

جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم: حقوق



العنوان

فعالية الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص: قانون عام داخلي

تحت إشراف الأستاذ:

محمد جبالي

إعداد الطالبتان:

- سعيدة دربال

- شهيرة بوصبيعة

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة جيجل	نبيلة تومي
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل	محمد جبالي
مناقشا	جامعة جيجل	ريمة بن عميروش

السنة الجامعية : 2015 - 2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و تقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي خلقنا و رزقنا من كل خير و أورثنا العلم سلاحا
و صلي الله وسلم علي سيدنا و حبيبنا و شفيعينا ،سيد الخلق و المرسلين وخاتم
الأنبياء .

فما لنا إلا أن نتوجه إلي الله عز وجل موفق كل ساع و ميسر كل عسر بالشكر
الجزيل و الحمد الكثير إذ وفقنا وما توفيقنا إلا به تبارك و تعالي أما بعد :
وقبل أن نمضي نتقدم بأسمى آيات الشكر و الامتنان و التقدير و المحبة إلى اللذين
حملوا أقدس رسالة في الحياة

إلي الذين مهدوا لنا طريق العلم و المعرفة إلى جميع أساتذتنا الأفاضل قسم حقوق و
نخص بالذكر الأستاذ المشرف : **محمد جبالي** ولجنة المناقشة على موافقتهم تقييم هذا
العمل : الأستاذة **نبيلة تومي** رئيساء، الأستاذة **ريمة بن عميروش** مناقشا.
واعترافا بالجميل يفرض علينا الوقوف وقفة احترام و تقدير بتقديم الشكر لجميع موظفي
مديرية الضرائب – نزل المالية –

الكائن مقرها بتجزئة العقابي لحسن المعاملة التي لاقيناها منهم و نخص بالذكر
رئيسة المصلحة : **حسيينة مرابط**
التي أفادتنا كثيرا في بحثنا هذا بالمعلومات القيمة طوال مدة تحضيرنا للمذكرة.

سعيدة
شهيره

إهداء

أهدي هذا البحث المتواضع

إلى خاتم الأنبياء محمد صلى الله عليه وسلم ، حامل الأمانة ومبلغ الرسالة ، وهادي البشرية إلى الطريق الصحيح.

إلى الوالدين الكريمين ، حفظهما الله ورعاهما ، وأطال في عمرهما ، ورزقهما وافر الصحة والأمان ، فاللهم اغفر لهما ورحمهما كما ربياني صغيرا .

إلى كل إخوتي وأخواتي كل باسمه ، وأشكرهم على المساعدة القيمة والدعم المادي والمعنوي طول المشوار الدراسي .

إلى كل الأقارب و الأهل والأحباب .

إلى كل من علمني حرفا ، أرشدني ووجهني في الحياة وخلال مشواري الدراسي .
إلى كل أساتذة وطلبة كلية الحقوق والعلوم السياسية والطاقت الإداري العامل بالكلية.

إلى صديقتي وزملائي وزميلاتي في الدراسة وخارجها.

إلى كل من أحببتهم في الله ولم تسعهم صفحتي ...

قائمة المختصرات

أولاً: قائمة المختصرات باللغة العربية

- ج.ر.....قانون الإجراءات الجبائية.
- ص..... قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- ص الصفحة.
- ق.إ.ج..... من الصفحة إلى الصفحة .
- ق.ض.م.ر..... جريدة رسمية.

ثانياً : قائمة المختصرات باللغة الفرنسية

- CDI.....Centre des impots.
- DIW..... Directions des impots de wilaya.
- DGE.....Direction des grandes entreprises.
- DRV.....Direction des recherches et vérification.

مقدمة

يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظاما تصريحا ،أي أن المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا يصرح بمداخله لدى إدارة الضرائب ،حيث تمنح له الحرية الكاملة في تقديم التصريح بمداخله ، وفي مقابل ذلك تملك الإدارة الجبائية سلطة الرقابة على هذه التصريحات التي قد تكون خاطئة عن حسن نية أو سوء نية .

وتعد طريقة التصريحات الجبائية إحدى الطرق الأكثر استعمالا و المعتمد في الجزائر في تحصيل الضرائب من قبل المكلفين بها ،حيث يتولى المكلف بنفسه تحديد و تقدير وعاء الضريبة و التصريح به باستخدام التصريحات الجبائية المعتمدة من طرف مصالح الضرائب طبقا للنظام الجبائي الذي يخضع له كل مكلف ،غير أن بعض المكلفين بالضريبة يملكون كل السبل و الطرق التي تحول دون دفعهم الضريبة أو محاولة التقليل منها ما أمكنهم ذلك، لهذا قام المشرع الجزائري بوضع الأدوات و الآليات التي من شأنها مكافحة هذه الظاهرة وعلى رأسها الرقابة الجبائية .

وقد اهتم الاقتصاديين و القانونيين ببحث موضوع الرقابة الجبائية و اختلفت وجهات النظر في مجال تحديد تعريف موحد و دقيق للرقابة الجبائية رغم اتحادها في المعنى.

فنهم من عرفها على أنها "الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء و تقويمها، وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة ، فإن رقابتها حسب كلود لورانث تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم"¹.

وقد سميت الرقابة الجبائية عند فيليب إقولين Philippe Ecoline بأنها التحقيق في الوضعية الجبائية حيث عرفها بقوله "مجموعة عمليات المراقبة التي تهدف إلى وجود تناسق بين

¹- Gland Laurent ,control fiscale :la vérification ,bayeusaine-France,1995 , p13.

المداخل المصرح بها من جهة ، ومن جهة أخرى الذمة المالية من مختلف ممتلكات المكاف"¹.

و بالرجوع إلى التشريع الجبائي الجزائري ، لا نجد تعريفا للرقابة الجبائية بل نجده قد حدد الإطار التشريعي و التنظيمي للرقابة الجبائية وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة للقيام بمهمتها، ومنح مقابل ذلك ضمانات للمكلف بالضريبة من خلال وضعه لشروط قانونية ينبغي على الإدارة الجبائية الالتزام بها عند ممارستها للرقابة الجبائية لمنع تجاوزات الإدارة الجبائية.

وقد أجمعت أغلب النصوص الجبائية على اعتبار عملية الرقابة الجبائية بأنها تلك السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لمراقبة تصريحات و وثائق المكاف سواء كان شخص طبيعي أو معنوي قصد التأكد من المعلومات الواردة في ملفه الجبائي ، ولا تتوقف عملية الرقابة الجبائية على دراسة ومراجعة التصريحات ، بل تقوم بمقارنة التصريحات والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى ، وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول.

وبالرجوع إلى نص المادة 18 فقرة 01 من ق.إ.ج نجدها قد عرفت الرقابة الجبائية حيث تضمنت ما يلي: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر ، والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها".

ومنه فالرقابة الجبائية حسب التشريع الجزائري هي تلك السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لمراقبة تصريحات ووثائق المكاف بالضريبة ، سواء كان شخص طبيعي أو معنوي قصد التأكد من المعلومات الواردة في ملفه الجبائي هذا من جهة ، ومقارنة التصريحات

¹ - Philippe Ecoline , La vérification fiscale ,Edition ,Economice , PEF ,Paris ,2016.

الجبائية بالمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى، وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف من جهة أخرى.

تهدف الرقابة الجبائية إلى التأكد من مدى مطابقة التصريحات المكتتبة للمكلفين بالضريبة للقوانين و الأنظمة الجبائية المعمول بها، وذلك بتطبيق مجموعة من الإجراءات من قبل المصالح الجبائية المختصة، في إطار منظم، لتجنب كل ما قد ينتج من اعتداءات أو تجاوزات اتجاه القوانين الجبائية .

كما تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة، من خلال حمايتها من الضياع بأي شكل من الأشكال، من خلال تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة، وبالتالي زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

زيادة على ذلك فإن الرقابة الجبائية تهدف إلى تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين أمام الضريبة على قدم المساواة، بالإضافة إلى منع ومحاربة انحرافات المكلف بمختلف صورها كالسرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.

➤ أهمية الموضوع:

تتجلى أهمية دراسة موضوع الرقابة الجبائية في عدة نقاط نذكر منها مايلي:

-المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام، وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص.

-المكانة التي تحتلها الرقابة الجبائية لردع المكلفين المدلسين ومعاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات التي يقع فيها المكلفين بالضريبة ومنع مخالفتهم للالتزامات الجبائية .

-انتشار واستفحال ظاهرة التهرب والغش الضريبي، حيث أصبحت ظاهرة اقتصادية عالمية تحتاج إلى إيجاد سبيل لمكافحتها، وهذا ما دفعنا إلى دراسة الرقابة الجبائية باعتبارها وسيلة ردعية لمحاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبي والتقليل من حدة الظاهرة.

➤ أسباب اختيار الموضوع

هناك أسباب ذاتية و أخرى موضوعية دفعتنا إلى اختيار موضوع الرقابة الجبائية يمكن إجمالها كالآتي:

• الأسباب الذاتية :

الرغبة في بحث موضوع في المجال الجبائي هذا من جهة ،وكذا عدم تعمقنا لموضوع الرقابة الجبائية أثناء دراستنا الجامعية رغم أهمية هذا الموضوع.

• الأسباب الموضوعية :

- قلة الدراسات القانونية في موضوع الرقابة الجبائية ،وتخوف الكثير من الطلبة والباحثين من دراسة مواضيع الجباية وخصوصا موضوع الرقابة الجبائية.
- إزالة التخوف الذي تخلقه هذه الرقابة لدى المكلفين بالضريبة ،من خلال تبيان إجراءاتها ونتائجها ،بالإضافة إلى تحديد القيود الواردة على هذه الرقابة ،والتي ينبغي على الإدارة الجبائية الالتزام بها .
- محاولة المساهمة في إثراء الدراسات الجبائية عموما والرقابة الجبائية خصوصا .

➤ الهدف من دراسة الموضوع

- يكن الهدف من دراسة موضوع الرقابة الجبائية في تحقيق ما يلي :
- تناول موضوع الرقابة الجبائية ودرسته من الناحية القانونية بعيدا عن الدراسات الاقتصادية.
- إزالة الغموض الذي يكتنف مختلف النصوص والتشريعات الجبائية لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية.
- التعرف على أشكال الرقابة الجبائية وأهم شروطها وإجراءاتها المختلفة وأهم النتائج التي يمكن أن يتوصل إليها المحقق بعد ممارسته للرقابة الجبائية.

- معرفة مختلف الهيئات والمصالح الجبائية المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية ، وأهم الصلاحيات المنوطة لها.
- الكشف عن أهم الصعوبات التي تواجه الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية عند أداء مهامهم الرقابية ،ومحاولة إيجاد آليات وطرق معالجة تلك الصعوبات وتفعيل الرقابة الجبائية .

➤ إشكالية البحث:

استنادا لما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية التالية :

ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري ؟

وللإجابة عن الإشكالية المطروحة يمكن إدراج الأسئلة الجزئية التالية:

- ما هي أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائر ،وما هي شروطها وإجراءاتها؟
- ما هي أهم الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية ؟
- ما هي الصعوبات التي تواجه الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية ،و ما هي آليات تفعيلها ؟

➤ المناهج المعتمدة

وللإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهج التحليلي عند تحليلنا لنصوص القانونية ، بالإضافة إلى المنهج الوصفي عند استعراضنا لمختلف عناصر البحث ،وعرض المعلومات حول الرقابة الجبائية .

➤ تقسيمات الدراسة

- للإجابة على الإشكالية المطروحة ،قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين وذلك كالآتي :
- الفصل الأول: أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري
- الفصل الثاني : الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

الفصل الأول

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

تباشر الإدارة الضريبية عمليات الرقابة الجبائية التي تعد وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، والذي بموجبه يقوم المكلف بتحديد أساس فرض الضريبة بنفسه، ويصرح به للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وضمان مصداقيتها .

ونظرا لكون المكلفين بالضريبة هم وحدهم المخولين بتحديد أساس فرض الضريبة بأنفسهم ، قد يلجأ البعض منهم إلى التهرب الضريبي أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية ،وهو ما يعرف بظاهرة التهرب والغش الضريبي ،لذلك خول المشرع للإدارة الجبائية مجموعة من السلطات والصلاحيات الواسعة لمكافحة الممارسات التدليسية ،عن طريق تقنيات مختلفة من بينها الرقابة الجبائية ،التي تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي .

وإذا كان الهدف الرئيسي للرقابة الجبائية ،هو العمل على جعل المكلفين بالضريبة يلتزمون باحترام القوانين الضريبية ،عند إعدادهم للتصريحات المكتتبه ،وفي هذا الإطار تقوم المصالح المتخصصة للإدارة الجبائية بفحص انسجام التصريحات ،ومقارنتها مع المحاسبة والوثائق الثبوتية في إطار منظم ،تجنبنا لوقوع اعتداء أو تجاوزات من طرف المكلفين بالضريبة ،فالتابع التصريحي للنظام الجبائي الجزائري قد يصطدم بتصريحات غير صادقة ،مما يستدعي ضرورة القيام بعمليات الرقابة بصفة دورية ،وبأشكال مختلفة ،تختلف باختلاف أهمية وضرورة التدخل ،أو بنوعية الشخص المراد التحقيق معه .

وتأخذ الرقابة الجبائية شكلين رئيسيين من الرقابة ،وكل شكل يأخذ عدة أشكال ،لذلك سوف تدرس هذه الأشكال على النحو التالي :

- المبحث الأول : الرقابة الجبائية المبسطة .

- المبحث الثاني : التحقيقات الجبائية.

المبحث الأول : الرقابة الجبائية المبسطة

يقصد بالرقابة المبسطة ، تلك الرقابة التي تبث في صحة التصريحات المودعة من قبل المكلفين و النسب المطبقة وطريقة احتساب الضرائب ،والتأكد من أن المكلف لم يرتكب أية أخطاء ظاهرية ،وأنه لم يغفل عن ذكر بعض المعلومات الخاصة به وبالنشاط الذي يمارسه.

ويتجلى الهدف من إجراء الرقابة المبسطة في الكشف عن الأخطاء والنقائص التي قد تحتويها التصريحات الجبائية للمكلفين ،وهذا النوع من الرقابة لا يحتاج إلى وقت طويل عند ممارسته ،و تتم بصفة دورية ،وقد تمارس الرقابة المبسطة داخل الإدارة الجبائية ،كما يمكن أن تمارس خارج الإدارة الجبائية .

- المطلب الأول : الرقابة الممارسة داخل الإدارة الجبائية .
- المطلب الثاني : الرقابة الممارسة خارج الإدارة الجبائية .

المطلب الأول : الرقابة الممارسة داخل الإدارة الجبائية

يسمى هذا النوع من الرقابة المبسطة الممارس داخل الإدارة الجبائية بالرقابة الداخلية أو الرقابة العامة ،ويتم على مستوى مفتشيات الضرائب ،حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب ،وتتم على شكل فحص تمهيدي ،وهو ينجز من غير التنقل أو إجراء أبحاث خاصة.¹

ويمكن التمييز بين صنفين من الرقابة العامة وهما : الرقابة الشكلية ، والرقابة على الوثائق .

¹ - عيسى بوالخوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة باتنة ، 2004، ص 57.

الفرع الأول : الرقابة الشكلية (Le contrôle formel)

تتم الرقابة الشكلية عموما على مستوى مفتشية الضرائب التي يقع في دائرة اختصاصها مكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة ، و تتجزأ هذه الرقابة كل سنة ، وتبدأ الرقابة الشكلية منذ استلام المصالح الجبائية للتصريحات الجبائية المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين ، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية ، عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت.¹

وهي أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، والتي تعتمد على القراءة السطحية ، وتتحدد أساسا في التحقيق الشكلي للمعلومات التي يتضمنها التصريح مثل : الهوية الجبائية ، ختم المكلف ، تصحيح الأخطاء الحسابية ،... إلخ ، دون التعمق في محتوياتها ، كما تهدف إلى التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة ، وعدم وجود أخطاء مادية على التصريحات ، إضافة إلى حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.²

كما تهدف الرقابة الشكلية إلى تصحيح الأخطاء المادية الموجودة في التصريحات المقدمة (أخطاء الحساب ، أخطاء المعدلات) ، وتقوم كذلك بمقارنة المعطيات المقدمة في التصريحات الشهرية أو الثلاثية فيما يتعلق (بالرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة

¹ - مصطفى عوادي ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة مزوار ، الجزائر ، 2009 ، ص 12 .

² ليندة قرموش ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، تخصص قانون جبائي ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2014 ، ص ص 62-63 .

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

المضافة ،و التصريحات المتعلقة بأرباح الشركات)،مع المعلومات التي بحوزة الإدارة الجبائية¹.

يعتبر الغرض الأساسي من الرقابة الشكلية التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من محتويات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة ،ولا تهدف إلى التأكد من صحة المعطيات التي تحملها ،وإنما للكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعطيات أو المعلومات ،ويتم ذلك وفق ما يلي :

- يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق التالية : السجل التجاري ،بطاقة إثبات الهوية ، شهادة الإقامة ، شهادة التصريح بالوجود ،البطاقة الإحصائية ،بالإضافة إلى كل مراسلات المكلف بالضريبة .
- يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي ،التصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب ،وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة .
- التأكد من إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة ،كما يتم التأكد أيضا من أن المعطيات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون أخطاء في العمليات الحسابية ،فضلا على أن البيانات المشار إليها متواجدة في الخانة الصحيحة ،وأن كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها².

هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز وأحيانا كثيرة لا ينجز ،وهذا راجع إلى عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة ،و التظاهر بعدم وجود

¹ - نجيب زروقي ، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية ،تخصص العلوم الجنائية ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة الحاج لخضر ،باتنة ،2013، ص 48-49.

² - أحلام بن صفي الدين ، الرقابة الجبائية ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ،تخصص المؤسسات العمومية ،كلية الحقوق ،جامعة الجزائر 1، سنة 2014، ص 11.

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة.¹

الفرع الثاني : الرقابة على الوثائق (Le contrôle sur pièce)

وتتمثل في فحص مضمون ومحتوى التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ،حيث يقوم المحقق بتفحص هذه التصريحات ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب .

هذا النوع من الرقابة منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية ،حيث منح للإدارة الجبائية حق مراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ،كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر ،والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها ،ويضيف المشرع الجبائي الجزائري أنه يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها ،الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها ،وأن تتم ممارسة الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وأثناء ممارسة نشاطها.²

وتعتبر الرقابة على الوثائق ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية ، و يتجلى دورها في إجراء فحص نقدي شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية ، و تتم هذه الرقابة في مقر المفتشية التي يتواجد بها الملف الجبائي.³

هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تحقيق ما يلي :

¹ - بوعلام ولهي ،"نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة " ،مداخلة مقدمة في إطار الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة فرحات عباس ،سطيف،20-21 أكتوبر، 2009، ص 6.

² - المادة 18 من ق.إ.ج الصادر بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2002 ،المعدل والمتمم بموجب قانون المالية لسنة 2016.

³ - أحلام بن صفي الدين ،مرجع سابق ،ص 12.

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة .
 - مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب .
 - إعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة .
- غير أن ما يعترض فعالية هذا النوع من الرقابة ، هو عدم كفاءة أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة ، وكثرة وتعدد التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى ، إضافة إلى غياب المتابعة الدقيقة للسلطات الوصية .¹

المطلب الثاني : الرقابة الممارسة خارج الإدارة الجبائية

كما يمكن أن تمارس الرقابة المبسطة خارج الإدارة الجبائية ، حيث ينتقل العون المحقق إلى المحلات للمكلفين بالضريبة ، من أجل البحث وجمع وحجز كل الوثائق أو المستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش الضريبي ، وتتمثل هذه الرقابة في المعاينة (فرع أول) ، وزيارة المحلات السكنية (فرع ثاني) ، وحق الإطلاع (فرع ثالث) ، والتلبس الجبائي (فرع رابع) .

الفرع الأول : المعاينة

وضع المشرع الجبائي القواعد العامة لعملية المعاينة ، التي تشكل إحدى الوظائف الحساسة لعمل الإدارة الجبائية ، وبمقتضى هذا الإجراء يقوم أعوان الإدارة الجبائية بإجراء عملية المعاينة عندما تكون لديهم قرائن تدل على ممارسات تدليسية ، ، قصد الحصول على المعلومات وحجز المستندات والوثائق ، والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة .²

¹ - بوعلام ولهي ، مرجع سابق ، ص 6 .

² - عمار معاشو ، "خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي" ، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية ، كلية الحقوق جامعة ملود معمري ، تيزي وزو ، عدد 2009 ، ص 17-18 .

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

وينبغي التمييز بين المعاينات التي تتم في المحلات المهنية عند معاينة الضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال المنظمة ضمن المادة 22 وما يليها إلى غاية المادة 33 من ق.إ.ج، والتي لا تحتاج إلى الترخيص المسبق من السلطة القضائية، والمعاينة التي في كل المحلات بما فيها المحلات السكنية والتي نظمتها المواد (34-38)، هذه الأخير تتوجب الترخيص من السلطة القضائية المختصة.

يتم إجراء المعاينة بدون إعلام مسبق للمكلف، ليتمكن الأعوان من حجز كل المستندات والوثائق المحاسبية، الدفاتر المهنية، الأسطوانات والأقراص المعلوماتية، وكل الدعائم التي تثبت حالات الغش.¹

وحتى تقوم الإدارة الجبائية بإجراء المعاينة لابد من توفر شطين أساسيين هما:

- وجود قرائن جدية تتعلق بالغش .

- الحصول على ترخيص من طرف الإدارة .

يطبق إجراء المعاينة على وجه الخصوص على المعتدين للسوق الموازية، بهدف اقتناء الملفات ذات الأهمية المؤكدة لتبقى الحالات الأقل أهمية من صلاحيات الهيئات المعتادة على التحريات (مصالح التدخلات، الفرق المختلطة، فرق التحقيق... إلخ)، وذلك لتحقيق الأهداف المسطرة لهذه الأداة الجديدة.²

أولا :المعاينات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة

يجيز القانون لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة.³

¹ - أحلام بن صفي الدين، مرجع سابق، ص ص 17-18.

² - عمار معاشو، مرجع سابق، ص 18.

³ - المادة 22 من ق.إ.ج، مرجع سابق.

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

كما يمكن أن تمارس المعاينة في الأماكن المملوكة للغير المشكوك في أنهم يملكون أو يخفون مستندات تهم المصلحة مثل :مسيرو الشركات ،الشركاء ،المحاسبون ،أو أي شخص طبيعي أو معنوي ،ولا يجوز في أي حال من الأحوال تجاوز الإطار المخصص لحق المعاينة .¹

واستنادا لإحكام قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن القيام بعمليات المعاينة والتحقيق الضرورية لضمان حق الضريبة إلا خلال النهار وفي أوقات التالية :

- من 1 أكتوبر إلى غاية 31 مارس من الساعة السادسة صباحا إلى الساعة السادسة مساء.

- من 1 أبريل إلى غاية 30 سبتمبر من الساعة الخامسة صباحا إلى غاية الساعة الثامنة مساء.²

واستثناء لما سبق ذكره يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الدخول إلى مصانع و ورشات التقطير والمؤسسات الأخرى الخاضعة لرقابتهم عندما تكون مفتوحة للجمهور ،أو إذا تبين من تصريحات المكلفين (الصناعيين أو التجار) أن مؤسساتهم في مرحلة نشاط.³

ثانيا :المعاينة المتعلقة بالرسوم على رقم الأعمال

على الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة أن يلتزموا بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعمالهم سواء على مستوى مؤسستهم الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر ،وكذا أعوان المصالح المالية الأخرى المعنيين ، بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية .⁴

¹- أحلام بن صفي الدين ، مرجع سابق ،ص ص 18-19.

²- المادة 23 من ق.إ.ج ،مرجع سابق.

³- المادة 24 ، المرجع نفسه.

⁴- المادة 33، المرجع نفسه.

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

يقوم الأعوان المذكورين أعلاه بإجراء كل التحقيقات والتحريات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ، وذلك بحضور أو تحت قيادة عون له رتبة مفتش على الأقل ، حيث يراقب هؤلاء الأعوان المدنيين بالرسم على القيمة المضافة ، و غير العاملين لحسابهم في المحلات المخصصة لصنع أو إنتاج أو تحويل أو تخزين البضائع أو بيعها أو تأدية الخدمات بجميع أنواعها ، وفي هذا الصدد يمكن لأعوان الإدارة الجبائية طلب تسليم (الفاتورات ، المحاسبة المادية ، الدفاتر ، الدعائم ، السجلات ، الوثائق المهنية) التي يمكن أن تكون لها صلة بعمليات أسفرت أو يمكن أن تفسر عن وضع فاتورة ، والشروع في معاينة العناصر المادية للمؤسسة.¹

1- أوقات الدخول إلى المحلات

حدد قانون الإجراءات الجبائية أوقات الدخول إلى المحلات ذات الاستعمال المهني ووسائل نقل البضائع ، وكذا حمولتها ، والتي يجب أن تكون خلال ساعات النشاط ، ومن الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الثامنة مساء.²

2- إعلام المكلف بالضريبة

يجب على الإدارة الجبائية أن تقوم بإعلام المكلف بالضريبة خلال التدخل الأول ، عن طريق تسليمه إشعار بإجراء التحقيق ، وفي حالة غياب المكلف بالضريبة أو ممثله ، يتم تحرير محضر بذلك ، وفي حالة رفض الإمضاء من طرف الشخص الذي حضر إجراء التدخل ، يذكر ذلك في المحضر أيضا .³

¹ - المادة 33 الفقرتين 02 و 03 من ق.إ.ج ، مرجع سابق .

² - المادة 33 فقرة 04 ، المرجع نفسه .

³ - المادة 33 فقرة 07 ، المرجع نفسه .

3- تحرير المحاضر

يتم تحرير محضر عن كل تدخل تقوم به الإدارة الجبائية، تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل فيه المخالفات الملاحظة خلال التحقيق ويسجل جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة، وبموجب هذه المحاضر يقرر المدير الولائي إخضاع المعني بالأمر إلى التحقيق المعمق، أو المراقبة على الوثائق بعد موافقة مديرية البحث والمراجعات .

يجب على الإدارة الجبائية أن تقوم بإرجاع كل المستندات والأغراض المحجوزة إلى المعني بالأمر، مع ضرورة الإبقاء على نسخ من الملف، وإقامة محضر استرجاع موقع من طرف الشخص المعني أو ممثله، وفي حالة رفض المعني استرجاع أغراضه ومستنداته، يتم إقامة محضر يوضع في الملف.¹

الفرع الثاني : زيارة المحلات السكنية

يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، والمؤهلين قانونا، للقيام بإجراءات المعاينة في المحلات الأخرى والمحلات السكنية، قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة، وتمارس الإدارة هذا الحق عند وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية.²

يكن لأعوان الإدارة المكلفين بعمليات الرقابة التحرك بكل حرية داخل المقرات المهنية للمكلفين بالضريبة، من أجل الكشف عن قرائن تدل على وجود ممارسات تدليسية، ويستعمل هذا الحق في مجال الرقابة على المؤسسات، إذ يعتبر الوسيلة الوحيدة الممكنة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي، وذلك عن طريق مراقبة المستودعات، المواد الأولية والمنتجات المصنعة.³

¹-عمار معاشو، مرجع سابق، ص23.

²- المادة 34 من ق.إ.ج، مرجع سابق .

³- أحلام بن صفي الدين، مرجع سابق، ص 21.

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

وقد ألزم المشرع الجبائي الجزائري الإدارة الجبائية بضرورة احترام بعض الإجراءات عند إجراء المعاينة والمتمثل في :

أولا : الترخيص

استنادا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية فإن الترخيص بإجراء حق المعاينة لا يتم إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير ،كما يجب أن يقوم بطلب هذا الترخيص مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل قانونا ،وأن يكون الترخيص مؤسسا ويحتوي على كل البيانات التي في حوزة الإدارة ،بحيث تبرر بها المعاينة ،وتبين على وجه الخصوص ما يلي :

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة .
- العنوان والأماكن التي سيتم معاينتها .
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية ،والتي يتم البحث عن دليل عليها .
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم .

ونظرا لخطورة هذا الإجراء ومساسه بحقوق المكلفين ،شدد المشرع الجبائي على ضرورة إخضاع عملية معاينة وحجز الوثائق التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية إلى سلطة ورقابته القاضي المختص إقليميا ،فبعد إصدار هذا الأخير للترخيص بالمعاينة يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ، ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه المهمة¹.

¹ - المادة 35 من ق.إ.ج ،معدلة بالمادة 23 من القانون رقم 07-12 مؤرخ في 2007/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2008 ،ج.ر. عدد 82 ،صادرة بتاريخ 2007/12/31.

ثانيا : التبليغ :

يجب أن يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة في عين المكان ، و أثناء إجراء المعاينة إلى الشخص المعني أو ممثله أو إلى أي شخص شاغل للأماكن ،الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو توقيع على المحضر ،ويعتبر أن التبليغ قد تم بتاريخ الاستلام المبين على الإشعار .

وفي حالة غياب أي شخص عن الأماكن المراد معاينتها ،يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض ،شاهدين اثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية ،وإذا استحال طلب شاهدين ،يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي¹.

وقد قيد المشرع إجراء المعاينة بمدة زمنية محددة من الساعة السادسة صباحا إلى الساعة الثامنة مساء ،إضافة إلى ضرورة حضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن أثناء عملية المعاينة .

ثالثا : تحرير المحاضر

بعد الانتهاء من المعاينة يتم تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات ،وتدون فيه المعاينات المسجلة ،ويجب أن يتضمن هذا المحضر ما يلي :

- تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة .
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم (المعني ،أو ممثله ،أو كل شاغل آخر ،الشهود ،المختارون ...إلخ) .
- تاريخ وساعة التدخل .
- جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة .

¹ - المادة 37 من ق.إ.ج ،مرجع سابق .

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة وجود صعوبات تعرقل عملية الجرد في عين المكان، يجب تسميع وختم المستندات والوثائق المحجوزة، كما يتعين تبليغ شاغل الأماكن أو ممثله بإمكانية حضور عملية نزع الأختام بحضور ضابط الشرطة القضائية، والذي يتم في الأماكن الإدارية أو تلك الخاصة بمحافظة الشرطة بالدائرة التي تتبع لها الأماكن التي تمت معاينتها، كما يجب تسليم نسخة من محضر الجرد إلى المعني أو شاغل الأماكن أو ممثله، وأن ترسل النسخ الأصلية إلى القاضي الذي رخص بالمعايينة .

وفي الأخير يجب أن ترد الأوراق والوثائق والأشياء المحجوزة للمكلف بالضريبة المعني في أجل ستة (06) أشهر من تاريخ تسليم محضر الجرد للمعني أو شاغل الأماكن أو ممثله.¹

الفرع الثالث : حق الإطلاع

يعتبر حق الإطلاع وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي للأعوان الإدارة الجبائية، لتمكينهم من الحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبته، كما يمكن القول أن حق الإطلاع أداة تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات التي بحوزة الإدارة، أو التأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة الملفات.²

وبالرجوع إلى أحكام المادة 45 وما يليها إلى غاية المادة 59 من ق.إ.ج نجد أن المشرع الجبائي قد حدد مجالات حق الإطلاع لمصالح الرقابة الجبائية، حيث أنه بإمكان هذه الأخيرة طلب المعلومات وتفحص الوثائق من الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات

¹ - المادة 38 من ق.إ.ج، مرجع سابق .

² - إلياس قلاب ديب، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص 34.

المالية والمكلفين الآخرين، وفي حال رفض أو إخفاء الجهات المعنية بالإطلاع لبعض الوثائق والمعلومات، تسلط عليهم عقوبات مالية .

أولا : حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية

يتمتع أعوان الإدارة الجبائية بحق الإطلاع لدى إدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة، وكذا المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، ولا يمكن لهذه المؤسسات والهيئات الاحتجاج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.¹

وقد استثنى المشرع الجبائي المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجرى بموجب الأمر 65-297 المؤرخ في 02 ديسمبر 1965، والمتضمن تحديد مدة وكيفيات إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني، ومنع استعمالها لأغراض المراقبة الجبائية، وأن الإدارات التي تحوز على هذا النوع من المعلومات ليست ملزمة بإطلاع الإدارة الجبائية على هذه المعلومات.²

ولممارسة حق الإطلاع يتعين على كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب، وكل الموظفين المكلفين بالأرشيف وإيداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل طلب إطلاع من دون نقلها إلى أعوان التسجيل، وأن يسمحوا لهم بأخذ المعلومات والمستخرجات والنسخ اللازمة لهم، من أجل حماية مصالح الخزينة العمومية.³

1-المعلومات المقدمة من طرف مصالح الضمان الاجتماعي

عند ممارسة الإدارة الجبائية لحق الإطلاع لدى هيئات الضمان الاجتماعي، يتعين على هذه الأخيرة أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبيب، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه

¹ - المادة 46 فقرة 01 من ق.إ.ج، مرجع سابق.

² - المادة 46 فقرة 02، المرجع نفسه.

³ - المادة 48 فقرة 01، المرجع نفسه.

الأتعاب ،والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج ،وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له¹.

2- المعلومات المقدمة من طرف السلطة القضائية

يجوز لأعوان النيابة العامة أن تمنح حق الإطلاع على عناصر من ملفات الدعاوى المرفوعة أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية للإدارة الجبائية ،ويتوجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة الجبائية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها ،والتي تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي ،أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة ،سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية ،حتى وأن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى.

كما أن الوثائق المودعة لدى كتابة الضبط تبقى تحت تصرف إدارة الضرائب ،خلال الخمسة عشرة (15) يوما الموالية للنطق بأي قرار من طرف الجهات القضائية ،وتخضع المدة إلى عشرة (10) أيام فيما يخص الجنايات².

ثانيا : حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية

أوجب المشرع الجبائي على المؤسسات والشركات والقائمين بأعمال الصرف والصرفيين وأصحاب العمولات ،وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة ،وأن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية بفتح أو إقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيروها مؤسساتهم بالجزائر³.

¹ - المادة 46 فقرة 03، و 04 من ق.إ.ج ،مرجع سابق.

² - المادة 47 فقرة 03 ،المرجع نفسه.

³ - المادة 51 فقرة 01 من ق.إ.ج ،مرجع سابق .

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

وهذا الالتزام يمس على وجه الخصوص البنوك وشركة البورصة ،الدواوين العمومية ،الخزائن الولائية ،مركز الصكوك البريدية ،الصندوق الوطني للتوفير ،صناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات ¹.

وفي حال مخالفة المؤسسات المالية للأحكام الواردة في الفقرتين 01 و02 من المادة 51 من ق.إ.ج ،تعاقب بغرامة جبائية منصوص عليها في المادة 192 من ق.ض.م.ر.م ،وتطبق هذه العقوبات بعدد المرات التي يتم فيها التصريح بإشعارات الفتح أو إقفال حساب ².

ثالثا : حق الإطلاع لدى الغير

يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة إعتيادية باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها ،أن تتقيد بأحكام المادة 52 من ق.إ.ج ،قصد تمكين أعوان إدارة التسجيل من ممارسة حق الإطلاع ،وذلك تحت طائلة تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 62 و63 من ق.إ.ج ³.

كما يمكن لأعوان التسجيل ممارسة السلطات المخولة لهم بموجب التشريع الجاري به العمل تجاه شركات الأسهم على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو مهنة مرتبطة بهذه التجارة ،قصد مراقبة دفع الضرائب المستحقة سواء على هؤلاء أو على الغير .

ونفس الشيء بالنسبة لكل الشركات الجزائرية أو الأجنبية ،مهما كان نوعها ،وكذا كل الموظفين العموميين المكلفين بتحرير العقود أو تبليغها ⁴.

¹ - المادة 51 فقرة 02 ،المرجع نفسه.

² - المادة 51 فقرة 04 ،المرجع نفسه.

³ - المادة 58 ،المرجع نفسه.

⁴ - المادة 59 من ق.إ.ج ،مرجع سابق.

الفرع الرابع : التلبس الجبائي (Flagrance Fiscal)

لقد تم استحداث هذا النوع من الرقابة بموجب المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010¹، عن طريق إدراج مادتين جديدتين، واحدة ضمن قانون الإجراءات الجبائية (المادة 20 مكرر3) والتي تحدد ظروف تحرير محضر التلبس، وشروط هذا الإجراء، والآثار المترتبة عنه، أخرى ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (194 مكرر1)، والتي حددت العقوبات المطبقة في حالة التلبس الجبائي، وقد تم استنتاج معظم أحكام التلبس الجبائي من التشريع الفرنسي لسنة 2007.

وقد عرف قانون الإجراءات الجبائية التلبس الجبائي بأنه: "عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على وجه الخصوص".²

ويسمح هذا الإجراء للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة، كما يسمح للإدارة بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب، وذلك في المرحلة التي لم تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي.³

كما يمكن تعريف التلبس الجبائي بأنه : عملية مراقبة غير مستقلة، تطلع بها الإدارة لوقف الغش الممارس قبل أية مناورة ينظمها المكلف بالضريبة، متى اجتمعت لديها مؤشرات مقبولة، في ظروف يمكن أن تشكل تهديد لتحصيل الديون المستقبلية، حتى بالنسبة للمرحلة التي لم تنتهي فيها آجال الالتزامات التصريحية، تتم معاینته عن طريق محضر يسمح للإدارة بالاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية للأشخاص المعنية .

¹ - المادة 18 من الأمر 10-01 مؤرخ في 26 غشت 2010، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج.ر. عدد 49، صادرة في 29 غشت 2010.

² - المادة 20 مكرر3 فقرة 01، من ق.إ.ج، مرجع سابق .

أولا : إجراءات التلبس الجبائي

- يجب أن يرتبط إجراء التلبس الجبائي بإحدى السلطات التي تمتلكها الإدارة الجبائية في مواجهة المكلف بالضريبة، بمعنى أن الإدارة تقوم به أثناء قيامها بالإجراءات الرقابية الأخرى مثل : (حق المعاينة ، حق الزيارة والحجز ، وحق المراقبة).

ونشير في هذا الصدد أن المشرع الجبائي الجزائري لم يورد في نص المادة 20 مكرر 3 الحالات التي من خلالها تلجأ الإدارة لإعمال إجراء التلبس الجبائي ، بل ورد ذلك في تدخل المدير العام للضرائب حول التلبس الجبائي ، كما وردت هذه الحالات في الرسالة الإعلامية للمديرية العامة للضرائب .

- يجب تحديد الأشخاص المعنيين بإجراء التلبس الجبائي ، وهم المكلفين الملزمين بالتصريحات ، مهما كان نوع النظام الذي يخضعون له .

- يجب أن تقوم الإدارة بإجراء التلبس في المرحلة التي لم تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجزائري .

- يجب تحرير محضر التلبس من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل و المحلفين قانونا ، إذا توافرت الظروف التي يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون المستقبلية .

- يوقع محضر التلبس الجبائي من قبل عون الإدارة الجبائية ، ويصادق على التوقيع المكلف بالضريبة صاحب المخالفة ، والذي حرر المحضر في مواجهته ، وفي حالة رفض هذا الأخير التوقيع على المحضر ، يجب أن يذكر ذلك في المحضر ، وتحتفظ الإدارة بالنسخة الأصلية ، وتسلم نسخة للمكلف المعني

،والذي حرر المحضر بشأنه ، حتى يتمكن هذا الأخير من اللجوء إلى الهيئة القضائية الإدارية المختصة إقليميا طبقا للإجراءات المعمول بها .¹
وما تجدر الإشارة إليه أن تطبيق إجراء التلبس الجبائي ، لا يتم إلا بناء على الموافقة المسبقة من الإدارة المركزية تحت طائلة بطلان الإجراء .

ثانيا : آثار التلبس الجبائي

ذكر المشرع الجبائي ضمن قانون الإجراءات الجبائية ، الآثار المترتبة عن تحرير محضر معاينة التلبس الجبائي ، هذه الآثار مست أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الاسترداد ، وتتمثل فيما يلي :

- إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة .
- استثناء حق الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية .
- إمكانية إعادة تمديد آجال التحقيق في عين المكان .
- تمديد في أجل التقادم بسنتين .
- استثناء حق تأجيل القانوني للدفع المقدر ب 20 % ، وجدول الدفع بالتقسيط .
- تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش.²

وما يلاحظ على هذه الآثار أنها جاءت على سبيل المثال لا الحصر ، ويستخلص ذلك من استعمال المشرع الجبائي الجزائري لعبارة "لاسيما" في الفقرة 02 من المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية .

¹ - المادة 20 مكرر 3 الفقرة 01 و02 و04 من ق.إ.ج ،مرجع سابق .

² - المادة 20 مكرر 3 فقرة 03 المرجع نفسه .

ثالثا :العقوبات المطبقة في حالة معاينة التلبس الجبائي

منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حق فرض غرامة مالية على المكلفين بالضريبة الذين تم تحرير محضر معاينة التلبس الجبائي في مواجهتهم ،وتقدر هذه الغرامة ب ستمائة ألف دينار جزائري (600.000 دج) ،وتتغير قيمة هذه الغرامة وترتفع قيمتها بارتفاع رقم الأعمال كما يلي :

- ترتفع قيمة الغرامة المالية إلى مليون ومائتي ألف دينار جزائري (1.200.000 دج) في حالة تجاوز رقم الأعمال أو الإيرادات الخام عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي،حد خمسة ملايين دينار(5.000.000 دج)،المنصوص عليه في مجال نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة بموجب المادة 282 مكرر 4 من ق.ض.م.ر.م .

- ترتفع قيمة الغرامة المالية إلى مليوني دينار جزائري (2.000.000 دج) في حالة تجاوز رقم الأعمال أو الإيرادات الخام ،عند تاريخ إعداد محضر التلبس عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000 دج) المنصوص عليه في مجال نظام الريح البسط بموجب المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

وعلاوة على هذه العقوبات فإنه يتم إقصاء المكلفين بالضريبة من الاستفادة من الضمانات المنصوص عليها في المواد :19 (تخص الإجراءات التناقضي لإعادة التقييم) و 165 (تخص منح آجال دفع الضرائب) و 158 (ملغاة)¹ من قانون الإجراءات الجبائية . ويضيف المشرع أن المكلف بالضريبة الذي صدرت بحقه عقوبات لأسباب أخرى ،فإنه تطبق في حقه الغرامة المالية عن كل مخالفة ،وتطبق العقوبات بمعزل عن الغرامة المالية

¹ - المادة 158 من ق.إ.ج ،ملغاة بالمادة 46 من القانون رقم 11-16 صادر في 28-12-2011 ،متضمن قانون المالية لسنة 2012 ،ج.ر. عدد 72 ،صادرة في 29-12-2011.

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

المنصوص عليها في المادة 194 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية ، بحيث تكون الغرامة المتعلقة بجنحة التلبس الجبائي مستقلة تماما عن الغرامة والعقوبة التي يتعرض لهاى المكلف بالضريبة نتيجة مخالفات أخرى¹.

¹ - المادة 194 مكرر 1 من ق.إ.ج ، مرجع سابق .

المبحث الثاني : التحقيقات الجبائية

غير أن الرقابة العامة غير قادرة وحدها على الكشف عن الغش الضريبي ومكافحته و حرصا على إدخال مختلف النواتج الضريبية إلى الخزينة العامة وحمايتها من تملص المكلفين من التزاماتهم الضريبية ،أوجد المشرع شكل آخر من الرقابة أكثر فعالية من سابقه والمتمثل في الرقابة المعمقة التي تمتد إلى مراقبة السنوات التي تم إقفال حساباتها وإعادة تأسيس وعائها الضريبي عن طريق إعادة التقييم باعتبار أن عمل الإدارة لا يتقدم إلا بمرور أربع سنوات ،باستثناء حالة وجود مناورات تدليسية التي قد يلجأ إليها المكلف بالضريبة طبقا لنص المادة 39 من ق.إ.ج¹ ، ضف إلى ذلك أن التحقيقات الجبائية تهدف إلى استدراك التهرب الضريبي ، من خلال التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين ،التي تهدف إلى التأكد من صحة التصريحات المكتتبه والفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية².

و نظرا لأهمية هذا النوع من الرقابة ينبغي دراسته بالتفصيل للإمام بمختلف جوانبه ،و يجب التمييز بين ثلاثة أنواع من الرقابة المعمقة والتي سنتدرس كما يلي :

- المطلب الأول : التحقيق في المحاسبة
- المطلب الثاني : التحقيق المصوب في المحاسبة.
- المطلب الثالث : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .

¹ - المادة 39 من ق.إ.ج ،مرجع سابق.

² - لامية آيت بلقاسم ،آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية ،تخصص اقتصاديات المالية والبنوك ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة آكلي محند أولحاج ،البويرة ،2014 ،ص 37.

المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة La vérification de comptabilité

يسمح التحقيق في المحاسبة الإدارة الضرائب بالتأكد من صحة التصريحات ،ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس ،حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى مراجعة كل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان¹.

ويقصد بالتحقيق في المحاسبة باعتباره أحد أشكال الرقابة الجبائية المعمقة على أنه مجموعة من العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة ،وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية ،والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات الجبائية بما فيها المعطيات المادية وغيرها،حتى يتسنى لها معرفة مدى مصداقيتها.²

وقد عرّفها قانون الإجراءات الجبائية بأنها : "مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة."³

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي ،هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف ،بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة.⁴

¹ - محمد رياض جودي ،دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ، 2014.

² - منصور بن عمارة ،إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011،ص 23.

³ - المادة 20 من ق.إ.ج ،مرجع سابق.

⁴ - بوعلام ولهي ،مرجع سابق ،ص 8.

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

ويستخلص مما سبق ذكره أن المكلفين بالضريبة الذين يعينهم التحقيق في المحاسبة هم المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية طبقا لنص المواد(09-11) من القانون التجاري، وكذا أحكام القانون الجبائي.

كما يهدف التحقيق في المحاسبة إلى التأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها بعناصر الاستغلال و الدفاتر المحاسبية إذ بواسطته يتأكد العون المراقب من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال النتائج المحددة عن طريق المحاسب باعتبارها مرآة عاكسة لنشاط المؤسسة ومداخلها ونفقاتها، وقيمة الأرباح المحققة.¹ والتحقق في المحاسبة لا يهدف إلى المراقبة الجبائية فحسب، بل يهدف كذلك إلى تمكين المؤسسات من الإطلاع على واجباتها والتزاماتها الجبائية أثناء التحقيق المحاسبي، حيث يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي ترتكب أحيانا من غير قصد.

الفرع الأول: شروط التحقيق في المحاسبة

لقد أقر المشرع الجزائري ثلاثة شروط لممارسة التحقيق في المحاسبة وذلك ضمن المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي ينبغي على الإدارة الجبائية احترامها، وينتج عن مخالفتها لهذه الشروط بطلان إجراءات التحقيق، وتتمثل هذه الشروط في :

- مكان إجراء التحقيق في المحاسبة .
- الأشخاص المؤهلين للقيام بالتحقيق في المحاسبة .
- المدة المقررة للتحقيق في المحاسبة .

¹ - محمد جبالي، مكافحة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون السوق، كلية الحقوق، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة جيجل، 2008، ص 132 .

أولا : مكان إجراء التحقيق في المحاسبة

الأصل أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية في المكان الذي توجد فيه ،وغالبا هو مقر المؤسسة المحقق في محاسبتها ،لما تحتويه من معلومات وأسرار النشاط التي لا يجب الكشف عنها للمنافسين .¹ لكن استثناء من ذلك يمكن لأعوان الإدارة الجبائية نقل هذه الدفاتر والوثائق إلى مصلحة الضرائب لتحقيق فيها ،إذا توافرت إحدى الحالتين التاليتين :

- في حالة تقديم المكلف لطلب مكتوب يصرح فيه برغبته في نقل دفاتره ومستنداته المحاسبية وجميع الوثائق المحاسبية التي يطلبها أعوان الإدارة الجبائية ،إلى مصلحة الضرائب لتحقيق فيها ،وقبول الإدارة الجبائية بهذا الطلب .²
 - في حالة القوة القاهرة ،يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة ونوعيتها.³
- ويضيف قانون الإجراءات الجبائية أن التحقيق في المحاسبة يتم في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي الخاصة بالمكلف بالضريبة ،أو على مستوى مصلحة الضرائب ،بناء على طلب صريح من المكلف .

ويستخلص من ذلك أن الإدارة الجبائية تمارس حقها في الرقابة مهما كانت الوسيلة المستعملة لحفظ المعلومات المحاسبية ،سواء كان المكلف يمسك محاسبة في شكل وثائق ،أو كان يمسكها بواسطة الإعلام الآلي ،وفي هذه الحالة يمكن أن تشمل المراقبة مجمل

¹ - محمد جبالي ،مرجع سابق ،ص 133.

² - المادة 20 الفقرة 01 من ق.إ.ج ،مرجع سابق.

³ - العيد صالح ،الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائي ،الطبعة الثالثة ،دار هومة ،الجزائر ،2008 ،ص 38 .

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

المعلومات والمعطيات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.¹

ثانيا : الأشخاص المؤهلين للقيام بالتحقيق المحاسبي

الأشخاص المؤهلين للقيام بالتحقيق في المحاسبة هم أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل. وفي هذا الصدد نصت المادة 20 الفقرة 02 من ق.إ.ج على أنه :
لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل ."

كما ألزم المشرع الجزائري الإدارة الضريبية بأن تبيّن أسماء وألقاب ورتب المحققين في الإشعار بالتحقيق المبلغ للمكلف بالضريبة المراد التحقيق في محاسبته ، كما أنه في حالة استبدال المحققين يتوجب على الإدارة الضريبية إعلام المكلف بذلك أيضا.²

ثالثا : المدة المقررة للتحقيق في المحاسبة

ألزم المشرع الجزائري الإدارة الضريبية بضرورة احترام الآجال المحددة للتحقيق في المحاسبة بعين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية ، وذلك تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق ، وهذه الآجال محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة ، فالأصل أن لا تستغرق مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبية الآجال التالية:

- مدة ثلاثة أشهر فيما يخص:
- مؤسسات الخدمات ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج
- بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

¹ - العيد صالح ، مرجع سابق ، ص 38.

² - المادة 20 الفقرة 04 من ق.إ.ج ، مرجع سابق.

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

- كل المؤسسات الأخرى ،إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .
 - مدة ستة (06) أشهر : بالنسبة للمؤسسات السابقة الذكر ،إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
 - في الحالات الأخرى يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في المحاسبة تسعة (09) أشهر .
 - وكاستثناء لما سبق ذكره ،فإن الإدارة الجبائية غير مقيدة بمدد الرقابة بعين المكان المذكورة أعلاه ،في الحالتين التاليتين :
 - استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة ،أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير .
 - فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق طبقا لنص المادة 05/20 من قانون الإجراءات الجبائية .¹
- و يمكن أن تمدد مدة التحقيق في المحاسبة في عين المكان بأجل ممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 1 من ق.إ.ج للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشرة للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.²

وما تجدر الإشارة إليه ،أنه عند الانتهاء من التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم ، لا يمكن للإدارة الجبائية أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات المحاسبية لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس

¹ - ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته ،سنة 2013 ،ص 25 .

² - المادة 20 فقرة 05 من ق.إ.ج ،مرجع سابق .

الفترة ،لكن استثناء من ذلك ،يمكن لإدارة الضرائب الشروع في تحقيق جديد إذا ثبت لها أن المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق¹.

الفرع الثاني : إجراءات التحقيق في المحاسبة

تعتبر إجراءات التحقيق في المحاسبة بمثابة ضمانات تمنح للمكلف بالضريبة ،بهدف حمايته من تعسف الإدارة الضريبية عند قيامها بمهمة التحقيق ،وعلى هذا الأساس قام المشرع الجزائري بالزام الأعوان المحققين بضرورة احترام هذه الضمانات ، وبالتالي فإن الإخلال بهذه الالتزامات يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق ، وتتمثل هذه الإجراءات في : إعلام المكلف بالضريبة ،منح المكلف بالضريبة آجال للتحضير ،إعلام المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار .

أولاً : إعلام المكلف بالضريبة

لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الشروع في إجراء التحقيق في المحاسبة ،دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول ، من أجل تمكينه من تحضير محاسبته² ، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان فيما يخص معاينة العناصر المادية للاستغلال ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف دون التعرض للفحص الإنتقادي للمحاسبة³.

¹ - المادة 20 الفقرة 08 من ق.إ.ج ،مرجع سابق.

² - المادة 20 الفقرة 04 ،المرجع نفسه.

³ - سميرة بوعكاز ،مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ،رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة ،جامعة محمد خيضر بسكر ،2015 ،ص 42 .

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

وقد أشار المشرع الجبائي إلى ضرورة إرفاق الإشعار بالتحقيق بميثاق حقوق واجبات المكلف المحقق في محاسبته ، وأن يتضمن الإشعار بالتحقيق البيانات التالية:

- ألقاب وأسماء ورتب المحققين .
- تاريخ وساعة أول تدخل .
- الفترة التي يتم التحقيق فيها .
- الحقوق والضرائب و الرسوم والأتاوى المعنية بالتحقيق .
- الوثائق الواجب الإطلاع عليها.
- الإشارة إلى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف أثناء اجراءات عملية الرقابة .¹

ونظرا لأهمية هذا الإجراء ،كونه يشكل ضمانة أساسية لحقوق المكلف بالضريبة فإن المشرع الجزائري لم يعفي الإدارة الجبائية من تسليم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة في حالة حدوث المراقبة المفاجئة ،التي تهدف إلى معاينة العناصر المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال ،أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية، ويسلم الإشعار بالتحقيق في بداية عمليات المراقبة.

وباستقراءنا لنص المادة 20 الفقرة 04 نجد أن المشرع الجزائري قد استعمل عبارات الإلزام منها: "لا يمكن الشروع في أي تحقيق في المحاسبة"، " يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق...." وبالتالي فإن تخلف إحدى هذه الضوابط يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق في المحاسبة .

وهو ما أكده مجلس الدولة في قراره رقم 1987 الصادر بتاريخ 30/07/2001 في قضية إدارة الضرائب ضد (و.ط) ،حيث استأنفت إدارة الضرائب القرار الصادر عن مجلس قضاء البلدية في 22/02/1999 القاضي ببطلان إجراءات المتابعة الجبائية المفروضة

¹ - المادة 20 الفقرة 04 من ق.إ.ج ،مرجع سابق .

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

على المستأنف عليها (أ.ص) تاجرة بالجملة في المواد الغذائية، وبالرجوع إلى ملف الدعوى الأولى والاستئناف فإن إدارة الضرائب لم تتمكن فعلا من إثبات أن التحقيق الذي تم ضد المستأنف عليها كان مطابق للمرسوم التنفيذي 97-290 المؤرخ في 27/07/1997 المتضمن لجان التحقيق والفرق المختلطة بين مصالح وزارة المالية... إلخ .

حيث أنه وبالرجوع إلى أحكام المادة 113 الفقرة 03 من قانون الرسم على الأعمال والمادة 190 الفقرة 03 من قانون الضرائب، فإنهما تلزمان المحققون بإشعار المكلف بالضريبة بإجراء التحقيق تحت طائلة البطلان غير أن هذا الإجراء لم يقم به المحققون وهو كذلك ما يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب¹.

حيث أن إجراءات التحقيق والتبليغ والتحصيل كلها كانت باطلة نظرا لمخالفتها القانون المذكور أعلاه مما يجعل أن كل ما بني على باطل فهو باطل وأن قرار المجلس قد أصاب في حكمه مما يستوجب المصادقة عليه².

ثانيا : منح المكلف بالضريبة آجال للتحضير

نص المشرع الجزائري في المادة 04/20 أنه "...لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا". ويستخلص من هذه المادة أن الإدارة الجبائية يقع على عاتقها التزام باحترام آجال التحضير الممنوحة للمكلف، و يترتب على مخالفتها لهذا الالتزام بطلان إجراءات التحقيق .

وقد حدد المشرع الجزائري مهلة تحضير الوثائق من قبل المكلف بعشرة (10) أيام كحد أدنى من تاريخ استلامه للإشعار بالتحقيق³. وسواء تم إرسال الإشعار عن طرق البريد، أو

¹ - تم نقل أحكام المادتين 190 من قانون الضرائب والمادة 113 من قانون الرسم على الأعمال إلى نص المادة 20 الفقرة 04 من ق.إ.ج .

² - القرار رقم 1987 الصادر بتاريخ 1999/02/22، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.

³ - المادة 20 الفقرة 04 من ق.إ.ج، مرجع سابق.

تسليمه مباشرة للمكلف مقابل إشعار بالوصول في الحالة العادية للتحقيق في المحاسبة ،أو تم تسليمه إياه إثر مراقبة مفاجئة تهدف إلى المعاينة المادية لعناصر الاستغلال والتأكد من وجود الوثائق المحاسبية ، فإن المشرع يعطي للمكلف أجل عشرة (10) أيام لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية ،وكل ما من شأنه تبرير النتيجة المتوصل إليها في هذه الوثائق ¹.

ثالثا :إعلام المكلف بالضريبة بحقه في الاستعانة بمستشار

يعتبر إعلام المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار من أهم الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة لمواجهة الإدارة الجبائية ،لذا أوجب المشرع الجبائي أن يشير صراحة كل من الإشعار بالتحقيق الذي ترسله إدارة الضرائب للمكلف قبل القيام بعملية المراقبة ،والإشعار بإعادة التقويم والذي ترسله الإدارة بعد الانتهاء من عملية التحقيق إلى أن المكلف يستطيع الاستعانة بمستشار من اختياره ،وذلك تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق ².

ويلاحظ من خلال الفقرتين 04 و06 من المادة 20 أن الإدارة ملزمة بتذكير المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار ،وأن امتناعها عن هذا الالتزام يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق بطلانا مطلقا ،لكن امتناع المكلف بالضريبة عن استعمال حقه في الاستعانة بمستشار لا يرتب أي أثر قانوني .

الفرع الثالث : نتائج التحقيق في المحاسبة

إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف ،وكل ما يتعلق بنشاطه والمراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا ومضمونا ،والتي من خلالها يستطيع العون المحقق معرفة مدى صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة ،ودرجة توافق سير المؤسسة مع الالتزامات المحاسبية ،وبعد انتهاء عملية التحقيق والمقارنة يتمكن العون المحقق من استخلاص نتائج التحقيق ،فقد يتوصل المحقق إلى قبول المحاسبة ،وهنا قد يقضي المحقق

¹ _ محمد جبالي ،مرجع سابق ،ص 137.

² - المادة 20 الفقرتين 04 و06 من ق.إ.ج ،مرجع سابق.

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

بعد إجراء أي تقييم في حالة القبول النسبي للمحاسبة ، أو يتوصل المحقق إلى رفض المحاسبة وبالتالي إجراء التقييم التلقائي .

وتجدر الإشارة إلى أن الإدارة الجبائية ملزمة بتبليغ نتائج التحقيق للمكلف المحقق في محاسبته ، بعد تحديد أساس فرض الضريبة ، حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقييم.¹

أولا : قبول المحاسبة

يقضي العون المحقق بقبول محاسبة المكلف بالضريبة ، إذا كانت مطابقة للأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المالي المحاسبي وصحيحة من حيث المضمون ، حيث يمكن التمييز بين نوعين من القبول :

1- القبول الصريح

يقبل المحقق محاسبة المكلف بالضريبة صراحة إذا كان مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية مطابق للشروط المنصوص عليها قانونا ، وأن تكون التصريحات المقدمة من طرف المكلف صحيحة وتعكس النشاط الحقيقي للمؤسسة ، وبذلك يقوم المراقب بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق دون إجراء أي تقييمات.²

2- القبول النسبي للمحاسبة

وقد يخلص العون المحقق إلى القبول النسبي للمحاسبة من خلال إقراره بإعادة التقييم الثنائي ، وذلك في حالة قبوله للدفاتر والوثائق المحاسبية رغم عدم انسجامها مع النشاط الحقيقي والتصريحات المقدمة من طرف المكلف ، أو ظهور أخطاء ونقائص في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة ، والتي يستنتج العون المحقق بأنها غير ناتجة عن نية

¹ - المادة 42 من ق.إ.ج ، مرجع سابق .

² - عبد الجليل لخزاري ، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم مالية ومحاسبية ، تخصص فحص محاسبي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2014 ، ص 92 .

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

وقصد التهرب من دفع الضريبة ،مما يستوجب إعادة تأسيس الوعاء الضريبي عن طريق المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة .¹

وفي هذا الصدد ألزم المشرع الإدارة الجبائية بضرورة إرسال إشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ،أو يسلم له مع إشعار بالاستلام ،و أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا ،كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها .²

وبعد إعلام المكلف بإعادة التقويم يمكن للعون المحقق أن يصادف إحدى الحالات التالية :

أ- حالة رد المكلف في الآجال المحددة

• قبول المكلف الصريح

قد يقتنع المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي الذي حدده له العون المحقق فيعلن قبوله صراحة بهذا الأساس ،وفي هذه الحالة يصبح أساس فرض الضريبة محدد نهائيا وينتج عن ذلك :

-عدم إمكانية الإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية ،أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق .

-عدم إمكانية الاعتراض على الأساس الضريبي عن طريق الطعن النزاعي من قبل المكلف بالضريبة .³

¹ - محمد جبالي ،مرجع سابق ،ص 140.

² - المادة 20 الفقرة 06 من ق.إ.ج ،مرجع سابق.

³ - المادة 20 الفقرة 07 من ق.إ.ج ،مرجع سابق.

• تقديم المكلف لملاحظات

منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما لتقديم الملاحظات التي يراها ضرورية ،و بالمقابل ألزم العون المحقق بإعطاء كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ ،إذا طلب هذا الأخير ذلك ،قبل انقضاء أجل الرد ،أما بعد الرد فيتوجب عليه الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين له أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية .¹

وتبعا للمناقشة الكتابية التي تجرى بين المحقق والمكلف بالضريبة ،قد يعلن العون المحقق عن رفضه لملاحظات المكلف ،وهنا ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون مفصلة ومبررة ،و إذا أظهرت هذه المراسلة سببا آخر لإعادة التقويم ،أو أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخذها عبر الإشعار الأصلي ،يمنح للمكلف أجل إضافي يقدر بأربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته .² غير أنه في حالة قبول العون المحقق للملاحظات والإثباتات المقدمة من طرف المكلف ،يعدل عن الأساس الضريبي المعلن عنه .³

ب- حالة عدم رد المكلف في الآجال المحددة

يعتبر عدم رد المكلف بالضريبة في الآجال المحددة قانونا بمثابة قبول ضمني ،وبذلك يصبح أساس فرض الضريبة محدد نهائيا ،ويترتب على ذلك عدم إمكانية الرجوع عن الأساس الضريبي من طرف الإدارة الجبائية إلا في حالة استعمال المناورات التدليسية أو إعطاء معلومات خاطئة .⁴

¹ - المادة 20 الفقرة 06 ،المرجع نفسه.

² - المادة 20 نفس الفقرة ،المرجع نفسه.

³ - محمد جبالي ،مرجع سابق ،ص 142 .

⁴ - محمد جبالي مرجع سابق ،ص 142.

ثانيا : رفض المحاسبة

وقد يتوصل العون المحقق إلى رفض المحاسبة شكلا ومضمونا ، نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها وعدم صحة المداخل المصرح بها من قبل المكلف ، وفي هذه الحالة يقوم العون المحقق بإجراء التقييم التلقائي ، وهو إجراء تنفرد به الإدارة الضريبية ، حيث تتولى تحديد أساس فرض الضريبة تلقائيا دون إجراء أي مناقشة مع المكلف بالضريبة وعلى الإدارة الالتزام بتبليغ هذا الأخير بالنتيجة .

ونظرا لجسامة الآثار التي قد تتجم عن رفض المحاسبة ومن أجل حماية المكلف بالضريبة من تمادي المحقق في اللجوء إلى التقييم التلقائي لأساس فرض الضريبة ، قام المشرع الجبائي بتحديد الحالات التي يتم فيها رفض المحاسبة هذا من جهة ، كما حدد حالات اللجوء إلى التقييم التلقائي من جهة أخرى .

1- حالات رفض المحاسبة

لا يمكن للإدارة الضريبية رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها ، إلا إذا أثبتت طابعها غير المقنع ، وقد حدد المشرع الجزائري حالات رفض المحاسبة على سبيل الحصر وهي كالاتي :

- عندما يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 - 11 من القانون التجاري¹ ، وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها .

¹ - الأمر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ، يتضمن القانون التجاري ، المعدل والمتمم بالأمر رقم 15-20 صادر في 30-12-2015 ، ج.ر عدد 71 ، صادرة في 30 ديسمبر 2015 .

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بعمليات المحاسبية.¹

2- حالات إجراء التقويم التلقائي

يتم اللجوء إلى التقويم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها في الحالات التالية :

- عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حتى المعاينة بسبب فعل المكلف أو فعل الغير .
- عدم مسك المكلف لمحاسبة قانونية أو للسجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66 و 69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به.
- عدم اكتتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بعد شهر واحد على الأقل من إذار المصلحة له عن طرق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام بتسوية وضعيته في حالة عدم التصريح ،وعندما يتجاوز الدخل الصافي الإجمالي الإعفاء من الضريبة، وذلك حسب المواد (85-98) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- إذا لم يرد على طلبات التوضيح والتبرير التي قدمها المفتش أو المحقق .
- عندما لا تقدم المحاسبة إلا في حالة حدوث قوة قاهرة ،بعد انقضاء أجل ثمانية (8) أيام المنصوص عليه في المادة 20 الفقرة 09 من قانون الإجراءات الجبائية .

- في حالة ما إذا تجاوزت النفقات الشخصية الجلية والمداخيل العينية إجمالي الإعفاء من الضريبة ،ولم يتم التصريح بها أو في حالة ما إذا كان الدخل المصرح به بعد طرح

¹ - المادة 43 من ق.إ.ج،مرجع سابق.

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

الإعفاء المنصوص عليها في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة يقل عن إجمالي نفس النفقات أو المداخل غير المصرح بها أو التي تم إخفاؤها والمداخل العينية.¹

وما يلاحظ من نص المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية، أن المشرع الجزائري قد حدد الحالات الواجب توافرها للقيام بالتقويم التلقائي على سبيل الحصر، لذلك لا يمكن للإدارة الجبائية القيام بهذا الإجراء إلا إذا توافرت إحدى الحالات السالفة الذكر، وإلا كان عملها باطلا، مما يعرضها للمتابعة القضائية .

المطلب الثاني : التحقيق المصوب في المحاسبة (Vérification Ponctuelle de

Comptabilité)

نظرا للسلبات التي يحتويها التحقيق المحاسبي والمتمثلة في فترة التقادم التي هي أربعة (04) سنوات والتي تتعارض مع سرعة الغش الضريبي، تم استحداث نوع جديد من التحقيق والمسمى بالتحقيق المصوب في المحاسبة، من أجل تغطية النقص الذي يتخلل التحقيق المحاسبي .

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة طريقة من طرق الرقابة الجبائية طبقا لأحكام المادة 20 مكرر التي تم استحداثها مؤخرا بموجب قانون المالية لسنة 2008²، هذا النوع من التحقيق لا يختلف عن التحقيق العادي من حيث الإجراءات، و يعد التحقيق تحقيقا محاسبيا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة غير المتقدمة أو جزء منها، أو مجموعة العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية³، و يتم هذا التحقيق كذلك عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق

¹ - المادة 44 من ق.إ.ج، مرجع سابق.

² - المادة 22، من قانون المالية لسنة 2008، معدلة بالمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، والمادة 32 من قانون المالية لسنة 2012، والمادة 26 من قانون المالية لسنة 2014.

³ - ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، مرجع سابق، ص13.

المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية¹.
التحقيق الصوب في المحاسبة مقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، و هو إجراء مراقبة مصوبة، أقل شمولية، وأكثر سرعة من التحقيق المحاسبي، هذا النوع من المراقبة عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريرات مصوبة أو برامج أولوية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة²، مع الإشارة إلى أنه من غير الممكن أن ينتج عن التحقيق المصوب بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة³.

الفرع الأول : شروط التحقيق المصوب في المحاسبة

وضع المشرع الجبائي جملة من الشروط التي ينبغي على الإدارة الجبائية مراعاتها عند إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة، ويمكن تلخيصها فيما يلي :

- يجب أن لا تتجاوز المدة التي يتم التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة سنة (01) جبائية واحدة .
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان أكثر من شهرين (02).⁴
- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة، توضيح طابع التصويب في التحقيق، كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها .

¹ - المادة 20 مكرر فقرة 01، من ق.إ.ج، مرجع سابق.

² - ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، مرجع سابق 14.

³ - المادة 20 مكرر فقرة 01، من ق.إ.ج، مرجع سابق.

⁴ - المادة 20 مكرر فقرة 04، المرجع نفسه.

- لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش .

- يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا ، قبل الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة ، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير ، مدته عشرة (10) أيام من تاريخ استلام هذا الإشعار .¹

الفرع الثاني : تمييز التحقيق المصوب عن التحقيق في المحاسبة

على الرغم من خضوع التحقيق المصوب للقواعد العامة للتحقيق باستثناء أحكام الفقرتين (04) و (05) من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية ، إلا أنه يتميز عن التحقيق في المحاسبة في عدة مواطن ، حيث توجد اختلافات بينهما يمكن أن نوجزها في ما يلي :

- أن التحقيق المصوب تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم و ما يرتبط بها من معلومات محاسبية ، لفترة كاملة أو لجزء منها لمدة تقل عن سنة جبائية² . أمّا في التحقيق في المحاسبة فيقوم العون المحقق بالتحقيق في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق ، وفي كل الضرائب و الرسوم المعني بها ، لأربع سنوات ماضية .

- أثناء التحقيق المصوب في المحاسبة يمكن للإدارة أن تطلب من المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلابيات أوالتسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم و الأتاوى المتعلقة

¹ - المادة 20 مكرر فقرة 03 من ق.إ.ج ، مرجع سابق .

² - المادة 20 مكرر فقرة 01 ، المرجع نفسه .

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

بالتحقيق¹. أما في التحقيق في المحاسبة فتكتفي الإدارة الجبائية بالتحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية ،وإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة الإعلام الآلي فتقوم الإدارة بمراقبة المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية².

- لا تتجاوز مدة التحقيق المصوب في المحاسبة في عين المكان أكثر من شهرين (02)³. بينما تختلف مدة التحقيق في المحاسبة في الدفاتر الوثائق المحاسبية باختلاف رقم الأعمال المبين أعلاه ،فقد تستغرق ثلاثة (03) أشهر ،أو ستة (06) أشهر ،أو تسعة (09) أشهر⁴.

- يمنح للمكلف الضريبة أجل ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم المتعلق بالتحقيق المصوب.⁵ أما في التحقيق في المحاسبة فيمنح للمكلف أجل أربعين (40) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله⁶.

- أنّ ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة ،ويجب على الإدارة في هذه الحالة أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب⁷. في حين يمنع عن الإدارة الجبائية أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات المحاسبية ،فواتير أو مذكرات ، بالنسبة لنفس الضرائب و الرسوم ،وبالنسبة لنفس الفترة ،عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاص بفترة معين ،واستثناء من ذلك يمكنها

¹ - المادة 20 مكرر فقرة 01 من ق.إ.ج ، مرجع سابق.

² - المادة 20 فقرتين 01 و 03 ،المرجع نفسه.

³ - المادة 20 مكرر فقرة 04 ،المرجع نفسه

⁴ - المادة 20 فقرة 05 ،المرجع نفسه.

⁵ - المادة 20 مكرر فقرة 05 ، المرجع نفسه.

⁶ - المادة 20 فقرة 06 ، المرجع نفسه.

⁷ - المادة 20 مكرر فقرة 06 من ق.إ.ج ،مرجع سابق.

إعادة التحقيق في المحاسبة إذا استعمل المكلف بالضريبة مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.¹

المطلب الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

La vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'ensemble

إن التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية تتمثل في السعي الدائم إلى احترام القانون الجبائي ومكافحة الغش الضريبي، وقد قامت بوضع نصوص تشريعية جديدة لمراقبة مداخل الأشخاص الطبيعية،² بهدف تعزيز آليات الرقابة الجبائية، وذلك من خلال استحداث التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كامتداد منطقي وضروري للتحقيق المحاسبي، وتم استحدث هذا الإجراء لأول مرة بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992، مساندة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية في الجزائر.³

ويقصد بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة " مجموعة العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفرق بين مداخل المكلف بالضريبة (الشخص الطبيعي)، والمداخل المحققة فعلا".⁴

كما عرفه قانون الإجراءات الجبائية بأنه: " 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".⁵

¹ - المادة 20 فقرة 08 من ق.إ.ج، معدلة بالمادة 23 من القانون رقم 15-18 صادر في 30 ديسمبر 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج.ر. عدد 72، صادرة في 31 ديسمبر 2015.

² - مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2011، ص 69.

³ - مختار تريش، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، ص 30.

⁴ - بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص 9.

⁵ - المادة 20 الفقرة 01 من ق.إ.ج، مرجع سابق.

فقد يتمكن المكلف من إخفاء مبالغ مالية ،وعدم التصريح بها سواء كانت متأتية من نشاطه المعلن أو من نشاطات أخرى سرية ،أو يكون له مداخل من خارج الوطن أو عائدات قيم منقولة غير مصرح بها ،فيكون من حق الإدارة الجبائية مراقبة هذه المداخل عند استعمالها أو انعكاسها على نمط معيشة وممتلكات المكلف ،ببحث الانسجام بين مداخل المكلف بالضريبة المصرح بها من جهة والذمة المالية والممتلكات والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى ،عن طريق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .¹

هذا النوع من الرقابة يخص الضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين ،كما أنه يهدف إلى التأكد من صحة المداخل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل ،وكذا مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية للمكلف وعناصر الثراء الخارجية وأعباء أعضاء السكن العائلي .²

ونظرا لحساسية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة قام المشرع الجزائري بإحاطته بمجموعة من الإجراءات والضوابط وسوف نتناول بالدراسة إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وشروطه وكذا نتائجه.

الفرع الأول : شروط التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

تتميز عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة بخصائص تجعلها حساسة وخطيرة ،لذلك حرص المشرع على إحاطتها بالسر المهني وضبطها بالشروط القانونية الكفيلة بإنجاحها ،وذلك ضمن المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية ،وسوف نتناولها على النحو التالي :

¹ - محمد جبالي ،مرجع سابق ،ص 144.

² - بوعلام ولهي ،مرجع سابق ،ص 10 .

أولاً : محل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

مكّن المشرع الجزائري أعوان الإدارة الجبائية من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، وذلك بهدف التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة ، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى .¹ ومن هذا المنطلق يتضح لنا أن محل التحقيق المعمق يتمثل في الأشخاص الخاضعين للتحقيق من جهة وطبيعة الضريبة المعنية به من جهة أخرى.

1-الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

بالرجوع إلى نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية ، يتضح لنا أن التحقيق المعمق لا يمكن أن يقوم به أعوان الإدارة الضريبية إلاّ على الأشخاص الطبيعيين ، ولا يطبق على الأشخاص المعنويين ،² على عكس التحقيق في المحاسبة الذي يقتصر محله على المؤسسات التي يلزمها القانون بمسك المحاسبة ، غير أنه يمكن برمجة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إثر التحقيق في المحاسبة سواء كان باسم المستغل الشخصي لمؤسسة أو الرؤساء والشركاء الأساسيين في الشركة أو كل شخص ملزم قانوناً بالتصريح بمجمله دخله .³

أما بالنسبة للأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل فتناولهم قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على النحو التالي :

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر : و هم الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين له ، أو المنتفعين به ، أو مستأجرين إضافة إلى

¹ - المادة 21 فقرة 01 من ق.إ.ج ، مرجع سابق .

² - العيد صالح ، مرجع سابق ، ص 47 .

³ - محمد جبالي ، مرجع سابق ، ص 146 .

الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية ،والأشخاص الذين يمارسون نشاط مهنيًا بالجزائر سواء كانوا أجراء أم لا، وكذلك أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد الضريبة شخصية على مجموع دخلهم .

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ،ويحققون عائدات من مصدر جزائري .¹

- الأشخاص الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو المداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى ،سواء كان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا ،وسواء كانوا من جنسية جزائرية أو أجنبية .²

2-الضريبة المعنية بالتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة

أما فيما يخص الضريبة المعنية بالتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة ،هي الضريبة على الدخل الإجمالي للشخص الطبيعي ،ويقصد بالضريبة على الدخل الإجمالي ،تلك التي تفرض على مجموع الدخل المتحقق للمكلف بالضريبة من مصادر متعددة ،حيث يتم النظر إلى المكلف بالضريبة بصورة شاملة وإلى إجمالي دخله المحقق من أنشطته المختلفة ومصادر ملكيته المتعددة دون تمييز بينها ومثال ذلك الشخص الذي يمتلك قطعة أرض ويمارس نشاطا تجاريا ويمتلك أوراقا مالية فإن الضريبة تفرض على إجمالي الدخل الذي يحققه من هذه المصادر المختلفة .³

¹ - المادة 03 من القانون رقم 76-101 صادر في 06-12-1976 ،ج.ر. عدد 102 لسنة 1976، يتضمن

ق.ض.م.ر.م. المعدل والمتمم بموجب قانون المالية لسنة 2016.

² - المادة 04 ،المرجع نفسه.

³ - محمد عباس محرزى ،اقتصاديات الجبائية والضرائب ،الطبعة الرابعة ،دار هومة ،الجزائر ،2008 ،ص 96 .

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

وقد أشار قانون الضرائب المباشرة والمباشرة والرسوم المماثلة إلى المداخل الصافية التي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي وصنفها كآلاتي :

- الأرباح المهنية .
- عائدات المستثمرات الفلاحية .
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية .
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة .
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية¹ .

ثانيا : الأعوان المؤهلين للقيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

إن الأعوان المؤهلين للقيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة هم أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل²، وما تجب ملاحظته من نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع الجزائري أعفى الإدارة الجبائية من إعلام المكلف بالضريبة بأسماء وألقاب ورتب المحققين عند إشعاره بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ولم يلزم الإدارة كذلك بإعلام المكلف عند استبدال المحققين .

وهنا يطرح التساؤل عن الدافع الذي جعل المشرع الجبائي يتخلى عن إلزام الإدارة الجبائية عن تبليغ المكلف بالضريبة بأسماء وألقاب ورتب المحققين وكذا عدم إبلاغه في حالة استبدال المحققين عند إجراء التحقيق المعمق بينما يلزمها بذلك عند إجراء التحقيق في المحاسبة .

¹ - المادة 02 من ق.ض.م.ر.م.، مرجع سابق.

² - المادة 21 الفقرة 02 من ق.إ.ج.، مرجع سابق .

ثالثا : مدة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة

حدد قانون الإجراءات الجبائية المدة المقررة لأجراء التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة بشكل إلزامي ،حيث لا يمكن تحت طائلة بطلان فرض الضريبة أن يمتد التحقيق المعمق طيلة فترة تفوق سنة واحدة ،اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه ،إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة القويم .و يمكن أن تمتد هذه الفترة على النحو التالي :

- تمتد الفترة المذكورة أعلاه بأجل يمنح للمكلف بالضريبة وبناء على طلب هذا الأخير للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة و مداخيل الأرصدة من الخارج .

- كما يمكن أن تمتد المدة المذكورة آنفا بثلاثين (30) يوما وبالأجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج .

- وتمدد المدة المذكورة سابقا (30 يوم) إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي¹.

غير أنه يجب التفريق بين المدة التي يستغرقها التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وهي مدة سنة واحدة ،وبين المدة الخاضعة للتحقيق التي تحكمها المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية وهي المدة المحددة بأربع سنوات (04) الخاصة بتقادم عمل الإدارة الجبائية ،سواء تعلق الأمر بتأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها ،أو القيام بأعمال الرقابة... إلخ.²

¹ - المدة 21 الفقرة 04 من ق.إ.ج ،مرجع سابق .

² - محمد جبالي ،مرجع سابق ،ص 148 .

وعليه فإن الفترة التي يمكن إخضاعها للتحقيق المعمق هي أربعة (04) سنوات الأخيرة غير المتقادمة بينما الفترة التي يجب أن لا تتعداها عملية التحقيق هي سنة واحدة ،وهي سنة المقصودة في هذا المجال والتي تعتبر كضمانة للمكلف المحقق في دخله .¹

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

أقر المشرع الجزائري للإدارة الجبائية سلطات واسعة من أجل القيام بمهمة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ،لكنه بالمقابل ألزمها بإتباع مجموعة من الإجراءات القانونية والتي تعتبر بمثابة ضمانات مكفولة للمكلف المعني بالتحقيق بموجب القانون وهذه الإجراءات تكتسي طابعا إلزاميا ،لذا يتوجب على الإدارة الجبائية احترامها ،وعدم مراعاتها لها يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق المعمق ،وتتمثل هذه الإجراءات في:

- إعلام المكلف مسبقا .
- منح المكلف آجال للتحضير .
- إعلام المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار .

أولا : إعلام المكلف مسبقا

يتوجب على الإدارة الجبائية قبل البدء في عملية التحقيق المعمق للشخص الطبيعي فيما يخص الضريبة على الدخل ،إعلام المكلف بالضريبة مسبقا ،وذلك من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام ،ويجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يكون الإشعار مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ،ومن بين البيانات الإلزامية التي ينبغي على الإدارة الجبائية الإشارة إليها في الإشعار بالتحقيق ذكر الفترة موضوع التحقيق ،والإشارة كذلك إلى أحقية المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار من اختياره خلال عملية المراقبة ،تحت طائلة بطلان الإجراء.²

¹- محمد جبالي ،مرجع سابق ،ص 149.

²- المادة 21 فقرة 03 من ق.إ.ج ، مرجع سابق.

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

وعند انتهاء العون المحقق من عملية التحقيق المعمق يقوم بتحديد أساس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي ،وفي هذه الحالة تكون الإدارة الجبائية ملزمة بإعلام المكلف بالنتائج المتوصل إليها برسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام.¹

ويعتبر الإشعار قانوني ومبلغ للمكلف حكما في الحالات التالية :

- في حالة رفض المكلف سحب الإعلان المبلغ من طرف البريد.

- في حالة تغيير العنوان دون إبلاغ المصالح الضريبية.

وعلى العكس من ذلك يعتبر الإشعار غير قانوني ولا يترتب آثاره في الحالات التالية:

- في حالة إرسال الإشعار إلى شخص ليس له صلاحية إستقباله في مكان المكلف المعني.

- في حالة رجوع الإعلان بالإشعار إلى المصالح الضريبية نتيجة خطأ في العنوان.

- في حالة الإرسال إلى العنوان السابق في حين العنوان الجديد معلوم من طرف المصالح الضريبية.²

ثانيا : منح المكلف آجال للتحضير

نص المشرع الجزائري على منح آجال للمكلف من أجل التحضير ،قبل البدء في التحقيق المعمق ،فلا يمكن للإدارة الضريبية القيام بالتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للشخص الطبيعي ،إلا بعد منحه الأجل القانوني الأدنى المخول له لتحضير وتسوية أموره وتهيئة نفسه ،والذي يقدر بخمسة عشرة (15) يوما ،يبدأ حساب هذه المدة من يوم استلام الإشعار بالتحقيق.وينبغي إلزاميا إرفاق هذا الأخير بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته طبقا للمادة 21 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.³

¹ - المادة 21 فقرة 05 ،المرجع نفسه.

² - محمد جبالي ،مرجع سابق ،ص 150.

³ - ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته ،مرجع سابق ،ص 33.

ثالثا : إعلام المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار

من حق المكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، والإدارة الجبائية ملزمة بتذكير المكلف بهذا الحق عند إرسال الإشعار بالتحقيق المعمق تحت طائلة بطلان الإجراء، وقد كرس المشرع الجزائري هذا الحق بموجب المادة 21 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية بنصه: " المكلف له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار من اختياره."

وما تجب ملاحظته أن حق المكلف في الاستعانة بمستشار من اختياره ليس حق مجرد بل يجب التذكير به، والعبرة ليست بحضور المستشار من عدمه أثناء عملية التحقيق، وإنما العبرة بوجود النص على هذا الحق في الإشعار بالتحقيق تحت طائلة بطلان الإجراء.¹ و يكرس هذا الحق كذلك عند مناقشة اقتراحات رفع مبالغ الضريبة، أو من أجل الإجابة عليها، ويحيل المشرع تنظيم هذه الحالة إلى الأحكام الخاصة بوجود إشعار المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار في حالة التحقيق في المحاسبة.²

الفرع الثالث : نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

بعد انتهاء العون المحقق من عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فإنه يتوصل إلى إحدى النتيجتين التاليتين :

- عدم إجراء إعادة التقويم.
- إجراء التقويم الثنائي.

¹- محمد جبالي، مرجع سابق، ص 151.

²- المرجع نفسه، ص 152.

أولا : عدم إجراء إعادة التقويم

إذا تأكد العون المحقق من أن المداخيل المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة منسجمة مع الذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشتته، وأنه لا وجود لمداخيل أخرى تم إخفاؤها عن الإدارة الجبائية، فإنه يقوم بتحديد أساس فرض الضريبة دون إجراء أي تقويم لهذا الأخير .

وقد ألزم المشرع الإدارة الضريبة بتبليغ المكلف بالنتيجة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، وذلك ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية، بمعنى آخر تسري عليها نفس الأحكام المتعلقة بتبليغ نتائج التحقيق في المحاسبة .

ثانيا: إجراء التقويم الثنائي

إذا اكتشف العون المحقق وجود مداخيل أخرى تم إخفاءها عن الإدارة الضريبية من خلال وجود فارق بين المداخيل المصرح بها و مواد ونفقات المكلف في هذه الحالة يلجأ إلى إعادة تأسيس الوعاء الضريبي عن طريق التقويم الثنائي .

وقد ألزم المشرع الجبائي الإدارة الضريبية بضرورة إبلاغ المكلف بالنتائج التقويم المتحصل عليها، و ذلك عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، و يجب أن يكون هذا الإبلاغ بإعادة التقويم مفصلا بما فيه الكفاية بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظات أو تبليغ قبوله، و ذلك في أجل أربعين (40) يوما، و قبل انقضاء أجل الرد، يجب على المحقق أن يعطي كل التوضيحات و الشروحات الشفاهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك .

وما تجب الإشارة إليه أن العون المحقق ملزم بالاستماع إلى المكلف بالضريبة في حالة ما إذا رد هذا الأخير في الآجال المحددة، إذا كان سماعه مجددا أو إذا طلب هذا

الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية، لكن إذا لم يقم المكلف بالضريبة بالرد في الآجال المحددة فإنه يفهم من ذلك قبول ضمنا بالأساس الضريبي.¹

وعند الانتهاء من إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، يمنع على الإدارة الجبائية الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، لكن استثناء يمكنها ذلك، إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.²

¹ - المادة 21 فقرة 05 من ق.إ.ج، مرجع سابق.

² - المادة 21 فقرة 06، المرجع نفسه.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

من أجل ضمان تحقيق النتائج المرجوة من الرقابة الجبائية، ووجب وجود جهاز إداري كفؤ و فعال تسند إليه مختلف المهام والاختصاصات في مجال الرقابة لضمان امتيازات الخزينة العمومية من جهة وقمع ظاهرة التهرب من دفع الضريبة من جهة أخرى، وقد أثبتت هيئات الرقابة الجبائية وجودها من خلال التدخلات المستمرة من أجل الرقابة والتحقق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، ومن أجل تفادي كل عمل تعسفي يمس المكلفين بالضريبة كان من الضروري أن تعمل المصالح المكلفة بالرقابة الجبائية في نطاق احترام القواعد الجبائية، بحيث تشارك كل هيئة من هيئات الإدارة الجبائية حسب اختصاصها في الرقابة وتحصيل الضرائب المختلفة، وتلتزم بجمع ومراقبة العناصر الضرورية لتحديد وعاء الضريبة .

ونجاح نشاط الإدارة الجبائية يرتكز على تنظيم مصالحها، بالإضافة إلى انسجام الهيئات والوسائل مع السياسة العامة الجبائية، ولضمان مردود جيد يجب أن تتشكل الإدارة الجبائية من هيئات تنفرد كل واحدة منها بدور محدد في ميدان التحقيق وتعمل بالتنسيق مع الهيئات الأخرى .

ورغم الجهود المبذولة من طرف الدولة في مجال الرقابة الجبائية، و الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية، والأجهزة المسخرة لها للقيام بعمليات الرقابة، إلا أنه هناك بعض المشاكل والصعوبات التي لازالت تقف عائقا أمام أداء هيئات الرقابة الجبائية لمهامها بنجاح وفشلها في تحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية، لذلك تسعى الدولة الجزائرية إلى اتخاذ عدة إجراءات وتدابير، لتدعيم وتطوير الرقابة الجبائية.

وعلى هذا الأساس سوف يخصص الفصل الثاني لدراسة الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية، والصعوبات التي تعرقل عملها و آليات تفعيلها، وذلك على النحو التالي :

- المبحث الأول : الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية .

- المبحث الثاني : الصعوبات المعيقة لعمل هيئات الرقابة الجبائية وآليات تفعيلها.

المبحث الأول : الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية

نظرا لتفاقم ظاهرة الغش الضريبي بشكل ملحوظ في الجزائر ،أصبح من الأولويات القصوى للإدارة الجبائية مكافحة هذه الظاهرة ،غير أن هذه المهمة ليست سهلة كما يعتقد البعض، لذلك كان لابد من أن تفرض الإدارة الضريبية وجودها عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الإحصاء والمتابعة، وكذلك عمليات التحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاتصال مع المصالح الأخرى، ولا يمكن لها أن تقوم بكل هذه المهام إذا لم تكن مهيكلة بشكل جيد¹، وعلى هذا الأساس حرص المشرع الجزائري على هذه المسألة ،وقام بإنشاء الهياكل الكفيلة بممارسة الرقابة الجبائية و بالمقابل منحها صلاحيات جد واسعة من أجل القيام بمهمة الرقابة ، و حتى و إن قيدها ببعض الشروط والإجراءات . وعلى غرار الإدارات الأخرى نجد أن الإدارة الضريبية تعرف مستويين من التنظيم، الأول مركزي والثاني غير مركزي ممثل في المصالح الخارجية للإدارة الضريبية ، لذلك سيخصص بالدراسة :

- المطلب الأول : المصالح المركزية للرقابة الجبائية.

- المطلب الثاني : المصالح غير المركزية للرقابة الجبائية.

المطلب الأول : المصالح المركزية للرقابة الجبائية

عمد المشرع الجزائري إلى وضع التنظيم الإداري و الهيكلة الإدارية للإدارة الضريبية ،و جعل من المديرية العامة للضرائب أعلى جهاز إداري للنظام الجبائي الجزائري ،وخول لها مهمة تطبيق النصوص التشريعية و التنظيمية الجبائية ،وكذا مراقبة و تسيير المصالح الجبائية ،وفي سبيل ممارسة الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة ،قام المشرع الجزائري باستحداث مديريةية الأبحاث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب ،وتتولى مهمة تسيير

¹ - مصطفى عوادي ،مرجع سابق ،ص 31.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

عمليات الرقابة على المستوى المركزي، بالإضافة إلى توجيه وإرشاد المديرات الولائية والمحلية... إلخ.

الفرع الأول : المديرية العامة للضرائب

تعتبر المديرية العامة للضرائب أعلى هيئة إدارية في النظام الجبائي الجزائري، وتتواجد هذه المديرية على مستوى وزارة المالية، وتعتبر واحدة ضمن إحدى عشرة مديرية إدارة مركزية لوزارة المالية¹، وقد حدد المرسوم التنفيذي 07-364² المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، المهام الوكالة للمديرية العامة للضرائب، كما حدد التنظيم الإداري لهذه المديرية .

أولا : التنظيم الإداري للمديرية العامة للضرائب

كما حدد المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، الهياكل الإدارية للمديرية العامة للضرائب، حيث تتكون من ثماني مديريات وهي كالاتي :

- مديرية التشريع والتنظيم الجبائين.
- مديرية المنازعات .
- مديرية العمليات الجبائية والتحصيل .
- مديرية الأبحاث والتدقيقات.
- مديرية الإعلام والوثائق الجبائية.
- مديرية العلاقات العمومية والإتصال.
- مديرية الإعلام الآلي والتنظيم.

¹ - مصطفى عوادي، ناصر رحال، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص 43.

² - المرسوم التنفيذي رقم 07-364 صادر في 28 نوفمبر 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج.ر. عدد 75، صادرة في 2 ديسمبر 2007.

- مديرة إدارة الوسائل والمالية .¹

ثانيا : مهام المديرية العامة للضرائب

استنادا للمرسوم التنفيذي 07-364 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، فإن المديرية العامة للضرائب تتكفل بالمهام التالية:

-السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية، وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفياتها وتحصيلها والحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية .

-السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقات الدولية التي تحتوى على أحكام جبائية أو شبه الجبائية .

-تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين .

-السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها .

-توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير و مردودية مصالح الإدارة الجبائية ، لاسيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية .

-السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة² .

الفرع الثاني : مديرية الأبحاث والمراجعات

تقوم مديرية الأبحاث والمراجعات ،وهي مصلحة مركزية تابعة للمديرية العامة للضرائب و لها سلطات وصلاحيات واسعة على المستوى الوطني ،بتسيير عمليات الرقابة الجبائية

¹ - المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 ،يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

² - المرجع نفسه.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

،وقد تم استحداث هذه المديرية سنة 1995 بموجب المادة الخامسة (05) من المرسوم التنفيذي 55/95 المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية المعدل والمتمم¹.

أولا : التنظيم الإداري لمديرية الأبحاث والمراجعات

تضم مديرية الأبحاث والمراجعات أربع مديريات فرعية منها :

1-المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومة الجبائية.

2-المديرية الفرعية للبرمجة .

3-المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية .

4-المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات .

ثانيا: مهام مديرية الأبحاث والمراجعات

تم إنشاء مديرية البحث و المراجعات بهدف تدعيم باقي المديريات الأخرى للرقابة الجبائية على المستوى الولائي الموضوعة تحت تصرفها ،وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998.² ومن المهام الموكلة لهذه المديرية مايلي :

-القيام بتحديد واختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على برنامج المقترح أو تعديله ،

-كما تسند لمديرية الأبحاث والمراجعات مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى الأعمال للأربع سنوات الأخير محل التحقيق ،على أن يتجاوز رقم الأعمال 4.000.000

¹ - المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 55/95 ،يتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية ،المعدل والمتمم.

² -ليندة قرموش ، مرجع سابق ،ص 72.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

دينار جزائري سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة ،ورقم الأعمال 10.000.000 دينار جزائري سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى.¹

-كما تهتم هذه المديرية بالتعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع البحث ،الاحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية.

-البرمجة والتحقيق على المستوى الوطني لكل بحث متعلق بالتحقيقات الجبائية الجبائية .

-توجيه وتعاون وتفسير نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية المتواجدة على المستوى الولائي والمحلي .

-إعطاء النصائح والإرشادات اللازمة لتطوير عمل المديرية الولائية والمحلية وتبليغ المديرية بكل الأحداث الولائية لأخذ الاحتياطات اللازمة .

-الاهتمام الأكبر هو طرق الكشف عن مناطق التدليس ومكافحتها .²

المطلب الثاني : المصالح غير المركزية للرقابة الجبائية

أما على المستوى المحلي فتتولى مهمة الرقابة الجبائية المصالح غير المركزية التابعة لمديرية البحث والمراجعات ،والتي يطلق عليها كذلك اسم المصالح الخارجية ،وهي مستقلة نسبيا عن الإدارة المركز ،ولها صلاحيات على المستوى المحلي وتتمثل هذه المصالح في :

-المديرية الجهوية للضرائب (DRI).

-المديرية الولائية للضرائب .

-المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات.

-مفتشيات الضرائب.

¹ - إلياس قلاب ديبج ،مرجع سابق ،ص 26.

² - عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، 2009، ص 41.

-مديرية كبريات المؤسسات (DGE).¹

بالإضافة إلى بعض الهيئات والمراكز التي تم استحداثها مؤخرا مثل: مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

الفرع الأول: المصالح الولائية

ونقصد بالمصالح الولائية تلك المصالح والمديريات التي تمارس الرقابة الجبائية على المستوى الولائي ومن ذلك المديرية الولائية للضرائب، مفتشيات الضرائب .

أولا : المديرية الولائية للضرائب

تتكفل المديرية الولائية للضرائب بعمليات الرقابة الجبائية على مستوى الولاية ، و قد أسندت إلى هذه المديرية مهمة تنفيذ برامج التحقيق وتضم هذه المديرية المديرية الفرعية التالية :

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .
 - المديرية الفرعية للتحصيل .
 - المديرية الفرعية للمنازعات .
 - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .
- وهذه الأخيرة مكلفة بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها .

ثانيا : مفتشيات الضرائب

تم إنشاء مفتشيات الضرائب بموجب الأمر رقم 91-06 الصادر بتاريخ 23 فيفري 1991، لها علاقة مباشرة بالمكلفين بالضريبة كونها تتولى مهمة مسك الملف الجبائي

¹ - المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 ، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية وصلاحياتها ، المؤرخ في 28-09-2002 ج.ر عدد 64 ، صادرة في 29-09-2002 ، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 05-494 ، مؤرخ في 26-09-2005 ، ج.ر عدد 84 لسنة 2005.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

الخاص بكل خاضع للضريبة، حيث تقوم بالبحث و جمع المعلومات و تنفيذ عمليات التسجيل.¹

تتكون مفتشيات الضرائب من المصالح التالية :

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة .
- مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين .
- مصلحة الجباية العقارية .
- مصلحة التدخلات .

واعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف، وفي حال وجود خطأ أو نسيان أو نقائص تجري مراقبة معمقة، وفحص التصريحات، يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوفات الربط وبطاقات المعلومات.²

الفرع الثاني : المصالح الجهوية للضرائب

أما على المستوى الجهوي، فتمارس الرقابة الجبائية من قبل المديرية الجهوية للضرائب من جهة، و المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات من جهة أخرى .

أولا : المديريات الجهوية للضرائب

تجمع المديريات الولائية في تسع (09) مديريات جهوية وهي المديرية الجهوية لكل من (شلف، بشار، البليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة، وهران).³

¹ - المادة 12 من الأمر رقم 91-06 صادر في 23 فيفري 1991، يتضمن إنشاء مفتشيات الضرائب، ج.ر عدد 09 لسنة 1991.

² - مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 39.

³ - المادة 02 من قرار وزاري، المؤرخ في 24 ماي 2007، الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديرية الجهوية للضرائب والمصالح الولائية .

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

وتعد المديرية الجهوية امتداد للمصالح المركزية على المستوى المحلي ،وذلك بقصد الإشراف وعن قرب على المديرية الولائية .¹

وتضم المديرية الجهوية المديرية الفرعية التالية :

-المديرية الفرعية للتكوين

-المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل .

-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .

-المديرية الفرعية للرقابة .

وتختص هذه الأخيرة بفحص وتنسيق وجلب التصحيحات اللازمة للنقائص والأخطاء الملحوظة ،خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية وتحصيل الضرائب ومراقبة المنازعات، كما تتولى مهمة تنشيط عمل المديرية الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتتولى خصوصا ما يلي :

-السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية .

-الإعداد الدوري لحصيلة عمل المصالح الجهوية .

-المشاركة في أعمال التكوين وتحسين المستوى، ودراسة طلبات تنقل الأعوان.

-إعداد ميزانيات تقديرية لاحتياجات المصالح الجبائية الجهوية والمتعلقة بالوسائل

البشرية، المادية، والتقنية، والمالية.

-تنظيم أشغال لجنة الطعون على المستوى الجهوي.²

¹- نجيب زروقي ،جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ،في العلوم القانونية ،تخصص العلوم الجنائية ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،قسم حقوق ،جامعة الحاج لخضر ،باتنة ،2013 ،ص 29.

²- مصطفى عوادي ،ناصر رحال ،جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق،مطبعة سخري،الجزائر ،2011، ص 49.

ثانيا: المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات

يوجد ثلاث (03) مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات، لها صلاحيات على المستوى الوطني، و هي: (الجزائر، قسنطينة، وهران)، وهذه المصالح مكلفة بالقيام بما يلي:

- تنفيذ برامج البحث و التحقيق ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية الأبحاث و المراجعات، و إعداد الإحصائيات اللازمة .
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق .

- تنفيذ برامج التحقيق والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها الدوري... إلخ.¹

وتقسم المهام بين مصالح الأبحاث والمراجعات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب بناء على أهمية رقم أعمال المؤسسات الخاضعة للرقابة، أي تلك التي تحقق رقم أعمال سنوي يتجاوز اثنان (02) مليون دينار جزائري، بالنسبة لأنشطة الإنتاج أو التجارة، ومليون دينار جزائري بالنسبة لمؤدي الخدمات الذين يتبعون مصالح الأبحاث والمراجعات، وفي المقابل تلك التي تحقق أرقام أعمال لا تتجاوز الحد المذكور يتبعون للمصالح المحلية للأبحاث والمراجعات.²

الفرع الثالث : المصالح المستحدثة في الإدارة الجبائية

تعزيرها لهيكل الرقابة الجبائية، ومن أجل تحسين فعاليتها والتحكم بشكل فعال في تسيير المكلفين بالضريبة، قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء هيكل تنظيمية إدارية جديدة ابتداء من سنة 2002، و المتمثلة في كل من مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب، والمراكز الجوارية للضرائب .

¹ - المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303، مرجع سابق.

² - مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص36.

أولا : مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

استحدثت مديرية كبريات المؤسسات (DGE) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303، وهي من المصالح الخارجية لوزارة المالية طبقا لنص المادة 02 من المرسوم التنفيذي السالف الذكر¹، لها صلاحيات على المستوى الوطني، وهي مكلف بمتابعة المؤسسات البترولية والمؤسسات التجارية والصناعية من الناحية الجبائية، وقد كان الانطلاق الفعلي لهذه المديرية في سنة 2006.²

وقد تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات من أجل التحكم في الحصة الأضخم من الإيرادات الجبائية، و تسيير أهم الملفات الجبائية، وكذا متابعتها من أجل التقليل من الغش الضريبي، كون القدرة الجبائية الجزائرية تتركز في عدد محدود من المؤسسات والتي تعتبر مؤسسات كبرى والتي تعد مراقبتها أمرا جوهريا بالنسبة للخزينة العمومية .

1- الأشخاص الخاضعون لمديرية كبريات المؤسسات

المكلفون الخاضعون لمديرية كبريات المؤسسات هم:

- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا و العاملة في ميدان المحروقات، وكذا الشركات التابعة لها، كما ورد في أحكام القانون رقم 86-14 المؤرخ في 19 أوت 1986، والمتعلق بأعمال التتقيب والمحروقات واستغلالها، المعدل والمتمم، وكذا النشاطات الملحقة بها .
- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والتالي يساوي أو

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 02-303، مرجع سابق.

² - نبيلة ساعد، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المحاسبة والمالية، جامعة ألكلي محند أوالحاج، البويرة، 2015، ص22.

يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار جزائري
(100.000.000).¹

- الشركات المقيمة في الجزائر والعضو في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي
ليست لها إقامة مهنية في الجزائر.²

2- مهام مديرية كبريات المؤسسات

تكلف مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها
بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص
المعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما كانت صبغتها القانونية
ومحل مؤسساتها الرئيسي أو مديرياتها الفعلية أو مركزها الاجتماعي.

لذلك فهي مكلفة بالمهام التالية :

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة .
- البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها واستغلالها .
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.
- التحقيق في التظلمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية .
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل
التدابير من شأنه تحسين عملها.³

¹ - المادة 136 من ق.ض.م.ر.م ،مرجع سابق.

² - المادة 156 ،المرجع نفسه.

³ - نجاة نوي ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003) ،مذكرة ماجستير ،كلية علوم التسيير ،جامعة الجزائر ،
2004، ص 47.

ثانيا : مراكز الضرائب

تعتبر مراكز الضرائب هي الأخرى من الهياكل الجديدة المستحدثة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327، غير أنه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني، واقتصر وجودها على بعض المناطق فقط، وفي انتظار تعميمها تواصل مفتشيات وقبضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب.¹

وقد عرفته المديرية العامة للضرائب بأنه مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي، مرتبطة مباشرة فيما يتعلق بمركز الإحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية و الأعمال التنازعية التي تتجاوز سلطة رئيسها.²

كما تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبيريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموعة المهن الحرة، وتختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية.³

1- مجال اختصاص مراكز الضرائب

تختص مراكز الضرائب بمراقبة الأشخاص التابعين لمجال اختصاصها وهم :

- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي رقم أعمالها السنوي يفوق 30.000.000 دينار جزائري .

¹ - المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في في 18-09-2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة، الجبائية، وصلاحياتها ج.ر، عدد 59، مؤرخة في 24-09-2006.

² - مصطفى عوادي، ناصر رحال، مرجع سابق، ص 57.

³ - المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق .

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

- الشركات غير الخاضعة لنظام الجزافي والتي تختار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي .

كما تختص مراكز الضرائب بتسيير الوعاء والتحصيل ومراقبة الضرائب والرسوم

التالية:

- الضريبة على الدخل الإجمالي /فئة الأرباح المهنية .
- الضريبة على أرباح الشركات .
- الرسم على القيمة المضافة .
- الرسم الداخلي على الاستهلاك .
- رسم المرور على الكحول .
- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على الأجور والمرتببات والمكافآت.
- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على توزيع أرباح الأسهم على الشركات .
- حقوق الطابع

2- مهام مراكز الضرائب

يمارس مركز الضرائب المهام الآتية :

- يمسك ويسير الملفات للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وكذا الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية
- تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى .
- البحث عن المعلومات الجبائية ومراقبة .
- التصريحات وإعادة تحقيق برامج التدخلات المراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها .
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية .

ثالثا: المراكز الجوارية للضرائب

يعتبر المركز الجوارى للضرائب من بين المصالح المستحدثة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 و هو بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السالفة الذكر ، يقوم بمراقبة المكلفين بالضريبة غير التابعين لمديرية كبريات المؤسسات و مركز الضرائب ، إذ يعتبر المحور الجبائي الوحيد لهم ¹.

1- مجال اختصاص المركز الجوارى للضرائب

من بين الأشخاص المكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوارى للضرائب والذين يتبعون مجال اختصاصه نجد :

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون ،الشركات والتعويضات التي تمارس نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو مهنة غير تجارية ،والتي لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري(30.000.000دج) ، كما يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة المستثمرين الذين يمارسون أنشطة أو يتجاوزون مشاريع والمؤهلين للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر).

- الأشخاص الطبيعيون الملتزمون باكتتاب تصريح إجمالي لمدخلهم كل سنة .

- الأشخاص الطبيعيون الذين يؤجرون محلات تجارية أو صناعية غير مجهزة بعنادها إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة تجارية أو صناعية أو حرفية أو مستثمرات فلاحية أو مهنية غير تجارية ،وكذلك الأشخاص الذين يؤجرون الأملاك غير المبنية مهما كانت طبيعتها .

- الأشخاص الطبيعيون الذين يحققون مداخيل فلاحية .

¹ - لامية آيت بلقاسم ،مرجع سابق ،ص 50.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

- المؤسسات الإدارية العمومية ومؤسسات مستخدمة أخرى لا تتوخى تحقيق الربح.
- الأشخاص الطبيعيين الساكنين في الجزائر الذين في حوزتهم أملاك في الجزائر، وأيضاً الأشخاص الطبيعيين الذين ليس لهم إقامة في الجزائر ولكن لهم أملاك في الجزائر .

- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المالكين لعقارات مبنية أو غير مبنية .
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لهم أملاك واقعة في بلديات تستفيد من خدمة رفع القمامات المنزلية أو أيضاً المنتفعون المحتملون الآخرون ومستأجر وهذه الأملاك .

كما يتكفل المركز الجوازي للضرائب بتسيير ومراقبة وتحصيل الضرائب والرسوم التالية :

- الضريبة الجزافية الوحيدة.

- الضريبة على الدخل الإجمالي .

- الضريبة على الأملاك .

- الرسم العقاري .

- رسم التطهير .

- حقوق و إيرادات أخرى ¹.

2- مهام المركز الجوازي للضرائب

يتكفل المركز الجوازي للضرائب بالمهام التالية :

- يمسك و يسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصه.
- يصدر الجداول و قوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض ويصادق عليها .

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

- يبحث عن المعلومات الجبائية ويجمعها ويستغلها، ويراقب التصريحات وينظم التدخلات .

- يدرس الشكاوى ويعالجها.¹

¹ - لامية آيت بلقاسم، مرجع سابق، ص 50.

المبحث الثاني: الصعوبات المعيقة لعمل هيئات الرقابة الجبائية وآليات تفعيلها

تكمن فعالية الرقابة الجبائية في مدى تحقيقها للأهداف المرجوة من وراء فرض الضريبة، كالقدرة على استرجاع أموال الخزينة العمومية، والتي تعود بالنفع على المجتمع ككل، وما يمكن ملاحظته أن أهداف الرقابة الجبائية يمكن أن تتعارض فيما بينها، لذلك ينبغي على المشرع الجبائي مراعاة المصالح الثلاث الآتي ذكرها:

- **مصلحة الدولة** : تتحقق بما توفره الرقابة الجبائية من استرجاع للأموال الضائعة، والتي تساهم الدولة من خلالها في تغطية نفقاتها المختلفة .

- **مصلحة المكلف** : تتحقق مصلحته من الرقابة الجبائية بأخذ كل حقوقه دون أي عائق من الإدارة الجبائية .

- **مصلحة المجتمع** : تتحقق من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب عنها، كاستخدام حصيلة الموارد الجبائية المسترجعة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة كمشق الطرق، توفير الإنارة العمومية، التعليم والصحة .

غير أن التوفيق بين المصالح السابقة الذكر صعب التحقيق ، مما يوجب على المشرع الجبائي أن يحاول إحداث تقارب وتوازن فيما بينها ¹.

لكن المشرع الجبائي الجزائري رغم الإصلاحات التي قام بها، وبالرغم من الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية في سبيل القيام بعمليات الرقابة، والجهود المبذولة من طرفها للحد من ظاهرة التهرب الضريبي إلا أن الرقابة الجبائية في الجزائر لازالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة من وراءها .

الأمر الذي يستدعي ضرورة إيجاد آليات واتخاذ تدابير وإجراءات مختلفة لوضع حد للمشاكل والصعوبات التي تواجه هيئات الرقابة الجبائية، والرفع من فعالية هذه الأخيرة.

لذلك سيخصص هذا المبحث لدراسة مايلي:

- **المطلب الأول** : الصعوبات المعيقة لعمل هيئات الرقابة الجبائية.

- **المطلب الثاني** : آليات تفعيل عمل هيئات الرقابة الجبائية.

¹- نجاة نوي ، مرجع سابق ، ص 74.

المطلب الأول: الصعوبات المعيقة لعمل هيئات الرقابة الجبائية

لازالت الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية تعاني من بعض المشاكل والصعوبات، والتي حالت دون تحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية، رغم الصلاحيات والسلطات التي خولها لها المشرع الجبائي الجزائري، والأجهزة المسخرة لها للقيام بمهمة الرقابة الجبائية، ويمكن تصنيف الصعوبات التي تعترض نجاح الهيئات المكلفة بالرقابة وتعيق عملها الرقابي إلى صعوبات متعلقة بنظام الرقابة الجبائية (فرع أول)، وصعوبات متعلقة بالمحيط الخارجي للإدارة الجبائية (فرع ثاني).

الفرع الأول: الصعوبات المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية

تواجه الإدارة الجبائية عدة صعوبات عند ممارستها للرقابة الجبائية لاسيما تلك المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية في حد ذاتها من أبرزها، نقص الإمكانيات البشرية، نقص الإمكانيات والوسائل المادية، غموض وعدم استقرار التشريعات الجبائية.

أولا: نقص الإمكانيات البشرية

لازالت الإدارة الجبائية في الجزائر تعاني من نقص كبير في اليد العاملة ذات الكفاءة العالية والقادرة على مواجهة التغيرات الاقتصادية، فالمرقبون ليس لهم التأهيل اللازم للقيام بالمراقبة، كما تشهد الإدارة الجبائية نقص فادح في عدد المرابين خاصة وأن ق.إ.ج ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل¹.

فالإحصائيات التي قامت بها المديرية الفرعية للوسائل في سنة 2010 تؤكد أن عدد المرابين المختصين بالرقابة على التقييمات العقارية ثمانية وخمسون (58) مراب²، وهو ما

¹ - مريم غضبان ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة المساتر المالية ومحاسبة ، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمحاسبة، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة 2015، ص 92.

² - www.impots.dz

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

يؤكد قلة الإمكانيات البشرية مقارنة بالعدد المتزايد من الملفات، خاصة في ظل الانفتاح الاقتصادي المتميز بكثرة المتعاملين الاقتصاديين، هذا الفارق يساعد المتعاملين ويمكنهم من التهرب من دفع الضريبة بكل الطرق الممكنة دون مخافة الوقوع في قبضة الرقابة الجبائية. ضف إلى ذلك أنه رغم تدعيم الإدارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الإطار والممثلون في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغاربي للجبائية والجمارك إلا أنها لازالت تعاني من نقص في الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة خاصة في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي التي يصعب اكتشافها من قبل مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال.¹

كما أن الخبرة والكفاءة تساعد كثيرا في كسب الوقت من خلال سرعة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يقوم بها المكلفين بمجرد الإطلاع على الملف الجبائي ونوع النشاط والمخالفات التي يرتكبونها.²

وما يلاحظ على الإدارة الضريبية الجزائرية أنها لازالت تفتقد لمثل هذه الكفاءات، إذ نجد أن أكثر من 63% من إجمالي عمالها لا يتمتعون بمستوى جامعي، وأن 46% منهم لا يتعدى متوسط عمرهم 40 سنة، كما أن أغلب عمالها تواجدوا في وظائفهم بالأقدمية دون المرور بمجال التقنيات الجبائية التي تسمح لهم بتوسيع وتحديث معارفهم.³

ثانيا: نقص الإمكانيات والوسائل المادية

تعاني الإدارة الجبائية في الجزائر من ضعف الإمكانيات والوسائل اللازمة التي تساعد الأعوان في أداء وظائفهم، وذلك يؤثر في مردودية أداء الجهاز الرقابي ككل ومن بين الوسائل والإمكانيات المادية التي تؤثر سلبا وتعيق عمل مصالح الرقابة الجبائية ما يلي:

¹ - مريم غضبان، مرجع سابق، ص 92.

² - لامية آيت بلقاسم، مرجع سابق، ص 90.

³ - مريم غضبان، مرجع سابق، ص 93.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

- عدم توفر وسائل النقل اللازمة للأعوان مصالح الرقابة الجبائية، للتنقل إلى في إطار تنفيذ المهام المسندة إليهم، سواء عند قيامهم بحملات الرقابة في عين المكان، أو جمع المعلومات من مختلف المصالح الأخرى.¹
- عدم توفير المكان الملائم الذي يليق بأعوان الرقابة في الإدارة الجبائية التي يعملون بها، والذي يساعدهم على أداء مهامهم، حيث تفتقر هذه المقرات إلى أدنى شروط العمل كتوفير الأدوات المكتبية وغيرها من اللوازم الضرورية للقيام بالمهام الوظيفية.
- ضعف أجور ومرتببات العاملين في الإدارة الجبائية وذلك يؤدي زيادة أعباء معيشتهم مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم .
- اعتماد الإدارة الجبائية على الوسائل التقليدية والأساليب الكلاسيكية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية، والتي لم تعد قادرة على استيعاب التطورات المذهلة في تكنولوجيا الإعلام والاتصال، ومعالجة المعلومات التي أصبحت تعتمد عليها جميع المؤسسات العمومية والخاصة.²

ثالثا: غموض وعدم استقرار التشريعات الجبائية

تتصف بعض نصوص التشريع الجبائي بالغموض وعدم الوضوح خاصة تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية، والتي تترك في كثير من الأحيان ثغرات، يسعى من خلالها المكلف بالضريبة إلى التهرب من دفع الضريبة، كما أنها تعرقل عمل أعوان ومراقبي الإدارة الجبائية، وتحد من إمكانية تنفيذهم للنصوص القانونية.³

ومن الصعوبات التي تعترض سبيل الرقابة الجبائية أيضا، عدم وجود نصوص تشريعية تكفل الحماية للمراقبين أثناء التدخل في عين المكان.

¹ - ساعد نبيلة، مرجع سابق، ص 65.

² - لامية آيت بلقاسم، مرجع سابق، ص 90.

³ - المرجع نفسه، ص 89.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

كما أن كثرة التعديلات والتغيرات التي تطرأ على التشريعات الجبائية من خلال قوانين المالية، تشكل عائق أمام الرقابة الجبائية، كونها تؤدي إلى عدم استقرار النظام الضريبي، وبالتالي صعوبة تطبيق هذه القوانين من قبل موظفي الإدارة الجبائية، كما يصعب على المكلفين الإطلاع على التعديلات الجديدة وكيفية تطبيقها .

بالإضافة إلى ذلك أن أغلب التشريعات الجبائية غير قادرة على مواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.¹

الفرع الثاني: الصعوبات المتعلقة بالمحيط الخارجي للإدارة الجبائية

تواجه الرقابة الجبائية عدة صعوبات تتعلق بأطراف أخرى لها علاقة مباشرة مع الإدارة الجبائية مثل المكلف بالضريبة ومختلف الهيئات والإدارات الأخرى .

ومن بين هذه الصعوبات نجد نقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة، واتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي، وكذا عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى .

أولاً: نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة

يعتبر نقص الوعي الضريبي من بين المشاكل التي تعيق عملية الرقابة الجبائية ، حيث يتمتع بعض المكلفين عن تقديم المعلومات والتصريحات اللازمة ولجوءهم إلى التهرب من دفع الضريبة، وعدم تعاونهم مع الإدارة الجبائية لاعتمادهم بأن الضريبة أداة افتقار للشعوب، وأنها إجحاف في حق دافعيها.²

¹ - عبد العزيز قتال، مرجع سابق، ص 115.

² - لامية آيت بلقاسم، مرجع سابق، ص 91.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

بالإضافة إلى انعدام الضمير الأخلاقي لدى المكلفين بالضريبة حيث يلجأ البعض منهم إلى منح هبات وهدايا كرشوة لأعوان الإدارة الجبائية لمساعدتهم على التهرب من دفع الضريبة من خلال تخفيض المستحقات الضريبية والاستفادة من امتيازات غير مستحقة أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها في ملفاتهم نهائياً، من خلال إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة.¹

ثانياً: اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي

ويقصد بالاقتصاد غير الرسمي أو الموازي تلك الأنشطة التي تتم في الخفاء بعيداً عن أعين الحكومة وأجهزتها الرقابية، وكذا المعاملات التجارية التي تتم بدون فواتير والتعامل نقداً بدون شيكات، كل هذا وذاك يؤدي إلى الغش الضريبي، وتجنب القيود الرسمية المحددة لممارسة النشاط الاقتصادي.²

وقد أخذت هذه الظاهرة بعداً أوسع في السنوات الأخيرة في الجزائر، نتيجة الانفتاح الاقتصادي، و التحول من الاقتصاد المغلق إلى اقتصاد السوق، مما أدى إلى فتح نشاطات جديدة يغلب عليها الطابع السري، والذي يصعب قياسه كونه يتم في الخفاء، ومن أبرز مظاهر الاقتصاد غير الرسمي ما يلي:

- البيع بدون فواتير مما يساهم في تفاقم ظاهرة الغش الضريبي
- إبرام الصفقات المشبوهة وغير المصرح بها، وخاصة في مجال المعاملات العقارية وعدم دفع الضرائب والرسوم المستحقة .
- كما يؤدي الاقتصاد غير الرسمي إلى تحويل الإعفاءات والامتيازات الجبائية عن مسارها الحقيقي، نتيجة مخالفة شروط الاستفادة منها .

¹ - لامية آيت بلقاسم، مرجع سابق، ص 91.

² - نبيلة ساعد، مرجع سابق، ص 65.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

- عدم المساهمة في الحصيلة الضريبية، مما يحرم الخزينة من موارد هامة، وكذا مخالفة قواعد المنافسة النزيهة من قبل المتعاملين الاقتصاديين مما يخلق نوع من الشعور بانعدام العدالة في ممارسة الرقابة الجبائية والتي تطبق على الأشخاص المنخرطين في الاقتصاد الرسمي فقط دون سواهم، الأمر الذي يؤدي بهؤلاء إلى اللجوء إلى استعمال ممارسات تدليسية للحفاظ على نشاطاتهم المعلنة.¹

ثالثا: عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى

حتى تتمكن الإدارة الجبائية من أداء مهامها المتعلقة بالرقابة الجبائية، تحتاج إلى التنسيق مع مختلف المؤسسات والإدارات الحكومية كالقضاء، البنوك، مصالح التجارة... الخ، كون هذه الأخيرة تحوز على أكبر قدر ممكن من المعلومات حول المكلفين بالضريبة الذين يتعاملون مع تلك المؤسسات والإدارات في إطار ممارسة نشاطاتهم.²

والملاحظ أن أغلب هذه المؤسسات لا تتعاون مع الإدارة الجبائية فيما يخص تقديم المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة، والتي تعتبر ضرورية للإتمام عملية الرقابة وتسهيل الكشف عن المداخل غير المصرح بها .

فالبنوك مثلا عادة ما تتماطل في تقديم حسابات العملاء الذين يخضعون للرقابة الجبائية لأعوان الإدارة الجبائية، وتكتفي بتقديم الكشوفات لفترة قصيرة لا تتجاوز ستة (06) أشهر، بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث عنه في الأرشيف، في حين أن المراقبة تمتد لفترة أربع (04) سنوات.³

¹ - لامية آيت بلقاسم، مرجع سابق، ص 92.

² - مريم غضبان، مرجع سابق، ص 98.

³ - لامية آيت بلقاسم، مرجع سابق، ص 92.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

أما قطاع العدالة فلا يساعد الإدارة الجبائية في أداء مهامها بالمستوى المرغوب في مكافحة التهرب الضريبي، حيث نجد أن أغلب القضايا المرفوعة من طرف مصالح الإدارة الجبائية ضد المتهربين من دفع الضريبة لا تفصل فيها العدالة إلا بعد مرور سبعة وعشرون (27) شهرا كمعدل لكل قضية مما يحول دون القضاء على التهرب الضريبي.¹

كما تعاني الإدارة الجبائية من عدم التنسيق المحلي، وكذا عدم التنسيق وتبادل المعلومات مع مختلف الإدارات سواء الجبائية أو غيرها على المستوى الدولي، نظرا لما تعرفه الجزائر من انفتاح في اقتصادها على السوق الخارجية، وفتح أبوابها للمستثمرين الأجانب الذين يعمدون إلى استعمال تقنيات عالية لتسريب أرباحهم إلى الخارج دون إخضاعها للضرائب، وكذا المستثمرين المحليين الذين ينشطون في الخارج دون تحويل أرباحهم إلى بلدهم الأصلي.²

ويلاحظ من خلال ما سبق ذكره وجود قطيعة وعدم التنسيق في العمل وتبادل المعلومات بين الإدارة الجبائية ومختلف المؤسسات والإدارات الأخرى، مما يشكل عائق يحول دون أداء الإدارة الجبائية لمهامها بكفاءة، ويحد من فعالية الرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: آليات تفعيل عمل هيئات الرقابة الجبائية

رغم الجهود التي بذلتها الدولة الجزائرية، إلا أن الإدارة الجبائية لازلت تعاني من العديد من المشاكل والصعوبات عند ممارستها للرقابة الجبائية، بسبب نقص الإمكانيات المادية والبشرية، وغموض النصوص التشريعية وعدم استقرارها، إضافة إلى تعقد بعض الإجراءات الإدارية والتنظيمية... إلخ. مما أدى إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، وتملص العديد من المكلفين من دفع واجباتهم الضريبية، ولمكافحة هذه الظاهرة ينبغي على الإدارة العامة

¹ - مريم غضبان، مرجع سابق، ص 98.

² - المرجع نفسه، ص 99.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

للضرائب أن تقوم باستحداث بعض الأدوات والآليات ،وأن تتخذ بعض الإجراءات والتدابير التي تهدف إلى تطوير وتفعيل الرقابة الجبائية ،ومن أهم هذه الإجراءات : تحسين فعالية النظام الجبائي (الفرع الأول) ،تفعيل الجهاز الإداري الضريبي (الفرع الثاني)،تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة (فرع الثالث)،التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى (فرع الرابع).

الفرع الأول : تحسين فعالية النظام الجبائي

يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي ،وعدم فعالية الرقابة بصفة خاصة لذلك لابد من تحسين فعالية ذلك النظام لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي ،مما يقتضي ضرورة مراعاة الإدارة الجبائية للإجراءات التالية :

أولا : تبسيط النظام الجبائي

لضمان فعالية الرقابة الجبائية ،يتوجب على الإدارة الجبائية أن تقوم بتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب ،فضلا عن صياغة التشريع الجبائي بأسلوب جيد وبسيط يمكن المكلفين بالضريبة من فهمه ،بالإضافة إلى جعل النظام الجبائي يتصف بالشفافية في إجراءات فرض الضريبة و في تقييم رقم الأعمال ،وأن تسعى إلى تحقيق استقرار التشريع الجبائي ،والذي يساهم بدوره في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل ،¹ لأن عدم استقرار التشريع الجبائي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة ونفور ، كما ينبغي على الإدارة الجبائية العمل على تبسيط التشريعات الجبائية وجعلها أكثر وضوحا،وهو ما من شأنه التقليل من لجوء المكلفين إلى التهرب الضريبي .²

¹ - مراد ناصر ،مرجع سابق ،ص ص 305-306 .

² - مريم غضبان ،مرجع سابق ،ص 101.

ثانيا : إرساء نظام ضريبي عادل

إن النظام الضريبي العادل يساهم في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي ويشجع المكلفين على دفع الضريبة ورضاءهم بها ،وعلى العكس من ذلك فإن النظام غير العادل يولد الإحساس بالتعسف الضريبي ،مما يؤدي إلى تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي ونفور المكلفين من دفع الضريبة ،لذلك يجب على المشرع الجبائي العمل على إرساء نظام ضريبي عادل من خلال ما يلي :

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة .
- شمولية الضريبة .
- اعتدال معدل الضريبة .
- تجنب الازدواج الضريبي.
- يجب أن يكون منح الإعفاءات الضريبية مدروس ومبني على أساس موضوعي .
- يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع المكلفين بالضريبة أمام القوانين الجبائية ،وتجنب التمييز بينهم في المعاملة الضريبية ما لم يكن لأسباب موضوعية .¹

ثالثا :تحسين التشريع الضريبي

أن غموض التشريع الضريبي وتعقد الأحكام الجبائية يشكل عائقا أمام فعالية جهاز الرقابة ،لذلك يجب تدارك هذا التعقيد والعمل على تيسيره ،ليكتسب الإصلاح الضريبي مصداقية وفعالية في أوساط الهيئات الساهرة على تنفيذ القوانين الضريبية ،والعمل على توحيد التشريع الضريبي ،وتنسيق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب سواء على المستوى المركزي أو الجهوي أو الولائي حتى لا تتضارب في اتجاهاتها ولا تتناقض في

¹- مراد ناصر ،مرجع سابق ،ص 306.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

تفسيراتها، كما يجب التخفيف من حجم الحذف، بالإضافة و الإلغاء التي تطرأ سنويا من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية لضمان استقرار التشريع الضريبي.¹

كما يتوجب على المشرع الجبائي تجنب ترك الثغرات في النصوص القانونية و التنظيمية، والتي قد تفتح المجال للتهرب الضريبي، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي وعليه سد الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، وعليه سد منافذ التهرب الضريبي.²

الفرع الثاني : تفعيل الجهاز الإداري الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لتحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية ومكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين، وإنما بوجود إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق والتنظيم، فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع،³ وفي سبيل تحقيق فعالية الرقابة الجبائية وضمان آفاق أفضل على المدى البعيد، لذلك فإنه من الضروري الاهتمام بالإدارة الضريبية واتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستواها والتي من شأنها تحسين الهياكل المساعدة لعملية الرقابة، إضافة إلى تحسين التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية .

أولا : تحسين الهياكل المساعدة لعملية الرقابة

ينبغي على الإدارة الضريبية تزويد الهياكل المساعدة لعملية الرقابة الجبائية بنظام المعلومات، والاهتمام بتطويره بهدف ضمان إنجاز المهام وتنفيذ العمليات الجبائية بكل دقة وفي ظرف وجيز، بالإضافة إلى ذلك ضرورة تزويد الإدارة بنظام الاتصال والإعلام، والذي

¹ - لامية آيت بلقاسم، مرجع سابق، ص 95 - 96 .

² - مراد ناصر، مرجع سابق، ص 306.

³ - المرجع نفسه، ص 307.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

يساعدها على الاتصال بالإدارات المختلفة ،وكذا تقوية صلتها بالمكلفين بالضريبة من خلال تزويدهم بالمعلومات المختلفة .

1-تفعيل نظام المعلومات الجبائي

يعتبر نظام المعلومات الجبائي العمود الفقري لمصلحة الوعاء والتحصيل ،ذلك أن وظيفته تبدأ بجمع البيانات ،وإدارتها ومراقبتها وحمايتها ،وأخيرا إنتاجها ،أي ضمان وصولها إلى مستعمليها ،وبغرض استدراك النقائص¹، ونظرا للاتجاه المتزايد نحو التجارة الإلكترونية ،فإنه يتوجب على إدارة الضرائب الاهتمام بتطوير نظام المعلومات لتحقيق الدقة في تنفيذ العمليات الجبائية والتقليل من تعقد الإجراءات الإدارية داخل الإدارة الضريبية ،غير أن الرفع من أداء نظام المعلومات وتحقيق الأهداف المسطرة لا يتم إلا من خلال :

- إدخال واستعمال الإعلام الآلي في كل مصالح إدارة الضرائب .
- ربط المصالح الضريبية المركزية والمحلية بنظام الإعلام الآلي .
- تتبع مسار المعلومة الجبائية على المستوى الوطني وفي سبيل تحقيق ذلك تم إنشاء مديرية البحث عن المعلومة الجبائية بالمديرية العامة للضرائب².

2-تفعيل نظام الاتصال والإعلام

يمكن لإدارة الضرائب تفعيل نظام الاتصال والإعلام وذلك عن طريق :

- فتح قنوات تعاون واتصال مستمر بين إدارة الضرائب والشركات المختلفة ،وأن تساعد هذه الإدارة الشركات على التحول إلى النظام الإلكتروني حتى يكون للإدارة الفاعل في هذا التحول تحت مراقبتها ،وذلك لمساعدة هذه الشركات على الولوج إلى خدمة الحكومة الإلكترونية .

¹- بوعلام ولهي ، مرجع سابق ، ص 15.

²- المرجع نفسه، نفس الصفحة .

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

- يجب أن تشجع الإدارة الضريبية تدفق المعلومات من خلال صفحات المعلومات والخدمات المعلوماتية الأخرى، وربط جميع مراكز المعلومات ومصادرهما على شبكة الانترنت وذلك بهدف تحقيق الشفافية والوضوح .
- تطوير نظام الاتصال الدولي والتنسيق من خلال تتبع كل المؤسسات والأفراد فيما يخص التحويلات البنكية سواء أكانت لغرض تجاري أو خاص .¹
- الاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة كالصحف والمنشورات ووسائل الإعلام السمعية والبصرية، لإطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات الحاصلة .²

ثانيا :تفعيل التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية

1- من حيث عملية البرمجة :

- يجب على الإدارة الضريبية أن تقوم بتفعيل إجراءات البرمجة بشكل يسمح بالانتقال من الرقابة العامة إلى الرقابة المعمقة حتى تتكامل مراحل الرقابة من خلال القيام بما يلي :
- تسطير برنامج الرقابة العامة ومتابعته من طرف السلطات المركزية .
 - الاعتماد على الأساليب الكمية في عملية البرمجة التي تؤدي إلى تحليل الخطر الجبائي من جهة ،وتنوع أشكال الرقابة التي تبنى على مراقبة كل أنواع الأنشطة .
 - تحديث معايير اختيار القضايا تماشيا مع التحولات الاقتصادية، مع ترك الحرية لمصالح الوعاء القاعدية في اعتماد معايير قد تكون ذات خصوصية على مستوى مصالحهم.
 - يجب أن يتم بصورة آلية برمجة كل المؤسسات المستفيدة من الامتيازات الجبائية أيا كان نوع النشاط.

¹- بوعلام ولهي ،مرجع سابق ،ص 16.

²- نبيلة ساعد مرجع سابق ،ص 65.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

- ينبغي الرفع من عدد القضايا المبرمجة فيما يخص المعاملات العقارية مع ترك الحرية للمصالح المحلية تماشيا مع خصوصية كل منطقة.¹

2- من حيث الوسائل المادية والبشرية

أ- تحسين الإمكانية المادية

كما أن تحسين مردودية أداء الرقابة الجبائية وضمان أداءها لمهامها بكل جودة وكفاءة يتطلب اتخاذ جملة من الإجراءات في سبيل تحقيق ذلك منها:

- يجب توفير مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، إضافة إلى وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، حتى تتمكن الإدارة الجبائية من أداء مهامها كإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة أو تحديد وعاءها وتحصيلها، أو القيام بعمليات التفتيش و الرقابة لمختلف الملفات المعنية.²

- تدعيم الإدارة الجبائية بالهيكل القاعدية، مع تأثيثها وتجهيزها بكل الوسائل والمعدات المكتنية الحديثة، وتوفير وسائل النقل الضرورية لإنجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة في المناطق البعيدة.

- تزويد المصالح الجبائية بمختلف الأجهزة الحديث اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصص مختلف المكلفين وتسهيل الكشف عن الوضعيات الاحتمالية.³

- تزويد المصالح الجبائية بأجهزة الإعلام الآلي، من أجل تسيير أعمال الإدارة الضريبية، حيث يكتسي نظام الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة علمية لملفات المكلفين⁴، وفي هذا الإطار سطرت الإدارة العامة للضرائب برنامجا طموحا يهدف إلى تحسين إمكانياتها المادية، وكذلك بتجهيز مختلف مفتشيات

¹- بوعلام ولهي، مرجع سابق، ص 17.

²- مراد ناصر، مرجع سابق، ص 308.

³- لامية آيت بلقاسم، مرجع سابق، ص 93.

⁴- مراد ناصر، مرجع سابق، ص 308.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

الضرائب عبر كامل التراب الوطني بتجهيزات الإعلام الآلي ،وقد بلغ حجم نفقات تجهيز الإدارة الضريبية في الفترة الممتدة من 2000 إلى 2013 بثلاثة عشرة (13) مليار ومائتي (200) مليون دينار جزائري ،مما يدل على مدى الاهتمام البالغ التي توليه الدولة قصد زيادة كفاءة الإدارة الضريبية .¹

ب-تحسين الموارد البشرية

أن تزايد عدد المتعاملين الاقتصاديين ،بسبب الإصلاحات الاقتصادية التي سطرتهها الدولة الجزائرية ،خلق عدة صعوبات أمام الإدارة الجبائية ،وذلك راجع لقلة عدد موظفيها ونقص كفاءتهم المهنية ،ومن أجل ضمان فعالية إدارة الضرائب ونجاحها في ممارسة الرقابة الجبائية ،أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي ،وفي ظل نقص الكفاءات المتخصصة يجب اتخاذ الإجراءات التالية :

1) رفع كفاءة أعوان الإدارة الجبائية

حتى تضطلع مصالح الرقابة الجبائية بمهامها ،لابد من تدعيمها بالعدد الكافي من الموظفين المؤهلين الذين يتمتعون بشروط الكفاءة والنزاهة والالتزام بأخلاقيات المهنة وفي هذا الإطار يجب على الإدارة العامة رفع مستوى أعوان الرقابة الجبائية ،وذلك باتخاذ الإجراءات التالية :

- يجب انتقاء أعوان المصالح الجبائية بناء على أساس عملي و موضوعي ،يراعى فيه المستوى العلمي ،الخلقي ،والنفسي لهم .
- كما يجب ترقية أخلاق المهنة بغية تحسين الأداء الوظيفي ،وهذا من خلال إدراجها كمادة ينبغي تلقينها في مرحلة التكوين الأولى لأعوان الإدارة الضريبية عن طريق إشباعهم بالأسس والمبادئ العامة لعلم الواجبات ،حتى يتمكنوا من مواجهة الصعوبات التي تواجههم أثناء القيام بمهامهم الوظيفية .

¹- مريم غضبان ، مرجع سابق ،ص 106.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

- مراعاة جانب التخصص، فلا يمكن أن تسند مهمة التحقيق كما هو معمول به في كثير من الأحيان إلى عون متخصص في القانون، لذلك فمن الضروري مراعاة طابع الاختصاص من أجل ضمان مردودية أكبر للموظفين.¹
- إرسال أعوان الرقابة الجبائية إلى دورات أجنبية التي تقام في مختلف دول العالم قصد تأهيلهم وتدريبهم .
- فتح مدارس متخصصة في مجال الرقابة الجبائية عبر مختلف جهات التراب الوطني، بهدف تكوين إطارات رقابية .
- التكوين المستمر لأعوان الرقابة الجبائية، عن طريق تسطير برنامج دوري للتكوين، حتى يسمح لهم بمواكبة التغيرات والتطورات الحاصلة في نظام الرقابة الجبائية سواء من حيث القوانين والإجراءات أو من حيث استعمال الأدوات التكنولوجية الحديثة، بالإضافة إلى التدريب كسياسة دائمة لرفع كفاءة جهاز الرقابة الجبائية .
- تعزيز ثقافة الجودة في أداء مصالح الرقابة الجبائية، وفي هذا الإطار يجب التركيز أكثر على هذه المتطلبات من خلال تكوين الأعوان وتطوير نظام التقييم للرفع دائما من جودة الأداء.²

(2) تبني سياسة التحفيز

يعتبر العنصر البشري ثروة هامة تمتلكها الإدارة الجبائية، لذلك يجب المحافظة عليها واستثمارها بكافة السبل والوسائل، فأعوان الإدارة الجبائية هم المخولون بتنفيذ البرامج الجبائية وهم من يتواصلون مع المكلفين بالضريبة، وبالتالي فهم مسؤولين عن تحقيق فعالية العمل الرقابي، وكذا تحقيق رضا المكلفين بالضريبة،³ لذلك أصبح من الضروري تبني سياسة تحفيز أعوان الرقابة الجبائية من خلال السعي إلى:

¹- مريم غضبان، مرجع سابق، ص 104.

²- مراد ناصر مراد، مرجع سابق، ص 307.

³-لامية آيت بلقاسم، مرجع سابق، ص 105.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية ،قصد كسب ولائهم و إخلاصهم في العمل ،ورفع الروح المعنوية لهم هذا من جهة ،وغلق منافذ الإغراءات التي تعرض عليهم .
- وضع أسس عادلة للترقية ،بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكات غير مشروعية ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا .
- توفير الحماية للموظفين في مجال الرقابة الميدانية ،خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين ،وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية .¹
- تطبيق نظام للأجور يكفل حصول هؤلاء الأعوان على أجور تتناسب طبيعة المسؤوليات ،وعلى مكافآت تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة للمجدين .²

الفرع الثالث : تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة

معظم الإصلاحات الضريبية تسعى دوما إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية ،قصد إحداث تجاوب من شأنه تقليل حالات التهرب الضريبي ،³ فالعلاقة الجيدة بين الإدارة والمكلف بالضريبة ترتبط إلى حد ما بمدى التعاون القائم بين الإدارة والمكلف ،⁴ و لتوطيد هذه العلاقة وتحسينها يجب على كل من الإدارة الجبائية والمكلف اتخاذ الإجراءات الكفيلة بالتحسين المستمر في علاقتهما .

¹-مراد ناصر ،مرجع سابق ،ص 308.

²-مريم غضبان ،مرجع سابق ،ص 105.

³-مراد ناصر ،مرجع سابق ،ص 310.

⁴- لامية آيت بالقاسم ،مرجع سابق ،ص 96.

أولا : الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية

يجب على الإدارة الجبائية القيام ببعض الإجراءات التي من شأنها تغيير نظرة المكلفين السيئة تجاه أداة الضريبة وجعلها إيجابية من خلال القيام بما يلي :

- نشر الوعي الضريبي لدى الممولين حتى تكون لديهم ثقافة مجتمعة تركز على أهمية الضرائب في التنمية الاقتصادية ،بالإضافة إلى الدور المهم للحصيلة الضريبية في الإنفاق على الخدمات الصحية والتعليمية ،وأن كل من المكلف و الإدارة شركاء في تحقيق هدف واحد وهو خدمة المجتمع ،وفي هذا السياق يجب على إدارة الضرائب أن تستعين بكافة وسائل الإعلام المرئية والسمعية وبالمنشورات الدورية .

- تحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال تدعيم المصالح الجبائية بمكاتب للعلاقات العامة تقوم من خلالها بمساعدة المكلفين وإرشادهم إلى التفسيرات الصحيحة لأحكام القوانين الجبائية وطرق تحديد وعاء الضريبة ومواعيد سدادها وإطلاعهم على كيفية ملأ بيانات الإقرار الضريبي .

- ترقية الوسائل الحديثة كموقع الواب للمديرية العامة للضرائب وذلك من خلال إثراء بمعلومات جبائية بعد كل تعديل يمس التشريع الجبائي ،وتزيده بمزيد من المعلومات تخص ذمة الخاضعين للضريبة .¹

ثانيا : الإجراءات المتعلقة بالمكلف بالضريبة

المكلف بالضريبة هو الآخر ملزم بتقديم بعض التنازلات واتخاذ بعض التصرفات الكفيلة بتحسين وتوطيد علاقته مع الإدارة الجبائية كالقيام بمايلي :

- أداء الواجبات الجبائية بكل صدق وأمانة .

¹- مريم غضبان ،مرجع سابق ، ص 108 .

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

- أن يقتنع المكلف بضرورة أداءه لواجبه الضريبي طواعية واختيارا وعن طيب خاطر، مستمدا ذلك من الدور الفعال للضريبة الاقتصادية والاجتماعي .
- ضرورة استفسار المكلفين عن حقوقهم وواجباتهم الضريبية بمراجعة الإدارة الجبائية.
- الحضور والمشاركة في المنتقيات التي تنظمها وزارة المالية والإدارة العامة للضرائب، وهذا بغية تطوير ثقافتهم الجبائية.¹

الفرع الرابع : التنسيق بين الإدارات الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى

من بين الأسباب التي تعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها، نقص وغياب المعلومات و البيانات الخاصة ببعض المكلفين، لذلك فإن توطيد العلاقة بين المصالح الجبائية والهيئات الأخرى ضرورة حتمية، فهذه الأخيرة يمكنها تزويد المصالح الجبائية المختصة بمختلف المعلومات والبيانات الموجودة بحوزتها ووضعها في خدمتها. ومن أهم المصالح التي ينبغي التنسيق بينها وبين الإدارة الجبائية نجد المصالح التجارية ومصالح الجمارك.

أولا : المصالح التجارية

يجب على مديرية الأسعار والمنافسة وكذا مديرية الإحصاء أن ترسل كافة المعلومات التي بحوزتها التي تخص المكلفين بالضريبة في مجال تشكيل أسعار المبيعات والخدمات، مرفقة بالدراسة التحليلية لملف الأسعار والإحصاءات المتعلقة بنوع الخدمات المقدمة.²

ثانيا : مصلحة الجمارك

تعتبر مصلحة الجمارك من أهم المصالح التي يجب التنسيق بينها وبين الإدارة الجبائية كونها تشكل همزة وصل بين الداخل والخارج، كما تمتلك العديد من الإمكانيات التي تمكنها من استقصاء المعلومات وتتبع حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل

¹- مريم غضبان، مرجع سابق، ص 109.

²- المرجع نفسه، ص 109.

الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

المؤسسات المالية ،لذلك من واجب مصلحة الضرائب أن تفرض على كل مستورد تقديم شهادة مهنية أثناء عملية الاستيراد ،هذه البطاقة يتم استخراجها من مفتشية الضرائب ،وأن تلتزم إدارة الجمارك بإرسال المعلومات التي تخص عملية الاستيراد إلى مصلحة الجبائية بدون طلب مسبق من قبل هذه الأخيرة .¹

¹ - مريم غضبان ،مرجع سابق، ص 110.

خاتمة

الرقابة الجبائية هي تلك السلطة المخولة للإدارة الجبائية، بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد وعاء الضريبة، بهدف تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة، وتجرى عمليات الرقابة الجبائية من أجل متابعة التصريحات الجبائية هذا من جهة، ومكافحة الغش الضريبي من جهة أخرى .

ونظرا للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين والخاضعين للرقابة الجبائية، كان لزاما على الإدارة الجبائية تنويع نشاطاتها باستعمال نوعين من الرقابة يتمثلان في: الرقابة المبسطة والتي تهدف إلى الكشف عن الأخطاء والنقائص التي تحتويها التصريحات الجبائية للمكلفين، والرقابة المعمقة والتي تعتبر من أهم الطرق التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية لاستدراك التهرب الضريبي، من خلال التدخلات المباشرة لأعوان الإدارة الجبائية بعين المكان، للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتتبه والفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، سواء بإجراء التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .

ومن أجل تحقيق النتائج المرجوة من الرقابة الجبائية وجب وجود جهاز إداري كفوء وفعال، يتم فيه تحديد المهام وتقسيمها بالشكل الذي يضمن التغطية الكاملة لجوانب الرقابة الجبائية، وقد فرضت الإدارة الجبائية وجودها من خلال التدخلات المستمرة وعمليات الإحصاء المنتابعة، وكذا عمليات التحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاتصال مع المصالح الأخرى، وتقوم الإدارة بالمهام المتعلقة بالرقابة عن طريق المصالح المكلفة بالوعاء والتحقيق والتحصيل لمختلف الضرائب والرسوم، هذه المصالح تنقسم إلى مصالح مركزية ومصالح غير مركزية.

ورغم تسخير الدولة الجزائرية لمختلف الهياكل والأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية، وتزويدها بمختلف الإمكانيات البشرية والمادية، إلا أن هذه الهياكل لازالت تعاني من عدة صعوبات، كصعوبة البرمجة والتنفيذ وقصور الإمكانيات المادية والبشرية، وغموض وعدم

استقرار التشريعات الجبائية، وتعد الإجراءات الإدارية والتنظيمية، بالإضافة إلى نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة واتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي... إلخ، كل ذلك حال دون تحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية.

وللرفع من مستوى فعالية الرقابة الجبائية يجب على الدولة الجزائرية أن تسعى إلى اتخاذ بعض الإجراءات و التدابير التي تهدف إلى تدعيم وتطوير الرقابة الجبائية من خلال تحسين نظام الرقابة وذلك بتفعيل الهياكل المساعدة لعملية الرقابة و إعادة النظر في الإجراءات المتعلقة بالرقابة ، وأن تعمل على تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة وكذا تدعيم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى .

➤ نتائج الدراسة

ومن خلال دراستنا لموضوع الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري خلصنا إلى بعض النتائج ، والتي يمكن أن نجملها فيما يلي:

- أن الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي والتقليل منها ،وأنها أداة في يد الإدارة الجبائية تستعملها من أجل معاينة الأخطاء والنقائص و الإغفالات وإخلاق المكلفين بالالتزامات الجبائية ،وردد المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية موافقة لطبيعة الخالفة.
- أن هيئات الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا لا يمكن الحكم على نجاعتها ومدى مساهمتها في إنجاح عملية الرقابة الجبائية كون مراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب لم تعمم بعد في ولايات الوطن ،ولازالت معظمها قيد التشييد وبعضها لم ينصب بعد ،لكن هذه الهيئات بإمكانها إنجاح عمليات الرقابة الجبائية والرفع من فعاليتها مستقبلا.
- رغم أهمية الرقابة الجبائية والأجهزة القائمة بها ،إلا أنها لم تصل إلى المستوى المطلوب ولم تتمكن من تحقيق أهدافها ،وذلك راجع إلى :

- نقص الإمكانيات المادية الضرورية للقيام بالمهام الرقابية على أكمل وجه ،ونقص الموارد البشرية المؤهلة ،الأمر الذي يؤدي إلى إعطاء نتائج سلبية في عمليات الرقابة .
- عدم استقرار التشريعات الجبائية ،ويلاحظ ذلك من خلال التعديلات المتكررة التي تأتي بها قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية كل سنة.
- عدم توفير الحماية اللازمة للموظفين وأعاون المتابعة والرقابة الجبائية أثناء قيامهم بمهمة التحصيل والتحقيق والرقابة ،ولا يوجد أي نص تشريعي أو تنظيمي ينظم هذه المسألة.

➤ التوصيات

- وتبعا للنتائج المستخلصة من هذه الدراسة فإن إعادة النظر في نجاعة الرقابة الجبائية يدفعنا إلى اقتراح بعض التوصيات والتي يمكن إجمالها كالآتي :
- اعتماد الصياغة الجيدة والمنسجمة للنصوص التشريعية لضمان استقرارها، وأن تصاغ بشكل جيد وواضح لا يحتمل أي تأويل وأن تحمل تفسيراً واحداً.
 - تزويد الهياكل الإدارية المكلفة بالرقابة الجبائية بالإمكانيات المادية والبشرية المؤهلة.
 - رفع أجور الموظفين وتوفير وسائل النقل لهم للتنقل أثناء أداء مهامهم وقيامهم بالرقابة والتحقيق الميداني ،وتوفير الحماية اللازمة لهم عند ممارستهم للرقابة الميدانية .

قائمة المراجع

أولا :قائمة المراجع باللغة العربية

1-الكتب :

- العيد صالحى ،الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائي ،الطبعة الثالثة ،دار هومة ،الجزائر،2008.
- محمد عباس محرزي ،اقتصاديات الجباية والضرائب ،الطبعة الرابعة ،دار هومة ،الجزائر،2008.
- محمد عباس محرزي ،اقتصاديات الجباية والضرائب ،الطبعة الرابعة ،دار هومة ،الجزائر،2008.
- منصور بن عمارة ،إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- مصطفى عوادي ،الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري ،مطبعة مزوار ،الجزائر ،2009.
- مصطفى عوادي ، يونس زين ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر،2011.
- مصطفى عوادي ، ناصر رحال ، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة سخري، الجزائر، 2011.
- ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته ،سنة 2013.

2-الرسائل والمذكرات الجامعية

أ- الرسائل الجامعية

- مراد ناصر ،فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر ،رسالة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ،فرع تسيير ،جامعة الجزائر ،2002.

-سميرة بوعكاز ،مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ،رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة ،جامعة محمد خيضر بسكر ،2015.

ب-المذكرات الجامعية

• مذكرات الماجستير

- أحلام بن صفي الدين ،الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ،تخصص المؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، سنة 2014 .
- إلياس قلاب دبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،تخصص محاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،قسم علوم التسيير ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2011.
- محمد جبالي، مكافحة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص: قانون السوق، كلية الحقوق، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة جيجل، 2008.
- نجاه نوي ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003) ،مذكرة ماجستير ،كلية علوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2004.
- نجيب زروقي ، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في العلوم القانونية -تخصص العلوم الجنائية،كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013.
- عيسى بوالخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2004.
- عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة،

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2009.

• مذكرات الماستر

- ليندة قرموش ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ،تخصص قانون جبائي ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة محمد خيضر بسكرة،2014.

- محمد رياض جودي ،دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ، 2014.

- مريم غضبان ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة المساتر مالية ومحاسبة ، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة 2015.

- عبد الجليل لخذاري ،الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم مالية ومحاسبية ،تخصص فحص محاسبي ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة،2014.

- نبيلة ساعد ، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية ،تخصص محاسبة وتدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،قسم علوم المحاسبية والمالية ،جامعة أكلي محند أولحاج ،البويرة ،2015.

- لامية آيت بلقاسم ، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة أكلي محند اولحاج ،البويرة ،2014 .

3 - المجلات و المقالات

- مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، سنة 2003.

- عمار معاشو ،"خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي"،
"المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية"،كلية الحقوق جامعة مولود معمري ،تيزي وزو
،عدد 2009،02،صص 17-23.

- ولهي بوعلام،"نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة"،
مداخلة مقدمة في إطار الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة
العالمية ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة فرحات عباس ،سطيف ،20-21
أكتوبر،2009.

4- النصوص القانونية

أ-النصوص التشريعية

- الأمر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ،يتضمن القانون التجاري ،المعدل
والمتمم بالأمر رقم 15-20 صادر في 30-12-2015 ،ج.ر عدد 71 صادرة في 30-
12-2015.

- القانون رقم 76-101 صادر في 06-12-1976، يتضمن قانون الضرائب
المباشرة والرسوم المماثلة ،ج.ر عدد 102 لسنة 1976،المعدل والمتمم بموجب قانون
المالية لسنة 2016.

- القانون رقم 76-102 صادر في 06-12-76 ،يتضمن قانون الرسم على رقم
الأعمال ،ج.ر عدد 103 ،سنة 1976 ، المعدل والمتمم بموجب قانون المالية لسنة
2016.

- الأمر رقم 91-06 صادر في 23 فيفري 1991 ،يتضمن إنشاء مفتشيات
الضرائب ،ج.ر عدد 09 لسنة 1991.

- القرار رقم 1987 صادر بتاريخ 22-02-1999 ،مجلة مجلس الدولة ،عدد
خاص،2003.

- القانون رقم 01-21 صادر في 22-12-2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ،ج.ر عدد 49 ،سنة 2001 ،والمتمضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب قانون المالية لسنة 2016.

- القانون رقم 07-12 ،صادر في 30-12-2007 ،يتضمن قانون المالية لسنة 2008 ،ج.ر عدد 82 ،صادرة في 31-12-2007.

- قانون رقم 11-16 صادر في 28-12-2011 ،متضمن قانون المالية لسنة 2012 ،ج.ر عدد 72 ،صادرة في 29-12-2011.

- قانون رقم 15-18 مؤرخ في 30 ديسمبر 2015 ،يتضمن قانون المالية لسنة 2016 ،ج.ر عدد 72 ،صادرة 31 ديسمبر 2016.

- الأمر 10-01 مؤرخ في 26 غشت 2010 ،يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ،ج.ر عدد 49 ،صادرة في 29 غشت 2010.

ب-النصوص التنظيمية

- المرسوم التنفيذي رقم 95-55 ،يتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية ، المعدل والمتمم .

- المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ بالمرسوم التنفيذي رقم 02-303 ، مؤرخ في 28-09-2002 ، ج.ر عدد 64 ،سنة 2002 ، المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 05-494 ، مؤرخ في 26-02-2005 ،ج.ر عدد 84 ،سنة 2005.

- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 ،المؤرخ في في 18-09-2006 ،المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة ،الجبائية ،وصلاحياتها ج.ر، عدد 59 ،مؤرخة في 24-09-2006.

- قرار وزاري ،المؤرخ في 24 ماي 2007 ،الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديرية الجهوية للضرائب والمصالح الولائية .

- المرسوم التنفيذي رقم 07-364 ،صادر في 28 نوفمبر 2007 ، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية ،ج.ر عدد 75 ،صادرة في 02 ديسمبر 2007.

5- الموقع الإلكتروني

- ثانيا :قائمة المراجع باللغة الفرنسية

- 1- Philipe Ecoline , La vérification fiscal ,Edition ,Economique , PEF ,Paris ,2016.
- 2- Gland Laurent ,control fiscale :la vérification ,bayeusaine-France,1995.

فهرس المحتويات

الشكر و الإهداء

قائمة المختصرات

1.....	مقدمة.....
7.....	الفصل الأول : أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري.....
8.....	المبحث الأول : الرقابة الجبائية المبسطة.....
8.....	المطلب الأول : الرقابة الممارسة داخل الإدارة الجبائية.....
9.....	الفرع الأول : الرقابة الشكلية.....
11.....	الفرع الثاني : الرقابة على الوثائق.....
12.....	المطلب الثاني : الرقابة الممارسة خارج الرقابة الجبائية.....
12.....	الفرع الأول : المعاينة.....
13.....	أولا : المعاينات المتعلقة بالضرائب غير المباشر.....
14.....	ثانيا : المعاينات المتعلقة بالرسوم على رقم الأعمال.....
15.....	1- أوقات الدخول إلى المحلات.....
15.....	2- إعلام المكلف بالضريبة.....
16.....	3- تحرير المحاضر.....
16.....	الفرع الثاني : زيارة المحلات السكنية.....
17.....	أولا : الترخيص.....
18.....	ثانيا : التبليغ.....
18.....	ثالثا : تحرير المحاضر.....
19.....	الفرع الثالث : حق الإطلاع.....
20.....	أولا : حق الإطلاع لدى الإدارات و الهيئات العمومية.....
20.....	1- المعلومات المقدمة من طرف مصالح الضمان الاجتماعي.....
21.....	2- المعلومات المقدمة من طرف السلطة القضائية.....
21.....	ثانيا : حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية.....
22.....	ثالثا : حق الإطلاع لدى الغير.....
23.....	الفرع الرابع : التلبس الجبائي.....

أولاً : إجراءات التلبس الجبائي	24
ثانيا : آثار التلبس الجبائي.....	25
ثالثا :العقوبات المضيفة في حالة معاينة التلبس الجبائي	26
المبحث الثاني : التحقيقات الجبائية	28
المطلب الأول : التحقيق في المحاسبة.....	29
الفرع الأول : شروط التحقيق في المحاسبة.....	30
أولاً : مكان إجراء التحقيق في المحاسبة	31
ثانيا : الأشخاص المؤهلين للقيام بالتحقيق المحاسبي	32
ثالثا : المدة المقررة للتحقيق في المحاسبة	32
الفرع الثاني : إجراءات التحقيق المحاسبي	34
أولاً : إعلام المكلف بالضريبة	34
ثانيا : منح المكلف بالضريبة آجال لتحضير	36
ثالثا : إعلام المكلف بالضريبة بحقه في الاستعانة بمستشار	37
الفرع الثالث : نتائج التحقيق في المحاسبة	37
أولاً : قبول المحاسبة	38
1-القبول الصريح	38
2- القبول النسبي للمحاسبة	38
أ- حالة رد المكلف في الآجال المحددة	39
ب-حالة عدم رد المكلف في الآجال المحددة	40
ثانيا : رفض المحاسبة	41
1-حالات رفض المحاسبة	41
2- حالات إجراء التقويم التلقائي	41
المطلب الثاني : التحقيق المصوب في المحاسبة	43
الفرع الأول : شروط التحقيق المصوب في المحاسبة	44
الفرع الثاني : تمييز التحقيق المصوب عن التحقيق في المحاسبة	45
المطلب الثالث : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.....	47

- الفرع الأول : شروط التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة..... 49
- أولا : محل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة 49
- 1-الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة 49
- 2-الضريبة المعنية بالتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة 51
- ثانيا : الأعوان المؤهلين للقيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة . 51
- ثالثا : مدة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة..... 52
- الفرع الثاني : إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة..... 53
- أولا : إعلام المكلف مسبقا 54
- ثانيا : منح المكلف آجال للتحضير 55
- ثالثا : إعلام المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار..... 55
- الفرع الثالث : نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة 56
- أولا : عدم إجراء إعادة التقويم 56
- ثانيا : إجراء التقويم الثنائي..... 56
- الفصل الثاني :الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري 59**
- المبحث الأول : الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية..... 60
- المطلب الأول المصالح المركزية للرقابة الجبائية 60
- الفرع الأول : المديرية العامة للضرائب 61
- أولا : التنظيم الإداري للمديرية العامة : للضرائب..... 61
- ثانيا : مهام المديرية العامة للضرائب..... 62
- الفرع الثاني : مديرية الأبحاث و المراجعات 62
- أولا : التنظيم الإداري لمديرية الأبحاث والمراجعات 63
- ثانيا : مهام مديرية الأبحاث و المراجع..... 63
- المطلب الثاني : المصالح غير المركزية للرقابة الجبائية..... 64
- الفرع الأول : المصالح الولائية 65
- أولا : المديريات الولائية للضرائب..... 65
- ثانيا : مفتشيات الضرائب..... 65

66	الفرع الثاني : المصالح الجهوية للضرائب.....
66	أولا : المديریات الجهوية للضرائب.....
68	ثانيا : المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات.....
68	الفرع الثالث : المصالح المستحدثة في الإدارة الجبائية.....
69	أولا : مديرية كبريات المؤسسات
69	1-الأشخاص الخاضعون لمديرية كبريات المؤسسات
70	2-مهام مديرية كبريات المؤسسات.....
71	ثانيا : مراكز الضرائب.....
71	1-مجال اختصاص مراكز الضرائب
72	2-مهام مراكز الضرائب.....
73	ثالثا : المراكز الجوارية للضرائب.....
73	1-مجال اختصاص المراكز الجوارية للضرائب.....
74	2-مهام المراكز الجوارية للضرائب
76	المبحث الثاني : الصعوبات المعيقة لعمل هيئات الرقابة الجبائية وآليات تفعيلها.....
77	المطلب الأول : الصعوبات المعيقة لعمل هيئات الرقابة الجبائية.....
77	الفرع الأول : الصعوبات المتعلقة بنظام الرقابة الجبائية.....
77	أولا : نقص الإمكانيات البشرية.....
78	ثانيا : نقص الإمكانيات و الوسائل المادية.....
79	ثالثا : غموض و عدم استقرار التشريعات الجبائية.....
80	الفرع الثاني : الصعوبات المتعلقة بالمحيط الخارجي للإدارة الجبائية.....
80	أولا : نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.....
81	ثانيا : اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي.....
82	ثالثا : عدم التكامل و التنسيق بين الإدارة الجبائية.....
83	المطلب الثاني: آليات تفعيل عمل هيئات الرقابة الجبائية.....
84	الفرع الأول : تحسين فعالية النظام الجبائي.....
84	أولا : تبسيط النظام الجبائي.....

85	ثانيا : إرساء نظام ضريبي عادل.....
85	ثالثا : تحسين فعالية التشريع الضريبي.....
86	الفرع الثاني : تفعيل الجهاز الإداري الضريبي.....
86	أولا : تحسين الهياكل المساعدة لعملية الرقابة
87	1-تفعيل نظام المعلومات الجبائي
87	2-تفعيل نظام الاتصال والإعلام
88	ثانيا : تفعيل التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية.....
88	1- من حيث عملية البرمجة
89	2- من حيث الوسائل المادية و البشرية.....
89	أ- تحسين الإمكانيات المادية
90	ب- تحسين الإمكانيات البشرية.....
92	الفرع الثالث : تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة
93	أولا : الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية.....
93	ثانيا: الإجراءات المتعلقة بالمكلف بالضريبة
94	الفرع الرابع : التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى
94	أولا : المصالح التجارية
94	ثانيا : مصلحة الجمارك.....
97	خاتمة
101	قائمة المراجع

ملخص :

من خلال دراستنا لموضوع الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري ،تمكنا من معرفة أن الرقابة الجبائية من أهم الآليات الوقائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ،وأنها أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية ،ونظرا لأهمية هذه الرقابة ،قام المشرع الجبائي بتحديد الإطار القانوني والتنظيمي لها.

ونسعى من خلال هذا البحث إلى معرفة مدى فعالية الرقابة الجبائية من خلال دراسة الأشكال التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية للقيام بمهمة الرقابة الجبائية ،بحيث تمارس هذه الأخيرة رقابة مبسطة تهدف إلى الكشف عن الأخطاء والنقائص التي تحتويها التصريحات الجبائية للمكلفين ،ورقابة معمقة والتي تعتبر من أهم الطرق المعتمدة للكشف عن التهرب الضريبي ،وكذا عرض أهم الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية ،وتبيان أهم الصلاحيات والأجهزة المسخرة لها بالإضافة إلى رصد أهم الصعوبات التي لازالت تعترض نجاح هذه الهيئات وتعيق عملها الرقابي ،وتحد من فعالية الرقابة الجبائية ،المر الذي يستدعي ضرورة اتخاذ الإجراءات والتدابير من أجل تفعيل الرقابة الجبائية.

Résumé

A travers notre étude du sujet du control fiscal selon la législation algérienne, on a pu connaitre que le contrôle fiscal est parmi les mécanismes préventifs de la lutte contre la fraude fiscale, et qu'il est un outil efficace pour assurer les avantages au trésor public, et vu l'importance de ce contrôle, le législateur fiscal avait procéder à la définition de son cadre légal et réglementaire.

Et nous tentons à travers cette recherche à connaitre l'ampleur de l'efficacité du contrôle fiscal à travers l'étude des formes sur lesquelles se base l'administration fiscale afin de mener la tâche du contrôle fiscal, car cette dernière mène un control simplifié visant à découvrir et lacunes des déclarations fiscales des imposables, et un control approfondi qui est considéré parmi les méthodes les plus importantes adoptées pour découvrir la fraude fiscale, ainsi que l'exposé des instances les plus importantes chargées du control fiscal , et mettre en relief les attributions et organes les plus importants consacrés à cet effet , en sus de mettre en lumière sur les difficultés auxquelles font face de telles instance et entrave son travail de contrôle , et limite l'efficacité du contrôle fiscal ; ce qui requiert la nécessité de prendre certaines mesures et dispositifs afin de rendre efficace le contrôle fiscal .