



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية
وعلوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت عنوان:

التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي
دراسة حالة بمديرية الضرائب عين تموشنت

من إعداد الطالبين:

بلجيلالي فريد

بن شعايب كريم

قيمت وأجيزت بتاريخ 2024 /06 /23

أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة	جامعة الانتساب	الصفة
د. / كش محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب	رئيسا
د. / عبد الباقي حياة	أستاذ محاضر ب	جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب	مشرفا
د. / دريش زهرة	أستاذ مساعد ب	جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب	ممتحنا

السنة الجامعية 2023-2024



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية
وعلوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر
في علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة
تحت عنوان:

التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
كآلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي
دراسة حالة بمديرية الضرائب عين تموشنت

من إعداد الطالبين:

بلجيلالي فريد

بن شعابيب كريم

قيمت وأجيزت بتاريخ 2024 /06 /23

أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة	جامعة الانتساب	الصفة
د. / كش محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب	رئيسا
د. / عبد الباقي حياة	أستاذ محاضر ب	جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب	مشرفا
د. / دريش زهرة	أستاذ مساعد ب	جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب	ممتحنا

السنة الجامعية 2023-2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا﴾

سورة الإسراء الآية 85

وقال علي كرم الله وجهه:

"التوفيق خير قائد وحسن الخلق خير قرين والعقل خير صاحب والأدب خير ميراث"

يقول عماد الأصفهاني:

إني رأيت انه لا يكتب أحد كتابا في يومه إلا قال في غده لو غير هذا لكان، أحسن ولو زيد هذا لكان يستحسن ولو قدم هذا لكان بالأفضل، لو ترك هذا لكان أجمل، وهذا من أعظم العبر، وهذا دليل على استيلاء النقص على

جملة البشر

الإهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك، ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك، ولا تطيب الأخرة إلا بعفوك، ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلاله،

إلى من أدى الأمانة وبلغ الرسالة ونصح الأمة، إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم،

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أهدي ثمرة جهدي هذا إلى من قال
فيهما عز وجل: " وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ري ارحمهما كما ربياني صغيرا"

(الآية 24 سورة الإسراء).

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى أغلى ما أخذ القدر مني، إلى من كلله الله بالهبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون إنتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، إلى من أشعل مصباح عقلي وأطفأ ظلمة جهلي وكان لي خير مرشد، من أراد أن يرى فلذة كبده متخرجة لخوض غمار الحياة أبي العزيز رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه،

إلى الينبوع الذي لا يمل من العطاء والتضحية، إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها، إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى ما أملك أُمِّي الحبيبة أطل الله في عمرها،

إلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم هذه الورقة.

بلجيلاي فريد

الإهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك، ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك، ولا
تطيب الآخرة إلا بعفوك، ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلاله،

إلى من أدى الأمانة وبلغ الرسالة ونصح الأمة، إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه
وسلم،

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أهدي ثمرة جهدي هذا إلى من قال
فيهما عز وجل: " وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ري ارحمهما كما ربياني صغيرا"

(الآية 24 سورة الإسراء).

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى أغلى ما أخذ القدر مني، إلى من كلله الله بالهبة والوقار، إلى من علمني
العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، إلى من أشعل مصباح عقلي وأطفأ ظلمة جهلي
وكان لي خير مرشد، من أراد أن يرى فلذة كبده متخرجة لخوض غمار الحياة أي العزيز رحمه الله
وأسكنه فسيح جنانه،

إلى الينبوع الذي لا يمل من العطاء والتضحية، إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها، إلى
ملاكي في الحياة إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني إلى بسملة الحياة وسر الوجود إلى من كان
دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى ما أملك أُمِّي الحبيبة أطل الله في عمرها،

إلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم هذه الورقة.

بن شعايب كريم

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد
الحمد لله العليّ العظيم، الذي أكرمنا ووهبنا القدرة لإنجاز
وإتمام هذا العمل، وسخر لنا عباد كرام كان لهم الفضل
العظيم، فلك الشكر ربي أولاً وأخيراً على توفيقك،
نشكر الأستاذة عبد الباقي حياة على كل مجهوداتها

ودعمها وإشرافها على هذا العمل

كما نتقدم بخالص الشكر إلى السادة الأفاضل رئيس
وأعضاء لجنة التقييم على تفضلهم بقبول تقييم هذه
المذكرة وإثرائها بملاحظاتهم العلمية القيّمة،
والشكر الجزيل لكل من ساهم في انجاز هذا
العمل من قريب أو بعيد.

فريد - كريم

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، لتحقيق هذه الأهداف تم الاعتماد على المنهج الوصفي لوصف الظاهرة المدروسة والمنهج التحليلي لتحليل عبارات المقابلة والبيانات الإحصائية على مستوى مركز الضرائب عين تموشنت ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن الرقابة جبائية دور هام في استرجاع الأموال المتهرب من دفعها وتوصي الدراسة تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتحصيل الضرائب من خلال تبسيط وتوضيح القوانين حتى يسهل على مكلف فهمها.

حيث نستعرض وسيلة قانونية لتحقيق الجبائي وهي التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ويتعلق هذا التحقيق بمجموعة من العمليات الرقابية التي تهف الى البحث عن الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف من جهة أخرى

الكلمات المفتاحية: التحقيق المعمق ' التهرب الضريبي ' تصريحات ' مركز الضرائب عين

تموشنت

Abstract:

This study aims to highlight the role of in-depth investigation into the overall tax situation in reducing the phenomenon of tax evasion at the level of the Tax Directorate of Ain tamochent state. to achieve these goals, the descriptive approach was used to describe the studied phenomenon and the analytical approach to analyze the corresponding statements and statistical data at the level of Ain tamochent tax Center. one of the most important findings is that tax control has an important role in recovering evaded funds. the study recommends simplifying administrative procedures related to tax collection by simplifying and clarifying laws so that it is easier for the taxpayer to understand them.

Where we review a legal means of tax investigation, which is the in-depth investigation of the entire tax situation, and this investigation concerns a set of control processes that aim to seek harmony between the authorized incomes on the one hand, financial solvency and the components of the taxpayer's lifestyle on the other

Keywords: in-depth investigation 'tax evasion' statements ' tax Center AIN-Temouchent

قائمة

المحتويات

الصفحة	الموضوع
I.	آيات قرآنية
II.	الإهداء 1
III.	الإهداء 2
IV.	شكر وتقدير
V.	الملخص
VI.	قائمة المحتويات
VII.	قائمة الجداول والأشكال والمختصرات
VIII.	قائمة المختصرات
[أ- خ]	المقدمة
1	الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتهرب الضريبي
1	تمهيد
2	المبحث الأول: أساسيات حول التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
2	المطلب الأول: ماهية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
4	المطلب الثاني: خطوات ومراحل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
7	المبحث الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي
7	المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي
18	المطلب الثاني: دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
19	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
19	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية وباللغة الأجنبية
24	المطلب الثاني: التعقيب على الدراسات السابقة
25	خلاصة الفصل الأول
26	الفصل الثاني: دراسة حالة عن التحقيق المعمق VASFE بمديرية الضرائب عين تموشنت
27	تمهيد

27	المبحث الأول: التعريف بإدارة الضرائب وبمصلحة المراجعات الجبائية
28	المطلب الأول: التعريف بالهيكل التنظيمي للمديرية
31	المطلب الثاني: التعريف بمصلحة المراجعات الجبائية
32	المطلب الثالث: مهام رئيس فرقة التحقيق
33	المبحث الثاني: دراسة حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
33	المطلب الأول: إجراءات البحث الأول للتحقيق وإعداد التقويم الجبائي
38	المطلب الثاني: نتائج التحقيق
42	خلاصة الفصل الثاني
44	الخاتمة
48	قائمة المراجع
54	الفهرس

قائمة

الجداول

والأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
15	أوجه التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي	الجدول رقم (1-1)
41	جدول يبين مصاريف المعيشة	الجدول رقم (1-2)
43	جدول تحديد النفقات والإيرادات	الجدول رقم (2-2)
44	جدول التقويم الأولي بنتائج التحقيق	الجدول رقم (3-2)
45	جدول عدد الملفات الخاضعة لعملية الرقابة الجبائية (2023-2012)	الجدول رقم (4-2)
46	جدول مبالغ التهرب المرصودة في إطار آلية الرقابة الجبائية (2023-2012)	الجدول رقم (5-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
34	يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب	الشكل رقم (1-2)
36	يبين الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية	الشكل رقم (2-2)
37	يبين الهيكل التنظيمي لمصلحة المراجعات	الشكل رقم (3-2)

قائمة

المختصرات

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

الرمز	شرح الاختصار
ق ض م ر م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
ق إ ج	قانون الإجراءات الجبائية
ق ر ر أ	قانون الرسوم على رقم الأعمال
CDI	مركز الضرائب
CPI	المركز الجوي للضرائب
VASFE	تحقيق معمق لمجمل الوضعية الجبائية
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي

المقدمة

المقدمة:

تحظى الإيرادات الضريبية بأهمية بالغة كونها من أبرز مصادر التمويل لخزينة الدولة، لأنها تساهم في تمويل مختلف خطط برامج الإنعاش الاقتصادي والبرامج التنموية المختلفة لغرض تحقيق التنمية الاقتصادية، ولبلوغ هذه الأخيرة يتطلب الأمر من المكلفين بالضريبة الالتزام بالتشريعات الجبائية والتخلي بالمصادقية أثناء تقديم التصريحات الجبائية والالتزام في دفع المستحقات الضريبية عن مختلف المداخل والأرباح المحققة، غير أن ذلك يستحيل تحقيقه في ظل نقشي ظاهرة التهرب الضريبي التي تعتبر عائق كبير يعترض مسار الدول في رسمها وتنفيذها لمختلف برامجها وخطتها التنموية، واستفحال هذه الظاهرة فرض على جل الدول ومنها الجزائر انتهاج وتطبيق أسس وقواعد تشريعية وتنظيمية وتقنية بغية الحد من ظاهرة التهرب، حيث منح المشرع الجبائي لمصالح الضرائب مختلف الآليات والصلاحيات والسيادية في ممارسة مختلف مهامها، خاصة في مجال المراقبة لمكافحة كل أشكال التهرب الضريبي، خصوصا أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخله من تلقاء نفسه، لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات المكتتبة لازمة، لأنها في الكثير من الأحيان تلك التصريحات تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظراً للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التخلص من دفع الضريبة.

وكما نعلم فإن الرقابة الجبائية تتميز بتنوعها وتخصصها، فهناك التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، التحقيق في الوثائق، وأخيرا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يختص في مراقبة صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلف فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي. وفي ظل هذا الطرح تزايد الاهتمام من قبل مختلف الحكومات بالمحافظة على تبات وفعالية الضريبة، والجزائر من بين الدول التي اهتمت بتحسين الظروف والقيام بعدة إجراءات منها القانونية والتنظيمية والسياسية وغيرها من الآليات والوسائل التي تجعل من الضريبة مورد تمويلي هام، يساهم كل الأفراد في أدائه في ظل ما يسمى بقاعدة المساواة في دفع الضرائب، والالتزام بدفعها لمصالح الضرائب وفق أنظمة جبائية واضحة.

ولتقادي وتجنب بعض العقبات والنتائج السلبية الناجمة عن ظاهرة التهرب الضريبي والعمل على زيادة الحصيلة الضريبية، أقرت التشريعات الضريبية الجزائرية كباقي الدول آلية الرقابة الجبائية بصفة عامة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بصفة خاصة كوسيلة للحد والتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي، من أجل المحافظة والزيادة في حصيلة الضرائب.

وعلى أساس ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية: إلى أي مدى يساهم التحقيق المعمق في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

المقدمة

وينبثق عن هذه الإشكالية السؤالين الفرعيين الموالين:

- كيف يمكن للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية أن يساهم في رفع الحصيلة الضريبية؟
- ما مدى فعالية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كشكل من أشكال الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

1- فرضيات الدراسة:

تقوم دراستنا على الفرضيتين التاليتين:

- يمكن للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من خلال إجراءاته أن يساهم في رفع الحصيلة الضريبية.
- للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية دور في التخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لعين تموشنت.

2- أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- توضيح مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كشكل من أشكال الرقابة الجبائية وبيان أهميته وضرورة تطبيق إجراءاته.
- توضيح مفهوم التهرب الضريبي وأثاره.

- إبراز الدور الفعال الذي يؤديه التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال استرجاع المبالغ المتهرب منها وبالتالي يعمل على زيادة الإيرادات الضريبية في الجزائر.

3- أهمية الدراسة:

يحظى موضوع الدراسة بأهمية علمية وعملية، في أن الضريبة تتميز عن غيرها من وسائل التمويل العامة، كونها تلعب دورا كبيرا في تحقيق التنمية الاقتصادية، ولا يتأتى ذلك إلا إذا بنيت على أسس متينة والمحافظة على أدائها وتشديد العقوبة على الأشخاص المتهربين بدفعها وذلك عن طريق فرض الرقابة الجبائية عليهم، ومن بينها التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، بغرض زيادة الحصيلة الضريبية.

4- مبررات اختيار موضوع الدراسة:

تعود أسباب اختيار الموضوع لعدة مبررات، تتمثل في المبررات الموضوعية والمبررات الذاتية، وهي على النحو الآتي:

المقدمة

- مبررات موضوعية:

- التعمق في دراسة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كشكل من أشكال الرقابة الجبائية وتبيان مساهمته في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- التوسع في موضوع الرقابة وإبراز أهم إجراءاتها وأساليبها الفعالة والرامية إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخرى المحافظة على إيرادات الدولة.
- التهرب الضريبي يؤثر بشكل كبير على الحصيلة الضريبية مما يؤثر سلبا، على السياسات التنموية في الجزائر من جراء ضعف الحصيلة الجبائية.

- مبررات ذاتية:

- فهم واستيعاب آليات الرقابة الجبائية بصفة عامة، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بصفة خاصة.
- رغبتنا الشخصية في التعمق في المادة الجبائية.

5- المنهج والأدوات المستخدمة:

تمثل المنهج المتبع في هذه الدراسة في المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لوصف مفهومي التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتهرب الضريبي، وتوضيح الانعكاس الإيجابي من تطبيق إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ودوره في زيادة الحصيلة الضريبية من خلال الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، كما تم استعمال منهج دراسة الحالة في الجانب الميداني من خلال دراسة حالة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وإبراز دوره في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال فرض ضرائب وعقوبات على المتهربين مما يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية في إدارة الضرائب بولاية عين تموشنت من خلال الاعتماد على بعض الإحصائيات المتعلقة بآليات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ودورها في عملية الحد من التهرب الضريبي.

6- حدود الدراسة

هناك عدد من المحددات التي تحيط بهذه الدراسة وهي:

- **الحد الموضوعي:** تناولنا دراسة متغيرين رئيسيين التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتهرب الضريبي.
- **الحد المكاني:** دراسة حالة بمديرية الضرائب بعين تموشنت
- **الحد الزمني:** قمنا بتحليل بعض الإحصائيات عن مصلحة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تتعلق بإحصائيات الفترة الممتدة من 2020/01/10 إلى غاية 2023 /12/31، ودراسة حالة عن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، لبرنامج سنة 2022.

7- هيكل الدراسة:

إن عملية تنظيم البحث، استدعت تقسيم الدراسة إلى جزئين: نظري وتطبيقي؛ خصص فصل واحد للجانب النظري بغية الإحاطة بأهم جوانب الموضوع وإعطاء خلفية واضحة عنه، وخصص فصل للدراسة التطبيقية، للتوصل في آخر المطاف للنتائج التي على أساسها تم وضع بعض التوصيات، ولقد تضمنت هذه الفصول النقاط التالية:

الفصل الأول: الموسوم ب: الإطار النظري للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتهرب الضريبي
الفصل الثاني: الموسوم ب: دراسة حالة عن التحقيق المعمق VASFE بمديرية الضرائب عين تموشنت.

8- صعوبات الدراسة:

- كأي بحث علمي فقد واجهتنا صعوبات في بحثنا هذا ومن أهمها:
- التغيرات المتواترة في القوانين والتشريعات الجبائية من سنة إلى أخرى.
- نقص المراجع الخاصة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتهرب الضريبي وانعدام مؤلفات وكتب تتناول المتغيرين حسب البيئة الجزائرية.
- في مرحلة التربص ضيق الوقت لدى أعوان الضرائب، وعدم تمكنهم بالتفرغ لنا بشكل وافي طيلة أيام التربص.
- وجود بعض الصعوبات المتمثلة في الحصول على المعلومات من الجهات الرسمية.

الفصل الأول: الإطار

النظري للتحقيق

المعمق في مجمل

الوضعية الجبائية

والتهرب الضريبي

الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتهرب الضريبي

تمهيد:

حرص المشرع الجبائي الجزائري على حماية المال العام ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، بمنحه كل الصلاحيات التي تتيح للإدارة الجبائية حق التصرف وباستخدام كافة الوسائل القانونية والتنظيمية التي من أجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ولعل من أبرز هذه الوسائل ما اصطلح عليه بالرقابة الجبائية التي تتخذ عدة أشكال ومن بينها التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعمل على مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص مستنداتنا والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. ونحاول من خلال هذا الفصل توضيح مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تفعيل الرقابة الجبائية ومنه تحسين مردودية الحصيلة الضريبية من خلال التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.

وللتحقيق الجبائي أنواع عدة تتمثل في التحقيق في الوثائق وهو الطريقة الأسهل والأكثر تداولاً للرقابة، والتحقيق في المحاسبة الذي يهدف إلى مراجعة محاسبة شخص طبيعي أو معنوي، التحقيق المصوب والذي يمثل الوجه المعاكس للنظام التصريحي، فحساب الضريبة يتم انطلاقاً من التصريحات المكتتبه والتأكد من صحة أسس مختلف الضرائب والرسوم المستحقة بعنوان النشاط المهني، والتحقيق المعمق للوضعية الجبائية لمجمل الأشخاص الطبيعية، والذي يقوم على أساس البحث عن الفروق بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة من جهة، ووضعيته المالية ونمط معيشته من ناحية أخرى. ولذات الغرض قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: أساسيات حول التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

المبحث الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: أساسيات حول التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يقوم النظام الضريبي الجزائري أساسا على نظام تصريحي، والرقابة الجبائية الأداة الحارسة على مصداقية هذا النظام، من خلال التأكد من صحة ومصداقية هذه التصريحات المكتتبه، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التهرب الضريبي.

المطلب الأول: ماهية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كشكل من أشكال الرقابة الجبائية ومعايير انتقاء المكلفين للخضوع للتحقيق والضمانات الممنوحة لهم من طرف المشرع.

أولا- تعريف التحقيق المعمق:

- **التعريف الأول:** يقصد بالتحقيق أنه: "التحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها" (القبيلات، 1998، صفحة 13)، وهي "مجموعة من العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقيق في صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي" (عتير، 2012، صفحة 81).

- **التعريف الثاني:** يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق ظروف المعيشة لسائر أفراد أسرته. (قانون الإجراءات الجبائية المادة 21-1، 2024)

- **التعريف الثالث:** كما عرف الباحث Thierry Lambert التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على أنه "مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخل المصرح مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة"

ثانيا- معايير انتقاء المكلفين للخضوع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية أي المديرية العامة للضرائب، وتعتبر مرحلة اختيار المكلفين مرحلة ذات أهمية كبيرة لأن فعالية عملية التحقيق ترتبط بصورة كبيرة بالاختيار الجيد والدقيق للمكلفين التي تتضمن ملفاتهم الجبائية إغفالات هامة بما يسمح في مرحلة التحقيق من الكشف عنها ومن تم استرجاع الحقوق الضريبية المتهرب من دفعها، ونظرا لأهمية وخصوصية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية فإنه يتم الأخذ بعين الاعتبار معايير خاصة لاختيار الأشخاص الخاضعين له، هذه المعايير تتمثل في:

- الأشخاص الذين لديهم تناقضات وفوارق بين الدخل المصرح به في التصريحات السنوية الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي المودعة لدى الإدارة الجبائية والمصاريف المهمة التي أنفقوها.

- عندما تتوفر دلائل ومؤشرات تمس صدق التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بعنوان الضريبة على الدخل الاجمالي حين إخضاع المكلف للرقابة على الوثائق بالنسبة للمستغل الشخصي للمؤسسة، أو المسيرين أو الشركاء.
- الأشخاص الذين خضعوا لمختلف اشكال الرقابة الجبائية الأخرى (رقابة على الوثائق تحقيق في المحاسبة.. الخ) ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس حقيقة مداخيلهم بالنسبة للمستغل الشخصي للمؤسسة، أو المسيرين أو الشركاء.
- الأشخاص الذين لم يتم احصائهم من طرف الإدارة الجبائية أي الذين ينشطون في القطاع غير الرسمي (لا يمتلكون ملف جبائي) إلا أن نمط حياته يوحي بوجود مؤشرات ودلائل تبرز مداخيل هامة قد تم اخفاءها بطرق تحايل معقدة
- الاشخاص الذين أنفقوا مبالغ مالية مهمة في تعاملات مالية كحشاء عقارات أو الاستحواذ على حصص أو أسهم في شركات دون ان يكون لهم دخل مكافئ للمبالغ التي انفقوها في تلك التعاملات المالية ونشير إلى أن المعايير السالفة الذكر جاءت على سبيل الذكر وليس الحصر، حيث يمتلك مدراء الضرائب الولائيين كل الصلاحيات في اقتراح وتسجيل الأشخاص للخضوع لهذا الشكل الرقابي إذا توفرت لديهم معلومات تبرر برمجتهم كما يمكن أيضا لمديرية الأبحاث والتحقيقات على مستوى الإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب) أن تقوم بعملية البرمجة دون المرور على إجراءات البرمجة المعمول بها. (منير و عبد الرحيم، 2022، صفحة 267)

ثالثا- ضمانات المكلفين بالضريبة:

يستفيد المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة والتحقيق من عدة ضمانات تسمح بالحفاظ على توازن العلاقة بينه وبين الإدارة الجبائية، إن عدم احترام الإدارة الجبائية لهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان التحقيق، وبالتالي بطلان التسوية الناتجة عنه، ونذكر فيما يلي الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للتحقيق المعق في الوضعية الجبائية الشاملة.

• إعلام المكلف بخضوعه للتحقيق وتقديم ميثاق المكلف بالضريبة:

لا يمكن للإدارة الجبائية إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار التحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق ، وفي حالة عدم احترام هذه الشكلية تكون إجراءات التحقيق المنجزة معيبة من بدايتها ويمكن إلغاؤها عن طريق المنازعة، عمليا يفضل المحققون طريقة تسليم الإشعار مباشرة إلى المكلف بالضريبة لتفادي مشاكل عديدة مثل ادعاء المكلف بالضريبة عدم وصول الإشعار أو تأخر وصوله، وقد عمد المشرع إلى تضمين هذه الوثيقة الرسمية (الإشعار بالتحقيق) بعض البيانات والمعلومات الضرورية ، حيث يجب أن يبين الإشعار بوضوح السنوات التي ستكون محل التحقيق، ألقاب وأسماء ورتب المحققين ، تاريخ وساعة أول تدخل لهم ، والحقوق والضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق

وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها ، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان هذا الإجراء، إلى أن المكلف يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره كما يمنح المكلف بالضريبة مهلة لتحضير نفسه ووثائقه تقدر بـ 15 يوما ابتداء من تاريخ استلامه اشعار التحقيق (فنديس، 2018، صفحة 203)

• إمكانية الاستعانة بمستشار:

يعتبر هذا الحق من بين أبرز الضمانات السابقة لعملية التحقيق الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع لتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ، حيث يتوجب على المحقق أن يعلم المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق بأن له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره خلال عملية التحقيق وهذا بإخطاره بذلك في الإشعار الممنوح له وقد تم النص صراحة على هذا الحق في نص المادة 21 من قانون الإجراءات والاستعانة بمستشار هنا تعني الحصول على العون والمساعدة من شخص مؤهل أو مختص يساعد المكلف في تحرير رده (عباس ع.، 2012، صفحة 176) هذا الأخير يمكن أن يكون محاميا أو خبيرا محاسبيا أو مستشارا جبائيا . إن الهدف الأساسي من وراء السماح للمكلف بالضريبة بالاستعانة بمستشار هو ضمان دفاع أحسن وحماية أفضل لحقوقه، ويبقى المكلف هو الذي يحكم بمدى أهمية الاستعانة وتجدر الإشارة إلى أن حق المكلف في الاستعانة بمستشار هو حق اختياري للمكلف حيث أن غيابه لا يمكن أن يبطل إجراءات التحقيق السارية أو المنتهية وهذا ابتداء من لحظة إخطاره بإمكانية الاستعانة بمستشار .

• تحديد فترة التحقيق وعدم تجديده:

إن تحديد المدة القانونية الممنوحة لاعون الادارة الجبائية لتنفيذ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يعتبر من الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء سير عمليات التحقيق ولم يعتمد المشرع الجبائي الجزائري مدة تحقيق موحدة لجميع أشكال التحقيق المطبقة؛ بل عمد إلى جعلها متباينة.

المطلب الثاني: خطوات ومراحل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

- مراحل التحقيق المعمق:

أولاً- المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق المعمق:

تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد برنامج التحقيق بناء على الاقتراحات المقدمة لها من طرف مراكز الضرائب والمراكز الجوارية التابعة لها، ثم ترسل نسخة منه إلى كل من المديرية الجهوية ومديرية الأبحاث والتحقيقات على مستوى المديرية العامة للضرائب، من أجل الاقتراح أو المصادقة. (عباس ع.، 2012)

التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية كغيره من أشكال الرقابة الجبائية يحتوي على مجموعة من الإجراءات نتطرق لها كما يلي:

1- برمجة الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يقوم رئيس مفتشية الضرائب بإعداد قائمة تمهيدية قبل نهاية كل سنة تضم المكلفين المحتمل خضوعهم للرقابة المعمقة، وذلك بعد دراسة كاملة لكل ملفات المكلفين، ثم ترسل القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليمياً من أجل دراستها وإعداد القائمة النهائية، ثم تقوم بإرسال نسختين واحدة إلى رئيس مكتب المراقبة الجبائية من أجل تنفيذها، والأخرى إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، التي تقوم بدورها بإرسالها إلى الإدارة المركزية من أجل المصادقة عليها. (مصطفى عوادي، 2011، صفحة 81)

2- سحب الملف الضريبي للمكلف

يقوم المحقق المكلف بسحب الملف من المفتشية المختصة إقليمياً بمتابعة الضريبة على الدخل الإجمالي حيث يقوم بمجموعة من الإجراءات قبل إرسال الإشعار بالتحقيق من بينها: (MF/DGI/DRV, Guide) (du vérificateur de comptabilité, Ibid، صفحة 29)

- التأكد من تعيين المكلف بالضريبة الخاضع للمراقبة بدقة؛
- أخذ فكرة عن هويته وعنوانه الحقيقي؛
- معرفة طبيعة المداخل والذمة المالية للمكلف
- تقييم المكلف تجاه التزاماته الجبائية؛
- معاينة التجانس بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف ووضعية ممتلكاته ونمط معيشته.

3- الإشعار بقيام أعمال التحقيق المعمق (الإشعار بالتحقيق) (قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 المادة 21 - 3، 2024، صفحة 16)

بين المشرع في المادة 21 الفقرة 03 بأنه "لا يمكن القيام بتحقيق معمق في مجمل الوضعية على الشخص الطبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل، دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، ومنحه أجلاً أدنى للتحضير يقدر بثلاثين يوم 30 يوم ابتداء من تاريخ الاستلام. كما تجدر الإشارة بأنه يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، إن المكلف يستطيع أن يستعين بمستشار يختاره هو أثناء عملية التحقيق.

4- التحري عن المعلومة الجبائية وإعداد بطاقة وضعية ممتلكات المكلف

يلجأ العون المحقق إلى مختلف الهيئات والمؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف محل الرقابة من أجل جمع مختلف المعلومات الجبائية، مثل الحصول على الأرصدة وتطور حركة الأموال من البنوك والمصارف وكذلك الأمر بالنسبة لمختلف الهيئات والإدارات العمومية التي من شأنها تزويده بمختلف التوضيحات التي يعتمد عليها في عملية التحقيق؛ (مصطفى عوادي، 2011، صفحة 85)

بعد الانتهاء من عملية جمع المعلومات، يقوم العون المحقق بإعداد استمارة تشمل كل من ممتلكات المكلف عقارات منقولات والحسابات البنكية المفتوحة وأي معلومة جبائية تفيد في معرفة وضعية ممتلكاته ترسل هاته الاستمارة إلى المكلف مع إشعار بالمراقبة، ومنحه أجل رد كاف من أجل التصريح بممتلكاته بشكل دقيق وكامل، بغية تحري درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصلة من أجل إظهار الدخول غير المصرحة، وكذا فحص تغيرات الذمة المالية للمكلف والمتاحات من جهة ومن جهة أخرى قروض الحسابات المالية.

ثانياً: مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

بعد الانتهاء من المرحلة التحضيرية تنطلق عمليات التحقيق وفق المراحل التالية:

1- طلب التوضيح والتبرير:

بعد انتهاء المدة المحددة للتخصير، تأتي عملية التحقيق المعمق، حيث يقوم العون المحقق باستدعاء المكلف لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية والبريدية، وكذا جميع الحسابات الأخرى التي يستحوذ عليها وبعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف، فإن المحقق يبين للمكلف أهمية هذا التحقيق من أجل توضيح وضعيته الجبائية ويطلب منه معلومات حول:

- حالته المدنية؛

- مختلف الأعباء العائلية؛

- معلومات عن ذمته المالية.

وبعد أن يحصل المحقق على المعلومات المطلوبة، يقوم بدراستها، وفحصها ومقارنتها مع مختلف التصريحات من أجل استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة، وفي حال ثبوت أن المكلف يقوم بتصريحات لا تعكس صدق مداخله، يمكن للمحقق طلب توضيحات وتبريرات لمختلف النقاط والأخطاء التي اكتشفها.

كما أنه يتعين على المحقق الالتزام بجملة من الخصال: (سمية قحموش، 2012، صفحة 43)

- كسب ثقة المكلف وعدم ابراز المعلومات المتوفرة لديه وتركها للوقت المناسب؛
- فتح المجال للحوار وعدم الدخول بسرعة في نقاشات حول المشاكل التقنية لمفاه الجبائي؛
- التركيز على مختلف المعلومات الجبائية المقدمة من طرف المكلف وتسجيلها؛
- التحلي بالصبر مع المكلف، دون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه.

2- نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

بعد قيام المحقق بمراقبة صحة تصريحات المداخل الإجمالية الخاضعة للضريبة للمكلف ومقارنتها مع الدخول المحققة أثناء نشاطه قد يتوصل المحقق إلى نتيجتين: (سمية قמוש، 2016، صفحة 43)

- قبول تصريحات أسس فرض الضريبة المكلف وفي هذه الحالة يتعين على المحقق إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، ويكون برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام؛
- رفض تصريحات (أسس فرض الضريبة) المكلف، إذا تأكد المحقق بأن ما تم التصريح به كمدخيل ليست حقيقية وغير مطابقة للمواقع.

وعليه يقوم بإعادة تحديد أسس فرض الضريبة وإبلاغ المكلف برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بشكل كافٍ ومعللاً، كما أنه يتعين عليه الأخذ بأحكام المواد التي تأسس بموجبها إعادة التقويم للسماح للمكلف بفهم التقويمات، وحتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله، مع منحه لمدة 40 يوماً. (للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 21، ، صفحة 17)

المبحث الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي

تعتبر الدولة الممول الرئيسي للخدمات المقدمة لمختلف شرائح المجتمع سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين إلا أن هذا التمويل لا يتم بدون مقابل بحيث يتكفل كل فرد بالمساهمة في تغطية الخزينة العمومية فإذا تولدت الفكرة لدى الأفراد بأن ما يغدي الخزينة ينتج عنه خدمات سيئة فإن ذلك ما يشجعهم على التهرب من دفع الضريبة.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة من الوسائل الهامة في مجال السياسة الاقتصادية والاجتماعية، إذ تمثل مورداً هاماً لخزينة الدولة كونها تؤدي دوراً محورياً في تقليص الفوارق الاجتماعية بين أفراد المجتمع الواحد، إلا أن ما يحول دون تحقيق هذه الأهداف هو تفشي ظاهرة التهرب الضريبي التي اقترن ظهورها منذ فرض الضرائب و تنظيمها و تعددت أشكالها بزيادة أهمية الضريبة وتطور دورها في الحياة الاقتصادية ولقد عرفت هذه الظاهرة انتشاراً واسعاً وازدادت حدتها، مما أسهم بشكل كبير في غموض هذه الظاهرة بدءاً بتعدد المصطلحات وتعدد طرق ممارستها وصولاً إلى صعوبة التحكم فيها والحد منها، و نظراً لتعقدها سنتناول كل ما يتعلق بها بغية الإلمام بجوانب الموضوع المختلفة من تعريف الظاهرة أسبابها و آثارها.

أولاً: 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 ومترابطة فيما بينها.

ثانياً: أنواع التهرب الضريبي:

ينقسم التهرب الضريبي بحسب المنظور الذي ينظر إليه من خلاله الباحثين والدارسين لموضوع التهرب الضريبي ويمكن تقسيمه كما يلي:

1. أنواع التهرب الضريبي وفقاً لمشروعته:

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

أ). التهرب الضريبي المشروع:

التهرب الضريبي المشروع و يطلق عليه أيضاً مصطلح التجنب الضريبي و يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي و هذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون مادام أنه يتصرف في إطار قانوني جعلها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات و التخفيضات أو خدمات تعود عليه بنتائج أكثر امتيازاً (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 متقادياً في ذلك أي مخالفة لنصوص التشريعات الجبائية (عباس ، 2012، صفحة 98)،

ب). التهرب الضريبي غير المشروع:

يقصد بالتهرب الضريبي غير المشروع التخلص من أداء الضريبة بمخالفة صريحة للقوانين الجبائية كما يصطلح عليه بالغش الضريبي؛ وحسب تقرير الاتحاد الأوروبي فإن الغش الضريبي: " هو نشاط غير شرعي يسمح بإنقاص أو عدم دفع الضريبة"، فالغش الضريبي يفترض فيه تحقق الواقعة المنشأة للضريبة، تم 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 بالاحتتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون" (يونس ، 1973 ، صفحة 233) ؛ أي المكلف بالضريبة يتهرب من دفع الضريبة باستخدام أساليب غير مشروعة (عبد المنعم، 1972، صفحة 223) وبالتالي يتعرض للمسائلة القانونية متى توفر العنصر المادي المتمثل في استعمال الطرق الاحتمالية كالتدليس والعنصر المعنوي المتمثل في سوء النية من أجل القيام بالغش، أما التهرب الضريبي يقصد 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 (1-1): أوجه التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

أوجه التشابه	
التهرب الضريبي	الغش الضريبي
<ul style="list-style-type: none"> - 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	
التهرب الضريبي	الغش الضريبي
<ul style="list-style-type: none"> - غير مخالف للقانون والتشريع الضريبي. - يشمل على العنصر المعنوي فقط. - لا يعاقب عليه القانون. - 	<ul style="list-style-type: none"> - يتم باستعمال أساليب مخالفة للتشريع الضريبي. - يشتمل على العنصر المادي والعنصر المعنوي. - يعتبره القانون جنحة ويعاقب على ارتكابه.

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

2. أنواع التهرب الضريبي وفقا للمعيار الإقليمي:

ينقسم التهرب الضريبي وفق هذا المعيار إلى قسمين هما كالاتي:

أ). التهرب الضريبي الدولي:

يمكن تسميته بالتهرب الضريبي الخارجي وهو أوسع نطاقا من التهرب الوطني حيث يكون التهرب فيه غير محدودا من خلال استطاعة الممول تهريب أمواله خارج البلاد بطريقة غير مشروعة إلى دول تفرض ضرائب منخفضة أو تمتاز بإعفاءات ضريبية، والقيام بتحويل مداخيله إليها دون الخضوع إلى

الاقتطاع الضريبي في البلد الأم (André , 1971, p. 30)، ويعتبر هذا النوع من التهرب أكثر خطورة وذلك لما يتسبب فيه من حرمان للخزينة من إيرادات الضرائب المختلفة.

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

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

ب). 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.

ثالثاً. 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: والت 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 دوراً واضحاً في اتساع ظاهرة التهرب الضريبي من خلال العوامل التالية:

أ). التعقد 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). التعارض في 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، و كذلك هو ذلك التعارض الخارجي للنصوص والتي تنظم شؤوننا اقتصادية و مالية 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 يزيد 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. الأسباب المتعلقة 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. الأسباب المتعلقة 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 العامة. (خالد و أحمد ، 2005، صفحة 165)

إن كلما زاد الوعي الضريبي ضعف الباعث عن 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. الأسباب السياسية:

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 بالفائدة وبالتالي يقل تهربهم من الضرائب المفروضة، أما إذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب في أوجه لا تعود على المواطنين بالنفع فإنهم سيبدلون قسارى 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. الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية:

للتهرب الضريبي أسباب تتعلق بالجوانب الاقتصادية وهي كالاتي:

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 بنقل 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، و من ناحية أخرى فإن طبيعة الهيكل الاقتصادي السائد يؤثر بشكل أو بآخر في وجود و حجم التهرب الضريبي، فعندما يغلب النشاط الزراعي و الصيد البحري و بالتالي تسود 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 وزيادة 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)

رابعا. آثار التهرب الضريبي:

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

1. الآثار الاقتصادية:

تعتبر الضريبة الوسيلة المالية الفعالة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، لكن بالمقابل يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف هذا التدخل نتيجة الإنقاص من الحصيلة الضريبية مما يؤدي إلى عرقلة سير التنمية الاقتصادية، وذلك عن طريق التأثير السلبي على الاستثمارات، والحد من المنافسة النزيهة بين المشروعات، كما تؤدي إلى عرقلة النمو الاقتصادي بشكل عام.

(أ). أثر التهرب الضريبي على الاستثمار:

التهرب الضريبي له آثار وخيمة من حيث إضعاف قدرة الدولة التمويلية لزيادة الاستثمار، نظرا لأن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب والغش الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام، مما يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات البطالة والتضخم. (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 لإمكاناتها 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 تنظيمياً حسب ما يقضي به منطق الإنتاجية، 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:

إن ظاهرة التهرب الضريبي تقضي على أهم مبدأ من مبادئ الضريبة ألا وهو مبدأ العدالة فالعبء الضريبي يتحمله المكلف النزيه، فهذه الظاهرة تعمل على: (سهام، 2011، صفحة 22)

-يقود التهرب الضريبي إلى عدم مراعاة العدالة الضريبية في فرض الضرائب، وذلك بتحميل المكلفين غير القادرين على التهرب العبء الأكبر من الضرائب بينما يتحمل المتهربون العبء الأقل، مما تشبث وتعميق الفوارق الاجتماعية.

وجود التهرب الضريبي بين مختلف الطبقات الاجتماعية يساهم في تدهور المدنية الجبائية في المجتمع والتي يقصد بها تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على مصلحته الخاصة بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع وبذلك فإن التهرب الضريبي هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية. (عوادي و رحال، 2013، صفحة 96)

3. آثار مالية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخرزينة العامة للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزء هام من الموارد المالية ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض. (عيسى، 2004/2003، صفحة

خامسا. 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 و استقرارها، 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 على التكلفة، 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 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 دورا أساسيا 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 تربصات 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 كموايد إيداع التصريح و تواريخ دفع وتسديد الضريبة، وتوضيح مختلف الطرق لمأ الوثائق الجبائية وأساليب الطعن وطرق المنازعات، إضافة إلى الوثائق والمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة الجبائية، وذلك من خلال انتهاج 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 دائما 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.

المطلب الثاني: دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
يبرز دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي من خلال فرض العقوبات وإعادة تقييم الوضعية الجبائية للمكلف وكذلك حرمانه من بعض الامتيازات الجبائية.

أولاً- الغرامات والعقوبات المعتمدة أثناء إجراء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من أجل تحسين التحصيل الجبائي

- **غرامة عدم التصريح بالوجود:** وفقاً لنص المادة 194 من قانون فرض الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة (30.000 دج)،

- **غرامة التلبس الجبائي:**

المادة 194 مكرر 1: تطبق الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة المعنيين، في حالة معاينة التلبس الذي تنص على إجراءاته المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، غرامة مالية قدرها ستمائة ألف دينار (600.000 دج) وذلك مهما كان نظام الإخضاع الضريبي.

يرفع هذا المبلغ إلى مليون ومائتي ألف دينار (1.200.000 دج) في حالة تجاوز رقم الأعمال، عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي، يتجاوز عتبة (8.000.000 دج) المنصوص عليه في مجال نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إذا تعرض المكلف بالضريبة خلال نفس الفترة لعقوبات لأسباب أخرى، فإن هذه العقوبات تتعلق بمخالفات مختلفة عن تلك المنشئة للتلبس الجبائي. (المادة 194 مكرر 1، 2024، صفحة 77)

- **غرامات الإيداع المتأخر لتصريح G50:** المادة 115: يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال المنصوص عليه في المادة 76، تطبيق غرامة نسبتها 10 %.

وترفع هذه الغرامة إلى 25 % بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة، عن طريق رسالة موصي عليها مع وصل استلام، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد. (المادة ملغاة حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024)

- **الغرامات المفروضة في حالة اكتشاف الغش الضريبي:**

المادة 116: (المادة ملغاة حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024)

- إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين، غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها، النسب الآتية:

• 10%: إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجمعة في السنة المالية أقل أو يساوي مبلغ 50.000 دج

• 15%: إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجمعة في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000 دج ويقل أو يساوي مبلغ 200.000 دج.

• 25%: إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجمعة في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 د.ج.

- في حالة استعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق. وفقا لما تم الطرق إليه من غرامات وعقوبات فان المكلف بالضريبة ملزم على أداء واجباته الجبائية على أكمل وجه، ففي حالة مخالفته للقوانين والتشريعات الضريبية سيجد نفسه في مواجهة جملة من الإجراءات الرديعية والعقابية، تتحد حسب نوع مخالفته ومقدار الأرباح التي تم إخفائها. (عبد الرؤوف عز الدين و فضيلة تواتي، 2021، صفحة 343)

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

سنعرض الدراسات السابقة من الأقدم إلى الأحدث من حيث التسلسل الزمني لذلك سنقوم بالتعقيب على هذه الدراسات مع دراستنا الحالية.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الأجنبية

سننطلق في هذا المطلب لكل من الدراسات السابقة باللغة العربية والدراسات باللغة الأجنبية كالتالي:

أولاً- الدراسات السابقة باللغة العربية

1- دراسة (سليمانى سعيدة، قارة ملاك، 2023) الموسومة ب: مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تحسين التحصيل الجبائي - دراسة حالة مكلف خاضع للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للفترة (2017-2020) بمديرية الضرائب لولاية باتنة، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة باتنة 1 حاج لخضر، المجلد 13، العدد 1، الجزائر، 2023، ص 363-386.

سعى هذا المقال إلى ابراز مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تحسين التحصيل الجبائي، وقد تمت دراسة الموضوع بالاعتماد على منهجين: المنهج الوصفي والتحليلي للإحاطة بمختلف الجوانب النظرية للموضوع والمنهج التحليلي من أجل تحليل جميع المعطيات التي تم تناولها في دراسة حالة والتي تضمنت ملف مكلف خاضع للرقابة الجبائية على مستوى المديرية العامة للضرائب لولاية باتنة. وقد توصلنا في هذا المقال إلى أن الإيرادات الضريبية من المصادر الضرورية لتغطية النفقات العامة للدولة وتلبية احتياجات الأفراد والرقابة الجبائية بصفة عامة، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وسيلة رقابية أساسية للحد من الممارسات الجبائية السلبية كالتهرب الضريبي مما يجعلها تساهم في تحسين التحصيل الجبائي لولاية باتنة.

2- دراسة (لواج منير، لواج عبد الرحيم، 2022) الموسومة ب: دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الوعاء الحقيقي للضريبة على الدخل الإجمالي دراسة حالة ملف جبائي بمركز الضرائب جيجل للفترة 2017-2020 مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة زيان عاشور العدد 1 الصفحة 363-380 المجلد 8 2022

نظرا لكون النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يمنح الحرية للمكلف بالضريبة في التصريح بمدخله بنفسه، لذا يعتبر قيام الادارة الجبائية بالتحقق من صدق التصريحات الجبائية المودعة أمر ضروري من أجل حماية حقوق الخزينة العامة من الضياع، يهدف هذا المقال إلى تبيان دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في تحديد الوعاء الحقيقي والكشف عن عمليات التهرب الضريبي التي يقوم بها المكلفين غير النزهاء، والرامية الى التملص من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يعتبر من بين أهم اشكال الرقابة الجبائية كونه تحقيق معمق وشامل للوضعية المالية للمكلف ولعناصر ثروته لجميع السنوات غير المتقدمة، كما توصلت الدراسة إلى أن هذا الشكل الرقابي ذو فعالية كبيرة في الكشف عن المداخل الحقيقية للمكلفين بالضريبة الذين يعمدون إلى إخفاءها بطرق تحايل معقدة لا تسمح مختلف أشكال الرقابة الجبائية المعقدة الأخرى بكشفها.

3- دراسة (بوجريو عبد الرؤوف، حراق مصباح 2022) الموسومة ب: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ودوره في تفعيل التحصيل الجبائي- دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة خلال الفترة (2010-2019)، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المركز الجامعي ميلة، المجلد 8، العدد 1، الجرائر، ص 69-86.

هدفت الدراسة إلى إبراز دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين في تفعيل وتحسين التحصيل الجبائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة خلال الفترة (2010-2019)، في ظل بحث المشرع الجبائي عن الآليات الضرورية للمساهمة في زيادة الحصيلة الضريبية ومحاربة ظاهرة التهرب الضريبي التي استنزفت حقوق الخزينة العمومية. خلصت الدراسة إلى أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يساهم بشكل فعال في زيادة التحصيل الجبائي، حيث كانت بواقي التحصيل مرتفعة في أغلب سنوات الدراسة ووصلت لحدود 80% سنة 2019، مما يستدعي البحث على حلول ناجعة من طرف المشرع الجبائي لجعل هذا النوع من الرقابة أكثر فاعلية ومساهمة في تحسين الحصيلة الضريبية

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

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي بكل أنواعه باستعمال مختلف الأساليب القانونية التي يمنحها المشرع الضريبي للإدارة الجبائية والمحافطة

على الأموال العمومية من السرقة والنهب، لذلك فإن تحسين حصيله إيرادات الجبائية العادية يتوقف على تحديد ومتابعة ومراقبة ومتابعة دافعي الضرائب ونشاطاتهم من خلال التحكم في الوعاء الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي حتى يكون له أثر ايجابي على إيرادات الجبائية العادية، ولعل أبرز ما توصلت إليه الدراسة والتي تم إسقاطها على تحقيق ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تسمسليت وهو أن المبالغ المتهرب منها الجد ضخمة قادرة على إنعاش خزينة الدولة من خلال دمج مختلف الحقوق والغرامات إلى وعاء الضريبة

5- دراسة (بن دادة عائشة، بوغاشة منى 2020) الموسومة ب: " دور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر "، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبدالحفيظ بوسوف، ميلة، الجزائر. نظرا لطبيعة النظام الضريبي الجزائري التصريحي فإن الرقابة الجبائية حظيت بمكانة هامة فيه، فهي تساهم في استرجاع حقوق الخزينة العمومية، من خلال مكافحة التهرب الضريبي و اكتشاف الأخطاء والإغفال التي يرتكبها المكلف بالضريبة وتصحيحها، حيث سنتعرض إلى احد أشكال التحقيق في إطار الرقابة الجبائية وهو التحقيق المحاسبي المصوب والمتمثل في مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة بعنوان المدة الغير متقادمة ومقارنته مع الوضعية الجبائية الحقيقية للنشاط الممارس، من خلال جملة من المؤشرات المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية لتقييم الأداء، بمديرية الضرائب لولاية ميلة خلال الفترة الممتدة من سنة 2010 إلى غاية سنة 2018 وقد خلصت الدراسة إلى دور التحقيق المحاسبي المصوب الفعال في مكافحة التهرب الضريبي الجزائري.

6- دراسة (صلعة سمية، بوخدوني 2020) الموسومة ب: فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة خالة مديرية الضرائب لولاية البيض مجلة دراسات جبائية جامعة 2 البلدية المجلد 9، العدد 1، الصفحة 97-114

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة موضوع فعالية الرقابة الجبائية كأداة وقائية، رقابية وعقابية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، هذا الأخير الذي أضحى يشكل خطرا يهدد اقتصاد الدولة ونظامها الضريبي لما له من آثار وخيمة على شتى الأصعدة. ولعل أبرز ما توصلت إليه هذه الدراسة والتي تم إسقاطها على مديرية الضرائب لولاية البيض هو طول الاجراءات الجبائية مما يقلص من عدد الحالات المعالجة من قبل الجهاز الرقابي كذا فإن المبالغ المتهرب بها مبالغ ضخمة قادرة على إنعاش خزينة الدولة. الكلمات المفتاحية: تهرب ضريبي؛ رقابة جبائية؛ مكلف بالضريبة، مديرية الضرائب لولاية البيض تصنيف مجلة الادب الاقتصادي.

7- دراسة (أمين راشدي 2017) الموسومة ب: دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسطيف مجلة رؤى اقتصادية المجلد 7، العدد 12 الصفحة 485-503

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين المراجعة الجبائية والحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الضريبية، إذ تعد المراجعة الجبائية وسيلة وقائية وأداة رقابية فعالة، الهدف منها ضمان احترام المكلف بالضريبة للقوانين المعمول بها خاصة في ظل النظام الضريبي التصريحي المعتمد. وقد تم التوصل من خلال الجانبين النظري والتطبيقي إلى أن الحوكمة الضريبية ممثلة في المراجعة الجبائية لها دور مهم جدا في الحفاظ واسترجاع جزء هام من الحصيلة الضريبية وقد تم إظهار ذلك من خلال دراسة حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE) بمديرية الضرائب لولاية سطيف؛ وفي الأخير تم التوصل إلى أن المراجعة الجبائية مهمة جدا في تفعيل الحوكمة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي، والمساهمة بشكل كبير في زيادة التحصيل الضريبي .

ثانيا- الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

1- 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 - مجلة التنمية الاقتصادية الوادي العدد 1، المجلد 8،
الصفحة 400-416

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على إمكانية اعتماد الرقابة القائمة على العملة كآلية لتقييم أداء إدارة الضرائب كعنصر مهم تستخدمه لتمويل الخزينة العامة من قبل إدارة الضرائب من خلال استخدام الرقابة القائمة على العملة. أدت الدراسة إلى عدة نتائج، لا سيما عدم كفاية الموارد البشرية والمادية لتسريع وتحسين هذا النوع من التحكم وزيادة استخدامه، وكذلك نقص المعلومات لتنفيذ هذا النوع من التحكم بأفضل طريقة. وتعزى أوجه القصور هذه أساسا إلى الافتقار إلى التحديث الفعال في هذا المجال على الرغم من الجهود الكبيرة المبذولة لتحديث إدارة الضرائب على جميع المستويات. تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على إمكانية اعتماد الرقابة على الوثائق كآلية لتقييم أداء الإدارة المالية كعنصر مهم تستخدمه لتمويل الخزينة العامة. على مستوى الإدارة الضريبية من خلال استخدام مراقبة الوثائق. وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها عدم كفاية الموارد البشرية والمادية لتسريع وتفعيل هذا النوع من الرقابة وزيادة استخدامها، بالإضافة إلى عدم وجود معلومات كافية لتنفيذ هذا النوع من الرقابة في أفضل

حالاتها، ويرجع ذلك إلى عدم وجود تحديث فعال في هذا المجال على الرغم من الجهود الكبيرة المبذولة لتحديث الإدارة الضريبية على جميع المستويات.

2- دراسة (همران محمد 2019) الموسومة ب:

La Lutte Contre La Fraude Fiscale: Un Instrument De Soutien Au Développement Local الصفحة 3، المجلد 3، الصفحة 145-134

في 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.

3- دراسة (نور الدين أحمد قيد 2013) الموسومة ب:

Les Nouvelles Approches De Lutte Contre La Fraude Fiscale (cas De L'Algérie) مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية جامعة الوادي المجلد 6، العدد 1، الصفحة 281-298

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مفهوم الاحتيال الضريبي وإجراءات الرقابة التي تقوم بها إدارة الضرائب الجزائرية من أجل الحد من هذه الظاهرة إلى الإطار التشريعي والتنظيمي، بما في ذلك طرائق تنظيم أدوات الرقابة وأساليب وإجراءات الاختيار والتفاوض واستخدام المعلومات والامتثال لضمانات الضرائب على دافعي الضرائب. واحدة من النتائج الرئيسية التي تم الحصول عليها إدارة الضرائب يجب إعادة النظر في تنظيم الضريبة ليس فقط في اتجاه اللامركزية والانفتاح التدريجي لدافعي الضرائب، ولكن أيضا من خلال تعزيز الموارد البشرية والمادية وإعادة تعريف مؤهلات الموارد البشرية الذين يعملون هناك، بما في ذلك من خلال التدريب والتعليم المستمر من أجل تقييم العلاقة الفريدة مع شركاء الأعمال. وبالتالي، للحد من التهرب الضريبي، من الضروري إجراء إصلاحات جذرية في جميع المجالات، وتنفيذ هذه الإصلاحات من خلال إصلاح المبادئ التوجيهية الفنية للإدارة الضريبية، يليها إصلاح تشريعي من أجل تنسيق وتبسيط الإجراءات الضريبية. وأخيرا، يمكن إدخال إصلاحات مؤسسية لتعزيز الهياكل التنظيمية ونظم الإدارة. إلى أقصى حد الموارد البشرية والمالية المتاحة على المستوى المحلي.

المطلب الثاني: التعقيب على الدراسات السابقة

أولاً: مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة:

1- الاطلاع على مناهج الدراسات السابقة يساعد في بناء الإطار النظري للدراسات الحالية ومقارنة النتائج المتوصل إليها.

2- التعرف على أهداف الدراسات وأهم النتائج التي توصلت إليها يساعد في الانطلاق في البحث الحالي.

3- الاطلاع على الجانب التطبيقي لتلك الدراسات ساعد في تحديد متغيرات البحث الحالي واختيار أساليب والوسائل المناسبة لاختيار صحة الفرضيات.

ثانياً: أوجه التشابه بين دراستنا والدراسات السابقة

أغلب الدراسات تناولت الرقابة الجبائية بشكل عام ودورها في مكافحة التهرب الضريبي.

ثالثاً: أوجه الاختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة:

1- 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 المعمق في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي.

2- شملت أغلب الدراسات السابقة مختلف المديرية ومراكز الضرائب أما دراستنا تم حصرها بمركز الضرائب لولاية عين تموشنت.

3- ما يميز دراستنا أنها تناولت شكل من أشكال الرقابة بشكل جد مفصل ويتمثل في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

4- دراستنا حديثة وعصرية أما باقي الدراسات فهي قديمة نظراً لتغير معظم القوانين التشريعية.

5- أغلب الدراسات السابقة اقتصر على دراسة حالة أو تحليل إحصائيات أما دراستنا ركزت على أسلوب المراقبة وتحليل الإحصائيات.

خلاصة الفصل الأول:

تطرقنا في هذا الفصل إلى مجموعة من العناصر التي تتعلق بالتحقيق الجبائي المعمق و الذي يعد شكل من أشكال الرقابة الجبائية حيث يساعد في التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة وأشرنا أيضا إلى قواعد ومعايير انتقاء المكلفين والتي هي محددة من قبل الإدارة المركزية للضرائب والتي من خلالها نتمكن من اختيار جيد ودقيق للمكلفين والذين بدورهم يستفيدون من عدة ضمانات تسمح بتوازن العلاقة بينهم و بين الإدارة الجبائية وبعدها تحدثنا عن التهرب الضريبي بمختلف أشكاله والآثار المترتبة عنه وطرق محاربهته.

الفصل الثاني:

دراسة حالة عن التحقيق

المعمق VASFE بمديرية

الضرائب عين تموشنت

تمهيد:

بعد أن أتمنا الجانب النظري والذي تطرقنا فيه إلى مختلف جوانب المتعلقة بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية حيث تعتبر أداة مهمة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتعزيز الوعي للمكلفين بالضريبة والذي ينتج عنه معلومات جبائية صحيحة، كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي وذلك من خلال القيام بدراسة الحالة التطبيقية بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت كما اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي في المجال التطبيقي.

من أجل تعزيز دراستنا قمنا بالتطرق في الفصل الثاني إلى دراسة حالة تطبيقية والتي تحصلنا عليها من مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت والتعريف بها ثم تطبيق الجانب النظري لمراحل التحقيق في الوضعية الجبائية.

المبحث الأول: التعريف بإدارة الضرائب وبمصلحة المراجعات الجبائية

تعد إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي، الحرص والتحقق من سلامة السير الحسن للتطبيق الصارم للقوانين المالية، إضافة إلى كيفية الحفاظ على حقوق المكلفين بالضريبة وخاصة فيما يتعلق بنظام الفرض الضريبي والمنازعات.

إن إدارة الضرائب تتكون من عدة مديريات فرعية ومصالح خارجية، لكن سنقتصر في بحثنا إلى التطرق إلى المديرية الولائية للضرائب بعين تموشنت ومكتب المراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

نبذة عن مديرية الضرائب الولائية DIW

لقد تم إسناد المهام الجبائية إلى وزارة الاقتصاد أو المالية بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 90-189 والمؤرخ في 23 جويلية 1990، بحيث تتولى وزارة المالية تحديد مهام إدارة الضرائب. أما بالنسبة لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت هي واحدة من بين 51 مديرية ولائية على المستوى الوطني التي باشرت نشاطها بداية من تاريخ 1985/01/02 والتي يمكن حصر بعض مهامها فيما يلي:

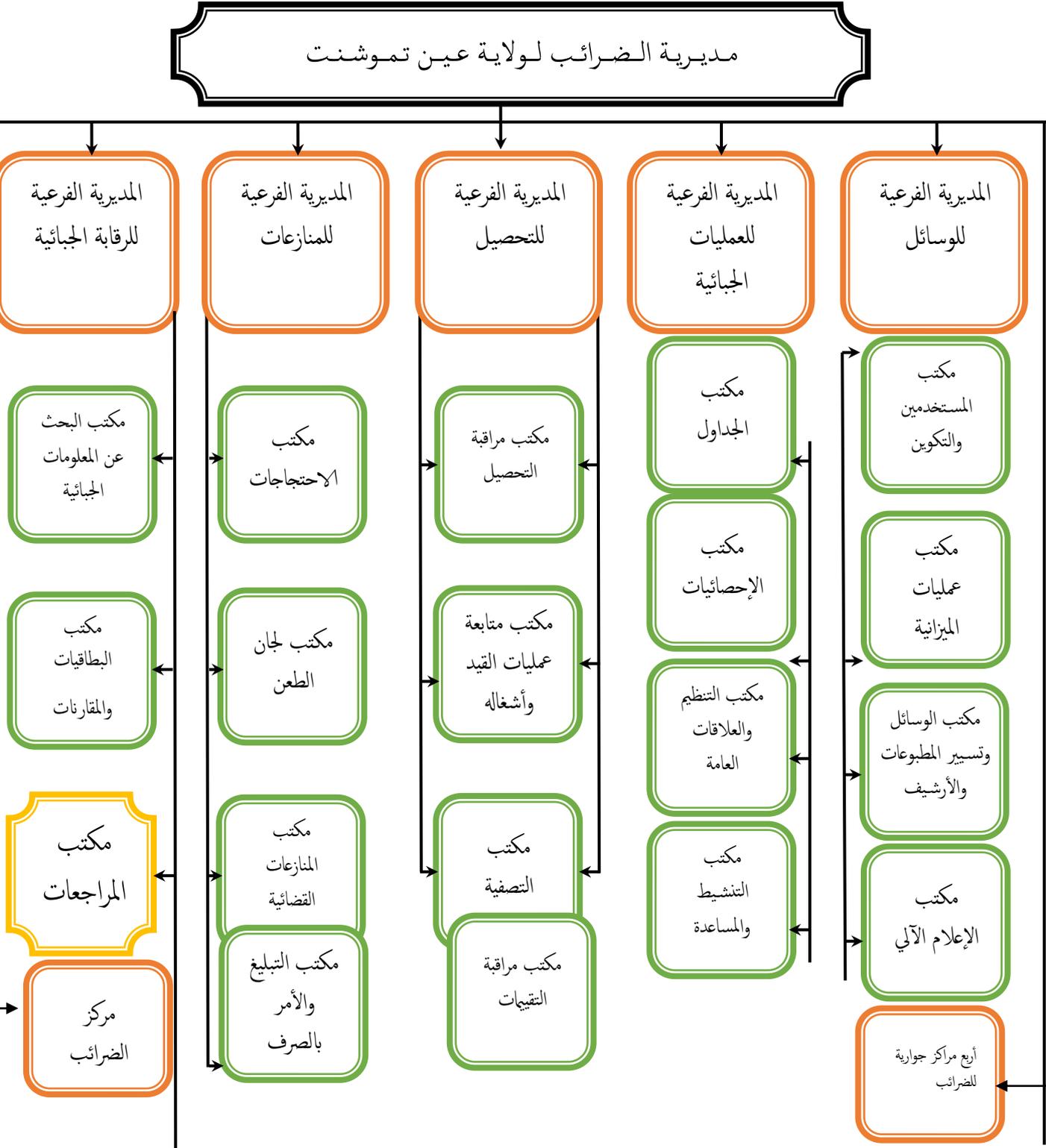
- تتدخل في مجال التسيير البشري والمادي للمصالح الولائية الجبائية
- متابعة عملية التحصيل على مستوى قابضة الضرائب
- إصدار البطاقات الجبائية
- التحقيق في المحاسبة ومتابعة كشوف العملاء
- تقوم بعمليات الإحصاء والمتعلقة بالملفات الجبائية الموجودة على مستوى المفتشيات ومركز الضرائب.
- الفرض في المنازعات والطعون الجبائية.... الخ.
- بمعنى أنها تقوم بتسيير مديرياتها الفرعية الخمسة.

الفصل الثاني : دراسة حالة عن التحقيق المعمق VASFE بمديرية الضرائب عين تموشنت

المطلب الاول: التعريف بالهيكل التنظيمي للمديرية

يبرز الهيكل التنظيمي للمديرية في شكل خمس مديريات فرعية تشمل عدة مصالح وهذه الأخيرة تضم مكاتب مختصة وواضحة المهام.

الشكل (1/2): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب



المصدر: المديرية العامة للضرائب

➤ مهام مديرية الضرائب

تشمل مديرية الضرائب لعين تموشنت خمس مديريات فرعية تتولى مهمة إدارة المهام المخولة إليها وهي

كالتالي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية وتكلف لاسيما بما يأتي:
 - تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها كما تكلف بأشغال الإصدار
 - التكلف بطلبات اعتماد حصص بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.
 - متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.
- المديرية الفرعية للتحصيل، وتكلف لاسيما، بما يأتي:
 - التكلف بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتبعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى.
 - متابعة العمليات والقيود الحسابية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصل الجبري للضريبة.
 - التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
 - مراقبات القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.
- المديرية الفرعية للمنازعات، تكلف لاسيما، بضمان ما يأتي:
 - معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو مرحلة الإعفاء، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
 - تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

• المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

قبل عام 1991 كانت مجمل عمليات التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية مطبقة من قبل مصلحة البحث والتحقيق، وهي هيئة تتضمن البحث والتحقيق في ثلاثة مناطق وهي الجزائر العاصمة، وهران وقسنطينة، تحت سلطة الإدارة المركزية التي تسطر برنامج وكيفية العمل، لكن بعد الإصلاح الجبائي سنة 1992 أوكلت مهمة الرقابة إلى مديرية الضرائب الولائية، وفي نهاية سنة 2010 أنشئت مديرية فرعية للمراقبة الجبائية والتي لها دور كبير في محاربة الغش والتهرب الضريبي، وتكلف لاسيما بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها.

الفصل الثاني : دراسة حالة عن التحقيق المعمق VASFE بمديرية الضرائب عين تموشنت

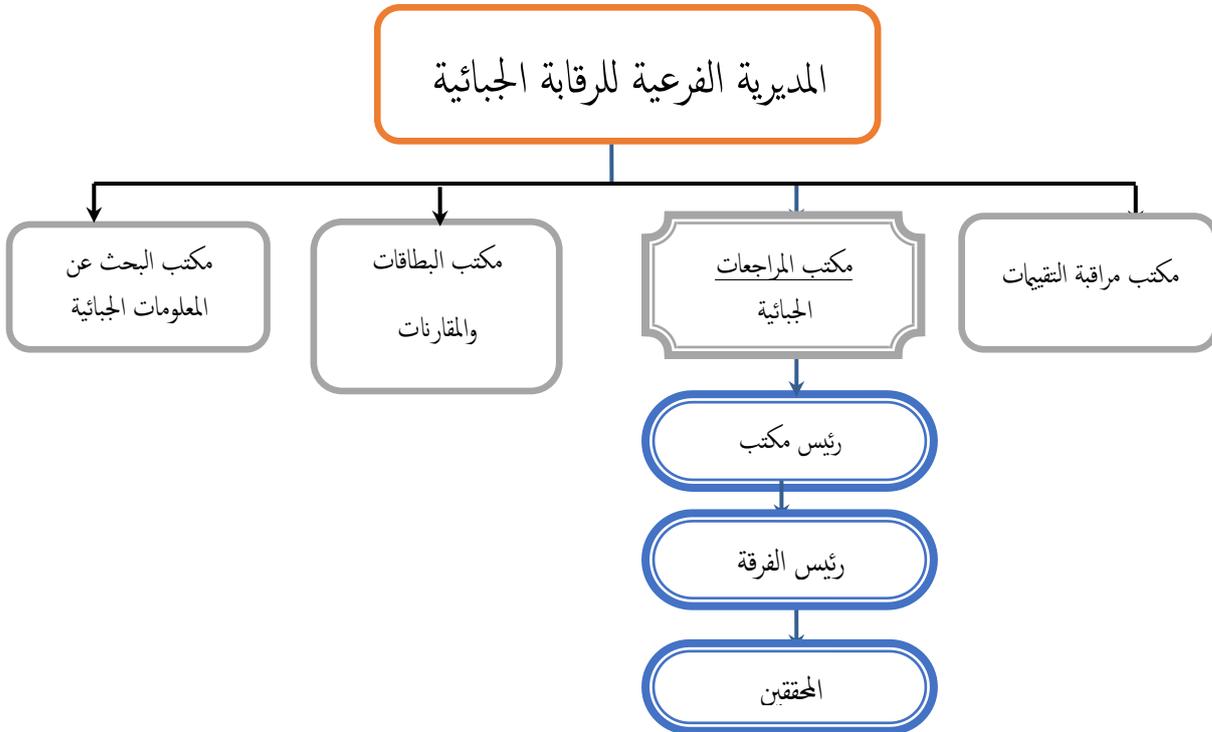
وتكلف بما يأتي:

- متابعة وتنسيق وتنشيط أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية والجبائية الموجودة على المستوى الجهوي والمحلي.
- السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات الرقابة.
- تحديد شروط تطبيق الرقابة على الوثائق وضمان متابعتها.

تعمل على تسيير:

- أ- مكتب متابعة تحقيقات المحاسبة.
- ب- مكتب متابعة التحقيقات المعمقة للوضعيات الجبائية الإجمالية ومراقبة المعاملات والتقييمات.
- ج- مكتب متابعة التحصيل والمنازعات الناجمة عن التحقيقات.
- المديرية الفرعية للوسائل، وتكلف بما يأتي:
 - تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
 - السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

الشكل (2/2): الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية



المصدر: المديرية العامة للضرائب

المطلب الثاني: التعريف بمصلحة المراجعات الجبائية

مصلحة المراجعات الجبائية هي إحدى مصالح المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية وتم استحداثها بموجب المادة 77 فقرة 1 من أحكام المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 12/09/2006 الجريدة الرسمية العدد 20 سنة 2009، ويشرف على هذا المكتب رئيس المكتب ويليهِ رئيس فرقة التحقيق، هذا الأخير يشرف على مهام ثلاث فرق للتحقيق.

إن المهام المسندة إلى مصلحة المراجعة الجبائية بكل مكاتبها عموماً يتولى المعاون التقني ترجمتها في شكل وثائق إدارية المعمول بها وفق التنظيم الداخلي للإدارة.

أولاً- التعريف بالمصلحة ومهامها

يتولى الإشراف بمهام مصلحة المراجعات الجبائية رئيس مكتب بحث يتولى المهام التالية:

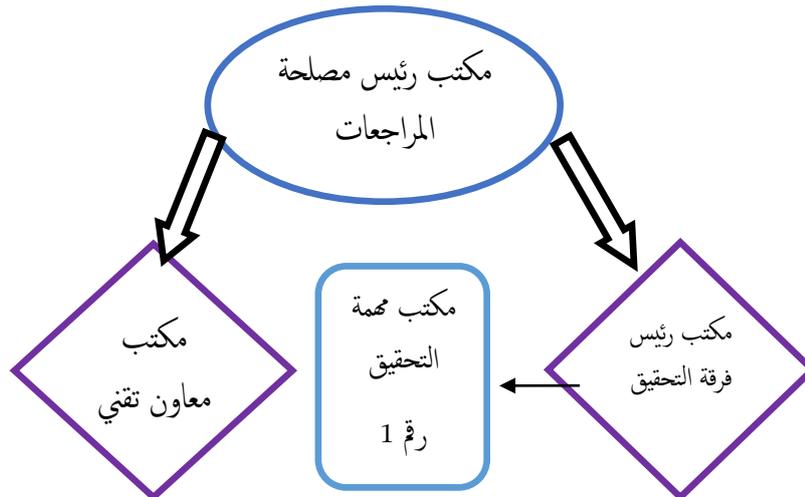
- تسجيل المكلفون بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- إعداد الوضعيات الإحصائيات والتقارير الدورية التقييمية.
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.

ثانياً- الهيكل التنظيمي لمصلحة المراجعات

يشمل مكتب المراجعات الجبائية:

- مكتب رئيس فرقة التحقيق.
- مكتب معاون تقني.
- مكتب مهمة التحقيق.

الشكل (3/2): الهيكل التنظيمي لمصلحة المراجعات



المصدر: المديرية العامة للضرائب.

المطلب الثالث: مهام رئيس فرقة التحقيق

يشرف رئيس فرقة التحقيق على توجيه أعضاء فرق التحقيق خلال الفترة الممتدة من تاريخ تسليم برنامج الأعمال إلى غاية نهايتها.

وإن أهم ما يقوم به رئيس فرقة التحقيق نوجزه في النقاط التالية:

- وضع خطة عمل للبرنامج السنوي المسطر.
- حضور أول مداخلة في عين المكان بين المكلف بالضريبة المعني بعملية التحقيق لأجل إمضاء محضر المعاينة.
- متابعة ومراقبة سير العمل.
- توجيه وتصحيح الأعمال المنجزة.
- تنظيم كل التدخلات الميدانية المتعلقة بمهام التحقيق.
- العمل على احترام المدة القانونية الخاصة بالتحقيق في عين المكان.
- استقبال المكلفين بالضريبة والأخذ بعين الاعتبار كل ملاحظاتهم والاهتمام بها.
- المشاركة في اتخاذ القرار النهائي والمتعلق بنتيجة التحقيق.
- إعداد الإشعار بالتقويم الأولي والنهائي.
- إعداد تقارير التحقيق من طرف أعوان التحقيق.
- كما يتم حفظ ملفات المكلفين بالضريبة المعنيين بالتحقيق لدى رئيس فرقة التحقيق.
- التأكد من صحة إعداد الوارد «Rôle individuel».
- العمل على تسجيل الوارد لدى مفتشيات الضرائب.

المبحث الثاني: دراسة حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

إن الهدف من التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE هو الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أو بصفة عامة التأكد من تصريحات الدخل الإجمالي (للضرائب، صفحة 18)، وحققة الظروف المعيشية الخاصة به وهذا النوع من التحقيق يمثل نسبة قليلة بمقارنته مع التحقيق المحاسبي، كما أنها تخص فقط الأشخاص الطبيعيين وبالتالي إن الضريبة الوحيدة محل التحقيق هي الضريبة على الدخل الإجمالي وفق السلم التصاعدي المدرج في المادة 104 من ق ض م رم لسنة 2020..

المطلب الأول: إجراءات البحث الأولية للتحقيق وإعداد التقييم الجبائي

سنتطرق من خلال هذا المطلب لأهم إجراءات البحث الأولية للتحقيق وطرق إعداد التقييم الجبائي.

أولاً- إجراءات البحث الأولية للتحقيق:

- تم إخضاع السيد X للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وفق برنامج التحقيق لسنة 2022 من طرف المديرية الفرعية للتحقيق الجبائي، وعند إعلام أعوان التحقيق بالبرنامج قاموا بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق فيما يتعلق بضريبة الدخل الإجمالي من المركز الجوارى للضرائب بعين تموشنت.

بعد ذلك تم إرسال إشعار بالتحقيق (انظر الملحق رقم 01) مرفق بميثاق مكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية بواسطة رسالة مسجلة مع وصل باستلام وذلك يوم 2022/03/21 ومسجلة في السجل الصادر تحت رقم 35 ويتعلق التحقيق بالسنوات غير المتقدمة 2018، 2019، 2020 و 2021 بحيث يمتد من الفترة 2018/01/01 إلى غاية 2021/12/31 ويخص الضريبة على الدخل الإجمالي.

وقد تم تحديد موعد الزيارة بتاريخ 2022/04/16 على الساعة العاشرة صباحاً بمقر سكنه، مع منحه مدة 15 يوم لإجراء المقابلة وتهيئة نفسه لها، مع إمكانية الاستعانة بوكيل من اختياره وفق نص المادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022.

بعد انقضاء المدة الزمنية المحددة (التمثلة في 15 يوم لتحضير نفسه) قام المحققان ورئيس فرقة التحقيق بلقاء أولي مع المكلف بمقر سكنه المصرح به في ملفه الجبائي، حيث تتم بينهم نقاشات ودية بخصوص ما يلي: تعريف وطمأنة المكلف بأن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إجراء عادي ويمس مختلف المكلفين مع توضيح حقوقه والتزاماته وإعداد محضر معاينة مسجل ومؤرخ يبين اللقاء الذي تم وكذلك سرد الوثائق الممنوحة للمكلف لأجل تعبئتها والتمثلة في وثيقة وضعية الثروة (FICHE DE SITUATION DE

PATRIMOINE) وقد تم التماور معه بشأن وضعيته الجبائية وظروف معيشته فيما يخص النفقات التالية :
_ مصاريف الأكل شهرياً، مصاريف الملابس سنوياً، مصاريف تتعلق بصيانة المسكن، مصاريف الدواء والعلاج الصحي، مصاريف مدرسية إذا كان هناك متدرسين، مصاريف صيانة السيارة من غسل وتشحيم والوقود إن وجدت، مصاريف الاستقبال اليومي (مقهى، زيارات عائلية)، مصاريف السفر (عمره حج وعطل سياحية... وغير ذلك)، المصاريف التالية: الهاتف الثابت، النقل، الانترنت، الكهرباء، الغاز والماء... وغير ذلك، مصاريف عيد الأضحى وعيد الفطر ومصاريف شهر رمضان، مصاريف تتعلق بحياسة عقارات مبنية و غير

الفصل الثاني : دراسة حالة عن التحقيق المعمق VASFE بمديرية الضرائب عين تموشنت

مبنية وكذا منقولات أي إذا ما كان قام بحيارة أرض أو سكن أو سيارة خلال الفترة المراد التحقيق فيها، وعلى المحقق أن يطلب فواتير الكهرباء والماء والغاز وكذلك مراقبة جواز السفر (الخاص به و بجميع أفراد أسرته من زوجة وأولاد) إذا ما كانت هناك سفريات خلال الفترة المعنية بالتحقيق.

وأثناء عمليات الفحص يقوم المحققان بطلب معلومات عن كل ما يمكن أن يمتلكه الفرد والمتعلقة بالمصاريف السابق ذكرها وذلك بواسطة وثيقة طلب المعلومات والتي يتم إرسالها لمختلف الإدارات المتخصصة ومن أهم هذه الهيئات:

_المؤسسات المالية (البنوك-البريد- شركات التأمين)، مصلحة البطاقات الرمادية، مديرية سونلغاز وشركة المياه وشركة الاتصالات الهاتفية، المحافظات العقارية، وكالات السفر، ... وغير ذلك. وكذلك يطلب أعوان التحقيق من المكلف إحضار كل الوثائق القانونية والإثباتية التي تحدد وتبين مجمل مصاريفه وإيراداته المحققة خلال الفترة المعنية بالتحقيق المعمق.

ثانيا: إعداد التقويم الجبائي:

بعد جمع المعلومات المتحصل عليها يقوم المحققان بمعرفة مجمل مصادر إيرادات المكلف بالضريبة ومختلف تكاليفه، يقوم المحققان بالمقارنة بينهما، وتوضيح الطريقة التي سيعتمد عليها في إعادة تشكيل الأرباح ومد المكلف بشرح وافي ومفصل عن مصادر المعلومات وقيمها وطريقة تشكيلها، بعدها يتم إعلام المكلف الخاضع للتحقيق المعمق انه سيتم تطبيق طريقة **Le Bilan De La Balance De Trésorerie** التي من خلالها يتم مقارنة مجموع الإيرادات التي تم تقويمها بالاستناد على المعلومات المتوفرة لدى الأعوان المحققين والتي قد تكون مداخيل متأتية من حق في الميراث أو الهبة، أو قروض لدى الغير تم استرجاعها ومجموع النفقات والمصاريف المتمثلة على سبيل مثال في مصاريف نمط المعيشة ونفقات أخرى كالسفر للاستجمام ... وغيرها. وبعد إتمام عملية التقويم وإعداد حصيلة المستحقات الواجبة الدفع، يشير أعوان التحقيق في الإشعار بالتقويم الأولي أن للمكلف الحق بالاستعانة بمستشار جبائي خلال فترة التحقيق، مع إمكانية طلب في رده عن التقويم الأولي إجراء التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالواقع أو بالقانون حسب الحالة، من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس مصلحة البحث والتدقيق والمراجعات حسب الهيئة التي تقوم بالتحقيق حسب نص المادة 05/ 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

✓ تحديد مصاريف نمط المعيشة:

يقوم أعوان التحقيق بتحديد موعد مع المكلف الخاضع للرقابة على مستوى مكتب التحقيق المتواجد بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت عن طريق إرسال استدعاء، وعندما يحين موعد اللقاء، يقوم الأعوان بتحرير محضر معاينة وسرد وذكر تصريحات المكلف الخاضع للرقابة بخصوص مصاريف نمط معيشته خلال سنة 2018 تم يقوم المكلف بالإمضاء والموافقة عن كل ما تم ذكره حسب أقوال المكلف بعد ذلك يتم تسجيل المحضر وإعطائه رقم خاص وتسلسلي في سجل محاضر المعاينة.

الفصل الثاني : دراسة حالة عن التحقيق المعمق VASFE بمديرية الضرائب عين تموشنت

ولقد تم توضيح مصاريف نمط المعيشة المصرح بها من طرف المكلف وفق الجدول رقم (3/1) مع العلم أن مصاريف المعيشة لكل من سنة 2019 و2020 و2021 قد تم زيادة نسبة 10% تمثل ارتفاع الأسعار (التضخم) على سبيل المثال: تم تقدير مصاريف الأكل لسنة 2019 معتمدين على مصاريف الأكل لسنة 2018 في المعامل 1.1

جدول رقم (1/2): جدول يبين مصاريف المعيشة.

2018	2017	2016	2015	البيان
239.580	217.800	198.000	180.000	مصاريف الغذاء
5.000	5.000	5.000	5.000	مصاريف اللباس
6000	6000	6000	6000	مصاريف النقل
20.500	20.500	20.000	12.500	مصاريف السيارة
70.000	70.000	70.000	70.000	مصاريف طبية
8.254	9.842	8.569	9.500	مصاريف الكهرباء والغاز
3.957	4.210	3.569	2.890	مصاريف الماء
15.000	18.000	24.000	35.000	مصاريف تصليح المسكن
172.600	156.000	203.000	300.000	مصاريف السياحة
540.891	507.352	538.138	620.890	المجموع

المصدر: مكتب المراجعات الجبائية بمديرية الضرائب لعين تموشنت

في المرحلة الثانية يقوم أعوان التحقيق بفحص كل الوثائق القانونية والإثباتية التي تحدد وتبين مجمل مصاريف المكلف الخاضع للتحقيق وإيراداته والتي يمكن ذكرها كالاتي:

✓ تحديد المصاريف المتعلقة بالمشتريات:

المشتريات الخاصة بسنة 2018:

اقتناء منزل بتاريخ 2018/04/13 بعين تموشنت بمبلغ يقدر ب 1.650.000 دج.

اقتناء منزل بتاريخ 2018/06/18 بشعبة اللحم ولاية عين تموشنت بمبلغ يقدر ب 2.200.000 دج.

اقتناء منزل بتاريخ 2018/09/13 بشعبة اللحم ولاية عين تموشنت 1.200.000 دج.

اقتناء منزل بتاريخ 2018/07/25 بولاية عين تموشنت بمبلغ 3.000.000 دج.

سنة 2019:

- اقتناء منزل بتاريخ 2019/10/22 بعين تموشنت بمبلغ 1.500.000 دج.
- اقتناء منزل 2019/11/24 بعين تموشنت بمبلغ 4.000.000 دج.
- اقتناء منزل بتاريخ 2019/06/12 بعين تموشنت بمبلغ 8.000.000 دج.
- التكلفة الكلية لبناء المحلات التجارية بشعبة اللحم ولاية عين تموشنت بمبلغ 750.000 دج.

سنة 2020:

- اقتناء منزل بتاريخ 2020/04/14 بالمالح بمبلغ 500.000 دج.
- اقتناء محلين تجاريين بتاريخ 2020/08/22 بالعامرية بمبلغ 1.640.000 دج.
- اقتناء سكن بولاية وهران 2020/03./06 بمبلغ 3.000.000 دج.
- اقتناء سكن 2019/09/04 ببني صاف بمبلغ 1.200.000 دج تم تقييمه من مصلحة التقويمات وتم تحديد مبلغ الاقتناء حسب مكتب تقييم العقارات التابع لمصلحة الضرائب لولاية عين تموشنت والذي قدر ب 2.152.000 دج.
- اقتناء مسكن 2019 /10/02 بالعامرية بمبلغ 4.000.000 دج تم تقييمه من مصلحة التقويمات وتم تحديد مبلغ الاقتناء حسب مكتب تقييم العقارات التابع لمصلحة الضرائب لولاية عين تموشنت والذي قدر ب 4.225.000 دج.

شراء سيارة CHINA مرقمة كالتالي: 48-930-41502 بتاريخ 2019/08/13 بمبلغ 220.000 دج

بالنسبة لسنة 2021:

- شراء سكن 2021/02/28 بثمن 400.000 دج تم تقييمه من مصلحة التقويمات وتم تحديد مبلغ شراء حسب تقييم مصلحة الضرائب لعين تموشنت والذي قدر ب 580.305 دج
- شراء محل تجاري 2021/03/18 بحاسي الغلة بمبلغ 300.000 دج تم تقييمه من مصلحة التقويمات وتم تحديد مبلغ شراء حسب تقييم مصلحة الضرائب لعين تموشنت والذي قدر ب 886.730 دج
- شراء محل تجاري 2021/03/18 بعين تموشنت بمبلغ 600.000 دج تم تقييمه من مصلحة التقويمات وتم تحديد مبلغ شراء حسب تقييم مصلحة الضرائب لعين تموشنت والذي قدر ب 1.773.461 دج
- شراء محل تجاري بتاريخ 2021/03/18 بحمام بوججر بمبلغ 300.000 دج.

الفصل الثاني : دراسة حالة عن التحقيق المعمق VASFE بمديرية الضرائب عين تموشنت

✓ تحديد الإيرادات المتعلقة بالمبيعات:

بالنسبة لسنة 2018:

بيع سكن مع شريك بالنصف بتاريخ 2018/02/16 بمبلغ 15.000.000 دج

بيع سكن 2018/07/22 بمبلغ 8.000.000 دج.

سنة 2019:

بتاريخ 2019/06/15 تم بيع منزل للسكن بولاية عين تموشنت بمبلغ 1.800.000 دج.

سنة 2018:

بتاريخ 2019/03/04 تم بيع منزل للسكن بمبلغ 3.000.000 دج بنفس الولاية.

تم يقوم أعوان التحقيق بتوضيح كل مصاريف وإيرادات المكلف الخاضع للتحقيق في جدول من اجل تحديد الفارق بينهما والذي يمثل حسب الحالة ما يلي:

- إذا كان الفارق موجبا (بمعنى مجموع الإيرادات أكبر من مجموع النفقات) إذا لا يوجد ربح وبالتالي لا يتم إعادة تقويم الربح المصرح به.

إذا كان الفارق سالبا (أي مجموع الإيرادات أصغر من مجموع النفقات) إذا يوجد ربح وبالتالي يتم إعادة تقويم الربح المصرح به.

الجدول رقم (2/2): تحديد النفقات والإيرادات

المجموع	2021	2020	2019	2018	البيان
2.207.271	540.891	507.352	538.138	620.890	مصاريف نمط المعيشة
36.607.506	3.540.496	11.517.010	13.500.000	8.050.000	حيازة العقارات
750.000	0	0	750.000	0	قيمة الترميم
220.000	0	220.000	0	0	اقتناء السيارات
38.814.777	4.081.387	12.024.362	14.038.138	8.670.890	مجموع المصاريف (النفقات)
10010.000	0	6.000.000	0	4.010.000	حساب التوفير
18.000.000	2.000.000	0	1.500.000	14.500.000	بيع العقارات
66.000	0	0	22.000	44.000	الأرباح المصرح بها
28.076.000	2.000.000	6000.000	1.522.000	11554.000	مجموع الإيرادات

المصدر: مكتب المراجعات الجبائية بمديرية الضرائب لعين تموشنت

الفصل الثاني : دراسة حالة عن التحقيق المعمق VASFE بمديرية الضرائب عين تموشنت

المطلب الثاني: نتائج التحقيق

بعد الفحص الدقيق للملف الجبائي والتحصيل على المعلومات الخاصة بنشاط المكلف ومسار حياته وتكاليفه فإن الوضعية الجبائية الجديدة للضريبة على الدخل الإجمالي تم حسابها على أساس الفرق بين النفقات والإيرادات.

الدخل الخاضع للضريبة = مجموع إجمالي النفقات - مجموع إجمالي الإيرادات

الدخل الخاضع للضريبة (لأربع سنوات المحقق فيها) = 28.076.000 - 38.814.777 = 10.738.777

الدخل الخاضع للضريبة (للسنة الواحدة من سنوات التحقيق) = 10.738.777 ÷

4 = 2.684.694 د.ج.

الجدول رقم (3/2): التقويم الأولي بنتائج التحقيق

البيان	2018	2019	2020	2021
الربح المشكل	2.684.694	2.684.694	2.684.694	2.684.694
الربح المصرح به	120.000	120.000	120.000	120.000
حقوق الضريبة بعد التحقيق	807.642	807.642	807.642	807.642
حقوق الضريبة قبل التحقيق	/	/	/	/
IRG الواجبة الدفع	807.642	807.642	807.642	807.642
عقوبات الوعاء	201.910	201.910	201.910	201.910
المجموع = IRG الواجبة (الدفع+عقوبات الوعاء)	1.009.552	1.009.552	1.009.552	1.009.552

المصدر: مكتب المراجعات الجبائية بمديرية الضرائب لعين تموشنت

قام أعوان المحقق بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التقويم الأولى بواسطة رسالة مسجلة مع وصل استلام بتاريخ 2022/12/19 مع منحه مدة 40 يوماً للرد عما يتضمنه التقويم الأولي سواء بالقبول أو الرفض مع إحضار التبريرات ولقد قام المكلف وفق ما سبق ذكره بالرد على الإشعار بالتقويم الأولي بتاريخ 2022/01/10 بحيث قام المكلف من خلال رده بقبول ما تضمنه الإشعار الأولي.

الفصل الثاني : دراسة حالة عن التحقيق المعمق VASFE بمديرية الضرائب عين تموشنت

- وبالتالي نتيجة قبول نتائج التحقيق المعمق قام بعد ذلك أعوان التحقيق بإبلاغه بالتقويم النهائي للنتائج المتوصل إليها بواسطة رسالة مسجلة مع وصل الاستلام ومن ثمة إصدار الوارد **Rôle individuel**
- بعد إتمام إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من بداية التحقيق إلى غاية إعداد التقرير النهائي الذي يتضمن تواريخ كل العمليات السابقة وهذا لا يمنع أن للمكلف الخاضع للرقابة الحق في اللجوء لمصلحة المنازعات في حالة عدم رضاه عن التقويم النهائي.

الجدول رقم (4 /2): عدد الملفات الخاضعة لعملية الرقابة الجبائية (2012-2023)

السنة	مراقبة التقييمات	الفرقة المختلطة	VASFE	VC	CP	CSP
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	150	12	09	26	13	95
2022	164	16	07	28	14	110
2023	156	15	08	32	15	145
المجموع	1868	190	62	389	188	1443

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا بوثائق مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (3-2) نستخلص ما يلي: بالنسبة للرقابة المتعلقة بتقييم العقارات المبنية وغير المبنية عدد الملفات الخاضعة للتقييم تتراوح بين 140 كحد أدنى و 180 كحد أقصى، أما عن الفرقة المختلطة فهي نوع من التحقيق الذي يتولى جمع المعلومات حول المكلفين الذين تم برمجتهم للرقابة واستغلالها في متابعته بخصوص الضرائب المصرح بها، وهذه الملفات تراقب من قبل ثلاث مصالح إدارية تتعاون فيما بينها وهي مصلحة الضرائب والجمارك ومصلحة المنافسة ومراقبة الأسعار، ثم تأتي الرقابة الجبائية بأشكالها المتعددة، في بخصوص التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية نلاحظ أن سنة 2014 لم يتم برمجة أي

الفصل الثاني : دراسة حالة عن التحقيق المعمق VASFE بمديرية الضرائب عين تموشنت

مكلف بالتحقيق، وعدد الملفات المراقبة تراوحت بين 2 ملف إلى 9 ملفات كحد أقصى، بحيث شهدت هذا التحقيق تزايد طفيف في عدد الملفات المراقبة ، أما سنة 2020 فقد بلغ عدد الملفات 03 بسبب وباء الكورونا، أما فيما يتعلق بالتحقيق المحاسبي نلاحظ تزايد في عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية حيث بلغت 45 ملف بمقارنتها بسنة 2012 حيث بلغت 20 ملف وذلك ابتداء من سنة 2013 وتزامن ذلك مع افتتاح مركز الضرائب بعين تموشنت، وبخصوص التحقيق المصوب كذلك تزايد في عدد الملفات المراقب في تصريحاتها، أما التحقيق في الوثائق عدد الملفات المراقب فيها تراوحت بين 87 ملف إلى 165 ملف كحد أقصى، كنتيجة لأشكال الرقابة التي تناولنها في هذا المطالب، فإن التسوية الجبائية لتلك الملفات التي تم مراقبتها نتج عنها مبالغ طائلة والتي تتضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (5/3): مبالغ التهرب المرصودة في إطار آليات الرقابة الجبائية (2012-2023)

السنة	مبلغ التهرب (مراقبة التقييمات)	مبلغ التهرب (VASFE)	مبلغ التهرب (VC)	مبلغ التهرب (CP)	مبلغ التهرب (CSP)	المجموع
2012	32 159 174	987 124	42 541 102	2 543 201	29 982 456	108 213 057
2013	29 547 780	3 785 254	218 480 215	11 789 415	31 149 205	266 751 869
2014	21 368 475	00	234 950 142	14 594 206	24 285 941	295 198 764
2015	23 745 109	8 304 693	178 456 147	21 000 347	25 249 451	256 755 747
2016	24 287 148	4 924 701	198 942 248	17 951 174	21 108 768	167 214 039
2017	30 698 207	8 673 670	249 658 231	12 410 200	27 627 849	329 068 157
2018	44 324 407	5 978 540	302 258 109	8 200 885	23 714 520	384 476 461
2019	61 146 457	10 705 910	210 318 115	7 189 470	33 295 236	322 655 188
2020	59 281 201	1 358 241	164 683 157	9 475 921	20 946 184	255 744 704
المجموع	326.584.958	44.718.133	1.800.287.466	105.154.819	216.413.347	2.386.068.986

المصدر: مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

خلال فترة الدراسة الممتدة من (2012-2020) يلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (3)- أن مبالغ التهرب الضريبي المرصودة من قبل جهاز الرقابة الجبائية شهدت زيادات متذبذبة من سنة إلى أخرى ومن شكل مراقبة إلى آخر فبالنسبة للتهرب الضريبي في إطار مراقبة التقييمات وهذا النوع من الرقابة يتعلق بحقوق التسجيل والإشهار عندما تتم عمليات اقتناء العقارات المبنية وغير المبنية، ونتج عن هذا الشكل الرقابي أكبر تقييم لسنة 2019 حيث بلغ **61 146 457** دج وأقل تقييم يعود لسنة 2014 حيث بلغ المبلغ **21 368 475** دج.

أما فيما يتعلق بالحصيلة الضريبية الناجمة عن عملية التحقيق المحاسبي ويمس هذا الشكل الرقابي كل الملفات الجبائية التي تخضع للنظام الحقيقي ويتطرق لمجمل الضرائب التي تخضع لها المؤسسة المحقق في محاسبتها، ونتج عن هذا التحقيق المحاسبي مبلغ التهرب الذي يعد أكبر تقييم لسنة 2018 حيث قدر المبلغ ب **109 302 258** دج أما أقل مبلغ كان في سنة 2012 حيث قدر ب **42 541 102** دج، وهذا التباين مرجعه عدد الملفات المراقبة وعدد أعوان التحقيق بحيث تم إعلامنا بأن عدد أعوان التحقيق قد تضاعف من ستة أعوان إلى 20 عون بسبب افتتاح مركز الضرائب في 20 ماي 2013، ثم أخذ عدد الأعوان في تناقص بسبب التقاعد وتغيير الوظيفة والوفاة حيث تراجع سنة 2016 وأصبح العدد 11، أما فيما يتعلق بالحصيلة الضريبية الناجمة عن عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يمس ضريبة واحدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي بحيث كان أكبر تقييم لسنة 2019 حيث بلغ **61 146 457** دج وأقل تقييم يعود لسنة 2012 حيث بلغ **987 124** دج، وبالنسبة للتهرب الضريبي في إطار التحقيق المصوب ويعنى هذا النوع بضريبة واحدة أو أكثر لفترة تحقيق لا تتجاوز سنتين، ولقد كان أكبر مبلغ تم رصده يتعلق بسنة 2015 وقدر ب **21 000 347** دج، واقله سنة 2012 حيث بلغ **2 543 201** دج، أما فيما يتعلق بالحصيلة الضريبية الناجمة عن عملية التحقيق على الوثائق كان أكبر مبلغ تم رصده يتعلق بسنة 2019 حيث بلغ **33 295 236** دج واقله سنة 2020 حيث بلغ **20 946 184** دج، أما عن الحصيلة الإجمالية التي حققها جهاز الرقابة بكل أشكاله رصد أكبر حصيلة ضريبية ناتجة عن التهرب الضريبي في سنة 2018 حيث بلغ **384 476 461** دج، وأقل حصيلة كانت سنة 2012 حيث بلغ **108 213 057** دج.

نستخلص مما سبق أن التحقيق المصوب حقق أقل حصيلة ضريبية مقارنة بالحصيلة الضريبية المحققة عبر كل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق وحسب اعوان التحقيق هذه الحصيلة المتواضعة سببها قلة الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب وكذلك كونه يمس ضريبة واحدة في كل الحالات ويمس فترة ومنية قد تكون سنة أو سنتين على الأكثر، غير أنه حقق حصيلة مرتفعة نسبيا عن الحصيلة المحققة من إعادة تقييم عمليات اقتناء العقارات، كما أن التهرب الضريبي مازال يشكل هاجسا للدولة بالرغم من الإصلاحات التي مست قطاع الضرائب، خاصة بعد التركيز على الرقابة الجبائية والتي تتعلق بإنشاء مراكز الضرائب على المستوى الوطني واعتماد نظام جبايتك وإحلال نظام معلومات جبائي متاح على موقع الانترنت يضم كل المعلومات الجبائية والنصوص القانونية وتعليمات ودلائل جبائية تتعلق بكيفيات التصريح والتسديد وتوضيح التزامات وواجبات المكلفين بالضريبة وكل ما يهم المكلف وما يتعلق بالنظام الضريبي الجزائري.

كما أن هناك موقع يهتم بانشغالات واستفسارات المكلفين حول وضعيتهم الجبائية، ويقدم كل ما يحتاجه المكلف من وثائق ومعلومات، بالرغم من المجهودات المبذولة في إطار الرفع من الحصيلة الضريبية وتوعية المكلف بأهمية المشاركة في تغطية النفقات العامة من خلال دفع مستحقاته الضريبية، إلا أن التهرب الضريبي لا يزال في تزايد ويرجع ذلك إلى محدودية الوسائل والأساليب الرادعة.

أظهرت النتائج المستخرجة من دراسة حالة التحقيق المعمق بمركز الضرائب لعين تموشنت صدق الفرضيتين التي مفادهما:

- يمكن للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من خلال إجراءاته أن يساهم في رفع الحصيلة الضريبية
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية دور في التخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي بمديرية الضرائب لعين تموشنت .

خلاصة الفصل الثاني:

تطرقنا في الفصل التطبيقي للتعريف بالجهة التي استقبلتنا خلال أيام التبرص بغية استكمال متطلبات الدراسة بخصوص دراسة حالة في إدارة الضرائب بعين تموشنت، وقمنا بالتعريف بمديرية الضرائب ومديرياتها الفرعية وهي خمس مديريات فرعية، وكذلك توضيح هيكلها التنظيمي، كما قمنا بتعريف المصالح الخارجية والمستحدثة لإدارة الضرائب، والمتمثلة في مركز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب والبالغ عددها أربعة مع تمثيل الهيكل التنظيمي، وذكر المهام المخولة لكل منها.

ولقد تبين لنا من خلال المعطيات المستمدة من المديرية الولائية للضرائب ومصالحها الخارجية، أنّ عملية التحصيل الضريبي تتم بطريقة جيدة وتمكنت المصالح الجبائية من زيادة لإيراداتها الضريبية من خلال السيطرة على ظاهرة التهرب الضريبي نسبيا وخلق حيزها وتضييقه من خلال الصرامة والجدية في تطبيق مبادئ وإجراءات الرقابة الجبائية بصفة عامة والتحقق المعمق VASFE بصفة خاصة.

ومن خلال هذه الدراسة تبين أن مديرية الضرائب ومركز الضرائب والمراكز الجوية في عين تموشنت عن طريق المصالح المكلفة بالدراسة والبحث عن المادة والوعاء الضريبي الواقعي نسبيا، أنها تحرص على رعاية إيرادات الخزينة العمومية، بدراساتها الدقيقة والمشددة في ردع ومعاقبة كل متهرب عن الضريبة، وتركيزها على حماية موارد الدولة التمويلية.

كما تبين من خلال الدراسة التي قمنا بها في الجانب التطبيقي بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت والتي سلطنا الضوء على أهم تقنيات التحقيق المعمق VASFE و معرفة مختلف مراحل وأهميته لدى الإدارة الجبائية، لمعرفة صحة ومصداقية تصريحات المكلفين بالضريبة، وهذا بهدف استرجاع المبالغ المالية المتملص والمتهرب من قبل المكلفين الذين يلجئون للتهرب الضريبي لفائدة الخزينة العمومية.

وبالرغم من الجهود المبذولة من طرف الدولة إلا أن آلية التحقيق المعمق على مستوى الولاية تعتبر ضعيفة مقارنة بحجم التهرب الضريبي، وذلك عائد للصعوبات والمشاكل التي تعيق الرقابة الجبائية.

الختامة

الخاتمة

خاتمة:

تعد ظاهرة التهرب الضريبي من أكثر المشاكل التي تواجه الدول في العالم و تتعقد عملية مكافحة هذه الظاهرة بسبب التنوع الكبير في أساليب التهرب الضريبي، سواء كانت تلك الأساليب قانونية أو غير قانونية، لذا من الضروري بالنسبة للسلطات المختصة اتخاذ تدابير فعّالة وشاملة لمواجهة هذه الظاهرة والحد من تأثيرها السلبي على الاقتصاد الوطني من خلال سدّ الثغرات القانونية التي قد يستغلها البعض للتهرب من الضرائب، وتغليظ العقوبات على المخالفين و تطوير أنظمة ضريبية إلكترونية تُساهم في تبسيط الإجراءات الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي و العمل على المساواة بين جميع المكلفين في دفع الضرائب المستحقة عليهم، مما يُساهم في خلق بيئة ضريبية عادلة ونزيهة.

اختبار صحة الفرضيات:

✓ **نتيجة الفرضية الأولى:** يمكن أن يساهم التحقيق العميق في الوضعية الجبائية بشكل كبير في زيادة الإيرادات الضريبية، من خلال تحديد الأشخاص الملزمين بالضرائب ومراجعة ثروتهم التي لم يتم الإفصاح عنها، ومن ثم فتح تحقيق قانوني لاستعادة الأموال التي تم إخفائها عن الدولة ومنه يمكن القول بأن الفرضية الأولى للدراسة صحيحة.

✓ **نتيجة الفرضية الثانية:** لتقليل ظاهرة التهرب الضريبي، تقوم مديرية الضرائب في عين تموشنت بدور حيوي من خلال تطبيق مختلف أشكال الرقابة الجبائية ومن بينها التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وهذا يشير إلى صحة الفرضية الثانية

النتائج:

- مردودية مديرية الضرائب بعين تموشنت مرتبطة بأداء مديرياتها الفرعية خاصة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
- التحقيق المعمق يساهم في تحقيق موارد جبائية هائلة وهذا ما تظن إليه المشرع الجبائي من خلال استحداثه بتاريخ 1991 ، ذلك بغية الرفع من الحصيلة الضريبية.
- التأثير الايجابي للرقابة الجبائية بصفة عامة والتحقيق المعمق بصفة خاصة على الحصيلة الكلية بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت.
- دور التحقيق المعمق في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي بعين تموشنت من خلال الحصيلة الضريبية المسترجعة من جرائمه والمثبتة في الإحصائيات التي تم عرضها في الجانب التطبيقي.

الخاتمة

التوصيات:

- فرض عقوبات صارمة على المكلفين المتهربين من دفع الضرائب واللذين يمتنعون عن الإفصاح عن ممتلكاتهم، لتعزيز الامتثال الضريبي وتقليل التهرب الضريبي.
- زيادة عدد الموظفين في مجال إدارة الضرائب وتحسين التجهيزات الإلكترونية لمعالجة ومتابعة الملفات المعقدة التي تتوفر لدى الإدارة الضريبية، بهدف تحقيق فعالية أكبر في عملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.
- توعية المكلفين بأهمية الوفاء بالتزاماتهم الضريبية، وحقوقهم وواجباتهم اتجاه إدارة الضرائب.
- تعزيز مهارات وكفاءة المحققين الجبائيين من خلال تطويرهم وتدريبهم بشكل مستمر في مجال المحاسبة والحماية نظرا للتعديلات والتحديثات المستمرة في التشريعات الجبائية، لضمان تطبيق القانون بشكل صحيح وعادل.

ما يمكن الخروج به من اقتراحات وتوصيات سنذكره في النقاط التالية:

- تخصيص هيئات مستقلة عن مكتب المراجعات الجبائية تتولى تأدية مهام التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بشكل فعال.
- الاهتمام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وتكثيف الجهود نحو ترقيته وتطوير وتوسيع مجالات فرضه.
- إعطاء فرصة للمكلف لتسديد ديونه الجبائية، من خلال وضع رزمة لدفع المستحقات الضريبية في شكل أقساط شهرية تتناسب والقدرة التمويلية للمكلف؛
- إعادة النظر في أجور ورواتب موظفي مصلحة الضرائب، وذلك لتحفيزهم على رفع مردودية العمل وإبعادهم عن إجراءات المكلفين بالضريبة،
- العمل على تقوية النظام الجبائي من الناحية التشريعية، وتدارك الثغرات والعمل على معالجتها قصد تقليصها.
- تحسين كفاءة وأداء موظفي جهاز الضرائب، من خلال تكوين متخصص في الضرائب والذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر، مع وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي؛
- يجب توعية المكلفين بأهمية الضريبة في التنمية الاقتصادية؛
- ضرورة زيادة فعالية مكافحة التهرب الضريبي من خلال توفر إرادة سياسية قوية لمكافحتها، و نشر الوعي الضريبي؛

الخاتمة

أفاق الدراسة:

تناولت هذه الدراسة دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية كأداة لتقليل ظاهرة التهرب الضريبي، ونطمح في أن تكون نقطة انطلاق لدراسات أخرى في المستقبل، تهدف إلى تطوير حلول فعّالة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بشكل أكبر، لذلك يتعين على هذه الدراسات أن تستكشف آليات جديدة لتحسين الإجراءات الضريبية وتحليل السياسات الضريبية المختلفة، ودراسة تأثيراتها على السلوك الضريبي للأفراد والشركات. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تركز هذه الدراسات على استخدام التكنولوجيا الحديثة والتحليلات البيانية لتحسين كفاءة الرقابة الضريبية وزيادة الامتثال الضريبي.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع:

1-الكتب:

- أحمد البطريق يونس. (1973). النظم الضريبية. المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، مصر.
- بزويذة حميد. (2015). جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- حمدي سليمان القبيلات. (1998). الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومي. الأردن: مكتبة دار الثقافة.
- الخطيب خالد، زهير الشامية أحمد. (1997). المالية العامة. الأردن: دار زهران للطباعة والنشر.
- الخطيب خالد، زهير أحمد. (2005). أسس المالية العامة عمان. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- خالد محمد. (2010). التهرب الضريبي وأساليب مكافحته. القاهرة، جامعة الدول العربية، مصر.
- ذبيح لياس قالب. (2011). مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية " دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي". (مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة)، الجزائر.
- سليم وهبة محمد. (2010). التهرب الضريبي-واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد. صنعاء، اليمن.
- سليمان عتير. (2012). دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. (جامعة محمد خيضر) مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، الجزائر.
- صالح العيد. (2005). الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية. دار الهومة، الجزائر.
- عبد الباقي حياة، محاضرات في القانون الجبائي، مطبوعة بيداغوجية مقدمة لطلبة السنة الثالثة ليسانس تخصص محاسبة وجباية، جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب، الجزائر، السنة الجامعية 2022/2023.
- عدلي ناشد سوزي. (2000). الوجيز في المالية. الإسكندرية، مصر: دار الجامعة الجديدة للنشر.
- عبد الرزاق عباس. (2012). التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي الجزائر. الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع.
- عبد المجيد دارز حامد، والمرسي السيد حجازي. (2003). المالية العامة. لبنان: جامعة بيروت العربية.
- عناية غازي. (1998). "المالية والتشريع الضريبي". عمان، الأردن: دار الينارق.
- فوزي عبد المنعم. (1994). المالية العامة والسياسة المالية. مصر: دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع.
- كردودي سهام. (2011). الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق. الجزائر: دار المفيد للنشر والتوزيع.
- كمال فنديس. (2018). الرقابة الجبائية في الجزائر. الجزائر: الدار الجامعية الجديدة.

- لواج منير، ولواج عبد الرحيم. (2022). دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الوعاء الحقيقي للضريبة على الدخل الإجمالي. مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، 8(1).
- محمد عباس محرز. (2003). اقتصاديات الجباية والضرائب، الجزائر: دار هومة للنشر والتوزيع.
- مصطفى عوادي. (2011). الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري. الطبعة الثانية.
- مصطفى عوادي، نصر رحال. (2013). الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري. الجزائر: نشر وتوزيع مكتبة بن موسى.
- مصطفى عوادي، يوسف زين. (2011). الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري. الجزائر: مطبعة سخري.
- ناصر مراد. (2004). التهرب والغش الضريبي في الجزائر. الجزائر: قرطبة للنشر والتوزيع.

المجلات العلمية:

- أمين راشدي، (2017)، دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسطيف، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 7، العدد 12.
- بن دادة عائشة، بوغاشة منى، (2020)، دور التحقيق المحاسبي المصوب في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوسوف، ميلة، الجزائر.
- بسباس أحمد، وفلة محتال. (2010). أثر تطبيق نظام التصريح الالكتروني في الرقابة الجبائية الشكلية (دراسة حالة المراكز الضريبية بالأغواط). مجلة دراسات العدد الاقتصادي، 11(2).
- بوباظة أميرة، (2021)، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها-دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي لمدرية الضرائب لولاية تسميسيلت للفترة 2011/2014، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، الشلف، المجلد 3، العدد 1.
- بوجريو عبد الرؤوف، حراق مصباح (2022)، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ودوره في تفعيل التحصيل الجبائي- دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة خلال الفترة (2010-2019)، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المركز الجامعي ميلة، المجلد 8، العدد 1، الجزائر.
- الخطيب خالد. (2000). التهرب الضريبي، سوريا.مجلة جامعة دمشق، 16(2).

- سليمان سعيدي، قارة ملاك، (2023)، مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تحسين التحصيل الجبائي - دراسة حالة مكلف خاضع للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للفترة (2017-2020) بمديرية الضرائب لولاية باتنة، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة باتنة 1 حاج لخضر، المجلد 13، العدد 1، الجزائر.

- سمية قموش. (2016). المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية - دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة-. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، 3(2).

صلعة سمية بوخدوني، (2020)، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديريّة الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية، جامعة 2 البليدة، المجلد 9، العدد 1.

- عبد الغني بوشري، وشعيب بونوة. (2013). دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر. (جامعة تلمسان)، مجلة الاقتصاد والإدارة، 12(1).

- عبد الرزاق لجناف. (2018). دور لرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري -دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة-. مجلة الدراسات الجبائية، 06(02).

- عبد الرؤوف عز الدين، وفضيلة تواتي. (2021). مساهمة الإدارة الإلكترونية في تحسين وتطوير جودة الخدمات العمومية. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، 14(1).

- مليكة حمادي. (2017). دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي والغش الضريبي -دراسة حالة لشخص طبيعي لدى مفتشية الضرائب لولاية سيدي بلعباس-. مجلة المشكاة في الاقتصاد والتنمية والقانون، جامعة عين تموشنت، الجزائر، 1(6).

- نجاه نوي، (2021)، دور مركز الضرائب في تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين -مركز الضرائب البويرة نموذجاً-، (جامعة محمد بوقرة بومرداس كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير) المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، 4(1).

القوانين والمناشير:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2024.
- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2024
- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2022.
- Guide de vérificateur, ministères de finance, direction générale des impôts. (1994). Algérie.

الأطروحات:

- بولخوخ عيسى. (2004/2003). الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي دراسة حالة ولاية باتنة. (رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المحرر) باتنة، جامعة باتنة.
- بعزي امزيان. (2013). أخلاقيات القوانين الضريبة الجزائرية. (أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، المحرر) باتنة.
- عبد الغني بوشري. (2011). فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر. (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، المحرر) تلمسان.
- قدي عبد المجيد. (1995). فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1999، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، جامعة الجزائر.
- أحمد بسباس. (2014). ثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الاصلاحات الاقتصادية. (اطروحة دكتوراه جامعة عمار تليجي الاغواط، المحرر) الأغواط.
- بولخوخ عيسى. (2012). الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي. (جامعة الحاج لخضر، باتنة مذكرة نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، المحرر)
- سمية قحמוש. (2012). دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة -الجزائر-). ورقة: رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة.
- نبيلة ساعد. (2015). الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي. (مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة البويرة، المحرر) البويرة، الجزائر.

مراجع أجنبية:

- Ahmed nour el dine, Les Nouvelles Approches De Lutte Contre La Fraude Fiscale, (cas De L'Algérie), revue des etudes economic et financiers, universities El-OUED, vol 6, N°01, 2013.
- Ahmed SEBAA, Mohamed RANDOUZI, Faiza OUSSIF, 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 de developpement economic, vol 8, N°1, 2023.
- André, M. (1971). La Fraude Fiscale Et Ses Succédanés. (Éd. 2). Paris, école de Lausanne Publisher.
- Hamranne Mohamed, La Lutte Contre La Fraude Fiscale: Un Instrument De Soutien Au Développement Local, revue des etudes et; recherché economics, vol3, N° 1, 2019.

- عبد الغني بوشري. (2011). فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر. (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، المحرر) تلمسان.
- قدي عبد المجيد. (1995). فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1999، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، جامعة الجزائر.
- أحمد بسباس. (2014). أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الاصلاحات الاقتصادية. (اطروحة دكتوراه جامعة عمار تليجي الاغواط، المحرر) الأغواط.
- بولخوخ عيسى. (2012). الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي. (جامعة الحاج لخضر، باتنة مذكرة نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، المحرر)
- سمية قحموش. (2012). دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة -الجزائر-). ورقة: رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة.
- نبيلة ساعد. (2015). الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي. (مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة البويرة، المحرر) البويرة، الجزائر.

مراجع أجنبية:

André, M. (1971). *La Fraude Fiscale Et Ses Succédanés*. (Éd. 2).
Paris, école de Lausanne Publisher.

الفهرس

الفهرس

الصفحة	الموضوع
I.	آيات قرآنية
II.	الإهداء 1
III.	الإهداء 2
IV.	شكر وتقدير
V.	الملخص
VI.	قائمة المحتويات
VII.	قائمة الجداول والأشكال والمختصرات
VIII.	قائمة المختصرات
[أ - خ]	المقدمة
1	الفصل الأول: الإطار النظري للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتهرب الضريبي
1	تمهيد
2	المبحث الأول: أساسيات حول التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
2	المطلب الأول: ماهية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
2	أولاً: تعريف التحقيق المعمق
2	ثانياً: معايير انتقاء المكلفين للخضوع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
3	ثالثاً: ضمانات المكلفين بالضريبة
4	المطلب الثاني: خطوات ومراحل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
4	أولاً: المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق المعمق
6	ثانياً: مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
7	المبحث الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي
7	المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي
8	أولاً: تعريف التهرب الضريبي

8	ثانيا: أنواع التهرب الضريبي
10	ثالثا: أسباب التهرب الضريبي
13	رابعا: آثار التهرب الضريبي
15	خامسا: الوسائل الوقائية
18	المطلب الثاني: دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي
18	أولا: الغرامات والعقوبات المعتمدة أثناء إجراء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من أجل تحسين التحصيل الجبائي
19	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
19	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية وباللغة الأجنبية
19	أولا: الدراسات السابقة باللغة العربية
22	ثانيا: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
24	المطلب الثاني: التعقيب على الدراسات السابقة
24	أولا: مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة
24	ثانيا: أوجه التشابه بين دراستنا والدراسات السابقة
24	ثالثا: أوجه الاختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة
25	خلاصة الفصل الأول
26	الفصل الثاني: دراسة حالة عن التحقيق المعمق VASFE بمديرية الضرائب عين تموشنت
27	تمهيد
27	المبحث الأول: التعريف بإدارة الضرائب وبمصلحة المراجعات الجبائية
28	المطلب الأول: التعريف بالهيكل التنظيمي للمديرية
31	المطلب الثاني: التعريف بمصلحة المراجعات الجبائية
31	أولا: التعريف بالمصلحة ومهامها
31	ثانيا: الهيكل التنظيمي لمصلحة المراجعات
32	المطلب الثالث: مهام رئيس فرقة التحقيق
33	المبحث الثاني: دراسة حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

33	المطلب الأول: إجراءات البحث الأول للتحقيق وإعداد التقويم الجبائي
33	أولاً: إجراءات البحث الأولية للتحقيق وإعداد التقويم الجبائي
34	ثانياً: اعداد التقويم الجبائي
38	المطلب الثاني: نتائج التحقيق
42	خلاصة الفصل الثاني
44	الخاتمة
48	قائمة المراجع
54	الفهرس