

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تخصص: قانون إداري

بعنوان:

الضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية

تحت إشراف الأستاذ(ة):

بدايرية يحي

إعداد الطالبين:

- جديد عبد الرحمان

- بن بقرة سناء

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة في البحث
سماعلي عواطف	أستاذ محاضر - ب-	رئيسا
بدايرية يحي	أستاذ مساعد - أ-	مشرفا ومقررا
معيفي محمد	أستاذ مساعد - أ-	ممتحنا

السنة الجامعية: 2020/2019

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تخصص: قانون إداري

بعنوان:

الضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية

تحت إشراف الأستاذ(ة):

بدايرية يحي

إعداد الطالبين:

- جديد عبد الرحمان

- بن بقرة سناء

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة في البحث
سماعلي عواطف	أستاذ محاضر - ب-	رئيسنا
بدايرية يحي	أستاذ مساعد - أ-	مشرفا ومقررا
معيفي محمد	أستاذ محاضر - أ-	ممتحنا

السنة الجامعية: 2020/2019

الكلية لا تتحمل اية مسؤولية على

ما يرد في هذه المذكرة من آراء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالَ اجْعَلْنِي عَلَى خَزَائِنِ الْأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلِيمٌ

صدق الله العظيم

الاية 55 من سورة يوسف

شكر وعرافان:

نحمد الله تعالى الذي بنعمته تتم الصالحات وله الشكر على نعمة العقل والتوفيق والثبات ثم الصلاة

والسلام على خير خلقه سيدنا محمد وعلى اله وصحبه ومن تبعهم الى يوم الدين اما بعد:

نتقدم بجزيل الشكر والعرافان الى الاستاذ الفاضل "بدايرية يحيى" على قبوله الاشراف على اعداد هذه

المذكرة وعلى تقديمه يد المساعدة من خلال الارشادات والتوجيهات المقدمة اثناء انجاز هذا البحث

كما نتوجه بخالص الشكر والعرافان الى اعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذه المذكرة وعلى ما قدموه

لنا من تحصيل علمي خلال المشوار الدراسي

الأستاذ الفاضل " معيفي محمد "

والأستاذة الفاضلة "سماعلي عواطف"

والى كل الأسرة الجامعية وأساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية ولكل من كانوا لنا عوناً في اعداد هذا

البحث و ساعدنا من قريب او بعيد لهم منا جزيل الشكر والامتنان.

الاهداء

إلى من جعلت الجنة تحت اقدامها وارتبط رضا الله برضاها ، الام الغالية حفظها الله،
إلى رفيقة دربي وشريكة حياتي، الى قرّة عيني، مريم ،ادم ،تسنيم ،لميس وابراهيم ،أبنائي وبناتي
الى كل من وسعهم قلبي ولم يكتبهم قلبي ،الى كافة الاهل والاحباب والزملاء اتمنى لهم الصحة والعافية.

جديد عبد الرحمان

الى من رباني صغيرا الوالدين الكريمين حفظهما الله
الى كل من شجعني في رحلتي الى التميز والنجاح، الى كل من ساندني ووقف الى جانبي
الى كل من قال لي لا فكان سببا في تحفيزي.

بن بقرّة سناء

قائمة الاختصارات

● قائمة الاختصارات باللغة العربية

الاختصار/ الرمز	الدلالة
ق ا ج ج	قانون الإجراءات الجبائية الجزائري
ق ر ر ا	قانون الرسوم على رقم الأعمال
ط	طبعة
ق م ت	قانون المالية التكميلي
ج ر	الجريدة الرسمية
ص	الصفحة
ق ض م ر م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
م ف ر ج	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

● قائمة الاختصارات باللغة الفرنسية

الاختصار/ الرمز	الدلالة	الترجمة
VC	Vvérification de comptabilité	التحقيق العام في المحاسبة
VP	Vérification ponctuelle de comptabilité	التحقيق المصوب في المحاسبة
VASFE	Vérification approfondie de situation fiscale d' ensemble	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
MF	Ministère de finance	وزارة المالية
DRI	Direction régionale des impôts	المديرية الجهوية للضرائب
DWI	Direction de wilaya des impôts	المديرية الولائية للضرائب
DRV	Direction des recherches et vérification	مديرية البحث والمراجعات
DGE	Direction des grades entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
SRV	Services des recherches et vérification	مصالح البحث والمراجعات
DGI	Direction générale des impôts	المديرية العامة للضرائب
CDI	Centre des impôts	مركز الضرائب

مقدمة

تعد الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية في الدولة ، فلم يعد يقتصر دورها على تحقيق الهدف المالي باعتبارها أهم مورد من موارد الخزينة العمومية فحسب، بل اتسعت أهدافها لتشمل أهدافا سياسية واقتصادية واجتماعية، فالضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة بصفة نهائية دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفعها ،وعلى أساس من الانتماء والشرعية¹ ،ولما كان للضريبة من اتسامها بخاصية الدفع الجبري ودون مقابل تحقيق مصلحة خاصة للمكلفين بها، فانه من الصعب أن تحقق أهدافها المتنوعة إلا إذا تم تحديدها وفرضها على أسس وقواعد سليمة تجعل المكلفين بها متيقنين من فكرة المساهمة في الأعباء العامة ،ولقد حدد " ادم سميث " أربعة قواعد أساسية يقوم عليها فرض الضريبة وهي قاعدة العدالة والمساواة ،قاعدة اليقين، قاعدة الملاءمة ، وقاعدة الاقتصاد² ، حيث تغير مفهوم فرض الضريبة في العصر الحديث متأثرا بهذه القواعد، وأصبحت كل التشريعات الضريبية تراعي حقوق المكلفين بالضريبة عند فرضها ، للحفاظ على التوازن بين طرفي العلاقة ،فمقابل تمتع الإدارة الجبائية بامتيازات السلطة العامة في فرضها جبرا ،وجب إقرار مجموعة من الضمانات للمكلفين بالضريبة لحماية حقوقهم في حالة تعسفها.

ولقد عمدت الجزائر على غرار الكثير من الدول الحديثة إلى تبني أهم مبادئ فرض الضريبة في جميع دساتيرها ، من دستور 1963 إلى غاية التعديل الدستوري 2016، حيث نص الدستور الأخير لسنة 1996 على أن « كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية و لا يمكن أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى قانون ،ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه »³ ، وأضاف التعديل الدستوري

¹ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت ، لبنان، 2008، ص5.

² فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2008، ص20-23.

³ المادة 64 من دستور 1996 ،الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 07 ديسمبر 1996 المتضمن اصدار نص الدستور، ج ر عدد76 الصادرة في 08 ديسمبر 1998.

لسنة 2016 تأكيداً على احترام مبدأ المساواة بان « كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساساً بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون»¹ .

وإعمالاً لمبدأ تدرج القوانين جاءت المنظومة القانونية الجبائية موزعة في ستة قوانين، محددة لكيفية التصريح بالضريبة، وإجراءات تأسيسها، وطرق تحصيلها، ومنازعاتها، والعقوبات الجبائية والجزائية المترتبة على مخالفتها، وهي :

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون التسجيل، قانون الطابع، وقانون الإجراءات الجبائية، هذا الأخير الذي يعتبر الإطار العام لتنظيم العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، حيث تضمن جميع الأحكام الإجرائية والضمانات القانونية التي كانت موزعة في مختلف القوانين سابقة الذكر، وتم جمعها في هذا القانون بموجب المادة 200 منه² ويتم تعديل هذه القوانين بمقتضى قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية باعتبارها الوثيقة التي تقر وترخص لكل سنة مدنية مجموع موارد الدولة وأعبائها³ وهذا تماشياً مع نصوص الدستور التي لا تجيز إحداث أية ضريبة أو رسم إلا بقانون .

ورغم الإصلاحات التي أدخلت على المنظومة الجبائية خاصة بعد صدور قانون المالية لسنة 1992 الذي أقر أهم الضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيقات الجبائية، إلا أن تلك النظرة المكتسبة للضريبة عبر الحقبة الاستعمارية لا تزال

¹ المادة 78 من التعديل الدستوري 2016 الصادر بموجب القانون 16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016 المتضمن التعديل الدستوري 2016 ج ر عدد 14 الصادرة في 2016/03/07.

² المادة 40 من القانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ج ر عدد 79 الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001 ص 17. حيث نصت هذه المادة على ما يلي " يؤسس قانون الإجراءات الجبائية ويتضمن الأحكام الواردة في المواد من 41 إلى 200 من هذا القانون"

³ المادة 06 من القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتضمن القانون الإطار لقوانين المالية ، ج ر عدد 53 الصادرة في 02 سبتمبر 2018 ، ص 09.

في اعتقاد الكثيرين احد أدوات السيطرة والخضوع¹، وهو ما يدفع بهم إلى التهرب والتملص من دفعها باستعمال مختلف الطرق التدليسية وأعمال الغش.

ولمحاربة هذه الظاهرة تقوم الإدارة الجبائية بممارسة مختلف أنواع الرقابة وفق الإجراءات المحددة في القوانين والتنظيمات، ويعتبر التحقيق الجبائي، من أهم أنواع الرقابة الجبائية التي تعول عليه الإدارة الجبائية لحماية حقوق الخزينة العمومية والوصول للأهداف المرجوة، وهو ما أكد عليه مجلس المحاسبة في تقريره التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2016 الذي رفع إلى رئيس الجمهورية سنة 2019 حيث جاء من بين أهم توصياته ما يلي: « العمل على تفعيل آليات الرقابة عن طريق وضع خريطة للمخاطر في كل من الإدارة الضريبية والجمركية من اجل حصر عدد المكلفين المتهربين وحجم نشاطاتهم وتحديد أماكن ممارسة هذه النشاطات إلى جانب التخطيط الجيد لتنفيذ برامج المراجعة من اجل القيام بالتصحيات والتعديلات المناسبة للتصريحات المكتتبة من طرف المكلفين الخاضعين²»

وأمام تتمتع الإدارة الجبائية بسلطات واسعة أثناء التحقيق الجبائي، كان من الضروري أن يحرص المشرع بالمقابل على حماية حقوق المكلفين بالضريبة ومنع الإدارة الجبائية أثناء قيامها بمهامها من التعسف وتقيدها بالإجراءات المنصوص عليها قانونا والتي تشكل في المقابل مجموعة من الضمانات القانونية المقررة لهم عبر مختلف مراحل التحقيق، خاصة في ظل العلاقة المبنية على نظرة كل طرف إلى الآخر، فالمكلف بالضريبة ينظر للإدارة بأنها تجبي أمواله جبرا وإكراها دون أن يستفيد من أية مصلحة

¹ امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، شركة دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 05.

² التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2016، الصادر عن مجلس المحاسبة، منشور في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 75 الصادرة بتاريخ 04 ديسمبر 2019.

خاصة مقابل ذلك ، في حين أن الإدارة ترى في عملها تطبيقاً للقوانين وتنفيذاً للسياسة المالية في الدولة الهادفة إلى تحقيق النفع العام¹.

وبالتالي تظهر أهمية الموضوع جلية في الضمانات القانونية المقررة للمكلفين بالضريبة بعد تلك النظرة الجديدة التي أصبح ينظر بها للمكلف بالضريبة باعتباره زبون وشريك اقتصادي دائم يعول عليه في بعث التنمية الاقتصادية وتمويل الخزينة العمومية ، مع تمكينه من الدفاع عن حقوقه في مواجهة سلطات الإدارة الجبائية ، وكسب ثقته ودفعه للمساهمة الفعلية في بناء الديمقراطية التشاركية ، والرقابة الشعبية²

كما تظهر أهمية الموضوع في العمل على تغيير تلك النظرة للتحقيق الجبائي ، في أذهان المكلفين بالضريبة باعتباره نوع من أنواع الرقابة الهادفة إلى حماية الاقتصاد الوطني ، ويتم وفق إجراءات محددة في نصوص قانونية تراعي حقوق المكلفين بالضريبة وحررياتهم ، بعدما ساد الاعتقاد بأنه أكبر العوائق التي تحول دون تحقيق الأهداف الربحية ، خاصة بعد تفشي الممارسات البيروقراطية والفساد المالي والإداري في جميع الإدارات ، والتي كانت سببا لخروج الشعب في حراك 22 فيفري 2019 للمطالبة بتحقيق العدالة الاجتماعية ومحاسبة المفسدين .

وقد دفعتنا لاختيار هذا الموضوع مجموعة من الدوافع الشخصية والدوافع

الموضوعية، فأما الدوافع الشخصية فنجلها فيما يلي:

- الانتماء إلى سلك موظفي الإدارة الجبائية حيث تم اختيار الموضوع في تخصص العمل وهو ما يمكننا من تقديم إضافة علمية وعملية للإدارة الجبائية وللمكلف بالضريبة.

- السعي إلى إثراء المكتبة الجامعية بمرجع متواضع حول ضمانات المكلفين بالضريبة أثناء التحقيق الجبائي .

¹ زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة ، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان ، 2013، ص 17.

² تتجلى مظاهر اشراك المكلفين بالضريبة في بناء الديمقراطية التشاركية والرقابة الشعبية في نص المادة 15 فقرة 02 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 21 فيفري 2012 المتضمن قانون الولاية ج ر عدد 12 ص 14 ، حيث نصت المادة على مايلي " يمكن أن يثير الوالي بطلان المداولة المنصوص عليها في المادة 56 أعلاه خلال الخمسة عشر يوما التي تلي اختتام دورة المجلس الشعبي الولائي التي اتخذت خلالها المداولة، ويمكن المطالبة بها من قبل كل منتخب او مكلف بالضريبة في الولاية له مصلحة في ذلك خلال اجل خمسة عشر يوما بعد إصاق المداولة..."

- مواصلة دراسات تحسين المستوى والاستفادة من الترقيات في الوظيفة.

أما عن **الدوافع الموضوعية** لاختيار الموضوع فيمكن أن نستعرضها كالآتي:

- مواكبة توجه سياسة الدولة نحو بناء جمهورية جديدة تسعى إلى إعادة الثقة بين الإدارة والمواطن حيث تعتبر الإدارة الجبائية من أهم الإدارات التي يجب أن تسترجع ثقة المكلف بالضريبة من خلال إصلاح المنظومة الجبائية كأهم الأوليات المسطرة في برنامج الحكومة.

- التعرف على أهم الضمانات القانونية المقررة للمكلفين بالضريبة عبر جميع مراحل التحقيق الجبائي وتحديد طبيعتها والوقوف على مدى كفايتها في مواجهة امتيازات السلطة العامة التي تتمتع بها الإدارة الجبائية.

- إبراز الدور الإيجابي للتحقيق الجبائي في الكشف عن الوضعية المالية والمحاسبية الحقيقية للمكلفين بالضريبة خاصة بالنسبة للأشخاص المعنويين بعدما طغت النظرة السلبية على مفهوم التحقيق الجبائي لارتباطه بمكافحة التهرب والغش الضريبي .

ومما سبق ذكره تتبدى لنا إشكالية البحث والتي يمكن أن نصيغها كالآتي:

إلى أي مدى وفق المشرع الجزائري في حماية المكلفين بالضريبة أثناء عملية التحقيق الجبائي من خلال الضمانات القانونية المقررة لهم في مواجهة سلطات الإدارة الجبائية؟

وفي سياق الإجابة عن هذه الإشكالية نستحضر بعض التساؤلات الفرعية التالية:

- ماذا نقصد بالتحقيقات الجبائية وماهي أشكالها وأهدافها.

- من هم المكلفون بالضريبة اللذين يمكنهم الخضوع للتحقيق الجبائي؟

- ماهي سلطات الإدارة الجبائية وما هي الأجهزة الإدارية المكلفة بعملية التحقيق الجبائي؟

- ماهي الضمانات القانونية المقررة للمكلفين بالضريبة؟

و**كمنهج اتبعناه للإجابة عن الإشكالية المطروحة وهذه التساؤلات ارتأينا اعتماد**

المنهج الوصفي والتحليلي، من خلال استعراضنا لمختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتحقيق الجبائي والإدارة الجبائية القائمة به، والضمانات القانونية المقررة للمكلفين

بالضريبة عبر مختلف مراحل التحقيق بالوصف والتحليل واستخلاص أهم النتائج والملاحظات.

أما عن أهداف الدراسة فيمكن أن نجملها فيما يلي:

- محاولة إعطاء صورة شاملة عن عملية التحقيق الجبائي كنوع من أنواع الرقابة الجبائية ومعرفة أشكاله وإجراءاته والهياكل الإدارية القائمة به ،والمكلفين بالضريبة الخاضعين له وسلطات الإدارة الضريبية أثناء القيام به .

- محاولة التعرف على أهم الضمانات القانونية المقررة للمكلفين بالضريبة أثناء عملية التحقيق الجبائي .

- محاولة غرس ثقافة ضريبية لدى المكلفين بالضريبة الخاضعين لبرامج التحقيق من خلال تمكينهم من معرفة حقوقهم و ضماناتهم تجاه الادارة الجبائية من جهة، و ابراز دورهم في المساهمة في الأعباء العامة بتقديدهم بالتزاماتهم المحاسبية والجبائية من جهة أخرى.

ولقد سبقتنا مجموعة من الدراسات لهذا الموضوع إلا أنها كانت قليلة ونادرة ،و تناولت معظمها حقوق و ضمانات المكلفين بالضريبة بصفة عامة ، بينما تخصصت دراستنا بالتعرض لهذه الضمانات أثناء التحقيقات الجبائية كنوع من أنواع الرقابة وأثناء التحقيق في المرحلة الإدارية دون التعرض للضمانات في المرحلة القضائية باعتبارها ضمانات عامة، كما كانت دراستنا محينة حسب آخر التعديلات المدرجة إلى غاية قانون المالية لسنة 2020 ،ونذكر من بين الدراسات السابقة:

- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان ،السنة الجامعية 2013/2012.

- تيسوكاي حياة، سعودي صبرينة، حقوق و ضمانات المكلفين بالضريبة في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام والأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، السنة الجامعية 2014/2013.

أما الصعوبات التي واجهتنا ونحن بصدد إعداد هذا البحث فتمثلت في عدم القدرة على التنقل من أجل الحصول على المراجع، وغلق المكتبات العامة والخاصة بسبب إجراءات الحجر الصحي الذي فرضته الحكومة كإجراء وقائي للحد من انتشار فيروس كورونا المستجد "كوفيد19" الذي ما انفك إلى حين طباعة هذه الكلمات يحصد الأرواح عبر مختلف بقاع العالم.

هذا بالإضافة إلى قلة وندرة المراجع والدراسات المتخصصة في الموضوع رغم أهميته البالغة للمكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية.

وللإلمام بجميع جوانب الموضوع والتوصل إلى إجابة على الإشكالية المطروحة، ارتأينا تقسيم بحثنا إلى فصلين اثنين، نتعرض في **الفصل الأول** للإطار المفاهيمي لعملية التحقيق الجبائي لان التطرق للضمانات القانونية التي أقرها المشرع للمكلفين بالضريبة تستوجب التعرف على عملية التحقيق الجبائي بالدرجة الأولى وكذلك المكلفين بالضريبة الخاضعين لهذا التحقيق كأحد أطراف العلاقة، وهو ما سنتناوله في **المبحث الأول**، كما يستوجب التعرف على هياكل الإدارة الضريبية القائمة بعملية التحقيق الجبائي وسلطات الإدارة الجبائية أثناءه، وهو ما سنتناوله في **المبحث الثاني**.

أما **الفصل الثاني** فقد خصصناه لمظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة عبر مختلف مراحل التحقيق وقسمناه بدوره إلى مبحثين لنتعرض للضمانات المقررة قبل إصدار نتائج التحقيق في **المبحث الأول** والضمانات المقررة بعد صدور نتائج التحقيق في **المبحث الثاني**.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لعملية التحقيق الجبائي

المبحث الأول: مفهوم التحقيق الجبائي والمكلفين بالضريبة الخاضعين له

المبحث الثاني: الإدارة الضريبية القائمة بعملية التحقيق الجبائي

الفصل الثاني: مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة أثناء عملية التحقيق الجبائي

المبحث الأول: ضمانات المكلفين بالضريبة قبل صدور نتائج التحقيق الجبائي

المبحث الثاني: ضمانات المكلفين بالضريبة بعد صدور نتائج التحقيق الجبائي

الفصل الأول : الاطار المفاهيمي

لعملية التحقيق الجبائي

المبحث الأول: مفهوم التحقيق الجبائي والمكلفين

بالضريبة الخاضعين له

المبحث الثاني: الإدارة الضريبية القائمة بعملية

التحقيق الجبائي

يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أساسا ، فالمكلف بالضريبة يبادر بالتصريح بمداخله وأرباحه ورقم أعماله بصفة إرادية ، إيمانا منه بضرورة المساهمة في تحمل الأعباء العامة في الدولة والمشاركة في تحقيق التنمية الاقتصادية، ويفترض أن تكون تصريحاته صحيحة وكاملة ، وبالتالي فإن تدخل الإدارة الجبائية للقيام بمهامها الرقابية تكون بصورة لاحقة لهذه التصريحات، فعملية التحقيق الجبائي تتعلق بسنوات مالية مغلقة وغير متقدمة، وتتصب على مختلف تصريحات المكلفين بالضريبة الشهرية والسنوية للوقوف على مدى صحتها ومطابقتها للأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بها

وتتدخل في عملية التحقيق الجبائي الإدارة الضريبية باعتبارها طرفا قائما بتنفيذ برامج التحقيق بالاعتماد على جميع الهياكل والمصالح الإدارية المتواجدة على جميع المستويات المركزية والمحلية، مستعملة في ذلك امتيازات السلطة العامة في مواجهة المكلفين بالضريبة للتأكد من التصريح الكامل بكل المداخل والأرباح الخاضعة للضريبة، والكشف عن الاختلال في التسجيلات المحاسبية كإدراج حسابات وهمية لا تستند لوثائق تبريرية، أو إخفاء المداخل وتقديم معلومات غير حقيقية أو القيام بعمليات بيع وشراء دون فاتورة وتضخيم الأعباء، وغيرها من أعمال الغش والتهرب الضريبي، كما تخضع لعملية التحقيق فئة معينة من المكلفين بالضريبة باعتبارهم احد اطراف العلاقة الواجب عليهم احترام التزاماتهم الجبائية والمحاسبية.

وعلى ضوء ما تقدم سيتم التطرق لمحتوى هذا الفصل في مبحثين نتعرض في المبحث الأول لمفهوم التحقيق الجبائي والمكلفين بالضريبة الخاضعين له ، وفي المبحث الثاني نتعرض فيه للإدارة الضريبية القائمة بعملية التحقيق الجبائي:

المبحث الأول : مفهوم التحقيق الجبائي والمكلفين بالضريبة الخاضعين له.

المبحث الثاني: الإدارة الضريبية القائمة بعملية التحقيق الجبائي.

المبحث الأول: مفهوم التحقيق الجبائي والمكلفين بالضريبة الخاضعين له:

يعتبر التحقيق الجبائي من اهم أنواع الرقابة الجبائية الذي تسعى الإدارة الجبائية من خلاله إلى حماية الاقتصاد الوطني و الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ،والاستفادة من مواردها المالية،بإخضاع فئة معينة من المكلفين بالضريبة له للتحقيق في تصريحاتهم ، والوقوف على مدى احترامهم لالتزاماتهم الجبائية والمحاسبية.

وسنتعرض في هذا المبحث لمفهوم التحقيق الجبائي من خلال تعريفه وتحديد أشكاله في **المطلب الأول**، و نتعرض لمفهوم المكلفين بالضريبة الخاضعين لهذا التحقيق بتعريفهم وتحديد التزاماتهم في **المطلب الثاني**.

المطلب الأول: مفهوم التحقيق الجبائي

الفرع الأول: تعريف التحقيق الجبائي

الفرع الثاني: أشكال التحقيق الجبائي

المطلب الثاني: المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق الجبائي

الفرع الأول: تعريف المكلفين بالضريبة

الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة

المطلب الأول: مفهوم التحقيق الجبائي:

يرتبط مفهوم التحقيق الجبائي بمفهوم الرقابة الجبائية والرقابة بصفة عامة التي تعتبر الوسيلة المجدية لمعالجة الاختلال والانحرافات في شتى الأنظمة ، كما تعني التحقق مما إذا كان كل شئ يسير وفقا للخطة والقواعد المقررة لتبيان نواحي الضعف والخطأ من اجل تقويمها ومنع تكرارها¹، ولإحاطة بمفهوم التحقيق الجبائي يستوجب التعرض لتعريفه وتبيان أشكال هذا التحقيق.

الفرع الأول: تعريف التحقيق الجبائي:

¹ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع ، الجزائر 2011، ص47.

لم يتعرض المشرع الجزائري لتعريف التحقيق الجبائي بصفة مجملّة في النصوص القانونية الجبائية ، وإنما تعرض لكل شكل من أشكال التحقيق على حدّ ضوابطه وإجراءات ممارسته وخول صلاحياته للأجهزة المكلفة به ، تاركاً المجال للجانب الفقهي الذي تعرض لتعريف التحقيق الجبائي والرقابة الجبائية بصفة عامة، وقد وردت مجموعة من التعريفات للتحقيق الجبائي من بينها :

أولاً : التعريفات الفقهية:

عرف التحقيق الجبائي بأنه عبارة عن مجموعة العمليات المطبقة من قبل المصالح المختصة للإدارة الجبائية ، ويمكن ان يتخذ عدة أشكال في إطار منظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى التأكد من احترام القوانين الجبائية و ذلك لتجنّب كل ما قد ينتج من إعتداءات و تجاوزات¹.

كما عرفه عبد المنعم فوزي على أنها « فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين له سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية»²
وعرف كذلك بأنه مجموعة العمليات التي يقوم بها مراقبون من إدارة الضرائب بغرض مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، كما هي فحص إنتقادي للمحاسبة الممسوكة من طرف المكلفين بغرض البحث إذا كانت النتائج المبينة في التصريحات محددة وفقاً للقواعد المحاسبية و الجبائية³.

ثانياً :تعريف المشرع الجزائري:

تعرض المشرع الجزائري لبعض مفاهيم التحقيقات الجبائية في محاولة تعريفه لكل شكل من أشكال التحقيق على حدّ، حيث تم تعريف للتحقيق المحاسبي بانه « ... عبارة عن

¹عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع ، عين مليّة، الجزائر، 2012، ص 18.

² زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 130.

³راشدي أمين، (دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي)، مجلة راي الاقتصادية، جامعة الشهيد حمى لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 12 جوان 2017، ص 487.

مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة...»¹

و في محاولة لتعريف التحقيق المصوب في المحاسبة نص المشرع على ما يلي«...يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات او معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية...»²

وأضافت المادة 21-1 كتعريف للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة بالقول«...يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لهم موطن جبائي في الجزائر ام لا، وفي هذه التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة...»³

ومن خلال هذه التعريفات السابقة يمكن القول بان التحقيق الجبائي هو نوع من أنواع الرقابة الجبائية الذي يقوم به أعوان الإدارة الجبائية من اجل التحقيق في تصريحات المكلفين بالضريبة الجبائية والمحاسبية لفترة معينة وفحصها للوقوف على مدى مطابقتها للنصوص القانونية، ويتخذ عدة أشكال حسب طبيعة المكلفين الخاضعين له.

¹ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، المحدث بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21، المؤرخ في: 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79، الصادرة في: 2001/12/23، المعدل والمتمم .

² انظر المادة 20 مكرر-01 فقرة 01، المصدر نفسه.

³ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة تم استحداثه بموجب المادة 23 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 16 ديسمبر 1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج ر عدد 65، الصادرة في 18 ديسمبر 1991، حيث تم إدخال تعديل على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة باستحداث المادة 131 مكرر، ثم تم نقل أحكام هذه المادة إلى قانون الإجراءات الجبائية بعد إنشائه بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002.

الفرع الثاني: أشكال التحقيق الجبائي:

يأخذ التحقيق الجبائي أشكال و صورا عديدة ، يتوجب إستعمالها في الوقت المناسب و حسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات ، و قد حدد المشرع ثلاثة أشكال يمكن ان تتخذها عملية التحقيق الجبائي وهي:

- التحقيق العام في المحاسبة (VG)
- التحقيق المصوب في المحاسبة (VP).
- التحقيق المعمق في الوضعية مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)

حيث تمثل هذه التحقيقات جملة الإجراءات التي يقوم بها الأعوان المحققون من خلال فحص السجلات المحاسبية والتصريحات المقدمة ومقارنتها بالوثائق التبريرية التي تثبت صحتها من أجل التأكد من مطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع و محاولة الكشف عن إحتتمالات الغش والتهرب الضريبيين.¹

أولا: التحقيق العام في المحاسبة (VG):

أعطى المشرع الجزائري تعريفا للتحقيق المحاسبي في نص المادة 20 - 1 من قانون الإجراءات الجبائية سابقة الذكر بانه عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة، ويهدف إلى إجراء التصحيحات الضريبية اللازمة في حالة الكشف عن نقص او عدم التصريح والوقوف على مدى مصداقية المحاسبة وإمكانية رفضها واستبعادها في حالة إثبات طابعها غير المقنع.²

فالتحقيق المحاسبي يتعلق بمراقبة مجموع السنوات المالية المغلقة وغير المتقدمة وقد حدد اجل التقادم العام في المادة الجبائية طبقا لأحكام المادة 311 من القانون المدني بأربعة

¹مصطفى عوادي، رجال نصر، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، الجزائر، 2011، ص 13.

² المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق ذكره.

سنوات الأخيرة ويبدأ سريانها من نهاية السنة التي تستحق عنها الضرائب والرسوم¹ مع النص على آجال خاصة في قانون الإجراءات الجبائية إعمالاً لقاعدة الخاص يقيد العام . كما يعتبر أهم أشكال التحقيق الجبائي اذ ينصب على محاسبة المكلفين بالضريبة باختلاف أنواعهم طبيعيين او معنويين ،وفحصها المعمق ومراقبتها من حيث الشكل ومن حيث المضمون ،مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية عن طريق أجهزة الإعلام الآلي ويخضع لمجموعة من الإجراءات الواجب إتباعها عبر جميع مراحل التحقيق لخطورته والآثار المترتبة عليه² .

ثانيا :التحقيق المصوب في المحاسبة(VP):

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة احد أشكال التحقيق الجبائي المستحدثة مؤخرا فهو صورة مصغرة للتحقيق العام في المحاسبة،حيث تم استحدثته بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008³ ويشترك مع التحقيق العام في المحاسبة في الكثير من الإجراءات ويختلف عنه في بعضها الآخر، وقد تعرض المشرع الجزائري لمفهوم هذا الشكل من أشكال التحقيق بتحديد إجراءاته وأسباب القيام به ،حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين الضريبية لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، و يتم التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية...»

¹ المادة 311 من الأمر 75-58، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني الجزائري ج ر عدد 78 الصادرة في 1975/09/30، المعدل والمتمم حسب اخر التعديلات بالقانون رقم 07-05 المؤرخ في 13 ماي 2007 ج ر عدد 31، الصادرة في 13 ماي 2007.

² صالح العبد،الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،الجزائر،2008، ص37.
³ المادة 22 من الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 27 جويلية 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ج ر عدد 42 الصادرة في 27 جويلية 2008، ص 08.

واضاف المشرع في تحديده لمفهوم التحقيق في المحاسبة انه «... يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد باستثناء النقاط المذكورة في الفقرتين 4 و5 المذكور سابقا...»¹

ومن نص المادة المذكورة يتبين لنا مجموعة من المميزات التي يتميز بها هذا الشكل من أشكال التحقيق ويمكن أن نجملها فيما يلي:

- انه تحقيق مصوب في المحاسبة: حيث يمتاز بخاصية التصويب باستهدافه فترة معينة فقط من فترات التحقيق يمكن ان تكون الفترة المقدرة بأربعة سنوات الأخيرة المقفلة وغير المتقدمة، او جزء منها فقط.

- يستهدف نوع او أكثر من الضرائب والرسوم فلا يمكن أن يستهدف جميع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة حيث يخضع الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي للرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القيمة المضافة (TVA) والضريبة على الدخل الاجمالي (IRG) فئة الارباح الصناعية والتجارية² ، كما يخضع الأشخاص المعنويين بالاضافة للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة للضريبة على أرباح الشركات (IBS)³ والضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالشركاء فئة رؤوس الأموال المنقولة (RCM)، وبالتالي فالتحقيق المصوب يستهدف مراقبة نوع واحد أو أكثر من هذه الضرائب والرسوم .

- حتى يتم تفريق التحقيق المصوب في المحاسبة عن باقي أشكال التحقيق فلا يمكن أن ينتج عنه فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلفين بالضريبة كما في التحقيق العام للمحاسبة فالتحقيق المصوب لا يمكن فيه مراقبة جميع الحسابات المالية كحركة حساب

¹ المادة 20 مكرر فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره ، المعدلة بموجب المادة 15 من القانون رقم 18-18 المؤرخ في 2018/12/27 المتضمن قانون المالية لسنة 2019 ج ر عدد 79 الصادرة في 30 ديسمبر 2018.

² المادة الأولى من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، ج ر عدد 102 ، صادرة في 12 ديسمبر 1976 .

³ انظر المادة 135 ، المصدر نفسه.

الصندوق وحركة حساب البنك وحركة حساب الزبائن ، لذا تكون نتائجه اقل وطأ من نتائج التحقيق العام في المحاسبة.

ثالثا : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:(VASFE):

يختلف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة عن باقي اشكال التحقيق ويقصد به مجموعة من العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة و الدخل المصرح به ،أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام ،و يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف و حالة خزينته و كذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته¹.

وقد تم تعريفه من طرف philip ecoline بقوله « إن التحقيق في الوضعية الجبائية العامة هو مجموع عمليات المراقبة التي تهدف إلى وجود تناسق بين المداخيل المصرح بها من جهة ومن جهة أخرى الذمة المالية من مختلف ممتلكات المكلفين »²

ونصت المادة 21- 1 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي « يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة بالضريبة على الدخل الإجمالي ، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أو لا، عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة، و في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة ، و الذمة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، و هذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة»³

فالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة له خصوصياته ويتطلب البحث الشامل عن مداخيل المكلفين بالضريبة داخل الوطن وخارجه سواء كانت أملاك عقارية أو منقولة أو أموال في الحسابات البنكية أو عائدات من ريع رؤوس الأموال والأسهم

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، منشورات 2012 ،ص 31.

² زعزوعة فاطمة، المرجع السابق ،ص131.

³ المادة 21 ، من قانون الإجراءات الجبائية ،السابق ذكره ، معمدة بالمادة 24 من القانون 18-24 المؤرخ في 2015/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 ج ر عدد72، الصادرة في 31ديسمبر 2015.

والسندات وغيرها ومقارنتها بالمداخل المرح بها، ويعتبر هذا الشكل من أشكال التحقيق تجسيدا للشعار الذي رفعتة الدولة من اجل مكافحة الفساد وتبييض الأموال وحصر مصادر هذه الأموال بدفعهم للإجابة عن السؤال : من أين لك هذا؟ لذلك فهو يتميز بمجموعة من الخصائص يمكن أن نجمل بعضها فيما يلي:

- يخضع للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ما عدا الأشخاص الطبيعيين فقط فلا يمكن أن يمتد للأشخاص المعنويين ويخضع له المعني بالأمر او أولاده القصر أو الذين يعتبرون تحت كفالتة كالأبناء المتدرسين الذين يتراوح سنهم ما بين 18 و25 سنة وكذلك الأبناء الذين يثبتون بأنهم مصابون بعجز صحي بنص تنظيمي¹

- ينصب هذا التحقيق على الضريبة على الدخل الإجمالي فقط ، فلا يمكن أن ينصرف إلى باقي الضرائب والرسوم كالرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، والضريبة على أرباح الشركات.

- يخضع لهذا الشكل من أشكال التحقيق كل شخص طبيعي مهما كان موطن تكليفه بالضريبة حتى ولو كان في الخارج إذا كان له عائدات من مصدر جزائري²

المطلب الثاني: المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق الجبائي:

يرتبط مفهوم التحقيق الجبائي بمفهوم المكلفين بالضريبة الخاضعين له، فكل خاضع للتحقيق الجبائي هو مكلف بالضريبة لكن ليس كل مكلف بالضريبة يخضع للتحقيق الجبائي، لذا يجب التعريف بالمكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق الجبائي (الفرع الأول) وتحديد التزاماتهم الجبائية والمحاسبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تعريف المكلفين بالضريبة:

لم تنص التشريعات الضريبية على تعريف دقيق للمكلف بالضريبة وذلك لاختلاف المعايير المعتمد عليها ، فقد يكون شخصا طبيعيا او معنويا حسب معيار الشكل القانوني

¹ المادة 6 من الأمر رقم 76 - 101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة السابق ذكره .

² انظر المادة 3، المصدر نفسه.

، وقد يكون تاجرا او حرفيا او منتجا أو فلاحا وموظفا او شريكا مساهما في شركة معينة حسب طبيعة نشاطه.

أولا: التعريف التشريعي:

بالرجوع إلى قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نجد أن المشرع قد تعرض لتعريف الأشخاص الخاضعين للضريبة من خلال خضوعهم لأنواع الضرائب المختلفة ، فقد جاءت المادة الثالثة من هذا القانون تحدد لنا الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ،حيث نصت على ما يلي:

01- يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر و يخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.

1- يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

(أ) الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به أو مستأجرين له.

(ب) الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية .

(ج) الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء أكانوا إجراء أم لا¹

كما جاءت المادة 136 من نفس القانون تحدد لنا الأشخاص المعنويين الخاضعين

للضريبة على أرباح الشركات حيث انه تخضع للضريبة على أرباح الشركات:

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء:

(ا) شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري إلا إذا اختارت هذه

الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

(ب) الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي

اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري¹

¹ المادة 04 من من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة السابق ذكره .

ثانيا : التعريف الفقهي:

في ظل غياب تعريف دقيق و شامل للمكلف بالضريبة توجب علينا الرجوع إلى المادة الفقهية الخصة بالعديد من التعريفات حيث ورد من بينها:

- هو كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون ، و تأسيسا على ذلك فإن أي شخص يتمتع بأحد المداخل المنصوص عليها قانونا يدخل في إطار تعريف المكلف و يلتزم بدفع الضريبة المقررة قانونا.²

- المكلف بالضريبة هو الشخص الذي يسهم في تمويل الأعباء العامة ، و هو الذي يحدده المشرع الضريبي كمدن للضريبة.

- كما تم تعريفه بأنه كل شخص يقوم بتزويد سلع او خدمات خاضعة للضريبة بصورة مستقلة ومنتظمة أثناء ممارسة نشاطه الاقتصادي في أي مكان وايا كان الغرض من هذا النشاط ومهما كانت محصولته، ويدخل في نطاق المكلفين ، المنتجون التجار ومقدموا الخدمات ،قطاع الزراعة والتعدين والأنشطة المهنية وأي شخص يمارس هذه الأنشطة بشكل موسمي يعتبر أيضا خاضعا للضريبة³.

ومن خلال عرض هذه التعريفات الفقهية والتشريعية يتبين بانها جاءت معرفة للمكلفين بالضريبة بصفة عامة وبالتالي فان مفهوم المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق الجبائي يدخل ضمن التعريف العام للمكلفين بالضريبة، الا انه ليس كل المكلفين بالضريبة يخضع لجميع اشكال التحقيق، فهناك صنف يخضع للتحقيق العام والتحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ، وهناك صنف لا يخضع لأي شكل من أشكال التحقيق أو يخضع لشكل معين دون الآخر حسب شكلهم القانوني ، وحسب نظام فرض الضريبة التابعين له وهو ما فصله فيما يلي:

أولا: من حيث الشكل القانوني:

¹ انظر المادة136 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة السابق ذكره.
² محمد محي مسعد، العلاقة القانونية بين الممول و الإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع ، القاهرة، 2002 ،ص 147.
³ زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص ادارة ومالية، كلية الحقوق الأساسية والعلوم السياسية ،جامعة احمد بوقرة ،بومرداس، 2012، ص8-9.

يختلف الخضوع لأشكال التحقيق الجبائي باختلاف الشكل القانوني للمكلفين بالضريبة الذين يمكن ان يكونوا أشخاص طبيعيين او أشخاص معنويين كما يلي:

- يخضع للتحقيق العام والتحقيق المصوب في المحاسبة جميع المكلفين بالضريبة مهما كان شكلهم القانوني سواء كانوا أشخاص طبيعيين او معنويين بشرط ان يكونوا من الخاضعين لنظام فرض الضريبة حسب النظام الحقيقي.
- بينما يخضع للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ما عدا الأشخاص الطبيعيين فقط فلا يمكن أن يمس الأشخاص المعنويين(الشركات) بينما يمكن ان يخضع الشركاء بصفة شخصية لهذا التحقيق¹.

ثانيا: من حيث نظام فرض الضريبة :

1- لا يخضع للتحقيق العام والتحقيق المصوب في المحاسبة المكلفون بالضريبة التابعين لنظام فرض الضريبة حسب نظام الضريبة الجزافية الوحيدة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم حد معين² ولا المكلفين بالضريبة التابعين لنظام فرض الضريبة حسب نظام التصريح المراقب³ لأنهم غير معنيين بمسك محاسبة بمفهوم المادة9 الى11 من القانون التجاري، ويخضع فقط لهذين الشكلين من التحقيق المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي الملزمون بمسك محاسبة قانونية.

¹ صالح العبد، المرجع السابق، ص47.

² انظر المادة 282 مكرر من من الأمر رقم 76 -101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة السابق ذكره، حيث كان يخضع لهذا النظام الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج بمقتضى المادة 13 من قانون المالية لسنة2015، وتم تخفيض هذه العتبة الى15.000.000 دج، مع تراجع المشرع عن إخضاع الأشخاص المعنويين لهذا النظام والإبقاء على خضوع الأشخاص الطبيعيين فقط بمقتضى المادة8 من القانون رقم 19-14 المؤرخ في: 11 ديسمبر 2019 المتضمن قانون المالية لسنة2020، جريدة رسمية عدد81 الصادرة بتاريخ:2019/12/30.

³ نظام التصريح المراقب تم إلغاؤه بموجب المادة6 من قانون المالية لسنة2015، وتم إعادة استحداثه بموجب المادة2 من قانون المالية لسنة 2020 سابق الذكر، ويتعلق بالمكلفين بالضريبة الذين لا يتمتعون بصفة التاجر وتعتبر أرباحهم غير تجارية(BNC)، وهم أصحاب المهن الحرة كالمحامين والموثقين والمحضرين القضائيين والأطباء والمهندسين المعماريين.

2- يخضع للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية جميع المكلفين بالضريبة في شكل شخص طبيعي مهما يكن نظام فرض الضريبة التابعين له (حقيقي، جزائي، تصريح مراقب)، كما يمكن ان يكونوا الخاضعين لهذا التحقيق اشخاص طبيعيين لا يتبعون لاي نظام ضريبي ولا يمارسون أي نشاط ولا يكتسبون صفة التاجر وهو ما نصت عليه الفقرة الثالثة من المادة 21-1 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها «...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..»

وبالتالي فان التحقيق العام والتحقيق المصوب في المحاسبة ينصب على المكلفين بالضريبة الملزمون بمسك محاسبة قانونية طبقا للقوانين والتنظيمات سواء كانوا اشخاص طبيعيين أو معنويين، أما التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة فهو ينصب على الأشخاص الطبيعيين فقط مهما كان نظام فرض الضريبة الخاضعين له ومهما يكن نشاطهم الممارس أو حتى الذين لا يمارسون أي نشاط مصرح به ولكن تظهر عليهم مظاهر الثراء من خلال نمط معيشتهم.

الفرع الثاني: إلتزامات المكلفين بالضريبة:

ألزم المشرع الجبائي المكلف بالضريبة بجملة من الإلتزامات مقابل الحقوق التي منحها إياها و هذا لتقادي تعرضه لعقوبات عدم التصريح و يمكن حصر هذه الإلتزامات في إلتزامات ذات الطابع المحاسبي و إلتزامات ذات الطابع الجبائي .

أولا: الإلتزامات ذات الطابع المحاسبي:

ألزم القانون التجاري التاجر بمسك دفاتر محاسبية بشكل إجباري و اشترط عليه الاحتفاظ بها لمدة عشر (10) سنوات بغرض الاطلاع عليها و تسهيل عملية التحقيق ويتم تقييد الحسابات في الدفاتر المحاسبية التي نص عليها القانون التجاري الجزائري وفق طريقة منظمة خالية من الشطب أو المحو أو التغيير أو نقل الى الهوامش¹.

¹ المادة 23 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر عدد 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، ص14.

1- مسك الدفاتر المحاسبية:الزم المشرع المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي بمسك مجموعة من الدفاتر أهمها دفتر اليومية العامة، ودفتر الجرد.

(ا) دفتر اليومية العامة :

نص القانون التجاري الجزائري على « كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاوله أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا»¹.

(ب) دفتر الجرد:

يقدم دفتر الجرد صورة عن الحالة المالية للمؤسسة ،طبقا للأحكام القانونية فهو يوضح الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج وحركة رؤوس الأموال وجدول المتاحات المالية في حسابات الخزينة التي يتم جردها سنويا وتستنسخ في دفتر الجرد²

بالإضافة إلى هذين الدفتريين على المكلف مسك دفاتر أخرى، مثل دفتر الأجور، فواتير الشراء الأصلية، إضافة إلى نسختين من كل فاتورة بيع و بصفة عامة على المكلف بالضريبة مسك جميع الأوراق و البيانات التي تثبت إيرادات و نفقات المؤسسة، و التي تعد من وثائق الإيضاح و التبرير ويتم ذلك بشكل تفصيلي ودقيق والحكمة من ذلك ترجع إلى أن مسحوبات التاجر الشخصية لها أهمية كبيرة عند إفلاسه³.

2- حفظ الدفاتر المحاسبية ووسائل الإمساك:

نص القانون التجاري على وجوب إحتفاظ بدفاتر المنصوص عليها في التشريع الجبائي أو القانون التجاري و كذا الوثائق المحاسبية و هذا لمدة عشر(عشر) سنوات و هذا لمراقبتها و التحقيق و هذا ما نصت عليه المادة 12 من القانون التجاري: " يجب أن تحفظ

¹ المادة 09 من الأمر 75-59 المؤرخ 26 سبتمبر 1975 المتضمن بالقانون التجاري المعدل و المتمم حسب آخر تعديل بالقانون رقم15-20 المؤرخ في30 ديسمبر 2015 ج ر عدد 71، الصادرة في 2015/12/30.

² Tazdait ali, expert comptable,maitrise du systeme comptable financier, imprime sur les presse deENAG ,alger,2009,p31.

³ نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،الطبعة الثامنة،2006،ص 16.

الدفاتر و المستندات المشار إليها في المادتين 09 و 10 لمدة عشر سنوات ، كما يجب أن ترتب و تحفظ المراسلات الواردة و نسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة¹.

كذلك نصت المادة 64 من القانون الإجراءات الجبائية: " يجب الإحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري و الوثائق المحاسبية و كذا الوثائق الثبوتية لا سيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة و الإطلاع و التحقيق ، لمدة عشر (10) سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري، و هذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر و تاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية".

ثانيا: الإلتزامات ذات الطابع الجبائي: هي تلك الإلتزامات التي فرضها المشرع على المكلف بالضريبة بهدف التصريح بالضريبة و دفعها في مواعيدها و من هذه الإلتزامات :

1- التصريح السنوي بالمداخل²

يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية و ملاحقها المرفقة ، مع التصريح بالمداخل و الأرباح السنوية المحققة ، حيث نص المشرع انه « يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتتبوا قبل يوم 30 أبريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة و الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاضع، بالسنة للسنة المالية السابقة»³.

2- التصريح الشهري برقم الاعمال⁴:

يلتزم المكلف بالضريبة بدفع الضرائب و الرسوم فوراً أو عن طريق الإقتطاع من المصدر بإكتتاب تصريحا شهريا برقم أعماله، و هذا خلال العشرين (20) يوما الموالية للشهر الذي تم خلاله تحقيق المداخل عن طريق نموذج تقدمه الادارة الجبائية.

¹ المادة 12 من الأمر 75-59 ، المتضمن القانون التجاري الجزائري السابق ذكره .

² انظر نموذج التصريح السنوي بالمداخل المعد من طرف الإدارة الجبائية حسب الملحق رقم 01.

³ المادة 151 من من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة السابق ذكره.

⁴ انظر نموذج التصريح الشهري برقم الأعمال المعد من طرف الإدارة الجبائية حسب الملحق رقم 02.

كما يلزم على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ، أن يسلم أو أن يرسل قبل العشرين (20) يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة إختصاصه، كشفا يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق، من جهة ، و تفاصيل عمليات الخاضعة للضريبة، و تسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت حسب هذا الكشف من جهة أخرى¹.

وفي حالة التخلي أو التوقف عن النشاط الممارس، دون أن يقدم هذا التصريح، يعلن تلقائيا ، مدير الضرائب على مستوى الولاية ، عن التوقف عن ممارسة النشاط ، و ذلك بناء على محضر معمل ، يحرره أعوان المصلحة ذاتها"²

3- التصريح في حالة التوقف عن النشاط أو التنازل عنه أو الوفاة:

في حالة التخلي أو التوقف عن النشاط الممارس، يؤسس على الفور الرسم المستحق الخاص بالإيرادات التي لم تخضع للرسم ، بما فيها الديون المكتسبة و غير المحصلة، يتعين على المكلفين بالضريبة إرسال للمفتشية في أجل مدته 10 أيام من تاريخ التخلي من النشاط، التصريح و المعلومات المذكورة سابقا.

أما في حالة وفاة المكلف بالضريبة يقدم ذوي حقوق الفقيد المعلومات اللازمة لتأسيس الضريبة المستحقة في أجل 06 أشهر من تاريخ الوفاة و المتمثلة في مداخيله العامة و الخاصة³.

وعندما يتوقف المكلف بالضريبة عن ممارسة النشاط الذي يجعله خاضعا للرسم ، دون أن يقدم هذا التصريح، يعلن تلقائيا ، مديرالضرائب على مستوى الولاية ، عن التوقف عن ممارسة النشاط ، و ذلك بناء على محضر معمل ، يحرره أعوان المصلحة ذاتها"⁴.

¹ المادة 76 من الامر رقم 76-102 ، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ،

ج ر عدد 102 ، صادرة في 12 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم .

² انظرالمادة 57 ،المصدر نفسه.

³ عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 42

⁴ انظرالمادة 57 من الأمر رقم 76-102 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال السابق ذكره.

المبحث الثاني: الإدارة الضريبية القائمة بعملية التحقيق الجبائي:

تتدخل مجموعة من الأجهزة والهيكل الإدارية التابعة للإدارة الجبائية في عملية التحقيق الجبائي معتمدة في ذلك على كل الوسائل البشرية والمادية اللازمة ، لضمان تنفيذ برامج التحقيق على أكمل وجه، ومستعملة في ذلك امتيازات السلطة العامة والصلاحيات المخولة لها ، للتحقق من مصداقية و صحة التصريحات التي يدلي بها المكلفين و مراقبتها ،مع ضمان تحصيلها حتى لا يضيع حق الخزينة العامة ، وسنتعرض لمضمون هذا المبحث في مطلبين نتعرض فيه للأجهزة الإدارية المكلفة بالتحقيق الجبائي، أما المطلب الثاني نتعرض فيه لسلطات إدارة الضرائب أثناء عملية التحقيق الجبائي:

المطلب الأول: الأجهزة الإدارية المكلفة بعملية التحقيق الجبائي

الفرع الأول: الأجهزة على المستوى المركزي

الفرع الثاني: الأجهزة على المستوى المحلي

المطلب الثاني: سلطات إدارة الضرائب أثناء عملية التحقيق الجبائي

الفرع الأول: حق الاطلاع

الفرع الثاني: حق المعاينة واستدراك الأخطاء

المطلب الأول: الأجهزة الإدارية المكلفة بعملية التحقيق الجبائي :

تتدخل في عملية التحقيق الجبائي مجموعة من الأجهزة والهيكل الإدارية على جميع المستويات ،المركزية والمحلية من اجل ضمان السير الحسن لعمليات التحقيق وسنتعرض لمختلف هذه الأجهزة في فرعين:

الفرع الأول :الأجهزة على المستوى المركزي:

يختص بعملية التحقيق الجبائي على المستوى المركزي مجموعة من الهياكل، مديرية الأبحاث والمراجعات ،والتي تتبعها مصالح البحث والمراجعات الموزعة على المستوى الجهوي، ومديرية كبريات المؤسسات التي تعتبر من الهياكل الإدارية المستحدثة في إطار عصنة الادارة الجبائية

أولاً: مديريةية البحث و المراجعات (DRV):

تمثل مديريةية الأبحاث والمراجعات إحدى المديريات الفرعية التابعة للمديرية العامة للضرائب¹ ، و تمتد صلاحياتها على مستوى التراب الوطني ، و قد كان الانطلاق الفعلي لنشأة "مديرية الأبحاث و المراجعات" في سبتمبر 1998 بموجب المرسوم 228-98 المؤرخ في جويلية 1998 حيث تم تغيير وزارة الاقتصاد بوزارة المالية.²

و هي هيئة مركزية لها مجموعة من المصالح تتضمن أربع (04) مديريات فرعية من بينها نيابة مديريةية الرقابة الجبائية ، حيث تضمن المرسوم التنفيذي 228-98 المؤرخ في 13-07-1998 إحداث مديريةية البحث و المراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب³، وتتكون من أربع مديريات نيابية ، من بينها نيابة مديريةية الرقابة الجبائية والتي تتكون بدورها من ثلاث (03) مصالح للبحث و المراجعات (SRV)؛

وهي مصالح جهوية تابعة لمديرية البحث و المراجعات المركزية التي أنشئت بموجب المرسوم سابق الذكر، حيث أنشأت هذه المصالح على مستوى ولاية الجزائر، وهران، قسنطينة ، وذلك بعد تنصيب مديريةية البحث و التحقيق مباشرة ، وتقوم بالمهام التالية:

- تنفيذ برامج التحقيق ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديريةية الأبحاث والمراجعات وإعداد الإحصائيات اللازمة.

- ضمان تسيير وسائل فرق التحقيق المادية والبشرية.

- دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق والفصل فيها.

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها الدوري⁴

وتتنظم هذه المصلحة في ثلاث أقسام و هي :

¹ المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 90-190، المؤرخ في 23 جويلية 1990، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد المعدل والمتمم، ج ر عدد 26 ، صادرة في 27 جويلية 1990.

² المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 228-98 ، المؤرخ في: 13/07/1998، المتضمن إنشاء مديريةية الأبحاث و المراجعات ، ج ر عدد 51 ، الصادر في 15 جويلية 1998 .

³ رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، مذكرة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص : تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، كلية الحقوق و العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2007 ، ص 105.

⁴ المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28/09/2002 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم ج ر عدد 64 الصادرة بتاريخ: 29 سبتمبر 2002.

الفصل الأول : الاطار المفاهيمي لعملية التحقيق الجبائي

قسم المراقبة و الإحصاءات و التقسيم، قسم المساعدة على الرقابة، قسم الوسائل المكلف بتزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام، قسم تسيير الوسائل و الدعائم و المطبوعات الموجهة للمحققين و المكلفين بالضريبة.

ومن أهم الأهداف التي تسعى مديرية الأبحاث والمراجعات لبلوغها:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.

- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.

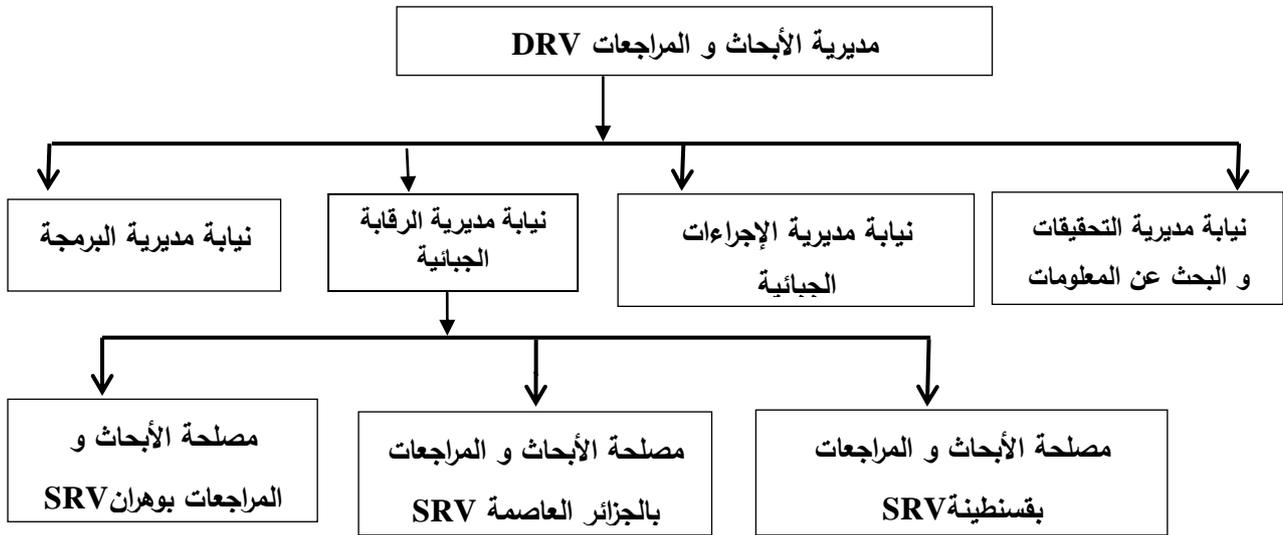
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب ، و تحسين المردودية الجبائية العامة.

- تحسين ظروف اجراء عملية التحقيق الجبائيعلى مستوى مصالح البحثوالمراجعات.

- السعي إلى الرفع من قدرات التحصيل الضريبي.

- تقليص حجم المنازعات المتزايدة من سنة إلى أخرى¹

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات (من إعداد طلبة البحث)



ثانيا: مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 86.

- تعتبر مديرية كبريات المؤسسات من أهم المصالح الخارجية التابعة للمديرية العامة للضرائب¹ وتقوم برقابة نوع معين من المكلفين بالضريبة وهم الأشخاص المعنويين المحددين في نص المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية وهم:
- الشركات او التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات الذي يخضع للتشريع المتعلق بالمحروقات .
 - الشركات الاجنبية الناشطة في الجزائر مؤقتا في إطار تعاقدى يخضع للنظام الحقيقي عندما يساوي مبلغ العقود او العقد مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.
 - شركات رؤوس الأموال وكذا شركات الأشخاص الذين اختاروا الخضوع للنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال التي يساوي رقم أعمالها السنوي مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية .
 - تجمعات الشركات عندما يساوي رقم أعمالها السنوي لإحدى الشركات العضوة او يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.
- وباستقراء نص هذه المادة يتضح عدم خضوع الأشخاص الطبيعيين لتبعية هذه المديرية سواء في إيداع التصريحات او إجراءات الرقابة، كما ان الاشخاص المعنويين التبعية لها محددين حسب الشروط المذكورة اعلاه.
- تم استحداث مديرية كبريات المؤسسات بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002²، وبدأت مهامها الرسمية سنة 2006 وتمارس صلاحياتها على المستوى الوطني وتتكون من 05 خمس مديريات فرعية من بينها المديرية الفرعية للرقابة والقوائم المنفرعة بدورها الى مكاتبين، مكتب البطاقات والمقارنات ومكتب المراجعات المكلف باجراء عمليات التحقيق الجبائي³.

يمكن حصر أهداف إنشاء مديرية كبريات المؤسسات في النقاط التالية:

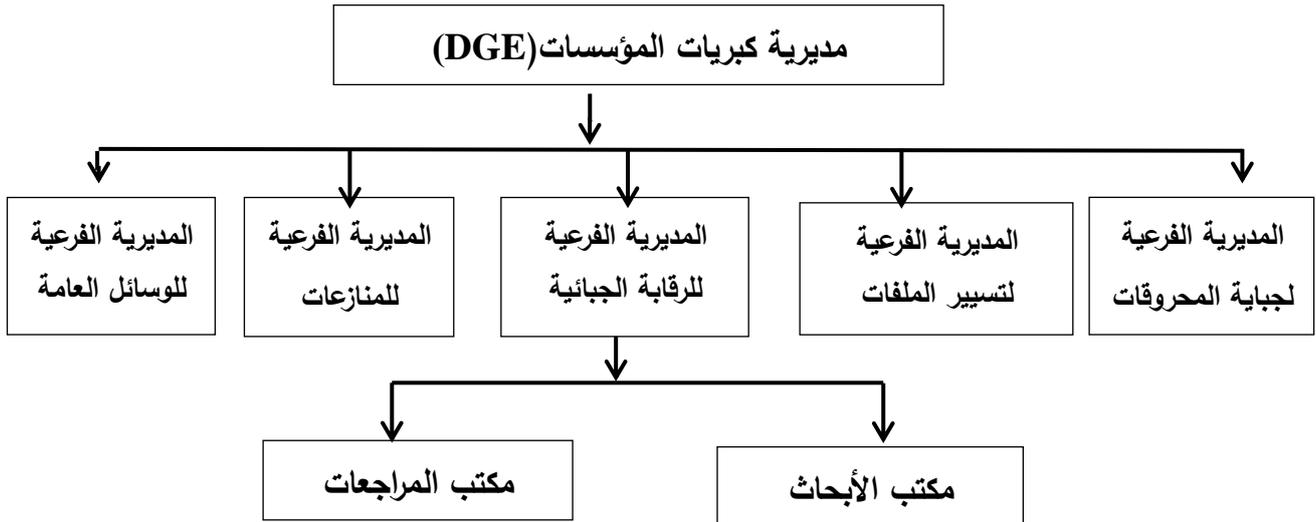
¹ المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 59 الصادرة بتاريخ 24/09/2006، ص 07.

² راجع القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79 الصادرة بتاريخ: 23/12/2001، ص 16.

³ المادة 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، ج ر عدد 20 الصادرة بتاريخ: 29/03/2009، ص 11-14.

- تحسين الخدمات التي يتلقاها معاملي الإدارة الجبائية.
 - تسيير جباية المحروقات ومراقبة التصريحات الخاصة بها.
 - تحديث الإجراءات من خلال التطبيق التدريجي لنظام التصريح عن بعد بواسطة أجهزة الإعلام الآلي¹
- وتقوم مديرية كبريات المؤسسات بمجموعة من المهام سواء ما تعلق منها بمجال الوعاء الضريبي من تسيير ملفات المكلفين التابعين لها واجراء الرقابة على التصريحات الشهرية والسنوية ومقارنتها، أو ما تعلق بمجال التحصيل، أو ما تعلق بمجال المنازعات و تشرف على التحقيق الجبائي المديرية الفرعية للرقابة والقوائم التي تتفرع لمكتبين:
- مكتب البطاقات والمقارنات : ويضم 03 ثلاثة مصالح (مصلحة البطاقات والمقارنات، مصلحة الأبحاث والتحريات، مصلحة المساعدة ودعم المراقبة)
 - مكتب المراجعات: هذا الأخير الذي يقوم بمهام البرمجة وإجراء عمليات التحقيق من خلال الأعاون المحققين التابعين له ويضم مصلحتين: (مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع الصناعة والبناء والأشغال العمومية، ومصلحة مراقبة مؤسسات قطاع الصناعة وتأدية الخدمات.

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات: (من إعداد طلبة البحث)



¹ النظام المعلوماتي الجديد للمديرية العامة للضرائب "جبائتك"، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة رقم 85 / 2017، ص 06، تم الاطلاع عليها في الموقع الالكتروني: www.mfdgi.gov.dz بتاريخ: 2020/03/12.

وتجدر الاشارة انه قد تم استحداث المديريات الجهوية للضرائب¹ وان كانت لا تقوم بعملية التحقيق الجبائي الا انها تعتبر كهزمة وصل بين المديرية العامة للضرائب والمديريات الولائية للضرائب من خلال السهر على تنفيذ برامج التحقيق، وتبليغ التعليمات والقرارات والمناشير الصادرة عن الإدارة المركزية إلى المصالح غير الممركزة عبر الولايات وتتفرع المديريات الجهوية الى تسعة (09) مديريات لتغطي كل أرجاء الوطن وهي: (الجزائر - عنابة - وهران - قسنطينة - بشار - الشلف - البليدة - سطيف - ورقلة)². وتضم كل مديرية من المديريات الجهوية اربعة (04) مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية للتكوين وتضم مكتبين.
- المديرية الفرعية للتكوين والوسائل وتتكون من اربعة مكاتب.
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل وتتكون من ثلاثة مكاتب.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والمنازعات ، وتتكون من ثلاثة (03) مكاتب (مكتب متابعة برامج البحث والتحقيقات الجبائية - مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية - مكتب مراقبة المنازعات) وتتولى هذه المديرية التنسيق وجلب التصحيحات اللازمة للنقائص والأخطاء المسجلة خاصة فيما يتعلق بالتحقيق الجبائي والتحصيل والمنازعات³

الفرع الثاني: الأجهزة على المستوى المحلي :

تتواجد على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن أجهزة مكلفة بالرقابة والتحقيق الجبائي، ما عدا العشر ولايات التي ارتقت مؤخرا لولايات تامة الصلاحية وباقي الولايات المنتدبة التي لا تزال لم تشهد تشييد الهياكل الإدارية التابعة لإدارة الضرائب على اقليمها حيث لم يرد اسم المديرية المنتدبة للضرائب ضمن المديريات المنتدبة المحددة بنص المادة 12 من

¹ المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها السابق ذكره، ص 9.

² القرار الوزاري المؤرخ في 24 ماي 2007 المتضمن تحديد الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، جريدة رسمية، عدد 44، الصادرة في 08 جوان 2007.

³ المادة 24 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 12/07/1998 المحدد للاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها ج ر عدد 79 الصادرة بتاريخ: 25 اكتوبر 1998، ص 14.

المرسوم 15-141 المتعلق بتنظيم المقاطعات الادارية¹، وتتمثل الاجهزة المكلفة بالرقابة على المستوى المحلي في مديريات الضرائب الولائية ومراكز الضرائب على مستوى الولايات

أولاً: المديرية الولائية للضرائب (DWI):

تمثل المديرية الولائية للضرائب صورة من صور عدم التركيز الإداري وامتداد للمصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب التابعة لوزارة المالية، فهي لا تتمتع بالشخصية المعنوية ولا الاستقلال المالي ولا الإداري ، إلا أنها تتمتع بحق التقاضي من خلال المدير الولائي للضرائب الذي يمثلها امام الجهات القضائية²،

تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23/02/1991 المتضمن المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها وتقوم مديريات الضرائب بدورها الرئيسي في مجال تسيير ملفات المكلفين بالضريبة وتأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها والفصل في الشكاوى والمنازعات الضريبية ، كما تتولى مهمة الرقابة والتحقيق الجبائي ، وتتشكل من خمس مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتتفرع الى مجموعة مكاتب ، كما تتبعها مفتشيات الضرائب التي تشكل المصالح الخارجية لمديرية الضرائب المكلفة بوعاء الضريبة وتأسيس الضرائب والرسوم والقيام بعمليات الرقابة على التصريحات او ما يسمى بالرقابة على المستندات، ولا يمكنها اجراء عملية التحقيق لانه يتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فقط ، وتكتفي باقتراح الملفات لبرمجتها لعملية التحقيق.

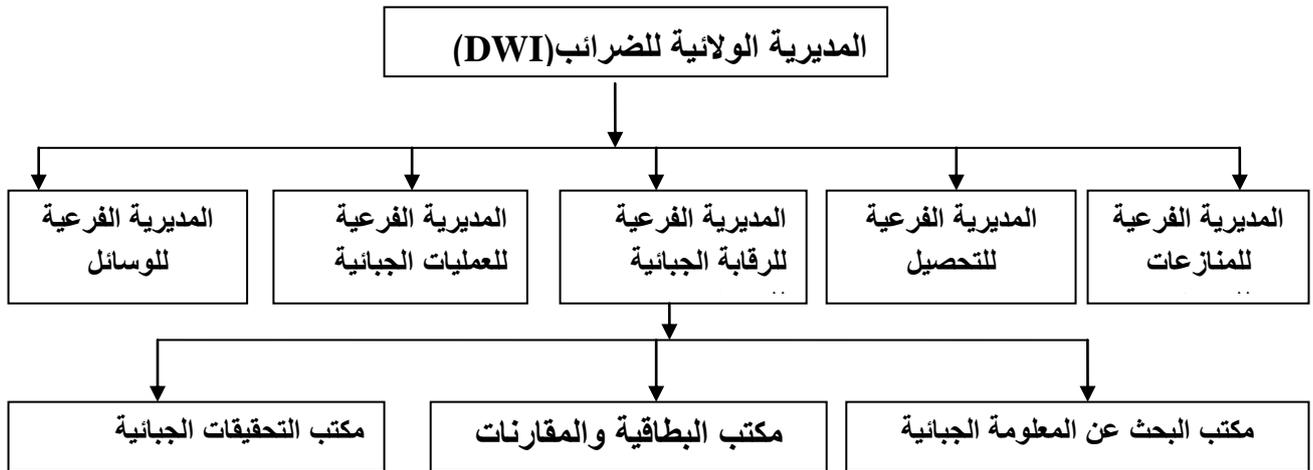
- المديرية الفرعية للمنازعات : وتضم ثلاثة مكاتب ، مكتب الاحتجاجات ، مكتب لجان الطعن والمنازعات القضائية، مكتب التبليغ والامر بالتخفيض.

¹ المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 15-141 المؤرخ في: 28 ماي 2015 يتضمن تنظيم المقاطعة الإدارية وسيروها. ج ر عدد 29 الصادرة في 31 ماي 2015، ص7.

² بوضياف عادل، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجزء الثاني(الأحكام المتعلقة بالتنفيذ الجبري للمستندات التنفيذية والإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية الإدارية ، الطرق البديلة لحل النزاعات)، كليك للنشر ، الجزائر، 2012، ص224.

- المديرية الفرعية للتحويل : وتظم مجموعة من المكاتب كما تتبعها قبضات الضرائب المختلفة التي تشكل مصالح خارجية لمديرية الضرائب المكلفة بالتحويل¹.
 - المديرية الفرعية للوسائل: وتظم مكتب المستخدمين والتكوين، مكتب عمليات الميزانية، مكتب الوسائل والاعلام الالي.
 - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وتضم مكتب البحث عم المعلومة الجبائية، مكتب البطاقية والكشوفات، مكتب التقييمات، مكتب التحقيقات والمراجعات².
- و تتولى القيام بمهمة التحقيق الجبائي المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الذي تسند اليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق من خلال مكتب التحقيقات والمراجعات وفرق التحقيق والاعوان المحققون.

الشكل رقم 03 : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب (من إعداد طلبة البحث)



ثانيا: مراكز الضرائب (CDI):

في إطار عصرنة الإدارة الجبائية وتقديم الخدمة من المواطن سعى المشرع الجزائري إلى استحداث هياكل جديدة على المستوى المحلي لجمع المصالح الخارجية الخاصة بالوعاء

¹ قلاب ذبيح الياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب ام البواقي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2011، ص 101-102.

² المادة 53 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 12/07/1998، المحدد للاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها السابق ذكره، ص 23.

وهي مفتشيات الضرائب ومصالح التحصيل المتمثلة في قباضات الضرائب غي هيكل إداري واحد لتسهيل تبادل المعلومات بين مختلف هذه المصالح ، وتسهيل تواصل المواطن مع الادارة وتقديم الخدمة العمومية، حيث تم استحداث مراكز الضرائب (CDI) على مستوى الولايات تخص المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي والمراكز الجوارية للضرائب (CPI) على مستوى كل دائرة وتخص المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة ،وسنتعرض لمراكز الضرائب فقط باعتبارها المكلفة بإجراء عمليات التحقيق على المستوى المحلي و مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب .

و من مهام مراكز الضرائب:

تسيير الملفات الجبائية للمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي والمهن الحرة و يختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكلفيه بالرقابة الجبائية و المنازعات في حدود صلاحياته¹.

- البحث عن المعلومات الجبائية و تجميعها و استغلالها و مراقبة نتائجها.
- اعداد وانايز برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة مع اعداد جداول احصائية تقييم نتائجها.
- تحضير و برمجة و تنفيذ مختلف اشغال التحقيق والمراقبة على المستندات لتصريحات المكلفين التابعين له و اعداد وضعيات احصائية دورية تتعلق عن انايز عمليات المراقبة والتحقيق.
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية و الشكاوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة و التابعة لمجال اختصاصه²

ويتشكل مركز الضرائب من خمسة مصالح رئيسية تضم كل مصلحة مجموعة مصالح فرعية ومكاتب وهي:

¹ المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها السابق ذكره ،ص 10.

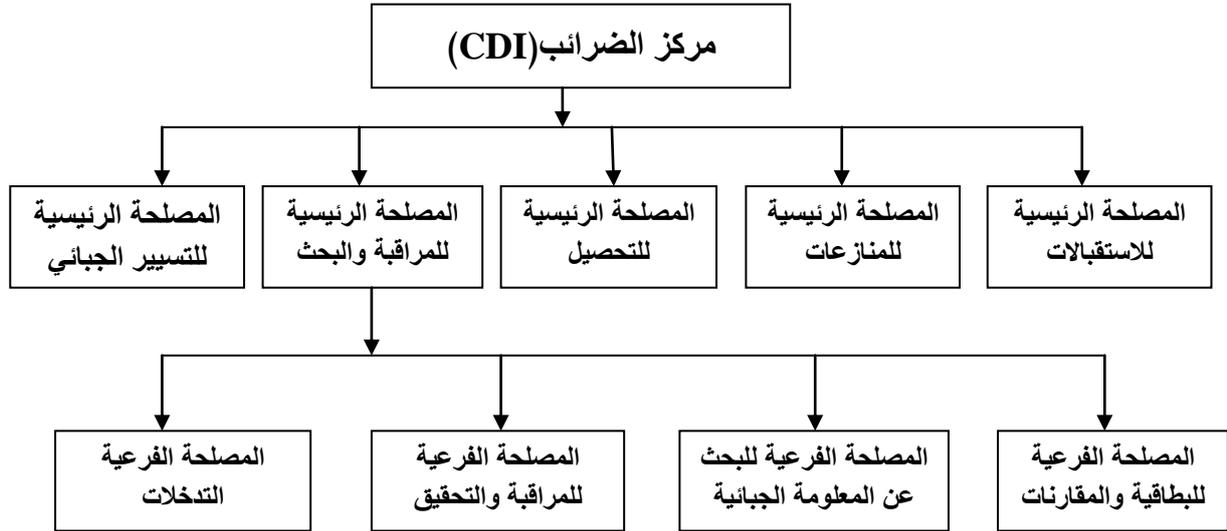
² المواد من 90 الى 94 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها السابق ذكره ،ص 21.

- 1- المصلحة الرئيسية للاستقبالات : وقد خصص المشرع لأول مرة مصلحة رئيسية باكملها مخصصة للاستقبالات من اجل تقريب الخدمة للمواطن والسهر على حسن استقبال المكلفين بالضريبة ومعاملتهم.
- 2- المصلحة الرئيسية للتسيير: وهي مكلفة بتسيير ملفات المكلفين بالضريبة وتتفرع إلى مجموعة من المصالح الفرعية حسب أنشطة المكلفين كالمصلحة الفرعية لأنشطة الشراء والبيع على الحالة ، المصلحة الفرعية لنشاطات الإنتاج، المصلحة الفرعية لأنشطة تقديم الخدمات، المصلحة الفرعية للمهن الحرة.
- 3- المصلحة الرئيسية للتحويل: وتتكفل بمهام التحصيل والمتابعة وضبط المحاسبة وتسجيل الإيرادات المحصلة وتحويلها إلى مصالح الخزينة العمومية.
- 4 - المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتختص بتلقي الشكاوى والفصل في المنازعات الضريبية ، حيث يبت رئيس مركز الضرائب في الشكاوى التابعة لمجال اختصاصه بقرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار جزائري¹ 50.000.000 دج أو يساويها¹
- 5 - المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وهي المكلفة بإجراء جميع مختلف أنواع الرقابة سواء تعلق الأمر بالرقابة على المستندات او مختلف اشكال التحقيق وتضم اربعة مصالح فرعية وهي:
 - ا) مصلحة التدخلات: وهي مكلفة بإجراء التدخلات واجراء التحريات وتحرير محاضر المعاينة وضبط المخالفات الخاصة بالتشريع الضريبي.
 - ب) مصلحة البطاقية والمقارنات: وتختص باعداد البطاقات الجبائية ورقم التعريف الجبائي، واعداد كشوف المعلومات وتوزيعها من اجل استغلالها.
 - ج) مصلحة البحث عن المعلومة الجبائية: وتختص بالبحث عن المعلومة الجبائية من خلال اتصالها بمختلف المؤسسات والادارات ذات العلاقة بملفات المكلفين بالضريبة كالجمارك والبنوك والخزينة من اجل استغلال المعلومات ومقارنتها مع تصريحات المكلفين بالضريبة.

¹ المادة 77 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره.

(د) مصلحة المراقبة والتحقيق: وهي المكلفة بإجراء عمليات الرقابة والتحقيق من خلال إعداد برامج التحقيق وتنفيذها بواسطة فرق التحقيق.

الشكل رقم 04: التنظيم الهيكلي لمركز الضرائب: (من إعداد طلبة الحث)



المطلب الثاني : سلطات إدارة الضرائب أثناء عملية التحقيق الجبائي :

تقوم إدارة الضرائب بمهام الرقابة من خلال ممارسة امتيازات السلطة العامة في مواجهة المكلفين بالضريبة عبر مختلف مراحل التحقيق، وتعد مرحلة التحضير والبرمجة من أهم المراحل التي تتمتع فيها الإدارة بسلطات واسعة ومطلقة في برمجة الملفات لعملية التحقيق، لكون هذه العملية تتم في سرية تامة لا يمكن للمكلف بالضريبة ان يطلع عليها، لذلك عمدت الإدارة المركزية من اجل تحقيق اكبر قدر ممكن من المساواة بين المكلفين بالضريبة إلى تحديد المعايير المعتمدة في اقتراح الملفات وقبولها، باعداد بطاقة معلومات تذكر فيها اسباب اقتراح الملفات للتحقيق¹ بالاعتماد على مجموعة من المعايير الموضوعية مثل:

- أهمية رقم الاعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين.
- تكرار التصريح بالخسارة في نتائج السنوات المالية .

¹ انظر نموذج بطاقة اقتراح الملفات للتحقيق الجبائي المعد من طرف الادارة الجبائية حسب الملحق رقم 03

- الزيادة السريعة في مستوى معيشة مسير المؤسسة وغير المطابقة لمداخيله المصرح بها.
 - ضعف هامش الربح الصافي بالمقارنة مع رقم الأعمال المصرح به مما يوحي بوجود اعباء مبالغ فيها .
 - إلا أن تحقيق المساواة كأهم ضمانات للمكلفين بالضريبة في هذه المرحلة تبقى رهينة السلطة التقديرية للإدارة الجبائية في ظل غياب ضمانات قانونية واضحة تمكنهم من حماية حقوقهم من تعسف هذه الأخيرة في حالة عدم احترامها للمعايير الموضوعية وبرمجة فئة من المكلفين على حساب فئة أخرى.
- وتتجلى بعض امتيازات السلطة العامة التي منحها المشرع للإدارة الجبائية أثناء قيامها بعملية التحقيق في حق الاطلاع وحق المعاينة واستدراك الاخطاء والاعفالات

الفرع الأول: حق الاطلاع

يتم الشروع في إشغال التحقيق من طرف فرق التحقيق التي يختلف عددها حسب عدد الملفات المبرمجة وتتكون كل فرقة من رئيس فرقة التحقيقات والاعوان المحققون من بين موظفي الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الاقل¹، ويتم اختيار رئيس فرقة التحقيقات من بين المفتشين الذين تتوفر فيهم مجموعة من الشروط كالخبرة في منصب معين والرتبة التي لا تقل عن رتبة مفتش رئيسي².

ويعتبر حق الاطلاع أحد الحقوق التي منحها المشرع لأعوان الإدارة الجبائية فبواسطته يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق و المستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدده التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التدقيق كما يعتبر من أهم الحقوق التي تتمتع بها الإدارة لإمكانية اطلاعها على المعلومات لدى الغير³

¹ المادة 72 من القانون رقم 10-299، المؤرخ في 29 نوفمبر 2010، المتضمن القانون الأساسي لعمال الإدارة الجبائية، جريدة رسمية عدد 74، الصادرة بتاريخ: 05 ديسمبر 2010، ص 32.

² عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 60.

³ زعزوعة فاطمة، المذكرة السابقة، ص 81.

وقد نص المشرع على حق هذا الحق في قوله : « يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية ، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات و الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية»¹.

ويعتبر حق الاطلاع استثناءا لكسر واجب الالتزام بالسر المهني المنصوص عليه في القوانين والتنظيمات لذلك لا يمارس إلا لدى الهيئات والمصالح التي حددها القانون وهي:

اولا: حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات :

نص المشرع على إمكانية الإدارة الجبائية من إجراء حق الاطلاع لدى إدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة ،وكذا المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة والولايات والبلديات او الهيئات ايا كان نوعها والخاضعة لرقابة السلطة الادارية والزمها بعدم الاحتجاج بالسر المهني امام اعوان الادارة الجبائية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتهم²

كما لزم المصالح المتعاقدة بايداع نسخة من مقرر التاشيرة على الصفحة او الملحق وجوبا مقابل وصل استلام في غضون الخمسة عشر يوما(15) الموالية لإصدارها لدى المصالح المختصة اقليميا في الادارة الجبائية والضمان الاجتماعي التي تتبعها المصلحة المتعاقدة³ وهذا لتمكين الادارة الجبائية من الاطلاع على مبالغ الصفقات ومراقبة تسجيلاتها في الدفاتر المحاسبية.

ثانيا: حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية والمصرفية :

تعتبر المؤسسات المالية من اكبر المؤسسات الملزمة بالحفاظ على السر المهني اذ لا يمكن لاي شخص ان يطلع على رصيد حساب شخص اخر، واستثناءا اعترف المشرع للإدارة الجبائية بحق الاطلاع على الحسابات الخاصة بالمكلفين بالضريبة قصد تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها،حيث نصت المادة 51 من قانون الاجراءات الجبائية

¹ المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره.

² انظر المادة 46، المصدر نفسه.

³ المادة 196 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتقويضات المرفق العام، ج ر ، عدد 50 ،الصادرة في 20 سبتمبر 2015 ،ص 44.

على... يجب على المؤسسات او الشركات والقائمين باعمال الصرف والصرفيين واصحاب العملات وكل الاشخاص او الشركات او الجمعيات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة ان يرسلوا اشعار خاصا للادارة الجبائية بفتح واقفال كل حساب ايداع السندات او القيم او الاموال او حساب التسبيقات او الحسابات الجارية او حسابات العملة الصعبة او أي حسابات اخرى تسييرها مؤسساتهم بالجزائر .

كما يمس هذا الإلزام خصوصا البنوك وشركات البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير والاحتياط وصناديق القرض التعاوني وصناديق الايداع والكفالات، وترسل قوائم الاشعارات في مستند معلوماتي او عن طريق الالكتروني خلال عشرة(10) ايام الاولى التي تلي فتح او قفل الحسابات¹

ويمكن للادارة الجبائية استعمال حق الاطلاع لدى هذه المؤسسات المالية والمصرفية سواء من اجل تاسيس الضرائب والرسوم او اثناء تنفيذها لاجراءات التحصيل الجبري في حالة عدم امتثال المكلفين بالضريبة لذلك ، حيث يمكنها حجز المبالغ المودعة في حسابات المكلفين بالضريبة من اجل استيفاء حقوق الخزينة العمومية والزام مديري ومسيري هذه المؤسسات بتحويل المبالغ الى حسابات الخزينة وهذا في اطار امتيازات الخزينة في تحصيل ديونها وتنفيذ إجراءات حجز ما للمدين لدى الغير المنصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، الذي يعني توقيع الحجز من الدائن على حقوق مدينه او منقولاته التي هي في ذمة الغيرلان جميع اموال المدين ضامنة لديونه:

ومن اجل تمكين الادارة الجبائية من الاطلاع على املاك المكلفين الخاضعين للتحقيق المسجلة في اصول الشركات كالعقارات والمنقولات الزم المؤسسات وشركات التامين واعادة التامين ووسطاء التامين وكل هيئة تمارس عادة نشاطات التامين للمنقولات او العقارات ، بان ترسل فصليا الى الادارة الجبائية جدولاً خاصاً بعقود التامين المكتتبه لدى وكالاتهم مع الاشخاص الطبيعيين والاشخاص المعنويين والهيئات الادارية، ويرسل هذا الجدول في

¹ المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره.

² المادة 667 من القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية جريدة رسمية عدد 21 الصادرة بتاريخ: 23 افريل 2008.

حامل معلوماتي عن طريق البريد الالكتروني خلال العشرين يوما من الشهر الذي يلي الفصل المعني¹

ثالثا: حق الاطلاع لدى الغير:

في إطار حق الاطلاع على أملاك المكلفين بالضريبة والتأكد من التصريح بها الزم كذلك المشرع بعض الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تكون لهم علاقة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق بصفتهم موردين او زبائن لهم بضرورة تزويد الادارة الجبائية بالمعلومات الخاصة بالمبادلات التجارية التي تمت معهم، ومن اجل تاسيس الضرائب على الاملاك يجب على:

- وكلاء السيارات تزويد الادارة الجبائية المختصة اقليميا بكشف مفصل يتضمن اسماء والقباب وعناوين زبائنهم الذين اقتنوا سيارات سياحية يتجاوز سعرها 10.000.000 دج.
- بائعي المجوهرات تزويد الادارة الجبائية بكشف مفصل عن زبائنهم الذين اقتنوا مجوهرات فاخرة.
- محافظي المزاد العلني تزويد الادارة الجبائية المختصة بالزبائن الذين اقتنوا اشياء قيمة عن طريق البيع بالمزاد العلني.

كما ترسل الادارة الجبائية بصفة دورية الى مصالح الادارة الجبائية المختصة اقليميا كشفا مفصلا لعمليات الاستيراد التي قام بها الخواص والتي شملت (السيارات التي تتجاوز قيمتها 10.000.000 دج، اليخوت وسفن النزهة ، عربات سكن ، الخيول ، طائرات النزهة ، المجوهرات والأحجار الكريمة والذهب والمعادن النفيسة²

هذا وقد رتب المشرع الجزائري عقوبات مالية على كل شخص او شركة يرفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق التي يتعين عليهم تقديمها او تقوم باتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الاجال المحددة لحفظها حيث الزمهم بدفع غرامة من 5000 جج

¹ المادة 52 مكرر ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره.

² المادة 33 مكرر، المصدر نفسه، محدثة بموجب المادة 46 من القانون 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018 ، ج ر، عدد 76 ، الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2017، ص 24.

الى 50.000 دج بالاضافة الى تطبيق تلجنة مالية قدرها 100 دج عن كل يوم تاخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لاتبات الرفض من قبل العون المؤهل¹

الفرع الثاني: حق المعاينة واستدراك الأخطاء:

يمكن الإدارة الجبائية أن تقوم بإجراء المعاينات والتدخل على مستوى المصانع والمخازن من اجل التأكد من الوجود المادي للعناصر المسجلة في الوثائق المحاسبية والوثائق التبريرية ومدى مطابقتها للتصرحات المقدمة من طرف المكلفين وتحرير محاضر المعاينة بشأنها². كما يمكنها استدراك الاخطاء المكتشفة على اثر عملية التحقيق.

أولا : حق المعاينة

يختلف حق المعاينة عن حق الاطلاع في أن هذا الأخير يمارس على جميع المكلفين بالضريبة دون افتراض وجود غش ضريبي ، اما حق المعاينة فتعتمد اليه الادارة الجبائية عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية وتسعى الى اثباتها.

01- محاضر المعاينة : نصت المادة 34 من قانون الاجراءات الجبائية ، على ما يلي: « من اجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للادارة الجبائية ان ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 ادناه للاعاون الذين لهم رتبة مفتش على الأقل ومؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم او العناصر المادية التي من شأنها ان تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة»³

وتختتم هذه المعاينة بتحرير محضر تسرد فيه مجريات العملية وتدون فيه المعاينات المسجلة ويتضمن هذا المحضر تعريف الأشخاص الذين اجروا المعاينة والأشخاص الذين حضروا وصفاتهم ، وتاريخ وساعة التدخل وجرد المستندات والأشياء المحجوزة⁴ .

¹ انظر المواد 62-63 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره ،

² صالحى العيد، المرجع السابق، ص 60.

³ المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره، معدلة بموجب المادة 23 من القانون 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 ج ر عدد 82، الصادرة بتاريخ: 31/12/2007 ، ص 09.

⁴ انظر نموذج محضر المعاينة المعد من طرف الادارة الجبائية حسب الملحق رقم 04.

وتسلم نسخة من هذا المحضر الى المكلف بالضريبة أو ممثله او شاغل الاماكن وترسل النسخة الاصلية الى القاضي الذي رخص بالمعينة، ويجب ان ترد الاوراق والوثائق المحجوزة في اجل (06) ستة اشهر من تاريخ تسليم محضرالجرد الى المكلف، ويلزم ضابط الشرطة القضائية واعوان الادارة الجبائية بكتمان السر المهني. ولعل ختم المادة 38 من قانون الاجراءات الجبائية المحدد لنتيجة هذه المعينة الاجرائية بوجوب التزام ضابط الشرطة القضائية واعوان الادارة الجبائية كتمان السر المهني يبين بوضوح حساسية هذه العملية وخطورتها، وعمق عمل الادارة الجبائية في التأسيس للوعاء الضريبي من جهة اخرى¹.

02- محضر التلبس الجبائي:

يختلف إجراء المعينة عن إجراء محضر التلبس الجبائي وان كان كلاهما يهدفان إلى إثبات حالات الغش، إلا أن هذا الأخير يمارس إزاء المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق الجبائي في ظروف معينة من اجل تحقيق أهداف معينة ووفقا لإجراءات محددة كذلك.

وقد ورد إجراء محضر التلبس الجبائي في القسم الثاني الخاص بإجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة من قانون الإجراءات الجبائية حيث جاء فيه « بغض النظر عن الأحكام المتعلقة بالمراقبة وبالتحقيق الجبائي ، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمكلفين قانونا، في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام القانون العام والأنظمة الخاصة في مجال الاخضاع الضريبي ...»²

ويتبين من نص هذه المادة أن إجراء محضر التلبس الجبائي إجراء استباقي وقائي تلجا إليه الإدارة الجبائية في حالة ما قدرت أن تحصيل الديون المستقبلية التي يمكن ان تنتج

¹ صالحى العيد، المرجع السابق، ص62.

² المادة20 مكرر 3 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره ، المحدثه بموجب المادة 18 من قانون المالية التكميلي 2010 ومعدلة بموجب المادة12 من القانون12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 المتضمن قانون المالية لسنة2013 ، ج ر عدد72 الصادرة في 30 ديسمبر 2013، ص6-7.

عن عمليات التحقيق المختلفة مهددة بعدم إمكانية تحصيلها بسبب مناورات من المكلف بالضريبة، ويسمح للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة، كما يسمح للإدارة بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي .

ويوقع محضر التلبس الجبائي من قبل عون الإدارة ويصادق على التوقيع المكلف بالضريبة صاحب المخالفة وفي حالة رفض التوقيع يذكر في المحضر وتحتفظ الإدارة بالمحضر الأصلي وتسلم نسخة منه إلى المكلف بالضريبة¹

ثانيا: حق استدراك الأخطاء :

الأصل أن الإدارة الجبائية لا يمكنها أن تعيد إجراء التحقيق للسنوات التي مسها التقادم، حيث منحها المشرع كأصل عام مدة (04) أربعة سنوات من أجل تأسيس الضرائب والرسوم وتأسيسها أو القيام بأعمال الرقابة وكذلك قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي، إلا أنه استثناءً أجاز المشرع للإدارة الجبائية القيام باستدراك الأخطاء أو الإغفالات أو النقص في فرض الضريبة الذي يتم اكتشافه اثر تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته وتسويته قبل انقضاء السنة الاولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقدمة، ويعتبر هذا الإجراء إجراء استثنائي تم استحداثه بموجب المادة 40 من قانون الاجراءات الجبائية².

و عند الانتهاء من إجراء عملية التحقيق تتكون لدى الإدارة الجبائية نظرة شاملة عن محاسبة المكلفين بالضريبة وتصريحاتهم المقدمة فاما ان يتم قبول المحاسبة، واما يتم التوصل إلى الطابع غير المقنع لها، وبالتالي يمكنها فرض الضريبة تلقائياً وتحديد الأسس بالاعتماد على المعلومات المتوفرة لديها، ونظرا لخطورة الفرض التلقائي للضريبة الذي ينتج

¹ المادة 20 مكرر-3 فقرة 02، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق ذكره.

² انظر المادة 40، المصدر نفسه، محدثة بموجب المادة 44 من القانون 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر عدد 78، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2015، ص 17.

عليه اتباع الضرائب والرسوم بعقوبات التأخير وبنسب مرتفعة ، فقد احاطه المشرع بمجموعة من الشروط ، اذ لا يمكن ان يتم الفرض التلقائي للضريبة الا اذا تم رفض المحاسبة¹ ، ولا يمكن رفض المحاسبة الا اذا توفرت الاسباب المحددة على سبيل الحصر التي عددها المشرع في قوله «لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما:

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق التبريرية غير مطابق لأحكام المواد من 9 الى 11 من القانون التجاري وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية²

وبالتالي تقوم الإدارة الجبائية في حالة رفض المحاسبة إلى تحرير محضر معاينة تسرد فيه جميع الأخطاء المحاسبية التي تبرر استبعاد المحاسبة ورفضها، وإجراءات الفرض التلقائي للضريبة بالاعتماد على المعلومات المتوفرة لديها ، وتطبيق العقوبات المقررة في هذا المجال، و يفقد المكلف بالضريبة حقه في الاعتراض على نتائج التحقيق المتوصل اليها لعدم احترام التزاماته المحاسبية.

¹ المادة 43 ، من قانون الإجراءات الجبائية السابق ذكره ، معدلة بموجب المادتين 28 و 29 من القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30/12/2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014 ج ر عدد 68 الصادرة في 30 ديسمبر 2013.

² انظر المادة 44 ، المصدر نفسه.

خلاصة الفصل الأول:

نخلص في ختام هذا الفصل إلى القول أن التحقيق الجبائي هو احد أنواع الرقابة الجبائية التي تقوم به ادارة الضرائب من اجل الوقوف على مدى صحة التصريحات الجبائية واجراء التصحيحات الضريبية اللازمة في حالة الكشف عن نقص او عدم التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة ، فهومن أهم أنواع الرقابة الجبائية المعول عليه في الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ، ويتخذ عدة أشكال فيمكن أن يكون تحقيقا عاما في المحاسبة ينصب على محاسبة المكلفين بالضريبة ومراقبتها مراقبة شاملة ومعمقة من حيث الشكل والمضمون ، وقد يتخذ التحقيق الجبائي شكل التحقيق المصوب في المحاسبة الذي يعتبر صورة مصغرة عن التحقيق العام في المحاسبة، كما يمكن ان يتخذ شكل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ويتعلق هذا التحقيق بالأشخاص الطبيعيين فقط دون المعنويين ، ويمس ضريبة واحدة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي . ويخضع للتحقيق الجبائي نوع معين من المكلفين بالضريبة حسب شكلهم القانوني ، وحسب نظام فرض الضريبة التابعين له ، فالأشخاص غير التابعين للنظام الحقيقي لا يمكنهم الخضوع للتحقيق المحاسبي ، كما لا يخضع الأشخاص المعنويين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية .

وتتدخل في عملية التحقيق مجموعة من الاجهزة الإدارية، على المستوى المركزي ، وعلى المستوى المحلي ، وينفذ عملية التحقيق فرق التحقيق التي يختلف عددها حسب عدد الملفات المبرمجة، وتتكون كل فرقة من رئيس فرقة التحقيقات والأعوان المحققون الذين يجب أن تكون لهم رتبة مفتش على الأقل .

وتمارس الإدارة الجبائية مجموعة من السلطات وامتيازات السلطة العامة عبر مختلف مراحل التحقيق ، واعتبرها المشرع كحقوق لإدارة الضرائب ، كحق الاطلاع ، وحق المعاينة واستدراك الأخطاء والاعفالات، للحد من أعمال الغش والمناورات التدليسية التي تشكل خطرا على عملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية.

الفصل الثاني: مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

المبحث الأول: ضمانات المكلفين بالضريبة قبل
صدور نتائج التحقيق الجبائي

المبحث الثاني: ضمانات المكلفين بالضريبة بعد
صدور نتائج التحقيق الجبائي

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

في مقابل تمتع الادارة الجبائية بسلطات واسعة في مواجهة المكلفين بالضريبة بمناسبة قيامها بدورها في عملية التحقيق الجبائي ، الزم المشرع الجزائري الادارة الجبائية بضرورة اتباع مجموعة من الاجراءات ،سعيًا منه لحماية حقوق المكلفين بالضريبة من تعسف هذه الاخيرة ،حيث يشكل احترام هذه الاجراءات مجموعة من الضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة في مواجهة سلطات الادارة الجبائية ،وذلك لايجاد توازن بين طرفي علاقة التحقيق.

فالادارة الجبائية ملزمة بتنفيذ البرامج المسطرة من قبل الاحزمة الحكومية و تحقيقها للاهداف المرجوة منها ،من خلال مراقبة مختلف تصريحات المكلفين بالضريبة والتحقق في محاسباتهم ،والوقوف على مامدى مطابقتها للقوانين والتنظيمات وتأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها ، والمكلفين بالضريبة من حقهم ان يكونوا على علم ويقين بالاجراءات المتبعة اثناء التحقيق في ملفاتهم وكيفية تحديد الاسس المعتمدة ،واسباب اجراء التصحيحات على تصريحاتهم، والمواد القانونية التي استند عليها الاعوان المحققون ، كما انه من حقهم ان يحظوا بالمعاملة التي تليق بهم كشركاء اقتصاديين ومساهمين في تحمل الاعباء العامة .

ومما سبق سنتعرض في هذا الفصل لجملة الضمانات القانونية التي كفلها المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة عبر مختلف مراحل التحقيق في مبحثين:

- **المبحث الاول :** ضمانات المكلفين بالضريبة قبل صدور نتائج التحقيق الجبائي .
- **المبحث الثاني :** ضمانات المكلفين بالضريبة بعد صدور نتائج التحقيق الجبائي .

المبحث الاول:ضمانات المكلفين بالضريبة قبل صدور نتائج التحقيق الجبائي:

تمارس الادارة الجبائية مهام التحقيق الجبائي وفق اجراءات محددة في القوانين والتنظيمات، وتلزم بمراعاة مجموعة من الضمانات عبر مختلف مراحل التحقيق، منها ما يجب مراعاته قبل الشروع في عملية التحقيق كالحق في الاعلام المسبق عن طريق الاشعار بالتحقيق المرفق بميثاق المكلفين بالضريبة وهو ما سنتعرض له في المطلب الاول ومنها ما يكون بعد الشروع في اشغال التحقيق كاحترام مبدأ الوجاهية وامكانية الاستعانة بمستشار وهو ما سنتعرض له في المطلب الثاني .

المطلب الاول: الحق في الاعلام المسبق قبل الشروع في عملية التحقيق

الفرع الاول: الاشعار بالتحقيق المرفق بميثاق المكلفين بالضريبة

الفرع الثاني: المدة القانونية لتحضير الوثائق المحاسبية

المطلب الثاني: الحق في احترام مبدأ الوجاهية اثناء عملية التحقيق

الفرع الاول: اجراء عملية التحقيق بعين المكان

الفرع الثاني: الاستثناءات على مدة التحقيق بعين المكان

المطلب الاول: الحق في الاعلام المسبق قبل الشروع في عملية التحقيق:

حتى يتمكن المكلف بالضريبة من الاحاطة بظروف التحقيق ومعرفة جميع حقوقه والتزاماته تجاه الادارة الجبائية الزم المشرع الاعوان المحققون بضرورة اعلامه بذلك مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق، مع الزامية اعطاء المكلف مهلة لتهيئة وثائقه المحاسبية، حيث لم تكن هذه الضمانات منصوص عليها قانونا الا بعد صدور قانون المالية لسنة 1992¹ .

¹ المادة 23 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 ج ر عدد 65 ص 07.

الفرع الاول: الاشعار بالتحقيق المرفق بميثاق المكلفين بالضريبة

يمثل الإشعار بالتحقيق أهم وثيقة تلزم الإدارة الجبائية بإرسالها أو تسليمها للمكلف بالضريبة فلا يمكن إجراء عملية التحقيق دون إعلام المكلف بذلك مسبقا عن طريق هذه الوثيقة حيث لا يمكن الشروع في اجراء اي تحقيق في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق ارسال او تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على ان يستفيد من اجل ادنى للتحضير مدته (10) عشرة ايام ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار¹.

اولا: الاشعار بالتحقيق²:

يعتبر ارسال او تسليم الاشعار بالتحقيق اجراء الزامي بالنسبة لجميع اشكال التحقيق وبالتالي تظهراهميته في كونه الدليل على قيام الادارة الجبائية باعلام المكلف عن نيتها في اجراء عملية التحقيق، بل يعتبر الطريقة الوحيدة التي تلتزم الادارة اتباعها في الاعلام، فلا يمكنها ان تحتج بطريقة اخرى غيرها لاقامة الحجة عن قيامها باعلام المكلف كاعلامه شفاهة او ارسال استدعاء .

وقد اكد على هذه الشكالية مجلس الدولة في قرار³ فاصل في استئناف رفعته مديرية الضرائب في القرار الصادر عن مجلس قضاء البليدة بتاريخ: 1999/02/22 القاضي ببطلان اجراءات المتابعة الجبائية المفروضة المستأنف عليها وكان جواب مجلس الدولة هو قبول الاستئناف شكلا وتأييد القرار المستأنف اعتمادا على ان احكام المادة 133 فقرة

¹ المادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره، معدلة بموجب المادة 15 من القانون 18-18 المؤرخ في 2018/12/27 المتضمن قانون المالية لسنة 2019 ج.ر عدد79، الصادرة بتاريخ: 2018/12/30، ص08.

² انظر نموذج الاشعار بالتحقيق في المحاسبة حسب الملحق رقم 05.

³ انظر قرار مجلس الدولة ، الغرفة الثانية ، رقم 001987 مؤرخ في 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية سنة 2003 ، ص65.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

03 من قانون الرسوم على رقم الاعمال والمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة¹ تلزم المحققين باشعار المكلف بالضريبة باجراءات التحقيق تحت طائلة بطلان الاجراء ، غير ان هذا الاجراء لم يرقم به المحققان ما يؤدي الى بطلان اجراءات التحقيق التي قامت به ادارة الضرائب. وحتى يكون الاشعار بالتحقيق صحيحا وجب توفر فيه مجموعة من الشروط مع احتوائه على مجموعة من البيانات.

01- شروط صحة استلام الاشعار بالتحقيق :

يرسل الاشعار بالتحقيق او يسلم الى المكلف بالضريبة اذا كان شخصا طبيعيا او معنويا فاذا كان شخصا طبيعيا فان الادارة يجب عليها التاكيد من استلام الاشعار من طرف المكلف شخصيا، اما اذا كان المكلف بالضريبة شخصا معنويا فيجب ان يستلم الاشعار من طرف ممثله القانوني الذي قد يكون مسيرا شريك او غير شريك او رئيس مجلس الادارة او المدير العام² وفي حالة التسوية القضائية فان الاشعار يرسل الى المدين بصفة رئيسية، اما في حالة الافلاس او التصفية يرسل الى المصفي³ وفي حالة وجود المكلف بالضريبة في السجن فان الاشعار بالتحقيق يحول الى مركز السجن عن طريق مصالح العدالة ، وحتى لا يتذرع المكلف بالضريبة بعدم استلام الاشعار بالتحقيق حتى يتفادى عملية التحقيق، اعتمد المشرع طريقة الارسال عن طريق البريد على طريقة التسليم مباشرة الى شخص المكلف او ممثله القانوني حيث يعتبر التسليم قانونيا في الحالات التالية:

- اذا رفض المرسل اليه استلام الاشعار بالتحقيق من طرف المرسل او من طرف موزع البريد.
- اذا اعلم بان الاشعار بالتحقيق متوفر لدى مصالح البريد ولم يذهب لاستلامه

¹ المادة 113 من قانون الرسوم على رقم الاعمال والمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تم حذفهما من هذين القانونين وتم نقل احكامهما الى قانون الاجراءات الجبائية بموجب المادة 200 من القانون 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 السابق ذكره.

² المادة 638 من الامر 75-59 المتضمن القانون التجاري الجزائري ، السابق ذكره.

³ راجع المادة 244 والمادة 767 المصدر نفسه.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

- تغيير المكلف لعنوانه الرئيسي دون اعلام ادارة الضرائب بذلك¹.
 - وفي المقابل يعتبر الاشعار بالتحقيق غير قانوني في الحالات التالية:
 - ارسل الى العنوان القديم رغم علم الادارة بالعنوان الجديد للمكلف
 - حدوث خطأ في عنوان المرسل اليه².
- وحتى يكون الاشعار بالتحقيق صحيحا يجب ان تتوفر فيه بعض البيانات الالزامية ، مع ضرورة ارفاقه بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق؛

02- البيانات الواجب توفرها في الاشعار بالتحقيق:

- ان استلام الاشعار بالتحقيق هو شئ اما فهمه فهو شئ اخر، فقد الزم المشرع تضمين هذه الوثيقة الرسمية بعض البيانات الضرورية للفهم الجيد لعمليات الرقابة³ فبالنسبة للتحقيق المحاسبي يجب ان يحتوي الاشعار بالتحقيق على البيانات التالية:
- اسم ولقب المكلف وعنوانه ونشاطه وفي حالة كون المكلف شخص معنوي تذكر التسمية القانونية والممثل القانوني وعنوان المؤسسة الرئيسي والنشاط.
- القاب واسماء ورتب المحققين وغي حالة تغيير احد المحققين يعلم المكلف بذلك.
- الفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والاتاوى المعنية بالتحقيق.
- الوثائق الواجب الاطلاع عليها.
- تاريخ وساعة اول تدخل بعين المكان.
- الاشارة صراحة تحت طائلة بطلان الاجراء ان المكلف يمكنه ان يستعين بمستشار من اختياره اثناء عملية التحقيق.
- الاشارة الى ان للمكلف الحق في مدة لتحضير الوثائق تقدر ب(10) عشرة ايام ابتداء من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق.

¹ عباس عبد الرزاق، المرجع السابق ص74.

² Guide du Verificateur De comptabilite ,op,cit, p35.

³ فنيدس احمد، (ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي) مجلة التواصل في الاقتصاد والادارة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والادارية ، جامعة 08 ماي 1945 قالمه ، العدد35 ،سبتمبر2013، ص191.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

اما بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ، يجب ان يحتوي الاشعار على البيانات التالية :

- اسم ولقب المكلف وعنوانه ونشاطه.
- ذكر الفترة موضوع التحقيق.
- الاشارة الى ان للمكلف الحق في مدة لتحضير الوثائق تقدر ب(15) خمسة عشر يوما ابتداء من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق.

ثانيا : ميثاق المكلف بالضريبة المرفق بالاشعار بالتحقيق:

لا يكفي ارسال او تسليم الاشعار بالتحقيق وتضمينه مجموعة البيانات الالزامية المذكورة سابقا ، بل يجب ارفاق هذا الاشعار بميثاق حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة وذلك لخلق مناخ جيد للتفاهم بين اعوان ادارة الضرائب والمكلفين بالضريبة¹

واصدت الادارة الجبائية ممثلة في المديرية العامة للضرائب هذه الوثيقة في شكل كتيب يتضمن حقوق وواجبات المكلف بالضريبة تجاه الادارة الجبائية من بداية عملية التحقيق الى نهايته ، فهو يتضمن شرح مبسط للنصوص القانونية ذات الصلة بعملية التحقيق بما يوفر على المكلف عناء البحث عن الاحكام التي تحدد حقوقه والتزاماته في المنظومة القانونية خاصة وان هذه المنظومة تتسم بعدم الاستقرار لكثرة تعديلها وتغييرها كل سنة بمقتضى قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية .

وتجدر الاشارة الى ان هذه الوثيقة لما اصدرت لأول مرة سنة 1996 لم تكن الادارة ملزمة بتقديمها ، وهذا في غياب نص قانوني يلزمها بذلك وبعد صدور قانون المالية لسنة 2000 نص على تعديل المواد 131 مكرر والمادة 190² الملغاتين من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وتم نقل احكامها الى قانون الاجراءات الجبائية و اصبحت

1 فنيدس احمد، المرجع السابق، ص192.

2 انظر المواد 04 و 07 من القانون رقم 11-99 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 المتضمن قانون المالية لسنة 2000 ج ر عدد 92 الصادرة بتاريخ 25 ديسمبر 1999.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

على اثرها الادارة الجبائية بموجب المواد 19 الى 21 ملزمة بارفاق ميثاق المكلف بالضريبة مع الاشعار بالتحقيق والالتزم عن تخلفه بطلان الاجراء.

ويتعين على الادارة الجبائية تحيين ميثاق المكلفين بالضريبة حسب النصوص القانونية سارية المفعول ، حيث تتسم النصوص القانونية الخاصة بالضريبة بكثرة التعديلات كما سبق ذكره مما يجعل بعض الاحكام المطبقة على فترة معينة من التحقيق لا تصلح للتطبيق على فترة اخرى¹، ويقوم القاضي بمراقبة طبيعة وصحة العناصر القانونية الخاصة لانه من غير الممكن تغليب المكلف بالضريبة باعطائه معلومات مبتورة او مهجورة واذا لم يتم تحديث الضمانات القانونية في الميثاق يشكل ذلك عيبا جوهريا في الاجراءات يؤدي الى بطلان عملية التحقيق².

وفي فرنسا فقد اصدرت الادارة الجبائية الميثاق في 19 جانفي 1975 ولم يصبح ملزما الا بعد سنة 1985 اين الزمت الادارة بتزويد المكلف بالضريبة بنسخة من هذا الميثاق والا اعتبرت اعمالها باطلة³

اما في مصر انشأت ادارة عامة لخدمة المكلفين بالضريبة بموجب قرار وزير الدولة للتنمية الادارية ورئيس الجهاز المركزي للتنظيم والادارة رقم 885 سنة 2002 بهدف تسهيل اداء خدمة المكلفين بالضريبة مع ادارة الضرائب وكلفت هذه الادارة باصدار ميثاق المكلف بالضريبة تحدد فيه الحقوق والواجبات⁴

الفرع الثاني: المدة القانونية لتحضير الوثائق المحاسبية:

الزم المشرع الجزائري الادارة الجبائية باعلام المكلف بعملية التحقيق مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق، ولتجسيد فكرة الاعلام المسبق الزمها بمنحه الاجل الكافي لتحضير وثائقه المحاسبية المطلوبة والوثائق التبريرية التي يجب ان تكون في حوزة

¹ Modification Apportées Par les Disposition des lois de finances pour 2016et2017, MF/DGI/DRV, note n 41 du 27/02/2017, P03.

² فنيديس احمد، المرجع السابق، ص 193 .

³ زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 188- 189.

⁴ رمضان صديق ، الادارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية ط02 ، القاهرة 2006 ، ص 81.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

المكلف بالضريبة عند اجراء اول تدخل، وتختلف المدة الممنوحة للمكلف بالضريبة حسب شكل التحقيق ففي حالة التحقيق العام اوالتحقيق المصوب في المحاسبة يمنح اجل ادنى للتحضير مدته (10) عشرة ايام تبدأ من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق¹ ، اما في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة فان المكلف يمنح اجل ادنى للتحضير يقدر ب(15) خمسة عشر يوما كاملة ابتداء من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق ، فلا يمكن للمحقق ان يشرع في عملية التحقيق قبل انتهاء المدة القانونية الممنوحة والا ترتب عن ذلك بطلان اجراءات التحقيق.

ويمكن للادارة ان تمنح اجلا اضافيا للمكلف بالضريبة لتقديم الوثائق اللازمة بعد اثباتها لعدم تقديم الوثائق المحاسبية عن طريق محضر يدعى المكلف للتوقيع عليه حضوريا وذلك باعداره لتقديم الوثائق في اجل لا يزيد عن (08) ثمانية ايام كما يذكر الرفض المحتمل للتوقيع على المحضر²

بيد ان هناك استثناءات نص عليها المشرع في الفقرة الرابعة من المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية التي نصت على انه في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي الى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال او التاكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، ففي هذه الحالة يسلم الاشعار بالتحقيق عند بداية عملية التحقيق، الا انه لا يمكن للمحقق الشروع في فحص المحاسبة من حيث الموضوع الا بعد مرور اجل التحضير المذكور سابق، حيث يتبين ان استثناء احترام الادارة الجبائية للمدة الممنوحة لتحضير الوثائق المحاسبية يتوقف على توفر مجموعة من الشروط:

- يجب ان تهدف الادارة الى التاكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها او معاينة العناصر المادية للاستغلال، حيث يلجا الكثير من المكلفين بالضريبة الى مسك السجلات المحاسبية الا بعد علمهم بخضوعهم لعملية التحقيق الجبائي عن طريق الاشعار بالتحقيق ويسعون الى تكوين ومسك محاسبة خلال الفترة الممنوحة للتحضير وهو ما يخالف اهم

¹ المادة 20 فقرة 4 والمادة 20 مكرر فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكر .

² انظر المادة 20 فقرة 09 ، المصدر نفسه.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

مبادي المحاسبة العامة كالمصداقية والدلالة¹ واحكام القانون التجاري لا سيما المواد 9 و10 و11 منه التي تنص على ان دفتر اليومية تدون فيها العمليات المحاسبية يوما بيوم دون شطب او حشو او تغيير وتكون مرقمة ومؤشر عليها من طرف المحكمة المختصة اقليميا.بالاضافة الى ان عملية التحقيق تتعلق دائما بسنوات مالية مغلقة سابقة يفترض ان تكون مضبوطة في سجلات مغلقة حسب تاريخ كل عملية.

- تسليم الاشعار بالتحقيق عند بداية عمليات المراقبة في عين المكان.
- عدم شروع المحققين في فحص الوثائق المحاسبية التي تم معاينتها من حيث الموضوع الا بعد انقضاء الاجل الممنوح للتحضير المذكور².

المطلب الثاني :الحق في احترام مبدأ الوجاهية اثناء عملية التحقيق:

يعتبر احترام مبدأ الوجاهية من اهم الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي فهو يكرس حق الدفاع بتمكين المكلف من مناقشة المحققين وابداء ملاحظاته وتقديم التوضيحات والتبريرات الخاصة بظروف نشاطه ومصادر دخله ، ولم ينص المشرع الجزائري صراحة على هذا المبدأ لكن تبناه في مجموعة من النصوص القانونية في اجراءات الرقابة بصفة عامة³ وسنتعرض لمظاهر تجسيد هذا المبدأ المتمثلة في التقيد باجراءات التحقيق بعين المكان، والاستثناءات الواردة عليها

الفرع الاول: اجراء عملية التحقيق بعين المكان

ضمانا لاحترام مبدأ الوجاهية اثناء عملية التحقيق، الزم المشرع الادارة الجبائية باجراء عملية التحقيق بعين المكان ما عدا في حالة تقديم طلب من طرف المكلف بالضريبة لاجراء التحقيق على مستوى مكاتب الادارة الجبائية،ويجب التقيد بمدة التحقيق بعين المكان مع السماح للمكلف بالاستعانة بمستشار من اختياره.

اولا: احترام مدة التحقيق بعين المكان

¹ المادة 06 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر عدد 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007 ،ص04.

² Guide du Verificateur De comptabilite , op ,cit, P36

³ المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره،معدلة بموجب المادة 09 من القانون رقم 18-18 المؤرخ في 27/12/2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019 ج ر عدد 79 الصادرة في 30 ديسمبر 2018 .

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

يجب ان يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة بوجهه كتابيا وتقبله المصلحة او في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها قانونا من طرف المصلحة¹ فالاصل في عملية التحقيق ان تجرى بعين المكان بالمقر التجاري او المكان المخصص من طرف المكلف لاجراء التحقيق ، واستثناءا ان يتم على مستوى مصالح الادارة الجبائية اما بطلب كتابي من المكلف بالضريبة او في حالة قوة قاهرة لا تمكن من اجراء التحقيق بعين المكان تثبتها المصلحة قانونا.

وقد حدد المشرع مدة معينة لاجراء التحقيق بعين المكان ، لا يمكن للادارة ان تتجاوزها والا ترتب عن ذلك بطلان اجراء عملية التحقيق، وذلك سعيا منه لحماية حقوق وحريات المكلفين بالضريبة من تعسف المحققين والتاثير على المكلف بتواجدهم على مستوى مقره التجاري خارج الاجال المحددة قانونا ، وتسببهم في عرقلة نشاطه او اثاره الشكوك والتاثير على حسن استقبال الزبائن، وقد اعتمد المشرع في تحديده لمدة التحقيق بعين المكان على عدة معايير منها:

معيار شكل التحقيق : فتختلف المدة حسب شكل التحقيق اذا ما كان تحقيقا عاما او تحقيقا مصوبا في المحاسبة أو تحقيقا معمقا في مجمل الوضعية الشاملة.
معيار طبيعة النشاط : إذا ما كان نشاطا يتمثل في تأدية خدمات أو نشاطا آخر كالإنتاج والتصنيع أو الشراء وإعادة البيع على الحالة.
المعيار المالي : حيث تتغير المدة حسب قيمة رقم الأعمال المصرح به في كل سنة محقق فيها².

01- بالنسبة للتحقيق العام في المحاسبة:

حدد المشرع الجزائري مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص التحقيق العام في المحاسبة بنص المادة 20 فقرة 05 من قانون الاجراءات الجبائية على ان مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية لا يمكن ان تتجاوز تحت طائلة بطلان الاجراء اكثر من (03) ثلاثة اشهر فيما يخص:

¹ المادة 20 فقرة 01 من قانون الاجراءات الجبائية، السابق ذكره.

² زعزوعة فاطمة ، المرجع السابق، ص196.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

- مؤسسة تادية الخدمات اذا كان رقم اعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- كل المؤسسات الاخرى اذا كان رقم اعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها¹.

هذا وتجدر الاشارة ان المشرع زاد في تكريس ضمانات المكلف بالضريبة اثناء عملية التحقيق المحاسبي بتقليص المدة من (04) الى (03) اشهر² بعد تعديل نص المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012، لمنع تعسف المحققين باطالة مدة التحقيق والضغط على المكلف بالضريبة .

ويمدد هذا الاجل الى ستة اشهر بالنسبة لمؤسسات تادية الخدمات او المؤسسات الاخرى اذا كان رقم اعمالها لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها ، ويجب ان لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الاخرى تسعة (09) اشهر³ .

02 - بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة:

باعتبار ان التحقيق المصوب في المحاسبة يختلف عن التحقيق العام في المحاسبة في خاصية التصويب في نوع الضريبة والمدة المحقق فيها ، فقد عمد المشرع الى تقليص مدة التحقيق في عين المكان تماشيا مع هذا الشكل من اشكال التحقيق ، حيث نصت المادة 21 مكرر فقرة 3 على ان التحقيق المصوب في المحاسبة يخضع لجميع الاحكام المنصوص عليها في التحقيق العام ما عدا الفقرتين 04 و 05 منه ، وبالرجوع لاحكام الفقرتين سابقتي الذكر نجد الفقرة 05 تتكلم عن المدة التي لا يجب ان يتجاوزها المحققان اثناء التحقيق المصوب في المحاسبة في عين المكان والمحددة بشهرين (02) فيما يخص:

¹ صالح العبد ، المرجع السابق، ص 40-41.

² راجع المادة 31 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28/12/2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 ج ر عدد 72 الصادرة بتاريخ: 29 ديسمبر 2011.

³ المادة 20 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكر .

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

- مؤسسة تادية الخدمات اذا كان رقم اعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الاخرى اذا كان رقم اعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها¹.

03- بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

خلافا للتحقيق العام والتحقيق المصوب في المحاسبة لم يعتمد المشرع على اي معيار لتحديد مدة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كقيمة رقم الاعمال او طبيعة النشاط الممارس ، ويمكن ان يرجع ذلك الى طبيعة هذا التحقيق لكونه ينصب على دخل المكلف مهما كان مصدره ومهما كانت قيمته، ولقد حدد المشرع الجزائري مدة التحقيق بسنة واحدة لا يمكن تجاوزها تحت طائلة بطلان الاجراء².

وتجدر الاشارة ان احتساب مدة التحقيق تبدا من تاريخ اجراء اول تدخل بعد انتهاء المدة الممنوحة لتحضير الوثائق المحاسبية وتنتهي بتحرير محضر نهاية اشغال التحقيق بعين المكان³ لاثبات تاريخ نهاية العملية و يستدعى المكلف لامضائه وتسجيل ملاحظاته في حالة القبول او الرفض⁴

ثانيا: امكانية الاستعانة بمستشار:

كما تم ذكره سابقا فان الاشعار بالتحقيق يجب ان يحتوي تحت طائلة بطلان الاجراء ضرورة الاشارة الى ان المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره، وبالتالي يعتبر هذا الاجراء مظهر من مظاهر تجسيد مبد الوجاهية طيلة فترة التحقيق

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، مرجع سابق ،ص 17.

² المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية ،السابق ذكر.

³ انظر نموذج محضر نهاية اشغال التحقيق بعين المكان حسب الملحق رقم 06.

⁴ المادة 20 فقرة 09 من قانون الاجراءات الجبائية ،السابق ذكره.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

ليس مع المكلف فحسب بل مع مستشاره الذي يختاره وهذا للطبيعة التقنية للتحقيق¹ منذ بداية العملية الى غاية ارسال النتائج النهائية للتحقيق.

وتجدر الاشارة الى ان ضمانات الاستعانة بمستشار لا تعني بالضرورة الزامية حضور المستشار اثناء عملية التحقيق لان غياب هذا الاخير لا يؤثر في السير الحسن للتحقيق، ويتوقف تطبيق هذه الضمانات على ارادة ورغبة المكلف بالضريبة لان المكلف هو من يتحمل نتائجها ويجوز تقديم وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الادارة الجبائية². ولم ينص القانون على شروط اختيار هذا المستشار، فيمكن ان يكون محاميا او خبيرا محاسبيا او محافظ حسابات او مستشارا جبائيا او اي شخص اخر يتم اختياره من المكلف بالضريبة، وكان من الافضل ان يتم على الاقل تحديد صفة هذا المستشار وتبيين مهنته والمؤهل العلمي الذي يجب ان يتحصل عليه طالما تعلق الامر بحقوق الدفاع عن المكلفين بالضريبة وما يتطلبه من كفاءة ودراية، حتى يتجنب اختيارهم على اساس علاقاتهم مع موظفي الادارة الجبائية.

و نص المشرع على بعض الحالات في قانون الاجراءات الجبائية التي يستثنى فيها حق الاستعانة بمستشار، نظرا كحالة اجراء المراقبة الفجائية التي تقوم بها الادارة الجبائية احيانا بهدف معاينة الاشياء المادية للاستغلال او التأكد من وجود السجلات المحاسبية وحالتها³.

الفرع الثاني: الاستثناءات على مدة التحقيق بعين المكان:

الاصل في مدة التحقيق ان تكون محددة الزمان ولا يمكن للادارة تجاوز هذه المدة ، غير ان هذا الاصل لا يؤخذ على اطلاقه، حيث ترد عليه مجموعة من الاستثناءات ينتج عنها عدم التزام الاعوان المحققون بالمدة القانونية للتحقيق وامكانية تمديدتها، الا ان هذه الاستثناءات لها مبرراتها حيث لا تطبق مدة المراقبة بعين المكان المحددة في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا او اذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كافية

¹ قلاب ذبيح الياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة سابقة، ص38.

² فنيدس احمد، مرجع سابق، ص194.

³ Guide du Verificateur De comptabilite ,op,cit , P24.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

او غير صحيحة اثناء التحقيق او اذا لم يرد المكلف بالضريبة في الاجال على طلبات التوضيح او التبرير المنصوص عليها في المادة 19 علاه»¹.

وباستقراء نص المادة المذكورة نستخلص ثلاثة حالات عامة يمكن فيها الادارة الجبائية خرق مدة التحقيق:

- حالة استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا ، حيث تثبت الادارة ان المكلف لجا الى طرق تدليسية لمغالطة الادارة من اجل حصوله على اعفاءات او امتيازات او تخفيضات ضريبية دون وجه حق² .

- حالة تقديم المكلف بالضريبة لمعلومات غير كاملة وغير صحيحة بهدف تغليب الاعوان المحققين .

- حالة عدم رد المكلف بالضريبة على طلبات التوضيحات الكتابية او الشفوية المقدمة من طرف المحققين .

وبالاضافة الى الحالات العامة التي يمكن فيها تمديد فترة اجراء التحقيق بعين المكان نص المشرع على بعض الحالات الخاصة لتمديد فترة التحقيق بعين المكان حسب كل شكل من اشكال التحقيق:

01- بالنسبة للتحقيق العام والتحقيق المصوب في المحاسبة :

نص المشرع على امكانية تمديد اجل التحقيق في الوثائق والسجلات المحاسبية بعين المكان في حالتين يمكن فيهما الادارة الجبائية مواصلة عملية التحقيق حتى بعد اقضاء المدة المنوص عليها قانونا.

الحالة الاولى:

تمدد مهلة التحقيق في عين المكان وفق الاجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه للاجابة على طلبات التوضيح او التبرير عند اجراء التحقيق العام و التحقيق

¹ المادة 50 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره.

² عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 46.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

المصوب في المحاسبة في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشرة للارباح بمفهوم المادة 141مكرر¹ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الحالة الثانية: يمكن تمديد هذا الاجل بستة(06) اشهر اضافية عندما توجه الادارة الجبائية طلبات للمعلومات في اطار المساعدة الادارية الى ادارات جبائية اخرى وذلك في اطار التعاون الاداري وتبادل المعلومات².

02- بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

- نص المشرع على امكانية تمديد مدة التحقيق بعين المكان في ثلاث حالات هي:
- يمكن ان تمدد فترة التحقيق في حالة طلب من المكلف بالضريبة كتابيا للرد على طلبات التوضيح او تبرير الارصدة المالية ومداخيل الارصدة من الخارج، وهنا تحدد فترة التمديد حسب اتفاق المحققين والمكلف بالضريبة بعد مدة السنة الممنوحة قانونيا للمكلف.
 - يمكن ان تمدد فترة التحقيق بثلاثين يوما(30) بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في اجل ثلاثين(30) يوما ابتداء من تاريخ طلب الادارة او للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الاجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج او متحصل عليها من الخارج³.
 - تمدد كذلك مدة التحقيق الى سنتين(02) في حالة اكتشاف نشاط خفي يمارس من طرف المكلف بالضريبة ولم يتم بالتصريح به.

¹ المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محدثة بموجب المادة 8 من قانون المالية لسنة 2007 ومعدلة بموجب المادة 9 من قانون المالية لسنة 2008 و متممة بموجب المادة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 حيث تعرضت هذه المادة لمفهوم التحويل غير المباشر للارباح وعرفته بانه تلك النواتج المحولة بصفة غير مباشرة من طرف مؤسسة مستغلة بالجزائر الى مؤسسات متواجدة خارج الجزائر تشارك بصفة مباشرة او غير مباشرة في ادارة او في مراقبة او في راسمالها، وأن هاتين المؤسستين تكونان مقيدتان في علاقتهما التجارية او المالية بشروط تختلف عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة، وتعد تحويلات غير مباشرة العمليات التالية (زيادة او تخفيض اسعار الشراء او البيع، دفع الاتاوى المفرطة او بدون مقابل، منح قروض بدون فوائد او بنسبة مخفضة، التخلي عن الفوائد المنصوص عليها في عقود القروض، تقديم مزايا خارج النسبة مع الخدمة المحصلة).

² المادة 20 -فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكر .

³ المادة 21 فقرة 4 المصدر نفسه.

المبحث الثاني :ضمانات المكلفين بالضريبة بعد صدور نتائج التحقيق الجبائي:

نظرا للاثار القانونية المترتبة على نتائج التحقيق، فقد الزم المشرع الادارة الجبائية بتبليغ نتائج عملها للمكلفين بالضريبة على مرحلتين، وافر في كل مرحلة مجموعة من الضمانات حماية لحقوقهم ولتمكينهم من اعادة مراجعة عمل المحققين ،الذي يمكن ان تشويه بعض الاخطاء الشكلية او الموضوعية التي تجعله عرضة للرفض وعدم القبول، وعليه سنتعرض للضمانات المقررة بعد صدور نتائج التحقيق الأولية في المطلب الاول، اما المطلب الثاني، فتعرض فيه للضمانات المقررة بعد صدور نتائج التحقيق النهائية .

المطلب الاول: الضمانات المقررة بعد صدور النتائج الأولية لعملية التحقيق الجبائي

الفرع الاول: تبليغ نتائج التحقيق الأولية

الفرع الثاني: حق الـرد

المطلب الثاني: الضمانات المقررة بعد صدورالنتائج النهائية لعملية التحقيق الجبائي

الفرع الاول: عدم شرعية تجديد اجراء التحقيق

الفرع الثاني: الاستفادة من مزايا التحصيل

المطلب الاول: الضمانات المقررة بعد صدور النتائج الأولية لعملية التحقيق الجبائي

تصدر الادارة الجبائية نتائج التحقيق كمرحلة اولية باعلام المكلف عن نيتها في اجراء التصحيحات على تصريحاته المقدمة لتمكينه من اخذ فكرة عن موقف الادارة الجبائية تجاه وضعيته الجبائية لذلك الزمها المشرع بتبليغ نتائج التحقيق في شكل مقبول يحتوي على مجموعة من البيانات الالزامية واعطائه فرصة للرد وتقديم ملاحظاته

الفرع الاول: الزامية تبليغ نتائج التحقيق

لقد اكد المشرع على ضرورة تبليغ نتائج التحقيق الأولية وذلك حتى في حالة غياب اعادة تقويم ،وذلك سعيا منه لاعلام المكلف بموقف الادارة الجبائية تجاه وضعيته

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

الجبائية ويتعين عليها مراعاة مجموعة من الشروط منها ما يتعلق بشكل التبليغ ومنها ما يتعلق بمحتواه¹.

اولا :الشروط الشكلية للتبليغ الاولي:

نص قانون الاجراءات الجبائية على انه«... يرسل الاشعار باعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام او يسلم له مع اشعار بالاستلام...»² وباستقراء نص المادة المذكورة نجد ان المشرع الجزائري اكد على ضرورة ارسال الاشعار باعادة التقويم او تسليمه للمكلف بالضريبة ،حيث لم يشترط شكلا معيناً تدرج فيه نتائج التحقيق بل اكتفى بالطريقة التي يجب ان يبلغ بها وهي طريقة الارسال عن طريق البريد المضمون او التسليم ، وقد سبق طريقة الارسال عن طريق البريد المضمون على طريقة التسليم المباشر للمعني او ممثله القانوني ، وهو مبدا سائد في جميع مراسلات الادارة الجبائية وعلاقتها مع المكلف بالضريبة ، الا ان طريقة الارسال عن طريق البريد المضمون عادة ما تتسبب في نشوب المنازعة بين المكلف والادارة الجبائية ويبقى عبئ اثبات ان الاشعار قد بلغ بالطريقة الصحيحة على عاتق الادارة الجبائية³

ولتفادي هذا الاشكال حيث ثبت ان معظم التبليغات بالرغم انها مضمونة الوصول الا ان اكثر من 90% تعود الى الادارة الجبائية دون استلامها من المكلفين لسبب او لآخر ،وما ينجر عن ذلك من اثار كبدائية احتساب اجال الرد والطعون وغيرها فانه يجب توظيف اعوان من الادارة الجبائية يكون اختصاصهم تبليغ مختلف الوثائق والقرارات لاصحابها وبالاخص سندات الدفع والاشعارات الخاصة بالتقديرات التلقائية للوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة⁴.

¹ انظر نموذج التبليغ الاولي لنتائج التحقيق في الحاسبة حسب الملحق رقم 07 .

² انظر المادة 20 فقرة 06 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره .

³ بوضياف عمار، المرجع في المنازعات الادارية، القسم الثاني (الجوانب التطبيقية للمنازعة الادارية)، جسر للنشر والتوزيع،الجزائر ، الطبعة الثالثة2018، ص370.

⁴ امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع ،عين مليلة ، الجزائر 2005، ص22.

ثانيا:الشروط المتعلقة بمحتوى التبليغ:

يجب ان يتضمن الاشعار بالتبليغ في جميع اشكال التحقيق مجموعة من البيانات الالزامية اعتبرها المشرع الجزائري من بين الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة بعد اصدار نتائج التحقيق الاولية وهوما تضمنته المادة 20 فقرة 6 سابقة الذكر ، حيث يجب ان يكون الاشعار باعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين اعادة ذكر احكام المواد التي يؤسس عليها اعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من اعادة تشكيل اسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته او اعلان قبوله لهاوهو اجراء لزومي فيما يخص رقابة التصريحات¹

وباستقراء نص هذه الفقرة من المادة المذكورة نستنتج مجموعة من البيانات واجبة الذكر في التبليغ الاولي والا ترتب عن تخلفها بطلان الاجراء وهي :

- يجب ان يكون الاشعار بالتحقيق مفصلا ومعللا بقدر كاف: حيث يجب على المحققين تفصيل كل جزئيات اعادة التقويم وتوضيح النقص في التصريح او عدم التصريح المسجل وكيفية حساب كل ضريبة وكل رسم.

- ذكر المواد القانونية التي تاسس عليها اعادة التقويم: حيث يتقيد المحققون بالمواد القانونية ذات الصلة بالعناصر المدرجة في اعادة التقويم فلا يتم فرض اي ضريبة او رسم ،الا بالاستناد على نص قانوني وهذا احتراما لاهم قواعد فرض الضريبة ،وهي قاعدة اليقين التي تعني ان الضريبة التي يلزم بدفعها الممول يجب ان تكون محددة على سبيل اليقين دون غموض او تحكم بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للمول او اي شخص اخر² بطريقة تسمح للمكلف بالفهم الجيد والواضح لاسس فرض الضريبة.

¹ المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية السابق ذكر، معدلة بموجب المادة 40 من القانون 17-11 المؤرخ في

2017/12/27 المتضمن قانون المالية لسنة 2018 ، ج ر عدد 75 الصادرة في 28 ديسمبر 2017.

² فارس السبتي ، المرجع السابق ، ص21.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

- الاشارة تحت طائلة بطلان الاجراء بان المكلف لديه امكانية طلب في رده التحكيم بالنسبة للوقائع اوالقانون: ويكون الطلب حسب الحالة الى المدير الولائي للضرائب او ومدير كبريات المؤسسات اورئيس مركز الضرائب او رئيس مصالح التدقيق والمراجعات¹

- الاشارة الى ان المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره حتى يتسنى له مناقشة جميع الاقتراحات التي ادت الى رفع مبلغ الضريبة او الاجابة عليها.

- الاشارة الى المدة الممنوحة للمكلف بالضريبة من اجل تقديم رده على التبليغ الاولي والمقدرة بـ(40) اربعون يوما بالنسبة للتحقيق العام في المحاسبة والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية و ثلاثون (30) يوما بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة، وقبل انتهاء هذه المدة يجب على المحقق اعطاء كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف اذا طلب منه هذا الاخير ذلك او اذا تبين له ان سماعه مجد²

- ذكر الضرائب والرسوم والفترة محل التبليغ وتواريخ بداية ونهاية العمليات بعين المكان ، اذ يعد اظهارها ضروريا لانه يثبت بصفة قطعية نقطة انطلاق المهلة القانونية للتحقيق بعين المكان للوقوف على مدى احترامها من قبل الادارة الجبائية.

ثالثا : الاثار المترتبة على التبليغ:

يترتب على التبليغ الاولي لنتائج التحقيق الجبائي مجموعة من الاثار تعتبر ضمانات للمكلفين بالضريبة ، ويمكن ان نلخص هذه الاثار فيما يلي:

1- تحديد قيمة الضريبة: حيث تضبط الادارة الجبائية قيمة الضريبة الواجب فرضها وفقا لما تم التوصل اليه وكما هو مذكور في التبليغ ، فلا يمكنها بعد استلام المكلف للتبليغ الاولي ان تفرض عليه ضريبة لم يتم ادراجها فيه.

2- وقف التقادم المسقط: حدد المشرع الاجل العام للتقادم في قانون الاجراءات الجبائية فيما يخص تاسيس الضرائب والرسوم او تحصيلها باربعة(04) سنوات، ما عدا في حالة وجود مناورات تدليسية³ ، اذ تفقد الادارة حقها في المتابعة بانقضاء هذا الاجل ،

¹ المادة 20-6 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره.

² صالح العبد ، المرجع السابق ،ص43.

³ المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

وهو ما نصت عليه المادة 311 من القانون المدني الجزائري على ان سريان التقادم في الضرائب والرسوم يبدأ من نهاية السنة التي يستحق فيها¹ ، وحتى يترتب على الاشعار بالتبليغ الاثر الموقوف فانه يجب توفر شرطان هما:

- ان يكون الاشعار بالتبليغ صحيحا: فاذا كان معابا من حيث الشكل كان يتم تبليغه بطريقة غير قانونية ولا يعلم به المكلف كان يسلم الى شخص غير مؤهل لاستلامه² فان نتائج التصحيح التي تليه لا تحدث اي اثر موقوف للتقادم.

- يجب ان يصل الاشعار بالتبليغ الى المرسل اليه في وقت ملائم: بمعنى ان يتسلمه المكلف بالضريبة قبل انقضاء السنة الرابعة التي تلي السنة التي اصبح فيها فرض الضريبة واجبا

3- بداية حساب المدة الممنوحة للرد: يمنح المكلف بالضريبة اجلا للرد على التبليغ الاولي لنتائج التحقيق لابداء ملاحظاته او قبوله ، ويبدأ حساب هذه المدة من تاريخ استلام الاشعار بالتبليغ، فاذا لم يبد المكلف ملاحظاته ولم يقدم رده خلال هذه المدة فان الادارة تلجا الى اصدار نتائج التحقيق النهائية.

الفرع الثاني: حق الرد

يعتبر حق الرد من اهم الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة من اجل ابداء مواقفهم وتقديم ملاحظاتهم على الاسس المعتمدة من طرف الادارة الجبائية اثناء عملية التحقيق الجبائي، لذلك الزم المشرع الادارة بضرورة الاشارة الى هذه الضمانة في التبليغ الاولي ومنح المكلف الاجل الكافي لتقديم رده³ ، و يتخذ رد المكلف بالضريبة على النتائج المبلغة اليه من قبل الادارة شكليين اساسيين فاما ان يقبل بالاسس المعتمدة من طرف الادارة الجبائية صراحة او ضمنا⁴ واما ان يرفضها وذلك بتقديم ملاحظاته.

اولا: قبول المكلف بالضريبة للتصحيات:

يكون قبول المكلف بالضريبة للتصحيات الضريبية اما صراحة او ضمنا.

¹ ديدان مولود، القانون المدني الجزائري حسب اخر التعديلات، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2008، ص48.

² عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص85.

³ Guide du Verificateur De comptabilite ,op,cit, P40.

⁴ زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص254.

01-القبول الصريح: ونكون في حالة قبول صريح اذا ما قدم المكلف بالضريبة موافقته صراحة للتصحيحات كتابة وبدون اي غموض، وقد يكون القبول جزئيا كان يقبل المكلف بجزء من التصحيحات الضريبية فقط، وقد يبدي المكلف بالضريبة قبوله عند امضائه لمحضر نهاية الاشغال بعين المكان، الا ان ذلك لا يؤثر في حرية المكلف لابداء ملاحظاته بعد اصدار نتائج التحقيق واستلام التبليغ الاولي والعدول عن قبوله، ما دام الاجل القانوني مازال ساري المفعول، لهذا يجب على الادارة ان لا تفصل في رد المكلف حتى انتهاء المدة الممنوحة للرد كاملة.

02- القبول الضمني: يعتبر القبول ضمنيا في حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة لرده او ابداء ملاحظاته خلال الاجل الممنوح له لتقديم الرد¹ وتختلف المدة حسب كل شكل من اشكال التحقيق ففي حالة التحقيق العام في المحاسبة والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة يمنح للمكلف اجلال للرد يقدر ب(40) اربعون يوما كاملة يتم احتسابها من تاريخ الاستلام للتبليغ الاولي لنتائج التحقيق، وفي حالة التحقيق المصوب في المحاسبة يمنح للمكلف اجلال للرد يقدر ب(30) ثلاثون يوما كاملة يتم احتسابها من تاريخ الاستلام للتبليغ الاولي لنتائج التحقيق²

ثانيا: رفض المكلف وتقديم ملاحظاته:

قد يرفض المكلف بالضريبة اقتراحات الادارة في اعادة تقويم الاسس الضريبية المصرح بها، ويتخذ رد المكلف بالضريبة في حالة رفض نتائج التحقيق احد الشكليين، اما ان يكون في شكل رد عادي على التبليغ الاولي الى الاعوان المحققين او في شكل طلب تحكيم؛

01- الرد الموجه للاعوان المحققين:يقدم الرد للاعوان المحققين بتقديم توضيحات او مجموعة من الادلة التي يتعين على الادارة اعادة النظر فيها ، وتلزم الادارة بالنظر في هذه التوضيحات والطلبات اذا تم تقدمها في الاجال القانونية³ ولا تؤخذ بعين الاعتبار

¹ صالح العبد، ، المرجع السابق، ص43.

² انظر المادة: 20 فقرة6، المادة20 مكرر فقرة 5 ، المادة21 فقرة5 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره.

³ عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص85.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

الملاحظات المقدمة بعد نهاية الاجل القانوني لان نهاية هذا الاجل دون تقديمها يعتبر قبولاً ضمنياً يلزم المحققون بارسال الجداول الاضافية والتبليغ النهائي.

02- طلب التحكيم: يمكن ان يقدم المكلف بالضريبة ملاحظاته في شكل طلب تحكيم، والزم المشرع الادارة الجبائية عند تبليغ نتائج التحقيق بضرورة الاشارة في التبليغ الى ان المكلف بالضريبة لديه امكانية طلب في رده التحكيم حيث يجب ان يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في اطار الاشعار بالتقويم ويذكر بان لديه امكانية طلب في رده التحكيم بالنسبة للاسئلة المتعلقة بالوقائع او بالقانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات او من مدير الضرائب بالولاية او من رئيس مركز الضرائب او من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات¹.

وقد حدد المشرع المسائل التي يمكن للمكلف ان يطلب فيها التحكيم وهي المسائل المتعلقة بالوقائع او بالقانون كان يختلف المحققون والمكلف حول واقعة معينة او تطبيق نص قانوني معين فيتدخل هنا المدير او رئيس الهيكل الاداري التابع له ملف القضية كحكم بين المحققين والمكلف بالضريبة .

وتجدر الاشارة الى ان طلب التحكيم يختلف عن حق الطعن النزاعي، في ان الأول اي طلب التحكيم يقوم به المكلف في مرحلة أولية لم يتم فيها تحديد الأسس المعتمدة بصفة نهائية، حيث يمكن للادارة مراجعة التصحيحات المجراة على تصريحات المكلفين بالضريبة ومن طرف نفس الاعوان المحققين بعد قرار المدير الولائي الضرائب ويستدعى المكلف بالضريبة وجوباً لحضور جلسة التحكيم التي تدون في محضر رسمي²، ويمكن للمكلف شرح طلباته حضورياً والاستعانة بمستشار من اختياره.

اما الثاني وهو حق الطعن النزاعي فيتم تقديمه بعد اصدار نتائج التحقيق النهائية في شكل تبليغ نهائي، كما يختلف طلب التحكيم عن الطعن النزاعي من حيث الاجال الممنوحة للمكلف بالضريبة المقدرة بثلاثون او اربعون يوماً حسب شكل التحقيق تحسب

¹ المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق ذكره.

² انظر نموذج محضر جلسة تحكيم حسب الملحق رقم 08.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

من تاريخ استلام نتائج التحقيق الاولية ، اما الطعن النزاعي حسب نص المادة 72 من قانون الاجراءات الجبائية فانه يقبل الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل او حدوث الاحداث الموجبة لهذه الشكوى ، كما ان طلب التحكيم لا يسقط حق المكلف في الطعن النزاعي الذي يعتبر كشرط جوهري لقبول الدعوى القضائية المرفوعة امام الجهات القضائية المختصة او ما يعرف بالتظلم الاداري المسبق.

وهو ما ذهب اليه مجلس الدولة في قراره في قضية " ش ب ع" ضد مديرية الضرائب لولاية بجاية¹ ان عدم رفع الطعن الاداري المسبق يؤدي الى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة امام القضاء.

المطلب الثاني: الضمانات المقررة بعد صدور النتائج النهائية لعملية التحقيق الجبائي:

يقوم الاعوان المحققون باصدار نتائج التحقيق النهائية التي تعبر فيها الادارة عن موقفها النهائي من عملية التحقيق الجبائي، وتحدد الضرائب والرسوم المطالب بها بصفة نهائية ولا يمكن الرجوع عنها الا في الحالات الاستثنائية المنصوص عليها في قانونا، وينتج عن اصدار نتائج التبليغ النهائية مجموعة من الاثار تعتبر ضمانات للمكلفين

¹ انظر قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم: 006325 ، الصادر بتاريخ: 2003/02/25، قضية "ش ع ب" ضد مديرية الضرائب لولاية بجاية، مجلة مجلس الدولة، عدد 2003 ص 124-125. حيث جاء في حيثيات القضية ان المستأنف لم يقدم أي دليل من شأنه ان يثبت انه عارض وطعن في الانذارات بالتسديد الموجهة اليه قصد المطالبة باعادة النظر في المبالغ المفروضة عليه رغم ضخامتها اذ تقدر ب: 3.968.794 دج. وحيث ان المستأنف انتظر اتخاذ اجراء غلق محله التجاري ، أي الشروع في اجراءات تحصيل الضريبة بالطرق الزجرية لرفع الدعوى الحالية مباشرة امام القضاء دون توجيه شكوى في شأنها امام ادارة الضرائب.

وحيث ان كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم اداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة - تم الغاء هذه المادة ونقلت احكامها الى قانون الاجراءات الجبائية - وحيث ان عدم احترام المستأنف لهذا الاجراء الذي يعتبر من النظام العام اذ يمكن اثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشرة امام القضاء غير مقبول شكلا. وحيث ان قضاة الدرجة الاولى عند قبولهم للدعوى شكلا وفصلهم في الموضوع برفض الدعوى لعدم التأسيس يكونون قد اخطاوا في تطبيق القانون لذا يتعين الغاء قرارهم المستأنف وفصلا من جديد والقضاء بعدم قبول الدعوى شكلا.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

بالضريبة كعدم شرعية تجديد اجراء التحقيق (الفرع الاول) والاستفادة من مزايا التحصيل (الفرع الثاني).

الفرع الاول: عدم شرعية تجديد اجراء التحقيق:

اعتمد المشرع الجزائري مبدا عدم امكانية اجراء التحقيق لنفس الفترة ولنفس الضرائب والرسوم المحقق فيها وهو نصت عليه المادة 20 فقرة 08 بالقول «...عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة او مجموعة من الضرائب وباستثناء ما اذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية او اعطى معلومات غير كاملة او خاطئة خلال التحقيق ، لا يمكن للادارة ان تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية ، فواتير او مذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة...»¹

وحتى يتم اعمال ضمانات عدم امكانية تجديد اجراء التحقيق يجب ان يكون التحقيق الاول قد وصل الى نهايته وتم مباشرة اجراء تحقيق ثاني لنفس المدة ولنفس الضرائب والرسوم المحقق فيه، كما ربط المشرع حق الاستفادة من عدم امكانية اجراء التحقيق طبقا للمادة سابقة الذكر شرطين وهما عدم استعمال المناورات التدليسية واعطاء معلومات غير كاملة او خاطئة اثناء التحقيق.

اولا: حالة استعمال الطرق التدليسية:

تعرض المشرع الجزائري في قانون الاجراءات الجبائية الى حالة استعمال المكلف لاعمال الغش والمناورات التدليسية ورتب عليها فقدان المكلف لمجموعة من الضمانات ، الا انه لم يعرف هذه الطرق التدليسية، وبالرجوع للقانون المدني الجزائري نجده عرف التدليس بانه «السكوت عمدا عن واقعة او ملابسة اذ ثبت ان المدلس عليه ما كان ليبيرم العقد لو علم بتلك الواقعة او هذه الملابسة»² ويعتبر استعمال الطرق الاحتيالية للتملص

¹ المادة 20 فقرة 8 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره ، معدلة بموجب المادة 15 من القانون رقم 18-18 المؤرخ في 28 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019. ج ر عدد 79 الصادرة بتاريخ: 30 ديسمبر 2018.

² المادة 86 فقرة 02 من الامر رقم 75-58 المتضمن القانون المدني الجزائري ، السابق ذكره، ص16.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

او محاولة التملص من مجموع او جزء من الوعاء الضريبي من الجرح الضريبية¹ ورغم ان قانون الاجراءات الجبائية لم يعرف التدليس الا انه عدد مظاهره والنتائج المنبثقة عنه حيث تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية:

- ممارسة نشاط غير مصرح به.
- ممارسة عمليات شراء وبيع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكن مكان حيازتها او خزنها او استيادها.
- تسليم فواتير وسندات تسليم او اي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
- نقل تقييدات حسابية خاطئة او وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها اجباريا بمقتضى القانون التجاري .

وقد ورد ذكر هذه المظاهر على وجه الخصوص حيث يمكن للادارة الجبائية اثبات الطرق التدليسية بكل الوسائل كاستعمال حق المعاينة وحق اجراء محضر التلبس الجبائي ولها السلطة التقديرية في تقدير العقوبات المقابلة لذلك².

ولقد حدد المشرع مجموعة من الاثار التي يمكن ان تترتب عن قيام الادارة الجبائية باجراءات اثبات اعمال الغش والمناورات التدليسية، التي تعتبر فقداننا لاهم الضمانات المقررة للمكلفين بالضريبة اثناء التحقيق الجبائي وهي:

- امكانية اعداد الحجز التحفظي من طرف الادارة
- استثناء حق الاستفادة من الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة والانظمة الاستثنائية.
- امكانية اعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية.
- امكانية تجديد اجال التحقيق في عين المكان.
- تمديد في اجل التقادم بسنتين وجدول الدفع بالتقسيط.
- استثناء حق التاجيل القانوني للدفع³

¹ فارس السبتي، المرجع السابق، ص73.

² صالح العيد، المرجع السابق، ص25-26.

³ التاجيل القانوني للدفع هو حق منحه المشرع للمكلف بالضريبة الذي ينازع في فرض الضريبة الملقاة على عاتقه حيث يمكنه ان يطلب ايقاف متابعات التحصيل الجبري من طرف قابض الضرائب بتسديده لنسبة 20% من مبلغ الضريبة المنتزاع فيها وهو اجراء نص عليه المشرع لصالح المكلف لايقاف تنفيذ سندات تحصيل الادارة الجبائية الى غاية الفصل في المنازعة المرفوعة امام الادارة الجبائية او في حالة رفع النزاع امام لجان الطعن المختصة.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

- تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.

- التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي اعمال الغش.

ونظرا للآثار الخطيرة المترتبة عن قيام الادارة بهذه الاجراءات فقد نص المشرع على مجموعة من الشروط يجب التقيد بها اثناء قيام الادارة بحق المعاينة او اثناء تحرير محضر التلبس الجبائي حيث تعتبر من اهم الضمانات المقررة للمكلفين بالضريبة في هذه الحالات الاستثنائية وتتمثل فيما يلي:

01- عند اجراء حق المعاينة: من اهم الشروط الواجب التقيد بها عند اجراء حق

المعاينة ما يلي:

- يرخص فقط للاعوان الذين لهم رتبة مفتش على الاقل والمؤهلين قانونا للقيام باجراء المعاينة².

- لا يمكن الترخيص باجراء حق المعاينة الا بامر من رئيس المحكمة المختصة اقليميا او قاض يفوضه هذا الاخير.

- يجب ان يكون الترخيص المقدم من طرف مسؤول الادارة الجبائية المؤهل مؤسسا وان يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الادارة الجبائية بحيث تبرر بها المعاينة

- تتم المعاينة وحجز الوثائق والاملاك التي تشكل ادلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته.

- يتم تعيين ضابط للشرطة القضائية من طرف وكيل الجمهورية ليعطي كل التعليمات للاعوان الذين يشاركون في هذه العملية¹.

¹ المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، محدثة بموجب المادة 07 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ومعدلة بموجب المادة 07 من القانون 19-14 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020 ونصت هذه المادة على تطبيق غرامة جبائية قدرها 600.000 دج ويرفع مبلغ الغرامة الى 1.200.000 دج في حالة تجاوز رقم اعمال المكلف بالضريبة عند تحرير محضر التلبس الجبائي 5.000.000 دج كما يتم رفع مبلغ الغرامة الى 2.000.000 دج في حالة تجاوز رقم الاعمال 10.000.000 دج.

² المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

- يجب ان يبلغ الامر الذي يرخص باجراء المعاينة في عين المكان وحين اجراءها الى الشخص المعين او ممثله والى اي شاغل للاماكن وفي حالة غياب اي شخص عن الاماكن يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين اثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته او سلطة الادارة الجبائية وفي حالة استحالة طلب شاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي.

- يجب ان تتم عمليات المعاينة بعد الساعة السادسة صباحا وقبل الساعة الثامنة مساء وبحضور المكلف بالضريبة او ممثله او شاغل الاماكن².

02- عند تحرير محضر التلبس الجبائي:

الزم المشرع الادارة بضرورة التقيد ببعض الاجراءات التي تعتبر ضمانات للمكلف بالضريبة عند تحرير محضر التلبس الجبائي وهي:

- لا يمكن تطبيق اجراء التلبس الجبائي الا بعد الحصول على الموافقة المسبقة من الادارة المركزية المتمثلة في المديرية العامة للضرائب وامام سكوت المشرع عن الصيغة التي تتم بها الموافقة فان الارجح ان تتم الموافقة كتابيا حتى يتم مواجهة المكلف بها لان المشرع رتب على عدم الحصول على الموافقة المسبقة بطلان الاجراء.

- وجوب تسليم نسخة من محضر التلبس ، ويمكن للمكلف بالضريبة اللجوء الى الهيئة القضائية المختصة عند استلام هذا المحضر.³

ثانيا: حالة تقديم معلومات غير كاملة او غير صحيحة:

يفترض في المكلف بالضريبة ان يقدم المعلومات المطلوبة منه كاملة وصحيحة دون مراوغة او تقصير لان ذلك يعتبر من قبيل اعمال الغش التي يعاقب عليها القانون وتعتبر سببا كافيا لفقد ضمانات عدم امكانية تجديد اجراء التحقيق وبالرجوع لقانون الرسوم

¹ انظر المادة 35 المصدر نفسه ، معدلة بموجب المادة 23 من القانون 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 ج ر عدد 82 الصادرة بتاريخ: 31 ديسمبر 2007، ص 9.

² المادة 37 المصدر نفسه.

³ المادة 30 مكرر 3 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره، المحدثه بموجب المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ومعدلة بموجب المادة 12 من القانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 المتضمن قانون المالية لسنة 2013 ج ر عدد 72 الصادرة بتاريخ: 30 ديسمبر 2012، ص 6-7.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

على رقم الاعمال نجد المشرع الجزائري قد عدد صور الغش الجبائي واوردها على سبيل الخصوص في نص المادة 118 منه¹ والتي من بينها:

- اخفاء او محاولة اخفاء المبالغ او المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف اشخاص مدينين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

- تقديم وثائق مزورة او غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول اما على تخفيض او خصم او اعفاء او استرجاع للرسم على القيمة المضافة واما للاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

- كل عمل او فعل او سلوك يقصد منه " بوضوح" تجنب او تاخير كل او جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة²

اما عن الاثار المترتبة عن مخالفة ضمانات عدم امكانية اعادة اجراء التحقيق في حالة عدم ثبوت استعمال المكلف للمناورات والطرق التدليسية المذكورة فان عمل الادارة يتنافى والضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة ويعتبر تعسفا من قبلها ويترتب عليه عدم شرعية الضريبة وبطلان اجراءات اعادة التحقيق³

الفرع الثاني: الاستفادة من مزايا التحصيل:

بمجرد تحرير النتائج النهائية لعملية التحقيق الجبائي تنتقل الادارة الجبائية من مرحلة تاسيس الضرائب والرسوم الى مرحلة التحصيل، وبالتالي فان التبليغ النهائي ينتج اثارا قانونية وهو جعل المكلف بالضريبة في حالة مدين تجاه الادارة الجبائية وهو ما يضيف على التبليغ النهائي صفة القرار الاداري بالنظر لاحتوائه على خصائص القرار الاداري خاصة احداث الاثر القانوني، فالتبليغ النهائي يصدر من جهة ادارية مختصة بارادتها المنفردة وفق الشكل والاجراءات المطلوبة قانونا بصفة نهائية واحداثه اثرا قانونيا⁴ وهو ما يستتج من نص المادة 72 من قانون الاجراءات الجبائية التي اعترف فيها المشرع

¹ المادة 118 من الامر رقم 76-102 ، المتضمن قانون الرسوم على رقم الاعمال، السابق ذكره.

² صالح العبد، المرجع السابق، ص30-31

³ زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص280.

⁴ بوضيف عمار ، القرار الاداري، دراسة تشريعية قضائية وفقهية، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر 2007 ، ص53.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

للمكلف بالضريبة من امكانية الطعن النزاعي في التبليغ النهائي باعتباره قرارا اداريا بعد تعديله لنص المادة 72 سابقة الذكر بنص المادة 45 من قانون المالية لسنة 2017 التي اضافت جملة" او حدوث الاحداث الموجبة لهذه الشكوى"

وهو مقصود يشمل التبليغ النهائي باعتباره من الاحداث الموجبة للشكوى حيث نصت المادة على ما يلي « مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في المقاطع ادناه، تقبل الشكوى الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل او حدوث الاحداث الموجبة لهذه الشكوى» وهو ما ذهب اليه مجلس الدولة في قراره صادر بتاريخ 2001/02/05 باعتبار ان كل من الانذار بالدفع وراي لجنة المصالحة قرارين اداريين يخضعان لرقابة القضاء الاداري¹ .

ويلي مباشرة تحرير النتائج النهائية لعملية التحقيق الجبائي عملية اصدار الجدول الضريبي الذي يعتبر سندا تنفيذيا من اجل تحصيل الحقوق والغرامات الواردة فيه والمطابقة لنتائج التحقيق الجبائي ، وتعود صلاحيات تحصيله الى قابض الضرائب بصفته محاسب عمومي ثانوي الذي يمكنه القيام باجراءات التحصيل الجبري في حالة عدم امتثال المكلف لاجراءات التحصيل الطوعي²

¹ انظر قرار مجلس الدولة ، الغرفة الثانية ، رقم 2005773 الصادر بتاريخ 2001/02/05 ، مجلة مجلس الدولة عدد خاص بالمنازعات الضريبية 2003 ص 110. حيث جاء في حيثيات هذا القرار "...حيث ان الانذار بالدفع وراي لجنة المصالحة فيالتنظيم يعد قرار اداري قابلا للالغاء والى رقابة القضاء الاداري وان الاختصاص للنظر يعود للغرفة الادارية لدى المجلس وهو ما يجعل الغرفة الادارية مختصة للفصل فيه.

حيث ان ادارة الضرائب عندما اعتمدت في اعادة تقييم العقاراعتمدت على مساحة محددة في عقد البيع ونظرا لنقل الملكية المسجل والمشهور، وان خطأ الموثق او المستفيد ليس من صلاحيات ادارة الضرائب وانها قيمته على المساحة المصرح بها في العقد .

حيث انه وفقا لاحكام المادة 105 من قانون التسجيل فان المكلف بالضريبة لم يقم بالتعرض لقرار لجنة المصالحة في الاجال المحددة بالمادة 105 وهي 20 يوما من تاريخ تبليغه بالزيادة المفروضة عليه من طرف لجنة المصالحة مما يجعل طلبه في الغاء التقييم على اساس خاطئ في المساحة باطل، لتجاوز مدة التعرض المنصوص عنها في المادة 105 من قانون التسجيل.."

² المادة 32 من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن اجراءات المحاسبة التي يمسكها الامرون بالصرف والمحاسبون العموميين وكيفياتها ومحتواها المعدل والمتمم ج ر عدد 43 الصادرة في 07سبتمبر 1991

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

الا ان المشرع مكن المكلف بالضريبة المحقق معه من امكانية الاستفادة من مزايا التحصيل كمرحلة اولية قبل اجراءات التحصيل الجبري وفقا لاجراءات التخفيض المشروط
اولا: معنى التخفيض المشروط:

يعتبرالتخفيض المشروط اجراء جديد عمد المشرع الى استحداثه بموجب المادة93 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية¹ كاجراء من اجراءات رفع نسبة التحصيل ودفع المكلفين طوعا الى تسديد مستحقاتهم الضريبية ،من خلال تخفيض عقوبات التأخير الخاصة بالوعاء او بالتحصيل ، ويخص هذا الاجراء المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق الجبائي وكذلك المكلفين الخاضعين للرقابة على المستندات ، وتصدر الادارة الجبائية قرارات القبول بصيغة تعاقدية ، حيث تاخذ بعين الاعتبار ارادة المكلف بالضريبة من جهة ومدى امكانية احترامه للشروط الواجب التقيد بها من جهة اخرى² ، وبالتالي فان قبول الادارة يتوقف على مدى توفر هذه الشروط.

ثانيا : شروط قبول طلبات التخفيض:

نصت المادة93 مكرر فقرة 2 من قانون الاجراءات الجبائية على مجموعة من الشروط يجب التقيد بها من طرف المكلف حتى يحضى بهذه الضمانة ويمكن تعداد هذه الشروط كما يلي:

1- تقديم طلب كتابي لدى السلطة المختصة³: ويتم تقديم الطلب الى المدير الولائي للضرائب او المدير الجهوي للضرائب حسب الحالة و يلتزم من خلاله المكلف بالضريبة التخفيض المشروط.

2- تسديد مبلغ الحقوق الأصلية المطالب بها : يحوي سند التحصيل مبالغ الحقوق والغرامات وعقوبات التأخير المطالب بها بصفة مفصلة حسب كل سنة من سنوات

¹ المادة93-1 فقرة03 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره ، معدلة بموجب المادة 42 من القانون 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة2012، ج ر عدد 72 الصادرة في 29 ديسمبر 2011، ص15.

² LA Remise Conditionnelle des pénalités et amendes fiscal, M F / D G I/ Direction du contentieux, Instruction N : 217/2013 DU 02/04/2013 ,p 18.

³ انظرنموذج طلب الاستفادة من اجراء التخفيض المشروط حسب الملحق رقم 09.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

التحقيق وتحتسب زيادات التأخير بطريقة نسبية على أساس الحقوق الأصلية المتملص منها عند إجراء عملية التحقيق وتحتسب هذه الزيادة كما يلي:

- اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج او يساويه 10%.
- اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج او يساويه 15%.

- اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 200.000 دج 25%¹.
وبذلك تكون الادارة قد حصلت ضمانا فعلية تلزمها بقبول طلب التخفيض وتعليق اجراءات المتابعة الجبرية وهو ما ذهب اليه مجلس الدولة في قراره² الفاصل في قضية " ز ح " عضو شريك في شركة طرابلاس ضد مديرية الضرائب لولاية وهران بوجوب تقديم الضمانات للمحافظة على اموال الخزينة اما اذا بقيت بحوزة المستانف نفسه فلا يمكن ان تشكل ضمانا كافيا.

03- يجب ان لا يكون المكلف بالضريبة قد استعمل طرق تدليسية :لا يمكن الاستفادة من اجراءات التخفيض المشروط لمن استعمل طرقا تدليسية او ارتكب افعال غش معاقب فلا يمكن للادارة الجبائية ان تمنح في حالة الغش تخفيض او تخفيف الضرائب والغرامات والعقوبات الجبائية التي يتعرضون لها في المجال الجبائي.

¹ المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المرجع السابق ،ص45-46 معدلة بموجب المادة 07 من القانون 19-04 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020، ج ر عدد 81 ص5-6.
² انظر قرار مجلس الدولة ، الغرفة الثانية، رقم 004039 الصادر في 2002/01/28 ، مجلة مجلس الدولة، العدد 03، لسنة 2003،ص111-112، حيث جاء في حيثيات هذا القرار " ان الاستئناف استهدف الغاء القرار المستانف والقضاء من جديد بوقف المتابعة ووقف تنفيذ الاشعار بالحجز الصادر عن قباضة الضرائب لولاية وهران بمبلغ:622.034.171 دج، حيث ان المستانف يستند الى كونه تقدم بضمانات لتسديد الدين تتمثل في بضائع مخزنة مملوكة لشركة "طرابلاس" وشهادة تثبت اجتماع الجمعية العامة غير العادية للشركاء جاء فيها ان الجمعية تعطي للمستانف كفالة ضمان بمبلغ 784.250.148 دج كما قدم شهادة بنكية تثبت انه ميسور الحال.
ولكن حيث انه الى جانب تصريحات ادارة الضرائب اثناء اجراءات الدعوى الاولى بان السلع المذكورة انفا قد تم التصرف فيها فان الضمانات المنصوص عليها يجب ان تقدم للادارة للمحافظة على اموال الخزينة العمومية وانها ما دامت في حوزة المستانف نفسه فلا يمكن ان تشكل ضمانا كافيا.
حيث ان الاستئناف الحالي اذن غير مؤسس ويتعين بالتالي تاييد القرار المستانف وابقاء المصاريف القضائية على عاتق المستانف".

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

04 - عدم امكانية اتخاذ اي اجراء نزاعي يتعلق بعملية التحقيق الجبائي: اضافت الفقرة 3من المادة 93 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية» عندما يصبح التخفيض المشروط نهائيا بعد استيفاء الالتزامات المدونة به وموافقة السلطة المختصة ، لا يمكن اتخاذ اي اجراء نزاعي او اعادة السير فيه من اجل اعادة النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض او الحقوق المرتبطة بها»

ومن خلال نص هذه المادة يتبين بان الاستفادة من ضمانات التخفيض المشروط يرتبط بشرط غاية في الاهمية وهو عدم تمكين المكلفين بالضريبة من ممارسة حق الطعن النزاعي ،ويقصد بالطعن النزاعي الطعن على مستوى الادارة الجبائية او على مستوى لجان الطعن¹ او على مستوى الجهات القضائية² وهو ما يفهم من عدم تحديد المشرع لنوع الطعن النزاعي ، وكان من الاحسن ان لا يقيد المكلف بالضريبة بعدم ممارسة حقه في اللجوء الى الطعن النزاعي خاصة امام الجهات القضائية المختصة بمجرد الاستفادة من اجراءات التخفيض المشروط ، لان ذلك يعتبر من الضمانات القانونية المعترف بها للمكلفين بالضريبة في مرحلة ما بعد نهاية التحقيق الجبائي خاصة اذا اكتشف المكلف بان الادارة الجبائية تعسفت او اخطات في فرض الضرائب والرسوم ،وهو حق مكرس دستوريا بنص المادة 161 من التعديل الدستوري 2016 التي نصت على ما يلي« ينظر القضاء في الطعن في قرارات السلطات الادارية » وباعتبار ان كل قرار صادر عن السلطات العمومية قابل للطعن فيه فان التبليغ النهائي باعتباره صادر عن سلطة مختصة فهو مشمول بالطعن القضائي³.

وفي الاخير تجدر الاشارة ان الاعوان المحققين ملزمون بالسر المهني المطالبين به قانونا، طيلة عملية التحقيق من بدايتها الى نهايتها ،فيمنع عليهم تحت طائلة المسؤولية

¹ انظر المواد 78الى80 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره.

² راجع المواد من 82 الى 90 ،المصدر نفسه.

³ بوضياف عمار ،المرجع في المنازعات الادارية، القسم الثاني(الجوانب التطبيقية للمنازعة الادارية) المرجع السابق ،ص436.

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة اثناء عملية التحقيق الجبائي

التأديبية والجزائية اثناء المعلومات الجبائية او المالية للمكلف بالضريبة¹، كما يعتبر افساء او محاولة افساء السر المهني خطأ من الاخطاء المرتبة للمسؤولية التأديبية وهو مصنف ضمن اخطاء الدرجة الثالثة وتقابلها عقوبات الدرجة الثالثة² ، وقد تعرض المشرع الجزائري بوضوح لرصد عقابا جزائيا لمن يخالف الالتزام بالسر المهني طبقا لاحكام المادة 65 من قانون الاجراءات الجبائية التي احالتنا لتطبيق نص المادة 301 من قانون العقوبات الجزائري³ ويتعرض للعقوبات المقررة في هذه المادة كل شخص مدعو اثناء اداء مهامه ووظائفه او صلاحياته مدعو للتدخل في اعداد او تحصيل او في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به ولم يلتزم بالسر المهني⁴.

واستثنى المشرع بعض المعاملات التي لا تعتبر من قبيل السر المهني لانها لا تتعارض مع احكام المادة 65 من قانون الاجراءات الجبائية ومن قبيل هذه المعاملات:

- حالة طلب الحصول على المعلومات المقدمة من طرف الاعوان المحلفين التابعين لاجهزة الضمان الاجتماعي ومفتشي العمل واعوان الشؤون البحرية و النقل من اجل الاطلاع على الوثائق الضرورية لمحاربة العمل غير المصرح به .

- في حالة طلبات قاضي التحقيق الذي يستجوبهم حول الوقائع التي هي موضوع شكوى عمومية تقدمت بها الادارة ضد مدين بالضريبة⁵.

¹ Guide de dentologie des fonctionnaires de la direction generale des impots, M F/ D G I, edetion 2007, p 22.

² المادة 180 من الامر 03-06 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المتضمن القانون الاساسي للوضيفة العمومية ج ر عدد 46 الصادرة بتاريخ: 16 جويلية 2006 ، ص 16 .

³ نصت المادة 301 من الامر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جوان 1966 يتضمن قانون العقوبات الجزائري المعدل والمتمم بمقتضى القانون 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006 والقانون رقم 16-02 المؤرخ في 19 جوان 2016 "يعاقب بالحبس من شهر الى سنة اشهر وبغرامة مالية من 20.000 دج الى 100.000 دج الاطباء والجراحون والصيادلة والقابلات وجميع الاشخاص المؤتمنين بحكم الواقع او المهنة او الوظيفة الدائمة او المؤقتة على اسرار ادلى بها اليهم وافشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون افشاؤها ويصرح لهم بذلك"

⁴ انظر المادة 65 والمادة 66 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره.

⁵ زناتي فريدة، المرجع السابق، ص 114.

خلاصة الفصل الثاني

نخلص في ختام هذا الفصل الثاني الى ان المشرع الجزائري اقر مجموعة من الضمانات القانونية تجسيدا لحماية حقوق وحرقات المكلفين بالضريبة في مواجهة سلطات الادارة الجبائية عند ممارسة مهام التحقيق، والزم المشرع الاعوان المحققين بضرورة احترامها ومراعاتها ، ورتب عن عدم احترامها بطلان اجراءات التحقيق وعدم شرعية الضرائب والرسوم المفروضة.

ومن مظاهر الحماية القانونية لحقوق المكلفين بالضريبة ، انه لا يمكن اجراء عملية التحقيق الجبائي الا من طرف الموظفين التابعين لادارة الضرائب وهم الاعوان المحققون الذين لهم رتبة مفتش على الاقل مع ضرورة تمتعهم بالخبرة اللازمة.

كما تتجسد مظاهر هذه الحماية القانونية في مجموعة الضمانات المقررة عبر مختلف مراحل التحقيق ،بداية من حق المكلفين بالضريبة في الاعلام المسبق ،عن طريق الاشعار بالتحقيق المرفق بميثاق المكلفين بالضريبة قبل الشروع في عملية التحقيق ، مروراً باحترام مبدأ الوجاهية، الذي يستوجب اجراء عملية التحقيق كاصل عام بعين المكان ،مع امكانية استعانة المكلف باي مستشار من اختياره للدفاع عن حقوقه ومناقشة الاعوان المحققين ، وصولاً الى مرحلة اصدار نتائج التحقيق التي الزم المشرع اصدارها على مرحلتين ،مرحلة اصدار النتائج الاولية وتلزم فيها الادارة بتحديد قيمة الضريبة وتبليغها للمكلف بالضريبة في شكل مفصل يذكر المواد القانونية التي تم الاستناد عليها في فرض الضريبة وشرح كيفية تحديد الاسس المعتمدة ، مع اعطائه مدة قانونية كافية من اجل تقديم رده مع امكانية طلب التحكيم ،ثم مرحلة اصدار نتائج التحقيق النهائية التي لا يمكن للادارة الجبائية بعدها تجديد اجراء التحقيق لنفس الفترة المحقق فيها مهما كانت النتائج المتوصل اليها ،مع امكانية استفادة المكلف من اجراءات التخفيض المشروط كاحد مزايا التحصيل بناء على طلب منه ،بالاضافة الى ضمانات عدم افشاء السر المهني .

الا ان هذه الضمانات تتوقف على مدى احترام المكلفين بالضريبة للالتزاماتهم الضريبية والمحاسبية لاسيما عدم ضلوعهم في استعمال الطرق التدليسية وارتكاب اعمال الغش التي يمكن للادارة اثباتها بجميع الوسائل المنصوص عليها قانوناً.

خاتمة

من خلال دراستنا للموضوع اتضح لنا جليا انه تم إقرار مجموعة من الضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة أثناء عملية التحقيق الجبائي، لها من الأهمية بمكان في إعادة بعث العلاقة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، وكسب ثقته باعتباره ممولا للخزينة العمومية وشريكا اقتصاديا يساهم في بعث التنمية الاقتصادية.

ففي مقابل قيام الإدارة الجبائية بمهامها الرقابية واستعمالها لامتيازات السلطة العامة في مراقبة مدى صحة التصريحات وإجراء التصحيحات اللازمة لمحاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين، سعى المشرع إلى حماية حقوق المكلفين بالضريبة أثناء عملية التحقيق الجبائي، هذا الأخير الذي يعتبر من أدق وخطر أنواع الرقابة للأثار التي يمكن أن يحدثها خاصة في حالة رفض المحاسبة وإجراء الفرض التلقائي وجعل المكلف في حالة مدين تجاه الخزينة العمومية، يمكنها تحصيل الحقوق والغرامات منه جبرا في حالة عدم الامتثال الطوعي.

ويتخذ هذا التحقيق عدة أشكال فيمكن أن يكون في شكل تحقيق عام او مصوب في المحاسبة ينصب على محاسبة المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين للوقوف على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وتقدير ربحها الحقيقي، وأما أن يكون في شكل تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ينصب على دخل الاشخاص الطبيعيين لتبريرهم لأموالهم المستعملة حسب نمط معيشتهم بالمقارنة مع مداخيلهم المصرح بها، فهو تجسيد للشعار الذي رفعتة الدولة لمكافحة الفساد: من أين لك هذا؟، وأعطى المشرع سلطات واسعة للإدارة الجبائية من اجل القيام بهامها على اكمل وجه والبحث عن المعلومة سواء في الداخل او في الخارج، كحق الاطلاع وطلب المعلومات، وحق المعاينة والتحقيق، واجاز لها حرمان المكلفين بالضريبة من بعض الضمانات المقررة لهم في حالة ثبوت ضلوعهم في مناورات تدرسية وارتكاب أعمال الغش او عدم احترامهم للالتزامات الجبائية والمحاسبية.

وكنتيجة توصلنا اليها في هذا البحث يمكن القول ان المشرع الجزائري كان حريصا على حماية حقوق وحرريات المكلفين بالضريبة خاصة أثناء عملية التحقيق الجبائي إعمالا

لمبدأ تدرج القوانين ودستوريتها خاصة وانه كرس مجموعة المبادئ الأساسية التي يقوم عليها فرض الضريبة كمبدأ المساواة و مبدأ عدم رجعية الضريبة و عدم استحداث الضرائب والرسوم إلا بقانون.

فمن اجل تمكين المكلفين بالضريبة من معرفة حقوقهم تجاه الإدارة الجبائية عمد المشرع إلى جمع معظم الأحكام المنظمة لعلاقة المكلف بهذه الأخيرة في قانون موحد تم استحداثه بموجب قانون المالية لسنة 2002 ونقل جميع الأحكام الإجرائية التي كانت موزعة في جميع قوانين الضرائب المختلفة بموجب المادة 200 منه إلى قانون موحد سمي بقانون الإجراءات الجبائية يتضمن مجموعة الأحكام المتعلقة بضمانات المكلفين بالضريبة وسلطات الإدارة الجبائية وتحديد أنواع وأشكال التحقيق وإجراءات الرقابة والمنازعات أم الجهات الإدارية والقضائية، ويخضع على غرار باقي القوانين للتعديل بمقتضى قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية .

كما حملت المديرية العامة للضرائب على عاتقها تحيين هذا القانون ومختلف القوانين الجبائية الأخرى حسب آخر التعديلات المدرجة ويتم نشرها في الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب في شكل نشرات رسمية في قسم التشريع الجبائي.

وبادرت كذلك المديرية العامة للضرائب من اجل تسهيل اطلاع المكلفين على حقوقهم وحررياتهم تجاه الإدارة الجبائية إلى طبع ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة في شكل كتيب يتم تحيينه بصفة دورية حسب آخر التعديلات، ويجب ان يرفق مع الاشعار بالتحقيق قبل الشروع في اي عملية تحقيق.

ومما سبق ذكره تظهر ملامح الإجابة عن الإشكالية المطروحة، حيث يمكن القول بان المشرع الجزائري وفق إلى حد ما في تكريس الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة أثناء خضوعهم للتحقيق الجبائي، من خلال جملة الضمانات القانونية المقررة لهم في مواجهة سلطات الإدارة الجبائية، وقد جسد المشرع هذه الضمانات في الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الأعوان المحققين عبر مختلف مراحل التحقيق، بدءا بحق الإعلام المسبق ومنح المدة الكافية لتحضير الوثائق المحاسبية قبل الشروع في عملية التحقيق كأهم إجراء يترتب

على عدم القيام به عدم إمكانية إجراء التحقيق ، مروراً با لضمائن المقررة أثناء عملية التحقيق كاحترام مبدأ الوجاهية بأجراء التحقيق بعين المكان وتمكين المكلفين من الاستعانة بمستشار من اختيارهم ، وصولاً إلى إصدار نتائج التحقيق الأولية والنهائية وتبليغها على مرحلتين لتمكين المكلف من حق الرد وإبداء ملاحظاته وطلب إعادة النظر في النتائج المتوصل إليها ، وتحديد قيمة الضريبة على أسس واضحة دون غموض أو تأويل طبقاً لقاعدة اليقين ، وقد رسم المشرع هذه الإجراءات وفق تقنيات خاصة تنقيد بها الإدارة إلى الحد الذي يحفظ حقوق المكلفين وكرامتهم وتمكينهم من الدفاع عن أنفسهم، ورتب على اغفالها أو مخالفتها بطلان الإجراء، فلا يعقل أن يلزم المشرع الإدارة بعمل دون أن يرتب على مخالفته البطلان.

إلا أنه وإن كان قد حسم في أمر بطلان إجراء التحقيق لتخلف بعض الإجراءات بصفة واضحة في بعض مراحل التحقيق باستعماله لمصطلح " لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء" ، فإنه لم يفصل في الآثار المترتبة عن عدم احترام بعض الإجراءات في بعض المراحل الأخرى ، كإشكالية التبليغات وادعاء المكلف بان تبليغ نتائج التحقيق لم يصل إليه أو لم يتم استلامه في الوقت المحدد، أو أنه لم يكن مفصلاً بشكل كاف، أو عدم الإشارة في الاستدعاء لساعة حضور المكلف لمناقشة رده ، فلم يتعرض إلى مصير عمل الإدارة في حالة عدم انتباهها إلى مثل هذه الإجراءات وهل يمكن للمكلف التمسك بها لإبطال عمل الإدارة رغم نص المشرع على وجوب قيام الإدارة بها .

كما ان الاستفادة من الضمانات المقررة مرهون بمدى احترام المكلف بالضريبة لالتزاماته الجبائية كإيداع التصريحات في وقتها والرد عن أسئلة المحققين الشفوية والكتابية وعدم ضلوعهم في ارتكاب أعمال الغش واستعمال المناورات التدليسية التي تبقى سلطة تقدير ارتكابها معهودة إلى الأعوان المحققين.

هذا بالإضافة إلى غياب النص عن ضمانات قانونية مقررة للمكلف بالضريبة في مرحلة جد مهمة وهي مرحلة التحضير والبرمجة إذ يمكن ان يتم برمجة بعض الملفات دون مراعاة لمعايير موضوعية ، خاصة وان الملفات يتم اقتراحها للبرمجة من طرف رؤساء المصالح

المكلفة بتسيير الملفات الجبائية ، ويتم التحقيق فيها من طرف الاعوان المحققون التابعين لمصالح الرقابة الجبائية، فلا يمكن للمكلف الاعتراض على عمليات البرمجة اذا حادت الإدارة الجبائية عن مبدأ المساواة في اخضاع الملفات لبرامج التحقيق.

وكتوصيات يمكن أن نخرج بها من خلال دراسة هذا الموضوع ما يلي:

- ضرورة توعية وتحسيس المكلفين بالضريبة بالضمانات القانونية الممنوحة لهم اثناء التحقيق الجبائي وكذا الالتزامات الواجب احترامها لتفادي الغش الضريبي من خلال تنظيم ملتقيات إعلامية وفتح أبواب الإدارة الجبائية أمامهم.

- النص على مجموعة من الضمانات في مرحلة إعداد و برمجة الملفات لعملية التحقيق واطلاع المكلف على المعايير المعتمدة في عملية البرمجة لمنع تعسف الادارة الجبائية واستعمالها لسلطتها التقديرية في عملية البرمجة كوسيلة ضغط على المكلفين والتزامها بالحياد واحترام مبدأ المساواة بتفادي إخضاع فئة معينة لجميع أشكال التحقيق وإغفال فئات أخرى لأسباب غير موضوعية.

- التقليل من تعديل النصوص الجبائية خاصة ما تعلق بالجانب الإجرائي بما يسهل على المكلفين بالضريبة ترسيخ حقوقهم وواجباتهم تجاه الإدارة الجبائية والحرص على استقرار أحكام قانون الإجراءات الجبائية على غرار باقي القوانين الإجرائية كقانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية.

- تخصيص مصالح للاستقبالات ودعمها بموظفين متخصصين ،ومعاملة المكلفين بالضريبة كزبائن للإدارة الجبائية، والإسراع في فتح مراكز الضرائب على مستوى الولايات التي لم تنطلق فيها بعد.

- ضرورة تنظيم ايام دراسية ودورات تكوينية لاعوان الادارة الجبائية خاصة باجراءات التحقيق والضمانات المقررة للمكلفين بالضريبة واخلاقيات المهنة.

- إعادة النظر في مستوى ورتب الاعوان المكلفين بالتحقيق بالزامية حصولهم على شهادات جامعية أو شهادات معادلة لها وان يكونوا من ذوي رتب مفتش رئيسي على الأقل نظرا

للطابع التقني المعقد لعملية التحقيق المنصبة على محاسبة المكلفين بالضريبة التي يشرف عليها محافظي حسابات وخبراء محاسبين خاصة المؤسسات العمومية الاقتصادية والشركات التجارية الكبرى التابعة لمديرية كبريات المؤسسات.

- توفير الحماية اللازمة للأعوان المحققين وتحسين ظروف عملهم المادية والمعنوية لتفادي خضوعهم لإغراءات أو ضغوطاتهم المكلفين بالضريبة من ذوي النفوذ المالي خاصة وان الاصل في عمليات التحقيق تجرى على مستوى مقرات المكلفين بالضريبة، حتى يتمكنوا من تجسيد اهم مبادئ الفرض الضريبي وتحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين.

وختاما لهذه الدراسة نأمل أن يتم اعتماد هذه التوصيات في إصلاح المنظومة الجبائية الجزائرية، وان تحظى النصوص القانونية المتعلقة باعادة بعث العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة بالقبول والتطبيق، ونرجو ان نكون قد وفقنا في هذا العمل المتواضع الى إضافة مؤلفا جديدا إلى المكتبة الجامعية، وان تتواصل الأبحاث في هذا التخصص الذي لم يطرق بابه إلا قليلا.

قائمة

المصادر

والمراجع

• قائمة المصادر

أولاً: النصوص الرسمية

(I) : النصوص التأسيسية

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438، المؤرخ في 07 ديسمبر 1996، ج ر عدد 76، الصادرة في 08 ديسمبر 1996، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 16-10، المؤرخ في 06 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري لسنة 2016، ج ر عدد 14 الصادرة في 07 مارس 2016 .

(II) : النصوص التشريعية:

01- القوانين العضوية:

- القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المتضمن القانون الاطار لقوانين المالية، ج ر عدد 53، الصادرة في 02 سبتمبر 2018.

02- القوانين العادية :

- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، المتعلق بقوانين المالية، المعدل جريدة رسمية، عدد الصادرة في 07 جويلية 1984 .
- القانون رقم 91-25 المؤرخ في 16 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، جريدة رسمية عدد 65، الصادرة في 18 ديسمبر 1991.
- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، جريدة رسمية عدد 79، الصادرة بتاريخ: 2001/12/23.
- القانون 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، جريدة رسمية عدد 14، الصادرة في 08 مارس 2006 المعدل والمتمم.
- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر عدد 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007 .

- القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، جريدة رسمية عدد 78، الصادرة بتاريخ: 2009/12/31.
- القانون رقم 09-08 المؤرخ في 25 فبراير 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جريدة رسمية عدد 21 الصادرة في 23 افريل 2008 .
- القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، جريدة رسمية عدد 72 الصادرة بتاريخ: 2011/12/30.
- القانون رقم 12-07 المؤرخ في 21 فبراير 2012 المتعلق بالولاية جريدة رسمية عدد 12 الصادرة بتاريخ: 29 فيفري 2012.
- القانون رقم 15-24 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016، جريدة رسمية عدد 72 الصادرة بتاريخ: 2015/12/31.
- القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، جريدة رسمية عدد 77 الصادرة بتاريخ: 2016/12/29.
- القانون رقم 17-11 المؤرخ في: 27 ديسمبر 2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، جريدة رسمية عدد 76 الصادرة بتاريخ: 2017/12/28.
- القانون رقم 18-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019، جريدة رسمية عدد 79، الصادرة بتاريخ: 2018/12/30.
- القانون رقم 19-14 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020، جريدة رسمية عدد 81 الصادرة بتاريخ: 2019/12/30.

03- الأوامر:

- الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني الجزائري المعدل والمتمم حسب آخر التعديلات بموجب القانون رقم 07-05 المؤرخ في 13 ماي 2007 جريدة رسمية عدد 31 الصادرة في 13 ماي 2007.
- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم حسب اخر التعديلات بالقانون 15-20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 ، جريدة رسمية ، عدد 71 الصادرة في 30 ديسمبر 2015.

- الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 102 الصادرة سنة 1976.
- الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 103 الصادرة سنة 1976.
- الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، جريدة رسمية عدد 46 ، الصادرة في 16 جويلية 2006.
- الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 27 جويلية 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ج ر عدد 42 الصادرة في 27 جويلية 2008.

(III): النصوص التنظيمية:

(01) - المراسيم الرئاسية:

- المرسوم الرئاسي رقم 15-140 المؤرخ في 27 ماي 2015، المتضمن إحداث مقاطعات إدارية داخل بعض الولايات وتحديد القواعد الخاصة المرتبطة بها، جريدة رسمية عدد 29 الصادرة في 31 ماي 2015.
- المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، جريدة رسمية عدد 50 الصادرة في 20 سبتمبر 2015

(02) - المراسيم التنفيذية:

- المرسوم التنفيذي رقم 90-190 مؤرخ في 23 جويلية 1990 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد المعدل والمتمم ج ر عدد 26 ، صادرة في 27 جويلية 1990
- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991 المتعلق بتنظيم مصالح الإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 09 الصادرة في 27 ديسمبر 1991.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن تعيين المحاسبين العموميين واعتماداتهم جريدة رسمية عدد 43 الصادرة في 07 سبتمبر 1991
 - المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميين وكيفياتها ومحتواها المعدل والمتمم جريدة رسمية عدد 43 الصادرة في 07 سبتمبر 1991.
 - المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998 المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، جريدة رسمية عدد 51 الصادرة في 16 جويلية 1998.
 - المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28/09/2002 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم جريدة رسمية عدد 64 الصادرة بتاريخ 29 سبتمبر 2002.
 - المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، جريدة رسمية عدد 59 الصادرة في 24 سبتمبر 2006.
 - المرسوم التنفيذي رقم 15-141 المؤرخ في 28 ماي 2015 التعلق بتنظيم المقاطعة الإدارية وسيرها، جريدة رسمية عدد 29 الصادرة بتاريخ: 31 ماي 2015.
- (03) - القرارات:**
- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 12 جويلية 1998 المحدد للاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، جريدة رسمية عدد 79 الصادرة بتاريخ 25 أكتوبر 1998.
 - القرار الوزاري المؤرخ في 24 ماي 2007 المتضمن تحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، جريدة رسمية، عدد 44، الصادرة في 08 جوان 2007.

- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009 المتضمن تنظيم المصالح الخاصة بالإدارة الجبائية وصلحياتها ، جريدة رسمية عدد 20 الصادرة بتاريخ: 29 مارس 2009.

ثانيا: القرارات القضائية:

- قرار مجلس الدولة رقم 2005773 مؤرخ في 05/02/2001، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية سنة 2003
- قرار مجلس الدولة رقم 001987 مؤرخ في 30/07/2001، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية سنة 2003
- قرار مجلس الدولة رقم 004039 الصادر بتاريخ: 28/01/2002 الغرفة الثانية ،مجلة مجلس الدولة، العدد 03 سنة 2003.
- قرار مجلس الدولة رقم 006325 الصادر بتاريخ: 25/02/2003 الغرفة الثانية ،مجلة مجلس الدولة، العدد 03 سنة 2003.

ثالثا: التقارير الدورية:

- التقرير السنوي لمجلس المحاسبة المرفوع لرئيس الجمهورية سنة 2019 ، المنشور في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 75 الصادرة بتاريخ: 04 ديسمبر 2019.

• قائمة المراجع:

أولا : الكتب:

- 01- العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2008.
- 02- السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2008.
- 03- رمضان صديق ، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية ط02 ، القاهرة 2006.
- 04- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثاره على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008.
- 05- عزيز امزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، شركة دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2005.
- 06 - عادل بوضياف ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والادارية، الجزء الثاني، الأحكام المتعلقة بالتنفيذ الجبري ، الإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية الإدارية، الطرق البديلة لحل النزاعات ،كليك للنشر، الجزائر 2012..
- 07- عمار بوضياف ،القرار الإداري (دراسة تشريعية قضائية وفقهية)، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر 2007.
- 08- عمار بوضياف ، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الثاني (الجوانب التطبيقية للمنازعات الإدارية) جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثالثة 2018 .
- 09 - عبد الرزاق عباس ،التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2012.
- 10 - نسرین شریفی ، الشركات التجارية، دار بلقيس للنشر، الجزائر 2019
- 11- نادية فوضيل ، القانون التجاري ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثامنة ، الجزائر ، 2006 .

- 12- مولود ديدان ،القانون المدني، دار بلقيس للنشر، الجزائر 2008.
- 13 - محمد رفيق الطيب، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

ثانيا: الأطروحات والمذكرات الجامعية:

(01) - أطروحات الدكتوراه:

- فاطمة زعزوعة ،الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام،جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان،الجزائر 2013.

(02) - مذكرات الماجستير:

- الياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ام البواقي،مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير،جامعة محمد خيضر، بسكرة،الجزائر 2011 .

- عبد العزيز قتال ، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة،المركز الجامعي بالمدينة،الجزائر،2009.

- سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر 2012.

- فريدة زناتي ، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وادارة الضرائب،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في شعبة الحقوق الأساسية والعلوم السياسية ، تخصص إدارة ومالية،جامعة امحمد بوقرة ، بومرداس ، الجزائر،2012.

- نصر رحال ، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، الجزائر 2007.

ثالثا: المقالات بالمجلات العلمية:

- 01- احمد فنيديس ، (ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي) مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والإدارية ، جامعة 08 ماي 1945 قالمة ، العدد35 ، 2013،
- 02- أمين راشدي ، (دور التحقيق الجبائي المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لمكافحة-التهرب الضريبي)، مجلة راي الاقتصادية، جامعة الشهيد حمى لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 12 ، 2017.

رابعا: منشورات المديرية العامة للضرائب:

- 01- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب 2007.
- 02- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديريةية الأبحاث والمراجعات، منشورات 2008.

• المراجع باللغة الفرنسية:

I - Ouvrages:

-Tazdait ali, expert comptable, maitrise du système comptable financier, imprime sur les presse de ENAG ,Alger, 2009.

II -Documents:

01- Guide du Vérificateur De comptabilité Ministère des Finances ,Direction Générale Des Impôts , édition 2001.

02- Guide de déontologie des fonctionnaires de la direction générale des impôts , Ministère des Finances ,Direction Générale Des Impôts, édition 2007.

03- la remise conditionnelle des pénalités et amendes fiscales, Ministère des Finances ,Direction Générale Des Impôts, direction du contentieux , Instruction n 217/2017 du 02/04/2017 p 13.

04-Modification apportées par les disposition des lois de finances pour 2016et2017 , Ministère des Finances ,Direction Générale Des Impôts, Direction des recherche et vérifications , note n 41 du 27/02/2017.

• المواقع الالكترونية:

- [https:// www. Fdgi.gov.dz](https://www.Fdgi.gov.dz)
- <https://www.joradp.dz>

خلاصة

الموضوع

في مقابل تمتع الإدارة الجبائية بامتيازات السلطة العامة في مواجهة المكلفين بالضريبة، أثناء خضوعهم لمختلف أشكال التحقيق ، سواء كان تحقيقا عاما أو مصوبا في المحاسبة، أو تحقيقا معمقا في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، تم إلزام الإدارة الجبائية بمجموعة من الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الأعوان المحققين، والتي تشكل بالمقابل ضمانات للمكلفين بالضريبة عبر مختلف مراحل التحقيق، بداية من حق الإعلام المسبق قبل الشروع في عملية التحقيق ، مروراً باحترام مبدأ الوجاهية، وإمكانية استعانة المكلف بأي مستشار من اختياره، وصولاً إلى مرحلة إصدار النتائج وتبليغها للمكلف بالضريبة على مرحلتين ، مرحلة أولية لتمكين المكلف من مراجعة عمل المحققين وتقديم رده وإبداء ملاحظاته، ثم مرحلة إصدار النتائج النهائية التي تحدد فيها قيمة الضريبة بصفة قطعية ولا يمكن الرجوع فيها ، وتبقى الاستفادة من كل هذه الضمانات مرتبطاً بمدى احترام المكلفين بالضريبة لالتزاماتهم الجبائية والمحاسبية ، وعدم ضلوعهم في ارتكاب أعمال الغش واستعمال المناورات التدليسية .

En échange du fait que l'administration fiscale bénéficie des privilèges de l'autorité publique à l'égard des contribuables, alors qu'ils sont soumis à diverses formes des vérifications, qu'il s'agisse d'une vérifications générale ou ponctuelle de comptabilité , ou d'une vérifications approfondie de la situation fiscale d'ensemble, l'administration fiscal est tenue de suivre un ensemble de procédures qui doivent Suivi par les vérificateurs. , Qui constituent à leur tour des garanties pour les contribuables au cours des différentes étapes de vérification, à commencer par le droit de pré-notification avant le début des procédures de la vérification en tenant compte du principe de débat contradictoire, et de la possibilité pour le contribuable de recourir à un consultant de son choix, jusqu'à l'étape de rédaction et notification des résultats du contribuable en deux étapes, qui sont Une étape initiale pour permettre au contribuable d'être responsable de l'examen du travail des vérificateurs, de fournir sa réponse et de faire ses observations, puis l'étape de notification des résultats finaux dans laquelle la valeur fiscale est déterminée de manière inévitable et irréversible, et le bénéfice de toutes ces garanties reste pertinent dans la mesure où les contribuables respectent leurs obligations fiscales et comptables, et non à la fraude et à l'utilisation Des manœuvres frauduleux.

الملاحق

الملحق رقم (01) : التصريح السنوي نموذج G11

نموذج ج. رقم 11 (2012)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

ختم المصلحة

رقم التعريف الجبائي : _____

رقم المادة : _____

رقم السجل التجاري : _____

رمز النشاط : _____

التصريح بالأرباح الصناعية والتجارية

الضريبة على الدخل الإجمالي

(فرض الضريبة حسب النظام الحقيقي)

الرسم على النشاط المهني

سنة فرض الضريبة.....

نتيجة السنة.....

التصريح المتعلقة بالسنة المختتمة في.....

لمدة من..... إلى.....

المصلحة

التي تم بها إيداع التصريح
(الرقم والتاريخ)

التعريف بالمؤسسة :

- 1) تعيين المؤسسة (إسم ولقب المصريح) :
- 2) تاريخ ومكان الإزدياد :
- 3) طبيعة النشاطات الممارسة (مع توضيح النشاط الرئيسي) :
- 4) عنوان مقر المؤسسة أو مكان المؤسسة الرئيسية :
- إلى 01 جانفي 20.....
- الهاتف :
- الفاكس :
- العنوان الإلكتروني :
- إلى 01 جانفي 20.....
- (في حالة تغيير العنوان خلال السنة) (*)
- الهاتف :
- الفاكس :
- العنوان الإلكتروني :

عنوان إقامة المصريح أو الشركاء لشركاء الأشخاص ورقم التعريف الجبائي لكل منهم :

الإسم واللقب	حصة الأرباح	العنوان	رقم التعريف الجبائي
.....
.....
.....

إسم وعنوان المحاسب الذي إستخدمت المؤسسة خدماته

(تبيين إذا كان هذا أو هؤلاء التقنيون من مستخدمي المؤسسة)

.....

.....

رقم التعريف الجبائي : _____
(مكتب محاسب مستقل)

(*) في حالة تغيير العنوان خلال السنة، تذكير أيضا العنوان القديم.

الملحق رقم (02) : التصريح الشهري نموذج G50

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS
DIRECTION DES IMPÔTS DE LA
WILAYA DE :

200
200
MOIS DE : 200...
TRIMESTRE 200 ...

INSPECTION DES IMPÔTS
RECETTE DES IMPÔTS

A RAPPELER
OBLIGATOIREMENT

DE :
COMMUNE DE :
ARTICLE D'IMPOSITION :
Identifiant Fiscal :

F. J.

M

(Nom et Prénom - raison sociale)

Activité/profession

Adresse

**IMPOTS ET TAXES PERCUS AU COMPTANT OU PAR
VOIE DE RETENUE A LA SOURCE/DECLARATION TENANT
LIEU DE BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT**

Série G.N° 50 A

ATTENTION

La présente déclaration
Doit être déposée à la
recette des impôts dans
Les **VINGT PREMIERS**
JOURS DU MOIS.

CODE ACTIVITE

Nature des Impôts	Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires brut	Chiffre d'affaires imposable recettes professionnelles imposables	Taux	Montant à payer (en D.A.)
T.A.P.	C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réduction de (..... %)			2 %	0
	C 1 A 13	Affaires sans réduction			*	0
	C 1 A 14	Affaires exonérées			0	0
	C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales) Préciser le taux de réduction le cas échéant			*	0
		TOTAL	0	0		0
		Catégories des revenus soumis au versement forcé		Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en D.A.)
V.F.	C 1 C 10	Traitements, salaires, émoluments, primes, indemnités, rémunérations diverses.....			5 %	
		TOTAL				

IRG/Salaires	Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires brut	Chiffre d'affaires imposable recettes professionnelles imposables	Taux	Montant à payer (en D.A.)
Autres Retenues à la source I.R.G	E 1 L 20	IRG/Traitements, salaires, pensions et rentes viagères			Barème	
	E 1 L 80	IRG/Autres retenues à la source			24 %	0
	E 1 M 30	IRG/Revenus des Entreprises Étrangères non Installées en Algérie (Prest. De services) (1)				0
		TOTAL				0
		(1) Jondre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.				

RECAPITULATION (EN DA)		Montant à payer (en D.A.)
1 - TAP	C/500028/A	0
3 - V.F.	C/500028/C	
4/1 - IRG/Salaires	C/201001/100	
4/2 - IRG/Autre Rea. Source	C/201001/101A/B	
4/3 - IRG/Retenues à la source	C/201001/102/B	
MONTANT TOTAL A PAYER		0

Cadre réservé au contribuable	Cadre réservé à la recette des impôts	Cadre réservé à l'inspection des impôts
Cartifié sincère et vérifiable contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables. A CACHET, SIGNATURE	Reçu - ce jour la présente déclaration enregistrée sous le numéro Payée - par chèque bancaire N° Du 200... - en numéraire : - en chèque Postal N° Prise en recette par quittance N° A CACHET, SIGNATURE	Déclaration enregistrée le : Observations éventuelles :

الملحق رقم (03) : بطاقة اقتراح الملفات للتحقيق الجبائي

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

.....000..... Classement / commission fiche n°

MINISTÈRE DES FINANCES Direction Générale des Impôts		FICHE DE PROPOSITION DE VERIFICATION	
Direction à l'origine de la programmation		<input type="checkbox"/>	VASFE
Menu déroulant à insérer			
Service programmeur		<input type="checkbox"/>	Vérification de comptabilité
Menu déroulant à insérer		<input type="checkbox"/>	V P
Affaire suivie DG : Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/>	Profil Pénal: Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/>	Précisions si « autre » VP	

I. Numéro d'opération

CF	2019				
Nature Mission	Année proposition	Direction	Code direction	Code inspection	N° d'ordre CDI/Insp

II. Identification du contribuable ou de l'entreprise

Forme juridique : -SPA : -SARL : -EURL : -SNC : -EPIC : -Autres (succursales- filiales-sociétés anonymes et sociétés de groupes).		Dénomination	nom commercial de l'entreprise
Activité principale « nature des produits commercialisés » :		Code Activité (registre de commerce)	
Identifiant fiscal Code NIF « obligatoire »			
Adresse de l'établissement/contribuable (dernière adresse connue par les services. à préciser l'année de programmation) -Examen du dernier statut et contrat de location.			
Adresses des établissements secondaires :			
-Bilan consolidé Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/>			
Code Postal		Commune	

III. Eléments d'information sur le contribuable ou l'entreprise

Régime T.V.A -Total : -Partiel : -Non assujetti :	Menu déroulant à insérer	Type d'activité « par secteur » : -Achat/vente -importation: -exportation : -production/transformation: -services : -fonction libérale : -Autres :	
Catégorie bénéficiaires IBS /IBS retenu à la source		Régime déclaratif réel ou de la retenue à la source.	
Chiffre d'affaires		Année de référence	Catégorie entreprise : -Micro entreprise : -Petite et moyenne : -Entreprise de taille intermédiaire :
Total actif brut		Nombre de salariés déclarés sur l'imprimé 301 Bis:	
Total passif brut			

XI. Motifs programmation **Environnement du dossier fiscal / conditions d'exercice :**

-Comportement du contribuable : -Respect des obligations déclaratives et de paiements :	
-Implantation des établissements dans des zones à risque ; -L'exercice d'une activité spéculative-subventionnée... ;	
-Difficultés liées à divers facteurs : ▪ Créances : envers l'Etat ; ▪ cas de force majeurs «inondation-incendie... » ; ▪ Autres ...	

 Sortie terrain (moyens d'exploitation) PV de constat :

-Constatation des moyens matériels et humains :	oui	<input type="checkbox"/>	non	<input type="checkbox"/>
- Constatation des moyens humains :	oui	<input type="checkbox"/>	non	<input type="checkbox"/>

 Discordances ou anomalies présumées relevées**Résultat** : (Préciser les résultats s'ils existent)

oui : <input checked="" type="checkbox"/> Préciser les résultats de l'exploitation des PV de constat

TVA et précompte :

- **TVA** : (Afficher le taux par nature d'activité)

Nature d'activité....		Nature d'activité....	
....%%%%

- **Précompte TVA** : (Afficher les montants par exercice)

Année	Année	Année	Année

- **TVA/fait générateur :**

Facturation : Oui Non **Encaissements** : Oui Non **Synthèse des motifs de programmation**

Codes motifs programmation				
1 <input type="checkbox"/>	2 <input type="checkbox"/>	3 <input type="checkbox"/>	4 <input type="checkbox"/>	5 <input type="checkbox"/>
Discordances C.A / T.V.A	Charges excessives	Evolution / incohérences	Affaire coordonnée	Renseignements extérieurs (issus de la recherche externe)
6 <input type="checkbox"/>	7 <input type="checkbox"/>	8 <input type="checkbox"/>	9 <input type="checkbox"/>	10 <input type="checkbox"/>
Suspicion CA dissimulé	Axe programmation	Droit d'enquête	Minoration actif / Majoration passif	Société ou Gérant à risque

الملحق رقم (05) : اشعار بالتحقيق في المحاسبة

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTSوزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec
A.R
N°

A

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

- (1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

الملحق رقم (06) : محضر نهاية اشغال التحقيق بعين المكان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 32

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Procès Verbal

De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés,
Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification sur place au nom de l'entreprise exerçant l'activité de
Sise au , conformément aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance suivant avis de vérification N° du

Fait à le

L'intéressé a signé : Oui Non

Nom/prénom/qualité du signataire
vérificateur (s)

Nom/Prénom/Grade de(s)

الملحق رقم (07) : تبليغ نتائج التحقيق الاولية

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

**Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du , vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

En conséquence , nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de willaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte feuillets y compris celui-ci.

Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الملحق رقم (08) : محضر جلسة تحكيم

Série O

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

n° 19

المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب عنابة
مديرية الضرائب لولاية تبسة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
مكتب التحقيقات الجبائية

رقم التعريف الجبائي

رقم المادة

محضر جلسة تحكيم

رقم/2019

سنة الفين وتسعة عشر ويوم الثلاثاء الثامن عشر من شهر جويلية وعلى الساعة الثانية بعد الزوال وبمقر مديرية الضرائب لولاية تبسة وبقاعة الاجتماعات وبحضور السادة :

- 01- المدير الولائي للضرائب.
- 02- المدير الفرعي للرقابة الجبائية.
- 03- رئيس مكتب التحقيقات الجبائية.
- 04- رئيس فرقة التحقيقات الجبائية.
- 05- مفتش مركزي، محقق.
- 06- مفتش رئيسي، محقق.

وبحضور السيد: المكلف بالضريبة، ومستشاره الجبائي السيد: بعد استدعائه لحضور جلسة التحكيم المبرمجة بعد طلب المكلف بالضريبة للتحكيم في رده على النتائج الاولية لعملية التحقيق المحاسبي، طبقا للاستدعاء رقم/2019 المؤرخ في/2019 .

افتتحت الجلسة من طرف السيد المدير الولائي للضرائب الذي بعد ترحيبه بالحاضرين طلب من المكلف بالضريبة شرح طلباته المقدمة كتابيا، كما طلب من الاعوان المحققين سرد المواد القانونية والمنهجية المتبعة في تحديد الاسس الضريبية .

وبعد الاستماع الى طلبات المكلف بالضريبة والشروحات المقدمة من طرف مستشاره الجبائي تم التعرض بالدراسة والنقاش لجميع النقاط التي دار حولها موضوع التعديل الجبائي، وفي نهاية هذه الجلسة تم التوصل الى مايلي:

- تم رفض طلبات المكلف لعدم التأسيس والإبقاء على الأسس المعتمدة لسنتي: 2014 و 2015 دون تغيير لنفس الأسباب التي تم ذكرها في التبليغ الاولي لنتائج التحقيق في المحاسبة . كما تم اعلام المكلف بإمكانية الاستفادة من إجراءات التخفيض المشروط في حالة دفع الحقوق الأصلية لهذه التسوية.

وقمنا بغلق المحضر في نفس السنة والشهر والتاريخ المذكورين أعلاه ودعونا المكلف لإمضائه معنا والذي قبل- رفض- وصرح بما يلي:.....

رئيس فرقة التحقيقات الجبائية

المحققان

المكلف

مفتش قسم

مفتش رئيسي

مفتش مركزي

المدير الولائي للضرائب

المدير الفرعي للرقابة الجبائية

رئيس مكتب التحقيقات الجبائية

الملحق رقم (09) : طلب التخفيض المشروط

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE

DEMANDE DE REMISE CONDITIONNELLE

-Fiche de synthèse-

DRC n°.....du .././..
Réunion du .././..

I. IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE DEMANDEUR :

1. Nom, prénom ou raison sociale :
2. NIF :
3. Adresse :
4. Activité :

II. ANALYSE DE LA DEMANDE :

1. Objet de la demande: (propositions du contribuable)
2. Origine des impositions dont la remise de pénalités d'assiette et/ou amendes fiscales est sollicitée :
3. Montant sollicité en remise :

III. SITUATION EN MATIERE DE RECOUVREMENT :

1. Situation arrêtée au : .././..

Réf. du rôle	Exercices imposés	Impôt ou taxe concernés	Montant droits principal	Pénalités d'assiette	Total du rôle	Montant acquitté	Reste à recouvrer
TOTAL							

- Situation en matière de recouvrement :

Sursis de paiement accordé	Echéancier accordé	Poursuites engagées

- Poursuites engagées pour manœuvres frauduleuses :

IV. SITUATION DU CONTRIBUABLE AU PLAN CONTENTIEUX POUR LES IMPOSITIONS OBJET DE LA REMISE CONDITIONNELLE:

- Recours préalable non introduit.
- Recours préalable introduit :
- Date d'introduction :
 - Stade de traitement du recours :

• فهرس الأشكال للهيكل الإدارية المتدخلة في عملية التحقيق الجبائي:

الرقم	العنوان
01	الهيكل التنظيمي لمديرة الأبحاث والمراجعات (DRV)
02	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات (DGE)
03	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب (DWI)
04	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب (CDI)

• قائمة الملاحق:

رقم الملحق	العنوان
الملحق رقم 01	التصريح السنوي نموذج G11
الملحق رقم 02	التصريح الشهري نموذج G50
الملحق رقم 03	بطاقة اقتراح الملفات للتحقيق
الملحق رقم 04	محضر معاينة
الملحق رقم 05	اشعار بالتحقيق
الملحق رقم 06	محضر نهاية اشغال التحقيق بعين المكان
الملحق رقم 07	تبليغ نتائج التحقيق الاولية
الملحق رقم 08	محضر جلسة تحكيم
الملحق رقم 09	طلب التخفيض المشروط

فهرس

المحتويات

الصفحة	العنوان
-	شكر وعرافان
-	إهداء
-	الاستشهاد
-	قائمة المختصرات
07-01	مقدمة
8	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لعملية التحقيق الجبائي
9	المبحث الأول: مفهوم التحقيق الجبائي والمكلفين بالضريبة الخاضعين له
9	المطلب الأول: مفهوم التحقيق الجبائي
9	الفرع الأول: تعريف التحقيق الجبائي
12	الفرع الثاني: أشكال التحقيق الجبائي
16	المطلب الثاني: المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق الجبائي
16	الفرع الأول: تعريف المكلفين بالضريبة
20	الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة
24	المبحث الثاني: الإدارة الضريبية القائمة بعملية التحقيق الجبائي
24	المطلب الأول: الأجهزة الإدارية المكلفة بعملية التحقيق الجبائي
24	الفرع الأول: الأجهزة على المستوى المركزي
29	الفرع الثاني: الأجهزة على المستوى المحلي
34	المطلب الثاني: سلطات إدارة الضرائب أثناء عملية التحقيق الجبائي
35	الفرع الأول: حق الاطلاع
39	الفرع الثاني: حق المعاينة واستدراك الأخطاء
44	الفصل الثاني: مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية
45	المبحث الأول: ضمانات المكلفين بالضريبة قبل إصدار نتائج التحقيق الجبائي

45	المطلب الأول: الحق في الإعلام المسبق قبل الشروع في عملية التحقيق
46	الفرع الأول: الإشعار بالتحقيق المرفق بميثاق المكلفين بالضريبة
50	الفرع الثاني: المدة القانونية لتحضير الوثائق المحاسبية
52	المطلب الثاني: الحق في احترام مبدأ الوجاهية أثناء عملية التحقيق
52	الفرع الأول: إجراء عملية التحقيق بعين المكان
56	الفرع الثاني: الاستثناءات على مدة التحقيق بعين المكان
59	المبحث الثاني: ضمانات المكلفين بالضريبة بعد صدور نتائج التحقيق الجبائي
59	المطلب الأول: الضمانات المقررة بعد صدور النتائج الاولية لعملية التحقيق الجبائي
59	الفرع الاول: تبليغ نتائج التحقيق الاولية
63	الفرع الثاني: حق الرد
66	المطلب الثاني: الضمانات المقررة بعد صدور النتائج النهائية لعملية التحقيق الجبائي
67	الفرع الاول: عدم شرعية تجديد اجراء التحقيق
71	الفرع الثاني : الاستفادة من مزايا التحصيل
82-78	الخاتمة
/	قائمة الملاحق
/	قائمة المصادر و المراجع
/	خلاصة الموضوع
/	فهرس الأشكال والملاحق
/	فهرس المحتويات