



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عباس لغرور خنشلة
كلية الحقوق و العلوم السياسية
نيابة العمادة للدراسات في التدرج



قسم الحقوق

الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص: قانون إداري

إشراف الأستاذ:

مراد كواشي

إعداد الطالب

العبد نسيغة

لجنة المناقشة

الاسم و اللقب	الرتبة العلمية	الجامعة الأصلية	الصفة
د/ مريم تومي	أستاذ محاضر – أ-	جامعة خنشلة	رئيسا
أ/ مراد كواشي	أستاذ مساعد – أ-	جامعة خنشلة	مقررا و مشرفا
أ/ نادية سلامي	أستاذ مساعد – أ-	جامعة خنشلة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2016/2017

شكر و عرفان

الشكر الأول والآخر والظاهر والباطن لله سبحانه وتعالى الذي آتانا من العلم ما لا نعلم، ومنحنا القوة والصبر لإتمام هذا العمل المتواضع.

اعترافا بالود وحفظا للجميل أتقدم بخالصي شكري وامتناني للأستاذ الفاضل مراد كواشي أولا على قبوله الإشراف على مذكرة ثم على سخائه بإرشاداته ونصائحه القيمة.

كما أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة، على تفضلهم بقراءتهم ومناقشتهم المذكرة.

وأتوجه بعميق امتناني لكل من ساعدني من قريب، أو من بعيد على إعداد هذا العمل المتواضع.

شكرا للجميع

للإهداء

اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع..

إلى من كانا سببا في وجودي إلى من تحملا مشقة وعناء تربيته
إلى أبي وأمي الكريمين.

إلى توأم روحي إلى من أعطت جميع أنواع الدعم والمساعدة في
إعداد بحثي هذا إلى من كانت سببا في مواصلة دراستي إلى زوجتي
الغالية.

إلى من تحملا جزءا من إهمالي إلى ابنائي العزيزين.

إلى إخوتي وأنسابي وكل أقاربي وأساتذتي وزملائي في العمل
والدراسة .

إلى كل من يعرفني من قريب أو بعيد

الكلمات	إختصارها
وزارة المالية	و م
المديرية العامة للضرائب	م ع ض
مديرية الأبحاث والمراجعات	م أ م
قانون الإجراءات الجبائية	ق إ ج
قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	ق ض م ر م
قانون الرسم على رقم الأعمال	ق ر ر أ
دون طبعة	د ط
دون سنة نشر	د س ن
الجزء	ج
إشعار بإعادة التقويم الأولي	إ ت أ
إشعار بإعادة التقويم النهائي	إ ت ن
الضريبة على الدخل الإجمالي	ض د إ
الضريبة على أرباح الشركات	ض أ ش
الرسم على النشاط المهني	ر ن م
الرسم على القيمة المضافة	ر ق م

مقدمة

تعتبر الجباية من أهم مصادر الإيرادات العامة لكل الدول على إختلاف الأنظمة والأوضاع الإقتصادية السائدة فيها، فدورها لا يقتصر على تغطية أعباء الدولة بل يتعدى ذلك إلى إستعمالها كسياسة مالية للتأثير و التحكم في النشاط الإقتصادي و السياسي و الاجتماعي، كما تساهم في الإنتعاش الإقتصادي و دفع عجلة التنمية في الدول النامية، و التي تسعى من خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح إلى تطوير أنظمتها الضريبية في ظل الإنفتاح و العولمة ووجود التكتلات.

ولقد إنتهج المشرع الجزائري كغيره النظام الجبائي التصريحي النسبي، الى غاية قانون المالية 2015 بتحويل نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة من النظام التعاقدى الى التصريحي، أين أصبح كله نظام تصريحي، والذي يمنح الحرية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم و مداخيلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، مما أدى الى وجود أخطاء كبيرة في التصريحات المقدمة، سواء كان ذلك عن قصد أو دون قصد، وفي ظل غياب الوعي الجبائي وحفاظا على موارد الدولة من كل تلاعبات أو إغفالات، وضعت الدول آليات متعددة للرقابة الجبائية على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

أولا/أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من أهمية الجباية في حد ذاتها، والتي تعتبر المورد الأساسي لكل الدول لتغطية نفقاتها، وتحديد مسار التنمية بها، بالإضافة الى الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية، بإعتبارها الأداة الردعية الوقائية التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية الى الحد من التهرب الضريبي الذي يضر بالاقتصاد الوطني، وما يمكن أن تسفر عنه عملية الرقابة من إكتشاف الأخطاء ومحاولات الغش والتظليل التي يمكن أن تشوب وتعتري المعلومات المصرح بها، بالإضافة الى الصلاحيات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بصدد ممارستها لعملية الرقابة .

ثانيا/أسباب اختيار الموضوع:

إن لإختيار الموضوع اسبابا ذاتية وأخرى موضوعية تتمثل فيما يلي :

1/الأسباب الذاتية:

تعود المبررات الذاتية لإختيار هذا الموضوع إلى أنه يدخل في مجال عملي وممارستي لأغلب أنواع الرقابة الجبائية، و محاولة الربط بين الواقع العملي المعقد في مجال الرقابة الجبائية و الجانب النظري لها .

2/الاسباب الموضوعية:

تعود المبررات الموضوعية لإختيار موضوع الرقابة الجبائية إلى ماورد في الجزائر في الآونة الأخيرة من تفعيل للرقابة الجبائية، وتأثيراتها على المكلفين بالضريبة وكذا كون هذا الموضوع لم يكن محل بحث من الحقوقيين رغم أن هذا الموضوع من بين مواضيع القانون الإداري، و يعد هذا الأخير مجال إختصاص دراستنا، بالإضافة إلى أن أغلبية المنازعات الضريبية تكون نتاجا للرقابة الجبائية.

ثالثا/اهداف الموضوع:

تبرز اهداف الدراسة من خلال

- بيان ماهية الرقابة الجبائية والإطار القانوني لممارستها؛
- بيان الهيآت المكلفة بعملية الرقابة الجبائية، وكذا العوارض التي تقف في وجهها؛
- بيان مختلف التطبيقات للرقابة الجبائية في التشريع الجزائري.

رابعا/المنهج المتبع

لقد إتمدنا في دراسة هذا الموضوع المنهج الإستقرائي التحليلي، وذلك من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية، وكذا مختلف الإجراءات المتبعة في الرقابة الجبائية، وذلك بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية والمراسيم التنفيذية والتعليمات التي تعد الإطار الأساسي لتنظيم الرقابة الجبائية بالإضافة الى المنهجين الوصفي و المقارن في بعض الأحيان.

خامسا/الدراسات السابقة

رسالة ماجستير في المحاسبة بعنوان مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، من إعداد الباحث لياس قلاب ذبيح ، حيث تناول في الفصل الأول الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري، بينما في الثاني قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، أما الثالث كان فيه دراسة حالة مديرية الضرائب أم البواقي، حيث أن الإطار الزمني للدراسة كان الى غاية 2011، بينما تناولنا نحن مختلف التعديلات إلى غاية 2017، بالإضافة على تركيزه على التحقيق المعمق في المحاسبة وتناوله لبقية الرقابات بشكل سطحي، وعدم تناوله الرقابات الأخرى.

سادسا/صعوبات الدراسة:

مما لا شك فيه انه لكل بحث صعوبات ، ومن بين الصعوبات التي واجهتنا:

1- صعوبة البحث في الموضوع نظرا لعدم الإستقرار في القوانين الجبائية، ويظهر ذلك من خلال التعديلات المتكررة في قوانين المالية، والتي قد تصل إلى تعديلين في السنة الواحدة مما يصعب الإلمام بها وعدم مطابقة المراجع للقوانين الجديدة.

2- كثرة تشعب الموضوع وذلك من خلال الإجراءات المعقدة والغير مفهومة مما صعب علينا دراستها و عدم الإلمام بكافة الإجراءات المنوطة به، بالإضافة إلى عدم القدرة على الإلمام بجميع جوانب الموضوع نظرا لكبر حجم الدراسة واستحالة جمعها في رسالة واحدة.

سابعا/إشكالية البحث:

تلعب الرقابة الجبائية الدور الأساسي في نجاعة النظام الجبائي التصريحي، وكذا في الحفاظ على العائدات الجبائية التي تعتبر المورد الأساسي لكل الدول، وبما أن الجزائر تعتبر من بين الدول التي تعتمد على الجباية لتغطية نفقاتها فإلى أي حد ذهب المشرع الجزائري في تنظيمه للرقابة الجبائية؟

ثامنا/خطة البحث:

ل للوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة قسمنا بحثنا إلى فصلين و قد سبقت هذه الفصول مقدمة عامة، ففي الفصل الأول تم التطرق إلى الجوانب النظرية ذات الصلة بالرقابة الجبائية، حيث قسم بدوره إلى أربعة مباحث تناولنا فيه ماهية الرقابة الجبائية والإطار القانوني للرقابة الجبائية، إضافة إلى الهيآت المختصة بالرقابة الجبائية، وكذا عوارض الرقابة الجبائية.

أما الفصل الثاني تعلق بالطرف الثاني من البحث وهو تطبيقات الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري من خلال تقديم الرقابة العامة في المبحث الأول. وتقديم الرقابة المعمقة في المبحث الثاني، بالإضافة إلى الرقابات الأخرى في المبحث الثالث.

و في الأخير ننهي البحث بخاتمة عامة نلخص فيه أهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب البحث مع تقديم التوصيات و الاقتراحات و إعطاء إشارات لموضوعات لاحقة، يمكن أن تكون كآفاق مستقبلية لهذا البحث.

الفصل الأول
الجوانب النظرية ذات الصلة بالرقابة الجبائية

تمهيد

تعتبر الرقابة الجبائية الوجه المقابل للنظام الجبائي التصريحي، والذي إعتدته الجزائر كغيرها من دول العالم. فهي المقوم والضامن الأساسي حتى تكون تصريحات المكلفين بالضريبة مطابقة للواقع وتكشف عن كل التجاوزات وتقومها. خصوصا وأن أهميتها تكمن من أهمية الجبائية في حد ذاتها، والتي تعد الشطر الأساسي في ميزانية أي دولة، التي تبني من خلالها توجهاتها الأساسية و سيرورة كل قطاعاتها، وعليه فالمشرع الجزائري كغيره جعل لها إطارا عاما لممارستها وحدد لها ضوابط وفق القانون سواء من حيث الممارسة أو الهيكلية.

وسنتناول في هذا الفصل الجوانب النظرية ذات الصلة بالرقابة الجبائية من خلال بيان ماهية الرقابة الجبائية والحقوق والواجبات الواردة بها، وكذا الهيآت المكلفة بها والعوارض التي تقف في وجهها، والذي قسمناه إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية .

المبحث الثاني: الحقوق والواجبات في الرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: الهيآت المختصة بالرقابة الجبائية.

المبحث الرابع: عوارض الرقابة الجبائية

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

نظرا لما تكتسبه الرقابة الجبائية من أهمية فهي لها مفهومها الخاص، الذي يميزها عن باقي الرقابات الأخرى، كما أنه توجد أسباب دفعت المشرع إلى إحداثها وتقوم على مبادئ خاصة بها:

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وتمييزها عن غيرها.

سننترق في هذا المطلب ، لمفهوم الرقابة الجبائية ثم نحاول التمييز بينها وبين أهم الرقابات في العلوم القانونية.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية:

قبل الوصول للمفهوم الدقيق او الاصطلاحي لا بد من التطرق للمفهوم اللغوي

اولا: التعريف اللغوي: بما أن الرقابة الجبائية تتكون من كلمتين الرقابة والجبائية لا بد أن نتطرق للمعنى اللغوي لكل كلمة على حدى.

1/ المعنى اللغوي لكلمة الرقابة: أصل كلمة رقابة هي: « رقب يرقب رقوبا و رقابة أي حرس انتظر - حاذر - رصد رقابة الله في أمره: خافه¹ » وجاء أصله في معجم أجر على أن أصلها اللغوي هو: « رقب رقوبا و رقوبا و رقابة و رقابانا و رقبة: أي حرسه - انتظره-حاذره² و الرقابة تعني « القوة أو سلطة التوجيه كما تعني التفتيش و مراجعة العمل و تعني « السهر أو الحراسة و كذلك الرصد أو الملاحظة.³

2/ المعنى اللغوي لكلمة جباية: جبي (جباية وجببا) الضريبة: جمعها؛ الماء في الحوض: جمعه فيه⁴.

وتعرف أيضا الجباية لغة: جبي ، جباية المال: جمعه/حصله من المكلفين⁵.

1- إبراهيم قلاتي: قاموس الهدى" مكتب الدراسات"، دار الهدى، عين مليلة -الجزائر-، د ط، د.س.ن، ص205.

2 - المنجد في اللغة و الأعلام: دار المشرق، بيروت، ط39، د.س.ن، ص 274.

3 - إبراهيم أنس و آخرون: المعجم الوسيط" مجمع اللغة العربية"، دار المعارف، القاهرة، ط2، ج1، 1972، ص363.

4 - جميل أبو نصرى وطلعة هشام قبيعة ورمزية نعمة: متقن الطلاب المصور، دار الراتب الجامعية، بيروت-لبنان-، د ط، 1997، ص167.

5 - جرجس جرجس: المعجم المدرسي المصور للطلاب، دار صبح، بيروت-لبنان، ط2، 2007، ص254.

ثانيا: التعريف الاصطلاحي للرقابة الجبائية.

1/تعريف الرقابة: الرقابة هي تعبير شامل عن الإشراف، و المتابعة، و قياس الأداء، و تحديد المعايير ومقارنتها بالإنجازات¹. وعرفها هنري فايل: « الرقابة هي التحقيق كما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة

الموضوعة و التعليمات الصادرة ، و المبادئ المحددة، و أن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف، والأخطاء بقصد معالجتها و منع تكرار حدوثها كما أنها تطبق على كل شيء - الأشياء-الناس الأفعال.²

2/تعريف الجبائية: الجبائية هي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تظم الضرائب و الرسوم، الأدوات والمساهمات الاجتماعية³.

3/ تعريف الرقابة الجبائية: تعرف الرقابة الجبائية على "...أنها فحص التصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية، أو معنوية، و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"⁴ ومن جهة أخرى هناك من الباحثين و المختصين الذين يعتبرون أن الرقابة الجبائية هي مرادف لمصطلح المراجعة الجبائية و بالتالي يعرفون المراجعة الجبائية على أنها : " هي عبارة عن فحص الوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي، أو تقييم و الهدف منه هو تشخيص جبائي للمؤسسة"⁵.

كما يعرفها آخرون بأنها "... هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية، من جهة وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة والمتابعة في

¹ - كامل بربر: الإدارة عملية و نظام، المؤسسة الجامعية للدراسات، ط1، 1996، ص 147.

² - عبد الكريم أبو مصطفى: الإدارة و التنظيم" المفاهيم - الوظائف - العمليات"، د ط، 2001، ص246.

³ - محمد عباس محرز: اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص183.

⁴ - عبد المنعم فوزي : المالية العامة و السياسات المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية-مصر، الطبعة 1، بدون سنة نشر، ص 223.

⁵ - رضا خلاصي: المراجعة الجبائية تقديمها و منهجيتها، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، ص 20.

التسيير من جهة أخرى، و ذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية ¹

كما تعرف أيضا " الرقابة الجبائية على أنها هي عبارة عن تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية، بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة ² مما سبق يمكن أن نقول أن الرقابة الجبائية هي عمل إداري من بين أعمال الإدارة الجبائية يقوم على أساس المراقبة والتدقيق والتحقق في مختلف التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة وكذا في نشاطهم و كل وثائقهم الإثباتية ومراقبة مدى التزامهم بالتشريعات الجبائية، يقوم بها أعوان متخصصون في مصالح متخصصة بإتباع أساليب ووسائل ووفق إجراءات حددها القانون، بهدف ضمان عدم تهرب أو تملص الأفراد والمؤسسات من تسديد مختلف الضرائب والرسوم والحقوق والإتاوات المقررة قانونا للخزينة العمومية بمختلف هيئاتها .

الفرع الثاني: تمييز الرقابة الجبائية عن غيرها من الرقابات .

من خلال التعاريف السابقة نجد أن الرقابة الجبائية وان كانت لها خصوصيتها إلا أنها تتداخل مع أنواع أخرى من الرقابات وعليه سنميز بينها وبين أهم الرقابات في العلوم القانونية .

أولاً: تمييز الرقابة الجبائية عن الرقابة الإدارية

تعرف الرقابة الإدارية على أنها وظيفة من وظائف الإدارة، و هي عملية متابعة الأداء وتعديل الأنشطة التنظيمية بما يتفق مع إنجاز الأهداف ³ لرقابة ذلك النشاط الإداري الذي يسعى إلى التحقق من كفاءة و استغلال موارد المنظمة و تحقيق أهدافها ⁴

كما تعرف أيضا بأن الرقابة وظيفة من الوظائف الإدارية ، و تعني قياس و تصحيح أداء المرؤوسين، للتأكد من أن الأهداف و الخطط المسطرة قد تم تنفيذها بشكل مرض، كما تعني

¹ - بوعلام ولهي: مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 9.

² - بوعلام ولهي: (نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة)، مداخلة الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009.

³ - علي الشريف: الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، د ط، 2003، ص365.

⁴ - عبد الكريم أبو مصطفى، مرجع سابق، ص245.

الرقابة الإشراف والمراجعة من سلطة أعلى بقصد معرفة كيفية سير الأعمال ومراجعتها وفقا للخطط الموضوعة. فالرقابة الإدارية هي وظيفة من وظائف الإدارة تمارس على إدارة المؤسسات وأعمالها وتمارسها عادة الهيئة المختصة فيها بالإشراف عليها مما حدا بالبعض إلى تسميتها بالرقابة الفنية¹

رغم أن كلا من الرقابتين تقوم بها الإدارة إلا أن الإدارية تقوم بها على نفسها أما الجبائية فتقوم بها على غيرها (المكلفين بالضريبة) بالإضافة إلى أن الأولى تنصب على مدى ممارسة الوظائف والأعمال بينما الثانية على مدى تطبيق القوانين كما أن الأولى تمارس على الثانية من حيث درجة الأداء وتطبيق الإجراءات والقوانين.

ثانيا: تمييز الرقابة الجبائية عن الرقابة السياسية:

الرقابة السياسية هي الرقابة التي تقوم بها الأجهزة السياسية و المنظمات الشعبية المختلفة للدولة على أعمال السلطة والأجهزة الإدارية المختلفة في النظم الإدارية للدولة و للرقابة السياسية صور مختلفة²، فالرقابة السياسية تكبّ التنفيذيّة أهميّة خاصة بحكم أنها تشمل مختلف نشاطات السُلطة التنفيذيّة في مجال الحكم والإدارة، كما أنها لا تقتصر على احترام المشروعية أو القانون بل تمتد إلى مدى ملائمة السياسات والقرارات التي تصدر عن السُلطة التنفيذيّة ومدى توافقها مع الصالح العام³

فالفرق بين الرقابة الجبائية والسياسية في أن: الأولى تقوم بها الإدارة على الأشخاص و المؤسسات بينما الثانية تقوم بها الأجهزة السياسية على أعمال السلطة التنفيذية كما أن الأولى تنصب على مدى تطبيق التشريعات الجبائية بينما الثانية تنصب على مدى احترام المشروعية ومدى ملائمة القرارات والسياسيات للصالح العام .

¹ - عمار عوايدي: عملية الرقابة القضائية على أعمال الإدارة في النظام الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط1، 1992، ص 10.

² - عبد المنعم عيد: الرقابة على أعمال الإدارة في الشريعة الإسلامية و النظم المعاصرة، دار الفكر العربي، مصر، 1973، ص 172.

³ - عمار عوايدي، مرجع سابق، ص9.

ثالثاً: تمييز الرقابة الجبائية عن الرقابة القضائية:

الرقابة القضائية هي الرقابة التي تباشرها المحاكم أثناء فض المنازعات المعروضة أمامها وذلك بمراقبة مدى تطبيق القوانين من خلال فحص المشروعية ومدى المسؤولية¹. من خلال التعريف نجد انه ورغم أن كلا من الرقابتين تقوم على مدى تطبيق القوانين وان كانت في القضائية بشكل عام فالجبائية بشكل خاص إلا أن الأولى تقوم بها الجهات القضائية بينما الثانية الإدارية بالإضافة أن الأولى تنصب على المشروعية ومدى المسؤولية إلا أن الثانية تنصب على مدى صدق وتنفيذ الالتزامات الجبائية. بالإضافة إلى ذلك فالرقابة القضائية تمارس على الثانية في مدى التزامها بتطبيق القوانين الجبائية ومدى احترامها للإجراءات القانونية.

المطلب الثاني: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها

للرقابة الجبائية اسباب دفعت المشرع الى اعتمادها كما ان لها مبادئ تقوم عليها والتي

تتمثل فيما يلي :

الفرع الأول: أسباب إجراء الرقابة الجبائية

توجد عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية، ونلخصها فيما يلي:

1- حرية المكلف بالضريبة في تصريحاته: إن النظام الجبائي الجزائي كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة والتي هي عبارة عن أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمدخله وتعاملاته من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومدخله و مختلف معاملاته للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي وفق شروط وإجراءات وأجال حددها القانون. وكما وهو الحال في المبادئ القضائية فالإدارة تعتبرها صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك

¹ - حسين عثمان محمد عثمان: قانون القضاء الإداري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، د ط، 2003، ص70.

وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات، والتأكد من مدى صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة¹.

2- **محااربة التهرب الضريبي:** نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق، و الأساليب الشرعية والغير شرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التديسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها. وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين، والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.²

3- **الرقابة الجبائية كوسيلة لدرع ودرء المكلفين:** تفرض الإدارة الجبائية نتيجة الرقابة الجبائية على المخالفين والمتهربين عقوبات مختلفة والتي قد تصل إلى العقوبات الجزائية وفق ما هو موجود في مختلف القوانين الجبائية، وتؤكد المكلفين من وجود رقابة، وما ينتج عنها من عقوبات وخيمة يدرؤهم ويردعهم عن أي ممارسة متعمدة للإخلال بصدق التزاماتهم الجبائية.

الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية

كي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر مبادئ أساسية عليها و المتمثلة في:

1- **إقامة نظام ضريبي محكم:** يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، ولذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال و هذا من خلال:

- تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب

¹ - لامية آيت بلقاسم : آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2013-2014، ص 32.

² - مصطفى عوادي: الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، مطبعة مزوار، الجزائر، د ط، 2009، ص 11.

-تحقيق العدالة الضريبية، أي أن تكون المعاملة الضريبية متساوية بين المكلفين بالضريبة.

2- 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، إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم كتوفير الخدمات اللازمة لهم¹.

1- نبيلة ساعد : الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي دراسة حالة بمقتضية الضرائب في - الأخرية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة و المالية تخصص : محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم :علوم المحاسبة و المالية، جامعة أكلي محند أو الحاج _ البويرة، السنة الجامعية، 2015/2014، ص8.

المبحث الثاني: الحقوق والواجبات في الرقابة الجبائية:

نظرا للخطورة التي تلعبها الرقابة الجبائية سواء على المكلف بالضريبة او الادارة الجبائية وكذا تداخل المصالح وتعاكسها، فقد تدخل المشرع وحدد لها اطارها القانوني الذي تمارس فيه وذلك ببيان حقوق كلا من الادارة الجبائية والمكلف بالضريبة بالإضافة الى بيان الواجبات التي يتحتم على المكلف القيام بها.

المطلب الأول: حقوق الادارة الجبائية:

تتمتع الادارة بعدة حقوق منحها المشرع في قانون الاجراءات الجبائية ومختلف القوانين

نوجزها في الفروع التالية:

الفرع الأول: الحق في الرقابة:

لقد أعطى القانون للادارة الجبائية الحق في اجراء الرقابة على جميع المؤسسات والهيئات مهما كان نوعها، والتي تتمتع بصفة التاجر، وذلك من خلال مراقبة 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 التي تدفع أجورا وأتعاب أو مرتبات مهما كان نوعها. كما ألزم القانون المؤسسات والهيئات المراقبة بتقديم جميع الوثائق والمستندات التي تطلبها الادارة الجبائية. الا ان المشرع الزمها بالقيام بالرقابة في عين المكان والتقيد بالاوقات التي تكون فيها هاته المؤسسات والهيئات مفتوحة للجمهور¹ حيث تنص المادة 18 من ق.إ.ج « تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو اتاوة. كما يمكنها ان تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع اجورا او اتعابا او مرتبات مهما كانت طبيعتها.

يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية ان تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها. و تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية،

1- قانون الإجراءات الجبائية : رقم 21/01 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق ل2001/12/22، المتضمن قانون المالية 2002، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم إلى غاية قانون المالية 2017 الصادر في 2016/12/31، المادة 18.

خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها. والتي سنرى مختلف تطبيقاتها في الفصل الثاني .

الفرع الثاني: الحق في الاطلاع:

لقد منح المشرع للإدارة الجبائية بمناسبة ممارسة مهامها حق الاطلاع. والذي يمنح للإدارة الجبائية حق الاطلاع على مختلف الوثائق والعقود لدى مختلف الهيآت من أجل تأسيس الوعاء الضريبي، ويخضع لهذا الحق:

1- **الإدارات العامة:** منح المشرع للإدارة الجبائية في تحديدها للوعاء الضريبي الحق في الإطلاع لدى كل الادارات العامة (دولة - ولاية - بلدية) أو الهيآت المشرفة عنها وبصفة عامة كل الهيآت الخاضعة للسلطة الادارية لها مهما كان نوعها، على مختلف الوثائق المستندات والتي تكون بحوزتها من أجل تأسيس الوعاء الضريبي تحت طائلة المسؤولية الشخصية المالية لكل موظف أو مسؤول عن أي إمتناع أو إخفاء بأي حجة كانت .

2- **السلطة القضائية:** لقد منح المشرع للإدارة الجبائية الحق في الإطلاع على عناصر من ملفات الدعاوى القضائية مهما كان نوعها مدنية او جزائية او إدارية، وإمدادها بمختلف البيانات، والتي من شأنها

أن تسمح بوجود إفتراض وجود غش أو محاولة غش أو تدليس ضريبي وفق ما جاء في أحكام المادة 47 من ق.إ.ج¹

إلا أننا نلاحظ على نص المادة أنها في بدايتها جعلت الأمر جوازي بالنسبة للنايابة العامة ثم جعلته إجباريا بالنسبة لجميع السلطات القضائية دون استثناء بما فيها النيابة العامة .

3- **الهيآت المالية:** لقد أجب المشرع في إطار حق الاطلاع جميع المؤسسات المالية، والصناديق وخصوصا البنوك على إطلاع أعوان الادارة الجبائية بمختلف البيانات والوثائق التي بحوزتها سواء

¹ - تنص المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الاطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية...»

أكانت هي المراقبة أو يصدد مراقبة أشخاص تعاملوا معها. بامداد المعلومات سواء بطلبها أو حتى بدون طلبها أين تلتزم بإرسال المعلومات مباشرة الى المدير الولائي للضرائب ومثال عن ذلك ماجاء عن الزامية صناديق الضمان الإجتماعي بإرسال أسماء الأطباء والصيادلة فيما يخص المداخيل ومبالغ التعاملات عن كل الوصفات قبل 31 ديسمبر من كل سنة¹

3- المؤسسات الخاصة: كما يمتد حق الاطلاع على المؤسسات الخاصة وهو الأصل بالإطلاع على الوثائق والمستندات و المحاسبة التي بحوزة المؤسسة ولقد ربطها المشرع بعدم تجاوز مدة اربع ساعات في اليوم وأن تكون خلال اوقات العمل القانونية وهذا فيما يخص التحريات فقط وفق نص م 48 ق. إ. ج « ...لا يمكن طلب ممارسة حق الاطلاع، المذكور اعلاه في ايام العطل . اما في الايام الاخرى، فان حصص الاطلاع من طرف الاعوان داخل المستودعات حيث يقومون بالتحريات، لا يمكن ان تتجاوز الأربع(04) ساعات بالنسبة لكل يوم.»²

الفرع الثالث: الحق في المعاينة واستدراك الاخطاء:

لقد منح المشرع للادارة الجبائية في اجراء مختلف المعاينات واستدراك أي اخطاء تكتشفها

اولا: الحق في المعاينة:

كأصل عام يجوز لأعوان الضرائب إجراء مختلف المعاينات من أجل تحديد أو مراقبة الوعاء الضريبي خلال الاوقات المنصوص عليها في المواد من 22 الى 25 ق.إ.ج سواء كانت معاينات النشاط، أو التوطين أو معاينة المخزونات او غيرها من المعاينات العادية، بشرط توفر في الأعوان المعاينين رتبة مراقب ضرائب على الأقل وأداء اليمين وبطاقة الإنتداب من وزير المالية. إلا أنه وفي حالات المعاينات غير العادية التي تكون مصحوبة بالتدقيقات والتفتيش والتحريات، والتي

¹ - تنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « لا يمكن لأي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولاية والبلدية والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات و البلديات... أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.

... ومن اجل ممارسة الحق المنصوص عليه في هذه المادة، يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توفي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طيبب أسنان أو قابلة أو مساد طبي، يبين فيه... والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي... يجب أن تصل الكشوف... قبل 31 ديسمبر من كل سنة، إلى المدير الولائي للضرائب...»

² - المادة 48، من قانون الإجراءات الجبائية.

تكون نتيجة لوجود قرائن عن تدليسات وتكون مصحوبة بالحجز للوثائق أو المستندات أو العناصر المادية ألزم المشرع الإدارة الجبائية نظرا لخطورة الإجراءات إلى استصدار ترخيص مسبق من السلطات القضائية، وأن تكون تحت رقابتها وفق المواد من 35 الى 38 من ق.إ.ج . أما فيما يخص محاضر معاينة التلبس الجبائي فألزم المشرع موافقة السلطات المركزية وفق المادة 20 مكرر 3 من ق.إ.ج» ... يشترط لتطبيق اجراء التلبس الجبائي، تحت طائلة بطلان الاجراء ، الموافقة المسبقة من الادارة المركزية ...»¹

ثانيا: الحق في إستدراك الأخطاء:

حق إستدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الإقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء إقتطاع جديد، إذ يمكن إستدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق، والضرائب، والرسوم، وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة، من طرف إدارة الضرائب² وحددت الأجال الممنوحة للإدارة الضريبية بأربعة سنوات للقيام بمختلف اعمالها، سواء الاخضاع او الرقابة او التحصيل، التي يقتضيها إستدراك ماكان محل سهو أو نقص في الوعاء الضريبي المادة39: « يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الادارة، بربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي: - تأسيس الضرائب والرسوم ، وتحصيلها؛ -القيام باعمال الرقابة؛-قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.» المادة40: « كل اغفال او خطأ او نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه ...، تسويته قبل انقضاء السنة الاولى التي تلي اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقدمة.»³

1 - المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- محي الدين بوقلية: الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2014/2013، ص6.

3 - قانون الإجراءات الجبائية: المواد 39-40.

المطلب الثاني: حقوق المكلف بالضريبة.

أعطى المشرع للمكلف بالضريبة ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند قيامها بمهامها وبالتالي خلق توازن بين الإلتزامات المفروضة على المكلف والحقوق التي منحت للإدارة الضريبية. كما أن المشرع كما سنرى في التطبيقات أفصح ببطلان الإجراءات في حين عدم إحترامها¹ والتي سنتناولها في الفروع التالية:

الفرع الأول: الاعلام المسبق والاستعانة بمستشار وتحديد مدة الرقابة:

اولا: الاعلام المسبق: هو من أهم الإجراءات التي تسبق كل التحقيقات، والذي بموجبه يتم إعلامه بخضوعه لتحقيق محدد في ضرائب ورسوم لسنوات محددة وفق ماجاء في قانون الاجراءات الجبائية.

-المادة 20 من ق ا ج « 4-لا يمكن الشروع في اجراء أي تحقيق في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة مسبقا، عن طريق ارسال او تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول.. »
-المادة 20 مكرر « 3)لا يمكن الشروع في اجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق ارسال او تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول...»؛

-المادة 21 من ق.إ.ج « 3-لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال ارسال اشعار بالتحقيق او تسليمه له مع اشعار بالاستيلاء... ».

ويتم ذلك عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق معه، ويستفيد من أجل للتحضر تبدو من تاريخ استيلاء الإشعار بالتحقيق مقيد بشروط وشكليات حددها القانون، الإخلال بها تؤدي الى بطلان الاجراءات وبالتالي سقوط التحقيق ككل.²

¹ محمد عناب، مقومات النظام الجبائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر، الجزائر، 2004، د ط، ص 97.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة: مديرية الأبحاث والتدقيقات بالمديرية العامة للضرائب بوزارة المالية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية وحدة الرغاية، الجزائر، 2014، ص 33 .

ثانيا/الاستعانة بمستشار: لقد منح المشرع للمكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره سواء أكان محاسبيا، أو جبائيا، أو محاميا أو غير ذلك. فالمشرع أبقاه دون تحديد ولا بيان العدد وذلك قصد متابعة سير عمليات المراقبة، ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية¹. بالإضافة الى ذلك فيجب الإشارة إليه في مختلف الإشعارات المرسلة للمكلف بالضريبة.

ثالثا/تحديد مدة الرقابة : إن مدة التحقيق الجبائي في عين المكان محددة قانونيا . سواء في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، أو التحقيق المعمق في المحاسبة، أو التحقيق المصوب في المحاسبة، فلا يمكن تجاوز المدد المحددة قانونا، تحت طائلة بطلان الإجراءات ، والتي تسري ابتداء من تاريخ الاشعار بالتحقيق، إلا أن الإدارة الجبائية غير مقيدة بمدة الرقابة بعين المكان وفق حالات حددها القانون.² ومن القرارات التي جاء بها مجلس الدولة ما حكم به في القضية التي كانت بين الشركة ذات المسؤولية المحدودة " أنترناسيونال تشي تردين" من جهة ومديرية الضرائب لولاية الجزائر من جهة أخرى والتي صدرت في القرار رقم 011327 الذي صدر بتاريخ 2004/02/17، إذ جاء فيه ما يخص الدفع في الموضوع الخاص بالتعديل الجبائي حيث أن الشركة المستأنفة تنازع في صحة إجراءات التعديل الضريبي الخاص بالسنوات 1994 و95 و96 الذي جاء في نظرها مخالفا لأحكام المادتين 190_320 من قانون الضرائب المباشر لعدم تبليغه لها وعدم منحها المهلة القانونية المحددة بـ 40 يوما للرد على نتائج التفتيش وحرمانها من حق الاستعانة بمستشار³.

الفرع الثاني: عدم امكانية تجديد عملية التحقيق والالتزام بالسر المهني:

اولا/عدم امكانية تجديد عملية التحقيق : بموجب المواد 20-08 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على التوالي « 8-مع مراعاة احكام المادة 96 ادناه، عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة او رسم او مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما اذا

1- عباس عبد الرزاق: التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، د ط، 2012، ص 44.

2- مبروك غزة: فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد في التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب - بسكرة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016/2015 ص45.

3- غرمة مصطفى: حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014/2013، ص09.

كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية او اعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة ان تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير او مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة». « 6- مع مراعاة احكام المادة 96 ادناه، عندما يتم الانتهاء من اجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية، بعد ذلك، الشروع في تحقيق جديد او مراقبة الوثائق، خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة...».

فبعد انتهاء التحقيقات الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو غرامة أو حق معين من وباستثناء حالة ما اذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية لنفس الضرائب والرسوم ونفس التحقيق، وللفترة نفسها.

ثانيا/ السر المهني: يعتبر أعوان الضرائب كغيرهم من موظفي الدولة، والذي يتوجب عليهم الإلتزام بالسر المهني إزاء مايطلعون عليه بمناسبة أداء مهامهم، خصوصا بما أعطاهم القانون من صلاحيات واسعة أثناء معالجة الملفات الجبائية، حيث وبالمقابل حماية للمكلف بالضريبة، جاء القانون الجبائي ليؤكد على تطبيق مواد قانون الوظيفة العامة، والمادة 301 من قانون العقوبات فيما يتعلق بأي انتهاك لهذا الإلتزام مهما كانت درجته¹.

بالاضافة الى ذلك حتى الحالات التي لايمكن الأعمال فيها بالسر المهني نص عليها المشرع على سبيل الحصر في المواد من 65 الى 68 من ق. إ. ج.²

الفرع الثالث: النقاش (المناقشة) الشفوي والحضوري والطعن القبل نزاعي والمحرم الجبائي:

اولا/ النقاش (المناقشة) الشفوي والحضوري: لقد ألزم المشرع المصالح الجبائية والمحققين بصفة خاصة إجراء المناقشة الشفوية طوال فترة التحقيق، والإجابة عن كل إستفسارات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الشفاهية والكتابية، بالإضافة الى ذلك أصبغه بالطابع الاجباري تحت طائلة بطلان الإجراءات في نهاية التحقيقات، خصوصا التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

1- المادة 65 من قانون الاجراءات الجبائية.

2- دليل اخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب: المديرية العامة لضرائب، دون دار طباعة، د ط، ص 22.

وفق ماجاء في نص المادة 21-05 من ق ا ج والتي تنص على «5-... وقبل اقضاء اجل الرد ، يجب على العون المحقق ان يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ اذا طلب هذا الاخير ذلك...يجب ان يوضع الإستدعاء المكتوب التاريخ والساعة ويرسل الى المكلف بالضريبة الذي تم التحقيق معه لإستدعائه للحضور إلى إجتماع اختتام أشغال التحقيق. ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه ان يستعين بمستشئر من إختياره». ويجب أن يكون بناء على إستدعاء قبلي من أجل إجتماع إختتام التحقيق برسالة موصى عليها مع اشعار بالإستيلاء يحدد فيه توقيت ويوم إجراؤه، ويحرر محضر بذلك.

ثانيا/الطعن القبل نزاعي(التحكيم): يعد الحق في طلب التحكيم ضمانا إضافيا ممنوحا للمكلف بالضريبة المحقق معه، الذي يمكنه طلب الاستفاة منه في إطار الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التحقيق. وهذا من أجل مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو القانون، وعليه فإنه ينبغي تحت طائلة بطلان الإجراءات تبليغه بحقه فيه. و يوجه طلب التحكيم حسب الحالة الى الرئيس الإداري، و يكون عن طريق عقد إجتماع عمل على مستوى الإدارة. وهذا بعد دراسة رد المكلف بالضريبة المحقق معه، بحضور هذا الأخير أو ممثله القانوني من أجل مناقشة النقاط التي أوضح فيها عدم توافقه مع مصالح التحقيق. ويتم تحرير محضر توضح فيه كل الآراء المقدمة من مختلف المتدخلين، وكذا القرار النهائي المتخذ وتحت رعاية مسؤول مختص. ولقد أستحدث هذا الحق بموجب قانون المالية 2012 على اثر تعديل المواد 20 و 20مكرر و 21.¹

ثالثا:المحرر الجبائي: طبقا لاحكام المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08/09/2012 يعتبر المحرر قرارا قطعيا إتخذته الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة حسن النية التابع لإختصاص مديرية كبريات المؤسسات في إنتظار التعميم التدريجي لهذا الاجراء . اذ يشكل هذا المحرر ردا واضحا ونهائيا على طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الاحكام الجبائية المطبق في وضعية ما بالنظر الى التشريع الجبائي المعمول به.

¹ - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة: مرجع سابق ، ص ص26- 35.

وعليه اذا إتخذت الإدارة الجبائية قرارا قطعيا بخصوص وضعية متعلقة بواقعة ما من ناحية التشريع الجبائي المعمول به، لا يمكنها ان تجري أي زيادة في الإخضاع الضريبي السابق إذا كان سبب الزيادة المتم من طرف الادارة يعود الى تباين في تقدير هذه الوضعية طبقا للمادة 174 مكرر من ق ا ج ويطبق هذا الضمان عندما:

- تبلغ الإدارة بموجب رسالة مكتوبة واضحة وتامة من طرف المكلف حسن النية.
 - تكون الادارة قد اتخذت قرارا قطعيا فيما يخص وضعية بالرجوع لنص جبائي في أجل أربعة أشهر أو لم ترد في هذا الأجل.
 - يكون إتخاذ القرار سابقا لتاريخ إنتهاء أجل التصريح الذي يتوفر لدى المكلف بالضريبة أو في غياب الإلتزام بالتصريح السابق لتاريخ تحصيل الضرائب التي تماثل التصفية التلقائية بالضريبة.
- يجيب المحرر الجبائي إذا على مبدأ الحماية القانونية والذي يفترض الإبلاغ الدقيق من طرف الإدارة للقواعد العامة أو الخاصة التي تكون في وقت ما الإطار القانوني للإدارة الذي تمارس فيه صلاحياتها. ومن ثم فإن المحرر الجبائي لا يمنح الإدارة الجبائية سلطة أو حق مخالفة القانون ولكن يجعل تفسيراتها قانونيا واجبة النفاذ.¹

المطلب الثالث: واجبات المكلف بالضريبة

لقد أوجب القانون على المكلفين بالضريبة مقابل كل الحقوق و الضمانات واجبات ملزمين بالقيام بها. و يمكن تقسيم هذه الالتمزامات الى نوعين طبقا للقوانين المطبقة عليها:

الفرع الأول: الإلتزامات ذات الطابع المحاسبي:

لقد ألزم المشرع الجزائري المؤسسات الخاضعة للقانون الخاص بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري وفقا للمواد من 09 الى 12 من القانون التجاري، و كذا مسك محاسبة وفق النظام المحاسبي الوطني. و يشترط الاحتفاظ بها مع الاثباتات- القانونية لها، مثل الفواتير و المراسلات الرسمية .

يجب على المؤسسات الاحتفاظ بكل الوثائق المحاسبية، والإثباتية مدة 10 سنوات خصوصا بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي. و لعل أهمها:

¹ - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة: مرجع سابق، ص 27

- الدفاتر اليومية؛

- دفتر الجرد؛

بالإضافة الى إجبارية خضوعها للشكليات و الإجراءات و الشروط القانونية كالتوقيع من المحكمة، و الدقة، و عدم الشطب او الحشو إلى غير ذلك مما نص عليه القانون.¹

الفرع الثاني:الإلتزامات ذات الطابع الجبائي:

بالإضافة الى الإلتزامات المحاسبية ألزم المشرع الجزائري على مختلف المؤسسات مهما كان نوعها إلتزامات جبائية يتم فيها الإلتزام بتقديم مختلف التصريحات الإجبارية وفقا لما جاء في مختلف القوانين الجبائية، وفق ما هو محدد قانونا سواء من حيث أجال الإيداع و الشكليات ووقت و طريقة إيداعها او التأخير في إيداعها و لعل اهم هذه التصاريحات:

- التصريح بالوجود؛

- التصريحات الشهرية (سابقا توجد تصريحات شهرية و تصريحات ثلاثية أما حاليا فهي تودع

بشكل شهري) سلسلة ج 50 و ج 150 و ج 51؛

- التصريحات السنوية ومنه الميزانية الجبائية، والتصريح بالارباح للشركات ج 04 ، والتصريح

بالمداخيل ج 11 ، والتصريح بالعمال ج 29، وكشف الزبائن ج 03(etat 104) ...الخ

✓ التصريح بالتنازل او التوقف عن النشاط.²

¹- لياس قلاب ذبيح: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2011/2010 ، ص 36.

²- لياس قلاب ذبيح: مرجع نفسه، ص 26.

المبحث الثالث: الهيآت المكلفة بالرقابة الجبائية:

بعد ملاحظتنا للإطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية لا بد من بيان الهياكل التي تمارسها، وإذا كان من البديهي أن الإدارة الجبائية هي التي تمارسها فإن الإدارة لها مهام متنوعة ومتعددة، بالإضافة لها هياكل مركزية وأخرى جهوية وولائية ومحلية، كما أنه في ظل التطورات عرفت الإدارة الجبائية تطورات في الهياكل. وعليه سنحاول التطرق في المطلب الأول إلى الهياكل المختصة بها قديما، ثم إلى الهياكل المختصة حديثا بها في المطلب الثاني

المطلب الأول: الهيآت المختصة قديما بالرقابة الجبائية:

تحتوي الإدارة الجبائية على هياكل متخصصة بالرقابة الجبائية، حيث أن هذه الهياكل تختلف مهامها وكذا اختصاصاتها. وهو ما سنراه في الفصل التالي، وعليه سنحاول التطرق هذه الهياكل تبعا للدرجة السلمية.

الفرع الأول: مديرية الأبحاث والمراجعات DRV:

أنشأت مديرية الأبحاث والمراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية . تتكون من أربع مديريات فرعية هي نيابة المديرية للتحقيقات والبحث عن المعلومة؛ نيابة المديرية للإجراءات الجبائية؛ نيابة المديرية للرقابة الجبائية ونيابة المديرية للبرمجة. وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطاءها، كما أن إختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني.

وتتخصص مهامها في تحديد و إختيار المكلفين بالضريبة اللذين يقع عليهم التدقيق خلال برنامج مسبق لإنتقاء الملفات الجبائية، وهذا بإقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله.

تختص مديرية الأبحاث والمراجعات بعملية الرقابة على الملفات التي يتعدى سقف رقم أعمالها 4.000.000 دج بالنسبة لقطاع الخدمات و 10.000.000 دج بالنسبة لباقي القطاعات، إلا أن هذه الأرقام لم تعد تراعى نظرا لتطور الاقتصاد الوطني وإنهيار العملة الوطنية، حيث¹

1- سهام كردودي: الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، د ط، 2011، ص10

أصبحت أرقام أعمال أغلبية المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي تفوق هذه الأرقام وبالتالي أصبحت تراقب الملفات الكبرى فقط .

ولغرض تسهيل مهامها أنشئت ثلاثة مصالح خارجية جهوية تتولى عملية الرقابة بكل من الجزائر العاصمة و قسنطينة و وهران

الفرع الثاني:المديرية الولائية للضرائب:

تعد المديرية الولائية للضرائب أعلى المصالح الجبائية على مستوى كل ولاية من حيث السلم الإداري. انشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المادة 02 « تشتمل المصالح الخارجية للإدارة الجبائية على مايلي:-مديريات جهوية للضرائب،

- مديريات ولائية للضرائب،

- مفتشيات الضرائب،

- قباضات الضرائب.»

نظمتها المواد من 06 الى 10 من نفس المرسوم ¹.

تشرف على جميع المصالح الجبائية بالولاية لها مهام عديدة ومختلفة، كما تلعب دورا رئيسيا في مجال الرقابة الجبائية، تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمسة (05) مديريات فرعية: هي المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛ المديرية الفرعية للتحصيل؛ المديرية الفرعية للمنازعات؛ المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛ المديرية الفرعية للوسائل، وتتولى القيام بهذه المهمة مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية التي أنشئت بمقتضى القرار الوزاري المؤرخ في 18 ربيع الأول الموافق ل 1998/07/12 ² مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والمراجعات. وذلك فيما يخص التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4.000.000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من

1- المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 08 شعبان 1411 الموافق ل 1991/02/23، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية عدد 09 الصادرة بتاريخ 1991/02/27 الموافق ل 12 شعبان 1411، ص353.

2 - قرار وزاري مؤرخ في 18 ربيع الأول الموافق ل 1998/07/12، الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، وزارة المالية- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية: ،الجريدة الرسمية، العدد 1998،79، المادة39، ص ص 19 - 20.

10.000.000 دج إلا أن معيار رقم الاعمال لم يعد معمولاً به في ظل التطورات المختلفة. وفي هذا الإطار فإن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي: البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي؛ دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة؛ السهر على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف؛ وكذا تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية؛ وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال؛ البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي؛ تقييم نتائج التحقيقات؛ التنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية¹

الفرع الثالث: مفتشيات الضرائب:

لقد تم إنشاء مفتشيات الضرائب المتعددة الاختصاص بموجب الأمر رقم 60/91 بتاريخ 1991/02/23 المادة الثانية السالفة الذكر والنص على تنظيمه في المواد 12، 13 و 14 من نفس المرسوم²، وذلك على إثر عملية توحيد هياكل الوعاء، وهي هيكل وعاء قاعدي للمراقبة والتدخل، وفي هذا المستوى فهي تقوم بتقدير الضريبة أي القيام بتحديد الأسس الخاضعة للضريبة للمكلفين وتحديد الضرائب والرسوم ومختلف الحقوق الخاضعين لها؛ تقوم بمراقبة التصريحات المسجلة من طرف المكلفين في الإطار الرسمي عندما تستقبل التصريحات، أو في إطار المراقبة المعمقة للملفات على أساس برنامج متعدد سنوياً تقوم بتدخلات ميدانية على مختلف المستويات، سواء بالنسبة للمراقبة الدقيقة الخاصة ببعض الضرائب مثل الضرائب المباشرة، حقوق الطابع أو عند إجراء عملية الجرد أو المعاينة (مراقبة المخزون - وسائل الإستغلال - المستخدمين... الخ)، أو في إطار الإحصاء الدوري للعقارات المبنية والغير مبنية والمنقولات وكذا النشاطات، وهذا لأجل إنجاز برامج بحث عن المادة الخاضعة للضريبة منفذة³ للبرامج و ما تقوم به تدخلات نيابة مديرية الرقابة الجبائية عن طريق مصلحة التدخلات،

1 - سليمان عتير: دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، 2012/2011، ص 101.

2- المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 60/91.

3-- ربيع ناقة: تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، 2014/2013، ص 60 .

بحيث نميز بين نوعين من المفتشيات، مفتشية الضرائب المختلفة والتي تقوم بمتابعة الملفات الجبائية وحركة العقارات من أجل تاسيس الضرائب المباشرة وغير المباشرة والغرامات والأتاوات ومفتشيات التسجيل والطابع والتي تقوم بتسجيل العقود والتصريحات ومتابعة أسس فرض حقوق التسجيل والطابع ورسم الشهر العقاري عليها.

المطلب الثاني: الهيآت المستحدثة للرقابة الجبائية:

مواكبة منه ومسايرة للتطورات العالمية قام المشرع الجزائري بإستحداث هياكل جبائية حديثة أكثر تخصصا وتطورا، من أجل رفع الضغط على المديرية، وتجميع مختلف الإختصاصات لمتابعة الملفات الجبائية في هيكل واحد (وعاء- تحصيل - رقابة - منازعات) مقسمة لمصالح متخصصة. وعليه سنتطرق في هذا المطلب لمختلف الهياكل المستحدثة وفق الترتيب السلمي.

الفرع الأول: مديرية كبريات المؤسسات:

أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق ل 28 سبتمبر 2002، والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها¹، والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 494/02 المؤرخ في 26/12/2005². تتكون من خمس مديريات فرعية هي المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية لتسيير الملفات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للتحصيل³.

تختص بمتابعة الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات الأجنبية والمؤسسات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار جزائري 100.000.000 دج⁴، إلا انه وللضروف السابقة الذكر لم تعد هذه القيمة في رقم الأعمال معتد

1- المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 64، 2002، ص ص 13-14.

2- المرسوم التنفيذي رقم: 05-494 المؤرخ بتاريخ 26/12/2005، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 84، 2005، ص 16.

3- أسيا قميدة: إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية دراسة حالة لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسكرة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2014، ص 50.

4 - لياس قلاب ذبيح: مرجع سابق، ص 29.

بها بالإضافة الى عدم إمكانية استيعاب كل الملفات الجبائية إذ إقتصرت متابعتها للملفات الضخمة.

الفرع الثاني: مراكز الضرائب:

تم إنشاؤها في إطار عصرنة إدارة الضرائب، تم تنصيب أول مركز نموذجي بالروبية سنة 2009 في انتظار إستكمال باقي المراكز عبر كل الولايات. وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 18/09/2006¹.

تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة والغير خاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة الخاضعة لنفس النظام.

وتختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء، والتحصيل، والرقابة، ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب، بعنوان نشاطاتهم المهنية. تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير أنه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني، واقتصار وجودها على بعض المناطق (16 مركز لحد اليوم)، وفي انتظار تعميمها على كل الوطن تواصل مديريات الضرائب ومفتشيات وقباضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب. يتكون مركز الضرائب من أربعة مصالح رئيسية تتكون كل واحدة من عدة مصالح، اضافة الى المصالح التابعة مباشرة الى رئيس المركز وهي: القباضة؛ المصلحة الرئيسية للتسيير؛ المصلحة الرئيسية للمراقبة؛ المصلحة الرئيسية للمنازعات. ولكل مصلحة إختصاصات ومهام خاصة بها.²

1 - المرسوم التنفيذي رقم 327-06، المؤرخ في 18/09/2006، والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 59 المؤرخة في 24/09/2006، المادة 20، ص 8.

2- مديرية العلاقات العمومية والاتصال بالمديرية العامة للضرائب: مركز الضرائب -المهام والتنظيم-، نشرة 2015.

الفرع الثالث: المراكز الجوارية للضرائب:

هي من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري ، وهي بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب السابقة الذكر . أنشئة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327/06¹. تتابع مراكز الضرائب الجوارية ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجباية العقارية، المعادن النفيسة، الكحول، التبغ، وكذا الجباية المحلية والفلاحية². وفي هذا الإطار تتولى المراكز الجوارية للضرائب متابعة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين التالية، وذلك فيما يخص الوعاء، التحصيل، الرقابة والمنازعات، وعلى كل الضرائب والرسوم المستحقة: المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي؛ المستثمرات الفلاحية؛ الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية؛ المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم؛ المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب، برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها .

يقسم المركز الجوارى للضرائب مثل مركز الضرائب تماما لأربع مصالح رئيسية هي: القباضة؛ المصلحة الرئيسية للتسيير؛ المصلحة الرئيسية للمراقبة؛ المصلحة الرئيسية للمنازعات، كل واحدة تتكون من عدة مصالح بالإضافة الى المصالح التابعة مباشرة الى رئيس المركز الجوارى. لكل مصلحة اختصاصات خاصة بها³. وكما لاحظنا سابقا لم يدخل حيز التطبيق إلا نسبة قليلة مقارنة مع ما يجب أن يكون مركز جوارى في كل دائرة.

1 - المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006.

2- مختار تريش: دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في القانون العام للاعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص 24.

3- سليمان عتير: مرجع سابق، ص 106.

المبحث الرابع: عوارض الرقابة الجبائية:

بالرغم ما لاحظناه من سابقا الا ان عملية الرقابة الجبائية اثناء الممارسة تصطدم بعدة عوارض تقف في وجهها . هذه العوارض اما ان تكون مراقبة لمدى تقيدها بالقانون مع امكانية الغاء نتائجها سواء للمخالفة الموضوعية او الاجرائية وتتمثل في جملة الطعون التي اعطاها المشرع للمكلف للإعتراض على نتائج الرقابة (الضرائب او الرسوم او الاتاوات او... المفروضة) وهو ما سنتناوله في المطلب الاول. واما ان تكون في جملة الصعوبات المختلفة والتي تعترض تعترض وتعيق عملية الرقابة الجبائية وهو ما سنتناوله في المطلب الثاني

المطلب الأول: الطعن في نتائج الرقابة الجبائية:

لقد منح المشرع الجزائري للمكلف محل الرقابة ضمانات بعد انتهاء عملية الرقابة تحميه من كل تعسف أو تجاوز أو الخطأ من قبل اعوان الادارة الجبائية اوتزيج الشك بها . هذه الضمانات تتمثل في مختلف الطعون التي حددها المشرع بعد الإنتهاء من عملية الرقابة الجبائية .والتي قد تنصب على الموضوع أي مختلف الضرائب والرسوم والغرامات والاتاوات والحقوق المفروضة او على الجانب الإجرائي في حالة مخالفة او الإغفال للإجراءات التي حددها القانون -وبما انه توجد مذكرة للزميل فرحات رغبس تعالج المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري والتي يندرج تحتها هذا المطلب سنحاول التطرق له بشكل سطحي- وقد نص المشرع على ثلاث طرق هي الطعن الإداري او مايعرف بالتظلم الإداري والذي سنتناوله في الفرع الأول والطعن أمام لجان الطعن وهو ما سنتناوله في الفرع الثاني بينما سنتناول في الفرع الثالث الطعن القضائي.

الفرع الأول: التظلم الإداري: أوجب المشرع الجزائري بالنسبة للمنازعات الضريبية بصفة عامة التظلم الإداري المسبق (الشكاية) وهذا ما نص عليه بموجب المادة 71 ق.إ.ج >> يجب ان توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 اعلاه حسب الحالة، الى المدير الولائي للضرائب او رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.¹

1-أمزيان عزيز: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط2، 2005 ، ص 19 .

يسلم وصل بذلك الى المكلف بالضريبة». وهو وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب بحيث تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات وتؤدي إلى استمرار الحوار بين الإدارة و المكلف¹.

أولاً- تعريف التظلم الإداري المسبق: هو الإجراء الذي يقوم به المتظلم (المكلف بالضريبة) بتقديم شكاية أمام الجهة الإدارية (الإدارة الجبائية) لمطالبتها بمراجعة قرارها محل التظلم أو الحصول على تعويض بسبب ضرر ناتج عن نشاطها قبل اللجوء إلى القضاء الإداري.

ورغم ان الكثير من المراجع تورد عليه لفظ الطعن إلا أن الفرق بين التظلم ولفظ الطعن هو أن المشرع إستعمل لفظ التظلم حينما يوجه الطلب إلى الجهة الإدارية المصدرة للقرار، وإستعمل لفظ الطعن بالنسبة للدعوى القضائية المرفوعة أمام المحكمة الإدارية.

ثانياً/ أنواع الشكايات: للشكوى الجبائية عدة أنواع نورد اهمها:

1- الشكاوى المسبوقّة: (réclamation prématurées): وهي الشكوى التي تقدم بها المكلف ولا يوجد ورد بشأنها أو الورد مازال في إطار الإنجاز و بالتالي هنا لا يوجد محل النزاع وعليه فهي شكاي مرفوضة.

2- الشكاوى المتأخرة: (les réclamation tardives): هي الشكاوى التي تقدم بها المكلف بعد الأجل المحددة قانونا وهي شكاي مرفوضة غير أنه وتطبيقا لنص المادة 95 ق.إ.ج يجوز للمدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى في أي وقت منح تخفيض تلقائي في مبلغ الضرائب أو الرسوم أو أجزاء منها بالنسبة للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح و المرتكبة عند إعدادها.

3- الشكوى التكميلية: (les réclamation complémentaire): هي الشكاوي المدعومة بعناصر جديدة لم تذكر في الشكوى الأولى ، فهي شكوى مقبولة إذا لم يتخذ القرار في شأنها ويجب أن تكون في الأجل المحددة قانونا.²

¹ - أمزيان عزيز: مرجع سابق ، ص 19.

² - لطفي لخزاري: المنازعات الجبائية وطرق الطعن، مذكرة مكملة تخرج المفتشين المركزيين، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة-الجزائر، سنة 2013/2012 ، ص02.

- 4- الشكاوى المتتالية : (les réclamation successives): وهي الشكاوي التي تحتوي على نفس عناصر النزاع ونفس الطلبات المقدمة من المكلف في شكوى سابقة وهنا نكون أمام حالتين:
- شكوى جاءت قبل إتخاذ القرار: هنا يتم دمج الشكوى مع ملف الشكوى الأولى ويتم إعلام المكلف بإزدواجية التظلم.
- شكوى جاءت بعد إتخاذ القرار: هنا يتم إعلام المكلف برسالة عادية بأنه يستحيل دراستها لإزدواجية الشكوى مع ذكر مرجع الشكوى الأولى ومرجع القرار المتخذ.¹

ثالثا - شروط التظلم الإداري المسبق:

- 1- الشروط الشكلية: نص المشرع الجزائري على إلزامية هذا الأجراء في المادة 71 ق إ ج التي تقضي بأنه يجب أن توجه الشكايات المتعلقة بالضرائب و الحقوق و الغرامات المشار إليها في المادة 70 من نفس القانون إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يشرف على مكان فرض الضريبة و يسلم وصل بذلك للمكلفين بالضرائب المعنيين .

ولكي تقبل هذه الشكوى لابد أن تقدم في أجالها المحددة و في شكلها المطلوب وأن تحتوي على المعلومات التي تمكن الإدارة من دراستها وفقا لمحتوى المواد من 70 إلى 79 من ق إ ج و التي حددت ونضمت شكل و مواعيد و إجراءات تقديم الشكوى إلى المدير الولائي للضرائب .

وطبقا لمحتوى المادة 168 من قانون الإجراءات المدنية فإن المواد التي تحكمها إجراءات خاصة، وبالأخص مواد الضرائب و الجمارك و المعارضة في إجراءات المتابعة و التحصيل و العقارات الآيلة للسقوط فإنها تستمر خاضعة بالنسبة لتقديمها والفصل فيها ضمن الأوضاع المنصوص عليها في الأحكام الخاصة بهذه المواد. وعليه فإن كل مخالفة للمواد السالفة الذكر يترتب عليه سقوط الدعوى شكلا.²

كما أوجب المشرع تقديم الشكاية في شكل معين و أن تحتوي على معلومات وبيانات تمكن الإدارة من اللإطلاع عليها و دراستها و من شروط قبول الشكوى:

¹- لظفي لخذاري: مرجع سابق، ص03.

²- قصاص سليم : المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص فرع قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري-قسنطينة، 2008/2007، ص13.

- أن تكون الشكاية فردية كأصل عام، غير أنه و استثناءا يجوز للمكلفين الذين نفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية مثال شركات الأشخاص (شركات التضامن) .
- أن تقدم الشكوى مفردة عن كل قضية أي أن لا تكون متعلقة لعدة أنشطة أو متضمنة نوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة أو تخفيف في حالة عوز المكلف وعدم قدرته عن تسديد الضريبة.
- أن تتضمن وهذا تحت طائلة عدم القبول لبعض المعلومات الأساسية نذكر منها نوع الضريبة المعترض عليها رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، بالإضافة إلى اسم ولقب عنوان المتظلم بحيث يمكن إرفاق مع الشكوى سند التحصيل أو إشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع.¹
- تعيين موطن المشتكي : تحت طائلة بطلان الشكوى، فإنه يجب على كل مشتكي يكون موطنه في الخارج أن يتخذ له موطنا في الجزائر يتعامل من خلاله مع إدارة الضرائب، هذا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، فإنه يجب على هذه المؤسسات أن تعتمد ممثل عنها مقيم بالجزائر لدى إدارة الضرائب، والذي يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها هذه المؤسسة بخصوص الرسم المذكور، أما فيما عدا ذلك من الضرائب و الرسوم فإنه يتم الرجوع بشأنها أولا إلى الاتفاقيات و المعاهدات الدولية تقاديا للازدواج في فرض الضريبة.²
- تحرير الشكاية: يتم كتابتها على ورق عادي فهي غير خاضعة لحقوق الطابع حسب المادة 72 / الفقرة 2 من ق إ ج.
- الإمضاء : يجب أن تكون الشكوى موقعة من المكلف شخصيا ، غير أنه يمكن أن تكون ممضية من الغير كالوكيل، شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقديم

¹- قصاص سليم : مرجع سابق، ص31.

²- لطفي لخذاري: مرجع سابق، ص 04.

الشكاية، ويعفى من هذا الإجراء، الزوجة التي تعيش مع زوجها تحت سقف واحد، ولا تمارس عملاً تجارياً مستقلاً عن تجارة زوجها، محامي المكلف إذا كان مسجلاً لدى المصالح الجبائية المعنية بهذه الصفة، أما بالنسبة للشركات، الأشخاص المؤهلين لتمثيل الشركة أمام القضاء.

- الآجال: تكون الشكوى مقبولة في

* من حيث الشكل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية المالية لسنة إدراج الجدول للتحصيل أو وقوع -الأحداث التي تبرر هذه الشكوى.

* بالنسبة للضرائب المدفوعة عن طريق الجدول إلى غاية 12/31 من السنة المالية لسنة إدراج الجدول في التحصيل.

* بالنسبة للأخطاء المتعلقة بإرسال الإنذارات إلى غاية 12/31 من السنة المالية لسنة استلام الإنذارات.

* بالنسبة لخطأ ازدواجية الضريبة إلى غاية 12/31 من السنة المالية لسنة اليقين من ازدواجية الضريبة.

* الاقتطاع من المصدر (IRG-IBS) إلى غاية 12/31 من السنة المالية للسنة التي تم خلالها تطبيق الإقتطاع من المصدر.¹

2- الشروط الموضوعية: أوجب المشرع أن تحتوي شكاية المكلف الموجهة إلى إدارة الضرائب على عرض موجز لطلباته والأسانيد التي بنيت عليها، على أن يكون موضوعها متوافقاً وطبيعية الضريبة المتنازع عليها، حيث فرق بين الطلبات التي يكون الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة وبين تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة، أو التي يسعى من خلالها المكلف الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

1-2 حالة الخطأ البسيط: في هذه الحالة يمكن أن تكون الشكوى في شكل عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ مع طلب تصحيح هذا الخطأ.

¹ - غرمة مصطفى: مرجع سابق، ص 17.

2-2 حالة إعادة النظر في مقدار الضريبة: هنا كذلك يمكن أن نفرق بين حالتين:

أ- إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التسعيرة الإدارية أو التقدير الإداري، ورفض اقتراح الإدارة من طرف المكلف، ففي هذه الحالة فإن عبئ إثبات الخطأ الواقع في التقدير يقع على الشاكي، وبالتالي لا بد عليه من تقديم أدلته على وجود الخطأ في التقدير.

ب- إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأملاك التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة لغرض إثبات خطأ الإدارة¹. وعلى العموم فإن المشتكي عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبئ الإثبات في موضوع النزاع.

وسنحاول سرد بعض الأمثلة التي يقع فيها عبئ الإثبات على المكلف بالضريبة، والتي يقع فيها عبئ الإثبات على الإدارة.

* بعض الحالات التي يقع فيها عبئ الإثبات على المكلف بالضريبة :

-إذا كان وعاء الضريبة محل النزاع قد تم تحديده وفقا لتصريحات المكلف أو بناء على معطيات واردة في تصريحه.

-إذا كان الوعاء ناتج عن تصحيح واقع على التصريحات المقدمة من طرف المكلف، شريطة أن تكون هذه التصحيحات قد بلغت للمكلف المعني وأن يكون هذا الأخير قد أبدى موافقته عليها، أو لم يرد على ذلك أي اعتراض في الآجال المحددة قانونا.

-إذا تم حساب الوعاء على أساس التقدير الجزافي و بطريقة عادية.

-الحالة التي يعاد فيها تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة من طرف مصالح الرقابة الجبائية أثناء قيامهم بالتحقيق في الوضعية الجبائية للمكلف، ولا يكون ذلك إلا في الحالة التي ترفض فيها محاسبة المكلف لعدم توافرها على الشروط القانونية الخاصة بذلك، أو في الحالة التي يرفض فيها تقديم المعلومات المطلوبة منه². ففي هذه الحالة يكون للمكلف بالضريبة أجل مدته 40 يوما بدءا من تاريخ تبلغه إعادة تقدير مداخيله الخاضعة للضريبة.

¹- فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية، دار العلوم لنشر والتوزيع، الجزائر، د.ط، 2008، ص 19

²- لطفى لخذاري: مرجع سابق، ص 05.

* بعض الحالات التي يقع فيها عبئ الإثبات على الإدارة:

-إذا كانت الشكاية المقدمة من المكلف مؤسسة على ضريبة يرجع تقديرها إلى الإدارة دون الرجوع إلى تصريحات المكلف.

-إذا كانت الضريبة قد حددت بالرغم من وجود ملاحظات مقدمة من المكلف في الآجال المحددة للرد على اقتراحات الإدارة .

-في حالة رفض المحاسبة من طرف مصالح الرقابة الجبائية أثناء قيامهم بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف، فإنه يستوجب على الإدارة أن تبرر موقفها، وذلك بأن تقدم إلى المكلف بالضريبة كل الأسانيد التي بنت عليها تقديراتها الجديدة.¹

رابعاً/ دراسة الشكوى واتخاذ القرار و كيفية تبليغه

قبل اتخاذ القرار في النزاع المطروح فإن المدير الولائي للضرائب يتعين عليه أن يطلب وفقاً للإجراءات القانونية المعروفة من المفتش المختص إقليمياً، القائم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي ، بالتحقيق و جمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح و بتقديم إقتراح كتابي في موضوع النزاع ، بحيث يعرض هذا الإقتراح في بادئ الأمر على رئيس مكتب المنازعات لإبداء رأيه كتابياً على نفس الوثيقة التي يجب أن تقدم للمدير الولائي بعد تأشيرها من طرف المدير الفرعي للمنازعات وعلى هذا الأساس فإنه يتم دراسة الشكوى قبل اتخاذ القرار من طرف المدير الولائي.²

1- دراسة محتوى الشكوى: يتم دراسة الشكوى من طرف مفتش الضرائب المكلف على مستوى مكتب الشكاوى حيث يقوم بـ:

-دراسة الشكاية وفهم طبيعة النزاع المثار في الشكوى

-التدقيق في النزاع وذلك لمعرفة إذا كان النزاع قانونياً أم لا وذلك بالاستناد على الوقائع التي إعتد عليها في الإخضاع للحقوق المنازع فيها والمتضمنة في الملف الجبائي للشاكي، أو المسجلة في عين المكان بمحاضر المعاينة.

-إبداء رأيه عن صلاحية الوثائق المقدمة من طرف الشاكي والمدعمة لشكواه.

¹- لطفى لخزاري: مرجع سابق، ص 06.

²- أمزيان عزيز: مرجع سابق، ص 20.

-إستخلاص رأي صريح وواضح عن الشكوى أي القبول أو الرفض.

كما يقوم بإبلاغ المكلف بالأجل الذي يتاح له فيه إتمام شكواه وهو 30 يوما يسري من تاريخ الإستدعاء الموجه له من الإدارة الجبائية قصد إتمام الملف وذلك في حالة التصحيح أو طلب وثائق أخرى، غير أنه في حالة عدم إمتثال المكلف بالضريبة لذلك بعد إنتهاء الأجل تصبح شكواه غير مقبولة وتصدر الإدارة الجبائية قرارها بالرفض.¹

2- إتخاذ القرار :يتم إتخاذ القرار للبت في الشكوى حسب الحالة:

-مدير كبريات المؤسسات ، بالنسبة للشكاوى النزاعية الخاضعة لإختصاصه والتي تكون أقل أو تساوي 150 000 000 دج و يتم البت فيها في أجل 06 أشهر منذ تاريخ تقديمها.²

-المدير الولائي للضرائب و يقوم بالبت فيها في أجل 06 أشهر منذ تاريخ تقديمها وذلك بالنسبة للشكاوي المقدمة من طرف : المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاصه الإقليمي، المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب بالنسبة للشكاوي النزاعية التي يتجاوز مبلغها المتنازع فيه 000 000 50 دج، المكلفين بالضريبة التابعين للمراكز الجوارية للضرائب بالنسبة للشكاوي النزاعية التي يتجاوز مبلغها المتنازع فيه 20 000 000 دج.

-رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب، بالنسبة للشكاوي النزاعية التابعة لإختصاصه والتي يقل أو يساوي مبلغها المتنازع فيه 50 000 000 دج و يتم البت فيها في أجل 04 أشهر منذ تاريخ تقديمها .

-رئيس المركز الجوازي الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب ، بالنسبة للشكاوي النزاعية والتي تتضمن الضريبة الجزافية الوحيدة ويتم البت فيها في أجل شهرين (02) أو يكون مبلغها المتنازع فيه أقل أو يساوي 20 000 000 دج التابعة لإختصاصه و يبت فيها في أجل 04 أشهر.

¹- لطفي لخذاري: مرجع سابق، ص07.

²- يوسف قاشي: محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند اولحلج - البويرة، السنة الجامعية 2014/2015، ص88.

-عندما يتجاوز مبلغ للضرائب والغرامات 150 000 000 دج يتعين على مدير كبريات المؤسسات طلب رأي الإدارة المركزية(مديرية المنازعات) و يتم البت فيها في أجل 08 أشهر منذ تاريخ تقديمها.

- عندما يتجاوز المبلغ الإجمالي للضرائب و الغرامات 150 000 000 دج فإنه يتعين على المدير الولائي للضرائب في هذه الحالة طلب رأي الإدارة المركزية (مديرية المنازعات) و يتم البت فيها في أجل 08 أشهر منذ تاريخ تقديمها.

و بناء على المعطيات القانونية و الإدارية المتوفرة يصدر المدير قراره في الموضوع وهذا القرار يمكن أن يتضمن:

أ/ حالة الرفض الكلي: يستوجب أن يكون الرفض مسببا و معللا حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفاعه، إذا أراد أن يعرض نزاعه على لجان الطعن الإدارية أو رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية بحيث يجب أن تكون عبارات القرار واضحة و دقيقة لا تحتمل التأويل.

ب/ حالة التخفيض الجزئي: حيث يتم قبول الشكوى في شق و رفضها في الشق الآخر فإنه يجوز للمكلف اللجوء على لجان الطعن أو المحكمة الإدارية عن أراد ذلك.

ج/ حالة التخفيض الكلي: وهي تعني إعفاء المكلف من الضريبة المفروضة عليه إن لم يكن قد سددها، أما إذا تم التسديد فإنه يعوض المبلغ المسدد للمعني أو يتم إجراء عليها المقاصة. وفي كلتا الحالات توجه نسخة من القرار الصادر عن المدير الولائي لقاibus الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة كليا أو جزئيا أو إستأنافها في حالة الرفض الكلي وقد كان المكلف قد تحصل على تأجيل الدفع.¹

ولقد اوجب المشرع على مصالح المنازعات تبرير القرارات مهما كانت نتيجة النزاع.

3- تبليغ القرار: يتم تبليغ قرارات المدير الولائي للضرائب إلى المكلف شخصيا أو من ينوب عنه إلى العنوان المذكور في الشكوى عن طريق المفتش المسؤول عن مكتب التبليغ والأمر بالصرف، وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالإستلام ، ويأخذ هذا التاريخ كبداية لحساب الأجال الممنوحة للمكلف كي يطعن في قرارات المدير الولائي سواء لدى لجان الطعن الإدارية أو

¹ - يوسف قاشي: مرجع سابق، ص ص 86-87.

لدى المحكمة الإدارية، ويتم التبليغ بالرفض عن طريق إشعار بالرفض سلسلة رقم 26، أما في حالة التخفيض الجزئي يتم إبلاغه بإشعار سلسلة رقم 1، أما في حالة التخفيض الكلي فيبلغ بإشعار سلسلة رقم 24.

لقد أوجب قانون المالية لسنة 2012 على مصلحة المنازعات تبرير القرارات المبلغة للمكلف بالضريبة مهما كانت نتيجة النزاع.¹

الفرع الثاني: الطعن أمام لجان الطعن الإدارية

لقد أحدث المشرع اللجان الإدارية للمحافظة على توازن القوى بين المكلف وبين الإدارة الجبائية بحيث تخضع المنازعات الضريبية لإجراءات خاصة تتضمن حق لجوء المكلف إلى هذه اللجان قبل إحالة النزاع على الجهات القضائية و تختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة من المكلفين بالضريبة. وهي اجراء اختياري تتيح للمكلف بالضريبة ضمانات أكثر لحماية حقوقه.² ونظرا لتعديل قانون الإجراءات الجبائية المتكررة، واما قلنا سابقا. سنقتصر في دراسة هذا المطلب على آخر تعديل وفق قانون المالية 2017، سواء من حيث مابقي العمل به بالتعديلات الجديدة او اللجان المستحدثة.

أولا: الإجراءات أمام لجان الطعن

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة، في أجل أربعة (04) أشهر إبتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة .

وعلى هذا فإنه على المكلف مراعاة الإجراءات التالية:

- الطعن لا يعلق الدفع و لكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الإستفادة من

التأجيل القانوني للدفع كما تم ذكره سابقا .

- لايمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.

¹ - لطفى لخزاري: مرجع سابق، ص 09.

² - سليم قصاص : مرجع سابق، ص 67.

- يجب إرسال الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس اللجنة.
 -تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة الرامية إما إلى تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، و إما الإستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي.¹

-تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة ، فإن لم تبد اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر رفضا ضمنيا للطعن. و في هذه الحالة، يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ إنقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن.

-يجب أن تغل الآراء الصادرة عن اللجان، كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة، أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي. و تبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس. و يبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد حسب الحالة، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب.
 -عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك، وفي هذه الحالة، تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي وللمدير حق الطعن في مدة شهرين (02) كاملين من تاريخ صدور رأي اللجنة.²

ثانيا: طرق الطعن أمام لجان الطعن

أدت التعديلات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2017 الى توسيع مجال الطعون المرفوعة امام اللجان لتشمل جميع المنازعات المتعلقة بالرسوم على رقم الاعمال.

¹- يوسف قاشي: مرجع سابق، ص94.

²- لطفي لخذاري: مرجع سابق، ص10.

1- لجنة الطعن الولائية: تنشأ لدى كل ولاية، لجنة لدراسة مختلف الطعون في المادة الجبائية،

باستثناء المنازعات المتعلقة بحقوق الطابع وحقوق التسجيل والحقوق غير المباشرة .

و تتشكل لجان الطعن الولائية من:

* محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيساً؛

* عضو (1) من المجلس الشعبي الولائي؛

* ممثل (1) عن المديرية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير؛

* ممثل (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير؛

* ممثل (1) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

* ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية؛

* ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية؛

* المدير الولائي للضرائب أو، حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز

الجواري للضرائب أو ممثليهم الذين لهم، على التوالي، رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.¹

يجب أن يكون الأعضاء من جنسية جزائرية و يكون سنهم خمسا و عشرين (25) سنة على الأقل و أن يتمتعوا بحقوقهم المدنية. و يتم تعيينهم خلال الشهرين (02) المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية الولائية، و تكون مدة عهدهم هي نفس مدة عهدة المجلس الشعبي الولائي. و في حالة الوفاة أو الإستقالة أو العزل لنصف أعضاء اللجنة على الأقل، يتم القيام بتعيينات جديدة ضمن نفس الشروط المذكورة أعلاه.

*يقوم بمهام الكاتب موظف للضرائب على ألا تقل رتبته عن مفتش مركزي للضرائب يعين من طرف مدير الضرائب للولاية.

- يخضع أعضاء اللجنة للإلتزام بالسرا المهنية المنصوص عليه في المادة 81 مكرر و ما

يليه من قانون الإجراءات الجبائية.¹

¹ - المنشور رقم 01/م/م ع/ض/م م بتاريخ 2017/01/02 ، عن مديرية المنازعات بالمديرية العامة للضرائب بالديريّة العامة للضرائب بوزارة المالية ،الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المتضمنة منازعات-تدابير متعلقة بلجان الطعن، ص ص 03- 04.

يحدد اختصاص هذه اللجان وفق معيار المبالغ المتنازع فيه (الغرامات وزيادات الوعاء محتسبة)، الذي يتم تحديده بعد خصم التخفيضات التي يكون قد استفاد منها المكلف بالضريبة في مرحلة التظلم المسبق. ويعتبر المعيار المعتمد الوحيد عكس المعايير التي كانت معتمدة سابقا.

بحيث تبدي اللجنة الولائية للطعن رأيها حول الطلبات التي تتعلق بباقي الضرائب المتنازع فيها التي تساوي او تقل عن عشرون مليون دينار (20.000.000 دج) و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر. و لا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء. و تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم. و لهذا الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم بالإستدعاء قبل عشرين (20) يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماعها.

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، و في حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا. يتم تبليغ المكلف بالضريبة برأي اللجنة في نفس الجلسة من قبل الرئيس. و تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.²

2- لجنة الطعن الجهوية: تنشأ لجنة جهوية لدراسة الطعون، تسري عليها نفس الاحكام الواردة

على لجنة الطعن الولائية. بحيث تبدي رأيها حول الطلبات التي تتعلق بباقي الضرائب المتنازع فيها التي يفوق مبلغها عشرون مليون دينار (20.000.000 دج) تساوي و يقل اويساوي سبعون مليون دينار (70.000.000 دج) و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

وتتشكل اللجنة الجهوية للطعن من:

* خبير محاسبي يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين، رئيسا؛

¹ - لطفى لخزاري: مرجع سابق، ص 11.

² - المنشور رقم 01/م / م ع ض / م / م / 2017: مرجع سابق، ص ص 05-06.

*ممثل (1) عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير؛

*ممثل (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير؛

*ممثل (1) عن المديرية المكلفة بالصناعة بالولاية حيث مقر تواجد المديرية الجهوية للضرائب،
برتبة نائب مدير؛

*ممثل (1) عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛

*ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة بالولاية حيث مقر تواجد المديرية الجهوية
للضرائب؛

*ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية؛

*المدير الجهوي للضرائب أو ممثلا عنه برتبة نائب مدير.¹

3- لجنة الطعن المركزية: تنشأ لدى الوزير المكلف بالمالية لجنة مركزية للطعن تسري عليها نفس
الاحكام سابقة الذكر بإستثناء :

*امانة اللجنة تسير من طرف رئيس مكتب امانة اللجنة المركزية للطعون لدى مديرية المنازعات،
المديرية الفرعية للجان الطعن. والذي يعين بمقرر من طرف المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن
لدى المديرية العامة للضرائب.

*يجب ان يتم تبليغ آرائها خلال اجل عشرون (20) يوما من تاريخ الإنعقاد.

بحيث تبدي رأيها حول الطلبات التي تتعلق بباقي الضرائب المتنازع فيها التي يفوق مبلغها
سبعرون مليون دينار (70.000.000 دج) و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض
الكلي أو الجزئي.

تتشكل لجنة الطعن الجهوية من:

*الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا؛

*ممثل (1) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير؛

*ممثل (1) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير؛

¹ - المنشور رقم 01/م / م ع / ض / م / م / 2017؛ مرجع سابق، ص ص 04-05.

*ممثل(1) عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة

مدير؛

*ممثل(1) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير؛

*ممثل(1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة؛

* ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة؛

*مدير كبريات المؤسسات.¹

4- لجنة المصالحة: يعتبر اللجوء إلى هذه اللجنة طريق إجباري بالنسبة إلى الإدارة لكي تتمكن من إستصدار أمر تحصيل الرسوم المستحقة عن الأموال المسجلة (أي أن الورد يصدر بعد إنعقاد اللجنة) والتي قامت فرقة إعادة التقويم المتواجدة في نيابة مديرية الرقابة الجبائية بإعادة تقديرها وذلك بالنسبة لجميع العقود أو التصريحات التي كانت أساسا لتحصيل الرسم النسبي أو التصاعدي الذي يقل عن القيمة التجارية الحقيقية للأموال المنقولة أو المبنية.²

تختص اللجنة الولائية للمصالحة بالنظر في كل التقديرات الضريبية في مجال التسجيل فقط³، والمتعلقة أساسا بجميع العقود أو التصريحات التي تثبت نقل أو بيان الملكية أو حق الإنفعا أو التمتع بالأموال العقارية و المحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها والزيائن والسفن والبواخر، وكذلك حق الإيجار أو الإستفادة من وعد الإيجار لكل العقار أو جزء منه. وتتشكل لجنة المصالحة على مستوى مديريات الضرائب بالولاية من:

* المدير الولائي للضرائب رئيسا.

* مفتش التسجيل.

* مفتش من مديرية شؤون أملاك الدولة.

* قابض الضرائب المختلفة المختص إقليميا.

* موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.

* ممثل عن إدارة الولاية.

¹ - المنشور رقم 01/و م /م ع ض/ م م/2017: مرجع سابق، ص ص04-05.

² - لطفي لخزاري: مرجع سابق، ص14.

³ - مصطفى غرمة: مرجع سابق، ص27.

ويقوم بمهام كتابة اللجنة مفتش من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالولاية المكلف بإعادة التقويمات في ميدان التسجيل، والذي يحضر الجلسة بصفة إستشارية.¹ تقوم الإدارة بدعوى الطرفين (البائع و المشتري) لتعرض عليهم المبلغ المعلن نقصه، فإذا قبلا بذلك، فإنهما يقومان بتوقيع تعهد يلتزمون بموجبه على دفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص، ويشكل هذا التعهد بعد المصادقة عليه من الأطراف و المدير الولائي للضرائب عقدا حقيقيا يلتزم بمحتواه كل الأطراف الموقعين عليه.

أما في حالة عدم الإتفاق بين الإدارة والأطراف (البائع و المشتري) في هذه الحالة يتم رفع الأمر إلى لجنة المصالحة ويتم استدعاء المكلفون المعنيون للمثول أمام اللجنة 20 يوما على الأقل قبل تاريخ إجتماع اللجنة، حيث يتم إعلامهم على إمكانية الإلداء بأقوالهم شفها أو تقديم ملاحظات كتابية أثناء حضورهم إجتماع اللجنة، وإعلامهم كذلك بإمكانية الإستعانة بمستشار يختارونه أو وكيل.²

وينعقد إجتماع اللجنة أساسا بدعوى من رئيسها، ولا تكون مداولاتها صحيحة إلا إذا حضرها على الأقل خمسة أعضاء بما فيها الرئيس. وتنتهي دعوة الأطراف إلى أمرين:

- إذا توصلت اللجنة إلى إتفاق مع المكلفين المعنيين فيتم التوقيع في الحال على تعهد يصادق عليه المدير الولائي للضرائب ليصبح نافذا في مواجهة الأطراف.

- أما إذا لم يتم أي إتفاق كرفض الإقتراح أو غياب الأطراف المعنية، تصدر اللجنة رأيا بأغلبية الأصوات، ويبلغ هذا الرأي إلى المكلف المعني بواسطة رسالة موصي عليها مع إشعار بالإستلام، وفي العشرين يوما الموالية لتبليغ رأي اللجنة تصبح الزيادة المقررة من اللجنة سارية المفعول وقابلة للتحويل.

يكمن الفرق بين لجنة المصالحة واللجان الأخرى هو أن لجنة المصالحة تختص في حقوق التسجيل فقط كما أن الورد لا يمكن إصداره إلا بعد إنعقادها عكس لجان الطعن الأخرى والتي تتعد بعد صدور الورد.³

¹ - لطفى لخذاري: مرجع سابق، ص14.

² - مصطفى غرمة : مرجع سابق، ص27.

³ - لطفى لخذاري: مرجع سابق، ص15.

وفي حال صدور رأي اللجنة بما لا يرضي المكلف بالضريبة يبقى أمامه التوجه إلى القضاء.

الفرع الثالث: الطعن أمام القضاء

يشكل اللجوء إلى القضاء في المنازعة الجبائية المرحلة الأخيرة من الإجراءات النزاعية بعد إستنفاد طرق الطعن الأولى أمام الإدارة الجبائية و اللجان كما سبق وقد رأينا ذلك فيما سبق. بحيث يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب وكذلك الآراء الصادرة عن لجان الطعن، والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع و التي لا ترضي بصفة كاملة المكلفين بالضريبة، أمام المحكمة الإدارية

أولاً: إجراءات رفع الدعوى القضائية أمام المحكمة الإدارية: القاعدة العامة أن رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية تتم بموجب عريضة موقعة من محامي وذلك تحت طائلة عدم القبول و الإستثناء هو أنه تعفى الدولة والأشخاص المعنوية (الدولة، الولاية، البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصيغة الإدارية كإدارة الجبائية مثلاً) من التمثيل الوجوبي بمحامي في الإدعاء أو الدفاع أو التدخل وتوقع من طرف الممثل القانوني

1- عريضة إفتتاح الدعوى: يجب أن تتضمن نفس البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ويجوز للمدعي (سواء الإدارة الجبائية أو المكلف) تصحيح العريضة بإدعاء مذكرة إضافية خلال أجل رفع الدعوى (تودع العريضة التصحيحية مع نسخ منها بملف القضية).

- يجب أن تشمل البيانات الواجب ذكرها في العريضة تحت طائلة عدم القبول في الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى: اسم ولقب وموطن المدعي، والمدعى عليها، تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني، عرض موجز للوقائع والطلبات والإشارة إلى المستندات المؤيدة للدعوى.

- يجب أن تودع العريضة بأمانة ضبط المحكمة مقابل دفع الرسم القضائي (بالنسبة للمؤسسات ذات الطابع الإداري كإدارة الضرائب فهي معفية) ويسري الأجل المحدد الذي يجب أن تفصل فيه المحكمة الإدارية إبتداءاً من هذا التاريخ.

- يجب إرفاق القرار المطعون فيه تحت طائلة عدم القبول مع العريضة الرامية إلى إلغاء، تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري، كما يجب إعداد جرد مفصل عن المستندات المدعمة لعرائضهم.¹

- يكون الطعن في المحكمة الإدارية في حالة صدور قرار من إدارة الضرائب برفض الشكاية، سواء كان الرفض كلي أو جزئي، فللمكلف الحق في رفع الدعوى القضائية مباشرة أمام القضاء الإداري أو الطعن في قرار المدير الولائي للضرائب أمام لجان الطعن كل بحسب إختصاصه، لكن يجب الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة (المدعي) لا يمكن له الرجوع للطعن أمام لجان الطعن إذا إتخذ الطعن القضائي كأول طريق والعكس غير صحيح (أي يمكن له الطعن في رأي اللجنة أمام المحكمة الإدارية إذا إتخذها كأول طريق للطعن).²

- يمكن للمدير الولائي للضرائب الطعن في رأي لجنة الطعن أمام المحكمة الإدارية لإلغاء رأيها إذا صدر ضد الإدارة الجبائية وكان رأيها غير مؤسس ومعلل أو مخالف للقانون الجبائي وفي هذه الحالة تكون الإدارة الجبائية مدعية أمام المحكمة الإدارية عن طريق عريضة إفتتاح الدعوى.

- تختص المحاكم الإدارية بالفصل كأول درجة للتقاضي بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الإدارة الجبائية طرفا فيها عملا بالمادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أي أن المنازعة الإدارية تتحدد بناء على صفة الشخص الإداري المراد مخاصمته (هذا فيما يخص الإختصاص النوعي)

- ترفع الدعوى القضائية وجوبا أمام المحكمة الإدارية التي تقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم (هذا فيما يخص الإختصاص الإقليمي).³

¹ سليم قصاص: مرجع سابق، ص ص 91-101.

² لحسن كويسي: الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، 2013/2012، ص 15

³ عائشة لكلل: المنازعات الضريبية أمام المحاكم الإدارية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه دولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2015/2014، ص 10.

2- شروط تحريك الدعوى القضائية: يبدأ التقاضي أمام المحكمة الإدارية بواسطة عريضة إفتتاحية لدعوى يتم إيداعها لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً حيث يتم تسجيلها، ويسلم وصل استلام لمن يطلب ذلك وهذا في الحالات التالية:

- إشعار بقرار رفض كلي أو جزئي ، صادراً تبعاً لشكوى نزاعية (طعن أولي) أو طعن نزاعي (طعن أمام لجان الطعن) سواء تكون هذه الأخيرة صادرة قبل أو بعد إنقضاء الآجال المعينة للبت في الشكوى المعنية.

- بعد إنقضاء الآجال المحددة للبت في الشكاوي النزاعية أو الطعون النزاعية إذا لم يسلم إشعار القرار الخاص بها.¹

وفي كلتا الحالتين يقدر الآجل 04 أشهر حيث يبدأ سريانها من تاريخ:

- إشعار القرار الصادر تبعاً لشكوى نزاعية أو طعن نزاعي؛
- إنقضاء الآجال المعينة للبت في الشكاوي النزاعية أو الطعون النزاعية؛

وفي حالة الإستفادة من التأجيل القانوني للدفع فإن الطعن لا يوقف تسديد الحقوق المحتج عليها، ولكنه يمكن للمدين بالضريبة أن يرجأ دفع المبلغ المحتج عليه ، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة ويبقى تحصيل الغرامات المستحقة معلقاً إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي.²

3- الشروط المتعلقة بالشكل: يجب أن تستوفي العريضة عدة شروط من ناحية الشكل وهي كالاتي:

- أ - يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها، عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل.
- ب- يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى، عرضاً صريحاً للوسائل، و إذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه.³

¹- لطفى لخزاري: مرجع سابق، ص 17.

²- سليم قصاب: مرجع سابق، ص 103.

³- لحسن كويسي: مرجع سابق، ص 15.

ج - لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية. و لكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة أيا كانت، شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الإفتتاحية للدعوى.¹

د- باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية، في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية، و ذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية.

4- إجراءات مراجعة التحقيق: عندما تصل عريضة الدعوى أمام القاضي، فإنه يحيلها إلى مستشار مقرر، يكلف بإدارة الإجراءات و التحقيق في القضية حيث أن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال ، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة، حيث يكون التحقيق الإضافي إلزاميا، كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم.

وعندما يحصل-بعد إجراء تحقيق إضافي-أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها، يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقا لأحكام المادة 84-2 من قانون الإجراءات الجبائية.²

وفي حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإن هذه العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، و ذلك بحضور المدعي أو وكيله، وبحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.³

يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضرا، و يضم ملاحظات المشتكي، و كذا عند الاقتضاء، ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، و يبدي رأيه، ويرسل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته.

¹ - سليم قصاب: نفس المرجع، ص 92.

² - لطفي لخزاري: مرجع سابق، ص 18.

³ - احمد محيو: المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د ط، 1994، ص 82.

5- إجراءات الخبرة: تمثل الخبرة إحدى الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به المحكمة الإدارية، سواء أكان ذلك تلقائياً أو بناءً على أحد أطراف الخصومة الإدارية أو المكلف بالضريبة أو كليهما معاً، حيث تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائياً وإما بناءً على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، و يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق، مهمة الخبراء.

تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاثة (03) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك. وفي هذه الحالة، يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث.

كما لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، ولا الأشخاص الذين أبدوا رأياً في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.¹

يقوم بأعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية. حيث يحدد يوم و ساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي، وإذا اقتضى الأمر، الخبراء الآخرين، وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات.

يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، وكذلك المشتكي و/أو ممثله، وإذا اقتضى الأمر ذلك، يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة حيث يقومون بتأدية المهمة المسندة لهم من قبل المحكمة الإدارية.

يتم الرد من طرف كل خبير تم تعيينه حيث يطلب ردّ خبير المحكمة الإدارية و خبير الطرف الآخر، و يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة، وفي حالة ما إذا رفض الخبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤديها، يعين خبيراً آخر بدلاً منه.

كما يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه. و يقوم الخبراء بتحرير إمّا تقرير مشترك وإما تقارير منفردة.

¹ - سليم قصاص: مرجع سابق، ص125.

ويوجه الطلب الذي يجب أن يكون معللا إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (08) أيام كاملة، اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد، و على الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، و يبت في هذا الطلب بتا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم. يودع المحضر و تقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تمّ إبلاغها بذلك قانونا، أن تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوما كاملة.¹ يقدم الخبراء كشفا عن أمر تفرغهم و مصاريفهم و أتعابهم. و تتم تصفية ذلك و تحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية، طبقا للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية، كما لا تؤخذ بعين الاعتبار، عند تحديد الأتعاب، التقارير التي تقدم بعد أكثر من ثلاثة (03) أشهر من غلق المحضر.

ويجوز للخبراء أو الأطراف في ظرف ثلاثة (03) أيام كاملة، اعتبارا من تاريخ تبليغهم بقرار رئيس المحكمة الإدارية، أن يعترضوا على التصفية أمام هذه الجهة القضائية التي تبت في المسألة بصفتها غرفة استشارية. إذا رأت المحكمة الإدارية أنّ الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية، تتم ضمن الشروط المحددة أعلاه.

من بين الآثار الأساسية التي تترتب على القرار الصادر عن المحكمة الإدارية في ميدان المنازعات الجبائية التنفيذ حينما يحوز هذا القرار على قوة الشيء المقضي فيه، وذلك في الحالة التي لم يتم الطعن فيها بالإستئناف خلال الموعد المحدد قانونا.

فإذا عدل هذا القرار ما اتخذته الإدارة فليس من حقها التوصل من نتائجه أما إذا كان لصالحها فإن الإجراءات التي تكون قد قامت بها لتحصيل ديون الخزينة لدى المكلف تعد صحيحة وتستمر في مباشرتها.²

¹ - سليم قصاص: مرجع سابق، ص 128

² - لطفي لخزاري: مرجع سابق، ص 20.

المطلب الثاني: الصعوبات التي تعترض الرقابة الجبائية:

بعد ملاحظتنا لعوارض الرقابة الجبائية المتتلة في مختلف الطعون المتاحة للمكلف بالضريبة، توجد عوارض اخرى تقف في وجه الرقابة الجبائية تتمثل في مختلف العوائق التي تعيق الرقابة الجبائية ، أو تحيل بينها وبين الغرض الواردة لأجله، هذه العوائق تختلف باختلاف الجانب المنظور من خلاله، وبالرغم من تعددها وتشعبها سنحاول التطرق لاهمها من خلال العوائق المتعلقة بالجانب الإقتصادي التي تناولها في الفرع الأول بينما المتعلقة بالجانب التشريعي في الفرع الثاني، اما في الثالث فنتناول المتعلقة بالجانب الإداري.

الفرع الاول العوائق المتعلقة بالجانب الاقتصادي لقد افرزت التطورات الاقتصادية مشاكل جمة اقلت بظلالها على الرقابة الجبائية والتي تبرز اهمها

اولا: اتساع رقعة التعاملات وتنامي معدلاتها مما اصبحت ارقام اعمال المؤسسات تتزايد بشكل سريع مما ادى الى صعوبة او الاستحالة في بعض الاحيان للرقابة لبعض المؤسسات . هذا من ناحية ومن ناحية اخرى وفي ظل عدم القيود في الولوج والدخول في الجانب التجاري والصناعي ادى الى التزايد السريع والكبير في عدد المؤسسات الفردية او الجماعية او المهن الحرة وتنوعها في مقابله التزايد المحدود في عدد الموظفين للإدارة الجبائية مما ادى باختلال التوازن. بالإضافة الى ذلك صعوبة فهم الأنشطة الجديدة وعدم استطاعة الإلمام بطريقة وكيفية سير كل الأنشطة مما يحد من عملية الرقابة.¹

وهذا بدوره ادى الى كثرة التعاملات العقارية وما نتج عنه صعوبة مراقبة كل عقود التسجيل الخاصة بالمعاملات العقارية

ثانيا: اتساع حجم السوق الموازي أو الاقتصاد الموازي أو اقتصاد الظل والذي يتميز بوجود الأنشطة الاقتصادية التي تتم بعيدا عن أعين الحكومات و أجهزتها الرقابية، و في ظل هذه الظروف تحدث المنافسة غير الشريفة، و مع مرور الوقت تصبح المؤسسات الفاسدة هي السائدة في السوق. و في الجزائر هناك قلق واضح إزاء الاقتصاد الموازي و المضاربة الطفيلية ولقد

¹- بوعلام ولهي: (نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة)، مرجع سابق، ص12.

حددت المديرية العامة للضرائب أهم مظاهر الاقتصاد الموازي في الجزائر و كانت كالتالي : البيع و الشراء بدون فواتير؛

- تحويل الإعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي؛
- تصريحات خاطئة لأرقام الأعمال؛
- تخصيص الثمن المصرح به لدى الجمارك؛
- استخدام التسديد النقدي بدل التعامل بالشيكات؛
- التغيير القانوني و المحاسبين لمختلف القوانين الأساسية و السجلات التجارية؛
- النشاط التجاري و غيره ضمن مناطق غير حضرية و غير تجارية.¹

ثالثا: التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة عالميا: إن النظام الرقابة الجبائي الجزائري القائم يلائم العمليات التقليدية، لكن التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة عالميا، أفرزت عدة تحديات خطيرة لا تتماشى مع هذا النظام، ومن بينها ما أفرزته تطورات التجارة الإلكترونية . إذ تلتخلف أنظمة الرقابة الجبائية في بيئة التجارة التقليدية عنها في بيئة التجارة الإلكترونية، وذلك لإعتماد هذه الأخيرة على التبادل الإلكتروني للبيانات الذي يقوم أساسا على نقل، تداول، وتشغيل الحاسبات الإلكترونية دون الإعتماد على المستندات والدفاتر والسجلات التقليدية المعروفة في المحاسبة، وينعكس أثر هذا النظام على أساليب المراقبة الجبائية لصفقات التجارة الإلكترونية، حيث يصعب على المراقب الجبائي تتبع مسار الصفقات بهدف فحصها ومراجعتها، والتأكد من إكمالها، خاصة وأن المدخل التقليدي للرقابة الجبائية يعتمد كليا على مراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة وإستخدام الأساليب التي تهدف إلى التحقق من وجود دليل موضوعي يؤيد صحة القيمة وبالتالي يتجلى لنا عدم صلاحية الأساليب التقليدية للرقابة الجبائية لتطبيقها في مراقبة التجارة الإلكترونية.²

¹ - بوعلام ولهي: (نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة)، مرجع سابق ، ص15.

² - عيد العزيز قنّال: أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر من 2003 إلى 2008، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، كلية علوم اقتصادية والتسيير ، المركز الجامعي ياحي فارس المدية، 2009/2008، الجزائر، ص116.

بالإضافة الى ذلك انتهاج الوسائل الحديثة لإستعمالها في الغش والتزوير والتي يصعب اكتشافها اواحيانا استحالة اكتشافها .مما يحد من عملية الرقابة ويجعل المؤسسة المراقبة في وضع احسن من اعوان الرقابة

الفرع الثاني: العوائق المتعلقة بالتشريع الجبائي:

للتشريع الجبائي خصوصياته والتي الا انه اصبح يشكل صعوبات في وجه الرقابة يمكن حصرها فيما يلي:

اولا: من ناحية الصياغة: انه كلما كانت الصياغة معقدة يكون القانون اقل وضوحا ويترك مجالا واسعا لتدخل الإدارة الجبائية في تحديد الإعفاءات و الخلفيات هذا ما يؤدي إلى عدم قناعة الممول بالضريبة المفروضة عليه و بالتالي يحاول التهرب منها.و تكمن هذه التعقيدات في تعددية النصوص و كثرة أنواع الضرائب، التي خلقت صعوبات و مشاكل في فهمها وتأويلها. هذا ما يجعل الإدارة تتدخل لسد مثل هذه التغيرات الناجمة عن عدم دقة النصوص أو عدم فهمها و انعكس ذلك على مهمة الأعوان الإداريين من فسح المجال أمام المكلف بالضريبة الذي أصبح يقدم التصاريح بأساس يناسبه أو الانتقال من فئة إلى أخرى . هذا التعقيد و الغموض و التشوهات في الصياغة و التطبيق يدفع إلى الزيادة عدد المنازعات وضعف المردودية الجبائية و يخلف جوا مكهرب بين الممول و الإدارة الجبائية

كثرة النصوص والقوانين الجبائية: ان المطلع على النصوص الجبائية يجد عددها كبير قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 408 و اكثرمن 140 احكام جبائية غير مقننة، مادة قانون الضرائب غير المباشرة 501 مادة واكثرمن 08 غير مقننة مادة قانون الرسم على رقم الاعمال 178 مادة واكثرمن 54 غير مقننة، قانون الطابع 309 مادة واكثر من 24 غير مقننة، قانون التسجيل 373 مادة واكثر من 19 غير مقننة،قانون الاجراءات الجبائية 170 مادة بالإضافة الى مختلف القوانين الجبائية الاخرى والآف اللوائح هذا من جهة ومن جهة اخرى كبر المواد في حد ذاتها إذ نجد بعض المواد تكون في عدة صفحات مثال المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية اربعة صفحات. مما يجعل من الاستحالة الامام بها من جهة ومن جهة اخرى يحتاج الموظف

المعين الى عدة سنوات حتى يستطيع ان يكون فعالا في مجال الرقابة. بالإضافة الى ذلك فهي تولد كثرة الاخطاء والاعغال للعديد من الضرائب المهمة (القيمة) خصوصا الضرائب غير المباشرة. **ثالثا/كثرة التعديلات :** تتميز القوانين الجبائية بحركية اكبر من كل القوانين اذ انه توجد تعديلات تقريبا مرتين كل سنة بموجب قانون المالية وقانون المالية التكميلي ومن بين بعض الامثلة : جاء قانون المالية سنة 1993 ب: 45 تعديلا 27 -منها تخص الضرائب و الرسوم المماثلة 18 -تغيير بالنسبة للرسوم على القيمة المضافة. قانون المالية سنة 1995 جاء ب : 49 تغيير منها 19 -فيما يخص الرسم على القيمة المضافة 30 -بالنسبة للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة . قانون المالية سنة 1996 جاء ب :60 تغيير منها 21-¹ فيما يخص الرسوم على القيمة المضافة 30-بالنسبة لحقوق التسجيل و الطابع 09- بالنسبة للضرائب غير المباشرة كما أن قانون السنة المالية سنة 1997 جاء فيه التغييرات (1) قانون المالية سنة 1998 جاء ب: 71 تعديلا للمواد و الفقرات 29 -في مجال الرسم على رقم الأعمال و38 في مجال الضرائب المباشرة و 04 -في مجال الضرائب غير المباشرة² وما نلاحظه التزايد المستمر في التعديلات بحيث يجد العون الرقيب او المحقق اثناء عمله بصدد تطبيق في العادة قوانين بثمانية تعديلات ومثال عن ذلك نسبة الضريبة على ارباح الشركات -قطاع تجاري- 25 % سنة 2014 عدلت بموجب ق م 2015 الى 23% عدلت بموجب ق م ت 2015 الى 26 % عدا النسب والاعفاءات الدائمة والمؤقتة مما يصعب من مهمة سواء اعوان الادارة الجبائية او المكلفين بالضريبة وكذا المحاسبين اثناء تطبيق القوانين الجبائية بالإضافة الى جعل الضريبة الجزافية الوحيدة تصريحية بموجب قانون المالية 2015 اين جعل من الاستحالة المطلقة مراقبتها مما جعل الكثير من التجار أو المهنيين أو المؤسسات تتهرب في ظل استحالة الرقابة. ورغم ما لاحظناه من عوائق تتعلق بالتشريع الجبائي اضافة الى العوائق الاقتصادية تبقى عوائق أخرى تضلهم قيمة هي العوائق المتعلقة بالجانب الإداري.

¹- جمال بدري: عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2008، 01/2009، ص ص36-39.

²- نفس المرجع، ص40.

الفرع الثالث: العوائق المتعلقة بالجانب الإداري:

بالإضافة الى العوائق سابقة الذكر توجد عوائق متصلة بالجانب الإداري يمكن ان نقسمها الى صعوبات متعلقة بالموارد البشرية واخرى بالامكانيات المادية واخرى بعملية الرقابة في حد ذاتها:

اولا: الموارد البشرية : نظرا لسوء تنظيم الإدارة الجبائية فان كل التقارير و الدراسات التي قامت بها وزارة المالية منذ حكومة أحمد غزالي تكشف أن الإدارة الجبائية تتخبط في مشاكل إدارية كبيرة و خاصة بعد الدراسة الميدانية للمصالح الخارجية لوزارة المالية 1998 ، وخاصة بعد تدهور السوق النقضية 1986 و لقد تمت المصادقة سنة 1989 على برنامج تحديث المصالح الخارجية لوزارة الإقتصاد مع جدولة دقيقة للأعمال ومازال هذا البرنامج مستمر، بالإضافة الى ذلك محدودية الوسائل البشرية و المادية فالإدارة الجبائية تقوم بدورها ومهامها منذ الإستقلال في ظروف سيئة جدا و تفتقد إلى كل الإمكانيات و الوسائل البشرية و المادية وذلك نظرا لعدم انتهاج الإدارة الجزائرية سياسة منتظمة وومنهجية .

مما نتج عنه نقص في الجانب البشري:

1-من الناحية الكمية : ان عدد الموظفين و الإطارات قليلة جدا مقارنة بالمهام المخولة لهم، حيث يبلغ عدد الموظفين 22841 موزعين على النحو التالي 5.7 % لمصلحة مسح الاراضي ، لأملاك الدولة 12.1 %، للخرينة 16.8 %، للضرائب 58.9 % للأراضي، 1.4 % للتنسيق،¹ 4.2 % للمراقبة المالية. و الواقع أن هذا المجموع لا تغطي إلا نصف من الحاجيات المصالح الجبائية، حيث لا تتوفر إلا على 13045 عونا مع أن حاجياتها تفوق الخمسة و العشرون ألف، فهم يديرون مليون و مأتي ألف 200.000.1. حصة الضريبة مما يساوي تقريبا معدل 300 ممول للعون الواحد، بينما لا يفوق هذا المعدل المائة 100 في بعض الدول المتطورة و مقارنة بالعدد الإجمالي للسكان يصبح لدينا موظف واحد لألفي ساكن في الجزائر 2000 ، و واحد لخمس مئة وخمسون 550 في فرنسا وبلجيكا ، وواحد لألف و خمس مئة ساكن بالنسبة للكوت ديفور والسنغال و نستخلص مما سبق بأن التأطير في الإدارة الجبائية الجزائرية غير كافي مقارنة مع

1- جمال بدري: مرجع سابق، ص 45.

المقاييس العالمية. ورغم انه كان من أولويات وزارة المالية تدعيم الإدارة الجبائية بإمكانيات بشرية حتى تصبح هذه الإدارة فعالة و تستجيب لتحديات إقتصاد السوق حيث وصل عدد موظفين المديرية العامة للضرائب 17.600. عون هذا في سنة 1994 ثم قفز هذا العدد في سنة 1998 إلى 25.000 و قد قامت المديرية العامة للضرائب بعملية خاصة و هي إنشاء 3000 منصب عمل في مدة 3 سنوات لخريجي الجامعات، و تهدف الإدارة الجبائية الوصول إلى 30.000 عون سنة 1999 و هذا العدد الأخير يعتبر بمثابة مقياس دولي أي عون واحد لكل 100 مواطن¹.

الا انه وكالعادة كانت التطورات الاقتصادية اسرع من عملية التوظيف خصوصا ماشهدته الجزائر من توظيف في السنوات من 2008 الى 2014 غير انه في الميدان الجبائي عرفت نوعا من الاعاقة تمثلت في الاستقالات ،و التقاعد المسبق، ونهب اطارات واعوان الضرائب من قبل المؤسسات الاقتصادية والمؤسسات الخاصة خصوصا مع تدهور القدرة الشرائية للموظفين بصفة عامة، وما تمنحه هذه المؤسسات من اغراءات مادية. وما زاد الطين بلا عملية تجميد التوظيف في قطاع الضرائب كغيره في سنة 2016 والغاء قانون التقاعد المسبق والذي افرغ كل الادارت من الموظفين في سنة 2017 والادارة الجبائية بشكل خاص مما اصبح يشكل الجانب الكمي عجزا مطلقا مما يحد بشكل تام من عملية الرقابة خصوصا القاعدية منها.

من ناحية الكفاءة: إن الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة ولا المهارة دورها الفعال مما ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي والإدارة الجبائية نفسها. فتعقد ملفات المعالجة وتشبعها إضافة إلى ضعف إمكانيات الإدارة من حيث الكفاءات والمهارات أورث الإدارة رداءة في التسيير ويرجع هذا الضعف في التأهيل والكفاءة إلى:

- محدودية قدرة استيعاب المدرسة الوطنية للضرائب لتكوين الاعوان بحيث ان تربيصات الترقية اصبحت تتم بعد عدة اعوام.

¹ - جمال بدري: مرجع سابق، ص ص 45-46.

-عدم الاهتمام الكامل لاعتماد سياسة وطنية لتوضيح وترسيخ أخلاقيات المهنة وما ينجر عنه من فساد اداري¹.

-غياب وعدم إدراك الموظفين والأعوان الإداريين للمعارف المختلفة في مجال الجبائية والحسابات المعمقة و التشريعات الضريبية خصوصا امام الكم الهائل في المواد القانونية .

ومما سبق فان توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة والواسعة التي يحققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها. يعد عامل أساسي لقيام الإدارة الجبائية بدورها على أتم وجه الشيء الذي يعبر على مدى ارتباط الإدارة بكفاءة الإمكانيات البشرية.فالتطور الاقتصادي بات من الضروري تدعيم الجهاز الإداري بالإمكانيات البشرية ، التي تعد الركيزة الأساسية لدفع الإدارة الجبائية إلى انجاز مهامها على أكمل وجه .

ثانيا: قصور الإمكانيات المادية إن نقص الإمكانيات المادية للإدارة الجبائية يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي ومن أمثلة ذلك في الواقع للإدارة مايلي :

-القصور في المقرات واعتبار بعضها الآخر في حاجة الى ترميم وتجديد؛

- القصور في وسائل النقل الخاصة،حيث أن كبر المساحة تحد من فعالية النظام الجبائي مادام هناك إفتقار إلى وسائل النقل من أجل تأدية المهام؛

-التأمين وان كان هذا الأمر صعب المنال إلا انه ضروري لما يتعرض له الكثير من الموظفين لإعتداءات معنوية وجسدية؛

-نقص وانعدام في بعض الأماكن لأدنى التقنيات لمعالجة المعطيات والإحصائيات بالإضافة إلى إفتقار الإدارة إلى الأجهزة الضرورية كأجهزة الأعلام الآلي وآلات التصوير والنسخ والفاكس،خاصة مع التطورات التي تشهدها إقتصاديات العصر؛

- نقص المطبوعات الإدارية مما يتسبب في تعطيل الكثير من العمليات الجبائية؛

¹- خديجة شرفي: دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين دراسة حالة مفتشية الضرائب-فرحاتي-عين ببوش-ولاية أم البواقي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي، ص38.

-إنعدام المحفزات المالية والمشجعة على التقاني في العمل خصوصا ان الادارة الجبائية تختلف نشاطاتها وتتنوع أدوارها. إن إعطاء الأهمية للوسائل البشرية مع إغفال الوسائل المادية يعتبر عائقا أمام رفع مستوى فعالية.¹

ثالثا: عدم فعالية الرقابة وتعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية:و يمكن إبراز ذلك من خلال:

1-عدم فعالية الرقابة:رغم الصلاحيات المخولة للإدارة في عملية الرقابة إلا أنها بقيت تعاني قصورا وذلك من خلال:

-إن الرقابة لا تستجيب للأهداف المستوحاة لان مصالح الرقابة لا تؤدي دورها وأن الفرق والبلديات وغيرها . الرقابية انحرفت عن دورها. ولا يوجد تنسيق بين مختلف المؤسسات و الهيئات المعنية كالجمارك . ففي غياب الرقابة الفعلية والفاعلة يفتح المجال للعديد من الجهات للتهرب من دفع الضريبة وذلك عن طريق عدم التقييد الرسمي للفتاير .

- عدم تمكن عمليات الرقابة أثناء إجرائها من الوصول فعلا إلى الأهداف التشريعية المرجوة والواجب الوصول إليها .

-لاتزال العلاقات التضامنية بين لجان التنسيق، متواضعة وتحتاج إلى دفع بحيث لا وجود لتنسيق جدي بين مختلف المؤسسات المعنية بالضريبة .

2-تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية :تكمّن الصعوبات التي تواجهها الإدارة الجبائية فيما يلي:

- صعوبة ربط وتحصيل الضريبة وتقديرها:فان ثقل الإجراءات يزيد حتما من الصعوبات التي تواجه الإدارة في تقدير بعض أوعية الضرائب،مما يشجع الممول على التهرب فقد تستعمل الإدارة عوامل مادية على الممولين بالضريبة على ربط الضريبة ربطا جزافيا بأقل أو أكثر من قيمتها مما يؤدي إلى أثار معنوية.

3-عدم المساواة في تطبيق الإجراءات:إن عملية الرقابة تحكمها دوافعها ذاتية مما يجعل مصالح الضرائب تمارس نوعا من اللاعدالة على المواطنين.²

¹-خديجة شرفي: مرجع سابق، ص 39

²-خديجة شرفي: مرجع سابق، ص 39.

4- برمجة المكلفين الذين لا يمتلكون خطرا جبائيا . كما ان النقص الفادح في عدد المحققين و عدم تأهيل البعض فيهم مما أثر على عدم تناسب توسع الأنشطة مع برامج التحقيق، فالمؤسسة التي يتم برمجتها قد لا يعاد برمجتها سنوات طويلة او مدى حياتها بالإضافة الى عدم تحديث معايير اختيار المؤسسات القابلة للتحقيق تماشيا مع تطور تقنيات التحايل القانوني من دفع الضرائب خصوصا المعاملات الالكترونية وتطور التكنولوجيا.¹

¹- بوعلام ولهي: (نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة): مرجع سابق، ص 10.

خلاصة الفصل الأول:

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الأول أن الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، وكذا تطبيق القوانين الجبائية، إذ تعتبر الرقابة أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى تنظيم و توجيه المكلفين بالضريبة، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء و المخالفات بهدف تصحيحها و تقويمها، ولتحقيق الأهداف المرجوة فقد عمل المشرع الجزائري على سن جملة من القوانين التي تعد معلما موحدًا في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية.

كما منح جملة من الصلاحيات للأعوان المراقبين لأداء عملهم، وفي نفس الوقت فرض على المكلف بالضريبة عدة التزامات. كما منحه في المقابل حقوق يتمتع بها. كما أسند مهمة الرقابة الجبائية إلى أجهزة مختصة لكل واحدة اختصاصها، كما ان هذه الهيئات عرفت تطورات وذلك باستحداث هيئات جديدة.

الان هذه الرقابة تصطدم بعدة عوارض، تتمثل في الطعون في الرقابة الممنوحة للمكلف والتي تكون ادارية او امام لجان الطعن او اما الجهات القضائية ، او مختلف العوائق الاقتصادية والادارية او المتعلقة بالتشريع الجبائي في حد ذاته.

الفصل الثاني
تطبيقات الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

تمهيد

بعد أن رأينا الإطار العام للرقابة الجبائية في الفصل السابق، إلا أن المشرع الجزائري لم يحدد لها تطبيقا واحدا، فلقد جاءت النصوص الجبائية لتبين لنا عدة أشكال للرقابة الجبائية، وإن كانت أخرى تتشابه إلى حد بعيد، إلا أن هناك تطبيقات أخرى تختلف كل الاختلاف. ولقد خصص لكل واحدة إجراءاتها الخاصة وحدود نطاقها، والكيفية التي يجب أن تمارس بها، بالإضافة إلى ذلك جاءت التنظيمات لتحاول إعطاء التفصيل والتدقيق لكيفية ممارستها.

وكما قلنا سابقا بالنسبة للحركة الكبيرة في المادة الجبائية سنحاول التطرق لأخر إجراءات أو بمعنى آخر للتطبيقات الحالية للرقابة الجبائية في التشريع الجزائري.

وسنتناول التطبيقات ضمن مجموعات متشابهة في الفصلين الأول والثاني بينما في الثالث للتطبيقات غير المتشابهة وعليه قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الرقابة العامة .

المبحث الثاني: الرقابة المعمقة.

المبحث الثالث: الرقابات الأخرى.

المبحث الأول: الرقابة العامة .

يقصد بالرقابة العامة الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكاتب، بناء على الوثائق التي بحوزتهم¹، وتتم بشكل عام ودون تحديد الضرائب، أو الرسوم، أو الحقوق المراقبة، بالإضافة قد تكون مبرمجة أو غير مبرمجة، كما ان عدد الملفات المراقبة يكون كبير، وبالرغم أن المشرع لم ينص عليها صراحة لأنها تدخل ضمن الأعمال اليومية للإدارة الجبائية، ونص على إجراءاتها العامة دون تحديد، إلا أن النصوص التنظيمية فصلت بينهما، وقد كانت تمارس سابقا ضمن نفس المصلحة، وهي تأخذ شكلين إما رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق، وسنتطرق ف

ي المطلب الأول للرقابة الشكلية بينما في الثاني للرقابة على الوثائق.

المطلب الأول: الرقابة الشكلية.

تعتبر أكثر الرقابات ممارسة لأنها تقوم بها المصالح القاعدية، وهي أهم الرقابات لأنها المفتاح الأولي لباقي الرقابات. كما أنها تدخل ضمن الأعمال اليومية. وعليه فهذه الرقابة تتميز بمفهومها الخاص، واختصاص محدد، ولا بد أن تتقيد بإجراءات حددتها القوانين أو التنظيمات.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الشكلية.

هي العملية الروتينية اليومية التي تقوم بها مختلف المصالح الجبائية القاعدية، وهي أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية من طرف المصالح القاعدية للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية، تعتمد على القراءة السطحية لهذه التصريحات، وتتحدد بالتحقيق على المستوى الشكلي لها، الهدف منها هي التدخل من أجل تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة على هذه التصريحات كرقابة إيداع التصريحات، والعمليات الحسابية، المعدلات الحسابية، مطابقة التصريحات الشهرية للتصريحات السنوية، الإعفاءات، التخفيضات، تصحيح الأخطاء، ومدى تطبيق القوانين الجبائية، ومقارنة بيانات المعلومات الواردة مع التصريحات².

¹ - سهام كردودي: مرجع سابق، ص 47.

² - لياس قلاب ذبيح: مرجع سابق، ص 22.

أما على مستوى مفتشيات التسجيل فينصب اختصاصها على مسك مختلف العقود وتسجيلها، والمراقبة، والتحقيق في تسديد حقوق الطابع، والتسجيل والشهر العقاري، بالإضافة إلى التحريات والتحقيقات في تصريحات الشركات حيث تنص المادة 38 مكرر أ « يكون نقل الملكية أو الانتفاع بمحل تجاري أو الزبائن مثبتا بما فيه الكفاية بالنسبة للطلب أو المتابعة قصد دفع حقوق ورسوم وغرامات التسجيل ضد الحائز الجديد أو المستأجر بالعقود والوثائق المكتوبة التي تكشف وجود نقل ملكية أو الانتفاع والتي تخصص لجعلها معروفة لدى العموم كما يحدد النقل بتسجيل اسم الحائز الجديد أو المستغل الكاري أو المسير في سجل الضرائب أو المدفوعات التي يقوم بها طبقا لهذه التسجيلات»، أما المادة 38 مكرر 1 «... فان إدارة الضرائب أن تطلب تحت طائلة الرفض، تقديم الدفاتر التجارية الخاصة بالمتوفي.

ومن حق إدارة الضرائب أن تبحث في المستندات...»¹.

الفرع الثاني: الاختصاص وبرمجة الملفات في الرقابة الشكلية:

لأي رقابة اختصاص سواء من حيث الإقليمي أو المصلي أو النوعي خاص بها كما أنها تتم وفق برامج محددة

أولا/ الاختصاص في الرقابة الشكلية:

يعقد الاختصاص بصفة عامة في الرقابة الشكلية لمصالح الوعاء التي يكون بحوزتها الملف الجبائي².

وعليه وكما قلنا سابقا في ظل الفترة الانتقالية تختص بالمراقبة الشكلية المصالح التالية:

- المديرية الفرعية لتسيير الملفات بمديرية كبريات المؤسسات؛
- المديرية الفرعية لجباية المحروقات بمديرية كبريات المؤسسات؛
- المصلحة الرئيسية للتسيير بمركز الضرائب؛
- المصلحة الرئيسية للتسيير بالمركز الجوازي للضرائب؛
- مفتشيات الضرائب؛

¹- قانون الإجراءات الجبائية: مرجع سابق.

²- لياس قلاب نبيح: مرجع سابق، ص 22.

- مفتشيات التسجيل والطابع.

أما الاختصاص الإقليمي فتختص به المصالح الماسكة للملفات الجبائية ضمن الاختصاص الإقليمي لها، بحيث لا يمكن لجهة وصية أو مصلحة أخرى القيام بها. واستثناء يمكن مراقبة الملفات من قبل محققي التسيير ضمن مهامهم في إطار الرقابة الإدارية - ولكن تكون بتقارير وتوصيات لمصالح التسيير فقط- أما اختصاصها الرقابة الشاملة على كل الرسوم والضرائب والحقوق والإتاوات للملفات الجبائية محل الاختصاص وفقا للتشريعات الجبائية المعمول بها .

ثانيا/ برمجة الملفات للرقابة الشكلية: على عكس باقي الرقابات فإنه لا تكون برمجة للملفات المراقبة، وكقاعدة عامة تشمل كل الملفات¹. وعادة تمارس بشكل إجباري على السنة المتقدمة، و كذا في إطار معالجة أي بيان معلومات وارد. ويمكن لرئيس المصلحة إعداد برنامج عمل سنوي، لكن يبقى على المستوى الداخلي، لا يخضع للمتابعة ولا إعلام الجهات الوصية، ولا بتقارير ختامية.

الفرع الثالث: الإجراءات في الرقابة الشكلية:

تتميز الإجراءات في المادة الجبائية عموما بالتعقيد لطابعها التركيبي والمرحلي، وبعبارة أخرى أن تسلسل المراحل يكون وفق إجراءات محددة وسير كل مرحلة له إجراءاته الخاصة وكذا كل حالة لها إجراءاتها الخاصة، والتي تكون إما محل مراقبة سواء الإدارية منها أو القضائية .

أما المراقبة الشكلية فتتميز بالبساطة ولا تكون مقيدة بالمراحل أو إجراءات خاصة، إلا في حالة ملاحظة أي نقص في التصريحات مثال رقم الأعمال في التصريح السنوي (الميزانية الجبائية) أكبر أو أقل من مجموع التصريحات الشهرية، أو اكتشاف أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات²، أو اكتشاف تجاوزات أو تهرب ضريبي يقوم مفتش الضرائب وفق المادة 19 من ق.إ.ج بما يلي:

1- تنص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: «1- : تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة.....».

2- لياس قلاب ذبيح : مرجع سابق، ص 22.

أولا/ طلب معلومات أو توضيحات: يكون طلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، إما عن طريق استدعاء في حالة التوضيحات الشفهية¹، أو اعذرا في حالة نقص أو عدم التصريح (مثال: عدم إيداع الميزانية الجبائية)؛ أو عن طريق طلب معلومات سلسلة (س 2 C) ويكون في حالة الغموض أو عدم الاستجابة للاستدعاء أو عدم الرد على الاستفسارات. يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات. *في حالة الإعذار لابد من منح المكلف مدة، لا تقل عن عشرة أيام من تاريخ الاستلام، وفي حالة طلب المعلومات لابد أن تمنح مهلة للمكلف بالضريبة لا تقل عن شهر (30 يوم) من تاريخ الاستلام. إذا ما تم التبرير يحفظ الملف، وفي حالة عدم قبول التبريرات أو التوضيحات يكون التسوية في الوضعية الجبائية أو اقتراح للرقابة على الوثائق أو التحقيقات الأخرى. وفق المادة 19 فقرة 06» يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما...».

ثانيا/تسوية الوضعية الجبائية: تكون تسوية الوضعية الجبائية عن طريق تصحيح التصريحات (في حالة وجود أخطاء)، أو الإخضاع الضريبي في حالة عدم التصريح، أو اكتشاف تهرب، أو تملص. تتم عملية الإخضاع الضريبي² وفق الإجراءات التالية:

1-إرسال الإشعار بإعادة التقويم الأولي: يرسل المفتش إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر سلسلة س 04 C برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام تحت طائلة بطلان الإجراءات موضحا فيه أسباب التقويم، والمواد القانونية المطبقة، وأسس الإخضاع الضريبي، وحساب

1- تنص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « يراقب المفتش التصريحات . وتطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا. كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة.

كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاؤهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية . عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها ، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا .

يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما...»

2- لياس قلاب ذبيح : مرجع سابق، ص22.

الضرائب والرسوم المترتبة على ذلك، وكذا الغرامات والإتاوات، وكذا بيان آجال الرد وحقه في الاستعانة بمستشارة علاوة على كل المعلومات الإلزامية للمؤسسة محل الإخضاع . تمنح مدة للمكلف للرد 30 يوما من تاريخ الاستلام وفق المادة 19 من ق.إ.ج. كما يمكن للمكلف طلب أي استفسار شفوي أو كتابي من مفتش الضرائب في هذه المدة والذي يتوجب عليه الرد عليه.¹

2-إرسال الإشعار بإعادة التقييم النهائي: في حالة عدم التبوير بعد انتهاء الآجال يعتبر بمثابة قبول ضمني. أما في حالة نقص في التبوير أو عدم قبول التبوير الجزئي للتبويرات يتم تبليغ الإشعار بإعادة التقييم النهائي، والذي موضحا فيه الإجابة على التبويرات، أسباب التقييم، المواد القانونية المطبقة الأسس الجديدة المعتمدة أو تأكيد القديمة، حساب الضرائب والرسوم وكذا الغرامات. ويكون إرسال الإشعار برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام. وبعد إرسال إشعار بإعادة التقييم النهائي يتم إعداد جدول التسوية حيث تنص المادة 19 فقرة 1 من ق إ ج « يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات ، لكن عليه قبل ذلك ، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقييم، أسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك. وكذا أسس الإخضاع الضريبي و حساب الضرائب المترتبة، كما يقوم في نفس الوقت، بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوما. و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، يرسل الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام . و يحدد المفتش، بعد انقضاء أجل الرد، أساس الإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضا للمكلف بالضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية .».

ثالثا/ في حالة وجود غموض كبير أو تجاوزات خطيرة: أو عدم الوصول إلى الإشكال أو وجود شك مثلا حالة تكرار الخسارة أو في حالة استمرار وجود الحسومات المتبقية المستفاد منها فيما يخص الرسم على القيمة المضافة أو عدم فهم النشاط تكون اقتراح البرمجة إلى الرقابة على

1- رجال نصر: محاولة تشخيص ظاهرة الغش الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، 2006/2007، ص 85.

الوثائق¹ في حالة اللبس الخفيف، أو التحقيق المعمق في المحاسبة² مع وجوب الإخضاع الضريبي للسنة المتقادمة بنفس إجراءات تسوية الوضعية الجبائية السابقة. أما فيما يخص الرقابة الشكلية على مستوى مفتشيات التسجيل والطابع فهي تعتمد على مراقبة وتحديد الحقوق ومدى مطابقة العقود للإجراءات والشكليات القانونية دون التطرق إلى مدى صدق قيمة المبالغ المصرحة في العقود بالإضافة إلى طلب المعلومات والقيام بالتحريات فيما يخص التصريح بالتركات، والتي تكون قبل تسجيل العقود، ففي حالة مطابقتها للقوانين يتم تسجيلها، أما في حالة وجود اغفالات، أو تجاوزات لا يتم تسجيلها إلى غاية تصحيحها.

المطلب الثاني: الرقابة على الوثائق:

تكتسي هذه الرقابة نوع من التدقيق عن الرقابة السابقة وإن كانت لا تختلف عنها كثيرا، وبالتالي سنعالجها وفقا لبيان مفهومها، طريقة اختصاصها وكيفية برمجة ملفاتها وكذا الإجراءات التي تتميز بها.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة على الوثائق:

تتمثل هذه الرقابة في الفحص الدقيق للتصريحات الجبائية من خلال استغلال الوثائق التي يتضمنها الملف الجبائي للمكلف بالضريبة من معاينات و معلومات محصل عليها، وتحليل البيانات الواردة في التصريحات المكتتبه ومقارنتها بفواتير الشراء والبيع وفواتير الأعباء والكشوف البنكية للمكلف بالضريبة، مع إمكانية طلب وثائق المحاسبة في مسألة معينة تستدعي إتباعها إلى طلب وثائق محاسبية معينة.³ مثال على ذلك طلب الدفتر اليومي للحساب البنكي للتمييز بين المقبوضات والمدفوعات، أو طلب دفتر الأجور للتحقيق مع مطابقتها للتصريح بالأجور في سلسة ج12 والميزانية الجبائية خصوصا في مهن الإنتاج والمقاولات، ويتناول هذا النوع من الرقابة الأخطاء المادية المرتكبة من طرف المكلفين عند قيامهم بتقديم تصريحاتهم الجبائية،

1- تعليمة رقم 1843/م ع ض/م ب ت/ن م م/م2، بتاريخ 2004/09/19 المتعلقة بطريقة التحكم في

الرقابة على الوثائق، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، وزارة المالية، الجزائر، ص01.

2- تعليمة رقم 268/م ع ض/م ب ت/1999، بتاريخ 1999/11/15، المتعلقة بإعداد برامج التحقيق في

المحاسبة، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، وزارة المالية، الجزائر، ص02.

3- دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب: مديرية العلاقات العمومية - المديرية العامة للضرائب ووزارة المالية-

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجزائر للطباعة، عين البنيان - الجزائر، د ط، 2009/2008، ص 30.

فالهدف منها تصحيح الأخطاء المادية الموجودة في التصريحات الواردة وباختصار يهتم فقط بالأرقام أي بتصحيح الأخطاء الموجودة في الأرقام المصرح بها¹.

الفرع الثاني: الاختصاص و برمجة الملفات في الرقابة على الوثائق

على عكس الرقابة السابقة فان الرقابة على الوثائق أكثر تحديدا وتدقيقا، ويتجلى هذا خصوصا من حيث الاختصاص او برمجة الملفات المراقبة.

أولا/ الاختصاص في الرقابة على الوثائق: يعقد الاختصاص للقيام بهذه الرقابة للمصالح الجبائية التالية:

- مصلحة الرقابة بمديرية كبريات المؤسسات؛
- مصلحة الرقابة بمركز الضرائب؛
- مصلحة الرقابة بالمراكز الجوارية للضرائب؛
- مفتشيات الضرائب.²

أما فيما يخص الإقليمي فهو تابع لدائرة الاختصاص الإقليمي لكل هيئة بالإضافة على الملفات الممسوكة في مصالحها.

ثانيا/ برمجة الملفات للرقابة على الوثائق:

تكون كما لاحظنا سابقا باقتراح من المصالح القاعدية للتسيير أو المفتشيات، جرت التنظيمات سابقا على اعتماد نسبة من 15 إلى 20 % من ملفات النظام الحقيقي³، إلا أنه حاليا مع كثرة الملفات وقلة الأعوان أصبح يؤخذ بالملفات بناء على درجة الأهمية ونسبة الاختلال.

ترسل الاقتراحات المعللة بالإضافة إلى اقتراحات التحقيق إلى المدير الولائي للضرائب خلال 15 يوما الأولى من شهر أكتوبر، تعقد لجنة تتكون من المدير الولائي للضرائب والمدير الفرعي

للعمليات الجبائية والمدير الفرعي للرقابة الجبائية ورئيسي مصلحتي التحقيق والتنشيط، تقوم بدورها بدراسة الاقتراحات، وتقوم بإعداد برنامج العمل السنوي للرقابة على الوثائق، ترسل نسخة منه

1- منصور بن أعمارة : إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، دط، 2011، ص21.

2- تعليمة رقم 004/وم/م ع ض/2012 بتاريخ 2012/12/26، المتضمنة التوجيهات الإستراتيجية للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، ص04.

3- تعليمة رقم 1843/ و م / م ع ض/ م ب ت/ ن م م /م 2، مرجع سابق، ص02.

للإعلام إلى المدير الجهوي للضرائب خلال الأسبوع الأول من شهر نوفمبر، وقبل 15 ديسمبر يوجه البرنامج إلى المدير الفرعي للعمليات الجبائية والذي بدوره يقوم بإرساله إلى المصالح المختصة من أجل تنفيذه، وإعادة تقرير على الملفات المراقبة بعد الانتهاء منه.¹ مع الإشارة إلى أنه على مستوى مديرية كبريات المؤسسات تعتبر بمثابة مديرية مستقلة عن الولاية وتتم الدراسة بها بنفس الإجراءات.

الفرع الثالث: الإجراءات في الرقابة على الوثائق:

بعد وصول برنامج الرقابة الجبائية على الوثائق باسم السنة المستأنفة إلى الإدارة، تُحيله على مصالحه المختصة. والتي تتبع الخطوات التالية، وكما قلنا سابقا لكل خطوة أو مرحلة إجراءاتها الخاصة بها:

أولا/ إسناد المهام: تقوم الإدارة بتوزيع الملفات المبرمجة بين الأشخاص المراقبين حيث يقوم كل عون بمراقبة عدة ملفات. والذي يجب أن تتوفر فيهم رتبة مراقب على الأقل ، تتم المباشرة للإجراءات و الإشراف باسم المفتش أو رئيس الهيكل الإداري

ثانيا/ تحويل الملف الجبائي:

باستثناء المفتشيات التي يبقى الملف الجبائي فيها في نفس المصلحة، يكون في باقي المصالح الأخرى تحويل الملف الجبائي من مصلحة الحفظ بالمصلحة الرئيسية للتسيير إلى مصلحة الرقابة بالمصلحة الرئيسية للرقابة والبحث، عن طريق طلب من رئيس المصلحة الأخيرة مختوم وممضي ومعلل إلى رئيس المصلحة الرئيسية للتسيير، بموجبه يحول الملف الجبائي بجميع وثائقه إلى مصلحة الرقابة.²

ثالثا/ مباشرة عملية الرقابة: تعتبر أهم المراحل والتي قيدها المشرع بإجراءاتها الخاصة كالتالي:

1- **طلب المعلومات:** يكون برسالة موصى عليها مختومة وممضاة مع إشعار بالاستلام ، يكون فيها إعلام المكلف بالخضوع للرقابة على الوثائق، وطلب الوثائق الإثباتية للتصريحات³

1- تعليمة رقم 268/ و م / م ع / ض / م ب ت / 1999 ، مرجع سابق، ص 02.

2- عصام سعدي: دور التصريحات الجبائية في الرقابة على المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية أم البواقي، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر اكايدمي في المالية والتأمينات وتسيير المخازن، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي-ام البواقي، 2015/2016 ، ص 90.

3- العيد صالح: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة، الجزائر ، د ط، 2005، ص 49.

المقدمة للأربع السنوات السابقة: فواتير الشراء ؛ فواتير البيع ؛ فواتير الأعباء؛
الكشوف البنكية.

تمنح مدة للمكلف بالضريبة لا تقل عن شهر (30 يوم) من تاريخ استلام الطلب أو من تاريخ
رفض استلام الرسالة المؤشرة من قبل مصالح البريد وذلك وفق ما لاحظناه سابقا في الرقابة
الشكلية؛

يسلم وصل بالاستلام للمكلف من قبل العون المراقب يتم تحديد فيه جميع الوثائق المستلمة
مع بيان الملاحظات عليه إن وجدت بينما تبقى نسخة منه بالملف على مستوى المصلحة.

2- دراسة الملف: تكون عن طريق الدراسة الشاملة والدقيقة من حيث:

- المقارنة الشاملة بين جميع التصريحات الشهرية والسنوية والوثائق الإثباتية لها .

- مراقبة مدى إيداع الوثائق الإثباتية المعتمدة في جدول النتائج للميزانية وكذا المعتمدة لتحديد رقم
الأعمال¹.

- التدقيق في التصريحات من حيث صحة العمليات المحاسبية ومدى مطابقتها للمعلومات الواردة
والوثائق الإثباتية المقدمة من طرف المكلف.

- مراقبة الوثائق المقدمة ومدى مطابقتها للتشريعات الجبائية مثال عن ذلك: طريقة التسديد في
الفواتير ومراقبة الدفع للفواتير المتجاوزة مبلغ 100.000.00 دج لابد الدفع غير نقدي (الشيك-
على الحساب- دفع في بنك) في حالة المخالفة فواتير الشراء تطبق المادة 30 من قانون الرسم
على رقم الأعمال باسترجاع الرسم على القيمة المضافة المستفاد منها وتطبيق غرامة جبائية وفق
المادة 115 من ق.ر.ر.أ. بينما في فواتير البيع تطبق نص المادة 224 من ق.ض.م/ر.م بخصم
مبلغ التخفيض في رقم الأعمال وإعادة إدراج الرسم على النشاط المهني (TAP) وتطبيق غرامة
جبائية وفق المادة 193 من ق.ض.ع/ر.م².

1- دليل الرقابة على الوثائق، عن مديرية البحث والمراجعات بالمديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية
الديمقراطية الشعبية، المؤسسة العمومية للفنون المطبعية، وحدة الرغاية-الجزائر، 2004، د ط، ص08.

2- دليل الرقابة على الوثائق: مرجع سابق : ص16.

-مقارنة بيانات المعلومات الواردة والمحاضر المعدة من قبل المصالح الجبائية مع التصريح والفواتير.¹

-مراقبة مدى صحة الفواتير ومدى مطابقتها للتشريعات الجبائية والقانون التجاري، ومدى صدق الفاتورة من خلال مراقبة الزبائن والموردين في البطاقة الوطنية للغشاشين في حالة تسجيلهم يتم تطبيق المواد 30، 115 من ق.ر.ع.ر.أ فيما يخص استرجاع ر.ق.م (TVA) استرجاع مبلغ التخفيض فيما يخص ر ن م. وإعادة إدراج مبالغ التعاملات فيها يخص أساس حساب الضريبة على الدخل الإجمالي (BASE IRG) أو على الضريبة على أرباح الشركات (IBS) (BASE) وفق المواد القانونية الخاصة بها.

-مراقبة مدى شرعية الأعباء المخصصة ومطابقة القوانين والكمية مثال على ذلك مراقبة الإهتلاكات المخصصة أو أعباء المستخدمين أو الخدمات المخصصة من خلال الفواتير المقدمة.²
رابعاً/ نتائج المراقبة: بعد عملية الدراسة والتحقيق في الملف. وبانتهاء العون المراقب يجد نفسه في إحدى الحالات التالية:

الحالة الأولى: صدق التصريحات وعدم وجود أي مخالفة مرتكبة أو تهرب في هذه الحالة يقدم تقرير إلى رئيس المصلحة بسلامة الملف وبالتالي يتم حفظ الملف بالمفتشية. أو إعادته إلى المصلحة الرئيسية للتسيير وإرسال رسالة للمكلف من أجل سحب وثائقه المودعة بالمصلحة.

الحالة الثانية: وجود إغفالات، أو تجاوزات، أو تهرب بسيط، أو كبير، مع إمكانية العون المدقق من حصر جميع جوانبه وفي هذه الحالة يقوم المدقق بالإخضاع الضريبي بإتباع الإجراءات التالية:

1- إرسال الإشعار بإعادة التقويم الابتدائي: يتم بنفس الإجراءات و الشكليات التي لاحظناها سابقا في الرقابة الشكلية، وتمنح مدة 30 يوم من تاريخ استلام الإشعار بإعادة التقويم الأولي، وللمكلف الحق في سحب وثائقه المودعة بالمصلحة قبل الرد، بالإضافة إلى حقه في طلب أي استفسار كتابيا أو شفويا يتعلق بالإخضاع والذي يتوجب على العون المدقق الرد عليه. كما يجب الإشارة كسابقتها على الحق في الاستعانة بمستشار.

1- لياس قلاب نبيح : مرجع سابق، ص23.

2- دليل الرقابة على الوثائق: نفس المرجع: ص ص24،14.

- 2- الإشعار بإعادة التقويم النهائي: في حالة عدم الرد أو في حالة رد المكلف وقبول جزء أو كل تبريراته تقوم المصلحة بإرسال 11 ن تحت طائلة بطلان الإجراءات وفق نفس الإجراءات ونفس الشكليات المتبعة في الرقابة الشكلية. بتقرير أسس وقيمة الضرائب والرسوم والحقوق والإتاوات والغرامات في الإخضاع النهائي كما هو في الإشعار الأولي أو اقل.¹
- في حالة وجود أخطاء من طرف المراقب حتى ولو لم يتم الإشارة إليها من قبل المكلف يمكن للمراقب تداركها إذا كان من شأنها تخفيض الضرائب والرسوم أما في حالة الزيادة لا يمكن تداركها إلا بإعادة إشعار بالتقويم ابتدائي يخضع لنفس الإجراءات والآجال.
- 3- إعداد جدول التسوية: هو الجدول الذي يبين أسس وقيمة الضرائب والرسوم والحقوق والإتاوات والغرامات المفروضة ويتم وفق ثلاث نسخ تحفظ الأولى بالملف والثانية ترسل إلى القبضة للمتابعة والثالثة ترسل إلى المكلف بالضريبة
- الحالة الثالثة: عدم فهم الملف أو النشاط: وتكون في حالة وجود إشكالات كبيرة وعدم حصرها أو في حالة عدم إمكانية تحديد المشكل (مثال خسارة متكررة - حسومات متبقية مرتفعة - نشاط مهم) وهنا يتم اقتراح برمجة الملف للرقابة المعمقة مع وجوب إخضاع السنة المتقدمة وفق الحالة السابقة.²

1- لياس قلاب ذبيح: مرجع سابق، ص 23.

2- دليل الرقابة على الوثائق: مرجع سابق، ص 37.

المبحث الثاني: الرقابة المعمقة:

تكون هذه الرقابة أكثر عمق وتحديد، من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة التصريحات مع ما هو موجود على أرض الواقع، وكذا التدخل لدى الإدارات والمؤسسات الأخرى من أجل جمع وتحديد جميع المعلومات وتكون أكثر تدقيق ومصادقية.¹ بحيث تتميز بالتحديد الدقيق لمختلف العوامل والأسس .

ونظرا لأهميتها وخطورتها فقد نص المشرع عليها صراحة في قانون الإجراءات الجبائية، وقد أوجزها في ثلاثة تطبيقات هي التحقيق المعمق في المحاسبة الذي سنتناوله في المطلب الأول والتحقيق المصوب في المحاسبة في المطلب الثاني ، بنما سنتناول في المطلب الثالث التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.

المطلب الأول: التحقيق المعمق في المحاسبة:

يعتبر التحقيق المعمق في المحاسبة أشد أنواع التحقيق وأهمها ، وذلك من خلال درجة الدقة، وممارسة كل حقوق الإدارة الجبائية وكذا نطاقه. وهذا ما سنراه من خلال التطرق لمفهومه في الفرع الأول بينما إلى الاختصاص وكيفية برمجة الملفات في الفرع الثاني ، و مختلف الإجراءات في الفرع الثالث.

الفرع الأول: مفهوم التحقيق المعمق في المحاسبة:

حسب نص المادة 20 - 1 من ق.إ.ج « يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة...» .

فالتحقيق المحاسبي عبارة عن رقابة معمقة يقوم بها أعوان متخصصون في مقر ممارسة النشاط للمؤسسة (طبيعي أو معنوي)، الغرض منه التأكيد من التصريحات المكتتبه المقدمة من قبل المكلف، ومدى تطابقها مع المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها²، وذلك

1- لياس قلاب نبيح : مرجع سابق، ص25.

2- منصور بن أعمار: مرجع سابق، ص 23.

من خلال المعاينة الميدانية للنشاطات بالمؤسسة المراقبة، والتأكد لدى المصالح الخارجية عن المؤسسة المراقبة من مدى صدق التعاملات المصرحة، والبحث عن التعاملات الغير مصرحة، بالإضافة إلى مراقبة والتحقيق في محاسبة المؤسسة المراقبة ومدى مطابقتها للقوانين والتشريعات.¹

بحيث تتميز بالمعالجة الدقيقة لمحتوى الاككتابات المحاسبية ، والوثائق الإثباتية لها، والمقاربة الدقيقة بين النشاط في الواقع ومختلف التصريحات للمؤسسة محل التحقيق.

الفرع الثاني: الاختصاص وبرمجة الملفات في التحقيق المعمق في المحاسبة:

التحقيق المعمق كغيره من باقي الرقابات يمارس وفق اختصاص محدد وبرامج محددة:

أولا/ الاختصاص في التحقيق المعمق في المحاسبة: تختص بعملية التحقيق في المحاسبة الجبائية المصالح التالية:

-مصلحة الرقابة بالمصالح الجهوية للتدقيق والمراجعات: فيما يخص الملفات الكبرى التابعة لأحد المديرية الولائية التابعة جهويا لها.

-مصلحة الرقابة بمدرية كبريات المؤسسات فيما يخص الملفات التابعة لها على مستوى الوطن.

-مكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب (في حالة عدم وجود مركز ضرائب) فيما يخص مجموع الملفات التابعة للمديرية الولائية .

-مصلحة الرقابة بمركز الضرائب فيما يخص الملفات التابعة له.

وتمارس على نشاطات الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بمختلف أشكالهم والمؤسسات

العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وكذا الإدارات العمومية التي تدفع الأجور.

ويشمل في العادة كل الضرائب والرسوم والحقوق والغرامات والإتاوات ، إلا أن الاختصاص النوعي هنا مقيد بالبرامج وكذا بالإشعار بالتحقيق المرسل إلى المكلف المحقق معه.

ثانيا/ برمجة الملفات للتحقيق المعمق في المحاسبة: تتم عملية البرمجة عن طريق اقتراح من مصالح الوعاء، أو من مصالح الرقابة، أو من اللجان المختلطة بمذكرة اقتراح، يتم تحديد الأسباب

1- لياس قلاب ذبيح: مرجع سابق، ص25.

و أسس الاقتراح ومعلومات عن المؤسسات ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب خلال الآجال ولجنة دراسة الاقتراحات المذكورة سابقا تقوم بالانتقاء وفق تقييم الاقتراحات وفق أسس انتقاء كالأهمية ؛ نسبة التهرب؛ خطورة الاختلال؛ تنوع الأنشطة؛ عدد المحققين... الخ من الأسس ،¹مع إمكانية إضافة اقتراح ملفات أخرى ثم تحول إلى المديرية الجهوية للضرائب خلال الأسبوع الأول من شهر نوفمبر والتي تقوم بنفس العمل السابق ثم تقوم بتحويل الاقتراحات إلى مديرية الأبحاث والمراجعات بالمديرية العامة للضرائب قبل 20 نوفمبر والتي تقوم بدورها في البت في الملفات المقترحة. تقوم بإعداد البرنامج السنوي للمراقبة المعمقة في المحاسبة . والذي يتم توزيعه على مديرية كبريات المؤسسات والمديريات الولائية وكذا تحديد الملفات المراقبة على مستوى المصالح الجهوية للتدقيقات والمراجعات والتي تنفيد هذه الأخيرة بإنجازها².

الفرع الثالث: الإجراءات في التحقيق المعمق في المحاسبة :

تتميز الإجراءات في التحقيق المعمق في المحاسبة بالتركيب سواء من حيث المراحل أو من حيث الإجراءات في المرحلة في حد ذاتها وتتكون من:

أولا/ إسناد المهام: بعد عملية البرمجة يتم إسناد المهام إلى المحققين والذي يجب أن يكونوا برتبة مفتش ضرائب على الأقل³، بالإضافة إلى التعيين بوظيفة محقق محاسبة وذلك تحت طائلة بطلان الإجراءات. يجب أن يعين في كل مهمة محقق محاسبة على الأقل، كما يمكن أن يساعده محقق محاسبة متربص أو أكثر . بحيث يتم توزيع الملفات بين المحققين بمراعاة تنوع الأنشطة المراقبة - التوازن العددي للملفات - عدم وجود أية رابطة بين المحقق والشخص المراقب سواء علاقة قرابة أو عداوة ، في هذه الحالة من واجب المحقق الاعتراض على الملف ويمكن للمؤسسة المراقبة

1- تعليمة رقم 370/م/ع/ض/م ب م/ن م ت ب ج ،بتاريخ 2014/05/14 المتضمنة البحث في التكوينات والمعلومات الجبائية، مديرية البحث والمراجعات -المديرية العامة للضرائب -وزارة المالية- الجزائر، ص03.

2-تعليمة رقم 268/وم/م ب م، مرجع سابق، ص03.

3- تنص المادة 2/20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه « لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل»

الاعتراض عن المحقق في هذه الحالة. بالإضافة الى عدم تجاوز سبع عمليات مراقبة في المهمة الواحدة.¹

ثانيا/تحويل الملف الجبائي : يتم تحويل الملفات بطلب تنازل من رئيس المصلحة الرئيسية للرقابة إلى رئيس المصلحة الرئيسية للتسيير او من المدير الفرعي للرقابة الجبائية إلى رئيس المفتشية معلل يبين فيه خضوع الملف للرقابة المعمقة في المحاسبة, يتم بموجبه تحويل الملف بموجب وثيقة تنازل يراقب فيها المحقق جميع الوثائق والسندات والتصريحات الأساسية بالملف.²

ثالثا/الإشعار بالتحقيق : لا يمكن إجراء أي تحقيق في المحاسبة إلا بالإشعار المسبق بالتحقيق، يتم تسليم الإشعار بالتحقيق سلسلة O n°4 مرفقا بميثاق حقوق ووجبات المكلف المحقق في محاسبته مقابل إشعار بالاستلام أو يتم إرساله برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام³. يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق تحت طائلة البطلان :

-تسمية المؤسسة المراقبة ونشاطها وعنوانه؛

-تاريخ وساعة أول تدخل بمنح مدة لا تقل عن 10 أيام من تاريخ استلام الإشعار للمؤسسة المراقبة من أجل التحضير لعملية الرقابة؛

-ألقاب وأسماء المحققين ورتبهم؛

-الفترة الزمنية محل الرقابة التي يتم بها التحقيق؛

-تحديد الضرائب والرسوم والحقوق والأتاوى المعنية (عادة في التحقيق المحاسبي يتم تعيين الضرائب والرسوم الأساسية ويشار إلى باقي الرسوم والغرامات الأخرى)؛

-الوثائق الواجب الإطلاع عليها؛

-الختم وإمضاء المحقق أو المحققين ورئيس فرقة التحقيق؛

-الإشارة إلى من حق المكلف المحقق معه الاستعانة بأي مستشار طوال فترة التحقيق.⁴

1- تعليمة رقم 729/و م/ع ض/م ب م/ن م ت ب ج م/1، بتاريخ 2001/04/21 المتعلقة برتم سير برامج التحقيق، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، وزارة المالية، الجزائر، ص01.

2- عصام سعدي: مرجع سابق، ص92.

3- خديجة شرفي: مرجع سابق، ص78.

4- عصام سعدي: نفس المرجع، ص92.

استثناءات:

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق الأساسية وحالتها يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.

لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا. وهذا عادة يكون في حالة الاشتباه بنشاط أو الاطلاع الميداني على كيفية الإنتاج والمعالم المساعدة في تحديده حتى لا يتم إخفاؤه من طرف المؤسسة المراقبة¹.

رابعاً/تحديد مكان المعاينة: خلال المدة الممنوحة يمكن للمؤسسة محل الرقابة تقديم طلب معل من أجل تحويل مكان ممارسة الرقابة من مقر نشاط المؤسسة إلى مقر المصلحة المراقبة، يجب أن يقدم الطلب حسب الاختصاص إلى: مدير مديريات المؤسسات الكبرى؛ مدير مديرية الأبحاث والمراجعات؛ المدير الولائي للضرائب؛ رئيس مركز الضرائب.

يجب أن يبرر في الطلب الأسباب لعدم ممارسة الرقابة على مستوى مقر النشاط، ويتم دراسة الطلب من قبل الرؤساء الإداريين حسب ما رأينا سابقا. يجب الرد على الطلب بالقبول أو الرفض قبل مباشرة عملية الرقابة. حيث تنص المادة: 20-1 «... يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف الضريبة يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.»²

1- تنص المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « 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 وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار. يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين ، و كذا تاريخ وساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق و الضرائب و الرسوم والأتاوى المعنية و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة . في حالة استبدال المحققين ، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك .

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.»

2- المادة 01/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

خامسا/مباشرة عملية التحقيق:

1- بداية الأشغال: بعد مهلة التحضير في حالة المعاينة في المصلحة يتم جلب المحاسبة والوثائق والفواتير الإثباتية. وكذلك جميع السجلات الإلزامية والتكميلية وفق المادة 10 من القانون التجاري إلى مقر المصلحة.

في حالة التحقيق في عين المكان يكون التدخل في عين المكان بعد انتهاء مدة التحضير يتم التدخل خلال اليوم والوقت المحدد في الإشعار بالتحقيق، ويتم إعداد محضر بداية الأشغال فيما يخص التحقيق في عين المكان تسلم نسخة منه للمؤسسة المراقبة.

يتم إعداد محضر غياب الوثائق المحاسبية في حالة عدم وجود المحاسبة، أو عدم وجود كل أو إحدى السجلات التجارية الإلزامية وفق القانون التجاري، ويتم إمضاؤه من قبل المحقق والممثل القانوني للمؤسسة وفي حالة رفض الإمضاء يشار في المحضر إلى ذلك.

يتم تقديم إعدار بتقديم الوثائق أو الدفاتر الناقصة خلال مدة 08 أيام يؤشر بالاستلام عليه أو يرسل برسالة موصي عليها مع الإشعار بالاستلام.¹

في حالة عدم تقديم المحاسبة أو عدم تقديم الدفاتر الإلزامية وفق المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري يعتبر أحد أسباب رفض المحاسبة وفق المادة 43 من ق.إ.ج. حيث تنص م20-9 من ق.إ.ج. « يثبت عدم تقديم المحاسبة بمحضر يدعى المكلف بالضريبة للتوقيع عليه حضوريا، كما يكون موضوع إعدار يدعى من خلّه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (8) أيام. كما يذكر الرفض المحتمل للتوقيع على المحضر »

2- سير عملية التحقيق: يمارس التحقيق المحاسبي في عين المكان باستخدام عتاد الإعلام الآلي للمؤسسة محل التحقيق وفي حالة قبول طلب ممارسة التحقيق المحاسبي خارج المحل التجاري يتم جلب الوثائق المحاسبية، والدفاتر التجارية، والأوراق الثبوتية، وكذا الفواتير وكشوف الأرصدة البنكية وكل الوثائق المتعلقة بالسنوات المراقبة إلى المصلحة مع تحرير وصل بالاستلام تبقى نسخة منه لدى المصلحة.

1- عصام سعدي: مرجع سابق، ص92.

يجب معاينة المخزونات وطلب جدول الحركة للسنة الموالية لعملية الرقابة مع فواتير البيع والشراء إلى غاية لحظة المعاينة، وتتم هذه المعاينة بمحضر معاينة (محضر المعاينة ذاتية مطلقة لا يمكن الطعن فيه إلا بالتزوير أمام مختلف جهات الطعن). ويمكن أن تكون المعاينة للمخزون في أي وقت قبل اختتام عملية التحقيق.

دراسة الملف الجبائي والوثائق المحاسبية: يتم دراسة الملف الجبائي والمحاسبية دراسة شاملة حتى تمكن هذه القراءة من إعطاء نظرة عامة تمكن من تحديد الأهداف والمشاكل وكذا طريقة العمل¹. طلب المعلومات باستعمال حق الاطلاع: يقوم المحقق بمراسلة الإدارات العامة والمؤسسات التجارية والبنوك عبر الوطن والتي أثبتت المحاسبة تعاملهم معه أو وجود شك في التعامل معهم وذلك لمعرفة مدى صدق الاكتتابات والتصريحات ومدى إخفاء التعاملات، ويكون إما بالمراسلة أو الانتقال مباشرة .

تلتزم جميع الإدارات العمومية وفق القانون وكذا كل المؤسسات العامة والخاصة وكل الهيئات بتقديم المعلومات وفق القانون تحت طائلة المسؤولية الشخصية والإدارية والمالية و كذا الجزائرية في حالة الامتناع أو الإخفاء والتي عالجتها مختلف القوانين الجبائية والجزائية ، ومن أمثلة ذلك طلب كشف الأرصدة البنكية من البنوك والتي بموجبها يلتزم البنك في حالة توطين المؤسسة بإرسال الكشوف البنكية وفي حالة عدم وجود توطين بإرسال رسالة بعدم وجود أي رصيد للمؤسسة المراقبة بالبنك تحت طائلة تحمل المسؤولية الشخصية في حالة المخالفة².

تحديد طريقة التدقيق: وهنا يقوم المدقق بخطة عمل يختار فيها إحدى الطريقتين :
-طريقة مادية: وهي تكون بالمتابعة المادية لجميع حركات الأموال والمواد خلال أربع سنوات المراقبة مع إمكانية الاطلاع على السنوات المتقدمة والسنة الموالية (سنة التحقيق) وهي طريقة صعبة لا يتم إتباعها إلا في حالة قصور الطريقة المحاسبية خصوصا أمام المؤسسات الكبرى.
-طريقة محاسبية: وهي تعتمد على مراقبة مدى صحة الاكتتابات المحاسبية وحركة الأموال والمواد في الأرصدة المحاسبية وحركتها بين الأرصدة، ومدى مطابقتها لقانون المحاسبي

1- نور الإسلام مبروك: مرجع سابق، ص44.

2- تعليمة رقم 1655/و م/م ع/ض/ن م م ا: بتاريخ 1999/08/07، المتعلقة ب تطبيق التحقيق المحاسبي. المديرية العامة للضرائب-وزارة المالية-الجزائر، ص03.

المالي والتدقيق في كل حساب على حدى مثل ذلك شراء حساب بضاعة مراقبة طريقة التسديد (البنك والصندوق) ثم دخولها إلى المخزون ثم خروجها من المخزون بالبيع وطريقة التسديد ومدى قيدها في حساب البنك رقم 512 على الكشوف البنكية أو مدى مطابقة حساب المشتريات 380 مع مجموع فواتير الشراء بالإضافة إلى مراقبة مدى مطابقة الأوراق الثبوتية للتشريعات (مثال مراقبة صحة الدفاتر من ختم وتاريخ المحكمة عليها ومدى وجود الشطب والحشو فيها ومدى مطابقتها للاكتتاب المحاسبي أو بعبارة أخرى ممارسة أو إعادة ممارسة الرقابة العامة بالإضافة إلى التدقيق في الاكتتابات المحاسبية) من حيث الشرعية ، الدقة، الصحة، الاغفالات.¹

يمكن للمحقق طلب التبريرات والتوضيحات سواء شفهيًا أو كتابيًا على أي مسألة يجد فيه لبس.² يمكن للمؤسسة الاستعانة بمستشار في مرحلة التحقيق³ حيث أن القانون لم يحدد لا عداد المستشارين ولا نوعية المستشارين حيث ترك الحرية للمؤسسة في اختيار مستشاريها.

3- مدة التحقيق: لقد حدد المشرع مدة التحقيق تحت طائلة البطلان في عين المكان وفق الفقرة الخامسة من المادة 20 من ق.إ.ج والذي تم تحديده حسب رقم الأعمال لكل سنة مراقبة:

-ثلاثة أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها أما باقي المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

-سته أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج لكل سنة مالية.

-تسعة أشهر في جميع الحالات الأخرى لا يمكن أن تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان (09 أشهر)

تخضع هذه المدة للتمديد في حالة استعمال المؤسسة المراقبة

-طرق مناورات تدليسية مثبتة قانوناً؛

-تقديم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق؛

1- تعليمة رقم 729/م/ع/ض/م/ب/م/ن/م ت ب ج /م/1، مرجع سابق، ص01.

2- نور الإسلام مبروك: مرجع سابق، ص44.

3- خديجة شرفي: مرجع سابق، ص78.

-وجود شبهة لعملية التحويل غير المباشرة للأرباح ب مفهوم المادة 141 ق.ض.م.ر.م.¹
لا يعتبر خروج عن المدة القانونية عمليات التحقيق التي تتم بعد نهاية التحقيق والتي يكون الغرض منها دراسة والتحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عملية التحقيق.

كما تجدر الإشارة إلا أن عملية التحقيق خارج المحل التجاري لم ينص عليها المشرع ولم يحددها وبالتالي تبقى الآجال مفتوحة ومن ثمة تبقى مقيدة فقط بالآجال العام التقادم وفق المواد 39 و 40 من ق.إ.ج. أي قد تصل المدة إلى 04 سنوات بإخضاع كل سنة سنتقادم وبالتالي لا يعد خروجاً عن القانون أو لا تسقط الإجراءات.

4- نهاية عملية التحقيق: في نهاية عملية التحقيق في عين المكان يقوم المحقق بإعداد محضر نهاية التحقيق تدعى المؤسسة المراقبة للتأشير عليه وفي حالة رفض التوقيع توضع الإشارة في المحضر بامتناع ممثل المؤسسة عن التأشير. حيث تنص المادة 20-6 من ق.إ.ج. «...ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه لإستدعائه للحضور إلى اجتماع إختتام أشغال التحقيق. ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره»

يعد محضري بداية الأشغال ونهاية التحقيق وسيلة الإثبات الوحيدة لتحديد مدى مطابقة المدة للقانون وفي حالة التجاوز تسقط عملية التحقيق ككل وبالتالي تلغى جميع الضرائب والرسوم والحقوق المفروضة على المؤسسة محل الرقابة.

سادسا/نتائج عملية التحقيق: بعد الانتهاء من عملية التحقيق تخلص عملية التحقيق إلى أحد الاحتمالين:

***الاحتمال الأول:** في حالة عدم وجود أي تجاوز أو إغفال في هذه الحالة يخلص المحقق إلى صدق مجموع التصريحات الضريبية وكذا صدق المحاسبة ومطابقتها للقانون،² وعدم وجود أي

1- تنص المادة 8/20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: «مع مراعاة أحكام المادة 96 أدناه، عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وبإستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، و بالنسبة لنفس الفترة.»

2- نور الإسلام مبروك : مرجع سابق، ص47.

ضرائب وحقوق أو إتاوات أو رسوم متملص منها حيث يقوم المحقق بإعداد تقرير يبين فيه مصداقية المؤسسة المراقبة وعدم وجود أي إخضاع ضريبي إلى السلطات السليمة. يجب تبليغ المؤسسة محل التحقيق بنتائج التحقيق سلسلة O n°bis وفي هذه الحالة لا يوجد إجراء لإعادة التقييم أو رفض للمحاسبة وهو نادر الحدوث.¹

***الاحتمال الثاني:** وهو أغلب الاحتمالات وقوعا حيث تضي عملية التحقيق إلى وجود إغفالات طفيفة وقبول المحاسبة أو وجود تجاوزات و إغفالات كبيرة أو عدم مسك الدفاتر المحاسبية وفق القانون التجاري والمخطط الوطني للمحاسبة وبالتالي يؤدي إلى رفض المحاسبة² وفق المادة 43 وفي هذه الحالة يتم الإخضاع الضريبي والذي يتبع الإجراءات التالية:

1- مشروع الإشعار بإعادة التقييم: يقوم المحقق بإعداد مشروع الإشعار بإعادة التقييم مفصلا بقدر كاف ومعلل يحدد فيه التجاوزات والاعفالات والأسس الجديدة في فرض الضريبة والضرائب والرسوم والإتاوات والحقوق، وكذا المواد القانونية المطبقة، أما في حالة رفض المحاسبة فيجب بيان الأسباب المقنعة لذلك .

و في حالة التفرغ التلقائي³ يجب بيان أسباب ذلك.⁴

تنويه: قبل قانون المالية 2016 كان التفرغ التلقائي أحد النتائج المباشرة لرفض المحاسبة أما بعد ذلك تم الفصل بين رفض المحاسبة والتفرغ التلقائي، حيث أصبح يمكن في حالة رفض المحاسبة الاعتماد على الفواتير (بيع، شراء أعباء) المعتمدة في جدول النتائج للميزانية الجبائية المواد 43،44 من قانون الإجراءات الجبائية متى ثبتت صحتها.

1- رجال نصر: مرجع سابق، ص91.

2- رفض المحاسبة إجراء خطير ينعكس سلبا على وضعية المؤسسة المراقبة من اكبر نتائجه ذهاب حق المؤسسة ورفض استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة من الحسومات المتبقية الكبيرة والتي تطلبه المؤسسة خصوصا المتعاملة مع قطاعات معفية من ر ق م أو بنسب مخفضة.

3- **التفرغ التلقائي:** هو تحديد أسس فرض معتمدة على احد العوامل الصحيحة الثابتة دون مراعاة أي فواتير أو مستندات مثال عن ذلك في حالة المقولة يتم تحديد رقم الأعمال بناء على الكشوف البنكية لفرض ر ن م ، و ر ق م واعتماد هامش ربح صافي 19 % لتحديد أساس فرض ض د ا أو ض ا ش، بينما في حالة الشراء من اجل البيع يتحدد رقم الأعمال بفرض هامش بيع خام 20% على قيمة المشتريات المباعة وهامش ربح صافي 15% لفرض ض د ا أو ض ا ش

4- تعليمة رقم 21/ و م/م ع ض/م ا م، بتاريخ 2004/01/07: متعلقة بتحديد أسس الإخضاع المتعلقة بالتحقيق المحاسبي، مديرية الأبحاث والمراجعات -المديرية العامة للضرائب - وزارة المالية- الجزائر، ص06.

يتم توجيه المشروع وفق السلطات السلمية لإبداء ملاحظات إلى غاية رئيس الجهة الإدارية الذي يعطي ملاحظاته الإجبارية بناء على الآراء السابقة (مشروع المحقق - ثم رأى رئيس الفرقة - ثم رأى رئيس المصلحة - ثم رأى رئيس المصلحة الرئيسية - ثم رأى رئيس المركز).

2- الإشعار بإعادة التقييم الابتدائي: يقوم المحقق بإعداد الإشعار بإعادة التقييم الابتدائي سلسلة O n°21 بناء على رأى رئيس الجهة الإدارية. يتم إرساله إلى المؤسسة المراقبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو عن طريق التسليم المباشر مع تسليم وصل الاستلام. يجب أن يتضمن الإشعار تحت طائلة البطلان المعلومات الأساسية للمؤسسة المراقبة - آجال الرد (40 يوم) - السنوات المراقبة - الضرائب والرسوم والحقوق والإتاوات المراقبة - حق المؤسسة بالاستعانة بمستشار من اختيارها - حق المؤسسة باللجوء إلى التحكيم لدى رئيس الجهة الإدارية لمناقشة الإشعار بإعادة التقييم - الملاحظات والتجاوزات والأخطاء الملاحظة - أسس فرض الضرائب والرسوم والحقوق والإتاوات والغرامات - الضرائب والرسوم والحقوق والإتاوات والغرامات المفروضة - المواد والقواعد القانونية.¹

3- مدة الرد: للمؤسسة أجل للرد 40 يوما تبدأ من تاريخ الإشعار بالاستلام أو وصل التسليم أو من تاريخ التأشير بعدم قبول الاستلام من مصالح البريد. للمؤسسة الحق في طلب أي استفسار من العون المحقق فيما يخص إ.إ.ت.إ. كما يلتزم هذا الأخير بالإجابة عليها.²

4-التحكيم: هو إجراء اختياري بالنسبة للمؤسسة المراقبة إجباري بالنسبة للإدارة يكون بناء على طلب المؤسسة ويبلغ تاريخه بواسطة برقية مع الإشارة إلى حق المؤسسة باصطحاب مستشار من اختيارها، يتم مناقشة جميع نقاط الاختلاف والتوافق والأسس والضرائب والرسوم المفروضة، ويتم انتهاء التحكيم بمحضر³ يمضى فيه كل الحضور وللمؤسسة الحق في رفض الإمضاء ويؤشر ذلك على رفض الإمضاء (عدم قبول نتائج التحكيم).

1- عصام سعدي: مرجع سابق، ص92.

2- خديجة شرفي: مرجع سابق، ص79.

3- تنص المادة 60/20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: «... يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقييم أن لديه إمكانية طلب، في رده، التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق و المراجعات يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ والساعة....»

نتائج التحكيم ملزمة للإدارة في حالة الإمضاء والموافقة من قبل المؤسسة المراقبة وفي نفس الوقت ملزمة للمؤسسة بعدم اللجوء إلى المنازعات الضريبية إلا فيما يخص الوثائق الإثباتية التي لم تقدم أو تعذر على المؤسسة تقديمها أثناء التحقيق مثال ذلك فسخ الصفقة للمقاول لإثبات عكس ما ورد في بيانات المعلومات.

4-الإشعار بإعادة التقييم النهائي: بعد انتهاء الآجال القانونية يقوم المحقق إرسال الإشعار بإعادة التقييم النهائي سلسلة O n21sexies برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو التسليم للشخص مع وصل الاستلام، يجب أن يتضمن الإشعار بإعادة التقييم النهائي تاريخ ، وترقيم الإشعار بإعادة التقييم الابتدائي وتاريخ الرد والتحكيم إن وجد أو عدم الرد يسرد فيه طلبات المكلف ويقوم بالرد على كل ذلك بالتفصيل سواء بالقبول أو الرفض، تحديد أسس فرض الضرائب والرسوم الجديدة، الضرائب والرسوم والحقوق والإتاوات والغرامات المفروضة ، المواد والقواعد القانونية المطبقة.¹

لا يمكن بجميع الأحوال وتعتبر ملغية بقوة القانون أن يتضمن الإشعار النهائي ضرائب أو رسوم أو إتاوات لم يتم الإشارة إليها في الإشعار الابتدائي، أو يتم تداركها فيه حيث يجب أن يكون الإشعار النهائي مساو أو أقل من الإشعار الابتدائي. وفي حالة وجود ضرائب أو أسس جديدة لا بد من إشعار بإعادة تقييم ابتدائي ويخضع لنفس الإجراءات من حيث: المدة، الرد، الاستعانة بمستشار، والتحكيم، والإشعار النهائي وفق المادة 20 الفقرة 06 من ق.إ.ج.

5-إعداد جدول التسوية: بعد الإشعار بإعادة التقييم النهائي يتم إعداد جدول التسوية والذي يحدد الرسوم والضرائب والإتاوات والغرامات المفروضة الذي يجب على الإدارة إبلاغه للمؤسسة المراقبة ومنح أجل التسديد. يجب أن يترجم جدول التسوية ات ن ولا يمكن تحت طائلة البطلان أن يكون مخالفا له خصوصا بالزيادة.

بعد إعداد الجدول يتم إعداد تقرير إلى السلطات السلمية والتي ترسله إلى المديرية الجهوية يتم فيه بيان الإجراءات ونتائج التحقيق وكذا نسخ عن الإشعار بالتحقيق الإشعار بإعادة التقييم الأولي والنهائي وجدول التسوية مع ملخص عن كيفية سريان التحقيق بالإضافة إلى التأشير على الملف الجبائي وإعادته إلى مصالح الحفظ، مرفقا بنسخ بنفس النسخ السابقة الذكر.

¹ - رحال نصر: مرجع سابق، ص90.

لا يمكن إجراء أي تحقيق أو رقابة مهما كانت نوعها للسنوات والضرائب والرسوم المحقق فيها إلا في حالة التدليس والغش.¹

المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة:

التطبيق الثاني الذي نص عليه المشرع هو التحقيق المصوب في المحاسبة. والذي يشبه إلى حد بعيد التحقيق المحاسبي لكنه أقل تركيز وأقل شمولية. دخل حيز التطبيق سنة 2009.²

الفرع الأول: مفهوم التحقيق المصوب

هو إجراء مراقبة مصوبة أقل شمولية أكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي وهذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية و المحاسبية التي تتعلق بضريبة أو رسم أو ضرائب ورسوم محددة ويختص بفترة زمنية محددة قد تقل عن سنة محاسبية ويخضع لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي.³

تم إحداثه بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2008 والمقنن في المادة 20 مكرر من ق ا ج ، و التي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة .

الفرع الثاني: الاختصاص وبرمجة الملفات في التحقيق المصوب في المحاسبة:

بالرغم من أن التحقيق المصوب يشبه إلى حد كبير التحقيق المعمق في المحاسبة ، إلا انه له مميزاته الخاصة سواء من حيث الاختصاص أو البرمجة:

أولا/ الاختصاص في التحقيق المصوب في المحاسبة:

تختص بعملية التحقيق المصوب في المحاسبة المصالح التالية:

- مصلحة الرقابة بديرية كبريات المؤسسات - مصلحة الرقابة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية- مصلحة الرقابة بمركز الضرائب ، وذلك ضمن الاختصاص الإقليمي لهذه الهياكل فيما يخص الملفات التابعة لها.

1- خديجة شرفي: مرجع سابق، ص82.

2- تعليمة رقم 122/و م ع ض/ م ب م/2009 ، بتاريخ 2009/06/15 متعلقة بتطبيق التحقيق المصوب في المحاسبة. المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والمراجعات، وزارة المالية، الجزائر، ص01.

3- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة: مرجع سابق، ص14.

أما النوعي فنظرا لطبيعة السرعة والتصويب فهو يقتصر على ضريبة أو رسم محدد أو بعضها ولفترة زمنية محددة.

ثانيا/ برمجة الملفات للتحقيق المصوب في المحاسبة:

تتم عملية البرمجة باقتراح من مصالح الوعاء بإعداد تقرير للرقابة المصوبة في المحاسبة ضمن نفس الشروط والإجراءات والدراسة والآجال المتبعة في الرقابة على الوثائق بالإضافة كما في التحقيق المعمق في المحاسبة يمكن أن يكون الاقتراح من بعض المصالح الأخرى التابعة للمديرية بناء على معلومات متحصل عليها أو بمناسبة القيام بمهامها والتي تستدعي التحقيق في وضعية المؤسسات.¹ وعادة تتم البرمجة للملفات الغير واردة في برنامج التحقيق المعمق في المحاسبة. وكذا المؤسسات التي تطالب باسترجاع قرض ر ق م ثم يوجه إلى المصالح المراقبة. لكن هنا بعد إعداد البرنامج يوجه إلى المدير الفرعي للرقابة الجبائية والذي يقوم بعملية إسناده إلى المصالح المختصة ويقوم بعملية الإشراف والمتابعة.²

الفرع الثالث: الإجراءات في التحقيق المصوب في المحاسبة:

تتم عملية التحقيق المصوب في المحاسبة ضمن إجراءات التحقيق المعمق في المحاسبة باستثناء بعض الإجراءات أولاً/إسناد المهام: يتم إسناد المهام إلى المحققين بنفس الطريقة: العدد، التوازن بين المهام يمكن للمهمة الواحدة أن يمسك عدد من ملفات التحقيق المحاسبي بالإضافة إلى ملفات التحقيق مصوب في المحاسبة

ثانيا/تحويل الملف الجبائي: يتم تحويل الملف الجبائي من مصلحة التسيير إلى مصلحة الرقابة، أو من المفتشية إلى مكتب الرقابة بالمديرية الولائية بناء على طلب يتم بموجبه التنازل عن الملف الجبائي للمصلحة المراقبة مع تحديد لجميع مشتملات الملف الجبائي.³

1- تعليمة رقم 07/ و م/م ب م/2014 بتاريخ 2014/01/23 والمتعلقة ببيان كيفية متابعة الرقابة الجبائية الخارجية،

المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، وزارة المالية، الجزائر، ص09.

2- تعليمة رقم 268/وم/م ب م، مرجع سابق، ص02.

3- عصام سعدي: مرجع سابق، ص91.

ثالثا/الإشعار بالتحقيق: كما في التحقيق المحاسبي يتم تسليم الإشعار بالتحقيق سلسلة on°4ter ضمن نفس الشروط ونفس الإجراءات لكن هنا يتم تحديد الضرائب أو الرسوم المراقبة أو الفترة الزمنية¹ يجب أن يتضمن تحت طائلة البطلان نفس المعلومات السابقة وفق المادة 20 مكرر من ق.إ.ج تمنح مدة 10 أيام للمعني من أجل تحضير المحاسبة² حيث جاء في نص المادة 20 مكرر -2 و«3»2) يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد، باستثناء النقاط المذكورة في الفقرتين 5 و 4 المطبقة في التحقيق العام المذكور سابق .

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

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً، توضيح خاصية التحقيق المصوب يجب التعرف عليه بطبيعة العمليات المحقق فيها»³.

رابعا/تحديد مكان المعاينة: الأصل أن تتم الرقابة في المحل التجاري أو مقر المؤسسة إلا إنه يمكن بناء على طلب المعني أن تتم الرقابة خارج مقر المؤسسة في مصلحة الرقابة بتقديم طلب إلى السلطات السلمية تتم دراسته والرد عليه قبل أو أثناء أول تدخل.

خامسا/مباشرة عملية التحقيق المصوب:

1-**بداية الأشغال:** بعد مهلة التحضير تتم المعاينة الميدانية للوثائق، و الدفاتر المحاسبية وفي حالة التحقيق خارج المحل يتم جلب هذه الوثائق إلى المصلحة .

يتم إعداد محضر بداية الأشغال فيما يخص المعاينة في عين المكان و تسلم نسخة منه المؤسسة المراقبة.

1- نور الإسلام مبروك: مرجع سابق، ص90.

2- جمال بدري: مرجع سابق، ص07

3- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق: مرجع سابق ، ص15.

كما يتم إعداد محضر غياب أحد أو كل الوثائق المحاسبية والدفاتر الإجبارية وفي حالة غيابها يتم إرسال الإعدار ضمن نفس الشروط مع مهلة 08 أيام لتقديمها.

2- سير عملية التحقيق: يمارس التحقيق المصوب في المحاسبة باستعمال عتاد الإعلام الآلي للمؤسسة محل التحقيق في حالة المعاينة في عين المكان.

يقوم المحقق كما في التحقيق المحاسبي بمعاينة المخزونات و إعداد محضر لها.

3-دراسة الملف الجبائي:

يكون بالإطلاع الشامل عليه وبنظرة دقيقة حتى يمكن إعطاء نظرة دقيقة مع التركيز على الضرائب محل التحقيق والسنوات التي هي محل التحقيق .

أ-طلب المعلومات: يقوم المحقق كما في التحقيق المعمق في المحاسبة بمراسلة جميع الإدارة العامة والمؤسسات التجارية والبنوك عبر قطر الوطن والتي أثبتت الوثائق التعامل معهم ضمن نفس الشروط والإجراءات .

مباشرة التحقيق تكون باختيار المحقق الطريقة وكذا التركيز على أسس الضرائب والرسوم المحقق فيها والسنوات المراقبة أو الفترة الزمنية المراقبة ومراقبة مدى مطابقة الوثائق للقوانين سواء القوانين الجبائية أو القوانين التجارية أو مدى مطابقتها للنظام المحاسبي المالي وكذا ومدى صدقها. للمحقق الحق في طلب أي تبرير أو تفسير سواء شفهيًا أو كتابيًا، كما للمؤسسة الحق في الاستعانة بأي مستشار.¹

3-مدة التحقيق: في جميع الأحوال لا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق المصوب في المحاسبة مدة شهرين في عين المكان وفق المادة 20 مكرر الفقرة 4 لكن كما قلنا لا تسري هذه المدة على التحقيق خارج المؤسسة المراقبة والتي تبقى خاضعة فقط للأجال العام (التقادم) وفق المواد 39 و 40 من ق.إ.ج.²

1- نور الإسلام مبروك: مرجع سابق، ص91.

2- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق: مرجع سابق ، ص17.

4-نهاية عملية التحقيق: في نهاية عملية التحقيق في عين المكان يقوم المحقق بإعداد محضر نهاية الأشغال بحضور ممثل المؤسسة، وتقوم هي بالتأشير عليه وفي حالة الرفض يؤشر على ذلك في محضر.¹

سادسا/نتائج التحقيق: بعد الانتهاء من عملية التحقيق تصفي العملية كما في التحقيق المحاسبي إلى أحد الاحتمالين

• الاحتمال الأول: في حالة عدم تسجيل أي ملاحظة أو فرق للقوانين أو إغفال أو تهرب يقوم بإعداد تقرير إلى السلطة السلمية بذلك، ويجب تبليغ المؤسسة المحقق معها بعدم إجراء أي إعادة التقويم أو رفض للمحاسبة O n°6ter.²

• الاحتمال الثاني: حين تصفي عملية التحقيق إلى وجود اغفالات أو تجاوزات ولكن ليست بدرجة رفض المحاسبة وبالتالي قبولها أو وجود تجاوزات خطيرة واغفالات كبيرة أو أخطاء متكررة في المحاسبة وهنا يتم رفض المحاسبة. وفي كلتا الحالتين يتم إجراء الإخضاع الضريبي وفق الإجراءات التالية:

1- مشروع الإشعار بإعادة التقويم الابتدائي: كما في التحقيق يوجه المشروع إلى السلطات السلمية لإبداء رأيها بحيث يكون مفصلا ومعللا مع تحديد الأسس والضرائب والرسوم محل التحقيق وكذا المواد، والقواعد القانونية المطبقة، يمكن إجراء تغريم تلقائي كما في التحقيق المحاسبي.

2-الإشعار بإعادة التحقيق الأولي: يقوم المحقق بإعداد الإشعار بإعادة التقويم الابتدائي on°21ter بنفس الإجراءات والشروط التي في التحقيق المحاسبي من بيان جميع المعلومات الخاصة بالمكلف التفصيل، التعليل، الأسس، الضرائب والرسوم والمعلومات. مع الإشارة تحت طائلة البطلان إلى الاستعانة بمستشار وإمكانية اللجوء إلى طلب التحكيم وكذا المدة الممنوحة قانونا 30 يوما.

1- تنص المادة مكرر 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين (20) يجب معاينة، نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.».

2- تعليمة رقم 268/وم/م ب م، مرجع سابق، ص04.

لا يمكن بجميع الأحوال وتعتبر باطلّة إدراج في الإشعار بإعادة التقويم رسم أو ضريبة لم يتم ذكرها في الإشعار بالتحقيق مهما كانت قيمتها أو تذكر في الإشعار وتكون خارجة عن السنوات المحددة في الإشعار بالتحقيق.¹

3- مدة الرد: للمؤسسة الحق في الرد خلال مدة ثلاثون يوم تبدأ من تاريخ استلام الإشعار بإعادة التقويم الأولي.²

4- التحكيم: هو إجراء اختياري بالنسبة للمؤسسة المراقبة إجباري بالنسبة للمؤسسة في حالة طلبه يكون بناء على طلب المؤسسة المراقبة يبلغ تاريخه إلى هذه الأخيرة من قبل الإدارة تتم مناقشة جميع نقاط الاختلاف و رد المؤسسة المراقبة، ويتم انتهاء التحكيم بمحضر يمضي عليه كل الحضور، للمؤسسة الحق في رفض الإمضاء ويؤشر ذلك في المحضر.

5- الإشعار بإعادة التقويم النهائي: يقوم المحقق بإرسال الإشعار النهائي O n°21 septies برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام أو التسليم الشخصي مع وصل الاستلام ويجب أن يحتوي على نفس الشروط والشكليات المقررة في التحقيق المعمق في المحاسبة و إلا وقع تحت طائلة البطلان.³

في حالة اكتشاف أسس جديدة من شأنها أن ترفع في قيمة الضرائب أو الرسوم المراقبة أو في حالة خطأ المحقق في الحسابات من شأنه أن يرفع قيمة الضرائب أو الرسوم يتم إرسال إشعار إعادة التقويم الأولي بنفس الإجراءات والآجال .

6- إعداد جدول التسوية بعد إرسال الإشعار يتم إعداد جدول التسوية والذي يعتبر القرار الإداري الذي يحدد الرسوم والضرائب والإتاوات والغرامات المفروضة والتي يتم إبلاغه للمؤسسة المراقبة. بعد إعداد جدول التسوية يتم إعداد يتم التأشير على الملف الجبائي و إعادته إلى مصالح الحفظ بمصالحه الرئيسية. لا يمكن إجراء تحقيق مصوب آخر في نفس الضرائب والرسوم لنفس المدة الزمنية المراقبة أو رقابة على الوثائق لكن يمكن إجراء تحقيق محاسبي يشمل نفس الفترة

1- نور الإسلام مبروك: مرجع سابق، ص 91.

2- تنص المادة 20 مكرر/5 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « يملك المكلف بالضريبة أجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم»

3- نور الإسلام مبروك: مرجع سابق، ص 92.

ونفس الضرائب والرسوم بحيث لا بد من الأخذ بنتائج التحقيق المصوب في تأسيس الضرائب والرسوم المسددة نتیجته.¹

المطلب الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

لقد نص المشرع على التطبيق الثالث للرقابة المعمقة في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية وهو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

هذا النوع يتميز بخصوصيته خلاف التحقيقات السابقة وان كان كما قلنا انها تتشابه مع بعضها:

الفرع الأول: مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: هو مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به،² وذلك للتأكد من مدى خضوعها للقانون ومدى خضوعها للضريبة على الدخل الإجمالي. وهو ما يطلق عليه بالمعنى العامي من أين لك هذا؟ لكن ليس طابع جزائي بل جبائي.³

و تمارس على الأشخاص الطبيعيين سواء توفر لهم موطن جبائي في الجزائر أم لا. ولقد تم بداية العمل به سنة 2001.

الفرع الثاني: الاختصاص وبرمجة الملفات في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يقترّب التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة هنا الى التحقيق المعمق في المحاسبة منه الى التحقيق المصوب في المحاسبة وذلك كالتالي

اولا/الاختصاص في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: تختص بهذا التحقيق المصالح الجبائية التالية :

-مصلحة الرقابة بالمصالح الجهوية للتدقيق والمراجعات: فيما يخص الملفات الكبرى التابعة لأحد المديریات الولائية التابعة جهويا لها

1- تنص المادة 6/20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب» .

2- خديجة شرفي: مرجع سابق، ص 82.

3- نور الإسلام مبروك: نفس المرجع، ص 48.

-مكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب في حدود نطاقها الإقليمي

أما فيما يخص النوعي فتمارس الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة على الأشخاص الطبيعيين الجزائريين بصفة عامة والأجانب الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي فيما يخص نشاطهم بالجزائر¹ حيث تنص المادة 21 «1» يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة .

وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، و الذمة أو الحالة المالية و العناصر المكوّنة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، و هذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائياً ، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة

2- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل»².

ثانيا/ برمجة الملفات للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تتم عملية البرمجة بناء على اقتراح من مديريةية العمليات الجبائية، أو بناء على اقتراحات من مفتشيات الضرائب، أو بناء على معلومات من البطاقة لوطنية لحركة العقارات أو من البطاقة لوطنية لحركة السيارات، أو من الأجهزة المختلفة وتتم ضمن نفس الشروط وكيفية ولجنة الدراسة والإجراءات والآجال الواردة في البرمجة في التحقيق المعمق في المحاسبة، وبعد إعداد البرامج من مديريةية المراجعات والتحقيقات بالمديرية العامة للضرائب تقوم بتوزيعه على المديريات الولائية والمصالح الجهوية للتدقيقات والمراجعات من اجل الانجاز وإيفاد التقارير الختامية.³

1-ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص30.

2- المادة 21 الفقرة 1-2 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- تعليمة رقم 268/وم ب م، مرجع سابق، ص03.

الفرع الثالث: الإجراءات في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

أولا/ إسناد المهام: يتم إسناد عمليات التحقيق وفق مهام يتولى إدارة الإجراءات محقق على الأقل في كل مهمة أو أكثر والذي يجب أن يكونوا برتبة مفتش على الأقل، قد يساعده محقق متربص أو أكثر يجب يقوم بالتنسيق بين هذه المهام رئيس فرقة التحقيقات والذي يعتبر الرئيس والمشرف المباشر عليها.

ثانيا/الإشعار بالتحقيق: كما في كل الرقابة المعمقة لا يمكن مباشرة أي رقابة معمقة إلا بإعلام الشخص المراقب بحيث يجب إعلام المعني عن طريق الإشعار بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة n°5 O إما بالتسليم المباشر مع وصل بالاستلام أو عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية وفق المادة 21 - 03 من قانون الإجراءات الجبائية والذي يجب أن يتضمن تحت طائلة البطلان: ¹

-البيانات الإلزامية الخاصة بالمكلف المحقق معه؛

-الفترة موضوع التحقيق ؛

-يجب منح مهلة للمعني للتحضير لا تقل عن 15 يوما من تاريخ الاستلام؛

-الإشارة أن للمكلف الحق في الاستعانة خلال عملية المراقبة بأي مستشار يختاره هو.²

ثالثا/مباشرة عملية التحقيق

1-بداية الأشغال بعد انتهاء مهلة التحضير تقوم المصالح بالتدخل إما بالتنقل مباشرة أو بحضور

المعني إلى المصلحة المختصة .

1- نور الإسلام مبروك: مرجع سابق، ص49.

2- تنص المادة 3/21 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي ، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف ، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم، إبتداءا من تاريخ الاستلام يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و أن يشير صراحة ، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خل عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.»

يقوم المعني بملء استمارة المعلومات والتي يقوم من خلالها بإعطاء كل المعلومات الشخصية وكذا التصريح لكل ممتلكاته عقارية أو منقولة خلال الفترة الزمنية المراقبة وكذا أملاك الأشخاص الخاضعين لولايته، وكذا كل كشوف أرصدته يقوم بالإمضاء عليه، كما يقوم بتقديم كل الوثائق الإثباتية على هذه الممتلكات وأسعار شرائها تنقلته إلى الخارج، أنماط معيشته وجميع الأنشطة والموارد المالية (أي المداخل) والعناصر الإثباتية لمدى خضوعها للاقتطاعات الجبائية.¹

2- سير عملية التحقيق:

- ***طلب المعلومات:** تعتمد عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على عمليات البحث حيث قد تمتد إلى خارج الوطن وأكبر ما تركز عليه هذه العملية ما يلي:
- طلب المعلومات عن الأملاك العقارية له عبر قطر الوطن وإذا كان هناك شبهة بوجودها في الخارج يتم مراسلة السلطات الأجنبية؛
 - طلب المعلومات من مختلف مصالح الترقيم للسيارات وذلك عن كل السيارات التي امتلكها الشخص المراقب،
 - طلب المعلومات من مصالح جواز السفر؛
 - طلب المعلومات من البنوك عبر قطر الوطن حتى الأجنبية في حالة عدم قدرة المعني على الحصول عليه؛
 - طلب المعلومات من المصالح القضائية (في حالة ضبط العملة الأجنبية)؛
 - طلب المعلومات من مختلف المصالح الجبائية خصوصا مقر مسك الملف الجبائي فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي.
- ***طلب التبريرات والتوضيحات:** يقوم المحقق بطلب أي توضيح أو تبرير في أي مسألة من الشخص المحقق معه إما شفويا أو كتابا.²

1- نور الإسلام مبروك: مرجع سابق، ص49.

2- تعليمة رقم 135/و م / م ع ض/2000 :بتاريخ 2000/02/15، المتعلقة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة- المديرية العامة للضرائب-وزارة المالية - الجزائر، ص08.

* يقوم المحقق بحصر جميع المصاريف من خلال الذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة أعضاء المقر الجبائي بالإضافة إلى مجموع المشتريات العقارية والمنقولة ومحاولة التأكد من مدى الانسجام بينها وبين المداخل المصرحة¹ مثال ذلك: سنة مراجعة 2014

مجموع المصاريف: شراء قطعة أرض 5.000.000 دج . شراء شقة بـ 3.500.000 دج . شراء سيارتين بـ 2.500.000 دج . أرصدة بنكية بـ 2.000.000 دج . عمرة بـ 300.000 دج . مصاريف عائلية شخصية بـ 1.000.000 دج

المجموع : 14.300.000 دج

مجموع المداخل: بيع قطعة أرض بـ 2.000.000 دج . بيع سيارة بـ 1.000.000 دج . فائدة نشاط تجاري بـ 1.000.000 دج

المجموع : 4.000.000 دج

الفرق: 10.300.000 دج

يعتبر دخل غير خاضع تتم حساب الضريبة الموافقة له على الدخل الإجمالي وفق السلم في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة وبتطبيق غرامة جبائية وفق المادة 193 من ق.ض.م.

3- مدة التحقيق: لا يمكن في جميع الأحوال أن تتجاوز مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للسنة الواحدة ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.²

استثناءات: يمكن أن تمتد هذه الفترة من خلال:

-بناء على طلب المكلف للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخل الأرصدة في الخارج.

-بمدة ثلاثين يوما أو أكثر حسب الآجال الضرورية للإدارة من أجل الحصول على كشوف الحساب عندما يستطيع الشخص المراقب تقديمه خلال ثلاثون يوما الممنوحة وفق المادة 19 من ق.إ.ج أو الغرض الحصول على المعلومات المطلوبة من السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخل في الخارج أو متحصل عليها في الخارج.

-تمدد المدة إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي للمعني عند إجراء التحقيق.¹

1- نور الإسلام مبروك: مرجع سابق، ص50.

2 - جمال بدري: مرجع سابق، ص09.

4-نهاية عملية التحقيق: بعد إنهاء المحقق لعمله يقوم باستدعاء المكلف بالضريبة بحيث انه تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن تتم المسائلة الشفوية والحضورية مع المكلف بالضريبة أثناء ومع نهاية عملية التحقيق ويكون ذلك عن طريق إرسال استدعاء مكتوب يحدد التاريخ والساعة إلى المكلف بالضريبة المحقق معه وذلك من أجل اجتماع اختتام أشغال التحقيق ويمكن للمكلف الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره. يتم إعداد محضر بذلك.

رابعاً/نتائج التحقيق: بعد إنهاء المحقق من حصر جميع الأسس من خلال عملية البحث والتحقيق في المعلومات الواردة والمصرحة ينتهي به إلى أحد الاحتمالين:

الاحتمال الأول: هو عدم وجود أي إعادة تقويم وفي هذه الحالة يتعين على الإدارة إبلاغ الشخص المحقق معه نتيجة التحقيق O n°6 برسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام أو التسلم الشخصي مع وصل استلام² وتقديم تقرير مفصل إلى السلطات السُّلمية عن عملية للتحقيق وهو جد نادر.

الاحتمال الثاني: وهو الأغلب في الوقوع حيث تضيي عملية التحقيق إلى وجود فوارق بين الدخل المصرح (الخاضع للضريبة) وبين مجموع المداخل المحققة حيث تتحدد أسس فرض الضريبة وبالتالي الإخضاع الضريبي والذي يجب إتباع الإجراءات التالية تحت طائلة البطلان.

1-مشروع الإشعار بإعادة التقويم الأولي: يقوم المحقق بإعداد مشروع الإشعار بإعادة التقويم يبين فيه فيه جميع أسس فرض الضريبة بحيث يكون مفصلاً ومعللاً بقدر كاف مع بيان الأسانيد القانونية بطريقة تسمح للمكلف من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة يوجه عبر

1- تنص المادة 21 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « 4 تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في المقطع 3 أعلاه أو تاريخ تسليمه، إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم كما تمدد هذه الفترة بأجل يمنح، عند الاقتضاء ، للمكلف بالضريبة و بناء على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات التوضيح أو تبرير أرصدة ومداخل أرصدة من الخارج .

كما تمدد هذه الفترة بالثلاثين (30) يوماً المنصوص عليها في المادة 19 أعلاه، و بالأجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوماً ابتداء من تاريخ طلب الإدارة أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج .

تمدد المدة المذكورة في المقطع الثالث أعلاه إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي» .

2- نور الإسلام مبروك: مرجع سابق، ص50.

السلطات السلمية لإبداء الرأي فيه يقوم رئيس الجهة بإبداء رأيه، بعد التحاليل ودراسة الآراء مثال:

(المحقق ثم رأي رئيس فرقة التحقيق رأي رئيس مكتب التحقيقات ثم رأي المدير الفرعي للرقابة الجبائية ثم رأي المدير الولائي للضرائب) بحيث يكون رأيه ملزما للمحقق في إعداد الإشعار بإعادة التقويم.¹

2- **الإشعار بإعادة التقويم الأولي:** يقوم المحقق بإرسال الإشعار بإعادة التقويم الأولي on°20 برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، أو يقوم بالتسليم الشخصي مع وصل استلام، يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا ومعللا حتى يمكن المكلف من إبداء ملاحظاته، أو قبولها وذلك من خلال بيان أسس فرض الضرائب وحساب الضريبة والأسانيد القانونية، يجب أن يتضمن الإشعار البيانات الأساسية للشخص المحقق، بيان أجل الرد (40 يوم)، حالة عدم الرد يعتبر قبول ضمنى،² حق المعني بالاستعانة بمستشار، حق المعني باللجوء إلى التحكيم.

3-**الرد على الإشعار:** للمعني الحق في الرد خلال مدة 40 يوم تبدأ في السريان من تاريخ الاستلام كما له الحق في طلب تفسيرات شفهية أو كتابية حول مضمون التبليغ من المحقق والذي يلتزم هذا الأخير بالرد عليه.³

4-**التحكيم:** كما في التحقيق المصوب وباقي التحقيقات للمكلف بالضريبة الحق في اللجوء إلى التحكيم لدى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مصلحة البحث والتدقيقات والمراجعات حسب الاختصاص وذلك من أجل إجراء مناقشة التقويم والرد والاحتكام إليه في المسائل العالقة كما يمكنه الاستعانة بأي مستشار من اختياره، تكون نتائج التحكيم ملزمة للإدارة.⁴

5-**الإشعار بإعادة التقويم النهائي:** بعد دراسة رد المكلف وتبريراته وكذا نتائج التحكيم يقوم المحقق بإرسال الإشعار بإعادة التقويم النهائي O n°20ter برسالة موصى بها مع إشعار

1- تعليمة رقم 135/و م/م ع ض/2000، مرجع سابق، ص09.

2- نور الإسلام مبروك: مرجع سابق، ص50.

3- المادة 21 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- ميثاق المكلفين بالضريبة : مرجع سابق ، ص35.

بالاستلام، أو يقوم بالتسليم الشخصي مع وصل استلام، يجب أن يتضمن الإشعار بإعادة التقويم النهائي المعلومات الأساسية للمكلف بالضريبة، تاريخ، وترقيم الإشعار بإعادة التقويم الابتدائي وتاريخ الرد والتحكيم إن وجد والرد على كل ردود المكلف بالتفصيل سواء بالقبول أو الرفض، تحديد أسس فرض الضرائب والرسوم الجديدة، الضرائب والرسوم والحقوق والإتاوات والغرامات المفروضة، المواد والقواعد القانونية المطبقة.

لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تتضمن إ.ت.ن.ضريبة أعلى من إ.ت.إ. أو أسس جديدة بحيث يجب إعادة الإجراءات بداية من إشعار بالتحقيق الابتدائي ومهلة الرد والتحكيم ثم الإشعار بإعادة التحقيق النهائي.¹

6- إعداد جدول التسوية:

بعد الإشعار بإعادة التقويم النهائي يتم إعداد جدول التسوية والذي يحدد قيمة الضرائب على الدخل الإجمالي المفروضة والغرامات الجبائية الذي يجب على الإدارة إبلاغه المكلف بالضريبة مع إعطاء مهلة للتسديد.

بعد الانتهاء من عملية التحقيق يقوم المحقق بإعداد تقرير عن عملية التحقيق، ويقوم بتبليغه إلى المصالح المركزية² مصحوبا بنسخ من الإشعار بالتحقيق الابتدائي والنهائي ورد المكلف ونسخ من جدول التسوية.

بعد الانتهاء من عملية التحقيق لا يمكن إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة في نفس الضريبة ونفس الضريبة ونفس الفترة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب وطرق تدليسية وفق المادة 21 فقرة 6 «6 - مع مراعاة أحكام المادة 96 أدناه، عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك، الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.»

1- قانون الإجراءات الجبائية: مرجع السابق، المادة 21 فقرة 05.

2- نور الإسلام مبروك: مرجع سابق، ص 51.

المبحث الثالث: الرقابات الأخرى

لاحظنا فيما سبق الرقابات التي تمتد مباشرة على الملفات الجبائية، إلا أنه توجد رقابات أخرى غير مرتبطة ببعضها ولا تمارس مباشرة على الملفات الجبائية. هذه الرقابات كل واحدة لها خصوصياتها وكذا نطاقها. فالرقابات الأخرى هي الرقابات التي جاءت مستقلة عن باقي الرقابات السالفة الذكر ولقد تناولت المراسيم التنفيذية الرقابة المختلطة التي سنتناولها في المطلب الأول بينما نص قانون التسجيل والطابع على الرقابة الفتوية (إعادة التقييم) والتي نقلت المواد المعالجة لها إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية 2011 والتي سنتناولها في المطلب الثاني

المطلب الأول: الرقابة المختلطة:

الرقابة المختلطة هي رقابة تتميز باستقلالية خاصة وسمية بالمختلطة لأنها تمارس من فرق مختلطة لكل فرد اختصاصه. وإن كانت ليست كلها جبائية بل جزء منها فقط هي الجبائية. الفرع الأول: مفهوم الرقابة المختلطة : هي رقابة تتولاها فرقة مختلطة ، تتكون من أعضاء معينين (عضو من الضرائب، وعضو من الجمارك، وعضو من مصالح التجارة) كل حسب اختصاصه.

بدأ العمل بها منذ شهر أبريل 1996، وتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم 290/97 المؤرخ في 1997/07/27، ولقد عرف الهيكل التسييري لها تعديلات جمة بسبب النقائص مما أدى إلى ارتفاع عدد المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق، لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية وفق المادة 18 في حين تبقى التسويات من مصالح والوعاء¹.

تشرف عليها اللجنة المحلية للتنسيق (تتكون من المدير الولائي للضرائب، و المدير الولائي للتجارة، ورئيس قطاع الرقابة اللاحقة للجمارك، وتكون الرئاسة فيها بالتداول) حيث تنص المادة 10 «تتمثل مهمة لجنة التنسيق الولائية فيما يأتي:

-تضمن إرسال المعلومات وتبادلها الفعليين بين مصالح الإدارات المعنية على مستوى الولاية.

1-بوعلام ولهي: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، مرجع سابق، ص12.

-تضبط برنامج الأعمال المشتركة في مجال الرقابة...»¹.

الفرع الثاني الاختصاص وبرمجة الملفات في الرقابة المختلطة:

كما في الرقابات السابقة تتميز الرقابة المختلطة بنطاق اختصاص محدد، كما أن الملفات المعالجة تكون وفق برامج معدة مسبقا

أولا/الاختصاص وبرمجة الملفات في الرقابة المختلطة:

يمتد الاختصاص الإقليمي للفرقة المختلطة عبر كامل تراب الولاية، بينما تختص اللجنة المختلطة الوطنية بالملفات الكبرى، يتمثل اختصاصها النوعي في مجال:

- ✓ مراقبة توطين المكلفين بالضريبة (التمويع)؛
- ✓ مراقبة الوضعية الجبائية (التصريحات الدورية)؛
- ✓ مراقبة النشاط؛
- ✓ مراقبة الفوترة (الشراء، البيع)؛
- ✓ مراقبة الإعفاءات الجبائية²؛
- ✓ مراقبة مفارقات ربح الأسعار المدعمة السعر (الزيت ، السكر)، والتي تكون عن طريق المعاينة الميدانية.

ثانيا /برمجة الملفات للرقابة المختلطة:

تشرف على عملية البرمجة اللجنة المحلية للتنسيق، والتي تتميز بخصوصيات سواء بناء على وصول المعلومات أو وجود أزمات، أو وجود شبهة في ممارسة أنشطة أو تقارير من المصالح القاعدية للمديرين التنفيذيين، أو بناء على طلب من الجهات الوصية سواء اللجنة المختلطة الوطنية أو الوزارات الوصية، أو المديريات الجهوية (مثال: أزمات احتكار السلع، وارتفاع أسعار المواد، و ندرة منتج).

1- المرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 22 ربيع الأول 1418 الموافق ل 27 يوليو سنة 1997 ، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، الجزائر، الجريدة الرسمية عدد50، بتاريخ 30 يوليو 1997، ص14.

2- تعليمة رقم 2013/م / م ع /ض /م ا م بتاريخ 04/10/2004 المتضمنة طريقة استعمال حق الاطلاع، مديرية الأبحاث والمراجعات بالمديرية العامة للضرائب-وزارة المالية-الجزائر، ص02.

تتم البرمجة في الاجتماعات الدورية والتي تتعقد مرة في كل شهرين على الأقل وفق برنامج عمل لـ 03 أشهر وفق المادة 16 من المرسوم التنفيذي 290/97.

الفرع الثالث: الإجراءات في الرقابة المختلطة:

تخضع عمل اللجان المختلطة إلى إجراءات حددها القانون :

أولا/الإشعار بالمرور: يكون تسليم الإشعار بالمرور للمؤسسة المراقبة أو إرساله برسالة موصى عليها، يجب أن يتضمن الإشعار بالمرور المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، وبيان الوثائق التي سيحقق فيها، معاينة المخزونات، معاينة العتاد، معاينة التوطين. يجب أن تمنح مدة للتحضير تقدر بثمانية أيام تحسب من تاريخ الاستلام.

ثانيا/مباشرة التحقيق: تقوم الفرقة بمعاينة النشاط، ومدى تطبيقه للالتزامات والتشريعات الجبائية. معاينة الوثائق محل التحقيق والتدقيق في مدى صحتها، ومدى مطابقتها للتشريعات والتحقيق من مدى صحتها، ثم معاينة محل مزاوله النشاط، أو معاينة العتاد، أو معاينة وحساب المخزون.

بعد عملية المعاينة تقوم الفرقة بإعداد محضر معاينة أولى والذي يتم سرد فيه مدى ملائمة المحل للنشاط (وجود لوحة إخبارية، موقع المحل، السلع، العتاد محل المراقبة في حالة العتاد المقتنى ضمن البرامج المدعمة أو الاستفادة من الإعفاءات في الشراء من رسم القيمة المضافة)¹ وكذا كل الوثائق وفي حالة امتناع المؤسسة يحزر بالامتناع عن تقديم الوثائق ويحول إلى السلطة القضائية للنظر في المواد الجزائية. بعد الانتهاء يتم إعداد محضر معاينة والذي يبلغه رئيس اللجنة إلى رئيس لجنة التنسيق الولائية وفق المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 290/97 . حسب نفس المادة تجتمع اللجنة مرة كل شهرين على الأقل، يتم تبليغ اللجنة بالمحضر المعد من قبل اللجنة المختلطة، كما يتم مناقشة كل محتويات التحقيق ونقاط مخالفة التشريعات، أو انعدامها. يتم تحرير محضر وفق نفس المادة وترسل نسخة منه إلى لجنة التنسيق الوزارية وإلى أعضاء لجنة التنسيق الولائية.²

1- تعليمة 38/و م /م ع ض بتاريخ 17/02/1997 المتضمنة طريقة العمل من اجل مكافحة الغش الجبائي من قبل

المديرية العامة للضرائب ، المديرية العامة للضرائب-وزارة المالية-الجزائر،ص07.

2- المرسوم التنفيذي رقم 290/97، مرجع سابق. المادة09«...يترتب عن كل اجتماع للجنة، وبمجرد انعقاد الجلسة، تحرير محضر من طرف كتابة اللجنة التي ترسله إلى لجنة التنسيق الوزارية المشتركة وإلى أعضاء لجنة التنسيق الولائية»

ثالثا/ نتائج التحقيق: بعد البث في نتائج عملية التحقيق تتوصل اللجنة إلى أحد الاحتمالين إما بحفظ الملف، أو تقديم توصيات .

1- **حفظ الملف:** متى انتهى تقرير اللجنة المختلطة وكذا لجنة التنسيق من عدم وجود أي تجاوزات أو مخالفة للتشريعات يتم حفظ الملف.

2- **تقديم توصيات:** فيما حالة إذا ما ارتأت اللجنة إلى وجود مخالفات للتشريعات مهما كان نوعها تقدم أحد التوصيات تبعا لدرجة خطورة المخالفة ونوعيتها حيث نميز بين أربع حالات:

الحالة 01: في حالة وجود ممارسات غير شرعية، أو نشاط محظور، أو عدم تقديم الوثائق، أو مخالفة التشريعات والواجبات التجارية يتم تقرير المتابعة الجزائية والإحالة على العدالة.¹

الحالة 02: في حالة عدم وجود المحل التجاري، أو النشاط يقوم بإتباع إجراءات التسجيل في البطاقة الوطنية للغشاشين وكذا توقيف مرور السلع الخاصة بالمعني (استيراد، تصدير) لدى مصالح الجمارك.

الحالة 03: وجود إختلالات غير منطقية، أو وجود تناقض مطلق بين النشاط، أو التصريحات، أو وجود شبهة في التهرب تقوم اقتراح البرمجة إلى التحقيق المعمق في المحاسبة ويتم برمجته سواء باقتراح اللجنة الولائية أو مباشرة من السلطات الجهوية.

الحالة 04: وجود أسس تبين وجود تسوية جبائية محتملة، أو تناقضات في التصريحات، وكما لاحظنا بعدما كانت التسوية من اختصاص اللجان المختلطة أصبحت بعد عام 1999 من اختصاص مصالح الوعاء حيث تقوم اللجنة بتقديم تقرير للتحريات الفرقة المختلطة يوجه إلى مصالح الوعاء (مصالح الرقابة الشكلية) لكن تبقى الفرقة تتابع الملف حيث تقوم مصالح الوعاء بالتحقيق في نتائج التحقيق والتصريحات المقدمة ومنه ترتئي إلى إما:

* عدم الإخضاع الضريبي في حالة وجود تطابق بين مجموع التصريحات والتبريرات المقدمة من طرف المعني وبالتالي تقوم بإرجاع التقارير إلى اللجان المختلطة مع التأكيد بصحة وصدق المكلف المراقب.

¹- تعليمة 442/و م /م ع /ض/م م ج بتاريخ 1996/04/06 المتضمنة الغش الجبائي-إيداع الشكوى من قبل الإدارة- ،

المديرية العامة للضرائب- وزارة المالية- الجزائر، ص04.

* الإخضاع الضريبي يتم في حالة وجود تناقضات أو إختلالات، تتم عملة التسوية في إطار استغلال بيان المعلومات وبالتالي إجراء الإخضاع وفق ما رأيناه سابقا في الإخضاع في الرقابة الشكلية، يتم إرجاع التقارير مع بيان النتائج والورد (جدول التسوية) إلى اللجنة المختلطة. والتي يتم عرضه في الاجتماع السنوي لتقرير الحواصل.

المطلب الثاني: الرقابة الفئوية(الرقابة على المعاملات العقارية):

الرقابة الفئوية أو ما تعرف بإعادة التقييم للعقارات هي تطبيق آخر من تطبيقات الرقابة الجبائية، يختلف عن باقي الرقابات له خصوصيته التي يتميز بها، سواء من حيث النطاق الاختصاص، او الإجراءات المتبعة فيه.

الفرع الأول مفهوم الرقابة الفئوية:

هي رقابة تقتصر على التصريحات في العقود التي تثبت نقلا للملكية، أو حقا في الإيجار. حيث بموجبها تلجأ الإدارة إلى إعادة تحديد قيمة العقار أو الإيجار وفقا لسعر السوق¹، من أجل استعادة الحقوق المتملص منها فيما يخص حقوق التسجيل ، حقوق الطابع، وحقوق الشهر العقاري، وذلك في وجود فارق بين السعر الحقيقي والسعر المصرح به.

وهذا طبقا للمادة 101 من قانون التسجيل سابقا والملغاة والمنقولة إلى المادة 38 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 38 من ق. المالية لسنة 2011.² وان كانت سابقا تنصب فقط على العقود الناقلة للملكية ، الا انه تم توسيع نطاقها ليشمل بعض انواع الإيجار الهامة.

الفرع الثاني:الاختصاص وبرمجة الملفات للرقابة الفئوية:

كما في باقي الرقابات الرقابة الفئوية تمارس وفق اختصاص محدد والملفات المراقبة تكون وفق برنامج مسبق.

أولا:الاختصاص في الرقابة الفئوية: يختص بعملية إعادة التقييم مكتب إعادة التقييم بالمديرية الفرعية للرقابة بالمديرية الولائية للضرائب.

1- بوعلام ولهي: (نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة)، مرجع سابق، ص12.

2- عبد الرزاق بوحزام: ايام تكوينية حول حقوق التسجيل والطابع للمفتشين الرئيسيين للضرائب، المديرية الولائية للضرائب- أم البواقي، من 2012/03/04 الى 2012/03/08،(مطبوعة غير منشورة) ، ص 06.

حيث تمارس رقابة على كامل العقود للعقارات التابعة لإقليم الولاية.

أما اختصاصها النوعي فهي تقتصر على مراقبة حقوق التسجيل والطابع، والشهر العقاري بالنسبة لـ:

- عقود الملكية وحق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية والمعاملات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها والزيائن والسفن والبواخر؛

- الحق في الإيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو جزء منه.¹

ثانيا/ برمجة في الرقابة الفنية: بعدما يتم تحويل كل العقود المبرمة وفق المادة 38 مكرر 2 من مفتشيات التسجيل إلى مكتب إعادة التقييمات ، تقوم هذه الأخيرة بالبرمجة بعد دراسة كل العقود، وذلك بتحديد العقود التي يوجد اشتباه بوجود تملص من تسديد الحقوق فيها.

و ويتم ذلك عن طريق تجريب العمليات الحسابية ومقارنته مع جدول الأسعار لكل منطقة من الولاية ،والذي يعد من قبل لجنة التوفيق ، ويتم تحينه كل سنتين.

بعد التحديد لهذه العقود يتم اقتراح برمجتها. يقوم كلا من المدير الفرعي للرقابة الجبائية ورئيس مصلحة التقييمات بإعداد برنامج الرقابة ، ويتم اعتماده وإسناده الى رئيس المصلحة للتنفيذ.²

الفرع الثالث: الإجراءات في الرقابة الفنية:

أولا/إسناد المهام: بعد تحديد العقود المراقبة يتم إسناد المهام من قبل رؤساء الفرق إلى محققي التقييم والذي يقوم في كل مهمة محقق التقييمات أو أكثر والتي يمكن أن تجرى خلال الأربع سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح وفي المادة 38 مكرر من ق.إ.ج.

ثانيا/إرسال الاستدعاء: تحت طائلة البطلان يقوم المقيم بإرسال استدعاء إلى صاحب العقد أو التصريح يذكر فيه بياناته والعقد أو التصريح المراقب، وتحديد آجال 20 يوما للالتحاق بالمصلحة من أجل تحديد تاريخ ووقت المعاينة الميدانية لمحل العقد.

1- المادة 38 مكرر - 38 مكرر-أ- منى قانون الإجراءات الجبائية.

2-تعليمية رقم 52/و إ/م ع ض ،بتاريخ 1994/02/22 والمتعلقة بتكثيف الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب، المديرية العامة للضرائب-وزارة الاقتصاد- الجزائر،ص05.

ثالثا/محضر المعاينة الميدانية: في حالة التحاق المعني بالمصلحة أو لا يقوم محققي التقييم بعد انتهاء الآجال إلى الانتقال إلى محل العقد حيث يقوم بإعادة معاينته، ومدى مطابقتها للتصريح المقدم مثال ذلك عقد بيع قطعة أرض صالحة للبناء بعد المعاينة الميدانية تبين أن محل العقد هو سكن شيد على هذه القطعة، حيث يقوم المقيم بتحديد الأمور الظاهرية المعاينة بدقة ويقوم بإعداد محضر بذلك يسرد فيه توقيت المعاينة والأشخاص المعانين والعقار أو العين المعانين بدقة، ووجود صاحب العقد أو التصريح من بعده مع تصريحاته. يقوم المحققين بالإمضاء والمعني إن وجد و إن امتنع يؤشر على المحضر بذلك.

رابعا/ تقييم العقار: يقوم المقيمين بتقييم العقار متبعين اللوائح التنظيمية لإسقاط تقييم العقار المعانين على جدول الأسعار المحدد من قبل لجنة التوفيق وفقا لسعر السوق وإعطائه قيمته الحقيقية.

في حالة تساوي القيمة المصرحة أو وجود تجاوز بأقل من 10% من القيمة المقيمة يتم حفظ الملف، وفي حالة وجود فرق يتم الانتقال إلى الإجراءات التالية:¹

1-الإشعار بإعادة التقييم: يتم إرسال إشعار بإعادة التقييم إلى أطراف العقد يتم فيه إشعارهم بوجود فرق بين القيمة المصرحة والقيمة الحقيقية، والحقوق المترتبة عن الفرق، حيث يجب أن يتضمن هذا الإشعار معلومات صاحب العقد والتصريح، ومعلومات محل العقد أو العين المراقب، ورقم وطبيعة العقد، وأجل الرد خلال 08 أيام من تاريخ التصريح

يتم تخيير صاحب العقد بين القبول وكتابة تعهد أو الرفض والطعن أمام لجنة التوفيق، وكذا الحق بالاستعانة بمستشار.

2-الرد: هنا نميز بين حالتين:

أ-الرد بقبول المعني: حيث يلتزم بكتابة التعهد بموجبه يقرر ويقبل إعادة التقييم ويتحمل الفارق في الحقوق حيث يلتزم بتسديدها في مهلة 10 أيام وفي حالة عدم التسديد يتم تحرير سند

1- تعليمة رقم 812/و م/م ع ض /2000، بتاريخ 1997/12/17 والمتعلقة بمراقبة تقييم العقارات، المديرية العامة، وزارة المالية، الجزائر، ص07.

التحصيل مع تطبيق غرامات وفق المادة 38 مكرر 2 من ق.إ.ج. يودع لدى قابض الضرائب للتحصيل.

ب -الرد بعدم القبول: وبالتالي تقديم طعن كتابي للمثول أمام لجنة التوفيق.

بتقديم المعني للطعن للمثول أمام لجنة التوفيق تتبع الإدارة الإجراءات التالية:

1- الاستدعاء لحضور جلسة لجنة التوفيق: يتم التكليف بالحضور إلى جلسة لجنة التوفيق

والتي تكون برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام 20 يوما على الأقل قبل تاريخ

الاجتماع ويطلب منهم الإدلاء بأقوالهم أو إرسال ملاحظاتهم مكتوبة مع بيان حقهم

بالاستعانة بمستشار من اختيارهم أو تعيين وكيل مؤهل قانونا عنهم

2- اجتماع لجنة التوفيق: تشكل لجنة التوفيق وتنظم وفق المواد 38 مكرر 2 و 38 مكرر من

ق.إ.ج. حيث تحاول التوفيق بين تقييم المحقق المقيم وتصريحات واعتراضات الخاضعين

للضريبة، حيث تحاول على حمله على تسديد الضريبة والخضوع للإدارة من خلال تقديم

بعض التنازلات والتي تصدر من خلالها رأيا يبلغ إلى المكلف بالضريبة برسالة موصى

عليها مع إشعار بالاستلام وفق المادة 38 مكرر 2 من ق.إ.ج.

والتي تكون بأحد الاحتمالين:

* حالة عدم القبول المعني، أو عدم حضوره: تقرر اللجنة رأيا وتحدد فيه إعادة التقييم جديد ويبلغ

إلى المعني ويتم تحرير سند التحصيل بتطبيق غرامة جبائية 25% وفق المادة 38 مكرر 2

وإيداعها لدى قابض الضرائب.

* حالة قبول المعني برأي اللجنة يتحدد فيه الأسس الجديدة وتحمل الحقوق حيث تقوم الإدارة

بتحرير سند التحصيل مع تطبيق الغرامة النسبية وفق المادة 38 مكرر، ويودع لدى قابض

الضرائب. وبالتالي يتم غلق باب المنازعات الجبائية وترفض شكواه شكلا في حالة رفعها.¹

حيث أنه بتحرير سند التحصيل تنتهي عملية إعادة التقييم ولا يمكن إجراء إعادة تقييم جديدة لنفس العقار وفق نفس العقد كما لا يمكن الاحتجاج بها في عقد يحرر بعده، كما أنها تكون أساسا تعتمد عليه في حالة الرقابة المعمقة على الوضعية الجبائية الشاملة.¹

مما سبق يتبين أن تطبيقات الرقابة الجبائية في التشريع الجبائي اختلفت تبعا لنوعية، وطبيعة محل الرقابة، سواء أكانت مؤسسة فردية، أو جماعية، أو شخص طبيعي، أو معنوي، أو عقد وكذلك تبعا لنوعية ودرجة.

¹ - تنص المادة 38 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « يكلف بالحضور، الخاضع للضريبة بمجرد إعلام موسى عليه مع إشعار بالاستلام، أمام لجنة التوفيق الولائية التي توجد في نطاقها الأملاك أو المسجلة بها، إن التكاليف بالحضور الذي هو قاطع للتقادم يجب أن يرسل خلال الأربع سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح.

ويستدعى الخاضعون للضريبة المعنيون عشرين يوما على الأقل قبل تاريخ الاجتماع. ويطلب منهم الإدلاء بأقوالهم أو إرسال ملاحظاتهم مكتوبة، ويمكنهم أن يستعينوا بمستشار يختارونه أو يعينوا وكيلا مؤهلا قانونا»

المادة 38 مكرر : د 2 «إذا لم يتم الاتفاق بين الإدارة والأطراف أو إذا لم يحضر هؤلاء الآخرون أو لم يرسلوا ملاحظاتهم مكتوبة، تصدر اللجنة رأيا يبلغ إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام»

المادة 38 مكرر 2: هـ «إن التقدير الذي يقدمه المكلف بالضريبة يمكن أن يكون موضوع زيادة، تلقائيا، وذلك في أجل عشرين يوما ابتداء من تبليغ رأي لجنة التوفيق .

وتبلغ هذه الزيادة إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام. وإذا لم يدفع المكلف بالضريبة الرسوم والغرامات التي هو مطالب بها خلال عشرة أيام، يحرر في حقه سند تحصيل ضمن الكيفيات المنصوص عليها في المادة 354 وما يليها من قانون التسجيل».

خلاصة الفصل الثاني:

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثاني انه وردت في التشريع الجزائري عدة تطبيقات للرقابة الجبائية، تختلف كل واحدة عن الأخرى وان كانت بعضها تتشابه الى حد كبير. وذلك تبعا لشموليتها، وموضوعها، ودرجة دقتها، بالإضافة الى الجهة الممارسة لها، او الجباية محل الرقابة. هذه الرقابات لكل واحدة مفهومها، وكذا الاختصاص الذي تمارس فيه، بالإضافة الى ان برمجة الملفات محل الرقابة مختلف في كل واحدة، ولكل واحدة اجراءاتها المرحلية والتي يجب ان تتقيد بها.

وقد تكون هذه الرقابة إما عامة تعالج كل انواع الجباية والسنوات الغير متقادمة ، وتختلف لدرجة تدقيقها اما ان تكون شكلية او بشكل اكبر تدقيقا رقابة على الوثائق، بالإضافة الى ذلك قد تاخذ الرقابة شكل التحقيقات والتي تعرف بالرقابة المعمقة ، وتكون محددة وموجهة ودقيقة جدا، وتاخذ احد الاشكال اما تحقيق معمق في المحاسبة أو مصوب في المحاسبة، أو تحقيقا في الوضعية الجبائية الشاملة، كما أنه توجد رقابات أخرى غير متشابهة ، ومنفردة المعالم ، وتكون إما رقابة بفرق مختلطة تكون أحد أعضائها الادارة الجبائية، أو تكون فئوية منصبة على إعادة تقييم قيم المعاملات الخاضعة لحقوق التسجيل والطابع.

الختمة

من خلال دراستنا حاولنا معرفة مختلف الجوانب الجوهرية للموضوع ،حيث تبين لنا في البداية الدور الأساسي الذي تلعبه الجباية . بإعتبارها أهم الموارد الأساسية في كل الدول والتي تعتمد إليه من أجل تغطية نفقاتها، وتوجيه سياستها الاقتصادية.ولقد لاحظنا أن النظام الجبائي المعتمد في الجزائر هو النظام التصريحي، مما أوجب وجود ضمانا للحفاظ على موارد الدولة من كل التهريبات الرامية إلى التنصل من دفع الجباية تمثل في الرقابة الجبائية .

فالرقابة الجبائية هي الوجه المعاكس للنظام الجبائي التصريحي، لها مميزات التي تميزها عن غيرها من باقي انواع الرقابات المعروفة، كما أنه لها أسبابا دعت إلى وجودها، وتقوم على عدة مبادئ.

كما أن المشرع حاول تحديد إطارها القانوني ببيان حقوق الإدارة الجبائية وكذا حقوق المكلف بالضريبة وواجباته الذي يجب عليه القيام بها.

ومن أجل ممارسة الرقابة الجبائية أوجد عدة هيآت عهد لها بالتكفل بعملية الرقابة ، وفي ظل التطورات المختلفة حاول تطوير النظام الهيكلي باستحداث هيآت جديدة ، إلا أنه لحد الآن لم تدخل كلها حيز التنفيذ .

لكن أثناء ممارسة الرقابة الجبائية قد تقف في وجهها عدة عوارض تمثلت في مختلف الطعون المتاحة للمكلف ، والتي تكون إما أمام الجهات الادارية أو أمام لجان الطعن أو الطعن أمام الجهات القضائية، بالإضافة الى ذلك وجود عوائق تقف في طريقها ذات طابع إقتصادي وأخرى متعلقة بالجانب التشريعي، وأخرى ذات طابع إداري.

ولقد أخذت الرقابة الجبائية في الجزائر عدة تطبيقات، لكل واحدة منها خصوصيتها، إما من ناحية المفهوم أو الإختصاص وكذا من ناحية برمجة الملفات المراقبة ، ومختلف الاجراءات المتبعة في كل واحدة.

هذه الرقابة قد تمارس بشكل عام على الملفات الجبائية ، والتي إما أن تكون رقابة شكلية، أو تكون رقابة على الوثائق.

كما أن هذه الرقابة قد تمارس بشكل معمق، والتي تتخذ ثلاث صور إما التحقيق المعمق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة، أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

كما أنه توجد تطبيقات أخرى مستقلة عن السابقة نظرا لخصوصيتها، والتي تمارس بفرق مختلطة، أو تكون فئوية متعلقة بإعادة التقييم للتعاملات العقارية.

ومن خلال دراستنا توصلنا الى عدة نتائج

-لقد ذهب المشرع بعيدا في تنظيمه للرقابة الجبائية سواء من ناحية تحديد إطارها القانوني والهيآت المتخصصة بها أو تحديد جملة الطعون المتاحة للمكلف المراقب.

-اعطى المشرع عدة تطبيقات تتماشى ونوعية الرقابة وكذا درجتها والجبائية المراقبة، كما قام بتنظيمها تنظيما دقيقا سواء من حيث الاختصاص أو البرمجة او الإجراءات المتبعة بها.

-ساير المشرع التطورات المختلفة من خلال التعديلات المستمرة والمتواصلة للنصوص الجبائية التي تحكم عملية الرقابة و الهيآت المكلفة بها.

-قامت اللوائح التنظيمية (التعليمات والمنشورات) بظبط مفهوم النصوص القانونية، وتحديد الإطار التطبيقي الدقيق لها بما يضمن السير الجيد للرقابة من جهة وحماية المكلف من جهة أخرى من كل التجاوزات للإدارة.

-تولد العوائق كان نتاجا لمختلف التطورات ومحاولة المشرع مواكبتها.

التوصيات و الاقتراحات :

- ضرورة إعطاء نوع من الإستقرار للنصوص الجبائية بمختلف انواعها ، وذلك من خلال التباعد في فترات التعديل، وعدم ربطها بقوانين المالية حتى تسهل عملية الرقابة على أعوان الإدارة من جهة، وعدم وقوع المكلفين في الأخطاء من جهة أخرى.

- صياغة قوانين واضحة و غير معقدة من أجل أن يفهمها الجميع بإعتبار أن المكلفين ليست لديهم مستويات علمية مرتفعة، أو قد يكون بدون مستوى علمي، بالإضافة إلى ضرورة تحديد معايير واضحة و شفافة و موضوعية لانتقاء المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة.

- التعاون و التنسيق مع الجهات و المصالح الجبائية الأخرى لتوفير الكثير من الجهد و الوقت في استغلال المعلومات، وجعل نقل المعلومات آني .

- ترقية الجانب المعرفي والتكويني لأعوان الادارة الجبائية .

- تدعيم أعوان الرقابة بأحدث التجهيزات والوسائل.

- مضاعفة عدد العمال المكلفين بالرقابة الجبائية.

و في الأخير لا ندعي الكمال لبحثنا، ولا ننفي القصور لكن نأمل أن نكون قد وفقنا إلى حد بعيد في الإلمام بجوانب البحث المختلفة. و نأمل أن تكون دراستنا مفتاح لدراسة معمقة لكل تطبيق للرقابة الجبائية على حدى ، خصوصا التي لم تكن موضوع بحث أو التي عولجت بشكل سطحي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا/القوانين والمراسيم والتعليمات:

- 1- قانون رقم 21/01 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق ل2001/12/22، المتضمن قانون المالية 2002 ، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم إلى غاية قانون المالية 2017 الصادر في 2016/12/31.
- 2- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة: مديرية الأبحاث والتدقيقات بالمديرية العامة للضرائب بوزارة المالية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية وحدة الرغاية، الجزائر، 2014.
- 3- دليل اخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب: المديرية العامة لضرائب، د د ط، د ط.
- 4- المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 08 شعبان 1411 الموافق ل 1991/02/23، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية عدد 09 الصادرة بتاريخ 1991/02/27 الموافق ل12 شعبان 1411.
- 5- المرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 22 ربيع الأول 1418 الموافق ل27 يوليو سنة 1997 ، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. الجريدة الرسمية عدد 50، بتاريخ 30 يوليو 1997.
- 6- المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 64 ، 2002.
- 7- المرسوم التنفيذي رقم: 05-494 المؤرخ بتاريخ 2005/12/26، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 84، 2005.
- 8- المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 2006/09/18 ، والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24.

- 9- قرار وزاري مؤرخ في 18 ربيع الأول الموافق ل12/07/1998، الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، وزارة المالية- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية: ،الجريدة الرسمية، العدد 79،1998
- 10- المنشور رقم 01/و م/م ع ض/ م م بتاريخ 02/01/2017، عن مديرية المنازعات بالمديرية العامة للضرائب بالمديرية العامة للضرائب بوزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المتضمنة منازعات-تدابير متعلقة بلجان الطعن.
- 11- تعليمة رقم 52/و إ/م ع ض، بتاريخ 22/02/1994: والمتعلقة بتكثيف الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب، المديرية العامة للضرائب-وزارة الاقتصاد- الجزائر.
- 12- تعليمة رقم 812/و م/م ع ض /1997، بتاريخ 17/12/1997 والمتعلقة بمراقبة تقييم العقارات.المديرية العامة للضرائب-وزارة المالية-الجزائر.
- 13- تعليمة رقم 1655/و م/م ع ض/ن م م ا: بتاريخ 07/08/1999، المتعلقة ب تطبيق التحقيق المحاسبي. المديرية العامة للضرائب-وزارة المالية- الجزائر.
- 14- تعليمة رقم 268/و م/م ع ض/ م ب ت/1999، بتاريخ 15/11/1999، المتعلقة بإعداد برامج التحقيق في المحاسبة، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات-وزارة المالية- الجزائر .
- 15- تعليمة رقم 135/و م/م ع ض/2000: بتاريخ 15/02/2000، المتعلقة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة-المديرية العامة للضرائب-وزارة المالية -الجزائر.
- 16- تعليمة رقم 729/و م/م ع ض/م ب م/ن م ت ب ج /م1، بتاريخ 21/04/2001 المتعلقة برتم سير برامج التحقيق، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات- وزارة المالية- الجزائر.
- 17- تعليمة رقم 21/و م/م ع ض/م ا م، بتاريخ 07/01/2004: متعلقة بتحديد اسس الاخضاع المتعلقة بالتحقيق المحاسبي، مديرية الأبحاث والمراجعات -المديرية العامة للضرائب - وزارة المالية- الجزائر.

- 18- تعليمة رقم 1843/ و م/م ع ض/ م ب ت/ ن م م/م 2 ، بتاريخ 2004/09/19 المتعلقة بطريقة التحكم في الرقابة على الوثائق، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات- وزارة المالية-الجزائر .
- 19- تعليمة رقم 122/ و م/م ع ض/ م ب م/م 2009 ، بتاريخ 2009/06/15 متعلقة بتطبيق التحقيق المصوب في المحاسبة، مديرية الأبحاث والمراجعات- المديرية العامة للضرائب- وزارة المالية- الجزائر .
- 20- تعليمة رقم 004/ و م/م ع ض/ 2012 بتاريخ 2012/12/26، المتضمنة التوجيهات الاستراتيجية للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب- وزارة المالية- الجزائر .
- 21- تعليمة رقم 07/ و م/م ب م/م 2014 بتاريخ 2014/01/23 والمتعلقة ببيان كيفية متابعة الرقابة الجبائية الخارجية، المديرية العامة للضرائب -مديرية البحث والمراجعات-وزارة المالية-الجزائر .
- 22- تعليمة رقم 370/ و م/م ع ض/ م ب م/ن م ت ب ج ، بتاريخ 2014/05/14 المتضمنة البحث في التكوينات والمعلومات الجبائية، مديرية البحث والمراجعات -المديرية العامة للضرائب - وزارة المالية- الجزائر .
- 23- دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب : مديرية العلاقات العمومية - المديرية العامة للضرائب وزارة المالية-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجزائر للطباعة، عين البنيان - الجزائر ، د ط، 2008/2009.
- 24- دليل الرقابة على الوثائق، عن مديرية البحث والمراجعات بالمديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، المؤسسة العمومية للفنون المطبعية ، وحدة الرعاية-الجزائر ، 2004 د ط، ص 08.

ثانيا/الكتب:

- 1- إبراهيم أنس و آخرون: المعجم الوسيط" مجمع اللغة العربية"، دار المعارف، القاهرة، ط2، ج1، 1972.

- 2- أمزيان عزيز: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، عين مليلة-الجزائر، ط2، 2005.
- 3- بربر كامل: الإدارة عملية و نظام، المؤسسة الجامعية للدراسات، ط1، 1996.
- 4- بن أعمارة منصور: إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011.
- 5- جرجس جرجس: المعجم المدرسي المصور للطلاب، دار صبح، بيروت-لبنان، ط2، 2007.
- 6- جميل أبو نصرى وطلعة هشام قبيلة ورمزية نعمة: متقن الطلاب المصور، دار الراتب الجامعية، بيروت-لبنان-، د ط، 1997.
- 7- الشريف علي: الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، د ط، 2003.
- 8- صالحى العيد: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة، الجزائر ، د ط، 2005، ص49.
- 9- عباس عبد الرزاق: التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، د ط، 2012.
- 10- عبد الكريم أبو مصطفى: الإدارة و التنظيم " المفاهيم - الوظائف - العمليات"، د ط، 2001.
- 11- عثمان حسين محمد عثمان: قانون القضاء الإداري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، د ط، 2003.
- 12- عناب محمد: مقومات النظام الجبائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر، الجزائر، د.ط، 2004.
- 13- عوابدي عمار: عملية الرقابة القضائية على أعمال الإدارة في النظام الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط1، 1992.
- 14- عوادي مصطفى: الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، مطبعة مزوار، الجزائر، د ط ، 2009.

- 15- عيد عبد المنعم: الرقابة على أعمال الإدارة في الشريعة الإسلامية و النظم المعاصرة، دار الفكر العربي، مصر، 1973.
- 16- فريجة حسين: إجراءات المنازعات الضريبية، دار العلوم لنشر والتوزيع، الجزائر، د. ط، 2008.
- 17- فوزي عبد المنعم: المالية العامة و السياسات المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية- مصر، ط 1، د.س.ن.
- 18- قلاتي إبراهيم: قاموس الهدى "مكتب الدراسات"، دار الهدى، عين مليلة -الجزائر-، د ط، د.س.ن.
- 19- كردودي سهام: الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، د ط، 2011.
- 20- محرز محمد عباس: اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2005.
- 21- محيو أحمد: المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د ط، 1994.
- 22- المنجد في اللغة و الأعلام: دار المشرق، بيروت، ط39، د.س.ن.
- ثالث/ المذكرات:
- 1- آيت بلقاسم لامية: آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2013-2014 .
- 2- بدري جمال: عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2008/2009.
- 3- بوقلية محي الدين: الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013/2014.

- 4- تريش مختار: دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في القانون العام للاعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
- 5- خلاصي رضا: المراجعة الجبائية تقديمها و منهجيتها، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000.
- 6- رجال نصر: محاولة تشخيص ظاهرة الغش الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2007/2006.
- 7- ساعد نبيلة: الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي دراسة حالة بمفتشية الضرائب في - الأخرية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة و المالية تخصص : محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم :علوم المحاسبة و المالية، جامعة أكلي محند أو الحاج _ البويرة، السنة الجامعية، 2015/2014.
- 8- سعدي عصام: دور التصريحات الجبائية في الرقابة على المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية أم البواقي. ،مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في المالية والتأمينات وتسيير المخازن، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، 2016/2015 .
- 9- شرفي خديجة: دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين دراسة حالة مفتشية الضرائب -فرحاتي- عين بابوش -ولاية ام البواقي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي -أم البواقي، 2012/2011.
- 10- عتير سليمان: دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة، 2012/2011 .

- 11- غرمة مصطفى: حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2014/2013.
- 12- غزة مبروك: فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب بسكرة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016/2015.
- 13- قتال عبد العزيز: أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر من 2003 إلى 2008 الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، كلية علوم اقتصادية والتسيير، المركز الجامعي ياحي فارس المدية، 2009/2008.
- 14- قصاص سليم: المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص فرع قانون اعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري-قسنطينة، 2008/2007.
- 15- قلاب ذبيح لياس: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011/2010.
- 16- قميدة آسيا: إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية دراسة حالة لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسكرة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013.
- 17- كويبي لحسن: الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2013/2012.
- 18- لخداري لطفي: المنازعات الجبائية وطرق الطعن، مذكرة مكملة تخرج المفتشين المركزيين، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة-الجزائر، سنة 2013/2012.

19-لكحل عائشة: المنازعات الضريبية امام المحاكم الادارية، مذكرة مكملة لنيل شهادة

الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه دولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة

الجزائر 1، 2014/2015.

20-ناقاة ربيع: تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مذكرة

مكملة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم

التسيير، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، 2013/2014.

21-ولهي بوعلام: مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، رسالة

ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

رابعاً/المطبوعات:

1- يوسف قاشي: محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى

ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة

اكلي محند اولحاج -البويرة، السنة الجامعية 2014/2015.

2- عبد الرزاق بوحزام: دروس تكوينية في مادة التسجيل والطابع للمفتشين الرئيسيين للضرائب،

المديرية الولائية للضرائب-ام البواقي ، مطبوعة غير منشورة ، اكتوبر 2012.

خامساً /الملتقيات:

ولهي بوعلام: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة، مداخلة الملتقى

العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس

سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009

الفهرس

الصفحة	المحتويات
	البسمة
	الإهداء
	الشكر والعرفان
	قائمة المختصرات
1	مقدمة
5	الفصل الأول: الجوانب النظرية ذات الصلة بالرقابة الجبائية،
7	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
7	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية، وتميزها عن غيرها
7	الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
9	الفرع الثاني: تمييز الرقابة الجبائية عن الرقابة الإدارية
11	المطلب الثاني: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها
11	الفرع الأول: أسباب الرقابة الجبائية
12	الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية
14	المبحث الثاني : الحقوق و الواجبات في الرقابة الجبائية
14	المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية
14	الفرع الأول : الحق في الرقابة
15	الفرع الثاني: الحق في الاطلاع
16	الفرع الثالث: الحق في المعاينة واستدراك الأخطاء
18	المطلب الثاني: حقوق المكلف بالضريبة
18	الفرع الأول: الإعلام المسبق والاستعانة بمستشار وتحديد مدة الرقابة
19	الفرع الثاني: عدم إمكانية تجديد عملية التحقيق والالتزام بالسير المهني
20	الفرع الثالث: النقاش الشفوي والطعن قبل النزاعي والمحرم الجبائي
22	المطلب الثالث: واجبات المكلف بالضريبة
22	الفرع الأول:الالتزامات ذات الطابع المحاسبي
23	الفرع الثاني: الالتزامات ذات الطابع الجبائي
24	المبحث الثالث : الهيآت المكلفة بالرقابة الجبائية
24	المطلب الأول: الهيئات المختصة قديما بالرقابة الجبائية
24	الفرع الأول : مديرية الأبحاث والمراجعات
25	الفرع الثاني: المديرية الولائية للضرائب
26	الفرع الثالث: مفتشيات الضرائب
27	المطلب الثاني: الهيآت المستحدثة للرقابة الجبائية
27	الفرع الأول: مديرية كبريات المؤسسات
28	الفرع الثاني:مراكز الضرائب
29	الفرع الثاني: المراكز الجوارية للضرائب

30	المبحث الرابع : عوارض الرقابة الجبائي
30	المطلب الأول: الطعن في نتائج الرقابة الجبائية
30	الفرع الأول: التظلم الإداري
40	الفرع الثاني: الطعن أمام لجان الطعن الإدارية
46	الفرع الثالث: الطعن أمام القضاء
52	المطلب الثاني: الصعوبات التي تعترض الرقابة الجبائية
52	الفرع الأول: العوائق المتعلقة بالجانب الاقتصادي
54	الفرع الثاني : العوائق المتعلقة بالتشريع الجبائي
56	الفرع الثالث: العوائق المتعلقة بالجانب الإداري
62	الفصل الثاني : تطبيقات الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري
64	المبحث الأول: الرقابة العامة
64	المطلب الأول: الرقابة الشكلية
64	الفرع الأول: مفهوم الرقابة الشكلية
65	الفرع الثاني: الاختصاص وبرمجة الملفات في الرقابة الشكلية
66	الفرع الثالث : الإجراءات في الرقابة الشكلية
69	المطلب الثاني: الرقابة على الوثائق
69	الفرع الأول: مفهوم الرقابة على الوثائق
70	الفرع الثاني: الاختصاص وبرمجة الملفات في الرقابة على الوثائق
71	الفرع الثالث : الإجراءات في الرقابة على الوثائق
75	المبحث الثاني : الرقابة المعمقة
75	المطلب الأول: التحقيق المعمق في المحاسبة
75	الفرع الأول: مفهوم التحقيق المعمق في المحاسبة
76	الفرع الثاني: الاختصاص وبرمجة الملفات في التحقيق المعمق في المحاسبة
77	الفرع الثالث : الإجراءات التحقيق المعمق في المحاسبة
87	المطلب الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة
87	الفرع الأول: مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة
87	الفرع الثاني: الاختصاص وبرمجة الملفات في التحقيق المصوب في المحاسبة
88	الفرع الثالث : الإجراءات في التحقيق المصوب في المحاسبة
93	المطلب الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
93	الفرع الأول: مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
93	الفرع الثاني: الاختصاص وبرمجة الملفات في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
95	الفرع الثالث : الإجراءات في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
101	المبحث الثالث: الرقابة الأخرى
101	المطلب الأول: الرقابة المختلطة
101	الفرع الأول: مفهوم الرقابة المختلطة

102	الفرع الثاني: الاختصاص وبرمجة الملفات في الرقابة المختلطة
103	الفرع الثالث : الإجراءات في الرقابة المختلطة
105	المطلب الثاني: الرقابة الفنية (على المعاملات العقارية)
105	الفرع الأول: مفهوم الرقابة الفنية
105	الفرع الثاني: الاختصاص وبرمجة الملفات في الرقابة الفنية
106	الفرع الثالث : الإجراءات في الرقابة الفنية
111	الخاتمة
115	قائمة المراجع
124	الفهرس
128	الملخص

المأخض

للجباية أهمية بالغة في تحديد التوجهات الأساسية للدولة، وقد انتهج المشرع الجزائري كغيره النظام الجبائي التصريحي، مما أوجب وجود ضمانات للحفاظ على المال العام من كل التهريات المتعمدة والغير متعمدة، وهذا ما دفع الى إستحداث الرقابة الجبائية كوجه معاكس للنظام التصريحي.

ونظرا للدور الذي تلعبه هذه الرقابة، ومواكبة منه للتطورات المختلفة ، فلقد عمد المشرع إلى تحديد الإطار العام الذي تمارس فيها، من خلال تحديد إطارها القانوني ، والهيآت الجبائية المختصة بممارستها، لكن هذه الرقابة تقف في وجهها عدة عوارض تتمثل في مختلف الطعون المتاحة للمكلف، وكذا العوائق المختلفة التي تعترض ممارستها.

وبما أن الجباية تختلف أشكالها والمكلفين بها، فلقد نص المشرع الجزائري على عدة تطبيقات للرقابة الجبائية. وهذه التطبيقات إما أن تمارس بشكل عام أو تكون بشكل معقد، بالإضافة الى وجود تطبيقات أخرى تختلف عن سابقتها سواء من حيث مجال الممارسة أو الجباية المراقبة.

الكلمات المفتاحية:

الرقابة الجبائية، اشعار باعادة التقييم، تحقيق، وضعية جبائية،مكلف، قانون الاجراءات الجبائية

Résumé

La fiscalité a un role important dans la designation des axes essentiels de l'Etat, pour cela le legislateur Algerien asuivi le regime fiscal déclaratif comme les autres ce qui a mis dans l'obligation l'existence des garanties , pour conserver le deniers publics de toute evasion premeditée ou non premeditée, ce qui a pousse a créer le control fiscal une autre face opposee au regime declaratif.

Et suite au role que joue ce controul et l'accompargnement des divers développements, pour cela le legislateur a détermine le cadre general dont il s'exerce a travers le champs juridique, les structures fiscales spécialisées, mais ce contrôle fais face a plusieurs contraintes se représentant dans les différents recours disponibles au contribuable et aussi les différents obstacles qui contraignent sa pratique.

Et tant que la fiscalité a de differentes formes ainsi que les contribuables, le legislateur a détermine plusieurs pratiques du contrôle fiscal ces pratiques doivent être exercées d'une façon general ou apperfondie, en plus l'exitenie d'autres differentes dans le champs, d'apblication ou le contrôle fiscal.

Mots-clés:

Le contrôle fiscal, Notification de Redressement , Vérification , Situation Fiscale .,contribuabe, code de procédures fiscales .