

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحي - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

العنوان

دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في  
كشف الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي  
دراسة حالة بمديرية الضرائب - جيجل -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وجبائية معمقة

إشراف الأستاذ:

عبد الرحيم لواج

إعداد الطلبة:

صورية بودرع

ريمة فرج الله

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة جيجل	عصام بودور
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل	عبد الرحيم لواج
ممتحنا	جامعة جيجل	وسام يفور

السنة الجامعية: 2021-2022



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحي - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم المالية والمحاسبة

العنوان

دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في  
كشف الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي  
دراسة حالة بمديرية الضرائب - جيجل -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وجبائية معمقة

إشراف الأستاذ:

عبد الرحيم لواج

إعداد الطلبة:

صورية بودرع

ريمة فرج الله

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة جيجل	عصام بودور
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل	عبد الرحيم لواج
ممتحنا	جامعة جيجل	وسام يفور

السنة الجامعية: 2021-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## شكر وتقدير

بعد حمد الله تبارك وتعالى وحق حمده، الذي وفقنا هذا النحو

نتقدم بشكرنا وامتناننا الكبيرين لأستاذنا الفاضل

الأستاذ: لواج عبد الرحيم

على قبوله الإشراف على هذا البحث رغم انشغالاته الكثيرة وعلى ماقدمه لنا من

توجيهات قيمة

على مستوى المنهجية أو على مستوى المضمون العلمي

كما نتقدم بعظيم الشكر والتقدير لكل من قدم لنا يد المساعدة من قريب أو بعيد في إنجاز

هذا العمل

كما لانسى كل من شجعنا بالكلمة الطيبة والإبتسامة والدعاء إلى كل هؤلاء نقول شكرا

وفي الأخير لا يسعنا إلا أن ندعو الله عز وجل أن يرزقنا السداد والرشاد والعفاف وأن يجعلنا

هداة مهتدين.

## إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى من قرن الله سبحانه وتعالى عبادته وطاعته والإحسان إليهما.

وبرهما إلى من ربياني على حب العلم والفضيلة وأسمى القيم.

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما.

إلى إخوتي وأخواتي انار الله طريقهم وأتمنى لهم النجاح والسعادة في حياتهم إلى كل عائلتي.

إلى كل الأصدقاء والأحبة كل باسمه.

إلى كل من مد يد المساعدة والنصح قريب أو بعيد.

إلى كل الأساتذة الكرام من الإبتدائي إلى التخرج اهدي هذا العمل. والله الموفق

## صورة

## إهداء

باسم الله الرحمن الرحيم  
وصلى الله على صاحب الشفاعة سيدنا محمد النبي الكريم، وعلى آله وصحبه، ومن تبعهم  
بإحسان إلى يوم الدين وبعد:  
إلى من كانت آخر وصاياها لي "طلب العلم"  
إلى تلك الروح الطيبة تغمدها الرحمن في فسيح جنانه  
إلى من أشتاق لرؤيته  
أبي رحمه الله  
إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والحنان  
إلى من لم تدخر نفسا في تربيته  
إلى بسمة الحياة والوجود  
أمي الغالية  
إلى من أستمد منه قوة واستمرارية  
إلى من أعتمد عليه في كل كبيرة وصغيرة  
أخي الأكبر  
إلى القريبين من القلب  
إلى الداعمين والمساندين في السراء والضراء  
إخواني  
إلى أجمل هدية من والدي  
إلى رفيقتي في الحياة  
أختي حبيبتي

" اللهم انفعني بما علمتني، وعلمي ما ينفعني، وزدني علما "

## ريمة

# فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	البسمة
I	الشكر والتقدير
II	الإهداء
V	فهرس المحتويات
IX	قائمة الجداول
XII	قائمة الأشكال
XIV	قائمة الملاحق
أ	مقدمة عامة
	<b>الفصل الأول: الضرائب على الدخل الإجمالي في النظام الضريبي الجزائري</b>
07	<b>تمهيد</b>
08	<b>المبحث الأول: عموميات حول الضرائب</b>
08	المطلب الأول: مفهوم الضريبة
10	المطلب الثاني: مبادئ فرض الضريبة
14	المطلب الثالث: أهداف الضريبة
17	<b>المبحث الثاني: أساسيات حول النظام الضريبي</b>
17	المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي
19	المطلب الثاني: أركان النظام الضريبي
21	<b>المبحث الثالث: التنظيم الفني للضريبة</b>
21	المطلب الأول: مفهوم الوعاء الضريبي
24	المطلب الثاني: طرق تقدير الوعاء الضريبي
25	المطلب الثالث: تحصيل الضريبة
27	<b>المبحث الرابع: ماهية الضريبة على الدخل الإجمالي</b>
27	المطلب الأول: مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي
29	المطلب الثاني: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

34	المطلب الثالث: كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي
39	خلاصة.
	الفصل الثاني: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية كأداة رقابية على مداخل الأشخاص الطبيعيين
41	تمهيد
42	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
42	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
44	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
48	المطلب الثالث: أجهزة الرقابة الجبائية
51	المبحث الثاني: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
52	المطلب الأول: مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
53	المطلب الثاني: مجال تطبيق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
56	المبحث الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف اثناء عملية التحقيق المعمق
56	المطلب الأول: إعلام المكلف بالتحقيق وإمكانية الإستعانة بمستشار
59	المطلب الثاني: تجديد فترة التحقيق وعدم تجديد
61	المطلب الثالث: حق الرد والظعن
64	المبحث الرابع: مراحل سير عملية التحقيق المعمق
64	المطلب الأول: التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
67	المطلب الثاني: مباشرة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية
69	المطلب الثالث: طرق إعادة تكوين الاسس الخاضعة للضريبة
72	المطلب الرابع: تليغ النتائج وإفقال الملف
75	خلاصة.
	الفصل الثالث: مساهمة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية في تحديد الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي
77	تمهيد
78	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية جيجل
78	المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية جيجل وأهم مهامها

82	المطلب الثاني: المصالح الخارجية المستحدثة لمديرية الضرائب لولاية جيجل
86	المبحث الثاني: دراسة حالة مكلف يمارس مهنة غير تجارية خضع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية
86	المطلب الأول: المرحلة التمهيدية
88	المطلب الثاني: التبليغ الأولي
94	المطلب الثالث: التبليغ النهائي
101	المبحث الثالث: دراسة حالة شريك في شركة تضامن خضع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية
101	المطلب الأول: المرحلة التمهيدية
102	المطلب الثاني: التبليغ الأولي
107	المطلب الثالث: التبليغ النهائي
112	خلاصة
114	خاتمة عامة
117	قائمة المراجع
	الملاحق
	الملخص

# قائمة الجداول



## قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(01)	الإعفاءات المقدمة لصنف الأرباح المهنية	32
(02)	الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي	34
(03)	الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي بعد التعديل	34
(04)	الجدول التصاعدي بالشرائح الشهري للضريبة على الدخل الإجمالي	37
(05)	إعادة تقييم العناصر العينية	69
(06)	ميزانية الخزينة	71
(07)	الميزان الشامل الإجمالي	72
(08)	المداخيل الناجمة عن نشاط المكلف	89
(09)	المصاريف اليومية للمكلف المعتمدة	90
(10)	ملخص للمصاريف السنوية للفترة المعنية بالتحقيق	91
(11)	ميزان الإيرادات والمصاريف	92
(12)	الدخل الإجمالي المعاد تأسيسه خلال فترة التحقيق	93
(13)	مجموع حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي المعاد تأسيسها وفق إشعار إعادة التقويم	93
(14)	الدخل المعتمد خلال سنتي 2017 - 2018	95
(15)	المداخيل الناجمة عن نشاط المكلف	96
(16)	المصاريف اليومية للمكلف المعتمدة	98
(17)	ميزان الإيرادات والمصاريف	99
(18)	الدخل الإجمالي المعاد تأسيسه خلال فترة التحقيق	100

100	حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي النهائية المعاد تأسيسها والعقوبات الجبائية	(19)
103	المداخيل الناجمة عن نشاط المكلف	(20)
103	المصاريف اليومية للمكلف المعتمدة	(21)
104	ملخص للمصاريف السنوية للفترة المعنية بالتحقيق	(22)
105	ميزان الإيرادات والمصاريف	(23)
106	الدخل الإجمالي المعاد تأسيسه خلال مدة التحقيق	(24)
106	مجموع حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي المعاد تأسيسها وفق إشعار إعادة التقييم الأولي	(25)
108	المداخيل الناجمة عن نشاط المكلف	(26)
108	المصاريف اليومية للمكلف المعتمدة	(27)
109	ملخص للمصاريف السنوية للفترة المعنية بالتحقيق	(28)
110	ميزان الإيرادات والمصاريف	(29)
111	الدخل الإجمالي المعاد تأسيسه خلال فترة التحقيق	(30)
111	حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي النهائية المعاد تأسيسها والعقوبات الجبائية	(31)

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
66	إجراءات اختيار المكلفين الخاضعين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	(01)
82	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية جيجل	(02)

# قائمة الملاحق

## قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
(01)	الإعلام بالخضوع للتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة
(02)	وثيقة التصريح بالامتلاكات والمصاريف
(03)	طلب معلومات

# مقدمة عامة

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية التي تلجأ إليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة المستمرة والمتعددة كما تعتبر كذلك وسيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أغراضها ومعالجة أزماتها لكونها تعتبر القاطرة التي تقود التنمية الاقتصادية الشاملة بدورها الريادي في التمويل، مما جعلها محل اهتمام من طرف مختلف التشريعات الوطنية والأجنبية الأمر الذي نتج عنه كم هائل من القوانين والتشريعات في المجال الجبائي وهذا راجع إلى تنوع مصادر الضريبة في حد ذاتها، لكن استمرارية هذا المفهوم ودوامه مرهون بمدى استجابة والتزام المكلف بدفعها والتصريح بها بالشكل الذي يوافق نشاطه ومداخله من تلقاء نفسه.

أما المتتبع لطبيعة النظام الضريبي الجزائري الراهن يرى أنه نظام تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، لاتخاذ أساسا لتقدير الضريبة، على أساس أن خير من يعرف دخل المكلف بالضريبة عند رقمه الصحيح هو المكلف ذاته، وفي مقابل ذلك منح المشرع إدارة الضرائب حق فحص التصريح للتأكد من صحته ومطابقتها للواقع خشية أن يقدم المكلف بالضريبة تصريحا يبتعد عن التعبير عن حقيقة وضعه المالي، نظرا لمصلحته الظاهرة في تقليل وعائه الضريبي، ويفترض في البيانات التي يتضمنها التصريح الضريبي أنها صحيحة، وبذلك يستمد التصريح قوته في الإثبات من هذه القرينة، والعدالة الضريبية تتطلب الصدق وسلامة هذه البيانات.

ونظرا لزيادة نسب التهرب والغش الضريبيين فقد ظهرت الحاجة إلى ضرورة تكيف التشريع الجزائري للمنظومة الجبائية ووضع الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة من أجل استرجاع الحقوق الضريبية المتهرب من دفعها من طرف المكلفين بطريقة ودية. وفي هذا الإطار تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات المخولة من طرف المشرع الجزائري للإدارة الجبائية لحماية حقوق الخزينة العامة من الضياع، والقائمة على فحص تصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذوي شخصية طبيعية أو معنوية، قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.

وبعد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أحد أهم أشكال الرقابة الجبائية المعقدة الذي يطبق على الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، ويهدف إلى مراقبة مدى الإنسجام بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة أي الكشف عن الدخل الحقيقي للمكلف ومن تم إخضاعه للضريبة على الدخل الإجمالي مع فرض عقوبات جبائية وغرامات نتيجة لإخلاله بالقوانين والالتزامات الجبائية و محاولة إخفاءه الدخل الحقيقي، ويتم تنفيذ هذا الشكل الرقابي من قبل مصالح مختصة على المستوى الولائي والجهوي، كما يمنح للمكلف بالتحقيق مجموعة من الضمانات كفيhle بحماية حقه من أي إجراء تعسفي.



### 1- إشكالية البحث

بناء على ما سبق فقد حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع كما يلي:  
كيف يساهم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في كشف الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي للمكلفين بالضريبة؟

### 2- التساؤلات الفرعية:

- ما المقصود بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة؟
- ماهي أهم الأسباب التي تدفع بالإدارة الجبائية إلى إعادة فحص تصريحات المكلفين بالضريبة؟
- ماهي أهم الضمانات القانونية التي منحها المشرع الجزائري لصالح المكلفين بالضريبة أثناء عملية الرقابة الجبائية؟
- هل التقنيات المستخدمة في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية كافية لتحديد الدخل الحقيقي للمكلف؟

### 3- الفرضيات

بعد طرح الإشكالية والتساؤلات السابقة تبادرت في أذهاننا بعض الفرضيات التي ستكون منطلقا للدراسة وهي على النحو التالي:

- يعد التحقيق المعمق أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب من أجل الكشف عن الدخل الحقيقي للمكلف.
  - يعتبر تقديم المكلفين بالضريبة لتصريحات جبائية تتضمن أسس غير صحيحة أهم سبب وراء قيام الإدارة الجبائية بإعادة فحص هذه التصريحات.
  - يسمح استخدام المحقق الجبائي لمجموعة من التقنيات والآليات في إطار التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية من التوصل إلى تحديد الدخل الحقيقي للمكلف ومعرفة الجزء غير المصرح به بدقة كبيرة.
- ### 4- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في محاولة إبراز الدور الهام لعملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة الذي يخص فحص تصريحات الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، قصد الوصول إلى التقدير السليم للضريبة وبالتالي تحقيق العدالة الضريبية بالإضافة إلى المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص.

### 5- أهداف الدراسة:

الهدف من هذه الدراسة يتمثل في:

- إبراز أهمية الرقابة الجبائية باعتبارها الوسيلة الردعية القانونية الأكثر ملاءمة لإعادة استرجاع أموال الخزينة العمومية المتملص منها.
- إبراز أهمية التحقيق الجبائي المعمق وخاصة التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين في الكشف عن المداخل الحقيقية غير المصرح بها من طرف المكلفين.

- إثراء المكتبة بدراسات حول الجباية عموماً، والرقابة الجبائية خصوصاً.

### 6- منهجية البحث:

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والتي تعكس إشكالية الدراسة، والفرضيات المطروحة، فقد تم اختيار عدة مناهج:

أهمها المنهج الوصفي من خلال عرض شامل لمفهوم التحقيق المعمق، والمنهج التحليلي من أجل دراسة مراحل وإجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، كما استخدمنا في الجانب التطبيقي منهج دراسة الحالة الذي سمح بدراسة حالتين في مديرية الضرائب لولاية جيجل.

### 7- أسباب إختيار الموضوع:

يعود سبب إختيارنا لهذا الموضوع لجملة من الإعتبارات منها ما هو موضوعي ومنها ما هو ذاتي.

### الأسباب الموضوعية:

- نظراً للمكانة المتميزة التي تحتلها الضرائب في الأدبيات المالية بإعتبارها أداة أساسية من أدوات السياسة المالية وكذا مصدر التمويل الأساسي لتغطية النفقات العامة.

- يعتبر هذا الموضوع من المواضيع الحساسة لإرتباطه بحقوق الخزينة العمومية من جهة وحقوق المكلف بالضريبة من جهة أخرى.

- المكانة التي تكتسبها الرقابة الجبائية في مكافحة المتهربين من دفع الضريبة.

### الأسباب الذاتية:

- الإهتمام الشخصي بدراسة مواضيع ذات الصلة بالضرائب والرقابة الجبائية.

- الرغبة الشخصية في معالجة البحث نظراً لإرتباطه بمجال التخصص " محاسبة وجباية معمقة".

### 8- حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية تم التركيز فيها على أهم المفاهيم المتعلقة بالضريبة وبالتحديد المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

- الحدود الزمانية والمكانية: سيتم التطرق لحالتين تم إخضاعهما للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لمديرية الضرائب لولاية جيجل خلال الفترة 2017 - 2020.

### 9- صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع التي تناولت موضوع التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين باللغة العربية وكذا تناولته في جزئيات.

### 10- الدراسات السابقة:

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية التي تلجأ إليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة المستمرة والمتعددة كما تعتبر كذلك وسيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أغراضها ومعالجة أزماتها لكونها تعتبر القاطرة التي تقود التنمية الاقتصادية الشاملة بدورها الريادي في التمويل، مما جعلها محل اهتمام من طرف مختلف التشريعات الوطنية والأجنبية الأمر الذي نتج عنه كم هائل من القوانين والتشريعات في المجال الجبائي وهذا راجع إلى تنوع مصادر الضريبة في حد ذاتها، لكن استمرارية هذا المفهوم ودوامه مرهون بمدى استجابة والتزام المكلف بدفعها والتصريح بها بالشكل الذي يوافق نشاطه ومداخله من تلقاء نفسه.

أما المنتبغ لطبيعة النظام الضريبي الجزائري الراهن يرى أنه نظام تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، لاتخاذ أساسا لتقدير الضريبة، على أساس أن خير من يعرف دخل المكلف بالضريبة عند رقمه الصحيح هو المكلف ذاته، وفي مقابل ذلك منح المشرع إدارة الضرائب حق فحص التصريح للتأكد من صحته ومطابقتها للواقع خشية أن يقدم المكلف بالضريبة تصريحا يبتعد عن التعبير عن حقيقة وضعه المالي، نظرا لمصلحته الظاهرة في تقليل وعائه الضريبي، ويفترض في البيانات التي يتضمنها التصريح الضريبي أنها صحيحة، وبذلك يستمد التصريح قوته في الإثبات من هذه القرينة، والعدالة الضريبية تتطلب الصدق وسلامة هذه البيانات.

ونظرا لزيادة نسب التهرب والغش الضريبيين فقد ظهرت الحاجة إلى ضرورة تكيف التشريع الجزائري للمنظومة الجبائية ووضع الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة من أجل استرجاع الحقوق الضريبية المتهرب من دفعها من طرف المكلفين بطريقة ودية. وفي هذا الإطار تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات المخولة من طرف المشرع الجزائري للإدارة الجبائية لحماية حقوق الخزينة العامة من الضياع، والقائمة على فحص تصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذوي شخصية طبيعية أو معنوية، قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.

وبعد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أحد أهم أشكال الرقابة الجبائية المعقدة الذي يطبق على الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، ويهدف إلى مراقبة مدى الإنسجام بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة أي الكشف عن الدخل الحقيقي للمكلف ومن تم إخضاعه للضريبة على الدخل الإجمالي مع فرض عقوبات جبائية وغرامات نتيجة لإخلاله بالقوانين والإلتزامات الجبائية و محاولة إخفاءه الدخل الحقيقي، ويتم تنفيذ هذا الشكل الرقابي من قبل مصالح مختصة على المستوى الولائي والجهوي، كما يمنح للمكلف بالتحقيق مجموعة من الضمانات كفيلة بحماية حقه من أي إجراء تعسفي.

### 1- إشكالية البحث

بناء على ما سبق فقد حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع كما يلي:

كيف يساهم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في كشف الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي للمكلفين بالضريبة؟

### 2- التساؤلات الفرعية:

- ما المقصود بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة؟
- ماهي أهم الأسباب التي تدفع بالإدارة الجبائية إلى إعادة فحص تصريحات المكلفين بالضريبة؟
- ماهي أهم الضمانات القانونية التي منحها المشرع الجزائري لصالح المكلفين بالضريبة أثناء عملية الرقابة الجبائية؟

- هل التقنيات المستخدمة في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية كافية لتحديد الدخل الحقيقي للمكلف؟

### 3- الفرضيات

بعد طرح الإشكالية والتساؤلات السابقة تبادرت في أذهاننا بعض الفرضيات التي ستكون منطلقا للدراسة وهي على النحو التالي:

**الفرضية الأولى:** يعد التحقيق المعمق أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب من أجل الكشف عن الدخل الحقيقي للمكلف.

**الفرضية الثانية:** يعتبر تقديم المكلفين بالضريبة لتصريحات جبائية تتضمن أسس غير صحيحة أهم سبب وراء قيام الإدارة الجبائية بإعادة فحص هذه التصريحات.

**الفرضية الثالثة:** يسمح استخدام المحقق الجبائي لمجموعة من التقنيات والآليات في إطار التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية من التوصل إلى تحديد الدخل الحقيقي للمكلف ومعرفة الجزء غير المصرح به بدقة كبيرة.

### 4- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في محاولة إبراز الدور الهام لعملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة الذي يخص فحص تصريحات الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، قصد الوصول إلى التقدير السليم للضريبة وبالتالي تحقيق العدالة الضريبية بالإضافة إلى المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص.

### 5- أهداف الدراسة:

الهدف من هذه الدراسة يتمثل في:

- إبراز أهمية الرقابة الجبائية باعتبارها الوسيلة الردعية القانونية الأكثر ملاءمة لإعادة استرجاع أموال الخزينة العمومية المتملص منها.

- إبراز أهمية التحقيق الجبائي المعمق وخاصة التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين في الكشف عن المداخل الحقيقية غير المصرح بها من طرف المكلفين.

- إثراء المكتبة بدراسات حول الجباية عموماً، والرقابة الجبائية خصوصاً.

### 6- منهجية البحث:

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والتي تعكس إشكالية الدراسة، والفرضيات المطروحة، فقد تم اختيار عدة مناهج:

أهمها المنهج الوصفي من خلال عرض شامل لمفهوم التحقيق المعمق، والمنهج التحليلي من أجل دراسة مراحل وإجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، كما استخدمنا في الجانب التطبيقي منهج دراسة الحالة الذي سمح بدراسة حالتين في مديرية الضرائب لولاية جيجل.

### 7- أسباب إختيار الموضوع:

يعود سبب إختيارنا لهذا الموضوع لجملة من الإعتبارات منها ماهو موضوعي ومنها ماهو ذاتي.

### الأسباب الموضوعية:

- نظراً للمكانة المتميزة التي تحتلها الضرائب في الأدبيات المالية بإعتبارها أداة أساسية من أدوات السياسة المالية وكذا مصدر التمويل الأساسي لتغطية النفقات العامة.

- يعتبر هذا الموضوع من المواضيع الحساسة لإرتباطه بحقوق الخزينة العمومية من جهة وحقوق المكلف بالضريبة من جهة أخرى.

- المكانة التي تكتسبها الرقابة الجبائية في مكافحة المتهربين من دفع الضريبة.

### الأسباب الذاتية:

- الإهتمام الشخصي بدراسة مواضيع ذات الصلة بالضرائب والرقابة الجبائية.

- الرغبة الشخصية في معالجة البحث نظراً لإرتباطه بمجال التخصص " محاسبة وجباية معمقة".

### 8- حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية تم التركيز فيها على أهم المفاهيم المتعلقة بالضريبة وبالتحديد المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

- الحدود الزمانية والمكانية: سيتم التطرق لحالتين تم إخضاعهما للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لمديرية الضرائب لولاية جيجل خلال الفترة 2017 - 2020.

### 9- صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع التي تناولت موضوع التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين باللغة العربية وكذا تناولته في جزئيات.

### 10- الدراسات السابقة:

منير لواج، عبد الرحيم لواج، دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الوعاء الحقيقي للضريبة على الدخل الإجمالي، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد 01، 2022: هدفت هذه الدراسة 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 إلى التملص من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي. وتم التوصل إلى أن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يعتبر من بين أهم أشكال الرقابة الجبائية كونه تحقيق معمق وشامل للوضعية المالية للمكلف وعناصر ثروته لجميع السنوات المتقدمة، كما توصلت الدراسة إلى أن هذا الشكل الرقابي ذو فعالية كبيرة في الكشف عن المداخل الحقيقية للمكلفين بالضريبة الذين يعمدون إلى إخفاءها بطرق تحايل معقدة لا تسمح مختلف أشكال الرقابة الجبائية المعمقة الأخرى بكشفها.

راشدي أمين، دور التحقيق المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 12، 2017: هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين المراجعة الجبائية والحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الضريبية، وقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية وسيلة وقائية وأداة رقابية فعالة، الهدف منها ضمان احترام المكلف بالضريبة للقوانين المعمول بها خاصة في ظل النظام الضريبي التصريحي المعتمد.

من خلال دراسة الباحث للجانبين النظري والتطبيقي توصل إلى أن الحوكمة الضريبية ممثلة في المراجعة الجبائية لها دور مهم جدا في الحفاظ واسترجاع جزء هام من الحصيلة الضريبية وقد تم إظهار ذلك من خلال دراسة حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف. وفي الأخير تم التوصل إلى أن المراجعة الجبائية مهمة جدا في تفعيل الحوكمة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي، ومساهمة بشكل كبير في زيادة التحصيل الضريبي.

غماري بن ميلود: البحث عبارة عن أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام تم تقديمه على مستوى كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة تلمسان سنة 2018، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تقييم دور الرقابة الجبائية في ضخ الخزينة العمومية بإيرادات جبائية متنوعة ودائمة، ومن النتائج المتوصل إليها هو أن الرقابة الجبائية تظل الوسيلة الفعالة من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية، فالإدارة الجبائية تستعملها من أجل التدقيق في التصريحات والمعلومات التي تجمعها حتى تتمكن من إعادة تشكيل الحقوق المفروضة على المكلفين المتهربين من دفع الضرائب والرسوم. كما أكدت الدراسة على ضرورة مكافحة الفساد الضريبي الذي يتفشى في بعض الإدارات عندما يحاول بعض الموظفين وضع المصالح الخاصة بصورة غير مشروعة فوق مصلحة الخزينة العمومية مما يؤدي إلى انخفاض إيرادات الدولة وتعطيل برامج التنمية وفقد الثقة بين المكلف والإدارة الجبائية.

### هيكل الدراسة:

من أجل الإحاطة بجميع جوانب الموضوع سنقسم المذكرة إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي. **الفصل الأول:** سنخصصه للضرائب على الدخل الإجمالي في النظام الضريبي الجزائري والذي بدوره سنقسمه إلى أربعة مباحث حيث سيكون المبحث الأول عموميات حول الضريبة، أما المبحث الثاني فسننتظر إلى أساسيات حول النظام الضريبي، في حين المبحث الثالث سنتناول فيه التنظيم الفني للضريبة وأخيرا في المبحث الرابع فسيتضمن ماهية الضريبة على الدخل الإجمالي.

**الفصل الثاني** تحت عنوان التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية كأداة رقابية على مداخيل الأشخاص الطبيعيين، وجاء في أربعة مباحث حيث سنخصص المبحث الأول لعرض الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، أما المبحث الثاني سننتظر فيه إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، في حين المبحث الثالث فسيتضمن الضمانات الممنوحة للمكلف أثناء عملية التحقيق المعمق، وأخيرا المبحث الرابع سنتناول فيه مراحل سير التحقيق المعمق.

**الفصل الثالث** بعنوان مساهمة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية في تحديد الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي الذي بدوره ينقسم إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول والذي سنقدم فيه مديرية الضرائب لولاية جيجل، وفي المبحث الثاني والثالث سنقوم بدراسة بعض الحالات الواقعية التي ينطبق عليها موضوع الدراسة المتمثلة في مكلف يمارس مهنة غير تجارية ومكلف شريك في شركة التضامن خضعا للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.

- في تغطية النفقات العامة أو تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية وغيرها.
- من خلال قراءة وتفحص مختلف التعاريف المقدمة للضريبة يمكننا أن نستخلص أهم خصائصها المتمثلة في<sup>1</sup>:
- إن الضريبة تأدية نقدية: وليست بدلا يدفع عينا، أو خدمة شخصية يؤديها المكلف كجزء من محصولات الأرض أو عدد من ساعات العمل (بدل الطريق) كما كانت بعض الضرائب في السابق والخدمة العسكرية لا يمكن أن تعتبر ضريبة نظرا للصفات الخاصة التي تتميز بها.
  - للضريبة طابع جبري: الزامي كما يدل عليه اسمها نفسه، فالمكلف ملزم بتأديتها ، وليس له أي خيار في أدائها أو عدمه ولا في كيفية الدفع وموعده، وفي حال تمنعه عن تأديتها، تجبى منه قسرا بالقوة. وهذه الخاصية تميزها عن المساهمات الطوعية التي يتقدم بها الأفراد من تلقاء أنفسهم في مناسبات وطنية معينة؛ عندما يكون هناك خطر يهدد البلاد مثلا: فهذه المساهمات ليس فيها عنصر الإكراه، وإنما هي تبرعات اختيارية يقوم بها المواطنون بدافع شعورهم الوطني .
  - تؤدي الضريبة دون أي مقابل: لا شك أن المكلف يفيد من استتباب الأمن والفوائد الأخرى التي يؤمنها وجود الدولة ولكن ليس هناك أية علاقة سببية مباشرة أو أي ارتباط مباشر بين الضريبة وهذه الفوائد، فالضريبة لا تستلزم أية خدمة مقابلة، مباشرة من قبل الدولة.
  - للضريبة صفة نهائية: أي أن المكلف لا يمكنه استرداد المال الذي يدفعه على الضريبة بأي شكل من الأشكال، وذلك بخلاف الذي يدفع المال للدولة على سبيل القرض، إذ أنه يسترد قرضه مع الفوائد بعد أمد طويل أو قصير.

### الفرع الثاني: مقارنة بين الضريبة والرسم والإتاوة

- تعتمد معظم الدول في إيراداتها على ما تحصل عليه من الأفراد والشركات، سواء كان في شكل ضرائب أو رسوم أو إتاوة، والتي تساعد في بناء دولة قوية من حيث الاستثمارات وخدمة المصالح العامة، ولكن يظن الكثير أنه لا يوجد فرق بين الضريبة والرسم والإتاوة، بالرغم من أنه هناك الكثير من الاختلافات بينهم وسيتم خلال هذا الفرع توضيح كل ما يجب معرفته حول الفرق بين الضريبة والرسم والإتاوة.
- تعريف الرسم:
- مبلغ نقدي تنقضه الدولة جبرا من بعض الأفراد في مقابل ما تقدمه لهم من خدمة أو منفعة خاصة، كما هو الأمر بالنسبة إلى رسوم البريد، الرسوم القضائية، رسوم التعليم وما إليها<sup>2</sup>.
- تعريف الإتاوة:

هي المقابل الذي يدفعه صاحب العقار أو الثروة بسبب ارتفاع قيمة ملكه المترتب عن قيام الدولة بمشاريع عامة، مما يقتضي أن يساهم المستفيد بقسط ما في النفقات التي تكبدتها الدولة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> حسين عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، منشورات الطبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، 2013، ص 381-382.

<sup>2</sup> فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الطبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص 121.

<sup>3</sup> أعمار يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة للنشر، الجزائر، 2005، ص 93.



ونظرا للتشابه الكبير بين كل من الضريبة والرسم والإتاوة، الذين يتفقون في كونهم مبالغ نقدية تدفع للخزينة العامة جبرا، خصصنا هذا العنصر للتعرف على الفرق بينهم كالتالي<sup>1</sup>:

### 1- الفرق بين الضريبة والرسم:

- تحدث الضريبة بموجب قانون، بينما الرسم فإذا كان الأصل أن يؤسس بمقتضى قانون كذلك، فإنه استثناء يمكن أن يكون بناء على بيان تنفيذي صادر عن الوزير أو الوالي، وهو ما أكدته المادة (19) من القانون المتعلقة بقوانين المالية، إذ تنص على انه: " يختص الوزراء والولاة كل في حدود اختصاصه، بإصدار بيانات تنفيذية لتحصيل الديون الأجنبية عن الضرائب وأملاك الدولة، المترتبة لفائدة مصالح الدولة...".
- الضريبة إجبارية، والرسم اختياري لأنه يتوقف على إرادة الشخص في الاستفادة من الخدمة الخاضعة للرسم.
- إذا كانت الضريبة تدفع دون مقابل مباشر كما رأينا، فإن الرسم يدفع لقاء خدمة خاصة يقدمها مرفق عام، مثل: الرسوم القضائية، رسم الشهر العقاري ورسوم استخراج بعض الوثائق مثل: بطاقة التعريف الوطنية... إلخ.
- إذا كانت إجراءات تحصيل الضرائب معقدة، فإن الرسوم تجبى بكل سهولة (بيع طوابع).

### 2- الفرق بين الضريبة والإتاوة:

- إذا كانت الضريبة تدفع حسب قدرة الممول فإن الإتاوة يجب أن تتناسب مع ارتفاع قيمة الأرض أو الثروة المسبب بفعل الأشغال العامة.
- إذا كانت الضريبة تفرض بموجب قانون فإن الإتاوة يمكن أن تفرض بناء على بيان تنفيذي صادر عن الوالي أو الوزير كما ذكرنا رغم أن الأصل في الإتاوة هو أن تكون بمقتضى قانوني.
- تدفع الضريبة سنويا، بينما الإتاوة تدفع مرة واحدة عند تحقق المنفعة (بعد الأشغال العامة التي رفعت من قيمة الأرض أو الثروة).

### المطلب الثاني: مبادئ فرض الضريبة

يقصد بها مختلف الأساسيات التي يجب أخذها بعين الاعتبار من طرف المشرع المالي في اختيار النظام الضريبي للدولة، والغرض من هذه القواعد هو تحقيق أهداف الضرائب ولتجنب الصراع وتحقيق فائدة مزدوجة بين الأفراد "مصلحة المكلفين"، والدولة "مصلحة الضرائب"، والحفاظ على التوازن بينهما، وبعد آدم سميث أول من وضع هذه القواعد في كتابه "ثروة الأمم" وتتلخص في أربعة مبادئ أساسية ألا وهي:

### الفرع الأول: قاعدة العدالة

ويقصد بها ذلك النظام الذي يوزع الأعباء المالية للضرائب بعدالة بين أفراد المجتمع، أي مساهمة الأفراد في النفقات العامة دون تمييز، وبمعنى آخر أن تكون مساهماتهم متناسبة مع مداخيلهم باستثناء أصحاب المداخيل الضعيفة، كما هو الحال بالنسبة للضرائب المباشرة. فمثلا الضريبة على الدخل تقوم على أساس تصاعدي كمبدأ تجسيد العدالة، بمعنى أنه كلما ارتفع الأجر أو الدخل كلما زادت الضريبة. غير أن هذا المبدأ يندمج في حالات استثنائية كالإعفاءات الضريبية التي يستفيد منها بعض الأطراف، فضلا عما تثيره التصاعدية من قضايا ترتبط

<sup>1</sup> أ عمر يحيوي، مرجع سبق ذكره، ص 92-94.

بالمعدلات والحدود التي تحسب عندها الضريبة، غير أن الضريبة في الحقيقة لا تتجاوب كلياً مع هذا المبدأ خاصة فيما يتعلق بالضريبة غير المباشرة. والتي غالباً ما يتحمل عبئها الفئات أقل دخلاً، على خلاف ما ندى به المفكرون الاقتصاديون أمثال آدم سميث الذي دعا إلى وجوب مشاركة رعايا الدولة في نفقات الحكومة كل حسب الإمكان تبعاً لمقدرتهم التكاليفية، أي نسبة دخل كل منهم والذي يتمتع به في حماية الدولة<sup>1</sup>.

ويرتكز مبدأ العدالة على المساواة الحسابية في تحمل عبء الضريبة وهذا حسب المفهوم التقليدي ومع تطور الفكر المالي أصبح أساسه التساوي في التضحيات للأفراد عند دفعهم للضريبة إلا أن هذا المعيار نسبي يصعب قياسه وتحديده بدقة، ويتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية مبدأين فرعيين هما<sup>2</sup>:

**1- العدالة الأفقية:** ونقصد بها أن يتم معاملة المكلفين المتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية.

**2- العدالة العمودية:** تعني اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة، ويعتبر كلا المبدأين متكاملين حيث أن المساواة بين الأشخاص المتساوين يحمل ضمناً عدم المساواة بين الأشخاص المختلفين.

إن تطبيق مبدأ العدالة الأفقية أمراً سهلاً وواضحاً، إلا أن الصعوبة تكمن في عملية تطبيق العدالة العمودية إذ تبرز المشكلة في كيفية معاملة الأفراد المختلفين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة مختلفة تؤدي إلى تحقيق العدالة فيما بينهم، وفي هذا المجال نجد مبدأ القدرة على الدفع كميّار لتوزيع عبء الضريبة على المكلفين، ويرتكز هذا المبدأ على أن كل فرد يجب أن يساهم في النفقات المختلفة للدولة حسب قدرته على الدفع.

### الفرع الثاني: قاعدة اليقين

ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام، والغرض من ذلك أن يكون المكلف على علم يقيني بمدى التزامه بصورة واضحة لا لبس فيها. ومن ثم يمكنه أن يعرف مقدماً موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها وسعرها وكافية الأحكام القانونية المتعلقة بالضريبة، بالإضافة إلى معرفته لحقوقه تجاه الإدارة المالية والدفاع عنها<sup>3</sup>.

لقد اهتمت التشريعات الضريبية المعاصرة بقاعدة الوضوح واليقين، ونلاحظ من خلال النظم الضريبية المطبقة في الكثير من دول العالم أن كل الضرائب محددة في مطارحها وموعد فرضها وتاريخ وأساليب جبايتها لذا يرى البعض أنه لتوفر قاعدة اليقين لا بد على الأقل من توفر شرطين، أولاهما أن تتسم التشريعات المنظمة للضريبة بالوضوح بحيث يفهمها عامة الناس وعلى نحو واحد، إذ أنه كلما كانت التشريعات تحتل تفسيرين مختلفين فإنّ المكلف يختار التفسير الذي يساعده، وفي حالة اضطراره للأخذ بتفسير الإدارة الضريبية أو القضاء فإن ذلك من شأنه أن يترك أثراً في نفوس المكلفين مما قد يدفعهم إلى التهرب الضريبي في المستقبل، أما ثاني

<sup>1</sup> محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2015، ص 6.

<sup>2</sup> مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 85-86.

<sup>3</sup> سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009، ص 130.

هذه الشروط فيقتضي أن تجعل الدولة القوانين والأنظمة والقرارات التي تنظم الضريبة تحت تصرف المكلفين من خلال وسائل النشر المعروفة<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: قاعدة الملائمة في الدفع

تقتضي قاعدة الملائمة أن تجبى الضرائب في أنسب وقت وبأفضل أسلوب بالنسبة للمكلف وهذا يتطلب أن يتم تحصيل الضريبة في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله الخاضع للضريبة. فيكون موعد تحصيل الضريبة الزراعية بعد جني المحصول، وموعد تحصيل ضريبة الأرباح التجارية بعد تحقيق الأرباح وهكذا.. كما يجب أن ينص التشريع الضريبي على كافة التسهيلات التي من شأنها تحقيق عبء الضريبة على المكلف، مثل الدفع على أقساط، أو السماح بدفعها مقدما على دفعات وهكذا.

ومن البديهي يجب ألا تلحق هذه التسهيلات الضرر بالدولة من ناحية تخفيض الحصيلة أو عدم انتظام التدفق المالي لخزينتها لتغطية متطلبات الإنفاق العام، وقد نتج عن هذه القاعدة قاعدة "الحجز عند المنبع" وذلك بصدد الضريبة على الدخل باعتبار أن الاقتطاع عند المنبع أكثر ملاءمة ويسر بالنسبة للمكلف والإدارة الضريبية في نفس الوقت. تهدف هذه القاعدة في حقيقة الأمر إلى تجنب تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية والتحصيل، وتدعوا اعتبارات الملائمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة بطبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثير في حالة مخالفة هذه القاعدة<sup>2</sup>.

### الفرع الرابع: قاعدة الاقتصاد في النفقات

تتطوي هذه القاعدة على كلفة جباية الضريبة حسب "آدم سميث" أي أن الفرق بين المبلغ المدفوع من طرف المكلف بالضريبة وما يدخل للخزينة يكون ضئيل جدا، ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة، خاصة إذا سادت إجراءات وتدابير إدارية في غاية التعقيد، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها، ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة في تمويل النفقات العامة، دون ضياع جزء من أجل الحصول عليه، ودون أن تفقد الضريبة أهميتها وهدفها كمورد مالي خالص للدولة<sup>3</sup>.

إلا أن التنظيم الفني للضريبة يتطلب عدة عمليات تتضمن تحديد مجال التطبيق ووعاء الضريبة، ثم تصفية قيمتها الواجبة الدفع والتي تتبع بعملية تحصيل، وفي مرحلة لاحقة تتم عملية المراقبة والفحص للتأكد من صحة المعلومات التي تم تقديمها في تصريحات المكلفين بالضريبة، إن تنوع وتعقد هاته العمليات يتطلب وجود جهاز إداري ضخم (عدد كبير من الموظفين، ارتفاع حجم الرسائل المادية.... الخ) ويتوسع هذا الجهاز يخشى أن تفقد حصيلة الضريبة منفعتها، بحيث تصبح تكاليف التحصيل تفوق المبالغ المحصلة ولتجنب حصول ذلك

<sup>1</sup> يوسف قاشي، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2015، ص 6.

<sup>2</sup> فاطمة السويسي، المالية العامة، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، 2005، ص 86.

<sup>3</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008، ص 162.

يجب مراعاة الاعتبارات التالية<sup>1</sup>:

- عملية تعيين الموظفين في مختلف مصالح الضرائب يجب أن تكون حسب الحاجة وأن لا تخضع لأي اعتبارات أخرى، لأن أجور موظفي الضرائب تمثل نفقات تجاه الخزينة، كما يتوجب تعيين الموظفين الأكثر كفاءة والأحسن مستوى عملي.

- يجب استعمال التقنيات الحديثة كالحاسوب في الإدارة الضريبية من أجل ربح الوقت وتقليص التكاليف.

- يجب أن تتم عملية بناء النظام الضريبي بشكل يسمح بوجود ضرائب لا تتطلب نفقات كبيرة عند فرضها وتحصيلها، ويجب تجنب فرض الضرائب التي تحتاج إلى نفقات متزايدة.

في الحقيقة لقد تم تحديد جميع المبادئ السالفة الذكر من قبل المفكر الاقتصادي آدم سميث عندما كان للضريبة هدف وحيد يتمثل في الهدف المالي، لذا فقد اعتبرها علماء المالية عبر كافية في العصر الحديث خاصة مع تعدد أهداف الضريبة وسيادة مبدأ الدولة المتدخلة، لذلك فقد تم إضافة بعض المبادئ الجديدة إلى المبادئ السابقة وهي<sup>2</sup>:

**1- مبدأ المرونة:** يعني ذلك أن تكون هناك استجابة من طرف الضرائب المفروضة للتغيرات التي تحدث في النشاط الاقتصادي، ويتم تناول هذه المرونة من خلال مفهومين، المفهوم الأول هو أن تكون هناك استجابة تلقائية للضرائب المفروضة لتغيرات النشاط الاقتصادي، والمفهوم الثاني هو أن تكون هناك الإمكانيات الكافية وبالسرعة اللازمة لمراجعة هيكل الضرائب المفروضة وتعديلها.

**2- مبدأ الاستقرار(الثبات):** نعني به تمتع الضرائب المفروضة بدرجة عالية من ثبات طبيعتها وإجراءات ومواعيد تحصيلها، أي يجب أن تمتاز هذه الضرائب بقدر من الثبات، لأن التغيرات والتعديلات الكثيرة تعقد من مهمة إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة على حد سواء.

**3- مبدأ التنوع:** معنى هذا أن يتضمن النظام الضريبي في الدولة أكثر من ضريبة مفروضة من أجل تحقيق إيرادات كبيرة من جهة، وتحقيق عدالة أكبر من جهة أخرى بين فئات المجتمع الضريبي.

**4- مبدأ البساطة:** حسب هذا المبدأ يجب أن تكون الضرائب المفروضة تتميز بالبساطة لتسهيل أمر فهمها وإدراكها من طرف القائمين على إدارتها والمكلفين بدفعها على حد سواء، إذ لا يجب أن تكون التشريعات والإجراءات الضريبية معقدة وذلك من أجل تلافي الاختلاف في تفسيرها وفهمها بين الإدارة الضريبية من جهة والمكلفين من جهة أخرى.

**5- مبدأ التنسيق:** ذكرنا أعلاه أن مبدأ التنوع يعني وجود مزيج متنوع من الضرائب المفروضة، وحسب مبدأ التنسيق لا بد من أن يكون هناك ترابط وانسجام بين الضرائب المفروضة من أجل الحفاظ على وحدة الهدف الذي يسعى النظام الضريبي لتحقيقه، وفي إطار ذلك يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

- تجنب تراكم الضرائب لأن ذلك قد يؤدي إلى احتمال سريان عدة ضرائب على نفس العناصر.

<sup>1</sup> مراد ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 182.

<sup>2</sup> يوسف قاشي، مرجع سبق ذكره، ص 7-8.

- مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة، بحيث يتعين زيادة حصيلة ضريبة معينة لتعويض النقص في حصيلة ضريبة أخرى اقتضت ظروف ما الحد من حصيلتها.
- تجنب إحداث تصدعات في الهيكل الضريبي نتيجة عدم إخضاع بعض العناصر التي من المفروض أن تخضع للضريبة.
- مراعاة عدالة النظام الضريبي كله حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قائمة إلى الإخلال بأبعاد هذه الضريبة.

### المطلب الثالث: أهداف الضريبة

تساهم الضريبة في تحقيق الأهداف العامة ليس فقط الأهداف المالية والتي اقتضت عليها الضريبة في السابق وفقا لدور الدولة آنذاك، بل أيضا تدعم الضريبة كلا من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، ومن خلال هذه الخاصية سنتعرف على كيفية توظيف الضريبة من أجل تحقيق الأهداف العامة المتمثلة في:

#### الفرع الأول: الأهداف المالية

أول هدف للضريبة يتمثل في الهدف المالي بالحصول على الإيرادات المالية لتغطية النفقات العامة، إن الزيادة المضطربة الأعباء المالية المطلوبة من الدولة، نتيجة ازدياد المهام الملقاة على عاتقها وما يتطلبه من زيادة في النفقات، تجعل من تحقيق أكبر حصيلة ممكنة من الضريبة، هدفها لا يغيب عن أي سياسة ضريبية بصورة عامة في الوقت الحاضر، والتطور الاقتصادي والاجتماعي وسع<sup>1</sup>.

ويمكن القول أن تحقق الهدف المالي للضريبة يكون من خلال وفرة حصيلة هذه الأخيرة بشكل يسمح بتغطية احتياجات الانفاق العام للدولة، ولتحقيق ذلك يجب توفر عدة خصائص في نوعية الضرائب المفروضة منها: الإنتاجية، الثبات، المرونة والحياد<sup>2</sup>.

- **وفرة الحصيلة (الإنتاجية):** هي أن تأتي الضريبة بأكثر حصيلة صافية (بعد خصم نفقات التحصيل).

- **ثبات الحصيلة:** هي تلك التي لا تتأثر حصيلتها بالتغيرات التي تحدث على مستوى النشاط الاقتصادي خاصة في فترات الكساد.

- **مرونة الضريبة:** هي التي تزداد أو تنقص في حصيلتها تبعا للظروف الاقتصادية.

- **حياد الضريبة:** هو أن يكون غرض الضريبة مقتصرًا على الغرض المالي البحث دون أن تؤثر على الأفراد أو المكلفين ودون التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

وقد خرجت الضريبة عن حيادها بعد أن تغير دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة الحديثة المتدخلة بحيث انتقلت الضريبة من دور الضريبة الحيادية إلى الضريبة الوظيفية التي أصبح لها دورا تدخليا غير حيادي بحيث أصبحت الدولة في العصر الحديث تتدخل في الحياة الاقتصادية وبالتالي أصبح للضريبة إلى جانب الغرض المالي، أغراضا اجتماعية وسياسية واقتصادية.

<sup>1</sup> فاطمة السويسي، مرجع سبق ذكره، ص 79.

<sup>2</sup> محمد خالد المهاني، محاضرات في المالية العامة، المعهد الوطني للإدارة العامة، الجزائر، 2013، ص 48.

## الفرع الثاني: الأهداف الاقتصادية

ويقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة استقرار اقتصادي غير مشوب بالتضخم أو الانكماش، ففي حالة التضخم تستخدم الضريبة كأداة للعلاج الاقتصادي عن طريق رفع نسبتها والتوسع في فرضها بغرض امتصاص كمية النقد الزائدة وفي حالة الانكماش تخفض أسعارها وتزداد الإعفاءات مما يزيد من الادخار وبالتالي التوسع في الاستثمار<sup>1</sup>. ويمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي<sup>2</sup>:

- تشجيع بعض أنواع المشروعات النافعة، فقد يكون لدى الدولة خطة معينة من أجل تشجيع أنواع من المشروعات الاقتصادية، فتذهب الحكومة إلى دعم هذه المشروعات وذلك عن طرق الإعفاء الضريبية، والعمل على حماية الصناعات الوطنية، ويتم ذلك عن طريق فرض ضرائب جمركية عالية على السلع المستوردة حماية للصناعات المحلية والوطنية.

- محاربة الضغوط التضخمية والمحافظة على ثبات قيمة العملة الوطنية إذا تمت زيادة حدة الضغوط التضخمية بسبب زيادة المعروض من النقد الوطني عن حجم المنتج، فإنه نتيجة لذلك ترتفع أسعار السلع وتخفض قيمة النقد الوطني إضافة إلى أن الصادرات تقل، الأمر الذي يؤدي إلى حدوث انهيار في ميزان المدفوعات، وأن لا يكون للعملة الوطنية أية قيمة في أسواق الصرف العالمية. وفي مثل هذه الحالة فإن الدولة يكون في إمكانها محاربة التضخم والمحافظة على العملة الوطنية عن طريق زيادة العبء الإجمالي للضرائب من أجل أن تقتطع بها جزءا من مداخيل الأفراد، ولذا ينخفض دخلهم، مما يعني إجبارهم على التقيد بنمط معين للاستهلاك، مما ينجم عنه نقصان الطلب الكلي على السلع، ويؤدي إلى الإقلال من ظهور عملية التضخم.

- حماية الصناعات المحلية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب كليا أو جزئيا.

- توجيه عناصر الإنتاج نحو الأمور الإنتاجية التي تريد الدولة أن تزيدها أو أن تطورها، وذلك عن طريق الإعفاءات الضريبية كإعفاء أرباح الاستغلال الزراعي مثلا من أجل تشجيع قطاع الزراعة.

- تحقيق التشغيل الكامل في الدول التي تتبع النظام الرأسمالي، حيث تقوم الدولة الرأسمالية باستخدام الضريبة كسبيل من سبل التشغيل الكامل، وذلك عن طريق فرض ضرائب على أصحاب الدخل العالية والمرتفعة، والأمر الذي يؤدي إلى إنقاص مدخراتهم، وقيامهم أيضا بإعفاء المداخيل للفقراء أو الأشخاص ذوي المداخيل المتواضعة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة استهلاكهم.

- تحقيق التنمية الاقتصادية في البلاد المتخلفة من أجل تشجيع الادخار والحد من الاستهلاك، الأمر الذي يمكن الدولة من خلاله الحصول على ادخار جماعي إجباري، يجعل الدولة تستخدمه في المشروعات الاقتصادية الكبرى.

<sup>1</sup> حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 47.

<sup>2</sup> فاطمة محمد عبد الحافظ حسونة، أثر كل من الزكاة والضريبة على التنمية الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2009، ص



## الفرع الثالث: الأهداف الاجتماعية

بالإضافة إلى الأهداف السابقة يمكن للضريبة أن تساهم في تحقيق بعض المتطلبات الاجتماعية التي نذكر منها<sup>1</sup>:

- التحكم في النسل: في المجتمعات التي تعاني من الكثافة السكانية العالية يتم فرض ضرائب عن كل طفل بعد عدد معين من الأطفال للمكلف الواحد، ويتم منح إعفاء ضريبي عن كل طفل في الأسرة في الدول التي تعمل على تشجيع النسل.

- إعادة توزيع الثروة بين المواطنين: المبدأ العام في فرض الضرائب هو أن الجزء الأكبر منها يقع على عاتق أصحاب الدخل العالية ويصرف في تغطية نفقات الدولة على خدمات التعليم والصحة... وغيرها، ومن المعروف أن أصحاب الدخل المتدنية هم الأكثر استفادة من الخدمات التي تقدمها الدولة وذلك لأن أصحاب الدخل العالية يلجؤون في العادة إلى التعليم الخاص والمستشفيات الخاصة وغيرها من الخدمات مدفوعة الأجر وإذا ما تم استغلال هذا الهدف بشكل فعال وصحيح فإنه سيعمل على تقليل الفجوة بين أصحاب الدخل العالية وأصحاب الدخل المنخفضة، ويعمل على الحد من الطبقة في المجتمع، وهذا بدوره يؤدي إلى الحد من الكراهية بين طبقات المجتمع وبالتالي إلى التآلف والمحبة.

- الحد من بعض العادات السيئة أو غير المرغوب بها في المجتمع: من الأمثلة على ذلك فرض ضرائب عالية على نوع من العادات السيئة مثل: التدخين والمسكرات وبعض السلع الترفيهية ، بالتالي محاولة التقليل من آثارها السلبية قد الإمكان.

- تطوير جمعيات المنفعة العامة التي تقوم بأنشطة اجتماعية وذلك عن طريق إعفائها من الضرائب.

## الفرع الرابع: الأهداف السياسية

قد تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية طبقة على طبقة أخرى أو تسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها وذلك عن طريق خفض الضرائب الجمركية على الواردات أو حتى الإعفاء منها أو رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة معها وتمثل هذه الأهداف في:

- وضع الاستراتيجيات الرئيسية لكافة شؤون المجتمع الداخلي والخارجي وفي إطارها يتم رسم السياسات الضريبية والتخطيط لها وتنفيذها على النحو الذي يكفل تحقيق الأهداف الاستراتيجية.

- تنمية الوعي العام لدى أفراد المجتمع للوفاء بالضريبة عن إيمان واقتناع بوظائفها السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية<sup>2</sup>.

- يؤدي فرض الضرائب إلى نشر الشعور بالانتماء الوطني، مما سيدفع المكلف إلى الاستفسار عن كيفية إنفاق هذه الأموال، وبذلك فإن روح المسؤولية تنتشر بين المكلفين، وبهذا فإن الانحراف في استعمال النفقات العامة كثيرا ما يؤدي بالمكلفين إلى التلاعب بالتصريحات الجبائية لدفع أقل مبلغ ضريبي.

<sup>1</sup> عادل محمد القطاونة، وعدي حسين عفانة، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص 7-8.

<sup>2</sup> لطفي شعباني، جباية المؤسسة، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017، ص 22.

- تستخدم الضرائب لتسهيل عملية التجارة مع بعض الدول أو الحد منها وذلك عن طريق فرض رسوم جمركية عالية على بعض السلع المستوردة من دول معينة، في حالة الرغبة بالحد من التجارة مع هذه الدول أو القيام بخفض الرسوم الجمركية على البضائع الواردة من هذه الدولة، في حال الرغبة بزيادة التعاون التجاري معها وذلك تحقيقاً لأغراض سياسية معينة، كما تستخدمها الدولة كأداة لتأكيد سيادتها وتبسيط نفوذها<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: أساسيات حول النظام الضريبي

إن النظام الضريبي ما هو في الواقع إلا ترجمة عملية للسياسة الضريبية ، وهو يمثل أحد أساليب تحقيق أهدافها، بمعنى آخر السياسة الضريبية يمكن تنفيذها بأكثر من نظام ضريبي ويمكن تعريفها على أنها مجموعة من البرامج التي تخططها الحكومة وتنفذها عن عمد مستخدمة فيها كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لأحداث آثار معينة وتجنب أهداف غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع<sup>2</sup>.

### المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي

بدأنا بالعام بالتعرف على السياسة الضريبية لننتقل إلى الخاص ونتعرف على مفهوم النظام الضريبي وتوضيح مختلف خصائصه .

### الفرع الأول: تعريف النظام الضريبي

تعددت تعريفات النظام الضريبي لدى مختلف المفكرين والباحثين في حقل المالية العامة ، وبصفة عامة يمكن أن نعرف النظام الضريبي وفقاً للآتي:

- هو مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة (ضريبة نوعية، ضرائب الدخل، ضرائب موحدة... الخ)، تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة (وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مصدرة ومذكرات تفسيرية)، تسعى هذه الصور الفنية لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة<sup>3</sup>.

ويرى البعض من مفكري المالية العامة وجود مفهومين للنظام الضريبي المفهوم الواسع والمفهوم الضيق وسنتعرف على كل منهما من خلال ما يلي:

- النظام الضريبي وفقاً للمفهوم الواسع ويعرف على النحو التالي: هو مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكمها وتفاعلها إلى كيان ضريبي معين ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والتي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع متخلف<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> الهادي خضراوي، محمد السعيد سعدياني، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة الأغواط، العدد 02، 2015، ص 35.

<sup>2</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2013، ص 42.

<sup>3</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعية، بيروت، 2008، ص 13-14.

<sup>4</sup> يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 15.



- النظام الضريبي وفقا للمفهوم الضيق ويعرف على النحو التالي: مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل مختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة أخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: خصائص النظام الضريبي

بعد تعرفنا على مفهوم النظام الضريبي من الواسع إلى الضيق نتعرف فيما يلي على مختلف الخصائص الواجب توفرها في النظام الضريبي من أجل تحقيقه للأهداف المرغوبة، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي<sup>2</sup>:

- أن يمتاز النظام الضريبي بقدرته على تحقيق الهدف بمختلف المكونات المساعدة على بلوغ هذا الهدف، حيث يختلف هدف النظام الضريبي حسب نوع النظام الاقتصادي أي من نظام اقتصادي إلى آخر، فهدف النظام الضريبي وفقا للنظام الرأسمالي يختلف عنه في النظام الاشتراكي ، كما أن هدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة يختلف عنه في الدول المتخلفة .

- أن يراعى في النظام الضريبي مقدرة المكلفين على الدفع، وألا يتقل عليهم بعبء الضريبة وبأسعارها المرتفعة وعدم الإكثار من فرضها ومراعاة الحالات الشخصية للأفراد المكلفين بالضريبة، وفرض ضرائب تتماشى وإمكاناتهم، لتفادي الوقوع في مشكل التهرب من دفع الضريبة، ولأن إرهاق المكلفين بفرض ضرائب كثيرة وذات أسعار مرتفعة يؤدي إلى التأثير على رأسمال المكلف وبالتالي نفاذه تدريجيا إلى أن يؤثر ذلك على نشاط المكلف وقد ينتج عن ذلك إنهاء المشروع وبالتالي عرقلة النمو الاقتصادي.

- أن يتصف النظام الضريبي بالعدالة، فتفرض الضريبة على جميع المواطنين ويساهم جميع مواطني الدولة ورعاياها في تحمل نفقاتها وأعبائها كل حسب قدرته المالية وبغض النظر عن ما يتمتع به من حماية الدولة أو الفوائد والمنافع التي تعود عليه. ومما لا شك فيه بأن هذه الخاصية مهمة في أي نظام سليم "فكل مخالفة لقاعدة العدالة تشكل إستهانة لشعور الممولين وتكون مصدر اضطراب في الكيان الاجتماعي".

- أن يتسم النظام الضريبي بالوضوح من أجل استيعاب معالمه، وسهولة فهمه من طرف الموظفين الجدد، وتخفيض نسبة التهرب الناتجة عن استغلال مختلف الثغرات فيها.

- أن يكون النظام الضريبي مرنا وقابلا لإخضاع نشاط جديد للضريبة أو إعفاء نشاط آخر منها ، حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة لفترة معينة ولكن دون أن يؤثر هذا التغيير على جوهر النظام الضريبي بحيث يبقى أساسه قائما.

- توثيق الصلة بين المكلف بالضريبة والخزانة العامة ومحاولة التقليل من التوتر والخلاف بينهما بهدف السعي إلى تحقيق المصالحة العامة.

<sup>1</sup> مراد ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 19.

<sup>2</sup> مؤيد جميل محمد مياله، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين،

2006، ص 13-14.

## المطلب الثاني: أركان النظام الضريبي:

استنادا إلى ما تقدم، يقوم النظام الضريبي في مفهومه الواسع على ركنين رئيسيين:

## الفرع الأول: هدف النظام الضريبي

يختلف هدف النظام الضريبي وفقا لما تسعى إليه الدولة من خلال النظام الاقتصادي، ومنه نوضح هدف الدولة من النظام الضريبي وفقا لكل من النظام الاشتراكي والرأسمالي.

## 1- هدف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية

هدف النظام الضريبي يختلف من بلد إلى آخر وعليه سنتطرق إلى أهداف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتقدمة والدول الرأس مالية المتخلفة<sup>1</sup>:

## 1-1- في الدول المتقدمة

ظلت الدول الرأسمالية مدة طويلة تحرص على اتخاذ موقف حيادي تجاه النشاط الاقتصادي، فلم يكن يعينها التدخل للحد من عدم المساواة في الظروف الاقتصادية والاجتماعية بين أصحاب عوامل الإنتاج، لذا كانت تكتفي من الضريبة بالاستعانة بها كمجرد أداة مالية تمكنها من الحصول على موارد تكفي لتمويل الإنفاق العام الذي كان يستهدف إشباع الحاجات العامة، حيث كان كيانها الضريبي يهدف إلى محاولة تحقيق كل من وفرة الحصيلة وعدالة توزيع العبء الضريبي بما يتطلبه من اقتصاد في نفقات الجباية وملائمة لكل من المكلف والإدارة الضريبية ووضوح في النصوص التشريعية المقررة للاستقطاع الضريبي.

وبعد أزمة الكساد الكبير 1929 اتجهت الدول الرأسمالية بالضريبة إلى وظائف جديدة استجابة لمقتضيات تطور النظام الرأسمالي وأصبح للضريبة مفهوما معاصرا يقوم على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي.

## 1-2- في الدول المتخلفة

من أهم أهداف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتخلفة تنمية الادخار والاستثمار بفرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد، وتهيئة الظروف المواتية للتنمية بقصد زيادة معدل النمو الاقتصادي على نحو يحقق زيادة متوسط الدخل الفردي في هذه الدول إلى ما يقرب من مستواه في الدول المتقدمة. كما يهدف النظام الضريبي في هذه الدول إلى تحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية الذي يمكن من تنفيذ المشروعات التي تتضمنها برامج التنمية وكذلك الحد من موجات التضخم التي تصاحب عادة عمليات التنمية. بما يرتبط بها من تعديل في هيكل توزيع الدخل لغير صالح الدخول الثابتة والصغيرة، كما تستعين هذه الدول بالضرائب لتوزيع مكاسب النمو الاقتصادي وفقا للهيكل الذي تحدده لذلك، وتتشكل أهداف النظام الضريبي في هذه الدول وفقا لظروف واقعها الاجتماعي والسياسي والاقتصادي من ناحية، وبحسب برامج التنمية فيها من ناحية أخرى.

<sup>1</sup> منور أوسريز، محمد حمو، مرجع سبق ذكره، ص 52.

**2- هدف النظام الضريبي في الدول الاشتراكية:**

تتخذ الدول الاشتراكية من الضريبة أداة مرنة من أدوات التوجيه الاقتصادي من ناحية وأداة من أدوات الرقابة على الإنتاج ومقياسا لكفايته من ناحية أخرى، فضلا عن أن وعاء الضريبة في هذه الأنظمة ليست البتة من شاكله طبيعة وعاء الضريبة في النظم الرأسمالية، فوعاء الضريبة هنا مال جماعي بينما وعاء الضريبة هناك مال فردي، ولعل ذلك يفسر ما انطوت عليه الضريبة من أهمية ثانوية في إطار الفكر الاشتراكي على اعتبار أنها تتضمن اعترافا ضمنا بشرعية الدخل الخاصة، وأن تحليل النظام الضريبي ومحاولة إصلاحه ودراسة الضريبة كأداة لتدخل الدولة، إنما تندرج ضمن نطاق الدراسات الرأسمالية<sup>1</sup>.

**الفرع الثاني: الوسيلة**

يرتكز النظام الضريبي على مجموعة الوسائل الضرورية لتحقيق أهدافه والتي تندرج ضمن عنصرين، أحدهما فني والآخر تنظيمي، ويشكل هذان العنصران بما يعرف بالنظام الضريبي بمفهومه الضيق.

**1- العنصر الفني:**

وهو ضرورة اختيار الصور الفنية أو القواعد العلمية المنظمة والمناسبة للاستقطاع الضريبي (الربط، التحصيل) بما يتلاءم مع ظروف وخصائص المجتمع الذي تعمل في نطاقه، كما يستلزم ذلك تحديد نسبة كل ضريبة وفقا لقدرتها على تحقيق الأهداف، كما يجب أيضا ضرورة التنسيق بين مختلف الصور الفنية للضرائب، وعليه فإن هذه الوسائل تختلف من نظام ضريبي لآخر ومن دولة لأخرى<sup>2</sup>.

- الوسائل الفنية في الدول الرأسمالية: وتختار الدول الرأسمالية وسائلها الفنية بما يسمح لها من تحقيق أقصى حصيلة ضريبية ممكنة تتميز بالثبات من جهة والمرونة من جهة أخرى، كالحد من الإعفاءات أو الزيادة في نسبة ضريبية معينة أو استحداث ضريبة جديدة. وهي بإتباعها لهذه الوسائل الفنية لا تهتم كثيرا بما يترتب عن رغبتها في زيادة إنتاجية الضريبة من عدم تحقيق العدالة الاجتماعية.

- الوسائل الفنية في الدول الاشتراكية: تستعين هذه الدول بالوسائل الفنية التي تسمح لها بالتمييز بين السلع الضرورية والسلع الكمالية وبين الدخل المنخفضة والدخل المرتفعة، بحيث تجعل هذه الوسائل الفنية من الضريبة أداة على جانب كبير من المرونة والكفاية لتخطيط كل من الإنتاج والتوزيع لذا نجد الدول الاشتراكية تولي اهتماما كبيرا عند فرض الضريبة بالجانب الاجتماعي وحتى الاقتصادي<sup>3</sup>.

**2- العنصر التنظيمي**

هو مجموعة من القوانين واللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية والتشريعات الضريبية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي والتي تمثل في مجملها طريقة معينة ومحددة يعمل من خلالها النظام الضريبي وأجهزته المختلفة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> دلال عيسى، موسى مسيمي، السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006، ص 13.

<sup>2</sup> يونس أحمد البطريق، مرجع سبق ذكره، ص 24.

<sup>3</sup> عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، 2016، ص 17.

<sup>4</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 15.

وحتى يتحقق هذا العنصر لابد من مراعاة جملة من الاعتبارات هي<sup>1</sup>:

- **عدالة النظام الضريبي:** بمعنى أن يتم الإبقاء على عدالة النظام الضريبي في مجموعه بغض النظر عن الضرائب المكونة له.

- **المرونة:** والمقصود بها أن يكون النظام الضريبي بما يحتويه من ضرائب مباشرة وغير مباشرة قابلا للتغيير بما تقتضيه التطورات الحاصلة في البيئة التي ينشط فيها النظام.

### المبحث الثالث: التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة، مجموعة العمليات التي تمكن من إنشاء الضريبة وتحصيلها، ودراسة هذا الجانب الفني تتطلب التعرض للمراحل المختلفة لإنشاء الضريبة والتي تبدأ بتحديد وعاء أو مطرح الضريبة ومعدلها ثم تحقيق وجباية الضريبة.

#### المطلب الأول: مفهوم الوعاء الضريبي

يعرف الوعاء الضريبي بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء (فقد تفرض الضريبة سنويا أو عند جني المحصول...الخ) حسب الأنظمة المحددة لذلك المنبع الذي تغترف الدولة منه مؤونتها بواسطة الضرائب، أو بعبارة أخرى ما يخضع للضريبة<sup>2</sup>.

#### الفرع الأول: التصنيف القائم على معيار الوعاء الجبائي

وتنقسم الضرائب وفق هذا المعيار إلى نوعين هما الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة.

**1- الضريبة الوحيدة:** وفيها تكتفي الدولة بفرض ضريبة واحدة أو ضريبة رئيسية واحدة توجه إلى جانبها بعض الضرائب الأخرى قليلة الأهمية يسعى بها إلى تحقيق كافة أهداف سياستها الضريبية، وقد ظهرت فكرة الضريبة الوحيدة خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر في فرنسا وإنجلترا، وفي أواخر القرن الثامن عشر راح الفيزيوقراطيين ينادون بفرض ضريبة واحدة على الناتج الصافي من الزراعة، باعتبار أن الزراعة هي العمل المنتج الوحيد، كما ردد هذه الفكرة أيضا هنري جورج في الولايات المتحدة الأمريكية<sup>3</sup>.

عرف قصور لنظام الضريبة الوحيدة عن تلبية احتياجات الدول (التي تتباين في طبيعة نظامها الاقتصادية والسياسية وفي مستوى تقدمها الاقتصادي) في إقامة نظم ضريبية تتفق وظروف كل منها، بحيث تعجز الضريبة الوحيدة مهما كان عاؤها ومهما بلغ من الاتساع عن الوفاء بكل وظائف السياسة المالية المعاصرة، كما أنها ثقيلة العبء على المكلفين وتحمل المكلف على التهرب<sup>4</sup>.

**2- الضرائب المتعددة:** تطرقنا فيما سبق إلى عيوب الضريبة الوحيدة التي جعلت الدول تفضل نظام الضرائب المتعددة وعليه طالب بعض المفكرين بضرورة فرض أكثر من ضريبة على أي نشاط يزاوله الفرد ويحقق له

<sup>1</sup> عبد الهادي مختار، مرجع سبق ذكره، ص 19.

<sup>2</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 30.

<sup>3</sup> شنة فاطمة، دور الرقابة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة ورقلة، 2011، ص 24.

<sup>4</sup> يونس أحمد البطريق، مرجع سبق ذكره، ص 24.

ربحا، من هنا ظهرت الضرائب المتعددة والتي تعني أنه يدفع المكلف عدد من الضرائب على جميع الأنشطة التي يزاولها فقد يزاول وظيفة وإلى جانبها يزاول وظيفة وإلى جانبها يزاول التجارة و يؤجر عقارا<sup>1</sup>. ولذلك فقد لجأت جميع الدول المعاصرة إلى الاستعانة بالضرائب المتعددة في تنظيم الاستقطاع الضريبي، بحيث تختار من صورها ما يتناسب واقتصادها القومي، وما يحقق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: التصنيف القائم على معيار تحمل العبء الضريبي

يمكن تقسيم كافة الضرائب الموجودة في النظم الضريبية إلى قسمين رئيسيين هما الضرائب المباشرة وغير المباشرة، حيث أن تقسيم الضرائب إلى هذين النوعين يعتبر الأكثر شيوعا.

#### 1- الضرائب المباشرة:

الضريبة المباشرة تعرف بأنها فريضة إلزامية إجبارية تفرض وتحصل بصفة نهائية وبدون مقابل معين ولغرض معين، وأنها مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبرا ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي وبدون مقابل وفق قانون وتشريع محدد. ويكون الهدف من فرضها المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة إلى الوصول إليها<sup>3</sup>. وتمتاز الضرائب المباشرة بجملة من المزايا والعيوب نذكرها كما يلي<sup>4</sup>:

- **مزايا الضرائب المباشرة:** تمتاز الضرائب المباشرة بتحقيقها العدالة في التكاليف لأنها تتناول مقدرة الافراد المالية لا اعمالهم، وهي ثابتة الدخل لأنها تطرح على رؤوس أموال وهو مدخول لا يتأثر بإدارة الأفراد ومستوى اتفاقهم صعودا أو هبوطا وهي تتطلب عدد قليل من الموظفين بالإضافة الى إنماء الوعي الضريبي لأن المكلفين يشعرون بعبء الضرائب المباشرة التي تزداد يقظتهم للشؤون العامة ومراقبتهم لسياسة الانفاق الحكومية.

- **عيوب الضرائب المباشرة:** من عيوب الضرائب المباشرة أن المكلفين يشعرون بثقلها ويدفعونها مكرهين، ويحاولون التهرب منها بحيث تقل حصيلتها وتعجز عن تأمين الموارد اللازمة لسد النفقات العمومية والبعد عن المساواة لأن اعتبار المقدرة المالية للمكلف أساسا لطرح الضريبة يسهل على السلطة الضريبية محاباة بعض الفئات والطبقات وإساءة استعمال ربط الضريبة، والبعد عن المرونة لأنه من الصعب زيادة الضرائب المباشرة بالسرعة التي تزداد بها الثروة الوطنية.

#### 2- الضرائب غير المباشرة:

تعرف الضرائب غير المباشرة على أنها تلك الأموال التي تقتطع بطرق غير مباشرة من دخل ورأسمال المكلف وتفرض على استعمالات الثروة وتجبي لصالح هيئات عمومية تابعة للدولة خولت لها صلاحية التحصيل كالرسوم الجمركية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص 54.

<sup>2</sup> يونس أحمد البطريق، مرجع سبق ذكره، ص 19.

<sup>3</sup> محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، مذكرة ماجستير، جامعة نابلس، فلسطين، 2005، ص 28.

<sup>4</sup> علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص 198.

<sup>5</sup> حمزة عرابي وآخرون، أثر الضرائب غير المباشرة على النمو الاقتصادي في الجزائر، مجلة معارف، جامعة البليدة، العدد الثاني، ص 419.

تمتاز الضرائب غير المباشرة بجملة من المزايا والعيوب نذكرها كما يلي<sup>1</sup>:

- **مزايا الضرائب غير المباشرة:** للضرائب غير المباشرة مزايا عدة فإنها تجنى بسهولة فالمكلف يؤديها أحيانا دون أن يشعر بها، فهو لا يدري حينما يشتري شيء ما أنه يدفع ضريبة غير مباشرة ووفرة حصائلها ونموها مع ارتفاع المدنية وزيادة الاستهلاك وتطور الثروة وهذا ما يفسر لجوء الحكومات إليها عندما تحتاج إلى المال.
- **عيوب الضرائب غير المباشرة:** للضرائب غير المباشرة عيوب فمن بينها أنها في فترات الأزمات والحروب تتأخر كثيرا مما يؤدي إلى انخفاض في حصيلتها. وتتطلب عدة إجراءات لتفادي الغش ولا تتناسب مع مقدرة التكلفة للممول، وهي أكثر عبئا على الفقراء مما هي على الأغنياء ولا يتغير دفعها ولا متحملها.
- ولكل نوع من الضرائب مزايا وعيوب، وجرى العمل على استعمالهما معا والتوازن بينهما، فالضرائب المباشرة تعمل على تحقيق العدالة بينما الضرائب غير المباشرة تعمل على توفير المال للدولة.

### الفرع الثالث: التصنيف القائم على أساس معدل الضريبة

من أجل حساب الضريبة وتحديد مبلغها يجب التعرف على مختلف العناصر المتعلقة بطريقة الحساب.

#### 1- الضريبة النسبية (تناسبية)

يقصد بالضريبة النسبية تلك الضريبة التي لا يتغير معدلها المفروض مهما تغير حجم المادة الخاضعة للضريبة، ومن أمثلة الضرائب النسبية في التشريع الضريبي الجزائري الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، الضريبة الجزافية الوحيدة، العديد من المعدلات تناسبية في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني... الخ<sup>2</sup>. كما تعرف الضريبة النسبية أيضا بأنها النسبة المئوية الثانية التي تفرض على المادة الخاضعة للضريبة، ولا تتغير بتغير قيمتها.

مثلا: فرض نسبة ضريبية على جميع الدخل تقدر ب 10%، فهي إذن تفرض بنفس النسبة على كل الدخل سواء كانت كبيرة أو متغيرة، وتزيد حصيلة الضريبة النسبية بزيادة قيمة المادة الخاضعة<sup>3</sup>.

#### 2- الضريبة التصاعدية

يقصد بها تلك النسبة التي تفرض على المادة الخاضعة للضريبة بحيث تتغير بتغير الدخل، تختلف قيمة الضريبة التصاعدية باختلاف المادة الخاضعة لها، أي يرتفع سعر الضريبة بارتفاع قيمة المادة الخاضعة لها. مثلا: الفرد يتقاضى دخلا مقدرا على سبيل المثال 2000 دينار تكون نسبة الضريبة 10 %، أما بالنسبة لفرد آخر يتقاضى دخلا أكبر 3000 دينار ستكون الضريبة 20%، وما نلاحظه أن ارتفاع قيمة المادة الخاضعة للضريبة يؤدي إلى ارتفاع سعر الضريبة، وبالتالي تزداد نسبة الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة المادة الخاضعة لها. كما تتلاءم الضريبة التصاعدية مع مبدأ العدالة وذلك لأنها تأخذ في الاعتبار المقدرة التكلفية للفرد، فأصحاب الدخل المرتفعة تفرض الضريبة عليهم تبعا لمستوى دخل كل فرد<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> علي زغدود، مرجع سبق ذكره، ص 109.

<sup>2</sup> يوسف قاشي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

<sup>3</sup> زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 2006، ص 176.

<sup>4</sup> زينب حسين عوض الله، المرجع السابق، ص 174.



ويمكن تحقيق التصاعد بطرق متعددة أهمها<sup>1</sup>:

- **التصاعد بالطبقات (التصاعد الإجمالي):** ويتلخص في فكرة مبسطة تكمن في تقسيم المادة الخاضعة للضريبة (ولتكن الدخل) إلى عدة طبقات تبدأ كل منها من صفر وتنتهي عند حد معين يزداد كلما انتقلنا من طبقة إلى أخرى، ويفرض على كل طبقة سعرا خاصا بها يزداد بازدياد الحد الأعلى للطبقة، وقد ينص المشرع الضريبي على إعفاء الطبقة الأولى من دفع الضريبة، وفي هذه الحالة يبدأ تطبيق الضريبة على الدخل اعتبارا من الطبقة الثانية، والأسلوب الحالي وإن تميز بالبساطة المتناهية في تطبيقه، إلا أنه يتضمن عيبا جوهريا ظاهرا، إذ يخضع الدخل الذي يزيد عن الحد الأعلى لطبقة ما للسعر المقرر للطبقة التالية مهما كانت ضآلة هذه الزيادة، مما يترتب عليه في بعض الحالات أن يتجاوز مقدار الضريبة حجم الزيادة في الدخل ذاته. ولهذا فإنه لتلافي العيب الزاهن فإن المشرع الضريبي يلجأ عادة إلى أسلوب آخر، وهو التصاعد بالشرائح.

- **التصاعد بالشرائح:** ووفقا لهذا الأسلوب تقسم المادة الخاضعة للضريبة (مثلا الدخل)، إلى عدد من الشرائح (أو الأقسام) المتساوية أو غير المتساوية، ويقرر على كل شريحة منها سعرا يتصاعد كلما انتقلنا من شريحة معينة إلى شريحة أعلى منها. ويتلافى الأسلوب الحالي في التصاعد عادة العيب الموجود في الأسلوب الأول، إذ أنه في حالة زيادة الدخل بمقدار معين يترتب عليه الانتقال إلى شريحة أعلى، فإنه ما يدخل في الشريحة الأعلى هو الذي يخضع للسعر ارتفاعا في هذه الشريحة، أما في الدخل فإنه يستمر في الخضوع للسعر الخاص الأقل. ويعد هذا الأسلوب أكثر أساليب التصاعد الفنية تطبيق في العمل.

### المطلب الثاني: طرق تقدير الوعاء الضريبي

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة.

#### الفرع الأول: التقدير المباشر

وتتضمن هذه الطريقة أسلوبين، إقرار المكلف نفسه أو إقرار الغير عليه.

**1- إقرار المكلف نفسه:** حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار (تصريح) للإدارة الضريبية عن نتيجة أعماله كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته. وقد خول القانون الضريبي الجزائري لأعوان الإدارة الضريبية برتبة مراقب على الأقل، حق الاطلاع على محاسبة المكلفين، وطلب الكشوف المفصلة لدى الإدارات العمومية، والخاصة عن المكلفين الذين هم محل رقابة ضريبية<sup>2</sup>.

**2- التقدير بواسطة الإقرار المقدمة من قبل الغير:** بموجب هذه الطريقة يلتزم شخصا آخر غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب. ويشترط أن تكون علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة وشخص الغير.

<sup>1</sup> عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، بيروت، 2006، ص 174.

<sup>2</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 33.

مثال ذلك: أن يكون الغير مدين للمكلف بالضريبة بمبالغ تعد ضمن الدخل الخاضع للضريبة، كصاحب العمل الذي يقدم تصريحاً إلى إدارة الضرائب بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده والخاضعة للضريبة على الأجور والمرتبات، وغالباً ما يقع اقتطاع هذه المبالغ وجمعها لفائدة إدارة الضرائب قبل أن يحصل عليها العامل وتعرف هذه الطريقة بالاقتطاع من المنبع<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: التقدير غير المباشر

ويكون هذا التقدير تقريبي مبني على دلائل وقرائن لا تمتاز بالدقة التامة ويأخذ إحدى الصور التالي:

**1- التقدير على أساس المظاهر الخارجية:** وفقاً لهذا الأسلوب، يتم استنتاج الوعاء الضريبي للمكلف بناء على بعض المظاهر أو القرائن المحيطة بالمكلف، كسعر إيجار مسكنه، عدد السيارات المملوكة، عدد عمال المصنع ومرتباتهم، نوع الآلات المستعملة وطاقتها الإنتاجية ... الخ. أي يتم الاستناد إلى جميع المؤشرات والمعلومات المتوفرة عن المكلف.

تمتاز هذه الطريقة بالبساطة وسهولة استعمالها، ويعاب عليها عدم الواقعية أحياناً وسهول التوصل منها من خلال تعديل المظاهر الخارجية وتزييفها من خلال تملك وسائل الإنتاج لأفراد آخرين من العائلة، أو تسجيل الممتلكات العقارية والسكنية باسم الأقرباء والأفراد المحيطين بالمالك الأصلي<sup>2</sup>.

**2- التقدير الجزافي:** إن طريقة التقدير الجزافي تعتمد على القرائن الداخلية لتقدير وعاء الضريبة وبذلك تختلف على التقدير على أساس المظاهر الخارجية التي تشكل وعاء الضريبة.

مثال ذلك: تقدير ضريبة الإنتاج حيث يمكن الاستناد إلى حجم المواد الأولية الداخلة في الإنتاج على سبيل المثال أن حجماً معيناً من الغزل يؤدي إلى ناتج معين في صور أمتار من المنسوجات، أو كمية معينة من القطن الخام تتحول إلى كمية معينة من الغزل... وهكذا<sup>3</sup>.

إن أسلوب التقدير الجزافي يتصف بالسهولة والبساطة، خاصة بالنسبة إلى المكلفين الذين لا يستطيعون لأسباب متعلقة بحجم فعاليتهم ونوعها من تنظيم دفاتر تظهر نتيجة نشاطهم، وبالمقابل فإن لهذا الأسلوب محاذيره حيث تفرض الضريبة على إيراد مفترض، ولا يقدر بشكل صحيح الدخل الحقيقي للمكلف، وهذا ما يولد خلافات مستمرة بين المكلف والإدارة المالية. ولهذا السبب فالتشريعات الضريبية تبتعد تدريجياً عن أسلوب التقدير الجزافي لتحديد الربح الخاضع للضريبة<sup>4</sup>.

### المطلب الثالث: تحصيل الضريبة

تعتبر هذه المرحلة عن مجموع الإجراءات التي يتم بموجبها انتقال الضريبة من ذمة الممول إلى مصالح الإدارة الضريبية أو الخزينة العمومية. ويتم التحصيل الضريبي وفق عدة أشكال أهمها: التوريد المباشر، الأقسام المقدمة، الحجز من المنبع.

<sup>1</sup> محمد عباس محرزوي، مرجع سبق ذكره، ص 148.

<sup>2</sup> فاتح الكفيف، أساليب ربط الضريبة وضمانات تحصيلها، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة، ص 112.

<sup>3</sup> محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص 108.

<sup>4</sup> خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص 191.



## الفرع الأول: التوريد المباشر

حسب هذه الطريقة، عندما يتم تحديد دين الضريبة تخطر الإدارة الضريبية الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه، وميعاد الدفع و الإجراءات التي يجب إتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قباضة الضرائب) في الميعاد أو المواعيد المذكورة، ويتبين لنا من هذا أن التوريد المباشر قد يتم دفعة واحدة على عدة أقساط، بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محددًا بنص قانوني، كما قد يمنح القانون للإدارة الضريبية سلطة الاتفاق مع الممول على عدد ومقدار ومواعيد الاقساط. وقد يتم التوريد المباشر للدين الضريبي من خلال قيام الممول بلسق طوابع الدمغة، إذ بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة، يقوم الممول بالوفاء مباشرة بدين الضريبة عن طريق شراء طوابع الدمغة اللازمة ولصقها على العقود والشهادات والمحركات... إلخ<sup>1</sup>.

## الفرع الثاني: الاقساط المقدمة

يتطلب هذا الأسلوب من المكلف مستوى معين من الخبرة والمعرفة وبعد النظر، ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية السنة المالية بصورة تقريبية، وبالتالي يقوم بتوريدها على أقساط دورية (شهريا أو كل ثلاثة أشهر) مقدما على حساب الضريبة، ثم تحدد دين الضريبة، ثم تقوم بعمل تسوية على أساس ما دفعه من أقساط أثناء السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه، أو ترد له ما دفعه زيادة، أو ترزله كقسط مقدم تحت حساب الضريبة.

وإتباع هذا الأسلوب اختياري من قبل المكلف في الدول المتقدمة، أما في الدول المتخلفة أو النامية والتي تتخفف فيها درجة الوعي الضريبي فلا تترك هذا الخيار للمكلف في أغلب الحالات، فتتص تشريعاتها على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة تحدد عددها ومقدارها ومواعيد دفعها... إلخ<sup>2</sup>.

ويمتاز هذا الأسلوب من التحصيل بالميزات التالية<sup>3</sup>:

- يخفف من وقع الضريبة على الممول، ويجعل أداءها سهلا ، بعكس الحال لو انتظر الممول لنهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة، وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فيلجأ إلى كافة الوسائل للتهرب.
- يضمن للخزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة، بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تركت كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية.

## الفرع الثالث: الحجز من المنبع

حسب هذا الأسلوب يتم تحصيل الضريبة من المكلف عند النقطة التي يتحقق فيها الدخل وقبل تسلمه، حيث يكلف القانون جهات معينة بمسؤولية استقطاع مبلغ الضريبة من الأشخاص الذين لهم عليهم حقوق وتوريدها إلى الإدارة الضريبية خلال فترة زمنية معينة، ولا يمكن إتباع هذا الأسلوب بطبيعة الحال في جميع أنواع الضرائب بل لا بد وأن يكون بين هذا الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وبين المكلف علاقة حقوق بحيث يصبح الممول دائما لهذا الشخص، فعندما تعلن شركة المساهمة عن توزيع أرباح الأسهم يصبح

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 35.

<sup>2</sup> فاطمة السويسي، مرجع سبق ذكره، ص 117.

<sup>3</sup> حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 37.

المساهمون دائنون للشركة بهذه الأرباح الموزعة وممولون للضريبة على مداخيل القيم المنقولة في نفس الوقت، ومن هنا تستطيع شركة المساهمة استقطاع قيمة الضريبة المستحقة منهم وتسليمهم أرباح الصافية بعد خصم الضريبة، ثم توريد تلك الضريبة المستقطعة إلى إدارة الضرائب.

ويتميز هذا الأسلوب بسرعة وسهولة التحصيل إضافة إلى قلة التهرب من الضريبة، حيث تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة، صف إلى ذلك انخفاض النفقات الجبائية خاصة وأن الشخص المكلف لا يتقاضى أجرا نظير ذلك<sup>1</sup>.

### المبحث الرابع: ماهية الضريبة على الدخل الإجمالي

إن الإصلاح الضريبي فيما يخص الأشخاص الطبيعيين، جاء من خلال قانون المالية لسنة 1991 حيث تم تأسيس ضريبة وحيدة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين عوضا لنظام الضرائب النوعية الذي كان مفروضا سابقا منها الضريبة على الدخل الإجمالي، وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى جوانب هذه الضريبة.

### المطلب الأول: مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي

تعد الضريبة على الدخل الإجمالي من بين أهم الضرائب المباشرة المكونة للنظام الجبائي الجزائري، والذي حمل في طياته الإصلاح الشامل للنظام الجبائي الجزائري. وسنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الدخل بشكل عام ثم إعطاء مفهوم للضريبة على الدخل الإجمالي.

### الفرع الأول: مدخل نظري للدخل

يصعب إعطاء تعريف شامل وعام لمعنى الدخل، لأن التشريعات الضريبية للدولة لا تتضمن نفس التعريف وإنما تكتفي هذه التشريعات بوضع قواعد عامة لتحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، لذلك يوجد نظريا للدخل أولهما المفهوم التقليدي وثانيهما المفهوم الواسع.

### 1- المفهوم التقليدي للدخل (نظرية المصدر):

يعرف الدخل بموجب هذا المفهوم على أنه كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية منتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار<sup>2</sup>. ومن هذا التعريف يمكن تحديد خصائص الدخل كالتالي<sup>3</sup>:

- قيمة نقدية: ويقصد بذلك أنه قيمة نقدية أو قابلة للتقدير النقدي، فالدخل لا يقتصر على الدخول النقدية التي تأخذ شكل الأجر أو الراتب أو الربح أو الفائدة. ولكن يتسع ليشمل المنفعة أو الخدمة التي يحصل عليها مالك العقار من السكن فيه.

- صفة الدورية: يقصد بهذه الصفة أن الشخص يحصل على دخله بصورة دورية منتظمة. كأجر العامل الذي يحصل عليه كل أسبوع أو كل شهر حسب الاتفاق بينه وبين صاحب العمل، فصفة الدورية تستلزم وجود فترة زمنية محددة سواء كانت هذه الفترة أسبوعا أو شهرا أو سنة.

<sup>1</sup> سماعين عيسى، تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مجلة القانون العقاري، جامعة الشلف، العدد 15، 2021، ص 20.

<sup>2</sup> منصور بن اعماره، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة للنشر، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 29.

<sup>3</sup> محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 90.

- مصدر مستمر: لا بد أن يأتي الدخل من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار النسبي، وتلازم هذه الصفة الدورية. فمن الطبيعي حتى تتحقق الدورية أن يأتي الدخل من مصدر مستمر. ومثال ذلك الأرض والعقارات المبنية، المؤسسات الاقتصادية، الوظيفة، فجميعها تعد من باب المصادر المستمرة أو القابلة للاستمرار نسبياً.

## 2- المفهوم الواسع للدخل (نظرية الإثراء):

تخضع بموجب المفهوم الواسع للدخل كل زيادة في القيمة الإيجابية (قيمة رأس المال) لزمة المكلف بالضريبة سواء كان شخصاً طبيعياً أم معنوياً لفترة زمنية معينة بذلك فإن ما يحصل عليه الشخص من منافع وخدمات وأموال وكل ما يطرأ على المقدرة المالية للمكلف سواء حصل عليه بشكل منتظم أو عرضي. وعلى ضوء ذلك فإن الأرباح التي يحققها المكلف بصورة استثنائية نتيجة قيامه بعمل عرضي أو فوزه بجائزة اليانصيب يجب أن تخضع للضريبة مثلها في ذلك مثل الإيرادات المنتظمة.

ويرى الكثير من الكتاب أن المفهوم الواسع أكثر ملاءمة ومراعاة لمقتضيات العدالة الضريبية، كما أن غالبية التشريعات الضريبية تأخذ بالمفهوم الواسع عن طريق إضافة نصوص حديثة في قوانينها الضريبية وذلك يقصد إخضاع أنواع الدخول العرضية حتى لا تفلت من الخضوع الضريبية الدخل بسبب انتفاء دوريتها<sup>1</sup>.

- **تعريف الدخل الإجمالي:** هو مجموع الإيرادات التي يحصل عليها المكلف خلال مدة زمنية معينة ولا تكون لها صفة رأس المال. وهذا يعني أن الدخل الإجمالي يشمل جميع المبالغ التي أنفقت في سبيل الحصول عليه (الدخل)، فضلاً عن الزيادة التي حصلت في ذمة المكلف من الإيرادات الصافية خلال المدة فالزيادة الحاصلة في ذمة المكلف من النفقات التي صرفته (كتكاليف لإعادة إنتاج هذا المورد) تضاف إلى باقي الإيرادات لتكون الدخل الاجمالي<sup>2</sup>.

- **تعريف الدخل الصافي:** هو الفرق بين مجموع الإيرادات الكلية والمبالغ التي أنفقت للحصول عليها.

الدخل الصافي = الدخل الاجمالي - مجموع الأعباء والنفقات القانونية.

- **تعريف الدخل الخاضع للضريبة:** تحدد المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة الدخل الخاضع للضريبة بأنه يقرر أساس ضريبة الدخل حسب المبلغ الاجمالي للدخل الصافي، بالنظر لرؤوس الأموال التي يملكها المكلف بالضريبة، والمهن التي يمارسها والمرتببات والاجور والمعاشات والريوع العمرية التي يتقاضاها، وكذا أرباح كل العمليات المربحة التي يقوم بها بعد خصم التكاليف والأعباء<sup>3</sup>. ومعناه أن:

الدخل الخاضع للضريبة = الدخل الإجمالي (الإيراد الإجمالي) - النفقات و الأعباء القانونية (إضافة إلى طرح الإعفاءات القانونية).

<sup>1</sup> منصور بن اعمار، مرجع سبق ذكره، ص 29.

<sup>2</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، ص 37.

<sup>3</sup> منصور بن اعمار، المرجع السابق، ص 60.

## الفرع الثاني: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي

لقد تم تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991، وهي تعتبر من بين الضرائب المباشرة التي تساهم في رفع وتنمية اقتصاد الدولة، حيث جاء تعريفها كما يلي:

- طبقاً لأحكام المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"<sup>1</sup>.

- من التعريف السابق يستخلص أن الضريبة على الدخل الإجمالي تتسم بعدة خصائص، يذكر منها ما يلي<sup>2</sup>:
- **تفرض على الأشخاص الطبيعيين:** تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين وليس المعنويين.
  - **ضريبة سنوية:** تستحق الضريبة كل سنة على أساس الأرباح أو الدخل التي حققها المكلف بالضريبة أو التي تحصل عليها خلال السنة (أي تفرض مرة واحدة في السنة).
  - **ضريبة إجمالية:** حيث تخص الدخل الإجمالي الصافي الذي يتم الحصول عليه بعد طرح جميع الأعباء التي يسمح بها القانون.
  - **ضريبة تصاعدية:** يتم حساب الضريبة بتطبيق سلم تصاعدي، مقسم إلى شرائح من الدخل الذي يسمح بتطبيق معدل تصاعدي كذلك، بشكل يكون فيه العبء الضريبي الملقى على عاتق المكلف بالضريبة أكثر أهمية كلما زاد دخله.
  - **ضريبة وحيدة:** الضريبة على الدخل الإجمالي تشمل كل أصناف الدخل الخاضع لها.
  - **ضريبة تصريحية:** لأنها تحصل بعد إعداد التصريح الذي يقوم به الخاضعون سنوياً.

## المطلب الثاني: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

سوف نتطرق في مطلبنا هذا إلى الأشخاص والمداخيل المعنية والمعفاة من هذه الضريبة.

## الفرع الأول: الأشخاص الخاضعون والمعفون من الضريبة

## 1- الأشخاص الخاضعون للضريبة:

- طبقاً لأحكام المادة 03 من قانون الضرائب المشرة والرسوم المماثلة يخضع لضريبة الدخل كل من<sup>3</sup>:
- \* الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر.
  - \* الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر وعائداتهم من مصدر جزائري.
- يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:
- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين أو منتفعين به، أو مستأجرين له عندما يكون الإيجار في هذه الأخيرة قد اتفق عليه وعلى أن لا يقل من سنة.

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة للنشر، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2008، ص 96.

<sup>2</sup> رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري، دار هومة للنشر، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص 69.

<sup>3</sup> منصور بن اعمار، مرجع سبق ذكره، ص 56-57.

- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم.
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا سواء كانوا أجراء أم لا.
- الأشخاص التابعين للدولة كأعوان لها والذين يمارسون وظائفهم ويكلفون بمهامهم في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.
- الأشخاص غير المقيمين بالجزائر والذين يحصلون على مداخيل من مصدر جزائري والأشخاص من جنسيات جزائرية أو أجنبية والذين يحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل فإنهم تفرض عليهم الضريبة في الجزائر وذلك مقتضى اتفاقية دولية خاصة بعدم ازدواجية فرض الضريبة وفقا للمادة الرابعة من قانون الضرائب المباشرة. كما تفرض الضريبة على الشركاء في الشركات التالية:
- \* شركة الأشخاص.
- \* شركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.
- كما تفرض الضريبة على الأعضاء في الشركات التالية:
- \* الشركات المدنية بشرط أن لا تكون منظمة على شكل شركات أسهم وقانونها الأساسي ينص على المسؤولية الغير محدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.
- \* بالنسبة لشركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة بالنسبة للديون.
- \* المسيرين ذوي الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، ومسيرو شركات التوصية بالنسبة للمكافآت عن وظائفهم.
- \* المساهمون في شركات الأموال بالنسبة لأرباح الأسهم، والأتعاب والنسب المثوية للأرباح وذلك وفقا للمادة السابعة من قانون الضرائب المباشرة.

- 2- الأشخاص المعفيين من الضريبة على الدخل الإجمالي:** طبقا لأحكام المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي.
- \* الأشخاص الذين لا يزيد دخلهم الصافي الإجمالي السنوي عن 120.000 دج.
  - \* السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصلة من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان الذي يمثلونها نفس الامتيازات لأعوان، ودبلوماسيين وقناصل جزائريين<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

يتكون الدخل الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للفئات أو الأصناف الآتية<sup>2</sup>:

- الأرباح المهنية.
- المداخيل الفلاحية.
- المداخيل الناتجة عن تأجير العقارات المبنية وغير المبنية.

<sup>1</sup> منصور بن اعمارة، مرجع سبق ذكره، ص 57.

<sup>2</sup> المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2021.

- ربيع رؤوس الأموال المنقولة.

- الرواتب والأجور.

- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.

### 1- الأرباح المهنية

تعتبر أرباحا مهنية لتطبيق الضريبة على الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية، أو غير تجارية، أو صناعية، أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية الآلية أو الناتجة عنها<sup>1</sup>.

كما تكتسي طابع الأرباح المهنية بتطبيق ضريبة الدخل، المداخل التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين<sup>2</sup>:  
- يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو سجلات تجارية، أو بيعها، أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها.

- يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم، بالتنازل من الاستفادة عن الوعد بالبيع إلى شاري كل جزء أو قسم.

- يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها، سواء أكان الإيجار يشمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي، أو جزء منها، أم لا.

- يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة، وصاحب الامتياز، ومستأجر الحقوق البلدية.  
- يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا، يحدد عند الاقتضاء النشاط المتسم بطابع صناعي عن طريق التنظيم.

#### 1-1- التخفيضات الخاصة بصنف الأرباح المهنية: وتتمثل فيما يلي<sup>3</sup>:

\* يطبق على الربح الناتج عن نشاط إنتاج الخبز دون سواه، من تخفيض بنسبة 35%.

\* الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين من الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، بنسبة 25%، هذا التخفيض لا يطبق على المكلفين بالضريبة الذين يقدر ربحهم تقديرا جزافيا.

\* يطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض نسبته 30% فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي، وفقا لمجموعة من الشروط، أهمها يكمل في إلزام المؤسسة:

- بإعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات القابلة للإهلاك، المنقولة منها أو غير المنقولة، كالعقارات، باستثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط، وتتم عملية إعادة الاستثمار خلال سنة تحقيق الربح أو السنة التالية كآخر أجل، وفي هذه الحالة يجب على المستفيدين من الامتياز التعهد بإعادة الاستثمار في تصريحاتهم السنوية .

<sup>1</sup> المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>2</sup> المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>3</sup> لظفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص 86.

- بمسك محاسبة منتظمة، وفضلا عن ذلك يجب أن يبينوا بصورة مميزة في التصريح السنوي نتائج الأرباح التي يمكنها الاستفادة من التخفيض، وإلحاق قائمة الاستثمارات المحققة، مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول، وكذا سعر كلفتها.

- في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي حدث في أجل أقل من خمس (5) سنوات، ولم يتبع باستثمار فوري، يدفع لقابض الضرائب مبلغ يساوي الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض، وتطبق على الحقوق الإضافية المفروضة على هذا النحو زيادة قدرها 5%.

أما في حالة عدم احترام الالتزام المذكور سابقا، فإنه تؤسس ضريبة سنوية تكميلية تقدر بنسبة 25%.

### 1-2- إغفاءات الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالأرباح المهنية:

يستفيد الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي لجملة من الإغفاءات الدائمة والمؤقتة، والتي يمكن سردها كما يلي:

#### 1-2-1- الإغفاءات الدائمة: وتتمثل الإغفاءات الدائمة فيما يلي<sup>1</sup>:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها.

- إجمالي الدخل المحققة من قبل الفرق المسرحية.

- المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حال.

#### 1-2-2- الإغفاءات المؤقتة: يمكن تلخيص الإغفاءات المؤقتة في الجدول التالي<sup>2</sup>:

الجدول رقم (01): الإغفاءات المؤقتة لصنف الأرباح المهنية

النشاط	فترة الاعفاء
الحرفيون التقليديون والممارسون لنشاط الفن الحرفي	عشر (10) سنوات
مقاولو الأنشطة أو المشاريع المستفيدة من مساعدة "الصندوق الوطني لدعم القروض المصغرة"	خمس (5) سنوات
الأنشطة الممارسة من الشباب المستثمر المستفيد من دعم "الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب" ANSEJ	ثلاث (3) سنوات
الاستثمارات المنجزة من قبل الأشخاص المستفيدين من نظام الدعم للأنشطة الإنتاجية والصادرة من "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة" CNAC و"الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" ANGEM	إضافة ثلاث (3) سنوات
	إضافة سنتين
التعهد بتوظيف ثلاثة (3) عمال لمدة غير محددة.	إضافة سنتين

المصدر: شعباني لطفى، مرجع سبق ذكره، ص 85.

<sup>1</sup> المادة 13 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>2</sup> لطفى شعباني، مرجع سبق ذكره، ص 85.



## 2- الإيرادات الفلاحية:

تعتبر إيرادات فلاحية، الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن تربية الدواجن، والنحل والمحار، وبلح البحر، والأرناب واستغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض. ولا يمكن أن تعتبر أنشطة تربية الدواجن والأرناب إيرادات فلاحية إلا إذا<sup>1</sup>:

- كانت ممارسة من مزارع في مزرعة، وكانت لا تكتسي طابع صناعيا.

وفي حالة عدم استيفاء هذين الشرطين تخضع مداخيل أنشطة تربية الدواجن والأرناب للضريبة على الدخل الإجمالي حسب صنف الأرباح الصناعية والتجارية.

### 2-1- إعفاءات الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالإيرادات الفلاحية: تعفى من الضريبة على الدخل

الإجمالي الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور، إضافة إلى ذلك تعفى من الضريبة على الدخل لمدة (10) سنوات الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية، وتربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية، وذلك ابتداء على التوالي من تاريخ منحها وتاريخ بدء نشاطها<sup>2</sup>.

### 3- المداخيل الناتجة عن تأجير العقارات المبنية أو غير المبنية:

تدرج المداخيل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية وغير المبنية بمختلف أنواعها، بما في ذلك الأراضي الفلاحية وكذا إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعنادها، إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية، في تحديد الدخل الإجمالي المعتمد كأساس في تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف المداخيل العقارية<sup>3</sup>.

### 4- ريع رؤوس الأموال المنقولة: يتكون صنف ريع الأموال المنقولة من:

4-1- ريع الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها: تتمثل في الإيرادات التي توزعها كل من شركات الأسهم الآتية<sup>4</sup>:

- شركة الأسهم بمفهوم القانون التجاري، والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

- الشركة المدنية المتخذة شكل شركة أسهم.

- شركات الأشخاص، وشركات المساهمة التي اختارت نظاما جبائيا لشركات رؤوس الأموال.

### 4-2- إيرادات الديون والودائع والكفالات: تعد كمداخيل من الديون والكفالات والفوائد والمبالغ المستحقة<sup>5</sup>:

- الديون العقارية الممتازة منها والعادية، والديون المماثلة في الأسهم والسندات العامة، وسندات القرض القابلة للتداول، ماعدا العملية التي لا تكتسي الطابع القانوني للقرض.

<sup>1</sup> المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>2</sup> المادة 36 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>3</sup> المادة 42 الفقرة 01 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>4</sup> المادة 45 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>5</sup> المادة 55 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2021.



- الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد مهما يكن المودع، ومهما يكن تخصيص الوديعة.  
الكفالات نقداً، والحسابات الجارية، وسندات الصندوق.

#### 5- الرواتب و الأجور:

تتمثل المداخل الخاضعة للضريبة حسب هذا الصنف في المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والربوع العمرية في تكوين الدخل الإجمالي، المعتمد أساساً لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي<sup>1</sup>.

#### 6- فوائض القيم الناتجة من التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبينة:

تتمثل فوائض القيم الناتجة من التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبينة، في فوائض القيمة المحققة من قبل أشخاص يتنازلون خارج النطاق المهني عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبينة وغير مبينة<sup>2</sup>.

#### المطلب الثالث: كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب كل صنف كما يلي:

#### الفرع الأول: المداخل المهنية

يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي سنوياً على أساس إجمالي الدخل الصافي المحقق من طرف المكلف بالضريبة، ويستعان بالجدول التصاعدي بالشرائح الآتي:

#### الجدول رقم (02): الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)
0%	لا يتجاوز 120.000
20%	من 120.001 إلى 360.000
30%	من 360.001 إلى 1.440.000
35%	أكثر من 1.440.001

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تم تعديل الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2022

#### الجدول رقم (03): الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي بعد التعديل

معدل الضريبة	الشرائح
0%	لا يتجاوز 240.000 دج
23%	من 240.001 إلى 480.000 دج
27%	من 480.001 إلى 960.000 دج
30%	من 960.001 إلى 1.920.000 دج
33%	من 1.920.001 إلى 3.840.000 دج
35%	أكثر من 3.840.001 دج

المصدر: المادة رقم 31 قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية رقم 100، المؤرخة بتاريخ 20/12/2021، ص12.

<sup>1</sup> لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص 99.

<sup>2</sup> المادة 77 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفرع الثاني: الإيرادات الفلاحية

تعتبر المداخل الزراعية والمداخل التي تم تحقيقها في إطار النشاطات الزراعية وتربية الحيوانات مداخل خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.

1- النشاط الزراعي

تحدد مداخل النشاطات الزراعية التي هي بمثابة وعاء قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي حسب العوامل التالية<sup>1</sup>:

- طبيعة الزراعات.
- المساحات المغروسة.
- المردود المتوسط.

وعلى أساس هذه العوامل يتم تحديد الدخل الصافي الناتج عن الفرق بين التعريف المتوسط للهكتار في المساحة

القاعدة الضريبة = (التعريف المتوسط للهكتار - الأعباء المحتملة للهكتار) المساحة

2- نشاط تربية الحيوانات

يتم التحصل على قاعدة خضوع المداخل للضريبة بضرب منتج القيمة التجارية المتوسط والمحددة من قبل القرار المذكور في عدد الحيوانات والتي يتم تخفيض الضرائب عليها بمعدل 60% وتعرف قاعدة الخضوع بالعلاقة التالية<sup>2</sup>:

القاعدة الضريبة = (القيمة التجارية المتوسطة - التخفيض) عدد الحيوانات

الفرع الثالث: المرتبات والأجور والريوع العمرية :

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي من الأجر الخام أو الإجمالي أو الخاضع للضريبة، بحيث يحسب الأجر الخام وفق العلاقة التالية:

الأجر الخام (الأجر الخاضع) = أجر المنصب - اقتطاعات الضمان الاجتماعي + المكافآت والتعويضات غير الخاضعة للضمان الاجتماعي والخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.

1- مكونات أجر المنصب: يتكون أجر المنصب مما يلي<sup>3</sup>:

- الأجر الأساسي أو القاعدي: يحدد الأجر الأساسي لكل فئة من العمال وفقا للاتفاقيات الجماعية التي وقعت عليها. يطابق الأجر الأساسي منصب العمل، ويتحدد مبلغه مباشرة من الرقم الاستدلالي الخاص بمنصب العمل، أو درجة الشهادة... الخ.

- الساعات الإضافية: يمكن للمؤسسة أن تطلب من أي عامل القيام بساعات إضافية زيادة على الحدود القانونية المقدرة 173.33 ساعة شهريا، أي ما يقابل 40 ساعة في الأسبوع، على أن لا يتعدى حجم الساعات

<sup>1</sup> رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 97.

<sup>2</sup> رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 98.

<sup>3</sup> حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، منشورات كليك، الطبعة الأولى، الجزائر، 2013، ص 180.

الإضافية نسبة 20% من المدة القانونية. ويتغير حساب الساعات الإضافية من مؤسسة إلى أخرى حسب ما ينص عليه في الاتفاقيات الجماعية، على أن لا تقل نسبة الزيادة عن 50%.

- **تعويض الخبرة المهني:** يمنح هذا التعويض لمكافأة الأقدمية في العمل المولدة للخبرة المهنية، ويكون مبلغه مرتبطا بطبيعة منصب العمل، وبأقدمية العامل في رتبته الأخيرة.

- **تعويض عمل المنصب:** يمنح تعويض عمل المنصب عند القيام بعمل تناوبي، حيث يجوز للمؤسسة المستخدمة أن تنظم العمل على أساس أفواج متعاقبة إذا تطلب الأمر ذلك.

- **تعويض الضرر:** يحصل العامل على تعويض الضرر في منصب العمل الذي يتميز بالمشاق، أو به عناصر غير صحية.

- **علاوة المردودية الفردية أو الجماعية:** ترتبط بشروط تحقيق مستويات المردودية أو الجماعية المقررة في برامج أو مخططات المؤسسة المستخدم، وتمنح لكل عامل أو مجموعة عمال يستحقونها شهريا أو كل ثلاثة (3) أشهر.

**أجر المنصب = الأجر الأساسي + الساعات الإضافية + تعويض الخبرة المهنية + تعويض عمل المنصب + تعويض الضرر + علاوة المردودية**

## 2- اقتطاعات الضمان الاجتماعي:

يحسب هذا الاقتطاع من أجر المنصب بمعدل 35%، منها 9% على عاتق العامل أو الموظف، بينما 26% المتبقية على عاتق المؤسسة المستخدمة<sup>1</sup>.

## 3- المكافآت والتعويضات غير الخاضعة للضمان الاجتماعي والخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

من بين أهم التعويضات نجد تعويض السلة وتعويض النقل وتعويض السيارة والأجر الصافي<sup>2</sup>:

- **تعويض السلة:** تعتبر المؤسسة مجبرة على توفير خدمة إطعام لمستخدميها بداخلها، وفي حالة عدم توفيرها لهذه الخدمة، فهي مجبرة على منح مبلغ مالي للتعويض يسمى "تعويض السلة"، كما تجدر الإشارة أن عدد الأيام القابلة للتعويض هو 22 يوم كأقصى حد.

- **تعويض النقل:** تعتبر المؤسسة مجبرة على توفير خدمة النقل لمستخدميها، وفي حالة عدم توفيرها لهذه الخدمة، فهي مجبرة على منح مبلغ مالي للتعويض يسمى "تعويض النقل".

- **تعويض السيارة:** تمنح المؤسسة تعويض السيارة لمستخدميها في حالة استعماله سيارته الخاصة، وذلك إما للتنقل إلى مكان وجود المؤسسة، أو في إطار مهام مخولة له خارج المؤسسة.

- **الأجر الصافي:** يمكن سرد أهم المكافآت والتعويضات و المنح غير الخاضعة للضمان الاجتماعي، وغير الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، والمكونة لأجر الصافي فيما يلي:

<sup>1</sup> لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص 105.

<sup>2</sup> حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص 182.

- تعويضات المنطقة الجغرافية: يترتب الحق في تعويض المنطقة على مناصب العمل الواقعة في قطاعات النشاط، أو مشاريع التنمية التي لها الأولوية في مخططات التنمية، أو بالنسبة لمناصب العمل الواقعة في أماكن عمل معزولة.

- المنح العائلية: حددت المنح العائلية بمبلغ 600 دج عن كل ولد وذلك في حدود 05 الأوائل المستفيدين، ويكون هذا عندما لا يتعدى الأجر الخاضع للاشتراك في الضمان الاجتماعي (أجرة المنصب) 18.000 دج، وفي حالة عدم تحقق هاذين الشرطين تكون المنح العائلية بمقدار 300 دج عن كل ولد.

- أجر الوحيد: يمنح هذا التعويض في حالة ما إذا كان أحد الزوجين لا يمارس أي نشاط يحصل من خلاله على أجر.

- منحة التدريس: حددت بمبلغ شهري يقدر ب 800 دج عن كل ولد.

#### 4- الضريبة على الدخل الإجمالي:

تخضع الرواتب والأجور المدفوعة من المستخدمين لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم(04): الجدول التصاعدي بالشرائح الشهري للضريبة على الدخل الإجمالي

الأجر الخاضع	النسبة %
أقل من 10.000 دج	0
من 10.001 إلى 30.000 دج	20
من 30.001 إلى 120.000 دج	30
أكثر من 120.000 دج	35

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وعليه يمكن حساب الأجر الصافي حسب العلاقة الآتية:

الأجر الصافي = الأجر الخام + المكافآت والتعويضات غير الخاضعة للضمان الاجتماعي و غير الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي - (الضريبة على الدخل الإجمالي + اقتطاعات الضمان الاجتماعي + اقتطاعات الأجر

#### الفرع الرابع: ربيع رؤوس الأموال

يتم تحصيل الضريبة من صنف ربيع الأموال المنقولة بتطبيق طريقة الإقتطاع من المصدر بمعدلات مختلفة حسب نوع المداخل كما يلي<sup>1</sup>:

- تخضع المداخل الموزعة على الأشخاص الطبيعيين لاقتطاع من المصدر ومحرر من الضريبة بمعدل 10%.

- تخضع إيرادات سندات غير الإسمية لاقتطاع من المصدر بنسبة 50% ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحريريا.

<sup>1</sup> لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص 99.

- تخضع الأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المقيمين بالجزائر لاقتطاع من المصدر بنسبة 15% محررة من الضريبة.

- تخضع المداخل الناتجة عن أسهم صندوق دعم الاستثمار للتشغيل لاقتطاع من المصدر بنسبة:

- 1% محررة تطبق على المداخل التي لا تتجاوز 50.000 دج، و 10% غير محررة لما فوق المبلغ.

**الفرع الخامس: المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية :**

تخضع المداخل المتأتية من الإيجار المدني للأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني والمهني، المذكورة في المادة 42، للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل<sup>1</sup>:

- 7% محررة من الضريبة، وتحسب هذه النسبة بناء على مبلغ الإيجار الإجمالي، بالنسبة للمداخل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الجماعي.

- 10% محررة من الضريبة، وتحسب هذه النسبة بناء على مبلغ الإيجار الإجمالي، بالنسبة للمداخل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الفردي.

- 15% محررة من الضريبة، وتحسب هذه النسبة بناء على مبلغ الإيجار الإجمالي للعقارات غير المبنية، ويخفض هذا المعدل إلى 10% فيما يتعلق بعمليات التأجير ذات الاستعمال الفلاحي.

**الفرع السادس: فائض القيمة الناتج عن التنازل عن العقارات المبنية وغير المبنية**

ويتمثل في الفرق الايجابي بين سعر التنازل عن الملك وسعر الاقتناء أو تكلفة الإنشاء.

**فائض القيمة الناتجة من التنازل = سعر التنازل - سعر الاقتناء أو تكلفة الإنشاء**

يتم حساب الضريبة على فوائض القيم الناتجة من التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية بمعدل ثابت يقدر بنسبة 5% من فائض القيمة المحقق، على أن تكون الضريبة المسددة محررة من الضريبة<sup>2</sup>.

- بالنسبة للأسهم والحصص الاجتماعية والأوراق المماثلة: يتكون فائض القيمة الخاضع من الفرق الايجابي بين سعر التنازل أو القيمة الحقيقية للأسهم والحصص الاجتماعية والأوراق المماثلة وسعر اكتتاب الأسهم أو الحصص الاجتماعية، وتخضع الفوائض الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 15% محررة من الضريبة.

كما يطبق معدل مخفض يقدر ب 5% محررة من الضريبة في حالة إعادة استثمار مبلغ فائض القيمة، ويقصد بإعادة الاستثمار اكتتاب المبالغ المعادلة لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة في رأسمال مؤسسة أو عدة مؤسسات ويتحقق ذلك عن طريق شراء الأسهم أو الحصص الاجتماعية، ويتعين على المكلفين بالضريبة الذين يحققون فوائض القيم، أن يحسبوا ويدفعوا بأنفسهم الضريبة لدى قابض الضرائب، في أجل لا يتعدى ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ إبرام عقد البيع<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> عبد الهادي مختار، أحمد سماحي، إصلاح الضريبة على الدخل الإجمالي أحد أهم محاور الإصلاح الجبائي في الجزائر، مجلة البحوث العلمية في التشريعات البيئية، العدد السادس، 2016، ص 12.

<sup>2</sup> لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص 110.

<sup>3</sup> عبد الرحيم لواج، محاضرات في جباية مؤسسة، غير منشورة، جامعة جيجل، 2021، ص 12.

## خلاصة

بالنظر إلى كل ما سبق يمكن القول أن الضريبة مصدر رئيسي لتمويل النفقات العامة وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية في الدول النامية كاستخدام حصيلتها في عملية التنمية الاقتصادية نظرا لقلّة الموارد المالية اللازمة للتنمية، لذا نجد للضريبة دورا أساسيا في عملية إعادة توزيع الدخل الوطني.

قامت الجزائر بإصلاح ضريبي فيما يخص الأشخاص الطبيعيين تحت ما يسمى بالضريبة على الدخل الإجمالي، خلال قانون المالية لسنة 1992 بغية الخروج بسياسة ضريبية فعالة تتماشى مع السياسة الاقتصادية المنتهجة، حيث تم تأسيس ضريبة وحيدة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين عوضا لنظام الضرائب النوعية الذي كان مفروضا سابقا وهذا نتيجة للنقائص والعيوب التي كان يتمتع بها هذا النظام سابقا، وتعد هذه الضريبة بمثابة مورد لازم لخزانة الدولة بغرض تغطية أعبائها العامة وبالتالي التأثير على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية للنهوض بالتنمية الاقتصادية.

ونظرا لطبيعة النظام الضريبي الجزائري المبني على التصريح، هذا الأمر يعطي حرية كبيرة للمكلفين بالضريبة عند إعدادهم لتصريحاتهم الجبائية مما يجعل الرقابة الجبائية الأداة القانونية التي تسمح للإدارة الجبائية بالحفاظ على حقوق الخزينة العامة.

## الفصل الثاني

التحقيق المعمق في الوضعية

الجبائية كأداة رقابية على

مداخل الأشخاص الطبيعيين

**تمهيد**

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية، إذ تعتبر أداة في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تادية واجبههم الضريبي واكتشاف الأخطاء وتصحيحها. وبالمقابل وتقاديا لتعسف الإدارة الجبائية عمل المشرع الجبائي على حماية المكلف بمنحه جملة من الضمانات، وفي هذا الإطار تتعدد طرق وأنواع الرقابة الجبائية من رقابة عامة كالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق إلى تحقيق جبائي معمق مثل التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والذي هو موضوع دراستنا.

ونظرا لأسباب متعددة يلجا بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية وهي ما تعرف بالتهرب الضريبي والغش الضريبي لذلك فان عملية 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 التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كوسيلة ضرورية لمكافحة التهرب الضريبي.

لذا سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية في المبحث الأول، أما فيما يخص المبحث الثاني فتطرقنا إلى مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وتمييزه عن أشكال الرقابة الأخرى أما المبحث الثالث فتطرقنا إلى أهم الضمانات التي منحها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة وأخيرا في المبحث الرابع ذكرنا أهم مراحل سير عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.



## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

يتميز النظام الضريبي الجزائري بكونه نظام تصريحي، حيث يمنح للمكلف الحرية النسبية لكي يحدد مقدار الوعاء الضريبي، لذلك يفترض أن يكون المكلف نزيها عند تصريحه، وأن تكون له القدرة على التبرير عند مطالبته بذلك، بحيث يبرز هنا دور الإدارة الجبائية التي تعمل على مراجعة تلك التصريحات والتأكد من مدى صحتها ومصداقيتها، ويتم ذلك وفق أسس وتشريعات جبائية تنظمها الإدارة الجبائية وتسهر على تطبيقها.

## المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية بعدة صلاحيات واسعة لممارسة عملها ويعتبر حق الرقابة من بين أهم هذه الصلاحيات التي منحها المشرع الجبائي من أجل محاربة التهرب الضريبي والغش الجبائي.

## الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

بداية قبل تعريف الرقابة الجبائية نتطرق إلى مفهوم الرقابة بشكل عام، ثم الانتقال إلى تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة.

- من أهم التعاريف الحديثة للرقابة نجد الاقتصادي فايول الذي عرفها على أنها: " تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"<sup>1</sup>.

- كما يمكن تعريفها على أنها " مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين وتقوم بتسهيل وتحسين وأخذ القرارات للتعرف على الأخطاء من خلال: تصحيح الأخطاء والسهو واكتشاف التلاعبات والاختلاسات ومعالجتها وكذلك وضع المعايير وتقييم الأداء"<sup>2</sup>.

وعليه نستخلص مما سبق أن الرقابة بصفة عامة هي وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ من أجل العمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل والانحراف قبل وقوعها من أجل تفاديها. أما الرقابة الجبائية فتعرف على أنها:

- "مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية، وبالتالي المراقبة الجبائية ماهي إلا مجموعة الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع، والتي تهدف إلى التأكد من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة"<sup>3</sup>.

- الرقابة الجبائية مفهوم قانوني ويمكن تعريفها على أنها "السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو إتاوة"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية "دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي"، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2011، ص 18.

<sup>2</sup> العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2008، ص 11.

<sup>3</sup> محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية: بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد السادس، 2018، ص 150.

<sup>4</sup> المادة 18 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021.

- الرقابة الجبائية أداة تعمل على ضمان المساواة بين الجميع أمام الضرائب، كما أنها تعتبر وسيلة حتمية لمكافحة الغش والتهرب الضريبية<sup>1</sup>.

من التعاريف السابقة نستنتج أن الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة.

### الفرع الثاني: أسباب الرقابة الجبائية

يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وهما كالتالي<sup>2</sup>:

#### 1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام العدالة الضريبية.

#### 2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التخلص أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة الغش والتهرب الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي ووسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

### الفرع الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

1- الهدف الإداري: تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما في الإدارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها من خلال النقاط التالية<sup>3</sup>:

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية على المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها.
- تسمح الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير التهرب الضريبي ومدى تأثيره على المؤشرات الاقتصادية الأخرى.
- تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية والتشريعية والنقص الموجود في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ القرارات التصحيحية لتفادي ذلك النقص وإيجاد الحلول له.

<sup>1</sup> kamel Kharroubi, le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire de magister, université d'Oran, Algérie, 2011, p 71.

<sup>2</sup> مصطفى عوادي، بونس زين، الرقابة الجبائية، مكتبة بن موسى السعيد للنشر، الجزائر، 2011، ص 11.

<sup>3</sup> شعيب بونوة وآخرون، دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي في الجزائر، الملتقى الوطني الأول حول: " أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر "، جامعة تمنراست، أيام 13-14 جوان 2012، ص 6.

**2- الهدف القانوني:** تتمثل الأهداف القانونية فيما يلي<sup>1</sup>:

- التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاينة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحققاتهم الضريبية.

**3- الهدف المالي والاقتصادي:** ويتمثل في<sup>2</sup>:

- الحد من الغش والتهرب الضريبي وذلك باكتشاف الغش و الأخطاء المرتكبة وكل المخالفات والتلاعبات.  
- تنمية التحصيل الضريبي عن طريق المحافظة على الأموال العمومية وزيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام والمساهمة في التنمية المحلية.  
- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة.

**4- الهدف الاجتماعي:** تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق أهداف المجتمع من خلال<sup>3</sup>:

- محاربة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء واجباته اتجاه المجتمع.  
- تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدرة المساواة أمام الضريبة.

**المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية**

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال، وقد عرفت تنوعا وتطورا ملحوظا مع تطور النظام الضريبي الجزائري حيث عمد المشرع الجزائري من خلال الإصلاحات الجبائية المتبناة إلى إدخال عدة تعديلات عليها واستحداث عدة أشكال جديدة تكريسا للجهود الرامية إلى تفعيل دورها والرفع من مردوديتها في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، ويتم استعمال هذه الأشكال حسب الحالة وحسب نوعية وحجم المكلف المراد التحقيق معه، وحسب طبيعة الإغفالات المكتشفة من طرف الإدارة الجبائية.

**الفرع الأول: الرقابة الشكلية للتصريحات**

من بين أول العمليات التي يقوم بها المراقب هي فحص شكلية التصريح المقدم له من طرف المكلف لدى مكتبه، وهي تتم على مستوى مركز الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وهي تنجز من طرق المراقب كل سنة وهي تعتبر مرحلة تمهيدية وتشمل مجموعة من التدخلات<sup>4</sup>:

- تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية العمدية والغير عمدية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين (مثل أخطاء الجمع وأخطاء التحويل والترحيل...) من دون

<sup>1</sup> أحمد بساس، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الأغواط، 2014، ص 134.

<sup>2</sup> عبد الرحمان مغاري، بلال شيخي، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، مجلة دراسات جبائية، جامعة بومرداس، العدد الثاني، 2013، ص 31.

<sup>3</sup> أحمد بساس، المرجع السابق، ص 134.

<sup>4</sup> ميلود بن غماري، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، 2018، ص 172.

القيام بالمقارنة بين المعلومات الموجودة لدى الإدارة (المعروفة باسم bulletins de recouplements) وهي عبارة عن كشوفات تتضمن مبالغ المقبوضة أو الشراء والذي يتم مراقبتها مع التصريحات المودعة وإذا كانت غير مصرح بها يتم استرجاع الحقوق والضرائب التي تترتب عليها مع تطبيق الغرامات والزيادات المقررة قانونا عن طريق إشعار بإعادة التقويم يشرح فيه المفتش أسباب استرجاع الحقوق وذكر المواد القانونية وطريقة الحساب والمجموع من منح فرصة للمكلف بالضريبة لفهمها ومناقشتها فقد يكون هناك خطأ في تحرير هذه المقارنات أو إثبات المكلف بالضريبة لتصريحه بها، فهذا النوع من الرقابة يعالج المعلومات التي تتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية، تعطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة، وكذا التحقق من البيانات التي وجب ملؤها من طرف المكلف.

- كذلك تهدف إلى التأكد من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه ورقم التعريف الجبائي NIF.

- وتحاول في هذه المرحلة إدارة الضرائب من كشف المعلومات والعناصر المهمة واستدعاء المكلف بالضريبة للحضور وملء وتصحيح جميع هذه الإغفالات حتى يكون الملف مقبولا شكلا، ويجدر التنويه إلى أن هذا النوع من الرقابة لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات وتعتبر مرحلة سابقة للرقابة التي تليها والتي تكون على الوثائق.

### الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق

تتمثل الرقابة على الوثائق في فحص ومراقبة التصريحات الجبائية وبشكل شامل ودقيق من خلال مقارنة ما يحتويه الملف الجبائي للمكلف من وثائق، والمعلومات المتحصل عليها من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة أو مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات (المديرية الولائية للضرائب)، أو المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث (مركز الضرائب)، والتي بدورها تحصل على هذه المعلومات من مصادرها المختلفة، والتي تتعامل مباشرة مع المكلف كالإدارات، والهيئات، والمؤسسات العامة أو الخاصة، البنوك، الجمارك... إلخ<sup>1</sup>.

وقد أكد المشرع الجزائري على هذا النوع من الرقابة من خلال نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية " يراقب المفتش التصريحات، وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية. عندما يرفض المكلف الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض الإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا".

يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد أمين ذبيح، أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2021، ص 10.

<sup>2</sup> المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021.

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى<sup>1</sup>:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.
- إعداد قاعدة للمكلفين المقترحين للرقابة المععمة.

### الفرع الثالث: التحقيق المحاسبي

إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف من ورائها مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانوناً)، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها<sup>2</sup>.

وتعرف المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية التحقيق في المحاسبة على أنه: " مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة ، ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة، ولا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار"<sup>3</sup>.

ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من<sup>4</sup>:

- صحة الإقرارات الضريبية المقدمة
- صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدأ من اشعار أولي للتحقيق وانتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة.

### الفرع الرابع: التحقيق المصوب في المحاسبة

ورد في المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة

<sup>1</sup> بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى الدولي حول: الأزمة الاقتصادية الدولية والحكمة العالمية، أيام 20-22 أكتوبر، جامعة سطيف، 2009، ص 7.

<sup>2</sup> سفيان خلوفي، عبد الرؤوف بوجريو، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014)، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، جامعة تبسة، المجلد 5، العدد الأول، 2019، ص 204.

<sup>3</sup> المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>4</sup> سفيان خلوفي، عبد الرؤوف بوجريو، المرجع السابق، ص 204.

أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. أثناء هذا التحقيق، يمكن أن يطلب من المكلفين المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصولات الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، ولا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة<sup>1</sup>. إن خضوع المكلف للتحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها الرقابة، مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب<sup>2</sup>، والغرض من إحداث هذا النوع من التحقيق الذي نصت عليه المادة 22 من قانون المالية 2008، والذي شرع في تطبيقه بداية 2010 من خلال قانون الإجراءات الجبائية هو<sup>3</sup>:

- مراقبة ضريبة واحدة أو عدة أنواع من الضرائب لمدة تقل عن سنة جبائية.
- مراقبة التخفيضات الممنوحة في مجال الرسم على القيمة المضافة المؤدية إلى وجود رصيد دائن إضافة إلى الحصص الممنوحة والمعدلات المطبقة وطلبات الاسترداد.
- مراقبة المراكز المحاسبية المدرجة في التصريح الجبائي ضمن جدول حسابات النتائج والخاصة بمخصصات الاهتلاك والمؤونات.

- مراقبة العجز المتكرر والإعفاءات الممنوحة، الأرباح المعاد استثمارها، مراقبة استرداد القروض الضريبية.

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي، والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على أعوان الرقابة الجبائية توضيحه على إشعار التحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير، ولا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب بعين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (20)، بالإضافة إلى ذلك يمنح للمكلف أجل ثلاثين (30) يوم لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقييم<sup>4</sup>.

#### الفرع الخامس: التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف

يعد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة أحد الطرق الأساسية للمراقبة الجبائية حيث تم انشاؤه سنة 1992 تدعيماً للتحقيق في المحاسبة، كما يمكن اعتباره امتداداً له رغم كونه منفصلاً عنه، ويختص بالأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ويهدف للتأكد من صحة التصريحات من خلال مقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>2</sup> المادة 20 مكرر 6 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>3</sup> محمد أمين ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 17.

<sup>4</sup> محمد أمين ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 18.

<sup>5</sup> صافية لشلح، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الجزائر، المجلد 2، العدد الثاني، 2018، ص 270.



والتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة الذي لا يمكن القيام به إلا من طرف أعوان من الإدارة الضريبية لهم رتبة مفتش على الأقل، يتم اللجوء إليه عند ثبوت الحالات التالية<sup>1</sup>:

- عدم الانسجام بين المداخل المصرح بها والمصاريف المعلن عنها من طرف المكلف.
- قرائن قوية تدل على وجود غش وتهرب ضريبي بعد أن أدت مراقبة النشاط إلى تسوية ضعيفة.
- غياب التصريح عن المداخل من قبل المواطنين التي أثبتت عناصر معيشتهم على وجود مداخل هامة غير خاضعة للضرائب.
- اقتناء عقارات ومنقولات هامة.

يمكن برمجة التحقيق المعمق إثر القيام بالتحقيق المحاسبي، سواء باسم المستغل الشخصي صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة، أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله حتى ولو لا يملك ملف جبائي ولا سجل تجاري وهذا نظرا للثراء الملفت للانتباه كامتلاك العقارات والمنقولات أما نوع الضريبة المدقق فيما تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: أجهزة الرقابة الجبائية

إن المهمة التي تؤديها مصالح الرقابة الجبائية ليست بالسهلة، وهذا راجع لطبيعة وتشعب وتعقد هذه المهمة، ولأن عملية الرقابة الجبائية تعتبر ضرورة ملحة أقرتها الوقائع على أرض الواقع، وارتباطها بأحد أهم الموارد والأدوات المالية لأي اقتصاد كان، وحتى يتسنى تحقيق هذه الأهداف وباقي الأهداف الأخرى، كان لازما إعداد مخطط هيكل منظم ومحكم، يسمح بتناسق وتكامل مختلف هياكل الرقابة الجبائية.

### الفرع الأول: على المستوى المركزي

تعتبر مديرية البحث والمراجعات أعلى الهيئات الجبائية للرقابة الجبائية على المستوى الوطني، حيث تسهر على ضمان استمرارية وتوحيد تنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية عبر التراب الوطني.

### - التعريف بمديرية البحث والمراجعات

تتكون من مجموعة من النيابة من النيابة وهي: نيابة مديرية الإجراءات الجبائية، نيابة مديرية البرمجة، نيابة مديرية الرقابة الجبائية، نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات. وقد أنشئت مديرية البحث والمراجعات (DRV) بموجب المرسوم التنفيذي 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> أحمد بساس، مرجع سبق ذكره، ص 174.

<sup>2</sup> لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 48.

<sup>3</sup> عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين " حالة الجزائر 2003 إلى 2008"، مذكرة ماجستير، جامعة المدية، 2009، ص 41.

## الفرع الثاني: على المستوى الجهوي

يوجد ثلاث (3) مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الجهوي، وهي تتواجد على مستوى المناطق التالية: الجزائر، وهران، قسنطينة، وكل مصلحة من تلك المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات يتبع لها عدد معين من المديريات الولائية للضرائب. وتكلف المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات على الخصوص القيام بالمهام التالية<sup>1</sup>:

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها.

- تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.

- تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري.

- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية.

- تطبيق حق الاطلاع على الملفات الخاضعة لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر. وتتكون المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات من ثلاثة (3) أقسام<sup>2</sup>:

**1- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم:** الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

- تنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك.

- تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات والمداخل وكذا تنفيذ كل التحقيقات.

- تنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية.

**2- قسم المساعدة على الرقابة:** ويكلف بـ:

- مساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص الحسابات الآلية.

**3- قسم الوسائل:** ويكلف بـ:

- تزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها.

- تسيير الوسائل والدعائم والمطبوعات الموجهة للمحققين وللكلفين بالضريبة.

- تصنيف ملفات المراجعة وحفظها.

كما تسند لمديرية الأبحاث والمراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن لا يتجاوز 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم الأعمال 10.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى.

<sup>1</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية " دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي "، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2012، ص 95.

<sup>2</sup> منير لواج، عبد الرحيم لواج، دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الوعاء الحقيقي للضريبة على الدخل الإجمالي، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة جيجل، مجلد 08، العدد الأول، 2022، ص 379.



أما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع استراتيجية عمل لذلك<sup>1</sup>:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة.
- جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العامة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى.
- إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى.
- الالتزام والعمل بجدية وكفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم من تقليص حجم المنازعات الجبائية.

### الفرع الثالث: على المستوى المحلي

يوجد على المستوى المحلي أجهزة تكلف بمهام الرقابة الجبائية وتتمثل فيما يلي:

#### 1- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

كما جاء في القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، الخاص بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الضريبية وصلاحياتها تنفرع عن المديرية الولائية للضرائب خمسة (5) مديريات فرعية، تعتبر المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من هذه المديريات التي أوكل لها مهمة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة بالإضافة إلى<sup>2</sup>:

- البرمجة والتحقيق والمتابعة المستمرة مع القيام بالأبحاث والمراجعات لكل نقطة من إقليم الولاية.
  - دراسة واقتراح التقنيات التي تمكن من تفعيل عملية الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي.
  - السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من عمليات الرقابة الجبائية المسؤولة عنها.
  - البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي مع إيجاد الحلول الناجعة والاقتراحات المناسبة.
  - دراسة وتقسيم نتائج التقارير المتعلقة بالتدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.
- وتتكون المديرية من أربع مكاتب لكل منها دور تقوم به نتطرق إليها فيما يلي<sup>3</sup>:

#### 1-1 مكتب البحث عن المعلومة الجبائية (BRIF): الذي يعمل في شكل فرق، وتتمثل مهامه في:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح المعنية.

#### 1-2 مكتب البطاقيات والمقارنات (BFR) وتتمثل مهامه في:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية لتقييم نشاطات المكتب.

#### 1-3 مكتب الأبحاث والمراجعات (BRV) وتتمثل مهامه في:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 50.

<sup>2</sup> لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 51.

<sup>3</sup> محمد أمين ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 30.

- إعداد الوضعيات والإحصائيات والتقارير الدورية التقييمية.

**1-4- مكتب مراقبة التقييمات (BCE)** وتتمثل مهامه في:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية.

**2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:** وتقوم بالمهام التالية<sup>1</sup>:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.
  - تنفيذ مختلف برامج الرقابة والتحقيق، مع إعداد جداول إحصائية وحوصل تقييمية دورية.
- وتضم هذه المصلحة أربعة مصالح فرعية هي:

**1-2- مصلحة البطاقات والمقارنات:** تعمل على:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها.
- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها أو استردادها من أجل استغلالها.
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة (حصولهم على رقم التعريف الجبائي، ورقم المادة).

**2-2- مصلحة البحث عن المادة الضريبة:** يتم تنظيم هذه المصلحة على شكل فرق وهي تتكلف ب:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع.
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للرقابة والتحقيق انطلاقا من المعلومات التي يتم جمعها من طرف هذه المصلحة حول نشاط المكلف.

**2-3- مصلحة التدخلات:** كذلك يتم تنظيم هذه المصلحة على شكل فرق وهي تكلف بإنجاز المهام التالية:

- برمجة وانجاز التدخلات بعنوان تنفيذ حق الرقابة والمعاينة والتحقيق الضرورية لتشكيل وعاء الضريبة.

**2-4- مصلحة المراقبة:** وتعمل في شكل فرق تحقيق وتكلف ب:

- انجاز برنامج التحقيق والمراقبة المعتمد.
- إعداد وضعيات احصائيات دورية تتعلق بتقييم انجاز برنامج المراقبة والتحقيق.

### المبحث الثاني: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

لقد أعطى المشرع الجزائري لكل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب حقوقا وواجبات من أجل حماية الحقوق سواء العامة، أو الخاصة، ومن أهم الآليات المحافظة على ذلك، التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، الذي يعد من أهم الإجراءات التي خولة للإدارة الجبائية التأكد من صحة، ودقة التصريح المقدم من قبل المكلف المعني بالضريبة. لذا تعطي إدارة الضرائب لأعاونها الحق في التدخل وفحص المستندات والتدقيق عليها. حيث تقوم بإجراء مقارنات لما هو موجود في الواقع من خلال، طلب توضيحات، وتبريرات، وممارسة حقها في الإطلاع والرقابة.

<sup>1</sup> عبد الرحيم لواج، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة جيجل، 2016، ص153.

## المطلب الأول: مفهوم التحقيق المعمق

يعد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أحد الطرق الأساسية للرقابة الجبائية المعمقة، حيث تم إنشائه سنة 1992 تدعيما للتحقيق في المحاسبة، كما يمكن اعتباره امتدادا له رغم كونه منفصلا عنه، حيث يحقق في أنواع ومصادر ومداخل الأشخاص الطبيعيين وما يرتبط بها من معلومات قد تقيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين.

## الفرع الأول: تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

تعددت تعاريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة والتي من بينها:

- عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه: " مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام ( المداخل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... إلخ)<sup>1</sup>. فالرقابة المعمقة كما يدل عليها العنوان تتناول مجمل الوضعية الجبائية والمالية للمكلف بالضريبة بالإضافة إلى الوضعية المادية، حيث تغوص في الفحص والتحقيق في كل معطيات والمعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة وخاصة في الوثائق المحاسبية والوضعية الجبائية<sup>2</sup>.

- وعرفه Thierry Lambert على أنه " مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخل المصرح مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة"<sup>3</sup>.

- كما يعرف التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل هو رقابة الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى<sup>4</sup>.

أما المادة 01/21 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائرية لسنة 2019 فعرفته على أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة"<sup>5</sup>.

وبالتالي فإن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، يهدف إلى التأكد من تناسق المداخل في إطار الضريبة على الدخل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة، وعناصر الشراء الخارجية وأعباء أعضاء السكن العائلي، وبالتالي لا بد من الأخذ بعين الاعتبار معايير معينة لاختيار الأشخاص الخاضعين.

<sup>1</sup> ميثاق المكلفين، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016، ص 31.

<sup>2</sup> فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، 2013، ص 160.

<sup>3</sup> Thierry Lambert , vérification fiscale personnelle economica, Paris, 1984, P 8.

<sup>4</sup> أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2018، ص 220.

<sup>5</sup> المادة 21 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021.

**الفرع الثاني: تمييز التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة عن الأشكال الأخرى للرقابة**

إنه لما يكتفي المدقق بالتدقيق في ما إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم تصريحاً جيداً وتم بطريقة صحيحة حساب كل المداخل الآتية من مصادر محددة أو قابلة للتحديد خاصة باستعمال حق الإطلاع، فهو يجري رقابة مكتتبية، وهنا يستفيد المكلف بالضريبة من ضمانات واحدة هي استعمال طريقة إعادة التقويم الجاهي، وفي المقابل إذا قام بالتدقيق في مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة، وعناصر الذمة المالية من جهة أخرى والتي يجب مبدئياً أن تعكس المداخل التي صرح بها المكلف بالضريبة من الضمانات التي تمنح للمكلف الخاضع للتدقيق في المحاسبة، ويمكن أن ينتج عن التدقيق أحياناً استعمال الفرض التلقائي.

وبنفس الطريقة، وفي كل مرة يتم التدقيق في تصريح المكلف بالضريبة بمساعدة تحريات بسيطة، تتعلق بصنف محدد من الدخل فيجب أن ينظر إليه كاستعمال لحق الإطلاع، وفي حالة العكسية، لما يبحث عن تحديد ثراء المكلف بالضريبة والتدقيق في مجمل مصادره، خاصة بفحص حساباته البنكية لسنة أو لعدة سنوات أو الحالة المالية، فهو يجري تدقيقاً معمقاً للوضعية الضريبية الشاملة.

إن التدقيق المعمق للوضعية الضريبية الشاملة يتميز عن التدقيق في المحاسبة بنوعية المكلفين بالضريبة المعنيين، فهو يستعمل اتجاه المكلفين بالضريبة الطبيعيين بسبب المداخل التي يحصلون عليها مهما كانت طبيعتها، في المقابل، التدقيق في المحاسبة يستعمل اتجاه الأشخاص الطبيعيين والمعنوية الخاضعة لنظام الريح الحقيقي، كما أن التدقيق المعمق لا يخص إلا نوعاً واحداً من الضرائب وهو الضريبة على الدخل الإجمالي، في حين أن التدقيق في المحاسبة يهتم بجميع الضرائب المرتبطة بالنشاط: الضرائب على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل الإجمالي.

وفي ما يخص التدقيق في المحاسبة، فهو متميز في حالة كون التدقيق المعمق لا يشمل التدقيق في المحاسبة، والأفراد غير ملزمين به، ولكن من المعتاد أن الإدارة تجري بالتزامن أو بالتتابع للتدقيقين سواء للاستثمار الفردي، للمسير أو للشريك، كما هو الحال في التدقيقات المسماة واسعة، ويمكن أن تحدث تدخلات بين شكلي التدقيق وعلى الخصوص في حالة فحص الحساب المختلط، كما أنه خلال التدقيق المعمق، يمكن للإدارة فحص العمليات الظاهرة على الحسابات المختلطة، المستعملة في نفس الوقت بصفة شخصية ومهنية، وتطلب من المكلف بالضريبة كل التوضيحات أو التبريرات على هذه العمليات، دون أن يشكل هذا الفحص وهذه الطلبات بداية للتدقيق في المحاسبة، ونفس الشيء خلال التدقيق في المحاسبة يمكن للإدارة أن تجري نفس الفحوص والطلبات دون أن تشكل هذه بداية تدقيقاً معمقاً<sup>1</sup>.

**المطلب الثاني: مجال تطبيق التحقيق المعمق**

سنتطرق في هذا المجال إلى أطراف التحقيق، محل فرض الضريبة، أسباب التي تدفع الإدارة الجبائية إلى القيام بالتدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

<sup>1</sup> أحمد فنيديس، مرجع سبق ذكره، ص 224 - 225.

## الفرع الأول: أطراف التدقيق المعمق

تقوم العلاقة الضريبية بين طرفين أحدهما الطرف الضعيف وهو المكلف بالضريبة الذي يقوم بتقديم تصريحات دورية تتعلق بنشاطه، ومن خلال هذه الضريبة يساهم في تمويل خزينة الدولة وذلك تحت رقابة الإدارة الجبائية التي تمثل الطرف القوي في هذه العلاقة، حيث يكمن دورها في فرض الضريبة وذلك بعد الإطلاع وفحص التصريحات المقدمة إليها.

## 1- المكلف بالضريبة:

لا يطبق التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلا على الأشخاص الطبيعيين، فلا يكون هذا التدقيق على الأشخاص المعنويين ولو كان موضوعه أحد الشركاء، ففي هذه الحالة تتم مناقشة نصيب الشريك المعني بمفرده<sup>1</sup>.

## 2- الإدارة الجبائية:

التدقيق المعمق هو حق تحتكره الإدارة الجبائية وحدها والتي تقوم به من خلال موظفيها للمعني بالضريبة من أجل إجراء مراجعات ضرورية للوعاء، ويشترط أن يكون العون المدقق حائز لبطاقة الإنتداب التي تمنح له من قبل المديرية العامة للضرائب، من أجل إظهارها عند القيام بوظيفته وهي تحتوي على معلومات تتعلق به من هوية ورتبة وحتى الوظيفة المسندة له، وتسحب من العون المدقق هذه البطاقة في حالة ماتوقف عن العمل<sup>2</sup>. كما أن المشرع الجبائي حصر الأعوان الذين يمكنهم القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية بحيث لا يمكن لأي عون القيام بذلك إلا إذا كان له رتبة مفتش على الأقل، ويقوم العون المكلف بالتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي بالتدقيق في مدى توافق الحاصل بين المداخل المصرح بها والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي<sup>3</sup>. خص المشرع الجزائري هذا النوع من الرقابة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وهم الموظفون التابعين لها المشرفون والمنفذون للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة هم كالاتي<sup>4</sup>:

**2-1- نائب المدير:** هو المسؤول عن القيام بوضع برنامج المراجعات ويسهر على مراقبة فرق التدقيق الجبائي كما يقوم في بعض الأحيان باستقبال المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية باعتباره ممثلاً للإدارة الجبائية، ويحرص على ضمان القيام بالتدقيق وفقاً لأسس قانونية، كما يعمل على حماية الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة من خلال تطبيقها في إطار مجالات التدقيق الجبائي، ويقوم أيضاً بنقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليمياً.

**2-2- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات:** يشترط في العون الذي يمنح له هذا المنصب أن يكون على الأقل برتبة مفتش وأن لا تقل خبرته عن ستة سنوات كمحقق جبائي وهو الذي يسهر على مواظبة حضور الأعوان

<sup>1</sup> العيد صالح، مرجع سبق ذكره، ص 49-50.

<sup>2</sup> لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 31.

<sup>3</sup> المادة 21 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>4</sup> لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 31.

المدققون إلى أماكن عملهم، وهو مسؤول عن القضايا المبرمجة وعلى تنفيذها.

**2-3- الأعراف المدققون:** ليكون العون مؤهلا للقيام بالتدقيق يجب أن يكون برتبة مفتش على الأقل كما يكلف هؤلاء الأعراف بأعمال المراجعة بكل مراحلها بشرط أن تنجز هذه الأعمال في مقر المكلفين.

### الفرع الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي

ينصب التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي الصافي السنوي المكون أساس فرض الضريبة على الدخل بجمع الأرباح أو المداخيل الصافية<sup>1</sup>، ويحدد هذا الدخل الصافي بالنظر إلى رؤوس الأموال التي يمتلكها المكلف المعني جراء المهن التي يمارسها والمرتببات والأجور وكذا المعاشات والريوع التي يجنيها وكل المداخيل الناتجة عن العمليات المربحة التي قام بها وذلك بعد خصم بعض التكاليف منها<sup>2</sup>.

وتكون الضريبة بقدر دخله الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار مداخيل أولاده والأشخاص الذين معه والذين تحت كفالته، وأن تكون هذه المداخيل مختلفة عن المعتمدة كأساس لفرض الضريبة، ولقد أعطى المشرع للمكلف بالضريبة الحق في المطالبة بفرض ضريبة متميزة على أولاده وذلك عندما يتقاضون دخلا من عملهم الخاص أو من ثروة مستقلة عن ثروته<sup>3</sup>.

### الفرع الثالث: مكان استعمال التدقيق المعمق

في حالة التدقيق المعمق للوضعية الضريبية الشخصية لا يذهب المدقق عند المكلف بالضريبة، بل يرأسه ويدعوه للحضور إلى مكتبه، إذا هنا الإجراء يتم بمكاتب إدارة الضرائب، فالاجتماع الأول هو فرصة لإجراءات عامة قبل الانتقال فيما بعد إلى الخصوصية، وما يكون في قلب النقاش هو تطور ثروة المكلف بالضريبة، وتماسك هذا التطور مقارنة مع كثرة الدخل، وإثارة عدم الإنسجام المحتمل لملفه وإمكانية إجابته أو عدم إجابته على بعض الأسئلة المفتاحية. على عكس التدقيق في المحاسبة، ليس لأعراف إدارة الضرائب أية التزامات قانونية فيما يخص المكان أو الشروط التي تجرى فيها الرقابة، وتنظيم المناقشات من أجل حاجة الرقابة يكون بموافقة المكلف بالضريبة.

وحتى تجرى الرقابة في مقره أو في مقر مؤسسته، أو عند مستشاره، يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم طلبا صريحا حتى يبقى الإجراء منتظما. وعليه فعلى عكس مايجري في مادة التدقيق في المحاسبة يمكن أن يجري التدقيق المعمق للوضعية الضريبية الشاملة في كل الأماكن، مبدئيا في مقرات الإدارة، لكن أيضا إذا طلبه المكلف أو عند مستشاره أو في مؤسسته المعني<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> المادة 10 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>2</sup> المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>3</sup> المادة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>4</sup> أحمد فنيدس، مرجع سبق ذكره، ص 227-228.



### المبحث الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف أثناء عملية التحقيق المعمق

في مقابل السلطات المعترف بها لإدارة الضرائب فقد منح المشرع الجبائي مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة والتحقيق بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين، إن عدم احترام الإدارة الضريبية لهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان التحقيق وبالتالي بطلان التسوية الناتجة عنه، وسنحاول من خلال هذا المبحث عرض أهم الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية.

#### المطلب الأول: إعلام المكلف بالتحقيق وإمكانية الإستعانة بمستشار

من أهم القيود التي أقرها المشرع الجزائري عند إجراء التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة هي ضرورة إشعار المكلف بالضريبة، واحترام مجموعة من الشروط المتعلقة بكيفية الإشعار وبمحتواه وشروط أخرى تهتم بميثاق المكلف بالضريبة وحق الإستعانة بمستشار التي سنتطرق إليها كالتالي:

#### الفرع الأول: إعلام المكلف بالتحقيق

طبقاً لأحكام المادة 21 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفقاً بـ " ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة " المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجل أدنى للتحضير و تقديم يقدر بخمسة عشر (15) يوم، ابتداءً من تاريخ الاستلام<sup>1</sup>. وفي حالة عدم إحترام هذه الشكلية، تكون إجراءات التحقيق معيبة من بدايتها ويمكن إلغاؤها عن طريق المنازعة<sup>2</sup>، من خلال النصوص المذكورة نجد أن المشرع الجزائري أوجب إلزامية إعلام المكلف بالضريبة سواء تعلق الأمر بالتحقيق المحاسبي أو المصوب أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و إن مثل هذا الإجراء لم يكن منصوصاً عليه قبل قانون المالية لسنة 1991 و لا حتى بمنحه أجلاً لتهيئة ملفه و تحضير دفاعه و ظلّ العمل على هذا الحال إلى حين صدور قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الذي نص على إلزامية إعلام المكلف بالضريبة بالتحقيق قبل إعلامه و أن يستفيد بمدة لتحضير دفاعه، وهذا ما تم تأكيده بموجب المادتين 20 مكرر 21 من قانون الإجراءات الجبائية. و على هذا لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بأي تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مقابل إشعار بالاستلام، وهنا تظهر الأهمية البالغة للإشعار بالنسبة للإدارة الجبائية، نظراً لإلزاميتها بالإثبات على أن المكلف بالضريبة قد استلم الإشعار و أعلم بطريقة صحيحة لإجراء التحقيق دون أن يكون لها أي حجة في إعلامه شفاهية، على أن يحتوي هذا الإشعار بمجموعة من الشروط سواء من حيث إرسالية أو من حيث محتواه والتي تختلف حسب نوع التحقيق إذا ما كان التحقيق في الحسابات أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المادة 21 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>2</sup> أحمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة، جامعة عنابة، العدد 53، 2013، ص 191.

<sup>3</sup> فاطمة زعزوعة، مرجع سبق ذكره، ص 182.

## الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بمحتوى الإشعار وإرساله

ضمن المشرع الجزائري الإشعار بالتحقيق بمجموعة من الشروط قبل البدء في عملية التحقيق، وجعل منها شروطا واجبة الاحترام وإلا وقعت جميع الإجراءات باطلة يمكن للمكلف بالضريبة الطعن فيها بالبطلان وتقسّم شروط الإشعار بالتحقيق إلى قسمين، منها ما هو متعلق بكيفية إرسال الإشعار، والتي وردت في قانون الإجراءات الجبائية، ومنها ما ورد في القانون التجاري، إذا كان المكلف بالضريبة في حالة إفلاس أو تسوية قضائية، أما الشروط الأخرى فتتعلق بمحتوى الإشعار، والتي بدورها تختلف فيها البيانات من الإشعار بالتحقيق في الحسابات والتحقيق المصوب وتلك البيانات التي تتعلق بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

## 1- الشروط المتعلقة بإرسال الإشعار

يتم إعلام أو إشعار المكلف بالضريبة قبل البدء في عملية التحقيق بطريقتين، إما عن طريق إرسال الإشعار في رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام، أو بتسليم الإشعار مباشرة للمكلف مع إشعار بالاستلام، ولا بد أن يستقبل هذا الإشعار مسبقا، ليصبح كدليل قانوني على إعلام المكلف، عمليا يفضل المحققون طريقة تسليم الإشعار مباشرة إلى المكلف بالضريبة لتفادي مشاكل عديدة مثل إدعاء المكلف بالضريبة عدم وصول الإشعار أو تأخر وصوله، خاصة وأن المشرع أعطي للمكلفين محل التحقيق مهلة قانونية لتحضير انفسهم ووثائقهم يتم حسابها ابتداء من تاريخ إستلام الإشعار لتحضير نسخة وتحضير وثائقه المحاسبي (بالنسبة للتحقيق المحاسبي أو للتحقيق المصوب في المحاسبة يستفيد المكلف من مهلة تقدر ب 10 أيام، أما بالنسبة للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية فيتم منح المكلف مهلة 15 يوما) كما حدد المشرع الجبائي الأشخاص المؤهلين لاستلام هذا الإشعار وكذلك محتوى هذا الإشعار فبالنسبة للمؤهلين لاستلام الإشعار بالتحقيق هم:

- المكلف نفسه إذا تعلق الأمر بالشخص الطبيعي.
- المسير أو الممثل القانوني إذا تعلق الأمر بالشركات أو المؤسسات<sup>1</sup>.
- ويعتبر الإشعار بالرقابة صحيحا في الحالات التالية:
- في حالة رفض المكلف استلام الرسالة التي وصلته عبر البريد.
- في حالة تغيير المكلف لعنوانه دون إبلاغ مصالح الضرائب بذلك وعودة رسالة الإشعار مدونا عليها عبارة "مجهول في العنوان المدون".
- كما يعتبر الإشعار غير صحيح في الحالات التالية:
- في حالة تسليم الإشعار لشخص آخر غير مؤهل لاستلامه مكان المكلف المعني.
- في حالة عودة رسالة الإشعار إلى مصالح الضرائب بسبب<sup>2</sup>:
- خطأ في العنوان.
- إرسال الإشعار إلى العنوان القديم في حين أن العنوان الجديد معلوم لدى مصالح الضرائب.

<sup>1</sup> عبد الرحيم لواج، مرجع سبق ذكره، ص 93.

<sup>2</sup> حسينة بن فارس، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، 2007، ص 85.



## 2- الشروط المتعلقة بمحتوى الإشعار

يجب أن يتضمن الإشعار الموجه إلى المكلف بالضريبة البيانات التالية:

- اسم ولقب المكلف، أسماء ورتب المحققين، تاريخ وساعة تدخل المراقبين، الفترة موضوع التحقيق، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره، منح أجل للمكلف بالضريبة مدته 15 يوما ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار من أجل منحه فرصة لتحضير دفاعه وأوراقه<sup>1</sup>. وقد أكد هذه الشكلية مجلس الدولة في قرار فاصل في إستئناف رفعته الشركة ذات المسؤولية المحدودة بسيما لخدمات الإعلام الآلي والتكوين في القرار الصادر عن مجلس قضاء باتنة بتاريخ 2001/03/15 ضد إدارة الضرائب، ممثلة في المديرية الولائية للضرائب لولاية باتنة، نظر لعدم إحترامها للشكلية السابقة المتعلقة بضرورة اعلام المكلف بخضوعه للتحقيق<sup>2</sup>.

## الفرع الثالث: تقديم ميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتحقيق

تصدر الإدارة الجبائية وثيقة تحتوي على حقوق و واجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، تسمى بميثاق المكلف بالضريبة، هذه الوثيقة يتم تسليمها إلى المعني بالأمر من قبل المحقق الجبائي وذلك قبل بداية أي تحقيق جبائي. فميثاق المكلف بالضريبة يلخص ويشرح بلغة مبسطة القواعد العامة المطبقة أثناء عملية التحقيق بصورة تمكن المكلف بالضريبة من فهم حقوقه و واجباته أثناء هذه العملية و قبولها بسهولة. وتعتبر هذه الوثيقة مجرد أدلة استرشادية لا ترقى إلى درجة الوثائق القانونية و ليس لها من القوة الالزامية سوى ما تتضمنه من التزامات أدبية يتعين الوفاء بها أو ما تتوفر عليه من تظمينات للمكلف بالضريبة محل الرقابة بتبيان حقوقه التي يتمتع بها أو التي نص عليها القانون صراحة. كما يبين الإجراءات اللازمة للحصول على حقوقه عندما تتعد الإدارة عن تطبيقها. مع العلم أن ميثاق المكلف بالضريبة صدر لأول مرة في الجزائر سنة 1996 ولم تكن إدارة الضرائب ملزمة بتقديمها نظراً لعدم وجود نص قانوني يلزمها بذلك.

وبموجب قانون المالية لسنة 2000 كرس مبدأ إرسال إشعار بالتحقيق على أن يكون مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة و ذلك بموجب المادتين 04 و 07 منه و اللتان قضت بتعديل المادتين 131 مكرر والمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة، المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية، وجعل منه إجراء إلزامي يؤدي تخلفه إلى بطلان إجراءات التحقيق<sup>3</sup>. هذا بهدف خلق جو من التفاهم بين أعوان إدارة الضرائب و المكلفين بالضريبة المعنيين بالتحقيق فالإدارة ترسل هذا الميثاق قبل بداية أي تحقيق في صورة كتيب محتواه لم يرد في أي نص خاص، فهو ناتج فقط عن تقديرات الإدارة ويوضح الخطوط العريضة للإجراءات الضريبية، لأنه يتعلق

<sup>1</sup> المادة 21 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية « لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، التحقيق من خلال ارسال اشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالإستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر يوما، ابتداء من تاريخ الإستلام، يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو».

<sup>2</sup> أحمد فنيديس، مرجع سبق ذكره، ص 191.

<sup>3</sup> فاطمة زعزوعة، مرجع سبق ذكره، ص 188.

بوثيقة معلومات عامة، ويعلم المعنيين بواجباتهم والضمانات التي يمنحها لهم القانون، وتملك إدارة الضرائب كامل الحرية في تعديل محتوى ميثاق المكلف بالضريبة، والمكلف لا يمكنه الاستناد إلا لبيانات الواردة بالميثاق الذي كان مطبقا في الفترة التي أرسل فيها إليه في حالة نشوء نزاع بين المكلف والإدارة الضريبة بخصوص هذا الميثاق، يقوم القاضي بمراقبة طبيعة وصحة البيانات المقدمة فيه لأنه من غير الممكن تغليط المكلف بالضريبة بإعطائه معلومات غير صحيحة وإذا لم يتم تحديث الضمانات القانونية في الميثاق، يشكل ذلك عيب جوهري في الإجراءات، قد يصل الى إبطال إجراءات التحقيق، كما يمكن للقاضي إبطال التسويات الناتجة عن التحقيق في حالة غياب الميثاق<sup>1</sup>.

#### الفرع الرابع: إمكانية الاستعانة بمستشار

يعلم كل مكلف بالضريبة بحقه في إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، وهذا مع بداية عملية التحقيق عند إرسال الإشعار بالتدقيق<sup>2</sup>، فطبقا لأحكام المادة 3-21 من قانون الإجراءات الجبائية: "يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق، وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو"<sup>3</sup>. والهدف هو السماح للمكلف بالضريبة الذي لا يعرف جيدا التشريع الضريبي بأن يضمن دفاعه أحسن، ويبقى المكلف هو الذي يحكم بمدى أهمية الاستعانة بمستشار (يمكن أن يكون محاميا أو مستشارا جبائيا أو أي شخص آخر يتم اختياره من قبل المكلف بالضريبة)، والذي إما أن يحضر مع المكلف بالضريبة أو يمثله. وتجدر الإشارة إلى أن المكلف يحق له الاستعانة بمستشار، ولكنه ليس إلزاميا، فغيابه لا يبطل الاجراءات، ومن لحظة إخطاره في الوقت المناسب، لا يمكن المكلف بالضريبة المعني إثارة غياب مستشاره من أجل الاعتراض على الرقابة، وتدخل المستشار في غياب المكلف لتمثيله، يتطلب منه تقديم وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية، إلا إذا تم تقديمه من طرف المكلف بالضريبة شخصيا على أنه مؤهلا للتصرف باسمه فالاستعانة بمستشار يجب أن تعني المساعدة من شخص مؤهل يساعد المكلف في عملية الرقابة وإما نائبا عنه لما يستطيع المكلف أن يكون حاضرا<sup>4</sup>.

#### المطلب الثاني: تحديد فترة التحقيق وعدم تجديده

إن هذه المدة تختلف من التحقيق في المحاسبة عنه في التحقيق المصوب وعنه في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، كما أن كل واحد من هذين التحقيقين تقوم على معيار معين و محدد لأجل تحديدها؛ فالتحقيق المحاسبي يقوم على معيار رقم الأعمال الذي يحققه المكلف بالضريبة، أما إذا تعلق الأمر بالتحقيق في مجمل الوضعية الشاملة فإن المدة لا تتجاوز سنة واحدة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه، دون النظر إلى حجم الدخل الذي يحققه المكلف بالضريبة.

<sup>1</sup> عبد الرحيم لواج، مرجع سبق ذكره، ص 95.

<sup>2</sup> أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2014، ص 84.

<sup>3</sup> المادة 21 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>4</sup> أحمد فنيديس، مرجع سبق ذكره، ص 194.

إن تحديد مدة التحقيق من الضمانات التي وفر لها المشرع الجزائري للمكلف كحماية له بالشكل الذي لا يمكن أن يتم تجاوزها وإلا اعتبرت كافة إجراءات التحقيق باطلة بطلاناً مطلقاً. و الهدف الذي يريد المشرع أن يحققه من وراء هذه الضمانة ليس بعرقلة للعمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية و إطالة التحقيق؛ بل أنه حماية للمكلف بالضريبة من أي تعسف قد يصدر عن الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق، نظراً لما لهذه العملية من خصوصيات باعتبارها تتم بعين المكان أي مكان مزاوله عمله والذي قد يسبب له من خلالها إزعاجاً أمام زبائنه.

لكن تجدر الإشارة على أنه إن كان المبدأ العام هو التحديد غير أن هناك استثناءات أوردها المشرع على هذا المبدأ في بعض الحالات.

### الفرع الأول: تحديد فترة التحقيق

طبقاً لأحكام المادة 21-4 من قانون الإجراءات الجبائية: " تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في المقطع أعلاه أو تاريخ تسليمه، إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم". وتمدد هذه المدة في الحالات التالية<sup>1</sup>:

- تمتد إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي .
- تمديد بثلاثين (30) يوماً المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك للحصول على التوضيحات أو التبريرات.
- تمديد بالآجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحسابات عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوماً ابتداء من تاريخ طلب الإدارة أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج. إلا أنه ونظراً للحالات الخاصة قد يرد استثناء على الآجال المحدودة أعلاه وذلك بالنظر إلى مايلي<sup>2</sup>:
- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانوناً، الحالة التي يلجأ فيها المكلف بالضريبة إلى تغيير الوضعية الجبائية الحقيقية له من أجل تخفيض أو إلغاء الضريبة المفروضة عليه، أو للحصول على إعفاءات أو تعويضات.
- تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أثناء عملية التحقيق.
- عدم الاستجابة لطلبات التوضيح والتبرير بما يفيد أنه يفيد على أنه يسعى إلى ربح الوقت حتى يتسنى له تنظيم وترتيب وثائقه.

### الفرع الثاني: عدم تجديد التحقيق

عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس

<sup>1</sup> المادة 21 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>2</sup> فاطمة زعزوعة، مرجع سبق ذكره، ص 200.

الضريبة. حسب قانون الإجراءات المادة 21 الفقرة 6 وتعتبر الرقابة منتهية إذا ما تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية، مثلا لو عبر المكلف عن قبوله نتائج التحقيق أو امتناعه عن الرد في أجل أقصاه أربعين يوما في حالة انعدام التقويمات ينتهي التحقيق إثر إبلاغ المكلف بوضعيته<sup>1</sup>.

ففي حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة. فإذا ما استعمل المكلف طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق فإن الإدارة تستطيع القيام بتحقيق جديد، وذلك بالنسبة للعمليات التي لم يمسه التحقيق فإنه يمكن مراجعتها في وقت آخر شريطة احترام التقادم المنصوص عليه قانونا<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: حق الرد والطعن

منح المشرع الجبائي للمكلف الخاضع لأي شكل من أشكال التحقيق الجبائي حقه في الرد على اقتراحات التسوية الأولية، كما يكفل التشريع الضريبي للمكلف حق الطعن في التسويات النهائية المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية كآلية لمعالجة الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق، وسنحاول تقديم الأسس القانونية لحق الرد ولحق الطعن.

### الفرع الأول: حق الرد

يعد حق الرد ضمانا أساسية مكفولة و محمية بنصوص قانونية حيث كرسها المشرع الجزائري بموجب نصوص قانونية تضمنها قانون الإجراءات الجزائري إذ يحق للمكلف بالضريبة بأن يدلي بملاحظاته أو إعلان موافقته أو رفضه للتقويمات التي قامت بها الإدارة الجبائية و ذلك في أجل أربعين (40) يوما بالنسبة للتحقيق في المحاسبة أو في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، أما إذا كان بصدد التحقيق المصوب فتحدد المدة بثلاثين (30) يوما للرد. كما يحق للمكلف بالضريبة خلال هذا الأجل القانوني الاستفسار عن مختلف النقاط التي كلفها الغموض أو حول كيفية وضع هذه التقويمات، وعليه يمكن للمكلف بالضريبة بأن يقبل التصحيحات المقررة أو يقدم ملاحظات بشأنها<sup>3</sup>.

### 1- قبول المكلف بالضريبة للتصحيحات

حالات قبول المكلف بالضريبة للتصحيحات الواردة في الإشعار بالتقويم قد تأخذ صور متعددة بحيث قد يكون القبول ضمنيا أو صريحا كما يلي<sup>4</sup>:

**1-1- القبول الصريح:** ونكون في حالة قبول صريح إذا ما قدم المكلف بالضريبة موافقته للتصحيحات كتابة وبدون غموض، وضمن الآجال القانونية وقد يكون القبول الصريح جزئيا، كأن يقبل المكلف بالضريبة جزء من

<sup>1</sup> عبد العزيز قتال، مرجع سبق ذكره، ص 57.

<sup>2</sup> مروان لعلاوي، إجراءات التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2018، ص 69.

<sup>3</sup> المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>4</sup> مروان لعلاوي، مرجع سبق ذكره، ص 74.

التصحیحات المقررة من قبل إدارة الضرائب فهنا تنحصر آثار الرد بالموافقة على هذه التصحیحات فقط. يمكن للمكلف بالضريبة أن يتراجع عن قبوله مادام أن الأجل القانوني مازال ساري المفعول باعتبار أن القبول الصريح والمباشر من طرف المكلف بالضريبة قبل انقضاء الأجل لا يصبح حدا نهائيا للرد وهذا ما استقرت به المادة 21 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية وبهذا نجد أن المشرع الجزائري حث الإدارة الجبائية على ضرورة تقديمها شروحات وتفسيرات شفهية مفيدة إلى المكلف بالضريبة، وبالتالي فإن قبوله لا يكون نهائيا حتى ينقضي أجل الرد المنصوص عليه قانونا.

**1-2- القبول الضمني:** يعتبر قبول المكلف بالضريبة ضمنا إذا لم يقدم ضمن الأجل القانوني أي رد من طرفه أو في حالة ما إذا قدم المكلف بالضريبة ردا في شكل ملاحظات لم تأخذ بعين الاعتبار من قبل الإدارة الجبائية<sup>1</sup>.

## 2- تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته

لم يورد المشرع أي تفصيل عن الشكل الذي تقدم فيه ملاحظات المكلف بالضريبة، وعليه يمكن لهذا الأخير أن يقدمها شفاهة أو كتابة. ولكن تعتبر الملاحظات المقدمة في شكل كتابي والمرسلة في رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام أكثر ضمانا من مجرد ملاحظات شفوية، سواء من حيث إثبات تاريخها أو محتواها. ويجب أن تكون الرسالة المتضمنة لملاحظات المكلف بالضريبة ممضية من طرفه أو ممن لهم الحق في التصرف باسمه، وإلا اعتبرت من قبل الإدارة بأنها لا تحتوي على رفض هذا الأخير.

وتتخذ ملاحظات المكلف بالضريبة أحد الشكلين التاليين، فإما أن يكون رفضا قاطعا للتصحیحات أو أن يتضمن مجموعة من الأدلة والحجج التي يتعين على الإدارة الرد عليها.

إن الطلب المقدم من طرف المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية بتمديد أجل الرد لا يمكن اعتباره تقديما للملاحظات، وفي هذه الحالة تصبح التصحیحات المشعر بها وكأنها قبلت ضمنا عند نهاية الأجل، وبالتالي يقع عبئ الإثبات لاحقا في حالة منازعة قضائية على عاتق المكلف بالضريبة، ولا تعتبر ملاحظات بالمفهوم القانوني طلبات المكلف بالضريبة من الإدارة لمعلومات إضافية أو في حالة طلبه لتفصيل حول التصحیحات مع أن الإشعار بالتصحيح احتوى على تسبیب دقيق لها<sup>2</sup>.

## الفرع الثاني: حق الطعن

نظرا لتباين مصلحة طرفي العلاقة الضريبة (المكلف والإدارة الضريبة) فمن الطبيعي أن تنشأ خلافات ونزاعات بينهما، خاصة عند ممارسة الإدارة الجبائية لحقها الرقابي. ولم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعتبر ضروريا لصيانة حقوق المكلف بالضريبة، ولمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبة والمكلف خاصة ما تعلق منها حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية تقديم الطعن يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة، وذلك بتقديم شكاية تأخذ الطابع النزاعي عن

<sup>1</sup> المادة 21 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021.

<sup>2</sup> محمد لعلاوي، مرجع سبق ذكره، ص 75-76.

طريق إرسال شكوى إلى المدير الولائي للضرائب. كما يمكنه التماس وقف تحصيل الحقوق المتنازع فيها وطلب الدفع المؤجل كما يمكنه اللجوء إلى لجان الطعن المتواجدة على مستوى الدائرة، الولاية، الإدارة المركزية أو التوجه مباشرة إلى المحكمة الإدارية إذا اقتنع المكلف بعدم جدوى المرور على لجان الطعن. وقبل التطرق إلى مختلف طرق الطعن والشروط القانونية المتعلقة بها إرتينا أن نقوم بتقديم تعريف للمنازعة الضريبية باعتبارها السبب الرئيسي لتقديم المكلف بالضريبة للطعن حيث تعرف على أنها:

- ذلك الخلاف الذي ينشأ بين الإدارة الضريبية والغير، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها قانون الضريبة وهي أول طريق الذي يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بالنظر في هذه المنازعة.

- كما تعرف الشكاية الضريبية على أنها: "تظلم إداري وجوبي يرفعه صاحب الصفة والمصلحة ضد قرارات غدارة الضرائب بخصوص تحديد الوعاء الضريبي أو عمليات التحصيل".

- أما فيما يخص المنازعة الضريبية الناتجة عن عمليات الرقابة والتحقيق فهي تنشأ كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية سواء الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة خلال مختلف مراحل التحقيق<sup>1</sup>.

وحدد المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة إتباع طريقين للطعن، الطريق الأول يتمثل في التظلم أو الشكاية

لدى المدير الولائي للضرائب أي الإجراء الإداري أمام الجهات المختصة (الإدارة الجبائية) وهو طريق إجباري يجب المرور عليه لكونه إجراء أساسي ممنوح للمكلف للدفاع عن حقه، كما تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الموالية لسنة إدراج جدول التحصيل، ثم اللجوء إلى اللجان الإدارية الذي يعتبر إجراء إختياري أحدثه المشرع للمحافظة على توازن القوى بين المكلف والإدارة الجبائية، غير أنه يتم الطعن أمام اللجان المختصة في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، لتلزم هذه اللجان بإصدار قراراتها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض الصريح في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة<sup>2</sup>. والطريق الثاني يتمثل في اللجوء إلى الهيئات القضائية (المحكمة الإدارية كدرجة أولى ومجلس الدولة كدرجة ثانية) لعدم جدوى المسلك الأول نظرا لرفض الإدارة الجبائية الاستجابة لطلب المكلف بشكل كلي أو جزئي أو لعدم اقتناع المكلف به، وفي هذه الحالة يفقد المكلف الحق في اللجوء إلى لجان الطعن إذا ما اختار هذا المسلك ويتضح من خلال نصوص قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بالمنازعات أن المشرع أوجب على المكلف توجيه شكواه أولاً إلى مدير الضرائب (أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى حسب الحالة) أي تظلم مسبق بغرض الحصول على قرار إداري، في حالة عدم اقتناع المكلف بهذا الأخير يمكن له الطعن فيه أمام القضاء الإداري، ويهدف المشرع من خلال إدراجه لهذه الإلزامية (تظلم مسبق) إلى:

- منح الإدارة الجبائية مهلة لمراجعة نفسها، السماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة.

- تجنب إغراق الجهات القضائية بعدد كبير من المنازعات التي يمكن إيجاد حل لها بإدارة الضرائب.

وترفع الشكوى من طرف المكلف نفسه، كما يمكن أن ترفع من طرف أشخاص مؤهلين قانوناً مثل: الوكيل

<sup>1</sup> عبد الرحيم لواج، مرجع سبق ذكره، ص 99.

<sup>2</sup> لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 40.



غير أنه إذا رفعت الشكوى عن طريق وكيل، تبقى مشروطة باستظهار وكالة قانونية هذه الوكالة تكون محررة على مطبوعة تسلمها ادارة الضرائب، في حين يستثني المحامين وأجراء المؤسسة من هذا الشرط<sup>1</sup>.

### المبحث الرابع: مراحل سير عملية التحقيق المعمق

تتلخص عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في عملية التحضير المبدئي له من خلال برمجة ملفات المكلفين الخاضعين لهذا التحقيق، وكذا الأعمال الأولية له ومن ثم مباشرة التحقيق من خلال الإشعار بانطلاق القيام بأعماله، وكذا إنطلاق البحث عن المعلومة الجبائية.

#### المطلب الأول: التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

تقوم هذه المرحلة على أساس قيام المحقق الجبائي من خلالها بجمع المعلومات عن وضعية المكلف بالضريبة، بغرض تشكيل الملف الجبائي له، وذلك عن طريق إقامة روابط مع مختلف الإدارات ليقوم بها لمباشرة الأشغال التمهيدية للمراقبة، ولضمان فعالية ممارسة المراقبة المعمقة يجب أن يتم احترام الإجراءات المنصوص عليه في هذا الصدد؛ لذلك فإن الإدارة الجبائية وبالأخص المصالح المكلفة بالرقابة، والتي تقوم بإعداد برنامج سنوي للمراقبة المعمقة و مباشرة الأشغال التمهيدية للمراقبة.

#### الفرع الأول: البرمجة ومعايير انتقاء الأشخاص الطبيعيين

يتم خلال هذه المرحلة اختيار الملفات التي تخضع لعملية الرقابة المعمقة بمراقبة التصريحات المكتتبة من قبل المكلف بالضريبة و تحضير البرامج عن طريق برمجة الأشخاص الذين سيخضعون لهذه العملية و انتقائهم وفقا لمعايير موضوعية.

#### 1- إختيار الملفات الخاضعة للرقابة

يجب على المحقق أن يسعى إلى مراقبة التصريحات المكتتبة خلال السنة التي يقوم فيها بالمراقبة، بالإضافة إلى السنوات التي لم يمر عليها أمد التقادم القانوني، بحسب أهمية المداخل المصرح بها، بما فيها الأعباء التي خصمت من الدخل الإجمالي، ويعتبر هذا الملف إجباري لكل مكلف خاضع لكل أنواع الضرائب، كما يجب التأكد أنّ كل التصريحات السنوية قد أودعت في تواريخها القانونية المحددة وعليه فإنه يمكن القول أن أعوان الإدارة الجبائية يقومون بدراسة هذه الملفات الجبائية المكونة للمكلف بالضريبة لدى إدارة الضرائب قبل البدء في الأعمال الميدانية، والغاية من دراسة هذه الملفات البحث عن العناصر التي تساهم في تنفيذ التحقيق<sup>2</sup>.

إن عملية انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعملية التحقيق لا يتم وفق معايير محددة لكن تتعلق عموما بحالات ظرفية، وتوجد عدة معايير يمكن الاعتماد عليها من أجل اقتراح الملف، والتي نذكر من بينها ما يلي<sup>3</sup>:

- 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.

<sup>1</sup> عبد الرحيم لواج، مرجع سبق ذكره، ص 98-99.

<sup>2</sup> فاطمة زعزوعة، مرجع سبق ذكره، ص 162.

<sup>3</sup> منير لواج، عبد الرحيم لواج، مرجع سبق ذكره، ص 103.

- عندما تتوفر دلائل ومؤشرات تمس صدق التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي حين إخضاع المكلف للرقابة على الوثائق بالنسبة للمستغل الشخصي للمؤسسة أو المسيرين أو الشركاء.

- الأشخاص الذين خضعوا لمختلف أشكال الرقابة الجبائية الأخرى (الرقابة على الوثائق، تحقيق في المحاسبة...إلخ) ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس حقيقة مداخيلهم بالنسبة للمستغل الشخصي للمؤسسة، أو المسيرين أو الشركاء.

- الأشخاص الذين لم يتم إحصاؤهم من طرف الإدارة الجبائية أي الذين ينشطون في القطاع غير الرسمي إلا أن نمط حياته يوحي بوجود مؤشرات ودلائل تبرز مداخيل هامة قد تم إخفاؤها بطرق تحايل معقدة.

- الأشخاص الذين أنفقوا مبالغ مالية مهمة في تعاملات مالية ككثراء عقارات أو الاستحواذ على حصص أو أسهم في شركات، دون أن يكون لهم دخل مكافئ للمبالغ التي أنفقوها في تلك التعاملات المالية.

## 2- تحضير البرامج:

قبل نهاية كل سنة، يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين الذين من المحتمل أن يخضعوا للمراقبة المعمقة بعد دراسة كاملة لكل ملفات المكلفين، وبعد ذلك ترسل القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليمياً من أجل دراستها. وتعد مديرية الضرائب الولائية قائمة نهائية والتي تسندها إلى رئيس مكتب المراقبة الجبائية من أجل تنفيذها، وترسل نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، وهي بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية من أجل المصادقة عليها<sup>1</sup>.

ويمكن إجمالاً تلخيص إجراءات البرمجة في المديرية العامة للضرائب كالتالي<sup>2</sup>:

- اقتراح ملفات المكلفين للمراقبة في المصلحة الرئيسية للتسيير بمركز الضرائب ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب.

- إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى المديرية الجهوية للضرائب.

- إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى مديرية الأبحاث و المراجعات من أجل اعتماد البرنامج السنوي من طرف مديرية الأبحاث والمراجعات وإرساله إلى المصالح الجهوية والولائية المكلفة بالتنفيذ.

- تنفيذ برنامج مراقبة عن طريق مصلحة الأبحاث و المراجعات.

- تنفيذ برنامج مراقبة عن طريق المديرية الولائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين عن طريق نيابة مديرية الرقابة الجبائية.

- إعداد الجداول بعد تقرير المراقبة، ثم إرسالها إلى القبضة للتحويل.

- تسديد الحقوق و الغرامات من طرف المكلفين.

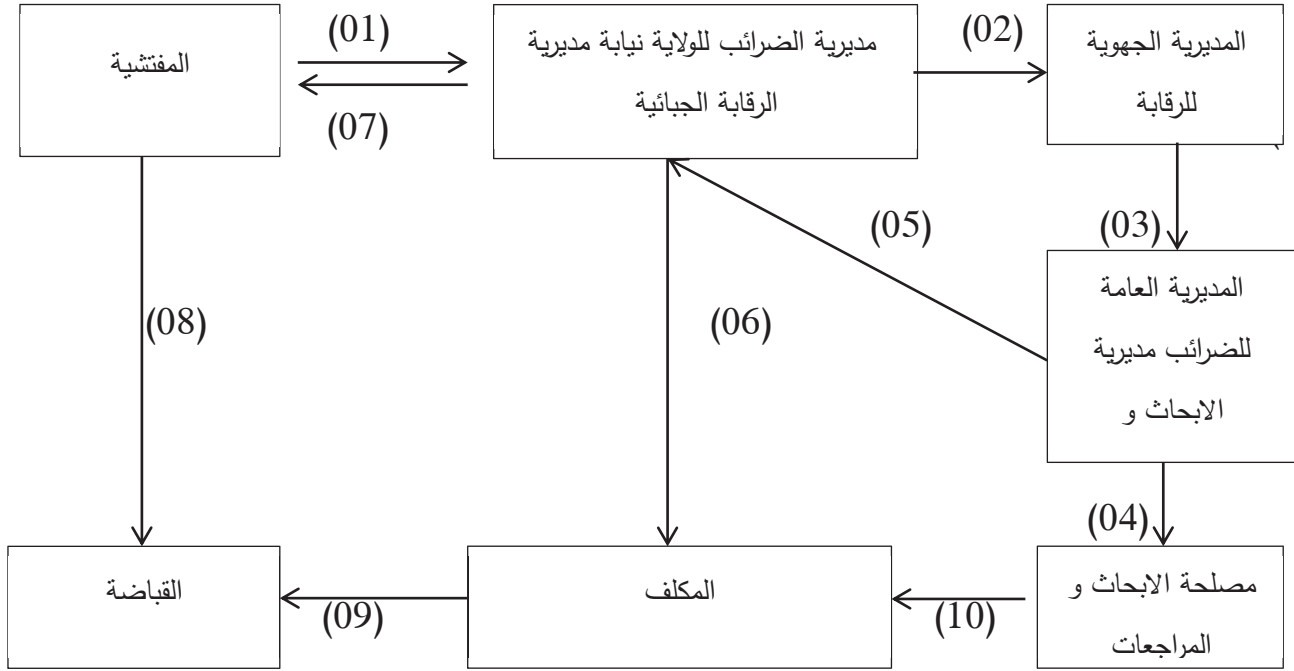
والشكل الموالي يوضح إجراءات إختيار المكلفين الذين سيخضعون للتحقيق المعمق:

<sup>1</sup> ناصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2007، ص 108.

<sup>2</sup> فاطمة زعزعة، مرجع سبق ذكره، ص 162.



الشكل رقم (1): إجراءات اختيار المكلفين الخاضعين للتحقيق المعمق



المصدر: عوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 82.

### الفرع الثاني: الأعمال الأولية للمراقبة

تتلخص الأعمال الأولية للمراقبة قبل مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في معرفة المعلومات المتعلقة بالمكلف سواء بسحب ملفه الضريبي، أو طلب معلومات عنه من مصادر خارجية.

#### 1- سحب الملف الضريبي الخاص بالمكلف

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 من أجل:

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المرآب
- التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل، مراقبة إن كان الخضوع للضريبة قد احتوى مجمل المداخل، وذلك بفحص كشوفات الضريبة ونسخ كل الإنذارات للمكلف إن وجدت<sup>1</sup>.

#### 2- البحث عن المعلومة الجبائية لدى الغير

يجب على المحقق أن يبحث عن المعلومات التي لها صلة بجباية المكلف بالضريبة، والتي تفيده أثناء رقابته المعمقة، باللجوء إلى كل الأطراف التي تحوز على المعلومات المتعلقة بالمكلف محل الرقابة، عن طريق إرسال كشوفات و بطاقات المعلومات و هذه المعلومات تساهم في ضبط أداء الضريبة و ذلك بأن يتحصلوا على كافة المعلومات التي تكون لدى الغير سواء هياكل أو أشخاص عمومية وخاصة حول وضعية المكلف و ذمته المالية. المكلف بالضريبة محل التحقيق و ذمته المالية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> مليحة حمادي، نصيرة موسى، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب والغش الضريبي، مجلة المشكاة في الاقتصاد والتنمية والقانون، جامعة سيدي بلعباس، المجلد 01، العدد السادس، 2017، ص 125.

<sup>2</sup> فاطمة زعزوعه، مرجع سبق ذكره، ص 164.

**المطلب الثاني: مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية**

بعد انتهاء مرحلة التحضير تأتي مرحلة انطلاق أعمال التحقيق المحاسبي بدءا بعملية إشعار المكلف بذلك ومرورا بالقيام بعملية البحث عن المعلومات المتعلقة بالمكلف قيد التحقيق مع الأخذ بعين الاعتبار فترة التحقيق.

**الفرع الأول: الإشعار بقيام أعمال التحقيق المعمق**

التحقيق المعمق للوضعية الضريبية الشاملة ليس رقابة مفاجئة أين يتدخل المدقق لدى المكلف بالضريبة فجأة، بل يجب أن يعلم إلزاميا ومسبقا بإرادة إدارة الضرائب بإخضاعه لهذا النوع من التدقيق، وأيضا إعلامه بحقوقه وخاصة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره.

وعليه لا يمكن مباشرة هذا التدقيق دون إعلام المكلف بالضريبة المعني بذلك مسبقا، بإرسال إشعار بالتدقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوما، ابتداء من تاريخ الاستلام، ويعود لإدارة الضرائب إثبات أنه تم إرسال أو تسليم الإشعار بالتدقيق قبل البدء في التدقيق. فيجب أن يعلم المكلف بالضريبة 15 يوما قبل التاريخ الفعلي لأول عملية تدقيق، هذا الأجل إلزامي حتى يسمح للمكلف بالضريبة لممارسة حقه في الدفاع، والتحضير وتجميع الوثائق وضمان مستشار لمساعدته أثناء مجابهة المدققين<sup>1</sup>.

**الفرع الثاني: انطلاق البحث عن المعلومة الجبائية**

تعتبر عملية جمع المعلومات مرحلة أساسية في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، حيث يقوم المحقق بجمع المعلومات من خلال التدخل في عين المكان باستعمال حق الاطلاع، ثم يتصل بجميع المؤسسات التي لها علاقة بالمكلف بالضريبة وخاصة المؤسسات المالية.

**1- بطاقة وضعية ممتلكات المكلف**

وهي استمارة تحدد فيها الممتلكات المكتسبة (عقارات، منقولات)، والحسابات البنكية المفتوحة وكل معلومة متعلقة بوضعية ممتلكات الشخص وترسل إلى المكلف مع إشعار بالمراقبة مع منحه أجل رد كاف من أجل التصريح بممتلكاته بشكل دقيق وكامل، ويمكن للمحقق أن يكمل ملئ استمارة بكل معلومة أو مؤشر يمكن أن يفيد المحقق من أجل تقدير الدخل المصرح به، ويمكن أيضا أن يمتنع كليا أو جزئيا عن ملأ هذه البطاقة لأن هذه البطاقة ليس لها طابع إجباري، وفي هذه الحالة على المحقق أن يتحصل على المعلومات المرغوبة باللجوء إلى طلبات التبرير أو التوضيح والتي لها طابع إجباري<sup>2</sup>.

**2- طلبات التبرير والتوضيح**

عند تنفيذ المراقبة العميقة، يمتلك المحققين الحق في طلب معلومات أو مؤشرات أو تبريرات التي تتعلق بالوضعية الجبائية بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي، ورفض الرد من قبل المكلف يمكن أن يؤدي إلى إجراء التبرير التلقائي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> أحمد فنيديس، مرجع سبق ذكره، ص 230.

<sup>2</sup> مصطفى عوادي، يوسف زين، مرجع سبق ذكره، ص 74-75.

<sup>3</sup> ناصر رحال، مرجع سبق ذكره، ص 113.

**2-1- طلبات التبرير:** لقد حدد القانون مجال هذه الطلبات، حيث لا يمكن أن تصاغ إلا في الحالات التالية:

- الوضعية المادية وتكاليف أسرة المكلف.
  - التكاليف المقطوعة من الدخل أو التي تمتلك الحق في خصم الضريبة على الدخل.
  - المداخل والممتلكات في الخارج.
  - العناصر التي تهدف أساس الرسم العقاري.
  - العناصر التي جمعها المصلحة عن المكلف والمتعلقة بتحقيقه مداخل أكبر من تلك المصرح بها.
- 2-2- طلبات التوضيح:** يمكن للمصلحة أن تطلب من المكلف توضيحات على عدم التجانس الملحوظ بين مختلف المعطيات المذكورة في التصريح بالدخل الإجمالي أو بين هذه المعلومات وتلك المذكورة في التصريحات السابقة، أو بين مضمون التصريحات المكتتبه والمعلومات التي في حوزة الإدارة الجبائية.

### 3- طلبات كشوفات الربط وبطاقة المعلومات

إن كشوفات الربط وبطاقة المعلومات تهدف إلى مراقبة وتكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء مهمته، ويجب أن تحرر بشكل واضح حتى تمكن المؤسسات المراسلة من الرد عليها بشكل صحيح<sup>1</sup>.

### 4- البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق التدخل في عين المكان

حتى يتأكد المحقق الجبائي من المعلومات التي قد يتضمنها الملف الجبائي للمكلف المحقق معه من جهة، وسعيه للحصول على معلومات إضافية عنه من جهة أخرى، يتطلب من المحقق الجبائي الانتقال إلى بعض الأماكن التي قد توفر له الكثير من المعلومات تفيد في إيجاد إجابات مقنعة عن بعض التعقيدات التي قد تعترض عملية التحقيق، وأهم الأماكن التي يمكن الانتقال إليها نذكر على الخصوص الآتي<sup>2</sup>:

- المؤسسة أو المؤسسات التي هو شريك فيها.
- المؤسسات البنكية والصندوق الوطني للتوفير و الاحتياط.
- مصالح البلدية ومديرية البناء والتعمير للإطلاع على رخصة أو رخص البناء.
- كما يمكن للمحقق مراسلة المديرية العامة للضرائب على مستوى مديرية البحث والمراجعات من أجل الحصول على معلومات من طرف السلطات الأجنبية، عندما يتأكد من وجود مداخل بالخارج.

### الفرع الثالث: فترة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية

لا يمكن أن يتجاوز التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة مدة أقصاها سنة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه (طبقا للمادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية) وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة وبناء على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات توضيح أو تبرير الأرصدة في الخارج (طبقا للمادة 21-4 من قانون الإجراءات الجبائية).

كما تمدد هذه الفترة إلى ثلاثين يوما (30)، وبالأجل الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات

<sup>1</sup> مصطفى عوادي، يوسف زين، مرجع سبق ذكره، ص 75.

<sup>2</sup> أحمد بساس، مرجع سبق ذكره، ص 202.

الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر لدى المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج (طبقا للمادة 21-4 من قانون الإجراءات الجبائية). وتمدد الفترة المذكورة في الفقرة الثالثة أعلاه إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي، عند إجراء التحقيق (طبقا للمادة 21-4 من قانون الإجراءات الجبائية)<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: طرق إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة

نظرا لغياب وثائق الإثبات أو حتى مع وجودها دون استطاعة العون المحقق الاستعلام منها عن المبلغ الحقيقي للوضعية المالية للمكلف لبعض العناصر الذي يركز إعادة تقييم أسس فرض ضريبة الدخل الإجمالي عليها، يتطلب الأمر الرجوع إلى جملة معايير محددة وفقا لنمط معيشة المكلف، هذه المعايير التي تهدف في مقارنة المداخيل الفعلية مع المصرح بها، والفرق يعبر عن مداخيل غير مصرح بها لإخضاعها للضريبة.

### الفرع الأول: تقييم العناصر العينية المحددة لدخل المكلف

يتم تقييم ممتلكات المكلف ومصاريفه من خلال مقارنتها بالأسعار الموجودة على أرض الواقع وذلك نظرا لغياب الوثائق الإثباتية لذلك، ولتقييم هذه العناصر يقوم المراقب بمراجعة قيمة العناصر المحددة وفقا للتقييم المحدد كما في الجدول التالي:

جدول رقم (05): إعادة تقييم العناصر العينية

بيان العنصر	طريقة التقييم	الملاحظات
المنقولات أو السيارات	مبالغ الفواتير أو الأسعار المحددة مقارنة مع المواد المماثلة في الواقع	مراعاة سنة الحيازة وطبيعة المواد
	إذا كانت جديدة ينبغي معرفة السعر من خلال وكلاء السيارات أو وثيقة الإسترداد. مراعاة حالة السيارة وأول سنة في السير.	مراعاة حالة السيارة وأول سنة في السير، والمسافة التي قطعتها.
	إذا كانت قديمة يعاد تقييمها بسعر السوق.	تخفيض تقديري من 10% إلى 20% مع مراعاة حالة السيارة.
سفن الزهة	السعر في الفاتورة أو وثيقة D3 إذا كانت مستوردة	مراعاة الغرض من استعمالها
العقارات	القيمة الحالية للعقار المأخوذة عن مصالح التسجيل والتقييمات	الأخذ بعين الاعتبار فترة التقييم وسعر السوق
شهرة المحل	المبلغ المعاد تقييمه من طرف مصلحة التقييمات والأسعار	مراعاة مكان تواجد المحل
الصيانة العائلية+ النفقات اليومية	يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف	عدم المبالغة في تقييم التكاليف
الأسفار والتنقلات	يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف	عدم المبالغة في تقييم التكاليف
المخزونات	الإحتفاظ بما هو موجود في المحاسبة	مراقبة فواتير الشراء والوصولات

المصدر: بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999 - 2009)، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2011، ص 147.

<sup>1</sup> صلاح الدين عقر الدماغ، مدى تحقق التوازن بين المكلف بالضريبة ومصلحة الخزينة العمومية في قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة سكيكدة، 2012، ص 68.

يتم استخراج الفرق بين المبالغ المعاد تقييمها والقيمة المكتتبه في التصريحات والتي يتم اعتبارها مداخيل غير مصرح بها وبالتالي يتم إعادة إخضاعها للضريبة إضافة إلى الغرامات الناتجة عنها.

### الفرع الثاني: تقييم العناصر المالية المحددة لدخل المكلف

يسمح تحليل الحسابات المالية بالكشف عن المداخيل غير المصرح بها من طرف المكلف ومعرفة مصدر هذه المداخيل وذلك من خلال مقارنة الحسابات البنكية مع المداخيل المصرح بها.

#### 1- تحليل الحسابات المالية (دائن، مدين): وتنقسم إلى<sup>1</sup>:

**1-1- تحليل حساب البنك (الدائن):** الهدف من هذا التحليل هو معرفة المساهمات المالية للمكلف ومقارنة المداخيل الدائنة من الحسابات البنكية مع المداخيل المصرح بها، ويسمح ذلك بمعرفة الرصيد الدائن الذي لم يتم تبريره من خلال كونه لا يتناسب مع المداخيل المعروفة لدى المصلحة، حيث يقوم المحقق بعزل الدائن الصافي وإبعاد التحويلات من حساب إلى حساب لاكتشاف التضخم في موازنة الخزينة، ثم مقارنة الدائن الصافي مع المداخيل المعروفة المصدر وفي هذه الحالة يتم التوصل إلى ثلاثة حالات تفسر كما يلي:

- مجموع الدائن الصافي يساوي مجموع المداخيل المعروفة وهو ما يعني ضرورة مواصلة البحث وخاصة فيما يخص الحسابات النقدية.

- مجموع الدائن الصافي أقل من المداخيل المعروفة وهذا يعني أن المكلف له حسابات غير معروفة وغير مبررة، أو أنه تحصل على مداخيل بشكل نقدي.

- مجموع الدائن الصافي أكبر من المداخيل المعروفة وهذا يعني أن هناك دخل غير معروف المصدر، وأن المكلف قد تهرب من دفع الضرائب المترتبة عليها إذا لم يقم بإثباتها وتبريرها بطريقة قانونية ومقتنعة.

**1-2- تحليل حساب البنك (المدين):** يسمح تحليل المدين البنكي بمعرفة المسحوبات الخاصة بالمكلف عن طريق فحص العمليات المدينة من خلال دفتر الشيكات المستعملة والمقدمة من طرف المكلف وتحديد المستفيدين من السحب والشيكات المسحوبة وطبيعة التعاون مقابل للسحب، وفي حالة رفض المكلف تبرير هذه المعلومات يتم اللجوء إلى الهيئات والمؤسسات المالية المختصة لتفسير ذلك، ويفضل الحصول على هذه المعلومات من طرف المكلف وذلك لما لها من أهمية للمراقب تتمثل في الحصول على المعلومات التالية:

- إحصاء السحب النقدي.
- إحصاء نفقات مسار الحياة عن طريق البنك.
- إحصاء نفقات مسار الحياة غير المعروفة.
- تحديد تمويل الذمة المالية وتحديد العناصر الممولة.

#### 2- تحليل الحسابات المالية باستخدام الموازين:

بعد جمع المعلومات السابقة المتعلقة بالحسابات المالية، يتم استخدام الموازين التي تسمح بمقارنة المداخيل المحققة مع المداخيل الفعلية المصرح بها، سواء تم ذلك في جدول ميزانية الخزينة أو الميزان الشامل الإجمالي.

<sup>1</sup> بوشري عيد الغاني، مرجع سبق ذكره، ص 148-149.

2-1- إنشاء جدول ميزانية الخزينة:

يتم اللجوء إلى جدول ميزانية الخزينة في حالة ما إذا تمكن العون المحقق من فصل المداخل الشخصية للمكلف مع مداخل مؤسسته، حيث يعمل هذا الجدول على إخراج الفروقات الموجودة بين المتاحات المستخرجة (المنجزة) والمتاحات المستعملة (الموظفة) كما يلي:

الجدول رقم (06): ميزانية الخزينة

البيانات	n-3	n-2	n-1	N
المتاحات المستخرجة: الرصيد 01/01 الحسابات البنكية الحسابات البريدية حسابات التوفير				
<b>المجموع (1)</b>				
السحب المنجز في مؤسسة أشخاص الأجور مداخل أخرى بيع عقارات بيع منقولات المقبوضات الموثقة والمقبوضة المقبوضات المختلفة والمعفية				
<b>المجموع (2)</b>				
<b>المجموع الأول (1)+(2)</b>				
المتاحات المستعملة: الرصيد إلى 31/12 الحسابات البنكية الحسابات البريدية حسابات التوفير				
<b>المجموع (1)</b>				
المساهمات المنجزة في شركة أشخاص ضرائب المستخدمين المدفوعة مشتريات العقارات مشتريات المنقولات القروض المقدمة للآخرين النققات المصرح بها تسديد القروض نققات المعيشة				
<b>المجموع (2)</b>				
<b>المجموع الثاني (1)+(2)</b>				
<b>الفروقات (المجموع الأول - المجموع الثاني)</b>				

المصدر: عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي " دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة (2000-2010) "، مذكرة ماجستير، جامعة المدية، 2012، ص 137.

إذا كان مجموع المتاحات المستخرجة أكبر من مجموع المتاحات المستعملة، حيث نسبة الزيادة تفوق 25% من المداخيل المصرح بها، فهذا يعني أن هناك مداخيل غير مبررة وجب على المكلف تبريرها، وإلا فإن العون المحقق يقوم باقتراح التسويات اللازمة باعتبارها مداخيل مهربة لآبد من إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي وذلك من خلال التبليغ الأولي وفقا للمراحل المشار إليها سابقا، في حين إذا كان مجموع المتاحات المستخرجة أقل من مجموع المتاحات المستعملة فهذا يعني أن المكلف في وضعية مالية مريحة، وبالتالي فإن كل المصاريف مبررة، وعليه يتم تبليغ المكلف بأن النتائج المصرح بها مقبولة وبدون اقتراح أي تعديل عليها.

## 2-2- إنشاء الميزان الشامل الإجمالي: إن الميزان الشامل الإجمالي يتم اللجوء إليه في حالة تعذر المكلف

التفريق بين حركة الحساب البنكي للمكلف، وحركة حساب مؤسسته. كما يعود أيضا للأسباب التالية<sup>1</sup>:

- انعدام أو المسك غير الجيد للمحاسبة أو الحسابات.

- المداخيل أو الأرباح حددت بشكل جزافي.

فهذه الحالات تصعب على العون المحقق معرفة حركة الأموال بدقة من وإلى شركة المكلف، وعليه لآبد من

ضرورة إعداد حساب الخزينة التجاري، الذي يبين بدقة المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة حسب

طريقة الميزان الشامل الإجمالي:

### جدول رقم (07): الميزان الشامل الإجمالي

التكاليف	المداخيل
- دفع الضرائب المهنية	- الأرباح الصناعية والتجارية المقيمة جزافيا
- مشتريات العقارات أو المنقولات خلال السنة	- مبيعات العقارات أو المنقولات خلال السنة
- تكاليف حيازة العقارات	- الإهلاكات المأخوذة بعين الاعتبار لتحديد الربح
- الرصيد الصافي الإيجابي أو السلبي لحسابات الحقوق	- الصافي الخاضع للضريبة
- أو الديون في بداية المدة	- مخزون أول المدة
- مخزون نهاية المدة	- الرصيد الصافي الإيجابي أو السلبي لحسابات
	- الحقوق أو الديون في بداية المدة
<b>حسابات الخزينة المهنية (الرصيد النهائي)</b>	<b>حسابات الخزينة المهنية (الرصيد الأولي)</b>
- الحسابات البنكية	- الحسابات البنكية
- الحسابات البريدية	- الحسابات البريدية
- حسابات الخزينة العمومية	- حسابات الخزينة العمومية
- دفتر التوفير والاحتياط	- دفتر التوفير والاحتياط

المصدر: عبد الغني كحلة، مرجع سبق ذكره، ص 139.

### المطلب الرابع: تبليغ النتائج وإقفال الملف

في الأخير وبعد قيام المحقق بفحص محاسبة المكلف بشكل كلي يتوصل هذا الأخير إلى نتيجتين إما صحة وصدق التصريحات المقدمة من طرف المكلف أو العكس وفي كلا الحالتين يتوجب على المحقق الجبائي القيام

<sup>1</sup> عبد الغني كحلة، مرجع سبق ذكره، ص 138.



القيام بتبليغ النتائج المتوصل إليها إلى المكلف بالضريبة صاحب الشأن الذي شمله التصحيح الجبائي و يعتبر أيضا وجها لأحد مظاهر الوجاية في التصحيح الجبائي، حيث يلتزم المحقق بإبلاغ المكلف بالأخطاء والتجاوزات التي تمت معاينتها خلال عملية التحقيق، ويتم ابلاغ المكلف بنتائج التحقيق عن طريق إرسال اشعار بالتقويم أولي ثم إرسال بالتقويم النهائي بعد منح المكلف مهلة قانونية للرد على الإشعار الأولي يتبعها إصدار الأوردة (الجداول) ثم ينهي المحقق عمله في الختام بكتابة التقرير النهائي والذي يعتبر ملخص شامل لعملية التحقيق.

### الفرع الأول: التبليغ الأولي

يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا ومصاغًا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام بذلك، حيث تنص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية "... يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام"، إضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي الأسس القانونية المعتمد عليها، وأن يتضمن شرح مفصل للطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل الأسس الضريبة المصرح بها في التصريحات الشهرية أو السنوية حتى يتسنى للمكلف فهمه، ويقوم المحقق من خلال هذا الإبلاغ بتبيان جميع التعديلات التي قام بها وقد حدد المشرع الجبائي مدة أربعين يوما يتم حسابها من يوم استلام المكلف للإشعار لتلقي رد المكلف على هذا التبليغ يجب أن يحتوي الإشعار بالتقويم الأولي على<sup>1</sup>:

- أسماء وألقاب ورتب المحققين الذين قاموا بعملية التحقيق.
- تحديد الأسباب التي أدت إلى التصحيح.
- ذكر المواد القانونية المطابقة التي تم الاعتماد عليها في تأسيس الحقوق المسترجعة.
- ذكر أسس الإخضاع الضريبي: الضرائب، الرسوم، الوثائق التي تم الاطلاع عليها لفترة محل التحقيق.
- الإشارة إلى حق المكلف بالضريبة للاستعانة بمستشار من اختياره، والمهلة القانونية للرد.

### الفرع الثاني: التبليغ النهائي

عند إرسال التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة ينتظر العون المدقق انتهاء الآجال القانونية للرد الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، ويكون في ذلك أما ثلاث حالات يمكن حدوثها<sup>2</sup>:

- **رد المكلف على الإبلاغ في المدة المحددة قانونيا:** وذلك بإصدار ملاحظاته الخاصة على مضمون التبليغ والتي من الممكن أن تكون موضوعية ومبررة وبالتالي يتم قبولها من طرف المحقق.
- **عدم رد المكلف:** في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة والمبلغة يتم اعتمادها بصفة نهائية، ويتم اعتبار عدم رد المكلف بمثابة قبول ضمنى للنتائج التحقيق.
- **رد المكلف خارج الآجال القانوني:** وذلك عندما تكون حجج المكلف مقبولة من الأفضل أن تصحح الأسس المبلغة من أجل إقامة بشكل ملائم جدول فرض الضريبة إضافي.

<sup>1</sup> عبد الرحيم لواج، مرجع سبق ذكره، ص 113.

<sup>2</sup> مصطفى عوادي، يوسف زين، مرجع سبق ذكره، ص 89.



بعد قراءة ودراسة الرد والاطلاع على الملاحظات والاعتراضات مع فحص البيانات والوثائق المرفقة، يقرر العون المدقق قبولها أو رفضها وفي حالة القبول يجب تصحيح بعض النقاط المثارة والتي يراها واجبة التعديل لهدف إجراء تقييم ثاني ونهائي يتم إعلامه للمكلف عن طريق التبليغ النهائي والذي يجب كذلك أن يكون مفصلاً ومصاغ بشكل جيد، وعلى المكلف بالضريبة قبول التقييم النهائي المعدل والأسس الجديدة للضريبة لكونها غير قابلة للتعديل مرة أخرى<sup>1</sup>.

وفي الأخير كتابة تقرير التحقيق الذي يعتبر آخر استمارة يملئها العون المحقق، وتعتبر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية والتي يتم من خلالها إقفال عملية التحقيق الذي يجب أن يبين مجموع المعلومات التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها وكذا تقييم نتائج التحقيق. ويتم إلحاق التقرير النهائي بشكل إلزامي بمجموعة من الوثائق التي توجه إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية الأبحاث والمراجعات.

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 81.

## خلاصة

من خلال التطرق إلى هذا الفصل تم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية تعتبر من أهم الوسائل المنتهجة لمكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، وذلك لكون أن الإدارة الجبائية تعتمد عليها بشكل كبير من أجل معرفة مصداقية تصريحات المكلف واسترجاع الأموال المتهرب منها في ظل مكافحة التهرب الضريبي. ومن أجل تحقيق أهداف الرقابة الجبائية عمل المشرع على وضع إطار قانوني وتنظيمي لها، وهذا بوضع عدة هيئات وإدارات من شأنها تفعيل الرقابة الجبائية وتنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف من خلال سن مجموعة من القوانين التي تشكل مجموعة من الحقوق والالتزامات وكذا الضمانات الممنوحة للمكلف. وفي هذا الإطار تتعدد طرق وأنواع الرقابة الجبائية من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق إلى التحقيق في المحاسبة الشامل والمصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وكل هذه الطرق للرقابة الجبائية هدفها العام التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف والتحقيق في الوضعية المالية الإجمالية للمكلفين الطبيعيين.

## الفصل الثالث

مساهمة التحقيق المعمق في الوضعية

الجبائية في تحديد الوعاء الحقيقي

الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي

## للضريبة على الدخل الإجمالي

**تمهيد**

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث، والذي تناولنا فيه الإطار المفاهيمي والإجرائي للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة باعتباره أداة رقابية مهمة في كشف الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي قصد الوصول إلى التقدير السليم للضريبة، كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي من خلال القيام بدراسة تطبيقية لمديرية الضرائب لولاية جيجل وتسلط الضوء على متطلبات البحث، بتقديم تعريف عام لمديرية الضرائب لولاية جيجل، قبل التطرق الى العرض المفصل للمديريات الفرعية مع التركيز على المديرية الرقابية كإطار تنظيمي لدارستنا من خلال المبحث الأول.

أما فيما يخص المبحث الثاني والثالث فقد قمنا بتخصيصهما لدراسة حالتين حول الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة على مستوى مديرية الضرائب لولاية جيجل.

## المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية جيجل

تضم مديرية الضرائب خمس مديريات فرعية وتعتبر المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من أهم هذه الفروع كونها تقوم بمهام حساسة متمثلة في الرقابة الجبائية وسنتطرق إلى التعريف بمديرية الضرائب والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية مع تقديم الهيكل التنظيمي لها بالإضافة إلى مهام كل منهما.

### المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية جيجل وأهم مهامها

نشأت مديرية الضرائب لولاية جيجل سنة 1992م طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23-02-1992م، الذي بموجبه تم إعادة هيكلة المصالح الخارجية لوزارة المالية، وتضم عدة فروع ومن أهم هذه الفروع المديرية الفرعية للرقابة الجبائية نظرا للدور الذي تلعبه في الحفاظ على أموال الخزينة.

### الفرع الأول: مديرية الضرائب لولاية جيجل

وردت العديد من المراسيم التي تناولت التعريف بمديرية الضرائب الولائية وبيان دورها الجبائي ضمن النظام الجبائي العام للدولة، وفي ما سيأتي سنتطرق إلى التعريف بمديرية الضرائب الولائية لولاية جيجل وأهم مهامها.

#### 1- تعريف مديرية الضرائب:

هي هيئة مالية تابعة للمديرية المركزية تقوم بتنظيم السياسة المسطرة من طرف الإدارة العامة للضرائب وتضمن ممارسة السلطة السليمة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، وبهذه الصفة تسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة.

#### 2- مهام مديرية الضرائب لولاية جيجل: تقوم مديرية الضرائب لولاية جيجل بعدة مهام نذكرها فيمايلي<sup>1</sup>:

##### 1-2- في مجال الوعاء:

- تنظم جميع العناصر اللازمة لإعادة التقديرات الجبائية.
- تصدر الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدولية.

##### 2-2- في مجال التحصيل:

- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوة.
- تضمن الرقابة القبليّة وتصفي حسابات تسيير القابضين.

##### 3-2- في مجال الرقابة:

- تنظم جميع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتابع وتقوم نتائجها.

##### 4-2- في مجال المنازعات:

- تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات.
- تتابع القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.

<sup>1</sup> تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، www. Dgi. Gov. Dz، تم التصفح بتاريخ 2022/06/10.

## 2-5- في مجال الوسائل:

- تقدر إحتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية وتعد تقديرات الميزانية لذلك.
- تضمن تسيير المستخدمين والإعتمادات المخصصة لهذه المصالح.

### الفرع الثاني: المديرية الفرعية لمديرية الضرائب

تشرف مديرية الضرائب لولاية جيجل على جميع الهيئات الولائية للضرائب التابعة لها وذلك بوضع مخطط منهجي هادف، وتنقسم إلى خمس مديريات فرعية، لكل واحدة منها مهام وأهداف مسطرة متعلقة بها إلا أننا سخصص للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية فرعا كاملا كونها تتعلق بمحل دراستنا .

#### 1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: تعتبر من أهم المديريات وهي وتضم أربع مكاتب:

**1-1- مكتب الجداول:** من مهامه المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم، إعداد وتسليم نسخ ثانية من الإنذارات، تحفيز تبالغ الجماعات المحلية بالعناصر الضرورية للقيام بعملية إعداد الميزانية الأولية.

**1-2- مكتب الإحصائيات:** يكلف بجمع الحالات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل، مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

**1-3- مكتب التنظيم والعلاقات العامة:** يكمن جوهر عمل هذا المكتب بصورة عامة في توزيع العمليات والمناشير والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية والمديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع أو لتنظيم الجبايين.

#### 1-4- مكتب التنشيط و المساعدة: من أبرز مهامه التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية

للضرائب، وتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها، متابعة تقارير التحقيق ومعالجتها.

**2- المديرية الفرعية للتحصيل:** يكمن دور هذه المديرية في العمل على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم وذلك بالإشراف على متابعة وتقييم عمل قباضات الضرائب وتضم هذه المديرية الفرعية ثلاثة مكاتب هي:

**1-2- مكتب مراقبة التحصيل:** من بين أبرز مهامه دفع نشاطات التحصيل وإعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية، وإلى كل الهيئات المعنية بذلك، الحفاظ على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات، إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

**2-2- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله:** يعمل هذا المكتب على متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المنكفل بها، المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة، بالإضافة إلى التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها.

### للضريبة على الدخل الإجمالي

**2-3- مكتب التصفية:** ومن بين مهامه هذا المكتب مراقبة عمليات التكفل بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي يعدها قابضوا الضرائب والمصادقة عليها، والقيام بتجميعها وإرسالها إلى الإدارة المركزية.

**3- المديرية الفرعية للمنازعات:** تتكفل هذه المديرية بالمنازعات التي تنشأ بين المكلفين وإدارة الضرائب وتفصل في القضايا ذات المبالغ المهمة كما تعمل هذه المديرية الفرعية على ضمان التكفل بكل الشكايات المقدمة سواء التي تأخذ طابع نزاعي أو طابع إعفائي ومتابعة كل القضايا المرفوعة أمام الجهات القضائية، وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي:

**3-1- مكتب الاحتجاجات:** يتكفل هذا المكتب باستلام دراسة الطعون الهادفة إلى إرجاع الحقوق أو إلغاء القرارات الملاحقة أو المطالبة بأشياء محجوزة، بالإضافة إلى استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

**3-2- مكتب لجان الطعن:** يقوم هذا المكتب بدراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي. وكذلك تلقي مختلف الطلبات التي يتقدم بها قابضوا الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن.

**3-3- مكتب المنازعات القضائية:** يعمل على إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة والدفاع على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

**4- المديرية الفرعية للوسائل:** تختص هذه المديرية بتوفير كل الوسائل المادية والبشرية الضرورية لعمل كل المديرية الفرعية الأخرى وكذا المصالح الخارجية وتضم هذه المديرية الفرعية أربعة مكاتب وهي:

**4-1- مكتب الموظفين والتكوين:** ومن مهامه تسيير المستخدمين ومتابعة مساهم المهني، تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماع وتولي أمانتها، المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطهم.

**4-2- مكتب عمليات الميزانية:** يتكفل هذا المكتب بدفع الرواتب وأجور المستخدمين، وكذا تسديد نفقات الإدارة.

**4-3- مكتب الوسائل:** يتكفل بجرد العتاد والوسائل (شراء كل الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب للولاية).

**4-4- مكتب متابعة المطبوعات:** من مهامه ضمان توريد وتوزيع المطبوعات الجبائية الخاصة بالتصريحات الجبائية إلى المصالح المعنية كالمفتشيات والقابضات، فرق التحقيق.

### الفرع الثالث: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تعتبر المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ذات أهمية كبيرة شأنها شأن باقي المديرية الفرعية لمديرية الضرائب، وهي هيئة إدارية تابعة للمديرية الولائية للضرائب تلعب دور الوسيط بين المكلف بالضريبة ومديرية الضرائب ويتمثل دورها الأساسي في مكافحة الغش الضريبي من خلال مراقبة سير الأنشطة التجارية والصناعية

## للضريبة على الدخل الإجمالي

عبر الولاية والتحقيق في أرقام الأعمال المصرح بها من قبل المتعاملين في البحث عن المعلومات الجبائية من مصدرها الأصلي، أي أنها تقوم بالإشراف على كل ما يتعلق بملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين للمراجعة. وتقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بعدة مهام من بينها:

- الإشراف على كل ما هو متعلق بملفات المكلفين بالضريبة والخاضعين للمراجعة بدءا من برمجة الأشخاص المشكوك فيهم والواجب مراجعتهم وصولا إلى تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية المراجعة وإعداد التقارير وإرسالها إلى الإدارة المركزية.

- دراسة وإقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من المراقبة.

- البحث عن أسباب التهرب الضريبي وإيجاد حلول وإقتراحات ناجحة لهذا المشكل.

- إجراء دراسات خاصة على مختلف مميزات شعب الأنشطة الاقتصادية.

وتتكون المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من أربعة مكاتب وهي:

**1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:** هذا المكتب مكلف ب:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة.

- برمجة تدخلات مفتشيات الضرائب التي يقوم بها المكتب وجمع المعلومات وتقديمها إلى مكتب البطاقات ومراقبة المعلومات.

- تقدير نشاطات مكتب المفتشيات وهذا من أجل وضع الإقتراحات التي من الممكن أن تسهل عملية البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

**2- مكتب البطاقات والمقارنات:** يتكلف هذا المكتب ب:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة من طرف المكلفين.

- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.

- تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم وذلك بالإسراع في توزيع معلومات هذا الجدول.

**3- مكتب المراجعات الجبائية:** يتم تنظيم هذا المكتب على شكل فرق تحقيق تضم كل فرقة رئيس فرقة التحقيق ومجموعة من المحققين ومن بين مهام هذا المكتب:

- برمجة القضايا الخاضعة للتحقيقات الجبائية بمختلف أنواعها السنوية، ومتابعة إنجاز البرامج في آجالها.

- متابعة ومراقبة عمل فرق التحقيق، والسهر على إجراء هذه الفرق لعملها في ظل إحترام التشريع والتنظيم المعمول به، وكذا حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للتحقيق.

- المحافظة على مصالح الخزينة من خلال السهر على إسترجاع الضرائب والرسوم المتهرب من دفعها.

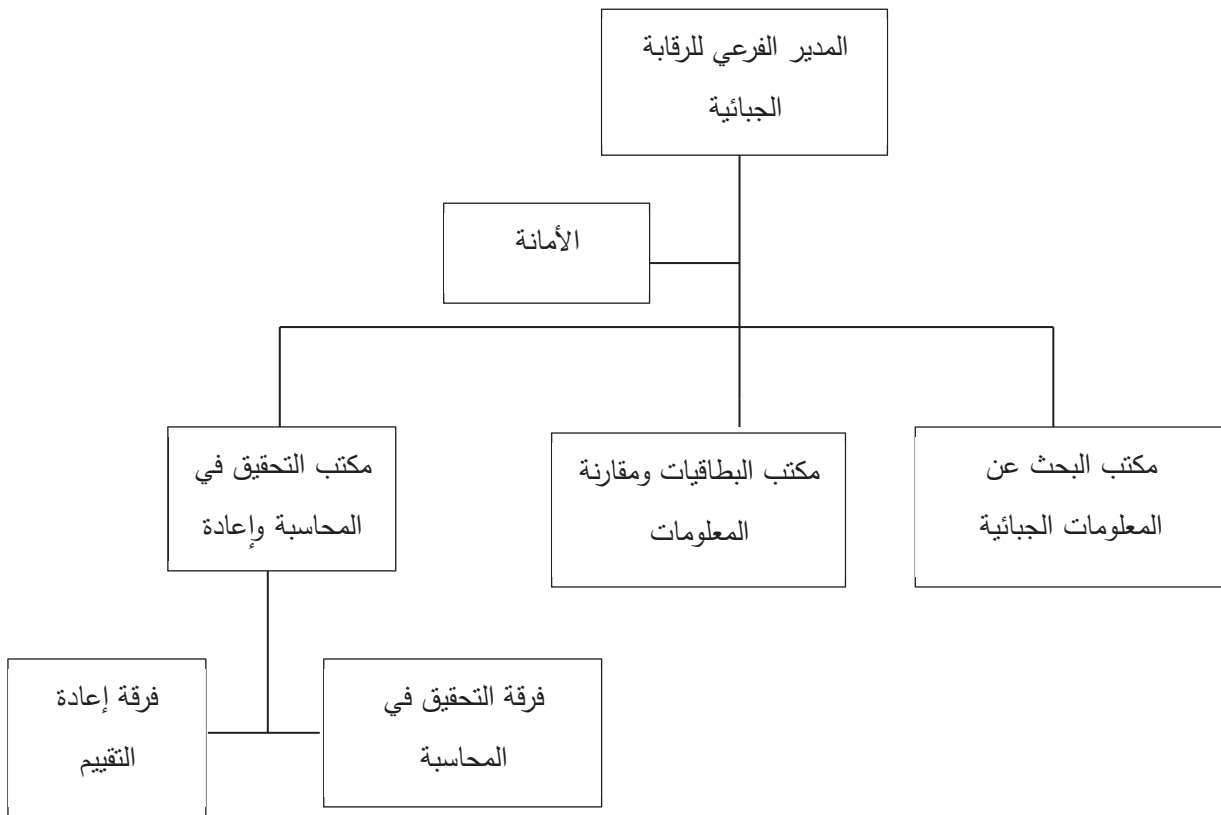
- الإرسال المنتظم لتقارير تقييم عمليات التحقيق إلى الإدارة المركزية.



### للضريبة على الدخل الإجمالي

4- مكتب مراقبة التقييمات: يضم أيضا هذا المكتب على شكل فرق، حيث تضم مديرية الضرائب لولاية جيجل فرقة خاصة بإعادة التقييم من خلال مراقبة المعاملات العقارية، تتكون هذه الفرقة من رئيس الفرقة وثلاثة محققين، ومن بين أهم المهام التي تقوم بها هذه الفرقة نذكر:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بعوض أو مجانا.
  - استرجاع حقوق التسجيل المتهرب من دفعها.
  - متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.
- والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- الشكل(2): الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية جيجل.



المصدر: مديرية الضرائب لولاية جيجل.

### المطلب الثاني: المصالح الخارجية المستحدثة لمديرية الضرائب لولاية جيجل

تم استحداث هياكل خارجية جديدة تابعة للمديرية الولائية للضرائب تتمثل في المركز الجوي للضرائب و مركز الضرائب، هدفها تجميع المتكشيات والقباضات حسب طبيعة المكلفين بالضريبة.

### الفرع الأول: المركز الجوي للضرائب

تقوم المراكز الجوية للضرائب بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة والمكلفين الخاضعين للرسم العقاري، وكذا الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالإيرادات الفلاحية، وتضم ولاية جيجل أربعة مراكز جوية للضرائب بكل من: بلدية جيجل، بلدية الطاهير، بلدية العنصر وبلدية الميلية.

## للضريبة على الدخل الإجمالي

يتكون كل مركز الجواري للضرائب من ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين.

**1- المصلحة الرئيسية للتسيير:** تعد أهم وأكبر مصلحة وتعمل على:

- إحصاء الممتلكات والنشاطات وتسيير الوعاء من خلال فرض الضرائب وكذا القيام بعمليات الرقابة الشكلية.
  - المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها.
  - إعداد واقتراح برامج المكلفين الخاضعين لمختلف أنواع الرقابة والتحقيق.
- وتضم المصلحة الرئيسية للتسيير أربعة مصالح هي: مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية، مصلحة الجباية الزراعية، مصلحة جباية المداخل والممتلكات، مصلحة الجباية العقارية.

**2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:** وتتكفل هذه المصلحة بضمان القيام بالمهام التالية:

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجواري وكذا الممتلكات العقارية المتواجدة فيه.
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس الوثائق للتصريحات المكتتبه وكذا القيام بعمليات البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاط المصالح المعنية بذلك.
- وتضم هذه المصلحة ثلاث مصالح فرعية هي: مصلحة البطاقات والمقارنات، مصلحة البحث والتدخلات، مصلحة المراقبة.

**3- المصلحة الرئيسية للمنازعات:** نظرا لوجود تعارض بين مصلحة المكلف من جهة ومصلحة الإدارة الجبائية من جهة أخرى، وحتى بالنسبة لصغار المكلفين فإنه في كثير من الأحيان ينشأ نزاع بين طرفي العلاقة الضريبية ونظرا لتمتع المكلف بضمانة تقديم شكاية من أجل استرداد حقوقه، فإن هذه المصلحة وجدت من أجل دراسة واتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بمخلف الشكوى والطعون المقدمة إليها، وتبليغها إلى المكلف بالضريبة ومتابعة كذلك مختلف الطعون المقدمة أمام الجهات القضائية (محكمة الإدارية مجلس الدولة)، وتضم هذه المصلحة ثلاثة مصالح فرعية هي: مصلحة الاحتجاجات، مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية، مصلحة تبليغ القرارات والأمر بالصرف.

**4- القباضة:** بالإضافة إلى المصالح الرئيسية الثالث المذكورة والمكلفة بتسيير الوعاء الجبائي للمكلفين التابعين للمركز الجاري للضرائب، تم إضافة ودمج المصلحة المكلفة بالتحصيل داخل هذا الهيكل الجديد والتي تصبح تابعة لسلطة رئيس المركز، على خلاف التنظيم القديم والذي كان يعتمد على الفصل بين مصالح الوعاء ومصالح التحصيل، وتعمل قباضة المركز على التكفل بالتسديدات الذي يدفعها المكلفون بالضريبة، وكذا الجداول العامة والفردية المصدرة، وكذا القيام بعمليات المتابعة والتحصيل الجبري للحقوق غير المدفوعة وتضم قباضة المركز الجواري للضرائب ثلاثة مصالح فرعية تتمثل في: مصلحة الصندوق، مصلحة المحاسبة، مصلحة المتابعات هاته الأخيرة يتم تنظيمها على شكل فرق.

## للضريبة على الدخل الإجمالي

بالإضافة إلى المصالح السابقة الذكر يضم مركز الجوارى للضرائب مصلحتين مساعدتين هما: مصلحة الاستقبال والإعلام، مصلحة الإعلام الآلي والوسائل.

### الفرع الثاني: مركز الضرائب

ويتكون مركز الضرائب من ثلاث مصالح رئيسية وقبضة ومصلحتين مساعدتين:

#### 1- المصلحة الرئيسية للتسيير: يمكن اعتبارها أهم مصلحة، نظرا لعدد المصالح الفرعية التي تضمها، ونظرا

لعدد الموظفين المنتمين لها وتقوم هذه المصلحة بعد مهام تتمثل فيما يلي:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الاستفادة من الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتياجات.

- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيل مفوضا للمدير الولائي للضرائب.

- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس الوثائق أو مختلف التحقيقات الجبائية.

- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات واعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على التنسيق بين مختلف المصالح.

وتتضمن هذه المصلحة خمسة مصالح فرعية هي: المصلحة جباية القطاع الصناعي، المصلحة جباية قطاع البناء والأشغال العمومية، مصلحة جباية قطاع الخدمات، مصلحة جباية المهن الحرة، وأخيرا مصلحة جباية القطاع التجاري.

#### 2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وتقوم بالمهام التالية:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.

- تنفيذ مختلف برامج الرقابة والتحقيق، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

وتتضمن هذه المصلحة أربعة مصالح فرعية هي: مصلحة البطاقيات والمقارنات، مصلحة البحث عن المادة الضريبية، مصلحة التدخلات، مصلحة المراقبة.

#### 3- المصلحة الرئيسية للمنازعات:

وتتكلف هذه المصلحة بمختلف المنازعات الخاصة بمركز الضرائب حيث تعمل على:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات

تم اعتمادها من قبل مركز الضرائب، وكذا معالجة طلبات إسترجاع الرسم على القيمة المضافة.

- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية (المحكمة الإدارية ومجلس الدولة).

وتتضمن المصلحة الرئيسية للمنازعات ثلاث مصالح فرعية هي:

#### 1-3- مصلحة الاحتجاجات: وتعمل على:

- دراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة.

### للضريبة على الدخل الإجمالي

- دراسة الشكاوى الأولية والتي تهدف الى تخفيض أو إلغاء فرض ضريبة أو رسم، أو زيادات مدفوعة خطأ بصورة تلقائية من طرف المكلفين.
  - دراسة الشكاوى التي تتعلق بالاحتجاجات على أعمال الرقابة أو المعاينة أو الحجز.
  - دراسة ومعالجة الشكاوى المتعلقة بالتحصيل.
  - 3-2- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية:**
  - التكفل بمتابعة الطعون المقدمة الى لجان الطعن المختلفة.
  - التكفل بمتابعة الشكاوي المقدمة إلى الهيئات القضائية.
  - 3-3- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع: وتعمل على:**
  - تبليغ القرارات المتخذة بشأن مختلف الطعون الى المكلفين بالضريبة والى المصالح المعنية.
  - الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها.
  - إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.
  - 4- القباضة: على خلاف التنظيم السابق فإن اعتماد التنظيم الجديد سمح بدمج مصالح الوعاء والتحصيل في مركز واحد وتحت إشراف رئيس المركز حيث تتكفل قباضة مركز الضرائب بما يلي:**
  - التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.
  - تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.
  - مسك المحاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العمومية، حيث تخضع حسابات التسيير المعدة إلى رقابة مجلس المحاسبة.
- وتضم القباضة ثلاث مصالح أساسية هي: مصلحة الصندوق، مصلحة المحاسبة، مصلحة المتابعات (تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق).
- بالإضافة إلى المصالح الثلاث الرئيسية المذكورة يضم مركز الضرائب مصلحتين ثانويتين أو مساعدتين هما:
- 4-1- مصلحة الاستقبال والإعلام:**
- تخضع هذه المصلحة مباشرة لسلطة رئيس المركز وهي تتكفل بتنظيم استقبال المكلفين بالضريبة واعلامهم، وكذا نشر المعلومات التي تخدم مصلحة المكلفين المتعلقة بحقوق المكلف وواجباته الجبائية.
- 4-2- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل:**
- وتعمل هذه المصلحة على ضمان الاحتياجات الأساسية لمخلف المصالح الرئيسية بتزويدهم بالعتاد واللوازم الضروري لإنجاز العمل وكذا التكفل بصيانة مختلف التجهيزات وضمان استغلال مختلف التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، والإشراف على المهام المتصلة بنظافة وأمن مركز الضرائب.

## المبحث الثاني: دراسة حالة مكلف يمارس مهنة غير تجارية خضع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

بعد عرض مراحل وإجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في الجانب النظري والتطرق إلى أبرز مهام المديرية الفرعية. في الأخير سنحاول إسقاط المعارف النظرية المقدمة في أرض الواقع، بعد أن ذكرنا أن التحقيق المعمق يخص فقط الأشخاص الطبيعيين، وأن محل الضريبة هو الضريبة على الدخل الإجمالي IRG فقد سمحت لنا الزيارة الميدانية للمديرية الفرعية لولاية جيجل، الاطلاع على عملية التحقيق المعمق من خلال المراقبة المعمقة لبعض المكلفين.

### المطلب الأول: المرحلة التمهيدية

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى دراسة حالة شخص طبيعي خضع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وفق الإجراءات والمراحل المنصوص عنها في قانون الإجراءات الجبائية.

### الفرع الأول: البرمجة والإطلاع على ملف الضريبة على الدخل الإجمالي

تهتم هذه الدراسة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، إذ تخص<sup>1</sup>:

- شخص طبيعي وهو عبارة عن طبيبة مختصة.
- مقره الاجتماعي بولاية جيجل.
- ذو جنسية جزائرية.
- أعزب.

إن برمجة هذا المكلف تمت بناء على إقتراح رئيس المفتشية التي يتبع لها ملف المكلف، وبعد تفحص قيمة المعاملات العقارية التي أبرمها المكلف والذي يمارس مهنة طبيب مختص ومقارنتها بتصريحات الدخل السنوي للمكلف تبين وجود فارق هام بين التصريحات المودعة من طرف المكلف حقيقة تعاملاته العقارية وعليه فقد تم قبول هذا المكلف ضمن قائمة المكلفين الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ضمن البرنامج المنفذ سنة 2014.

بعد اختيار الملف محل التدقيق يقوم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية بتقديم طلب " سحب الملف الجبائي " الخاص بالمكلف بالضريبة من مفتشية الضرائب التابعة لولاية جيجل، موضحا في طلبه أن نوعية المراقبة هي التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وذلك لأخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب وكذا التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل، ومراقبة إن كان الخضوع للضريبة قد احتوى على مجمل المداخل وذلك بفحص كشوفات الضريبة.

<sup>1</sup> مقابلة مع السيد: جابر عبد المالك، محقق في المحاسبة ومفتش قسم في مديرية الضرائب لولاية جيجل، يوم 2022/05/11، على الساعة 09:00، في إطار التervis الميداني.

الفرع الثاني: الإعلام بالخضوع للتحقيق المعمق

بعد الحصول على الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب التابع لها مقر إقامته يقوم أعوان الإدارة الجبائية المكلفون بالتحقيق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، حيث أرسل إشعار بالتحقيق رقم 02 (نموذج بالملحق رقم 01) الذي سلم يدا ليد بتاريخ 2021/06/09. ويتضمن الإشعار ما يلي:

- توضيح نوعية التحقيق والذي هو عبارة عن تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة، والذي يتم من خلاله التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصريح بها من جهة والحالة المالية والعناصر المكونة للنمط المعيشي من جهة أخرى حسب المادة 06 و 08 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- إيضاح الضرائب و الرسوم محل التحقيق والتي هي الضريبة على الدخل الإجمالي.

- السنوات محل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وتشمل السنوات 2017/01/01 إلى 2020/12/31.

- الإشعار يكون ممضي من طرف رئيس فرقة التحقيقات بالإضافة إلى المحققين.

- إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.

- إعطائه مهلة 15 يوم ابتداء من تاريخ إستلام الإشعار، ليتسنى له جمع كل الوثائق والأدلة الضرورية.

- تسليم ميثاق المكلف الخاضع للتحقيق.

بعد انتهاء المهلة القانونية المقدرة ب 15 يوم حضر المكلف الى فرقة التحقيق وقد تم إجراء لقاء أولي معه بغرض تزويد المحققين ببعض المعلومات وملء وثيقة التصريح بالامتلاكات والمصاريف (نموذج بالملحق رقم 02)، ومن بين النقاط التي تم التطرق لها في هذا اللقاء نذكر:

- طلب المحققين من المكلف تقديم المعلومات الشخصية ( عدد أفراد عائلته، الأقارب الذين يعيشون معه أو الذين هم تحت كفالتة.....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 المصروح به، بعض المداخل الأخر).

بعد إجراء المحققين للقاء الأولي مع المكلف وبعد تجميع قدر مهم من المعلومات ( المكلف يملك قطعة أرض، بالإضافة إلى سكن فردي، عزباء تعمل كطبيبة مختصة) باشر المحققين عمليات التحري والبحث عن المعلومات الخاصة بمداخل المكلف، ممتلكاته، نمط معيشيه، من مصادر خارجية بإستخدام حق الاطلاع المنصوص عليه قانونا، تنقل المحققين إلى عدة هيئات بغرض جمع المعلومات والتي من بينها المحافظة العقارية، مصلحة البطاقات الرمادية على مستوى الولاية، المؤسسات المالية (الوكالات البنكية المتواجدة في الولاية، وكذا وكالة البريد)، وقد قاما المحققين بتوجيه طلب معلومات (7 طلبات). (نموذج الملحق رقم 03).

## للضريبة على الدخل الإجمالي

### المطلب الثاني: التبليغ الأولي

بعد تقديم التبريرات اللازمة تقوم فرق التحقيق بإجراء تصحيح على التعديلات الأولية ويكون ذلك بعد دراسة المعلومات التي توصلت إليها الإدارة الجبائية من مختلف المصادر حيث لاحظ العون المحقق وجود أخطاء في تقدير الممتلكات وفوارق الدخل الإجمالي المصرح به، وعلى هذا الأساس قام بإجراء عدة تعديلات حيث اعتمد في إعادة تشكيل الدخل الإجمالي على ميزان الإيرادات والمصاريف بمراعاة حركة الأموال من بيع وشراء للعقارات والحسابات البنكية وكذا مصاريف الحياة اليومية كما يلي<sup>1</sup>:

### الفرع الأول: إعادة تشكيل المداخيل

اعتمد المحقق في تشكيل المداخيل على الربح المشكل من النشاط المهني المصرح به لدى مصالح الضرائب المتمثل في طبيببة مختصة في الجهاز الهضمي وبما أنها خاضعة للنظام الجزافي في إطار (أونساج) فإن معدل هامش الربح الجزافي يقدر ب 35 بالمئة من رقم الأعمال المصرح به.

**1- المداخيل المتأتية من النشاط كطبيبة أخصائية بالمستشفى العسكري للجيش محمد الشريف نقاش من 2010/12/01 إلى غاية 2013/05/01.**

- سنة 2010 = 01 شهر \* 65862,9 = 65.862,90 دج.
- سنة 2011 = 12 شهر \* 65.862,9 = 790.354,8 دج.
- سنة 2012 = 12 شهر \* 65.862,9 = 790.354,8 دج.
- سنة 2013 = 4 أشهر \* 65.862,9 = 329.314,5 دج
- المجموع 29 شهر \* 65.862,9 = 1.910.000 دج
- المناوبات حسب الشهادة المسلمة من المستشفى العسكري للجيش محمد الشريف نقاش ما بين 03 إلى 05 في الشهر الواحد بسعر 4000 دج للمناوبة الواحدة وعليه المبلغ الكلي للمناوبات على أساس 29 شهر هو:  
4 مناوبات \* 4000 دج = 464.000 دج
- مجموع المداخيل المتأتية من نشاط كطبيبة أخصائية في المستشفى العسكري في الجيش محمد الشريف نقاش الأجرة + المناوبات = 1.910.000 دج + 464.000 دج = 2.374.000 دج.

**2- المداخيل المتأتية من نشاط كطبيبة أخصائية بمستشفى عين صالح من 2013/05/09 إلى غاية 2014/11/30.**

- سنة 2013 = 08 شهر \* 137.703 = 1.101.624 دج.
- سنة 2014 = 11 شهر \* 137.703 = 1.514.733 دج.
- المناوبات 17 شهر في 04 مناوبات \* 4000 دج = 304.000 دج.

<sup>1</sup> مقابلة مع السيد: جابر عبد المالك، محقق في المحاسبة ومفتش قسم في مديرية الضرائب لولاية جيجل، يوم 15 / 5 / 2022، على الساعة 09:00، في إطار التريص الميداني.



للضريبة على الدخل الإجمالي

- مجموع المداخل المتأتية من نشاط كطبيبة أخصائية بمستشفى عين صالح هو:  
الأجرة + المناوبات = 1.101.624 + 1.514.733 + 304.000 = 2.920.357 د.ج.
- ويمكن تلخيص إجمالي المداخل الناجمة عن نشاط المكلف في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): المداخل الناجمة عن نشاط المكلف

البيان/ السنة	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال الجزافي المصرح به	لاشيء	لاشيء	500.000	700.000
معدل هامش الربح 30%	-	-	%35	%35
الدخل المشكل	-	-	175.000	245.000

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

3- المداخل المتأتية من الحسابات البنكية:

- من خلال الوثائق المرفقة لوضعية الأملاك المسلمة للمصالح قام المكلف بالتصريح بالحسابات البنكية التالية:
- ❖ حساب بنكي لدى بنك التنمية المحلية جيجل الوكالة رقم 363 تحت رقم 003630000002616 الرصيد البنكي بتاريخ 2020/12/31 هو 9.801,00 د.ج.
- ❖ حساب بنكي لدى بنك BNP PARIBAS بن عكنون الجزائر العاصمة تحت رقم 027007140105076053566.
- الرصيد البنكي بتاريخ 2017/12/31 هو 3.503.520,00 د.ج.
- الرصيد البنكي بتاريخ 2018/12/31 هو 3.581.084,43 د.ج.
- الرصيد البنكي بتاريخ 2019/12/31 هو 541.373,98 د.ج.
- الرصيد البنكي بتاريخ 2020/12/31 هو 541.373,98 د.ج.
- ❖ حساب بنكي لدى بنك BNP PARIBAS بن عكنون الجزائر العاصمة تحت رقم 02700714010507600171.
- الرصيد البنكي بتاريخ 2017/12/31 هو لا شيء.
- الرصيد البنكي بتاريخ 2018/12/31 هو 171.402,92 د.ج.
- الرصيد البنكي بتاريخ 2019/12/31 هو 264.611,34 د.ج.
- الرصيد البنكي بتاريخ 2020/12/31 هو 261.330,36 د.ج.
- ❖ حساب الادخار لدى الصندوق الوطني للتوفير والإحتياط القبة الجزائر العاصمة تحت رقم 10700000451778.
- الرصيد البنكي بتاريخ 2016/12/31 هو 704.671 د.ج.
- الرصيد البنكي بتاريخ 2017/12/31 هو 718.267 د.ج.
- الرصيد البنكي بتاريخ 2018/12/31 هو 731.894 د.ج.



للضريبة على الدخل الإجمالي

- الرصيد البنكي بتاريخ 2019/12/31 هو 745.790 دج.
- الرصيد البنكي بتاريخ 2020/12/31 هو 759.962 دج.

الفرع الثاني: إعادة تشكيل المصاريف

**1- مصاريف الحياة اليومية:** بما أن الحالة العائلية عزباء (غير متزوجة) أي أن النفقة العائلية تخضع على رب الأسرة فقد تم أخذ ذلك بعين الاعتبار إلا أنه تم إيدار بعض التعديلات على التصريحات الخاصة بمصاريف الحياة اليومية المتعلقة بمصاريف الأكل، اللباس، التداوي، الهاتف، الكهرباء والماء، الرسم على العقار.... وهذا مايبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم (09): المصاريف اليومية للمكلف المعتمدة

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

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

**2- مصاريف شراء العقارات شقة للسكن:**

- شراء شقة للسكن واقعة بحي 328 مسكن مشروع 36 مسكن ترقوي بلدية جيجل مساحتها 97 م<sup>2</sup>، بقيمة إجمالية قدرت ب 10.000.000 دج بتاريخ 2009/08/19.
  - مصاريف وحقوق التسجيل هي 5% وتقدر ب: 10.000.000 دج × 5 % = 500.000 دج وهي مناصفة بين البائع والمشتري 500.000 ÷ 2 = 250.000 دج.
  - أعباء الموثق هي: 120.000 دج ÷ 2 = 60.000 دج بين البائع والمشتري.
  - أعباء الشهر العقاري = 10.000.000 \* 1% = 100.000 دج على عاتق المشتري.
  - أعباء الشهر العقاري = مصاريف الموثق + مصاريف التسجيل + مصاريف الشهر العقاري
  - أعباء الشهر العقاري = 100.000 + 250.000 + 60.000 = 410.000 دج.
- ويمكن تلخيص إجمالي المصاريف السنوية للمكلف في الفترة المعنية بالتحقيق في الجدول التالي:

للضريبة على الدخل الإجمالي

الجدول رقم (10): ملخص للمصاريف السنوية للفترة المعنية بالتحقيق

2020	2019	2018	2017	التعيين
240.000	216.000	185.000	185.000	مصاريف الحياة اليومية
//	10.000.000	//	//	ثمن شراء العقارات
//	410.000	//	//	المصاريف الكلية المتعلقة بشراء العقارات
<b>240.000</b>	<b>10.626.000</b>	<b>185.000</b>	<b>185.000</b>	<b>المجموع</b>

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

- إعداد ميزان الإيرادات والمصاريف وإستخراج المداخل المخفية: الجدول التالي يبين مجموع الإيرادات والمصاريف المتعلقة بالفترة المعنية بالتحقيق، الفوارق السلبية تمثل مداخل مخفية تضاف إلى المداخل المصرح بها لإعادة تشكيل الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب كل سنة وهو كالتالي:

الفصل الثالث مساهمة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية في تحديد الوعاء الحقيقي الخاضع

للضريبة على الدخل الإجمالي

الجدول رقم(11): ميزان الإيرادات والمصاريف

2020	2019	2018	2017	البيانات
			3.596.357	البيانات المتاحات المستخرجة: الرصيد 01/01 الحسابات البنكية: الحساب البنكي 1 BNP PARIBAS الحساب البنكي 2 BNP PARIBAS الحساب البنكي BDL JIJEL الحسابات البريدية حسابات التوفير
541.373	3.581.084	3.503.520		
264.611	171.402			
9.801				
745.790	731.894	718.267	704.671	
1.561.575	4.484.380	4.221.787	4.301.028	<b>المجموع(1)</b>
245.000	175.000			السحب المنجز في مؤسسة أشخاص الأجور مداخيل أخرى بيع عقارات بيع منقولات المقبوضات الموثقة والمقبوضة المقبوضات المختلفة والمعنية
1.806.575	4.659.380	4.221.787	4.301.028	<b>المجموع(2)</b>
				البيانات المتاحات المستعملة: الرصيد إلى 12/31 الحسابات البنكية الحساب البنكي 1 BNP PARIBAS الحساب البنكي 2 BNP PARIBAS الحسابات البريدية حسابات التوفير
541.373	541.373	3.581.084	3.503.520	
261.330	264.611	171.402	//	
759.962	745.790	731.894	718.267	
1.562.665	1.551.774	4.484.380	4.221.787	<b>المجموع(1)</b>
				المساهمات المنجزة في شركة أشخاص ضرائب المستخدمين المدفوعة مشتريات العقارات (شقة) حقوق التسجيل مشتريات المنقولات القروض المقدمة للآخرين النفقات المصرح بها تسديد القروض نفقات المعيشة نفقات أخرى
240.000	10.000.000 410.000	185.000	185.000	
1.802.665	12.177.774	4.669.380	4.406.787	<b>المجموع(2)</b>
3.910	-7.518.394	-447.593	-105.759	<b>الفروقات(المجموع الأول- المجموع الثاني)</b>

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

للضريبة على الدخل الإجمالي

من خلال قراءة نتائج الجدول أعلاه يتضح لنا أنه هناك فارق سلبي بين المداخل الحقيقية للمكلف والنفقات الحقيقية، هذا الفارق السلبي يعتبر كدخل غير مصرح به من طرف المكلف وتبين نتائج ميزان النفقات والإيرادات أن المكلف لم يقدم تصريحات جبائية صحيحة خلال أربع سنوات التي مستها الدراسة (2017، 2018، 2019، 2020) حيث في سنة 2017 كان هناك فارق سلبي يقدر بـ 105.759 دج، أما سنة 2018 فتوصل المحققين إلى وجود فارق سلبي معتبر يقدر بـ 447.593 دج ونفس الشيء بالنسبة لسنة 2019 حيث قدر بـ 7.518.394 دج أما في سنة 2020 فكان فائض يقدر بـ 3.910 دج.

جدول رقم (12): الدخل الإجمالي المعاد تأسيسه خلال فترة التحقيق

التعيين/ السنوات	2017	2018	2019	2020
الدخل الإجمالي المصرح به	/	/	/	/
الفرق السلبي الناتج عن إعداد ميزان الإيرادات والمصاريف	105.759	447.593	7.518.394	-
الدخل الإجمالي المعاد تشكيله	105.759	447.593	7.518.394	-

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

الفرع الثالث: تأسيس الحقوق الضريبية الواجبة الدفع

بعد إعادة تشكيل الدخل الإجمالي للسنوات الأربعة المعنية بالتحقيق، وبعد إكتشاف المحققين لوجود فوارق مهمة بين الدخل المصرح به والدخل المعاد تأسيسه، عمد المحققان إلى تأسيس الحقوق الضريبية المتهرب من دفعها مع فرض العقوبات الجبائية، ويلخص الجدول الموالي الحقوق والعقوبات المعاد تأسيسها.

جدول رقم (13): مجموع حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي المعاد تأسيسها وفق إشعار إعادة التقييم الأولي

التعيين/ السنوات	2017	2018	2019	2020
الدخل المشكل	لاشيء	447.590	7.518.390	لاشيء
الدخل المصرح به	لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء
الفرق الحاصل	لاشيء	447.590	7.518.390	لاشيء
الحقوق الواجبة التسديد	لاشيء	74.277	2.499.437	لاشيء
الحقوق المسددة	لاشيء	//	لاشيء	لاشيء
الحقوق المغفلة	لاشيء	74.277	2.499.437	لاشيء
معدل الغرامة	//	%15	%25	//
مبلغ الغرامة	لاشيء	11.142	624.859	لاشيء
مجموع الحقوق والغرامات	لاشيء	85.419	3.124.296	لاشيء

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

للضريبة على الدخل الإجمالي

مثال تطبيقي: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2019

لدينا الدخل المشكل لسنة 2019: 7.518.390 دج وباعتماد على الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي نجد:

الشرائح	معدل الضريبة	النتيجة
0 - 120.000	0%	0 دج
120.001 - 360.000	20%	48.000 دج
360.001 - 1.440.000	30%	324.000 دج
1.440.001 - 7.518.390	35%	2.127.437 دج

الضريبة على الدخل الإجمالي = 2.127.437 + 324.000 + 48.000 + 0 = 2.499.437 دج

المطلب الثالث: التبليغ النهائي

يتضمن التعديلات بعد الرد على نتائج التحقيق الجبائي الأولي التي تخص السنوات 2017، 2018، 2019، 2020 وبعد اللقاء الذي جمع المكلف مع السيد مدير مديرية الضرائب لولاية جيجل وبحضور رئيس فرقة التحقيق كان الرد على الملاحظات، وتحديد المجموع النهائي كما يلي<sup>1</sup>:

الفرع الأول: دراسة رد المكلف

بعد استلام المكلف للإشعار الأولي لإعادة التقييم، ونظرا لتمتعه بحق الرد والذي يعد ضمانا أساسية له قدم رده بتاريخ 2021/12/26 والذي تضمن العديد من الملاحظات والتوضيحات، وقد اعتبر المحققان رد المكلف مقبولا من حيث الشكل لأنه كان ضمن الآجال القانونية للرد (لم يتعدى مهلة 40 يوم)، وبعد دراسة الرد من حيث المضمون توصل المحققان إلى النتائج التالية:

- قبول طلب المكلف باحتساب الأجرة الشهرية الناجمة عن ممارسة نشاطه في المستشفى العسكري للجيش محمد الشريف نقاش وهذا اعتمادا على الوثائق المقدمة شهادة العمل وشهادة الأجرة بما فيها المناوبات.
- قبول طلب المكلف بإعطائه الأجرة الشهرية الناجمة عن ممارسة نشاطه كطبيبة مختصة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية عين صالح من 2013/05/09 إلى غاية 2014/11/30 وهذا طبعا بالاعتماد على الوثائق المقدمة إلى المصلحة شهادة العمل وشهادة الأجرة بما فيها المناوبات وأما فيما يخص ادعائه بأن التوظيف في المستشفى منذ 2008/10/27 فلم يقدم أي وثيقة كتابية تثبت ذلك.
- رفض المحققان طلب المكلف باحتساب 10 مناوبات في الشهر وهذا لعدم وجود وثيقة تثبت ذلك.
- بخصوص الإستخلاف عند عيادة الطبيب حسان خوجة مصطفى كمال الكائن مقرها بالبلدية تبعا لرخصة الإستخلاف المحررة من طرف النقابة الجهوية للأطباء البلدية تحت رقم 16-10434 بتاريخ 2014/09/22

<sup>1</sup> مقابلة مع السيد: جابر عبد المالك، محقق في المحاسبة ومفتش قسم في مديرية الضرائب لولاية جيجل، يوم 2022/05/18، على الساعة 09:00، في إطار التريص الميداني.

للضريبة على الدخل الإجمالي

مدة الإستخلاف 2014/09/22 إلى 2015/12/30 أي مدة 15 شهرا فقد تم اعتماد الأجرة الشهرية المعتمدة بالمستشفيات العمومية المقدرة ب 65.862,90 دج بدلا من 150.000,00 دج وهذا لغياب مبررات الإثبات. أي المجموع الكلي للمداخيل الخاصة بعمليات الإستخلاف تساوي:  $65.862,90 * 15 = 987.943,00$  دج.

- رفض طلب المكلف باحتساب الإعانات المقدمة من طرف العائلة 2.500.000,00 دج من الأب إلى الأئسة ز.ه لكونه تصريح شرفي مؤشر عليه بتاريخ 2021/11/14 عن طريق البلدية أي تاريخ خارج مجال عملية التحقيق وليس عقد موثق.

- رفض طلب المكلف بخصوص منحه مبلغ 1.500.000,00 دج من طرف الأخت ز.م فلا يمكن قبول هذا الاعتراف بدين لكونه تصريح شرفي غير موثق ومؤرخ بتاريخ 2021/11/13 خارج مجال عملية التحقيق.

- فيما يخص الربح لسنة 2017 و 2018 وبعد دراسة المحققان للتصريح السنوي تبين أن المكلف كان يمارس نشاطه كطبيبة مختصة سنة 2017 و 2018 في إطار دعم تشغيل الشباب، وبما أنه سدد مبلغ الحقوق المقدرة ب 5.000,00 دج فقد تقرر منحه ربح صافي مقدر ب 35% على رقم الأعمال المقترح من طرف المكلف وهو:

الجدول رقم(14): الدخل المعتمد خلال سنتي 2017 - 2018

التعيين	2017	2018
رقم الأعمال	1.3000.000	1.500.000
معدل هامش الربح الجزافي	%35	%35
الدخل	455.000	525.000

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

- رفض طلب المكلف باحتساب الاستخلاف عند عيادة الشفاء حيدرة وهذا لغياب مبررات الإثبات ولأن الشهادة المقدمة من طرفه والمحرة بتاريخ 2021/12/12 خارج الفترة المعنية بالتحقيق.

الفرع الثاني: تأسيس الحقوق النهائية للضريبة على الدخل الإجمالي

تم الاعتماد في إعادة تشكيل دخل المكلف الإجمالي على ميزان الإيرادات والمصاريف بمراعاة حركة الأموال من بيع وشراء للعقارات والحسابات البنكية وكذا مصاريف الحياة اليومية.

1- إعادة تشكيل المداخيل: اعتمد المحققان في تشكيل المداخيل على الربح المشكل من النشاط المهني المصرح به لدى مصالحي الضرائب والمتمثل في طبية مختصة في الجهاز الهضمي وبما أنه خاضع للنظام الجزافي في إطار (أونساج) فإن معدل هامش الربح الجزافي يقدر ب 35% من رقم الأعمال المصرح به.

1-1- المداخيل المتأتية من نشاطكم كطبيبة أخصائية في المستشفى العسكري للجيش محمد الشريف نقاش من 2010/12/01 إلى غاية 2013/05/01.

- سنة 2010 = 01 شهر \* 65862,9 = 65.862,90 دج.

- سنة 2011 = 12 شهر \* 65.862,9 = 790.354,8 دج.

- سنة 2012 = 12 شهر \* 65.862,9 = 790.354,8 دج.

للضريبة على الدخل الإجمالي

- سنة 2013 = 04 أشهر \* 65.862,9 = 329.314,5 دج
- المجموع 29 شهر \* 65.862,9 = 1.910.000 دج
- المناوبات حسب الشهادة المسلمة من المستشفى العسكري للجيش محمد الشريف نقاش ما بين 03 إلى 05 في الشهر الواحد بسعر 4000 دج للمناوبة الواحدة وعليه المبلغ الكلي للمناوبات على أساس 29 شهر هو:  
4 مناوبات \* 4000 دج = 464.000 دج
- مجموع المداخل المتأتية من نشاط المكلف كطبيبة أخصائية في المستشفى العسكري في الجيش محمد الشريف نقاش هو: الأجرة + المناوبات = 1.910.000 دج + 464.000 دج = 2.374.000 دج.
- 1-2- المداخل المتأتية من نشاط كطبيبة أخصائية بمستشفى عين صالح من 2013/05/09 إلى غاية 2014/11/30.

- سنة 2013 = 08 شهر \* 137.703 = 1.101.624 دج.
- سنة 2014 = 11 شهر \* 137.703 = 1.514.733 دج.
- المناوبات 17 شهر في 04 مناوبات \* 4000 دج = 304.000 دج.
- الإستخلاف لدى عيادة البلدية = 15 شهرا \* 65.862,90 = 987.943,00 دج.
- مجموع المداخل المتأتية من نشاط المكلف كطبيبة أخصائية بمستشفى عين صالح هو:  
الأجرة + المناوبات = 1.101.624 + 1.514.733 + 304.000 = 2.920.357 دج.
- مجموع مداخل المرحلة المتقدمة هو:  
2.374.000 + 2.920.357 + 987.943 = 6.282.300 دج.
- أما فيما يخص مصاريف المرحلة المتقدمة فهي كما يلي:
- شراء قطعة أرضية تقع بمشتى حراثن بجيجل بتاريخ 2016/12/15 بمبلغ 1.398.000 دج.
- مصاريف جزافية خاصة بالمعنية تقدر ب 300.000 دج.
- ومنه فإن الرصيد المرحل في المرحلة المحقق فيها هو كما يلي:  
6.282.300 + 1.398.000 - 300.000 = 4.584.300 دج.
- ويمكن تلخيص المداخل الناجمة عن نشاط المكلف كما يلي:

الجدول رقم (15): المداخل الناجمة عن نشاط المكلف

البيان/السنة	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال الجزافي الصرح به	1.300.000	1.500.000	500.000	700.000
معدل هامش الربح %30	%35	%35	%35	%35
الدخل المشكل	455.000	525.000	175.000	245.000

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

للضريبة على الدخل الإجمالي

- المداخل المتأتية من الحسابات البنكية:

من خلال الوثائق المرفقة لوضعية الأملاك المسلمة للمصالح قام المكلف بالتصريح بالحسابات البنكية التالية:

❖ حساب بنكي لدى بنك التنمية المحلية جيجل الوكالة رقم 363 تحت رقم 003630000002616 الرصيد البنكي بتاريخ 2020/12/31 هو 9.801,00 دج.

❖ حساب بنكي لدى بنك BNP PARIBAS بن عكنون الجزائر العاصمة تحت رقم 027007140105076053566

- الرصيد البنكي بتاريخ 2017/12/31 هو 3.503.520,00 دج.

- الرصيد البنكي بتاريخ 2018/12/31 هو 3.581.084,43 دج.

- الرصيد البنكي بتاريخ 2019/12/31 هو 541.373,98 دج.

- الرصيد البنكي بتاريخ 2020/12/31 هو 541.373,98 دج.

❖ حساب بنكي لدى بنك BNP PARIBAS بن عكنون الجزائر العاصمة تحت رقم 02700714010507600171

- الرصيد البنكي بتاريخ 2017/12/31 هو لا شيء.

- الرصيد البنكي بتاريخ 2018/12/31 هو 171.402,92 دج.

- الرصيد البنكي بتاريخ 2019/12/31 هو 264.611,34 دج.

- الرصيد البنكي بتاريخ 2020/12/31 هو 261.330,36 دج.

❖ حساب الادخار لدى الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط القبة الجزائر العاصمة تحت رقم 10700000451778

- الرصيد البنكي بتاريخ 2016/12/31 هو 704.671 دج.

- الرصيد البنكي بتاريخ 2017/12/31 هو 718.267 دج.

- الرصيد البنكي بتاريخ 2018/12/31 هو 731.894 دج.

- الرصيد البنكي بتاريخ 2019/12/31 هو 745.790 دج.

- الرصيد البنكي بتاريخ 2020/12/31 هو 759.962 دج.

**1- إعادة تشكيل المصاريف:**

- **مصاريف الحياة اليومية:** بما أن الحالة العائلية عزباء (غير متزوجة) أي أن النفقة العائلية تخضع على رب الأسرة فقد تم أخذ ذلك بعين الاعتبار إلا أنه تم إخراج بعض التعديلات على التصريحات الخاصة بمصاريف الحياة اليومية المتعلقة بمصاريف الأكل، اللباس، التداوي، الهاتف، الكهرباء والماء، الرسم على العقار.... وهذا ما يبينه الجدول الموالي:



للضريبة على الدخل الإجمالي

الجدول رقم (16): المصاريف اليومية للمكلف المعتمدة

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

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

- إعداد ميزان الإيرادات والمصاريف وإستخراج المداخل المخفية: الجدول التالي يبين مجموع الإيرادات والمصاريف المتعلقة بالفترة المعنية بالتحقيق، الفوارق السلبية تمثل مداخل مخفية تضاف إلى المداخل المصرح بها لإعادة تشكيل الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب كل سنة وهو كالتالي:

للضريبة على الدخل الإجمالي

الجدول رقم(17): ميزان الإيرادات والمصاريف

2020	2019	2018	2017	البيانات
/	+1.414.591	+1.337.184	/	الأرصدة المرحلة المتاحات المستخرجة الرصيد 01/01 الحسابات البنكية: الحساب البنكي BNP PARIBAS 1 الحساب البنكي BNP PARIBAS 2 الحساب البنكي BDL JIJEL الحسابات البريدية حسابات التوفير
541.373	3.581.084	3.503.520	4.584.300	
264.611	171.402			
9.801				
745.790	731.894	718.267	704.671	
<b>1.561.575</b>	<b>5.898.971</b>	<b>5.558.971</b>	<b>5.288.971</b>	<b>المجموع(1)</b>
245.000	175.000	525.000	455.000	السحب المنجز في مؤسسة أشخاص الأجور مداخيل أخرى بيع عقارات بيع منقولات المقبوضات الموثقة والمقبوضة المقبوضات المختلفة والمعنية
245.000	175.000	525.000	455.000	<b>المجموع(2)</b>
<b>1.806.575</b>	<b>4.659.380</b>	<b>4.221.787</b>	<b>4.301.028</b>	<b>المجموع</b>
541.373	541.373	3.581.084	3.503.520	المتاحات المستعملة: الرصيد إلى 12/31 الحساب البنكي BNP PARIBAS 1 الحساب البنكي BNP PARIBAS 2 الحسابات البريدية حسابات التوفير
261.330	264.611	171.402	//	
759.962	745.790	731.894	718.267	
1.562.665	1.551.774	4.484.380	4.221.787	<b>المجموع(1)</b>
240.000	10.000.000 410.000	185.000	185.000	المساهمات المنجزة في شركة أشخاص ضرائب المستخدمين المدفوعة مشتريات العقارات (شقة) حقوق التسجيل مشتريات المنقولات القروض المقدمة للآخرين النفقات المصرح بها تسديد القروض نفقات المعيشة
<b>1.802.665</b>	<b>12.177.774</b>	<b>4.669.380</b>	<b>4.406.787</b>	<b>المجموع(2)</b>
<b>+3.910</b>	<b>-6.103.803</b>	<b>+1.414.591</b>	<b>+1.337.184</b>	<b>الفروقات(المجموع الأول- المجموع الثاني)</b>

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

للضريبة على الدخل الإجمالي

الجدول رقم (18): الدخل الإجمالي المعاد تأسيسه خلال فترة التحقيق

التعيين	2017	2018	2019	2020
الدخل الإجمالي المصرح به أو الخاضع	/	/	/	/
الفرق السلبي الناتج عن إعداد ميزان الإيرادات والمصاريف	/	/	6.103.803	/
<b>الدخل الإجمالي المعاد تشكيله</b>	/	/	<b>6.103.803</b>	/

المصدر: التبليغ النهائي، فرقة التحقيق، مكتب التحقيقات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

وبعد دراسة رد المكلف من طرف المحققين بدقة، تم تبليغه بالنتائج النهائية عن طريق تسليمه لإشعار بإعادة التقييم النهائي بتاريخ 2021/12/30، مع عقد جلسة مع المكلف وتقديم له كل التوضيحات حول النقاط التي قدمها في رده على الإشعار الأولي، وقد تضمن إشعار إعادة التقييم النهائي قيمة الحقوق الضريبية على الدخل الإجمالي المعاد تأسيسها بصفة نهائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية المفروضة على المكلف، ويمكن تلخيص النتائج النهائية للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (19): حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي النهائية المعاد تأسيسها والعقوبات الجبائية

التعيين	2017	2018	2019	2020
الدخل المشكل	لا شيء	لا شيء	6.103.800	لا شيء
الدخل المصرح به	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
<b>الفرق الحاصل</b>	<b>لا شيء</b>	<b>لا شيء</b>	<b>6.103.800</b>	<b>لا شيء</b>
الحقوق الواجبة التسديد	لا شيء	لا شيء	2.004.330	لا شيء
الحقوق المسددة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
<b>الحقوق المغفلة</b>	<b>لا شيء</b>	<b>لا شيء</b>	<b>2.004.330</b>	<b>لا شيء</b>
معدل الغرامة	//	//	%25	//
مبلغ الغرامة	لا شيء	لا شيء	501.083	لا شيء
<b>مجموع الحقوق والغرامات</b>	<b>لا شيء</b>	<b>لا شيء</b>	<b>2.505.413</b>	<b>لا شيء</b>

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

إن قراءة الجدول الذي يلخص النتيجة النهائية للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف يبين لنا أن عملية التحقيق كانت فعالة جدا للكشف عن كل الإغفالات والحقوق المتهرب من دفعها من طرف المكلف خلال سنة واحدة من أصل أربع سنوات المعنية بالتحقيق، حيث تمكن المحققين من إسترجاع ما قيمته 2.004.330 دج كحقوق للضريبة على الدخل الإجمالي المتهرب من دفعها من طرف المكلف، الذي حاول إخفاء مداخله الحقيقية وعمد إلى تقديم تصريحات جبائية غير صحيحة حول مداخله في السنة 2019 بهدف تظليل الإدارة الجبائية، وقد تم فرض ما قيمته 501.083 دج كعقوبة جبائية على المكلف نتيجة إخفاءه بالتزاماته الجبائية بإيداع تصريحات جبائية تحمل أسس ناقصة.

## المبحث الثالث: دراسة حالة شريك في شركة التضامن خضع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

سمحت لنا الزيارة الميدانية للمديرية الفرعية لولاية جيجل الإطلاع على عملية التحقيق المعمق من خلال المراقبة المعمقة لبعض المكلفين واختيار حالة ثانية لاسقاط المعارف النظرية المطبقة في الشق النظري.

**المطلب الأول: المرحلة التمهيدية**

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى دراسة حالة شخص طبيعي خضع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وفق الإجراءات والمراحل المنصوص عنها في قانون الإجراءات الجبائية.

### الفرع الأول: البرمجة والإطلاع على ملف الضريبة على الدخل الإجمالي

تهتم هذه الدراسة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، إذ تخص:

- شخص طبيعي.
- مقره الاجتماعي بولاية جيجل.
- ذو جنسية جزائرية.
- أعزب.

إن برمجة هذا المكلف تمت بناء على اقتراح رئيس المفتشية التي يتبع لها ملف المكلف، وبعد تفحص قيمة المعاملات العقارية التي أبرمها المكلف ومقارنتها بتصريحات الدخل السنوي للمكلف تبين وجود فارق هام بين التصريحات المودعة من طرف المكلف حقيقة تعاملاته العقارية وعليه فقد تم قبول هذا المكلف ضمن قائمة المكلفين الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ضمن البرنامج المنفذ سنة 2021.

بعد اختيار الملف محل التدقيق يقوم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية بتقديم طلب " سحب الملف الجبائي " الخاص بالمكلف بالضريبة من مفتشية الضرائب التابعة لولاية جيجل، موضحا في طلبه أن نوعية المراقبة هي التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وذلك لأخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب وكذا التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل، ومراقبة إن كان الخضوع للضريبة قد احتوى على مجمل المداخل وذلك بفحص كشوفات الضريبة.

### الفرع الثاني: إرسال الإشعار بالتحقيق

بعد الحصول على الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب التابع لها مقر إقامته يقوم أعوان الإدارة الجبائية المكلفون بالتحقيق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، حيث أرسل إشعار بالتحقيق رقم 02 (نموذج بالملحق رقم 01) الذي سلم يدا ليد بتاريخ 2021/06/09. ويتضمن الإشعار ما يلي:

- توضيح نوعية التحقيق والذي هو عبارة عن تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة، والذي يتم من خلاله التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والحالة المالية والعناصر المكونة للنمط

## للضريبة على الدخل الإجمالي

- المعيشي من جهة أخرى حسب المادة 06 و08 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- إيضاح الضرائب و الرسوم محل التحقيق والتي هي الضريبة على الدخل الإجمالي.
  - السنوات محل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وتشمل السنوات 2017/01/01 إلى 2020/12/31.
  - الإشعار يكون ممضي من طرف رئيس فرقة التحقيقات بالإضافة إلى المحققين.
  - إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.
  - إعطائه مهلة 15 يوم ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، ليتسنى له جمع كل الوثائق والأدلة الضرورية.
  - تسليم ميثاق المكلف الخاضع للتحقيق.
- بعد انتهاء المهلة القانونية المقدرة بـ 15 يوم حضر المكلف الى فرقة التحقيق وقد تم إجراء لقاء أولي معه بغرض تزويد المحققين ببعض المعلومات وملئ وثيقة التصريح بالتملكات والمصاريف (نموذج بالملحق رقم 02) ومن بين النقاط التي تم التطرق لها في هذا اللقاء نذكر:
- طلب المحققين من المكلف تقديم المعلومات الشخصية (عدد أفراد عائلته، 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...الخ).
  - طلب المحققين من المكلف تقديم مجموع مصادر مداخيله (مداخيل متعلقة بالنشاط المصرح به، بعض المداخيل الأخر).
- بعد إجراء المحققين للقاء الأولي مع المكلف وبعد تجميع قدر مهم من المعلومات (المكلف يملك سجل تجاري نشاط مقاوله أشغال البناء، بالإضافة إلى سيارة سياحية وشاحنات) باشر المحققين عمليات التحري والبحث عن المعلومات الخاصة بمداخيل المكلف، ممتلكاته، نمط معيشيه، من مصادر خارجية باستخدام حق الاطلاع المنصوص عليه قانونا تنقل المحققين إلى عدة هيئات ومصالح بغرض جمع المعلومات والتي من بينها المحافظة العقارية، مصلحة البطاقات الرمادية على مستوى الولاية، المؤسسات المالي (الوكالات البنكية المتواجدة في الولاية، وكذا وكالة البريد)، وقد قاما المحققين بتوجيه طلب المعلومات (07 طلبات). (نموذج بالملحق رقم 03).

### المطلب الثاني: التبليغ الأولي

بعد تقديم التبريرات اللازمة تقوم فرق التحقيق بإجراء تصحيح على التعديلات الأولية ويكون ذلك بعد دراسة المعلومات التي توصلت إليها الإدارة الجبائية من مختلف المصادر حيث لاحظ العون المحقق وجود أخطاء في تقدير الممتلكات وفوارق الدخل الإجمالي المصرح به، وعلى هذا الأساس قام بإجراء التعديلات حيث

للضريبة على الدخل الإجمالي

اعتمد المحقق في إعادة تشكيل الدخل الإجمالي على ميزان الإيرادات والمصاريف بمراعاة حركة الأموال من بيع وشراء للعقارات والحسابات البنكية وكذا مصاريف الحياة اليومية.

الفرع الأول: إعادة تشكيل المداخيل والمصاريف

1- إعادة تشكيل المداخيل: من خلال عملية التحقيق الجبائي في وضعية المكلف تبين عدم وجود مداخيل شهرية يتقاضاها أو أي نشاط تجاري مصرح به لدى مصالح الضرائب وعليه فإن مجموع المداخيل لدى المكلف لا شيء. ويمكن تلخيص إجمالي المداخيل الناجمة عن نشاطه كما يلي:

الجدول رقم (20): المداخيل الناجمة عن نشاط المكلف

البيان/السنة	2017	2018	2019	2020
الدخل السنوي	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

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

2- إعادة تشكيل المصاريف:

- مصاريف الحياة اليومية: بما أن الحالة العائلية للمكلف أعزب (غير متزوج) أي أن النفقة العائلية تخضع على رب الأسرة فقد تم أخذ ذلك بعين الاعتبار إلا أنه تم إدخال بعض التعديلات على التصريحات الخاصة بمصاريف الحياة اليومية المتعلقة بمصاريف الأكل، اللباس، التداوي، الهاتف، الكهرباء والماء، الرسم على العقار ... إلخ. وهذا ما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (21): المصاريف اليومية للمكلف المعتمدة

التعيين	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	48.000	48.000
مصاريف الهاتف	18.000	18.000	18.000	18.000
الرسم على العقار	//	//	//	//
مصاريف التأمين	12.000	12.000	12.000	12.000
مصاريف الصيانة	18.000	18.000	18.000	18.000
مصاريف أخرى	12.000	12.000	12.000	12.000
المجموع الكلي للمصاريف	180.000	180.000	180.000	180.000

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

- مصاريف شراء العقارات (قطع أرضية) المبنية:

❖ شراء قطعة أرضية ببني أحمد بلدية قاوس ولاية جيجل مشيد عليها مستودع وبنائة مساحتها 75 أر مسجلة باسم السادة:

- ب.م المولود بتاريخ 1994/01/09.

للضريبة على الدخل الإجمالي

- ب.ك المولود بتاريخ 1995/12/15.
  - ب.أ المولود بتاريخ 2000/07/03.
- بقيمة إجمالية قدرت بـ 67.500.000,00 دج بتاريخ 2018/03/08 وقد تم دفع حقوق القطعة الأرضية على شطرين كما يلي:
- الشطر الأول: بتاريخ 2018/03/07 بمبلغ 33.750.000,00 دج.
  - الشطر الثاني: بتاريخ 2019/02/03 بمبلغ 33.750.000,00 دج.
- وقد تم تقسيم ثمن شراء الأرضية على الثلاث بالتساوي من أجل تحديد قيمة الشراء للسيد ب.ك المعني بعملية التحقيق الجبائي المعمق كما هو مبين في إشعار التحقيق. وعليه قيمة شراء القطعة الأرضية حصة السيد ب.ك تمثل 3/1 على الشياخ هي:
- $22.500.000,00 = 3/67.500.000,00$  دج تم دفعها على شطرين.
- الشطر الأول: بتاريخ 2018/03/07:  $11.250.000 = 2 \div 22.500.000,00$  دج.
  - الشطر الثاني: بتاريخ 2019/02/03:  $11.250.000 = 2 \div 22.500.000,00$  دج.
  - مصاريف وحقوق التسجيل هي 5% وتقدر بـ:  $67.500.000,00 \text{ دج} * 5\% = 3.375.000,00$  دج وهي مناصفة بين البائع والمشتري أي:
  - $1.687.500 = 2 \div 3.375.000,00$  دج وقد تم تقسيمها على 3 من أجل تحديد حصة ب.ك.
  - أي أن حصة حقوق التسجيل للسيد ب.ك هي:  $562.500 = 3 \div 1.687.500$  دج.
  - أعباء الموثق هي:  $122.500 = 2 \div 245.000$  دج بين البائع والمشتري.
  - أعباء الشهر العقاري هي:  $225.000 = 1\% * 22.500.000,00$  دج على عاتق المشتري.
  - أعباء الشهر العقاري = مصاريف الموثق + مصاريف التسجيل + مصاريف الشهر العقاري
  - المصاريف المتعلقة بشراء وشهر العقار =  $122.500 + 562.500 + 225.000 = 910.000$  دج.
- ويمكن تلخيص إجمالي المصاريف السنوية للمكلف في الفترة المعنية بالتحقيق في الجدول التالي:

الجدول رقم (22): ملخص للمصاريف السنوية للفترة المعنية بالتحقيق

التعيين	2017	2018	2019	2020
مصاريف الحياة اليومية	180.000	180.000	180.000	180.000
ثمن شراء العقارات	//	11.250.000	11.250.000	//
المصاريف الكلية المتعلقة بشراء العقارات	//	910.000	//	//
<b>المجموع</b>	<b>180.000</b>	<b>12.340.000</b>	<b>11.430.000</b>	<b>180.000</b>

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

للضريبة على الدخل الإجمالي

- إعداد ميزان الإيرادات والمصاريف وإستخراج المداخل المخفية:

والذي يبين مجموع الإيرادات والمصاريف المتعلقة بالفترة المعنية بالتحقيق. والفوارق السلبية تمثل مداخل مخفية تضاف إلى المداخل المصرح بها لإعادة تشكيل الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب كل سنة وهو كالتالي:

الجدول رقم (23): ميزان الإيرادات والمصاريف

2020	2019	2018	2017	البيانات
				المتاحات المستخرجة: الرصيد 01/01 الحسابات البنكية الحسابات البريدية حسابات التوفير
/	/			المجموع (1)
				السحب المنجز في مؤسسة أشخاص الأجور مداخل أخرى بيع عقارات بيع منقولات المقبوضات الموثقة والمقبوضة المقبوضات المختلفة والمعنية
/	/	/	/	المجموع (2)
				المتاحات المستعملة: الرصيد إلى 12/31 الحسابات البنكية الحسابات البريدية حسابات التوفير
/	/	/	/	المجموع (1)
	11.250.000	11.250.000		المساهمات المنجزة في شركة أشخاص ضرائب المستخدمين المدفوعة مشتريات العقارات حقوق التسجيل مشتريات المنقولات القروض المقدمة للآخرين النفقات المصرح بها تسديد القروض نفقات المعيشة نفقات أخرى
180.000	/ 180.000	/ 180.000	/ 180.000	المجموع (2)
-180.000	-11.430.000	-12.340.000	-180.000	الفروقات (المجموع الأول - المجموع الثاني)

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



للضريبة على الدخل الإجمالي

من خلال قراءة نتائج الجدول أعلاه يتضح لنا أنه هناك فارق سلبي بين المداخل الحقيقية للمكلف النفقات الحقيقية هذا الفارق السلبي يعتبر كدخل غير مصرح به من طرف المكلف، وتبين نتائج ميزان النفقات والإيرادات أن المكلف لم يقدم تصريحات جبائية صحيحة خلال أربع سنوات التي مستها الدراسة (2017، 2018، 2019، 2020) حيث في سنة 2017 كان هناك فارق سلبي يقدمه بـ 180.000 دج، أما سنة 2018 فتوصل المحققين إلى وجود فارق سلبي معتبر يقدر بـ 12.340.000 دج، وكذلك بالنسبة لسنة 2019 قدر الفارق بـ 11.430.000 دج، ونفس الشيء لسنة 2020 حيث قدر الفارق السلبي بـ 180.000 دج.

الجدول رقم (24): الدخل الإجمالي المعاد تأسيسه خلال مدة التحقيق

التعيين	2017	2018	2019	2020
الدخل الإجمالي المصرح به أو الخاضع	/	/	/	/
الفرق السلبي الناتج عن إعداد ميزان الإيرادات والمصاريف	180.000	12.340.000	11.430.000	180.000
<b>الدخل الإجمالي المعاد تشكيله</b>	<b>180.000</b>	<b>12.340.000</b>	<b>11.430.000</b>	<b>180.000</b>

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

الفرع الثاني: تأسيس الحقوق الضريبية الواجبة الدفع

بعد إعادة تشكيل الدخل الإجمالي للسنوات الأربعة المعنية بالتحقيق، وبعد إكتشاف المحققين لوجود فوارق مهمة بين الدخل المصرح به والدخل المعاد تأسيسه، عمد المحققان إلى تأسيس الحقوق الضريبية المتهرب من دفعها مع فرض العقوبات الجبائية المنصوص عليها قانونا، ويلخص الجدول الموالي الحقوق والعقوبات المعاد تأسيسها.

جدول رقم (25): مجموع حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي المعاد تأسيسها وفق إشعار إعادة التقييم الأولي

التعيين	2013	2014	2015	2016
الدخل المشكل	180.000	12.340.000	11.430.000	180.000
الدخل المصرح به	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
<b>الفرق الحاصل</b>	<b>180.000</b>	<b>12.340.000</b>	<b>11.430.000</b>	<b>180.000</b>
الحقوق الواجبة التسديد	12.000	4.187.000	3.868.500	12.000
الحقوق المسددة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
<b>الحقوق المغفلة</b>	<b>12.000</b>	<b>4.187.000</b>	<b>3.868.500</b>	<b>12.000</b>
معدل الغرامة	%10	%25	%25	%10
مبلغ الغرامة	1.200	1.046.750	967.125	1.200
<b>مجموع الحقوق والغرامات</b>	<b>13.200</b>	<b>5.233.750</b>	<b>4.835.625</b>	<b>13.200</b>

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

للضريبة على الدخل الإجمالي

مثال تطبيقي: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2014

لدينا الدخل المشكل لسنة 2014: 12.340.000 دج وبالاتماد على الجدول التصاعدي بالشرائح نجد:

الشرائح	معدل الضريبة	النتيجة
0 - 120.000	0%	0 دج
120.001 - 360.000	20%	48.000 دج
360.001 - 1.440.000	30%	324.000 دج
1.440.001 - 12.340.000	35%	3.815.000 دج

الضريبة على الدخل الإجمالي = 0 + 48.000 + 324.000 + 3.815.000 = 4.187.000 دج

المطلب الثالث: التبليغ النهائي

يتضمن التعديلات بعد الرد على نتائج التحقيق الجبائي الأولي التي تخص السنوات 2017، 2018، 2019، 2020 وبعد اللقاء الذي جمع المكلف مع السيد مدير مديرية الضرائب لولاية جيجل وبحضور رئيس فرقة التحقيق كان الرد على الملاحظات، وتحديد المجموع النهائي.

الفرع الأول: دراسة رد المكلف

بعد استلام المكلف للإشعار الأولي لإعادة التقييم، ونظرا لتمتعه بحق الرد والذي يعد ضمانا أساسية له قدم رده بتاريخ 2021/01/13 والذي تضمن العديد من الملاحظات والتوضيحات، حيث:

وبعد جلسة التحكيم التي جمعت المكلف بالتحقيق والمحققين وذلك بحضور مستشار جبائي بتاريخ 2022/02/03 على الساعة العاشرة صباحا بمديرية الضرائب لولاية جيجل، قرر المحققان ما يلي:

- رفض طلب المكلف بخصوص إجراء تعديل على جدول مصاريف الحياة اليومية وتحججه بأنها مبالغ فيها كونه أعزب ويعيش ضمن كفالة الوالد، لأن المكلف بالتحقيق قد تجاوز سن الرشد 26 سنة ويملك سجل تجاري نشاط مقاوله أشغال البناء ومصاريف خاصة به كما يملك سيارة سياحية وشاحنات وفقا للمعلومات التي تم التحصل عليها من طرف المحققان من مصلحة مكتب حركة السيارات لولاية جيجل، حيث تم الإعتقاد على مبلغ سنوي يقدر بـ 180.000 دج للمصاريف الخاصة بالحياة اليومية للمكلف أي بمعدل 15.000 دج شهريا وهو ما اعتبره المحققان مبلغ غير مبالغ فيه حيث يعادل الحد الأدنى المضمون لأجرة شهرية، أما عن مصاريف الكهرباء والغاز والماء فالمصاريف المعتمدة خاصة بالهاتف النقال بقيمة 18.000 دج سنويا أي 1.500 دج شهريا والذي اعتبره المحققان أيضا مقبول وغير مبالغ فيه.

- رفض المحققان طلب المكلف بخصوص تسديد ثمن القطعة الأرضية كليا من طرف السيد ب.م وذلك طبقا لعقد شراء القطعة الأرضية التي تقع ببني أحمد بلدية قاوس مساحتها 75 آر والمحزر من طرف الموثق الأستاذ م.ح بتاريخ 2018/03/08 والمشهد لدى المحافظة العقارية بتاريخ 2018/04/18 بأسماء الإخوة حيث أن

للضريبة على الدخل الإجمالي

نصيب المكلف يمثل 3/1 على الشيوخ أي أن جميع الإخوة المشتركين يملكون مسؤولية تضامنية فيما بينهم، ومنه فإن نصيب المكلف هو: 22.500.000,00 دج من المبلغ الإجمالي للقطعة المقدر بـ 67.500.000,00 دج، وبالتالي فإن عملية التسديد من طرف السيد ب.م ليس لها أي تأثير على أصل الملكية ولا تلغي حصة أو نصيب السيد ب.ك (المكلف بالتحقيق) من قيمة الشراء المقدر بـ 22.500.000,00 دج.

الفرع الثاني: تأسيس الحقوق النهائية للضريبة على الدخل الإجمالي

تم الاعتماد في إعادة تشكيل دخل المكلف الإجمالي على ميزان الإيرادات والمصاريف بمراعاة حركة الأموال من بيع وشراء للعقارات والحسابات البنكية وكذا مصاريف الحياة اليومية.

1- إعادة تشكيل المداخل: من خلال عملية التحقيق الجبائي في وضعية المكلف تبين عدم وجود مداخل شهرية يتقاضاها أو أي نشاط تجاري مصرح به لدى مصالح الضرائب وعليه فإن مجموع المداخل لدى المكلف هو لا شيء. ويمكن تلخيص إجمالي المداخل الناجمة عن نشاطه كما يلي:

الجدول رقم (26): المداخل الناجمة عن نشاط المكلف

البيان/السنة	2017	2018	2019	2020
الدخل السنوي	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

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

2- إعادة تشكيل المصاريف:

- مصاريف الحياة اليومية: بما أن الحالة العائلية للمكلف أعزب (غير متزوج) أي أن النفقة العائلية تخضع على رب الأسرة فقد تم أخذ ذلك بعين الاعتبار إلا أنه تم إدخال بعض التعديلات على التصريحات الخاصة بمصاريف الحياة اليومية المتعلقة بمصاريف الأكل، اللباس، التداوي، الهاتف، الكهرباء والماء، الرسم على العقار ... إلخ. وهذا ما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (27): المصاريف اليومية للمكلف المعتمدة

التعيين	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	48.000	48.000
مصاريف الهاتف	18.000	18.000	18.000	18.000
الرسم على العقار	//	//	//	//
مصاريف التأمين	12.000	12.000	12.000	12.000
مصاريف الصيانة	18.000	18.000	18.000	18.000
مصاريف أخرى	12.000	12.000	12.000	12.000
المجموع الكلي للمصاريف	180.000	180.000	180.000	180.000

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

الفصل الثالث مساهمة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية في تحديد الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي

- مصاريف شراء العقارات (قطع أرضية) المبنية:
- ❖ شراء قطعة أرضية ببني أحمد بلدية قاوس ولاية جيجل مشيد عليها مستودع وبنائة مساحتها 75 أر مسجلة باسم السادة:
- ب.م المولود بتاريخ 1994/01/09.
- ب.ك المولود بتاريخ 1995/12/15.
- ب.أ المولود بتاريخ 2000/07/03.
- بقيمة إجمالية قدرت: 67.500.000,00 دج بتاريخ 2018/03/08 وقد تم دفع حقوق القطعة الأرضية إلى:
- الشطر الأول: بتاريخ 2018/03/07 بمبلغ 33.750.000,00 دج.
- الشطر الثاني: بتاريخ 2019/02/03 بمبلغ 33.750.000,00 دج.
- وقد تم تقسيم ثمن شراء الأرضية على 3 بالتساوي من أجل تحديد قيمة الشراء للسيد ب.ك المعني بعملية التحقيق الجبائي المعمق كما هو مبين في إشعار التحقيق.
- وعليه قيمة شراء القطعة الأرضية حصة السيد ب.ك تمثل 3/1 على الشياح هي:
- $22.500.000,00 = 3/67.500.000,00$  دج تم دفعها على شطرين.
- الشطر الأول: بتاريخ 2018/03/07:  $11.250.000 = 2 \div 22.500.000,00$  دج.
- الشطر الثاني: بتاريخ 2019/02/03:  $11.250.000 = 2 \div 22.500.000,00$  دج.
- مصاريف وحقوق التسجيل هي 5% وتقدر ب:  $67.500.000,00 \text{ دج} * 5\% = 3.375.000,00$  دج وهي مناصفة بين البائع والمشتري. أي:
- $1.687.500 = 2 \div 3.375.000,00$  دج وقد تم تقسيمها على 3 من أجل تحديد حصة ب.ك أي أن حصة حقوق التسجيل للسيد ب.ك هي:  $562.500 = 3 \div 1.687.500$  دج.
- أعباء الموثق هي:  $122.500 = 2 \div 245.000$  دج بين البائع والمشتري.
- أعباء الشهر العقاري هي:  $225.000 = 1\% * 22.500.000,00$  دج على عاتق المشتري.
- أعباء الشهر العقاري = مصاريف الموثق + مصاريف التسجيل + مصاريف الشهر العقاري
- الأعباء المتعلقة بشراء والشهر العقار =  $910.000 = 225.000 + 562.500 + 122.500$  دج.

الجدول رقم (28): ملخص للمصاريف السنوية للفترة المعنية بالتحقيق

2020	2019	2018	2017	التعيين
180.000	180.000	180.000	180.000	مصاريف الحياة اليومية
//	11.250.000	11.250.000	//	ثمن شراء العقارات
//	//	910.000	//	المصاريف الكلية المتعلقة بشراء العقارات
<b>180.000</b>	<b>11.430.000</b>	<b>12.340.000</b>	<b>180.000</b>	<b>المجموع</b>

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

الفصل الثالث مساهمة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية في تحديد الوعاء الحقيقي الخاضع

للضريبة على الدخل الإجمالي

- ميزان الإيرادات والمصاريف: والذي يبين مجموع الإيرادات والمصاريف المتعلقة بالفترة المعنية بالتحقيق والفوارق السلبية تمثل مداخيل مخفية تضاف إلى المداخيل المصرح بها لإعادة تشكيل الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب كل سنة وهو كالتالي:

الجدول رقم (29): ميزان الإيرادات والمصاريف

2020	2019	2018	2017	البيانات
				المتاحات المستخرجة: الرصيد 01/01 الحسابات البنكية الحسابات البريدية حسابات التوفير
/	/	/	/	المجموع (1)
				السحب المنجز في مؤسسة أشخاص الأجور مداخيل أخرى بيع عقارات بيع منقولات المقبوضات الموثقة والمقبوضة المقبوضات المختلفة والمعنية
				المجموع (2)
				المتاحات المستعملة: الرصيد إلى 12/31 الحسابات البنكية الحسابات البريدية حسابات التوفير
/	/	/	/	المجموع (1)
	11.250.000	11.250.000		المساهمات المنجزة في شركة أشخاص ضرائب المستخدمين المدفوعة مشتريات العقارات حقوق التسجيل مشتريات المنقولات القروض المقدمة للآخرين النفقات المصرح بها تسديد القروض نفقات المعيشة نفقات أخرى
180.000	/ 180.000	/ 180.000	/ 180.000	
				المجموع (2)
-180.000	-11.430.000	-12.340.000	-180.000	الفروقات (المجموع الأول - المجموع الثاني)

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

للضريبة على الدخل الإجمالي

الجدول رقم(30): الدخل الإجمالي المعاد تأسيسه خلال فترة التحقيق

التعيين	2017	2018	2019	2020
الدخل الإجمالي المصرح به أو الخاضع	/	/	/	
الفرق السلبي الناتج عن إعداد ميزان الإيرادات والمصاريف	180.000	12.340.000	11.430.000	180.000
<b>الدخل الإجمالي المعاد تشكيله</b>	<b>180.000</b>	<b>12.340.000</b>	<b>11.430.000</b>	<b>180.000</b>

المصدر: إشعار إعادة التقييم النهائي، فرقة التحقيق، مكتب التحقيقات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بعد دراسة رد المكلف من طرف المحققين بدقة، وتم تبليغه بالنتائج النهائية عن طريق تسليمه لإشعار بإعادة التقييم النهائي بتاريخ 2021/12/30، مع عقد جلسة مع المكلف وتقديم له كل التوضيحات حول النقاط التي قدمها في رده على الإشعار الأولي، وقد تضمن إشعار إعادة التقييم النهائي قيمة الحقوق الضريبية على الدخل الإجمالي المعاد تأسيسها بصفة نهائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية المفروضة على المكلف.

الفرع الثاني: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

يمكن تلخيص النتائج النهائية للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (31): حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي النهائية المعاد تأسيسها والعقوبات الجبائية

التعيين	2013	2014	2015	2016
الدخل المشكل	180.000	12.340.000	11.430.000	180.000
الدخل المصرح به	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
<b>الفرق الحاصل</b>	<b>180.000</b>	<b>12.340.000</b>	<b>11.430.000</b>	<b>180.000</b>
الحقوق الواجبة التسديد	12.000	4.187.000	3.868.500	12.000
الحقوق المسددة	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
<b>الحقوق المغفلة</b>	<b>12.000</b>	<b>4.187.000</b>	<b>3.868.500</b>	<b>12.000</b>
معدل الغرامة	%10	%25	%25	%10
مبلغ الغرامة	1.200	1.046.750	967.125	1.200
<b>مجموع الحقوق والغرامات</b>	<b>13.200</b>	<b>5.233.750</b>	<b>4.835.625</b>	<b>13.200</b>

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

إن قراءة الجدول الذي يلخص النتيجة النهائية للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف يبين لنا أن عملية التحقيق كانت فعالة جدا للكشف عن كل الإغفالات والحقوق المتهرب من دفعها من طرف المكلف خلال أربع سنوات المعنية بالتحقيق، حيث تمكن المحققين من إسترجاع ما قيمته 8079500 دج كحقوق للضريبة على الدخل الإجمالي المتهرب من دفعها من طرف المكلف، الذي حاول إخفاء مداخله الحقيقية وعمد إلى تقديم تصريحات جبائية غير صحيحة حول مداخله في السنوات 2017، 2018، 2019، 2020 بهدف تظليل الإدارة الجبائية، وقد تم فرض ما قيمته 2016275 دج كعقوبة جبائية على المكلف نتيجة إخفاءه بالتزاماته الجبائية بإيداع تصريحات جبائية تحمل أسس ناقصة.

## للضريبة على الدخل الإجمالي

## خلاصة

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها يتضح لنا الدور الذي تلعبه مديرية الضرائب لولاية جيجل في الكشف عن الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، حيث تسهر على ضمان احترام وتطبيق التشريع الجبائي من خلال نظام متكامل من الإجراءات والهيئات الجبائية الولائية، كما يتضح أن الإدارة الضريبية تبذل جهود معتبرة من أجل التقليل من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين من خلال أدوات الرقابة الجبائية باستخدام الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة.

كما يتبين لنا من خلال دراسة الملفين الجبائيين على مستوى مركز الضرائب وبالأخص المصلحة الرئيسية للبحث والمراقبة أن الرقابة الجبائية تعمل على التدقيق في التصريحات واستخراج كافة الأخطاء والاغفالات المتعلقة بنتائج ومداخل المكلفين ورقم الأعمال الذي يحققونه، وإعادة تشكيل الأسس الصحيحة لفرض الضرائب، هذا ما يساهم في زيادة مصداقيتها وضبط جودتها مما ينعكس إيجاباً على زيادة الحصيلة الضريبية، إلا أنه تبقى فعاليتها محدودة في ظل ضعف الوعي والالتزام الضريبي وهذا ما تترجمه عمليات التهرب الضريبي.

الختامة



## الخاتمة

نلخص في الأخير إلى القول أن المشرع الجزائري في مختلف النصوص القانونية واللوائح التنظيمية التي تنظم الضريبة، قد منح الإدارة الجبائية سلطات واسعة في مباشرة إجراءات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة سعياً منها للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية وهذا من خلال الكشف عن ممارسات الغش و التهرب الضريبيين التي تصدر عن فئة من المكلفين غير النزهاء، ويعتبر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة من أهم أشكال الرقابة الجبائية المعمقة الذي يهدف إلى مراقبة الذمة المالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ومقارنتها مع تلك المصرح بها.

مقابل هذه الامتيازات عمل المشرع الجزائري على منح المكلف بالضريبة ضمانات وحقوق قانونية تحميه من ما تملكه الإدارة الجبائية من امتيازات عند ممارستها لسلطاتها. ومن أهم هذه الحقوق والضمانات، ضرورة إعلامه وتبليغه بكل إجراء تتخذه الإدارة ضده مع احترامها للمواعيد المقررة، ووضع ميثاق له يتضمن حقوقه وواجباته، وكذا حقوق وواجبات الإدارة الجبائية مع النص على ضرورة الاستعانة بمستشار من اختياره لتمثله قانوناً وإعطاء مهلة معقولة للرد أو التحضير لتقديم مختلف الوثائق الثبوتية التي تدعم تصريحاته وتعزز مركزه القانوني في مواجهة نتائج التدقيق التي تتمسك بها الإدارة، وهذا من جهة. ومن جهة أخرى، قيد سلطات الإدارة في عدة جوانب وضبط تدخلاتها بموجب نصوص قانونية صارمة، إذ لا يمكن لها إعادة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لنفس المدة ونفس الضرائب بسبب الحماية القانونية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة.

## 1- اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى: يعد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب من أجل الكشف عن الدخل الحقيقي للمكلف. وهذا ما يثبت صحة الفرضية.
- بالنسبة للفرضية الثانية: يعتبر تقديم المكلفين بالضريبة لتصريحات جبائية تتضمن أسس غير صحيحة أهم سبب وراء قيام الإدارة الجبائية بإعادة فحص هذه التصريحات، بعد الكشف عن عمليات التهرب الضريبي التي يقوم بها المكلفين غير النزهاء والرامية إلى التملص من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي.
- بالنسبة للفرضية الثالثة: يسمح استخدام المحقق لمجموعة من التقنيات والآليات في إطار التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية من التوصل إلى تحديد الدخل الحقيقي للمكلف ومعرفة الجزء غير المصرح به بدقة كبيرة، قد تحققت، وهذا بعد إبراز دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية في الكشف عن الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

## 2- نتائج الدراسة:

- نتائج الدراسة النظرية: تتمثل أهم النتائج المتوصل إليها من الجانب النظري فيما يلي:
- يطبق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات الأربع الأخيرة، ويمس جميع مداخيل المكلف وعناصر ثروته.

- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يسعى إلى تحقيق هدفين رئيسيين أولهما ضمان أن التصريحات الموضوعية مشكلة بطريقة صحيحة وثانيهما مراقبة التجانس بين المداخل المصرح بها مع الذمة الإجمالية للمكلف بالضريبة.

- للمكلفين مجموعة من الحقوق والضمانات ترافقه طوال فترة التحقيق تلتزم بها الإدارة الجبائية، وفي حالة الإخلال بها تؤدي إلى بطلان هذه الرقابة في المقابل يتقيد المكلف بجملة من الالتزامات.

**نتائج الدراسة التطبيقية:** تتمثل أهم النتائج المتوصل إليها من الجانب التطبيقي فيما يلي:

- تتولى 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.

- انعدام الثقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مما يدفع مكلف بالضريبة إلى إخفاء المعلومات والوثائق اللازمة لإجراء الرقابة خوفا من استعمالها بطريقة تعسفية، وكذلك الإدارة دائما تشك في تصريحات المكلف بالضريبة فتعتبرها دائما غير صحيحة.

- على الرغم من أهمية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلا أنه وسيلة منقوصة الفعالية نظرا لحساسيته من قبل المكلفين بالضريبة، حيث يعتبرونه تدخلا في أمورهم الشخصية، مما يصعب من أداء المحققين لمهمتهم الرقابية.

### 3- توصيات الدراسة

بناء على النتائج المتوصل إليها نقترح التوصيات التالية:

- العمل على نشر الوعي الضريبي وسط المكلفين بالضريبة، مع تبسيط إجراءات الرقابة الجبائية ليسهل استيعابها وفهمها.

- توسيع مجال تطبيق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ليشمل جميع المكلفين بالضريبة والأشخاص الذين يتجنبون دفع الضريبة.

- وضع نظم رقابية فعالة تمتاز بالدقة والسرعة لاكتشاف المخالفات المرتكبة وكذلك تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتهربين.

- زيادة عدد المحققين واختيار الأعوان الأكثر كفاءة من موظفي الإدارة الجبائية للقيام بعمليات الرقابة والتحقيق.

- التنسيق أكثر بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات الإدارية الأخرى للإلمام بأكبر عدد ممكن من المعلومات حول المكلفين بالضريبة، الأمر الذي يسهل عملية الرقابة الجبائية.

- الأخذ بعين الاعتبار الجانب البشري خاصة ما يتعلق بالكفاءة والنزاهة لضمان حسن سير عمل الإدارة الضريبية.

4- آفاق الدراسة:

بعد دراستنا لموضوع دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في كشف الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، والقيام بتحليله ظهرت العديد من البحوث التي يمكن أن تكون مكملة لموضوع دراستنا في المستقبل والتي من بينها:

- دور النظام الضريبي الجزائري في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي.
- الرقابة الجبائية بين المعوقات ومقترحات التفعيل.
- تأثير عمليات الرقابة على العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

## الخاتمة

نلخص في الأخير إلى القول أن المشرع الجزائري في مختلف النصوص القانونية واللوائح التنظيمية التي تنظم الضريبة، قد منح الإدارة الجبائية سلطات واسعة في مباشرة إجراءات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة سعياً منها للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية وهذا من خلال الكشف عن ممارسات الغش و التهرب الضريبيين التي تصدر عن فئة من المكلفين غير النزهاء، ويعتبر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة من أهم أشكال الرقابة الجبائية المعمقة الذي يهدف إلى مراقبة الذمة المالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ومقارنتها مع تلك المصرح بها.

مقابل هذه الامتيازات عمل المشرع الجزائري على منح المكلف بالضريبة ضمانات وحقوق قانونية تحميه من ما تملكه الإدارة الجبائية من امتيازات عند ممارستها لسلطاتها. ومن أهم هذه الحقوق والضمانات، ضرورة إعلامه وتبليغه بكل إجراء تتخذه الإدارة ضده مع احترامها للمواعيد المقررة، ووضع ميثاق له يتضمن حقوقه وواجباته، وكذا حقوق وواجبات الإدارة الجبائية مع النص على ضرورة الاستعانة بمستشار من اختياره لتمثله قانوناً وإعطاء مهلة معقولة للرد أو التحضير لتقديم مختلف الوثائق الثبوتية التي تدعم تصريحاته وتعزز مركزه القانوني في مواجهة نتائج التدقيق التي تتمسك بها الإدارة، وهذا من جهة. ومن جهة أخرى، قيد سلطات الإدارة في عدة جوانب وضبط تدخلاتها بموجب نصوص قانونية صارمة، إذ لا يمكن لها إعادة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لنفس المدة ونفس الضرائب بسبب الحماية القانونية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة.

## 1- اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى: يعد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب من أجل الكشف عن الدخل الحقيقي للمكلف. وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

- بالنسبة للفرضية الثانية: يعتبر تقديم المكلفين بالضريبة لتصريحات جبائية تتضمن أسس غير صحيحة أهم سبب وراء قيام الإدارة الجبائية بإعادة فحص هذه التصريحات، قد تحققت الفرضية بعد الكشف عن عمليات التهرب الضريبي التي يقوم بها المكلفين غير النزهاء والرامية إلى التملص من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي.

- بالنسبة للفرضية الثالثة: يسمح استخدام المحقق لمجموعة من التقنيات والآليات في إطار التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية من التوصل إلى تحديد الدخل الحقيقي للمكلف ومعرفة الجزء غير المصرح به بدقة كبيرة، قد تحققت، وهذا بعد إبراز دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية في الكشف عن الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

## 2- نتائج الدراسة:

نتائج الدراسة النظرية: تتمثل أهم النتائج المتوصل إليها من الجانب النظري فيما يلي:

- يطبق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات الأربع الأخيرة، ويمس جميع مداخيل المكلف وعناصر ثروته.

- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يسعى إلى تحقيق هدفين رئيسيين أولهما ضمان أن التصريحات الموضوعية مشكلة بطريقة صحيحة وثانيهما مراقبة التجانس بين المداخل المصرح بها مع الذمة الإجمالية للمكلف بالضريبة.

- للمكلفين مجموعة من الحقوق والضمانات ترافقه طوال فترة التحقيق تلتزم بها الإدارة الجبائية، وفي حالة الإخلال بها تؤدي إلى بطلان هذه الرقابة في المقابل يتقيد المكلف بجملة من الالتزامات.

**نتائج الدراسة التطبيقية:** تتمثل أهم النتائج المتوصل إليها من الجانب التطبيقي فيما يلي:

- تتولى 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.

- انعدام الثقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مما يدفع مكلف بالضريبة إلى إخفاء المعلومات والوثائق اللازمة لإجراء الرقابة خوفا من استعمالها بطريقة تعسفية، وكذلك الإدارة دائما تشك في تصريحات المكلف بالضريبة فتعتبرها دائما غير صحيحة.

- على الرغم من أهمية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلا أنه وسيلة منقوصة الفعالية نظرا لحساسيته من قبل المكلفين بالضريبة، حيث يعتبرونه تدخلا في أمورهم الشخصية، مما يصعب من أداء المحققين لمهمتهم الرقابية.

### 3- توصيات الدراسة

بناء على النتائج المتوصل إليها نقترح التوصيات التالية:

- العمل على نشر الوعي الضريبي وسط المكلفين بالضريبة، مع تبسيط إجراءات الرقابة الجبائية ليسهل استيعابها وفهمها.

- توسيع مجال تطبيق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ليشمل جميع المكلفين بالضريبة والأشخاص الذين يتجنبون دفع الضريبة.

- وضع نظم رقابية فعالة تمتاز بالدقة والسرعة لاكتشاف المخالفات المرتكبة وكذلك تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتهربين.

- زيادة عدد المحققين واختيار الأعوان الأكثر كفاءة من موظفي الإدارة الجبائية للقيام بعمليات الرقابة والتحقيق.

- التنسيق أكثر بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات الإدارية الأخرى للإلمام بأكبر عدد ممكن من المعلومات حول المكلفين بالضريبة، الأمر الذي يسهل عملية الرقابة الجبائية.

- الأخذ بعين الاعتبار الجانب البشري خاصة ما يتعلق بالكفاءة والنزاهة لضمان حسن سير عمل الإدارة الضريبية.

4- آفاق الدراسة:

بعد دراستنا لموضوع دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في كشف الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، والقيام بتحليله ظهرت العديد من البحوث التي يمكن أن تكون مكملة لموضوع دراستنا في المستقبل والتي من بينها:

- دور النظام الضريبي الجزائري في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي.
- الرقابة الجبائية بين المعوقات ومقترحات التفعيل.
- تأثير عمليات الرقابة على العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

11. لواج منير، لواج عبد الرحيم، دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الوعاء الحقيقي للضريبة على الدخل الإجمالي، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة جيجل، ، مجلد 08، العدد الأول، 2022.

12. مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، مجلة دراسات جبائية، جامعة بومرداس، العدد الثاني، 2013.

3- الأطروحات والرسائل:

#### • أطروحات الدكتوراه

1. بساس أحمد، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الأغواط، 2014.

2. بن غماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، 2018.

3. ذبيح محمد أمين، أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2021.

4. زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، 2013.

5. شنة فاطمة، دور الرقابة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة ورقلة، 2011.

6. عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، 2016.

7. قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2015.

8. لعلوي محمد، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2015.

#### • رسائل الماجستير

1. بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2014.

2. بن فارس حسينة، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة، 2007.

3. حسونة فاطمة محمد عبد الحافظ، أثر كل من الزكاة والضريبة على التنمية الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 200.

4. حوسو محمود ذيب، التدقيق للأغراض الضريبية، مذكرة ماجستير، جامعة نابلس، فلسطين، 2005.

5. دلال عيسى موسى مسمي، السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006.

6. رحال نصير، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2007.

7. عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2011.
8. عتير سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية " دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي"، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2012.
9. عقر الدماغ صلاح الدين، مدى تحقق التوازن بين المكلف بالضريبة ومصالح الخزينة العمومية في قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة سكيكدة، 2012.
10. قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين " حالة الجزائر 2003 إلى 2008"، مذكرة ماجستير، جامعة المدية، 2009.
11. لعلاوي مروان، إجراءات التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2018.
12. لواج عبد الرحيم، فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة جيجل، 2016.
13. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية "دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي"، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2011.
14. مياله مؤيد جميل محمد، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006.

#### 4- الملتقيات:

1. بنونة شعيب وآخرون، دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي في الجزائر، الملتقى الوطني الأول حول: " أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر"، جامعة تمنراست، أيام 13-14 جوان 2012.
2. ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى الدولي حول: الأزمة الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، أيام 20-22 أكتوبر، جامعة سطيف، 2009.

#### 5- القوانين:

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
2. قانون الإجراءات الجبائية.

#### 6- الدلائل الجبائية والمحاضرات:

1. ميثاق المكلفين، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016.
2. لواج عبد الرحيم، محاضرات في جباية مؤسسة، غير منشورة، جامعة جيجل، 2021.

#### 7- المواقع الإلكترونية:

1. WWW. DGI. DOV. DZ.



ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Thierry Lambert , vérification fiscale personnelle económica, Paris, 1984.
2. kamel Kharroubi, le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire de magister, université d'Oran, Algérie, 2011.

الملاحق

**MINISTERE DES FINANCES**  
**DIRECTION GENERALE DES IMPOTS**

الملحق رقم 01

.....  
.....  
.....

**Avis de Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble**

Référence N° :

Lettre avec  
A.R.

A.M. ....  
.....  
.....

Le ..... 20.....

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que nous envisageons de procéder à la vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble. Cette vérification concerne l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du..... au .....

Au cours de ce contrôle, nous aurons à analyser la concordance entre les revenus que vous avez déclarés au cours de cette période et la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie de votre foyer fiscal.

A l'effet d'exercer ce contrôle, votre concours sera sollicité verbalement ou par écrit, sur des points précis retracés dans vos différentes déclarations.

Pour vous permettre de réunir tous les documents et justificatifs nécessaires, vous disposer d'un délai de préparation de ..... à compter de la réception ou de la remise du présent avis de vérification.

Votre attention est appelée sur le fait que le contrôle qui sera affectué portera sur l'ensemble des comptes financiers de votre foyer fiscal, l'origine des fonds dont vous avez disposé, leur composition et les variations de votre patrimoine.

La durée du contrôle est fixée en principe à une (1) année. Toutefois, cette durée n'est pas applicable dans les cas de manœuvres frauduleuses; de renseignements incomplets ou inexats ou en cas de défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications (l'Article 21-4 du Code des Procédures Fiscales).

Vous avez la faculté de vous faire assister, au cours de ce contrôle, par un conseil de votre choix.

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs

### **Rappel de certaines dispositions fiscales**

**Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales :** Une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu ne peut-être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification, accompagné de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la date de réception.

L'avis de vérification doit préciser la période à vérifier et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister durant le contrôle par un conseil de son choix.

**Article 21-4 du Code des Procédures Fiscales :** sous peine de nullité de l'imposition, la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ne peut s'étendre sur une période supérieure à un (1) an à compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification prévue au paragraphe 3 ci-dessus.

Toutefois, la durée du contrôle prévue à l'alinéa précédent n'est pas applicable dans le cas de manœuvre frauduleuse dûment établies, ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissements ou de justifications prévues à l'article 19 du présent code.



## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA

الملحق رقم 02

DE.....

SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

## SITUATION DU PATRIMOINE

Demande de renseignements concernant

Mr. ....

Activité .....

Adresse .....

Renseignements demandés	Réponse du contribuable vérifié
<p>I/Etes vous propriétaire à votre nom, à celui de votre épouse ou de vos enfants mineurs (1)</p> <p>1 - 1 De bien immobiliers (terrains, immeuble) Si oui précisez.</p> <p>- La nature .....</p> <p>- L'origine .....</p> <p>- La situation .....</p> <p>S'il s'agit d'une construction (terminée ou en cours) (2) - précisez :</p> <p>- La date d'acquisition :</p> <p>- Le prix :</p> <p>1 - 2 De fonds de commerce OUI - NON (2) Si OUI/ indiquez :</p> <p>- La situation :</p> <p>- Le prix d'acquisition :</p> <p>1 - 3 De matériels de transport, de travaux publics, autres Oui - Non (2) Si Oui, précisez :</p> <p>- La nature et la marque</p> <p>- Le prix d'acquisition</p>	

**I - 4 De véhicule de tourisme Oui - Non (2)**

Si Oui, indiquez :

- Le nombre ainsi que la marque :
- La puissance, l'année et la valeur d'acquisition de chaque véhicule.

**I - 5 D'autres biens (yacht, Chevaux, de course etc...)**

OUI - NON (2)

Si Oui, précisez :

- La nature
- Le prix d'acquisition

**II/ Etes-vous associé dans une société commerciale**

OUI - NON (2)

Si Oui, indiquez :

- La forme juridique :
- La raison sociale :
- L'adresse :

**III/ Disposez-vous des comptes Financiers :**

**3 - 1 En Algérie OUI - NON**

Si Oui, indiquez :

- L'institution financière
- L'agence
- Les numéros de comptes

**3 - 2 A l'étranger OUI - NON (2)**

Si Oui, indiquez :

- L'institution financière
- L'agence
- Le numéro de compte.

1) Précisez pour chacune des rubriques le nom du propriétaire.

2) Rayer la mention inutile.

N.B. - Toute omission ou insuffisance constatée par rapport à votre situation patrimoniale réelle sera considérée comme manoeuvre frauduleuse passible de sanctions prévues aux articles du code des Impôts Directs et Taxes sur le chiffre d'affaires .

Certifié exact

A ..... le .....

Signature.

Eléments de train de vie	Montant réel ou évalué	
	Mensuel	Annuel
<b>1- Dépenses de première nécessité :</b>		
-Nourriture.....		
-Habillement.....		
-Chauffage, Eclairage, Eau.....		
<b>2- Logement :</b>		
-Loyers et charges locatives.....		
- Frais d'entretien et d'aménagement.....		
Résidence principale.....		
Résidence Secondaire.....		
-Frais de domesticité.....		
-Assurances.....		
<b>Impôts et taxes :</b>		
Impôt sur le Revenu Global.....		
Impôt sur le Patrimoine.....		
Taxes Foncière.....		
Taxes d'assainissement.....		
Droits d'enregistrement.....		
<b>3- Voitures- Bateaux :</b>		
Carburant.....		
Entretien et Réparation.....		
Assurances.....		
Garage- Gardiennage.....		
<b>4- Personnes a Charge :</b>		
Frais de l'éducation.....		
Frais de scolarité.....		
Autres.....		
<b>5- Loisirs et Autres :</b>		
Voyages privés.....		
Achats de Meubles.....		
Achats d'objet de Valeur, d'art et de collection....		
Assurances.....		
Vie .....		
Responsabilité Civile .....		
Téléphone.....		
Abonnement.....		
Activités socio- culturelles.....		
Frais Médicaux.....		
Divers .....		
<b><u>TOTAL</u></b>		



وزارة المالية

مديرية الضرائب لولاية جيجل

العنوان : العقابي - جيجل

Tel N° : 034 59 65 11

FAX 034 59 65 11

N°: /DI/WJ/SDCF/ BV/VASFE / 2021

الملحق رقم 03

JIJEL LE : .....

**DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS**

**MONSIEUR :**.....  
.....  
.....

**OBJET** / - Exercice du droit de communication reconnu aux services fiscaux.  
-Demande de communication de renseignements intéressant l'assiette de l'impôt.

**REFERENCE** / -Article 45 et suivant du code des procédures fiscales

Dans le cadre de l'exercice  
du droit de communication reconnu aux services

Fiscaux par les articles y afférents contenus dans le code de procédures fiscales, nous avons  
L'honneur de vous demander de bien vouloir nous communiquer les renseignements analysés  
Ci après :

.....  
.....  
.....  
.....

Ces renseignements étant considérés comme indispensables à l'assiette de  
L'impôt, nous vous serions très obligés des dispositions que vous pourriez prendre pour en  
Activer le relevé et la transmission à nos services dans les meilleurs délais qui vous seraient  
Possibles.

Au cas où vous jugeriez utile le concours de nos services pour l'établissement  
-ment du relevé des renseignements demandés, il conviendra de nous aviser en conséquence

Veillez agréer, Monsieur l'expression de nos considérations distinguées.

**LES VERIFICATEURS**

**A.DJABER (I.D)**

**F.LAKEHEL (I.C)**



## المخلص

تعالج هذه المذكرة موضوع دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في الكشف عن الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي استنادا إلى كون النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي يمنح الحرية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية بشكل يوافق نشاطاتهم ومدخلهم من تلقاء أنفسهم. وتهدف هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في تحديد الوعاء الحقيقي والتأكد من صحة المعلومات المصرح بها من قبل الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ومدى مصداقيتها ومطابقتها للواقع، وفرض عقوبات جبائية على المتملصين من دفع الضريبة. وقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى أن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يعتبر من بين أهم أشكال الرقابة الجبائية المعمقة بالإضافة إلى أنه شامل للوضعية المالية للمكلف ولعناصر ثروته، كما توصلت الدراسة إلى أن هذا الشكل الرقابي ذو فعالية كبيرة في الكشف عن المداخل الحقيقية للمكلفين بالضريبة الذين يعتمدون إخفاءها بطرق تحايل معقدة لا تسمح مختلف أشكال الرقابة الجبائية المعمقة الأخرى بكشفها. **الكلمات المفتاحية:** الرقابة الجبائية، الضريبة على الدخل الإجمالي، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، التهرب الضريبي، ضمانات المكلف الخاضع للتحقيق.

### Abstract:

The present memorandum addresses the role of the in-depth investigation into the overall fiscal situation in disclosing the taxable base on gross income based on the fact that the Algerian tax system is a declaratory system that gives freedom to those charged with filing tax declarations in a manner consistent with their own activities and incomes.

This study aims to highlight the contribution of the in-depth investigation of the overall fiscal situation to the determination of the true vessel, to ascertain the validity, credibility and reconciliation of the information authorized by the taxable physical persons on gross income, and to impose punitive penalties on taxpayers.

The study found that an in-depth investigation of the overall fiscal situation is one of the most important forms of deep fiscal control, as well as a comprehensive investigation of the cost's financial position and elements of his wealth. The study also found that this form of control is highly effective in disclosing the true incomes of taxpayers who deliberately conceal it in complex ways of circumvention that various other forms of in-depth fiscal control do not allow for detection.

**Keywords:** fiscal control, gross income, in-depth investigation of overall fiscal status, tax evasion, guarantees of the taxpayer under control.