



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة الدكتور الطاهر مولاي

سعيدة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم: الحقوق

مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص: قانون أعمال

عنوان مذكرة:

دور التحقيقات الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين بالضريبة
(دراسة في قانون الإجراءات الجبائية الجزائري)

تحت إشراف الأستاذة

د. خنفوسي عبد العزيز

من إعداد الطالبين:

❖ عوجي مراد

❖ بن سعادة محمد علاء الدين

لجنة المناقشة

د. نايي عبد القادر.....رئيسا

د. خنفوسي عبد العزيز.....مشرفا ومقررا

د. سماح عبد الفتاح.....عضو مناقشا

السنة الجامعية : 2022/2021



فَلَا وَرَبِّكَ لَا يُؤْمِنُونَ حَتَّىٰ يُحَكِّمُوكَ فِيمَا شَجَرَ بَيْنَهُمْ ثُمَّ
لَا يَجِدُوا فِي أَنفُسِهِمْ حَرَجًا مِّمَّا قَضَيْتَ وَيُسَلِّمُوا تَسْلِيمًا ﴿٦٥﴾

صدق الله العظيم

شكر و تقدير

"كن عالما .. فإن لم تستطع فكن متعلما ، فإن لم تستطع فأحب العلماء ،فإن لم تستطع فلا تبغضهم "بعد رحلة بحث و جهد و اجتهاد تكللت بإنجاز هذا البحث ، نحمد الله عز وجل على نعمه التي من بها علينا فهو العلي القدير ، كما لا يسعنا إلا أن نخص بأسمى عبارات الشكر و التقدير الدكتورة "خنفوسي عبد العزيز" لما قدمته لنا من جهد و نصح و معرفة طيلة انجاز هذا البحث .

كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من أسهم في تقديم يد العون لإنجاز هذا البحث، و نخص بالذكر أستاذتنا الكرام الذين أشرفوا على تكوين دفعة القانون الاعمال والأستاذة القائمين على عمادة و إدارة كلية الحقوق بجامعة بسعيدة(دكتور طاهر مولاي)،

إلى الذين كانوا عوناً لنا في بحثنا هذا ونورا يضيء الظلمة التي كانت تقف أحيانا في طريقنا .إلى من زرعوا التفاؤل في دربنا و قدموا لنا المساعدات والتسهيلات والمعلومات، فلهم منا كل الشكر .

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أبي الذي لم يبخل علي يوماً بشيء

وإلى أمي التي نودتني بالحنان والمحبة

أقول لهم: أنتم وهبتموني الحياة والأمل والنشأة على شغف الاطلاع والمعرفة

وإلى إخوتي وأسرتي جميعاً

ثم إلى كل من علمني حرفاً أصبح سنا برقه يضيء الطريق أمامي

مراد

محمد علاء

الدين

مقدمة

مقدمة:

من أدوات ووسائل التحكم في الاقتصاد لأي دولة- الجباية، كما تعد بالنسبة للكثير من الدول المورد الأساسي للإيرادات خزيتها العمومية، وتمثل الجباية بمختلف عناصرها نظام متكامل من الطرق والإجراءات، وهي كذلك سلطة بيد الدولة تسييرها وتوجيهها وفق مقتضيات اقتصادية ومالية محددة، من خلال فرض جملة من الضرائب والرسوم بقواعد وأسس معينة.

ونظرا لعدة أسباب فإن الكثير من المكلفين بالضريبة لا يرحبون بفرض هذه الأخيرة عليهم، وهذا ما يؤدي بهم إلى إتباع طرق وأساليب قانونية وغير قانونية للتهرب من دفعها جزئيا أو كليا، وهو ما يسمى بالتهرب الجبائي.

ولمواجهة مثل هذه الظواهر، فإن المشرع الجبائي الجزائري أنشأ مجموعة من المصالح الجبائية تقوم بالعديد من الأدوار في هذا الإطار وعلى رأسها الرقابة الجبائية، كأداة قانونية مهمتها التحقيق في مدى صدق التصريحات الجبائية.

ومن خلال دراسة تحليلية لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري في نسخته الأخيرة لسنة 2022،

تعالج الدراسة موضوع الاشكالية التالية:

"ما دور التحقيقات الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة في الجزائر؟"

ويمكن التعريف بالتصريحات الجبائية التي تميز النظام الجبائي الجزائري في علاقته بالمكلفين بالضريبة، والإشادة بدور الرقابة الجبائية في محاربة كافة أشكال التهرب الجبائي، وعلى الخصوص في البيئة الجزائرية، حيث تم إبراز دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تصريحات المكلفين بالضريبة.

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الرقابة الجبائية بصفة عامة في مكافحة ظاهرة التهرب الجبائي من طرف المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال عديد الآليات التي يتوفر عليها النظام الجبائي الجزائري، ولعل أهم هذه الآليات هي التحقيقات المحاسبية الجبائية التي تستهدف المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين، والتي يمكن أن تتوسع إلى معلومات أخرى يتم الحصول عليها من مصادر أخرى بخلاف المكلف نفسه الذي قد يتعمد اخفائها.

الفصل الأول: حق الإدارة الجبائية في ممارسة الرقابة الجبائية

يعتبر حق الاطلاع من بين السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية بهدف الرقابة والتحقيق في مدى صحة الإقرار الضريبي المودع من قبل المكلف بالضريبة، تسعى من خلاله هذه الأخيرة جاهدة أثناء ممارسة هذه السلطة إلى التوفيق بين استخدامها لحق الإطلاع وعدم الإخلال بواجب التحفظ وحماية حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة التي تعتبر من الضمانات المكفولة للمواطن دستوريا. ولضمان ذلك التوافق يسهر القضاء الإداري على كفاءة احترام الإدارة لهذه الحقوق من عدمه وكذا تقدير القيمة الإثباتية للأخذ بهذه الوسيلة من خلال رقابة مدى التزام الإدارة الجبائية بالقيود الواردة على حق الإطلاع ونجاحها في مسألة التوفيق بين قاعدة السر المهني وحقها في الإطلاع .

المبحث الأول: الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسيين للقيام بالرقابة الجبائية في الجزائر والذي يمكن تلخيصها فيما يلي:

المطلب الأول: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.¹

المطلب الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى الغش أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية، لذلك فإن مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة يمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة الغش الضريبي والتي تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.²

¹ شرقي جمعة ، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية - دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة، رسالة دكتوراه جامعة 08 ماي 1945 قلمة الجزائر، 2015، ص 4

² منى مقالي مداخل بعنوان دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي يومي 28 و 29 أكتوبر 2015 جامعة 08 ماي 1945 قلمة الجزائر، ص 2

المبحث الثاني: أشكال وأنواع التحقيق الجبائي

تتمثل سلطات التحقيق الجبائي، في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية، حيث يعتبر هذا التحقيق من وسائل الرقابة الخارجية، وهو يتميز عن سلطات البحث والتحري، ذلك لأن التحقيق يتعلق بفحص دقيق للوثائق الحسابية التي يملكها المكلف بالضريبة، ومقارنتها بالتصريحات الجبائية . هذا من أجل تحديد الوعاء الضريبي وتصفيته، ولهذا نص المشرع الجزائري على مختلف سلطات ال تحقيق الجبائي ألا وهي : التحقيق في المحاسبة نتطرق إليها في (المطلب الأول)، التحقيق المصوب في المحاسبة (المطلب الثاني)، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (المطلب الثالث).

المطلب الأول: التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب

يستمد هذا النوع من التحقيق دعامته من نص المادة 20 من ق ا ج و التي تنص في فقرتها الأولى على انه : "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي و مراقبتها.¹

¹ المادة 20-1 من ق ا ج ج، المعدلة بموجب المادتين 37 من ق الم لسنة 2009 و قانون المالية لسنة 2012 و المادة 31 من قانون المالية لسنة 2013. الجريدة الرسمية العدد 68 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2013.

الفرع الأول: التحقق المحاسبي

أولاً: تعريف التحقق في المحاسبة

يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي تقوم بها أجهزة مختصة¹، و التي تهدف إلى التحقيق بعين المكان في محاسبة المكلف بالضريبة، و مطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها و خارجها، من اجل مراقبة صحة و مصداقية التصريحات المسجلة.²

يعرفها جانب آخر من الفقهاء: " على أنها مجموع العمليات التي تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة، عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها ببعض المعطيات الواقعية المادية المتحصل عليها بعد البحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها ، بهدف مراقبة صحة و صدق التصريحات المكتتبه و ضمان تصحيحها إن أمكن ذلك ، و أن غاية الرقابة ، ضمان إصدار و إعادة إصدار الضرائب و الرسوم المتملص منها.³

برجوعنا إلى الفقه نجد أن الفقيه LAMBERT. T يعرفه بأنه "مجموعة العمليات التي

تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة، عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها ببعض

¹كريبي زبيدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد، 7 الجزائر، 2005 ص 15.

²MF/DGI/RDV, Guide du Vérificateur de Comptabilité, DGI, Édition 2001, Alger, p 14.

³ انظر : ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، -حالة الجزائر - مداخلة مقدمة في أعمال المنتدى الوطني حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر -20 21 أكتوبر 2009، ص 7.

راجع كذلك : صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هوم للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2005، ص 37.

المعطيات الواقعية المادية المتحصل عليها بعد البحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها بهدف مراقبة صحة وصدق التصريحات المكتتبه وضمان تصحيحها إن أمكن ذلك، إن غاية الرقابة هي التمكن من تأسيس أو إعادة تأسيس الضرائب والرسوم المتملص منها.¹

ما المشرع الجزائري فقد عرفها في نص المادة 20 فقرة 02 من ق ا ج ج، التي تنص على ما يلي: "يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة".

ما يستنتج من خلال هذا التعريف، أنه هناك التزامات مفروضة على المكلفين بالضريبة بحيث انه لا يمكن إجراء التحقيق إلا على المكلفين بالضريبة الملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري مثل دفتر الجرد ودفتر اليومية²، وأخرى مستمدة من المخطط المحاسبي وأخرى مذكورة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا قانون الإجراءات الجبائية فعلى المكلف

¹la vérification de comptabilité s'analyse comme un ensemble d'opérations ayant pour objet d'examiner sur place , la comptabilité d'une entreprise, d'en rapprocher les indications a certaines données de faite au naturelles recueillies par des recherches tant internes qu'externes à l'entreprise afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires. La finalité du contrôle est d'assurer l'établissement des impôts et taxe éludés " Voir: T Lambert, contrôle fiscale, droit et pratique, Édition Puf, paris, 1991, P231

²انظر: المادة 9 إلى 12 من الأمر 75 - 59 مؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 يتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101 الصادرة بتاريخ 19 ديسمبر 1975.

بالضريبة مسك المحاسبة بطريقة منتظمة من حيث الشكل و أن تكون صحيحة و جدية و مقنعة في مضمونها.

ثانيا: شروط وإجراءات التحقيق في المحاسبة

يعد التحقيق في المحاسبة عملية تستعملها الإدارة الجبائية لإثبات أسس الضريبة من خلال الوقوف على تصريح المكلف بالضريبة ، و لما كان للتحقيق المحاسبي أهمية كبيرة ، فان المشرع أحاطه ببعض النقاط و العناصر التي توجب الإدارة احترامها و هي ما تسمى بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

بما إن الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة ، و إجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها¹، فان المشرع قد وضع قواعد و ضوابط في نص المادة 20 من ق. ا. ج تحدد السير القانوني لهذه العملية مبينا شروطها وإجراءاتها:

- حيث أنه يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ، أي في محل المكلف بالضريبة استثناء ، في حالة تقديم المكلف لطلب معاكس ، مكتوب و مقبول من طرف الإدارة الجبائية أو في حالة قوة قاهرة، يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة و نوعيتها .

¹عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق جامعة مولود معمر تيزي وزو، 2010، ص 28.

- كما تنص الفقرة الثانية على أنه لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، وفي حالة استبدال المحققين في إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

- وتمارس الإدارة حق الرقابة مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ المعلومات¹ فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات و المعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.²

أما عن مدد التحقيق في المحاسبة، فلقد أحاط المشرع مدة التحقيق بقيود فيب على الإدارة الجبائية احترامها فالمشرع حدد مدة التحقيق في عين المكان تحت طائلة بطلان الإجراء بثلاثة أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000000. د ج وكل المؤسسات الأخرى إذا لم يتجاوز رقم أعمالها السنوي 2000000 د ج بالنسبة لكل سنة مالية³، بعدما كانت أربعة أشهر و قد تمدد مدة التحقيق إلى ستة أشهر إذا كان رقم أعمال المؤسسات السابقة الذكر لا يفوق 5000000 و 10000000 د ج. وهذا بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

¹ انظر المادة 20 الفقرة 3 من ق ا ج، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم سنة 2018 .

²المعاب على إدارة الضرائب أنها لا تستعمل تكنولوجيا الإعلام الآلي على مستوى مراكزها، من اجل تسهيل الوضع (106) للإدارة الجبائية من جهة، و لضمان تحقيق العدالة الضريبية و عدم تقاعس الموظفين في استعمالهم لسلطاتهم على حساب المكلفين كطرف ضعيف في العلاقة الضريبية من جهة أخرى.

³راجع المادة 20-5 من ق ا ج، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم سنة 2018 .

كما أكد المشرع على أن مدة التحقيق فيب ألا تتعدى في جميع الحالات 9 أشهر بعدما أن كانت سنة في القانون القديم و ألا يتعرض تحقيق الإدارة للبطلان ما عدا الحالات الاستثنائية المذكورة صراحة في المادة القانونية إذ لا تنقيد الإدارة بهذه المدة عن التحقيق في الملاحظات و العرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد نهاية التحقيق.

يعتبر تحديد مدة التحقيق في عين المكان ، إضافة إلى تحديد أوقات التحقيق، من أهم الضمانات التي يتمتع بها المكلف بالضريبة من الناحية النفسية أكثر ، ر ذلك أن الحضور اليومي للمحقق إلى أماكن العمل كالمؤسسات أو الشركات التابعة للمكلف بالضريبة من شأنه أن يسبب الإزعاج في العمل و الحرج اتجاه الغير ، خاصة زبائنه و عليه فقد أحسن المشرع حينما حدد مدة التحقيق و أوقاته و إن كانت هذه المدة مرهونة بتصرفات المكلف بالضريبة أي عدم استعماله المناورات التدليسية¹.

أما بداية عملية التحقيق فإنها تبدأ من انتهاء الآجال المحددة لتحضير المكلف بالضريبة نفسه عشرة أيام (10) بالنسبة للتحقيق في المحاسبة، هذه الأخيرة يبدأ حسابها من تاريخ استلامه للإشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته طبقا لقانون الإجراءات الجبائية².

¹ راجع المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم سنة 2018 .

² يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين، و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل، و الفترة التي يتم (109) التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الاتاوي المعنية و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وان يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة . في حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك راجع: عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 32.

إن التدخل في عين المكان لمعينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، والمراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا و مضمونا، تمكن المحقق من استخلاص نتفية رفض أو قبول المحاسبة، أي يقرر صحة أو خطأ هذه التصريحات، وفي كلتا الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، و الطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها¹.

_ حال قبول المحاسبة: إن قبول المحاسبة من قبل العون المراقب يمكن أن يصنف إلى قبول صريح أو قبول ضمني، و في هذه الحالة يبعث للمؤسسة بإشعار غياب التعديلات².

- حالة رفض المحاسبة: في بعض الأحيان قد يخلص المراقب الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء و النقائص الموجودة فيها، وتفاديا للتعسف الإداري للمصلحة المحققة في استعمال صلاحياتها القانونية مع المكلف بالضريبة، فإنه لا يمكن الرفض للمحاسبة المقدمة إلا في حالة :

- مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابقة لأحكام القانون التجاري و لشروط تطبيق المخطط الوطني المحاسبي ، و لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية .

- أو تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في عمليات المحاسبة³.

ففي هذه الحالات، فإن المحقق بإمكانه إجراء التعديلات العادية للتقويم، و التي تتمثل في إجراءات التقويم الثنائي من جهة، بحيث يحق للمكلف بالضريبة في هذا الإجراء مناقشة المحقق في النتائج

¹عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 176.

² P Colin, G Gervaise, M Rossetti, Les Bases De La Fiscalité, Librairie Vuibert, paris, 1994, p167.

³عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 176.

المتحصل عليها و إشعاره بالتقويم الذي ستقوم به الإدارة الجبائية¹. مع إعطائه قدرا معيناً من الضمانات². و إجراءات التقويم الأحادي من جهة أخرى إذ، يعتبر هذا الإجراء كعقاب للمكلف بحيث تمارس بالضريبة الذي لم يلتزم بواجباته الجبائية المنصوص عليها في المادة 44 من ق ا ج³، الإدارة الجبائية هذا النوع من التقويم باتخاذ الإجراءات الآتية:

- إجراء التعديل التلقائي .

- إجراء التقدير التلقائي .

- إجراء فرض الضريبة تلقائياً .

- إجراء التصحيح الضريبي .

و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 17 / 05 / 1999⁴ و في قرار آخر صادر في 24 / 07 / 2006.⁵

¹ كوسة فضيل، كوسة فضيل، لدعوى الضريبة و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار النشر : دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع . السنة : 2011 ، ص 193.

² راجع المادة 20 الفقرة 6 من ق ا ج ج، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم سنة 2018 ..

³ راجع المادة 44 من ق ا ج ج، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم سنة 2018 . .

⁴ قرار مجلس الدولة رقم 144876 الصادر بتاريخ 17 / 05 / 1999 ، الغرفة الثانية، أخذا عن كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 195.

⁵ قرار مجلس الدولة رقم 023587 الصادر بتاريخ 24 / 07 / 2006 ، الغرفة الثانية، أخذا عن كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 196.

الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة.

إذا كان التحقيق في المحاسبة السابق الذكر ، يقوم بالتدقيق في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق و في كل الضرائب و الرسوم المعني بها، فان التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف من ذلك، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب و الرسوم و ما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

فالتحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن المادة 22 من قانون المالية التكميلي 2008¹ و هو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي م ن حيث الإجراءات.

هو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموع عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية².

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي فيب مراعاتها و احترامها، و هي كما يلي :

- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير و العقود و وصول الطلايبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.

¹ الأمر رقم 08 - 02 مؤرخ في 24 يوليو 2008 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ، ج ر عدد 42 لسنة 2008.

²المادة 20 مكرر من ق ا ج ج، محدثة بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 و معدلة بموجب المواد 24 من قانون المالية لسنة 2010 و 32 من قانون المالية لسنة 2012 و 26 من قانون المالية لسنة 2014.

- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة لا يطلب من المكلفين بالضريبة، أثناء هذا التحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود و وصول الطلاييات أو التسليم .

- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا؛

- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، أن على يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلامه ذاه الإشعار

- فيب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما فيب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها .

- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن ، تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين _ يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلّم الإشعار بإعادة التقييم .

- إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة ، ولكن فيب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها ننتفية لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب¹.

¹ انظر: المادة 20 مكرر من ق ا ج ج، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم سنة 2018 ..

المطلب الثاني: الرقابة المعمقة على مجمل الوضعية الجبائية والتلبس الجبائي.

الفرع الأول: الرقابة المعمقة على مجمل الوضعية الجبائية.

يختص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالأشخاص الطبيعية دون سواها، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقا مكتملا لأحد التحقيقين السابقين الذكر التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة)، حيث يحقق في أنواع ومصادر مداخيل الأشخاص الطبيعية وما يرتبط بها من معلومات قد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين.

مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يرمي التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلى التأكد من مصداقية وصحة التصريحات الإجمالي للمداخيل.

كما يمكن إجراؤه على الأشخاص الذين لا يكتبون التصاريح الجبائية، ويتمثل هذا التحقيق في مراقبة الانسجام الحاصل للمداخيل المصرح بها والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف بالضريبة.

- شروط إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من الشروط التي فيب على المحقق مراعاتها تحقيقا للأهداف المتوخاة من هذا التحقيق، وأهم هذه الشروط:¹

المادة 20 مكرر 2 من ق 1 ج، محدثة بموجب المادة 17 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 و معدلة بموجب المواد 33 من قانون المالية لسنة 2012 و 11 من قانون المالية لسنة 2013 و 27 بموجب قانون المالية لسنة 2014.
¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر، 2011-2012، ص 137.

- ✓ الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق
 - ✓ الاطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية، والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني والمؤسسات التي لها علاقة به؛
 - ✓ البحث عن المعلومات تخص المكلف المعني لدى أطراف أخرى (وفقا لحق الاطلاع)، باستعمال كشوف الربط وبطاقات المعلومات؛
 - ✓ إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل استلام إلى المكلف المعني، ويمنح أجلا للتحضير بخمسة عشرة (15) يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار؛
 - ✓ الطلب من المكلف المعني التصريح بكافة ممتلكاته في استمارة خاصة (بطاقة وضعية الممتلكات)؛
 - ✓ إذا استدعى الأمر، فيوز للمكلف التنقل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضرورية للتحقيق؛
 - ✓ فيوز للمحقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات والتوضيحات اللازمة الاستكمال التحقيق.
- دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في تدقيق تصريحات المكلفين: يعتمد هذا النوع من التحقيقات على البحث عن كل المعلومات التي تتعلق بالمكلف المعني¹، ومن أطراف عدة، باستعمال كشوف الربط وبطاقات المعلومات، وهذا من شأنه أن يفيد وبشكل كبير في اكتشاف الأخطاء والثغرات المتعمدة وغير المتعمدة بشكل قاطع (نظرا لوجود الدلائل والقرائن، لا يدع للمكلف المعني مجالا للنفي وعدم الاعتراف.

¹ سليمان عتير، مرجع سابق، ص 137.

الفرع الثاني: التلبس الجبائي.

تم استحداث إجراء التلبس الجبائي "la Flagrance Fiscale" بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 في مواده 07 و 18 وتعزيزه بالمادة 12 من قانون المالية لسنة 2013، حيث يمنح هذا الإجراء للإدارة الجبائية وسائل أكثر فعالية وردعية من شأنها أن تضع حدا للغش الجبائي، وذلك بمرافقتها بإطار قانوني يسمح لها خلال ممارسة حق المعاينة والرقابة والحجز... الخ، من التدخل ووقف عملية الغش الجبائي الجارية ومعاينة جنحة التلبس، وهذا حتى قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية.

1. مفهوم التلبس الجبائي: يعتبر التلبس الجبائي إجراء رقابة غير مستقل، حيث أنه ينفذ في إطار تطبيق حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الإطلاع أو الرقابة، والذي من شأنه أن يسمح للإدارة الجبائية بالتدخل لوضع حد لجنحة الغش الجبائي الجارية، وذلك حالما تتوفر المؤشرات الكافية.

وتبعا لهذه المعاينة، وفي ظل وجود قرائن واضحة للغش وبعد موافقة الإدارة المركزية، يخضع المكلف بالضريبة لمخضرتلبس جبائي، حيث تعتبر حالات تلبس جبائي الممارسات التالية¹:

- ممارسة نشاط ما دون التصريح به لدى المصالح الجبائية؛
- إصدار فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها فعلا؛

- ارتكاب مخالفة بيع وشراء بضائع دون فواتير، وهذا مهما كان مكان امتلاكها وتخزينها؛

¹ سليمان عتير، مرجع سابق، ص 137.

- تقديم وثائق ومستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الإثباتية، وكذا استعمال برامج محاسبية الأغراض الغش؛

- ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وكذا الخاص بالعمل؛

- تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة.

2. أهداف إجراء التلبس الجبائي: تختلف أهداف إجراء التلبس الجبائي من معاينة الغش الجبائي إلى غاية ضمان التحصيلات، وهذا مرورا برقابة صارمة للنشاطات القصيرة المدى.

1.2. معاينة وإيقاف عملية غش جارية: يمكن إجراء التلبس الجبائي الإدارة الجبائية من تصحيح حالات الغش الجبائي أثناء ممارسة حقوقها كالمعاينة والحجز والتحقيق والإطلاع والرقابة، فقد أصبحت مزودة بإجراء جديد يمنحها المجال للتصدي في الوقت المناسب لكل محاولة غش منظمة من قبل المكلف بالضريبة¹.

2.2. مراقبة النشاطات القصيرة المدى: من خلال هذا الإجراء الجديد، يمكن للإدارة أن تتصرف بشكل فعال في مواجهة الشركات القصيرة المدى والتي تم تأسيسها لهدف واحد، ألا وهو الغش والتهرب الجبائي، حيث أنه يسمح لها بمراقبة فترة الخضوع للضريبة غير مكتملة (أقل من 04 سنوات)، وذلك بالتدخل حتى قبل انتهاء الأجل المتعلق بالالتزامات التصريحية.

¹ سليمان عتير، مرجع سابق، ص 138.

3.2. تعزيز التحصيل: فضلا عما سبق ذكره، يسمح هذا الإجراء للإدارة بضمان تحصيل الديون الجبائية المستقبلية عن طريق التصدي لعملية تنظيم الإعسار من قبل المكلفين بالضريبة الغشاشين، وهذا من خلال إعداد محضر تلبس جبائي مع إمكانية تنفيذ الحجز التحفظي على الأملاك.

3. مراحل تطبيق إجراء التلبس الجبائي وآثاره:

1.3 مراحل تطبيق إجراء التلبس الجبائي: يمر تطبيق إجراء التلبس الجبائي بثلاثة (03) مراحل كما يلي:

1.1.3. معاينة جنحة الغش الجبائي في حالة تلبس: طالما أن إجراء التلبس الجبائي هو غير مستقل، فإن معاينة جنحة الغش الجبائي تتم في إطار إجراءات الرقابة الجبائية، ألا وهي حق المعاينة والحجز والتحقيق والإطلاع والرقابة، حيث فيب على أعوان الإدارة الجبائية في إطار ممارسة حقوقهم - معاينة جنحة التلبس الجبائي إذا لاحظوا حالة من حالات التلبس الجبائي المذكورة آنف¹.

2.1.3. موافقة الإدارة المركزية: حيث لا يمكن تطبيق إجراء التلبس الجبائي إلا بعد الموافقة المسبقة للإدارة المركزية وبالتحديد مديرية الأبحاث والمراجعات، وعليه فيب على مدير كبريات المؤسسات ومدراء الضرائب الولائيين - حسب الحالة - تقديم طلب لمدير الأبحاث والمراجعات للترخيص لهم بإعداد محضر معاينة جنحة التلبس الجبائي إذا ما تبين وجود قرائن واضحة للغش

¹ سليمان عتير، مرجع سابق، ص 137.

الجبائي، ويتعين على هذا الأخير أن يقوم بالرد في غضون 48 ساعة بالقبول أو الرفض لإعداد المحضر.

3.1.3. الإطلاع المباشر على الوثائق: بما أن إثبات الوجود الفعلي لجنحة التلبس الجبائي يعود

للإدارة الجبائية، يسمح التشريع الجبائي الساري المفعول لأعوان الإدارة الجبائية بالإطلاع المباشر وفي الوقت المناسب على الوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين، وهذا بغية الكشف عن عناصر من شأنها تأكيد وجود الغش.¹

2.3. آثار إجراء التلبس الجبائي: يترتب عن إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع

الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الاسترداد لا سيما:

- إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة؛
- استثناء حق الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية؛
- إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية؛
- إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان؛
- تمديد أجل التقادم والمقدر بأربع (04) سنوات بستتين (02) إضافيتين؛
- استثناء حق التأجيل القانوني للدفع والمقدر ب 20 % وجدول الدفع بالتقسيط؛

¹ محمد جمال لعلاوي، السعيد زنات، "التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرضة الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، ديسمبر 2016، ص 185.

- تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ - التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.¹

4. نتائج تطبيق إجراء التلبس الجبائي: بما أن التلبس الجبائي هو إجراء رقابة غير مستقل، حيث أنه ينفذ في إطار إجراءات الرقابة الجبائية (حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الإطلاع أو الرقابة) بأنواعها المختلفة، فإنه لا يمكن فصل نتائجه عن نتائج الرقابة الجبائية ككل.

¹ بوعلام وهي، "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية"، ورقة بحثية مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، يومي 31 و30 أكتوبر 2009، جامعة سطيف الجزائرية، ص 10.

الفصل الثاني: الإطار القانوني

للمراقبة الجبائية

تمهيد:

لم يعرف المشرع الرقابة الجبائية بمفهومها النظري، ولكنه حدد ضوابط لها ولإثباتها فقد خول صلاحيات للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية، وصولاً إلى مصالح البحث والتحري، ثم ومراعاة للتنظيم الهرمي الجديد للحياة الاقتصادية التي لها انعكاساتها على الإدارة الجبائية أنشأ ما يعرف بمديرية المؤسسات الكبرى. لقد حدد المشرع من جهة مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة ومن جهة أخرى حدد الطرق والآليات المختلفة لهذه الرقابة على المكلفين الخاضعين لها والتي تنحصر في المعاينة ورفض المحاسبة¹، الإطـلاع والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة

المبحث الأول: سلطات الإدارة الجبائية.

تلعب الإدارة الضريبية² دوراً بالغ الأهمية لكونها أداة الدولة في تنفيذ القوانين الضريبية وتطبيق السياسات المالية للدولة، فالسلطات الممنوحة لها تتمثل في جملة الحقوق والامتيازات التي تحوز عليها الإدارة الضريبية تجاه المكلفين بها، فهي بذلك السند القانوني الذي يعطي المشروعية لتصرفات أعوانها، ويوفر لهم الحماية أثناء أدائهم لمهامهم الرقابية، وتتمثل في: الحق في الرقابة والاطلاع، وكذا الحق في المعاينة واستدراك الأخطاء.

¹ د. العايب، سامية، الإطار القانوني للرقابة الجبائية و ضوابط إثباتها، مداخلة يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، جامعة قلمة.
² الإدارة الضريبية أو مصلحة الضرائب وغيرها من مسميات ويقصد بها جميع المصالح التابعة لوزارة المالية بجميع فروعها وتقسيماتها الإدارية الفنية والجغرافية، والتي تقوم على تنفيذ التشريعات الضريبية وتطبيق نصوصها وأحكامها، بهدف تحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة وتوريدها للخزينة العامة، وهي الجهاز الفني المتمتع بالشرعية القانونية والذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي ويعمل كهمزة وصل بين المكلفين بالضريبة والنظام الضريبي. انظر في ذلك: فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012-2013، ص 42.

المطلب الأول: الحق في الرقابة والاطلاع.

تتمتع الإدارة الضريبية بمجموعة حقوق في مواجهة المكلف بالضريبة، حين قيامها بمهامها، نتناول في هذا المطلب الحق في الرقابة الفرع الأول)، وكذلك الحق في الاطلاع (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الحق في الرقابة.

يعد هذا الحق من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية، والأساليب التي تتسلح بها الإدارة للتأكد من صحة وصدقية التصريحات التي قدمها المكلف بالضريبة، وتعتبر الرقابة هي وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تسمح لهم بالتأكد من صدق التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة لتقوم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية¹، وتأخذ صورتين تتم الصورة الأولى في المكتب وتتمثل في طلب توضيحات وتبريرات، في حين تكون الصورة الثانية خارجه وتتعلق بالتحقيق الجبائي.

أولاً: الرقابة على التصريحات

حيث جاءت به المادة (18) من قانون الإجراءات الجبائية على انه:

1- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض

كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

¹ فاطمة زعزوعة، مرجع السابق، ص 129.

يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءً على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

2- وتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها".

كما أن الأمر هنا لا يقتصر الأمر على الضرائب والرسوم بل يمتد إلى الحقوق غير المباشرة وحقوق التسجيل¹، وتتمثل أشكال رقابة التصريحات في:

- **طلب التوضيحات:** أو الاستيضاح إذ يمكن لإدارة الضرائب أن تطلب توضيح من المكلف بالضريبة حول ما تراه غير واضح أو كاف، يعني انه لا يتضمن سوى الشرح والتفسير من جانب الممول دون اشتراط لتقديم أية مبررات أو مستندات².

- **طلب التبريرات:** وفيه يقدم المكلف بالضريبة تبريرات دقيقة ومطابقة للقوانين. وكما انه عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا. فيب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على

¹ فريدة زناطي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة احمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2011-2012، ص93.

² حتى محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 213.

التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما¹.

• **تصحيح التصريحات :** يمكن للمفتش أن يقوم بتصحيح التصريحات المدلى بها، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع إلى الأتي:

- تبليغ المكلف بالضريبة بالتصحيح الذي سيقوم به.
- أن يبين له بكل وضوح الأسباب الداعية لذلك والنصوص القانونية المطابقة لذلك.
- دعوة المكلف بالضريبة إلى إبداء موقفه بالإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته خلال 30 يوما².

وطبقا للمادة (19/6) من قانون الإجراءات الجبائية دائما، فيمكن أن تكون تصريحات الخاضعين للضريبة غير المدعمة بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في المادة (152) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، محل تصحيح تلقائي.

¹ المادة (19) من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة (4-19/3) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم، تنص على أنه: " يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك. وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة، كما يقوم في نفس الوقت، بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوما. ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام".

ثانيا: التحقيق الجبائي في التصريجات

يتمثل التحقيق الجبائي في مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة التصريجات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة محاولة منها اكتشاف التدليس أو التملص أو التهرب الضريبي¹، وينقسم التحقيق الجبائي إلى تحقيق محاسبي، تحقيق مصوب، وتحقيق شامل في الوضعية الجبائية.

1- التحقيق المحاسبي: هو جميع العمليات الرامية لمراقبة التصريجات الجبائية المكتبة من طرف المكلفين بالضريبة²، والتحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبة بعين المكان والتي تهدف لبحث إذا كانت النتائج مطابقة للقواعد المحاسبة بعين المكان، حيث يسمح هذا الشكل من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية في إجراء مقارنة بين تصريجاتكم الجبائية والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية تصريجاتكم، على أنه لا يمكن إجراء تخفيضات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل³.

¹فاطمة زعزوعة، المرجع السابق، ص 129.

²المادة(1/21)من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

³وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة [/https://www.mfdgi.gov.dz](https://www.mfdgi.gov.dz)، 2014، ص 85.

2- التحقيق المصوب: هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو المجموعة عمليات أو معطيات حسابية لمدة تقل عن سنة جبائية، كما انه يخضع لنفس قواعد التحقيق المحاسبي.¹

ويمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب و الرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة، كما أنه يمكن للإدارة الجبائية من إجراؤه لاحقا لنفس الفترة التي تمت فيها التحقيقات.

3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصريح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين (6) و(98) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة [/https://www.mfdgi.gov.dz](https://www.mfdgi.gov.dz)، 2014، ص 85.

ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل. تهدف المحاسبة المعمقة التأكد من مصداقية وصحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة،

ويتمثل هذا التحقيق في فحص الانسجام الحاصل بين:¹

- المداخيل المصرح بها من جهة.

- الحالة المادية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة ثانية.

الفرع الثاني: الحق في الاطلاع

يعتبر هذا الحق الأصل العام في عمل الإدارة الضريبية من خلال تحقيق أهدافها والحفاظ على أموال الخزينة العامة باستخدام كافة الوسائل المتاحة، كون هذه الرقابة لا تتحقق إلا بالاطلاع على جميع الملفات والمستندات المتعلقة بنشاطات المكلف بالضريبة، حيث لم يعرف المشرع الجزائري حق الاطلاع، إلا أنه قد أشار إليه في المادة (45) التي نصت على أنه: " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه ".

¹وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة [/https://www.mfdgi.gov.dz](https://www.mfdgi.gov.dz)، 2014، ص 85.

بممارسة عملية الاطلاع أعوان الإدارة الضريبية الذين لهم صفة مراقب على الأقل مع ضرورة التزامهم بالسر المهني عند أداء مهامهم، وذلك حفاظا على مصالح المكلفين بالضريبة، وخول المشرع حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات العامة والخاصة وكذا المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين والغير، ويمكن بيان حق الاطلاع بحسب المؤسسات والهيئات كالآتي:

1- الإدارات العمومية:

جاء في المادة (46/1) على انه: " لا يمكن بأي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها. غير أن المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجرى بموجب الأمر رقم (65 - 297) المؤرخ في 02 ديسمبر 1965، والمتضمن تحديد مدة وكيفيات إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني، لا يمكن بأي حال من الأحوال، استعمالها لأغراض المراقبة الجبائية، إن الإدارات الحائزة على هذا النوع من المعلومات، ليست ملزمة بما تستوجهه الفقرة السابقة، لهذا وذاك تعد حدا لسلطة إدارة الضرائب، كما تعد كسرا لمبدأ السر المهني.¹

¹ الأمر الذي قضى مجلس الدولة به في القرار رقم: (133751) الصادر بتاريخ 1998/09/28، نقلا عن: فضيل كوسة، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 98.

2- مصالح الضمان الاجتماعي :

تنص المادة (46/3-4) على أن: " ومن أجل ممارسة الحق المنصوص عليه في هذه المادة، يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له، فيب أن تصل الكشوف التي تعد على نفقة الهيئات المذكورة أعلاه ، قبل 31 ديسمبر من كل سنة، إلى مدير الضرائب بالولاية، قبل أول أفريل من السنة الموالية¹. وترتبيا عليه فمصالح الضمان الاجتماعي ملزمة بموجب هذه النصوص من مد مصالح الإدارة الجبائية سنويا من الكشوف المنوه بها في المادة (46/3).

3- الهيئات القضائية:

جاء في المادة (47/1) بأنه: " فيوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية ". أي ليس وجوبا وإنما جوزا على خلاف مصالح الضمان الاجتماعي.

كما أنها ملزمة أي الجهات القضائية بحسب المادة (47/2) ب: " فيب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض

¹الأمر الذي قضى مجلس الدولة به في القرار رقم: (133751) الصادر بتاريخ 1998/09/28، نقلا عن: فضيل كوسة، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 99.

وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجه الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى".

4- المؤسسات الخاصة:

تكفلت المادة (53) من قانون الإجراءات الجبائية بيان المشمولين بالاطلاع من المؤسسات الخاصة، تسهيلا للعمل الرقابي من طرف أعوان الإدارة الضريبية، وذلك تيسيرا لمراقبة التصريحات بالضرائب المكتتبه إما من قبل المعنيين أنفسهم وإما من قبل الغير، يتعين على جميع المصرفيين والقائمين بإدارة الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة أو الذين تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بتسديدات من هذا النوع، وكذا جميع التجار وجميع الشركات، أيا كان غرضها،

الخاضعين لحق الإطلاع من قبل أعوان التسجيل، أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات.¹

كما يتعين على المؤسسات والهيئات، غير المشار إليها في المادة (54) سابقة الذكر، والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات من أي نوع كانت، أو تقبض أو تدير أو توزع أموالا لحساب أعضائها، أن تقدم عند كل طلب لأعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، جميع الوثائق ذات الصلة بنشاطها

¹المادة (53) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

لتتسنى مراقبة التصريحات المكتبة سواء من قبلها أو من قبل الغير، بحسب المادة (57/1) من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمس هذا الإلزام خصوصا، البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات).¹

5- على المكلفين بالضريبة الآخرين:

يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية، باسمها، نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد، قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الإطلاع ، وهذا تحت طائلة تطبيق العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون²، كما يمكن ممارسة السلطات المخولة لأعوان التسجيل، تطبيقا للتشريع الجاري به العمل تجاه شركات الأسهم على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو مهنة مرتبطة بهذه التجارة قصد مراقبة دفع الضرائب المستحقة سواء على هؤلاء أو على الغير، وكذلك الأمر بالنسبة لكل الشركات الجزائرية أو الأجنبية، مهما كان نوعها، وكذا كل الموظفين العموميين المكلفين بتحرير العقود أو تبليغها.³

وقد حددت عقوبات لكل من يرفض أو يمنع الإدارة من حق الاطلاع، حيث نصت المادة (62) من قانون الإجراءات الجبائية على: " يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من (5000) دج إلى

¹المادة (51/2) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

²المادة (58) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

³المادة (59) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

(50.000) دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من (45) إلى (61)، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها".

كما بينت المادة (63) منه زيادة على ذلك إمكانية اللجوء إلى التلجئة المالية قدرها (100) دج كحد ادني عن كل يوم تأخير يبدأ تاريخ سريانها من يوم تحرير المحضر المحرر لإثبات الرفض...¹.

المطلب الثاني: الحق في المعاينة واستدراك الأخطاء

بالإضافة إلى سلطاتها في الرقابة والاطلاع، تحوز الإدارة الضريبية إلى جانب ذلك صلاحيات أخرى، سنتولى بيانها في هذا المطلب، والمتمثلة في المعاينة (الفرع الأول)، والحق في استدراك الأخطاء الفرع الثاني).

الفرع الأول: حق الإدارة الضريبية في المعاينة

خول المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الضريبية حق المعاينة الميدانية، وذلك بتنقلهم إلى مقرات المكلفين في إطار عملية الرقابة من خلال المعاينة الميدانية، بان يبحثوا داخلها للبحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدلائل المادية والعناصر التي من شأنها إثبات التملص من دفع الضريبة ووعائها والرقابة أيضا، لذا فقد أعطت المادة (22) من قانون الإجراءات الجبائية الحق لأعوان إدارة الضرائب في المعاينة، إذ نصت على أنه: " فيوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة " وقد كرسست المادة (35) من ذات القانون

¹المواد (45) (61) (63) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

هذا الحق بالقول: " من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المبينة، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفن الضريبة .

لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، وفيب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة، وتبين، على وجه الخصوص، ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها،
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها،

- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم¹.

¹المواد (22) (35) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.¹

الفرع الثاني: حق استدراك الأخطاء.

يتمثل هذا الحق في الإمكانيات الممنوحة للإدارة المحققة في إعادة النظر في الاقتطاع وتسويته، سواء بتعديله أو بإنشاء اقتطاع جديد²، وهو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضريبة عندما تتلقى عناصر غير كاملة أو خاطئة لتأسيس الضريبة المعنية، ووفقا للمادة (327/1) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فانه: " فيوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول"، وقد حددت المدة ب (04) سنوات لاستدراك الأخطاء، طبقا للمادة (326/1) من ذات القانون.

المبحث الثالث: التزامات و ضمانات المكلف بالضريبة

يعتبر المكلف بالضريبة أو ما يطلق عليه بالممول أو دافع الضريبة³ أحد أطراف العلاقة الضريبية، وهو الشخص المساهم في تمويل الأعباء العامة والذي يحدده المشرع كمدين للضريبة، كما تشير إلى كل

¹ المادة (35) من قانون الإجراءات الجبائية.

² فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 100.

³ سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد (19) العراق، 2011، ص 13.

شخص (طبيعي، اعتباري) عموما مكلف بتسديد كل مساهمة، كل ضريبة أو حق ورسم منصوص عليه قانونا¹، هذا ولم يقدم المشرع الجزائري تعريفا للمكلف بالضريبة، واكتفى بتصنيفهم إلى مكلفين خاضعين للنظام الجزائي، ومكلفين خاضعين للنظام الحقيقي.

تجد علاقة المكلف بالضريبة مع الإدارة الضريبية أساسها في المادة (64) من دستور (96)، والتي كرست جملة مبادئ تمثلت في: مساواة المواطنين أمام الضريبة، مشاركة كل مواطن في تحمل الأعباء العامة، الصفة القانونية للضريبة، والأثر غير الرجعي لتأسيس أي ضريبة أو مساهمة أو رسم أو حق، لذلك سنتعرض للالتزامات المكلف بالضريبة في مطلب أول، لتتلوه بمطلب ثان يتناول الضمانات المقررة له.

المطلب الأول: التزامات المكلف بالضريبة

المركز القانوني للمكلف بالضريبة يحدده ويحكمه القانون، لذا فهو الذي يبين التزاماته وكذا حقوقه، على اعتبار أن طبيعة العلاقة بينه والإدارة الجبائية تنظيمية، لذا فقد وضع المشرع الجزائري على عاتق المكلفين بالضريبة جملة التزامات واجبة الاحترام والتطبيق وإلا كان عرضة للعقوبة، تتمثل هذه الالتزامات في التزامات جبائية وأخرى محاسبية.

الفرع الأول: الالتزامات المحاسبية

الالتزامات المحاسبية أو الالتزامات ذات الطابع المحاسبي، فعلى المكلفين بالضريبة ونظامهم الجبائي الحقيقي يلزم عليهم احترام المبادئ العامة للمحاسبة، بمعنى ان تكون قانونية ، دقيقة، معمول بها وفق

¹ فريدة زناتي، المرجع السابق، ص 11

المخطط الوطني للمحاسبة¹، ويفرض القانون التجاري عليهم مسك مجموعة من الوثائق والسجلات المحاسبية، فقد حددت المواد (9) و (10) من القانون التجاري ما يستوجب على التاجر مسكه من دفاتر محاسبية بشكل إجباري، ويشترط الاحتفاظ مع الوثائق الثبوتية القانونية كالفواتير وغيرها من المراسلات الرسمية، والتي يمارس عليها حق الرقابة والاطلاع لمدة (10) سنوات²، وهذه الدفاتر هي دفتر اليومية ودفتر الجرد كدفاتر إجبارية، إلى جانب الدفاتر الاختيارية التي يمسكها التاجر لتساعده في تنظيم مهامه المحاسبية.

أولاً: دفتر اليومية

مسك دفتر اليومية محدد بالقانون التجاري في مادته التاسعة، " حيث انه كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوماً بعد يوم ببيوم عمليات المقاوله أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهرياً بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يومياً ".

¹ سهام محمد جاسم، المرجع السابق، ص 13.

² تنص المادة (64) من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه: " يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لا سيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والإطلاع والتحقق، لمدة عشر (10) سنوات المنصوص عليها في المادة (12) من القانون التجاري، وهذا ابتداءً من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية".

وهو عبارة عن سجل يومي لحياة التاجر بحيث في عليه أن يقيد فيه جميع العمليات التي يقوم بها يوما بعد يوم من بيع واقتراض¹، ذو أهمية بالغة يكون موقعا ومرقما من طرف القاضي المختص إقليميا، ويفرض على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المصنفين في النظام الحقيقي الذين يمارسون أنشطة صناعية وتجارية، أما الممارسين لأنشطة غير تجارية فيمضي من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعين له إقليميا، يقدم عند كل طلب، وغياب هذا الدفتر يعرض صاحبه للإلغاء ورفض محاسبته جراء ذلك.

ثانيا: دفتر الجرد

جاء في المادة (10) من القانون التجاري على أنه: " يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وان يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية في دفتر الجرد"، وهو مفيد للتاجر والدائنين على اعتبار انه يقف على حقيقة المركز المالي له، وللدائنين في حالة إفلاسه حتى يتسنى لهم معرفة ما لمدينهم من حقوق وما عليه من ديون²، لذلك فهو دفتر إلزامي واجب مسكه وتقيده فيه صورة من الميزانية العامة للتاجر، وفيري الجرد مرة واحدة في السنة على الأقل، والجرد هو تقدير إجمالي لجميع العناصر المكونة لذمة التاجر سواء كانت عناصر مادية كالبضائع والمهمات والأصول الثابتة أو غير مادية كالحقوق قبل الغير والعناصر المعنوية للمحل التجاري وسواء ذلك في حقوق المشرع أو التزاماته.³

¹نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة السادسة، 2004، ص 143.

²فريدة زناقي، المرجع السابق، ص 44.

³نادية فضيل، المرجع السابق، ص 144.

وحتى يحمل هذا الدفتر الصبغة القانونية وجب أن يكون مؤشرا من المحكمة، وان يخلو من كل فراغ أو بياض، على أن تمنع الكتابة فيه على الهوامش وكذا الشطب أو التزوير.

الفرع الثاني: الالتزامات الجبائية

هي الواجبات التي يتعين على المكلف بالضريبة القيام بها فرضها المشرع عليه، يستهدف من خلالها تنظيم العلاقة بينه وإدارة الضرائب، تبدأ بالتصريح بالوجود وتنتهي بتسديد الضريبة، وتنقسم الالتزامات إلى التزامات بالتصريح والتزام بدفع الضريبة، كما يلي:

أولاً: الالتزامات بتقديم التصريحات

بموجب التشريع الجبائي ألزم المشرع المكلف بالضريبة، تقديم تصريحات في أجالها القانونية، وتتمثل في التصريح بالوجود، التصريح الشهري، التصريح السنوي، التصريح بالتنازل.

1- التصريح بالوجود: وهو العمل الأول أو الأساسي الذي بواسطته يقر الممول أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق احد النصوص الضريبية، ويتعهد بذلك بان فيري مع الإدارة الضريبية حوارا من شأنه أن يسمح لها بان تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه¹، ويعد التزاما إداريا، ويكتب في نموذج تسلمه الإدارة الجبائية.

- التصريح بالوجود يخص المكلفين بالضريبة الجدد، خاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على الدخل الإجمالي، أو الضريبة على أرباح الشركات، في أجل أقصاه (30) يوما من بداية النشاط

¹ محي محمد سعد، المرجع السابق، ص 170

المهني، لدى مفتشية الضرائب المتواجد بها المقر الرئيسي للمؤسسة، وفي أن يتضمن التصريح بالوجود الاسم واللقب، إضافة إلى العنوان بالجزائر وخارج الجزائر للمكلفين بالضريبة ومن جنسية أجنبية¹.
يكتسي هذا التصريح أهمية بالغة كونه يعطي الإدارة الجبائية عن ميلاد ضريبة جديدة، ومكلف جديد حيث تعرف الإدارة مكان مزاولة النشاط وبدايته، وبالتالي يتسنى لها تحديد الضرائب وتحصيلها في مواعيدها².

2- التصريح الشهري: في على المكلفين بالضريبة أن يودعوا كشف شهريا لرقم أعمالهم، وهو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا أو عن طريق الاقتطاع (الرسم على النشاط

المهني- التسبيقات على الحساب، الضريبة على أرباح الشركات الضريبة على الدخل الإجمالي الضريبة على الدخل الإجمالي، أجور - الضريبة على الدخل الإجمالي، مداخيل الأموال المنقولة الضريبة على الدخل الإجمالي...

- في اكتب التصريح الشهري بسلسلة (ج 50 لون ازرق)، للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة.

¹ تكفلت المادة (183) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ببيان التصريح بالوجود ومتطلباته.

- المادة (51) من قانون الرسم على الأعمال.

- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص 63.

² فريدة زناتي، المرجع السابق، ص 27.

- في اكتباب التصريح للمؤسسات التابعة للنظام الجزائي، وكذا من طرف الإدارات العمومية بسلسلة (ج 50 ألون بني).

- يودع التصريح في اجل (20) يوما الأولى من الشهر، على مستوى قباضة الضرائب التي يتبع لها مقر المؤسسة.

3- التصريح السنوي: التصريح السنوي بالمداخيل والحواصل لكل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فيجب عليه التصريح بمداخيله كل سنة، وكذا تصريجات مهنية خاصة، فالتصريح الإجمالي بالمداخيل يتعلق ب :

• بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي¹: يجب اكتباب التصريح بسلسلة (ج-1) من طرف:

- الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو غير تجاري أو فلاحيا.

- الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخيل متأنية من تأجير عقارات مبنية أو غير مبنية بما فيها الأراضي الفلاحية.

- الأشخاص المستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة².

¹ فريدة زنائي، المرجع السابق، ص 27

² المرجع نفسه، ص 27.

- الأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجنبية وغير أجنبية، زيادة على أجرتهم الرئيسية باستثناء الأشخاص الممارسين إضافة إلى نشاطهم الرئيسي نشاطا تعليميا أو في مجال البحث بصفة مؤقتة أو كأستاذ شريك في مؤسسة تعليمية.

يتم اكتتاب التصريح الإجمالي ويرسل قبل (30) افريل من كل سنة، ويمدد إلى يوم مفتوح يليه إذا صادف يوم عطلة، إلى مفتشية الضرائب المتواجد بها الموطن الجبائي للمؤسسة، على أن تكون مرفوقة بوثائق وبيانات¹

• الضريبة الجزافية الوحيدة: يلزم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب وإرسال تصريح خاص في نموذج تحدده الإدارة الجبائية، إلى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد النشاط قبل (01) فيفري من كل سنة، كما يتعين عليهم أيضا مسك وتقديم للإدارة الجبائية عند طلبها له: دفتر مرقم وموقع من طرف المصالح الجبائية، يتضمن كل تفاصيل مشتريات للسنة مدعم بالأوراق التبريرية والفواتير، ودفتر مرقم وموقع يتضمن تفاصيل عملياتهم.

4- تصريح بالتنازل، التوقف عن النشاط، بالوفاة:

في حال التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي، فيب عليه تقديم التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي والتصريح الخاص في اجل (10) عشرة أيام من تاريخ التنازل أو التوقف، ويتضمن هذا التصريح ما يلي:

- تصريح إجمالي للدخول.

¹ فريدة زناتي، المرجع السابق، ص 30.

- تصريح خاص لمختلف فئات دخله.

أما في حالة الوفاة فيقدم هذا التصريح من قبل من لهم الحق وفيب أن تكون المداخيل الخاضعة للضريبة موضوع تصريح إجمالي وتصريح خاص، على أن يودع خلال (06) أشهر من تاريخ الوفاة.

ثانيا: الالتزام بدفع الضريبة

الالتزام بدفع الضريبة هو التزام جوهرى ومتبادل بين كل من طرفي العلاقة الضريبية، فالمكلف يقع

التزام دفع الضريبة، وهو بذلك يضع التزاما على الإدارة الضريبية بان تقوم بتحصيل الضريبة.¹

تسعى الإدارة الضريبية للحصول على الضريبة، بإقناع المكلف بالضريبة من سدادها تلقائيا بوعي

ومسؤولية، مما فيعمل من ذلك سببا والتزاما للقيام بالتحصيل، بالمقابل قد تخلص هذا الممول من التزام

تجاهها، وتختلف طرق دفع الضريبة للممول، ونوجزها كالاتي:

• نظام التسبيقات على الحساب:

- الضريبة على أرباح الشركات: تدفع في شكل تسبيقات أي دفعات على الحساب بعدد

(03) تسبيقات ويكتمل بمتبقي التصفية. - الضريبة على الدخل الإجمالي: يدفع تسبيقاتين إلى

قباضمركز الضرائب بنسبة 30%، ومتبقي التصفية في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر

الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل.

• الاقتطاع من المصدر: تخضع رواتب الأجراء للضريبة على الدخل للاقتطاع من المصدر حسب

الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة (104) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹ سهام محمد جاسم، المرجع السابق، ص 14.

• الدفع التلقائي للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني: يتم تسديد مبلغ الرسم على

القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني عند تسليم التصريح (سلسلة ج 50).

وأما وسائل سدادها فيتم دفع الضرائب نقدا كأصل عام وهذا ما جاءت به المادة (370) من قانون

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وأبقى الباب مفتوحا لبقية الوسائل الأخرى كالاقتطاع البنكي أو

التحويل والدفع الآلي، ويمكن الدفع بالحوالة أو السداد بالشيك، وتتعدد الوسائل ومساريتها للتطورات

التكنولوجية تضيي مرونة وتجعل منه عاملا مساعدا في دفع الضريبة¹.

المطلب الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

كما أن المكلف بالضريبة ملزم بالتزامات قانونية يتعين عليه الخضوع لها، يستفيد بالمقابل من الحماية

القانونية أي يحق له الاستفادة من المزايا الممنوحة له قانونا، للحفاظ على حقوقه وتأمينها مخافة شطط

الإدارة الجبائية حين أداء لمهامها الرقابية، والتي تتمثل في حقوق تتعلق بالتحقيق (الفرع الأول) وأخرى

تتعلق بحالة إعادة التقويم (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الضمانات المتعلقة بالتحقيق

تعتبر الحقوق الممنوحة للمكلف كقيد وحد على سلطات وامتيازات الإدارة الضريبية، التي عليها

احترام والا بطلت إجراءات هذا التحقيق، وتتمثل في:

¹ سهام محمد جاسم، المرجع السابق، ص 14.

أولاً: الحق في الإشعار المسبق للتحقيق

لا يمكن للعون المحقق الشروع في عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، طالما لم يتم إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً بذلك، فالأمر إذن يقتضي إخباره مسبقاً وتبليغه عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مع إشعار بالاستلام مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، ويتعين أن يبين الإشعار بالتحقيق صراحة:

- حالة الوضعية الجبائية الشاملة:

- الأجل الأدنى المقدر ب (15) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.
- مدة إجراء التحقيق.

- التحقيق في المحاسبة¹:

- الأجل الأدنى المقدر ب (10) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.
 - تاريخ و ساعة أول تدخل.
 - مدة إجراء التحقيق.
 - الفترة المعنية بالتحقيق.
 - الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى.
 - الوثائق الواجب الاطلاع عليها.
- التحقيق المصوب:

¹المادة (20/4) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

- الأجل الأدنى المقدر ب (10) يوما، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.
- إضافة على العناصر السابقة المشتركة في التحقيق في المحاسبة، يتم توضيح طابع التصويب في التحقيق كما إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

ثانيا: الحق في الاستعانة بمستشار

أوجبت المادة (21/3) من قانون الإجراءات الجبائية¹، على انه يتعين وجوبا وتحت طائلة البطلان أن يشير الإشعار صراحة إلى إمكانية المكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره، حتى يساعده أو الإنابة عنه أثناء عمليات التحقيق في المحاسبة أو المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة.

ثالثا: تحديد مدة الرقابة

فترة تمكن المكلف بالضريبة تحضير نفسه ووثائقه واستمرارية نشاطه، وتختلف المدة بحسب طبيعة التحقيق، وذلك اعتبارا من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق، كما يلي:

- التحقيق المصوب: لا أن تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق (02) شهرين ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار، بنص المادة (20 مكرر) فقرة 4.

- التحقيق المحاسبي: أوردته المادة (20/5) من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث لا يمكن أن تتجاوز (03) أشهر لمؤسسات تأدية الخدمات التي لا يفوق رقم أعمالها السنوي (1.000.000) دج، وكل المؤسسات الأخرى التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي (2.000.000) دج لكل سنة مالية

¹ المادة (21/3) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم: " يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو".

محقق فيها، على أن يمدد هذا الأجل إلى (06) أشهر في حالة المؤسسات السابقة الذكر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز (5.000.000) دج و (10.000.000) دج لكل سنة مالية محقق فيها على التوالي، إلا أنه لا يمكن أن يتجاوز (09) أشهر في جميع الحالات الأخرى.

• التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: مدة أقصاها سنة واحدة في المادة (21/4) من قانون الإجراءات الجبائية. رابعا: عدم إجراء تحقيق جديد إذا انتهت الإدارة الجبائية من التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة، خاص بفترة ما بالنسبة لضرائب ورسوم محددة، فانه لا فيوز لها أن تقوم بتحقيق جديد لنفس الفترة ونفس الضريبة أو الرسوم، على أن ذلك ممكنا فقط في حالة إدلاء المكلف بمعلومات غير كاملة أو صحيحة أو قام بطرق تدليسية.¹

خامسا: كتمان السر المهني

نصت المادة (38) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: " يلتزم ضابط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية كتمان السر المهني "، كما ألزمت المادة (65) من ذات القانون أعوان الإدارة الجبائية بالسر المهني²، وإلا تعرضوا للعقوبات المقررة في المادة (301) من قانون العقوبات.

¹ المادة (21/6) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

² المادة (65) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم، تنص على أنه: " يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة (301) من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به ".

الفرع الثاني: الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم

زيادة على الحقوق المقررة له بمناسبة التحقيق، مكن المشرع المكلف بالضريبة بحقوق أخرى أثناء حالة إعادة التقييم، المتمثلة في الآتي:

أولاً: الإبلاغ بإعادة التقييم

يتعين على الإدارة الجبائية تبليغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة، بواسطة إشعار إعادة التقييم وهذا حتى في حالة عدم إعادة التقييم أو رفض المحاسبة، حيث تنص المادة (12/6) على: " عند ما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة، على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، بالنسبة للضريبة على الدخل، يتعين على الإدارة، في هذه الحالة، أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة تقييم، برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20-6 أعلاه، يمكن أن يسلم الإشعار بالتقييم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام"¹.

في أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين أيضاً إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة تقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله بها.

كما يتم إبلاغ المكلف بالضريبة المحقق معه في إطار الإشعار بالتقييم، بان لديه إمكانية الطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون حسب الحالة من مدير كبريات

¹المادة (12-6) (20-6) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو من مدير مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات.

في أن يوضح الاستدعاء المكتب التاريخ والساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه الاستدعاء للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق، وعلاوة على ذلك يمكن أن يستعين المكلف بالضريبة بمستشار.

ثانيا: حق الرد

يسمح حق الرد الممنوح للمكلف بالضريبة من تقديم كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات أو التصحيحات المجرأة من قبل الإدارة الجبائية، مما يفتح حوارا بين طرفي العلاقة الضريبية الأمر الذي يؤثر إيجابا ويدكي الثقة بينهما ويؤدي إلى التقليل من المنازعات. مصير هذه التصحيحات بعد التبليغ عنها بصفة قانونية، إما أن يقبل بها المكلف أو يرفضها بان يبدي ملاحظات حولها خلال (40) يوما في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، و(30) يوما في حالة التحقيق المحاسبي.¹

يذكر انه خلال الأجل القانوني يتمكن المكلف بالضريبة والمقدر ب (40) يوما في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، أن يطلبوا توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ والإشعار، كما يمكنهم طلب الحصول على توضيحات إضافية بعد انقضاء هذا الأجل.

¹ المادة (6-12) (6-20) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم

في حالة الموافقة على التعديلات يتم تأسيس الضريبة على الأساس الذي تم تبليغه، وتصبح هذه الضريبة نهائية ولا رجعة فيها من قبل الإدارة الجبائية.

في حالة إبداء ملاحظات فان تسلك إحدى السبيلين :

- إذا وافقت الإدارة على الملاحظات واعتبرتها مؤسسة ومقبولة كلياً أو جزئياً، تتراجع الإدارة عن التقييم أو تقوم بتعديله¹.

- إذا رفضت الإدارة هذه الملاحظات، يتعين على الإدارة الجبائية تبليغ المكلف بالضريبة برد مفصل ومبرر.

ثالثاً: حق الطعن

إلى جانب الحقوق التي يملكها في مواجهة الإدارة الجبائية فيما تعلق بالضرائب والرسوم، فيوز للمكلف بالضريبة من الاحتجاج على الضرائب المفروضة عليه من المحقق، ويحتج كما يلي:

1-الطعن النزاعي: تنص المادة (70) من قانون الإجراءات الجبائية، على أن: " تدخل الشكاوى

المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب, في اختصاص

الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء

الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي "، مما يؤدي بنا إلى

القول أن الشكاوى المتعلقة بالضرائب تدخل ضمن إطار الطعن النزاعي، وتشتمل على الشكاوى

أمام الإدارة الجبائية، الطعن أمام لجان الطعن المختصة، وكذا الطعن أمام القضاء، والطعن الوبائي.

¹المادة (6-12) (6-20) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

* الطعن أمام الإدارة الضريبية¹:

يعتبر إحدى طرق تسوية النزاع بين طرفي العلاقة الضريبية، وتجنباً لإغراق القضاء بعدد القضايا التي تجد لها الإدارة حلوها، أتيح هذا السبيل بالشكوى أمام الإدارة الضريبية التي تعتبر ضرورية حتى للتقاضي اما القضاء إذا ما فشل هذا المسعى، وفيب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم و الحقوق والغرامات حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، مع أن يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة²، وتقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية من السنة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل، أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.³

اما عن تأجيل الدفع فقد أكدت ذلك المادة (74) ذلك حين اشارت إلى أنه فيوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة قانوناً في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجى دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب، لدى قابض الضرائب المختص، إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه، ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن الشروط المحددة في المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ سهام محمد جاسم، المرجع السابق، ص 23.

² المادة (71) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

³ المادة (72) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة، ويبت رئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجواربي للضرائب في الشكاوى المتعلقة باختصاص كل منهم في أجل أربعة (04) أشهر، اعتباراً من تاريخ استلامها، ويمدد هذا الأجل إلى (06) أشهر إذا تعلق باختصاص المدير الولائي للضرائب، ويمدد الأجل إلى ثمانية أشهر للقضايا التي يستوجب فيها الرأي الموافق للإدارة المركزية.¹

• الطعن أمام اللجان المختصة:²

يمكن وحسب الحالة المكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في هذا القانون، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.

إن الطعن المرفوع لا يعلق الدفع ولكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الاستفادة من أحكام المادة (74) من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بأن يسدد من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع، على أنه لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، وإرسال الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون.

• الطعن القضائي: ويتم بالطعن أمام المحكمة الإدارية ومجلس الدولة. - أمام المحكمة الإدارية:³

¹ المادة (76) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

² المادة (80) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

³ المادة (81) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر أمام المحكمة الإدارية.

إن تحرك الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر، إبتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة، بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية. كما يمكن الطعن أمام الجهة القضائية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه، في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة و الولاية و اللجنة المركزية المنصوص عليها في هذا القانون.

كما يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة (04) الموالية للأجل المحدد.

وأن ترسل الطلبات إلى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يتم تسجيلها ويسلم وصل استلام لمن يطلب ذلك، لا يعلق الطعن أمام المحكمة الإدارية تسديد المبلغ الرئيسي للحقوق المحتج عليها، وعلى عكس ذلك، فإن تحصيل الغرامات المستحقة يبقى معلقا إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي.

– أمام مجلس الدولة:¹

يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية، أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية، والقانون المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.

2- الطعن الولائي:

فيوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة. ويمكنهم أيضا، أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية.²

¹ المادة (90) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

² المادة (93) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم.

المبحث الرابع: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

إن المهمة التي تؤديها مصالح الرقابة ليست بالسهلة، وهذا راجع إلى طبيعة وتشعب وتعقد هذه المهمة، ولأن عملية الرقابة الجبائية تعتبر ضرورة ملحة أقرتها الوقائع على أرض الواقع، وارتباطها أصبح بالغ الأهمية لأي اقتصاد كان¹، وحتى يتسنى تحقيق هذه الأهداف وباقي الأهداف الأخرى، كان لازماً إعداد مخطط هيكلي منظم ومحكم، يسمح بتناسق وتكامل مختلف هياكل الرقابة الجبائية².

المطلب الأول: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

الفرع الأول : مديرية البحث والمراجعات

تعتبر مديرية البحث والمراجعات أعلى الهيئات الجبائية للرقابة الجبائية على المستوى الوطني، حيث تسهر على ضمان استمرارية و توحيد تنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية عبر التراب الوطني.

1- التعريف بمديرية البحث والمراجعات:

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات، وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012، ص.87.

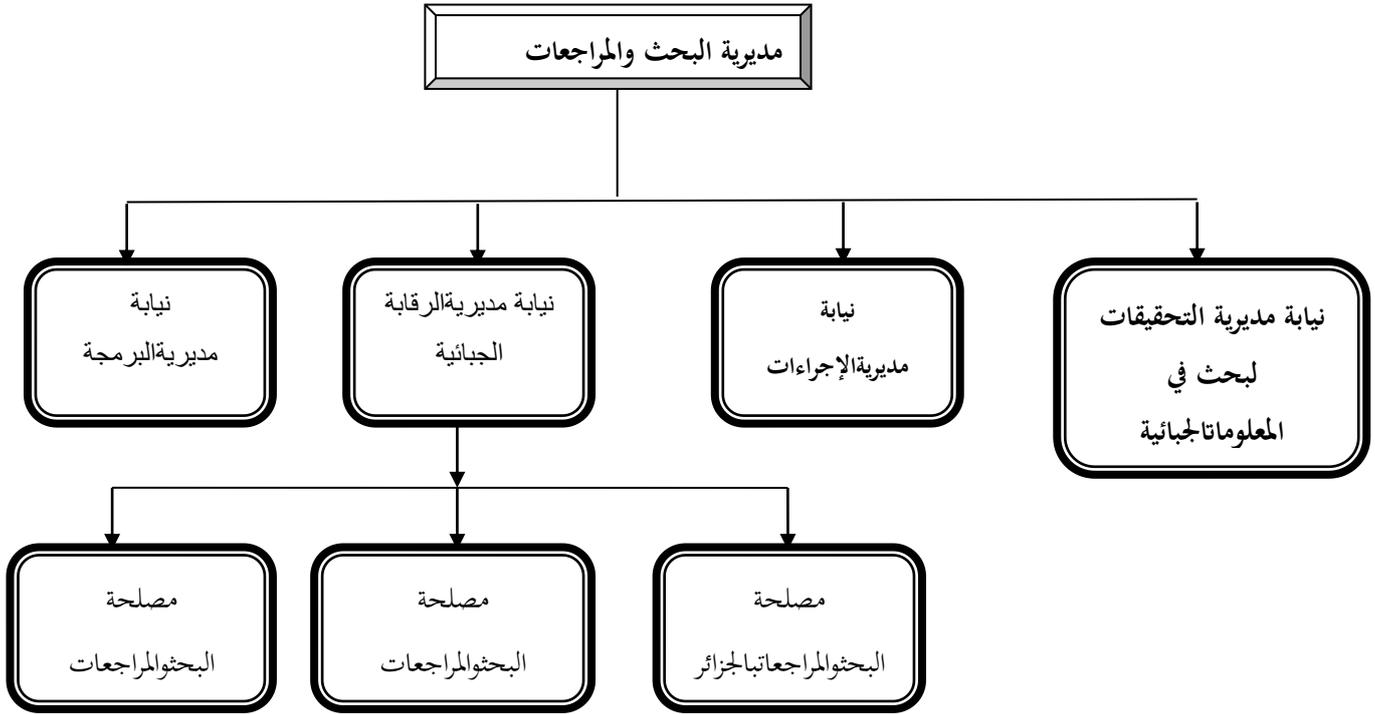
² سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012، ص.87.

رقم 288/98 المؤرخ في 13 جويلية 1998، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV)، وأربع مديريات فرعية.¹

2- الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات:

وفقا لما تم ذكر سابقا فالهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات يكون على النحو التالي :

الشكل رقم (1): الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات



المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012، ص 88.

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، المرجع السابق، ص 88.

3- مهام مديرية البحث و المرجعات:

تسند لمديرية البحث والمرجعات مهمة الرقابة الجبائية بتوفير شرط مستوى رقم الأعمال الأربع السنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4 000 000 دينار جزائري سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، ورقم أعمال 10 000 000 دينار جزائري سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لمديرية البحث والمرجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف للمساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها:

- رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن؛
- تحسين مرودية الرقابة الجبائية؛
- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخيل الكبيرة ؛
- تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.¹

الفرع الثاني: المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية

إضافة إلى مديرية البحث والمرجعات، فان المديرية الولائية لضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المخصصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق.

¹ سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص.89..

1- التعريف بالمديرية الولائية للضرائب:

تسند هذه المديرية إلى خمسة مديريات فرعية، بحيث تتكفل بعملية الرقابة الجبائية هيئة متخصصة في هذا المجال و المتمثلة أساسا في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية¹، و توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين، و اللذين يتألفون من:

- نائب المدير ؛

رئيس فرقة التحقيق ؛

- المحقق: ²

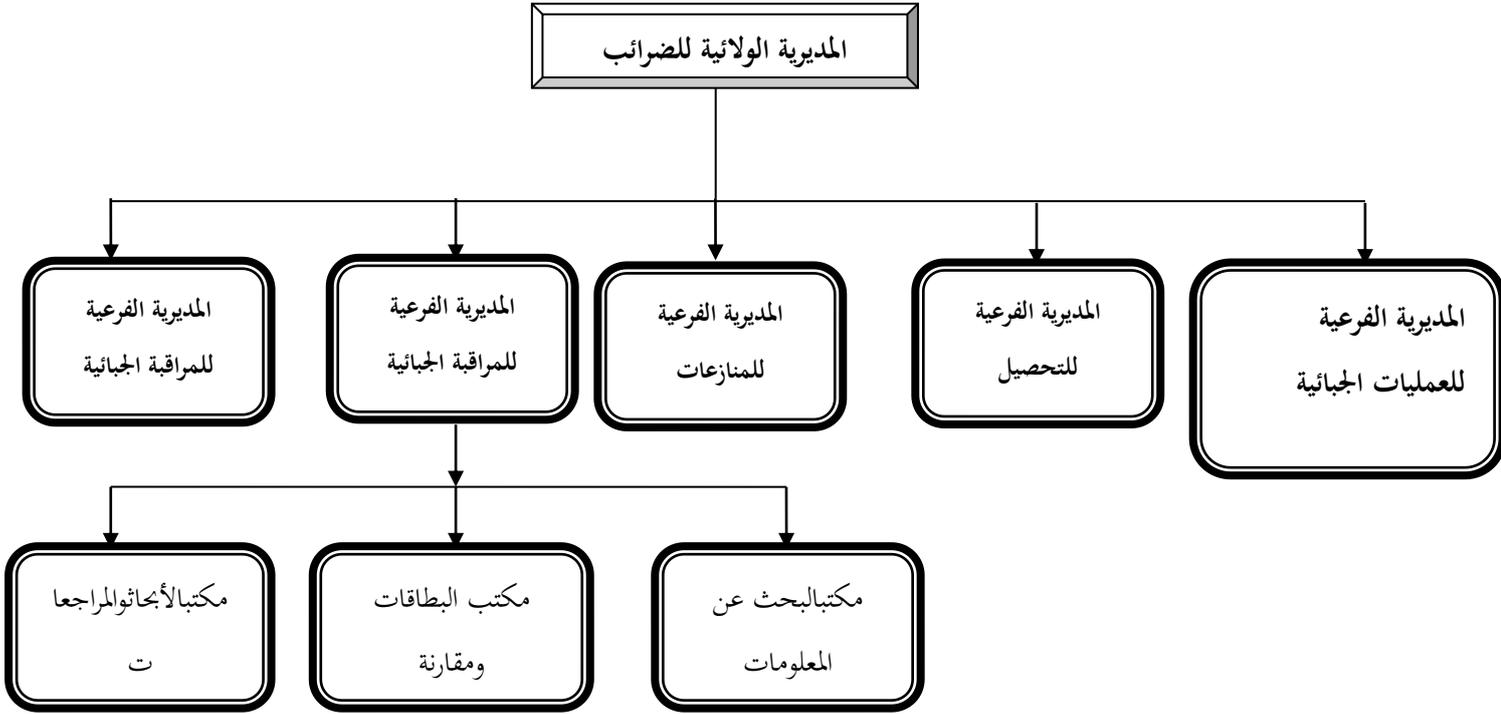
¹كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص.55.

²سليمان عتير، المرجع السابق، ص.104.

2- الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:

وفقا لما ذكر سابقا فالهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب، يأخذ الشكل التالي:

الشكل رقم (2): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: قرار الوزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

3- مهام المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية :

إن المديرية الولائية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والمرجعيات، وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4000000 دينار جزائري، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من

10000000 دج في هذا الإطار فان المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي:

- البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي؛

- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة؛

- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف؛

- البحث و تحليل أسباب التهرب و الغش الضريبيين وإيجاد حلول و اقتراحات ناجحة لهذا الإشكال؛

- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.¹

الفرع الثالث: مفتشيات الضرائب

إن مصالح الضرائب السالفة الذكر ليست لها علاقة مباشرة بالمكلفين بالضريبة مثل مفتشيات الضرائب، فهي التي تمسك ملفاتهم الجبائية وتتابع وتستلم تصريحاتهم، كما أنها تعتبر المقرر الأول في إعداد برنامج الرقابة الجبائية لكل سنة.

¹ سليمان عتير، المرجع السابق، ص. 106 .

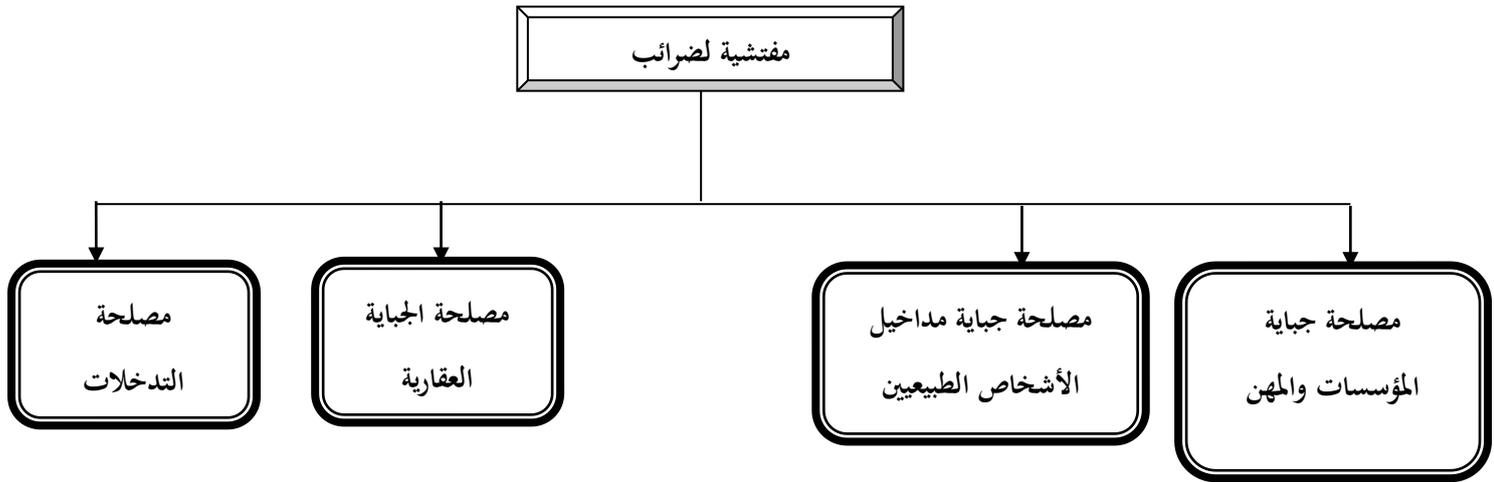
1- التعريف بمفتشيات الضرائب :

تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية و كشف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.¹

2- الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب:

الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب، يأخذ الشكل التالي :

الشكل رقم (3): الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب



المصدر: سليمان عتير، المرجع السابق، ص.111.

3- مهام مفتشية الضرائب:

اعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بما يلي:

¹مرسوم تنفيذي رقم 91-60 مؤرخ في 8 شعبان عام 1411 الموافق 23 فبراير سنة 1991، يتعلق بالشروط الصحية المطلوبة عند عملية عرض الأغذية للاستهلاك (ج ر رقم 09-1991)

- مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية أو الحقوق الفورية؛

- المتابعة والمراقبة المستمرة للملفات الجبائية فيما يخص التغييرات التي تطرأ على طبيعة النشاط من جهة، وعلالطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى؛

- تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا به؛

- تسجيل المنازعات والطعون، وتقديم الحلول المناسبة.¹

المطلب الثاني : الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية

بهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسير ملفات المكلفين بالضريبة قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء هياكل تنظيمية إدارية جديدة ابتداء من 2002 وهي:

الفرع الأول: مديرية كبريات المؤسسات

تعتبر مديرية كبريات المؤسسات حديثة النشأة مقارنة بباقي المصالح الجبائية الأخرى، وجاء إنشائها تلبية لدواعي وأغراض خاصة تتماشى وطبيعة الاقتصاد الجزائري، الذي يتميز بتمركز أكبر المداخل ضمن عدد محدود من المؤسسات الكبرى.

¹ قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، قسم محاسبة ومالية، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، 2008-2009، ص.43.

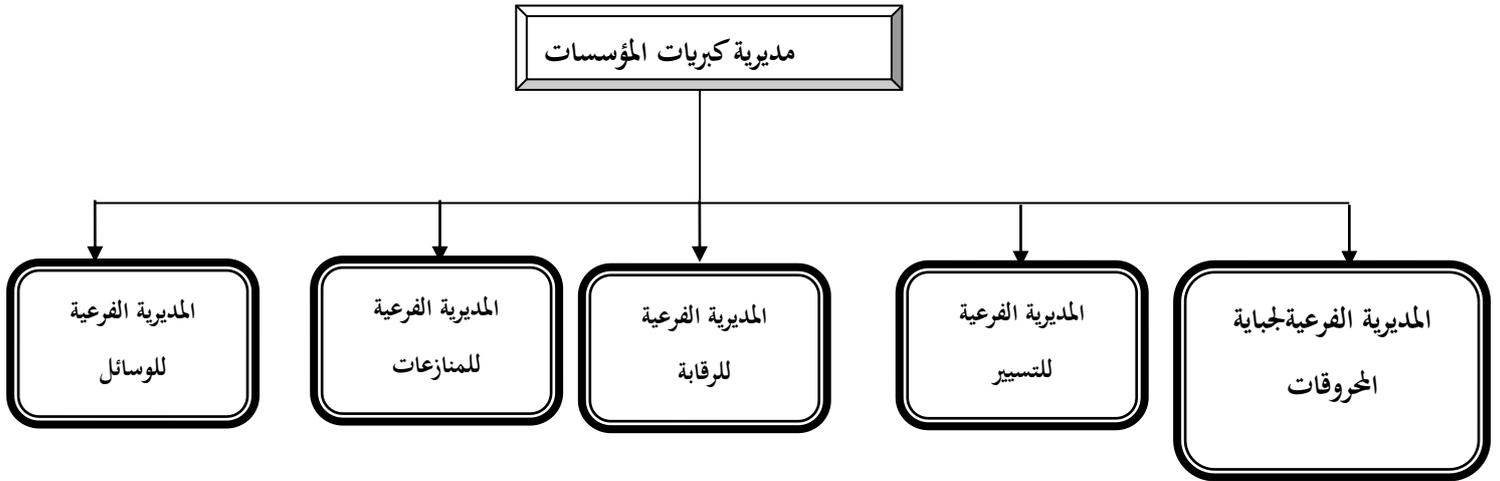
1- تعريف مديرية كبريات المؤسسات:

تم إنشاء هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي 303/02 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002 المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي 494/05 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005، فهي تعتبر من بين الهياكل المستحدثة ذلك تدعيما للجهاز السابق، لمكافحة التهرب الضريبي، يتمتع بصلاحيات على المستوى الوطني، وتكلف بتسيير مهام الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات.¹

2- الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات:

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمسة مديريات فرعية على النحو التالي :

الشكل رقم (4): الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير 2009، المرجع السابق، المواد من 2 إلى 18 منه .

¹ المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327 المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادتين 3 و4.

3- مهام مديرية كبريات المؤسسات:

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها، بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني، ومهما كان محل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مقرها، ويمكن حصر مهام مديرية كبريات المؤسسات في

المجالات التالية¹:

• في مجال الوعاء:

- مسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛
- تراقب الملفات حسب كل وثيقة؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض و تنفيذ عمليات التسجيل والطابع وتعابنها وتصادق عليها.

• في مجال التحصيل:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير؛
- التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.

• في مجال الرقابة:

¹قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير 2009، المرجع السابق، المواد من 2 إلى 18 منه

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات؛
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.

• في مجال المنازعات:

- تدرس التظلمات وتعالجها؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية .

• في مجال تسيير الوسائل:

- تعد الإجراءات المتعلقة بإعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتقييمها؛
- تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك.¹

الفرع الثاني: مراكز الضرائب

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير أنه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني، واقتصر وجودها على بعض المناطق، وفي انتظار تعميمها على كل الوطن تواصل مفتشيات وقبضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوية للضرائب.

¹المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327 المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 3.

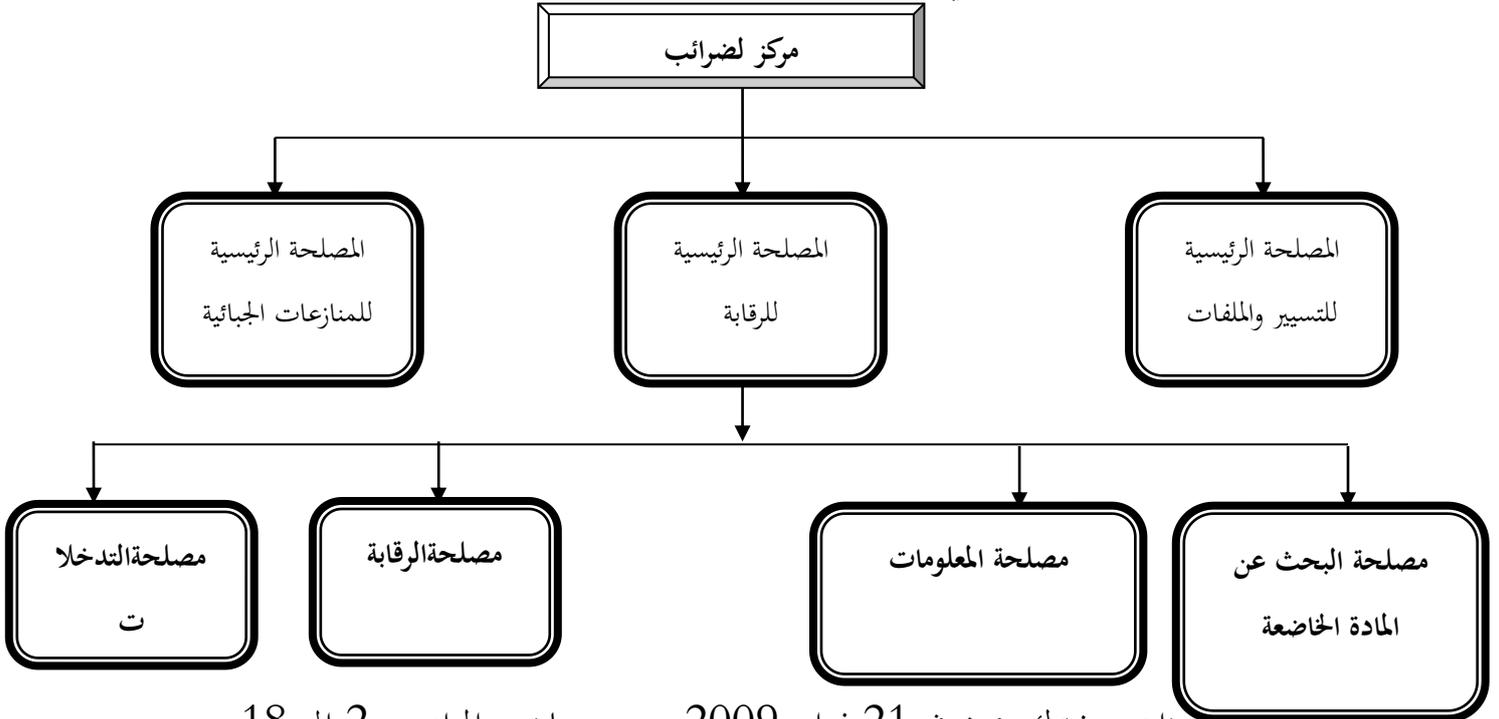
1- التعريف بمراكز الضرائب:

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين لنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100 000 000 دينار جزائري بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته.¹

2- الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:

يأخذ الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب الشكل التالي :

الشكل رقم (6): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير 2009، مرجع سابق، المواد من 2 إلى 18 منه.

¹قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير 2009، مرجع سابق، المواد من 2 إلى 18 منه.المادة 20.

3- مهام مراكز الضرائب:

تنحصر هذه المهام في النقاط التالية:

- التسيير والتكفل الحسن الملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيض من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات ؛
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها؛
- لتعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.¹

الفرع الثالث: المراكز الجوارية للضرائب

من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري، المراكز الجوارية للضرائب، وهي بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر .

1- التعريف بالمراكز الجوارية للضرائب:

تتابع مراكز الضرائب الجوارية ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجباية العقارية، المعادن النفيسة، الكحول، التبغ وكذا الجباية المحلية و الفلاحية.²

2- مهام المراكز الجوارية للضرائب:

يمكن إبراز هذه المهام في النقاط التالية :

¹ لباس فلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2010 ص.30.

² سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص.109.

- تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها؛
- تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها؛
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها؛
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات؛
- تدرس الشكاوى وتعالجها.¹

المبحث الخامس: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية

الأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي خول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم تجاه الإدارة الجبائية وتجاه المكلفين بالضريبة.

المطلب الأول : الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المرجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة، كما فيب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته، وهي تبين صفة العون المدقق كالهوية، الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف، والموظفين المكلفين بذلك هم:

¹المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327 المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 26.

الفرع الأول: نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية

هو المسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نمائي¹.

الفرع الثاني: رئيس مكتب الأبحاث والمرجعيات

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة سنوات كمحقق جبائي. ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤول عن النظام العام داخل فرقتهم ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقتهم، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين .

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص ص: 110-111.

الفرع الثالث: الأعوان المحققين

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية فيجب على الأقل أن يكونوا حاملين ل:

- رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي، فكل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على

الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية؛

- بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة لضرائب تبين صفتهم.

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج

وحسابها، مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقفال

التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه فيب أن تتم أعمال التحقيق في

مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول (نائب المدير) تحت طلب من

المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.¹

المطلب الثاني : مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد

أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي

تعترضهم، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفته كمثل للدولة نذكر أهمها:

- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا؛

¹ نوى نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1900-2003، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص.44.

- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة؛
- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة؛
- تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة؛
- الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة.¹

كما يترتب على عائق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي:

الفرع الأول: المسؤولية المدنية

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير وهي تنفية الخطأ أو عدمالانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخريين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسئولاً شخصياً عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذاً لأوامر صدرت إليه من رئيسة الإداري.

الفرع الثاني: المسؤولية الجنائية

يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينصويهاق عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون ألياً الإجراء التأديبي، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: التعسف في استعمال نصب، استغلال النفوذ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير الوثائق

¹وزارة المالية، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، (www.mfdgi.gov.dz)، 2017، ص.4.

الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية

يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤول من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة بأربعة درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري إلى غاية التسريح.¹

¹ قياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص.33.

خاتمة

الرقابة الجبائية ليست بقدر ما هي وسيلة أسسها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة ظاهرة خطيرة تهدد أكبر اقتصاديات دول العالم، ألا وهي ظاهرة التهرب الجبائي، فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون عن إتباع وسلك كل أساليب التهرب والاحتيال واستغلال للثغرات الجبائية القانونية.

أولاً: النتائج

✓ يتعمد الكثير من المكلفين التهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية (التهرب الجبائي)، بطرق وأساليب عدة، أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية، حيث يتجه أغلب المكلفين نحو تقديم صورة عن مركزهم المالي أقل مما هي في الواقع للتقليل من مبالغ الضرائب والرسوم الواجب عليهم تسديدها، وساعد على انتشار وتنامي هذا الاتجاه ضعف بنية الاقتصاد الجزائري لعدة أسباب لعل أهمها غياب سوق مالي معتبرة، لهذا فمعظم المؤسسات غير محتاجة لتحسين وتلميع وضعيتها المالية؛

✓ تعتمد المصالح الجبائية في تحديد وحساب مختلف الضرائب والرسوم الواجب تسديدها من قبل المكلفين وخاصة التابعين للنظام الحقيقي، على عناصر ومعطيات يتم استخراجها من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تصريحاتهم، وللتأكد من مدى صحة هذه المعلومات المحاسبية يتم التحقيق فيها لمعرفة مدى جودتها، عن طريق ما يسمى بالرقابة الجبائية؛

✓ تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك تتبع طرق وإجراءات أهمها التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

ثانياً: التوصيات

- ✓ ضرورة تحديد معايير واضحة، شفافة وموضوعية لانتقاء المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية، وعدم التركيز على قطاعات دون غيرها؛
- ✓ تشجيع المكلفين الذين تثبت براءة ذمتهم الجبائية بواسطة عملية الرقابة الجبائية، من خلال منحهم امتيازات ضريبية مثلاً؛
- ✓ العمل السريع على توسيع تطبيق نظام التصريحات الجبائية المعتمد على تكنولوجيا الإعلام والاتصال بدل النظام اليدوي الحالي.

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

1. سورة الأنعام

أولاً: قائمة المصادر:

قوانين ومراسيم:

1. المادة 20-1 من ق ا ج ج، المعدلة بموجب المادتين 37 من ق الم لسنة 2009 و قانون

المالية لسنة 2012 و المادة 31 من قانون المالية لسنة 2013. الجريدة الرسمية العدد 68

الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2013.

2. انظر المادة 20 الفقرة 3 من ق ا ج ج، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم

سنة 2018 .

3. قرار مجلس الدولة رقم 023587 الصادر بتاريخ /24/ 07 /2006 ،الغرفة الثانية، أخذا

عن كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 196.

4. الأمر رقم 08 - 02 مؤرخ في 24 يوليو 2008 ،يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة

2008 ، ج ر عدد 42 لسنة 2008.

5. ¹المادة 20 مكرر من ق ا ج ج، محدثة بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة

2008 و معدلة بموجب المواد 24 من قانون المالية لسنة 2010 و 32 من قانون المالية

لسنة 2012 و 26 من قانون المالية لسنة 2014.

6. _المادة 20 مكرر 2 من ق ا ج، محدثة بموجب المادة 17 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ومعدلة بموجب المواد 33 من قانون المالية لسنة 2012 و 11 من قانون المالية لسنة 2013 و 27 بموجب قانون المالية لسنة 2014.
7. الأمر الذي قضى مجلس الدولة به في القرار رقم: (133751) الصادر بتاريخ 1998/09/28، نقلا عن: فضيل كوسة،
8. تكفلت المادة (183) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ببيان التصريح بالوجود ومتطلباته.
9. المادة (20/4) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائي المعدل والمتمم.
10. مرسوم تنفيذي رقم 60-91 مؤرخ في 8 شعبان عام 1411 الموافق 23 فبراير سنة 1991، يتعلق بالشروط الصحية المطلوبة عند عملية عرض الأغذية للاستهلاك (ج ر رقم 1991-09)
11. المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327 المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.
12. قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير 2009، المرجع السابق، المواد من 2 إلى 18 منه
13. المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327 المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 3.

14. المادة 9 إلى 12 من الأمر 75 - 59 مؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 يتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101 الصادرة بتاريخ 19 ديسمبر 1975.

15. المادة 5-20 من ق ا ج ج، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم سنة 2018.

16. المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327 المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر سنة 2006 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 26.

ثانياً: المراجع

أولاً: الكتب باللغة العربية

1. صالحى العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.

2. كوسة فضيل، كوسة فضيل، لدعوى الضريبة و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار النشر : دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع . السنة : 2011 .

3. فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012-2013.

4. حى محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2002.

5. نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،

الطبعة السادسة، 2004.

6. كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر،

2011.

ثانياً: الكتب باللغة الأجنبية

1. MF/DGI/RDV, Guide du Vérificateur de Comptabilité, DGI, Édition 2001, Alger.
2. T Lambert, contrôle fiscale, droit et pratique, Édition Puf, paris, 1991.
3. P Colin, G Gervaise, M Rossetti, Les Bases De La Fiscalité, Librairie Vuibert, paris, 1994.

رسائل ومذكرات جامعية

1. شرقي جمعة، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية – دراسة حالة قضية تحقيق

محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة، رسالة دكتوراه جامعة 08 ماي 1945

قلمة الجزائر، 2015.

2. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية

الضرائب لولاية الوادي"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011-

2012.

3. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012.
4. عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق جامعة مولود معمري تيزيوزو، 2010.
5. فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وادارة الضرائب، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2011-2012.
6. قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، قسم محاسبة ومالية، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2008-2009.
7. لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2010.
8. نوى نجة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1900-2003، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.

مجالات ومدخلات وملتقيات

1. بوعلام وهي، "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية"، ورقة بحثية مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، يومي 31 و30 أكتوبر 2009، جامعة سطيف الجزائر.
2. سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الاقتصادي الخليجي،
3. كربي زبيدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، الجزائر، 2005.
4. محمد جمال لعلاوي، السعيد زنت، "التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، ديسمبر 2016.
5. منى مقالي مداخلة بعنوان دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي يومي 28 و29 أكتوبر 2015 جامعة 08 ماي 1945 قلمة الجزائر.
6. وهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، -حالة الجزائر - مداخلة مقدمة في أعمال الملتقى الوطني حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر -20 21 أكتوبر 2009.

مواقع إلكترونية:

1. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة

.2014، /https://www.mfdgi.gov.dz

2. وزارة المالية، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب،

(www.mfdgi.gov.dz)، 2017.

الفهرس

البسمة	-----
شكر و تقدير	-----
إهداء	-----
مقدمة:	----- 1
الفصل الأول: حق الإدارة الجبائية في ممارسة الرقابة الجبائية	
المبحث الأول: الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية	----- 5
هناك سببين رئيسيين للقيام بالرقابة الجبائية في الجزائر والذي يمكن تلخيصها فيما يلي:	----- 5
المطلب الأول: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية	----- 5
المطلب الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين	----- 5
المبحث الثاني: أشكال وأنواع التحقيق الجبائي	----- 6
المطلب الأول: التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب	----- 6
الفرع الأول: التحقيق المحاسبي	----- 7
الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة.	----- 14
المطلب الثاني: الرقابة المعمقة على مجمل الوضعية الجبائية والتلبس الجبائي.	----- 16
الفرع الأول: الرقابة المعمقة على مجمل الوضعية الجبائية.	----- 16
الفرع الثاني: التلبس الجبائي.	----- 18
الفصل الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية	
تمهيد:	----- 24
المبحث الأول: سلطات الإدارة الجبائية.	----- 24
المطلب الأول: الحق في الرقابة والاطلاع.	----- 25
الفرع الأول: الحق في الرقابة.	----- 25
الفرع الثاني: الحق في الاطلاع	----- 30

35	المطلب الثاني: الحق في المعاينة واستدراك الأخطاء
35	الفرع الأول: حق الإدارة الضريبية في المعاينة
37	الفرع الثاني: حق استدراك الأخطاء.
37	المبحث الثالث: التزامات وضمانات المكلف بالضريبة
38	المطلب الأول: التزامات المكلف بالضريبة
38	الفرع الأول: الالتزامات المحاسبية
41	الفرع الثاني: الالتزامات الجبائية
46	المطلب الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة
46	الفرع الأول: الضمانات المتعلقة بالتحقيق
50	الفرع الثاني: الضمانات المتعلقة بإعادة التقويم
57	المبحث الرابع: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية
57	المطلب الأول: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية
57	الفرع الأول: مديرية البحث والمراجعات
59	الفرع الثاني: المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية
62	الفرع الثالث: مفتشيات الضرائب
64	المطلب الثاني: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية
67	الفرع الثاني: مراكز الضرائب
69	الفرع الثالث: المراكز الجوية للضرائب
70	المبحث الخامس: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية
70	المطلب الأول: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية
71	الفرع الأول: نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية
71	الفرع الثاني: رئيس مكتب الأبحاث والمرجعات

72	-----	الفرع الثالث: الأعوان المحققين
72	-----	المطلب الثاني : مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية
73	-----	الفرع الأول: المسؤولية المدنية
73	-----	الفرع الثاني: المسؤولية الجنائية
74	-----	الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية
76	-----	خاتمة:
78	-----	قائمة المصادر والمراجع
86	-----	الفهرس