



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس-مستغانم



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص : التدقيق و مراقبة التسيير

عنوان مذكرة :

دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل  
الضري - دراسة حالة المركز الجوّاري سيدي علي

إشراف الأستاذ:

- بوزيان العجال

إعداد الطالبتين :

- بوشباط خديجة

- قرين هدى

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة	عن الجامعة
مرسلي حليلة	أستاذ محاضر ب	رئيسا	مستغانم
بوزيان العجال	أستاذ التعليم العالي	مقرا	مستغانم
ملاح صفية	أستاذ محاضر ب	مناقشا	مستغانم

السنة الجامعية : 2024-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ  
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتَى  
إِنَّ رَبَّهُ لَسَدِيدٌ  
إِلَىٰ عَرْشِهِ الرَّحِيمُ  
الَّذِي يُخْرِجُ الْحَيَّ مِنَ الْمَوْتِ  
وَيُدْخِلُ الْمَوْتَىٰ فِي الْحَيَاةِ  
إِنَّ رَبَّهُ لَسَدِيدٌ  
إِلَىٰ عَرْشِهِ الرَّحِيمُ

# شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿وَيَرَى الَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ الَّذِي أُنزِلَ إِلَيْكَ مِنْ رَبِّكَ هُوَ الْحَقَّ وَوَهَّدَىٰ إِلَىٰ صِرَاطٍ الْعَزِيزِ الْحَمِيدِ﴾

[ سورة السبأ : الآية : 6 ]

حمد لله رب العالمين الذي وفقنا وأعاننا على إتمام هذا العمل وأنار لنا طريق العلم والمعرفة و الصلاة والسلام على أشرف الخلق و المرسلين

نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى : الأستاذ الفاضل " بوزيان العجال " الذي قبل الإشراف على هذه المذكرة ولما له من فضل في ارشادنا و توجيهنا لإنهاء هذا العمل

وألف شكر إلى من قيل فيهم " من علمني حرفا صرته له عبدا " جميع الأساتذة الكرام الذين ساهموا في تكويننا طيلة المشوار الدراسي

و لعمال المؤسسة العمومية المركز الجوارى للضرائب سيدي علي الذين قدموا لنا يد العون لإنجاز هذا العمل المتواضع

دون أن أنسى شكر لجنة المناقشة لقبولهم دعوة المناقشة وتقييم مذكرتنا

و في الأخير أتقدم بجزيل الشكر لكل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنهاء هذا العمل



## إهداء

الحمد لله الذي يسر البدايات وأكمل النهايات وبلغنا الغايات  
أهدي تخرجي وثمرة جهدي إلى من أنار دربي وكان نعم الناصح  
"أبي الغالي" أطال الله في عمره

وإلى من حصدت الأشواك من طريقي لتمهيد لي طريق العلم إلى  
أمان الله على الأرض "أمي الحبيبة"

اليوم أقطف ثمرها وأهديها إلى من احتضن حلمي وروحي إلى من  
جاد علي بوقته وأكرمني بفضله إلى من كان لي سند معلمي و  
ملهمي إلى رفيق الدرب وصديق الأيام جميعا بحلوها ومرها  
"زوجي الغالي"

إلى كل من ساهم معي في مشواري الدراسي وكل من حملته  
ذكرياتي ولم تحمله مذكرتي

وأخيرا أهديتها لقطعة من روعي وقرة عيني ونور حياتي الذي  
شهد معي متاعب الدراسة وسهر الليالي "أبي الغالي" حفظه  
الله ورعاه

بوشياط خديجة

## إهداء

إهداء إلى من قال الله عزوجل فيهما

﴿وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا﴾ [سورة الاسراء: الآية: 23]

إلى من علمتني الصبر لأجل النجاح ، إلى أرق وأحن إنسانة في  
الكون

إلى "أمي الغالية " أطال الله في عمرها

إلى من رباني ورعاني وعلمني ، إلى من أنار قلبي بزينة الصدق  
والأخلاق

"والدي الحبيب" أدامه الله سندا لي في الحياة

كما لا أنسى أستاذنا الكريم "بوزيان العجال " على مساندته  
لنا في إكمال هذه المذكرة

وإلى من رافقني طوال مشواري الدراسي ، إلى كل من  
ساندني من قريب أو بعيد ولو بدعاء

قرين هدى

Designed by pngtree



فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات :

شكرو عرفان

إهداء

فهرس المحتويات

أ..... مقدمة عامة :

أ..... الإشكالية:

ب..... الفرضيات:

ب..... أهمية الدراسة:

ب..... أهداف الدراسة:

ت..... منهج الدراسة:

ت..... أسباب اختيار الدراسة:

ت..... الدراسات السابقة:

ث..... تقسيم الدراسة:

الفصل الأول: الرقابة الجبائية في الجزائر

7..... المبحث الأول : المفاهيم النظرية للرقابة الجبائية

7..... المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

8..... المطلب الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

9..... المطلب الثالث : أشكال الرقابة

13..... المبحث الثاني : الإطار القانوني والتنظيمي لمباشرة عملية للرقابة الجبائية

13..... المطلب الأول : الإطار القانوني للرقابة الجبائية



14.....	المطلب الثاني : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
17.....	المطلب الثالث : صعوبات الرقابة الجبائية في الجزائر
	الفصل الثاني: التحصيل الضريبي في الجزائر
22.....	المبحث الأول : مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي
22.....	المطلب الأول : تعريف التحصيل الضريبي
23.....	المطلب الثاني : طرق التحصيل الضريبي
25.....	المطلب الثالث: إجراءات التحصيل الضريبي في الجزائر
36.....	المبحث الثاني : دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش والتهرب الضريبي
36.....	المطلب الأول : مفهوم التهرب والغش الضريبي
40.....	المطلب الثاني: آثار التهرب والغش الضريبي وطرق تقديره
49.....	المطلب الثالث : وسائل مكافحة التهرب والغش الضريبي
	الفصل الثالث: دراسة حالة تجريبية بالمركز الجوازي للضرائب - سيدي علي -مستغانم
60.....	المبحث الأول : لمحة عامة عن مركز الجوازي للضرائب بسيدي علي
60.....	المطلب الأول : تعريف المركز الجوازي للضرائب بسيدي علي
60.....	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي
62.....	المطلب الثالث: التعليق على الهيكل
	المبحث الثاني: دراسة ميدانية لإجراءات الرقابة الجبائية على مستوى مركز الجوازي الضرائب لولاية
65....	مستغانم-سيدي علي السنوات ( 2020-2023 ): ( مصلحة الرئيسية للمرابعة والبحث كنموذج)....
	المطلب الأول : الرقابة الشكلية على التحصيل الضريبي بالمركز الجوازي للضرائب سيدي علي مستغانم
65.....	

## فهرس المحتويات

---

المطلب الثاني : الرقابة على الوثائق التحصيل الضريبي بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي مستغانم	
68.....	
70.....	خاتمة.....

قائمة المصادر والمراجع

ملخص

## فهرس المحتويات

### قائمة الجداول والأشكال

#### قائمة الجداول

الصفحة	الجدول	عدد
45	الأساليب الشائعة في تقدير حجم الاقتصاد الخفي	1
65	نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي	2
68	نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي	3

#### قائمة الأشكال :

الصفحة	الأشكال	عدد
10	أشكال الرقابة الجبائية	1
61	الهيكل التنظيمي للمركز الجوارى للضرائب سيدي علي	2
66	نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي	3
69	نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز الجوارى للضرائب سيدي علي	4

# مقدمة

مقدمة عامة :

تهدف معظم الدول الى تطوير اقتصادها وتقويته، وهذا عن طريق اتخاذ سياسات إقتصادية ملائمة وفعالة من شأنها حماية البنية الاقتصادية من التخطم والتزعزع هذه الاستراتيجيات توضع أساسا من أجل رفع الإيرادات العامة للدول وتجنبيها من المخاطر والأزمات المالية، والحل الأمثل لتمويل خزائنها هو اللجوء للضرائب.

تحقيق الاستقرار المالي للدولة يعتمد بشكل كبير على فعالية وفاعلية عمليات التحصيل الضريبي.

تلعب الرقابة الجبائية دورًا مهمًا في ضمان أن تتم عملية تحصيل الضرائب بدقة وعدالة. تهدف الرقابة الجبائية إلى الحد من التهرب الضريبي والتجاوزات الضريبية بمراقبة وتقييم الامتثال للضرائب من قبل المكلفين. تشمل أدوات الرقابة الجبائية التدقيق الضريبي، والفحص الضريبي، وتبادل المعلومات الضريبية بين الجهات المختلفة. بالقيام بدورها بكفاءة، تساهم الرقابة الجبائية في زيادة الثقة بنظام الضرائب وتحقيق العدالة المالية في المجتمع.

كما تلعب الرقابة الجبائية دورًا حاسمًا في عملية التحصيل الضريبي، حيث تمثل أداة أساسية لضمان جمع الموارد المالية اللازمة للدولة بفعالية وكفاءة. من خلال الرقابة الجبائية، تقوم السلطات الضريبية بمراجعة وفحص الإقرارات الضريبية والتأكد من صحة المعلومات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة. هذا يتضمن التدقيق والتحقيق في السجلات المالية والتجارية للتأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح الضريبية.

الإشكالية:

من خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية :

- ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي ؟

و يتفرع عن هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية :

- ما مفهوم الرقابة الجبائية ؟
- ما هي أهداف الرقابة الجبائية ؟
- و فيما تتمثل أشكال الرقابة الجبائية ؟
- ما هي الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية ؟
- ما مفهوم التحصيل الضريبي ؟

- فيما تكمن طرق و إجراءات التحصيل الضريبي في الجزائر ؟
- ما هي آليات مكافحة الغش و التهرب الضريبي ؟

### الفرضيات:

من أجل الإجابة على الأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

- الرقابة الجبائية تؤدي إلى تحسين فعالية التحصيل الضريبي من خلال ضمان الامتثال للقوانين و اللوائح ، و منع التهرب الضريبي و تحسين كفاءة الإجراءات ، و قد تواجه الرقابة الجبائية تحديات تتعلق بتوفر الموارد ، ووجود فساد ، و عدم كفاءة الإدارة .
- تعزز الرقابة الجبائية الشفافة و الفعالة الثقة في النظام الضريبي ، مما يؤدي إلى زيادة الامتثال الطوعي من قبل دافعي الضرائب .
- قد تؤدي الرقابة الجبائية غير العادلة أو الفاسدة إلى انخفاض الثقة في النظام الضريبي ، مما قد يؤدي إلى مقاومة دفع الضرائب و زيادة التهرب .

### أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة باعتبارها تتناول موضوع تشغله الإدارة الجزائرية و المتمثل في دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي الذي يساهم في الرفع من الحصيلة الضريبية و كذلك زيادة فعالية الأدوات المستعملة في الرقابة الجبائية لتحقيق أهداف الإدارة الجبائية .

### أهداف الدراسة:

من بين أهداف الدراسة نجد ما يلي :

- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر ، من خلال التطرق لإطارها التنظيمي و القانوني .
- تسليط الضوء على التحصيل الضريبي في الجزائر .
- محاولة التعرف على أهم مكونات الرقابة الجبائية و قدرتها على المساهمة في تفعيل عملية التحصيل الضريبي .

## منهج الدراسة:

المنهج المتبع في الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي ، و ذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالرقابة الجبائية أو تلك المتعلقة بالتحصيل الضريبي .

## أسباب اختيار الدراسة:

إن أهم الأسباب التي جعلتنا نختار التطرق لهذا الموضوع تتمثل في :

- في الإطار على المواضيع المتعلقة بالرقابة الجبائية .
- إظهار دور الضرائب كجزء من إيرادات الخزينة العامة .
- المساهمة بإعلام المكلفين بمخاطر الغش و التهرب الضريبي .

## الدراسات السابقة:

تتمثل الدراسات التي تتعلق بموضوع الرقابة الجبائية، والتي قمنا بالاطلاع عليها في :

- خديري صبرينة جنينة عمر ، مقال بعنوان: الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011-2018، جامعة العربي التبسي- تبسة، الجزائر، مخبر الدراسات البيئية والتنمية المستدامة.
- طالب محمد ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة 1995-1999: البحث عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر ، سنة 2000، حيث حاول الباحث تحديد مكانة الرقابة الجبائية، ومعرفة أساليب عملها وأدواتها داخل النظام الجبائي بعد الإصلاحات التي مرت بها وأفاقها.
- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة 1999-2003: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر 2003-2004 وتم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم في ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر.
- سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة بسكرة ، 2010-2011، وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها أن المكلفين بالضريبة يتهربون من دفعها عن طريق التلاعب في إعداد تقديم معلوماتهم المحاسبية التي تعكس وضعيتهم المالية.

## تقسيم الدراسة:

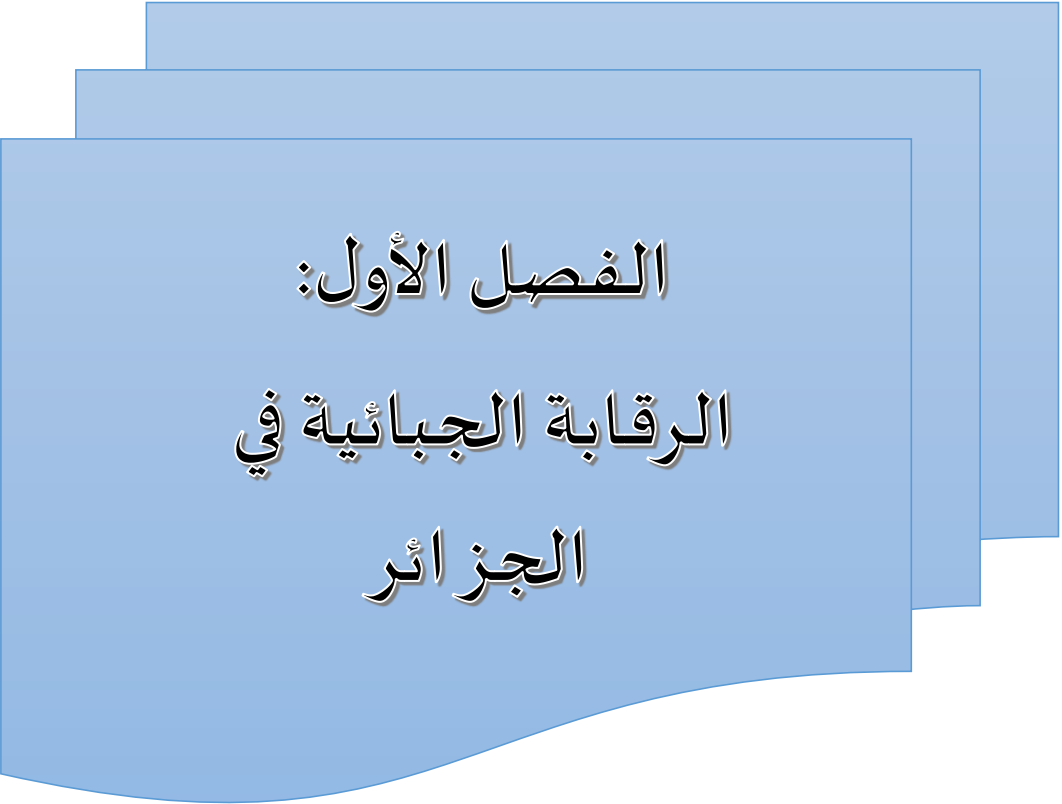
من أجل الوصول إلى دراسة علمية تحيطنا بجميع جوانب الإشكالية قسمنا بحثنا إلى 3 فصول فصلين نظريين و فصل تطبيقي .

**الفصل الأول :** تم التطرق فيه إلى مختلف الجوانب النظرية للرقابة الجبائية الذي ينقسم إلى مبحثين بالترتيب : المفاهيم النظرية للرقابة الجبائية ، الإطار القانوني و التنظيمي لمباشرة عملية الرقابة الجبائية .

**الفصل الثاني :** تم التطرق فيه إلى التحصيل الضريبي في الجزائر و ذلك من خلال تقسيم الفصل إلى مبحثين بالترتيب : مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي ، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش و التهرب الضريبي .

**الفصل الثالث :** قمنا بدراسة تجريبية بمركز الضرائب بسيدي علي -مستغانم ، و قمنا بتقسيمه كذلك إلى مبحثين هما : لمحة عامة عن المركز ، دراسة حالة ميدانية (المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث كنموذج) .





الفصل الأول:  
الرقابة الجبائية في  
الجزائر

تمهيد :

تعد الرقابة الجبائية من الوسائل الهامة في إثبات في المنازعة الضريبية ، تسعى عن طريقها إدارة الضرائب التطبيق الميداني للقوانين و التشريعات الجبائية حتى تتمكن من التحصيل الفعلي لموارد الخزينة العمومية من جانب ، ويهدف المحافظة على الحقوق العامة للمجتمع من جانب آخر .

لم يعرف المشروع الرقابة الجبائية بمفهومها النظري ، ولكنه حدد ضوابط لها ولإثباتها فقد حول صلاحيات المؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية ، وصولا إلى مصالح البحث و التحري ، ثم مراعاة التنظيم الهرمي الجديد للحياة الاقتصادية التي لها انعكاساتها على الإدارة الجبائية أنشأ ما يعرف بمديرية المؤسسات الكبرى .

و سنتطرق في هذا الفصل إلى :

- المبحث الأول : المفاهيم النظرية للرقابة الجبائية
- المبحث الثاني : الإطار القانوني والتنظيمي لمباشرة عملية للرقابة الجبائية

## المبحث الأول : المفاهيم النظرية للرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية جزء لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية، إلا أن لها بعض الخصوصيات والميزات التي تميزها لذلك منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة. وقبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية يجب التطرق إلى تعريف الرقابة والجبائية.

## المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

إن المشروع الجزائري لم يعرف الرقابة الجبائية بمفهومها النظري ولكنه حدد ضوابطها، وحول صلاحيتها للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية ثم مصالح البحث و التحري.<sup>1</sup>

لقد تضمنت المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015 مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقولها "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إثارة أنها فحص تصريحات و سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية."<sup>2</sup>

و هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي و التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة .

عرفها كولين فيليب colline fillipe : على أنها هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، و تشكل شرطاً من الشروط الرئيسية و الفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة و العدالة بين المؤسسات.

وهي فحص التصريحات و كل السجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو أشخاص طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> -العيد صالحى، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار الهومة، الجزائر، 2011، ص35

<sup>2</sup> - محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 183

<sup>3</sup> - ولبي بوعلام، مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر 2009، ملتقى الأزمة المالية و الإقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2009/10/20، ص7

الرقابة الجبائية هي عملية مراقبة وتفتيش التزام المكلفين بالضرائب بالقوانين و الأنظمة الضريبية . وهي تعتبر جزءا من عملية تحصيل الضرائب و تطبيق القوانين الضريبية .

وتسعى الرقابة الجبائية أيضا إلى تعزيز الوعي الضريبي و تثقيف المكلفين بشأن التزاماتهم الضريبية.<sup>1</sup>

#### المطلب الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

للإدارة الجبائية صلاحية تطبيق الرقابة الجبائية لما حول لها القانون من صلاحيات في تنفيذ التشريع الجبائي من خلال فرض الضرائب و تحصيلها إلى ممارسة الرقابة عليها و لذلك التحقيق أهداف عديدة نذكر منها :

#### أولا : الهدف القانوني للرقابة الجبائية

و يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القوانين و الأنظمة ، حرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية .

#### ثانيا : الهدف الإداري :

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها و يمكن أن تجعل هذا الدور في النقاط التالية :

أ-تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد في المعرفة و الإلمام بأسبابها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك .

ب-تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات ، كنسب التهرب الضريبي .

ج-إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> -ولهي بوعلام ، مرجع سابق ، ص 7

<sup>2</sup> - محمد زرقون ، سليمان عنتر ، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، مجلة البديل الإقتصادي ، العدد 1، المجلد 1، 2014، ص 42

## ثالثا : الهدف المالي والاقتصادي

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة ، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال ، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للاتفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد و الجباية .

## رابعا : الهدف الإجتماعي

يتمثل في هدفين رئيسيين هم :

أ-تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع الكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة .

ب-منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة و الإهمال أو تقصيره في أداء و تحمل واجباته اتجاه الجميع<sup>1</sup>.

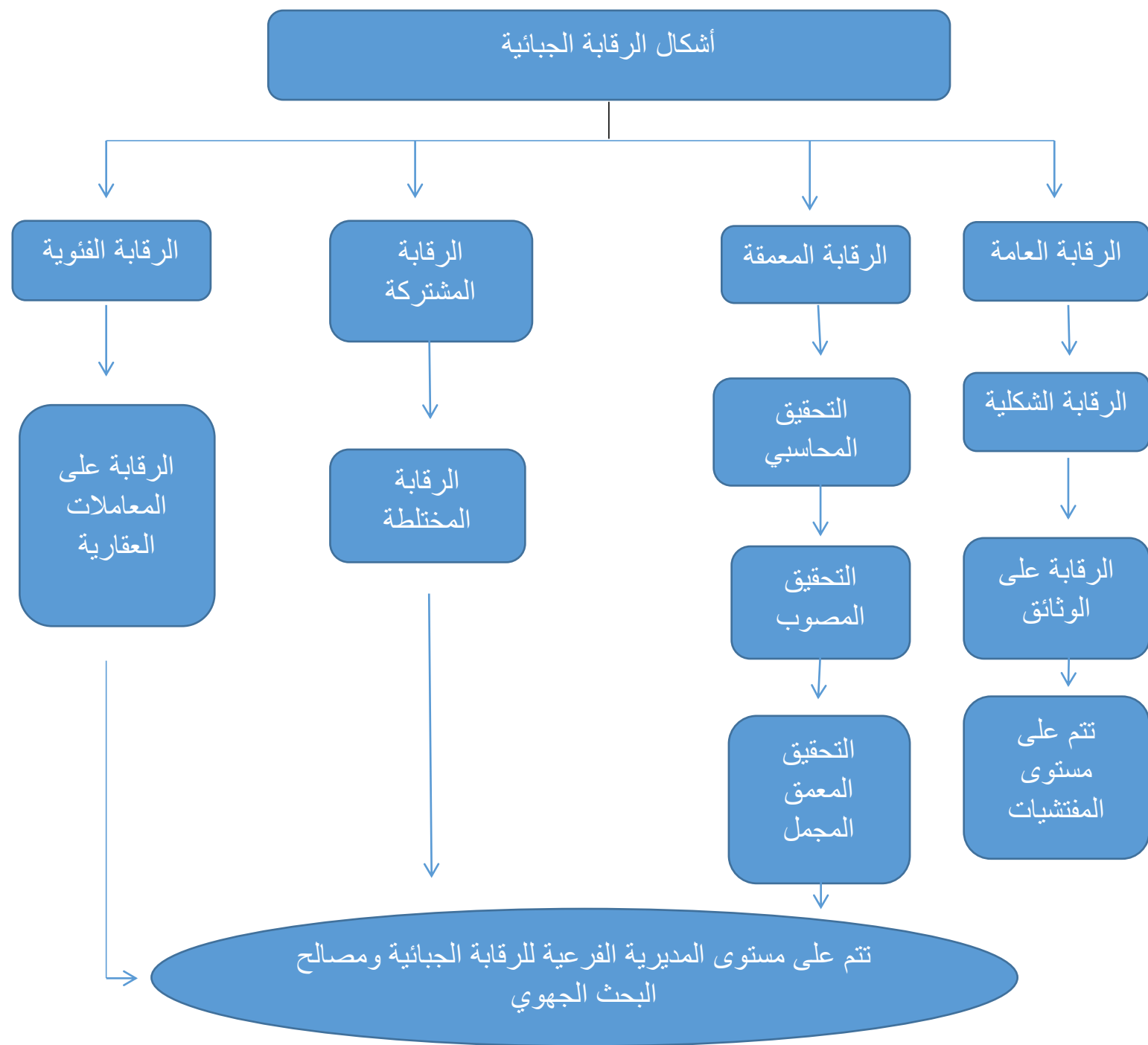
## المطلب الثالث : أشكال الرقابة

إن الرقابة الجبائية للتصريحات الجبائية تأخذ عدة أشكال فيمكن أن نباشر بصفة عامة أو معمقة و يمكن أن تكون رقابة مختلطة أو رقابة فئوية (خاصة) كما يبرزه الشكل<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> - مرجع سابق ، ص 47

<sup>2</sup> - زرقون ، عنتر ، مجلة البديل الاقتصادي ، ص 43

الشكل رقم (1) أشكال الرقابة الجبائية ومجالات تطبيقها حسب التدرج



المصدر: محمد العلاوي: دراسة تحليلية لقواعد تأسيس تحصيل الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة،  
 قسم العلوم الاقتصادية، 2015، ص 9

## 1-الرقابة العامة :

تتم على مستوى المفتشيات الضرائب و يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة و الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق ، حيث يقوم رئيس المفتشية مراقبة و فحص تصريحات الكلفين بالضرائب و تتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي و هو ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة .

## - الرقابة الشكلية :

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة و هي تهدف إلى ما يلي :

\*التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة .

\*التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات .

\*محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.<sup>1</sup>

## - الرقابة على الوثائق :

يتم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية بتفحص هذه التصريحات و مقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب .

وما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه جاء منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم ، حيث يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها ، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها ، إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى :

-اكتشاف الأخطاء في الحسابات و المعدلات و الهوامش المختلفة للربح .

-معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - ناصر مراد ، التهريب و الغش الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة للنشر و التوزيع ، 2004، ص45

<sup>2</sup> - محمد التهامي الطواهر مسعود الصديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط3 ، 2005، ص16

-مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية<sup>1</sup> الضرائب .

-إعداد قاعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة .

### 1-الرقابة المعمقة :

يجب التمييز بين نوعين من الرقابة : التحقيق في المحاسبة ، و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف . و إن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك التهرب الضريبي ، وهو استمرار للرقابة على الوثائق وفي هذا النوع تقوم مديرية البحث و المراجعات على مستوى المركزي بمرجة المكلفين الخاضعين للرقابة بناء على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها ويتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناء على عدة مؤشرات .

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

-التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية : تعزيزا للآليات الرقابة الجبائية ثم استحداث التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كتكملة و امتداد منطقي و ضروري للتحقيق<sup>2</sup> .

<sup>1</sup> - محمد التهامي الطواهر مسعود الصديقي ، المرجع سابق ، ص16

<sup>2</sup> - د. سامية العايب ، مداخلة الإطار القانوني للرقابة الجبائية و ضوابط إثباتها ، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر ، جامعة قلمة ، يومي 28 و29 أكتوبر 2015 ، ص10-11



## المبحث الثاني : الإطار القانوني والتنظيمي لمباشرة عملية للرقابة الجبائية

يعد الاطار القانوني و التنظيمي ضروري لمباشرة عمليات الرقابة الجبائية بشكل فعال ، يوفر هذا الاطار الأساس القانوني لسلطات الضرائب لمراقبة المكلفين بالضرائب و ضمان الامتثال للوائح الضريبية .

## المطلب الأول : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

لتنظيم الرقابة الجبائية حدد المشرع الجزائري إطار قانونيا من خلاله وضح مختلف صلاحيات وحقوق الإدارة اتجاه المكلفين أثناء أدائها لمهمتها الرقابية ، و بالمقابل منح ضمانات المكلف من مختلف أشكال التعسف و الحقوق التي يمنحها الشرع للإدارة الجبائية:

## 1- حق الرقابة : تتولى مهام الرقابة الجبائية أربعة أجهزة هي :

\*مصالح البحث و المراجعة التابعة لمديرية البحث و المراجعات المتواجدة حاليا بالجزائر العاصمة وهران و قسنطينة ، و تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى التراب الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم .

\*المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية.<sup>1</sup>

2- حق الاطلاع : لا تتحقق الرقابة الجبائية إلا عن طريق الاطلاع على جميع الملفات و الوثائق المتعلقة بنشاطات المكلفة بالضريبة ، وفقا لأحكام المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية .

لقد مكن المشرع حق الاطلاع على وثائق الإدارات العمومية أو المؤسسات الخاصة و ذلك بموجب المادتين 45 و 60 من قانون الإجراءات الجبائية .

3- حق استدراك الأخطاء : تتمثل هذه الضمانة في الإمكانات الممنوحة للمصلحة المحققة في إعادة النظر في الاقتطاع و تسويته سواء كانت التسوية بالتعديل أو بإنشاء اقتطاع جديد ، وقد حدد المشرع المهلة القانونية الممنوحة لاستدراك هذه الأخطاء بأربع سنوات وفقا لأحكام المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - خالد الخطيب ، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية ، دار حامد ، عمان ، ط 1 ، 2000 ، ص 5

<sup>2</sup> - المرجع نفسه ، ص 6

## 4- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة :

وفر المشرع جملة ضمانات لحماية أموال المكلف بالضريبة من تعسف إدارة الضرائب ، وذلك بتوفير بعض المكنائزمات التي من شأنها الحفاظ على حقوقه و حمايته و التي تتلخص فيما يلي :

-تحديد مدة التحقيق .

-حق الأشعار بالتحقيق .

-حق الاستعانة بالمستشار .

-منع إجراء رقابة ثابتة .

-تبليغ نتائج التحقيق .

يتوجب على إدارة الضرائب احترام و تطبيق هذه الضمانات المكفولة للمكلف بالضريبة و في حالة خرقها ، فإنه يتوجب عليها إيصال النتائج المتوصل إليها من هذه العملية هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره بتاريخ 17/06/2003.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تقوم الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل و الأجهزة الإدارية التي أعطى لها التشريع الجبائي القيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه و تمارسها بطريقة فعالة و منظمة ، كما حول المشرع الجزائري لإدارة الجبائية عدة وسائل و أجهزة هيكلية مختصة في مجال الرقابة الجبائية و تتمثل في :

## 1-مديرية الأبحاث والمرجعات :

هذه المديرية أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي 98-228 الصادر بتاريخ : 13/07/1998 ، و المتضمن التنظيم الإداري و المركزي لوزارة المالية و قد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي ، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني و تنحصر مهامها في تحديد<sup>2</sup> اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق ، و ذلك عن طريق برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية وهذا اقتراح من

<sup>1</sup> - فريحة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، مطبوعات دحلب ، الجزائر ، 1994 ، ص 30

<sup>2</sup> - نجاة نوي ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر ، 1999-2003 ، مذكرة ماجستير في المالية و النقود ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص 49

مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج أو تعدله و الهدف من هذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الجبائي و استرداد حقوق الخزينة العمومية و ذلك بوضع استراتيجية عمل لذلك<sup>1</sup>.

### 2-المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية :

إضافة إلى مديرية الأبحاث و المراجعات على المستوى المركزي ، فإن المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي هي أيضا مكلفة بقيام عملية الرقابة الجبائية بتكفل مديرية فرعية مهامه بهذا المجال ، إذ الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليميا .

كما أنها مكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث و المراجعات و التي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال أقل من 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات ورقم أعمال سنوي أقل من 10.000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى .

أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز يضم ثلاث(3) مكاتب ومن أبرز المهام المسندة له نجد :

أ-إعداد بطاقيات لمختلف الإدارات و الهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي .

ب-برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث و التدقيق و الفرق المختلطة قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة .

ج-برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية و متابعة مستمرة لإنجاز البرامج في أجال محددة .

### 3-الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية :

ويهدف مواكبة التطورات الحديثة و التحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة و حديثة على المستوى التشريعي أو التنظيمي ، وتبعاً لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية الذي يعتبر المرحلة الثانية من الإصلاحات الجبائية في الجزائر قانت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا الغرض و المتمثلة في إنشاء هياكل إدارية تنظيمية جديدة ابتداء من سنة 2002 وهي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> - نجاة نوي ، مرجع سابق ، ص 49

<sup>2</sup> - لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، بسكرة ، جامعة محمد خيضر ،

## أ- مديرية كبريات المؤسسات : La Direction Des Grande Enterprises

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002 و المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي 02-494 المؤرخ في 26-12-2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل و حتى الرقابة الجبائية و المنازعات .

أما المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال اختصاصها على المستوى الوطني:

- مسك و متابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها .
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها و تبويبها بغرض الاستغلال الأمثل .
- إعداد و إنجاز برامج التدخلات و الرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج .
- التحقيق في التظلمات و الشكاوي و معالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها و القضائية<sup>1</sup>.

## ب- مراكز الضرائب (CDI): Centre Des Impots

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب تم إنشاؤها استجابة إلى ضرورة تحسين التسيير و الرقابة الجبائية للمؤسسات المتوسطة و الأشخاص الطبيعيين للنظام الحقيقي و كذا أصحاب المهن الحرة كما تقوم بتسيير بمجمل الضرائب المتعلقة بمجالها الإقليمي على أساس ملف واحد لكل مكلف و الشكل التالي يوضح هيكل مركز الضرائب و أهم المصالح المكونة له<sup>2</sup>.

## ج- المراكز الجوارية (CPI): Centre De Proximité Des Impots

من مهام مراكز الجوارية للضرائب :

- تمسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها .
- تصدر الجداول و قوائم التحصيل و شهادات الإلغاء أو التخفيض و تعينها و تصادق عليها.
- تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها و تستغلها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، بسكرة ، جامعة محمد خيضر ، ص50

<sup>2</sup> - عبد الغني بوشري ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة ماجستير في المالية و البنوك ، تلمسان ، المركز الجامعي ليعي فارس ، ص 42

<sup>3</sup> - فتحي عباس محرز ، اقتصاديات الجبائية و الضرائب ، بوزريعة ، الجزائر ، دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع ، ص 102

-تتابع المنازعات الإدارية و القضائية .

-تضمن مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة .

-تدرس شكاوي و تعالجها<sup>1</sup>.

#### 4-مفتشيات الضرائب :

تشكل المفتشية الوحدة الأساسية في الهيكل التنظيمي لإدارة الضرائب لأنها تتولى الملفات الجبائية لجميع المكلفين بالضريبة سواء الخاضعين لنظام الضريبة الوحيدة أو الخاضعين لنظام الربح الحقيقي و تتولى تنفيذ كل ما يتعلق بتصريحات المكلف بداية من التصريح بالوجود عند بداية النشاط إلى التصريحات الشهرية المتعلقة برقم الأعمال و الأجور و التصريح السنوي المتعلق بالأرباح الجبائية .

#### المطلب الثالث : صعوبات الرقابة الجبائية في الجزائر

##### 1-الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية :

وتم تقسيم الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية كما يلي :

##### 1.1 صعوبات مرتبطة بالإدارة الجبائية

-قصور الإمكانية البشرية : حيث تعرف الإدارة الجبائية قصور في أعوانها و موظفيها سواء من ناحية العدد أو من ناحية التأهيل و الكفاءة ، فتضخم مهام الإدارة و تعدد وظائفها وكثرة الملفات مقارنة بالكفاءات الضرورية لمراقبتها يفسر إلى حد كبير الفترات المتباعدة لحمات الرقابة و طول مدة إجراءاتها .فضلا عن أن تفعيل الرقابة الجبائية يعتمد على فعالية النظام الضريبي و الإدارة الجبائية نفسها ليس على السياسة الضريبية .

-نقص الإمكانية المادية : فنقص الأجهزة و الوسائل المتطورة التي تسمح بجمع المعلومات و التنسيق بين مختلف الجهات و تعجيل الإجراءات يشكل حافزا للقيام بالرقابة الجبائية اللازمة . فضلا عن ضآلة المرتبات و المكافآت المحفزة لأعوان الإدارة الجبائية مما يدفعهم للتواطؤ مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب مقابل رشوة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - فتحي عباس محرز ، مرجع سابق ، ص 102

<sup>2</sup> -- أ.د. مغاري عبد الرحمن -د.شخي بلال ، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية ، مجلة دراسات جبائية ، العدد 2 ، جوان 2013 ، ص 42

-تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية: تعدد الإجراءات الإدارية فضلا عن البطء في تقديم الخدمات ما يؤدي إلى طول إنجاز أي معاملة ، وهو ما يشكل عائقا للمكلف بالضريبة يدفعه للتهاون من تأدية واجبه الجبائي .

-اللاعادلة في تطبيق الإجراءات الجبائية: فيؤدي غياب العدالة أمام الضريبة المفروضة إلى شعور المكلف بالظلم ، الأمر الذي يدفعه للغش و التهرب الضريبي .

### 2.1 صعوبات مرتبطة بالتشريع الجبائي : ومن بين هذه الصعوبات نجد :

-تعقد التشريعات الضريبية و عدم استقرار النظام الضريبي من شأنه أن يؤدي إلى خلق مشاكل للمكلف ، تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية بسبب كثرة التعديلات ، المعدلات ، التخفيضات و الإعفاءات . الأمر الذي يزيد من حالات التهرب الضريبي .

-تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف .

-إن النظام الجبائي نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف . وهذا ما يزيد من نسبة التهرب

### 3.1 صعوبات مرتبطة بالمكلف : وتتمثل فيما يلي :

-نقص الوعي لدى المكلفين بالضريبة .

-اعتقاد المكلفين أن عملية إعداد الإقرار الضريبي و مراجعته من قبل الإدارة الجبائية هي عمل مزعج ، يشكل ضغوط عليهم .

-حساسية المكلفين من الضريبة لاعتقادهم بأنها مجرد عقوبة مفروضة عليهم من قبل السلطات العامة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - مجلة الدراسات الجبائية ، ص 43-44

## خلاصة الفصل :

الرقابة الجبائية هي عملية فحص وتقييم البيانات المالية والضريبية للأفراد والشركات لضمان التزامهم بالقوانين الضريبية. تشمل الرقابة الجبائية جمع المعلومات المالية، وتحليلها، وفحصها لضمان دقتها وامتثالها للقوانين والتشريعات المالية.

يهدف ذلك إلى تقليل التهرب الضريبي وضمان تحصيل الضرائب بشكل عادل ومنصف من قبل السلطات الضريبية.



الفصل الثاني: التحصيل  
الضريبي في الجزائر



تمهيد :

لا يخلو أي بلد مهما كانت درجة تطوره ، من الخسارة على مستوى الحصيلة الضريبية ، و ذلك ناجم عن التهرب الضريبي ، وهو ليس وليد عصرنا الحالي بل اقترن وجوده بوجود الضريبة نفسها ، كما أنها لا تقتصر على منطقة جغرافية واحدة ، و لكنها أخذت بعدا و طابعا عالميا ، فهي تمس جميع البلدان دون استثناء خاصة النامية منها ، و يعتبر الاتجاه المتزايد نحو العولمة ، و سقوط الحواجز التجارية و ثورة الاتصالات و المعلومات تعد من أبرز العوامل التي تكسب ظاهرة التهرب الضريبي خطورة متنامية ، لذا فالمشكل لا يكمن وجود التهرب الضريبي نفسه بل في معرفة المدى الذي يبلغه تأثيره لاتخاذ كل السبل المتاحة لحصره على الأقل مادام من المستحيل القضاء عليه نهائيا .

الرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ما هي وسيلة أسسها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ، فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون في إتباع و سلك كل أساليب التهرب و الاحتيال و استغلال الثغرات الجبائية القانونية .

وسنتعرض في هذا الفصل إلى العناصر التالية :

- المبحث الأول : مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي
- المبحث الثاني : دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش و التهرب الضريبي

## المبحث الأول : مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي

يعتبر التحصيل الضريبي عملية جمع الأموال من الأفراد الشركات لصالح الحكومة ، و يعتبر من أهم وسائل تمويل الخزينة العامة للدولة .

## المطلب الأول : تعريف التحصيل الضريبي

بعد تحديد وتثبيت مقدار الموضوع ونسبة الضريبة عليه بمختلف الطرق والأساليب وفرضه على المكلف ، يصل الأمر إلى آخر مراحل وهي التحصيل ، إذ يلعب دورا هاما في تحقيق عدة أهداف ، أن تكون متسقة مع تفاصيل كل نظام ضريبي وموضوع الضريبة والعملية الضريبة .

يقصد بالتحصيل الضريبي: مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة .

كما يقصد بتحصيل الضريبة: مجموع العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الإطار<sup>1</sup>.

و لقد تعددت تعريفات النظام الضريبي عند الاقتصاديين والمختصين في علم المالية نوجز بعضها فيما يلي :

يعرف الأستاذ الاقتصاد والمالية العامة عطية عبد الواحد النظام الضريبي على "أنه مجموعة من الضرائب المطبقة في لحظة معينة في بلد معين، بالإضافة إلى الجهاز المسؤول عن ضمان الاقتطاع الضريبي اللازم لتمويل تدخل السلطة العامة"<sup>2</sup>.

أما محمد دويدار فقد عرف النظام الضريبي الوضعي بأنه " مجموعة الضرائب التي يفرضها القانون المالي في دولة معينة في فترة زمنية معينة من تاريخ اقتصادها الوطني "<sup>3</sup>.

أما الدكتور سعيد عبد العزيز عثمان فيرى أن النظام الضريبي يتمثل في مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضريبة (ضرائب نوعية ضرائب دخل ضرائب ثروة ضرائب جمركية... إلخ) تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة بطريقة محددة من خلال

<sup>1</sup> - علي زغدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2004-2005 ، ص 230

<sup>2</sup> - عطية عبد الواحد ، مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2000 ، ص 517

<sup>3</sup> - محمد دوينار ، نظرية الضريبة و النظام الضريبي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1999 ، ص 113

التشريعات الضريبية المُصدّرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية ومذكرات تفسيرية تسعى لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الجبائية بصفة عامة، وأهداف النظام الجبائي بصفة خاصة.<sup>1</sup>

أما الاستاذ قدي عبد المجيد فقد عرفه بأنه مجموعة القواعد والأصول الحاكمة للمجتمع الضريبي الممثل في الممولين والادارة الضريبية، فهو يعبر عن مجموع الضرائب المطبقة بالفعل في اقتصاد ما".<sup>2</sup>

### المطلب الثاني : طرق التحصيل الضريبي

تجدر الإشارة إلى أنه في الماضي كانت الدولة تجمع مبالغ كبيرة من الضرائب من خلال الالتزامات، وبموجب هذا النظام كان أفراد أو مجموعات تسمى الملتزمين يتعهدون بدفع مبلغ معين من الضرائب للدولة، ومن ثم يتحمل الملتزمون الالتزامات الضريبية. تم التخلي عن هذه الطريقة بسبب عيوبها الكثيرة، والتي تتجلى بشكل رئيسي في أن الخزنة في هذه الطريقة لا تحصل على كامل المبلغ المحمل على الممول، بل فقط المبلغ المالي المستحق لها على المدين، وكان ذلك تذكيرا من المال، ويعبر عنه بالفرق بين ما يجب على المدين وما يدفعه للخزينة، وهو فرق يفوق في بعض الأحيان تكلفة التحصيل. ومن ناحية أخرى، منحت الدولة المدينين صلاحيات واسعة وكثيرا ما أساءت استخدام هذه الصلاحيات، مما دفع العديد من الدول في العصر الحديث إلى التخلي عن هذا النهج وتولي هذا الاختصاص الذي يعد من أبرزها.

الإدارة الضريبية هي مجموع العمليات والإجراءات الخاصة بتحويل الديون الضريبية من دافعي الضرائب إلى الخزنة العامة وفقا للقوانين والقواعد الضريبية المعمول بها في هذا الإطار وهنا، يجب على السلطات الضريبية أن تأخذ في الاعتبار أن الضريبة يتم تحصيلها في الوقت الذي يناسب دافع الضرائب، مع احترام الحدث الذي أدى إلى فرض الضريبة، أي المناسبة أو الفعل الذي دفع الدولة إلى فرض دين على الشخص المسؤول. بشكل عام، هناك العديد من طرق التحصيل التي يمكن أن تتبعها السلطات الضريبية لتحصيل السلطة الضريبية:<sup>3</sup>

### طريقة الدفع المباشر:

<sup>1</sup> - سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي ، اقتصاديات الضرائب (سياسات ، نظم ، قضايا معاصرة) ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2007 ، ص 323 .

<sup>2</sup> - قدي عبد المجيد ، السياسة الضريبية في الجزائر محاولة للتقييم ، السياسات الاقتصادية في الجزائر ، محاولة للتقييم ، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر ، 13 ماي 2013 ، ص 128

<sup>3</sup> - حامد عبد المجيد دراز ، المرسي السيد حجازي ، المالية العامة ، الإسكندرية ، 2004 ، ص 107

تقوم هذه الطريقة على قيام المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه بدفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه في آجالها القانونية دون مطالبة الإدارة له بأدائها ، حيث يقوم بملأ التصريحات الجبائية التي يبين فيها المبالغ الضريبية المستحقة عليه ثم يتقدم إلى إدارة الضرائب من أجل دفع تلك المبالغ طواعية، كما قد تقوم إدارة الضرائب بإخطار المكلف بمقدار الضريبة المستحقة عليه مع تحديد موعد دفعها، فيقوم المكلف مباشرة بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة في الميعاد المذكور. وقد يتم الدفع المباشر للدين الضريبي من خلال قيام المكلف بلمصق طوابع الدمغة، حيث أنه بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة يقوم<sup>1</sup> المكلف بالوفاء مباشرة بدين الضريبة عن طريق شراء طوابع الدمغة اللازمة ولصقها على العقود والشهادات والمحركات... الخ .

حيث يسمح هذا الأسلوب بتقليص نفقات تحصيل الضريبة مادام أن المكلف هو نفسه من يتولى عملية التحصيل إلا أن نجاحه يعتمد بدرجة كبيرة على انتشار الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة.<sup>2</sup>

#### طريقة الأقساط المقدمة:

وفي هذه الحالة فإن خبرة المكلف تتيح له تقدير قيمة الضريبة المستحقة في نهاية العام بشكل تقريبي، فيقوم بسداد الضريبة على شكل أقساط منتظمة في مواعيد محددة، يتم قيدها مسبقاً في حساب الضريبة و ثم تقوم السلطات الضريبية بإجراء الربط وتحديد الضريبة لتسويتها على أساس الأقساط المدفوعة خلال العام، وإلزامه بسداد باقي الرصيد المستحق، أو رد له الزيادة عن قيمة الضريبة، أو تحويل هذا المبلغ كدفعة مقدمة ضمن حساب الضريبة. وقد تحدد بعض التشريعات الضريبية أيضاً طريقة حساب الأقساط وعددها ومبلغها وتاريخ الدفع .

ويمتاز هذا الأسلوب في كونه يخفف من وقع الضريبة على المكلف ويجعل أداؤها سهلاً وميسوراً بعكس الحال لو انتظر المكلف نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة، وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فيلجأ إلى كافة الوسائل للتحايل أو التهرب كما يضمن للخبزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة، بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تُركت كافة الإيرادات الضريبية في نهاية السنة المالية.<sup>3</sup>

#### طريقة الحجز من المنبع:

<sup>1</sup> - حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط3 ، 2010 ، ص 36

<sup>2</sup> - المرجع السابق ، حميد بوزيدة ، ص 36

<sup>3</sup> - المرجع السابق ، حامد عبد المجيد دراز ، ص 108

وبموجب هذه الطريقة، يتم فرض الضريبة على دافعي الضرائب عند توليد الدخل وقبل استلامه. ويفرض القانون على بعض الجهات واجب خصم الضرائب من أصحاب الحقوق عليها وتوريدها إلى دافعي الضرائب. وبطبيعة الحال، لا يمكن لجميع أنواع الضرائب أن تعتمد هذا الأسلوب، ولكن يجب أن تكون هناك علاقة حقوق بين دافع الضريبة ودافع الضرائب، مما يجعل الممول دافع ضرائب. عندما تعلن شركة مساهمة عن توزيع أرباح على الأسهم، يصبح المساهمون دائنين للشركة بموجب الأرباح الناتجة عن هذه التوزيعات، مع توفير الأموال لدفع الضرائب على الدخل من قيمة التحويل. يمكن للشركة المساهمة خصم الضريبة التي تدفعها وتسليم صافي الربح بعد خصم الضريبة لها، ومن ثم تحويل الضريبة المستقطعة إلى مصلحة الضرائب<sup>1</sup>.

ويتميز هذا الأسلوب بسرعة وسهولة التحصيل إضافة إلى قلة التهرب من الضريبة، حيث تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة ضف إلى ذلك انخفاض النفقات الجبائية خاصة وأن الشخص المكلف لا يتقاضى أجرا نظير ذلك.

طريقة إصدار سند للتحصيل:

تقوم هذه الطريقة على قيام إدارة الضرائب بإعداد جداول أوردة فردية تبين فيها سنة الإخضاع ونوع الضريبة ومبلغها وكذا العقوبات المرتبطة بها ثم تقوم بإرسالها إلى المكلفين بالضريبة تطالبهم فيها بالدفع في أجل معينة.

ويتميز هذا الأسلوب بأنه مكلف بالنسبة للإدارة الجبائية على اعتبار أنه لا يحترم قاعدة الاقتصاد في النفقة على اعتبار أن هذه الأخيرة هي من يتولى عملية الحساب والتصفية وكذا إعداد تلك الجداول وإرسالها إلى المكلفين بالضريبة لذلك عادة ما تفرض الإدارة الجبائية رسوم إضافية وكذا عقوبات جبائية في حالة اعتماد هذه الطريقة في التحصيل<sup>2</sup>.

المطلب الثالث: إجراءات التحصيل الضريبي في الجزائر

الفرع الأول: تكوين الملف الجبائي وسندات التحصيل

1-تكوين الملف الجبائي:

<sup>1</sup> - عادل العلي ، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي ، إثراء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009 ، ص 175

<sup>2</sup> - المرجع السابق ، عادل العلي ، ص 176

يقوم الأشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين أو معنويين بتكوين 1 ملف جبائي يودع لدى مفتشية الضرائب التابعة للمنطقة التي سوف يزاولون بها نشاطهم ويتضمن الملف ما يلي:

#### الفرع الأول: بالنسبة للأشخاص الطبيعيين

- التصريح بالوجود .
- نسخة من السجل التجاري.
- شهادة الميلاد الأصلية.
- شهادة الإقامة
- نسخة من عقد الكراء أو ملكية المحل التجاري.

#### الفرع الثاني: بالنسبة للأشخاص المعنويين:

- التصريح بالوجود.
- شهادة الميلاد الأصلية للمسير وشركائه<sup>1</sup>.
- نسخة من القانون الأساسي.
- عقد الكراء أو الملكية.
- شهادة الإقامة للمسير وشركائه.

#### ملاحظة:

إذا بدأ المكلف نشاط تجاري دون التصريح بالوجود لمدة شهر فتمتلك مصالح مفتشيات الضرائب الحرية المطلقة في تحديد مبلغ الغرامة المالية حتى تحديد سنوات النشاط.

#### 2- سندات التحصيل:

لا يجب تحصيل الضريبة إلا بوجود واقعة منشئة لها أي نشوء الدين في ذمة المكلف بالضريبة التي يحددها القانون كتوزيع الأرباح والأسهم والسندات أو الحصول على ربح تجاري، حيث تعمل الإدارة على تحديد المبلغ

<sup>1</sup> - محمد عباس المحرزي ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط3 ، الجزائر ، 2008 ، ص 156 .

الواجب دفعه من طرف المكلّف ومن خلال هذا يتضح لنا الفرق بين الواقعة المنشئة للضريبة اللازمة للتحصيل وتحديد مقدارها.

لا يمكن للقابض أن يقوم بعملية التحصيل إلا بوجود سند رسمي وتمثل السندات في:

أ- الجداول العامة : هي كشوف عامة واسمية خاصة بالمكلفين بالضرائب والرسوم هذه الجداول محررة من طرف المركز الجهوي للإعلام الآلي حسب القائمة الموضوعة من طرف المفتشية المعنية، تضم هذه الجداول معلومات أساسية عن المكلّف بالضريبة (الاسم اللقب العنوان، طبيعة الضريبة ...) وجزء مخصص للتسبيقات والتسديدات وجزء آخر خاص بالمعلومات والمتابعات.

ب- الجداول الفردية والجماعية : تشمل قائمة المكلفين بالضريبة مضافا إليها بعض التعديلات في القائمة تحرر من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعين له إقليميا وقد تضم مجموع الضرائب لشخص واحد وبذلك يكون جدول فردي، وقد يضم عدة أشخاص ونوع واحد من الضرائب ويكون جماعي لعدة سنوات. توضع هذه الجداول قيد التحصيل بعد ترخيصها في جدول يدعي (سلسلة D41) تثبت كل شهر محررة من طرف رئيس المفتشية مصادق عليها من طرف القابض ثم يرسل إلى المديرية الولائية للضرائب للمعينة ووضع قيد التحصيل الضريبي.

3- إرادات التسجيل والطابع : وتشمل :

أ - إرادات التسجيل: وهي نوعان<sup>1</sup> :

- تحويل الملكية عن طريق التحصيل مثل بيع المنقولات والعقارات.

- تحويل الملكية مجانا مثل الهبات.

ب - إرادات الطابع:

تفرض على الوثائق الإدارية مثل السجل التجاري، رسم جواز السفر، البطاقة الرمادية... الخ .

الفرع الثاني: واجبات المكلّف بالضريبة والضمانات الممنوحة له

يخضع المكلفون بالضريبة إلى نوعين من الواجبات أحدهما جبائية والأخرى محاسبية.

<sup>1</sup> - المرجع السابق ، محمد عباس محرزى ، ص 157

## أولا الواجبات الجبائية :

## 1-التصريح بالوجود:

حسب المادة 183 من قانون الرسوم المباشرة والرسوم المماثلة أنه :

يترتب على كل مكلف جديد خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أن يقدم خلال (30 يوم) الأولى لبداية نشاطه تصريحا بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا يحدد فيها اسم ولقب وعنوان المكلف إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه والمقر الرئيسي للمحل، يكون مطابقا للنموذج التي تقدمه الإدارة.

## 2- التصريحات الشهرية أو الثلاثية لرقم الأعمال:

يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما والخاضعين للضرائب والرسوم التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليميا حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط. يجب اكتتاب التصريح الشهري بالنسبة للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض ضريبة في العشرين يوما الأولى للشهر الموالي (سلسلة G 5 ) حيث يتم تقديم هذا التصريح إلى قبضة الضرائب التي يتبع لها مقر المكلف بالضريبة ليتم من خلاله تحصيل دين الضريبة .

## 3- التصريح السنوي بالأرباح أو النتائج :

ألزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة اكتتاب التصريح الإجمالي والنتائج قبل أول أفريل من كل سنة، ويحتوي هذا التصريح على ما يلي:

- العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة<sup>1</sup>.

- قيمة الأرباح الخاضعة للاقتصاد الضريبي.

- قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلف بالضريبة .

-وثائق الإثبات الجبائية المتعلقة بعمليات النشاط ومختلف الأعباء والتكاليف.

<sup>1</sup> - بشرى عبد الغاني ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي ، شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص نقود مالية و بنوك ، جامعة تلمسان ، 2009-2010 ، ص 9



تحرر هذه التصريحات على مطبوعات خاصة وترسل إلى الإدارة الجبائية ويجب على مفتش الضرائب أن يسلم وصلا للمكلف بالضريبة بعد الالتزام بها .

#### 4- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط :

في حالة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالتصريح عن ذلك خلال (10 أيام) ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط. وفي حالة التنازل يتم اكتتاب تصريح بالتنازل يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المتنازلين، أما في حالة الوفاة فيتعين على ذوي الفقيد التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة في أجل ستة 06 أشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة.

#### ثانيا: الواجبات المحاسبية

أوجب 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 .

#### 1- دفتر اليومية :

عبارة عن دفتر مرقم ومختوم من 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 إلى إرفاق المستندات الخاصة بإثبات مختلف العمليات.

#### 2- دفتر الجرد<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> - المرجع السابق ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي ، ص 10-11

يجب على التجار القيام بجرد عناصر الأصول مرة على الأقل خلال السنة تنص المادة 10 من القانون التجاري على أنه يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري سنويا بجرد عناصر أصول وخصوم حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب الخسائر والأرباح بدفاتر الجرد .

### 3- حفظ الدفاتر المحاسبية وسندات المراسلات :

يلزم المشرع الجزائري المكلف الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لها إضافة إلى القانون التجاري لمدة 10 سنوات، وطبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداء من تاريخ تحريرها، كما أي إخلال بالشروط السابقة الذكر يؤدي إلى رفض المحاسبة المحققين وبالتالي فإن المكلف يعتبر مخالف الواجبات المحاسبية<sup>1</sup>.

### ثانيا: حقوق المكلفين بالضريبة

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

### الفرع الأول: الضمانات المتعلقة بالتحقيق

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق يتوجب على المراقبين احترامها كما أن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق وإلغاء النتائج المترتبة عنه ومن أهم هذه الضمانات ما يلي :

#### 1-الإعلام المسبق:

يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار التحقيق، يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة والذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها (10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي (15) يوم بالنسبة للتحقيق المحاسبي العميق للوضعية الجبائية الشاملة ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

#### 2-الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار:

<sup>1</sup>-مرجع نفسه ، ص 11

يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، وهذا مع بداية عمليات التحقيق عند إرسال الإشعار بإعادة التقويم، لكن حضور المستشار ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجأة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها<sup>1</sup>.

### 3- عدم تجديد التحقيق المحاسبي:

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر، بخصوص نفس الضرائب والرسوم بنفس المادة.

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجالا محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة، فمثلا بالنسبة للمؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 1000.000 دج، لكل سنة مالية تحدد بأربعة أشهر، أما إذا

كان رقم أعمالها يتعدى 1000.000 دج وأقل من 5000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها فتحدد مدة التحقيق ب 6 أشهر.

أما في حالة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق فوق سنة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلا في حالة اكتشاف طرق ومناورات تدليسية.

### الفرع الثاني: الضمانات المتعلقة بإعادة التقويم

تتمثل الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقويم في إعلام المكلف بنتائج التحقيق والحق في الرد أو الطعن.

### أولا - التبليغ بإعادة التقويم

<sup>1</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الأبحاث و التدقيقات، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، نسخة 2014، ص 21

يجب على الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك حتى في حالة غياب التقويمات ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً بما فيه الكفاية ومحللاً بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بفهم طريقة إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة المطبقة عليه للتمكن من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته .

### ثانيا - حق الرد:

يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه إذا تبين أنه قد أخضع جوراً لإعادة التقييم أو تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي ويمكن أن يتم على أربع مستويات:<sup>1</sup>

#### 1-الطعن الإداري:

يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، طبقاً لإحكام المادة 95 من نفس القانون أمام المحكمة الإدارية.

يجب أن ترفع الدعوة أمام المحكمة الإدارية في أجل 4 أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه سواء كان التبليغ قبل أو بعد انتهاء الأجل المشار إليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية .

#### 2-الطعن النزاعي:

يعتبر هذا النوع من الطعن ضماناً لصيانة حقوق المكلفين بالضريبة، حيث يتمتع المكلف بأجل ينقضي في آخر ديسمبر من السنة التي وضعت فيها جداول التسوية للتحصيل، ويمكن للمكلف أن يلتمس وفق تحصيل الضريبة على 3 مستويات كما يلي :

- لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى الدائرة وتكون مختصة عندما لا يتعدى مبلغ الضريبة 500.000 دج أو يساومها .

<sup>1</sup> - المرجع السابق ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، ص 43-45

- لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى الولاية، وتكون مختصة عندما لا يزيد مبلغ الضريبة عن 500.000 دج ويساوي أو يقل عن 2000.00 دج.

- لجنة الطعن المركزية في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، وتختص عندما يتجاوز مبلغ الضريبة 2000.000 دج .

### 3- الطعن الولائي:

نصت المادة 38 من قانون المالية 2008 على أحداث لجان للطعن الولائي من أجل البحث في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية الشركات الكبرى، وبذلك يمكن للمكلف أن يقدم طعنا أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا مع إرفاق هذا الطعن بنسخة من الجدول الذي يحدد الضرائب والرسوم المتنازعة حولها وكذا جميع الوثائق التبريرية لذلك، كما يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية.

إن كل الوسائل السابقة الذكر عبارة عن طرق للمكلف بالضريبة للتعبير عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده إلا أن المكلف بالضريبة لا يزالون يشكون من ضعف الحقوق الممنوحة لهم وخاصة في حالة رفض تأجيل دفع الحقوق والغرامات الناتجة عن عملية التحقيق إلى غاية الفصل في المنازعات الضريبية<sup>1</sup>.

### 4-الطعن أمام مجلس الدولة:

يمكن الاستئناف في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة في أجل شهرين بالنسبة للأحكام التي تبث في المضمون وفي أجل 15 يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية (المادة 950 من ق.ا.م.ا)، وتسري هذه الأجل من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى المعني، وتسري من تاريخ انقضاء اجل المعارضة إذا صدر غيابيا.

وما يجدر الإشارة إليه انه فيما يخص النزاع الإداري فان طلبات الاستئناف لا توقف تنفيذ الحكم، غير أنه يمكن للطرف تأجيل تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة عن المحكمة الإدارية .

### الفرع الثالث: تحضير الإشعار بالدفع وتحصيل الضرائب

<sup>1</sup> - المرجع السابق ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، ص 45-46

### تحضير الإشعار بالدفع :

تقوم المفتشية بتحضير وإرسال الإشعار بالدفع للمكلف والذي يقوم بالتوجه إلى قباضة الضرائب، بعد حصوله على هذا الإشعار ويكون سنويا ويخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG ، والضريبة على أرباح الشركات IBS.

تقوم المفتشية بإرسال الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات سنويا في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من طرف المكلف الذي يقوم بملأ هذه الوثيقة التي تسمى G01 وإعادتها قبل 01/04 من السنة التي تتم فيها تحقيق الدخل.

وإذا تأخر المكلف عن التسديد في الأجل القانوني تفرض عليه غرامة قدرها 10% إذا كان التأخر بشهر يمكن أن يصل مبلغ الغرامة إلى حد أقصى 25% بعد الشهر الأول ومهما طالت مدة التأخر .

وبعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى Primaticه مدون عليها اسم ولقب المكلف بالضريبة ورقمه الجبائي، مقدار الدخل، الغرامة العنوان تبعث المفتشية وثيقة G01 إلى المركز الميكانيوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه وحساب الضريبة على الدخل، ثم يقوم بنقلها على وثيقة أخيرة تسمى الإشعار بالدفع.

بعد التطرق للمراحل التي سبقت عملية التحصيل وكون الملف قابل للتسديد فهذه العملية تحتوي على آليات تحدد سير عملية التحصيل بالتفصيل<sup>1</sup>.

### 2- وسائل الدفع :

عند وصول الإشعار بالدفع للمكلف يتقدم هذا الأخير إلى قباضة الضرائب التابع لها إقليميا ويقوم بتقديم هذا الإشعار إلى أمين الصندوق الموجود في مصلحة الدفع أين يكون دفع مبلغ الضريبة إما نقدا أو بواسطة شيك بنكي أو صك بريدي.

### أ - الدفع نقدا :

مقابل عملية دفع مبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى وصل (Quittance) وتكون مختومة بطابع القباضة والتي تثبت الدفع المادي للمكلف وتتضمن هذه الوثيقة البيانات التالية:

<sup>1</sup> - المرجع السابق ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، ص 47-48

- اسم ولقب وعنوان المكلف بالضريبة.

- رقم التعريف الجبائي.

- نوع الضريبة المدفوعة وكذا غرامة التأخير المفروضة إن وجدت طبعا.

مصدر هذا الوصل هو كتاب خاص بأمين الصندوق يسمى (H1) إن كان الاستعمال يدويا في حالة غياب استعمال التكنولوجيا الحديثة في بعض القباضات.

ب- الدفع عن طريق الشيك أو صك بريدي:

عندما تكون طريقة الدفع بشيك بنكي بمبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وصل الاستلام، يثبت استلام أمين الصندوق لشيك بمبلغ الضريبة، هذا الوصل يكون مختوم بطابع القباضة، ويأخذ الوصل من سجل المكلفين في حالة تسديدهم عن طريق شيك أو وصل بريدي يتعامل به يسمى (H2) ثم يقوم الصندوق مع بإرسال الشيكات إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمى (H10) التي تقوم بتحويلها إلى البنك المركزي.

في حالة دفع المكلف زيادة في الصندوق، فيتدخل القابض ويقوم بإرجاع قيمة الزيادة إلى المكلف في حالة طلب هذا الأخير وهذا باستعمال وثيقة تسمى وصل التعويض، هذا إذا كانت القيمة أقل من 10.000 دج وإذا كانت و أكثر ترجع بصك بريدي أو شيك بنكي أو القيام بعملية المقاصة إذا كان للمكلف ضريبة أخرى أو التزام آخر لدى القباضة<sup>1</sup>.

هذا كل ما يخص سريان آليات تحصيل الضرائب لكن للمكلف واجبات ضريبية يقدمها لمصلحة أخرى ليست بقباضة الضرائب، والملاحظ أن عموم الأفراد يجهلون ما هي صفة الضرائب التي يقدمونها، وجدنا من الضروري الإشارة إلى أهم الضرائب المكلف بها الفرد مهما كانت صفته ووظيفته الاجتماعية، بعدما تعرفنا على أهم الضرائب التي يجد فيها الفرد<sup>2</sup> نفسه ملزم بأدائها وخاصة بالأعمال التجارية، الخدماتية وكيفية تحصيلها. يكون المكلف قد أدى ما عليه بالنسبة لقباضة الضرائب المتواجدة بإقليمه لكن هناك ضرائب أخرى لا بد للفرد أدائها وهي لفائدة قباضة البلدية المتواجدة في إقليمها، وهي في مجملها رسوم تقدم مقابل تقديم خدمة من طرف مصلحة البلدية، وهذا ما سوف نتطرق إليه لاحقا في الفصل التطبيقي.

<sup>1</sup> - المرجع السابق، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، ص 49-50

<sup>2</sup> - المرجع السابق، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، ص 49-50

## المبحث الثاني : دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش والتهرب الضريبي

نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب والغش الضريبي التي تحدد المصالح الاقتصادية والاجتماعية والمالية باعتبارها وسيلة يلجأ إليها المكلف من أجل عدم دفع الحقوق الملقاة على عاتقه، لذلك فمن الضروري معرفة ماهية هذه الظاهرة بالتفصيل، وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المبحث.

## المطلب الأول : مفهوم التهرب والغش الضريبي

المفهوم التهرب والغش الضريبي يعتبر التهرب الضريبي أوسع نطاقا من الغش الضريبي، فالغش هو التخلص من دفع الضريبة باختراق القوانين بطرق وأساليب يراها المكلف ملائمة ومناسبة، كما يمكن اللجوء إلى عدم دفع الضريبة بدون اختراق نصوص القانون الضريبي.

## 1-تعريف الغش الضريبي:

لقد تعددت التعاريف حول مفهوم الغش الضريبي، إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق حيث يعتبر الغش الضريبي تصرف غير قانوني، يتم من خلاله إخفاء نسبة من الضرائب أو تضخيم نسبة من الأعباء فقد تستعمل وثائق غير قانونية تكون سامحة بتضخيم التكاليف من أجل تخفيض الربح بالتالي تقليص الضرائب التي تكون واجبة، أما حسب لوسيان محل (LUCIEN MEHEL) الغش الضريبي هو "مخالفة للقانون الجبائي، قصد التهرب من الضريبة وتخفيض الأساس"، فهو بذلك تجاوز القانون من طرف المكلفين بالضريبة بغية التملص من دفع ما عليهم للدولة، إذ يكون هذا بتخفيض الأساس الضريبي. كذلك يعرف الغش الضريبي "بأنه يضم كل حركة مادية وكل التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون للتخلص من الضرائب والمساهمات"، مما سبق من التعاريف يمكن استخلاص التعريف التالي: الغش الضريبي هو عقد لسوء النية يتم من خلالها تغليب الإدارة الجبائية باستعمال كل الطرق والوسائل الاحتيالية والتدليسية الممكنة، وغير القانونية للتملص من دفع الضريبة المستحقة عليه<sup>1</sup>.

الغش الضريبي هو: "المخالفة المتعمدة من قبل المكلفين بالضريبة قصد التخلص منها أو التقليل من وعائها".

<sup>1</sup> - نادية فضيل، الغش نحو القانون، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2005، ص 51



يقصد بالغش الضريبي على أنه: " يشمل كل الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية، وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف أو الغير، بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات"<sup>1</sup>.

كما يعرف بأنه " المخالفة الصريحة للقانون بغية تجنب تسديد الضريبة أو تخفيض أساس الضريبة.

وبصفة عامة يمكن القول أن ظاهرة الغش الضريبي هي مجموعة من الإجراءات والتصرفات التي يقوم بها المكلف بالضريبة بشكل معتمد، لتحقيق منفعة غير مشروعة من خلال اللجوء إلى وسائل غير قانونية، ومخالفة للقانون الجبائي للتخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية.

-وتتمثل أسباب الغش الضريبي فيما يلي:

- الرغبة في اختلاس بعض موجودات المؤسسة

-محاولة تغطية عجز معين في الصندوق

-محاولة التأثير على القوائم المالية الختامية لأغراض معينة<sup>2</sup>.

و للغش الضريبي عنصران:

#### العنصر المادي:

هو استخدام طرق تدليسية ووسائل مختلفة قصد التقليل من الأساس الخاضع للضريبة، ويتم ذلك مسك محاسبة مزيفة وبأخطاء متعمدة ومتكررة واستخدام فواتير مزورة وغير صحيحة .

#### العنصر المعنوي :

يتمثل هذا العنصر في القصد للغش الضريبي، وذلك بمخالفة قوانين واضحة وصريحة غير أن إثبات هذه النية تبقى صعبة للإدارة الجبائية، لأنها تفترض توفر النية الحسنة لدى أغلب المكلفين بالضريبة، وقد أوجب المشرع في هذا العنصر توفر نوعين من هذا القصد قصد عام وقصد خاص:

-القصد العام: ويفترض علم المكلف فعلا بارتكابه احتيال قصد التخلص من الضريبة.

<sup>1</sup> - يونس أحمد بطريق ، المالية العامة للضرائب و النفقات العامة ، الدار الجامعية ، مصر ، ص 143

<sup>2</sup> - عبد الرزاق عباس ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، دار الهدى للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2012 ، ص 94

- القصد الخاص: يفترض فيه أن يتجه المكلف إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها، أي حرمان الإدارة من الحصول على حقها<sup>1</sup>.

## 2- التهرب الضريبي:

تختلف تعاريف التهرب الضريبي من كاتب لآخر، فمنهم من قال هو " التخلص من الالتزام بدفع الضريبة" فقد يتهرب المكلفون بالضريبة من دفعها ذلك بالاشتغال في القطاعات المستفيدة من الإعفاءات الجبائية، كليا أو جزئيا لتخفيض قيمة الاقطاعات المفروضة عليهم، كما يعد التهرب الضريبي الفن الذي يتم من خلاله تجنب السقوط في حقل القانون الجبائي، فبعض المختصين والعارفين للتشريعات سنويا ومع تتبعهم للتعديلات ومعرفتهم بالتغيرات تمكنهم من المراوغة والتعامل مع النصوص القانونية بمهارة، مما يمكنهم من تفادي الضرائب والتهرب من دفعها بطريقة شرعية<sup>2</sup>.

يعرف التهرب الضريبي على أنه: " تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال، سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية، والتي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية."

كما يقصد به: " عدم إقرار المكلف بدفع الضريبة، سواء كان من خلال تقديم بيانات مضللة أو من خلال استعمال وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة".

التهرب الضريبي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف، وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية ضريبية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة ضريبة مقبولة.

وبصفة عامة يمكن القول أن التهرب الضريبي هو قيام المكلف بالضريبة دون أن يخالف القوانين التخلص من دفع الضريبة، سواء بصفة كلية أو جزئية دون نقل عبئها للغير<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - العياشي عجلان ، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي ، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير ، العدد 8 ، جامعة المسيلة ، الجزائر ، 2008 ، ص 148

<sup>2</sup> - حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ط3 ، ديون المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2010 ، ص 39

<sup>3</sup> - محمد خالد المهابني ، التهرب الضريبي و أساليب مكافحته ، جامعة الدول العربية ، مصر ، 2010 ، ص 11

## العلاقة بين التهرب والغش الضريبي:

يعرف العديد من الاقتصاديين الغش والتهرب الضريبي باعتبار الأول مرادف للتهرب الضريبي غير المشروع، فالغش مخالفة مباشرة وإرادة المكلف للقواعد الصادرة عن الإدارة الضريبية عن طريق استخدام طرق غير مباشرة فالانتهاك لابد أن يكون إراديا وعمديا.

يعتبر وبمقارنة سريعة يتبين كل من التهرب الضريبي وعلى المستوى الدولي، ويتضح أن التهرب الضريبي الدولي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي من أجل تحقيق هذا الهدف بسبل مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعاً بالنسبة له وبالتالي فلا يقع عليه أي عقوبة أو جزاء،<sup>1</sup> وبعبارة موجزة ينطوي التهرب الضريبي الدولي على أحد عناصر الغش الضريبي، وهو العنصر المعنوي والعنصر المادي .

أما بالنسبة للغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف عن قصد للتخفيف من العبء الضريبي، باستخدام طرق غير مشروعة أو احتيالية بهدف إخفاء دخله الحقيقي يمثل وعاء الضريبة الحقيقي.

واختلف الاقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوءه تمييز التهرب من الغش الضريبي ويمكن رد هذا الاختلاف إلى ثلاث اتجاهات هي:

**الاتجاه الأول:** مفاده أن التهرب فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش الضريبي فالتهرب الضريبي هو الجنس أما الغش الضريبي هو النوع، فالغش وفقا لهذه الاتجاهات يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي، وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.

**الاتجاه الثاني:** مفاده أن التهرب الضريبي ما هو إلا شكل للغش الضريبي، فالغش وفقا لهذا الاتجاه وعلى عكس الاتجاه الأول هو الجنس بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع، فأصحاب هذا الاتجاه يرون أن هناك نوعين من الغش غش على الصعيد الدولي وهذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي، وبذلك وفقا لهذا الاتجاه لا يوجد تهرب داخلي ولا يوجد غش ضريبي دولي التهرب الضريبي وفقا لهذا الاتجاه دائما ما يحتوي على عنصر دولي، أما الغش فلا يتعدى الحدود الوطنية ويخضع للسيادة الضريبية.

**الاتجاه الثالث:** يقوم التهرب والغش الضريبي على أساس فكرة الشرعية فالتهرب يكون شرعيا أو قانونيا، أما الغش فغير شرعي أو غير قانوني، وبصورة أوضح فإن المكلف في التهرب الضريبي يتجنب الخضوع للضريبة،

<sup>1</sup> - سوزي عادل ناشد ، المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2003 ، ص 25-26

دون أن يقوم بأي سلوك أو تصرف يمثل انتهاكا للقانون، ويأخذ هذا السلوك صورا مختلفة فقد يكون امتناعا بمعنى أن المكلف لا يقوم بأي عمل أو تصرف يجعله خاضعا للضريبة، فتصرفه ينطوي على سلوك سلبي ويجنبه الخضوع لأي ضريبة، أو قد يتخذ صورة حرية الإدارة، حيث يكون للفرد الحق في اختيار التصرف الذي يمثل خضوعا أقل للضريبة، ويعترف القانون والقضاء بهذا الحق للفرد كونه حقا مشروعاً، وقد يتخذ صورة التحايل الشرعي حيث يلجأ إلى اتباع إجراءات شرعية لتحقيق عبء الضريبة أو إسقاطه كالاستفادة من ثغرات التشريع أو النقص الذي يعتري نصوصه، وهذا ما يسمى التهرب الضريبي الشرعي، في حين إذا استخدم المكلف حيلة تدليسية لتجنب الضريبة انطوى ذلك على سلوك غير مشروع، وهذا ما يسمى التهرب غير الشرعي، وهذا ما يعني بالغش الضريبي.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: آثار التهرب والغش الضريبي وطرق تقديره

يترتب عن ظاهرة التهرب والغش الضريبي آثار سلبية تنعكس على الاقتصاد الوطني ينجم عنها عدم إمكانية تحقيق سياسة اقتصادية فعالة، من أجل هذا أصبحت الإدارة الجبائية ملزمة بأن تواجه هذه الظاهرة، باتخاذ إجراءات وإيجاد طرق ووسائل لقياس التهرب والغش الضريبي في هذا المبحث تم التطرق إلى آثار التهرب الضريبي والطرق الممكنة لقياسه.

### أولاً: آثار التهرب والغش الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف اقتصادية مالية واجتماعية لذلك فإن الإخلال بهذا الواجب يؤثر على الدور الذي تقوم به، وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي التهرب الضريبي لعدة آثار سلبية، يمكن تصنيفها إلى آثار اقتصادية مالية واجتماعية.

#### 1- الآثار الاقتصادية :

تتعدد وتختلف الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي، حيث يمكن ذكر أهمها فيما يلي :

**1-1 إعاقة التقدم الاقتصادي :** إن الغش الضريبي يساهم في إبطاء وتأخر النمو الاقتصادي، حيث أن الغش الضريبي يثبت الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية، فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مداخيله عن طريق وضع

<sup>1</sup> - مرجع نفسه ، ص 26

<sup>2</sup> - المرجع السابق ، سوزي عدلي ناشد ، ص 26

إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف، فإنه لا يتردد في ممارسة الغش الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه .

2-1 التأثير على الصناعة الوطنية : يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين، مما يدفعهم إلى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي وزيادة إقبالهم على السلع المستوردة والأجنبية، أحيانا والتي يسعى المشرع في الدول النامية حماية الإنتاج الوطني منها وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة والتنوع، وهو ما تفتقده الصناعة الوطنية في بداية نشاطها، وهو ما يؤدي إلى انخفاض حجم الطلب عليها، بما يؤثر على سير تلك المشروعات ويضعف من صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية.<sup>1</sup>

3-1 ظهور أزمة رؤوس الأموال : تظهر أزمة رؤوس الأموال نتيجة السلوك الذي يسلكه المتهرب الضريبي، حيث أنه في أغلب الأحيان يلجأ المكلف إلى إخفاء رغم أعماله وأرباحه الحقيقية، وهذا عن طريق الاكتناز على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن الذهب، بالإضافة إلى ذلك يلجأ المتهرب إلى فتح حسابات بنكية خارج الوطن.

مثال ذلك رؤوس الأموال الجزائرية في البنوك السويسرية، الشيء الذي يؤدي إلى إضعاف إيرادات الدولة وإضعاف كذلك مبالغ الادخار العمومية وانعكاساته على الاستثمارات والتقليل من امكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل التعمير، بناء المدارس...الخ.<sup>2</sup>

4-1 إعاقة المنافسة الاقتصادية : إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضريبة تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضريبة، فهي لا تحاول تحسين الانتاجية أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل، وبذلك تباع منتجاتها بأسعار منخفضة مما يمنع المؤسسات الأخرى من منافستها.

5-1 زعزعة الاستقرار الاقتصادي : يلعب التهرب الضريبي دورا ملاحظا في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع، سواء في حالة التضخم أو الانكماش:

في حالة التضخم :

<sup>1</sup> - مصطفى عوادي ، الغش و التهرب الضريبي الجزائري ، مطبعة ضخري ، الجزائر ، 2011 ، ص 97

<sup>2</sup> - مصطفى عوادي ، مرجع سابق ، ص 97

يسبب الرواج المصاحب للتضخم تضخما في الدخول، مما يسبب اتساع نطاق التهرب الضريبي نتيجة لقوة أثر الدخل، وبالتالي فإن اتساع رقعة التهرب تقود إلى تخفيض درجة فعالية السياسة الضريبية في كبح التضخم، نتيجة عجز الضريبة عن امتصاص جزء كبير من القوة الشرائية الزائدة الداعمة للضغوط التضخمية .

### في حالة الانكماش :

يسود في ظل الانكماش نوع من التشاؤم الذي يعزز بدوره إمكانية الاكتناز وتأجيل الإنفاق بانتظار المزيد من إنهباء الأسعار ومن ثم أية تخفيضات أو حوافز أو إعاقات ضريبية سوف لن تؤثر في انتعاش الظروف الاقتصادية في ظل هذا الجو من التشاؤم<sup>1</sup>.

### 2- الآثار المالية :

يعتبر التهرب من دفع الضرائب عملا غير قانوني ويعاقب عليه المكلف ذلك لأن التهرب الضريبي يؤدي إلى نقص الحصيلة الضريبية بالنسبة للخزينة العمومية، ويترتب على ذلك خسارة الدولة لجزء مهم من الموارد، مما يصعب عليها القيام بالإنفاق العام على أكمل وجه وتصبح غير قادرة وعاجزة عن أداء واجباتها اتجاه المواطنين. ينتج عن هذا العجز لجوء الدولة إلى وسائل أخرى تمويلية كالإصدار النقدي والدين العام، بالإضافة إلى زيادة العبء الضريبي.

2-1 الإصدار النقدي : هي عملية خلق نقود جديدة من العملة الوطنية، وهو ما يعرف أيضا بالتمويل بالتضخم دون مقابل من السلع والخدمات في السوق وهذا من أجل تعويض العجز المسجل في الميزانية العامة نتيجة نقص الإيرادات بسبب التهرب الضريبي.

يؤدي التمويل بالتضخم إلى نتائج سلبية تمس بالاقتصاد الوطني وتتمثل في:

- زيادة مفرطة في الأسعار بصورة غير طبيعية.

- إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتوج المحلي.

- نقص القدرة الشرائية للمواطنين وتدهورها؛ تغيير نمط الاستهلاك.

- انخفاض الصادرات في البلاد والذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - خالد الخطيب ، أسس المالية العامة ، ط2 ، دار وائل للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2005 ، ص 223

<sup>2</sup> - المرجع السابق ، محمد خالد المهايبي ، التهرب الضريبي و أساليب مكافحته ، ص 185

## 2-2 الدين العام :

بسبب المأزق المالي الذي يخلقه التهرب الضريبي على الدولة الناتج عن أسباب سبق ذكرها، فإنه يجعلها تبحث عن حل من أجل القضاء على هذه الأزمة، وذلك باللجوء إلى الاقتراض ظنا منها أن هذا هو الحل الأمثل، ولكن هذا التصرف يجعلها تدخل في مشكلة كبيرة، إذ أنه يجعلها تقع في المديونية وتكون في تبعية اقتصادية، ويمكن توضيح ذلك أكثر من خلال تقديم تعريف للدين العام والآثار السلبية الناجمة عنه .

## 2-3 زيادة العبء الضريبي :

تعيش الجزائر منذ الاستقلال إلى يومنا هذا مشكلة كبيرة انعكست سلبا على الخزينة العمومية، إذ أن المكلفين من دفع الضرائب سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين دائما يلجئون إلى التملص من دفعها، الشيء الذي أدى إلى وجود عجز في الإيرادات العامة وتعطيل المشاريع التي تعود بالمنفعة على المجتمع الجزائري.

أمام هذا العجز فالدولة دائما تسعى إلى تغطية هذا النقص، وذلك إما عن طريق ارتفاع في أسعار معدلات الضرائب أو القيام بفرض ضرائب جديدة، وعليه فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى الضغط الضريبي على المكلفين المتداومين على دفع الضرائب ولا يستطيعون التهرب منها أو يستطيعون ولكنهم لا يقدمون على ذلك لحسبهم الوطني مما ينتج عنه غياب العدالة الاجتماعية<sup>1</sup>.

## 3- الآثار الاجتماعية :

تعتبر الضريبة من أهم الوسائل لإعادة توزيع الثروات الوطنية، لكن التهرب الضريبي يتسبب في آثار جد سلبية على الجانب الاجتماعي، حيث تظهر اللامساواة الاجتماعية بين أفراد المجتمع الواحد، إذ يتحمل البعض عبء الضريبة بكاملها في حين يتهرب منها الآخرون، ونقع في ما يسمى بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي<sup>2</sup>.

إن العجز الذي تسجله الإدارة الجبائية في تحصيل الضرائب و الناتج عن التهرب الضريبي، يؤدي بها إلى تداركه عن طريق رفع معدلات الضريبة أو استحداث ضرائب جديدة، مما يزيد العبء على الكلفين بالضريبة ذوي النية الحسنة الذي يخلق لديهم إحساس بعدم المساواة، فتصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع.

<sup>1</sup> - المرجع السابق ، محمد خالد المهايبي ، ص 186

<sup>2</sup> - زينب حسين عوض الله ، المبادئ العامة ، الدار الجامعية للنشر ، لبنان ، 1998 ، ص 186

يحد التهرب الضريبي من سلطة الدول بل يحطمها، وذلك بتوحيد المواطن على العيش في مخالفة دائمة، ويؤدي بالأفراد إلى البحث عن جميع الطرق و الوسائل للتهرب من الضريبة، سواء كانت بطرق مشروعة أو غير مشروعة نتيجة إحساسهم باللامساواة وتصبح بذلك عامل فساد أخلاقي، وبالتالي انتشار التهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف روح التضامن الاجتماعي الواجبة بين أفراد المجتمع وغياب روح المواطنة الذي ينتج عنه عدم الامتثال إلى القوانين الضريبية وتخلق عند المكلفين النزهاء إحساس بالظلم يجرحهم الى التهرب هم كذلك، وفقدان الثقة في النظام والإدارة الجبائية<sup>1</sup>.

ومن آثار التهرب كذلك تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف طبقات المجتمع تبدو هذه الآثار واضحة، حيث يؤدي التهرب إلى عدم المساواة بين الأفراد، إذ يتحمل البعض الضريبة بينما يتخلص منها الذين أفلحوا في التهرب منها، وقد يؤدي كثرة التهرب إلى أن تزيد الدولة سعر الضرائب الموجودة أو تفرض ضريبة جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب.

إن شعور المكلف بالاستغلال من طرف النظام الجبائي، وكذلك إغفال الدولة عن مختلف التجاوزات التي يقوم بها خاصة أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم يجعل العلاقات مضطربة بين أفراد المجتمع الواحد فيما بينهم وظهور الفروق الاجتماعية.

زيادة انتشار ظاهرة الرشوة التي يتشارك فيها عبء مخالفة المكلف بالضريبة مع موظفي الضرائب، اعتقاداً منه (المكلف) أنه مهما كانت الرشوة كبيرة فهي أقل من الضريبة التي تصدر في حقه، ومنه نكون أمام جريمتين إحداهما أخطر من الأخرى جريمة التهرب الضريبي وجريمة الرشوة<sup>2</sup>.

### ثانياً : طرق تقدير التهرب والغش الضريبي

تعددت واختلفت الطرق التي يستخدمها المكلف في التهرب من دفع الضريبة، لأنه من الصعب تقدير حجم هذه الظاهرة، وبالتالي صعوبة قياس التهرب والغش الضريبي، وذلك لإمكانية إخفاء الثروة أو أن أغلب المعاملات الاقتصادية والتجارية تأخذ الطابع السري.

#### 1-طريقة الاقتصاد السري:

<sup>1</sup> - مرجع نفسه ، ، ص 187

<sup>2</sup> - المرجع السابق ، زينب حسين عوض الله ، ص 187



يشمل الاقتصاد السري محمل النشاطات والمداخيل الغير مصرح بها للإدارة الجبائية من طرف المكلفين وغير المدرجة ضمن الحسابات الوطنية، ويعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الاقتصاد السري، ومن خلاله يتم حساب حجم التهرب الضريبي كون جميع المداخيل والنشاطات الخفية لا يتم إخضاعها للضريبة، وبالتالي فهي لا تدخل في الحسابات الوطنية، يستند تقدير الاقتصاد السري على معطيات كل من الناتج الوطني الخام والعمليات النقدية وسوق العمل وعوامل الإنتاج.<sup>1</sup>

### 1-1 مظاهر الاقتصاد السري :

-تنفيذ اللوائح الحكومية (القرارات) مثل: إصدار الرخص وتقسيم الأراضي إلى مناطق، وغير ذلك من اللوائح التي قد تنطوي قيمة اقتصادية كبرى .

الإشراف على عقود الاستثمارات الحكومية التي قد تنطوي على محابيات لبعض المناطق دون غيرها.

-اتخاذ قرارات تتعلق بإدارة الضرائب المراجعة الحسابية و تجديد الجداول.

- الإشراف على عقود المشتريات الحكومية.

- الإشراف على وسائل الحصول على الخدمات العامة منخفضة الثمن.

- الإشراف على إرساء الأشغال العامة وعقود المشتريات على المؤسسات التي تحوز العطاءات والهدايا.

من الأساليب التي تستخدم في تقدير حجم الاقتصاد الخفي منها محاولة القياس المباشر لمختلف أنشطته وأيضاً استخدام استبيانات من خلال إجابات الأفراد عما إذا كانوا قد شاركوا في الاقتصاد الخفي أو لا، وأسلوب آخر يقوم على أساس الفارق بين السكان المفروض أن يشكلوا قوى عاملة والدين يشكلونها فعلاً، والأسلوب الأخير يتم مقارنة الناتج القومي من زاوية الاستهلاك والناتج القومي من زاوية الدخل.<sup>2</sup>

والجدول التالي يوضح الأساليب الشائعة في تقدير حجم الاقتصاد الخفي:

#### الجدول رقم (01) : الأساليب الشائعة في تقدير حجم الاقتصاد الخفي

الطريقة	أهم السمات
1-المنهج المباشر :	-تقدير حجم الاقتصاد الأسود واقع بيانات المسح .

<sup>1</sup> - عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي ، التهرب الضريبي و الاقتصاد الأسود ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، مصر ، 2006 ، ص 53

<sup>2</sup> - المرجع السابق ، عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي ، ص 54

<p>-تقدير حجم الاقتصاد الخفي من واقع قياس الدخل غير المبلغ عنه الخاضع للضريبة .</p>	<p>- المسح بالعينة - تدقيق الحسابات</p>
<p>-تقدير النمو في الاقتصاد الأسود على أساس التفاوت بين إحصاءات الدخل و الإنفاق في الحسابات القومية أو في البيانات الفردية . -تقدير النمو في الاقتصاد الأسود على أساس الإنخفاض في مشاركة العمالة في الاقتصاد غير الرسمي ، على افتراض أن القوى العاملة تشارك بنسبة ثابتة عموما . -استخدام البيانات الخاصة بالحجم الكلي للمعاملات النقدية في الاقتصاد من أجل حساب إجمالي الناتج الإجمالي الكلي ( الرسمي و غير الرسمي ) ، ثم تقدير حجم الاقتصاد الأسود بطرح إجمالي الناتج القومي الرسمي من إجمالي الناتج القومي الإجمالي الكلي . -تقدير حجم الاقتصاد الأسود من واقع الطلب على السيولة ، على افتراض أن المعاملات الخفية تتم نقدا و أن الزيادة في الاقتصاد الأسود سوف تزيد من الطلب على السيولة . -تقدير النمو في الاقتصاد الأسود من واقع استهلاك الكهرباء على افتراض أن استهلاك الكهرباء هو أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل ، ثم طرح معدل النمو إجمالي الناتج القومي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي و إرجاع الفارق بينهما إلى نمو الاقتصاد الأسود .</p>	<p>2- المناهج غير المباشرة: - إحصاءات الحسابات القومية - إحصاءات القوى العاملة - المعاملات - الطلب على النقود - المدخلات المادية ( استهلاك الكهرباء )</p>
<p>-تقدير حجم الاقتصاد الأسود كدالة للمتغيرات المشاهدة التي يفترض تأثيرها على الاقتصاد الأسود ، كالعيب الضريبي و عبء القواعد التنظيمية الحكومية و المتغيرات التي تتأثر بأنشطة الاقتصاد الأسود كالسيولة و ساعات العمل و الرسمية و البطالة ، و ما أدى إلى ذلك و تتميز هذه الطريقة عن غيرها لكونها تنظر في العديد من الأسباب و الآثار في آن واحد .</p>	<p>3-منهج المتغير الكامن:</p>

مصدر: المرجع السابق ، عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي ، ص 54

## 2- طريقة الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي:

حيث لا يصل عنه أية معلومات وزارة المالية ، وبالتالي لا يتم دفع أية ضرائب على الإطلاق، ويعتبر الكتمان أكثر الوسائل أمانا، ويساعد على وجود القطاع غير المنظم المتمثل في وجود عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية التي تعمل بدون ترخيص، وبالتالي هي لا تسدد الضريبة وقد تشمل أنشطة صناعية، حرفية ... إلخ، وبشكل عام يشمل التهرب كل من يمارس نشاط يحقق له دخل دون أن يعلم عنه في دوائر المالية ولا يدفع عنه أية ضرائب.

### 1-2 مظاهر الاقتصاد السري:

-البيع والشراء دون فواتير.

-تحويل الإعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي.

-تصريحات خاصة لأرقام الأعمال.

-تخصيص الثمن المصرح به لدى إدارة الجمارك.

-استخدام التسديد النقدي بدل التعامل بال شيكات .

### 2-2 الأساليب المستخدمة في تقدير عدم الالتزام الضريبي

هناك ثلاث مناهج لتقدير عدم الالتزام الضريبي، فهناك منهج الضريبة المحتملة ومنهج نسبة الضريبة المحتملة بالإضافة إلى منهج الإعفاءات الجبائية<sup>1</sup>.

#### منهج الضريبة القانونية المحتملة :

حيث يقوم هذا المنهج على التسليم بصحة أرقام الدخل الوطني الرسمي، وتؤخذ كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها، ومقارنتها بحجم الضريبة المحصلة فعلا، والفارق بينهما بالإيجاب يمثل قيمة التهرب الضريبي.

ويمكن توضيح ذلك وفق العلاقة التالية:

<sup>1</sup> - بوعلام ولهي ، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، ص 15

التهرب الضريبي = الضريبة المقدرة - الضريبة المحققة

منهج نسبة الضريبة الثابتة:<sup>1</sup>

يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة المحققة السنة معينة.

ولحساب الضريبة التقديرية، نحدد سنة تمثيلية بحيث يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى، ثم نقوم بتحديد نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخام لهذه السنة التمثيلية.

ومنه يمكن توضيح ذلك من خلال العلاقة التالية:

الضريبة التقديرية = الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة × نسبة الضريبة الموافقة للسنة

منهج الإعفاءات الجبائية :

حيث يقدر حجم التهرب الضريبي في هذا المنهج على أساس المعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي، ومقارنتها بتلك المقدمة قبل فترة الإعفاء وقيمة الفرق بينهما تمثل مبلغ التهرب الضريبي.

تتمثل حدود هذا المنهج في أنه لا يقيس إلا جزءا من المداخيل غير المصرح بها، فرغم الظروف الملائمة فإن بعض الممولين يفضلون عدم الوقوع في حقل الإعفاءات الجبائية، لأنهم إذا صرحوا بمداخيلهم لإدارة الضرائب فإنه يقع عليهم دفع الضريبة التي يعتبرونها دائما مرتفعة، هذا من جهة، ومن أخرى إذا تكررت الإعفاءات فإن بعض الممولين سوف يؤجلون التصريح بمداخيلهم في انتظار إعفاء جديد في تاريخ لاحق.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، جامعة البليدة ، الجزائر ، 2003 ، ص 303

<sup>2</sup> - المرجع السابق ، ناصر مراد ، ص 303

المطلب الثالث : وسائل مكافحة التهرب والغش الضريبي

ان الاثار السيئة الناتجة عن التهرب الضريبي و التي ألحقت ضرر بزينة الدولة ،وكذا آثارها الاجتماعية والاقتصادية توجب على الدولة ممثلة في الادارة الجبائية بمكافحة هذه الظاهرة الخطيرة بمختلف الوسائل وقائية كانت أم علاجية.

- الوسائل الوقائية لمعالجة التهرب و الغش الضريبي تتمثل الأسباب الوقائية ما يلي:

✓ ضرورة تبسيط النظام الجبائي والعمل على استقراره فعدم ثبات النظام الجبائي يؤدي الى صعوبة الفهم في تطبيق النصوص القانونية، سواء من جهة المكلفين بالضريبة أو من طرف الاعوان الادارة الجبائية وهذا راجع الى نقص الاعلام ومن ثم يصبح المكلف يعتبر كل تعبير هو فخ منظم للوقوع به<sup>1</sup>.

اذن لا بد من تحقيق مبدأ اليقين الذي يقتضي أن الضريبة لا بد ان تكون محددة و معروفة لدى المجتمع من خلال التعريف بوعائها وطرق تحصيلها ونزاعاتها .

✓ تحسين الادارة الجبائية ويكون ذلك من خلال توفير امكانيات المادية والبشرية وتحسين كفاءة المستخدمين وتكوين الاطارات المؤهلة، بإنشاء معاهد مخصصة في مجال الجبائي و ادخال اجهزة متطورة كالمعالجة المعلوماتية، والتي اصبحت لازمة وحتمية من اجل متابعة ملفات المكلفين المتزايدة سنويا.

✓ تحسين العلاقات بين الادارة والمكلف بالضريبة ان خلق جو ملائم لتحسين العلاقة بين المكلف والادارة الجبائية يمكن من خلال بذل مجهودات هامة لإظهار دور واهمية الجباية وهذا وفق الاجراءات التالية:

-السماح للمكلفين على حساب الدولة الاتصال هاتفيا بمصالح الضرائب.

- فتح مكاتب للعلاقات الانسانية.

- نشر منشورات دورية تشرح القانون الجبائي .

- فتح مكاتب المصالح الجبائية في الاوقات التي لا يعمل فيها المكلفون بالضريبة .

<sup>1</sup> - المرجع السابق ، حميد بوزيدة ، ص 52

- الوسائل العلاجية لمحاربة التهرب والغش الضريبي وتتمثل هذه الأخيرة في:

تشديد الرقابة الجبائية حيث تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة قانونية في التشريع الجبائي بحيث تمكن الإدارة من خلالها التأكد من صدق و صحة التصريحات والمعلومات التي يقدمها المكلفون .

وتلعب الرقابة الجبائية دور مهم جدا و فعال من خلال اضعاف او وجود رقابة تجعل المكلفين بالضريبة يتخوفون أو يمتنعون عن ممارسة التهرب والغش الضريبي وذلك من خلال الرقابة العامة أو الرقابة المعمقة<sup>1</sup>.

### العقوبات على جريمة التهرب والغش الضريبي :

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

لكن الأمر المستحدث بالنسبة للنصوص الجبائية تقرر بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي خلافا وخروجا على المبادئ العامة للقانون الجزائري<sup>2</sup>.

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

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

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

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

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

<sup>1</sup> - غازي حسين عناية ، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي ، مؤسسة شباب الجامعة ، مصر ، 2006 ، ص 345-346

<sup>2</sup> - رجال نصر ، عوادي مصطفى ، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة سخري للنشر ، الجزائر ، 2010-2011 ص 33

وبالنسبة لموضوع دراستنا موضوع الضرائب تتطرق إلى العقوبات الجبائية ثم العقوبات الجزائية. ونجد في مختلف القوانين الجبائية نوعين من الجزاءات:

- جزاءات مالية: توضع من قبل الإدارة الجبائية.

- جزاءات جنائية: تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات .

والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة قد تكون غرامات مالية تتمثل أساس في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية وسنبين هذه الزيادات ثم بعد ذلك نتطرق على الغرامات الجبائية.<sup>1</sup>

### الزيادات:

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

10% : إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه.<sup>2</sup>

15% : إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه 25 : إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

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

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

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

<sup>1</sup> - المرجع السابق ، رحال نصر ، عوادي مصطفى ، ص 34

<sup>2</sup> - خليفة أسعد ، الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر في حقوق ، تخصص القانون الإداري ، جامعة بسكرة ، 2013-2014 ، ص 52

ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة 100% وتطبق نسبة 100% عندما تتعلق الحقوق التملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

### الغرامات الجبائية:

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

- عدم تقديم التصريح بالوجود دفع غرامة جبائية محددة ب 30.000 دج .
- في حالة عدم مسك الدفاتر المرقمة والمسجلة يعاقب عليها بغرامة تقدر ب 5000 دج . المكلفين بالضريبة المنتمون للنظام الجزائي أو التقدير الإداري .
- كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم يعاقب بغرامة جبائية ما بين 10000 دج إلى 300000 دج .
- في حالة منع المصالح الجبائية من عملية المراقبة خلال المعاينة للمحلات وغلق المحلات بغرامة تقدر ب 50000 دج.
- يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً بغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 100.000 دج، نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة<sup>1</sup> .
- \* أما بالنسبة للغرامات الجبائية في قانون الضرائب غير المباشرة فقد اقتصر على (2) نوعين من الغرامات الجبائية تتمثل في:
- غرامات ثابتة: وهي غرامات محددة وتتراوح ما بين 5000 دج و 25000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة.
- غرامات نسبية تساوي مبلغ الحقوق التملص منها على أن لا تقل عن 25.000 دج، وفي حالة استعمال طرق احتيالية على أن لا يقل عن 50000 دج بالإضافة إلى الغرامات الجبائية هناك بعض الأفعال مخالفة للقانون وخاضعة للغرامة نذكر منها:

<sup>1</sup> - المرجع السابق ، خليفة أسعد ، الرقابة الجبائية ، ص 52-53



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

- في كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية يكون حدها الأدنى 500 دج.

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

- و نصت المادة 527 من قانون الضرائب غير مباشرة انه في حالة عرقلة أعوان المراقبة الجبائية أثناء تأدية مهامهم تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 100.000 دج .

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

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

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

كما نصت المادة 37 من قانون الطابع أنه في حالة عرقلة أعوان المراقبة الجبائية فالغرامة تتراوح ما بين 10000 دج إلى 100000 دج<sup>1</sup>.

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

- و أضافت المادة 122 من قانون الرسم على رقم الاعمال أنه في حالة عدم تقديم الوثائق أو إتلافها خلال الأجل المحددة يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج و 10.000 دج.

العقوبات الجزائية:

<sup>1</sup> - المرجع السابق ، رحال نصر ، عوادي مصطفى ، ص 38-39

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

### العقوبات الأصلية :

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

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

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

- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر و بغرامة من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج<sup>1</sup>.

- الحبس من 6 أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2000.000 دج. أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 5000.000 دج.

- الحبس من 02 سنة إلى 5 سنوات وغرامة مالية من 2000.000 دج إلى 500.000 دج.

<sup>1</sup> - المرجع السابق ، عوادي مصطفى ، رجال نصر ، ص 39-40

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

- الحبس من 5 سنوات إلى 10 سنوات وغرامة مالية من 5000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج -. كما إضافة المادة 303 الفقرة 2 على أن تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم مع مراعاة أحكام المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة - .وأضافت المادة 303 فقرة 03 أنه في حالة العود في أجل خمس السنوات ينتج عنه الحكم القانون مضاعف العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة...).

عدم تطبيق الظروف المحققة فيما يخص العقوبة الجبائية وأبقت على هذا المبدأ فيما يخص العقوبة الجزائية الحبس والغرامة حيث يمكن إفادة المتهم بأحكام المادة 53 من قانون العقوبات متى توافر الشروط والجمع بين الغرامات الجزائية والغرامات الجبائية في جنحة الغش الضريبي.

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

### العقوبات التكميلية:

تتمثل العقوبات التكميلية فيما يلي:

تحديد الإقامة.

المنع من الإقامة.

الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.

المصادرة الجزئية للأموال<sup>1</sup>.

حل الشخص الاعتباري.

<sup>1</sup> - المرجع السابق ، خليفة أسعيد ، الرقابة الجبائية ، ص 56-57

نشر الحكم وتعليقه وذلك على نفقة المحكوم عليه ويكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود.  
المنع من ممارسة النشاط التجاري للمكلف الصادر في حقه حكم نهائي بممارسة الغش الضريبي.  
المنع من ممارسة المهنة المستشار الجبائي أو المحاسب غلق المؤسسة أو الحل مؤقت.  
مصادرة الأشياء موضع الغش ووسائل التزوير (المادة 525 قانون الضرائب غير المباشرة).  
مصادرة الأواني غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.  
المنع من المشاركة في الصفقات العمومية على انه يمنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمدة 10 سنوات كل شخص حكم عليه بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه في الغش الضريبي<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> - المرجع السابق ، أسعيد خليفة ، الرقابة الجبائية ، ص 57

## خلاصة الفصل:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة سواء كان دون أي مخالفة يعاقب عليها القانون هذا بالنسبة للتهرب الضريبي أو مخالفة يعاقب عليها القانون للغش الضريبي ، وإذا كان التهرب يمثل أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياساتها الاقتصادية والاجتماعية وهذا ما قادنا الى محاولة و تشخيص و كذا الامام بمختلف جوانب هذه الظاهرة ومن خلال ما عرضناه اتضح لنا انه من الصعب اعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية النظرية و هذا راجع الى اختلاف وجهات النظر التي انطلق منها كل باحث، كما ان هذه الظاهرة تعود الى أسباب متداخلة ومتراصة فيما بينها تترجمها تصرفات الممولين، وتؤدي بهم الى التملص والافلات سواء الكلي أو الجزئي من ادائهم لواجباتهم الضريبية وهذا باللجوء الى طرق واساليب مختلفة وهذا ما زاد في شدة وصعوبة التحكم في هذه الظاهرة.

غير انه مهما كانت الوسيلة المعتمدة فالنتيجة واحدة تتمثل في الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على عدة مستويات اجتماعية ، مالية ، اقتصادية وهذا ما يفرض على الدولة ضرورة الحد من الآثار والنتائج السلبية لهذه من خلال معالجتها والتعرف على اسبابها والعقوبات المترتبة عليها سواء كانت جبائية أو جزائية.

لكن هذا لا يمنع من اتخاذ بعض الاجراءات العلاجية بتصحيح الاسباب المؤدية لظاهرة التهرب من خلال تحويل مهام ذلك الى الاجهزة المختصة كجهاز الرقابة الجبائية/

الفصل الثالث:

دراسة حالة تجريبية بالمركز

الجواري للضرائب –

سيدي علي – مستغانم

تمهيد :

سوف نتطرق في هذا الفصل إلى دراسة حالة بمركز الجوّاري للضرائب لولاية مستغانم بلدية سيدي علي ، وذلك دعما لما قمنا بعرضه في الجانب النظري ، حيث تبلورت دراستنا حول حالة خضعت للتحقيق المحاسبي والتي قام بها المركز الجوّاري لسيدي علي حيث تناولنا دراسة حالة ميدانية للمصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث كنموذج ، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين . إضافة إلى التعريف والهيكل التنظيمي للمركز .

المبحث الأول : لمحة عامة عن مركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي

المبحث الثاني : دراسة حالة ميدانية ( المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث )

### المبحث الأول : لمحة عامة عن مركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي

يعرف المركز الجوّاري للضرائب من المصالح الخارجية المهمة للمديرية الولائية للضرائب والذي يتم من خلاله القيام بالعمليات المتعلقة بمتابعة الضرائب .

#### المطلب الأول : تعريف المركز الجوّاري للضرائب بسيدي علي

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات و القباضات و مديريات الضرائب الولائية . والهدف من إنشائه تقديم خدمة ونوعية وتطوير شراكة جديدة تجمعه بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد ، الاستمتاع ، الاستجابة ، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها للمكلف بالضريبة.

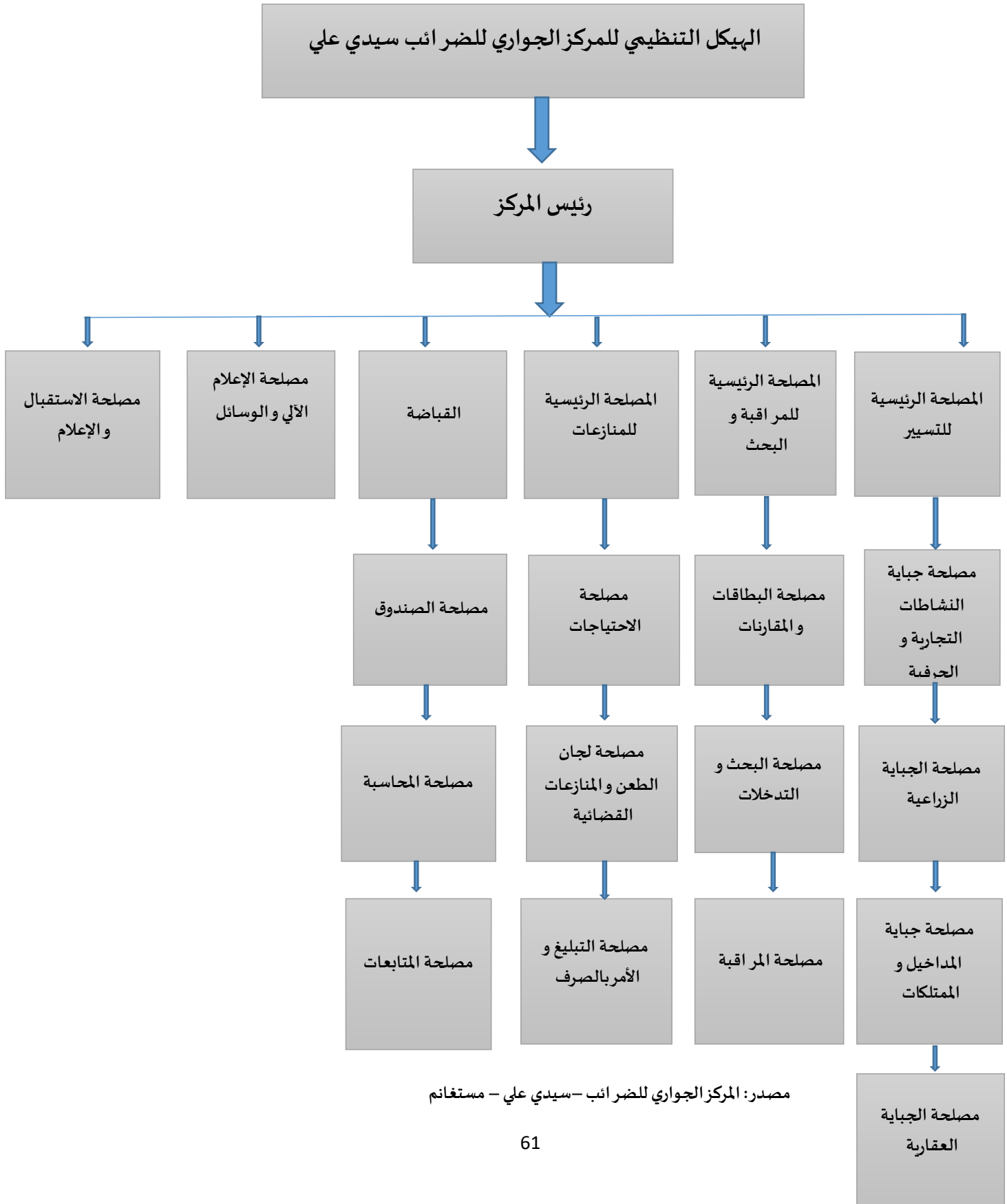
يحتوي المركز الجوّاري للضرائب على 52 عاملا موزعين على ثلاث مصالح رئيسية وهي: (المصلحة الرئيسية للتسيير ، المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث ، المصلحة الرئيسية للمنازعات ) ، وثلاث مصالح ثانوية وهي : ( مصلحة الإعلام الآلي والوسائل القباضة ، مصلحة الاستقبال و الاعلام).<sup>1</sup>

#### المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي

<sup>1</sup> - موقع المديرية العامة للضرائب [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz) تاريخ الولوج 2023/04/23 على 17:00



الشكل رقم (2): الهيكل التنظيمي الجوّاري للضرائب



### المطلب الثالث: التعليق على الهيكل

يعتبر المركز الجوّاري للضرائب من المصالح المستخدمة بالنظام الجبائي الجزائري ، ويقسم المركز إلى ثلاث (3) مصالح رئيسية و مصلحتين (2) و قباضة وهو مكلف ب:

- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقرض واستخراج النقود .
- ضمان مهمة استقبال واعلام المكلفين بالضريبة .
- متابعة المنازعات الإدارية والفضائية.
- تنظيم المواعيد وتسييرها .

أولا : المصلحة الرئيسية للتسيير: تتكلف بما يلي:

- المصادقة على الجداول و سندات و إيرادات و تقديمها لرئيس مركز للموافقة عليها بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب .
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو المراجعة المحاسبية.
- إعداد التقارير الدورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

تعمل على تسيير المصالح التالية:

- مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية .
- مصلحة الجباية الزراعية.
- مصلحة جباية المداخيل والممتلكات .
- مصلحة الجباية العقارية.

ثانيا : المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وتكلف بما يأتي:

- إنجاز إيرادات البحث عن المعلومة الجبائية .
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة .
- وتضم هذه المصلحة عدة مصالح :

مصلحة البطاقات والمقارنات : تتكلف هذه المصلحة :

- متابعة استعمال المعلومات المستردة وإعداد الوضعيات الإحصائية الدورية.
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

مصلحة البحث والتدخلات : والتي تعمل على شكل فرق ، و بما يأتي :

- اقتراح المكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو المراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.
- اعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع .

مصلحة المراقبة : والتي تعمل على شكل ما يلي :

- اعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقديم مردودها.
- تنفيذ البرامج المقررة من خلال الرقابة الجبائية.

ثالثا : المصلحة المصالحة الرئيسية للمنازعات:

- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية .
- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب .

و تنقسم إلى ثلاث (3) مصالح :

مصلحة الاحتياجات : تتمثل في ما يلي:

- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
- دراسة الطعون المسبقة المتعلقة بوعاء الحقوق والضرائب والرسوم المتنازع عليها .

مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية : تمثل ما يلي:

- إبداء رأيها حول طلبات المكلفين بالضريبة المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة .
- المتابعة بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب للطعون والشكاوي المتقدمة للهيئات القضائية .

مصلحة التبليغ والأمر بالصرف : وتكلف لا سيما ، بما يأتي:

- إعداد منتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات و تبليغها للمصالح المعنية .

- الأمر بصرف الالغاءات والتخفيضات الممنوحة وإعداد الشهادات المتصلة بها.

رابعاً: القباضة: و تتمثل فيما يأتي:

- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلق بالتحصيل الجبري للضريبة
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

و تنقسم إلى (03) مصالح

مصلحة الصندوق: تتكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة .

مصلحة المحاسبة: مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة.

مصلحة المتابعات: تنظم هذه المصلحة في شكل متابعات ومن أجل تحصيل الضريبة.

خامساً: مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: تتمثل في ما يلي:

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات .
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة والأمن .

سادساً: مصلحة الاستقبال والإعلام:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم .
- نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة.

المبحث الثاني: دراسة ميدانية لإجراءات الرقابة الجبائية على مستوى مركز الجوّاري للضرائب لولاية مستغانم-سيدي علي السنوات ( 2020-2023 ): ( مصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث كنموذج )

دراسة أثر الرقابة الجبائية أثر على التحصيل الضريبي من خلال تحليل وتقييم أثر الأشكال المختلفة للرقابة الجبائية المستعملة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي بولاية مستغانم حيث سوف يتم التركيز على كل من الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق باعتبارهما الأكثر فعالية في اكتشاف محاولات الغش و تصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات الجبائية ومقارنتها بالمعلومات المتوفرة لدى المركز. **المطلب الأول :** الرقابة الشكلية على التحصيل الضريبي بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتبية وتشكل مجمل التدخلات التي تهدف إلى أحداث تصحيحات مادية للأخطاء و النقائص الموجودة أثناء كتابة و تقديم المكلفين لتصريحاتهم ، ويجب التركيز على هوية وعنوان المكلف وكذا العناصر التي تم تدخل في تحرير وعاء الضريبة ، كما لا تهدف إلى التأكد من صحة المعطيات والمعلومات التي تحملها، وإنما تركز على ما جاء من معطيات و معلومات و سنقوم بعرض إحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الشكلية في شكل جدول و القيام بتحليلها .

الجدول رقم (2) : نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم.

سنوات الرقابة	عدد الأشخاص الخاضعين للرقابة	التحصيّل قبل الرقابة	التحصيّل بعد الرقابة	التحصيّل الإجمالي	نسبة التحصيل قبل الرقابة	نسبة التحصيل بعد الرقابة
2020	246	19251855	25342111	44593966	%43,17	%56,85
2021	1779	73251566	93193665	166445231	%44	%55,99
2022	227	20587369	24898086	45485455	%45,26	%54,73
2023	780	48955266	68995278	117950544	%41,50	%58,49

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم

من خلال الجدول رقم (01) الخاص بنتائج الرقابة الشكلية ، نلاحظ أن عدد الملفات الخاضعة للرقابة جد كثير فمثلا :

- في سنة 2020 تم برمجة 246 ملف ، حيث بلغت قيمة المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة حوالي أكثر من 25 مليون دينار جزائري ، تم تحصيل منها حوالي 44 مليون دينار جزائري بمعدل يقدر ب 56.85% وهي نسبة جد منخفضة مقارنة مع ما تم تحصيله قبل عملية الرقابة حيث بلغ حوالي أكثر من 19 مليون دينار جزائري بمعدل 43.17% .
- أما سنة 2021 تم برمجة 1779 ملف ، حيث لاحظنا تقدم ملحوظ في المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة حيث بلغت حوالي أكثر من 93 مليون دينار جزائري في حين أن المبالغ المحصلة منها شجرت انخفاضا نوعيا حيث بلغت حوالي أكثر 166 مليون دينار جزائري بمعدل يقدر ب 65,99%، لتشهد المبالغ لمحصلة قبل عملية الرقابة هي الأخرى ارتفاعا محسوسا حيث بلغت حوالي أكثر من 73 مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر ب 44% وهي نسبة مرتفعة مقارنة مع سنة 2020.
- أما في ما يخص سنة 2022 تم برمجة 227 ملف ، حيث شهدت هذه السنة كذلك تراجع ملحوظ في المبالغ المسترجعة من عملية الرقابة حيث بلغت حوالي أكثر من 45 مليون دينار جزائري لتشهد هي الأخرى المبالغ المحصلة منها انخفاضا قياسيا حيث بلغت حوالي أقل من 20 مليون دينار جزائري بمعدل يقدر ب 4,73%. لتسجل هي الأخرى المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة ارتفاعا حيث بلغت حوالي أكثر من 24 مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر ب 46.26%.
- و في سنة 2023 بلغت عدد الملفات المبرمجة للرقابة 780 ملف ، تم استرجاع منها حوالي أكثر من 117 مليون دينار جزائري وبالرغم من هذا الرقم شهدت المبالغ المحصلة منها انخفاضا استثنائيا حيث بلغت حوالي أكثر من 48 مليون دينار جزائري بمعدل يقدر ب 58,49% ، كما أن المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة شهدت ارتفاعا الأخرى حيث بلغت حوالي أكثر من 68 مليون دينار جزائري أي بمعدل يقدر ب 41,50%.

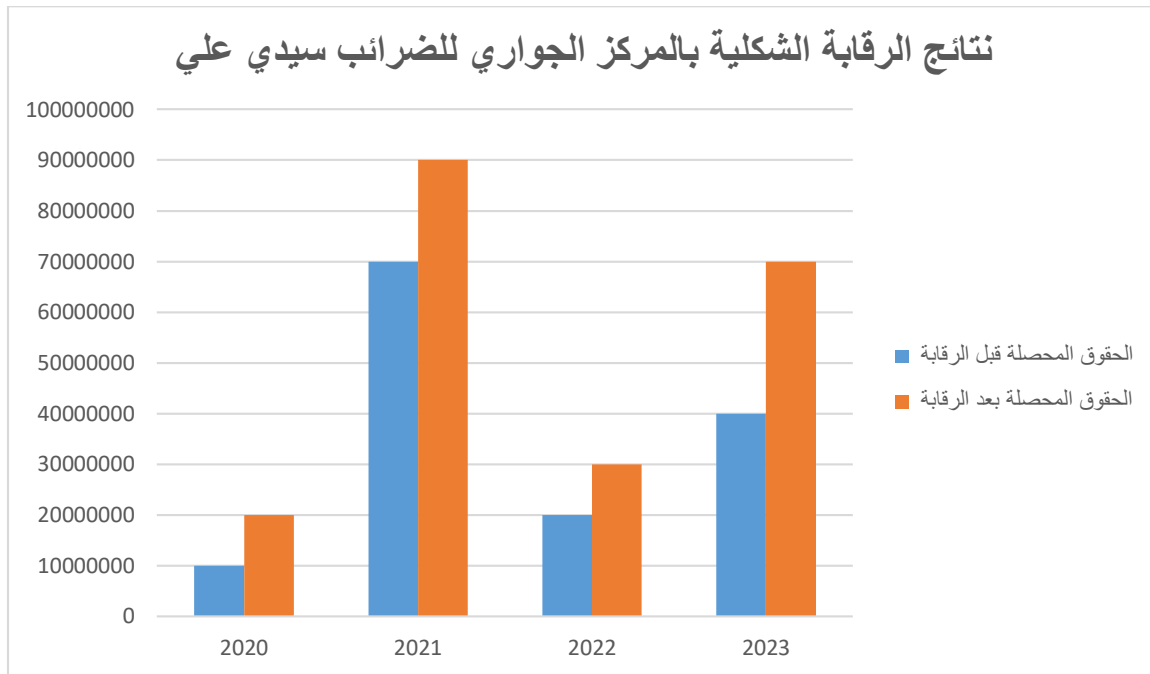
ما يستخلص من هذه الأرقام :

- هناك علاقة طردية بين عدد الملفات المدروسة و الحقوق المسترجعة منها وتعتبر علاقة منطقية نظم الأهمية الرقابة في استرجاع الحقوق المتخذة منها .
- زيادة كبيرة في عملية التحصيل الضريبي رقم المبالغ المهمة المسترجعة من عملية الرقابة الجبائية وعليه لا بد من زيادة تحفيز عملية المتابعة الجبائية بالوزارة مع تفعيل الرقابة الجبائية .

- إن نسبة التحصيل قبل الرقابة مرتفعة مقارنة مع نسبة التحصيل بعدها ويمكن تفسير ذلك إلى أن هناك نقص في متابعة التحصيل حيث بلغت ديون المكلفين لصالح الخزينة العمومية حوالي أكثر من 25 مليون دينار جزائري سنة 2020.

و الشكل البياني الموالي يوضح دراسة مقارنة بين المبالغ المحصلة قبل الرقابة و بعدها

شكل رقم (3) : نتائج الرقابة الشكلية بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي



المصدر: من إعداد الطالبتين انطلاقا من معطيات الجدول أعلاه .

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

ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية هو الرقابة على الوثائق و يتحلى 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 كشوفات التحريات و سنقوم بعرض الاحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة على الوثائق و القيام بتحليلها .

الجدول رقم (3): نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم .

سنوات الرقابة	عدد الأشخاص الخاضعين للرقابة	التحصيل قبل الرقابة	التحصيل بعد الرقابة	التحصيل الإجمالي	نسبة التحصيل قبل الرقابة	نسبة التحصيل بعد الرقابة
2020	90	19879321	415154321	40033736	%46,19	%53,80
2021	105	12746125	17326316	30072441	%42,38	%57,61
2022	96	21974550	26576902	48551452	%45,26	%54,73
2023	77	10855547	12831956	23687503	%45,82	%54,17

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات للمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي - مستغانم

-من خلال الجدول رقم (5) الخاص بنتائج الرقابة على الوثائق ، و قبل التطرق لتحليل هذه النتائج لا بد من توضيح أن عدد الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة يتم اختيارها و برمجتها من طرف رئيس المركز الجوّاري للضرائب سيدي علي و ذلك من قبل سنة من السنوات التحقيق المدرجة أي سنة 2019 ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب بمستغانم قصد المصادقة عليها ثم إعادتها ، قصد مباشرة عمليات التحقيق .

- نلاحظ في سنة 2020 عدد الملفات المبرمجة 99 ملف للرقابة ، حيث بلغت قيمة المبالغ التحصيل بعد الرقابة حوالي 41 مليون جزائري تم تحصيل منها حوالي أكثر من مليون دج بمعدل يقدر : %53,80 ، أما ما تم تحصيله قبل عملية الرقابة حيث بلغ حوالي أكثر من 19 مليون دج أي بمعدل يقدر : %46,19.



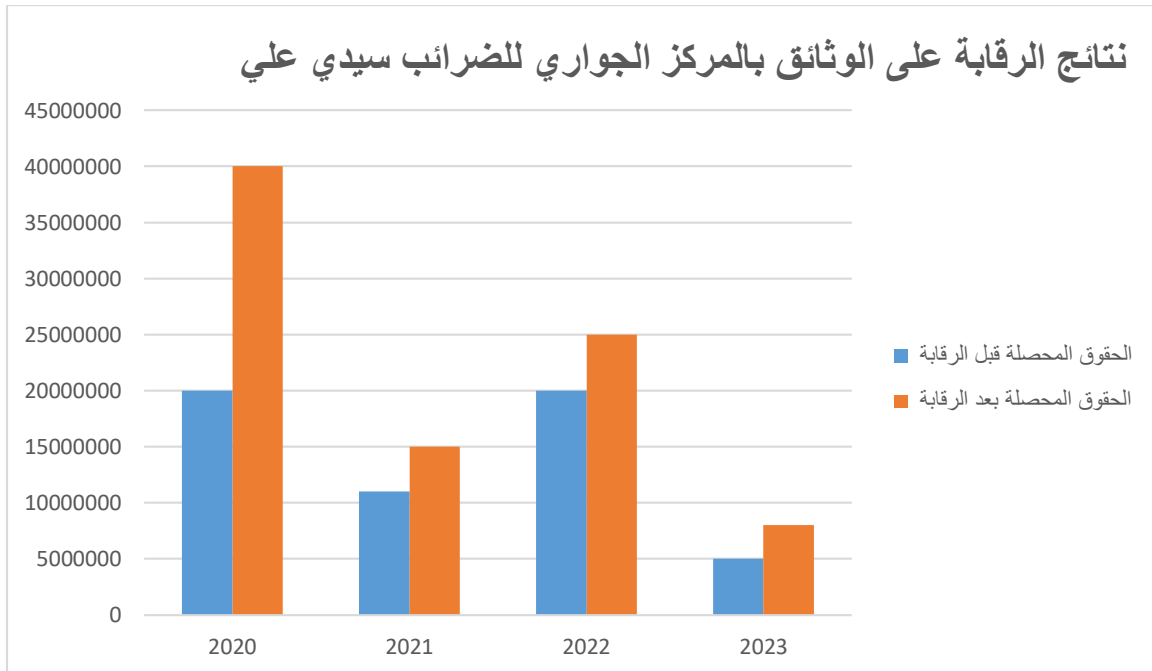
- و في سنة 2021 تم برمجة 105 ملف حيث لا حظت تراجع ملحوظ في مبالغ التحصيل بعد الرقابة أي حوالي 17 مليون دج ، بمعدل يقدر : 57,61% لتشهد المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة هي الأخرى انخفاضا مخسوسا حيث بلغت حوالي 12 مليون دج بمعدل يقدر : 42,38%.

- بخصوص سنة 2022 ثم برمجة 96 ملف ، شهدت هذه السنة ارتفاعا عن سنة 2021 حيث قدر مبلغ التحصيل بعد الرقابة لهذه السنة ب 26 مليون دج بمعدل قدر : 54,73%، لتسجل هي الأخرى ارتفاعا ملحوظا في التحصيل قبل الضريبة حيث بلغ حوالي 21 مليون دج معدل يقدر : 45,26%.

- أما بالنسبة لسنة 2023 فبلغت الملفات المبرمجة للرقابة 77 ملف حيث شهدت هذه السنة قلة الملفات المحقق فيها عن باقي السنوات إلا أن مبالغ التحصيل بعد الرقابة لهذه السنة قدرت حوالي 12 مليون دج بمعدل يقدر : 54,17% ، لتحصيل المبالغ المحصلة قبل عملية الرقابة هي انخفاض ملحوظ عن باقي السنوات و المقدّر ب 10 مليون دج بمعدل يقدر ب : 45,82%.

- و الشكل البياني الموالي يوضح دراسة مقارنة بين المبالغ المحصلة قبل و بعد الرقابة .

الشكل رقم (4) : نتائج الرقابة على الوثائق بالمركز الجوّاري للضرائب سيدي علي مستغانم



المصدر: من إعداد الطالبتين من خلال معطيات الجدول أعلاه

## خلاصة الفصل :

من خلال الدراسة الميدانية في مركز الجوّاري للضرائب سيدي علي تم استنتاج الدور و الأهمية البالغة للرقابة الجبائية في استرجاع المداخيل والإيرادات التي يقوم بها مكلفين بالتهرب منها و عدم تسديدها ، حيث قمنا بعرض نتائج التحقيقات الجبائية للسنوات 2020-2021-2022-2023 حيث يقوم المركز للضرائب بالتأكد من صحة وصدق التصريحات المقدمة من طرف المكلفين .

حيث تمكنا من معرفة أنواع الرقابة الجبائية على مستوى المركز ، وكذلك التطور الناتج عن التحصيل الضريبي بالاعتماد على الرقابة الجبائية، فنلاحظ أنها تختلف من نوع إلى آخر باختلاف السنوات وذلك راجع لعدة عوامل أهمها نوع الضرائب الخاضعة ، عدد الملفات المدروسة والتغيرات الاقتصادية ، إذ أن هذا يؤثر على المردودية الاقتصادية.



خاتمة

## خاتمة عامة :

نظرا للدور الذي تلعبه الضريبة في الاقتصاد الوطني فإن الدولة تسعى جاهدة إلى محاربة ظاهرة التهرب الجبائي، لكن هذا ليس بالأمر السهل نظرا لتعدد الظاهرة واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية متعددة وهو ما أدى إلى صعوبة إحصائها واكتشافها، فالمكلف بالضريبة يسعى إلى تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيا عن طريق استغلال الثغرات القانونية أو عن طريق التحايل المادي أو القانوني وكذلك عن طريق التلاعب في المحاسبة سواء بتضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات وهذا بسبب ثقل العبء الضريبي على المكلف وتعدد النظام الجبائي، وكذلك عدم استقرار التشريع الجبائي، أي عدم بلوغ سياسة محكمة وكل هذا أدى إلى عدم كفاءة الإدارة الجبائية وما نجم عنه من ضعف الرقابة الجبائية والتي تعتبر أداة فعالة في الحد من التهرب الجبائي لأنها تقوم باستدراك النقائص وتعديل الأخطاء وإظهار الاغفالات التي يقوم بها المكلف عن طريق مراقبتها للتصريحات الجبائية المقدمة من طرفه، كما لها الحق في التحقيق في وضعيتهم وجمع المعلومات المتعلقة بهم ومقارنتها مع المعلومات المصرح بها لإثبات صحتها بواسطة التحقيق في المحاسبة والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية بالإضافة إلى التحقيق المصوب، وأن ما ينتج عن الرقابة الجبائية يجعل الإدارة الجبائية تقوم باتخاذ عدة إجراءات لازمة لتصحيح أسس الفرض الضريبي أو ما يعرف بالتقويم وكذلك فرض عقوبات على كل من يخالف القوانين.

## النتائج :

وقد خرجت دراستنا هذه بمجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية تتمثل في:

- من أهم أنواع إجراءات الرقابة الجبائية يوجد التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .
- حتى تضطلع مصالح الرقابة الجبائية بمهامها ينبغي أن تدعم بالعدد الكافي من الموظفين المؤهلين الذين يتمتعون بشروط الكفاءة والنزاهة والالتزام، كما يجب ان تمنح لهم الوسائل المالية والمادية للقيام بمهامهم و ذلك يساعد على تحسين مردودية التحصيل الضريبي .
- إن وجود الثغرات وعدم وضوح القوانين والتشريع وعدم استقرارهم نتيجة التغير الدائم يصعب تطبيق المواد وفهمها كل هذا يؤدي الى عدم وعي المكلف بالضريبة ويساعد على تنامي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي .

- ان إجراءات الرقابة الجبائية في التحقيق في المحاسبة أهم إجراء تقوم عليها الرقابة على مستوى مركز الضرائب سيدي علي بولاية مستغانم كون الحصيلة الضريبية المتحصل عليها عند تطبيقها لإجراء التحقيق المحاسبي .
- تساهم الإجراءات الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مركز الضرائب في زيادة الحصيلة الضريبية وهذا بمقدار الحقوق المسترجعة .
- تساهم الإجراءات الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مركز الضرائب بشكل نسبي في مكافحة الغش والتهرب الضريبي .
- ان التحقيق في المحاسبة تكون له حصيلة ضريبية كبيرة مقارنة مع التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق لان التحقيق في المحاسبة يضم جميع الضرائب.
- رغم كل الجهود المبذولة من طرف الإدارة الجبائية إلا أن ذلك ليس بالكافي لتحقيق أهدافها المرجوة، ويعود ذلك النقص في الإمكانيات المادية وعدم كفاية جهود الموارد البشرية مما أدى إلى الحصول على حصيلة ضريبية متوسطة.

#### التوصيات :

- وعلى أساس ما ذكرناه يمكن اقتراح بعض التوصيات لعلها تساهم في رفع وزيادة درجة فعالية الرقابة والنظام الجبائي الجزائري وذلك من خلال النقاط التالية:
- ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث أنواع ومعدلات الضرائب والرسوم .
  - ضرورة إعادة النظر في معدلات ونسب بعض الضرائب والرسوم التي تشكل ضغطا ضريبيا يثقل كاهل المكلفين ويدفع بهم إلى التهرب الجبائي للتقليل من هذه الضرائب والرسوم .
  - تشجيع المكلفين الذين تثبت براءة ذمتهم الجبائية بواسطة عملية الرقابة الجبائية من خلال منحهم امتيازات ضريبية مثلا .
  - بناء علاقة متينة بين المصالح الجبائية والمكلفين مبنية على حسن النية من الطرفين .
  - توفير إدارة جبائية على درجة عالية من الكفاءة والتنظيم والفعالية، لأن كفاءة هذه الأخيرة لها دور في إمكانية تطبيق رقابة جبائية تحقق عدالة اجتماعية، وذلك من خلال:
  - تزويد الإدارة الجبائية بالأدوات والأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها .

## خاتمة

---

- إعلام المكلف وتوعيته عن طريق توضيح وتبيان كل ما يتعلق بالضرائب ومستجدات التشريع الجبائي المواعيد الدفع وكيفيات حساب الضرائب.
- تحسين أوضاع العاملين في الإدارة الجبائية وذلك بتحسين الأجور أو منحهم مكافئات تكون بمثابة حافز أمام الإجراءات المالية التي تقدم لهم.

قائمة المصادر و

المراجع

## قائمة المصادر والمراجع

### مراجع باللغة العربية :

- حامد عبد المجيد دراز ، المرسي السيد حجازي ، المالية العامة ، الإسكندرية ، 2004 .
- حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط3 ، 2010 .
- حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ط3 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2010 .
- خالد الخطيب ، أسس المالية العامة ، ط2 ، دار وائل للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2005 .
- خالد الخطيب ، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية ، دار حامد ، عمان ، ط1 ، 2000 .
- رحال نصر ، عوادي مصطفى ، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة سخري للنشر ، الجزائر ، 2010-2011 .
- زينب حسين عوض الله ، المبادئ العامة ، الدار الجامعية للنشر ، لبنان ، 1998 .
- سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي ، اقتصاديات الضرائب (سياسات ، نظم ، قضايا معاصرة) ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007 .
- سوزي عادلي ناشد ، المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2003 .
- عادل العلي ، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي ، إثراء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009 .
- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي ، التهرب الضريبي و الاقتصاد الأسود ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، مصر ، 2006 .
- عبد الرزاق عباس ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، دار الهدى للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2012 .
- عطية عبد الواحد ، مبادئ و اقتصاديات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2000 .
- علي زغدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2004-2005 .
- غازي حسين عناية ، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي ، مؤسسة شباب الجامعة ، مصر ، 2006 .
- فتحي عباس محرز ، اقتصاديات الجبائية و الضرائب ، بوزريعة ، الجزائر ، دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع .



## قائمة المصادر والمراجع

- قدي عبد المجيد ، السياسة الضريبية في الجزائر محاولة للتقييم ، السياسات الاقتصادية في الجزائر ، محاولة للتقييم ، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر ، 13 ماي 2013 .
- محمد التهامي الطواهر مسعود الصديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط 3 ، 2005.
- محمد خالد المهابني ، التهرب الضريبي و أساليب مكافحته ، جامعة الدول العربية ، مصر ، 2010 .
- محمد دوينار ، نظرية الضريبة و النظام الضريبي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1999 .
- محمد عباس المحرزي ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط 3 ، الجزائر ، 2008 .
- مصطفى عوادي ، الغش و التهرب الضريبي الجزائري ، مطبعة ضخري ، الجزائر ، 2011 .
- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، مديرية الأبحاث و التدقيقات ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، نسخة 2014 .
- نادية فضيل ، الغش نحو القانون ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2005 .
- ناصر مراد ، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة للنشر و التوزيع ، 2004 .
- ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، جامعة البليدة ، الجزائر ، 2003 .
- يونس أحمد بطريق ، المالية العامة للضرائب و النفقات العامة ، الدار الجامعية ، مصر .
- العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار الهومة ، الجزائر ، 2011 .

### مجالات :

- أ.د. مغاري عبد الرحمن - د. شيخي بلال ، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية ، مجلة دراسات جبائية ، العدد 2 ، جوان 2013 .
- العياشي عجلان ، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي ، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير ، العدد 8 ، جامعة المسيلة ، الجزائر ، 2008 .

## قائمة المصادر والمراجع

-محمد زرقون ، سليمان عنتر ، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، مجلة البديل الإقتصادي ، العدد1،المجلد1، 2014 .

### مذكرات التخرج :

- بشرى عبد الغاني ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي ، شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص نقود مالية و بنوك ، جامعة تلمسان ، 2009-2010 .

- بوعلام ولهي ، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر .

- عبد الغني بوشري ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة ماجستير في المالية و البنوك ، تلمسان ، المركز الجامعي ليجي فارس .

- لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، بسكرة ، جامعة محمد خيضر .

- نجاه نوي ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر ، 1999-2003 ، مذكرة ماجستير في المالية و النقود ، جامعة الجزائر ، 2004 .

-خليفة أسعد ، الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر في حقوق ، تخصص القانون الإداري ، جامعة بسكرة ، 2013-2014 .

### ملتقيات :

- د.سامية العايب ، مداخلة الإطار القانوني للرقابة الجبائية و ضوابط إثباتها ، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر ، جامعة قالمة ، يومي 28 و29 أكتوبر 2015 ، ص10-11

- ولهي بوعلام ، مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة ، حالة الجزائر 2009 ، ملتقى الأزمة المالية و الاقتصادية ، جامعة سطيف ، الجزائر ، 2009/10/20 ، ص7

### المراسيم :

- قانون رقم 20-70 سمير بوعكاز

## قائمة المصادر والمراجع

---

- قانون رقم 13-14 بتاريخ 11 ديسمبر 2019 المتضمن ق.م 2022 الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2019،  
العدد 81

- القانون رقم 06-24 الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 2006 المتضمن ق.م لسنة 2006

موقع المديرية العامة للضرائب [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz) تاريخ الولوج 2023/04/23 على 17:00



ملخص

ملخص :

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات وأبرزها ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل خاص من خلال تطبيق الأنواع المختلفة للرقابة الجبائية، وهي وسائل قانونية مفروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة عن طريق هيكل الإدارة الجبائية المتعددة وهي كإجراء يهدف إلى التحقق من مدى صحة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة .

إضافة إلى أن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة ولذلك يجب على الدولة اتخاذ التدابير والإجراءات التنظيمية والتشريعية بتدعيم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي. الكلمات المفتاحية : الضرائب ، التحصيل الضريبي، الرقابة الجبائية ، الغش والتهرب الضريبي، النظام الضريبي.

**summary :**

This memorandum addresses the issue of tax control and its role in tax collection based on the reality of the Algerian tax system and the challenges that this system faces due to several obstacles, the most prominent of which is the phenomenon of tax fraud and evasion due to the risks it creates at the level of the national economy in particular through the application of the different types of tax control, which are means A legal law imposed on taxable persons through various tax administration structures. It is a procedure aimed at verifying the accuracy of the information declared by taxable taxpayers.

In addition, fiscal oversight alone is not sufficient to eliminate this phenomenon. Therefore, the state must take regulatory and legislative measures and procedures to strengthen fiscal oversight mechanisms in combating fraud and tax evasion.

**Keywords:** taxes, tax collection, tax control, tax fraud and evasion, tax system.