



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية

الموضوع:

فعالية آلية التحقيق المصوب في التخفيف من التهرب الضريبي

دراسة حالة بمركز الضرائب عين تموشنت-

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

من إعداد الطالب:

غزال عبد القادر

قيمت وأجيزت بتاريخ 17 جوان 2026

الصفة	الجامعة	الرتبة العلمية	أعضاء اللجنة
رئيسا	جامعة عين تموشنت	أستاذ محاضر ب	د. مسكيني أنس
مشرفة	جامعة عين تموشنت	أستاذة محاضرة أ	د. عبد الباقي حياة
ممتحنا	جامعة عين تموشنت	أستاذ محاضر أ	د. كش محمد

السنة الجامعية: 2026/2025

إهداء إلى

مصدر الحب و الرقة إلى من ربّتي و أنارت دري
و أعانتني بالصلوات و الدعوات إلى أغلى إنسان في هذا
الوجود إلى أمي الحبيبة
إلى من عمل بكد في سبيلي و علمني معنى الكفاح
و أوصلني إلى ما أنا عليه أبي الكريم
إلى إخواني و أخواتي
و إلى رفيقة دربي زوجتي العزيزة،
و ابنتي إسراء فلذة كبدي
و إلى أهل زوجتي الكرام،
بكل الحب و التقدير و الامتنان، أهدىكم هذا العمل المتواضع
و إلى كل من اتسع له القلب و لم تتسع له هذه الصفحة

الشكر و التقدير

الحمد لله والصلاة والسلام على سيدنا محمد مصطفى الأمين
ونحمد الله

حمدا جزيلا الذي وفقنا في مشوار دراستنا
نتقدم بفائق الشكر إلى الأستاذة المشرفة

"عبد الباقي حياة"

التي رافقتنا طيلة هذا البحث وأمدتنا بالمعلومات والنصائح
القيمة كما نتقدم بخالص الشكر إلى السادة الأفاضل
رئيس وأعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة
هذه المذكرة وإثرائها بملاحظاتهم العلمية القيمة.



تهدف هذه الدراسة إلى تقييم فعالية آلية التحقيق المصوب في التخفيف من التهرب الضريبي بالنظام الجبائي الجزائري. تتبنى الدراسة منهجاً وصفيًا تحليليًا يجمع بين الجانب النظري والميداني، حيث يُستعرض الإطار المفاهيمي للتحقيق المصوب والتهرب الضريبي والدراسات السابقة، ثم تُطبق دراسة حالة على مركز الضرائب لولاية عين تموشنت من خلال تحليل إحصائيات عمليات التحقيق المصوب وقياس حجم الفروقات الضريبية المسترجعة. توصلت الدراسة إلى أن التحقيق المصوب يساهم بشكل فعال في رفع الحصيلة الضريبية وتقليص الفجوة بين الضريبة المستحقة والمدفوعة، رغم الصعوبات الميدانية المتمثلة في ضعف التعاون الإداري وصعوبة الوصول إلى المعلومات. الكلمات المفتاحية: التحقيق المصوب، التهرب الضريبي، الحصيلة الضريبية، الرقابة الجبائية، مركز الضرائب لعين تموشنت.

Abstract

This study aims to evaluate the effectiveness of targeted tax audits in reducing tax evasion within the Algerian tax system. It adopts a descriptive-analytical approach combining theoretical and field-based methods. The conceptual framework of targeted audits, tax evasion, and previous studies is reviewed, followed by a case study of the Tax Center of Aïn Témouchent through analyzing statistical data on targeted audit operations and measuring the volume of recovered tax discrepancies. The study concludes that targeted audits effectively contribute to increasing tax revenue and narrowing the gap between tax due and tax paid, despite field difficulties including weak administrative cooperation and limited access to information.

Keywords: Targeted Audit, Tax Evasion, Tax Revenue, Tax Control, Aïn Témouchent Tax Center.

قائمة المحتويات

المحتويات	الصفحة
اهداء	
الشكر والتقدير	
الملخص	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
المقدمة	أ- خ
الفصل الأول: الإطار النظري التحقيق المصوب والتهرب الضريبي	[27-1]
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية التحقيق المصوب والتهرب الضريبي	3
المطلب الأول: ماهية التحقيق المصوب	3
المطلب الثاني: مفاهيم أساسية عن التهرب الضريبي	10
المبحث الثاني: دور التحقيق المصوب في زيادة الحصيلة الضريبية	18
المطلب الأول: الجزاءات والغرامات المقررة لتعزيز كفاءة التحصيل الجبائي	18
المطلب الثاني : تأثير التحقيق المصوب على زيادة الحصيلة الضريبية	19
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	21
المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الأجنبية	21
المطلب الثاني: التعقيب على الدراسات السابقة	24
خلاصة الفصل الأول	26
الفصل الثاني: دراسة حالة عن التحقيق المصوب بمركز الضرائب عين تموشنت	[54-27]
تمهيد	28
المبحث الأول: نظرة عامة عن مركز الضرائب لولاية عين تموشنت	29
المطلب الأول: تعريف إدارة الضرائب ومركز الضرائب	29
المطلب الثاني: مهام مركز الضرائب	30
المطلب الثالث: الإطار الهيكلي لمركز الضرائب	31
المبحث الثاني: إجراءات سير التحقيق المصوب	37
المطلب الأول: الدراسة الأولية لوضعية المؤسسة قيد التحقيق	37
المطلب الثاني: مراحل التحقيق المصوب	39
المطلب الثالث: نتائج التحقيق المصوب	44
المطلب الرابع: أهمية التحقيق المصوب ودوره في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي مقارنة مع باقي أنواع الرقابة	45
خلاصة الفصل الثاني	50
الخاتمة	51
قائمة المراجع	54
الفهرس	58

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
9	أهم الفروق بين أشكال الرقابة الجبائية	الجدول (1/1)
11	أوجه التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي	الجدول (2/1)
42	الوضعية الجبائية بالنسبة TVA	الجدول (1/2)
43	الوضعية الجبائية بالنسبة IBS	الجدول (2/2)
46	عدد الملفات الخاضعة لعملية الرقابة الجبائية (2025-2012)	الجدول (3/2)
48	النسب المئوية لمبالغ التهرب الضريبي حسب أشكال الرقابة الجبائية (2025-2012)	الجدول (4/2)

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
الشكل (1/1)	هيكل التحقيق المصوب	8
الشكل (1/2)	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب عين تموشنت	34

المقدمة

المقدمة:

تُعدّ الضرائب من الركائز الأساسية التي تعتمد عليها الدولة الحديثة في تمويل نفقاتها العمومية، إذ تمثل المورد المالي الأكثر استقرارًا واستدامة لتمويل الخدمات العامة، مثل التعليم والصحة والبنية التحتية والحماية الاجتماعية. ولم تعد الضريبة مجرد وسيلة مالية لجمع الأموال، بل أصبحت أداة اقتصادية واجتماعية تُستخدم لتحقيق التوازن الاقتصادي، وإعادة توزيع الدخل، وتحفيز الاستثمار، ودعم التنمية الشاملة، خاصة في الدول النامية التي تواجه تحديات اقتصادية متزايدة في ظل العولمة والانفتاح الاقتصادي.

وفي هذا السياق، تسعى الدول إلى تطوير أنظمتها الجبائية باستمرار، من خلال إدخال إصلاحات هيكلية وتنظيمية تهدف إلى تعزيز الشفافية وتحسين فعالية التحصيل الضريبي. غير أن هذه الأنظمة، رغم تطورها، تواجه إشكاليات جوهرية تتمثل أساسًا في ظاهرة التهرب الضريبي، التي تُعد من أخطر التحديات التي تهدد التوازن المالي للدولة وتُضعف قدرتها على تعبئة الموارد الجبائية بشكل عادل وفعال.

ويُقصد بالتهرب الضريبي تلك الممارسات غير القانونية التي يقوم بها بعض المكلفين بهدف تقليل أو إلغاء التزاماتهم الضريبية، سواء عبر إخفاء جزء من المداخل، أو التلاعب في التصريحات الجبائية، أو استغلال الثغرات القانونية. وتزداد حدة هذه الظاهرة في الدول التي تعتمد نظامًا تصريحيًا، كما هو الحال في الجزائر، حيث يُمنح للمكلفين هامش من الحرية في التصريح بمداخلهم وأوعيتهم الجبائية، وهو ما يستوجب وجود آليات رقابية فعالة لضمان مصداقية هذه التصريحات.

ومن هذا المنطلق، تبرز الرقابة الجبائية كوسيلة أساسية في يد الإدارة الضريبية لضمان احترام التشريع الجبائي وتحقيق مبدأ العدالة الضريبية بين المكلفين.، وتنوع الرقابة لتشمل كل من التحقيق المحاسبي والتحقيق في التقييمات العقارية والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب هذا الأخير يُعتبر التحقيق المصوب من بين الآليات الحديثة التي تبنتها الإدارة الجبائية، حيث يقوم على الانتقال المسبق للملفات بناءً على مؤشرات ومعطيات تحليلية تسمح بتحديد الحالات الأكثر عرضة للتهرب الضريبي، مما يساهم في توجيه الموارد الرقابية بشكل أكثر كفاءة وفعالية. كما يُعد هذا النوع من التحقيق وسيلة لتعزيز الامتثال الجبائي، واسترجاع الحقوق الضريبية المهدورة، والحد من الفجوة بين الضريبة المستحقة والمحصلة فعليًا.

ورغم الأهمية المتزايدة للتحقيق المصوب في المنظومات الجبائية الحديثة، إلا أن فعاليته تبقى محل نقاش علمي، خاصة فيما يتعلق بمدى قدرته على الحد من التهرب الضريبي بشكل فعلي ومستدام، وكذا تأثيره على تحسين العدالة الجبائية وتعزيز ثقة المكلفين في الإدارة الضريبية.

ومن هنا، تبرز الحاجة إلى دراسة معمقة لهذا الموضوع من أجل تقييم فعالية التحقيق المصوب في مكافحة التهرب الضريبي، وتحليل دوره في دعم فعالية الرقابة الجبائية داخل النظام الجبائي الجزائري.

أولاً: إشكالية الدراسة

انطلاقاً مما سبق يمكننا صياغة الإشكالية التالية:

ما دور التحقيق المصوب كألية رقابية في الحد من التهرب الضريبي بمركز الضرائب لعين تموشنت؟

على أساس هذه الإشكالية يمكننا إدراج الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يساهم التحقيق المصوب في كشف حالات التهرب الضريبي؟
- ما مدى تأثيره على تحسين فعالية التحصيل الضريبي؟
- ما هي أهم التحديات التي تواجه تطبيقه في الجزائر؟

المقدمة

ثانيا: فرضيات الدراسة

- بعد طرح التساؤلات السابقة تبادرت إلى أذهاننا بعض الفرضيات التي ستكون منطلق لدراستنا وهي كالتالي:
- يساهم التحقيق المصوب بشكل فعال في كشف حالات التهرب الضريبي من خلال اعتماده على تحليل المعطيات الجبائية وانتقاء الملفات ذات المخاطر المرتفعة.
 - يؤدي التحقيق المصوب إلى تحسين فعالية التحصيل الضريبي من خلال استرجاع الحقوق الضريبية غير المصرح بها وتقليص الفجوة الجبائية.

ثالثا: مبررات اختيار موضوع دراسة

يرجع اختيارنا لدراسة هذا الموضوع إلى مبررات موضوعية و أخرى ذاتية وهي كالاتي:

أ. المبررات الموضوعية:

- كون التحقيق المصوب كشكل من أشكال الرقابة الجبائية يلعب دورا هاما في تمويل الخزينة العمومية من خلال مكافحة التهرب الضريبي.
- تعتبر الموارد الجبائية مورد هام للدولة في تغطية نفقاتها، مما شجعنا على اختيار هذا الموضوع لإبراز أهمية المحافظة على الحصيلة الضريبية من خلال ممارسة الرقابة الجبائية بكل أنواعها وإبراز مساهمتها الفعالة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي و الحفاظ على الحصيلة الضريبية.
- ب. المبررات الذاتية: تتمثل أهم الدوافع الذاتية التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع في ما يلي:
- تتيح لنا هذه الدراسة فرصة لاكتساب معارف ومفاهيم متعددة، بما يسمح بفهم أعمق للجوانب النظرية والتطبيقية لكل من التحقيق المصوب وظاهرة التهرب الضريبي، بما يعزز الرصيد العلمي في هذا المجال .
- كما يساهم هذا الموضوع في تعزيز التقرب من واقع عمل الإدارة الجبائية، والتعرف على طبيعة مهامها وآليات تدخلها، بما يساعد على فهم أفضل لمحيط العمل الضريبي وتسييره الميداني.

رابعا: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- توضيح الجانب النظري للتحقيق المصوب والتهرب الضريبي.
- التعرف على إجراءات سير عملية التحقيق المصوب في مركز الضرائب عين تموشنت.
- إبراز فعالية التحقيق المصوب في الحد من ظاهرة التهرب من خلال استرجاع مبالغ الضرائب المتهرب من دفعها .

خامسا: أهمية الدراسة

تكتسي دراستنا أهمية بالغة كونها تتناول أهم موضوعات التي تشغل الإدارة المحلية في الجزائر وهو أهمية التحقيق المصوب وفعاليتها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي و لما تحتله الضرائب من مكانة في الاقتصاد الوطني بشكل عام، و تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص.

الحدود الموضوعية: تطرقت الدراسة لمتغيرين رئيسيين التحقيق المصوب و التهرب الضريبي.

الحدود المكانية: تم انجاز هذه الدراسة بمصلحة المراقبة بمركز الضرائب عين تموشنت، مع إعطاء بيانات إحصائية تدعم نتائج الدراسة.

الحدود الزمنية: تم تحليل البيانات و الإحصائيات المتوفرة لدينا من مركز الضرائب بعين تموشنت و المتعلقة بالفترة من سنة 2012 إلى غاية 2025، وكذلك دراسة حالة عن التحقيق المصوب وفق برنامج التحقيق لسنة 2025 والذي ظهرت نتائجه في نهاية سنة 2025.

في المقابل، لم يتم اعتماد برنامج سنة 2026، لكون نتائجه لا تتوفر إلا في نهاية نفس السنة، وهو ما لا يتماشى مع تاريخ إيداع هذه المذكرة.

الحدود البشرية: تناولنا ملف لمكلف بالضريبة تم برمجته للتحقيق المصوب وفق برنامج التحقيق السنوي 2025 .

سابعا: منهج الدراسة

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية المطروحة و اختبار صحة الفرضيات المصاغة قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري وذلك بتوضيح المفاهيم حول التحقيق المصوب و التهرب الضريبي و هذا من خلال الاطلاع على جملة من المراجع التي تتضمن الكتب و الدراسات العلمية و المواقع الالكترونية باللغة العربية واللغة الأجنبية، والمنهج التحليلي من خلال تحليل البيانات المتعلقة بالحصيلة الضريبية المحققة من خلال التحقيق المصوب وباقي أشكال الرقابة الجبائية .

ثامنا: الصعوبات

- صعوبة الحصول على معلومات وبيانات رقمية بدقة نظرا لسريتها خاصة فيما يتعلق بقيمة الحصيلة الضريبية الكلية لمديرية الضرائب لعين تموشنت.
- عدم استقرار النظام الجبائي الجزائر من ناحية قوانين التشريع .

تاسعا: هيكل الدراسة

بغية الإجابة عن الإشكالية المطروحة و اختبار مدى صحة الفرضيات و للإلمام بكل جوانب الدراسة قمنا بتقسيم موضوع الدراسة إلى فصلين: فصل نظري و فصل تطبيقي، أما المقدمة فقد قمنا من خلالها بطرح الإشكالية و إظهار التصور العام للدراسة.

وجاء تقسيم دراستنا على النحو التالي:

- الفصل الأول: الموسوم ب: "الإطار النظري للتحقيق المصوب و التهرب الضريبي"، تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، يحتوي كل مبحث على مطلبين حيث تطرقنا إلى المبحث الأول ماهية التحقيق المصوب و التهرب الضريبي أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى دور التحقيق المصوب في زيادة الحصيلة الضريبية كما تطرقنا في المبحث الثالث إلى دراسات سابقة.
- الفصل الثاني: دراسة حالة عن التحقيق المصوب بمركز الضرائب عين تموشنت ، حيث تناولنا:
- المبحث الأول: نظرة عامة عن مركز الضرائب لولاية عين تموشنت
- المبحث الثاني: إجراءات سير التحقيق المصوب

الفصل الأول:

الإطار النظري للتحقيق

المصوب و التهرب الضريبي

تمهيد :

يعتبر لنظام الضريبي من احد الأدوات الأساسية التي تعتمد عليها الدول في تمويل نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، غير أنّ فعاليته تبقى متعلقة بمدى امتثال المكلفين بالضريبة لأحكامه. و على هذا الأساس ، يبرز التهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجه الإدارات الجبائية، لما له من آثار سلبية على الاقتصاد الوطني، سواء من حيث تقليص الإيرادات العامة أو الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية.

فإن التحديات التي تواجهها الإدارة الضريبية جملة من الآليات الرقابية، من أبرزها التحقيق المصوب، الذي يُعتبر أداة فعّالة تهدف إلى التأكد من صحة التصريحات الجبائية والكشف عن المخالفات المحتملة، بما يضمن حماية حقوق الخزينة العمومية وتعزيز الشفافية.

وعليه، يسعى هذا الفصل إلى تقديم الإطار النظري لكل من التحقيق المصوب والتهرب الضريبي، من خلال التطرق إلى المفاهيم الأساسية، وخصائص كل منهما، إضافة إلى إبراز العلاقة بينهما ودور التحقيق المصوب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال التطرق للمباحث الآتية:

المبحث الأول: ماهية التحقيق المصوب والتهرب الضريبي

المبحث الثاني: دور التحقيق المصوب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: ماهية التحقيق المصوب والتهرب الضريبي

"تُعتبر الرقابة الجبائية آلية قانونية منحها المشرع للجهات المختصة لتمكينها من التحقق من صدقيه البيانات والمحركات التي يودعها المكلفون لدى الإدارة الضريبية. كما تهدف هذه الرقابة إلى حماية حقوق الخزينة العمومية وضمان استيفاء المستحقات الضريبية كاملة. وبناءً عليه، سيتناول هذا المبحث كلاً من ماهية الرقابة الجبائية، ومفهوم وإجراءات إجرائات التحصيل الضريبي.

المطلب الأول: ماهية التحقيق المصوب

قبل تعريف التحقيق المصوب سنتطرق إلى تعريف مفهوم الرقابة الجبائية وهي: "السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، من أجل اكتشاف النقائص و تصحيح الأخطاء المرتبكة من طرف المكلفين بالضريبة، و كذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق"، (عوادي، 2009، الصفحة 11)، كما تعرف أيضاً على أنها هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي و التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة. (hamini, 2001, p. 172)"

أولاً-تعريف التحقيق المصوب وأهدافه

من بين أشكال الرقابة الجبائية المعتمدة في النظام الضريبي الجزائري نجد التحقيق المصوب في المحاسبة، الذي تم استحداثه بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، وجاء كوجه من أشكال الرقابة والمتمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

1-تعريف التحقيق المصوب

تعرف المديرية العامة للضرائب التحقيق المصوب أنه: "التحقيق يعد تحقيقاً محاسبياً مصوباً إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة غير المتقدمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية." (للضرائب، 2022، صفحة 8)

و عرفته المادة مكرر 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية." و كذلك: "يتم التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية." (المادة 20 مكرر-1، قانون الإجراءات الجبائية، ص13).

وطبقاً للمواد: (20 مكرر 1)، (20 مكرر 2)، (20 مكرر 3) من قانون الإجراءات الجبائية واللاتي تنص على أنه يحق لإدارة الضرائب ما يلي:

- إجراء تحقيق لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة زمنية محددة، التي تقل عن سنة، عندما تكتشف الإدارة وجود أعمال تدليسية (حالة تهرب جبائي)، إلا أن هذه العملية.
- يمنح كذلك للمكلف بالضريبة 20 يوما مع ميثاق المكلفين.

-لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق أكثر من شهرين، الا في حالة الغش الجبائي، ويمكن برمجة المكلف بالضريبة لعملية
-تعطى للمكلف مدة 30 يوما للإدلاء بملاحظاته مع إشعار بالتقويم و إذا تبين أن هناك حالات التدليس أو الغش الجبائي، فإنه
سوف يفقد حقوقه الجبائية التالية:

- إعداد الحجز التحفظي
- تمديد آجال الرقابة
- إلغاء بعض الامتيازات الجبائية
- إمكانية تجديد التحقيق
- إلغاء الاستفادة من دفع 20 % عند النزاع.
- التسجيل في بطاقة الغشاشين.

ويعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة أداة من أدوات المراجعة الجبائية التي تساهم في استرجاع حقوق الخزينة العمومية من خلال مكافحة التهرب الضريبي واكتشاف الأخطاء والاغفالات التي يرتكبها المكلفين بالضرائب وتصحيحها، من اجل دعم النظام الجبائي الجزائري الذي يعتبر تصريح يعطي للمكلفين الحرية في تقديم تصريحاتهم الجبائية الدورية والسنوية.(علي ، 2016 ، صفحة 8).

إن آلية التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة أو حق الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التحقيق، مع مراعاة الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقويم المتمم عند التحقيق المصوب.
ضف على ذلك التحقيق المصوب في المحاسبة يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث نطاق وشمول التحقيق. فالتحقيق المصوب يقتصر على فحص نوع أو عدة أنواع من الضرائب وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كافي من الدقة وتقليص فترة التحقيق.

2- أهداف التحقيق المصوب

يسعى إلى تحقيق الأهداف المتمثلة في ما يلي:

أ-الأهداف القانونية:و تتمثل الأهداف القانونية فيما يلي:

-التحقق والبحث في مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.

-التأكد من تنفيذ و تحصيل الضريبة وفقا لتشريع الجبائي.

-مراقبه تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم الجبائية وضمان الحقوق التي يستفيدون منها(بوشري عبد الغني، 2009-2010، صفحة 89).

ب- الأهداف الإدارية:

يؤدي الجانب الإداري دوراً حيوياً في تعزيز فعالية الإدارة الجبائية من خلال تقديم المعلومات الضرورية. يمكن تلخيصه في النقاط التالية :

- تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء لمساعدة الإدارة في فهم أسبابها و اتخاذ القرارات اللازمة لمواجهة المشكلات.

- يساعد في إعداد الإحصاءات، مثل نسب التهرب الضريبي.
- كشف الثغرات القانونية التي يمكن استغلالها لتجنب الضرائب، مما يساعد في إيجاد حلول لتلك الثغرات.
- تحديد الانحراف وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها.

ت- الهدف المالي والاقتصادي:

يهدف إلى حفظ الأموال العامة من الهدر بمختلف أشكاله، لزيادة إيرادات الخزينة العامة وبالتالي تعزيز الأموال المتاحة للإنفاق، مما يساهم في تعزيز الرفاهية الاقتصادية للمجتمع بشكل عام.

ج- أهداف اجتماعية:

تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق أهداف المجتمع من خلال:

- تحقيق مبدأ العدالة والمساواة الجبائية بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي وهو ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الجبائية وتخفيف من حدة التهرب الضريبي.
- منع محاولات انحرافات الممولين بمختلف أشكالها من سرقة أو إهمال أو تقصير أداء واجباتهم الجبائية من خلال تطبيق الغرامات أو فرض العقوبات.

ثانيا- أسباب إجراء التحقيق المصوب

يتم التحقيق المصوب في المحاسبية عند ظهور شك لدى المصالح الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخص المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود لتجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية . كما يمكن إجمال أسباب لجوء الإدارة الضريبية إلى ممارسة التحقيق المصوب كشكل من أشكال الرقابة الجبائية إلى ما يلي:

أ- طبيعة النظام الضريبي الجزائي: يعتبر النظام الضريبي نظام تصريحي (محرزي محمد عباس، 2003، صفحة 147) الذي يعني أن المكلف بالضريبة هو الذي ينتقل إلى إدارة الضرائب المختصة من أجل الدلائل بتصريحاته حول مداخله لكي تتمكن الإدارة الضريبية من تحديد مقدار الضريبة الواجب دفعها وأكد أنه هناك بعض المكلفين الذين لا يقدمون تصريحات صحيحة من أجل تفادي دفع الضريبة كعدم التصريح ببعض المداخل.

ب- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي :

أثبت الواقع العملي أن الكثير من المكلفين بالضريبة يسعون إلى استعمال مختلف الحيل من أجل التملص عن دفع الضريبة ويعود سبب انتشار هذه الظاهرة إلى وجود بعض الفراغات القانونية التي يستغلها هؤلاء من أجل عدم دفع الضرائب وإلى استعمال بعض الحيل لاسيما من طرف بعض الشركات التجارية والمؤسسات المهنية أين نجد ممثلي هذه المؤسسات يستعملون بعض التقنيات الحسابية ويصرحون بمداخل غير حقيقية لضمان الحفاظ على أموالهم وعدم التنازل عنها لصالح الدولة. (لياس، 2010-2011، صفحة 14).

ت- غياب الوعي الضريبي: إذا كانت طريقة دفع الضريبة لا تطرح إشكالا بالنسبة لبعض الفئات من المكلفين بالضريبة لاسيما فئة الموظفين العموميين لأنه يتم خصم مقدار الضريبة الواجب دفعها آليا فإن الإشكال يطرح بالنسبة للأشخاص الطبيعيين

والمعنويون الذين يمارسون نشاطات مهنية أو تجارية.... الخ، أين يصعب على هؤلاء فهم معنى الضريبة والهدف من فرضها ودور الدولة في هذا المجال مما يجعلهم لا يكتثون بضرورة دفع الضريبة ولا بالآثار المترتبة عن ذلك و لا يكتثون بضرورة مساهمتهم في الأعباء العامة وتوزيع العبء الضريبي بين كل فئات المجتمع.(عزي، 2012-2013، صفحة 74).

ثالثاً- إجراءات سير عملية التحقيق المصوب:

تخضع عملية التحقيق المصوب لمجموعة من الضوابط والإجراءات القانونية التي أقرها المشرع الضريبي لضمان حقوق المكلف و تأطير صلاحيات الإدارة، وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي :

1- الإشعار بالتحقيق المصوب :

تعتبر مرحلة الإشعار ضماناً جوهرياً للمكلف بالضريبة، حيث يمنع القانون الشروع في أي تحقيق دون إعلام مسبق، وتتمثل ضوابط هذه المرحلة في:

- وسيلة التبليغ: يتم إرسال أو تسليم "إشعار بالتحقيق" مقابل وصل استلام، مرفقاً بـ "ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة".

- مهلة التحضير: يمنح المكلف فترة زمنية لا تقل عن عشرة (10) أيام كحد أدنى للتحضير، تبدأ من تاريخ استلام الإشعار.

- البيانات الإلزامية للإشعار: أن يتضمن الإشعار (تحت طائلة بطلان الإجراء) البيانات التالية:

- هوية المحققين (الأسماء، الألقاب، والرتب).

- تحديد تاريخ وساعة أول تدخل ميداني.

- الفترة الزمنية محل التحقيق، وطبيعة الضرائب والرسوم والأتاوى المعنية.

- قائمة الوثائق المطلوب الاطلاع عليها.

- حق الاستعانة بمستشار: الإشارة صراحةً إلى حق المكلف في الاستعانة بمستشار من اختياره خلال عملية

الرقابة.

- توضيح طبيعة التحقيق: الإشارة بوضوح إلى أن التحقيق ذو طابع "مصوب" مع بيان طبيعة العمليات

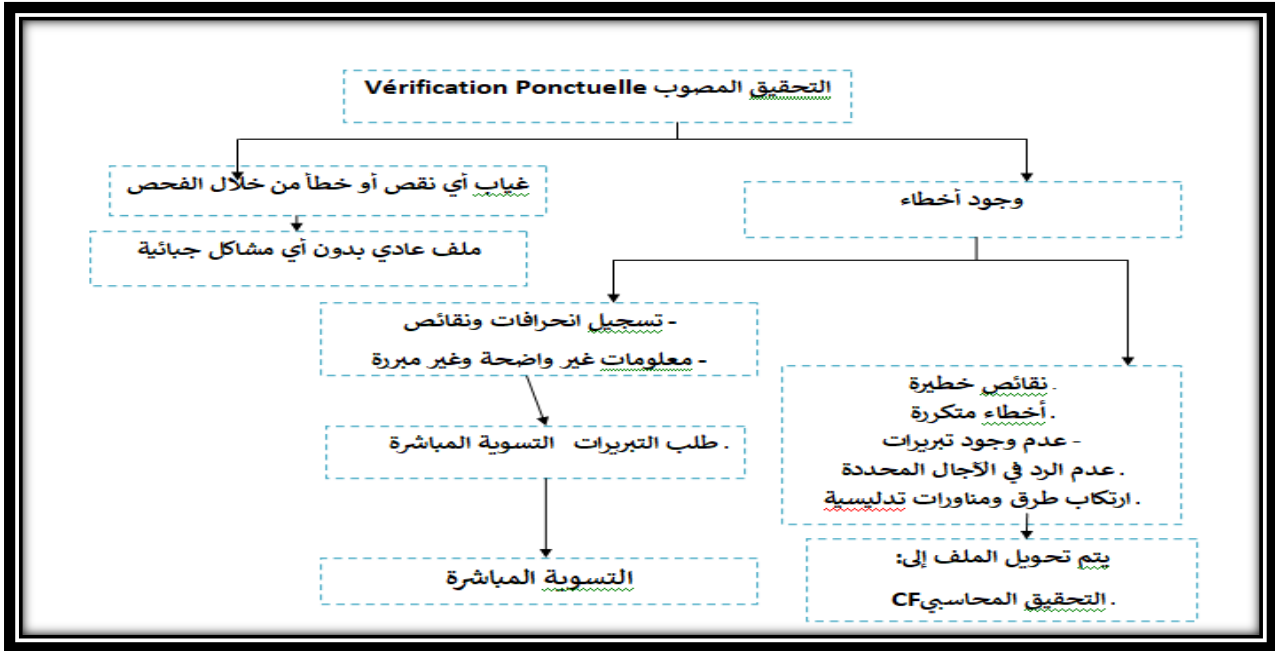
المستهدفة (المالية د، 2018، صفحة 85)

2- الشروع في عملية التحقيق:

إن عملية التحقيق المصوب تتم في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجهه كتابياً وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف الإدارة الضريبية، ويستهل المحقق عملية التحقيق بالفحص الميداني وهذا بانتقاله لمعاينة مركز نشاط المكلف، وقد تتكرر الزيارة الميدانية من أجل التعرف أكثر على كافة الأنشطة التي يتم مزاولتها مع تدوين الملاحظات والمعلومات التي أكتسبها في هذه الزيارات في حينها يقوم بعد هذا بفحص الأوراق والمستندات والحسابات والسجلات التي يمسكها المكلف، والتأكد من صحتها، انتظامها واشتمالها على جميع الدفاتر والوثائق الإلزامية المنصوص عليها في القانون التجاري، كما يجب على المحقق في هذا النوع من المراقبة والتأكد (بساس، 2014، صفحة 204):

- عدم اختلاف الأسس المحاسبية التي تتبعها المكلف في مسك الدفاتر للسنة المعنية بالفحص عن السنوات السابقة، بحيث في حالة الاختلاف في هذه الأسس يتطلب من المحقق تحديد آثار هذا الاختلاف على قانونية الدفاتر المحاسبية من وجهة النظر الجبائية، فقد يكون الهدف التقليل في أسس الإخضاع للتهرب من دفع الضريبة المستحقة.
- التأكد من أن كافة المعاملات قد تم أخذها بعين الاعتبار، كما تم تدوينها بالدفاتر المحاسبية.
- اختبار بعض القيود للتأكد من جدية المستندات وقانونيتها.
- التأكد من صحة المبيعات، المشتريات من خلال فحص كل الفواتير، مع الحرص على استغلال هذه الفواتير من خلال تحرير بطاقة المعلومات عن كل فاتورة.
- مراقبة قانونية خصم الرسم على القيمة المضافة.
- التأكد من تبرير كل الأعباء مع الحرص على إرسال نسخ من التبريرات المقدمة إلى مكتب البطاقية من أجل تحرير بطاقة المعلومات التي يمكن استغلالها لاحقاً في تحديد الإيرادات أو المقبوضات لمكلفين آخرين.
- والجدير بالذكر أن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية القيام في وقت لاحق بتحقيق معمق في المحاسبة بما في ذلك الفترة التي تم التحقيق فيها غير أنه يجب في هذه الحالة الأخذ في الحسبان الحقوق المطالب بها نتيجة لعمليات إعادة التقويم التي تم إجراؤها على إثر التحقيق المصوب. (بساس، 2014، صفحة 204).
- تبليغ نتائج التحقيق المصوب:
- يقوم المحقق بتثبيت أسس الإخضاع وتبليغها للمكلف الخاضع للرقابة، ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين يوماً، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم، وفي حالة عدم استلام الرد في الوقت المحدد أو عدم الرد يعتبر ذلك بمثابة قبول ضمني لنتائج التحقيق، بينما في حالة استلام الرد في الوقت المحدد على الإشعار يقوم المحقق في هذه الحالة، بفحص الرد ثم تثبيت أسس الإخضاع بصفة نهائية، ليتم إقفال عملية التحقيق بعد التبليغ النهائي لنتائج التحقيق للمكلف المحقق معه.
- تحديد مدة إجراء التحقيق: يجب أن لا تتعدى فترة إجراء التحقيق المصوب، اعتباراً من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق مدة شهرين. (بساس، 2014، صفحة 204)

الشكل رقم (1/1): هيكل التحقيق المصوب



المصدر: أحمد بساس، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر. رسالة دكتوراه علوم. تخصص علوم التسيير، جامعة الأغواط، الجزائر، 2014، ص204.

يوضح الشكل رقم (1/1) أعلاه أن مسار التحقيق المصوب الذي تعتمد عليه الإدارة الجبائية لفحص بعض العناصر أو التصريحات المحددة في الملف الجبائي للمكلف بالضريبة، حيث تبدأ العملية بفحص الملف، فإذا لم يتم اكتشاف أي نقص أو خطأ يُعتبر الملف عادياً وخالياً من المشاكل الجبائية، مما يدل على صحة التصريحات واحترام المكلف لالتزاماته الضريبية. أما في حالة وجود أخطاء أو انحرافات، فإن الإدارة تميز بين الأخطاء البسيطة والأخطاء الخطيرة؛ فإذا كانت المعلومات غير واضحة أو تتعلق بانحرافات طفيفة يتم طلب التبريرات ومحاولة إجراء تسوية مباشرة. بينما إذا كانت الأخطاء جسيمة ومتكررة أو تضمنت مناورات تدليسية وعدم الرد في الأجل المحددة، يتم تحويل الملف إلى التحقيق المحاسبي المصوب. ويبرز الشكل أن التحقيق المصوب يعد أداة رقابية مرنة تهدف إلى تصحيح الأخطاء البسيطة والكشف المبكر عن حالات التهرب الضريبي قبل الانتقال إلى إجراءات رقابية أكثر شمولاً.

رابعاً- مقارنة التحقيق المصوب بأهم أنواع الرقابة الجبائية:

في إطار برنامج عصرنة وتحديث أساليب تسيير الإدارة الجبائية حرصت المديرية العامة للضرائب في الجزائر منذ بداية سنة 2003 في العمل على تقييم أداء مصالحها وذلك بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات ذات العلاقة بالتسيير، والتي تمس مختلف جوانب ممارسات الإدارة الجبائية لمهامها، حيث هناك مؤشرات عديدة تتمكن الإدارة من خلال تحديد وقياس أدائها ومدى تطابق تلك المؤشرات مع الأهداف المسطرة مسبقاً وهي:

- عدد الملفات المراقبة

- أهمية الحصيلة الضريبية

جدول رقم (1/1): أهم الفروق بين أشكال الرقابة الجبائية

البيان	التحقيق المصوب	التحقيق على الوثائق	التحقيق المحاسبي	التحقيق المعمق
عدد الملفات المحقق فيها خلال السنة	ما بين 6-15	ما بين 50-90	ما بين 25-38	يتراوح بين 6 إلى 12
عدد الأعوان المكلفين بالتحقيق	محقق واحد	محقق واحد	محققين	محققين
فترة التحقيق	سنة أو سنتين غير متقدمة	3 سنوات غير متقدمة	4 سنوات غير متقدمة	4 سنوات غير متقدمة
الجهة المختصة بالتحقيق	مكتب المراجعات الجبائية	مركز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب	مكتب المراجعات الجبائية	مكتب المراجعات الجبائية
الضرائب المحقق فيها	ضريبة أو رسم	كل الضرائب التي على عاتق المكلف	كل الضرائب التي على عاتق المكلف	الضريبة على الدخل الإجمالي
الإشعار بالتحقيق	يوجد	لا يوجد	يوجد	يوجد
مهلة تحضير بعد استلام الإشعار	20 يوم	/	20 يوم	30 يوم
مدة الإجابة على التبليغ الأولي	40 يوم	30 يوم	40 يوم	40 يوم
الوثائق المطلوبة	وثائق حسب الضريبة المراد التحقيق فيها	الوثائق الموجودة لدى مصلحة الضرائب	كل الوثائق المحاسبية بدون استثناء	الوثائق المرتبطة بالدخل فقط

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على التعريفات الواردة أعلاه

يبين الجدول رقم (1/1) وجود اختلافات واضحة بين أنواع التحقيقات الجبائية من حيث الحجم والإجراءات ودرجة التعمق. فالتحقيق المحاسبي يعد الأكثر شمولاً من حيث عدد الملفات المعالجة سنوياً، إذ يتراوح بين 27 و32 ملفاً، ويعتمد على محققين مع فحص جميع الوثائق المحاسبية وكل الضرائب الواقعة على المكلف، مما يعكس طابعه المعمق والدقيق. أما التحقيق المصوب فيركز على ضريبة أو رسم محدد ويشمل عدداً أقل من الملفات، مع الاعتماد على محقق واحد وفحص وثائق مرتبطة بالضريبة محل التحقيق، وهو ما يجعله أكثر تخصصاً وسرعة. في المقابل، يتميز التحقيق على الوثائق ببساطة إجراءاته لكونه يتم انطلاقاً من الوثائق المتوفرة لدى الإدارة الجبائية دون إشعار مسبق للمكلف، بينما يركز التحقيق المعمق أساساً على الضريبة على الدخل الإجمالي ويمنح المكلف مهلة تحضير أطول نسبياً. كما يظهر الجدول أن أغلب التحقيقات تتطلب إشعاراً مسبقاً ومهلة للرد، ما يعكس حرص الإدارة الجبائية على احترام الضمانات القانونية للمكلف بالضريبة أثناء عملية الرقابة.

المطلب الثاني: المفاهيم الأساسية عن التهرب الضريبي

تعد الضريبة ركيزة أساسية في توجيه السياسات الاقتصادية والاجتماعية للدولة، ومورداً سيادياً يهدف إلى تحقيق العدالة وتقليص الفوارق الطبقيّة، ورغم هذه الأهمية إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي برزت كعقبة رئيسية تحول دون تحقيق هذه الغايات. وقد تطورت هذه الظاهرة تاريخياً بالتوازي مع تطور النظم الضريبية، حيث اتسعت رقعتها وتعددت أساليبها، مما أضفى عليها نوعاً من الغموض وجعل من الصعب محاصرتها. وبناءً على ذلك، سنقوم بدراسة المفاهيم و التعريفات و أسباب انتشار هته الظاهرة والآثار المترتبة عليه.

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي

تُعد الضريبة أداةً محورية في توجيه السياسات الاقتصادية والاجتماعية للدولة، فهي ليست مجرد مورد مالي أساسي للخرينة العامة، بل وسيلة لتقليص التفاوت الطبقي. ورغم هذه الأهمية تبرز ظاهرة "التهرب الضريبي" كعائق رئيسي يحد من فاعلية النظام الضريبي. وقد شهدت هذه الظاهرة تطوراً ملحوظاً وتعددت أساليبها مع مرور الزمن، مما جعل من الصعب حصرها أو السيطرة عليها. وبناءً على ذلك، سنقوم في هذا الجزء بدراسة الظاهرة من جوانبها المختلفة، بدءاً من تعريفها وصولاً إلى دوافعها وآثارها.

1- تعريف التهرب الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي "تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن يكون هناك مخالفة للنصوص القانونية"، كذلك هو "التخلص من عبئ الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون". (حميد ، 2015 ، صفحة 39).

يمكن إعطاء تعريف شامل للتهرب الضريبي على أنه ذلك السلوك الذي من خلاله يقوم المكلف القانوني بعدم دفع الضريبة كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة. (مراد، 2004، صفحة 6).

بمعنى أن التهرب يتم دون الخروج عن النطاق الذي يحدده القانون الجبائي أي بدون أن ينتهك المتهرب القانون وإنما يستفيد من قصوره والثغرات القانونية الناجمة عن عدم صياغة القوانين بصفة منسجمة ومتكاملة ومتراطة فيما بينها.

2- أنواع التهرب الضريبي:

ينقسم التهرب الضريبي بحسب وجهة نظر الباحثين والدارسين لموضوع التهرب الضريبي لعدة تقسيمات وتتمثل في ما يلي:

أ- أنواع التهرب الضريبي وفقاً لمشروعيتها:

ينقسم التهرب الضريبي وفق هذا المعيار حسب المشروعية إلى نوعين وهما كالآتي:

- التهرب الضريبي المشروع:

عرف التهرب الضريبي المشروع بمصطلح "التجنب الضريبي"، وهو لجوء المكلف إلى أساليب تمكنه من التخلص من العبء الضريبي (كلياً أو جزئياً) عن طريق استغلال الثغرات القانونية الناتجة عن تعقيد التشريعات الجبائية.

و هذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون مادام أنه يتصرف في إطار قانوني جعلها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات أو خدمات تعود عليه بنتائج أكثر امتياز (غازي ، 1998 ، صفحة 181) كما أن التهرب الضريبي يعني تخلص المكلف عن دفع ما عليه من ضرائب كلياً أو جزئياً دون أن يعكس عبئها على الغير، فهو بذلك البراعة التي يستند عليها المكلف للتملص من الضريبة المفروضة متفادياً في ذلك أي مخالفة لنصوص التشريعات الجبائية.(عباس ، 2012 ، صفحة 98).

- التهرب الضريبي غير المشروع:

قصد به التخلص من الالتزام الضريبي عبر المخالفة الصريحة والتعمد لخرق القوانين الجبائية، ويُطلق عليه أيضاً "الغش الضريبي"، وحسب تعريف الاتحاد الأوروبي هو نشاط غير قانوني يهدف إلى تقليص الالتزامات الضريبية أو الامتناع عن دفعها .

و يمكن تعريف الغش الضريبي على أنه : "تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة، أي مخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ عن الواقع، أو تفسير مضل، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف بالضريبة الغش بالاحتيال مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون"(يونس ، 1973 ، صفحة 233)، أي المكلف بالضريبة يتهرب من دفع الضريبة باستخدام أساليب غير مشروعة(عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية ، 1972 ، صفحة 223) وبالتالي يتعرض للمسائلة القانونية متى توفر العنصر المادي المتمثل في استعمال الطرق الاحتيالية كالتدليس والعنصر المعنوي المتمثل في سوء النية من أجل القيام بالغش، أما التهرب الضريبي يقص به: "تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، و التي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن يكون هناك مخالفة للنصوص القانونية".

وعليه يمكن التمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي حسب الجدول الآتي:

الجدول رقم (2/1): أوجه التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

أوجه التشابه	
الغش الضريبي	التهرب الضريبي
- كل منهما سلوك يهدف من خلاله المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً. - كل منهما يشمل العنصر المعنوي والمتمثل في توفر القصد ونية التهرب. - كل منهما يؤدي إلى حرمان الخزينة من الإيرادات الضريبية. - كل منهما ناتج عن ضعف الوعي الضريبي للمكلف.	
نقاط الاختلاف	
الغش الضريبي	التهرب الضريبي
- يتم باستعمال أساليب مخالفة للتشريع الضريبي. - يشتمل على العنصر المادي والعنصر المعنوي. - يعتبره القانون جنحة ويعاقب على ارتكابه.	
- غير مخالف للقانون والتشريع الضريبي. - يشمل على العنصر المعنوي فقط. - لا يعاقب عليه القانون. -	

المصدر: عبد الباقي حياة، محاضرات في القانون الجبائي، مطبوعة بيداغوجية مقدمة لطلبة السنة الثالثة ليسانس تخصص محاسبة وجباية، جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب، السنة الجامعية 2022/2023، ص 58.

ب- أنواع التهرب الضريبي وفقا للمعيار الإقليمي:

ينقسم التهرب الضريبي وفق هذا المعيار إلى قسمين هما كالآتي:

- التهرب الضريبي الدولي:

يعرف بأنه ممارسة تتجاوز النطاق المحلي لتشمل أبعاداً عالمية، حيث يستغل المكلف قدرته على نقل رؤوس أمواله بطرق غير مشروعة إلى خارج حدود الدولة. الهدف الأساسي من هذه العملية هو توجيه المداخيل نحو دول تتبنى أنظمة ضريبية منخفضة أو توفر إعفاءات واسعة (الملا ذات الضريبية)، وذلك للإفلات من الالتزامات الضريبية في البلد الأصلي (André , 1971, p. 30)

وتكمن خطورة هذا النوع من التهرب في كونه أكثر تعقيداً وضرراً من التهرب المحلي، نظراً لما يسببه من استنزاف حاد للموارد المالية، وحرمان الخزينة العمومية من إيرادات سيادية هامة كانت ستوجه لتمويل النفقات العامة.

ومن بين الأعمال التي يقوم المكلف في إطار الغش الجبائي الدولي ما يلي:

- إنشاء مؤسسات صورية وهمية في الخارج.
- ممارسة نشاطه في مناطق تبيع الجنات الضريبية.
- يقوم بالانضمام لشركات كبيرة تتميز بأنظمتها الضريبية بانخفاض معدلات الإخضاع الضريبي.
- التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية.

- التهرب الضريبي الداخلي:

هو قيام المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة بطريقة غير قانونية داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي يحمل جنسيته، حيث أن المكلف داخل الحيز الجغرافي لبلده يكون تابع للإدارة الجبائية التي تقع في نفس المنطقة الجغرافية الممارس فيها النشاط الخاضع للضريبة، وتلك المصلحة هي التي تتولى مراقبته.

ثانياً: أسباب التهرب الضريبي:

للتهرب الضريبي عدة أسباب أدت لظهورها منها أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي، وأسباب متعلقة بالإدارة الضريبية وأسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة، وأسباب أخرى ترجع للظروف السياسية والظروف الاقتصادية والتي يمكن ذكرها بشكل موجز كالآتي:

1. الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي:

النقص في التشريع الضريبي وعدم إحكام صياغة نصوصه وقواعده ووجود ثغرات قانونية يستغلها المكلفين للتخلص من دفع الضريبة تعد من أبرز أسباب التهرب الضريبي، لذا فإن الأسباب التشريعية تلعب دورا واضحا في اتساع ظاهرة التهرب الضريبي من خلال العوامل التالية:

أ). التعقيد والغموض في التشريع الضريبي:

التعارض في أحكام نصوص التشريع الضريبي تؤدي إلى فتح المجال لطرح تأويلات وتفسيرات متضاربة بين الإدارة الضريبية والمكلف، باعتبار أن التغييرات المتواصلة والمستمرة التي تمس مجال التحسين والتشريع الضريبي تعد غامضة بسبب الإفراط في تعديل القوانين.

ب). تعارض النصوص القانونية:

يقصد به التعارض في النصوص التشريعية الضريبية، ذلك التعارض الداخلي للنصوص، وهو الذي يقع بين نصين ضريبيين ضمن نفس القانون الضريبي، ينشأ هذا نتيجة تداخل في صلاحيات هيئات الإدارة الضريبية، وكذلك هو ذلك التعارض الخارجي للنصوص والتي تنظم شؤوننا اقتصادية ومالية ترتبط بالضرائب، الأمر الذي يؤدي إلى نشوء ظاهرة الازدواج الضريبي التي تتمثل في فرض نفس نوع الضريبة على نفس الشخص خلال نفس فترة الخضوع أكثر من مرة واحدة وبالنسبة لنفس المادة الخاضعة للضريبة (عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، 1994، صفحة 229)، أي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية، وهذا يحدث نتيجة عدم التنسيق بين القوانين الضريبية سواء محليا أو دوليا.

ت). عدم استقرار التشريعات الجبائية:

نتيجة التعديلات المتتالية والمتعددة وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، مما يثير مشكلة التركيز والتذكر لكل من أعوان الإدارة الجبائية من جهة، والمكلفين بالضريبة من استيعاب مضمون النظام الجبائي من جهة أخرى.

ث). ضعف الرقابة الجبائية:

عندما يشعر المكلف بالضريبة بضعف الرقابة الجبائية أو عدم وجودها فإنه يزد ميله للغش والتهرب الضريبي، وكذلك إحساسه بنقص الخبرة والكفاءة لدى أعوان الإدارة الجبائية هذا من ناحية، وعدم وجود قنوات تبحث عن المعلومة الجبائية باستخدام وسائل التكنولوجيا الحديثة من ناحية أخرى.

2. أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبية الأداة الرئيسية لتنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما كانت عملية التهرب الضريبي أكثر سهولة، ويرجع سبب عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية بالإضافة إلى نقص الموظفين ذوي المهارات الفنية ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، وذلك نتيجة ضعف الأجور لصنف الموظفين التابعين لنظام الوظيفة العمومية، وقلة المعاهد والمدارس المتخصصة في تكوين إطارات مصلحة الضرائب.

3. أسباب متعلقة بالمكلف:

المكلف بالضريبة يعتقد بأنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها وشعوره أنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة، أي أن دفع الضريبة ليس شرطاً للاستفادة من الخدمات، إذن كلما زاد الوعي الضريبي ضعف باعث التهرب، وبالعكس كلما ضعف الوعي الضريبي كان الباعث النفساني على التهرب من الضريبة قويا وملموسا. (عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، 1972، صفحة 226).

4. أسباب سياسة:

تلعب السياسة التي تتبعها الدولة دورا هاما في التهرب الضريبي فإذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب في أوجه نافعة فإن الأفراد يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالنفع وبالتالي يقل تهربهم من الضرائب المفروضة، أما إذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب في أوجه لا تعود على المواطنين بالنفع فإنهم سيبدلون قصارى جهدهم في التهرب من الضريبة. أي أن الدولة قد لا تحدث أي تغيير على صعيد التطوير العام للدولة ولقطاع الخدمات العام. (محمد، 2010، صفحة 8).

5. أسباب متعلقة بالظروف الاقتصادية:

للتهرب الضريبي أسباب تتعلق بالجوانب الاقتصادية وهي كالآتي:

أ). الظروف الاقتصادية للدولة:

تعرض الاقتصاد الوطني للتقلبات و التغيرات العالمية لها تأثير على ظاهرة التهرب الضريبي ففي حالة الرخاء و الانتعاش الاقتصادي للدولة، تزداد حركة البيع و الشراء و الاستيراد والتصدير، و غيرها من مظاهر الحياة الاقتصادية في الدولة، مما يترتب عليه زيادة في دخول و أموال الأفراد من ناحية، و زيادة فرص نقل العبء الضريبي من ناحية أخرى، و في كلتا الحالتين لن يشعر المكلف بالضريبة بثقل و عبء الضريبة المفروضة عليه، و بالتالي لا يلجأ إلى التهرب من سدادها خشية المساءلة القانونية، أما في حالة الكساد و الركود الاقتصادي فيحدث العكس تماما، ومن ناحية أخرى فإن طبيعة الهيكل الاقتصادي السائد يؤثر بشكل أو بآخر في وجود و حجم التهرب الضريبي، فعندما يغلب النشاط الزراعي و الصيد البحري فتسود ظاهرة الاستهلاك الذاتي، و يلاحظ أن جزء كبير من الدخل يأخذ الصورة العينية، و أن هناك نوع من الجمود الاقتصادي و عدم وجود حقيقي لأسواق المال، ففي ظل هذا الاقتصاد يزداد حجم التهرب الضريبي، بينما في الاقتصاد الذي يغلب عليه النشاط الصناعي والتجاري الذي يتصف بالمرونة فهو يكون اقتصادا نقديا يتميز بسرعة حركة رؤوس الأموال و سيولة الدخل وبالتالي ينخفض حجم التهرب الضريبي.

ب). انتشار ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي:

يؤدي اقتصاد السوق غير الرسمي إلى استمرارية و زيادة حجم التهرب والغش الضريبي بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات، كذلك عدم ضمان حرية المنافسة، كما أن القطاع الموازي لا يقتصر على عدم دفع الضرائب، بل يتعدى ذلك كونه يساهم في جعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى، وبالتالي فإن كتلة نقدية هامة تتداول بحرية دون خضوعها للسياسة الاقتصادية.

ت). الظروف الاقتصادية للمكلف:

الوضع الاقتصادي للمكلف قد يدفعه للتهرب الضريبي، فالشخص الذي يعاني من ضعف الدخل يعتقد بأن اقتطاع الضريبة من هذا الدخل يعني إنقاص قدرته المالية عن الحد الأدنى اللازم لإشباع حاجاته الأساسية، مما يدفعه للحفاظ على دخله. (محمد خ.، 2010).

ثالثاً: آثار التهرب الضريبي:

يؤثر التهرب الضريبي على جميع مناحي الحياة بحيث يترتب عنه آثار اقتصادية، اجتماعية، سياسية ومالية وهي كالآتي:

1- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي :

تعتبر الضريبة الأداة المالية السيادية الأكثر فاعلية لتمكين الدولة من إدارة وتوجيه النشاط الاقتصادي ، ومع ذلك، فإن ظاهرة التهرب الضريبي تقوض هذه الفعالية عبر استنزاف الحصيلة الضريبية، مما يؤدي مباشرة إلى عرقلة مسار التنمية. وينعكس ذلك سلباً على مناخ الاستثمار، ويخل بمبادئ المنافسة العادلة بين المؤسسات، مما ينتهي بكبح معدلات النمو الاقتصادي بصفة عامة.

(أ) أثر التهرب الضريبي على واقع الاستثمار:

- إضعاف القدرة التمويلية: يؤدي نقص الإيرادات السيادية الناتجة عن التهرب والغش الضريبي إلى تقليص قدرة الدولة على تكوين "ادخار عام"، وهو المحرك الأساسي لتمويل المشاريع التنموية الكبرى.
- انحسار الحوافز الاستثمارية: إن انخفاض معدلات الادخار يضطر الدولة إلى تقليص حجم الإعفاءات والمزايا الضريبية التي تمنحها عادةً لتشجيع المستثمرين.
- الركود الاقتصادي: تأثر هذه العوامل مجتمعة إلى حالة من الركود، تتسم بظهور اختلالات هيكلية متمثلة في ارتفاع معدلات البطالة و تفشي التضخم. (مراد، 2004، صفحة 162).

(ب). أثر التهرب الضريبي على المنافسة بين المشروعات وإدارتها:

يعمل التهرب الضريبي على كبح أهم محفز اقتصادي وهو روح المنافسة، حيث تكون المؤسسة المتهربة في درجة امتياز عن تلك التي تؤدي واجباتها بأمانة وهذا لإمكانياتها التمويلية الهائلة (مراد، 2004، صفحة 162)، وبالتالي فإن التهرب الضريبي يخل بـشروط المنافسة بين المشروعات، فهو لا يسمح بنجاح المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة بالنسبة للدولة والأفضل تجهيزاً أو الأحسن تنظيماً ، بل على العكس يعطي فرصة النجاح للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب. (خالد ، التهرب الضريبي، 2000 ، صفحة 171).

(ت). أثر التهرب الضريبي على عرقلة نمو التنظيم الاقتصادي:

يساهم التهرب الضريبي في تراجع النمو الاقتصادي الرسمي نتيجة استفحال ظاهرة الاقتصاد الموازي. (عبد المجيد، 1995، صفحة 274).

وعليه فالآثار الوخيمة لاستفحال الاقتصاد الموازي نتيجة التهرب الضريبي تتمثل في التشويه والتأثير على مصداقية المعلومات والإحصائيات المتعلقة بمؤشرات الاقتصاد الرسمي، فعند دراسة إحصائيات الناتج الداخلي الخام والبطالة، فإنها تعطي نتائج عن كون الاقتصاد في حالة انكماشية في حين أن المستوى الحقيقي للناتج الداخلي قد يتسم بالارتفاع ومعدلات البطالة بالانخفاض.

2. الآثار الاجتماعية:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى تقويض مبدأ العدالة الضريبية، وهو أحد الركائز الأساسية للنظام الضريبي؛ حيث يقع العبء المالي الأكبر على عاتق المكلفين الملتزمين قانوناً، بينما يستفيد المتهربون من الخدمات العامة دون المساهمة في تمويلها هذا التفاوت يؤدي بدوره إلى:

- توسيع الفوارق الطبقيّة: من خلال تحميل الفئات غير القادرة أعباءً إضافية، مما يعمق الفجوة الاجتماعية. (سهايم، 2011، صفحة 22).
- تراجع الوعي والمدنية الجبائية: يعكس التهرب الضريبي تغليب المصلحة الفردية الضيقة على الصالح العام، مما يضعف شعور المواطن بالالتزام تجاه المجتمع، ويساهم في تدهور القيم المدنية المرتبطة بالجبائية. (عوادي ورحال، 2013، صفحة 96).

3- الآثار المالية :

يمثل التهرب الضريبي استنزافاً مباشراً للموارد المالية للدولة، مما يؤثر سلباً على الخزينة العمومية عبر:

- عجز الموازنة: حرمان الدولة من تدفقات مالية ضخمة كان من المفترض أن تُوجه لتمويل النفقات العامة والمشاريع التنموية.
- ضعف الخدمات الأساسية: تعجز الدولة عن أداء دورها تجاه المواطنين وتوفير المرافق الضرورية نتيجة نقص الموارد.

- اللجوء لتمويلات بديلة: لمواجهة هذا العجز، تضطر الدولة غالباً لاتخاذ إجراءات اقتصادية صعبة مثل الاقتراض (الداخلي أو الخارجي) أو اللجوء إلى الإصدار النقدي (التمويل التضخمي)، مما يضع ضغطاً إضافياً على الاقتصاد الوطني. (عيسى، 2004/2003، صفحة 31).

رابعاً: الوسائل الوقائية:

هناك عدة وسائل وقائية يمكن استخدامها لمعالجة التهرب الضريبي والتي قد تكون على مستوى التشريع، الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

1. وسائل وقائية على مستوى التشريع:

الوسائل الوقائية من التهرب الضريبي على مستوى التشريع تكون من خلال:

أ). تبسيط النظام الجبائي:

المشكل ليس في انعدام القوانين أو تعددها بقدر ما هو في ثباتها واستقرارها، الأمر الذي أدى إلى حتمية الوصول إلى تعديلات جديدة و هادفة و تبسيط النظام الجبائي عن طريق إلغاء التعقيدات المتمثلة في تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها، حتى يسهل على المكلف والإدارة معا تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها (يونس ، 1973 ، صفحة 102)، أي ضرورة تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه إذ يجب أن تكون القوانين و النصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة في متناول المكلفين بالضريبة لإقناعهم بالالتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها.

ب). إرساء نظام ضريبي عادل:

يعتبر التعسف الضريبي أهم العوامل التي تؤدي إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة هذا الوضع يحرص المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل من خلال توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين حسب مقدرتهم ، مع تجنب الازدواج الضريبي الذي

يزيد من الإحساس بتعسف الضريبة وشمولها، وكذلك إقرار إعفاءات ضريبية مدروسة وتكون لأسباب موضوعية. (خالد و أحمد، المالية العامة ، 1997 ، صفحة 210).

ت). تحسين التشريع الضريبي:

يثير عدم وضوح التشريعات الضريبية مما يجعل الموظفون في الجهاز الضريبي غير قادرين على الاستيعاب الشامل وبشكل دوري للإجراءات والنصوص والقواعد الضريبية المختلفة والمعدل فيها باستمرار، لهذا يجب إصدار تشريعات ضريبية جديدة تتسم بالبساطة والوضوح والمرونة فصيغة القانون الضريبي يلعب دوراً أساسياً في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب. (دارز حامد و حجازي ، 2003 ، صفحة 272).

2. وسائل وقائية على مستوى الإدارة الضريبية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة فعالة والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة بالإضافة لتوفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه بالإضافة إلى إجراء تربية لأعوان الإدارة الجبائية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها هذا النظام (ساعد، 2015 ، الصفحات 7-8)، ويكون ذلك بتوفير مختلف الوسائل المادية والبشرية التي تسمح للإدارة بالقيام بعملية الرقابة الدائمة والفعالة.

أ). تحسين الإمكانيات البشرية:

في ظل الإصلاحات الاقتصادية وما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها، وذلك لقلّة عدد الموظفين ونقص كفاءاتهم المهنية، وفي ظل هذا الاختلال بين الوظائف الإدارية وإمكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءات الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية (سوزي ، 2000 ، صفحة 129):

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.
- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية.
- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.
- وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة.

ب). تحسين الإمكانيات المادية: وهذا عن طريق تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب وأجهزة الإعلام الآلي الحديثة والمتطورة لإنجاز العمل في وقت وجيز وبسرعة، وذلك بإتباع الأسلوب العصري الحضاري في تنظيم المكاتب وتسليم البيانات وإقامة نظام استعلامات عصري.

3. وسائل وقائية على مستوى المكلف بالضريبة:

المكلف بالضريبة هو العنصر الأساسي في عملية التهرب الضريبي لعدم اقتناعه، لذا يمكن تجنب التهرب من خلال نشر الوعي لدى المكلف بالضريبة، والحرص على خلق علاقة ثقة بين كل من مصلحة الضرائب والمكلف بالضريبة وإزالة التوتر في العلاقة القائمة بينهما بحكم الضريبة.

أ). توعية المكلف بالضريبة:

وذلك عن طرق اهتمام الإدارة ومساعدة المكلفين بالضريبة والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة بشكل يتوافق والتشريع الضريبي، ووضع تحت تصرفهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات وتغييرات التشريع الجبائي و شرح الإجراءات الجبائية كمواعيد إيداع التصريح و تواريخ دفع وتسديد الضريبة، وتوضيح مختلف الطرق لملاّ الوثائق الجبائية وأساليب الطعن وطرق المنازعات، إضافة إلى الوثائق والمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة الجبائية، وذلك من خلال انتهاز جملة من السياسات الإعلامية عن طريق إعلام المكلف بالضريبة وتحسين العلاقة معه.(ناصر ، 2017، الصفحات 4-5).

ب). إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف:

تسعى الإصلاحات الضريبية دائماً لتحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف وإزالة التوتر بينهم والعمل على إنشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب (CDI) والمراكز الجوارية (CPI)، مهمتها هي مساعدة المكلفين عن طريق حسن الاستقبال وإعطاء إجابات واضحة وكافية لمختلف الإشكالات التي قد يطرحها المكلفين.

ت). خلق الثقة بين مصلحة الضرائب والمكلف:

تعد الثقة أساس المعاملات كيف ما كانت طبيعة المعاملة وطبيعة الأفراد والهيئات، لذا يستوجب توفر عنصر الثقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب من خلال تنفيذ القانون الجبائي بعدالة ومساواة بين كل المكلفين مع ضمان احترام حقوقهم الجبائية في حق الطعن والمنازعات وطلب تبريرات وتوضيحات في كل الشؤون المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها.

المبحث الثاني: دور التحقيق المصوب في زيادة الحصيلة الضريبية

تتجلى الأهمية الردعية للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من خلال تفعيل آليات قانونية تهدف إلى كبح التهرب الضريبي، وذلك عبر تسليط جزاءات مالية، وإعادة تصحيح وتقييم المركز الضريبي للمكلف، فضلاً عن تجريمه من بعض المزايا والتحفيزات الجبائية.

المطلب الأول: الجزاءات والغرامات المقررة لتعزيز كفاءة التحصيل الجبائي:

حرص المشرع على وضع منظومة قانونية متكاملة تلزم المكلفين بالوفاء بالتزامهم، لا تقتصر هذه التدابير على الجانب الإداري فقط بل تمتد لتشمل الجزاءات والعقوبات التي تهدف في جوهرها إلى حماية المال العام فهي لا تمثل مجرد عقوبة للمخالفين بل هي أداة ضغط قانوني تهدف إلى تصحيح وضعية المكلف وإلزامه بالشفافية والالتزام بالتصريح الضريبي.

- غرامة إغفال التصريح بالوجود: استناداً للمادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يواجه المكلف الذي يخل بواجب التصريح بالوجود (المنصوص عليه في المادة 183) غرامة مالية ثابتة قدرها 30,000 دج.
- غرامة التلبس الجبائي: طبقاً للمادة 194 مكرر 1 من نفس القانون، وفي حال معاينة حالة التلبس وفقاً للإجراءات المحددة في المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، تُفرض غرامة مالية قدرها 600,000 دج بغض النظر عن النظام الضريبي للمكلف.
- تشديد العقوبة: يضاعف هذا المبلغ ليصل إلى 1,200,000 دج إذا تجاوز رقم أعمال المكلف (عند تاريخ محضر التلبس عتبة 8,000,000 دج المتعلقة بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة وفق المادة 282 مكرر 1. علماً أن هذه الغرامات تطبق

بشكل مستقل عن أي عقوبات أخرى قد يتعرض لها المكلف لأسباب مغايرة خلال نفس الفترة.(المادة 194 مكرر 1، 2024، صفحة 77).

- غرامات الإيداع المتأخر لتصبح G50:

طبقاً للمادة 115: يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال المنصوص عليه في المادة 76 من ق ر ر، تطبيق غرامة نسبتها 10 %.

وترفع هذه الغرامة إلى 25 % بعد قيام الإدارة الجبائية بإشعار المدين بالضريبة، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد.

الغرامات المفروضة في حالة اكتشاف التهرب الضريبي:

المادة 193 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال: يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها، النسب الآتية:

- 10%: إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية أقل أو يساوي مبلغ 50.000 دج
- 15%: إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000 دج ويقل أو يساوي 200.000 دج.
- 25%: إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 دج.
- في حالة استعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق.

وفقاً لما تم التطرق إليه من غرامات وعقوبات فإن المكلف بالضريبة ملزم على أداء واجباته الجبائية على أكمل وجه، ففي حالة مخالفته للقوانين والتشريعات الضريبية سيجد نفسه في مواجهة جملة من الإجراءات الردعية والعقابية، تتحدد حسب نوع مخالفته ومقدار الأرباح التي تم إخفاءها.(عبد الرؤوف عز الدين و فضيلة تواتي، 2021، صفحة 343).

المطلب الثاني: تأثير التحقيق المصوب على زيادة الحصيلة الضريبية

يُعد التحقيق المصوب من أهم أساليب الرقابة الجبائية الحديثة التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية من أجل تعزيز فعالية التحصيل الجبائي والحد من مختلف أشكال التهرب الضريبي، وذلك من خلال توجيه الرقابة نحو النقاط والعمليات المشكوك في صحتها داخل التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة. وقد ساهم هذا النوع من التحقيق في تحسين مردودية الإدارة الجبائية بفضل سرعته ومرونته وقدرته على اكتشاف الأخطاء والانحرافات الجبائية في وقت مبكر، مما ينعكس إيجاباً على زيادة الحصيلة الضريبية. وعليه، سيتم من خلال هذا المطلب إبراز مدى تأثير التحقيق المصوب في رفع الإيرادات الجبائية، من خلال تحليل دوره في تصحيح التصريحات، استرجاع الحقوق الضريبية، وتعزيز الامتثال الجبائي لدى المكلفين بالضريبة.

أولاً: تعزيز الوعي:

يُعد الوعي الضريبي من الركائز الجوهرية في المنظومة الجبائية الحديثة، حيث تسعى الإدارات الضريبية جاهدة لتنمية ثقافة الامتثال الطوعي لدى المكلفين. تهدف هذه الإستراتيجية إلى إيجاد ممولين على دراية تامة بواجباتهم، مما يدفعهم لتأدية التزاماتهم تلقائياً دون الحاجة لوسائل الإكراه القانوني، وهو ما ينعكس إيجاباً على كفاءة التحصيل ومستويات الامتثال لمختلف الأوعية الضريبية(سليمان، 2023، صفحة 366).

وتقع مسؤولية الارتقاء بهذا الوعي على عاتق الدولة ممثلة في هيئاتها الضريبية، وذلك عبر تفعيل القنوات التوعوية كالنشرات الإعلامية، الندوات المهنية، واستغلال الفضاء الرقمي ومنصات التواصل الاجتماعي. إن رفع كفاءة الوعي الضريبي لا يساهم فقط في تعظيم الإيرادات الجبائية العادية، بل يمتد أثره لتحسين العلاقة التشاركية بين الإدارة والمكلف وترسيخ مبدأ الشفافية (علوان، 2017، صفحة 281)، كما يعزز التحقيق الضريبي الجاد من صورة الإدارة كجهة حازمة في تطبيق القانون كما يشجع المكلفين بالامتثال للقوانين الضريبية.

ثانياً: آليات الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي:

يُقصد بالتهرب الضريبي (Tax Evasion) لجوء المكلف (سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً) إلى أساليب غير قانونية تتسم بالتدليس وسوء النية، تهدف إلى التملص من أداء الالتزامات الضريبية المستحقة للدولة، أو خفض قيمتها بشكل غير مشروع. تشمل هذه الممارسات التلاعب بالبيانات المتعلقة بالدخل، أو الثروة، أو العمليات التجارية كالإيراد والاستهلاك. ويُصنف التهرب كأحد أبرز التحديات التي تواجه المالية العامة، كونه يستنزف الموارد الضريبية الأساسية اللازمة لتمويل الإنفاق العام. وهي معضلة عالمية لا تقتصر على النظم الضعيفة، بل تمتد لتشمل الدول ذات الأنظمة الرقابية المتطورة، نظراً لصعوبة تعقب السلوكيات الاحتيالية والسيطرة عليها بشكل كامل.

تعتبر عملية الرقابة الجبائية، ولا سيما التحقيق المعمق المصوب، أداة جوهرية لضبط الإيرادات العامة. إذ يتوجب على المحققين فحص الوضعية الضريبية الشاملة ورقابة المعاملات العقارية بدقة، مع مراعاة طبيعة نشاط المكلف. وتتمثل مهمتهم الأساسية في المطابقة بين التصريحات المكتوبة وبين المبالغ الفعلية الخاضعة للضريبة، لضمان استرداد الحقوق المالية المهدورة ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي عند رصد أي تجاوزات أو إغفالات. (سليمان، 2023، صفحة 49)

ثالثاً: تعزيز التحصيل الضريبي عبر آلية التحقيق المصوب:

تتنوع أساليب التحصيل الضريبي وتتعدد وفقاً للنظام القانوني الذي يخضع له المكلف (سواء كان نظاماً حقيقياً أو جرافياً). وفي بعض الحالات، يُمنح المكلف مرونة في اختيار آلية السداد، كما هو الحال في "الضريبة الجرافية الوحيدة"، مما يضيء طابعاً من الديناميكية على النظام الضريبي ويضمن استدامة التدفقات الجبائية. ويبرز التحقيق المصوب كأداة إستراتيجية فعالة لرفع كفاءة الجبائية؛ فهو عملية رقابية وتفتيشية دقيقة تنفذها الإدارة الضريبية للتحقق من مصداقية البيانات الواردة في التصريحات، ويهدف بشكل أساسي إلى معالجة الاختلالات، ومحاربة التهرب، وترسيخ الثقافة الضريبية.

أهمية وأهداف التحقيق المصوب:

- تصحيح الأخطاء المحاسبية: يتم ذلك من خلال الفحص الدقيق للوثائق والسجلات المالية، وعقد مقابلات مباشرة مع المكلفين، بالإضافة إلى توظيف تقنيات تحليل البيانات الحديثة لضمان دقة الأرقام.
- مكافحة التهرب الضريبي: يعمل التحقيق كأداة لضبط حالات التلاعب، حيث يتم فرض غرامات وعقوبات مالية على المخالفين، مما يشكل رادعاً يمنع تكرار الممارسات غير القانونية.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

بعد أن تطرقنا لأهم الجوانب النظرية، فسنتناول في هذا المبحث بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع المذكرة و التعقيب عليها.

المطلب الأول: الدراسات السابقة المحلية والأجنبية وباللغة الأجنبية

سنتطرق في هذا المطلب إلى عرض بعض الدراسات السابقة المتمثلة في رسائل دكتوراه، ماجستير، ملتقيات، و مجلات علمية ومرتبطة من الأحدث إلى الأقدم.

أولاً: الدراسات السابقة المحلية :

- مولود فتحي، 2025، الموسومة ب: دور التحقيق المصوب في المحاسبة في رصد الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع- حالة إحدى المؤسسات الاقتصادية التابعة لمديرية الضرائب بولاية غرداية-، مجلد 8، العدد 2، ص ص 824-842

هدفت الدراسة إلى معرفة كيفية تأثير ممارسة تقنية التحقيق المصوب في المحاسبة، على كشف الأرصدة الفعلية للرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع ، وقد تم استخدام المنهج الوصفي لوصف متغيرات الدراسة نظرياً، والمنهج التحليلي من خلال دراسة حالة لإحدى المؤسسات الاقتصادية التابعة لمديرية الضرائب بولاية غرداية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى ان التحقيق المصوب في المحاسبة له دور كبير في التأثير على قيمة الرسم على القيمة المضافة المدفوع أو القابل للاسترجاع، من خلال تقنيات التأكد من الفواتير والمستندات المحاسبية بشكل دقيق.

- دراسة (ربيعي جميلة، 2024) الموسومة ب: كفاءة التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة في كشف التهرب الضريبي - دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية الجلفة-، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 10، العدد 1، الصفحات 177-187، تاريخ النشر 2024-07-01.

سعت هذه الدراسة إلى إبراز مدى كفاءة التحقيق في المحاسبة في كشف عمليات التهرب الضريبي التي قد يقوم بها المكلف من أجل الإفلات من دفع مستحقاته الجبائية، وقد خلصت الدراسة في الأخير إلى نتيجة أساسية مفادها أن عملية التحقيق قد أثبتت نجاعتها في كشف الممارسات غير القانونية.

- قاسم حدة، عوان عز الدين، 2024، عنوان المقال: مساهمة التحقيق الجبائي في كبح ظاهرة التهرب الضريبي - مركز الضرائب بالجلفة أنموذجاً، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد 07، العدد 01. الصفحات 248-264.
- تمحورت الدراسة حول تقييم مدى مساهمة التحقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي ضمن سياق المنظومة الجبائية الجزائرية. وقد كشفت الدراسة أن التهرب الضريبي يلقي بظلال سلبية ثقيلة على الاقتصاد الوطني، مما يستدعي تعزيز آليات الرقابة. ومن خلال دراسة حالة مركز الضرائب بالجلفة، توصلت الدراسة إلى أن كفاءة التحقيقات الجبائية تساهم بشكل ملموس في كبح التجاوزات الضريبية، مما يؤكد أهمية تطوير هذا الجهاز الرقابي لمواجهة المعوقات التنموية."

- دراسة (سليمان وقارة ملاك، 2023) الموسومة ب: "التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية رقابية لمكافحة الغش الضريبي وتحسين التحصيل الجبائي". دراسة حالة بمديرية الضرائب باتنة، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، المجلد 07، العدد 02.
- هدفت الدراسة إلى وصف الإطار القانوني للتحقيق المصوب وتبيان دوره كآلية رقابية فعالة في تقليص مدة الرقابة الجبائية ومكافحة الغش الضريبي، وذلك من خلال المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة الحالة. وقد خلصت الدراسة من خلال الجانب التطبيقي بمديرية الضرائب لولاية باتنة إلى أن الاعتماد على التحقيق المصوب يساهم في زيادة عدد الملفات المراقبة سنوياً، كما أكدت النتائج على فعالية هذه الآلية في استرجاع الحقوق الضريبية الضائعة عبر تركيز الجهد الرقابي على الضرائب ذات المخاطر العالية (مثل الرسم على القيمة المضافة)، وأوصت بضرورة دعم المحققين ببرامج معلوماتية متطورة لتسهيل عملية الاستهداف.

-دراسة (بوابطة أميرة ، 2021) الموسومة ب: دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها-دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت للفترة 2014/2011 مجلة المقاوالاتية والتنمية المستدامة، الشلف، المجلد 3، العدد 1، الصفحة 52-67 2021-06-04

سعت هذه الدراسة إلى تبيان دور الرقابة الجبائية كأداة قانونية فعالة في كبح ظاهرة التهرب الضريبي بمختلف أشكالها، وذلك عبر استغلال الصلاحيات التي منحها المشرع للإدارة الجبائية لحماية المال العام. وقد خلصت الدراسة من خلال الجانب التطبيقي بمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت إلى أن رفع كفاءة الإيرادات الجبائية يرتكز بالأساس على إحكام الرقابة وتتبع نشاط المكلفين بالضريبة. كما كشفت النتائج عن وجود مبالغ مهربة ضخمة، من شأن استردادها ودمج غراماتها ضمن الوعاء الضريبي أن يشكل رافداً قوياً لإنعاش الخزينة العمومية".

- منير لواج، عبد الرحيم لواج، 2020، الموسومة ب: تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل للفترة 2010-201، مجلد 3، العدد 2، ص-ص 38-56. .
إن أهم ميزة للنظام الضريبي الجزائري هي كونه نظام يقوم على أساس التصريح، يتمتع فيه المكلف بالضريبة بهامش حرية معتبر عند قيامه بتقدير الوعاء الخاضع للضريبة، لذا تعتبر عملية الرقابة الممارسة من طرف أعوان الإدارة الجبائية ضرورية من أجل التحقق من صدق التصريحات المودعة من طرف المكلفين والكشف عن عمليات التهرب والغش التي يقوم بها بعض للمكلفين ذوي النية السيئة ومن تم حماية حقوق الخزينة العامة من الضياع، نهدف من خلال الورقة البحثية الى تقييم فعالية المصوب في المحاسبة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب ولاية جيجل خلال الفترة الممتدة من سنة 2010 الى غاية سنة 2018.

- دراسة (صلعة سمية، بوخدوني 2020) الموسومة ب: فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض مجلة دراسات جبائية جامعة 2 البلدية المجلد 9، العدد 1، الصفحة 97-114.
هدفت هذه الدراسة إلى معالجة موضوع فعالية الرقابة الجبائية كأداة وقائية، رقابية وعقابية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، هذا الأخير الذي أضى يشكل خطراً يهدد اقتصاد الدولة ونظامها الضريبي لما له من أثار وخيمة على شتى الأصعدة. ولعل أبرز ما توصلت إليه هذه الدراسة والتي تم إسقاطها على مديرية الضرائب لولاية البيض هو طول الإجراءات الجبائية مما يقلص من عدد الحالات المعالجة من قبل الجهاز الرقابي كذا فإن المبالغ المتهرب بها مبالغ ضخمة قادرة على إنعاش خزينة الدولة.

ثانيا: الدراسات السابقة الأجنبية وباللغة الأجنبية

- DUMONT, Jean-Pierre. L'optimisation du contrôle fiscal par l'intelligence artificielle : enjeux et perspectives, Journal d'économie financière, N° 142, France, 2023.

استعرض الباحث كيف يمكن للذكاء الاصطناعي تحسين "تصويب" عمليات الرقابة لتقليل هوامش الخطأ. ومن أبرز النتائج: تقليل نسبة "التحقيقات العقيمة" التي لا تسفر عن فروقات ضريبية بفضل خوارزميات التنبؤ، تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف من خلال تقليل التدخلات البشرية العشوائية وزيادة دقة الاستهداف.

- دراسة (سبع أحمد صلاح، غندوزي محمد، أوسيف فايزة، 2023) الموسومة ب:

Le Contrôle Sur Pièce Comme Mécanisme D'évaluation De La Performance De L'administration Fiscale En Matière De Contrôle Fiscal - Cas De L'administration Fiscale Tizi Ouzou

الاقتصادية الوادي العدد 1، المجلد 8، الصفحة 400-416.

سعت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى فعالية الرقابة المستندية (على الوثائق) كأداة لتقييم كفاءة الإدارة الضريبية في تحصيل الموارد المالية للخرينة العمومية. وقد خلصت النتائج إلى أن تفعيل هذا النوع من الرقابة يواجه عقبات جوهرية، أبرزها العجز في الوسائل البشرية والمادية، ونقص التدفق المعلوماتي اللازم. كما أشارت الدراسة إلى أن الفجوة في الأداء تعود أساساً إلى غياب التحديث الفعلي للآليات الرقابية، رغم المساعي المبذولة لتطوير الإدارة الجبائية على مختلف الأصعدة".

- MOUHOUBI, Amine. L'efficacité du contrôle fiscal informatisé dans la lutte contre l'évasion fiscale: cas de la DGE (Algérie), Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université d'Alger 3, Algérie, 2021.

تناول الباحث في هذه الدراسة دور الرقمنة والتحقيق المصوب من خلال الأنظمة المعلوماتية في رصد الثغرات الضريبية. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: التحول من الرقابة التقليدية إلى الرقابة "المصوبة" عبر برمجيات تحليل البيانات أدى إلى رفع معدلات الاسترداد الضريبي. كما تطرق أيضاً حول أهمية نظام المعلومات في تحديد الملفات ذات الاحتمالية العالية للتهرب، مما يوفر الوقت والجهد للإدارة الضريبية.

- Emna fakhfakh, 2019, La brigade des investigations et de la lutte contre l'évasion fiscale : la nouvelle « police fiscale » tunisienne, Revue européenne et internationale de droit , Vol8, N°3, p395-401

تناولت الدراسة إنشاء فرقة التحقيقات ومكافحة التهرب الضريبي ضمن الإصلاحات الجبائية في تونس، بهدف تعزيز الرقابة الجبائية ومكافحة الغش والتهرب الضريبي وفق ما نص عليه الدستور التونسي لسنة 2014. وأبرزت الدراسة أن تزايد الصعوبات المالية وتطور أساليب التهرب الضريبي دفع السلطات التونسية إلى استحداث جهاز متخصص يتولى كشف الجرائم الجبائية وجمع الأدلة وتقديم المخالفين للعدالة. كما توصلت إلى أن إنشاء هذه الفرقة يمثل آلية حديثة لدعم فعالية الإدارة الجبائية وتحسين تحصيل الإيرادات الضريبية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي

- دراسة (همران محمد، 2019) الموسومة ب:

La Lutte Contre La Fraude Fiscale: Un Instrument De Soutien Au Développement Local مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية العدد 1، المجلد 3، الصفحة 134-145.

تناولت الدراسة المسائل الضريبية تظل مساحة مناورة السلطات المحلية محدودة، بقدر ما تتمتع فقط بامتياز التحصيل، ولا يمكنها فرض ضريبة جديدة. ولا اتخاذ قرار بشأن إنشائها، ولا تعديلها، ولا حتى إلغائها، لأن هذا المجال يقع ضمن اختصاص السلطة التشريعية، ومن هنا الحق السيادي المخول للدولة. وعلى هذا النحو، يمكن للسلطات المحلية، من خلال خدمات التدقيق الضريبي، التغلب على هذا القيد من خلال تعظيم الموارد البشرية والمالية المتاحة على المستوى المحلي.

- دراسة (أبو عودة محمد، 2019) الموسومة بـ "دور التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي في فلسطين"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة.

سعت هذه الدراسة إلى قياس مدى مساهمة التدقيق الضريبي كأداة رقابية فعالة في كشف المخالفات الضريبية وتعزيز الامتثال الجبائي لدى الإدارة الضريبية الفلسطينية، وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي باستعمال استبيان موجه لموظفي الإدارة، وخلصت الدراسة إلى أن استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة يرفع من كفاءة عمليات التحقيق والتدقيق.

- Aurélien Bealeu, Jean-Marie Monnier, La lutte contre l'évasion fiscale : le point de vue de l'économiste L'évitement, enjeu de l'économie publique de L'impôt, Revue française de finances publiques , Éditions Lextenso, VOL 3, N° 127 , 2014, pages 57 à 72

هدف المقال إلى إظهار أن التجنب الضريبي يشكل بالنسبة لاقتصاديات المالية العامة للإيرادات الضريبية قضية حاسمة، إذ يكشف عن أوجه القصور فيها، وفي الوقت نفسه يفتح آفاقاً جديدة للتطوير. ولتحقيق ذلك، تم تقديم تقييم نقدي للاقتصاد العام الوضعي ولنظرية الضريبة المثلى في ضوء ظاهرة التجنب الضريبي. ويبيّن المقال على وجه الخصوص أن الأسس الميكرواقتصادية البحتة لنظرية الضريبة المثلى لا تسمح بأخذ البعد الإجباري للضريبة بعين الاعتبار، كما لا تمكن من دراسة التكاليف الناتجة عن الاقتطاع الضريبي، ولا من تمثيل سلوكيات الأعوان الاقتصاديين بشكل دقيق في حالة إمكانية الغش والتهرب الضريبي.

المطلب الثاني: التعقيب على الدراسات السابقة

تُعد الدراسات السابقة أساساً علمياً مهماً لفهم مختلف الجوانب المرتبطة بموضوع الدراسة، إذ تساهم في إبراز أهم النتائج التي توصل إليها الباحثون وتحديد نقاط الاتفاق والاختلاف معها. ومن خلال هذا المطلب سيتم التعقيب على أبرز هذه الدراسات وتحليل مدى ارتباطها بموضوع البحث الحالي.

أولاً: مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة:

1. بناء الإطار المفاهيمي والمقارنة: ساعد الاطلاع على الدراسات السابقة في ضبط المفاهيم النظرية المتعلقة بآليات الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، مما أتاح أرضية صلبة للمقارنة بين النتائج التي سنتوصل إليها وما أثبتته الباحثون سابقاً.
2. تحديد المتغيرات والأدوات: ساهم الجانب التطبيقي للدراسات السابقة في تحديد المتغيرات الأساسية لدراستنا (المتغير المستقل: التحقيق المصوب، والمتغير التابع: التهرب الضريبي)، بالإضافة إلى اختيار المناهج الإحصائية والأساليب الأنسب لاختبار صحة الفرضيات.
3. تحديد فجوة البحث: تمكننا التعرف على أهداف ونتائج الأبحاث السابقة من تحديد الثغرات البحثية، مما ساعد في الانطلاق بالبحث الحالي من حيث انتهى الآخرون لضمان الإضافة العلمية.

ثانياً: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

1. من حيث الموضوع: تتميز دراستنا بالتركيز النوعي على "آلية التحقيق المصوب" كأداة حديثة وموجهة، في حين ركزت أغلب الدراسات السابقة على الرقابة الجبائية بمفهومها التقليدي العام.
2. من حيث الهدف: تتوغل دراستي في قياس "مدى فعالية" التحقيق المصوب تحديداً، بينما اكتفت أغلب الدراسات السابقة بالوصف والتعريف.
3. من حيث المنهجية: جمعت دراستنا بين دراسة الحالة الحديثة وإحصائيات الفترة 2012-2025 لكل أنواع الرقابة، وهو مزج منهجي أكثر شمولاً.
4. من حيث التحديث القانوني: استجابت دراستنا لتعديلات قانون المالية لسنة 2024 (المواد 20 و20 مكرر و21 من قانون الإجراءات الجبائية)، وهو ما لم تتناوله الدراسات السابقة.
5. من حيث نوع الضرائب: تناولت دراستنا بشكل مقترن الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والرسم على القيمة المضافة (TVA)، في حين ركزت دراسات أخرى على ضريبة واحدة أو تحليل كلي.

ثالثاً: أوجه التشابه بين دراستنا والدراسات السابقة:

- أغلب الدراسات تناولت الرقابة الجبائية و مدى فعالية التحقيق المصوب بشكل عام ودورها في مكافحة التهرب الضريبي.

- هدفت معظم الدراسات السابقة إلى مفهوم التحايل الضريبي والإجراءات الرقابية التي تقوم بها إدارة الضرائب أما دراستنا الحالية فقد تطرقت إلى الدور الذي يلعبه التحقيق المصوب في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي.
- الموضوع العام المشترك: تشترك دراستي مع معظم الدراسات السابقة في تناول محوري الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي. التأكيد على أهمية التحقيق المصوب: تتفق دراستي في إبراز أهمية التحقيق المصوب كأداة فعالة لاسترجاع الحقوق الضريبية.
- المنهج الوصفي التحليلي ودراسة الحالة: مشترك مع دراسات السابقة.
- الإطار المكاني الجغرافي: معظم الدراسات المستشهد بها أجريت في سياق المنظومة الجبائية الجزائرية، وهو نفس سياق دراستنا.

رابعا: الفجوة البحثية:

على الرغم من تعدد الدراسات التي تناولت موضوع الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، إلا أن المتأمل في هذه الدراسات يلاحظ جملة من الثغرات البحثية التي لم تُعالج بعد؛ إذ اكتفت أغلبها بتناول الرقابة الجبائية بمفهومها العام دون إفراد دراسة مستقلة ومعمّقة لآلية التحقيق المصوب كأداة قانونية متميزة، فضلاً عن إغفالها للتعديلات التشريعية الجوهرية التي أدخلها قانون المالية 2024 على المواد 20 و20 مكرر و21 من قانون الإجراءات الجبائية. كما افتقرت هذه الدراسات إلى مقارنة قانونية مقارنة تتبع تطور الإطار التشريعي للتحقيق المصوب عبر الزمن، في حين ظل التأصيل النظري لدور هذه الآلية في مكافحة التهرب الضريبي وقائياً وعلاجياً في آن واحد شبه غائب عن الأدبيات السابقة. يُضاف إلى ذلك إهمال الدراسات السابقة للأثر النظري لمسار الرقمنة الجبائية على أساليب واستراتيجيات التحقيق المصوب. ومن هذا المنطلق، تسعى الدراسة الحالية إلى سد هذه الفجوات البحثية من خلال تقديم إطار نظري متكامل ومحيّن يُعالج آلية التحقيق المصوب في ضوء أحدث المستجدات التشريعية.

نستخلص من خلال استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي، يتضح أن هذا الموضوع حظي باهتمام بحثي واسع على المستويين المحلي والعربي، وقد أسهمت هذه الدراسات في بناء رصيد معرفي ثري حول آليات الرقابة الجبائية وأثرها في تحسين التحصيل الضريبي والحد من ظاهرة التهرب.

غير أن المتأمل في مجمل هذه الدراسات يُدرك أنها تقاطعت مع دراستنا الحالية في جوانب عدة، أبرزها: الاهتمام بالرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي، واعتماد المنهج الوصفي التحليلي ودراسة الحالة، والتركيز على البيئة الجبائية الجزائرية. إلا أنها في الوقت ذاته افترقت عنها في جوانب جوهرية، إذ اقتصر أغلبها على الوصف والتعريف دون الخوض في قياس الفعالية، كما أغفلت التعديلات التشريعية الحديثة لقانون المالية 2024، ولم تتناول آلية التحقيق المصوب بوصفها أداة قانونية مستقلة ومتميزة.

وعليه، تنطلق دراستنا من هذه الفجوات البحثية لتقديم إسهاماً علمياً متكاملاً يجمع بين التأصيل النظري المحيّن والتحليل الميداني الدقيق، ساعيةً إلى تقديم إجابات موضوعية عن إشكالية فعالية التحقيق المصوب في التخفيف من التهرب الضريبي في ضوء أحدث المستجدات القانونية والتشريعية.

خلاصة الفصل الأول:

نستخلص من دراستنا في هذا الفصل أن التحقيق المصوب يعد الآلية الجوهرية التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية لحماية الأموال العامة. وتتجلى أهميته في التحقق من مدى مشروعية ومصادقية التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة، وذلك عبر مطابقتها مع المداخل الحقيقية والمعلومات المستقاة من مصادر أخرى. ويهدف هذا الإجراء بشكل أساسي إلى رصد الأخطاء وتصحيحها، مما يساهم في تحقيق الأهداف المرجوة ورفع كفاءة التحصيل الضريبي. كما حرص المشرع على تقنين إجراءات التحقيق المصوب و سير هذه العملية بشكل متقن .

من جهة أخرى، تسعى الإدارة الجبائية من خلال تفعيل أدوات التحقيق المصوب الى تحسن معدلات التحصيل الضريبي لمواجهة الأساليب الملتوية التي قد ينتهجها بعض المكلفين للتنصل من التزاماتهم .

وفي سياق متصل، تناولنا في هذا الفصل التهرب الضريبي ماهيته و أنواعه ومن حيث مشروعيته و الاختلاف بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي و الأسباب التي تدفع المكلف بالضريبة إلى التهرب الضريبي مما ينتج عنه آثار اقتصادية واجتماعية و سياسية .

كما أن دور التحقيق المصوب في زيادة الحصيلة الضريبية تكمن في كشف التجاوزات المالية مما يؤدي الى استرجاع المبالغ غير المصرح بها و فرض غرامات و تأخيرات ترفع من الحصيلة الضريبية بشكل مباشر مما يعزز دخل في الخزينة العمومية للدولة.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية في

مركز الضرائب

عين تموشنت

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة، ومن أهم الطرق التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في الجزائر طريقتي التحقيق المحاسبي المتعلق بالأشخاص المعنويين و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة المتعلقة بدخول الأشخاص الطبيعيين، باعتبارهما أكثر و تطبيقا من طرف مراقبي الإدارة الضريبية، و على العون المدقق القيام بإجراء عملية التحقيق والتمكن من معرفة مدى صحة تلك التصريحات بهدف الحد أو على الأقل التخفيف من التهرب الضريبي من جهة و فرض العدالة الضريبية من جهة أخرى.

وعليه قمنا بتخصيص هذا الفصل بدراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية عين تموشنت، وبالتحديد مكتب المراجعة الجبائية لتسليط الضوء على كل متطلبات البحث في المجال التطبيقي، الذي سنكشف من خلاله مدى مساهمة التحقيق المصوب والرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي، مع إمكانية الإجابة على إشكالية البحث و اختبار الفرضيتين.

كما تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة (03) مباحث نستعملها بتقديم مركز الضرائب لولاية عين تموشنت ومختلف نشاطاتها، أما المبحث الموالي يتم التطرق إلى الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب مع التركيز على مصلحة المراجعات الجبائية لكونه حقل البحث في الدراسة الميدانية، في حين المبحث الأخير فخصص لدراسة مراحل عملية التحقيق المصوب من بدايتها إلى نهايتها و هذا للمكلفين المختارين حسب معايير معينة و الخاضعين للرقابة الجبائية، مع تحليل بعض الإحصائيات المتعلقة بمساهمة كل أنواع الرقابة الجبائية في تفعيل وتحسين عملية التحصيل الضريبي خاصة التحقيق المصوب موضوع دراستنا.

المبحث الأول: نظرة عامة عن مركز الضرائب لولاية عين تموشنت

تشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي و تعمل بكل حرص في التحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة، و حقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى. كما تساهم في تعديلات و التشريعات الضريبية من خلال الاقتراحات التي تقدمها بحكم كونها ذات دراية شاملة للنظام الجبائي و كذلك لأنها المسؤول الأول والمعني بتلك التشريعات الجبائية.

المطلب الأول: تعريف بإدارة الضرائبية ومركز الضرائب:

سنستطرق في هذا المطلب لتعريف إدارة الضرائب ومهامها والهيكل التنظيمي.

أولاً:تعريف إدارة الضرائب:

كانت مصلحة الضرائب بعين تموشنت في سنة 1984 تسمى مفتشية المصالح الخارجية لوزارة الاقتصاد، و كانت تابعة لمديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس، وواصلت مهامها في نفس الهيكل السابق إلى غاية صدور المرسوم التنفيذي رقم 91/60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المتعلق بإنشاء مديريات ولائية للضرائب في ولايات الوطن المتبقية، وبذلك أصبحت لولاية عين تموشنت مديرية خاصة بها و هي إحدى أدوات السلطة التنفيذية التي يقع على عاتقها تطبيق القوانين الضريبية و الاطلاع العلمي باقتراح مشاريع القوانين الضريبية، بحكم تعاملها و معرفتها المباشرة لأفراد المجتمع الضريبي، و من مهامها الأساسية تحصيل أكبر جباية ممكنة لتمويل الخزينة العمومية و التقليل من حالات التهرب الضريبي. كما أن مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت هي واحدة من واحد و خمسين(51) مديرية ولائية على مستوى الوطن (توجد في ولاية وهران مديريتين للضرائب و الجزائر العاصمة يوجد بها ثلاثة(03)مديريات للضرائب)، و التي باشرت نشاطها بداية من تاريخ 1992/01/02 حيث كانت مفتشية تابعة لمديرية الضرائب بسيدي بلعباس كما ذكرنا سابقا. كما تخضع إدارة الضرائب لقانون الوظيفة العمومية المتمثل في الأمر رقم 03-06 تاريخ 15 جويلية 2006 الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد 46.

ثانياً: التعريف بمركز الضرائب :

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية تابعة للمديرية العامة للضرائب، تختص حصرياً بتسيير الملفات الجبائية و تحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم، غذ هو مركز تسيير موحد يعمل تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير و التحصيل و المراقبة و المنازعات التي تتكفل بها حالياً مراكز الضرائب و المراكز الجوية، بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه و هم:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي.
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

تشمل ولاية عين تموشنت على مركز واحد و أربعة مراكز جوارية للضرائب تم انجازها و قد تم افتتاح مركز الضرائب بتاريخ 2 ماي 2013، أما بخصوص المراكز جوارية للضرائب فهي متواجدة في الدوائر التالية: عين تموشنت، بني صاف، العامرية، حمام بوحجر و الذي تم افتتاحهم و مزاولة العمل و التسيير فيهم منذ تاريخ 28 نوفمبر 2018، هذا حسب

القرار المؤرخ في 21 فيفري 2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، و على أساسه تم استحداث هياكل جديدة للضرائب.

المطلب الثاني: مهام مركز الضرائب

يتولى مركز الضرائب لولاية عين تموشنت عدة مهام تكون ضمن اختصاصه، التي تسهر على تأديتها بشكل فعال و تتمثل فيما يلي:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة، و تسيير غيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة.
- مسك الملف الجبائي للشركات على أرباح الشركات.
- مسك ملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم تسيير عائدات الأرباح الصناعية و التجارية .
- إصدار الجداول و قوائم التحصيلات و شهادات الإلغاء أو التخفيض و معاينتها و المصادقة عليها.
- الجداول و المستندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى.
- تنفيذ العمليات المادية للدفع و القبض و استخراج النقود.
- ضبط الكتابات و مركز تسليم القيم.
- البحث عن المعلومات الجبائية و جمعها و استغلالها و مراقبة التصريحات.
- إعداد و انجاز برامج التدخلات و مراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها.
- دراسة شكاوي و معالجها.
- متابعة المنازعات الإدارية و القضائية.
- تعوض قروض الرسوم.
- تضمن مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة.
- تتكفل بالإجراءات الإدارية و الجبائية المرتبطة لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات و تعديل نظامها الأساسي.
- تنظم المواعيد و تسييرها.
- تنشر المعلومات و الآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.
-

المطلب الثالث: الإطار الهيكلي لمركز الضرائب

هذا النوع من الرقابة الجبائية يتم على مستوى مصلحة الرقابة التابعة لمركز الضرائب حيث تضم هذه المصلحة خمسة (05) عون من مفتش رئيسي (Inspecteur principal) إلى مفتش رئيس (Inspecteur en chef) موزعين على ثلاث (03) فرق و كل فرقة مسؤول، تعمل هذا المصلحة على محاربة الغش و التهرب الضريبي، و تكلف لاسيما بإعداد برامج البحث و مراجعة و مراقبة التقييمات و إنجازها.

أولاً: التعريف بالهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

سنتطرق في هذا المطلب أولاً إلى تنظيم مصالح مركز الضرائب و ثانياً إلى الهيكل التنظيمي له

1- تنظيم مركز الضرائب:

ينظم مركز الضرائب "لولاية عين تموشنت" في ثلاث (03) مصالح رئيسية و قباضة و مصلحتين للتسيير، حيث من بين هذه المصالح الرئيسية نجد المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث و تكلف بانجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها و تخزينها و توزيعها من أجل استغلالها، و اقتراح عمليات المراقبة و انجازها بعنوان المراجعات في عين المكان، و المراقبة على أساس المستندات المصرحة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية و حوصلة تقييمية دورية.

-مصالح مركز الضرائب: يتكون مركز لضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية و قباضة و مصلحتين، كما سبق ذكره.

أ-المصلحة الرئيسية للتسيير، و تكلف ب:

-التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، و المراقبة الجبائية و متابعة الامتيازات و الدراسة الأولية للاحتياجات.

-المصادقة على الجداول و سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.

- اقترح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو للمراجعة المحاسبية.

-إعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات و إعداد مخططات العمل و تنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

تعمل على تسيير:

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي.

-المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء و الأشغال العمومية.

-المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري.

-المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات.

-المصلحة المكلفة بجباية قطاع المهن الحرة.

ب- المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث، و تكلف ب:

- إنجاز إجراءات لبحث عن المعلومة الجبائية و معالجتها و تخزينها و توزيعها من أجل استغلالها.

-اقتراح عمليات المراقبة و إنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة.

تعمل على تسيير:

- مصلحة البطاقات، و تكلف ب:

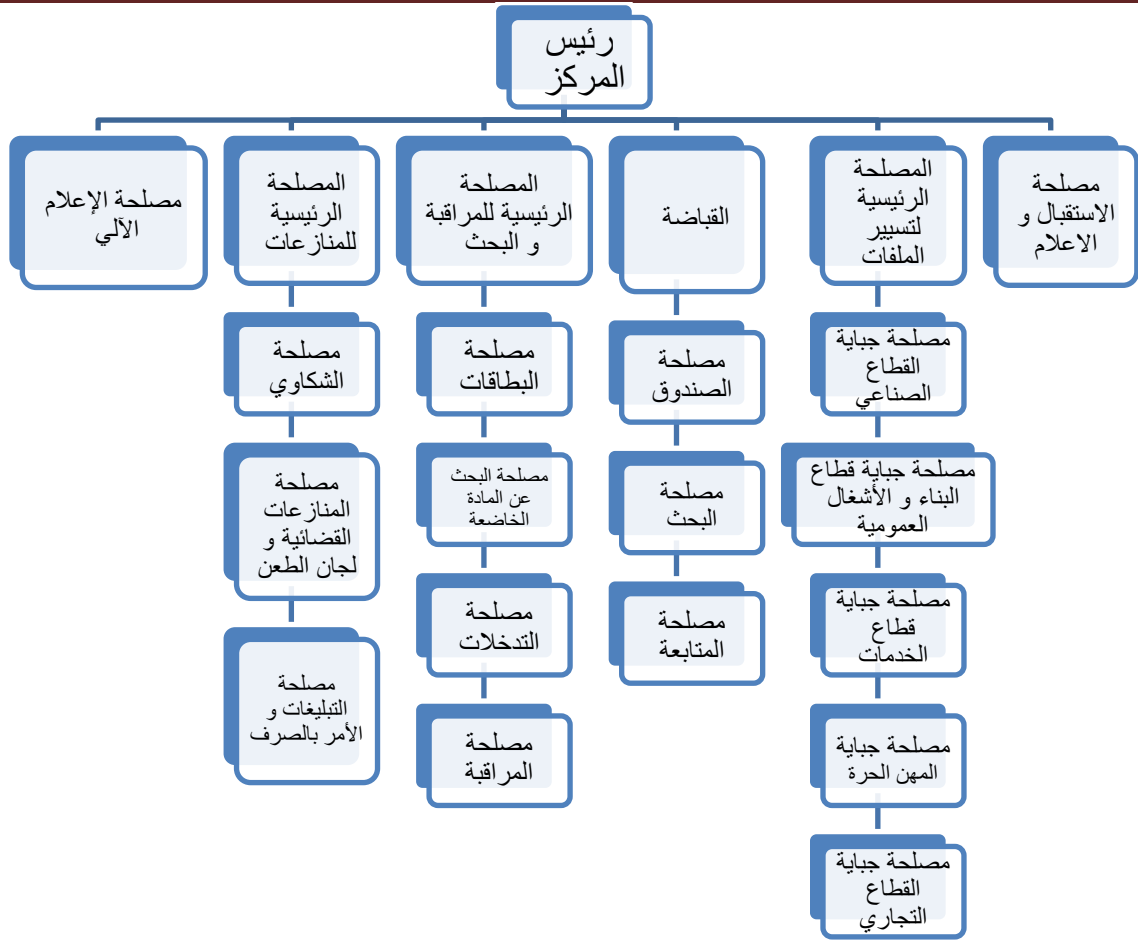
-تشكيل و تسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام و الاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة و كذا مراقبتها و تحصيلها.

-مركز المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، و تخزينها و استردادها من أجل استغلالها.

- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

- مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق، وتكلف ب:
- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع.
- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و في عين المكان انطلاقا من المعلومات و الاستعلامات المجمعة.
- مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق، وتكلف ب:
- برمجة و إنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق و حق الزيارة و المراقبة عند المرور و كذا إنجاز في عين المكان لكل المعائنات الضرورية لوعاء الضريبة و مراقبتها و تحصيلها.
- اقتراح المكلفين بالضريبة لمراجعة حساباتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات و الاستعلامات المجمعة.
- مصلحة المراقبة، التي تعمل في شكل فرق وتكلف ب:
- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات و في عين المكان.
- إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.
- ث- المصلحة الرئيسية للمنازعات، وتكلف ب:
- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمرز الضرائب و ناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، و كذا طلبت استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.
- تعمل على تسيير:
- مصلحة الاحتجاجات وتكلف ب:
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض الضرائب أو الزيادات و العقوبات المحتج عليها و استرجاع الضرائب و الرسوم و الحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتبة أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر
- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة
- معالجة منازعات التحصيل.
- مصلحة لجان الطعن و المنازعات القضائية وتكلف ب:
- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب و الرسم على القيمة المضافة و لاختصاص لجان الطعن للإعفائي.
- المتابعة بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون و الشكاوى المقدمة للهيئات القضائية.
- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع وتكلف ب:
- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة و إلى المصالح المعنية.

- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها.
- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات و تبليغها للمصالح المعنية.
- ج- القباضة: وتكلف ب:
 - التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم و كذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.
 - تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساريين المفعول و المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.
 - مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.
- تعمل على تسيير:
 - مصلحة الصندوق.
 - مصلحة المحاسبة.
 - مصلحة المتابعات.
- تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق.
- ح- مصلحة الاستقبال و الإعلام تعمل تحت سلطة رئيس المركز وتكلف ب:
 - تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم.
 - نشر المعلومات حول حقوقهم و واجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.
- خ- مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل وتكلف ب:
 - استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها و كذا تسيير رخص الدخول الموافقة لها
 - إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات.
 - الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و أمن المقرات.
- 2-الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:
 - يتمثل الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب في الشكل التالي:



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مركز الضرائب لولاية عين تموشنت

ثانيا-التعريف بمصلحة المراقبة ومهامها ومكونات هيكلها التنظيمي:

إن المهمة التي تؤديها مصلحة المراقبة ليست بالسهلة وهذا راجع إلى طبيعة وتعدد هذه المهمة، لذلك تعتبر هذه المصلحة من أهم مصالح مركز الضرائب على مستوى الولاية حيث تسهر على ضمان توحيد وتنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية. كما تُعدّ مصلحة المراقبة الجبائية إحدى الركائز الأساسية في الإدارة الجبائية، حيث تضطلع بدور محوري في ضمان التطبيق السليم للتشريع الضريبي وتعزيز مبدأ العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة. وتساهم هذه المصلحة في مكافحة التهرب والغش الضريبيين من خلال فحص التصريحات الجبائية والتحقق من مدى صدقها ومطابقتها للنشاط الحقيقي للمكلفين. كما تمثل أداة فعالة لحماية الموارد المالية للدولة ودعم الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة. وانطلاقاً من أهمية هذه المصلحة، سيتم التطرق في هذا المطلب إلى التعريف بها، ثم إبراز أهم مهامها. ومكونات هيكلها التنظيمي.

أ- التعريف بمصلحة المراقبة

تُعرف مصلحة المراقبة الجبائية بأنها وحدة تنظيمية تابعة لمركز الضرائب، تتولى مهمة التحقق من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال مختلف أشكال الرقابة المنصوص عليها في التشريع الجبائي الجزائري.

وتهدف هذه المصلحة إلى ضمان الامتثال الطوعي للتشريعات الضريبية، من خلال التأكد من أن الوعاء الضريبي المصرح به يعكس حقيقة النشاط الاقتصادي للمكلف. كما تعمل على كشف حالات الإخفاء أو التقليل من رقم الأعمال أو الأرباح، وتصحيحها وفقاً للإجراءات القانونية المعمول بها.

وتستند مصلحة المراقبة في عملها إلى مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية، لاسيما أحكام قانون الإجراءات الجبائية، الذي يحدد حقوق وواجبات كل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، إضافة إلى الضمانات الممنوحة لهؤلاء أثناء عملية الرقابة.

ب- مهام مصلحة المراقبة

تضطلع مصلحة المراقبة الجبائية بدور محوري في ضمان التطبيق السليم للتشريع الضريبي وتعزيز الامتثال الجبائي لدى المكلفين بالضريبة، كما تسهم بفعالية في حماية الموارد المالية للدولة من خلال الكشف عن حالات التهرب والغش الضريبي. وتتمثل مهام هذه المصلحة في مجموعة من الأنشطة المتكاملة التي يمكن عرضها في شكل عناصر كما يلي:

- فحص التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة للتأكد من مطابقتها للواقع الاقتصادي والمالي لنشاطهم، مع مقارنتها بالبيانات المتوفرة لدى الإدارة الجبائية أو تلك المحصل عليها من مصادر خارجية.
- تنفيذ مختلف أشكال الرقابة الجبائية المنصوص عليها في التشريع الساري، مثل التحقيق المحاسبي، والتحقق المصوب، والرقابة على الوثائق، إضافة إلى القيام بالزيارات الميدانية إلى مقر المؤسسات للتحقق من صحة المعلومات المقدمة.
- الكشف عن الممارسات غير القانونية التي تهدف إلى التهرب أو الغش الضريبي، كإخفاء جزء من رقم الأعمال أو استعمال فواتير صورية أو التعامل مع موردين وهميين، مع اتخاذ الإجراءات اللازمة لإعادة تقييم الوعاء الضريبي.
- تحديد الفروقات الضريبية الناتجة عن عمليات المراقبة، وإعادة تأسيس الضرائب والرسوم المستحقة، مع إعداد جداول إعادة التقييم وإصدار الإشعارات بالتقويم وفقاً للإجراءات القانونية المعمول بها.
- توجيه طلبات المعلومات إلى البنوك والمؤسسات المالية والإدارات العمومية والمتعاملين الاقتصاديين، في حدود ما يسمح به القانون، واستغلال قواعد البيانات الجبائية المتاحة لتدعيم فعالية عملية المراقبة.
- ضمان احترام حقوق المكلفين بالضريبة من خلال الالتزام بالإجراءات القانونية المتعلقة بالتبليغ ومنح الأجل القانونية، وتمكينهم من حق الرد على نتائج الرقابة والاستعانة بوكيل جبائي من اختيارهم، مع التقيد بمضامين ميثاق حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة.
- إعداد تقارير دورية ومفصلة حول نتائج عمليات الرقابة المنجزة، والمساهمة في تقييم فعالية النظام الجبائي واقتراح التحسينات التي من شأنها تعزيز كفاءته وفعاليته.

ت-مكونات الهيكل التنظيمي لمصلحة المراقبة

تتميز مصلحة المراقبة الجبائية بهيكل تنظيمي يضمن الفعالية في الأداء والتنسيق بين مختلف أعوانها، حيث يسمح بتوزيع المهام والمسؤوليات بشكل واضح، بما يساهم في تحقيق أهداف الرقابة الجبائية بكفاءة. ويتكون الهيكل التنظيمي لمصلحة المراقبة من:

- رئيس مصلحة المراقبة:

- يشرف على تسيير المصلحة وتنسيق أعمالها .
- يقوم بإعداد البرنامج السنوي للرقابة ومتابعة تنفيذه .
- يوزع الملفات على فرق التحقيق ويشرف على تقييم أدائها .
- يعتمد التقارير النهائية لعمليات المراقبة ويضمن احترام الإجراءات القانونية .
- يمثل حلقة الوصل بين المصلحة والإدارة الجبائية العليا .
- مهام رئيس فرقة التحقيق
- إن أهم ما يقوم به رئيس فرقة التحقيق نوجزه في النقاط التالية:
- حضور أول مداخلة في عين المكان بين المكلف بالضريبة المعني بعملية التحقيق لأجل إمضاء محضر المعاينة؛
- متابعة و مراقبة سير العمل؛
- توجيه و تصحيح الأعمال المنجزة؛
- تنظيم كل التدخلات الميدانية المتعلقة بمهام التحقيق؛
- العمل على احترام المدة القانونية الخاصة بالتحقيق في عين المكان؛
- المشاركة في اتخاذ القرار النهائي و المتعلق بنتيجة التحقيق؛
- استقبال المكلفين بالضريبة و الأخذ بعين الاعتبار كل ملاحظاتهم و الاهتمام بها؛
- إعداد إشعار بالتقويم الأولي والنهائي؛
- إعداد تقارير التحقيق من طرف أعوان التحقيق؛
- التأكد من صحة إعداد الوارد (Rôle individuel) تسجيله ومتابعة تحصيله؛

فرق التحقيق (ثلاث فرق):

- تتكون مصلحة المراقبة من ثلاث فرق تحقيق، ويشرف عليها رئيس فرقة، يضم بدوره عدداً من الأعوان المحققين. وتتمثل مهام هذه الفرق في :
- تنفيذ عمليات التحقيق المصوب والتحقيق المحاسبي .
- إجراء الرقابة على الوثائق والزيارات الميدانية .
- جمع وتحليل المعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة .
- إعداد محاضر المعاينة وتقارير التحقيق .
- اقتراح إعادة التقييم الجبائي عند الاقتضاء .

المبحث الثاني: إجراءات سير التحقيق المصوب

لقد تم التطرق في الفصل الأول إلى المراحل التي تمر بها عملية التحقيق المصوب، بدءًا من الإجراءات الأولية التي تسبق التحقيق، مرورًا بكافة مراحل ممارسة التحقيق المصوب، وصولًا إلى أعمال نهاية التحقيق والإجراءات الختامية. وفي هذا المبحث، نعرض دراسة حالة تطبيقية تمثل نموذجًا حديثًا لعملية التحقيق المصوب، مع إبراز كافة المراحل والإجراءات المعتمدة.

المطلب الأول: الدراسة الأولية لوضعية المؤسسة قيد التحقيق

في هذا المطلب، سيتم التطرق إلى دراسة حالة تطبيقية للرقابة الجبائية، متمثلة في التحقيق المصوب، وذلك في إطار برنامج الرقابة الجبائية لسنة 2025 حيث قام المحقق، بدرجة مفتش مركزي للضرائب، بتقديم عرض مفصل وشامل للملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة الذي تم اختياره ضمن هذا البرنامج، مع توضيح الأسس والمعايير التي تم اعتمادها في برمجته للتحقيق. كما تم تحديد طبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة محل الدراسة وتحليل وضعيتها الجبائية والمالية، بما يسمح بفهم أعمق لكيفية تطبيق إجراءات التحقيق المصوب ودوره في الكشف عن حالات التهرب الضريبي وتعزيز الامتثال الجبائي.

أولاً - نبذة على الهوية الجبائية للمكلف الخاضع للرقابة:

تتعلق الدراسة الحالية بعملية تحقيق مصوب نفذتها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية خلال سنة 2025 على مؤسسة ذات مسؤولية محدودة، يقع مقرها الاجتماعي بالمنطقة الصناعية لمدينة (Z) بولاية عين تموشنت. وقد تم إخضاع هذه المؤسسة للتحقيق المصوب في إطار البرنامج السنوي للرقابة الجبائية لسنة 2025، وذلك لفحص محاسبتها عن سنتين غير متتادمتين، هما 2023 و2024. وفيما يتعلق بضريبة TVA وIBS

يمثل المكلف بالضريبة، المشار إليه بالحرف (ج)، مؤسسة تمارس نشاط أشغال الري منذ تاريخ 21 أوت 2010، وقد شُيّد مقرها من طرف المالك خلال سنة 2009، وتبلغ مساحة مقر الشركة حوالي 615م²، و المقر مجهز بمختلف المعدات والآلات والمواد الأولية اللازمة لمزاولة النشاط، كما تتعامل المؤسسة مع عدد من الموردين والزبائن من مختلف ولايات الوطن، ولديها حسابات بنكية على مستوى بنك الفلاحة والتنمية الريفية (BADR)، بالإضافة إلى حساب بنكي آخر لدى بنك سوسيتي جنرال.

من الناحية الجبائية، تخضع المؤسسة لمجموعة من الضرائب والرسوم وفقًا للتشريع الجبائي الجزائري، والمتمثلة في:

- الرسم على القيمة المضافة (TVA) بنسبة 19% على رقم الأعمال المحقق؛
- الضريبة على أرباح الشركات الدخل الإجمالي (IBS)؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأجور (IRG/s)، إضافة إلى اقتطاعات اشتراكات الضمان الاجتماعي الخاصة بالعمال.

- الرسم العقاري ورسم التطهير.

وقد تم تصنيف المؤسسة ضمن نظام الربح الحقيقي (Régime de réel) من قبل مركز الضرائب لولاية عين تموشنت، وهو ما يفرض عليها الالتزام بمسك محاسبة منتظمة وفقًا للتشريعات السارية. وفي هذا الإطار، تلتزم المؤسسة بمسك

دفتر اليومية ودفتر الجرد و دفتر الأجور المرقمين والممضيين من طرف المحكمة المختصة إقليمياً، إلى جانب احترام مختلف التصريحات الجبائية ضمن الأجال القانونية، والمتمثلة في:

- التصريح بالميزانية الجبائية قبل الفاتح ماي من كل سنة؛
- التصريح بالربح الصافي عن طريق وثيقة G 04 لدى مركز الضرائب قبل الفاتح من ماي من السنة الموالية لسنة النشاط؛
- التصريحات الشهرية برقم الأعمال والرسوم المستحقة عبر وثيقة G50؛
- تقديم وثيقة G29 التي تتضمن مجموع العمال والأجور المدفوعة لهم، إضافة إلى مبالغ IRG/s واقتطاعات اشتراكات الضمان الاجتماعي .

وبناءً على ما سبق، يتضح أن المؤسسة محل الدراسة تتوفر على تنظيم إداري ومحاسبي يسمح بإجراء التحقيق المصوب في ظروف ملائمة، مما يساهم في تقييم مدى التزامها بالتشريع الجبائي والكشف عن أي اختلال محتمل في تصريحاتها الضريبية.

المطلب الثاني: مراحل التحقيق المصوب

مهمة التحقيق جاءت بأمر من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتاريخ 2025/03/15 هذا من اجل التحقيق المصوب وفق برنامج سنة 2025 الخاصة لسنتي التحقيق غير المتقدمة وهي كالاتي: 2023 و 2024 أي الفترة الممتدة من 01 يناير 2023 إلى غاية 31 ديسمبر 2024 والتي تمس كل من الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والرسم على القيمة المضافة (TVA).

أولاً: الأعمال الأولية للتحقيق المصوب:

بعد إبلاغ العون المحقق بالبرنامج السنوي لسنة 2025 المتعلق بالتحقيق المصوب، والذي يشمل السنوات غير المتقدمة المتمثلة في سنتي 2023 و2024، بادر هذا الأخير إلى سحب الملف الجبائي الخاص بالملكف بالضريبة المعني بالرقابة. وفي إطار الإجراءات القانونية المعمول بها، قام بإعداد استمارة إشعار بالتحقيق وتسجيلها في السجل الصادر تحت رقم 32/مركز الضرائب بعين تموشنت/مكتب المراقبة الجبائية بتاريخ 2025/04/02. وقد أرفق هذا الإشعار بميثاق حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وتم تبليغه للمكلف عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، مع منحه مهلة قدرها عشرون (20) يوماً لتحضير الوثائق المحاسبية والجبائية اللازمة، إلى جانب إعلامه بحقه في الاستعانة بوكيل جبائي من اختياره.

وخلال فترة انتظار انقضاء مهلة الزيارة الأولية، قام العون المحقق باتخاذ مجموعة من الإجراءات التحضيرية، حيث أعدّ وثائق طلب المعلومات قصد توجيهها إلى مختلف البنوك والمؤسسات المالية، إضافة إلى الإدارات العمومية والموردين والزبائن المتعاملين مع المؤسسة. كما تم فحص الملف الجبائي للمكلف بالضريبة من خلال دراسته والتحقق من إيداع جميع التصريحات الجبائية المطلوبة قانوناً. واعتمد المحقق كذلك على تحليل الفواتير التي تبين هوية المؤسسات

والإدارات والأشخاص المتعاملين مع المؤسسة، سواء من حيث المبالغ المحصلة أو قيمة المشتريات، وهو ما يساهم في إعادة تشكيل رقم الأعمال في حال اكتشاف إيرادات غير مصرح بها.

وعند انقضاء مهلة العشرين (20) يوماً الممنوحة للمكلف لتحضير الوثائق المنصوص عليها في التشريع الضريبي، قام العون المحقق برفقة رئيس التحقيق بإجراء زيارة ميدانية إلى المقر الاجتماعي للمؤسسة في التاريخ المحدد ضمن الإشعار بالتحقيق. وهدفت هذه الزيارة إلى التحقق من وجود الدفاتر المحاسبية والتأكد من مسكها وتسجيل فيها العمليات المحاسبية وفقاً للأحكام القانونية، إضافة إلى التأكد من كونها مرقمة ومؤشراً عليها من طرف رئيس المحكمة المختص إقليمياً بما يتوافق مع تاريخ بداية النشاط.

وقد تم توثيق نتائج هذه المعاينة من خلال تحرير محضر رسمي ممضى من طرف العون المحقق، ورئيس فرقة التحقيق، والمكلف بالضريبة. وتضمن هذا المحضر جملة من المعلومات الأساسية، من بينها عدد العمال المستخدمين فعلياً، والتعريف بالزبائن والموردين المتعاملين مع المؤسسة، فضلاً عن تحديد طبيعة المعدات والوسائل المستعملة في نشاطها. كما تم تسليم نسخة من هذا المحضر للمكلف بالضريبة، مع إعلامه بأنه في حال عدم ملائمة مقر المؤسسة لإجراء التحقيق المصوب، يتعين عليه توفير الوثائق المحاسبية وإحضارها إلى مكتب العون المحقق بمركز الضرائب، وذلك بناءً على طلب خطي يوجّه إليه في هذا الشأن.

ثانياً: دراسة المحاسبة من الناحية الشكلية

يقوم العون المحقق، في إطار التحقيق المصوب، بفحص المحاسبة من الناحية الشكلية للتأكد من مدى مطابقتها للأحكام المنصوص عليها في القانون التجاري والتشريع المحاسبي المعمول به. ويشمل هذا الفحص التحقق من مسك الدفاتر المحاسبية بانتظام، بحيث لا تتضمن أي بياض أو كشط أو تشطيب أو ترك فراغات من شأنها المساس بمصداقيتها. كما يتم التأكد من كون هذه الدفاتر مرقمة ومختومة ومؤشراً عليها من طرف رئيس المحكمة المختص إقليمياً، بما يتوافق مع تاريخ بداية النشاط.

إضافة إلى ذلك، يتحقق العون المحقق من أن المحاسبة مدونة بشكل متسلسل ومنظم منذ تاريخ انطلاق نشاط المؤسسة إلى غاية تاريخ إجراء التحقيق. وبناءً على استيفاء محاسبة المكلف بالضريبة لجميع هذه الشروط الشكلية، فقد تم قبولها من طرف العون المحقق من حيث الشكل، مما يسمح بالانتقال إلى دراسة مضمونها.

ثالثاً: دراسة المحاسبة من الناحية الموضوعية (المضمون)

بعد التأكد من سلامة المحاسبة من الناحية الشكلية، انتقل العون المحقق إلى فحصها من حيث المضمون بهدف تقييم مدى صدقها بما يتوافق مع النشاط الحقيقي للمؤسسة. وقد أسفر هذا الفحص عن ملاحظة وجود تخفيض في قيمة المشتريات المصرح بها، بالإضافة إلى تسجيل فواتير شراء غير قانونية.

وتبين أن هذه الفواتير صادرة عن موردين سبق أن صرحت الإدارة الجبائية بعدم الأخذ بمصداقيتها، نظراً لكونهم متهربين من الضريبة ولا يمتلكون وجوداً جبائياً. ونتيجة لذلك، تم رفض خصم الضريبة على القيمة المضافة (TVA) المرتبطة بهذه الفواتير، مما أدى إلى تحميل المكلف بالضريبة مسؤولية تسديد الضريبة المستحقة وما يترتب عنها من آثار جبائية متمثلة في العقوبات.

رابعاً: النقائص والأخطاء المسجلة

من خلال تفحص مختلف الوثائق والسجلات المحاسبية، تم تسجيل جملة من النقائص والأخطاء المرتبطة ببعض العمليات المحاسبية، والتي تعكس عدم الدقة في مسك الحسابات أو مخالفتها للأحكام الجبائية المعمول بها. وتُعرض هذه النقائص بالتفصيل في ما يلي:

- بالنسبة لسنة 2023:

من شركة SCIBS مبلغ المشتريات غير مصرح به: 1 319.200 دج

قيمة المشتريات المصرح بها في الميزانية = 4.546.303.81

المشتريات المصرح بها في استمارة خصم TVA = 4.953.450.66

وعليه قيمة المشتريات غير المصرح بها = 407.146.85

ومبلغ المشتريات الكلي غير المصرح به: (HT) 1 726 346, 85 = 1 319.200 + 407.146.85

- بالنسبة لسنة 2024:

- بعد طلب معلومات من شركة SODMAC تبين أن قيمة المشتريات الفعلية 1 825 209, 28 =

ليس كما هو مصرح به من قبل المكلف والذي يبلغ: 926 187, 13

وعليه الفرق غير المصرح به = 899 022.15

-إعادة تشكيل رقم الأعمال والأرباح:

تشكيل رقم الأعمال غير المصرح به = معامل القيمة المضافة X قيمة المشتريات المخفضة

معامل القيمة المضافة كالتالي: لسنة 2023 هو 1.35 لسنة 2024 هو 1.49،

(أ) تشكيل رقم الأعمال والأرباح بالنسبة لسنة 2023:

رقم الأعمال المخفض = 1.35 x 1 726 346.85 = 2 330 568, 25

رقم الأعمال المشكل = رقم الأعمال المصرح به + رقم الأعمال المخفض

رقم الأعمال المشكل = 2 330 568, 25 + 19 405 890 = 21 736 458, 25

- تشكيل الأرباح بالنسبة لسنة 2023:

يعتبر الفارق في رقم الأعمال هو ربح يضاف للربح المصرح به وعليه:

رقم الأعمال المخفض = 2 330 568, 25

الربح المصرح به = 914 780

الربح المشكل = 2 330 568, 25 + 914 780 = 3 245 348, 25

(ب) تشكيل رقم الأعمال والأرباح بالنسبة لسنة 2024:

رقم الأعمال المخفض = 1.49 x 899 022, 15 = 1 339 543, 00

رقم الأعمال المشكل = 1 339 543 + 33.164.031 = 34 503 574

- تشكيل الأرباح بالنسبة لسنة 2024:

يعتبر الفارق في رقم الأعمال هو ربح يضاف للربح المصرح به وعليه:

رقم الأعمال المخفض = 1 339 543,00

الربح المصرح به = 459 060

الربح المشكل = 1 339 543 + 459 060 = 1 798 603 دج

الجدول رقم (1/2): الوضعية الجبائية بالنسبة TVA:

السنوات البيان	2023	2024
رقم الأعمال المشكل	21 736 458,25	34 503 574
رقم الأعمال المصرح به	19 405 890,00	33.164.031
الفارق (التقويم)	2 330 568,25	1 339 543
حق TVA	442 807.97	254 513.17
عقوبة	84 133,51	63 628.29
حق TVA+ عقوبة	526 941,48	318 141,46

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على وثائق من مركز الضرائب

كل الغرامات المطبقة على مبلغ الضريبة المتملص من دفعها تكون حسب 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. يبين تحليل بيانات الجدول الخاص بنتائج التحقيق المصوب خلال سنتي 2023 و 2024 مدى مساهمة هذا النوع من الرقابة الجبائية في كشف الفروقات بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال الحقيقي، الأمر الذي يعكس فعالية التحقيق المصوب في الحد من التهرب الضريبي واسترجاع الحقوق الجبائية لفائدة الخزينة العمومية. في سنة 2023 بلغ رقم الأعمال المعاد تقويمه أو المشكل مبلغ 21.736.458,25 دج، في حين صرح المكلف بالضريبة برقم أعمال قدره 19.405.890,00 دج، وهو ما أسفر عن وجود فارق جبائي معتبر قدره 2.330.568,25 دج. وقد ترتب عن هذا الفارق فرض حقوق على القيمة المضافة (TVA) بلغت 442.807,97 دج، إضافة إلى عقوبات جبائية بقيمة 84.133,51 دج، ليصل المبلغ الإجمالي المسترجع لفائدة الإدارة الجبائية إلى 526.941,48 دج. وتبرز هذه النتائج فعالية التحقيق المصوب في الكشف عن التصريحات غير الدقيقة وتصحيح الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين.

أما في سنة 2024، فقد ارتفع رقم الأعمال المشكل إلى 34.503.574 دج، مقابل رقم أعمال مصرح به قدره 33.164.031 دج، ما نتج عنه فارق جبائي بلغ 1.339.543 دج. وعلى إثر ذلك تم إخضاع هذا الفارق لحقوق TVA بقيمة 254.513,17 دج، مع فرض عقوبات جبائية بلغت 63.628,29 دج، ليصل مجموع الحقوق والعقوبات إلى 318.141,46 دج.

وتؤكد هذه المعطيات أن التحقيق المصوب لا يقتصر دوره على استرجاع المبالغ المتهرب من دفعها فقط، بل يساهم أيضاً في تعزيز مصداقية النظام الجبائي وتحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين، من خلال إخضاع المخالفين للإجراءات القانونية المعمول بها. وبالتالي، فإن هذه النتائج تدعم فرضية الدراسة القائلة بأن التحقيق المصوب يمثل آلية فعالة في الحد والتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة الجبائية.

الجدول رقم (2/2): الوضعية الجبائية بالنسبة IBS:

السنوات البيان	2023	2024
الربح المشكل	3 245 348	1 798 603
الربح المصرح به	914 780	459 060
الفارق (التقويم)	2 330 568,25	1 339 543
معدل IBS	%23	%23
حق IBS	536 030, 70	308 094.9
عقوبة	134 007.7	70 861.83
حق IBS + العقوبة	670 038,4	378 956,73

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على وثائق من مركز الضرائب

يبين تحليل بيانات الجدول المتعلق بنتائج التحقيق المصوب الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات (IBS) خلال سنتي 2023 و2024 مدى فعالية هذا الإجراء الرقابي في الكشف عن الأرباح غير المصرح بها وتصحيح الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين، الأمر الذي يساهم في استرجاع الحقوق الجبائية وتعزيز موارد الخزينة العمومية.

فخلال سنة 2023 بلغ الربح المشكل من طرف الإدارة الجبائية مبلغ 3.348.245 دج، في حين صرح المكلف بالضريبة بأرباح قدرت بـ 780.914 دج فقط، ما أدى إلى تسجيل فارق جبائي معتبر بلغ 2.330.568,25 دج. وباعتماد معدل الضريبة على أرباح الشركات المقدّر بـ 23%، تم احتساب حقوق IBS بقيمة 536.030,70 دج، إضافة إلى فرض عقوبات جبائية قدرت بـ 134.007,7 دج، ليصل إجمالي الحقوق والغرامات المسترجعة إلى 670.038,4 دج. وتعكس هذه النتائج حجم الفروقات المكتشفة بين الأرباح الحقيقية والأرباح المصرح بها، مما يدل على وجود محاولات لتقليص الوعاء الضريبي والتهرب من دفع المستحقات الجبائية.

أما خلال سنة 2024، فقد بلغ الربح المشكل 1.603.798 دج، مقابل أرباح مصرح بها قدرت بـ 1.060.459 دج، وهو ما نتج عنه فارق جبائي بلغ 1.339.543 دج. وعلى أساس نفس معدل الضريبة المحدد بـ 23%، تم فرض حقوق IBS بقيمة 308.094,9 دج، إلى جانب عقوبات جبائية قدرت بـ 70.861,83 دج، ليصل المبلغ الإجمالي للحقوق والعقوبات إلى 378.956,73 دج.

وتؤكد هذه المعطيات أن التحقيق المصوب يمثل أداة فعالة في مراقبة التصريحات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات، حيث يساهم في تصحيح الأوعية الضريبية الحقيقية، واسترجاع الحقوق الضريبية غير المسددة، إضافة إلى دوره الردعي في دفع المكلفين إلى الالتزام بأحكام التشريع الجبائي. وبالتالي، فإن هذه النتائج تدعم فرضية الدراسة التي تؤكد فعالية التحقيق المصوب في الحد والتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تعزيز التحصيل الجبائي.

المطلب الثالث: نتائج التحقيق المصوب

التحقيق المصوب كما سبق تعريفه في الفصل الأول يتعلق بمدة تحقيق أقلها سنة و بالأكثر سنتين أما بخصوص الضرائب التي تخضع للتحقيق يمكن أن تتعلق بضريبة واحدة أو عدة ضرائب، وفي دراستنا الحالية تم التحقيق في نوعين من الرسوم وهما الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة.

أولاً: رد المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي:

يمنح المشرع الجزائري أجل 30 يوم للمكلف بالضريبة المعني بعملية التحقيق المصوب للرد على نتائج التحقيق، و ذلك بواسطة إجابة مكتوبة و في هذه الحالة التطبيقية فان المكلف رد في الأجل القانونية عن عدم قبوله للضرائب المفروضة عليه خلال عملية التحقيق.

بعد استلام التبليغ الأولي من طرف العون المحقق، قام المكلف بإرسال جوابه يوم 2025/07/15 عن هذا التقييم الأولي مرفقة ببعض الوثائق التبريرية و التي عبر فيها عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية مدعما احتجاجه بوثائق على بعض النقاط .

قامت مصلحة الضرائب بدراسة معمقة و دقيقة للتبريرات وقد تم كذلك تحديد جلسة عمل يوم 2025/07/27 بحضور المكلف و مستشار المؤسسة و قد حضر يلخص ما جاء في الجلسة كما تم الإبقاء على نفس الأسس التي وردت في التبليغ الأولي.

ثانياً: التقييم النهائي لعملية التحقيق المصوب:

قام العون بتسليم التبليغ النهائي الصادر بـ 2025/08/28 و المتضمن النتائج المتوصل إليها سابقا للمكلف بالضريبة، وبعدها تم إصدار الجداول الأخرى و ابلاغ المكلف بها ثم إرسالها إلى قبضة الضرائب للتحصيل. بعد تسليم التبليغ النهائي قام المحقق بإعداد التقرير بعملية التحقيق رقم 52-2025 و المتضمن كل التفاصيل والأحداث الميدانية من إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة إلى غاية إصدار جداول الضرائب وإعادة فرض الضريبة من جديد، أما التقرير يحتوي على التفاصيل التالية:

- تقرير التحقيق المصوب الذي أصدره المحقق مع التطرق إلى الهوية الجبائية للمكلف الخاضع للرقابة.

- إذا كان تقرير الإشعار مرسلاً عن طريق البريد أو قد سلمه للمكلف مباشرة.
- تحديد المادة القانونية لعملية التحقيق المصوب.
- تحديد الأخطاء و التجاوزات، وكذلك العقوبات مع توضيح النصوص القانونية المقررة لذلك.
- من جهة أخرى الوثائق يجب أن تكون ملحقة بنسخ لتقرير التحقيق و إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذلك مكتب المراجعات الجبائية.
- كشف المحاسبة.
- نسخة من الإشعار الأولي.
- نسخة من رد المكلف.
- الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب المؤسسة، الحقوق و العقوبات.

و في الأخير يقوم المحقق بملأ وثيقة نهاية عملية التحقيق و يمضي عليها و يسلمها لمسؤول المصلحة. كما يقوم العون المحقق بتحديد موعد مع المكلف ليسلمه وثائقه المحاسبية التي كانت موجودة في مكتب المحقق. وفي حالات أخرى يمكن أن تمر 30 يوما دون إن يرد المكلف بالضريبة على الإشعار بالتقويم الأولي ويعتبر بالنسبة لإدارة الضرائب قبول ضمني.

وفي حالة الرد في الأجل القانونية و أحضر المكلف بالضريبة كل الوثائق التبريرية فإذا كانت مقنعة فيأخذ بها العون المحقق و يعيد مراجعة و تصحيح التقويم الأولي و يقوم بإبلاغ المكلف بكل التغيرات عن طريق التقويم النهائي عبر رسالة مسجلة بواسطة إشعار بالاستلام.

ثم يكمل العون المحقق مهامه من خلال استخراج الوارد "role individuel" وهكذا تكون مهمة التحقيق المصوب قد انتهت لكن هذا لا يمنع في حالة عدم اقتناع المكلف بنتائج التحقيق أن يلجأ إلى وسائل الطعن المنصوص عليها في القانون.

المطلب الرابع: أهمية التحقيق المصوب ودوره في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي مقارنة مع باقي أنواع الرقابة
تعدّ الرقابة الجبائية أداة محورية في مكافحة التهرب الضريبي، من خلال التحقق من صحة التصريحات الجبائية والكشف عن الممارسات غير المشروعة، مما يعزز العدالة الجبائية ويحمي موارد الخزينة العمومية. وقد أظهرت الدراسة الميدانية بمركز الضرائب لولاية عين تموشنت أن التحقيق المصوب يُمثل آلية فعّالة في تضيق نطاق التهرب الضريبي وتعزيز الامتثال الجبائي. ولإبراز ذلك، سيتم عرض جدول يوضح عدد الملفات الخاضعة لأشكال الرقابة الجبائية خلال فترة الدراسة.

وسنقوم بعرض جدول تطور عدد الملفات الخاضعة لمختلف أشكال الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت خلال الفترة الممتدة من 2012 إلى 2025، وهي: مراقبة التقييمات، الفرقة المختلطة، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، والتحقيق في الوثائق. ويسمح هذا التنوع في أساليب الرقابة بتقييم مدى مساهمة كل آلية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

الجدول رقم (3/2): عدد الملفات الخاضعة لعملية الرقابة الجبائية (2012-2025)

السنة	مراقبة التقييمات	الفرقة المختلطة	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	التحقيق المحاسبي	التحقيق المصوب	التحقيق في الوثائق
2012	148	11	02	22	6	93
2013	154	13	03	45	26	165
2014	180	17	00	48	22	154
2015	142	18	05	39	19	130
2016	168	22	05	35	17	129
2017	156	15	04	33	18	102
2018	140	17	09	38	13	110
2019	150	19	07	23	15	123
2020	160	15	03	20	10	87
2021	154	18	09	18	08	125
2022	163	17	08	17	09	143
2023	171	20	07	19	07	157
2024	168	15	10	16	11	149
2025	154	21	09	19	07	162

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على وثائق من مركز الضرائب لولاية عين تموشنت

يُظهر الجدول رقم (3/2) توزيع عدد الملفات الخاضعة لأشكال الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت خلال الفترة 2012-2025، مما يعكس مدى تنوع الجهود الرقابية الموجهة لمكافحة التهرب الضريبي وتعزيز الامتثال الضريبي. بالنسبة لمراقبة التقييمات المتعلقة بالعقارات المبنية وغير المبنية، يتضح أن عدد الملفات الخاضعة للرقابة تراوح بين 140 كحد أدنى و180 ملف كحد أقصى، وهو ما يشير إلى اعتماد الإدارة الجبائية على هذه الآلية كأداة أساسية للتحقق من صحة القيم المصرح بها وضبط الوعاء الضريبي بشكل دقيق.

أما الفرقة المختلطة، فهي هيئة تحقيق متخصصة تتولى جمع المعلومات حول المكلفين ومتابعتهم بشكل تكاملي، بالتعاون بين مصالح الضرائب والجمارك ومصلحة المنافسة ومراقبة الأسعار، وقد تراوح عدد الملفات الخاضعة لهذا النوع من

الرقابة بين 11 و22 ملفًا سنويًا، مما يعكس استخدامه بشكل محدود ومركز على الملفات التي تحتاج إلى تنسيق بين مختلف الهيئات الرقابية.

وفيما يخص التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، فقد تباينت الأعداد بين 0 و10 ملفات سنويًا، مع ملاحظة غياب أي ملفات سنة 2014، وهو ما يشير إلى طبيعة هذا التحقيق المركز والمعقد، الذي يُستخدم فقط للحالات ذات المخاطر المرتفعة. كما يظهر انخفاضه سنة 2020 إلى 3 ملفات نتيجة الظروف الاستثنائية المرتبطة بجائحة كورونا، مما يؤكد تأثير العوامل الخارجية على قدرة الإدارة على تنفيذ التحقيقات المكثفة.

أما التحقيق المحاسبي، فقد شهد تزايدًا ملحوظًا في عدد الملفات الخاضعة للرقابة، من 22 ملف سنة 2012 إلى ذروة بلغت 45 ملف سنة 2013، وهو التزايد الذي يوازي افتتاح مركز الضرائب بعين تموشنت، ما يعكس توسيع نطاق الرقابة المحاسبية لتعزيز استرجاع الحقوق الضريبية. وبالمثل، شهد التحقيق المصوب زيادة تدريجية في عدد الملفات المراقبة، وهو ما يدل على اهتمام الإدارة بتطبيق هذه الأداة النوعية التي تستهدف حالات التهرب الدقيقة والمحددة، رغم محدودية حجم الملفات مقارنة بالتحقيق المحاسبي.

أما التحقيق في الوثائق، فقد تراوح عدد الملفات بين 87 و165 ملف سنويًا، مما يعكس أهميته كأداة أولية وواسعة النطاق للكشف عن المخالفات الضريبية بسهولة وبتكلفة منخفضة، قبل اللجوء إلى التحقيقات الأكثر تعمقًا. وبشكل عام، تشير البيانات إلى أن تنوع أشكال الرقابة الجبائية وتكاملها يعزز قدرة مديرية الضرائب على كشف التهرب الضريبي وتحصيل الموارد الضريبية بفعالية، حيث أن كل شكل من أشكال الرقابة يساهم بطريقة متميزة وفق طبيعة المخالفات ومستوى الخطورة، مع بروز التحقيق المصوب كأداة دقيقة وفعالة لدراسة الملفات ذات المؤشرات العالية للمخاطر، بينما يوفر التحقيق المحاسبي والتحقيق في الوثائق قاعدة واسعة لاسترجاع المبالغ الضريبية المتملص منها. ويمكن القول إن هذه التوزيعات كنتيجة لأشكال الرقابة التي تناولها في هذا المطبق أسفرت التسويات الجبائية للملفات التي خضعت للرقابة عن مبالغ مالية هامة، إلا أنه نظراً لحساسية هذه البيانات وسريتها، فقد تم تقديمها في الجدول الآتي على شكل نسب مئوية تمثل حصة كل نوع من أشكال الرقابة في إجمالي المبالغ المسترجعة، بما يسمح بتحليل توزيعها دون الإفصاح عن الأرقام المطلقة.

الجدول رقم (4/2): النسب المئوية لمبالغ التهرب الضريبي حسب أشكال الرقابة الجبائية (2012-2025)

السنة	التقييمات (%)	التحقيق العمق (%)	التحقيق المحاسبي (%)	التحقيق المصوب (%)	التحقيق الوثائق (%)	المجموع (%)
2012	23.06	0.17	60.52	2.67	13.58	100
2013	23.00	0.96	63.85	3.00	9.19	100
2014	20.70	0.00	62.21	6.23	10.86	100
2015	5.13	4.07	68.61	10.03	11.90	100
2016	4.82	1.53	80.57	5.99	7.08	100
2017	6.90	2.88	77.06	3.91	9.25	100
2018	21.67	2.96	58.12	4.73	12.52	100
2019	21.50	5.13	54.19	3.55	15.63	100
2020	9.62	0.59	75.01	5.13	9.65	100
2021	50.24	0.36	29.76	5.37	14.27	100
2022	21.13	0.69	58.08	6.24	13.86	100
2023	19.23	3.45	57.75	5.43	14.14	100
2024	4.95	5.29	70.41	6.02	13.33	100
2025	4.54	1.44	76.69	5.45	11.88	100

لمصدر: من إعداد الطالب استنادا لمعلومات مستمدة من مركز الضرائب لولاية عين تموشنت

يُظهر الجدول تبايناً ملحوظاً في مساهمة مختلف أشكال الرقابة الجبائية في الكشف عن مبالغ التهرب الضريبي خلال فترة الدراسة، حيث يتضح أن التحقيق المحاسبي يمثل الأداة الأكثر فعالية من حيث حجم المبالغ المسترجعة، إذ استحوذ على النسبة الأكبر في معظم السنوات. فقد تجاوزت مساهمته 60% في العديد من السنوات مثل 2012 و 2013 و 2014، وبلغت ذروتها سنة 2016 بنسبة 80.57%، كما استمرت نسبته مرتفعة في السنوات اللاحقة مثل 2020 (75.01%) و 2025 (76.69%). ويعكس هذا التفوق طبيعة التحقيق المحاسبي الذي يتميز بالشمول والعمق، ما يمكّن الإدارة الجبائية من اكتشاف مخالفات مالية كبيرة واسترجاع مبالغ معتبرة لفائدة الخزينة العمومية.

في المقابل، أظهرت مراقبة التقييمات مساهمة متباينة في الكشف عن التهرب الضريبي، حيث تراوحت نسبتها بين مستويات منخفضة نسبياً مثل 4.54% سنة 2025 ومرتفعة جداً بلغت 50.24% سنة 2021، وهو ما يشير إلى دورها المهم في بعض الفترات، خاصة عندما تركز الإدارة الجبائية على تصحيح القيم المصرح بها، لا سيما في المعاملات العقارية أو الأنشطة التي تعتمد على التقييمات التقديرية.

أما التحقيق في الوثائق فقد حافظ على مساهمة متوسطة ومستقرة نسبياً عبر سنوات الدراسة، حيث تراوحت نسبته بين 7.08% سنة 2016 و 15.63% سنة 2019، مما يدل على أهميته كآلية رقابية أولية منخفضة التكلفة وسريعة التنفيذ، تُستخدم للكشف المبدئي عن حالات التهرب الضريبي قبل اللجوء إلى أشكال رقابية أكثر تعمقاً. وبالنسبة إلى التحقيق المصوب، محور هذه الدراسة، فقد سجل نسباً معتدلة تراوحت بين 2.67% سنة 2012 و 10.03% سنة 2015، مع استقرار نسبي في معظم السنوات ضمن مجال يتراوح بين 3% و 6%. ورغم أن هذه النسب تبدو محدودة مقارنة بالتحقيق المحاسبي، إلا أن ذلك لا يقلل من أهميته، إذ يتميز التحقيق المصوب بقدرته على استهداف ملفات محددة بناءً على مؤشرات دقيقة، مما يجعله أداة فعالة وذات كفاءة عالية من حيث التكلفة والوقت، ويساهم بشكل ملموس في تضيق نطاق التهرب الضريبي وتعزيز الامتثال الجبائي. فيما يتعلق بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، فقد ظلت مساهمته محدودة جداً خلال فترة الدراسة، حيث لم تتجاوز نسبته 5.29% كحد أقصى سنة 2024، و سنة 2014 لم يتم اقتراح ملفات للرقابة في هذا النوع. ويعزى ذلك إلى تعقيد إجراءاته وطول مدته واحتياجه إلى موارد بشرية متخصصة. وبصفة عامة، يعكس هذا التوزيع النسبي تكامل مختلف أشكال الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، حيث يتصدر التحقيق المحاسبي من حيث حجم المبالغ المسترجعة، في حين تلعب مراقبة التقييمات والتحقيق في الوثائق دوراً داعماً ومكملاً، بينما يبرز التحقيق المصوب كأداة نوعية فعالة تستهدف حالات التهرب بدقة، رغم محدودية نسبته. كما تكشف البيانات عن مرونة الإدارة الجبائية في توجيه جهودها الرقابية وفقاً لطبيعة المخاطر الجبائية السائدة في كل سنة، الأمر الذي يساهم في تعزيز حماية موارد الخزينة العمومية وتحقيق قدر أكبر من العدالة الجبائية.

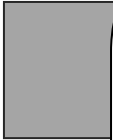
خلاصة الفصل الثاني:

من خلال الدراسة التطبيقية التي أُجريت على مستوى مركز الضرائب لولاية عين تموشنت، تبين أن التحقيق المصوب يُعد من أهم آليات الرقابة الجبائية الحديثة التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي والحد من آثارها السلبية على الحصيلة الجبائية. وقد سمحت هذه الدراسة بإبراز الدور العملي الذي يؤديه التحقيق المصوب في التحقق من صحة التصريحات الجبائية والكشف عن حالات التصريح الناقص أو عدم التصريح، بما يساهم في استرجاع الحقوق الضريبية المستحقة لفائدة الخزينة العمومية.

كما أظهرت النتائج والإحصائيات محل الدراسة أن التحقيق المصوب ساهم بشكل واضح في رفع قيمة المبالغ المسترجعة من الضرائب والرسوم المتهرب من دفعها، الأمر الذي يعكس فعاليته كوسيلة رقابية تستهدف الملفات ذات المخاطر الجبائية المرتفعة، اعتماداً على تحليل المعطيات والمؤشرات المتوفرة لدى الإدارة الجبائية. وقد مكّن ذلك من تحسين مردودية العمل الرقابي وتعزيز مبدأ العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة.

ومن خلال دراسة حالة التحقيق المصوب، تبين أن مصالح الضرائب تسعى إلى تطبيق الإجراءات القانونية والتنظيمية المتعلقة بالرقابة الجبائية بكل صرامة وفعالية، عبر مختلف مراحل التحقيق التي تشمل اختيار الملفات، طلب المعلومات، فحص الوثائق المحاسبية والجبائية، ثم إعادة تقويم الوضعية الجبائية للمكلف عند الاقتضاء. كما أظهرت الدراسة أن هذه الآلية تساهم في ترسيخ ثقافة الالتزام الجبائي والحد من الممارسات المرتبطة بالتهرب الضريبي.

وبناءً على ما سبق، يمكن التأكيد أن التحقيق المصوب يمثل أداة رقابية فعالة في الحد والتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي، لما له من دور في استرجاع المبالغ الضريبية غير المصرح بها وتحسين الحصيلة الجبائية، إلا أن تعزيز فعاليته يبقى مرتبطاً بضرورة دعم الإدارة الجبائية بالإمكانيات البشرية والتقنية اللازمة، وتكثيف التكوين المتخصص للأعوان، مع تحديث أساليب الرقابة بما يتماشى مع تطور أساليب التهرب الضريبي، بما يضمن تحقيق نظام جبائي أكثر كفاءة وشفافية وعدالة.



الخاتمة

الخاتمة:

في ظل التحديات التي تواجهها الأنظمة الجبائية الحديثة، خاصة ما يتعلق بتنامي ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها السلبية على الاقتصاد الوطني وموارد الخزينة العمومية، برزت الحاجة إلى تفعيل آليات رقابية فعالة قادرة على ضمان احترام التشريع الجبائي وتحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين. ومن هذا المنطلق جاءت دراستنا الحالية والتي هدفت إلى إبراز الدور الذي يلعبه التحقيق المصوب باعتباره إحدى أهم أدوات الرقابة الجبائية الحديثة المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية الجزائرية.

وقد توصلت هذه الدراسة، من خلال جانبها النظري والتطبيقي، إلى مجموعة من النتائج المهمة التي أكدت فعالية التحقيق المصوب في كشف حالات التهرب الضريبي وتصويب التصريحات الجبائية غير الصحيحة، إضافة إلى مساهمته في استرجاع مبالغ معتبرة من الضرائب والرسوم غير المسددة لفائدة الخزينة العمومية. كما أظهرت الدراسة التطبيقية المنجزة على مستوى مركز الضرائب لولاية عين تموشنت أن التحقيق المصوب يساهم بشكل مباشر في رفع الحصيلة الجبائية، من خلال التركيز على الملفات ذات التصريحات المشكوك في مصداقيتها والكشف عن الفروقات بين البيانات المصرح بها والبيانات الحقيقية للمكلفين بالضريبة.

ومن خلال تحليل الإحصائيات والبيانات المتعلقة بالتحقيقات المنجزة، تبين أن الإدارة الجبائية استطاعت، عبر التحقيق المصوب، استرجاع مبالغ مالية معتبرة سواء فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة (TVA) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، وهو ما يعكس فعالية هذا الإجراء في الحد من مختلف أشكال التهرب الضريبي. كما أكدت نتائج الدراسة صحة الفرضيات المطروحة، حيث ثبت أن التحقيق المصوب يساهم فعلياً في التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي وتحسين التحصيل الجبائي، رغم أن مساهمته تبقى أقل نسبياً مقارنة ببعض أنواع الرقابة الجبائية الأخرى كالتحقيق المحاسبي.

وفي المقابل، كشفت الدراسة عن وجود مجموعة من العراقيل والتحديات التي تؤثر على فعالية التحقيق المصوب، قلة عدد الملفات المعالجة مقارنة بحجم النشاط الاقتصادي، إضافة إلى محدودية استخدام الوسائل الرقمية الحديثة في تحليل البيانات. كما أن تعقد بعض الإجراءات القانونية والتنظيمية قد يؤثر بدوره على سرعة وفعالية عمليات التحقيق. وانطلاقاً من النتائج المتوصل إليها، يمكن تقديم مجموعة من التوصيات التي من شأنها تعزيز فعالية التحقيق المصوب وتحسين مردوديته، والمتمثلة فيما يلي:

- تدعيم مصالح الرقابة الجبائية بالموارد البشرية المؤهلة والمتخصصة في مجال التحقيق الجبائي .
- تكثيف برامج التكوين المستمر للأعوان بما يتماشى مع تطور أساليب التهرب الضريبي الحديثة .
- تعزيز الرقمنة واعتماد نظم معلومات متطورة لتحليل المعطيات الجبائية والكشف المبكر عن حالات الغش والتهرب .
- توسيع نطاق تطبيق التحقيق المصوب ليشمل عدداً أكبر من الملفات والقطاعات ذات المخاطر العالية .
- تبسيط الإجراءات التنظيمية والقانونية المرتبطة بعمليات التحقيق الجبائي بما يضمن السرعة والفعالية .
- تعزيز التنسيق وتبادل المعلومات بين مختلف الهيئات والإدارات ذات العلاقة بالرقابة الجبائية .

- تكثيف الحملات التحسيسية لترسيخ الثقافة الجبائية وتعزيز الوعي بأهمية الالتزام الضريبي .
وفي إطار فتح آفاق لدراسات مستقبلية تُكمل هذه الدراسة وتُثري مجال البحث العلمي في الرقابة الجبائية، يمكن اقتراح مجموعة من المواضيع البحثية، من بينها:

- دور الرقمنة في تطوير فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر .
- أثر نظام المعلومات الجبائي على مكافحة التهرب الضريبي .
- فعالية المراجعة المحاسبية في تحسين التحصيل الجبائي .
- دور الذكاء الاصطناعي في الكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبي .
- تقييم أداء الإدارة الجبائية الجزائرية في ظل التحول الرقمي .
- أثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية في الجزائر .
- فعالية تبادل المعلومات بين الإدارات في مكافحة التهرب الضريبي .
- دور الحوكمة الجبائية في تعزيز الامتثال الضريبي للمؤسسات الاقتصادية .

وفي الأخير، يمكن القول إن التحقيق المصوب يُمثل إحدى الركائز الأساسية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية الجزائرية في مكافحة التهرب الضريبي، غير أن تحقيق أقصى درجات الفعالية منه يبقى مرتبطاً بمدى تطوير الإمكانيات البشرية والتقنية والتنظيمية، بما يضمن بناء نظام جبائي أكثر كفاءة وعدالة وشفافية، قادر على مواكبة التحولات الاقتصادية والتكنولوجية الحديثة وتحقيق التنمية الاقتصادية المنشودة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

- العوادي، مصطفى، ورحال، نصر. (2013). الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري. الجزائر: مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع.
- بوزيد، حميد. (2015). النظام الجبائي الجزائري. الجزائر: دار النشر المطبوعات الجامعية.
- دارر، حامد، عبد المجيد، وحجازي، الفرس السيد. (2003). المالية العامة. لبنان: جامعة بيروت العربية.
- عاواوي، مصطفى. (2009). (الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري الطبعة 1). الوادي، الجزائر: مطبعة مزوار.
- عبد المنعم، فوزي. (1972). المالية العامة والسياسة المالية. لبنان: دار النهضة العربية.
- عبد الرزاق، عباس. (2012). التدقيق المحاسبي والنزاع الضريبي. الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع.
- عياية، غازي. (1998). المالية والتشريع الضريبي. عمان: دار اليازوري.
- كردودي، سهام. (2011). الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق. الجزائر: دار المفيد للنشر والتوزيع.
- كرباوي، سهام. (2011). الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق. الجزائر: دار الهدى للنشر والتوزيع.
- محرز، محمد عباس. (2003). (اقتصاديات الجبائية والضرائب الطبعة الثالثة). الجزائر: دار هومة للنشر والتوزيع.
- محمد خالد. (2010). التهرب الضريبي وأساليب مكافحته. القاهرة: جامعة الدول العربية.
- الوادي، محمود حسين، وعزام، زكرياء أحمد. (2000). المالية العامة والنظام المالي في الإسلام. عمان: دار المسيرة للنشر.
- يونس، أحمد البطريق. (1973). النظم الضريبية. القاهرة: المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر.
- صر، مراد. (2004). التهرب والغش الضريبي في الجزائر. الجزائر: دار هومة للنشر والتوزيع.
- سوزي عدلي ناشد. (2000). الوجيز في المالية. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر.
- الخطيب، خالد، والشامية، أحمد زهير. (1997). المالية العامة. الأردن: دار زهران للطباعة والنشر.

ثانياً: الأطروحات والرسائل الجامعية

- أحمد، بساس. (2014). أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر. أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير. الجزائر: جامعة الأغواط.
- بوشري، عبد الغني. (2010). فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009. مذكرة ماجستير، تخصص نفود مالية وبنوك. تلمسان: جامعة تلمسان.
- شاعة، أحلام. (2017). إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية. مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي. مستغانم: جامعة مستغانم، الجزائر.
- قلاب، الياس ذبيح. (2011). مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي. مذكرة ماجستير. بسكرة: جامعة محمد خيضر.
- محمد سليم، وهبة. (2010). التهرب الضريبي - واقع وتوصيات. مداخلة في المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد. صنعاء، اليمن.

- مزيان، عزي. (2012-2013). أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية. أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية. باتنة: كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر.
- ناصر، بوخام محمد. (2017). دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية. مذكرة ماستر. بسكرة: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة بسكرة.
- أبو عودة، محمد. (2019). دور التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي في فلسطين. رسالة ماجستير. غزة: الجامعة الإسلامية.
- قدي، عبد المجيد. فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية: دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري. أطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة الجزائر.

ثالثاً: المقالات العلمية

- بوابطة، أميرة. (2021). دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها: دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تسيمسيلت للفترة 2011/2014. مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد 3، العدد 1. الشلف، الجزائر.
- ربجي، جميلة. (2024). كفاءة التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة في كشف التهرب الضريبي: دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية الجلفة. مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 10، العدد 1، الصفحات 177-187. تاريخ النشر: 2024-07-01.
- سليمان، سعيدة، وقارة ملاك. (2023). التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية رقابية لمكافحة الغش الضريبي وتحسين التحصيل الجبائي. مجلة اقتصاديات المال والأعمال، المجلد 07، العدد. الجزائر: مخبر الدراسات والبحوث التسويقية، جامعة قسنطينة 2.
- عز تواتي، عبد الرؤوف، وفضيلة. (2021). مساهمة الإدارة الإلكترونية في تحسين وتطوير جودة الخدمات العمومية. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 21.
- علوان، علاء حسين. دور الإعلام في تنمية الوعي الضريبي للمواطن العراقي: دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب. مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 2، العدد 41. العراق: كلية اقتصاديات الأعمال، جامعة النهرين.
- قاسم، حدة، وعوان، عز الدين. (2024). مساهمة التحقيق الجبائي في كبح ظاهرة التهرب الضريبي: مركز الضرائب بالجلفة أنموذجاً. مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد 07، العدد 01، الصفحات 248-264.
- لونيسي، علي. (2016). مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية. جملة دراسات جبائية، العدد 08. البليدة: جامعة البليدة 2، جوان.
- مولود، فتحي. (2025). دور التحقيق المصوب في المحاسبة في رصد الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع: حالة إحدى المؤسسات الاقتصادية التابعة لمديرية الضرائب بولاية غرداية. المجلد 8، العدد 2.
- همران، محمد. (2019). La Lutte Contre La Fraude Fiscale: Un Instrument De Soutien Au Développement Local. 2019. مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد 1، المجلد 3، الصفحات 134-145.

رابعاً: المداخلات والأوراق المقدمة في المؤتمرات

- عبد الباقي، حياة. (2022/2023). محاضرات في القانون الجبائي. مطبوعة بيداغوجية مقدمة لطلبة السنة الثالثة ليسانس تخصص محاسبة وجبائية. عين تموشنت: جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب.

- محمد سليم، وهبة. (2010). التهرب الضريبي - واقع وتوصيات. المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد. صنعاء، اليمن.

خامسًا: القوانين والوثائق الرسمية

- المديرية العامة للضرائب. (2018). دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب. وزارة المالية، الجزائر.
- المديرية العامة للضرائب. (2022). ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة. وزارة المالية، الجزائر.
- المديرية العامة للضرائب. (2024). قانون الإجراءات الجبائية. وزارة المالية، الجزائر.
- الجريدة الرسمية. (2009). قانون المالية لسنة 2009، العدد 78، ديسمبر 2009.
- الجريدة الرسمية. (2013). قانون المالية لسنة 2014، العدد 68، 31 ديسمبر 2013.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 115 (المعدل والمتممم بموجب قانون المالية لسنة 2024)

المراجع باللغة الأجنبية

- **Books :**
- André, Margairaz. (1971). La fraude fiscale et ses succédanés. Paris: École de Lausanne Publisher.
- Hamini, Allel. (1990). Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, entreprise publique économique. Alger: Édition OPU.
- Leroy, Marc. (1998). *Le contrôle fiscal: une approche cognitive de la décision administrative*. Paris: L'Harmattan.

-THESES :

- Mouhoubi, Amine. (2021). L'efficacité du contrôle fiscal informatisé dans la lutte contre l'évasion fiscale: *cas de la DGE (Algérie)*. Thèse de doctorat en sciences de gestion. Alger: Université d'Alger 3, Algérie.

- ARTICLE

- Bealeau, Aurélien, & Monnier, Jean-Marie. (2014). La lutte contre l'évasion fiscale: le point de vue de l'économiste. L'évitement, enjeu de l'économie publique de l'impôt. *Revue française de finances publiques*, Vol. 3, N° 127, pp. 57-72. Éditions Lextenso.
- Dumont, Jean-Pierre. (2023). L'optimisation du contrôle fiscal par l'intelligence artificielle: enjeux et perspectives. *Journal d'économie financière*, N° 142. France.
- Fakh, Emna. (2019). La brigade des investigations et de la lutte contre l'évasion fiscale: la nouvelle « police fiscale » tunisienne. *Revue européenne et internationale de droit*, Vol. 8, N° 3, pp. 395-401.
- Le Contrôle Sur Pièce Comme Mécanisme D'évaluation De La Performance De L'administration Fiscale En Matière De Contrôle Fiscal: Cas De L'administration Fiscale Tizi Ouzou., revue développement économique, El-ouadi, Vol 8(1), P P 400-416.

الفهرس

الصفحة	محتوى البحث
	الاهداء
	الشكر والتقدير
	المخلص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
[أ-هـ]	مقدمة
[27-01]	الفصل الأول: الإطار النظري التحقيق المصوب والتهرب الضريبي
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية التحقيق المصوب والتهرب الضريبي
03	المطلب الأول: ماهية التحقيق المصوب
03	أولاً: تعريف التحقيق المصوب وأهدافه
05	ثانياً: أسباب إجراء التحقيق المصوب
6	ثالثاً: إجراءات سير عملية التحقيق المصوب
8	رابعاً: مقارنة التحقيق المصوب بأهم أنواع الرقابة الجبائية
10	المطلب الثاني: المفاهيم الأساسية عن التهرب الضريبي
10	أولاً: مفهوم التهرب الضريبي
12	ثانياً: أسباب التهرب الضريبي
15	ثالثاً: آثار التهرب الضريبي
16	رابعاً: الوسائل الوقائية
18	المبحث الثاني: دور التحقيق المصوب في زيادة الحصيلة الضريبية
18	المطلب الأول: الجزاءات والغرامات المقررة لتعزيز كفاءة التحصيل الجبائي
19	المطلب الثاني: تأثير التحقيق المصوب على زيادة الحصيلة الضريبية
20	أولاً: تعزيز الوعي
20	ثانياً: آليات الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي
20	ثالثاً: تعزيز التحصيل الضريبي عبر آلية التحقيق المصوب
21	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
21	المطلب الأول: الدراسات السابقة المحلية والأجنبية وباللغة الأجنبية
21	أولاً: الدراسات السابقة المحلية
22	ثانياً: الدراسات السابقة الأجنبية وباللغة الأجنبية
24	المطلب الثاني: التعقيب على الدراسات السابقة

24	أولا:مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة
24	ثانيا: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
25	ثالثا: أوجه التشابه بين دراستنا والدراسات السابقة
25	رابعا:الفجوة البحثية
26	خلاصة الفصل الأول
[54-27]	الفصل الثاني: الدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت
28	تمهيد
29	المبحث الأول: نظرة عامة عن مركز الضرائب لولاية عين تموشنت
29	المطلب الأول: تعريف بإدارة الضريبة ومركز الضرائب
29	أولا: تعريف ادارة الضرائب
29	ثانيا: التعريف بمركز الضرائب
30	المطلب الثاني: مهام مركز الضرائب
31	المطلب الثالث: الإطار الهيكلي لمركز الضرائب
32	أولا: التعريف بالهيكل التنظيمي لمركز الضرائب
35	ثانيا:التعريف بمصلحة المراقبة ومهامها ومكونات هيكلها التنظيمي
37	المبحث الثاني: إجراءات سير التحقيق المصوب
37	المطلب الأول: الدراسة الأولية لوضعية المؤسسة قيد التحقيق
38	أولا:نبذة على الهوية الجبائية للمكلف الخاضع للرقابة
39	المطلب الثاني: مراحل التحقيق المصوب
39	أولا: الأعمال الأولية للتحقيق المصوب
40	ثانيا: دراسة المحاسبة من الناحية الشكلية
40	ثالثا: دراسة المحاسبة من الناحية الموضوعية (المضمون)
40	رابعا: النقائص والأخطاء المسجلة
44	المطلب الثالث: نتائج التحقيق المصوب
44	أولا: رد المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي
44	ثانيا: التقييم النهائي لعملية التحقيق المصوب
45	المطلب الرابع: أهمية التحقيق المصوب ودوره في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي مقارنة مع باقي أنواع الرقابة
50	خلاصة الفصل الثاني
51	الخاتمة
54	قائمة المراجع
58	الفهرس

