



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب



كلية الحقوق
قسم الحقوق

عنوان البحث

الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق – تخصص:

تحت إشراف

من إعداد الطالب

• بن عدة عبد الرحمان

• شهيدة ميلود
• العروسي عبد الرحيم

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة	الصفة
قدودو جميلة	أستاذة التعليم العالي	جامعة عين تموشنت	رئيسا
كمال حسن روان	الدكتور	جامعة عين تموشنت	مناقشا
بن عدة عبد الرحمان	الدكتور	جامعة عين تموشنت	مشرفا

السنة الجامعية: 2026/2025

الاهداء

أهدي هذا العمل المتواضع راجياً من الله تعالى أن يجعله علماً نافعاً.

إلى والدي العزيزين

الذين غرسا في حب العلم والعمل، وكانا لي الدعم والسند في كل خطوة،
فبفضلهما بعد فضل الله عز وجل بلغت هذا المقام

إلى زوجتي الغالية شريكة حياتي، سندي في كل لحظة ، التي وقفت بجاني
بكل صبر وتفان، ولم تبخل علي بوقتها أو دعمها، فأنت العون الدائم والرفيق
المخلص إلى المؤسسات الغاليات فلذات كبدي هاجر وأنفال، وإسراء ،الذين
أجد فيهم الأمل والقوة، أنتم الدافع الأكبر للاستمرار والمثابرة، فبكم أكتمل
حلمي.

إلى أخي وأختي كل عائلة العروسي

الى عائلتي الثانية عويمر ولهم شكر خاص

إلى أصدقائي و الزملاء أهدي هذا العمل.

العروسي عبد الرحيم

الاهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي الى روح جدتي أم والدتي (جواهر) التي ربّنتني
كأم لي، أعز الناس على قلبي، التي استقبلتني أنا وأخي بحنانها وعطفها،
أسأل الله ان يرحمها ويجعل قبرها روضة من رياض الجنة.
الى من وضعت الجنة تحت قدميها ... أُمي الحبيبة التي عانت من أجلي
،أسأل الله أن يشفيها ويمد في عمرها.
الى أخي التوأم محمد أسأل الله أن يشفيه وينور حياته و دربه.
الى رفيقة دربي ونبض القلب وزهرة أيامي زوجتي الغالية، التي تقاسمت
معي مرارة التعب ولحظات السهر ...أهدي اليك ثمرة جهدي، والى قرة
عيني وفلذة كبدي، وأجمل هدايا القدر... أبنائي الغالين (خولة، مارية
بثينة،أيوب)، اهديكم ثمرة هذا الجهد، ليكون لكم نبراسا يضيء دروبكم
نحو مستقبل مشرق.
الى استاذي المشرف و الاساتذة المناقشين وجميع اساتذتي الذين
درسوني طيلة مشواري الدراسي في الجامعة .

شهيدة ميلود

الشكر

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات ، و الصلاة و السلام على أشرف الأنبياء و المرسلين.

يطيب لي في مستهل هذا العمل المتواضع أن أتقدم بخالص عبارات الشكر والامتنان الى ستاذنا الفاضل والمشرف الكريم الاستاذ بن عدة عبد الرحمان ،الذي تفضل بقبول الاشراف على هذه المذكرة .لم يدخر جهدا في توجيهنا ،وتقديم النصائح القيمة التي كان لها الاثر البالغ في اخراج هذا العمل الى النور ،فجزاه الله عني خير الجزاء ،كما لا يفوتني أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير الى أعضاء لجنة المناقشة الموقرين ،على تفضلهم بقراءة هذا العمل وتقييمه.

والشكر موصول الى كل أساتذتي الافاضل في كلية الحقوق تخصص قانون عام الذين انارونا طريق العلم والمعرفة ،والى كل من مد لي يد العون و المساعدة من قريب أو بعيد.

مقدمة

مقدمة

يُعَدّ النظام الجبائي في الجزائر نظامًا تصريحيًا، إذ يقوم أساسًا على التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة. وبمعنى آخر، يتولى المكلف تحديد أساس فرض الضريبة المتعلقة بنشاطه خلال فترة زمنية معينة، ليتم بعدها حساب الضريبة المستحقة وفق المعدلات المحددة قانونًا. وتُفترض في هذه التصريحات الصحة مبدئيًا، بينما تتحمل الإدارة الجبائية عبء إثبات عكس ذلك عند الاقتضاء.

وترتبط مصداقية هذه التصريحات بدرجة نزاهة المكلفين، كما تتأثر بعوامل سياسية واقتصادية، إضافة إلى مستوى الوعي والثقافة الضريبية لديهم، وما يعكسه ذلك من تحقيق للأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة. ومن هذا المنطلق، تعتمد الدول التي تأخذ بالنظام التصريحي على مراقبة هذه التصريحات ومقارنتها بالمعطيات المتوفرة لديها، بهدف تكريس مبدأ العدالة الضريبية، الذي يقوم على مساهمة المواطنين في تمويل النفقات العمومية بحسب قدرتهم التكليفية. وقد كرس هذا المبدأ نص المادة 78 من القانون رقم 16/01 المؤرخ في 6 مارس 2016 المتضمن تعديل الدستور، والتي تنص على أن "جميع المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويلتزم كل واحد بالمساهمة في تمويل الأعباء العمومية حسب قدرته¹".

غير أن تحقيق العدالة الضريبية بشكل مطلق يظل أمرًا نسبيًا في ظل اعتماد هذا النظام، إذ لا يمكن الجزم بصدق جميع التصريحات في الواقع العملي، مما يجعل تقييم النظام الضريبي مرتبطًا بمدى اقترابه من تحقيق العدالة، لا ببلوغه لها بشكل كامل.

وفي هذا الإطار، تُعَدّ الرقابة الجبائية الدعامية الأساسية لحماية النظام التصريحي من الغش والتهرب، حيث تتمثل في فحص شامل للوضعية الجبائية للمكلفين، للتأكد من مدى احترامهم للتشريعات الجبائية، وتمكين الإدارة من ممارسة سلطتها في تصحيح الاختلالات وضمان التطبيق السليم للقانون. يهدف تعزيز الأمن الجبائي إلى حماية مصالح الخزينة العمومية، وذلك من خلال مختلف الوسائل والصلاحيات التي منحها المشرع للإدارة الجبائية.

وتُعَدّ الرقابة الجبائية مفهومًا قانونيًا بالدرجة الأولى، إذ تتمثل في السلطة المخولة لإدارة الضرائب لتصحيح ما قد يشوب تصريحات المكلفين من نقائص أو إغفالات أو أخطاء، مع ضرورة الالتزام في ذلك

¹ عمارة منصور أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية الطبعة الثانية دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع الجزائر 2016 ص5ص6

بالحدود القانونية للصلاحيات الممنوحة لها، وكذا احترام الضمانات المقررة لفائدة المكلفين الخاضعين للرقابة.

وفي هذا الإطار، زوّد المشرّع الإدارة الجبائية بأجهزة إدارية متخصصة، ومنحها مجموعة من الامتيازات باعتبارها سلطة عامة تسعى إلى تحقيق المصلحة العامة، غير أن ممارستها لهذه الصلاحيات تبقى مقيدة بحدود قانونية تراعي حقوق المكلفين بالضريبة.

وتكمن أهمية الرقابة الجبائية في كونها وسيلة أساسية للحفاظ على سلامة النظام الضريبي من التجاوزات والمخالفات التي قد تضر بالخزينة العمومية، كما تسهم في تكريس مبدأ العدالة الضريبية، فضلاً عن دورها الفعّال في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين.

أما عن دوافع اختيار هذا الموضوع، فتعود إلى سببين رئيسيين: أولهما موضوعي يتمثل في الأهمية البالغة التي تكتسبها الرقابة الجبائية، وثانيهما شخصي يرتبط بالتخصص في قانون العام، نظراً للعلاقة الوثيقة بينه وبين القانون الجبائي، إضافة إلى الانتماء المهني لمديرية الضرائب، مما حفّز على التعمق في هذا المجال وتحليل نصوصه القانونية وبيان كيفية تطبيقها.

يقوم النظام الضريبي في الدولة على أساس التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة، حيث يُعدّ التصريح الضريبي إجراءً أولياً يعترف من خلاله المكلف بخضوعه لأحكام القانون الضريبي، مما يترتب عليه فتح مجال التفاعل مع إدارة الضرائب لتمكينها من تحديد الوعاء الضريبي على أسس دقيقة وصحيحة.

ويُعتبر التصريح الضريبي من أهم ما توصل إليه الفكر الجبائي الحديث في سعيه لتحقيق العدالة بين المكلفين وخدمة المصلحة العامة، فهو وثيقة مكتوبة يلتزم المكلف بتقديمها في الآجال القانونية، يبين فيها نتائج نشاطه الخاضع للضريبة خلال فترة زمنية معينة، وفقاً للأشكال والإجراءات المحددة في القوانين والتنظيمات والتعليمات ذات الصلة¹.

ويمثل التصريح الضريبي التزاماً أساسياً يقع على عاتق المكلف، إذ يتضمن جانبين: جانباً رئيسياً يتمثل في وجوب تقديم التصريح، وجانباً تكميلياً يفرض عليه تمكين الإدارة الضريبية من المعلومات والوسائل الضرورية التي تسمح بالتحقق من صحة البيانات المصرّح بها عند الاقتضاء. وبذلك يُعدّ هذا الالتزام ذا طابع إداري يربط المكلف بالإدارة الضريبية من خلال واجب التصريح.

¹ عمارة منصور أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية الطبعة الثانية دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع الجزائر 2016 ص7

وتبرز أهمية التصريح الضريبي في كونه يجعل المكلف طرفاً فاعلاً في تحديد الضريبة المستحقة عليه، اعتماداً على المعطيات التي يقدمها، كما يجنبه اللجوء إلى التقدير الإداري الذي قد تعتمد عليه الإدارة الضريبية في حالة غياب التصريح أو ثبوت عدم صحته.

يساهم التصريح الضريبي في تخفيف العبء عن المدقق الضريبي وتيسير مهامه، غير أنه قد يُنظر إليه من طرف المكلف بالضريبة كإجراء غير مرغوب فيه.

وقد أقرّ المشرّع بأن التصريح الضريبي يُعدّ صحيحاً ونهائياً إلى أن يثبت خلاف ذلك، كما لا يجوز لإدارة الضرائب استبعاد الدفاتر أو السجلات إلا استناداً إلى مبررات واقعية ومقنعة. ولا يمكن تعديل التصريح لمجرد الشك أو الارتياب، بل يجب أن يستند ذلك إلى أدلة ووثائق تدعم هذا التعديل، سواء كانت مقدمة من المكلف نفسه أو متوفرة لدى الإدارة وتثبت عدم مطابقة التصريح للواقع.

ويترتب على تقديم التصريح انتقال عبء إثبات ما يخالفه إلى إدارة الضرائب، التي يتعين عليها تقديم الأدلة التي تبرر التصحيح. أما في حالة عدم تقديم التصريح واعتماد الإدارة على التقدير، فإن عبء إثبات عكس هذا التقدير يقع على عاتق المكلف بالضريبة.

وتُفترض صحة البيانات الواردة في التصريح الضريبي، وهو ما يمنحه قوة إثبات مستمدة من قرينة قانونية بسيطة قابلة لإثبات العكس، وتُعد هذه القرينة الأساس الذي يقوم عليه نظام التصريح الضريبي.

ونقتضي العدالة الضريبية أن تكون هذه البيانات صادقة ودقيقة، لذلك مُنحت الإدارة الضريبية سلطة فحص عناصر الوعاء الضريبي والتحقق من صحة التصريحات والوثائق المقدمة، ضماناً لفرض الضريبة على أسس عادلة.

وفي حال امتناع المكلف بالضريبة عن تقديم التصريح أو الوثائق والبيانات المطلوبة قانوناً، تلجأ الإدارة إلى التقدير التلقائي للأرباح، وهو ما قد يلحق ضرراً بالمكلف، نظراً لغياب المعطيات الكافية التي تمكّن المدقق الضريبي من تحديد الأرباح بشكل منصف¹.

تهدف الرقابة الضريبية إلى التأكد من صحة وصدق التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وكشف حالات الغش والتهرب، تمهيداً لتطبيق العقوبات المناسبة على مرتكبيها. وغالباً ما يسعى المكلف إلى التقليل من المعلومات المتعلقة بنشاطه وأرباحه، في حين تفترض الإدارة الضريبية احتمال إخفاء الحقيقة، وهو ما يعكس حالة من انعدام الثقة بين الطرفين.

¹ بوسعيدية محمد سعيد كتاب مدخل إلى دراسات قانون الرقابة دار القصة للنشر و التوزيع الجزائر 2014 ص11

ويقصد بالرقابة الضريبية مجموع الصلاحيات والامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، سواء للتحقق من دقة التصريحات وموثوقيتها، أو لتحديد الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف في حالة عدم تقديم التصريح، وهي بذلك تمثل أداة لتنظيم العلاقة بين المكلف والإدارة. وقد حرص المشرع على تمكين الإدارة الضريبية من الوسائل القانونية اللازمة لممارسة الرقابة بفعالية ومكافحة التهرب، وفي المقابل أقر ضمانات قانونية تحمي المكلف من أي تعسف أو تجاوز في استعمال هذه السلطة.

وتتمتع إدارة الضرائب بسلطات واسعة في مجال الرقابة، تتيح لها فحص البيانات والتأكد من صحتها قصد تأسيس الضريبة على أسس سليمة، كما خول لها القانون سلطة توقيع الجزاءات لضمان احترام التشريع الجبائي ومعاقبة المخالفين والمتهربين.

ومن جهة أخرى، قد يلجأ المكلف إلى تخفيض وعائه الضريبي أو إخفاء بعض معاملاته وأرباحه بهدف تقليل الضريبة، وهو سلوك غير مشروع لما ينطوي عليه من مساس بحقوق الخزينة العمومية، حتى وإن حاول البعض تبريره.

وتبقى ظاهرة التهرب الضريبي موجودة في مختلف الدول بدرجات متفاوتة، ويرتبط انتشارها أساساً بمستوى الوعي الضريبي لدى الأفراد، ومدى صرامة الدولة في تطبيق القوانين وفرض العقوبات على المخالفين¹.

وكل البحوث فقد واجهتنا بعض الصعوبات نذكر منها الطابع التقني للموضوع وكثرة تعديلات نصوصه القانونية وعدم استقرار التشريع الجبائي، بالإضافة إلى قلة المراجع وضيق الوقت.

وبناءً لهذا العرض الموجز يمكن طرح الإشكالية التالية:

إشكالية الدراسة :

إلى أي مدى ساهمت الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري في تحقيق الفعالية الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي مع ضمان حقوق المكلفين بالضريبة؟

¹ بوسعيدية محمد سعيد كتاب مدخل إلى دراسات قانون الرقابة دار القصة للنشر و التوزيع الجزائر 2014 ص12 ص13

الأسئلة الفرعية :

- ما هو الإطار المفاهيمي والقانوني المنظم للرقابة الجبائية في الجزائر؟
- ماهي مراحل التطور التاريخي للرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري ؟
- ما هي أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية المعتمدة؟
- ما مدى فعالية هذه الرقابة في تحقيق أهدافها؟

الفصل الأول

مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية

تمهيد

تهدف الرقابة الجبائية إلى ضمان التزام المكلفين بالضريبة باحترام القوانين الضريبية عند إعداد وتصريح بياناتهم الجبائية، وذلك من خلال مجموعة من الإجراءات والعمليات التي تقوم بها المصالح المختصة في الإدارة الجبائية ضمن إطار منظم يهدف إلى تجنب أي تجاوزات أو اعتداءات. كما تسمح هذه الرقابة للإدارة الجبائية بفحص مدى انسجام التصريحات المقدمة ومقارنتها مع المحاسبة والوثائق التي تثبت الحقيقة الاقتصادية والمالية لنشاط المكلف بالضريبة.

وبما أن النظام الضريبي الجزائري يقوم على مبدأ التصريح، حيث يُمنح المكلف بالضريبة حرية تحديد أسس فرض الضريبة، فإن عمليات الرقابة الجبائية قد تصطدم أحياناً بتصريحات غير دقيقة أو غير صادقة، الأمر الذي يفرض على الإدارة الجبائية القيام بعمليات رقابية دورية وبأساليب مختلفة، يتم اختيارها وفقاً لمدى أهمية التدخل وضرورته، وكذلك حسب طبيعة الشخص الخاضع للتحقيق، سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى مبحثين .

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية

يمكن تلخيص غاية الرقابة الجبائية في كونها تهدف إلى متابعة التصريحات الضريبية المقدمة من المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى هدف ثانٍ يتمثل في مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

وتهدف الرقابة الجبائية بشكل رئيسي إلى ضمان تحصيل خزينة الدولة للإيرادات الضريبية المستحقة بالقيمة الحقيقية، مع الحرص على تطبيق قواعد الضريبة بعدالة بين جميع الأفراد.

وعلى الرغم من أن تصريحات المكلفين تُفترض في الأصل صحيحة وحقيقية، إلا أن الإدارة تتمتع بصلاحيات الرقابة عليها، نظراً لاعتماد النظام الجبائي على التصريح العفوي كأساس. وتُعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تكفل حماية حقوق الخزينة العامة، كما تشكل جزءاً أساسياً من حلقات النظام العام للدولة الهادفة إلى الحد من الغش والتهرب الضريبي¹.

ومن هنا، أصبح من الضروري تحديد صيغ الرقابة الجبائية على نحو عام وفهم مفهومها الخاص، بما يتماشى مع النظم المماثلة والمعترف بها.

تُعد دراسة النظم الضريبية من الموضوعات ذات الأهمية البالغة في المجتمعات الحديثة، نظراً لما تحظى به من اهتمام متزايد من مختلف مكونات المجتمع. إذ يحرص كل من مسؤولي الدولة، وفاعلي قطاع الأعمال المحلي والأجنبي، والمتخصصين في المجال الجبائي، إضافة إلى أفراد المجتمع، على الإلمام بمختلف عناصر النظام الضريبي، والتعرف على طبيعة التغيرات والإصلاحات التي تطرأ عليه، ومدى انعكاساتها على المؤشرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

وانطلاقاً من هذه الأهمية، سنتناول في هذا المبحث مفهوم الرقابة الجبائية والتطور التاريخي للرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري.

وعليه سنتناول هذا المبحث في مطلبين .

¹ عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة، الجزائر، ص 18.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

لقد أصبح مفهوم الرقابة متداولاً في مختلف مجالات الحياة اليومية، فنراه مستخدماً في السياق الديني للدلالة على مراقبة الله لأعمال الإنسان، وكذلك في السياق الإداري للإشارة إلى متابعة المسؤولين لأداء الأفراد في العمل. لكن، هل يحمل هذا المفهوم نفس الدلالة في مجال الجبائية؟

في هذا السياق، تُعرّف الرقابة الجبائية بأنها مجموعة من التقنيات والأساليب المستخدمة في مختلف الميادين، وتهدف إلى تسهيل وتحسين عملية اتخاذ القرارات، من خلال التعرف على الأخطاء ومعالجتها. وتشمل مهام الرقابة الجبائية ما يلي¹:

تصحيح الأخطاء والسهو وعدم المطابقة في القيود المحاسبية.

اكتشاف التلاعبات والاختلاسات ومعالجتها.

وضع المعايير وتقييم الأداء لضمان حسن سير العمليات الجبائية وتحقيق أهداف النظام الضريبي.

كما أصبح مفهوم الرقابة متداولاً في مختلف مجالات الحياة اليومية، فنراه مستخدماً في السياق الديني للدلالة على مراقبة الله لأعمال الإنسان، وكذلك في السياق الإداري للإشارة إلى متابعة المسؤولين لأداء الأفراد في العمل. لكن، هل يحمل هذا المفهوم نفس الدلالة في مجال الجبائية؟

يتأثر النظام الضريبي بجملة من العوامل المرتبطة بالبيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة، كما يتحدد تبعاً للأهداف التي تضعها الحكومة وتسعى إلى تحقيقها من خلال سياستها الضريبية. وعليه، فإن النظام الضريبي لا يقتصر على كونه مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تحدد الأوعية الضريبية ومعدلاتها والإعفاءات المرتبطة بها، إضافة إلى آجال تحصيلها، بل يتعدى ذلك ليشكل منظومة متكاملة تضم مختلف الجوانب الاقتصادية والاجتماعية التي ينبغي مراعاتها عند وضع هذه القواعد².

ولمعالجة هذا المطلب سنتناوله في فرعين

¹عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة، الجزائر ص19.

²المرجع نفسه، ص20.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

من الضروري إعطاء مفهوم للرقابة بشكل عام ثم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة.

تعريف الرقابة الجبائية :

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات الغير أخلاقية والغير قانونية مثل: الرشوة، السرقة في المؤسسات الإدارية.

الرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات والتقنيات التي من خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات المسطرة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلال النشاط مع تلك العناصر الخارجة: المشتريات المبيعات رصيد البنك الممتلكات وهذا بهدف مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وكذا التحقق من وعاء مختلف الضرائب والرسوم خلال سنوات التحقيق النشاط معين، وإجراء التعديلات المصرح بها¹.

و هي كذلك : تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة ومصادقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية تتم مقارنة عناصر استغلال النشاط بالعناصر الخارجية مثل المشتريات، والمبيعات، ورصيد البنك، والممتلكات وغيرها، وذلك بهدف مراقبة التصريحات الكتابية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذلك التحقق من وعاء مختلف الضرائب والرسوم خلال سنوات التحقيق الخاصة بنشاط معين، مع إجراء التعديلات اللازمة على التصريحات المصرح بها.²

حيث نصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 1 - تنص على أنه : «يمكن الأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها»³.

¹ عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة، الجزائر ص21.

² المرجع نفسه ص 22

³ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، الامر رقم 76-104 المؤرخ في 09 سبتمبر 1976، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية وفق اخر تعديل وفق قانون المالية لسنة 2026، الجريدة الرسمية العدد 88 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2025.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة...

أما الفقرة 2 من نفس المادة على أنه : لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفش على الأقل¹.

أما الفقرة -- من نفس المادة تنص على أن : تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.

إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل 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 الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة بناء على طلب تصريح من طرف المكلف بالضريبة، كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 20-1- أعلاه².

في هذه الحالة يتعين على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة الجبائية جميع النسخ والوسائط التي استعملت في إعداد المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي.

ومن خلال ذلك يمكن استخلاص أن الرقابة الجبائية تمثل مجموعة من العمليات والإجراءات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والتأكد من مطابقتها للواقع. كما تعد عملية فحص ومقارنة للتصريحات الجبائية مع مختلف السجلات والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، وذلك قصد التأكد من دقة المعلومات الواردة في ملفاتهم الجبائية³.

¹المادة 20 الفقرة 2، نفس المرجع السابق.

²المادة 20 الفقرة 1، نفس المرجع السابق.

³عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، نفس المرجع السابق، ص22.

وتعني الرقابة الجبائية كذلك تحليل محتوى الكتابات المحاسبية ومدى توافقها مع أحكام القانون الجبائي، مع التحقق من صحتها بالاستناد إلى الأدلة والتصريحات المقدمة.

غير أن التشريع الضريبي وحده لا يكفي لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين ما لم يُدعم بجهاز إداري يتمتع بالكفاءة والخبرة والنزاهة. وقد يرى البعض أن هذه الرقابة قد تسبب إزعاجاً للمكلفين بالضريبة وتؤدي إلى إرهاقهم، غير أن التجربة العملية تثبت أن الرقابة الجادة لا تزج إلا سيئي النية. فالإدارة الجبائية تتمتع، وفقاً للقانون، بحق المراقبة والمراجعة، وفي المقابل يستفيد المكلفون بالضريبة من الضمانات القانونية التي تحمي حقوقهم.

وتتحقق الرقابة الجبائية أساساً من خلال الاطلاع على مختلف الملفات والوثائق المرتبطة بنشاط المكلفين بالضريبة. ويمنح التشريع الضريبي لموظفي الإدارة الجبائية حق الاطلاع المباشر على هذه الوثائق، لما لذلك من أهمية في تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلف بالضريبة، والتوصل إلى تحديد الوعاء الضريبي الصحيح، وتمكين الإدارة من فرض الضريبة بصورة سليمة، إضافة إلى كشف المخالفات التي قد تقع سواء عن طريق الخطأ أو بقصد التهرب الضريبي.

تُعَدّ الرقابة الجبائية في الأساس مفهوماً قانونياً، حيث تُعرّف بأنها السلطة التي يمنحها القانون للإدارة الجبائية من أجل تصحيح النقائص والسهو والإغفالات أو الأخطاء التي قد تقع أثناء فرض الضرائب على المكلفين بها. وتكتسي هذه السلطة أهمية بالغة، إذ تحمل بعداً ذا قيمة دستورية، ذلك أن الدولة مخولة دستورياً بممارسة الرقابة لضمان تحصيل الضرائب ومنع حالات التهرب الضريبي.

غير أن التساؤل الذي يطرح نفسه يتمثل في مدى الحدود التي يمكن أن تصل إليها الإدارة الجبائية في ممارسة هذه الرقابة، خاصة وأن الدستور يكفل حماية الحقوق والحريات الفردية للأشخاص. ومن الناحية المنطقية، ترتبط الرقابة الجبائية ارتباطاً وثيقاً بالإدارة الضريبية باعتبارها الجهة المكلفة بتطبيق النظام الجبائي.

وبما أن النظام الضريبي الجزائري يقوم أساساً على مبدأ التصريح، فإن كل شخص يكون ملزماً بالتصريح بمداخله وحساب الضريبة المستحقة عليه، ثم القيام بدفعها بصورة نهائية. غير أن هذا النظام يقتضي بالضرورة وجود آلية مقابلة تتمثل في الرقابة الجبائية، التي تهدف إلى التحقق من صحة هذه التصريحات.

وقد حرص المشرع على أن تكون هذه الرقابة فعالة وإجبارية، لكنها في الوقت نفسه محددة بضوابط قانونية ومقترنة بضمانات، سواء بالنسبة للإدارة الجبائية أو بالنسبة للمكلفين بالضريبة، بما يحقق التوازن بين حق الدولة في تحصيل الضرائب وحماية حقوق الأفراد.

تُعَدّ الرقابة الجبائية نتاجاً لواقع المجتمع وتطوره، إذ يرتبط ظهورها بضرورة مواجهة ظاهرة التهريب الضريبي. غير أنه من الصعب تقييم هذه الظاهرة بدقة، كما لا ينبغي الخلط بينها وبين مفهوم الغش الضريبي، حيث يمكن اعتبار هذا الأخير في بعض الحالات استعمالاً لوسائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة بهدف تقليص العبء الضريبي الملقى على عاتقه.

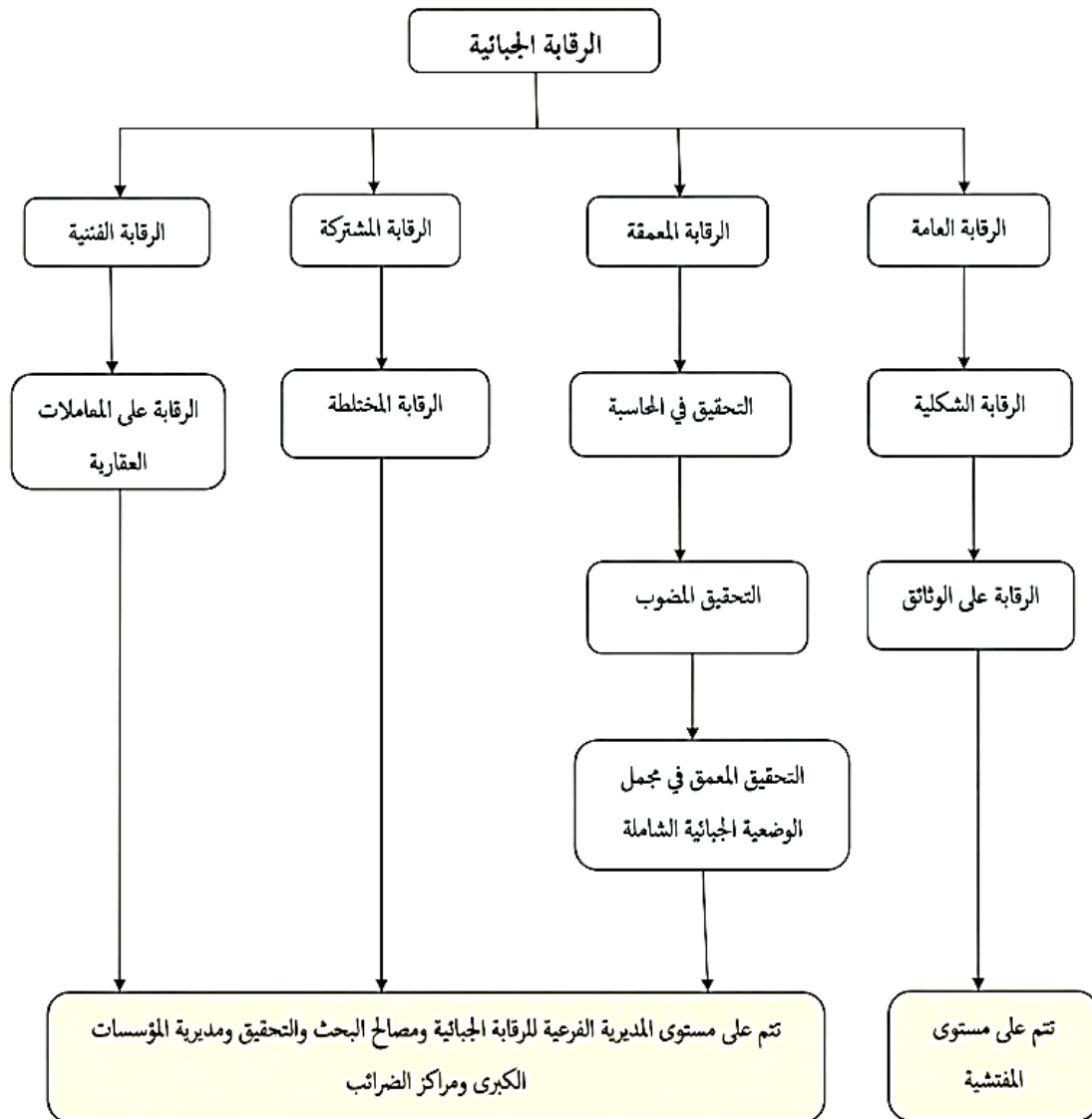
ومهما يكن من أمر، فقد عملت الإدارة الضريبية خلال السنوات الأخيرة على تكثيف جهودها وتعزيز آلياتها الرقابية من أجل الحد من الغش الضريبي ومكافحته بفعالية أكبر.¹

تكتسي الرقابة الجبائية بعد إنساني والذي لا يجب إهماله. رغم المجهود المبذول من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش، فإن ما يجب الإشارة إليه في معظم الدول هو أن الرقابة الجبائية لا تقتصر إلا على عدد ضئيل من المكلفين ولكنه أمر معاش فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يستقبل بسهولة التحقيق الذي أجري عليه وإن أغلب وأهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيبهم بالإضافة إلى الشكوك والشبهات التي تحوم حولها وكذا إحساسه بضعف اتجاه الإدارة. فالمكلف بالضريبة لا يجب أن يشعر بالضعف اتجاه الآلة الإدارية بل يمتلك حقوق مقابل الإدارة الجبائية وهذا في كل مراحل الرقابة الجبائية سواء أثناء سريان كل العمليات أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها.²

¹ عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة، الجزائر ص22.

² المرجع نفسه ص23

الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: بوعلام وقي: مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر- ملتقى دولي بعنوان المالية الاقتصادية الدولية وكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، 20-21 أكتوبر 2009، جامعة سطيف، الجزائر، ص6.

و من أهم التعاريف المقترحة للرقابة الجبائية :

عرف المفكر الإقتصادي هنري فايول الذي عرفها على أنها : الرقابة تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها.¹

عرف فايول الرقابة بأنها : " التحقق من أن كل شيء قد تم طبقا للخطة التي اختيرت والأوامر التي أعطيت والمبادئ التي أرسيت يقصد توضيح الأخطاء والانحرافات حتى يمكن تصحيحها وتجنب الوقوع فيها مرة أخرى ". وهدفها الحقيقي هو حماية الصالح العام.²

عرف كلود الرقابة بأنها: "هي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقومها، وتم أن الإدارة الجبائية احدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في اداء واجباتهم الجبائية و تصحيح الاخطاء الملاحظة.³

عرف المفكر الإقتصادي هنري فايول الذي عرفها على أنها : الرقابة تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها.⁴

مما سبق مستخلص أن الرقابة وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ من أجل العمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل والانحراف قبل وقوعها من أجل تفاديه.

الفرع الثاني : مفهوم النظام الضريبي.

نظراً للتداخل الاصطلاحي الذي يحدث في كثير من الأحيان بين مفهومي النظام الجبائي والنظام الضريبي، يقتضي الأمر التمييز بينهما. فالنظام الضريبي يُستعمل للدلالة على مجموعة القواعد القانونية التي تنظم إنشاء الضرائب وطرق تحصيلها والرقابة عليها، إضافة إلى المنازعات المتعلقة بها. كما يشير أيضاً إلى مجموعة من الضرائب التي تتسم بخصائص مشتركة والتي يحددها كل من القانون الضريبي وقانون الإجراءات الجبائية.

¹دكتور أحمد فنيديس- الرقابة الجبائية في الجزائر - دار الجامعة الجديدة للنشر- الاسكندرية، سنة 2018، ص26.

²المرجع نفسه، ص27.

³المرجع نفسه، ص28.

⁴المرجع نفسه، ص30.

أما مفهوم النظام الجبائي فيُعد أوسع نطاقاً من مفهوم النظام الضريبي، ذلك أن النظام الضريبي يقتصر على الضرائب فقط، في حين يشمل النظام الجبائي إلى جانب الضرائب أنواعاً أخرى من الاقتطاعات الإجبارية، فضلاً عن المؤسسات والهياكل التنظيمية المكلفة بتطبيقها وتسييرها.

يتأثر النظام الضريبي بجملة من العوامل المرتبطة بالبيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة، كما يتحدد تبعاً للأهداف التي تضعها الحكومة وتسعى إلى تحقيقها من خلال سياستها الضريبية. وعليه، فإن النظام الضريبي لا يقتصر على كونه مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تحدد الأوعية الضريبية ومعدلاتها والإعفاءات المرتبطة بها، إضافة إلى آجال تحصيلها، بل يتعدى ذلك ليشكل منظومة متكاملة تضم مختلف الجوانب الاقتصادية والاجتماعية التي ينبغي مراعاتها عند وضع هذه القواعد.

ومن ثَمَّ، يتطلب بناء نظام ضريبي فعال الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد في الدولة، بما يضمن انسجام القواعد القانونية الضريبية مع متطلبات الواقع الاقتصادي والاجتماعي.¹

وقد تعددت التعاريف التي قُدمت لمفهوم النظام الضريبي، ومن بينها ما يلي:

التعريف الأول:

يُقصد بالنظام الضريبي مجموعة الضرائب التي يتم اختيارها وتطبيقها داخل مجتمع معين وخلال فترة زمنية محددة، وذلك بهدف تحقيق الأهداف التي ترسمها السياسة الضريبية التي يعتمدها ذلك المجتمع. وباعتبار أن النظام الضريبي يتكون من مجموعة من الضرائب، فإنه يجب أن يُبنى ويُنظم وفقاً للمبادئ والقواعد العلمية التي أرستها نظرية المالية العامة، بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة منه بكفاءة وفعالية.²

التعريف الثاني:

يُقصد بالنظام الضريبي مجموعة الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين خلال فترة زمنية معينة، وتشمل الضرائب المباشرة وغير المباشرة، سواء كانت عامة أو نوعية. ويُعدّ هذا النظام أداة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية التي تسعى إليها.

¹دكتور أحمد فنيديس- الرقابة الجبائية في الجزائر - نفس المرجع السابق، ص30.

²المرجع نفسه، ص31.

التعريف الثالث:

يُعرّف النظام الضريبي بأنه مجموعة منتقاة ومحددة من الأشكال الفنية للضرائب، يتم اختيارها بما يتوافق مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع. وتشكل هذه الضرائب في مجموعها هيكلًا ضريبياً متكاملًا يعمل وفق إطار قانوني محدد تنظمه التشريعات المعمول بها.¹

التعريف الرابع:

يُعرّف النظام الضريبي أيضاً بأنه مجموعة من العناصر التي تشمل الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، والتي تعمل بصورة مترابطة ومتكاملة بهدف تحقيق جملة من الأهداف، وذلك في إطار قواعد ومقومات وإجراءات محددة تنظم تطبيقها.²

التعريف الخامس:

عرّف أستاذ الاقتصاد والمالية العامة عطية عبد الواحد النظام الجبائي بأنه مجموعة الضرائب المطبقة في دولة معينة وفي فترة زمنية محددة، إضافة إلى الجهاز الإداري المكلف بضمان عملية الاقتطاع الضريبي الضرورية لتمويل تدخلات السلطة العامة.³

وفي الأخير يمكن تعريف النظام الضريبي بأنه مجموعة من القواعد التشريعية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية والإدارية التي يؤدي تفاعلها وتأثيرها المتبادل إلى تكوين كيان ضريبي محدد يهدف إلى تحقيق تطلعات المجتمع الذي نشأ فيه. ويعتمد هذا الكيان على وسائل تستند إلى سلطة الدولة، كما يمثل في جوهره تركيبة من مختلف الضرائب المفروضة خلال فترة زمنية معينة وفي إطار بيئة اجتماعية محددة.

عموماً يمكن القول إن النظام الضريبي يتراوح بين مفهومين أحدهما ضيق والآخر واسع:

المفهوم الضيق للنظام الضريبي:

يتجلى المفهوم الضيق للنظام الضريبي في كونه مجموعة من القواعد القانونية والفنية التي تنظم عملية الاقتطاع الضريبي في مراحلها المختلفة، بدءاً من تحديد المادة الخاضعة للضريبة، مروراً بحساب قيمتها،

¹دكتور أحمد فنيديس- الرقابة الجبائية في الجزائر - نفس المرجع السابق، ص31.

²المرجع نفسه، ص32.

³المرجع نفسه، ص32.

وصولاً إلى عملية تحصيلها. ويُعرف هذا الجانب بالتنظيم الفني للضريبة، الذي يركز على الجوانب العملية والإجرائية لتطبيق النظام الضريبي.¹

المفهوم الواسع للنظام الضريبي:

يعكس المفهوم الواسع للنظام الضريبي مجموعة من العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تتفاعل مع بعضها البعض لتكوين كيان ضريبي متكامل. في هذا الإطار، يصبح النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية للدولة، حيث يُنظر إليه على أنه مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب، تتوافق مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبياً متكاملاً يعمل وفق تشريعات وقوانين ضريبية، ولوائح تنفيذية ومذكرات تفسيرية، بهدف تحقيق أهداف السياسة الضريبية.²

وبناءً على ذلك، يمكن دراسة النظام الضريبي من زوايا متعددة تبعاً للجوانب التي يُراد التركيز عليها: من الناحية الفنية: يُعرف النظام الضريبي على أنه مجموعة القواعد والأساليب الفنية المستخدمة في تصميم وبناء النظم الضريبية.

¹دكتور أحمد فنيديس- الرقابة الجبائية في الجزائر – نفس المرجع السابق، ص34.

²دكتور أحمد فنيديس- الرقابة الجبائية في الجزائر – نفس المرجع السابق، ص35.

المطلب الثاني : التطور التاريخي للرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري.

لقد ارتبط ظهور الرقابة الجبائية بتطور الأنظمة الضريبية وازدياد دور الدولة في المجالين الاقتصادي والاجتماعي. ففي المراحل الأولى لظهور الضرائب، كانت عملية التحصيل تتم بطرق بسيطة ومباشرة، ولم تكن هناك آليات دقيقة للرقابة، إذ كانت تعتمد أساساً على الثقة أو على وسائل تقليدية في التحقق من المداخل والثروات.

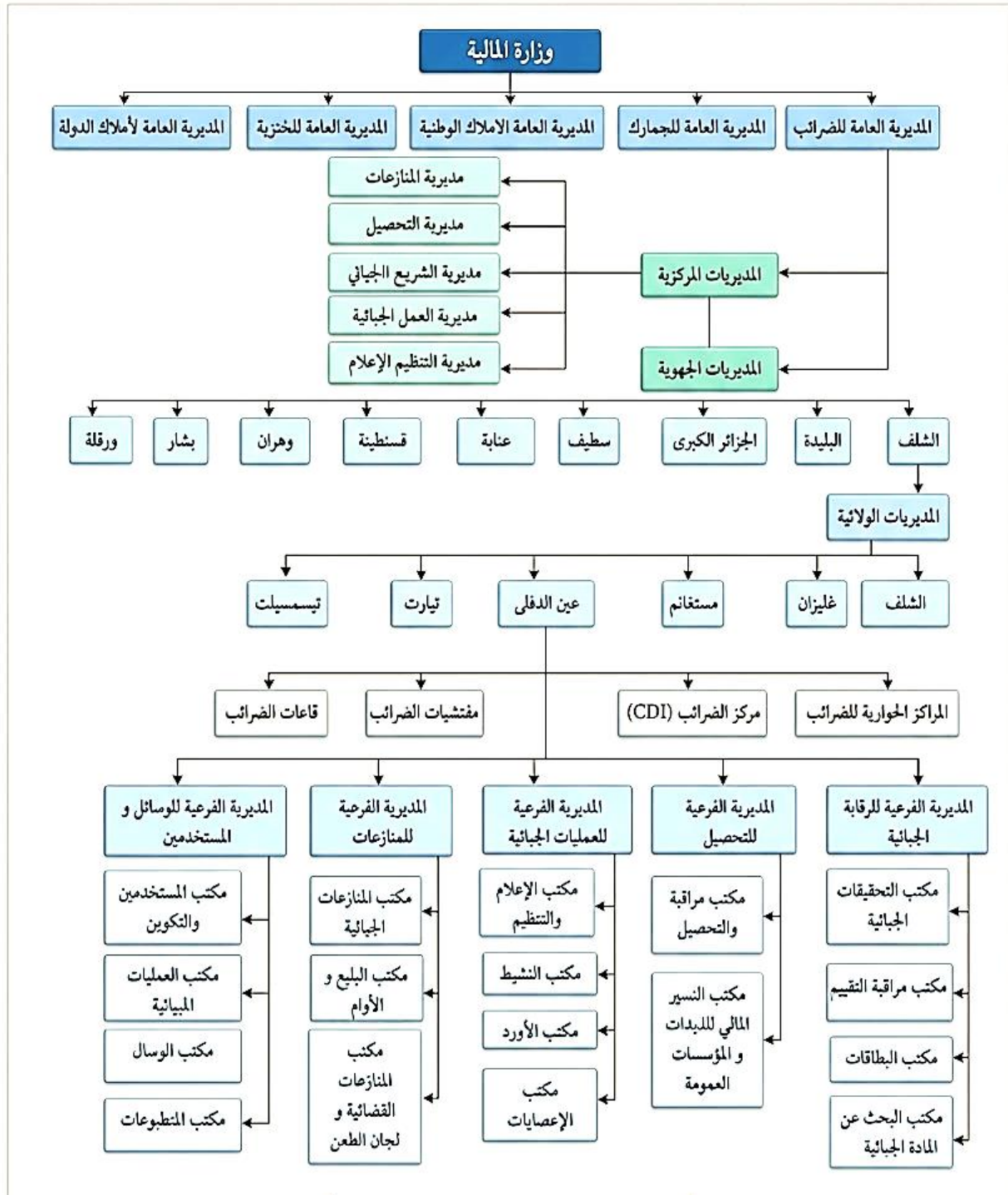
ومع تطور المجتمعات وتعدد النشاطات الاقتصادية، ظهرت الحاجة إلى وضع نظام رقابي أكثر تنظيماً يهدف إلى ضمان تحصيل الموارد الجبائية بطريقة عادلة وفعالة، وكذا الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي. ومن هنا بدأت الدول في تطوير أساليب الرقابة الجبائية وإدراجها ضمن الإطار القانوني والتنظيمي للإدارة الضريبية.

أما في الجزائر، فقد شهدت الرقابة الجبائية عدة مراحل من التطور، بداية من الفترة الاستعمارية حيث كان النظام الجبائي يخدم أساساً مصالح الإدارة الاستعمارية، ثم مرحلة ما بعد الاستقلال التي اتجهت فيها الدولة إلى إعادة تنظيم النظام الجبائي بما يتلاءم مع متطلبات التنمية الاقتصادية. وقد عرف هذا النظام إصلاحات متتالية هدفت إلى تحسين فعالية الإدارة الجبائية وتعزيز آليات الرقابة، خاصة مع تبني نظام التصريح الضريبي وتحديث وسائل المراقبة.

ومع مرور الوقت، تطورت الرقابة الجبائية لتشمل وسائل وإجراءات أكثر دقة، مثل المراجعة المحاسبية، وحق الاطلاع، والتحقق الجبائي، إضافة إلى استخدام الوسائل الحديثة في معالجة المعلومات، مما ساهم في تعزيز دورها في مكافحة الغش والتهرب الضريبي وضمان تحصيل الموارد المالية للدولة¹.

ولمعالجة هذا المطلب سنتناوله في فرعين

¹الدكتورة بوكرة كميلية- كتاب النظام الجبائي الجزائري، دار النشر page bleues ، ام البواقي الجزائر سنة 2023، ص30.



الفرع الأول: مراحل تطور الرقابة الجبائية

ترتبط الرقابة الجبائية ارتباطاً وثيقاً بتطور النظام الضريبي ودور الدولة في المجتمع، إذ لم تكن في بداياتها منظمة بالشكل الذي هي عليه اليوم، بل مرت بعدة مراحل تاريخية تأثرت بالتغيرات الاقتصادية والسياسية والإدارية التي عرفتها الدولة.

أولاً: الرقابة الجبائية خلال فترة الاستعمار

عرفت الجزائر خلال فترة الاستعمار الفرنسي (1830-1962) نظاماً جبائياً خاصاً فرضته الإدارة الاستعمارية بما يخدم مصالحها الاقتصادية والسياسية. فقد كان الهدف الأساسي من فرض الضرائب آنذاك هو توفير الموارد المالية اللازمة لتمويل الإدارة الاستعمارية وتعزيز استغلال الثروات الاقتصادية للبلاد، وليس تحقيق العدالة الضريبية أو المساهمة في تنمية المجتمع الجزائري.¹

وفي هذا الإطار، كانت الرقابة الجبائية تمارس من قبل السلطات الاستعمارية من خلال أجهزة إدارية تعمل على ضمان تحصيل الضرائب المفروضة على السكان، وخاصة الجزائريين. وقد تميز النظام الجبائي في تلك الفترة بوجود تمييز واضح بين السكان الأوروبيين والسكان الجزائريين، حيث فُرضت على الجزائريين ضرائب متعددة وثقيلة، في حين استفاد المستوطنون الأوروبيون من امتيازات وإعفاءات ضريبية.

وقد اعتمدت الرقابة الجبائية خلال هذه الفترة على وسائل تقليدية، تمثلت أساساً في متابعة عمليات التحصيل ومراقبة الأنشطة الاقتصادية للمكلفين بالضريبة، خصوصاً في المجالات الزراعية والتجارية التي كانت تمثل المصدر الرئيسي للثروة في الجزائر آنذاك. كما كانت الإدارة الاستعمارية تعتمد على أعوان وإدارات محلية مكلفة بمتابعة تحصيل الضرائب والتأكد من التزام السكان بدفعها.

كما اتسمت الرقابة الجبائية في هذه المرحلة بالطابع الصارم والقسري، حيث كانت الإدارة الاستعمارية تلجأ إلى فرض عقوبات وإجراءات قهرية في حالة الامتناع عن دفع الضرائب أو محاولة التهرب منها. ولم يكن المكلفون بالضريبة يتمتعون بضمانات قانونية كافية للدفاع عن حقوقهم، الأمر الذي جعل الرقابة الجبائية أداة للضغط على السكان المحليين أكثر منها وسيلة لتنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة.

ومن جهة أخرى، لم يكن الهدف من هذه الرقابة تطوير النظام الجبائي أو تحسين فعاليته لخدمة الاقتصاد الوطني، بل كان موجهاً أساساً لضمان تحصيل الموارد المالية التي تستفيد منها السلطة الاستعمارية. ولهذا السبب، بقيت الرقابة الجبائية في تلك الفترة محدودة من حيث الوسائل التقنية والتنظيم الإداري، كما كانت تخدم أهدافاً استعمارية بالدرجة الأولى.

¹ وزارة المالية، الوضعية المالية في الجزائر من الاستقلال لغاية سنة 2012، مديرية الاتصال، بن عكنون، الجزائر سنة 2012 ص 76.

يتضح أن الرقابة الجبائية خلال فترة الاستعمار كانت مرتبطة بطبيعة النظام الاستعماري نفسه، حيث استُخدمت كوسيلة لضمان تحصيل الضرائب واستغلال الموارد الاقتصادية للجزائر.

الرقابة الجبائية من 1962 إلى 1975

بعد استقلال الجزائر سنة 1962، واجهت الدولة تحديات كبيرة في مختلف المجالات، ومن بينها إعادة تنظيم النظام الجبائي الذي كان موروثاً عن الإدارة الاستعمارية. فقد سعت الدولة الجزائرية إلى بناء نظام جبائي وطني يهدف إلى دعم السيادة الاقتصادية وتمويل المشاريع التنموية.

وخلال هذه الفترة، ركزت الدولة على وضع الأسس الأولى للإدارة الجبائية الجزائرية، حيث تم إنشاء هياكل إدارية جديدة تتولى مهمة تحصيل الضرائب ومراقبة التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة. كما تم العمل على تكييف القوانين الجبائية مع طبيعة الاقتصاد الوطني الذي كان يتجه نحو النظام الاشتراكي القائم على تدخل الدولة في مختلف القطاعات الاقتصادية.

وقد كانت الرقابة الجبائية في هذه المرحلة لا تزال في طور التأسيس والتنظيم، حيث اعتمدت الإدارة الجبائية على وسائل بسيطة لمراقبة النشاطات الاقتصادية والتحقق من صحة التصريحات الضريبية. وكان الهدف الأساسي من هذه الرقابة هو ضمان تحصيل الموارد المالية اللازمة لتمويل ميزانية الدولة والمساهمة في تنفيذ البرامج الاقتصادية والاجتماعية.

كما شهدت هذه الفترة توسعاً في دور الدولة في الاقتصاد، خاصة من خلال تأميم العديد من المؤسسات والقطاعات الحيوية، الأمر الذي جعل جزءاً كبيراً من النشاط الاقتصادي تحت إشراف الدولة. وبذلك كانت الرقابة الجبائية موجهة أساساً نحو تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمؤسسات الاقتصادية وضمان احترام القوانين الجبائية.

ورغم الجهود المبذولة في هذه المرحلة، إلا أن الرقابة الجبائية كانت تواجه بعض الصعوبات، من بينها نقص الخبرة الإدارية وقلة الإمكانيات التقنية والبشرية، إضافة إلى حداثة التجربة الجبائية في الدولة المستقلة.

وقد تجسد تمديد العمل بهذه النصوص من خلال إصدار القانون رقم 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 والمتضمن تمديد العمل إلى غاية تاريخ لاحق.¹

¹وزارة المالية، الوضعية المالية في الجزائر من الاستقلال لغاية سنة 2012، نفس المرجع، ص 78.

ثانيا: الرقابة الجبائية من 1976 الى 1989

صدر أول تشريع جبائي في سنة 1976، ليعكس الوضعية الاجتماعية والاقتصادية للبلاد في تلك الفترة. ونظراً لأن النظام المطبق آنذاك كان اشتراكياً يمنع تراكم الثروات لدى عدد محدود من الأشخاص، ظهرت بعض الضرائب ذات الطابع التصاعدي، تستهدف المداخل الأعلى. ومن أبرز هذه الضرائب، الرسم المفروض على الأجور العالية، حيث كان يُطبق بنسبة 100% على الجزء من الدخل الذي يتجاوز 2500 دج شهرياً¹.

إضافةً إلى الضرائب النوعية الثلاث المطبقة في تلك المرحلة، كان هناك نوع آخر يُعرف باسم "الضريبة التكميلية على الدخل"، وهي ضريبة دورية مشابهة لضرائب الدخل العادية، لكن أساس احتسابها هو رأس المال نفسه، رغم دفعها من الدخل. وتهدف هذه الضريبة إلى التفريق بين الدخل الناتج عن العمل والدخل الناتج عن رأس المال، كما تمثل أداة لمراقبة التصريحات الضريبية للمكلفين من خلال مقارنة إقرارات الدخل مع إقرارات الثروة. وبذلك تُعد ضريبة تصاعدية تضمن المساواة بين أصحاب المداخل المنخفضة والمرتبعة، وتطبق على جميع المداخل باستثناء تلك الناتجة عن النشاط الفلاحي. أما التشريع الجبائي المتعلق بالرسوم على رقم الأعمال في هذه الفترة، فقد اشتمل على ثلاثة أصناف رئيسية:

الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج: يُفرض على عمليات الإنتاج والبيع داخل المؤسسات، ويحسب وفق عشر معدلات تراوحت بين 7% و80% حسب طبيعة السلعة².

الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات: يشمل عمليات نقل الأشخاص والبضائع، وبيع منتجات الاستهلاك الفوري (كالمسلع الغذائية والمشروبات)، وكذلك العمليات المصرفية وشركات التأمين، والخدمات الهاتفية والتلكس، والعمليات بين وحدات نفس المنشأة، إضافةً إلى المهن الحرة مع استثناء الطب والبيطرة، ويشمل ثمانية أنواع من الرسوم.

الرسوم الوحيدة الخاصة: وتنقسم إلى فئتين فرعيتين، هما الرسم على حقوق التأمين والربوع العمرية، والرسم البلدي على العروض.

ثالثا: الرقابة الجبائية من 1990 الى 2001

¹وزارة المالية، الوضعية المالية في الجزائر من الاستقلال لغاية سنة 2012، نفس المرجع، ص 81.

²الدكتورة بوكرة كميلية- كتاب النظام الجبائي الجزائري، ص 32.

تم خلال هذه المرحلة إنشاء المديرية العامة للضرائب حيث تم إنشاء تنظيم خاص بالإدارة الجبائية يتمثل في المديرية العامة للضرائب والتي أصبحت تملك للمرة الأولى استقلالية في تسييرها الإداري والمالي، كانت المديرية العامة للضرائب تتشكل بالإضافة إلى المفتشية العامة للمصالح الجبائية وملحقاتها الجهوية من خمس مديريات مركزية وأربعة وخمسون مديرية ولائية وتسع مديريات جهوية¹.

في سنة 1994، تم متابعة جهود توحيد الهياكل الإدارية من خلال إنشاء مفتشيات متعددة الاختصاصات، وتخصيص القباضات بما يتلاءم مع وظائفها، مثل قباضات تحصيل الضرائب وقباضات التسيير المالي للبلديات والقطاع الصحي. وعلى المستوى المركزي، تم إنشاء مديرية الأبحاث والمراجعات سنة 1998، بهدف تطوير إجراءات الرقابة الجبائية ضمن إطار وطني يركز على مصالح جهوية².

كما خضع التشريع الجبائي لإعادة نظر شاملة لجعله تدريجياً متوافقاً مع الأنظمة الحديثة لفرض الضرائب المعمول بها عالمياً. وكان الهدف من هذا الإصلاح الأولي التعرف بشكل أفضل على المكلفين بالضريبة، وتحسين تحصيل الضرائب، ووضع أحكام لمكافحة الغش الجبائي، بالإضافة إلى تطوير إجراءات تسريع دراسة النزاعات مع تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلفين، وصولاً إلى تحقيق نظام جبائي يشجع على الاستثمار والتشغيل، من خلال إدراج ضريبة الدخل الإجمالي، وضريبة أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة، بدءاً من سنة 1991.

وقد نص قانون المالية لسنة 1991، الذي بدأ العمل به اعتباراً من 1992، على إصلاحات جوهرية تتعلق بالضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة، وكذا الرسوم على رقم الأعمال. ففي مجال ضرائب الدخل، تم التخلي عن النظام النوعي واعتماد الضريبة الموحدة، حيث تم استحداث ضريبة الدخل الإجمالي المفروضة على جميع الأشخاص الطبيعيين مهما كان مصدر دخلهم، بالإضافة إلى ضريبة أرباح الشركات المطبقة على الأرباح المحققة من قبل الأشخاص المعنويين³.

وبالرغم من توحيد معدلات ضريبة الدخل الإجمالي، فقد تم تطبيق خصومات وتخفيضات خاصة بكل فئة من المداخل، مع قواعد محددة لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة لكل صنف. كما كانت بعض

¹ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة كلية العلوم الاقتصادية جامعة محمد خضير، بسكرة سنة 2014 ص 07.

² وزارة المالية، الوضعية المالية في الجزائر من الاستقلال لغاية سنة 2012، المرجع السابق ص 85.

³ وزارة المالية، الوضعية المالية في الجزائر من الاستقلال لغاية سنة 2012، المرجع السابق ص 86.

التخفيضات الضريبية تطبق على مجموع المداخل الفنية ، ليتم بعد ذلك إخضاع الناتج المحصل عليه للجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي.

ويتشكل الدخل الإجمالي من سبعة أصناف رئيسية ، وهي:

- المداخل الناتجة عن الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية .
- مداخل المهن غير التجارية .
- مداخل النشاطات الفلاحية .
- مداخل الناتجة عن تأجير الملكيات المبنية وغير المبنية .
- مداخل الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة .
- الأجور والرواتب والمعاشات والربوع العمرية.

- المداخل المحققة عن فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات والحقوق المرتبطة بها. وفيما يخص المداخل الخاضعة لاقتطاعات من المصدر، فهي تشمل الأجور والرواتب، وكذلك فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات، وتأجير الملكيات المبنية وغير المبنية، والأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة. وتتيح هذه الاقتطاعات من المصدر لأصحابها الحق في الاستفادة من قروض ضريبية¹.

وفي سنة 1992، تم اتخاذ إجراءات جبائية لتطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي وأرباح الشركات وبعض الرسوم، وذلك من خلال منح إعفاءات مؤقتة لتشجيع بعض الأنشطة ذات الأولوية أو الموجودة في مناطق تحتاج إلى تطوير. وبعد عدة سنوات، توسع نطاق هذه الإعفاءات لتشمل الأنشطة التي ينجزها الشباب المستثمر.

وفي سنة 1994، شهدت الجبائية العقارية إعادة هيكلة مهمة، حيث نص قانون المالية لسنة 1994 على تأسيس الرسوم العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية، بالإضافة إلى الضريبة على الأملاك. وقد تضمن هذا الإصلاح ما يلي:

الرسوم العقارية لم تعد تُحسب على القيمة الإيجارية المساحية، بل على القيمة الإيجارية الجبائية.

¹ القروض الضريبية بعد احتساب الضريبة على الدخل الاجمالي يتم اقتطاع جزء من الضريبة ليسدد لاحقا وتحسم في النهاية من الضريبة على ارباح الشركات.

الضريبة على الأملاك حلت محل الضريبة على المباني الفخمة، وتم توسيع مجال تطبيقها لتشمل الأملاك المنقولة مثل الجواهر والخيول وسفن النزهة (البخت)، في حين كانت سابقاً تطبق فقط على الأملاك العقارية، ولا تشمل حالياً الأملاك المهنية.

رابعاً: الرقابة الجبائية من 2002 الى 2011

-استقلالية متنامية للتسيير : أي تبني نظام اللامركزية من خلال تفويض سلطات القرار إلى أصحاب الرتب الذين لهم احتكاك وعلى اطلاع بطلبات الجمهور وبالحقائق، حيث وصل الارتفاع المستمر لحدود اختصاص المسؤولين المحليين اليوم إلى التكفل بـ 90% بالنسبة للملفات النزاعية و 80% من حالات استرداد الرسم على القيمة المضافة واسترجاع الضريبة على أرباح الشركات¹. إعادة تنظيم المصالح: يستند التنظيم الحديث على المهام الموكلة إلى إدارة الضرائب الوعاء، التدقيق والنزاعات.

والمعدة في إطار تعدد الاختصاصات ولا مركزية التسيير، فلقد تأثرت الإدارة الجبائية باعتبارها طرف هام في القطاع المالي بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر خلال تلك الفترة. في هذا الصدد وجدت نفسها مطالبة بوضع استراتيجية العصرية هياكلها، وقصد تحقيق هذه الغاية تم إنشاء هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية. هدفها تجميع المفتشيات والقباضات حسب طبيعة المكلفين بالضريبة، وتتكفل هذه الهياكل بمهام جديدة تتمثل في التسيير والرقابة والبحث في المنازعات المتعلقة باللفات الجبائية التي تخضع لها، وتتمثل هذه الهياكل في:

مديرية كبريات المؤسسات (DGE) : هيكلًا إداريًا مكلفًا بتسيير الجباية الخاصة بالمؤسسات الكبرى². وقد تم إنشاء هذه المديرية بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002 ، وذلك في إطار البرنامج الشامل الرامي إلى تحديث الإدارة الجبائية ، سواء من الناحية التنظيمية أو من حيث أساليب العمل والإجراءات المعتمدة³.

¹الدكتورة بوكرة كميلية- كتاب النظام الجبائي الجزائري، ص35.

²المؤسسات الكبرى: التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دج، الشركات البترولية، الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر.

³ المرجع السابق، ص35.

ويأتي إنشاء هذه المديرية في سياق مواصلة عملية إعادة هيكلة النظام الجبائي، والتي تهدف إلى استكمال الإصلاحات التي انطلقت سنة 1992، وهي السنة التي تم فيها إرساء نظام جبائي حديث يعتمد على ضرائب ذات طابع دولي، مثل الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل الإجمالي. كما شملت هذه الإصلاحات توحيد المصالح والملفات الجبائية، إضافة إلى تبسيط وتوحيد الإجراءات المتعلقة بالتصريح ودفع الضرائب والرسوم، من خلال اعتماد التصريح الجبائي الموحد (G50).

وقد فتحت مديرية كبريات المؤسسات أبوابها للجمهور في 02 جانفي 2006، حيث تتولى أساسًا تسيير الملفات الجبائية الخاصة بالمؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري والتي تخضع للضريبة على أرباح الشركات، ويبلغ رقم أعمالها أكثر من 100 مليون دينار جزائري. كما تشمل اختصاصاتها الشركات البترولية، إضافة إلى الشركات الأجنبية التي لا تمتلك إقامة مهنية دائمة في الجزائر.

وتتولى هذه المديرية عدة مهام أساسية، من بينها:

- تعزيز الضمانات القانونية الممنوحة للمكلفين بالضريبة.
- توسيع وسائل وطرق الطعن في القرارات الجبائية.
- تحديث وتبسيط الإجراءات الجبائية.
- إنشاء نظام متكامل للتسيير المعلوماتي للضريبة.

مراكز الضرائب : بهدف توفير مصلحة جبائية موحدة لفائدة المؤسسات المتوسطة. وقد تم في هذا الإطار افتتاح سبعة مراكز ضرائب، حيث يُعد مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب، تختص أساسًا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة على المكلفين بالضريبة من فئة المؤسسات متوسطة الحجم¹.

ويهدف إنشاء هذه المراكز إلى تقديم خدمة جبائية ذات نوعية أفضل، من خلال تطوير علاقة شراكة جديدة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، تقوم على مبادئ القرب من المكلف، والاستماع لانشغالاته، والاستجابة السريعة لمطالبه، إضافة إلى المعالجة الفورية لمختلف الطلبات التي يقدمها. كما

¹الدكتورة بوكرة كميلية- كتاب النظام الجبائي الجزائري، ص36.

يمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحاور الجبائي الوحيد المسؤول عن التسيير الشامل لملفه الجبائي.

وقد شكل افتتاح مركز الضرائب النموذجي بالروبية سنة 2009 أول مرحلة أساسية في تجسيد هذا المشروع. وكان الهدف من إنشاء هذا المركز تمكين الإدارة الجبائية من تقييم فعالية التنظيم المعتمد وأساليب العمل، إضافة إلى اختبار الأدوات المعتمدة في تسيير هذه المراكز. وعلى الرغم من قصر مدة تجربته، فقد سجل مركز الروبية نتائج مشجعة من حيث الأداء المالي، ومعالجة القضايا النزاعية، إضافة إلى مجالي الرقابة والاستقبال.

وفي أواخر سنة 2011، قامت المديرية العامة للضرائب بتوسيع هذه التجربة من خلال وضع عدة مراكز للضرائب حيز الخدمة في عدد من الولايات، من بينها: مستغانم، سيدي بلعباس، معسكر، قالمة، أم البواقي وسوق أهراس، وذلك بهدف تحسين جباية الضرائب وتعزيز فعالية الإدارة الجبائية. كما تم في نفس الإطار إنشاء المراكز الجوارية للضرائب لتقريب الإدارة الجبائية من المكلفين بالضريبة وتسهيل تقديم الخدمات الجبائية¹.

المركز الجوّاري للضرائب : المرحلة الأخيرة من برنامج عصرنه هياكل الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها، وهو البرنامج الذي انطلق سنة 2006 مع افتتاح مديرية كبريات المؤسسات، ثم تلاه وضع مراكز الضرائب حيز الخدمة.

ويُعد المركز الجوّاري للضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب، تختص أساساً بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة لفائدة فئة واسعة من المكلفين بالضريبة، خاصة أولئك الخاضعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة.

كما يهدف إنشاء هذه المراكز، التي جاءت لتعويض الهياكل السابقة مثل المفتشيات والقباضات، إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة، وذلك من خلال تبسيط الإجراءات الجبائية، وتنسيقها، وعصرنتها بما يضمن فعالية أكبر في التسيير الجبائي. على غرار الهياكل السابقة الذكر مديرية كبريات المؤسسات مراكز الضرائب يمثل المركز الجوّاري للضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة إذ

¹ الدكتور بركة كميلية- كتاب النظام الجبائي الجزائري، ص36.

يضع تحت تصرفهم هيكل وحيد مختص، يتولى جميع المهام الجبائية الممارسة من قبل المفتشيات والقباضات لتمكينهم من أداء جميع واجباتهم الجبائية¹.

تتمين الموارد البشرية من خلال وضع سياسة تكوين تم تعديلها على ضوء الاحتياجات والتحديات الجديدة والتي تتمركز حول ثلاثة محاور رئيسية

➤ التكوين الأساسي الإلزامي للموظفين الجدد

➤ التكوين المتواصل للمستخدمين الذين هم في الخدمة

➤ التكوين في إطار التعاون الدولي.

الفرع الثاني : رقمنة الرقابة الجبائية

ان مواكبة التطور الحاصل في العالم سواء إداريا أو تكنولوجيا مما يؤدي فعالية مخرجاته. وليست بمنأى عنه الرقابة الجبائية التي تعد أداة ضرورية في الإدارة الضريبية والتي منحها القانون حقوق وصلاحيات تتيح لها ضمان احترام العدالة والمساواة بين المواطنين والشركات أمام القانون ولردع الغش والتهرب الضريبي ونشر الوعي والحس الضريبي لدى المكلف والحفاظ على المصلحة العامة. إذ تغزى رقمنة النظام الضريبي إلى زيادة فعالية النظام الجبائي بهدف تفعيل الرقابة الجبائية والذي اضحى ضرورة ملحة من خلال توفير ظروف أحسن للمكلف في عملية التصريح ودفع الضريبة وفي المقابل تمويل مشروعات الدولة، وتمكين المكلفين من القيام بإجراءاتهم الإدارية عن بعد من خلال عمليات الحوسبة الذكية والمنصات البرمجية وكذا تشفير حساباتهم وأرقامهم التعريفية لدى المصالح الضريبية وهلم جرة من الوسائط التكنولوجية المعتمدة في تقريب الادارة الجبائية من المكلف وتيسير كل تعاملاته معها للنهوض بالنظام الجبائي من الطابع الكلاسيكي الى مواكبة المداخل الاستراتيجية للذكاء . الاصطناعي الذي غزى كل التعاملات بهدف زيادة المرونة الشفافية وجودة الخدمات والارتباطات، ومن هذا المنطلق وبناء على الطرح السابق سننتطرق في هذه الورقة البحثية إلى عرض ومناقشة واقع الرقابة الجبائية في ظل التحول الرقمي في الجزائر ؛ محددين بذلك رقمنة الإدارة الجبائية وإسهامات النظام المعلوماتي وتكنولوجيا المعلومات في الرقابة الجبائية، وكذا مجمل الصعوبات التي تواجه عصرنة الرقابة الجبائية في الجزائر².

¹ الدكتور بركة كميلية- كتاب النظام الجبائي الجزائري، ص37.

² دكتورة عمارة مريم- مجلة العلوم الانسانية- واقع الرقابة الجبائية في ظل للتحول الرقمي في الجزائر -مجلد23- العدد 01- سنة 2023- ص66.

تميزت هذه المرحلة بعصرنة الإدارة الجبائية من خلال :

أولا : الإدارة الجبائية الإلكترونية:

يمكن تعريف الإدارة الجبائية الإلكترونية بأنها اعتماد الإدارة الضريبية على تكنولوجيا المعلومات والاتصال في أداء مهامها ومسؤولياتها، بهدف تحسين جودة الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة وتبسيط الإجراءات الإدارية. ويساهم هذا التوجه في توفير الوقت والجهد في إنجاز المعاملات الجبائية، إضافة إلى دعم عملية التحصيل الضريبي والحد من حالات التهرب الضريبي¹.

وقد سمح إدخال تقنيات الإعلام الآلي بإنشاء موقع إلكتروني خاص بإدارة الضرائب، يتيح للمكلفين بالضريبة الاطلاع على مختلف المعلومات الجبائية، مثل القوانين الجبائية، وقوانين المالية، إضافة إلى مختلف النصوص والتنظيمات المتعلقة بالمجال الجبائي.

وفي إطار رقمنة الخدمات العمومية، قامت المديرية العامة للضرائب بإطلاق نظام التصريح عن بعد (Tele-Declaration) فبعد أن استُخدمت تكنولوجيا المعلومات والاتصال في البداية كوسيلة لنشر المعلومات الجبائية، انتقلت الإدارة الضريبية إلى مرحلة أكثر تطوراً، تمثلت في توظيف هذه التكنولوجيا في تعاملها المباشر مع المكلفين بالضريبة، من خلال استحداث نظام التصريح عن بعد المعروف بنظام جبايتك (JIBAYATIC).

وقد تم اعتماد التصريح عبر الإنترنت والدفع الإلكتروني في مرحلة أولى بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين لمديرية كبريات المؤسسات، مثل المؤسسات والشركات العاملة في قطاع المحروقات أو تلك التي يفوق رقم أعمالها سقفًا معينًا. وأصبح نظام التصريح عن بعد إلزاميًا بالنسبة لهذه الفئة ابتداءً من شهر جانفي 2018، حيث أصبح بإمكانهم كذلك تسديد مختلف الضرائب والرسوم عن طريق الدفع الإلكتروني².

¹دكتورة عمارة مريم- مجلة العلوم الانسانية-نفس المرجع السابق، ص70.

²المرجع نفسه، ص75.

كما تم، في إطار جهود إصلاح وعصرنة الإدارة الجبائية، إنشاء نافذة إلكترونية خاصة بالتوثيق الجبائي، تسمح بالتحقق من رقم التعريف الجبائي الذي يقدمه المكلف بالضريبة لمختلف الهيئات والمؤسسات والمتعاملين الاقتصاديين، وهو ما يساهم في تعزيز الشفافية والمصادقية في المعاملات الجبائية. رقمنة إجراءات التقييم الجبائي حيث أصبح بإمكان المكلف بالضريبة الحصول على رقم التعريف الجبائي الإلكتروني عن طريق الأنترنت فيكتفي المكلف بإدخال البيانات الخاصة به على الموقع الإلكتروني المخصص لهذا الغرض للحصول على رقم التعريف الجبائي الخاص به، بالإضافة أنه يكون للمكلف إمكانية التأكد من صحة رقم تعريفه الجبائي ما إذا كان هذا الرقم قيد النشاط أو موقوف .

إن التحول نحو الإدارة الإلكترونية لم يعد مجرد خيار ترفيهي، بل أصبح ضرورة تفرضها التحولات العالمية المتسارعة. فقد أصبحت مفاهيم التكامل، وتبادل المعلومات، وتوظيف التكنولوجيا من أهم العوامل التي تحدد نجاح أي إدارة. كما أن التطور العلمي والتكنولوجي، إلى جانب المطالب المتزايدة بتحسين جودة الخدمات وضمان سلامة الإجراءات، كلها عوامل دفعت إلى تبني نمط الإدارة الإلكترونية. ويمكن تلخيص أهم الأسباب الدافعة إلى هذا التحول فيما يلي¹:

تعقد الإجراءات والعمليات الإدارية، وما يترتب عنها من ارتفاع في تكاليف العمل.

الحاجة إلى اتخاذ قرارات وتوصيات سريعة قد يصعب تطبيقها بالوسائل التقليدية.

ضرورة توحيد البيانات والمعلومات داخل المؤسسة.

صعوبة قياس معدلات الأداء في ظل الأنظمة التقليدية.

الحاجة إلى توفير المعلومات والبيانات المتداولة لجميع العاملين داخل المؤسسة.

التوجه نحو الاستفادة من التطور التكنولوجي والاعتماد على المعلومات في اتخاذ القرارات.

تزايد المنافسة بين المؤسسات، مما يستوجب توفر آليات تميز تمكن كل مؤسسة من تعزيز موقعها التنافسي.

ضرورة تحقيق اتصال فعال ومستمر بين العاملين على اختلاف مستوياتهم واتساع نطاق العمل.

¹دكتورة عمارة مريم- مجلة العلوم الانسانية-نفس المرجع السابق، ص76.

ثانيا : المنظومة المعلوماتية الجبائية:(SAP)

يُعد إدماج تكنولوجيا الإعلام والاتصال الحديثة على مستوى الإدارة الجبائية خطوة أساسية في إطار مواصلة برنامج عصرنة الإدارة. وقد استلزم هذا التوجه تكييف التشريع الجبائي بما يسمح بالانتقال نحو التقنيات غير المادية، إضافة إلى تأطير التسيير الإلكتروني لمختلف العمليات الجبائية. وفي هذا السياق، قامت المديرية العامة للضرائب، ضمن برنامج التحديث الذي تبنته، بإبرام عقد مع الشركة الإسبانية INDRA SISTEMAS من أجل اقتناء ووضع نظام معلوماتي جبائي يعتمد على نظام SAP، والذي يُعد أحد الركائز الأساسية في عملية عصرنة الإدارة الجبائية¹. ويرتكز هذا النظام المعلوماتي المقترح على حل معلوماتي من نوع ERP-SAP، يتكون من مجموعة من الوحدات المدمجة التي تستجيب في أغلب الحالات لمتطلبات المهام الأساسية للإدارة الجبائية. كما يتضمن هذا النظام برمجة مجموعة من العناصر، من بينها²:

ضبط وتحديد الحلول المعلوماتية المناسبة.

التكفل بالتطورات المعلوماتية المرتبطة باحتياجات المهام الأساسية للمديرية العامة للضرائب. تم تنظيم المنظومة المعلوماتية الجبائية SAP وتقسيمها على العديد من الورشات تتمثل في:

الورشة الأولى :

ورشة الاندماج الوظيفي وتتكون من 7 مجموعات عمل ترتبط مهامها بالمسارات الحرفية الكلية المنصوص عليها في دفتر الشروط تتمثل هذه المجموعات في³:

➤ المجموعة 01 استقبال المكلف بالضريبة

➤ المجموعة 02 تسيير الملف الجبائي للمكلف بالضريبة

➤ المجموعة 03 الوعاء والتصفية

➤ المجموعة 04 التحصيل وقبض الضريبة

➤ المجموعة 05 الرقابة الجبائية

¹المرجع نفسه، ص77.

²دكتورة عمارة مريم- مجلة العلوم الانسانية-المرجع السابق، ص77.

³المرجع نفسه، ص78.

➤ المجموعة 06 المنازعات

➤ المجموعة 07: الاشراف

الورشة الثانية: ورشة ترحيل واسترجاع المعطيات

الورشة الثالثة: ورشة الواجهات

الورشة الرابعة: ورشة الهندسة والهندسة التقنية .

الورشة الخامسة : ورشة الإيرادات / توزيع

الورشة السادسة: ورشة التكوين

الورشة السابعة: خلية التخطيط، نوعية المخاطر والتسيير الوثائقي .

ثالثا: مساهمة تكنولوجيا الاعلام الألي في تفعيل الرقابة الجبائية.

تظهر الأهمية البالغة التي تكتسبها تكنولوجيا المعلومات في التأثير على عملية الرقابة الجبائية وبهذا الصدد قمنا بعمل مقابلة مع أحد مفتشي مصلحة الرقابة الجبائية من اجل التعرف على هاته الإسهامات والتي تمثلت في: (مفتش مركزي (2022).¹

-السرعة والوقتية : أي سرعة وصول المعلومة للإدارة الجبائية في الوقت المناسب من مختلف الهيئات والمكلفين الذين يخضعون إلى تقديم تصريحاتهم حسب نص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية².

-الاتصال السريع: حيث تمكن الإدارة الجبائية من الحصول على التحديثات التي قامت بها المؤسسات سواء في رأس المال أو توزيع الأرباح.

-توسيع الرقابة: تساعد تكنولوجيا المعلومات في توسيع الرقابة لتشمل عدد أكبر من الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية.

¹دكتورة عمارة مريم- مجلة العلوم الانسانية-نفس المرجع السابق، ص79.

²المرجع نفسه، ص80.

- العمل عن بعد :التقليل من تنقل الأعوان الجبائيين إلى محل المكلفين بالضريبة أي إمكانية الحصول على المعلومات دون التدخل الميداني.
- الاستغناء على الرقابة الشكلية :وذلك من خلال التقليل من استخدام الوثائق الإدارية والارتكاز على الأنظمة المعلوماتية أي تصبح الوثائق التصريحات والتوضيحات إلكترونية.
- تقليل من تضارب المعلومات :حيث تسمح الرقابة الالكترونية الجبائية من تقليل تضارب المصالح الجبائية وذلك لعدم الاستغلال المزدوج للمعلومات الواردة إليها.
- تسمح للإدارة الجبائية بتوسيع الوعاء الضريبي.
- تساعد على مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

رابعاً : دور النظام المعلوماتي في تفعيل الرقابة الجبائية.

في الجزائر يهدف برنامج النظام المعلوماتي إلى إرساء إدارة الكترونية تجعل من نشاط الإدارة الجبائية آلي وغير مادي فمن الناحية التقنية يتطلب تحقيق هذا الهدف وضع شبكة معلوماتية يتم من خلالها جعل الخدمات الخاصة بالإدارة في متناول المكلفين بالضريبة بمعنى آخر يتعلق الأمر بوضع قنوات اتصال ما تميز بين الادارة ومحيطها مرتكزة حول المفاهيم الجديد للتكنولوجيا الجديدة للإعلام والاتصال، وفي هذا الإطار فإن النظام المعلوماتي يهدف إلى¹ :

أتمته الاجراءات والمهام المكررة والتي تكون شاقة وممتعة في المعالجة في أغلب الأحيان.

تخفيض والحد من مخاطر الأخطاء أثناء إدخال البيانات المتعلقة بفرض الضرائب على المكلفين بالضريبة.

ترقيم الملف الجبائي والقضاء التدريجي على الحامل الورقي، بالإضافة إلى حفظ وأرشفة الملفات الجبائية. كذلك يهدف الى مفتش مركزي(2022)

✓ إنشاء واجهات مع هيئات عمومية أخرى في إطار البحث عن المعلومة.

✓ توفير المعلومات في الوقت الحقيقي لصانعي القرار .

¹دكتورة عمارة مريم- مجلة العلوم الانسانية-نفس المرجع السابق، ص82.

- ✓ إمكانية تتبع أفضل المعلومات حول المكلفين بالضريبة.
- ✓ إعداد برنامج التحقق في المحاسبة على أساس معايير موضوعية وقابلة للتحقيق منها.
- ✓ اتصال مراقب للمستخدمين في قواعد البيانات للمكلفين بالضريبة.
- ✓ التخفيف من حجم المهام المنفذة من طرف الاعوان، من خلال عصنة آلية كاملة لكل الإجراءات المتعلقة بدراسة المعطيات الخاصة بفرض الضرائب والتحصيل والرقابة والمنازعات.
- ✓ نزع الصفة المادية عن كل العمليات الجبائية ابتداء من استقبال المكلف بالضريبة وتأسيس الوعاء والتحصيل وكذا تسيير الملف الجبائي.
- ✓ ولوج كل الاعوان الى المنظومة المعلوماتية من خلال التأهيلات المراقبة.
- ✓ التبادل السريع للمعلومات المتعلقة بالبيانات ما بين المصالح والمصالح الأخرى
- ✓ المؤسساتية من خلال تطوير الواجهات المتعددة.
- ✓ تقديم معلومات موجزة ذات مصداقية من اجل انجاز دراسات استشرافية والتحليل
- ✓ واتخاذ القرار.
- ✓ برمجة عمليات التدقيق على أساس معايير المؤسسة والمحددة بموضوعية بناء على
- ✓ قاعدة المعايير المنسجمة.
- ✓ التحكم الأفضل في الموارد الجبائية.
- ✓ محاربة الاقتصاد الموازي وغير القانوني.
- ✓ مكافحة كل مظاهر الغش مهما كان نوعها.
- ✓ التقليل من معالجة الشكاوي النزاعية للمكلفين بالضريبة.

المبحث الثاني : الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

تُعَدّ الدولة، بما تملكه من سلطة عامة، الجهة الأساسية التي تضمن عدالة توزيع الأعباء المالية بين أفراد المجتمع. لذلك حرصت الجزائر، منذ اعتمادها نظام التصريح الجبائي، على إنشاء أجهزة مختصة تقوم بالتحقق من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة، وجمع المعلومات الجبائية، سواء على المستوى المركزي أو المحلي من أهم الآليات التي تعتمد عليها الدولة لضمان حسن تطبيق القوانين الضريبية وتحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة. فهي تمثل وسيلة فعّالة لحماية موارد الخزينة العمومية من مختلف أشكال الغش والتهرب الضريبي، كما تساهم في تعزيز الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين¹.

وفي الجزائر، ومع تبني نظام التصريح الجبائي، أُنيّطت مسؤولية مراقبة صحة التصريحات والبحث عن المعلومة الجبائية بهيئات إدارية متخصصة، تعمل على المستويين المركزي والمحلي. وقد شهدت هذه الهيئات تطوراً ملحوظاً من حيث التنظيم والاختصاصات، بما يتماشى مع الإصلاحات الاقتصادية والمالية التي عرفتتها البلاد².

وتكمن أهمية دراسة الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية في إبراز دورها في تحقيق الفعالية الجبائية، من خلال الوقوف على مهامها، تنظيمها، والوسائل التي تعتمد عليها في أداء وظائفها الرقابية. كما تهدف هذه الدراسة إلى تحليل مدى نجاعتها في الحد من التهرب الضريبي وتحقيق التوازن بين مصلحة الإدارة وحقوق المكلفين.

وعليه سنتناول هذا المبحث في مطلبين .

¹قانون الضرائى المباشرة المادة 18 المتعلق بواجب التصريح الجبائي.
²نفس المرجع المواد 20 إلى 23 المتعلقة بصلاحيات الادارة الجبائية في الرقابة.

المطلب الأول : الهيئات المركزية المكلفة بالرقابة الجبائية .

إن التنظيم الإداري بصفة عامة يرتكز على توزيع السلطات بين هيئات إدارية مركزية وأخرى محلية ، ولا يختلف الشأن بالنسبة للنظام الضريبي بصفة عامة والرقابة على الضريبة بصفة خاصة فنجد بعض الأجهزة المركزية المكلفة بسلطة الرقابة على الضريبة.

ولمعالجة هذا المطلب سنتناوله في فرعين

الفرع الأول: مديرية الأبحاث والتدقيقات .

الفرع الثاني: مديرية كبريات المؤسسات .

الفرع الأول : مديرية الأبحاث والتدقيقات .

تُعد هذه الهيئة أعلى جهاز مختص بممارسة الرقابة الجبائية على المستوى الوطني، إذ تمثل مصلحة مركزية تتمتع بصلاحيات وسلطات تمتد لتشمل كامل التراب الوطني. وقد أنشئت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 المؤرخ في 13 يوليو 1998.¹ وسنتناول هذا الفرع في ثلاث عناصر وهي :

أولا : الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات

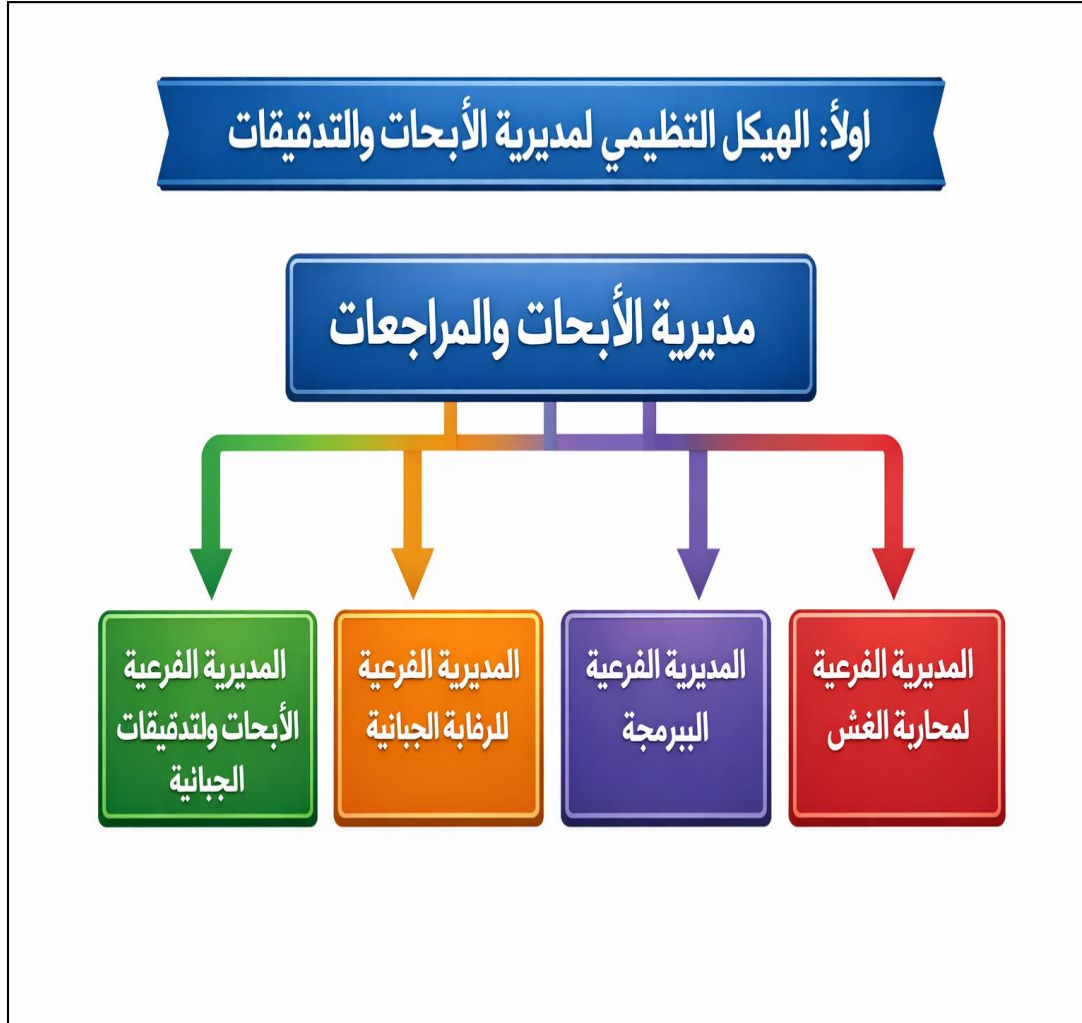
ثانيا : مهام مديرية الأبحاث والتدقيقات

ثالثا : مهام المديرية الفرعية

¹المادة (1) من المرسوم التنفيذي رقم 98/288 المؤرخ في 13 جويلية 1998 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 95/55 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، جريدة رسمية عدد 51 مؤرخة في 21 جويلية 1998.

أولاً : الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات

تتشكل مديرية الأبحاث والتدقيقات من :



1 - المديرية الفرعية الأبحاث والتدقيقات الجبائية

هي مصلحة متخصصة تتولى القيام بعمليات البحث والتحري والتدقيق في الوضعيات الجبائية للمكلفين بالضريبة، بهدف التأكد من صحة التصريحات الجبائية ومدى مطابقتها للقوانين المعمول بها¹.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 جويلية 1991، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية الإدارة والضرائب ، الجريدة الرسمية العدد 36 الصادر بتاريخ 24 جويلية 1991.

مهامها الأساسية:

إجراء الأبحاث الجبائية: جمع المعلومات والمعطيات المتعلقة بنشاط المكلفين بالضريبة من مختلف المصادر.

التدقيق الجبائي: فحص الوثائق المحاسبية والمالية للتحقق من صحة التصريحات.

كشف حالات الغش والتهرب الضريبي: من خلال تحليل المعطيات ومقارنتها.

اقتراح التصحيحات: في حال اكتشاف أخطاء أو مخالفات في التصريحات الجبائية.

التنسيق مع المصالح الأخرى: مثل مصالح الرقابة الجبائية ومحاربة الغش.

أهميتها:

تكمُن أهمية هذه المديرية الفرعية في:

- حماية حقوق الخزينة العمومية.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين.
- مكافحة الغش والتهرب الضريبي.
- تحسين مردودية النظام الجبائي.

دورها في النظام الجبائي :

تُعتبر هذه المديرية أداة فعّالة للدولة في فرض احترام القانون الجبائي، حيث تساهم في الانتقال من مجرد التصريح الضريبي إلى الرقابة الفعلية والميدانية¹.

2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

هي مصلحة إدارية تتولى ممارسة الرقابة على التصريحات الجبائية، من خلال فحصها ومقارنتها بالمعطيات المتوفرة لدى الإدارة، للتأكد من صحتها ومصادقيتها².

مهامها الأساسية:

مراقبة التصريحات الجبائية: التأكد من دقة المعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

الرقابة المكتبية: دراسة الملفات الجبائية دون التنقل إلى مقر المكلف.

الرقابة الميدانية: إجراء زيارات ميدانية للتحقق من النشاط الحقيقي للمكلف.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 جويلية 1991.

² نفس المرجع السابق.

تصحيح الأخطاء: إعادة تقييم الوعاء الضريبي عند اكتشاف نقص أو إغفال.
متابعة النزاعات الجبائية: المساهمة في معالجة الطعون والخلافات بين الإدارة والمكلفين.
أهميتها:

ضمان تحصيل الضرائب بشكل عادل ومنصف.

الحد من التهرب والغش الجبائي.

تعزيز الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

دعم موارد الخزينة العمومية.

دورها:

تلعب هذه المديرية دوراً رقابياً مباشراً، حيث تمثل حلقة وصل بين التصريحات المقدمة من المكلفين والواقع الفعلي لنشاطهم، مما يسمح بالكشف المبكر عن المخالفات وتصحيحها

3- المديرية الفرعية للبرمجة

هي مصلحة مختصة بإعداد برامج وخطط الرقابة الجبائية، من خلال تحديد الملفات والحالات التي تستدعي المراقبة، وفق معايير دقيقة تعتمد على تحليل المخاطر¹.
مهامها الأساسية:

إعداد برامج الرقابة: وضع خطط سنوية أو دورية لعمليات التدقيق والرقابة الجبائية.

اختيار الملفات: تحديد المكلفين بالضريبة الذين سيتم إخضاعهم للرقابة بناءً على مؤشرات الخطر.

تحليل المعطيات: استغلال قواعد البيانات والمعلومات المتوفرة لاكتشاف الحالات المشبوهة.

توجيه فرق الرقابة: توزيع المهام وتحديد أولويات التدخل.

متابعة تنفيذ البرامج: مراقبة مدى احترام خطط الرقابة وتقييم نتائجها.

أهميتها:

ضمان فعالية ونجاعة الرقابة الجبائية.

توجيه الجهود نحو الحالات ذات المخاطر العالية.

ترشيد استعمال الموارد البشرية والمادية.

تحسين مردودية التحصيل الجبائي.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 جويلية 1991.

دورها:

تلعب المديرية الفرعية للبرمجة دور العقل المدبر لعمليات الرقابة الجبائية، إذ تعتمد على منهجية تحليل المخاطر لتحديد الأولويات، مما يسمح بالانتقال من رقابة عشوائية إلى رقابة موجهة وأكثر فعالية.

4-المديرية الفرعية لمحاربة الغش.

هي مصلحة متخصصة في رصد وتتبع حالات الغش الجبائي، من خلال البحث والتحري واستغلال المعلومات، بهدف حماية النظام الجبائي وضمان احترام القانون¹.

مهامها الأساسية:

الكشف عن الغش الجبائي: تتبع التصرفات غير القانونية مثل إخفاء المداخل أو التصريحات الكاذبة. التحري وجمع المعلومات: الاعتماد على مصادر متعددة (إدارية، مالية، ميدانية) لاكتشاف المخالفات. تحليل الحالات المشبوهة: دراسة الملفات التي تحمل مؤشرات تهرب أو غش.

التنسيق مع الجهات المختصة: مثل مصالح الرقابة الجبائية والهيئات الأمنية والقضائية عند الضرورة.

اقتراح الإجراءات القانونية: متابعة المخالفين واتخاذ التدابير الردعية وفق التشريع المعمول به.

أهميتها:

حماية الخزينة العمومية من الخسائر المالية.

ضمان العدالة الجبائية بين المكلفين.

ردع الممارسات غير القانونية.

تعزيز مصداقية النظام الجبائي.

دورها:

تلعب هذه المديرية دورًا وقائيًا وردعيًا في آن واحد، إذ لا تقتصر على كشف الغش بعد وقوعه، بل تعمل أيضًا على الحد منه من خلال المراقبة الاستباقية والتحليل المستمر للمعطيات.

¹المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 303 /02 المؤرخ في 28/09/2002 ، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 60/91 جريدة رسمية عدد 64، مؤرخة في 29 سبتمبر 2002.

الفرع الثاني : مديرية كبريات المؤسسات .

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم رقم 02-303 المؤرخ في 28/09/2002، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها. وتتمتع هذه المديرية باختصاص وطني، حيث تتولى تسيير مختلف المهام الجبائية بشكل متكامل، لاسيما ما يتعلق بالوعاء، والتحصيل، والرقابة، والمنازعات¹.

وسنتناول في هذا الفرع العناصر التالية:

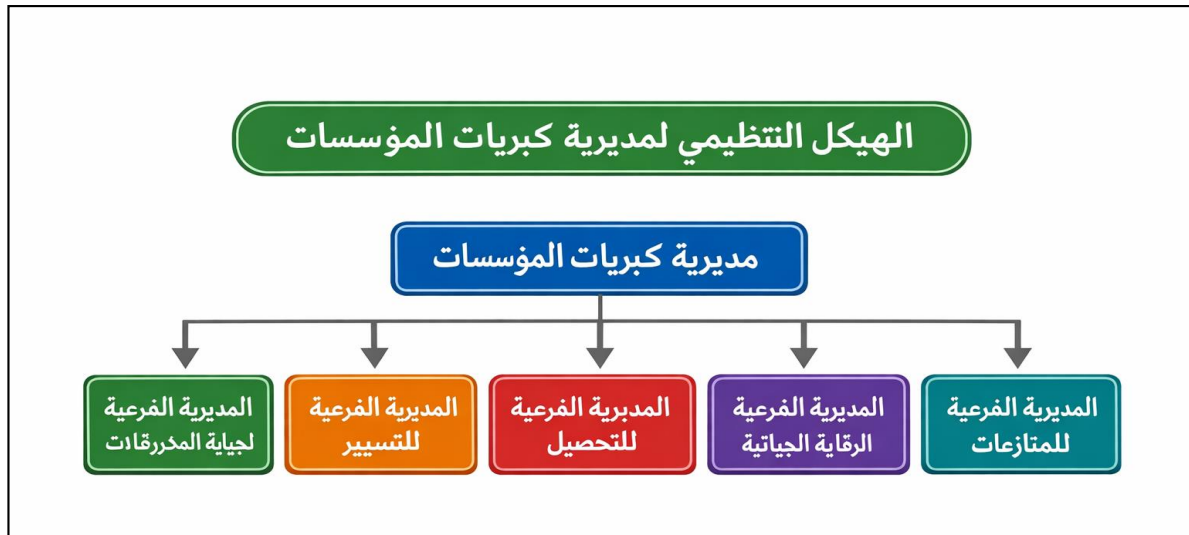
أولاً: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات

ثانياً: مهام مديرية كبريات المؤسسات

ثالثاً: الأجهزة المكلفة بالرقابة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

أولاً : الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات فرعية حسب نص المادة الثانية مكرر من القرار الوزاري المشترك الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، وهي²:



¹المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 02 / 303 المؤرخ في 28/09/2002 ، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 91/60 جريدة رسمية عدد 64، مؤرخة في 29 سبتمبر 2002.

²المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية عدد 20، الصادر 29 مارس 2009.

1 - المديرية الفرعية لجباية المحروقات

تُعَدّ المديرية الفرعية لجباية المحروقات إحدى الهياكل المتخصصة ضمن الإدارة الجبائية، حيث تُعنى بتسيير ومتابعة النظام الجبائي المطبق على قطاع المحروقات، الذي يُعتبر من أهم القطاعات الاقتصادية في الجزائر ومصدراً رئيسياً لإيرادات الخزينة العمومية. وتتمثل مهام هذه المديرية في ضمان التطبيق السليم للتشريعات الجبائية المتعلقة بأنشطة الاستكشاف، والإنتاج، والنقل، والتحويل، والتسويق في مجال المحروقات.

كما تتولى المديرية الفرعية لجباية المحروقات متابعة تصريحات الشركات البترولية والغازية، ومراقبة مدى احترامها لالتزاماتها الجبائية، إضافة إلى القيام بعمليات التدقيق والمراجعة الجبائية للكشف عن أي أخطاء أو محاولات للغش أو التهرب الضريبي. وتسهر أيضاً على تحصيل الضرائب والرسوم الخاصة بهذا القطاع، مثل الرسم على الدخل البترولي والإتاوات، وفقاً للتشريعات المعمول بها.

ومن جهة أخرى، تعمل هذه المديرية على إعداد الدراسات والتحليل المتعلقة بمردودية الجباية في قطاع المحروقات، واقتراح التدابير الكفيلة بتحسين التحصيل الجبائي وتعزيز الرقابة. كما تساهم في التنسيق مع مختلف الهيئات والمؤسسات الوطنية ذات الصلة، بهدف ضمان تبادل المعلومات وتحقيق الفعالية في تسيير الجباية الخاصة بهذا القطاع الحيوي.

2- المديرية الفرعية للتسيير

تُعَدّ المديرية الفرعية للتسيير من الهياكل الأساسية داخل الإدارة الجبائية، حيث تضطلع بدور محوري في ضمان السير الحسن لمختلف المصالح وتوفير الوسائل الضرورية لعملها بكفاءة وفعالية. وتتمثل مهمتها الرئيسية في تسيير الموارد البشرية والمادية والمالية، بما يضمن تحقيق الأهداف المسطرة وتحسين جودة الأداء الإداري.

في مجال الموارد البشرية، تتولى المديرية الفرعية للتسيير تنظيم المسار المهني للموظفين، من خلال متابعة التوظيف، والتكوين، والترقية، وتقييم الأداء، إضافة إلى السهر على تطبيق القوانين والأنظمة المتعلقة بالوظيفة العمومية. كما تعمل على تحسين ظروف العمل وتعزيز الكفاءة المهنية للأعوان¹.

¹المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

أما في الجانب المادي واللوجستي، فتقوم هذه المديرية بتوفير التجهيزات والوسائل الضرورية لسير المصالح، وضمان صيانتها واستغلالها الأمثل. وتشرف كذلك على تسيير الممتلكات والعتاد، وتنظيم عمليات التمويل.

وفيما يخص التسيير المالي، تسهر المديرية على إعداد وتنفيذ الميزانية، ومتابعة النفقات، وضمان احترام القواعد المحاسبية المعمول بها. كما تعمل على ترشيد النفقات وتحقيق الشفافية في استخدام الموارد. وبصفة عامة، تساهم المديرية الفرعية للتسيير في دعم باقي الهياكل الإدارية، من خلال توفير الإطار التنظيمي والوسائل اللازمة، بما يضمن تحسين الأداء العام للإدارة الجبائية وتحقيق أهدافها بكفاءة.

3- المديرية الفرعية للتحصيل

تُعَدّ المديرية الفرعية للتحصيل من أهم الهياكل داخل الإدارة الجبائية، إذ تضطلع بدور أساسي في ضمان تعبئة الموارد المالية لفائدة الخزينة العمومية، من خلال تحصيل الضرائب والرسوم المستحقة على المكلفين بالضريبة.

تتمثل مهام هذه المديرية في متابعة عمليات التحصيل بمختلف أنواعها، سواء كانت تحصيلاً رضائياً يتم في الأجال القانونية، أو تحصيلاً جبرياً في حالة عدم امتثال المكلفين. وفي هذا الإطار، تسهر على تطبيق الإجراءات القانونية المتعلقة بالتحصيل، مثل إصدار أوامر بالدفع، واتخاذ تدابير الحجز والتنفيذ عند الاقتضاء، وفقاً للتشريع المعمول به¹.

كما تقوم المديرية الفرعية للتحصيل بمراقبة وضعية الديون الجبائية، والعمل على تقليص حجم المتأخرات، من خلال متابعة الملفات العالقة واقتراح حلول لتسويتها، كمنح جداول الدفع أو إعادة جدولة الديون. وتحرص كذلك على مسك ومتابعة الحسابات الجبائية للمكلفين، وضمان دقة العمليات المحاسبية المرتبطة بالتحصيل.

ومن جهة أخرى، تعمل هذه المديرية على إعداد تقارير دورية حول وضعية التحصيل، وتحليل مؤشرات الأداء، واقتراح التدابير التي من شأنها تحسين فعالية التحصيل وتعزيز الامتثال الجبائي. كما تتسق مع مختلف المصالح الجبائية والهيئات الأخرى ذات الصلة، لضمان حسن تنفيذ عمليات التحصيل وتحقيق الأهداف المالية المسطرة.

¹الدكتورة عمارة مريم مجلة العلوم الإنسانية نفس المرجع السابق ص88.

4- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تُعَدّ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية إحدى الهياكل الأساسية داخل الإدارة الجبائية، حيث تضطلع بدور محوري في ضمان التطبيق السليم للتشريع الجبائي وحماية مصالح الخزينة العمومية. وتتمثل مهمتها الرئيسية في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والتأكد من مدى مطابقتها للواقع وللقوانين المعمول بها¹.

تقوم هذه المديرية بتنفيذ مختلف أشكال الرقابة الجبائية، سواء الرقابة المكتبية التي تتم على مستوى المصالح اعتماداً على الوثائق والتصريحات، أو الرقابة الميدانية التي تشمل التحقيق المعمق في محاسبة المكلفين داخل مقرات نشاطهم. وتهدف هذه العمليات إلى الكشف عن الأخطاء، والإغفالات، وكذا حالات الغش والتهرب الضريبي.

كما تتولى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية إعادة تقييم الوعاء الضريبي عند اكتشاف مخالفات، وذلك من خلال تصحيح التصريحات وتحديد الضرائب والرسوم المستحقة بدقة. وتحرص في هذا الإطار على احترام الإجراءات القانونية وضمان حقوق المكلفين، بما في ذلك حق الطعن والدفاع. ومن جهة أخرى، تساهم هذه المديرية في تحسين مردودية النظام الجبائي، من خلال إعداد برامج سنوية للرقابة تستند إلى معايير موضوعية، مثل درجة المخاطر وحجم النشاط. كما تعمل على تحليل نتائج الرقابة واقتراح التدابير الكفيلة بتعزيز الامتثال الجبائي والحد من ظاهرة التهرب الضريبي. وبصفة عامة، تلعب المديرية الفرعية للرقابة الجبائية دوراً أساسياً في تحقيق العدالة الجبائية، من خلال ضمان مساهمة جميع المكلفين في تمويل النفقات العمومية وفقاً لقدراتهم الحقيقية.

5- المديرية الفرعية للمنازعات

تُعَدّ المديرية الفرعية للمنازعات من الهياكل المهمة داخل الإدارة الجبائية، حيث تختص بدراسة ومعالجة النزاعات التي تنشأ بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، سواء تعلّقت بتقدير الضريبة أو بإجراءات التحصيل.

¹المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

تتمثل مهام هذه المديرية في استقبال ودراسة الطعون والشكاوى المقدمة من طرف المكلفين، والتحقق من مدى صحتها من الناحية القانونية والواقعية، وذلك من خلال فحص الملفات والوثائق المرتبطة بها. كما تقوم بإبداء الرأي القانوني واقتراح الحلول المناسبة، سواء بتأييد قرارات الإدارة أو مراجعتها كلياً أو جزئياً¹. وتسهر المديرية الفرعية للمنازعات على ضمان احترام القوانين والإجراءات الجبائية، مع الحرص على تحقيق التوازن بين حقوق الخزينة العمومية وحقوق المكلفين بالضريبة. وفي هذا الإطار، تساهم في تسوية النزاعات بطرق ودية كلما أمكن ذلك، لتفادي اللجوء إلى القضاء.

كما تتولى متابعة القضايا الجبائية أمام الجهات القضائية، بالتنسيق مع المصالح المختصة، وتمثيل الإدارة الجبائية عند الحاجة، إضافة إلى إعداد مذكرات الدفاع وتتبع سير القضايا إلى غاية الفصل فيها. ومن جهة أخرى، تعمل هذه المديرية على تحليل أسباب النزاعات الجبائية واستخلاص الدروس منها، بهدف اقتراح تحسينات على مستوى التشريع أو الممارسة الإدارية، بما يساهم في تقليل النزاعات مستقبلاً وتعزيز الثقة بين الإدارة والمكلفين بالضريبة.

ثانياً : مهام مديرية كبريات المؤسسات

تتولى مديرية كبريات المؤسسات تسيير ومعالجة الملفات الجبائية الخاصة بالمؤسسات التي يبلغ رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار جزائري (100.000.000 دج) أو يفوقه، وذلك وفقاً لأحكام القانون رقم 02/11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 والمتضمن قانون المالية لسنة 2003².

كما تضطلع هذه المديرية بمهام مراقبة الملفات الجبائية استناداً إلى مختلف الوثائق ، إضافة إلى جمع المعلومات الجبائية والبحث عنها واستغلالها. وتقوم كذلك بإعداد برامج التدخل والمراقبة ، بهدف ضمان تطبيق التشريع الجبائي وتعزيز فعالية الرقابة³.

¹المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

²المادة 10 مكرر 3 من المرسوم التنفيذي رقم 303 /02 المؤرخ في 28/09/2002 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 60/91 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها جريدة رسمية عدد 64 مؤرخة في 28/09/2002.

³المادة 47 من القرار الوزاري المشترك يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

ثالثاً: الأجهزة المكلفة بالرقابة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات

استناداً إلى أحكام القرار الوزاري المشترك المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، يتبين وجود ثلاث مديريات متخصصة في مجال الرقابة، حيث تتولى كل واحدة منها مهامها وفقاً لاختصاصها المحدد¹.

1- المديرية الفرعية لجباية المحروقات

تتولى المديرية الفرعية لجباية المحروقات مهمة تسيير الملفات الجبائية الخاصة بالمؤسسات الناشطة في القطاعين البترولي وشبه البترولي، إضافة إلى الشركات الأجنبية غير المقيمة والخاضعة للتشريع الجزائري. كما تعمل على إعداد برامج مراجعة ومراقبة هذه الملفات، وتتكون هذه المديرية من ثلاثة مكاتب.

أ- مكتب تسيير الملفات الجبائية

يتكفل مكتب تسيير الملفات الجبائية باستقبال التصريحات الجبائية، سواء الشهرية أو السنوية، والعمل على مراقبتها والتأكد من صحتها. كما يتولى دراسة ومتابعة طلبات الشراء بالإعفاء ضمن الأنظمة الامتيازية، إضافة إلى الفصل في طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة².

ب - مكتب المراجعات الجبائية

تتمثل مهمة مكتب المراجعات الجبائية في إعداد وتنفيذ برامج مراجعة المؤسسات البترولية وشبه البترولية والشركات غير المقيمة، كما يقوم هذا المكتب بالبحث والتحري عن كل الشركات البترولية وشبه البترولية والشركات غير المقيمة .³

ج - مكتب الإحصائيات والملخصات

يقوم مكتب الإحصائيات والملخصات بإعداد الإحصائيات الدورية، وتحيين قاعدة المعلومات كما يقوم بمتابعة الشركات العاملة في قطاع المحروقات مع المصالح المختصة للوزارة المكلفة بالطاقة .⁴

¹المادة 48 ، القرار نفسه.

²المادة 48 ، القرار نفسه.

³المادة 49 ، القرار نفسه.

⁴المادة 50 من القرار الوزاري المشترك يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها

2-المديرية الفرعية للتسيير

تختص المديرية الفرعية للتسيير بتنظيم المصالح الخارجية، فهي مختصة بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للقانون العام وكذلك المؤسسات غير المقيمة، كما تتكفل بمهام الوعاء ومتابعة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم، تتشكل هذه المديرية من ثلاثة مكاتب وهي :¹

أ - مكتب تسيير الملفات الجبائية

يكلف مكتب تسيير الملفات الجبائية بمهمة استلام التصريحات واستغلالها وكذا مراقبة الملفات على أساس المستندات تسيير ومتابعة النظم الجبائية الامتيازية والخاصة، كما يتكفل هذا المكتب بالتحقيق الأولي في المنازعات و يضم هذا المكتب أربعة مصالح وهي²:

ب - مكتب المراجعات الجبائية

تتمثل مهام مكتب المراجعات الجبائية في إعداد وتنفيذ برامج مراجعة الحسابات الخاصة بالمؤسسات البترولية وشبه البترولية، إلى جانب الشركات غير المقيمة. كما يتولى القيام بعمليات البحث والتحري للكشف عن مختلف الأنشطة المرتبطة بهذه المؤسسات، بهدف تعزيز فعالية الرقابة الجبائية.

ج- مكتب الإحصائيات والملخصات

يتكفل مكتب الإحصائيات والملخصات بإعداد الإحصائيات الدورية، والعمل على تحيين قواعد البيانات والمعلومات الجبائية. كما يضمن متابعة الشركات الناشطة في قطاع المحروقات بالتنسيق مع المصالح المختصة التابعة للوزارة المكلفة بالطاقة.

2. المديرية الفرعية للتسيير

تُعنى المديرية الفرعية للتسيير بتنظيم وتسيير المصالح الخارجية، حيث تختص بمعالجة الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للقانون العام، إضافة إلى الشركات غير المقيمة. كما تتولى مهام تحديد الوعاء الضريبي ومتابعة تحصيل مختلف الضرائب والرسوم والحقوق. وتتكون هذه المديرية من ثلاثة مكاتب.

¹المادة 51 ، القرار نفسه.

²المادة 52 ، القرار نفسه.

أ- مكتب تسيير الملفات الجبائية

يتولى هذا المكتب استقبال التصريحات الجبائية واستغلالها ، مع القيام بمراقبة الملفات اعتماداً على الوثائق المتاحة. كما يشرف على تسيير ومتابعة الأنظمة الجبائية الامتيازية والخاصة، ويتكفل بإجراء التحقيقات الأولية المتعلقة بالنزاعات. ويضم هذا المكتب أربع مصالح ، هي:

1- مصلحة قطاع تأدية الخدمات

تُعَدّ مصلحة قطاع تأدية الخدمات إحدى المصالح التابعة لمكتب تسيير الملفات الجبائية، حيث تضطلع بدور أساسي في متابعة النشاطات المرتبطة بمؤسسات قطاع الخدمات، التي تشمل مختلف المهن والخدمات كالنقل، والاتصالات، والاستشارات، والسياحة، وغيرها.

وتتمثل مهام هذه المصلحة في تسيير الملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة الناشطين في هذا القطاع، من خلال دراسة تصريحاتهم الجبائية، ومراقبة مدى مطابقتها للتشريع الجبائي المعمول به. كما تقوم بتعيين المعطيات المتعلقة بهم، وتتبع تطور رقم أعمالهم ونشاطهم المهني.

وتساهم هذه المصلحة كذلك في الكشف عن أي إخلالات أو تناقضات في التصريحات المقدمة، عبر إجراء مقارنات وتحاليل للمعلومات المتوفرة، واقتراح إدراج بعض المكلفين ضمن برامج المراقبة الجبائية عند الاقتضاء. وبذلك، تلعب دوراً مهماً في ضمان تحصيل الموارد الجبائية بشكل عادل وفعال، خاصة في قطاع يتميز بتنوع أنشطته وصعوبة تتبعه أحياناً¹.

2- مصلحة قطاع الصناعات

تُعَدّ مصلحة قطاع الصناعة إحدى المصالح المتخصصة ضمن مكتب تسيير الملفات الجبائية، حيث تتولى متابعة وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الناشطين في المجال الصناعي، بمختلف فروعها كالصناعات التحويلية، والإنتاجية، والبناء والأشغال العمومية.

وتتمثل مهام هذه المصلحة في دراسة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المؤسسات الصناعية، والتأكد من مدى مطابقتها للتشريع الجبائي المعمول به، مع العمل على تعيين المعطيات المتعلقة بهذه المؤسسات بصفة دورية. كما تقوم بتحليل مؤشرات النشاط، خاصة رقم الأعمال والتكاليف، من أجل تقييم الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلفين².

¹الدكتورة عمارة مريم مجلة العلوم الإنسانية نفس المرجع السابق ص89.

²المرجع نفسه ص89.

وتسهر المصلحة كذلك على اكتشاف النقائص أو التناقضات المحتملة في التصريحات، من خلال المقارنة بين المعطيات المتوفرة لديها ومختلف مصادر المعلومات، مما يسمح باقتراح إخضاع بعض الملفات لعمليات المراقبة الجبائية عند الضرورة. وبذلك، تساهم مصلحة قطاع الصناعة في ضمان شفافية النشاط الصناعي وتعزيز فعالية التحصيل الجبائي¹.

3- مصلحة قطاع البناء والأشغال العمومية

تُعَدُّ مصلحة قطاع البناء والأشغال العمومية إحدى المصالح المتخصصة ضمن مكتب تسيير الملفات الجبائية، حيث تُعنى بمتابعة وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الناشطين في مجال البناء والأشغال العمومية، بما يشمل شركات المقاولات، ومؤسسات الإنجاز، ومختلف المتعاملين في هذا القطاع.

وتتمثل مهام هذه المصلحة في دراسة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف هذه الفئة، والتحقق من مدى مطابقتها لأحكام التشريع الجبائي، مع العمل على تحيين المعلومات المتعلقة بنشاطهم بصفة مستمرة. كما تقوم بتحليل عناصر النشاط، خاصة رقم الأعمال، وصفقات الإنجاز، والتكاليف المرتبطة بالمشاريع، قصد تقييم الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلفين.

ونظرًا لخصوصية هذا القطاع، الذي يتميز بتعدد المشاريع وتباين آجال الإنجاز، تسهر المصلحة على تتبع العمليات المرتبطة بالصفقات والأوراش، ورصد أي تناقضات أو نقائص في التصريحات، من خلال استغلال مختلف مصادر المعلومات. كما يمكنها اقتراح إخضاع بعض الملفات لعمليات المراقبة الجبائية عند الاقتضاء، بما يضمن تحسين مردودية التحصيل الجبائي وتعزيز الشفافية في هذا المجال².

4- مصلحة قطاع التجارة

تُعَدُّ مصلحة قطاع التجارة إحدى المصالح المتخصصة ضمن مكتب تسيير الملفات الجبائية، حيث تتولى تسيير ومتابعة الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الناشطين في المجال التجاري، سواء تعلق الأمر بتجارة الجملة أو التجزئة أو أنشطة الاستيراد والتوزيع.

وتتمثل مهام هذه المصلحة في دراسة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف التجار، والتحقق من مدى مطابقتها للتشريع الجبائي المعمول به، مع الحرص على تحيين المعطيات المرتبطة بنشاطهم بصفة

¹المادة 53 من القرار الوزاري المشترك يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها
²المادة 54 ، القرار نفسه.

دورية. كما تقوم بتحليل رقم الأعمال وهوامش الربح ومقارنة المعطيات المصرح بها مع المعلومات المتوفرة، قصد تقييم الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلفين.

وتسهر المصلحة كذلك على كشف التناقضات أو الإغفالات المحتملة في التصريحات، من خلال إجراء المقارنات واستغلال مختلف مصادر المعلومات، مما يسمح باقتراح إدراج بعض الملفات ضمن برامج المراقبة الجبائية عند الضرورة. وبذلك، تساهم مصلحة قطاع التجارة في ضمان شفافية المعاملات التجارية وتحسين فعالية التحصيل الجبائي¹.

ب- مكتب التدخلات ودعم التسيير

يختص هذا المكتب بمتابعة معالجة الملفات، ومقارنة الوثائق، ودراسة طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة. كما يقوم بتنفيذ تدخلات ميدانية ومعاينات مباشرة عند الحاجة. ويضم مصلحتين هما: مصلحة متابعة الامتيازات الجبائية واسترجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة مصلحة المعاينات ومتابعة المعلومة الجبائية .

3- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات

طبقاً للقرار الوزاري المؤرخ في 21 فبراير 2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، تتولى المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات تنفيذ ومتابعة برامج مراجعة المحاسبة، إضافة إلى اقتراح إدراج الملفات ضمن البرامج السنوية للرقابة. كما تضطلع بمهام جمع واستغلال المعلومات الجبائية، وإنجاز التحقيقات والتحريرات².

أ - مكتب المراجعات

يتكفل مكتب المراجعات بإعداد مشروع برنامج المراجعة ومتابعة تنفيذه، كما يسهر على احترام القواعد والإجراءات القانونية الخاصة بالرقابة الجبائية. ويضم هذا المكتب مصلحتين تعملان في شكل فرق متخصصة.

-مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع الصناعة والبناء والأشغال العمومية

تتولى هذه المصلحة مراقبة المؤسسات الناشطة في قطاع الصناعة والبناء والأشغال العمومية، من خلال متابعة ملفاتها الجبائية والتأكد من مدى احترامها للتشريع الجبائي المعمول به.

¹المادة 55 ، القرار نفسه.

²المادة 56 من القرار الوزاري المشترك يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها

- مصلحة مراقبة قطاع الصناعة والتجارة وتأدية الخدمات

تختص هذه المصلحة بمراقبة المؤسسات التابعة لقطاع الصناعة والتجارة وكذا مؤسسات تأدية الخدمات، وذلك عبر دراسة ملفاتها الجبائية ومتابعة وضعيتها الضريبية¹.

ب- مكتب البطاقيات والمقارنات والتحريات

تتمثل مهام مكتب البطاقيات والمقارنات والتحريات في إعداد وتسيير مختلف البطاقيات الجبائية، إضافة إلى القيام بعمليات البحث والتحري وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها. كما يمكنه تقديم الدعم لعمليات مراجعة المحاسبة عند الحاجة. ويتكون هذا المكتب من ثلاث مصالح تعمل في شكل فرق، وهي²:

- مصلحة البطاقيات والمقارنات .
- مصلحة الأبحاث والتحريات .
- مصلحة المساعدة ودعم المراقبة .

¹المادة 57، القرار نفسه.

²بن عمار منصور ، أنواع اجراءات الرقابة الجبائية - الطبعة الثانية ، دار هومه 2016 ص33.

المطلب الثاني: الهيئات غير المركزية المكلفة بالرقابة على الضريبة

إن مبدأ توزيع السلطات الإدارية يقتضي وجود هياكل غير مركزية بهدف تسهيل عمل الإدارة الجبائية وتحسين فعالية الرقابة. وبناءً على ذلك، تُوزع سلطة الرقابة الجبائية بين أجهزة جهوية وأخرى محلية. وعليه سيتم تناول هذا المطلب من خلال فرعين:

الفرع الأول: على المستوى الجهوي

الفرع الثاني: على المستوى المحلي

الفرع الأول: على المستوى الجهوي

يوجد جهازان رئيسيان مكلفان بالرقابة الجبائية على المستوى الجهوي، هما: المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات، والمركز الجهوي للإعلام والوثائق.

أولاً: المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات

أنشئت المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات في شهر أفريل سنة 1999، وتتنوع على ثلاث مصالح جهوية عبر التراب الوطني، تقع بكل من الجزائر العاصمة، وهران، وقسنطينة¹.

1- الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات

طبقاً لأحكام القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009، والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، تتشكل المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات من ثلاثة أقسام رئيسية، وهي:

قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم

قسم المساعدة على الرقابة

¹ المادة 42 من القرار الوزاري المشترك.

أ- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم

يتولى هذا القسم تنفيذ برامج المراقبة الميدانية التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات، كما يُعنى بإعداد الإحصائيات المرتبطة بها. إضافة إلى ذلك، يقوم بتنفيذ برامج جمع المعلومات الجبائية التي تساهم في مراقبة الأنشطة والمداخل، فضلاً عن إنجاز مختلف التحقيقات والتحريات، وممارسة حق الزيارة في إطار العمليات ذات الطابع الجهوي وما بين الجهات¹.

ب- قسم المساعدة على الرقابة

تتمثل مهام قسم المساعدة على الرقابة في تقديم الدعم للمحققين أثناء أداء مهامهم، لا سيما في ما يتعلق بفحص المحاسبة الآلية. كما يتولى إعداد وتوفير الدلائل والمطبوعات الموجهة لكل من المحققين والمكلفين بالضريبة، إضافة إلى تنظيم وتصنيف ملفات المراجعة والسيهر على حفظها².

ج- قسم الوسائل

يتكفل قسم الوسائل بتوفير الإمكانيات والوسائل الضرورية التي تضمن حسن سير مهام المصلحة. كما يشرف على تسيير الدلائل والمطبوعات الموجهة للمحققين والمكلفين بالضريبة، ويتولى كذلك عملية تصنيف ملفات المراجعة وحفظها³.

2- مهام المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات

تضطلع المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات بتنفيذ برامج التحقيق والبحث وكذا مراقبة النشاطات والمداخل، وفقاً لما تحدده مديرية الأبحاث والمراجعات، مع إعداد الإحصائيات المرتبطة بذلك. كما تعمل على ضمان تسيير الوسائل اللازمة لتدخل فرق التحقيق، وتتابع تنفيذ البرامج المرتبطة بعمليات البحث والمراقبة، مع تقييمها بشكل دوري.

¹المادة 43 من القرار الوزاري المشترك.

²المادة 44 من القرار الوزاري المشترك.

³المادة 45 من القرار الوزاري المشترك.

إضافة إلى ذلك، تتولى تنفيذ كل تحقيق يتم الأمر به من طرف وزير المالية أو المدير العام للضرائب، مع التنسيق والتواصل مع مختلف المؤسسات والمصالح المعنية. كما تمارس حق الاطلاع على الملفات التي تدخل ضمن اختصاص أكثر من مديرية ولأئمة للضرائب.

ثانياً: المركز الجهوي للإعلام والوثائق

في إطار تعزيز فعالية الرقابة الجبائية على المستوى الوطني، تم إنشاء ثلاثة مراكز جهوية للإعلام والوثائق بكل من الجزائر العاصمة، قسنطينة، ووهران¹.

الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام والوثائق

يتشكل المركز الجهوي للإعلام والوثائق من ثلاث مديريات فرعية، من بينها²:

أ- المديرية الفرعية للبحث عن المعلومة الجبائية

تتولى هذه المديرية مهمة إنشاء نظام متكامل للبحث عن المعلومة الجبائية وجمعها وتوحيدها على المستوى الجهوي، كما تضطلع بدور الربط والتنسيق بين مختلف مصادر المعلومات. وتتكون من ثلاثة مكاتب³، من بينها:

- مكتب تنظيم البحث عن المعلومة الجبائية وتجميعها

يُعنى هذا المكتب بإنشاء وتحيين البطاقات وفهارس مصادر المعلومات ذات الأهمية الجبائية، كما يسهر على تطبيق المناهج والإجراءات المعتمدة، ومتابعة تنفيذ برنامج البحث عن المعلومة الجبائية على المستويين الجهوي والمحلي⁴.

- مكتب رقمنة المعطيات وتجميعها

تتمثل مهام مكتب رقمنة المعطيات وتجميعها في تخطيط وإنجاز عمليات إدخال البيانات، إضافة إلى إعداد الجداول وتجميع مختلف بنوك المعطيات على المستوى الجهوي.

مكتب المعالجة والمراقبة الأولية للمعطيات

¹المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28.

²المادة 47 من القرار الوزاري المشترك يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

³المادة 48 ، القرار نفسه.

⁴المادة 49 ، القرار نفسه.

يتولى هذا المكتب مهام معالجة المعطيات وإخضاعها للمراقبة الأولية، كما يقوم بالمصادقة على البيانات التي تم رقمتها وتجميعها.

ب- المديرية الفرعية لمعالجة المعلومة وتحليلها

تُعنى هذه المديرية باستغلال المعلومات ومعالجتها، وإنشاء قواعد البيانات، إضافة إلى إعداد وتسيير الفهرس الجهوي للفئات الخاضعة للضريبة. كما تقدم الدعم والمساعدة لمختلف المصالح. وتتكون من ثلاثة مكاتب¹، من بينها:

- مكتب تسيير قواعد المعطيات

يتكفل هذا المكتب بإنشاء وتسيير البطاقات الجهوية الخاصة بالمكلفين بالضريبة، وكذا الحظيرة العقارية والممتلكات، مع استغلال المعلومات المتاحة لتشكيل قواعد بيانات دقيقة ومحدثة.

مكتب إصدار الجداول العامة

يتولى مكتب إصدار الجداول العامة إنجاز الأعمال التحضيرية لإعداد المصفوفات الأولية ومصفوفات فرض الضرائب والرسوم التي تُحصّل عن طريق الجداول العامة، كما يشرف على مراقبتها وإعداد الإنذارات المرتبطة بها.

- مكتب معالجة المعلومات الجبائية

تتمثل مهام هذا المكتب في تحليل ومعالجة المعلومات ذات الطابع الجبائي، مع إعادة توجيهها إلى المصالح الجبائية والهيئات المختصة. كما يضطلع بإنجاز الدراسات والتحليل في إطار البحوث الموجهة.

ج- المديرية الفرعية لإدارة الدائرة الإعلامية وتنظيمها

تُعنى هذه المديرية بتسيير النظام المعلوماتي وضمان أمنه وتنظيمه، وتتكون من ثلاثة مكاتب، من بينها: مكتب تسيير دوائر الاتصال

يتكفل هذا المكتب بإدارة برامج الاتصال وضمان الربط مع مصادر المعلومات ضمن نطاق اختصاصه الإقليمي، وكذا التنسيق مع الشركاء الخارجيين.

¹ المادة 50 ، القرار نفسه.

- مكتب الأرشفة والتجميع

يتولى مكتب الأرشفة والتجميع مهام رقمنة المعطيات، مع ضمان حفظها وصيانتها بشكل منظم وآمن.

-مكتب التأمين و التأهيل و ترخيصات الدخول

تتمثل مهام مكتب التأمين والتأهيل وترخيصات الدخول في ضمان أمن الأنظمة والتطبيقات المعلوماتية، إضافة إلى تسيير صلاحيات المستخدمين ومنح تراخيصولوج إلى قواعد المعطيات.

-1مهام المركز الجهوي للإعلام والوثائق

يتولى المركز الجهوي للإعلام والوثائق تنسيق برامج البحث وجمع ومعالجة المعلومات ذات الطابع الاقتصادي والمالي على المستوى المحلي. كما يعمل على استغلال السجلات الأصلية ونشر الجداول العامة المتعلقة بالرسم العقاري، ورسم التطهير، والضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، إلى جانب إصدار الإنذارات المرتبطة بها، والسجلات الأولية الخاصة بالسنة المالية الموالية. كما يقوم بإعداد أوراق النتائج الخاصة بالجداول العامة، سواء على مستوى البلدية أو الولاية، والتي تتضمن ملخصاً لعدد المكلفين بالضريبة، وأسس الوعاء الضريبي، والمردود الإجمالي لكل ضريبة أو رسم، إضافة إلى توزيع الحصص بين الجماعات المحلية والغرف الحرفية. ويتولى أيضاً إصدار سندات تحصيل الإيرادات الخاصة بالجداول الضريبية العامة المرسلة من طرف المديريات الولائية للضرائب¹.

الفرع الثاني: على المستوى الولائي

يوجد على المستوى الولائي جهازان تقليديان أساسيان مكلفان بالرقابة الجبائية، وهما مفتشية الضرائب والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

أما بالنسبة للأجهزة الحديثة، والتي لم يتم تعميمها بعد على كافة ولايات الوطن، فتتمثل في مراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب. وسيتم التطرق إلى هذا الفرع من خلال عنصرين أساسيين.

أولاً: الأجهزة التقليدية

ثانياً: الأجهزة الحديثة

أولاً: الأجهزة التقليدية

يوجد على المستوى الولائي جهازان تقليديان يعملان تحت إشراف مديرية الضرائب للولاية، وهما:

¹المادة 58 من القرار الوزاري المشترك يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

1-مفتشية الضرائب

2-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

1-مفتشية الضرائب

قبل سنة 1991، لم تكن مفتشيات الضرائب مختصة بجميع أنواع الضرائب، إذ كانت مقسمة إلى مفتشيات للضرائب المباشرة وأخرى للضرائب غير المباشرة. غير أنه، وبعد صدور المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فبراير 1991، والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وتحديد صلاحياتها، تم دمج هذه المفتشيات تدريجياً في هيكل موحد.

أ- مهام مفتشية الضرائب

تُعد مفتشية الضرائب أول هيئة إدارية يتعامل معها المكلف بالضريبة، حيث تتولى، وفقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-60، مجموعة من المهام الأساسية، من بينها:

مسك وتسيير الملف الجبائي الخاص بكل مكلف بالضريبة

البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها

مراقبة التصريحات الجبائية

إعداد وإصدار الجداول الضريبية وكشوف الإيرادات .

كما تقوم المفتشية باستقبال التصريحات الشهرية الفصلية والسنوية ومراقبتها، كما تقوم بالمتابعة المستمرة للملفات الجبائية، وتتمتع بسلطة إعادة تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين بناءً على المعلومات المتوفرة لديها، كل هذا تطبيقاً للنصوص القانونية الجبائية الخاصة كقانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال.

ثانياً : الأجهزة الحديثة

تمثل مراكز الضرائب الأجهزة الحديثة للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وتعود فكرة إنشاء مركز الضرائب إلى المرسوم التنفيذي رقم 91/60 المؤرخ في 23/02/1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، إلا أن الفكرة لم تجسد في تلك الفترة¹.

سنعالج هذا العنصر من خلال نقطتين أساسيتين هما:

1-مراكز الضرائب

¹المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 60/91 ، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

2- المراكز الجوارية للضرائب

1. مراكز الضرائب

تتولى مراكز الضرائب تسيير الملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي، والذين لا يدخلون ضمن مجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات¹.

أ- مهام مراكز الضرائب

تتحدد مهام مراكز الضرائب في عدة مجالات، من أهمها:

في مجال الوعاء

تشمل مهامها مسك وتسيير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين فيما يخص المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، إضافة إلى تسيير ملفات المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، كما تتولى إعداد الجداول وقوائم التحصيل، وإصدار ومعاينة والمصادقة على شهادات الإلغاء أو التخفيض.

في مجال التحصيل

تتكفل مراكز الضرائب باستلام الجداول وسندات الإيرادات، وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم، كما تقوم بتنفيذ العمليات المادية المرتبطة بالدفع والقبض واستخراج الأموال، إضافة إلى مسك وضبط الحسابات وضمان مركزية تسليم القيم.

ب- المصالح المكلفة بالرقابة في مركز الضرائب

يتكوّن مركز الضرائب، وفقاً للقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، من ثلاث مصالح رئيسية إضافة إلى قبضة²، وهي:

¹المادة 20 ، القرار نفسه.

²المادة 89 ، القرار نفسه.

المصلحة الرئيسية للتسيير

المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث

المصلحة الرئيسية للمنازعات

القباضة

وبالاستناد إلى أحكام القرار الوزاري المشترك المذكور، ولا سيما المادتين 89 و90، يمكن استخلاص أن المصالح المكلفة بالرقابة الجبائية داخل مراكز الضرائب تتمثل أساساً في:

1- المصلحة الرئيسية للتسيير

تتولى المصلحة الرئيسية للتسيير التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة في مجالي الوعاء والمراقبة الجبائية، كما تتابع الامتيازات الجبائية، وتقوم بالدراسة الأولية للاحتجاجات. إضافة إلى ذلك، تقترح إدراج المكلفين بالضريبة ضمن برامج المراقبة سواء على أساس المستندات أو من خلال المراجعة المحاسبية.

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث عن المعلومة الجبائية

تتمثل مهام هذه المصلحة في جمع المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها قصد استغلالها، كما تتولى اقتراح وتنفيذ عمليات الرقابة الجبائية، سواء في إطار المراجعات الميدانية أو المراقبة على أساس المستندات الخاصة بتصريحات المكلفين التابعين لمراكز الضرائب، إضافة إلى إعداد جداول إحصائية وتقارير تقييمية دورية.

3- المراكز الجوارية للضرائب

تُعَدّ المراكز الجوارية للضرائب من الهياكل القاعدية الحديثة في الإدارة الجبائية، حيث تتولى تسيير ملفات صغار المكلفين بالضريبة، خاصة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة. كما تضم هذه المراكز هياكل متخصصة في تسيير بعض أنواع الجبائية، مثل الجبائية العقارية، والمعادن النفيسة، والمنتجات الكحولية، والتبغ، إضافة إلى الجبائية الفلاحية. وبموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، فإن رقم الأعمال بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة لا يجب أن يتجاوز 30 مليون دينار جزائري¹.

أ- مهام المراكز الجوارية للضرائب

¹ المادة 90 من القرار الوزاري المشترك يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

تتمثل مهام المراكز الجوارية للضرائب في تسيير ملفات المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائي، إضافة إلى تسيير ملفات الأشخاص الطبيعيين فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي، أو الضريبة على الذمة المالية، وكذلك الرسوم المفروضة على الأملاك المبنية وغير المبنية. ب- المصالح المكلفة بالرقابة على مستوى المراكز الجوارية للضرائب وفقاً للقرار الوزاري المشترك الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، يتكوّن المركز الجوّاري للضرائب من ثلاث مصالح رئيسية، إلى جانب قباضة، ومصلحتين إضافيتين. وبالرجوع إلى أحكام المادتين 103 و104 من القرار الوزاري المشترك المذكور، نجد أن هناك مصلحتين رئيسيتين مكلفتين بمهام الرقابة على مستوى المراكز الجوارية للضرائب، وهما:

- المصلحة الرئيسية للتسيير

تتولى المصلحة الرئيسية للتسيير مهام إحصاء الممتلكات والأنشطة، وتسيير الوعاء الضريبي من خلال إعداد وفرض الضرائب. كما تضطلع بعملية المراقبة الشكلية للتصريحات، والمصادقة على الجداول وسندات الإيرادات، قبل عرضها على رئيس المركز للموافقة عليها بصفته مفوضاً عن المدير الولائي للضرائب. إضافة إلى ذلك، تقوم بإعداد اقتراحات برامج المراقبة الخاصة بالمكلفين بالضريبة بمختلف أنواعها. وتتكون هذه المصلحة من أربع مصالح فرعية¹.

- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث

تُكَلِّف المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث بإعداد وتسيير فهارس مصادر المعلومات المحلية، وكذا بطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين ضمن الإقليم التابع للمركز الجوّاري للضرائب، إضافة إلى جرد الممتلكات العقارية الواقعة ضمن نطاق اختصاصها. كما تتولى متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس الوثائق والتصريحات، والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، إلى جانب تقييم نشاطات المصالح المعنية.

¹ المادة 90 من القرار نفسه

خلاصة الفصل

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي تقوم بها مديرية الضرائب للمحافظة على أموال الخزينة وزيادة مردودية الضرائب ولذلك قمنا في هذا الفصل بدراسة المفاهيم الأساسية والتعاريف للرقابة الجبائية والنظام الضريبي في الجزائر كما قمنا بالتطرق الى التطور التاريخي للنظام الجبائي ومساهمة التطور التكنولوجي للاعلام الآلي في تفعيل الرقابة الجبائية كما تناولنا الهيئات المركزية وغير المركزية للرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري .

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الأول أن الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة ، وكذا تطبيق القوانين الجبائية إذ تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى تنظيم وتوجيه المكلفين بالضريبة والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها.

ولتحقيق الأهداف المرجوة فقد عمل المشرع الجزائري على من جملة من القوانين التي تعد معلما موحد في نفس الوقت بالنسبة للمكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية ، كما منح جملة من الصلاحيات لأعوان المراقبين لأداء عملهم ، وفي نفس الوقت فرض على المكلفين بالضريبة عدة التزامات كما منحهم في المقابل حقوق يتمتعون بها، كما ان للرقابة الجبائية دور كبير في زيادة التحصيل الضريبي واردة الدولة ، اذ يجب على الإدارة التحكم الجيد في جميع الإجراءات التي يقوم بها المحقق لكي تكون ناجحة بكل مراحلها.

الفصل الثاني

فعالية الرقابة الجبائية و آلية تطويرها

تمهيد

يعد النظام الجبائي الجزائري في جوهره نظاماً تصريحياً، وهي قاعدة قانونية تمنح المكلف بالضريبة سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً ثقة مبدئية وحرية تامة في تحديد وتقدير مداخليه وأرباحه ورقم أعماله، ومن ثم التصريح بها ودفع المستحقات الجبائية الموافقة لها لدى قابض الضرائب دون مساءلة آنية عن كيفية أو خلفيات هذا التقدير. إلا أن هذه الحرية الواسعة لا تعني إعفاء المكلف من المسؤولية، بل يقابلها حق الإدارة الجبائية في ممارسة رقابة بعدية ؛ حيث يقع على عاتق الإدارة عبء التأكد من صحة وصدقية تلك التصريحات بعد اكتتابها.

وتبرز الرقابة الجبائية هنا كأهم وسيلة وقائية وردعية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، حيث خول المشرع الجزائري للإدارة صلاحيات واسعة تمكنها من الاطلاع والتحقق الميداني والمكتبي لضمان عدم ضياع حقوق الخزينة العمومية. إن الهدف الأسمى لهذه الرقابة ليس مجرد الجبائية، بل تكريس مبدأ العدالة الضريبية ، وضمان أن التكاليف بالأعباء العامة يتم وفقاً للقدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف، بعيداً عن أي صورية أو تدليس قد يخل بميزان المساواة أمام القانون.

ولأجل ممارسة هذه الرقابة بفعالية ، سخر المشرع ترسانة من الآليات القانونية والتقنية المعمقة، وعلى رأسها التحقيق في المحاسبة ، الذي يمثل أداة استراتيجية لفحص الواقع الاقتصادي للمؤسسة ومقارنته بالقيود المحاسبية .وبناءً على ذلك، سيتم تقسيم دراستنا في هذا الفصل إلى محاور أساسية تتناول مصفوفة السلطات السيادية التي تتمتع بها الإدارة الجبائية مثل حق الاطلاع وحق المعاينة والبحث وفي المقابل، نسلط الضوء على "الميثاق الحقوقي" والضمانات الجوهرية التي أقرها المشرع لحماية المكلف من أي شطط أو تعسف إداري، لضمان سيرورة رقابية تتسم بالشفافية والمشروعية¹.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى مبحثين .

¹ عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر 2016 ، ص 13

المبحث الاول: اشكال الرقابة المبسطة

تتم الرقابة المبسطة عادة على مستوى مكاتب الإدارة الجبائية، وتعتمد على الوثائق المتوفرة في ملف المكلف أو المستقاة من مصادر خارجية.

تعد الإدارة الجبائية صاحبة الاختصاص الأصيل في ممارسة حق الاطلاع وتنفيذه لضبط حالات التهرب والغش الجبائي، وكشف المخالفات والتجاوزات التي تبدر من قبل بعض المكلفين بالضريبة غير النزهاء؛ إلا أن المشرع الجزائري لم يترك هذه السلطة على إطلاقها، وإنما أورد عليها قيوداً تحمي حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة، وتحافظ على حقوقه الأساسية، وهو الأمر الذي لا يتقرر تجسيده في الواقع إلا من خلال إخضاع أعمال الإدارة الجبائية المتعلقة بحق الاطلاع لرقابة القاضي الإداري، حتى يحمي الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية من تعسف الإدارة في استعمال هذا الإجراء¹ وعليه سنتناول هذا المبحث في مطلبين .

¹ . ابن شعاعة، حليلة وكرام، محمد الأخضر. "حق الاطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة". مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، العدد 16، جوان 2017، ص 260

المطلب الأول: سلطات الإدارة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية في المنظومة التشريعية الجزائرية بحزمة متكاملة من الصلاحيات السيادية والامتيازات الاستثنائية التي تقررها القوانين الأساسية (قانون الإجراءات الجبائية، قانون الضرائب المباشرة، وقانون الرسوم على رقم الأعمال). وتأتي هذه السلطات في إطار سعي المشرع الحثيث لتكريس "الأمن الجبائي" وحماية قوام الاقتصاد الوطني، من خلال إيجاد آليات فعالة للذود عن حقوق الخزينة العمومية ومجابهة كافة أشكال الغش والتحايل الضريبي التي لا تقتصر آثارها على الجانب المالي فحسب، بل تمتد لتقويض مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة وتشويه قواعد المنافسة الشريفة بين الأعوان الاقتصاديين وتتجسد هذه السيادة بشكل جلي في "حق الاطلاع" الذي يمنح الإدارة نفاذاً مباشراً للمعلومات لدى الغير، و"امتياز الخزينة" الذي يقدم ديون الدولة على سائر الديون الأخرى. كما تبرز صرامة المشرع من خلال سلطة "التحصيل الجبري" والإشعار للغير الحائز، وهي أدوات تنفيذية تهدف لردع الممارسات التدليسية وضمان التوزيع العادل للعبء الضريبي. إن هذه الترسنة القانونية لا تهدف للتضييق، بل لإرساء نظام جبائي شفاف يحمي المؤسسات الملتزمة من المنافسة غير المشروعة للمتهربين. وبذلك، يصبح الامتثال الضريبي واجباً وطنياً يحقق التوازن بين الحقوق الفردية والمصلحة العليا للاقتصاد الوطني¹.

إن الإدارة الجبائية المعاصرة تجاوزت الدور التقليدي الكلاسيكي المحصور في "التحصيل السلبي" للتصريحات، لتتحول إلى "سلطة رقابية استقصائية" نشطة. هذا التحول يفرض عليها ممارسة رقابة "مجهريّة" تعتمد على التقاطع المعلوماتي والتدقيق المعمق. فالإدارة اليوم تمتلك القدرة على اختراق "السرية الظاهرية" للمكلف عبر فحص مطابقة التصريحات للواقع المادي، مستندة في ذلك إلى ترسنة من المؤشرات الاقتصادية والبيانات الرقمية التي تتيح لها كشف أي فجوات بين التدفقات المالية الحقيقية والأرقام المصرح بها².

ولمعالجة هذا المطلب سنتناوله في فرعين

¹الدستور الجزائري (مبدأ المساواة أمام الضريبة)، والمادة 1 من قانون الإجراءات الجبائية التي تحدد نطاق تطبيق إجراءات الرقابة والتحصيل.

²قانون المالية لسنة 2020 وما تبعه من إجراءات "رقمنة قطاع الضرائب" و "توسيع صلاحيات البحث والتحري" المنصوص عليها في المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الأول: الحق في الاطلاع

يُعَدّ حق الاطلاع من أهم الوسائل القانونية التي خولها المشرع الجزائري للإدارة الجبائية في إطار ممارستها للرقابة الجبائية، حيث يمكّنها من جمع الأدلة والإثباتات اللازمة للتحقق من صحة الإقرارات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، ومقارنتها بوضعيتهم المالية الحقيقية ويُقصد بحق الاطلاع تلك السلطة التي تمنح لأعوان الإدارة الجبائية من أجل فحص والاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات والسجلات المحاسبية، سواء لدى المكلف بالضريبة أو لدى الغير، بهدف التأكد من مطابقة التصريحات الجبائية للواقع الفعلي للنشاط الاقتصادي.

كما يهدف هذا الحق إلى تمكين الإدارة الجبائية من كشف حالات التهرب والغش الضريبي، من خلال مقارنة المعطيات المصرح بها مع البيانات المتوفرة لديها أو لدى الهيئات الأخرى، مما يسمح بإعادة تقدير الوعاء الضريبي بشكل دقيق وعادل¹

أولاً: الأساس القانوني لحق الاطلاع

كرّس المشرع الجزائري حق الاطلاع ضمن قانون الإجراءات الجبائية، حيث نصّ على إمكانية ممارسة هذا الحق من طرف الإدارة الجبائية في المواد من 45 إلى 61، والتي حددت نطاقه، والأشخاص الخاضعين له، والجزاء المترتبة على عرقلته.

كما أقرّ هذا الحق أيضاً في قانون الإجراءات الجزائية، خاصة بالنسبة للأعوان الذين يتمتعون بصفة الضبطية القضائية، حيث يمكنهم استعماله كوسيلة للبحث والتحري في جرائم التهرب والغش الجبائي².

ثانياً: سلطات الإدارة الجبائية في إطار حق الاطلاع

خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية مجموعة من الصلاحيات أثناء ممارسة حق الاطلاع، من أبرزها:

- **فحص الوثائق والمستندات:** يحق للإدارة الاطلاع على الدفاتر المحاسبية، الفواتير، العقود، وكل الوثائق المرتبطة بالنشاط المالي والجبائي للمكلف.
- **الاتصال بالهيئات والمؤسسات:** يمكنها طلب معلومات من مختلف الإدارات والمؤسسات العمومية والخاصة، وهنا لا يمكن الاحتجاج بالسر المهني في مواجهتها³

¹المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، والمواد المتعلقة بـ "حق التواصل" مع الهيئات والمؤسسات العمومية

²المادة 36 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية (إعادة تقدير الوعاء)، والمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة.

³المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (التي تمنح صفة الضبطية القضائية لبعض أعوان الضرائب)، بالارتباط مع المواد 12 و 17 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري

وتشمل هذه الجهات:

- الإدارات العمومية والجماعات المحلية: كالبلديات، الجمارك، والمحاكم.
- المؤسسات المالية والمصرفية: كالبانوك، مراكز الصكوك البريدية، وصناديق التوفير، الملزمة بتقديم كشوف الحسابات.
- الهيئات الاجتماعية: كصناديق الضمان الاجتماعي للتأكد من بيانات الأجراء والأجور.¹
- تحرير محاضر رسمية: يتم توثيق نتائج عملية الاطلاع في محاضر رسمية تتضمن المعطيات المستخلصة والمخالفات المحتملة.²

ثالثا: ضمانات ممارسة الحق في الاطلاع على المعلومات.

يهدف الحق في الاطلاع على المعلومات إلى ضمان الدولة للنشر الواسع للمعلومات، وإتاحتها للجميع ودون تفرقة وبكافة الوسائل الممكنة، مثل التوسع في النشر الإلكتروني، أو النشر الإعلامي، أو إتاحتها في المكتبات العامة أو غيرها من الوسائل؛ بحيث يصبح الأصل هو الإتاحة، على أن يكون النشر في صيغة مبسطة يسهل فهمها للجميع³

وقد أجمعت المواثيق الدولية والقوانين الداخلية المنظمة له على جملة من المبادئ التي يجب توافرها لكي تتحقق المعرفة التامة بالأوضاع داخل الدولة والمؤسسات العاملة فيها، وبالكشف المطلق عن المعلومات إلا في الحالات المحددة في القانون.

ثالثا: الضوابط القانونية لممارسة حق الاطلاع

رغم أهمية هذا الحق، إلا أن المشرع الجزائري لم يتركه مطلقاً، بل قيده بعدة ضوابط لضمان حماية حقوق المكلف بالضريبة، من أهمها:

- الصفة القانونية للأعوان: يجب أن يكون الأعوان المكلفون بالاطلاع مؤهلين قانوناً، وغالباً ما يشترط فيهم صفة الضبطية القضائية.

¹المادة 55 من ق.إ.ج كأصل عام يخول للأعوان المحلفين فحص التصريحات والوثائق الثبوتية

²المادة 61 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والمواد المتعلقة بإثبات المخالفات الجبائية.

³المادة 302 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 301 من قانون العقوبات الجزائر

- **الإعلام المسبق:** يتعين على الإدارة إشعار المكلف بالضريبة كتابيًا قبل مباشرة عملية الاطلاع، مع تحديد التاريخ والساعة والأساس القانوني.
- **احترام السر المهني:** تلتزم الإدارة بالحفاظ على سرية المعلومات التي تحصل عليها، وإلا تعرضت للمساءلة القانونية.
- **الاختصاص الزمني والمكاني:** يجب أن يتم الاطلاع خلال أوقات النشاط العادية وضمن الحدود التي حددها القانوني.¹

رابعًا: القيود الواردة على حق الاطلاع

تعني القيود في هذا الإطار الضوابط التي يحددها القانون، والتي تعد بمثابة اشتراطات لا بد من توفرها قبل مباشرة الإدارة الجبائية لحق الاطلاع؛ وهو الأمر الذي يُفهم منه مدى خطورة إجراء حق الاطلاع ومساسه بخصوصية المكلفين بالضريبة وحرياتهم الشخصية. مما أدى بالمشروع الجزائري إلى وضع قيود وحدود تحكمه وتؤطره وفق ما يضمن التوازن بين سلطات وصلاحيات الإدارة الجبائية من جهة، ومن جهة أخرى تلك الضمانات التي تحمي المكلف بالضريبة؛ سواء تلك المتعلقة بالاختصاص الزمني لأعوان الإدارة الجبائية، أو الاستثناءات الواردة على حق الاطلاع، وكذلك الأمر بالنسبة لقاعدة السرية المهنية ومدى توافقه مع حق الإدارة الجبائية في الاطلاع²

1. السر المهني:

يعني السر المهني كل المعلومات والمعطيات التي يطلع عليها ويكشفها أعوان الإدارة الجبائية أثناء تأدية المهام والاختصاصات المنوطة بهم، بحيث لولا وظيفتهم لما كان بمقدورهم العلم بها. ولقد منع قانون العقوبات الفرنسي الصادر عام 1864 أعوان الإدارات العمومية من إفشاء الأسرار التي ائتمنوا عليها بحكم الواقع أو الوظيفة³. وعالجه المشروع الجزائري في المواد 65، 66، 67، 68 من قانون الإجراءات الجبائية؛ إذ أنه ألزم الأشخاص المدعويين أثناء تأدية وظائفهم أو صلاحياتهم للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به

¹المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية

²بن شعاعة، حليلة وكرام، محمد الأخضر، مرجع سبق ذكره، ص 260

³المادة 41 من القانون 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006،

بضرورة كتمان أسرار المكلفين بالضريبة، وذلك عند تحصيلهم لإثباتات حول إعادة تقويم المادة الخاضعة للضريبة¹

ولقد عرفت الدكتور فوزية عبد الستار السر المهني بأنه: "الأمر يعد سراً إذا كانت هناك فائدة مرجوة تتحقق من خلال حصر العلم به في أفراد معينين، ولقد كفلها المشرع بحماية قانونية". وليس هناك ما يفيد أحقية قيام الجراحين والصيدلة والقابلات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة بإفشاء أسرار مرضاهم للإدارة الجبائية، أو اطلاعهم على المعلومات والمعطيات التي تخصهم؛ بل هو التزام أساسي وقانوني يترتب عن مخالفته نتائج قانونية يخضع لها كل من ثبتت إدانته. فهو عملة واحدة لوجهين؛ فمن جهة هو حق تصفح الوثائق والدفاتر الإثباتية للمكلف بالضريبة، ومن جهة أخرى التزام بكتمان الأسرار المهنية. ولقد رتب قانون العقوبات عقوبة سالبة للحرية في حالة القيام بذلك (إفشاء السر) تتراوح من الحبس شهر إلى ستة أشهر، وغرامة من 500 إلى 5000 دينار جزائري²

ولكن الإدارة الجبائية قد تقع في إشكال بسبب تعارض قاعدة السر المهني مع حقها في ممارسة حق الاطلاع؛ الأمر الذي أدى بالمشرع للحيلولة دون ذلك من خلال إجازة تحصيل هذه المعلومات والعناصر من هيئات الضمان الاجتماعي، وذلك من خلال موافاة إدارة الضرائب كل سنة بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دُفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج³. وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له، حيث تتحمل هيئات الضمان الاجتماعي كل المصاريف، ويجب أن تُرسل الكشوف قبل تاريخ 31 ديسمبر خلال السنة إلى المسؤول المؤهل للإدارة الجبائية⁴

2. الاختصاص الزمني:

يقصد بالاختصاص الزمني لممارسة حق الاطلاع هو أن يسلك أعوان الإدارة الجبائية سلطة ممارسته زمنياً؛ أي بمعنى أن تتم مزاولة حق الاطلاع أثناء تمتع الأعوان المكلفين بسلطة وصلاحيه الممارسة،

¹المرسوم التنفيذي رقم 92-276 المؤرخ في جوان 1992، المتضمن مدونة أخلاقيات الطب، عدد 52 لسنة 1992.

²محمد سعيد بوسعيدية، مدخل إلى دراسة قانون الرقابة، دار القصبة للنشر، دون طبعة، الجزائر، 2014، ص 281.

³علاء الدين بسيوني، الموسوعة الشاملة في شرح القانون الإداري، الجزء الثالث، دار الفكر الجامعي، مصر، ص 36

⁴دلاندة يوسف، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، دون طبعة، الجزائر، 2014، ص 63.

وفي حالة مخالفة ذلك يخضع المخالفون لعقوبات جزائية بحجة مساهمهم بخرمة الحياة الخاصة للمكلفين بالضريبة أو الاعتداء على خصوصياتهم. مثال ذلك: تنفيذ حق الاطلاع من قبل أعوان تركوا الخدمة، فإن نتائج وآثار الاطلاع تكون باطلة وقابلة للإلغاء من قبل الجهات القضائية المختصة؛ بسبب انعدام ركن الاختصاص الزمني. ولقد عُرف الاختصاص الزمني بأنه تعيين المهلة الزمنية التي يكون بمقدور صاحب الاختصاص ممارسة وتنفيذ السلطة المخولة له، بحيث ليس بإمكانه مباشرتها قبل منح أحقية مزاولتها، أو بعد انتهاء تلك المأمورية أو انتهاء الخدمة¹

يمارس أعوان الإدارة الجبائية حق الاطلاع خلال ساعات فتحها للجمهور، وساعات ممارسة نشاطها حسب ما نص عليه المشرع الجزائري في المادة 18 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية. وما يمكن ملاحظته أن المشرع الجزائري قد حدد الإطار الزمني لحق الاطلاع بناءً على التوقيت الرسمي لممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه، وكذلك الأمر بالنسبة للأشخاص الخاضعين لهذا الحق وهذا النوع من الرقابة، دون أن يأخذ بعين الاعتبار أوقات عمل أعوان الإدارة الجبائية؛ وهذا ما يعني حرصه ومساغيه الحثيثة إلى إنجاح دور هذا الإجراء الرقابي في كشف حالات التهرب والغش الضريبي.

تعتبر تلك التجاوزات البادرة من قبل أعوان الإدارة الجبائية المتعلقة بالاختصاص الزمني بمثابة اعتداء وانتهاك لخصوصية المكلف بالضريبة، الأمر الذي يستوجب المتابعة الجزائية أمام الجهات القضائية المختصة².

3. تحديد وحصر محل حق الإطلاع:

لقد قام المشرع الجزائري بتحديد نطاق حق الاطلاع على سبيل الحصر بصفة وجوبية، وبالتالي فإن خالفت الإدارة الجبائية ذلك تكون جميع النتائج التي توصلت إليها من عملية الاطلاع ملغاة وباطلة بطلاناً مطلقاً. ولقد استثنى من ذلك العقود المتعلقة بالوصايا والهبات المعدة من قبل الموصين وهم على قيد الحياة ، وكذلك الأمر بالنسبة لإدارات البلديات والولايات والدوائر إلا فيما يخص العقود التالية:

- العقود التي تتناول نقل الملكية وحق الانتفاع للأموال العقارية والمحلات التجارية والزبائن أو التنازل عن إيجار أو عن الاستقادة بوعده إيجار يتضمن الكل أو البعض من العقار.

¹صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، ص 64.

²سليمان السعيد، دور القاضي الإداري في حماية الحقوق والحريات الفردية، مداخله ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول: "الحقوق والحريات الفردية وآليات حمايتها في التشريع الجزائري"، بكلية الحقوق والعلوم الاجتماعية، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، ماي 2006.

- العقود التي تتضمن نقل حق التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية.
- العقود التي تتناول تكوين شركة ومد أجلها أو دمجها أو حلها وزيادة أو اهتلاك أو تخفيض رأسمالها، وكذلك التنازلات عن الأسهم والحصص في الشركة.
- العقود التي تتناول قسمة ومبادلة الأموال العقارية بأي صفة كانت.
- العقود التي تتضمن نقل الملكية أو حق الانتفاع بالأموال المنقولة¹.

خامساً: الجزاءات القانونية لعرقلة ممارسة حق الاطلاع

لضمان نفاذ حق الاطلاع ومنع التملص من تقديم المعلومات، أقر المشرع الجزائري في المادة 60 من قانون الإجراءات الجبائية جزاءات رادعة ضد كل من يمتنع عن الاستجابة أو يقدم بيانات مغلوطة²، وتتمثل في:

الغرامات المالية الجبائية (الجزاء الثابت)

تتراوح الغرامة ما بين 50.000 دج و 500.000 دج عن كل حالة رفض صريحة. وفي حال العود (تكرار المخالفة)، يتم مضاعفة هذه الغرامة كإجراء زجري لضمان امتثال الجهات الخاضعة للاطلاع، سواء كانت إدارات عمومية أو أغياراً من القطاع الخاص³.

الغرامات التهديدية (الإكراه المالي)

إلى جانب الغرامة الثابتة، يمكن للإدارة فرض غرامة تهديدية عن كل يوم تأخير بعد انقضاء الأجل الممنوح في الطلب الرسمي. يهدف هذا الإجراء إلى ممارسة ضغط مادي متصاعد لإجبار الجهة الممتنعة على تقديم الوثائق في أقرب وقت⁴.

التبعات القضائية

في حالات العرقلة الممنهجة أو تقديم وثائق مزورة، لا يتوقف الأمر عند الغرامات المالية، بل يمكن للإدارة الجبائية تحريك دعوى عمومية لمتابعة المخالفين بتهمة إعاقة مهام الأعوان أو التزوير واستعمال المزور، مما يعرضهم للعقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات.

¹ ابن شعاعة، حليلة وكرام، محمد الأخضر، مرجع سبق ذكره، ص 261

² المواد 45-61، قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المعدل والمتمم (الفصل المتعلق بالرقابة والتحقيق) ..

³ عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر 2016، ص. 120-121.

⁴ المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري: المتعلقة بتنظيم حق الاطلاع المخول للإدارة الجبائية.

سادسا: دور القضاء في حماية المكلف بالضريبة

يلعب القاضي الإداري دوراً محورياً في مراقبة مدى مشروعية ممارسة حق الاطلاع، حيث يقوم بـ:

- التأكد من احترام الإدارة للإجراءات القانونية؛
- حماية المكلف بالضريبة من التعسف في استعمال السلطة؛
- إلغاء نتائج الاطلاع في حالة مخالفة الضوابط القانونية.

وبذلك يُعد القضاء ضماناً أساسية لتحقيق التوازن بين سلطة الإدارة الجبائية وحقوق المكلف بالضريبة¹.

الفرع الثاني: الحق في المعاينة والبحث

يعتبر حق المعاينة والبحث من أقوى وأخطر الوسائل القانونية التي وضعها المشرع الجزائري تحت تصرف الإدارة الجبائية. فهو يتجاوز حدود الرقابة المستندية العادية ليصل إلى عمق النشاط الاقتصادي للمكلف، بهدف استئصال شأفة الغش والتهرب الضريبيين².

تتجلى أهمية هذا الحق في كونه آلية هجومية تسمح للإدارة بالكشف عن الممارسات التدليسية التي يتم إخفاؤها ببراعة خلف واجهات قانونية أو محاسبية وهمية، خاصة في الأوعية الضريبية الحساسة كالضريبة على دخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، وكذا الرسم على القيمة المضافة³.

أولاً: الطبيعة القانونية والاستثنائية لحق المعاينة

لا يُعد حق المعاينة إجراءً روتينياً، بل هو إجراء استثنائي بطبعه، نظراً لما يترتب عليه من اقتحام لخصوصية المكلف ومكان ممارسة نشاطه. ومن أجل إحداث التوازن بين مصلحة الخزينة العمومية وحماية الحريات الفردية، أخضع المشرع هذا الإجراء لقيود صارمة: الصبغة الفجائية: غالباً ما يتم هذا الإجراء دون إخطار مسبق لضمان عنصر المباغتة ومنع إتلاف الأدلة.

الرقابة القضائية القبلية: لا يمكن ممارسة هذا الحق إلا بموجب إذن قضائي مسبق صادر عن وكيل الجمهورية المختص إقليمياً، مما يضفي صبغة شرعية قضائية على تدخل الإدارة الجبائية⁴.

1. المواد 45 إلى 61 من قانون الإجراءات الجبائية: هي الإطار القانوني الشامل الذي ينظم إجراءات الرقابة.
2. عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر 2016، ص. 120-121.
3. المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري: المتعلقة بتنظيم حق الاطلاع المخول للإدارة الجبائية.
4. دستور 1996: الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438، المؤرخ في 7 ديسمبر 1996.

الهدف المحدد: ينحصر نطاق البحث في الكشف عن القرائن المرتبطة بالغش، ولا يجوز التوسع فيه ليشمل جوانب لا علاقة لها بالالتزام الضريبي.

ثانياً: موضوع المعاينة والبحث

لا تنصب المعاينة على مجرد جرد مادي، بل تمتد لتشمل **الفحص الدقيق** لكل ما يمكن أن يشكل دليلاً مادياً على الغش.

• **مشمئلات الفحص:** يشمل ذلك الدفاتر المحاسبية، الفواتير، المراسلات التجارية، الملفات الرقمية المخزنة في الحواسيب، والوسائط الإلكترونية.

• **قاعدة الارتباط المباشر:** يتقيد أعوان الإدارة بمبدأ "الارتباط السببي"؛ حيث يتعين عليهم حصر تدخلهم في الوثائق التي لها صلة بالوقائع التدليسية المفترضة. أي توسع تعسفي في الاطلاع على أسرار لا تخدم التحقيق الجبائي يُعد خرقاً لمبدأ الحرمة ويدخل في نطاق **الشطط في استعمال السلطة**، مما قد يؤدي إلى بطلان الإجراءات اللاحقة.

• **الرقابة القضائية اللاحقة:** يبقى القضاء هو الضامن لعدم انحراف الإدارة عن الغرض الأساسي للمعاينة، حيث يمكن للمكلف الطعن في مشروعية حجز أي وثيقة يراها خارج سياق التحقيق¹.

ثالثاً: نطاق ومكان ممارسة المعاينة

منح المشرع للإدارة الجبائية صلاحيات واسعة في تتبع الأثر المادي للغش، متجاوزاً الحدود التقليدية لمقرات العمل.

• **الأماكن المهنية والخاصة:** يمكن ممارسة المعاينة في المكاتب، المستودعات، والمصانع، وحتى في **المحلات المسكونة** (المساكن الخاصة) إذا كانت هناك قرائن قوية على إخفاء وثائق أو أدلة فيها.

• **نفاذ الإذن القضائي:** في هذه الحالة، يسقط شرط "رضا صاحب المكان"، حيث يحل الإذن القضائي محل الموافقة، مما يسمح للأعوان بالدخول ومباشرة مهامهم بقوة القانون².

• **امتداد المعاينة للغير:** يمكن أن تشمل المعاينة مقرات "الأغيار" الذين تجمعهم علاقة مصلحة أو تبعية بالمكلف (مثل المحاسبين المعتمدين، الموثقين، أو الشركاء التجاريين)، وذلك لضمان عدم تهريب الأدلة إلى جهات خارجية³.

¹قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائي المنازعات الإدارية

²قانون الإجراءات الجبائية المواد 81، 81 مكرر، والمادة 70

³قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 193 مكرر المتعلقة بالغش الضريبي

رابعاً: الأعوان المؤهلون لإجراء المعاينة

نظراً لخطورة هذا الإجراء، حصر المشرع صلاحية تنفيذه في فئة نخبوية من موظفي الإدارة الجبائية لضمان أعلى درجات المهنية والانضباط القانوني:

شرط الرتبة: يجب أن يحمل العون رتبة مفتش على الأقل، وهو اشتراط يعكس

س رغبة المشرع في إسناد المهمة لأعوان يمتلكون خبرة قانونية ومحاسبية كافية لتقدير الموقف.

- **التفويض الرسمي:** لا يكفي مجرد الانتماء للإدارة، بل يجب أن يحمل الأعوان أمر بمهمة محدداً وموقعاً من طرف السلطة الجبائية المختصة، يتضمن بوضوح طبيعة التدخل وهوية الأعوان المكلفين.
- **القسم القانوني:** هؤلاء الأعوان محلفون قانوناً، مما يضيف صبغة رسمية وقوة إثباتية لما يدونونه في تقاريرهم¹.

خامساً: إجراءات المعاينة

تخضع عملية المعاينة لشكليات صارمة، وأي إخلال بها قد ينسف القضية برمتها من الناحية القانونية.

1. ضوابط التوقيت والتبليغ

- **المباغثة والتبليغ الفوري:** يتم تبليغ الإذن القضائي للمكلف أو من يمثله لحظة وصول الأعوان لمكان المعاينة².
- **الحيز الزمني:** تُحترم "الساعات القانونية" (عادة من 06:00 صباحاً إلى 20:00 مساءً)، ولا يجوز تجاوز هذه الأوقات إلا في حالات استثنائية وبترخيص صريح، حمايةً للسكنة العامة والخاصة³.

2. محضر المعاينة يعد المحضر الركيزة الأساسية التي يبنى عليها ملف النزاع الجبائي، ويجب أن

يتضمن تفاصيل دقيقة:

¹ قانون الإجراءات الجبائية (المواد 20، 45 مكرر، 81 مكرر): تُحدد آليات حق الاطلاع لدى الغير، شروط تمديد آجال الرقابة

² قانون الضرائب المباشرة (المادة 193 مكرر): تُنظم العقوبات والتدابير الردعية المتعلقة بالمناورات التدليسية والتهرب الضريبي العمدي.

³ قانون الإجراءات الجزائية: (القواعد الخاصة بتفتيش المنازل وحرمة المسكن).

الفصل الثاني فعالية الرقابة الجبائية و آلية تطويرها

- **البيانات التعريفية:** أسماء الأعوان، رتبهم، وتاريخ وساعة بدء وانتهاء العملية.
- **سرد الوقائع:** وصف دقيق للمكان، الظروف التي جرت فيها المعاينة، وأي عقبات أو معارضة واجهها الأعوان.
- **قائمة المحجوزات:** جرد مفصل لكل الوثائق والمستندات التي تمت معاينتها أو حجزها، مع ضرورة تسليم نسخة من هذا الجرد للمكلف بالضريبة¹.
- **التوقيعات:** يُعرض المحضر على المكلف للتوقيع عليه، وفي حال رفضه، يُشار إلى ذلك صراحة في المحضر، وهو ما لا ينقص من قيمته القانونية كحجة إثبات أمام المحاكم.
- **النتيجة القانونية:** إن هذا المحضر لا يثبت المخالفة بصفة نهائية فحسب، بل يشكل سنداً قانونياً تفتح بموجبه الإدارة الجبائية إجراءات إعادة التقويم أو المتابعة القضائية في حال ثبوت الجرم التدليسي².

سادسا: ضمانات المكلف بالضريبة

إن خطورة حق المعاينة تكمن في صبغته "الهجومية" والفجائية؛ ولذلك أحاطه المشرع الجزائري بسياج من الضمانات الإجرائية والموضوعية التي تهدف إلى منع أي تعسف قد يصدر من أعوان الإدارة، وتتمثل هذه الضمانات فيما يلي:

1. الضمانة القضائية (الرقابة القبلية)

تعتبر أهم ضمانة على الإطلاق، حيث سحب المشرع سلطة تقدير "ضرورة المعاينة" من يد الإدارة الجبائية المنفردة وأوكلها للسلطة القضائية.

- **إذن وكيل الجمهورية:** لا يجوز للأعوان الدخول إلى المحلات أو تفتيشها دون الحصول على رخصة مكتوبة ومسبقة من وكيل الجمهورية المختص إقليمياً.

¹الدستور الجزائري: (المادة 47 المتعلقة بحرمة المسكن وخصوصية المراسلات)
²المواد 21، 21 مكرر، و 21 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري. (تتضمن القواعد الخاصة بالإذن القضائي، إجراءات التوقييع، وحقوق الدفاع).

- **التحقق من القرائن:** يمارس القاضي رقابة على جدية الشبهات؛ فلا يمنح الإذن إلا إذا قدمت الإدارة دلائل ملموسة (وليس مجرد شكوك عابرة) تفيد بوجود غش ضريبي¹.
- **2.ضمانة الحق في المساعدة القانونية**
للمكلف بالضريبة الحق الكامل في الاستعانة بخبراء للدفاع عن مصالحه أثناء وبعد عملية المعاينة:
- **حضور المستشار:** يحق للمكلف استدعاء مستشاره القانوني أو محاسب معتمد أثناء عملية المعاينة، شرط ألا يؤدي ذلك إلى عرقلة سير الإجراءات أو تأخيرها بشكل غير مبرر.
- **إثبات التحفظات:** للمكلف الحق في تدوين كافة تحفظاته واعتراضاته على الطريقة التي تمت بها المعاينة ضمن المحضر الرسمي، وهو ما يخدم مركزه القانوني في حال لجوئه إلى القضاء لاحقاً².

3.الضمانات الزمنية والمكانية

قيد المشرع تحركات الإدارة بضوابط تحمي السكينة الخاصة للمكلف:

- **احترام الساعات القانونية:** يمنع القانون ممارسة المعاينة خارج الأوقات المحددة (06:00 صباحاً إلى 20:00 مساءً) إلا في حالات الضرورة القصوى المبررة قانوناً، وذلك حمايةً لحرمة المسكن وخصوصية الأفراد.
- **تحديد نطاق البحث:** لا يجوز للأعوان استغلال الإذن القضائي للقيام بـ "رحلة استكشافية" عامة؛ بل يجب أن ينصب البحث حصراً على الوثائق والمستندات المرتبطة بالمخالفات المفترضة الواردة في الإذن³.

4.الضمانات التوثيقية (الشفافية الإجرائية)

¹. أيوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 63 وما بعدها. (يفصل في الجوانب التطبيقية لحق المعاينة والرقابة القضائية عليها).

². محمد سعيد بوسعدية، مدخل إلى دراسة قانون الرقابة الجزائري، دار القصة، الجزائر، 2014، ص 284. (يتناول ضمانات المكلف وحقه في الاستعانة بمستشار وتدوين التحفظات).

³. المواد 21 و 21 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، والفقرة 10 من المادة 47 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المتعلقة بمواعيد الدخول إلى المحلات وحرمة المسكن).

- **حق الاطلاع والتوقيع:** يجب أن يُعرض محضر المعاينة على المكلف للاطلاع على فحواه قبل ختمه، وله الحق في الحصول على نسخة طبق الأصل منه ومن قائمة الوثائق والمستندات التي تم حجزها أو تصويرها.
- **سرية المعلومات:** تلتزم الإدارة الجبائية بالسر المهني المطلق تجاه المعلومات والوثائق التي تطلع عليها أثناء المعاينة، ويُعد إفشاء هذه الأسرار لغير الجهات المختصة خطأً مهنيًا جسيمًا يعاقب عليه القانون¹.

5. الحق في الطعن القضائي (الرقابة البعدية)

- إذا تبين للمكلف أن الإدارة تجاوزت حدود التفويض الممنوح لها، أو خالفت الشكليات الجوهرية (مثل عدم وجود إذن، أو تجاوز الرتبة المطلوبة للأعوان)، يمكنه:
- **بطلان الإجراءات:** المطالبة بإلغاء كافة النتائج المترتبة على المعاينة أمام الجهات القضائية الإدارية.
- **التعويض:** المطالبة بتعويض عن الأضرار المادية أو المعنوية التي قد تلحق بنشاطه التجاري نتيجة الإجراءات غير القانونية².

الخلاصة: إن هذه الضمانات لا تهدف إلى حماية "الغشاش"، بل تهدف إلى حماية "المكلف حسن النية" وضمان أن ممارسة الإدارة لسيادتها تتم في إطار القانون، بما يحفظ كرامة المواطن واستقرار المؤسسات الاقتصادية³.

سابعاً: ضمانات المكلف بالضريبة

¹ المادة 301 من قانون العقوبات الجزائري (المتعلقة بالسر المهني)،
² المادة 21 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية (المتعلقة بحق الحصول على نسخة من المحضر وقائمة المحجوزات).
³ قانون الإجراءات الجزائية الجزائري المواد 44 إلى 47 المتعلقة بالتفتيش والضبط.

الفصل الثاني فعالية الرقابة الجبائية و آلية تطويرها

حرص المشرع الجزائري على تحقيق التوازن بين سلطات الإدارة الجبائية وحقوق المكلف بالضريبة، من خلال تكريس مجموعة من الضمانات، من أهمها:

- ضرورة الحصول على ترخيص قضائي مسبق .
- احترام السر المهني من طرف الأعوان .
- تمكين المكلف من إبداء ملاحظاته في محضر المعاينة .
- إعادة الوثائق خلال آجال محددة ما لم توجد متابعة قضائية.¹

المطلب الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي

إن الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء مباشرة وإعمال إجراءات التدقيق الجبائي تُعد من أهم الآليات القانونية والقضائية التي كرسها المشرع الجبائي بعناية فائقة، وذلك في سبيل تأطير عقلائي وممنهج لعمل الإدارة الجبائية ووضع كوابح وحدود صلبة لتصرفاتها وسلطانها التقديرية. ويهدف هذا

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المواد المتعلقة بإثبات الغش

التكريس التشريعي بالدرجة الأولى إلى صون الحقوق الدستورية للمكلف، وتحقيق نوع من التوازن الفلسفي والقانوني الدقيق بين ضرورة الفعالية في الرقابة الجبائية لاسترجاع حقوق الخزينة، وبين حماية المراكز القانونية للأفراد والكيانات الاقتصادية من أي شطط أو تعسف قد يشوب العملية الرقابية. وتتجسد هذه المنظومة الحمائية في حزمة متكاملة من الحقوق الإجرائية والموضوعية الأساسية التي يستفيد منها المكلف بقوة القانون طيلة مسار عملية التدقيق، والتي يشكل إغفالها أو المساس بها عيباً جوهرياً يوصم المسطرة الجبائية بالبطلان المطلق³ وتبرز ضمن هذه الترسنة الحمائية جملة من الضمانات المحورية التي تشكل صمام أمان للمكلف؛ يأتي في مقدمتها حق الاستعانة بمستشار من اختياره، وهو الحق الذي يضمن للمكلف مؤازرة فنية وقانونية متخصصة ترفع عنه عبء عدم الإلمام بالتشريعات الضريبية المعقدة، وتضمن ندية حقيقية أثناء مناقشات التحقيق. كما تبرز ضمانة التقيد بالمدد القانونية للتدقيق في عين المكان كآلية لضمان الأمن القانوني والاستقرار العملي للمؤسسة، حيث يمنع المشرع من خلالها بقاء سيف الرقابة مصلاً على المكلف لفترات غير محددة قد تؤدي إلى شلل نشاطه الاقتصادي.¹

ولمعالجة هذا المطالب سنتناوله في فرعين

الفرع الأول : الاستعانة بمستشار

الفرع الثاني : مدة التحقيق في عين المكان

الفرع الأول: الاستعانة بمستشار

تعد الضمانة المتعلقة بحق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار من اختياره إبان مرحلة التحقيق في المحاسبة من الركائز الجوهرية واللبات الأساسية التي كرسها المشرع الجبائي، وذلك في مسعى حثيث لإرساء توازن موضوعي وقانوني بين امتيازات السلطة العامة القهرية وبين حقوق الدفاع المقررة دستورياً؛ حيث يقع على عاتق عون الإدارة الضريبية التزام قانوني صارم، بموجب إشعار التدقيق، بوجوب إعلام المكلف صراحةً وبشكل قطعي بهذا الحق الجوهري. وتكمن الغاية الأسمى من هذا الإجراء في تمكين المكلف من مرافقة فنية، تقنية، وقانونية متخصصة تهدف إلى ردم الفجوة المعرفية، لاسيما في ظل تعقد

¹ . ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الضمانات الإجرائية أثناء المعاينة الفجائية

الفصل الثاني فعالية الرقابة الجبائية و آلية تطويرها

الترسانة التشريعية الضريبية وتشعب المساطر الإجرائية المحيطة بها، مما يضمن له ممارسة حقوقه الدفاعية على نحو أمثل وأكثر نجاعة طيلة سيرورة عملية الرقابة الميدانية¹

وبالنظر إلى الطبيعة التقنية الصرفة لهذه الإجراءات، فإن حرية اختيار المستشار تظل متروكة لتقدير المكلف وحده دون قيد أو تدخل من الإدارة، ليشمل ذلك طيفاً واسعاً من المهنيين كالمحامين، أو الخبراء المحاسبين، أو المستشارين الجبائيين المعتمدين، أو أي شخص يراه المكلف أهلاً ومؤهلاً لتقديم الدعم الفني اللازم. وتتأرجح الوظيفة الحيوية لهذا المستشار بين المؤازرة الحضورية الهادفة لتقديم الإيضاحات التقنية الفورية ومناقشة النقاط الخلافية، وبين التمثيل القانوني الكامل الذي يستوجب شكلاً إجرائياً يتمثل في تقديم وكالة رسمية محررة وفق الأطر والنماذج المعتمدة لدى المصالح الجبائية، ما لم يتم تقديم المستشار شخصياً من طرف المكلف بصفته وكيلاً مفوضاً للتصرف باسمه ولحسابه أمام سلطة الرقابة² ومع ذلك، ينبغي التأكيد من الناحية القانونية على أن هذه الاستعانة تكيف بوصفها حقاً أصيلاً للمكلف وليست التزاماً يقع على كاهله، ومن ثم فإن امتناعه عن ممارسة هذا الحق أو تنازله الضمني عنه لا يترتب - كأصل عام - أي بطلان في الإجراءات اللاحقة، شريطة أن تكون الإدارة قد أوفت بالتزامها الإعلامي. كما لا يجوز للمكلف، استناداً لمبدأ حسن النية واستمرارية المرفق العام، التذرع بغياب مستشاره أو تعذر حضوره كذريعة للاعتراض على سير عمليات الرقابة أو محاولة عرقلتها، متى ثبت التزام الإدارة بالآجال القانونية المحددة للإخطار. إذ تظل الفلسفة الجوهرية لهذا الامتياز القانوني متمثلة في توفير سياق من الشفافية والمشروعية الفنية على مناقشات التدقيق، دون أن يعني ذلك الحلول المطلق للمستشار محل المكلف في التزاماته الشخصية، إلا في الحالات المبررة التي يستحيل فيها حضور هذا الأخير³

الأبعاد القانونية والمهنية لتدخل المستشار

بعيداً عن الجانب الإجرائي، يترتب على حضور المستشار آثار موضوعية تمس جوهر عملية التحقيق:

¹ قانون الإجراءات الجبائية الجزائري: (المواد 20 مكرر، 61 مكرر، 70، 81 مكرر).

² قانون الإجراءات المدنية والإدارية: (قواعد بطلان الإجراءات والطعن في القرارات الإدارية).

³ المرسوم التنفيذي رقم 05-403: المتضمن ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة

1. الالتزام بالسري المهني والنزاهة

- لا يقتصر دور المستشار على المرافقة التقنية، بل يمتد ليكون صمام أمان لخصوصية المؤسسة.
- الحماية من تسرب البيانات: يلتزم المستشار (سواء كان محامياً أو خبيراً محاسبياً) بالسري المهني المطلق. هذا الالتزام يضمن عدم استغلال المعلومات الحساسة التي تطلع عليها الإدارة خارج سياق التحقيق الجبائي.
 - المسؤولية عن النصيحة: يتحمل المستشار مسؤولية مهنية في حال تقديم استشارات قانونية خاطئة تدفع المكلف إلى عرقلة التحقيق، مما قد يعرضه لعقوبات إدارية¹.

2. تدعيم "حجية المناقشة الوجيهة"

- إن وجود مستشار متخصص يغير من طبيعة الحوار بين الإدارة والمكلف من حوار "سلطوي" إلى حوار "فني متكافئ":
- التكيف القانوني الصحيح: يساهم المستشار في منع "التعسف في التفسير" من قبل المحققين، من خلال تقديم تأويلات قانونية مدعمة بنصوص تشريعية أو قرارات قضائية سابقة
 - تقليص الفوارق المعرفية: يضمن حضور الخبير عدم توقيع المكلف على محاضر قد تتضمن اعترافات ضمنية بمخالفات ناتجة عن سوء فهم للمصطلحات الجبائية التقنية².

3. الأثر على استقرار الوعاء الضريبي

- إن مشاركة المستشار في صياغة الأجوبة على "مقترحات إعادة التقويم" تضيف مصداقية أكبر على دفعات المكلف:

- تنفيذ القرائن: يمتلك المستشار الأدوات المحاسبية اللازمة لتنفيذ قرائن الغش التي قد تبنيها الإدارة على مجرد أخطاء مادية بسيطة.
- تخفيف العبء القضائي: غالباً ما تؤدي المرافقة الفنية الجيدة إلى تسوية النزاعات في مرحلة التحقيق الميداني أو أمام لجان الطعن، مما يجنب الطرفين اللجوء إلى القضاء الإداري وما يتبعه من استنزاف للوقت والجهد¹.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المتمم بموجب قانون المالية لسنة 2026، المواد 20، 21، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر.

² ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، وزارة المالية، الجزائر، منشورات الإدارة الضريبية، 2022، ص 08.

الفرع الثاني: مدة التحقيق في عين المكان

لقد أولى المشرع الجبائي أهمية بالغة لتقنين المدة الزمنية المخصصة لعمليات التدقيق في عين المكان، متوخياً من وراء ذلك وضع حد زمني صارم يحول دون تعسف الإدارة في استعمال سلطتها الرقابية السيادية، وبما يضمن للمكلفين بالضريبة نوعاً من الأمن القانوني والاستقرار العملي لمؤسساتهم؛ إذ لا يمكن تصور بقاء الذمة المالية للمكلف تحت وطأة الرقابة لفترة غير محددة².

أولاً: المعايير الزمنية والأسقف القانونية للتحقيق

تماشياً مع التوجهات الإدارية الحديثة، حدد المشرع الجزائري من خلال المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية آجالاً قصوى للوجود المادي للمحققين داخل المؤسسة، تتمايز تبعاً لطبيعة النشاط وحجم رقم الأعمال:

1. مؤسسات تقديم الخدمات: حدد المشرع مدة التحقيق بـ ثلاثة (03) أشهر كحد أقصى.
2. المؤسسات الأخرى (الإنتاجية والتجارية): تمتد المدة لتصل إلى ستة (06) أشهر.
3. المؤسسات الكبرى والملفات المعقدة: قد تصل المدة في حالات خاصة وبقرار مبرر إلى سنة واحدة كحد أقصى، وذلك لضمان سرعة الفصل في الوضعيات الجبائية العالقة وتقادي تراكم الملفات³.

ثانياً: الضوابط الإجرائية لاحتساب مدة التحقيق

- لا يبدأ احتساب هذه المدد بشكل عشوائي، بل يرتبط بضمانات إجرائية جوهرية نص عليها المشرع:
- تاريخ انطلاق المدة: تبدأ المدة القانونية فعلياً من تاريخ أول تدخل ميداني مدون في محضر رسمي، وليس من تاريخ صدور الإشعار.

¹ لخضر، محمد. (2025). دور المستشار الجبائي في تعزيز الضمانات القانونية للمكلف أثناء الرقابة الجبائية. مجلة البحوث في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، المجلد 10، العدد 01، ص 145.

² قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المواد 20، 20 مكرر.

³ قانون المالية التعديلات المتتالية التي مست آجال الرقابة الميدانية.

- مهلة التحضير: يجب أن يُسبق التدخل الميداني بـ إشعار بالتحقيق يُسلم للمكلف قبل عشرة (10) أيام على الأقل، وهي مهلة مقدسة تمنح للمكلف لتهيئة محاسبته واستدعاء مستشاره؛ وأي إخلال بهذه المهلة يجعل المدة اللاحقة باطلة إجرائياً¹.
 - تنويع المدة: تنتهي المدة قانوناً بتحرير محضر غلق التحقيق الميداني، الذي يوقعه المحقق والمكلف، ليكون حجة على انتهاء الوجود المادي للإدارة داخل المؤسسة.
- ثالثاً: حالات تمديد تعليق الآجال القانونية
- بيد أن هذه الآجال القانونية لا تكتسي صبغة مطلقة، إذ تَرُدُّ عليها استثناءات تبرر التمديد أو التعليق، ومنها:
- المناورات الاحتيالية: عند بروز قرائن قوية على وجود غش أو إخفاء معتمد للدفاتر، يمنح القانون للإدارة حيزاً زمنياً إضافياً يتناسب مع تعقيد الملف.
 - الرقابة المتقاطعة الدولية: يتم تعليق حساب المدة في حال اضطرت الإدارة لطلب معلومات من سلطات جبائية أجنبية، ولا يستأنف الحساب إلا بعد ورود الرد.
 - الاعتراض على الرقابة: إذا عرقل المكلف سير التحقيق، يتم تعليق الآجال مع اتخاذ الإجراءات الردعية اللازمة².

رابعاً: التحليل السوسيولوجي والعملي لآجال التدقيق

من الزاوية العملية، تظل "مدة التدقيق" من أبرز الهواجس التي تَورق المكلفين بالضريبة، نظراً لما يرافقها أحياناً من إطالة غير مبررة؛ إذ يُلاحظ في الواقع الميداني تغليب بعض أعوان الرقابة للمنهجية الشكلية القائمة على "التراكم الكمي المستندي" على حساب التحليل الفني الدقيق. إنَّ الإفراط في نسخ الفواتير وتضخيم محاضر الأعمال بصورة روتينية هو توجه قد يتنافى مع فلسفة الرقابة الحديثة التي ينبغي أن تركز على الفعالية التحليلية في الكشف عن الوعاء الضريبي، بدلاً من الإغراق في الشكليات التي تثقل كاهل المؤسسة وتعيق دورتها الإنتاجية، وتؤدي في نهاية المطاف إلى استنزاف الموارد البشرية والزمنية لكل من الإدارة والمكلف³. وعلاوة على ذلك، واستجابةً لضرورات التحديث الإداري، كرس المشرع نمطاً مستحدثاً يتمثل في التحقيق المصوب في المحاسبة. ويعد هذا الإجراء قفزة نوعية حيث يركز بصفة

¹ مجلة مجلس الدولة الجزائر القرارات المتعلقة ببطان الإجراءات بسبب تجاوز الآجال القانونية

² مارة منصور: "الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري"، دار العلوم للنشر والتوزيع، الحجار، الجزائر.

³ قانون الإجراءات الجبائية الجزائري: (المواد 18، 20، 20 مكرر، 20 مكرر

حصرية على نقاط فنية محددة أو عمليات جبائية بعينها خلال فترة زمنية قصيرة. وتكمن ميزته في كونه لا يستنفد حق الإدارة في الرقابة، إذ لا يمنع ممارسته من قيام المصالح الجبائية لاحقاً بإجراء تحقيق شامل ومعمق يغطي نفس الفترة وانطلاقاً من هذه الاعتبارات، فقد منح المشرع للإدارة الجبائية حزمة من السلطات السيادية والصلاحيات الواسعة التي تمكن الأعوان المحققين من بسط رقابتهم بكفاءة، وهو ما سنتطرق إليه بالتفصيل في المطالب الموالية.¹

خامساً: الجزء القانوني المترتب على تجاوز آجال التحقيق

لم يضع المشرع هذه الآجال كقواعد توجيهية فحسب، بل جعلها قواعد جوهرية ترتبط بالنظام العام الإجرائي. ويترتب على خرقها آثار قانونية حاسمة:

1. بطلان إجراءات إعادة التقويم: يُعد تجاوز المدة القانونية للوجود المادي داخل المؤسسة (3 أو 6

أشهر أو سنة حسب الحالة) عيباً جوهرياً يشوب المسطرة الإجرائية. وبناءً عليه، فإن أي استدراك جبائي أو ضريبة يتم فرضها استناداً إلى تحقيقات تمت خارج الحيز الزمني القانوني تعتبر باطلة بطلاناً مطلقاً.

2. عدم الاعتداد بالأدلة المستخرجة: الوثائق أو القرائن التي يتم الحصول عليها بعد انقضاء الأجل

القانوني لا يمكن الاحتجاج بها ضد المكلف بالضريبة، وتفقّد صبغتها كحجة إثبات أمام اللجان الطعن أو الجهات القضائية.

3. تحصن الفترة المحقق فيها: في حال انتهت المدة دون تبليغ محضر غلق التحقيق أو مقترحات

إعادة التقويم، يكتسب المكلف وضعاً قانونياً مستقراً يمنع الإدارة من العودة لنفس الفترة لإجراء تحقيق معمق جديد، ما لم تظهر وقائع تدلّسية مجهولة وقت التحقيق.²

سادساً: رقابة القاضي الإداري على انحراف الآجال

تعتبر الغرفة الإدارية لدى المجالس القضائية ومجلس الدولة الحصن الأخير لضمان احترام هذه الآجال، وتتجلى رقابتها في:

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: (المادة 354 المتعلقة بالمعارضة في الرقابة).
² قانون الإجراءات الجبائية، المادة 21 مكرر (المتعلقة بمدد التحقيق الميداني)، والمادة 23 (المتعلقة بآثار تجاوز الأجل).

الرقابة على الوجود المادي :يراقب القاضي تاريخ أول تدخل وتاريخ آخر تدخل ميداني. فإذا ثبت أن المحققين استمروا في طلب وثائق أو إجراء معاينات ميدانية بعد انقضاء الأجل، يقضي القاضي بإلغاء المحضر فوراً.

تكيف حالات التعليق والتمديد : لا تملك الإدارة سلطة تقديرية مطلقة في تعليق الآجال (مثل طلب معلومات دولية)؛ بل يخضع ذلك لرقابة القضاء للتأكد من أن التعليق كان "جدياً" وليس مجرد ذريعة لربح الوقت وتغطية تقصير الإدارة في إنهاء التحقيق.

حماية الأمن القانوني للمؤسسة : يكرس القضاء مبدأ أن "الرقابة لا يجب أن تتحول إلى عائق دائم"، حيث يوازن القاضي بين حق الدولة في تحصيل حقوقها وبين حق المؤسسة في ممارسة نشاطها دون تدخل مستمر ومطول من طرف أعوان الإدارة الجبائية¹.

لم يعد عامل الزمن في التحقيق المحاسبي رهيناً بالأساليب التقليدية فحسب، بل أضحي مرتبطاً بمدى اندماج التكنولوجيا الرقمية في العمل الرقابي². ومن خلال اعتماد نظام "جبايتك"، انتقلت الإدارة من الرقابة المادية البطيئة إلى "الرقابة الذكية" التي تهدف إلى الفعالية والسرعة وفقاً لاستراتيجية عصرنة قطاع المالية³

- **تفعيل التحقيق التحضيري وتدفق البيانات :** سابقاً، كان المحقق يستهلك جزءاً كبيراً من مدة التحقيق في جمع المعلومات المبعثرة. أما اليوم، فالربط البيني بين نظام "جبايتك" وقواعد بيانات الهيئات الأخرى كالبنوك والجمارك يسمح بالحصول على "صورة جبائية كاملة" للمكلف قبل انطلاق العداد القانوني للتحقيق في عين المكان⁴. هذا التحضير الرقمي يقلص من وقت "الاستكشاف" الميداني ويركز الجهود على نقاط المخاطرة فقط.
- **الانتقال نحو "الرقابة على السندات" المعززة رقمياً :** ساهمت الرقمنة في تقوية الرقابة المكتبية، مما جعل النزول إلى "عين المكان" إجراءً تكميلياً وليس استكشافياً. فبفضل التصريحات

¹ شايط، أحمد. (2024). ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة السلطة التقديرية للإدارة الجبائية: دراسة في ضوء . اجتهادات مجلس الدولة. مجلة الدراسات الحقوقية، جامعة تلمسان، المجلد 08، العدد 02، ص 88-105.

² المخطط التوجيهي للتحويل الرقمي لوزارة المالية 2024 ، المديرية العامة لعصرنة نظم المعلومات الجبائية.

³ تقرير الأداء السنوي للمديرية العامة للضرائب محور عصرنة وسائل الرقابة والتحصيل، الجزائر.

⁴ المادة 11 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بحق الاطلاع الإلكتروني والتبادل البيني للمعلومات بين المصادر الإدارية.

الفصل الثاني فعالية الرقابة الجبائية و آلية تطويرها

الإلكترونية، يمكن للمنظومة المعلوماتية اكتشاف التناقضات آلياً وفورياً، مما يختصر أسابيع من البحث اليدوي في الدفاتر الورقية¹

- **الحوكمة الزمنية والحد من "البيروقراطية الإجرائية":** يسمح نظام "جبايتك" بمتابعة تقدم عملية التحقيق في "الوقت الحقيقي"، حيث يرسل النظام تنبيهات آلية للمحققين قبل اقتراب انتهاء الآجال القانونية²، مما يقلص احتمالية بطلان الإجراءات بسبب تجاوز المدة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.
- **تعزيز الثقة الرقمية والأمن القانوني:** تضمن الرقمنة توثيق المواعيد (تاريخ أول تدخل، تاريخ الرد) إلكترونياً بشكل غير قابل للتلاعب، مما يمنح المكلف ضماناً بأن مدة التحقيق لن تتمدد تعسفياً ويحقق توازناً بين سرعة التحصيل وحقوق المؤسسة³

¹ .المذكرة المنهجية رقم 176/م.ع.ض/2021 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية وعصرنة أساليب التحقيق المحاسبي.

² . دليل مستخدم نظام جبايتك، القسم الخاص بمتابعة الملفات والرقابة الميدانية.

³ . قانون الإجراءات الجبائية الجزائي، المادة 20 (المتعلقة بآجال التحقيق) مقترنة بالمبادئ التوجيهية لميثاق حقوق وواجبات المكلف المبرمج للرقابة.

المبحث الثاني : اشكال الرقابة المعمقة

تعتبر الرقابة المعمقة الوسيلة الجوهرية للتحقق من مصداقية المحاسبة والوضعية المالية الشاملة للمكلفين، وهي تتطلب إجراءات ميدانية دقيقة ورقابة تقنية متخصصة، حيث تتمثل أشكال الرقابة الجبائية المعمقة (الخارجية) في آليات دقيقة للتحقق من صدق التصريحات الضريبية للمؤسسات، وأبرزها **التحقيق المحاسبي**، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين، بالإضافة إلى الفحص النوعي للوثائق. وتهدف هذه الإجراءات إلى كشف التهرب الضريبي عبر فحص شامل للمحاسبة.

وعليه سنتناول هذا المبحث في مطلبين .

المطلب الثاني: التحقيق الجبائي المصوب في المحاسبة والمعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

الفرع الأول : التحقيق المصوب في المحاسبة

الفرع الثاني : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

المطلب الأول: التحقيق الجبائي بين المحاسبة والوضعية الجبائية الشاملة

يعرف التحقيق المحاسبي على أنه هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، والهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة.

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية، بإعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية، وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق وضمانات المكلف بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق وانتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة¹.

يحظى التحقيق في المحاسبة بمكانة مركزية وصدارة استراتيجية ضمن ترسانة آليات الرقابة الجبائية المعمقة التي سخرها المشرع للإدارة الضريبية، بوصفه الأداة الأكثر فعالية في تكريس مبدأ العدالة الضريبية وحماية الموارد المالية للخرينة العمومية .ولا يتوقف مفهوم هذا التحقيق عند حدود الرقابة المكتبية السطحية، بل يمتد ليشكل منظومة متكاملة من العمليات التقنية والإجراءات القانونية الميدانية التي تهدف إلى إخضاع التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين لغربة فنية دقيقة.

ويُعرف هذا النمط من الرقابة، الذي يصطلح عليه أيضاً " التحقيق المحاسبي الميداني"، بأنه عملية فحص نقدي وشامل للدفاتر، والسجلات، والوثائق الثبوتية المحاسبية للمكلف .ويمس هذا النوع من الرقابة جميع النشاطات مهما كانت نوعها وجميع الأشخاص طبيعياً كانت أو معنوية، وجميع الضرائب والرسوم حسب النشاط الخاضع للرقابة، كما يغطي فترة زمنية تصل إلى أربع سنوات غير متقدمة²

وتتم هذه العملية عادة في عين المكان (بمقر المؤسسة) أو على مستوى مصالح الإدارة في حالات محددة، وذلك لغرض جوهري يتمثل في التحقق من مدى صدقية ومطابقة القيود المحاسبية للواقع الاقتصادي والمالي للمؤسسة، وضمان انسجامها التام مع التشريعات الجبائية والمحاسبية سارية المفعول .

¹عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، ص 45
²المادة 20 من القانون رقم 11-02 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 المتعلق بقانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم

وقد نصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية (الفقرة 1) صراحةً على أنه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"¹

وفي سياق تعميق هذا المفهوم، يُنظر إلى التحقيق المحاسبي كعملية "تدقيق استقصائي" إداري يهدف إلى تحليل معمق للتدفقات المالية ومقارنة المعطيات الداخلية للمؤسسة مع المعلومات الخارجية المتقاطعة التي تتوفر عليها الإدارة. وتسعى هذه العملية إلى تجريد الوعاء الضريبي من أي شوائب ناتجة عن الأخطاء المحاسبية غير العمدية، أو كشف الإغفالات والممارسات التدليسية الممنهجة التي تهدف إلى إخفاء القدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف.

وتجدر الإشارة إلى الضوابط القانونية الصارمة التي وضعها المشرع لممارسة هذا الحق، ومنها:

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

- شمولية السندات: تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، بما في ذلك الأنظمة المحاسبية الممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي²

الوجود المادي والمعنوي: لا يقف الفحص عند التأكد من الوجود المادي للوثائق، بل يغوص في جوهر "قوة الإثبات" للمحاسبة لتقييم مدى قدرتها على عكس صورة صادقة للوضعية المالية للمكلف. بعد تحديد المفاهيم الجوهرية للتحقيق المحاسبي، يستوجب البيان أن هذه العملية لا تتم بصورة عشوائية، بل تخضع لضوابط إجرائية ومكانية صارمة تضمن فاعلية الرقابة من جهة، وعدم عرقلة نشاط المؤسسة من جهة أخرى.³

ولمعالجة هذا المطلب سنتناوله في فرعين

¹ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

² عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 43.

³ المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: النص التشريعي الذي يحدد العقوبات الجزائية المطبقة على أعمال التدليس الجبائي

الفرع الأول: إجراءات التحقيق في المحاسبة

أولاً: مكان إجراء التحقيق (مبدأ الميدانية)

كأصل عام، يتم التحقيق في المحاسبة في عين المكان، أي في مقر المؤسسة أو المكان الذي توجد فيه الدفاتر والسجلات المحاسبية. ويهدف المشرع من خلال هذا المبدأ إلى تمكين المحقق من معاينة الواقع الاقتصادي للمؤسسة ومقارنته بالقيود الدفترية بشكل مباشر. ومع ذلك، أقر المشرع استثناءات تسمح بنقل التحقيق إلى مكاتب الإدارة الجبائية في حالات خاصة، منها¹:

- وجود مبررات موضوعية تحول دون إجراء التحقيق في مقر المؤسسة (مثل ضيق المكان أو انعدام الظروف الملائمة).
- تقديم طلب كتابي صريح ومبرر من طرف المكلف بالضريبة للمطالبة بنقل التحقيق إلى مكتب المحقق.

ثانياً: المرحلة التحضيرية للتحقيق (إعداد ملف التحقيق)

لا يباشر المحقق مهامه الميدانية إلا بعد مرحلة إعداد مكتبي دقيقة تسمى "تحضير ملف التحقيق"، وتشمل:

- تجميع المعلومات: استغلال حق الاطلاع لجمع كافة المعطيات المتعلقة بالمكلف من الأغيار أو الإدارات الأخرى.

استغلال بطاقة المعلومات: تحليل البيانات المتوفرة لدى المصالح الجبائية حول رقم أعمال المكلف، تصريحاته السابقة، ووضعيته تجاه الضرائب المختلفة.

- الدراسة الانتقادية: تحليل التناقضات الأولية بين التصريحات المودعة والمعلومات المتقاطعة لرسم خطة التحقيق الميداني².

ثالثاً: التدخل الأولي والمقابلة التمهيدية

¹ المادة 18 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (المستحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2017)

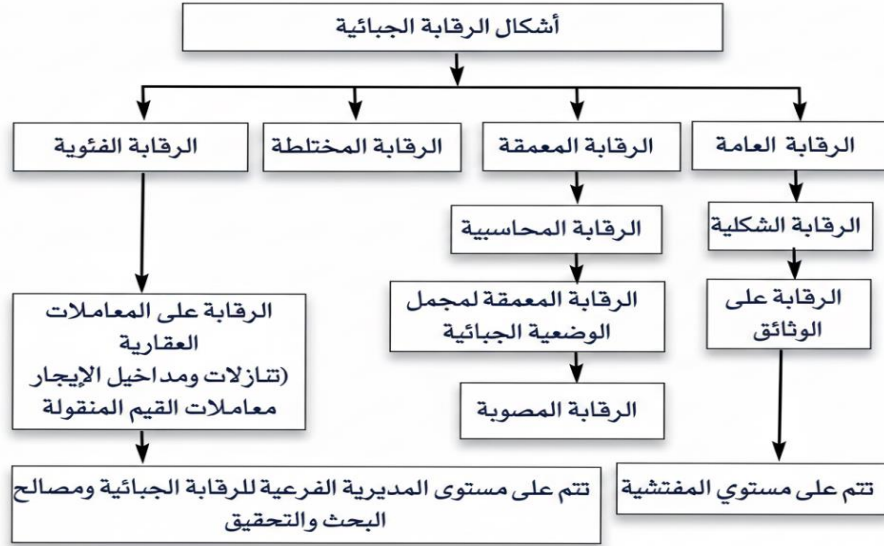
² قانون الإجراءات الجبائية، المواد 18 إلى 21 مكرر، مرجع سابق

الفصل الثاني فعالية الرقابة الجبائية و آلية تطويرها

تعتبر المقابلة التمهيدية مع المسير أو الممثل القانوني للمؤسسة هي الحجر الأساس في العمل الميداني، وتهدف إلى:

- **تحديد طبيعة النشاط:** فهم الدورة التشغيلية للمؤسسة وكيفية تدفق الأموال والبضائع.
- **معاينة التنظيم المحاسبي:** التعرف على الأنظمة المحاسبية المتبعة، سواء كانت يدوية أو إلكترونية، والتأكد من مدى استجابتها للمعايير القانونية.
- **ضبط الهيكل التنظيمي:** تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة ومعرفة الأشخاص المؤهلين لتقديم الإيضاحات للمحقق أثناء سير العملي¹

¹ عمارة منصور، مرجع سابق، ص 84.



الشكل رقم 1: أشكال الرقابة الجبائية¹

الفرع الثاني: التحقيق في ظل الرقمنة

في مواجهة تغلغل تكنولوجيا المعلومات في إدارة المؤسسات، لم يعد حق الرقابة الجبائية حبيس الدفاتر المادية، بل امتد ليشمل الأنظمة المعلوماتية. وقد كرست المنظومة الجبائية الجزائرية هذا التحول من خلال عدة محاور:

أولاً: الإلزام القانوني بمسك المحاسبة إلكترونياً

فرض النظام المحاسبي المالي وقوانين المالية المتعاقبة على المؤسسات التي يتجاوز رقم أعمالها حداً معيناً، ضرورة مسك محاسبتها باستخدام برامج إعلام آلي. ولا تكتفي الإدارة بمجرد المخرجات الورقية، بل تطلب "نسخة من الملفات المحاسبية المحسوبة" كشرط أساسي لصدقية المحاسبة²

ثانياً: حق الولوج والرقابة على الأنظمة المعلوماتية

منح المشرع لأعوان الإدارة الجبائية (برتبة مفتش على الأقل) سلطة الدخول إلى الأنظمة المعلوماتية للمؤسسة. ويشمل هذا الحق:

¹ عمارة منصور، مرجع سابق، ص 111

² قانون الإجراءات الجبائية: المواد (19، 19 مكرر) المتعلقة بالمحاسبة الإلكترونية.

الفصل الثاني فعالية الرقابة الجبائية و آلية تطويرها

- الاطلاع على البرامج والبيانات والمستندات المخزنة إلكترونياً.
- إجراء اختبارات فنية على الخوارزميات المحاسبية للتأكد من عدم وجود "برمجيات إخفاء" للمداخل.
- طلب نسخ رقمية من البيانات المحاسبية على وسائط إلكترونية¹

ثالثاً: ممارسة التحقيق عن بُعد

استحدث المشرع إمكانية إجراء جزء من عمليات التحقيق "عن بُعد" من خلال المنصات الرقمية التابعة لمديرية الضرائب (مثل بوابة "جباية تك"). حيث يتم تبادل الوثائق والإخطارات إلكترونياً، مما يقلص من مدة الوجود المادي للمحققين داخل المؤسسة ويعزز من كفاءة الرقابة المتقاطعة.

رابعاً: الضمانات الرقمية للمكلف

بمقابل هذه السلطات الواسعة، وضع المشرع ضمانات تقنية وقانونية:

- سلامة البيانات: تلتزم الإدارة بعدم المساس بسلامة الأنظمة المعلوماتية للمؤسسة أثناء الرقابة.
- السرية الرقمية: تخضع البيانات الإلكترونية المتحصل عليها لسر مهني مشدد، ويمنع تخزينها خارج الخوادم الرسمية للإدارة.
- الإثبات الإلكتروني: للمكلف الحق في الاعتراض على نتائج الرقابة الرقمية من خلال تقديم خبرة إلكترونية مضادة².

المبدأ التصريحي الحجر الأساس والفلسفة الجوهرية التي يرتكز عليها البناء الضريبي الجزائري المعاصر؛ فبموجب هذا المبدأ، تمنح الدولة المكلف بالضريبة —سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً— ثقة مبدئية كاملة، وتخوله سلطة الانفراد بتقدير مداخله وتحديد وعائه الضريبي وتأكيد ذلك عبر تصريحات دورية يودعها لدى المصالح الجبائية المختصة. وتقوم هذه العلاقة في أصلها على قرينة "حسن النية"، حيث يُفترض صدق المكلف في كشف قدرته التكاليفية الحقيقية والمساهمة في الأعباء العامة طواعية¹.

إلا أن هذه الثقة الممنوحة، وعلى الرغم من أهميتها في تبسيط الإجراءات وتوطيد العلاقة بين الإدارة والمواطن، لا تكتمل فعاليتها ولا تستقيم استقامتها إلا بوجود رقابة بعدية استقصائية. هذه الرقابة ليست

¹ المادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: تضبط الأحكام الجزائية المشددة المطبقة على الغش الضريبي الموصوف، لاسيما ما يتعلق بالتدليس في الفواتير والعمليات التجارية الوهمية.
² المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (التي تؤكد على المبدأ التصريحي).

الفصل الثاني فعالية الرقابة الجبائية و آلية تطويرها

مجرد إجراء إداري، بل هي آلية تصحيحية تهدف من خلالها الإدارة إلى فحص تلك التصريحات المودعة وتدقيقها تقنياً ومحاسبياً، لضمان مطابقتها التامة للواقع المالي والاقتصادي الفعلي للمكلف. وتكمن الغاية القصوى من هذه العملية في حماية الخزينة العمومية عبر الكشف عن أي محاولات للتهرب أو الغش الضريبي التي قد تشوه حيادية النظام الجبائي.

وفي سبيل تحقيق التوازن الدقيق بين "سلطة الدولة الجبائية" و"حقوق المكلفين"، تمارس المصالح الجبائية مهامها في التحقيق ضمن إطار قانوني وإجرائي صارم يستمد مرجعيته من قانون الإجراءات الجبائية. ولا يقتصر هذا الإطار التنظيمي على رسم خارطة طريق تقنية لمراحل تنفيذ العمليات الرقابية (بدءاً من الإشعار بالتحقيق وصولاً إلى إعادة التقييم)، بل يمتد ليشكل منظومة ضمانات قانونية وحقوقية تحسن المكلف الخاضع للرقابة¹

إن توفير هذه الضمانات — كالحق في الاستعانة بمستشار، واحترام آجال الرقابة، وحق الطعن — يهدف بالدرجة الأولى إلى صون "الأمن القانوني" للمكلف وحمايته من أي شطط أو تعسف قد يشوب استعمال السلطة التقديرية للإدارة. ومن هذا المنطلق، تتجاوز الرقابة الجبائية مفهومها الضيق كأداة للجبائية، لتصبح وسيلة لتكريس فلسفة العدالة الضريبية؛ وهي الفلسفة التي تضمن أن التكاليف بالأعباء العامة يتم بمساواة تامة ووفقاً للقدرة المالية الحقيقية لكل مكلف، مما يجسد دولة القانون في أبهى صورها المالية.²

¹ المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تحدد مدة التحقيق الميداني بـ 03 أشهر للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة و 06 أشهر للمؤسسات الكبرى.

² عمارة منصور، مرجع سابق، ص 105

المطلب الثاني التحقيق الجبائي بين المحاسبة والوضعية الجبائية الشاملة

يُعد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة الأداة الرقابية الأكثر شمولية وقوة في يد الإدارة الضريبية، حيث يتجاوز نطاق التدقيق في السجلات المحاسبية للمؤسسات ليمتد إلى فحص الذمة المالية للأشخاص الطبيعيين ومدى تناسق مداخلهم المصرح بها مع نمط معيشتهم وحقيقة ثرواتهم. ويهدف هذا المطلب إلى تسليط الضوء على آليات هذا الإجراء الرقابي الذي يسعى من خلاله المشرع إلى محاصرة كافة أشكال التهرب الضريبي المعقدة، وضمان الشفافية والعدالة في تحمل الأعباء العامة بما يتجاوز مجرد المراجعة السطحية للوثائق¹.

ولمعالجة هذا المطلب سنتناوله في فرعين

الفرع الأول: التحقيق المصوب في المحاسبة

يمثل التحقيق المصوب في المحاسبة النواة الصلبة والركيزة الأساسية لنجاح العملية الرقابية برمتها، وهي تجسيد للنقلة النوعية في استراتيجية المشرع الجزائري الذي انتقل بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 (المعدلة للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية) من منطق "الرقابة الشمولية" التقليدية المستهلكة للموارد، إلى منطق "الرقابة الجراحية" الميكرو-محاسبية التي تستهدف نقاطاً موضوعية محددة بدقة عالية؛² حيث تعتمد هذه المرحلة على "هندسة الاستهداف الضريبي" من خلال حصر النطاق الزمني والموضوعي للتحقيق ليركز على صدقية قيود بعينها أو ضرائب محددة دون إغراق المؤسسة في إجراءات مطولة قد تشل نشاطها الاقتصادي، مستندة في ذلك إلى آليات "الاستخبار الجبائي" وتفعيل حق الاطلاع والرقابة المتقاطعة لجمع المعلومات من البنوك والجمارك وقواعد البيانات الرقمية لرصد الاختلالات قبل النزول للميدان، وهو ما يكرس فلسفة "الرقابة الذكية" القائمة على مبدأ التناسب بين الوسيلة والهدف، مما يرفع من كفاءة العنصر البشري الإداري ويضمن سرعة الفصل في الملفات وتطهير الوضعيات العالقة بفعالية فائقة، ليتحقق بذلك التوازن المنشود بين ممارسة السلطة

¹ المادة 22 من الأمر رقم 02-08 المؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008

الفصل الثاني فعالية الرقابة الجبائية و آلية تطويرها

السيادية للإدارة في جباية الأموال وبين صون الاستقرار المالي والمحاسبي للمؤسسات وحماية مناخ الاستثمار في بيئة اقتصادية تتسم بالسرعة والتعقيد.¹

أولاً: خصائص التحقيق المصوب

يتميز هذا النوع من الرقابة بجملة من الخصائص التي تمنحه مرونة إدارية وقانونية، وأهمها:

- **المحدودية الموضوعية والزمنية:** على عكس التحقيق العام الذي يغطي كافة الضرائب والرسوم، يركز التحقيق المصوب على عنصر واحد أو أكثر مثل رسم القيمة المضافة ، أو الرسم على النشاط المهني، كما أنه يغطي فترة زمنية غالباً ما تكون أقل من سنة مالية، أو تتعلق بصفقة تجارية واحدة أثارت شكوك الإدارة.²
- وعلى عكس التحقيق المحاسبي العام الذي قد يمتد لعدة أشهر، فإن التحقيق المصوب غالباً ما يتم حصر مدته الميدانية بأجال قصيرة جداً (لا تتعدى غالباً أسابيع قليلة)، وذلك لكونه لا يمس إلا جزءاً من السنة المالية أو عملية معينة، مما يجعله أداة رقابية 'خفيفة' وغير معطلة للاستثمار.
- **السرعة والفعالية الإجرائية:** نظراً لضيق نطاقه، يتميز هذا التحقيق بقصر مدة الوجود الميداني (حيث تتراوح عادة بين بضعة أيام إلى أسابيع قليلة)، مما يحقق هدفين: سرعة تحصيل الحقوق المهدورة، وعدم تعطيل الدورة الإنتاجية للمؤسسة أو إرهاق كاهلها بالطلبات المستتدية الضخمة.³
- رغم سرعة هذا الإجراء، إلا أنه يخضع لـ **مبدأ التواجية**؛ أي أن الإدارة ملزمة بإرسال 'إشعار بالتحقيق المصوب' ومنح المكلف فرصة لتقديم مبرراته قبل إجراء أي إعادة تقويم، مما يضمن احترام حقوق الدفاع حتى في الرقابة السريعة.
- **عدم استنفاد حق الرقابة (مبدأ عدم الاستهلاك):** وهي الميزة الأبرز قانوناً؛ فممارسة التحقيق المصوب لا تحرم الإدارة الجبائية من حقها في العودة لاحقاً لإجراء تحقيق محاسبي شامل يغطي

¹المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

²المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة والمتممة بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008

³المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (المستحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2017)، والتي تنظم آجال وإجراءات التحقيق المصوب.

نفس الفترة والضرائب التي شملها التحقيق المصوب، وذلك في حال ظهور عناصر جديدة أو قرائن غش لم تكن معلومة، وهو استثناء لمبدأ "عدم تكرار الرقابة" الساري في التحقيق العام¹.

– **الطابع الاستقصائي المركز**: يعتمد هذا التحقيق غالباً على معلومات مسبقة تحصلت عليها الإدارة عبر "حق الاطلاع" لدى البنوك أو الجمارك، مما يجعل التحرك الميداني للمحقق موجهاً نحو هدف محدد سلفاً².

– **مبررات اللجوء للتحقيق المصوب (إضافة تقنية)**

لا تلجأ الإدارة لهذا الإجراء عشوائياً، بل تمليه عدة مبررات سوسيولوجية وتقنية:

- **تطهير الحسابات الدائنة**: الرغبة في التأكد السريع من طلبات استرجاع الفوائض الضريبية مثل استرجاع.
- **معالجة التناقضات المحدودة**: عند اكتشاف فرق بين تصريح المكلف والمعلومات الواردة من طرف ثالث (مثل مورد أو زبون) بخصوص صفقة معينة.
- **ترشيد الموارد البشرية**: توجيه المحققين للملفات ذات العائد السريع والمضمون بدلاً من الغرق في تحقيقات شاملة قد لا تسفر عن نتائج كبيرة.³

ثانياً: الإجراءات الميدانية والضمانات الممنوحة للمكلف

رغم اتسام التحقيق المصوب بالسرعة والمحدودية، إلا أن المشرع الجزائري أحاطه بمسار إجرائي دقيق وجملة من الضمانات الجوهرية التي تهدف إلى إقامة توازن بين امتيازات السلطة العامة وحماية الحقوق الدفاعية للمكلف. وتتمثل هذه الإجراءات والضمانات فيما يلي:⁴

1. الإجراءات التمهيدية والإلزامية الإشعار المسبق:

لا يجوز للإدارة الجبائية مباشرة عملية التحقيق المصوب بشكل فجائي أو مباغت، بل أوجب القانون إخطار المكلف عبر "إشعار بالتحقيق المصوب" وتتجلى أهمية هذه الضمانة في:

¹ عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، المرجع سابق، ص 118.
² (الفقرة الأخيرة) من قانون الإجراءات الجبائية، التي تنص صراحة على عدم منع التحقيق المصوب من إجراء تحقيق عام لاحق.
³ المادتان 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري: تُنظمان حق الاطلاع المخول للإدارة الجبائية
⁴ بوعقوب عبد الكريم، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الخلدونية، الجزائر، 2020، ص 75.

- **المهلة القانونية:** يجب أن يصل الإشعار للمكلف قبل عشرة (10) أيام على الأقل من تاريخ أول تدخل ميداني، وهي مهلة مقدسة تمنح للمكلف فرصة كافية لتحضير وثائقه المحاسبية وتنسيق مواعيده¹.
- **البيانات الإلزامية:** تحت طائلة البطلان، يجب أن يحدد الإشعار بدقة (نوع الضرائب، الفترة المستهدفة، واسم المحققين)².
- **حق الاستعانة بمستشار:** نصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة إدراج فقرة تُعلم المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار (محاسب، خبير، أو محام) لمرافقته طيلة مراحل التحقيق، وتعتبر هذه الضمانة ركيزة أساسية للأمن القانوني للمكلف³.
- 2. **الضمانات الميدانية وتكريس مبدأ التواجية:**
 - تلتزم الإدارة خلال فترة الوجود الميداني بتمكين المكلف من تقديم تبريراته ووثائقه الثبوتية، فلا يتم إقرار إعادة التقويم بشكل انفرادي، بل عبر مسار تواجهي يشمل:
 - **مبدأ الحوار والمناقشة:** يحق للمكلف مناقشة المحقق في ملاحظاته الأولية وتقديم الدفع المادية والقانونية التي تدعم تصريحاته الأصلية.
 - **التبليغ بالاختلالات (النتائج):** في حال قررت الإدارة تعديل الوعاء الضريبي، فهي ملزمة بإرسال "تبليغ بالتعديلات" مسبب بدقة من الناحية القانونية والمادية، يوضح الفوارق المكتشفة وكيفية حسابها.
 - **حق الرد والطعن الإداري:** يُمنح المكلف مهلة ثلاثين (30) يوماً لتقديم رده المكتوب؛ وفي حال رفضت الإدارة مبرراته، يحق له اللجوء إلى لجان الطعن الجبائية أو القضاء الإداري، مما يضمن رقابة قضائية بعيدة على أعمال التحقيق⁴.

¹المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تنص على وجوب إرسال الإشعار قبل عشرة أيام على الأقل من تاريخ أول تدخل

²المادة 20، الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

³المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: تُقرر العقوبات والجزاءات المالية المطبقة على الهيئات أو الأشخاص الذين يمتنعون عن الاستجابة لـ "حق الاطلاع" أو يقدمون معلومات ناقصة أو خاطئة للإدارة.

⁴المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية: تُحدد الآثار القانونية المترتبة على عرقلة الرقابة الجبائية، وتمنح الإدارة صلاحية اللجوء إلى "الفرض التلقائي للضريبة" في حال رفض المكلف الخضوع للتحقيق

الفرع الثاني: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

هي مجموعة من العمليات والأبحاث التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود أو المتوقع بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي، وذلك من خلال مقارنة مدى الانسجام بين مداخل المكلف بالضريبة من جهة، وبين حالته المادية وعناصر نمط معيشته والمظاهر الخارجية لثرائه من جهة أخرى. وتعتبر مجموعة المعلومات التي يتم جمعها المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق لمباشرة هذه العملية¹ بمجرد اكتمال بناء الملف المكتبي ونضوج القرائن حول وجود فوارق مالية، تنتقل الإدارة الجبائية إلى المرحلة العلنية. وتخضع هذه المرحلة لضوابط إجرائية صارمة نص عليها قانون الإجراءات الجبائية، وأي إخلال بها قد يؤدي إلى بطلان مسطرة التحقيق بالكامل².

أولاً: الضمانات الشكلية لافتتاح التحقيق (الإشعار والميثاق)

لا يمكن للمحقق مباشرة عمله الميداني دون استيفاء الشكليات الجوهرية التالية :

الإرسال الإلزامي للإشعار بالتحقيق: يُرسل للمكلف إشعار رسمي يحدد هوية المحققين، الضرائب المعنية، والفترة المستهدفة³.

ميثاق حقوق وواجبات المكلف: يُعد تسليم هذا الميثاق مع الإشعار شرطاً جوهرياً لصحة الإجراءات؛ فهو الوثيقة التي تُعرّف المكلف بضماناته القانونية، بما في ذلك حقه في الاستعانة بمستشار (محاسب أو محام) طيلة فترة التحقيق⁴.

ثانياً: آلية طلب التوضيحات والتبريرات (إدارة التناقضات)

عندما يواجه المحقق المكلف بالفوارق المكتشفة بين "نمط معيشته" و"مداخيله المصرح بها"، يتبع المسار التالي:

1. أبو جريو، عبد الرؤوف، وحراق، مصباح. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ودوره في تفعيل التحصيل الجبائي. مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المركز الجامعي بميلة، 2022 ص 76

2. المواد من 70 إلى 90 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تحدد اختصاصات اللجان الولائية والمركزية للطعن الجبائي.

3. المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية (المتعلقة بالإلزامية الإشعار وميثاق الحقوق والواجبات).

4. المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية (التي تحدد مهلة الـ 15 يوماً الدنيا قبل التدخل الميداني).

- **الطلبات الكتابية:** يحق للمحقق توجيه طلبات كتابية لتقديم تبريرات حول مصادر أموال معينة أو نفقات ضخمة.
- **الآجال القانونية للرد:** يُمنح المكلف مهلة ثلاثين (30) يوماً لتقديم إجابة كتابية مدعمة بالوثائق.
- **الأثر القانوني للسكوت:** في حال عدم الرد أو تقديم ردود غير كافية، تنتقل الإدارة إلى إجراء "التقويم التلقائي"، حيث تقع قرينة الغش على عاتق المكلف ويصبح هو الملزم بإثبات العكس¹.

ثالثاً: فحص التدفقات النقدية والبحث عن المداخل المستترة

تعد هذه النقطة هي "قلب" التحقيق المعمق؛ حيث يقوم المحقق بتشريح الحسابات البنكية الشخصية للمكلف:

- فحص الإيداعات النقدية:** يتم تدقيق كل مبلغ دخل إلى الحساب؛ فإذا وجد المحقق مبالغ ضخمة لا تتناسب مع الراتب أو الأرباح المصرح بها، يُطالب المكلف بإثبات مصدرها².
- المداخل غير الخاضعة للضريبة:** يجب على المكلف إثبات أن الأموال الزائدة ناتجة عن مصادر غير خاضعة للضريبة (مثل: ميراث موثق، هبة قانونية، استرداد دين قديم، أو قرض بنكي)³.
- النتيجة القانونية:** في حال العجز عن الإثبات، تُصنف هذه المبالغ قانوناً كـ "مداخل مستترة" وتُعاد إضافتها إلى الوعاء الضريبي مع فرض عقوبات وغرامات التأخير⁴.

رابعاً: تكريس "المناقشة التوجيهية" وصياغة التقرير النهائي

لا تنتهي العملية بمجرد اكتشاف الفروقات، بل تلتزم الإدارة بعقد جلسات نقاش نهائية:

¹المادة 18 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (المتعلقة بآلية طلب التبريرات حول نمط المعيشة والوضعية الجبائية الشاملة).

²المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (التي تنظم مهلة الـ 30 يوماً للرد والأثر القانوني للسكوت أو الرد غير الكافي).

³المادة 18 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية (المتعلقة بتحديد المداخل المستترة والناجمة عن الفوارق غير المبررة).

⁴المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (بخصوص إعفاء الهبات والمواريث من الضريبة بشرط الإثبات القانوني).

- **الحضور والمواجهة:** تتم مواجهة المكلف (بحضور مستشاره) بكافة الأدلة المستخلصة من حق الاطلاع ومن فحص الحسابات¹.
- **تقديم الدفوع النهائية:** تُعد هذه الفرصة الأخيرة للمكلف لإقناع الإدارة بمبرراته قبل صدور قرار إعادة التقويم².
- **تحرير محضر غلق التحقيق:** يُتوج العمل الميداني بمحضر يوقعه الطرفان، لتبدأ بعده مرحلة التبليغ بالنتائج (النتائج الإيجابية أو التعديلات المقترحة)³.

خامسا: التحضير للتحقيق

تُعدّ مرحلة التحضير "مرحلة فنية مكتبية" بامتياز، وهي العمود الفقري الذي يرتكز عليه التحقيق المعمق . تتميز هذه المرحلة بطابعها السري والبعيد عن احتكاك المكلف، إذ يسعى المحقق من خلالها إلى تشكيل "قناعة إدارية" مدعمة بقرائن مادية لا تقبل الشك. وتهدف هذه المرحلة إلى حصر "المادة الخاضعة للضريبة" بدقة وتقليص هامش المناورة للمكلف قبل الانتقال للمواجهة العلنية. وتتفرع هذه المرحلة إلى الإجراءات التفصيلية التالية⁴:

1. الاستغلال المكتبي للمعمق للملف الجبائي والبيانات المتاحة

يبدأ المحقق بتشريح "الذاكرة الجبائية" للمكلف، وهي عملية لا تقتصر على جمع الوثائق، بل تحليلها وربطها ببعضها البعض:

تشريح التصريحات السنوية: لا يكتفي المحقق بمراجعة المداخل، بل يدرس "منحنى الثروة" عبر سنوات التقدم (4 سنوات). يتم البحث عن أي "تذبذب غير مبرر" في المداخل المعلنة مقارنة بنمو نشاط المؤسسة التي يديرها المكلف.

¹المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية (التي تؤكد على مبدأ المنافسة والتوجيهية قبل إصدار قرار التقويم).

²المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية (المتعلقة بإجراءات تبليغ محضر غلق التحقيق والنتائج المحققة).

³عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 175 (بخصوص صياغة تقرير التحقيق النهائي وأثاره).

⁴المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية: توصل لـ "حق الاطلاع" العام، حيث تُلزم المؤسسات والهيئات بتمكين أعوان الضرائب من فحص السجلات والوثائق لتقاطع المعلومات وضبط الوعاء الضريبي المادة 21 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

استغلال البطاقية الوطنية والمركزية : يتم تفعيل التقاطعات البرمجية للكشف عن الحسابات الجبائية الأخرى المرتبطة بالمكلف (مشاركات في شركات أخرى، حصص في مجموعات ذات نفع اقتصادي، أو استثمارات في سندات الخزينة)¹.

تقارير "الرقابة المتقاطعة": العودة إلى نتائج التحقيقات المحاسبية السابقة للمؤسسة، والتركيز على "الحساب الجاري للشركاء"، للبحث عن تحويلات مالية ضخمة أو مسحوبات شخصية قد لا تكون خضعت للضريبة على الدخل الإجمالي.

2. تفعيل "حق الاطلاع" الاستراتيجي (الاختراق المعلوماتي للذمة المالية)

بما أن المكلف غالباً ما يفصل بين حساباته المهنية وحساباته الشخصية، يلجأ المحقق لاستخدام "سلطة الدولة الجبائية" في جمع أدلة خارجية لا يمكن للمكلف إخفاؤها:

1. الرقابة البنكية والبريدية الصارمة: لا يكفي المحقق بكشف الرصيد، بل يحلل "كشف التدفقات

النقدية". يتم رصد التحويلات البنكية الشخصية الواردة، والشيكات المظهرة لصالح المكلف، والتحويلات الدولية التي قد تشير إلى نشاط اقتصادي غير مصرح به².

2. جرد الأصول العقارية والمنقولة (مؤشرات الثراء المادي):

• **المحافظة العقارية:** حصر الملكيات باسم المكلف، أصوله، وفروعه (في حدود ما يسمح به القانون). يتم تحليل "تاريخ الحياة" وربطه بمصدر الأموال في تلك السنة بالتحديد.

• **مديرية المناجم والجمارك:** تتبع حيازة السيارات الفاخرة، خاصة تلك المستوردة بموجب رخص خاصة، ومقارنة قيمتها السوقية بالدخل السنوي المعلن.

• **حق الاطلاع لدى شركات التأمين والوسطاء:** للكشف عن عقود التأمين على الحياة أو العقارات الفاخرة واليخوت، والتي تعطي مؤشراً حقيقياً عن مستوى المعيشة³.

3. آلية "الموازنة وإعداد كشف الثروة الأولي

¹ عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 188

² المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية (المتعلقة بحق الاطلاع على الحسابات البنكية والبريدية ورفع السر المهني).

³ المادة 18 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (التي تفصل في عناصر النمط المعيشي ومؤشرات الثراء المادي).

تُتَّوَج هذه المرحلة بعملية حسابية معقدة تُسمى "الموازنة المالية"، وهي اللحظة التي يتم فيها وزن "الحقيقة التصريحية" مقابل "الحقيقة المادية":

- **تحديد القدرة المالية المتاحة:** تشمل المداخل المصرح بها، القروض البنكية المثبتة، الموارد الموثقة، والمدخرات السابقة المؤكدة.
- **تحديد الإنفاق الملحوظ:** تشمل الاستثمارات العقارية الجديدة، شراء المنقولات الفاخرة، المصاريف المعيشية التقديرية، والزيادة في الأرصدة البنكية¹.

إذا أسفرت هذه الموازنة عن وجود **فارق جوهري غير مبرر** يتجاوز العتبات الفنية (خاصة إذا تجاوز الإنفاق المداخل بنسبة 20% فأكثر، أو إذا كان الفارق المادي ضخماً)، فإن الإدارة الجبائية تعتبر ذلك "قرينة قانونية" على وجود تهرب ضريبي. وبناءً على هذا الفارق، يتم تحرير "تقرير الانطلاق" الذي يمنح المحقق المشروعية القانونية لكسر سرية المكلف ومباشرة التحقيق الميداني العلني².

سادساً: مباشرة التحقيق

بمجرد اكتمال بناء الملف المكتبي ونضوج القرائن حول وجود فوارق مالية غير مبررة، تخرج الإدارة الجبائية من حيز السرية إلى حيز المواجهة العلنية. وتخضع هذه المرحلة لضوابط إجرائية شديدة الصرامة، حيث اعتبرها القضاء الجبائي إجراءات "جهرية" يترتب على مخالفتها بطلان مسطرة التحقيق والنتائج المترتبة عليها³.

1. الضمانات الشكلية لافتتاح التحقيق (قدسية الإخطار)

لا يمكن للمحقق مباشرة عمله الميداني أو طلب أي وثيقة شخصية دون استيفاء الشكليات التالية:

¹ المادة 193 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المتعلقة بأسس تقدير المداخل بناءً على الإنفاق الملحوظ).

² عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 195 (بخصوص منهجية إعداد الموازنة المالية وكشف الثروة).

³ المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية (المتعلقة بالزامية الإشعار المسبق ومهلة الخمسة عشر يوماً).

1. الإرسال الإلزامي للإشعار بالتحقيق: يُرسل للمكلف إشعار رسمي يحدد بدقة هوية الفرقة المحققة، والضرائب موضوع التحقيق، والفترة الزمنية المستهدفة.

2. ميثاق حقوق وواجبات المكلف: يُعد تسليم هذا الميثاق مع الإشعار شرطاً جوهرياً لصحة الإجراءات؛ فهو الوثيقة التي تُحيط المكلف علماً بضماناته، وخاصة حقه في الاستعانة بمستشار (محاسب أو محام). إن إغفال تسليم الميثاق أو عدم الإشارة إليه في متن الإشعار يُعد عيباً إجرائياً جسيماً يُسقط عملية الرقابة.

3. مهلة التحضير والأمن القانوني: منح المشرع للمكلف مهلة أداها خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ استلام الإشعار قبل أول لقاء ميداني. تهدف هذه المهلة إلى كسر عنصر المفاجأة وتمكين المكلف من تهيئة دفعاته ومستشاريه، وأي تدخل قبل هذه المهلة يعتبر تعسفاً إدارياً¹.

2. آلية طلب التوضيحات والتبريرات (إدارة التناقضات المالية)

عندما يواجه المحقق المكلف بالفوارق المكتشفة بين "نمط معيشتة" و"مداخيله المعلنة"، لا يتم الاعتماد على الاستنتاجات الشفهية، بل يتبع مساراً كتابياً رسمياً:

- **الطلبات الكتابية المسببة:** يوجه المحقق طلباً كتابياً يحدد فيه الفجوات المالية المكتشفة ويطلب تبرير مصادر تمويلها (مثل: كيفية تمويل شراء عقار بقيمة 50 مليون دينار بينما الدخل السنوي المصرح به لا يتعدى 2 مليون دينار)².
- **الآجال القانونية للرد:** يُمنح المكلف مهلة ثلاثين (30) يوماً لتقديم إجابة كتابية مدعمة بالوثائق الثبوتية³.

- **الأثر القانوني للسكوت أو الرد غير الكافي:** في حال الامتناع عن الرد، أو تقديم تبريرات واهية تقتصر للدليل، تنتقل الإدارة قانوناً إلى إجراء "التقويم التلقائي" في هذه الحالة، ينتقل "عبء

¹ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية (التي تنص على وجوب تسليم ميثاق حقوق وواجبات المكلف تحت طائلة بطلان الإجراءات).

² المادة 18 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (التي تنظم آلية طلب التوضيحات والتبريرات الكتابية بخصوص النمط المعيشي).

³ المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية (المتعلقة بآجال الرد على طلبات التوضيح والأثر القانوني للسكوت).

الإثبات" من عاتق الإدارة إلى عاتق المكلف؛ إذ تصبح قرينة الغش قائمة بقوة القانون، وعلى المكلف إثبات العكس أمام لجان الطعن أو القضاء¹.

3. فحص التدفقات النقدية والبحث عن المداخل المستترة (جوهر الرقابة)

تعد هذه النقطة هي "المحرك التقني" للتحقيق المعمق؛ حيث يقوم المحقق بتشريح الحسابات البنكية والبريدية الشخصية للمكلف:

1. فحص الإيداعات النقدية والتحويلات: يتم تدقيق كل "تدفق مالي" دخل إلى الحساب؛ فإذا وجد

المحقق مبالغ ضخمة لا تتناسب مع مصادر الدخل القانونية، يُطالب المكلف بإثبات "الطبيعة غير الجبائية" لهذه الأموال².

2. المداخل غير الخاضعة للضريبة كأداة دفاع: يجب على المكلف تقديم أدلة قاطعة (عقود

توثيقية، كشوف بنكية للمورث، عقود قرض) تثبت أن الأموال الزائدة ناتجة عن مصادر معفاة أو غير خاضعة للضريبة (ميراث، هبة، استرداد دين قديم، أو تعويضات).

3. النتيجة القانونية والضريبية: في حال العجز عن الإثبات، تتحول هذه المبالغ "إجرائياً" إلى

"مداخل مستترة"، وتخضع فوراً لضريبة الدخل الإجمالي في صنف "المداخل الأخرى"، مع تطبيق عقوبات الغش وغرامات التأخير التي قد تصل إلى نسب مرتفعة من أصل الضريبة³.

4. تكريس "المناقشة التوجيهية" وصياغة التقرير النهائي

لا تنتهي العملية بمجرد اكتشاف الفروقات، بل تلتزم الإدارة بعقد جلسات "المواجهة" التي تعتبر قمة الضمانات الممنوحة للمكلف :

¹المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية (التي تمنح الإدارة سلطة فحص الحسابات البنكية الشخصية للكشف عن المداخل المستترة).

²المادة 113 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (بخصوص تكييف المبالغ غير المبررة كمداخل خاضعة للضريبة في صنف المداخل الأخرى).

³المادة 18 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية (المتعلقة بنظام التقويم التلقائي وقلب عبء الإثبات على المكلف).

- **الحضور والمواجهة بالأدلة:** تتم مواجهة المكلف (بحضور مستشاره) بكافة المعطيات المستخلصة من "حق الاطلاع" (كشوف بنكية، عقود عقارية، تحويلات دولية).
- **تقديم الدفوع النهائية:** تهدف هذه الجلسة إلى منح المكلف فرصة أخيرة لتنفيذ قرائن الإدارة قبل صياغة "النتائج النهائية للتحقيق".
- **تحرير محضر غلق التحقيق الميداني:** يُتوج العمل الميداني بمحضر يوقعه الطرفان (أو يُشار لرفض المكلف التوقيع)، وهو المحضر الذي يغلق باب البحث الميداني ويفتح باب "الإجراءات النزاعية" والتبليغ بالنتائج (أو التعديلات المقترحة)، إيداناً بانتقال الملف من مرحلة التحقيق إلى مرحلة التحصيل الضريبي¹.

سابعاً: طرق الإثبات العكسي للمكلف

أولاً: مفهوم وطرق الإثبات العكسي (دفاع المكلف)

يعد الإثبات العكسي الضمانة القانونية التي تسمح للمكلف بدفع قرينة "النزاع غير المبرر" التي تضعها الإدارة، وذلك من خلال تقديم أدلة تثبت أن أمواله غير خاضعة للضريبة، وتشمل:

القروض الشخصية: بشرط أن تكون موثقة (عقود رسمية أو ثابتة التاريخ) مع إثبات القدرة المالية للمقرض.

بيع الأصول: مثل العقارات والمنقولات الثمينة، بشرط وجود عقود مشهرة وفواتير تثبت ملكية الأصل قبل فترة التحقيق.

الموارث والهبات: من خلال وثيقة "الفريضة" للميراث، أو عقود الهبة الرسمية (التوثيقية).

المدخرات السابقة: بشرط إثبات تراكمها من دخول تم دفع ضرائبها سابقاً أو سقط حق مراجعتها بالتقادم.

ثانياً: شروط قبول الدليل (المعايير القضائية)

¹ القرار المتضمن نموذج محضر غلق التحقيق الميداني وكيفية تبليغ مقترحات إعادة التقييم، وزارة المالية، الجزائر، منشورات الإدارة الضريبية، 2023.

لكي يُقبل الدليل أمام القضاء الإداري، يجب أن تتوفر فيه ثلاثة شروط جوهرية:

المعاصرة: تزامن مصدر الدخل مع فترة ظهور الثراء.

التوثيق: تفضيل الأدلة الكتابية الرسمية على الشهادات الشفهية.¹

الواقعية الاقتصادية: منطقية المبالغ المبررة مقارنة بالوضع المالي للأطراف المعنية.

ثالثاً: الآثار القانونية والمالية للتحقيق الجبائي

إعادة التأسيس: استدراك الفوارق الضريبية بناءً على الأسس الحقيقية المكتشفة.

الأثر التطهيري: بمجرد إنهاء التحقيق، يسقط حق الإدارة في مراجعة نفس الفترة مرة أخرى (إلا في حال ظهور وقائع جديدة).

السند التنفيذي: إصدار جدول الضرائب الذي يسمح بالتحصيل القسري (الحجز، الغلق الإداري) دون الحاجة لحكم قضائي.²

رابعاً: منظومة الجزاءات (الردع الجبائي والجنائي)

جزاءات إدارية: غرامات التأخير، وزيادات التصحيح (تتضاعف في حال ثبوت القصد الجرمي).

جزاءات مهنية: الإدراج في "البطاقة الوطنية للغشاشين" والإقصاء من مناقصات الدولة ومن المزايا الاستثمارية.

جزاءات جنائية: المتابعة أمام المحاكم في حالات الغش المنظم، وتشمل عقوبات سالبة للحرية (الحبس) وعقوبات تكميلية كالنشر وسحب السجل التجاري.¹

¹ زروقي، ليلي. قواعد الإثبات في المنازعات الضريبية: دراسة تحليلية لطرق دفع قرائن الإدارة الجبائية. مجلة الفقه والقانون، جامعة القليعة، المجلد 09، العدد 03، 2024، ص 55

² قانون الإجراءات الجبائية، المواد 152 إلى 158 (السند التنفيذي والتحصيل)، والمواد 116 إلى 118 (العقوبات الجبائية والجنائية)، الجزائر، 2026.

خامساً: آلية الصلح الجبائي (المرونة الإدارية)²

أتاح المشرع باباً لتخفيض الجزاءات المالية فقط (دون أصل الضريبة) لتشجيع الامتثال، ويخضع قبول الصلح لتقدير الإدارة بناءً على:

سيرة المكلف الجبائية: تقييم مدي انضباط المكلف في التزاماته التصريحية والدفع في السنوات السابقة، ومدى تعاونه الفعال مع المحققين أثناء عملية الرقابة.

مراعاة البعد الاجتماعي والاقتصادي: التدخل الوقائي لتجنب إحداث اختلالات مالية قد تؤدي إلى إفلاس المؤسسة أو تسريح العمالة، مما يجعل من الصلح أداة للحفاظ على النسيج الاقتصادي³.

نطاق التطبيق: يقتصر الصلح حصراً على الغرامات والزيادات القابلة للتخفيض قانوناً، ولا يمكن أن يشمل بأي حال من الأحوال "الحقوق الملحوظة" (أصل الضريبة) التي تبقى ديناً ثابتاً للخزينة العمومية.

الأثر القانوني: يترتب على إبرام محضر الصلح نهائياً انقضاء الخصومة الإدارية بشأن العقوبات المتصالح عليها، ويلتزم المكلف بموجبه بتسديد المبالغ المتبقية وفق الجدول الزمني المتفق عليه، مما يجنبه إجراءات المتابعة القضائية أو الحجز الإداري⁴.

¹ قانون المالية لسنة ، المادة 53 (البطاقة الوطنية للضمان)، والتعليم الوزارية رقم 02 المتعلقة بآلية التخفيض المشروط للجزاءات (الصلح)، وزارة المالية، 2023.

² بوضياف، عمار الوسيط في المنازعات الضريبية: دراسة في إجراءات الرقابة والطعن. دار الريحان للنشر، الجزائر، 2024 ص 190-210.

³ المادة 92: التي تؤسس لحق المكلف في طلب الصلح وتحدد صلاحيات الإدارة في منح التخفيضات على العقوبات المالية.

⁴ المادة 93: التي توضح أن الصلح يتعلق فقط بالجزاءات الجبائية (الغرامات والزيادات) ولا يمكن أن يمس بأي حال من الأحوال أصل الضريبة (الحقوق الملحوظة).

خلاصة الفصل الثاني

يشكل هذا الفصل محورا أساسيا في تحليل آليات الرقابة الجبائية ضمن إطار النظام التصريحي الجزائري، إذ انتقل من تناول البنية التنظيمية للأجهزة المختصة إلى دراسة دقيقة للجوانب الإجرائية لمختلف أشكال التحقيقات الجبائية، سواء المبسطة منها أو المعمقة. وقد أفضت هذه الدراسة إلى استخلاص مجموعة من النتائج الجوهرية التي تعكس طبيعة هذا النظام وخصوصياته.

يتضح أن النظام الجبائي الجزائري يقوم على تدرج إجرائي في ممارسة الرقابة، حيث تنطلق هذه الأخيرة برقابة مبسطة ذات طابع شكلي ومكتبي، تستهدف تصحيح الأخطاء المادية والاختلالات الظاهرية، قبل أن تتطور إلى رقابة معمقة، وعلى رأسها التحقيق في المحاسبة، الذي يرمي إلى تكريس مبدأ الحقيقة المادية وتغليبها على الحقيقة التصريحية، بما يضمن مطابقة التصريحات الجبائية للواقع الاقتصادي الفعلي.

كما يبرز التحقيق في المحاسبة كأداة رقابية ميدانية فعالة، تمكن الإدارة الجبائية من فحص مدى صدقية القيود المحاسبية ومقارنتها بالنشاط الحقيقي للمؤسسة، ولا تتحقق هذه الفعالية إلا من خلال الجمع بين التدخل الميداني والتحضير المكتبي المسبق، الأمر الذي يحد من هامش المناورة لدى المكلف بالضريبة ويعزز دقة نتائج التحقيق.

وفي سياق متصل، تكشف الدراسة عن تحول نوعي في آليات الرقابة الجبائية من خلال إدماج الأنظمة المعلوماتية وتوسيع نطاق الولوج إلى البيانات الرقمية، وهو ما سمح للإدارة الجبائية بمواكبة التطورات التكنولوجية التي تشهدها المؤسسات، فضلاً عن تعزيز فعالية التحقيقات عن بُعد، لاسيما في إطار التحقيق المصوب، من حيث السرعة والدقة.

ومن جهة أخرى، يتجلى سعي المشرع الجزائري إلى تحقيق توازن دقيق بين توسيع صلاحيات الإدارة الجبائية وضمان حقوق المكلفين بالضريبة، حيث منح للمحقق سلطات واسعة في إطار الرقابة المعمقة، كإجراء المعاينات الميدانية وإمكانية رفع بعض أشكال السرية، مقابل إقرار ضمانات إجرائية جوهرية لفائدة المكلف، من بينها الإخطار المسبق وحق الاستعانة بمستشار. ويتربط على الإخلال بهذه الضمانات بطلان إجراءات التحقيق، بما يؤكد طابعها الإلزامي.

ويظهر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كآلية حاسمة في مراقبة الأشخاص الطبيعيين، إذ يقوم على فحص مدى التناسب بين النمط المعيشي للمكلف ومداخيله المصرح بها، مع إمكانية نقل عبء

الإثبات إليه في حال وجود تناقضات جوهرية، وهو ما يجعله من أبرز الأدوات التقنية في مكافحة التهرب الضريبي على مستوى الأفراد.

الخاتمة

الخاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع، يتضح أن الضرائب تُعد من أهم الموارد المالية للدولة، كما تمثل أداة فعّالة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، باعتبارها مصدراً أساسياً لتمويل الخزينة العمومية. ولضمان حماية هذا المورد، تعتمد الإدارة الجبائية على آليات الرقابة الجبائية التي تقوم أساساً على التحقق من صحة ومصادقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، بهدف الكشف عن الممارسات التدليسية التي تؤدي إلى التملص والتهرب الضريبي.

وتُمارس هذه الرقابة من خلال مجموعة من الهيئات المختصة، على غرار مراكز الضرائب والمفتشيات والمديريات، التي تضطلع بمهام البحث والتحري وجمع المعلومات الجبائية. كما خول القانون لأعوان الإدارة الجبائية جملة من الوسائل القانونية، مثل حق الاطلاع وحق الرقابة وحق تصحيح الأخطاء، بما يمكنهم من أداء مهامهم بفعالية.

وفي المقابل، لم يُغفل المشرع ضمان حقوق المكلف بالضريبة، حيث أقر له مجموعة من الضمانات، من بينها حق الإعلام المسبق، وإمكانية الاستعانة بمستشار جبائي، وذلك تكريساً لمبدأ التوازن بين صلاحيات الإدارة وحماية المكلف من أي تعسف محتمل.

تشمل الرقابة الجبائية مختلف عمليات الفحص والتحقيق التي تباشرها الإدارة الجبائية، والتي تتباين باختلاف وضعيات المكلفين بالضريبة، وتهدف أساساً إلى التأكد من صحة ومشروعية التصريحات المقدمة. وتُعد هذه الرقابة أداة فعّالة للكشف عن حالات التهرب والغش الضريبي، كما تمثل من الصلاحيات القانونية المخولة للإدارة الجبائية لرصد المخالفات وضمان تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين المكلفين.

وتكتسي الرقابة الجبائية أهمية خاصة بالنظر إلى طبيعة النظام الضريبي القائم على مبدأ التصريح، حيث تعتمد الإدارة على التحقق المحاسبي للنتائج من مدى مطابقة التصريحات للواقع، والكشف عن الأخطاء والإغفالات المحتملة.

وتأخذ الرقابة الجبائية صورتين أساسيتين: رقابة داخلية (مبسطة) تُمارس على مستوى المكاتب، وتركز على فحص التصريحات والوثائق وتصحيح الأخطاء من خلال تحليل دقيق للمعطيات المتاحة؛ ورقابة خارجية (معمقة) تُجرى في عين المكان، وتهدف إلى التحقق الميداني من صحة المعلومات المصرح بها.

وفي هذا الإطار، ألزم المشرع المكلفين بالضريبة بمجموعة من الالتزامات، سواء ذات طابع محاسبي أو جبائي، مقابل إقرار جملة من الضمانات لفائدتهم، من بينها الإعلام المسبق بإجراءات الرقابة، وحق الاستعانة بمستشار، وعدم تكرار الرقابة، إضافة إلى حق الطعن في نتائجها عند الاقتضاء. كما عززت الإدارة الجبائية هذه العملية بإنشاء أجهزة متخصصة، على غرار مصالح البحث والتحقيق على المستوى المركزي، ومديرية كبريات المؤسسات، والمديريات الفرعية المكلفة بالرقابة الجبائية، بما يساهم في رفع فعالية الرقابة وتحسين أدائها.

إذن وبالرغم من الكم الهائل من الأجهزة الموضوعية والإجراءات والوسائل لتعزيز نظام الرقابة الجبائية ولكن مع ذلك يبقى عاجز عن تحقيق الأهداف المرجوة نتيجة المشاكل التي حالة دون تحقيق هذه المهمة.

نتائج البحث:

- نظرا للآثار السلبية لظاهرة التهرب والغش الضريبي والتي حالت دون تحقيق التنمية الشاملة سواء كانت اجتماعية أو مالية أو اقتصادية.
- انتشار وتوسع ظاهرة التهرب الضريبي من خلال التغيرات الاقتصادية نتيجة التوجه نحو اقتصاد السوق والعولمة وتطور الاتصالات مما أدى إلى ظهور أنواع جديدة للتهرب الضريبي مثل: التهرب الإلكتروني.
- ليس من السهل قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي نتيجة تطور طرق وأنواع التهرب الضريبي.
- الرقابة الجبائية مجموعة الإجراءات تضبط تدخل الدولة وتحمي المكلفة بالضريبة (حقوق وضمانات للمكلفين) والمنع من تعسف الإدارة.
- من طرف الرقابة الجبائية التحقيق المحاسبي تبقى فعاليته محدودة ولا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المصرح بها من طرف الأشخاص الطبيعيين.
- التدعيم بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE بغية التوسع من صلاحيات أعوان الرقابة الجبائية ولكن يبقى منقوص حيث تعتبره المكلفون تدخلا في حياتهم الخاصة (طرق معيشتهم) ما يصعب أداء عمل الأعوان.
- استحداث التحقيق المصوب الذي هو أكثر سرعة واتساع يقتضي نوع أو عدة أنواع من الضرائب لمدة تقل عن سنة جبائية.
- بالرغم من النتائج المحققة في مجال الرقابة الجبائية ولكنها تبقى بعيدة عن تحقيق الطموحات المبتغاة والمنتهجة من قبل السلطات المعنية بهدف الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي.
- حتى تكون الرقابة الجبائية فعالة وذات مردودية لابد من توفر مقومات كمية ونوعية للوصول إلى الأهداف المرجوة.
- إن المشاكل التي تعاني منها الرقابة الجبائية نتيجة قلة البرمجة ونقص الإمكانيات المادية والبشرية كان له الأثر في قلة مردوديتها.
- التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى له دور مهم في تبادل المعلومات وهذا يعتبر نقطة إيجابية لتعزيز مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

الاقتراحات والتوصيات:

يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات التي تساعد على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتطوير الرقابة الجبائية على النحو التالي:

1- ضرورة تشكيل لجنة تهتم بتقدير ظاهرة التهرب الضريبي من خلال إشراك بالإضافة إلى الإدارة الجبائية الديوان الوطني للإحصائيات من أجل اتخاذ الإجراءات الضرورية.

2- ضرورة التنسيق بين السلطة التشريعية والتنفيذية لدراية هذه الأخيرة بالنقائص والعراقيل الموجودة في مختلف القوانين والإجراءات الجبائية ووضع عدد من الحكام والتشريعات سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي.

3- ربط الإدارة الضريبية بنظام معلوماتي حديث في كل العمليات الجبائية كالتصريح والتحصيل والرقابة وذلك من أجل تخفيف العبء على الأعوان الجبائيين وتسهيل طرق أداء المكلف الواجبات الجبائية.

4- إزالة التعقيد وتبسيط التشريعات الجبائية وذلك بجعلها واضحة ومفهومة للمكلف والأعوان الجبائيين من أجل تخفيف الأعباء على كل منهما الذي يسببه التغير الدائم والمستمر لهذه التشريعات.

5- القيام بدورات تكوينية لأعوان الإدارة الجبائية من أجل تعزيز كفاءتهم المهنية في مجال المحاسبة والجباية.

6- توظيف المزيد من أصحاب الشهادات والكفاءات في مجال المحاسبة والجباية من أجل المراقبة والتحقيق في أكبر عدد ممكن من الملفات.

7- ربط العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف وتوعيتهم بأن الضرائب تساهم بشكل كبير في تحقيق المنفعة العامة.

8- تطوير البحث عن المعلومات الخارجية من خلال حق الإطلاع والمعاينة وإجراء التحقيق.

9- إدخال الوسائل والنظم المعلوماتية الإعلام الآلي على النظام المعلوماتي للإدارة الجبائية.

10- تطهير الادارة الجبائية من العراقيل والبيروقراطية والمحسوبية .

وفي الختام ، يتبين أن الرقابة الجبائية في الجزائر قد شهدت تطوراً ملحوظاً في إطار مسار

الإصلاحات، غير أنها لا تزال تتطلب مواصلة التحديث والتكيف مع التحولات الاقتصادية العالمية

المتسارعة فالغاية لا تقتصر على تحصيل الموارد الجبائية فحسب ، بل تمتد إلى تكريس مبادئ دولة

القانون ، من خلال تحقيق المساواة بين جميع المكلفين في الحقوق والواجبات تجاه الخزينة العمومية ، بما يعزز مساهمتهم الجماعية في دعم مسار التنمية الوطنية المستدامة.

الملاحق

تاريخ الإستلام	الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية تصريح بالوجود يكتنبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى : - الضريبة على أرباح الشركات - الضريبة على الدخل الإجمالي	وزارة المالية المديرية العامة للضرائب مديرية الضرائب لولاية : (1)
----------------	---	---

سلسلة G رقم 8 (2007) المطبعة الرسمية الجزائر

الاسم واللقب أو التسمية : اسم الشهرة التجاري : عنوان المقر الإجتماعي : رقم السجل التجاري : رقم بطاقة المحرفي أو رقم الاعتماد : رت. الاحصائي : عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) : صفة المصروح : مالك - مسئول - مدير - مدير عام - مدير عام (1) :	تاريخ بدء النشاط : رت. الجبلي : الهاتف :
--	--

الشكل القانوني للشركة (ضع علامة في الملة المناسبة)	
☐ شركة تعاونية. ☐ مؤسسة عمومية (شركة). ☐ مؤسسة عمومية. ☐ شركة ذات الإقتصر المطلق. ☐ وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية). ☐ أخرى :	☐ مؤسسة فردية. ☐ شركة فعلية. ☐ شركة التضامن. ☐ شركة مدنية مهنية. ☐ جمعية بالمشاركة. ☐ شركة ذات مسؤولية محدودة. ☐ شركة المساهمة. ☐ شركة أجنبية : أذكر الشكل القانوني :

طبيعة النشاط الرئيسي : نشاطات ثانوية أخرى : عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى :	مكان مكتب المحاسبة : إسم وعنوان المحاسب :
---	--

(1) اشطب العناوين غير المناسبة
 (2) بالجمعية للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الأصل لمع أو طو أو الترخيص أو الترخيص.

يشهد بصحته من طرف المصروح الممضي تسميه الذي يعترف بإطلاعه على التزاماته الجبائية.

في : الإسم :	يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى السابقة لتاريخ بدء النشاط، لدى مصلحة الضرائب المختصة
-----------------	---

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE		Série G 50 bis		
MINISTRE DES FINANCES DIRECTION GENERALE DES IMPOTS DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE SERVICE: RECETTE: COMMUNE: ANNEE:		الضريبة الجزائية الوحيدة IMPOT FORFAITAIRE UNIQUE اتعمل بالدفعة Avis de versement fractionné de l'IFU		وزارة المالية المديرية العامة للضرائب مديرية الضرائب لولاية مصلحة: تفليسة: بلدية: المدينة:
رقم تعريف الجبلي Numéro d'identification Fiscale (NIF) رقم ضريبة No d'article رمز النشاط Code activité		Nom et Prénom - Raison sociale Activité Adresse		
مبلغ التقي للتضيد Montant des droits IFU		معدل التضيد TAUX DE VERSEMENT	مبلغ الضريبة الجزائية الوحيدة MONTANT IFU A ACQUITTER	فترة التضيد PÉRIODE DE VERSEMENT
2 ^{ème} tranche : الجزء الثاني : 25 %		0		من 1 إلى 15 سبتمبر Du 1 ^{er} au 15 Septembre
3 ^{ème} tranche : الجزء الثالث : 25 %		0		من 1 إلى 15 ديسمبر Du 1 ^{er} au 15 Décembre
Quittance n° Date ختم و إمضاء للقبض Cachet et signature du RECEVEUR		في A ختم و إمضاء المكلف بالمضريبة Cachet et signature du Contribuable		

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

رقم التعريف الضريبي
Numéro d'Identification Fiscale (NIF)

رقم التعريف الوطني
Numéro d'Identification National (NIN)

رقم المادة:
N° d'article

رقم السجل التجاري:
N° du registre de commerce

رقم بطاقة الحرفي
N° de la carte d'artisan

التصريح برقم الأعمال
(نظام الضريبة الجزائية الوحيدة)

DECLARATION
DU CHIFFRE D'AFFAIRES
(REGIME DE L'IMPOT FORFAITAIRE
UNIQUE)

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

مديرية الضرائب لولاية
DIRECTION DES IMPOTS DE
WILAYA de

INSPECTION مفتشية
RECETTE قبضة
COMMUNE بلدية

الفترة من: إلى:
Période du au

بعد أقل 1 شهري من سنة التكاليف بالضريبة
A renvoyer avant le 1^{er} Février de
l'année d'imposition

تاريخ وختم المصلحة
date et cachet du service

اللقب: : الاسم - NOM: :
Prénoms: :
اسم الشركة: :
Raison sociale: :
طبيعة النشاط: :
Nature de l'activité: :
عنوان المحل أو المؤسسة: :
Adresse de l'établissement ou de l'entreprise: :
- إلى 1 جلتي: :
- au 1^{er} Janvier 20
- إلى 1 جلتي: :
- au 1^{er} Janvier 20
عنوان إقامة المصروح: :
Adresse du domicile de l'exploitant: :
ذكر العنوان القديم أيضا، في حالة تغير العنوان خلال السنة
En cas de changement d'adresse en cours d'année, mentionner également l'ancienne adresse

رقم الحساب الجاري البنكي أو البريدي: :
N° CCB ou du CCP: :
رقم الهاتف: :
N° d'appel téléphonique: :
إسم وعنوان المحاسب (في حالة وجوده): :
Nom et adresse du Comptable (le cas échéant): :

يرجى ملئ الفراغات المبينة أسفله، إذا كنتم تمارسون نشاطا آخر (في حالة تعدد النشاطات، أرفقوا جدولاً مفصلاً بالشكل المطلوب):
Si vous avez une autre activité, veuillez renseigner les champs ci-après indiqués (En cas de multiplicité d'activités joindre un état dûment renseigné):
اسم الشركة: :
Raison sociale: :
طبيعة النشاط: :
Nature de l'activité: :
عنوان المحل أو المؤسسة: :
Adresse de l'établissement ou de l'entreprise: :

نظراً لأهمية هذا التصريح الذي يبنى أن يكون لائحة لضريبة الجزائية الوحيدة، وضمني المعلنون بقطرية بقديم المعلومات المطلوبة بدقة وإسناد هذه المعلومات في الأجل المحدد.
Compte tenu de l'importance de cette déclaration qui doit servir de base à la fixation de l'impôt forfaitaire unique, il est recommandé au contribuable de fournir les renseignements demandés avec précision et de renvoyer le présent imprimé dans les délais prescrits.

MINISTRE DES FINANCES _____ DIRECTION GENERALE DES IMPÔTS _____ DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES _____	الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE _____	وزارة المالية المنيرية العامة للضرائب مديرية كبريات المؤسسات _____
NIS. 		
Indiquez ci-contre la lettre et le numéro d'article de votre imposition établie au titre de l'année 		
IMPOT SUR LES BENEFICES DES SOCIETES TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE ANNEE : 		
DECLARATION RELATIVE A L'EXERCICE DU AU OU DE LA PERIODE DU AU 		Timbre à Date du Service Série Gn*4 bis - 2003

A IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE:

1) Désignation de l'Entreprise (Raison Social et Forme):

2) Activites exercées (souligner l'activité principale):

Code Activité :

Numéro du Registre du Commerce :

3) Adresses :

- Du siège Social ou du principal Etablissement :

Au 1er Janvier

.....Téléphone :

Au 1er Janvier (En cas de changement d'adresse en cours d'année).

NOM ET ADRESSE DU COMPTABLE OU DU CONSEIL DONT L'ENTREPRISE A UTILISE LES SERVICES
(Préciser si ces techniciens font ou non partie du personnel salarié de l'entreprise)

.....Numéro d'Identification Statistique :

- Le montant des sommes à indiquer sur la présente déclaration doit être arrondi au dinar le plus voisin, toute
somme inférieure à 50 centimes est négligée et toute somme égale ou supérieure à 50 centimes est comptée pour un dinar

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série G N°51

MINISTRE DES FINANCES
Direction Générale des Impôts
 DIW de
 Structure

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
 مديرية الضرائب لولاية
 مصلحة

IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL
 Revenus provenant de la location, à titre civil, de biens bâtis et non bâtis
 (Art 42 et 104 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées)

Déclaration tenant lieu de bordereau avis de versement, à souscrire au plus tard le vingt (20) du mois qui suit celui de la perception des loyers

I - RENSEIGNEMENTS CONCERNANT LE BAILLEUR ET LE PRENEUR

Désignation du bailleur :
 - Nom, Prénom :
 - Adresse :
 Commune : Wilaya : Code postal :
 - Numéro d'Identification Fiscale (NIF) ⁽¹⁾ :
 - Numéro d'Identification Nationale (NIN) :

Désignation du preneur :
 - Nom, Prénom ou raison sociale :
 - Adresse :
 Commune : Wilaya : Code postal :
 - Numéro d'Identification Fiscale (NIF) ⁽¹⁾ :
 - Numéro d'Identification Nationale (NIN) :

II - RENSEIGNEMENTS CONCERNANT LE BIEN LOUE

- Nature du bien loué ⁽²⁾ :
 - Lieu de situation du bien loué :
 Commune : Wilaya : Code postal :
 - Numéro d'Article d'Imposition du bien loué :
 - Destination du bien loué ⁽³⁾ : ☐ Habitation ☐ Professionnel ou commercial ☐ Agricole ☐
 - Période du contrat : Du au
 - Périodicité de versement des loyers ⁽⁴⁾ :

III - MONTANT DE L'IMPOT A PAYER

☐ Montant annuel des loyers, inférieur ou égal à 600.000 DA (Renseignez les champs correspondants dans le tableau ci-dessous)

Désignation	Montants des loyers bruts	Taux	IRG à payer
Revenus provenant de la location de biens bâtis :			
- Revenus provenant de la location de biens à usage d'habitation		7%	
- Revenus provenant de la location de locaux à usage commercial ou professionnel, non munis de mobiliers ou de matériels, ainsi que ceux provenant des locations au profit des sociétés		15%	
Revenus provenant de la location de biens non bâtis :			
- Revenus provenant de la location des propriétés non bâties affectées à un usage autre qu'agricole		15%	
- Revenus provenant de la location de terrain à usage agricole		10%	
Total à payer :			

⁽¹⁾ Sont tenus de renseigner ce champ, les contribuables disposant d'un NIF.
⁽²⁾ Préciser la nature du bien (terrain ou, maison individuelle, bien collectif, ...).
⁽³⁾ Cocher la case correspondant à la destination du bien loué.
⁽⁴⁾ Indiquer les périodicités de versement des loyers (Mensuelle, trimestrielle, annuelle, ...).

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية
MINISTRE DES FINANCES

المديرية العامة
للضرائب
DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS

Numéro d'Identification Fiscale : |

Article d'imposition : |

IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL
ANNEE 20.....

DECLARATION DES REVENUS DE L'ANNEE 20

Déclaration à faire
parvenir au service du
lieu de votre activité
avant le 1^{er} Mai

Timbre à date
du service

IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE :

I- Nom (1) : | Prénoms :
(Souligner le prénom usuel)
Date et lieu de naissance :
Profession : N° de carte de séjour (pour les étrangers) :
Adresse du domicile habituel
Au 1^{er} Janvier 20
Code postal :
Au 1^{er} Janvier 20
Code postal : (En cas de changement d'adresse en cours d'année).
Numéro de compte : Trésor Bancaire : Postal :
Téléphone Fax Email
(1) pour les femmes mariées, indiquer le nom de jeune fille.

II- SITUATION DE CHARGES DE FAMILLE (Au 1^{er} Janvier de l'année d'imposition)

Célibataire ☐ Marié (e) ☐ Veuf (ve) ☐ Divorcé (e) ☐ (Cocher la case correspondante)
Nom de famille et prénom usuel du conjoint : Date et lieu de mariage :
(pour l'épouse, indiquer le nom de jeune fille) Date et lieu de divorce :

Date et lieu de naissance du conjoint :

Numéro d'Identification Fiscale du conjoint : |

Nombre d'enfants vivants : Nombre d'enfants à charge :

III- DEMANDE D'IMPOSITION COMMUNE AVEC LE CONJOINT

Je soussigné (e),

Ainsi que mon conjoint Né (e),

Demandons une imposition commune pour le calcul de l'impôt sur le revenu global de l'année 20.....

A Le

(Signature des deux époux)

NB : L'imposition commune donne droit à un abattement de 10% sur le revenu global imposable (Art. 6.3 CIDTA)

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: الكتب والمراجع العامة

- عمارة، منصور. أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية. الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016.
- فنيديس، أحمد. الرقابة الجبائية في الجزائر. دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2018.
- بوكرة، كميلية. النظام الجبائي الجزائري. دار النشر Page Bleues ، أم البواقي، الجزائر، 2023.
- دلاندة، يوسف. قانون الإجراءات الجبائية. دار هومة، الجزائر، 2014.
- صالح، العيد. الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية. دار هومة، الجزائر.
- بوسعدية، محمد سعيد. مدخل إلى دراسة قانون الرقابة. دار القصبة للنشر، الجزائر، 2014.
- بسيوني، علاء الدين. الموسوعة الشاملة في شرح القانون الإداري. الجزء الثالث، دار الفكر الجامعي، مصر.
- بوعقوب، عبد الكريم. الرقابة الجبائية في الجزائر. دار الخلدونية، الجزائر، 2020.
- بوضياف، عمار. الوسيط في المنازعات الضريبية: دراسة في إجراءات الرقابة والطعن. دار الريحان للنشر، الجزائر، 2024.
- عمارة، مريم. الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري. دار العلوم للنشر والتوزيع، الحجار، الجزائر.

ثانياً: الرسائل الجامعية (أطروحات ومذكرات)

- بوعكاز، سميرة. مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي. رسالة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

ثالثاً: المقالات العلمية (مجلات ومداخلات)

- بن شعاعة، حليلة، وكرام، محمد الأخضر. "حق الاطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة". مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، العدد 16، جوان 2017.
- عمارة، مريم. "واقع الرقابة الجبائية في ظل التحول الرقمي في الجزائر". مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 23، العدد 01، 2023.

- بوجريو، عبد الرؤوف، وحراق، مصباح. "التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ودوره في تفعيل التحصيل الجبائي". مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المركز الجامعي بميلة، 2022.
- شايط، أحمد. "ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة السلطة التقديرية للإدارة الجبائية: دراسة في ضوء اجتهادات مجلس الدولة". مجلة الدراسات الحقوقية، جامعة تلمسان، المجلد 08، العدد 02، 2024.
- زروقي، ليلي. "قواعد الإثبات في المنازعات الضريبية: دراسة تحليلية لطرق دفع قرائن الإدارة الجبائية". مجلة الفقه والقانون، جامعة القليعة، المجلد 09، العدد 03، 2024.
- لخضر، محمد. "دور المستشار الجبائي في تعزيز الضمانات القانونية للمكلف أثناء الرقابة الجبائية". مجلة البحوث في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، المجلد 10، العدد 01، 2025.
- سليمان، السعيد. "دور القاضي الإداري في حماية الحقوق والحريات الفردية". مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول: الحقوق والحريات الفردية وآليات حمايتها في التشريع الجزائري، كلية الحقوق والعلوم الاجتماعية، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، ماي 2006.

رابعاً: النصوص القانونية والتنظيمية

أ- القوانين والأوامر

- الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09 سبتمبر 1976، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، وفق آخر تعديل بموجب قانون المالية لسنة 2026، الجريدة الرسمية، العدد 88، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2025.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم، الجزائر.
- القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007.
- القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، المتعلق بقانون الإجراءات الجبائية.
- الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.
- قانون المالية لسنة 2020.
- قانون المالية لسنة 2026.

- الدستور الجزائري لسنة 1996، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 07 ديسمبر 1996.
- قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.
- قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري.
- قانون العقوبات الجزائري.
- ب- المراسيم التنفيذية
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 جويلية 1991، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 36، الصادرة بتاريخ 24 جويلية 1991.
 - المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 91-60، الجريدة الرسمية، العدد 64، الصادرة بتاريخ 29 سبتمبر 2002.
 - المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13 جويلية 1998، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 51، الصادرة بتاريخ 21 جويلية 1998.
 - المرسوم التنفيذي رقم 92-276 المؤرخ في جوان 1992، المتضمن مدونة أخلاقيات الطب، الجريدة الرسمية، العدد 52، سنة 1992.
 - المرسوم التنفيذي رقم 05-403، المتضمن ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.
- ج- القرارات
 - القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 29 مارس 2009.
 - القرار المتضمن نموذج محضر غلق التحقيق الميداني وكيفية تبليغ مقترحات إعادة التقويم، وزارة المالية، الجزائر، منشورات الإدارة الضريبية، 2023.
- خامسًا: التقارير والمنشورات الرسمية
 - وزارة المالية. الوضعية المالية في الجزائر من الاستقلال إلى غاية سنة 2012. مديرية الاتصال، بن عكنون، الجزائر، 2012.

قائمة المصادر والمراجع

- وزارة المالية. ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة. منشورات الإدارة الضريبية، الجزائر، 2022.
- وزارة المالية. المخطط التوجيهي للتحويل الرقمي لوزارة المالية 2024. المديرية العامة لعصرنة نظم المعلومات الجبائية، الجزائر.
- المديرية العامة للضرائب. تقرير الأداء السنوي: محور عصرنة وسائل الرقابة والتحصيل. الجزائر.
- المديرية العامة للضرائب. المذكرة المنهجية رقم 176/م.ع.ض/2021، المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية وعصرنة أساليب التحقيق المحاسبي.
- المديرية العامة للضرائب. دليل مستخدم نظام جبايتك، القسم الخاص بمتابعة الملفات والرقابة الميدانية.
- وزارة المالية. التعليمات الوزارية رقم 02، المتعلقة بآلية التخفيض المشروط للجزاءات (الصلح)، الجزائر، 2023.

الفهرس

الاهداء	
الشكر	
مقدمة	1
الفصل الأول : مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية	6
تمهيد	7
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية	8
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية	9
الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية	10
الفرع الثاني : مفهوم النظام الضريبي	15
المطلب الثاني : التطور التاريخي للرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري	19
الفرع الأول: مراحل تطور الرقابة الجبائية	20
الفرع الثاني : رقمنة الرقابة الجبائية	29
المبحث الثاني : الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية	36
المطلب الأول : الهيئات المركزية المكلفة بالرقابة الجبائية	37
الفرع الأول : مديرية الأبحاث والتدقيقات	37
الفرع الثاني : مديرية كبريات المؤسسات	42
المطلب الثاني: الهيئات غير المركزية المكلفة بالرقابة على الضريبة	53
الفرع الأول: على المستوى الجهوي	53
الفرع الثاني: على المستوى الولائي	57
خلاصة الفصل	62
الفصل الثاني: التحقيقات الجبائية في التصريحات	63

64	تمهيد.....
65	المبحث الاول: اشكال الرقابة المبسطة.....
66	المطلب الأول: سلطات الإدارة الجبائية.....
67	الفرع الأول: الحق في الاطلاع.....
73	الفرع الثاني: الحق في المعاينة والبحث.....
79	المطلب الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي.....
80	الفرع الأول: الاستعانة بمستشار.....
83	الفرع الثاني: مدة التحقيق في عين المكان.....
88	المبحث الثاني : اشكال الرقابة المعمقة.....
89	المطلب الأول: التحقيق الجبائي في المحاسبة.....
91	الفرع الأول: إجراءات التحقيق في المحاسبة.....
93	الفرع الثاني: التحقيق في ظل الرقمنة.....
96	المطلب الثاني التحقيق الجبائي المصوب في المحاسبة والمعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
96	الفرع الأول: التحقيق المصوب في المحاسبة.....
100	الفرع الثاني: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.....
110	خلاصة الفصل.....
112	الخاتمة.....
118	الملاحق.....
125	قائمة المصادر والمراجع.....
130	الفهرس.....

ملخص

ملخص

الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري هي مجموعة إلا إجراءات والأليات القانونية والمحاسبية التي تستخدمها الإدارة الضريبية التحقيق من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة ،وتقويم الاخطاء ،ومكافحة الغش الضريبي ،مما يضمن حماية حقوق الخزينة ،التي تقوم بها هيئات مركزية وغير مركزية المكلفة بالرقابة الجبائية ،يرتكز هذا النظام على "التصريح الطوعي" وتتم الرقابة وفق المحاور التالية:

1- أشكال الرقابة الجبائية:

تنقسم الى نوعين رئيسيين وفقا لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري :

-الرقابة المكتبية(المبسطة الشاملة) تتم على مستوى مكاتب الإدارة الجبائية دون تنقل المراقبين ،وتشمل مراقبة جميع تصريحات المكلفين بالضريبة .

-الرقابة الخارجية (المعمقة):تتم بالتنقل الى مقر المكلف بالضريبة وتتضمن:

أ-التحقيق في المحاسبة: فحص شامل لمحاسبة المكلف السنوات الاربع الماضية (فترة التقادم)

ب- التحقيق المصوب : اجراء موجه لفترة زمنية محددة أو ضرائب معينة، وهو أسرع من التحقيق المحاسبي

ج- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة : مخصص للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ،يهدف

لمقارنة وتطابق تصريحات المداخل مع النمط المعيشي و الممتلكات.

2-أهداف الرقابة الجبائية:

.الهدف المالي والاقتصادي:حماية الاموال العامة وتحصيل الموارد الفعلية لتمويل الخزينة العمومية.

.الهدف القانوني: اجبار المكلفين بالضريبة على احترام النصوص والتشريعات الجبائية .

.الهدف الاداري والاجتماعي:توفير قاعدة بيانات دقيقة لادارة الضرائب ،وارساء مبدأ العدالة الضريبية بين

المكلفين .

Abstract

Tax audits in the Algerian tax system comprise a set of legal and accounting procedures and mechanisms used by the tax administration to verify the accuracy of taxpayer returns, correct errors, and combat tax fraud, thereby ensuring the protection of the public treasury's rights. They are carried out by central and decentralized bodies responsible for tax audits. This system is based on the principle of voluntary disclosure by the taxpayer and is structured around the following key areas:

.1 Forms of Tax Audits:

Tax audits are divided into two main categories according to the Algerian Tax Procedures Code:

Documentary audits (internal or simplified audits): These are conducted at the tax administration offices without requiring auditors to travel and cover all taxpayer returns.

External audits (in-depth audits): These are carried out at the taxpayer's premises and include:

- a) Accounting audits: A comprehensive examination of the taxpayer's accounting records, generally covering the last four open tax years.
- b) Spot check: a targeted procedure covering a specific period or certain specific taxes, faster than a full tax audit.
- c) Comprehensive tax audit (CTA): reserved for global income tax (GIT), it aims to compare declared income with the taxpayer's lifestyle and assets.

.2 Objectives of tax audits:

The financial and economic objective: to protect public resources and ensure the effective collection of revenue intended to finance the public treasury.

The legal objective: to compel taxpayers to comply with tax laws and regulations.

The administrative and social objective: to provide the tax authorities with a reliable database and contribute to establishing the principle of tax fairness among taxpayers.