

دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب و الغش الضريبي

-دراسة حالة شخص طبيعي لدى مفتشية الضرائب لولاية سيدي بلعباس

The role of in-depth investigation of the total tax situation in the detection of evasion and tax fraud - A case study of a natural person at the tax inspectorate of the state of Sidi Bel Abbès

د. حمادي مليكة¹، ط.د. موسي نصيرة²

¹ جامعة جيلالي ليابس - سيدي بلعباس ، h.kika@yahoo.fr

² جامعة مصطفى اسطمبولي -معسكر- ، naceraa.moussi90@gmail.com

تاريخ النشر: 2017/12/ 15

تاريخ القبول: 2017/11/ 25

تاريخ الاستلام: 2017/10/20

ملخص:

يعالج هذا البحث موضوع فعالية الرقابة الجبائية و تطبيق آلياتها، وإستنادا إلى أن واقع النظام الضريبي في الجزائر هو نظام تصريحي فإنه يتوجب على الإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و ضمان مصداقيتها لغرض اكتشاف العمليات التدليسية و المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش و التهرب الضريبي. و في هذا الإطار اخترنا وسيلة قانونية للمراقبة الجبائية، وهي التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية (شخص طبيعي). و يتعلق هذا التحقيق بمجموعة من العمليات الرقابية التي تهدف إلى البحث عن الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، و الذمة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة المكلف من جهة أخرى. و تخص الضريبة على الدخل الإجمالي.

الكلمات المفتاحية : رقابة جبائية ، جبائية، ضريبة على الدخل الإجمالي، ضريبة.

تصنيف JEL : E62, H21, H24, H26,H39, K34

Abstract:

This study addresses the topic of tax audit effectiveness and the application of its effective mechanisms. The tax system in Algeria is a declarative system, it is incumbent upon the tax administration to ensure the validity of the statements made by taxpayers and to ensure credibility, with the aim of discovering fraudulent transactions; to safeguard the interests of the treasury rights through the fight against fraud and overall tax evasion.

In this context, we chose a legal means of tax control. This is the thorough check of the tax situation. This refers to all control operations involving the search for consistency between, on the one hand, the declared income of the taxpayer (natural person), and, on the other hand, his or her patrimonial situation, that of his / her cash and the elements of his lifestyle. Regarding the Global Income Tax

Keywords :tax control, tax système, Global income tax, tax.

Codes de classification de Jel: E62, H21, H24, H26,H39, K34

1. مقدمة:

تشكل الضريبة دورا هاما في تعبئة الموارد الإقتصادية و توجيهها إلى المشروعات التي تحقق أغراض التنمية الشاملة في شتى الميادين و ذلك عن طريق الإعتماد على سياسة مالية رشيدة.

حسب نص المادة 64 من الدستور الجزائري " كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، ولا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون، ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة جبائية ، أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه ".

وبما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي منح الحرية التامة للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية واستوجبت عملية الرقابة الجبائية مراقبة تلك التصريحات التي غالبا ما تكون غير صحيحة نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن قصد أو غير قصد بهدف التخلص من دفع الضريبة ، و هذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

و هكذا يمكننا القول أن الرقابة الجبائية هي أداة لمحاربة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي من خلال تجنيد جميع الإمكانيات المادية و البشرية من قبل إدارة الضرائب.

1.1. إشكالية البحث:

من خلال ما سبق قمنا بطرح الإشكالية التالية :

هل يمكن للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة الكشف عن تجاوزات في التصريحات عن عمليات الشراء و البيع للعقارات و المنقولات؟

2.2. فرضيات البحث:

للإجابة على هذه الإشكالية قمنا بوضع الفرضيتين الآتيتين:

(1) لا يمكن للمكلفين بالضريبة القيام بتصريح كاذب عن قيمة معاملاتهم المالية و التجارية،

بسبب الترسنة القانونية الموضوعية من قبل إدارة الضرائب

(2) يسمح التحقيق المعمق للوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، الكشف عن الغش في

التصريح و بالتالي المساهمة في استرجاع قيم معتبرة من المستحقات الجبائية

3.3. أهداف البحث: يهدف البحث إلى:

- تسليط الضوء على إحدى الآليات المهمة في الرقابة الجبائية، نظرا لعدم إلمام الكثيرين بوجودها و كيفية القيام و الأشخاص المعنيون بها.

- تبيان أهمية آلية التحقيق المعمق مقارنة بالآليات الأخرى، و دورها في تحصيل مستحقات جبائية ناتجة عن فروقات التصريحات بقيمة العمليات المالية و التجارية للمكلفين بالضريبة.

4.1. المنهج المتبع والأدوات المستخدمة :

لتحقيق أهداف البحث و الإجابة عن الإشكالية و إثبات الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين: الأول نظري يقوم على المنهج الوصفي التحليلي و الثاني تطبيقي يقوم على منهج دراسة حالة بمفتشية الضرائب لولاية سيدي بلعباس.

2. الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي والرقابة الجبائية

إلزامية فرض الضريبة و تعددها قد يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاز بعض الأساليب المشروعة و الغير مشروعة للتهرب من دفعها، و هو ما يعرف بالتهرب و الغش الضريبي، و الذي ينتشر بصورة كبيرة في الجزائر مخلفا أسباب عدة، منها ما هو متعلق بالنظام الضريبي الذي يتسم بالغموض و عدم الإستقرار، ومنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية من حيث تعقد إجراءاتها، و منها ما يختص الظروف الإقتصادية و الإجتماعية و السياسية المحيطة بالمكلف.

1.2. ماهية التهرب و الغش الضريبيين

1.1.2 تعريف التهرب الضريبي:

عرفه ناصر مراد: "بأنه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينتقل عبئها إلى شخص آخر، و لتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق و أساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة"¹. (مراد ناصر، 2004)

ولتعريف التهرب الجبائي بطريقة شاملة يمكن أن نقول "بأنه عبارة عن جميع المخالفات القانونية التي تعني عدم الامتثال للتشريع الضريبي، أو استعمال الفجوات القانونية لصالح التملص من دفع الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر في الحركات المادية والعمليات المحاسبية بكل أو بجزء المبلغ الواجب الدفع لخزينة الدولة الذي تستعمله الدولة من أجل تغطية نفقاتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية من أجل الوصول بالمجتمع والاقتصاد الوطني إلى التنمية الاقتصادية والاجتماعية"² (بوعون يحيوي، 2010).

2.1.2 طرق التهرب الضريبي

تختلف أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط و مهارة المتهرب، وقد أدى التفتح و التطور التكنولوجي و زيادة التعاملات الاقتصادية إلى تطور الطرق و الأساليب المتبعة في التهرب الضريبي، ومن أبرز هذه الطرق و الأساليب المستعملة في ذلك مايلي :

أ. طرق التهرب من ضريبة الدخل على الأفراد والشركات :

- عدم الإفصاح أو الإدلاء بأي معلومات عن حجم نشاطات المكلف، وتحديد ا من بعض المهنيين من أطباء ومهندسين ومحامين.
- عدم دفع مساهمات الضمان الاجتماعي وذلك باللجوء إلى التحايل على قانون العمل الذي يسمح بما يسمى بـ «الفترة التجريبية» التي تمنح صاحب العمل حق إنهاء التعاقد من دون إبداء الأسباب خلال هذه الفترة.

ب. طرق التهرب من الرسوم الجمركية :

- عدم الالتزام بتقديم فواتير صحيحة عن قيمة المستوردات.
- تقديم مواصفات مختلفة وغير مطابقة للسلع المستوردة.
- الاستيراد بإسم الغير، حيث يقوم بعض المستوردين باستخراج بطاقات ورخص استيراد بأسماء أشخاص يتصفون في غالب الأحيان بالأمية والفقر، مقابل مبالغ نقدية زهيدة لا ترقى بأي حال من الأحوال إلى جزء يسير من الضريبة أو الرسم المستوجب الدفع، لذلك يتطلب وجود تعليمات وتحديد شروط واضحة ومحددة و ضمانات كافية تؤخذ وتفرض من وزارة الصناعة والتجارة (الجهة المانحة لهذه التراخيص) قبل منح الأشخاص " بطاقة مستورد " لكي لا يتم استغلال بعض هذه البطاقات من شركات أو أشخاص آخرين للتهرب من دفع الضريبة.
- تهريب السلع.

ج. طرق التهرب من الضريبة العامة على المبيعات

- عدم إصدار فاتورة المبيعات بقيمة حقيقية.

3.1.2 تعريف الغش الضريبي:

يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكات و الممارسات التي تتم بهدف التحايل و تجنب أداء الضريبة و يسمى كذلك بالتهرب الغير مشروع و هو مخالفته مباشرة للقانون الضريبي بحيث تجد فيه إرادة المكلف عن قصد إلى التخفيف من العبء الضريبي باستخدام طرق غير شرعية بهدف إخفاء دخله الحقيقي ؛ كما يوجد عدة تعريفات لعدة شخصيات معروفة .

الغش هو المخالفة الواضحة والصريحة لنصوص القانون الجبائي ؛ و يتم الغش باستعمال وسائل محاسبية أو مادية من أجل التحايل على الضريبة ؛ الهدف المباشر منه هو التخلص الجزئي أو الكلي من الضريبة.

2.2. الرقابة الجبائية لمجمل الوضعية الجبائية

1.2.2. أسباب إجراء الرقابة الجبائية :

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة في الجزائر والذي يمكن تلخيصها فيما يلي:³ (بوشري،

2010/2011)

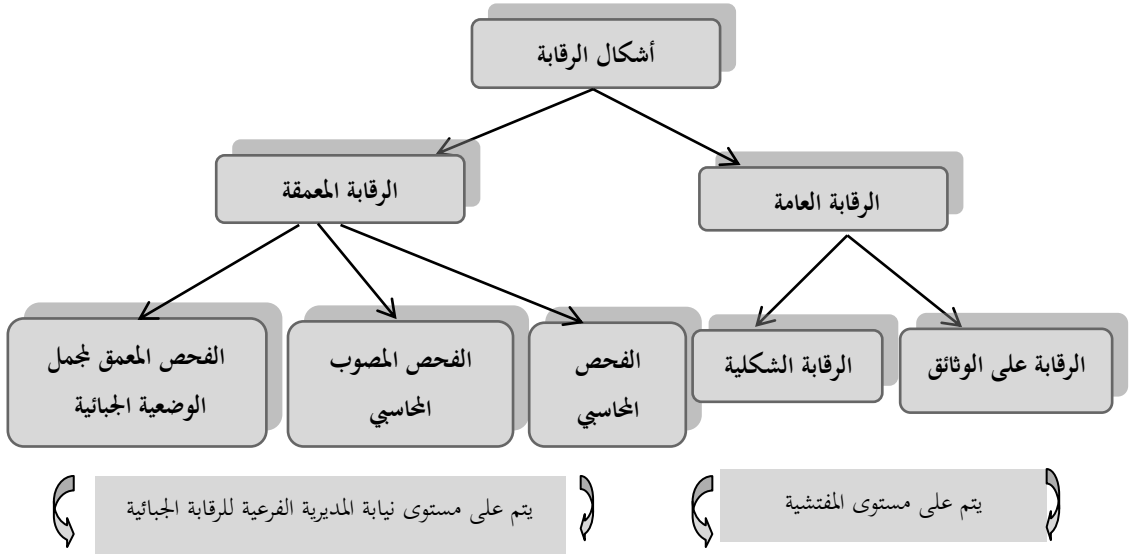
أ. الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية :تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة التصريح الجبائي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها لدى الإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

ب. الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي :

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

2.2.2. أشكال الرقابة الجبائية:

الشكل 01: أشكال الرقابة الجبائية ومجالات تطبيقها حسب التدرج



المصدر: المفتشية الولائية للضرائب سيدي بلعباس.

3.2.2. إجراءات التحقيق المجمع للوضعية الجبائية

تعتبر مجموعة المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق و المباشر لهذه العملية، بعد أن يجمع كل الوثائق و العناصر الضرورية الموجودة لدى المصالح و الهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة المعني بالتحقيق، والتي تتمثل في إدارات الجماعات المحلية، بنوك، مؤسسات عمومية و خاصة... الخ. فيقوم بترتيبها ويركز على النقاط الهامة التي تكون لها فعالية في اكتشاف الأخطاء والأعمال التدليسية الممكنة والأرقام المشكوك فيها.

أ. التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

إن أي عملية رقابية يجب أن تسبقها مرحلة تحضيرية، وهذه المرحلة لا تختلف كثيرا في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية عنها في التحقيق المحاسبي، إذ يتم من خلالها اختيار الملفات المراد مراقبتها وتتميز هذه الملفات المختارة بـ:

- **مقاييس الإنتقاء:** يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية منها:
 - الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق و فروق هامة بين المداخل المكتبية في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.
 - لما تقوم المفتشية بمراقبة عميقة للملف الذي بحوزتها وتستخرج مؤشرات وإثباتات محسوسة، تضع التصريحات المقدمة فيما يخص IRG في موضع الشك.
 - الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة.
- قبل القيام بعملية التحقيق وجب على المحققين الحصول على الوثائق الكافية للقيام بمهمتهم ثم إبلاغ المكلف بالضريبة عن هذه العملية حتى يتسنى له إمكانية الإستعانة بمستشار جبائي من أجل إعداد الوثائق الثبوتية و شرح مختلف معاملاته للمحققين، إضافة إلى ذلك على المحققين جمع معلومات إضافية عن الحالة الإجتماعية للمكلف و معلومات أخرى يمكنها أن تفسر بعض العمليات التي يكون قد قام بها خلال الفترة محل التحقيق.

❖ **سحب الملف الجبائي من المفتشية :**

يقوم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية بتقديم طلب "سحب الملف الجبائي" الخاص بالمكلف بالضريبة من مفتشية الضرائب التابع لها، موضحا فيه نوعية المراقبة المراد التحقيق فيها. وذلك لأخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب والتأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل، ومراقبة إن كان الخضوع للضريبة قد احتوى مجمل المداخل، وذلك بفحص كشوفات الضريبة ونسخ كل الإندارات للمكلف إن وجدت.

❖ إبلاغ المكلف بالضريبة :

قبل الشروع في عملية التحقيق يقوم المحققان بتسليم يد بيد إلى الشخص الطبيعي الخاضع للرقابة إشعار بالتحقيق على الأقل أسبوعين قبل البدء في مهمتها، مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف تحت الرقابة الذي يعطيه الحق في الإستعانة بمستشار من اختياره، بالإضافة إلى استمارة الوضعية المالية من أجل ملئها لكي يتسنى لهما معرفة كل ممتلكاته العقارية والمنقولات وكذا مختلف حساباته البنكية من أجل تسهيل تحديد الوعاء الضريبي.

❖ يتضمن هذا الإشعار ما يلي:

* إيضاح نوعية التحقيق الذي هو عبارة عن تحقيق معمق لمجمل الوضعية الجبائية "VASFE⁴" والذي من خلاله يتم التأكد من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصريح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشته من جهة أخرى، حسب نص المادة 06 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- مطالبته بالمشاركة في التدقيق كتابيا أو شفهيًا في النقاط المصريح بها في مختلف تصريحاته.
- إعطائه مهلة 15 يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، ليتسنى له جمع كل الوثائق والأدلة الضرورية.
- السنوات محل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية تشمل السنوات من 2011/01/01 إلى 2014/12/31
- إيضاح الضرائب والرسوم محل التحقيق و التي هي الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).
- تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق (حسب المادة 21 - 4، قانون الإجراءات الجزائية)

- حق الإستعانة بمستشار من اختياره. (ميثاق المكلف بالضريبة، 2016)⁵
- الإشعار يكون ممضى من طرف رئيس فرقة التحقيقات بالإضافة إلى المحققين.

❖ جمع المعلومات :

في ظل الـ 15 يوما التي منحها المشرع للمكلف تحت المراقبة من أجل جمع كل الوثائق والأدلة الضرورية، يقوم المحققان في هذه الفترة ببعض الإجراءات التمهيدية وذلك باللجوء إلى بعض الأبحاث الخارجية باستخدام الحقوق الإدارية التي منحها المشرع الجبائي للمحقق حسب نص المواد 45-46 من قانون الإجراءات الجبائية.

بعد تحصل المحققان على استمارة الوضعية المالية . وفي إطار حق الإطلاع المعترف به لدى المصالح الجبائية ضمن المواد المذكورة أعلاه يقوم المحققان بالاتصال بالمؤسسات و الهيآت الخارجية التي لها علاقة مع المكلف حسب قائمة طلب المعلومات ، و كذلك طلب الحصول على الكشوفات البنكية لمعرفة الأرصدة الحسابية والعمليات التي قام به المكلف. ضف إلى ذلك:

- ✓ طلب جواز السفر من المكلف لمعرفة جميع خرجاته.
- ✓ طلب شهادة عائلية لمعرفة الأشخاص الذين يعيشون تحت كفالته.
- ✓ مراقبة عما إذا كان هناك أموال محصلة من جراء بيع عقارات أو منقولات من خلال المطالبة بوثائق البيع.

ب. سير التحقيق:

❖ إعادة تكوين الأساس الخاضع للضريبة:

بعد المرحلة التحضيرية (مرور الـ 15 يوما) ، و بحصول المراقبين على مختلف المعلومات من جميع المصادر الخارجية التي لها علاقة بالمكلف، و لقاءهما به من أجل الكشف عن مداخله وتوضيح وضعيته الجبائية؛ تبدأ عملية التحقيق المعمق لمجمل وضعيته الشاملة . و ذلك بفحص و تحليل و مقارنة الكشوفات البنكية و الوثائق المتحصل عليها ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة، و بالتالي إعادة تكوين الأساس الخاضع للضريبة.

الجدول 01: إعادة تقييم العناصر العينية

بيان العناصر	طريقة التقييم	الملاحظات
المنقولات والعقارات	مبالغ الفواتير أو الأسعار المحددة مقارنة مع المواد المماثلة في الواقع	مراعاة سنة الحياة و طبيعة المواد
	إذا كانت جديدة ينبغي السعر من خلال وكلاء السيارات أو وثيقة الاسترداد	مراعاة حالة السيارة و أول سنة في السير، و المسافة التي قطعها
	إذا كانت قديمة يعاد تقييمها بسعر السوق	تخفيض تقديري من 10% إلى 20% مع مراعاة حالة السيارة
سفن الزهزة	السعر في الفاتورة أو وثيقة "D3" إذا كانت مستوردة	مراعاة الغرض من استعمالها
العقارات	القيمة الحالية للعقار المأخوذ عن مصالح التسجيل و التقويمات	الأخذ بعين الاعتبار فترة التقييم وسعر السوق
شهرة المحل	المبلغ المعاد تقييمه من طرف مصلحة التقويمات و الأسعار	مراعاة مكان تواجد المحل
الصيانة العائلية	يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف	عدم المبالغة في تقييم التكاليف

		+النفقات اليومية
الأسفار والتنقلات	يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف	عدم المبالغة في تقييم التكاليف
المحزونات	الاحتفاظ بما هو موجود في المحاسبة	مراقبة فواتير الشراء و الوصولات

المصدر: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

3. التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية لشخص طبيعي:

تهتم هذه الدراسة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، إذ تخص شخص طبيعي و هو عبارة عن تاجر يبيع بالتجزئة للأحذية والألبسة والأنسجة، والكائن مقره الإجتماعي بولاية سيدي بلعباس، ذو جنسية جزائرية، متزوج. و انطلاقا من خلفية وجوب حصول المراقب الجبائي على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف تحت المراقبة، يقوم المحققان بإجراء مقارنة المداخل المصروح بها بالمداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته (المادة 06 و 98، ق.ض.م.ر.م).

إذ بعد لقاء المحققين بالمكلف يوم 2015/03/18 وإحضاره لكل الوثائق المطلوبة منه إضافة إلى

التحريات التي قاما بها استطاعا إحصاء العمليات التالية:

1.3. إعادة حساب الأساس الخاضع للضريبة للمكلف

1.1.3. تلخيص عمليات الاكتساب والبيع للعقارات

يمكن تلخيصها في الجدول التالي :

الجدول 02 : عمليات اكتساب وبيع العقارات

الفترة	طبيعة العملية	القيمة المصروح بها	القيمة الحقيقية
2011/07/07	إكتساب مسكن بسيدي بلعباس	8000.000	8000.000
2011	بيع مسكن من نوع F4 بسيدي بلعباس	3.000.000	/
2011	بيع مسكن من نوع F3 بسيدي بلعباس	1.600.000	/
2012	بيع محل مساحته 20.40 م ² بسيدي بلعباس	400.000	/

المصدر: مفتشية الضرائب لولاية سيدي بلعباس

المبالغ المكتسبة والمصرفية كانت عن طريق الحسابات البنكية

✓

✓ المداخل المتعلقة بالأنشطة التجارية للمكلف لسنوات التحقيق كانت بنسبة 20 % حسب نظام الدفع الجزافي " IFU " رقم/2006 و هي كالآتي :

2011 = 188 000.00 دج / 2013 = 368 000.00 دج

2012 = 320 000.00 دج / 2014 = 394 000.00 دج

أ. طلب التوضيحات والتبريرات :

في يوم 2015/05/18 وحسب نص المادة 19 والمادة 21 الفقرة 04 من ق.إ.ج أرسل المحققان إلى المكلف طلب التوضيحات والتبريرات .

بعد مقابلة المكلف على مستوى مصلحة المراجعة الجبائية يوم 2015/06/16 وتقديمه للتوضيحات توصل المحققان إلى ما يلي :

✓ مصاريف الهدم: 65 000.00 دج

✓ مصاريف البناء: 7 798 789.00 دج للفترات التالية :

2012-----10 أشهر / 2013-----12 شهرا

2014-----12 شهرا / 2015-----04 أشهر.

* إجمالي مدة الأشغال قدرت بـ 38 شهرا.

* مصاريف البناء الشهرية قدرت بـ : 7.768.789 / 38 = 204.442 دج، ومنه استنتج أن مصاريف البناء السنوية كانت كما يلي :

• 2012----- 10 x 204.442 = 2 044 420.00 دج

• 2013----- 12 x 204.442 = 2 453 304.00 دج

• 2014----- 12 x 204.442 = 2 453 304.00 دج

✓ المصاريف العائلية : تم تقديرها جزافيا حسب نص المادة 98 من ق.ض.م كما يلي :

2011 = 400 000.00 دج / 2013 = 500 000.00 دج

2012 = 450 000.00 دج / 2014 = 550 000.00 دج

✓ مصاريف الإيواء :

2011 = 16 000.00 دج / 2013 = 20 000.00 دج

2012 = 18 000.00 دج / 2014 = 24 000.00 دج

أ. عمليات اكتساب وبيع السيارات تمت عن طريق البنك وذلك خلال 2011، 2013.

مما سبق يمكننا تلخيص العمليات السابقة في الجدول رقم (03) وهو بمثابة جدول ميزانية الخزينة الخاص بالمكلف :

الجدول 03 : جدول ميزانية الخزينة الخاص بالمكلف " المبالغ بالدينار الجزائري "

2014	2013	2012	2011	البيان
				<u>(1) الموجودات المتحصل عليها:</u>
				1/-رصيد بنكي من 01/01
456	26	1.773	2.358	حساب BADR (دج)
1.995.600	3.298.549	3.526.710	3.161	حساب BADR للإدخار (دج)
394.000	368.000	320.000	188.000	2/-مداخيل IFU المصرح به
				3/-مداخيل الاملاك العقارية :
/	/	/	3.000.000	-مسكن من نوع F4
/	/	/	1.600.000	-مسكن من نوع F3
		400.000	/	-محلات تجارية
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	4/- مداخيل أخرى
2.390.000	3.666.570	4.248.400	4.793.500	المجموع
				<u>(2)-الموجودات المستخدمة</u>
				1/-رصيد بنكي من 12/31
456	456	26	1.773	حساب بنك الفلاحة و التنمية الريفية (دج)
117.340	1.995.600	3.298.549	3.526.710	حساب بنك الفلاحة و التنمية الريفية للإدخار (دج)
/	/	/	8.000.000	2/-شراء الاملاك العقارية
/	/	/	80.000	3/-مصاريف الهدم :
3.453.304	2.453.304	2.044.420	/	4/-نفقات.البناء:
550.000	500.000	450.000	400.000	5/-مصاريف العائلة :
24.000	20.000	18.000	16.000	6/-مصاريف السكن :
/	/	/	/	7/-مصاريف خروج الى الخارج :
3.145.100	4.969.360	5.810.990	12.024.400	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا للوثائق المقدمة من مفتشية الضرائب لولاية سيدي بلعباس

ب. حساب الأساس الخاضع للضريبة:

• سنة 2012 : 4793500 - 12024400 = 7.230.900 دج

• سنة 2013 : 4248400 - 5810990 = 1.562.510 دج

• سنة 2014 : 3.666.570 - 4.969.360 = 1.302.790 دج

• سنة 2015 : 2.390.000 - 3.145.100 = 755.100 دج

الملاحظ أن الفرق بين الموجودات المتحصل عليها و الموجودات المستخدمة هو سالب وهذا يعبر عن المبلغ المتهرب أو المتملص منه، الشيء الذي يجسد **العنصر المادي للجريمة**، الذي على أساسه سيحسب المبلغ الخاضع للضريبة.

الأساس الخاضع للضريبة لحصيلة السنوات الأربع (04) يحسب تبعا للجدول التصاعدي رقم (03) و ذلك وفق المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و هذا ما يدل على تجسد **العنصر القانوني**.

- وجود نية الغش لدى المكلف تجسد **العنصر المعنوي لجريمة الغش الضريبي**.



الجدول 04 : الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	- لا يتجاوز 120.000
20%	- من 120.001 إلى 360.000
30%	- من 360.001 إلى 1.440.000
35%	- أكثر من 1.440.000

المصدر: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

و حسب نص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تفرض الضريبة تلقائيا على المكلف، و يضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 %. و هذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول 05: جدول حساب الغرامات الجبائية

السنوات	الأساس الخاضع للضريبة	الضريبة على الدخل	الغرامات 25 %	المجموع
---------	-----------------------	-------------------	---------------	---------

		الإجمالي (IRG)	على الدخل الإجمالي (دج)	
2.998.518	599.703	2.398.815	7.230.900	2011
518.598	103.720	414.878	1.562.510	2012
413.546	82.709	330.837	1.302.790	2013
208.162	41.632	166.530	755.100	2014
4.138.824				المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لمعطيات مفتشية الضرائب لولاية سيدي بلعباس

❖ كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي IRG :

الجدول 06: الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب دفعها

السنة	الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب دفعها
<u>2011</u>	$7.230.900 - 1.440.000 = 5.790.900$ دج $5.790.900 \times 35\% = 2.026.815$ دج $2.026.815 + 372.000 = 2.398.815$ دج
<u>2012</u>	$1.562.510 - 1.440.000 = 122.510$ دج $122.510 \times 35\% = 42.878$ دج $42.878 + 372.000 = 414.878$ دج
<u>2013</u>	$1.302.790 - 360.000 = 942.790$ دج $942.790 \times 30\% = 282.837$ دج $282.837 + 48.000 = 330.837$ دج
<u>2014</u>	$755.100 - 360.000 = 395.100$ دج $395.100 \times 30\% = 118.530$ دج $118.530 + 48.000 = 166.530$ دج

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لمعطيات مفتشية الضرائب لولاية سيدي بلعباس.

2.3. تبليغ نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

1.2.3. التبليغ الأولي بنتائج التحقيق المعمق :

بعد انتهاء المحققين من عملية التحقيق و المراقبة قاما بإشعار المكلف بأن المداخل المصريح بها ليست حقيقية وغير مطابقة للواقع، و تم إبلاغه بذلك كتابيا و بشكل مفصل ودقيق.

و بعد انقضاء مدة 40 يوما التي حددها المشرع للمكلف من تبليغه بالنتائج الأولية للتحقيق، حضر هذا الأخير إلى مصلحة المراجعة الجبائية، و باشر الحوار مع المحققين، مبينا نقاط المعارضة على النتائج التي أسفرت عليها التحقيقات، أي على المبلغ الهامة المشار إليها في الإشعار، مرفوقا بوثائق تتمثل في عقدي بيع أموال عقارية معدة للسكن من نوع "F3" و "F4"؛ التي على أساسها تم إعادة تقييم مبلغ البيع من مصلحة إعادة تقييم العقارات، كما إحتج في رده على قيمة الفوائد المتواجدة في كشف الحساب البنكي، و طالب أيضا بتخفيض قيمة المصاريف العائلية للسنوات الأربع "04"، موضحا كل ذلك في رده الذي استلمه المحققان ليوم 2015/10/08، و الذي تمت من خلاله الإجابة على العناصر التالية:

أ. تقييم مبيعات الأملاك العقارية (السكنات):

- أكد المكلف على بيع مسكنين (02) خلال سنة 2011، الذين سبق و أن امتلكهما خلال نفس السنة.
- عكس عملية الإكتساب حيث أن القيمة المعترف بها أخذت بعين الإعتبار في تكوين الموجودات المستعملة؛ و المبيعات أخذت بعين الإعتبار حسب القيمة المصرح بها، و صرح أن القرار كان قرار الشاري و ليس البائع.
- أشار أيضا أن العقارات التي اكتسبها تم تقييمها على مستوى مصالح إدارة الضرائب و المبلغ المعترف به قدر بـ 8.000.000 دج (قيمة معترفة حسب قرار اللجنة بتاريخ 2014/06/08).
- و في إطار العدالة الضريبية طلب المكلف الأخذ بعين الإعتبار القيمة المعترف بها حسب تقرير المعلومات و المفصلة كما يلي:

الجدول 07: جدول العقارات المعترف بها خلال فترة التحقيق

الفترة	طبيعة المعاملة	قيمة المعترف بها (دج)	ملاحظة
2011	بيع سكن من نوع F3 بسيدي بلعباس (بدلا من مسكن من نوع F4 طبقا لقرار الشاري)	4.000.000	قرار نهائي (رقم 13/.... في 2013/12/31)
2011	بيع سكن من نوع F4 بسيدي بلعباس (بدلا من مسكن من نوع F3 طبقا لقرار الشاري)	4.500.000	قرار نهائي رقم 13/.... في 2013/12/31

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لمعطيات مفتشية الضرائب لولاية سيدي بلعباس

طالب المكلف بالضريبة أيضا الأخذ بعين الإعتبار المبلغ المقدر و المصرح به في بيع المسكنين لسنة 2011 و المتمثل في مبلغ 8.500.000 دج بدلا من 4.600.000 دج.

ب. الموجودات المتحصل عليها في 2011/01/01 :

بما أن كشوفات حساب بنك الفلاحة و التنمية الريفية للإدخار بينت أن المكلف قام و باستمرار بعمليات إيداع و سحب مبالغ مالية، فإن هذا الأخير أوضح أنه قام في الفترة "من 2010/02/01 إلى 2010/12/31" بالقيام بسحب مبلغ قدره 3.332.000,00 دج، مع العلم أن الدفعات لم تكن إلا بمبلغ 725.000,00 دج خلال نفس السنة ؛ الشيء الذي يوضح أنه كان لديه مبلغ نقدي في 2010/12/31 و قدره 2.607.000,00 دج، وفي هذه الحالة طلب أن يؤخذ بعين الإعتبار هذا المبلغ كرصيد أولي لسنة 2011.

ج. الفائدة المقدمة في حساب بنك الفلاحة و التنمية الريفية (Badr) :

أشار أيضا أن الفوائد في حساب بنك الفلاحة و التنمية الريفية (Badr)، لم يتسنى له سحبها من البنك و بالتالي قد أدرجت في رصيد نهاية كل سنة، لذا طالب بعدم تطبيق ضريبة الدخل الإجمالي عليها، و تجلت هذه المبالغ فيما يلي :

الجدول 08 : الفوائد البنكية لفترات التحقيق

المبلغ	الفترة
18.057,18	2011/06/30
9.445,01	2011/09/29
21.039,52	2011/12/29
48.541,71	مجموع 2011
19.929,87	2013/12/31
19.929,87	مجموع 2013
3.663,51	2014/09/30
2.527,02	2014/12/31
6.190,53	مجموع 2014

المصدر: المكلف بالضريبة

د. مصاريف العائلة :

طالب بإعادة النظر في قيمة النفقات التي صرفت على العائلة لأن تقييمها ضعف مصاريفهم الحقيقية. حيث قام بإرفاق كشف الحساب البنكي للفترة من 2010/12/01 إلى 2010/12/31، و نسخ طبق الأصل لعقدي البيع و نسخة للشهادة العائلية.

2.2.3. التبليغ النهائي لنتائج التحقيق المعمق :

بعد استلام المراقبين الرد من المكلف قاما بإعادة النظر فيما أشار إليه المكلف، و استنادا إلى المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية تم استدعاء المكلف للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق و أوضحا له ما يلي :

- مبالغ المبيعات الحقيقية اخذت بعين الاعتبار.

- الرصيد النقدي المقدّر بـ 2.607.000 دج، لم يؤخذ بعين الاعتبار لكونه كان في سنة 2010 وبالتالي فهذه السنة خارج سنوات التحقيق

- الفوائد حولت إلى حساب بنك الفلاحة و التنمية الريفية للإدخار.

- تخفيض مبالغ المصاريف العائلية و التي أصبحت كما يلي :

2011 : 350.000 دج

2012 : 400.000 دج

2013 : 450.000 دج

2014 : 500.000 دج

في الأخير تم إعداد جدول ميزانية الخزينة النهائي الخاص بالمكلف وفق سلم تحديد الدخل الخاضع

للضريبة و حساب الغرامات طبقا للمادة 193/01 من قانون الضرائب المباشرة، و المتمثل في ما يلي :

الجدول 09 : جدول ميزانية الخزينة الخاص بالمكلف النهائي " المبالغ بالدينار الجزائري "

2014	2013	2012	2011	البيان
				(1) <u>الموجودات المتحصل عليها:</u>
				1/-رصيد بنكي من 01/01
456	26	1.773	2.358	حساب BADR (دج)
1.995.600	3.298.549	3.526.710	3.161	حساب BADR للإدخار (دج)
394.000	368.000	320.000	188.000	2/-مداخيل IFU المصرح به
				3/-مداخيل الاملاك العقارية :
/	/	/	4.000.000	-مسكن من نوع F4
/	/	/	4.500.000	-مسكن من نوع F3
		400.000	/	-محلات تجارية
6.190	19.929	/	48.541	4/- فوندد بنكية وضعت في حساب الإدخار

المجموع	8.742.060	4.248.483	3.686.504	2.396.246
<u>2-الموجودات المستخدمة</u>				
1-/-رصيد بنكي من 12/31				
حساب بنك الفلاحة و التنمية الريفية (دج)	1.773	26	456	456
حساب بنك الفلاحة و ت ر للإدخار (دج)	3.526.710	3.298.549	1.995.600	117.340
2-/-شراء الاملاك العقارية	8.000.000	/	/	/
3-/-مصاريف الهدم :	80.000	/	/	/
4-/-نفقات البناء:	/	2.044.420	2.453.304	3.453.304
5-/-مصاريف العائلة :	350.000	400.000	450.000	500.000
6-/-مصاريف السكن :	16.000	18.000	20.000	24.000
7-/-مصاريف خروج الى الخارج :	/	/	/	/
المجموع	11.974.483	5.760.995	4.919.360	3.095.100

المصدر: مفتشية الضرائب لولاية سيدي بلعباس

و في الأخير قام المحققان بارسال التبليغ النهائي للمكلف، في انتظار استخراج جدول التحصيل النهائي.

3.2.3. جدول التحصيل النهائي :

بعد القيام بالتبليغ النهائي قام المحققان باستخراج جدول التحصيل النهائي (Avis à payer du rôle individuel) . و ذلك من أجل القيام بالتحصيل.

4. الخاتمة:

تلعب مديرية الضرائب دورا هاما، حيث تسهر على ضمان احترام و تطبيق التشريع الجبائي من خلال نظام متكامل من الإجراءات و الهيئات الجبائية الولائية، من مفتشيات و قباضات ، بالإضافة إلى طرق الرقابة الجبائية الثلاثة المتبعة على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

هذه الطرق تخص المكلف بالضريبة و تتمثل في كل من التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية. تهدف هذه التحقيقات إلى اكتشاف كل الأخطاء و التجاوزات و المخالفات التي يرتكبها المكلف بالضريبة

بالأخص التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة الذي هو تحقيق يتعلق بالأشخاص الطبيعيين، فهو يبحث في مصادر مداخيلهم المختلفة و تقدير واقعي للمصاريف و النفقات المعيشية للمكلف و سائر أفراد عائلته.

حتى تكون عملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف الخاضع للرقابة ناجحة يجب على العون المحقق أن تكون له الكفاءة المهنية العالية في المجالين المحاسبي و الضريبي، و أن يحترم كل المراحل و الإجراءات المنصوص عليها في القانون لحماية حقوق المكلف و الحفاظ على الضمانات الممنوحة له.

من خلال الدراسة الميدانية لدى مفتشية الضرائب لولاية سيدي بلعباس و النتائج المتوصل إليها، يمكن القول أنه بإمكان المكلفين بالضريبة استعمال مختلف الطرق و الوسائل و استغلال كل الثغرات القانونية الممكن وجودها للتهرب من دفع الضريبة و هذا ما ينفي صحة الفرضية الأولى للبحث.

لعد اتباع المحققين لمختلف الإجراءات القانونية من أجل التحقق من الذمة المالية الحقيقية للمكلف بالضريبة محل الدراسة و مقارنتها بما تم التصريح به، و بعد جمع مختلف الوثائق الثبوتية و القيام بالتحريات اللازمة خلص التحقيق إلى اختلاف كبير بين ما تم التصريح به من قبل المكلف و بين ما هو لازم التصريح به، مما يؤكد أن التحقيق المعمق للوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة بإمكانه الكشف عن حالات تهرب أو غش ضريبي، الأمر الذي يؤكد صحة الفرضية الثانية.

5. توصيات واقتراحات :

من خلال النتائج المتوصل إليها تم اقتراح التوصيات التالية :

- ✓ إعادة النظر في الثغرات التي يتيحها النظام الجبائي وإيجاد إطار قانوني ينظمها ، من خلال إيجاد صيغ قانونية جديدة وإستخدامها في مجال التهرب الضريبي .
- ✓ تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة و تطوير أساليب التعامل و التواصل، لكسب ثقة المكلفين بالضريبة .
- ✓ توفير إدارة جبائية كفأة تعمل على تسهيل مختلف الإجراءات الجبائية بالنسبة لكافة فئات المكلفين بالضريبة .
- ✓ تعميم إستعمال الإعلام الآلي في كافة تعاملات الإدارات ذات الصلة لاسيما مديرية التجارة و إدارة الجمارك و إدارة السجل التجاري لتدعيم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي .

- ✓ زيادة عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية و زيادة عدد المراقبين ذوي الخبرة و الكفاءة المختصين لإكتشاف التهرب و الغش الضريبي .
- ✓ توسيع مجال تطبيق التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة ليشمل جميع المكلفين بالضريبة و الأشخاص الذين يتجنبون دفع الضريبة .
- ✓ تجسيد العدالة الضريبية في الواقع .
- ✓ العمل على توعية و تحسيس المكلفين بأهمية الضريبة ودورها في الحياة الإقتصادية و الاجتماعية.

6. قائمة المراجع:

- ❖ بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009 (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم لاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، (2010/2011)، ص ص 91-92.
- ❖ بوعون يحياوي نصيرة، الضرائب الوطنية و الدولية، Edition pages bleues- الجزائر، 2010، ص 42.
- ❖ قانون الإجراءات الجبائية
- ❖ قانون الإجراءات الجزائية
- ❖ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- ❖ ميثاق المكلف بالضريبة 2016
- ❖ ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، (قرطبة للنشر و التوزيع، 2004).

8. هوامش:

- ¹ ناصر مراد، «التهرب و الغش الضريبي في الجزائر»، قرطبة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2004، ص 6.
- ² بوعون يحياوي نصيرة، «الضرائب الوطنية و الدولية»، Edition pages bleues، الجزائر، 2010، ص 42.

³ بوشري عبد الغني، «فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009» مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم لاقتصادية، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، (2010/2011) ص 91-92.

⁴ Vérification approfondie de la Situation Fiscale .

⁵ ميثاق المكلف بالضريبة 2016.