

التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

ظهر هذا التحقيق لأول مرة في قانون المالية لسنة 1992، و أدمج كقسم سادس مكرر في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تحت باب الضريبة على الدخل الإجمالي. و عند استحداث قانون الإجراءات الجبائية سنة 2002، حوّل إلى نص المادة 21 من ق إ.ج.

عرّفه المشرع من خلال الهدف منه : " بأنه تحقيق يسمح للأعوان بمراقبة مدى الانسجام بين المداخل المصّرح بها من جهة و وضعية الأملاك و الوضعية المالية لأفراد المسكن الخاضع للضريبة و نمط معيشتهم".¹

فهو بذلك يشكل رقابة أكثر شمولاً من التحقيق في المحاسبات، بالرغم من أنه يقتصر فقط على الضريبة على الدخل و لكن يمسّ مداخل المكّلف بالضريبة بكل أصنافها. ما يمكن الإشارة إليه، هو أن التحقيق المعمق يعتبر أكثر تشعباً و تعقيداً من غيره من أنواع الرقابة، إلى درجة أنه قد يصعب معها تحديد بداية التحقيق. بمناسبة هذا التحقيق، قد يستعين المحقق بكل التقنيات المعروفة في الرقابة الجبائية سواء حق الإطلاع، التحقيق المحاسبي أو طلبات التوضيحات و التبريرات المعروفة في المادة 19 ق.إ.ج.²، بهدف جمع أكبر كمّ من المعلومات عن الوضعية المالية للمكّلف بالضريبة.

قد يتعرض المكّلف بالضريبة لهذا النوع من التحقيق بصفة مباشرة، منذ البداية أو قد يأتي هذا التحقيق كامتداد للتحقيق المحاسبي في حالة ما إذا لم يتوصل المحققون، بعد اتباعهم لهذا التحقيق إلى الكشف عن حقيقة تصريحات المكّلف بالضريبة، فتدفعهم الشكوك إلى الاستمرار في المراقبة لتمسّ هذه المرّة الوضعية المالية و الأملاك، ليس فقط للمكّلف بالضريبة بل لكل أفراد المسكن الضريبي.

يتمتع المكّلف بالضريبة بمناسبة هذا التحقيق بمجموعة من الضمانات القانونية مماثلة إلى حدّ كبير مع تلك الضمانات المفروضة أثناء التحقيق في المحاسبات.

يمرّ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كالتحقيق المحاسبي، عبر مرحلتين :

- 1 - المرحلة التحضيرية
- 2 - مرحلة التحقيق الفعلي

1 - المرحلة التحضيرية

¹ - المادة 21 الفقرة 02. طبقاً للتعليل الوارد في المادة 04 من قانون المالية لسنة 2000. يقصد بأفراد المسكن الخاضع للضريبة كل الأشخاص الذين يوجدون تحت عبء المكّلف بالضريبة و المذكورين في المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة.

² - و هي طلبات إن و جهت إلى المكّلف بالضريبة قد يقع تحت طائلة الإجراءات التلقائية للتصحيح في حالة امتناعه عن الردّ أو ردّه غير المقنع.

يقوم المحقق في هذه المرحلة بالتحضير لإجراء التحقيق الميداني، عن طريق القيام بوضع روابط مع مختلف الإدارات و كذا فحص الملف الجبائي للمكلف الجبائي.

1 - **قيام المحقق بوضع روابط مع مختلف الإدارات** : يعتمد المحقق قبل إرساله للإشعار بالتحقيق بالكشف عن الحسابات و الأرصدة التي يمكن للمكلف بالضريبة و أفراد مسكنه الضريبي امتلاكها. حيث يقوم بالبحث عن مختلف الحسابات البنكية و البريدية و كذا حسابات التوفير و الاحتياط، الحسابات الجارية المفتوحة باسم المكلف بالضريبة و الخاصة بالشركات التي يملكها. لا يقوم المحقق في هذه المرحلة إلا بالكشف عن هذه الحسابات بدون أن يمتد البحث ليصل إلى حد معرفة محتوى هذه الحسابات، لأن قيامه بذلك يتطلب منه إرسال الإشعار بالتحقيق و الذي ينبئ ببداية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، مع كل ما يحمله هذا الإجراء من ضمانات قانونية³.

يستعمل المحقق الجبائي في بعض الحالات حق الاطلاع الوارد في المادة 45 ق.إ.ج. ليستعلم مثلا لدى مصالح الشرطة فيما إذا كان المكلف بالضريبة قد مارس بعض النشاطات غير المشروعة كاستعماله للغش مثلا، أو أن يستعلم أمام مصالح الجمارك لمعرفة حالة امتلاكه مثلا لقوارب خاصة بالتنزه... الخ.

2 - **فحص المحقق لملف المكلف بالضريبة** : إن فحص المحقق للملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة يسمح له بأخذ فكرة عن السلوك المعتاد لهذا الأخير، بالنظر إلى التزاماته الجبائية (إكتتابه للتصريحات مثلا، معرفة الاعذارات الموجهة إليه، الطعون التي يقدمها و كذا جميع مراسلاته مع الإدارة الجبائية... الخ). و كذا بمعرفة طبيعة مداخيل المكلف بالضريبة بما فيها الأعباء التي خصمت من الدخل الإجمالي، بالإضافة إلى تنوع ممتلكاته سواء العقارية أو المنقولة و القروض التي تحصل عليها.

في نهاية هذه المرحلة التحضيرية يمكن للمحقق أن يضع موازنة بين المداخيل المصرّح بها من قبل المكلف بالضريبة من جهة، و بين المصاريف التي قام بها هذا الأخير خلال الفترة الخاضعة للتحقيق من جهة ثانية. هذه الموازنة تسمح للمحقق بتقدير قيمة التصريحات المكتتبه و بتحضير الحوار مع المكلف بالضريبة و كذا بتوجيه تحرياته التي سيقوم بها خلال المرحلة الثانية⁴.

³ - أنظر إلى:

T. LAMBERT, Contrôle fiscal : Droit et pratique, p 291.

⁴ - أنظر إلى:

F. LEFEBVRE, Contrôle fiscal, CF-IV- 18690.

2 - مرحلة التحقيق الفعلي

هذه المرحلة تتطلب من المحقق الجبائي أن يرسل الإشعار بالتحقيق قبل الشروع فيها مع ما يتضمنه هذا الإشعار من حقوق و ضمانات، كمنحه أجلا لا يقل عن 15 يوما لتحضير دفاعه و الاستعانة بمستشار من اختياره، تحت طائلة البطلان و كذا يرفق هذا الإشعار وجوبا بميثاق حقوق المكلف بالضريبة. الإشكال المطروح و الذي يعنى باحترام الإدارة للميعاد القانوني الخاص بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، هو معرفة ما هو الإجراء الذي يدل على تاريخ بداية التحقيق؟ الإجابة عن هذا السؤال مرتبطة في حد ذاتها بتعريف إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة. و في غياب تعريف دقيق لهذه الإجراءات في القانون و القضاء الجزائي. لا نجد بدءاً من البحث عن تعريف هذه الإجراءات في القانون المقارن.

في رجوعنا إلى القانون المقارن، نجد بأن مجلس الدولة الفرنسي حدّد مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في العديد من القرارات⁵، ومن بينها قرار 11 جويلية 1988 رقم 73302. و الذي جاء في منطوقه " بأنه يجب على الإدارة بعد إرسالها للإشعار بالتحقيق أن تترك للمكلف بالضريبة أجلا كافيا يسمح له بضمان الاستعانة بمستشار، قبل القيام بأي مسعى يهدف و لحاجة التحقيق، جمع معلومات و وثائق سواء لدى المكلف بالضريبة نفسه أو لدى الغير"⁶. من خلال هذا التعريف يمكن أن نستنتج أهم المعايير المميزة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية و هي :

- 1 - قيام الإدارة الجبائية بأي مسعى أو بأي إجراء لدى المكلف بالضريبة أو الغير.
 - 2 - يهدف هذا المسعى إلى جمع معلومات و وثائق عن المكلف بالضريبة.
- بعد معرفة أهم ما يميّز إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، نعرض لمعرفة كيف تتم هذه الإجراءات خلال هذه المرحلة؟
- بخلاف التحقيق المحاسبي لا يتم التحقيق المعمق في عين المكان بل يمكن أن يتم التحقيق، نظرا لطبيعته، في أي مكان قد يتفق عليه الطرفان (المحقق و المكلف بالضريبة). عادة يتم التحقيق في مكاتب الإدارة الجبائية و لكن يمكن بطلب من المكلف بالضريبة أن يتم هذا التحقيق لدى محاسب هذا الأخير في مؤسسته أو في محله السكني و دون أن يؤدي ذلك إلى بطلان الإجراءات.

⁵ - أنظر إلى :

F. LEFEBVRE, Contrôle fiscal, Op cit, CF- IV- 17105.

⁶ - " L'administration doit, après notification d'un avis de vérification laisser au contribuable un délai suffisant pour lui permettre de s'assurer l'assistance d'un conseil, avant d'effectuer toute démarche tendant à recueillir pour les besoins de la vérification des informations ou des documents soit auprès du contribuable lui-même soit auprès de tiers." C.E.F., 11 Juillet 1988, n° 73302.

يشرع المحقق في التحقيق المعمق قانونا بعد إرساله للإشعار بالتحقيق.

يهدف عمل المحقق أثناء التحقيق إلى تقييم دخل المكلف بالضريبة. فقد يتحصل المكلف بالضريبة على دخله من جانبين، إما بواسطة الأرصدة أو الحسابات المالية البنكية أو البريدية و غيرها أو عن طريق السيولة، و عليه فإن المحقق سيبحث من جهة عن المداخل غير المصرح بها و التي يأتي مصدرها من تلك الحسابات، و من جهة ثانية عن المداخل الخفية و السرية و المحصل عليها في شكل سيولة. و لضرورات هذا البحث قد تمتد سلطة المحقق إلى إمكانيته طلب كشف الحسابات الخاص بالمكلف بالضريبة أو أعضاء مسكنه الضريبي.

من خلال النتائج المحصل عليها يعمل المحقق على وضع ميزانا للخزينة " **Balance de trésorerie** "، يشمل مجموع التغييرات التي طرأت على ممتلكات المكلف بالضريبة.

يسمح الميزان المالي الذي ينشئه المحقق، بمعرفة ما إذا كانت قيمة مجموع المصاريف أثناء الفترة الخاضعة للتحقيق تساوي مجموع المداخل التي كانت تحت تصرف المكلف بالضريبة خلال نفس الفترة. و في حالة وجود اختلال غير مفهوم بين المجموعين يضع المحقق الدليل على وجود مداخل غير مصرح بها⁷.

يواجه المحقق المكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها عن طريق محاورته سواء شفها أو كتابة، و يطلب منه تفسيرات و إيضاحات عن هذا الاختلال. ففي حالة ما إذا رفض المكلف بالضريبة الإجابة عن استفسارات المحقق يعمد هذا الأخير إلى إجراء أكثر قهرا و هو اعتماده على طلبات المعلومات و التبريرات الواردة في المادة 19ق.إ.ج.، و التي قد ينتج عنها في حالة عدم الرد، فرض الضريبة تلقائيا.

على المحقق أن يراعي مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كما جاءت في المادة 21 المقطع 04 ق.إ.ج.، و المحددة بسنة، ما عدا حالة استعمال المكلف بالضريبة لطرق تدليسية أو تقديمه لمعلومات ناقصة و غير صحيحة أثناء التحقيق أو لم يرد على طلبات المعلومات و التبريرات السابق الإشارة إليها.

و أخيرا عند نهاية التحقيق أي عندما يكتشف المحقق وجود فائض في المصاريف بالنظر إلى المداخل و لم يستطع المكلف بالضريبة تبريره " تبرير الثراء "، ينتقل المحقق إلى القيام بالتصحيحات اللازمة، حيث يختلف إجراء التصحيح بحسب الظروف الواقعية لكل قضية.