



جامعة العربي التبسي - تبسة -
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تخصص: قانون إداري

بعنوان:

الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

إشراف الأستاذ:

بدايرية يحي

إعداد الطالبين:

- قاسم عادل

- مسعي يزيد

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة في البحث
أ. معمر بوخاتم	أستاذ مساعد أ	رئيسا
أ. يحي بدايرية	أستاذ مساعد أ	مشرفا ومقررا
د. سعاد عمير	أستاذ محاضر أ	ممتحنا

السنة الجامعية: 2018-2019



جامعة العربي التبسي - تبسة -
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تخصص: قانون إداري

بعنوان:

الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

إشراف الأستاذ:

بدايرية يحي

إعداد الطالبين:

- قاسم عادل

- مسعي يزيد

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة في البحث
أ. معمر بوخاتم	أستاذ مساعد أ	رئيسا
أ. يحي بدايرية	أستاذ مساعد أ	مشرفا ومقررا
د. سعاد عمير	أستاذ محاضر أ	ممتحنا

السنة الجامعية: 2018-2019

الكلية لا تتحمل أي مسؤولية
على ما يرد في هذه المذكرة
من آراء

إِنِّي رَأَيْتُ أَنَّهُ مَا كَتَبَ أَحَدُهُمْ فِي يَوْمِهِ كِتَابًا إِلَّا قَالَ فِي غَدِهِ،
لَوْ غَيْرَ هَذَا لَكَانَ أَحْسَنَ وَلَوْ زَيْدٌ ذَاكَ لَكَانَ يُسْتَحْسَنُ، وَلَوْ قُدِّمَ
هَذَا لَكَانَ أَفْضَلَ، وَلَوْ تَرُكُ ذَاكَ لَكَانَ أَجْمَلَ،
وَهَذَا مِنْ أَعْظَمِ الْعِبَرِ، وَهُوَ دَلِيلٌ عَلَى اسْتِيلَاءِ النَّقْصِ عَلَى
جُمْلَةِ الْبَشَرِ

العماد الأصفهاني

شكر وعرفان:

الحمد لله الذي له العزة والجبروت وبيده الملك والبقاء والثبوت، ونشكر الله الذي وفقنا إلى إتمام ما عزمنا على إتمامه والصلاة والسلام على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين، أما بعد:

نتقدم بجزيل الشكر إلى أستاذنا الفاضل الأستاذ "بدايرية يحيى" الذي تفضل بقبول إشرافه على المذكرة، وكان لنا عوناً بتقديم إرشاداته وتوجيهاته أثناء إنجاز هذه المذكرة.

كما نوجه خالص الشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذه المذكرة وبما سيبدونه من ملاحظات وتوجيهات تعني هذا العمل.

أستاذنا الكريم "معمر بوخاتم"

أستاذتنا الكريمة "سعاد عمير"

إلى من زرعوا التفاؤل في دربنا وقدموا لنا يد المساعدة والتسهيلات والمعلومات.

إلى من كانوا عوناً لنا في بحثنا ونورا يضيء الظلمة التي كانت تقف أحياناً في طريقنا.

فلهم منا كل الشكر والامتنان.

إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إتمام هذه المذكرة.

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين
وأصحابه الطاهرين، وبعد: حين تبسط الشمس أشعتها وكلل صباح
تغادر الطيور أعشاشها، يكون القدر قد خط بأحرفه جزء ليس باليسير
في مشورانا الدراسين وتذرف الدموع مستعطفة الأيام علمها تعود ولكن
هيهات...

بودنا أن نتقدم أولاً بالشكر الجزيل إليه سبحانه وتعالى على عونه
وفضله فهو القائل: "وإذ تأذن ربكم لئن شكرتم لأزيدنكم، ولئن كفرتم
إن عذابي لشديد" (سورة إبراهيم الآية 07).

إلى الشعة التي تضيء لي طريق نجاحي وإلى من غمرتني محبتها
وعطفها وحنانها... إلى التي سهرت الليالي من أجل راحتي... إلى
التي كان دعاؤها سر نجاحي... إلى أغلى وأعظم أم في الدنيا (باهية)
بارك الله في عمرها.

إلى من كلله الله بالحيبة والوقار... إلى من علّمني العطاء دون
انتظار... إلى من أحمل اسمه بكل افتخار... إلى منبع همتي وإرادتي
أبي صاحب الفضل في وصولي إلى هذا المستوى "بلقاسم" بارك
الله في عمره.

إلى القلوب الطاهرة والنفوس البريئة... إلى رباحين إخوتي.
إلى أغلى ما أملك والتي منعتني معنى الحياة... إلى من بعثت
الأمل والإسرار زوجتي روفيدة.

إلى كل من وسعهم قلبي ولم يكتبهم قلبي أتمنى لهم حياة سعيدة
ومستقبل زاهر.
إلى كافة الأهل والأقارب.



عادل قاسم

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين
وأصحابه الطاهرين، وبعد: حين تبسط الشمس أشعتها وكلل صباح
تغادر الطيور أعشاشها، يكون القدر قد خط بأحرفه جزء ليس باليسير
في مشورانا الدراسين وتذرف الدموع مستعطفة الأيام علمها تعود ولكن
هيهات...

بودنا أن نتقدم أولاً بالشكر الجزيل إليه سبحانه وتعالى على عونه
وفضله فهو القائل: "وإذ تأذن ربكم لئن شكرتم لأزيدنكم، ولئن كفرتم
إن عذابي لشديد" (سورة إبراهيم الآية 07).

إلى الشعة التي تضيء لي طريق نجاحي وإلى من غمرتني محبتها
وعطفها وحنانها... إلى التي سهرت الليالي من أجل راحتي... إلى
التي كان دعاؤها سر نجاحي... إلى أغلى وأعظم أم
إلى روح أمي الطاهرة (رحمها الله)

إلى من كلله الله بالحيبة والوقار... إلى من علّمني العطاء دون
انتظار... إلى من أحمل اسمه بكل افتخار... إلى منبع همتي وإرادتي
أبي صاحب الفضل في وصولي إلى هذا المستوى "صاح" بارك الله
في عمره.

إلى القلوب الطاهرة والنفوس البريئة... أبنائي مريم أسيل، عبد
الله صاح.

إلى أغلى ما أملك والتي منعتني معنى الحياة... إلى من بعثت
الأمل والإسرار زوجتي الغالية.

إلى كل من وسعهم قلبي ولم يكتبهم قلبي أتمنى لهم حياة سعيدة
ومستقبل زاهر.

إلى كافة الأهل والأقارب.



مسعي يزيد

قائمة الاختصارات

* قائمة المختصرات باللغة العربية

الاختصار/الرمز	الدلالة
ق ا ج	قانون الإجراءات الجبائية
ج ر	الجريدة الرسمية
ق م	القانون المدني
ق ض م ر م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
د ط	دون طبعة
ص	صفحة
ق إ م إ د	قانون الإجراءات المدنية والإدارية
ق ت	القانون التجاري

* قائمة المختصرات باللغة الفرنسية

الاختصار/الرمز	الدلالة	الترجمة
V.A.S.F.E	vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble	التحقيق المعمق لمجمل الوضعية العامة
DRV	Direction des recherches et vérification.	مديرية البحث والمراجعات
DGI	La Direction Générale des Impôts	المديرية العامة للضرائب
CDI	Centre des impots	مركز الضرائب
DGE	Direction des grandes entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
SDCF	Sous-Direction du contrôle .Fiscal	المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
: DWI	Direction de Wilaya des Impôts	المديرية الولائية للضرائب
N°	Numéro	رقم
P	Page	صفحة

مقدمة

لا جدال اليوم في أهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أغراض السياسة المالية، وما تثيره من مشكلات فنية تصادف سواء عند فرض الضريبة أو عند تحصيلها.

وللأهمية التي تكتسبها الضريبة فقد كرس المشرع الجزائري جملة من النصوص مسطرة في أغلب الدساتير التي توالى على الجزائر منذ 1963 إلى غاية التعديل الدستوري الأخير لسنة 2016 وهذه النصوص التي تعرضت لموضوع الجباية، كان الهدف منها تشجيع المواطن على دفع مستحقاته الضريبية، الذي ينظر إليها في أي مجتمع على أنها جبر وإلزام وبالمقابل لا يقدم مقابل أو خدمة بعد دفعها.

وقد اعتمد المفهوم الجبري للضريبة لما لها من أثر على الزمة المالية للمكلفين بها بالقدر الذي يجعل إدارة الضرائب تتخذ الإجراءات والوسائل التي خولها لها المشرع (من تفتيش، رقابة، متابعة، وحجز... الخ) في حال تهرب المكلف بها على اعتبار أن إدارة الضرائب تفترض حسن النية في المكلفين لحين إثبات العكس لذلك نقول أن نظام الضرائب الجزائري نظام تصريحي بامتياز.

وتعتبر الإيرادات الجبائية أو الضرائب من أهم مصادر التمويل الداخلية الثابتة التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية، فالمطلع على قوانين الضرائب وقوانين المالية السنوية في الجزائر يجد أن الدولة تعمل جاهدة للبحث عن تشريع ضريبي جديد محكم يساهم بدوره في رفع مستوى هذه الإيرادات.

ولهذا فقد كانت القوانين الجبائية تعدل سنويا وباستمرار كون النظام الضريبي معروف عليه أنه غير مستقر ومتطور.

وحتى تكون الرقابة الجبائية فعالة قام المشرع الجزائري بسن النصوص القانونية والضريبية التي من شأنها تفعيل التحصيل الضريبي، فاستحدث أجهزة إدارية هي مديرية كبريات المؤسسات (DGE)، ومراكز الضرائب (CDI)، فميز بين المؤسسات الكبرى ذات رقم الأعمال الضخم وأخضعها للإدارة الأولى في التصريح والمتابعة والمراقبة وخص أصحاب أرقام الأعمال الأقل بما فيهم الأشخاص الاعتبارية والطبيعية بجهاز يرافقهم هو مراكز الضرائب والمراكز المجاورة، كل هذا يهدف إلى التحكم والسيطرة

على المكلف بالضريبة من جهة وتبسيط وتحسين العلاقة بين هذا الأخير، وإدارة الضرائب بهدف حماية أموال الخزينة العمومية من جهة أخرى.

ومع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي الناتج عن تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك طرق وأساليب سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التجنب الضريبي) أو بطريقة غير مشروعة (الغش الضريبي)، فهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية، لذا تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتجنيد كل طاقاتها وإمكانياتها المادية والبشرية وإدراك الأساليب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصادي الوطني⁽¹⁾. ومن أجل ذلك استحدثت الرقابة الجبائية كوسيلة لدرء وردع التهرب من دفع الضرائب والمستحقات.

والملاحظ من هذه الإصلاحات أن النظام الضريبي الجزائري أصبح مكون من محورين كبيرين هما السياسة الضريبية (وهي المبادئ العامة التي يقوم عليها النظام الضريبي ومجموع المتغيرات السياسية الداخلية والخارجية للدولة)، والإدارة الضريبية التي تتشكل وتتهيكّل تماشياً مع نوع الضرائب وكيفية تحصيلها.

فالرقابة الجبائية التي هي وسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية والتي تهدف إلى الزيادة في الإيرادات الجبائية للدولة، لا يمكن أن تكون ناجعة وفعالة إذ لم تضع حداً للتهرب والغش الضريبي، لذا فقد عمل المشرع الجزائري على تنظيم هياكل إدارية، وأسند لكل من هذه المصالح مهام خاصة بها، ومدّها بكل الوسائل المادية والبشرية.

وبالتالي نرى أهمية البحث تظهر جلياً من خلال الأهمية التي تكتسبها الضريبة كعمول للخزينة العمومية هذه الأخيرة التي تعتبر الشريان النابض لتمويل الاقتصاد الوطني والتنمية الاقتصادية، فالتحكم في الضريبة بالمفهوم العادل من خلال النصوص الملائمة يكون كفيلاً بحماية مصلحة الخزينة العمومية وتحقيق الأهداف المسطرة لذلك.

1- ميلود بن غماري، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال التربية العمومية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2018، ص 09.

فإذا كانت الدولة تمول مشاريع التنمية، لاسيما الجانب الذي يتعلق بالتجهيز (مرافق عامة بما فيها الطرق السريعة، مصالح الجماعات المحلية، مؤسسات مالية وبنيات اقتصادية) فلا بد وبالمقابل أن تكون هناك مداخل ضريبية بصورة غير مباشرة لفائدة هذه الخزينة.

فلا شك أن الرقابة الجبائية تظهر أهميتها خاصة من خلال النظم الجبائية المتبعة في أي دولة، فإن هي أداة قانونية تعين السلطة المختصة الوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الجبائية هي إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة.

أما بالنسبة لدوافع اختيار الموضوع، فهناك دوافع شخصية، وأخرى موضوعية فالدوافع الشخصية تمثلت في:

- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع.
- إثراء المكتبة الجامعية بمرجع متواضع عن الرقابة الجبائية.
- الشعور بأهمية وحجم هذا الموضوع خاصة وأن ظاهرة التهرب الضريبي تعاني منها دول العالم بصفة عامة والجزائر بصفة خاصة.

أما الدوافع الموضوعية تتمثل فيما يلي:

- نظرا لاعتبار الضرائب أحد الموارد المالية الداخلية في تمويل وتوجيه النشاط الاقتصادي لما تسببه من تأثيرات سلبية على الخزينة العمومية للدولة مما وجب استخدام وسائل إدارية لمنع التهرب أو التقليل من فرصه.
- الطرق المتلوية التي يستعملها المكلف بالضريبة، إما بالتصريح الناقص أو عدم التصريح أساسا بضرائبه والذي يجعل من الرقابة الجبائية الوسيلة الوحيدة للتقويم.
- تذبذب إيرادات الجباية البترولية المتوقفة على أسعار السوق البترولية العالمية لاسيما في الآونة الأخيرة مما أدى إلى انخفاض إيرادات الخزينة التي تعتمد أساسا على مداخل البترول.

- الهياكل والأجهزة التي أوجدتها الدولة من أجل جباية فعالة ورائدة.

وبالتالي وأمام العرض السابق للموضوع تبرز ملامح إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

إلى أي مدى وفق المشرع الجزائري في تجسيد آليات للرقابة الجبائية تضمن التزام المكلفين بالضريبة بواجباتهم وفي إطار حماية حقوقهم في الوقت ذاته؟

وفي ظل التساؤل الرئيسي المطروح وضمن سياق الإجابة عنه يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ماذا تقصد بالرقابة الجبائية وما هو الهدف منها؟

- ماهي الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية؟

- كيف تمارس الرقابة الجبائية في الجزائر؟

- ماهي امتيازات الإدارة وماهي الضمانات الممنوحة المكلفين بالضريبة؟

وبما أن موضوع الرقابة الجبائية هو جوهر بحثنا فسنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال استعراضنا مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بالرقابة الجبائية وأنواعها والطرق والوسائل المتبعة للقيام بها وهذا ما يتوافق مع طبيعة البحث، بما يساعد على فحص جميع المعلومات ومن ثم تحليلها واستخلاص أهم الملاحظات والنتائج، إضافة إلى استخدام المنهج التاريخي لاستعراض أهم محطات النظام الجبائي في الجزائر.

أما أهداف الدراسة فتمثلت في:

- تسليط الضوء ومحاولة إعطاء صورة شاملة على الرقابة الجبائية في الجزائر، والتي تعتبر من أهم التدابير المتخذة من طرف الدولة من أجل الحد أو حتى التخفيف من حدة ظاهرة التهرب والغش الضريبي التي تقف حائلا أمام عملية التحصيل.

- التعرف على آليات ووسائل المكافحة الموجودة في الجزائر.

- غرس ثقافة ضريبية لدى المكلفين بالضريبة على وجه الخصوص.

أما الدراسات السابقة والتي نذكر منها:

1- ميلود بنغماري، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية: جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2018.

2- 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.

3- خليفة أسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: القانون الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014.

ومن بين الصعوبات التي واجهتنا هي قلة المراجع والدراسات المتخصصة في هذا المجال في حد ذاته، بالرغم من أهميته البالغة في المجتمع والدولة، إضافة إلى تشعب الموضوع مما صعب علينا ضبطه في خطة محكمة ومتوازنة، وكذلك التغير الدائم في التشريع الجبائي، خاصة قوانين المالية، إضافة إلى صعوبة الحصول على الوثائق التي تخص هذه الدراسة.

ومحاولة منا للإلمام بجميع عناصر الموضوع، الإجابة على التساؤلات المصروح بها أعلاه وصقلها ضمن خطة بحث محكمة، تم تقسيم بحثنا إلى مبحث تمهيدي كمدخل لبحثنا ثم (02) فصلين تعمقنا من خلالهما في الموضوع فكانت الخطة كالتالي:

المبحث التمهيدي: ماهية الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: أسباب الرقابة الجبائية وأهدافها.

الفصل الأول: أنواع الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

المبحث الأول: تطور النظام الجبائي الجزائري والتنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية.

المبحث الثاني: الرقابة المحاسبية

المبحث الثالث: الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة

المبحث الرابع: التحقيق المصوب في المحاسبة

الفصل الثاني: امتيازات الإدارة الجبائية و ضمانات المكلف بالضريبة أثناء عملية الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: امتيازات الإدارة الجبائية أثناء عملية الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة أثناء عملية الرقابة الجبائية.

المبحث التمهيدي:

ماهية الرقابة اجبائية

تعد الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة لمصالح الضرائب التي منحها القانون للتأكد من صدق التصريحات ومعاينة الأخطاء، وذلك لأهميتها البالغة في عملية اتخاذ القرار وتحليل الوضعية الجبائية للمكلفين وكشف مختلف الانحرافات والمخاطر الضريبية، بالإضافة إلى مكافحة مختلفة حالات الغش والتهرب الضريبي، حيث تهدف إلى مدى امتثال المؤسسات للقانون والأنظمة الضريبية، وتقييم المخاطر ودراسة تأثيرها على الحسابات والبيانات المالية.

وبغرض التعرف أكثر على الرقابة الجبائية قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى (04) مطالب:

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: أسباب الرقابة الجبائية وأهدافها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الإيرادات الجبائية من أهم مصادر التمويل الداخلية والتي تعتمد عليها الحكومات في تحقيق أهدافها الاستراتيجية، فالمطلع على قوانين الضرائب يجد أن الدولة تعتمد جاهدة إلى البحث عن تشريع ضريبي محكم يساهم بدوره في رفع هذه الإيرادات، ويعمل على تشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب والعش الضريبي، وبمعنى آخر إيجاد سبل ضغط تستعملها لإرغام المكلفين على دفع مستحقاتهم الجبائية وبالتالي يتم تحصيل الأموال الضائعة، لذلك أقرت جل التشريعات الجبائية الرقابة كوسيلة للزيادة في الإيرادات الجبائية للدولة، وسنتطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية من خلال التعريفات التالية:

من أهم التعاريف التي يمكن أخذها للرقابة الجبائي هي:

- **التعريف الأول:** عرف (فايول) الرقابة بوجه عام هي التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها⁽¹⁾.

- **التعريف الثاني:** عرف كولين فليب (Colline - Fillipe) عرف الرقابة الجبائية على أنها هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرطاً من الشروط الرئيسية والفعالية لتحقيق المنافسة الشريفة والعدالة بين المؤسسات.

- **التعريف الثالث:** عرف كلود لوران (Claude Laurent) عرف الرقابة الجبائية على أنها مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقومها⁽²⁾.

1- حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة للطباعة، الأردن، 1998، ص 13.

2- خليفة أسعيد: الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: القانون الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 61.

- **التعريف الرابع:** المراقبة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة.

التشريع الضريبي لا يكفي وحدة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي إذا لم يتم بتكليفه بجهاز إداري يتمتع بالكفاءة والخبرة والنزاهة، قد يحتج البعض بأن في ذلك إزعاج للمكلفين يتسبب في إرهابهم وتذكرهم، ولكن المتفق عليه استنادا إلى التجربة الميدانية أن الرقابة الجدية لا تزعج سوى سيئي النية، إذ تملك الإدارة الجبائية تحت تصرفها وطبقا للقانون كل الحرية في المراقبة وحق المراجعة وفي المقابل يستفيد المكلفون بالضريبة من الضمانات المنصوص عليها قانون.

الرقابة الجبائية لا تتحقق إلا عن طريق الاطلاع على جميع الملفات والوثائق المتعلقة بنشاط المكلفين بالضريبة، حيث أن حق الاطلاع الذي يمنحه التشريع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية بصورة مباشرة على كافة الوثائق المتعلقة بالمكلفين بالضريبة، بحيث حق الاطلاع يفيد في التعرف على حقيقة المركز المالي المكلف بالضريبة ومن أجل التوصل إلى تقديم صحيح لأوعية الضرائب وتمكن الإدارة من ربط الضريبة على النحو الصحيح وإثباتهم المخالفات التي ترتكب تملصا من الضريبة⁽¹⁾.

تعريف المشرع الجزائري: (2)

لم يعرف المشرع الرقابة الجبائية بمفهومها النظري، ولكنه حدد ضوابطها وخول صلاحيتها للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية إلى مصالح البحث والتحري، ثم ومراعاة للتنظيم الهرمي الجديد للحياة الاقتصادية التي لها انعكاساتها على الإدارة الجبائية أنشأ ما يعرف بمديرية المؤسسات الكبرى.

1- بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 11.

2- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، ط03، الجزائر، 2008،

ففي المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، نص المشرع على مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقوله: «تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة تراقب.... وساعات ممارسة نشاطاتها»⁽¹⁾.

وبالتالي فالرقابة الجبائية هي فحص وتدقيق وتحقيق لجميع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية، وتختلف باختلاف المكلفين بالنظر إلى النظام الجبائي المطبق وحجم رقم الأعمال، والنقائص المستخرجة من خلال فحص الملف الجبائي.

- أي هي تحقق بالضبط من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة ومقارنة ما هو مصرح به والمعلومات المحصل عليها من عناصر أخرى، عن طريق مجموعة من العمليات المخولة قانونا.

- أنها فحص تصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.

- هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة.

1- المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2019، ص 09.

المطلب الثاني: أسباب الرقابة الجبائية وأهدافها

الفرع الأول: أسباب الرقابة الجبائية:

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابية جبائي، تختص الإدارة الجبائية بتطبيقه بصفتها الجهاز الفني الذي يخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها سعياً لتحقيق الأهداف الجبائية، ويمكن إجمالها في ما يلي:

أ/ حرية المكلف بالضريبة التصريح بمدخله:

بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمدخله من تلقاء نفسه وذلك من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومدخله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي، ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية، لمراقبة هذه التصريحات ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة⁽¹⁾.

ب- الرقابة الجبائية وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظراً لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى الغش أو تخفيف العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية، لذلك فإن مكافحة مثل هذه الممارسات التدليسية تعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تملك سلطات وصلاحيات واسعة يمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة، ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة الغش والتدليس والتهرب الجبائي والتي تشكل ضماناً لتحقيق مصالح الخزينة العمومية⁽²⁾.

1- عادل بن التومي، وهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص 09.

2- حمداوي آمنة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، فرع علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2018، ص 30.

ويمكن أن نضع مبادئ للرقابة الجبائية كالآتي:

أ- إقامة نظام ضريبي محكم: يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية، حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها وبصفة عامة، ومن بينها النظام الضريبي، وكذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال، وذلك من خلال تبسيط صياغات التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين بالضريبة فهمه، بالإضافة إلى وجود عدالة ضريبية بين المكلفين.

ب- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية: إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة، بالإضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، بالإضافة إلى إجراء تربصات لأعوان الإدارة الجبائية، ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي⁽¹⁾.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

إن المشرع الجبائي حدد للرقابة الجبائية أهدافا معينة ومحددة، بحيث اعتبر أن الرقابة الجبائية وسيلة استراتيجية تتمثل في المقابل كنظام تصريحي، وهي الوسيلة الأكثر تخصيصا التي تملكها الإدارة للتحقق من مطابقة تصريحات المكلفين بالضريبة للقوانين والقواعد المنظمة بالاقنطاعات الضريبية، وتطبيقها يمثل أحد الاهتمامات الأساسية للسلطات العمومية بهدف محاربة الغش والتهرب الضريبي وتخفيف آثاره على الموارد المتعلقة بالميزانية وحصر خطورتها.

ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى أهداف عامة وأخرى خاصة:

الفرع الأول: الأهداف العامة للرقابة الجبائية:

لقد عمل المشرع الجبائي الجزائري على تحديد الأهداف العامة للرقابة الجبائي كما

يلي:

1- ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2015، ص ص 07-08.

* إن الرقابة الجبائية تهدف أساساً إلى التحذير من أي محاولة غش أو ممارسة عمل من شأنه أن يمتلص المكلف بالضريبة من الالتزامات الضريبية وإلى معاقبة المخطئين في الواقع⁽¹⁾، ويجب أن يجب الغرض من المراقبة الجبائية هو مكافحة التهرب الضريبي، حيث يشكل تحسين تسيير الضريبة وخدمة المكلف بالضريبة الغاية الرئيسية لجميع أنشطة الإدارة الجبائية، لأن هذه الأنشطة تساهم في زيادة مردودية الضريبة، وكذا تحقيق عدالة أكثر فالهدف من ذلك مزدوج، تشجيع ومساعدة المكلفين بالضريبة الحريصين على دفع المبلغ الصحيح للضريبة في الآجال المحددة، والتعامل بصرامة مع الذين لا يمثلون لواجباتهم الجبائية⁽²⁾.

* إن الإجراءات العامة المسطرة تهدف أساساً إلى إبطال الأساليب والتطبيقات التي تحكم الاختلالات التي تشوه قواعد المنافسة وتقلص من عدم تمويل الخزينة بالموارد الإضافية من أمثلة ذلك ما يلي:

- عدم تحرير الفواتير عند إجراء الصفقات التجارية، أين يكون تطور السوق غير خاضع للضرائب بشكل واسع.

- الاستعمال الضئيل للشيك كوسيلة للدفع.

- تحويل المكاسب الضريبية المحصلة من أجل تحفيز الاستثمار.

ويمكن القول أن الرقابة الجبائية تمثل أهم القنوات التي تؤدي إلى توزيع أحسن للعبء الضريبي وتجنب تحويله إلى بعض المكلفين بالضريبة المحترفين للالتزاماتهم بالضريبة⁽³⁾.

الفرع الثاني: الأهداف الخاصة للرقابة الجبائية:

وهي الأهداف القانونية والأهداف الإدارية للرقابة:

1- منصور بن عمار، المرجع السابق، ص 14.

2- نور الهدى ذواوي، فضيلة الحمزة، المذكرة السابقة، ص 24.

3- منصور بن أعمار، المرجع نفسه، ص 15.

أولاً: الأهداف القانونية: وذلك من خلال التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا وحصراً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة المعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من أداء مستحقاتهم الجبائية.

ثانياً: الأهداف الإدارية: تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفاعلية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط الآتية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنمية إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها وهذا ما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تساهم عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات (مثل نسبة التهرب الضريبي).
- ضمان تماسك واستمرارية النظام التصريحي⁽¹⁾.

1- خليفة أسعيد، المذكرة السابقة، ص 63.

خلاصة المبحث التمهيدي:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة.

وإذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب إلا أنها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني إضافة إلى نقص التعاون والتنسيق الإقليمي والدولي لاسيما عن طريق المعاهدات ومذكرات التي يستوجب أن تسهل على الحكومات ضبط الوعاء الضريبي على الأقل على العمليات الخاضعة للضريبة عندما يكون المكلف بصدده نشاطه إلى ما وراء الحدود.

الفصل الأول:

أنواع الرقابة اجبائية في التشريع اجنزائري

تجري الإدارة عمليات الرقابة بصفة دورية معتمدة في ذلك على تبادل المراسلات مع المكلفين بها، وتعتبر تصريحاتهم صادقة مبدئياً ودليل عدم صحتها يقع على عاتق الإدارة.

يتنوع التحقيق الجبائي عند تطبيقه من قبل الإدارة الجبائية بحسب الهدف المرجو منها وبحسب طبيعة الشخص المكلف بالضريبة، وكذا نوع الضريبة الواجب تحصيلها.

فإذا كانت الإدارة الضريبية تهدف إلى تحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة أو أن التحقيق يمس بوضعية الشخص الطبيعي أو ينصب على كل الضرائب، فإن التحقيق المحاسبي هو الأنسب في هذه الحالة، أما إذا كانت الإدارة تهدف من خلال رقابتها دخل المكلف الدخل الإجمالي فإن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية هو الأصلح، إضافة إلى التحقيق المصوب في المحاسبة الذي ينصب على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

ولتحقيق هذه الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية، عمل المشرع الجزائري على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة وكذلك تنظيم هيكل إدارية، وأسند لكل من هذه المصالح مهام خاصة بها.

ولكي يتسنى لنا دراسة أنواع الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري ، ارتئينا التطرق أولاً إلى دراسة تطور النظام الجبائي والتنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية الجزائرية فكان تقسيم هذا الفصل كالتالي :

المبحث الأول: : تطور النظام الجبائي الجزائري والتنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية

المبحث الثاني: الرقابة المحاسبية.

المبحث الثالث: الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

المبحث الرابع: التحقيق المصوب في المحاسبة

المبحث الأول: تطور النظام الجبائي الجزائري والتنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية.

تعتبر الإدارة الجبائية مثل بقية الإدارات العمومية التي كان منطلقها الإدارة الفرنسية، مما أدى إلى حدوث تناقض مع الاختبارات السياسية والاقتصادية بعد الاستقلال.

إن كفاءة وفعالية الأداء الضريبي في أي بلاد ترتبط ارتباطا وثيقا بمستوى التنظيم وهيكلية الإدارة المكلفة بالضريبة، وذلك باعتبار هذه الأخيرة هي مركز النشاط ومحور العمليات التي من خلالها يتم تأسيس ومراقبة وتحصيل مختلف أنواع الضرائب.

لذلك فإن إجراء أي إصلاح للجبائية لا بد أن يكون متبوعا بإصلاح الإدارة الضريبية، وعليه يمكن تغيير القوانين وفقا للمستجدات غير أنه إذا كانت الإدارة الجبائية غير قادرة على متابعة هذا التغيير يكون بدون مردود.

إن نوعية الإدارة الضريبية لأي بلد تؤثر مباشرة على مردودية الإيرادات من أجل ذلك قامت الجزائر بمجموعة من الإصلاحات التي مست من خلالها المديرية العامة للضرائب من الناحية التنظيمية والهيكلية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للنظام الجبائي في الجزائر

لقد عرف النظام الجبائي في الجزائر عدة مراحل انطلاقا من مرحلة الحكم التركي (الفرع الأول)، مرورا بالفترة الاستعمارية الفرنسية بالجزائر، (الفرع الثاني)، وأخيرا مرحلة ما بعد الاستقلال وما شهدته من إصلاحات متتالية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: النظام الجبائي إبان الحكم التركي

كان النظام المالي في الجزائر قبل الاحتلال الفرنسي إبان الحكم يستند إلى الشريعة الإسلامية الغراء، فالى جوار نظام العشور والخراج السائدين كانت الزكاة أهم مورد مالي لبيت مال المسلمين.

أولاً: الزكاة: وهي إحدى الفروض الخمسة في الإسلام وذكرها القرآن الكريم 82 مرة، واعتبرت كحق ودين في ذمة الجماعة أو الدولة على الأفراد تهدف إلى تنمية وتزكية المال للحد من الثراء الفاحش «كي لا يكون دولة بين الأغنياء منكم»⁽¹⁾. وهي اقتطاع مالي يؤدي إلى تطهير وتزكية المالي وهي حق وحددت مصاريفه في الآية الكريمة: ﴿ إِنَّمَا الصَّدَقَتُ لِلْفُقَرَاءِ وَالْمَسْكِينِ وَالْعَمَلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةِ قُلُوبِهِمْ وَفِي الرِّقَابِ وَالْغَرَمِينَ وَفِي سَبِيلِ اللَّهِ وَابْنِ السَّبِيلِ فَرِيضَةً مِّنَ اللَّهِ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ ﴾⁽²⁾.

ثانياً: الخراج: هي ضريبة تفرض على أراضي غير المسلمين.

ثالثاً: العشور: وهي ضريبة على التجار أشبه ما تكون بالرسوم الجمركية في وقتنا الحال، وكذلك قسم الأتراك الأراضي بفرض الضرائب إلى أراضي عشورية وأراضي خراجية مع إعفاء الأراضي التابعة للأتراك والموالين لهم من دفع الضريبة والخراج أعلى نسبة من العشر (10/1).

كما كان للجزائر نظام ضريبي مركزي عام يضم موارد مالية هامة، أثارت أطماع ودسائس السلك الدبلوماسي الأوروبي بالجزائر ترتب عليه استعمار الجزائر من قبل فرنسا في سنة 1832.

1- القرآن الكريم، سورة الحشر، الآية 07.

2- القرآن الكريم، سورة التوبة، الآية 60.

الفرع الثاني: النظام الجبائي أثناء الاحتلال الفرنسي بالجزائر

في هذه الفترة لم تعرف الجزائر أي نظام جبائي، كون هدف الاستعمار كان الاستغلال والنهب للثروات والأراضي ومصادرة الأملاك الخاصة وتشريد الشعب، وبقي الوضع هكذا إلى غاية سنة 1945 أين شكلت لجنة خاصة بتحصيل الضرائب طبقا للقوانين والنظم الإدارية الفرنسية على التراب الجزائري.

إلا أن هذا لا يعني أن القوانين والنظم الإدارية الفرنسية المفعول في الجزائر قد طبقت بالأمانة والدقة التي كانت تطبق في فرنسا، فقد ظل الأوروبيون في الجزائر يتمتعون بإعفاءات وامتيازات تجنبهم تحمل عبء الضريبة التي تناسب مداخيلهم، وعليه ففي فترة الاحتلال الفرنسي تحمل المواطن العبء الأكبر للضرائب على غرار باقي الأعباء، بالرغم من اغتصاب الثروة عن طريق الأوروبيين، وبالرغم من أن أخصب الأراضي الزراعية نزعت من مالكيها إلا أنهم ظلوا يدفعون الضرائب العقارية، وعليه فالنظام الضريبي في الجزائر اتسم بالتناقضات من خلال دفع الجزائريين ضريبة أطلق عليها الضريبة العربية، وهذه لتكريس الجهوية داخل الجزائر⁽¹⁾.

الفرع الثالث: النظام الجبائي في فترة ما بعد الاستقلال

بعد الاستقلال عرفت الجزائر اقتصادا ضعيفا وفراغا رهيبا في الهياكل الجبائية، ونظاما لا يستجيب لمتطلبات المرحلة نظرا لتكوينه غير الملائم، وغير القابل للتأقلم ما تتطلبه المرحلة إزاء التغيير والتطور لصالح المجتمع الجزائري.

وأنه نتيجة لمغادرة فرنسا للجزائر بعد طردها فإنه في السنة الأولى من الاستقلال شهدت أجهزة تحصيل الضرائب فراغا، الأمر الذي أحدث نوعا من الاضطرابات والصعوبات في تسيير الأجهزة الجبائية والتي لم تكن مهينة ولا مؤسسة للقيام بالمهام الجديدة التي فرضتها الظروف السائدة آنذاك، وهذا ليس من حيث الهيكل فقط، ولكن من حيث الأسلوب وطريقة العمل، أيضا التي لم تكن تستجيب للمصالح الرئيسية، إلا أن ذلك

1- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 29.

لم يمنع الجزائر من شق طريقها نحو الاستقلال في ميدان الضرائب، كما هو الحال في الميادين الأخرى.

وعليه لم يعرف التشريع الجبائي تحولا كلياً، على غرار باقي التشريعات، وإنما ظهرت الجبائية السائدة والتي ليس فيها مساس بالسيادة الوطنية وإن كانت أجريت بعض التعديلات أهمها على الأجور⁽¹⁾.

كما عرفت الجزائر في سنة 1964 سلماً ضريبياً تصاعدياً يشمل مقدار الاقتطاعات الشهرية مراعيًا في ذلك الحد الأدنى للمعيشة المعفي من الضريبة والإعفاءات المقررة من الأعباء العائلية مع مراعاة زيادة الضريبة كلما ارتفع المرتب أو الأجر.

وكذلك أصبحت شركات الأموال خاضعة لنظام متميز بالضريبة، وكذلك قطاع التسيير الذاتي هو بدوره أصبح يخضع لنظام ضريبي خاص به.

ومن المشاكل الخطيرة التي واجهها المشرع الضريبي غداة الاستقلال أن المستعمر كان فرق بين الشمال والجنوب وأنشأ نظاماً ضريبياً مستقلاً يخضع له الجنوب الجزائري وأصبحت الإيرادات العامة لهذه المنطقة من ضرائب ورسوم وغيرها تحصل بالميزانية الفرنسية اعتباراً من أول جانفي 1958 حتى الاستقلال، وعليه اتبع المشرع طريقة التعديل والتحويل الجزئي في نظام الضريبة للقضاء على هذا الفارق المالي الذي استحدثته فرنسا.

ومن أبرز ما قام به المشرع في هذا الإطار اتباع سياسة القضاء على اختلاف الأحكام الضريبية تدريجياً في الجنوب ببقية الوطن.

وفي سنة 1976 عرف النظام الجنائي الجزائري تعديلاً جذرياً مس كافة القوانين الجبائية بموجب أوامر تحت رقم 76-101 بتاريخ 09-12-1976:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة رقم 76-101.

1- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 30.

- قانون الرسوم على رقم الأعمال رقم 76-102.
- قانون التسجيل رقم 76-103.
- قانون الضرائب غير المباشرة رقم 76-104.
- قانون الطابع 76-105.

كما عرفت القوانين المالية تعديل أو تنظيم في النظام الجبائي من خلال إصدار بعض الإعفاءات ضمن قانون المالية سنة 1982⁽¹⁾، الذي شمل بعض القطاعات والمؤسسات وتدعيم الإصلاحات الاقتصادية، ونفس الشيء عرفه قانون المالية لسنة 1984⁽²⁾، الذي تضمن كذلك بعض الإعفاءات لبعض المؤسسات وكذا الحرفيين.

أما قانون المالية لسنة 1985⁽³⁾ فقط تضمن إعفاءات للمؤسسات العمومية التابعة للولايات والبلديات ذات الطابع الصناعي والتجاري من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية لمدة ثلاث (03) سنوات، وكذلك إعفاء الوحدات في المناطق المحرومة من دفع الضريبة لمدة (05) خمس سنوات، وكذلك المؤسسات الانتاجية التابعة للمؤسسات الاشتراكية من دفع الضريبة الجزافية لمدة (03) سنوات، أما المؤسسات العامة في المنطقة المحرومة فلمدة خمس (05) سنوات.

وكان الهدف من ذلك تشجيع القطاع الفلاحي والصناعي على الانتاج، ودعمه وتوحيد وسائل الانتاج ورفع مستوى معيشة العمال والفلاحين وتشجيع صغار التجار والحرفيين على المساهمة في تنمية البلاد، وإيجاد توازن في التوزيع للمؤسسات الوطنية على كامل التراب الوطني⁽⁴⁾.

كما عرفت القوانين الجنائية إصلاحات جذرية في سنة 1990 بموجب قانون المالية رقم 90-36 بتاريخ 31-12-1990 الذي أدخل حيز التنفيذ بداية من أول جانفي 1992

1- قانون رقم 82-14 بتاريخ 30-12-1982 المتضمن قانون المالية لسنة 1983، ج ر عدد 57، سنة 1982.

2- قانون رقم 83-19 بتاريخ 18-12-1983 المتضمن قانون المالية لسنة 1984، ج ر عدد 54، سنة 1983.

3- قانون رقم 84-21 بتاريخ 24-12-1984 المتضمن قانون المالية لسنة 1985، ج ر عدد 56، سنة 1984.

4- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 32.

من خلال إدماجه ببعض الضرائب وإلغاء البعض وتعديل البعض، وكذلك إحداث إصلاحات على الهياكل الإدارية الجبائية في الجانب التقني من خلال استحداثه لمصالح جديدة.

وقد اعتمد المشرع الجزائري في التشريع الجبائي على النظام الحقيقي ونظام الجزافية الوحيدة وكان الهدف من ذلك محاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبي الذي نخر جسد الاقتصاد الوطني.

المطلب الثاني: التنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية الجزائرية

سندرس بالتحليل هذا المطلب من خلال التطرق إلى الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية (كفرع أول)، والوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية (كفرع ثاني).

الفرع الأول: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية.

سنتناول بالدراسة هذا الفرع ضمن التقسيم التالي: أولا الأجهزة المكلفة على المستوى المركزي، و ثانيا الأجهزة المكلفة على مستوى المصالح غير المركزية.

أولا: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المركزي:

هناك وسائل هيكلية ميدانية، أي أجهزة مختصة تسند مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي على المستوى الوطني، توجد مديريتين للرقابة الجبائية هي: مديرية البحث والمراجعات، مديرية كبريات المؤسسات.

مديرية البحث والمراجعات: Direction des recherche et vérification

أنشأت مديرية البحث والمراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-288 الصادر في 13-07-1998⁽¹⁾، المعدل والمتمم والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة

1- المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13-07-1998، الجريدة الرسمية، عدد 51، سنة 1998، ص 23.

الجبائية على المستوى الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات (DRV) في سبتمبر 1998، وهي مكلفة بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة والمصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي، ولكي تقوم بهذه الصلاحيات تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية⁽¹⁾ (04) وثلاث (03) مصالح جهوية للبحث والمراجعات، وهذه المديريات الفرعية هي:

أ- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: تقوم بمتابعة أعمال الفرق التي تنفذ برنامج التحقيقات، وتقييم مردوديتها وتسهر على احترام القوانين المعمول بها أثناء التدخلات وهي تشمل:

- مكتب التقييمات والتحليل ومراقبة المراجعات.

- مكتب متابعة التحميل والمنازعات الناجمة عن المراجعات.

ب- المديرية الفرعية للتحريات والبحث عن المعلومات الجبائية: تتكلف ببرمجة وتقييد كل التحريات والتحقيقات والأبحاث والمراجعات الجبائية على مستوى التراب الوطني والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة والحفاظ عليها ومراقبة استعمالها، وتتكون من:

- مكتب تنظيم وتطوير البحث عن المعلومات الجبائية.

- مكتب البطاقات.

- مكتب الاستقصاءات والتحقيقات.

ج- المديرية الفرعية للمقياس وإجراءات المراجعة: تتكلف بإعداد القياس والمناهج التي يتعين اتخاذها في تنفيذ المراجعات المحاسبية وإنجاز عمليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، وتنسيقها مع الإدارات الأخرى وتشمل:

- مكتب مكافحة الغش الجبائي.

1- عبد الحفيظ بن قداش، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش والتهرب الضريبيين 2010-2016، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة تسيير، جامعة مستغانم، 2018، ص 17.

- مكتب القياس والمناهج.

- مكتب الإجراءات والوثائق.

د- المديرية الفرعية للبرمجة: تقوم هذه المديرية الفرعية بالاختيار الأحسن لبرامج التحقيق الجبائي والقيام بالإحصائيات وتنفيذ برامج مسطرة وتشمل على:

- مكتبة برمجة المراجعات في المحاسبة.

- مكتب برمجة التحقيقات المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية.

- مكتبة الإحصائيات⁽¹⁾.

كما تسند لمديرية الابحاث والمراجعات (DRV) مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع سنوات (04) الأخيرة محل التدقيق على أن يتجاوز 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم أعمال 10.000.000 دج سنويا، بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو مكافحة التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع استراتيجية عمل لذلك:⁽²⁾

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة.

- جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العمومية من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى.

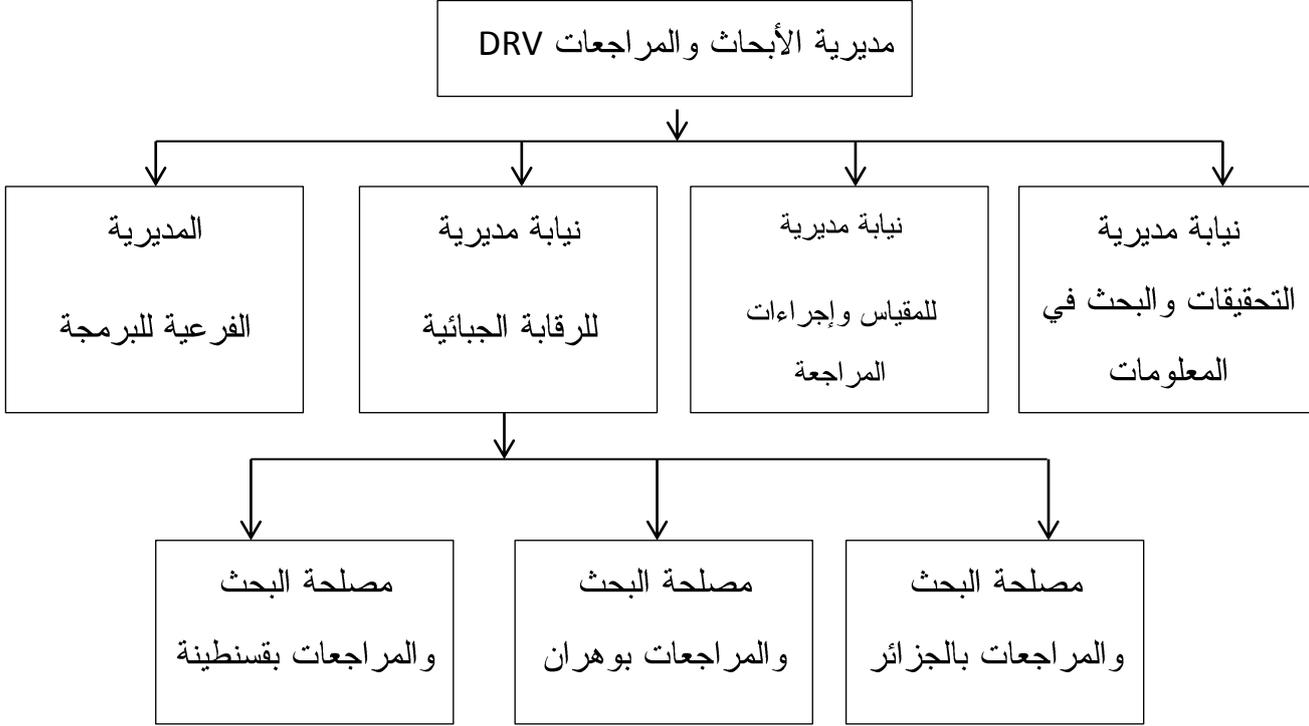
- إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى.

- الالتزام والعمل بجدية وكفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم من تقليل حجم المنازعات الجبائية.

1- خليفة أسعيد، مذكرة سابقة، ص 76.

2 - Bulletin des services fiscaux, dgi, n 19, alger, print, 2000, p 74-78.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: قرار وزاري مشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الخارجية وصلاحياتها، ج ر، العدد 20 الصادر بتاريخ 29-03-2009، ص 19.

ثانيا: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على مستوى المصالح غير المركزية

يوجد على المستوى غير المركزي أو ما يسمى المصالح الخارجية للإدارة الجبائية هيكل تنظيمية تستند لها عملية الرقابة الجبائية ولها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية⁽¹⁾:

- 1- مديرية كبريات المؤسسات.
- 2- المديرية الجهوية للضرائب.
- 3- المديرية الولائية للضرائب.
- 4- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات.

1- ميلود بن غماري، رسالة سابقة، ص 259.

- 5-مفتشيات الضرائب.
- 6-قباضات الضرائب.
- 7-مراكز الضرائب.
- 8-المراكز الجوارية للضرائب.
- 9-المراكز الجهوية للإعلام والوثائق.

أولاً: مديرية: كبريات المؤسسات

هي مديرية تابعة للإدارة العامة للضرائب، تقوم بالرقابة الجبائية على المستوى المركزي على المؤسسات الكبرى في الجزائر.

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 05-494 المؤرخ في 26-12-2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني، ومكلفة بتسيير كل المهام معا وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات⁽¹⁾.

وتتكون من خمس (05) مديرية فرعية هي:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- المديرية الفرعية للتسيير.
- المديرية الفرعية للرقابة والقوائم.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للوسائل⁽²⁾.

والمكلفون الخاضعون لهذه المديرية هم:

1- المادة 03 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 مؤرخ في 28-09-2002، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002، ص 13.

2- المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 05-494 مؤرخ في 26-12-2005، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، جريدة رسمية، عدد 84، سنة 2005، ص 16.

- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا والعاملة في ميدان المحروقات، وكذا الشركات التابعة لها، كما تنص عليه أحكام القانون رقم 86-14 المؤرخ في 19-08-1986 والمتعلق بأعمال التتقيب والمحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب، وكذا النشاطات الملحقة بها.
- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار جزائري 300.000.000 دج.
- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار جزائري 300.000.000 دج.
- الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر، كما هو منصوص عليه في المادة 156 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾.

أ- أهداف إنشاء مديرية كبريات المؤسسات:

1/ تحسين الخدمات التي يتلقاها متعاملي الإدارة الجبائية: إن تجميع المهام الجبائية الأساسية (الإعلام والخدمات - التسيير والمراقبة - التحصيل والمنازعات) تحت سلطة مدير كبريات المؤسسات يعد في ذاته عامل عصرية، بالإضافة إلى تبسيط الإجراءات الإدارية، وهو ما يسهل العلاقة بين الإدارة والمؤسسات الكبرى، كما أن مديرية كبريات المؤسسات بصفتها المخاطب الوحيد لهذا النوع من المكلفين، ستمكن من ضمان تطبيق التشريع الجبائي على المتعاملين، وتركيز تسيير الملفات المعقدة في مكان واحد، فإن مديرية كبريات المؤسسات تساهم بشكل كبير في تحسين كفاءات الأعوان العاملين فيها.

1- نصر رحال، مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 53.

ومن خلال اعتماد مسعى ديناميكي يسمح بالتعرف على استعلامات المكلفين، فإن مديرية كبريات المؤسسات تعمل على تحسين صلاحية المعلومات المقدمة، وبهذا استخدم بصفة أفضل المتعاملين الاقتصاديين الذين يتبعونها⁽¹⁾.

2- تحديث الإجراءات: إن إنشاء مديرية كبريات المؤسسات (DGE) هي الخطوة الأولى نحو عصرنة المديرية العامة للضرائب، وتتجسد هذه العصرنة في تنظيم جديد للمهام الجبائية وفي تبسيط الإجراءات، بحيث أن مديرية كبريات المؤسسات تمثل موقعا نموذجيا لتطوير المناهج والتطبيقات الجديدة.

إن تطوير نظام مدمج لتسيير الضرائب ضمن مديرية كبريات المؤسسات يمنح للمستعملين والمختصين في الإعلام الآلي العاملين بالمديرية العامة للضرائب المعارف والتجربة الضرورية لكي يطبق تدريجيا المخطط التوجيهي المعلوماتي لكافة المصالح الجبائية بدءا بإدخال الإعلام الآلي⁽²⁾.

3- تسيير جباية المحروقات: مع البدء في تطبيق قانون المحروقات، والذي ينظم نشاطات انتاج المحروقات لاسيما بإحداث وكالة النفط، موازاة مع ذلك فقد تم إنشاء فوري لمديرية الجباية البترولية داخل مديرية كبريات المؤسسات، ولذلك فإن تسيير الملف الجبائي لشركة سوناطراك والمتعاملين الآخرين العاملين في قطاع المحروقات والمناجم يتم في مديرية كبريات المؤسسات، وسيسمح هذا التغيير بتحسين تسيير الملفات الجبائية للشركات البترولية والشبة البترولية والمنجمية.

1- نصر رحال ومصطفى عوادين المرجع السابق، ص 54.

2 -Lettre de la D.G.I, lettre d'information, MF/DGI, N 12, 2003 ; P 05.

ب- مهام مديرية كبريات المؤسسات:

أما المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال اختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية التي بحوزتها، فهي عديدة، ويمكن حصر مهامها في المجالات التالية: (1)

1- في مجال الوعاء:

- تمسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها.
- تصدر الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها.
- تراقب الملفات حسب كل وثيقة.
- تتكفل بملفات تعويض قروض الرسوم.

2- في مجال التحصيل:

- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- تراقب حساب التسيير مراقبة مسبقة وتصفيته.
- تمون بالطوابع وتمسك محاسبتها.

3- في مجال الرقابة:

- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.

4- في مجال المنازعات:

1- المواد من 02 إلى 24 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية، العدد 20 الصادرة بتاريخ 29-03-2009، ص من 11 إلى 14.

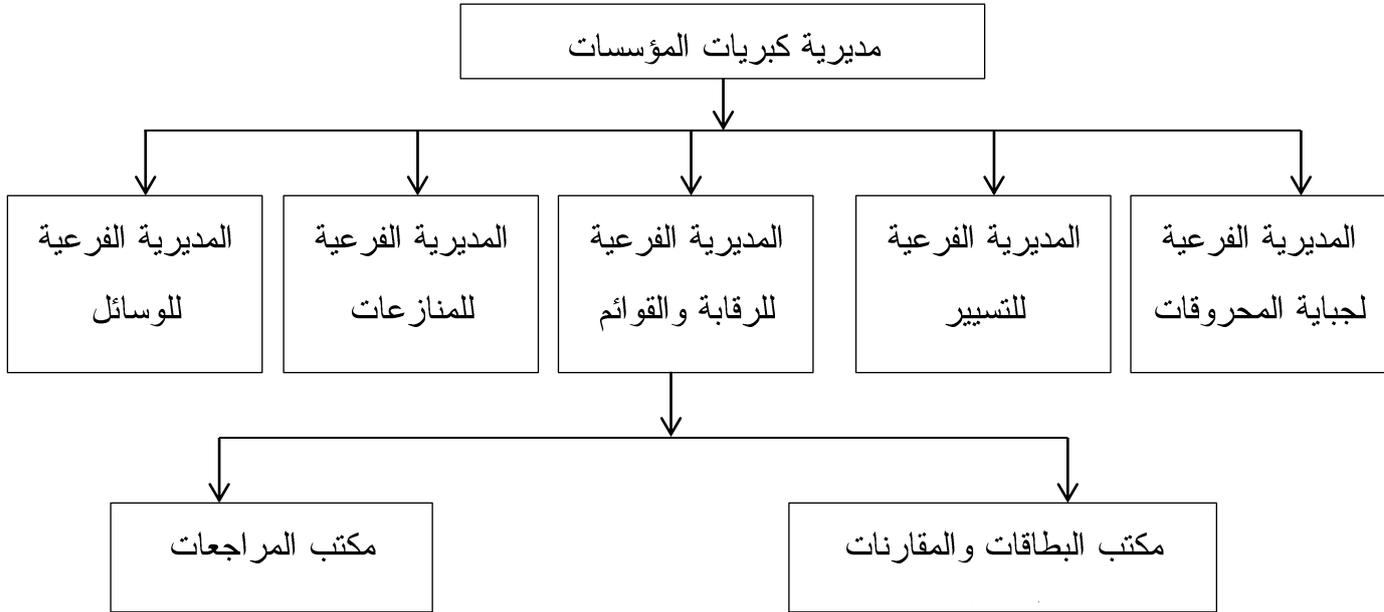
المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18-09-2009 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية، العدد 59 الصادرة بتاريخ 24-09-2006، ص 07.

- دراسة التظلمات والشكايات ومعالجتها.
- ضمان متابعة المنازعات الإدارية.
- معالجة طلبات التخفيض الإداري.

5- في مجال تسيير الوسائل:

- تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها، والسهر على تنفيذها وتحيينها.
- تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وإعداد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009، مرجع سبق ذكره، ص 11.

ثانيا: المديرية الجهوية للضرائب

تمثل المديرية الجهوية للضرائب الإدارة المركزية على المستوى الجهوي وتعتبر همزة وصل بين المديرية الولائية للضرائب وبين المديرية العامة للضرائب بهدف ربط القاعدة بالقيمة، كما تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية وتضمن العلاقة الوصفية بين الإدارة المركزية والمديرية الولائية للضرائب.

يصل عدد المديرية الجهوية للضرائب إلى تسعة (09) وتغطي مجمل القطر الوطني وهي: بشار، البليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة، وهران⁽¹⁾.

وطبقا للقرار المؤرخ في 12-07-1998 الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديرية الجهوية والمديرية الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها فإن كل مديرية جهوية تضم (04) أربع مديريات فرعية:⁽²⁾

1- المديرية الفرعية للتكوين.

2- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.

3- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

4- المديرية الفرعية للرقابة.

هذه الأخيرة مكلفة بفحص وتنسيق وجلب التصحيحات اللازمة للنقائص والأخطاء المسجلة خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية وتحصيل الضرائب ومراقبة المنازعات، وتتكون المديرية الفرعية للرقابة من 03 مكاتب:⁽³⁾

1- حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص القانون العام، جامعة عبد الرحمن ميرة بجاية، الجزائر، 2014، ص 25.

2- المادة 12 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 12-07-1998، الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديرية الجهوية والمديرية الولائية للضرائب وتنظيمات وصلاحياتها، جريدة رسمية، العدد 79 الصادرة بتاريخ 25-10-1998، ص 14.

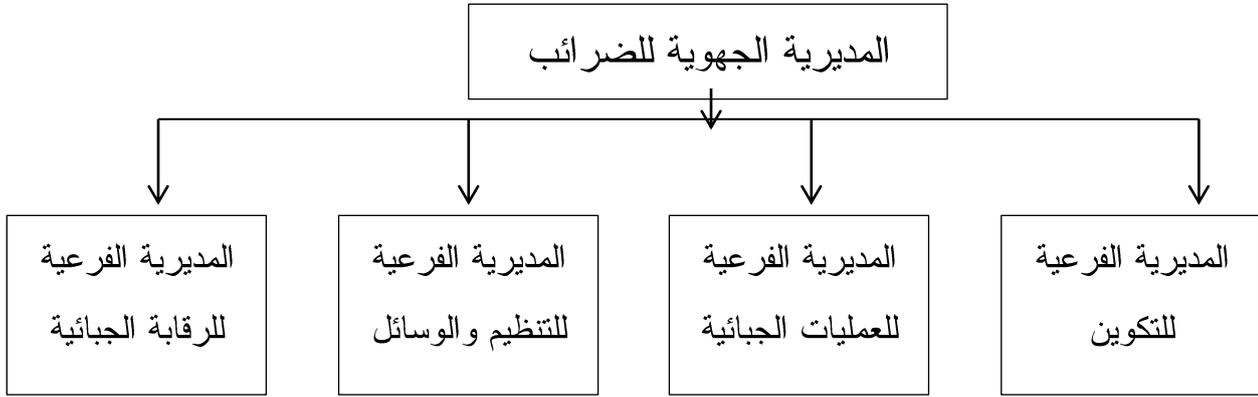
3- المادة 24 من القرار الوزاري المشترك في 12-07-1998، المرجع السابق، ص 17.

- مكتب متابعة برامج البحث والتحقيقات الجبائية.
- مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية.
- مكتبة مراقبة المنازعات.

وبهذه الصفة تتولى المديرية الجهوية للضرائب عدة مهام تتحصر فيما يلي:

- السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية فغ طرقها ومقاييسها وحتى إجراءاتها.
- الإعداد بصفة دورية كل التحصيلات المتعلقة بأعمال المصالح الجبائية المحلية.
- تقديم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي.
- المشاركة في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم.
- تقدير احتياجات المصالح الجبائية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية وإعداد تقرير دوريا عن ذلك⁽¹⁾.

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: من المواد 12 إلى 28 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 12-07-1998، المرجع السابق، ص 14 إلى 18.

ثالثا: المديرية الولائية للضرائب

1- عطباب توابتية، مذكرة سابقة، ص 52.

تلعب المديرية الولائية للضرائب، على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن دورا رئيسيا في مجال الرقابة الجبائية، وتتولى القيام بهذه المهمة مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية إذا تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة عبر إقليميا.

وتتشكل مديريةية الضرائب الولاية من خمس (05) مديریات فرعية وهي: (1)

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للتحصيل.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
- المديرية الفرعية للوسائل.

أما فيما يخص الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية)، فهي تضم (03) ثلاث مكاتب وهي:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.
- مكتبة البطاقات والمقارنات.
- مكتب المراجعات الجبائية⁽²⁾.

حيث تكلف هذه المكاتب بالمهام التالية:

1- مهام مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: (3)

- رسم جدول دقيق وبطاقات خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات، المؤسسات والأشخاص الطبيعية أو المعنوية الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة لاستخراج الحقوق والواجبة الدفع.

1- ميلود بن غماري، الرسالة السابقة، ص 261.

2- حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، المذكرة السابقة، ص 27.

3- المادة 53 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 12-07-1998، المرجع السابق، ص 23.

- برمجة أوقات وطرق التدخلات التي سيجريها المراقبين التابعين للمكتب (فرق البحث) لجمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
- برمجة التدخلات التي ستجريها الفرق المختلطة من أجل بناء رقم الأعمال الخاضع للضريبة وذلك بجمع المادة الجبائية وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعطيات.
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات بمقارنة النتائج المتوصل إليها مع البحث على استحداث طرق جديدة للكشف عن المادة الخاضعة للضريبة.

2- مهام مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات:

- تسيير البطاقيات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقياتها.
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل، وتسليم مستخلص منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما.
- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.
- تنظيم استغلال جداول المكلفين وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على التعجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.
- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها⁽¹⁾.

3- مهام مكتب المراجعات الجبائية:

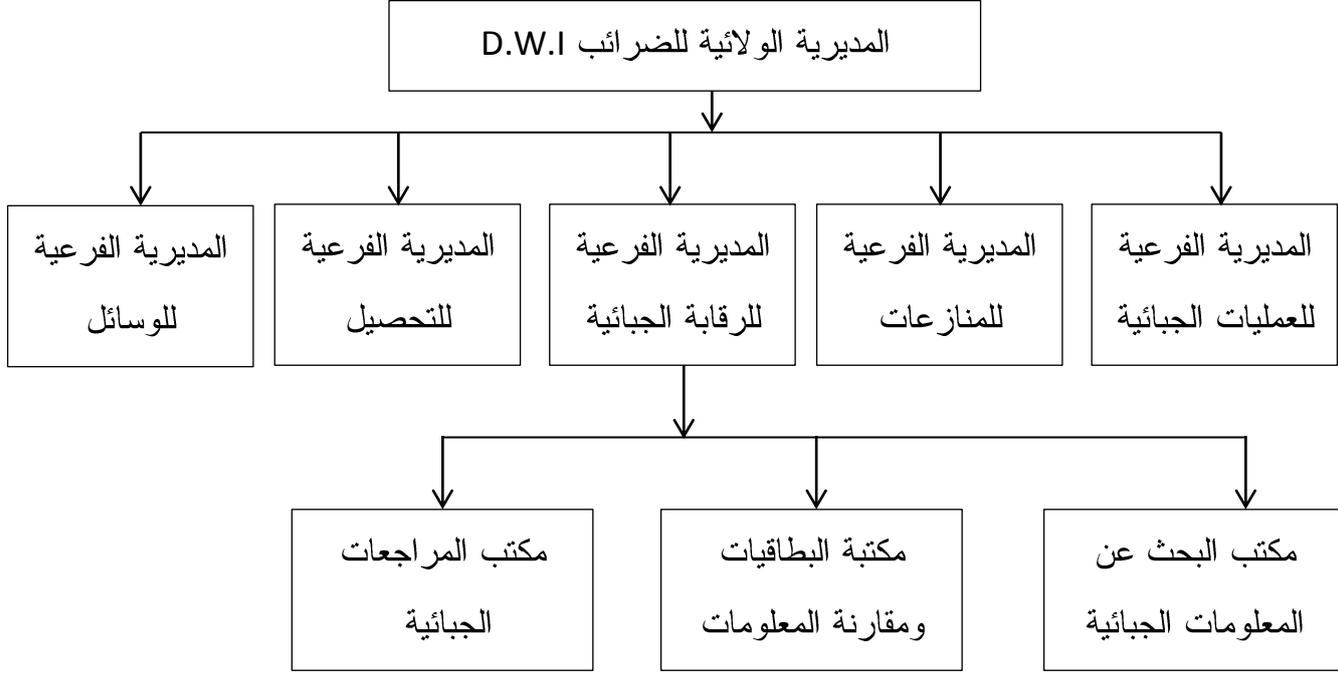
- إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية.

1- المادة 54 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 12-07-1998، المرجع السابق، ص 23.

- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا ومتابعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة.
 - متابعة ومراقبة عمال فرق المراجعة والسهر عند إجراء هذه الفرق لتدخلاتها على احترام التشريع والتنظيم المعمول بهما، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة.
 - السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.
 - برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية وعناصر المحالات التجارية والأسهم أو حصص الشركة وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل⁽¹⁾.
- وتتم هذه المراقبات في حدود إقليم الولاية وعندما تتجاوز هذه الحدود يتطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب.

1- المادة 55 من نفس القرار، نفس الصفحة.

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب D.W.I



المصدر: إعداد الطالب استنادا إلى نصوص المواد من 28 إلى 39 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 12-07-1998، المصدر السابق، ص 19.

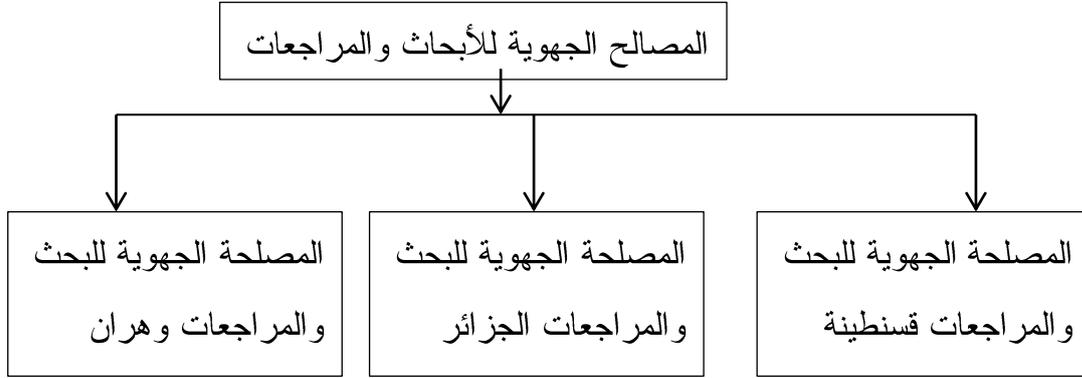
رابعا: المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات

يوجد ثلاث (03) مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الوطني وهي: الجزائر، وهران، قسنطينة، وهذه المصالح تقوم بالمهام التالية:

- تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات وإعداد الإحصائيات اللازمة.
- ضمان تسيير وسائل فرق التحقيق الجبائي.
- دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي.
- تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها الدوري.

• الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة⁽¹⁾.

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي للمصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات



المصدر: إعداد الطالب استنادا إلى المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002، مصدر سابق، ص 14.

خامسا: مفتشيات الضرائب

مفتشيات الضرائب هي وحدة تابعة لمديرية الضرائب للولاية، حيث تم إنشاء مفتشيات الضرائب بناء على أمر رقم 91-60 المؤرخ في 23-02-1991⁽²⁾، وابتداء من سنة 1994 تم تطبيقه، وتشكل المفتشيات حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة الجبائية، وتعتبر الحلقة الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري.

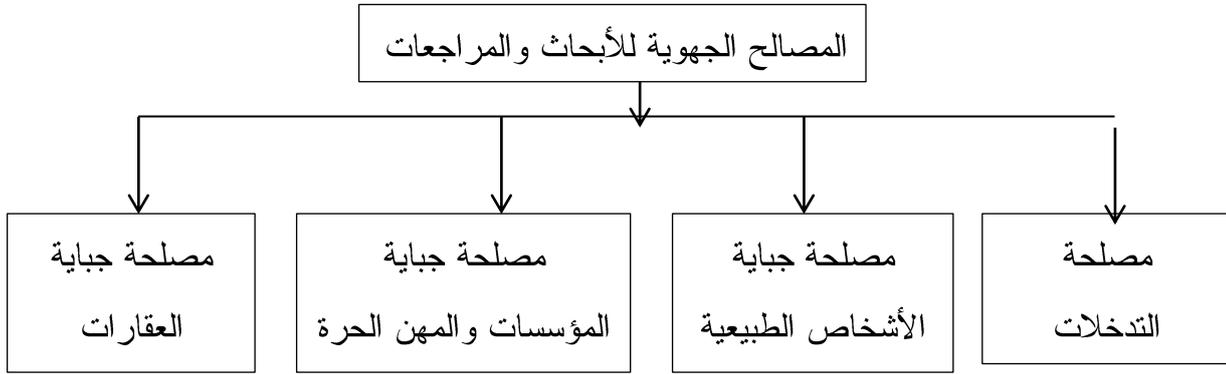
وتتمثل مهام مفتشية الضرائب في:

- المتابعة والمراقبة المستمرة للملفات الجبائية فيما يخص الثغرات التي تطرأ على طبيعة النشاط من جهة وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

1- المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002، المرجع السابق، ص 14.
2- المادة 12 من المرسوم التنفيذي 91-60، المؤرخ في 23-02-1991، العدل والمتمم الذي يحدد تنظيم المصالح الجبائية وصلحياتها، جريدة رسمية، عدد 09 الصادرة بـ 27-12-1991 سنة 1991، ص 18.

- يحدد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا به.
- مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية.
- تسجيل المنازعات والطعون وتقديم الحلول المناسبة⁽¹⁾.

الشكل رقم 06: الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب



المصدر: استنادا إلى المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23-02-1991، مرجع سابق، ص 04.

سادسا: قباضات الضرائب

تتكفل قباضات الضرائب بالمهام التالية:

- تتكفل بتحصيل مختلف الضرائب والرسوم التي يؤديها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات العفوية المنجزة أو الجداول العامة أو الفردية المتخذة ضدهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل مهما كان النظام التابعين له وذلك دوريا (شهريا، أو ثلاثيا أو سنويا).
- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري العمل بهما، والمتعلقة بالتحصيل القصري للضريبة أو التحصيل الودي⁽²⁾. (يمكن لقابض

1- عبد الحفيظ بن قداش، المذكرة السابقة، ص 21.

2- ميلود بن غماري، المذكرة السابقة، ص 268.

الضرائب أن يضبط رزنامة زمنية مع المكلف بالضريبة قصد تسديد الحقوق التي هي على عاتقه وذلك بجدولتها طبقا لقدرته على التسديد.

- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العمومية، وتقديم حسابات التسيير المعدة لمجلس المحاسبة، أي إمكانية التسيير المالي للهيئات العمومية حسب الشروط المحددة بالتشريع والتنظيم⁽¹⁾.

وتهدف هذ القباضات إلى دعم التنسيق مع مصالح الوعاء وكذا التحصيل القصري وتضم قباضة الضرائب ثلاث (03) مصالح هي:

- مصلحة الصندوق.
- مصلحة المحاسبة.
- مصلحة المتابعات.

وتنقسم مصالح التحصيل إلى قسمين هما:

- قباضة تحصيل الضرائب.
- قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.

سابعا: مراكز الضرائب CDI

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب وهو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته⁽²⁾.

1- نصر رحال، مصطفى عوادي، المرجع السابق، ص 51.

2- المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، ص 11.

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية، وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم.

يطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية إلى تطوير شركات جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة، ويمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحاور الجبائي الوحيد المكلف بالتسيير العرض لملفه.

يشكل افتتاح مركز الضرائب النموذجي للروبية في 2009 أو مرحلة رئيسية يتم تخطيطها في إطار هذا المشروع الطموح، الهدف الرئيسي من افتتاح هذا المركز هو السماح للإدارة الجبائية بتقييم فعالية التنظيم والأساليب وكذا الأدوات المحددة لعمل المركز.

على الرغم من تجربته القصيرة سجل المركز النموذجي للروبية تطورا واعداد من حيث الأداء المالي، معالجة القضايا النزاعية، الرقابة والاستقبال.

مع هذه العودة الإيجابية للغاية للخبرة، قامت المديرية العامة للضرائب في أواخر سنة 2011 بوضع حيز العمل ستة (06) مراكز للضرائب في كل من ولايات: مستغانم، سيدي بلعباس، معسكر، قالمة، أم البواقي، سوق أهراس⁽¹⁾.

ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين توكل لها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها:⁽²⁾

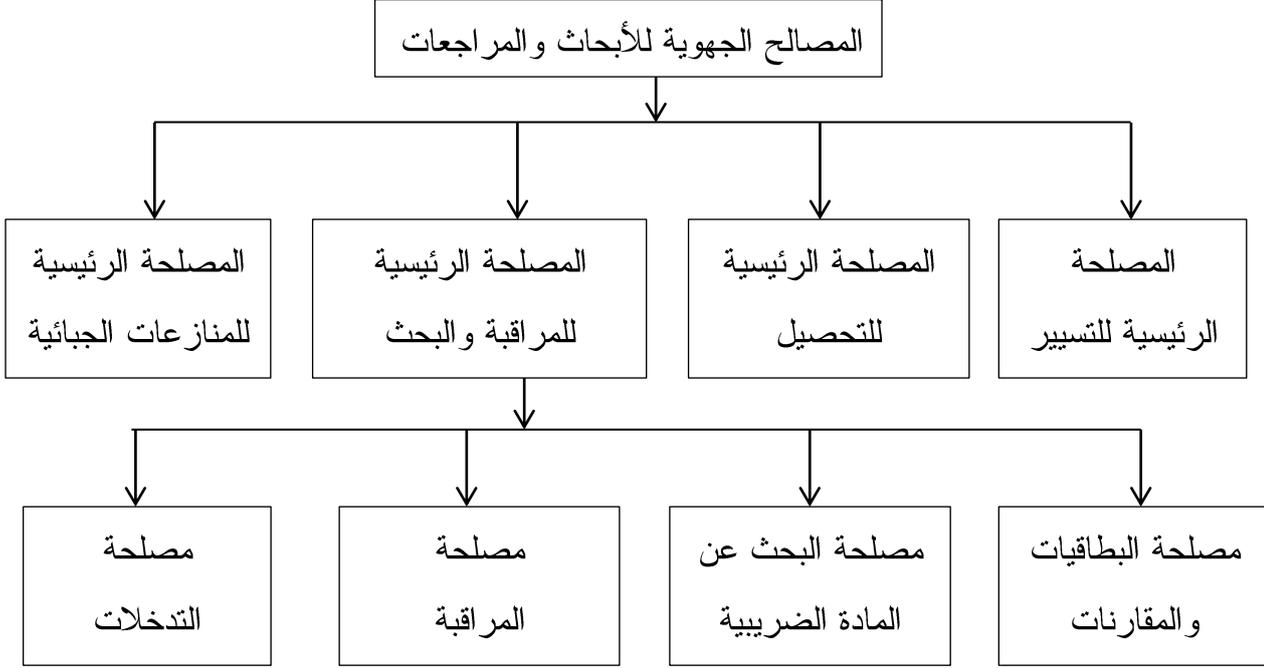
- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية، وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.

1- آمنة حمداوي، المذكرة السابقة، ص 59.

2- المواد من 90 إلى 94 من القرار الوزاري المشترك مؤرخ في 21-02-2009، مرجع سابق، ص 21.

- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساسا المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.
- تشكيل وتيسير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاص بالوعاء الضريبي وكذا مراقبتها وتحصيلها.
- مركزة المعطيات التي تجعلها المصالح المعنية وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها.
- إعداد تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.
- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة وحق المراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعايينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها.
- إعداد وضعيات إحصائية دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردوديتها.

الشكل رقم 07: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب CDI



المصدر: القرار الوزاري المشترك مؤرخ في 21-02-2009، مرجع سبق ذكره، ص 20.

ثامنا: المراكز الجوارية للضرائب

من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري هي المراكز الجوارية للضرائب، وهي بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر، فهي تتابع ملفات المكلفين غير التابعين للهيئات الجبائية سابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزافية بالإضافة إلى إقامة مراكز مختصة في متابعة الجبائية العقارية، المعادن النفسية، الكحول، التبغ، وكذا الجبائية المحلية الفلاحية⁽¹⁾.

1- عبد الحفيظ بن قداش، المذكرة السابقة، ص 25.

يهدف إنشاء المراكز الجوارية للضرائب الذي يحل محل الهياكل المتواجدة حاليا المفتشيات والقباضات إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية إلى المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال تبسيط وتنسيق وعصرنة الإجراءات⁽¹⁾.

وتتمثل مهام المراكز الجوارية للضرائب فيما يلي:

- مسك وتسيير ملفات المكلفين التابعين لاختصاصها.
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات.
- البحث عن المعلومات الجبائية بغية استغلالها⁽²⁾.

تاسعا: المراكز الجهوية للإعلام والوثائق

من المصالح الجبائية المساعدة على تنفيذ الرقابة الجبائية على أرض الواقع ولو بشكل غير مباشر، المراكز الجهوية للإعلام والوثائق، وهذه المراكز المنتشرة عبر الوطن ذات اختصاص إقليمي جهوي، حيث نجد (04) أربع مراكز جهوية وهي كالتالي:

- المركز الجهوي للإعلام والوثائق الجزائر.
- المركز الجهوي للإعلام والوثائق وهران.
- المركز الجهوي للإعلام والوثائق قسنطينة.
- المركز الجهوي للإعلام والوثائق ورقلة.

وكل مركز جهوي للإعلام والوثائق يتبع له عدد من المديريات الولائية للضرائب⁽³⁾.

وتكاف المراكز الجهوية للإعلام والوثائق بالمهام التالية:

- تنسيق برامج البحث وتجمع وتعالج المعلومة الاقتصادية والمالية المحلية.

1- آمنة حمداوي، المذكرة السابقة، ص 60.

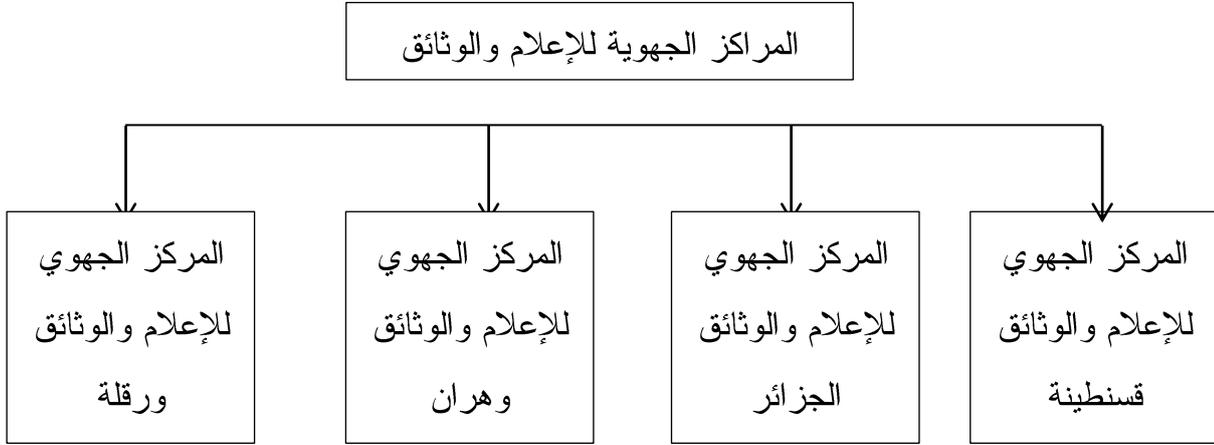
2- عادل بن التومي، وهاب مباركة، المذكرة السابقة، ص 12.

3- حياة تيسوكاي، صيرينة سعودي، المذكرة السابقة، ص 26.

- استغلال السجلات الأصلية، ونشر الجداول العامة للرسم العقاري ورسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وتنتشر الإنذارات الموافقة لها والسجلات الأولية للسنة المالية الموالية.
- تقديم أوراق النتائج التي تعطي بالنسبة للجداول العامة لبلدية بكاملة وولاية، ومراجعة عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة وأسس العناصر الخاضعة للضريبة والنتائج الإجمالي لكل ضريبة أو رسم والحصة التي تعود لكل جماعة عمومية والغرف الحرفية.
- إصدار سندات وإيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديرية الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا.
- إعداد الكشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة "المفقودين" وبالحصص الكبيتو بالأرصدة السلبية.
- تقديم كل الوثائق الإحصائية الأخرى التي تسمح لمديرية الإعلام والوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة.
- عرض مؤشرات المحيط المترتبة عن معالجة المراجع الاقتصادية والاجتماعية المحلية وذلك في إطار مسعى التسيير حسب الأهداف⁽¹⁾.

1- المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، ص 09.

الشكل رقم 08: الهيكل التنظيمي للمراكز الجهوية للإعلام والوثائق



المصدر: إعداد الطالبين استنادا لنص المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، ص 09.

الفرع الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

إن القيام بعملية الرقابة الجبائية وكافة مراحل التحقيق الجبائي يتطلب أن يكون الأشخاص الذين يقومون بهذه المهام أكفاء تمكنهم من اكتشاف حالات التدليس الموجودة، وكذا أن يتمتعوا بسلوك حضاري، وأن يكونوا ذوي أقدمية على الأقل ثلاث (03) سنوات في الميدان، وهذا من أجل تسهيل عملية الرقابة ككل، وسنتناول في هذا الفرع بالتفصيل والدراسة أولا الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية، وثانيا مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية كالاتي:

أولا: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها والتي تمارس من طرف موظفيها، إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة.

1- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية: يعتبر نائب المدير هو الشخص المكلف بصفة مباشرة بإعداد برنامج المراجعات التي تقوم بها المصلحة، كما يتولى مهمة مراقبة فرق التدقيق (الرقابة الجبائية) وكيفية القيام بعملهم إلى جانب حرصه على سير عملية التدقيق بصفة قانونية منظمة، بالإضافة إلى أنه بإمكانه استقبال المكلفين الخاضعين للضريبة إن تطلب الأمر ذلك وكذا السهر على تطبيق ضمانات المكلفين وحقوقهم، كما يقوم نائب المدير بالتحضير والاجتماع برؤساء فرق التدقيق قصد دراسة الأعمال المنجزة مع تقديم الاقتراحات اللازمة، بالإضافة إلى تحويل التقارير المتوصل إليها للمديريات الجهوية للضرائب التابعة لها⁽¹⁾.

2- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات: إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولاً عن النظام العام داخل فرق التدقيق، ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين⁽²⁾.

3- الأعوان المدققين: حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي: «لا يمكن إجراء

1- زكريا حداد، الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الجبائي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر

أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2007، ص 39.

2- أسماء كرايمية، الجمعي سلامة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة العربي التبسي-تبسة، الجزائر، 2017، ص 47.

المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل»⁽¹⁾.

كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب للقيام بعملية التدقيق خارج مقر والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين⁽²⁾.

ثانيا: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم، كما وضع المشرع الجزائري عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة نذكر منها:⁽³⁾

- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا.
- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة.
- الالتزام بممارسة الوظيفة وحدها، أي يمنع منعا باتا الجمع بين وظيفته ونشاط آخر مربح.
- الالتزام بممارسة الوظيفة بصفة شخصية.
- الالتزام بالحياد اتجاه المكلفين بالضريبة.
- الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة.

1- المادة 20 ف 02، من ق إ ج، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2017، ص 11، المعدلة بموجب المادة 43 من القانون رقم 16-14 الصادر بتاريخ 2016/12/28، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر عدد 77 الصادرة بتاريخ 2016/12/29، ص 24.

2- المادة 20 ف 01، من ق إ ج، المرجع السابق، ص 09.

3- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، ص ص 07-08.

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات وهي: (1)

1/ **المسؤولية المدنية:** يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية عند إلحاق الضرر بالغير وهي نتيجة لخطأ، أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري⁽²⁾، والتي تنص على أنه: «كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه، ويسبب ضرر للغير، يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض».

2/ **المسؤولية الجنائية:** يمكن اعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة، ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير الوثائق، استغلال النفوذ.

3- **المسؤولية التأديبية:** يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ، والعقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل في الدرجة، النقل الجبري إلى غاية عقوبة التسريح.

1- زكريا حداد، المذكرة السابقة، ص 40.

2- المادة 124 من ق م الصادر بموجب الأمر 75-58 المؤرخ في 26/09/1975 المتضمن القانون المدني، والمعدلة بموجب المادة 35 من قانون رقم 05-10 مؤرخ في 20 يونيو 2005، ج ر 44 صادرة بتاريخ 26 يونيو 2005، ص 23.

المبحث الثاني: الرقابة المحاسبية⁽¹⁾

تهدف مراقبة المحاسبة إلى التأكد وصحة وصدق التصريحات المكتتبه وضمان تصحيحها إن أمكن ذلك، إن غاية الرقابة هي ضمان إصدار وإعادة إصدار الضرائب والرسوم المتملص منها.

أ- مفهوم التحقيق في المحاسبة: هو مجموعة من التقنيات والتعليمات الهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها⁽²⁾.

تعريف الرقابة المحاسبية: تعرف المراقبة المحاسبية على أنها: «مجموعة من العمليات التي تهدف إلى مراجعة المحاسبة شكلا ومضمونا من أجل مراقبة صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة طبقا لأسس محاسبية محددة من طرف المخطط الوطني المحاسبة 1976 PCN الذي تم إلغاؤه وعوض بالنظام المحاسبي المالي لسنة 2010، ولاسيما المواد 09 إلى 11 من القانون التجاري الجزائري»⁽³⁾.

وبالرجوع إلى مفهوم التحقيق في المحاسبة نجد أن المادة 20 ف01 من ق.إ.ج عرفت على أنه: «يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة»⁽⁴⁾.

1- انظر الملحق رقم 01.

2- العيد صالح، المرجع السابق، ص 37.

3- المواد من 09 إلى 11 من ق ت ج، الصادر بموجب الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26/09/1975 الذي يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

4- المادة 20 ف01 من ق.إ.ج، المرجع السابق، ص 10.

وعليه فإن رقابة المحاسبة تتحدد بأربع معايير وهي أن تتم رقابة الوثائق المحاسبية بعين المكان و أن يهدف إلى معرفة صدق التصريحات المكتبة و العمل على المقارنة بين تصريحات المكلف بالضريبة و محاسبته و من تم قد ينتج عنها فرض ضرائب تكميلية على أن يقوم بهذه الرقابة كل من أعوان الإدارة الجبائية المنتمين الذين ينتمون إلى مصلحة الأبحاث و المراجعات؛ و أعوان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، و ذلك من أجل ضمان رقابة مجمل الضرائب و الرسوم المستحقة على المكلف الخاضع للرقابة على أن يمر في هذه الرقابة على مرحلتين أساسيتين؛ المرحلة التحضيرية لمراقبة المحاسبات(مطلب أول)، ثم تليها مرحلة فحص المحاسبة بعين المكان (مطلب ثاني).

المطلب الأول: التحضير لمراقبة المحاسبة

على المكلف بالرقابة اتباع جميع الإجراءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي، الأمر الذي أدى إلى أن نقسم مرحلة التحضير إلى جزئين رحلة البرمجة و التحضير ثم تليها مرحلة الانطلاق في عمليات الرقابة الجبائية.

ولكي تتم المراقبة في إطارها القانوني لابد من أخذ صورة شاملة و مستوفية عن المكلف بالضريبة المعني بالرقابة، و تحديده للنقاط التي يشملها التحقيق بفحصه للملف الجبائي للمكلف بالضريبة سواء تعلق الأمر بالضرائب أو الرسوم أو رقم الأعمال والضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الصناعية و التجارية، و تأكده أيضاً ما إذا كان ملف المكلف بالضريبة مستوفياً للوثائق الواجب التصريح بها و آجال تقديمها و إن عدم التزام المحققين بهذه الإجراءات يجعلها تحت طائلة البطلان.

الفرع الأول: التحضير والبرمجة للقيام بمراقبة المحاسبة

تبدأ هذه المرحلة بالاطلاع على الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة و ما يخص الرسم على النشاط المهني و الأرباح الصناعية و التجارية أو أرباح المهن غير التجارية كما أنها تقوم على فحص الملف الشخصي للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات، تشتمل هذه المرحلة كذلك على مجموعة من الأعمال التمهيديّة على مستوى

مصالح الإدارة الجبائية التي يقوم بها أعوانها الذين لهم رتبة مفتش على الأقل⁽¹⁾. من أجل أخذ صورة واضحة كاملة و مستوفية عن المكلف بالضريبة و معرفة النقاط التي يهتم بها في عملية التحقيق ، التي منها الاطلاع على الوثائق التقنية الخاصة بالمكلف بالضريبة وتنظيمها، كذلك ترتيب المعلومات الواردة من المصالح الجبائية الأخرى كمصالح الجمارك⁽²⁾. فيما يخص خاصة رقم الاعمال المحقق خارج المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة، كذلك التعرف على جميع مداخل المعني من خلال طلب كشف الحساب الخاص به من مختلف المؤسسات المالية⁽³⁾، و إذا ما بقيت للمحقق بعض النقاط غامضة لديه يستطيع أن يطلب الأشياء المتعلقة ببعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف بالضريبة، وقد يتخذ هذا الطلب صيغة شفوية أو كتابية، الأمر الذي يسمح بالمساهمة في إرساء الحوار بين طرفي العلاقة الضريبية، و إذا لم يستجيب المكلف بالضريبة فما على إدارة الضرائب إلا إعادة إرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه التوضيحات دون أن تسلط عليه أي عقوبة.

1- المادة 20 ف 1، من ق إ ج، المرجع السابق، ص 11.

2- قرار مجلس الدولة رقم 186799 الصادر بتاريخ 2001/01/08: حيث أن المستأنف عليه يمتن تجارة مستورد ومودع لتجارة متعددة الخدمات خلال عان 1996/1993 ففرضت الضريبة وفقا لما كان يصرح به لدى إدارة الجمارك.

حيث أن المستأنف عليه لم يكن يمسك دفاتر المحاسبة والتجارة، ولم يتم بالتصريح لدى إدارة الضرائب عن النشاط الذي كان يقوم به ورقم الأعمال المتحصل عليه مما يجعله قد ارتكب خطأ هروبا من التحصيل الضريبي. حيث لما علمت إدارة الضرائب نشاط المستأنف عليه و رقم أعماله فرضت عليه ضريبة وفقا للتصريحات التي اعتمدت عليها والتي قدمها المستأنف عليه لإدارة الجمارك، ومن خلال القيمة المعتمدة لدى إدارة الجمارك قيمت إدارة الضرائب الضريبة المستحقة والمطلوبة.

3- قرار مجلس الدولة رقم 003617 الصادر بتاريخ 2003/04/15: "حيث أن المشرع الجزائري كلف طائفة من الأشخاص من بينهم البنوك بإعدادها سجلات ودفاتر محددة على سبيل الحصر في المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة، التي حددت كيفية إعدادها وإلزامهم بتقديمها لأعوان الضرائب الذين لهم على الأقل رتبة مراقب كلما طلب منهم ذلك.

حيث أن المشرع لم يلزم البنوك بإعداد القوائم المطلوبة من طرف إدارة الضرائب.

حيث أن المخالفة التي تستوجب العقوبة المنصوص عليها في المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة، غير ثابتة بالتالي يتعين رفض طلب المستأنف عليه لعدم التأسيس.

حيث أن قضاة المجلس أصابوا في قرارهم مما يستوجب المصادقة عليه"

الفرع الثاني: الانطلاق في عملية الرقابة الجبائية

و هي مرحلة التحقيق الفعلي و تتم هذه المرحلة بمقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق طبقا لنص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾. لكن ذات المادة تورد استثناء، و ذلك في حالة تقديم طلب مكتوب من طرف المكلف بالضريبة، و مقبول من طرف الإدارة الجبائية أو في حالة القوة القاهرة.

إن هذا النوع من الرقابة يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم، و في هذه الحالة يسلم للمكلف بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة و عددها و طبيعتها⁽²⁾.

كما لا يمكن إجراء أي مراقبة دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمعني، على أن يكون مرفقا بميثاق المكلفين بالضريبة الذي يبين حقوق و واجبات المكلف بالضريبة، من مدة التحضير و كذا حق الاستعانة بمستشار من اختياره، على أن يحتوي الإشعار أيضا على المعلومات المتعلقة بأنواع الضرائب المراد التحقيق فيها و السنوات الخاصة بها و الدفاتر الواجب تحضيرها من طرف المكلف بالضريبة و عليه لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق واجبات المكلف بالضريبة.

فالمحقق ملزم بإعلام المكلف المعني بالتحقيق عن بداية التحقيق و التدخل الميداني قبل الشروع الفعلي في التحقيق و يكون ذلك بواسطة رسالة مسجلة أو وصل استلام أو أن يقوم المحقق بتسليم الإشعار شخصا إلى المكلف بالضريبة مع إمضائه على الاستلام، و الهدف من هذا الإشعار، إعطاء فرصة للمكلف بالضريبة لتهيئ نفسه لعملية التحقيق بتحضير وثائقه المحاسبية اللازمة، و قد حدد المشرع الجزائري مدة معينة كحد أدنى

1- المادة 20 ق إ ج، مرجع سابق، ص 09.

2- العبد صالح، مرجع سابق، ص 38.

لتحضير المكلف بالضريبة نفسه قدرها ب10 أيام ابتداء من استلام هذا الإشعار، و يجب أن يحتوي هذا الإشعار و تحت طائلة البطلان مجموعة من البيانات كالتالي:

- اسم أو المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة مع العنوان الصحيح.

- تاريخ و ساعة بدء التدخل في عين المكان.

- إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره.

تحديد مختلف الضرائب و الرسوم المحقق فيها .

- السنوات المعني بها التحقيق و هي السنوات غير المتقدمة.

- العنوان كاملا و ختم المصلحة التي تباشره، و يجب أن يكون ممضيا من قبل المحقق و رئيس مجموعة التحقيق بذكر أسماءهم و ألقابهم و رتبهم.

وهو ما ذهب إليه المشرع الفرنسي أيضا في نص المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ ألزم بتحديد الموضوع العام الذي تتعلق به مراجعة الحسابات.

- تحديد اسم و عنوان المحقق و المفتش العام .

كما يجب أن يوضح طابع التصويب في التحقيق⁽¹⁾. و إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها إذا تعلق الأمر بالتحقيق المصوب، كما تجدر الإشارة إلى استلام بالإشعار قد يكون من المكلف بالضريبة نفسه إذا تعلق الأمر بالشخص الطبيعي أن المسير أو الممثل القانوني إذا تعلق الأمر بالشركة أو المؤسسة إذا تعلق الأمر بالشخص المعنوي، و يعتبر الإشعار قانوني حتى و لو رفض المكلف بالضريبة استلام الإشعار من قبل موزع البريد، أو غير عنوانه دون إعلام إدارة الضرائب بذلك، لكن إذا سلم الإشعار إلى شخص غير مؤهل قانونا لينوب عن المكلف بالضريبة، أو رجوع الوصل إلى مصلحة الضرائب نتيجة خطأ في العنوان أو إرساله إلى العنوان القديم مع علم الإدارة بالتغيير في عنوان المكلف بالضريبة، كان هذا الإشعار غير قانوني.

1- المادة 20 مكرر من ق إ ج، مرجع سابق، ص 12.

المطلب الثاني: فحص المحاسبة بعين المكان

تعتبر هذه المرحلة أيضا أول لقاء مع المكلف بالضريبة الذي يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة و هذا اللقاء يسمح أيضا بمحادثة في غاية الأهمية؛ بما يسمح بإقامة فكرة عن المكلف و إجراء ملاحظات و استنتاجات عنه و ذلك بمعرفة التنظيم العام للمؤسسات و وسائلها، و موضوعها بدقة، و كذا مكانتها في السوق، و شروط استغلالها بما يسمح للمحقق من جمع معلومات و معطيات لإجراء محاسبة دقيقة و صحيحة.

هذا النوع من الرقابة يسمى أيضا الرقابة الخارجية، و هي التي تبدأ مباشرة بعد انقضاء المدة القانونية المحددة ب 10 أيام من استلام المكلف بالضريبة للإشعار بالتحقيق، و ينتقل المحققون إلى عين المكان لمباشرة أعمالهم و نشاطاتهم الميدانية و ذلك في اليوم و الساعة المبينة في الإشعار حيث سيشرع التحقيق في المكان المقرر في عين المكان بقاء المحقق مع المكلف بالضريبة و الهدف من هذه الرقابة هو التأكد من صحة و نزاهة الإقرارات المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة و لا يتسنى له ذلك إلا من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية و كذا جميع الوثائق الملحقة؛ و ما يبررها مع محاولة الكشف عن الطرق التدليسية التي قد يلجأ إليها المكلف بالضريبة بغرض مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرض الواقع ، و على هذا يكون عمل المحقق في رقابته لحسابات المكلف بالضريبة على مرحلتين، الأولى شكلية و الثانية موضوعية.

الفرع الأول: فحص المحاسبة من حيث الشكل

يقوم المحقق بمراقبة الحالة العامة للمحاسبة و ذلك من خلال التأكد من الوجود الفعلي للوثائق المحاسبية و الإيجابية و وثائق الإثبات اللازمة و أن البيانات المسجلة فيها صحيحة من ناحية دقة الحسابات ، ثم يتحقق من تطابق وثائق الإثبات مع ما هو مسجل في سجلات المحاسبة. و حتى تكون المحاسبة صحيحة من الناحية الشكلية يجب أن تتوفر على الشرط التالي:

* أن تكون المحاسبة كاملة و منتظمة:

من المعلوم أنه لا تكون المحاسبة كاملة و منتظمة أي مشروعة إلا إذا أمسك المكلف بالضريبة الوثائق الإلزامية المنصوص عليها في المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري. فكل محاسبة وجب أن تتوفر على القواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي⁽¹⁾. و نذكر منها النقاط التالية:

- أن تكون المحاسبة مفصلة لكي تسمح بتسجيل و مراقبة العمليات.
- يجوز مسك المحاسبة بالعملة الصعبة و العملة الوطنية مع احترام طريقة القيد المزدوج.
- كل محاسبة مكتوبة لابد من تدعيمها بوثائق إثبات مؤرخة و متضمنة توقيع أو تأشيرة المسؤول عن العملية.
- تسجيل العمليات دون مقاصة.
- مسك الدفاتر دون تزوير و إذا عدل في التسجيل الأصلي يجب أن يكون واضحا و مقروءا.

فالمكلف يجب عليه مسك مجموعة من الدفاتر و وثائق المحاسبة و من أهمها: **السجلات التجارية**: تتمثل السجلات التجارية في نوعين من السجلات وفقا لأحكام المادة 11 من القانون التجاري و هي دفتر اليومية و دفتر الجرد.

- أ- **دفتر اليومية**: تقيد فيه جميع العمليات التجارية التي يجريها المكلف بالضريبة و كذا سحوباته الشخصية؛ و تسجل هذه العمليات يوماً بيوم و بالتفصيل.
- ب- **دفتر الجرد**: و يقصد به تفصيل البضاعة الموجودة آخر السنة المالية أو بيان إجمالي عنها.

الفرع الثاني: فحص المحاسبة من حيث الموضوع

بعد انتهاء المحقق من مراجعة المحاسبة من الناحية الشكلية يمكنه أن يضع حكماً حول صدق المحاسبة، غير أن هذا الحكم ليس إلا حكم أولي، و بالتالي لابد له من

1-المواد من المادة 09 إلى المادة 11، من القانون التجاري المعدل والمتمم، مرجع سابق.

دراستها دراسة معمقة الاستخلاص النتائج النهائية، ولا يتسنى ذلك إلا من خلال التحقيق في حسابات الميزانية؛ و بالأخص حسابات التكاليف التي يكثر فيها التلاعب و محاولات الغش و التهرب الجبائيين نظر لكوننا أهم عنصر مساهم في تحديد الربح الإجمالي خاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و تشمل هذه المراقبة كل من:

- مراقبة المعطيات و البيانات المحاسبية.

- مراقبة حسابات الميزانية.

- مراقبة حسابات التسيير.

أ- مراقبة المعطيات و البيانات المحاسبية:

هذه المراقبة يركز فيها المحقق على جميع العناصر التي يمكن لها أن تؤثر على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة و تشتمل على المشتريات و المخزونات و المبيعات.

أ- 1 حساب المشتريات:

نظرا لسعي المكلف بالضريبة إلى التقليل من قيمة الضريبة المستحق، فإنه يستعمل جميع الطرق من أجل الوصول إلى هدفه هذا، فهو من جهة يعمد إلى تخفيض قيمة المشتريات من أجل تقليص رقم الأعمال، عن طريق عدم تسجيل فواتير المشتريات في الدفاتر اليومية أو الشراء دون فواتير، كما أنه من جهة أخرى يلجأ إلى تضخيم قيمة المشتريات من أجل الزيادة في رقم الرسم على القيمة المضافة الخاضعة للخصم وتخفيض الربح الإجمالي للمؤسسة وذلك عن طريق تسجيله لمشتريات خيالية سواء كانت هذه المشتريات بدون فواتير أو بفواتير مزورة وعليه فالمحقق يقوم بالفحص لنقدي لفواتير

المشتريات وتسجيلها في الدفاتر اليومية مع القيام بدراسة مقارنة بين الكشوف
المقابلة المستوفات وسندات الطلبات والتسليم⁽¹⁾.

أ-2 مراقبة المخزونات:

يقصد بالمخزونات جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة
الإنتاجية و التي تحتفظ بها في المخازن قصد استعمالها المباشر أو غير المباشر، و تتمثل
هذه العناصر المكون للمخزون في البضاعة المواد و اللوازم، المنتجات و الأشغال قيد
التنفيذ و أغلفة غير مسترجعة و التي قد تشكل موضوعا للتلاعب من قبل المكلف
بالضريبة و لربما يعتبر دفتر الجرد أهم وثيقة أساسية و ضرورية لمراقبتها من قبل
المحقق لأنها تمثل حقيقة المخزون، و يعد بناءا على جرد المخزون كشف المشتريات
السوية و كشف المبيعات التي تم إنجازها من قبل المكلف بالضريبة في خلال 4 سنوات
الخاضعة⁽²⁾.

1- قرار مجلس الدولة رقم 025181، الصادر في 2006/01/24: "حيث ثابت من خلال التبليغ النهائي للتحقيق
محاسبي أن هناك فرق بين المشتريات وتخفيض في المخزون والمبيعات، وأن المستأنف لها لم تقدم أي دليل لتبرير
هذا النقص الملاحظ في محاسبتها وبناء على تصريحاتها.

حيث يستخلص مما ذكر أعلاه أن إعادة التقييم الجبائي كان مؤسسا قانونا.

لذا يتعين إلغاء القرار المستأنف الصادر بتاريخ 2004/05/24 عن الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء البليدة وفصلا من
جديد القضاء برفض الدعوى لعدم التأسيس.

2- أنظر قرار مجلس الدولة رقم 006437، الصادر بتاريخ 2003/03/08: حيث انه اتضح من خلال المراقبة المذكورة أن
المدعية المستأنفة بعد إبرامها لصفقة تجارية مع متعامل روسي تحصلت على مبلغ 24.793.385.00 دولار أي ما يعادل
1.142.603.183.00 دج حسب الرسالة المقدمة من طرف البنك الوطني الجزائري بوهرا ن إلى مصالح الضرائب التي تشهد
تسجيل المبلغ المذكور والخاص بالفاتورة رقم 95/04 في حساب المستأنفة المفتوح لديه".

حيث أن المستأنفة لم تناقش الخلل المكتشف من طرف إدارة الضرائب المتمثل في عدم تسجيل الفاتورة رقم 95/04 من محاسبتها
للسنة المعنية بل اكتفت بالتمسك بالدفع بأن عملية التصدير لم تتم بعد دون أن تنفي حصولها على المبلغ المحول إلى حسابها
والمدون بالفاتورة رقم 95/04 كما لم تثبت مصدر هذا المبلغ مادام أنها تدعي أن البضاعة المخصصة للتصدير لفائدة المتعامل
الروسي لم تصدر .

وحيث أن إعادة تقييم الضريبة من طرف المستأنف عليها تم طبقا للقانون الجبائي وكذا للمبدأ العام القائل بأن كل المداخل تخضع
للضريبة حتى ولو كان مصدرها غير معلوما لذا يكون التعديل الجبائي بإدراج مبلغ الفاتورة غير مصلح والمصاريف غير القابلة
للخصم ضمن المداخل الخاضعة للضريبة تطبيقا سليما لقانون الضرائب المباشرة وكذا أحكام قانون الرسم على رقم الأعمال.

وحيث أن قضاة الدرجة الأولى طبقوا القانون تطبيقا سليما مما يتعين معه تأييد قرارهم المستأنف فيه"

أ-3 مراقبة المبيعات:

إن خفض رقم المبيعات من الوسائل التي يمكن اللجوء إليها من قبل المكلف بالضريبة من أجل تخفيض أرباحه المصرح بها؛ و هي أكثر الوسائل التي يتلاعب فيها المكلف حسابيا على مستواها، و ذلك بإجراء بيع بدون فواتير، تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات، نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التحويل أو أنشطة قطاع البناء و بيع الفضلات و المهملات؛ القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات .. إلخ، وللتوضيح أكثر نستدل بما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2004/12/21⁽¹⁾.

ب مراقبة حسابات الميزانية

على المحقق قبل مباشرته في رقابة حسابات الميزانية التأكد من مطابقة هذه الحسابات مع ميزان المراجعة بعد عملية الجرد التي يقيمها و مع ما سجل في سجل الجرد و أرصدة حسابات الميزانية الموجودة في دفتر الأستاذ ج مراقبة حسابات التسير: من خلال هذه العملية يتأكد المحققين من التكاليف و الإيرادات.

1- قرار مجلس الدولة رقم 015247 الصادر بتاريخ 2004-12-21: "وحيث أن القرار المستأنف أفاد المستأنف عليه بتخفيض مستندا في تسببيه على مبدأ البنية على من ادعى جاعلا عبء الإثبات على عاتق إدارة الضرائب. حيث ولكن تطبيقا للمادة 187 من قانون الضرائب المباشرة فإنه متى ثبت نقص في التصريح أي إخلال المكلف بالضريبة بإلزامه بالتصريح بجميع مشترياته يجوز لإدارة الضرائب في حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة للمعلومات والوثائق المطلوبة اتخاذ الفرض التلقائي للضريبة الذي يترتب عنه جعل عبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة. وحيث أن ما دام أن المستأنف عليه عجز على إثبات أن الضريبة المفروضة عليه عن طريق الفرض التلقائي للضريبة مبالغ فيها فدعواه الرامية إلى إعادة النظر في رقم أعماله كأساس لاحتساب الضريبة المستحقة والمتمثلة في الضريبة على الدخل الإجمالي على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة غير مؤسمة. وحيث أن القرار المستأنف أخطأ إذن باسناده على القاعدة العامة مستبعدا أحكام قانون الضرائب المباشرة كنص خاص يطبق في المنازعات الضريبية المتعلقة بالفرض التلقائي للضريبة. وحيث أنه يتعين إذن القضاء بإلغاء القرار المستأنف وفصلا من جديد برفض الدعوى لعدو التأسيس".

1- حسابات التكاليف: (1).

تتلخص نشاطات المؤسسة في مجموعة من النفقات و التكاليف بحسب طبيعة و أهمية مستوى النشاط و رقم الأعمال المحقق، و هو ما يراقبه المحقق لكشف الأخطاء و النقائص حتى تأخذه في الحسبان عند إعادة تأسيس فرض الضريبة و التكاليف أنواع هي:

* إستهلاكات السلع و المواد الأولية: تجرى من خلال هذه المراقبة مقارنة بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة و تلك المذكورة في الفواتير لضمان صحتها.

* الخدمات و المصاريف العامة: ترتبط هذه الأخيرة بموضوع و نشاط المؤسسة؛ إذ يراق خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائياً؛ و حدوثها فعلياً، و كذا الفواتير التي تحتوي الرسم على القيمة المضافة.

* مصاريف المستخدمين: ويفحص هنا تطابق مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور و مقارنتها مع تلك المصرح بها جبائياً؛ و أما مصاريف مستخدمين فعليين و ليس مستخدمين وهميين ، و مراقبة المحقق للضرائب و الرسوم الواجب دفعها من قبل المكلف بالضريبة .

* المصاريف المالية : و هي عبارة عن فوائد بنكية و فوائد الحسابات الجارية، و تراقب بناء على كشوفات الربط و بطاقات المعلومات التي أرسلتها المؤسسات المالية.

* الإهلاكات : يعرف الإهلاك على أنه إثبات نقص قيمة الاستثمارات و الذي يسمح للمؤسسة بإعادة تجديد استثماراتها يجب أن يتحقق عون إدارة الضرائب أن الإهلاكات قد تم طرحها من الربح الخام، و قد حددت المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 03 أنواع من الإهلاك⁽²⁾.

- الإهلاك الخطي : المطبق على كل الاستثمارات الخاضعة لتدهور القيمة.

1- المادة 169 ق ض م ر م، المرجع السابق، ص 39، المعدلة بموجب المادة 10 من القانون رقم 17-11 مؤرخ في 2017/12/28 يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر، عدد 76، الصادرة بتاريخ 2017/12/28، ص 06

2- المادة 174 من ق ض م ر م، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2019، ص / 41 المعدلة بالمادة 12 من قانون رقم 09-09 مؤرخ في 2009/12/30، يتضمن قانون المالي لسنة 2010، ج ر عدد 78 الصادرة بتاريخ 12-31-009، ص 06.

- الاهتلاك المتناقص: يعتمد على تطبيق معدل اهتلاك في السنة الأولى على تكملة الاستثمار و بداية من الدورة الثانية على القيمة الباقية للاستثمار إلى غاية انتهاء فترة الاهتلاك.

- الاهتلاك المتزايد: و يعتمد على تحديد قسط الاهتلاك السنوي المتزايد من سنة لأخرى.
2- مراقبة حساب الإيرادات: تحتوي على مجموعة من الحسابات و هي:

* مبيعات السلع: و هي الحسابات التي تشتمل على نشاطات الشراء و إعادة البيع، و يتحقق المحقق من انتظام المشتريات و المخزونات عند إجراءه للتحقيق.

* الإيرادات المالية: و هي نواتج الأسهم و السندات و الخصومات المحصل عليها و فوائد سعر الصرف، و هنا يتأكد المحقق من التسجيل المحاسبي للإيرادات المالية الخاضعة للجباية.

* الإيرادات الأخرى: و من هذه الإيرادات رقم الأعمال، و على المحقق أن يأخذ في الحسبان هذه الإيرادات و التي قد تنتج من مبيعات الفضلات و المهملات و الأغلفة المتداولة و عمليات أخرى.

المبحث الثالث: المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة :

جاء في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية ذكر صنف آخر من المراقبة و هو ما يعرف بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة؛ و الذي يطبق على الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، نص عليه لأول مرة قانون المالية لسنة 1992⁽¹⁾. حيث تم تعريف المراقبة المعمقة في المادة 131⁽²⁾. مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة سابقا و المحولة إلى قانون الإجراءات الجبائية المادة 21 : (يمكن الأعيان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل...)⁽³⁾.

كما تعرف على أنها (مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن الفارق الحقيقي بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به)، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام فالرقابة المعمقة كما يدل عليها العنوان تتناول مجمل الوضعية الجبائية و المالية للمكلف بالضريبة بالإضافة إلى الوضعية المادية، حيث تغوص في الفحص و التحقيق في كل المعطيات و المعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة و خاصة في الوثائق المحاسبية و الوضعية الجبائية .

و لذا يمكن القول على أن التحقيق المعمق هو شكل من أشكال الرقابة الجبائية لكنه أكثر شمولاً من التحقيق في المحاسبات رغم أنه يقتصر فقط على الضريبة على الدخل الإجمالي؛ كما تجدر الإشارة إلى أن التحقيق المعمق يعتبر أكثر تشعباً و تعقيداً عن غيره من أنواع الرقابة.

1- قانون رقم 97-25 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج ر عدد 65 الصادرة بتاريخ 18/12/1991.

2- المادة 131 مكرر من ق ض م ر م، مرجع سابق، ص 28، الملغاة بموجب المادة 20 من قانون رقم 01-21 مؤرخ في 22/12/2001، السابق ذكره، ص: 55.

3- المادة 21 من ق إ ج، مرجع سابق، ص 14، معدلة بموجب المادة 24 من قانون 15-18 مؤرخ في

30/12/2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر عدد: 72، الصادرة بتاريخ 31/12/2015، ص 10.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية للمراقبة المعمقة للوضعية الجبائية

تقوم هذه المرحلة على أساس قيام المحقق الجبائي من خلالها بجمع المعلومات عن وضعية المكلف بالضريبة، بغرض تشكيل الملف الجبائي له، و ذلك عن طريق إقامة روابط مع مختلف الإدارات ليقوم بمباشرة الأشغال التمهيديّة للمراقبة، و لضمان فعالية ممارسة المراقبة المعمقة يجب أن يتم احترام الإجراءات المنصوص عليه في هذا الصدد؛ لذلك فإن الإدارة الجبائية و بالأخص المصالح المكلفة بالرقابة، و التي تقوم بإعداد برنامج سنوي للمراقبة المعمقة و مباشرة الأشغال التمهيديّة للمراقبة. كما تجدر الإشارة أن هذه المرحلة تتطلب تعاون و عملا مشتركا لدى مصالح الإدارة الجبائية سواء على المستوى المركزي أو المستوى الجهوي و الولائي و تتم هذه المرحلة التحضيرية على مرحلتين، مرحلة التحضير للمراقبة المعمقة (فرع أول)، ثم المرحلة الثانية و المتمثلة في مرحلة التحقيق الفعلي (فرع ثان).

الفرع الأول: التحضير للمراقبة المعمقة

تخضع هذه المرحلة إلى مجموعة من الأعمال التحضيرية التي يقوم بها المحقق الجبائي إذا أنه يقوم بجمع المعلومات عن وضعية المكلف بالضريبة قصد تشكيل الملف الجبائي لهذا الأخير و لن يتأتى ذلك إلا عن طريق إقامة اتصالات و روابط مع مختلف الإدارات و خلالها يتم اختيار الملفات التي تخضع لعملية الرقابة المعمقة بمراقبة التصريحات المكتتبه من قبل المكلف بالضريبة و تحضير البرامج عن طريق برمجة الأشخاص الذين سيخضعون لهذه العملية و انتقائهم وفقا لمعايير موضوعية و تحديدهم بدقة قبل اللجوء إلى المرحلة التمهيديّة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

أ - اختيار الملفات الخاضعة للرقابة:

يجب على المحقق أن يسعى إلى مراقبة التصريحات المكتتبه خلال السنة التي يقوم فيها بالمراقبة، بالإضافة إلى السنوات التي لم يمر عليها أمد التقادم القانوني، بحسب أهمية المداخيل المصرح بها

ب - تحضير البرامج:

في خلال هذه المرحلة يتم برمجة المكلفين بالضريبة الذين سيخضعون للرقابة الجبائية، و لن يتحقق ذلك إلا قبل بداية كل سنة، إذ يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين بالضريبة و الذين من المحتمل أن يخضعوا للمراقبة المعمقة و هذا بعد دراسة كاملة لملفا them، ثم ترسل قائمة بذلك إلى المديرية الولائية للضرائب من أجل دراستها و هذه الأخيرة تعد قائمة نهائية و ترسلها إلى رئيس مكتب المراقبة لتنفيذها ؛ كما يتم إرسال نسخة أيضا إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام و هذه الأخيرة بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية للمصادقة عليها⁽¹⁾.

الفرع الثاني: مرحلة التحقيق الفعلي لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

تتطلب هذه المرحلة من المحققين الجبائين إرسال إشعار بالتحقيق، أي لا يمكن البدء فيها بدون أن يبلغ المكلف بالضريبة المعني فعليا عن طريق إرسال أو تسليم مع وصل استلام الإشعار مراقبة على أن يكون هذا الإشعار مرفوقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة⁽²⁾. على أن يمنح له مدة 15 يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار كحد أدنى لتحضير نفسه؛ كما يجب أن يحدد هذا الإشعار بدقة و تحت طائلة البطلان حق المكلف بالاستعانة بمستشار من اختياره و كذا الفترة المحددة بالتحقيق⁽³⁾.

وعلى هذا فإنه يمكن القول أن أعمال المحقق في خلال هذه الفترة متنوعة نجمها

فيما يلي:

1- عبد الرزاق عضيبي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة مكملة متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014، ص 47.

2- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات، منشورات 2017 (وهو عبارة عن كتيب يصدر عن المديرية العامة للضرائب، تحدد فيه مجموع الحقوق التي يتمتع بها المكلف بالضريبة أمام إدارة الضرائب وأهم التزاماته)

3- المادة 21 ف 3 من ق إ ج، مرجع سابق، ص 14، معدلة بموجب المادة 24 نم قانون 15-18 السابق الذكر، ص: 10.

أولاً: سير أعمال المراقبة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

تتميز المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية بتقنيات خاصة بها، فالمحقق بعد انتهاءه من فحص الملف الجبائي للمكلف بالضريبة يبدأ مباشرة أعمال الرقابة، و ذلك لن يتحقق إلا بمجموعة من العمليات و الإجراءات الجبائية حتى يكون التحقيق المعمق ناجحة، و يتسنى له ذلك عن طريق ممارسة حقه في الإطلاع لتقدير ممتلكات المكلف الخاضع للرقابة و من خلال هذه المرحلة يقوم المحقق بفحص دقيق وشامل لمجمل حسابات المكلف بالضريبة و يتطرق الجانبين أساسيين بأكثر من التفصيل و التدقيق؛ و يتعلق الأمر بأصول و خصوم الميزانية بالبحث عن المعلومات الجبائية لتنفيذ الرقابة المعمقة؛ مع احترام مدة إجراءاتها.

أ - البحث عن المعلومات الجبائية:

تعتبر من أهم المهام الأساسية التي يقوم بها المحققون و دعامة أساسية لتنفيذ الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية و بالأخص إذا ما جمعت المعلومات بشكل سليم و استغلت استغلالاً ذكياً ، مما يؤدي بها إلى توفير معطيات أساسية هامة عن المكلفين بالضريبة يمكن الإدارة الضريبية من استغلالها أثناء قيام المحقق بمهامه، وهي ذات مصداقية لكونها تجمع من مصادر خارجة عن المكلف بالضريبة. و يمكن تعريف المعلومة الجبائية على النحو التالي: "إن المعلومة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من المعلومات التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو بطرق غير مباشرة".

و تلعب المعلومات الجبائية دوراً مهماً في التأثير على الوعاء الضريبي نظراً لاشتمالها على كل ما يمكن أن يكون له علاقة بنشاط المكلف بالضريبة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة و على هذا تقسم المعلومات الجبائية إلى:

* معلومات متعلقة بالتأثير المباشر على الوعاء الضريبي:

يختلف تأثير المعلومات الجبائية، حسب نوع المعلومات التي يتم جمعها .

أ- اكشوفات متعلقة بمشتريات البضائع الموجهة إلى إعادة بيعها،

- كشوفات المشتريات الخاصة بالزبون فيمكن للإدارة مطالبة المكلف بالضريبة بتبليغها إليها و هذا لعدة سنوات.
- إيصالات تسليم البضائع و المنتوجات الأولية، و يتم هنا إبلاغ إدارة الضرائب آليا.
- ب- الملفات المتعلقة بالتحصيل؛ أي البيع قبل الدفع، وهذا النوع من المعلومة الجبائية تخص مؤسسات الأشغال العمومية و الأعمال الحرة، و تجمع عادة لدى المحاسبين العموميين داخل الإدارات و الهيئات.
- ج - مبالغ الشراء أو المبالغ المحصلة و تتعلق ب:
 - عدد الوصفات الطبية المعوضة من طرف صندوق الضمان الاجتماعي.
 - عدد العمليات التي يقوم بها أعوان الضبط و المحاسبون و محافظي البيع.
 - وزن و طبيعة الأشياء الثمينة المقدمة إلى ختم الضمان إذا تعلق الأمر بصانع الذهب و المجوهرات.
 - محاضر المخالفات لقانون الأسعار المسجلة من قبل مصالح المنافسة و الأسعار.
 - النفقات المتعلقة بنمط المعيشة.
 - النفقات الخاصة و الناتجة عن أغراض الأغنياء مثل مصاريف صيانة العمارات و الأثاث سيارات سياحية، عمارات السكن الرئيسية، يخوت بحرية.. إلخ.
- اذن المحقق الجبائي حين قيامه بالرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة إما أن يطالب بالمعلومات و إما أن يطالب بالتبريرات و التوضيحات.
- أ- **المطالبة بالمعلومات:** يمكن للإدارة الجبائية أن تطلب من المكلف توضيحات من خلال عدم التجانس الملحوظ بين مضمون التصريحات المكتتبه والمعلومات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية، وهذا من خلال التصريح بالدخل الإجمالي⁽¹⁾.

1- المادة 19 من ق إ ج، المرجع السابق، ص 09، معدلة بموجب المادة 40 من قانون رقم 17-11 مؤرخ في 2017/12/27، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر عدد 76، صادرة بتاريخ 2017/12/28، ص 21.

يطالب المحقق الجبائي بالمعلومات الجبائية إما عن طريق بطاقة وضعية الممتلكات أو كشوفات الربط؛ أو البحث عنها ميدانيا. و قد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، و هذا ما يساهم في إرساء الحوار بين الإدارة الضريبية، و المكلف بالضريبة.

أ- **1 بطاقة وضعية الممتلكات:** عبارة عن استمارة تحدد فيها جميع ممتلكات المكلف بالضريبة التي اكتسبها عقارات كانت أو منقولات؛ و كذا الحسابات البنكية المفتوحة و أي وضعية تخص ممتلكات الشخص المكلف بالضريبة محل مراقبة معمقة.

ترسل هذه الاستمارات إلى المكلف بالضريبة مع إشعاره بالمراقبة و منحه أجلا للرد ، على أن يكون كافيا حتى يتمكن من التصريح بممتلكاته بشكل دقيق، و يجوز هنا للمحقق استكمال ملا الاستمارة بأي معلومة يمكن أن تفيده لتقدير الدخل المصرح به كما له الحرية الكاملة في الامتناع الكلي أو الجزئي في ملئها نظرا لعدم إجباريتها، و هنا على المحقق اللجوء إلى طلب التبريرات أو التوضيحات للحصول على المعلومة المرغوب فيها، لأن طلبات التوضيح و التبرير لها طابع الزامي.

أ- **2 كشوفات الربط:** إن الهدف الرئيسي من هذه الكشوفات هو مراقبة و تكملة الحصول على المعلومات الجبائية التي تساهم في عمل المحقق، و أداء مهمته على أكمل وجه، على أن تحرر بشكل واضح للرد عليها أيضا بطريقة صحيحة.

أ- **3 البحث عن المعلومة ميدانيا:** من أجل ممارسة المحقق لمهامه يمكنه أن يتدخل ميدانيا بجمع المعلومات الضرورية؛ إذا ما كانت بطاقة المعلومات و كشوفات الربط غير كافية لديه نظرا لما لهذه المعلومة من أثر بليغ لتحديد الوضعية الجبائية .

فحص الكتابات المحاسبية للمؤسسات التي تتعامل مع المكلف بالضريبة، أو الشركات التي له فيها حصص أو اسهم ، و عملية جمع بعض المعلومات التي تستدعي التنقل داخل المؤسسة و هو ما أكد عليه المشرع الجزائري في المادة 34 قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾. على أن تتم هذه العملية من قبل أعوان لهم على الأقل رتبة مفتش، على أن يجري التفتيش داخل المحلات قصد البحث و الحصول على المعلومات الجبائية

1- المادة 34 من ق إ ج، مرجع سابق، ص 17.

اللازمة، مع العلم أن هذه الرقابة لا يمكن للمحقق القيام بها إلا بترخيص بموجب أمر صادر عن رئيس المحكمة المختصة إقليمياً، بناءً على طلب صادر عن مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، على أن يحتوي جميع البيانات الضرورية التي في حوزة الإدارة لتبرير المعاينة والتأكيد على ما يلي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.

- عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها.

- العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية و التي يتم البحث عن دليل عليها.

- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة و رتبهم وصفاتهم و هنا الأعوان المكفون بالمعاينة استغلال المعلومات المتعلقة بالحساب الجاري للشريك، و الإطلاع على اقتطاعات تمت من قبل مستغل مؤسسة فردية؛ و مختلف الحركات المالية و أرصدة الحسابات المالية.

ب - طلبات التبرير و التوضيح: عند البدء في المراقبة المعمقة يجوز للمحقق الجبائي طلب تبريرات و توضيحات تتعلق بالوضعية الجبائية الخاصة بالمكلف بالضريبة بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي⁽¹⁾.

تقدم طلبات التبرير من قبل إدارة الضرائب إلا في مجالات معينة محددة قانوناً أو

هي:

- التكاليف المقتطعة من الدخل أو التي تمتلك فيها الإدارة حق خصم الضريبة على الدخل.

- الوضعية المادية و تكاليف أسرة المكلف.

- المداخل و الممتلكات في الخارج.

- العناصر التي تهدف إلى تحديد أساس الرسم العقاري.

1- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 19.

- العناصر التي جمعتها المصلحة عن المكلف و المتعلقة بتحقيق مداخيل أكبر من تلك المصرح بها.

على أن تقدم هذه الطلبات في شكل صريح محددة النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التبريرات؛ و تقديمها إلى المكلف بالضريبة محل المراقبة ليقدم إجابته في أجل لا يتعدى 30 يوما⁽¹⁾.

ج - مدة المراقبة المعمقة: ينص قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي : تنص المادة 21: (تحت طائلة بطلان فرض الضريبة؛ لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في الفقرة أعلاه أو تاريخ تسليمه.

إن المشرع الجزائري كان واضحا صارمة في تحديده لمدة المراقبة المعمقة، إذ لا يمكن بأي حال أن تمتد هذه المراقبة لمجمل الوضعية الجبائية لأكثر من سنة ، و إذا ما تعدت فترة الرقابة المعمقة لأكثر من سنة ابتداء من تاريخ استلام إشعار المراقبة يقع التحقيق تحت طائلة البطلان تمدد بالثلاثين يوما (30) المنصوص عليها في المادة 19 المذكورة أعلاه بطلب من المكلف ... كما تمدد هذه المدة إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي⁽²⁾.

ثانيا :انتهاء و تقييم المراقبة المعمقة

بعد القيام بجميع إجراءات المراقبة المعمقة و الفحص الدقيق للمحاسبة؛ يقوم المحقق المحاسبي بتقييم محاسبة المكلف بالضريبة؛ إذ يجب عليه أن يختتم إجراءات الرقابة و يعطي حكما على مصداقية المحاسبة . و في حالة اكتشاف الأخطاء التي ارتكبتها فإن الإدارة الجبائية تكون ملزمة تبليغه بنتائج عملية الرقابة المتوصل إليها؛ و يكون هذا التبليغ كتابية لينشأ آثاره القانونية. كما يجب أن يحدد في التبليغ طبيعة الوثائق المحاسبية

1- المادة 19 ف 4 من ق إ ج، مرجع سابق، ص 09، المعدلة بموجب المادة 40 من قانون 17-11 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، مرجع سابق، ص: 21.

2- المادة 21 ف 4، مرجع سابق، ص 14، المعدلة بموجب المادة 24 من قانون رقم 15-18 يتضمن قانون المالية 2016، مرجع سابق، ص 10.

المقدمة من قبل المكلف بالضريبة؛ و تقييم المحققين لمحاسبة المكلف بالضريبة كما يجب أن يكون التبليغ مبررا و معللا تعليلا كافيا حتى يسمح للمكلف من صياغة ملاحظاته و تقديمها إلى الإدارة الجبائية أو يتم قبولها دون أية ملاحظات ، و يعتمد المحقق الجبائي في تقييمه العام للمحاسبة الجبائية للمكلفين بالضريبة على النصوص التشريعية و التنظيمية كالنظام المحاسبي المالي؛ و القانون التجاري؛ و قانون الإجراءات الجبائية؛ و قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛... إلخ و بالتالي على المحقق أن يعطي تقييمه العام للمحاسبة المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، و يأخذ هذا التقييم أحد الشكلين إما القبول للمحاسبة التي أجريت من قبل المحقق الجبائي و إما رفضها⁽¹⁾.

أ- قبول المحاسبة: إذا كانت المحاسبة متطابقة مع أحكام النظام المحاسبي المالي، مستوفية لجميع الشروط الشكلية و الموضوعية، و أن النقائص المتواجدة بها لا ترقى إلى درجة رفض المحاسبة، تكون هذه الأخيرة مقبولة و بالتالي تصح النتائج عن طريق الإجراءات الاعتراضية.

لأن المكلف بالضريبة محل المحاسبة قد أحترم جميع الالتزامات الجبائية و المحاسبية الملقاة على عاتقه؛ يتم تبليغ هذه النتائج المتوصل إليها من قبل المحقق الجبائي إلى المكلف بالضريبة؛ و الذي قد يجري محادثة أو حوار وجاهي اعتراضي مع الإدارة الجبائية حول النتائج المبلغة؛ على أن يتم التبليغ عن طريق رسالة موصى عليها مع العلم بالوصول، أو تسليمها إلى المكلف بالضريبة شخصيا و تصبح الضريبة محددة نهائيا و لا يمكن للإدارة الجبائية الرجوع فيها .

ب- رفض المحاسبة: تطبيقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على ما يلي⁽²⁾: (لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة؛ إلا في الحالات الآتية:

1- عبد الرزاق غضيفي، المذكرة السابقة، ص 53.

2- المادة 43 من ق إ ج، مرجع سابق، ص 21، معدلة بموجب المادتين 28 و 29 من قانون رقم 13-08 المؤرخ في 2013/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج ر، عدد 68، الصادرة بتاريخ 2013/12/31، ص: 10.

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 (1) من القانون التجاري و لشروط و كفاءات تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في عمليات المحاسبة.
- تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائيا على إثر رفض المحاسبة و هي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة).
- كما ألزمت المادة 9 من القانون التجاري كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر أن يمسك دفاتر اليومية العامة و تسجيل جميع عمليات المؤسسة فيه.
- كما تنص المادة 11 على إلزامية مسك سجل الجرد لعناصر أصول المؤسسة في بداية كل سنة ، على أن تكون المحاسبة مفصلة و تسمح بتسجيل و مراقبة العمليات التي تجريها المؤسسة.

المبحث الرابع: التحقيق المصوب في المحاسبة

هو نوع جديد من الرقابة أحدث بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ووفقا للمادة 22 والمعدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010⁽¹⁾.

ويعرف التحقيق المصوب على أنه إجراء قانوني سريع وأقل اتساعا من التحقيق المحاسبي يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلف بالضريبة لبعض أنواع الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية ولا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

والهدف من التحقيق المصوب هو فحص الوثائق العادية التوضيحية والوثائق المحاسبية كالفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم، ولا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف وعند الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة 01 أي ام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار وهذا ما نصت عليه المادة 20 مكرر فقرة 3⁽²⁾ من قانون الاجراءات الجبائية.

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.
لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر و الوثائق، أكثر من شهرين.

1- المادة 22 من الأمر 02-08 المؤرخ في 24 يونيو 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، جريدة رسمية عدد 42 بتاريخ: 2008/07/27، ص 8.

2- المادة 20 مكرر فقرة 03 من ق إ ج، مرجع سابق، ص 12، المعدلة بموجب المادة 43 من قانون رقم 14-16 مؤرخ في 016/12/28 يتضمن ق م 2017، ج ر عدد 77 الصادرة بتاريخ 29-12-2016، ص 24.

والتحقيق لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، وتمد مهلة التحقيق للإجابة على طلبات التوضيح أو التبريرات وله الحق بأجل 30 يوماً لإبداء ملاحظاته أو ثبوته من خلال تاريخ استلامه لإشعار بإعادة التقويم⁽¹⁾

1- المادة 20 مكرر فقرة 05 من ق إ ج، المرجع السابق، ص 12.

خلاصة الفصل الأول:

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الأول أن أنواع الرقابة الجبائية تختلف باختلاف الأهداف المرجوة منها وكذا باختلاف طبيعة الشخص المكلف بالضريبة وباختلاف نوع الضريبة الواجب تحصيلها أيضا.

إن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل غل كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين، وهذا ما أدى إلى تدعيمها بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بغية التوسع من صلاحيات أعوان الرقابة الجبائية، وبالرغم من أهمية هذا النوع من الرقابة الجبائية إلا أنه وسيلة منقوصة الفعالية أيضا نظرا لحساسيته من قبل المكلفين بالضريبة، حيث يعتبرونه تدخلا في أمورهم الشخصية، مما يصعب مهمة الأعوان المحققين في الرقابة.

ثم جاء التحقيق المصوب على أنه إجراء قانوني سريع وأقل اتساعا من التحقيق المحاسبي.

الفصل الثاني: امتيازات الإدارة الجبائية
وضمانات المكلف بالضريبة أثناء عملية
الرقابة الجبائية

حتى يكون للإدارة الجبائية حقوق وسلطات واسعة في الحدود التي يرسمها القانون كان لا بد من وضع بعض الالتزامات التي يجب أن تنقيد بها، منها ما هو عام مشكلا حماية للمكلف بالضريبة كأن تلتزم الإدارة الجبائية بعدم التعسف في استخدام السلطات المخولة بها والتزامها بالتطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار تفسيرات متناقضة أو عدم تضارب في قراراتها وأرائها وكذا الالتزام باحترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف بالضريبة أثناء ممارستها لسلطات الفحص والرقابة، وعلى الإدارة الجبائية أن توضح له حقوقه والتزاماته خلال هذه المرحلة حتى لا يجد صعوبة في التعامل معها.

وسنتناول هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: سنتطرق فيه إلى امتيازات الإدارة الجبائية أثناء عملية الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة أثناء عملية الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: امتيازات الإدارة الجبائية أثناء عملية الرقابة الجبائية.

تكتسي الرقابة أهمية بالغة للحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية التي من خلالها يتم تحقيق مختلف حاجيات المواطنين، ومن أجل ممارسة هذه الرقابة منح المشرع لإدارة الضرائب مجموعة من الصلاحيات التي تمارسها لضمان رقابة فعلية وفعالة.

وعليه سنتناول بالدراسة في هذا المبحث من خلال المطالبين التاليين: سلطة الرقابة وحق الإطلاع (مطلب أول)، حق استدراك الخطأ وحق المعاينة (مطلب ثاني).

المطلب الأول: سلطة الرقابة وحق الإطلاع

منح المشرع الجزائري عدة حقوق وصلاحيات للعون المدقق خلال تأدية مهام الرقابة الجبائية من أجل الحماية القانونية لأعماله وتصرفاته والتي سنتناول منها في هذا المطلب حق الرقابة (كفرع أول) وحق الإطلاع (كفرع ثان).

الفرع الأول: الحق في القيام بالرقابة الجبائية وفقا للقانون

إن للإدارة الجبائية سلطة في اتخاذ الإجراء الرقابي المناسب، وذلك بالعودة إلى مختلف أشكال الرقابة التي تم التطرق إليها سابقا، يتضح لنا جليا أن الإدارة الضريبية لها السلطة التقديرية الواسعة للتدخل من أجل إجراء رقابة على بعض المكلفين بالضريبة، ولها أن تقرر ما هو الإجراء الواجب اتباعه، ويتجلى هذا من خلال ما جاء في النصوص القانونية المتعلقة بالرقابة، فبالعودة إلى نص المادة 01/20 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة نجد أن المشرع استعمل عبارة: «يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في المحاسبة...»⁽¹⁾. ونفس الشيء في الرقابة المصوبة في نص المادة 20 مكرر⁽²⁾ التي تنص على: «يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب...»،

1- المادة 20 ف01 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 15 من قانون رقم 18-18 مؤرخ في 27-12-2018، السابق ذكره، ص 08.

2- المادة 20 مكرر من نفس القانون، معدلة بموجب المادة 43 من قانون 16-14 مؤرخ في 28-12-2016 يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج. ر، عدد 77 الصادرة بتاريخ: 29-12-2016، ص 24.

وكذلك التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة حسب نص المادة: 1/21: «يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق...».

فمن خلال طريقة صياغة هذه المواد يتبين لنا أن الإدارة الضريبية هي المختصة باتخاذ إجراءات الرقابة أو عدم اتخاذها، ورغم إيجابية هذه الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية في استعمال الوسيلة التي تراها مناسبة، إلا أنه وبمنظرة معمقة يتبين أن هذه السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية قد تستعملها حقيقة بشكل إيجابي وتقوم بمراقبة بعض المكلفين بالضريبة المشكوك في صحة معلوماتهم وتتمكن من إثبات سوء نية هؤلاء الذين يسعون للتهرب عن أداء ما عليهم من ديون لصالح الخزينة العمومية.

لكن من جانب آخر، قد يتم استعمال هذه السلطات بشكل آخر عن طريق التعسف في استعمال السلطة من طرف موظفي الإدارة الجبائية بهدف الإضرار ببعض المكلفين بالضريبة.

ومن جانب آخر فإن هذه السلطة الواسعة الممنوحة للإدارة الضريبية قد تكون السبب في بعض مظاهر التهرب الجبائي واستعمال حيل من أجل عدم دفع الضريبة من طرف المكلفين بها بسبب تواطؤ بعض أعوان ومفتشي إدارة الضرائب بهدف تحقيق أغراض غير مشروعة، لاسيما وأنه يصعب اكتشاف هذه الخروقات بسبب الطابع التقني والمحاسبي للضريبة مما يؤدي على عدم إمكانية إثبات هذا التواطؤ⁽¹⁾.

كذلك فالإدارة تراقب التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على هذه المؤسسات والهيئات تسهيل عمل الرقابة وذلك ما نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾.

1- محمد قلي، فهيمة بلول، (الرقابة الجبائية: بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق

المكلفين بالضريبة)، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 06، 2018، ص ص 157-158.

2- المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2018، ص 09.

وقد عرفها الأستاذ كولين بقوله الرقابة تسمح للإدارة: «تتأكد أن جميع المكلفين قد سدّدوا ما عليهم، وهذا من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي»⁽¹⁾.

وبصفة عامة تشمل الرقابة المكلفين بالضريبة المقترحين من طرف المفتشيات اعتمادا على عدة معايير منها:

- التصريح بالعجز المتكرر وذلك كأن يقدم الممول في كل مرة وثائق تدل على عجزه رغم أن الممولين الذين يعملون في نفس المجال يحققون ربحا، الأمر الذي يستلزم القيام بعملية الرقابة لمعرفة إذا كان هناك تلاعب أو هناك عجز حقيقي.
- النقص المستمر في الربح المحقق رغم أن رقم الأعمال يحقق ربحا أكثر من المصرح به وبالتالي يجب إخضاع الممول للرقابة من أجل تقدير الربح الحقيقي⁽²⁾.

الفرع الثاني: حق الاطلاع

لقد خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية ممارسة حق الاطلاع الذي يعتبر الأصل العام في عملها، إذ يسمح لها بجمع وتحصيل المعلومات والوثائق المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أو من الغير التي تمكنها من تحقيق أهم أهدافها التي تتضمن مراقبة التصريحات، ومن ثم تأسيس وعاء الضريبة بناء عليها وبالتالي الحفاظ على مصالح الدولة⁽³⁾.

ويعتبر هذا العمل كسرا لمبدأ "السر المهني" مع بعض الاستثناءات التي قيد بها المشرع هذا الحق⁽⁴⁾، وهو إمكانية قانونية تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل الوثائق المستعملة من طرف جميع الخاضعين للاطلاع على تصريحاتهم المكتوبة والموجة للإدارة الجبائية، إذ يخص الحق في الاطلاع بالدرجة الأولى السجلات المحاسبية وكل الوثائق

1 – Coin Philippe : «La vérification fiscale», édition economica, Paris, 1979, PP 17-89.

2- عتاب تواتية، المذكرة السابقة، ص 21.

3- حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، المذكرة السابقة، ص 31.

4- العيد صالح، مرجع سابق، ص 62.

والمستندات المحاسبية، هذا الحق يطبق بعين المكان، لكن الإدارة تستطيع أن تأخذ نسخا على بعض الأوراق أو المستندات الضرورية للمكلفين بالضريبة للاستفادة من معلومات تتعلق بالرقابة الجبائية المعينة.

لكن المشرع الجزائري لم يعرف حق الاطلاع تعريفا لغويا لكنه أشار من خلال نص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية إلى أنه: «يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه»⁽¹⁾، وهو ما نص عليها الفقرة الأخيرة من المادة 59 من نفس القانون: «يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية بالحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها»⁽²⁾.

ويمكن إبراز حالات حق الاطلاع على جميع وثائق الإدارات العمومية أو المؤسسات الخاصة، حسب اختلاف الهيئة الخاضعة له من طرف إدارة الضرائب فيما يلي:

1/ حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية: أورد المشرع نص المادة 46⁽³⁾ من قانون الإجراءات الجبائية أنه: «لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة و الولايات والبلديات، والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات

1- المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 22.

2- المادة 59 من نفس القانون، ص 25.

3- المادة 46 من ق أ ج ، المرجع السابق، ص 23، المتممة بالمادة 29 من قانون 02-11 الصادر بتاريخ 24-12-2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج.ر عدد 86 الصادرة بتاريخ 25-12-2002، ص 09.

وهذا ما قضى به قرار مجلس الدولة رقم 137751 الصادر بتاريخ 28-09-1998: "ع وجه الاستئناف المأخوذ من من خرق المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة: حيث أنه فعلا يتعلق الأمر بمؤسسة وطنية وبالتالي لا يمكن تطبيق المادة 314 الخاصة بالمؤسسات الخاصة على المستأنف عليها ولكن المادة 309 من قانون الضرائب المباشرة.

حيث أن هذه المادة تلتزم المستأنف عليها بعدم التمسك بالسر المهني.

حيث أنه أخيرا وطبقا للمادة 314 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة في حالة ارتكاب مخالفة إن الغرامة التهديدية يبدأ سريانها ابتداء من تاريخ المحضر المحرر لمعاينة الرفض وليس كما يصره به قضاء الدرجة الأولى من تاريخ تبليغ القرار المستأنف لهذا فإن أوجه مؤسس".

والبلديات، وكذا المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها».

غير أن المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي والمالي المتحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية لا يمكنها بأي حال من الأحوال استعمالها لأغراض الرقابة الجبائية، وفقا لأحكام المادة 46 الفقرة 02 من نفس القانون.

فإدارة الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الغير أجراء والتي ينتسب إليها جل المكفون بالضريبة على اعتبار أنهم تجار أو مهنيين أحرار والجهات القضائية التي ينتسب إليها المحامون توفي إدارة الضرائب سنويا بكشوفات فردية عن كل طبيب أو مساعد طبيب أو محامي تبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبالغ الإجمالية لهذه الأتعاب وعدد القضايا ونوعها، وذلك لاستخراج حجم رقم الأعمال الخاضع للضريبة سنويا⁽¹⁾.

«ويجب أن تصل الكشوف المعدة لذلك قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مدير الضرائب بالولاية قبل 01 أفريل من السنة الموالية»⁽²⁾. كما يستوجب على الهيئات المكلفة بتسيير التأمين على البطالة تقديم قائمة بالأشخاص المعنيين بالتأمين على البطالة أو الذين تم شطبهم خلال السنوات الماضية إلى إدارة الضرائب قبل 02/15 من كل سنة، وعلى الهيئة المدنية بتعويض النشاطات ذات المنفعة العامة والإعانة التضامنية بتقديم قائمة الأشخاص المعنيين بالتأمين على البطالة بالطريقة السالفة الذكر نفسها.

ويستوجب على الهيئات وصناديق الضمان الاجتماعي وكذلك صناديق التعاضدية تبليغ الإدارة الجبائية بكل المخالفات التي تم ضبطها فيما يخص تطبيق القوانين والتنظيمات المتعلقة بالضرائب والرسوم السارية المفعول⁽³⁾.

1- المادة 46 ف 03 من ق إ ج، المرجع السابق، ص 23.

2- المادة 46 ف 04 من ق إ ج، نفس المرجع، نفس الصفحة.

3- المادة 46 ف 08 من ق إ ج، نفس المرجع، نفس الصفحة.

2- حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة: لقد نظم المشرع الجزائري حق الاطلاع المخول لأعوان الإدارة الجبائية لدى المؤسسة الخاصة، وذلك مهما كان نظام الضريبة الخاضعة له المكلف ومهما كانت الفترات المعنية على الرقابة.

ولهذا يتعين تقديم كل الدفاتر والوثائق والدفاتر والمستندات للإيرادات والنفقات الواجب مسكها عند كل طلب من طرف أعوان التحقيق⁽¹⁾. وهذا كما نص عليه القانون التجاري: «يجبر القانون التجاري كل المؤسسات أن تحتفظ بكل وثائقها لحق الاطلاع لمدة عشر (10) سنوات».

3- حق الاطلاع لدى البنوك: تحقيقا للمصلحة العامة تقر معظم التشريعات، ومنها التشريع الجزائري إلزام البنك بتقديم المعلومات لبعض السلطات الإدارية في الدولة، وبالتالي لا يحتاج في مواجهتها إلى السر البنكي، ومن بين هذه السلطات الإدارية إدارة الضرائب والجمارك، وهذا الالتزام لديه ما يبرره.

ينبغي على جميع المصرفيين والمتصرفين في الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة⁽²⁾، أن يقدموا لأعوان الضرائب عند الطلب كل الوثائق والدفاتر والمستندات المحاسبية وحسابات الزبائن ولا يحق لأعوان إدارة

1- المادة 53 من ق إ ج، المرجع السابق، ص 25

2- قرار مجلس الدولة رقم 025035 الصادر بتاريخ 24-01-2006: "حيث يتبين من الوثائق المرفقة بالملف أن التقييم الجبائي لسنوات 1994 إلى 1997 بعد ثبوت وجود نقص بين تصريحات الشركة ومقبوضاتها، وذلك بناء على معلومات تحصلت عليها إدارة الضرائب من بنك التنمية المحلية بالبنك الجزائري وبنك القرض الشعبي الجزائري.

حيث أن الشركة المستأنف عليها لم تقدم أدلة تناقض النقائص التي لاحظتها إدارة الضرائب، باستثناء المبالغ المقبوضة والمفوترة لسنة 1994 والتي تم حذفها.

حيث أن المحققين أخذوا بعين الاعتبار الاحتجاجات المبررة من طرف المستأنف عليها، وقاموا بتخفيض الضريبة المقبوضة المستحقة ن 1.564.681.00 دج إلى 1.473.627.00 دج حيث يستخلص مما ذكر أعلاه، أن إعادة التقييم الجبائي جاء بناء على وثائق رسمية، تناقضها المستأنف عليها، الأمر الذي يجعله جاء وفقا للقانون أي أحكام المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

حيث يتعين تبعا لذلك إلغاء القرار المستأنف الصادر بتاريخ 18/10/2004 عن الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء قالمة وفصلا من جديد القضاء برفض الدعوى لعدم التأسيس".

الضرائب عند ممارسة حق الاطلاع، إلزام المصالح المصرفية بتقديم بعض الملفات التي تتعلق بالسر المصرفي.

ونظرا لاحتمال رفض المكلف بالضريبة لحق الاطلاع ووضعه للعراقيل وفقا لأحكام المادة 53 من ق.إ.ج⁽¹⁾ أمام أعوان الإدارة عند أدائهم لوظيفتهم فإن القانون نص على أنه يخضع للعقوبات المزدوجة المنصوص عليها في المادتين 62، 63⁽²⁾ من نفس القانون.

أ/ قيود ممارسة حق الاطلاع: إن حق الاطلاع المخول لموظفي إدارة الضرائب ليس مطلق بل عليه قيود أي نسبي إن صح التعبير، فهناك قيود تتعلق بنوع الوثائق، حيث يقتصر حق الاطلاع إلا على الدفاتر التي تلزم البنوك بإمسائها طبقا للقانون التجاري، وعليه فإن إدارة الضرائب هي وحدها التي لها الحق في الاطلاع على الدفاتر المحاسبية.

بحيث أنه هناك قيد آخر يتعلق بالمكان الذي يتم فيه الاطلاع بحيث يفرض تنقل موظفي مصلحة الضرائب بينك للاطلاع على ما فيه من مستندات ووثائق، وبالتالي يكون موظفي الضرائب ملزمين على أن يحملوا الوثائق والمستندات إلى مكان عملهم للاطلاع عليها ومطابقتها مع ما أقره العميل الخاضع للضريبة.

كما هناك قيد وقت الاطلاع، بحيث حدد بأوقات العمل العادية، أما قيد صفة موظف الضرائب فهو يعتبر أهم قيد، بحيث أنه خول له القانون حق الاطلاع بشرط أن يكون مفتش.

ومنه نستنتج أن حق الاطلاع الذي خوله المشرع لموظفي الضرائب هو المساس بحق ممول الضرائب وذلك في الاحتفاظ بسرية بعض المستندات والأوراق المتعلقة بأعماله، إلا أن المشرع في هذا الجانب نجد أنه قد راعى ما يتوافق بين المصلحة العامة وبين ما تستلزمه أعمالهم من سرية، بحيث أنه حدد أشخاص معينين وقيد لهم مكان وزمان محددين وزيادة على ذلك ألزمهم بالسرية أثناء تأدية عملهم وبعده.

1- المادة 53 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 24.

2- المادتين 62 و63 من نفس القانون، نفس المرجع، ص 25.

وقد نظم المشرع الجبائي هذا الحق ضمن مواد قانون الإجراءات الجبائية من المادة 45 إلى المادة 64⁽¹⁾. ونصت على أنه تمارس الإدارة الجبائية حق الاطلاع لدى البنوك وجميع الهيئات المالية المماثلة قصد تأسيس وعاء ضريبي ومراقبته، فهذه الأخيرة ملزمة بتقديم جميع المعلومات لأعوان الإدارة الجبائية حول الكشوفات والحسابات البنكية للمكلف «حركة الإيرادات والنفقات وهذا في حد ما سطره القانون»، فلا يحق لأعوان المصالح المصرفية رفض تقديم بعض الملفات التي تتعلق بالسر المصرفي، حيث يتيح لموظفي الإدارة الضريبية الاطلاع على كل الوثائق والمستندات التي هي في حوزة الممول أو في حوزة الغير وهناك 14 مادة في هذا القانون تحدد الوثائق والمستندات التي يحق لمأموري الضرائب الاطلاع عليها وتحديد أيضا الأشخاص الذي يحتج أمامهم بهذا الحق.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يجب الخلط بين حق الاطلاع وبين حق الرقابة، لأن حق الاطلاع يتم بدون الشكليات المتبعة في حق الرقابة وبدون وجود مستشار لمؤازرة المكلف⁽²⁾.

ب/ حدود حق الاطلاع: إن المشرع الضريبي حين منح للإدارة الجبائية حق الاطلاع على مجموع الوثائق التي في حوزة المكلف أو في حوزة الغير إنما خول لإدارة هذا الحق في إطار الامتياز التي تتمتع بصفتها شخص من أشخاص القانون العام الذي يتصرف بسلطة لا يحد منها إلا أحكام القانون، فالقانون قيد هذا الحق بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء عملية الرقابة، وكذلك بضوابط منبثقة من مبدأ العدالة والمساواة أمام الضريبة، وبالتالي فإن هذا الحق ليس مطلقا ولا يمكن للإدارة أن تمارسه كما شاءت وإنما هو محدد بعدة شروط منها:

- يستوجب أن يتم الاطلاع من طرف أعوان ضرائب مختصين حددهم المشرع الجبائي في قانون الإجراءات الجبائية على أن يكون برتبة مفتش فما فوق.

1- المواد من 45 إلى 64 ن ق إ ج، المرجع السابق، ص 23 - 27.

2- ميلود بن غماري، الرسالة السابقة، ص 194.

- يستوجب أن تكون الغاية من الاطلاع هو فقط معرفة العناصر والوثائق اللازمة والمتعلقة بالهدف المصوب (النشاط المعني والسنة المعنية والضرائب المتعلقة بهما).
- الحق في الاطلاع يستوجب أن يكون في المكان الفعلي التي توجد في البيانات والوثائق المتعلقة بالمادة الضريبية المراد المراقبة فيها فيكون حق الاطلاع في مقر الشركات والمؤسسات الماسكة للدفاتر والوثائق المحاسبية.
- يستوجب أن يقوم المراقبون بحق الاطلاع في أوقات العمل لا خارجها، وأن تكون للمحقق الصفة في ذلك باستظهار بطاقة لإثبات هوية صالحة المدة تظهر فيها رتبته جيداً، فلا يمكن أن يمارس حق الاطلاع في أيام العطل.
- أن يكون حق الاطلاع محدد المدة، ويمارس الأعوان حق الاطلاع في المستودعات حيث يقومون بالتحريات على أن لا تتجاوز مدة التحري أربع (04) ساعات في كل يوم، كما نصت الفقرة 06 من المادة 48 من ق.إ.ج.⁽¹⁾.
- ستوجب أن يلتزم موظف الضرائب بمشروعية الدليل بمعنى أنه عند مباشرة هذا الحق ينبغي أن لا تمس المصلحة بحرية الأفراد.
- سر المهنة: ⁽²⁾ وهذا المبدأ مستقى من المبدأ العام الذي نص على السر المهني بصفة عامة وعلى اعتبار أن الحفاظ على سرية البيانات والمستندات المودعة بملف الممول والتي ائتمن عليها الموظف المختص، هي من السلوكيات التي يجب أن يلتزم بها مأموري الضرائب وحتى في غياب النص القانوني الخاص لارتباطها ارتباطاً وثيقاً بطبيعة الوظيفة التي يؤديها والمتمثلة في ممتلكاته وثرواته ودخله السنوي.

1- المادة 48 من ق ج ا ، المرجع السابق، ص 23.

2- المادة 65 من ق.إ.ج، نفس المرجع، ص 27، المعدلة بالمادة 41 من قانون رقم 06-24 مؤرخ في 26-12-

2006 يتضمنت قانون المالية لسنة 2007، ج. ر، عدد 85 مؤرخة في 27-12-2006، ص 12.

المطلب الثاني: حق استدراك الخطأ وحق المعاينة

وأيضاً من الحقوق والصلاحيات التي منحها المشرع للعون المدقق خلال تأدية مهام الرقابة الجبائية ودائماً من أجل حمايته قانوناً والتي سنتناول منها في هذا المطلب حق استدراك الأخطاء (كفرع أول) وحق المعاينة (كفرع ثان).

الفرع الأول: حق استدراك الخطأ

حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة لإدارة الضرائب في إطار المراقبة لتقويم الأخطاء أو الغش المفترض من طرف المكلف بالضريبة ويتمثل هذا الحق في الإمكانية الممنوحة للإدارة الضريبية في إعادة النظر في الاقتطاع، سواء بالتعديل أو الإنهاء لاقتطاع جديد، حيث نصت المادة 327 من ق.ض.م.ر.م على أنه: «يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجدول وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بإعفاءه من الضريبة الأولى»⁽¹⁾.

وقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة، كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 ق.ض.م.ر.م⁽²⁾ ونفس المدة بالنسبة للرسم على القيمة:

- فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق إذ يبدأ الأجل اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل.
- بالنسبة لوعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الضريبي يبدأ الأجل اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة.
- أما في مجال الرسوم المحصلة لفائدة المجموعات المحلية وبعض المؤسسات يبدأ سريان هذا الأجل من أول جانفي من السنة التي فرضت فيها الضريبة⁽¹⁾.

1- المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 200 من قانون 01-21 مؤرخ في 22-12-2001 يتضمن قانون المالية 2002، ج.ر.م. عدد 79، صادرة بـ: 23-12-2001، ص 55.

2- المادة 326 من ق.ض.م.ر.م، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2019، ص 71.

بالإضافة إلى ذلك يمكن أن تمتد المدة لاستدراك الأخطاء المتاحة لإدارة الضرائب استثناءا فوق أربع (04) سنوات في بعض الحالات، وخاصة أثناء اكتشاف مظاهر التهرب الضريبي، إذ يمدد الأجل المنصوص عليه سابقا بسنتين (02) إذ قاما الإدارة بعد اكتشافها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية برفع دعوى قضائية ضده.

الفرع الثاني: حق المعاينة⁽²⁾

يهدف هذا الحق إلى مراقبة ومحاسبة المؤسسات وهو عمل يباشر بعين المكان ويتمثل في تدخل الإدارة الجبائية على مستوى المصانع والمخازن من أجل التأكد من صحة المعلومات المقدمة من طرف الممولين أو المكلفين بالضريبة في شكل وثائق وملفات.

يختلف إجراء المعاينة عن إجراء الاطلاع على أن هذا الأخير يمارس إزاء جميع المكلفين والخاضعين حتى دون افتراض وجود غش ضريبي، أما بالنسبة للتفتيش فلا يكون إلا بصدد افتراض غش ضريبي مؤكد أي عند اكتشاف مناورات تدليسية حقيقية.

وحسب نص المادة 34⁽³⁾ من ق.إ.ج فإنه يمكن لإدارة الضرائب في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن تقوم بالمعاينة في جميع الحالات قصد البحث واحصول والحجز على المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات التي تهدف إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة، وذلك دون إعلام مسبق.

ووفقا لنص المادة 35⁽⁴⁾ من ق.إ.ج فإنه لا يمكن الترخيص بإجراء إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، وهذا كضمان لحقوق

1- 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، ص 50.

2- انظر الملحق رقم 02.

3- المادة 34 من ق.إ.ج، مرجع سابق، ص 17.

4- المادة 35 من ق.إ.ج، نفس المرجع، معدلة بموجب المادة 23 من قانون 07-12 مؤرخ في 30-12-2007 يتضمن قانون المادية لسنة 2008، ج.ر، عدد 82، الصادرة بتاريخ 31-12-2007، ص 09.

المكلف بالضريبة، حيث يعتبر كل إجراء معاينة دون إذن وموافقة القاضي باطلا بطلان مطلق، ووفقا لهذه المادة يشترك أن يكون طالب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل وأن يحتوي على كل البيانات التي في حوزة الإدارة والتي تبرز سبب ترخيص المعاينة.

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

كما أنه لا يمكن أن تتم المعاينة قبل الساعة السادسة (06) صباحا ولا بعد الساعة الثامنة (08) مساءا ويجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن، وفي حالة غيابه يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.

ينتهي بإجراء التفتيش بإعادة ترتيب المحلات التي تمت فيها المعاينة من طرف أعوان الإدارة وتحرير محضر يسرد فيه مجريات العمليات وتدوين فيه المعاينات المسجلة، ثم تسلم منه نسخة إلى المعني أو ممثله أو شاغل الأماكن، وترسل النسخ الأصلية إلى القاضي الذي رخص المعاينة، على أن ترد الأوراق والوثائق والأشياء المحجوزة إلى المكلف المعني في أجل ستة (06) أشهر من تاريخ تسليم محضر الجرد⁽¹⁾.

يلتزم أثناء هذا الإجراء ضابط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية بالسر المهني ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة، كما أنه في حالة ما إذا كانت المعاينة مستحيلة، بسبب فعل المكلف أو فعل الغير، يحق لإدارة الضرائب فرض ضريبة بصورة تلقائية⁽²⁾.

1- المادة 38 من ق.إ.ج، مرجع سابق، معدلة ومتممة بموجب المادة 40 من قانون 06-24 مؤرخ في 26-12-2006، مرجع سابق، ص 12.

2- المادة 44 من ق.إ.ج، نفس المرجع، ص 21.

المبحث الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم

توجد هناك التزامات إجبارية يقوم بها المكلف بالضريبة حتى تتمكن الإدارة الضريبية من تحصيل الضرائب وحفظ حقوق الخزينة، ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية، وبالتالي كان تقسيمنا لهذا المبحث إلى مطلبين: الأول تناولنا فيه الالتزامات والواجبات المفروضة على المكلفين بالضريبة والثاني عن الحقوق والضمانات الممنوحة لهم.

المطلب الأول: الواجبات الضريبية والمحاسبية للمكلفين

لقد حدد المشرع الجبائي حقوق وواجبات لطرفي العلاقة الضريبية حين تمارس عملية الرقابة الجبائية في إطار الامتياز الذي منح للخزينة العمومية وفي إطار المقابل الذي منحه الدستور للمكلف بالضريبة وللسير الحسن لعملية الرقابة ولتفادي العقوبات، يلتزم المكلفين بالضريبة بواجباتهم الجبائية سواء ذات الطابع المحاسبي (فرع أول) أو الجبائي (فرع ثاني).

الفرع الأول: الواجبات المحاسبية (أو التجارية): نجد من جملة الالتزام المحاسبية، مسك الحسابات والعمل على تقديم الوثائق المحاسبية إلى إدارة الضرائب والاتصال بالإدارة يكون عن طريق الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية⁽¹⁾.

1- دفتر اليومية: ألزم القانون التجاري الجزائري في مادته 09 المكلف بالضريبة مسك دفتر اليومية بقولها: «كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يعد فيه يوما بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوم بيوم».

1- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 57.

هذا الدفتر هو أكثر المستندات شيوعا في الحياة الاقتصادية والتجارية تدون فيه العمليات التجارية اليومية وينقسم إلى خمسة (05) أقسام: يومية عامة - يومية مدفوعات - يومية المشتريات - يومية المبيعات - يومية التسويات.

يحتوي هذا الدفتر على العمليات المادية التي يقوم بها المكلف في إطار نشاطه والمسجلة بتاريخ متتابعة يوما بعد يوم مع إجمال نتائج العمليات الشهرية على الأقل، ويستوجب قيد كل هذه العمليات معززة بالوثائق الثبوتية من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة التي يزاول في دائرتها المكلف نشاطه، أما بخصوص المكلفين الذين يقومون بأرباح غير تجارية، فدفتر يومياتهم موقع من طرف رئيس مركز الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم.

إن أهمية هذا الدفتر بما كان يقدم عند الطلب وقد يكون غيابه سببا كافيا لإلغاء المحاسبة فيجب أن تمسك المحاسبة طبقا للقانون والأنظمة المعمول بها⁽¹⁾.

2- دفتر الجرد: هو الدفتر الثاني الذي نظمه المشرع التجاري في المادة 10 ق.ت.ج⁽²⁾، وحث على إلزامية مسكه، فهو يقيد فيه تفاصيل البضاعة الموجودة عند التاجر عند حلول تاريخ 12/31 من كل سنة أي بيان إجمالي عنها إذ كانت تفصيلاتها في ملاحق مستقلة عنها، وفي هذه الحالة تكون هاته الملاحق جزءا متمم لدفتر الجرد الأصلي.

والجرد معناه: عملية تدقيق لما تملكه المؤسسة (الأصول) وكل ما تلتزم به تجاه القير (الخصوم) فهو عملية محاسبية تتم في نهاية الفترة المالية، أي بعد القيام بميزان المراجعة قبل الجرد واستخراج أرصده، وتتم عملية الجرد بمقارنة أرصدة الخصوم والأصول المسجلة محاسبيا مع ما هو موجود فعلا، وبالتالي تقوم بتحديد الفروقات، والبحث عن أسبابها وإثبات قيود التسوية الضرورية لجعل الأرصدة المسجلة محاسبيا مطابقة لما هو موجود في الواقع مع احترام مبدأ استقلالية الدوران⁽³⁾.

1- ميلود بن غماري، الرسالة السابقة، ص 202.

2- المادة 10 من القانون التجاري.

3- ميلودي بن غماري، الرسالة السابقة، ص 203.

وحتى تكون لهذه الدفاتر (دفتر اليومية، دفتر الجرد) حجية قانونية تجاه التجار فيما بينهم وتجاه الغير يجب:

- يستوجب أن تكون مؤرخة ومراقبة تبعا.
- أن تكون مؤشرة من طرف قاضي المحكمة.
- تخلو من كل فراغ أو بياض.
- يمنع الكتابة في الهوامش وكذلك الشطب.

3/ حفظ دفتر المحاسبة وسندات المراسلة: يجب أن يحتفظ المكلف بالضريبة بالدفاتر المنوه عليها (دفتر اليومية ودفتر الجرد) لمدة عشر سنوات كاملة، حيث تنص المادة 12 من ق.ت.ج.⁽¹⁾ أنه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة عشر (10) سنوات.

لذا كل محاسبة تقدم إلى الإدارة الجبائية يجب أن تتوفر فيها ثلاث (03) قواعد أساسية هي:

- صحة التصريح.
- قانونية التصريح.
- مصادقة (مطابقة للكتابات).

الفرع الثاني: الواجبات الجبائية: إن مجمل الالتزامات التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الدولة (الإدارة الجبائية)، والأفراد (المكلفين بالضريبة)، ويلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية:

أولاً: تقديم التصريحات

يعتبر الالتزام بتقديم تصريح بالنسبة للمكلف بالضريبة التزاما إداريا، ويصطلح عليه البعض بالإقرار الضريبي، ويعرفه على أنه: أول عمل أساسي يقر بواسطته المكلف أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق الضريبة ويتعهد بذلك بأن يجري مع الإدارة الضريبية

1- المادة رقم 12 من القانون التجاري الجزائري.

حوارا من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه⁽¹⁾.

لقد تضمنت النصوص القانونية المنظمة للجباية في أكثر من موضع النص على إلزامية تقديم تصريح إلى إدارة الضرائب من قبل المكلف، أو من يمثله قانونا ونورد منها ما يلي:

1- التصريح بالوجود⁽²⁾: يلزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين للضريبة سواء كانوا أشخاص معنويين أو طبيعيين والذين يزاولون نشاطا تجاريا، أو صناعيا أو حرفيا أو مهنيا أو نشاط غير تجاري أن يقدم في الثلاثين (30 يوم) يقوم من بداية نشاطها إلى مركز الضرائب التابعين له، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه لهم إدارة الضرائب، يتضمن ما يلي:

- الاسم واللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية، طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي، أما إذا كان الشخص من جنسية غير جزائرية يكون التصريح مرفق بعقود الدراسات والخدمات الموكلة لهم بالجزائر، وفي حالة وجود وحدات أخرى تابعة للمؤسسة الرئيسية يكون التصريح بالوجود الإجمالي مع ذكر المعلومات المبينة سابقا⁽³⁾.

هذا التصريح هو الذي يجعل الإدارة تكون الملف الجبائي الخاص بالمكلف الجديد، وهو يسمح لها بمتابعته من خلال المراسلات بين الطرفين سواء بمناسبة التصريحات الشهرية أو الثلاثية أو السنوية وله أهمية كبيرة لأنه يعطي للخزينة العمومية مورد جديد أو (ممول جديد)، وتكون الإدارة هي الضابطة لمتابعته ومراقبة نشاطه بداية من معرفة مكان مزاولة النشاط حتى يتسنى لها مراسلته وحساب الضرائب وتحصيلها.

1- محفوظ برحماني، الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة، (د.ط)، الجزائر، 2009، ص 198.

2- انظر الملحق رقم 03.

3- المادة 183 من ق.ض.م.ر.م المديرية العامة للضرائب، نشرة 2019، ص 43 المعدلة بموجب المادة 14 من قانون رقم 06-24 مؤرخ في 26-12-2006 يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر، عدد صادر في 27-12-2006، ص 08.

2- التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال⁽¹⁾: لقد ألزم قانون الضرائب المكلفون بالضريبة باكتتاب تصريح شهري أو فصلي لمجمل الحقوق المفروضة لمختلف الضرائب والرسوم تدفع إلى القبضة التابعين لها نقداً أو عن طريق الشيكات أو اقتطاع من المصدر بموجب تصريح نموذج (G50) أو صنف (G50.A) قبل عشرين (20) يوماً الموالية للشهر أو الفصل المعني موقع ومؤرخ من طرف المعني، وقد يصادف أن المكلف بالضريبة لا ينشط في الشهر أو الفصل المعني ولا يحقق أي عملية خاضعة للضريبة، إلا أنه ومع ذلك يكون ملزم بإيداع التصريح مع وضع ملاحظة (لا شيء)، وفي حالة التوقف عن النشاط نهائياً أو مؤقتاً، فإن الشركة ملزمة بتقديم تصريحاً في العشر (10) أيام التي تلي التوقف إلى مكتب المفتش الذي يتلقى التصريح.

3- التصريح السنوي⁽²⁾: لقد حددت المادة 136 ق.ض.م.ر.م الأشخاص المعنيين الذين يجب عليهم اكتتاب تصريح بمدخيلهم وذلك كل سنة، مسلمة لهم من طرف مصلحة الضرائب التابعة لنشاطهم، يصرحون فيه بنتائجهم الجبائية (الفائض - العجز) لنشاطهم الخاضع للضريبة ويستوجب أن يكون هذا التصريح موقع من شخص له الأهلية القانونية، وأن يكون قبل أول (01) أبريل من السنة التي يتم فيها الخضوع للضريبة، وفي بعض الأحيان نجد أن هذا الأجل يمدد من طرف مدير الضرائب على أن يتجاوز ثلاث (03) أشهر وذلك لظروف استثنائية.

الوثائق الملحقة بالتصريح: يستوجب على المكلف الذي قام بالتصريح أن يلحق مجموعة من الوثائق التي يدعم بها إقراراته وهاته الوثائق هي عبارة عن نماذج تسلّم له من قبل إدارة الضرائب التابعة لها، يستوجب عليه ملؤها وهي: (3)

- ملخصات حسابات النتائج.

- جدول النتائج أو بيان النتائج للسماح بتحديد المادة الخاضعة للضريبة.

1- انظر الملحق رقم 04.

2- انظر الملحق رقم 05.

3- ميلود بن غماري، رسالة سابقة، ص 206.

- التزام بإعادة الاستثمار .

- كشف المدفوعات فيما يخص الرسم على النشاط المهني .

- كشف التسبيقات المدفوعة فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات .

4/ التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط من طرف المؤسسة الخاضعة للضريبة المفروضة على الربح الحقيقي عن نشاطها التجاري أو غير التجاري، وجب عليها اكتتاب في عشر (10) أيام التالية لهذا الحدث ما يلي:

- تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها الضريب .

- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية .

وفي حالة وفاة المكلف الخاضع للنظام الحقيقي فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من طرف ذوي الحقوق المتوفي خلال الستة (06) أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة⁽¹⁾.

ثانيا: إلزامية مسك المحاسبة

تنص المادة 03 من القانون التجاري على أنه يلتزم الأشخاص المعنويون الذين تتوفر فيهم صفة التاجر بتسجيل حركة أرصدة الشركة والمراقبة عن طريق الجرد الذي تتبعه مرة كل سنة للتعبير عن وجود عناصر الأصول والخصوم للشركة وقيمتها، وكذلك تحرير الحسابات السنوية، وترفق جداول حسابات النتائج وكذلك تبيان رقم الأعمال ورقم التسجيل ولقب المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك محاسباتهم، وقد حصر المشرع الجبائي هؤلاء المكلفين بمجموعة من الإجراءات والتدابير ترمي إلى إجراءات نص عليها قانون المالية لسنة 2000، وذلك بوضع رقم التعريف الإحصائي⁽²⁾ الذي جاء مكان رقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي، وعليه يجب «على كل الأشخاص

1- المادة 133 من ق.ض.م.ر.م، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2019، ص 29.

2- المادة 04 من القانون رقم 01-21 مؤرخ في 22-12-2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر، عدد 79 الصادرة بتاريخ: 23-12-2001، ص 05.

الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا، أن يشيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم»⁽¹⁾.

في حالة عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى (2)

- تعليق تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- تعليق تسليم المستخرجات من جدول الضرائب.
- تعليق الاستفادة من التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 219 ف01⁽³⁾ و219 مكرر⁽⁴⁾ من ق.ض.م.ر.م.
- تعليق منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم.
- تعليق اكتتاب استحقاقات للدفع.

المطلب الثاني: حقوق وضمانات المكلف الخاضع للرقابة

لقد منح المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق للمكلف بالضريبة هي عبارة عن ضمانات تحميه من تعسف أعوان الإدارة الجبائية حين قيامهم بتأدية واجباتهم الرقابية، وبالتالي فالسلطات التي منحت للإدارة الجبائية تقابلها حقوق أعطاه المشرع للمكلف الخاضع للرقابة ندرسها في فرعين، الأول الضمانات المتعلقة بسير التحقيق، ثم الضمانات المتعلقة بإعادة التقويم كفرع ثاني.

الفرع الأول: الضمانات المتعلقة بسير التحقيق: يقصد بالتحقيق تلك الفحوص الدقيقة لكل الحالات الضريبية التي تقوم بها الإدارة الضريبية لمراجعة تصريحات المكلفين بالنظر إلى دخلهم، وهذه الإجراءات تتيح الفحص الدقيق لسلامة وصحة الإقرارات الضريبية أو وفقا لاستكمال فحوص حسابية، فهي تسمح أيضا بعمل مساعي وأبحاث خارجية تفصيلية للتحقق من مدى الترابط بين المداخل المعلقة وحالات الذمة المالية وعناصر الحياة

1- المادة 34 من نفس القانون، ص 16.

2- المادة 35 من نفس القانون، نفس الصفحة.

3- المادة 1/219 من ق.ض.م.ر.م، مرجع سابق، ص 50.

4- المادة 219 مكرر نفس القانون السابق، ص 51.

الخارجية للممولين، فابتداء من الشروع في التحقيق يستوجب على الأعمام المحققين احترام الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة كون الإخلال بها يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق، وهذه الحقوق نصلها في الآتي:

1/ الإعلام المسبق (الإشعار بالتحقيق): لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية ممارسة أي مراقبة ما لم يوجهون إشعار بالمراقبة مقابل إشعار الوصول⁽¹⁾ طبقاً للشروط المنصوص عليها قانوناً⁽²⁾، مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة من أجل إعلامه، وهذا الأخير له مدة عشر (10) أيام لتحضير وثائقه المحاسبية في حالة الرقابة على المحاسبة.

وأضافت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة (03) الثالثة⁽³⁾، أنه لا يمكن إجراء تحقيق معمق لوضعية جبائية فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلاك مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في الوضعية الجبائية، وله أجل خمسة (15) عشر يوماً ابتداء من تاريخ الاستلام، ويمكن تمديد الأجل بناء على طلب والإشعار بالتحقيق المرسل مقابل إشعار بالوصول إما بالبريد أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة أو موكله.

والإشعار بالتحقيق يوضح فيه: (4)

أولاً: بالنسبة للتحقيق المحاسبي:

- اسم ولقب المكلف.
- أسماء وألقاب ورتب المحققين.

1- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات، منشورات 2017، ص 09.

2- المادة 20 ف04 من ق.إ.ج، مرجع سابق، ص 11، معدلة بموجب المادة 15 من قانون رقم 18-18 مؤرخ في 27-12-2018، يتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج.ر عدد 79، الصادرة بتاريخ 30-12-2018، ص 08.

3- المادة 21 ف03 من ق.إ.ج، مرجع سابق، ص 14، معدلة بموجب المادة 24 من قانون رقم 15-18 مؤرخ في 30-12-2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج.ر، عدد 72، الصادرة بتاريخ 31-12-2015، ص 10.

4- أسعيد خليفة، مذكرة سابقة، ص 71.

- تاريخ وساعة أول تدخل في المؤسسة.
- الضرائب والحقوق والرسوم الخاضعة للرقابة.
- سنوات التحقيق والوثائق الواجب الاطلاع عليها.
- الأجل الأدنى للتحضير مدته عشر (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

ثانيا: بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

- اسم ولقب المكلف.
- أسماء ورتب المحققين.
- تاريخ وساعة تدخل المراقبين.
- إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.
- الأجل الأدنى للتحضير مدته خمسة عشر (15) ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

وكملاحظة، لا يمكن للمراقب الجبائي البدء في التحقيق إلا بعد إرسال الإشعار بالتحقيق وانتهاء المدة الممنوحة للمكلف (مدة التحضير)، ويمكن أن تلغى هذه المدة في حالة الرقابة المفاجئة والتي ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة، أو التحقق من وجود الوثائق المحاسبية، وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عمليات المراقبة مباشرة، ولا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير⁽¹⁾.

لكن وفي حالة غيابه (المكلف بالضريبة) رأى مجلس الدولة الفرنسي أن الإشعار الذي يسلم إلى زوجته يعتبر صحيحا، وإذا تصادف إجراء التحقيق مع وجود المكلف بالضريبة في الحبس، فإن الإشعار يرسل إلى مدير المؤسسة العقابية المحبوس بها، وفي حالة التسوية القضائية وهو ما نص عليه القانون التجاري، فإن الإشعار يرسل إلى المدين بصفة رئيسية، أما في حالة الإفلاس أو التصفية يرسل إلى المصفي، وأخيرا وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة يرسل الإشعار بالتحقيق إلى الورثة.

1- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 09.

تعتبر الإعلام صحيحا إذا رفض المكلف بالضريبة سحب أو تسلم الإشعار بعد علمه بذلك، ونفس الشيء في حالة تغييره للعنوان، دون أن يصرح بذلك للإدارة الجبائية.

كما يعتبر الإعلام باطلا إذا سلم الإشعار لشخص يفتقد الصفة في تسلمه بالرغم من توصلها بالعنوان الجديد، أو إذا أرسل إلى عنوان خاطئ، أو إذا أرسل إلى عنوان قديم، رغم علم الإدارة الجبائية بالعنوان الجديد للمكلف⁽¹⁾.

كذلك وبالرجوع إلى البيانات التي أوردها المشرع في الإشعار بالتحقيق سواء أكان تحقيق محاسبيا أو تحقيق معمقا في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، تختلف من إشعار إلى آخر حسب نوع التحقيق، غير أنها تشترك في بيان واحد والذي أوجب المشرع ذكره تحت طائلة البطلان، وهو حق المكلف بالضريبة محل التحقيق بنوعيه الاستعانة بمستشار أثناء التحقيق، وهو ما يثبت أهمية هذه الضمانة في التشريع الجبائي الجزائري لتكريسها لحق الدفاع، والذي يسعى المشرع من خلالها إلى تدعيمها لصالح المكلف بالضريبة محل التحقيق، غير أن هذا التكريس لهذا النوع من الضمانة يمكن أن تستشفه بالأخص عندما يواجه المكلف بالضريبة إدارة الضرائب وهي التي تحظى بامتياز عام، قد تستغله وتتعسف من خلاله في مواجهته تحت ستار تحقيق المصلحة العامة للدولة.

2- الاستعانة بمستشار أو وكيل: لقد منح المشرع الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية الاستعانة بمستشار من اختياره، حيث نصت المادة 20 ف06 من ق.إ.ج⁽²⁾: «يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن ينشر في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار باختياره، من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها».

وبالتالي يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، وهذا مع بداية عمليات التحقيق عند إرسال إشعار بالتقويم.

1- حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، مذكرة سابقة، ص 57.

2- المادة 20 ف06 من ق.إ.ج، مرجع سابق، ص 12، معدلة بموجب المادة 15 من قانون رقم 18-18 مؤرخ في

27-12-2018 يتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج.ر، عدد 79 الصادرة بتاريخ 30-12-2018، ص 08.

وكان للقاضي الجزائري الدور المؤازر للحق المنصوص عليه في القانون باعتبار القضاء يراقب مدى تطبيق القانون أثناء ممارسة إجراءات الرقابة الجبائية بالرغم من الامتياز الذي تستأثر به الإدارة الجبائية في العلاقة التي تربطها بالمكلف بالضريبة، وهذا ظاهر من خلال قرار الصادر (قبل التنظيم القضائي الجديد) عن المحكمة العليا في غرفتها الإدارية تحت رقم الملف 104152، والتي أيدت من خلاله قرار صادر عن مجلس قضاء وهران دليل على تكريس هذا الضمان.

3- تحديد مدة التحقيق: طبقا لنص المادة 20 ف05 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ حدد المشرع الجبائي مدى التحقيق (03) أشهر تبدأ سريانها من تاريخ إرسال الإشعار بالتحقيق ولا يمكن تحت طائلة البطلان الإجراءات أن تتعدى مدى التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق المحاسبية هذا الأجل، فهذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة.

- بالنسبة لمؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- بالنسبة لكل المؤسسات الأخرى إذا رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- ويمدد هذا الأجل إلى ستي (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم عملها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- وفي جميع الحالات الأخرى مدة التحقيق لا يتعدى 09 أشهر، واستثناء لما سبق ذكره، فإن مدة التحقيق المبنية أعلاه لا تطبق في الحالات الآتية:
- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة، أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير.

1- المادة 20 ف 5 من ق.إ.ج، مرجع سابق، ص 11، معدلة بموجب المادة 43 من قانون 16-14 مؤرخ في 2016/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج.ر، عدد 77، صادرة في 29-12-2016، ص 24.

4- عدم إمكانية تجديد التحقيق: لا يمكن للإدارة الجبائية القيام بتحقيق جديد بخصوص نفس فترة النشاط المعنية ونفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس المادة إذا انتهى التحقيق في المحاسبة أو تقادمت الفترة المعنية بقوة القانون ماعدا في حالة الممارسات التدليسية التي يقوم بها المكلف للتهرب من دفع الحقوق كأن يقدم معلومات غير صحيحة أو ناقصة خلال التحقيق⁽¹⁾، فتكون الرقابة نهائية بمجرد أن يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات التي يعطيها له العون المراقب⁽²⁾، إعمالا بأحقية الممول في الاطلاع على نتائج التحقيقات وتلتزم الإدارة كذلك بأن تخطر المكلف بأحقيتهم في طلب نتائج هذه التحقيقات.

ملاحظة: تجدر الإشارة أن الإدارة الضريبية هي التي تقع على عاتقها عبء إثبات إعلانها للمكلف بصدد حقوقه أثناء التحقيقات والفحوصات الضريبية.

وتصبح المراجعة نهائية إذا توصل المحقق إلى تقدير الحقوق الواجبة الدفع المقومة عن طريق التحقيق والتي تختم بإصدار جداول التقويم والتي تلزم المكلف للتقدم أمام جهة التحصيل ليوفيهما إما دفعة واحدة أو عن طريق جدولتها بموجب رزنامة يتفق عليها مع قابض الضرائب، أما إذا صرح المكلف بقبوله نتائج التحقيق أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه أربعون (40) يوما يعتبر سكوته قبول ضمني إعمالا بالقاعدة القانونية "السكوت في معرض الحاجة بيان" وفي هذه الحالة ينتهي التحقيق إثر إبلاغ المكلف بوضعيته.

أما إذا تعلق التحقيق ببعض العمليات دون الأخرى، فيمكن لإدارة الضرائب أن تقوم بمراجعة هذه العمليات المحتج بها لاحقا شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها في القانون والمحددة بأربع (04) سنوات طبقا لنص المادة 39 من ق.إ.ج⁽³⁾.

فالإدارة الجبائية عندما تنتهي من إجراء التحقيق سواءا التحقيق في المحاسبات أو التحقيق المعمق لا يجوز لها الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا أدلى بمعلومات غير كافية أو خاطئة خلال التحقيق، أو يكون قد استعمل أساليب

1- المادة 20 ف 08 من ق ا ج، المرجع السابق، ص 12.

2- المادة 20 ف 07 من ق ا ج، نفس المرجع، نفس الصفحة.

3- المادة 39 من ق.إ.ج، المرجع السابق، ص 21.

تدليسية والهدف من عدم إعادة التحقيق... بالنسبة لنفس الفترة ونفس المادة الضريبية، هو كما ذكرنا سابقا أن فترة التحقيق محددة بمدة معينة لا يمكن تجاوزها، فإذا فرضنا أنه يمكن إعادة التحقيق على نفس الوضعية من جديد، فما هو الجدوى من وضع هذه المدة إذن؟ وبالنظر إلى هذا فهي ضمانات ضعيفة لصالح المكلف بالضريبة وفي مواجهة التعسف المحتمل للإدارة.

الفرع الثاني: الضمانات المتعلقة بإعادة التقويم:

1/ التبليغ بإعادة التقويم: تقوم الإدارة الجبائية بإعلام المكلف بالنتائج التي توصلت إليها بموجب مراسلة تحتوي على إشعار بالتقويم، وتعتبر هذه النتائج بمثابة موقف الإدارة الجبائية تجاه الوضعية الجبائية للشخص الخاضع للتحقيق، وذلك من اللازم على هذا الأخير إعلام المكلف بالضريبة بهذه النتائج.

أولا: شروط التبليغ:

يتعين على الإدارة الجبائية عند تبليغها لنتائج التحقيق أن تراعي مجموعة من الشروط الخاصة بالإشعار بالتبليغ، وقد يترتب عن عدم احترامها بطلان إجراء فرض الضريبة اللاحقة للتصحيح بطلان مطلق، وتنقسم هذه الشروط إلى شروط متعلقة بشكل الإشعار وأخرى بمحتواها.

* **الشروط المتعلقة بشكل الإشعار بالتبليغ:** تنص المادة 19 ف06⁽¹⁾ من ق.إ.ج على: «... يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام».

باستقراء هذه المادة نجد أن المشرع الجزائري أكد على ضرورة إرسال الإشعار بإعادة التقويم إلى المكلف بالضريبة محل التصحيح بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام أو عن طريق الإشعار بالاستلام فقط، وبالتالي فإن ذلك يعد ضمانات للمكلف بالضريبة من خلال النص على الشكل الذي يجب أن يكون فيه الإشعار بالتقويم

1- المادة 19 ف 06، من ق ا ج، المرجع السابق، ص 10، المعدلة بموجب المادة 36 من قانون رقم 08-11 المؤرخ في 2008/14/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر 74، الصادرة بتاريخ 2008/12/31، ص 10.

الجبائي الذي يرسل إليه من أجل تبليغه بذلك، وفي حال المنازعة يقع عبء إثبات بأن الإشعار بالتصحيح قد بلغ للمكلف بالضريبة على عاتق الإدارة الجبائية.

* **الشروط المتعلقة بمحتوى الإشعار بالتبليغ:** وفقا للمادتين 19 ف05 و 20 ف06 من ق.إ.ج، فإنه لا بد تحت طائلة البطلان أن يحتوي الإشعار بالتنقويم على ما يلي:

- تحديد الأسباب التي أدت إلى التصحيح.

- تحديد وذكر مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك.

- ذكر أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة.

- منح المكلف بالضريبة أجلا محددًا بأربعين (40) يوما بالنسبة للتحقيق في المحاسبة وفي التحقيق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة، و ثلاثون (30) يوما بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة من أجل الرد أو تقديم ملاحظات.

- الإشارة إلى حق المكلف بالضريبة للاستعانة بمستشار من اختياره هو، حتى يتسنى له مناقشة جميع الاقتراحات التي أدت إلى رفع مبلغ الضريبة أو الإجابة عليها.

* **الآثار المترتبة عن التبليغ:** يترتب عن تبليغ الإشعار والتصحيح الجبائي عدة آثار، تعتبر ضمانات لصالح المكلف بالضريبة، لأنها تحد من سلطة الإدارة في مواجهة المكلف بالضريبة بعد عملية الرقابة الجبائية، ويلخصها الفقهاء في ثلاث آثار وهي:

* **التقادم المسقط:** حددت المادة 39 من ق.إ.ج⁽¹⁾، على أن مدة أربع (04) سنوات كأجل للتقادم تتقادم فيه أعمال الإدارة الجبائية، إذ تفقد الحق في تحصيل الضريبة لعدم مباشرتها أية متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة أربع سنوات متتالية، ومن هذا فإن المشرع الجزائري قد منح المكلف بالضريبة ضمانات التقادم في المواد الجبائية، أي أن مدة التقادم في المواد الجبائية عامة هي أربع سنوات، ويترتب عن الإشعار بالتصحيح سريان في أجل جديد بنفس مدة التقادم الذي تم دفعه، ومن ثم فإن الإدارة الجبائية تحصل ديونها

1- المادة 39 من ق.إ.ج، مرجع سابق، ص 20.

الجبائية المفروضة بمقتضى إشعار بالتصحيح في مدة أقصاها اليوم الأخير من الأجل الجديد.

ولكن حتى يترتب عن الإشعار بالتصحيح الأثر الموقف، يجب أن يتوفر شرطين هما:

- أن يكون الإشعار بالتصحيح صحيحا.
- أن يصل الإشعار المرسل إليه في وقت ملائم.

* **منح المكلف بالضريبة أجل للرد:** ألزم المشرع الجزائري على الإدارة الجبائية بموجب الإجراءات الجبائية على ضرورة منح المكلف بالضريبة أجلا لا يقل عن أربعين (40) يوما من تاريخ استلامه الإشعار بالتصحيح.

بالنسبة للتحقيق في المحاسبة وفي مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وثلاثون (30) يوما بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة لتقديم رده أو ملاحظاته.

وعلى الإدارة الجبائية أن تنتظر نهاية الميعاد القانوني قبل أن تعمل على تحصيل الضرائب الناجمة عن التصحيح، وذلك تحت طائلة البطلان، وإن صادف آخر يوم نهاية الأسبوع أو يوم عطلة، يمدد الآجال كما يجري في إجراءات الطعن أمام القضاء أو إلى أول يوم يليه، أما الأشخاص الذين لهم ملاحظات أو الرد على الإشعار بالتصحيح فهم المكلف بالضريبة شخصا أو ممثله القانوني إذا كان هذا الأخير هو الشخص الذي أرسل إليه الإشعار.

* **تحديد قيمة الضريبة:** تفرض الإدارة الجبائية قيمة الضريبة وفقا لما هو مذكور في الإشعار بالتصحيح، ولا يجوز لها أن تفرض ضريبة لم تذكر فيه.

والهدف من تحديد قيمة الضريبة الناجمة عن الإشعار بالتصحيح عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة إجراء تحقيقات على نفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا تعمد المكلف بالضريبة استعمال طرق تدليسية أو قدم معلومات غير كاملة وغير صحيحة⁽¹⁾.

1- حياة تيسوكاي، صيرينة سعودي، المذكرة السابقة، ص 81.

لكن التصرفات المعتادة من بعض المكلفين بالضريبة ذوي السلوك الجبائي السيء عادة ما يدفعهم إلى التظلمات واللجوء إلى الدعاوى الإدارية بالرغم من شرعية التقويمات، ولكن مع ذلك وضع المشرع آليات إجرائية تعطي للمكلف الغير موافق على التقويمات المفروضة تحويل قضيته اختياريا إلى لجان الطعن الإدارية (اللجنة الولائية للطعن، اللجنة الجهوية للطعن، اللجنة المركزية للطعن) أو على مستوى السلطة القضائية، ولا يمكن إلغاؤها إلا إذا قدم المكلف الدليل الكافي على عدم شرعيتها⁽¹⁾.

3/ الحق في الطعن: يقصد بهذا الحق إمكانية قيام المكلف بالتظلم ضد الإجراء الذي اتخذته الإدارة الضريبية، وما يميز النظام في مجال النزاعات الجبائية أنه إجراء اختياري قبل اللجوء إلى الطعن القضائي، وذلك عن طريق رفع شكوى أمام مدير مديرية كبريات المؤسسات أو المدير الولائي أو رئيس المركز أو رئيس المركز الجوارى، يتم من خلالها الإشارة إلى موضوع النزاع وطلبات المكلف، ويعتبر هذا التظلم ضمانة قانونية للمكلف كما جاء في نص المادة 70 من ق.إ.ج بموجبه يتم تبادل وجهات النظر بين الطرفين، وتقوم الإدارة الضريبية بتبرير الإجراء الذي اتخذته والاستماع إلى حجج المكلف بالضريبة⁽²⁾.

* **الطعن الإداري:** يأخذ هذا النوع من الطعن صورتين، إحداها إجباري وهو ما يقصد به التظلم أمام مدير مديرية كبريات المؤسسات أو المدير الولائي أو رئيس المركز أو رئيس المركز الجوارى، وثانيهما اختياري يكون أمام اللجان الإدارية بمختلف أنواعها.

* **التظلم الإداري أمام لجان الطعن الإدارية:** يمكن للمكلف بالضريبة الذي لا يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه حسب كل حالة، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة، وهذا في أجل أربعة (04) أشهر، ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة طبقا للمادة 80 من ق.إ.ج⁽³⁾.

1- المادة 70 من ق.إ.ج، المرجع السابق، ص 28.

2- محمد قلي، فهيمة بلول، مقالة سابقة، ص 163.

3- المادة 80 من ق.إ.ج، المرجع السابق، ص 30، معدلة بموجب المادة 40 من قانون 11-16 المؤرخ في 28-12-

2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر، عدد 72 صادرة بتاريخ: 29-12-2011، ص 14.

فالمكلف بالضريبة يحق له اللجوء إلى لجان الطعن وذلك من أجل الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وذلك عند تبليغه بقرار الإدارة، وهذه اللجان هي:

- اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

- اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

- اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة

* **الطعن أمام الجهات القضائية:** يمكن للمكلف الذي لم يرضى سواء بالقرار المتخذ بشأن شكواه حسب الحالة من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية طبقاً لنص المادة 82 من ق.إ.ج⁽¹⁾.

تستمد شروط رفع الدعوى في هذا الشأن من قانوني الإجراءات المدنية والإدارية والإجراءات الجبائية، بحيث ينتج عن عدم احترام هذه الشروط، عدم قبول الدعوة بالإضافة إلى الشروط العامة التي يجب أن يتمتع بها المدعي والمتمثلة في الأهلية القانونية للتقاضي والصفة وأن يثبت وجود مصلحة له لإقامة دعواه، طبقاً لأحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾.

يترتب عن عدم تقديم الطلب خلال المواعيد المحددة سقوط الحق، وبالتالي يستوجب احترام الآجال المحددة، أما عن الآجال التي يتوجب فيها رفع الدعوى طبقاً لأحكام المادة 82 ف01 من ق.إ.ج فإنه يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في

1- المادة 82 من ق.إ.ج، المرجع السابق، ص 32، معدلة بموجب المادة 52 من قانون 17-11 المؤرخ في 27-12-2017 يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج.ر عدد 76 صادرة بتاريخ 28-12-2017، ص 26.

2- المادة 13 من ق.إ.ج، الصادر بموجب قانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير، يتضمن ق.إ.ج، ص 02.

أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة، القرار المتخذ بشأن شكواه سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المحددة في المواد 76 ف02⁽¹⁾ و77⁽²⁾ من ق.إ.ج، في هذا الإطار يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الآجال المذكورة أعلاه في القرارات المبلغة من طرف الإدارة.

كما أن الفقرة 02 من المادة 82 من ق.إ.ج المشار إليها سابقا جاءت بحل في حال عدم تحصيل المشتكي على الإشعار، بحيث نصت على أنه يمكن لكل مشتكي لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 ف02 و77 أعلاه، أنه يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية للأجل المذكور أعلاه.

في حالة الرفض الكلي أو الجزئي لطلبات المكلف يرفع الطعن خلال أربع (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام القرار، أما في حالة عدم الرد على احتجاج المكلف فالأجل خلال الأربعة (04) أشهر الموالية للسنة (06) أشهر عندما تكون الشكوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب، ويمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية، ويقلص هذا الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرق المكلفين بالضريبة التابعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة⁽³⁾.

1- المادة 76 ف02 من ق.إ.ج، المرجع السابق، ص 28، معدلة بموجب المادة 40 من القانون 12-12 المؤرخ في 26-12-2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج.ر، عدد 723 الصادرة بتاريخ 30-12-2012، ص 07.
2- المادة 77 من ق.إ.ج، مرجع نفسه، ص 29، معدلة بموجب المادة 48 من قانون رقم 17-11 مؤرخ في 27-12-2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج.ر، عدد 76 الصادرة بتاريخ 28-12-2017، ص 24.
3- المادة 76 الفقرة 02 م ق إ ج ، المرجع السابق، ص 30، والمعدلة بموجب المادة 16 من القانون رقم 12-12 المؤرخ في 26-12-2012 المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد 72، الصادرة بتاريخ: 2012/12/30، ص 07.

لقد نص المشرع الجزائري إضافة إلى قانون ق.إ.م.إ في قانون الإجراءات الجبائية على بعض الشكليات الواجب احترامها أثناء تقديم العريضة، وكذا لزوم احتواء هذه العريضة على بعض المعلومات الأساسية التي تمكن المحكمة من دراستها من كافة الجوانب⁽¹⁾.

كما يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى مجلس الدولة للاستئناف الصادر من طرف المحكمة الإدارية، إذ تتمثل أهم الآثار الناتجة عن الاستئناف أمام مجلس الدولة لقرارات المحكمة الإدارية وهو عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف، وطرح النزاع على مجلس الدولة ليفصل فيه من جديد⁽²⁾.

1- المادة 83 من ق.إ.ج، نفس المرجع، ص 32، معدلة بموجب المادة 28 من القانون رقم 07-12 مؤرخ في 30-12-2007 يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج.ر، عدد 82 الصادرة بتاريخ 31-12-2007، ص 09.
2- حياة تيسوكاي، صيرينة سعودي، المذكرة السابقة، ص 98.

خلاصة الفصل الثاني:

نخلص في ختام هذا الفصل إلى القول أن المشرع الجزائري في مختلف النصوص القانونية واللوائح التنظيمية التي تنظم الضريبة، قد منح للإدارة الجبائية سلطات واسعة في مباشرة إجراءات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة سعياً منها للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية إذ خول لها المشرع امتيازات واسعة في مواجهة المكلف بالضريبة وهذا عن طريق البحث والتحري في مضمون تصريحات المكلفين بالضريبة والتحقيق الدقيق في محاسباتهم.

مقابل هذه الامتيازات عمل المشرع الجزائري على منح المكلف بالضريبة ضمانات وحقوق قانونية تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند ممارستها لسلطاتها في كل مرحلة من مراحل تدخلها، وعلى المكلف بالضريبة الالتزام بتنفيذ كل ما تفرضه عليه القوانين واللوائح الضريبية من دون إهمال أو إبطاء مع ضرورة النص على العقوبات والجزاءات والغرامات المناسبة مع جسامه الأخطاء التي يرتكبها ومن أهم التزاماته تقديم إقراره مدته القانونية، مع التزامه بتقديم الوثائق والوسائل اللازمة لإجراء الرقابة الجبائية.

اختامة

إن المواضيع العملية مثل الضريبة يصعب على الباحث ترويضها وجعلها موضوعا نظريا بحتا، و ذلك للتطور والتنوع المستمر الذي يلازم التشريع الجبائي يؤدي لا محال إلى صعوبة الإلمام بمختلف نصوصه، التي تتعرض للتعديل والإلغاء من حين لآخر، ورغم ذلك حاولنا أن نجمع بعض النقاط المشتركة في موضوع الرقابة الضريبية بين الجانب العلمي والجانب النظري.

لقد حاولنا من خلال هذا البحث دراسة الرقابة الجبائية والتي تشمل جميع عمليات التحقيق والفحص التي تقوم بها الإدارة الجبائية، وتختلف باختلاف المكلف قصد التحقق من مصداقية وقانونية تصريحات المكلف، وهي الوسيلة التي تمكن من كشف حالات التهرب والغش الضريبي.

ويتضح لنا جليا مدى أهمية الرقابة الجبائية باعتبارها عنصرا أساسيا وفعال لقمع الغش والتهرب الضريبي كون الضريبة الممول الأساسي لصندوق الخزينة العمومية وذلك لتغطية أوجه الإنفاق المتزايد والوفاء بمقتضيات السياسة المالية الحكومية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية يرتبط أساسا بمستوى الإيرادات الضريبية على اعتبارها مورد من موارد الدولة، فتراجع الضريبة البترولية في السنوات الأخيرة ألزم الحكومات إلى الالتفات أكثر نحو الضرائب العادية كخيار استراتيجي لتغطية النقص الحاصل في الموارد المالية، والذي لا يتأتى إلا بتفعيل آليات الرقابة الجبائية.

وفي هذا تأخذ الرقابة الجبائية صورتين من خلال الرقابة الجبائية وهذه الأخيرة تتم داخل المكاتب من خلال مراقبة التصريحات وتصحيح الأخطاء ومراقبة جميع الوثائق من خلال الفحص الدقيق للتصريحات، والرقابة الخارجية (الرقابة المعمقة) أي في عين المكان الذي يهدف إلى التأكد من صحة المعلومات المصرح بها.

وأوجب المشرع على المكلف جملة من الواجبات والالتزامات سواء كانت ذات طابع محاسبي أو ذات طابع جبائي، وأعطاه ضمانات من خلال الإعلام المسبق، الحق في الاستعانة بمستشار، وعدم إعادة الرقابة، وله الحق في اللجوء إلى الطعن إذ لم يرضى بالنتائج المقدمة في التحقيق، وتسهيلا للقيام بعملية الرقابة الجبائية وزيادة فعاليتها خلق

جهاز متخصص لهذه العملية، من خلال إنشاء مديرية البحث والتحقيقات على المستوى المركزي.

وجاءت هذه الحقوق والضمانات نتيجة للامتيازات والصلاحيات الممنوحة لأعوان الرقابة الجبائية بغية القيام بمهامهم الرقابية كحق الرقابة، استدراك الخطأ، وحق الإطلاع.

إضافة إلى أنه تم اعتماد وسائل وطرق لعمل الرقابة الجبائية ممثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وأضاف في قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ما يعرف بالتحقيق المصوب كنوع آخر للتحقيق، حيث يهتم التحقيق الأول بمحاسبة المكلف شكلا ومضمونا، من أجل إكتشاف الأخطاء المرتكبة أما الثاني فيخص مراقبة تطور الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ومقارنتها بالمداخيل المعلنة، أما التحقيق المصوب فهو يخص بعض أنواع الضرائب.

وكل هذه الأنواع من التحقيقات تمت بنفس الخطوات بدء من المرحلة التحضيرية للتحقيق من خلال جمع المعلومات الخاصة بالمكلف من جميع المصادر، سواء كانت داخلية أو خارجية، وبعدها تأتي مرحلة العمل الميداني للرقابة، وهنا يقوم المحقق بمقارنة المعلومات التمهيدية بالمعلومات المتوصل إليها واستخلاص النتائج وإعادة التقييم.

نتائج البحث:

إن المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الجبائية كالبرمجة القليلة لمفاتيح التحقيق مقارنة بعدد المكلفين وضعف الإمكانيات البشرية في غياب العناصر المؤهلة والقادرة على القيام بما أوكل إليها (ضعف الإدارة الجبائية)، ونقص الكفاءة لدى الموظفين، كما أن ضعف الوسائل المادية المتاحة لإدارة الضرائب مثل قلة التجهيزات ووسائل الرقابة.

- استنتجنا كذلك من خلال دراستنا أن التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا هاما في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها وهذا لدعم الرقابة الجبائية.

- اعتمدت الإدارة الجبائية إلى إستحداث التوجيهات الاستراتيجية للرقابة الجبائية والتي تهدف أساسا إلى تطوير الحس المدني الجبائي، وذلك من خلال تطوير انتقاء المؤسسات التي يجب مراقبتها وفقا للممارسات الدولية السارية في هذا المجال.
- استنتجنا أيضا أنه من أسباب التهرب من دفع الضريبة من طرف المكلفين بها هي العوامل النفسية المتعددة التي تخص المكلف بالضريبة، فغالبا ما تكون العوامل النفسية للمكلف بالضريبة هي المحرك الرئيسي الذي يدفعه للتهرب من الضريبة، فربط ظاهرة التهرب الضريبي بضعف الوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة فيه كثير من المغالاة لإهماله الجوانب النفسية الأخرى للمكلف بالضريبة، كشعوره بالظلم الضريبي وعدم المساواة الضريبية الذي كون استياء لدى المكلف يجعله يبحث عن تطبيق العدالة بنفسه، فيتهرب عن دفع الضريبة حتى أتاحت له الفرصة، بغض النظر عن مستواه الأخلاقي ووعيه الضريبي.
- وحسب رأينا وبعد كل ما توصلنا إليه من تحليل وتفسيرات لدراستنا المتواضعة، وكإجابة على الإشكال المطروح فإن النقائص في تجسيد آليات فعالة للرقابة الجبائية يمكن تجاوزها من طرف المشرع الجزائري عن طريق اصدارا نصوص قانونية واضحة بعيدة عن الغرابة والغموض، تضيف مرونة على عمل الإدارة الجبائية بالوجه الذي يحقق التوازن بين مصالح الخزينة العمومية وضمان حماية حقوق المكلف بالضريبة على حد سواء.

التوصيات:

- كما أن التطبيق الفعال للضريبة، يلزم على إدارة الضرائب أن تساهم في تشجيع الالتزام الطوعي في دفع الضريبة، ومن أجل ذلك نوصي بما يلي:
- إن تعاضم دور الرقابة الجبائية خاصة بعد الأزمة التي مست الجزائر بعد انهيار أسعار البترول في السوق العالمية وتنامي ظاهرة الفساد الاقتصادي وخطر الجنات الضريبية على إيرادات الخزينة العمومية، وجب وأصبح من الضروري وكأول الإصلاحات الجوهرية محاربة الفساد الضريبي الذي ينقش في بعض الإدارات عندما يحاول بعض الموظفين وضع المصالح الخاصة بصورة غير مشروعة وفق

مصلحة الخزينة العمومية مما يؤدي إلى انخفاض إيرادات الدولة وتعطيل برامج التنمية وفقد الثقة بين المكلف والإدارة الجبائية.

- التبسيط من إجراءات التحصيل لتحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال وضع نصوص قانونية واضحة لا لبس عليها بسيطة، بعيدة عن الغرابة والغموض، والتي من شأنها توفير الكثير من الجهد والوقت، ويقضي على الآثار السلبية للتعقيدات التي كانت سائدة من قبل، ويؤدي كل تبسيط على هذا النحو إلى الخضوع الطوعي نتيجة زيادة ثقة المكلف بعدالة الضريبة التي يقوم بدفعها.
- يجب خلق جو من التفاهم بين طرفي العلاقة الجبائية (المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية)، وفتح مجال للتواصل الدائم بينهم، وكذلك توعية المكلفين بحقوقهم في إطار سياسة التواصل الدائم بينهم، وكذلك توعية المكلفين بحقوقهم في إطار سياسة التواصل الإعلامي يهدف إلى تحقيق الرضا لدى المكلفين كأساس فرض الضريبة، وخلق قناعة لدى المكلف بأن الضريبة لا تفرض إلا بمقتضى القانون ولا تحصل إلا وفقا لإجراءات قانونية مضبوطة مع ضمانات تحميه من كل تعسف.
- زيادة مهارات وتكوينات موظفي إدارة الضرائب، وذلك من أجل الحد من المستوى المنخفض لكفاءة العديد منهم، ولا يمكن ذلك إلا بالرفع من مستوى التكوين، إضافة إلى معالجة وبحرص شديد، موضوع الأوضاع المادية للموظفين وذلك للحد من ظاهرة الرشوة والإغراء.

الملاحق

الملحق رقم (01): التحقيق المحاسبي

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE TEBESA
SOUS-DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

Lettre avec
AR

AVIS DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

Référence N° : /DIWT/SDCF/BVF/2015

TEBESSA Le

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 établissement le à ...H ... à l'effet de vérifier au titre des années : **2011, 2012, 2013 et 2014** l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci après désignés : T.A.P, T.V.A ET I.R.G.

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 de 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 C.P.F 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, nous vous proposons de procéder dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du C.P.F).

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

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

Nom et Grade des Vérificateurs

Le Chef de Brigade

INSP.PRENCIPAL

INSP.CENTRAL

INSP.CENTRAL

(1) à cocher en cas de contrôle inopiné.
Voir texte au verso.

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-3 du code de procédures fiscales : Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernés, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de ce faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement de vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20-4 du C.P. Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (03) mois en ce qui concerne :

- Les entreprises de prestations de services lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

- Toutes les autres entreprises lorsque leur chiffre d'affaires n'excède pas 2.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (06) mois pour les entreprises ci-dessus lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

- Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (09) mois.

Remarque

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le vérificateur, vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Monsieur le Sous Directeur du Contrôle Fiscal à la Direction des impôts de Wilaya de TEBESSA, (N° de Tél : 037.49.45.62)

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur le Directeur des Impôts de Wilaya de TEBESSA (N° tél : 037.49.23.50).

الملحق رقم (02): حق المعاينة

Série : O N° 19 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

الطبعة العامة للضرائب

رقم التعريف الجبائي:

رقم المادة:

مدينة الضرائب لهـ:

مفوضية الضرائب لهـ:

هـمـ مفوضية:

محضر معاينة

(1) المواد 152 و 224 - 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
المواد 59 و 73 من قانون المالية لسنة 2002

في اليوم من عام
وعلى الساعة (2) نحن الممضين أسفله (3):

الحائزين اليمين والحاملين لبطاقات إنتدابنا، تقدمنا عند (4):

الممثل من طرف (5):

لتقيام بمعاينة ميدانية.
قد عاينا مايلي:

و عند نهاية تدخلنا، قمنا بقتل هذا المحضر في اليوم والشهر المذكورين أعلاه ود أنا السيد:
لإمضائه معا والذي (6) وصرح بمايلي:

رخصا منه، سلمناه نسخة من هذا المحضر مقابل وصل استلام.

إمضاء المعني
إمضاء الأعوان

(1) موضوع المعاينة المالية
(2) تكتب السنة والشهر واليوم والمادة بالأحرف كاملة
(3) اسم ولقب ورتبة العون
(4) الاسم واللقب أو الخوان الإشتغالي وطراز المكلف بالمعاينة
(5) اسم ولقب ومهنة الممثل
(6) تكتب المادة لا غير المالية

الملحق رقم (03): التصريح بالوجود

نموذج ج رقم 1 (2016)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

رقم التعريف الجبتي :
رقم المادة :

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المصلحة

الضريبة على الدخل الإجمالي

سنة 20.....

ختم و تاريخ
المصلحة

تصريح يودع في
مصلحة مقر نشاطكم
قبل 1 ماي

I - تعريف المكلف بالضريبة :

اللقب (1) : الأسماء :
(بين الاسم الشائع)
تاريخ و مكان الازدياد : الجنسية :
المهنة : رقم بطاقة الإقامة (بالنسبة للأجانب) :
عنوان الإقامة المعتادة :
إلى 1 جانفي 20..... : الرمز البريدي :
إلى 1 جانفي 20..... : الرمز البريدي :
(في حالة تغيير العنوان خلال السنة)

(1) بالنسبة للنساء المتزوجات ينكر لقب الآسة.

II - الحالة العائلية (إلى 1 جانفي من سنة فرض الضريبة)

أعزب(عزباء) متزوج (ة) أرملة (ة) مطلق (ة) (ضع علامة X في الخانة الملائمة لحالتك)

اللقب العائلي والاسم المعتاد للزوج : تاريخ و مكان الزواج :
بالنسبة للزوجة انكر لقب الآسة. تاريخ و مكان الطلاق :

تاريخ و مكان ميلاد الزوج :
رقم التعريف الجبتي للزوج :
عدد الأطفال الأحياء : عدد الأطفال المكفولين :

III - طلب فرض الضريبة المشتركة بين الزوج و الزوجة :

أنا الممضي أسفله :
و كذا زوجتي المولودة :
نطلب فرض الضريبة المشتركة من اجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 20.....

بمضي
إمضاء الزوجين

ملحوظة : فرض الضريبة المشتركة يخول الحق في تخفيض 10% من الدخل الإجمالي للضريبة (المادة 3.6 من ق م م م).

الملحق رقم (04): التصريح الشهري

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro.
(Exemple : 325,626 DA = 325 620 DA)

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

A / Chiffres d'affaires imposables

تمثيل رقم الأجل و المبالغ بالدينار و العدد الأخير بترailing
إلى الصفر.
(مثال: 325,626 = 325 620 DA)

الرمز Code	العمليات الخاضعة للضريبة Opérations assujetties à la TVA	مجموع رقم الأجل Chiffre d'affaires total	رقم الأجل المستحق Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأجل الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	Taux	المبلغ المستحق (دينار) Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	Biens, produits et denrées visées par l'article 23 du C. TCA	0,00		0,00	7%	0,00
E 3 B 12	Prestations de services visées par l'article 23 du C. TCA	0,00		0,00	"	0,00
E 3 B 13	Opérations immobilières visées par l'article 23 du C. TCA	0,00		0,00	"	0,00
E 3 B 14	Actes médicaux	0,00		0,00	"	0,00
E 3 B 15	Commissionnaires et courtiers	0,00		0,00	"	0,00
E 3 B 16	Fourniture d'énergie	0,00		0,00	"	0,00
E 3 B 21	Productions : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA	0,00		0,00	17%	0,00
E 3 B 22	Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA	0,00		0,00	"	0,00
E 3 B 23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%	0,00		0,00	"	0,00
E 3 B 24	Professions libérales	0,00		0,00	"	0,00
E 3 B 25	Opérations de banques et d'assurances	0,00		0,00	"	0,00
E 3 B 26	Prestations de téléphones et de téléx	0,00		0,00	"	0,00
E 3 B 28	Autres prestations de services	0,00		0,00	"	0,00
E 3 B 31	Dépôts de boissons	0,00		0,00	"	0,00
E 3 B 32	Productions : biens, produits et denrées visées par l'article 21 du C. TCA	0,00		0,00	"	0,00
E 3 B 33	Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA	0,00		0,00	"	0,00
E 3 B 34	Tabacs et allumettes	0,00		0,00	"	0,00
E 3 B 35	Spéculades, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C. TCA	0,00		0,00	"	0,00
E 3 B 36	Autres prestations de services visées à l'article 21 du C. TCA	0,00		0,00	"	0,00
E 3 B 37	Consommations sur place	0,00		0,00	"	0,00
المجموع العام لرقم الأجل TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES		0,00	0,00	0,00		0,00
B / Déductions à opérer						
Nature des déductions		Montant		ت - ن - ق - م الواجب دفعه		
E 3 B 91	Précompte antérieurs (mois précédent)					0,00
E 3 B 92	TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C. TCA)					0,00
E 3 B 93	TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C. TCA)					0,00
E 3 B 94	Régularisation du prorata (déduction complémentaire) (art. 40 C. TCA)					0,00
E 3 B 95	TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art. 18 C. TCA)					0,00
E 3 B 96	Autres déductions (notification de précompte, etc...)					0,00
NB : Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA.						0,00
مجموع الضوابط المحترقة Total des déductions à opérer (B)		0,00				0,00
C / TVA à payer						
			C	ت - ن - ق - م الواجب دفعه		
			E 3 B 97	- Total des droits dus.		
			E 3 B 98	Régularisation du prorata (art. 40 C. TCA) (+) (déduction excédentaire)		
			E 3 B 99	- Reversement de la déduction (art. 38 C. TCA) (+)		
				مجموع الضوابط TOTAL A RAPPELER (C) (-)		
			E 3 B 00	- Total des déductions à opérer (B) (-)		
			E 3 B 99	TVA à payer au titre du mois (C - B) (A reporter dans le cadre "Récapitulation" ligne 10) Précompte à reporter sur le mois suivant (B - C)		

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر

* القرآن الكريم.

* النصوص الرسمية

I- الدساتير:

1- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996، المؤرخ في 07 ديسمبر 1996، المعدل بموجب القانون رقم 16-01 المؤرخ في 06 مارس، المتضمن التعديل الدستوري، الجريدة الرسمية، العدد 14 لسنة 2016.

II- القوانين:

1- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2019.

2- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2019.

3- قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

4- القانون التجاري.

5- القانون المدني.

6- قانون رقم 82-14 المؤرخ في 30/10/1982، يتضمن قانون المالية لسنة 1983، الجريدة الرسمية، العدد 57، سنة 1982.

7- قانون رقم 83-19 المؤرخ في 18/02/1983، المتضمن قانون المالية السنة 1984، الجريدة الرسمية، العدد 56، سنة 1983.

8- قانون رقم 84-21 المؤرخ في 24/12/1984، المتضمن قانون المالية السنة 1985، الجريدة الرسمية، العدد 54، سنة 1984.

9- قانون رقم 91-25 مؤرخ في 16/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية عدد 65 الصادرة بتاريخ 18/12/1991.

قائمة المصادر والمراجع

- 10- قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادرة بتاريخ 23/12/2001.
- 11- من قانون 02-11 الصادر بتاريخ 24-12-2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية عدد 86، الصادرة بتاريخ 25-12-2002.
- 12- قانون رقم 06-24 المؤرخ في 26/12/2006 المتضمن قانون المالية السنة 2007، الجريدة الرسمية، العدد 85، الصادرة بتاريخ 27-12-2006.
- 13- قانون رقم 07-12 المؤرخ في 30/12/2007، المتضمن قانون المالية السنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد 82، الصادرة بتاريخ 31-12-2007.
- 14- قانون رقم 09-09 مؤرخ في 30/12/2009، يتضمن قانون المالي لسنة 2010، الجريدة الرسمية، عدد 78، الصادرة بتاريخ 31-12-2009.
- 15- قانون رقم 11-16 المؤرخ في 28/12/2011 المتضمن قانون المالية السنة 2012، الجريدة الرسمية، العدد 72، صادرة بتاريخ: 29-12-2011.
- 16- قانون رقم 12-12 المؤرخ في 26/12/2012 المتضمن قانون المالية السنة 2013، الجريدة الرسمية، العدد 72، الصادرة بتاريخ 30-12-2012.
- 17- قانون رقم 13-08 المؤرخ في 30/12/2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية، عدد 68، الصادرة بتاريخ 31/12/2013.
- 18- قانون رقم 18-24 المؤرخ في 30/12/2015 المتضمن قانون المالية السنة 2016، الجريدة الرسمية، العدد 72، الصادرة بتاريخ 31-12-2015.
- 9- قانون رقم 16-14 مؤرخ في 28-12-2016 يتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، عدد 77 الصادرة بتاريخ: 29-12-2016.
- 20- قانون رقم 17-11 المؤرخ في 27/12/2017 المتضمن قانون المالية السنة 2018، الجريدة الرسمية، العدد 76 صادرة بتاريخ 28/12/2017.

- 21- قانون رقم 18-18 المؤرخ في 27/12/2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019، الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادرة بتاريخ 30/12/2018.
- 22- قانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

III- الأوامر:

- 1- الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 يوليو 2008 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية عدد 42، الصادرة بتاريخ 27 يوليو 2008.
- 2- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالقانون رقم 15-20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، الجريدة الرسمية، العدد 71 الصادرة بتاريخ 30-12-2015.
- 3- الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية، العدد 102، سنة 1977، المعدل والمتمم.
- 4- الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية، العدد 103 لسنة 1976، المعدل والمتمم.
- 5- الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الطابع، الجريدة الرسمية، العدد 39، لسنة 1977، المعدل والمتمم.
- 6- الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة، الجريدة الرسمية، العدد 70 سنة 1976، المعدل والمتمم.
- 7- الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية، العدد 81 سنة 1977، المعدل والمتمم.

IV- التنظيم:

- 1- المرسوم التنفيذي رقم 36-127 المؤرخ في 25/03/1963، يتضمن تنظيم المديرات، الجريدة الرسمية العدد 23، الصادرة بتاريخ 19/04/1963.
- 2- المرسوم التنفيذي رقم 82-238 المؤرخ في 17/07/1982 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية للمالية، الجريدة الرسمية العدد 29، الصادرة بتاريخ 20/07/1982.
- 3- المرسوم التنفيذي رقم 85-202 المؤرخ في 06/08/1985 يتضمن تنظيم إدارة الضرائب الجريدة الرسمية العدد 33، الصادرة بتاريخ 07/08/1985.
- 4- المرسوم التنفيذي رقم 87-212 المؤرخ في 29/11/1987 يتضمن طرق تنظيم الهياكل المحلية للإدارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 40، الصادرة بتاريخ 30/09/1987.
- 5- المرسوم التنفيذي رقم 91-60، المؤرخ في 23-02-1991، العدل والمتمم الذي يحدد تنظيم المصالح الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية، عدد 09 الصادرة بـ 27-12-1991 سنة 1991.
- 6- المرسوم التنفيذي رقم 98-288، المؤرخ في 13/07/1998، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية، الجريدة الرسمية عدد 51، سنة 1998.
- 7- المرسوم التنفيذي رقم 02-303، المؤرخ في 28/09/2002، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 64.
- 8- المرسوم التنفيذي رقم 05-494، المؤرخ في 26/12/2005، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل و المتمم، جريدة رسمية عدد 84.
- 9- المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 18/09/2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية عدد الصادرة بتاريخ 29/03/2009.

قائمة المصادر والمراجع

- 10- القرار رقم 35-69 المؤرخ في 1969/03/25، المتضمن إحداث تنظيمات جديدة لمديرية الضرائب، جريدة رسمية عدد 48، الصادرة بتاريخ 13-06-1967.
- 11- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 12-07-1998، الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمات وصلاحياتها، جريدة رسمية، العدد 79 الصادرة بتاريخ 25-10-1998.
- 12- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، المتضمن تنظيم المصالح الخاصة للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية العدد 20 الصادرة بتاريخ 2009/03/29.
- 13- قرار مجلس الدولة رقم 137751 الصادر بتاريخ 28-09-1998، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد 01، سنة 2002.
- 14- قرار مجلس الدولة رقم 186799 الصادر بتاريخ 2001/01/08، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد 02، سنة 2002.
- 15- قرار مجلس الدولة رقم 003617 الصادر بتاريخ 2003/04/15، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003.
- 16- قرار مجلس الدولة رقم 006437، الصادر بتاريخ 2003/03/08، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003.
- 17- قرار مجلس الدولة رقم 015247 الصادر بتاريخ 2004-12-21، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد 06، سنة 2005.
- 18- قرار مجلس الدولة رقم 025181، الصادر بتاريخ 2006/01/24، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد 08، سنة 2006.
- 19- قرار مجلس الدولة رقم 025035 الصادر بتاريخ 2006-01-24، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد 08، سنة 2006.

ثانيا: المراجع

أ- الكتب:

1- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع ط.3 الجزائر، 2008.

2- بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

3- حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة للطباعة، الأردن 1998.

4- رحال ناصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة سخري ط.2010/2011، الجزائر 2011.

5- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة للنشر والتوزيع ط.2، الجزائر 2011.

6- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2011.

7- محفوظ برحمان، الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة، د.ط، الجزائر، 2009.

II- الأطروحات والمذكرات الجامعية:

أ- أطروحات الدكتوراه

1- ميلود بن غماري، الوقاية الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر 2018.

ب- مذكرات ماجستير

1- سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008.

2- 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.

ج- مذكرات ماستر

1- أسماء كرايمية، الجمعي سلامة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة العربي التبسي-تبسة، الجزائر، 2017.

2- حمداوي أمنة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، فرع علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، الجزائر، 2018.

3- حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص القانون العام، جامعة عبد الرحمن ميرة بجاية، الجزائر، 2014.

4- خليفة اسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون الاداري، جامعة محمد خضير بسكرة، 2014.

5- زكريا حداد، الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الجبائي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، الجزائر، 2007.

6- ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2015.

7- عادل بن التومي، وهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2017.

8- عبد الحفيظ بن قداش، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش والتهرب الضريبي 2010-2016، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم 2018.

9- عبد الرزاق غضيفي، ضمانات المكلف بالضريبة اثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون اداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر، 2014.

10- عطاب تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة، تخصص التدفق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر 2018.

11- نور الهدى زوادي، فضيلة الحمزة، الآليات الإدارية لمواجهة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون إداري، جامعة الشيخ العربي التبسي، تبسة 2017.

III- المجالات:

1- محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 18، 2018.

IV- الوثائق:

- كتيبات المديرية العامة للضرائب:

- 1- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيق، منشورات 2017.
- 2- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب.

V- الملتقيات

- 1- سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 08 ماي 1945 بقالة، يومي 28-29 أكتوبر الجزائر، 2015.

ثالثا: المراجع باللغة الفرنسية:

- 1 - Coin Philippe : «La vérification fiscale», édition economica, Paris, 1979.
- 2- Bulletin des services fiscaux, dgi, n 19, alger, print, 2000.

رابعا: المواقع الإلكترونية:

- www.joradp.dz
- <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/>

الصفحة	العنوان	الرقم
28	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	01
33	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	02
35	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب	03
39	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	04
40	الهيكل التنظيمي للمصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات	05
41	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب	06
44	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	07
48	الهيكل التنظيمي للمراكز الجهوية للإعلام والوثائق	08

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

العنوان	رقم الملحق
التحقيق المحاسبي	الملحق رقم 01
حق المعاينة	الملحق رقم 02
التصريح بالوجود	الملحق رقم 03
التصريح الشهري	الملحق رقم 04
التصريح السنوي	الملحق رقم 05

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر و عرفان	
إهداء	
قائمة المختصرات	
مقدمة	6-1
البحث التمهيدي: ماهية الرقابة الجبائية	
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية	9
المطلب الثاني: أسباب الرقابة الجبائية وأهدافها	12
الفرع الأول: أسباب الرقابة الجبائية	12
الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية	13
الفصل الأول: أنواع الرقابة الجبائية	
المبحث الأول: تطور النظام الجبائي الجزائري والتنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية	19
المطلب الأول: تطور النظام الجبائي الجزائري	19
الفرع الأول: النظام الجبائي إبان الحكم التركي	20
الفرع الثاني: النظام الجبائي أثناء الاحتلال الفرنسي بالجزائر	21
الفرع الثالث: النظام الجبائي في فترة ما بعد الاستقلال	21
المطلب الثاني: التنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية	24
الفرع الأول: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية	24
أولا: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المركزي	24
ثانيا: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على مستوى المصالح غير المركزية	27
الفرع الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية	47
أولا: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية	48

49	ثانيا: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية
51	المبحث الثاني: الرقابة المحاسبية
52	المطلب الأول: التحضير لمراقبة المحاسبة
52	الفرع الأول: التحضير والبرمجة للقيام مراقبة المحاسبة
54	الفرع الثاني: الانطلاق في عملية الرقابة الجبائية
56	المطلب الثاني: فحص المحاسبة بعين المكان
56	الفرع الأول: فحص المحاسبة من حيث الشكل
57	الفرع الثاني: فحص المحاسبة من حيث الموضوع
63	المبحث الثالث: المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية
64	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية للمراقبة المعمقة للوضعية الجبائية
64	الفرع الأول: التحضير للمراقبة المعمقة
65	الفرع الثاني: مرحلة التحقيق الفعلي لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة
73	المبحث الرابع: التحقيق المصوب في المحاسبة
	الفصل الثاني: امتيازات الإدارة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة أثناء عملية الرقابة الجبائية
78	المبحث الأول: امتيازات الإدارة الجبائية أثناء عملية الرقابة الجبائية
78	المطلب الأول: سلطة الرقابة وحق الاطلاع
78	الفرع الأول: الحق في القيام بالرقابة الجبائية وفقا للقانون
80	الفرع الثاني: حق الاطلاع
87	المطلب الثاني: حق استدراك الخطأ وحق المعاينة
87	الفرع الأول: حق استدراك الخطأ
88	الفرع الثاني: حق المعاينة
90	المبحث الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة أثناء عملية الرقابة الجبائية
90	المطلب الأول: الواجبات الضريبية والمحاسبية للمكلفين
90	الفرع الأول: الواجبات المحاسبية (أو التجارية)

فهرس المحتويات

92	الفرع الثاني: الواجبات الجبائية
96	المطلب الثاني: حقوق وضمادات المكلف الخاضع للرقابة
96	الفرع الأول: الضمادات المتعلقة بسير التحقيق
102	الفرع الثاني: الضمادات المتعلقة بإعادة التقويم
114 - 109	الخاتمة
	الملاحق
	قائمة المصادر والمراجع
	فهرس الأشكال
	قائمة الملاحق
	فهرس المحتويات



جمهورية الأردن العربية الديمقراطية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عمان العربية - تبسة



كلية العلوم الطبيعية

تبسة في 03 جوان 2019



رقم: 50. ق.ح.ك.س.ج.م.ت.د.ت. 2019

إذن بالطبع

أنا ماضي أسفله الأستاذ: بدابرية تحيي

نشرف على مذكرة

الطالب (ة): قاسم عادل - حسيني يزيد

مستشار أكاديمي التخصص: قانون إداري

أشهد أني صرحت له (ها) بإيداع مذكرة (ها) في مستودع
الرعاية إدارية في الشهر الثاني

على مستوى رئاسة القسم .

تاريخ:
توقيع المشرف