الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
المدرسة الوطنية العليا للمناجمنت
القليعة

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Ecole Nationale Supérieure de Management
Koléa

مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص

الحوكمة و الوقاية من الفساد

دور الرقابة الجبائية في الوقاية والحد من التهرب الضريبي
دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب ـالجزائر وسط ـ

مدة التربص: من 2026/02/15 الى 2026/04/15

من إعداد الطالبين :

ـ محمود هيثم

ـ حكار ياسمين

تحت إشراف :

ـ د بلالي منير

السنة الجامعية: 2026/2025

الملخص:

تتناول هذه الدراسة دور الرقابة الجبائية كآلية محورية للوقاية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مع التركيز على حالة "المديرية الولائية للضرائب – الجزائر وسط". هدفت الدراسة إلى تشخيص أساليب التهرب الضريبي وتقييم الأثر الردعي لإجراءات التحقيق المحاسبي في تعزيز الامتثال الضريبي. اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي في جانبه النظري، والمنهج الكيفي في الجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة لملف تحقيق محاسبي وإجراء مقابلات نصف موجهة مع مسؤولين وأعوان في الإدارة الجبائية. توصلت النتائج إلى أن التحقيق المحاسبي المعمق يساهم بفعالية في كشف الأوعية الضريبية المخفية واسترداد حقوق الخزينة، حيث كشفت دراسة الحالة عن استرجاع مبالغ تتجاوز 75 مليون دينار. كما خلصت الدراسة إلى أن فعالية الرقابة مرتبطة بضرورة تسريع الرقمنة الشاملة، وتطوير العنصر البشري، وتفعيل التنسيق المعلوماتي بين مختلف المصالح.

الكلمات المفتاحية :رقابة جبائية، تهرب ضريبي، تحقيق محاسبي، امتثال ضريبي، إدارة جبائية جزائرية، رقمنة

Résumé:

Cette étude examine le rôle du contrôle fiscal en tant que mécanisme pivot pour prévenir et limiter l'évasion fiscale en Algérie, en se concentrant sur la Direction de Wilaya des Impôts -Alger Centre-, L'objectif est de diagnostiquer les méthodes d'évasion et d'évaluer l'effet dissuasif de la vérification comptable sur la conformité fiscale. La recherche adopte une approche descriptive et analytique pour le cadre théorique, et une approche qualitative pour la partie pratique, à travers l'étude d'un dossier de vérification comptable et des entretiens semi-directifs avec des cadres fiscaux. Les résultats démontrent que la vérification approfondie contribue efficacement à la détection des bases d'imposition dissimulées; l'étude de cas ayant révélé le recouvrement de plus de 75 millions de DA. L'étude conclut que l'efficacité du contrôle dépend de l'accélération de la numérisation, du développementdu capital humain et du renforcement de la coordination entre les services

Mots-clés: Contrôle fiscal, Évasion fiscale, Vérification comptable, Conformité fiscale, Administration fiscale algérienne, Numérisation

Abstract:

This study explores the role of tax control as a pivotal mechanism for preventing and curbing tax evasion in Algeria, specifically within the Provincial Tax Directorate – Algiers Center. It aims to diagnose tax evasion methods and evaluate the deterrent effect of tax audits on tax compliance. The research utilizes a descriptive-analytical method for the theoretical framework and a qualitative approach for the practical part, involving a case study of a comprehensive tax audit file and semi-structured interviews with tax officials. The findings indicate that in-depth accounting audits effectively uncover hidden tax bases and recover treasury rights, as evidenced by the case study which recovered over 75 million DZD. The study concludes that control effectiveness is strictly tied to accelerating comprehensive digitalization, human resource development, and enhancing information coordination across departments.

Keywords: Tax Control, Tax Evasion, Tax Audit, Tax Compliance, Algerian Tax Administration, Digitalization.

شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على مُعلم البشرية وسيد الخلق أجمعين. عملاً بقوله تعالى: "لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ"، نرفع أكف الضراعة للمولى عز وجل شُكراً له على توفيقه لنا لإتمام هذا الجهد المتواضع.

يطيب لنا أن نتقدم بوافر الشكر وعظيم الامتنان إلى الأستاذ المشرف "بلالي منير" ، الذي غمرنا بسعة صدره وتوجيهاته السديدة، فكان لنصائحه القيمة ومنهجيته الرصينة أبلغ الأثر في تقويم هذا العمل وإخراجه في صورته النهائية.

كما نخص بالذكر السيدة "نورة تومي" والأستاذة " لمياء نديل" ، تقديراً لما قدَمتاه لنا من دعم قيَم وتوجيهات سديدة، ومرافقة علمية، حيث كان لنصائحهما وإرشاداتهما الأثر البالغ في إنجاز هذا العمل. فلهما منا كل عبارات الإمتنان والعرفان والتقدير.

ثم يسعدنا أن نُسدي أسمى عبارات الشكر والعرفان إلى من كانوا السند الأول والملاذ الدافئ في كل حين؛ إلى أهلنا الأعزاء الذين لم يبخلوا علينا يوماً بالدعاء والتشجيع، وآثرونا على أنفسهم في مواطن العسر واليسر، فكانت دعواتهم الصادقة خير معين على إجتياز مراحل هذا المشوار العلمي. فجزاهم الله عنا خير الجزاء، وأدام عليهم الصحة والعافية.

ختاماً، نتوجه بالشكر لكل من مد لنا يد العون بكلمة أو تشجيع، سائلين الله أن يجعل هذا العمل خالصاً لوجهه، وعلماً يُنتفع به.

قائمة المحتويات:

الملخص: I

شكر وعرفان III

قائمة الجداول: VI

قائمة الأشكال: VIII

قائمة الرموز والمختصرات: IX

مقدمة عامة : 1

الفصل الأول: مراجعة الأدبيات والإطار المفاهيمي 1

تمهيد: 2

المبحث الأول: مراجعة الأدبيات 2

1.1 الدراسات السابقة 2

2.1 تحليل ومقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية 11

المبحث الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي و الرقابة الجبائية 13

1.2 مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي 13

2.2 المفاهيم النظرية المتعلقة بالرقابة الجبائية 28

خلاصة الفصل : 40

الفصل الثاني: الإطار المنهجي والتنظيمي 42

تمهيد: 43

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة 43

1.1عرض المنهجية النوعية ومقارنتها مع البيانات الكمية 43

2.1 أدوات جمع البيانات: 46

3.1 عينة الدراسة و الأشخاص الذين أجرينا معهم المقابلات : 49

4.1الأدوات المستخدمة وطريقة تحليل البيانات 50

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي للدراسة 51

1.2التعريف بالمديرية الولائية للضرائب –الجزائر وسط-: 51

2.2 الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب: 52

3.2 مهام المديرية الولائية للضرائب والمديرية الفرعية للرقابة: 54

خاتمة الفصل: 57

الفصل الثالث: النتائج والمناقشة 58

تمهيد: 59

المبحث الأول: دراسة حالة حول إجراء تحقيق محاسبي 59

1.1 المرحلة التحضيرية: 59

2.1 المرحلة الميدانية: 60

3.1 المرحلة الختامية : 78

المبحث الثاني: نتائج دراسة المقابلات 79

1.2 عرض نتائج الدراسة: 79

2.2 تحليل نتائج المقابلات : 88

3.2 مناقشة النتائج : 91

خلاصة الفصل: 94

خاتمة عامة: 96

قائمة المراجع: 99

قائمة الملاحق 103

قائمة الجداول:

الجدول رقم (01): الفروقات والإختلافات بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية 15

الجدول رقم (02): أوجه التشابه والإختلاف مابين التهرب الضريبي والغش الضريبي 24

الجدول رقم (03): عناصر الإختلاف بين الدراسات النوعية والدراسات الكمية 49

الجدول رقم (04): عينة الدراسة 53

الجدول رقم (05): التفاصيل الكمية والمالية للتعديلات بين المصرح به والقيمة المعتمدة من مصالح الرقابة كأساس لفرض ضريبة TAPو TVA للسنة المالية 2020 65

الجدول رقم (06): يمثل القيم بعد حساب الضرائب والرسوم المترتبة 66

الجدول رقم (07): تحصيلات بنك BEA لسنة 2020 67

الجدول رقم (08): تحصيلات بنك CPA لسنة 2020 67

الجدول رقم (09): تحصيلات الصندوق لسنة 2020 69

الجدول رقم (10): الأعباء المحاسبية خلال السنة المالية 2020 71

الجدول رقم (11): يوضح أعباء السنوات السابقة المُدرجة في سنة 2020 72

الجدول رقم (12): يوضح فرض الضريبة على أعباء غير مبررة 73

الجدول رقم (13): ملخص الأعباء لسنة 2020 74

الجدول رقم (14): يوضح رواتب المؤسسة التي لم تؤد الضريبة الكاملة 75

الجدول رقم (15): يوضح مبالغ الإقتطاع من المصدر 75

الجدول رقم (16): يوضح مبالغ الترقية العقارية 76

الجدول رقم (17): يوضح تطبيق TVA على رقم الأعمال المُرفع لسنة 2020 76

الجدول رقم (18): يوضح الحقوق الخاصة بالرسم على النشاط المهني TAP (الفندق)..... 77

الجدول رقم (19): يوضح الحقوق الخاصة بالرسم على القيمة المضافة TVA (الفندق) 77

الجدول رقم (20): يوضح تصحيح العجز (الخسارة) الخاص بسنة 2020 78

الجدول رقم (21): يوضح الزيادات على أقساط التأمينات ب IBS..... 78

الجدول رقم (22): يوضح الحقوق الخاصة بالرسم على الترقية السياحية 79

الجدول رقم (23): يوضح الحقوق الخاصة بضريبة الإقامة 79

الجدول رقم (24): إجابات المسؤولين على أسئلة المقابلة..... 82

قائمة الأشكال:

الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية..... 37

الشكل رقم (02): المخطط التنظيمي للمديرية الجهوية للجزائر العاصمة 55

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب –الجزائر وسط-..... 56

قائمة الرموز والمختصرات:

المختصر	الكتابة الكاملة باللغة الفرنسية	المصطلح بالعربية
VC	Verification Comptable	التحقيق في المحاسبة
VCP	Verification Approfondie de Comptabilité	التحقيق المصوب في المحاسبة
VASFE	Verification sur la Situation fiscale d'Ensemble	التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
TAP	Tax sur l'Activité Profesionnelle	الرسم على النشاط المهني
TVA	Tax sur la Valeur Ajouté	الرسم على القيمة المضافة
IBS	Impot sur les Benefices des Societés	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	Impots sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي
DT	Droit de Timbre	حق الطابع
DE	Droit d'Enregistrement	حق التسجيل
TFP	Tax de Formation Professionelle	ضريبة التكوين المهني
DRI	Direction Régional des Impots	المديرية الجهوية للضرائب

مقدمة عامة

مقدمة عامة :

تُعد الضريبة من أهم المصادر المالية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، حيث تمثل المورد الأساسي للإيرادات العمومية، كما يمكن إعتبارها وسيلة فعالة للتأثير في الأنشطة الإقتصادية والإجتماعية من خلال توجيه الإستثمار وإعادة توزيع الدخل، ومع تزايد إهتمام الدولة الجزائرية بالنظام الجبائي واعتباره مصدر إيراد هام تعول عليه سعت الى تطوير هذا النظام عبر وضع تشريعات وأسس وقوانين تهدف إلى تحسين عملية التحصيل وضمان تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة.

غير أن هذا المسعى يصطدم في الواقع بظاهرة التهرب الضريبي التي تُعد من أبرز التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية، بحيث يلجأ بعض المكلفين إلى أساليب غير مشروعة لتفادي دفع الضرائب المستحقة، سواء من خلال إخفاء جزء من نشاطاتهم أو من خلال التلاعب بتصريحاتهم الشهرية، كون أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي قائم على قيام المكلفين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين بالإبلاغ عن أوعيتهم الضريبية وبناءًا عليها يتم فرض معدل الضريبة، الأمر الذي يؤدي الى الإخلال بمبدأ العدالة الجبائية بين المكلفين، وضعف الثقة في الإدارة الجبائية.

وأمام هذه الوضعية، تسعى الإدارة الجبائية إلى تبني جملة من الاليات الكفيلة بالوقاية من هذه الظاهرة والحد منها، ومن أهم هذه الآليات ما يعرف بالرقابة الجبائية، فهي آلية تهدف إلى التحقق من تصريحات المكلفين ومراقبة مدى إلتزامهم بالتشريعات المعمول بها، إضافة الى الكشف عن مختلف التجاوزات والمخالفات المرتكبة بقصد أو بدون قصد، فضلاً عن دورها الوقائي في تعزيز الإمتثال الطوعي ونشر الوعي الجبائي، وهذا من أجل ضمان السير الحسن لعملية الرقابة وتحسين مردودية النظام الجبائي وتحقيق العدالة بين المكلفين.

إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق تتبلور لدينا معالم الإشكالية التي يمكن صياغتها بالشكل الاتي:

كيف يمكن للرقابة الجبائية أن تساهم في الوقاية والحد من التهرب الضريبي وتعزّز من الإمتثال الضريبي لدى المكلفين ؟

ولدراسة هذه الإشكالية والإجابة عنها، نطرح التساؤلات الأتية:

- هل تمارس الرقابة الجبائية تأثيرًا ردعيا ملموسا على المكلفين بالضريبة ؟
- هل توجد علاقة بين كثافة الرقابة الجبائية وزيادة الإيرادات العمومية ؟
- هل الأساليب الحالية للرقابة ملائمة للأشكال الحديثة للتهرب الضريبي ؟

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في كون الضرائب تُمثل أحد أهم البدائل التي تعتمد عليها الدولة الجزائرية في تحقيق التنمية الإقتصادية وزيادة إيرادات الخزينة العمومية، خاصة في ظل تذبذب وتراجع الإيرادات البترولية التي غالبا ترتبط بعدة متغيرات خارجية، وفي ظل هذا السياق تُعد ظاهرة التهرب الضريبي أحد أبرز التحديات التي تواجه الدولة في تحصيل الضرائب من المكلفين، لما لها من تأثير سلبي على فعالية ومردودية النظام الجبائي، الأمر الذي يستدعي الى ضرورة

تبني مجموعة من الآليات الوقائية الردعية، أهمها الرقابة الجبائية، بما يفرض ضرورة تشخيص هذه الظاهرة بشكل دقيق ومنظم، بهدف الوقاية والحد من اثارها وتعزيز الإمتثال الطوعي الضريبي للمكلفين.

أهداف الدراسة:

يمكن تلخيص أهداف هذه الدراسة في النقاط الاتية:

- التعرف على الضريبة وأهم المبادئ التي تعتمد عليها الدولة في النظام الجبائي؛
- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي؛ والتطرق إلى الأسباب التي تؤدي بالمكلفين للتهرّب عن دفع الضريبة المستحقة ؛
- إستكشاف طبيعة الأثر الردعي للرقابة الجبائية على سلوك المكلفين ؛
- تسليط الضوء على مختلف إجراءات الرقابة الجبائية التي تتبعها الدولة للوقاية والحد من التهرب الضريبي.

منهج الدراسة:

اعتمدنا في معالجة دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجزء الأول من البحث، وذلك بإستعراض مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بالضريبة والتهرب الضريبي، كما قمنا بتحليل أهم الإجراءات المعتمدة في سبيل الوقاية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي وكذا قياس مدى فعالية التحقيق المحاسبي في تعزيز الإمتثال الضريبي للمكلفين، بينما قمنا بتبني المنهج النوعي لمعالجة إشكالية الدراسة استنادا إلى عدة أدوات لجمع البيانات من بينها الملاحظات والمقابلات نصف موجهة مع مختصين،وهذا يمكننا من فهم دقيق وعميق وواقعي للمشكلة المطروحة، بغرض تعزيز مصداقية نتائج دراستنا.

حدود الدراسة:

- **الحدود المكانية:** تم إجراء هذه الدراسة على مستوى "المديرية الولائية للضرائب –الجزائر وسط".
- **الإطار الزمني:**شمل البحث فترة السداسي الثاني 2026/02/15 الى 2026/04/15.

هيكلة الدراسة:

قصد الإجابة عن إشكالية دراستنا وإختبار صحة الفرضيات الموضوعة قمنا بتقسيم الدراسة الى ثلاث فصول، تم تخصيص الفصل الأول الى مبحثين, المبحث الأول تطرقنا فيه الى أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بدور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وأوجه الإختلاف بين هذه الدراسات ودراستنا التي تعتبر كمبدأ أساسي لبداية البحث، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه الإطار النظري انطلاقا من المفاهيم النظرية المتعلقة بالضريبة من خلال إبراز أهم مبادئها، كما قمنا في المطلب الثاني بالتعريف بظاهرة التهرب الضريبي وتبيان الطرق والأساليب المستخدمة من طرف المكلفين في التهرب من دفع الضريبة، وأيضا أهم الأسباب التي قد تدفعهم الى التهرب، أما في المطلب الأخير فيتعلق بتحليل مختلف الإجراءات الرقابية المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية في سبيل الوقاية والحد من التهرب الضريبي.

أما بالنسبة للفصل الثاني فيتناول الإطار المنهجي والتنظيمي للدراسة، وقمنا بتقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول يتناول الإطار المنهجي للدراسة حيث قمنا بعرض المنهجية المتبعة في الدراسة ومقارنتها مع المنهجية الكمية والوقوف عند نقاط إختلاف كل منهما، مع التطرق إلى أدوات جمع البيانات ومجتمع وعينة الدراسة والأدوات التقنية المستخدمة في جمع البيانات وطرق تحليلها، بينما في المبحث الثاني فيتعلق بالإطار التنظيمي للدراسة حيث تناولنا من خلاله تقديم الهيئة المستقبلة لموضوع التربص والمتمثلة في "المديرية الولائية للضرائب –الجزائر وسط-"، مع التطرق الى مهام المديرية للضرائب والمديرية الفرعية للرقابة.

وفي الفصل الثالث والأخير، فقد خصصناه للإطار العملي للدراسة، حيث نجد التركيز على الجانب التطبيقي من خلال عرض النتائج ومناقشتها، ففي المبحث الأول، سيتم تحليل دراسة لملف متعلق بدور التحقيق المحاسبي في الوقاية والحد من التهرب الضريبي، أما في المبحث الثاني، فسيتم التطرق الى تحليل نتائج المقابلات ومعالجتها، قصد تقييم مدى فعالية النظام الضريبي.

الفصل الأول: مراجعة الأدبيات والإطار المفاهيمي

تمهيد:

يُعد النظام الجبائي ركيزة أساسية لتمويل نفقات الدولة ، غير أن فعالية هذا النظام لا تتوقف فقط على سنّ التشريعات، بل ترتبط أساسًا بمدى تطبيقها في إطار من الشفافية والانضباط المؤسسي. وفي هذا السياق، برزت الرقابة الجبائية كآلية تنظيمية وقانونية تهدف إلى التحقق من صحة التصريحات الجبائية وضمان احترام المكلفين بالتزاماتهم الضريبية، بما يعزز الامتثال ويحد من مختلف أشكال الفساد المتمثل في صورة التهرب الضريبي.

من أجل فهم أكثر لموضوع دراستنا, قمنا بتقسيم الفصل الى مباحث، حيث يعالج كل مبحث مطالب تثري موضوع بحثنا بصفة دقيقة. في المبحث الأول، تطرقنا الى أهم الدراسات السابقة للبحث مبرزا أوجه الإختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

المبحث الثاني، يبرز الإطار المفاهيمي، حيث تناولنا المفاهيم النظرية لكل من الرقابة الجبائية وكذا التهرب الضريبي, وفي الأخير قمنا بتقديم خلاصة شاملة للفصل وكل ما تم تناوله فيه.

المبحث الأول: مراجعة الأدبيات

يعُد عرض الدراسات السابقة خطوة منهجية أساسية في أي بحث علمي، لما له من دور في إبراز الجهود البحثية التي تناولت موضوع الدراسة، وتحديد موقع البحث الحالي ضمن السياق العلمي العام. بحيث إتخذنا الأدبيات السابقة كنقطة إنطلاق للإجابة على موضوع بحثنا فمن خلال هذا المبحث قمنابإستعراض أهم الدراسات التي تناولت الرقابة الجبائية وعلاقتها بالتهرب الضريبي خاصة، وذلكمن أجل الوقوف على مختلف المقاربات النظرية والتطبيقية التي عالجت هذا الموضوع. ومن ثم تحليل هذه الدراسات ومقارنتها مع الدراسة الحالية التي نقوم بها مع تحديد أوجه الإختلاف والتشابه مع هذا الأخير.

1.1 الدراسات السابقة

في هذا المطلب تطرقنا الى أهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع بحثنا حيث ذكرنا في الجزء الأول أهم الدراسات الخاصة بالرقابة الجبائية على العموم ومساهمتها في مختلف التوجهات، وتعمقنا في الجزء الثاني حول الوقاية والحد من التهرب الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية.

أولا: الرقابة الجبائية

- **دراسة سفيان شعوادي ،جرد نور الدين:**

بعنوان "مساهمة الرقابة الجبائية في تشخيص المخاطر الجبائية ورفع الحصيلة الضريبية – دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب بالبليدة"، مقال علمي منشور في مجلة الأبحاث الاقتصادية،– ISSN 1112-6612المجلد:18، العدد:02، السنة:2024، ص181-162

تناولت الدراسة موضوع الرقابة الجبائية باعتبارها آلية أساسية بيد الإدارة الضريبية تهدف إلى تشخيص المخاطر الجبائية وتصحيحها، مع إبراز دورها في تنمية الإيرادات الضريبية والحد من التهرب والغش الضريبي.

ركزت هذه الدراسة على توضيح النظريات المتعلقة بالرقابة الجبائية في ظل معانيها، وأنواعها، والحقوق التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، بالإضافة إلى الضمانات القانونية التي يتمتع بها الضامنون. كما تطرقت إلى مفهوم المخاطر الجبائية، وكذلك أهداف الدراسة الخاصة بمكافحة هذه المخاطر والإجراءات الاحتياطية منها سواء من منظور المؤسسة أو من منظور الإدارة الجبائية. أما منهجية الدراسة فقد اتبعها الباحثان وفقاً للتحليل الوصفي التحليلي بالنسبة للجانب النظري، من خلال فهم وتفسير القوانين التي تنظم الرقابة الجبائية، خصوصاً قانون الإجراءات الجبائية وكيفية مختلف أشكال الرقابة مثل الفحص المحاسبي والتحقيق العمق.

وقد اعتمد الباحثان على دراسة الحالة بالنسبة للجانب التطبيقي من خلال البدء بالبحث عن مختلف خطوات التحقيق المحاسبي بداية بإنذار التحقيق وصولاً إلى إنذار إعادة التقييم وتحديد وردها النهائي، وذلك من خلال مركز الضرائب المستحقة كما تم إعادة النظر في القضايا الضريبية، وحساب الغرامات المتعلقة بالمخالفات التي أدت في النهاية إلى استرداد الكثير من الأموال لمصلحة الخزانة العامة.

وقد خلص البحث إلى أنه يمكن اعتبار الرقابة الضريبية وسيلة فعالة لاكتشاف وتصحيح أي مخاطر ضريبية، ويمكنها أن تلعب دورًا مباشرًا في زيادة العائد الضريبي من خلال استرداد حقوق غير المصرح بها وتغريم المخالفات. ومن جانب آخر، أظهر البحث أهمية العمل التحقيقي العميق في هذا الإطار باعتباره واحدا من أفضل أدوات الرقابة في الكشف عن الأخطاء والمخالفات مقارنة بالرقابة السطحية. وخلال البحث تم التوصل إلى أهمية رقمنة عمليات الرقابة الضريبية، واستفادة أعوان عوان الإدارة الضريبية في مجالات التحليل المحاسبي والإعلام الآلي، إلى جانب تعزيز الوعي الجبائي لدى المكلفين لتحقيق الامتثال الطوعي وتقليص المخاطر المستقبلية.

- **دراسة شافعي عبدو ، سلطاني سمير :**

بعنوان "فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي "، مجلة المنهل الإقتصادي ، المجلد: 05 العدد: 01، ماي 2022م، ص 303-304 ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، الجزائر .

تطرقت الدراسة إلى موضوع الرقابة الجبائية بوصفها آلية محورية في منظومة الإدارة الضريبية الجزائرية، إذ استعرضت مفهومها وتعريفاتها المختلفة سواء في الفكر الإداري الكلاسيكي أو المفهوم الأنجلوساكسوني، كما تناولت أنواعها الأربعة المعتمدة قانوناً وهي التحقيق في المستندات والتحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوَّب والتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، فضلاً عن أهدافها المالية والإدارية والإطار القانوني الذي ينظمها. وتطرقت كذلك إلى ظاهرة التهرب الضريبي من حيث تعريفه وتمييزه عن مفهومَي الغش الضريبي والتحسين الجبائي، وأسبابه المتعددة التي تشمل الفساد الإداري وغياب الوعي الضريبي والعوامل السياسية والاقتصادية والتشريعية.

ركّزت الدراسة بشكل رئيسي على الجانب التطبيقي المتعلق بواقع تحصيل الديون الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2017-2019، من خلال تحليل بيانات بواقي التحصيل وأنماط الإجراءات الرقابية المتخذة من طرف مديريات الضرائب على المستوى الوطني. وقد أولت الدراسة اهتماماً خاصاً بالكشف عن الفجوة الكبيرة بين الحقوق الجبائية المعاينة والمبالغ المحصّلة فعلياً، وبتشريح طبيعة الإجراءات الرقابية المعتمدة ومدى صرامتها وردعيتها.

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، الذي جمع بين شقّين متكاملين؛ أولهما نظري قائم على استعراض الأدبيات والنصوص القانونية المتعلقة بالرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، وثانيهما تطبيقي قائم على تحليل إحصائيات مجلس المحاسبة المتعلقة ببواقي التحصيل وأنماط الإجراءات الرقابية خلال الفترة المدروسة.

توصلت الدراسة إلى أن الإجراءات الرقابية المتخذة من طرف الإدارة الجبائية تفتقر إلى الجدية والردع، إذ تقتصر في غالبيتها الساحقة على إرسال الإخطارات إلى المكلفين المعنيين، في حين تبقى الإجراءات الأكثر صرامة كالحجز والبيع والغلق شبه غائبة عن الممارسة الفعلية. وقد أفضى ذلك إلى تصاعد مستمر في بواقي التحصيل من سنة لأخرى، مما يكشف عن عجز واضح للإدارة الجبائية في استرداد الحقوق الضريبية المقررة، لا سيما تلك المتعلقة بالغرامات الجبائية التي يكاد تحصيلها يكون منعدماً. وقد انتهت الدراسة إلى أن غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين من جهة، وضعف الإرادة في تطبيق إجراءات رادعة فعلية من جهة أخرى، هما المحركان الرئيسيان اللذان أوصلا التهرب الضريبي في الجزائر إلى مستويات قياسية تُلقي بظلالها الثقيلة على موارد الخزينة العمومية وتُعيق تمويل النفقات العامة.

- **دراسة خولة حموش ، بزارية محمد :**

بعنوان "فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي –مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج نموذجا –"، مجلة الإقتصاد الجديد ، المجلد 12 / العدد1 (2021) ص 362 -379

تطرقت الدراسة إلى موضوع الرقابة الجبائية كواحدة من أهم الوسائل المستخدمة في الإدارة الضريبية لتحقيق احترام القوانين الجبائية، تحقيق العدالة الضريبية بالإضافة إلى دورها في حماية الموارد المالية للدولة من ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

ركزت الدراسة على تقديم الإطار المفاهيمي الخاص بالرقابة الجبائية من خلال تعريفه وشرح الأهداف المرجو تحقيقها من هذا النوع من الرقابة، وأهم تلك الأهداف هو التأكد من صحة تصاريح الضرائب، الكشف عن جميع الأخطاء والتجاوزات المتعلقة بالأداء، استعادة الحقوق الجبائية غير المدفوعة. وتطرقت الدراسة كذلك إلى مختلف أساليب الرقابة المستخدمة وفق القوانين في الجزائر، خاصة الرقابة الشكلية، الرقابة المحاسبية، الرقابة العميقة لمجمل وضعية الضرائب، بالإضافة إلى تقديم الضمانات القانونية للأفراد والشركات خلال العملية من خلال القوانين المحددة للإجراءات الجبائية.

ومن أجل دراسة الموضوع قد اعتمد الباحثان في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال تحليل النصوص القانونية والتنظيمية الخاصة بالرقابة الجبائية، بالإضافة إلى دراسة الواقع العملي لتلك الرقابة في الجزائر ومعالجة العوامل التي تحول دون فعاليتها، والتي يمكن تلخيصها في عدم تكوين أعوان الرقابة، ضعف وسائل الرقابة، التعقيد في الإجراءات، عدم التنسيق بين المصالح الإدارية.

وقد تم التوصل إلى أن كفاءة الرقابة الجبائية في الجزائر لن تكون إلا مقرونة بتحديث الإدارات الضريبية واعتماد أساليب جديدة للرقابة تقوم على تحليل المخاطر والاستفادة من تقنيات المعلومات الإلكترونية. وقد شددت أيضًا على

أهمية ضرورة تحقيق الشفافية وتسيير الإجراءات، بالإضافة إلى تكوين العاملين تكوينًا محترفًا وكذلك الانفتاح على ثقافة الالتزام الطوعي .

- **دراسة لشلاح صفية ،بورنان مصطفى :**

بعنوان "Tax control and Tax collection Procedures under the Algerian Tax System "، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية ، المجلد: 08 / العدد: 02 (2024)، الصفحات: 471-490

تناولت الدراسة قضية التهرب الضريبي في إطار النظام الجبائي الجزائري، حيث استعرضت أبعاده المختلفة من خلال تحليل مفاهيم الرقابة الجبائية وإجراءات تحصيل الضرائب. وتطرق البحث إلى التمييز بين التهرب المشروع (التجنب الضريبي) والتهرب غير المشروع (الغش الضريبي)، مع تسليط الضوء على الأشكال المتعددة لهذه الظاهرة سواء في الضرائب المباشرة أو غير المباشرة. كما بحثت الدراسة في العوامل المؤدية للتهرب، مثل الثغرات التشريعية، ضعف الإدارة الضريبية، والظروف الاقتصادية، بالإضافة إلى الآثار السلبية التي يتركها التهرب على الخزينة العمومية والعدالة الاجتماعية.

ركزت الدراسة بشكل أساسي على فعالية آليات الرقابة الجبائية كأداة رئيسية لمكافحة التهرب الضريبي وتعظيم الإيرادات العامة. وانصب التركيز على تحليل العوائق التي تحول دون كفاءة هذه الرقابة في الجزائر، مثل نقص الموارد البشرية والمادية، وعدم استقرار التشريعات الضريبية، وتوسع الاقتصاد غير الرسمي. كما أولت الدراسة اهتماماً خاصاً بضرورة تبني "إجراءات وقائية" تتجاوز الرقابة التقليدية، مثل تحسين الوعي الضريبي لدى المواطنين وتبسيط التشريعات لتقليل الفجوة المالية الناتجة عن التهرب.

اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي لتفكيك ظاهرة التهرب الضريبي ودراسة آليات الرقابة الجبائية في الجزائر. واستندت المنهجية إلى صياغة فرضيات بحثية تختبر مدى مساهمة الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل، ومدى تفوق الإجراءات الوقائية على الأساليب الردعية التقليدية. كما اعتمدت الدراسة على مراجعة شاملة للأدبيات والتشريعات الضريبية الجزائرية، مع تحليل البيانات والمعلومات المستقاة من مصادر رسمية وأكاديمية (مثل مذكرات الماجستير والدكتوراه والكتب المتخصصة) لتقديم توصيات عملية.

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المحورية، أبرزها أن الرقابة الجبائية وحدها لم تعد كافية لمواجهة التهرب الضريبي نظراً لتعقيد أساليبه وتطورها. وأثبتت النتائج أن فعالية النظام الجبائي مرهونة بتحديث الإدارة الضريبية عبر "الرقمنة"، وتعزيز التنسيق بين مصالح الضرائب والجمارك، وتوفير حماية قانونية لأعوان الرقابة. كما توصلت إلى أن بناء علاقة ثقة بين المكلف والإدارة، ورفع مستوى الوعي الضريبي، وتطوير نظام معلوماتي قوي، هي الركائز الأساسية لتقليص ظاهرة التهرب وضمان استدامة الموارد المالية للدولة.

- **دراسة رميني مريم :**

بعنوان " La dénonciation comme moyen de lutte contre la fraude et l'evasion fiscale"
مجلة الحقوق، المجتمع والسلطة ، المجلد: 11، العدد: 02، السنة: 2022، الصفحات: 415-431

تناول البحث موضوع "التبليغ (أوالوشاية) كآلية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي". ركزت الدراسة على فلسفة المشرع الجزائري في إشراك المواطنين والأطراف الخارجية في الكشف عن الممارسات غير القانونية التي تضر بالخزينة العمومية. كما ناقش البحث التوازن الحساس بين ضرورة حماية المصلحة المالية للدولة وبين الحفاظ على الحقوق والحريات الفردية، خاصة وأن التبليغ قد يُستغل أحياناً كأداة للانتقام الشخصي.

انصب تركيز الدراسة بشكل دقيق على "الإطار القانوني والإجرائي" الذي يحكم عملية التبليغ في التشريع الجزائري، مع تسليط الضوء على الموازنة بين التحفيز والردع؛ إذ ركز الباحث على تحليل الشروط التي يجب توفرها في "البلاغ" لكي تعتد به الإدارة الجبائية وتتحرك بناءً عليه للقيام بعمليات الرقابة. كما اهتمت الدراسة ببحث مسألة "المكافآت المالية" التي قد تُمنح للمبلغين ومدى قدرتها على تشجيع المواطنين على كشف التجاوزات المالية، بالإضافة إلى التركيز على دور الإدارة في فحص مصداقية المعلومات الواردة لضمان عدم تحول هذه الآلية إلى وسيلة للانتقام الشخصي أو تصفية الحسابات.

اعتمد الباحث في معالجة هذا الموضوع على "المنهج التحليلي" من خلال تفكيك النصوص القانونية المنظمة للإجراءات الجبائية في الجزائر ومقارنتها بالمنظومات القانونية المقارنة (خاصة التجربة الفرنسية) لاستنباط أوجه التشابه والاختلاف في التعامل مع المبلغين. كما وظف الباحث "المنهج الاستنباطي" لربط النصوص النظرية بالواقع العملي للإدارة الضريبية، محاولاً استشراف قدرة هذه الآلية على تقليص الفجوة الضريبية، مع الاستناد إلى مراجع أكاديمية وقوانين المالية المتعاقبة التي طورت مفهوم التبليغ وأدخلت تعديلات على طرق منح المكافآت أو حماية سرية هوية المبلغ .

خلصت الدراسة إلى أن التبليغ يشكل "أداة استخباراتية" فعالة تمنح الإدارة الجبائية وصولاً إلى معلومات لا تظهر في السجلات المحاسبية الرسمية، مما يساهم بشكل مباشر في استرجاع حقوق الخزينة الضائعة. ومع ذلك، توصل الباحث إلى أن المنظومة التشريعية الجزائرية لا تزال بحاجة إلى "نظام حماية قانوني" متكامل للمبلغين يحميهم من الملاحقات أو الأعمال انتقامية، بالإضافة إلى ضرورة وضع معايير صارمة لفرز البلاغات لتجنب إغراق الإدارة بمعلومات كاذبة. كما أكدت النتائج أن نجاح هذه الآلية مرهون بتعزيز "الثقة" بين المواطن والإدارة وتفعيل نظام المكافآت المالية بشكل شفاف وعادل.

- **دراسة مصطفى إدير ،محمد زرقون :**

بعنوان " Impact de la Modernisation de l'administration Fiscale sur l'efficacité de l' administration Fiscale et de la Conformité Fiscale de la Contribuables en Alérie" ، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية ،2021، الصفحات 287-300.

تتمحور الدراسة حول تقييم مسار "عصرنة الإدارة الضريبية" في الجزائر، مع التركيز على التحول الرقمي وإعادة الهيكلة التنظيمية كأدوات لرفع الأداء الإداري. تبحث الدراسة في كيفية انتقال الإدارة من الأساليب التقليدية البيروقراطية إلى أنظمة حديثة تعتمد على تكنولوجيا المعلومات والاتصال، وذلك بهدف تحسين جودة الخدمة العمومية وتسهيل الإجراءات الجبائية. كما يتناول البحث العلاقة الجدلية بين هذا التحديث وبين قدرة الإدارة على استقطاب المكلفين نحو "الامتثال الطوعي"، مما يساهم في تقليص نسب التهرب الضريبي وتوسيع الوعي الجبائي.

انصب تركيز الدراسة بشكل أساسي على "البعد التكنولوجي والتنظيمي" للإصلاحات الجبائية، حيث ركز الباحثون على تحليل فعالية الأنظمة المعلوماتية المستحدثة (مثل نظام جبايتك) ودورها في تسريع معالجة الملفات وتحصيل الضرائب. كما ركزت الورقة البحثية على قياس مدى استجابة المكلفين بالضريبة لهذه التحولات، وهل أدى تبسيط الإجراءات الرقمية إلى تعزيز "الامتثال الضريبي" وتخفيف حدة النزاعات بين الإدارة والجمهور. بالإضافة إلى ذلك، تم التركيز على أهمية "العنصر البشري" في هذه العملية، من خلال ضرورة تكوين أعوان الإدارة لمواكبة هذه التقنيات الحديثة لضمان كفاءة الأداء.

اعتمدت الدراسة على "المنهج الوصفي التحليلي" لتشخيص واقع الإدارة الضريبية الجزائرية ومراحل تطورها نحو العصرنة. كما تم استخدام "أسلوب الدراسة الميدانية" أو المسحية لاستقصاء آراء المكلفين أو تحليل البيانات الإحصائية الصادرة عن المصالح الجبائية حول مردودية التحصيل بعد تطبيق نظام الرقمنة. وقد وظف الباحثون المنهج الاستنباطي للربط بين نظريات الإدارة الحديثة وبين الواقع التطبيقي في الجزائر، مستندين في ذلك إلى مراجع قانونية وتقارير رسمية صادرة عن المديرية العامة للضرائب لتقييم النتائج المحققة ومقارنتها بالأهداف المسطرة في برامج الإصلاح.

خلصت الدراسة إلى أن عصرنة الإدارة الضريبية في الجزائر قد حققت "تقدماً ملحوظاً" في تحسين سرعة الأداء وتقليل الأخطاء الإدارية، إلا أنها لا تزال تواجه تحديات تقنية وبشرية تعيق كفاءتها الكاملة. وأظهرت نتائج البحث أن الرقمنة ساهمت بشكل إيجابي في "تعزيز الامتثال الضريبي" من خلال تسهيل عمليات التصريح والدفع عن بعد، مما قلل من تكاليف الامتثال لدى المكلفين. ومع ذلك، أكدت الدراسة أن العصرنة التكنولوجية وحدها لا تكفي، بل يجب أن يرافقها إصلاح تشريعي شامل وتعزيز لثقافة "المواطنة الجبائية" لضمان استجابة المكلفين وتقليل لجوئهم إلى الاقتصاد الموازي.

- **دراسة الرزاق عبد لجناف :**

بعنوان "المنازعات الجبائية كمصدر لبرمجة ملفات الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة – دراسة حالة الجزائر"، مقال علمي منشور في مجلة دراسات جبائية, سنة 2022

المنازعات الجبائية موضوع البحث حيث يتم دراسة هذه الأزمة كإحصاء ضريبي يمكن للإدارة الضريبية الاستفادة منه في برمجة الأعمال التفقدية لضمان الفعالية العالية لها ووجود خلل أو مشكل يتعلق بالإقرار الضريبي للأجراء الضريبيين.

يندرج هذا البحث في إطار تحديد العلاقة بين الأزمات الضريبية وعملية اختيار الملفات الضريبية الموضوعة تحت الرقابة الضريبية، وذلك عبر تقديم التعريف للجدل الضريبي وأسسه وكذا معرفته على مستوى كل من الجدل الإداري والقضائي للجدل الضريبي مع دراسة الإطار القانوني للجدل الضريبي في التشريع الجزائري.

والمنهج المستخدم في هذا البحث كان الوصفي التحليلي، إذ تم تحليل القوانين والنصوص المرتبطة بالأمور الجبائية الخلافية والرقابية، عدا عن تقديم حالة تطبيقية في الجزائر، وهي تحليل بعض ملفات المنازعات، ومدى دورها في الكشف عن التجاوزات أو الأخطاء الجبائية التي تتطلب إعادة فحص وتحقيق أكثر عمقاً.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن المنازعات الجبائية تعد من المصادر المهمة للمعلومات التي يمكن استخدامها في سياسة الرقابة المتواكبة مع تقنية تحليل المخاطر، وذلك من خلال تحقيقها لدور مهم في تحسين عملية برمجة ملفات الرقابة وتوجيهها نحو الحالات التي تتميز بنسبة عالية من وجود التهرب الجبائي أو الأخطاء الجوهرية فيها. وقد رأت ضرورة إقامة نظام معلوماتي رقمي شامل للمنزعات الجبائية، وتطوير التنسيق بين مختلف المصالح بما يسهم في زيادة فعالية الرقابة الجبائية و تحقيق نتائج أكبر في تحصيل الإرادات الضريبية .

- **دراسة أحمية فاتح، دويس رجاء:**

بعنوان "احترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات الجبائية"، مقال علمي منشور في مجلـة البحوث في العقود وقانون الأعمال سنة 2022

تناولت الدراسة موضوع الضمانات القانونية المخولة للمكلف بالضريبة أثناء ممارسة الإدارة الجبائية لسلطاتها في الرقابة، ومدى مساهمة احترام هذه الضمانات في التقليل من المنازعات الجبائية وتعزيز الثقة بين الإدارة والمكلفين.

تم التركيز في هذا البحث على كشف إطار الأحكام القانونية للرقابة الجبائية بالجزائر، مع التحليل لحقوق المكلف بالضرائب منها حق الإعلام قبل بداية الإجراءات والتحقيقات، وحق الرد وحق النقاش، وكذلك حق الاستعانة بممثل، بالإضافة لاحترام المهل في الرد وفي الإجراءات الشكلية المعينة في قانون الإجراءات الجبائية. وقد بين البحث أن عدم احترام تلك الضمانات يؤدي إلى بطلان الإجراءات والتحقيقات الجبائية وإلى وجود الخلافات الجبائية بين الإدارة والمكلفين.

أما بالنسبة للمنهج المستخدم فقد كان وصفي تحليلي، إذ تم دراسة النصوص القانونية والقضائية المتعلقة بالمنازعات الجبائية والتحاليل لتلك الضمانات وكيفية تحققها بالفعل، وتم التركيز على مشاكل الحفاظ على حقوق المكلف بالضرائب عند البدء بعمليات الفحص والتحقيق المحاسبي.

وقد توصل البحث إلى أن مراعاة حقوق المكلف بالضريبة لا يستلزم فقدان فعالية عمليات الرقابة الجبائية، بل أن ذلك سيمثل دليلاً على مشروعية تلك العمليات ويقضي بتقليل خلافاتها، كما أنه يعتبر شرطاً أساسياً لإحقاق العدالة الجبائية. وأوصى البحث بضرورة تكريس الشفافية والإعلام في عملية التحقيقات وتبسيط الإجراءات.

ثانيا: التهرب الضريبي وعلاقته بالرقابة الجبائية

- **دراسة بن يحي, سمير:**

بعنوان **"فعالية نظام الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر" ، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، 2022.**

تناولت هذه الدراسة موضوع الرقابة الجبائية كالية قانونية وإدارية أساسية لضمان الامتثال الضريبي والحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي تؤثر سلبًا على الإيرادات العامة والتوازن المالي للدولة. وقد ركزت الدراسة على تحليل مختلف صور الرقابة الجبائية المعتمدة في التشريع الجزائري، مع تقييم مدى فعاليتها في الكشف عن حالات التهرب والغش الضريبي.

بحيث اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، حيث قامت بتحليل النصوص القانونية المنظمة للرقابة الجبائية، وخاصة الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجبائية، مع إبراز الضمانات القانونية الممنوحة للمكلفين بالضريبة أثناء عملية الرقابة. أما في الجانب التطبيقي، فقد اعتمد على دراسة ميدانية شملت عددًا من مديريات الضرائب، باستخدام أدوات بحث تمثلت في الاستبيان والمقابلات الموجهة لأعوان الإدارة الجبائية، إضافة إلى تحليل بيانات إحصائية متعلقة بعدد عمليات الفحص الجبائي والمبالغ المستدركة خلال فترة زمنية محددة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المهمة، أبرزها أن الرقابة الجبائية تمثل وسيلة فعالة في الحد من التهرب الضريبي، خاصة عندما تكون قائمة على تحليل معمق للملفات الجبائية واستخدام تقنيات حديثة في الفحص. كما أظهرت النتائج أن التحقيق المعمق في المحاسبة يُعد من أكثر الآليات قدرة على كشف حالات التهرب مقارنة بالرقابة الشكلية. وقدمت الدراسة في الأخير مجموعة من التوصيات المتعلقة بتعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة لتحقيق الإمتثال الطوعي وكذا تكوين أعوان الرقابة تكوينا متخصصا في التحليل المحاسبي.

- **دراسة معطى لطفي:**

بعنوان "أثر التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي" (دراسة حالة –مركز الضرائب لولاية سعيدة), مجلة الدراسات القانونية والإقتصادية جامعة سعيدة،العدد 03، المجلد 05، 2023

يناقش هذا المقال أثر التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية باعتباره من أهم وسائلالرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي الذي يعتبرأحد أشكال الإخلال بالانضباط المالي وأحد مظاهر الفساد المالي غير المباشر، بحيث تهدف هذه الدراسة إلى إبراز العلاقة بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي وكذا تقييم مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تعزيز الإمتثال الضريبيٍ بما ينسجم مع متطلبات الحوكمة المالية القائمة على الشفافية، النزاهة، والعدالة الجبائية.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في عرض المفاهيم المرتبطة بالتدقيق والرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، مع توظيف دراسة حالة ميدانية بمركز الضرائب لولاية سعيدة، من خلال تحليل ملف جبائي لمؤسسة محل تدقيق، وإستعراض مختلف مراحل وإجراءات الفحص المحاسبي، بداية من الإشعار بالتدقيق إلى التبليغ النهائي وإعادة

التقويم. وقد سمح هذا الجانب التطبيقي بإبراز الكيفية العملية لتطبيق دليل المدقق، ومدى التزام الأعوان بالإجراءات القانونية والتنظيمية.

وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق المحاسبي يمثل أداة فعالة في كشف الإغفالات والتجاوزات التي قد تشكل مدخلًا لممارسات فساد مالي، وأن انتظام تطبيق إجراءاته يعزز من فعالية الرقابة الجبائية ويساهم في الوقاية من الفساد من خلال تقليص فرص التحايل والغش الضريبي، غير أنها أشارت إلى وجود تحديات مرتبطة بضعف الرقمنة، ونقص التكوين المتخصص، ومحدودية تبادل المعلومات، وهي عوامل تؤثر على جودة الحوكمة الضريبية. وأوصت بضرورة تحديث نظم المعلومات، وتعزيز الشفافية، ورفع كفاءة الموارد البشرية، بما يضمن تحسين الأداء الرقابي وترسيخ ثقافة الامتثال الطوعي في إطار مقاربة وقائية للحد من الفساد المالي.

- **دراسة يوسف بوعكاز:**

بعنوان "آليات تطبيق الرقابة الجبائية وفعاليتها في الحد من التهرب الضريبي وفقًا للتشريع الجبائي الجزائري", مجلة المحاسبة والتسيير(JAM), العدد 15, 2025.

ركزت هذه الدراسة على تقييم مدى فعالية اليات الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي بين الشركات، بحيث تناول المقال مختلف الإجراءات القانونية للرقابة الجبائية وفق التشريع الجزائري (خاصة الإشعار C4،C2)، وعمدت هذه الدراسة الى تقييم أثر الغرامات والعقوبات في تعزيز الإمتثال الضريبي.

وقد إعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي من أجل شرح الإطار النظري للرقابة الجبائية وإجراءاتها القانونية وكذا أسباب التهرب الضريبي، وقد ربطت الدراسة بين النصوص القانونية والتطبيق الميداني للرقابة الجبائية في الجزائر من خلال دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة جزائرية قامت بإخفاء جزء من رقم أعمالها عبر حسابات بنكية متعددة من خلال مقارنة رقم الأعمال المصرح به مع الرقم الحقيقي المكتشف، وتقييم العقوبات والغرامات المفروضة بعد عملية التدقيق.

وأظهرت النتائج وجود فروقات معتبرة بين رقم الأعمال المصرح به والحقيقي، مما يؤكد فعالية التدقيق الجبائي والغرامات في كشف التهرب الضريبي وتعزيز مبادئ الإمتثال والشفافية والنزاهة داخل المؤسسة ، مع الإشارة إلى محدودية الرقابة في تغطية القطاع غير الرسمي.

- **دراسة عبد الله صلاح حسن الشيخ:**

بعنوان "دور التدقيق المحاسبي في تقليل التهرب الضريبي في فلسطين", مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والإجتماع, العدد 125, 2025.

يبرز هذا المقال الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي في فلسطين، بإعتباره عاملا مؤثرا في الإقتصاد الوطني وأهم مورد للخزينة العامة للدولة بحيث سعت الدراسة الى التعرف على واقع تطبيق التدقيق المحاسبي للمكلفين من وجهة نظر موظفي دوائر الضريبة، وكذا التعرف على الاجراءت المتبعة للحد من التهرب

الضريبي والوقف على العلاقة بين التدقيق المحاسبي والحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي دوائر الضريبة.

إستند الباحث في هذا المقال على المنهج الوصفي التحليلي وذلك لإستعراض بعض المفاهيم الأساسية التي لها صلة بالموضوع ، أما في الجانب التطبيقي فقام بإجراء دراسة ميدانية تستهدف عددا من موظفي دائرة ضريبة الدخل، وذلك بالإعتماد على الإستبيان كأداة لجمع البيانات وفق مقياس ليكرت الخماسي ثم معالجة البيانات إحصائيا عن طريق برنامج حزمة تخليل البيانات الإحصائية في العلوم الإجتماعية (SPSS).

توصلت الدراسة الى أن التدقيق المحاسبي يعد أداة رئيسية في الحد من التهرب الضريبي لما يوفره من شفافية ونزاهة ودقة في عرض البيانات المالية، ومراقبة الإلتزام الضريبي لدى المكلفين ، وأظهرت النتائج أن عناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين فعالية التدقيق المحاسبي وبين الحد من التهرب الضريبي. كما بينت الدراسة أن التهرب الضريبي في فلسطين لا يرجع فقط الى ضعف التشريعات، وإنما أيضا الى قصور في تطبيقات التشريعات المحاسبية والرقابية، وقلة وعي بعض المكلفين بأهمية الإلتزام الضريبي، إضافة الى الظروف الاقتصادية والساسية والإجتماعية التي تعيشها فلسطين والتي تشجع بعض الأفراد والشركات على التهرب لتقليل أعبائهم المالية. كما أوصت الدراسة على رفع كفاءة المدققين المحاسبيين، تعزيز التعاون ونشر الثقافة الضريبية بين المكلفين من خلال حملات التوعية.

2.1 تحليل ومقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية

في هذا الجزء، تطرقنا الى مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية التي نقوم بها في بحثنا هذا، بهدف استخلاص الفروقات والتشابهات بين النتائج التي توصلت إليها الأدبيات السابقة وتلك التي نسعى الى تحقيقها في دراستنا، فمن خلال تحليل بعض الدراسات التي جاء بها مختلف الباحثين يمكننا الوقوف على الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في التأثير على فاعلية المؤسسة في إطار مختلف الاليات الرقابية كالتدقيق الجبائي وغيره، كما نهدف الى ابراز الإضافات التي تقدمها دراستنا مقارنة مع الأبحاث السابقة، سواء من حيث الآليات الرقابية المتبعة للكشف والوقاية من التهرب الضريبي، المنهجية المتبعة، نطاق الدراسة، وكذا النتائج المتوقعة، مما يسهم ذلك في تقديم رؤية جديدة وأكثر وضوحا حول دور الرقابة الجبائية في الوقاية والحد من المعاملات الغير قانونية داخل المؤسسة.

بحيث تهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الوقاية والحد من التهرب الضريبي للمكلفين، من خلال الفحص المحاسبي الذي يسعى الى التأكد من صحة البيانات والتصريحات الجبائية ومقارنة ما تم تسجيله في الدفاتر والسجلات المحاسبية مع ما هو موجود في الواقع من فواتير وتعاملات المؤسسة مع الغير، وذلك لمعرفة مدى مساهمة هذه الالية الرقابية في الكشف والوقاية والحد من التهرب الضريبي، بالتركيز على مديرية الضرائب بالجزائر وسط كنموذج تطبيقي.

كما تسعى هذه الدراسة الى تحليل دور الرقابة الجبائية في تعزيز الإمثتال (الإلتزام) الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، وكذا استكشاف طبيعة الأثر الردعي للرقابة الجبائية على سلوك هؤلاء المكلفين، وتحليل دور الاليات الرقابية ومدى فعاليتها في زيادة الايرادات العمومية.

وقد قدمت الدراسات السابقة تحليلا معمقا للنصوص القانونية المنظمة للرقابة الجبائية ، وخاصة الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجبائية، وكذا إبراز دور الرقابة الجبائية في تحسين فعالية أداء المؤسسة وتعزيز مبادئ الشفافية، العدالة والنزاهة ،وقد ركزت هذه الدراسات بصفة خاصة على أهمية الاليات الرقابية في الحد من التهرب الضريبي، وقدمتتوصيات تهدف الى تحسين الأداء الرقابي وترسيخ ثقافة الإمتثال الطوعي لدى المكلفين بالضريبة وذلك في إطار مقاربة وقائية للحد من خطورة هذه التعاملات الغير مشروعة.

بالتالي يمكننا القول أنه قد أسهمت الدراسات السابقة إسهاما ملحوظا في ترسيخ إطار نظري متكامل حول الرقابة الجبائية وآليات الوقاية من التهرب الضريبي،الأمر الذي وفر قاعدة علمية راسخة للبحث الحالي، وقد أتاحت هذه الدراسات إمكانية تحليل نتائج الدراسة الراهنة في ضوء ما توصلت إليه الأبحاث السابقة، بما يسمحبمقارنة أوجه الإختلاف والإتفاق بينهما بشكل منهجي، كما مكنت هذه المقارنة من تحديد الفجوات المعرفية والمنهجية التي لم تحظ بالإهتمام الكافي في الدراسات السابقة، وهو ما يبرز أهمية الدراسة الحالية في سد هذه الثغرات وتقديم إضافة نوعية للمعرفة في هذا المجال، وعليه، فإن الإستناد الى الإطار النظري المتشكل من الدراسات السابقة لا يقتصر على دعم عملية التحليل والمقارنة فحسبن بل يسهم أيضا في توجيه البحث نحو المساحات التي لا تزال بحاجة لمزيد من الإستقصاء، بما يعزز القيمة العلمية للدراسة ويساهم في تعميق الفهم الشامل للظاهرة محل الدراسة.

ويقدم الجدول التالي تحليلا لأبرز الفروقات والإختلافات ونقاط التشابه بين مختلف الدراسات السابقة والدراسة الحالية، بحيث يضم هذا الجدول خمس محاور رئيسية تُمكن من تحليل الدراسات السابقة وتقييمها بصورة منهجية وشاملة، يتمثل المحور الأول في نطاق الدراسة، حيث يُحدد الإطار الجغرافي او القطاعي للدراسة، بما يساعد على فهم سياق النتائج وإمكانية تعميمها، أما المحور الثاني فيتعلق بالمنهجية المتبعة، سواء كانت كمية أو نوعية أو مختلطة،وهو ما يبرز أساليب جمع المعلومات ومدى قوة النتائج وموثوقيتها، كما يتناول المحور الثالث التحديات المنهجية أو التطبيقية التي واجهت الباحثين،مما يتيح للدراسة الحالية الإستفادة منها أوجه القصور المحتملة، بينما يتناول المحور الرابع النتائج المتوقعة للبحث، وأخيرا، يبرز المحور الأخير الإضافة العلمية لكل دراسة، من خلال تحديد الفجوات المعرفية التي عالجتها الأبحاث السابقة، والتي لا تزال بحاجة إلى بحث أعمق، وهو ما تسعى الدراسة الحالية الى معالجته وتقديم مساهمة علمية جديدة.

الجدول 01: الفروقات والإختلافات بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

المحور	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
نطاق الدراسة	ركزت الدراسات السابقة على قطاعاتمختلفة من بينها (الشركات، المؤسسات الحكومية العامة)	تركز دراستي على مديرية الضرائب لولاية الجزائر، مما يسهم في تقديم نظرة خاصة لقطاع الضرائب في الجزائر.
المنهجية	إعتمدت أغلب الدراسات على المنهج الوصفي التحليلي لإستعراض وشرح المفاهيم العامة، بينما اعتمدت على دراسة مختلطة بين المقابلات والإستبيانات في الجانب التطبيقي.	تعتمد هذه الدراسة على المنهج النوعي ذي الطابع الوصفي التحليلي، من خلال تحليل معطيات واقعية صادرة عن مؤسسة الضرائب، إضافة إلى إجراء مقابلات نصف موجهة مع موظفي المديرية

التحديات	أشارت الدراسات السابقة الى وجود تحديات مرتبطة بضعف التكوين المتخصص لأعوان الرقابة، قلة وعي المكلفين وكذا ضعف الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية	من بين التحديات التي واجهت الدراسة نجد تحفظ بعض الموظفين في الإدلاء بأرائهم حول فعالية التشريعات الجبائية كالية ردعية.
النتائج المتوقعة	توصلت الدراسات السابقة أن الرقابة الجبائية وسيلة فعالة للكشف عن حالات التهرب وكذا تعمل على تعزيز مبادئ الإمتثال والشفافية.	من المتوقع أن تظهر الدراسة الحاليةوجود علاقة ذات دلالة بين تكثيف الرقابة الجبائية وتعزيز الإمتثال الضريبي.
الإضافة العلمية	الدراسات السابقة قدمت تحليلات عامة حول الرقابة الجبائية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.	تسعى الدراسة الحالية لتحليل الدور الردعي للرقابة الجبائية في تعزيز الإمتثال الطوعي للمكلفين.

المصدر: من إعداد الطالبين

المبحث الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي و الرقابة الجبائية

تُعدّ الضريبة من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة وتحقيق تدخلها الاقتصادي والاجتماعي. غير أن فعالية النظام الضريبي لا تتحقق إلا بمدى التزام المكلفين بالضريبة ووجود آليات رقابية فعّالة. وفي هذا الإطار، تُعتبر الرقابة الجبائية وسيلة أساسية لضمان صحة التصريحات الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي، بما يساهم في حماية موارد الخزينة العمومية وتحقيق العدالة الضريبية.

1.2 مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي

وقبل التطرق إلى مفهوم التهرب الضريبي، سيتم أولًا التعريف بالضريبة وبيان خصائصها ومبادئها، إضافة إلى إبراز وظائفها الاقتصادية والاجتماعية

1.1.2 ماهية الضريبة

أولا: تعريف الضريبة

تعددت التعاريف المتعلقة بالضريبة وعلى الرغم من ذلك التعدد وفي غياب تعريف تشريعي لها تبقى الخصائص المستفادة من تلك التعاريف واحدة.

التعريف الأول : الضريبة اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله المكلف و يقوم بدفعه بالمقابل وفقا لمقدرته على الدفع مساهمة منه في الألعباء العامة أو لتدخل الدولة لتحقيق أهداف معينة.

التعريف الثاني:حسب GASTONE JEZEيعرف الضريبة بأنها:اقتطاع نقدي تفرضه السلطة العامة بصفة نهائية وبشكل إجباري على الأفراد دون مقابل مباشر، وذلك لتغطية الأعباء العامة. (Gaston Jèze, 1936, p. 45)

التعريف الثالث حسب:Maurice Duverger عرف الضريبة بأنها:اقتطاع مالي تفرضه الدولة بصفة إلزامية على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، دون مقابل مباشر، بغرض تمويل النفقات العامة وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.(Maurice, 1980, p. 89)

التعريف الرابع حسب عبد المطلب عبد الحميد:يعرف الضريبة بأنها:فريضة مالية إلزامية تفرضها الدولة على الأفراد دون مقابل مباشر وبصفة نهائية، بهدف تمويل النفقات العامة وتحقيق المصلحة العامة.(الحميد، 2007، صفحة 147)

التعريف الخامس حسب المشرع الجزائري:

لم يضع المشرع الجزائري تعريفاً جامعاً مانعاً للضريبة في نص قانوني واحد، بل ترك ذلك للفقه القانوني والمالي، مع توضيح خصائصها وأحكامها ضمن القوانين الجبائية المختلفة مثل قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

بناءً على المبادئ التي كرسها التشريع الجزائري، يمكن تعريف الضريبة بأنها: "اقتطاع نقدي تفرضه الدولة بصورة نهائية وجبرية على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، وفقاً لقدراتهم التكليفية وبدون مقابل مباشر، بهدف تغطية النفقات العامة وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة".

انطلاقاً من التعريفات الفقهية والقانونية السابقة، يمكن تقديم تعريف شامل للضريبة كما يلي:

الضريبة هي فريضة مالية إلزامية تفرضها الدولة على الأفراد والمؤسسات بموجب القانون، بصفة نهائية ودون مقابل مباشر، وتُحصَّل لفائدة الخزينة العمومية بهدف تمويل النفقات العامة والمساهمة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

ثانيا:خصائص الضريبة

من تعريفات السابقة للضريبة يمكن الوقوف على الخصائص، فالضريبة هي اقتطاع مالي تقوم به الدولة حيث تفرض و تدفع جبرا بصفة نهائية و تدفع بلا مقابل و من أجل تحقيق منفعة عامة و تفرض وفقا للمقدرة التكليفية للمكلفين و يكون فرضها و إلغائها بموجب نص قانوني.

غير أنه في السابق في ظل النظم القديمة التي كانت تتميز بكثرة المبادلات العينية كان الأفراد يدفعون الضرائب في شكل عيني عن طريق تقديم جزء من ناتج عملهم للدولة في شكل محصولات زراعية أساسا أو بالعمل في خدمتها مجانا لمدة محددة ، و لقد لجأت الدولة إلى الضريبة النقدية لأنها تحقق المزايا التالية :

(شهاب، 2004، الصفحات 303-307)

- تحقق عدالة أكبر للفرد، إذ يمكن من خلالها مراعاة الأعباء الشخصية للمكلف عند تحديد ما يستحق عليه من ضريبة ؛
- تتسم حصيلتها بالوفرة وسهولة التحصيل وانخفاض تكاليفه مقارنةً بغيرها من أشكال الضرائب ؛
- تبقى بمنأى عن التلاعب والتحريف الذي قد يطال الضريبة العينية.
- أما عيوب الضريبة العينية فتتمثل في :

- ارتفاع تكاليف نقلها وتخزينها مما يُثقل كاهل الخزينة العامة ؛
- تعرّضها لمخاطر تدهور قيمتها جراء التلف أو انخفاض أسعار السوق ؛
- إمكانية استبدالها بأصناف رديئة الجودة أو التلاعب في أسعار بيعها ؛
- صعوبة الرقابة عليها وارتفاع تكاليفها.
- ومن أبرز الخصائص الجوهرية للضريبة :
- أنها تُفرض جبراً، إذ تتولى الأشخاص العامة تحصيلها من المواطنين قسراً دون اعتداد بموافقتهم أو رفضهم، فالمكلف ملزم بأدائها بقوة القانون بصرف النظر عن إرادته ؛
- أنها تُؤدَّى بصفة نهائية غير قابلة للرجوع، فلا يحق للممول المطالبة باستردادها أو مطالبة الدولة بردّ ما حصّلته منه، ما دام التحصيل قد جرى في حدود القانون ؛
- أنها تُؤدَّى دون مقابل خاص، إذ يسددها المكلف بوصفه عضواً في مجتمع يستفيد في مجمله من الخدمات العامة التي توفرها الدولة.
- وفيما يخص أغراض الضريبة ووظائفها، فقد كان الهدف التقليدي من فرضها مقتصراً على تغطية النفقات العامة وتلبية الحاجة المالية للدولة باعتبارها المبرر الرئيسي لوجودها، غير أن تطور مفهوم المالية العامة في العصر الحديث أفضى إلى توسع وظائفها لتشمل أغراضاً متعددة ؛ فهي تُفرض أحياناً لتحقيق غرض اجتماعي كفرض الضرائب على الكحول، وأحياناً لغرض اقتصادي كفرض الرسوم الجمركية على السلع المستوردة بهدف توجيه الاستهلاك نحو المنتج الوطني، وأحياناً أخرى لغرض سياسي واجتماعي كتصاعد الضريبة على شرائح الدخل المرتفعة سعياً إلى تضييق الفجوة بين الطبقات ومنع تركّز الثروات في أيدي قلة من الأفراد.(الوادي، 2007، صفحة 51)

ثالثا:مبادئ العدالة الضريبية:

تُعد العدالة الضريبية من أهم المبادئ التي يقوم عليها النظام الضريبي الحديث، إذ تهدف إلى تحقيق توزيع عادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع بما يتناسب مع قدراتهم المالية. كما تسعى العدالة الضريبية إلى تحقيق التوازن بين مصلحة الدولة في الحصول على الموارد المالية اللازمة لتمويل نفقاتها العامة، ومصلحة المكلفين بالضريبة في عدم تحميلهم أعباء ضريبية غير عادلة أو تعسفية. وقد اهتم فقهاء المالية العامة بدراسة هذا المبدأ وتحديد الأسس التي يقوم عليها، ومن أهمها ما يلي:

- **مبدأ المساواة أمام الضريبة:**

يُعد مبدأ المساواة أمام الضريبة من أبرز الركائز التي تقوم عليها العدالة الضريبية، إذ يقضي بإخضاع جميع الأفراد للضريبة على قدم المساواة دون أي تمييز بينهم، بحيث يتحمل كل منهم نصيبه العادل من العبء الضريبي تبعاً لقدرته المالية الفعلية. ويترتب على ذلك أن الأشخاص الذين تتماثل أوضاعهم الاقتصادية يخضعون لنفس المعاملة الضريبية، في حين يتحمل من تزيد قدرتهم المالية عبئاً ضريبياً أكبر.

ويسعى هذا المبدأ في جوهره إلى تحقيق العدالة الاجتماعية داخل المجتمع، عبر منع التمييز غير المبرر بين المكلفين وضمان توزيع الأعباء الضريبية بصورة عادلة ومتوازنة. ويتجلى تطبيقه في كثير من الأنظمة الضريبية من خلال إخضاع الأفراد المتساوين في مستوى الدخل أو الثروة لنفس الالتزامات الضريبية.

وتنقسم المساواة الضريبية إلى نوعين رئيسيين :

المساواة الأفقية : وتعني معاملة المكلفين المتماثلين في قدرتهم المالية معاملة ضريبية واحدة دون تفريق بينهم ؛

المساواة العمودية : وتعني التفاوت في العبء الضريبي تبعاً لاختلاف القدرات المالية للمكلفين، بحيث يتحمل أصحاب الدخول المرتفعة قدراً أكبر من الضرائب مقارنةً بغيرهم.(المحجوب، 2005، الصفحات 128-129)

- **مبدأ القدرة على الدفع:**

يُعدّ مبدأ القدرة على الدفع من أبرز المبادئ التي تجسّد مفهوم العدالة الضريبية، إذ يرتكز على أن توزيع الأعباء الضريبية بين الأفراد ينبغي أن يكون متناسباً مع قدرتهم المالية الفعلية. وبمعنى آخر، فإن من يتمتعون بدخول مرتفعة أو ثروات كبيرة ملزمون بتحمّل عبء ضريبي أكبر مقارنةً بأولئك الذين تقل مواردهم المالية.

ويرمي هذا المبدأ في جوهره إلى إرساء قدر من العدالة الاجتماعية، وذلك عبر توزيع الأعباء الضريبية بأسلوب يراعي التفاوتات الاقتصادية القائمة بين شرائح المجتمع. كما يسعى إلى التخفيف من وطأة الضريبة على الفئات محدودة الدخل، من خلال اعتماد أنظمة ضريبية تأخذ بعين الاعتبار الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية للمكلفين.

ويتجلى تطبيق هذا المبدأ في الواقع العملي من خلال آليتين رئيسيتين :

الضرائب التصاعدية : حيث ترتفع نسبة الضريبة تدريجياً كلما ازداد دخل المكلف، مما يكفل تناسباً حقيقياً بين العبء الضريبي والقدرة المالية ؛

الإعفاءات والتخفيضات الضريبية : وهي امتيازات تُمنح للفئات ذات الدخل المحدود بهدف التخفيف من أعبائهم الضريبية وصون مستوى معيشتهم.(قدي، 2011، الصفحات 121-122)

- **مبدأ اليقين والوضوح الضريبي:**

يُقصد بمبدأ اليقين والوضوح أن تكون الضريبة محددة المعالم وجليّة الأحكام في نظر المكلف، بحيث يكون على دراية مسبقة بكل ما يتعلق بها من مقدار واجب الأداء، ووعاء ضريبي، ومعدل مقرر، وموعد للسداد، فضلاً عن الإجراءات المنظِّمة لعملية التحصيل. ويرمي هذا المبدأ إلى درء الغموض والتعسف في تطبيق الضرائب، كما يُسهم في تمتين الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية وتعزيز العلاقة بينهما.

ويترتب على وضوح القواعد الضريبية أثر بالغ الأهمية، إذ يُمكّن المكلفين من تنظيم أنشطتهم الاقتصادية بما ينسجم مع التزاماتهم الضريبية، ويحول دون نشوء النزاعات بينهم وبين الإدارة الجبائية التي كثيراً ما تنجم عن الإبهام في النصوص القانونية أو سوء تفسيرها.

ومن هذا المنطلق، يُعدّ هذا المبدأ ضمانةً جوهرية لصون حقوق المكلفين بالضريبة، إذ يُرسي قواعد الشفافية ويكفل العدالة في منظومة النظام الضريبي برمّته. (الحميد، 2007، الصفحات 175-176)

- **مبدأ الملاءمة في تحصيل الضريبة:**

يقضي مبدأ الملاءمة بأن يجري تحصيل الضريبة في التوقيت والأسلوب الأنسب للمكلف، بحيث يُراعى عند تحديد موعد السداد مدى قدرته المالية على الوفاء بالتزاماته الضريبية، دون أن يُلقي ذلك عليه عبئاً مالياً يتعذر احتماله.

ومن أبرز صور تطبيق هذا المبدأ، اشتراط تحقق الدخل أو ممارسة النشاط الاقتصادي شرطاً مسبقاً لاستحقاق الضريبة، كما هو الحال في الضرائب المفروضة على الأرباح أو الأجور، وذلك لتمكين المكلف من الوفاء بالتزاماته الضريبية بيسر دون التعرض لأي ضائقة مالية.

ويتوخى هذا المبدأ في جوهره تيسير عملية أداء الضريبة والتخفيف من إجراءاتها، مما ينعكس إيجاباً على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، إذ إن بساطة إجراءات التحصيل وملاءمتها للظروف الاقتصادية للمكلف تجعله أكثر انتظاماً في الوفاء بالتزاماته وأقل ميلاً إلى التهرب منها.(حسين، 2010، الصفحات 88-89)

- **مبدأ الاقتصاد في تحصيل الضريبة**

يُقصد بهذا المبدأ أن تكون تكاليف تحصيل الضريبة في أدنى مستوياتها قياساً بحصيلتها، بحيث لا تُثقل كاهل الدولة نفقاتٌ باهظة في مسار عملية التحصيل. ويرمي هذا المبدأ إلى ضمان كفاءة المنظومة الضريبية وتعظيم الإيرادات المتحققة بأقل قدر ممكن من التكاليف.

ويمتد نطاق هذا المبدأ ليشمل تبسيط الإجراءات الإدارية والحدّ من تعقيداتها، إذ إن الإجراءات المعقدة لا تزيد تكاليف التحصيل وحسب، بل تُعرقل أيضاً سير عملية دفع الضريبة وتُثبّط المكلفين عن الامتثال لها. ولهذا الغرض، تتجه الدول الحديثة نحو تطوير منظومات ضريبية أكثر فاعلية، مستعينةً بمعطيات التكنولوجيا الرقمية والأنظمة الإلكترونية التي أسهمت في تيسير إجراءات التصريح والدفع الضريبي وجعلتها أكثر يسراً وشفافية.(محمد، 2008، الصفحات 96-97)

رابعا: الوظائف الإقتصادية و الإجتماعية للضريبة:

لم تعد الضريبة في الفكر المالي الحديث مجرد وسيلة تقليدية لتمويل النفقات العامة، بل أصبحت أداة فعّالة من أدوات السياسة المالية التي تعتمد عليها الدولة لتحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية. ومع توسع دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ازداد اعتمادها على السياسة الضريبية للتأثير في النشاط الاقتصادي، وتحقيق التوازن الاجتماعي، والحد من التفاوت في توزيع الدخل بين أفراد المجتمع. وعليه، تؤدي الضريبة عدة وظائف يمكن تقسيمها إلى وظائف اقتصادية ووظائف اجتماعية.

أ- الوظائف الاقتصادية للضريبة:

- **تمويل النفقات العامة:**

تُعدّ وظيفة تمويل النفقات العامة من أعرق الوظائف التي تضطلع بها الضريبة وأكثرها أهمية، إذ تمثل الركيزة الأساسية للإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في تمويل أنشطتها وخدماتها المتنوعة. فالدولة في حاجة ماسة إلى موارد مالية ضخمة لتغطية نفقاتها المرتبطة بتسيير مرافقها الحيوية، كالتعليم والصحة والأمن والدفاع والقضاء والبنية التحتية.وعبر المنظومة الضريبية تتمكن الدولة من توفير هذه الموارد المالية بصورة منتظمة ومتواصلة، مما يُمكّنها من الوفاء بالتزاماتها في تقديم الخدمات العامة وقيادة مسيرة التنمية الاقتصادية. فضلاً عن ذلك، يُسهم الاعتماد على الضريبة بوصفها المورد الرئيسي للإيرادات في تعزيز الاستقلالية المالية للدولة، والحدّ من ارتهانها لمصادر تمويل خارجية كالقروض والمساعدات التي كثيراً ما تنطوي على تبعات وقيود. (الزعبي، 2013، صفحة 132)

- **توجيه النشاط الاقتصادي:**

تلعب الضريبة دور محوري في توجيه النشاط الاقتصادي داخل الدولة، إذ تلجأ إليها الحكومة أداةً فعّالة للتأثير في قرارات الأفراد والمؤسسات الاقتصادية على حدٍّ سواء. فمن خلال السياسة الضريبية، تستطيع الدولة تحفيز الأنشطة الاقتصادية التي تراها ضرورية لبلوغ أهداف التنمية، كتشجيع الاستثمار في القطاعات الإنتاجية أو في المناطق الأقل حظاً من التنمية.ومن أبرز صور ذلك، لجوء الدولة إلى منح إعفاءات ضريبية أو تخفيضات في معدلات الضريبة للمؤسسات المستثمِرة في قطاعات بعينها كالصناعة والزراعة والتكنولوجيا، وذلك بهدف استقطاب الاستثمارات ورفع مستويات الإنتاج الوطني.وفي المقابل، تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب مرتفعة على الأنشطة والسلع التي ترغب في تقليصها أو الحدّ منها، كالسلع الكمالية والمنتجات الضارة بالصحة والبيئة. وبهذا تغدو الضريبة أداةً بالغة الفاعلية في رسم ملامح النشاط الاقتصادي وتحقيق التوازن المنشود بين مختلف القطاعات.(الطراونة، 2015، صفحة 165)

- **تحقيق الاستقرار الاقتصادي:**

تُوظَّف الضريبة أداةً محوريةً لتحقيق الاستقرار الاقتصادي والتصدي للتقلبات التي قد تعصف بالاقتصاد الوطني، كالتضخم والركود الاقتصادي. ففي أوقات التضخم، تلجأ الدولة إلى رفع معدلات الضرائب أو تقليص الإعفاءات الممنوحة، بهدف امتصاص القدرة الشرائية للأفراد وكبح الطلب الكلي في الاقتصاد، مما يُسهم في الضغط على مستويات الأسعار والحدّ من ارتفاعها.أما في مراحل الركود الاقتصادي، فتسلك الدولة المسلك المعاكس، إذ تعمد إلى تخفيض الضرائب أو منح إعفاءات ضريبية للمؤسسات والأفراد، وذلك لتنشيط الاستهلاك وتحفيز الاستثمار، مما يُعيد الحيوية إلى النشاط الاقتصادي ويدفع عجلة الإنتاج إلى الأمام.وعلى هذا النحو، تؤدي الضريبة دوراً تثبيتياً بالغ الأهمية في صون التوازن الاقتصادي والحفاظ على استقرار الاقتصاد الوطني في مواجهة مختلف التحولات والأزمات. (شامية، 2011، صفحة 204)

- **تشجيع الاستثمار والتنمية الاقتصادية:**

تُسهم الضريبة إسهاماً بارزاً في تحفيز الاستثمار ودفع عجلة التنمية الاقتصادية، وذلك من خلال منظومة الحوافز الضريبية التي تضعها الدولة في متناول المستثمرين. فقد تلجأ الدولة إلى منح إعفاءات ضريبية مؤقتة للمؤسسات حديثة النشأة، أو تخفيض معدلات الضريبة على الأرباح المحققة في قطاعات اقتصادية بعينها تستدعي الدعم والتشجيع.

علاوةً على ذلك، قد تمنح الدولة مزايا ضريبية للمؤسسات التي تُوجّه استثماراتها نحو المناطق الأقل حظاً من التنمية، أو التي تُسهم في استحداث فرص عمل جديدة، وذلك سعياً إلى تحقيق تنمية اقتصادية متوازنة تشمل مختلف أقاليم الدولة وتُقلّص الفوارق التنموية بينها.وعبر هذه الإجراءات مجتمعةً، تتوخى الدولة استقطاب الاستثمارات الوطنية والأجنبية على حدٍّ سواء، وتهيئة المناخ الملائم لرفع معدلات النمو الاقتصادي وتحقيق التنمية المستدامة.(العلي، 2014، صفحة 178)

ب- الوظائف الاجتماعية للضريبة:

- **إعادة توزيع الدخل**

تُعد إعادة توزيع الدخل من أهم الوظائف الاجتماعية التي تحققها الضريبة، حيث تهدف الدولة من خلال النظام الضريبي إلى تقليل الفوارق الاقتصادية بين أفراد المجتمع. ويتم ذلك من خلال فرض ضرائب أعلى على أصحاب الدخول المرتفعة، واستخدام حصيلة هذه الضرائب في تمويل الخدمات الاجتماعية التي يستفيد منها جميع أفراد المجتمع.

كما تسعى الدولة من خلال هذه السياسة إلى تحسين مستوى معيشة الفئات ذات الدخل المحدود، والحد من التفاوت في توزيع الثروة داخل المجتمع. (حجازي، 2012، صفحة 189)

تحقيق العدالة الاجتماعية:

تسهم الضريبة في تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال توزيع الأعباء الضريبية بطريقة عادلة بين أفراد المجتمع، بحيث يتحمل كل فرد العبء الضريبي وفقاً لقدراته المالية. كما تقوم الدولة بمنح إعفاءات ضريبية لبعض الفئات الاجتماعية مثل أصحاب الدخول المحدودة أو العائلات الكبيرة.

إضافة إلى ذلك، تستخدم الدولة حصيلة الضرائب في تمويل العديد من البرامج الاجتماعية مثل التعليم المجاني والرعاية الصحية وبرامج الدعم الاجتماعي، مما يساهم في تحسين مستوى معيشة المواطنين وتحقيق قدر أكبر من العدالة الاجتماعية.(البدراوي، 2010)

- **التأثير على السلوك الاجتماعي للأفراد:**

تملك الدولة القدرة على توظيف الضريبة وسيلةً ناجعة للتأثير في سلوك الأفراد وتوجيه خياراتهم الاستهلاكية، وذلك عبر فرض ضرائب مرتفعة على السلع الضارة بالصحة أو البيئة كالتبغ والمشروبات الكحولية والمنتجات الملوّثة، بهدف تقليص الإقبال على استهلاكها وصون الصحة العامة.

وفي المقابل، تلجأ الدولة إلى تقديم حوافز ضريبية لتحفيز السلوكيات الإيجابية وترسيخها، كتشجيع الاستثمار في مجال الطاقات المتجددة، أو دعم الأنشطة ذات الطابع الثقافي والاجتماعي التي تعود بالنفع على المجتمع.

وعلى هذا النحو، ترتقي الضريبة من مجرد أداة مالية إلى وسيلة اجتماعية فعّالة لتوجيه سلوك الأفراد نحو ما يُحقق المصلحة العامة ويُعزز رفاه المجتمع.(النعيمي، 2016، صفحة 213)

2.1.2 مفهوم التهرب الضريبي :

إن تحديد مفهوم التهرب الضريبي وطبيعته يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالأساليب التي يلجأ إليها الأفراد للتخلص من أداء مستحقاتهم الجبائية، سواء أكان ذلك عن طريق التهرب الضريبي أم الغش الضريبي، وكلاهما يُشكّل إخلالاً صريحاً بتوازن الميزانية العامة للدولة.وتتباين الأساليب المتّبعة في هذا الشأن بين مسلكين رئيسيين؛ أولهما استغلال الثغرات والفجوات القانونية المتاحة في النصوص التشريعية بصورة تبدو مشروعة في ظاهرها، وثانيهما اتخاذ سبل غير مشروعة صراحةً تقوم على التحايل والتدليس وانتهاك أحكام القانون الضريبي.وقد تعددت التعاريف التي أُسبغت على مفهوم التهرب الضريبي في الفقه المالي والقانوني، ونستعرض فيما يلي أبرزها :

أولا :تعريف التهرب الضريبي

هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه وذلك بإستغلال الثغرات الموجودة في النصوص التشريعية الضريبية دون مخالفة صريحة للقانون، وهذا من خلال استخدام وسائل مشروعة للإفلات من دفع الضريبة ، بعبارة أخرى أن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو بشكل جزئي.(المهايني، 2010)

و عرف أيضا أنه التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو إنتهاك القانون ، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية بإعتبار أن حريته في القيام بأن تصرفع من عدمه مضمونة دستوريا .(محرزي، 2003، صفحة 317)

و في حالة استخدام وسائل غير مشروعة للتهرب الضريبي هنا يدخل ضمن دائرة الغش الضريبي ، و عليه يمكن اعتبار الغش الضريبي تهربا غير مشروع .

ثانيا : تعريف الغش الضريبي :

يعرف الغش الضريبي على أنه تلك السلوكيات و الممارسات التي تتم بهدف التحايل و تجنب أداء الضريبة و هذا خارج إطار القانون ،أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة .(محرزي، 2003، صفحة 317)

ثالثا:الفرق بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي :

من خلال ماسبق نجد أن ظاهرة الغش الضريبي تتميز بكونها تعبر عن خرق للقانون الجبائي و هو ما يعد عملا غير مشروع ، بينما التهرب الضريبي يعبر عن تجنب مشروع للضريبة عن طريق استغلال الثغرات القانونية ، إلا أن اعتماد بعض الباحثين لمصطلح التهرب للتعبير عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث جلط في كلا المفهومين ، خصوصا أنهما يختلفان في وسيلة و يشتركان في الغاية ، حيث أن التهرب الضريبي تكون في إرادة المكلف بالضريبة متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي ، إلا أنه يسلك ذلك سبلا مشروعة ، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية).

أما الغش الضريبي فتتجه إرادة المكلف بالضريبة نحو تخفيف و إسقاط العبء الضريبي و لكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل به إلى التدليس و الإحتيال ، فالغش بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المادي و المعنوي من خلال الجدول التالي سنقوم بوضع أهم نقاط التشابه و الاختلاف بين كل من التهرب الضريبي و الغش الضريبي :

الجدول رقم 02 : أوجه التشابه و الإختلاف ما بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي .

	أوجه التشابه	أوجه الإختلاف
من خلال الموقف السلوكي	يعتبران آفة و سلوك غير حميد سواءا كان طوعيا أولا ، يجب على الدولة مكافحته و السعي للقضاء عليهما بكل الوسائل . _كل منهما يدلان على غياب الوعي الضريبي و انعدام العنصر الأخلاقي للمكلف . _كلاهما يعد انتهاك لمبدأالعدالة الضريبية .	يعد التهرب الضريبي خطأ مرتكب بحسن نية في سبيل اختيار طريقة أقل اخضاعا للضريبة ، أما الغش الضريبي فيضم التعمد و النية السيئة في مخالفة القانون الضريب ـ _فيما يخص أركان الجريمة ، فإن التهرب الضريبي يحتوي على العنصر المعنوي فقط (النية) ، في حين أن الغش الضريبي يحتوي على كل من العنصر المادي و المعنوي (النية إضافة إلى طرق ووسائل احتيال) و هذا ما يجعله وسيلة كاملة .
من حيث الموقف القانوني و الإقتصادي	_كلاهما يؤديان بالمكلف إلى نتيجة واحدة و النتمثلة في تخفيض مقدار الضرائب المفروض دفعها عادة (خسارة للخرينة العامة). _ في ظل المشرع الجزائري فإنه لم يشترط للقيام التهرب الضريبي وجود جريمة تامة أي حصول النتيجة ،بل أن المحاولة وحدها تكفي لوصف الفعل غش ضريبي فقد سوى المشرع بين تمام ارتكاب الجريمة و محاولة ارتكابها ، و هذا ما جاء به المشرع في مجمل القوانين الضريبية .	_التهرب الضريبي هو مجموع السلوكيات التي تؤدي بالمكلف إلى تخفيض العبء الضريبي باستخدام التقنيات و المهارات القانونية (استغلال الثغرات القانونية) ، في حين يعتمد الغش الضريبي على تقنيات غير قانونية (مخالفات صريحة للقانون) _التهرب الضريبي يترتب عليه اتخاذ إجراءات إدارية تقوم بها المصالح الضريبية في حين أن الغش يعد جريمة قانونية ينتج عنها إجراءات إدارية إضافية إلى إجراءات القضائية التي تكون شكل عقوبات.
من حيث الموقف الضريبي	_ كل منهما يسعى إلى تخفيض العبء الضريبي على المكلفين و ذلك من خلال مقاومته و إزالته بكل الطرق . _ كلاهما يؤديان إلى حرمان الخزينة العمومية من جزء كبير من إيرادات ضرورية لمواجهة النفقات العمومية .	_التهرب الضريبي يستغل التغرات القانونية الموجودة في القانون و التي تساهم على تجنب الضريبة (عدم وجود ضريبة)، في حين أن الغش يعتبر جريمة مالية تؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة العامة للدولة .
الحل و العلاج		تعد عملية مراجعة القانون الضريبي و سد الثغرات القانونية الموجودة فيه من طرف المشرع حل للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي فإن أحسن الحلول تعود إلى المكلف بالخزينة نفسه و ذلك بإصلاح و تقويم سلوكه .

المصدر: قرواط حسينة ، جامعة البليدة 02، 2019/2018، ص 90.

3.1.2.طرق وأساليب التهرب الضريبي :

يستعمل المكلف الجبائي عدة طرق للتملص و تخفيف العبء الضريبي و من هذه الطرق :

أولا .التهرب عن طريق العمليات المحاسبية :

- ✓ **تضخيم التكاليف:**

تتجلى مظاهر التهرب الضريبي في هذا الإطار في السعي إلى التقليل من القاعدة الخاضعة للاقتطاع الضريبي سواء على مستوى الأرباح أو رقم الأعمال، وذلك عبر المبالغة في تقدير النفقات والتكاليف. ونظراً لكون النظام الجبائي نظاماً تصريحياً، فقد أجاز المشرع للمكلفين خصم بعض الأعباء من الربح الخاضع للضريبة، غير أن ذلك مشروط بجملة من الضوابط، أبرزها:

- أن تكون الأعباء موظّفة لصالح نشاط المؤسسة وخدمةً لأغراضها ؛
- أن تكون مرتبطة ارتباطاً مباشراً بالنشاط الفعلي الذي تمارسه المؤسسة ؛
- أن تكون مدعومة بمستندات ووثائق ثبوتية سليمة ؛
- أن تندرج ضمن السقف المالي المحدد قانوناً.

- ✓ **تخفيض الإيرادات:**

يلجأ المكلف في هذا الأسلوب إلى التلاعب بالوعاء الضريبي بتخفيضه للتهرب من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً، ويتجلى ذلك بصفة خاصة في إجراء عمليات البيع نقداً وبلا فواتير، مما لا يُخلّف أي أثر محاسبي يمكن تتبعه، ويُمكّن المكلف من إخفاء شريحة واسعة من رقم أعماله. ومن أبرز الأساليب المتّبعة في هذا الشأن:

- تخفيض مبلغ المبيعات محاسبياً عبر تسجيل مردودات وهمية على البضائع أو خصومات تجارية مزيّفة ؛
- إغفال التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات عن الاستثمارات المحققة لفائض القيمة ؛
- تسجيل قيم المبيعات بأقل من أثمانها الحقيقية بالتواطؤ مع الزبائن المعنيين، مما يُفضي إلى تقليص الواردات المصرّح بها وبالتالي التهرب من الرسم على رقم الأعمال والضريبة على الأرباح.

أما الأسلوب الثاني الذي يكشف عن الغش جزئياً، فيتمثل في حالة عدم التناسب بين تخفيض قيمة المبيعات وتخفيض قيمة المشتريات، إذ إن تقليص المبيعات دون تقليص مقابل في المشتريات يُفضي حتماً إلى ارتفاع غير مبرر في الربح الإجمالي، وهو ما يستوقف المحقق الجبائي ويُثير انتباهه إلى احتمال وجود تلاعب.(خالد، 2005، صفحة 210)

ثانيا .التهرب عن طريق عمليات مادية:

تتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية الخاضعة للضريبة سواء كان إخفاء جزئي أو كلي و بصفة عامة فإن الإخفاء المادي أو التهرب عن طريق العمليات المادية و تكون وفق شكلين و هما :

- ✓ **الإخفاء الجزئي :** و تكون في إخفاء جزء من أملاكه و جوء من المخزونات الخاضعة للضريبة ليعاد بيعها في السوق السوداء ، مثل إخفاء جزء من التركة . أما بالنسبة للموردات من الخارج استخدام فواتير غير حقيقية بالاتفاق مع المصدر الأجنبي .

- ✓ **الإخفاء الكلي :** يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في الريف و يصعب الوصول إليها و بالتالي يصعب إنتاج المحصل عليه منها يباع بدون فواتير و يسمى بالإقتصاد السري بعيدا عن كل مراقبة .

ثالثا . التهرب عن طريق الأعمال القانونية :

ومن خلالها تتم خلق وضعية قانونية عكس ووضعية القانونية الحقيقية ، و هي حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من المزايا .

4.1.2.أشكال التهرب الضريبي :

إن التهرب الضريبي كما قمنا بالإشارة سابقا إلى أنه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف الضريبي التملص من دفع الضريبة من خلال الاعتداء على القواعد المنظمة للضريبة و ذلك باستعمال مختلف الوسائل التي تتخذ أساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة ، و على هذا الأساس نميز بين الأشكال التالية للتهرب الضريبي :

- ✓ **التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي):** هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية .
- ✓ **التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):**هو تهرب مقصود من طرف المكلفين و ذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصد منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليها إما بإمتناع من تقديم أي تصريح لأرباحه أو بتقديم ناقص أو كاذب أو إعداد سجلات و قيود مزيفة أو بالإستعانة ببعض القوانين التي منع الدوائر المالية للإطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها، وينقسم بدوره الى نوعين:
  - **الغش البسيط :** و هو التصرف الغير مشروع الذي يقوم به المكلف بالضريبة و عن قصد كأن يقدم تصريحات ناقصة أو عدم تقديمها كليا .
  - **الغش المركب :** هو كل تزييف أو تدليس يقوم به المكلف بالضريبة للتخلص من دفع الضريبة كأن يخفض من رقم الأعمال أو يتاجر بدون فواتير ، أو يضخو النفقات ، و عليه فإن الغش المركب هو مناورة تهدف إلى طمس كل آثار السلوك المتبع من أجل تضليل أعوان الضرائب . (بودلال علي، 2013، صفحة 215)

5.1.2.أسباب التهرب الضريبي :

إن أسباب التهرب من الضريبة كثيرة ومتعددة ولا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومستوى الوعي العام وكفاءة الأجهزة وفعالية الإجراءات إلا أنه يمكن إجمال هذه الأسباب على النحو التالي: (عليمات، 2013، صفحة 20)

- **الأسباب الإدارية:**

تُمثّل الإدارة الضريبية الذراع التنفيذية للمنظومة الجبائية، إذ يقع على عاتقها العبء الأكبر في ترجمة النصوص القانونية إلى واقع ملموس، بما يكفل حسن تطبيق القانون وصون أحكامه. وبحكم احتكاكها المباشر مع الواقع الضريبي

اليومي، فهي مؤهلة أكثر من غيرها لاقتراح التعديلات التشريعية اللازمة، مما يجعلها همزة وصل حقيقية بين الجانب النظري التشريعي والجانب التطبيقي التنفيذي. وعلى هذا النحو، تُمهّد الطريق أمام المشرع الضريبي لبلوغ الأهداف المتنوعة للضريبة، اقتصاديةً كانت أم اجتماعيةً أم قانونية، فضلاً عن غايات أخرى.

وفي هذا السياق، يُعدّ ضعف الإدارة الضريبية وقصورها عن كشف أساليب التهرب من أبرز العوامل التي تُغري المكلفين بالإقدام على التهرب الضريبي، ذلك أن المكلف قبل إقدامه على أي فعل تهرّبي يُجري في ذهنه موازنة دقيقة لاحتمالات الاكتشاف، فإن اقتنع بأن تهرّبه سيبقى طيّ الكتمان ولن تطاله يد الرقابة، مضى في طريقه دون تردد، أما إن غلب على ظنه أن أمره سينكشف، فإنه يُحجم عن الإقدام على ذلك.(حسن، 2022/2021، صفحة 21)

- **الأسباب التشريعية:**

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي، والتي نجملها في العناصر التالية:

-ثقل عبء الضريبة: والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة، بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، واستعدادهم النفس ي لتحمله مما يدفعهم على التهرب الضريبي؛

-تعقد النظام الضريبي: إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سوآءا أثناء ربطها أو تحصيلها، تدفع المكلفين إلى التهرب.

-ضعف العقاب المفروض على المتهرب: إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي؛

-عدم استقرار التشريع الضريبي: تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي؛

-ضعف الرقابة الضريبية: عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب(سفيان، 2015)

- **الأسباب النفسية(الأخلاقية):**

إن العامل النفسي يلعب دورا هاما في أداء الضريبة، فشعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام الجبائي وبالظلم الواقع عليهم من فرض الضريبة يدفعهم إلى التملص من دفعها، بالإضافة إلىنظرة المجتمع للمتهربين، ففي بعض المجتمعات ينظر إلى المتهرب نظرة إعجاب ويعتبر الشخص المتهرب شجاع وبارع ويفاخر غيره بذلك، في حين ينظر للمتهرب في مجتمعات أخرى نظرة ازدراء وعدم احترام من قبل المجتمع.

سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية، فهي خسارة شخصية لا بد من تخفيضها كلما سمحت الفرصة بذلك؛

الإعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة، لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام؛

الإعتقاد أن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفا لا أخلاقيا، وتبريرهم في ذلك أن تهربهم هذا لا يشكل خسارة لأحد استنادا إلى الفكرة "سرقة الدولة لا تعد سرقة.(رزيقة، 2023)

- **الأسباب السياسية:**

يربط العديد من الفقهاء الأسباب السياسية للتهرب الضريبي بالنظام المتبع من طرف الدولة في إنفاق الحصائل الجبائية, فكلما كان الإنفاق منظما وعادلا وموجها إلى الفئة التي تستحقه، كلما شعر المكلف بمدى أهمية الضريبة، ودورها في تحقيق التوازن الاجتماعي، من خلال التوزيع العادل للمداخيل الضريبية على الفئات الهشة في المجتمع، بالإضافة إلى تمويل المشاريع التي لها دور كبير وفعال في النهوض بالاقتصاد الوطني، وتحسين الظروف الاقتصادية والمعيشية للمواطنين، وهذا حافز يدفع بالمكلف إلى الاستجابة لدفع الضريبة المترتبة عليه هن رض ى واقتناع، بينما ينتشر التهرب الضريبي في حال عدم التزام السلطات العليا في البلاد بالعدالة الاجتماعية في توزيع الموارد الجبائية، وهوما ينتج عنه سوء تسيير في النفقات العامة.

كما ينتشر التهرب الضريبي في الدول التي تعاني من عدم الاستقرار السياسي، أين تجد الدولة نفسها غير قادرة على القيام، وهو ما يولد لدى الأفراد الإحساس بأن الدولة لا تمتلك الأساليب الكفيلة بإلزامهم ومطالبتهم بدفع الضريبة، حيث تبين الدراسات بأن التهرب الضريبي يزداد كلما ساد المجتمع نوع من السخط العام على الضرائب، ويحدث ذلك نتيجة لعدم قدرة الدولة على التوزيع العادل للمداخيل والدخل القومي.(الرؤوف، 2024/2023)

- **الأسباب الاقتصادية:**

تؤدي الأسباب الاقتصادية دورا بارزا في خلق ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها، لأن النظام الضريبي هو جزء من النظام المالي وجزء من النظام الاقتصادي للدولة، وهو ما يعني تأثر النظام الضريبي بجميع العوامل الاقتصادية في الدولة، تعلقت بالوضع الاقتصادي للمكلف او بالظروف الاقتصادية للدولة بوجه عام، وإضافة لذلك نجد ظروف خاصة بالمكلف، فغالبا ما نجده يقوم بالمقارنة بين العبء الضريبي المفروض عليه وبين دخله، ويحاول التهرب من الضريبة في كل مرة يؤكد أن حالته الاقتصادية معرضة لعبء الضريبة، ونجد أيضا أن المكلف الذي يمر بظروف اقتصادية سيئة سيضطر إلى إخفاء ما يجب دفعه على مشروعه خاصة في حالة الأزمات التي تمر بها المشاريع الاقتصادية، وأما في حالة الرخاء أين تزداد المداخيل يمكن للمكلف أن يدفع ما عليه من ديون للخزينة العمومية، وكذلك نجد التقلبات الاقتصادية لها تأثيرات كبيرة على ظاهرة التهرب الضريبي، ففي حالة البحبوحة الاقتصادية للدولة تزداد حركة البيع والشراء والتصدير والاستيراد وغيرها من المعاملات الاقتصادية مما يقلل من مظاهر التهرب، وأما في حالة الكساد أو الركود الاقتصادي يؤدي إلى عدم قدرة المكلفين على تحمل العبء الضريبي بسبب سياسة الدولة المنتهجة من خلال رفع قيمة الضرائب، مما يؤدي إلى استعمال كافة الطرق والوسائل للتخلص من ثقل الضريبة.(محمد ع.، 2018)

6.1.2.آثار التهرب الضريبي :

للتهرب الضريبي العديد من الاثار في العديد من المجالات منها الاقتصادية والمالية والاجتماعية ، وسوف نتطرق إليها كالآتي:

- **الاثار المالية للتهرب الضريبي:**

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، حيث تفقد الدولة موردا مهما من مواردها المالية اللازمة للتنمية الاقتصادية، وتمويل المشاريع الاستثمارية، وهو ما يؤثر على عدم قيام الدولة بالإنفاق العام علىالوجه المطلوب، وبالتالي تجد الدولة نفسها عاجزة عن القيام بواجباتها تجاه مواطنيها، وتضطر أن تلجأ إلى مصادر أخرى لتمويل المشاريع وسد العجز في الميزانية، كالإصدار النقدي، والاقتراض وبتراكم فوائد الديون بسبب الاقتراض والعجز في ميزانية الدولة، يصعب التحكم والسيطرة على الأمر، مما يؤدي في النهاية إلى مخاطر تؤدي بالاستقرار المالي والاقتصادي للدولة.(الكناني، 2021)

- **الاثارالاقتصادية للتهرب الضريبي:**

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب بالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

كما يعمل التهرب الضريبي الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التيتؤدي واجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة، تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق, كما يضر التهرب الضريبي، بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة، بالإضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية، وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى فشل السياسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي.(مراد، 2010)

- **الاثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:**

يؤدي التهرب الضريبي إلى اثار اجتماعية كثيرة، من بينها إضعاف أخلاق الجماعة، وروح التضامن بين أفراد المجتمع، وانتشار الممارسات غير الأخلاقية في المجتمع، والشعور بالظلم وعدم المواساة والعدالة بين المكلفين في توزيع العبء الضريبي، وتعميق الفوارق الطبقية بين الأفراد، كما يساهم التهرب في ارتفاع معدلات البطالة.(الكناني، 2021، صفحة 778)

ومن الأثار أيضا:

التهرب الضريبي يدفع على انتشار افة الفساد، وانعدام العدالة والأمان، وضعف التضامن بين أفراد المجتمع؛

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بأهم قواعد التشريع الضريبي(قاعدة العدالة) حيث يقوم البعض بسداد الضريبة وتعليق الاخرين بحسب مراكزهم وقواهم؛

التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء لسقوط العبء الضريبي كله عليهم فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين، وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية ويفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام، ويمتنعون عن دفع الضرائب والمشاركة في النفقات العمومية.

7.1.2.آليات الوقاية لمكافحة التهرب الضريبي :

إن الوقاية أسلوب لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي وتتضمن هذه الوقاية إرساء أخلاقيات جبائية فهي تعتبر ضرورة و مهمته إرساء و عي جبائي لدى المكلفين ، انطلاقا من القول فان الخطوات من أجل إرساء اخلاقيات جبائية تبدأ من الجباية بنفسها .

أولا: تحسي فعالية النامية الضريبي:بحيث يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي لذلك فان تحسين فعاليته سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب، ودلك بمراعاة ما يلي:

أ. تبسيط النظام الضريبي:

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، يجب ان يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب وفي تقيم لرقم الاعمال خاصة إذا تعلق الامر بالنظام الجزافي ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية لمتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما ان تعقد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي الى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة لذلك يجب العمل علىتبسيط التشريعات الضريبة واستقرارها بالإضافة الى وضوحها بالقدر لازم من اجل مكافحة التهرب الضريبي.(شامية، المالية العامة، 2011)

ب. إرساء نظام ضريبي عادل:

يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من اهم العوامل التي تؤدي الى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجه ذلك الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، ودلك من خلال مرعاة ما يلي:

- الأخذ بمبدأ شخصيه الضريبة؛

- شموليه الضريبة؛

- اعتدال معدل الضريبة؛
- تجنب الازدواج الضريبي؛
- إعفاءات ضريبيه مدروسة.

بالإضافة الى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة وذلك بعدم تميز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن دلك الأسباب موضوعية.

ثانيًا: تحسي التشريع الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترابط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف الاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، وعليه سد منافد التهرب. اضافة الى ذلك يجب ادخال المرونة على قواعد القانون

الضريبي، حتى يتمكن من احداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها معمستجدات و تيرة النمو الإقتصادي.

2.2 المفاهيم النظرية المتعلقة بالرقابة الجبائية

1.2.2 ماهية الرقابة الجبائية :

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية لضمان احترام التشريع الجبائي والتحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة, مما يجعلها عنصرا أساسيا في تحقيق العدالة والإمتثال الضريبي.

أولا: تعريف الرقابة الجبائية:

للرقابة الجبائية عدة تعاريف, بالرغم من هذا التعدد إلا أن مغزاها ينحصر في كونها تلك الإجراءات التي تقوم بها المصلحة الجبائية بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة, وقبل تحديد مفهوم الرقابة الجبائية يجب أن نحدد أولا مفهوم الرقابة.

- **تعريف الرقابة:** حسب هنري فايول الرقابة هي " التحقق من أن التنفيذ يتم طبقا للخطة المقررة والتعيلمات الصادرة والقواعد المقررة, فهي عملية فهي عملية إكتشاف ما إذا كان كل شي يسير حسب الخطط الموضوعة وذلك لغرض الكشف عن ما يوجد هناك من نقاط ضعف والأخطاء ومعالجتها وتفادي تكرارها (حمدي، 1998).

أما التعريفات المقدمة للرقابة الجبائية نلخصها:

- **التعريف الأول :** هي مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية التصريحات المكتبية من طرف المكلفين, بغرض إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي الى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.(سمان، 2022/2023)
- **التعريف الثاني:** هي عبارة عن فحص لتصريحات, سجلات, وثائق, ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء أشخاص طبيعين أو معنويين بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية .(بوليفة، 2021)
- **التعريف الثالث:** الرقابة هي مجموعة من الإجراءات التي وضعها المشرع الجزائري, والتي تسمح للإدارات بضمان وفاء دافعي الضرائب لواجباتهم, وكذلك لإصلاح الأَضرار التي لحقت بالخزينة العامة..(GouAREZKI.M، 2019)
- **التعريف الرابع:**وحسب A.Hamini الرقابة الجبائية هي " تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الجبائي, والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة .(عبدة، 2019)

من خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف للرقابة الجبائية على أنها " مجموعة الإجراءات والتدابير التي تعتمدها الإدارة الضريبية للفحص والتحقق من صحة التصريحات والمعلومات المالية للمكلفين بالضريبة, بهدف التأكد من صحة حساباتهم ومدى إمتثالهم للقوانين الجبائية".

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

وضع المشرع الجبائي أهدافا معينة ومحددة للرقابة الجبائية, وإعتبرها وسيلة إستراتيجية أكثر تخصصا وتعد مملوكة للإدارة للتحقق من مطابقة البيانات للقوانين والقواعد الضريبية بغرض الوقاية والحد من التهرب الضريبي, ومن بين الأهداف التي تبنى عليها الرقابة الجبائية نجد:

1. **من الناحية القانونية:** ويتمثل في المقارنة والتأكد من مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية والمادية الخاصة بالمكلفين مع القوانين والتشريعات الجبائية المختلفة, وتتمثل هذه الأهداف في مايلي : (عتير، 2011-2012)

- التحقق من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي؛
- مراقبة وتطبيق التشريعات والقوانين الضريبية وفقا لمبادئ الضريبة وتعميمها على كل المكلفين بها, وذلك من خلال تأديتهم لإلتزاماتهم الضريبية وضمان حصولهم وإستفادتهم من حقوقهم الضريبية بشكل قانوني.

2. **من الناحية الإدارية:**

تعمل الرقابة الجبائية على توفير معلومات وتقديم خدمات تساهم في زيادة الفعالية وتحسين أداء إدارة الضرائب, والتي تتمحور في النقاط الاتية:(علي، 2022/2023)

- تقديم المساعدة للإدارة الجبائية من خلال تحديد مختلف الإنحرافات والكشف عن الأخطاء وتحديد أسبابها وبالتالي المساعدة على إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي يمكن أن تواجهها؛
- تساعد الرقابة الجبائية على إكتشاف مختلف النقائص والثغرات الموجودة في التشريعات المعمول بها, مما يساعد الإدارة الجبائية على إتخاذ الإجراءات الصحيحة؛

- تتيح عملية الرقابة الجبائية إمكانية إعداد مختلف الإحصائيات التي تساهم في عملية التسيير مثل نسب التهرب الضريبي, قيم التحصيل وكذا المبالغ المسترجعة.

3. من الناحية الإقتصادية والمالية:

تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة, أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال, وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية, وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي الى مستوى الرفاهية الإقتصادية للمجتمع, إذ أن الأهداف الإقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الإقتصاد والجبابة.(مولود، 2022/2023، صفحة 26)

4. من الناحية الإجتماعية :

يمكن تلخيص الأهداف الإجتماعية للرقابة الجبائية في :(عجلان، 2021)

- محاربة إنحرافات الممول بمختلف صورها مثل : السرقة والإهمال, أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع؛
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة, وهذا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

5. أهداف أخرى :

للرقابة الجبائية أهداف أخرى نذكر منها:(مولود، 2022/2023، صفحة 31)

- الحد من الغش والتهرب الضريبيين، وذلك بإكتشاف الأخطاء المرتكبة وكل التلاعبات التي يمكن ممارستها؛
- توسيع الوعاء الضريبي بما يسمح بتحصيل موارد إضافية وتوجيهها الى تحقيق أغراض إقتصادية وإجتماعية؛
- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة؛
- توسيع نطاق الرقابة الجبائية الى جميع المتعاملين وضمان المنافسة النزيهة والشريفة بينهم؛
- دفع المكلفين على التصريح الصحيح وتجنب الطرق التدليسية وإحترام التنظيمات والقوانين التشريعية.

من خلال الأهداف التالية للرقابة الجبائية، فإن هذه العملية تستهدف غايات متعددة وعلى أكثر من صعيد, فهي ليست عملية من فراغ.

ثالثا: أشكال الرقابة الجبائية

1- الرقابة الجبائية الشاملة (العامة):

وتسمى الرقابة الداخلية العامة لأنها تتم داخل إدارات الضرائب المختصة في الرقابة, وهي نوعين:

أ-الرقابة الشكلية:

تتولى المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب (ممثلة في مفتشيات وقباضات الضرائب، والمراكز الجوارية CDI، ومراكز الضرائب CPI، وكذا مديرية كبريات المؤسسات DGE) القيام بالرقابة الشكلية. تغطي هذه الرقابة جميع التدخلات التي لها هدف تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات وكذا التحقيق في هوية وعنوان المكلفين والعناصر المتدخلة في تحديد الانحدار العائلي. فالرقابة الشكلية التي تمارس سنوياً بمناسبة وضع التصريح، تتحدد بالخصوص في التحقيق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، مثل التعريف الجبائي، إمضاء المعني، وختم المؤسسة.وتسمح هذه المصالح بتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة باستمرار على تصريحات المكلفين مثل الأخطاء الحسابية أو تلك التي تأتي من ترحيل المجاميع. وكنتيجة، فإن هذا النوع من الرقابة لا يتدخل في صحة الأرقام المصرحة (معطيات التصريحات) ولكن على الطريقة التي تم بها اعتماد هذه الأرقام. من جهة أخرى، فإن هذه الرقابة ذات أهمية كبيرة؛ كمثال على ذلك، غياب دفتر اليومية العامة المنصوص عليه من طرف القانون التجاري يستطيع أن يكون موضوع رفض المحاسبة أو تقدير تلقائي من طرف الإدارة الجبائية، وبهذا تكون الرقابة الشكلية كمرحلة تمهيدية للرقابة على المستندات.

.(طالبي، 2019، صفحة 15)

ب-الرقابة على المستندات : تتم هذه المرحلة على مستوى مصلحة التحقيق أو فرقة الرقابة على المستندات التابعة لـ مفتشيات الضرائب، ومراكز الضرائب (CPI)، والمراكز الجوارية (CDI)، وكذا مديرية كبريات المؤسسات (DGE)، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المكتتبة من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية، انطلاقاً من ملفاتهم الخاصة. وبالتالي تتطلب هذه الرقابة إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية والتي من خلالها تقوم المصالح المعنية (تحت إشراف المفتشين المحققين وعواهن الإدارة الجبائية) بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتماداً على المعلومات المشكلة للملف الجبائي، ومقارنة محتويات التصريح بالوثائق المرفقة له وبجموع المعلومات التي بحوزة هذه المصالح والمتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف.(شيخي، 2013)

ونظراً لكثافة الملفات الجبائية يصعب على المفتش التحقيق بشكل معمق في التصريحات المقدمة، فتلجأ الرقابة الجبائية إلى الرقابة المعمقة في عين المكان خارج عن نطاق المفتشية ليحول الملف إلى الهيئة المختصة المتمثلة في المصالح الإقليمية للتحقيقات الجبائية (المديريات الولائية للضرائب) أو المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وعليه نجد أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح التجاوزات المرتكبة، كما تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوعاً للرقابة المعمقة (كالتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE) من أجل تطهيرها.

2- الرقابة الجبائية المعمقة:

يمكن لاعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين الذين لديهم موطن جبائي في الجزائر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الثروة، سواء لديهم إلتزامات

متعلقة بهاتين الضريبتين أم لا وهذا ما نصت عليه المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2025، أما الأعوان المكلفين بهذه المهمة يجب أن لا تقل رتبهم عن مفتش على الأقل (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

وتتمثل أشكال الرقابة الجبائية المعمقة في ثلاثة أنواع وهي:

أ- التحقيق في المحاسبة VC:

يعد التحقيق في المحاسبة أحد إجراءات الرقابة الجبائية الخارجية (بعين المكان)، وتتولى القيام به مديرية كبريات المؤسسات (DGE) بالنسبة للشركات الكبرى، أو المديريات الولائية للضرائب (DIW) عبر المديريات الفرعية للرقابة الجبائية (Sub-directions du contrôle fiscal)، بالإضافة إلى فرقة التحقيق المحاسبي التابعة لـ مراكز الضرائب (CPI).

يقوم هذا الإجراء على فحص دقيق لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلاً ومضموناً بغرض التأكد من مصداقية التصريحات الجبائية، ومهما كانت طريقة حفظ المحاسبة، وحتى ولو كانت بطريقة معلوماتية (الرقابة الجبائية على الأنظمة المعلوماتية)، وذلك بالاطلاع على الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانوناً، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها (ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2025).

وحسب ما نصت عليه المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الإلزامية التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة، حيث ينتقل المفتش المحقق (Inspecteur vérificateur) إلى عين المكان (مقر المؤسسة أو المحل التجاري) لمباشرة التحقيقات. (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

ب- التحقيق المصوب في المحاسبة VCP:

تتولى القيام بهذا الإجراء فرق التحقيق المصوب التابعة لـ مراكز الضرائب (CPI)، ومديرية كبريات المؤسسات (DGE)، وكذا المديريات الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى المديريات الولائية للضرائب (DIW). حيث تم استحداثه كشكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية الخارجية بعين المكان طبقاً للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010.

ويعد هذا التحقيق إجراءً أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعاً من إجراء التحقيق العام في المحاسبة، بحيث يتضمن هذا الإجراء مراقبة الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض عناوين الضرائب على فترة محددة والتي يمكن أن تكون أقل من سنة مالية محاسبية واحدة.

حيث تنص المادة 20 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما 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 أو تخفيض الأعباء الجبائية" (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

ج- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية VASFE :

تتولى القيام بهذا الإجراء المديريات الولائية للضرائب (DIW) من خلال المصالح الإقليمية للتحقيقات الجبائية وبمشاركة فرقة التحقيق المعمق التابعة لـ مراكز الضرائب (CPI) أو مديرية كبريات المؤسسات (DGE) (عندما يتعلق الأمر بمسيري الشركات الكبرى أو الشركاء الرئيسيين فيها).

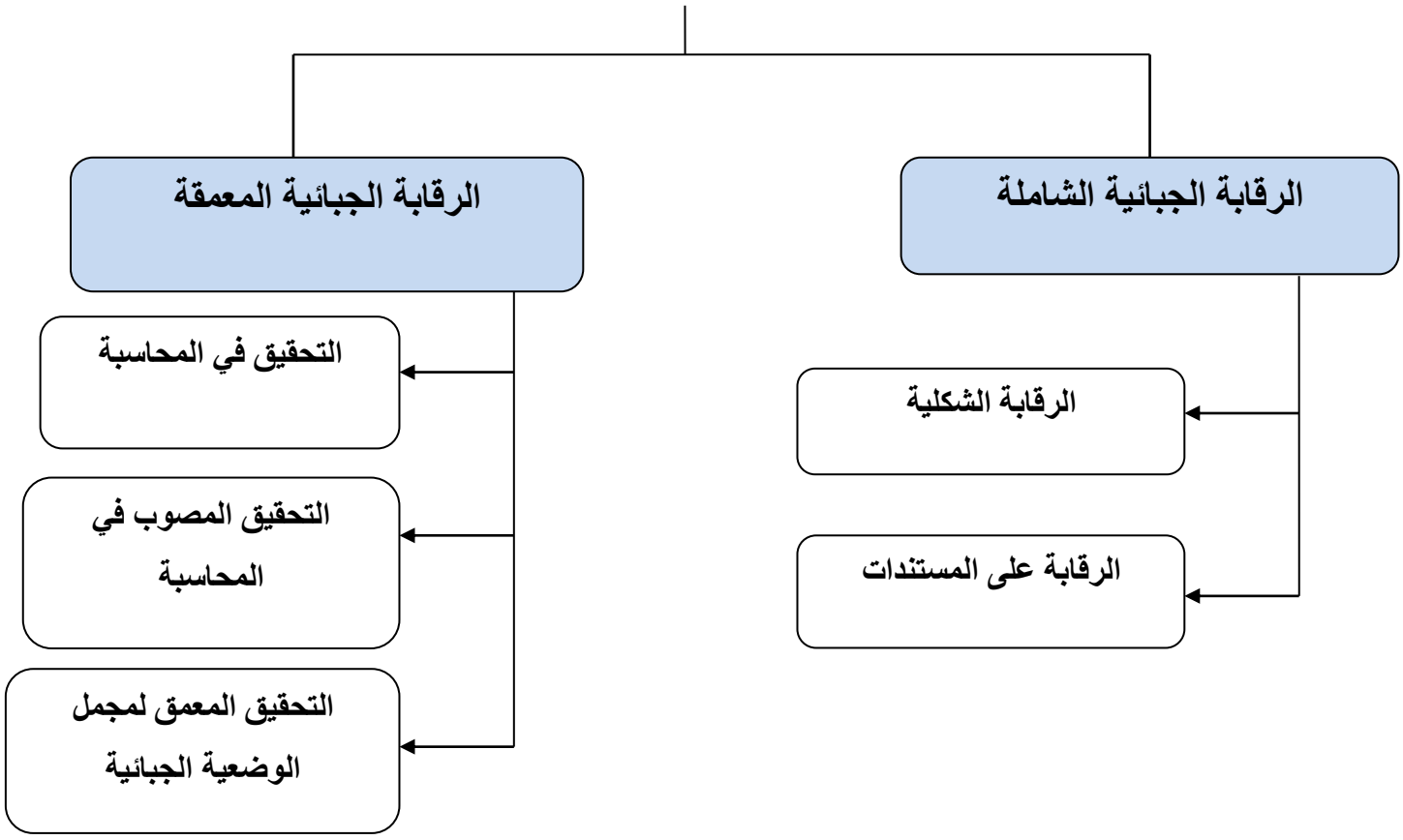
وقد عرفته المديرية العامة للضرائب (DGI) على أنه: "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف وبين الدخل المصرح به، أي بصفة عامة، التأكد من تصريحات الضريبة على الثروة وتلك المتعلقة بالدخل الإجمالي للمكلف" (ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2025).

وطبقاً للمادة 21 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر المعيشة لشخص طبيعي، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة (قانون الإجراءات الجبائية، 2025). حيث يقوم المفتش المحقق في هذا الإطار بفحص الفجوة بين المداخيل المصرح بها والتدفقات المالية الحقيقية وحجم الثروة العقارية والمنقولة للمكلف.

وفيما يلي نلخص أشكال الرقابة الجبائية في الشكل الاتي:

الشكل 01: أشكال الرقابة الجبائية

أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبين

2.2.2 إجراءات الرقابة الجبائية في الوقاية من التهرب الضريبي:

إن نجاح عملية الرقابة الجبائية مرتبط بإتباعها لمجموعة من المراحل والخطوات لفحص تصريحات المكلفين بنزاهة وشفافية وذلك لإثبات مدى صحة هذه الإجراءات حسب الحالة أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه معنوي أو طبيعي،ولقد تعددت وإختلفت أشكال الرقابة الجبائية مع إختلاف الطريقة المتبعة في التحقيق، وهذا حسب صلاحيات الإدارة الضريبية المخولة من قبل المشرع الجبائي، بحيث تعتمد الرقابة الجبائية على ثلاث طرق أساسية :

- التحقيق المحاسبي الذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق.
- التحقيق المصوب في المحاسبة والذي يتم بضريبة معينة.
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والذي يعتبر دعما للتحقيقين السابقين ويخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة.

أولا: إجراءات التحقيق المحاسبي:

"يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة. ولا يمكن إجراء

التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، وهذا ما جاءت به المادة 20 في الفقرتين 01و02 (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

1- **الإشعار بالتحقيق:**لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، يعلم من خلاله المكلف بالضريبة بإمكانية الإطلاع على ميثاق حقوق وإلتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (20) يوما إبتداءً من تاريخ إستلام هذا الإشعار، بحيث يجب أن يحتوي الإشعار حسب ما جاء في المادة 20 في الفقرة 4 على: (قانون الإجراءات الجبائية، 2025)

- ✓ الأجل الأدنى وهو 20 يوم لتحضير المكلف للوثائق المحاسبية لعملية التحقيق إبتداءً من تاريخ إستلامه للإشعار؛
- ✓ ألقاب وأسماء ورتب المحققين؛
- ✓ تاريخ وساعة بداية عملية التحقيق في عين المكان ؛
- ✓ الفترة المعنية بالتحقيق غالبا ما تكون 4 سنوات؛
- ✓ الوثائق التي يجب فحصها، وكذلك الضرائب والرسوم التي سيتم التحقيق فيها.

كما يمكن للمكلف الإستعانة بمستشار من إختياره أثناء عملية التحقيق.

2- **التحقيق في عين المكان:**وحسب ما تنص عليه الفقرة 5 من نفس المادة، فإنه لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر، فيما يخص:(قانون الإجراءات الجبائية 2025).

- ✓ مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- ✓ كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

ويمدد هذا الاجل الى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

ولا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان بالنسبة للحالات الأخرى، تسعة (09) أشهر، كما يجب معاينة نهاية عملية التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيره.

3- **الإشعار بإعادة التقويم:** يبلغ المكلف بالضريبة بالنتائج الأولية للتحقيق، وذلك بإرسال إشعار في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام، بحيث يجب أن يكون إشعار إعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، وللمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في هذا الاجل بمثابة قبول ضمني، وهذا ما جاءت به الفقرة 6 من نفس المادة (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

كما يجب على العون المحقق قبل إنقضاء أجل الرد أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ، إذا طلب هذا الأخير ذلك.

4- **الإشعار بالتحكيم النهائي** : في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد إستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الإعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة، وهذا ما نصت عليه الفقرة 7 (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

وفي حالة غياب التسوية، يتعين على الإدارة الجبائية أن ترسل للمكلف بالضريبة المعي بالتحقيق الإشعار الموافق عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو عن طريق التسليم باليد مع وصل إستلام.

وحسب ما نصت عليه أحكام المادة 20 في الفقرة 9، فعندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وبإستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد إستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية من فواتير ومذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لكل فترة (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

ثانيا: إجراءات التحقيق المصوب

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، وكذلك يتم التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخص المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف الى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية كما يمكن أن يطلب من المكلفين المحققين معهم تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق،وهذا ما جاءت به المادة 20 مكرر1 (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

يخضع التحقيق المصوب لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي وللمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب ويتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه في إشعار بالتحقيق بالإضافة الى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، وهذا طبقا للمادة 20 مكرر 2و3 (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

وعليه نصت أحكام المادة 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية، لا يمكن تحت طائلة البطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02).

بالإضافة الى ذلك وبموجب أحكام المادة 20 مكرر 5 فيتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يومًا، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، إبتداءًا من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم (قانون الإجراءات الجبائي، 2025).

ثالثًا: إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين الذين لديهم موطن جبائي في الجزائر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الثروة، سواء لديهم إلتزامات متعلقة بهاتين الضريبتين أم لا. كما يمكن أن يخضع لهذا التحقيق الأشخاص الذين ليس لديهم موطن جبائي في الجزائر عندما يكون لديهم إلتزامات بعنوان نفس هاتين الضريبتين، بحيث يقوم الأعوان في هذا التحقيق بمراقبة التطابق بين: (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

- ✓ من جهة المداخيل المصرح بها والذمة والحالة المدنية والعناصر المكونة لنمط معيشة البيت الجبائي؛
- ✓ من جهة أخرى، العناصر المكونة لثروته.

كما يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.

وبموجب أحكام المادة 21 الفقرة 4 أنه "لا يمكن، تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، أن تمتد الرقابة في عين المكان لفترة تفوق السنة (1)، إعتبارًا من تاريخ إستلام أو تسليم الإشعار. كما يمكن أن تمتد فترة التحقيق الى: (قانون الإجراءات الجبائية، 2025)

- ✓ سنة (01) عندما توجه الإدارة الجبائية في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات، طلب المعلومات من الإدارات الجبائية الأخرى،
- ✓ سنتين (02) في حالة إكتشاف نشاط خفي يقوم به المكلف بالضريبة.

كما يخضع التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لنفس الإجراءات المذكورة أعلاه، ويتمتع المكلف بالضريبة بنفس الضمانات الممنوحة في الإجراءات السابقة الخاصة بالتصحيحات الجبائية الأولية وهذا ما تبينه الفقرة 5 من المادة (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

عند الإنتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل والضريبة على الثروة، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد إستعمل أساليب تدليسية وهذا ما جاءت به الفقرة 6 (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

3.2.2 الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية :

سعيا لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وضمان السير الحسن للإجراءات الرقابية، وضع المشرع الجبائي الجزائري ترسانة من القوانين والتشريعات والحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية، وفي نفس الوقت يحدد حقوق وواجبات المكلفين بأداء الضريبة.

أولا: حقوق وصلاحيات الإدارة الجبائية

-حق الرقابة: هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشات والمؤسسات المعنية وذلك خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

-حق الإطلاع: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إستخدام حق الإطلاع لدى مصالح الدولة والجماعات المحلية والهيئات والمؤسسات العمومية والشركات والهيئات الخاضعة لرقابة الدولة أو الجماعات المحلية، بحيث يشمل هذا حق الإطلاع على البطاقيات والسجلات والوثائق المحاسبية والفواتير وكل وثيقة ثبوتية تم تحريرها بنص تشريعي أو تنظيمي وهذا ما جاءت به المادة 45 (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

يعاقب بغرامة مالية قدرها 2.000.000 دج، على كل شخص أو شركة أو تشكيلة قانونية ترفض منح حق الإطلاع على المعلومات والدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 الى 61، وهذا ما جاءت به المادة 62 (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

-حق المعاينة:حسب ما نصت عليه المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، بحيث يجب أن يتضمن طلب الترخيص المعلومات الاتية : (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

- ✓ تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعي بالمعاينة؛
- ✓ عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها؛
- ✓ العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته؛
- ✓ أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

-حق التقادم: منح المشرع الجبائي الجزائري للإدارة الجبائية حق التقادم لإعادة النظر في أسس فرض الضريبة من أجل تعديلها أو فرض ضرائب أخرى في حال إكتشاف أخطاء في المعلومات التي قدمها المكلف بالضريبة.

مع مراعاة الأحكام الخاصة المنصوص عليها في المادة 107، يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع (04) سنوات، للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها إستدارك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية، وهذا ما نصت عليه المادة 106 (قانون الضرائب المباشرة، 2025).

كما يمدد أجل التقادم، المنصوص عليه أعلاه، بسنتين (02) إذا ما قامت الإدارة بالتأكد من أن المكلف بالضريبة عمد الى طرق تدليسية، برفع دعوى قضائية ضده.

ثانيًا: الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

منح المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الحقوق لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهامهم وهذا مقابل ضمانات للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلفين من جهة والأعوان المحققين من جهة أخرى وهذا حفاظا على حقوقهم من التعسف الإداري، ومن بين هذه الحقوق نجد:

-الإشعار بالتحقيق: تحت طائلة بطلان إجراءات التحقيق، أن يباشر المحقق عملية التحقيق دون أن يكون المكلف (شخص طبيعي أو معنوي) على دراية وإعلام مسبق عن طريق الإشعار بالتحقيق، كما يجب أن يتضمن هذا الإشعار البيانات الإجبارية التالية:(طالبي، 2019)

- ✓ التاريخ والساعة الذي يتم فيه أول يوم للتدخل؛
- ✓ الفترة المعنية بالتحقيق؛
- ✓ الضرائب والرسوم الأخرى المعنية بالتحقيق؛
- ✓ الإطار القانوني لعملية التحقيق؛
- ✓ لقب وإسم ورتبة كل من المحققين ورئيس الفرقة؛
- ✓ المدة القانونية لأجل تحضير المحاسبة وهي (20) يومًا، إبتداءا من تاريخ إستلام هذا الإشعار؛
- ✓ الوثائق الواجب الإطلاع عليها.

هذا الإشعار بالتحقيق يكون مرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، الذي ينص على حقوقه وواجباته.

-الإستعانة بالمستشار:طبقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية نصت على:" تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة" (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

-مدة التحقيق في عين المكان:بحيث تختلف مدة التحقيق حسب نوع الرقابة، فنجد:

- التحقيق في المحاسبة: لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان أكثر من ثلاثة (03) أشهر، فيما يخص:

-مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛

-كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الأجل الى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000دج و 10.000.000دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (09) أشهر وهذا ما نصت عليه المادة 20 (قانون الإجراءات الجبائية، 2025).

- التحقيق المصوب في المحاسبة: لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين (02)، وهذا طبقا لأحكام المادة 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

-الإشعار بالتقويم وحق الرد:من حق كل مكلف بالضريبة محقق في محاسبته طلب النتائج المترتبة عن هذا التحقيق، وللمكلف أجل أربعين (40) يومًا قصد إرسال ملاحظاته أو قبول نتيجة التحقيق، وفي حالة عدم الرد في الاجال القانونية يعتبر هذا بمثابة قبول ضمني، وفي حال القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محدد بصفة نهائية ولا يمكن للإدراة الرجوع فيه إلا في الحالات التي قد يستعمل فيها المكلف مناورات تدليسية أثناء عملية التحقيق (عباس، 2012، ص50).

-حق الطعن:ويكون إما من خلال طعن إداري وذلك في قصد النظر في الصعوبات التي قد تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنه، أو عن طريق الطعن الولائي والذي يلتمس من خلاله المكلف الإعفاء من الضرائب أو التخفيف عنها أو الإعفاء من الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية الناتجة عن عدم إحترام النصوص القانونية (عباس، 2012، ص52)

خلاصة الفصل :

تناول هذا الفصل مراجعة الأدبيات السابقة والإطار المفاهيمي المتعلق بموضوع الدراسة والمتمثل في دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي. حيث تم في البداية عرض أهم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الرقابة الجبائية وعلاقتها بالتهرب الضريبي، سواء في الجزائر أو في بعض الدول الأخرى، وذلك بهدف إبراز الجهود البحثية السابقة وتحديد موقع الدراسة الحالية ضمنها. وقد أظهرت هذه الدراسات أن الرقابة الجبائية تعد من أهم الآليات التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية لضمان الامتثال الجبائي، والكشف عن حالات التهرب والغش الضريبي، إضافة إلى مساهمتها في رفع الحصيلة الضريبية وتعزيز مبادئ الشفافية والعدالة الجبائية.

كما تم تحليل ومقارنة هذه الدراسات مع الدراسة الحالية من حيث نطاق الدراسة والمنهجية المتبعة والنتائج المتوصل إليها، حيث تبين أن أغلب الدراسات اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي وركزت على دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، في حين تسعى الدراسة الحالية إلى إبراز الدور الردعي للرقابة الجبائية في تعزيز الامتثال الضريبي لدى المكلفين.

وفي المبحث الثاني تم التطرق إلى الإطار النظري لموضوع الدراسة، حيث تم عرض المفاهيم الأساسية المتعلقة بالضريبة من خلال تعريفها وخصائصها ومبادئ العدالة الضريبية، إضافة إلى بيان وظائفها الاقتصادية والاجتماعية في تمويل النفقات العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية وإعادة توزيع الدخل. كما تم التطرق إلى مفهوم التهرب الضريبي وبيان الفرق بينه وبين الغش الضريبي، مع توضيح أهم أسبابه وأشكاله والطرق التي يلجأ إليها المكلفون للتهرب من دفع الضرائب.

الفصل الثـاني: الإطار المنـهجي والتنظيمي

تمهيد:

بعد التطرق في الجوانب النظرية المرتبطة بموضوع الدراسة، من خلال عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، وإبراز الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، يأتي هذا الفصل كنقطة وصل بين الجانب النظري والجانب التطبيقي للدراسة إذ يسمح بربط المفاهيم النظرية بواقع الممارسة الميدانية من خلال عرض الإطار المنهجي والتنظيمي المعتمد في إنجاز هذا البحث.

بحيث سيتم التطرق في المبحث الأول الى توضيح المنهجية العلمية المتبعة في دراسة الموضوع، وذلك من خلال تحديد المنهج المعتمد في البحث، إضافة الى عرض مختلف الأدوات والتقنيات التي تم الإعتماد عليها في جمع البيانات والمعلومات، سواء من المصادر النظرية أو من خلال الدراسة الميدانية، مع توضيح كيفية تحليل هذه المعطيات بما يسمح بالوصول الى نتائج موضوعية تساعد على فهم إشكالية البحث والإجابة على تساؤلاته.

كما سيتناول المبحث الثاني، الإطار التنظيمي للدراسة والمتمثل في التعريف بالمؤسسة التي تم إجراء التربص فيها، حيث سيتم تقديم لمحة عامة عنها، والتطرق الى أهم المهام التي تضطلع بها، إضافة الى عرض هيكلها التنظيمي ومختلف المصالح التابعة لها.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

يُعد الإطار المنهجي من الركائز الأساسية في أي بحث علمي، إذ يحدد الكيفية التي يتم من خلالها دراسة الموضوع ومعالجة إشكاليته بطريقة علمية ومنظمة، وعليه، سيتم في هذا الجزء عرض المنهجية المعتمدة في البحث، من خلال المنهج المعتمد في الدراسة، إضافة الى توضيح مختلف الأدوات والتقنيات التي تم الإعتماد عليها في جمع البيانات وتحليلها، بما يسمح بالوصول الى نتائج دقيقة وموضوعية.

1.1عرض المنهجية النوعية ومقارنتها مع البيانات الكمية

1.1.1 عرض المنهجية النوعية:

قمنا في هذه الدراسة بالإعتماد على المنهج النوعي بإعتباره الوسيلة الأنسب للحصول على وصف دقيق وواقعي للمشكلة المطروحة، ولكن قبل التطرق الى عرض المنهجية المستخدمة في الدراسة، لابد من التعريف بالبحث العلمي وكذا التطرق الى أهم معايير تصنيفاته.

❖ **ماهية البحث العلمي وتصنيفاته:**

أولاً: تعريف البحث العلمي:

يعرف البحث العلمي على أنه وسيلة أو إستراتيجية للإستعلام والإستقصاء المنظم والدقيق الذي يقوم به الباحث بغرض إكتشاف معلومات أو علاقات جديدة، بالإضافة الى تطوير المعلومات الموجودة فعلا أو تصحيحها، على أن يتبع في هذا الفحص والإستقصاء الدقيق خطوات المنهج العلمي(المحمودي، 2019)، وتتمثل هذه الخطوات في تحديد المشكلة،

مراجعة الأدبيات، إختيار تصميم البحث المناسب، إختيار العينة والأدوات، جمع البيانات وتحليلها، وتفسير النتائج ونشرها.(Kothri، 2023)

وفي تعريف اخر يعرفه (بدوي، 2020)على أنه عملية علمية، تجمع لها الحقائق والدراسات، حول موضوع دقيق في مجال التخصص، لفحصها وفق منهجية علمية مقررة، يكون للباحث فيه موقف بارز ليتوصل الى نتائج وإضافة جديدة، قد تكون حل لمشكلة علمية أو بيانا أو شرحا لغموض علمي أو أفكارًا جديدة.

من خلال التعريفين السابقين يمكننا القول أن البحث العلمي هو أداة لتقصي الحقائق بدقة وفق منهج شامل يحدد الأدلة وطرق جمعها، والأدوات التي تستخدم في ذلك.

ثانيا: تصنيفات البحث العلمي:

تصنف البحوث العلمية الى عدة أنواع، وتختلف هذه التصنيفات الى بحسب المعيار المعتمد عليه في عملية التصنيف، وفيما يلي سنعرض مجموعة من التصنيفات وفق معايير محددة كالاتي: (دشلي، 2016)

- **وفق معيار الهدف:**تصنف الى :

-أبحاث أساسية نظرية**:** وهي التي تهدف للوصول الى الحقائق وتطوير المفاهيم النظرية، مع محاولة تعميم النتائج، وهنا يجب على الباحث الإلمام بالمفاهيم والإفتراضات التي تطرق إليها الباحثين من قبل للوصول الى تكوين معرفة حول المشكل المدروسة.

-أبحاث تطبيقية: تهدف هذه الأبحاث الى تطبيق نتائج حل مشكلات محددة، في معالجة مشكلات جدبدة قائمة، مع الأخذ بعين الإعتبار الظروف والدوافع للمشكلة الحالية ومقارنتها بحلول لمشكلات سابقة مماثلة.

- **وفق معيار تصميم البحث:** تصنف الى صنفين أساسيين، بحوث غير تجريبية وأخرى تجريبية، أما البحوث الغير تجريبية فتتمثل في:

-البحث التاريخي: وهو الذي يهتم بدراسة الأحداث السابقة قصد فهمها؛

-البحث الوصفي: والذي يركز على دراسة الظاهرة كما هي ووصفها؛

-البحث التطوري: الذي يهتم بدراسة المتغيرات ومعرفة معدل التغيير ضمن فترة زمنية محددة.

في حين أن البحوث التجريبية تتكون من:

- بحوث تجريبية: تقوم على إستخدام التجربة العلمية لدراسة ظاهرة ما؛

- بحوث إجرائية: تعتمد على حل المشكلات ميدانيًا.

- **وفق معيار المنهج المتبع:**تصنف الى صنفين أساسيين وهما:

-بحوث كمية: وهي تلك البحوث التي يهتم الباحث فيها بجمع البيانات الكمية وإستخدام أدوات قياس كمي لمعالجة وتحليل هذه البيانات.

-بحوث نوعية: هي البحوث التي يعتمد فيها الباحث على دراسة الظاهرة في ظل ظروف محددة وذلك بالإعتماد على الملاحظة والمقابلة كمصدر مباشر لجمع البيانات، وهنا لا يتم تحديد فروض أو فرضيات مسبقة بل يتم تحديدها عند جمع البيانات.

❖ **المنهجية النوعية:**

أولا: تعريف المنهجية العلمية:

يعرف المنهج العلمي على أنه " مجموعة من القواعد والمبادئ التي ينبغي على الباحث إتباعها من بداية البحث الى نهايته من أجل الكشف عن العلاقات العامة والضرورية التي تخضع لها الظواهر موضوع الدراسة" .(بوحوش، 2019)

كما عرفها بدوي على أنها " هي الطريقة المؤدية للكشف عن الحقيقة في العلوم، بطائفة من القواعد العامة تهيمن على سير العقل وتحدد عملياته، يسترشد بها الباحث للوصول الى الحلول الملائمة لمشكلة بحثه، وإن تطور البحث العلمي مقرون بالمنهج، فما تقدم العلم إلا بوجود منهج صحيح، وما تأخر وما تأخر إلا لغياب هذا المنهج، ذلك أن تقدم العلم مرهون بوجود طريقة تطوي تحتها شتات الوقائع المبعثرة، بغية تفسير ما قد يوجد بينها من علاقات تنظمها قوانين. وأهمية العلوم لا تكمن في الحقائق المكتشفة، بقدر ماهي كامنة في الطريقة والروح العلمية التي تبحث بها هذه الحقائق.(بدوي، 2020)

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول أن المنهجية العلمية هي مجموعة المبادئ والخطوات التي ينتهجها الباحث في سبيل الوصول الى المعرفة العلمية وأهدافه البحثية.

ثانيا: منهجية البحث النوعي:

يُعرف على أنه عبارة عن منهج يوظفه الباحث لدراسة مشكلة ما، لكي يستكشف ويفهم المعاني التي يحملها الأفراد أو الجماعات عن تلك المشكلة.(Creswell، 2014)

كما يمكن تعريفه على أنه تلك الدراسة التي يمكن القيام التي يمكن إجرائها في السياق الطبيعي، بحيث يقوم الباحث بجمع البيانات أو الكلمات، ثم يحللها بطريقة إستقرائية مع التركيز على المعاني التي يذكرها المشاركون، ويتم وصف العملية برمتها بلغة مقنعة ومعبرة.(ماجد، 2012)

ويمكن القول أن إتباع هذا المنهج يساعدنا في فهم أكبر وأعمق للموضوع المدروس وذلك من منظور مختلف، عن طريق إجراء مقابلات نصف موجهة مع مدققي مصلحة الرقابة الجبائية في المؤسسة محل التربص، وذلك سعيًا لفهم سلوك المكلفين بشكل أفضل.

2.1.1 مقارنة المنهجية النوعية من البيانات الكمية:

إذا كانت البحوث الكمية تفترض وجود حقائق موضوعية منفردة ومعزولة عن مشاعر ومعتقدات الأفراد، فإن البحوث النوعية تفترض وجود حقائق وظواهر يتم بناؤها من خلال وجهات نظر الأفراد والجماعات المشاركة في الدراسة، ومن هذا المنطلق سنقوم بتلخيص نقاط الإختلاف بين الدراستين في الجدول الاتي:

الجدول 03: عناصر الإختلاف بين الدراسات النوعية والدراسات الكمية

عناصر الإختلاف	الدراسات الكمية	الدراسات النوعية
العلاقة بين الباحث والمبحوث	بعيدة	قريبة
موقف الباحث بالنسبة للمبحوث	خارجي	داخلي
طبيعة الحقيقة	موضوعية وفريدة	ذاتية ومتعددة
الغرض	دراسة العلاقة، السبب والنتيجة	فحص الظاهرة من خلال نفاصيل دقيقة
التعميم	يتم تطويره قبل الدراسة	أثناء الدراسة (ضمن السياق)
طبيعة منطق التفكير	إستدلالي، يفحص النظرية	إستقرائي، بناء وتأصيل النظرية
الأدوات	إستخدام عينات مقننة	تفاعل، وجها لوجه
حجم العينة	عدد كبير	عدد صغير
التحليل	التحليل الإحصائي للبيانات	الوصف والتفسير

المصدر: يزيدي رضا، مجلة العلوم الإنسانية والإجتماعية، المجلد 9، العدد 6، 2025، ص59-37.

2.1 أدوات جمع البيانات:

تُعد مرحلة جمع البيانات من أهم المراحل في إعداد البحث العلمي، إذ تمثل الأساس الذي تُبنى عليه عملية التحليل واستخلاص النتائج. وتكتسي هذه المرحلة أهمية خاصة في الدراسات التي تتناول الظواهر الاقتصادية والإدارية، نظرًا لتشعبها وارتباطها بعدة عوامل تؤثر في تفسيرها.

وفي إطار دراسة دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، تبرز الحاجة إلى الاعتماد على أدوات منهجية دقيقة تُمكّن من الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، سواء من خلال الوقوف على الجوانب النظرية أو استكشاف الممارسات التطبيقية داخل الإدارة الجبائية. وعليه، تم اختيار مجموعة من أدوات جمع البيانات التي تتماشى مع طبيعة الدراسة، وتسمح بالحصول على معلومات معمقة وموثوقة تساعد في تحليل العلاقة بين الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي.

وبناءً على ذلك، سيتم في هذا المطلب عرض أهم الأدوات المعتمدة في جمع البيانات، مع التركيز بشكل خاص على المقابلة باعتبارها الأداة الرئيسية في هذه الدراسة، إلى جانب الوثائق والتقارير الرسمية كأداة مكملة.

ويتميز منهج البحث "النوعي" بعدة أدوات ، وفقا ل Kohnو Christiaensتوجد مصادر متعددة للبيانات النوعية، مثل الملاحظات، تحليل الوثائق، المقابلات،و الصور و الفيديوهات ، و غيرها . كل تقنية من هذه التقنيات جمع البيانات تتميز بنقاط قوة و نقاط ضعف.(Christiaens، 2014)

ومن هذا نرى أنه كل بحث يتطلب أدوات تسمح بجمع البيانات اللازمة لإجراء دراسة، ويعتمد البحث النوعي على العديد من الأدوات يعتمدها لجمع البيانات ، و من خلال هذا اعتمدنا في دراستنا على الأدوات التالية :

أولا : المستندات

يسمى أيضا بالبحث الوثائقي وهو تقنية أساسية تستخدم في البحث النوعي والتي تقوم على جمع المعلومات ذات العلاقة بالبحث سواء كانت تخص الإطار النظري أو الإطار المنهجي .

وفقا ل Rau فإن "البحث الوثائقي هو بحث منظم ومنهجي يتم انطلاقًا من بيانات منشورة مسبقًا، بهدف تحديد عدد كبير من المراجع ذات الجودة العالية حول موضوع محدد". (Rau، 2004)

تم في درستنا الاستعانة بالعديد من المقالات العلمية والكتب والمصادر المتوفرة على مستوى المؤسسة خلال فترة التربص و المنصات الرقمية مثل : Google Scholar، ASJP، SNDL وهذا ما ساعدنا على اكتساب فهم معمق للمفاهيم النظرية المتعلقة بموضوع دراستنا .

ثانيا : الملاحظة

عرفها محمد سرحان (سرحان، 2019)على أنها "هي المشاهدة والمراقبة الدقيقة لسلوك أو ظاهرة معينة، و تسجل الملاحظات أولا بأول ، كذلك الإستعانة بأساليب الدراسة المناسبة لطبيعة ذلك السلوك أو تلك الظاهرة بغية تحقيق أفضل النتائج ، و الحصول على أدق المعلومات ".

تُعدّ طريقة الملاحظة من أكثر الأدوات شيوعاً واستخداماً في مجال جمع البيانات، ولا سيما في الدراسات المعنية برصد سلوك الأفراد وتحليله. وتكتسب الملاحظة قيمتها العلمية الحقيقية حين تنبثق من غرض بحثي محدد ومصاغ بدقة، وحين تُبنى على أساس من التخطيط المسبق والتسجيل المنهجي المنظم.

وتبرز جدوى هذه الأداة بصفة خاصة في الدراسات التي تتناول موضوعات يتعذر فيها على المبحوثين التعبير شفهياً عن مشاعرهم أو أحوالهم الداخلية، سواء أكان ذلك لعوامل نفسية أم اجتماعية أم لأسباب أخرى تحول دون الإفصاح المباشر عن تلك الحالات.

وكذلك تُعد الملاحظة من الأدوات الأساسية في جمع البيانات ضمن المنهج النوعي، حيث تقوم على متابعة الظواهر والسلوكيات في بيئتها الطبيعية دون تدخل مباشر من الباحث، وذلك بهدف تسجيل المعلومات كما تحدث في الواقع. وتسمح هذه الأداة بالحصول على بيانات واقعية تعكس الممارسات الفعلية بدل الاقتصار على التصريحات أو الآراء.

وفي إطار دراسة دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، يمكن للملاحظة أن تساهم في فهم كيفية تطبيق إجراءات الرقابة الجبائية ميدانيًا، من خلال متابعة عمل أعوان الإدارة الجبائية، ورصد طرق تعاملهم مع الملفات الجبائية، وأساليب الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

ورغم أهمية الملاحظة في توفير معطيات دقيقة وموضوعية، إلا أنها لم تُعتمد كأداة رئيسية في هذه الدراسة، نظرًا لصعوبة تطبيقها في المجال الجبائي الذي يتسم بالحساسية والسرية، ليتم الاعتماد بدلًا من ذلك على المقابلة وتحليل الوثائق كمصادر أساسية للبيانات.

ثالثا: المقابلة

المقابلة هي أسلوب تفاعلي موجَّه يجري بين الباحث وشخص أو أكثر، ويرمي إلى جمع معلومات دقيقة تعكس حقائق أو مواقف بعينها يحتاج إليها الباحث في إطار أهداف دراسته وتساؤلاتها البحثية. (المحمودي، 2019)

تُعدّ المقابلة من أبرز أدوات جمع البيانات وأكثرها نجاعةً في الدراسات النوعية، إذ تقوم على تفاعل مباشر بين الباحث والمبحوث عبر حوار منظم يستهدف استقاء معلومات دقيقة ومعمّقة حول موضوع الدراسة. وتستمد المقابلة قيمتها المنهجية من قدرتها على الكشف عن آراء المبحوثين وتجاربهم الحية، مما يُتيح للباحث فهماً أكثر عمقاً وشمولاً للظواهر المدروسة، يفوق ما تبلغه الأدوات الكمية في هذا الشأن.

ويعرفها Kumarبأنها تبادل لفظي، غالبا ما يكون وجها لوجه، ويمكن استخدام الهاتف فيها، يحاول فيها المحاور الحصول على المعلومات أو معتقدات أو آراء من شخص آخر بغرض معين.(Kumar، 2011)

أول خطوة يقوم بها الباحث للتحضير للمقابلة هي تحرير دليل للمقابلة. تعتبر هذه الأداة جد مفيدة لجدولة المقابلات وتحديد الأسئلة و المواضيع التي ينبغي التطرق بها .

وفي إطار دراسة دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، تكتسي المقابلة أهمية بالغة، حيث تُمكّن من استقاء معلومات مباشرة من أعوان ومفتشي الإدارة الجبائية حول واقع تطبيق الرقابة الجبائية، وآلياتها، والصعوبات التي تواجهها، إضافة إلى تقييم مدى فعاليتها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

أول خطوة يقوم بها الباحث للتحضير للمقابلة هي تحرير دليل للمقابلة. تعتبر هذه الأداة جد مفيدة لجدولة المقابلات وتحديدالأسئلة و المواضيع التي ينبغي التطرق لها .

❖ **أنواع المقابلة:**

- **المقابلة المنظمة أو الموجهة:** تتضمن المقابلة المنظمة طرح على المشاركين مجموعة من الأسئلة المحددة مسبقا من طرف الباحث ، مع العلم أنه جميع المشاركين يتلقون نفس الأسئلة و بنفس الطريقة و الترتيب .

ويجب على الباحث أن يكون محايد، و التركيز على الأسئلة العقلانية بدلا من الأسئلة العاطفية.يمكن أن تكون الإجابات مغلقة و يمكن توقعها مسبقا ، و يمكن استخدام الأسئلة المفتوحة لمنح المشاركيم حرية الرد . كما يجب أن حجم العينة كافيا للوصول إلى نتائج موثوقة

- **المقابلة الشبه الموجهة:**تعد المقابلاتشبه المنظمة أداة فعالة تجمع بين هيكلة الاستبانة و مرونة الحوار ، حيث تمكن المجيب من توضيح إجاباته و التعبير عنها بالتفصيل ،مما يسهم في جمع بيانات أكثر عمقا و غنى .

و يقوم الباحث من خلالها بطرح أسئلة استكشافية تهدف إلى تحقيق فهم أعمق لموضوع الدراسة . و يعتمد حجم العينة في هذا النوع من المقابلات على هدف البحث، فإذا كان الهدف إحصائيا ، فإن الأمر يتطلب عينة كبيرة ، أما إذا كان الغرض هو استكشاف المعاني و فهم التجارب ، فإن عينة صغيرة تكون كافية . و على الرغم من أن الباحث يتحكم في سير المقابلة ، فإن للمجيب مساحة أوسع للتعبير ، و يمكنه توجيه الحوار نحو المواضيع التي يراها أكثر أهمية .

- **المقابلة غير الموجهة :** يتميز هذا النوع من المقابلات بتطبيق عدد قليل جدا من الأسئلة المرتبة مسبقا حيث يمتلك الباحث قائمة بالمواضيع المغطاة . يتحك المجيب بشكل كبير في الإجابات ، و في مدى وجودتها ، و في اتجاه المحادثة . قد تنتج هذه المقابلات كمية كبيرة من البيانات القيمة ، و لمنها تتطلب الكثير من الخبرة للسيطرة عليها و الكثير من الوقت للتحليل.(Naiz، 2022)

وقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على المقابلة نصف الموجهة، التي تجمع بين وجود أسئلة محددة مسبقًا وتنظيم مرن يسمح بطرح أسئلة إضافية حسب سير النقاش، وهو ما يساهم في التعمق في الإجابات واستكشاف مختلف أبعاد الموضوع.

وتتميز هذه الأداة بقدرتها على توفير بيانات غنية وتفصيلية، تساعد في تحليل العلاقة بين الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، كما تساهم في ربط الجوانب النظرية بالواقع العملي داخل الإدارة الجبائية.

3.1 عينة الدراسة و الأشخاص الذين أجرينا معهم المقابلات :

1.3.1 عينة الدراسة

في إطار إنجاز هذه الدراسة الموسومة بـ دورالرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر، يُقصد بمجتمع الدراسة جميع الوحدات أو العناصر التي ترتبط بموضوع البحث ارتباطًا مباشرًا، والتي يمكن أن تساهم في تقديم بيانات ومعلومات تساعد في فهم وتحليل الظاهرة المدروسة. وعليه، يشمل مجتمع الدراسة فئة الأعوان الجبائيين العاملين على مستوى المديرية العامة للضرائب الجزائر وسط ، خاصة أولئك المكلفين بعمليات الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها (الرقابة المكتبية، التحقيق الجبائي، المراجعة المحاسبية)، نظرًا لدورهم المحوري في تطبيق التشريعات الضريبية والكشف عن حالات التهرب الضريبي.

ونظرًا لصعوبة دراسة كافة مفردات مجتمع الدراسة بسبب اتساعه وتباين خصائصه، تم اللجوء إلى اختيار عينة تمثيلية تعكس خصائص هذا المجتمع. وقد تم اعتماد أسلوب العينة القصدية (العمدية)، وذلك باختيار أفراد لديهم خبرة ومعرفة كافية بموضوع الرقابة الجبائية، بما يضمن الحصول على بيانات دقيقة وذات مصداقية. حيث شملت العينة عددًا من الأعوان الجبائيين العاملين في المديرية و روؤساء مكاتب و رئيسة فرقة التحقيق في مكتب التحقيقات ، خاصة أولئك الذين يمتلكون خبرة ميدانية في مجال الرقابة الجبائية.

وتُعد هذه العينة مناسبة لطبيعة الدراسة ذات الطابع النوعي، حيث لا تهدف إلى التعميم الإحصائي بقدر ما تسعى إلى الفهم العميق للظاهرة وتحليل أبعادها المختلفة، من خلال استقصاء آراء وتجارب الفاعلين المعنيين مباشرة بالرقابة الجبائية. وبالتالي، فإن اختيار عينة قصدية يُمكن الباحث من التعمق في دراسة موضوع البحث والوصول إلى نتائج أكثر دقة وواقعية تعكس الوضع الفعلي للرقابة الجبائية ودورها في الحد من التهرب الضريبي.

2.3.1 الأشخاص التي أجرينا معهم المقابلات:

أجرينا مقابلات مع أشخاص في المديرية الجهوية بحيث قمنا باستخدام طريقة العينة المدروسة ، التي يختار فيها الباحث أشخاص للمقابلات على أساس معايير حسب نظره ،و في حالتنا اخترنا ستة مشاركين بناءا على درجتهم العلمية و مختصين في المجال الضريبي . و نتيجة لهذا قمنا بتضمينهم كعينة للدراسة .

الموضحة في الجدول الآتي رقم (04) :

المسؤول (الخبير)	مدة المقابلة	سنوات الخبرة
مسؤولة مكتب المراجعات الجبائية مكتب التحقيقات	45 دقيقة	27 سنة
مسؤولة فرقة التحقيق في مكتب التحقيقات	40 دقيقة	12 سنة
مسؤولة مكتبالبطاقيات و المقارنات	35 دقيقة	30 سنة
مسؤولة مكتب البحث عن المعلومة الجبائية	40 دقيقة	15 سنة
مسؤول مكتب مراقبة التقييمات	45 دقيقة	40 سنة
عون في مكتب مراقبة التقييمات	35 دقيقة	10 سنوات

المصدر : من إعداد الطالبين

اجرينا المقابلات اعتمادا عى التفاعلات الشخصية و التسجيلات الهاتفية و الملاحظات المسجلة ، مع احترام الإعتبارات الأخلاقية و الحصول على موافقة تامة من الأشخاص الذين أجرينا معهم المقابلات .

4.1الأدوات المستخدمة وطريقة تحليل البيانات

1.4.1 الأدوات المستخدمة في جمع البيانات:

- **أجهزة التسجيل الصوتي:** بحيث تستخدم لتسجيل المقابلات بشكل دقيق وكامل دون فقدان أي معلومة، مما يسمح بالرجوع إليها في وقت لاحق بغرض تحليلها.
- **دفتر الملاحظات:** بحيث يستخدم من أجل تدوين الملاحظات الفورية والأفكار الأساسية أثناء المقابلة.
- **برامج النسخ:** بحيث تستخدم هذه البرامج بغرض تحويل التسجيلات الصوتية الى نصوص مكتوبة، مما يسمح بربح الوقت أثناء عملية المعالجة.

2.4.1 طريقة تحليل البيانات:

سيتم الإعتماد في تحليل بيانات دراستنا على أسلوب التحليل الموضوعي الذي يعد طريقة مرنة الى حد بعيد في التعامل مع البيانات النوعية، فتحليل المحادثات المسموعة أو المكتوبة لا يتطلب الإلتزام بأي نظرية معينة أو إطار محدد، وبالتالي يمكن تطبيق التحليل الموضوعي ضمن مجموعة من الأطر النظرية، ويعتبر التحليل الموضوعي كطريقة مفيدة لتحليل البيانات من خلال:(Victoria، 2013)

- ✓ يستخدم هذا النوع من التحليل مع مجموعة واسعة من الأسئلة البحثية خصوصا تلك التي تتناول تجارب الناس وأرائهم وأفكارهم والتي من خلالها يمكننا فهم سياقات تلك التجارب والأراء ؛
- ✓ يمكن إستخدام هذه الطريقة التحليلية في أنواع البيانات المختلفة والتي نحصل عليها من مصادر مختلفة مثل وسائل الإعلام أو المقابلات أو مجموعات التركيز ؛
- ✓ يمكن إستخدام هذا النوع من التحليل مع البيانات الكبيرة والصغيرة ؛
- ✓ يمكن تطبيق التحليل الموضوعي لإنتاج تحليلات مستندة الى البيانات.

ولمعالجة هذه البيانات سنتبع طريقة المعالجة الدلالية، وذلك من خلال تحليل الأفكار والمعاني بطريقة يدوية.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي للدراسة

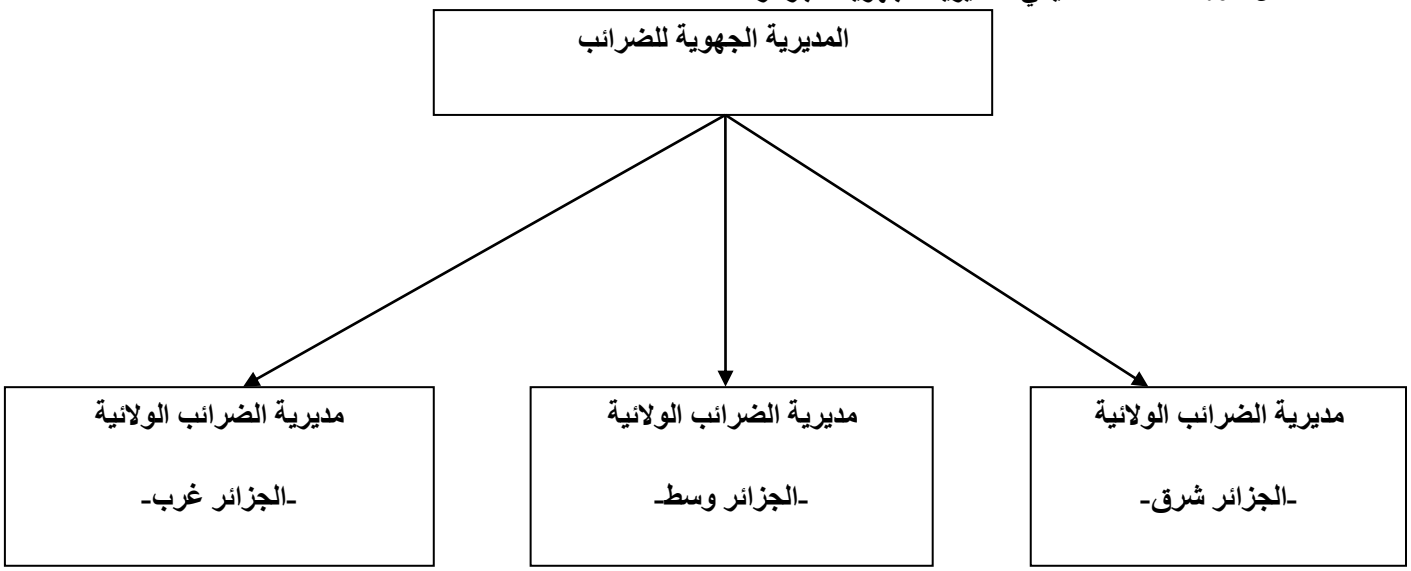
يُعد الإطار التنظيمي للدراسة عنصرا أساسيا في الجانب التطبيقي، حيث يهدف الى تقديم نظرة عامة حول المؤسسة التي تم إجراء التربص فيها والمتمثلة في المديرية الولائية للضرائب-الجزائر وسط- وذلك من خلال التعريف بالؤسسة وبهيكلها التنظيمي وكذا أهم المهام الخاصة بها، ويساهم هذا العرض في فهم كيفية ممارسة إجراءات الرقابة الجبائية على أرض الواقع، مما يساعد على ربط الجوانب النظرية بالدراسة الميدانية.

1.2التعريف بالمديرية الولائية للضرائب –الجزائر وسط-:

تعتبر المديرية الولائية للضرائب الجزائر وسط إدارة عمومية غير ممركزة تابعة لوزارة المالية وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 91-43 المؤرخ في 19 فبراير 1991 إذ أصبح لكل ولاية مديرية مستقلة تابعة لها مع بقائها تحت الوصاية التنسيقية والتوجيهية والرقابية للمديرية الجهوية وأصبح لكل ولاية مديرية ولائية، مديرية فرعية مختصة بالرقابة الجبائية.

إن إعادة تنظيم الإدارة الذي تبنته الجزائر منذ 1991 كان يهدف إلى توضيح مهام إدارة الضرائب بمستوياتها المختلفة حيث يختص المستوى المركزي بإعداد مفاهيم التقييم والمراقبة في حين يتكفل المستوى الجهوي بالتنسيق، أما المستوى المحلي أو الولائي فيتم من خلاله تسيير الملفات الجبائية عن طريق المديرية الولائية للضرائب حيث وكون ولاية الجزائر هي العاصمة الإقتصادية للبلاد ومقر أغلب المؤسسات الإقتصادية أوجدت بها ثلاث مديريات وهي مديرية الضرائب لولاية الجزائر شرق، وسط وغرب. وفيما يلي تقسيم المديرية الجهوية للضرائب بالجزائر:

الشكل 02: المخطط التنظيمي للمديرية الجهوية للجزائر العاصمة

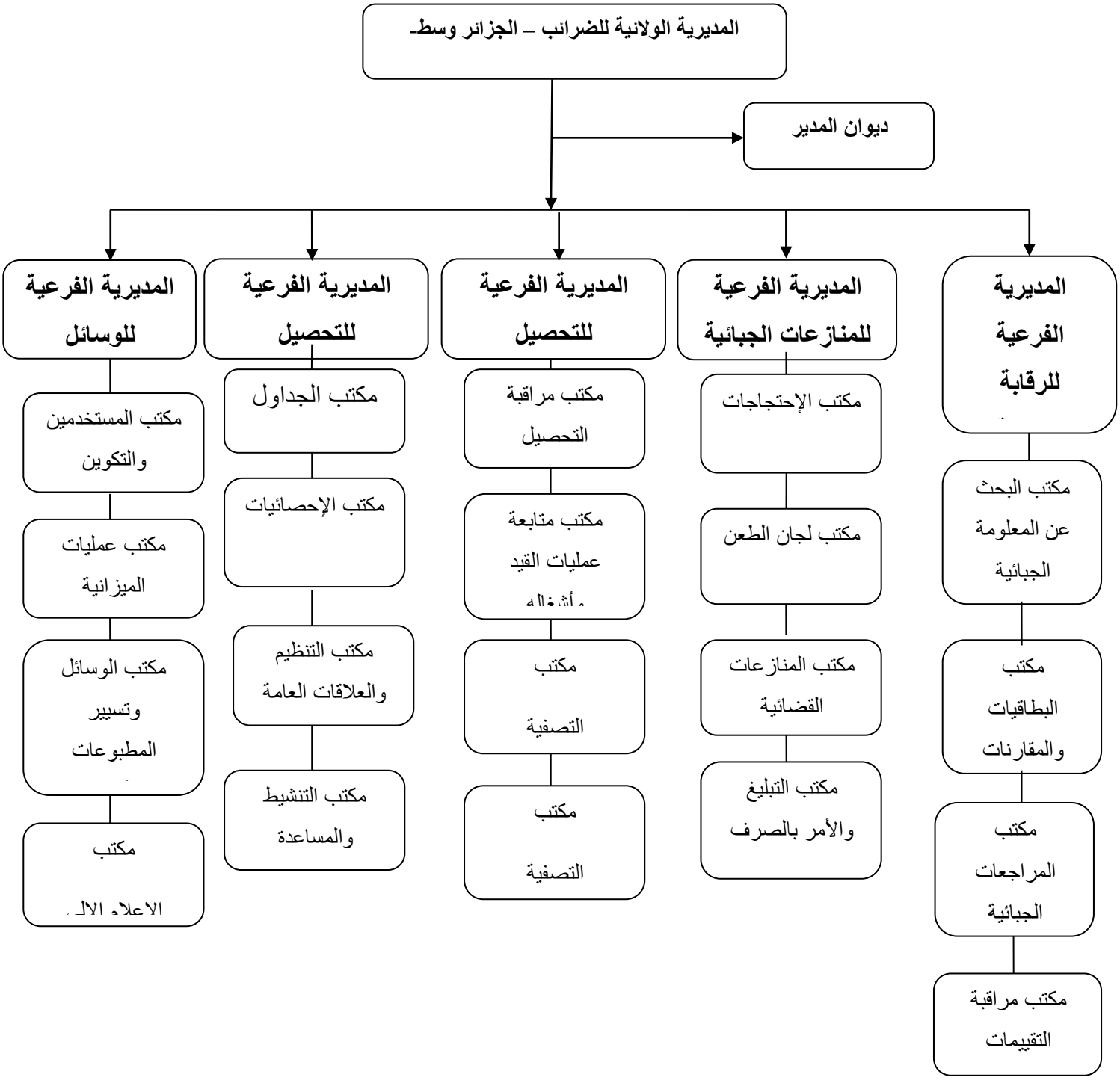


المصدر: المديرية الولائية "الجزائر وسط"

2.2 الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:

أولا: المصالح الداخلية:تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس مديريات فرعية، وكل مديرية لها مهامها الخاصة التي تقوم بها في إطار الرقابة الجبائية وهي مهيكلة كالتالي:(المديرية الولائية للضرائب الجزائر وسط).

الشكل 03: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب الجزائر وسط



المصدر: المديرية الولائية للضرائب الجزائر وسط

ثانيا: المصالح الخارجية: تتضمن المديرية في مصالحها الخارجية 17 مفتيشية للضرائب وهي: قاريدي، القبة القديمة، بن عمر، المنظر الجميل، فرنان حنافي، فرحات بوسعد، خليفة بوخالفة، المدنية، المرادية، 11 ديسمبر، محمد زكال، حسيبة بن بوعلي، أول ماي.

كما أن هناك 10 قباضات ضريبية تقوم بالتحصيل هي:

سيدي امحمد، أول ماي، محمد بلوزداد، خروبة، فرنان حنافي، القبة "قاريدي"، و "بن عمر"، المدنية، المرادية.

3.2 مهام المديرية الولائية للضرائب والمديرية الفرعية للرقابة:

أولا: المديرية الولائية للضرائب:(المديرية الولائية للضرائب, الجزائر).

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف DRV وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى أماS/DCF فلقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4.000.000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 10.000.000 دج.

هي مكلفة ب:

- ضمان المديريات الولائية للضرائب بممارسة السلطة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها، وتقوّم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لإختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى،
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- تنظيم جميع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة،
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية، وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك،
- ضمان تسيير المستخدمين والإعتمادات المخصصة لهذه المصالح،

- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم،
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر به المديرية العامة للضرائب.
- تكوين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة، كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

ثانيًا: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: وتكلف ب:(المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، الجزائر وسط, مكتب التحقيقات).

إعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها, تعمل على تسيير:

❖ **مكتب البحث عن المعلومة الجبائية الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـــ:**

-تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات والتي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.

- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيادة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

❖ **مكتب البطاقيات والمقارنات، ويكلف بـ:**

- تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة، وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

❖ **مكتب التحقيقات الجبائية الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمان:**

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة،
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

وللقيام بالمهام السابقة الذكر، فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين الذين يتألفون من:

- نائب المدير.
- رئيس فرقة التحقيق.
- المحققين.

حيث أن لكل طرف من فرقة التحقيق مهاما مسندة إليه:

- **نائب المدير:** هوالمسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين

بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

- **رئيس فرقة البحث والتحقيق**: إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لاتقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي.

ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمجة اصالح فرقتهم ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

- **المحققين:** حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملي لـــــ:

- رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي

- بطاقة إنتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبيّن صفتهم.

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الإحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى انه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول- نائب المدير- تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.

❖ **مكتب مراقبة التقييمات، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـــ :**

- إستلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية ؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

خاتمة الفصل:

في ختام هذا الفصل، تم التطرق إلى الإطار المنهجي والتنظيمي للدراسة، والذي يُعد من الركائز الأساسية التي يقوم عليها البحث العلمي، حيث تم عرض مختلف الجوانب المتعلقة بالمنهجية المعتمدة في معالجة موضوع الدراسة، من خلال تحديد المنهجية العلمية المناسبة لطبيعة البحث والمتمثلة أساسًا في المنهج النوعي، بالإضافة إلى توضيح أدوات جمع البيانات، وعلى رأسها المقابلة، وكذا طرق تحليلها، سواء من خلال التحليل الموضوعي و المعالجة الدلالية من خلال تحليل البيانات بطريقة يدوية.

وقد سمحت هذه المنهجية المعتمدة بتوفير إطار علمي ومنهجي متكامل لدراسة موضوع الرقابة الجبائية ودورها في الوقاية من التهرب الضريبي، بما يضمن الوصول إلى نتائج دقيقة وموضوعية تعكس واقع الممارسة الميدانية.

ومن جهة أخرى، تم التطرق إلى الإطار التنظيمي للدراسة من خلال تقديم المديرية الولائية للضرائب كمؤسسة محل التربص، حيث تم التعريف بها وبنشأتها، وعرض هيكلها التنظيمي ومختلف المصالح التابعة لها، إضافة إلى إبراز أهم المهام التي تضطلع بها، خاصة في مجال تطبيق التشريع الجبائي وممارسة الرقابة الجبائية، مما يعكس الدور الحيوي الذي تقوم به في ضمان الامتثال الضريبي ومكافحة مختلف أشكال التهرب الجبائي.

وعليه، فإن هذا الفصل يشكل قاعدة منهجية وتنظيمية متينة ينطلق منها الباحث لتحليل المعطيات الميدانية ومناقشة النتائج، بما يساهم في الإجابة عن إشكالية البحث واستخلاص أهم الاستنتاجات، تمهيدًا لتقديم مجموعة من التوصيات التي من شأنها تعزيز فعالية الرقابة الجبائية في الوقاية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

الفصل الثالث: النتائج والمناقشة

تمهيد:

يتناول هذا الفصل الإطار العملي للدراسة، حيث تم تقسيمه الى مبحثين رئيسيين يعالجان أبعادًا مختلفة من موضوع البحث، وذلك بهدف الإنتقال من الطرح النظري الى التحليل الميداني للظاهرة المدروسة.

ففي المبحث الأول، تم التركيز على دراسة حالة حول إجراء تحقيق محاسبي لملف خاضع لإجراءات الرقابة الجبائية، قصد التعمق في الجانب التطبيقي للدراسة، أما المبحث الثاني، فقد خُصص لعرض نتائج الدراسة النوعية، وذلك بالإعتماد على منهجية التحليل الموضوعي، بحيث تم القيام بعرض نتائج المقابلات ومعالجتها معالجة يدوية، من خلال تحليل الأفكار والمعاني بطريقة يدوية. وفي الأخير تم مناقشة هذهالنتائج وتحليلها.

المبحث الأول: دراسة حالة حول إجراء تحقيق محاسبي

يُعد التحقيق المحاسبي من أهم الاليات الرقابية المعتمدة لدى الإدارة الجبائية، وذلك للتحقق من صحة التصريحات الجبائية والكشف عن مختلف أشكال التهرب الضريبي، وعليه، سيتم في هذا المبحث التطرق الى دراسة حالة تطبيقية بالمديرية الولائية للضرائب –الجزائر وسط-، حول إجراء تحقيق محاسبي، بهدف إبراز كيفية تطبيق هذه الإجراءات على أرض الواقع.

1.1 المرحلة التحضيرية:

في هذه المرحلة الأولى، قمنا بالتوجه الى المديرية، وقد تمت استضافتنا من قبل محققة جبائية تابعة لمصلحة الرقابة الجبائية، والتي قامت بدورها بعرض حالات مقترحة للدراسة، وقد قمنا بإختيار حالة من الحالات المقترحة بالموافقة مع المحققة، كما نبهت هذه الأخيرة الى ضرورة احترام مبدأ السرية المهنية، وذلك من خلال إخفاء جميع المعلومات الشخصية المتعلقة بالمكلف بالضريبة، مثل إسم المؤسسة ورقم التعريف الجبائي والأختام وغيرها، مع الإبقاء على المعطيات المرتبطة بالنشاط دون تغيير، إضافة الى عدم الكشف عن هوية أعوان فرقة التحقيق.

ويتم التحضير لعملية التحقيق في حالة المكلف كما يلي:

أولاً: إدراج المؤسسة ضمن البرنامج السنوي:

قامت مديرية الجهوية الضرائب، المتمثلة في المديرية الولائية للضرائب –الجزائر وسط- ، بإعداد البرنامج السنوي للتحقيقات الجبائية في المحاسبة الخاص بالمكلفين التابعين لمركز الضرائب، وبعد إعداد القائمة النهائية للمكلفين المعنيين والمصادقة عليها، تم تحويلها الى الجهة المختصة المتمثلة في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية قصد تنفيذها من قبل المحققين. بعد توزيع المهام بين أعوان التحقيق من قبل رئيس الفرقة، قام هؤلاء بسحب الملف الجبائي الخاص بالشركة (X) ذات الشخص الوحيد (EURL)، التي تنشط في مجال الترقية العقارية، وذلك بهدف إعداد إشعار بالتحقيق وتحديد مكان إجراء عملية التحقيق.

ثانيًا: إرسال إشعار التحقيق في المحاسبة:

تم إرسال إشعار بالتحقيق المحاسبي بتاريخ 01/10/2023 الكامل للرقم 13/2023 الى المكلف (X)، مرفوقًا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، يبين هذا الإشعار تاريخ البدء في التحقيق وهو 12/10/2023 على الساعة 10 صباحًا، مع ذكر السنوات المعنية بالتحقيق والمتمثلة في 2019، 2020، 2021، 2022 مع التركيز فقط على سنة واحدة في هذه الدراسة والمتمثلة في سنة 2020، حيث تم طلب دفتر اليومية، سجل التقويم، سجل الأجرة، الدفاتر اليومية للمشتريات، مجموعة فواتير الشراء ومختلف التصريحات الجبائية، ومنح للمكلف (X) مدة 20 يوم وهي المدة القانونية من تاريخ إستلام الإشعار لتحضير الوثائق المطلوبة لفحص محاسبة المكلف. انظر (الملحق 01)

ثالثًا: الضرائب التي يخضع لها المكلف للتحقيق:تتمثل في:

- ✓ الرسم على النشاط المهني (TAP)؛
- ✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA)؛
- ✓ الضريبة على أرباح الشركات (IBS)؛
- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)؛
- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي –صنف المرتبات والأجور-؛
- ✓ حق الطابع (DT)؛
- ✓ حقوق التسجيل (DE)؛
- ✓ ضريبة التكوين المهني.

2.1 المرحلة الميدانية:

بعد قيام المحققين بعملية الفحص المحاسبي استنادًا إلى إشعار المراجعة الموجّه إلى المكلف بالضريبة، والذي يخص السنوات المالية محل التحقيق، تم الانتقال إلى مرحلة دراسة وتحليل الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها بالتصريحات الجبائية المقدمة، وذلك في إطار الأحكام المنصوص عليها في المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية. وقد أسفرت هذه العملية عن تسجيل عدة نقائص واختلالات تمس أساسًا رقم الأعمال والنتائج المصرح بها، ليتم على إثرها إعداد التبليغ الأولي من طرف المحققين.

- ➢ **التبليغ الأولي (Notification de Redressement):**

يعتبر الوثيقة المحورية التي تنهي مرحلة البحث الميداني وتبدأ مرحلة المواجهة القانونية. استناداً إلى الوثيقة الأولى، نجد أن الإدارة الجبائية التزمت بـ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية (CPF)، حيث تضمن الإشعار كافة البيانات الإلزامية: تسمية المصالح المتعاقدة (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لجزائر وسط)، وتحديد الفترة محل المراجعة (2019-2022). كما جسدت الوثيقة أسمى ضمانات المكلف بمنحه مهلة 40 يوماً للرد، مع إخطاره صراحة بحقه في الاستعانة بمستشار تقني طبقاً للمادة 20-4 من نفس القانون، وهو إجراء جوهري يترتب على إغفاله بطلان إجراءات الرقابة .(الملحق 02)

تضمن التبليغ الأولي الملاحظات التالية :

خلفية الرقابة الجبائية:خضعت الشركة لتحقيق محاسبي (Vérification de comptabilité) شمل الفترات الممتدة من سنة 2019 إلى سنة 2022. وقد تم إخطار الشركة رسمياً بهذا الإجراء عبر إشعار بالتحقيق مسجل تحت رقم N°X/DIWAC/SDCF/BV/2023، والذي استلمه المكلف يداً بيد بتاريخ 2023/10/02 مقابل وصل استلام.

- **الضرائب المباشرة المستحقة:(Impôts Directs)**

الرسم على النشاط المهني:(TAP) يتم تطبيقه بمعدل 2% للسنتين الماليتين 2020 و2022، وبمعدل 1.5% لسنة 2021. يستند هذا الحساب إلى إجمالي العمليات المفلترة وفقاً للمواد من 117 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الضريبة على أرباح الشركات:(IBS) تُطبق بمعدل 26% على كافة الأرباح والمداخيل المحققة. ويأتي هذا التطبيق طبقاً للمادة 150 من قانون الضرائب المباشرة، وبموجب المواد 139، 140، و141 من نفس القانون.

الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء (IRG/Associés): يتم إجراء اقتطاع من المصدر بنسبة 15% على مجموع مداخيل الشركاء، بناءً على أحكام المواد من 45 إلى 48 والمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة.

- **الرسوم على رقم الأعمال:(Taxe sur le chiffre d'affaires)**

الرسم على القيمة المضافة (TVA): تخضع الشركة لهذا الرسم بمعدلات تتراوح بين 9% و19% وفقاً للمادة 42 من قانون المالية لسنة 2009. كما يُطبق معدل 19% على كافة العمليات التي تم تحصيل مبالغها عبر البنك أو الصندوق، وذلك طبقاً للمادتين 21 و23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمعدلة بموجب المادة 26 من قانون المالية لسنة 2017.

- **الرسوم النوعية والجزاءات:**

رسم التكوين المهني ورسم التمهين: يُطبق بنسبة 1% على كتلة الأجور، وفقاً للمواد من 125 إلى 196 مكرر (TER/CID TA).

حقوق الطابع :(Droits de Timbre) تُفرض على مبالغ فواتير المبيعات التي يتم تسديدها نقداً (في الصندوق)، بناءً على المادة 100 من قانون الطابع.

الزيادات :(Majorations) يتم تطبيق زيادات وغرامات على الحقوق المستدركة بموجب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

رسم الإقامة والترقية السياحية: تلتزم الشركة بدفع رسم إقامة قدره 400 دج للشخص عن كل ليلة (المادة 63 من قانون مالية 2008)، ورسم ترقية سياحية بنسبة 1% من رقم الأعمال المحقق (المادة 100 من قانون مالية 1992).(الملحق03)

الملاحظات المسجلة :

من حيث الشكل :أفادت مصلحة الضرائب بأن محاسبتك تمسك بطريقة سليمة ولها قوة إثبات لوجود جميع الدفاتر القانونية المنصوص عليها في المادتين 09 و11 من القانون التجاري والمادة 20 من القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي (SCF). كما أشار الإخطار إلى أن التعديلات الحالية تخص سنة 2020 فقط، أما سنوات 2021 و2022 فستعالج لاحقاً.

من حيث المضمون : خلص فحص الوثائق المحاسبية إلى وجود "اختلالات" تتمثل في عدم كفاية التصريحات الشهرية (G50) خلال سنة 2020، مما استوجب إجراء تسوية لرقم الأعمال.

- ✓ **عرض نتائج الرقابة على نشاط الترقية العقارية:**

في إطار فحص مصلحة الضرائب لنشاط الترقية العقارية الخاص بالمكلف، وبالاستناد إلى القوة الإثباتية للدفعات المالية وعقود البيع الموثقة، تبين وجود تباين جوهري بين رقم الأعمال الفعلي المحقق ورقم الأعمال المصرح به دورياً عبر التصريحات الشهرية(G50) .

تعتمد الإدارة الجبائية في هذا السياق على 'مبدأ التسليم القانوني والمادي' للعقارات كواقعة منشئة للضريبة. ومن خلال المقارنة بين بيانات الموثقين وسجلات المحاسبة، تم حصر عمليات بيع الشقق التي تمت خلال السنة المالية 2020، والتي لم يتم إدراج مبالغها في الوعاء الضريبي المصرح به، مما استوجب إجراء عملية 'إعادة تقييم ' (Rehaussement)لاستدراك الفوارق الضريبية. (الملحق 3)

ويلخص الجدول الموالي التفاصيل الكمية والمالية لهذه التعديلات، موضحاً الفارق بين ما تم التصريح به والقيمة اعتمدتها مصالح الرقابة كقاعدة لفرض الرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القيمة المضافة (TVA):

الجدول رقم (05):التفاصيل الكمية و المالية للتعديلات بين المصرح به و القيمة المعتمدة من مصالح الرقابة كأساس لفرض TAP و TVA السنة المالية 2020

البيان	السنة المالية 2020
عدد الشقق المباعة	10
إجمالي مبيعات الشقق	158.348.623 دج
رقم الأعمال المصرح به في G50	غير مصرح
إعادة التقييم	158.348.623 دج

المصدر:مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة .

سيتم أخذ الفارق الناتج في الاعتبار في ضريبة TAP بمعدل 2% للسنة المالية 2020 و ضريبة القيمة المضافة بنسبة 9% وفقا للمواد 117إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضريبة على رقم الأعمال،

بالإضافة إلى المادتين 23 و 14 من قانون الضرائب على رقم الأعمال ، متبوعة بالعقوبات المنصوص عليها في المادتين 116 و 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

يكشف الجدول أعلاه أن المكلف باع عشر وحدات سكنية بمبلغ إجمالي يبلغ 158.348.623 دج دون أن يُصرّح بأي مبلغ منه في التصريحات الشهرية G50. ويُشكّل هذا التقصير مخالفة جبائية كاملة بنسبة 100%، إذ لا يتعلق الأمر بنقص في التصريح وإنما بغياب تام لأي إفصاح.

- حساب الضرائب و الرسوم المترتبة :

الجدول رقم (06):يمثل القيم بعد حساب الضرائب و الرسوم المترتبة

نوع الرسم	النسبة	المبلغ التقديري
TAP	%2	3.166.972 دج
TVA	%9	14.251.376 دج
الإجمالي	%11	17.418.348 دج

المصدر:من إعداد الطالبين

بحيث تم في هذا الجدول حساب المبلغ التقديري للضريبة على النشاط المهني المطبقة على رقم الأعمال المُحصل من التنازل عن الشقق العشر (10)، ويبقى هذا المبلغ كحدًا أدنى للإلتزامات الضريبية، إذ يضاف إليه ما تقره المادتان 116و 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من غرامات على عدم التصريح، والتي قد تضاعف المبلغ بصورة ملموسة.

- ✓ **التسوية المتعلقة برقم الأعمال الخاص بـ الفندق**

تم تحديد رقم الأعمال بناءً على استغلال التحصيلات (كشوف الحساب البنكية – الصندوق- حساب 419).

أما فيما يخص المزايا الجبائية الممنوحة في مجال TAP وIBS بموجب قرار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) المتعلق بمرحلة الاستغلال رقم E/0112/99/2014 المؤرخ في 27 يونيو 2022، والذي يسري اعتباراً من 06 يوليو 2019، تُعلمكم المصلحة بأنه سيُوجَّه إليكم تذكير بهذه الحقوق، وذلك بسبب عدم مسككم لمحاسبة مختلطة، مما أفضى إلى عدم احترامكم لالتزاماتكم الجبائية، ولا سيما تقديم التصريحات الشهرية G50، وفقاً للتعميم رقم 03 MF/MDB/DGI/DLF/LF/2002 والتعميم رقم n°3/MF/DGI/DOF/SDLF المؤرخ في 2018/04/16.

وفيما يلي نوضح التحصيلات الشهرية لسنة 2020 الخاصة بالفندق ، للبنكين BEA و CPA . (الملحق 4)

تحصيلات بنك BEA لسنة 2020:

الجدول رقم (07):يوضح تحصيلات بنك BEA لسنة 2020

الشهر	التحصيلات BEA TTC	معدل التحويل	التحصيلخارج الرسوم HT
جانفي	17.220.408	0.9174	15.798.539
فيفري	/	0.9174	/
مارس	8.485.327	0.9174	7.784.704
أفريل	9.616.097	0.9174	8.822.107
ماي	10.865.827	0.9174	9.968.649
جوان	11.615.350	0.9174	10.656.284
جويلية	6.281.194	0.9174	5.762.563
أوت	2.734.008	0.9174	2.508.264
سبتمبر	2.440.810	0.9174	2.239.275
أكتوبر	4.530.624	0.9174	4.156.536
نوفمبر	4.955.801	0.9174	4.546.606
ديسمبر	8.666.050	0.9174	7.950.505
المجموع	87.411.496	0.9174	80.194.033

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

تحصيلات بنك CPA لسنة 2020:الجدول الموالي يوضح ذلك :

جدول رقم (08):يوضح تحصيلات بنك CPA لسنة 2020

الشهر	التحصيلات CPA TTC	معدل التحويل	التحصيل خارج الرسوم HT
جانفي	9.129.336	0.9174	8.375.538
فيفري	11.819.357	0.9174	10.843.447
مارس	18.959.396	0.9174	17.393.941
أفريل	2.529.591	0.9174	2.320.726
ماي	/	0.9174	/
جوان	158.842	0.9174	145.727
جويلية	199.114	0.9174	182.673
أوت	726.097	0.9174	666.144
سبتمبر	1.411.613	0.9174	1.295.058
أكتوبر	932.572	0.9174	855.571
نوفمبر	1.550.184	0.9174	1.422.187
ديسمبر	1.143.296	0.9174	1.048.895
المجموع	48.559.398	0.9174	44.549.907

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

بالنسبة لتحصيلات بنك BEA لسنة 2020:

- أول ما يمكن ملاحظته هو التحصيل الخاص بشهر جانفي الذي يعد هو الأعلي قيمة ، فمن غير المعقول تسجيل رقم إستثنائي كهذا بقدر ضعف الشهور الأخرى في بداية السنة المحاسبية، هذا ما يتطلب توضيحا وتبريرا من قبل المكلف؛
- كما نلاحظ أيضا هو غياب لتحصيلات شهر فيفري، ومن المعلوم أنه شهر سابق لفترة الحجر الصحي (مارس 2020).
- جويلية وأوت هي الأشهر الأدنى تحصيلا في السنة ككل، في حين كان يُفترض لنشاط فندقي أن يبلغ ذروته في الصيف، هذا التناقض يدفع المكلف الى توضيح الإنخاض العام للتحصيلات؛

- التفاوت بين أعلى شهر (جانفي: 15.7م دج) وأقل شهر (سبتمبر: 2.2م دج) أكثر من سبعة أضعاف. هذا التذبذب الكبير في مستوى النشاط الفندقي يعتبر غير عادي ويحتاج إلى تفسير اقتصادي منطقي؛

- بالإضافة إلى ذلك، يمكن ملاحظة أنه من خلال التجميع السنوي لمجموع التحصيلات الشهرية، نجد أن إجمالي المبلغ 80.194.033 مُستخرَج من كشوف بنكية رسمية. أي فارق بينه وبين مجموع التصريحات G50 يُشكّل دليلاً قاطعاً لصالح المصلحة الضريبية لا يمكن دحضه.

تحصيلات بنك CPA لسنة 2020 نلاحظ ما يلي :

- نلاحظ وجود تفاوت كبير بين التحصيلات الشهرية للسنة، وهذا قد يكون راجع لتذبذب نشاط الفندق وتأثره بعوامل قد تكون داخلية أو خارجية تتطلب توضيحا كاملا ؛
- مارس سُجل كأعلى تحصيل في السنة، وهو شهر بدأ الإغلاق الصحي بسبب جائحة كورونا، هذا يستدعي تفسيرا منطقيا من قبل المكلف، لأن المصلحة تتسائل عن تحصيل بهذا الحجم تحديدا في هذا الوقت؛
- غياب تام لتحصيلات شهر ماي، أي أن المؤسسة لم تقم بأي نشاط في هذا الشهر، خصوصا وأنه يعد بداية لموسم الصيف، هذا أيضا يتطلب تفسيرا واضحا ومنطقيا من قبل المكلف؛

- انهيار حاد من أفريل إلى جويلية، بعد أن يكون مارس كبيرًا بشكل فائق انهار الرقمين بشكل كبير، التحوّل من 17 مليون إلى 182 ألف دج في أربع أشهر يعتبر انخفاضًا ماليًا كبيرًا يحتاج للتفسير.

تحصيلات الصندوق لسنة 2020:الموضحة في الجدول التالي (الملحق 5).

الجدول رقم (09):يوضح تحصيلات الصندوق لسنة 2020

الشهر	التحصيلات النقدية TTC	معدل التحويل	التحصيل خارج الرسوم HT
جانفي	62.901.680	0.9174	57.707.963
فيفري	15.386.076	0.9174	14.115.666
مارس	7.000.270	0.9174	6.422.266
أفريل	319.800	0.9174	293.385
ماي	144.900	0.9174	132.936
جوان	3.301.920	0.9174	3.029.284
جويلية	21.117.160	0.9174	19.373.541
أوت	3.896.035	0.9174	6.326.638
سبتمبر	26.353.430	0.9174	24.177.459
أكتوبر	13.860.890	0.9174	12.716.413
نوفمبر	15.000.000	0.9174	13.761.468
ديسمبر	97.107.243	0.9174	89.089.214
المجموع	269.389.404	0.9174	247.146.242

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

نلاحظ ما يلي:

•الصندوق يمثل ثلثي رقم الأعمال الكلي: فقد تم تحصيل ما يُقدر ب 247.146.242 دج، أي بنسبة 66% من إجمالي المصادر الأربعة. هذا المبلغ الكبير من النقد مقارنة مع العائدات البنكية يُعد في حد ذاته مؤشرا لوحده يستدعي الإنتباه، حيث أنه كلما زادت نسبة النقد، كان من الصعب إثبات وجوده وتدقيقه.

•شهريجانفي وديسمير خارج كل منطق، وهم الأعلى في السنة ككل فهما يمثلان نسبة 59% من تحصيلات الصندوق، تحصيل مبالغ بهذا الحجم في بداية السنة واخر السنة مقارنة مع الشهور الأخرى يُعد مؤشرا لدى المحققين الضريبيين بوجود مبالغ مُرحلة قصدا في هذه الفترة؛

•المبلغ المُحصل لشهر سبتمبر جاء كمبلغ مضبوطمُقدربـ 15.000.000 دج تماماً ،بحيث أنه من غير المعقول الحصول على رقم مضبوط في المحاسبة الفعلية كهذا الرقم، بحيث يعد قليلاً ما يكون ممكناً وقد يتسبب في التشكيك في صحة هذا المبلغ من قبل المحققين الضريبيين؛

•التناقض بين أوت وجويلية في نفس الموسم رغم أن جويلية وأوت هما أشهر صيفية متتابعة، انخفض الرصيد من 19.373.541 دج إلى 6.326.638 دج بنسبة 67% في شهر واحد. هذه الزيادة الكبيرة في الرصيد خلال شهر واحد داخل نفس الموسم يجعل من الصعب تفسير هذا التغيير بناءً على العامل الموسمي؛

•بالنسبة إلى الاختلاف الهائل بين الأعلى والأدنى، الاختلاف بين شهر ديسمبر (89.089.214 دج) وشهر ماي (132.936 دج)، حيث يصل الاختلاف إلى أكثر من 670 مرة. هذه الاختلافات الغير عادية لأداء مؤسسة واحدة في فترة عام واحد تمثل في حد ذاتها دليلاً قاطعاً لمصلحة الضرائب.

- تعارض الإيرادات المحققة مع تحصيلات البنكين في الصيف، بينما انخفضت الإيرادات المحصلة من BEAو CPAفي الصيف إلى مستوى منخفض للغاية، كان صندوق النقد يتزايد بشكل كبير في شهر جويلية وشهر سبتمبر. هذا الفرق بين التحصيلات البنكية والنقدية ما تحاول مصلحة الضرائب الى تفسيره.

التحصيلات المُستلَمة مقدَّماً لحساب 419 الخص بسنة 2020:

الفترة	التحصيلات 419	معدل التحويل	التحصيل خارج الرسوم
من جانفي إلى ديسمبر	365.875	0.9174	335.654

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

يوضح الجدول التحصيلات الخاصة بحساب 419 الخاص بتسبيقات الزبائن بحيث يقدر مبلغ التسبيقات ب 335.654 دج وهو مبلغ ضئيل جدا مقارنة مع ضخامة رقم الأعمال الخاص بالنشاط الفندقي المقدر ب 372.225.836 دج، الذي يتعمد بطبيعته على الحجز المسبق إضافة الى أن التسجيل جاء إجماليا لسنة كاملة دون أي تفصيل شهري مقارنة مع المصادر الأخرى (البنكية والنقدية)،هذا ما يدفع مصلحة الضرائب الى التشكيك في صحة هذا المبلغ.

ملخص رقم الأعمال المُحصَّل لسنة 2020:

إجمالي التحصيلات خارج الرسوم (BEA + 419 + CAISSE + CPA)	رقم الأعمال المُصرَّح به في G50	الفارق المُكتشَف
372.225.836 دج	116.919.638 دج	254.366.198 دج

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

ملاحظة: مبلغ 254.366.198 دج تم احتسابه بعد خصم ضريبة الإقامة بمبلغ 940.000 دج.الفارق المُكتشَف البالغ 254.366.198 دج، وبالنظر إلى طبيعة نشاطكم في قطاع "الفندقة"، فإن هذا الفارق مُولِّد لرسم TAP و TVAباعتبار أن TVA تتشكّل من مجموع التحصيل كلياً أو جزئياً، وسيُعاد إخضاعه ضريبياً بموجب المادة 14 إلى 116 من قانون رسم الأعمال (TCA) ومن قانون الضرائب المباشرة.(CID)

- ✓ **البند الرابع**: أسفر فحص تصريح G29 الخاص بالرواتب عن أنكم صرّحتم بوعاء ضريبي لـ IRG (ضريبة الدخل الإجمالي) بمبلغ 83.011.562 دج بعنوان السنة المالية 2020، في حين أن الدفع على بورديرو G50 لم يُؤدَّ على مجموع السنة المالية. وعليه، سيُذكَّر بهذه الحقوق غير المُؤدَّاة وستُطبَّق عليها نسبة 20% في مادة IRG وفقاً للمادة 130 من قانون الضرائب المباشرة مع تطبيق غرامات الإهمال (المادة 104 من CID/TA).
- ✓ **البند الخامس:** تسوية الإيجارات المتعلقة بسكنات العمال المبالغ المقدَّرة بحوالي 000.3.255 دج المتعلقة بالسنة المالية 2020 والخاصة بإيجار مساكن الموظفين تُعدّ امتيازات عينية، وبناءً على ذلك ستُخضَع لنسبة 20% تحريرية (IRG/رواتب) مع تطبيق الغرامات وفق المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة.
- ✓ **البند السادس** : الأعباء المُحاسَبة خلال السنة المالية 2020 والتي سُوّيت عن طريق القسائم (بدل فواتير رسمية) ، وهذا ما بوضحه الجدول الاتي: (الملحق 6)

الجدول رقم (10):يوضح الأعباء المحاسبة خلال السنة المالية 2020

رقم الحساب	البيان	المبلغ
60200216	منتجات البستنة	7.800 دج
60200316	مستلزمات السباكة	53.445 دج
60200816	قطع ميكانيكية	91.272 دج
60201316	مستلزمات كهربائية	59.045 دج
60201416	مصابيح	77.055 دج
60201716	قطع الغيار	38.910 دج
60202016	قطع غيار المصاعد	70.000 دج
60700416	استهلاك الزهور و النباتات	68.500 دج
61100000	تفريغ حوض الشحوم	25.000 دج
61100000	MADI SEL	7.500 دج
61100000	MEDI GRAPH بطاقات الزيارة	4.800 دج
61100000	MEDI GRAPH — المطبعة	4.200 دج
61500016	صيانة المعدات والأدوات	13.938 دج
61500216	خدمات البناء والمقاولة	99.690 دج
61500316	خدمات البستنة	14.000 دج
61500616	صيانة معدات المطبخ	50.670 دج
61501516	صيانة المصاعد	3.375 دج
	المجموع	689.200 دج

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

وتطبيقاً للمرسوم التنفيذي 468-05 المؤرخ في 2005/12/10 الذي يُحدّد شروط وكيفيات إصدار الفاتورة (الجريدة الرسمية رقم 80)، والذي ينصّ في مادته الثانية على أن كل بيع أو تقديم خدمة بين الوكلاء الاقتصاديين يجب أن يكون موضوع فاتورة رسمية، فإنه سيُعاد إدراج هذه الأعباء في النتيجة الجبائية.

- ✓ **البند السابع:** مراقبة الأعباء: عدم احترام مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية: الأعباء المتعلقة بالسنوات السابقة والتي أُدرجت محاسبياً في دورة 2020 ستُعاد إدراجها في النتيجة الجبائية، وهذا يوضحه الجدول الاتي: (الملحق 7)

الجدول رقم (11):يوضح أعباء السنوات السابقة المدرجة في سنة 2020

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ الفاتورة
F N° 003/2019 (صيانة)	2019/11/15	446.999 دج
FN° 014/2019	2019/11/13	220.000 دج
FA190695	2019/12/30	30.000 دج
F N°005/2019 (أتعاب)	2020/01/13	504.202 دج
مذكرة أتعاب	2019/06/30	350.000 دج
مذكرة موثق	2019/10/29	30.000 دج
FN°002/2019 (إشهار)	2019/10/26	35.148 دج
CNRC نشر الحسابات الاجتماعية	2021/07/19	30.110 دج
المجموع		1.646.459 دج

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

وقد ظهر من خلال الجدول التنازل الصريح عن مبدأ استقلال الدورات المحاسبية، حيث تمّ تضمين ثمانية أعباء مرجعها يعود إلى فترة زمنية مضت (2019 إلى 2021) في محاسبة العام 2020، ومن أكثر الأمور غرابة هي وجود بندين واضحين: الأول يتعلق بفاتورة الأتعاب F N°005/2019 بمبلغ 504.202 دج بتاريخ 2020/01/13، على الرغم من أن رقم الفاتورة يشير إلى العام 2019، مما يعني أنها تتعلق بدور سابق. والثاني يتمثل بفاتورة CNRC بتواريخ تعود إلى 2021/07/19، مما يعني أنها تتعلق بدور مستقبلي بالنسبة للعام 2021، ومن ثم فإن إدراجها في محاسبة العام 2020 يعتبر خطأ كبيراً وخطيراً لا يمكن بأي حجة تبريره. وقد تم إدراج جميع هذه الأعباء بقيمة 1.646.459 دج في الحساب النهائي للضرائب، وسيتم فرض ضريبة عليها و الموضحة في الجدول التالي رقم (11) :

الجدول 11: يوضح فرض الضريبة على أعباء غير مبررة:

رقم الحساب	البيان	المبلغ	سبب الرفض
613000	الإيجارات	6.720.036 دج	غياب الفواتير
623000	الإشهار والدعاية	1.138.711 دج	غياب الفواتير
622000	الأتعاب	17.194.052 دج	غياب الفواتير
611000	المناولة من الباطن	10.554.123 دج	غياب الفواتير
	TAP — الفندق	4.390.756 دج	غير مُسوَّى في G50
	TAP — الترقية العقارية	2.375.229 دج	غير مُسوَّى في G50
	استهلاك إهلاك سيارة السياحة	449.430 دج	
المجموع		42.822.337 دج	

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

يوضح هذا الجدول وجود أعباء غير مبررة، متمثلة في غياب فواتير تبريرها وأعباء غير مدرجة ضمن التصريح الشهري G50 وقد قدر هذا المبلغ ب 42.822.337 دج مضاف إليه مبلغ 1.646.459 دج الخاص بأعباء السنوات السابقة والمستقبلية المدرجة في السنة المحاسبية 2020.

- ✓ **البند الثامن:**أنتم مدينون بضريبة الإقامة بمبلغ 400 دج لكل شخص في الليلة الواحدة وفق المادة 63 من قانون المالية 2008. كما تُطبَّق رسم الترقية السياحية بنسبة 1% من رقم الأعمال المُحقَّق وفق أحكام قانون المالية 1992، مع تطبيق الغرامات وفق المادة 100 من القانون السابق. (الملحق 8)
- ✓ **البند التاسع:**زيادة 10% على دفعات IBS ستُطبَّق زيادة 10% على دفعات IBS (ضريبة أرباح الشركات) التي لم تُؤدَّ في مواعيدها وذلك وفق المادتين 355 و356 من قانون الضرائب المباشرة عن السنوات المالية 2020.
- ✓ **البند العاشر:**إعادة إدراج إهلاك سيارة السياحة البالغ 499.430 دج عن السنة المالية 2020.
- ✓ **البند الحادي عشر:**يُطلب منكم تبرير الفارق المُلاحَظ بين مبلغ المشتريات الوارد في جدول حساب النتائج ومبلغ المشتريات الوارد في جدول حركات المخزون، وذلك على النحو الآتي:

❖ **مشتريات البضائع**:

- في جدول حساب النتائج(TCR): 47.190.048 دج
- في جدول حركات المخزون: 1.463.781 دج
- الفارق الواجب تبريره: 45.726.267 دج

❖ **مستلزمات التموين الأخرى**:

- في جدول حساب النتائج(TCR): 7.497.980 دج
- في جدول حركات المخزون: 5.721.173 دج
- الفارق الواجب تبريره: 1.776.807 دج

✓ **ملخص الأعباء**: (الملحق 8)

الجدول رقم (12): يوضح ملخص الأعباء لسنة 2020

البيان	2020
استقلالية الدورات (فصل السنوات)	1.646.459 دج
أعباء غير مقبولة في الخصم (بدون فواتير)	42.822.337 دج
القسائم	689.200 دج
مجموع الأعباء الواجب إعادة إدراجها	45.157.996 دج

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

✓ **مقترحات الفرض الضريبي:**

- **IRG / الرواتب**:المؤسسة صرّحت بوعاء رواتب يبلغ 83.011.562 دج لكنها لم تُؤدِّ الضريبة كاملة. الحساب كالتالي:

الجدول رقم (13): يوضح رواتب المؤسسة التي لم تؤد الضريبة الكاملة

الخطوة	المبلغ
الوعاء الكلي للرواتب	83.011.562 دج
الضريبة المستحقة (20%)	16.602.312 دج
ما دفعته المؤسسة فعلاً	5.082.998 دج
الباقي غير المدفوع	11.519.314 دج
غرامات التأخر (25%)	2.879.828 دج
الإجمالي الواجب دفعه	14.399.142 دج

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

ويمكن القول بأن الجدول يتضمن تجاوزاً مختلفاً عن التجاوزات الأخرى الواردة في ملف القضية حيث إن المؤسسة التي لم تنكر وجود الرواتب ولم تخفي حجم الوعاء الضريبي الخاص بها الذي بلغ 83.011.562 دج وصرحت به هي

من خلال التصريح G50، إلا أنها استوفت الضريبة على الرواتب التي كان عليها سدادها إلى الموظفين الذين هيأت لهم هذه الرواتب وكانت مستوجبة على حسابها، حيث أدلت بما يصل إلى 5.082.998 دج فقط من إجمالي 16.602.312 دج من الضريبة التي كانت مطلوبة منها. مما يبرر هذا الفرق في عدم السداد على أنه مشابهاً للسطو على أموال الغير.

- **IRG / الاقتطاع من المصدر (الامتيازات العينية):**

الجدول رقم (14):يوضح مبالغ الإقتطاع من المصدر

الخطوة	المبلغ
قيمة السكنات (الامتياز العيني)	3.255.000 دج
الضريبة المستحقة (20%)	651.000 دج
غرامات التأخر (25%)	162.750 دج
الإجمالي الواجب دفعه	813.750 دج

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

يدل الجدول بشكل واضح على عدم وجود وعي جبائي، حيث تم توفير سكن للموظفين بمبلغ 3.255.000 دج معاملة كعبء استغلال عادي يخصم من النتيجة من دون الوعي أو الاعتراف بأن هذا السكن يعد من جملة الامتيازات التي يتمتع بها الموظف وأنه جزء لا يتجزأ من الأجر ويجب خصم ضريبة IRG من هذه الامتيازات على ذات النسبة التي تخضع عليها الأجور النقدية.

- **TAP / الترقية العقارية :**

الجدول رقم (15):يوضح مبالغ الترقية العقارية

الخطوة	المبلغ
رقم الأعمال المُعاد تقديره	158.348.623 دج
حقوق TAP (2%)	3.166.972 دج
غرامات التأخر (25%)	791.743 دج
الإجمالي الواجب دفعه	3.958.715 دج

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

وهذه المعادلة التي يقوم عليها هذا التقرير هي معادلة تتكون من خطوتين فقط لا يمكن الطعن فيهما من جانب المكلَّف بأي حال من الأحوال، حيث أن العدد الذي تم اعتماده أساسًا للمعادلة وهو (158.348.623 دج) ليس مجرد تقدير من المصلحة أو استنتاج من كشف بنكي يمكن أن يتم التأويل فيه ولكن العدد يُعتبر مبلغ حقيقي خالص تم استخراجه بطريقة

مباشرة من العقود الرسمية لبيع السلع التي تمت توقيعها بالمكلف نفسه أمام الموثق. بحيث ادعى المكلفبأن الرقم الصفر هو عدد صحيح في تصريحاته الشهرية G50 في حين أن الرقم الحقيقي المعترف به هو 158 مليون دج.

- **تذكير بالحقوق الخاصة بالرسم على القيمة المضافة TVA (الترقية العقارية):**

الجدول رقم (16): يوضح تطبيق TVA على رقم الأعمال المرفع لسنة 2020 (الملحق 9)

البيان	2020
رقم الأعمال المُرفّع	158.348.623 دج
معدل TVA	%9
حقوق TVA	14.251.376 دج
معدل الغرامات	%25
الغرامات	3.562.844 دج
المجموع الواجب دفعه	17.814.220 دج

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

ويُقصد برقم الأعمال المُرفع ، هو عدم تطابق رقم الاعمال المصرح به من قبل المكلف مع رقم الأعمال الحقيقي ، أي تم رفعه والزيادة فيه بعد التتحقق منه من قبل مصلحة الضرائب. وفيما يتعلق بالجدول الثاني وهو "TVA"، فهو جدول جاء امتداداً طبيعيّاً لجدول "TAP" السابق من حيث أن نفس الإشكالية تقف وراءهما، ليزيد مجموع ما عليها عن الأنشطة العقارية إلى 21.772.935.

تذكير بالحقوق الخاصة بالرسم على النشاط المهنيTAP (الفندق):الموضحة في الجدول التالي رقم (17)

البيان	2020
رقم الأعمال المُعاد تقديره	254.366.198 دج
معدل TAP	%2
حقوق TAP	5.087.324 دج
معدل الغرامات	%25
الغرامات	1.271.831 دج
المجموع الواجب دفعه	6.359.155 دج

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

ومن خلال تحليل هذا الجدول يمكن استنتاج أن قيمة الدخل الضريبي تمت على أساس رقم الأعمال الذي تم تقديره من جديد بـ 254.366.198 دج، ويتعلق الأمر بتحديد الفرق الذي تم كشفه بين الإيرادات التي حققتها الشركة من عملياتها

الفندقية والمصرح بها في التصاريح الشهرية (G50)وبعكس النشاط العقاري،وقد إعتمدت مصلحة الضرائب في الكشف عن هذا التغيير بناء على كشوفات الحساب البنكي والسجلات النقدية.

ومع ذلك، فإنه قد تم تقدير حقوق TAP المتعلقة فقط بأنشطة الفندق بـ 5.087.324 دج، وهذا يعادل تقريبا ضعف الحقوق التي تم تقديرها لنفس العملية العقارية على الرغم من تطبيق نفس معدل الضريبة (2%) في كلتا الحالتين، وهذا يعني في الواقع أن الفرق غير المبلغ عنه في النشاط الفندقي أكبر من رقم أعمال جميع الشقق العشرة المباعة.

تذكير بالحقوق في مادة TVA (الفندق): الموضحة في الجدول التالي رقم (18)

البيان	2020
رقم الأعمال المُعاد تقديره	254.366.198 دج
معدل TVA	%9
حقوق TVA	22.892.958 دج
معدل الغرامات	%25
الغرامات	5.723.239 دج
المجموع الواجب دفعه	28.616.197 دج

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

وللإشارة إلى ما جاء من خلال هذه المراجعة ، فإن أساس وضعيته الضريبية يتعلق برقم أعمال قد قدر بـ 254.366.198 دج، وهو الفرق بين ما أحرزته المنشأة عملياً من خلال أنشطتها الفندقية وما أعلنته ضمن تصريحاتها الشهرية(G50)وبالمقابل، فإنه وعلى عكس الأنشطة المتعلقة بالترقية العقارية التي كان الأساس في تحديد وضعيته من خلال العقود المرصودة لدى الموثقين، فإن القاعدة المعتمدة في هذا السياق ترجع للكشوفات البنكية والصندوق، فمن الملفت للنظر حقاً أن قيمة الضرائب المستحقة على الأنشطة الفندقية وحدها قد قدرت بما يقارب 087.324.5 دج، وهو رقم يساوي ضعفين تقريبا الرقم المستحق على نشاط الترقية العقارية بمعدل (2%) لكلاهما، مما يعني أن الفرق الغير المتداول في النشاط الفندقي يتجاوز بكثير رقم أعمال الشقق العشر التي تم بيعها.

تصحيح العجز (الخسارة):الموضحة في الجدول التالي رقم (19)

البيان	2020
النتيجة المحاسبية المُصرَّح بها	- 1.232.082
إعادة الإدراج المُصرَّح به في جدول T09 الجبائي	3.255.000
الأعباء الواجب إعادة إدراجها	45.157.996
خصم TAP	-3.166.972 -5.087.324
العجز السابق	-57.633.521
العجز المُصحَّح	-18.706.883

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

ما نلاحظه في هذا الجدولوجود خسارة أقل من مليون و 232 ألف و 82 دينار، تم التصريح بها، بينما بعد التدقيق والتحقق من قبل المصلحة فقد تم مراجعة جميع الأعباء التي كانت تعتبر غير قانونية والتي تم إدراجها لاحقا والتي تقدر ب 48 مليوم دينار، فمع تضخيم الأعباء وإضافتها دون وجود أي تبرير قانوني لها هي التي أدت الى وجود خسارة زائفة مصرح بها.

الزيادات على أقساط التأمينات لـ IBS:الموضحة في الجدول التالي رقم(20) حسب (الملحق 10)

البيان	2020
الدفعة الأولى: 10.000 × 30% = 3.000	3.000 دج
الدفعة الثانية: 10.000 × 30% = 3.000	3.000 دج
الدفعة الثالثة: 10.000 × 30% = 3.000	3.000 دج
زيادات 10% على دفعات التأمين	900 دج

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

ما يمكن ملاحظته من خلال هذا الجدولأن مبالغ دفعات التأمين التي يتم حسابها على أساس 10.000 دج هي مبالغ قليلة للغاية مقارنة مع حجم نشاط المؤسسة، والتي تعكس حجم النشاط الضريبي للمؤسسة بجمع الملايين السنوية. والسبب الرئيسي لهذا الحجم الزهيد يعود إلى حقيقة أن المبالغ الإئتمانية يتم حسابها على أساس IBS للسنة الماضية، وهذا يشير بشكل غير مباشر إلى حقيقة أن المؤسسة لم تدفع أي شيء أو لا تدفع الكثير من IBS على مدار السنوات الماضية، وهذا ما كان يظهر أيضًا في كل البنود الأخرى المدرجة في الملف الضريبي.

تذكير بالحقوق الخاصة بالرسم على الترقية السياحية:الموضحة في الجدول التالي رقم (21)

البيان	2020
رقم الأعمال المُفوتَر (خارج الرسوم)	219.537.809
معدل رسم الترقية السياحية	%1
حقوق رسم الترقية السياحية	2.195.378
معدل الغرامات	%25
الغرامات	548.844
المجموع الواجب دفعه	2.744.222 دج

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

ما يمكن ملاحظته في هذا الجدول هو أن المصلحة قد استخدمت رقم عمل مفوتر بقيمة 219.537.809 دج، وهي قيمة غير متوافقة مع أي من الأرقام التي ظهرت مكررة في البنود المتعددة للملف؛ فقد كانت أقل من الرقم الكلي للعمل في الفندق (254.366.198 دج)، ولا علاقة لها بالرقم المصرّح به، مما يمكننا أن نستنتج من خلاله أن هذه الضريبة تم تحصيلها من خلال الجزء المصرح منه فقط. وما يتضمنه هذا الجدول هي أنه يجب على المؤسسة الفندقية الالتزام بتوفير واحد بالمئة من رقمه لأجل الصندوق الخاص بترقية السياحة، وكان من المفترض أن يتم تحصيلها تلقائياً مع كل تصريح شهري، ولكنها تم تجميعها طوال عام 2020، وخلال فترة واحدة أصبحت مبلغها يساوي 2.195.378 دج و بالإضافة الى الغرامة المطبقة بسبب التأخير تضخمت لتبلغ 2.744.222 دج.

تذكير بالحقوق في مادة ضريبة الإقامة:الموضحة في الجدول التالي رقم (22)

البيان	2020
عدد الأشخاص في الليلة	1.880
ضريبة الإقامة = 400 دج × 1.880	400 دج × 1.880
حقوق ضريبة الإقامة	752.000 دج
معدل الغرامات	%25
الغرامات	188.000 دج
المجموع الواجب دفعه	940.000 دج

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة

بحيث يعد هذا الجدولكإعترافاً ضمنياً يصعب إنكاره، حيث إن عدد 1.880 شخصاً في اليوم الذي تعتمده المصلحة لتقييم قيمة الضريبة من الإقامة ينبع من السجلات الخاصة بالنشاط ذاته، وبالتالي ليس للمؤسسة أية حجة لإنكار هذا العدد، فالعدد إذا ما قرأ بعين التحليل الضريبي فإنه لا يشير إلى قيمة الضريبة غير المدفوعة التي تقدر بـ 752.000 دينار

فقط، وإنما إلى أن الفندق استقبل بالفعل 1.880 نزيلاً يومياً، وهو الأمر الذي يعزز الصورة الكلية التي يوضحها الملف عن مؤسسة تعمل بكل طاقتها في الخفاء و بحضورشبه معدوم على الصعيد الجبائي.

3.1 المرحلة الختامية :

بعد التسوية النهائية للضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف من قبل محققي المصلحة، يتم إعداد ما يسمى بالبطاقة التلخيصية والتي يقوم فيها بتلخيص مجريات التحقيق قبل إجراء التقرير النهائي وهذا يُعد كأخر إجراء في التحقيق المحاسبي.

- **إعداد البطاقة التلخيصية:** بعد إعلام المكلف بالنتائج النهائية والتقييم النهائي، يقوم محققي المصلحة بإعداد البطاقة التلخيصية بحيث تلخص مختلف الضرائب والرسوم على الأنشطة المهنية للمكلف والمتمثلة في الترقية العقارية و والنشاط الفندقي، بحيث يظهر في هذا الجدول أهم الضرائب التي تم إعادة تأسيسها وتقييمها مع وضع قيمة الرفع التي تم تسجيلها وكذلك إبراز قيمة الغرامات المسجلة على ضريبة، وكل هذا من أجل توضيح أهم النقاط للمكلف ووضعه في الصورة، ليتم في النهاية تبيان إجمالي الرسوم والضرائب الواجب دفعها من قبل المكلف والتي تقدر ب 75.675.526 دج.

بحيث يصبح المكلف معني بتسديد ما يلي: (الملحق 11)

- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG: يصبح المكلف مطالب بتسديد مبلغ يقدر ب 143.14.399دج بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي –صنف المرتبات والأجور- متضمنة غرامة تقدر ب 829.2.879 دج.

أما بالنسبة لضريبة الإقتطاع من المصدر الخاصة بتوفير سكنات للموظفين، فعلى المكلف تسديد مبلغ يقدر ب 813.750دج متضمنة غرامة مالية تقدر ب 162.750دج.

- بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات IBS: يصبح المكلف مطالب بتسديد قيمة الزيادات على الأقساط الخاصة بالدفعات الثلاث وتقدر قيمة هذه الزيادة ب 900دج.
- بالنسبة للرسم على النشاط المهني TAP: بالنسبة للنشاط الأول الخاص بالترقية العقارية فالمكلف مطالب بتسديد مبلغ يقدر ب 3.958.715 دج متضمنة غرامة مالية تقدر ب 791.743 دج. أما النشاط الثاني الخاص بالفندق فالمكلف وجب عليه تسديد مبلغ يقدر ب 6.359.155 دج متضمنة كذلك غرامة مالية تقدر ب 1.271.831 دج.
- بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA: فالمكلف عليه تسديد مبلغ مقدر ب 17.814.220 دج وهذا بالنسبة للنشاط الأول الخاص بالترقية العقارية متضمنة غرامة مالية بقدر 3.562.844 دج، بينما في النشاط الثاني فعليه تسديد ما يقدر ب 28.616.197 دج متضمنة غرامة تقدر ب 5.723.239 دج.
- بالنسبة للرسم على نشاط الترقية السياحية/ ضريبة الإقامة: بالنسبة للرسم على نشاط الترقية السياحية فالمكلف مطالب بتسديد ما يقدر ب 2.744.222 دج متضمنة غرامة تقدر ب 548.844 دج، أما بالنسبة لضريبة

الإقامو الخاصة بالليلة الواحدة ل 1880 شخص فالمكلف مطالب بتسديد مبلغ يقدر ب 940.00 دج متضمن غرامة مالية تقدر ب 188.000 دج.

- **إعداد التقرير النهائي:**بعد إعداد البطاقة التلخيصية من قبل محققي المصلحة وإرسالها للمكلف، لم يقم هذا الأخير بأي رد على ما جاء في التقرير المرسل من مخالفات وإغفالات وأخطاء مكتشفة وغرامات مطبقة، هذا يعني تقبله لكل العقوبات المنصوص عليها في التقرير،وبهذا تعمد المصلحة الى إعداد التقرير النهائي الذي يضمم كافة التفاصيل التي تم إتباعها خلال إجراء التحقيق المحاسبي، إبتداءا من إرسال إشعار التبليغ بالتحقيق الى غاية التبليغ بالنتائج.

المبحث الثاني: نتائج دراسة المقابلات

بعد الإنتهاء من عملية جمع البيانات عن طريق إجراء المقابلات، تأتي هذه الخطوة كمرحلة حاسمة في البحث الميداني إذا يتم فيها عرض وتحليل المعطيات التي تم جمعها بواسطة الأدوات البحثية المعتمدة في جمع البيانات، ولا سيما الملاحظة والمقابلات بدرجة أولى، وفي الأخير يتم مناقشة هذه النتائج وتفسيرها، في ضوء ما تم التطرق إليه في الدراسات السابقة والمفاهيم النظرية.

1.2 عرض نتائج الدراسة:

في الجدول التالي سنقوم بعرض إجابات المستجوبين الستة على الأسئلة المتعلقة بالمقابلات ، و يكون الترميز بالشكل الآتي : (الملحق 12)

ج1: مسؤولة مكتب المراجعات الجبائية مكتب التحقيقات

ج2: مسؤولة فرقة التحقيق في مكتب التحقيقات

ج3: مسؤولة مكتب البطاقيات و المقارنات

ج4: مسؤولة مكتب البحث عن المعلومة الجبائية

ج5: مسؤول مكتب مراقبة التقييمات

ج6:عون في مكتب مراقبة التقييمات

جدول رقم (23): إجابات المسؤولين على أسئلة المقابلة

السؤال	الإجابة
	المحور الأول : فعالية الرقابة الجبائية
ما هي الآليات الرقابية الأساسية التي تعتمدها الإدارة الجبائية في كشف حالات التهرب الضريبي؟	ج1-نعتمد بشكل أساسي على المراجعة المحاسبية والمراجعة التصحيحية. بحيث نركزعلى فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية للمكلفين ومقارنتها بالتصريحات المودعة. ج2-آليتنا هي التحقيق الميداني المفاجئ والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE). نحن لا نكتفي بالوثائق التي يقدمها المكلف، بل ننتقل للميدان لمعاينة النشاط الحقيقي، ومقارنة نمط حياة المكلف أو حجم استثماراته مع دخله المصرح به. ج3-. بحيث نقوم بمقارنة المعلومات الواردة من (الجمارك، البنوك، .مصالح أملاك الدولة) مع ما صرح به المكلف. ج4- التحري الأولي وجمع الأدلة حول الممارسات الاحتيالية الجديدة أو الشركات الوهمية، ثم تمرير هذه المعلومة إلى مكاتب التحقيق والمراجعة لتجسيدها في شكل رقابة. ج5-آليتنا هي الرقابة الشكلية والمكتبية وإعادة تقييم الأوعية. نحن نراقب مدى منطقية القيم المصرح بها، خاصة في العقارات أو التصرفات القانونية. بحيث نستخدم معايير محددة وجداول تقييم لمقارنة القيم المصرح بها مع قيم السوق الحقيقية. ج6-بصفتي عوناً تنفيذياً، أعتمد على الفحص الأولي للوثائق والتأكد من مطابقتها للقوانين الجبائية الحالية.
	ج1-أرى أن مستوى الامتثال الضريبي لا يزال متوسطاً ، حيث نلاحظ من خلال المراجعات المحاسبية ميلاً لدى المكلفين لإخفاء جزء من أرباحهم عبر تضخيم الأعباء. ج2-من واقع الميدان، مستوى الامتثال لدى الفئات التي نستهدفها منخفض. حيث نجد فجوة كبيرة بين الواقع المعيش للمكلف وبين تصريحاته الجبائية. ج3-الامتثال الضريبي في تحسن تدريجي بفضل الرقابة المعلوماتية.

كيف تقيّمون مستوى الامتثال الضريبي لدى المكلفين في ظل الرقابة الحالية؟	ج4-تقييمنا يشير إلى أن هناك مقاومة للامتثال خاصة في القطاعات غير الرسمية. ج5-في مجال التقييمات العقارية، نلاحظ امتثالاً شكليا غير حقيقي. المكلف يودع تصريحاته في المواعيد القانونية، لكن القيم المالية المصرح بها غالباً ما تكون أقل من الحقيقة بشكل كبير. ج6-من خلال معالجة الملفات يومياً، أرى أن هناك تحسناً في الالتزام بالمواعيد بفضل تبسيط الإجراءات وعصرنة الإدارة.
أيهما أكثر تأثيراً في تقليص التهرب: تكثيف الرقابة أم تشديد العقوبات؟	ج1-من واقع خبرتي في المراجعة، أرى أن تكثيف الرقابة هو الأكثر تأثيراً. تشديد العقوبات قد يبقى حبراً على ورق إذا لم تكن هناك رقابة فعالة تكشف المخالفة أصلاً. ج2-في العمل الميداني، نؤمن بأن الرقابة والتحقيق هما الأساس. ج3-من وجهة نظر تقنية، تكثيف الرقابة الرقمية عبر البطاقيات هو الحل الأمثل. ج4-أميل إلى أن تكامل العنصرين هو الأنجع، لكن البداية يجب أن تكون من المعلومة والرقابة. ج5-في مكتبنا، نرى أن تشديد العقوبات الإدارية له أثر فوري. ج6-من خلال احتكاكي اليومي بالملفات، أجد أن تكثيف الرقابة البسيطة والدورية هي التي تغير سلوك المكلف.
هل يمكن أن يؤدي الضغط الناتج عن كثافة الملفات إلى التأثير	ج1-بالتأكيد، ضغط الملفات هو العدو الأول للجودة في المراجعة المحاسبية. وعندما نُطالب بمعالجة عدد كبير من الملفات في وقت ضيق، قد نضطر للتركيز على الأخطاء الظاهرة فقط وإهمال التفاصيل المعقدة. ج2-في التحقيق الميداني،. كثرة الملفات المبرمجة للتحقيق تمنعنا من قضاء الوقت الكافي في المعاينة الميدانية والتحري عن النشاطات الخفية للمكلف. ج3-من زاويتنا التقنية، الضغط الناتج عن كثافة الملفات دون نظام معلوماتي متطور يقلل من جودة الرقابة. فإذا كان على العون معالجة آلاف التقاطعات يدوياً أو عبر أنظمة بطيئة، فستزداد نسبة الأخطاء المادية.

على جودة الرقابة؟	ج4-جودة المعلومة الجبائية تعتمد على التحري الدقيق والسرية. عندما يتراكم ضغط الملفات، قد يتم إهمال بلاغات هامة. ج5- ضغط الملفات وكثرة العقود المطلوب مراجعتها قد يدفعنا للاعتماد على قيم تقريبية أو جداول قديمة لتسريع العمل، بدلاً من دراسة كل حالة على حدى وفق معطيات السوق الحالية. ج6-كمنفذ للعمل، أشعر بالضغط مباشرة؛ فكثرة الملفات تؤدي حتماً إلى الإرهاق الذهني، مما يزيد من احتمالية وقوع أخطاء في الحسابات أو إغفال وثائق أساسية في الملف.
هل يساهم تكثيف عمليات الرقابة في تحسين التحصيل الجبائي والحد من التهرب؟	ج1-نعم، يساهم تكثيف الرقابة بشكل مباشر في تحسين التحصيل، لأن المراجعة المحاسبية المعمقة تسمح باسترجاع الحقوق الضائعة وتصحيح الأوعية الضريبية. ج2-بالتأكيد، تكثيف التحقيقات الميدانية هو السلاح الأقوى ضد الاقتصاد الموازي. بحيث تسمح الرقابة الخارجية بالوصول إلى أرقام أعمال لا تظهر أبداً في السجلات. ج3-المساهمة هنا مرتبطة بـ جودة المعلومات. تكثيف عمليات المقارنة بين الموجودة فعليا وتصريحات المكلفين يؤدي إلى كشف فوارق ضخمة ترفع من مبالغ التحصيل. ج4-تكثيف البحث عن المعلومة والتبليغ يغذي عمليات الرقابة بالملفات ذات المردودية العالية؛ فبدل الرقابة العشوائيةنركز على الرقابة الموجهة بالمعلومات. ج5-في مجال العقار، تكثيف مراقبة التقييمات يساهم فوراً في رفع المداخيل عبر استدراك نقص التقديم. ج6- تكثيف الرقابة الأولية على الملفات يقلل من محاولات التهرب البسيطة والأخطاء العمدية. عندما يرى المكلف أن الإدارة تدقق في كل صغيرة وكبيرة، يرتفع مستوى حذره وصدقه في التصريح.
المحور الثاني : العوامل المرتبطة بالتهرب الضريبي	
	ج1-في مكتبنا، الشكل الأكثر انتشاراً هو التلاعب بالمحاسبة وتضخيم الأعباء. نجد أن المكلفين يعمدون إلى إدراج فواتير شراء وهمية أو

ما هي أكثر أشكال التهرب الضريبي انتشاراً في الواقع العملي؟	مصاريف استهلاك لا علاقة لها بالنشاط المهني، وذلك لخفض الربح الخاضع للضريبة. ج2-إخفاء رقم الأعمال والبيع بدون فواتير. ، حيث يمارس المكلف نشاطاً تجارياً ضخماً لكنه لا يصرح إلا بجزء يسير منه في سجلاته. ج3-الأكثر انتشاراً من منظورنا هو التناقض بين النشاط الحقيقي والتصريحات الرقمية. ج4-نلاحظ انتشاراً كبيراً لظاهرة النشاطات الخفية أو الوهمية. هناك أشخاص يمارسون التجارة بأسماء مستعارة (الأسماء المستعارة أو شركات الواجهة) لتجنب تحديد هويتهم الجبائية. ج5- نقص التقييم في العقود، في الواقع العملي، يتفق البائع والمشتري على التصريح بثمن في عقد البيع يقل بكثير عن الثمن الحقيقي المدفوع فعلياً. ج6-من خلال معالجتي للملفات، أرى انتشاراً كبيراً لـ التهرب عبر استغلال الثغرات القانونية البسيطة أو التصريحات الخاطئة المتعمدة في طبيعة العقار أو نوع التصرف القانوني.
ما هي العوامل التي تساهم في استمرار ظاهرة التهرب رغم وجود الرقابة؟	ج1-من خلال المراجعات المحاسبية، نلمس أن نقص الوعي والامتثال الطوعي هو العامل الأبرز. ج2-العامل الأهم هو توسع الاقتصاد غير الرسمي (السوق الموازية)، بحيث طالما بقيت الكتلة النقدية تتحرك خارج القنوات الرسمية، سيظل التهرب مستمراً رغم كل مجهودات التحقيق. ج3-السبب يكمن في عدم اكتمال نظام الرقمنة الشامل وضعف التنسيق بين مختلف الإدارات (البنوك، الجمارك، العقار). ج4-أرى أن نقص حماية وسرية المبلغين يساهم في حجب المعلومات الهامة عن الإدارة. ج5-في قطاع العقار، السبب هو الفجوة بين القيم الإدارية وقيم السوق الحقيقية. المكلف يهرب لأن الضريبة تُحسب على قيم سوقية مرتفعة جداً بينما الإجراءات البيروقراطية للتقييم قد تكون بطيئة.

	ج6- أرى أن نقص الوسائل المادية والبشرية للإدارة الجبائية هو عامل محفز للمتهربين. عندما يدرك المكلف أن عدد الأعوان قليل مقارنة بحجم الملفات، فإنه يراهن على أن ملفه قد يمر دون تدقيق معمق بسبب ضيق الوقت وضغط العمل.
هل ترون أن تعزيز الامتثال الطوعي يتطلب التركيز أكثر على الردع أم على التوعية والتحسيس؟	ج1-أرى أن الامتثال الطوعي الحقيقي يبنى عبر التوعية والتحسيس أولاً، لأن المكلف الذي يفهم كيف تُصرف ضرائبه في المنفعة العامة يكون أكثر استعداداً للتصريح الصادق. ج2-من وجهة نظري، الردع هو الأساس في المرحلة الحالية. حيث أ، الامتثال الطوعي لن يتحقق إلا إذا أدرك المكلف أن تكلفة التهرب (العقوبات والتحقيقات) أعلى بكثير من تكلفة الالتزام الضريبي. ج3-أعتقد أن عصرنة الإدارة والتحسيس الرقمي هما المفتاح. عندما نوفر للمكلف منصات إلكترونية سهلة (مثل نظام جبايتك) ونحسيسه بمدى سهولة الإجراءات، فنحن نحفزه على الامتثال الطوعي. ج4-التركيز يجب أن يكون على التحسيس بأهمية المواطنة الجبائية. المعلومات التي نجمعها تظهر أن الكثير من حالات التهرب ناتجة عن عدم فهم للقوانين أو غياب الحس الوطني الضريبي. إذا نجحنا في توعية المجتمع بأن التبليغ عن الفساد المالي هو حماية لحقوقهم، فإننا نساهم في خلق بيئة ترفض التهرب، مما يجعل الامتثال طوعياً وتلقائياً دون الحاجة لاستخدام القوة الردعية دائماً. ج5-في قطاع العقار، نحن بحاجة ماسة إلى التوعية والشفافية في التقييمات الجبائية. عندما يشعر المكلف أن التقييم عادل ومنطقي، سيمتثل طوعاً. ج6-من خلال احتكاكي اليومي بالمكلفين، أجد أن تبسيط الإجراءات والتحسيس المستمر لهما أثر كبير. المكلف البسيط غالباً ما يتهرب خوفاً من التعقيدات الإدارية وليس رغبة في الغش.
	ج1-من خلال المراجعات التي نقوم بها، نجد أن العقوبات الحالية لها أثر ردعي 'نسبي'، بحيث تشكل الغرامات المالية عبئاً تخشاه الإدارة المالية للمؤسسة. ج2-في الميدان، الردع لا يتحقق بالعقوبة المالية وحدها، بل بـ 'حتمية العقوبة'. بحيث تكون التدابير الإدارية المشددة (مثل غلق المحل أو الحجز)

هل للعقوبات الجبائية الحالية أثر ردعي فعلي في الحد من التهرب الضريبي؟	هي الأكثر ردعاً في حالات الغش الصارخ. ومع ذلك، نلاحظ أن طول الإجراءات القضائية والنزاعات الجبائية قد يقلل من الأثر الردعي الفوري للعقوبة، حيث يشعر المتهرب أن بإمكانه المماطلة لسنوات قبل تسديد ما عليه. ج3-الردع الحقيقي حالياً بدأ يتحول نحو "العقوبات الإدارية الرقمية"، هذا النوع من العقوبات غير المالية له أثر ردعي يفوق الغرامات، لأنه يشل النشاط الاقتصادي للمتهرب، وهو ما نلمس أثره في مسارعة الكثيرين لتسوية وضعيتهم لتفادي هذا الإدراج. ج4-أرى أن العقوبات تفتقر أحياناً للردع لأنها تركز على النتائج المادية فقط. الردع الفعلي يتطلب اقتران العقوبة بـ "الفضح الجبائي" أو التشهير بالمتهربين الكبار (في إطار قانوني). ج5-عندما يعلم المكلف أن الدولة قد تستحوذ على عقاره بالقيمة المنخفضة التي صرح بها، فإنه يرتدع فوراً عن التهرب. أما الغرامات العادية، فهي غالباً ما تكون محل تفاوض أو تخفيض في لجان الطعن، مما يقلل من هيبتها الردعية ج6- من واقع معالجة الملفات، أرى أن العقوبات البسيطة (غرامات التأخير) تؤثر فقط على المكلفين الصغار أو حسني النية. أما كبار المتهربين، فلديهم قدرة على التكيف مع العقوبات الحالية.
المحور الثالث متطلبات تطوير الرقابة الجبائية	
هل التكوين الحالي و الخبرة	ج1-نمتلك خبرة تقنية ومحاسبية صلبة، لكن التكوين الحالي يحتاج إلى "تحيين مستمر" لمواكبة الأساليب الجديدة للتهرب. ج2-الخبرة الميدانية لفرقنا كبيرة، لكننا نصطدم بأساليب تهرب "تكنولوجية" تتجاوز التكوين التقليدي. المحقق بحاجة اليوم إلى مهارات في الاستعلام الرقمي والتحقيق في المعاملات المالية عبر الإنترنت. ج3-أرى أن الخبرة الإدارية وحدها لا تكفي في ظل "الرقمنة". الأعوان بحاجة لتكوين معمق في إدارة قواعد البيانات الضخمة؛ لذا فإن سد الفجوة الرقمية من خلال التكوين التكنولوجي هو المطلب الأساسي لمواكبة تطور التهرب الرقمي.

للأعوان كافٍ لمواكبة تطور أساليب التهرب الضريبي؟	ج4-التكوين الحالي يركز على الجوانب القانونية، بينما نحتاج في مكتبنا إلى تكوين في 'تقنيات البحث والتحري' والاستخبار المالي. ج5-في مجال التقييم، الخبرة هي الركيزة الأساسية، لكنها قد تصبح عائقاً إذا اعتمدت على معايير قديمة. نحن بحاجة لتكوين دوري حول 'تحولات سوق العقار' والأساليب الحديثة في التمويل العقاري. ج6-كعون في بداية المسار، أرى أن التكوين القاعدي يمنحنا الأساسيات، لكن 'الفجوة' تظهر عند الاحتكاك بالملفات المعقدة. الخبرة التي نكتسبها من زملائنا القدامى ضرورية، لكننا نحتاج لدورات تدريبية قصيرة ومكثفة كلما ظهر قانون جديد أو تقنية جديدة للتهرب.
ما مدى مساهمة الرقمنة في تعزيز فعالية الرقابة الجبائية؟	ج1-بفضل الرقمنة، أصبح بإمكاننا تحليل القوائم المالية للمكلفين إلكترونياً وكشف التناقضات المحاسبية بسهولة وسرعة. ج2-من خلال الأنظمة الرقمية، يمكننا الحصول على كشوفات الحسابات والبيانات المالية للمكلف قبل خروجنا للميدان، مما يجعل تحقيقاتنا 'موجهة' وذات أهداف محددة. ج3-الرقمنة سمحت لنا بربط بيانات الضرائب مع الجمارك والبنوك وأملاك الدولة لحظياً؛ وهذا يعني أن أي تلاعب أو إخفاء للمعلومات من طرف المكلف يتم اكتشافه آلياً وفوراً. ج4-الرقمنة عززت من قدرتنا على جمع المعلومات، بحيث أصبح بإمكاننا تتبع تدفق المعلومات عبر شبكات التواصل الاجتماعي، كما أن التبليغ الإلكتروني سيسهل تدفق البلاغات بسرية تامة. ج5-في مجال التقييم، الرقمنة منحتنا إمكانية الوصول إلى 'قواعد بيانات عقارية' محينة. حيث بإمكاننا مقارنة الأسعار المصرح بها في العقود مع الأسعار الحقيقية المسجلة في مناطق مشابهة بدقة كبيرة. ج6-من واقع عملي اليومي، الرقمنة (عبر نظام جبايتك مثلاً) سهلت عليّ معالجة الملفات وسرعة استخراج السوابق الجبائية للمكلف. لم نعد نغرق في الأرشيف الورقي للبحث عن معلومة بسيطة.
	ج1-نعم يوجد تنسيق لأنه ضروري لتوجيه الرقابة ، فالتنسيق مع مصلحة المنازعات يسمح لنا بتفادي الأخطاء الإجرائية بينما يزودنا مكتب التحصيل

هل يوجد تنسيق بين مختلف المصالح (التحصيل، المنازعات، الرقابة) في مكافحة التهرب الضريبي ؟	بوضعية المكلف لضمان أن المراجعة ستؤدي لتحصيل فعلي وليس مجرد أرقام على الورق. ج2-نعم يوجد تنسيق . ج3-وظيفتنا هي قلب التنسيق الرقمي. نقوم بمقارنة تصريحات المكلفين مع المعلومات الواردة من مصالح أخرى (الجمارك، البنوك، الصفقات العمومية). كما نزود مصلحة التحصيل بالقوائم المحينة للمكلفين لضبط الوعاء الضريبي. ج4-التنسيق هنا خارجي وداخلي. ج5،ج6-التنسيق يتمثل في ضمان مطابقة التقييمات للقانون،بحيث يتم مراجعة التحقيقات قبل تثبيتها.
ماهي أهم التوصيات التي تقترحونها لتعزيز فعالية الرقابة الجبائية مستقبلا ؟	ج1-الإستثمار في برامج تكوين تخصصية دورية للأعوان وتقنيات كشف التلاعب المالي لضمان جودة الرقابة وتراكم الخبرة الميدانية. ج2-تحيين النصوص القانونية بما يتماشى مع التطورات الاقتصادية الحديثة، وسد الثغرات التشريعية التي يستغلها المتهربون. ج3-.إنشاء لجان تنسيق دائمة مع مصالح الأمن والعدالة والجمارك لتبادل الخبرات في كشف الجرائم المالية المعقدة وتبييض الأموال. ج4-تحسين قنوات التواصل مع المكلفين بالضريبة وتبسيط الإجراءات الإدارية لبناء جسور الثقة وتشجيع الامتثال الضريبي الطوعي. ج5- تفعيل آليات "الإنذار المبكر" التي تكتشف الاختلالات في تصريحات المكلفين قبل نهاية السنة المالية، مما يسهل عملية التصحيح ويقلل من تراكم المنازعات. ج6-تزويد مصالح الرقابة والتحقيق بالوسائل التقنية الحديثة، خاصة في المكاتب الميدانية، لتمكينهم من أداء مهامهم بفعالية وسرعة.

المصدر: من إعداد الطالبين

2.2 تحليل نتائج المقابلات :

بعد إتمام الجزء الأول المتمثل في عرض نتائج المقابلات الشبه موجهة التي قمنا بها مع عدد من موظفي المديرية الولائية للضرائب –الجزائر وسط-، بحيث سيتم مراجعةهذه الإجابات بطريقة يدوية عن طريق التحليل الموضوعي، من خلال تحليل كل محور من المحاور الثلاث على حدى، وهذا بغرض تحقيق أقصى فعالية للنتائج المتوصل اليها.

❖ **المحور الأول: فعالية الرقابة الجبائية:**

- **السؤال الأول: ما هي الآليات الرقابية الأساسية التي تعتمدها الإدارة الجبائية في كشف حالات التهرب الضريبي؟**

أظهرت نتائج المقابلات على وجود تنوع في الأساليب الرقابية المعتمدة من قبل مصلحة الضرائب، فهي تجمع بين المراجعة المحاسبية والتحقيقات الميدانية، إضافة الى إستغلال المعلومات المتأتية من هيئات مختلفة كالجمارك والبنوك، كما أجمع كل الموظفين على أن هذه الأليات لا تقتصر على فحص المراجعة المحاسبية فقط، بل تمتد الى الى مقارنة التصريحات بالواقع الفعلي لنشاط المكلف، وهذا بغرض سد الثغرات وكشف مختلف أشكال التهرب الضريبي.

- **السؤال الثاني:كيف تقيّمون مستوى الامتثال الضريبي لدى المكلفين في ظل الرقابة الحالية؟**

فيما يتعلق بمستوى الإمتثال الضريبي فقد إتفق أغلب أفراد العينة على أنه لا يزال في مستوى متوسط، إذ يكتفي الكثير من المكلفين بالإمتثال الشكلي، الذي يقتصر على إحترام الإجراءات دون التصريح الحقيقي بالقيم التي تعكس واقع نشاطهم، مع ذلك يبقى هناك بصيص من الأمل، خاصة بفضل عصرنة النظام الإداري الضريبي، وهو ما سيسهل إجراءات الإمتثال الطوعي للمكلف.

- **السؤال الثالث :أيهما أكثر تأثيراً في تقليص التهرب: تكثيف الرقابة أم تشديد العقوبات؟**

أكد أغلب المبحوثين الى أن تكثيف الرقابة خاصة الميدانية والرقمية، تُعد العامل الأبرز والأكثر تأثير في كشف المخالفات والحد من التهرب الضريبي، في حين يرى البعض أن تشديد العقوبات له دور مكمل، مما يدل على أن تحقيق أقصى فعالية يتطلب تحقيق التكامل بين أليات الكشف والردع.

- **السؤال الرابع: هل يمكن أن يؤدي الضغط الناتج عن كثافة الملفات إلى التأثير على جودة الرقابة؟**

أكد جميع الموظفين على أن ضغط الملفات وكثافتها يشكل عائقا كبيرا أمام تحقيق رقابة فعالة، كما يؤثر ضيق الوقت الى التركيز على الأخطاء السطحية دون التعمق في التفاصيل، مما يؤدي ذلك الى التأثير سلبًا على جودة التحليل ودقة النتائج، خاصة في ظل غياب الوسائل التقنية الداعمة.

- **السؤال الخامس: هل يساهم تكثيف عمليات الرقابة في تحسين التحصيل الجبائي والحد من التهرب ؟**

أما عن إنعكاسات تكثيف عمليات الرقابة على جودة التحصيل الجبائي، فقد أجمع غالبية المبحوثين على أن تكثيف العمل الرقابي والمراجعة المحاسبية تُساهم في إسترجاع الحقوق الضائعة وتصحيح الأوعية الضريبية، فضلا عن دورها في الكشف عن الفوارق بين تصريحات المكلفين ومع القيم الفعلية لأنشطتهم، وبهذا تعزز من فعالية الرقابة وترفع من مستوى الإمتثال لدى المكلفين، نتيجة إدراكهم لجدية المصلحة في المتابعة والرقابة والتدقيق لكل التفاصيل.

❖ **المحور الثاني: العوامل المرتبطة بالتهرب الضريبي:**

- **السؤال 01: ما هي أكثر أشكال التهرب الضريبي انتشاراً في الواقع العملي؟**

كشفت نتائج المقابلات عن مجموعة متنوعة لأساليب التهرب الضريبي التي يصعب حصرها ، من إخفاء لرقم الأعمال والتلاعب بالفواتير، وصولا الى ممارسة أنشطة غير مصرح بها أو إستعمال هياكل أو أسماء وهمية، كما أكد بعض المبحوثين على أن أكثر الأشكال إنتشارا تكمن في التناقض بين تصريحات المكلفين والقيم الحقيقية لأنشطتهم، بحيث يعكس هذا التنوع للأساليب الى المرونة العالية لدى المكلفين في التكيف مع النظام الجبائي، مما يعقد ويصعب من مهمة إكتشاف التعاملات المشبوهة لدى المكلفين.

- **السؤال 02: ما هي العوامل التي تساهم في استمرار ظاهرة التهرب رغم وجود الرقابة؟**

أجمعت نتائج المبحوثين أن ظاهرة التهرب الضريبي يتغدى من واقع مركب، فهو نتاج بيئة معقدة تتداخل فيها عدة أسباب، كضعف وعي وإمتثال المكلفين للضريبة وهذا حسب رأي رئيسة مكتب المراجعات الجبائية، وإتساع نشاط السوق الموازية، ومن جهة أخرى، نجد غيابا وضعف للتنسيق الفعال بين مختلف الإدارات (البنوك، الجمارك،..)، كما تطرق غالبية المبحوثين على نقاط ضعف جوهرية، مثل نقص الوسائل التقنية وغياب تام لمنظومة حقيقية لحماية المبلغين، كل هذا إنعكاس لنتيجة متكاملة من النواقص التي تساهم في إستمرار ظاهرة التهرب الضريبي.

- **السؤال 03: هل ترون أن تعزيز الامتثال الطوعي يتطلب التركيز أكثر على الردع أم على التوعية والتحسيس؟**

إختلفت إجابات الموظفين حول الوسيلة الأنجع لتعزيز الإمتثال الطوعي، بين من يرى أن التوعية والتحسيس هم حجر الزاوية، من خلال ترسيخ ثقافة المواطنة الجبائية وكذلك تبسيط الإجراءات عن طريق عصرنة الإدارة وذلك بتوفير منصات إلكترونية مثل جبايتك، مما يشجع المكلفين على الإمتثال، وفي المقابل، فقدد شدد بقية المبحوثين على ضرورة الردع، لضمان ضبط سلوك المكلفين الجبائي، مع ذلك وجب تحقيق التكامل بين الأسلوبين لضمان تحقيق إمتثال ضريبي مستدام.

- **السؤال 04: هل للعقوبات الجبائية الحالية أثر ردعي فعلي في الحد من التهرب الضريبي؟**

تبين من خلال إجابات المبحوثين أن العقوبات الجبائية لها أثر ردعي مع بعض المكلفين الصغار فقط، كما أضاف بعض الموظفين أن مفعول هذه العقوبات قد يضعف نتيجة المماطلة وطول الإجراءات القضائية وثغرات الطعون، كما أردف اخرين على أن العقوبات الإدارية لاسيما تلك التي تمس النشاط الإقتصادي مباشرة تعد أكثر فعالية من الغرامات المالية، كونها تؤثر على إستمرارية النشاط في حد ذاته، وعليه فإن تحقيق الردع الفعلي لا يتحقق فقط بسن القواين وفرض العقوبات، بل بحتمية تطبيق هذه القوانين وإنسيابية تنفيذها.

❖ **المحور الثالث: متطلبات تحسين الرقابة الجبائية:**

- **السؤال 01: هل التكوين الحالي و الخبرة للأعوان كافٍ لمواكبة تطور أساليب التهرب الضريبي؟**

أظهرت نتائج المقابلات إجماعًا على أن خبرة الموظفين الحالية لم تعد لوحدها كافية لمواجهة الأشكال الجديدة للتهرب الضريبي، خاصة تلك المرتبطة بالتحول الرقمي، وقد كشفت إجابات المبحوثين عن فجوة تكوينية واضحة، خاصة في جوانب التحقيق التقني الحديث والإستعلام المالي، هذا النداء المتكرر من قبل المبحوثين لم تكن مجرد أراء عابرة بل تعكس رغبة جماعية ملحة بضرورة الإنتقال من التكوين التقليدي الى التحيين المستمر وهذا من أجل مواكبة تقنيات التحقيق الحديثة.

- **السؤال 02:ما مدى مساهمة الرقمنة في تعزيز فعالية الرقابة الجبائية؟**

تعكس إجابات المبحوثين عن إتفاق واضح حول الدور الجوهري للتحول الرقمي في تعزيز فعالية الرقابة الجبائية، حيث أشار المبحوثون الى أن الرقمنة قد ساهمت في سرعة الوصول الى المعلومة وكذلك الدقة العالية في تحليلها من خلال الربط من مختلف قواعد البيانات، كما أكد البعض الى أن الرقمنة مكنت من الإنتقال من الرقابة التقليدية الى رقابة أكثر إستباقية تعتمد على التنبؤ بالمخاطر، مما يمنح للإدارة الجبائية القدرة على كشف التجاوزات والشبهات بدقة وسرعة أكبر.

- **السؤال 03:هل يوجد تنسيق بين مختلف المصالح (التحصيل، المنازعات، الرقابة) في مكافحة التهرب الضريبي؟**

بناءًا على نتائج الميدان، فقد كشفت عن إجماع إيجابي من قبل المبحوثين فيما يخص التنسيق بين مختلف المصالح، بحيث نجد التنسيق كممارسة أولية سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي، إلا أنه يفتقد للأليات التي تمكنه من التحول من مجرد تعاون شكلي الى واقع فعال، خاصة من ناحية السرعة والفعالية في تبادل المعلومات، وما يمكن إستخلاصه من إجابات المبحوثين أن فعالية الرقابة الجبائية لا تعتمد على كفاءة الأداء الرقابي لوحده بل على درجة الإنسجام وقدرة المصالح على العمل ضمن منظومة متكاملة.

- **السؤال 04:ماهي أهم التوصيات التي تقترحونها لتعزيز فعالية الرقابة الجبائية مستقبلا ؟**

بناءًا على مقترحات المشاركين في الدراسة، فقد كشفت هذه التوصيات عن وعي عميق بمتطلبات المرحلة القادمة، حيث أجمع البحوثون على ضرورة التكوين المستمر كونه أساس تطوير الرقابة، وكذلك تحيين التشريعات، ولم تقتصر توصيات المبحوثين على الجانب الإداري فقط بل إمتدت لتشمل تعزيز التكامل المؤسسي وفتح قنوات التنسيق بين مختلف الهيئات، إضافة الى تحسين العلاقة مع المكلفين عن طريق تسبيط الإجراءات، كما برزت مقترحات ذات طابع إستباقي، تمثلت في المطالبة باليات الإنذار المبكر وتزويد الأعوان بأحدث الوسائل التقنية، وهذا ما يعكس توجهًا نحو تبني مقاربة وقائية حديثة تعتمد على الذكاء التقني والجاهزية بدلا من الإقتصار على الرقابة الكلاسيكية.

3.2 مناقشة النتائج :

سنقدم نتائج هذه الدراسة التي أجريت من خلال التحقيق المحاسبي والمقابلات الميدانية، والتي كان هدفها الرئيسي تحديد واقع الرقابة الجبائية ودورها في الوقاية من التهرب الضريبي والحد منه، لدى مؤسسة تنشط في قطاعي الترقية العقارية والنشاط الفندقي بالمديرية الولائية للضرائب –الجزائر وسط- ومن خلال الأدوات المعتمدة في هذه الدراسة تمكّنا من تحقيق جملة من النتائج نذكرها فيما يلي:

- التحقيق المحاسبي يُعدّ من أكثر آليات الرقابة الجبائية فعّالية في الكشف عن مختلف صور التهرب الضريبي، لا سيما عندما يُستند فيه إلى مصادر متعددة للمعلومات كعقود الموثق والكشوف البنكية وسجلات الصندوق؛
- المكلف الخاضع للتحقيق لجأ إلى أساليب تهرب متشعّبة ومتزامنة، تمثّلت في إخفاء رقم الأعمال كلياً في نشاط الترقية العقارية يقدر ب 158.348.623دج لم يُصرَّح بها في (G50),وتضخيم الأعباء غير المبرّرة التي قدرت ب 42.822.337 دج، والتملص من ضريبة IRG على الرواتب والامتيازات العينية، وعدم التصريح برسوم النشاط الفندقي؛
- الإمتثال الصوري لبعض المكلفين والمتمثل في التصريح بقيم لا تعكس واقع نشاط المكلف؛
- الاعتماد المفرط على التعاملات النقدية وتحصيلات الصندوق (التي مثّلت 66%) من إجمالي إيرادات المؤسسة يُشكّل عائقاً أمام الرقابة الجبائية نظراً لصعوبة تتبعها والتحقق منها؛
- أغلب موظفي الإدارة الجبائية المستجوَبين أجمعوا على أن تكثيف الرقابة الميدانية والرقمية يُعدّ العامل الأكثر تأثيراً في كشف التهرب والحد منه، في حين أن تشديد العقوبات وحده لا يكفي إن لم يقترن بآليات كشف فعّالة؛
- ضغط الملفات وكثافتها يؤثر سلباً على جودة الرقابة الجبائية، لأنه يدفع الأعوان إلى الاكتفاء بالأخطاء السطحية دون التعمق في التفاصيل المعقدة؛
- الرقمنة تُسهم إسهاماً ملموساً في تعزيز فعالية الرقابة من خلال ربط بياناتالمصلحة بمختلف الجهات(الجمارك والبنوك وأملاك الدولة ..)، غير أنها لا تُعوّض الحضور الميداني ولا تزال تعاني من قصور في الربط الشامل بين الإدارات.
- مستوى الإمتثال الضريبي لا يزال متوسط، ويتوقف تحسينه على تضافر ثلاثة عوامل: تكثيف الرقابة، ونشر الوعي الجبائي، وتبسيط الإجراءات الإدارية.

مقارنة بالدراسات السابقة وبداية بدراسة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي (مجلة المنهل الاقتصادي، 2022)، عالجت هذه الدراسة دور الرقابة الضريبية كوسيلة للكشف والتصحيح واسترداد الحقوق غير المصرّح بها،

مؤكدةً على أهمية العمل التحقيقي العميق وضرورة رقمنة العمليات الرقابية، وهو ما أكدته دراستنا من خلال إثبات أن التحقيق المحاسبي المعمّق هو الذي أتاح كشف تهرب بقيمة تتجاوز 75 مليون دينار كان سيبقى مجهولاً لو اقتصرت الرقابة على المستوى الشكلي.

أما دراسة فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي – مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج -(مجلة الاقتصاد الجديد، 2021)، فقد بيّنت أن التحقيق المعمّق في المحاسبة يُعدّ من أكثر الآليات قدرة على كشف حالات التهرب مقارنةً بالرقابة الشكلية، وقدّمت توصيات بتعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة لتحقيق الامتثال الطوعي، وهو ما دعمته دراستنا من خلال إثبات أن الفجوة بين رقم الأعمال المصرّح به والرقم الحقيقي لم تكن لتُكشف إلا بمقارنة الدفاتر المحاسبية مع عقود الموثق والكشوف البنكية.

وفيما يخص دراسة آليات تطبيق الرقابة الجبائية وفعاليتها في الحد من التهرب وفقاً للتشريع الجزائري (مجلة المحاسبة والتسيير، 2025)، فقد أبرزت أن الإطار القانوني يُشكّل أرضية ضرورية لعمل الرقابة الجبائية لكنه وحده لا يكفي، وأن الفجوات التشريعية تُتيح للمكلفين هامشاً للمناورة، وهذا ما أكدته دراستنا ميدانياً حين تبيّن أن المكلف استغل غياب الربط الرقمي المتكامل للتصريح بصفر في G50 رغم وجود عقود موثقة بقيمة 158 مليون دينار.

وبالنسبة لدراسة أثر التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي – دراسة حالة مركز الضرائب لولاية سعيدة (2023)، تناولت التدقيق المحاسبي كآلية محورية في منظومة الرقابة وأثره في كشف الأوعية الضريبية المُخفاة، وهو ما يتوافق مع ما توصلنا إليه من أن التدقيق في الأعباء غير المبرّرة ومصادر التحصيل أفضى إلى تصحيح وعاء ضريبي كانت المؤسسة قد تعمّدت إخفاءه بالكامل، بما فيه إدراج أعباء تخص سنوات أخرى (2019 و2021) ضمن محاسبة سنة 2020.

أما دراسة التبليغ كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي (مجلة الحقوق والمجتمع، 2022)، فقد خلصت إلى أن التبليغ يُشكّل أداة استخباراتية فعالة تمنح الإدارة الجبائية وصولاً إلى معلومات لا تظهر في السجلات الرسمية، لكنه يستلزم نظام حماية قانوني متكاملاً للمبلغين، وهذا ما أكده أحد المبحوثين في دراستنا حين أشار إلى أن نقص حماية وسرية المبلغين يُساهم في حجب المعلومات الهامة عن الإدارة.

وأخيراً، تتقاطع نتائج مقابلات المبحوثين في محور تطوير الرقابة مع ما توصلت إليه دراسة إدير وزرقون من أن نظام جبايتك ومنظومة الرقمنة ساهما في تسريع معالجة الملفات وتعزيز الامتثال الطوعي، وأن العصرنة التكنولوجية وحدها لا تكفي بل تستلزم إصلاحاً تشريعياً وتعزيزاً لثقافة المواطنة الجبائية.

تتميز الدراسة الحالية عن سابقاتها في عدة جوانب. فمعظم الدراسات السابقة اعتمدت على منهجية واحدة (وصفية تحليلية أو استبيانية)، في حين جمعت هذه الدراسة بين أداتين مختلفتين: دراسة حالة ميدانية حقيقية مع ملف تحقيق محاسبي كامل، ومقابلات معمّقة مع موظفين من مكاتب متخصصة مختلفة، مما يمنحها بُعداً أكثر ثراءً. كما أن معظم الدراسات السابقة ركّزت على نشاط اقتصادي واحد، بينما عالجت الدراسة الحالية حالة تجمع نشاطين مختلفين تماماً في الطبيعة والأسلوب (عقاري وفندقي)، مما يكشف عن تنوع آليات التهرب داخل مؤسسة واحدة. وأخيراً، أبرزت هذه

الدراسة ظاهرة "الامتثال الشكلي أو الصوري" حيث يُودّع المكلف تصريحاته في الآجال القانونية لكنه يُدرج قيماً لا تعكس الواقع، وهو نمط أكثر تعقيداً من مجرد غياب التصريح الذي ركّزت عليه أغلب الدراسات السابقة.

خلاصة الفصل:

وفي ختام هذا الفصل الثالث، الذي تناولنا فيه الجانب التطبيقي للدراسة، والذي تم على مستوى المديرية الولائية للضرائب –الجزائر وسط- فقد تم معالجة ومناقشة نتائج هذه الدراسة من خلال مبحثين أساسيين، حيث تم تخصيص المبحث الأول لدراسة حول إجراء تحقيق محاسبي على مستوى المديرية، سمحت بفهم مختلف مراحل الرقابة الجبائية على أرض الواقع، بدءًا من إختيار الملف محل التحقيق مرورًا بإجراءات الرقابة والفحص والتدقيق، وصولا الى تبليغ المكلف بالنتائج النهائية وإعداد التقرير النهائي، وقد أبرزت هذه الدراسة دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن المخالفات والتجازوات وأهمية العقوبات والغرامات في تعزيز الإمتثال الضريبي.

أما المبحث الثاني، فقد مكن من عرض وتحليل نتائج الدراسة النوعية بالإعتماد على المقابلات، حيث تم الإعتماد على أسلوب التحليل الموضوعي لإستخلاص أهم الأفكار والأنماط المتكررة في إجابات المبحوثين، ومن خلال الربط بين نتائج الدراسة الميدانية بشقيها، يتضح أن تعزيز الرقابة الجبائية يتطلب تبني إستراتيجية شاملة تقوم على مدى توفر الإمكانيات البشرية والتقنية، وكذا بمدى تطور الإطار التشريعي والتنظيمي، والتكوين المستمر القائم على إستخدام الوسائل التقنية، وهذا بما يساهم في تحقيق نظام جبائي فعال يقوم على الكشف والحد من مختلف التجاوزات الضريبية.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

تناولت هذه المذكرة واقع الرقابة الجبائية ودورها في الوقاية من التهرب الضريبي، من خلال دراسة ميدانية مزدوجة جمعت بين تحليل ملف تحقيق محاسبي حقيقي أُجري بالمديرية الولائية للضرائب – الجزائر وسط –، وإجراء مقابلات شبه موجهة مع ستة موظفين من مكاتب متخصصة مختلفة. وقد كشفت النتائج الميدانية عن صورة دقيقة ومعمّقة لآليات التهرب الضريبي وأساليب الرقابة المعتمدة في الكشف عنه ومكافحته، مما أتاح لنا استخلاص جملة من النتائج والتوصيات التي نأمل أن تُسهم في تعزيز فعالية المنظومة الجبائية في الجزائر.

1. المساهمات في المجال :

تُسهم هذه الدراسة في إثراء المعرفة العلمية المتعلقة بالرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي في الجزائر من خلال عدة محاور:

1.1. **التوثيق الميداني لأساليب التهرب الضريبي المركّب:**قدّمت الدراسة توثيقاً تطبيقياً نادراً لحالة تهرب ضريبي تجمع نشاطين مختلفين (الترقية العقارية والنشاط الفندقي) في مؤسسة واحدة، وكشفت عن منظومة متكاملة من الأساليب المتداخلة تضمّنت: إخفاء رقم الأعمال كلياً في التصريحات الشهرية G50 ، وتضخيم الأعباء غير المبرّرة و وإغفال الضرائب على الرواتب والامتيازات العينية، والاعتماد المفرط على الصندوق النقديلتفادي الرقابة البنكية .

2.1.**تقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية:**أثبتت الدراسة أن نجاعة التحقيق المحاسبي تتوقف على توظيف مصادر معلوماتية متقاطعة لا يمكن الطعن فيها (عقود الموثق، الكشوف البنكية، سجلات الصندوق)، وأن الرقابة الشكلية وحدها غير كافية للكشف عن أشكال التهرب المعقدة. كما بيّنت أن مستوى الامتثال الضريبي لا يزال متوسطاً ويميل نحو الامتثال الشكلي الزائف، أي الإيداع في الآجال القانونية مع التصريح بقيم لا تعكس الواقع.

3.1.تشخيص العوامل المُعيقة لفعالية الرقابة:حدّدت المقابلات الميدانية منظومة من العوامل الهيكلية التي تُديم ظاهرة التهرب رغم وجود الرقابة، أبرزها: اتساع الاقتصاد غير الرسمي وهيمنة التداول النقدي، وضعف الوعي والثقافة الجبائية، وعدم اكتمال منظومة الرقمنة وضعف التنسيق بين الإدارات، وشُح الموارد البشرية والمادية، إضافةً إلى ضغط الملفات الذي يؤثر سلباً على جودة التحليل ودقة النتائج.

4.1.**الأفاق المستقبلية بدعم بيانات ميدانية:**تقدّم الدراسة رؤية مستقبلية مدعومة بمعطيات ميدانية حقيقية، إذ أجمع المبحوثون على أن التحول الرقمي يشكّل دعامة استراتيجية لا غنى عنها لتعزيز فعالية الرقابة الجبائية، دون أن يكون بديلاً عن الحضور الميداني والتحقيق المعمّق الذي لا تستطيع الأتمتة وحدها تعويضه.

2. إقتراحات الدراسة :

بناءً على النتائج الميدانية، نقترح جملة من التوصيات العملية الآتية:

1.2) الإستثمار في التكوين المتخصص والمستمر:تُظهر المقابلات بوضوح أن التكوين القائم يحتاج إلى تحيين مستمر لمواكبة تطور أساليب التهرب لا سيما التكنولوجية منها. ولذا يُوصى بوضع برامج تكوينية دورية تغطي تقنيات التحري

الرقمي والاستخبار المالي وتحليل البيانات الضخمة وكشف عمليات الغش المحاسبي المعقد، مع إيلاء أهمية خاصة لتأهيل الأعوان في التعامل مع قواعد البيانات وتقنيات المراجعة الإلكترونية.

2.2) إستكمال منظومة الرقمنة وتعزيز التنسيق بين الإدارات:أجمع المبحوثون على أن الربط الرقمي الآني بين الإدارة الجبائية والبنوك والجمارك وأملاك الدولة هو الحل الجذري لسد الثغرات التي يستغلها المتهربون. ويُوصى بتسريع استكمال منظومة جبايتك وتوسيع نطاقها لتشمل التنسيق مع مصالح التسجيل والشهر العقاري، وإنشاء لجان تنسيق دائمة مع الأجهزة الأمنية والقضائية والجمركية لتبادل المعلومات في ملفات الغش المالي المعقد.

3.2) تعزيز الثقافة والمواطنة الجبائية:يُعدّ غياب الوعي الجبائي من أبرز العوامل المُغذّية للتهرب الضريبي كما تؤكده المقابلات. ويُوصى بإطلاق حملات توعوية ممنهجة تُبيّن للمكلفين أثر الضرائب في تمويل الخدمات العامة والتنمية الاقتصادية، مع تبسيط الإجراءات الإدارية وتوفير منصات تواصل إلكترونية سهلة تُشجع على الامتثال الطوعي وتُقلّل من الخوف البيروقراطي الذي يدفع بعض المكلفين إلى التهرب.

4.2) تفعيل آليات الإنذار المبكر وتوجيه الرقابة بالمعلومة:أكد المبحوثون أن الرقابة الموجهة بالمعلومات أكثر جدوى من الرقابة العشوائية. ويُوصى بتطوير أنظمة ذكية للإنذار المبكر تكشف التناقضات والاختلالات في تصريحات المكلفين آلياً قبل نهاية السنة المالية، مما يُمكّن من التدخل المبكر والتصحيح قبل تراكم المنازعات، مع تعزيز قنوات التبليغ الإلكتروني السرية لتحفيز الإبلاغ عن حالات الغش الجبائي.

5.2) معالجة إشكالية ضغط الملفات:كشفت المقابلات بإجماع أن كثافة الملفات تُفضي إلى إضعاف جودة الرقابة وتسطيح التحليل. ويُوصى بمراجعة آليات توزيع الملفات بما يضمن تخصيص الوقت الكافي للملفات ذات المخاطر العالية، وتزويد مكاتب الرقابة والتحقيق بالوسائل التقنية الحديثة التي تُقلّل من الجهد اليدوي وترفع من طاقة المعالجة.

3. حدود الدراسة :

- تقتصر الدراسة على ملف تحقيق محاسبي واحد بالمديرية الولائية للضرائب – الجزائر وسط – وستة مقابلات مع موظفين من نفس المديرية، مما قد يحدّ من إمكانية تعميم النتائج على سائر الولايات والقطاعات الاقتصادية الأخرى.
- اقتصرت دراسة الحالة على السنة المالية 2020 وحدها، في حين أن التهرب الضريبي ظاهرة متطورة عبر الزمن قد تتبدّل أساليبها من سنة إلى أخرى تبعاً للتغيرات التشريعية والاقتصادية.
- اعتمدت المقابلات على عيّنة قصدية محدودة من ستة موظفين، مما يجعل النتائج تعكس وجهات نظر مكاتب بعينها دون استيعاب كافة مصالح الإدارة الجبائية.

4. وجهات النظر:

في ختام هذه الدراسة، وبالرغم من ما كشفت عنه من نتائج ، يظل هامش التحسين واسعاً ومشجعاً، خاصةفيما يتعلق بالدراسات المستقبلية، إذ سيكون من الأجدر إعطاء أهمية بالغة لدراسة أثر الذكاء الإصطناعي وتحليل البيانات الضخمة في تعزيز قدرات الإدارة الجبائية على الكشف المبكر عن التهرب، وكذا دراسة تجارب الدول المقارنة في بناء منظومات جبائية رقمية متكاملة يمكن الإستلهام منها في تطوير المنظومة الجبائية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: المراجع باللغة العربية

- الكتب:

1. أحمد زهير شامية خالد، المالية العامة، عمان دار النشر زهران.عمان الأردن 2005.

2. أحمد يوسف العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

3. خالد خطيب، احمد زهير شامية، مالية عامة،دار وائل للنشر والتوزيع, 2011.

4. خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، الطبعة الثانية، دار وائل، الأردن، 2011.

5. خالد محمد الزعبي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.

6. خالد محمود الخطيب وأحمد زهير شامية، المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

7. الخياط، ماجد محمد، (2012)، أساسيات البحوث الكمية والنوعية في العلوم الإجتماعية، الطبعة الأولى، عمان، الأردن: دار الراية للنشر والتوزيع.

8. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2005 .

9. سليمان حمدي، (1998)، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، ص13.

10. عباس عبد الرزاق، (2019), التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر.

11. عبد الرحمان بدوي، (2020)، مناهج البحث العلمي، لبنان: دار القلم للطباعة والنشر.

12. عبد العظيم محمد حجازي، المالية العامة: مدخل لدراسة النفقات العامة والإيرادات العامة والموازنة العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2012.

13. عبد الله أحمد البدراوي، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2010.

14. عبد المجيد قدي : " دراسات في علم الضرائب " دار جرير للنشر و التوزيع، الأردن ، 2011.

15. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

16. علي لطفي، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

17. عمار، عباش، زكية بوحوش، (2019)، منهجية البحث العلمي وتقنياته في العلوم الإجتماعية، برلين، المركز الديمقراطي العربي، للدراسات الإستراتيجية والسياسية والإقتصادية.

18. كمال دشلي، (2016)، منهجية البحث العلمي، حماة، سوريا، منشورات جامعة حماة.

19. مجدي شهاب أصول الاقتصاد العام: المالية العامةدار الجامعة الجديدة بالإسكندرية عام 2004 .

20. مجدي محمود شهاب، أصول الاقتصاد العام: المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2004.

21. محمد حسين النعيمي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.

22. محمد خالد المياليني،التهرب الضريبي وأساليب مكافحته،المنظومة العربية لمتنمية الإدارية،القاىرة،مصر, 2010.

23. محمد سرحان المحمودي, (2019), مناهج البحث العلمي, اليمن: دار الكتب.

24. محمد سرحان على المحمودي، (2019), مناهج البحث العلمي، دار الكتب، صنعان، اليمن.

25. محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار الهومة، الجزائر، الطبعة الأولى، 2003 .

26. محمد عبد الله الطراونة، دليل المحاسبة الضريبية والمالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.

27. محمد عبد الله حسين، المالية العامة والاقتصاد المالي، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2010

28. محمود حسين الوادي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2007.

- المقالات:

1. أمير جازية ومهدي رزيقة، التهرب الضريبي كأحد تحديات الإدارة الجبائية، المجلة الجزائرية للمالية، العدد 01, 2023.

2. بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق, 2015.

3. خالد عيادة عليمات, مجلة الاقتصاد الجديد. العدد 09, سبتمبر 2013, التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منهة ـجامع إربد- ,الاردن.

4. سوزان جلال عبد الشافي الكناني، التهرب الضريبي دراسة في التشريع المصري والسعودي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية 2021.

5. عبد الرحمان مغاري، بلال شيخي، دور الرقابة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، مجلة الدراسات الجبائية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيسي على، البليدة، العدد 01، المجلد 02، جوان 2013، ص33.

6. عوادي مصطفى، نصر رحال، أنور عبدة، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، - دراسة حالة-، المديرية الولائية للضرائب بالوادي، مجلة الإقتصاد والتنمية المستدامة، 2019، ص 84-67.

7. مونة مقلاتي وتوفيق بوليفة، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والإقتصادية ، المجلد 04، العدد 01، 2021.

8. ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الاقتصادي الوطني، مجلة دراسات اقتصادية، 2010.

9. يزيدي رضا، مجلة العلوم الإنسانية والإجتماعية، المجلد 09، العدد 06، 2025, ص 59-37.

- رسائل الدكتوراه:

1. أولاد سالم عبد الرؤوف، التهرب الضريبي وأثره على ميزانية الدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون جنائي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2024/2023.

2. زايمي مولود، فعالية التحقيق المحاسبي والجبائي في الكشف عن الممارسات الإبداعية، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، جامعة لونيسي علي، البليدة، 2022/2023. ص 31-27.

3. علي سمان، أثر الرقابة الجبائية في تحسين الأداء الضريبي، أطروحة مقدمة وفق متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، 2022/2023، ص16.

- رسائل الماجيستير:

1. أحمد حسن، التهرب الضريبي وأثره في الأداء المالي للشركات، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الاعمال، 2022/2021.

2. بودلال علي, ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر و سياسات التعامل معها. دراسة تحليلية. مجلة الدراسات الإقتصادية, جامعة قسنطينة، العدد22, 2013.

3. سليمان عتير، (2011-2012)، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، (مذكرة ماجيستير)، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة.

4. عرشوش محمد، التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، تخصص القانون الجنائي الدولي، جامعة عباس لغرور, خنشلة 2018.

- القوانين والمواثيق:

1. قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، الصادر بموجب الأمر رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، المعدل والمتمم بموجب القوانين اللاحقة، واخرها قانون المالية لسنة 2025 (القانون رقم 24-11) المورخ في 23 ديسمبر 2024، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 86.

2. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتحقيقات،2025.

- المحاضرات:

1.العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمة أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر –مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية-، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، (أكتوبر 2021)، ص3.

2. محمد طالبي، مطبوعة بعنوان محاضرات في الرقابة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، جامعة البليدة، 2019، ص 18-15.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1.Creswell, John w, (2014), research design: qualitative, quantitative, and mixed méthode approaches (4thed), sage publications.

2. GouAREZKI.M, (2019-12-05), les procédures du control fiscal en algerie avec étude d'evaluation des résultat (2000,2016), journal tawassal economie administrative et droit, 26, p 194-206.

3. J.L Rau .(2004) .Searching the literature and selecting the right references .Respirator Care,49(10)

4. Kothri, C,R (2023), research methodology: Methods and technique, India, ,new age international publishers.

5. L Kohn،etW Christiaens .(2014) .Research Methodology de recherchesqualitativesdans la recherche en soins de santé:apports et croyances .Reflets et perspectives de la vie économique.

6. R Kumar .(2011) .Research Methodology : A Step-by-Step Guide for Beginners (1st ed) SAGE Publications Ltd.

7. Rezaul Islam M ،BaikadyRajendra ،& Ahmed Khan Naiz .(2022) .Principles of Social Research Methodology .Springer Nature Singapore.

8. Victoria,Clarke, and Virginio, Braun (2013), teaching thematic analysis, journal of psychology, the british psychologyical society, vol 26 no 2 february.

قائمة الملاحق

الملحق01

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTIONDES IMPOTS D'ALGER CENTRE

SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Réf: 1532/10/2023

SARL BUILDING

Référence N° 13 /DIWAC/SDCF/BV/023

Lettre a[illegible]c A.R N°

A

SARL

PROMOTION IMMOBILIERE [illegible] HYDRA

ALGER Le 04.10.023

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaitre que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre ETABLISSEMENT le 12/10/2023 à 10 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2019 ,2020 ,2021 ,2022 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : TAP.TVA.IBS.IRG/Salaire.IRG/RS.IRG/RCM.TAXE APPRENTISSAGE/FORMATION ET DROITS DE TIMBRE :DROITS D'ENREGISTREMENT ET AUTRE IMPOTS ET TAXES

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

☐ (1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

(1) A cocher en cas de contrôle inopiné.

CS Scanned with CamScanner

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.
L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :
- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (9) mois.

La fin des travaux de vérification sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès-verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification lorsqu'il ya transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.
En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

Important !
Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr ... Tél n° ...

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur ... Tél n° ...

Scanned with CamScanner

الملحق 02

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPÔTS
DIRECTION DES IMPÔTS D'ALGER CENTRE
SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL
REFERENCE N° /DIWAC/ D /2024

Alger, le : 30 . 12 . 2024

PROMOTION IMMOBILIERE
ALGER

Lettre avec A.R N°

Notification de Redressement Suite à la Vérification de Comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de Vérification N13 du 01/10/2023 ,vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices **2019 ,2020 , 2021et 2022** se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : **TAP,TVA,IBS,IRG Retenue à la Source et IRG Salaire, Droit de Timbre, Droit d'Enregistrement ,Taxe de Formation Professionnel ,Taxe d'Apprentissage et autres Impôts et Taxes.**

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'Administration Fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées .Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage p ² 4556our des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes */entreprises, du Directeur des Impôts de Wilaya, du Chef de Centre des Impôts ou du Chef de Service des Recherches et Vérifications en vertu des dispositions l'Article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi, sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte ( ) feuillets y compris celui-ci.

Veuillez agréer, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération.

Chef de Brigade

Nom, Prénom et Grade Des Vérificateurs

Inspecteur Divisionnaire

Inspecteur Div

POSITION FISCALE :

Votre société SARL SOLAR BUILDING sise au Val D'HYDRA ILOT PROPRIETE 12 SECTION 05 HYDRA ALGER a fait l'objet d'une vérification de comptabilité pour les exercices 2019 , 2020,2021 et 2022 inclus ,qui a été porté à votre connaissance par l'avis de vérification enregistré sous le N°13/DIWAC/SDCF/BV/2023,qui vous été remis en main propre le 02/10/2023 contre accusé de réception par vos soins a donné lieu aux observations suivantes :

Vous êtes soumis aux impôts et taxes suivants :

I) IMPOTS DIRECTS

1°taxe sur l'activité professionnelle (TAP)

Au taux de 2% pour les exercices 2020 1.5% et 2021 et 2% pour l'exercice 2022 sur l'ensemble des opérations facturés conformément aux dispositions des articles 117 à 222 du code des impôts directs et taxes assimilés .

2° Impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS)

Au taux de 26% sur l'ensemble des bénéfices et revenus réalisés conformément à l'article 150 du code des impôts directs et taxes assimilés ainsi que les articles 139 , 140 et 141 du même code .

3° Impôt sur le revenu global IRG/Associés

Application d'une retenue à la source au taux de 15% sur l'ensemble des revenus des associés conformément aux dispositions des articles 54 du code des impôts directs et taxes assimiles ainsi que les articles 45 à 48 et l'article 104 du même code .

II)Taxe sur le chiffre d'affaires :

Votre société est redevable à la TVA au taux de 9% et 19% suivant article 42 de la loi de finance 2009 et 19% pour les autres exercices sur l'ensemble des opérations encaissés par banque et caisse conformément aux dispositions des articles 21 et 23 du code des taxes sur le chiffre d'affaires modifiés par l'article 26 de la loi n° 16-14 du 28/12/2016 ,portant la loi de finance 2017 J.O n° 7

III)Taxe de formation professionnelle et taxe d'apprentissage

Respectivement au taux de 1% sur la masse salariale, et ce conformément aux dispositions prévues par les articles 125 - 196 TER/CID TA

vi) Droits de Timbre

sur le montant des factures de ventes réglées en espèce (Article 100 du code de Timbre)

VII) Majorations

Les majorations dues sur les droits dégagés sont prévues par les articles 193 du Code des impôts directs et 116 du Code des taxes sur les chiffres d'affaires

Viii) Taxe de séjours et Taxe de promotion touristique

Redevable à la taxe de séjours à raison de 400 DA /personne et par nuit conformément à l'article 63 loi de finance 2008 . ainsi que la taxe de promotion touristique au taux de 1% sur chiffre d'affaires réalisé conformément à l'article 100 loi de finance 1992 .

Scanned with CamScanner

الملحق 03

En la forme :

Votre comptabilité présente un caractère probant vu l'existence de tous les livres légaux stipulés par l' article 09 et 11 code de commerce et l'article 20 de la loi 07 -11du 27 /11/2007 portant système comptable financier JO n° 74 du 25/11/2007, ainsi que les pièces inhérentes à la tenue et présentation des informations qu'elle traite.

En la forme votre comptabilité est régulière

**Il y a lieu de vous signaler que les régularisations portées dans la présente notification concerne les uniquement l'exercice 2020 , les autres exercices 2021et 2022 feront l'objet d'imposition ultérieurement.*

En le Fonds :

L'étude et l'examen de vos documents comptables a permis de conclure certains anomalies :

L'Insuffisance de de déclarations mensuelles G50 durant les exercices 2020 a cet effet le service procèdera à la régularisation de vos chiffre d'affaires qui s'impose .

1°) Régularisations en matière de chiffre d'affaires concernant la promotion immobilière :

La détermination de vos chiffres d'affaires au titre de la période vérifié a été effectuée par la livraison matérielle et juridique des appartements suivant les actes et les attestations de ventes délivrés par les notaires durant les exercices 2020 dont le détail qui se présente comme suit :

Libellé	Exercice 2020
Nombre d'appartements vendus	10
Total ventes appartements	158 348 623 DA
Chiffre d'affaires déclaré sur G50	Non déclaré
Rehaussement	158 348 623 DA

L'écart dégagé sera repris en imposition en matière de TAP au taux de 2% pour l'exercice 2020 - et à la TVA au taux de 9% et ce conformément aux articles 117 à 222 du CID et CTCA ainsi que l'article 23 et 14 du code de TCA suivi des pénalités articles 116 et 193 du CID TA .

2°)Régularisation en matière de chiffre d'affaire concernant « HOTEL »

La détermination du chiffre d'affaires a été établi suite à l'exploitation des encaissements (relevés Bancaires – caisse -419) .

Quant aux avantages fiscaux accordés en matière de TAP et IBS suivant décision ANDI « Phase exploitation » portant N° 2014/99/0112/E du 27 juin 2022 qui prend effet à compter de 06 juillet 2019, le service vous informe qu' un rappel de ces droits sera émis à votre encontre au motif que vous avez créer une activité mixte sans tenir une comptabilité séparé ainsi que vous n'avez pas respecter vos obligations fiscales notamment la souscription des déclarations mensuelles G 50 dans les délais réglementaires . (circulaire n°03 MF/MDB/DGI/DLF/LF/2002 et la circulaire n°3/MF/DGI/DOF/SDLF du 16/04/2018)

Scanned with CamScanner

الملحق 04

Encaissement Banque BEA année 2020

Mois	Encaissements BEA TTC	Taux de conversion	Encaissement En HT
janvier	17 220 408	0.9174	15 798 539
Février	/	0.9174	/
Mars	8 485 327	0.9174	7 784 704
Avril	9 616 097	0.9174	8 822 107
Mai	10 865 827	0.9174	9 968 649
Juin	11 615 350	0.9174	10 656 284
Juillet	6 281 194	0.9174	5 762 563
Aout	2 734 008	0.9174	2 508 264
Septembre	2 440 810	0.9174	2 239 275
Octobre	4 530 624	0.9174	4 156 536
Novembre	4 955 801	0.9174	4 546 606
Décembre	8 666 050	0.9174	7 950 505
Total	87 411 496	0.9174	80 194 033

Encaissements Banque CPA année 2020 :

Mois	Encaissements CPA TTC	Taux de conversion	Encaissements En HT
janvier	9 129 336	0.9174	8 375 538
Février	11 819 357	0 ,9174	10 843 447
Mars	18 959 396	0,9174	17 393 941
Avril	2 529 591	0,9174	2 320 726
Mai	/	0.9174	/
Juin	158 842	0.9174	145 727
Juillet	199 114	0.9174	182 673
Aout	726 097	0.9174	666 144
Septembre	1 411 613	0.9174	1 295 058
Octobre	932 572	0.9174	855 571
Novembre	1 550 184	0.9174	1 422 187
Décembre	1 143 296	0.9174	1 048 895
Total	48 559 398	0.9174	44 549 907

Scanned with CamScanner

الملحق 05

Encaissements caisse 2020:

Mois	Encaissements CAISSE	Taux de conversion	Encaissement En HT
Janvier	62 901 680	0.9174	57 707 963
Février	15 386 076	0.9174	14 115 666
Mars	7 000 270	0.9174	6 422 266
Avril	319 800	0.9174	293 385
Mai	144 900	0.9174	132 936
Juin	3 301 920	0.9174	3 029 284
Juillet	21 117 160	0.9174	19 373 541
Aout	6 896 035	0.9174	6 326 638
Septembre	26 353 430	0.9174	24 177 459
Octobre	13 860 890	0.9174	12 716 413
Novembre	15 000 000	0.9174	13 761 468
Décembre	97 107 243	0.9174	89 089 214
Total	269 389 404	0.9174	247 146 242

Encaissements perçus avance compte (419) année 2020

Mois	Encaissements 419	Taux de conversion	Encaissement En HT
Janvier à Décembre	365 875	0.9174	335 654

Récapitulatif du Chiffre d'affaires encaissés 2020:

Total Encaissements en HT BEA- CPA- CAISSE- 419	Chiffre d'affaires G50	Ecart dégagé
. 372 225 836 DA	116 919 638	254 366 198 DA

NB ; le montant de 254 366 198 DA a été calculé après la déduction de la taxe de séjours d'un montant de940 000 DA.

L'écart dégagé d'un montant de 254 366 198 DA et compte tenu de la nature de votre activité exercée « HOTELLERIE » le fait générateur de la TAP et TVA est constitué par l'encaissement total ou partiel sera repris en imposition en matière de TAP et TVA conformément à l'article 14 - 116 du code du TCA et l'article 221 Bis -193 du code du CIDTA

4°) L'examen de la déclaration G29 des salaires a permis de constater que vous avez déclaré une base imposable à L'IRG d'un montant de l'ordre de 83 011 562 DA au titre de l'exercice 2020 or , que le versement sur bordereau G50 n'a pas été effectuer sur la totalité de l' exercice. De ce qui précède, un rappel des droits non acquittées sera appliqué au taux de 20% en matière d'IRG et ce suivant l'article 130 du Code Des Impôts Directs assorti de l'application des pénalités d'assiettes. (art 104 CID TA)

Scanned with CamScanner

5°)Régularisation des loyers concernant la location des logements des employés qui sont respectivement des montants de l'ordre de 3 255 000 DA relatifs au titre de L' exercice 2020- sont considérés comme étant des avantages en nature suivant l'article 72 du CID .Par voie de conséquence seront soumis au taux de 20% libératoire (IRG/SALAIRES°) suivi des pénalités (art 193 CID TA

6°) Des charges comptabilisés sur l' exercice 2020 ont été réglés par des bons voir « tableau ci après «

Exercice 2020

COMPTE	LIBELLI	MONTANT
60200216	Produits pour jardinage	7800 DA
60200316	Fournitures pour plomberie	53 445 DA
60200816	Pieces mécaniques	91 272 DA
60201316	Fournitures électriques	59 045 DA
60201416	Ampoules	77 055 DA
60201716	Pièces de rechange	38 910 DA
60202016	Pièces de rechange ascenseurs	70 000 DA
60700416	Consommation fleures et plantes	68 500 DA
61100000	Vidange bac à graisse	25 000 DA
61100000	MADI SEL	7500 DA
61100000	MEDI GRAPH Carte.de visite	4800 DA
61100000	MEDI GRAPH Imprimerie	4200 DA
61500016	Entretien matériel et outillage	13 938 DA
61500216	Service maçonnerie	99 690 DA
61500316	Service jardinage	14 000 DA
61500616	Entretien matériel cuisine	50 670 DA
61501516	Entretien ascenseurs	3375 DA
	TOTAL	689 200 DA

En application du décret exécutif 468- 05 du 10/12/2005 fixant les conditions et modalités d'établissement de la facture JO N° 80 qui stipule en son article deuxième que toute vente ou prestation de service entre les agents économiques doit faire l'objet d'une facture .

A cet effet , nous allons procédé à la réintégration de ces charges au résultat fiscal .

7°) Contrôle des Charges :

•Le non-respect du principe du principe de séparation des exercices des charges concernant les exercices antérieurs ont été comptabilisés sur l'exercice en cours 2020- feront l'objet de réintégration au résultat fiscal voir le détail ci –après :

N° FACTURE	DATE DE LA FACTURE	MONTANT DE LA FACTURE
ANNEE DE COMPTABILISATION 2020		
F N° 003/2019(s/traitance)	15/11/2019	446 999 DA
FN°014/2019	13/11/2019	220 000 DA

Scanned with CamScanner

الملحق 07

FA190695	30/12/2019	30 000 DA
F N°005/2019(HONORAIRE*)	13/01/2020	504 202 DA
NOTE D'honoraire	30/06/2019	350 000 DA
NOTE NOTAIRE	29/10/2019	30 000 DA
FN°002/2019 (Publicité)	26/10/2019	35 148 DA
CNRC PUBLICATION COMPTES SOCIAUX	19/07/2021	30 110 DA
TOTAL		**1 646 459 DA**

*la comptabilisation des charges non admises en déduction pour la détermination du résultat fiscal conformément aux articles 169 et 141 alinéa 01 du code des impôts directs seront réintégrés et imposés en matière d'IBS et IRG /retenue à la source à savoir :

Exercice 2020

N° COMPTE	LIBELLE	MONTANTS	MOTIF DE REJET
613 000	LOCATIONS	6 720 036 DA	Absence de factures
623000	PUBLICITE	1 138 711 DA	Absence de factures
622 000	HONORAIRES	17 194 052 DA	Absence de factures
611 000	SOUS TRAITANCE	10 554 123 DA	Absence de factures
	TAP HOTEL	4 390 756 DA	NON Réglé sur G 50
	TAP PROMOTION IMMOBILIERE	2 375 229 DA	NON Réglé sur G 50
	DOTATION DE L'AMORTISSEMENT DU VEHICULE DE TOURISME	449 430 DA	
TOTAL		**42 822 337 DA**	

8°) Vous êtes redevable à la taxe de séjours à savoir (400DA /par personne et par nuit) conformément à l'article 63 loi de finance 2008 . Ainsi que la taxe de promotion touristique au tau x de 1% sur Chiffre d'affaires réalisé conformément aux dispositions de l'article 100 loi de finance 1992 suivi des pénalité pour les exercices 2020

9°) une majoration de 10% vous sera appliquée sur les acomptes IBS qui n'ont pas été payés et ce conformément aux articles 355 et 356 du CID .pour les exercices 2020-

10°) la réintégration montant de la dotation de l'amortissement du véhicule de tourisme et dont les montants sont respectivement pour l'exercice 2020 d'un montant de 499 430 DA l'exercice

11) Par ailleurs, Veuillez justifier la discordance constaté entre le montant des consommations déclaré sur tableau du compte résultat et consommations déclaré sur tableau des mouvements des stocks soit :

A°) Achats de marchandises sur TCR = 47 190 048 DA

Achats de marchandise sur tableau des stocks= 1 463 781 DA

Ecart à justifier de 45 726 267 DA

B°) Autres approvisionnements sur TCR = 7 497 980 DA

Autres approvisionnements sur tableau des stocks= 5 721 173 DA

Scanned with CamScanner

Ecart à justifier de 1 776 807 DA

A défaut de justifications, ces derniers seront régularisé conformément à la réglementation en vigueur

Récapitulation des charges

Désignation	2020
Séparation des exercices	1 646 459
Charges non admises en déduction	42 822 337
bons	689 200
Total des charges à réintégrer	45 157 996

Proposition des impositions à établir :

3°)En matière d'IRG /Salaire :

Désignation	2020
Masse salariale imposable à l'IRG	83 011 562
IRG /Salaire au taux de 20%	16 602 312
Déduction des droits déjà versé	5 082 998
Différence de droits à payer	11 519 314
Pénalités 25%	2 879 828
Total à payer	14 399 142

4°)En matière d'IRG /retenue à la source (avantage en nature) :

Désignation	2020
Montant du loyer	3 255 000
IRG /retenue à la source de 20%	20%
Droits IRG /retenue	651 000
Pénalités 25%	162 750
Total à payer	813 750

5°) Rappel des droits en matière de TAP (Promotion immobilière)

Désignation	2020
Chiffre d'affaires reconstitué	158 348 623
Taux TAP	2%
Droits TAP	3 166 972
Taux de pénalités	25%
Pénalités	791 743
Total à payer	3 958 715

Scanned with CamScanner

الملحق 09

6°) Rappel des droits en matière de TVA(promotion immobilière)

Désignation	2020
Chiffre d'affaires réhaussé	158 348 623
Taux TVA	9%
Droits TVA	14 251 376
Taux de pénalités	25%
Pénalités	3 562 844
Total à payer	17 814 220

7°) Rappel des droits en matière de TAP (HOTEL)

Désignation	2020
Chiffre d'affaires reconstitué	254 366 198
Taux TAP	2%
Droits TAP	5 087 324
Taux de pénalités	25%
Pénalités	1 271 831
Total à payer	6 359 155

8°) Rappel des droits en matière de TVA(HOTEL)

Désignation	2020
Chiffre d'affaires reconstitué	254 366 198
Taux TVA	9%
Droits TVA	22 892 958
Taux de pénalités	25%
Pénalités	5 723 239
Total à payer	28 616 197

9°) Rectification du Déficit

Désignation	2020
Résultat comptable déclaré	-1 232 062
Réintégration déclaré sur T09 liasse fiscale	3 255 000
Charge à réintégré	45 157 996
Déduction TAP	-3 166 972 -5 087 324
Déficit antérieur	-57 633 521
Déficit rectifié	-18 706 883

Scanned with CamScanner

10) Majorations sur acomptes provisionnels IBS

Désignation		2020
1° AP /IBS= 10 000 * 30%= 3000		3000 DA
2eme AP/IBS=10 000 *30%=	3000	3000 DA
3eme AP/IBS=10 000 *30%=	3000	3000 DA
Majorations de 10% sur AP /IBS		900 DA

11°) Rappel des droits en matière de la taxe de promotion touristique

Désignation	2020
Chiffre d'affaires facturés	219 537 809 HT
Taux de taxe de promotion touristique	1 %
Droits de la taxe de promotion touristique	2 195 378
Taux de pénalités	25%
Pénalités	548 844
Total à payer	2 744 222 DA

12°) Rappel des droits en matière de la taxe de séjours

Désignation	2020
Nombre de personnes par nuit	1880
La taxe séjours = 400DA/Personne	400 DA *1880
Droits de la taxe de séjours	752 000
Taux de pénalités	25%
Pénalités	188 000
Total à payer	940 000 DA

Observations :

Tout élément nouveau susceptible de modifier la présente notification sera pris en considération.

Les propositions de redressement contenues dans la dite notification ont été arrêtées suivant notre débat contradictoire N° /DIWAC/SDCF/BV/du / /

Nous avons la possibilité de solliciter dans votre réponse, l'arbitrage de Monsieur le Directeur des Impôts d'Alger centre, conformément à l'article 20 alinéa 06 du code des procédures fiscales.

CHEF DE BRIGADE **LES VERIFICATEURS**

Scanned with CamScanner

الملحق 11

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Série D. 37 - Imp. Officielle, Alger (2020)

TS - TAXES - DROITS roduits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT De la base imposable	DROITS RESULTANT De la base Imposée (Déclarée)	T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES Taux	PENALITES Montant	TOTAL des droits et pénalités à payer
I.R.G. Salaires	2020	57.596.570		57.596.570	20%	11.519.314			11.519.314	25%	2.879.829	14.399.143
TAP / IFU	2020	3.255.000		3.255.000	20%	651.000			651.000	25%	162.750	813.750
is et Amendes (VF+IRG) ... à												
- I.B.S.	2020										900	900
ient Forfaitaire												
l'Activité Professionnelle	2020	158.348.623		158.348.623	2%	3.166.972			3.166.972	25%	791.743	3958.715
	2020	254.366.198		254.366.198	2%	5.087.324			5087.324	25%	1.271.831	6.359.155
	2020	126.513		126.513	2%	2530			2530	10%	253	2783
r la Valeur Ajoutée ...	2020	158.348.623		158.348.623	9%	14.251.376			14.251.376	25%	3.562.844	17.814.220
	2020	254.366.198		254.366.198	9%	22.892.958			22.892.958	25%	5.723.239	28.616.197
	2020	126.513		126.513	19%	24.037			24.037	10%	2.404	26.441
ration TVA/achats ...												
is d'assiette/TVA ...												
achats ...	à											
Enregistrement ...												
200 - Timbre ...												
100 - TF et TA	2020	219.537.809		219.537.809	1%	2.195.378			2.195.378	25%	548.844	2.744.222
Impôt sur le Patrimoine	2020					752.000			752.000	25%	188.000	940.000
ds Séjours												
		TOTAL GENERAL DU ROLE ...							60.542.889		15.132.697	75.675.526

Scanned with CamScanner

الملحق 12

مقدمة :

في إطار إعداد مذكرة ماستر تحت عنوان: "دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي – دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب – الجزائر وسط –"، نطلب مساعدتكم في الإجابة على الأسئلة التي سنطرحها عليكم. نُعلمكم بأن أي استخدام للمعلومات المُدلى بها سيكون لأغراض علمية بحتة.

غرض المقابلة:

استكشاف واقع الرقابة الجبائية في الجزائر وآلياتها الميدانية الفعلية في كشف التهرب الضريبي.

تقييم فعالية أدوات الرقابة المعتمدة بالتطرق إلى إيجابياتها وحدودها.

الاستطلاع عن متطلبات تطوير الرقابة الجبائية مستقبلاً من أجل الوصول إلى منظومة جبائية عادلة وفعّالة.

ضمان السرية:

نؤكد لكم أن جميع الإجابات ستُستخدم حصرياً لأغراض إعداد هذه المذكرة.

نطلب إذنكم لتسجيل المقابلة باستخدام الهاتف لضمان دقة النقل وأمانة التوثيق.

المحور الأول : فعالية الرقابة الجبائية

1. ما هي الآليات الرقابية الأساسية التي تعتمدها الإدارة الجبائية في كشف حالات التهرب الضريبي؟
2. كيف تقيّمون مستوى الامتثال الضريبي لدى المكلفين في ظل الرقابة الحالية؟
3. أيهما أكثر تأثيراً في تقليص التهرب: تكثيف الرقابة أم تشديد العقوبات؟
4. هل يمكن أن يؤدي الضغط الناتج عن كثافة الملفات إلى التأثير على جودة الرقابة؟
5. هل يساهم تكثيف عمليات الرقابة في تحسين التحصيل الجبائي والحد من التهرب؟

المحور الثاني : العوامل المرتبطة بالتهرب الضريبي

1. ما هي أكثر أشكال التهرب الضريبي انتشاراً في الواقع العملي؟
2. ما هي العوامل التي تساهم في استمرار ظاهرة التهرب رغم وجود الرقابة؟
3. هل ترون أن تعزيز الامتثال الطوعي يتطلب التركيز أكثر على الردع أم على التوعية والتحسيس؟
4. هل للعقوبات الجبائية الحالية أثر ردعي فعلي في الحد من التهرب الضريبي؟

المحور الثالث متطلبات تطوير الرقابة الجبائية

1. هل التكوين الحالي و الخبرة للأعوان كافٍ لمواكبة تطور أساليب التهرب الضريبي؟
2. ما مدى مساهمة الرقمنة في تعزيز فعالية الرقابة الجبائية؟
3. ما مدى مساهمة الرقمنة في تعزيز فعالية الرقابة الجبائية؟
4. هل يوجد تنسيق بين مختلف المصالح (التحصيل، المنازعات، الرقابة) في مكافحة التهرب الضريبي ؟
5. ماهي أهم التوصيات التي تقترحونها لتعزيز فعالية الرقابة الجبائية مستقبلا ؟