

جامعة محمد نيزر بسكرة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق



# مذكرة ماستر

الميدان: الحقوق والعلوم السياسية  
الفرع: حقوق  
التخصص: قانون .....  
رقم: .....

إعداد الطالب:  
رفيق غشام  
يوم: ..... تاريخ الإيداع

## الرقابة على الوعاء الضريبي في الجزائر

### لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة بسكرة	رتبة أستاذ	وعيل حكيم
مشرفا ومقررا	جامعة بسكرة	رتبة أستاذ	دعوة عبد المنعم
مناقشا	جامعة بسكرة	رتبة أستاذ	مستاوي حفيظة

السنة الجامعية: 2020 - 2021



## شكروعرفان

بداية أحمد وأشكر الله سبحانه وتعالى  
الذي أعانني ووفقني على إنجاز هذا العمل.  
أتوجه بجزيل الشكر للأستاذ المشرف دعدوعة عبد المنعم  
فيما قدمه من إشراف وتوجيه والذي لم يدخر جهداً  
في تشجيعي ومرافقتي طوال إنجاز هذا العمل.  
وإلى كل من أفادني في إثراء معارفي العلمية  
والحرص على تقديم يد العون والمساعدة لإنجاز هذا العمل.  
أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل أعضاء لجنة المناقشة  
الذين شرفوني بقبول مناقشة المذكرة وتقييمها.  
كما أتوجه بجزيل الشكر لكل من ساهم برأيه  
أو شجعني ولو بكلمة طيبة لإخراج هذا البحث إلى حيز الوجود.

## الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من قال فيهما العلي القدير "وبالوالدين إحساناً"  
ووصى بهما أعز خلق الله الحبيب العدنان وخير الأنام محمد رسول الله  
-صلى الله عليه وسلم-

ومن قاسموني متعة ومشاقة هذا العمل وكل الأعمال وما قبلها  
وإلى رمز الوفاء والسخاء إلى الذين تعلمت على يدهم أبجديات ومبادئ متعة الحياة  
والذي رحمه الله واسكنه الفردوس الأعلى  
وأمي حفظها الله ورعاها وأطال في عمرها ورزقنا الله في برها  
إلى كل أفراد أسرتي الصغيرة وأخص بالذكر الزوجة الكريمة  
وابنتي الكبرى التي تدعمني دائماً أتمنى لها النجاح والتوفيق  
في شهادة البكالوريا وحياتها المستقبلية  
وكل أخواتها بالمثل  
إلى جميع الزملاء دفعة ماستر -2- قانون إدارة كلية الحقوق  
بجامعة محمد خيضر بسكرة  
إلى كل من قدم يد المساعدة والنصح.

رفيق غشام

مقدمة

تعتبر الضرائب من أقدم الإيرادات العامة، حيث تحتل مكانا هاما في المالية العامة لا لكونها تعد أهم مصدر للإيرادات العامة فقط بل للدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية من جهة ولما تسيره من مشكلات فنية واقتصادية متعلقة بفرض أو بأتاؤها من جهة أخرى، فأضحت الآن الضريبة تعد وسيلة لتحقيق الإنعاش الاقتصادي وأداة لمعالجة دورات الركود والتضخم النقدي ووسيلة فعالة في توجيه النشاط الاقتصادي.

إذ أصبحت تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية تهدف الدولة من خلالها تحقيق أغراض متعددة تختلف باختلاف طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي وكذلك باختلاف مرحلة النمو التي يعرفها الاقتصاد.

إن الجزائر تسعى كغيرها من الدول النامية الى الخروج من التخلّف وتحقيق تنمية شاملة في مختلف المجالات وذلك من خلال عدّة وسائل أهمّها تطوير النظام الجبائي وتكييفه مع مقتضيات النظام الاقتصادي الحر، فتتص المادة 78 من الدستور الجزائري على ما يلي: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون، لا يجوز أن يحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حقّ كيفما كان نوعه كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساساً بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون، يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال".<sup>1</sup>

انطلاقا من هذه المادة الدستورية نستنتج أنّ الضريبة تعتبر من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية وأنّها تؤدي دوراً أساسياً في تقليص الفوارق بين فئات الشعب والعمل على تقاربها، كما أصبحت تستعملها الدولة لتحقيق الأهداف التي ترجوها سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو تنموية، فلم تعد الضريبة وفقا لذلك غاية بحدّ ذاتها وإنما وسيلة تسعى الدولة من خلالها إلى تطبيق سياستها الداخلية وتحقيق غايتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية.

<sup>1</sup> قانون رقم 01-16 مؤرخ في 6 مارس سنة 2016 يتضمن التعديل الدستوري، ج.ر، 14، الصادر يوم الاثنين 7 مارس سنة 2016.

لذلك فإنّ ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة بواجباتهم الضريبية.

وبما أنّ النظام الجبائي الجزائري تصريحي، يتم بمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، فهذه النتيجة تكون نسبية لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة، وغير صادقة نظراً للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن النية أو سوء النية لغرض التملص من دفع الضريبة، وهذا ما يسمى بالتهرب أو الغش الضريبيين، ولهذا فإنّ المشرع الجزائري منح للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف مراقبة تلك التصريحات، وتسمى هذه الرقابة بالرقابة الجبائية، فهي وسيلة للكشف عن كل المخالفات والإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف وبالأحرى فهي مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صفة أو مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التديسية التي ترمي إلى التهرب أو الغش في دفع الضريبة،<sup>1</sup> وذلك عن طريق الوسائل والهيئات المخولة لها قانوناً، ومنها قانون الإجراءات الجبائية، قانون المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة... وبالمقابل فإنّ الرقابة الجبائية تقوم في إطار القانون باحترام حقوق وضمانات المكلفين بالضريبة.

وتتجلى أهمية بحثنا في التعريف بالرقابة الجبائية التي لها الفضل الكبير في محاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين، والتي جعلتا أموالاً طائلة تتداول بكل حرية دون مراقبة أو اقتطاع، وبذلك حرمان الخزينة العمومية منها، وهنا تكمن أهمية الرقابة الجبائية في إخضاع هذه الأموال للضريبة.

وبذلك سنتطرق إلى أسباب إجراء الرقابة الجبائية لتوعية المواطن من هذا الإجراء بتبيين أشكال الرقابة الجبائية، وكذا الهيئات المكلفة بالرقابة، والصلاحيات المخولة لهذه الهيئات عند مزاولتها لنشاطها.

<sup>1</sup> آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص: اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة ألكلي محند ولحاج، البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014/2013، ص أ.

ومن خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية التالية:

**ما هي الأطر القانونية التنظيمية والمؤسسية لممارسة الرقابة الجبائية بين ميكانزمات الإدارة، و ضمانات المكلفين؟ وما هي أهمية هذه الرقابة؟**

وللوصول إلى دراسة مختلف جوانب الإشكالية قسمنا بحثنا إلى فصلين وتطرقنا في:

**الفصل الأول:** إلى الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر، وذلك من مختلف الجوانب النظرية، ثم تمّ تقسيمه بدوره إلى مبحثين، نتناول في الأول الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية من خلال عرض مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بالرقابة الجبائية وأهدافها، وكذا أسباب قيامها والمبادئ التي تقوم عليها، أما المبحث الثاني فقد خصصناه لأشكال الرقابة الجبائية وذلك من خلال التطرق في المطلب الأول إلى الرقابة العامة والشاملة ثم في المطلب الثاني إلى الرقابة المعمّقة بأنواعها.

**وفي الفصل الثاني:** تطرقنا إلى الإطار المؤسسي للرقابة الجبائية في الجزائر، ثمّ التركيز في هذا الفصل على الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية من هياكل إدارية ووسائل بشرية كمبحث أول، وفي المبحث الثاني تطرقنا إلى صلاحيات الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية وكذا التزامات و ضمانات المكلفين بالرقابة.

وفي الأخير ننهي هذا البحث بخاتمة عامة نلخص فيها أهم النتائج المتوصل إليها في جميع جوانب البحث.

# الفصل الأول

الإطار القانوني والتنظيمي

للمراقبة الجبائية في القانون الجزائري

يقوم النظام الضريبي الجزائري على النظام التصريحي<sup>1</sup> فبذلك تعد الرقابة الجبائية نظير منطقي وضروري لهذا النظام، فمن المنطق مراقبة هذه التصريحات وكذا الحد من ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين.

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 بدأ بالرقابة الداخلية، ووصولاً إلى الرقابة الخارجية وعليه فسناحول 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.

### **المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية في الجزائر.**

إن النظام الضريبي في الجزائر يقوم على النظام التصريحي كأغلبية البلدان المتقدمة الأخرى، وذلك من خلال منح المكلف بالضريبة الحرية النسبية للتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه، لذا ظهرت أهمية الرقابة الجبائية في التحقيق في هذا التصريح، ونظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعداد التصريح سواء كانت الأخطاء بحسن أو بسوء النية "بهدف الغش الضريبي". وبالتالي سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم الرقابة الجبائية، أهدافها، مبادئها وإجراءاتها.

#### **المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها.**

نبدأ بالمفاهيم الأساسية للرقابة الجبائية، ثم بعد ذلك سنتطرق إلى الأهداف التي تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيقها.

#### **الفرع الأول: المفاهيم الأساسية للرقابة الجبائية.**

للتطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية لاحظنا ضرورة تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام ثم التطرق لمفهوم الرقابة الجبائية كفرع من فروع الرقابة.

<sup>1</sup> <https://www.mataf.net/fr/edu/glossaire/systeme-declaratif>

**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.

## أولاً: تعريف الرقابة:

لقد ظهرت الحاجة إلى الرقابة منذ القدم، وذلك لطبيعة العمل والنشاط الذي يقوم به الأفراد لحساب الدولة أو من خلال تسجيل ومراقبة تحركات الأموال والمبادلات وجميع المعاملات الخاصة بالنشاط الاقتصادي والأنشطة الأخرى، إذ تسمح الرقابة بالتأكد من أن العمل الذي تم مطابق لما توقع أن يكون عليه والتعرف على أي خطأ أو انحراف والعمل على تصحيحه.

ولقد تنوعت وتعددت التعاريف المرتبطة بالرقابة رغم اتحادها في المعنى كما اختلفت وجهات نظر الكتاب في مجال تحديد تعريف موحد ودقيق يختص بالرقابة فمنهم من يعرفها بأهدافها وآخر بإجراءاتها، وآخر يربطها بنوع من أنواع الرقابة وآخر بأهمية الرقابة ذاتها، وبالرغم من ذلك فلقد اعتبرت الرقابة في نظر الجميع وظيفة من وظائف التسيير وبالإضافة إلى التخطيط والتنظيم والتوجيه. ومن التعريفات المقدمة للرقابة هي:

ولعل من أشهر التعريفات في العهد الحديث تعريف العالم الإداري "هنري فايول" حيث عرف عملية الرقابة "بأنها تقوم بالتأكد من أن كل شيء يتم حسب الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والمبادئ القائمة، وهدف الرقابة هو تشخيص نقاط الضعف والأخطاء وتصحيحها ومنع تكرارها في المستقبل، وتمارس الرقابة على الأشياء والناس والإجراءات.<sup>1</sup> ويعرف عبد العزيز بن بحتور الرقابة:

بأنها النشاط الذي تقوم به الإدارة لمتابعة تنفيذ السياسات الموضوعة وتقييمها والعمل على إصلاح ما قد يعثرها من ضعف حتى يمكن تحقيق الأهداف المنشودة.

## ثانياً: مفهوم الرقابة الجبائية في القانون الجزائري:

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

<sup>1</sup> جهاد محمد شرف، أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية، دراسة ميدانية المؤسسات الأهلية في قطاع غزة، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص.15.

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 وتقويم الأخطاء المرتكبة. غير أن الرقابة على مستوى مصالح الإدارة الجبائية تبقى غير كافية لذا تلجا الإدارة للقيام بتحقيقات أكثر عمقا كالتحقيق في المحاسبة، والتحقيق المصوب في المحاسبة أو في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE) La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble وتكمن الإجراءات التي تسعى الإدارة من خلالها إلى مكافحة الغش الضريبي في تشديد الرقابة في الإقرارات 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.<sup>1</sup>

إضافة إلى أن الرقابة الجبائية هي وسيلة للكشف على المخالفات فإنها تسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات، 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 صفة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة.

<sup>1</sup> 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، ص. 162.

1- لقد عرفت المديرية العامة للضرائب الرقابة الجبائية على أنها: "الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطاً من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات".<sup>1</sup>

2- وكما يعرفها الدكتور عبد المجيد دراز بأنها: "التحقيق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر والتأكد من حصيلته المركز المالي للممول سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها".<sup>2</sup>

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 مسبقاً 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.<sup>3</sup>

وهناك من الباحثين من يعتبر الرقابة الجبائية مرادفاً للمراجعة الجبائية، وتعرف هذه الأخيرة بأنها الفحص الشامل للوضع 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 الأهداف الضريبية، والتحرك السريع للقضاء عليها بفعالية تضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية.

<sup>1</sup> الياس 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، 2010 / 2011، ص. 18.

<sup>2</sup> بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999 - 2009، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2010/2011، ص. 87.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 87.

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

### الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية العنصر الأكثر أهمية لنظام المتابعة واحترام الواجبات الجبائية، إلا أنه ينبغي على أعوان إدارة الجبائية عند تطبيق الرقابة الجبائية بصفقتها الجهاز الفني الذي تخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها، التعرف على الدور الذي تلعبه كل واحدة من مكونات هذا النظام (الإجراءات، الوثائق، العقوبات، المراجعة)، وكيفية ترابطها فيما بينها، وفي حالة عدم الاستعمال الأمثل لهذه المكونات فإنه من المستحيل التوصل إلى تحقيق الأهداف المرجوة، وعكس ذلك إذا ما وضعت طرق ووسائل معقولة ومنطقية وفعالة سعيا لتحقيق أهداف الرقابة الجبائية المتمثلة فيما يلي:

#### أولاً: الأهداف القانونية:

وتتمثل الأهداف القانونية فيما يلي:

- التحقق والبحث في مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين وتطبيقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.
- التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقاً للتشريع الجبائي.
- مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم الجبائية وضمان الحقوق التي يستفيدون منها.<sup>1</sup>

#### ثانياً: الأهداف الإدارية:

تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً في الإدارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء. ويمكن تحديدها من خلال النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية والنقص الموجود في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتفادي ذلك النقص وإيجاد حلول له.

<sup>1</sup> بوشري عبد الغني، مرجع سابق، ص. 89

- تحديد الانحراف وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير التهرب الضريبي ومدى تأثيره على المؤشرات الاقتصادية الأخرى<sup>1</sup>.

### ثالثا: الأهداف الاقتصادية والمالية:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي 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 والجبائية.<sup>2</sup>

### رابعا: الأهداف الاجتماعية:

تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق أهداف المجتمع من خلال:

- تحقيق مبدأ العدالة والمساواة الجبائية بين المكلفين في تحمّل العبء الضريبي، وهو ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الجبائية والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.
  - منع محاولات انحرافات الممولين بمختلف أشكالها من سرقة أو إهمال أو تقصير أداء واجباتهم الجبائية من خلال تطبيق الغرامات أو فرض العقوبات.
- وبعد التطرق إلى كل من التعريف وأهداف الرقابة الجبائية ارتأينا لضرورة شرح أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها في المطلب الثاني.

### المطلب الثاني: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها.

<sup>1</sup> كحلة عبد الغاني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة -حالة مديرية الضرائب لولاية المدية لفترة (2010-2000)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية جامعة المدية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، سنة 2012. ص 85 .

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 85 .

اشتدت الحاجة إلى الرقابة الجبائية نتيجة التطورات التي شهدتها الدول خاصة التطورات في مجال التهرب والغش الضريبي وهذا خاصة في الدول التي تطبق النظام التصريحي والتي تسعى إلى ترقية الرقابة الجبائية على نحو يخدم مصالح المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية وهذا من خلال تطبيق المبادئ الأساسية للضريبة وتحقيق العدالة الضريبية.

### الفرع الأول: أسباب وجود الرقابة الجبائية.

تعددت الأسباب التي أقرت ضرورة الوصول إلى إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة التصريحات التي يدلي بها المكلفون بالضريبة والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية ولعل السببين الرئيسيين لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر يمكن تلخيصهما فيما يلي:<sup>1</sup>

#### أولاً: حرية المكلف بالضريبة بالتصريح بمداخله.

بما أن النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح بمداخله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية باعتبارها الأساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يتم إثبات عكس ذلك. وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية: فحسب المادة (1-18) من قانون الإجراءات الجبائية: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة..."<sup>2</sup>

وتقوم بمراقبة التصريحات المكتتبه من قبل المكلف بالضريبة لاكتشاف الأخطاء الموجودة سواء بحسن نية أو بسوء نية، والعمل على تصحيحها وتفاذي تكرارها في المستقبل. ومن هنا يتضح بأن السبب الرئيسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الضريبي نظام تصريحي، ولذلك وجب المشرع إيجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزور، الجزائر، 2009، ص.11

<sup>2</sup> المادة 1-18 من قانون الإجراءات الجبائية، 2016

<sup>3</sup> Michel Bouvier, Marie Christine Esclassan, Jean Pierre Lassal, Finances publiques, 9ème édition, L'extens édition, France, novembre 2008, p. 704.

## ثانيا: 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 المادية والبشرية بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة، وتوسيع نطاقها وصعوبة قياسها وما يترتب عنها من آثار مالية واقتصادية خطيرة تتمثل في حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية ضخمة، مما يجعل الاقتصاد الوطني عرضة للبرامج الاقتصادية التي تتغير كلما فشلت على أرض الواقع. وعليه فإن التهرب الضريبي يؤثر بصفة مباشرة على أساس السياسة الضريبية وما ينتج عن ذلك من آثار اجتماعية وسياسية.

ولذلك دعت الضرورة إلى إيجاد آلية رقابة عصرية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.

وهذا من خلال الإصلاح النوعي والكمي لإمكانيات الرقابة الجبائية، ماديًا وبشريًا، وتسهيل إجراءات عملها على نحو يكفل لها الوقوف على أحدث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحقل الضريبي لصد ظاهرة التهرب الضريبي.

## الفرع الثاني: مبادئ 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 أساسية<sup>1</sup>، التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان وذلك من خلال العمل على ترقية الجباية ونوعية المواطن، وهذا لتغيير نظرة المواطن إلى الجباية، وتتضح أخلاقيات المهنة، ولتحقيق ذلك لابد من إقامة نظام جبائي محكم يتميز بالبساطة والعدالة، فيجب أن تتسم التشريعات بالبساطة والابتعاد عن الغموض والتعقيد، واتسامها بالاستقرار وإلا كانت محل شك

<sup>1</sup> Michel Bouvier, Marie Christine, L'administration fiscale en France, Presses Universitaires de France, Paris, 1988, p.48.

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 مسايرة 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 .

من خلال ما سبق يمكن تصنيف مبادئ الرقابة إلى ما يلي:

- إقامة نظام جبائي محكم.
- إرساء قواعد الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة.
- ترقية الإدارة الجبائية.

**أولاً: إقامة نظام ضريبي محكم.**

يعتبر النظام الضريبي من أساسيات الرقابة الجبائية حيث تتعكس 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 الحكمة الفنية في أنظمتها الضريبية.<sup>1</sup>

وبطبيعة النظام الجبائي المعقدة وغموض نصوصه ومواده فهذا سبب من أسباب ظهور الغش الضريبي، فكيف يمكن التحكم في نظام جبائي يكون فيه الأعوان المكلفين بالتحصيل جاهلين لمبادئه وكيفية 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 والاستقرار والمرونة وفي نفس الوقت لتحقيق أهداف الإصلاحات الاقتصادية، من استقرار مالي ودعم للتنمية بصفة عامة، ومن ثم لا بد من:

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2004، ص.237.

• تبسيط وتحسين النظام الجبائي.

• جعل النظام الجبائي عادلا.

### 1) بساطة النظام الجبائي.

لقد أجمع المليون أن صياغة القانون الضريبي تلعب دورا رئيسيا في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب. لذلك يجب أن يتوفر في صياغة القانون الضريبي الوضوح التام والابتعاد عن كافة النصوص التي تثير اللبس أو الغموض فتترك الباب مفتوحا لتفسيرات واجتهادات عادة ما تؤدي على 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، ولالإدارة الضريبية كافة الضمانات اللازمة لربط وتحصيل دين الضريبة. وهذه كلها أمور متصلة بوضوح النصوص التشريعية.<sup>1</sup>

وبالتالي لا بد 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 واجراءات تنفيذها، بالإضافة إلى توضيح الإعفاءات الضريبية، وتحديد غايتها.

### 2) عدالة النظام الجبائي.

إن المشرع الجبائي يسعى دوما إلى تحقيق العدالة الجبائية والتي تتحقق عن طريق توزيع العبء الضريبي على كافة الشرائح الاجتماعية إلا أنه لا وجود لواجب ضريبي دون

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز، المرسي حجازي، سعيد عبد العزيز عثمان، سميرة إبراهيم أيوب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 151 .

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 التكاليفية حيث يساهم كل مكلف في النفقات العامة ومقدار يساره، أي بحسب حجم دخلها الذي يتمتع به تحت حماية الدولة.

ومن ناحية أخرى يرى أصحاب هذا الاتجاه أن العدالة الضريبية تتناول جميع جوانب الضريبة من إستئدائها إلى استخدام حصيلتها (أي إنفاقها) بحيث يقوم مضمون العدالة على مفهوم واسع يتخطى النطاق التقليدي لها. مستهدفا الحد من الاختلافات الاقتصادية الاجتماعية بتقرير توزيع عادل للعبء الضريبي، بحيث تسمي العدالة بواسطة الضريبة ( La justice par l'impôt ).

فالعدالة الجبائية تعني إذن وجود نظام جبائي يجعل كل مكلف بالضريبة يدفع حسب مقدرته وحسب إراداته 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).<sup>1</sup>

#### ثانيا: 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، فأحساس المتهرب بخطر قد يترقبه يكون له تأثير تربوي في الجانب الاجتماعي، فيدفعه ذلك إلى عدم المجازفة بمكانته الاجتماعية.

<sup>1</sup> يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1984، ص.44.

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 المنازعات، زيادة على الوثائق والمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة، وعلى ضوء ما سبق سنتناول العنصرين التاليين:

- إعلام المكلف بالضريبة.
- تحسين العلاقة بين المكلف وبين الإدارة.

### 1) إعلام المكلف بالضريبة:

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

فعلى الإدارة الجبائية إتباع 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 وتتمثل 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

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز، وآخرون، مرجع سابق، ص 242 .

يتم تفسير نظرة المكلف اتجاه ارتكاب المخالفات مما يجعله ملتزما بواجباته على الوجه الصحيح ويساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

## 2) تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة.

إن التعديلات والتغييرات في الهيكل الإداري تبقى ناقصة الفعالية إذا كان الجو الذي يسود العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة مشحونا لذلك وجب 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 وبيروقراطية.<sup>1</sup>

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

- نظرة المكلف إزاء الضريبة على أنها اختلاس للأموال.

- المعاملة غير اللائقة للمكلفين بالضريبة من طرف موظفي الإدارة الجبائية لفقدانهم لمبادئ المعاملات واللباقة واختصار تكوينهم على الجانب القانوني والاقتصادي فقط.

وكإجراء ميداني لتحسين وتلطيف هذه العلاقة المكهربة يجب إنشاء مكتب للعلاقات العامة، يقوم بمساعدة المكلفين وارشادهم للتفسيرات الصحيحة لأحكام قوانين الضرائب، وإلى طرق تحديد حساب قيمتها ومواعيد سدادها.<sup>2</sup>

### ثالثا: ترقية الإدارة الضريبية.

لقد تبين من خلال دراسة الوضعية الجبائية في كثير من البلدان على أن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب والغش الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة حيث أن تبعة التهرب

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز، وآخرون، مرجع سابق، ص 2 .

<sup>2</sup> يونس أحمد البطريق، يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1994، ص 163 .

الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما، وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة لمكافحة هذه الظاهرة.<sup>1</sup> 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 وفي نفس الوقت المراقبة.

ولذلك يرجع بعض فقهاء الجبائية، مشكلة الغش والتهرب الضريبيين أنه عندما يستشعر الممول بجو البذخ والتبذير والإسراف في الإدارة الضريبية سوف يثير حفيظته ويفقده الثقة والاحترام 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، وجب تزويد هذه الإدارة بكل الوسائل المادية والبشرية المؤهلة والتي يمكنها من سد الفراغ الداخلي الذي تعاني منه.

## 1) 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 مادياً واجتماعياً لكسب ولائهم وإخلاصهم للعمل ورفع 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 احترافية وموضوعية.<sup>2</sup>

## 2) الإمكانيات المادية.

<sup>1</sup> عبد المنعم فوزي، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1978، ص. 226.

<sup>2</sup> حامد عبد المجيد دراز، وآخرون، مرجع سابق، ص. 161.

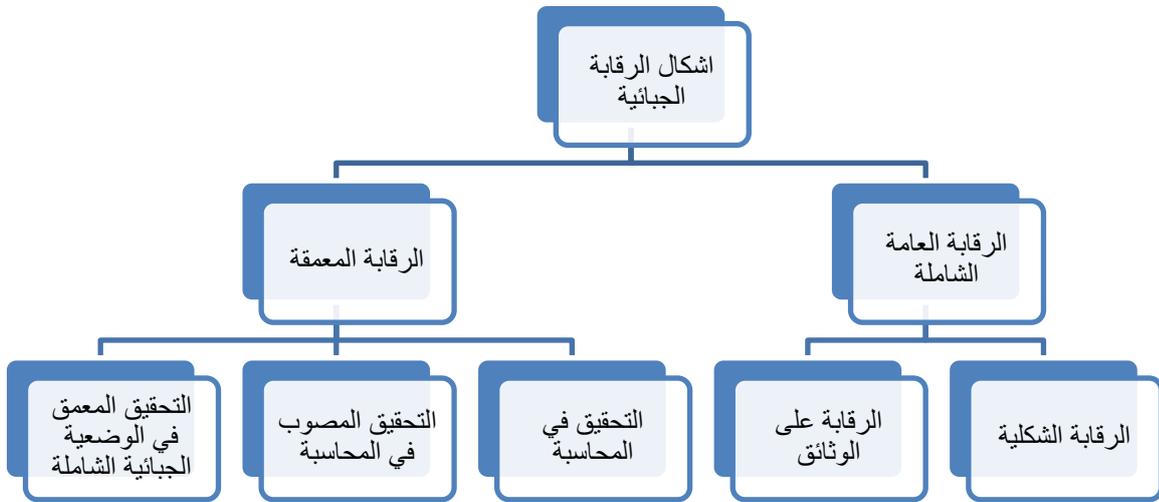
إن إعطاء الأهمية للوسائل البشرية مع إغفال الوسائل المادية يعتبر عائقاً أمام رفع مستوى فعالية الإدارة الجبائية التي تختلف نشاطاتها وتتنوع أدوارها، فعلى الإدارة الضريبية ألا تبخل في اعتماد المخصصات الكافية للإنفاق على التجهيزات وأساليب رفع الكفاءة الإنتاجية بالإدارة الضريبية وأن تسعى إلى توفير كافة الإمكانيات 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 مداخل الخزينة العمومية، من جهة ومن جهة أخرى يستوجب تطبيق أشكال أخرى من الرقابة.

## المبحث الثاني: 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 بالخرينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب، أو على مستوى المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة و التي 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 (01): أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



### 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 الوثائق، حيث يقوم العون المحقق بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب. هذا النوع من الرقابة ينجز من غير 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 سلبيًا على خزينة الدولة، كما تهدف أيضًا إلى مراقبة المصالح الضريبية الداخلية بالسهر على حمايتها من الرشوة وما شابه، ذلك من تساهل مع ملفات المكّلفين، إلا أنّ أهمية هذه الرقابة يمكن أن تتغير وتتسع، لهذا نميّز 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 للضريبة.<sup>1</sup>

يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عمومًا 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، فضلًا عن كلّ مراسلات المكّلف.

<sup>1</sup> Nathalie Gonthier Besacier, Marcel Gonthier, Jean-Luc Rossignol, Droit fiscal, Manuel et applications, éditions Foucher, France, 2009, p.560.

« Ce contrôle s'applique pour l'ensemble des impositions. Les déclarations sont examinées pour détecter les éventuelles erreurs matérielles, anomalies ou contradiction. »

« Ce contrôle n'implique aucune retouche extérieure aux déclarations. »

**ثانيا: نشاط المكلف:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية الخاصة بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

**ثالثا: الأخطاء المادية:** يتم تصحيحها من خلال التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات، وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، فضلا 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 التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات والتوضيحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد، بهدف تقديم الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق، أي أن الرقابة الأولى تعتبر تمهيدا للرقابة الجبائية الموالية.<sup>1</sup>

### 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 للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية، انطلاقا من ملفاتهم الخاصة والتي تحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين.<sup>2</sup>

وما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، فتنص المادة 18 فقرة 1: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة

<sup>1</sup> Nathalie Gonthier Besacier et autres, op. Cit, p.560.

« La constatation de l'absence de dépôt des déclarations entraîne une demande de régularisation ou une mise en demeure. »

<sup>2</sup> 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.

لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة".<sup>1</sup> وتضيف أنه: " يتعيّن على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها."

إنّ هذا النوع من الرقابة يهدف إلى:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.
- معرفة الوضعية المالية للمكّلف كل سنة.
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.
- إعداد قائمة المكّلفين المقترحين للرقابة المعمّقة.

في حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمّة من طرف المراقب يحق له أن يطلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكّلفين بالضريبة ويتم ذلك على مرحلتين هما:

#### أولاً: طلب المعلومات

بموجب المهام والامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق، يمكنه أن يطلب من المكّلف إمداده ببعض المعلومات حول نقاط وأمور احتوتها التصريحات المقدّمة، 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 المكّلف للطلب فإنّه لا يُلزم بأي عقوبة، لكونها لا تعرقل سير الإجراء،<sup>2</sup> وما على الإدارة سوى إعادة إرسال طلب كتابي آخر يطلب فيه التوضيحات.

#### ثانياً: طلب التبريرات والتوضيحات:

حسب المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري فإنّه: "عندما يرفض المكّلف بالضريبة 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 كتابياً"<sup>3</sup> وهذا ما يضمن طابع الإلزامية أكثر، وفي هذه الحالة يُصبح المكّلف

<sup>1</sup> المديرية العامة للضرائب، قانون، الإجراءات الجبائية 2016، المادة 18، الفقرة 01.

<sup>2</sup> Nathalie Gonthier Besacier et autres, op. Cit, p.560.

<sup>3</sup> المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 36 من ق.م لسنة 2009.

بالضريبة ملزماً بالردّ على استفسارات المفتش وذلك في آجال لا يقل عن 30 يوم، حسب نفس المادة، حيث جاء فيها: "يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات، وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدّة لا يمكن أن تقل عن 30 يوماً"<sup>1</sup>. ولإدارة 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.<sup>2</sup>
- 2- **طلب التبريرات:** ويمكن أن تشمل كل عنصر خاص بإنشاء الضريبة على الدخل، الوضعية الضريبية للمكلف بالضريبة<sup>3</sup>، فالمكلف مطالب بتقديم التبريرات لإدارة الضريبة حول عدم التماسق 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.

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

<sup>1</sup> المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>2</sup> Nathalie Gonthier Besacier et autres, droit fiscal, manuel et application, op. cit, p 55.

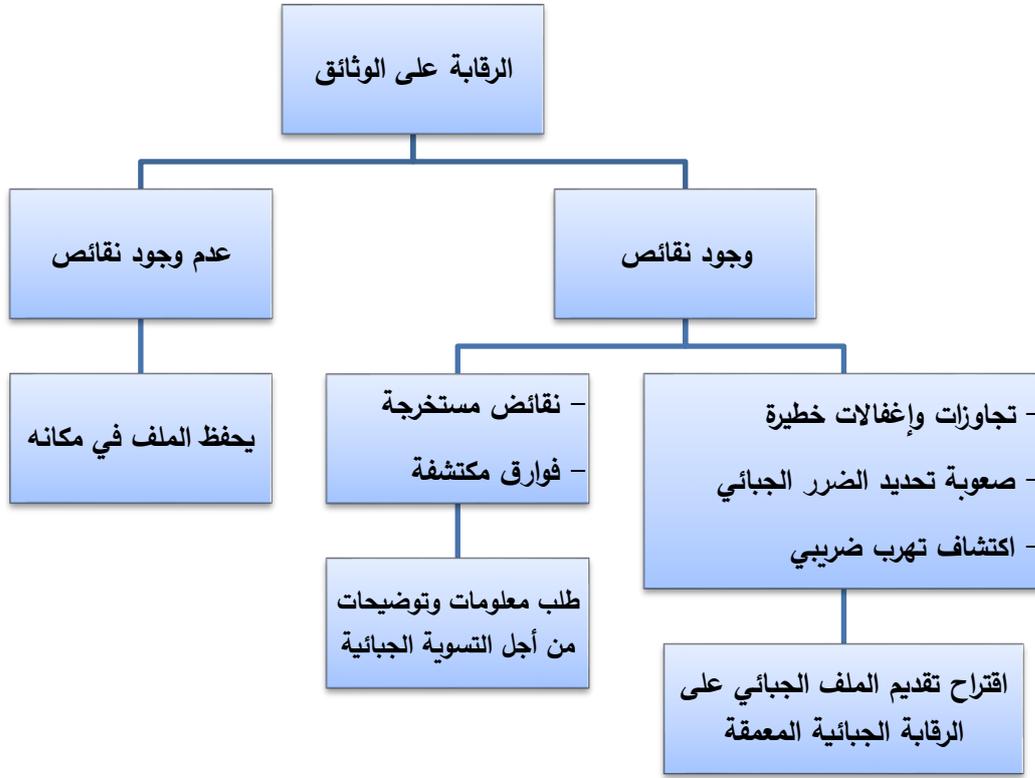
(\*) Demande d'éclaircissement : peuvent porter surtout élément de la déclaration, elle trouvent le plus souvent leur origine dans une anomalie ou insuffisance relevée par les services fiscaux, elles ont pour objet de provoquer des explications du contribuable.

<sup>3</sup> Nathalie Gonthier-Besacier et autres, droit fiscal, manuel et application, op. cit, p 55.

(\*) La demande de justification : peuvent porter sur tout élément précis concernant l'établissement de l'impôt sur le revenu situation fiscale du contribuable.

Plus limitées que les demandes d'éclaircissement, elles portent de la part de contribuable des renseignements précis.

الشكل رقم (02) مخطط إجراءات سير الرقابة على الوثائق.



المطلب الثاني: الرقابة المعمّقة

خلافًا للرقابة الجبائية الشاملة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمّقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه، وهذا لـ 4 سنوات لم يمسهما التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي.<sup>1</sup>

كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق لمحتوى الملف الجبائي أما من حيث المعايير المعتمدة في حالة الملف الجبائي على الرقابة المعمّقة، فهي 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 ألا تقل رتبهم عن مفتش ضرائب، كما يتم الانتقال إلى مكان مزاولة نشاط المكلف لإجراء

<sup>1</sup> Michel Bouvier, Marie Christine, l'administration fiscale en France, op. Cit, p47.

معينة ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، وتتمثل الرقابة الجبائية المعمّقة في:

- التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة.
- التحقيق المصوب في المحاسبة.
- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

### الفرع الأول: التحقيق المحاسبي

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

### أولاً: تعريف التحقيق المحاسبي

يعني التحقيق في المحاسبة مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.<sup>2</sup>

ويعني التحقيق في المحاسبة كذلك أنه: "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلاّ الدفاتر الجبائية الواجبة قانوناً)، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها."<sup>3</sup>

وعليه فالتحقيق في المحاسبة يهدف إلى التأكد من صحة وصدق التصريحات المكتتبه بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية، لذلك يتبين للذين يعنيههم الفحص المحاسبي الالتزام بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون الجبائي والتجاري، فبغياب هذه الوثائق والملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معني.

<sup>1</sup> Michel Bouvier, Marie Christine, l'administration fiscale en France, op. Cit, p705.

La vérification de comptabilité concerne les entreprises industrielles, commerciales, artisanales, agricoles, ainsi que les professions libérales.

<sup>2</sup> المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2013، ص.13

<sup>3</sup> العثماني مصطفى، مرجع سابق، ص167

## ثانياً: شروط التحقيق المحاسبي

وضع المشرع الجبائي الجزائري جملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها 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 إقرارها قانونياً من طرف المصلحة.
- 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 ممسوقة 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 تجهيزات 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، مدة 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها، والحقوق والضرائب والرّسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشترط صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أنّ 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.<sup>1</sup>

• لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من 3 أشهر فيما يخص:

مؤسسات تادية الخدمات التي لا يتعدى رقم أعمالها السنوي 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، او المؤسسات 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 و10.000.000 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 بمدة المراقبة أمام الإدارة لدراسة الملاحظات والعرائض التي قدّمها المكلف بعد نهاية التحقيق في عين المكان، وعليه لا تطبق المدة المحددة في حالة اكتشاف مناورات

<sup>1</sup> المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق

تدليسية مثبتة قانونًا أو في حالة تقديم المكلف لمعلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق أو لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبدير، 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 مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة.

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

### الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة

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

**أولاً: تعريف التحقيق المصوب في المحاسبة:** هو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدّة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو مجموعة العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.<sup>2</sup>

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.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>2</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة للخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 19

<sup>3</sup> قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20 مكرّر . 1

## ثانيا: شروط التحقيق المصوّب في المحاسبة

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها، 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 المطبّقة 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.
- 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 لتأشير، 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 مكرّر 1، من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشرة للأرباح.
- 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 لاحقًا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)

#### La vérification approfondie de situation fiscale Ensemble

تم إنشاؤه بموجب قانون المالية لسنة 1992 وفقًا للمادة 131 مكرّر 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 المصرّح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المعمّقة خارج الجزائر فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية ...).<sup>2</sup>

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 المداخيل المصرّح 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 مداخيل متملصة من الضريبة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20.

<sup>2</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 25.

<sup>3</sup> قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 21، فقرة 1.

## ثانيا: شروط التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة

ولقد وضع المشرع الجبائي جملة من الشروط الواجب احترامها خلال القيام بهذا النوع من التحقيق، وتتمثل 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 ابتداء من تاريخ الاستلام.
- يجب أن يذكر في الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وان يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أنّ 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 ومداخيل الأرصدة من الخارج، كما تمتد هذه الفترة بـ 30 يوماً وبالأجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في الأجال المحددة 30 يوماً، ابتداء من تاريخ طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل 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.<sup>1</sup>

#### 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<sup>2</sup>، وتتم من خلال التنسيق ومشاركة ثلاث إدارات، وهي الضرائب، الجمارك والتجارة، ويهدف إلى مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية ومراقبة المداخل وخاصة فيما يتعلق بالواردات، وتسعى الدولة الجزائرية إلى تطوير هذا النوع من الرقابة من خلال تكثيف جهود التنسيق بين الهيئات والمؤسسات المختلفة وذلك نظراً لما تحققه من تسويات ومبالغ مسترجعة.

<sup>1</sup> قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق المادة 21 فقرة 1

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 97-290، المؤرخ في 27 يوليو سنة 1997، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والورق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة 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 مراقبة المداخل التي تتهرب من الضريبة على حقوق التسجيل من خلال مراجعة 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 لتهريب الأموال وتبييضها عن طريق أسعار وهمية وخيالية وللد من ذلك اعتمدت الإدارة الجبائية معايير تنظيمية في إعادة تقويم المعاملات العقارية من أجل استفتاء الحقوق المترتبة عليها.<sup>1</sup>

ثالثا: التلبس الجبائي: تم استحدثته ضمن المادة 7 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010.<sup>2</sup>

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.<sup>3</sup>

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.

<sup>1</sup> قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20 مكرّر 3، فقرة 1

<sup>2</sup> Ahmed Sadoudi, Droit fiscal, 1ère édition, SARL House Print Editions, Alger, 2014 p 140.

<sup>3</sup> Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayount, Droit fiscal général, Lexis-Nexis, Paris, France, p928.

La flagrance fiscale. « aux grands agents ayant au moins le grade de contrôleur ont la compétence de dresser un procès-verbal lorsque certains faits sont constatés au cours de procédures identifiées (visite domiciliaire, ...) et lorsque le recouvrement de la créance fiscale est menacée.

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

وتترتب على إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي واجراءات المراقبة وحق الاستيراد 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 بـ 20% وجدول الدّفع بالتقسيط.
- تطبيق الغرامة المنصوص عليها في المادة 194 مكرّر 1 من (ق.ض.م.ر.م.م.).
- التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

إلا أنه يمكن للمكلف بالضريبة الذي كان موضوع التلبس الجبائي اللجوء إلى الهيئة القضائية الإدارية المختصة عند استلام محضر التلبس طبقاً للإجراءات المعمول بها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المادة 20 مكرّر 3، فقرة 32-1، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

# الفصل الثاني

الإطار المؤسسي لنظام الرقابة  
على الوعاء الضريبي في الجزائر

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، ولهذا خوّل لها القانون الجبائي إطاراً تنظيمياً وأسند للإدارة الجبائية مجموعة من الهياكل الإدارية ووسائل بشرية منحها صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بأداء مهمتها في ظروف قانونية محدّدة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدّة التزامات، وفي المقابل منح لهم عدّة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسّف الإدارة والتجاوزات المحتملة. وهذا ما سنتطرق له بالتفصيل من خلال هذا الفصل.<sup>1</sup>

### المبحث الأول: الهيئات المكلفة بنظام الرقابة على الوعاء الضريبي في الجزائري

لتحقيق رقابة جبائية فعالة تحقق أهدافها، يجب أن تكون لها أجهزة ووسائل متوفرة وحديثة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي واسترجاع أموال الضريبة، وتكون هذه الأجهزة والوسائل متنوّعة وتعمل على هدف واحد، وهو القضاء على الغش والتهرب، وسنتطرق في هذا المبحث إلى الهيئات الإدارية المكلفة بالرقابة الجبائية في المطلب الأول، ثم سندرس الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية في المطلب الثاني.<sup>2</sup>

### المطلب الأول: الهيئات المكلفة بنظام الرقابة على الوعاء الضريبي قبل الإصلاح الهيكلي في الجزائري

تسعى الدولة إلى تطوير وتنظيم أجهزة وهيكل الرقابة الجبائية لضمان السير الحسن للتحقيقات الجبائية والتنسيق بين المصالح الجبائية على اختلاف مستوياتها من خلال إنشاء هياكل رقابية جيدة لتدعيم مكافحة التهرب الضريبي، وفيما يلي نتطرق إلى مختلف هذه الهياكل المختصة بالرقابة الجبائية وهذا سواء قبل الإصلاح الهيكلي للإدارة الجبائية وبعد الإصلاح الهيكلي لهذه الإدارة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 26

<sup>2</sup> قتال عبد العزيز، مرجع سابق، ص 41

<sup>3</sup> بوشري عبد الغني، مرجع سابق، ص 107.

### أولاً: مديرية الأبحاث والتحقيقات:

**1/ تعريف:** أنشأت مديرية البحث والتحقيقات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في جويلية 1998 م، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية،<sup>1</sup> وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديریات الأخرى في الرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية الأبحاث والتحقيقات في سبتمبر 1998م، وهي مكلفة بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة والمصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي، ولكي تقوم بهذه الصلاحيات تسند المهام إلى أربعة (04) مديريات فرعية، منها:

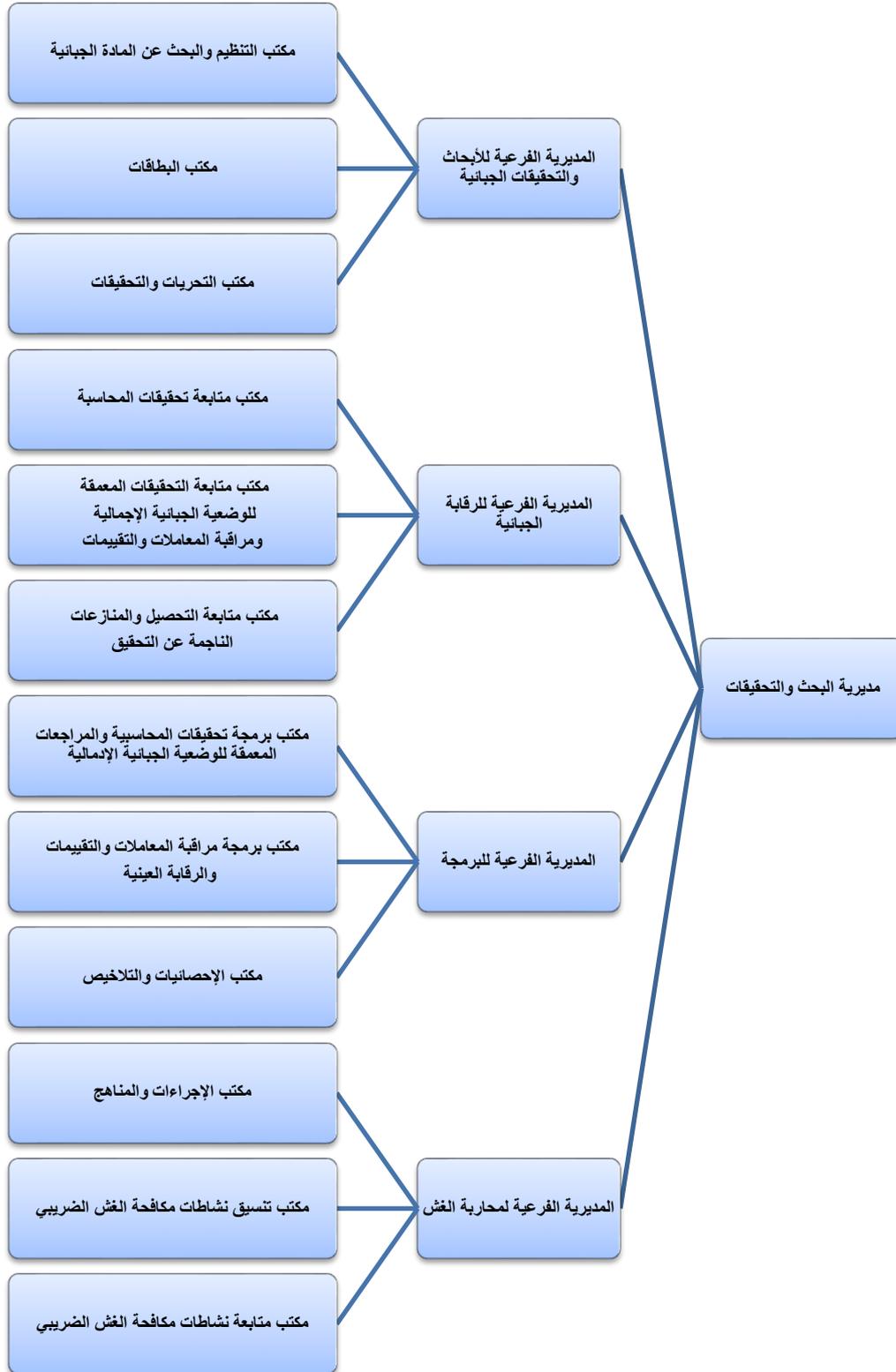
- المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- المديرية الفرعية للبرمجة.
- المديرية الفرعية العامة لمحاربة الغش.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مرسوم تنفيذي رقم 228/89 مؤرخ في 13 يوليو 1998 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 55/95 المؤرخ في 15 فبراير سنة 1995 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، جريدة رسمية عدد 51، الصادرة يوم 15 يوليو 1995

<sup>2</sup> سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 87

## 2/ الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والتحقيقات:1

### الشكل رقم (03) الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والتحقيقات



<sup>1</sup> [http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/directions-centrales/\(25/04/2021-15:10\)](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/directions-centrales/(25/04/2021-15:10))

### 3/ مهام مديرية البحث والتحقيقات:

تستند إلى مديرية البحث والتحقيقات عدّة مهام منها:

- إنجاز تحقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق مديرية كبريات المؤسسات.
- تطبيق حق التحقيق والتفتيش وحق الاطلاع في إطار محاربة الغش الجبائي.
- مساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني.
- السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات الرقابة.
- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الثراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات في إطار إخضاع المداخل الخفية للجباية.
- متابعة المساعدات الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية<sup>1</sup>.

#### ثانيا: المديرية الولائية للضرائب:

**1- التعريف:** إضافة إلى مديرية البحث والتدقيقات فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضًا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والتدقيقات، حيث هذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى، أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد أوكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرّة ومقدمي الخدمات، وتتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية، وتتمثل في:

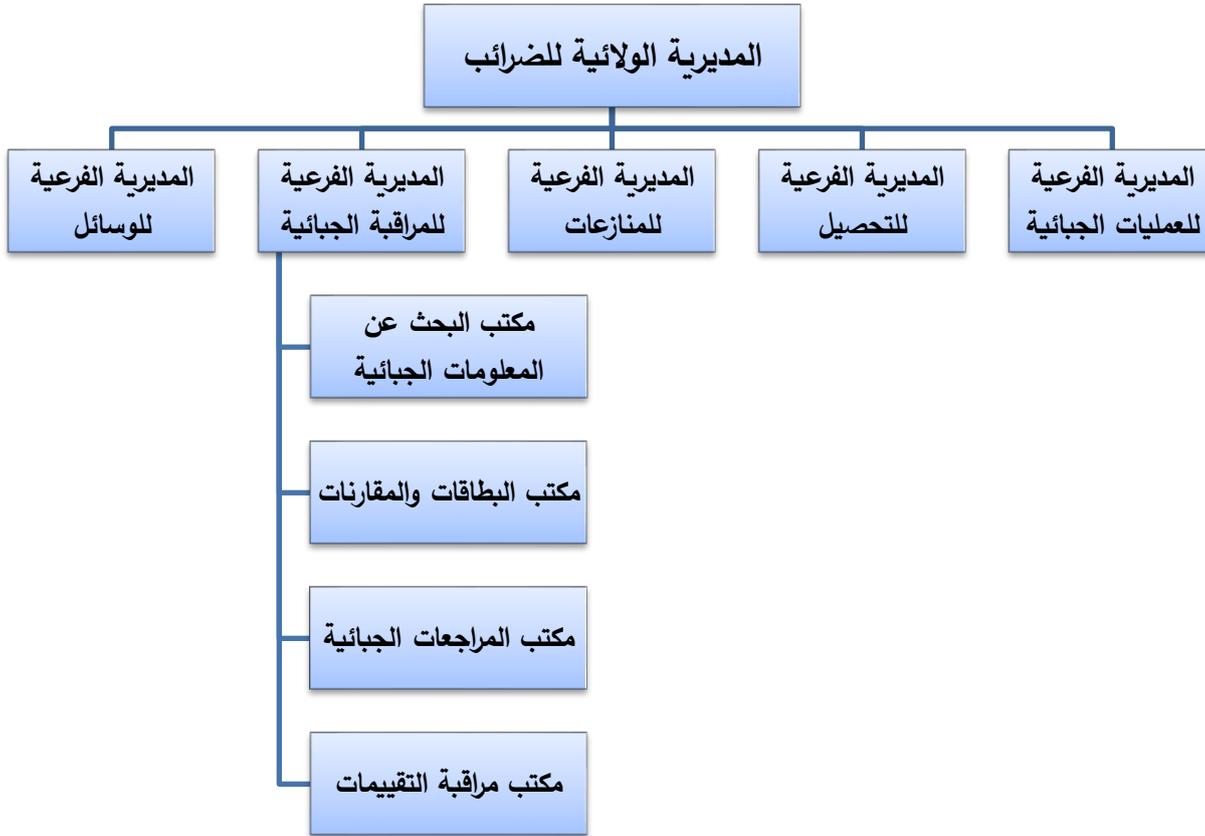
- المديرية الفرعية لعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للتحصيل.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
- المديرية الفرعية للوسائل<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> [http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/directions-centrales/\(25/04/2021-15:35\)](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/directions-centrales/(25/04/2021-15:35))

<sup>2</sup> ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، دراسة حالة بمفتشية الضرائب في الأخضرية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، تخصص: محاسبة وتخطيط، جامعة ألكلي محند ولحاج، البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم: علوم المحاسبة والمالية، 2015، ص.19

## 2- الهيكل التنظيمي العام للمديرية الولائية للضرائب<sup>1</sup>

الشكل رقم (04) الهيكل التنظيمي العام للمديرية الولائية للضرائب.



ويعتبر هذا الشكل عامًا باستثناء مديرتي الضرائب لولايتي إيليزي وتندوف، فهما مكونتان من (03) مديريات:

### 2-1 المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل: وتقسم إلى:

- أ. مكتب الجداول والإحصائيات.
- ب. مكتب التنظيم والتشيط والعلاقات العمومية.
- ج. مكتب مراقبة التحصيل.
- د. مكتب مراقبة العمليات وأشغال القيد والتصفيه.

<sup>1</sup> [http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/\(25/04/2021-15:40\)](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/(25/04/2021-15:40))

## 2-2 المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية: وتضم:

- أ. مكتب الاحتياجات.
- ب. مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن.
- ج. مكتب التبليغات والأمر بالصرف.
- د. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التنظيمات.

## 2-3 المديرية الفرعية للوسائل: وتضم:

- أ. مكتب المستخدمين والتكوين.
- ب. مكتب عمليات الميزانية.
- ج. مكتب الوسائل والإعلام الآلي.<sup>1</sup>

## 3- مهام المديرية الولائية للضرائب:

تتعدد مهام المديرية الولائية للضرائب، وتتفرع حسب كل مديرياتها الفرعية فكل مديرية فرعية تقوم بالمهام المسندة إليها حسب اختصاصها، ولعلّ التي تهتمنا والتي تدخل في موضوع بحثنا هي المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، والتي أنشئت بمقتضى المرسوم لتنفيذي رقم 52 المؤرخ في 12/07/1998، والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، ثم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية في المديرية الولائية للضرائب وتتمثل مهامها فيما يلي:

تقوم بإعداد برامج ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها وتعمل على تسيير:

### أ- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق ويكلف بـ:

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

<sup>1</sup> [http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/\(25/04/2021-15:55\)](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/(25/04/2021-15:55))

**ب- مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف بـ:**

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

**ج- مكتب المراجعات الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق ويكلف بضمان:**

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.
  - تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
  - إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- د- مكتب مراجعة التقييمات: الذي يعمل في شكل فرق ويكلف بـ:**

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.
  - المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية التطبيق.
  - متابعة أشغال الخبرة في إطار الطالبات التي تقدمها السلطات العمومية<sup>1</sup>.
- وعموماً المديرية الولائية للضرائب تسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي ومتابعة ومراقبة المخلين له، وكذا تحقيق الأهداف المحددة لها.

**ثالثاً: مفتشية الضرائب:**

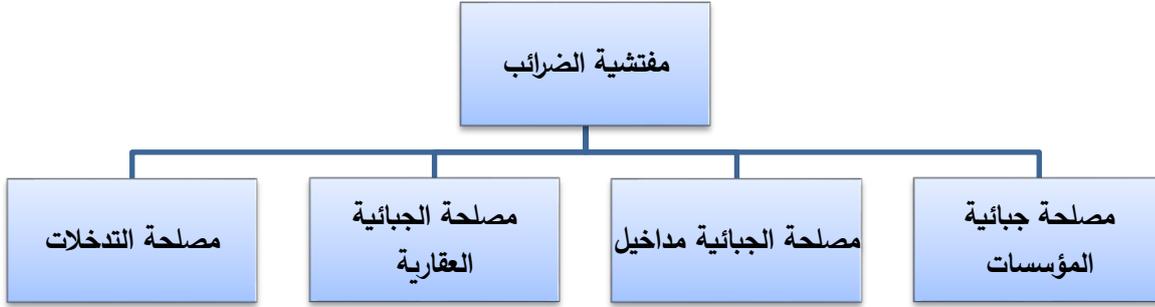
- 1- تعريف:** تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، وتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية، واستغلال ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية، وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>[http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/\(25/04/2021-16:10\)](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/(25/04/2021-16:10))

<sup>2</sup> ساعد نبيلة، مرجع سابق، ص 21

## 2- الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب:<sup>1</sup>

الشكل رقم (05) الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب.



## 3- مهام مفتشية الضرائب:

اعتمادًا على المصالح السالف الإشارة إليها في الهيكل التنظيمي تقوم مفتشية الضرائب

بما يلي:

- مراقبة التصريحات الشهرية (والفصلية قبل إلغائها).
- المتابعة والمراقبة المستمرة للملفات الجبائية فيما يخص الثغرات التي تطرأ على طبيعة النشاط من جهة وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين من جهة أخرى.
- تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبتت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا به.
- تسجيل المنازعات والطعون وتقديم الحلول المناسبة<sup>2</sup>.

## رابعًا: المصالح الجهوية للبحث والتدقيق:

**1- التعريف:** هي هيكل تنظيمي توجد على المستوى الجهوي وتسد لها عملية الرقابة الجبائية، تحدد تنظيمها وصلاحياتها بقرار وزاري مشترك بين وزارة المالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية.

<sup>1</sup> ساعد نبيلة، مرجع سابق، 21

<sup>2</sup> سليمان عمير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير،

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2012، ص 46

تتواجد المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات في كل من: الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة.

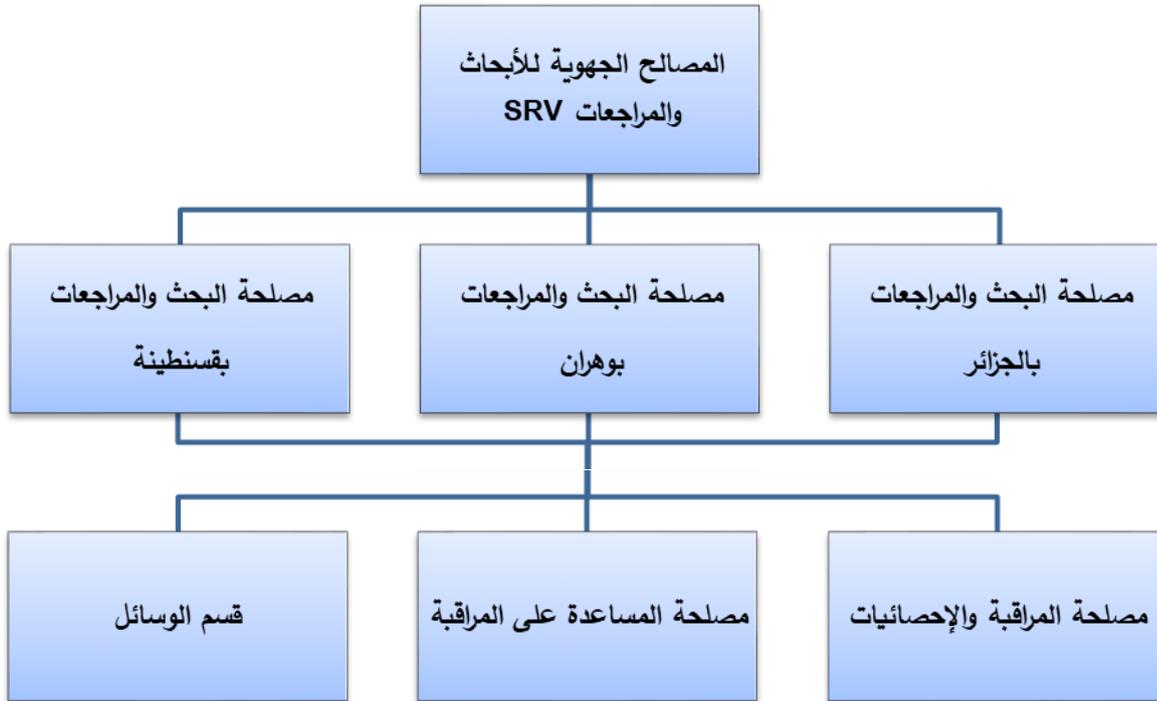
وتتكون المصالح الجهوية للبحث والتدقيق من ثلاثة (03) أقسام، وهي:

- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم.
- قسم المساعدة على المراقبة.
- قسم الوسائل<sup>1</sup>.

والشكل الموالي يوضح ذلك:

## 2- الهيكل التنظيمي العام للمصالح الجهوية للبحث والتدقيق:<sup>2</sup>

الشكل رقم (06) الهيكل التنظيمي العام للمصالح الجهوية للبحث والتدقيق.



## 3- مهام المصالح الجهوية للبحث والتدقيق:

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

<sup>1</sup> بوشري عبد الغاني، مرجع سابق، ص 112

<sup>2</sup> [http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/\(25/04/2021-16:30\)](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/(25/04/2021-16:30))

- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.
- تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري.
- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة
- بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية.
- تطبيق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال الاختصاص مديريتين ولأئيتين
- للضرائب أو أكثر.
- مساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية.
- تزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الهيئات المكلفة بنظام الرقابة على الوعاء الضريبي بعد الإصلاح الهيكلي في الجزائر:

تأثرت الإدارة الجبائية باعتبارها طرفاً هاماً في القطاع المالي بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، وفي هذا الصدد وجدت نفسها مطالبة بوضع استراتيجية لعصرنة هيكلها. وقصد تحقيق هذه الغاية تم إنشاء هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية تتمثل في مديرية كبيريات الشركات، مراكز الضرائب، والمراكز الجوارية للضرائب، هدفها تجميع المفتشيات والقباضات حسب طبيعة المكلفين بالضريبة. وتتكفل هذه الهياكل بمهام جديدة تتمثل في التسيير والرقابة والبحث في المنازعات المتعلقة بالفئات الجبائية التي تخضع لها. ومن المنتظر أن تساهم عملية إعادة هيكلة المصالح الجبائية إلى استكمال إصلاح القانون الجبائي الذي شرع فيه بداية من 1992. وتتمثل هذه في كل من:<sup>2</sup>

أولاً: مديرية كبيريات المؤسسات:

**1- تعريفها:** تم إنشاء مديرية كبيريات المؤسسات بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002 في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية أو العملية.

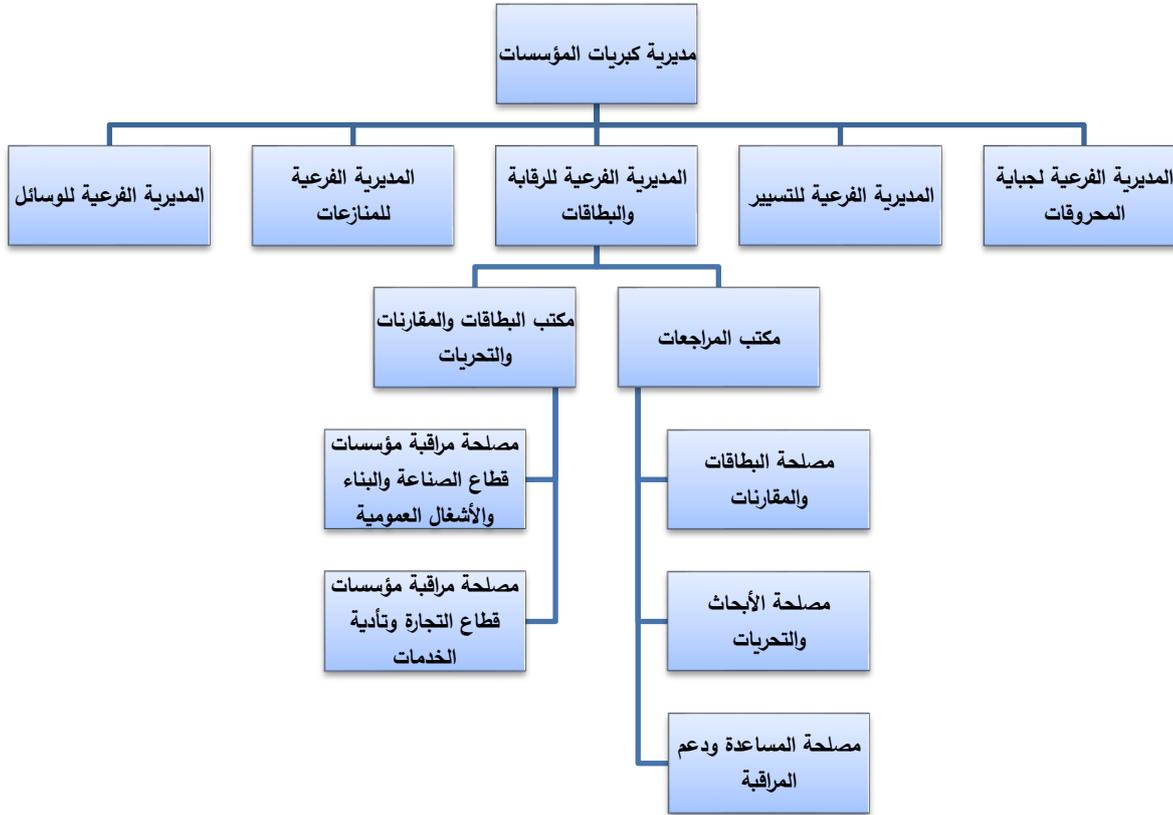
<sup>1</sup> [http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/services-exterieurs/\(25/04/2021-16:45\)](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/services-exterieurs/(25/04/2021-16:45))

<sup>2</sup> [http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/modernisation-voir-plus-ar/\(25/04/2021-16:45\)](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/modernisation-voir-plus-ar/(25/04/2021-16:45))

تقوم مديرية كبريات المؤسسات التي تم فتحها للجمهور بتاريخ 2 جانفي 2006، بتسيير أساساً الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري الخاضعة للضريبة على الأرباح، والتي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري، الشركات البترولية، وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر.<sup>1</sup>

## 2- الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات:<sup>2</sup>

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمسة (05) مديريات فرعية وقباضة ومصلحتين:  
الشكل رقم (07) الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات.



<sup>1</sup> ساعد نبيلة، مرجع سابق، ص 22

<sup>2</sup> [http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/\(25/04/2021-16:58\)](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/(25/04/2021-16:58))

والمصلحتين:



المهام	
مصلحة الإعلام الآلي	مصلحة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ضمان استغلال التطبيقات وتأمينها.</li> <li>• ضمان استغلال التأهيلات وتراخيص الدخول.</li> <li>• ضمان تحيين الملفات التقنية للتجهيزات المعلوماتية والتطبيقات المستعملة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.</li> <li>• نشر المعلومات للمكلفين التابعين للمديرية وإعلامهم بحقوقهم وواجباتهم.</li> <li>• التكفل بعمليات المديرية فيما يخص الوثائق الجبائية.</li> </ul>

وقباضة:

- تتكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفين.
- تنفيذ الإجراءات السارية المفعول والمتعلقة بالتسيير القصري للضريبة.
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العمومية وتقديم حسابات التسيير المعدة لمجلس المحاسبة.

وتتضمن قباضة الضرائب ثلاث (03) مصالح:



### 3- مهام مديرية كبريات المؤسسات:

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات بعدة مهام، ومنها مهام المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات التي هي محور دراستنا، وسنتطرق إليها وإلى المكاتب التي تعمل على تسييرها وكذا مهام هذه الأخيرة.

وتكّلف المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات ب:<sup>1</sup>

- تنفيذ برنامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها.
- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للرقابة.
- البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريات، وتعمل على تسيير مكنتين، وهما:

**أ/ مكتب المراجعات:** ويكلف ب:

- إعداد مشروع برنامج المراجعة ومتابعة تنفيذه.
- السهر على احترام قواعد المراقبة واجراءاتها.
- ويضمّ هذا المكتب مصلحتين تعملان في شكل فرق:
- ◀ مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع الصناعة والبناء والأشغال العمومية.
- ◀ مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع التجارة وتأدية الخدمات.

**ب/ مكتب البطاقات والمقارنات والتحريات:** ويكلف ب:

- تشكيل مختلف البطاقات الممسوكة وتسييرها.
- تنفيذ إجراءات التحقيقات والتحريات والبحث عن المعلومات الجبائية واستغلالها.
- المساعدة في مراجعة المحاسبة.
- ويضمّ هذا المكتب ثلاث (03) مصالح تعمل في شكل فرق، وهي:

◀ مصلحة البطاقات والمقارنات.

◀ مصلحة البحث والتدقيق.

◀ مصلحة المساعدة ودعم المراقبة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ساعد نبيلة، مرجع سابق. ص. 22.

<sup>2</sup>[http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/\(25/04/2021-17:25\)](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/(25/04/2021-17:25))

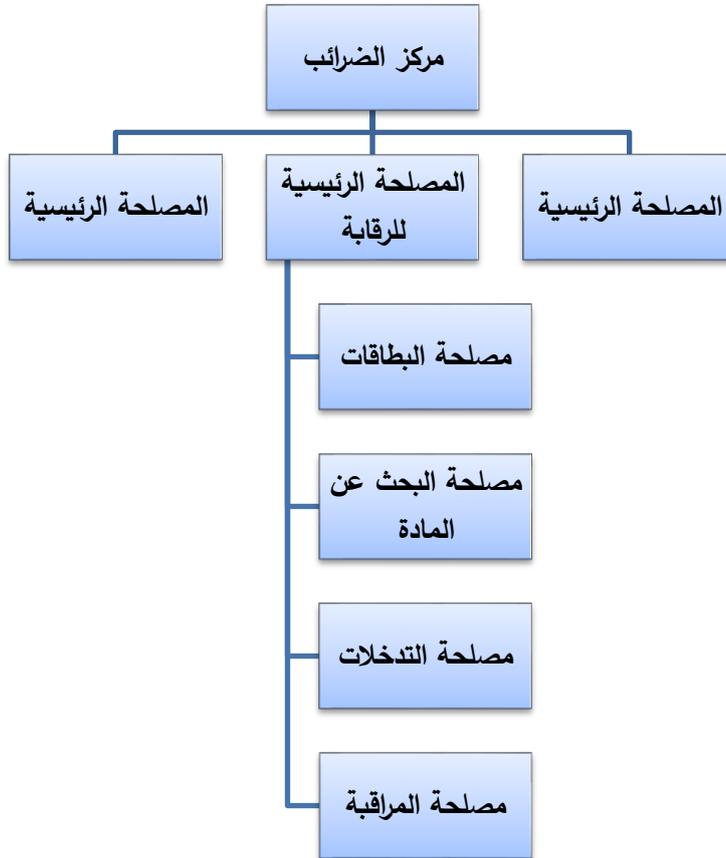
## ثانيا: مراكز الضرائب C.D.I:

**1- تعريف:** يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصرياً بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 100 مليون دينار جزائري. ويطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية إلى تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة تقوم أساساً على التواجد، الاستماع، الاستجابة ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة. يمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحور الجبائي الوحيد المكلف بالتسيير العرضي لملف<sup>1</sup>.

## 2- الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:<sup>2</sup>

يتكون مركز الضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين:

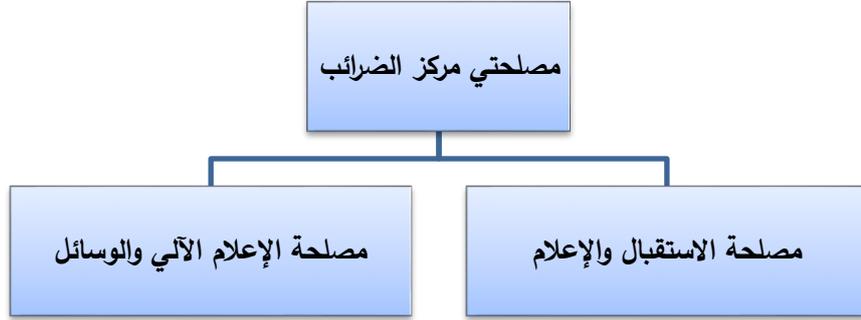
الشكل رقم (08) الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.



<sup>1</sup> [http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/\(25/04/2021-17:38\)](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/(25/04/2021-17:38))

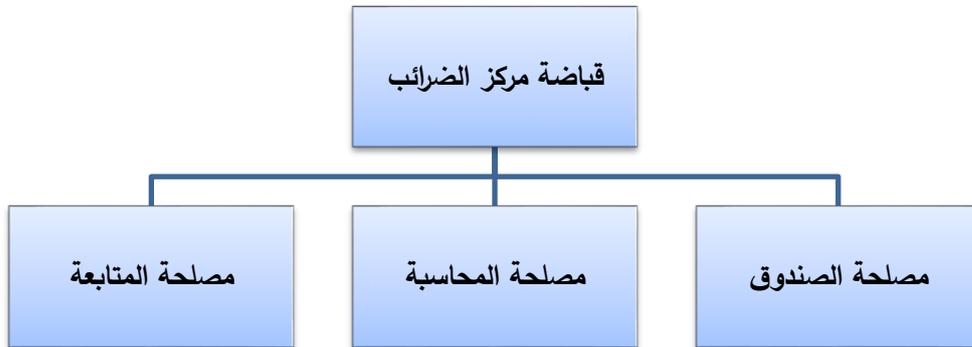
<sup>2</sup> قرار وزاري مشترك، مؤرخ في 21 فبراير سنة 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية عدد 20 الصادرة بتاريخ 29 مارس 2009 ص 20

المصلحتين الثانويتين:



المهام	
مصلحة الإعلام الآلي والوسائل	مصلحة الاستقبال والإعلام
<ul style="list-style-type: none"> <li>• استغلال التطبيقات المعلوماتية تأمينها، وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول والموافقة عليها.</li> <li>• إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.</li> <li>• الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وامن المقرات.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة واعلامهم.</li> <li>• نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين التابعين لها.</li> </ul>

القبضة: وتعمل على تسيير ثلاث (03) مصالح.<sup>1</sup>



<sup>1</sup>[http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexternes/\(25/04/2021-17:45\)](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexternes/(25/04/2021-17:45))

### 3- مهام مراكز الضرائب:

تتعدد مهام مراكز الضرائب بتعدد مصالحها، ونذكر منها مهام المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث التي هي موضوع د راستنا، وسنتطرق إلى مهامها مع المصالح التي تسيروها.

تكلف المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث بـ:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومات الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.

- اقتراح عمليات مراقبة وانجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية جوارية.

كما تعمل على تسيير أربعة (04) مصالح، وهي:

أ/ مصلحة البطاقات والمقارنات: وتكلف بـ:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها.

- مركز المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها.

- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

ب/ مصلحة البحث عن المادة الضريبية: تعمل في شكل فرق وتكفل بـ:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع.

- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقاً من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

ج/ مصلحة التدخلات: التي تعمل في شكل فرق، وتتكفل بـ:

- برمجة وانجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها.

- اقتراح مكلفين لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقاً من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

د/ مصلحة المراقبة: التي تعمل في شكل فرق، وتكّلف بـ:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان.
- إعداد وضعيات، إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.<sup>1</sup>

ثالثا: المركز الجوّاري للضرائب C.P.I:

**1- تعريف:** يعتبر المركز الجوّاري للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب، مخصصة حصريًا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسًا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة. يهدف إنشاء المركز الجوّاري للضرائب الذي يحل محل الهياكل المتواجدة حاليًا (المفتشيات والقبضات) إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة، وذلك من خلال تبسيط وتنسيق وعصرنة الإجراءات.

على غرار الهياكل الجديدة المنشأة جديدًا كمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب، يمثل المركز الجوّاري للضرائب المتميز بنفس كيفية التنظيم والتشغيل لهذه الأخيرة المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة إذ يضع تحت تصرفهم هيكل وحيد مختص، يولي جميع المهام الجبائية الممارسة من قبل المفتشيات والقباضات لتمكينهم من أداء جميع واجباتهم الجبائية، كما يمثل إطلاق المركز الجوّاري للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنة الإدارة الجبائية، وإجراءات تسييرها، الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006 من خلال افتتاح مديريات كبريات المؤسسات ووضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> [http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/\(25/04/2021-21:10\)](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/(25/04/2021-21:10))

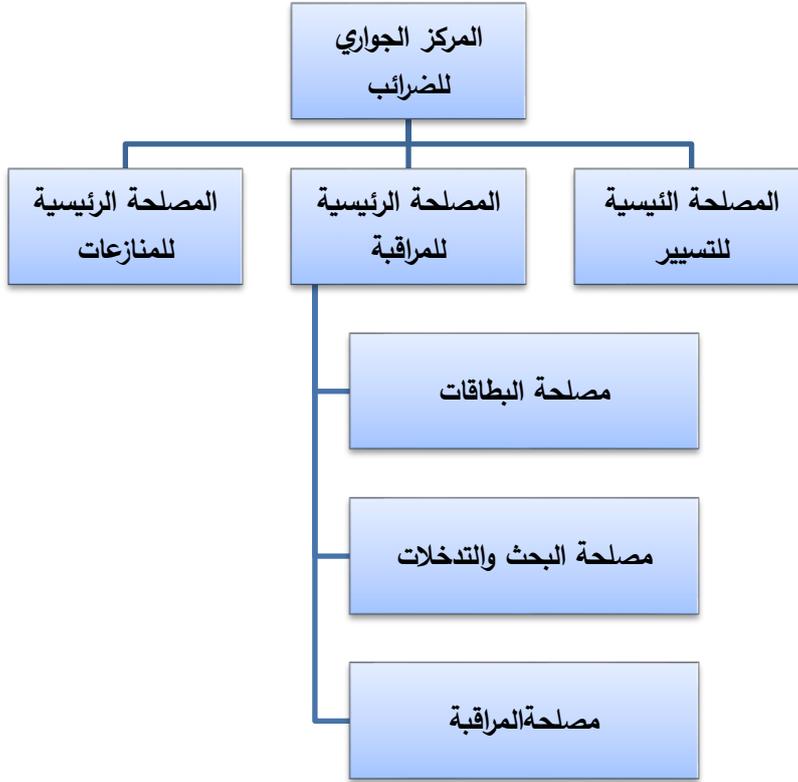
<sup>2</sup> [http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/\(25/04/2021-21:20\)](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/(25/04/2021-21:20))

## 2- الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب<sup>1</sup>:

يتكون المركز الجوازي للضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصليحتين

ثانويتين:

الشكل رقم (09) الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب.



المصليحتين الثانويتين:



<sup>1</sup> [http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/\(25/04/2021-21:32\)](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/(25/04/2021-21:32))

**القبضة:** يُسَيَّر المركز الجوّاري للضرائب ثلاث (03) مصالح، وهي:



### 3- مهام المركز الجوّاري للضرائب:

تتعدّد مهام المركز الجوّاري للضرائب كباقي الإدارات الأخرى، وسنتطرق إلى أهمها تلك المتعلقة بالمصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، وذلك لما لها من علاقة مع دراستنا حول الرقابة الجبائية، وهي كالتالي، تكلف المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث بضمان:

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب، والممتلكات العقارية المتواجدة فيه.
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

كما تعمل على تسيير ثلاث (03) مصالح، وهي:

#### أ- مصلحة البطاقات والمقارنات والبحث: وتكلف بـ:

- تشكيل قاعدة المعطيات ومختلف البطاقات المسوكة والتي تخص الوعاء والمراقبة والتحصيل الضريبي وتسييرها.
- متابعة استعمال المعلومات المستردة واعداد الوضعيات الإحصائية الفورية، وكذا تقييم نشاطات المصلحة لا سيما التي ترتبط مع مؤشرات التسيير.

#### ب- مصلحة البحث والتدخلات: التي تعمل على شكل فرق، وتكلف بـ:

- تشكيل وتسيير مصادر المعلومات التي تخص وعاء الضريبة مع مراقبة الضريبة وتحصيلها.
- تنفيذ البرامج الدورية للبحث عن المعلومات الجبائية بعنوان حق الاطلاع.
- اقتراح تسجيل أشخاص طبيعيين في برنامج مراقبة المداخل.

ج- مصلحة المراقبة: وتتكأف ب:

- تنفيذ البرامج المقررة بعنوان المراقبة على أساس المستندات للتصريحات.

- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة في برنامج مراقبة المداخل.<sup>1</sup>

وفي الأخير يجدر التنبيه الى أن كل من مركز الضرائب والمركز الجوي للضريبة من الهياكل المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير أنه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني، واقتصار جهودها على بعض المناطق، وفي انتظار تعميمها على كل الوطن تواصل مفتشيات وقباضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوية للضرائب.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> [http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/\(25/04/2021-22:00\)](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/(25/04/2021-22:00))

<sup>2</sup> آيت بلقاسم لامية، مرجع سابق، ص.49

## المبحث الثاني: وسائل نظام الرقابة على الوعاء الضريبي في الجزائر وضمانات المكلفين بالضريبة.

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي جميع التصرفات التي يمارسها الأعوان من خلال تأدية واجبهم، كما يحتاج المكلف إلى مجموعة من الضمانات تحافظ على حقوقه 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:

- حق الاطلاع.

- حق الرقابة.

- حق المعاينة.

- حق استدراك الأخطاء.

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

### المطلب الأول: وسائل نظام الرقابة في الوعاء الضريبي:

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي التصرفات التي يمارسها أعوان الرقابة (رتبة مفتش على الأقل) من خلال تأدية واجباتهم، ومن أجل التطبيق الجيد وتسهيل عملية مراقبة التصريحات الجبائية، خول المشرع الجزائري عدة حقوق وصلاحيات للإدارة أثناء أدائها لمهمتها الرقابية والمتمثلة في:

#### الفرع الأول: حق الاطلاع.

حق الاطلاع هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية فبواسطته يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد التحقيق معه بغية الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق.

وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية. حيث نص على أنه "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات".<sup>1</sup>

ومنه يمكن لهؤلاء الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أن تؤيّدهم وتساعدهم على استيفاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهمتهم ومن بينها:

### أولاً: حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات.

إن الإدارات العمومية لا تسمح بالاطلاع على وثائق الخدمة التي بحوزتها إلا لأعوان الإدارة المالية الذين لهم على الأقل رتبة مراقب حيث تنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي:

"لا يمكن بأي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيًا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي بحوزتها".<sup>2</sup>

غير أن المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجرى بموجب الأمر 65-257 المؤرخ في 02 ديسمبر 1965 والمتضمن تحديد مدة وكيفيات إجراء الإحصاء العام للسكن في مجموع التراب الوطني، لا يمكن لأي حال من الأحوال استعمالها لأغراض المراقبة الجبائية. إن الإدارة الحائزة على هذا النوع من المعلومات ليست ملزمة بما تستوجبه الفقرة السابقة.

### 1.1 المعلومات المقدمة من طرف مصالح الضمان الاجتماعي.

يتعين على هيئات النظام الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج، وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له، ويجب أن تصل الكشوف التي

<sup>1</sup> المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

تعد على نفقة الهيئات المذكورة أعلاه قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مدير الضرائب بالولاية قبل أول أفريل من السنة الموالية.

تلزم الهيئة المكلفة بتسيير التأمين عن البطالة والهيئات المدنية بتعويض النشاطات ذات المنفعة العامة والإعانة التضامنية بتقديم قائمة الأشخاص المعنيين بالتأمين عن البطالة أو الذين تم شطبهم من خلال السنة الماضية إلى إدارة الضرائب قبل 15 فبراير من كل سنة. تقوم هيئات أو صناديق الضمان الاجتماعي وكذا صناديق التعاقدية بتبليغ الإدارة الضريبية بكل المخالفات التي تم ضبطها فيما يخص تطبيق القوانين والتنظيمات المتعلقة بالضرائب والرسوم السارية المفعول.<sup>1</sup>

### 2.1 حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة.

إن حق الاطلاع على الوثائق لدى المؤسسات الخاصة يطبق على سجلات المحاسبة والأوراق الملحقة للسنة المالية الجارية غير أن هذا الحق لا يمكن ممارسته إلا عند نهاية الثلاثة أشهر التي تسبق المراقبة.<sup>2</sup>

### 3.1 المعلومات المقدمة من طرف السلطة القضائية.

يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الاطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الضريبية. يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة الضريبية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي، وأي مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوة مدنية أو جزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتقاء وجه الدعوى.

تبقى الوثائق مودعة لدى كتابة الضبط وتحت تصرف إدارة الضرائب خلال 15 يوما الموالي للنطق بأي قرار من الجهات القضائية. تخفض هذه المدة إلى عشرة أيام فيما يخص الجنايات.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق

<sup>2</sup> المادة 46 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق

<sup>3</sup> المرجع نفسه.

## 2. حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين.

يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمؤسسات المالية فضلا عن المكلفين بالضريبة الآخرين وفق ما يلي:

### 1.2 المعلومات المتحصل عليها من قبل الشركات المالية.

يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف وأصحاب العملات وكل الأشخاص والشركات والجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح واقفال كل حساب إيداع المستندات أو القيم أو الأموال أو حساب التنسيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر.<sup>1</sup>

### 2.2 المعلومات المتحصل عليها من المكلفين بالضريبة الآخرين.

تيسيراً لمراقبة التصريحات بالضرائب المكتتبه إما من قبل المعنيين أنفسهم وإما من قبل الغير، يتعين على جميع المصرفيين والقائمين بإدارة الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة أو الذين تشمل مهنتهم في صفة ثانوية القيام بتسديدات من هذا النوع وكذا جميع التجار وجميع الشركات، أي كان غرضها، الخاضعين لحق الاطلاع من قبل أعوان التسجيل، أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري، وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات.<sup>2</sup>

ويتعين على المؤسسات والهيئات التي تدفع أجورا وأتعابا أو مرتبات من أي نوع كانت، أو تقبض أو تدير أو توزع أموالا لحساب أعضائها، أن تقدم عند كل طلب لأعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، جميع الوثائق ذات الصلة بنشاطاتها لتتسنى مراقبة التصريحات المكتتبه سواء من قبلها أو من قبل الغير. ويجب أن يلحق كشف اسمي لهذه

<sup>1</sup> المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق

<sup>2</sup> المادة 53 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

المدفوعات الفعلية عن طريق قيدها في خصوم أو أصول حساب معين بالتصريح السنوي للضريبة على أرباح الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين<sup>1</sup>.

### 3. حق الاطلاع لدى الغير.

يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد، قصد ممارسة أعوان التسجيل لحق الاطلاع على عقود التأمين وكذا على عقودهم وسجلاتهم وسنداتهم وأوراق الإيرادات والنفقات والمحاسبة، حتى يتأكد هؤلاء الأعوان من تنفيذ الأحكام الجبائية، وهذا تحت طائلة تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 62 و 63 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>.

وكذا يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية بالحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها وهذا على الشركات الجزائرية أو الأجنبية، مهما كان نوعها، وكذا كل الموظفين العموميين المكلفين بتحرير العقود أو تبليغها<sup>3</sup>.

وعليه فرفض تقديم الوثائق للمصالح الضريبية أو إخفائها عنهم أو محاولة إتلافها، ففي هذه الحالة تتجر على الفاعل مسؤولية شخصية، وتسري على الفاعل المسؤول أحكام المادتين 62 و 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

### الفرع الثاني: حق الرقابة

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوعة للإدارة الضريبية، حيث تراقب هذه الإدارة تصريحات المكلف والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر، والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية

<sup>1</sup> المادة 57 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع نفسه.

<sup>3</sup> المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع نفسه.

أن تقدم للإدارة الضريبية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.<sup>1</sup> وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.<sup>2</sup>

ومن أهم ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية في حق الرقابة نجد:

- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم.

- تمارس حق الرقابة على المؤسسات الإدارية والهيئات العمومية التي تدفع أجورا أو أتعابا.  
- يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا مع دراسة الوثائق المحاسبية.<sup>3</sup>

وفي إطار ممارسة حق الرقابة فإنه يمكن للإدارة الجبائية توجيه مطالب إلى المكلفين من بينها:

- طلب المعلومات للبيانات الغير واضحة في التصريحات المقدمة، وعدم الرد يلزم بتقديم إثباتات.

- طلب إثباتات وأدلة من المكلف لتجميع معلومات صحيحة ودقيقة يمكن استعمالها في عملية الرقابة.

- طلب توضيحات من المكلف في حالة وجود معلومات غير متجانسة مع التصريحات السنوية.

### الفرع الثالث: حق المعاينة

- يجوز لأعوان الإدارة الضريبية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة.<sup>4</sup>
- عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الضريبية أن ترخص ضمن شروط مبينة للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، للقيام بإجراءات

<sup>1</sup> المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 18-2 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق

<sup>3</sup> المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>4</sup> المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق

المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.<sup>1</sup>

• لا يمكن الترخيص بإجراءات حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير، ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الضريبة المؤهل مؤسسياً. وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعنى بالمعاينة
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها.
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم، تتم المعاينة حجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته. ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.<sup>2</sup>

#### الفرع الرابع: حق التقادم أو (استدراك الأخطاء)

يقصد بالتقادم حق الإدارة الضريبة في استدراك وتصحيح حالات النسيان والنقائص لمختلف التصريحات الجبائية المكتتبه.

يحدد الأجل الذي يتقادم منه عمل الإدارة بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يأتي:

- ◀ تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.
- ◀ القيام بأعمال الرقابة.
- ◀ قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق

<sup>2</sup> المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 23 من ق.م لسنة 2008، مرجع سابق

<sup>3</sup> المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

كل إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه إثر تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته يمكن دون المساس بالآجال المحدد (04 سنوات) تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الرّفح في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقدمة.<sup>1</sup>

آجال استثنائية: يمكن أن تكون العمليات والبيانات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة ولكن ذات تأثير على سنوات مالية غير متقدمة، محل مراقبة تسوية بعنوان السنوات الغير المتقدمة فقط.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: الضمانات المكلفين بالضريبة

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق، حيث يجب على الأعوان المحققين احترامها والإخلال بهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق.

#### أولاً: حق الإشعار المسبق وأجل التحضير.

إنّ شروع العون المحقق في إجراء التحقيق يستلزم وجوباً إعلام المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته بواسطة إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرّسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أنّ المكلف يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.<sup>3</sup>

ويستفيد المكلف بالضريبة من أجل أدنى للتحضير قبل قيام عملية الرقابة وتختلف باختلاف نوع الرقابة، وهي على ما يلي:

<sup>1</sup> المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 44 من ق.م لسنة 2015، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 41 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 23 من ق.م لسنة 2008، مرجع سابق.

<sup>3</sup> المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

### أ- التحقيق المحاسبي والتحقيقات المصوبة في المحاسبة:

يستفيد المكلف بالضريبة من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.<sup>1</sup>

### ب- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يستفيد المكلف بالضريبة من أجل أدنى للتحضير مدته 15 يوماً ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.<sup>2</sup>

لكن يمكن أن تلغى هذه المدّة في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكّد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، ويستلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عملية المراقبة.

ولا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقاً.<sup>3</sup>

### ثانياً: ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية.

قبل الخوض في عمليات التحقيق يجب إجباراً على المراقب إرسال أو منح المكلفين ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وهي وثيقة ملخّصة بطريقة جدّية وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا احترام حقوق وواجبات المكلفين. حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفوقة بالإشعار بالتحقيق عند إرسال أو تسليم هذا الأخير.

### ثالثاً: حق الاستعانة بمستشار أو وكيل.

لقد منح المشرّع الجبائي للمكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره سواء كان محاسباً أو مستشاراً جبائياً، محامياً، ... وهذا قصد متابعة سير عمليات المراقبة، ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> المادة 20-4 والمادة 20 مكرّر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>3</sup> المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>4</sup> [http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/\(29/04/2021-18:12\)](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/servicesexterieurs/(29/04/2021-18:12))

وهذا ما نصت عليه المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية: "ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره."<sup>1</sup>

#### رابعاً: حق استحالة إعادة الرقابة.

في حالة القبول الصريح بين العون المحقق والمكلف يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه<sup>2</sup> سواء كان نمط الرقابة تحقيقاً محاسبياً<sup>3</sup> أو إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، ولا يجوز للإدارة الضريبية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.<sup>4</sup>

#### خامساً: حق تحديد مدة التحقيق.

تختلف مدة إجراء التحقيق باختلاف نمط الرقابة الجبائية المعمول بها.

##### أ- المعاينة اليومية:

لا يمكن لأعوان الضرائب الدخول إلى محلات الصناع والصناعيين والتجار وكل المحلات المهنية التي هي للمكلفين بالضريبة من أجل القيام بكل أعمال المعاينة والتحقيق الضرورية لضمان حق الضريبة إلا خلال النهار وفي الساعات التالية:

◀ من 01 أكتوبر إلى غاية 31 مارس من الساعة السادسة صباحاً إلى غاية الساعة السادسة مساءً.

◀ ومن 01 أبريل إلى غاية 30 سبتمبر من الساعة الخامسة صباحاً إلى غاية الساعة الثامنة مساءً.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 20-7 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>3</sup> المادة 20-8 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>4</sup> المادة 21-6 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>5</sup> المادة 23 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

يمكن للأعوان الدخول ليلاً إلى المصانع والورشات ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى الخاضعة لرقابتهم، عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور، أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين أو التجار أن مؤسساتهم في مرحلة النشاط.<sup>1</sup>

#### ب- التحقيق المحاسبي:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من 3 أشهر فيما يخص:

◀ مؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

◀ كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

تمدد هذه الآجال إلى 6 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى 9 أشهر.<sup>2</sup>

#### ج- التحقيق المصوب في المحاسبة:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.<sup>3</sup>

#### د- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة نفوق (سنة واحدة) اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم.

<sup>1</sup> المادة 24 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>3</sup> المادة 20 مكرر فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

وتتمتد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء، للمكلف بالضريبة وبناء على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخل الأرصدة من الخارج.  
 إلا أنّ الإدارة الضريبية غير مقيدة بمدّة الرقابة بعين المكان المذكور في حالة:  
 - استعمال طرق تدليسيه مثبتة قانونياً وتقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير.  
 - فحص ملاحظات وطلبات المكلف بالضريبة بعد انتهاء التحقيق.

فتمتد الفترة في هذه الحالة إلى سنتين (02) وفي حالة اكتشاف نشاط خفي عند إجراء التحقيق.<sup>1</sup>

#### سادسا: حق الرد.

منح المشرع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية أجل أربعين يوماً ليرسل ملاحظاته، أو قبوله، ويعدّ عدم الردّ في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، كما يمكن للعون المحقق بعد الردّ الاستماع إلى المكلف أو إعطاء تفسيرات تكميلية أمّا في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددة نهائياً ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا اكتشف أنّ المكلف استعمل مناورات تدليسيه أثناء عملية التحقيق.<sup>2</sup>

#### سابعا: حق الطعن.

تطبيقاً لمبدأ العدالة الضريبية يحق للمكلف الاحتجاج على بعض الضرائب المفروضة عليه المنشأة من طرف المحقق، حيث يتم الاحتجاج كما يلي:

#### أ- حق الطعن النزاعي:

تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إمّا على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإمّا الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.<sup>3</sup>

يجب أن توجه هذه الشكاوى إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، ويسلّم وصل بذلك إلى المكلف

<sup>1</sup> المادة 21-4 من قانون الإجراءات الجبائية، معدّل بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2007، مرجع سابق.

<sup>2</sup> بوشري عبد الغاني، مرجع سابق، ص 1

<sup>3</sup> المادة 70 من ق. ا. ج، مرجع سابق.

بالضريبة<sup>1</sup>، وتقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجهة لهذه الشكاوى.<sup>2</sup>

### ب- حق التأجيل القانوني للدفع:

يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكاوى في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه أن يرتتي دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب لدى قابض الضرائب المختص إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه، ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الضريبية.

### ج- حق التحقيق في الشكاوى (أجل البت):

يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة<sup>3</sup>، ويبت في هذه الشكاوى رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في شكاوى التابعة لاختصاص كل منهم في أجل 4 أشهر.

- 6 أشهر عندما تكون الشكاوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب.

- 8 أشهر بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية.

- شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.<sup>4</sup>

- و يجوز البت فورا في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا مع مراعاة أحكام المادة 95-1 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> المادة 71 من ق. ا.ج، معدّل بموجب المادة 59 من ق.م لسنة 2003، معدّل ومتمم بموجب المادة 42 من ق.م لسنة 2007، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 70 من ق. ا.ج، مرجع سابق.

<sup>3</sup> المادة 76-1 من قانون الإجراءات الجبائية، معدّل بموجب المواد: المادة 59 من ق.م لسنة 2003، المادة 39 من ق.م لسنة 2005، المادة 46 من ق.م لسنة 2007، المادة 36 من ق.م لسنة 2012، المادة 16 من ق.م لسنة 2013، مرجع سابق.

<sup>4</sup> المادة 76-2 من قانون الإجراءات الجبائية، معدّل بموجب المواد: المادة 59 من ق.م لسنة 2003، المادة 39 من ق.م لسنة 2005، المادة 46 من ق.م لسنة 2007، المادة 36 من ق.م لسنة 2012، المادة 16 من ق.م لسنة 2013، مرجع سابق.

<sup>5</sup> المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، معدّل بموجب المادة 43 من ق.م 2007، والمادة 39 من ق.م لسنة 2009، مرجع سابق.

#### د- حق اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة:

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يقتنع بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل 4 أشهر ابتداء من تاريخ استلام طلب الإدارة.<sup>1</sup>

وتلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل 4 أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لم تصدر اللجنة قرارها في الأجل المذكورة، فإن صمتها يعتبر رفضاً ضمناً للطعن. وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل 4 أشهر، ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة (كي تبت في الطعن).<sup>2</sup>

#### هـ- حق الطعن أمام المحكمة الإدارية:

يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضى بصفة كاملة المكلف بالضريبة وكذا القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص أمام المحكمة الإدارية.

تحرك الدعوى العمومية في أجل 4 أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه<sup>3</sup> أو تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة الطعن المختصة وصمتها عن الرد.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> المادة 80-1 من قانون الإجراءات الجبائية، معدّل بموجب المواد 49 : من ق.م 2007 ، المادة 42 من ق.م 2009 ، والمادة 40 من ق.م 2012 ، م رجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 81-1 من قانون الإجراءات الجبائية، معدّل بموجب المواد 49 : من قانون المالية 2007 ، المادة 19 من قانون المالية 2009، والمادة 26 من قانون المالية 2012 ، مرجع سابق.

<sup>3</sup> المادة 82-1 من قانون الإجراءات الجبائية، معدّل بموجب المواد 59 : من ق.م 2003 ، المادة 51 من ق.م 2007 ، والمادة 27 من ق.م 2008 ، مرجع سابق.

<sup>4</sup> المادة 82-2 من قانون الإجراءات الجبائية، معدّل بموجب المواد 49 : من ق.م 2007 ، المادة 42 من ق.م 2009 ، والمادة 40 من ق.م 2012 ، مرجع سابق.

## و- حق الطعن الولائي:

يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمس الإعفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبرام ذمتهم إزاء الخزينة، ويمكنهم أيضاً أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيضات من زيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية.

يمكن إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية التي يتبع لها مكان فرض الضريبة ورافقها بالإنذار. وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى، ويمكن عرضها على رئيس مجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها عندما يتعلق الأمر بشكاوى تعني الضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلدية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المادة 93-1 من قانون الإجراءات الجبائية، معدّل بموجب المواد 40 : من ق.م 2005 ، المادة 48 من ق.م 2010 ،  
والمادة 42 من ق.م 2012 ، مرجع سابق.

خاتمة

يعتبر نظام الرقابة على الوعاء الضريبي في الجزائر الوسيلة الأولى لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والمحافظة على الأموال العمومية لذا منح المشرع إطاراً قانونياً يتجسد في الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية، كما وضع لها المشرع أجهزة وهيكل تنظيمية تسهر على تطبيق وتنفيذ إجراءاتها على جميع المستويات، وبالتالي منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة تفادياً لأي تعسف من قبل الإدارة الجبائية.

تتخذ الرقابة الجبائية عدّة أشكال تنقسم إلى الرقابة العامة أو الشاملة والرقابة المعمقة، زيادة على أنواع أخرى منها الرقابة على المعاملات العقارية، التلبس الجبائي والرقابة عن طريق الفرق المختلطة التي تتم بين الإدارة الجبائية والجمركية والتجارية.

لكن بالرغم من كل هذه الأجهزة الموضوعية والإجراءات والوسائل المتخذة لتعزيز عمل نظام الرقابة الجبائية، إلا أنه غير كفيلاً بتحقيق الفعالية في أداء المهام الموكّلة إليه باعتبار أنّ الحكم على فعالية نظام الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه، إلا أنّ المشاكل التي تعاني منها حالت دون ذلك وهذا ما يستدعي ضرورة اتخاذ كل الوسائل والإجراءات الكفيلة بتحسينها.

ومن خلال دراستنا لموضوع الرقابة الجبائية في القانون الجزائري لاحظنا أنّه يمكن أن تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترداد مبالغ هامة لخزينة الدولة، إلا أنّ هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية المطلوبة والإمكانات المادية والبشرية اللازمة.

إنّ افتقار إدارتنا الضريبية للمراقبين خاصة المؤهلين منهم أو المناسبين لأداء أعمال الرقابة، يكون سبباً من أسباب انتشار ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين.

كما تعد تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة من الإجراءات الهامة الواجب اتخاذها لتقليل من ظاهرة التهرب والغش الضريبيين.

كذلك يمكن للتحفيزات المقدمة لأعوان الرقابة الجبائية سواء مادياً أو معنوياً أن ترفع من مردودية عملهم، وهذا ما يبعدهم عن كلّ تأثير خارجي قد يخلّ باستقلاليتهم وتحيزهم إزاء الممولين. من خلال النتائج السابقة استنتجنا على أنّه لترقية الرقابة الجبائية وتحسينها فيجب:

- العمل على تكوين وتدريب المراقبين والارتقاء بمستواهم العلمي والمهني، وذلك لضمان الرقابة الجيدة ما يساهم في تحقيق التنمية والمحافظة على الاقتصاد الوطني.
  - التعاون والتنسيق بين مختلف الجهات والمصالح الجبائية.
  - العمل على إدخال واستعمال الإعلام الآلي في كل مصالح الإدارة الضريبية.
  - العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة عن طريق القيام بحملات إعلامية في وسائل الإعلام، القيام بندوات، فتح أبواب الإدارة الجبائية لاستفسارات المكلفين.
  - صياغة قوانين واضحة، ومفهومة، باعتبار أنّ المكلفين ليست لديهم مستويات علمية مرتفعة أو بدون مستوى.
  - توفير كلّ الوسائل المادية والبشرية اللازمة للقيام بعملية الرقابة على أتم وجه.
- وفي الأخير يمكن القول، أن الشغل الشاغل لإدارة الضرائب هو توسيع مجال الرقابة لتشمل أكبر عدد ممكن من المكلفين بالضريبة.

# قائمة المراجع

## مراجع باللغة العربية

- الكتب:

1. حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2004
2. حامد عبد المجيد دراز، المرسي حجازي، سعيد عبد العزيز عثمان، سميرة إبراهيم أيوب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2001
3. عبد المنعم فوزي، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1978
4. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009
5. يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1994

## مذكرات:

### مذكرات الماجستير:

1. 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.
2. بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2011
3. جهاد محمد محمد شرف، أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية، دراسة ميدانية المؤسسات الأهلية في قطاع غزة، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005.
4. سليمان عمير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011.
5. 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
6. قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، حالة الجزائر 2003 إلى 2008، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة،

المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس بالمدينة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 9200

7. كحلة عد الغاني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة -حالة مديرية الضرائب لولاية المدية لفترة (2010-2000)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية جامعة المدية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، سنة 2012.

7. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم لبواقي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2011

#### مذكرات الماستير:

1. أيت بلقاسم لامية، آليات واجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهزّب الضريبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص: اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة أكلي محند ولحاج، البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014

2. ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، دراسة حالة بمفتشية الضرائب في الأخرية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، تخصص: محاسبة وتخطيط، جامعة أكلي محند ولحاج، البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم: علوم المحاسبة والمالية، 2015

#### النصوص القانونية:

##### - نصوص تشريعية:

1. الدستور الجزائري الجديد، قانون رقم 01 - 16 مؤرخ في 6 مارس سنة 2016 يتضمن التعديل الدستوري، الجريدة الرسمية عدد 14 ، الصادرة يوم الاثنين 7 مارس سنة . 2016

2. القانون التجاري . 2016

3. القانون المدني 2016 المواد (129 - 124)

4. قانون رقم 16 - 05 ، المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 2005 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2006 ، الجريدة الرسمية، عدد 85 ، الصادرة يوم السبت 31 ديسمبر سنة 2005 م.

## المراسيم القرارات والأوامر:

1. مرسوم تنفيذي رقم 334 - 90 ، المؤرخ في 27 أكتوبر 1990 ، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالعمّال التابعين لأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية (1465)، الجريدة الرسمية عدد 46 ، الصادر يوم الأربعاء 31 أكتوبر 1990 م.
2. مرسوم تنفيذي رقم 290 - 97 ، المؤرخ في 27 يوليو سنة 1997 ، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والورق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، الجريدة الرسمية عدد 50 ، الصادرة يوم الأربعاء 30 يوليو سنة . 1997
3. مرسوم تنفيذي رقم 228 - 89 مؤرخ في 13 يوليو 1998 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 55 - 95 المؤرخ في 15 فبراير سنة 1995 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، جريدة رسمية عدد 51 ، الصادرة يوم 15 يوليو . 1998
4. قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير سنة 2009 ، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارات الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية عدد 20 ، الصادرة يوم الأحد 29 مارس سنة 2009 م.
5. المادة 178 من الامر 03 - 06 مؤرخ في 15 يوليو سنة 2006 يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، جريدة رسمية عدد 46 المؤرخ في 16 يوليو سنة 2006

## مواقع الانترنت

1. <http://www.mfdgi.gov.dz> موقع المديرية العامة للضرائب
2. <http://www.mataf.net/fr/edu/glossaire/systeme-declaratif>

## مراجع باللغة الفرنسية

1. Ahmed Sadoudi, Droit fiscal, 1ère édition, SARL House Print Editions, Alger, 2014
2. Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayount, Droit fiscal général, Lexis-Nexis, Paris, France.
3. Michel Bouvier, Marie Christine Esclassan, Jean Pierre Lassal, Finances publiques, 9ème édition, L'extens édition, France, novembre 2008.
4. Michel Bouvier, Marie Christine, L'administration fiscale en France, Presses Universitaires de France, Paris, 1988.
5. Nathalie Gonthier Besacier, Marcel Gonthier, Jean-Luc Rossignol, Droit fiscal, Manuel et applications, éditions Foucher, France, 2009, p.560.

## قائمة الأشكال

- 20 ..... الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر
- 25 ..... الشكل رقم (02): مخطط الرقابة على الوثائق
- 39 ..... الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والتحقيقات
- 41 ..... الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي العام للمديرية الولائية للضرائب
- 44 ..... الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب
- 45 ..... الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي العام للمصالح الجهوية للبحث والتدقيق
- 47 ..... الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات
- 50 ..... الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب
- 54 ..... الشكل رقم (09): الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب

## فهرس المحتويات

شكر وعرافان

الإهداء

مقدمة

### الفصل الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية في القانون الجزائري

- 5.....المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية في الجزائر.
- 5.....المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها.
- 5.....الفرع الأول: المفاهيم الأساسية للرقابة الجبائية.
- 9.....الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.
- 10.....المطلب الثاني: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها.
- 11.....الفرع الأول: أسباب وجود الرقابة الجبائية.
- 12.....الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية.
- 20.....المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.
- 20.....المطلب الأول: الرقابة العامة أو الشاملة.
- 21.....الفرع الأول: الرقابة الشكلية (Le contrôle formel).
- 22.....الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق.
- 25.....المطلب الثاني: الرقابة المعمّقة.
- 26.....الفرع الأول: التحقيق المحاسبي.
- 29.....الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة.
- 31.....الفرع الثالث: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE).
- 33.....الفرع الرابع: أشكال أخرى من الرقابة الجبائية.

### الفصل الثاني: الإطار المؤسساتي لنظام الرقابة على الوعاء الضريبي في الجزائر

- 37.....المبحث الأول: الهيئات المكلفة بنظام الرقابة على الوعاء الضريبي في الجزائر.
- 37.....المطلب الأول: الهيئات المكلفة بنظام الرقابة على الوعاء الضريبي قبل الإصلاح الهيكلي في الجزائر..
- 46.....المطلب الثاني: الهيئات المكلفة بنظام الرقابة على الوعاء الضريبي بعد الإصلاح الهيكلي في الجزائر:...
- 57.....المبحث الثاني: وسائل نظام الرقابة على الوعاء الضريبي في الجزائر وضمانات المكلفين بالضريبة.
- 57.....المطلب الأول: وسائل نظام الرقابة في الوعاء الضريبي:.
- 57.....الفرع الأول: حق الاطلاع.

61	الفرع الثاني: حق الرقابة .....
62	الفرع الثالث: حق المعاينة .....
63	الفرع الرابع: حق التقادم أو (استدراك الأخطاء) .....
64	المطلب الثاني: الضمانات المكلفين بالضريبة .....
64	أولاً: حق الإشعار المسبق وأجل التحضير .....
65	ثانياً: ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية. ....
65	ثالثاً: حق الاستعانة بمستشار أو وكيل. ....
66	رابعاً: حق استحالة إعادة الرقابة. ....
66	خامساً: حق تحديد مدة التحقيق. ....
68	سادساً: حق الرد. ....
68	سابعاً: حق الطعن. ....
72	خاتمة .....
75	قائمة المراجع .....
79	قائمة الأشكال .....

## ملخص:

تتناول هذه الدراسة موضوع الرقابة الجبائية في القانون الجزائري، فكانت محاولة لإعطاء نبذة عن الرقابة الجبائية في ظل التشريع الجزائري، بداية بتعريف الرقابة الجبائية، ثم أسباب قيامها وأهدافها والمبادئ التي تعمل على تطبيقها وبعدها تطرقنا إلى أشكال هذه الرقابة، والتي هي كآليات تهدف للكشف عن الأخطاء التي قد يقع فيها المكلفين بالضريبة سواء بحسن أو سوء نية، ثم تطرقنا بعدها إلى الهيئات التي تقوم بهذه الرقابة هيكل إدارية كانت أو وسائل بشرية، والصلاحيات التي منحها المشرع الجبائي إياها للقيام بالرقابة الجبائية على أكمل وجه، وعن الضمانات التي منحها للمكلفين بالضريبة لحمايتهم من أي اختراق من الإدارة الجبائية وأخيراً الالتزامات التي وضعها على عاتقه والواجب أدائها وأن الإخلال بها يؤدي إلى عقوبات.

## Résumé :

Notre étude se base sur le contrôle fiscal en se référant au système algérien, elle consiste à détailler et à expliquer les modalités du système fiscal algérien en commençant par sa définition, ses causes, ses objectifs et les principes qu'il veille à appliquer, ensuite détailler les modalités du contrôle fiscal qui a comme objectif de corriger les incohérences qu'il y a dans les déclarations du contribuable, ensuite nous allons aborder les structures administratives et les moyens humains qui sont mis en œuvre pour le contrôle fiscal et les pouvoirs qui leur sont conférés par le législateur algérien pour exercer un contrôle fiscal plus complet, et les garanties que ce dernier a mis à la disposition du contribuable pour le protéger des dérives de l'administration fiscale.