

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة أحمد دراية أدرار - الجزائر-

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق



عنوان المذكرة

الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في الحقوق تخصص مهني

تسيير مؤسسات إقتصادية

إشراف الأستاذ :

د . كيجل كمال

إعداد الطالبين :

بن مريم عبد الجبار

يوسف إلياس

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة أحمد دراية أدرار	حميل صالح
مشرفا ومقررا	جامعة أحمد دراية أدرار	كيجل كمال
مناقشا	جامعة أحمد دراية أدرار	حاج سودي محمد

الموسم الدراسي: 2022/2021

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
People's Democratic Republic of Algeria

Ministry of Higher Education and
Scientific Research
University Ahmed Draïef of Adrar
The central library



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أحمد درايف - أدرار
الكتابة المركزية
مصلحة البحث البليوغرافي

شهادة الترخيص بالإيداع

انا الأستاذ(ة): كامل كمال
المشرف مذكرة الماستر الموسومة بـ: الرقابة الجارية في التشريع الجنائي
الجزائري
من إنجاز الطالب(ة): يوسف ياسين
و الطالب(ة): بن صريمة عبد الحبار
كلية: الحقوق والعلوم السياسية
القسم: الحقوق
التخصص: عائز الواسع الإقتصادية
تاريخ تقييم / مناقشة: 21 جوان 2022

أشهد ان الطلبة قد قاموا بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة التقييم / المناقشة، وان المطابقة بين
النسخة الورقية والإلكترونية استوفت جميع شروطها.
وإمكانهم إيداع النسخ الورقية (02) والإلكترونية (PDF).

ادرار في: 16/06/2022

مساعد رئيس القسم:



امضاء المشرف:

كامل كمال



إهداء :

أهدي عملي هذا إلى والدي الكريمين
أطال الله في عمرهما
إلى أخواني و أخواتي
إلى كل الأصدقاء و الزملاء
إلى كل طلبة السنة الثانية ماستر
تخصص تسيير المؤسسات
الاقتصادية بجامعة أحمد ادرار

يوسفي إلياس

إهداء :

اهدي هذا الانجاز لوالدي بارك الله في عمرهما
وان يعانني على طاعتهما واللذان أحسنا
تربيتي و لا طالما أمدني بعونهما لأتمام
دراستي وإلى إخواني وأخواتي و كل أفراد
أفراد عائلتي الكريمة و أصدقائي و كل أساتذة
جامعة أحمد دراية راجيا من المولى عز وجل
أن يوفقتي إلى ما يحبه و يرضاه

بن مريمة عبد الجبار

شكر و عرفان ..

الشكر والتقدير اولا و أخيرا لله عز وجل ممهد
السبل و موفق المساعي و مرشد من يضل
كما اتقدم بالشكر و التقدير لكل من مد يد العون
لنا و ساعدنا في انجاز هذا الجهد المتواضع.
وأخص بالشكر والتقدير مشرفنا الفاضل :
د الكيحل كمال على ما بذله من جهد طيب من
خلال إشرافه على هذه المذكرة و الذي لم يبخل
علينا بوقته و علمه لإتمام هذا الجهد كما نتقدم
بخالص الشكر و التقدير لكل أساتذة كلية
الحقوق و العلوم السياسية . فجز الله الجميع
عنا خير الجزاء ، و جعل ذلك في موازين
حسناتهم يوم القيامة .



مقدمة

مقدمة :

يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظاما تصريحيًا، 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 و على 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.

فمنهم 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 لوارنت تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم".

وقد سميت الرقابة الجبائية عند فيلب إقولين بأنها التحقيق في الوضعية الجبائية حيث عرفها بقوله "مجموعة عمليات المراقبة التي تهدف إلى وجود تناسق بين المداخل المصروح بها من جهة،

ومن جهة أخرى الذمة المالية من مختلف ممتلكات"

و بالرجوع إلى التشريع الجبائي الجزائري، لا نجد تعريفا للرقابة الجبائية بل نجد أنه قد حدد الإطار التشريعي و التنظيمي للرقابة الجبائية وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات و سلطات 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 المكلف 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 81 فقرة 18 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 المكلف بالضريبة، سواء كان شخص طبيعي أو معنوي قصد التأكد من المعلومات الواردة في ملفه الجبائي هذا من جهة، ومقارنة التصريحات 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 المكتتبه 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 رديعة 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 الجبائية وخصوصا موضوع الرقابة الجبائية.

-نزع التخوف الذي تخلقه هذه الرقابة لدى المكلفين بالضريبة، من خلال تبيان اجراءاتها ونتائجها، بالإضافة إلى تحديد القيود الواردة على هذه الرقابة، والتي ينبغي على الإدارة الجبائية الالتزام بها.

-محاولة المساهمة في اثراء الدراسات الجبائية عموما والرقابة الجبائية خصوصا.

الهدف من دراسة الموضوع:

يكمن الهدف من دراسة موضوع الرقابة الجبائية في تحقيق ما يلي:

-تناول موضوع الرقابة الجبائية ودراسته من الناحية القانونية بعيدا عن الدراسات الاقتصادية.
- توضيح 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 العون 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:

فيما تكمن فعالية الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري؟

وللإجابة عن الإشكالية المطروحة يمكن ادراج الأسئلة الجزئية التالية:

-ما هي أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري، وما هي شروطها واجرائاتها؟

-ما هي أهم الهيئات المكلفة بممارسة الرقابة الجبائية؟

-ما هي الصعوبات التي تواجه الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية، و ما هي آليات تفعيلها؟

المنهج 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: الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

-الفصل الثاني: الاطار القانوني للرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

الفصل الأول

الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

تمهيد:

تعتبر العملية الأساسية في النظام الجبائي الجزائري هي الإدارة الجبائية لدى منحها المشرع الجبائي جميع الصلاحيات والإمكانات في تكريس عملها ونشاطها كما ينبغي, وهذه الصلاحيات تتمثل في السلطة والحقوق القانونية التي تتمتع بها من أجل تحرير الوعاء الضريبي في الوطن، حسب تطور اقتصادي.

كما أنّ الإدارة الجبائية لديها وسيلة هامة بيدها تطبقها من أجل تحرير المعلومة الجبائية والقيام بتحقيقها كما ينبغي أو التحقيق عليها .

وتتمثل هذه الأداة في "الرقابة الجبائية" التي تمثل الوسيلة الأساسية, وهي بيد الإدارة الجبائية لمراقبة المكلفين بالضريبة، كما أنّ هذه الأخيرة تمتلك أدوات هامة من أجل العيش في هذا المحيط الصعب ومن أهمها "التحقيق المحاسبي" الذي قد يمثّل الضوء أو مصباح الرقابة الجبائية.

تعمل الإدارة الجبائية بتجسيد هذه الأدوات في الميدان العملي من أجل القيام بعملية التحقيق والفحص الجبائي في ظروف عادية وخاصة من أجل الحد من ظواهر التلاعب والتدليس في الأرقام أي الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

و عليه، سنستعرض في هذا الفصل على سبيل الإلمام بجوانب الموضوع المختلفة، المباحث التالية:

- اطار مفاهيمي حول الرقابة الجبائية .

- طرق الرقابة الجبائية .

- العوامل المعيقة لدور الرقابة الجبائية ومقترحات التفعيل.

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

بما أن النظام الجبائي في الجزائر هو نظام تصريحي, أي أن المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا يصرح ويدفع مستحقاته الجبائية لدى قابض الضرائب ولا يسأل لماذا أو كيف؟ فكان من المنطقي أن تكون هناك رقابة لتلك التصريحات وهي رقابة بعدية أي تتم بعد اكتتاب كل التصريحات.

المطلب الاول : مفهوم الرقابة الجبائية .

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم أجهزة مكافحة الغش والتهرب الضريبي وتعمل على الحد من انتشارهما وغايتها تتمثل في مراقبة مدى حقيقة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة.

وتهدف عملية الرقابة الجبائية إلى تحقيق مهمة رئيسية تكمن في إعادة تمويل خزينة الدولة بالقيمة من الإيرادات الواجب تحصيلها من جباية الضرائب من جهة، وتطبيق سياسة قواعد الضريبة تطبيقا عادلا بين الأفراد.

الفرع الأول: تعريف العام للرقابة الجبائية.

سوف نركز على التعاريف التالية:

أ-تعريف(1): "مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالحاسبة."¹؛

ب-تعريف(2): " الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة."²؛

¹ بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر، 2011، ص 13.
² ولهي بوعلام، إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات ملتقى علمي دولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، أكتوبر 2009. ص6 .

ج-**تعريف(3)**: هي فحص لكل التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين. وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها.¹

د- **تعريف(4)**: إن الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفها على أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتقبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق.²

ومن خلال تعريفنا للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها. ونظرا لأهمية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين وكذا تحصيل أموال الخزينة العمومية، فإن المشرع الجزائري حصر الرقابة الجبائية في إطار تشريعي وتنظيمي دقيق ومعين لتنظيم وتسيير مختلف أطوارها وخطواتها، فضلا عن التحكم في آليات تطبيقها بدءا بالرقابة الداخلية، ووصولاً إلى الرقابة الخارجية وعليه فسناحاول في هذا الفصل تبيان الإطار القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر في مبحثين أساسيين، من خلال التطرق في المبحث الأول إلى الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية في القانون الجزائري، وفي المبحث الثاني إلى أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر. النظام التصريحي: النظام التصريحي هو إجراء من قبل الدولة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة من قبل دافعي الضرائب، والنظام التصريحي بطبعه يتميز عند حساب الضريبة (مثل ضريبة الدخل) باستعمال تصريحات على الدخل التي قدمها المكلف بالضريبة، والذين يتمتعون بحسن النية.

¹ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، 2011. ص 47.

² عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري (تحديث قانون المالية 2009) مطبعة مزوار،

طبعة الأولى، 2009. ص 11.

الفرع الثاني: تعريف الرقابة الجبائية في القانون الجزائري .

يقوم النظام الجبائي الجزائري أساسا على نظام تصريحي، من خلال منح المكلف بالضريبة الحرية النسبية في التصريح بمدخله من تلقاء نفسه لذلك تعتبر الرقابة الجبائية حامية هذا النظام من خلال التأكد من صحة ومصداقية هذه التصريحات المكتتبه، نظرا لأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو عن سوء نية بهدف الغش الضريبي.

ففي الجزائر وفي ظل الإصلاحات الاقتصادية الشاملة التي شهدتها الدولة الجزائرية، لاسيما الجبائية منها عرف مفهوم الرقابة الجبائية تطورا هاما من خلال التشريعات والقوانين التي صدرت في هذا المجال.

فلقد أثبت الواقع أن التصريحات المقدمة من طرف المكلفين تكون في أغلبها غير صادقة نتيجة أخطاء ترتكب عن حسن نية أو عمدا، لذا منح القانون للإدارة الجبائية سلطات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة التحقق من صحة التصريحات وصدقها قانونيا، وصولا إلى تصحيح وتقوم الأخطاء المرتكبة. غير أن الرقابة على مستوى مصالح الإدارة الجبائية تبقى غير كافية لذا تلجأ الإدارة للقيام بتحقيقات أكثر عمقا كالتحقيق في المحاسبة، و التحقيق المصوب في المحاسبة أو في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE) وتكمن الإجراءات التي تسعى الإدارة من خلالها إلى مكافحة الغش الضريبي في تشديد الرقابة في الاقرارات المقدمة من طرف المكلفين والوثائق المرافقة لها لأجل التأكد من صحة المعلومات والبيانات الواردة فيها، فالرقابة بهذا المنطق أمر حتمي للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين.¹

إضافة إلى أن الرقابة الجبائية هي وسيلة للكشف على المخالفات فإنها تسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة، وكذلك احترام قواعد المنافسة التي تعرقل دائما من طرف المتهربين.

فالرقابة الجبائية هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة.

¹ العثماني مصطفى، نظام المعلومات وتفعيله في الرقابة الجبائية حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم - التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008، جامعة المدية ص. 162 .

ولقد عرفت المديرية العامة للضرائب الرقابة الجبائية على أنها "الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات.¹

كما يعرفها الدكتور عبد المجيد قرزوا بأنها التصريح الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر والتأكد من حصيلة المركز المالي للممول سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها²

والرقابة الجبائية فرضت من قبل القانون والعدالة، فهي تخدم المكلف بحيث أنها تسمح بضمان تقسيم عادل للضريبة، على كل المواطنين، كما تخدم مصلحة الدولة عن طريق التأكد من أن التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية تخضع للمراقبة بناء على المعلومات والمصادر الموجودة لديها مسبقا والمتحصل عليها من مصادر أخرى لها علاقة بنشاط المكلف، وذلك بهدف تصحيح الأخطاء والمخالفات التي قد يرتكبها، ولهذا السبب يقوم أعوان الإدارة الجبائية بعملية مراقبة وفحص دقيق وعميق يتماشى مع المعلومات المقدمة من طرف المكلف.³

وهناك من الباحثين من يعتبر الرقابة الجبائية مرادفا للمراجعة الجبائية، وتعرف هذه الأخيرة بأنها الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة وتعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة من جهة أخرى.

من خلال جل التعريفات السابقة يمكن التوصل إلى تعريف شامل للرقابة الجبائية على أنها وسيلة تسعى من خلالها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين بالضريبة، واكتشاف الأخطاء والانحرافات التي تحول دون تحقيق أهداف الضريبة، والتحرك السريع للقضاء عليها بفعالية تضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية.

¹ لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق في الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة

الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 / 2010، ص. 18.

² بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 2009 - 1999، مذكرة مقدمة لنيل

شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2011 / 2010، ص. 87.

³ بوشري عبد الغني، مرجع سابق، ص. 87.

من خلال التعريفات السابقة للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية الرقابة الجبائية .

الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها ، بقدر ما هي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق جملة من الأهداف، نوجزها في الأسطر التالية¹:

الفرع الأول: اهداف الرقابة الجبائية:

1-الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة ، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة ، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2-الهدف المالي والاقتصادي

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة ، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول و إيرادات أكبر للخزينة العمومية ، و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام ، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد و الجبائية.

3-الهدف الإداري

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها ، و التي تساهم بشكل حيوي و كبير في زيادة الفعالية و الأداء و يمكن تحديدها في النقاط التالية:

¹ منور أوسرير، محمد جمو، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة ، مكتبة الشركة الجزائرية ، الطبعة الأولى ، بوداود

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء ، يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها و تقييم أثارها ، وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك .
- تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي.
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

4-الأهداف الاجتماعية

تتمثل الأهداف الاجتماعية في هدفين رئيسيين هما:

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة ؛
- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل : السرقة والإهمال، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.

الفرع الثاني: أهمية الرقابة الجبائية

- تهدف الى خدمة الإدارة من خلال تحديد الوعاء الضريبي على نحو عملي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنبا الى جنب.
- زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامثال له، وزيادة حصيلة الضريبة، كما تساند النظام الضريبي في تحقيق الأهداف المالية، الاقتصادية والاجتماعية.¹

تحقيق الأهداف المرجوة من عملية المراقبة و التي تعد مهمة للوصول الى دقة النتائج و واقعيتها و من ثم الى الربح الجبائي الحقيقي عن طريق التأكد من صحة ما جاء بدفاتر المكلفين من حسابات و التأكد من سلامتها من حالات الغش الضريبي والتقليل منه.

¹ بن عمارة منصور ، أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية ، مرجع سابق ، ص 27

المبحث الثاني :أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها.

- نعالج في هذا المبحث أسباب وجود الرقابة الجبائية كمطلب أول ، و مبادئ الرقابة الجبائية كمطلب ثان

المطلب الاول : أسباب وجود الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين و الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية و مراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية.

الفرع الأول :حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله.

بما أن المكلف بالضريبة يقوم بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه على شكل تصريحات للإدارة الجبائية، باعتبار أن النظام الجبائي الجزائي نظام تصريحي كغيره من الأنظمة الحديثة وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية ، فحسب المادة 18 من

قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على أنه " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها¹

ومن هنا يتضح أن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الجبائي نظام تصريحي ، ولذلك أوجب المشرع وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات و التأكد من مدى توافقها لما هو موجود في الحقيقة

¹ المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، ، 2022 ، ص 09

الفرع الثاني: محاربة التهرب الضريبي .

يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة، ولقد ازدادت حدة التهرب الضريبي نظرا لضعف الرقابة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية و المادية بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة و توسع نطاقها و صعوبة قياسها ، وما يترتب عنها من آثار مالية و اقتصادية خطيرة تتمثل في حرمان الخزينة من موارد مالية ضخمة، كما ينتج عن هذه الظاهرة آثار اجتماعية و سياسية ، ولذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.¹

المطلب الثاني بمبادئ الرقابة الجبائية .

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله وخاصة التهرب الضريبي بعرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة .ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر مبادئ أساسية² ، التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان وذلك من خلال العمل على ترقية الجبائية ونوعية المواطن، وهذا لتغيير نظرة المواطن إلى الجبائية، وتتضح أخلاقيات المهنة، ولتحقيق ذلك لا بد من إقامة نظام جبائي محكم يتميز بالبساطة والعدالة، فيجب أن تتسم التشريعات بالبساطة والابتعاد عن الغموض والتعقيد، واتسامها بالاستقرار ، والا كانت محل شك من طرف المكلف الذي ما إن يبدأ استيعاب مبادئ القوانين حتى تكون محل تغيير وتعقيد جديدين، ولأن الإدارة الجبائية هي المسؤولة قانونا بتحصيل المستحقات الجبائية فإنه يجب عليها مساندة العصرنة، وذلك بتعديلها من الجانب المادي عن طريق تحديثها وتجهيزها من جهة، ومن جهة أخرى الاهتمام بالجانب البشري عن طريق تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، هذا ما يؤدي إلى إيجاد مكلف واع بدور الضريبة في التنمية ومقتنع بواجباته وغراماته الجبائية.

¹ - سليمان عتير، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،مجلة البديل الاقتصادي

، 2014، ص 49.

² بن عمارة منصور ، أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية ، مرجع سابق ، ص 24

من خلال ما سبق يمكن القول أن الرقابة الجبائية تقوم على مبدأ المسؤولية و المحاسبة والذان يقومان على ما يلي

- إقامة نظام جبائي محكم.

- إرساء قواعد الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة.

- ترقية الإدارة الجبائية.

الفرع الأول: إقامة نظام ضريبي محكم.

يعتبر النظام الضريبي من أساسيات الرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي ، بقدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية.¹ وبطبيعة النظام الجبائي المعقدة وغموض نصوصه ومواده فهذا سبب من أسباب ظهور الغش الضريبي، فكيف يمكن التحكم في نضام جبائي يكون فيه الأعوان المكلفين بالتحصيل جاهلين لمبادئه وكيفيات تطبيقه؟ وذلك من كثرة نصوصه من جهة وتعقيدها من جهة أخرى.

وعليه فيستوجب تعديل وتحديد النظام الجبائي وتحسين جهازه الإداري والذي يعد من المبادئ الهامة التي تعمل على الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، لذلك نجد أن معظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم يتماشى وتحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية صياغة تتسم بالبساطة و الإستقرار والمرونة وفي نفس الوقت لتحقيق أهداف الإصلاحات الاقتصادية، من استقرار مالي ودعم للتنمية بصفة عامة، ومن ثم لا بد من:

● تبسيط وتحسين النظام الجبائي.

● جعل النظام الجبائي عادلا.

أولا :بساطة النظام الجبائي

لقد أجمع المليون أن صياغة القانون الضريبي تلعب دورا رئيسيا في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب¹ . لذلك يجب أن يتوفر في صياغة القانون الضريبي الوضوح التام والابتعاد عن كافة

¹بن عمارة منصور ، أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية ، مرجع سابق ، ص25

النصوص التي تثير اللبس أو الغموض فتترك الباب مفتوحا لتفسيرات واجتهادات عادة ما تؤدي غلى كثرة الثغرات وارتفاع نسبة التهرب الضريبي، كما يجب أن يتوفر في صياغة القانون كافة ما تتطلبه قاعدة اليقين والملاءمة وأن يكفل القانون للممول (المكلف بالضريبة) حقوقه، وللإدارة الضريبية كافة الضمانات اللازمة لربط و تحصيل دين الضريبة. وهذه كلها أمور متصلة بوضوح النصوص التشريعية.¹

وبالتالي لابد من تحديد وتحقيق أهداف مسطرة لتبسيط النظام الجبائي، ويكون ذلك من خلال:

● القيام بتعديلات جديدة هادفة.

● إلغاء التعقيدات ويكون ذلك عن طريق:

- العمل على إيجاد ضرائب بسيطة وسهلة في نصوصها ومعدلاتها، بدلا من تلك الضرائب المعقدة.
- تبسيط أحكام قوانين الضرائب و اجراءات تنفيذها، بالإضافة إلى توضيح الإعفاءات الضريبية، وتحديد غايتها.

ثانيا: عدالة النظام الجبائي.

إن المشرع الجبائي يسعى دوما إلى تحقيق العدالة الجبائية والتي تتحقق عن طريق توزيع العبء الضريبي على كافة الشرائح الاجتماعية إلا انه لا وجود لواجب ضريبي دون جباية عادلة، فلقد اختلف

الفقهاء في تفسير مدلول العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة، وهي ما يطلق عليها بالعدالة في الضريبة. « La justice dans l'impôt »

من ذلك تفسير آدم سميث adam smith للعدالة باعتبارها إحدى قواعد العدالة الأربعة بأنها المساواة في المقدرة التكليفية حيث يساهم كل مكلف في النفقات العامة ومقدار يساره، أي بحسب حجم دخلها الذي يتمتع به تحت حماية الدولة.²

ومن ناحية أخرى يرى أصحاب هذا الاتجاه أن العدالة الضريبية تتناول جميع جوانب الضريبة من أدائها إلى استخدام حصيلتها (أي إنفاقها) بحيث يقوم مضمون العدالة على مفهوم واسع يتخطى

¹ حامد عبد المجيد قرزو، المرسي حجازي، سعيد عبد العزيز عثمان، سميرة إبراهيم أيوب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 151 .

² حامد عبد المجيد قرزو، المرسي حجازي ، مرجع سابق، ص 241

النطاق التقليدي لها .مستهدفا الحد من الاختلافات الاقتصادية والاجتماعية بتقرير توزيع عادل للعبء الضريبي، بحيث تسمى العدالة بواسطة الضريبة فالعدالة الجبائية تعني إذن وجود نظام جبائي يجعل كل مكلف بالضريبة يدفع حسب مقدرته وحسب إرادته أي أن:

-الدخل المساوي يقابله ضرائب مساوية على الدخل.

-النفقات المتساوية يقابلها ضرائب متساوية على النفقات.

-تطبيق التصاعد على الفئات ذات الدخل المرتفعة.

-إعفاء الأحوال المنخفضة (تخفيض العبء، تخفيض معدل الضريبة).¹

الفرع الثاني: إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة.

لكي يتصرف المكلف بالضريبة بإيجابية مراعاة للنظام الجبائي، وبسلبية نحو التهرب الضريبي، وجب على الإدارة توعيته، فكثيرا ما يتم التساؤل، هل يمكن محاربة وبفعالية التهرب والغش الضريبيين وذلك بتشجيع المكلف بدفع ضرائبه، فإحساس المتهرب بخطر قد يترقبه يكون له تأثير تربوي في الجانب الاجتماعي، فيدفعه ذلك إلى عدم المجازفة بمكانته الاجتماعية.

يجب على الإدارة تقديم يد المساعدة للمواطنين والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة ومن واجبها أن تضع في تصرفهم إرشادات إعلامية وكتيبات لشرح بعض الإجراءات الخاصة بالضريبة، وعليه فإن توجيه المكلف بالضريبة تأتي كمرحلة ابتدائية منذ بداية تعامله مع الإدارة الجبائية لأن تصرفه لا يخضع لأي حساب علمي، وإنما يخضع إلى دوافع نفسية، ولذلك وجب إعلام جميع المكلفين بالضريبة بكل تغيرات ومستجدات التشريع الجبائي وعن كل الإجراءات الجبائية كمواقيت التصريح والدفع وكيفية ملئ الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات²، زيادة على الوثائق والمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة، وعلى ضوء ما سبق سنتناول العنصرين التاليين:

● إعلام المكلف بالضريبة.

● تحسين العلاقة بين المكلف وبين الإدارة.

أولا :إعلام المكلف بالضريبة:

¹ يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1984، ص. 44.

² عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص63.

لا شك أن فرص نجاح النظام الضريبي تتضاعف كلما إزدادت درجة الوعي الضريبي لدى الممول، فكلما إزدادت درجة تعليمه إزداد مستواه الثقافي واقتناعه بعدالة الضريبة وأهميتها في تمويل وتنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالنفع على المجتمع ككل.¹

فعلى الإدارة الجبائية بإتباع سياسة رشيدة تعمل على إحداث نوع من الدراسة والمعرفة لدى المكلف بالضريبة ويتم ذلك من خلال

-تجنيد مختلف الوسائل العصرية من أجل الاحتكاك بالمكلف مباشرة وتمثل في:

- الوسائل المرئية التي يتم فيها برمجة موائد مستديرة وحصص فحص للمجال الجبائي.
- وسائل الإعلام والاتصال الأخرى كالوسائل المكتوبة من إشارات دورية تبرز دور الجبائية.
- تنظيم ندوات إعلامية وأبواب مفتوحة على الجبائية والتي يتم فيها تفسير وشرح الإجراءات والغموض الذي يميز بعض النصوص القانونية لإزالة التأويلات المستعصية الفهم، وبذلك يتم تفسير نظرة المكلف اتجاه ارتكاب المخالفات مما يجعله ملتزما بواجباته على الوجه الصحيح ويساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

ثانيا : تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف بالضريبة.

إن التعديلات و التغييرات في الهيكل الإداري تبقى ناقصة الفعالية إذا كان الجو الذي يسود العلاقة بين الإدارة و المكلف بالضريبة مشحونا لذلك و جب أن تكون العلاقة الإنسانية بعيدا عن العداوة والحساسيات، وموجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة سعيا لإرساء القيم المثلى، مع عدالة اجتماعية في إطار ديمقراطي حديث يتماشى مع طموحات الشعوب، بعيدا عن كل تفلسف و البيروقراطية.²

ولعل أن العلاقة السيئة بين المكلف بالضريبة وادارة الضرائب تعود إلى السبب التقليدي، الذي يتمثل في:

-نظرة المكلف إزاء الضريبة على أنها اختلاس للأموال.

-المعاملة الغير لائقة للمكلفين بالضريبة من طرف موظفي الإدارة الجبائية لفقدانهم لمبادئ المعاملات واللباقة والانتصار، تكوينهم على الجانب القانوني والاقتصادي فقط.

¹ حامد عبد المجيد د ارز، وآخرون، مرجع سابق، ص. 242 .

² حامد عبد المجيد د ارز، وآخرون، مرجع سابق، ص. 242 .

وكإجراء ميداني لتحسين وتلطيف هذه العلاقة المكهربة يجب إنشاء مكتب للعلاقات العامة، يقوم بمساعدة المكلفين وارشادهم للتفسيرات الصحيحة لأحكام قوانين الضرائب، والى طرق تحديد حساب قيمتها ومواعيد سدادها.¹

الفرع الثالث : ترقية الإدارة الضريبية .

لقد تبين من خلال دراسة الوضعية الجبائية في كثير من البلدان على أن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة حيث أن تبعة التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما، وانما تقع كذلك على الإدارة الجبائية التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة لمكافحة هذه الظاهرة.² فإن التشريعات والإجراءات المتبعة لتحصيل الموارد العامة لا تتحقق لها الفعالية الحقيقية إذا لم تكن الأداة التنفيذية والمتمثلة في الإدارة الجبائية على مستوى مقبول من الكفاءة والفعالية والتنظيم ، التي من مهامها تحديد الوعاء الضريبي وكذا تحصيله والمراقبة في نفس الوقت.

ولذلك يرجع بعض فقهاء الجبائية، مشكلة الغش والتهرب الضريبيين أنه عندما يستشعر الممول بجو البذخ والتبذير و الإسراف في الإدارة الضريبية سوف يثير حفيظته ويفقده الثقة ز لإحترام لسياسة الحكومة، الأمر الذي يدفعه إلى محاولة الغش والتهرب من دفع الضريبة إيماناً منه بسوء استخدام حصيلتها.

ومن ثم لا بد القيام بإصلاحات وتعديلات تؤدي إلى تحسين وترقية الجهاز الإداري لكي يتحقق ذلك على أحسن وجه، ووجب تزويد هذه الإدارة بكل الوسائل المادية والبشرية المؤهلة والتي يمكنها من سد الفراغ الداخلي الذي تعاني منه.

أولاً : الإمكانيات البشرية.

يعد توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة من أهم العناصر التي يجب أن تتوفر لضمان نجاح السياسة الجبائية.

فعلى الإدارة الضريبية اختيار أكفأ الموظفين وتدريبهم واعدادهم لممارسة أعمالهم المتخصصة وأن تسعى إلى تحسين أوضاع العاملين بها ماديا واجتماعيا لكسب ولائهم واخلاصهم للعمل ورفع

¹ يونس أحمد البطريق، وآخرون، مرجع سابق، ص. 163 .

² عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1994 ، . 226

روحهم المعنوية وتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي تعرض عليهم من بعض الممولين ذوي النفوس الضعيفة وحتى لا ينعكس سوء أوضاعهم المادية والمعنوية على معاملاتهم مع ممولي الضرائب. وهذا حتى يتمكنوا من ممارسة مهامهم التخصصية بكل الإحترافية وموضوعية.¹

ثانيا : الإمكانيات المادية.

إن إعطاء الأهمية للوسائل البشرية مع إغفال الوسائل المادية يعتبر عائقا أمام رفع مستوى فعالية الإدارة الجبائية التي تختلف نشاطاتها وتنوع أدوارها، فعلى الإدارة الضريبية ألا تبخل في اعتماد المخصصات الكافية للإنفاق على التجهيزات وأساليب رفع الكفاءة الإنتاجية بالإدارة الضريبية وأن تسعى إلى توفير كافة الإمكانيات اللازمة لتهيئة الجو الملائم للعمل المنتج.

تلك إذا بعض المبادئ التي يجب أن تتوفر لقيام الإدارة الجبائية بعملها على أتم وجه، وتكوين علاقة ثقة بين الإدارة الجبائية والممول (المكلف بالضريبة) وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة والتي هي الحفاظ على مداخيل الخزينة العمومية من جهة، ومن جهة أخرى يستوجب تطبيق أشكال أخرى من الرقابة.

¹ حامد عبد المجيد د ارز، وآخرون، مرجع سابق، ص. 161 .

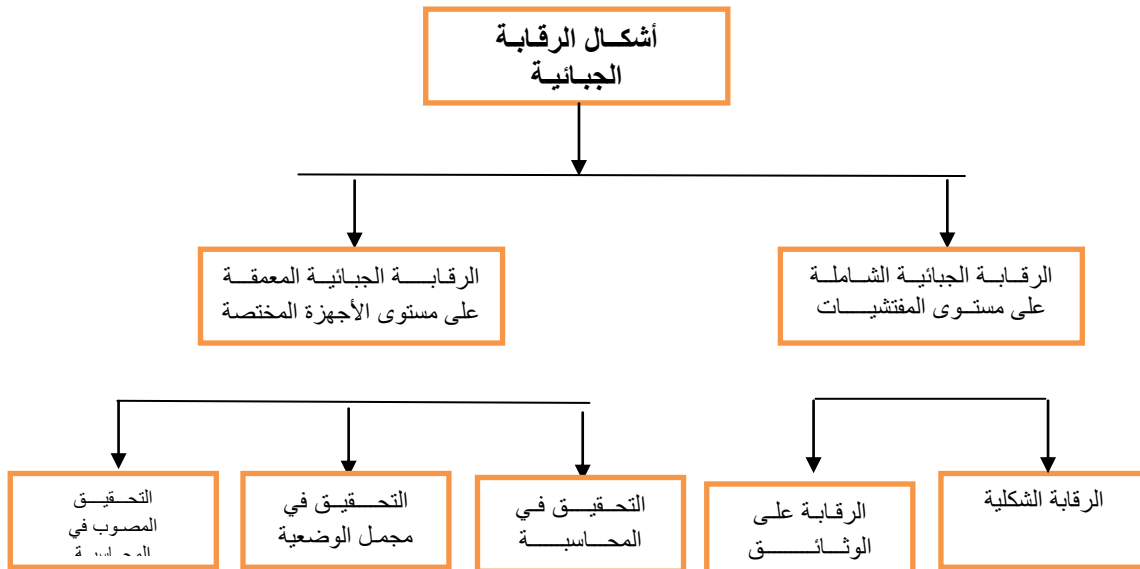
الفصل الثاني

الآليات القانونية للرقابة الجبائية

المبحث الأول: أشكال الرقابة الجبائية:

إن طبيعة النظام الضريبي الجزائري التصريحي تجعله يعتمد على الرقابة الجبائية كوسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية، والتي تلحق أضرار جسيمة بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي إحتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، لتتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب، أو على مستوى المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والتي تسمى بالرقابة الجبائية المعمقة والمسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال، أما الشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية وفقاً للنظام الضريبي الجزائري.

الشكل رقم 1-2



المطلب الأول: الرقابة العامة أو الشاملة:

تتم الرقابة العامة (الشاملة) على المستوى الداخلي لإدارة الضرائب، وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق¹، حيث يقوم العون المحقق بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب. هذا النوع من الرقابة ينجز من غير

¹ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 36

تنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب وتتم بمكتب المراقبة على مستوى ملف المكلف بالضريبة وتتم الرقابة على شكل فحص تمهيدي يهدف إلى إجراء مقارنة بين ما هو مصرّح به وما يجب أن يصرّح به في التصريحات الضريبية للمكّلفين من أجل كشف النقائص والأخطاء المدوّنة عن قصد أو غير قصد من طرف المكّلفين بالضريبة التي تؤثر سلّبا على خزينة الدولة، كما تهدف أيضاً إلى مراقبة المصالح الضريبية الداخلية بالسهر على حمايتها من الرشوة وما شابه، ذلك من تساهل مع ملفات المكّلفين، إلّا أن أهمية هذه الرقابة يمكن أن تتغير وتتسع، لهذا نَميّز عامة ما بين ما يسمّى بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، أما الرقابة الشكلية فتتمثل فيما يلي:

الفرع الأول: الرقابة الشكلية *Le contrôle formel* :

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكّلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكّلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات و تلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية ودون أن يؤدي ذلك إلى الشك في مصداقية تصريحات المكّلف الخاضع للضريبة¹.

يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويتم القيام بها كل سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى، وتشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى: التأكد من هوية المكّلف بالضريبة وعنوانه، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي وفق ما يلي:

أولاً: الملف الإداري للمكّلف: يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السّجل التجاري بطاقة الهوية شهادة الإقامة شهادة التصريح بالوجود البطاقة الإحصائية فضلاً عن كلّ مراسلات المكّلف.

ثانياً: نشاط المكّلف: يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية الخاصة بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

¹ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 37

ثالثاً: الأخطاء المادية: يتم تصحيحها من خلال التأكد من أن إيداع التصريجات الشهرية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضاً من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريجات، وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، فضلاً على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، وأن كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها، دون تصحيح ما صرح به المكلف.

أما حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريجات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات والتوضيحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في اجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد، بهدف تقديم الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريجات سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق، أي أن الرقابة الأولى تعتبر تمهيداً للرقابة الجبائية الموالية .

الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق:

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق التي تحكم على مستوى مفتشيات الضرائب، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريجات الجبائية المكتتة من طرف المكلفين، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بجوزة الإدارة الجبائية، انطلاقاً من ملفاتهم الخاصة والتي تحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين.¹ إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.
 - معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.
 - مراقبة مصداقية التصريجات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.
 - إعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعمّقة.
- في حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمّة من طرف المراقب يحق له أن يطلب بعض المعلومات التبريرات من طرف المكلفين بالضرورية ويتم ذلك على مرحلتين هما:
- أولاً: طلب المعلومات**

¹ عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع القانون العام، تخصص تحويلات الدولة، جامعة مولود معمري تيزي وزو، كلية الحقوق، 2005.

بموجب المهام والامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق، يمكنه أن يطلب من المكلف إمداده ببعض المعلومات حول نقاط وأمور احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين.

وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب فإنه لا يُلزم بأي عقوبة، لكونها لا تعرقل سير الإجراء، وما على الإدارة سوى إعادة إرسال طلب كتابي آخر يطلب فيه التوضيحات.

ثانياً: طلب التبريرات والتوضيحات:

حسب المادة 19¹ : " من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري " فإنه المكلف بالضريبة عندما يرفض الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تمّ تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعيّن " عليه (المفتش) أن يعيد طلبه كتابياً¹ و هذا ما يضمن طابع الإلزامية أكثر، وفي هذه الحالة يُصبح المكلف بالضريبة ملزماً بالردّ على استفسار المفتش وذلك في آجال لا يقل عن 30 يجب أن تبيّن الطلبات الكتابية بشكل : « يوم، حسب نفس المادة حيث جاء فيها صريح النقاط التي ارها المفتش ضرورة للحصول على التوضيحات أو التبريرات، وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدّة لا يمكن أن تقل عن 30 يوماً." وللإدارة الجبائية أن تطلب من المكلف بالضريبة استكمال إجابته في أجل 30 يوم في حال ما إذا كانت إجابته الأولى غير كاملة.

1- -طلب التوضيحات: ويمكن أن تشمل أي عنصر من عناصر تصريح المكلف بالضريبة، وغالباً ما تتبع من وجود خلل أو نقص لوحظ من قبل السلطات الضريبية.

2- طلب التبريرات : ويمكن أن تشمل كل عنصر خاص بإنشاء الضريبة على الدخل، الوضعية الضريبية للمكلف بالضريبة ، فالمكلف مطالب بتقديم التبريرات لإدارة الضريبة حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات وبين ما حصلت عليه الإدارة الضريبية، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أنّ ما هو مصرّح به من أرقام صحيحة ودقيقة، أكثر محدودية من طلب التوضيحات، فطلب التبريرات تطلب من المكلف بالضريبة معلومات محدّدة خاصة ودقيقة.

¹ المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، 2022 ، معدلة بموجب المواد 36 ق.م 2009 / و 40 ق.م 2018 / و 49 ق.م 2021 .

وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق، لذلك يلجأ إلى الرقابة الخارجية، ومنه نستخلص في الأخير أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين الغير أمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد أيضاً في اختيار الملفات التي تشكل موضوعاً للرقابة المعمّقة.

المطلب الثاني: الرقابة المعمّقة

خلافاً للرقابة الجبائية الشاملة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمّقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحّة ونزاهة التصريحات المكتتبه، وهذا ل 4 سنوات لم يمسهما التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي.

كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق لمحتوى الملف الجبائي أما من حيث الرقابة على الوثائق وجود نقائص، عدم وجود نقائص، تجاوزات وإغفالات خطيرة، صعوبة تحديد الضرر الجبائي، اكتشاف تهرب ضريبي، نقائص مستخرجة، فوارق مكتشفة، يحفظ الملف في مكانه، اقتراح تقديم الملف الجبائي، على الرقابة الجبائية المعمّقة طلب معلومات وتوضيحات من أجل التسوية الجبائية.

المعايير المعتمدة في حالة الملف الجبائي على الرقابة المعمّقة، عديدة أهمها التصريح بالعجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة واضحة بوجود تلاعبات وتجاوزات تم الكشف عنها عن طريق الرقابة الشاملة للفصل فيها، أما الأعوان المكلفين بهذه المهمة يجب أن لا تقل رتبهم عن مفتش ضرائب، كما يتم الانتقال إلى مكان مازولة نشاط المكلف لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحّة ونزاهة التصريحات المقدمة، وتتمثل الرقابة الجبائية المعمّقة في:

-التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة.

-التحقيق المصوب في المحاسبة

-التحقيق العمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

الفرع الأول: التحقيق المحاسبي

-يقوم التحقيق المحاسبي على كل الشركات الصناعية، التجارية والحرفية الفلاحية إضافة للمهن الحرة.¹

أولاً: تعريف التحقيق المحاسبي

يعني التحقيق في المحاسبة مجموع العمليات ال ارمية إلى مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.²

مجموعة العمليات التي يستهدف منها : « ويعني التحقيق في المحاسبة كذلك أنه مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر الجبائية الواجبة قانوناً)،³ والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها وعليه فالتحقيق في المحاسبة يهدف إلى التأكد من صحة وصدق التصريجات المكتتبه بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية، لذلك يتبين للذين يعينهم الفحص المحاسبي الالتزام بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القان ون الجبائي والتجاري ، فبغياب هذه الوثائق والملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معني.

ثانياً: شروط التحقيق المحاسبي

وضع المشرع الجبائي الجزائري جملة من الشروط التي يجب م ا رعائها واحت ا رمها قبل وخلال إجراء هذا النوع من التحقيق ويمكن تلخيصها في العناصر التالية:

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابياً وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إق ا ررها قانونياً من طرف المصلحة.

¹ المادة : 20 الفقرة 1 معدلة بموجب المواد 37 ق.م 2009 / و 31 ق.م 2012 / و 10 ق.م . 2013 / و 23 ق.م . 2016 / و 43 ق.م 2017 / و 15 ق م 2019 / و 50 ق.م 2021 / .

² المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2013 ، ص. 13

³ العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية حالة الجزائر مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع :مالية- ومحاسبة، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس، المدينة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أكتوبر 2008

لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لبعض المعلومات. إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة كل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية. يمكن أن تتم عملية التحقيق، إما في عين المكان باستعمال تجهيز المكلف بالضريبة أو على مستوى المصلحة بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة.

في هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي.

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق للتحضير، مدّة 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

يجب أن يبيّن الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخّل والفترة التي يتم التحقيق فيها، والحقوق والضرائب والرّسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها وأن يشترط صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة. في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بذلك.

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة للعناصر الطبيعية للاستغلال، أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية، يسلم الإشعار بالتحقيق عند بدايته.

لا يمكن فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع، إلا بعد 10 أيام من تاريخ استلام الإشعار.¹ لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدّة التحقيق في عين المكان، فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من 3 أشهر فيما يخص:

¹ المادة : 20 / 6 معدلة بموجب المواد 37 ق.م 2009 / و 31 ق.م 2012 / و 10 ق.م . 2013 / و 23 ق.م . 2016 / و 43 ق.م 2017 / و 15 ق م 2019 / و 50 ق.م 2021 / .

مؤسسات تأدية الخدمات التي لا يتعدى رقم أعمالها السنوي 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، او لمؤسسات الأخرى التي لا يتعدى رقم أعمالها السنوي 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، ويمتد إلى 6 أشهر بالنسبة للشركات المذكورة أعلاه على التوالي إذا كان رقم أعمالهم السنوي على التوالي 5.000.000 و 10.000.000 دج. ولا يجب أن يتجاوز 9 أشهر في جميع الحالات الأخرى.

يجب معاينة نهاية عملية التحقق في عين المكان عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيرة وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير.

تمدد مهلة التحقيق في عين المكان في حالة وجود شبهة لعملية التحويل غير المباشرة في الأرباح. لا يحتج بمدّة المراقبة أمام الإدارة لدراسة الملاحظات والعرض التي قدمها المكلف بعد نهاية التحقيق في عين المكان، وعليه لا تطبق المدّة المحددة في حالة اكتشاف مناوأة تدليسية مثبتة قانوناً أو في حالة تقديم المكلف لمعلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق أو لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير، منصوص عليها في المادة 19 عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة للضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناوأة تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكأة بالنسبة لنفس الضرائب والرّسوم وبالنسبة لنفس الفترة.

يثبت عدم تقديم المحاسبة بمحضر يدعى المكلف بالضريبة للتوقيع عليه حضورياً كما يكون موضع إعداء يدعي من خلاله المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن 8 أيام، كما يذكر الرّفص المحتمل للتوقيع على المحضر.¹

الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة

التحقيق المصوب في المحاسبة هو شكل من أشكال الرقابة الجبائية المعمقة التي تم استحداثها مؤخراً ر ضمن قانون المالية لسنة 2008، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادية من حيث الإجراءات.

¹ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

أولاً: تعريف التحقيق المصوب في المحاسبة: هو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو مجموعة العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.¹ ويتم كذلك هذا التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.²

ثانياً: شروط التحقيق المصوب في المحاسبة

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحتمالها، وهي كما يلي:

يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.

لا يطلب من المكلفين بالضريبة أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم.

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقاً. لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبتها، على أن يستفيد من أجل أدني للتحضير، مدته (10 أيام)، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة للخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص. 19

² قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20 مكرّر. 1

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدّة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيرها، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذه الأخيرة. وتمتد مهلة التحقيق في عين المكان بأجل ممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرراً 1، من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشرة للأرباح¹.

يتمتع المكلف بالضريبة في أجل 30 يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم.

إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب².

الفرع الثالث: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة VASFE

La vérification approfondie de situation fiscale Ensemble

تم إنشاؤه بموجب قانون المالية لسنة 1992 وفقاً للمادة 131 مكرراً من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أولاً: تعريف التحقيق المعمق بمجمل الوضعية الجبائية الشاملة

عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المعمّقة خارج الجزائر فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية³

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20 مكرراً 1

² قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20

³ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 25

فيمكن 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 أو لا، أو عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، والخدمة المالية والحالة المالية والعناصر المكوّنة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، كما يمكن القيام بهذا التحقق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائياً وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة.¹

ثانياً: شروط التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية الشاملة

ولقد وضع المشرع الجبائي جملة من الشروط الواجب احتارمها خلال القيام بهذا النوع من التحقيق، وتمثل في:

لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلان المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً من خلال إرسال أو تسليم له إشعار بالتحقيق مع إشعار بالاستلام، مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، ومنحه أجلاً أدنى للتحضير يقدر بـ 15 يوماً ابتداءً من تاريخ الاستلام.

يجب أن يذكر في الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وان يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.

- تحت طائلة البطلان لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقييم.

وتمتد هذه الفترة بأجل يمنح، عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة وبناءً على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخل الأرصدة من الخارج، كما تمتد هذه الفترة ب

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 21، فقرة 1.

30 يوماً وبالأجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في الآجال المحددة 30 (يوماً)، ابتداء من تاريخ طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج. تمتد مدة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي. عند الانتهاء من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية، بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.¹

الفرع الرابع: أشكال أخرى من الرقابة الجبائية:

على غرار أشكال الرقابة الجبائية التي تطرقنا إليها وهي:

-التحقيق المحاسبي V.C

-التحقيق المصوب في المحاسبة V . C . P

-والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة VASFE

توجد أشكال أخرى من الرقابة الجبائية، ونذكر منها:

أولاً: الرقابة عن طريق الفرق المختلطة:

تم إنشاء هذه الفرق بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97 - 290 ، المؤرخ في جويلية 1997 ،² وتتم من خلال التنسيق ومشاركة ثلاث إدارات، وهي الضرائب، الجمارك والتجارة، ويهدف إلى مراقبة مدى احتزام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية ومراقبة المداخل وخاصة فيما يتعلق بالواردات، وتوسعى الدّولة الجزائرية إلى تطوير هذا النوع من الرقابة من خلال تكثيف جهود التنسيق بين الهيئات والمؤسسات المختلفة وذلك نظراً لما تحققه من تسويات ومبالغ مسترجعة.

¹ قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق المادة 21 فقرة. 1

² المرسوم التنفيذي رقم 97 - 290 ، المؤرخ في 27 يوليو سنة 1997 ، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والورق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية و وزارة التجارة وتنظيمها، الجريدة الرسمية عدد 50 ، الصادرة يوم الأربعاء 30 يوليو سنة. 1997

ثانيا : الرقابة على المعاملات العقارية CEV *contrôle des évaluations*

تقوم هذه الرقابة على أساس تقويم أسعار المعاملات العقارية ويخص م ا رقبة المداخل التي تنهرب من الضريبة على حقوق التسجيل من خلال م ا رجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح ببيعها أو شرائها أو التنازل عنها سواء كانت مبنية أو غير مبنية أو مداخل عقارية، حيث أصبحت المداخل والممتلكات العقارية أكثر الطرق إتباعاً لتهرب الأموال وتبييضها عن طريق أسعار وهمية وخيالية وللحد من ذلك اعتمدت الإدارة الجبائية معايير تنظيمية في إعادة تقويم المعاملات العقارية من أجل استفتاء الحقوق المترتبة عليها.¹

ثالثا : التلبس الجبائي : تم استحداثه ضمن المادة 7 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 فبغض النظر عن كل الأحكام المتعلقة بالمراقبة ولتحقيق الجبائي، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمكلفين قانوناً، عند ملاحظته لمخالفات خطيرة أو في ظروف يمكن أن تشكل تهديداً لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية،

تحرير محضر التلبس الجبائي ضدّ المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام

القانون العام والأنظمة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي.

يعتبر التلبس الجبائي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص.

يسمح هذا الإعسار للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة، كما يسمح للإدارة بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالي والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

يشترط لتطبيق إجراء التلبس الجبائي تحت طائلة بطلان الإجراء، الموافقة المسبقة من الإدارة المركزية.

يوقع محضر التلبس الجبائي وفق النموذج الذي تعده الإدارة، من قبل عون الإدارة الجبائية ويصادق على التوقيع المكلف بالضريبة صاحب المخالفة. وفي حالة رفض التوقيع يُذكر ذلك في

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20 مكرّر 3، فقرة. 1

المحضر وتحتفظ إدارة الضرائب بالمحضر الأصلي، وتسلم نسخة منه إلى المكلف بالضريبة المعنى الذي حرّر بشأنه المحضر¹.

وتترتب على إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي واجراءات المراقبة وحق الإستيراد لاسيما:

- إمكانية إعداد الحجر التحفظي من طرف الإدارة.
- استثناء حق الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية.
- إمكانية تجديد عملية التخفيف المحاسبي المنتهية.
- إمكانية تمديد آجال التخفيف في عين المكان.
- تمديد في أجل التقادم بسنتين.
- استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدّر ب % 20 وجدول الدّفع بالتقسيط.
- تطبيق الغرامة المنصوص عليها في المادة 194 مكرّر 1 من (ق.ض.م.ر.م).
- التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

إلا أنّه يمكن للمكلف بالضريبة الذي كان موضوع التلبس الجبائي اللجوء إلى الهيئة القضائية الإدارية المختصة عند استلام محضر التلبس طبقاً للإجراءات المعمول بها.²

المبحث الأول: هياكل ووسائل الرقابة الجبائية.

المطلب الاول: الهياكل.

الفرع الأول: هياكل البحث والتفتيش: إن البحث عن المعلومات الجبائية تسمح بالحصول على معرفة جيدة وأكثر أهمية للاتجاهات الغش والتهرب الضريبي والأساليب المستخدمة، ففي هذا الصدد فهي لا تمثل فقط نشاط مدعم للرقابة الجبائية ولكن تضمن توجيه البرامج المختارة واختبارات المعالجة. فالهياكل المسيرة ضمن هذه المهمة هي:

¹ المرسوم التنفيذي رقم 290 - 97 ، المؤرخ في 27 يوليو سنة 1997 ، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والورق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية و وزارة التجارة وتنظيمها، الجريدة الرسمية عدد 50 ، الصادرة يوم الأربعاء 30 يوليو سنة 1997

² الماد 20 مكرّر 3 ، فقرة 32 - 1 ، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

- مفتشية الضرائب كمصلحة قاعدية تسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة وتصريحاتهم وهي تقوم بعملية الرقابة شهريا وسنوياً؛
- مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- الفرق المختلطة (إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة) وتنفيذ برامج مسطرة من طرف اللجنة التنفيذية للرقابة المختلطة تضم أعوان الضرائب، أعوان التجارة، أعوان الجمارك التي تلزم بالتفتيش لإثبات النقص في تطبيق واحترام تشريعات الإدارات الثلاث؛
- مكتب الأبحاث والتحقيق التي تقوم بصياغة وتطبيق وضمانات اختبار عمليات التحقيق والأبحاث¹.

الفرع الثاني: الهياكل المكلفة بالرقابة:

إن الرقابة الجبائية خاضعة لهياكل تختلف كفاءتها حسب تعقد الدفاتر المراجعة وتوسع عمليات الرقابة الواجب القيام بها. كما أن الرقابة الكلية أو الفردية تتوقف على مهارة مفتشيات الضرائب الخاضعين لمحيطهم الإقليمي.

المطلب الثاني: وسائل الرقابة الجبائية

الفرع الاول : الوسائل البشرية.

إن وجود الموظفين المتخصصين بالرقابة الجبائية مقسمة بين الهياكل المختلفة حسب المعايير التالية وهي:²

- كثافة النشاط الاقتصادي على الإقليم الضريبي.
- أهمية المحيط باعتباره زاوية ضريبية؛
- موظفين مكلفين بالبحث عن المعلومات الضريبية؛

¹ بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 17.

² بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 18.

- موظفين مكلفين بالمراجعة المحاسبية؛
 - موظفون متخصصون في الرقابة المختلطة.
- إضافة إلى ذلك وكما ذكرنا أن العون يمثل الوسيلة القاعدية لتنفيذ نشاطات الإدارة عن طريق المراقبة وكذا يمثل العنصر المحدد في تحديد الأهداف الكمية لذلك لابد من توفر شروط استثنائية مطلوبة في تحديد الأهداف الكمية لذلك لابد من توفر شروط استثنائية مطلوبة في الرقابة الجبائية وهي:

- كفاءة مختصة ومؤكدة؛
 - التمتع بسلوك حضاري؛
 - أن يكون ذو أقدمية على الأقل 3 سنوات في الميدان.
- وقد وجه التوظيف خلال العامين الآخريين إلى أصحاب الشهادات والمتخرجين من المدرسة الوطنية للضرائب ومن المعهد الجزائري التونسي للاقتصاد الجمركي والضريبي.

الفرع الثاني : الوسائل الإعلامية:

لقد أنشأت الإدارة العامة للضرائب مخطط إعلامي جديد موجه يضم جميع هياكل الإدارة الضريبية ويقوم على تعميم كل نشاطاتها، في هذا الإطار التجديد الضريبي للمكلفين بالضريبة تشكل عنصر أساسي فيما يتعلق بالرقابة الجبائية فإن تطبيقها كما يلي:

- تثبت مجموع الملفات الوطنية الخاصة بالمكلفين بالضريبة؛
- الإستعمال الإجباري المحدد الضريبي في عمليات الاستيراد وعند تحرير الفواتير؛
- تمرکز وإجراء تقاطع للمعلومات المتعلقة بالنشاطات الخاصة بمصادر المداخيل وما يملكه المدين؛

- تسيير الملفات الوطنية للمحتاجين.

المطلب الثاني: الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية.**الفرع الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية**

تحتاج الإدارة الجبائية إلى سند قانوني يحمي جميع التصرفات التي يمارسها الأعوان، من خلال تأدية واجبهم وإلى تقديم ضمانات تحافظ بموجبها على حقوق المكلف، وتحميه من كل تصرف غير شرعي قد يسلكه الأعوان عند القيام بمهمة التفتيش أو التدخل، من تعسف في استعمال الحق أو الضغط أو التهديد، وعليه وضعت الإدارة الجبائية من خلال التشريعات الجبائية مجموعة من النصوص التي تظفي بواسطتها الشرعية على استعمال حقوقها التالية:¹

- حق الاطلاع؛
- حق الرقابة؛
- حق استدراك الأخطاء الادارية.

كما منحت من خلال ذلك ضمانات للمكلف بالضريبة، حتى يتسنى له معرفة جميع حقوقه وواجباته تجاه الإدارة الجبائية.

أولاً: حق الاطلاع.

تنص المواد من 45 إلى 61 من ق.إ.ج على مجالات حق الاطلاع لمصالح الرقابة الجبائية، من خلال طلب المعلومات من الإدارات المعنية ومصالح الضمان الاجتماعي، والمؤسسات الخاصة، والبنوك، وذلك من غير المساس بالسري المهني لهذه المؤسسات.

ونظراً لاحتمال رفض المكلف بالضريبة لحق الاطلاع المحول لأعوان الإدارة الجبائية بوضعه لعراقيل أمام تأديتهم لوظائفهم، فإن المشرع قد فرض في هذا الإطار عقوبات تتمثل في فرض غرامات مالية محددة بموجب المواد 63 و64 من ق.إ.ج.

ثانياً: حق الرقابة.

¹ ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مرجع سبق ذكره، ص 48.

لا تكتفي الرقابة الجبائية بالاطلاع, بل تقوم بمجموعة من الإجراءات والعمليات التي من شأنها إثبات صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة, وإجراء مقارنات بعناصر وبيانات أخرى وتكون في شكل صورتين هما:

- يطلب تبريرات وتوضيحات من المكلف بالضريبة، وتبدأ هذه العملية داخل مكتب مصالح الضرائب حسب نص المادة 18 و 19 من ق.إ.ج؛
- تقوم بإجراءات التحقيق المحاسبي والجبائي طبقاً لنص المادة 20 و 21 من نفس القانون، وتتم هذه العملية خارج مكتب مصالح الرقابة الجبائية.

ثالثاً : حق استدراك الأخطاء:

يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة، بأربع (4) سنوات, إلا في حالة وجود مناورات تدليسية , وهذا بالنسبة لما يأتي :¹

- تأسيس الضرائب و الرسوم، و تحصيلها؛
- القيام بأعمال الرقابة ؛
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات الطابع الجبائي .

رابعاً : الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

هي مجموعة من النصوص والتوصيات ترمي إلى المحافظة على حقوق المكلف بالضريبة، وذلك من خلال:

- الحق في الاستعانة بوكيل أو بمستشار: من اختياره، خلال القيام بعمليات التحقيق من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق بعين المكان . (طبقاً للمواد 4-20 و 5-20 من ق، إ، ج)²؛

¹ المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2010، ص 30.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، منشورات 2013، ص 23. بتصرف.

- عدم تجديد التحقيق المحاسبي: إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، وفيما عدا الحالات التي أستعمل فيها المكلف بالضريبة طرقاً تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر، بخصوص نفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس المادة (المادة 20-8 من ق، إ، ج).

- تحديد مدة التحقيق بعين المكان:

● التحقيق المصوب في المحاسبة: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب للمحاسبة في عين المكان، في الدفاتر أو الوثائق أكثر من شهرين، وهذا (طبقاً للمادة 20 مكرر 4 من ق، إ، ج)؛

● التحقيق في المحاسبة: لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية أجلاً محددة. هذه الأخيرة محددة طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً وطبيعة نشاط المؤسسة. (طبقاً للمادة 20-5 من ق، إ، ج).

- تقديم ميثاق (une charte) للمكلف بالضريبة يبين له جميع الحقوق المذكورة في هذا المطلب، مع أكثر دقة.

من غير جميع أو بعض هذه الضمانات، تكون الرقابة غير مقبولة شكلاً، يستطيع المكلف أن يطالب بإلغاء نتائجها، لكون المحقق لم يحترم الطريقة أو الإجراءات المضادة.

الفرع الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

أولاً: فتح الملف الجبائي:

● فتح ملف جبائي عن طريق التصريح بالنشاط

الكل يعلم أن لكل شخص طبيعي الحق في اكتساب صفة التاجر بمراعاة أحكام المواد

من 1 إلى 8 من القانون التجاري، غير أن هذا يجب أن يمر بمراحل هي:

أ- التصريح بالوجود:

على كل شخص طبيعي أو معنوي وفي خلال الثلاثين (30) يوما، الأولى في بداية النشاط، التقدم إلى مصلحة الضرائب المختصة إقليميا - أي المفتشية التي تغطي مقر النشاط الممارس - من أجل طلب بالصریح بالوجود مطابقا لنموذج تقدمه الإدارة وذلك بموجب المواد (183)¹ و (51)² من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الرسم على رقم الأعمال، هذا بالنسبة للنشاط الممارس خارج مقر السكن أو الذي يحتاج إلى مقر، أما بالنسبة للنشاطات الأخرى مثل النقل والتجارة المتنقلة، فمكان التصريح هو بالمفتشية التابعة لمقر سكن المكلف بالضريبة.

ب- معاينة المكان:

يخرج إلى مكان النشاط عونان من إدارة الضرائب لمعاينة تطابق النشاط مع مكان ومساحة المحل، والوثائق المقدمة لأجل ذلك، وتكون الموافقة بذلك بتقديم وثيقة الوضعية الجبائية، ممضاة من طرف رئيس مفتشية الضرائب المختصة إقليميا.

ج- بداية اکتتاب التصريحات:

بعد حصوله على شهادة الوضعية الجبائية، يفتح الملف الجبائي لدى مفتشية الضرائب باسم الشخص الطبيعي أو المعنوي ابتداء من تاريخ استلامه لهذه الشهادة، وعندها يحق للإدارة الجبائية مطالبته بجميع التصريحات، حتى ولو لم يبدأ الممارسة الفعلية للنشاط.

● فتح الملف الجبائي تلقائيا.

حتى لا تكون النشاطات التجارية التي تعود بربح أو بصفة دائمة ومتكررة تنشط دونما المرور بالمفتشية المختصة إقليميا، حولت الإدارة الجبائية لنفسها حق فتح الملف الجبائي بصفة تلقائية

¹ المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2013، ص 93. معدلة بموجب المادة 14 من ق.م سنة 2007.

2 المادة 51 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2010.

بموجب المادة 51 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، عند الحالات التالية:¹

- أ- القيام بعملية الإحصاء: عندما تقوم الإدارة الجبائية بالإحصاء السنوي للنشاطات، يتضح وجود بعض النشاطات غير المسجلة لدى المصالح الجبائية، تسجيل المعلومات الخاصة بالنشاط الممارس وصاحبه من طرف أعوان الإدارة الجبائية، ليتم بعد ذلك فتح ملف جبائي بصفة تلقائية؛
 - ب- ورود معلومات عن النشاطات : ترد المعلومات عن طريق الإبلاغ من طرف المكلفين، أو من بعض السكان أو حتى الزبائن أو موظفي الإدارة المالية، فترسل مصلحة المفتشية أعوانها للقيام بالتحقق من ذلك، وبالتالي، فتح ملف جبائي للنشاط باسم صاحبه بصفة تلقائية؛
 - ج- العمليات الظرفية: المشروبات والبوظة (في فتح الصيف) وكذا الحلويات في (شهر رمضان)، غالبا ما تمارس هذه النشاطات دون تصريح، كما توجد نشاطات أخرى في مناسبات يوم العيد مثل: بيع الحلويات واللعب والمأكولات الخفيفة، وكذا في فترة نهاية السنة، وفي فترة الدخول المدرسي بيع الأدوات المدرسية...إلخ.
- هذه النشاطات غالبا ما تفتح الملفات الخاصة بها تلقائيا، كما تقفل في نهاية الفترة.²

²⁻¹ ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مرجع ذكر اسمه ، ص 16.

خاتمة

من خلال ما سبق عرضه يتضح لنا أن الرقابة الجبائية وسيلة فعالة في يد إدارة الضريبة نستعملها للتأكد من مدى احترام وإلتزام الخاضعين للضرائب لإلتزاماتهم الجبائية المحددة قانونا. وكذلك من أجل حماية مصالح الخزينة العمومية من التهرب والغش الجبائيين. فقد لاحظنا أن المشرع الجزائري إنتهج النظام التصريحي، و إعتبر كل تصريحات الخاضعين للضريبة

مقبولة حتى يثبت العكس بواسطة الرقابة الجبائية التي لها مميزات عن باقي الرقابات، والتي لها أسبابها ومبادئها.

كما أن المشرع سطر إطارا قانونيا يبين فيه حقوق الخاضعين للضرائب وواجباتهم وكذا إمتيازات الإدارة الجبائية في البحث عن المعلومة الجبائية الحقيقية.

ومن أجل الممارسة الجيدة لها أوجد لها هيئات وهيكل تقوم بها، وحاول تطويرها بإستحداث هيئات جديدة حتى تتماشى مع التطورات الحاصلة في عالم المال والأعمال.

كما لاحظنا أن الرقابة الجبائية في الجزائر لها أشكال وأنواع تختلف بإختلاف الضريبة وكذا بإختلاف متطلبات الرقابة في ذاتها.

فهذه الأشكال الرقابية مختلفة في مفهومها واختصاصها وإجراءاتها من برمجة الملفات المقترحة إلى غاية إستخراج سندات التحصيل.

كما أولى المشرع الجزائري في قانون المالية لسنة 2021 أهمية بالغة للإجراءات بعض الرقابات منها الرقابة على المعاملات فضبطها في قانون الإجراءات الجبائية، و وسع حقوق المكلف بالضريبة فيه وبذلك فقد راح يساير التطورات المختلفة و إستمر في التعديلات التي تزيح العوائق الملاحظة في الميدان، من خلال تطبيق القوانين الجبائية.

ومن أهم النتائج التي توصلنا إليها من خلال معالجتنا لموضوع الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري :

1- إن الرقابة الجبائية تقوم على مبدأ المسؤولية والمحاسبة كون أنه للمكلف حرية التصريح

الضريبي

2- وجود بعض العوامل التي تقف دون تحقيق النجاعة المطلوبة للرقابة الجبائية والمتمثلة في:

أ-عوامل مرتبطة بإرادة تأسيس الفعل الرقابي على مستوى الدولة التي لم تؤسس لثقافة الرقابة أو المحاسبة بصورة واضحة ودقيقة ومتكاملة ومستمرة على المال العام، وإن دل هذا على شيء فإنما يدل على الاختلال في وظيفة الدولة المتدخلة لغرض تعبئة الموارد العامة للدولة وترشيدها.

ب- عوامل مرتبطة بظروف المحيط العام المتسم بالاقتصاد الموازي والفساد الإداري. التي ساعدت على حدوث المنافسة غير الشريفة .

ج-انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى كثير من المؤسسات والأفراد مما يصعب من اتحاد السياسات الضريبية الملائمة .

ومن خلال هاته النتائج و معالجتها و التمعن فيها ارتأينا طرح التوصيات التالية :

• صياغة قوانين واضحة وبينة وسهلة الفهم للجميع. وإعداد برامج تكوينية لرفع كفاءة أعوان الإدارة الجبائية.

• توسيع توزيع دليل أخلاقيات المهنة لموظفي الضرائب الذي يترتب عليه الإحترام الصارم.

• إحداث تغييرات إيجابية في الكيفية التي ينظر بها المواطنون إلى الإدارة الجبائية، وكذا نشر الثقة في نفوس المكلفين بالضريبة.

• تنظيم أيام تحسيسية لتحسين العلاقة بين الإدارة ومستعمليها وتنوير الأشخاص بواجباتهم

الجبائية

• تعزيز التعاون المشترك والمنسق مع مصالح الجمارك وتبادل المعلومات لمكافحة التهرب

الضريبي.

• إدراج التكنولوجيات الحديثة للإعلام والإتصال على مستوى الإدارة الجبائية والإسراع في

رقمنتها.

• تكييف التشريع الجبائي للتوجه نحو التقنيات غير المادية وتأطير الدخول الإلكتروني للنظام

المركزي.

- إعتقاد منظومة معلوماتية جبائية تؤدي لتحكم أفضل في فئة المكلفين بالضريبة فيما يخص نشاطهم وأملاكهم.
- تكوين الأعدان الجبائين في كيفية إستعمال الإعلام الآلي والدخول إلى شبكة المعلومات القاعدية لإستقاء المعلومات الصحيحة.
- التخفيف من حجم الأوراق والصفحات في تسيير الملفات الجبائية.
- تجهيز كل المصالح الجبائية بعتاد الإعلام الآلي المناسب وربطه بالشبكات.
- برمجة عمليات التحقيق على أساس معايير شفافة وواضحة وموضوعية.
- الإسراع في البث في النزاعات المطروحة.
- إدراج إجراءات التصريح عن بعد دون الحاجة للتنقل.
- إدراج الإجراءات الدفع عن بعد.
- ترقية ثقافة الإستقبال ونوعية الخدمة لإقامة علاقة جيدة مع المكلف بالضريبة.
- مضاعفة عدد العمال المكلفين بالرقابة الجبائية وتدعيمهم وحمايتهم وتكوينهم.

قائمة المراجع

المجلات :

- مجلة البديل الاقتصادي ،جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريجات الضريبية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، العدد 1 ، 2014

القانون:

- قانون الإجراءات الجبائية ، 2022.
- المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2013

الكتب و المذكرات :

- 1-العثماني مصطفى، نظام المعلومات وتفعيله في الرقابة الجبائية حالة الجزائر ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم-
- 2-بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 2009 - 1999 ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2010 / 2011 ،
- 3-بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر، 2011 .
- 4-ولهي بوعلام، إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات ملتقى علمي دولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، أكتوبر 2009.
- 5-حامد عبد المجيد قرزو، المرسي حجازي، سعيد عبد العزيز عثمان، سميرة إبراهيم أيوب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2001،
- 6-حامد عبد المجيد قرزو، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2004
- 7-يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1984

8-منور أوسرير، محمد همو، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة ، مكتبة الشركة الجزائرية ، الطبعة الأولى ، بوداود 2009،

9-سهم كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق ، دار المفيد للنشر والتوزيع ، 2011،

10- سليمان عتير، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،مجلة البديل الاقتصادي، 2014 .

11- عوادي مصطفى ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري (تحديث قانون المالية 2009) مطبعة مزوار، طبعة الأولى، 2009

12- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1994

13- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع القانون العام، تخصص تحويلات الدولة، جامعة

مولود معمري تيزي وزو، كلية الحقوق، 2005

الفهرس :

2	مقدمة :
6	-الفصل الأول :الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
9	المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية
9	المطلب الاول :مفهوم الرقابة الجبائية
9	الفرع الأول: تعريف العام للرقابة الجبائية
11	الفرع الثاني: تعريف الرقابة الجبائية في القانون الجزائري
13	المطلب الثاني :أهداف وأهمية الرقابة الجبائية
13	الفرع الأول: اهداف الرقابة الجبائية
14	الفرع الثاني :اهمية الرقابة الجبائية
14	.المبحث الثاني :أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها.
15	المطلب الاول : أسباب وجود الرقابة الجبائية
15	الفرع الأول :حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخله.
16	الفرع الثاني :محااربة التهرب الضريبي
16	المطلب الثاني :مبادئ الرقابة الجبائية.
17	لفرع الأول :إقامة نظام ضريبي محكم.
19	الفرع الثاني: إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة
21	الفرع الثالث : ترقية الإدارة الضريبية.
23	الفصل الثاني : الاليات القانونية للرقابة الجبائية
24	المبحث الأول :أشكال الرقابة الجبائية:
24	المطلب الأول :الرقابة العامة أو الشاملة:
25	الفرع الأول :الرقابة الشكلية::
26	الفرع الثاني :الرقابة على الوثائق:
28	المطلب الثاني :الرقابة المعمّقة

29	الفرع الأول: التحقيق المحاسبي
31	الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة
33	الفرع الثالث: التحقيق المعنى لمجمل الوضعية الجبائية الشامل
35	الفرع الرابع: أشكال أخرى من الرقابة الجبائية:
37	المبحث الأول: هياكل ووسائل الرقابة الجبائية
37	المطلب الأول: الهياكل.
37	الفرع الأول: هياكل البحث والتفتيش:
38	الفرع الثاني: الهياكل المكلفة بالرقابة:
38	المطلب الثاني: وسائل الرقابة الجبائية
38	الفرع الأول: الوسائل البشرية.
39	الفرع الثاني: الوسائل الإعلامية.
40	المطلب الثاني: الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية.
40	الفرع الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
42	الفرع الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
45	خاتمة
49	قائمة المراجع