

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة
تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

الموضوع:

الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي

تحت إشراف الأستاذة:

بن حليلة سليمة

إعداد الطالبة:

عطاب تواتية

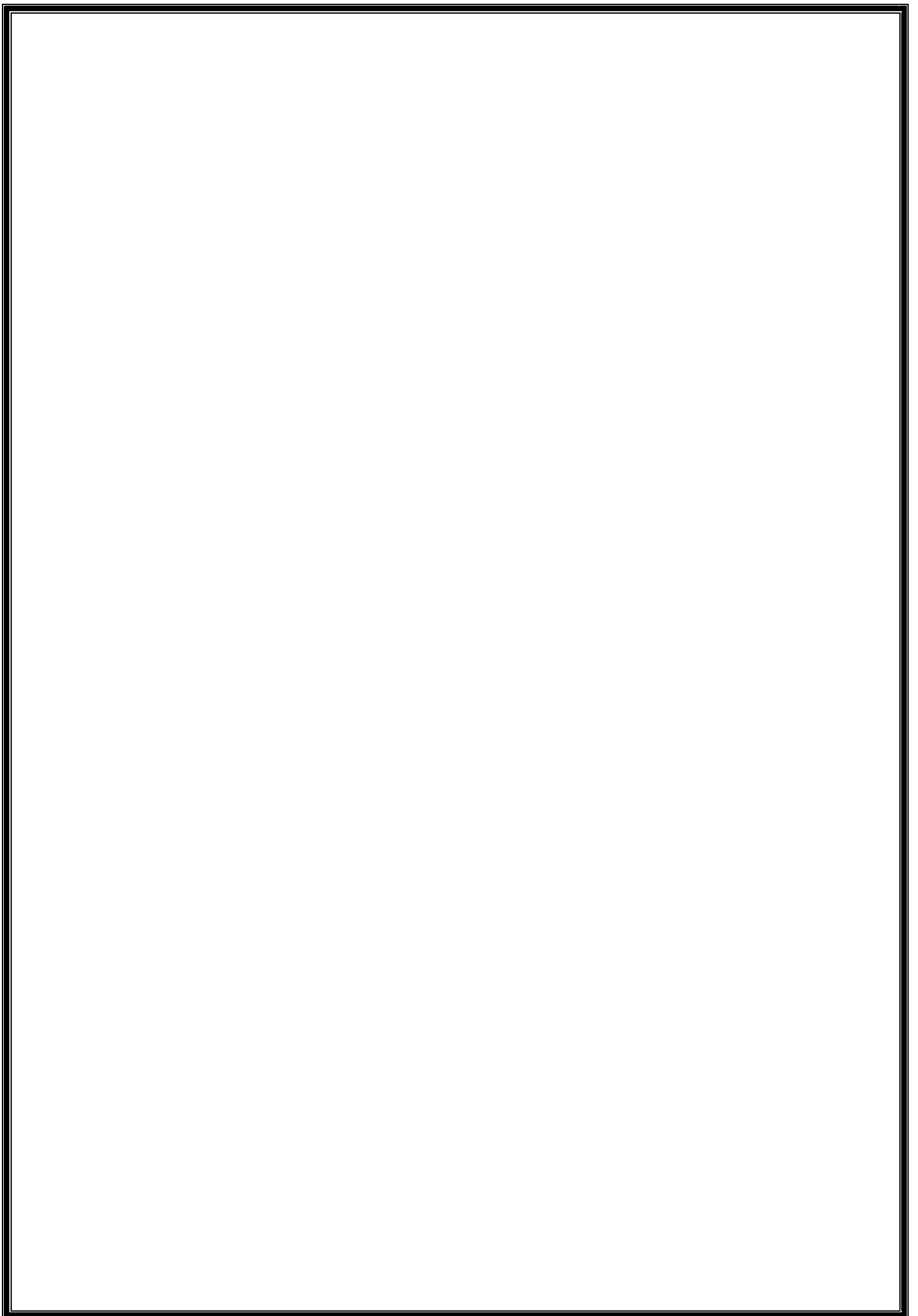
لجنة المناقشة:

بن حليلة سليمة

هني أمانة

قويح خيرة

السنة الجامعية: 2017-2018



..... اهداء

قال تعالى " و قضى ربك ألا تعبدوا الا إياه و بالوالدين احسانا" ووصى بهما الحبيب و خير الأنام محمد رسول الله صلى الله عليه و سلم.

أهديكم سلاما لو رفع الى السماء لكان قمرا منيرا و لو نزل الى الأرض لكساه
سندسا و حريرا و لو مزج بماء البحر لجعل الملح الأجاج عذبا فراتا
سلسبيلا.

الى مثلي الأعلى و اعز و أعلى ما أملك في الدنيا فبدونه الحياة ليس لها معنى
والذي الغالي أطال الله في عمره

أبي.....أبي.....أبي..... أبي

الى التي زادني عزما و إرادة في النجاح الى أعلى و أعز ما أملك في الوجود أمي
حفظها الله و أطال في عمرها

أمي..... أمي..... أمي

وأهدي بأسى عبارات الشكر و التقدير الى الأستاذة المشرفة
"بن حليلة سليمة " لقبولها الاشراف على هذا العمل و على نصائحها
وتوجيهاتها التي لم تبخل علينا بها.

الى كل صديقاتي اللواتي عشت معهن احلى أيام حياتي

الى كل لم يذكر اسمه في السطور فهو في القلب محفور و الله الموفق.

..... شكر و عرفان

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لانجاز هذا العمل. فهو القائل " لان شكرتم لأزيدنكم "

ولقول رسول الله صلى الله عليه وسلم "ومن لم يشكر الناس لم يشكر الله"

أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير والاحترام الى الأستاذة المشرفة "بن حليلة سليمة " لقبولها الاشراف على هذا العمل و على نصائحها و توجيهاتها التي لم تبخب علينا بها

الى كل الأساتذة الذين أشرفوا على تعليمنا من بداية مشوارنا الدراسي الى غاية هذه المرحلة .

الى كل من ساعدنا و لو بابتسامة صادقة . الى كل هؤلاء جزاءهم الله خيرا.

يارب ... لا تدعنا نصاب بالغرور اذا نجحنا . و لا نصاب باليأس اذا فشلنا.

بل ذكرنا دائما أن الفشل هو بداية النجاح.

يارب ... علمنا أن التسامح هو اعلى مراتب القوة. و أن حب الانتقام هو أول مظاهر الضعف.

يارب ... اذا جردتنا من المال أترك لنا نعمة الأمل. و اذا جردتنا من الأمل أترك لنا قوة الصبر كي نتغلب على الفشل

و اذا جردتنا من نعمة الصحة أترك لنا نعمة الايمان.

يارب اذا أسأنا للناس أعطينا شجاعة الاعتذار. و اذا أسألينا الناس أعطينا شجاعة العفو.

" و شكرا "

الملخص :

تعالج هذه المذكرة كيفية محاربة التهريب و الغش الضريبي ، حيث تطرقنا الى تحليل هذه الظاهرة مع طرق و أساليب معالجتها ، و علاقتها مع المتغيرات الخارجية ، فمعظم الدول يضعن الرقابة الجبائية كأسلوب للمكافحة ، و ذلك باستعمال ادواتها و أجهزتها للحد منها . الا أن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على التهريب الضريبي لوحدها ، انما يجب الاستعانة بطرق أخرى مثل استخدام طرق وقائية قبل حدوث تهريب او غش ، و التنسيق بين الإدارات للحصول على المعلومات اللازمة ، و في الأخير تقييم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من حيث تطور عدد الملفات المدروسة و النتائج المقدمة ، مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها ، و إعطاء التحسينات اللازمة لزيادة فعالية الرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية

التهريب الضريبي ، الغش الضريبي ، الرقابة الجبائية.

Résumé :

Cette memoire se traite le probleme de l'evasion et la fraude fiscale, où on a Analysé ce phénomène avec des méthodes et des techniques de leur traitement et de leur relation avec les changements externes, où tous les pays déposent le

le contrôle fiscal comme une méthode de contrôle, en utilisant ses outils et ses matériels pour reduiser ce probleme. Toutefois, le controle fiscal ne peut pas d'eliminer de l'evasion et la fraude fiscale seul, mais doit être utilisé d'autres moyens comme d'utiliser les methodes de prévention avant qu'une évasion ou une fraude se produise. et la coordination entre les administrations pour obtenir des informations nécessaires, finalement le contrôle fiscal en Algérie s'estimé en termes d'évolution du nombre de fichiers étudiés et des résultats présentés, à la conclusion de l'efficacité de ce contrôle en Algérie avec de presenter quelque problemes qui souffre le contrôle fiscal.

Mots cles :

L'évasion fiscale, la collecte fiscale, contrôle fiscal.

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
I	الاهداء
II	الشكر و التقدير
III	ملخص الدراسة
IV	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
	مقدمة
2-1	الفصل الأول: الرقابة الجبائية
7	تمهيد
8	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
9-8	المطلب الأول: مفاهيم حول الجبائية
10-9	المطلب الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها
11-10	المطلب الثالث: أسباب اجراء الرقابة الجبائية و أهم المبادئ التي تتضمنها
11	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية، مظاهرها ، أشكالها
11	المطلب الأول: مظاهر الرقابة الجبائية
19-12	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
19	المبحث الثالث: أليات الرقابة الجبائية و مختلف الصعوبات التي تواجهها
23-20	المطلب الأول: أليات الرقابة الجبائية
25-23	المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية
26	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني : التهرب و الغش الضريبي
30	تمهيد
31	المبحث الأول: مفاهيم حول الغش و التهرب الضريبي
32-31	المطلب الأول: مفهوم الغش و التهرب الضريبي
33-32	المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي
34-33	المطلب الثالث: تصنيفات الغش الضريبي
35-34	المطلب الرابع: العلاقة بين التهرب و الغش الضريبي
36	المبحث الثاني: مجالات ، طرق ، أسباب التهرب الضريبي
38-37	المطلب الأول: مجالات التهرب الضريبي

قائمة المحتويات

40-38	المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي
41-40	المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي
42	المبحث الثالث: التهرب و الغش الضريبي، أثاره، وسائل مكافحته ، طرق قياسه
42	المطلب الأول: أثار التهرب و الغش الضريبي
43	المطلب الثاني: وسائل مكافحة التهرب و الغش الضريبي
44	المطلب الثالث: طرق قياس التهرب و الغش الضريبي
45	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي
49	تمهيد
50	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم
53-50	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للادارة الجبائية في الجزائر
57-50	المطلب الثاني: الاطار التنظيمي لمديرية الضرائب -مستغانم-
58	المبحث الثاني: حالات التهرب الضريبي لمديرية الضرائب-مستغانم-
59-58	المطلب الأول: نماذج التهرب الضريبي -مستغانم-
60	المطلب الثاني: عدد الملفات المدروسة على مستوى المديرية الولائية للضرائب
61	المبحث الثالث: دراسة ميدانية بمديرية الضرائب -مستغانم-
62-61	المطلب الأول: خطوات اجراء عملية التحقيق المحاسبي
64-63	المطلب الثاني: نتائج التحقيق
68-65	المطلب الثالث: دراسة حالة خاصة بالرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة
69	المبحث الرابع: أثر الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
69	المطلب الأول: أثر التحقيق في المحاسبة في اكتشاف التهرب الضريبي
71-70	المطلب الثاني: أثر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
72	خلاصة الفصل
74-73	الخاتمة
75	قائمة المراجع

قائمة الأشكال و الجداول

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أشكال الرقابة الجبائية و مجالات تطبيقها حسب التدرج.	13
02	الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث و المآجعات.	17
03	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.	18
04	الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب.	19
05	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب.	51
06	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب.	52
07	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب -مستغانم-	53
		57

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	-توزيع التجار حسب قطاع النشاط التجاري.	37
02	-حالات التهرب الضريبي في مادة الوعاء.	58
03	-حالات التهرب في مادة التحصيل-مستغانم-	59
04	-تطور عدد الملفات الخاضعة للضريبة.	60
05	-رقم الأعمال من خلال جدول حسابات النتائج.	63
06	-رقم الأعمال من خلال تصريحات ج50.	64
07	-الرسم على القيمة المضافة الواجب ارجاعه.	64
08	-الملخص العام للحقوق و الغرامات.	65
09	-تحديد الإيرادات.	66
10	-تقويم المصاريف.	67
11	-الضريبة على الدخل الإجمالي.	67
12	-نتائج التحقيق المحاسبي مصلحة المراقبة الجبائية.	69
13	-نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.	70
14	-تقييم نتائج الحقيقات من خلال التحصيلات الجبائية.	70

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
76	-التصريح برقم الأعمال	01
77	-الرسم على القيمة المضافة	02
78	-الضريبة على الدخل الإجمالي	03
79	-تحديد رقم الأعمال الخاضع للضريبة	04
80	-اشعار بالتبليغ النهائي	05

المقدمة العامة

المقدمة :

تسعى كل الدول و على اختلاف توجهاتها و سياستها لتحقيق الاستقلال الاقتصادي الذي لا يأتي الا بتحقيق التنمية الشاملة في شتى الميادين ، وذلك عن طريق الاعتماد على سياسة مالية رشيدة. فالجهد الذي تبذله الدولة في اطار هذه التنمية يلزم علمها إيجاد مصادر تمويلية داخلية تتسم بالاستقرار.

ان النظام الضريبي الجزائري تصريحي ، يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم و مداخيلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم. فان المشرع الجبائي يمنح لكل من المكلفين بالضريبة حقوق و واجبات كما منح في نفس الوقت للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية و التنظيمية اللازمة بهدف مراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة و هذا مايسمى بالغش الضريبي .

ان ظاهرة الغش الضريبي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المختلفة في تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك طرقا و اساليباً سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي) ، أو بطريقة غير مشروعة (الغش الضريبي). فهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية و الاجتماعية التي تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقتها و امكانياتها المادية و البشرية عن طريق الرقابة الجبائية التي من خلالها يتم كشف كل الاغفالات و التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف و ادراك الأسباب الحقيقية التي أدت الى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني .

إشكالية البحث :

من خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية :

-الى أي حد يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي الفعال في الجزائر؟

على أساس هذه الإشكالية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية :

1-ما هي الرقابة الجبائية ؟

2-كيف تمارس الرقابة الجبائية في الجزائر؟

3-ما هي الأسباب الحقيقية لضعف التحصيل الضريبي؟

الفرضيات :

المقدمة العامة

-تعد الرقابة الجبائية من أهم الحلول و الأليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي.

-يتوقف حجم التهرب الضريبي على مدى فعالية الرقابة الجبائية.

-ان التحقيق المحاسبي يعد من أهم و أكبر الأليات لمكافحة التهرب الضريبي .

مبررات اختيار الموضوع:

-وجود انتشار كبير لظواهر الانحرافات الضريبية و التي تشكل خطرا على الاقتصاد الوطني.

-أسباب لجوء المكلفين بالضريبة الى التهرب الضريبي و تجنب دفع التزاماتهم الضريبية.

-الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي و الحد منه.

أهداف الدراسة :

يمكن تلخيص الأهداف المرجوة من خلال هذا البحث فيمايلي:

-تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.

-تناول أهم الطرق لمعالجتها.

-الوقوف على فعالية الأجهزة المختصة في مكافحة التهرب الضريبي .

-تصحيح المفهوم الخاطئ للضريبة بالنسبة للمكلفين بالضريبة.

أهمية الدراسة :

تتجلى أهمية هذا البحث في أهمية الضرائب كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة من أجل

تغطية نفقاتها.

وتبرز أهمية هذا البحث من خلال الآثار السلبية للتهرب الضريبي ، و التي ساهمت في استنزاف أموال

طائلة تتداول بكل حرية دون مراقبة من الدولة و حرمان الخزينة العمومية منها في ظل البحث المتواصل

من قبل السلطات على الرفع من الموارد الجبائية العادية . و من كل هذا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية

كأحد أهم و أقوى السبل و الوسائل لمعالجة نزيف الأموال.

المقدمة العامة

منهجية البحث:

سوف نقوم في هذه الدراسة باتباع المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع و تصنيفها و تحليلها ، ووصف و تشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الاطار النظري و كذلك منهج دراسة الحالة من خلال الملاحظات و المعطيات و المعلومات الميدانية لفهم السير و العمل الميداني من الجهات المعنية المختصة في هذا المجال.

هيكل البحث:

للالمام و الإجابة على أهم الأسئلة المطروحة في اشكالية البحث ، تم تقسيمه الى ثلاثة فصول ، حيث جاء في الفصل الأول تحت عنوان الرقابة الجبائية تناول مفاهيم عامة حول الضريبة و الجباية و كذا مفاهيم حول الرقابة الجبائية و أهدافها و مختلف مظاهرها.

أما الفصل الثاني فقد تناول التهرب و الغش الضريبي ، أنواعه و أسبابه و طرق مكافحته ، أي تشخيص الظاهرة محل الدراسة .

أما الفصل الثالث فقد تطرق الى الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي.

الدراسات السابقة:

1- كردودي سهام ، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير . جامعة محمد خيضر ، 2009 ، بسكرة ، و كانت الدراسة قد تناولت أهمية مساهمة المعلومات المحاسبية في اجراء الرقابة الجبائية.

2- رحال نصر ، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، 2006-2007 ، جامعة ورقلة.

3- سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، 2012 ، بسكرة ، الرقابة الجبائية أداة مفروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة ، و التحقق من مدى صحة المعلومات عامة و المحاسبة خاصة المصرح بها من طرف الخاضعين لها .

المقدمة العامة

4-بشرى عبد الغني ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التمهرب الضريبي في الجزائر ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة تلمسان ، 2011.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

تمهيد:

تعد الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة للمؤسسات و مصلحة الضرائب على حد سواء ، اذ يعتبر النظام الضريبي الذي يخول للادارة الضريبية مراقبة التصريحات و معاينة الأخطاء و النقائص و الاعفاءات و كذلك عدم احترام الالتزامات من قبل المكلفين بالضريبة.

وبما أن النظام الضريبي الجزائري ذو طابع تصريحي، فالمكلف هو الذي يحدد أسس الضريبة وفقا للنصوص التشريعية و التنظيمية المعمول بها ، لكن لم يصل المكلف بالضريبة الى التجرد من أنانيته بصورة كاملة بحيث ينظر الى الالتزام على انه واجب و عبء كبير على قدراته المالية، لذا فانه من الطبيعي أن تتوقع من جانب بعض المكلفين بتفادي دفع الضريبة و التخلص منها.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل لأهم المفاهيم و الجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية و هذا بتناول ثلاثة مباحث و هي:

-ماهية الرقابة الجبائية.

-الرقابة الجبائية مظاهرها اشكالها و مجالات تطبيقها.

-أليات الرقابة الجبائية و مختلف الصعوبات التي تواجهها.

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها ، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة حيث تقوم بتقييم عمل المؤسسة و ذلك باعطاء نتائج أعمالها.¹

المطلب الأول: مفاهيم حول الجباية

أولا: الرسم

الرسم هو مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة الى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها، كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة اظهار حقه عن طريق القضاء.²

كما يمكن تعريفه على أنه: "مبلغ من النقود يدفعه الفرد الى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبرا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له، يترتب عليها منفعة عامة".

ثانيا: الضريبة

ان تعدد تعاريف الضريبة كانت نتيجة التطورات العديدة التي مرت بها عبر الزمن سواء من ناحية طبيعتها أو خصائصها، فهناك من يعتبرها أداة لتحقيق الأهداف المالية وهناك من يعتبرها وسيلة الدولة المالية للتنمية، و من أهم التعاريف التي عرفت بها الضريبة مايلي :

1-هي مبلغ من النقود تجبر الدولة و الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه اليها بصفة نهائية، ليس في مقابل انتفاعه بخدمة معينة، و انما لتمكنها من تحقيق منافع عامة.³

2-هي اقتطاع اجباري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع ثقل الأعباء العامة فيما بينهم بانصاف.⁴

3-هي فريضة الزامية تحددها الدولة ويلتزم المعمول بها بأدائها بلامقابل تمكيننا من القيام بتحقيق أهداف المجتمع.⁵

ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نقول بأن الضريبة اقتطاع مالي تقطعه الدولة جبرا من الأفراد من أجل تحقيق منفعة عامة.

حسين مصطفى حسين-المالية العامة-ديوان المطبوعات الجامعية-الجزائر-2001-ص 36¹

زينب حسين عوض الله-مبادئ المالية العامة-الدار الجامعية-لبنان-دون ذكر سنة النشر-ص 126²

زينب حسين عوض الله-نفس المرجع-ص 128³

اعمر يحيى-مساهمة في دراسة المالية العامة-دار هومة-الجزائر-2003-ص 90⁴

حامد عبد المجيد دراز-مبادئ المالية العامة-السكندرية للكتاب-مصر-2000-ص 115⁵

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

ثالثا: الجبائية

- مفهوم الجبائية: هي مجموع الاقتطاعات الاجبارية المفروضة من طرف الدولة و التي تضم الضرائب و الرسوم والأتاوات و المساهمات الاجتماعية. و تأخذ الضرائب حصة الأسد من الجبائية من حيث حجم المداخيل و مجال فرضها و لأن الضريبة لا ترتبط بخدمة مباشرة يتلقاها المكلف نظير دفعه اياها كما هو الشأن بالنسبة للرسم¹.

المطلب الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية - أهدافها

اولا: مفهوم الرقابة الجبائية

تعرف الرقابة الجبائية على أنها فحص لتصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. كما تعرف على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الادارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي الى التملص و التهرب من دفع الضريبة و تقويمها.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

من خلال التعاريف السابقة للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى الى تحقيقها و المتمثلة في²

1-الهدف القانوني:

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين و الأنظمة. و لذلك تركز الرقابة الجبائية على مبداء المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات.

2-الهدف الاداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للادارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمه، و التي يمكن تحديدها في النقاط التالية :

-تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه الى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها.

محمد عباس محرزي_اقتصاديات المالية العامة-ديوان المطبوعات الجامعية-ط2-الجزائر-2005-ص 56¹
ايت بلقاسم لامية-ليات اجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي-مذكرة ماستر-كلية ع الاقتصادية و التجارية
و علوم التسيير -جامعة البويرة-2013-ص ص 30 31²

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

-تحديد الانحرافات ككشف الأخطاء ، و هذا يساعد الادارة الجبائية في المعرفة و الامام بأسبابها كتقييم الأثر المالي و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

-تسمح عملية الرقابة الجبائية باعداد الاحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

3-الهدف المالي والاقتصادي :

تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال ، و هذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية ، و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي الى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

4-الهدف الاجتماعي :

يتمثل في :

-محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها ، أو تقصيره في أداء و تحمل واجباته اتجاه المجتمع.

-تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة.¹

المطلب الثالث : أسباب اجراء الرقابة الجبائية وأهم المبادئ التي تتضمنها

أولاً: أسباب اجراء الرقابة الجبائية

1-حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله:

بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه و مداخيله للادارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي و يفترض أنها صحيحة مالم يثبت العكس ، للتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات كالتأكد من صحتها و مطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.²

2-محاربة التهرب الضريبي:

يسعى بعض المكلفين بالضريبة الى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة، بالاضافة الى ضخامة هذه الظاهرة و توسع نطاقها كصعوبة قياسها لذا دعت الضرورة الى وجود آلية رقابية تهدف الى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.³

ايت بلقاسم لامية-نفس المرجع-ص32¹

المادة18-1-قانون الاجراءات الجبائية-ص10²

حامد عبد المجيد دراز-مرجع سابق-ص237³

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

ثانيا : أهم مبادئ الرقابة الجبائية

كي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها و المتمثلة :

1- اقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة و من بينها النظام الضريبي، و لذلك فأن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال.¹

2- ترقية و تطوير الادارة الجبائية:

ان التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي مالم يرفق بادارة جبائية فعالة، و التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور و الكفاءة بالاضافة الى توفرها على الامكانيات البشرية و المادية اللازمة، و التي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه الا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض اذ لم تكن ذات خبرة و كفاءة في الميدان.

حامد عبد المجيد دراز- نفس المرجع-ص 237¹

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية مظاهرها- أشكالها-مجالات تطبيقها

في هذا المبحث سيتم التطرق الى مظاهر الرقابة الجبائية المختلفة اضافة الى أشكالها و مجالات تطبيقها.

المطلب الاول: مظاهر الرقابة الجبائية

تتمثل مظاهر الرقابة الجبائية فيمايلي:

1- الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء مفهوم قانوني، وتعرف على أنها السلطة المعترف بها للادارة الجبائية لتصحيح النقائص، السهو، الاغفالات او الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بها. ان هذه السلطة ذات أهمية قصوى، و تكتسي قيمة دستورية فالدولة يخول لها دستوريا الزامية الرقابة حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي.¹

2- الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع ، و انه من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي و التي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي و التي يمكن اعتبارها استعمال وسائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة قصد تخفيض مساهمته الضريبية.

3- تكتسي الرقابة الجبائية بعد انساني و الذي لاجب اهماله رغم المجهودات المبذولة من قبل الادارة الجبائية لمحاربة الغش، فان مايجب الاشارة اليه في معظم الدول ، هو أن الرقابة الجبائية لا تقتصر الا على عدد قليل من المكلفين. فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يتقبل بسهولة التحقيق الذي اجري عليه. ان أغلب و أهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيهم بالاضافة الى الاريك اتجاه الادارة الضريبية، بالاضافة الى الشكوك و الشبهات التي تحوم حولها و كذا احساسه بضعف اتجاه الادارة. فالمكلف بالضريبة لايجب أن يشعر بالضعف اتجاه الألة الادارية بل يمتلك حقوق مقابل الادارة الجبائية و هذا في كل مراحل الرقابة الجبائية سواء أثناء سريان كل العمليات أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول اليها.

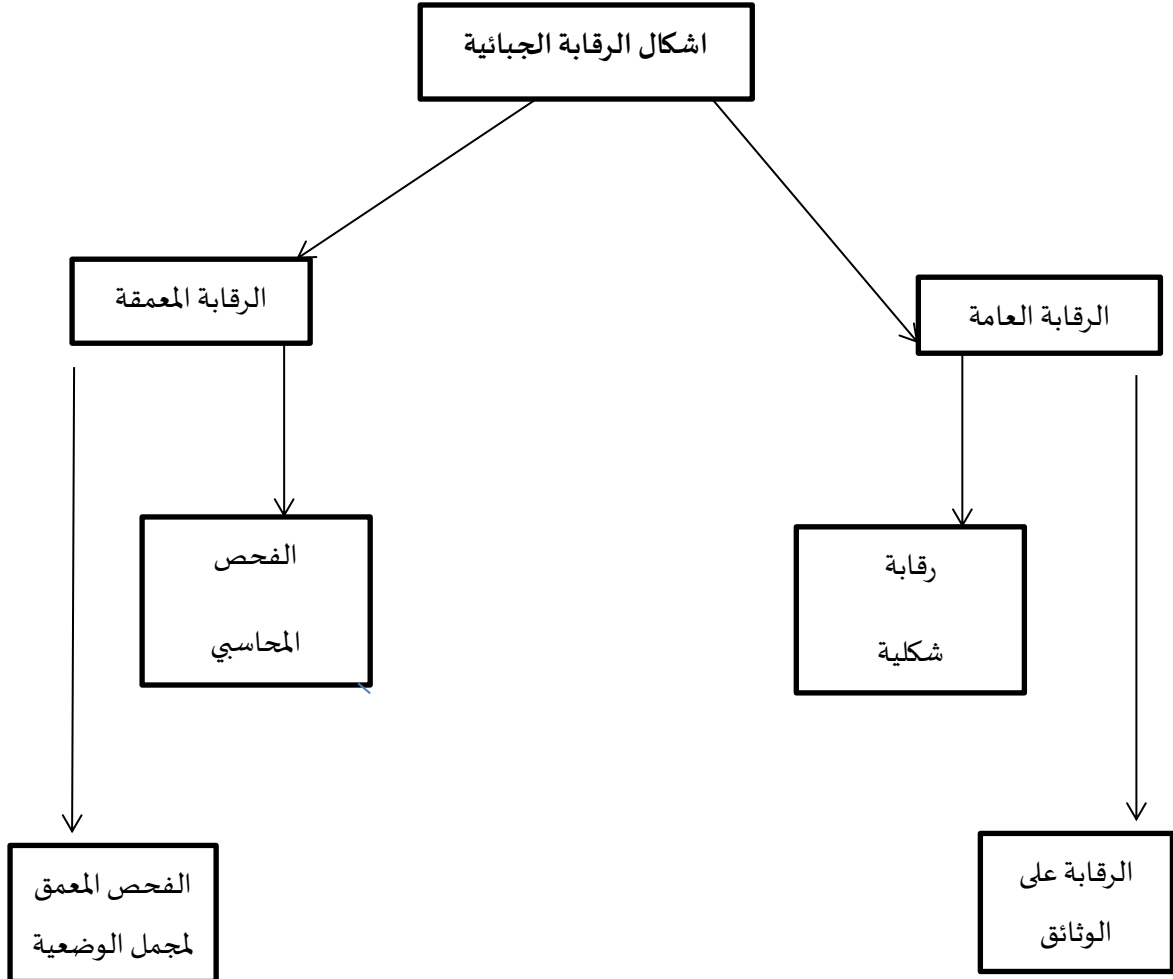
المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

ان مراقبة و مراجعة التصريحات الجبائية، يمكن أن تباشر بطريقة مجملة ويمكن أن تكون معمقة، كما أنه يمكن تحديد أيضا مجالات تطبيق الرقابة الجبائية و التي تتم على عدة مستويات، بحيث أن تطبق على مستوى مفتشية الضرائب ، أما على المستوى الولائي و بالضبط على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

محمد عتاب-مقومات النظام الجبائي الجزائري-ديوان المطبوعات الجامعية-الجزائر-2004-ص 86¹

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

الشكل (01-01): أشكال الرقابة الجبائية ومجالات تطبيقها حسب التدرج



مسطفى عوادي ويونس زين-الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري-دون ذكر دار النشر-ط02-الجزائر 2011-

المصدر:ص11

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

الرقابة العامة أولاً:

تتم الرقابة العامة على مستوى مفتشيات الضرائب و في هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة : الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق. يقوم رئيس المفتشية بمراقبة و فحص تصريحات المكلفين بالضرائب و تتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي هذا النوع من الرقابة ينجز من غير تنقل او اجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب و تتم بمكتب المراقبة على مستوى ملف المكلف بالضريبة.¹

1-الرقابة الشكلية:

تتم هذه الرقابة عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة ، و تنجز كل سنة و تعتبر كمرحلة تمهيدية و كخطوة أولى و هي تشمل مجموع التدخلات التي تهدف الى:
-تصحيح الأخطاء المادية المحتملة و المثبتة على التصريحات، مع عدم اجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات و المعلومات التي تملكها الإدارة.
-هذا النوع من الرقابة لايعتمد على صحة الأرقام المصرح بها قدر مايعتمد على الكيفية التي تم بها ملئ هذه التصريحات .
-تهدف الى التأكيد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة .
-كشف المعلومات أو العناصر المهملة و تكليف في حالة الاستحقاق المكلف بالضريبة بتصحيح هذه الاغفالات.²

2-الرقابة على الوثائق:

عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب احضار الوثائق و السجلات المحاسبية .ان مراقبة الوثائق يجب أن تكون شاملة و تتم على مستوى و محتوى و مضمون التصريحات المقدمة. اذن فمراقبة الوثائق هي مجموع الاعمال المنجزة و التي خلالها تقوم المصالح المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات و الوثائق اعتماداً على المعلومات المشككة للملف الجبائي، و بصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال.³

و من أمثلة على ذلك:

-النشاطات الطبية و شبه الطبية، عيادات التوليد و قاعات العلاج تتعامل ادارة الضرائب بالتنسيق مع مصلحة الضمان الاجتماعي التي تقدم لها سنويا كشوفات فردية تين فيها عدد الفحوص المجراة من طرف كل طبيب مع توضيح المبالغ الاجمالية للأتعاب كماهي واردة في أوراق العلاج.

-أما بالنسبة للمحامين، و ذلك بالتنسيق مع كتابة الضبط للمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي.

سهام كردودي-المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية-مذكرة ماجستير-جامعة بسكرة-الجزائر-2008-ص 47¹
عبد الجليل الخذاري-الرقابة الجبائية كاداة لمحاربة التهريب الضريبي-مذكرة ماستر-جامعة بسكرة-الجزائر-2014-ص 55 56²
سهام كردودي-مرجع سابق-ص 51³

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

ثانيا: الرقابة المعمقة

وفيها يتم التمييز بين نوعين من الرقابة : الفحص المحاسبي و الفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف.

تقوم نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بفحص جبائي و محاسبي للمكلفين بالضريبة، الخاضعين للنظام الحقيقي

الدين لايتعدى رقم أعمالهم السنوي مليار ونصف سنتيم ، و تشمل كذلك المكلفين المقترحين من طرف المفتشيات

اعتمادا على معايير منها¹

-التصريح بالعجز المكرر.

-النقص المستمر في الربح المحقق.

مما سبق يتضح جليا أن الرقابة الخارجية تهدف الى التأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها مع مصادر خارجية

و تكتسي شكلين

-الفحص المحاسبي للمؤسسات الملزمة بمسك المحاسبة.

-الفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

1-الفحص المحاسبي:

ان الفحص المحاسبي هو عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف الى فحص في عين المكان ، الملفات المحاسبية و

مقارنتها بعناصر الاستغلال.لذلك يتبين أن الذين يعنهم الفحص المحاسبي هم ملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق

المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري و الجبائي.

هذا الفحص يسمح التأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها بالعناصر الخارجية كالدفاتر المحاسبية، اذ

بواسطتها يتأكد العون المراقب من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة و ذلك من خلال النتائج المحددة عن طريق

المحاسبة.²

2-الفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة:

هو الذي يقوم على مراقبة شخص شخص طبيعى للتأكد بأن تطور و نمو أملاكه و أمواله تتوافق مع المداخيل المصرح

بها و هي تعرف بأنها مجموع العمليات و الابحاث التي تهدف الى كشف الفارق الموجود و المتوقع بين الدخل المصرح به و

الدخل الحقيقي بمقارنة مدى الانسجام بين مداخيل المكلف بالضريبة فيما بينها من جهة و بين حالته المادية و عناصر و

طرق معيشته و المظاهر الخارجية من جهة اخرى.

عوادي مصطفى-الغش و التهرب الضريبي الجزائري-مطبعة صخري-الجزائر-2001-ص 13¹

المادة 01-20 - من قانون الاجراءات الجبائية-ص 13²

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

و تعتبر مجموعة المعلومات التي توجد بحوزة الادارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق و المباشر للعملية، بعد أن يجمع كل الوثائق و العناصر الضرورية و الموجودة لدى المصالح و الهيئات التي يتعامل مع المكلف بالضريبة.

المطلب الثالث: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

هناك أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي و المتمثلة في مديرية البحث و المراجعات و كذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و مفتشيات الضرائب.

أولاً: مديرية البحث و المراجعات

1-تعريفها:

أنشأت مديرية البحث و المراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288-98 الصادر في جويلية 1988، و المتضمن التنظيم الاداري المركزي لوزارة المالية، و قد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني، و قد كان الانطلاق الفعلي لنشاط البحث و المراجعات في سبتمبر 1998، و هي مكلفة بنفس الاعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة و المصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي.¹

و لكي تقوم بهذه الصلاحيات تسند المهام الى أربع مديريات فرعية هي:

-نيابة مديرية البرمجة .

-نيابة مديرية الرقابة الجبائية.

-نيابة مديرية الاجراءات الجبائية.

-نيابة مديرية التحقيقات و البحث عن المعلومات المحاسبية.

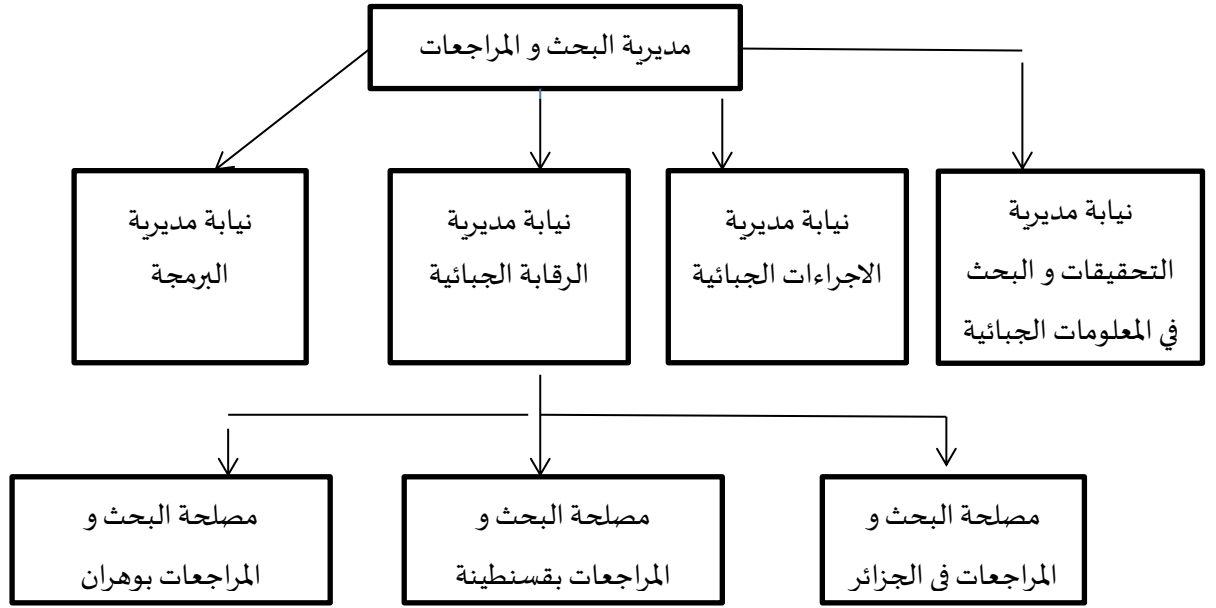
نوي نجاة-فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر-مذكرة ماجستير-كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير-الجزائر2003_2004 – ص ص 39

¹ 40

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

2- الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات:

الشكل (01-02): الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات



المصدر: نوي نجاة- نفس المرجع- ص 40

3- مهام مديرية البحث والمراجعات¹:

الهدف الرئيسي لمديرية البحث و المراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع استراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي و من بينها

-رفع نوعية التحقيق و الارتقاء به الى مستويات أحسن.

-تحسين نوعية الرقابة الجبائية.

-الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية و المداخل الكبرى.

المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 303_02 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002 – الجريدة الرسمية- عدد 64- سنة 2002¹

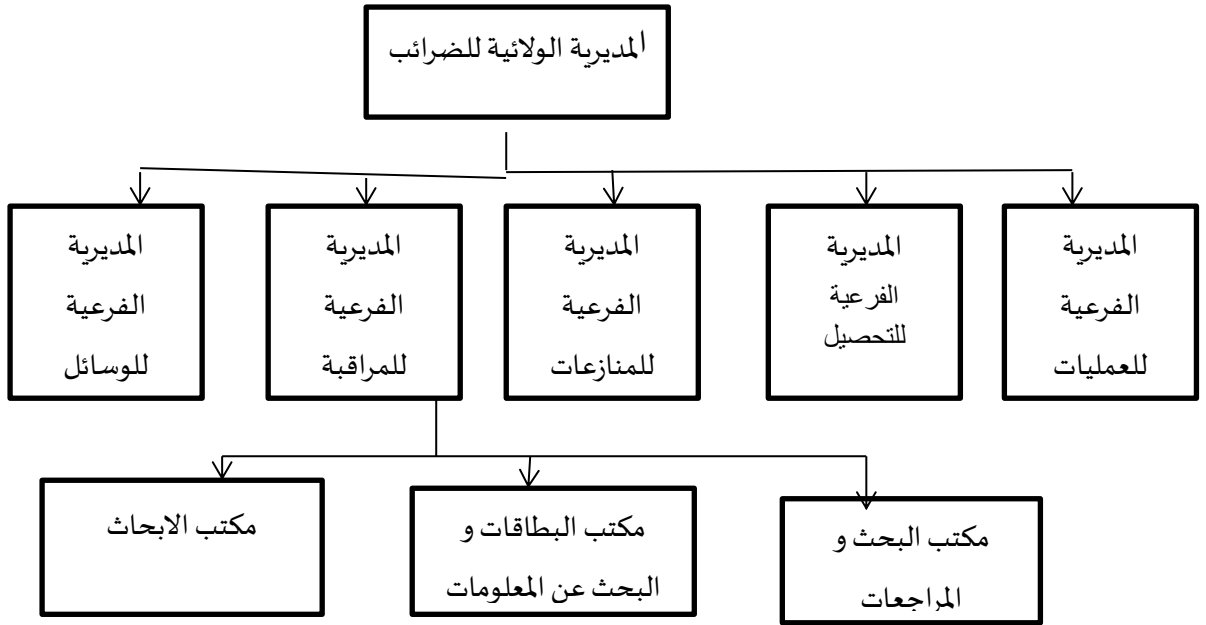
الفصل الأول: الرقابة الجبائية

ثانيا: المديرية الولائية للرقابة الجبائية

اضافة الى مديرية البحث و المراجعات فان المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، و تتكفل مديرياتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، اذ تعد الهيئة المتخصصة بعملية الرقابة، لذا تستند اليها تنفيذ برامج التحقيق¹.

1-الهيكل التنظيمي:

الشكل (01-03): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: سليمان عتير-مرجع سابق-ص 41

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

2- مهام المديرية الولائية للضرائب

وفي هذا الاطار فان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بمايلي:

-البرمجة و التحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، و كل التصريحات و التحقيقات و الأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.

-دراسة و اقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.

-السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة من خلال التحقيق.

-البحث و تحليل أسباب التهرب و الغش الضريبي و ايجاد حلول و اقتراحات ناجعة لهذا الاشكال.

-تنسيق و تنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

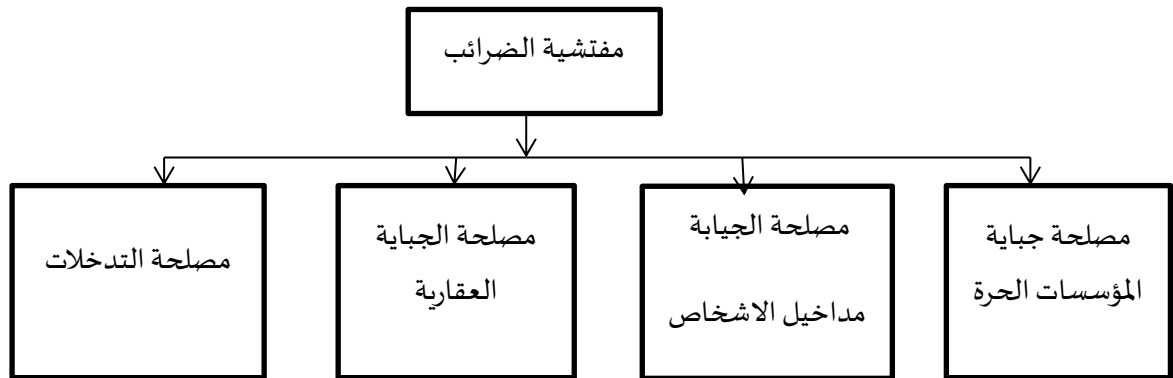
ثالثا:مفتشيات الضرائب

1-تعريفها:

تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث و جمع المعلومات الجبائية و استغلالها و مراقبة التصريحات و اصدار الجداول الضريبية و كشوف العائدات و تنفيذ عمليات التسجيل¹.

2-الهيكل التنظيمي:

الشكل(01-04):الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



المرسوم التنفيذي رقم 60_91 المؤرخ في فيفري 1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية و صلاحيتها-المادة 12-الجريدة الرسمي-عدد9-

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

المصدر: سليمان عتير-مرجع سابق-ص 111

3- مهام مفتشية الضرائب:

1 اعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمايلي¹:

-مراقبة التصريحات الشهرية او الفصلية.

-المتابعة و المراقبة المستمرة للملفات الجبائية فيما يخص الثغرات التي تطرأ على طبيعة النشاط من جهة و على الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة اخرى.

-تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، و اعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا.

-تسجيل المنازعات و الطعون و تقديم الحلول المناسبة.

المرسوم التنفيذي رقم 60_91 المؤرخ في فيفري 1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية و صلاحيتها-المادة 12-الجريدة الرسمي-عدد9-ص 11¹

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية ومختلف الصعوبات التي تواجهها

تحاول الادارة الضريبية الاعتماد على مجموعة من الوسائل و المبادئ و الآليات التي تكفل لها تحصيلات ضريبية في المستوى من جهة، و مكافحة الغش و التهرب الضريبي من جهة اخرى، و ما اعتمدها على الرقابة و التحقيق الجبائي مع تعزيز الادارة بالوسائل ماهو الا اجراء تعتمد عليه الدولة لجعل الضريبة تلعب الدور الفعال في سياسة الاصلاحات الاقتصادية و الضريبية.

و عليه سيتم التطرق في هذا المبحث الى :

-آليات الرقابة الجبائية.

-الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: آليات الرقابة الجبائية

أولاً: حق الادارة في القيام بالرقابة الجبائية وفقاً للقانون

كون أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، و هو يعطي الحق للادارة في القيام بالرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة و البحث عن التجاوزات التي يقومون بها.

و عادة ماتطبق الرقابة على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الريح الحقيقي، كما تطبق على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الريح الجزافي و ذلك حسب امكانيات المصلحة¹.

و بصفة عامة تشمل الرقابة المكلفين بالضريبة المقترحين من طرف المفتشيات اعتمادا على عدة معايير منها:

-التصريح بالعجز المتكرر و ذلك كان يقدم الممول في كل مرة وثائق تدل على عجزه رغم أن الممولين الذين يعملون في نفس المجال يحققون ربحا ، الأمر الذي يستلزم القيام بعملية الرقابة لمعرفة ما اذا كان هناك تلاعب ام هناك عجز حقيقي.

-النقص المستمر في الريح المحقق رغم أن رقم الاعمال يحقق ربحا أكبر من الصرح به، و بالتالي يجب اخضاع للمول للرقابة من أجل تقدير الريح الحقيقي.

1- حق الاتصال او الاطلاع:

هو امكانية قانونية تسمح للادارة الجبائية بمعرفة كل الوثائق المستعملة من طرف جميع الخاضعين للاطلاع على تصريحاتهم المكتوبة و الموجهة للادارة الجبائية. اذن يخص الحق في الاطلاع بالدرجة الأولى السجلات المحاسبية و كل

سعيد علي العبيدي-اقتصاديات المالية العامة-دار دجلة-عمان-2011-ص 154

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

الوثائق و المستندات المحاسبية ، هذا الحق يطبق بعين المكان، لكن الادارة لا تستطيع أن تأخذ نسخا على بعض الاوراق أو المستندات الضرورية للمكلفين بالضريبة للاستفادة من معلومات تتعلق بالرقابة الجبائية المعنية.

2-حق التفتيش:

لأعوان الضرائب الحق في المراقبة و يسمح لهم بالتفتيش دوريا في التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و يتم ذلك بمراقبة

-محاسبة المؤسسة.

-الوضعية الجبائية للشخص المعنوي.

الحق بالتفتيش موضوع بقوانين صارمة مبنية على ضمانات للمكلف بالضريبة و عدم احترام هذه القوانين يؤدي الى عدم أهمية المراقبة و التعديلات الجبائية¹.

3-حق الاستدراك:

يعني الامكانية الممنوحة للادارة الجبائية في اعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديله او انشاء اقتطاع جديد، حيث أنه يجوز استدراك كسب خطأ يترتب من نوع الضريبة أو مكان فرضها ، بالنسبة لأي كان من الضرائب و الرسوم. و قد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربع سنوات سواء بالنسبة للضرائب المباشرة او الرسم على القيمة المضافة.

ثانيا:التحقيق في المحاسبة كأداة للرقابة

تتمثل هذه الرقابة في انتهاج مجموع الطرق و الأساليب و الكيفيات التي تساعد على التأكد من صحة و تنظيم المحاسبة و ايجاد الاخطاء التي تجردها من معيار النزاهة وفقا لقواعد و اسس عملية و علمية و كذلك تساعد على كشف التهربات المحاسبية.

و للمحاسبة أهمية كبيرة في المؤسسة و تتمثل فائدتها فيمايلي:

-تسجيل العمليات المنجزة بالتسلسل.

-تلخيص المعلومات في نهاية السنة قصد اعداد الميزانية الختامية و قائمة النتائج و الجداول الملحقة.

-تزويد مستعملي المحاسبة بالمعلومات التي تساعدهم على القيام بمهامهم.

1-التحقيق المحاسبي:

1-مفهوم التحقيق المحاسبي:

محمد عباس محرزى-مرجع سابق-ص 36¹

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

لا يمكن للادارة الجبائية مباشرة تحقيق محاسبي لمكلف ما لم يوجب عليه القانون مسك دفاتر محاسبية كما هو عليه الحال في الدخل العقاري، اي بغياب الوثائق المحاسبية لا يمكن اجراء تحقيق محاسبي ، و قبل اجراء عملية التحقيق يجب مراعاة اجراءات و ضمانات مشروعة لصالح المكلف¹.

ان التحقيق في المحاسبة ليس غرضه المراقبة الجبائية فقط، بل انه يمكن المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية، كما يحاول الأعوان المحققين البحث اذا كانت النتائج مطابقة فعلا للقواعد المحاسبية و الجبائية السارية المفعول و هذا ما يسمى "الفحص الانتقادي المحاسبي" فأثناء التحقيق يطلع اعوان الادارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها و التي ترتكب أحيانا من غير قصد.

ب-مراحل التحقيق:

-التحضير للتحقيق:

بعد تلقي مصالح المديرية الولائية للضرائب لاقتراحات مختلف المفتشيات المتواجدة بتراب الدوائر التابعة، تقوم بدراسة هذه الاقتراحات من جميع الجوانب ثم تباشر في اعداد برنامج التحقيق كعمل أولي.و تتمثل الأعمال التحضيرية فيما يلي

-جلب و دراسة الملفات الجبائية.

-دراسة الوثائق التقنية.

-اشعار المكلف بالرقابة.

و التحضير للتحقيق هو عبارة عم مجموعة من الأعمال التمهيدية التي تقوم بها المصلحة المحققة و ذلك من أجل:²

-الامام بكل ما يخص الوضعية الفعلية للمكلف.

-فحص كل التصريحات الخاصة حسب كل نوع من الضرائب التي يخضع لها المكلف.

-طلب فحص طلبات التوضيح و التبريرات التي سبق الحصول عليها من خلال اجراء الرقابة على الوثائق.

-الاستعانة بالمعلومات التي تم جلبها من مصالح اخرى.

-التحقيق و اجراءاته :

يقصد بالتحقيق رقابة مصداقية التسجيلات المحاسبية و هذه المصدقية تترجم بعد القيام برقابة مزدوجة.

-نتائج التحقيق :

¹ Casimir jean piere –pour faire face a un contrôle fiscal-paris-1998-p 258

² c.jean.piere-ibid-p 260

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

تعتبر نتائج التحقيق آخر مرحلة في التحقيق المحاسبي و فيما يرى المحقق احتمال وجود مجال لاحداث بعض التعديلات في القاعدة الضريبية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة اذا استدعت الضرورة ذلك. المعمول به هو الاجراءات التي يقوم بها المحقق و المتمثلة في مراقبة جميع الرسوم و الضرائب على امتداد الأربع سنوات غير المتقادمة¹.

بعد الفحص الدقيق يعمد المحقق الى استخلاص النتائج المتحصل عليها:

-اقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات.

-استحداث تعديلات قانونية ان وجدت.

-اذا كانت النتائج المتحصل عليها مطابقة لما هو مصرح به فالمحقق ملزم بتقديم اشعار بالنتائج.

-في حالة اثبات تجاوزات و أخطاء فان المحقق بإمكانه اجراء التعديلات العادية للتقويم و التي تتمثل في اجراءات التقويم الثنائي و الأحادي².

2-مجال التحقيق في المحاسبة و الأعوان المكلفون بعملية التحقيق:

ا-مجال التحقيق في المحاسبة:

ان المحقق في اطار عملية الرقابة المحاسبية لا يتمتع بكل الصلاحيات المخولة له، لذا فان صلاحياته محدودة في مجال التحقيق، حيث يمكن له أن يتأكد بكل موضوعية من صحة ما تم تقييده ، كما يمكن له أن يطلب كل الوثائق و التبريرات للأعباء التي تم خصمها خلال الدورة ، و موازاة مع ذلك فان القانون يجبره على عدم التدخل في كل الأمور التي لها علاقة وطيبة بتسيير و تنظيم المؤسسة محل التحقيق ، و من المستحسن أن يكون المكلف متعاوناً مع العون المحقق حتى تسير عملية التحقيق على أحسن حال.

تنجز الادارة الجبائية برنامجاً للتحقيق مع اختيار المؤسسات التي لها الاولوية في التحقيق بطلب من³:

-المديرية العامة للضرائب.

-المفتشية التي عاينت التجاوزات الخطيرة.

-التصريح المكرر بالعجز من طرف المكلف بالضريبة.

ب-الاعوان المكلفون بعملية التحقيق:

يقوم بعملية الرقابة و التحقيق المحاسبي اعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الاقل، مفتشين رئيسيين او مراقبين هؤلاء يمكن ان يخطر عنهم أو في مكانهم أعوان برتبة أقل.

حسين مصطفى حسين-مرجع سابق-ص 67¹

² C.jean .piere-ibid-p 260

زينب حسين عوض الله-مرجع سابق-ص 60³

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

أولاً: قصور الامكانيات البشرية

ان عدم انتهاج الادارة الضريبية سياسة منتظمة و منهجية نتج عنه نقص في الجانب البشري نوعاً و كما.¹

1- من الناحية الكمية:

ان الادارة الضريبية تعيش عبر سنوات متتالية قصوراً تقريباً في أعوان و موظفي الادارة الجبائية ذلك من خلال:

ا- تضخم مهام الادارة: فنجد أنه في :

-سنة 1972 كان يخصص العون الواحد مجموعة من 155 ملف ضريبي و كان العون يدرس 289 ملف فيما يخص الضريبة على الاراضي.

-سنة 1983 كان يتحصل العون على 255 ملف ضريبي و كان يدرس 610 ملف فيما يخص الضريبة على الأراضي.

أما في مرحلة الانفتاح الاقتصادي و التي تميزت بارتفاع عدد من المتعاملين الاقتصاديين، فقد نتج عنه زيادة في عدد المكلفين و الملفات المفروضة للدراسة حيث وجدت الادارة نفسها أمام مهام متزايدة و ضخمة مع عدد متواضع من الموظفين و أعوان الرقابة.

ب- أعوان الرقابة:

فيما يتعلق بهذا الجانب يمكن تسجيل مايلي:²

-في سنة 1992 كان عدد المراقبين الذين تعتمد عليهم الادارة 472 عون مقابل 490 ألف ملف اي لمعدل 1383 ملف لكل مراقب مع ما يحمله كل ملف من بيانات و جداول و كذا امكانية اجراء دراسة معمقة له.

-في سنة 1995 المصالح المختصة في مجال الرقابة على مستوى التراب الوطني كانت تتوفر على 600 مراقب و 600 ألف ملف اي بمعدل 1000 ملف لكل مراقب، و هذا ما يشكل صعوبة في التسيير الحسن للادارة الجبائية.

يونس احمد البطريق-مرجع سابق-ص 160¹

يونس احمد البطريق-نفس المرجع-ص 161²

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

2-من ناحية الكفاءة :

ان الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة و المهارة و دورها الفعال مما ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي و الادارة الجبائية نفسها. فتعقد الملفات المعالجة و تشعبها اضافة الى ضعف امكانيات الادارة من حيث الكفاءات و المهارات أورث الادارة رداءة في التسيير و يرجع هذا الضعف في التأهيل و الكفاءة الى غياب و عدم ادراك الأعوان الاداريين للمعارف المختلفة في مجال الباية و الحسابات المعقدة و التشريعات الضريبية. -ضعف المدارس المختصة في تكوين الاطارات الكفؤة.

و لأن الادارة الجبائية التي هي في أمس الحاجة الى الموظفين الأكفاء، و نشترط فيهم النزاهة و التأهيل للقيام بدورهم خير أداء، فهي في نفس الوقت في حاجة عاجلة الى عدد كبير من الموظفين على الأقل لسد الثغرات و تلبية حاجيات الادارة على المدى القريب.

ثانيا:قصور الامكانيات المادية

ان نقص الامكانيات المادية للادارة الجبائية يعد حاجزا أمام اي اصلاح جبائي ، و لعل من أمثلة ذلك في الواقع للادارة ماييلي

-القصور في المقرات و اعتبار بعضها الآخر في حاجة الى ترميم و تجديد.

-نقص و انعدام في بعض الأماكن لأدنى التقنيات لمعالجة الاحصائيات.

-نقص المطبوعات الادارية مما يسبب في تعطيل الكثير من العمليات الجبائية.

-انعدام المحفزات المالية و المشجعة على التفاني في العمل .

ان اعطاء الاهمية للوسائل البشرية مع اغفال الوسائل المادية يعتبر عاتقا امام رفع مستوى فعالية الادارة الجبائية التي تختلف نشاطاتها و تنوع ادوارها.

ثالثا:التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

على غرار التحقيق الذي تباشره مصالح الرقابة لدى الادارة الجبائية فانه استحدث ما يعرف بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية¹. وذلك مسيرة الاصلاحات الجبائية ،فالتحقيق المعمق يعتبر امتدادا منطقيًا للتحقيق المحاسبي و الذي يخص بالتحديد الضريبة على الدخل الاجمالي.

1-مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

سعيد شكري رجب-اقتصاديات الضرائب-الدار الجامعية-مصر 2007-ص 153¹

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

يقصد به مجموعة العمليات التي ترمي الى الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به. كما يشمل جميع عمليات الرقابة التي تعمل على البحث في الانسجام بين ماصرح به المكلف من جهة و بين ما هو موجود في أرض الواقع، بالتأكد من الوضعية المالية لأعضاء المسكن الضريبي و نمط معيشته من جهة أخرى.

2- الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

يمكن برمجة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أثر تحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل الشخصي للمؤسسة ، أو الرؤساء و الشركاء الأساسيين للشركة.

ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة مالو حظ فارق محسوس بين المدخول المصرح من طرف المكلف من جهة ، و عناصر النمط المعيشي و النفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى.¹

و تقدم الادارة على طلب التبريرات و التوضيحات التي تراها أساسية ، مما تحملها على اعادة تقويم الوعاء الضريبي و هذا عن طريق التصحيح الحضورى او التلقائى.

سهام كردودي-مرجع سابق-ص 20¹

الفصل الأول: الرقابة الجبائية

خلاصة الفصل:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الاجراءات التي تقوم بها الادارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة كما تعتبر أداة قانونية في يد الادارة تسعى من خلالها الى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم ، و العمل على اكتشاف كل الاخطاء و المخالفات المسجلة.

و لتحقيق هذه الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية ، عمل المشرع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة، و كذلك تنظيم هياكل ادارية و أسند لكل من هذه المصالح مهام خاصة بها.

و سيتم في الفصل الموالي التعرف أكثر على الغش و التهرب الضريبي و أسباب و الطرق التي تؤدي الى محاولة الغش و التهرب الضريبي و أثارها على اقتصاد الدولة.

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

تمهيد:

تعتبر الادارة الضريبية من بين الادارات الهامة ، و لذلك اوجب على المكلفين اعطاء تصريحات صحيحة و دقيقة و تامة ، بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الانظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين ، الا ان بعض المكلفين يرون ان الضريبة مجرد قيد من نفوذهم المالي و حريتهم الاقتصادية مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة.

وتعد مكافحة التهرب و الغش الضريبي ، من اولويات السلطات العمومية و على راسها الادارة الضريبية ، وذلك نظرا لما تخلفه من اثار مدمرة على الاقتصاد الوطني ، و لعل هذا ما جعلها من اهم اهتمامات السياسة الجبائية طوال الفترة التي تلت الاصلاح الجبائي.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل الى هذه الظاهرة بالشرح و التفصيل من خلال ثلاث مباحث :

-مفاهيم حول التهرب و الغش الضريبي.

-مجالات ، طرق، و اسباب التهرب الضريبي.

-اثار التهرب الضريبي ، ووسائل مكافحته ، و طرق قياسه.

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

المبحث الاول: مفاهيم حول الغش و التهرب الضريبي

يشكل الغش و التهرب الضريبي وسيلتين يلجا اليهما المكلف من اجل عدم دفع الحقوق المقاة على عاتقه، و نظرا للتداخل الكبير بينهما سيتم في هذا المبحث توضيح كل من مفهومي الغش و التهرب الضريبي.

المطلب الاول: مفهوم الغش و التهرب الضريبي

اولا: مفهوم الغش الضريبي

الغش الضريبي ظاهرة عالمية و قديمة لا تعترف بالحدود ، تعرفه البلدان الغنية مثلها مثل البلدان الفقيرة ، له تاثيرات بالغة الاهمية على الاقتصاد الوطني و من ثم على التوازن في النظام الضريبي، ولفهم هذه الظاهرة اكثر، سوف نعرض التعاريف التالية

"الغش الضريبي هو المخالفة المتعمدة من قبل المكلفين بالضريبة قصد التخلص منها او التقليل من وعائها"¹

"الغش الضريبي هو تعدد مباشر و صريح سواء اكان على وعي ام لا على القانون الضريبي و هو يتمثل في مجموعة من التوليفات القانونية و المحاسبية او اساليب و طرق مادية لتجنب الضريبة."²

"الغش الضريبي هو المخالفة الصريحة لاسس القانون الضريبي ، وذلك باستعمال الوسائل المالية و العمليات المحاسبية و التصرفات القانونية التي يستغلها المكلفون من اجل عدم دفع الضريبة جزئيا او كليا سواء كانت ضرائب مباشرة او غير مباشرة."³

وبصفة عامة فان الغش الضريبي هو كل التصرفات التي تقع عن قصد و عمد لتحقيق منفعة غير مشروعة على حساب الغير، فمن المنظور المحاسبي يعني التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها المستندات و السجلات او المعلومات التي تحتوي القوائم المالية بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع.

و تتمثل اسباب الغش الضريبي في مايلي:⁴

-الرغبة في اختلاس بعض موجودات المؤسسة.

-محاولة تغطية عجز معين في الصندوق .

نادي سليم-المراجعة الجبائية-مذكرة ماجستير-جامعة الجزائر-2004-ص 59¹

سوزي عدلي ناشد-ظاهرة التهرب الضريبيالدولي واثارها-منشورات الحلبي الحقوقية-لبنان-ط01-2008-ص 13²

عيسى براق-دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي-مذكرة ماجستير-المدرسة العليا للتجارة-الجزائر-2001-ص 21³

محمد التهامي و مسعود صديقي-المراجعة و تدقيق الحسابات-ديوان المطبوعات الجامعية-الجزائر-2002-ص 145⁴

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

-محاولة التأثير على القوائم المالية الختامية لأغراض معينة.

و الغش الضريبي له ركنان:¹

أ-الركن المادي:

هو استخدام طرق تدليسية ووسائل مختلفة قصد التقليل من الاساس الخاضع للضريبة و من بين الوسائل مايلي:

-مسك محاسبة مزيفة و باخطاء متعمدة و متكررة.

-استخدام فواتير مزورة و غير صحيحة.

ب-الركن المعنوي:

يتمثل هذا الركن في عنصر القصد للغش الضريبي وذلك بمخالفة قوانين واشحة و صريحة، غير ان اثبات هذه النية تبقى صعبة بالنسبة للإدارة الجبائية لانها تفترض توفر النية الحسنة لدى اغلب المكلفين بالضريبة.و قد اوجب المشرع في هذا الركن توفر نوعين من هذا القصد قصد عا و قصد خاص.

-القصد العام و يفترض علم المكلف فعلا بارتكابه الاحتيال قصد التخلص من الضريبة.

-القصد الخاص يفترض فيه ان يتجه المكلف الى التخلص من الضريبة كلها او بعضها ، اي حرمان الإدارة من الحصول على حقها.

ثانيا: مفهوم التهرب الضريبي

هناك مجموعة من التعاريف للتهرب الضريبي منها:

"التهرب الضريبي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف و ذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير ، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة."²

"التهرب الضريبي هو تجنب الوقوع في جاذبية القانون."³

من خلال هذين التعريفين يمكن صياغة التعريف التالي:

"التهرب الضريبي هو الفعل الشخصي المتعمد الذي يقوم به المكلف و ذلك باستعمال تقنيات قانونية تسمح له بتجنب الحدث المنشئ للضريبة القانونية."

حسين بوسقيعة-جريمة الغش الضريبي-المجلة القضائية-عدد01-الديوان الوطني للاشغال التربوية-1998- ص ص 19¹ 20

² C.r masson-la notion d'évasion fiscale en droit interne français-paris-1990-p 181

³ Martinez-la fraude fiscale-édition p.u.f –paris-p 17

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

وفي الواقع يمكن التمييز بين ثلاث حالات للتهرب هي :

-تهرب ضريبي ناتج عن سلوك المكلف.

-تهرب ضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الجبائي ، و قد يستعين المكلف بذوي الاختصاص و الخبرة لاكتشاف تلك الثغرات.

المطلب الثاني: اشكال التهرب الضريبي

هناك شكلان للتهرب الضريبي و هما:

-التهرب الوطني.

-التهرب العالمي.

اولا:التهرب الوطني

يتمثل التهرب الضريبي المحلي في قيام المكلف باختيار النظام الجبائي الاكثر سهولة و الاكثر بساطة و من اهم طرقه

1-الامتناع :

وذلك بان يمتنع المكلف عن امتلاك اي شئ او القيام باي عمل يؤدي الى خضوعه للضريبة، كان يقوم مثلا بعدم تسجيل العقارات المسماة باسمه الشخصي و تحويلها الى اشخاص اخرين.

2-الاحلال :

يتم التهرب عن طريق الاحلال بان يقوم المكلف بتعويض وعائه الخاضع بوعاء اخر اقل خضوعا للضريبة، او معفى تماما كان يقوم المكلف مثلا بالرفع من ارقام الاعمال المعفاة مقارنة من ارقام الاعمال غير المعفاة.

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

ثانيا: التهرب العالمي

يقصد به افلات المادة الخاضعة للضريبة في النطاق المحلي لبلد معين من الاحكام الجبائية ووضعتها تحت تصرف نظام جبائي اجنبي او عدة انظمة جبائية.

مثل الشركات المتعددة الجنسيات التي تلجا الى اشخاص طبيعيين او الى تكوين فروع في العديد من البلدان ، مما يساعدها في تنظيم عمليات التهرب بسهولة كبيرة.¹

المطلب الثالث: تصنيفات الغش الضريبي

يعبر عن الغش الضريبي احيانا بالتهرب الضريبي غير المشروع ، و تتمثل انواع الغش الضريبي فيمايلي:

اولا: الغش البسيط و الغش المعقد

1- الغش الضريبي البسيط:

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة من اجل دفع ضريبة اقل هذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات ناقصة او خاطئة بسوء نية او التاخر في تقديمها نهائيا.² وتكون محاولة التضليل هذه من دون اللجوء الى اسلوب الاحتيال و التدليس.

2- الغش الضريبي المعقد:

هو غش بسيط ، اي ان المكلف يستعمل اساليب و مهارات يمكنه من التخلص من الضريبة ، وكذلك مسح كل الاثار التي قد تؤدي الى كشف مغالطاته ،

و يميز هذا النوع من الغش بانه يجمع عناصر الجريمة، اي ان يتوفر على العناصر التالية:³

-عنصر النية:اي ان المكلف على دراية بان الفعل غير مشروع.

-عنصر مادي:يتمثل في تخفيض اساس الضريبة.

-عنصر التدليس:يعني لجوء المكلف الى مسح الادلة ترقبا لاي مراقبة محتملة .

¹Martinez-ibid-p18

عوادي مصطفى ورحال ناصر-نفس المرجع-ص 43²

ناصر مراد-التهرب الضريبي في الجزائر-دار قرطبة المحمدية-الجزائر-2004-ص 7³

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

ثانيا: الغش الضريبي الدولي والمحلي

1- الغش الضريبي المحلي:

هو استعمال طرق و ممارسات غش من قبل المكلف و محاولة منه التخلص بصفة غير شرعية من التزامات جبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية، هو كل غش يتم داخل الدولة اي يكون المكلف في مواجهة لسلطات بلده.¹

2- الغش الضريبي الدولي:

يتمثل هذا النوع من التهرب في عدم دفع الضريبة داخل البلد و تحويل المداخيل الى بلد يتميز بجاذبية ان صح التعبير و هذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة ، ويرجع هذا النوع من الغش الى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية و النشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الاموال.

المطلب الرابع: العلاقة بين التهرب و الغش الضريبي

يعرف العديد من الاقتصاديين الغش و التهرب الضريبي باعتبار الاول مرادف للتهرب الضريبي غير المشروع، فاغش يفترض مخالفة مباشرة وبارادة المكلف للقواعد الصادرة عن الادارة الضريبية عن طريق استخدام طرق غير مباشرة فالانتهاك لابد ان يكون اراديا و عمدا.

وبمقارنة سريعة يتبين كل من التهرب الضريبي على المستوى الدولي ، ويتضح ان التهرب الضريبي الدولي تكون فيه ارادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبئ الضريبي يملك من اجل تحقيق هذا الهدف بسبل مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية و الاقتصادية ليحقق هدف مشروعا بالنسبة له و بالتالي فلا يرفع عليه اي عقوبة او جزاء و بعبارة اخرى ينطوي التهرب الضريبي الدولي على احد عناصر الغش الضريبي و هو العنصر المعنوي دون العنصر المادي.²

اما بالنسبة للغش الضريبي فتتجه فيه الارادة المكلف نحو تخفيف او اسقاط البئ الضريبي و لكنه يسلك في تحقيق ذلك طرق غير شرعية تصل به الى حد التدليس و الاحتيال ، فالمكلف هنا سئ النية و من ثم يستوجب سلوكه مؤاخذته قانونيا ، وقد اختلف الاقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوءه تمييز التهرب من الغش الضريبي ويمكن رد هذا الاختلاف الى ثلاث اتجاهات هم

1- التهرب الضريبي فكرة اعم و اشمل من فكرة الغش الضريبي فالتهرب الضريبي هو الجنس اما الغش الضريبي هو النوع، فالغش وفقا لهذه الاتجاهات يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي و هي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.

سوزي عدلي ناشد-مرجع سابق-ص 19¹

سوزي عدلي ناشد-نفس المرجع-ص ص 13 14²

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

ب-التهرب لأضريبي ماهو الا شكل للغش الضريبي ، فالغش وفقا لهذا الاتجاه و على عكس الاتجاه الاول هو الجنس بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع ، فاصحاب هذا الاتجاه يرون ان هناك نوعين من الغش ، غش على الصعيد الدولي و هذا الاخير 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 اما الغش فلا يتعدى الحدود الوطنية ويخضع للسيادة الضريبية.

ج-يقوم التهرب و الغش الضريبي على اساس فكرة الشرعية، فالتهري يكون شرعيا او قانونيا ، اما الغش فغير شرعي او قانوني ، وبصورة اوضح فان المكلف في التهرب الضريبي يتجنب الخاضع للضريبة دون ان يقوم باي سلوك او تصرف يمثل انتهاكا للقانون ، وياخذ هذا السلوك صورا مختلفة فقد يكون امتناعا بمعنى ان المكلف لا يقوم باي عمل او تصرف يجعله خاضعا للضريبة ، فتصرفه ينطوي على سلوك سلبي يجنبه الخضوع لاي ضريبة او قد يتخذ صورة حرية الادارة للفرد كونه حقا مشروعا ، و قد يتخذ صورة التحايل الشرعي حيث يلجا الى اتباع اجراءات شرعية لتحقيق عبئ الضريبة او اسقاطه و هذا ما يسمى بالتهرب الضريبي الشرعي.¹

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

المبحث الثاني: مجالات ، طرق و اسباب التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة موجودة في كل دولة وتنتشر في كل القطاعات ولكن بدرجة اقل مستعملة بذلك طرق مختلفة. و من اجل ذلك يتم مناقشة هذا في معرفة مجالات التهرب الضريبي و اسبابه.

المطلب الاول: مجالات التهرب الضريب

قطاع النشاط التجاري 1: اولاً

يشمل هذا القطاع بالخصوص كل تجار الجملة و التجزئة و المستوردين و كما هو معلوم بان هذا القطاع يمثل نسبة كبيرة في الجزائر وصلت الى 26 بالمئة بالنسبة للاشخاص المعنويين و الى نسبة 64 بالمئة من الاشخاص الطبيعيين في 31 ديسمبر 2000 كما هو موضح في الجدول التالي

الجدول (01-02): توزيع التجار حسب قطاع النشاط التجاري

النسبة	الاشخاص الطبيعيين	النسبة	الاشخاص المعنويين
40	قطاع الانتاج	40	قطاع الانتاج
24	قطاع الخدمات	34	قطاع الخدمات
2	قطاع الاستيراد و التصدير	11	قطاع الاستيراد و التصدير
4	قطاع التجارة بالجملة	8	قطاع التجارة بالجملة
56	قطاع التجارة بالتجزئة	7	قطاع التجارة بالتجزئة
100		100	

المصدر: نوي نجاة – مرجع سابق-ص 38

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

قطاع المهن الحرة 1: ثانيا

ان قطاع المهن الحرة يشمل بصفة خاصة الاطباء و المحامين و الموثقين و المحضرين القضائيين المستشارين..

ان التهرب الضريبي في هذا القطاع يزداد نظرا للاسباب التالية:

-عدد كبير من اصحاب هذا القطاع لا يصرحون بحقيقة ارقام اعمالهم.

-عدم مسك الكثير منهم الدفاتر و السجلات القانونية.

-عدم استقرار احكام القانون الجبائي من سنة لآخرى بخصوص هذه الفئة.

-عدم اخضاع هذه الفئة للمراقبة الا في حالات نادرة.

ثالثا: قطاع الاشغال العمومية

ان هذا القطاع يعرف ارتفاعا كبيرا هو الاخر في مجال التهرب الضريبي ، نظرا لكونه مرتبط بالبناء بكل اصنافه ، اضافة الى تعدد الضرائب و الرسوم المفروضة على المكلف المنتهي الى هذا القطاع و يتضح التهرب اساسا في

-البيع غير الشرعي لمواد البناء.

-استخدام فواتير شراء وهميو مزورة قصد الاستفادة من الرسوم المحملة على المشتريات.

رابعا: قطاع المعاملات العقارية

يعرف هذا القطاع ارتفاعا ملحوظا للتهرب يتزايد من سنة لآخرى خصوصا ما تعلق منه بحقوق التسجيل و الضريبة على الدخل الاجمالي ، لذلك نظرا لارتباطه بفئة واسعة من الجمهور من جهة ، وضعف امكانيات الادارة الجبائية في المتابعة و المراقبة من جهة اخرى.

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي

اولا: عن طريق العمليات المحاسبية

يقوم عمل مصلحة الضرائب على اقرارات الربح الذي يحققه المشروع فمن البديهي ان النظام المحاسبي هو الذي يوفر هذه البيانات نظرا لكونه نظام قياس و اتصال يقوم على تسجيل و مسك و تقييد حركة الاموال في المؤسسة ، فالمحاسبة تعتبر قاعدة رقابية تستخدم من الادارة الجبائية التي تقوم بمقارنة التصاريح و الوثائق المحاسبية المقدمة قصد التأكد من صحتها ، فالمكلف البارح يبحث دوما عن وضع يتم فيه مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية ، وكذا بينها و بين المستندات الثبوتية المظلة ، اي ان الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين يمكن استعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها الممول.¹

1-تضخيم التكاليف:

ان ابرز مظاهر الغش تلك التي تتمثل في التقليل من قاعدة الاقتطاع الضريبي من الارباح و من رقم الاعمال او في رفع النفقات و التكاليف و كون ان النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي ، فقد رخص المشرع الجبائي للمكلفين حق خصم بعض الاعباء من الربح الخاضع للضريبة وفقا للشروط المحددة

-ان يكون توظيف هذه الاعباء في صالح نشاط المؤسسة.

-ان تكون هذه الاعباء ذات علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

-ان تكون مبررة بوثائق رسمية.

-ان تكون في حدود السقف المحدد قانونا.

2-تخفيض الايرادات:

من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي و التخلص من دفعها كليا ، يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير اي البيع نقدا ولا يترك اي اثر للعملية ، هذا السلوك يمكنه من اخفاء جزء كبير من رقم اعماله كان يسجل قيمة العمليات باقل من قيمتها الحقيقية و هذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون ويتبع المكلفون بالضريبة الطرق التالية لتخفيض اليرادات²

سهم كردودي-مرجع سابق-ص 81

حميدة بوزيدة-جباية المؤسسات-الساحة المكزية-الجزائر-ط-02-2007-ص 55

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

-التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا ، حيث يقوم المكلف باسترجاع بضائع وهمية مسترجعة او خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ.

-عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.

-يلجا بعض المكلفين بالضريبة الى تسجيل قيمة المبيعات باقل من ثمنها وذلك بالتواطؤ مع الزبون.

-يقوم المكلف بتخفيض الواردات ممايجنبه اداء الرسم على رقم الاعمال وكذا ضريبة الربح المحقق من المبيعات من جهة اخرى.

وهناك طريقة اخرى يقوم بها المكلف و التي تبرز الغش جليا ، عندما تخفض قيمة المبيعات دون ان يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي الى التباين في الربح الاجمالي ، الشيء الذي يلفت انتباه المحقق الجبائي.

ثانيا:التهرب عن طريق عمليات مادية قانونية

يعتمد على ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير او لفواتير دون شراء او بيع، وذلك باستعمال قيود محاسبية جد متكاملة لاترك مجالاً للشك او الريبة من طرف الادارة الجبائية ، كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون اعلام الادارة الجبائية و هذا باخفاء جزء من البضاعة.

1-التهرب عن طريق عمليات مادية:

يتمثل في اخفاء السلع او مواد اولية التي خاضعة للضريبة سواء كان هنا الاخفاء جزئي او كلي .وبصفة عامة فان الاخفاء المادي او التهرب عن طريق العمليات المادية يمكن ان ياخذ شكلين هما

1-1-الاخفاء الجزئي:

يتمثل في اخفاء جزء من املاكه او جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء ، مثل اخفاء جزء من التركة. اما بالنسبة للواردات من الخارج استخدام فواتير غير حقيقية بالاتفاق مع المصدر الاجنبي.

1-2-الاخفاء الكلي :

يقوم اصحاب المشاريع بانشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول اليها و بالتالي الانتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير ويسمى الاقتصاد السري بعيد عن كل مراقبة.

2-التهرب عن طريق العمليات القانونية:

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

هي عملية يتم من خلالها خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية ، اوهي ايجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا وهم اساسا لهم الحق في الاستفادة منها و ياخذ هذا النوع من التهرب شكلين هما

2-1-التهرب عن طريق عمليات وهمية:

قد يكون بمبادرة و جهود فردية يخفي صاحبها جزءا من املاكه من مخزون البضاعة او ارباحه الخاضعة عادة للضريبة.حيث يكون هذا التهرب مرتبطا غالبا بحقوق الملكية اين يلجا الورثة الى عدم الاعلان عن جزء من ممتلكاتهم الخاضعة للضريبة.¹

المطلب الثالث:اسباب التهرب الضريبي

اولا:اسباب مرتبطة بادارة الضرائب

من الواضح ان وجود ادارة ضريبية قوية يعني بكل بساطة الحد و التحكم الجيد في التهرب الضريبي، ويعود سبب عدم كفاءة الادارة الضريبية الى ضعف الامكانيات و الوسائل المادية، اضافة الى عدم وجود اطار فني قوي، وكذا انعدام المحفزات المادية و المعنوية للموظفين ، مما اثر على الجانب الخلفي للموظفين وادى الى انتشار الرشوة كضريبة اضافية وتسهيل عملية التهرب الضريبي.

اما بخصوص الادارة الضريبية الجزائرية فانها لازالت تعاني من قلة الاداء الضريبي وبعيدة كل البعد على المعايير الدولية و من اسباب ذلك مايلي

-غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الادارة الضريبية مثل روح التسويق،العلاقات العامة و التسيير بالاهداف.

-غياب الجهود الفعلية للتعريف بالنظام الضريبي عبر وسائل الاتصال المختلفة بغية نشر الوعي الضريبي.

-ضعف التكوين في المجال الضريبي ،والاعتماد الكلي على مضامين النظام الضريبي الفرنسي .

-ضعف النظام المعلوماتي في تسيير المادة الجبائية او المعلومة الجبائية.²

ثانيا:اسباب مرتبطة بالنظام و التشريع الضريبيين

1-تعقد النظام الضريبي:

سهام كردودي-مرجع سابق-ص 86¹

عبد المجيد قدي-المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية-ديوان المطبوعات الجامعية-الجزائر-2003-ص 20²

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

وذلك من حيث تنوع و تعدد معدلات الرسوم و الضرائب فالى غاية سنة 1997 كانت معدلات الرسم على القيمة المضافة هي 7 و 14 و 21 بالمئة مع تغيير نوع المكلف الخاضع للضريبة الى كل نوع من الضرائب خاصة بالنسبة للانواع الخاضعة ل 7 و 13¹ بالمئة ومن جهة اخرى يجد المكلف نفسه امام اعوان تنقصهم الكفاءة وبوسائل مادية.

2-عدم استقرار التشريع:

ان عدم الاستقرار هذا راجع بالدرجة الاولى الى التغيرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية و القوانين المالية التكميلية ، مما خلق نوعا من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الجبائية ، و لاخذ صورة واضحة على هذه التغيرات تاخذ على سبيل المثال مايلى²

-قانون المالية لسنة 1995 تضمن 49 اجراء ضريبيا من نفس الشاكلة يتعلق 30 منها بالضرائب المباشرة و 18 بالرسم على القيمة المضافة.

-قانون المالية لسنة 1993 تضمن 45 اجراء ضريبيا بين تعديل و الغاء و اتمام.

ثالثا: اسباب مرتبطة بالظروف الاقتصادية

من المسلم به ان ارتفاع القدرة الشرائية للافراد وزيادة دخول المكلفين في اي اقتصاد يجعل امكانية التهرب الضريبي قليلة جدا ، الشيء الذي يسمح للمنتجين بنقل عبئ الضريبة الى المستهلكين بسهولة غير ان اذ تاملنا وضعية الاقتصاد الوطني المتسم بانتشار الاقتصاد الموازي الذي نتج عنه عدم ضبط سوق السلع و الخدمات ، اضافة الى عدم حرية المنافسة وفوضى الاستيراد لوجدنا ان هذه الخصوصية قد ساهمت في زيادة حجم التهرب الضريبي بشكل واضح.³

طالبي محمد- الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري-مذكرة ماجستير-جامعة الجزائر-الجزائر-2001-ص 62¹

عبد المجيد قدي-مرجع سابق-ص 21²

³ Daniel arthur laprés-**quelle fiscallité pour le commerce életronique**-<http://www.laprés.net/tax.html>-2003

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

المبحث الثالث: التهرب و الغش الضريبي اثاره ، وسائل مكافحته ، طرق قياسه

ان عدم تحقيق سياسة اقتصادية فعالة ناتجة عن الاثار الضارة الناتجة عن التهرب الضريبي و الغش الضريبي، والتي تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني من اجل هذا اوجب على السلطات المختصة ان تواجه هذه الظاهرة باتخاذ اجراءات صارمة في مكافحتها ، وكذا ايجاد طرق ووسائل منظمة تحت اطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها.

ولهذا سيتم التطرق في هذا المبحث الى العناصر التالية اثار التهرب الضريبي و وسائل مكافحته.

المطلب الاول: اثار التهرب الضريبي

يعمل التهرب الضريبي على احداث اثار جلوية في الاقتصاد الوطني المتجسدة بصفة خاصة في النواحي التالية المالية و الاقتصادية و الاجتماعية.

اولا: الاثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي الى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد هامة، مما يحول الدولة عن تحمل اعبائها المختلفة اتجاه الوطن و المواطن بالدرجة الاولى ، ويخلق صعوبات في تسيير سياسة النفاق العام ، وقد تضطر الدولة حينها اللجوء الى مصادر تمويلية اخرى كالاقتراض و الاصدار النقدي مما يؤثر سلبا على الاقتصاد حيث يرتفع معدل التضخم.¹

ثانيا: الاثار الاقتصادية

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي الى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني كالتالي -الحد من القدرة التنافسية للمؤسسة التي تعمل ضمن ضوابط التسيير المحكم لمواردها ، ةالتي تهدف الى الزيادة في ارباحها طبقا لقواعد السوق.

-التاثير على الادخار العام ومن ثم اعاقا عمل الدواة في خلق مشاريع استثمارية كبرى تتطلبها عملية التمويل.²

ثالثا: الاثار الاجتماعية

يعمل التهرب الضريبي على احداث الاثار الاجتماعية التالية:

-عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبئ الضريبة ومن ثم عدم عدالة توزيع البئ الضريبي.

ناصر مراد-مرجع سابق-ص 165¹

عبد المجيد قدي-مرجع سابق-ص 30²

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

-ضعف روح التضامن بين افراد المجتمع.

-تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف الطبقات الاجتماعية.

-انتشار الفساد الاخلاقي(الرشوة) بين موظفي القطاع.

المطلب الثاني:مسائل مكافحة التهرب و الغش الضريبي

ان وسائل مكافحة التهرب الضريبي تنطلق اساسا من الاسباب التي ادت ظهوره ، وفي هذا الاطار ستعرض العناصر الاساسية التالية¹

اولا :تحسين فعالية النظام الضريبي

ان تحسين فعالية النظام الضريبي يمر عبر اتباع الخطوات التالية:

-تبسيط الاجراءات الادارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب.

-ضمان قدر اكبر من الشفافية في فرض الضرائب خصوصا ماتعلق منها بالنظام الجزافي.

-تحسين التشريع الضريبي وصياغته باسلوب سهل مما يمكن من فهمه بكل يسر من طرف المكلفين.

-ارساء نظام ضريبي عادل.

ثانيا:تحسين الجهاز الاداري الضريبي

ان وجود جهاز اداري ضريبي كفى وعصري ، من شأنه ان يكون وسيلة فعالة للحد من ظاهرة التهرب، لان الجهاز الضريبي غير الكفى باستطاعته تحويل ضريبة موضوعية و عادلة الى ضريبة سيئة، ولذلك فان تحسين هذا الجهاز يجب مراعاة مايلى

-تدعيم الادارة الضريبية باطارات متخصصة وكفؤة.

-وضع نظام تكويبي يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.

-تحسين الاوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالادارة الضريبية قصد غلق منافذ الاغراءات المقدمة لهم.

-توفير مقرات مجهزة بالوسائل الضرورية للعمل خصوصا ماتعلق منها بجانب الاعلام الالي للتجاوب مع مقتضيات كل مرحلة.

ناصر مراد-مرجع سابق-ص 166¹

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

وتجدر الاشارة ان ادارة الرقابة الجبائية وضعت العديد من الاجراءات قصد مكافحة التهرب الضريبي اهمها:

- استحداث رقم التعريف الاحصائي واجبار المكلفين باظهاره على كل التصريحات.
- ضرورة ابعاد المكلفين المتهمين من اية مناقصة تخص الصفقات العمومية.
- اجبار المكلفين بتصفية ديونهم الجبائية قبل اي طلب للشطب من السجل التجاري.
- فرض عقوبات صارمة على المكلفين المتهمين بدءا بالعقوبات المالية والمتابعة القضائية.

المطلب الثالث: طرق قياس التهرب و الغش الضريبي

لقد اختلفت الطرق التي يستعملها المكلف في التهرب من دفع الضريبة، فانه من الصعب تقدير حجم هذه الظاهرة، لذا فمن الصعب قياس التهرب الضريبي وذلك لامكانية اخفاء الثروة او ان اغلب المعاملات الاقتصادية و التجارية تاخذ الطابع السري.

اولا: طريقة الاقتصاد السري

يشمل الاقتصاد السري مجمل النشاطات و المداخل غير المصرح بها للادارة الجبائية من طرف المكلفين، و غير المدرجة ضمن الحسابات الوطنية، ويعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الاقتصاد السري ومن خلاله يتم حساب حجم التهرب الضريبي كون جميع المداخل و النشاطات الخفية لا يتم اخضاعها للضريبة وبالتالي فهي لا تدخل في الحسابات الوطنية.¹

ومن اهم مظاهر الاقتصاد السري:

- تنفيذ اللوائح الحكومية.
- الاشراف على عقود الاستثمارات الحكومية التي قد تنطوي على محاباة لبعض المناطق دون غيرها.
- اتخاذ قرارات تتعلق بادارة الضرائب.
- الاشراف على عقود المشتريات الحكومية.
- الاشراف على وسائل الحصول على الخدمات العامة المنخفضة الثمن.
- شعور المكلف النزيه بالعبئ الضريبي مما يقلص الاداء التنافسي له.

فليح حسن خلف-المالية العامة-جدار الكتاب العالمي-دون ذكر بلد النشر-2008-ص 196¹

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

ثانياً: طريقة الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي

بحيث لا يصل عنه اية معلومات وزارة المالية ، وبالتالي لا يتم دفع اية ضرائب على الاطلاق ، ويعتبر الكتمان اكثر الوسائل اماناً ويساعد على وجود القطاع غير المنظم المتمثل في وجود عدد كبير من الانشطة الاقتصادية التي تعمل بدون ترخيص وبالتالي هي لاتسدد الضريبة وقد تشمل أنشطة صناعية و حرفية.. وبشكل عام يشمل التهرب كل من يمارس نشاط يحقق له دخل دون ان يعلم عنه في الدوائر المالية ولا يدفع عنه اية ضرائب.

ومن اهم مظاهر الاقتصاد الموازي¹:

-البيع والشراء بدون فواتير.

-تحويل الاعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي.

-تصريحات خاطئة لارقام الاعمال.

-تخصيص الثمن المصرح به لدى الجمارك.

ولهي بوعلام-نحو اطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من اثار الازمة-ملتقى العلي الدولي-جامعة فرحات عباس-سطيف-ايام 20 و21 اكتوبر 2009 – ص ص 15- 16¹

الفصل الثاني: التهرب و الغش الضريبي

خلاصة الفصل

ما يمكن استخلاصه هو أن هذه الظاهرة لازالت تحتاج الى تعميق المفاهيم حولها ، خصوصا ما يتعلق منها بالأسس النظرية المصاحبة لها بدءا بإعادة هيكلة الأنظمة الضريبية ، وانتهاء بإعادة النظر في السياسات الجبائية المناسبة للحد من هذه الظاهرة وبالنظر الى حالة الجزائر فان غياب الإرادة السياسية من جهة وعدم فعالية النظام الضريبي الحالي من جهة أخرى ، إضافة الى المبالغة في السر الممني ستظل معها هذه الظاهرة مصدر خطر على الاقتصاد الوطني

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

تمهيد:

بعد التطرق لمختلف الجوانب المتعلقة بالغش و التهرب الضريبي و اهمية الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي من خلال مجموعة من الادوات و الاليات التي تتبعها الادارة الجبائية.

وكذلك فعالية الرقابة الجبائية ومدى قدرتها على تحقيق اهدافها المتمثلة في تحسين الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي بشتى الطرق و الوسائل المختلفة والسعي الى كسب ثقة المكلفين بالضريبة .

سيتم التطرق في هذا الفصل اسقاط الاطار النظري على ارض الواقع من خلال دراسة ميدانية بمديرية الضرائب يتم فيها التطرق لعملية الرقابة الجبائية التي تتم على مستوى المديرية و عليه تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث

-تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم

-حالات التهرب الضريبي لمديرية الضرائب

-دراسة ميدانية بمديرية الضرائب

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

المبحث 01: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم

المديرية الولائية للضرائب تعتبر السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سيادتها الجبائية ، من خلال تحصيل الضرائب واحصاء المكلف بالضريبة واجراء عمليات الرقابة الجبائية للمكلفين الذين لهم تكليف جبائي بالدولة.

المطلب 01: الهيكل التنظيمي للادارة الجبائية في الجزائر

ان الادارة الجبائية لها عدة هياكل مركزية و جهوية و اخرى و لائنية وفق قوانين تشريعية و تنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الاقليمية لكل هيئة ادارية ، وعليه يجب التطرق الى الهياكل التنظيمية للادارة الجبائية على كل المستويات لمعرفة مكان تمركز مديرية الضرائب لولاية مستغانم على سلم الهرم السلطوي للادارة المركزية التابعة لها

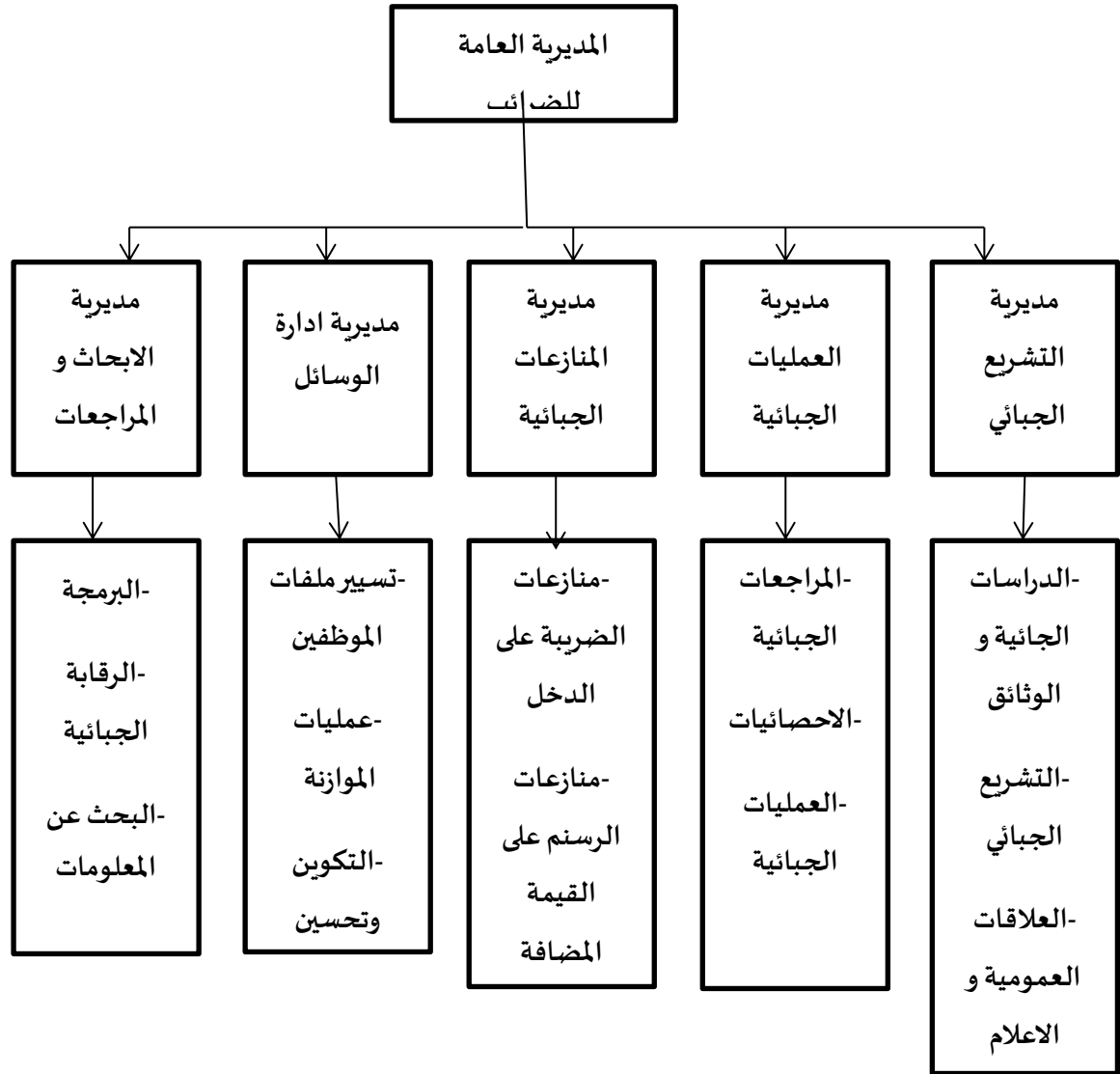
اولا: المديرية العامة للضرائب

تعتبر المديرية العامة للضرائب احد الركائز الاساسية في الاقتصاد الوطني والتي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها ، ولكونها مكلفة لادارة النظام الضريبي و التحكم في كل جوانبه من التشريع و التنظيم الى تنفيذ خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر المصدر الرئيسي لخزينة الدولة، كما تتمثل الغاية الرئيسية للمديرية العامة للضرائب في الاطلاع بمهامها كادارة فعالة لتطلعات المكلفين بالضريبة

وبعد اختصاص الادارة المركزية للضرائب بتنفيذ القوانين والمساهمة في تعديل التشريعات و التعديلات لكي ترقى بالنظام الضريبي الى درجات الاتقان و الكمال، نجد ان مهام الادارة الجبائية تنحصر في المزج بين الوسائل الادارية، القانونية ، الفنية و المالية لتكون بدور الوسيط بين تمويل الخزينة العمومية باعتبارها الهدف الذي انشئت من اجله و بين رضا المكلفين بالضريبة لكونهم يمثلون راسمال الادارة الجبائية. وعليه بالشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

الشكل (03-05): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



المصدر: المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 جويلية 1998 المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة

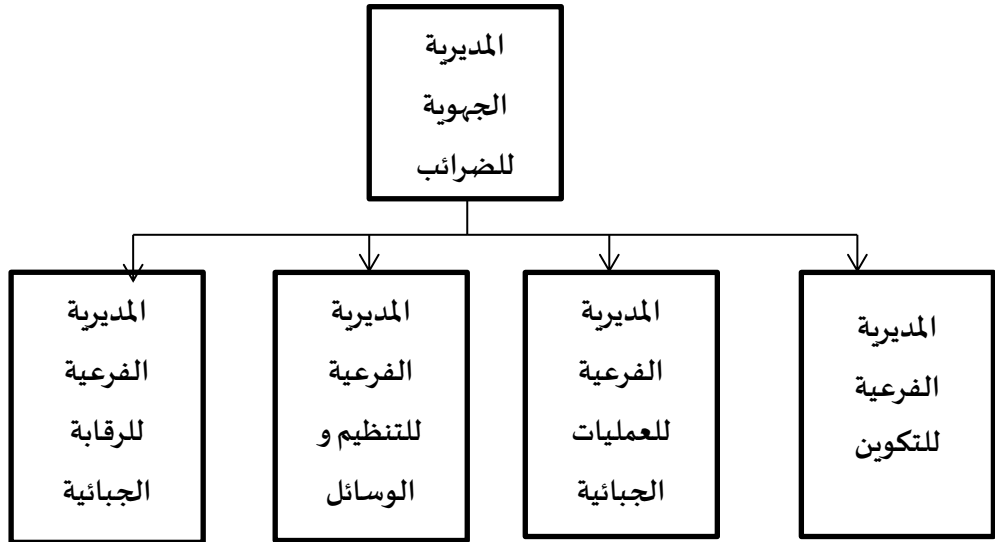
الرسمية العدد 51 المؤرخة في 15 جويلية 1998، ص 12

ثانيا: المديرية الجهوية للضرائب

تمثل المديرية الجهوية للضرائب الادارة المركزية على المستوى الجهوي وتعتبر همزة الوصل بين المديرية الولائية للضرائب وبين المديرية العامة للضرائب بهدف ربط القاعدة بالقمة كما تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات و القرارات الصادرة عن الادارة المركزية، وتضمن العلاقة الوظيفية بين الادارة المركزية و المديرية الولائية للضرائب، ومن مهامها تنشيط عمل المديرية الولائية التابعة لاختصاصها الاقليمي مع توجيهها وتنسيقها وحتى مراقبتها.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

- وهذه الصفة تتولى المديرية الجهوية للضرائب عدة مهام تنحصر فيمايلي :
 - تسهر على احترام ادوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية في طرقها ومقاييسها وحتى اجراءاتها.
 - تعد بصفة دورية كل التحصيلات المتعلقة باعمال المصالح الجبائية المحلية.
 - تقدم اي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي.
 - تشارك في اعمال تكوين الاعوان وتحسين مستواهم ةتجديد معلوماتهم.
 - تقدر احتياجات المصالح الجبائية من الوسائل البشرية و المادية و التقنية وتعد تقريرا دوريا عن ذلك.
 - ومنه الشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب:
- الشكل(03-05): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: من الواد 12 الى 28 المؤرخ في 12 جويلية 1998 والذي يحدد الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية و المديريات الولائية للضرائب و

تنظيمها و صلاحيتها الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 25 اكتوبر 1998 ص 14

ثالثا: المديرية الولائية للضرائب

تسهر المديرية الولائية للضرائب على احترام التنظيم و التشريع الجبائين ، مع متابعة و مراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الاهداف المحددة لها، كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية للضرائب و المديريات الولائية الواقعة ضمن دائرتها الاقليمية علاقات سلمية ، وتلتزم المديريات الولائية يابلاغها بكل الجداول الاحصائية المعدة دوريا و المنصوص عليها في التنظيم المعمول به وتقديم كل البيانات و التقارير التي تخص سير المصالح او تطبيق التشريع و التنظيم الجبائين.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

اما المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب في مختلف المجالات هي:

- جمع العناصر اللازمة لاعداد التقديرات الجبائية، تصدر الجداول و قوائم المنتجات وشهادات الالغاء او التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم نتائج الحصيلة الدورية.

- تحلل دوريا عمل المصالح الخارجية وتعد تلخيصا عن ذلك كما تقترح اي اجراء يحسن عملها.

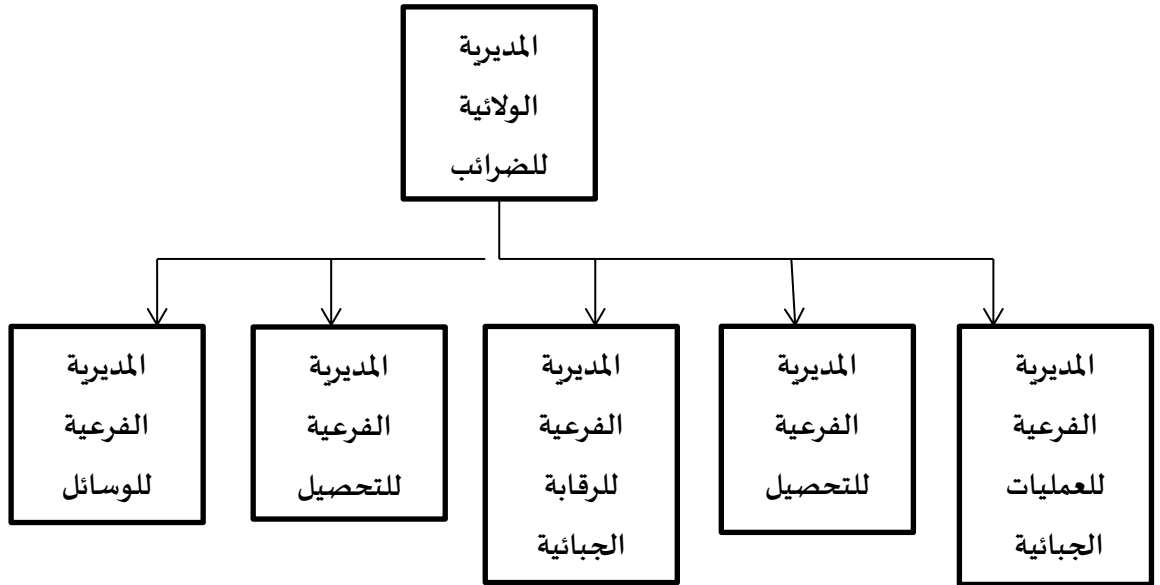
- تتكفل بالجداول و سندات اليرادات و تحصيل الضرائب و الاتاومع مراقبة التكفل و التصفية.

- تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها مع برمجة التدخلات وتتابع تنفيذها .

- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية و التقنية و المالية و تعد تقديرات الميزانية.

- تضمن توظيف و تسيير المستخدمين التابعة لهم مع اجراء التكوين وتحسين المستوى.

الشكل (03-06): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من المواد 28 الى 39 من القرار المؤرخ في 12 جويلية 1998 و الذي يحدد الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية و المديريات الولائية

للضرائب وتنظيمها و صلاحيتها - الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 25 اكتوبر 1998 - ص 19

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

المطلب 02: الاطار التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم

تعد ادارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، اذ تكتسب شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، وهو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول.

وتتكون مديرية الضرائب لولاية مستغانم من خمس مديريات فرعية وكل مديرية تضم مكاتب ولكل مكتب مهام يقوم بها ويظهر ذلك كما يلي

اولا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

وتضم اربعة مكاتب:

1-مكتب الجداول: ومن مهامه

-المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب و الرسوم عن طريق مركز الاعلام الالي.

-اعداد نسخ ثانية من الانذارات وتسليمها.

-تحضير العناصر الضرورية لاعداد الميزانيات الاولية للجماعات المحلية.

2-مكتب الاحصائيات: من مهامه

-جمع الحالات الاحصائية الدورية وارسالها الى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتثبيتها.

3-مكتب التنظيم و التشطيب والعلاقات العامة: من مهامه

-توزيع العمليات و المناشير والمذكرات الواردة للادارة المركزية والمديرية الجهوية بتطبيق التشريع و التنظيم الجبائين.

-متابعة ومراقبة تنفيذ برنامج عمل المفتشيات والوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والاحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة.

-استقبال الجمهور واعلامه وتوجيهه، واعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع و التنظيم الجبائين.

4-مكتب التسجيل و الطابع : من مهامه

-تقييم اعمال المفتشيات التسجيل و الطابع ، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه المفتشيات.

-الاشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم وبكل الاعلانات.

-اقتراح كل التدابير التي من شأنها ان تساهم في الاجراءات الخاصة بالتسجيل والطابع.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

ثانيا: المديرية الفرعية للمنازعات

تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بن ادارة الضرائب والمكلفين بالضريبة، لان القوانين الجبائية كلها تنص على انه من بين حقوق المكلفين بالضريبة حق الطعن في الضرائب المفروضة، وهذه الطعون لا تقبل الا بعد تقديم شكاية في اطار التظلم امام المدير الولائي للفصل فيها، وهذه مايسمى بالطعن الاداري. والمكلف ليس له الحق بتقديم الطعن امام العدالة اذ لم يقدم امام المدير الولائي وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب هي

1-مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن : من مهامها

-تلقي ودراسة الطعون المشككة ضد قرارات المدير الولائي في مجال المنازعات، وعرضها على لجنة المنازعات المختصة.

-الدفاع امام الهيئات القضائية المختصة على الاحتجاجات الخاصة بالضرائب او الاجراءات التي تلتزم بها الادارة الجبائية.

2-مكتب الشكايات : من مهامه

-تلقي الطلبات الرامية الى الاعفاء او التخفيض التي اسست وعانها المفتشية.

-تلقي الطلبات الرامية الى الاعفاء من الزيادات او التخفيضات او العقوبات وتعويضات التاخر تطبيقها قباضات الضرائب.

3-مكتب التبليغات و الامر بالصرف: من مهامه

-تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات بعد استشارة لجان الطعن.

-تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية.

الامر بالتخفيض والتصحيح بعد القابلية المقررة في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4-مكتب لجان الطعن :

-دراسة الاحتجاجات او الطلبات التي يقدمها المكلفين بالضريبة للجان المصالح و النزاعي او الاعفائي المختصة.

-تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية الى التصريح بعدم امكانية التحصيل او اخلاء المسؤولية او ارجاع دفع اقساط ضريبة او رسوم او حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة.

ثالثا: المديرية الفرعية للتحصيل

وتضم ثلاثة مكاتب:

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

1-مكتب مراقبة التحصيل: ومن مهامه

-متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، وفحص وضعية الاخرين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الاجراءات اللازمة ضدهم و التدابير الالزامية للتنمية السريعة لاقساط الضريبة غير المحصلة.

-مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

2-مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات و المؤسسات العمومية و المحلية:

-مراقبة الخزينة الاولية و الاضافية والتراخيص المتضمنة فتح الاعتماد المخصصة للبلديات و المؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا.

-مراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات و المؤسسات العمومية.

3-مكتب التصفية: من مهامه

-مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الاحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية.

-تلقي النتائج المتعلقة بالاحصائيات التي تعدها قباضات الضرائب، وتقوم بتجميعها ماديا وتضمن ارسالها الى الادارة المركزية.

رابعا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

وتضم اربعة مكاتب:

1-مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: ومن مهامه

-تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني الوعاء الضريبي ومراقبته وكذا تحصيل الضريبة.

-تنفيذ برنامج التدخلات و البحث و التحري وكذلك الاطلاع بالاضافة الى حق المعاينة الميدانية.

2-مكتب البطاقيات و المقارنات: ويكلف بمايلي

-تكوين وتسيير مختلف البطاقيات.

-التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.

-مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة واعداد وضعيات احصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3-مكتب المراجعات الجبائية: ويسى ايضا بمكتب التحقيقات الجبائية

-متابعة وتنفيذ برنامج المراقبة والمراجعة.

-تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برنامج المراقبة.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

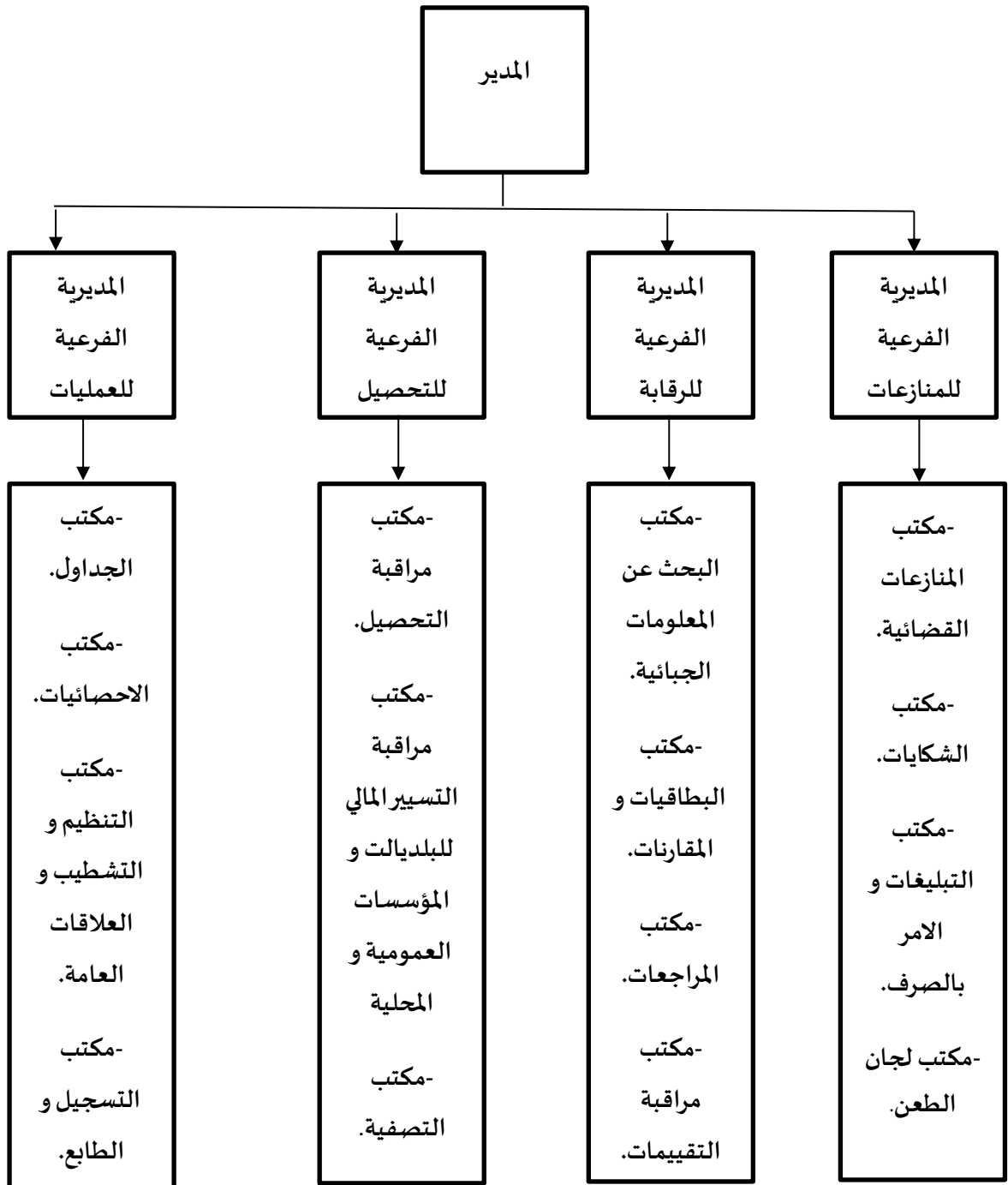
-اعداد الوضعيات الاحصائية و التقارير الدورية التقييمية.

4-مكتب مراقبة التقييمات: يعمل في شكل فرق ويقوم بالمهام التالية

-استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل او مجانا.

-المشاركة في تقويم الضرائب المستحقة في عمليات بيع وشراء العقارات.

الشكل(03-07):الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم



المصدر:معلومات ماخوذة من فرقة التحقيقات الجبائية و المحاسبية

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

المبحث 02: حالات التهرب الضريبي لمديرية الضرائب ولاية مستغانم

دراسة اثار الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال تحليل وتقييم اثر الاشكال المختلفة للرقابة الجبائية المستعملة في الجزائر، حيث يتم التركيز بالدرجة الاولى على كل التحقيقات المحاسبية و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية باعتبارها الاكثر فعالية في اكتشاف محاولات الغش و التهرب الضريبي و هناك عدة انواع اخرى من الرقابة الجبائية.

المطلب 01: نماذج التهرب الضريبي في مديرية الضرائب -مستغانم-

من اهم الطرق التي يتم استعمالها في مكافحة التهرب الضريبي التحقيق المحاسبي ، من خلال المراقبة المحاسبية يتم الكشف عنه من حيث الشكل و المضمون، تقوم الادارة الجبائية بعد ذلك اتخاذ الاجراءات العملية التي من شأنها اعادة تشكيل رقم الاعمال من اجل التمكن من الوصول الى المبالغ المتهرب من دفع الضريبة عليها ، لاسترجاع المبالغ و الحقوق و الغرامات المترتبة عنها ، واجبار المكلف بدفعها الى مصلحة الضرائب ، للكشف عن التحقيق المحاسبي في الجزائر اثره في مكافحة التهرب الضريبي تقوم بعرض بعض الاحصائيات المقدمة من مديرية الضرائب.

اولا: التهرب الضريبي في مادة الوعاء الضريبي

تختص المديرات الولائية للضرائب بمهمة الرقابة الجبائية على مستوى الولاية ويتم تجميع المعلومات و الاحصائيات على المستوى الولائي، ومنه نقول ان المكلف متهرب من خلال المخالفات التالية

- تسجيل عمليات وهمية في الدفاتر المحاسبية.

- تقديم فواتير وهمية لاثبات معاملات تجارية من اجل الاستفادة من تخفيضات من الضرائب او نقائص في الارباح المحققة.

- الامتناع عمدا عن تقديم التصريحات الجبائية السنوية و الفصلية.

- التعمد في اخفاء المعاملات التجارية للمكلف بالضريبة.

وقد كانت المعطيات المتحصل عليها من خلال مديرية الضرائب مبنية في الجدول التالي:

الجدول(01-03): حالات التهرب الضريبي في مادة الوعاء

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	المجموع
عدد الحالات	68	64	54	44	37	40	22	18	347
اجمالي مبالغ	1.258	1.203	1.198	1.123	1.098	1.165	960	938	8.942

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب-مستغانم-

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

وتقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلال التعديلات لهذه التحقيقات من حيث الملفات ومن حيث الفرقة، ونوع من الأنخفاظ يعود الى الصعوبة التي تعيق طريق المراقبين في تأدية مهامهم واستعمال هذا النوع من التحقيق على أحسن وجه. مما يسمح بالمراقبين بتطبيقه على حرية تامة.

ثانيا: التهرب في مادة التحصيل

يكون المكلف متهرب دربي في مادة التحصيل الضريبي اذا قام بالعمليات التالية:

- عدم تسديد الضريبة بالرغم من وضعيته المالية الجيدة ،
 - عدم التصريح بعنوان عمله بهدف التهرب من التسديد،
 - عدم استقبال أعوان الضرائب ومنعه القيام بمهامهم ،
 - عدم الوفاء بالوعود المتفق عليها من طرف مصلحة الضرائب،
- وقد كانت الأحصائيات المتحصل عليها من طرف المديرية كمايلي :
- الجدول (02-03): حالات التهرب في مادة التحصيل-مستغانم-

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	مجموع
عدد الحالات	24	21	19	17	15	14	11	8	129
اجمالي المبالغ	2356	2215	2062	1920	1897	1671	1594	1503	15.218

المصدر: من أعداد الطلبة بناء على معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب-مستغانم-

من خلال الجدول نلاحظ عدد حالات المتهربين من الضريبة في مادة التحصيل يقل من سنة الى أخرى، و الفرق بين السنة الأساس 2008 توجد 24 حالة بينما سنة 2005 يوجد 8 حالات وهذا يدل على فعالية نظام الرقابة التي تقوم به مديرية الضرائب.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

المطلب 02: عدد الملفات المدروسة على مستوى المديرية الولائية للضرائب

يبين الجدول التالي عدد الملفات المدروسة من طرف الإدارة الجبائية :

الجدول(03-04):تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية

انواع الرقابة	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
التحقيق المحاسبي	250	261	244	254	204	203	272	240
التحقيق المصوب	45	45	39	48	50	53	56	57
التحقيق المعق	-	11	11	13	15	17	19	21
المجموع	295	318	294	315	269	300	347	318

المصدر: من أعداد الطلبة بناء على معلومات مقدمة من طرف مديرية لاضرائب-مستغانم-

1-عدد الملفات المدروسة:

من خلال المعطيات السابقة نلاحظ أن هناك تزايد في عدد الملفات المدروسة وهذا راجع الى الجهود المبذولة من طرف أعوان الضرائب واتباع كبيرة أو صغيرة يقوم بها المكلفين بالضريبة من أجل حدهم من التهرب ، اما بالنسبة للانخفاض فهذا راجع الى قلة المراقبين من حيث العدد، وعلى الإدارة الضريبية توفير العدد الممكن من المراقبين من اجل الأكتشاف الأكثر للمتهربين ويترتب عن توفير العدد الكافي من المراقبين تكون الدراسة الجيدة و الدقيقة للملفات.

2-عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المصوب :

من خلال المعطيات السابقة نلاحظ أن هناك تفاوت تقريبا في عدد الملفات المدروسة على مر السنوات المتطرق اليها وهذا يعود لأهمية الرقابة الجبائية وفعاليتها. وهذا النوع يعتبر جديد يضاف الى أنواع الرقابة الجبائية لم يكن يطبق في القدم.

3-عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المعق في مجمل الوضعية الجبائية:

من خلال معطيات الجدول أن هناك تفاوت في عدد الملفات المدروسة نلاحظ استمرار من حيث العدد وهو تزايد بنسب ضئيلة وهذا يعود الى المدة و الجهد وحجم العمل الذي يتطلبه هذا النوع من الرقابة الجبائية اتجاه المتهربين.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

المبحث03:دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية مستغانم

يتم التطرق من خلال هذا المبحث الى دراسة حالتين خاصتين بالرقابة الجبائية و التي تتمثل في التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة .

المطلب01:خطوات اجراء عملية التحقيق المحاسبي

يتم دراسة هذه الحالة التي تختص بعملية التحقيق المحاسبي باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي ، وقد ارتأينا أن تكون هذه الدراسة تقنية و مختصرة نظرا لتطرقنا للجانب النظري لعملية التحقيق المحاسبي.

اولا: التحضير للتحقيق

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة في عملية الرقابة الجبائية، حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث و التحقيق فيها استنادا الى جميع هياكل الادارة الجبائية وفقا لمجموعة من المعايير بناء على القدرات و الإمكانيات البشرية و المادية التي يتمتع بها أعوان الادارة الجبائية ، حيث يخول التشريع الجبائي للمراقب سحب ملف المكلف الذي تم اختياره ليخضع للتحقيق من مفتشية الضرائب التابع لها ، ويقوم ببعض الأعمال التمهيدية و ذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف و التأكد من نظامية التصريحات من خلال مراقبة مايلي

-رقم الأعمال المصحح به خلال السنتين الأخيرتين ،

-تكرار الخسارة في النتائج و الربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصحح به وطبيعة النشاط.

-استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الأقتصادي.

ثانيا:ارسال الاشعارو الاجراءات الأولية

اسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لفرقة التحقيق و التي تتكون من(4) أعضاء على رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية، وتمت دراسة الملف الجبائي للمكلف .

1-ارسال اشعار بالتحقيق :

هو عبارة عن وثيقة تعلم بواسطتها الادارة المكلف بأنه سيخضع لعملية الرقابة و التحقيق الجبائي حيث يشار فيه الى الضرائب و الرسوم المعنية بالتحقيق وكذلك الفترة المعنية ، كما يشار في الاشعار ببعض الحقوق الممنوحة للمكلف كأمكانية الاستعانة بمستشار ومنحه مدة 10 أيام بعد استلام الاشعار بالتحقيق لتحضير الوثائق و الدفاتر المحاسبية.

وبتاريخ 01-04-2014 قام أعوان الادارة الجبائية بتسليم الاشعار بالتحقيق رق(...)) الى المكلف و المعني بالرقابة، حيث أرفق هذا الاشعار بميثاق المكلفين بالضريبة.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

2- الاجراءات التمهيدية :

بعد تسليم الأعوان المحققين الاشعار قاموا ببعض الاجراءات الأولية ، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامه على أحسن وجه وتجسدت الاجراءات فيمايلي

2-1- سحب ودراسة الملف الجبائي :

اذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق ، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق و البيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة ، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات و المراسلات الموجهة اليه. وتجدر الإشارة الى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

2-2- تحضير استمارات التحقيق:

استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة يقوم المحقق بمأ جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسب قبل استلامها. وأهمية رأسمال الشركة وجميع الامكانيات التي تمتلكها المؤسسة ويتمثل في

-أعداد حالة المقارنة للميزانيات.

-أعداد كشف المحاسبة.

ثالثا:المرحلة الميدانية لعملية التحقيق

بعد قيام المراقب بالأعمال الضرورية لاجراء عملية التحقيق المحاسبي يقوم بانتقال الى عين المكان ، وذلك بعد اعلان المكلف عن طريق الاشعار بالتحقيق، وبعد انقضاء المدة المحددة يتم التقرب من مقر العمل المكلف لاجراء بعض المعايينات المادية التي قد تفقد قيمتها.

واذا كان المكلف الخاضع للرقابة لا يتوفر على محاسبة او غيابها يقوم المحقق بمحضر غياب الوثائق الرسمية، واذا توفرت تكون على شكل شهادة تبرئة للمكلف.

ولذلك يجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية بعد الدراسة الشكلية للمحاسبة.

يجب التطرق الى الدراسة الموضوعية أي مضمون المحاسبة ، يقوم المحقق التأكد من جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من طرف المكلف ، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة التي تتمثل في المشتريات المخزونات و أشغال قيد التنفيذ و المبيعات ، و على هذا الخصوص نعرض بعض العمليات التي يمكن أن تتضمن بعض الأخطاء و الثغرات :

-فواتير الشراء غير مسجلة محاسبيا.

-تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

-البيع بتحرير الفواتير مع التحقيق في قبنتها.

-التأكد من الوجود المادي للتثبيات وهل هي مسجلة رسميا لطلب التوضيحات و تقديم التبريرات اللازمة حول ماتم استخلاصه من عملية التحقيق.

يتلقى المراقب بعض التوضيحات و التبريرات من المكلف ، الا أن هذا غير كافي أمام المراقب من أجل تبرير كل التلاعبات و الأخطاء التي تم الكشف عنها من طرف المراقب و هذا قبل الفترة المحددة قانونا ب 30 يوما.

المطلب 02:نتائج التحقيق

من خلال التحقيق في الملف و التحقيق في عين المكان للأطلاع على الورشات و الممتلكات توصل المراقب الى النتائج التالية

اولا:نتائج الرقابة على رقم الأعمال

وهذا من خلال رقم الأعمال المصرح به في جدول النتائج و التصريحات الشهرية لفترة التحقيق.

1-رقم الأعمال:

الجدول(03-05):رقم الأعمال من خلال جدول حسابات النتائج

السنة	رقم الاعمال المصرح به	رقم الأعمال المعتمد	الفرق
2012	702.322.70	230.584.40	1.688.30
2013	390.222.30	376.934.40	13.287.90
2014	480.261.30	480.261.30	-
2015	862.782.30	862.782.30	-
المجموع	1965.538.60	1.950.562.40	14.976.20

المصدر :مديرية الضرائب ولاية مستغانم

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

2-رقم الأعمال من خلال تصريحات ج 50:

الجدول(03-06) :رقم الأعمال من خلال تصريحات ج50:

السنة	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المعتمد	الفرق
2012	284.330.10	284.330.10	-
2013	381.384.20	381.384.20	-
2014	477.630.10	476.573.90	1.056.20
2015	866.773.50	866.773.50	-
المجموع	2.010.117.90	1.950.562.40	1.056.20

المصدر: مديرية الضرائب ولاية مستغانم

ثانيا: الرسم على القيمة المضافة

الجدول(03-07): الرسم على القيمة المضافة المطلوب ارجاعه

السنة	المبلغ	القيمة المضافة
2013	8.048.19	1.368.19
2014	51.859.25	8.816.07

المصدر: مديرية الضرائب ولاية مستغانم

ثالثا: التبليغ النهائي

بتاريخ 2015-10-29 وبعد اعادة تكوين أسس الأخضاع قام المحقق لابلاغ المكلف بوضعيته الجبائية الجديدة المثلول الهها نتيجة التحقيق بتبليغ موصى عليه، وهذا بعد تقديمه للمدير الفرعي للرقابة الجبائية للاطلاع عليه من أجل التأشير عليه من قبل إرساله ، حيث كان التبليغ مفصلا بأرقام و جداول بسمح للمكلف بفهم التعديلات في الأسس و القواعد، من أجل الرد عليها بملاحظات أو قبولها، وتم منح المكلف مدة 30 يوم من أجل ذلك و قد احتوى التبليغ على "تم الابقاء على نفس الأسس التي وردت في التبليغ الابتدائي وبذلك يتم اصدار الجداول الإضافية و ابلاغ المكلف بها ثم ارسالها الى القابضة للتحصيل."

"عدم التوافق ما بين الدخول المصرحة وتلك المعد تشكيلها طريقة و كيفية التعديلات و التسويات المقترحة."

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

رابعاً:ردود المكلف على التبليغ الأولي

بعد انقضاء المدة القانونية المقدرة ب 30 يوم ونظرا لعدم ايداعكم للرد على نتائج التحقيق المحاسبي و الجبائي الواردة بالتبليغ الأولي فانه تقرر الاحتفاظ بالنتائج الواردة بالتبليغ الأولي.

الجدول(08-03):الملخص العام للحقوق و الغرامات

الحقوق و الغرامات	الحقوق	الغرامات	الحقوق و الغرامات
2.306.056.00	1.844.845.00	461.211.00	الضريبة على أرباح الشركات
119.518.00	97.460.00	22.058.00	الرسم على النشاط المهني
917.815.00	734.252.00	183.563.00	الضريبة على الدخل الأجمالي
475.050.00	392.949.00	82.101.00	الرسم على القيمة المضافة
3.818.493.00	3.069.506.00	748.933.00	المجموع

المصدر:مديرية الضرائب ولاية مستغانم

المطلب03:دراسة حالة خاصة بالرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة

تختلف الرقابة المعمقة عن مراقبة المحاسبة من حيث أنها تخص فقط الأشخاص الطبيعيين،وبالتالي فان الضريبة الوحيدة محل التحقيق،وقد سمحت لنا الزيارة الميدانية التي قمنا بها على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالاطلاع على مهام هذه المصلحة من خلال عملية التحقيق وقد تعرضنا من خلال المراقبة المعمقة لبعض المكلفين،وبالتالي سنأخذ حالة كعينة واحدة.

اولا:الاجراءات الأولية للتحقيق

بعد برمجة المكلف بالضريبة للمراقبة الجبائية تم:

1-ارسال اشعار بالتحقيق:

تبعا للاشعار بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للضريبة على الدخل الاجمالي و الذي يشمل تصريحاتكم للمداخيل المحققة من طرفكم من الفترة الممتدة من 01-01-2010 الى 31-12-2012 وهذا بارسال اشعار بالتحقيق رقم206 محرر بتاريخ 30-03-2014 وقد استلم من طرفكم يوم 07-04-2014 وهذا طبقا للمادة 61 من قانون الاجراءات الجبائية.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

2-التبليغ الأولي:

بما أنكم قد صرحتكم بممتلكاتكم المنقولة و غير المنقولة على وثيقة التصريح بالممتلكات ، وكذا المداخيل الناتجة عن نشاطكم و كذا التقرير الممضي من طرفكم و الذي يبين المصاريف اليومية و الشهرية.

ثانيا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

وعلى هذا الأساس ارتأت المصلحة أن تصحح الوضعية الجبائية الخاصة بكم وذلك باعادة تشكيل ميزانية ليرادات و نفقات.

1-تحديد الايرادات:

الجدول(09-03):تحديد الايرادات

التعيين	2010	2011	2012	2013
مداخيل عقارية	35.00	25.000	7.500	30.000
رصيد بنك البدر	31.705	6.000.266	1290	4.404
رصيد صندوق التوفير و الاحتياط	-	50.000	5.914.129	4.406
رصيد بنك البدر	-	1.019.746	-	-
بيع شقة	3.500.0000	-	-	3.000.000
فوائد بنكية	10.3000	20.093	54.619	132.451
تسبيق بيع شقة	-	-	16.300.000	-
دين	-	10.000.00	-	-
المجموع	3.577.005	21.615.105	22.277.538	3.171.261

المصدر:مديرية الضرائب ولاية مستغانم

2-تحديد المصاريف أوالنفقات:

لإعادة تحديد النفقات أخذ بعين الاعتبار :

-مصاريف الكهرباء و الغاز.

-مصاريف الهاتف.

-مصاريف تأمين سيارة.

-مصاريف الأكل.

-مصاريف أخرى.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

-شراء عقارات.

-حقوق التسجيل المدفوعة.

3-تقويم المصاريف:

الجدول التالية تبين المصاريف المختلفة للضريبة:

الجدول(10-03):تقويم المصاريف

التعيين	2010	2011	2012	2013
-مصاريف الغاز.	15.000	15.000	15.000	15.000
-مصاريف الماء.	5.000	5.000	5.000	5.000
-مصاريف الهاتف.	15.000	15.000	15.000	15.000
-مصاريف اسيارة .	15.000	15.000	15.000	15.000
مصاريف الأكل.	255.500	255.500	255.500	255.500
-مصاريف اللباس.	30.000	30.000	30.000	30.000
-مصاريف العلاج.	10.000	10.000	10.000	10.000
المجموع	295.500	295.50	295.500	295.500
الضريبة على الدخل الاجمالي	5.250	3.750	1.125	4.500

المصدر:مديرية الضرائب ولاية مستغانم

الجدول(11-03):الضريبة على الدخل الاجمالي

التعيين	2010
الايادات	35.77.005
المداخيل المصرح بها	400.000
الضريبة على الدخل الاجمالي	105.995
العقوبات	26.498
مجموع الحقوق	13.24940

المصدر:مديرية الضرائب ولاية مستغانم

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

ثالثا: نتائج التحقيق

بعد تحديد الايرادات و النفقات نبين أن ميزانية الخزينة بالنسبة للسنوات المحققة فيها بينت لنا فارق غير مبرر بالنسبة للسنة 2010 و2013 ولهذا ارتأت المصلحة أن تصحح المداخيل المصرح بها معى حساب الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2010، أما بالنسبة لسنة 2013 فان الفارق الغير المصرح به لا يتجاوز 25 بالمئة من المداخيل المصرح بها فاذا هي معفاة.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

المبحث 04: أثر الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

يتم دراسة أثر الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال تحليل و تقييم أثر الأشكال المختلفة للرقابة الجبائية المستعملة ، حيث يتم التركيز بالدرجة الأولى على كل من التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب و كذا التحقيق على مجمل الوضعية الجبائية باعتبار هذه التحقيقات الأكثر فعالية في اكتشاف محاولات الغش و التهرب الضريبيين.

المطلب 01: أثر التحقيق في المحاسبة في اكتشاف التهرب الضريبي

يعد التحقيق في المحاسبة من أهم الطرق التي يتم استعمالها في مكافحة التهرب الضريبي حيث يتم الكشف عنه من خلال المراقبة المحاسبية في حيث الشكل و المضمون ثم تقوم الادارة الجبائية بعد ذلك باتخاذ الاجراءات العملية التي من شأنها اعادة تشكيل رقم الأعمال من أجل التمكن من الوصول الى المبالغ المتهرب من دفع الضريبة عليها لاسترجاع مبالغ الحقوق و الغرامات المترتب عنها و الزام المكلف باعادة دفعها الى مصالح الادارة الجبائية و بالتالي سنقوم بعرض الاحصائيات الخاصة بنتائج التحقيق المحاسبي و تحليل النتائج المتحصل عليها.

أولاً: على مستوى مصلحة المراقبة الجبائية

تختص مصلحة المراقبة الجبائية بالمهمة التي أسندت لها من طرف المديرية الولائية بتجميع المعلومات و الاحصائيات على المستوى الولائي وقد كانت النتائج المتحصل عليها من خلال التحقيق المحاسبي لهذه المصلحة كما في الجدول التالي

الجدول (12-03): نتائج التحقيق المحاسبي مصلحة المراقبة الجبائية

السنوات	المعاينات	التحصيلات	باقي التحصيلات	نسبة التحصيل الضريبي
2010	211.350.257	113.667.083	97.683.174	53.78
2011	192.614.739	51.223.320	141.391.419	26.59
2012	353.831.712	417.175.073	306.656.639	13.33
2013	192.706.428	108.418.391	842.288.037	56.86
2014	237.205.321	129.765.980	107.739.341	54.70
المجموع	1.187.708.457	450.249.847	737.458.610	204.66

المصدر: معلومات مقدمة من قبل رئيس مكتب المراجعات الجبائية مديرية الضرائب - مستغانم-

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

المطلب 02: أثر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

تم الشروع في سنة 2011 وذلك بسبب الظروف الأمنية الغير المستقرة التي عاشتها الجزائر خلال هذه الفترة و خاصة أن هذا التحقيق يتعلق بالذمة المالية للمكلف و مختلف ممتلكاته الشخصية و مظاهر ثروته و يتعدى ذلك ليشمل أفراد عائلته وهذا ما جعل هذا النوع من الرقابة جد صعب التطبيق و في وقتنا هذا و قد كانت نتائج التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية كمايلي

الجدول (03-13): نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

السنوات	المعاينات	التحصيلات	باقي التحصيلات
2010	138.499.19	3.150.000	10.699.919
2011	227.150.39	4.510.000	182.050.39
2012	229.040.50	9.459.016	134.450.34
المجموع	59.469.008	17.119.016	42.349.992

المصدر: مديرية الضرائب ولاية مستغانم

ومن خلال هذه الجداول و المنتجات الخاصة بنتائج التحقيقات الجبائية نلاحظ أن نسبة التحصيل لكل السنوات 2010 حتى 2014 لا تتعدى 60 بالمئة وهذا مايدل على نقص نسبة التحصيل بالنسبة الى البالغ الكبيرة للضرائب المفروضة.

المطلب 03: مردودية نظام الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

يتم تقييم أثر التحقيقات الجبائية بتقييم و تحليل النتائج المتوصل اليها وهذا من خلال المبالغ و الغرامات المسترجعة في اطار الرقابة الجبائية.

الجدول (03-14): تقييم نتائج التحقيقات من خلال التحصيلات الجبائية

السنوات	المعاينات	التحصيلات	باقي التحصيلات	النسبة
2010	327.572.309	158.300.404	169.271.905	48.32
2011	228.498.340	63.449.791	165.045.449	27.76
2012	363.194.395	52.460.984	310.733.411	14.44
2013	251.863.844	130.152.478	879.710.688	51.67
2014	275.657.060	139.639.831	136.017.229	50.65
المجموع	1.446.785.448	544.003.488	37.60	46.37

المصدر: مديرية الضرائب ولاية مستغانم

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

ومن خلال تقييم مردودية الرقابة الجبائية ل 5 سنوات الأخيرة نلاحظ أن نسبة التحصيل الجبائي لا تتعدى 46.37 بالمئة وهذا مايدل على نقص التحصيل للمبالغ الكبيرة للضرائب المفروضة وهذا يدفعنا الى استخلاص النتائج التالية

-يعبر التهرب و الغش الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي .

-نقص الكفاءة في الادارة الجبائية تؤدي الى ضعف أداء الادارة الجبائية وبالتالي ضعف التحصيل الضريبي.

-نقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة وهذا مايجعله يتهرب من دفع المستحقات الضريبية.

-الضغط الضريبي المرتفع و المناخ الاقتصادي الغير الملائم يدفع المكلف بالضريبة الى عدم تسديد المستحقات المرتفعة

و هذا مايدفع السلطات الى اعادة النظر في السياسة الضريبية و تخفيض الضغط الى المقدار الذي يجعل المؤسسات الوطنية أكثر تنافسية و لاتعاني من مشكل الضرائب.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب و الغش الضريبي

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا للجانب التطبيقي الذي يتمثل في نشاط مديرية الضرائب لولاية مستغانم و تعرفنا على موقع المديرية و مختلف هياكلها و المهام التي تقوم بها المديرية الفرعية التابعة لها ، وكذلك الدور الذي تلعبه المديرية بمختلف المفتشيات التابعة لها و السهر على تسيير الملفات الجبائية و مراقبة التصريحات، باكتشاف الأخطاء و أي محاولة تدليس أو غش جبائي من طرف المكلفين بالضريبة من خلال المقارنة بما هو مصرح به و ما هو موجود في الميزانية ، ومتابعة الأنشطة التي يقومون بها من اجل اعداد الملفات الجبائية الخاصة بهم و تسوية وضعيتهم الجبائية تحقيقا لمبدأ العدالة و المساواة أمام فرض الضريبة. وهذا من خلال برمجة الملفات الجبائية محل التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و التحقيق المصوب .

ومن خلال هذه الدراسة التطبيقية توصلنا الى أهم الطرق و الاجراءات التي يتبعها المحققون في حصولهم على أدلة تثبت أن المكلف قام بعمليات غير قانونية مما يدل على وجود تهرب ضريبي.

خاتمة عامة

خاتمة:

من خلال التطرق لهذه الدراسة و المتمثلة في الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، تم حصر هذه الدراسة من جانبيها التطبيقي و النظري ، تم التعرف الى مفاهيم عامة حول الضريبة ، و أن الزامية فرض الضريبة و تعددها يؤدي الى بعض المكلفين الى انتهاج بعض الأساليب المشروعة و غير المشروعة ، و هنا يأتي دور الرقابة الجبائية التي تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية ، من خلال مراقبة التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة ، و العمل على اكتشاف الأخطاء و المخالفات بهدف تصحيحها و تقويمها وذلك باستعمال وسيلة التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة و باقي وسائل الرقابة الجبائية لاكتشاف المتهربين من الضريبة .

ان ظاهرة التهرب الضريبي لها أسباب أدت الى تفاقمها ، أهمها الوضعية الاقتصادية للمكلف و التي لها تأثير على هذا الأخير إضافة الى النقائص و التعقيدات التي يتميز بها النظام الضريبي و عدم استقراره مما يساهم في توسيع ظاهرة التهرب الضريبي .

نتائج الدراسة :

على ضوء ما سبق تم الوصول الى النتائج التالية :

- تعتبر الضريبة أهم عنصر و التي بإمكانها أن تحدث تغيرات في النشاط الاقتصادي.
- يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية.
- ان الطرق المطبقة في عملية الرقابة الجبائية تتسم بالتكامل فيما بينها أي تغطية النقص الناجم عن كل طريقة.
- للرقابة الجبائية عدة إجراءات و عدة قوانين تمنح حق للمراقبين دون اغفال حق المكلف بالضريبة ، و هذا مايساعد على العمل في ظروف جيدة .

اختبار صحة الفرضيات :

- الفرضية الأولى صحيحة باعتبار الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة و تحمي المكلفين بالضريبة.
- الفرضية الثانية غير صحيحة وذلك بسبب تطور طرق و أنواع التهرب الضريبي مما ساهم في تعقده و صعوبة محاربه.
- الفرضية الثالثة غير صحيحة لأن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع الوصول الى كافة المداخل المتحصل عليها مما يؤدي الى تدعيمه بالتحقيق المعمق بغية التوسيع من صلاحيات الإدارة.

خاتمة عامة

التوصيات والمقترحات:

بعد استنتاج نتائج الدراسة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- محاولة نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.
- ضبط نظام التصريحات الجبائية بشكل فعال.
- تأكيد الحضور الدائم للإدارة الجبائية في الميدان عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الرقابة الجبائية.
- تبسيط القواعد والأنظمة الضريبية وجعلها تتماشى مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع.
- تطوير الإدارة الضريبية وتحسين تكوين المهارات و الكفاءات لدى موظفيها.
- ضرورة تعميم التعامل بالفواتير وذلك بوضع حلول مناسبة للحد من التزوير و استعمال الفواتير وهمية.
- تشجيع التنسيق بين مختلف الإدارات و الهيئات من أجل تبادل المعلومات خاصة الإدارات الحساسة و تعزيز مركزها و تدعيم مراكزها غير القطر الوطني.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

1-الكتب:

- 1-يونس أحمد البطريق-اقتصاديات المالية العامة-الدار الجامعية-بيروت 1980.
- 2-حسن مصطفى حسين-المالية العامة-ديوان المطبوعات الجامعية-الجزائر 2001
- 3-زينب حسين عوض الله-مبادئ المالية العامة-الدار الجامعية-لبنان.
- 4-عوادي مصطفى ورحال نصر- الغش و التهرب الضريبي-مطبعة صخري-الجزائر 2011.
- 5-محمد عتاب-مقومات النظام الجبائي الجزائري-ديوان المطبوعات الجامعية-الجزائر 2004.
- 6-محمد عباس محرز-اقتصاديات المالية العامة-الطبعة 02-ديوان المطبوعات الجامعية-الجزائر 2005.
- 7-مصطفى عوادي ويونس زين-الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري- الطبعة 02-دون ذكر دار النشر- الجزائر 2011.
- 8- سعيد علي العبيدي-اقتصاديات المالية العامة-دار دجلة-عمان 2004.
- 9-سعيد شكري رجب-اقتصاديات الضرائب-الدار الجامعية مصر 2007.
- 10-سهام كردودي-الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق-دار المقيد للنشر و التوزيع-الجزائر.

2-المذكرات :

- 1-العثماني مصطفى-نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية-مذكرة ماجستير-معهد العلوم الاقتصادية-المركز الجامعي ديجي فارس-المدية-الجزائر 2008.
- 2-أيت بلقاسم لامية-أليات إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي-مذكرة ماستر-كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير-جامعة البويرة 2013-2014 .
- 3-نوي نجاة-فعالية الرقابة في الجزائر-مذكرة ماجستير-كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير-الجزائر 2003-2004.

3-المراسيم والقوانين:

- 1-المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في فبراير 1991-المتضمن المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها-المادة 12-الجريدة الرسمية المؤرخة في 27 فبراير 1991-العدد 9.

2-المادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية.

3-المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002-الجريدة الرسمية –العدد 64.

4-المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002-الجريدة الرسمية –العدد 64.

المراجع باللغة الفرنسية:

-casimir jean piere , pour faire face à un control fiscal , paris ,1998