

تقييم مساهمة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الغش والتهرب الضريبي "دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب جيجل خلال الفترة 2016-2024"

Evaluating the contribution of in-depth investigation of the whole tax situation in detecting fraud and tax evasion- case study in Jijel tax center during periode of 2016-2024

عبد السلام محمول¹، سعيد محمول²

¹جامعة الجزائر 03 (الجزائر)، mhswlabdou@gmail.com

²جامعة الجزائر 03 (الجزائر)، said73moh@gmail.com

تاريخ النشر: 2025/06/30

تاريخ القبول: 2025/06/11

تاريخ الاستلام: 2025/04/30

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، وإبراز دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عنهما. وقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في عرض الإطار النظري للدراسة، كما قمنا بجمع إحصائيات حول التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية خلال الفترة 2016-2024، ودعم دراستنا بحالة تطبيقية حقيقية تمت على مستوى مركز الضرائب جيجل. وقد توصلت الدراسة إلى أن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية يلعب دورا بارزا وهاما في الكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبي التي يمارسها الأشخاص الطبيعيين، والتي تؤثر بصورة مباشرة على الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، وبالتالي على الحقوق المدفوعة من الضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك من خلال استبعاد التكاليف الغير مبررة التي تم خصمها، وكذا إحضار المداخل غير المصرحة للضريبة، وهو ما يسمح باسترجاع حقوق الخزينة العمومية.

الكلمات المفتاحية: رقابة جبائية؛ تحقيق معمق لمجمل الوضعية الجبائية؛ غش ضريبي؛ تهرب ضريبي، مركز ضرائب جيجل.

تصنيف JEL: XNN؛ XNN

Abstract:

This research paper aims to shed light on the phenomenon of fraud and tax evasion, and to highlight the role of in-depth investigation of the whole tax situation in detecting them. We relied on the descriptive analytical approach to present the theoretical framework of the study, we have also collected statistics about the in-depth investigation of the whole tax situation during the period 2016-2024, and support our study with a real case study conducted at Jijel Tax center.

The study concluded that in-depth investigation of the whole tax situation plays a significant and important role in detecting fraud and tax evasion cases practiced by natural persons, which directly impact the taxable base of the total income, and consequently the rights paid from the tax on the total income, by excluding unjustified costs that were deducted, as well as tax in gun declared income, which allows the recovery of public treasury rights.

Keywords: fiscal control; in-depth investigation of the whole tax situation; tax fraud; tax evasion; Jijel tax center.

Jel Classification Codes : XNN ; XNN

تعد ظاهرة التهرب الضريبي إحدى أكثر الظواهر التي تعاني منها جميع الاقتصاديات المتقدمة والنامية على حد سواء وينسب متفاوتة، وبوسائل وممارسات متدرجة في التعقيد، كل حسب درجة التطور الاقتصادي والتكنولوجي للبلد، وهو ما كبد خزائن هذه الدول خسائر مالية ضخمة، مما دفعها إلى وضع استراتيجيات، واعتماد آليات، ورصد عقوبات صارمة للتصدي لهذه الظاهرة. وتعتبر الرقابة الجبائية بأشكالها المختلفة إحدى أهم هذه الآليات وأكثرها فعالية، في استعادة حقوق الخزينة العمومية في مختلف اقتصاديات العالم، إلى جانب العقوبات الجنائية، والاقتصادية وغيرها التي تفرضها هذه الدول على المتهربين الضريبيين.

أ- إشكالية الدراسة: يتميز النظام الضريبي في الجزائر بكونه نظاما تصريحيًا، حيث يمنح الحرية للمكلف بالضريبة بالتصريح بمدخله، وهو ما يفتح المجال أمام الكثير من المكلفين الضريبيين ممن لديهم نية ضريبية سيئة إلى استغلال هذه الخاصة من أجل تهربهم وتملصهم من أداء واجباتهم الضريبية. وفي المقابل تمارس الإدارة الجبائية حقها الرقابي من خلال مجموعة من أشكال الرقابة الجبائية، ويعدّ التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية أحد هذه الأشكال، وهو ما يدفعنا لمحاولة تقصي فعالية هذا الشكل الرقابي الجبائي في محاربة الغش والتهرب الضريبي من خلال طرح الإشكالية التالية:

✓ ما مدى مساهمة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الغش والتهرب الضريبي على مستوى مركز الضرائب جيجل خلال الفترة 2016-2024؟

وتنبثق عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية وهي:

- ما الفرق بين الغش والتهرب الضريبي؟

- ما المقصود بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف؟

- ما هي خطوات إجراء التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف؟

ب- فرضيات الدراسة: من أجل الإجابة على التساؤل الرئيسي والأسئلة الفرعية، قمنا بوضع مجموعة من الفرضيات:

- الفرضية الرئيسية: يساهم التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية إيجابيا في الكشف عن الغش والتهرب الضريبي على مستوى مركز

الضرائب بجيجل خلال الفترة 2016-2024 !

- الفرضية الفرعية الأولى: يوجد اختلاف بين الغش والتهرب الضريبي !

- الفرضية الفرعية الثانية: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية شكل من أشكال الرقابة الداخلية الحديثة !

- الفرضية الفرعية الثالثة: هناك خطوات معقدة للقيام بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية !

ج- أهمية الدراسة: يكتسي موضوع الدراسة أهميته من خلال العناصر التالية:

- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر خاصة ودول العالم عامة، مما يتطلب وضع آليات فعالة للتصدي لها؛

- الاهتمام المتزايد من قبل الدول والحكومات من خلال وضع سياسات وإقرار عقوبات ردعية للتقليل من هذه الظاهرة؛

- الآثار المدمرة التي تخلفها ظاهرة الغش والتهرب الضريبي على اقتصاديات الدول؛

- الدور المتعاظم لأشكال الرقابة الجبائية باعتبارها آليات فعالة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي.

د- أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد مفهوم الغش والتهرب الضريبي والتحقيق الشامل لمجمل الوضعية الجبائية؛

- التعريف بمراحل وخطوات إجراء التحقيق الشامل لمجمل الوضعية الجبائية وخصائصها؛

- إبراز دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في محاربة الغش والتهرب الضريبي واسترداد حقوق الخزينة العمومية.

— تقييم مساهمة التحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الغش والتهرب الضريبي —دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب جيجل —

هـ-**حدود الدراسة:** أجريت الدراسة على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل، وبالتحديد على مستوى المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية، حيث شملت فترة الدراسة من سنة 2016 إلى سنة 2024م بالنسبة للإحصائيات العامة المتعلقة بالتحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية، كما تم الاستعانة بدراسة حالة حقيقية لمكلف بالضريبة "طبيبة إحصائية خضعت لهذا النوع من الرقابة خلال الفترة 2017-2020م.

و-**منهج الدراسة:** بغية الوصول إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من الدراسة والإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، في عرض الجانب النظري للدراسة بالاعتماد على مجموعة من المراجع المتخصصة في موضوعي التهرب الضريبي والتحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية، أما في الجانب التطبيقي فقد قمنا بجمع معطيات حول التحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية جيجل خلال الفترة 2016-2024م، ثم دعمنا دراستنا التطبيقية بعرض حالة ملف جبائي كان محل تحقيق معمق خلال الفترة 2017-2020م.

ز-**تقسيم الدراسة:** تم تقسيم الدراسة إلى محورين، تطرقنا في المحور الأول إلى الجانب النظري من الدراسة من خلال التعريف بمتغيري الدراسة وهوما التحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية وكذا الغش والتهرب الضريبي، وذكر أنواعهما وأسبابهما ومعايير اختيار الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق، أما في المحور الثاني فقد تطرقنا إلى الجانب التطبيقي من الدراسة من خلال التطرق إلى تطور الوزن النسبي للملفات الخاضعة للتحقيق المعمق لحمل الرقابة الجبائية، وكذا الإيرادات الناتجة عن هذا النوع الرقابي خلال الفترة 2016-2024م، ثم تطرقنا إلى دراسة حالة حقيقية تمت على مستوى مركز الضرائب ملف جبائي خضع للتحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية مست سنوات 2017 إلى 2020م.

المحور الأول: الإطار النظري للغش والتهرب الضريبي والتحقيق الشامل لحمل الوضعية الجبائية

لا يزال كل من التهرب والغش الضريبي وكذا التحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية من المفاهيم التي تلفها الضبابية نوعا ما، وسوف نحاول من خلال هذا المحور رفع اللبس عن هذه المفاهيم، وأوجه الاختلاف والتشابه بينها.

أولا: مفهوم الغش والتهرب الضريبي

يعد الغش والتهرب الضريبي من المفاهيم التي تستحوذ على اهتمام الكثير من الباحثين والحكومات وصناع القرار، وسوف نحاول فيما يلي تبسيط هذه المفاهيم، من أجل فهم أعمق لها.

1-تعريف الغش والتهرب الضريبي

تعددت التعاريف المقدمة لظاهرة الغش والتهرب الضريبي، وذلك بسبب شمولية هذه الظاهرة لمختلف الأبعاد الاقتصادية، المالية، القانونية... الخ، وكذا تعدد الأساليب والطرق المستخدمة في التهرب، ومن بين التعاريف المقدمة للغش والتهرب الضريبي نذكر منها ما يلي:

عرف Schmidt التهرب الضريبي على أنه: " تعدي غير مباشر على القوانين المنظمة للضريبة باستعمال وسائل معينة تمكن المكلف من عدم دفع جزء أو كل الضريبة" (Schmidt, 1995, p. 77).

كما عرفه Masson على أنه: " الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية ضريبية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة ضريبية مقبولة" (Masson, 1990, p. 181).

في حين عرفه آخرون على أنه: " لجوء الأفراد إلى طرق احتيالية للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم، أو يتم دفعها ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد وفقا للقانون ". (عطية، 2000، صفحة 809)

كما عرف التهرب الضريبي بأنه: 'اللجوء إلى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها ويجري ذلك إما بمحاولة انكار وجود وعاء للضريبة أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء'. (الكناني س.، 2021، صفحة 752)

أي أن المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق والأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون والنصوص التشريعية، أي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه، وهو ما يطلق عليه بالتهرب المشروع، أو عن طريق إخفاء الأسس الخاضعة للضريبة، ومحاولة تظليل الإدارة الجبائية وهو ما يطلق عليه بالتهرب غير المشروع.

في حين يعرف الغش الضريبي على أنه: "عبارة عن التهرب من دفع الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع، أو تفسير مضلل". (شامية و الخطيب، 1997)

وبالتالي لكي ينظر لأي سلوك على أنه غش ضريبي ينبغي توفر عنصرين أساسيين هما: العنصر المادي الذي يتمثل في تقليل الاقتطاع الضريبي بطرق غير مشروعة، والعنصر الثاني هو وجود النية السيئة لذلك السلوك.

أما بالنسبة للتشريع الجزائري فلم يقدم تعريفا محددا للتهرب الضريبي، وإنما اكتفى بذكر بعض الحالات على سبيل الحصر والتي اعتبرها قريبا ضريبيا، حيث نصّت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على بعض مظاهر الأعمال التدليسية في المجال الضريبي والتي اشتملت ما يلي: (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 193، 2024)

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة؛

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين؛

- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها. لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها؛

- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به؛

- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة؛

- ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الغش والتهرب الضريبي هو امتناع المكلف بالضريبة عن القيام بالتزاماته الضريبية بدفع الرسوم والضرائب الملقاة على عاتقه، إما عن طريق استعمال وسائل وطرق قانونية (تجنب ضريبي) أو غير قانونية (غش ضريبي) وذلك قصد التخلص من العبء الضريبي كليا أو جزئيا.

2- أشكال التهرب الضريبي

ولم تقدم التشريعات الضريبية المعاصرة تعريفا موحدا وشاملا للتهرب الضريبي، ويرجع ذلك إلى تعدد صور وأشكال التهرب الضريبي، ومن بين التعاريف المقدمة للتهرب الضريبي نذكر منها:

أ- **التجنب الضريبي (التهرب الضريبي المشروع):** ويسمى أيضا بالتهرب الضريبي المشروع، ويقصد به تجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي، وذلك بالاستفادة من التهرب المنظم من طرف القانون. (شبايكي و قارة،

— تقييم مساهمة التحقيق المعمق لجمال الوضعية الجبائية في الكشف عن الغش والتهرب الضريبي —دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب جيجل —

2004، صفحة 162) وقد عرفته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أنه " ترتيب أمور الممول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق حرفيا مع القانون، كما عرف التجنب الضريبي على أنه تخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع.(قصاص، 2018، صفحة 383) وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاثة حالات لذلك التهرب وهي:(بن فارس، 2007، صفحة 22،21)

✓ **تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف:** وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل في ما يلي:

-الامتناع عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها؛

-ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

وبالتالي فهذا التهرب يخضع لإرادة المكلف بالضريبة، وهو ما يستوجب أن يكون المكلف على اطلاع بمختلف القوانين والضرائب المفروضة على كل الأنشطة.

✓ **تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي:** يستند هذا التهرب على الاستفادة من التحفيزات الضريبية التي تمنحها الدولة، حيث تشكل الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف متعددة (اقتصادية، اجتماعية، ...الخ)، لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة، مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها للمعدل المخفض من الضريبة على أرباح الشركات 10% بدلا من المعدل العادي 19% ، 23% ، 26% . وذلك قصد تشجيع الاستثمار.

✓ **تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي:** يمكن أن يحدث التهرب الضريبي كنتيجة لوجود ثغرات في المواد القانونية، وبالتالي يحدث التهرب نتيجة لوجود إهمال أو صمت من طرف المشرع الضريبي عن بعض الحالات الخاصة التي يكون عليها المكلف بالضريبة، أو عن بعض المستجدات والمعاملات سواء القانونية أو الاقتصادية والتي لم تتحدث عنها المواد القانونية صراحة. وفي هذه الحالة يقوم المكلف بالضريبة باستغلال ثغرات القانون الضريبي مستعينا في كثير من الحالات بخبراء القانون والجباية.(ناصر، أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الاقتصاد الوطني، 2010، صفحة 8)

من خلال ما سبق يتضح لنا أن التجنب الضريبي لا يعد تهربا ضريبيا حقيقيا، وذلك لغياب العنصر المادي في الحادثة المنشأة للواقعة، وإنما يسعى المكلف من وراء هذا التصرف إلى التقليل من الأسس الخاضعة للضريبة، وبالتالي التقليل من العبء الضريبي. أما فيما يخص التهرب الناتج عن وجود ثغرات قانونية فهو غير محمود ويؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية دون أن يكون من ورائه أهداف معينة.

2- **التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):** هو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة(بلواضح، 2022، صفحة 151)، وذلك بإخفاء الدخل الحقيقي مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون والتي تؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية، ويتحقق هذا التهرب غير المشروع بصورته السلبية والتي قد تختلف باختلاف نوع الضريبة ما إذا كانت مباشرة أو غير مباشرة.(الكناني س.، 2021، صفحة 758) ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك فقد يخالف القانون إما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها؛ عن طريق الإخفاء المادي للسلع المستوردة أو المنتجة أو المبيعة والخاضعة للضرائب الجمركية أو لضرائب الاستهلاك؛ أو الامتناع عن تقديم البيانات التي يلزم القانون بتقديمها في نطاق ضرائب الدخل وضرائب رأس المال؛ أو تقديم بيانات غير صحيحة أو غير كاملة وإخفاء بعض المظاهر الخارجية فيما يتعلق بالضرائب التي تفرض على أساسها مثلا، أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها (المهايني، 2010، صفحة 24).

وبالرغم من أن كلا الشّكلين الذين يمكن أن يتخذهما التهرب الضريبي يشتركان في نفس الغاية وهي التملّص من أداء الضريبة، إلا أن الغش الضريبي يؤثر سلباً على النظام الضريبي، دون أن يكون له مقابل إيجابي، في حين أن التجنب الضريبي قد يكون مقصود من طرف المشرع الضريبي لتحقيق أهداف معينة.

3-أسباب التهرب الضريبي

تعد ظاهرة التهرب الضريبي، إحدى أخطر الظواهر التي تعاني منها الاقتصاديات المتقدمة والنامية على حد سواء لكن بدرجات متفاوتة، وأمام شمولية هذه الظاهرة وتأثيراتها المتفاوتة على مختلف أبعاد الفرد والمجتمع، فقد شاركت في تشكيلها وانتشارها مجموعة من الأسباب يمكن إيجازها في ما يلي:

أ-**الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة:** عادة ما ترجع أسباب التهرب الضريبي إلى مجموعة من العوامل التي ساهمت في تكوين

شخصية المكلف بالضريبة المتهرب والتي من بينها: (كرودي، 2011، صفحة 13، 14)

-ضعف المستوى الاخلاقي والاجتماعي: حيث يعتقد المتهرب من الضريبة خاصة في الدول المتخلفة أن سرقة الخزانة العامة للدولة لا تعد سرقة وهذا على العكس من الدول المتخلفة. (عليقات، 2013، صفحة 20)

-ضعف الوعي الضريبي: حيث أنه كلما نقص وعي المكلف بالضريبة بأهمية الضريبة ودورها المهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية في البلاد، وكذا مساهمتها في تمويل النفقات العامة وغيرها، كلما زاد تهرب المكلف من دفعها، ويرجع ذلك إلى مجموعة من العوامل كاعتبار الضريبة على أنها تدفع دون مقابل، الاعتقاد الديني حول مشروعية الضريبة،... الخ.

-الوضعية المالية للمكلف بالضريبة: حيث تؤثر الوضعية المالية للمكلف على التهرب الضريبي ونطاقه، حيث يزداد ميل المكلف

بالضريبة نحو التهرب الضريبي كلما ساء مركزه المالي وزاد العبء الضريبي عليه.

ب-**الاسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:** هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على التهرب الضريبي ونطاقه، وهي ترتبط بطبيعة التنظيم

الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي، والتي يمكن اجمالها فيما يلي: (ناصر، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد

الوطني، 2010، صفحة 10)

-ثقل العبء الضريبي: والذي يتعلق بتنوع الضرائب وتعددتها وارتفاع معدلاتها، حيث يخضع دخل معين أو أساس ضريبي واحد إلى مجموعة مختلفة من الضرائب، وهو ما يؤدي الى زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، واستعدادهم النفسي والمالي لتحمله وهو ما يؤدي الى تهربهم من دفع الضريبة.

-تعقد النظام الضريبي: فكلما زادت اجراءات فرض الضريبة، والتصريح بها وتحصيلها وتعقدت، كلما زاد سوء فهم المكلف لها وهذا

ما يؤدي إلى تهربه من دفعها (فالتهرب هو نتيجة حتمية لضريبة معقدة)، وبالتالي فإن بساطة الضريبة في مختلف اجراءاتها يساهم في

التقليل من التهرب الضريبي. (ولهي، 2004، صفحة 21)

-عدم استقرار التشريع الضريبي: حيث تنعكس التغييرات المستمرة في النصوص القانونية المنظمة للضريبة على درجة وضوح

واستقرارية النظام الضريبي، وبالتالي زيادة تخوف وعدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، ولجوءه إلى التهرب الضريبي.

-ضعف الرقابة الجبائية: فعندما يشعر المكلف بالضريبة بضعف الرقابة الضريبية، وبإمكانية الافلات من اجراءاتها لسبب ما، فإنه سيزيد

من تهربه الضريبي.

-ضعف العقوبات المفروضة على المتهرب الضريبي.

ج-**أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية:** تعمل الادارة الضريبية على تطبيق مختلف النصوص القانونية الضريبية، لذلك فكلما زادت

كفاءتها وفعاليتها في تطبيق هذه النصوص، كلما قل التهرب الضريبي، غير أن الإدارة الضريبية كغيرها من الإدارات العمومية الجزائية

لازالت تعاني من بعض النقائص التي تحد وتؤثر نوعاً ما على وظيفتها الرقابية الضريبية-وهذا بالرغم من الاصلاحات الهامة التي باشرتها

— تقييم مساهمة التحقيق المعمق لجمال الوضعية الجبائية في الكشف عن الغش والتهرب الضريبي —دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب جيجل —

على مستوى هياكلها سواء المركزية، الجهوية والمحلية، واعتمادها الرقمنة في مختلف مصالحها- ويمكن ذكر بعض هذه النقائص في ما يلي: (قدي، 1995، صفحة 250)

-ضعف الإمكانيات والوسائل المادية والبشرية؛

-قلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات،

-ضعف التكوين في المجال الضريبي، وكذا استخدام تكنولوجيات الاعلام والاتصال؛

-ضعف تطبيق المفاهيم الحديثة في التسيير.

ومن شأن الإصلاحات التي باشرتها المديرية العامة للضرائب منذ فترة أن تنعكس إيجابيا على تبسيط الإجراءات الجبائية وتقريب الإدارة من المواطن وهو ما من شأنه أن يرفع من الامتثال الضريبي لدى المكلفين بالضريبة وبالتالي التقليل من الغش والتهرب الضريبي.

ثانيا- مفهوم التحقيق المعمق لجمال الوضعية الجبائية

يعتبر التحقيق المعمق لجمال الوضعية الجبائية أحد الأشكال الرقابية القديمة التي تقوم بها الإدارة الجبائية، وسوف نحاول فيما يلي الإحاطة بهذا المفهوم.

1-تعريف التحقيق المعمق لجمال الوضعية الجبائية

تم استحداث هذا النوع من أنواع الرقابة الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 1992، حيث نصت المادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في فقرتها الأولى، والتي حولت إلى المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية حاليا على أنه: 'يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة'. (Tekkouk, 2020, p. 484)

وقد عرفت المديرية العامة للضرائب التحقيق المعمق لجمال الوضعية الجبائية على أنه: 'مجموعة العمليات التي تستهدف من جهة عدم تطابق القيم التجارية (السوقية) للأصول التي تشكل عناصر الثروة مع تلك المصرح بها، ومن جهة أخرى، الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي المستنتج من الملكية، الذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف بالضريبة المحقق معه وبين الدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من تصريجات الضريبة على الثروة وتلك المتعلقة بالدخل الإجمالي (المدخلات العقارية المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل، بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... الخ' (ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، 2023، صفحة 18).

كما عرفه Thierry Lambert على أنه: " مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريجات الخاضعة للضريبة على

الدخل، من خلال مقارنة المدخلات المصرح بها مع إجمالي المدخلات المحققة خلال فترة معينة ". (Lambert, 1984, p. 8)

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن التحقيق المعمق لجمال الوضعية الجبائية (VASFE) هو آلية رقابية تستخدمها الإدارة الجبائية، تطبق حصريا على الأشخاص الطبيعيين (الأفراد) وتستثنى منها الشركات، وتهدف إلى التأكد من صحة ومصداقية تصريجات الأفراد فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي، وبالتالي فهو يركز على نوع واحد من الضريبة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، والتي تخص الأشخاص الطبيعيين فقط، وتتلخص فكرة هذا النوع من الرقابة في البحث عن التقارب والتناسق بين المدخلات والإيرادات المصرح بها من طرف الشخص الطبيعي لدى المصالح الجبائية من جهة، ووضعته المالية، وتلك التي تخص الخزينة، ونمط المعيشة، ومؤشرات الثراء للشخص الطبيعي من جهة أخرى.

2-معايير اختيار الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق لجمال الوضعية الجبائية

يخضع انتقاء المكلفين أو الأشخاص موضوع إجراء التحقيق المعمق لجمال الوضعية الجبائية إلى معايير وأسس واضحة ومحددة بدقة من قبل الإدارة الجبائية (الإدارة المركزية أي المديرية العامة للضرائب)، وتعد مرحلة اختيار المكلفين الخاضعين للتحقيق مرحلة

هامة في سيرورة التحقيق المعمق، حيث تتوقف فعالية هذا النوع من الرقابة على مدى الاختيار الجيد والمناسب للملفات الخاضعة له، والتي سينجر عنها استرجاع الحقوق المتهرب منها إلى الخزينة العمومية، وتتمثل أهم هذه المعايير في ما يلي:

-الأشخاص الذين لاحظت عليهم المفتشية أو مركز الضرائب عدم تجانس بين المداخل المصروح بها سنويا والنفقات الظاهرة عن نمط معيشة المكلف وأفراد أسرته؛(قاسمي، 2022، صفحة 2)

-ورود دلائل وكشوف معلومات إلى الإدارة الجبائية تمس بمصادقية التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف والخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي؛

-المكلفين بالضريبة الذين خضعوا لأشكال الرقابة الجبائية الأخرى (المراقبة على الوثائق، التحقيق المصوب، الرقابة الشكلية...الخ)، والتي لم تنتج عنها تسويات ضريبية تعكس حقيقة مداخيلهم؛(ولهي، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة-دراسة حالة الجزائر-، 2009، صفحة 10)

-الأشخاص غير المصرحين لدى مصالح الضرائب، والذين ينشطون في الاقتصاد غير الرسمي، والذين تظهر على أنماط معيشتهم مظاهر الثراء، مما يوحي بوجود مصادر دخل غير خاضعة للضريبة؛

-الأشخاص الذين يقومون بمعاملات مالية كبيرة، ومتكررة، شراء عقارات، سيارات، أسهم وشركات، دون أن يكون لهم نشاط ودخل مصرح كافٍ لتمويل هذه المعاملات.

وبالإضافة إلى المعايير سالفة الذكر، فإن المدير الولائي للضرائب يمتلك كامل الصلاحيات في اختيار واقتراح الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة وذلك إذا استوفوا هذه المعايير وذلك على المستوى المحلي، أما على المستوى المركزي فيمكن لمديرية الأبحاث والمراجعات (المديرية العامة للضرائب) برمجة واختيار الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية دون المرور على مراحل البرمجة المتبعة عادة.(لواج و لواج، 2022، صفحة 367).

المحور الثاني: دراسة تطبيقية حول التحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية على مستوى مركز الضرائب جيجل

بعد إحاطتنا بالجانب النظري المتعلق بالغش والتهرب الضريبي وكذا التحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية، نتطرق

في هذا المحور إلى الواقع العملي للتحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية وذلك على مستوى مديرية الضرائب ومركز الضرائب لولاية جيجل.

أولاً: الوزن النسبي للملفات الخاضعة للتحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية خلال الفترة 2016-2024

يخضع سنويا عدد من الأشخاص الطبيعيين (سواء تجار أو غير تجار) ممن تتوفر فيهم الشروط آنفة الذكر، إلى التحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية وفق برنامج مسبق يحدد من طرف الإدارة المركزية، ويرسل إلى فرق التحقيق المحلية التابعة لكل ولاية بغية تنفيذه، وبالنظر إلى خصوصية وحساسية هذا النوع من الرقابة الجبائية، فإن عدد الملفات الجبائية الخاضعة له يكون عادة أقل من الملفات الخاضعة لأنواع الرقابة الجبائية الأخرى (التحقيق المصوب، والتحقيق المحاسبي، والمراقبة الوثائقية). والجدول الموالي يبين عدد الملفات الجبائية التي خضعت للتحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية خلال الفترة 2016-2024م على مستوى ولاية جيجل:

جدول رقم (01): عدد الملفات الخاضعة لـ VASFE على مستوى ولاية جيجل خلال الفترة 2016-2024

السنوات	عدد الملفات الخاضعة لـ VASFE	عدد الملفات الخاضعة للرقابة	% بالنسبة للملفات الخاضعة للرقابة
2016	05	60	8.33%
2017	06	68	11.74%
2018	07	49	14.28%
2019	06	77	7.79%
2020	0	53	0%
2021	12	62	19.35%
2022	07	54	12.96%
2023	0	58	0%
2024	08	60	13.33%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات الصادرة عن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية جيجل.

من خلال الجدول اعلاه يتضح لنا أن عدد الملفات الجبائية الخاضعة للتحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية قليل مقارنة بإجمالي الملفات الجبائية الخاضعة للرقابة على مستوى مركز الضرائب جيجل خلال الفترة 2016-2024، وهو ما توضحه النسب المئوية الضعيفة، حيث سجلت سنة 2020 أضعف نسبة بلغت 0%، حيث لم يتم القيام بتحقيق معمق لحمل الوضعية الجبائية لأي ملف جبائي وذلك بسبب الوضعية الصحية الاستثنائية التي ميزت البلد والعالم ككل بسبب فيروس كورونا وتبعاته السلبية على جميع الاصعدة، وكذا تعطل برنامج الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة على مستوى الإدارة المركزية، وهو نفس السبب لسنة 2023، في حين شهدت سنة 2021 أكبر نسبة بلغت 19% عقب تحسن الاوضاع الصحية، وبداية التعافي الاقتصادي. ويرجع ضعف هذه النسب بشكل عام إلى حساسية وطبيعة هذا النوع من التحقيق والمعارضة الشديدة له من قبل الأشخاص الطبيعيين، ومحدودية تعاونهم مع المحققين كونه يشمل إحصاء حتى ممتلكاتهم الثمينة داخل منازلهم.

ثانيا: تطور الضرائب والرسوم الناتجة عن التحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية للفترة 2016-2024

سمحت عمليات الرقابة التي قامت بها فرقة التحقيق فيما يخص التحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية لبعض الملفات الجبائية على مستوى ولاية جيجل خلال الفترة 2016-2024م، باكتشاف مجموعة من الثغرات التصريحية لممتلكات الخاضعين للرقابة لم يتم التصريح بها لدى مصالح الضرائب، وهو ما نتج عنه إعادة اخضاعها للضريبة من طرف فرقة التحقيق. والجدول الموالي يبين لنا تطور الحقوق والغرامات المسترجعة من خلال التحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية خلال الفترة 2016-2024م:

جدول رقم (02): تطور الحقوق المسترجعة الناتجة عن VASFE للفترة 2016-2024 الوحدة: دج

السنة	الحقوق المسترجعة	الغرامات	المجموع
2016	8.485.936	2.100.869	10.586.805
2017	19.069.638	4.379.608	23.449.246
2018	33.438.733	8.347.500	41.786.233
2019	39.089.669	9.754.295	48.843.964
2020	0	0	0
2021	45.625.136	11.379.730	57.004.866
2022	16.126.247	4.006.551	20.132.798
2023	0	0	0
2024	22.748.887	5.672.925	28.421.812

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات الصادرة عن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية جيجل.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن قيمة الحقوق والغرامات المسترجعة جراء التحقيق المعمق لمحمّل الوضعية الجبائية خلال الفترة 2016-2024م شهد نمواً معتبراً حيث تطور من 10.586.805 دج سنة 2016م إلى 28.421.812 دج خلال سنة 2024م أي بنسبة نمو قدرها 168%، مما يعني أن قيمة الحقوق المسترجعة قد تطورت بأكثر من مرتين ونصف خلال هذه الفترة، في حين لم تسجل سنة 2020م و 2023م أية حقوق مسترجعة بسبب عدم القيام بأي تحقيق في محمل الوضعية الجبائية لأي مكلف بالضريبة. وهو ما يثبت فعلاً أن التحقيق المعمق لمحمّل الوضعية الجبائية يلعب دوراً هاماً في محاربة الغش والتهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية.

ثالثاً: دراسة حالة مكلف خاضع للتحقيق المعمق في محمل الوضعية الجبائية خلال الفترة 2017-2020

نستعرض في هذا الجزء من الدراسة المراحل التي مرّ عليها التحقيق المعمق لمحمّل الوضعية الجبائية لمكلف بالضريبة (طبيبة إحصائية) على مستوى مركز الضرائب لولاية جيجل خلال الفترة 2017-2020 والناتج المتوصل إليها ومساهمته في اكتشاف التهرب الضريبي.

1- الإجراءات التمهيدية (البرمجة وإعلام المكلف)

تم اقتراح هذا الملف الجبائي من طرف رئيس مصلحة التحقيقات بمركز الضرائب جيجل وذلك بالتعاون مع المحققين الجبائيين، حيث تبين بعد القيام بعمليات التحري والتدقيق والإطلاع على التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى فرقة التحقيق وكذا نمط معيشة المكلف بالضريبة، عدم وجود تطابق بين المداخل المصروفة والحقيقة للمكلف، مما استدعى برمجة المكلف بالضريبة للتحقيق المعمق في محمل الوضعية الجبائية. وبعد إصدار مديرية الأبحاث والمراجعات لقائمة الملفات الخاضعة لهذا النوع من التحقيق لسنة 2021، وارسالها إلى المديرية الولائية للضرائب التي بدورها أرسلتها إلى مركز الضرائب جيجل وبالتحديد المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية، تبين أن اسم المكلف بالضريبة المعني ورد ضمن القائمة المعنية بهذا التحقيق.

— تقييم مساهمة التحقيق المعمق لجمال الوضعية الجبائية في الكشف عن الغش والتهرب الضريبي —دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب جيجل —

وبعد توزيع البرنامج على كل المحققين، تنقل المحققين المعنيين بأجراء هذا النوع من التحقيق للمكلف بالضريبة محل الدراسة إلى المصلحة الرئيسية للتسيير التابعة لمركز الضرائب بجيجل بغية الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف بالضريبة وتصريحاته، كما تنقلوا إلى مصلحة الضريبة على الدخل الاجمالي التابعة لمفتشية الضرائب المحطة الجديدة بجيجل بغية الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف والخاص بالضريبة على الدخل الاجمالي للسنوات محل التحقيق، ثم الانطلاق في الإجراءات الأولية للتحقيق والتي شملت ما يلي:

أ-إعلام المكلف:

بعد الحصول على الملف الجبائي للمكلف بالضريبة، قام المحققان بتسليم الإشعار بالتحقيق وكذا ميثاق المكلف الخاضع للتحقيق إلى المعني وذلك بتاريخ 2021/06/09، وقد تضمن الإشعار مختلف المعلومات المتعلقة بطبيعة التحقيق، والسنوات المحقق فيها، ونوع الضريبة المستهدفة، المهلة المخصصة للتحضير للزيارة الميدانية، تاريخ الزيارة، أسماء المحققين ورتبتهما (يشترط أن تكون رتبة عون الضرائب مفتش فما فوق)، بالإضافة إلى تنبيه المكلف إلى إمكانية استعانتهم بمستشار من اختياره أثناء مراحل عملية التحقيق.

ب-جمع المعلومات:بعد انقضاء المدة القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة (15 يوما) من أجل تجميع مختلف المعلومات المطلوبة، حضرت المعنية إلى فرقة التحقيق الكائن مقرها بمركز الضرائب جيجل، بغية إجراء لقاء أولي معها، وتزويد المحققين ببعض المعلومات الأولية وكذا ملء وثيقة الممتلكات والمداخيل، ومن بين النقاط التي تم التطرق إليها ما يلي:

-تقديم معلومات حول الحالة الاجتماعية والمعيشية للمعنية (عدد أفراد العائلة، الزوج،...);

-تقديم وثائق ملكية مختلف العقارات والمنقولات؛

-الحسابات البنكية المفتوحة باسم المعني؛

وقد سمح اللقاء الأول للمحققين بأخذ صورة أولية حول المكلف بالضريبة (حالته الاجتماعية، ممتلكاته، نمط معيشته)، وبغية الحصول على المعلومات الدقيقة واللازمة حول مختلف ممتلكات المعني تابع المحققان تحرياتهما بالزيارة الميدانية لمجموعة من الهيئات والمؤسسات كالحفاظة العقارية، البنوك،... الخ، وذلك باستخدام حق الاطلاع المكفول قانونيا لإدارة الضرائب.

2-الإشعار الأولي بإعادة التقييم:

عقب حصول المحققين على مختلف مصادر دخل المكلف بالضريبة، وكذا مختلف الوثائق التي تثبت ملكية المكلف بالضريبة لمختلف الأصول والمنقولات من جهة، وكذا مختلف مصاريف المكلف بالضريبة خلال السنوات محل التحقيق، ومقارنتها مع تصريحات المكلف فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الاجمالي، قام المحققين بتعديل الأسس الخاضعة للضريبة وإرسالها إلى المكلف بالضريبة من خلال الإشعار الأولي بإعادة التقييم وذلك بتاريخ وقد تضمن الأسس التالية:

أ-إعادة تشكيل المداخيل: تتمثل أساسا في الربح المشكل من النشاط المهني للمعني المصريح لدى الضرائب والممثل في طبيعة مختصة في القلب، وذلك باعتماد هامش ربح قدره 35% من رقم الأعمال المصريح كون المكلف خاضع للنظام الجزائي، بالإضافة إلى مداخيل المكلف المتأتية من الرصيد النهائي لحساباته البنكية خلال سنوات التحقيق، والجدول الموالي يظهر مداخيل المكلف المعتمدة:

الجدول رقم (03): مداخيل المكلف السنوية المعتمدة

التعيين	السنوات	2017	2018	2019	2020
الدخل المشكل		//	//	175.000	245.000
الرصيد البنكي بتاريخ 12/31		4.221.787	4.484.380	1.551.774	1.562.665
المجموع		4.221.787	4.484.380	1.726.774	1.807.665

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير التحقيق

ب- **مصاريف الحياة اليومية:** تم الأخذ بعين الاعتبار الحالة العائلية للمكلف عزباء (غير متزوجة)، أي أن النفقة العائلية تقع على مسؤولية رب الأسرة، غير أنه تم إدخال بعض التعديلات على التصريحات الخاصة بالمصاريف اليومية للمكلف، والجدول الموالي يبين مصاريف الحياة اليومية للمكلف المعتمدة محسوبة على أساس السنة:

الجدول رقم (04): المصاريف اليومية المعتمدة للمكلف

التعيين	السنوات	2017	2018	2019	2020
مصاريف الأكل		48.000	48.000	48.000	48.000
مصاريف اللباس		24.000	24.000	24.000	24.000
وقود السيارة		48.000	48.000	34.000	34.000
مصاريف الهاتف، الكهرباء، الماء		18.000	18.000	18.000	18.000
الضريبة الجزافية الوحيدة		5.000	5.000	60.000	84.000
مصاريف التأمين		12.000	12.000	12.000	12.000
مصاريف الصيانة		8.000	8.000	8.000	8.000
مصاريف أخرى		12.000	12.000	12.000	12.000
المجموع الكلي للمصاريف		185.000	185.000	216.000	240.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير التحقيق

ج- **مصاريف شراء العقارات شقة للسكن**

- شراء شقة للسكن واقعة بحي 400 مسكن، بلدية جيغل مساحتها 82م²، وذلك بتاريخ 20/09/2019، تبلغ قيمتها 10.000.000 دج.

- مصاريف وحقوق التسجيل هي 5% وتقدر بـ $500.000 = 5\% \times 10.000.000$ دج، تم دفعها مناصفة بين البائع والمشتري، $250.000 = 2/500.000$ دج.

- أعباء الموثق هي: $60.000 = 2/120.000$ دج على عاتق المشتري.

- أعباء الشهر العقاري = $100.000 = 1\% \times 10.000.000$ دج على عاتق المشتري.

- المصاريف الكلية المتعلقة بشراء العقارات = مصاريف الموثق + مصاريف التسجيل + مصاريف الشهر العقاري.

— تقييم مساهمة التحقيق المعمق لجمال الوضعية الجبائية في الكشف عن الغش والتهرب الضريبي —دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب جيجل —

$$410.000 = 100.000 + 250.000 + 60.000 = \text{دج}$$

الجدول رقم (05): ملخص المصاريف السنوية للفترة المعنية بالتحقيق

التعيين	2017	2018	2019	2020
مصاريف الحياة اليومية	185.000	185.000	216.000	240.000
ثمن شراء العقارات	//	//	10.000.000	//
المصاريف الكلية للعقارات	//	//	410.000	//
المجموع	185.000	185.000	10.626.000	240.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير التحقيق

د-إعداد ميزان الإيرادات والمصاريف واستخراج الإيرادات المخفية: بعد انتهاء المحققين من تحديد المداخل الحقيقية، والمصاريف التي أنفقها المكلف بالضريبة طيلة فترة التحقيق، قام بإعداد ميزان الإيرادات والمصاريف. وباكتشاف المداخل المخفية من طرف المكلف طيلة فترة التحقيق، قام المحققين بإعادة تشكيل الدخل الحقيقي الإجمالي، كما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم (06): إعادة تشكيل الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة

التعيين	2017	2018	2019	2020
الدخل الإجمالي المصرح به أو الخاضع	/	/	/	/
الفرق السلبي الناتج عن اعداد ميزان الايرادات والمصاريف	105.759	447.593	7.518.394	/
الدخل الإجمالي المعاد تشكيله	105.759	447.593	7.518.394	/

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير التحقيق

—تأسيس الحقوق واجبة الدفع: بعد القيام بإعادة تشكيل الدخل الحقيقي للسنوات المعنية بالتحقيق، تبين للمحققين وجود فوارق هامة بين الدخل المصرح والدخل المعاد تشكيله، وهو ما استدعى إعادة إخضاع هذه الفوارق، من خلال حساب الحقوق والغرامات المتملص منها فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للجدول التصاعدي الذي نصت عليه المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مع تطبيق الغرامة الجبائية الموافقة لقيمة هذه الحقوق حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. والجدول الموالي يبين الحقوق والغرامات المسترجعة.

الجدول رقم (07): إجمالي الحقوق والغرامات المسترجعة

التعيين	السنوات	2017	2018	2019	2020
الدخل المشكّل	لا شيء	447.590	7.518.390	181.090	
الدخل المصرح به	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الفرق الحاصل	لا شيء	447.590	7.518.390	181.090	
الحقوق الواجبة الدفع	لا شيء	74.277	2.499.437	لا شيء	لا شيء
الحقوق المدفوعة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الحقوق المغفلة	لا شيء	74.277	2.499.437	لا شيء	لا شيء
معدل الغرامة	//	%15	%25	//	
مبلغ الغرامة	لا شيء	11.142	624.859	لا شيء	لا شيء
إجمالي الحقوق والغرامات	لا شيء	85.419	3.124.296	لا شيء	لا شيء

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على تقرير التحقيق

- 3-دراسة رد المكلف والإشعار النهائي بالتسوية:** بعد ارسال الاشعار الأولي بالتسوية إلى المكلف بالضريبة بتاريخ 2021/11/16، قام المكلف بالردّ على الاشعار الأولي بتاريخ 2021/12/26، حيث قدّم جملة من التوضيحات والتبريرات بغية التقليل من الوعاء الخاضع للضريبة، وقد تمّ قبول هذه التبريرات شكلا من طرف المحققين كونها جاءت في الآجال القانونية (في آجال 40 يوما من استلام الاشعار الأولي بالتقويم)، أما فيما يتعلق بالمضمون فقد توصل المحققين إلى النتائج التالية:
- بالنسبة للاعانات المقدمة من طرف العائلة بقيمة 2.500.000 دج من طرف الأب، فلا يمكن قبول هذا الاعتراف بدين لكونه تصريح شرقي مؤشر عليه بتاريخ 2021/11/14 عن طريق البلدية أي تاريخ خارج مجال عملية التحقيق وليس عقد موثق.
 - بخصوص منحكم مبلغ 1.500.000 دج من طرف الأخت، فلا يمكن قبول هذا الاعتراف بدين لكونه تصريح شرقي غير موثق ومؤرخ بتاريخ 2021/11/13 خرج مجال عملية التحقيق.
 - بخصوص المناوبات فلا يمكن احتساب 10 مناوبات في الشهر وهذا لعدم وجود وثيقة تثبت ذلك.
 - بخصوص الإستخلاف عند عيادة الشفاء التي تطالبون بها فهي مرفوضة وهذا لغياب مبررات الإثبات ولأن الشهادة المقدمة من طرفكم والمحرة بتاريخ 2021/12/12 خارج الفترة المعنية بالتحقيق.
 - فيما يخص الريح لسنة 2017 و 2018 وبعد دراسة التصريح السنوي تبين أنه كنتم تمارسون نشاطكم كطبيبة مختصة سنة 2017 و 2018 في إطار دعم تشغيل الشباب، وبما أنكم مارستم نشاطكم كطبيبة مختصة وسددتم مبلغ الحقوق المقدرة بـ 5.000 دج فقد تقرر منحكم ربح صافي قدره 35% من رقم الأعمال المقترح من طرفكم وهو كما يلي:

جدول رقم (08): تحديد معدل هامش الربح

التعيين	السنوات	2017	2018
رقم الأعمال		1.300.000	1.500.000
معدل هامش الربح الجرافي		%35	%35
الدخل		455.000	525.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على تقرير التحقيق

بعد الاطلاع على مختلف التبريرات والحجج التي تضمنها رد المكلف بالضريبة، قام المحققين بعقد جلسة مع المكلف بالضريبة رفقة مستشاره من أجل تقديم لهم توضيحات حول النقاط التي تضمنها ردهم على التبليغ الأولي، ثم قام المحققين بعدها بإرسال التبليغ النهائي بإعادة التقييم إلى المكلف وذلك بتاريخ 2021/12/29، والذي تضمن قيمة الحقوق والغرامات على الضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات محل التحقيق، والجدول التالي يبين النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم (09): الحقوق والغرامات المعاد تأسيسها فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي

التعيين	السنوات	2017	2018	2019	2020
الدخل المشكّل	لا شيء	لا شيء	لا شيء	6.103.800	لا شيء
الدخل المصرح به	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الفرق الحاصل	لا شيء	لا شيء	لا شيء	6.103.800	لا شيء
الحقوق الواجبة الدفع	لا شيء	لا شيء	لا شيء	2.004.330	لا شيء
الحقوق المدفوعة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الحقوق المغفلة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	2.004.330	لا شيء
معدل الغرامة	//	//	//	%25	//
مبلغ الغرامة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	501.083	لا شيء
إجمالي الحقوق والغرامات	لا شيء	لا شيء	لا شيء	2.505.413	لا شيء

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على تقرير التحقيق

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن عملية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة سمحت لنا باكتشاف أرباح مخفية من طرف المكلف بالضريبة قدرها 6.103.800 دج وهو ما مكّن المحققين من استرجاع حقوق للخزينة العمومية قدرها 2.004.330 دج فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي، بالإضافة إلى غرامات قدرها 501.083 دج. وهو ما يؤكد لنا فعالية وأهمية هذا الشكل من أشكال الرقابة الجبائية في اكتشاف النقص في التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة وبالتالي المساهمة في مكافحة التهرب الضريبي.

الخلاصة

تعد ممارسة الرقابة الجبائية من طرف الإدارة الجبائية الوجه الآخر للنظام الجبائي التصريحي في الجزائر، فمن خلال أشكال الرقابة الجبائية المتعددة تطلع الإدارة الجبائية بممارسة دورها الفعّال في محاربة الغش والتهرب الضريبي، وهو ما يمكنها من استرجاع حقوق الخزينة العمومية والمحافظة عليها. ويلعب التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية الشاملة باعتباره أحد أشكال الرقابة الجبائية الخارجية - يتم خارج أسوار الإدارة الجبائية عادة - دورا هاما وفعالا في الكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبي واكتشاف مصادر الدخل غير المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة، سواء الذين يمتلكون ملفات جبائية أو غير المصرحين لدى إدارة الضرائب من الأساس، وهو ما يمكن الإدارة الجبائية من استرجاع حقوقها فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي، كون هذا الشكل الرقابي يمس الأشخاص الطبيعيين فقط.

-نتائج الدراسة: من خلال دراستنا هذه توصلنا إلى مجموعة من النتائج يمكن إيجازها فيما يلي:

- يشترك كل من الغش والتهرب الضريبي في الهدف وهو التملص من دفع الضريبة، بينما قد يختلفان في الوسائل المستعملة، حيث يقوم الغش على الإخفاء والتزوير، أما التهرب فقد يكون تجنب للضريبة من خلال التكيف المواد القانونية؛
- يطبق التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف على الأشخاص الطبيعيين ويستثني الأشخاص المعنويين، كما يمس الضريبة على الدخل الإجمالي دون غيرها من أنواع الضرائب والرسوم، ويشمل السنوات الأربع الأخيرة غير المتقدمة؛
- تعتمد الإدارة الجبائية على معايير دقيقة وواضحة في عملية برمجة واختيار الملفات الجبائية الخاضعة للتحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف؛
- قدم المشرع الجزائري حقوق وضمانات متعددة للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية؛ بغية حمايته من تعسف الإدارة في استخدام القانون، وكذا ضمان حقوقه؛
- تسترجع الإدارة الجبائية سنويا من خلال التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية كآلية رقابية قيم مالية معتبرة، وهو ما يساهم في دعم الخزينة العمومية بالموارد المالية؛
- يمرّ التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية عبر مجموعة من المراحل، بدءا من التحضير لبدء التحقيق وصولا إلى إصدار الورد الفردي الخاص بالتسوية الجبائية؛
- سمحت لنا دراسة الحالة التطبيقية الحقيقية المجرات على المكلف بالضريبة، بالإطلاع على مراحل وسيورة هذا النوع من الرقابة، والوقوف على مواطن النقص في التصريحات والحيل المتبعة من قبل المكلف للتهرب من الضريبة، وفي الأخير إخضاع المكلف بالضريبة واسترجاع حقوق الخزينة العمومية على مستوى مركز الضرائب بجيجل.
- مقترحات الدراسة:** على ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يمكننا تقديم مجموعة من الاقتراحات والتي من شأنها تحسين دور وفعالية التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الغش والتهرب الضريبي ومكافحته وبالتالي حماية حقوق الخزينة العمومية، وذلك في النقاط التالية:
- فتح التوظيف النوعي في مختلف مصالح الإدارة الجبائية وخاصة المصلحة الرئيسية للرقابة بمختلف مراكز الضرائب على مستوى الوطن، حيث لا تزال الإدارة الجبائية تعاني من نقص العمال على مستوى مصالحها بالرغم من التوظيف الدوري؛

- تقييم مساهمة التحقيق المعمق لحمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الغش والتهرب الضريبي —دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب جيجل —
- العمل على الرّسكلة المستمرة لأعوان الإدارة الجبائية والرفع من كفاءتهم من خلال التكوين الدوري لهم في ميدان المحاسبة والجباية وتكنولوجيات الاعلام والاتصال ومختلف البرمجيات المحاسبية، وهو ما من شأنه التأثير ايجابيا على حصيلة مختلف أشكال الرّقابة؛
 - تزويد الإدارة الجبائية بمختلف أجهزة وأنظمة وبرمجيات الإعلام والاتصال، مما يسهل عليهم القيام بمهامهم؛
 - توسيع استخدام الرّقمنة في مختلف المصالح الجبائية، وخاصة في المصلحة الرئيسية للرقابة، والاعتماد عليها في اختيار وبرمجة الملفات الخاضعة للرقابة، وهو ما يقلل من احتمالية الاختيار الخاطئ للملفات والذي بدوره سينعكس على حصيلة الرقابة الجبائية؛
 - منح أعوان الإدارة الجبائية صلاحيات أوسع في الإطلاع على مختلف الوثائق والممتلكات التي من شأنها التأثير على مختلف الأوعية والأسس الضريبية، وطلبها في أي وقت.

قائمة المراجع باللغة العربية

- 1-(2023). ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة ، 18. الجزائر: المديرية العامة للضرائب.
- 2-أحمد زهير شامية، و خالد الخطيب. (1997). المالية العامة (المجلد الطبعة الثانية). عمان-الأردن: دار زهران للنشر والتوزيع.
- 3-الجيلالي بلواضح. (2022). التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي-دراسة نموذج حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة: ش.ذ.م.ماكلوليكس للفترة 2017-2020. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، 15 (1)، 151.
- 4-بوعلام ولهي. (2004). أثر المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي-حالة الجزائر-. 21. الجزائر: جامعة الجزائر.
- 5-بوعلام ولهي. (2009). نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة-دراسة حالة الجزائر-. المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية (صفحة 10). سطيف: جامعة فرحات عباس.
- 6-حسينة بن فارس. (2007). إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر. البلدة، الجزائر.
- 7-خالد عيادة عليومات. (2013). التهرب الضريبي اسبابه وأشكاله وطرق الحد منه. الاقتصاد الجديد (9)، 20.
- 8-سعدان شبياكي، و ملاك قارة. (2004). التهرب الضريبي: دراسة ميدانية في ولاية قسنطينة. مجلة الاقتصاد والمجتمع ، 162.
- 9-سليم قصاص. (2018). جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري. مجلة العلوم الانسانية. (48)، 383.
- 10-سهام كرودي. (2011). الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق. عين مليلة -الجزائر: دار مفيد للنشر والتوزيع.
- 11-سوزان جلال عبد الشافي الكناي. (2021). التهرب الضريبي: دراسة في التشريع المصري والسعودي. مجلة البحوث القانونية والاقتصادية ، 758.
- 12-سوزان عبد الشافي الكناي. (2021). التهرب الضريبي: دراسة في التشريع المصري والسعودي. مجلة البحوث القانونية والاقتصادية ، 78، 752.
- 13-عبد المجيد قدي. (1995). فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية. 250. الجزائر: جامعة الجزائر.
- 14-عبد الواحد عطية. (2000). مبادئ واقتصاديات المالية العامة. القاهرة: دار النهضة العربية.
- 15-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 193. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. المديرية العامة للضرائب، الجزائر.
- 16-محمد خالد المهاني. (2010). التهرب الضريبي وأساليب مكافحته. القاهرة: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإداري.
- 17-محمد قاسمي. (2022). قاسمي محمد، دروس في مقياس التدقيق والمراجعة الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة02، الجزائر، 2022، ص12. الجزائر: جامعة البليدة02.
- 18-مراد ناصر. (2010). أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني. دراسات (14)، 8.
- 19-مراد ناصر. (2010). أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني. دراسات (14)، 10.
- 20-منير لواج ، و عبد الرحيم لواج . (2022). دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الوعاء الحقيقي للضريبة على الدخل الإجمالي -دراسة حالة ملف جبائي بمركز الضرائب جيحل للفترة 2017-2020. إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية ، 3.

Références en français :

- 1-C. M Masson .(1990) .la notion d'évasion fiscale en droits interne français .paris: LGDJ.
- 2-Jean Schmidt .(1995) .l'impôt .paris: dalloz.
- 3-le contrôle fiscal comme garanties de l'administration fiscal face au système déclaratif(2020)revue des études de droits. 484
- 4-thierry Lambert .(1984) .vérification fiscale personnelle .paris :économica.