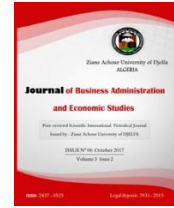




مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية


www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/

موقع المجلة:

دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الوعاء الحقيقي للضريبة على الدخل الاجمالي
دراسة حالة ملف جبائي بمركز الضرائب جيجل للفترة 2017-2020

منير لواج ، Mounir Louadj^{1*}، m.louadj@univ-jijel.dzعبد الرحيم لواج ، Abderrahim Louadj²، abderrahim.louadj@univ-jijel.dz¹ استاذ محاضر أ ، جامعة جيجل (الجزائر)² طالب دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة (الجزائر)

تاريخ النشر: 2022/05/01

تاريخ القبول: 2022/04/27

تاريخ الإرسال: 2022/03/10

الكلمات المفتاحية	ملخص
الرقابة الجبائية؛ الضريبة على الدخل الإجمالي التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ضمانات المكلف الخاضع للتحقيق؛ التهرب الضريبي.	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 المداخيل الحقيقية للمكلفين بالضريبة الذين يعمدون إلى إخفاءها بطرق تعقيد لا تسمح بمختلف أشكال الرقابة الجبائية المعقدة الأخرى بكشفها.

تصنيف JEL: H26؛ H29

Abstract

The Algerian tax system is a declarative system, which gives the taxpayer the freedom to declare his income; the tax administration must verify the veracity of declarations to protect the rights of the public treasury from being lost. This article aims to demonstrate the role of In-depth tax control in determining the true tax base and detecting tax evasion by dishonest taxpayers who aim to evade paying income tax rights. This study found that In-depth tax control of the fiscal situation is one of the most important forms of tax control since it is a thorough investigation of the taxpayer's financial situation and his wealth. The study also concluded that this control type is very effective at detecting the real income of taxpayers who hide it in complex circumvention ways that other forms of tax control cannot detect.

Keywords

tax control,
tax income,
In-depth tax
control of the
overall fiscal
situation,
guarantees of
the taxpayer
under control,
tax evasion ;

JEL Classification Codes : H26 ; H29

* البريد الالكتروني للباحث المرسل: rahimlouadj@gmail.com

1. مقدمة:

تتمتع الإدارة الجبائية بعدة صلاحيات واسعة لممارسة عملها، ويعتبر حق الرقابة من بين أهم هذه الصلاحيات التي منحها المشرع الجبائي من أجل محاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين والتقليل من آثارهما السلبية على موارد الخزينة العمومية، تختلف أشكال الرقابة الجبائية المطبقة من طرف الإدارة الجبائية بسبب تنوع طرق التهرب المستخدمة من طرف المكلفين، وبخلاف الرقابة العامة التي تطبق داخل مكاتب الإدارة الجبائية تسمح الرقابة المعمقة لأعوان الإدارة الجبائية بالتنقل إلى مقر نشاط المكلفين، وإجراء عمليات التدقيق اللازمة للدفاتر المحاسبية وللعناصر المادية المتعلقة بنشاط المكلف للتأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرفه، وتضم الرقابة الجبائية المعمقة المعتمدة في النظام الضريبي الجزائري ثلاثة أشكال هي: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب في المحاسبة، وقد تم استحداث التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بموجب قانون المالية لسنة 1992 ويعتبر أحد أهم أشكال الرقابة الجبائية يطبق حصرا على الأشخاص الطبيعيين بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي، ويتضمن مراقبة مدى إنسجام الدخل المصرح به من طرف المكلف مع مجموع نفقاته ونمط معيشته وعناصر ثروته، ويسمح تنفيذ هذا الشكل الرقابي الادارة الجبائية من الكشف على الدخل الحقيقي للمكلف ومن تم إخضاعه للضريبة على الدخل الإجمالي مع فرض عقوبات جبائية على المكلف نظرا لإخلاله بالتزاماته الجبائية ومحاولته إخفاء مداخيله الحقيقية. ويتم تنفيذ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من طرف مصالح مختصة على المستوى الولائي والجهوي، ويمنح المكلف الخاضع لهذا الشكل الرقابي المعمق مجموعة من الضمانات القانونية التي تحميه من أي تعسف أو اعتداء على حقوقه.

على ضوء ما سبق ذكره؛ يمكن طرح إشكالية هذا البحث على النحو التالي:

كيف يمكن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة الإدارة الجبائية من تحديد الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي للمكلفين بالضريبة ؟

أهمية الدراسة: يستمد البحث أهميته كون التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يعتبر من بين أهم أشكال الرقابة الجبائية المعمقة المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية في الكشف عن عدم صحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين بالضريبة والخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي، كما يمكن هذا الشكل الرقابي الادارة الجبائية من استرجاع حقوق ضريبية هامة تدخل ضمن إيرادات الجباية العادية بما يسمح رفع نسبة مساهمة هذه الأخيرة في تغطية النفقات العامة.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- تحديد الاطار المفاهيمي والقانوني للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.
- التعرف على أهم الضمانات القانونية التي منحها المشرع الجبائي الجزائري للمكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .
- تقييم مساهمة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في المحاسبة في استرجاع الحقوق الضريبية المتهرب من دفعها من طرف المكلفين بالضريبة وبالتالي الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

منهج الدراسة: للإجابة على إشكالية هذه الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي لتوظيف وعرض مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، كما استخدمنا في الجانب التطبيقي من هذه الدراسة منهج دراسة حالة لمكلف خاضع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة حاولنا من خلالها إبراز دور

التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في تحديد الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي .

II. الدراسات السابقة:

دراسة رشدي أمين (2017) دور التحقيق المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي:
هدفت هذه الورقة البحثية إلى توضيح العلاقة بين المراجعة الجبائية والحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الضريبية وقد وضحت هذه الدراسة أن المراجعة الجبائية تعد وسيلة وقائية وأداة رقابية فعالة، الهدف منها ضمان إحترام المكلف بالضريبة للقوانين المعمول بها خاصة في ظل النظام الضريبي التصريحي المعتمد وقد أظهرت النتائج المتوصل إليها 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 للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف، والذي تم الوقوف من خلالها على دور التحقيق المعمق في تعزيز الحصيلة الضريبة وحماية حقوق الخزينة العامة من الضياع .

دراسة يوسف رشيد وبكريتي يوسف (2015) دور التحقيق المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي:
هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الجبائي وحماية المال العام، ونطلق الباحث في دراسته باعتبار الإدارة الجبائية تمتلك عدة وسائل تجتمع في ما يسمى بـ " السلطة الجبائية" التي تمنحها حق الرقابة والمعاقبة للحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين، وأوضحت هذه الدراسة أن المصالح المكلفة بالقيام بوظيفة الرقابة الجبائية في إدارة جبائية مهيكلة من المستوى المركزي إلى المستوى المحلي. وتوصل الباحثان إلى أنه رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة الجزائرية في السنوات الأخيرة القمع ظاهرة الغش الجبائي إلا أن النتائج المسجلة من طرف فرق الرقابة أظهرت أن مردودية عمليات الرقابة المحاسبية والرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة مازلت بعيدة عن الأهداف المسطرة من طرف السلطات المالية في الجزائر مما يعني انه مزال هناك نقص كبير في فعالية مختلف أشكال الرقابة المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، وقد أوصت هذه الدراسة على ضرورة تحسيس المكلف بأن الضريبة أداة للمواطنة والعمل على تحسين العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، مع ضرورة تفعيل نظام المعلومات الجبائي واعطائه قدر معتبر من الأهمية من أجل محاربة التهرب الضريبي.

دراسة بشير شاوش (2008) La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble du contribuable en algerie : هدفت هذه الدراسة الى تحديد الإطار المفاهيمي والإجرائي للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وفق ما ينص عليه قانون الإجراءات الجبائية، وقد إستخدم الباحث المنهج الوصفي و التحليلي في هذه للدارسة والذي سمح له بتقديم مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، كما تطرق الباحث بنوع من التفصيل في هذه الدراسة إلى المعايير المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية في برمجة المكلفين للخضوع لهذا الشكل الرقابي، كما إستعرض الباحث في القسم الثاني من هذه الدراسة مختلف الإجراءات والمراحل التي يمر بها تنفيذ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وكذا أهم الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة، قد أظهرت نتائج هذه الدراسة أن هذا الشكل الرقابي يعتبر من بين أهم اشكال الرقابة الجبائية المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية للتأكد من صدق تصريحات المكلفين بالضريبة الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي، وأن هذا الشكل الرقابي يمتاز بالشمولية والعمق حتي أنه قد يمس عناصر حياتهم الشخصية، كما أكد الباحث في ختام هذه الدراسة على أهمية إحترام أعوان الإدارة

الجبائية للضمانات القانونية الممنوحة للمكلفين بالضريبة لتفادي سعي المكلف الى ابطال نتائج التحقيق عن طريق الطعن لدى الهيئات القضائية .
III. الإطار النظري للدراسة:

1. الإطار القانوني والتنظيمي للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تعتبر الرقابة الجبائية نتيجة لطبيعية النظام الضريبي المبني على التصريح التلقائي للمكلف، لذا تتمتع الإدارة الجبائية بصلاحيات واسعة لممارسة مهامها الرقابية ، ويبرز التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كأحد أهم أشكال الرقابة الجبائية المعمقة التي تعتمد الإدارة الجبائية عليها في محاربة التهرب الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي .

أ. مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تم النص لأول مرة على هذا الشكل الرقابي ضمن قانون المالية لسنة 1992 في المادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابقا والمحولة إلى المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية ، والتي تنص في فقرتها الأولى 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) .

يعرف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على أنه : " مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن الفارق الحقيقي بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به " (Chaouche, 2008, p. 192).

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 " (Lambert, 1984, p. 08)

يطبق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على الأشخاص الطبيعيين فقط ، ويرمي إلى التأكد من مصداقية تصريحات المكلفين الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي فقط (صالح، 2011، صفحة 49)، ويتم تنفيذه من خلال مراقبة الإنسجام بين:

✓ مداخيل المكلف المصرح بها .

✓ حالة المكلف المالية والعناصر المكونة لنمط معيشته ومعيشة أعضاء مقره الجبائي .

بالرغم من أن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يشمل الضريبة على الدخل الاجمالي الا أنه يعتبر أكثر عمقا وشمولا كل اشكال التحقيق الجبائي الأخرى (التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب) ، وكما يدل عليها العنوان فالرقابة المعمقة تتناول مجمل الوضعية الجبائية والمالية للمكلف بالإضافة إلى الوضعية المادية ، ويشمل هذا الشكل الرقابي التحقيق في كل أصناف دخل المكلف وعناصر ثروته (بعلي، 2015، صفحة 08) ، وتعتبر المعلومات التي تحوزها الإدارة الجبائية في الملف الجبائي للمكلف المصدر الأول الذي يعتمد عليه المحقق عند مباشرة التحقيق ثم يتم الانتقال في مرحلة موائية إلى جمع المعلومات الإضافية، يتم الحصول عليها من هيئات ومصالح متعددة مثل المؤسسات المالية التي يجمع المحقق منها معلومات حول الحسابات البنكية للمكلف أو من هم تحت كفالته مصالح المحافظة العقارية (للحصول على معلومات حول الممتلكات العقارية التي يمتلكها المكلف) ،

مصالح ترقيم السيارات ، مصالح الضمان الاجتماعي ، وكل المؤسسات التي تعامل معها المكلف خلال الفترة المعنية بالتحقيق (حمادي و موسى، 2017، صفحة 125) ، ويمتلك المحقق كل الصلاحيات في الإستعانة بكل السلطات الاخرى المرافقة لحق الرقابة والتحقيق سواء تعلق الأمر بحق طلب التوضيحات ، حق الإطلاع أو الزيارة المفاجئة بغرض جمع معلومات كافية عن الوضعية المالية للمكلف والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء مقره الجبائي.

ويعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أكثر تشعباً وتعقيداً عن غيره من أنواع الرقابة المعقدة الجبائية لكونه أكثر شمولاً من التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة رغم أنه يقتصر فقط على الضريبة على الدخل الإجمالي، حيث يمس هذا الأخير الجانب الشخصي للمكلفين مما يصعب من مهمة المحققين الجبائيين .

ب. معايير إنتقاء 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 إنتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية أي المديرية العامة للضرائب، وتعتبر مرحلة اختيار المكلفين مرحلة ذات أهمية كبيرة لأن فعالية عملية التحقيق ترتبط بصورة كبيرة بالإختيار 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 الإعتبار معايير خاصة لإختيار الأشخاص الخاضعين له، هذه المعايير تتمثل في (ولهي، 2009، صفحة 10) :

- 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 (لايمثلون ملف جبائي) إلا أن نمط حياته يوحي بوجود مؤشرات ودلائل تبرز مداخيل هامة قد تم اخفاءها بطرق تحايل معقدة .
- الاشخاص الذين انفقوا مبالغ مالية مهمة في تعاملات مالية كسواء عقارات أو الاستحواذ على حصص أو أسهم في شركات دون ان يكون لهم دخل مكافي للمبالغ التي انفقوها في تلك التعاملات المالية .

و نشير إلى أن المعايير السالفة الذكر جاءت على سبيل الذكر وليس الحصر، حيث يمتلك مدراء الضرائب اللواتيين كل الصلاحيات في إقتراح 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.

ت. الأجهزة المكلفة بتنفيذ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

تم تنظيم الإدارة الضريبية الجزائرية منذ إنشائها وفقا لمبدأ مركزية التوجيه ولا مركزية التنفيذ، غير أنه ونظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسبها الرقابة الجبائية بسبب الطابع التصريحي للنظام الجبائي الجزائري فقد تم إحداث عدة إصلاحات

لتنظيم المصالح المكلفة بإنجاز التحقيق المعمق، هذه الإصلاحات ترمي الى تحسين فعالية هذه المصالح في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين، بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فمهمة تنفيذه تتولاها عدة مصالح على المستوى المحلي والجهوي، في حين أسندت مهمة الإشراف ومتابعة أداء المصالح المحلية والجهوية لمديرية الأبحاث والمراجعات كمصلحة مركزية .

- **مديرية الأبحاث والمراجعات (المستوى المركزي)** : تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعات أعلى هيئات الرقابة الجبائية على المستوى الوطني حيث تسهر على ضمان استمرارية تنفيذ مختلف أشكال الرقابة الجبائية عبر التراب الوطني أنشئت هذه الاخيرة بموجب المرسوم التنفيذي المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية الصادر في 13 جويلية 1998 (اوسرير و حمو، 2009، صفحة 206) ، وقد جاءت هذه المديرية لتقوم على وجه التحديد بالإشراف على المصالح الخارجية الأخرى المكلفة بالتنفيذ الفعلي للرقابة الجبائية على المستوى الجهوي والولائي وهي مكلفة بـ:

- ✓ إنجاز التحقيق في محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.
- ✓ تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني
- ✓ مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين و مراقبة الوضعية الشخصية من خلال التحري عن علامات الشراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات، في إطار إخضاع المداخل الخفية للجبابة.

وتتكون مديرية الأبحاث والمراجعات من أربع مديريات فرعية هي:

- **المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية**: تكلف هذه المديرية الفرعية بالقيام بتحديد إجراءات جمع واستغلال وحفظ ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية، والسهر على التطبيق الدائم لحق الاطلاع والتحقيق والتفتيش والتأكد من التطبيق الصحيح للأحكام القانونية التي تحكمها، وايضا تسهر هذه المديرية الفرعية على البرمجة والقيام في كل منطقة من التراب الوطني بأي تحر أو تحقيق أو بحث يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين .
- **المديرية الفرعية للرقابة الجبائية**: تقوم هذه المديرية الفرعية بمتابعة وتنسيق وتنشيط أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية والجبائية الموجودة على المستوى الجهوي والمحلي، والسهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات الرقابة، وأيضا تحديد شروط تطبيق الرقابة على الوثائق وضمان متابعتها.
- **المديرية الفرعية للبرمجة**: تكلف بتصوير الوسائل التي تسمح بضمان انتقاء أحسن للملفات الموضوعة للرقابة في مجال التدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ومراقبة المعاملات العقارية ومراقبة الوثائق، والسهر على إعداد برامج التدقيقات المحاسبية ومراقبة المداخل ومتابعة تنفيذها.
- **المديرية الفرعية لمحاربة الغش**: تتمثل أهم المهام المكلفة بها في تنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي، الحصر على تناسق وضبط مقاييس التقنيات والإجراءات المستعملة عند تطبيق حق الرقابة تسيير بطاقةية مقترفي أعمال الغش؛ مبادرة بالأعمال الرامية إلى الحد من ظاهرة الغش الجبائي .

- **المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات (المستوى الجهوي)** : تضطلع هذه المصلحة بمهمة اجراء عمليات التحقيق المعمق سواء كان تحقيق في المحاسبة أو تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلفين على المستوى الجهوي، وتتواجد المصالح الجهوية للبحث والمراجعات في كل من الجزائر، وهران وقسنطينة (عوادي و زين ، 2011، صفحة 38) ، وتتولي هذه المصلحة القيام بعمليات التحقيق للمكلفين الذين يتبعون الاختصاص الاقليمي لها و يحققون رقم أعمال سنوي يفوق 10.000.000 دج بالنسبة للنشاطات التجارية والإنتاجية، والمكلفين اللذين ينشطون في قطاع الخدمات ويحققون رقم أعمال تفوق 4.000.000 دج، وفي إطار البحث والتحقيق فالمصالح الجهوية مكلفة بـ :

- ✓ تنفيذ برامج التحقيق و البحث ومراقبة النشاطات و المداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات .
 - ✓ تنفيذ برامج التحقيق و البحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها ومع التقييم الدوري لها .
 - ✓ تطبيق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولأئيتين للضرائب أو أكثر .
- وتتكون كل مصلحة جهوية للأبحاث والمراجعات من ثلاثة أقسام هي:
- **قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم:** الذي يعمل في شكل فرق، وتتمثل مهامه في:
 - تنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث و المراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائية
 - تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات والمداخل وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريرات.
 - **قسم المساعدة على الرقابة:** ويكلف هذا القسم بمساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم .
 - **قسم الوسائل:** ويعمل هذا القسم على تزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها، وتسيير الوسائل والدعائم والمطبوعات الموجهة للمحققين وللمكلفين بالضريبة، وتصنيف ملفات المراجعة وحفظها.
- **المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:** على المستوى الولائي تتكفل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإنجاز مختلف برامج الرقابة والتحقيق الجبائين، وذلك بالإشراف على عمل الفرق المختصة بالتحقيق وإعادة التقييم، وكذا متابعة عمليات البحث عن المعلومة الجبائية وضمان استغلالها (بساس، 2014، صفحة 145) ، وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة مكاتب هي:
- **مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:** يقوم هذا المكتب بـ:
 - ✓ تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها (إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات الجبائية).
 - ✓ برمجة وتنفيذ التدخلات عن طريق فرق البحث والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة ، والقيام بجمع المعلومات في إطار تطبيق حق الاطلاع والرقابة بالتنسيق مع المصالح المعنية.
 - **مكتب البطاقات والمقارنات:** يعمل على:
 - ✓ تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة من طرف المكلفين
 - ✓ التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة (من أجل استخراج رقم التعريف الجبائي)
 - ✓ مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية دورية لتقييم نشاطات المكتب
- **مكتب المراجعات الجبائية:** يتم تنظيم هذا المكتب على شكل فرق تحقيق، تضم كل فرقة رئيس فرقة التحقيق ومجموعة من المحققين، وفي مديرية الضرائب لولاية جيجل والتي هي محل لدرستنا التطبيقية تم تنظيم هذا المكتب على شكل فرقتين للتحقيق، فرقة تختص بتنفيذ برنامج التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة وتتواجد على مستوى مركز الضرائب جيجل تضم 12 محقق بالإضافة إلى رئيس الفرقة، وفرقة تختص بتنفيذ التحقيق المعقد في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وتتكون من محققين، ومن بين أهم مهام هذا المكتب نذكر ما يلي:
- ✓ برمجة القضايا الخاضعة للتحقيقات الجبائية بمختلف أنواعها السنوية، ومتابعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة.
 - ✓ متابعة ومراقبة عمل فرق التحقيق، والسهر على إجراء هذه الفرق لعملها في ظل إحترام التشريع والتنظيم المعمول به
 - ✓ المحافظة على مصالح الخزينة من خلال السهر على إسترجاع الضرائب والرسوم المتهرب من دفعها.

- مكتب مراقبة التقييمات: ينظم أيضا هذا المكتب على شكل فرق تعمل على إعادة تقييم الاثمان المصرح بها في عقود نقل الملكيات المبنية وغير المبنية أي مراقبة المعاملات العقارية، ومن بين أهم المهام التي تقوم بها هذه الفرقة هي مراقبة وإستغلال عقود نقل الملكية بعوض أو مجانا، ومن تم إسترجاع حقوق التسجيل المتهرب من دفعها.

2. ضمانات المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

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

أ. 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 إحترام 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 إدعاء 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 (فنيديس، 2018، صفحة 203) .

ب. إمكانية الاستعانة بمستشار: يعتبر هذا الحق من بين أبرز الضمانات السابقة لعملية التحقيق الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ، حيث يتوجب على المحقق أن يعلم المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق بأن له الحق في الاستعانة بمستشار من إختياره 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، 2012، صفحة 176) هذا الأخير يمكن أن يكون محاميا أو خبيرا محاسبيا أو مستشارا جبائيا. إن الهدف الأساسي من وراء السماح للمكلف بالضريبة بالإستعانة بمستشار هو ضمان دفاع أحسن وحماية أفضل لحقوقه ، ويبقى المكلف هو الذي يحكم بمدى أهمية الإستعانة وتجدد الإشارة إلى أن حق المكلف في الإستعانة بمستشار هو حق إختياري للمكلف حيث أن غيابه لا يمكن أن يبطل إجراءات التحقيق السارية أو المنتهية وهذا ابتداء من لحظة إخطاره بإمكانية الإستعانة بمستشار.

ت. 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

من شكل الى آخر، وهذا مراعاة لطبيعة لخصوصية كل تحقيق جبائي (لونيس، 2016، صفحة 111)، إن عدم إحترام المحقق للأجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية يؤدي إلى إلغاء نتائج التحقيق بسبب وجود عيب يمثل في مخالفة الإجراءات، بالنسبة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة تم تحدد مدة انجازه بموجب الفقرة الرابعة من المادة 21 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص أنه: " 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 المنصوص أو تاريخ تسليمه، إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم " ويجب معاينة نهاية عمليات التحقيق عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه للتوقيع عليه. وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير، غير أن مدة التحقيق المحددة بسنة واحدة ترد عليها عدة إستثناءات حيث يسمح للإدارة الجبائية أن تمدد الفترة السابقة بسنتين في حالة إكتشاف نشاط خفي يقوم به المكلف دون التصريح به لدى مصالح الإدارة الجبائية. كما تمدد فترة التحقيق بناء على طلب للمكلف بالضريبة أيضا بأجل يمنح عند الإقتضاء لهذا الأخير للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة في الخارج، ويستفيد المكلف بعد إنهاء أعمال التحقيق من ضمانات عدم تجديد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة؛ حيث لا يمكن للإدارة الجبائية مباشرة أي إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة إلا في حالة اكتشاف المحقق أن المكلف قد أدلى بمعلومات خاطئة خلال التحقيق أو أنه قد استعمل أساليب تليسية، ونشير هنا أن عبء الإثبات يقع على الإدارة الجبائية في هذه الحالة (direction générale des impôts, 2021, p. 7).

ث. حق الرد : منح المشرع الجبائي للمكلف الخاضع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة حق في الرد على إقتراحات التسوية الأولية، ويمكن القول أن هذه الضمانات إجراء جوهري ذو طابع إلزامي يتجسد من خلال الحوار المباشر بين طرفي العلاقة الضريبية، هذا الحوار والنقاش يأخذ الطابع الشفوي والطابع الكتابي بين المحقق والمكلف الخاضع للتحقيق بما يسمح للمكلف من متابعة سير عملية التحقيق، وعليه فإدارة الضرائب ملزمة بإعلام المكلف بطريقة كتابية بكل نتائج التحقيق الأولية عن طريق ارسال اشعار اعادة التقويم الأولي (زعزوعة، 2013، صفحة 195)، مع منح المكلف بالضريبة مهلة للرد على الإشعار الأولي تقدر بـ 40 يوما من أجل إبداء ملاحظاته على التعديلات الأولية بما يضمن له حق الدفاع عن نفسه من خلال تقديمه للتفسيرات والملاحظات التي يراها ضرورية لإثبات صحة تصريحاته الجبائية (اسماعيل، 2015، صفحة 134)، ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف و معللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة كما يتوجب أيضا أن يتضمن هذا الإشعار الأسس القانونية لإعادة التقويم (ذكر المواد القانونية)، والهدف الرئيسي من وراء إدراج حق السماح للمكلف بالضريبة من مناقشة إقتراحات التسوية والرد على الإستفسارات التي يطرحها المحقق هو إعطاء عمليات التحقيق شفافية ومصادقية أكبر والتقليل من مقاومة المكلف بالضريبة للتسويات المقرر إعتمادها عن طريق تبادل وجهات النظر بين الطرفين. كما يتوجب على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بالنتائج النهائية للتحقيق وتقديم رد مفصل وواضح لكل النقاط التي تقدم بها هذا الأخير في رده على اشعار التقويم الأولي، ويبقى المحققين ملزمين أيضا حتي في غياب اي تصحيح ضريبي بإعلام المكلف بذلك عن طريق رسالة مضمونة مع وصل بالإستلام.

ج. الحق في طلب التحكيم : يحق للمكلف بالضريبة طلب التحكيم والذي يعتبر ضمنا إضافيا ممنوحا للمكلف بالضريبة المحقق معه تم إدراجه بموجب نص المادة 31 من قانون المالية لسنة 2013، ويلزم المحقق تحت

طائلة بطلان إجراء التحقيق إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه في إطار إشعار إعادة التقويم بأن له حق الاستفادة من هذا الضمان الذي يخوله أو القانون، ويطلب المكلف بالضريبة الاستفادة ضمانا التحكيم من المدير الولائي، أو من رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات في إطار الإجابة على التبليغ الأولي من أجل مناقشة أي سؤال متعلق ب الوقائع أو القانون أي مناقشة نقاط عدم التوافق بينه وبين المحقق ويؤدي التحكيم إلى عقد إجتماع عمل على مستوى الإدارة الجبائية بحضور المكلف بالضريبة المحقق معه ومستشاره ويتم في الأخير تحرير محضر تدون فيه كل الآراء المقدمة من مختلف المتدخلين ويطلب من المكلف بالضريبة المحقق معه للتوقيع عليه (Charte de contribuable vérifié, 2017, p. 16) ، كما تسلم نسخة من المحضر للمكلف بالضريبة. ويتوجب أن يبين محضر اجتماع التحكيم المحرر بصفة واضحة وبدون غموض القرار الناتج عن التحكيم من قبل المدير الضرائب الولائي أو رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات أو المدير الفرعي للرقابة الجبائية .

ح. الحق في الطعن في نتائج التحقيق: يعتبر ممارسة الإدارة الجبائية لسلطتها الممثلة في القيام بالرقابة والتحقيق الجبائي على كاهم سبب للمنازعة الضريبية، فان المنازعات التي تنشأ بمناسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في مقر نشاط المكلف متعددة الحوانب، فقد قد تمس الجانب الشكلي للتحقيق أو تخص الموضوع أي النتائج المترتبة عن هذا التحقيق سواء فيما يتعلق بطريقة إعادة تشكيل الأسس الضريبية المعتمدة أو بمعدلات ونسب هوامش الربح المعتمدة أو بمقدار الضريبة المفروضة. لذا لم يهمل التشريع الجبائي الجزائري هذا الجانب الذي يعتبر ضروريا لصيانة حقوق المكلف بالضريبة، فقد منح للمكلف بالضريبة إمكانية تقديم طعن يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي للحقوق الضريبة المفروضة عليه وذلك بتقديم شكاية تأخذ الطابع النزاعي إلى المدير الولائي للضرائب كمرحلة أولى في علمية الطعن (تظلم إداري مسبق) حيث يعتبر هذا الأخير بمثابة ضمانا لصيانة حقوق المكلفين إن تبين لهم أن اخضاعهم قد تم جورا أو أنه تم على أسس غير واقعية ، وترفع الشكوى من طرف المكلف نفسه كما يمكن أن ترفع من طرف أشخاص مؤهلين قانونا مثل الوكيل غير أنه إذا رفعت الشكوى عن طريق وكيل، تبقى مشروطة بإستظهار وكالة قانونية، و بالنسبة لأجال إيداع الشكوى النزاعية فإن المكلف يتمتع بأجل ينقضي بتاريخ 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة وضع جدول التسوية قيد التحصيل من أجل تقديم شكواه (عكوش، 2021، صفحة 1163) ، كما يمكن للمكلف اللجوء إلى اللجان الإدارية للطعن، وبناء على حق التقاضي المكرس دستوريا وفي حالة عدم رضا المكلف بقرار لجنة الطعن فيمكن له اللجوء إلى الهيئات القضائية المحكمة الإدارية (كدرجة أولى) ومجلس الدولة (كدرجة ثانية) للطعن في قرار المدير الولائي، ويستطيع المكلف بالضريبة الطعن أمام الهيئات القضائية مباشرة دون اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية (حايد، 2013، صفحة 67)، أما بالنسبة لأجال الطعن فقد نصت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من استلام الإشعار من طرف المكلف بالقرار المتخذ بشأن شكواه النزاعية (قرار التظلم المسبق)

IV. الدراسة التطبيقية : دراسة حالة ملف جبائي للفترة 2016-2019.

في هذا المحور الأخير من هذه الدراسة نقوم بدراسة حالة حالة لملف جبائي يخض مسير وشريك في شركة ذات مسؤولية محدودة خضع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة لسنوات النشاط 2017، 2018، 2019، 2020 ونحاول من خلال تحليل النتائج المتوصل إليها أن نبرز دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية جيجل .

1. الإجراءات التمهيدية (البرمجة و اعلام المكلف) :

إن برمجة هذا المكلف تمت بناء على إقتراح رئيس مكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، إذ تبين بعد القيام بعملية التحري والتدقيق والاطلاع على التصريحات الجبائية للمكلف ومقارنتها بالمعلومات المتوفرة لدى مصلحة التحقيقات تبين أنه هناك عدم تطابق بين تصريحات المكلف السنوية والمبالغ المنفقة من طرفه خلال الفترة المعنية بالتحقيق، فالمكلف شريك ومسير في شركة ذات مسؤولية محدودة مختصة في أشغال البناء وشريك في شركة محاصة لها عقد توريد معدات أشغال عمومية لهيئة عمومية، وبعد التأكد من عدم تطابق مداخل المكلف المصرح ونفقاته تم قبول هذا المكلف ضمن قائمة المكلفين الخاضعين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ضمن البرنامج المنفذ سنة 2021 المعتمد من طرف مديرية الأبحاث والمراجعات.

بعد تسلم رئيس فرقة التحقيق لقائمة المكلفين الخاضعين لهذا النوع من التحقيق، وبعد توزيعه للمهام على المحققين قام المحققين بالتنقل إلى المصلحة الرئيسية للتسيير بمركز الضرائب لولاية جيجل لسحب الملف الجبائي للمكلف، بغرض فحصه والإطلاع على التصريحات الجبائية للمكلف الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات المعنية بالتحقيق ثم باشر المحققين المكلفين بالتحقيق الإجراءات الأولية للتحقيق والمتمثلة في:

أ. **إعلام المكلف:** عمدا المحققين بعد الحصول على الملف الجبائي للمكلف بتاريخ 2021/04/17 على إرسال إستدعاء إلى المكلف من أجل تسليمه الإشعار بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف، وهو ما تم فعلا بتاريخ 2021/04/28 حيث حضر المكلف، وتم تسليمه الإشعار بالتحقيق الذي تضمن كل العناصر القانونية نوع الضريبة المحقق فيها، السنوات المعنية بالتحقيق، أسم ولقب ورتبة المحققين، إمكانية الاستعانة بمستشار من إختيار المكلف، المهلة القانونية لبدء التحقيق المقدرة بـ 15 يوم، كما تم تسليم المكلف ميثاق المكلف الخاضع للتحقيق.

ب. **جمع المعلومات :** بعد انتهاء المهلة القانونية المقررة بـ 15 يوم حضر المكلف الى فرقة التحقيق وقد تم إجراء لقاء أولي معه بغرض تزويد المحققين ببعض المعلومات وملء وثيقة الممتلكات و وثيقة المدخيل ، ومن بين النقاط التي تم التطرق لها في هذا اللقاء نذكر:

- طلب المحققين من المكلف تقديم المعلومات الشخصية (عدد أفراد عائلته، عمل الزوجة، الأقارب الذين يعيشون معه أو الذين هم تحت كفالته.....الخ)
 - طلب المحققين من المكلف إحضار الوثائق المتعلقة بأملكه العقارية والمنقولة (العقارات المبنية وغير المبنية وكذا المنقولات الأخرى كالسيارات إلخ)
 - طلب المحققين من المكلف تقديم مجموع مصادر مداخله (مداخل متعلقة بالنشاط المصرح به، بعض المداخل الأخرى كتقاضيه لمنحة بإسمه، أو بإسم زوجته)
- بعد إجراء المحققين للقاء الأولي مع المكلف وبعد تجميع قدر مهم من المعلومات (المكلف يملك سكن فردي بالإضافة شراء قطعة أرضية، الزوجة ماکثة بالبيت، عدد الأولاد الذين هم تحت كفالته أربعة) باسرا علميات التحري والبحث حول مداخل المكلف ممتلكاته نمط معيشيه، وباستخدام حق الاطلاع المنصوص عليه قانونا تتقل المحققين إلى عدة هيئات ومصالح بغرض جمع المعلومات والتي من بينها:

- المحافظة العقارية.
- مصلحة البطاقات الرمادية على مستوى الولاية.
- المؤسسات المالية (الوكالات البنكية المتواجدة في الولاية، الخزينة، مكتب البريد).

2. التبليغ الأولي بإعادة التقييم:

بعد حصول المحققين على المعلومات الضرورية حول مداخيل المكلف (حساب بنكي لدي القرض الشعبي الوطني حساب بنكي لدى بنك التنمية المحلية) والمصاريف المصرح بها وممتلكاته (سيارة، سكن فردي، أرض فلاحية) وبعد قيامهما بفحص تصريحات المتعلقة بالدخل الإجمالي قاما بتعديل الأسس المصرح بها وتبليغها إلى المكلف من خلال الإشعار الأولي بإعادة التقييم بتاريخ 2021 /10/27 وحمل التبليغ الأسس التالية:

- المداخيل السنوية للفترة المعنية بالتحقيق: يمكن تلخيصها في الجدول التالي مداخيل المكلف الناجمة توزيع أرباح ش ذ م م التي يمتلك فيها ما نسبه 50% من حصصها الاجتماعية ، وأيضاً أرصد حساباته المالية بتاريخ 31 /12 من كل سنة من السنوات المعنية بالتحقيق .

الجدول رقم 01 : مداخيل المكلف السنوية المعتمدة

البيان	السنة	2017	2018	2019	2020
المداخيل (حصة المكلف في أرباح سنوية لش ذ م م)	لا شيء	لا شيء	لا شيء	44.700.000	456
أرصدة الحسابات المالية في 12/31	لا شيء	3.980.493	3.526.157	3.628.182	198.432
المجموع		3.980.493	10.816.529	48.498.182	4.514.220

المصدر: إشعار إعادة التقييم الأولي، فرقة التحقيق، مكتب التحقيقات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

-إعادة تشكيل المصاريف: لقد تم إعادة تشكيل مصاريف المكلف السنوية من طرف المحققين على النحو التالي:

- مصاريف الحياة اليومية: تم إدخال بعض التعديلات على تصريح المكلف المتضمن بمصاريف حياته اليومية، والجدول التفصيلي الموالي يبين مصاريف الحياة اليومية المعتمدة لكل السنة من طرف المحققين

الجدول رقم 02: المصاريف اليومية للمكلف المعتمدة.

التعيين	السنوات	2017	2018	2019	2020
مصاريف الأكل	180.000	180.000	180.000	180.000	180.000
مصاريف اللباس	60.000	72.000	72.000	72.000	96.000
مصاريف الكهرباء + الغاز + الماء	20.000	22.000	22.000	23.000	24.000
مصاريف التمرس	12.000	18.000	18.000	20.000	20.000
مصاريف التربية	12.000	12.000	12.000	12.000	12.000
مصاريف الهاتف	12.000	12.000	12.000	12.000	12.000
مصاريف العلاج	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000
مجموع المصاريف الحياة اليومية	302.000	322.000	322.000	323.000	348.600

المصدر: إشعار إعادة التقييم الأولي، فرقة التحقيق، مكتب التحقيقات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

- سنة 2018 : قام المكلف بشراء قطعة ارضية : هذه المعاملة من بين المعاملات المالية التي قام بها المكلف والتي اعتمدت عليها الادارة الجبائية في برمجة المكلف للخضوع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.
- مصاريف شراء العقارات والقطع الارضية : تبين بعد تفحص تصريح المكلف بالملكيات أنه قام بشراء قطعة ارضية فلاحية مساحتها 3387 م بتاريخ 2018/11/18 بمبلغ يقدر بـ 3.500.000 دج.
- المصاريف التي تحملها المكلف المرتبطة بشراء القطعة الارضية هي كالآتي:
- حقوق التسجيل = $3.500.000 \times 5\% = 175.000$ دج ، مناصفة بين البائع والمشتري أي أن المكلف الخاضع للتحقيق تحمل ما قيمته 87.500 دج كمصاريف تسجيل.
- مصاريف الموثق التي على عاتق المشتري تقدر بـ 27.500 دج
- حقوق الاشهار على عاتق المكلف الخاضع للتحقيق بقيمة 35.000 دج ($35.000 = 1\% \times 3.500.000$)
- سنة 2019 قدم المكلف مساهمة في انشاء شركة محاصة: بقيمة 60.000.000 دج (حسب عقد إنشاء شركة المحاصة الموثق بتاريخ 2019/06/25)، هذه المعاملة من بين المعاملات المالية التي قام بها المكلف والتي اعتمدت عليها الادارة الجبائية في برمجة المكلف للخضوع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، نظرا لأهمية مبلغ المعاملة مقارنة بالمداخل المصرح بها من طرف المكلف في تصريحاته السنوية .
- ويمكن تلخيص إجمالي المصاريف السنوية للمكلف في الفترة المعنية بالتحقيق في الجدول التالي:

الجدول رقم 03 : ملخص للمصاريف السنوية للفترة المعنية بالتحقيق

التعيين	السنوات	2017	2018	2019	2020
مصاريف الحياة اليومية		302.000	322.000	323.000	348.600
ثمن شراء القطعة الارضية		/	3.500.000	/	/
المصاريف المترتبة بشراء القطعة الارضية		/	150.000	/	/
المساهمة في شركة المحاصة		/	/	60.000.000	/
المجموع		302.000	3.972.000	60.323.000	348.000

المصدر: إشعار إعادة التقييم الأولي، فرقة التحقيق، مكتب التحقيقات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

- إعداد ميزان الإيرادات والمصاريف إستخراج المداخيل المخفية: بعد انتهاء المحققين من تحديد الإيرادات التي تحصل عليها المكلف خلال السنوات المعنية بالتحقيق، وبعد تحديد المصاريف التي أنفقها المكلف في نفس الفترة تم اعداد ميزان الإيرادات والمصاريف). بعد إستخراج قيمة المداخيل المتهرب من التصريح بها من طرف المكلف قام المحققان بإعادة تشكيل الدخل الإجمالي كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم 04 : الدخل الإجمالي المعاد تأسيسه خلال فترة التحقيق

التعيين	السنوات	2017	2018	2019	2020
الدخل الإجمالي المصرح به	لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ
الفرق السلبي في ميزان الإيرادات والمصاريف	00	3.828.150	4.078.020	11.824.818	00
الدخل الإجمالي المعاد تشكيله	00	3.828.150	4.078.020	11.824.818	00

المصدر: إشعار إعادة التقييم الأولي، فرقة التحقيق، مكتب التحقيقات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

- تأسيس الحقوق الواجبة الدفع: بعد إعادة تشكيل الدخل الإجمالي للسنوات الأربع المعنية بالتحقيق، وبعد اكتشاف المحققين لوجود فوارق مهمة بين الدخل المصرح والدخل المعاد تأسيسه، عمد المحققان الى إعادة تأسيس الحقوق المتهرب من دفعها مع تطبيق العقوبات الجبائية المنصوص عليها قانونا، وبما أن المكلف يتبع للنظام الحقيقي فان حقوق الضريبة على الدخل الاجمالي تحسب وفق الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالنسبة للسنوات المعنية بالتحقيق، والجدول الموالي يخلص الحقوق والعقوبات الجبائية المعاد تأسيسها .

الجدول رقم 05: مجموع حقوق الضريبة على الدخل الاجمالي المعاد تأسيسها وفق شعار إعادة التقييم الاولى

التعيين	السنوات	2017	2018	2019	2020
الدخل المشكل	00	3.828.150	4.078.020	11.824.818	00
الدخل المصرح	لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ
الفرق الحاصل	00	3.828.150	4.078.020	11.824.818	00
الحقوق الواجبة التسديد (حسب الجدول التصاعدي)	00	1.207.852	1.295.307	3.634.686	00
الحقوق المسددة	لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ
الحقوق المغفلة	00	1.207.852	1.295.307	3.634.686	00
نسبة عقوبة التأخير	%25	%25	%25	%25	/
مبلغ العقوبة الجبائية	00	301.963	323.826	908.671	00
مجموع الحقوق والعقوبات	00	1.509.815	1.619.133	4.543.357	00

المصدر: إشعار إعادة التقييم الأولي، فرقة التحقيق، مكتب التحقيقات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

3- دراسة رد المكلف وتبليغ الأسس النهائية:

بعد إستلام المكلف للإشعار الاولى لإعادة التقييم، ونظرا لتمتعه بحق الرد والذي يعد ضمانا أساسية له، قدم رده بتاريخ 2021/11/05 والذي تضمن العديد من الملاحظات والتوضحات، وقد أعتبر المحققان رد المكلف مقبولا من حيث

الشكل لأنه كان ضمن الآجال القانونية للرد (لم يتعدى مهلة 40 يوما)، وبعد دراسة الرد من حيث المضمون توصل المحققان الى النتائج التالية:

أ. رفض طلب المكلف باعتماد رصيد افتتاحي لسنة 2017 بقيمة 580.560 دج ناتج عن حصوله على أرباح موزعة لشركة ذات مسؤولية محدودة ثانية يمتلك هذا الأخير ما نسبة 50% من أسههما نظرا لغياب محضر الجمعية العامة الذي يثبت توزيع الأرباح الشركة ذات مسؤولية محدودة المحققة سنة 2016 .

ب. رفض المحققان طلب المكلف لاحتساب المبالغ المحولة إلى حسابه البنكي في سنة 2018 بمبلغ إجمالي يقدر بـ 5.475.000 دج ضمن موارد سنة 2018، لكونه عبارة عن قرض ممنوح من طرف الأب على دفعات، لأن هذه المبالغ احتسبت ضمن الموارد والمصاريف، وتم الأخذ بعين الإعتبار رصيد الحسابات البنكية في بداية ونهاية السنة أما بالنسبة لمصدر هذه المبالغ فإن المكلف لم يقدم الوثائق والتبريرات القانونية التي تثبت أن هذه المبالغ عبارة عن قرض من الأب لإبنه ، مما جعل المحققان يعتبران هذه المداخل كمدخل غير مبررة من الناحية الجبائية. ت. وافق المحققان على طلب المكلف باعتماد دخل بقيمة 6.500.000 دج سنة 2019 ناتج عن بيع المكلف لشقة يمتلكها حسب عقد البيع الموثق بتاريخ 2019/09/26.

وبعد دراسة رد المكلف من طرف المحققين بدقة، تم تبليغه بالنتائج النهائية عن طريق تسليمه لإشعار بإعادة التقييم النهائي بتاريخ 2021 /12/02، مع عقد جلسة مع المكلف وتقديم له كل التوضيحات حول النقاط التي قدمها في رده على الإشعار الأولي، وقد تضمن اشعار العادة التقويم النهائي قيمة الحقوق الضريبة على الدخل الإجمالي المعاد تأسيسها بالإضافة إلى العقوبات الجبائية المفروضة على المكلف، ويمكن تخلص النتائج النهائية للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف في الجدول الموالي:

الجدول رقم 05: حقوق الضريبة على الدخل الاجمالي النهائية المعاد تأسيسها والعقوبات الجبائية

التعيين	السنوات	2017	2018	2019	2020
الدخل المشكل		3.828.150	4.078.020	5.324.818	00
الدخل المصرح		لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ
الفرق الحاصل		3.828.150	4.078.020	5.324.818	00
الحقوق الواجبة التسديد (حسب الجدول التصاعدي)		1.207.852	1.295.307	1.731.686	00
الحقوق المسددة		لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ	لاشيئ
الحقوق المغفلة		1.207.852	1.295.307	1.731.686	00
نسبة عقوبة التأخير		%25	%25	%25	/
مبلغ العقوبة الجبائية		301.963	323.826	432.921	00
مجموع الحقوق والعقوبات		1.509.815	1.619.133	2.164.607	00

المصدر: إشعار إعادة التقييم النهائي، فرقة التحقيق، مكتب التحقيقات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

إن قراءة الجدول الذي يلخص النتيجة النهائية للتحقيق المعمق فيالوضعية الجبائية للمكلف يبين لنا أن عملية التحقيق كانت فعالة جدا في الكشف عن كل الإغفالات والحقوق المتهرب من دفعها من طرف المكلف خلال ثلاث سنوات من أصل أربع سنوات معنية بالتحقيق، حيث تمكن المحققين من إسترجاع ما قيمته 4.234.845 دج كحقوق للضريبة على الدخل الاجمالي المتهرب من دفعها من طرف المكلف، الذي حاول اخفاء مداخله الحقيقية وعمد إلى تقديم تصريحات صحيحة جبائية غير صحيحة حول مداخله في سنوات 2017 و2018 و2019 بهدف تضليل الإدارة الجبائية ، وقد تم فرض ما قيمته 1.058.710 دج كعقوبات جبائية على المكلف نتيجة اخلاله بالتزاماته الجبائية بإيداع تصريحات جبائية تحمل أسس ناقصة وفق ما تنص عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماتة .

V. الخلاصة

في الأخير نخلص إلى أن الرقابة الجبائية تمثل وسيلة فعالة تستعمل من قبل الإدارة الجبائية من أجل حماية مصلحة الخزينة العمومية، وهذا من خلال الكشف عن ممارسات التهرب الضريبي التي تصدر عن فئة من المكلفين غير النزاهة ويعتبر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أحد أهم أشكال الرقابة الجبائية المعقدة التي تسمح بتحديد الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي ، ويتم تطبيق هذا الشكل الرقابي من طرف الإدارة الجبائية باستهداف فئة معينة من المكلفين الذين تبرز عليهم مظاهر الثراء ونمط المعيشة غير المتوافق مع مجموع المداخل المصرح بها من طرفهم لدى الإدارة الجبائية، وقد منح المشرع الجبائي الجزائري سلطات واسعة للمحقق المكلفين بتنفيذ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والذي يعتبر أبرزها حق الإطلاع الذي يمكنهم من الحصول على كل المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بدقة، وفي مقابل هذه الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية بموجب التحقيق منح المشرع المكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات والحقوق القانونية التي تحميه من تعسف الإدارة الضريبية في كل مرحلة من مراحل تنفيذ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، من أهم هذه الضمانات ضرورة إعلام المكلف بصفة مسبقة بخضوعه للتحقيق، وتبليغه أيضا بحقه في الإستعانة بمستشار من إختياره لتمثيله، مع ضمان إحترام مبدأ الجاهية من خلال إعطاء المكلف مهلة معقولة للرد على نتائج التحقيق الأولية وضمان مناقشتها معه، كما قيد المشرع سلطات الإدارة الجبائية وضبط حدود تدخلاتها بموجب نصوص قانونية صارمة، إذ لا يمكن لها بصفة قطعية إعادة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لنفس الفترة و لنفس الضرائب.

نتائج الدراسة : ومن خلال تطرقنا لدراسة دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الوعاء الحقيقي للضريبة على الدخل الاجمالي توصلنا الى النتائج التالية:

- يطبق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على الأشخاص الطبيعيين ويعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات الأربع الاخيرة غير المتقدمة، ويتميز هذا الأخير بكونه تحقيق شامل يمس جميع مداخل المكلف وعناصر ثروته
- تتولي مهمة تنفيذ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على المستوى المركزي مديرية الأبحاث والمراجعات أما على المستوى الجهوي فتتكفل به المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات، في حين يقوم مكتب التحقيقات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتنفيذ هذا الشكل الرقابي على المستوى الولائي.
- يعتبر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فعال في إكتشاف عمليات التهرب الضريبي التي يقوم بها المكلفين بالضريبة والتي تتضمن إستعمال أساليب محاسبية معقدة لا يسمح التحقيق في المحاسبة من كشفها .

- تستخدم الإدارة الجبائية معايير دقيقة لانتقاء المكلفين بالضريبة الذين يخضعون للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على النحو الذي يسمح بمكافحة أفضل للتهرب الضريبي.
- أحاط المشرع الجبائي الجزائري إخضاع المكلف للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بقواعد وإجراءات موضوعية قيود قانونية تكتسي صفة الإلزام بالنسبة للأعوان الإدارية الجبائية تهدف بالأساس إلى حماية المكلف بالضريبة من أي تعسف أو تعدي على حقوقه القانونية .
- يسمح التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بإسترجاع مبالغ مالية معتبرة تدعم الخزينة العمومية من جهة كما يعتبر هذا الأخير من جهة أخرى وسيلة ردع فعالة تستعمل من طرف الإدارة الجبائية ضد المكلفين غير النزهاء.
- **توصيات الدراسة:** بناء على النتائج المتوصل إليها، يمكن تقديم جملة من التوصيات نوجزها في النقاط التالية:
- تكثيف الجهود الرامية إلى تحسين درجة الوعي الجبائي لدي المكلفين بالضريبة، مع العمل بشكل متواصل على ضمان وتخفيف الإلتزامات التصريحية للمكلفين بالضريبة مع تعزيز نشر لمعلومات الجبائية على نطاق واسع .
- ضرورة تحديث المعايير المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية في اختيار المكلفين الذين يخضعون للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بما يواكب تطور أساليب التهرب المستخدمة من طرف المكلفين في المرحلة الحالية .
- الرفع من عدد المحققين الجبائيين على مستوى فرق التحقيق المكلفة بتنفيذ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لضمان تغطية أحسن للنسيج الجبائي بالشكل الذي يسمح من الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- ضرورة ضمان التزام المحققين الجبائيين بعدم التعسف في استخدام السلطات المخولة لهم بموجب التحقيق، والتطبيق الصحيح للقانون، مع ضرورة احترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف أثناء تنفيذ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.
- تشديد العقوبات الجبائية على المكلفين الذين يثبت عنهم أنهم قاموا بإخفاء مداخلهم الحقيقية باستخدام طرق إحتيالية

VI. الهوامش والإحالات:

- اسماعيل شريف. (2015). أساسيات حول النظام الجبائي الجزائري . الجزائر : دار طليطلة للنشر.
- اوسرير منور و حمو محمد. (2009). محاضرات في حياية المؤسسة. الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية.
- ساس أحمد (2014). أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية، اطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة عمار تليجي الاغواط.
- بعلي محمد الصغير. (2015). تقنيات الرقابة الجبائية . الملتقى الوطني حول: الرقابة الجبائية في الجزائر. جامعة قلمة.
- حايدي فاطمة. (2013). النزاع الضريبي أثناء المرحلة الادارية في القانون الجزائري، رسالة ماجستير . جامعة جيجل.
- حمادي مليكة و موسى نصيرة. (2017). دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب و الغش الضريبي. مجلة المشكاة في الإقتصاد والقانون. 120-139 ,
- زعزوعة فاطمة. (2013). الحماية القانونية الممنوحة للاشخاص الخاضعين للضريبة، اطروحة دكتوراه، الجزائر: جامعة تلمسان.
- صالح العبد. (2011). الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية. الجزائر : دار هومة للنشر.
- عباس عبد الرزاق. (2012). ، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي. الجزائر،: دار الهدى.

- عكوش حنان. (2021). خصوصية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري الجزائري. المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية. 1159-1172 ,
- عوادي مصطفى زين يوسف. (2011). الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري. الجزائر: مطبعة سخري.
- فنيديس أحمد. (2018). الرقابة الجبائية في الجزائر. الجزائر: الدار الجامعية الجديدة.
- لونيس عبد الوهاب. (2016). حماية حقوق وحرقات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية. مجلة القانون والمجتمع , 105-118.
- ولهي بوعلام. (2009). نحو اطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة - دراسة حالة الجزائر. الملتقى الدولي الأزمة المالية والأقتصادية الدولية والحوكمة العالمية. الجزائر: جامعة فرحات عباس سطيف.
- Chaouche, B. Y. (2008). La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble du contribuable en algerie. Revue tunisienne de fiscalité, 191-202.
- Direction générale des impôts(2017) , Charte de contribuable vérifié. alger:
- Direction générale des impôts, (2021). les procedures de controle fiscal. alger:
- Lambert, T hierry. (1984). vérification fiscale personnelle. Paris: economica.
- Tekkouk Mounier. (2020). Le contrôle fiscal comme garanties de l'administration fiscal face au système déclaratif. Revue des études de droit, 474-497