

دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في تفعيل مبادئ الحوكمة الضريبية - دراسة ملف جبائي بمركز الضرائب  
لولاية غرداية -

The Role of In-Depth Audit of the Comprehensive Tax Situation in Activating the Principles of Tax  
Governance – A Case Study of a Tax File at the Tax Center of Ghardaia Province-

لحسن رباحي<sup>1\*</sup>، محمد سالمى<sup>2</sup>، محمد السعيد سعيداني<sup>3</sup>

<sup>1</sup> كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية (الجزائر)، (rabahi.lahcen@univ-ghardaia.dz)

<sup>2</sup> كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي أفلو (الجزائر)، (m-salmi@cu-aflou.edu.dz)

<sup>3</sup> كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط (الجزائر)، (Saidanimouha@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 2025/08/23؛ تاريخ المراجعة: 2025/08/24؛ تاريخ القبول: 2025/12/01

**ملخص:** يُعد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إحدى أهم الآليات التي تبنتها الإدارة الجبائية في الجزائر من أجل تعزيز الشفافية وتحسين العلاقة بين المكلفين بالضريبة ومصالح الضرائب، حيث تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة في تفعيل مبادئ الحوكمة الضريبية من خلال مقارنة التصريحات الجبائية مع المعطيات المحاسبية والمالية، بما يسمح بالكشف عن أوجه القصور والتأكد من صحة الالتزامات الجبائية، ومن أجل ذلك تم دراسة حالة ملف جبائي على مستوى مركز الضرائب بولاية بغرداية. وتوصلت الدراسة إلى جملة من نتائج أبرزها أن تطبيق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يساهم في ترسيخ مبادئ الحوكمة الضريبية المتمثلة في المساءلة والشفافية وكذلك يضمن التوزيع العادل للعبء الضريبي ويساهم في زيادة الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

**الكلمات المفتاح:** التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة؛ الحوكمة الضريبية؛ ضريبة الدخل الإجمالي؛ مركز الضرائب غرداية.

تصنيف JEL: H26؛ G30

**Abstract:** The in-depth audit of the comprehensive tax situation is one of the most important mechanisms adopted by the Algerian tax administration to enhance transparency and improve the relationship between taxpayers and tax authorities. This study aims to examine the role of such audits in activating the principles of tax governance by comparing tax declarations with accounting and financial data, which makes it possible to identify shortcomings and verify the accuracy of tax obligations. To achieve this objective, a case study of a tax file was conducted at the Tax Center of Ghardaia Province. The study concluded with several findings, most notably that the implementation of the in-depth audit of the comprehensive tax situation contributes to consolidating the principles of tax governance, namely accountability and transparency. Moreover, it ensures the fair distribution of the tax burden and strengthens the trust between the tax administration and the taxpayer.

**Keywords:** In-depth Audit of the Comprehensive Tax Situation ; Tax Governance ; Tax on Global Income ; Ghardaia Tax Center.

**Jel Classification Codes :**H26 ;G30

\* الحسن رباحي rabahi.lahcen@univ-ghardaia.dz

## I - تمهيد :

يعتبر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أداة تستخدمها الإدارة الجبائية لمراقبة الأشخاص الطبيعيين عن طريق تطبيق جملة من القوانين التي فرضها المشرع من أجل إسترجاع المبالغ الضريبية الغير مصرح بها، ويساهم تطبيق هذا النوع من التحقيق في زيادة التحصيل الضريبي مما ينتج عنه زيادة في إيرادات الخزينة العمومية وتغطية النفقات العامة للدولة، ولضمان تطبيق هذا النوع من التحقيق بشكل فعال من طرف الإدارة الجبائية كان لا بد من تفعيل مبادئ الحوكمة الضريبية من أجل تعزيز المساءلة والشفافية والمساهمة في زيادة الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة وكذلك ضمان توزيع العبء الضريبي بعدالة على المكلفين بالضريبة.

### 1.I - إشكالية الدراسة:

وبناء على ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن أن يساهم تطبيق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في تفعيل مبادئ الحوكمة الضريبية؟

### 2.I - فرضية الدراسة:

للإجابة على هذه الإشكالية يمكن الإنطلاق من الفرضية التالية:

يلعب التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة دورا كبيرا في تفعيل مبادئ الحوكمة الضريبية المتمثلة في عناصرها الثلاث (العدالة الجبائية، الشفافية، المساءلة).

### 3.I - أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- توضيح مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وأهميته كألية رقابية في النظام الجبائي الجزائري؛
- بيان دور التحقيق المعمق في ترسيخ مبادئ الحوكمة الضريبية، خاصة ما يتعلق بالشفافية، المساءلة، والعدالة الجبائية؛
- تحليل واقع تطبيق التحقيق المعمق من خلال دراسة حالة ملف جبائي بمركز الضرائب لولاية غرداية؛
- تحديد التحديات والمعوقات التي تواجه الإدارة الجبائية أثناء تطبيق التحقيق المعمق (البشرية، التقنية، التنظيمية).

### 4.I - أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة من كونها تتناول موضوعا مهما يتعلق بفعالية آليات الرقابة الجبائية في الجزائر، حيث يُعد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أداة في مكافحة التهرب والغش الضريبي وضمان عدالة توزيع العبء الضريبي، وكذلك معرفة أهمية تطبيق هذا النوع من التحقيق في تفعيل مبادئ الحوكمة الضريبية.

### 5.I - منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن الإشكالية وإختبار الفرضية قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، من خلال وصف وتحليل الإجراءات المرتبطة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، ومدى مساهمتها في تكريس مبادئ الحوكمة الضريبية (الشفافية، العدالة، المساءلة)، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على دراسة حالة ملف جبائي لمكلف خاضع لرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة بمركز الضرائب لولاية غرداية.

### 6.I - الدراسات السابقة:

- دراسة (راشدي ، 2017) بعنوان: دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي، وهدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين المراجعة الجبائية والحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الضريبية، إذ تعد المراجعة الجبائية وسيلة وظيفية وأداة رقابية فعالة، الهدف منها ضمان احترام مختلف الضرائب والتوازنات المعمول بها، خاصة في ظل النظام الضريبي التصريحي المعتمد. وقد تم التوصل من خلال الجانبين النظري والتطبيقي إلى أن الحوكمة الضريبية المتمثلة في المراجعة الجبائية لها دور مهم جداً في الحفاظ على جزء هام من الحصيلة الضريبية واسترجاعه، وقد تم إظهار ذلك من خلال دراسة حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE) بمديرية الضرائب لولاية سطيف، وفي الأخير تم التوصل إلى أن المراجعة الجبائية مهمة جداً في تفعيل الحوكمة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي، والمساهمة بشكل فعال في زيادة التحصيل الضريبي.

- دراسة (طلوش و علون ، 2022) بعنوان: الرقابة الجبائية كألية من آليات تفعيل الحوكمة، وهدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين الرقابة الجبائية والحوكمة الضريبية وأثرها على رفع الحصيلة الضريبية، إذ تعد الرقابة الجبائية وسيلة وقائية وأداة رقابية فعالة، الهدف منها ضمان احترام المكلف بالضريبة للقوانين المعمول بها خاصة في ظل النظام الضريبي الذي يعتمد أساسًا على التصريح، وقد تم التوصل من خلال الجانبين النظري والتطبيقي إلى أن الحوكمة الضريبية ممثلة في الرقابة الجبائية لها دور جد مهم في الحفاظ واسترجاع جزء هام من الإيرادات الضريبية في الأخير، ينتج لنا أن الرقابة الجبائية كألية من آليات الحوكمة الضريبية لها دور فعال في تكريس مبادئ الحوكمة والمتمثلة أساسًا في الإفصاح والشفافية والحفاظ على أموال الخزينة العمومية من كافة أشكال الهرب والغش الضريبيين.
- دراسة (عبد الرؤوف و مصباح ، 2022) بعنوان: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ودوره في تفعيل التحصيل الجبائي، وتهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين، في تفعيل وتحسين التحصيل الجبائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب بولاية ميلة خلال الفترة (2010-2019)، في ظل بحث المشرع الجبائي عن الآليات الضرورية للمساهمة في زيادة الحصيلة الضريبية، ومحاربة ظاهرة التهرب الضريبي التي استنزفت حقوق الخزينة العمومية، وخلصت الدراسة إلى أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يساهم بشكل فعال في زيادة التحصيل الجبائي، حيث كانت بواقى التحصيل مرتفعة في أغلب سنوات الدراسة ووصلت إلى 80% سنة 2019، مما يستدعي البحث عن حلول ناجحة من طرف المشرع الجبائي لجعل هذا النوع من الرقابة أكثر فعالية ومساهمة في تحسين الحصيلة الضريبية.
- دراسة (القرشي و بوزيدة ، 2024) بعنوان: الرقابة الجبائية كألية من آليات الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي ، وهدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء حول دور الرقابة الجبائية كألية من آليات الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، وأشارت إلى أن الضرائب تعد من أهم مصادر إيرادات الدولة، وأن النظام الجبائي الجزائري يقوم على أساس التصريح فإن الانتشار الواسع للهرب والغش الضريبي يؤثر سلبيًا على حصيلة الإيرادات الجبائية للدولة، وقد خلصت الدراسة إلى أن الرقابة الجبائية كأداة للحوكمة الجبائية، إذا ما تم تفعيلها بشكل مناسب، كان لها دور مهم في الكشف عن الهرب والغش الضريبي، وفي الحفاظ على إيرادات الدولة واسترجاع جزء منها، كما أنها وسيلة فعالة للكشف عن مدى صحة وشفافية تصريحات المكلفين ، وهذا ما أظهرته دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس للفترة 2014-2023 .
- دراسة (عبد السلام و سعيد ، 2025) بعنوان: تقييم مساهمة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الغش والتهرب الضريبي - دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب جيجل خلال الفترة 2016 - 2024 ، وتهدف الدراسة إلى إبراز دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف على ظاهرتي الهرب والغش الضريبي، وبيان دور الرقابة الميدانية في الكشف عنهما، وقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في إطار الدراسة الميدانية، كما تم جمع إحصاءات حول الرقابة الميدانية خلال الفترة 2016-2024، مع مراعاة المعايير العالمية الثابتة على مستوى الممارسات الجبائية، وقد توصلت الدراسة إلى أن الرقابة الجبائية تلعب دورًا أساسيًا وفعالاً في الكشف عن حالات الهرب والغش الضريبي التي يرتكبها الأشخاص الطبيعيون، والتي تؤثر بشكل مباشر على الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي، وبالتالي فإنها تؤثر على الحصيلة الضريبية من خلال استبعاد التكاليف غير المشروعة التي يتم خصمها، وكذلك من خلال إدراج عناصر غير خاضعة للضريبة، وهو ما يسمح باستعادة حقوق الخزينة العامة بشكل فعال.

### 1.6.I - أوجه التشابه:

- من خلال ما تم عرضه من الدراسات السابقة يمكن أن نلخص أوجه التشابه بينها وبين الدراسة الحالية في النقاط التالي:
- نرى أن معظم الدراسات تعتبر التحقيق المعمق أو الرقابة الجبائية أداة لتفعيل مبادئ حوكمة الضريبة المتمثلة في المسائلة والشفافية والعدالة؛
- من الملاحظ أن أغلب الدراسات ركزت على إبراز دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في كشف عن الوعاء الحقيقي والذي يساهم في رفع الحصيلة الضريبية من خلال استرجاع جزء هام من الإيرادات الضريبية؛
- خلصت الدراسات إلى أن الإجراءات وحدها غير كافية لتفعيل التحقيق المعمق بشكل سليم دون وجود موارد بشرية وتقنية مناسبة.

### 2.6.I - أوجه الاختلاف:

- سنتطرق في هذا العنصر إلى أبرز أوجه الاختلاف بين الدراسة والدراسات السابقة في العناصر التالية:
- من حيث الهدف: بعض الدراسات ركزت على دور التحقيق المعمق على التحصيل الجبائي، وأخرى ركزت على دور التحقيق المعمق في مكافحة الغش والتهرب الضريبي؛

- من حيث العينة: هناك دراسات سابقة اعتمدت على استبيانات وزعت على موظفين من مصلحة الضرائب، وأخرى اعتمدت على تحليل بيانات ملفات جبائية، و بينما في دراستنا قمنا بدراسة حالة ملف جبائي بغرداية.

### 7. I- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

#### 17..I- تعريف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

عرفته مديرية العامة للضرائب على أنه: " مجموعة العمليات التي تستهدف من جهة عدم تطابق القيم التجارية (السوقية) للأصول التي تشكل عناصره الثروة مع تلك المصرح بها من جهة أخرى، والكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي المستنتج من الملكية، الذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف بالضريبة المحقق معه وبين الدخل المصرح به. (المديرية العامة للضرائب ، 2025، صفحة 17)

وعرف كذلك على أنه: " هو مجموعة من الخطوات والإجراءات التي ترمي إلى التحقق من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة لنشاطه الممارس، بحيث يتم المقارنة بين عناصر المعيشة الخارجية مع حقيقة الأرباح المصرح بها وذلك وفق القانون الجبائي ". (عبد الباقي ، 2024)

حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة. (Tekkouk, 2020)

#### 2.7. I- معايير إنتقاء الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق:

- يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية منها (حمادي و نصيرة، 2017):
- الأشخاص الذين سجلت الإدارة الجبائية في ملفاتهم عدم توافق وفروق هامة بين المداخل المكتتة في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة؛
- لما تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة عميقة للملف الذي يجوزها وتستخرج مؤشرات وإثباتات محسومة تضخ التصريحات المقدمة في ما يخص IRG في موضوع شك؛
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وتظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة.

#### 3.7.I- إجراءات و ضمانات المكلف بالضريبة للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

لا يمكن القيام بتحقيق معمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلا بتوفر جملة من الإجراءات والضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع لهذا النوع من الرقابة وهي بمثابة حماية له من تعسف الإدارة، وعدم إلتزام المحققين ببعض من هذه الإجراءات يوقعهم تحت طائل بطلانها ويمكن أن نوجزها في مايلي (بوجريو و حراق ، 2022):

#### 1.37..I - الإعلام المسبق (الإشعار المسبق):

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، يعلم من خلاله المكلف بالضريبة بإمكانية الإطلاع على ميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته ثلاثون (30) يوما، ابتداء من تاريخ هذا الإشعار. (المديرية العامة للضرائب ، 2025، صفحة 18)

#### 2.7.3.I- إمكانية الاستعانة بمستشار:

يتوجب على المحقق أن يعلم المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق بأنه له الحق في الاستعانة بمستشار من إختياره خلال عملية التحقيق وهذا بإخطاره بذلك في الإشعار الممنوح له، والاستعانة بمستشار هنا تعني الحصول على العون والمساعدة من شخص مؤهل أو مختص يساعد المكلف في تحرير رده، هذا الأخير يمكن أن يكون محاميا أو خبيرا محاسبيا أو مستشار جبائيا. (لواج و لواج ، 2022)

#### 3.7.3.I- تحديد مدة التحقيق:

يتم التحقيق لمدة لا تتجاوز السنة وقد تمنح المكلف مهلة إضافية للإجابة على المعطيات الواردة لدى المصالح الجبائية، و في حالة اكتشاف أعمال تدليسية من طرف المكلف تمدد مدة التحقيق. (سليمانى و قارة ، 2023)

**4.7.3.I - النقاش الشفوي والحضوري:**

يسمح التحقيق في عين المكان لعون التحقيق أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بأداء الضريبة بهدف إجراء حوار شفوي وحضوري مستمر خلال مدة التحقيق وبالتالي يمكن للمحقق أن يطلب استفسارات تكميلية أو وثائق تبريرية ضرورية. (قروج و طويلب، 2021)

**5.7.3.I - إعلام المكلف بنتيجة التحقيق:**

يتعين على الإدارة الجبائية إبلاغ المكلف بنتائج الرقابة الجبائية بواسطة إشعار بإعادة التقييم، وهذا حتى في غياب إعادة التقييم أو في حالة رفض المحاسبة، ويكون هذا الإشعار مفصلا ومبررا بكفيات إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، يرسل بواسطة رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام، وهذا ما يسمح للمكلف بمعرفة أسباب وطرق التقويم المتبعة والإدلاء بملاحظات. (كماش، 2024)

**8.I - الحوكمة الضريبية:****1.8.I - تعريف الحوكمة الضريبية:**

تعرف الحوكمة الضريبية بأنها: "إيجاد آلية للمراجعة الجبائية على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للشركات مما يحقق جودة الإفصاح الضريبي لتعزيز الأمن الجبائي للشركات وترشيد العبء الضريبي للمحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع وذلك ضمن نصوص قانونية شفافة وواضحة. (راشدي، 2017)

كما عرفت على أنها: "مجموعة القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية لضمان سير العمل والارتقاء به وزيادة الثقة بين المتعاملين معها، لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقرير المساءلة لجميع العاملين وذلك لتحقيق أهداف التشريع الجبائي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادي للدولة. (طالوش و علوان، 2022)

وكذلك عرفت على أنها: "منظومة من الإجراءات والأسس والقواعد المكتوبة التي تضمن حسن سير العمل الضريبي دون عوائق للمتعاملين وكافة المتعاملين مع الإدارة الضريبية، وتحديد مسؤوليات وواجبات كل منهم، لضمان حقوق الجميع بعدالة والوصول إلى تحقيق أهداف التشريع الضريبي الاقتصادية. (حديدي و حمودة، 2019)

**2.8.I - أهداف الحوكمة الضريبية:**

يؤدي تطبيق الحوكمة الضريبية لتحقيق مجموعة من الأهداف نذكر نذكر منها: (طبية و بوعزة، 2020)

- تحديث الإدارة الضريبية من خلال الأفراد والعمليات والتكنولوجيا وأماكن العمل المختلفة، ووضع نظم حوافز مشجعة لهم؛
- حصر المجتمع الضريبي مما يؤدي إلى منع التهرب الضريبي، وخفض المنازعات الضريبية إلى أدنى درجة ممكنة؛
- رفع مستوى الوعي الضريبي وخلق ثقافة الالتزام الطوعي لدى المكلفين بدفع الضريبة، وتشجيعهم على مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة؛
- النزاهة والشفافية في لغة التقييم، ويكون ذلك بتوافر المعلومات ونشرها على حالة التقييم.

**3.8.I - معايير الحوكمة الضريبية:**

يمكن تخلص هذه المعايير فيما يلي:

**1.3.8.I - العدالة الجبائية:**

والمقصود بها أن يوزع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع دون تمييز بين جهة أو فئة معينة عن أخرى إلا في حالات استثنائية لها سببها الموضوعي مثل الإعفاءات المقدمة لدوي الدخل المنخفض. (عبيدي و بوشخي، 2021)

**2.3.8.I - الشفافية الجبائية:**

هي الأسلوب الذي يضمن نشر المعلومات الجبائية والإفصاح عنها، وسهولة الوصول إليها بحيث تكون متاحة للجميع، وتتضمن الشفافية الجبائية إزالة الغموض من التشريع الضريبي الذي يساعد على النجاح عملية التحصيل الضريبي، عن طريق الحد من الفساد الإداري وكسب ثقة المكلفين بالضريبة. (فرج، حدادو، و عبد الله، 2019)

**3.3.8.I - الرقابة الجبائية:**

هي تشخيص محتوى التسجيلات المحاسبية بما يتلائم مع مقتضيات القانون الجبائي، والتحقق من محتواها مع ما هو موجود من إثباتات وما هو مقدم من تصريحات. (Hamani, 2001)

## II - الطريقة والأدوات :

بعد التطرق للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والحوكمة الضريبية في الجانب النظري، قمنا بدراسة هذا النوع من الرقابة على مستوى مركز الضرائب لولاية غرداية حيث أرسلت مصالح الضرائب إشعار بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف بتاريخ 2025/01/20 رقمه 72، وشملت فترة التحقيق سنتين 2020 و 2021، وقد تم تجميع المعلومات والتوصل إلى مايلي :

### II.1- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لسنة 2020:

#### II.1.1- المصاريف الخاصة:

بعد إجراء عملية التحقيق من طرف مفتش ضرائب فقدرت المصاريف الخاصة لسنة 2020 مبلغ 767000 دج، في حين تم التصريح بالمصاريف الخاصة من طرف المكلف بمبلغ قيمته 72000 دج شهريا مما يعني ان قيمة التصريح السنوي هو: (72000 دج x 12) = 864000 دج

#### II.21- المداخيل المصرح بها:

قام مكلف بتقديم تصريح المتعلق بالدخل لسنة 2020 حسب الجدول رقم 01 وانطلاقا من الدخل المصرح به في سنة 2020 ووفق الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الاجمالي وهذا بموجب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2008 يمكن حساب الحقوق المسددة كالتالي:

- المرحلة الأولى: تحديد شريحة الدخل حيث تنتمي من 360000 دج إلى 1440000 دج
- المرحلة الثانية: طرح الدخل الخاضع للضريبة من الحد الأدنى للشريحة (500000 دج - 360000 دج) = 140000 دج
- المرحلة الثالثة: هي ضرب القيمة المحسوبة في المرحلة الثانية في المعدل الضريبي المقابل للشريحة وفق الجدول التصاعدي (140000 دج x 30%) = 42000 دج
- المرحلة الرابعة: إضافة المبلغ المتحصل عليه في المرحلة الثالثة مع مبلغ المتراكم وفق الجدول التصاعدي (42000 دج + 48000 دج) = 90000 دج

#### II.31- الضريبة على الدخل الإجمالي:

قام المكلف بدفع مبلغ 120000 دج كضريبة على الدخل الاجمالي لمصلحة ضرائب

#### II.41- العقارات:

شراء شقة في 20/06/2020 بمبلغ 3500000 دج

#### II.1.5- المصاريف الكهرباء والغاز والهاتف:

- حيث تم تسديد مبلغ 67000 دج في سنة 2020 كمصاريف كهرباء وغاز وهاتف ويمكن تلخيص العناصر السابقة في ميزانية تجمع بين المصادر والاستخدامات لسنة 2020: وبناء على المعلومات المقدمة في الجدول أعلاه يمكن حساب الضريبة على الدخل الاجمالي كمايلي:
- الدخل الإجمالي (بعد التسوية) = الدخل المصرح به في سنة 2020 + الرصيد في 2020/12/31 = (800000 دج + 3766800 دج) = 4566800 دج
- الدخل الإجمالي (الخاضع) = الدخل الإجمالي (بعد التسوية) - حصة الشريك لسنة 2020 = (4566800 دج - 300000 دج) = 4266800 دج
- وبعد إجراء عملية التسوية التي أجريت من طرف أعوان مصالح الضرائب في فإن ضريبة على الدخل الاجمالي تحسب كالآتي
- المرحلة الأولى: تحديد شريحة الدخل بعد التسوية حيث تنتمي لأكثر من 1440000 دج
  - المرحلة الثانية: طرح الدخل الخاضع للضريبة بعد التسوية من الحد الأدنى للشريحة (4266800 دج - 1440000 دج) = 2826800 دج
  - المرحلة الثالثة: هي ضرب القيمة في المرحلة الثانية في المعدل الضريبي المقابل للشريحة وفق الجدول التصاعدي (2826800 دج x 35%) = 989380 دج
  - المرحلة الرابعة: إضافة المبلغ المتحصل عليه في المرحلة الثالثة مع مبلغ المتراكم وفق الجدول التصاعدي

$$( 989380 \text{ دج} + 48000 \text{ دج} + 324000 \text{ دج} ) = 1361380 \text{ دج}$$

- المرحلة الخامسة: بعد تحديد مبلغ الضريبة الجديد بعد التسوية يطرح منه المبلغ المصرح به من طرف المكلف

$$( 1361380 \text{ دج} - 90000 \text{ دج} ) = 1271380 \text{ دج}$$

- المرحلة السادسة: حساب مبلغ العقوبة والتي تقدر بـ 25% لان المدة تزيد عن شهرين

$$( 1271380 \text{ دج} \times 25\% ) = 317845 \text{ دج}$$

المرحلة السابعة: حساب مبلغ الضريبة الجديد المستحق لدفع بعد إضافة مبلغ العقوبة

$$( 1271380 \text{ دج} + 317845 \text{ دج} ) = 1589225 \text{ دج}$$

## II.2- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لسنة 2021:

### II.2.1- المصاريف الخاصة:

بعد إجراء عملية التحقيق من طرف أعوان مصالح الضرائب فقدت المصاريف الخاصة لسنة 2021 مبلغ 857000 دج، في حين تم

التصريح بالمصاريف الخاصة من طرف المكلف بمبلغ قيمته 72000 دج شهريا مما يعني ان قيمة التصريح السنوي هو:

$$( 72000 \text{ دج} \times 12 ) = 864000 \text{ دج}$$

### II.2.2- المداخيل المصرح بها:

قام مكلف بتقديم تصريح المتعلق بالدخل لسنة 2021 حسب الجدول التالي:

وانطلاقا من الدخل المصرح به في سنة 2021 من طرف المكلف ووفق الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الاجمالي وهذا بموجب

المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2008 يمكن حساب الحقوق المسددة كالتالي:

- المرحلة الأولى: تحديد شريحة الدخل حيث تنتمي من 360000 دج إلى 1440000 دج

- المرحلة الثانية: طرح الدخل الخاضع للضريبة من الحد الأدنى للشريحة

$$( 600000 \text{ دج} - 360000 \text{ دج} ) = 240000 \text{ دج}$$

- المرحلة الثالثة: هي ضرب القيمة المحسوبة في المرحلة الثانية في المعدل الضريبي المقابل للشريحة وفق الجدول التصاعدي

$$( 240000 \text{ دج} \times 30\% ) = 72000 \text{ دج}$$

- المرحلة الرابعة: إضافة المبلغ المتحصل عليه في المرحلة الثالثة مع مبلغ المتراكم وفق الجدول التصاعدي

$$( 72000 \text{ دج} + 48000 \text{ دج} ) = 120000 \text{ دج}$$

### II.2.3- الضريبة على الدخل الإجمالي:

قام المكلف بتسديد مبلغ 157500 دج كضريبة على الدخل الاجمالي

### II.2.4- إيداع بنكي:

بتاريخ 2021/02/22 قام المكلف بإيداع مبلغ قدره 800000 دج في حسابه البنكي لدى بنك البركة الجزائري.

### II.2.5- الرحلات إلى خارج:

قام مكلف بزيارة مدينة دبي أربع رحلات في سنة 2021 حيث بلغت مصاريف التنقل لإجمالي الرحلات 260000 دج بمقدار

65000 دج للرحلة الواحدة، كما بلغت مصاريف الإقامة في المدينة 1040000 دج لمجموع الرحلات، حيث بلغت مصاريف الإقامة لرحلة

واحدة مبلغ 260000 دج

### II.2.6- مصاريف الكهرباء والغاز والهاتف:

بلغت مجموع المصاريف المتعلقة بالكهرباء والغاز والهاتف لسنة 2021 مبلغ 97000 دج

ويمكن تلخيص العناصر السابقة في ميزانية تجمع بين المصادر والاستخدامات لسنة 2021:

وبناء على المعلومات المقدمة في الجدول أعلاه يمكن حساب الضريبة على الدخل الاجمالي كمايلي:

الدخل الإجمالي (بعد التسوية) = الدخل المصرح به في سنة 2021 + الرصيد في 2021/12/31

$$= ( 1050000 \text{ دج} + 3025500 \text{ دج} ) = 4075500 \text{ دج}$$

الدخل الإجمالي (الخاضع) = الدخل الإجمالي (بعد التسوية) - حصة الشريك لسنة 2021

$$= ( 4075500 \text{ دج} - 450000 \text{ دج} ) = 3625500 \text{ دج}$$

وبعد إجراء عملية التسوية التي أجريت من طرف أعوان مصالح الضرائب في فإن ضريبة على الدخل الاجمالي تحسب كالآتي

- المرحلة الأولى: تحديد شريحة الدخل بعد التسوية حيث تنتمي لأكثر من 1440000 دج، حيث بلغ الدخل بعد التسوية 3625500 دج
- المرحلة الثانية: طرح الدخل الخاضع للضريبة بعد التسوية من الحد الأدنى للشريحة ( 3625500 دج - 1440000 دج) = 2185500 دج
- المرحلة الثالثة: هي ضرب القيمة في المرحلة الثانية في المعدل الضريبي المقابل للشريحة وفق الجدول التصاعدي ( 2185500 دج x 35% ) = 764925 دج
- المرحلة الرابعة: إضافة المبلغ المتحصل عليه في المرحلة الثالثة مع مبلغ المتراكم وفق الجدول التصاعدي ( 764925 دج + 48000 دج + 324000 دج) = 1136925 دج
- المرحلة الخامسة: بعد تحديد مبلغ الضريبة الجديد بعد التسوية يطرح منه المبلغ المصرح به من طرف المكلف ( 1136925 دج - 120000 دج ) = 1016925 دج
- المرحلة السادسة: حساب مبلغ العقوبة والتي تقدر بـ 25% لان المدة تزيد عن شهرين ( 1016925 دج x 25% ) = 254231 دج
- المرحلة السابعة: حساب مبلغ الضريبة الجديد المستحق لدفع بعد إضافة مبلغ العقوبة ( 1016925 دج + 254231 دج ) = 1271156 دج

### III- النتائج ومناقشتها :

وبعد استكمال التحقيق لسنتي 2020 و 2021 يمكن تلخيص النتائج في الجدول التالي:

انطلاقاً من نتائج الجدول أعلاه المتعلق لسنتي 2020 و 2021 يتضح وجود فروق معتبرة بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي بعد التسوية، فقد بلغ الدخل بعد التسوية سنة 2020 ما قيمته 4266800 دج مقابل تصريح لا يتجاوز 500000 دج، أي بفارق قدره 3766800 دج، أما سنة 2021 فرغم تسجيل تحسن طفيف في مستوى التصريح بقيمة 600000 دج إلا أن الفارق ظل مرتفعاً حيث بلغ 3025500 دج، ويشير هذا إلى أن المكلف لم يكن يصرح إلا بجزء قليل من دخله الحقيقي لا يتعدى 15%، وهو ما يعكس سلوكاً جبائياً يتسم بمحاولة التهرب من الالتزامات.

إن هذه الفوارق الكبيرة أفرزت مبالغ مالية معتبرة لصالح الخزينة العمومية بعد عملية التحقيق، حيث قُدر المبلغ الواجب الدفع قبل العقوبة بـ 1271380 دج سنة 2020 و 1016925 دج سنة 2021، لتضاف إليها مبالغ العقوبات التي تراوحت بين 254231 دج و 317845 دج، ما رفع القيمة الإجمالية المستحقة إلى 1589225 دج سنة 2020 و 1271156 دج سنة 2021، وتبرز هذه الأرقام الدور الفعال للتحقيق المعمق في استرجاع الموارد الجبائية.

ورغم تسجيل تراجع في الفارق بين الدخل المصرح به والدخل بعد التسوية سنة 2021 مقارنة بـ 2020، وهو ما يمكن اعتباره مؤشراً على تحسن نسبي في سلوك المكلف نتيجة المتابعة، إلا أن حجم الفارق يظل مرتفعاً جداً، مما يكشف محدودية أثر العقوبات الجبائية الحالية في ردع المتتهربين، فالاستمرار في التصريح بجزء ضئيل من الدخل يعكس إدراكاً ضعيفاً لدى المكلفين بأهمية الامتثال الطوعي، ويؤكد في المقابل الحاجة إلى إصلاحات أعمق على مستوى المنظومة الجبائية.

إن هذه النتائج تبرز بوضوح أن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يشكل آلية أساسية لتفعيل مبادئ الحوكمة الضريبية، لاسيما مبدأ الشفافية من خلال مطابقة التصريحات مع البيانات الحقيقية، ومبدأ المساءلة عبر فرض العقوبات على المخالفين، وكذا مبدأ العدالة الضريبية من خلال إلزام كل مكلف بدفع ما عليه وفق دخله الفعلي، كما تؤكد أن نجاح التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة مرهون بتكامل بين الرقابة الفعالة وتطبيق العقوبات وتطوير نظم معلوماتية دقيقة تسمح بالكشف الآلي عن الفوارق.

**IV- الخلاصة :**

من خلال هذه الدراسة التي تناولت موضوع دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في تفعيل مبادئ الحوكمة الضريبية - دراسة ملف جبائي بمركز الضرائب غرداية -، تبين أن التحقيق المعمق ليس مجرد آلية تقنية لمعالجة ملفات ضريبية أو أداة إجرائية لتسوية نزاع جبائي بل هو في جوهره وسيلة استراتيجية لتحقيق أهداف أوسع تتمثل في تكريس مبادئ الحوكمة الضريبية التي تقوم على الشفافية، العدالة، الكفاءة، والمساءلة. لقد أظهر تحليل الملف الجبائي أن التحقيق المعمق، عند ممارسته وفق أسس علمية ومنهجية يساهم في الحد من التهرب والغش الضريبي، ويعزز من مصداقية الإدارة الجبائية أمام المكلفين بالضريبة، كما يُعد أداة للتوفيق بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي عبر مطابقة البيانات المالية مع التصريحات المقدمة إضافة إلى ذلك، فإن النتائج المتوصل إليها بينت أن هذا النوع من الرقابة يُسهم في تحسين التحصيل الجبائي، ليس فقط من خلال زيادة حجم الإيرادات، ولكن أيضاً من خلال تحقيق العدالة بين المكلفين وترسيخ ثقافة الامتثال الطوعي للضريبة.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- يساهم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في تعزيز مبدأ الشفافية من خلال الكشف عن الفرق بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي مما يساعد الإدارة الجبائية في معرفة حالات التهرب والغش الضريبي واستعادة الحقوق الجبائية المهربة؛
  - يعتبر تطبيق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أداة لتحسين مبدأ الكفاءة والفعالية وهذا من خلال الزيادة التحصيل الجبائي، وكذلك الكشف عن المكلفين الذين لا يصرحون بكامل مداخلكم الخاضعة للضريبة؛
  - يعزز تطبيق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في تفعيل مبادئ المساءلة حيث يمنح هذا النوع من التحقيق للمكلف فرصة الحضور مع إمكانية الإستعانة بمستشار لإجراء حوار شفوي مع المحقق وهذا ضمن الأجل المحددة لتحقيق؛
  - يساهم تطبيق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في ضمان العدالة الضريبية من خلال إرسال إشعار أولي لإعادة التقييم للمكلف يتضمن شرح مفصلاً حول إعادة حساب الأساس الخاضع للضريبة وكذلك طرق التقويم المتبعة في التحقيق؛
  - يعتبر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية عنصراً مهماً في تفعيل مبادئ الحوكمة الضريبية حيث يوازن بين أهداف مصلحة الضرائب وهذا بزيادة التحصيل الجبائي وضمان حقوق المكلفين من حيث العدالة الضريبية والشفافية مما يساهم في تعزيز الثقة وزيادة الوعي الضريبي وكذلك الإمتثال الطوعي لدى المكلف.
- وبناء على النتائج المذكورة نقدم التوصيات التالية:
- إنشاء نظام معلوماتي متكامل يربط بين الإدارة الجبائية والهيئات المحاسبية والمالية والبنكية، مما يسمح بتبادل البيانات بشكل فوري ويعزز فعالية التحقيقات؛
  - وضع آليات شفافة ومعايير دقيقة لاختيار الملفات محل التحقيق لضمان العدالة وتفاذي الانتقائية أو التدخلات؛
  - اعتماد سياسات جبائية تشجع المكلفين على التصريح الطوعي الصحيح (من خلال الحوافز أو تسهيلات الدفع)، مما يقلل من الحاجة إلى التحقيقات المكلفة؛
  - ضرورة الاستثمار في العنصر البشري عبر تكوين أعوان الضرائب في مجال تقنيات التدقيق والتحقيق وفق المعايير الدولية، مع تزويدهم بالأدوات التكنولوجية الحديثة؛
  - ضرورة الاستثمار في نتائج التحقيقات المعمقة في صياغة السياسات الضريبية الوطنية المستقبلية، بما يسمح بإصلاح المنظومة الجبائية وتحقيق موارد مستقرة للدولة

- ملاحق:

جدول رقم (01) : المداخل المصرح بها

السنة	الدخل المصرح به	نوع النشاط
2020	500000 دج	نشاط صناعي
	300000 دج	حصة شريك

المصدر: من إعداد الباحثين

جدول رقم (02) : المصادر والاستخدامات

المصادر	المبالغ	الاستخدامات	المبالغ
رصيد في 2020/01/01	751200 دج	IRG مسددة	120000 دج
الدخل المصرح به: النشاط الصناعي حصة الشريك	500000 دج 300000 دج	المصاريف الخاصة	1631000 دج
		مصاريف الكهرباء والغاز والهاتف	67000 دج
المجموع في 2020/12/31	1551200 دج	شراء شقة	3500000 دج
الرصيد في 2020/12/31	3766800 دج (عجز)	المجموع	5318000 دج

المصدر: من إعداد الباحثين

جدول رقم (03) : المداخل المصرح بها

السنة	الدخل المصرح به	نوع النشاط
2021	600000 دج	نشاط صناعي
	450000 دج	حصة شريك

المصدر: من إعداد الباحثين

جدول رقم (04) : المصادر والاستخدامات

المصادر	المبالغ	الاستخدامات	المبالغ
رصيد في 2021/01/01	لاشئ	IRG مسددة	157500 دج
الدخل المصرح به: النشاط الصناعي حصة الشريك	600000 دج 450000 دج	المصاريف الخاصة	1721000 دج
		الرحلات إلى خارج مصاريف الكهرباء والغاز والهاتف	1300000 دج 97000 دج
المجموع	1050000 دج	ايداع في بنك البركة	800000 دج
الرصيد في 2021/12/31	3025500 دج (عجز)	المجموع	4075500 دج

المصدر: من إعداد الباحثين

جدول رقم (05): الضريبة على الدخل الاجمالي

سنة 2021	سنة 2020	البيان
3625500 دج	4266800 دج	الدخل بعد التسوية
600000 دج	500000 دج	الدخل المصرح به
3025500 دج	3766800 دج	الفرق
1016925 دج	1271380 دج	المبلغ الواجب الدفع قبل العقوبة
254231 دج	317845 دج	مبلغ العقوبة
1271156 دج	1589225 دج	المبلغ الاجمالي المستحق للدفع

المصدر: من إعداد الباحثين

- الإحالات والمراجع :

- 1Hamani, A. (2001). *L'audit Comptable et Finance*. Algerie: Berti Editons.p172.
- 2Tekkouk, n. (2020, 03 20). Le controle fiscal comme garanties de l'administration fiscal au système déclaratif. *Revue des études de droit*, 07(01), p484.
- 3ادم حديدي ، و أم الخير حمودة . (2019). دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي والغش الضريبي - دراسة ميدانية لعينة من مديريات الضرائب في الجزائر.- *مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية*، 03(01)، ص 214.
- 4الطيب عيدي ، و عائشة بوشيخي . (2021, 09 15). دور معايير الحوكمة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي. *مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة*، 04(01)، ص 399.
- 5المديرية العامة للضرائب . (2025). ميثاق المكلف بالضريبة. وزارة المالية.
- 6أمين راشدي . (2017, 06 17). دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي- دراسة ميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسطيف.- *مجلة رؤى اقتصادية*(12)، ص 487.
- 7حسين كماش . (2024). دور النظام المحاسبي المالي في تحسين عملية الرقابة الجبائية في الجزائر. *قالمة: جامعة 8 ماي 1945*. ص 155.
- 8حياة عبد الباقي . (2024, 08 10). فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي. *مجلة التنوع الاقتصادي*، 05(01)، ص 60.
- 9سعيدة سليمان ، و ملاك قارة . (2023). مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تحسين التحصيل الجبائي -دراسة حالة مكلف خاضع للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للفترة ( 2017-2020 ) بمديرية الضرائب لولاية باتنة. *مجلة الاقتصاد الصناعي ( نخراتك)*، 13(01)، ص 339.
- 10شعبان فراج ، فهيمة حدادو، و الحرتسي حميد عبد الله . (2019, 06 26). الحوكمة الجبائية ودورها في الحد من الفساد الجبائي بالجزائر. *مجلة دراسات جبائية*، 08(01)، ص 83.
- 11شهيناز قروج ، و محمد طويلب. (2021, 07 01). الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة على مستوى المديرية الولائية للضرائب للجزائر غرب.- *مجلة المؤسسة*، 10(01)، ص 301.
- 12عبد الرؤوف بوجريو ، و مصباح حراق . (2022, 06 30). التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ودوره في تفعيل التحصيل الجبائي دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة خلال (2019-2010). *مجلة ميلاف للبحوث والدراسات*، 08(01)، ص 76.

- 13 فارس طالوش ، و رمزي علوان . (2022 ,06 30). الرقابة الجبائية كألية من أليات تفعيل الحوكمة الضريبية- دراسة ميدانية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية خنشلة- .مجلة الاقتصاد والتنمية، 10(01)، ص 38.
- 14 محمد رضا طيبة ، و عبد القادر بوعزة . (2020 ,02 08). دور الحوكمة الضريبية في تحسين جودة القوائم الجبائية في الجزائر دراسة ميدانية - المديرية الولائية للضرائب بشار- .مجلة معهد العلوم الاقتصادية، 23(01)، ص 952.
- 15 مليكة حمادي ، و موسى نصيرة. (2017 ,12 15). دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب والغش الضريبي- دراسة حالة شخص طبيعى لدى مفتشية الضرائب لولاية سيدي بلعباس. مجلة المشكاة في الاقتصاد والتنمية والقانون، 01(06)، ص 125.
- 16 منير لواج ، و عبد الرحيم لواج . (2022 ,05 01). دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الوعاء الحقيقي للضريبة على الدخل الإجمالى دراسة حالة ملف جبائي بمركز الضرائب جيغل للفترة 2017-2020. مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، 08(01)، ص370.