

الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر Control methods to combat tax evasion in Algeria

بوحالة الطيب ، جامعة باتنة 1، (الجزائر)، bouhala.tayeb@univ-batna.dz

تاريخ قبول المقال: 28-08-2022

تاريخ إرسال المقال: 08-08-2022

الملخص:

في ظل نقص الموارد المالية الذي تعاني منه الجزائر؛ لكونها دولة تعتمد على المداخل النفطية كركيزة لتمويل خزينتها، فقد لجأت إلى الجباية الضريبية كمورد أساسي لتمويل خزينتها العمومية، وهذا لتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، إلا أن المكلفين بدفع الضرائب يستعملون العديد من الوسائل للتهرب من دفعها، وذلك بشكل جزئي أو كلي، وللمحد من هذه الظاهرة عمل المشرع الجزائري على مكافحتها بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، ومن أهم هذه الطرق نجد الرقابة الجبائية، والتي تعتبر أداة ردية ووقائية في آن واحد، حيث تسعى الإدارة الجبائية من خلالها إلى التأكد من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة، وذلك للحفاظ على موارد الخزينة العمومية وتحقيق التنمية.

الكلمات المفتاحية: الرقابة، الضرائب، التهرب، الموارد.

Abstract: In view of Algeria's lack of financial resources; As a State that relies on oil revenues as a basis for financing its treasury, it has resorted to tax levies as an essential resource for financing its public treasury. This is to achieve many economic, political and social objectives, but taxpayers use many means to evade their payment. In order to reduce this phenomenon, Algerian legislation is working to combat it in a variety of legislative and regulatory ways, One of the most important is fiscal control, which is both a deterrent and a preventive tool. The fiscal administration seeks to ascertain the validity of taxpayers' statements in order to preserve public treasury resources and achieve development.

Key words : control , taxes, evasion, resources.

مقدمة:

تتسبب الأزمات الاقتصادية والدولية أو قلة الموارد المالية في العديد من المرات إلى دفع الدول إلى إحداث إصلاحات وتعديلات جذرية لأنظمتها الجبائية، أين تعمل من خلالها على تنويع الأوعية الضريبية والرفع من قيمتها وذلك لتحقيق موارد إضافية للخزينة العمومية والحفاظ على الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي للدولة. وهذا ما ينهك كاهل المكلفين بدفع الضريبة مما يدفعهم في كثير من الأحيان، إلى إتباع أساليب للتهرب من دفع هذه الإتاوات الضريبية. وهذا ما يطلق عليه ظاهرة التهرب الضريبي بين أوساط المكلفين. حيث تأثر هذه الظاهرة سلبا على الحصيلة الضريبية مما يتسبب في تعطيل تحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة، ولذلك فكثيرا ما يحاول المشرع أن يجد نظاما جبائيا يلقي الرضا والقبول من المكلفين، إلا أنه ورغم ذلك فنجد الكثير من المكلفين يمتنعون عن أداء واجباتهم الجبائية.

وهذا ما دفع بالمشرع الضريبي إلى خلق عدة آليات تشريعية وتنظيمية لمواجهة التهرب الضريبي والتقليص من حدته، ومن أهم هذه الآليات نجد الوسائل الرقابية الجبائية والتي تعتبر أداة ردية ووقائية في آن واحد، أين تمارسها الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة، والتي تهدف من خلالها إلى التأكد من صحة تصريحاتهم الضريبية، وكذا الكشف عن كل الإغفالات التي يمكن أن يستعملوها للتهرب ضريبيا سواء عن قصد أو بدون قصد. ومن هنا يتبادر إلى أذهاننا الإشكال التالي:

ما مدى نجاعة الوسائل الرقابية التي تمارسها الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر؟

وللإجابة عن هذا الإشكال ارتأينا تقسيم بحثنا هذا وفق الخطة التالية: مفهوم التهرب الضريبي وطرقه (مبحث أول) ، الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (مبحث ثاني)، التحقيق الجبائي كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (مبحث ثالث).

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي وطرقه

تلعب الضرائب دورا كبيرا في تمويل الخزينة العمومية ولذلك فقد أعطتها الدولة أهمية كبيرة، إلا أن تحصيلها يعرف معوقات ومصاعب كثيرة من أهمها هو: امتناع المكلفين عن دفعها باستعمال طرق متعددة. وهذا ما سنحاول تحديده من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

يتشابه مفهوم التهرب الضريبي مع مفهوم الغش الضريبي في عدة نقاط وهذا ما يستوجب علينا تبيان تعريف التهرب الضريبي وأوجه الاختلاف بينه وبين الغش الضريبي. وهذا ما سنبينه فيما يلي:

أولاً: تعريف التهرب الضريبي:

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي فمنها القانوني ومنها الاقتصادي، فمن الجانب القانوني يتم التركيز في تعريفه على الطرق المستعملة في التهرب الضريبي عن ما إذا كانت مشروعة أو غير مشروعة، في حين أن الجانب الاقتصادي يركز على الآثار المترتبة عنه على الخزينة العمومية¹. ومن بين أهم هذه التعريفات ما يلي:

يعرف التهرب الضريبي على أنه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة².

كما عرفه كل من الدكتور حسن عواضة وقطيش عبد الرؤوف على أنه: تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينعكس عبئها على الغير³.

وعرفه محمد عباس محرز في مؤلفه اقتصاديات المالية العامة بأنه: يسعى الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة فيعتمد على سلوك احتيالي للتخلص من عبئها، أو أن الملزم يتخلص من دفعها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضريبة⁴.

كما عرفه كذلك الأستاذ: Margairaze andré بأنه محاولة التملص من الضريبة في حدود تعريف القانون⁵.

1- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، جامعة قسنطينة، 2011/2012، ص 11.

2- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار مفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 07.

3- طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 12.

4- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013، ص 21.

5-Margairaz André La fraude fiscales et ses succédanées, comment on échappe à l'impôt, édition Blonay, suisse, 1988, p 33.

ولإعطاء مفهوم جامع للتهرب الضريبي، عرفه علي زغدود في مؤلفه المالية العامة: "تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية وذلك بكل أو جزء من المبلغ الواجب دفعه للخرينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها.¹

ومن خلال التعريفات السابقة نستخلص ما يلي:

- أن التهرب الضريبي هو تجنب دفع الضريبة المستحقة من المكلف مستغلا الثغرات القانونية.
- أن التهرب الضريبي يعتمد على استعمال أساليب احتيالية ومناورات تدليسية من قبل المكلف للتخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا.

وتأسيسا على هذا فالتهرب الضريبي يقوم على استفادة المكلف سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا من بعض الثغرات التي أهملها المشرع أو لم ينتبه إليها، حيث يستعمل طرقا مشروعة بغية تجنب العقاب الذي يمكن أن يطاله، لكنه يبقى تهربا ضريبيا غير مشروع مادامت نيته التملص من أداء واجبه الضريبي تجاه الدولة.

ثانيا: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي:

تتجه إدارة المكلف في كل من التهرب الضريبي أو الغش الضريبي إلى تحقيق نتيجة واحدة وهي التخلص من عبئ الضريبة كليا أو جزئيا، إلا أن الاختلاف يكمن في الطريقة المتبعة لتحقيق ذلك، ففي التهرب الضريبي يسلك المكلف سبلا مشروعة حيث يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له، وبالتالي لا تترتب عليه أي عقوبات أو جزاءات²، لأن فعله هذا يتوفر فيه العنصر المعنوي فقط المتمثل في سوء النية دون العنصر المادي المتمثل في الحيل والمناورات التدليسية. أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبئ الضريبي باستعمال طرق غير مشروعة تصل إلى حد التدليس والاحتتيال، فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي، ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل

1- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 209-210 .

2- بن عزوز منير، مسقم مريم، دور الإدارة الالكترونية في تحسين التحصيل الجبائي ومكافحة التهرب الضريبي، مقال منشور بمجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، المركز الجامعي سي الحواس- بركة، الجزائر، المجلد 03، العدد 05، 2020 م، ص 522.

العام والثاني الخاص، فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي عن طريق انتهاك القانون¹.

المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي:

تتعدد أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط الذي يمارسه المكلف، وقد أدى التقدم الاقتصادي والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات إلى تطور ظاهرة التهرب الضريبي وتطور أساليبها ومن أبرز هذه الأساليب ما يلي:

أولاً: التهرب عن طريق العمليات المحاسبية:

تتميز معظم الأنظمة الضريبية الحديثة بأنها تصريحية حيث يتم تحديد الحقوق الواجب دفعها من خلال التصريحات التي يكتتبها المكلف والتي يوفرها النظام المحاسبي والذي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية التي يقوم بها المكلف بالضريبة وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج نشاطه، ولهذا يمكن للمكلف التهرب باستعمال العمليات المحاسبية، وذلك عن طريق تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات أو بهما معاً².

1- تضخيم التكاليف:

يعتمد النظام الضريبي على تصريحات المكلفين في تحديد وعاء الضريبة ومن خلال ذلك يمكن للمكلف التهرب عن طريق التقليل من وعاء الضريبة بالمبالغة في تضخيم التكاليف. إلا أن التشريع الضريبي الجزائري لم يترك للمكلف الحرية التامة في ذلك حيث أتاح له خصم هذه التكاليف وفق شروط حددها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تتمثل فيما يلي³:

- أن تكون لهذه التكاليف علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

- أن تكون مبررة بوثائق رسمية.

1- قرموش ليندة، مرجع سابق، ص 23.

2- لايد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص 88.

3- عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص 34

- أن تكون موظفة لصالح المؤسسة.
- أن تؤدي إلى تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة وأن تمارس من خلال السنة المالية.

2- تخفيض الإيرادات:

تعد هذه الطريقة من الطرق الأكثر استعمالا لممارسة التملص من دفع الضريبة ويقوم من خلالها المكلف بتخفيض جزء من وعاء الضريبة أو التخلص من دفعها كليا ويتم ذلك بتسجيل قيمة المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية، كما يمكن للتجار تخفيض إيراداتهم عن طريق البيع نقدا وبدون فواتير أو صكوك مما لا يترك أي أثر للعملية.

ثانيا: التهرب عن طريق العمليات القانونية:

يعتبر التهرب الضريبي عن طريق التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، إذ يتم عن طريق استغلال ثغرات قانونية أو استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف بالضريبة، ولذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبيها، لكون المكلف المتهرب يعتمد على النصوص القانونية و على أهل الخبرة و الاختصاص لاستنباط طرق للتحايل ، تمكنه من الاستفادة من مزايا ليس له الحق فيها. كتزييف حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة أساسا إلى وضعية قانونية تجعلها معفاة من الضريبة مثل تزييف وضعية النشاط الاستثماري من خلال الإدعاء بأنه نشاط في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات للاستفادة من الحوافز الضريبية والإعفاءات ثم القيام بعد ذلك بالتنازل عن هذه الاستثمارات للتهرب من قيمة الضريبة التي تترتب عليها¹.

ثالثا: التهرب عن طريق العمليات المادية:

يتمثل التحايل المادي في قيام المكلف بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية، كعدم قيامه مثلا بالتصريح القانوني بالمنتجات أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي، وهو أقل فعالية من التحايل القانوني. وينقسم إلى قسمين:

1- ليندة قرومش، مرجع سابق، ص 41.

1- الإخفاء الكلي: يقوم المكلف بإخفاء نشاطه كلياً من خلال إنشاء وحدات أو فروع لنشاطه التجاري أو الصناعي دون التصريح بها لدى الإدارة الجبائية المختصة إقليمياً، والقيام بممارسة نشاطه سرا¹.

2- الإخفاء الجزئي: ويقصد به إخفاء الأملاك بصفة جزئية من خلال عدة طرق أهمها:

▪ الاعتماد على الشراء أو البيع نقداً ومن دون فواتير في جزء من النشاط دون ترك أي أثر مادي للعمليات التي تم القيام بها.

▪ التخفيض في التصريح بكميات المواد المستعملة في الإنتاج للتقليل من الإنتاج وبالتالي تخفيض المبيعات.

▪ التحويل المباشر للأملاك العقارية والممتلكات الموروثة من غير التصريح بها².

ولهذا أوجدت الإدارة الجبائية عدة وسائل رقابية لمكافحة التهرب الضريبي والتي تعتمد على رقابة صحة المعلومات والأرقام المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري يقوم على التصريحات الجبائية، وهذه الوسائل تتمثل في الرقابة الجبائية والتحقيق الجبائي. وللتين سنتناولهما في المبحثين المواليين.

المبحث الثاني: ماهية الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر:

تعتبر الرقابة الجبائية حقاً سيادياً تمارسه الدول عبر مؤسساتها، بحيث أنها تهدف أثناء إعدادها لقوانين ماليتها إلى العمل على جعل المكلفين بالضريبة يلتزمون باحترام تطبيق القوانين الضريبية، ومن هنا سنعاول تحديد مختلف التعاريف المقدمة لها مع تبيان تقسيماتها:

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية:

وردت عدة تعاريف للرقابة الجبائية، والتي من بينها التعاريف التالية:

1- رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة ومتوسطة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007، ص 66.

2- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 79.

الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

عرفها الأستاذ "كوسة فوضيل" على أنها: أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة زيادة على قيامها بإجراءات أشد ضبطا وتأكيذا¹.

كما عرفها أيضا الأستاذ "خلاصي رضا" بأنها: "فحص التصريحات وكل التسجيلات، الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كانت شخصيتهم الجبائية، وذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، ومقارنة كل من التصريحات والمعلومات المحصل عليها مع مصادر أخرى ومع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف"².

كما يقصد بها أيضا: "فحص التصريحات وكل التسجيلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"³.

أما التعريف التشريعي للرقابة الجبائية فقد جاء في نص المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري كما يلي: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة"⁴.

وعلى الرغم من تعدد وتنوع تعاريف الرقابة الجبائية إلى أنها تضمنت عنصران مهمين هما⁵:

- تعتبر وسيلة لمراقبة مدى صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين.
- وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي عن طريق اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة.

1 - كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص154.

2 - خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، د ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 214.

3 - كردودي سهام، مرجع سابق، ص 47.

4 - المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، المؤسس بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 49، الصادر بتاريخ 23 ديسمبر سنة 2001.

5-AMIRAT Lamia, HAMMOUCHE Ouarda, Le Contrôle Fiscal: Techniques et procédures Illustration par cas pratique au sein la direction des impôts de Wilaya de Bejaia, Mémoire de Master en finance st comptabilité, Option: comptabilité, contrôle audit, Université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2016, p 5.

المطلب الثاني: أقسام الرقابة الجبائية:

نظرا لتزايد التصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين والخاضعة للرقابة الجبائية تحتم على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها باستعمال نوعين من الرقابة الجبائية وهما:

أولا: الرقابة الشكلية:

تمثل مرحلة أولية منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، وتتم على مستوى مفتشيه الضرائب في دائرة الاختصاص والتابع لكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وهذا عملا بنص المادة 45 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنجز في كل سنة وتقوم المصالح المعنية بالتحقيق الشكلي للمعلومات التي يتضمنها التصريح كالهوية والإمضاء، ختم المكلف.. إلخ.¹ إذن فالرقابة الجبائية هنا تخص مجمل التدخلات المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائين، وتكليفهم بالضريبة إن ألزم الأمر بتوضيح الإغفالات واستكمال النقائص.² فالرقابة الجبائية تقوم بفحص سريع للتصريحات التي يقدمها المكلف خاصة من حيث الشكل والتي تهدف إلى إعطاء فكرة أولية عن الملف الجبائي، ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبولها أو بتحويلها إلى الرقابة على الوثائق أي أن الرقابة الشكلية تعتبر تمهيدا للرقابة على الوثائق،³ والتي سنتطرق إليها فيما يلي:

ثانيا: الرقابة على الوثائق:

وهي تمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية، ويتجلى دور هذه الرقابة بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات والتي تتعلق هذه الرقابة بفحص مضمون التصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية مع الوثائق المرفقة بها ومقارنتها بتلك الموجودة لدى الإدارة، بالإضافة إلى ما تحصلت عليه هذه الأخيرة من معلومات من طرف هيئات أخرى⁴، و تتم هذه الرقابة في مقر المفتشية

1- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2014، ص 20.

2-AMIRAT Lamia, HAMOUCH Ouarda, Op.cit, p 05.

3- بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 11.

4- فمثلا بالنسبة للمحامين يكون التنسيق مع كتابة الضبط بالمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات للقضايا التي يترافع عنها كل محامي لإدارة الضرائب، أما بالنسبة للأطباء والعيادات ومختلف الأنشطة الطبية، يكون التنسيق مع مصالح الضمان الاجتماعي التي تقدم

الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

التي يتواجد بها الملف الجبائي¹، وذلك عملا بنص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على ما يلي: " يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها. وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها ". وتهدف هذه الرقابة كما نصت المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية إلى:

- إكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات.
- فحص التصريحات ومقارنتها بالمعطيات الحقيقية الموجودة لدى إدارة الضرائب.
- تحليل المعطيات يربطها بالحالة المالية للمكلف من سنة للأخرى.
- التأكد من التطبيق السليم للتشريع الجبائي.
- طلب معلومات إضافية من المراقب في حالة وجود نقاط غامضة، بالإضافة إلى طلب التوضيحات والتبريرات². والتي سنتناولها فيما يلي:

أ- طلب الموضوعات: يتسنى للمصلحة الجبائية التي تحقق في تصريحات المكلفين أن تتقدم بطلب المعلومات حول النقاط أو المسائل التي يشوبها الغموض وهذا بفضل الامتيازات المخولة للمفتش الذي يمكنه من خلالها توجيه طلب سواء كان شفويا أو كتابيا، من أجل تقديم معلومات إضافية فيما يخص النقاط أو المسائل التي احتوتها التصريحات المقدمة له³، وهذا الإجراء يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب فإنه لا يتعرض لأي عقوبة بل تقوم الإدارة الجبائية بإرسال طلب كتابي آخر تطلب توضيحات أو تبريرات أخرى⁴.

ب- طلب توضيحات وتبريرات: عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلبات الشفوية أو يرفض جزء من النقاط المطلوب تقديمها يعيد المفتش الطلب كتابيا، وهذا الإجراء يضيف الطابع

لإدارة الضرائب كشوفا يظهر فيها عدد الفحوص التي قام بها كل طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب التي جاءت في أوراق العلاج.

¹- AMOKRANE Souad, AOURTILANE KAMELI, Contrôle fiscal et procédures de gestion du contentieux, Mémoire de Master en science de gestion, Spécialité : finance et comptabilité, Option: Comptabilité, contrôle et audit, université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2013, p31.

2 - نصت المادة 19 في فقرتها الأولى والثانية من قانون الإجراءات الجبائية، على ما يلي: " يراقب المفتش التصريحات، وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة.

3 - كوسة فوضيل، المرجع السابق، ص 169.

4 - لابد لرزق، المرجع السابق، ص 119.

الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

الإلزامي أكثر، كما يجب أن يتضمن الطلب الكتابي وبشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات، كما يجب على المكلف بالضريبة تقديم إجابة في مدة لا يمكن أن تقل عن 30 يوم حسب نص الفقرة 04 من المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية¹. كما رخص القانون للعون المحقق أن يصحح تصريحات المكلف وذلك بشروط نصت عليها الفقرة 05 من المادة 19 من القانون السالف الذكر والتي جاءت كما يلي: " يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي:

- أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة.
- أن يبلغ المكلف بالضريبة بإمكانية استعانتة بخدمات مستشار من اختياره.
- أن يدعى المكلف بالضريبة إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل 30 يوم، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني².

وبالتالي يلجأ العون المحقق إلى تسوية وضعية ملف المكلف بشكل واضح ودقيق، وتضمينه النقائص المستخرجة والتصحيحات اللازمة مع الحقوق والغرامات الواجبة.

إلا أن هذه الرقابة الجبائية المفروضة على المكلفين بالضريبة لا تكون كافية في بعض الأحيان، ما يستدعي القيام برقابة معمقة والمتمثلة في التحقيق الجبائي للوصول إلى نتائج دقيقة وحقيقية حول مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة. وهذا ما سنتناوله في المبحث الموالي:

المبحث الثالث: التحقيق الجبائي كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر:

وتسمى هذه الآلية أيضا بالرقابة في عين المكان أو الرقابة الخارجية، وتتمثل في جملة الإجراءات التي يمارسها المراقبون الجبائيون من خلال تدخلهم المباشر في الأماكن التي يزاول فيها المكلفون

1- نصت المادة 4/19 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 36 من قانون رقم 08-21، المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74، الصادر في 31 ديسمبر 2008، على مايلي: " يجب أن تبين الطلبات بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل 30 يوما " .

2 - نصت على ذلك الفقرة 05 من المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

بالضريبة نشاطهم وذلك للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها بالمقارنة مع تلك الموجودة في أرض الواقع¹، وتنقسم إلى ثلاث أنواع من الرقابة كما هو مبين في المطالب التالية:

المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة:

نصت عليه الفقرة 02 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ويقصد به مجموع العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها². ويعتبر التدقيق في المحاسبة تحقيقا معمقا بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، كما أنه يتم على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والملزمين بمسك دفاتر المحاسبة³، ولا يمكن للإدارة الجبائية أن تمارس هذا التحقيق إلا في عين المكان⁴، وعلى المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري مسكها، كما لا يمكن لها مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية⁵.

المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة:

في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية تم استحداث شكل جديد من الرقابة أكثر فعالية، والمتمثل في التحقيق المصوب وذلك بموجب المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 م، والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والمعدل بموجب المادة 26 من قانون رقم 08-13 المؤرخ في 30

1 - بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 22.

2- خلوفي سفيان، أبو جريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010 - 2014، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 01، ميله - الجزائر، جوان 2019 م، ص 203.

3 - بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 30.

4 - ورد إستثناء على هذا الشرط المتمثل في حالة تقديم المكلف لطلب مكتوب ومقبول من طرف الإدارة الجبائية أو في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة ونوعيتها، العيد صالح، المرجع السابق، ص 38.

5 - العيد صالح، المرجع نفسه، نفس الصفحة.

ديسمبر سنة 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014. حيث يمكن من خلاله لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة، أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية¹. ويتم إتباع هذا الأسلوب في حال تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب دفع الأعباء الجبائية أو تخفيضها².

إذن فالتحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي أقل شمولاً، سريع، وأقل بعداً من التحقيق المحاسبي، ومنه يمكن القول أن التحقيق المصوب في المحاسبة يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث نطاق وشمول التحقيق، فالتحقيق المصوب يقتصر على فحص نوع أو عدة أنواع من الضرائب، وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الدقة وتقليص فترة التحقيق³. لكن يواجه هذا النوع صعوبة تتحدد في اختيار نوع الضرائب الخاضع للرقابة بالمقارنة مع الكم الهائل للمعلومات الجبائية، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفتقد إلى الأهداف المسطرة.

المطلب الثالث: التحقيق المعرق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يقصد به تلك العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل الذي صرح به، أي مقارنة الدخل المصرح به مع وضعيته المعيشية ولسائر أفراد أسرته⁴، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف بالضريبة من جهة أخرى⁵.

ويمس هذا التحقيق الأشخاص الطبيعيين فقط دون الأشخاص المعنويين ويتعلق بنوع واحد من الضرائب وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، وفي كثير من الأحيان يكون التحقيق مكتملاً لأحد

1- خدري صيرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية بين هدفين مكافحة التهرب الجبائي و تنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة العربي التبسي، تبسة الجزائر، المجلد 12، العدد 02، 2019، ص 325.

2- المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 26 من القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج ر عدد 68، الصادرة في 31 ديسمبر 2013.

3- بن صفي الدين أحلام، مرجع السابق، ص 52.

4- خلاصي رضا، مرجع السابق، ص 223.

5- كريدودي سهام، مرجع السابق، ص 68.

الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

التحقيقين السابقين، بحيث يتم التحقيق في مصادر مداخل الأشخاص الطبيعيين وتنوعها، وما يرتبط منها من معلومات قد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين، كما يمكن أن يكون مستقلا إذا تعلق الأمر بمكلف لا يمتلك ملفا جبائيا¹.

والهدف من إتباع أسلوب التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية هو:

- التحقيق من صحة المداخل المصرح بها من طرف المكلف كأساس للضريبة على الدخل.
- ضمان أن التصريحات الموضوعة مشكلة بطريقة شرعية.
- مراقبة التجانس بين المداخل المصرح بها مع الذمة المالية الإجمالية للمكلف².
- وتتبع الإدارة الجبائية جملة من المعايير يتم على أساسها اختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من التحقيق منها:
 - عدم الانسجام بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف والمصاريف المعلن عنها.
 - وجود قرائن قوية تدل على وجود غش وتهرب ضريبي بعد أن أدت مراقبة النشاط إلى تسوية ضعيفة أو غير معتبرة.
 - غياب التصريح عن المداخل من قبل مواطنين أثبتت عناصر معيشتهم عن وجود مداخل هامة ليست خاضعة للضرائب.
 - اقتناء عقارات ومنقولات مهمة.
 - الأشخاص الذين يمتلكون مداخل غير محددة مثل: تبييض الأموال³.
- ونظرا لطبيعة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فلا يمكن لأي شخص القيام به⁴، لذلك حددهم قانون الإجراءات الجبائية والمتمثلين في الأعوان الإداريين الذين يملكون رتبة مراقب على الأقل، ولا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف من دون إعلامه مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوقه وواجباته، ومنحه أجل 15 يوم لتحضير نفسه من تاريخ الاستلام، كما

1- نصت الفقرة 01 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، على ما يلي: " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشعروا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة ".

2- نصت على ذلك الفقرة 01 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادتين 06 و 98 من قانون الضرائب.

3- سهام كردودي، مرجع سابق، ص 68-69.

4- العيد صالح، مرجع سابق، ص 48.

الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

لا يجب أن لا تفوق فترة التحقيق سنة واحدة من تاريخ استلام الإشعار، وتمدد مدة التحقيق إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي عند إجراء التحقيق¹.

وعندما تنتهي الإدارة الجبائية من كل إجراءات التحقيق المنصوص عليها، فلا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قدم للإدارة الجبائية معلومات ناقصة أو تدليسية أثناء تصريحاته حسب نص الفقرة 06 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

الخاتمة:

في ختام دراستنا لموضوع الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر توصلنا إلى نتائج معينة لا بد من تبيانها، واقتراحات نرى ضرورة الأخذ بها، وفيما يأتي بيان ذلك:

أولاً: النتائج:

- يلجأ المكلفون بالضريبة للتهرب من دفع مستحقاتهم الضريبة كلياً أو جزئياً عن طريق التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية من خلال تقديم تصريحات مغالطة لا تعطي صورة حقيقية لوضعيتهم المالية، معتمدين في ذلك على الثغرات الموجودة في القوانين الجبائية، ولذلك فمن أهم أسباب تفشي ظاهرة التهرب الضريبي هو نقص في التشريع الجبائي.
- تعتبر الرقابة الجبائية من بين أهم الوسائل القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية لمراقبة المكلفين فيما يخص تأدية واجباتهم الضريبية، حيث تعمل على اكتشاف كل المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها أو تقويمها، ولهذا فقد عمل المشرع الجبائي على تنظيم هذه الرقابة وتحسين سير عملها. إلا أنها ورغم ذلك تبقى قاصرة عن تأدية الدور المنوط بها نظراً للنقص الفادح في الوسائل المادية والبشرية التي تعتمد عليها. ولذلك يعد التقصير في التحقيق في التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من بين أهم الأسباب التي تدفع المكلف إلى التهرب من أداء واجباته الضريبية.
- تعتبر الرقابة على الوثائق من بين أهم إجراءات الرقابة الجبائية والتي تسمح بكشف أولى بوادر التهرب الضريبي من طرف المكلف بالضريبة.

1- حيث جاء في نص الفقرة من 02 إلى 04 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية ما يلي: " لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مقتش على الأقل.

- يتوقف نجاح التحقيق المحاسبي المصوب على مدى صدق المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من مختلف الوثائق والسجلات الممسوكة من طرف المكلف بالضريبة.

ثانيا: الاقتراحات:

- للحد من ظاهرة التهرب الضريبي أو القضاء عليها لا يكفي الاعتماد على وسائل الردع العقابي فقط، بل يجب البحث عن أسباب هذه الظاهرة ومعالجتها. وذلك من خلال:
 - تحسين فعالية النظام الضريبي وذلك من خلال سد الفراغات القانونية في التشريعات الضريبية، والتي قد يستغلها المكلفين بالضريبة للتهرب من أدائها. وكذا يجب تحيين التشريعات الضريبية وجعلها تتماشى مع المستجدات الاقتصادية والاجتماعية، كما يجب أن تكون صياغة القوانين الضريبية واضحة وغير معقدة من أجل أن يفهما الجميع باعتبار أن جل المكلفين بالضريبة ليس لديهم مستويات علمية مرتفعة أو بدون مستوى.
 - يجب على الإدارة الضريبية إيجاد حلول سهلة وبسيطة في التعامل مع المكلف حتى تستطيع كسبه وجعله يسدد ضريبته من تلقاء نفسه، ويتأتي هذا من خلال توفير الوسائل المادية والبشرية والتكنولوجية الحديثة لتسهيل الاتصال بين الإدارة والمكلف، وهذا بالعمل على تنفيذ برنامج عصرنة الإدارة الجبائية ورقمنتها و تأطير الموارد البشرية في المجال الجبائي بما يتماشى مع الوقت الراهن.
 - ضرورة إرساء مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي على المكلفين، وتحسين العلاقة بينهم وبين مصالح الضرائب. وذلك من خلال جعل أحكام تحصيل الضريبة من حيث مواعيدها وأساليب تحصيلها ملائمة للمكلف بها، وذلك لتخفيف وقع دفعها عليه، وكذا بمنحه الامتيازات الضريبية. وكذا التكنيف من ملفات التحقيق المحاسبي المصوب لمختلف الأنشطة لإرساء مبدأ العدالة والمنافسة الشريفة.
 - توفير الحماية القانونية للمحققين أثناء تأديتهم لمهامهم الرقابية، والاهتمام بهم من خلال زيادة رواتبهم ومنحهم التحفيزات والمكافآت، وذلك من أجل الحد من عمليات السرقة والرشوة التي تعاني منها الإدارة الجبائية. بالإضافة إلى إجراء دورات تكوينية لهم والعمل على عقد شراكة بين الإدارة الجبائية والجامعة وهذا لتكوين الموظفين في مجال الجبائية والمحاسبة، والعمل على ربط الجامعة بسوق الشغل من خلال استخدام التخصصات الجامعية المرتبطة بالإعلام الآلي والتكنولوجي من أجل إيجاد برامج تعمل على مساعدة الإدارة الجبائية في عملية الرقابة.

- توعية المكلف بالضريبة وتحسيسه بأهمية واجبه نحو وطنه في دفع الضريبة. وكذا تخفيض الضغط الضريبي بما يسمح للمكلف بعدم التهرب من دفع الضريبة.

قائمة المصادر والمراجع:

❖ باللغة العربية

أولاً: النصوص القانونية:

- قانون الإجراءات الجبائية المستحدث بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 49، الصادر بتاريخ 23 ديسمبر سنة 2001.
- القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013، المتضمن قانون المالية سنة 2014، ج ر عدد 68، الصادرة في 31 ديسمبر 2013.
- قانون رقم 08-21، المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74، الصادر في 31 ديسمبر 2008.

ثانياً: الكتب

- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة ، الجزائر، 2011.
- خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار مفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

ثالثاً: الرسائل والمذكرات

- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2014.

الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

- رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة ومتوسطة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007.
- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، جامعة قسنطينة، 2012/2011.
- لايد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012.
- عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.
- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة. 2013-2014.

رابعاً: المقالات

- بن عزوز منير و مسقم مريم، دور الإدارة الالكترونية في تحسين التحصيل الجبائي ومكافحة التهرب الضريبي، مقال منشور بمجلة طبنة للدراسات العلمية الاكاديمية، المركز الجامعي سي الحواس-بريكة، الجزائر، المجلد 03، العدد 05، 2020 م.
- خدري صبرينة و جنينة عمر، الرقابة الجبائية بين هدفين مكافحة التهرب الجبائي و تنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة العربي التبسي، تبسة الجزائر، المجلد 12، العدد 02، 2019.
- خلوفي سفيان و أبو جريو عبد الرؤوف، دور الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010 - 2014، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 01، ميله - الجزائر، جوان 2019 م.

❖ باللغة الفرنسية:

- Margairaz André La fraude fiscales et ses succédanées, comment on échappe à l'impôt, édition Blonay, suisse, 1988.
- AMIRAT Lamia, HAMMOUCHE Ouarda, Le Contrôle Fiscal: Techniques et procédures Illustration par cas pratique au sein la direction des impôts de Wilaya de Bejaia, Mémoire de Master en finance st comptabilité, Option: comptabilité, contrôle audit, Université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2016.
- AMOKRANE Souad, AOURTILANE KAMELI, Contrôle fiscal et procédures de gestion du contentieux, Mémoire de Master en science de gestion, Spécialité : finance et comptabilité, Option: Comptabilité, contrôle et audit, université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2013.

