تطور رقم الأعمال و الأعباء و كذلك الربح الصافي لكل سنة .¹

¹علالي محمد علي ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر ، 2008 ، ص 68 .

المطلب الثاني : الانطلاق في عمليات الرقابة الجبائية

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير و المتمثل في 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار ، تنطلق عملية الرقابة من خلال :

أولاً : التدخل في عين المكان : إن أول لقاء مع المكلف بخلق نوع من الثقة المتبادلة ، و يكون بإجراء محادثات الخاضع للرقابة حول التنظيم العام للمؤسسة و وسائلها ، و يضع المحقق مجموعة من الأسئلة لمعرفة الإطار القانوني للمؤسسة ، كشوف الربط الداخلية كسجل الإنتاج ، المحلات المسجلة في أصول الميزانية هل مؤخره أو مملوكة .

ثانياً : فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل : يتمثل فحص المحاسبة من حيث الشكل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة ، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإجرائية . و حتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية :

1. المحاسبة يجب أن تكون كاملة و منتظمة : تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد و الإجراءات المنصوص عليها قانونياً ، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري كدفتر اليومية ، دفتر الأستاذ ، دفتر الجرد ، و كذا احترام مبادئ النظام المحاسبي المالي ، مثل :

يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل و رقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة .

- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية ممضى عليها من طرف المسؤول عن العملية .

- يجب مسك الدفاتر بعناية و دون تحريف .

- يجب أن تمسك بالعملة الوطنية (د ج) مع احترام مبدأ المحاسبة المزدوجة .

1. المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة و صحيحة : يجب على العون التحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة متساوية في المدين و الدائن و صحيحة في دفتر اليومية ، فضلا على التحقق من أن مجاميع هذه الأخيرة مساوية لمجموع جانبي المدين و الدائن لدفتر الأستاذ بناء على التحقيق من الأرصدة الدائنة و المدينة لميزان المراجعة قبل الجرد و بعده و في هذه الصدد ، إذا لوحظ عدم صحة الميزانيات فعلى المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملابسات عدم صحة ، و إذا ما تم الإقرار بوجود ممارسات تدليسية فسوف يتم رفض المحاسبة .

ثالثا: فحص المحاسبة من حيث المضمون : يهدف هذا الفحص الى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية ، و مراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المكلف المحقق معه من أجل اكتشاف العمليات التي تتضمن اغفالات .

1. مراقبة المعطيات و البيانات المحاسبية : تتمثل في مراقبة العون المحقق لمختلف عمليات المؤسسة و التي تساهم أساسا في تكوين الريح الخام أو القيمة المضافة .

2. مراقبة حسابات الميزانية و حسابات التسيير : تتمثل مراقبة حسابات الميزانية في فحص أصولها و خصومها في حين أن مراقبة حسابات التسيير تتضمن حسابات التكاليف ، وحسابات الإيرادات ، وكذا حسابات النتائج¹ .

المطلب الثالث : تقييم المحاسبة و إفعال إجراء التحقيق

بعد انتهاء المحقق من عملية التحقيق المحاسبي المتعلقة بالفحص الشكلي و الضمني لنشاط المكلف يمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة ، وفي كلتا

¹محمود محمد وسيم ، المرجع السابق، ص 65.

الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج الى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة ، و الطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

أولا : تقييم محاسبة المكلف : بالاعتماد على النصوص التشريعية و التنظيمية يعطي العون تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و الذي يمكن أن يكون قبول أو رفض المحاسبة .

1. قبول المحاسبة : يبيل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المالي المحاسبي و صحيحة من حيث المضمون ، حيث يمكن تمييز نوعين من القبول :

- **قبول صريح :** عند مطابقة المحاسبة المسوكة للشروط السابقة الذكر يتم الحكم عليها بأنها منظمة و تامة و مثبتة ودقيقة محاسبيا، وبذلك يقوم المكلف بتبليغ المكلف بنتائج التحقق دون إجراء أي تقويمات.

- **قبول نسبي :** عندما يكون هناك ارتباب طفيف أو وجود لبعض الانحرافات البسيطة ، و التي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية و قصد للتهرب من دفع الضريبة ، يتم إخضاع المكلف الى إجراءات التقويم الثاني من خلال الاتفاق بين المحقق و المكلف مع مراعاة التزام هذه الأخيرة بتقديم تصريحات في أجال القانونية .

2. رفض المحاسبة : تنص المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع و ذلك عندما¹:

¹ المادة 13 من القانون الإجراءات الجبائية .

- يكون مسك الدفاتر و الندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 الى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها .

- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة و متكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية .

ثانيا : إجراءات التعديلات و العقوبات المفروضة

1. إجراءات التعديلات : إن إجراء التعديلات يعتمد على درجة احترام المكلف للالتزامات الجبائية و المحاسبية ، و هذه التعديلات تكون اعتراضية أو أحادية الجانب .

1.1. الإجراءات الاعتراضية : وهي تتعلق بالمكلفين الذين يحترمون الالتزامات الجبائية والمحاسبية ، و قد تجرى محادثة اعتراضية بين المكلف والإدارة حول النتائج المبلغه، والتبليغ يجب أن يوجه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار استلام أو تسلم للمكلف شخصيا ، بحيث يجب أن يكون مفصلا حتى يتمكن الكلف من إرسال قبوله أو تقديم ملاحظاته ، و عندما يرفض المحقق هذه الملاحظات يجب أن يبلغه عن طريق مراسلتها .

2.1. الإجراءات الأحادية الجانب : يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ الى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية¹:

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية ، التحقيقات والمعائنة سواء من قبله أو من تدخل أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم .

- عندما لا يصرح المكلف في الآجال المحددة قانونا بالمدخيل والتصريحات الخاصة بالضرائب على أرباح الشركات او التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة .

¹محمود محمد وسيم ، المرجع السابق، ص 68.

- لم تقدم الدفاتر المحاسبية أو تم رفض هذه الأخيرة لأسباب محددة قانونا .

2. **العقوبات المفروضة :** عند اكتشاف ممارسات تدليسية أو أخطاء جبائية من طرف المكلف ، يطبق المحقق عقوبات اتجاه المكلف الخاضع للرقابة ، وتكون إما جبائية أو جزائية و ذلك بحسب خطورة المخالفة

ثالثا: إعادة تأسيس فرض الضريبة وتبليغ النتائج¹: بعد إنهاء المحقق من عملية التحقيق المحاسبي المتعلقة بالفحص الشكلي و الضمني لنشاط المكلف ، تأتي مرحلة إعادة تكوين أسس الضريبة وكذا تبليغ النتائج في الأخير .

1. **إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة :** تختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع و نشاط المؤسسة ، حيث أن المحقق يقوم باختبار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة ، و طرق إعادة تأسيس فرض الضريبة الأكثر استعمالا.

2. **تبليغ النتائج :** إن الهدف الأساس من وراء عملية التحقيق المحاسبي ، هو إبراز كل الأخطاء و الإغفال المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب و الرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة و كما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف ، بدأ من الإشعار الأولي للتحقيق ، وانتهاءا بتبليغ النتائج النهائية للمكلف بالضريبة ، لذلك بعد الانتهاء من عمليات التحقيق ، فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة ، و ذلك حتى في حالة عدم التقويم ، كما يعين على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف .

¹ محمود محمد وسيم ، المرجع السابق ، ص72 .

3. إفعال التحقيق : إفعال التحقيق متعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع و إعداد التقرير، حيث يسمح هذا الأخير لمختلف المصالح بممارسة مهامها في أعمال الرقابة و يحتوي عناصر تنفيذ عمليات التحقيق.

خلاصة الفصل :

تتمثل الرقابة الجبائية في الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة ومصادقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في شكل ومضمون لمؤسسة ما .

فهي تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية لتسعى من خلالها مراقبة المكلفين في تادية واجباتهم الضريبية ومنه استنتجنا الطرق التي تقوم عليها الرقابة الجبائية بالإضافة الى القوانين التي تنظم سير عملية الرقابة الجبائية من خلال الحقوق الممنوحة من الإدارة للمكلفين والتي تؤدي عدم الالتزام بها الى إلغاء إجراءات الرقابة الجبائية .

الفصل الثالث

الدراسة

المبحث الأول : لمحة عامة عن المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

أدركت الإدارة الجبائية أهمية العصرية، نظراً لدورها الحيوي في القطاع المالي، والتحديث في هياكلها، خاصةً بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر، حيث قامت الإدارة بإنشاء هياكل جديدة مستجيبة لأحدث التطورات، بما في ذلك إنشاء المراكز الجوارية للضرائب التي تجمع بين المتفشيات والقابضات بطريقة أكثر كفاءة وفعالية حسب طبيعة المكلفين بالضريبة . من أجل تحقيق أهدافها.

يعد المركز الجوّاري للضرائب للمديرية العامة للضرائب، مخصص لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة الممثلة في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة .

المطلب الأول : التعريف بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

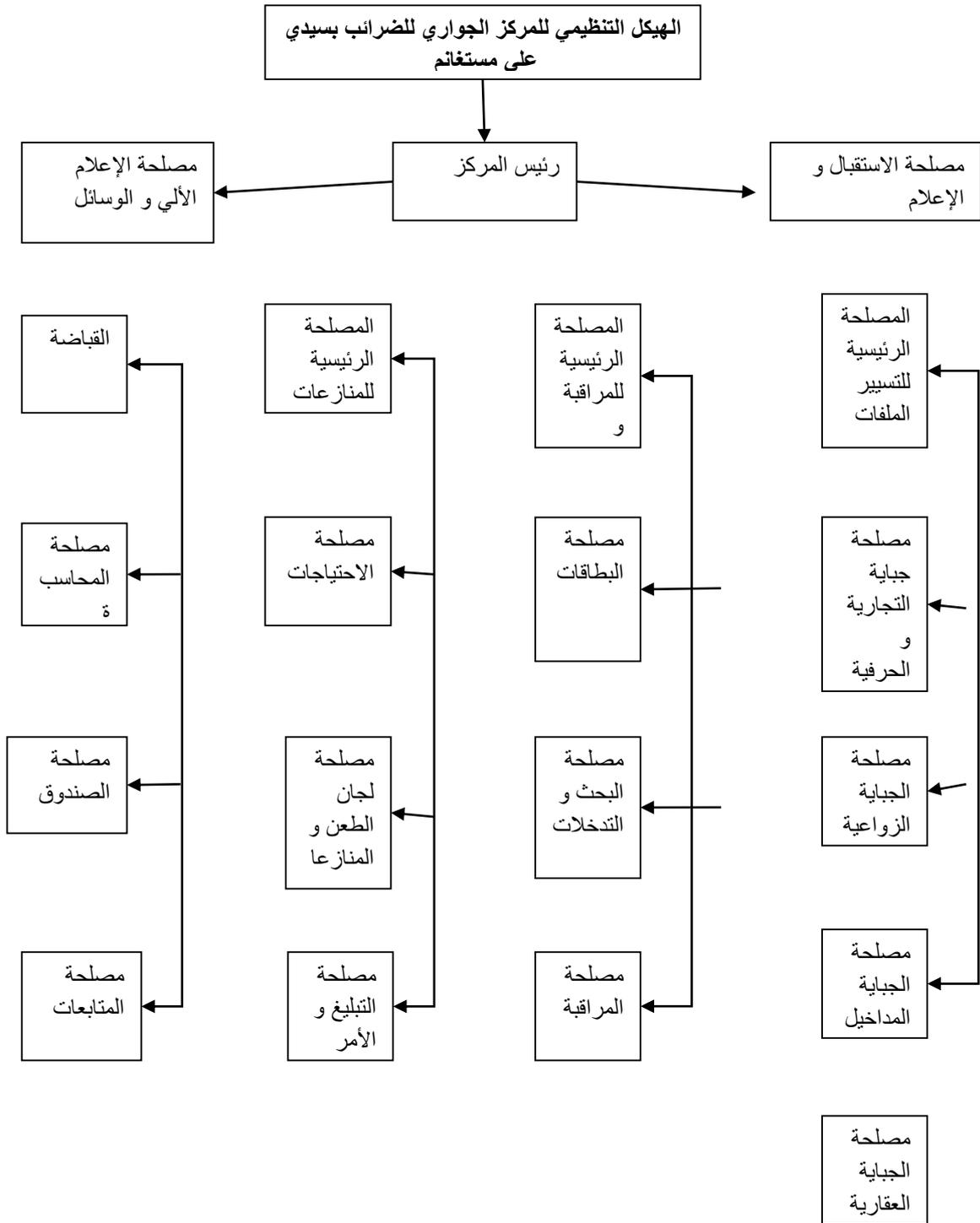
تم إنشاء المركز الجوّاري للضرائب في سيدي علي بتاريخ الفاتح من نوفمبر عام 2013، وهو يتبع للمديرية الولائية لمستغانم التي بدورها تتبع للمديرية الجهوية بشلف ضمن وزارة المالية. يهدف الفرع إلى تحسين جودة المعلومات والتصريحات التي تقدمها المكلفين بالضريبة، ومتابعتها بشكل أفضل.

يقع المركز الجوّاري في دائرة سيدي علي، وهو الآن تنظيم إداري حديث لإدارة الضرائب يحل محل المفتشية والقباضة. ويرمي هذا التطوير الإداري إلى جمع المصالح المختلفة وتقديم خدمات ذات جودة أفضل للمكلفين بالضرائب. ويهدف هذا التطوير إلى تطوير شراكة جديدة تربط المسؤولين بالمكلفين بالضرائب، تستند أساسًا إلى التواجد، والاستماع، والاستجابة، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلفين.

خصص هذا المركز لدائرة سيدي علي و بلدياتها المتمثلة في بلدية تازقايت ، بلدية أولاد مع الله و كذا دائرة سيدي لخضر و بلدياتها المتمثلة في بلدية حجاج ، بن عبد الملك رمضان .

يحتوي المركز الجوّاري للضرائب على 52 عاملا موزعين على ثلاث مصالح رئيسية وهي : (المصلحة الرئيسية للتسيير ، المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث ، المصلحة الرئيسية للمنازعات) و ثلاث مصالح ثانوية وهي : (مصلحة الاستقبال و الإعلام ، مصلحة الإعلام الألي و الوسائل ، القباضة) .

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي مستغانم



المصدر : وثائق مقدمة من طرف مركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي مستغانم

المطلب الثاني : مصالح و مهام المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

- يعد المركز التجاري للضرائب من بين المصالح الجديدة التي تم إنشاؤها في النظام الجبائي الجزائري، ويتمثل دوره في إدارة ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة الجزائرية. ينقسم المركز الجوّاري للضرائب إلى ثلاث مصالح رئيسية ومصالحتين بالإضافة إلى القبضة، ويتم تكليفه بعدة مهام، بما في ذلك:

- تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائري.
- تسيير المستثمرات الفلاحية.
- تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الزمة المالية و كذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية و غير المبنية.
- تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و الجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم.
- مسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصه.
- إصدار الجداول وسندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الحقوق و الرسوم و الأتاوى.
- تنفيذ العمليات المادية للدفع و القبض و استخراج النقود.
- ضبط الكتابات و تمرکز تسليم القيم.
- البحث عن المعلومات الجبائية و تجميعها و استغلالها ؛
- مراقبة التصريحات و تنظيم التدخلات
- دراسة الشكاوى و معالجتها

- متابعة المنازعات الإدارية و القضائية.
- دراسة ذلبات التخفيض الإداري.
- ضمان مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة.
- التمثل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تل المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل.
- تنظيم المواعيد و تسييرها.
- نشر المعلومات و الآراء لصالح الملقين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المركز.
- ويتكون المركز الجوارى للضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية و قباضة و مصلحتين:
- أولا : المصلحة الرئيسية للتسيير : تعمل على تسيير المصالح التالية :
- 1. مصلحة جباية النشاطات التجارية و الحرفية :
- التمثل بالملفات الجبائية و استلام التصريحات التي يحررها المكلفين بالضريبة التابعون حسب نظام الضريبة الجرافية الوحيدة وقد حدد رقم أعمالهم طبقا لقانون المالية 2020 نص المادة 282 مكرر 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي تم بموجبها مراجعة عتبة الخضوع للضريبة الجرافية الوحيدة التي كانت محددة ب 30 000 000 دج لتصبح 15 000 000 دج و بناءا على ذلك يصبح النظام الضريبة الجرافية الوحيدة منحصرا في الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون رقم أعمال لا يتعدى عتبة 15 000 000 دج باستثناء أولئك الذين اختاروا الخضوع للضريبة وفق نظام الربح الحقيقي و كذا استثناء بعض النشاطات و ذلك بغض النظر عن مبلغ رقم الأعمال المحقق و يتعلق الأمر بالأنشطة التالية :
- نشاطات الترقية العقارية و تجزئة الأراضي

- نشاطات استيراد السلع و الخدمات

- النشاطات الممارسة من طرف الوكلاء

- النشاطات الممارسة من طرف العيادات

- الأشغال العمومية

وهذه النشاطات تخضع إجباريا لنظام الضريبة وفق النظام الربح الحقيقي .

- اقتراح ملفات المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات التي تقوم مصلحة الرقابة بدراسة هذه الملفات .

2. مصلحة الجبائية الزراعية : و تكلف ب :

التكفل بالملفات الجبائية للمزارعين و المربين و كذا استقبال و استغلال التصريحات و مراقبتها الشكلية و اقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات .

3. مصلحة جباية المداخل و الممتلكات :

- التكفل بالملفات الجبائية للأشخاص الطبيعيين بعنوان الضريبة على الدخل مقر السكن أو الضريبة على الممتلكات أو الأشخاص المعنويين الذين يمارسون نشاطات غير ربحية للضريبة على الدخل الإجمالي ، أجور أو أي جزء من نشاطاتهم يمكن فرض الضريبة عليه.

- المراقبة الشكلية للتصريحات و اقتراح التسجيل حسب الحالة في برنامج المراقبة على أساس المستندات أو المراجعة المتعمقة للوضعية الجبائية الشاملة .

4. مصلحة الجباية العقارية :

- التكفل بالملفات الجبائية و استغلال تصريحات الأشخاص بعنوان الضرائب أو الرسوم المفروضة على الممتلكات العقارية .

- المراقبة الشكلية للتصريحات و اقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة لبرنامج المراقبة على أساس المستندات .

ثانيا : المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث : تتكلف ب:

- تشكيل و مسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات و بطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوارى للضرائب و الممتلكات العقارية المتواجدة فيه .

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تقييم نشاطات المصالح المعنية .

تقوم هذه المصلحة بتسيير ثلاث مصالح و تقسم هذه المصالح كالتالي :

1. مصلحة البطاقات و المقارنات : تتكلف هذه المصلحة ب :

- تشكيل قاعدة المعطيات و مختلف البطاقات الممسوكة و التي تخص الوعاء و المراقبة و التحصيل الضريبي و تسييرها .

- متابعة استعمال المعلومات المستردة و إعداد الوضعيات الإحصائية الدورية و كذا تقييم نشاطات المصلحة لاسيما التي ترتبط مع مؤشرات التسيير .

2. مصلحة البحث و التدخلات :

هذه المصلحة تعمل على البحث عن المعلومات و من بين مهامها كما يلي :

- تشكيل و تسيير فهارس مصادر المعلومات التي تخص وعاء الضريبة مع مراقبة الضريبة و تحصيلها .

- تنفيذ البرامج الدورية للبحث عن المعلومات الجبائية بعنوان حق الاطلاع ، و هذا ما نصت عليه المواد من 45 الى 68 من قانون الإجراءات الجبائية و خاصة المادة 45 التي تسمح بحق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية ، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها و تصفح الوثائق و المعلومات .

3. مصلحة المراقبة : تتكلف هذه المصلحة ب :

- تنفيذ البرامج المقررة من خلال الرقابة الجبائية و إذا أردنا تعريفها : فهي مجموعة العمليات و الإجراءات التي تهدف الى التحقيق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف و من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية و هذا الحق محفوظ بنصوص و مواد التشريع الجبائي ، فمن خلال هذا التعريف نلاحظ أن الرقابة الجبائية عموما عبارة عن سلطة بيد الإدارة الجبائية ممثلة في سلطات المختصة بذلك و الهادفة الى مراقبة تصريحات المكلفين و التأكد من صحتها بوسائل مختلفة و ذلك حسب نوع أو شكل الرقابة .

ثالثا : المصلحة الرئيسية للمنازعات : و تنقسم الى ثلاث مصالح :

1. مصلحة الاحتجاجات : و تكلف ب :

دراسة الطعون المسبقة المتعلقة بوعاء الحقوق و الضرائب و الرسوم المتنازع عليها و توجه هذه الشكاوي على مستوى المركز الجوارى للضرائب و يسلم وصل بذلك الى المكلف بالضريبة و بعدها توجه هذه الشكاوي الى مصلحة الاحتجاجات بحيث تقوم هذه المصلحة بدراسة الشكاوي من ناحية الأجل و الشكل .

- من ناحية الأجل : ينقضي أجل الشكاوي في :

- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في إرسال ، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب .

- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة م وجود ضرائب مطالب بها يعتبر أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار .

- يجب أن تقدم الشكاوي المتعلقة بتقدير رقم الأعمال للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية في أجل 6 أشهر ابتداء من تاريخ التبليغ النهائي لإشعار التقييم .

• من ناحية شكل و محتوى الشكوى :

- يجب أن تكون الشكوى فردية ، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا و أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية .

- يجب ذكر الضريبة المعترض عليها .

- توقيع صاحبها باليد .

حيث تقوم المصلحة باستدعاء المكلف بالضريبة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام لتكملة ملف الشكوى و تقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه و قابلة لدعم نزاعه في أجل (30) يوم اعتبارا من تاريخ الاستلام إذا تعذر الرد في أجل ثلاثين يوما أو كان الرد ناقصا ، يقوم رئيس المركز الجوازي للضرائب بتبليغ قرار الرفض بعدم القبول .

2. مصلحة لجان الطعن و المنازعات القضائية : و تكلف ب :

- دراسة الطعون الخاضعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة و لجان الطعن الإعفائي، إذا لم يرضى المكلف بالضريبة ، القرار المتخذ بشأن شكواه

من طرف رئيس المركز الجوّاري للضرائب يمكنه اللجوء الى لجنة الطعن المختصة في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة .

- تقوم مصلحة لجان الطعون بإبداء رأيها حول طلبات المكلفين بالضريبة المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة و الرامية إما الى تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة و إما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي ، تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض في أجل 4 أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن الى رئيس اللجنة ، و إذا لم تبدي اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه فإنها تعتبر رفضاً ضمنياً للطعن ، و في هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى الى المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تثبت في الطعن .

3. مصلحة التبليغ و الأمر بالصرف : في حدود الاختصاص القانوني للمركز الجوّاري للضرائب تكلف ب:

- تبليغ القرارات المتخذة في مجال مختلف الطعون الى المكلفين بالضريبة و الى المصالح المعنية.

- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة و إعداد الشهادات المتصلة بها .

- إعداد المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات و تبليغها الى المصالح المعنية للتكفل بها .

رابعاً : القباضة

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت أو بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم و كذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.

- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساري المفعول و المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة .

- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة الى مجلس المحاسبة ، كما تعمل على تسيير المصالح التالية :

1.مصلحة الصندوق : تتكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة عن طريق جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم .

2.مصلحة المحاسبة : مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة الى مجلس المحاسبة .

3.مصلحة المتابعات : تنظيم هذه المصلحة في شكل متابعات و من أجل تحصيل الضريبة

خامساً : مصلحة الاستقبال و الإعلام : تقوم ب :

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم .

- نشر المعلومات حول الحقوق و الواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوارى للضرائب .

سادساً : مصلحة الإعلام الألي و الوسائل

- استغلال التطبيقات المعلوماتية و التأمينات ، و كذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها .

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات .
- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة و أمن المركز .

المبحث الثاني : طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

تم تناول طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي (المراقبة الشكلية و الرقابة على الوثائق)، حيث سنكتفي بأخذ حالة عن كل طريقة من طرق الرقابة الجبائية .

المطلب الأول : الرقابة الشكلية بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

ترتكز الرقابة الشكلية على مجموعة المعلومات المتوفرة لدى المركز حسب وضعيات مختلفة و نشاطات مختلفة و بعد جمع المعطيات في شكل بطاقة فنية للمكلفين يظهر جدول توضيحي على النحو التالي :

جدول (رقم 01) البطاقة الفنية للمكلفين بالضريبة الخاصة بسنة 2019

رقم أعمال المحتسب	تصريح المكلف حسب محضر معاينة	تصريح المكلف حسب 12	معدل الضريبة	نوع النشاط	
150 000 دج	5000 دج يوميا	800 000 دج	5%	بيع أدوات الكهرو منزلية	المكلف الأول
لا توجد سوية	2500 دج يوميا	800 000 دج	5%	بيع الأثاث	المكلف الثاني
000 600 دج	لا يوجد مصضر معاينة	لا شيء	12%	نقل السلع	المكلف الثالث

ملاحظة :

رقم الأعمال المحتسب = تصريح المكلف حسب محضر المعاينة + 300 يوم، فيما يخص المكلف الثاني لا تقوم المصلحة بتسوية وضعيته لأن رقم الأعمال المصرح به يتناسب مع نشاطه و تصريحاته لأعوان المعاينة .

فيما يخص المكلف الثالث فإن رقم الأعمال المحتسب يتم فرضه تلقائيا حسب المادة 44 من القانون الإجراءات الجبائية لتوفر الشرطين الأساسين و هما مسك امكلف محاسبة قانونية إضافة الى تعذر القيام بمعاينة لنشاط المعني .

التعليق و احتساب الضرائب :

على ضوء ما تبين ذكره بالاعتماد على الإجراءات المنصوص عليها في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية ، قامت المصلحة المختصة بالمركز الجوارى للضرائب بتحرير إشعار أولي بالتسوية C04 لكل مكلف على حدى كما يلي :

❖ المكلف الأول :

• حساب الحقوق :

الضريبة الجزافية الوحيدة : $1500\ 000 - 800\ 000 = 700\ 000 + 0.5\ \% = 875\ 000$

• حساب الغرامات :

طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب نقص في التصريح تقدر ب 10% من الحقوق المتملص منها :

$$3\ 500\ \text{دج} = 10\ \% \times 35\ 000$$

• حساب المبلغ الإجمالي :

$$38\ 500\ \text{دج} = 3\ 500 + 35\ 000$$

❖ المكلف الثالث :

• حساب الحقوق :

الضريبة الجزافية الوحيدة : $600\ 000 \times 12\ \% = 72\ 000\ \text{دج}$

• حساب الغرامات :

طبقا للمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب عدم التصريح تقدر ب 25 % من الحقوق المتملص منها :

$$18\ 000\ \text{دج} = 25\ \% \times 72\ 000$$

• حساب المبلغ الإجمالي :

$$90\ 000\ \text{دج} = 18\ 000 + 72\ 000$$

وحسب المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية فإن الإدارة الجبائية تمنح المكلف مهلة 30 يوما للإجابة على الإشعارات و ذلك ابتداء من تاريخ استلامه ، بعدها تقوم الإدارة إما في حالة إجابته على الإشعار بدراسة ملاحظاته أو في حالة عدم رده على الإشعار بتحرير إشعار نهائي بالحقوق المستردة و كذا تحرير دور بمجموعة المبالغ الواجب دفعها .

المطلب الثاني : الرقابة على الوثائق بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم

بعد اقتراح المركز للقائمة الاسمية للمكلفين بالضريبة الذين سيخضعون للرقابة على الوثائق ترسل هذه القائمة الى المديرية الولائية للضرائب للإطلاع عليها و اعتمادها و ذلك قبل سنة من تاريخ إجراء الرقابة .

فيما يلي سنقوم بعرض حال لمكلف خضع للرقابة الجبائية على الوثائق ، مع العلم أن المعني لديه مكتب طبيب .

وبعد الاطلاع على المكلف الجبائي للمكلف تبيين مايلي :

جدول رقم (02) : تصريحات رقم الأعمال للمكلف حسب السنوات

رقم الأعمال المحتسب	نوع الوثيقة	التصريح السنوي G 12	السنوات المعنية بالرقابة
1 000 000 دج	كشف التحري	400 000 دج	2019
600 000 دج	محضر معاينة	200 000 دج	2020
1200 000 دج	حساب البنكي	300 000 دج	2021
000 500 دج	محضر معاينة	عدم إيداع التصريح	2022

المصدر : من إعداد الطالب بناء على معطيات مقدمة من طرف المركز الجوارى للضرائب

سيدي علي مستغانم

ملاحظة :

كشف التحري هو وثيقة إدارية تشمل جميع معاملات المالية للمكلف مع المؤسسات و الإدارات العمومية .

التعليق واحتساب الضرائب :

وبعد الإطلاع على المستندات تقوم الإدارة بإرسال وثيقة طلب المعلومات C02 للمعني قصد تقديم الوثائق و المعلومات في غضون مدة لا تتجاوز 10 أيام و إعلامه أنه سيخضع للرقابة على الوثائق لمدة 04 سنوات كالتالي :

وعلى ضوء ما تبين ذكره و بالاعتماد على الإجراءات المنصوص عليها في المادة 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية تقوم المصالح المختصة بالمركز الجوارى للضرائب بتحرير إشعار أولي بالتسوية، يتضمن ما يلي :

- توضيح للمعني بأن ملفه الجبائي أخضع للرقابة للسنوات المذكورة أعلاه.

- إعلام المعني بأنه لم يتم بتسديد الحقوق الواجبة.

و عليه تصبح وضعية المكلف كالاتي :

❖ بالنسبة لسنة 2019 :

- حسب الحقوق :

الضريبة الجزافية الوحيدة : 1 000 000 - 400 000 = 600 000 + 12 % = 72 000

دج

- حساب الغرامات :

طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب نقص في التصريح تقدر ب 15% من الحقوق المتملص منها :

$$10\ 800 \text{ دج} = 72\ 000 * 15\%$$

- حساب المبلغ الإجمالي :

$$82\ 800 \text{ دج} = 10\ 800 + 72\ 000$$

❖ بالنسبة لسنة 2020:

- حساب الحقوق :

الضريبة الجزافية الوحيدة : $(300 \times 2\ 000) - 200\ 000 = 400\ 000 \times 12\% = 48\ 000$ دج

- حساب الغرامات :

طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب عدم التصريح تقدر ب 10% من الحقوق المتملص منها :

$$4\ 800 \text{ دج} = 48\ 000 + 4\ 800$$

- حساب المبلغ الإجمالي :

$$52\ 800 \text{ دج} = 48\ 000 + 4\ 800$$

• بالنسبة لسنة 2021 :

- حساب الحقوق :

$$\text{الضريبة الجزافية الوحيدة : } 1\,200\,000 - 300\,000 = 900\,000 \times 12\% = 108\,800 \text{ دج}$$

- حساب الغرامات :

طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب نقص في التصريح تقدر ب : 15 % ن الحقوق المتملص منها :

$$108\,800 + 16\,200 = 124\,200 \text{ دج}$$

• بالنسبة لسنة 2022 :

- حساب الحقوق :

$$\text{الضريبة الجزافية الوحيدة : } 500\,000 \times 12\% = 60\,000 \text{ دج}$$

- حساب الغرامات :

طبقا للمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تطبق زيادة بسبب عدم التصريح تقدر ب 25% من الحقوق المتملص منها :

$$60\,000 + 15\,000 = 75\,000 \text{ دج}$$

+ الإجراءات :

بعد الانتهاء من تحرير الإشعار الأولي بالتسوية تقوم المصلحة بإرساله للمكلف مع إشعار بالتوصية و انتظار لمدة القانونية للرد و التي حددها المشرع الجبائي في قانون الإجراءات الجبائية ب 30 يوم من تاريخ استلام الإشعار .

المبحث الثاني : أثر الرقابة على الوثائق على التحصيل الضريبي بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم (2016-2019)

سيتم دراسة أثر الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي من خلال تحليل و تقييم اثر الأشكال المختلفة للرقابة الجبائية المستعملة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي بولاية مستغانم ، حيث سوف يتم التركيز على كل من الرقابة التشكيلية و الرقابة على الوثائق باعتبارهما الأكثر فعالية في اكتشاف محاولات الغش و التهرب الضريبي ، وتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات الجبائية و مقارنتها بالمعلومات المتوفرة لدى المركز .

المطلب الأول : أثر الرقابة التشكيلية على التحصيل الضريبي بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبة وتشكل مجمل التدخلات التي تهدف الى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتبطة أثناء كتابة و تقديم المكلفين لتصريحاتهم ، و التحقق من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد وعاء الضريبة و الغرض من هذا النوع من الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما حصله من محتويات و تلك التي تتوفر لدى الإدارة كما لا تهدف الى التأكد من صحة المعطيات و المعلومات التي تحملها ، و إنما تركز على ما جاء فيها من معطيات و معلومات و سنقوم بعرض الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الشكلية في شكل جدول و القيام بتحليلها .

الجدول رقم (03) نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

السنوات	عدد الأشخاص الخاضعين للرقابة	التحصيل قبل الرقابة	التحصيل بعد الرقابة	التحصيل الإجمالي	ديون المكلفين لصالح الخزينة العمومية	نسبة التحصيل قبل الرقابة	نسبة التحصيل بعد الرقابة
2019	74	439 123	687 333	126 456	159 555	%88.78	%11.22
		5		6	17		
2020	58	634 830	1 195 766	830 596	2 834 526	%57.76	%42.24
		1		2			
2021	46	471 425	190 575	662 000	1 085 569	%71.21	%28.79
2022	81	371 000	161 500	532 500	7 628 280	%69.67	%30.33

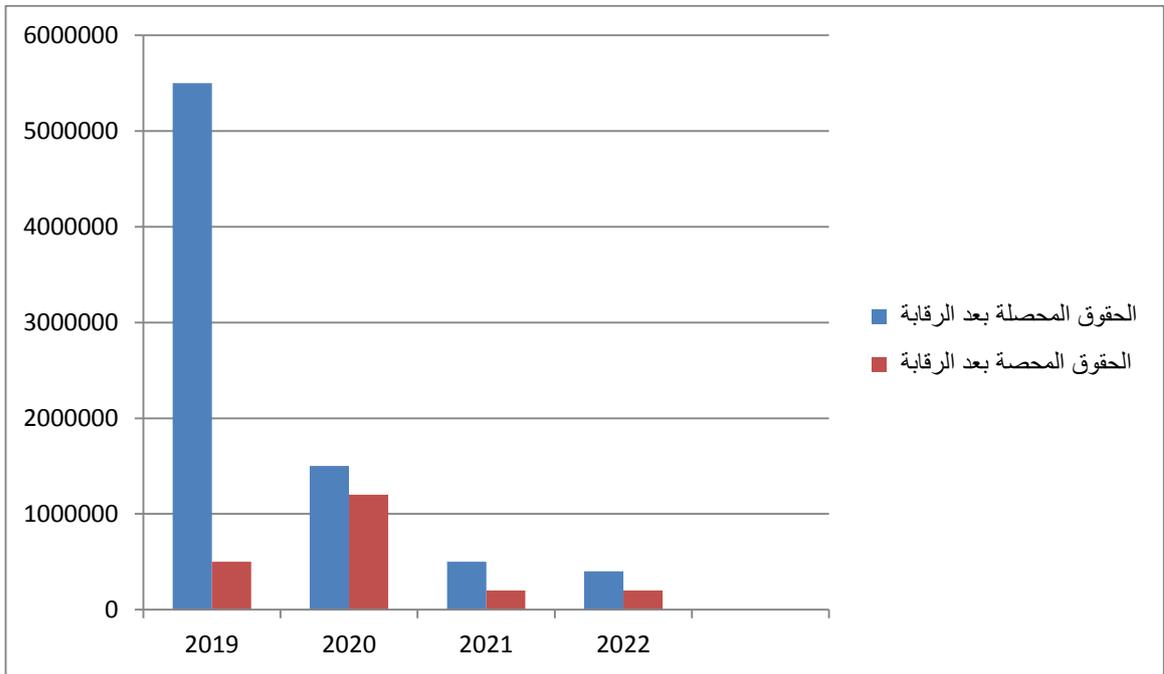
من خلال الجدول رقم (03) الخاص بنتائج الرقابة الشكلية ، نلاحظ أن عدد الملفات الخاضعة للرقابة جد قليل فمثلا :

في سنة 2019 تم برمجة فقط 74 ملف ، حيث بلغت المبالغ المستخرجة من عملية الرقابة حوالي أكثر من 17 مليون دينار جزائري تم تحصيل منها حوالي 0.6 مليون دينار جزائري أكثر من 5 مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر ب 88.78 بالمئة .

أما في سنة 2020 تم برمجة 58 ملف ، حيث لاحظنا تراجع ملحوظ في المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة حيث بلغت حوالي أكثر من 4 مليون دينار جزائري في حين أن المبالغ المحصلة منها شهدت ارتفاعا نوعيا حيث بلغت حوالي أكثر من مليون دينار جزائري بمعدل يقدر ب 42.24 بالمئة ، لتشهد المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة هي الأخرى انخفاضا محسوسا حيث بلغت حوالي أكثر من مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر ب : 57.67 بالمئة و هي نسبة منخفضة مقارنة مع سنة 2019 .

فيما يخص سنة 2021 تم برمجة 46 ملف ، حيث شهدت هذه السنة كذلك تراجع ملحوظ في المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة حيث بلغت حوالي أقل من 0.2 مليون دينار جزائري بمعدل يقدر ب 28.79 بالمئة لتسجيل هي الأخرى المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة انخفاضا حيث بلغت حوالي أكثر من 0.4 مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر ب : 71.21 بالمئة . و في سنة 2022 بلغت عدد الملفات المبرمجة للرقابة 81 ملف ، تم استرجاع منها حوالي أكثر من 7 مليون دينار جزائري و بالرغم من هذا الرقم شهدت المبالغ المحصلة منها انخفاضا استثنائيا حيث بلغت حوالي أكثر من 0.1 مليون دينار جزائري بمعدل يقدر ب 30.33 ، كما أن المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة شهدت انخفاضا هي الأخرى حيث بلغت حوالي أكثر من 0.3 مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر ب 69.67 بالمئة.

الشكل رقم: 04 يوضح دراسة مقارنة بين المبالغ المحصلة قبل الرقابة و بعدها



المصدر : من إعداد الطالب انطلاقا من معطيات الجدول أعلاه

المطلب الثاني : أثر الرقابة على الوثائق على التحصيل الضريبي بالمركز الجوازي للضرائب
سيدي علي مستغانم

ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية هو الرقابة على الوثائق و يتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال و الفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى مصلحة الرقابة ، و التي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف ، و المعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات و الهيئات و المؤسسات العامة أو الخاصة ، و المتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف و هذه الهيئات و التي تكون في شكل كشوف التحريات و سنقوم بعرض الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة على الوثائق و القيام بتحليلها .

الجدول رقم (04) نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز للضرائب سيدي علي مستغانم

السنوات	عدد الاشخاص الخاضعين للرقابة	التحصيل قبل الرقابة	الحقوق المسترجعة من عملية الرقابة	التحصيل بعد الرقابة	التحصيل الإجمالي	ديون المكلفين لصالح الخزينة العمومية	نسبة التحصيل قبل الرقابة	نسبة التحصيل بعد الرقابة
2019	74	654 450	500 663	191 095	845 545	309 568	35.46 %	64.54 %
2020	58	144 415	103 546	846 044	990 459	257 502	38.27 %	61.73 %
2021	46	721 421	789 477	122 915	844 336	666 562	54.37 %	45.63 %
2022	81	088 123	695 851	078 094	166 217	617 757	86.30 %	13.70 %

المصدر : من إعداد الطالب على معطيات مقدمة من طرف المركز الجوّاري علي مستغانم من خلال الجدول رقم (04) الخاص بنتائج الرقابة على الوثائق ، وقبل التطرق لتحليل هذه النتائج لابد من توضيح أن عدد الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة يتم اختيارها و برمجتها من طرف ريس المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي و لك قبل سنة من سنوات التحقيق المدرجة ثم ترسل الى المديرية الولائية للضرائب بمستغانم قصد المصادقة عليها ثم إعادتها قصد مباشرة عمليات التحقيق .

نلاحظ في سنة 2019 عدد الملفات المبرمجة بلغ 74 ملف للرقابة ، حيث بلغت المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة حوالي أكثر من 14 مليون دينار جزائري تم تحصيل منها حوالي أكثر من مليون دينار جزائري بمعدل يقدر ب 64.54 بالمئة و هي نسبة مرتفعة مقارنة مع ما تم تحصيله قبل عملية الرقابة حيث بلغ حوالي أكثر من 0.6 مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر ب 35.46 بالمئة .

و في سنة 2020 تم برمجة 58 ملف ، حيث لاحظنا تراجع ملحوظ في المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة حيث بلغت حوالي أكثر من 8 مليون دينار جزائري كما أن المبالغ المحصلة منها شهدت ارتفاعا طفيفا حيث بلغت تقريبا حوالي 2 مليون دينار جزائري بمعدل يقدر ب 61ز73 بالمئة ، لتشهد المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة هي الأخرى ارتفاعا محسوسا حيث بلغت حوالي أكثر من مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر ب : 38.27 بالمئة .

بخصوص سنة 2021 تم برمجة 46 ملف ، حيث شهدت هذه السنة و رغم قلة الملفات المحقق فيها إلا أنه المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة عرفت ارتفاعا نسبيا حيث بلغت حوالي أكثر من 12 مليون دينار جزائري بمعدل يقدر ب : 45.63 ، في المقابل بلغت المبالغ

لمحصلة قبل عملية الرقابة حوالي تقريبا 4 مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر ب : 54.37 بالمئة .

أما بالنسبة لسنة 2022 بلغت عدد الملفات المبرمجة للرقابة 81 ملف ، تم استرجاع منها مبلغ قياسي قدر حوالي تقريبا 19 مليون دينار جزائري و بالرغم من هذا الرقم شهدت المبالغ المحصلة منها انخفاضا محسوسا حيث بلغت حوالي أكثر من 2 مليون دينار جزائري بمعدل يقدر ب 13.70 بالمئة و هي النسبة الأقل في جميع السنوات لتسجيل المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة ارتفاعا قياسيا حيث بلغت حوالي أكثر من 13 مليون دينار جزائري أي بعدل يقدر ب 86.30 .

ما يمكن استنتاجه من هذه الاحصائيات ما يلي :

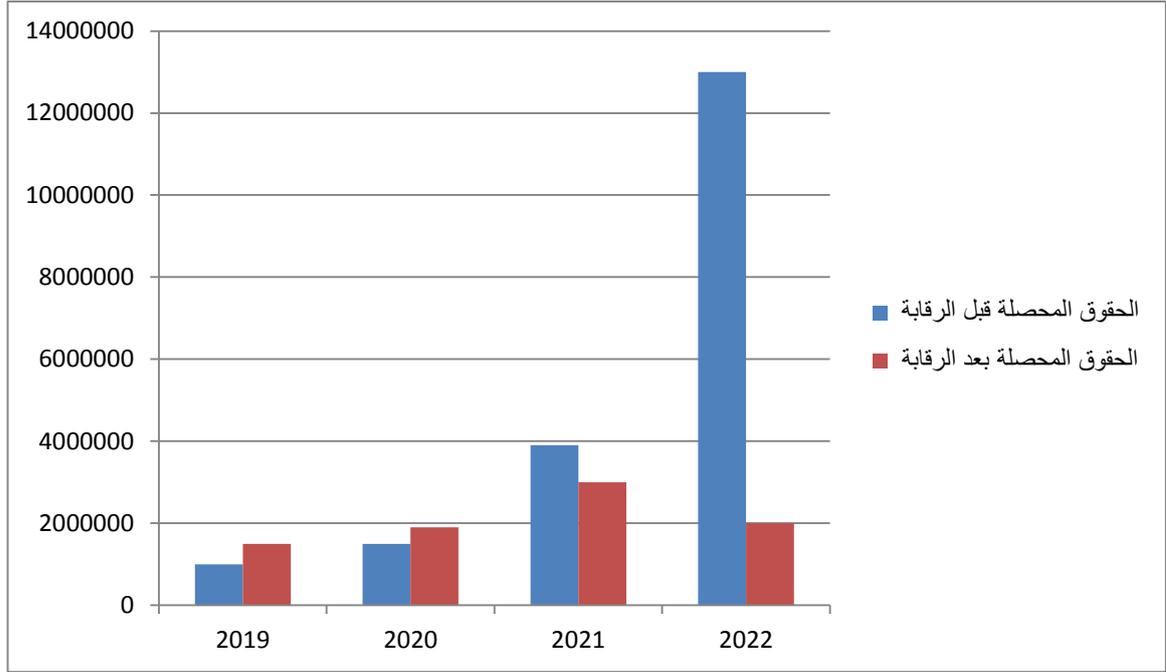
- نقص كبير في عدد الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق مقارنة مع عدد الملفات الإجمالية.

- على عكس الرقابة الشكلية فإن نسب التحصيل بعد الرقابة هي التي سجلت ارتفاعا نسبيا مقارنة مع تلك المحصلة قبلها ماعدا سنة 2022 التي شهدت انخفاضا استثنائيا.

- أن المبالغ المسترجعة من هذا النوع من الرقابة جد مهم مقارنة مع الرقابة الشكلية و يرجع ذلك الى المعلومات التي تتوفر في هذا النوع من الرقابة.

- تبقى ديون المكلفين لصالح الخزينة العمومية مرتفعة مثلها مثل الرقابة الشكلية و هذا راجع الى نقص متابعة هذه الديون من قبل مصالح المتابعة.

الشكل رقم 05: يوضح دراسة مقارنة بين المبالغ المحصلة قبل الرقابة و بعدها .



المصدر : من إعداد الطالب انطلاقاً من معطيات الجدول أعلاه

❖ اختبار الفرضيات :

لقد تطرقنا في بداية بحثنا الى فرضيتين أساسيتين وهما :

الفرضية الأولى : تأثر الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي و بالتالي زيادة التحصيل الجبائي وقد أثبتت الدراسة صحة هذه الفرضية حيث أن الحصيلة الضريبية ارتفعت سواء عن طريق الرقابة الشكلية أو الرقابة على الوثائق .

الفرضية الثانية : تعتبر العقوبات الجبائية تتوقف على نجاعة الرقابة الجبائية و التي تحتاج الى تحسينات و تطورات تقوم بها الإدارة الجبائية .

📊 النتائج الدراسة:

من خلال دراستنا توصلنا الى النتائج التالية:

- تعتبر الرقابة الجبائية من بين حقوق الإدارة الجبائية في متابعة وتدقيق التصريحات الجبائية.

- عملية الرقابة الجبائية لها دور مهم في زيادة التحصيل الضريبي.
- كفاءة الإدارة الجبائية من كفاءة إطاراتها.
- تكنولوجيا المعلومات من بين الوسائل التقنية لتفعيل الرقابة الجبائية.
- لا يعتمد التحصيل الضريبي على مستوى الإدارة الجبائية و كفاءتها في متابعة الحقوق المسترجعة.
- يواجه المركز الجوارى للضرائب سيدي علي أثناء القيام بعملية الرقابة الجبائية مجموعة من الصعوبات التي تحوي دون تحقيق الأهداف.

🚩 الاقتراحات :

- يمكن أن نقدم مجموعة من الاقتراحات و التوصيات التي تراها جد مهمة نذكر منها :
- تفعيل نظام الاتصال لاسيما بين الإدارات الجبائية فيما بينها ؛
- تفعيل نظام الإعلام للإدارة الجبائية و العمل من أجل الرفع من درجة الوعي و نشر ثقافة الواجب الوطني من خلال الواجب الجبائي.
- تفعيل نظام الفوترة لما لها من أهمية في تحديد الأساس الضريبي.
- ضبط التشريع الجبائي و العمل على استقراره بما يشجع و يهيئ الوضع للاستثمار وبالتالي الرفع من الإدارات الضريبية.
- ربط مصالح المواطن بالجباية.
- إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية بحيث أن الاستثمارات التي لا فائدة منها لا تستفيد من الإعفاءات الضريبية.

- فصل الجبائة عن السياسة و تفويض السلطة الكاملة لوزارة المالية في إدماج السوق الموازي و إعادة هيكلة الاقتصاد الوطني.

أفاق الدراسة :

يمكن هذه الدراسة أن تكون منطلقا لمجموعة من الدراسات منها :

- نظام المعلومات و دوره في تفعيل عملية الرقابة الجبائية
- عصرنة الإدارة الجبائية و دورها في تفعيل الرقابة الجبائية
- تفعيل مصالح المتابعة الجبائية و دورها في زيادة التحصيل الضريبي

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا في المركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي بولاية مستغانم، استنتجنا أنها تلعب دورا استراتيجيا في هذا المجال حيث تسهر على ضمان احترام و تطبيق القانون الجبائي و تعمل على التأكد من مدى صدق و صحة التصريحات الجبائية المقدمة و تحرص على مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضرورية، كما تعمل على اكتشاف الأخطاء و المخالفات و التجاوزات و الخروقات المسجلة بهدف تصحيحها.

حيث يودع المكلفين بالضريبة ملفهم الجبائي لدى المركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي بولاية مستغانم التي يزولون فيها نشاطهم فيها، وبعدها تقوم المفتشية بإخضاع المكلف لنظام معين حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها وبعدها تقوم بتحضير إشعار بدفع الخاص بالضريبة على الدخل و تحصيل الضريبة وأخيرا في حالة عدم التزام المكلف بأداء الضريبة المفروضة عليه يتعرض الى غرامات و عقوبات .

خاتمة

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية تمكنا من معرفة مختلف الجوانب الجوهرية للموضوع و فهمها، حيث تبينا لنا أهمية الضريبة فهي تعتبر السند الأساسي لأي سياسة حكومية لما تشكله من إدارة لتنظيم المسار المالي والاقتصادي للدول فهي تشكل إحدى أهم المصادر إيرادات الدولة و تتحكم في تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية تختلف باختلاف السياسة الضريبية التي تعتمدها الدولة، تعتبر الإدارة الضريبية من المؤسسات الرئيسة لاقتصاد المشاركة، حيث تعتمد عليها الدولة في تعبئة الموارد الضريبية لتغطية نفقاتها العامة و تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية، وفقا لفلسفتها العامة، وهي بهذا أداة الدولة للقيام بتقدير الضريبة المستحقة على المكلفين وتحصيلها وفقا لتشريع الضريبي المعتمد في الدولة .

ولعل الرقابية الجبائية أحسن وسيلة فعالة و ردعية تلجأ إليها الإدارة الجبائية لتوفير إيرادات الخزينة العمومية من جهة و لردع المكلفين من جهة أخرى، باعتبارها من أهم الوسائل التي تلجأ لها الدولة لكشف التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف فهي تعمل على توفير وسائل مادية و البشرية من أجل القيام بمجموعة من الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة و مصداقية المحاسبة و هذا بهدف محاربة ظاهرتي التهرب و الغش الضريبي و مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة و كذا التحقق من وعاء مختلف الضرائب و رسوم خلال السنوات التحقنق لنشاط معين .

رغم من القوانين و التشريعات و الوسائل المتخذة الى أنه غير كافي لتحقيق الفعالية المطلقة في تحقيق الأداء و المهام الموكلة إليه باعتبار أن الحكم على فعالية نظام الرقابة الجبائية يمكن في مدى قدرته على تحقيق الأهداف .

من خلال هذه الدراسة حاولنا الإطاحة قدر الإمكان، بمختلف جوانب الموضوع و الإجابة على الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية المطروحة حيث تم توصل الى النتائج التالية :

نتائج اختبار الفرضيات :

قدمنا في المقدمة العامة ثلاث فرضيات نحكم على صحتها من عدمها من خلال ما يلي :

الفرضية الأولى : الرقابة الجبائية لها دور مهم في القضاء على ظاهرتي التهرب والغش الضريبي و ذلك من خلال التدابير و الطرق المتبعة التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية حيث أنها تعرف تتصف الضريبة بالعدالة و الشفافية مما يؤدي الى زيادة اكتساب ثقة المكلفين و هذا ما يؤدي الى تحقيق التهرب الجبائي .

الفرضية الثانية : يجب على المفتشية أن تقوم بإعلام المكلف بالضريبة بأن ملفه سيخضع للرقابة على الوثائق عن طريق تبليغه ليقوم بالرد عليه، فقد تم توصل الى إثبات صحة هذه الفرضية و ذلك من خلال شرح مختلف الإجراءات التي تقوم بها المفتشية قبل الشروع في عملية الرقابة الجبائية .

نتائج الدراسة :

- التواصل الدائم بين الإدارة و المكلف و زيادة الوعي لدى المكلف بأهمية الضريبة .
- تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف المحققين حيث تتبع إجراءات، أهمها الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق و التحقيق المحاسبي و المعمق لمجمل الوضعية الجبائية و التحقيق المصوب .
- الحصول على المعلومات الضريبية ذات جودة و مصداقية و دقة يضمن الوصول لأهداف الرئيسية وراء تنفيذ نظام المعلومات الضريبي .

الاقتراحات :

- يجب أن لا تبقى الجهود الى تبذل من طرف أعوان الإدارة الجبائية في محاربة ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي في شكل حملات ظرفية و مؤقتة , و لكن يجب أن تكون دائمة و بدون انقطاع و في إطار منتظم .
- إخضاع المكلفين بالضريبة الى الرقابة المستمرة .
- صياغة قوانين واضحة و غير معقدة من أجل أن يفهمها الجميع باعتبار أم المكلفين ليس لديهم قدرة علمية مرتفعة أو بدون مستوى .
- تزويد الإدارة الضريبية بالأجهزة الالكترونية المستخدمة لتمكينها من رفع كفاءة الموظفين .
- يجب وضع ضوابط أمنية كافية لحماية بيانات و معلومات المكلفين بالضريبة من الوصول و التغيرات الغير مصرح بها .

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر و المراجع :

1/ القوانين و التشريعات :

- 1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب.
- 2- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 هـ الموافق 2006/09/18م المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها المادة 03 منه ، الجريدة الرسمية المؤرخة في 1رمضان 1427هـ الموافق ل 2006/09/24م ، العدد 59 .
- 3- وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، المادة 320 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 2002 .
- 4- وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، منشورات 2008.
- 5- وزارة المالية المديرية العامة للضرائب ، ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة ، الجزائر، 2017.

2/ الكتب :

- 1- أعاد حمود القيسي ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، ط 2 ، لمكتبة دار الثقافة لنشر و التوزيع ، الأردن، 1998.
- 2- بن عمارة منصور ، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع ، 2011، الجزائر
- 3- بن عمارة منصور ، الضرائب على الدخل الإجمالي ، ط 2 ، دار هومه ، 2011، الجزائر.
- 4- بوشاشي بوعلام ، مفاهيم اقتصادية و قانونية ، (د-ط)، دار هومه للطباعة النشر و التوزيع ، الجزائر، (د-س).

- 5- حسين محمد سحمان ، واخرون، المالية العامة ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، ط1، عمان، 2010.
- 6- حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، (د-ط)، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005.
- 7- خالد شحادة الخطيب ، نادية فريد طاقش ، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الضريبية ، دار حامد ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2008
- 8- خليل الرفاعي ، المحاسبة الضريبية ، ط1، دار المستقبل للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، سنة 2009 ،
- 9- سهام الكردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق ، دار المفيد للنشر و التوزيع (د-ط)، عين مليلة ، الجزائر ، 2011.
- 10- سوزي عدلي ناشد ، الوجيز في المالية العامة ، النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، (د-ط)، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر ، 2000
- 11- طارق حاج ، المالية العامة ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، ط2، الأردن ، 2015.
- 12- عب المنعم فوزي ، المالية العامة و السياسات المقارنة ، دار النهضة العربية ، (د-ط)، لبنان ، 1972.
- 13- عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، دار الهدى، (د-ط)، (د-ب)، (د-ت).
- 14- عبد الغفور ابراهيم أحمد ، مبادئ لأقتصاد و المالية العامة ، دار زهران للنشر و التوزيع ، ط1، الأردن، 2013.
- 15- عبد المجيد قدي، الاقتصاد الجزائري بين الإصلاحات و الارتهان للنفط ، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع ، (د-ط)، 2016 ، الجزائر.
- 16- علي زغودود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط2، الجزائر ، 2006.

- 17- عوادي مصطفى ، رحال نصر ، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، للطلبة الجامعيين المكلفين بالضريبة المهنية ، مكتبة بن موسى للنشر و التوزيع ، 2011/2010 .
- 18- العيد صالحى ، الوجيز في شرح القانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ، الطبعة الثالثة ، 2008 .
- 19- غازي حسين عناية ، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي ، الاسكندرية ، 2006 .
- 20- فؤاد توفيق ياسين ، المحاسبة الضريبية، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، الأردن ، 2013
- 21- كردودي سهام ، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق ، دار المفيد للنشر و التوزيع ، الجزائر ، (د-ط) ، 2011 .
- 22- كردودي سهام ، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق ، دار المفيد ، (د-ط) ، الجزائر ، 2011 .
- 23- محمد حمو ، منور أوسرير ، محاضرات في الجبائية المؤسسات مع تمارين محلولة ، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزائر ، 2009 .
- 24- محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، ط1، الأردن، 2008.
- 25- مراد ناصر ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار هومه ، 2003.
- 26- مصطفى عوادي ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة ، مطبعة الزوار ، الجزائر ، 2009 .
- 27- ميم صاحب عجام، علي محمد مسعود، المالية العامة بين النظرية و التطبيق، دار البداية ناشرون وموزون، ط1، الأردن، 2015.

28- ناصر مراد ، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر ، دار الترطنة للنشر و التوزيع ، ط1، (د-ب) ، 2004.

29- وليد زكرياء صيام واخرون ، الضرائب و محاسبتها ، دار الصفاء للنشر و التوزيع، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، ط2، الأردن، 1997.

3/ الرسائل و المذكرات :

1_ أحمد نوي ، أليات مكافحة ظاهرة التهريب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر ، تخصص قانون أعمال ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2018/2019.

2_ بشرى عبد الغاني ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009م ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود مالية و بنوك ، جامعة تلمسان 2010-2011.

3_ بلمغني نجاة ، بن عياد إكرام ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر ، تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، 2019/2020

4_ بن عيسى فاطمة ، التدقيق في حسابات الضرائب و الرسوم المماثلة ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم، 2014/2016 .

5_ بوشري عبد الغاني ، فعالية الرقابة الجبائية و أبرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص مالية و بنوك كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة تلمسان ، 2010.

6_ محمد وسيم ، أليات الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ، 2021/2022.

- 7_ سليمان عتير . دور الرقابة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر , مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية , جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان , 2005-2006 .
- 8_ سليمان عتير , دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية , مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير , تخصص محاسبة , جامعة محمد خيضر بسكرة , 2011/2012 .
- 9_ طرشي إبراهيم , التهرب الضريبي و آليات مكافحته , مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر , تخصص القانون العام للأعمال , جامعة قاصدي مرباح , ورقلة , 2014/2015.
- 10_ علاء ليلة , آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر , مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون , كلية الحقوق و العلوم السياسية , جامعة مولود معمري تيزي وزو , 2016/2017.
- 11_ علالي محمد علي , فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة , المدرسة العليا للتجارة , الجزائر , 2008.
- 12_ ليأس قلاب ذبيح , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير بعنوان " مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية -دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي " , جامعة محمد خيضر , بسكرة , 2010/2011 .
- 13_ محمد لعلاوي , دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضريبة , مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه , كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير , جامعة محمد خيضر بسكرة
- 14_ مقراني إيمان , منلا يخاف محمد أمين , الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي , مذكرة لنيل شهادة الماستر , تخصص تسيير مؤسسات , جامعة أحمد دراية , أدرار , 2015, 2016/.

4/ المقالات و المجلات :

- 1- حيدر عودة كاظم ، دوافع التهرب الضريبي في العراق (دراسة ميدانية في الهيئة العامة فرع الديوانية) ، مجلة الفاسدية للعلوم الإدارية و الاقتصادية ، المجلد 18 ، العدد 2، كلية الإدارة و الاقتصاد ، قسم المحاسبة ، جامعة الفاسدية ، 2016.
- 2- دحمان سيد علي ، واقع الازدواج الضريبي و طرق تسويته في التشريع الجزائري ، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية ، المجلد (11)، العدد 1 ، الجزائر ، (د-ت).