

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences financiers et des
comptabilités



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية

الموضوع

أثر الرقابة الجبائية على النزاع الضريبي دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

د. قطاف عقبة

إعداد الطالبان:

بن نجاعي سمية

لوماشي سامية

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	غضاب رانيا	أستاذة محاضرة -ب-	رئيسا	جامعة بسكرة
2	قطاف عقبة	أستاذ محاضرة -ب-	مشرفا	جامعة بسكرة
3	بن رحمون سليم	أستاذ محاضرة -أ-	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/ 2020



الموضوع

أثر الرقابة الجبائية على النزاع الضريبي دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

د. قطاف عقبة

إعداد الطالبان:

بن نجاعي سمية

لوماشي سامية

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	غضاب رانيا	أستاذة محاضرة -ب-	رئيسا	جامعة بسكرة
2	قطاف عقبة	أستاذ محاضرة -ب-	مشرفا	جامعة بسكرة
3	بن رحمون سليم	أستاذ محاضرة -أ-	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/ 2020

شكر و العرفان

ما كنا لنصل ولا لنحيا إلا بعون الله المتعالي سبحانه تجلى وعلى ، له الحمد والشكر على توفيقه، والمضي نحو الأمام ، المعين على الصعوبات والمأمين للعقبات ، نعمه سبحانه على حسن توفيقه لإتمام هذا العمل أرجوا أن يجعله في ميزان الحسنات بفضله وطي اللهم على سيدنا محمد نور الأبدان وضيائها خير خلق الله .

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ "قطاف عقبة" الذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته وآرائه القيمة ، وصبره علينا في كل الظروف ، حفظه الله ووفقه لما يريد من فضله الواسع فهو ذو الفضل العظيم.

وفي الأخير شكر الخالص لكل من ساعدنا من قريب أو بعيد ، وحتى من همس لنا بكلمة تشجيع أو ابتسامة والتي لم تزددنا إلا حمزا وعزما نحو الأمام

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الرقابة الجبائية و أثرها على النزاع الضريبي، حيث تطرقنا إلى تقديم الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية من خلال عرض مفهوم الرقابة الجبائية، أشكالها، أهدافها، طرق وإجراءات الرقابة الجبائية، مبادئها... إلخ، وللتعرف على أثر الرقابة الجبائية على النزاع الضريبي على أرض الواقع تم دراسة حالة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذا البحث أن التحقيق المحاسبي و الرقابة على الوثائق لهما أكبر نسب مساهمة في رفع مردودية الرقابة الجبائية مقارنة بالتحقيق المصوب و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، كما توصلنا إلى أن الفصل في الشكوى على مستوى الإدارة الجبائية له دور أساسي في حل الخلاف أو النزاع الضريبي.

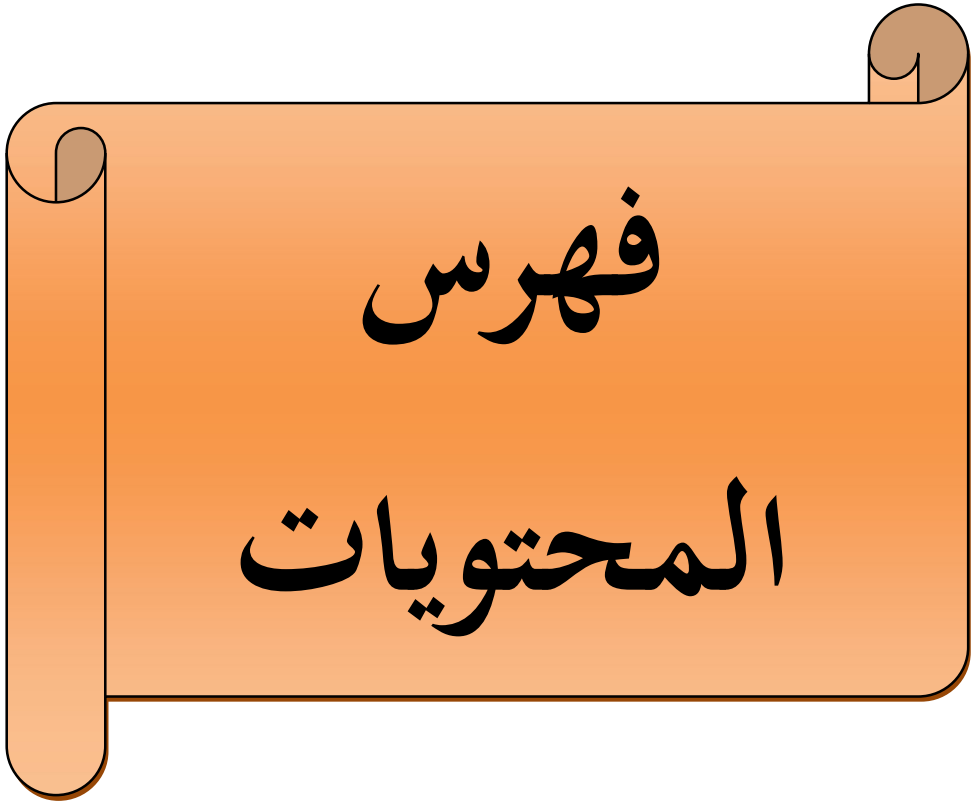
الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، النزاع الضريبي، الإدارة الجبائية، المكلف بالضريبة.

Summary:

The purpose of this study is to identify the impact of the monitoring of the tax dispute and its impact on the tax dispute we have considered the conceptual framework for the monitoring of the territory by presenting the concept, forms, objectives, methods and procedures for of the territory, ect.

One of the most important findings of the research is that the accounting investigation and the control of document have the highest rates of contribution to raising the benefits of compulsory control compared to the to the corrected investigation and the in-depth investigation of the overall situation. we have also found that the determination of the complaint at the level of compulsory administration has a fundamental rol to play in resolving the tax dispute or dispute.

Key words : tax control, tax dispute, fiscal administratiomm .taxpayer.



فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
	شكر و العرفان
	ملخص
I-III	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
ب-ث	المقدمة
الفصل الأول : الإطار النظري للرقابة الجبائية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية
4-3	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية
6-4	المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية
8-7	المطلب الثالث : أهداف الرقابة الجبائية
8	المبحث الثاني : هياكل ووسائل الرقابة الجبائية و مبادئها
9-8	المطلب الأول : هياكل الرقابة الجبائية
10-9	المطلب الثاني : وسائل الرقابة الجبائية
11-10	المطلب الثالث : مبادئ الرقابة الجبائية
11	المبحث الثالث : طرق و إجراءات الرقابة الجبائية و صلاحياتها
20-11	المطلب الأول : طرق الرقابة الجبائية
23-20	المطلب الثاني : إجراءات الرقابة الجبائية
26-23	المطلب الثالث : صلاحيات و حقوق الإدارة الجبائية
26	المبحث الرابع : حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة و واجباته

فهرس المحتويات

31-26	المطلب الأول : حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة
32-31	المطلب الثاني : واجبات المكلف بالضريبة
33	خلاصة الفصل
الفصل الثاني : الإطار النظري للنزاع الضريبي	
35	تمهيد
36	المبحث الأول : مفهوم و تصنيفات المنازعات الضريبية و عناصرها
36	المطلب الأول : مفهوم المنازعات الضريبية
38-37	المطلب الثاني : تصنيفات المنازعات الضريبية
38	المطلب الثالث : عناصر المنازعات الضريبية
38	المبحث الثاني : الإجراءات الإدارية و القضائية المتعلقة بمنازعات الوعاء
43-38	المطلب الأول : الإجراءات الإدارية المتعلقة بمنازعات الوعاء
48-43	المطلب الثاني : الإجراءات القضائية الخاصة بمنازعات الوعاء
48	المبحث الثالث: التكيف القانوني للمنازعات الضريبية و بيان أسبابها
49-48	المطلب الأول: التكيف القانوني للمنازعات الضريبية
50-49	المطلب الثاني: بيان أسباب المنازعات الضريبية
50	المبحث الرابع : وسائل إنهاء المنازعة الضريبية بالطريق الإداري
50	المطلب الأول: إنهاء الإداري للمنازعة الضريبية بطريق الاتفاق الضريبي
52-51	المطلب الثاني: إنهاء الإداري للمنازعة الضريبية بغير طريق الاتفاق الضريبي
53	خلاصة الفصل
الفصل الثالث : دراسة تطبيقية لأثر الرقابة الجبائية على النزاع الضريبي في مديرية الضرائب لولاية بسكرة	
55	تمهيد
56	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة
56	المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

فهرس المحتويات

59-56	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
60	المبحث الثاني: أثر الرقابة الجبائية على النزاع الضريبي
70-60	المطلب الأول: دراسة حالة الرقابة الجبائية
73-70	المطلب الثاني: دراسة حالة النزاع الضريبي
74-73	المطلب الثالث: إحصائيات حول القضايا محل نزاع ضريبي
75	خلاصة الفصل
78-77	خاتمة
81-80	مراجع
ملاحق	



قائمة الجداول

قائمة الجداول

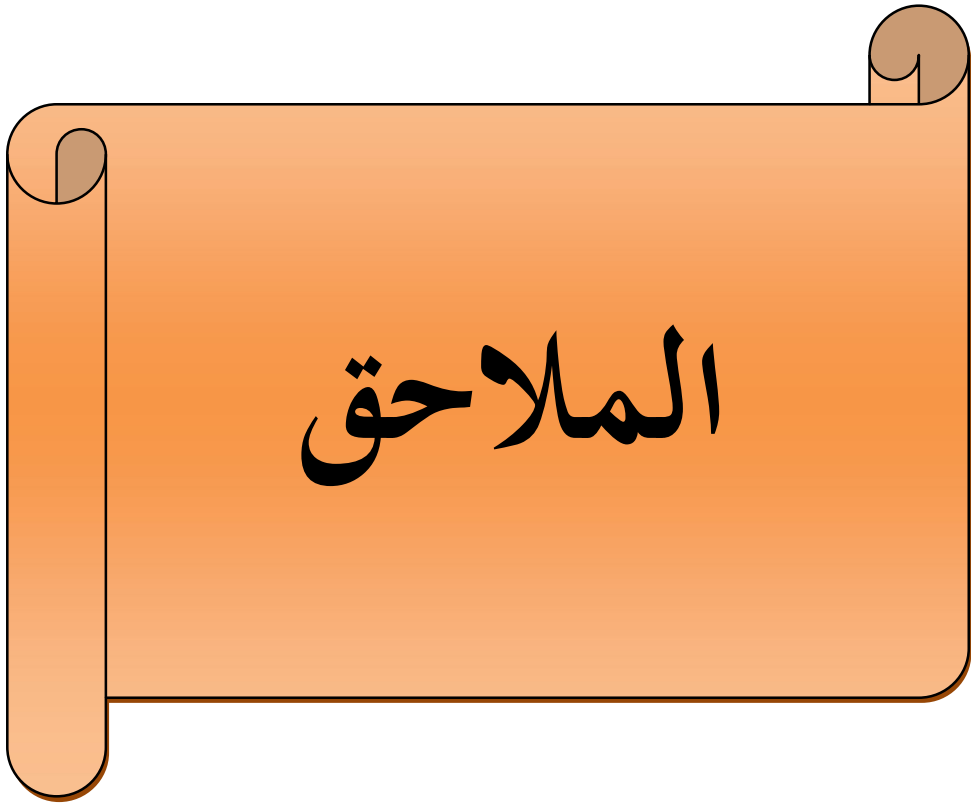
الصفحة	قائمة الجداول	الرقم
63	تحديد رقم الأعمال المفوتر الخاص بالمقاولة	01
63	تحديد رقم الأعمال المقبوض المحقق	02
64	تحديد رقم الأعمال المنجز و المقبوض الخاص بعمليات بيع مواد بناء	03
64	تحديد رقم الأعمال المنجز المحقق الإجمالي	04
65	تحديد رقم الأعمال المقبوض المحقق الإجمالي	05
65	تحديد الربح المحقق	06
66	تحديد أسس الرسم على النشاط المهني	07
66	تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة	08
67	تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي	09
67	حقوق و غرامات الرسم على النشاط المهني	10
68	حقوق و غرامات الرسم على القيمة المضافة	11
68	حقوق و غرامات الضريبة على الدخل الإجمالي	12
69	جداول العام للحقوق و الغرامات	13
73	عدد القضايا محل النزاع الضريبي خلال الفترة (2015-2017)	14



قائمة الأشكال

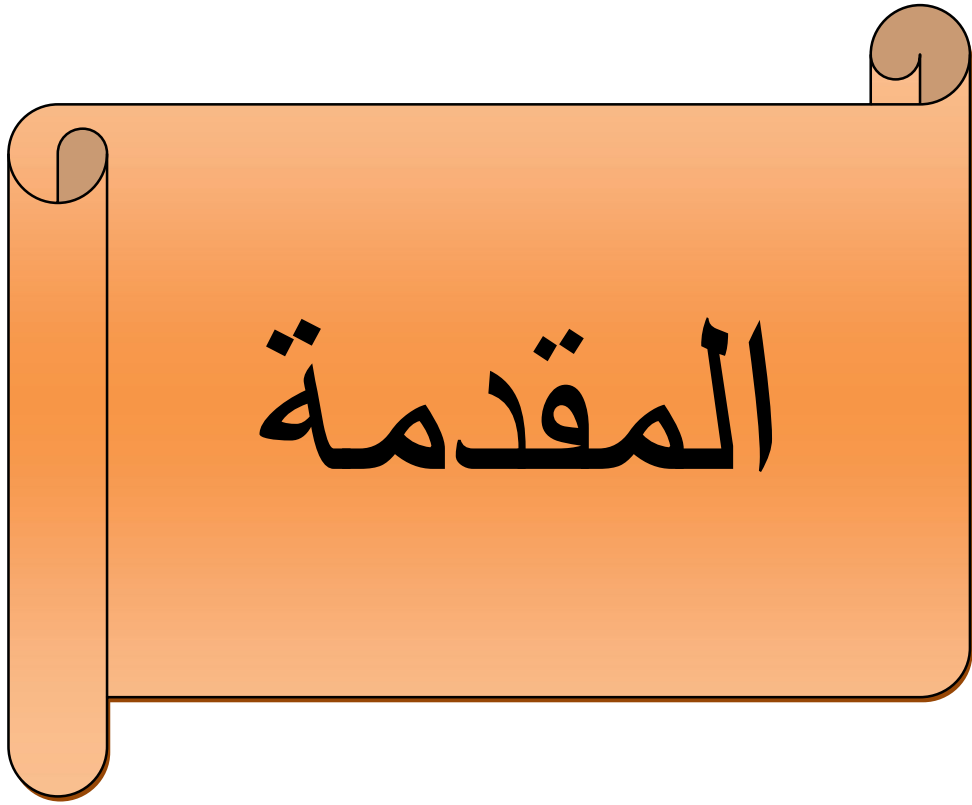
قائمة الأشكال

الصفحة	قائمة الأشكال	الرقم
6	أشكال الرقابة الجبائية	01
59	الهيكل التنظيمي بمديرية الضرائب لولاية بسكرة	02



الملاحق

الرقم	عناوين ملاحق
01	محضر المعاينة الناتج عن التحقيق في المحاسبة
02	محضر نهاية عمليات التحقيق الجبائي و المحاسبي
03	صحيفة إنجاز مراجعة الحسابات
04	طلب إلغاء الوارد الفردي
05	قرار رفض الشكوى
06	لجنة الطعن (شكل ، الموضوع)
07	عريضة افتتاح دعوى قضائية
08	إعلان الرفض
09	مذكرة جواب
10	قرار
11	رفض الطعن كليا لعدم تقديم المكلف لوثائق الشبوتية



إن التنوع والتطور المستمر الذي يلازم التشريع الجبائي يؤدي لا محالة إلى صعوبة الإمام بمختلف نصوصها التي تتعرض لتعديل و إلغاء من حين إلى آخر، وبالأخص إجراءاته النزاعية المختلفة و المعقدة ، والتي تخضع إلى قواعد و أحكام غير تلك المعتادة والمألوفة في القانون العام والتي ينتج عنها إختلال التوازن بين المكلف بالضريبة باعتباره شخصا ملزما بأداء مستحقته الضريبية وإدارة الضرائب باعتبارها سلطة عامة مكلفة بتحصيل و مستحقات الخزينة العامة.

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة وقاية و ردعية في آن واحد، بغية تقويم اعوجاج في تحصيل الضريبة و التخفيف من حدة الغش و التهرب الضريبي نظرا لما لهذه الأخيرة من عمل معاكس لمجرى السياسة الإصلاحية للجباية في النظام الجبائي، وضمان توزيع عادل للعبء الضريبي و حماية روح المنافسة النزيهة، و بالرغم من الإجراءات الرقابية المتخذة من طرف الدولة في سبيل القضاء عليه، إلا أنه مازال في وتيرة متزايدة و مستمرة و ذلك لتكيفه مع التطورات الاقتصادية و التكنولوجية الجديدة، و هو ما يجعل أموال طائلة تتداول من دون اقتطاع ضريبي، مما يضعف حصيلة الخزينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة للرفع من مواردها الجبائية العادية لتغطية نفقاتها المتزايدة في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

تتولد المنازعات الضريبية بسبب امتناع المكلف عن دفع بما فرضته الإدارة الضريبية عليه، أو في حالة تهربه عن دفع الضريبة أو قيامه بالغش الضريبي، و قد تستجيب الإدارة الجبائية لطلبات المكلف للضريبة إن ثبت سوء تقدير الضريبة أو خطأ فيها، و من ثم يضع حدا للنزاع و يسوي على مستوى هذه المرحلة، أما إذا لم تستجيب الإدارة الجبائية لتظلم المكلف و رفض هذا الأخير تسديد ما فرضته عليه الإدارة الضريبية، فإنه يحق للمكلف اللجوء إلى القضاء و مراعاة المهلة القانونية بموجب عريضة تتضمن بعض البيانات و يستعان بالخبرة أو التحقيق الإضافي للتحري في مدى شرعية الضريبة المفروضة و مطابقتها للقانون أم لا.

و إستنادا على ما سبق يمكن طرح اشكالية بحثنا في التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو أثر الرقابة الجبائية على النزاع الضريبي؟

و لمعالجة هذه الإشكالية يمكننا طرح التساؤلات التالية:

- ماذا المقصود بالرقابة الجبائية؟ و ما هي طرقها؟ و فيما تتمثل إجراءاتها؟
- ما هو النزاع الضريبي؟ فيما تتمثل تصنيفاته؟
- ما هي الإجراءات الإدارية و القضائية المتعلقة بالنزاعات الضريبية؟
- كيف تؤثر الرقابة الجبائية في النزاع الضريبي؟.

❖ الدراسات السابقة:

- زيلاب نجية و حميدي فلة ، دور الرقابة الجبائية في تحسين الإيرادات الضريبية ، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، تخصص مالية المؤسسة ، جامعة أكلي محمد أولحاج ، 2017-2018، حيث حاولت الطالبتين من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على الرقابة الجبائية ومدى مساهمتها في تفعيل عملية تحسين الإيرادات الضريبية، و أما في موضوع بحثنا هذا أضفنا فيه طرق و صلاحيات الرقابة الجبائية و أضفنا أيضا ضمانات المكلفين بالضريبة إضافة إلى تتبع العملية إلى آخرها في حالة رفض المكلف إلى نتيجة الرقابة الجبائية، ودخوله في نزاع مع مصلحة الضرائب.

● محمد الأمين كويدمي و سامية بوضياف ، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف و الإدارة الضريبية ، مقال ضمن مجلة دراسات جبائية ، المجلد 8، العدد 2، جامعة البليدة 2، 2019، حاول الباحثان من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على المنازعات الجبائية و التشكيلية القانونية للإدارة الجبائية لتسوية النزاع، كما حاولوا التطرق إلى مدى صلاحيات القاضي الإداري أثناء الفصل في المنازعات الجبائية ، أما في موضوعنا هذا سنتطرق إلى عناصر التي تم التطرق إليها الباحثان مع إضافة التكييف القانوني للمنازعات الضريبية ووسائل إنهاءها بالطريق الإداري.

● فاطمة الزهراء عربوز ، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري ، مقال ضمن مجلة العلوم القانونية و السياسية، العدد 16، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس الجزائر ، جوان 2017، حاولت الباحثة من خلال هذه الدراسة التطرق إلى التسوية القضائية للمنازعات الضريبية أمام الهيئات الإدارية تخضع للعديد من الضوابط الموضوعية للإجراءات التي لا بد مراعاتها و إحترامها من قبل أطراف المنازعات الضريبية بغية الوصول إلى حل ينهي النزاع ، أما في موضوعها هذا سوف سنتطرق إلى الرقابة الجبائية و أثرها على النزاع الضريبي ، أي عندما يكون هناك خلاف بين المكلف و الإدارة الجبائية يخلق النزاع.

❖ الفرضيات

- يساهم التحقيق المحاسبي في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة في زيادة التحصيل الجبائي لفائدة الخزينة العمومية.
- للرقابة الجبائية أدوات و إجراءات كفيلة لمراقبة ، فحص و مقارنة الدفاتر المحاسبية ، الوثائق الثبوتية و المحاسبية للتأكد من مدى صحتها.
- تنشأ المنازعات الجبائية بسبب تطبيق الإدارة الضريبية للقانون الجبائي بصورة مباشرة على المكلف بالضريبة.
- يحل الخلاف بين الإدارة الضريبية و المكلف على مستوى مصلحة المنازعات الجبائية فقط دون اللجوء إلى الاستئناف.

❖ أسباب اختيار الموضوع

1- أسباب ذاتية:

- الرغبة الشخصية في الاطلاع على مثل هذه المواضيع و علاقتها بالتخصص.
- الرغبة في التعرف على الواقع الميداني للرقابة الجبائية وأثرها على النزاع الضريبي.
- محاولة التعرف على الطرق المتبعة من المركز الجواربي للضرائب لأغراض الرقابة الجبائية.

2- أسباب موضوعية:

- بسبب نقص تطبيق الرقابة الجبائية في المؤسسة.
- جهل أغلب المكلفين بالإجراءات المتبعة في حالة وجود نزاع ضريبي مع مصلحة الضرائب.

❖ أهمية الدراسة :

- للرقابة الجبائية أهمية خاصة في المجال الجبائي باعتبارها المقوم لتصرفات المكلفين بالضريبة الذين قد يخالفون القانون الضريبي ويتمصون عن دفع الضرائب.

- تعتبر إجراءات مراقبة الضريبة من المؤشرات الهامة التي تترجم مدى حماية المكلفين بالضريبة من التعسف المحتمل لإدارة الضرائب ، و ضمان صرامة القانون ، فموضوع هذه الأهمية يجب أن ينال حقه من الدراسة.
- وجود إطار قانوني مرن و خال من التعقيدات الإجرائية ينظم النزاع الضريبي معناه الوصول إلى فرض ضرائب مؤسسة قانونا، يطغى عليها طابع الشرعية و العدالة و المساواة بين المكلفين بالضريبة مما نتج عنه رضا الخاضعين لها.

❖ أهداف الدراسة:

- تحاول هذه الدراسة تشخيص الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و النزاع الضريبي .
- تبيان ما إذا كانت إجراءات الرقابة الضريبية تسمح بكشف النقص في التصريح وأفعال الغش المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة و بالتالي تضمن حقوق المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب على حد سواء ، و التوصل إلى التقدير السليم للضريبة.
- تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على إجراءات المنازعات الضريبية و هما الإجراءات الإدارية و القضائية و تبيان الجهات التي تفصل في النزاع و هذا بهدف توضيح و شرح مختلف الإجراءات التي ينبغي إتباعها لتسوية هذه المنازعات.

❖ المنهج المتبع في الدراسة:

- من أجل التحقق من الفرضيات التي تسعى إليها الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي الذي ساعدنا على عرض و جمع المعلومات و البيانات التي تحتاجها في عملنا، واعتمدنا على الأسلوب التحليلي الذي يسمح لنا بتفسير هذه المعلومات و تحليل عدة البيانات للحصول على النتائج دقيقة و مرضية.

❖ حدود الدراسة

- حدود مكانية: حددت دراسة الموضوع في إطار مكاني يخص المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإدارة الضرائب لولاية بسكرة .
- حدود زمانية: تحددت الفترة الزمنية التي طبق فيها المقابلة (مدة شهر).

❖ صعوبات الدراسة

- نقص المراجع فيما يخص الموضوع "الرقابة الجبائية" .
- صعوبة الحصول على المعلومات من طرف مديرية الضرائب، في اعتبارهم أن الموضوع حساس.
- مدة اللقاء مع المؤطر في مديرية الضرائب لم تكن كافية بسبب انشغالاته الكثيرة.

❖ هيكل الدراسة:

- من خلال الإشكالية المطروحة سوف نقوم بتقسيم خطة البحث إلى ثلاثة فصول:
- الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية.
- الفصل الثاني: الإطار النظري للنزاع الضريبي.
- الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لأثر الرقابة الجبائية على النزاع الضريبي في مديرية الضرائب لولاية بسكرة.



الفصل الأول : الإطار
النظري للرقابة الجبائية

تمهيد:

تعتبر تصريحات المكلفين بالضريبة مبدئياً صحيحة وحقيقية و لإدارة الضرائب صلاحية رقابة هذه التصريحات، نظراً لاعتماد النظام الجبائي الجزائري على مبدأ " التصريح التلقائي"، و من جهة أخرى، تقوم الإدارة الجبائية بعمليات المراقبة له التصريحات بصفة دورية، و تعتمد في ذلك على مجموعة من الإجراءات، منها تبادل المراسلات مع المكلفين بالضريبة فهؤلاء تعتبر تصريحاتهم صادقة مبدئياً و دليل عدم صحتها أو خطئها يقع على عاتق الإدارة، لذلك خصصت الإدارة الجبائية جهازاً كاملاً لمراقبة و متابعة تصريحات المكلفين بالضريبة، و لقيام هذا الجهاز بمهامه على أحسن وجه منحه المشرع مجموعة من الصلاحيات و الحقوق و في المقابل أملى واجبات على عاتق المكلفين بالضريبة مع تمتعهم بمجموعة من الحقوق و الضمانات أثناء إجراء عملية التحقيق.

هذا ما سنتناوله في هذا الفصل و للتوضيح أكثر قسم هذا الفصل للمباحث التالية:

- المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية.
- المبحث الثاني: هياكل و وسائل الرقابة الجبائية و مبادئها.
- المبحث الثالث: طرق و إجراءات الرقابة الجبائية و صلاحياتها.
- المبحث الرابع: حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة و واجباته.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

في النظام الجبائي الجزائري تتولى مصالح الرقابة الجبائية مهمة مراقبة صحة التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة إليها و هذا لغرض كشف حالات الغش و التهرب الضريبيين، و قد يكون هذا التحقيق إما موجزا أو معمقا، و ذلك بغية تحقيق جملة من الأهداف، و لهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى العناصر كل من مفهوم الرقابة الجبائية وأشكالها وأهدافها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة من أهم أجهزة مكافحة الغش و التهرب الضريبي و تعمل على الحد من انتشارهما و غايتها تتمثل في مراقبة مدى حقيقة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة، و تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق مهمة رئيسية تكمن في إعادة تمويل خزينة الدولة بقيمة من الإيرادات الواجب تحصيلها من جباية الضرائب من جهة و تطبيق سياسة قواعد الضريبة تطبيقا عادلا بين الأفراد.

أولا: تعريف الرقابة

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات غير الأخلاقية و غير القانونية مثل الرشوة و السرقة في المؤسسات الإدارية و من أهم التعارف المقترحة للرقابة تعريف المفكر الاقتصادي فايول وهو " الرقابة تقوم على التحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصارمة و القواعد المقررة، إما موضوعها فهو تبيان الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها. (دريدي و عويطي، 2017-2018، صفحة 2).

يمكن تعريفها على أنها " مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين و تقوم بتسهيل و تحسين و أخذ القرارات " (بن عمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، 2011، صفحة 11)، و تعرف أيضا بأنها " هي عملية قياس النتائج و مقارنتها بالخطط أو معايير و تشخيص أسباب انحراف النتائج الفعلية عن النتائج الفرعية و اتخاذ الإجراءات التصحيحية عندما يكون ذلك ضروريا. (ديري، 2011، صفحة 35)، و يقصد بها أيضا بأنها " عملية التحقق من مدى إنجاز الأهداف المرسومة بكفاية و الكشف عن معوقات تحقيقها و العمل تدليلها في أقصر وقت ممكن " (مصطفى م.، 2012، صفحة 95)

مما سبق نستخلص أن الرقابة وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف و الخطأ من أجل العمل على تصحيحها و معرفة مناطق الخلل قبل وقوعها من أجل تفاديها.

ثانيا : تعريف الرقابة الجبائية

تعرف الرقابة الجبائية بأنها " عملية فحص و مقارنة و مقارنة للتصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. (مختال و بساس، 2020، صفحة 62)، و تعرف أيضا بأنها " مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية ، و بالتالي المراقبة الجبائية ما هي إلا مجموعة الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع، و التي تهدف إلى التأكد من مصداقية و قانونية تصريحات المكلفين بالضريبة. (الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، 2012، صفحة

ويقصد بها أيضا بأنها " مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالحاسبة" (بن عمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، 2011، صفحة 13).

وتقوم الرقابة الجبائية" بالتحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة و المبرجة بناء على التعليمات والقواعد المقررة، بغرض بيان أوجه النقص و القصور أو الانحراف و الخطأ في التطبيق من أجل عدم تكرار هذه الانحرافات والأخطاء" (زيلاب و حميدي، 2017-2018، صفحة 3)، ويمكن تعريف الرقابة الجبائية أيضا بأنها " و اقة الإدارة الجبائية للتصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها". (حموش و أحمد، 2021، صفحة 364).

و من خلال التعريفات السابقة يمكن أن نستخلص بأن الرقابة الجبائية " عبارة عن مجموعة من العمليات و الإجراءات إلى المراجعة و متابعة التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة ، و التحرك السريع للقضاء عليها بفاعلية تضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من خلال التهرب الضريبي و تحقيق العدالة الضريبية.

ثالثا: خصائص الرقابة الجبائية

تتميز الرقابة الجبائية بعدة خصائص هي: (بن عمارة، 2016، صفحة 31)

1. الرقابة المحاسبية هي أصل الرقابة الجبائية: حيث أن الرقابة المحاسبية لا يمكن لها أن تهمل المسائل الجبائية لما لها من علاقة وطيدة بينهما.
 2. مهمة الرقابة الجبائية مستقلة و مجهزة بأهداف خاصة: تستجيب للمتطلبات التي يريدها المسير في الميدان الجبائي، وتأتي هذه المهمة من كون الجبائية عبارة عن نظام يوجد في مفترق عدة أنظمة منها ما تعلق بالمحاسبة و منها ما يتعلق بالقانون.
- و منه نشأت العلاقة بين المحاسبة و الجبائية ، باعتبار أن الربح المحاسبي ما هو إلا أساس الربح الجبائي و لذلك وجب على المؤسسة أن تتجنب حالات رفض المحاسبة من طرف المحقق الجبائي و التي تتمثل في ما يلي:
- عندما يكون مسك المحاسبة مغاير لأحكام المواد 09-10 و 11 من القانون التجاري و لشروط و كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي أو غيابها تماما.
 - عندما تتضمن التسجيلات المحاسبية أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ، خطيرة و متكررة في عمليات محاسبية.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تطبق مصالح الرقابة الجبائية عدة صور و أشكال لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة و جمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه التصريحات المقدمة، و يتم استعمال هذه الأشكال حسب الحالة أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه معنوي أو طبيعي و من نوضح أشكال الرقابة من خلال الشكل التالي:

أولا: الرقابة العامة

تظهر فائدة الرقابة العامة في أنها لا تحتاج إلى وقت طويل و لا يلزم المحقق بإجراء أبحاث خاصة أو تنقلات، بل يتم فحص الملف الجبائي على مستوى مكتب العون المحقق أو المراقب و يمكن لهذه الرقابة أن تتخذ بطريقة شكلية أو على الوثائق.

1. الرقابة الشكلية:

يطبق هذا النوع من الرقابة سنويا، و يقتصر على تصحيح الأخطاء المادية الواضحة و المكتشفة عند الإطلاع على التصريحات، و تتمم بالتحقق من هوية المكلف بالضريبة و عنوانه و كذا عناصر الجرد لإعداد الوعاء الضريبي، إذ يشكل عمل تحضيرى للمراقبة على الوثائق. (الرزاق، 2012، الصفحات 19-20)

2. الرقابة على الوثائق:

هي عكس المراقبة الشكلية حيث تتطلب إحضار الوثائق و السجلات المحاسبية ، تكون هذه المراقبة شاملة و تخص محتوى و مضمون التصريحات و تعتبر كفحص انتقادي للتصريحات والوثائق، اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي (مقارنة رقم الأعمال بالمعلومات الموجودة في الملف كالهامش الإجمالي ، الرسم على القيمة المضافة... إلخ) . (خلاصي، 2014، صفحة 220)

ثانيا: الرقابة المعمقة

إن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو إستدراك التهرب الجبائي، و هو استمرار للرقابة على الوثائق و يمكن التمييز هنا بين ثلاثة أنواع من الرقابة و هي:

1. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (vasfe):

هو مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به، أي بصفة عامة للتأكد من التصريحات على الدخل الإجمالي، و تكون المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية بمثابة المصدر الأول الذي يتم الإعتماد عليه أثناء التحقيق، إضافة إلى الوثائق الأساسية الموجودة لدى المصالح و الهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة و التي يعتمد عليها و تكون لها فعالية في اكتشاف الأخطاء و التدليسات.

كما يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية و عناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا ، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة. (خديري و جنيبة، 2019، صفحة 325)

2. التحقيق على المحاسبة:

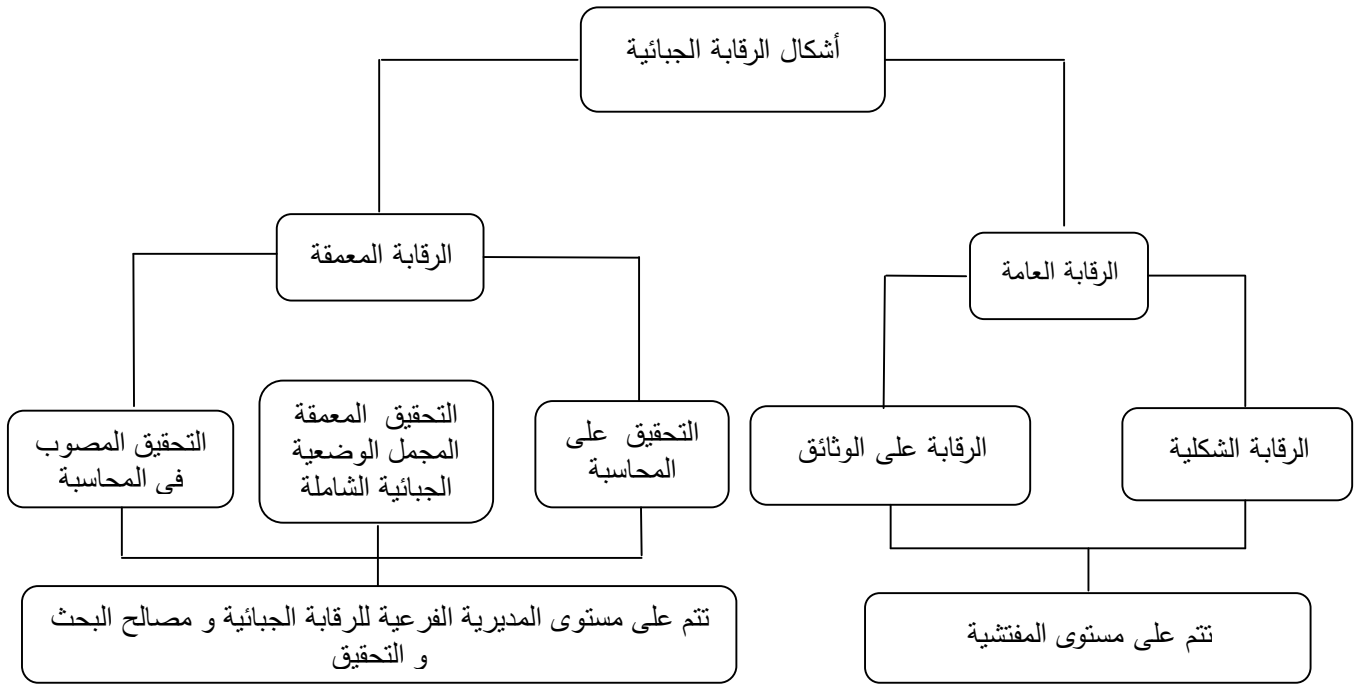
هو مجموعة من العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته، و التأكد من مدى تطابقها من المعطيات المادية، و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. (بن عثمان، 2015، صفحة 148)

3. التحقيق المصوب في المحاسبة:

و يمكن لأعوان الإدارة إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة، لأنواع أو عدة من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متفاداة أو لمجموعة العمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

لا يطلب من المكلفين بالضريبة أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير و العقود ووصول الطلبات أو التسليم، و لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق و نقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة. (محيوت، 2009، صفحة 23). و من هنا نوضح أشكال الرقابة الجبائية من خلال الشكل التالي:

الشكل(1): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما بيناه سابقا

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

تشكل عملية الرقابة الجبائية هدفا أساسا بالنسبة لإدارة الضرائب و التي تعمل على مراقبة صحة التصريحات ، و ذلك لتحقيق أهدافها التي يمكن تقسيمها إلى نوعين : (الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، 2012، صفحة 22)

أولاً: الأهداف العامة

يمكن تقسيم هذه الأهداف إلى ثلاث نقاط هي: (الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، 2012، صفحة 22)

1. **قمع التملص الجبائي:** يجب أن تعمل الرقابة على اكتشاف الأشخاص المنحرفين، و منه فكل شخص سواء كان طبيعي أو معنوي إذا ما حقق دخل أو ربح عليه دفع الضريبة، و في حالة عدم الانتظام فالرقابة الجبائية تقوم بتعديل وضعيته.
2. **قمع النهب الضريبي:** بهدف الوصول إلى مكاسب جبائية يلجأ المكلفين بالضريبة إلى أعمال غير شرعية، وذلك بالقيام بتصريحات كاذبة بغرض تخفيض القاعدة الخاضعة للضريبة، و هذا بفضل حق الرقابة الممنوح للإدارة الجبائية.
3. **حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة:** هذا الهدف يشكل مؤشر لنجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تحقيق المهمة التي أسندت إليها.

ثانياً: الأهداف الخاصة

وضعت الإدارة الجبائية الجزائرية عدد معين من الأهداف المهنية الخاصة و المتمثلة في: (الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، 2012، صفحة 23)

1. التأكد من إيداع التصريحات الجبائية :

لتحقيق هذا الهدف تستعمل وسائل مختلفة منها:

- سواء عن طريق تدخل مصالح الرقابة؛
- اكتشاف الأشخاص الذين يمارسون نشاطات خاضعة للضريبة و لا يصرحون بها و دعوتهم إلى تعديل وضعيتهم؛
- ملاحظة المكلفين بالضريبة الذين لا يودعون تصريحاتهم الجبائية في الآجال القانونية.

2. التحقق من دقة و صحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين:

و ذلك بتطبيق نوعين من الرقابة:

- التحقيق في الوثائق و المستندات المحاسبية؛
- التحقيق على أساس المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي مثل: مداخيل الأموال المنقولة ، المداخيل العقارية إلخ.

3. ضمان متابعة المكاسب الجبائية:

قدر التشريع الجبائي الجزائري عدد معين من المكاسب الجبائية و المالية في إطار ترقية الاستثمارات.

في الواقع فإن الغاية المرجوة الوصول إليها في إطار تحقيق هذه الأهداف العامة والخاصة، هو ضمان تغطية الديون الجبائية المسجلة لصالح الخزينة العمومية و كذا دفع المستحقات.

و يوجد للرقابة الجبائية أهداف أخرى هي:

• **الهدف الإداري:** تلعب الرقابة الجبائية دور هاماً للإدارة الجبائية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية: (عتير، 2011/2012، صفحة 82)

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة و الإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك؛

- تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات، كنسب التهرب الضريبي،

- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

• **الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها. (مخادي، 2015، صفحة 18)

• **الهدف المالي و الاقتصادي:** و يتمثل في ضمان دخول أكبر إيرادات للخرزينة العمومية من خلال قمع الغش و التهرب الضريبي من جهة و زيادة الأموال المتاحة للأنفاق العام من جهة الأخرى. (صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي، 2018، صفحة 268)

• **الهدف الاجتماعي:** و تتمثل في تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية و ضمان منافسة نزيهة بين المتعاملين من خلال توسيع نطاق الرقابة الجبائية لتشمل جميع المتعاملين الاقتصاديين. (مغازي و شيخي، 2013، صفحة 32)

المبحث الثاني: هياكل ووسائل الرقابة الجبائية و مبادئها

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث وسائل ومبادئ الرقابة الجبائية، لكن قبل ذلك سنتعرف على هياكلها أولاً.

المطلب الأول: هياكل الرقابة الجبائية

تتمثل هياكل الرقابة الجبائية و متمثلة فيما يلي:

أولاً: **هياكل البحث و التفتيش:** (بن عمارة، 2011، صفحة 17)

إن البحث عن المعلومات الجبائية تسمح بالحصول على معرفة جيدة و أكثر أهمية لاتجاهات الغش و التهرب الضريبي، و الأساليب المستخدمة في هذا الصدد لا تمثل نشاط مدعم للرقابة الجبائية فقط و لكن تضمن توجيه البرامج المختارة و اختبارات المعالجة، و تتمثل لهياكل المسيرة ضمن هذه المهمة في:

- مفتشية الضرائب كمصلحة قاعدية تسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة و تصريحتهم و هي تقوم بعملية الرقابة شهرياً و سنوياً؛

- مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛

- الفرق المختلطة (إدارة الضرائب، الجمارك و التجارة) و تنفيذ برامج مسطرة من طرف اللجنة التنفيذية للرقابة المختلطة تضم أعوان الضرائب، أعوان التجارة، أعوان الجمارك التي تلزم بالتفتيش لإثبات النقص في تطبيق و احترام تشريعات الإدارات الثلاث؛

- مكتب الأبحاث و التحقيق الذي يقوم بصياغة و تطبيق و ضمانات اختيار عمليات التحقيق و الأبحاث.

ثانيا: الهياكل المكلفة بالرقابة

إن الرقابة الجبائية خاضعة لهياكل تختلف كفاءتها حسب تعقد الدفاتر المراجعة و توسع عمليات الرقابة الواجب القيام بها، كما أن الرقابة الكلية أو فردية تتوقف على مهارة مفتشيات الضرائب التي تقوم بها بالنسبة لمجموع المكلفين بالضرائب الخاضعين لمخبطهم الإقليمي، أما فيما يتعلق بالمراجعات المحاسبية فهناك هيكلين ذو نشاط متكامل، لهم نفس القدرات في الميدان و لكن يختلفان في نفس الوقت فيما يتعلق بميدان تطبيقهما الإقليمي و هما: (بن عمارة، 2011، صفحة 18)

- هياكل ذات صلاحية محلية توجد على مستوى كل إدارة ضرائب لكل ولاية و عددها 52.

- مصالح الأبحاث التي تنشط على مجموع إقليم الوطني و عددها 03 (قسنطينة، الجزائر العاصمة، وهران) و الضروري الإشارة إلى تحديد ميدان نشاط كل هيكل يخضع لمعايير أهمها.

- مستوى رقم الأعمال الذي يمثل المعيار الأهم عند القيام بعملية الرقابة.

المطلب الثاني: وسائل الرقابة الجبائية

سنتناول في هذا المطلب وسائل الرقابة الجبائية و المتمثلة في:

أولاً: الوسائل البشرية

إن وجود الموظفين المتخصصين بالرقابة الجبائية مقسمة بين الهياكل المختلفة حسب المعايير التالية و هي: (بن عمارة، 2011، صفحة 19)

- كثافة النشاط الاقتصادي على الإقليم الضريبي؛

- أهمية المحيط باعتباره زاوية ضريبية؛

- موظفين مكلفين بالبحث عن المعلومات الضريبية؛

- موظفين مكلفين بالمراجعة المحاسبية (vérification)؛

- موظفين متخصصون في الرقابة المختلطة.

إضافة إلى ذلك و كما ذكرنا أن العون يمثل الوسيلة القاعدية لتنفيذ نشاطات الإدارة عن طريق المراقبة و كذا يمثل العنصر المحدد في تحديد الأهداف الكمية لذلك لا بد من توفر شروط استثنائية مطلوبة في الرقابة الجبائية و هي:

- كفاءة مختصة و مؤكدة؛

- التمتع بسلوك حضاري؛

- أن يكون ذو أقدمية على الأقل 3 سنوات في الميدان؛

ثانيا: الوسائل الإعلامية

لقد أنشأت الإدارة العامة للضرائب مخطط إعلامي جديد موجه يضم مجموع هياكل الإدارة الضريبية و يقوم على تعميم كل نشاطاتها، في هذا الإطار التجديد الضريبي للمكلفين بالضريبة تشكل عنصرا أساسيا فيما يتعلق بالرقابة الجبائية فإن تطبيقها كما يلي: (بن عمارة، 2011، صفحة 20)

- تثبت مجموع الملفات الوطنية الخاصة بالمكلفين بالضريبة؛
- الاستعمال الإجباري المحدد الضريبي في عمليات الاستيراد و عند تحرير الفواتير؛
- تمركز و إجراء تقاطع للمعلومات المتعلقة بالنشاطات الخاصة بمصادر المداخيل و ما يملكه المدين؛
- تسيير الملفات الوطنية للمحتاجين.

المطلب الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية

لكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها و المتمثلة في إقامة نظام جبائي محكم يتميز ببساطة تشريعاته و عدالتها و العمل على ترقية و تطوير الإدارة الجبائية، إضافة إلى إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة لتطوير الحوار و تحسين علاقته بإدارة الضرائب.

أولاً: 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، فبقدر ما يتوفر من خبرات و كفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحكمة الفنية في أنظمتها الضريبية و لتحسين فعالية هذه الأنظمة و يجب ما يلي: (بن عمارة، 2016، صفحة 24)

1. تبسيط و تحسين التشريع الضريبي:

يتحقق هذا من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة و سهلة الأسلوب و كذلك استعمال لغة بسيطة في تناول عامة المكلفين بالضريبة.

2. تحقيق العدالة الضريبية:

تسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية، حيث يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية في:

- **العدالة الأفقية:** و يقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل و الحالة الاجتماعية و الاقتصادية معاملة ضريبة متساوية.

- **العدالة العمودية:** تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية و اجتماعية مختلفة، و بشكل عام يمكن القول أن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية.

ثانياً: ترقية و تطوير الإدارة الجبائية

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة و لهذا يجب توفرها على مستوى من التطور و الكفاءة، إضافة إلى توفرها على إمكانيات البشرية و المادية اللازمة و التي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه إلا

أن اليد العاملة لا تفني بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة و كفاءة في الميدان، و لذلك من الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين و تكوين إطارات متخصصة في مجال الجباية و الضرائب و المراقبة الجبائية، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة و توفير أجهزة الإعلام الآلي الآتي ووسائل الإتصال الحديثة. (بن عمارة، 2016، صفحة 25)

ثالثا: إرساء الحس الجبائي لدى المكلف بالضريبة

و يتم ذلك من خلال تقييم الإدارة المساعدة للمكلفين و المؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للجباية، ووضع تحت تصرفهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات و تغييرات التشريع الجبائي، و شرح الإجراءات الجبائية كمواعيت التصريح و الدفع ملئ مختلف الوثائق و أساليب الطعن، طرق المنازعات إضافة على الوثائق و المستندات اللازمة لإجراء التحقيق و المراقبة و ذلك من خلال إنتهاج جملة من السياسات الإعلامية و التي نوجز أهم عناصرها فيما يلي: (مصطفى ا.، 2008، صفحة 109)

- إعلام المكلف بالضريبة؛

- تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة.

المبحث الثالث: طرق و إجراءات الرقابة الجبائية و صلاحياتها

إن الإدارة الجبائية تتمتع بقوة القانون بصلاحيات هذه الرقابة على تصريحات المكلفين بالضريبة، و ذلك لكون النظام الجبائي المعمول به مبني على أساس التصريح العفوي و سنتطرق هنا على طرق و إجراءات الرقابة الجبائية و صلاحياتها.

المطلب الأول : طرق الرقابة الجبائية

سنتناول طرق الرقابة الجبائية كما وردت في قانون الإجراءات الجبائية و هي: (صالح، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، 2008، الصفحات 34-79)

أولا: التحقيق في المحاسبة

هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

1. إجراءات التحقيق في المحاسبة وشروطه: والهدف الأساسي من التحقيق في المحاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، لذلك وضع المشرع قواعد و ضوابط في نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية تحدد السير القانوني لهذه العملية مبينا شروطها من جهة و ضابطا لإجراءاتها من جهة ثانية:

1.1. شروط التحقيق في المحاسبة:

- حسب نص الفقرة الأولى من المادة 20 فإن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة، غير أن هناك استثناء أوردته المادة وهو حالة تقديم المكلف لطلب مكتوب و مقبول من طرف الإدارة الجبائية، أو في حالة قوة القاهرة، و يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة و نوعيتها.

- وتنص الفقرة الثانية على أنه لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل ، وفي حالة استبدال المحققين ، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.
- يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات و المعطيات و المعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

2.1. إجراءات التحقيق في المحاسبة

لقد ضبطت المادة 20 بدقة إجراءات التحقيق، و بينت كل التفاصيل و الاستثناءات المتعلقة بهذه العملية، و يمكن تفصيل هذه الإجراءات وفق ترتيبها الوارد في المادة كما يلي:

1.2.1. الإجراءات 1 : حسب نص الفقرة الرابعة 4 فإنه لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصير مدته عشرة 10 أيام ، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، غير أن هناك استثناءا أوردته نفس الفقرة، و المتعلق بحالة حدوث مراقبة مفاجئة، يكون الهدف منها أو مبررها هو المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و حالتها، و في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة، وفي الحالة العادية لا يمكن البدء في التحقيق إلا بعد مرور مدة.

2.2.1. الإجراءات 2: يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق البيانات التالية:

- ألقاب و أسماء و رتب المحققين؛
- تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها؛
- الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية ، و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها؛
- يجب أن يشير الإشعار صراحة ، و تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة يستطيع الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة؛

3.2.1. الإجراءات 3: من جهة أخرى حددت المادة مدة التحقيق بعين المكان و الاستثناءات الواردة عليه، و ذلك بشكل إلزامي، حيث لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيها يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من 4 أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات: إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى: إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- يمدد هذا الأجل إلى السنة ستة 6 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- و في جميع الحالات الأخرى يجب ألا يتجاوز مدة التحقيق بعين المكان سنة واحدة.

غير أن هناك استثناءان أوردتهما المادة القانونية على هذه المدة و هما:

- **قراءة الملاحظات و العرائض:** حيث أن الإدارة غير مقيدة بعدة الرقابة في عين المكان عند قيامها بالتحقيق في الملاحظات و العرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عمليات التحقيق في غير المكان.
 - **حالة استعمال مناورات تدليسية:** إذ لا تطبق مدة المراقبة بعين المكان المحددة أعلاه، في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونيا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 أعلاه (30) يوم، مع الملاحظة أنه و مراعاة لأحكام المادة 96 أدناه، فعندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم باستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن الإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييمات المحاسبية بالنسبة لنفس الضرائب و الرسوم، و بالنسبة لنفس الفترة.
- 3.1. نتائج التحقيق في المحاسبة:** يهدف التحقيق في المحاسبة إلى إعادة تأسيس وعاء الضريبة، سواء كان ذلك في حالة القبول الصريح من طرف المكلف، أو إعادة التقييم من طرف المحققين، أو في حالة التقييم التلقائي إثر رفض المحاسبة و هو ما سنفصله في الفقرات التالية:

• النتيجة الأولى: إعادة التقييم

- في حالة إعادة التقييم، يرسل إشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، يجب أن يتضمن هذا الإشعار ما يلي : يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشير الإشعار لإعادة التقييم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمسئشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها.
- بعد القيام بهذه الخطوة ، يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوما ليرسل بملاحظاته (قبولا أو رفضا) ، و في حالة عدم الرد في هذا الأجل ، يعد السكوت بمثابة قبول ضمني . بل إن المشرع وسع من رقعة المناقشة الجبائية بين المحقق و المكلف ، فأوجب على العون المحقق ، و قبل انقضاء اجل الرد المحدد بأربعين (40) يوما ، أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك ، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين له أن سماعه مجد ، أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية. وتبعاً لهذه المناقشة الكتابية وعند رفض العون المحقق للملاحظات المكلف بالضريبة ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسله تكون كذلك مفصلة ومبرره

• النتيجة الثانية : حالة قبول الصريح

- نقصد بالقبول الصريح اعتراف المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائيا من طرف المحقق وفي هذه الحالة تأخذ الإدارة بهذا الأساس ولا يمكنها الرجوع فيه غير أنه في حالة ثبوت استعمال مناورات التدليسية أو إعطائه معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق وهنا يقع عب الإثبات على الإدارة فإنه يمكن للإدارة الرجوع فيه كما أن المكلف بالضريبة لا يمكنه الاعتراض عليه عن طريق الطعن.

● النتيجة الثالثة : رفض تقديم المحاسبة

وفي حالة اتخاذ الإجراءات اللازمة من طرف الإدارة الإشعار ومقابله ذلك من طرف المكلف برفض تقديم المحاسبة فان المحقق يتخذ إجراءات التالية:

● تحرير محضر بعد تقديم المحاسبة يدعى بموجبه المكلف بالضريبة للتأشير عليه.
● يجب أن يكون موضوع الأعدار يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في اجل لا يزيد عن ثمانية أيام ويتم ذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر.

● في حالة رفع تقديم المحاسبة بعد انقضاء اجل ثمانية أيام يتم تقييم التلقائي للأسس فرض ضريبة على المكلف بالضريبة دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في المواد القانونية الأخرى حسب ما تقتضيه المادة 44 من القانون الإجراءات الجبائية وعلى العموم فان رفض تقديم المحاسبة من طرف المكلف بالضريبة لا يعني قبول الإدارة التلقائي بالمحاسبة المقدمة من طرفه فقد نصت المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على الحالات التي يتم فيها رفض المحاسبة من طرف الإدارة وتأسيس التلقائي للضريبة وهذه الحالات هي:

— عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد 9 إلى 11 من قانون التجاري ولشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة .

— عندما لا تحتوي المحاسبة على أي قيمة مقنعه بسبب انعدام الوثائق ثبوتية.

— عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة. وكنتيجة تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائيا على اثر رفض المحاسبة وهي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة وبصورة عامة إذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة اثر تحقيق في المحاسبة يجب على الإدارة تبلغ النتائج للمكلف بالضريبة وهذا حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم أو رفض للمحاسبة (المادة 42 من القانون الإجراءات الجبائية)

ثانيا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة مجموعه العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة تأكد من تصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... الخ)، يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته يمكن برمجة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أثر التحقيق في المحاسبة سواء بإسم المستغل الشخصي لمؤسسة أو الرؤساء و الشركاء الأساسيين للشركة أو كل شخص ملزم قانونيا بتصريح مجمل دخله ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما إذا لوحظ فارق محسوس بين المدخول المصرح به من طرف المكلف من جهة، وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى (ميثاق المكلفين بالضريبة)، وقد حاولت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية التفصيل في هذه العملية ببيان شروط وإجراءات والنتائج الممكن تحقيقها عن طريق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة.

1. شروط التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة : تتميز هذه العملية بخصائص تجعلها حساسة وخطيرة لذلك حرص المشرع على إحاطتها بالسر المهني وضبطها بالشروط القانونية الكفيلة بإنجاحها، ويمكننا من خلال المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية للإطلاع على شروطها وإجراءاتها ونتائجها فيما الشروط فيمكننا تعدادها من خلال المادة كما يلي:
 - حسب الفقرة الأولى من هذه المادة 21 فان التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لا يمكن أن يقوم به أعوان الإدارة الجبائية إلا على الأشخاص الطبيعيين فلا يكون هذا التحقيق على الأشخاص المعنويين (الشركات) ولو كان موضوعه أحد الشركاء في هذه الحالة تتم مناقشة نصيب الشريك المعنى بمفرده .
 - من خلال الشرط الأول يتبين لنا أن المقصود من التحقيق المعمق هو معرفة الدخل الحقيقي للشخص الطبيعي (للتحقيق في الضريبة على الدخل).
 - خلال هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لمنط أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى .
 - لا يمكن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل.
2. إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة:
 - 1.2. الإجراء الأول: قبل القيام بهذه العملية لابد من إعلام المكلف بالضريبة والمراد حساب دخله بذلك مسبقا وذلك من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع ضرورة إرفاقه بإشعار بالاستلام ويجب أن يكون هذا الإشعار مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية.
 - 2.2. الإجراء الثاني: لابد من منح المكلف بالضريبة المراد التحقيق في وضعيته الجبائية الشاملة مهلة 15 يوما تحسب ابتداء من تاريخ الاستلام الإشعار وذلك بغرض التحضير المركز للتحقيق المعمق.
 - 3.2. الإجراء الثالث: من حق المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية الاستعانة بمستشار من اختياره هو ومن الواجب على الإدارة الجبائية إعلامه بهذا الحق من خلال الإشعار المرسل له فإذا غاب الإعلام بهذا الحق بطل التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة.
 - 4.2. الإجراء الرابع: يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة الموضوع التحقيق حيث لا يمكن تحت طائلة بطلان فرض الضريبة أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتبارا من تاريخ الاستلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه، غير أن هناك استثناءات قد تطيل مدة المراقبة وذلك في الحالات التالية:
 - أ- لا تطبق مدة المراقبة في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونيا.
 - ب- لا تطبق كذلك في حالة استعمال المكلف بالضريبة أو تقديمه معلومات خاطئة أو غير كاملة.
 - ت- كما أن هذه المدة لا يمكن اعتداد بها إذا تماطل المكلف بالضريبة في الرد على طلبات التفسير أو التبرير في الآجال القانونية المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية 30 يوم.

5.2. الإجراء الخامس: (الانتهاء من التحقيق)

أ- بعد الانتهاء من تحقيق العون المحقق في الوضعية الجبائية الشاملة من تحديد أسس فرض الضريبة على الدخل يتعين على الإدارة الجبائية أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتيجة حتى في غياب إعادة التقويم ضمن الشروط التالية:

- يجب أن يكون هذا الإعلام برسالة موصى عليها مع إشعار بالتقويم ضمن الشروط منصوص عليها في المادة 20 6 أعلاه الاستعانة بمستشار تقديم التبريرات اللازمة ويمكن أن يسلم الإشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام.

- في حالة إعادة تقويم يجب أن يكون هذا الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بكفاية ومبررا بكيفية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وصياغة ملاحظاته أو التصريح بقبوله.

ب- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله ويعتبر عدم الرد خلال هذا الأجل قبول ضمنيا من طرفه.

• غير أنه قبل انقضاء هذا الأجل يمكن مناقشة أسس فرض الضريبة بين العون المحقق والمكلف بالضريبة:

- حيث يجب على العون المحقق أن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك.

- كما يمكن للعون المحقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا كان سماعه مجديا أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.

- وفي حالة رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة يجب عليه أن يعلمه بذلك بمراسله تكون كذلك مفصلة ومبررة وعلى كل حال بعد انتهاء الإدارة الجبائية من إجراء التحقيق المعمق في وضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في التحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.

3. المعاينة : يقسيم هذا الجزء وفقا للتقسيم الوارد في تقنين المتداول داخل إدارة الضرائب إلى:

1.3. حق في المعاينة (المعاينة التلقائية): ويمكن تسمية هذه العملية كذلك بالمعاينة تلقائيا، إذ أن المادة القانونية تلزم كل شخص يقوم بالعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها، كما أنها تمنح الحق لأعوان المصالح المالية المختصين بما فيهم الجبائية للقيام بكل التحقيقات والتحريرات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها انطلاقا من هذا يمكن تحديد مميزات الخاصة بهذه العملية ثم الانطلاق في وصف إجراءاتها.

2.3. مميزات المعاينة تلقائيا:

- إن الهدف من هذه المعاينة أو الدافع لها هو تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

- لا تقتصر هذه العملية على أعوان الضرائب المعنيين بالأمر فحسب بل إنها موكلة كذلك حسب ما نصت عليه المادة إلى أعوان المصالح المالية الأخرى المعنيين بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة بموجب قرار من الوزير المكلف بالضريبة.

- تجري هذه العملية بحضور أو تحت قيادة عون من الموظفين المذكورين أعلاه له رتبة مراقب على الأقل.

– يقوم هؤلاء الأعوان بهذه العملية لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة و لدى الغير العاملين لحسابهم في محلات مخصصة لصنع أو إنتاج أو تحويل وكذا تخزين البضائع أو بيعها أو تأدية خدمات بجميع أنواعها.

3.3. إجراءات المعاينة التلقائية: تتم اجراءات المعاينة التلقائية كما يلي:

أ- **إعلام المكلف:** نص الفقرة الأخيرة من المادة 33 على أنه خلال التدخل الأول يتم إعلام المكلف بالضريبة عن طريق تسليمه إشعار بإجراء التحقيق وفي حالة غياب المكلف بالضريبة أو ممثله يتم تحرير محضر بذلك وفي حالة رفض إمضاء من طرف الشخص الذي حضر إجراء التدخل يذكر ذلك في المحضر.

ب- **مواقيت الدخول:** يحق لهؤلاء الأعوان الدخول خلال ساعات النشاط ومن الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الثامنة مساء إلى محلات ذات استعمال المهني ووسائل النقل البضائع وكذا حملتها.

ت- **التزامات المكلفين:** للقيام بالتحقيقات والتحريرات اللازمة في تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها يمكن للأعوان المذكورين أعلاه طلب تسليم الفاتورات والمحاسبة المادية والدفاتر وكذا كل دعامة والسجلات والوثائق المهنية التي يمكن أن تكون لها صلة بعمليات أسفرت أو يمكن أن تسفر عن وضع فاتورة والشروع في المعاينة العناصر المادية للمؤسسة كما يمكنهم طلب تسليم نسخة من السندات المتعلقة بالعمليات التي تسفر عن وضع فاتورة.

ث- **النتيجة: تحرير محضر:** حسب فقره ما قبل الأخيرة فإنه على أثر كل التدخل يتم تحرير محضر تدون فيه تحريرات التي تمت وتفصل فيه:

– المخالفات الملاحظات خلال التحقيق.

– تسجيل جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة

4.3. الحق في الزيارة (المعاينة الإجرائية): إذا كانت المعاينة تلقائية التي أتينا على ذكرها لا تنطلق إلا من تصميم وظيفة الإدارة الجبائية فإن الحق في الزيارة أو المعاينة الإجرائية يجد دافعا أو مبررا لوجوده، وهو توفر قرائن تدل على وجود ممارسات تدليسية فترخص أليا باعتماد هذه الطريقة في المعاينة المتضمنة إجراءات القضائية وأخرى إدارية كشرط لصحتها وهو ما دفعنا إلى إطلاق تسمية معاينة الإجرائية على هذه الطريقة في الرقابة.

أ- **خصائص المعاينة الإجرائية:** إن التركيز على هاتين الخاصيتين هو الذي يسمح بتمييز هذه الطريقة على غيرها من أساليب المعاينة التي أتينا على ذكرها ويعطينا لمحة عن دور الهام والخطير الذي تلعبه الإدارة الجبائية، وتتخلص هاتين الخاصيتين في ما يلي:

● إن الميزة الأولى للمعاينة الإجرائية هو اعتمادها على دافع قوي يبرر هذا الإجراء وهو ما نصت عليه المادة 34 بقولها "عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية " فدافع الأساسي هو وجود هذه القرائن، وقد عدت المادة 36 من قانون الإجراءات الأعمال المعتمدة على وجه الخصوص ممارسة تدليسية.

● الميزة الثانية لهذه العملية هو تدخل السلطة القضائية في تدشين أو الترخيص بإجراء المعاينة الإجرائية حيث نصت المادة 35 في فقرتها الأولى بأنه " لا يمكن الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير".

ب- **إجراءات المعاينة الإجرائية:** ويمكن تقسيم هذه الإجراءات إلى قسمين أو جزئين يتعلق الأول بالجانب القضائي وهو ما نسميه الإجراءات القضائية ويتعلق القسم الثاني بإجراءات المعاينة الإدارية العادية.

4- الإجراءات القضائية: الأمر بهذه العملية مخول قانونيا إلى رئيس المحكمة المختص إقليميا لذلك فكان لزاما على الإدارة الجبائية من خلال مسؤولها المؤهل اللجوء إلى السلطة القضائية لإتخاذ القرار الملائم وعليه من خلال المواد القانونية يمكن وصف هذه الإجراءات كما يلي:

- تقديم طلب الترخيص إلى السلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل القانوني لذلك على أن يكون الطلب مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة، بحيث تبرر بها المعاينة ، وتبين على وجه الخصوص البيانات التالية:
 - تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛
 - عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها؛
 - العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها؛
 - أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم؛
 - تتم عملية المعاينة الإجرائية تحت سلطه القاضي ورقابته بما فيها:
 - حجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية.
 - إرسال النسخ الأصلية لمحضر الجرد إلى القاضي الذي يرخص بالمعاينة.
 - يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية لمرافقة أعوان الإدارة الجبائية ويعطي للأعوان المشاركين في هذه العملية كل التعليمات اللازمة.

5. الإجراءات الإدارية: بعد استصدار رخصه إجراء المعاينة من طرف الإدارة الجبائية لدى السلطة القضائية يقوم أعوان هذه الإدارة بمشاركة ضابط الشرطة القضائية بإجراءات المعاينة الميدانية.

1.5. الحق في الاطلاع: هذا المبدأ هو الأصل العام في عمل الإدارة الجبائية وذلك لتحقيق أهدافها وبالتالي الحفاظ على مصالح الدولة ويعتبر هذا العمل كسرا لمبدأ لسر المهني مع بعض الاستثناءات التي قيد بها المشرع هذا الحق والتي سوف تأتي على ذكرها، وبعد ذلك نعرض على أحكام السر المهني المواجهة لحق الاطلاع.

أ- مفهوم حق الاطلاع: لم يعرف المشرع حق الاطلاع تعريفا لغويا لكنه أشار من خلال نص المادة 45 إلى أنه " يسمح حق الاطلاع بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه" وقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة 59، كما هو الحال المادة 45 على الهدف من استعمال هذا الحق بقولها " يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية بالحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"، ثم عدد أو صنف الوثائق المراد الحصول عليها قصد الاطلاع حسب القطاعات المذكورة في المواد اللاحقة لكنه وضع استثناءات الواردة في كل القطاعات منها في إطار ما سماه هو ركز عليه في المواد 65 و 66 و 67 و 68 الالتزام السر المهني.

ب- الإستثناءات الواردة في مجال ممارسة حق الاطلاع

رغم حرص المشرع في مواد المختلفة على بيان الالتزامات المتعاملين مع الإدارة الجبائية في قيام هذه الأخيرة بحق الاطلاع إلا أنه قيد هذه الحرية في ممارسة الحق في الاطلاع بوضعه استثناءات كثيرة و هي:

• **الاستثناء الأول:** ففي حين تنص الفقرة الأولى من المادة 46 على أنه "لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذا المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية"، الاحتجاج بالسفر المهني في مواجهه حق الاطلاع الذي يقوم به أعوان الإدارة المالية. إلا أن الفقرة الثانية من نفس المادة تضع استثناء على هذا الحق، إذ "أن المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المتحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجري بموجب الأمر 65-297 المؤرخ في 02/ 12/ 1965 والمتضمن تحديد مدة وكيفية إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني لا يمكن بأي حال من الأحوال استعمالها لأغراض المراقبة الجبائية.

• **الاستثناء الثاني:** أما الاستثناء الثاني فإنه يرد بمناسبة ممارسة حق الاطلاع على الأرشيف والسندات العمومية وكذا الوثائق والمحضرين القضائيين وكتاب الضبط وكتاب الإدارات المركزية والمحلية، في ما يخص العقود المودعة لديهم إذ "يستثنى عن ذلك الوصايا والهيئات المعدة من قبل الموصين وهم على قيد الحياة".

• **الاستثناء الثالث:** وهو الاستثناء المتعلق بأنواع العقود التي يمكن الاطلاع عليها، حصرها من طرف أعوان الإدارة الجبائية لدى إدارات الولايات والدوائر والبلديات، إذ تنص المادة 49 على أنه "لا يمكن أعوان الإدارة الجبائية أن يطلب الاطلاع في إدارات الولايات والدوائر والبلديات إلا على العقود المحددة في المادتين 58 و 61 من قانون التسجيل". وبالرجوع إلى نص المادتين، فإن العقود المذكورة هي:

- العقود التي تتناول نقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال العقارية والمحلات التجارية والزبائن أو التنازل عن إيجار أو عن الاستفادة بوعد بالإيجار يتضمن الكل أو البعض من العقار،
- العقود التي تتضمن نقل حق التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية،
- العقود التي تتناول تكوين شركة ومد أجلها ودمجها أو حلها وزيادة أو استهلاك أو تخفيض رأس مالها وكذلك التنازلات عن الأسهم والحصص في الشركة،
- العقود التي تتضمن نقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال المنقولة (المادة 61)،
- العقود التي تتناول قسمة ومبادلة الأموال العقارية بأي صفة كانت،

2.5. عقوبات عدم تطبيق حق الاطلاع:

إن قانون الإجراءات الجبائية فصل بصورة حازمة في موضوع المسؤولية الإدارية، حيث حملت المادة 46 في فقرتها الأخيرة على المسؤول إذ يتحمل بصفه شخصيه تبعات رفض التطبيق حق الاطلاع المخول لصالح أعوان الإدارة المالية، فالقاعدة الأساسية تقضي بأن "يتحمل مسؤولو الإدارات والولايات والبلديات والهيئات المنصوص عليها في الفقرة الأولى أعلاه) والمقصود بها المؤسسات والهيئات أي كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية) بصفه شخصيه ومسؤوليتهم المالية عند رفضهم تقديم وثائق المصالح التي هي مجوزهم".

ولكن قبل تطبيق أي عقوبة ألزم القانون أعوان المعاينة بتحرير محضر حيث نص المادة 48 في فقرتها الثانية على أنه "يثبت كل رفض بمحضر يجره العون الذي يتم اصطحابه طبقاً لأحكام المادة 159 من قانون التسجيل لدى الحائزين والمودع

لديهم المعنيين بالأمر"، وبالرجوع إلى المادة 159 من قانون التسجيل نجد أنها تنص في فقرتها الثانية على أنه " في حالة رفض تقديم الفهارس يقدم عون التسجيل رفاة عون في رتبة مفتش بتحرير محضر عن الرفض الذي يواجهه"، أما العقوبات المطبقة في هذه الحالة فإنها حددت طبقا لقانون الإجراءات الجبائية في نصين وهما:

● **العقوبة الأولى:** غرامة جبائية مبلغها من 5000 دج إلى 50.000 دج على كل شخص أو شركة ترفض منع حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 أعلاه (وهي القطاعات المذكورة في الفرع الثاني من هذا القسم) التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لأجلها (المادة 62 قانون إجراءات الجبائية).

وبالرجوع إلى المادة 64 المذكورة أدناه، فإن مدة الاحتفاظ بهذه الوثائق طبقا للمادة 12 من قانون التجاري هي 10 سنوات تسري ابتداء من آخر تاريخ للكتابة في ما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها في ما يخص الوثائق الثبوتية.

● **العقوبة الثانية:** وهي العقوبة المذكورة في المادة 10، حيث "يترتب على هذه المخالفة زيادة على ذلك تطبيق تلجئة قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعنى تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية".

و لأجل تطبيق هذه العقوبة وجب احترام الإجراءات التالية:

- لا يتم النطق بالغرامة و التلجئة إلا من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تبث في القضايا الإستعجالية،
- يتم تحريك هذه الدعوة على أساس عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية دون مصاريف،
- تبلغ نسخة من العريضة للأطراف من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية،
- بعد النطق بالحكم يقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة والتلجئة وهناك عقوبات خاصة جاء ذكرها على بعض أصناف الوظائف وأهمها ما ورد في نص الفقرة الرابعة من المادة 48 حيث " يعاقب على كل مخالفة يرتكبها الموثق أو محضر قضائي يعمل لحسابه الخاص بغرامة مالية قدرها 300 دج"،

المطلب الثاني : إجراءات الرقابة الجبائية

إن الإدارة تتمتع بصلاحيات الرقابة لتصريحات المكلفين بالضريبة وذلك كون النظام الجبائي مبني على أساس مبدأ " التصريح العفوي " وهو المستمد من النظام الجبائي الفرنسي ويعتبر حق الرقابة ضمان لتحقيق مبدأ للمساواة بين الخاضعين للضريبة من خلال التوزيع العادل للعب الضريبي حفاظا على ضمان المنافسة النزيهة في معاملاتهم أم على الصعيد الآخر، تجري الإدارة الجبائية عمليات الرقابة بصفة دورية وتعتمد على ذلك على تبادل المراسلات مع المكلفين بالضريبة، و بهذا سنتناول في هذا المطلب إجراءات الرقابة الجبائية و هي : (لمونس و بن رقة، 2008-2009، الصفحات 38-40)

أولا: الإشعار بالتحقيق:

يتم إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة لدى المؤسسة التي تم تعيينها في إطار قائمة الملفات المعنية بالتحقيق ويشمل معلومات خاصة بالمعني والمؤسسة وكذلك تعيين السنوات التي سوف يتم التحقيق المحاسبي فيها بالإضافة إلى الرسوم

والضرائب الخاضع لها النشاط المهني وبهذا الإشعار يتم إعطاء مهلة أقصاها 10 أيام للمكلف لتحضير جميع الوثائق المحاسبية التي سيتم التحقيق فيها.

في حالة إتمام الوثائق المحاسبية في المدة المذكورة أعلاه تمنح مهلة إضافية أخرى تقدر بـ 8 أيام أخرى وهذا عن طريق تسليمه محضر غياب الوثائق المحاسبية التي لم يتم تحضيرها في المدة الأولى وفي حالة انقضاء المهلة الثانية "8 أيام" تتخذ ضده إجراءات قانونية متمثلة في تغريمه تلقائيا دون المراعاة لأي معلومات من طرف المعني.

ثانيا: محضر معاينة: عند انقضاء مدة 10 أيام الأولى تنتقل فرقة التحقيق المتكونة من محققين إلى مقر ممارسة نشاط المعني حيث يتم معاينة المكان بما في ذلك مخازن البضائع ومحل البيع أو مكان ممارسة النشاط.

ثالثا: وصل استلام الملف الجبائي: يتم تحرير هذه الوثيقة من طرف المحققين وتقديمها إلى رئيس مفتشية الضرائب التابع لها المعني إقليميا لاستلام الملف الجبائي الموحد.

رابعا: طلب نسخ الورد: يقوم المحققان بطلب نسخ الإنذارات أو الورد الخاصة بمكلف معين من مكتب الجداول باستعمال وثيقة "طلب وثيقة نسخ الورد". والورد هي الوثيقة التي تصدر من خلالها الغرامة. ويقوم المحققان بطلب نسخ الورد للتأكد من أن مختلف الغرامات قد تم تأسيسها.

خامسا: طلب المعلومات: يقوم المحققان بإرسال وثيقة طلب المعلومات إلى الجهات التي تعامل معها المكلف بغرض معرفة التعاملات التي تتم بينهم، وعموما تختلف الجهات التي يطلب منها المعلومات باختلاف الأنشطة كالجمارك، العملاء، الموردون... ويجب أن ترسل المعلومات المطلوبة في أقرب الآجال وفي حالة التأخير يقوم المحققان بإرسال وثيقة للجهة المطلوب منها المعلومات يطالبونهم فيها بموافقتهم بالمعلومات المذكورة في الوثيقة في أجل لا يتعدى 8 أيام، وفي حالة عدم إرسال المعلومات يتم التدخل الميداني من طرف المحققان مرفقين ببطاقة الانتداب لإثبات الهوية، ويكون التفاهم بين الطرفين في بادئ الأمر بطريقة ودية ويتم الأخذ بعين الاعتبار الأسباب التي منعت المعني من إرسال المعلومات.

سادسا: طلب الكشوفات البنكية للمعني: طلب الكشوفات البنكية للمعني للسنوات الأربع المحقق فيها.

سابعا: بطاقة بداية أعمال التحقيق: يتم تحضير هذه الوثيقة التي من خلال تاريخ تحريرها يبدأ في عملية التحقيق.

ثامنا: التحقيق في معطيات المحاسبية: حيث يشرع في التحقيق في محاسبة المكلف وذلك عملية بعملية وقيد بقيد بالاعتماد على وثائق الثبوتية بالإضافة إلى بعض الأساليب التقنية للكشف على التصريحات، حيث يتم التحقيق في المشتريات ثم المبيعات ثم حسابات الميزانية والتسيير بالاعتماد على المراجعة الحسابية والمستندية وكذا الاستدلالية.

تاسعا: إعداد كشف مقارنة الميزانيات: ويكون هذا بتجميع المعلومات الخاصة للميزانية الختامية "الأصول والخصوم" للسنوات محل التحقيق زائد سنة سابقة وهذا لمقارنة كل حسابات السنوات التي تليها.

عاشرا: أعمال ما بعد التحقيق: عندما تثبت لدى الإدارة الجبائية أن هناك نقائص أو أخطاء أو اغفالات أو إخفاء في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة، تعمل مصلحة الضرائب على ما يلي:

1. التصحيح بإتباع إجراءات تحاورية (تصحيح حضوري):

- ترسل وثيقة للمكلف هي وثيقة "التبليغ الأولي" التي تتضمن نتائج أولية لعملية التحقيق والتي يجب أن تكون مفصلة بقدر كافي ومعللة بطريقة تسمح للمكلف بتقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله لها، إلى جانب إمكانية المكلف الاستعانة بمستشار لدراسة مقترحات الإدارة وللدرد عليها وتمنح للمكلف مدة 40 يوما ابتداء من يوم استلامه التبليغ لكي يفحص نتائجه ويرد عليها.
- ففي حالة القبول تندرج الجداول للتخصيص وتخصم الحقوق الواجب خصمها، وتأسيس الغرامة في ورد فردي.
- في حالة رفض المكلف نتائج التحقيق مع تقديمه لإثبات، يقوم المحققان بإعادة النظر فيها ومن ثمة يتم تحديد النتائج النهائية في وثيقة التبليغ النهائي، مع وجوب إعلام المكلف بها، وتأسيس الغرامة في ورد فردي يرسل إلى القابض لأجل تحصيلها، ويكون مرفقا بـ"بطاقة المعلومات" التي تبين جميع ممتلكات المكلف وهي تساعد القابض في حصر أملاك المكلف.
- إذا جاء رد المكلف بعد 40 يوما لا يقبل منه هذا الرد، وما عليه إلا الاتصال بمكتب المنازعات.

2. التصحيح التلقائي: يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التجديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية:

- فرض المكلف بالضريبة لعملية التحقيق.
- تصرف المكلف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بالرقابة وعندما لا يصرح في الآجال المحددة قانونا بالمداخيل أو بالضرائب على أرباح الشركات أو تصريحات الرسوم على القيمة المضافة.
- لم يقدم المكلف محاسبته أو تم رفضها.
- وفي النهاية وبعد تأسيس الغرامة في الورد الفردي يقوم المحققان بإعداد تقرير نهائي مفصل يتم إرساله إلى المديرية الجهوية مرفقا بالوثائق التالية:

- نسخة من الإشعار بالتحقيق.
- نسخة من التبليغ الأولي.
- نسخة من ملاحظات المكلف في حالة وجود إجابة.
- نسخة من التبليغ النهائي.
- نسخة من ملخص جداول الميزانية وحسابات النتائج.
- نسخة من الإنذارات.
- بطاقة نهاية الأشغال.

تقدم نفس الوثائق للمفتشية لإنشاء البطاقة التقنية والإنذارات. بالإضافة إلى الملفات الجبائية وبعد انتهاء عملية التحقيق لدى مكتب التحقيق يقدم ملف خاص بالمكلف المعني وينقسم هذا الملف إلى خمس ملفات جزئية:

أ- ملف الإجراءات: يحتوي على:

- الإعلان عن التحقيق.
- ملخص الميزانية وحسابات النتائج لخمس سنوات.
- التبليغ الأولي والنهائي وكذا رد المكلف.

– التقرير النهائي.

ب- ملف التدخل: يحتوي على البطاقة التقنية، محاضر المعاينة، مسودات العمل.

ت- ملف المعلومات: ويحتوي على الورد ونسخ من الإنذارات.

ث- ملف المنازعات: ويحتوي على الشكاوى والإجابات.

وهكذا تجمع ملفات المكلفين الخاضعين لعملية الرقابة الجبائية.

المطلب الثالث: صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية

منح المشرع الجزائري حقوقا للإدارة الجبائية تسمح لها من "التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها، ومراقبة العناصر الخاضعة للضريبة، والتي من خلالها يمكن تحديد ديون الضريبة مع ضمان تحصيلها"، وبهذه الحقوق يتسنى للإدارة الجبائية تحقيق غايتها وأهدافها ومن هذه الحقوق:

أولا: حق الإطلاع

حق الإطلاع هو الأداة المستعملة قبل وخلال الرقابة الجبائية، لإتمام المعلومات المحصلة خلال التحقيق في الملف أو المحاسبة والتأكد من صحتها، "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها...".

"يمكن حق الإطلاع الإدارة الجبائية من تحصيل المعلومات من مصادر خارجية مهما كانت وسيلة حفظها، وذلك قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، كما أنه يعد الإمكانية الشرعية المفتوحة للإدارة، وهذا للتعرف على مجمل الوثائق المحاسبية الممسوكة من طرف المكلف بالضريبة أو الشركاء، للتحقق من صحة الضرائب، وتصريحات المكلفين الآخرين."، "يستعمل هذا الحق بعين المكان أو عن طريق المراسلات".

1. مبدأ حق الإطلاع:

لا توجد مراقبة بدون البحث عن الاستفسارات والفحوصات، وهذا الحق معترف به للإدارة الجبائية لطلب المعلومات المدونة في كل المستندات والوثائق المحاسبية، وغير المصرح بها من طرف مختلف الشركات والمؤسسات والتنظيمات، ويطبق هذا الحق تجاه الأشخاص المحددين قانونا، وعلى وثائقهم الخاصة.

2. الخاضعين لحق الإطلاع:

يمارس حق الإطلاع على المكلفين بالضريبة، وذلك باستعمال وثيقة خاصة، تسمى "Avis De Passage" ومن

بين الخاضعين لحق الإطلاع نذكر:

- الإدارات العمومية: باستثناء بعض المعلومات الشخصية، والمعمول بها بمقتضى المرسوم رقم 65 - 297 المؤرخ في 1965 / 12 / 02، يجب تقديم كل الوثائق الممسوكة من طرف إدارات الدولة، الولائية والدوائر، وكذا المنشآت والمؤسسات العمومية، إلى أعوان الإدارة الجبائية متى قاموا بطلبها، ودون الاحتجاج بالسر المهني. "لا يمكن بأي حال من الأحوال، إدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها، والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها

الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها" ومن أجل ممارسة الحق المنصوص عليه في المادة السابقة، يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب ، كما تمنح النيابة حق الإطلاع على الملفات الجبائية للإدارة الجبائية، بحيث على السلطة القضائية " أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة .

● **المؤسسات الخاصة:** يتعين على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، بتقديم عند كل طلب من قبل أعوان التحقيق، الدفاتر اللازمة التي نص على مسكها القانون التجاري وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة، ومستندات الإيرادات أو النفقات، ولقد وضع القانون الجبائي الجزاءات على كل من يعرقل استخدام الإدارة لحق الإطلاع، سواء بالامتناع أو بإتلاف الأوراق والمستندات قبل انقضاء مدة التقادم التي تسقط حق الرقابة عليه، والمقدرة بعشر(10) سنوات، وذلك بمعاقبته بغرامة جبائية مبلغها يتراوح بين 1000 دج و 10.000 دج.

تيسيرا لمراقبة التصريحات بالضرائب المكتتبه إما من قبل المعنيين أنفسهم وإما من قبل الغير، يتعين على جميع المرشحين والقائمين بإدارة الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة أو الذين تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بتسديدات من هذا النوع، كذا جميع التجار وجميع الشركات أيا كان غرضه أن الخاضعين لحق الإطلاع من قبل أعوان التسجيل، أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل الدفاتر التي نص عليها القانون التجاري وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات، ويعني هذا أنه مها كان الطابع القانوني للمؤسسة(مؤسسات عمومية، خاصة، شركات أجنبية، عمال مصرفيين)، ومهما كانت طبيعة إخضاعهم (نظام حقيقي أو جزائي) تعلق الأمر بالأرباح الصناعية والتجارية، أو الأرباح غير التجارية، وبموجب حق الإطلاع، تزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل المستندات والوثائق التي يرونها مهمة وتخدم عملهم.

● **البنوك:** ينص القانون الجبائي على أنه لا يجوز للبنوك أن تعترض على طلب أعوان الإدارة الجبائية، وذلك بموجب حق الإطلاع، بحجة السر المهني، ولأعوان الإدارة الجبائية حق الإطلاع على كشوفات وحسابات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنوك، والبنك ملزم إجباريا بتقديم كل الكشوفات التي يطلبها المحقق الجبائي."

3. العقوبات :يؤدي مخالفة حق الإطلاع إلى التعرض لعقوبتين هما

● **عقوبة رفض الإطلاع على الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإجراءات والنفقات أو إتلافها:** "يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 دج إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد 45 إلى 61 من نفس القانون، التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.

● **عقوبة التأخير:** " يترتب على هذه المخالفة زيادة على ذلك،تطبيق تلجئه قدرها 100 دج، كحد أدنى عن كل يوم تأخير، يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية....".

ثانيا: حق المراقبة

يعمل حق المراقبة على التأكد من صحة العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية، "كما يسمح للإدارة الجبائية من التأكد، عن طريق الإجراءات والتقنيات النصوص عليها في التشريع الضريبي، لمعرفة أن المكلف أهمل واجباته، إمكانية إلحاقه الضرر لخزينة الدولة عند مخالفته للقانون عن الجبائي"، " تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشآت المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها". ويتم بمقتضى هذا الحق:

1. طلب التوضيحات والاستفسارات:

يمكن استعمال هذا الحق عند القيام بعملية التحقيق على الوثائق، والتي تتم انطلاقا من المكتب في إطار التحقيق الخارجي، عندما يعمد المحقق إلى هذا النوع من التحقيق، فإن مهلة 30 يوما تمنح للمكلفين بالضريبة من أجل التصريح بإجاباتهم، إذن " فحق الرقابة هو مجموع العمليات المادية والشكلية، المنجزة من طرف أعوان الإدارة. والمتضمن صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية"، ويمكن للمفتش طلب توفير " كل الوثائق المحاسبية والبيانات التبريرية المتعلقة بالتصريحات من أجل إثبات صحة رقم الأعمال والنتائج المصرح بها".

2. حق المباشرة في التحقيق المعمق:

وهو الحق الممنوح للإدارة الجبائية من أجل إجراء كل أنواع التحقيقات المعمقة، سواء تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة، أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

ثالثا: حق الاستدراك:

حق استدراك الأخطاء هو " الوسيلة الممنوحة للإدارة في إطار إجراءات المراقبة الجبائية لتقويم الأخطاء أو الغش، المقترفة من طرف المكلف بالضريبة"، فحق الاستدراك، أي الإعادة، هو إمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الاقتطاع سواء في تعديله أو إنشاء اقتطاع جديد، إن تصريحات الأربع سنوات الأخيرة لرقم الأعمال والمداحيل والأرباح، يمكنها أن تكون محل مراقبة، لذا فقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربع سنوات، سواء بالنسبة للضرائب المباشرة أو الرسم على رقم الأعمال، وهو ما جاء في المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 127 من قانون الرسم على رقم الأعمال، وقد حددت الآجال القانونية لاستدراك الأخطاء المتاحة للإدارة "بأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة أو الرسوم الماثلة، ويمدد الأجل المنصوص سابقا بسنتين، إذا قامت الإدارة بعد اكتشافها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تليسية، يرفع دعوى قضائية ضده"، وفي حالة الاعتراض يطبق على المكلف العقوبات المنصوص عليها في المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة.

رابعا: حق المعاينة

يهدف هذا الحق إلى مراقبة ومحاسبة المؤسسات، وهو عمل يباشر بعين المكان (الشركة)، ويتمثل في تدخل الإدارة الجبائية على مستوى المصانع، المخازن، من أجل التأكد من صحة المعلومات من طرف الممولين أو المكلفين بالضريبة في شكل وثائق وملفات، "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تديسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة، لأعوانها الذين لهم رتبة مفتش والمؤهلين قانونيا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث

والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة، و تتمثل الممارسات التدليسية فيما يلي:

- ممارسة نشاط غير مصرح به.
 - إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استبعادها.
 - تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
 - نقل تقييدات محاسبية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.
 - كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف المكلف بالضريبة متابع المدفع ضرائبه .
- لذلك يمكن الوصول إليها، حيث يسمح بإجراء مراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة موضوع المراقبة، وذلك بالتعرف على مختلف وسائل الإنتاج، وطرق استعمالها، بالإضافة إلى ذلك، تمكن هذا الحق أعوان التحقيق، أثناء قيامهم بمهامهم من المتابعة الميدانية لحركة السلع والبضائع عبر مختلف مراحل إنتاجها وتسويقها.

المبحث الرابع: حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة وواجباته

لضمان السير لعملية التحقيق ، و تفاديا لبطلان الإجراء منح المشرع للمكلف بالضريبة حقوقا و ضمانات قبل مباشرة التحقيق وكذا الالتزامات الواجب عليه، و ذلك حتى يتمكن من تحضير محاسبته و معظم الوثائق و المستندات التي ستكون موضوعا للتحقيق

المطلب الأول: حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة

لقد منح المشرع هذه الحقوق و الضمانات لهؤلاء المكلفين بالضريبة بهدف خلق التوازن بين التزاماتهم و حقوق الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق و بعدها و من بين هذه الحقوق و ضمانات مايلي: (الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، 2012، الصفحات 43-53)

أولا: ضمانات ممنوحة للمكلف بمقتضى حق الرقابة :

تتمثل هذه الضمانات فيما يلي:

1. إرسال الإشعار بالتحقيق وميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة:

نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مواده على عدم التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة دون إعلامه عن طريق وثيقة الإشعار بالتحقيق ومنحه مده معينة للتحضير، جاء في المادة 190-01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أنه: "لا يمكن إجراء أي تحقيق دون إرسال أو تسليم أي إشعار بالتحقيق، على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها 10 أيام".

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل الإشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ تسليم هذا الإشعار يجب أن يبين هذا الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب

الاطلاع عليها، كما تجدر الإشارة إلى أن عدم قبول الإشعار أي استلامه لا يمنع من إجراء التحقيق، حيث يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائياً، وفي حالة استخدام المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو غش مع ثبات الأمر يقوم الأعوان بإجراء مراقبة مفاجئة.

2. حق الاستعانة بمستشار:

يحق للمكلف بالضريبة الاستعانة بوكيل سواء كان خبير محاسب، محامي أو مراجع من اختياره، بغرض استشارته أو النيابة عنه خلال عملية التحقيق، فكل مكلف بالضريبة يعلم بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب وهذا مع بداية عملية التحقيق عند إرسال الإشعار بالتقويم. تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، وقد يؤدي عدم الإشعار بإمكانية الاستعانة بوكيل إلى بطلان إجراءات الرقابة كما أنه لا يعد حضور المستشار ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد من قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها وفي حالة حدوث المراقبة المفاجئة يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.

3. عدم تجديد التحقيق:

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، و فيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر، بخصوص نفس الضرائب الرسوم المتعلقة بنفس المادة تعتبر المراجعة المنتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية، و إذا مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى فإن هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونا.

جاء في المادة 60-08 من قانون المالية لسنة 2002 أنه : " عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة للضريبة أو الرسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق لا يمكن للإدارة أن تشرع في التحقيق الجديد لنفس التقييدات الحسابية لنفس الضرائب والرسوم والنسبة لنفس الفترة ". (قانون المالية لسنة 2002، 2001)

بحيث تعتبر الرقابة المنتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية وقبل المكلف بالضريبة نتائج التحقيق أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه 40 يوما وفي حالة انعدام التقويمات ينتهي التحقيق إثر إبلاغ المكلف بالضريبة بوضعيته، أما إذا مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى فإن هذه الأخيرة يمكن مراقبتها في وقت آخر شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونيا.

4. تحديد مدة التحقيق بعين المكان:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجالا محددة، هذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة.

- مؤسسة تأدية الخدمات: 4 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 1.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها ، و 6 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به يتعدى 1.000.000 دج وأقل من 5.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.
- المؤسسات الأخرى: 4 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 2.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها، و6 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به يتعدى 2.000.000 دج واقل من 10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.
- في جميع الحالات الأخرى مدة التحقيق لا تتعدى السنة
- استثناء لما سبق ذكره فان مده التحقيق المبينة على لا تطبق في الحالات التالية:
 - استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونيا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير.
 - فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق.
- يتم تحديد مدة التحقيق إبتداء من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الاشعار بالتحقيق ، و لقد تضمنت المادة 20 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2002 مدد التحقيق بعين المكان في ما يخص الدفاتر الوثائق المحاسبية، و تجدر الإشارة إلى أنه قد ورد تعديل على نص المادة 20-05 بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 كما يلي:
 - أن لا يتجاوز 3 أشهر بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج.
 - كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.
 - يمدد هذا الأجل إلى 6 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.
 - يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى 9 أشهر.
 - يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر الذي يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه للتأشير و توضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حاله رفض توقيع هذا الأخير.
 - يجب أن يبلغ الضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع والقانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسة أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات.

5. السر المهني:

كل محقق ملزم بكتمان السر المهني للمدين فإذا أفشى السر يتعرض المحقق إلى عقوبات جنائية، و يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والدفع الجزافي والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وحقوق الطابع المذكورة في التشريع الجبائي المعمول به"، إلا أن الأحكام الواردة في المادة السابقة تبطل حالة وقوع نزاعات أو تقدم الإدارة بدعوى ضد مدين ما أو أمام ممثلي الدولة كالخبراء

المحاسبين المعتمدين أو تبليغ الإدارة لجان الطعن ، وعندما تقدم الإدارة دعوى ضد المدين ما ويفتح تحقيق بذلك لا يلزم أعوان الإدارة بالسر المهني إزاء القاضي التحقيق الذي يستنتقهم حول الوقائع موضوع الشكوى وكذلك لا يكون أعوان الإدارة الجبائية ملزمين بالسر المهني إزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين و الخبراء المحاسبين المعتمدين الذين يمكنهم تبليغ هذه المنظمة و الهيئات التأديبية التابعة بالمعلومات اللازمة لها، للفصل بكل دراية في الطلبات والشكاوي المعروضة عليها المتعلقة بدراسة الملفات التأديبية أو ممارسة إحدى المهن التابعة للمنظمة، وأيضا مخالفة للأحكام التي تلزمهم بالسر المهني، يرحص لأعوان الإدارة الجبائية في حالة وجود نزاع يتعلق بتقدير رقم الأعمال الذي أنجزه مكلف بالضريبة، الإدلاء بالمعلومات التي هي في حوزتهم و التي من شأنها أن تبين الأهمية الحقيقية للأعمال المنجزة من قبل هذا المكلف بالضريبة.

ثانيا: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة بمقتضى إجراء التقييم:

إضافة إلى الضمانات المتعلقة بسير عملية التحقيق يستفيد المكلف من ضمانات أخرى متعلقة بإجراءات التقييم وتمثل في:

1. حق طلب النتائج المترتبة عن قبول التقييمات: لكل مكلف بالضريبة ومحقق في محاسبته، الحق في طلب النتائج المترتبة عن القبول المتفق حول مجمل الحقوق الضرائب التي تجعله مدين وذلك من الإدارة الجبائية بحيث أنه يجب على هذه الأخيرة تبليغه بالأسس الضريبية المتحصل عليها بعد عملية التحقيق، وهذا الحق غير ممنوح من طرف التشريعات أو القوانين إنما يدخل ضمن الضمانات المقبولة لحساب الممول المحقق في وضعيته.

2. حق الرد: يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني قبل انقضاء أجل الرد ويجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ، إذا طلب هذا الأخير ذلك كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين له أن سماعه مجدي أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.

3. الخصم التسلسلي:

إن أساس مراجعة الضرائب معرف كما يلي:

● في حالة التحقيق المتزامن في الرسوم على رقم الأعمال أو الرسوم المماثلة أو الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات تخضع حسب كل حالة الحقوق الناتجة عن التحقيق من الترفيعات الموقعة على أساس فرض الضرائب، وذلك من غير طلب مسبق من المكلف بالضريبة، ويجرى الخصم كما يلي:

– يخضع المزيد من الرسوم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة المتعلقة بالعمليات المجراة أثناء سنة مالية معينة بالنسبة لتأسيس وعاء الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات ونتائج هذه السنة المالية ذاتها.

– في حالة ما إذا تم في وقت لاحق منح تخفيضات أو إرجاعات من مبلغ الرسوم والضرائب التي كانت محل الخصم المشار إليه في المقطع من هذه المادة تلحق عند اقتطاع هذه التخفيضات أو الإرجاعات ضمن شروط القانون العام بالأرباح أو المداخيل المحققة خلال السنة المالية الجارية في تاريخ الأمر بالصرف.

– تطبق أحكام المقطعين الأول والثاني من هذه المادة ضمن نفس الشروط في حالة التحقيقات المنفصلة في الرسوم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة أو في الضريبة على الدخل أو في الضريبة على أرباح الشركات.

- غير أن الخصم المنصوص عليه فيها يخص الرسوم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة لا يتم إلا إذا سبق إنهاء تحقيق في أسس هذه الرسوم قبل التحقيق في أسس الضرائب على المداخيل.

4. التقادم: يقصد بالتقادم وسيلة تحرر الإلتزامات بمرور مدة زمنية أي تصبح هذه الإلتزامات بفضلها غير ملزمة وتعفي من كل عقوبة أي يسقط كل حق ملزم. و مدة التقادم تحدد بـ 4 سنوات من أجل ما يلي:

- تأسيس الرسم على القيمة المضافة وتحصيله، قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي، ويمتد أجل التقادم إلى ستين مجرد اكتشاف الغش .

- في حالة اللجوء إلى طرق تدليسية يبدأ حساب مدة التقادم ابتداء من اليوم الذي يمكن فيه لأعوان إدارة الضرائب معاينة وجوب الحقوق أو المخالفات.

5. حق الطعن: يحق للمكلف بالضريبة الحصول على استدراك أو تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس الضريبة أو حسابها و الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي ويكون الأمر على مستوى الإدارة أو المحكمة ، ومنه فإن طرق الطعن الموضوعية تحت تصرف المكلفين بالضريبة هي:

1.5. الطعن الإداري: يعلم المفتش المحقق المكلف بالضريبة بظروف سير التحقيق والنتائج المترتبة عنه، زيادة على ذلك يقدم كل من المحقق أو رئيس الفرقة أو مسؤول مصلحة التحقيق كل التوضيحات الإضافية اللازمة ويمكن للمكلف أن يلجأ إلى المدير الولائي للضرائب أو إلى رئيس مركز الضرائب أو رئيس مصلحة الأبحاث والمراجعات للنظر في الصعوبات التي نشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عن هذه الأخيرة، وتقدم للمكلفين بالضريبة عند بداية التحقيق جميع المعلومات الخاصة بالمحققين كالأسم والرتبة والإدارة المستخدمة...الخ.

2.5. الطعن النزاعي: يعتبر هذا النوع من الطعن ضمانا لصيانة حقوق المكلف إذا تبين للمكلف أنه قد أخضع جورا أو على أسس مفرطة فعليه أن يرسل بشكوى إلى المدير الولائي للضرائب في موقع فرض الضريبة، و يتمتع المكلف بأجل ينقضي عادة عند الختام من ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي يوضع فيها جدول التسوية قيد التحصيل، و زيادة على هذا يمكن للمكلف إن يلتمس وفق تحصيل الضريبة المتنازع فيها والدفع المؤجل وغالبا ما تشترط مصلحة التحصيل ضمانات للاستجابة لهذا المطلب، و يحق للمشتكي أن يلجأ إلى لجان الطعن المتواجدة على مستوى الدائرة أو الولاية أو الإدارة المركزية، يمكن له أيضا الطعن أمام الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي، ولا يشكل الطعن ضمانا لوقف تسديد الضريبة سواء الأساس أو العقوبات وإذا سبق اللجوء إلى الغرفة الإدارية فإنه لا يتسنى للمشتكي الرجوع إلى الطعن أمام اللجان المختصة، يفصل المدير الولائي في الشكاوي في اجل (4) أربعة أشهر ابتداء من تاريخ إيداع الشكوى ، في حالة ما إذا كانت الشكوى تتعلق بأعمال تتعدى فيها قيمة الحقوق والغرامات 10.000.000 دج، وأيضا إذا أجري التحقيق من قبل مصالح البحث والمراجعات يستوجب على المدير الولائي الحصول على رأي مطابق للإدارة المركزية في هذه الحالة، تمدد فترة البث في الشكوى لمدة شهرين آخرين.

3.5. الطعن الولائي: يحق للمشتكين أن يلتمسوا عدم تسديد العقوبات المطالبين بها، أو بعضا منها، ترسل الطلبات إلى مدير الضرائب للولاية التي أخضع فيها المشتكي والذي يعتد في فحصها بإمكانية المشتكي المالية في التسديد والظروف الخاصة التي

تدعم ملفه، وتصرفات المشتكي إلى جلب المخالفات التي اقترفتها سابقا، ولا يمكن أن يراجع مبلغ الحقوق المستحقة إلا إذا تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو كان المشتكي عاجزا تماما عن تسديد ما عليه من ديون تجاه الخزينة.

المطلب الثاني: واجبات المكلف بالضريبة

يخضع المكلفون في النظام الحقيقي إلى مجموعة من الواجبات تتمثل أساسا في الواجبات الحاسبية و الواجبات الجبائية. (كردودي، 2011، الصفحات 61-64)

أولا: الالتزامات الجبائية

إن مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة وتتجلى هذه الالتزامات في:

1. التصريح بالوجود:

يجب إلى المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة و على الشركات أن يقدموا في الأيام الثلاثين الأولى من بداية نشاطهم إلى مفتش الضرائب المباشرة التابعين له تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه للإدارة ، هذا التصريح يجب أن يشمل على : اللقب، الاسم ، السبب الاجتماعي ، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر (بالنسبة للأشخاص المعنويين ذوي الجنسية الأجنبية).

2. التصريح السنوي:

كل شخص خاضع للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و جب عليه اكتتاب تصريح بمدخله و ذلك كل سنة ، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من المصالح الجبائية، و أمثلة ذلك : الأشخاص المعنويين أي الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات **IBS**، و الأشخاص الطبيعيين و المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي **IRG**، ملزمون بملا و إيداع تصريحات قبل 01 أفريل من كل سنة مالية ، هذا التصريح يسمح لأعوان الإدارة بمعرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف بالضريبة، و حتى في حالة عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له، فإن الإدارة لا تعفيه من هذا الالتزام.

3. التصريح للرسم على القيمة المضافة: على كل خاضع للضريبة أن يقدم شهريا و قبل (20) يوما الأولى من الشهر الموالي الذي حقق فيه رقم الأعمال لقباضة الضرائب المختلفة المختصة إقليميا ، و في حالة التسديد في كل ثلاثي يستحق هذا الرسم قبل 20 من الشهر الموالي للثلاثي الذي حقق فيه رقم الأعمال ، كشفا يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة ، و من جهة أخرى تفصيلا بالعمليات الخاصة بالرسم ، و تسديد الرسم على القيمة المضافة يكون في نفس الوقت مع دفع أو تقديم هذا الكشف .

4. التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة :

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروضة على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري ، أو غير التجاري " و جب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل 10 أيام ، كما هو نحدد ، أو يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا و كذا عند الاقتضاء اسم المتنازل له و لقبه و عنوانه .

5. وضع رقم التعريف الإحصائي:

نص قانون المالية وضع رقم التعريف الإحصائي ، و يعتبر إجراء جزري بالنسبة للمكلفين بالضريبة حيث العبارتين رقم التعريف الجبائي و رقم البطاقة الجبائية تم استبدالهما بعبارة رقم التعريف الإحصائي ، لهذا يجب على كل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا أن يسيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم ، في حالة عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى تعليق:

- لولا تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

- تسليم المستخرجات من جدول الضرائب.

- مختلف التخفيضات ، منح التأجيلات قانونية عن دفع الحقوق و الرسوم ، اكتتاب استحقاقات.

ثانيا: الالتزامات المحاسبية

نقصد بها احترام المكلف للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التقيد التام بها، و ذلك وفقا للنظام المحاسبي المالي للمحاسبة و مسك مجموعة من الدفاتر ، وفقا لمجموعة من الشروط الضمنية و الشكلية محتفظين بها لمدة عشر سنوات، و أي إخلال بهذه الشروط يؤدي إلى رفض المحاسبة، و هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري و يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1. دفتر اليومية:

نص قانون التجاري على أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية ، يقيد فيه يوما بيوم العمليات المقامة ، شرط أن يحفظ هذا الدفتر و كل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم ، و من ثم يجب أن تقيد في الدفتر جميع العمليات التجارية التي يقوم بها التاجر من بيع أو شراء أو اقتراض أو قبض لأوراق نقدية أو تجارية أو غير ذلك ، و يجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية ، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سبب كافي للإلغاء و رفض محاسبة المكلف بالضريبة.

2. دفتر الجرد:

ألزم المشرع الجزائري على كل تاجر بمسك دفتر الجرد حيث قال : " يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول و خصوم مقاولته و أن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية و حساب الخسائر و الأرباح و تنسخ بعد ذلك هذه الميزانية و حساب الخسائر و الأرباح في دفتر الجرد.

خلاصة الفصل:

تهدف الإدارة الجبائية من خلال عملية التحقيق الجبائي إلى تحقيق أهداف جمّة و أهمها الحد من الغش و التهرب الضريبي، و تعرف عملية الرقابة الجبائية بأنها مجموعة الإجراءات التي تسمح بالتأكد من صحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين بالضريبة و له عدة أشكال (سطحية و معمقة).

و تنقسم الرقابة الجبائية المعمقة بدورها إلى: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة و التحقيق في المحاسبة بخصوص الأشخاص المعنويين، و يتم التحقيق المحاسبي عن طريق هيئات خاصة على المستوى المحلي ، و كذا على مستوى المركزي أو الجهوي و ذلك بواسطة أعوان أكفاء و مؤهلين مهنيا، حيث تمنح لهم الإدارة الجبائية مجموعة من الصلاحيات و الحقوق المتمثلة في: حق المراقبة، حق الاطلاع، حق المعاينة، حق الاستدراك و ذلك لتمكينهم من ممارسة مهامهم و نشاطاتهم، و بالمقابل يتمتع المكلفون بالضريبة بمجموعة من الحقوق و الضمانات و ذلك لحمايةهم من أي تعسف أو تجاوز قد يصدر من أعوان التحقيق، كما يلتزم هؤلاء المكلفون بالضريبة بمجموعة من الواجبات سواء كانت محاسبية أو جبائية.



الفصل الثاني : الإطار
النظري للنزاع الضريبي

تمهيد:

تعتبر المنازعات الضريبية إحدى أهم المعوقات التي تحد من تحقيق النظم الضريبية لأهدافها ، فهي تتولد من توافر العديد من الأسباب المؤدية إليها، كما أنها تؤدي إلى آثار سلبية عديدة على نفسية المكلف الضريبي من جهة و علاقة بالإدارة الضريبية من جهة أخرى، كما أنها تسهم في عرقلة عمل الإدارة الضريبية من خلال انشغال موظفي الإدارة بمتابعة هذه المنازعات و الفصل فيها.

ومن ذلك تظهر الأهمية العلمية و العملية لموضوع المنازعات الضريبية و التي تعتبر من الموضوعات الجديدة بالبحث، و التي لا تقتصر على النواحي الفقهية المتعلقة بتحديد طبيعة المنازعة و أسبابها ، بل تتجاوز إلى المجال العملي حيث يتعلق الأمر بإجراءات هذه المنازعة، و تشكيل اللجان المختصة بها .

هذا ما سنتناوله في هذا الفصل و للتوضيح أكثر يحتوي هذا الفصل على النقاط الأساسية الآتية:

- المبحث الأول: مفهوم و تصنيفات المنازعات الضريبية و عناصرها.
- المبحث الثاني: الإجراءات الإدارية و القضائية المتعلقة بمنازعات الوعاء.
- المبحث الثالث: التكييف القانوني للمنازعة الضريبية و بيان أسبابها.
- المبحث الرابع: وسائل إنهاء المنازعة الضريبية بالطريق الإداري.

المبحث الأول: مفهوم و تصنيفات المنازعات الضريبية و عناصرها

تعتبر الضريبة من أهم الموارد التي تغذي ميزانية الدولة، غير أنه في تحديد وعائها وتصفياتها وتحصيلها تثار نزاعات بين الخاضع لها من جهة و الإدارة الجبائية من جهة ثانية حول قرار الضريبة وعليه سنتطرق إلى أهم المفاهيم المنازعات الضريبية وكذا تصنيفاتها و عناصرها.

المطلب الأول : مفهوم المنازعات الضريبية

إن كلمة منازعة لغة تعني نزاع أو دعوى أو خصومة و تهدف إلى كل شيء متنازع فيه ، ويقابل كلمة منازعة باللغة الفرنسية **contentieux** و لهذا نجد كلمة النزاع بين المورد و المشتري، أو بين أصحاب العمل و عماله و كذلك النزاع القائم بين شركتين و من أجل هذا أنشئت لدى الشركات و الإدارات العمومية مصلحة مختصة بالمنازعات. (حسين، 2008، صفحة 7)، ويعرفها الأستاذ زكريا محمد بيومي بأنها " تلك التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة و مهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا للقانون و اللوائح أو لم تربط وفقا لها، و في حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة فإنه يحكم برفعها كلية أو جزئيا. (بيومي، 1974، صفحة 3)

عرفها الأستاذ بن سحلي سعد فيري في تعريفه للمنازعة الضريبية أنها: مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين و الناتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد و تغطية الضريبة من جهة و بالبحث و التحقيق في المخالفات من جهة أخرى. (حسين، 2008، صفحة 8)

و يحمل النزاع الضريبي معنيين أحدهما واسع و الآخر ضيق، فالمفهوم الواسع يعتبرها تلك الناتجة عن أي خلاف بين الممول و الإدارة الضريبية يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية، وتشمل بالإضافة إلى منازعات الربط و التحصيل دعاوى الإلغاء للقرارات الإدارية غير المشروعة و دعاوى تعويض الضرر الناشئ عن خطأ الإدارة الضريبية، و الطعون و الدعاوى المتعلقة بتطبيق العقوبات الضريبية التي يفرضها القانون، أما عن المفهوم الضيق للنزاع الضريبي فإنه يعتبرها تلك التي تكون الإدارة الضريبية طرفا فيها و تنشأ بسبب تطبيقها لقانون الضرائب بصورة مباشرة على الممول، و تتعلق بمحصر الممولين وربط الضريبة عليهم و تحصيلها منهم، (فرج، 2016، صفحة 17)

و من خلال مفهوم المنازعة يمكننا استخلاص العناصر الأساسية التي من شأنها أن تؤدي إلى المنازعة: (السبي، 2008، صفحة 25)

- تقوم المنازعة أحيانا عندما يتمتع المكلف أو المدين عن تسديد ما فرضته عليه الإدارة الجبائية؛
- قد تقوم المنازعة عند تعديل قانون الجباية أو إلغاء نص تشريعي يترتب عليه استفادة من التشريع الجديد،
- قد يقوم النزاع في حالة تهرب المكلف من دفع الضريبة أو في حالة قيامه بالغش الضريبي. من خلال استعماله طرق تديسية أو مناورات احتالية، بقصد التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة، وفي هذه الحالة تأخذ المنازعة الجبائية الصفة الجزائية بحيث يكون الاختصاص للقضاء الجزائي بناء على شكوى من الإدارة الجبائية، وهي موضوع بحثنا الحالي، أما الحالات الثلاث الأولى و التي تقام المنازعة الجبائية على إلغاء أو تحديد الوعاء الضريبي أو التحصيل فهي تأخذ طابعها الإداري أمام الإدارة الجبائية عن طريق الطعن أمام اللجان المختصة بذلك أو طرح النزاع على القضاء الإداري وفقا لإجراءات محددة في قانون الإجراءات الجبائية.

— قد يقوم نزاع بطلب استدراك وضع خلال عملي تحديد الوعاء الضريبي أو تحصيل الضريبة.

المطلب الثاني : تصنيفات المنازعات الضريبية

تأخذ المنازعة الضريبية عدة تصنيفات أهمها: (الرزاق، 2012، الصفحات 172-174)

أولاً: التصنيف حسب طبيعة الضريبة المنازع فيها

كل ضريبة تخضع لتشريع معين و بالتالي تختلف المنازعة الضريبية حسب الضريبة محل الطعن، فهناك:

1. **الضرائب المباشرة:** والتي عرفها المشرع بالضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط التجاري، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على العقار، ... إلخ وكلها خاضعة لقانون الضرائب المباشرة والتي لها مميزات تخص الأشخاص المكلفين بدفعها وكيفية تحديد وعائها، طرق حسابها وشروط مراجعتها التي تشكل أساساً أسباباً للمنازعة الضريبية.
2. **الرسم على القيمة المضافة:** والذي يفرض على فئة معينة من المكلفين بالضريبة تطبيقاً لقانون الرسم على رقم الأعمال الذي يعرف النشاط الخاضع للرسم المذكور (المادة 05 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدلة بقانون المالية لسنة 2005) ويبين شروط فرض الرسم على القيمة المضافة والإعفاء من دفعه.
3. **حقوق التسجيل:** المحددة بقانون التسجيل والتي يجوز إعادة تقييمها في حالة النقص في التصريح وهو مصدر الأشكال الرئيسي المطروح أمام القضاء الإداري.
4. **ضريبة الطابع:** والتي لا تخلق منازعات إلا نادراً.

ثانياً: التصنيف وفقاً للمصلحة المعنية بالقرار المطعون فيه

هذا التصنيف متبع من طرف مجلس الدولة، إذ أن المنازعة الضريبية تعني بصفة عامة كل دعوى تهدف إلى إلغاء كلي أو جزئي للضريبة أي أنها تشمل جميع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب، وبالتالي فهي مرتبطة بعمل إدارة الضرائب المتعلق بـ :

1. **تأسيس الضريبة:** أي تحديد وعائها بما فيها إعادة تقييم رقم الأعمال الخاص بالمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجزائي، التعديل الضريبي الناتج عن التحقيق في الوثائق أو عن التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة في حالة النقص في التصريح أو انعدام التصريح، وهذا ما يعرف بمنازعات الوعاء والتي تسمى بمنازعات أساس الضريبة « Contentieux de fondement de Pimpot ».
2. **تحصيل الضريبة:** وخاصة عند استعمال التدابير الجزية لاستيفاء الدين الضريبي كإصدار إشعار الغير الحائز والغلق الإداري، وهذا ما يكيف بأنها منازعة تحصيل وهذا النوع من المنازعات ينصب على الكيفيات التي اتبعتها الإدارة في اقتطاع حقوقها لذلك تسمى بمنازعات الإجراء (Contentieux de procédures) ، وهذا التصنيف والتمييز بين منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل يعتبر من أهم خصوصيات المنازعات الجبائية التي تنفرد بالازدواجية، من حيث الموضوع، وتجدر الإشارة إلى أن منازعات التحقيق الجبائي تعتبر من أهم منازعات الوعاء.

ثالثاً: التصنيف وفقاً لطبيعة النزاع:

يتميز هذا النوع من التصنيف بكونه مرتبطاً إما بالجانب الإجرائي لعمل الإدارة وإما بموضوع النزاع المطروح أي بمصدر الإشكال القانوني، وبالتالي فهو يتعلق بالأخطاء المرتكبة عند تأسيس الضريبة أثناء معالجة التصريحات، أو عند إعادة تقييم رقم

الأعمال في إطار التحقيق في الوثائق أو التحقيق في المحاسبة، هذا ما سنتطرق إليه بصورة مفصلة عندما نتناول منازعات التحقيق المحاسبي من حيث الشكل ومن حيث الموضوع، وتجدر الإشارة إلى أنه في النظام الجبائي الفرنسي يختص القضاء الإداري بمنازعات الضرائب المباشرة والقضاء العادي بمنازعات الضرائب غير المباشرة.

المطلب الثالث: عناصر المنازعات الضريبية

لا بد من توافر ثلاثة عناصر أساسية لاعتبار المنازعة ضريبية: (فرج، 2016، الصفحات 18-19)

- أن تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها.
- أن يكون قانون الضرائب واجب التطبيق للفصل في المنازعة، بحيث يكون المرجع فيها إليها، ولا يغير من الأمر أن يشاركه في ذلك قانون آخر، ومثال ذلك قانون الحجز الإداري، حيث أنه عند تحصيل الضريبة يمكن تطبيق قانون الضرائب و قانون الحجز الإداري معاً.
- أن تتعلق المنازعة بعمل من الأعمال الضريبية المؤثرة في تحديد دين الضريبة كعمليات حصر الممولين و ربط و تحصيل الضريبة.

المبحث الثاني: الإجراءات الإدارية و القضائية المتعلقة بمنازعات الوعاء

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى الإجراءات الإدارية و القضائية المتعلقة بمنازعات الوعاء.

المطلب الأول : الإجراءات الإدارية المتعلقة بمنازعات الوعاء

يقصد بالوعاء في إدارة الضرائب المرحلة الإدارية التي تقوم فيها الإدارة الجبائية بتقدير المستحقات التي تقع على كاهل الممول جراء خطأ محاسبي أو تهرب ضريبي مقصود. (صالح، 2008، الصفحات 83-97)

أولاً: تقديم الاحتجاجات (أو الشكاوى)

في إطار احترام التكامل القانوني للتشريعات الوطنية، ووحدة النسق التقني، فقد أوجب المشرع اللجوء إلى التظلم الإداري المسبق، بنصه الصريح في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " توجه الاحتجاجات المتعلقة بالضرائب أو الرسوم والحقوق والغرامات المنصوص عليها في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، في بداية الأمر وحسب كل حالة إلى مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب التابعة له مكان فرض الضريبة يسلم الوصل إلى المكلف بالضريبة" وقد حدد المشرع الهدف من الطعن النزاعي في المادة 70 أعلاه، باستعراض الغرض منها، وهو:

- استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها.
 - الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.
- وعلى هذا فإن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب المختصين إقليمياً، هما الهيئة المخولة لاستقبال الشكاوى التي تعتبر مرحلة إلزامية في سير الدعوى الجبائية.

1. شروط تقديم الشكاوى

- 1.1. احترام الآجال القانونية:** حدد المشرع بصرامة هذه الآجال، وقد وسع فيها اعتبارا لخصوصيات هذه المنازعات وطبيعة المعنيين بها، لكن القاعدة العامة أن الشكاوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة تحصيل السجل أو حصول الأحداث الموجهة لهذه الشكاوى، حيث تنص المادة 72 على أن انقضاء أجل الشكاوى يكون:
- يوم 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من قبل مدير الضرائب بالولاية.
 - يوم 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود حصص جبائية فرضت عليه بغير أساس قانوني من جراء خطأ أو تكرار.

أما الفقرة الثالثة من نفس المادة، فإنها تنص على الحالات لا تستوجب الضريبة وضع جدول، حيث تقدم الشكاوى:

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسومها، إن تعلق الأمر بمجالات أخرى، أما الشكاوى الخاصة بدعوى عدم استغلال العقارات ذات الاستعمال التجاري أو الصناعي المنصوص عليها في المادة 255 من قانون الضرائب المباشرة، فإنها تقدم قبل 31 ديسمبر على الأكثر من السنة التي تلي السنة التي حصل فيها عدم الاستغلال المستوفي للشروط المحددة في نفس المادة 255 أعلاه.
- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتراعات، إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق الإقتراع من المصدر.

1.2.1 الشروط الشكلية والشروط الموضوعية: قسم المشرع شروط تقديم الشكاوى إلى قسمين، وهما الشروط الشكلية والشروط الموضوعية.

1.2.1.1 الشروط الشكلية: حسب نص المادة 73 فإن الشكاوى يجب أن تكون:

- فردية: يعني أن يكون المدعي مشخصا بمفرده، ويستثني من ذلك المكلفون الذين تفرض عليهم الضريبة بشكل جماعي كذا أعضاء شركات الأشخاص، في الحالة التي تكون فيها الشركة مدعيا.
- منفردة: بالنسبة لكل محل (ملف جبائي) خاضع للضريبة، يحمل رقم مادة خاص به.
- التوقيع: رغم أن الشكاوى غير خاضعة لحقوق التسجيل، إلا أن المشرع اشترط أن تكون موقعة (ممضاة) من طرف المعني بالأمر نفسه أو وكيله القانوني.

- الموطن: على المدعي أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر، فإذا كان مقيما بالخارج فيجب عليه أن يتخذ موطنه في الجزائر.

1.2.1.1 الشروط الموضوعية: يجب على المدعي تفصيل دعواه، وذلك بالعرض المفصل لمحتوى دعواه و الدفع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات بمبرراتها وحججها، وبالتالي يقع عبء إثبات سوء تقييم الوعاء (الأساس الضريبي) أو الغلط المادي الذي ارتكبه المصلحة الجبائية على المدعي، وعليه يجب أن تتضمن الدعوى الشروط الموضوعية التالية:

- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليهما.

- بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة، وإرفاق الجدول أو الورد المحدد لقيمة الإقتطاع أو الدفع.
- مناقشة ملخص طبيعة النزاع و الدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري، وتحديد طلباته سواء بالتخفيض أو الإلغاء الكلي لمبلغ الإقتطاع.
- وكننتيجة عامة، فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة، وبالتالي يتم رفضها من قبل المدير الولائي آليا، وهذه الأخطاء الجوهرية هي:
 - غياب توقيع المدعي بخط اليد.
 - في حالة غياب الوكالة المدموغة والمسجلة قبل تقديم الشكوى.
 - الشكاوى الجماعية (المتفرقة) والشكاوى المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.
 ويعتبر كل خطأ آخر، خطأ قابلا للتصحيح من طرف المدعي، ويسمح له بتداركه وفق ما تبينه المراسلات البينية.
- 2. طلب التأجيل (إرجاء) الرفع:** وبالموازاة مع تقديم شكوى إلى المدير الولائي، أتاح المشرع للمشتكي فرصة تقديم طلب يتضمن تأجيل دفع المقدار المتنازع عليه من الضرائب المفروضة.
 - 1.2. تعريف طلب تأجيل الدفع :** يقصد بهذا الإجراء حسب نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية تقديم طلب ثانوي مرافق للطلب الرئيسي في الدعوى الأصلية، يتضمن إرجاء (تأجيل) دفع المقدار المتنازع فيه وهذا بإحترام الشروط القانونية الواجبة.
 - 2.2. شروط صحة هذا الطلب:** حسب نص المادة 74 فإنه "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى.. أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة..، و يمكن أن نستنتج من هذه المادة الشروط الواجب احترامها :
 - أن تكون الشكوى مقدمة ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72 ، 73 ، 75 ، و 76 ، باعتبار أن هذا الطلب هو طلب (لاحق) فرعي؛
 - أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى، صراحة الإستفادة من أحكام هذه المادة؛
 - تحديد مبلغ أو أساس التخفيض الذي يريده.
 - تقديم الضمانات الكفيلة بتحصيل الضريبة " وإذا لم يتم تقديم الضمانات، لا يجوز للمكلف بالضريبة الذي طالب بالاستفادة من أحكام هذه المادة، عن طريق البيع فيما يخص الجزء المتنازع فيه من الضريبة إلا إذا تم إتخاذ قرار إداري نهائي من قبل مدير الضرائب الولائية، غير أنه يجوز للإدارة إتخاذ جميع " بضمان حقوقها" (المادة 74 / الفقرة 2).
 على أساس هذا الإجراء تقوم مصلحة "قباضة" الضرائب بالتنسيق مع نيابة المديرية المكلفة بالمنازعات بالنظر في طلب تأجيل الدفع، ويكون للمدير الولائي للضرائب مهلة أربعة (04) أشهر للفصل في الشكوى (المادة 02 / 76) ويعلم القابض كي يتمكن من تحصيل الضرائب المباشرة.

ثانيا: النظر في الشكاوى والبت فيها

الأصل العام في مسار الشكاوى المقدمة إلى إدارة الضرائب، هو النظر والبت من طرف المدير الولائي في القضايا مع إشراك كل من له علاقة للتحقيق في موضوع الدعوى (مثلا قدمنا ذلك) غير أن هناك حالات خاصة للنظر والبت التي تشارك فيها المفتشية أو المديرية العامة للضرائب، وكذلك الهيئة الجديدة في النظام الجبائي (مركز الضرائب).

1. الحالات الخاصة بالمفتشية:

خصت المادة 75 المفتش بصلاحيه النظر في الشكاوى، وقد حددت لذلك أنواع الضرائب والرسوم والغرامات التي تنظر فيها، مع بيان إجراءات ذلك :

- حيث يمكنه النظر في الشكاوى، باستثناء تلك المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية و بالرجوع إلى نص هذه المادة ، نجد أن الضرائب والرسوم المستثناة هي الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والدفع الجزائي والرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة وحقوق الطابع.

كما استثنى من صلاحية النظر في مجال الغرامات الجبائية تلك المنصوص عليها في المادة 285 من قانون الضرائب المباشرة وهي المادة الخاصة بتصريح أصحاب الأملاك العقارية والمستأجرين الأساسيين لها.

- ثم أوجبت المادة القانونية على المفتش اتباع الإجراءات التالية:

- على المفتش أن يرفع ملخص الشكاوى إلى رئيس المجلس الشعبي لإبداء رأيه.
- في حالة ما إذا لم يصله هذا الرأي في أجل خمسة عشر (15) يوما، يقوم المفتش بتحرير اقتراحاته.
- في حالة الشكاوى التي يشوبها اسقاط يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا، فإن للمفتش صلاحية البت فيها فورا. وفي كل الأحوال، فإن للمدير الولائي سلطة البت في الشكاوى في أجل أربعة (04) أشهر، إعتبارا من تاريخ تقديمها.

2. الحالات الخاصة برئيس مركز الضرائب:

تبقى صلاحية رئيس مركز الضرائب غامضة إعتبارا لحدثة هذا المنصب من جهة، وغموض الفقرة المذكورة في المادة 76 من جهة أخرى، ويمكن بيان شروط تدخل رئيس المركز، نيابة عن المدير الولائي للضرائب كما يلي:

- يبت رئيس مركز الضرائب في الشكاوى في أجل أربعة (04) أشهر إعتبارا من تاريخ تقديمها.
- لرئيس المركز سلطة البت فيما يخص الإحتجاجات المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات التابعة لاختصاص مركز الضرائب.

• تمارس سلطة أخذ القرار من قبل رئيس مركز الضرائب من أجل إعلان قرارات التخفيض الجزئي أو الرفض المتعلقة بقضايا ذات مبلغ إجمالي لا يتجاوز 5.000.000 دج.

3. الحالات الخاصة بالمديرية العامة للضرائب:

نصت المادة 77 بصورة تفصيلية وواضحة في حالات تدخل الإدارة المركزية في الشكاوى موضوع نزاع مع الإدارة الجبائية وقد ورد ذلك في حالتين:

- الحالة التي يكون فيها للإدارة المركزية سلطة البث في الشكاوى موضوع نزاع متعلق بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني، وبعد البث في الشكاوى موضوع النزاع، يبلغ القرار للمكلف بالضريبة عن طريق المدير الولائي المختص إقليميا وذلك في أجل ستة أشهر.

- و الحالة التي تمارس فيها الإدارة المركزية وظيفة استشارية، حيث أنه عندما يتجاوز المبلغ الإجمالي للحقوق والعقوبات موضوع الشكاوى مبلغ عشرة ملايين (10.000.000 دج) يتعين على المدير الولائي للضرائب الأخذ برأي الإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب)... وفي هذه الحالة يمدد الأجل المذكور (4 أشهر) بشهرين (2 + 4 = 6 أشهر).

4. اختصاصات وصلاحيات مدير الضرائب بالولاية:

إن للمدير الولائي للضرائب دورا محوريا في المنازعات الجبائية إذ أن المفتش لا يقوم إلا بالنظر في المنازعات الخاصة المذكورة في المادة 76 بينما للمدير الولائي سلطة البث في هذه الشكاوى و رئيس مركز الضرائب، حسب الفقرة الثالثة من المادة 76 يمارس هذه المهام نيابة عن المدير الولائي للضرائب، أما المديرية العامة للضرائب فإن علاقتها بالمديرية الولائية محددة في إبداء الرأي في الدعاوى المرفوعة أمام المدير الولائي والتي تتجاوز قيمتها 10.000.000 دج، وفي حالة إتخاذ قرار في الشكاوى المتعلقة بتحقيقات الهيئة المكلفة بالرقابة الجبائية، فإن تبليغ المدعي يكون عن طريق المدير الولائي المختص اقليميا، غير أن القاعدة تنص على أن مدير الضرائب بالولاية ينفرد بإختصاص النطق بالرفض أو القبول الجزئي للشكاوى في الحدود المضبوطة سابقا. وفي سبيل ذلك يمكننا استنتاج ثلاث (03) حالات في ممارسة السلطة:

● **منح تفويض :** وهي الحالة التي تنص عليها المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية إذ أن "المدير الضرائب بالولاية صلاحية تفويض كل سلطة قراره أو جزءا منها لقبول الشكاوى إلى أعوان من الإدارة " بشروط:

- أن يكون للأعوان المعنيين رتبة مفتش رئيسي على الأقل.
- تمارس صلاحية البث في الشكاوى عن طريق التفويض بالنسبة لتسوية القضايا المتعلقة بتفويض ضريبي أقصاه مائة ألف (100.000) عن كل حصة.

● **إخضاع القرار للمحكمة الإدارية :** نصت الفقرة الثانية من المادة 79 على هذه الصلاحية المخولة لمدير الولاية للضرائب، حيث يمكنه أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية لكن بشروط:

- على المدير الولائي إبلاغ المشتكي بهذا الإجراء.
- تبث المحكمة الإدارية في هذه الشكاوى (الإخضاع التلقائي) دون أن يتعين على المكلف بالضريبة تجديدها على ورق مدموغ.
● **رفض مضمون الشكاوى :** أو عدم الإستجابة للشكاوى، وفي هذه الحالة على المدير الولائي للضرائب تسبب رفضه أي بأن يبين قرار مدير الولاية للضرائب بإيجاز الأسباب التي بني عليها.

ثالثا: اللجوء إلى لجان الطعن

في حالة عدم إستجابة المدير الولائي للشكاوى فإن للمشتكي الحق في اللجوء إلى لجان الطعن المنصوص عليها في المواد 300 ، 301 ، 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك للحصول إما على:

- استدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها.

- أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

وقد نصت المادة القانونية على شرط وحيد فقط هو عدم جواز اللجوء للطعن، أمام هذه اللجان بعد إحالة الأمر إلى مجالس القضاء سواء كانت هذه الإحالة بإحضار القرار للمحكمة الإدارية من طرف المدير، أو بفعل لجوء المشتكي إلى الهيئة القضائية. وبالرجوع إلى المواد 300 ، 301 ، 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نلاحظ أن هناك ثلاث (03) مستويات للطعن محددة وفق المعيار المالي (المادي) موضوع النزاع، كما أن هذه اللجان تختص بالنظر في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولم تتحدث المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية على لجنة الصلح الخاصة بالتسجيل والتي نصت على سيرها وتنظيمها المادة 107 من قانون التسجيل، ويمكن بيان أنواع لجان الطعن الإدارية كما يأتي:

- لجنة الطعن على مستوى الدائرة: وتختص بالنظر في منازعات الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة التي تقل قيمتها أو تساوي 500.000 دج.

- لجنة الطعن الولائية: وتختص بالنظر في المنازعات التي تتجاوز قيمتها 500.000 دج وتقل أو تعادل مبلغ 2.000.000 دج.

- لجنة الطعن المركزية: المؤسسة على مستوى وزارة المالية.

المطلب الثاني: الإجراءات القضائية خاصة بمنازعات الوعاء

بعد استثناء كل الإجراءات التي أتينا على ذكرها دون الوصول إلى نتيجة ، أجاز المشرع للمشتكي الحق في اللجوء إلى القضاء كحل نهائي للحصول على تخفيض جزئي أو كلي للغرامات و الحقوق المطالب بدفعها .

أولاً: شروط طعن أمام المحكمة الإدارية

إضافة إلى مختلف الشروط الشكلية و الموضوعية و احترام الإجراءات القانونية و الاختصاص النوعي و المحلي المنصوص عليها في قانون إجراءات المدنية ، قن المشرع شروط و إجراءات تحقيق خاصة في إطار هذا قانون ، لذلك سنحاول تتبع ما ورد في هذا القانون الخاص بالإجراءات الجبائية محاولين المقارنة الموجزة مع ما ورد في التقنين العام .

1. إحترام الآجل القانونية:

مثلاً قدمنا سابقاً فإن أجل رد مدير الضرائب بالولاية على الشكاوي يكون خلال أربعة (4) أشهر من إيداعها ، وتمدد هذه المدة بشهرين في حالة استشارة المدير للإدارة المركزية بسبب تجاوز القضية لمبلغ 10.000.000 دج و يكون للمشتكي بعدها حق اللجوء إلى لجنة الطعن أو القضاء الإداري بصورة مباشرة، لذلك كانت المادة القانونية 82 واضحة في تحديد هذه الآجال فالأصل العام أن الدعوى ترفع أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة، القرار المتخذ بشأن شكوته سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المحددة في المواد سابقة الذكر (02/76، 03/76 و 77 من قانون الإجراءات المدنية) وهناك حالتين خاصيتين و هما:

1.1. حالة اللجوء إلى لجان الطعن:

و هي الحالة المنصوص عليها في الجزء الأخير من الفقرة الأولى للمادة 82 حيث أن اللجوء إلى لجان الطعن لا يمكن أن يتوازي مع إحالة القضية على العدالة ، لذلك فإن اللجوء إلى هذه اللجان على مستوى الدائرة و الولاية و الإدارة المركزية يجعل من إحالة الطعن أمام المحكمة الإدارية ممكنا خلال نفس الأجل المذكور في الحالة العادية (أربعة أشهر) في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي اللجان تباعا. (صالحى، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، 2008، الصفحات 104-105)



2.1. الحصول على إشعار بقرار المدير الولائي:

و هي الحالة التي يلتقي فيها تباطؤ الإجراءات الإدارية لظروف قاهرة من جهة و رغبة المشتكي في إحالة الطعن إلى الجهة القضائية دون اللجوء إلى لجان الطعن من جهة أخرى، فإذا لم يتحصل على مشتك على إشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المواد أعلاه أي أربعة أشهر يمكنه أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر (4) الموالية للأجل المذكور أعلاه (4) أشهر + (4) أشهر). (صالحى، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، 2008، صفحة 105)

و باحترام هذه الآجال يمكن للمشتكي أن يلجأ إلى القضاء ، حيث يجب عليه أن يرسل الطلبات إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي سجلت فيها و يسلم وصل الاستلام إلى من يرغب في ذلك.

2. شكل و محتوى العريضة:

العريضة هي بمثابة طلب يقدم إلى المعني و لا تكون مقبولة إلا بتوفير الشروط التالية: (طاهري، 2005، صفحة 21)

- يجب تحريرها على ورق مدموغ عملا بالمادة 01/83 من قانون الإجراءات الجبائية.
- يجب أن تكون موقعة من صاحبها.
- إذا قدمت من طرف وكيل فلا بد عليه تقديم وكالة قانونية تحرر لزاما على ورق مدموغ و تسجيل قبل قيام الوكيل بالتصرف المأذون به بموجب المادة 83-75 من قانون الإجراءات الجبائية.
- و يعني الأشخاص الآخرين من تقديم وكالة كالمحامون و سواهم .
- عرض و جبر لوسائل و طلبات المعني.
- أن تكون مرفقة بنسخة من الإشعار بتبليغ قرار مدير الضرائب لولاية المنازع فيه.
- يجب أن تسبب العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية) بفحوى الشكوى المقدمة إلى المدير الضرائب للولاية.

3. التوقيع:

ركز المشرع في مواده القانونية على شرط التوقيع كأحد أركان صحة الدعوى ، حيث نصت المادة 83 في فقرتها الأولى على أن وجود وكيل لا يعني عن توقيع الدعوى من طرف المشتكي ، إذ يجب تحرير الدعوى على ورق مدموغ وتوقيعها من قبل

صاحبها عند تقديم هذه الدعوى من قبل وكيل " و تطبق أحكام المادة 75 أعلاه و المتعلقة بإجراءات الوكالة. ثم أعادت الفقرة الرابعة التركيز على هذا الشرط استثناء من بقية الشروط ، فباستثناء عدم التوقيع على الدعوى الأولية يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه في الدعوة الموجهة إلى المحكمة الإدارية و عندما تكون قد تسببت في رفض الدعوى من قبل مدير الضرائب بالولاية. و بعد استكمال هذه الإجراءات و الشروط وفق ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية و قانون الإجراءات المدنية (خاصة المواد 12 و 13 منه)، تسجل هذه الدعوى لدى كتابة ضبط المحكمة للنظر فيها من طرف المحكمة الإدارية.

و في حالة صحة هذه الإجراءات و تمام الشروط تحال الدعوى لإبداء الرأي فيها على مدير الضرائب الولاية و الذي يأمر بالتحقيق فيها حسب القواعد المحددة في المادة 76 أعلاه (الفرع 1-3) غير أن هذا التحقيق لا يكون إجباريا، إذ تعلق الأمر بدعوى يشوبها إسقاط أو عيب شكلي يجعلها غير جائزة القبول نهائيا. (صالح، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، 2008، الصفحات 107-108)

ثانيا: إجراءات التحقيق في الدعوى

بعد اتمام إجراءات إحالة الدعوى إلى المحكمة الإدارية و صحتها يبدأ تبادل المقالات بين طرفي النزاع حيث يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف مصحوبا بطلباته إلى كتابة ضبط المحكمة، و إذا لم يكن موافقا على قبول الطلب بتمامه إلى كتابة ضبط المحكمة فإنه يعلم المدعي بأنه له أجلا مدته 30 يوما للإطلاع على الملف و لتقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسبا و يعلن عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة، و عند انقضاء هذه المهلة القانونية يسلم الملف إلى المدير الولائي للضرائب الذي يدرس عند الاقتضاء الملاحظات المقدمة و في حالة تقديم مصلحة الضرائب بهذه المناسبة وقائع و أسباب جديدة يتم إعلام المدعي بذلك، حسب الإجراءات المنصوص عليها سابقا، فإن على المدعي أو على وكيله أن يحرر كل ما يستظهر من مذكرات أمام المحكمة الإدارية على ورق مدموغ ثم تبدأ مرحلة جديدة في حياة الدعوى و هي مرحلة التحقيق التي ذكر قانون الإجراءات الجبائية منها طريقتين هما: (صالح، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، 2008، صفحة 108)

1. التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق

1.1. التحقيق الإضافي: يكون هذا التحقيق وجوبي إذ قدم المكلف بالضريبة وسائل و أوجه جديدة قبل صدور الحكم في الدعوى أو إذا تدرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع و أسباب لم يسبق للمكلف علم بها. و يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقا للفقرة الثالثة من المادة 84 السالفة الذكر (طاهري، 2005، صفحة 26)

2.1. مراجعة التحقيق: يتم اللجوء إلى هذه الإجراءات إذا تبين للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي و عدم كفاية عناصر و مستندات الملف و هذا الأجراء يمر على عدة مراحل و هي: (طاهري، 2005، صفحة 27)

- القائم بالمراجعة عون غير العون القائم بالتحقيق الأول؛
- يحضر الملف بالضريبة المقدم الشكوى أو من ينوبه قانونيا عمليات مراجعة التحقيق،
- تتم عمليات مراجعة التحقيق بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من أعضاء لجنة الطعن على المستوى الدائرة؛

- يجرى العون المكلف بمراقبة التحقيق محضرا بيدي فيه رأيه و يتضمنه ملاحظات المكلف بالضريبة و ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي؛

- يتولى مدير الضرائب بالولاية إرسال الملف إلى محكمة الإدارية و يرفقه باقتراحاته.

2. الخبرة :

يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة و ذلك أما تلقائيا و إما بناء على طلب من المكلف بالضريبة، و قد ركزت المادة 86 في فقرتها الأولى على ضرورة أن يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء بدقة.

و قد نص قانون الإجراءات الجبائية على الأحكام الخاصة بالخبير في أربعة حالات و هي:

1.2. تعيين الخبير: تتولى تعيينهم أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي أو مجلس الدولة بقرار قضائي قبل الفصل في الموضوع، و قد يعين خبير واحد أو عدة خبراء للقيام بمهمة معينة و يحدد القرار المعين للخبير أو الخبراء مهلة له ، يتعين فيها عليه إيداع تقريره الكتابي أو الإدلاء بتقريره الشفوي و يجب على الخبير إذا كان مقيد بجدول الخبراء أن يحلف اليمين أمام السلطة التي يحددها القرار المعين له ما لم يعف من اليمين باتفاق الخصوم.

وفي حالة رفض الخبير القيام المكلف بها أو حصل مانع له، استبدال بغيره من الخبراء بموجب أمر يصدر في ذيل عريضة طلب تبديله، و يصدر ذلك الأمر عن رئيس الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي المعين له أو رئيس مجلس الدولة حسب مكان تواجد القضية. و الخبير الذي يقبل المهمة ثم لا يقوم بها ، أو لا ينجز تقريره أو لا يقدمه في الميعاد الذي حددته الجهة القضائية المعينة له ، يمكن الحكم عليه بجميع ما أضاعه من المصروفات و عند الاقتضاء يحكم عليه بالتعويضات و يستبدل به غيره. (بن شيخ أث ملويا، 2005، صفحة 220)

2.2. رد الخبير: يحق لكل طرفي النزاع (المكلف بالضريبة و الإدارة) رد الخبير سواء المعين من طرف الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي أو من الطرف الخصم ، يوجه طلب الرد هذا إلى الغرفة الإدارية بالمجلس في أجل ثمانية (8) أيام كاملة اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف المعني بتبليغ اسم الخبير ، و على الأكثر قبل بداية إجراء الخبرة. تضمنت الفقرة الرابعة من المادة 86 لنفس أحكام المادة 52 من قانون الإجراءات المدنية فإن طلب الرد هذا لا يمكن أن يقبل إلا إذا كان معللا ، أو مبني على سبب قرابة أو أي سبب جدي و بيت في هذا الطلب بتا عاجلا. (عزيز، 2005، صفحة 81)

3.2. إجراءات بالخبرة: تنجز الخبرة بصفة عملية تحت رئاسة الخبير المعين من طرف الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي الذي يقوم بتحديد يوم و ساعة بدء العملية و يعلم بذلك المصلحة الجبائية المعنية و كذلك المحتج و إذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين ، بعشرة أيام على الأقل قبل بدء العمليات . (عزيز، 2005، صفحة 82)

4.2. تحرير المحاضر: يسمح الخروج الميداني و الإطلاع بالتحقيق الدقيق في موضوع النزاع و على إثر ذلك يقوم عون إداري بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه و يقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك أو تقارير منفردة. (صالح، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، 2008، صفحة 112)

ثالثا: البث في قضية

لقد أحال المشرع في سياق هذا القانون إجراءات التقاضي صراحة إلى قانون الإجراءات المدنية متمسكا ببعض خصوصيات الإجراءات الجبائية، و يمكن تناول هذا القسم وفق ما جاء في المواد 87 إلى 91 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي:

1. أحكام عرضية :

و هي حالات تسبق عادة النطق بالحكم في القضية، أو تحول مسار المنازعة بشكل جذري و هما على التوالي: (صالح، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، 2008، صفحة 114)

1.1. سحب المشتكي لطلبه: و هي حالة تسبق النطق بالحكم و تشابه بشكل كبير أحكام المادة 97 من قانون الإجراءات المدنية المتعلقة بترك الخصومة، والتي تنص على أن ترك الخصومة إذا كان بغير قيد أو شرط، يجوز طلبه كتابة أو إبداءه في محضر يجر لذلك و يثبت ترك الخصومة بحكم. غير أن قانون الإجراءات الجبائية أو رد شروط تختلف عن ترك المبينة أعلاه و أهمها:

- أن يخبر كل مشتك يرغب في سحب طلبه بذلك قبل صدور الحكم.
- أن يكون ذلك برسالة محررة على ورق حر يوقعها بيده أو من طرف وكيله.
- يخضع هذا السحب لقبول الطرف الخصم عندما يكون قد سبق له أن قدم طلبات فلرعية (و هو أهم نقطة إختلاف مع المادة 97 من قانون الإجراءات المدنية).

2.1. طلب تدخل الغير : يمكن للغير أن يطلب التدخل في النزاع و لكن بشروط هي: (محيوت، 2009، صفحة 65)

- يجب أن يكون طلب التدخل محررا على ورق مدموغ.
- يجب أن يكون هذا الطلب من طرف أشخاص يثبتون وجود مصلحة لهم في حل النزاع الذي حصل في مجال الضرائب و الرسوم أو الغرامات الجبائية.
- أن يكون ذلك قبل صدور الحكم.

2. المناقشة أثناء الجلسات:

أجازت المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية لمدير الضرائب بالولاية أن يقدم أثناء التحقيق في الدعوى طلبات فرعية بقصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية و تبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي طبقا لأحكام المادة 2/84 الخاصة بالتحقيق.

- و يثبت في هذه القضايا طبقا لأحكام الأمر 66-154 المتضمن قانون الإجراءات المدنية، غير أنه يبيث في الشكاوي المتعلقة بالضرائب و الرسوم و كذا في الغرامات في جلسة علنية.
- و قد اقتضت المادة القانونية الأجل المتاح للمكلف بالضريبة ليعلم عن رفضه قبول التخفيض الجزئي المقترح من طرف الإدارة على مدة عشرين (20) يوما. (صالح، 2008، صفحة 115)

3. استئناف القرار أمام مجلس الدولة :

أتاحت المادة القانونية الفرصة لطرفي الدعوى في استئناف النزاع أمام مجلس الدولة ضمن شروط حددتها المادتان 90 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث يمكن الطعن في القرارات الصادرة من المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في القانون رقم 98-01 المؤرخ في 30 مايو 1998 و المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و سيره.

- أما بالنسبة للمكلفين بالضريبة فقد ألزمتهم المادة القانونية بضرورة تحرير العرائض المقدمة في جميع الحالات على ورق مدموغ.
 - أما بالنسبة للإدارة الجبائية فقد أجازت المادة القانونية لمدير الضرائب بالولاية أن يستأنف ضد القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم اختلاف أنواعها المؤسسة من قبل مصلحة الضرائب.
- و في هذا الإطار يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية ، اعتبارا من اليوم الذي تم فيه تبليغ مدير الضرائب بالولاية. (صالح، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، 2008، صفحة 116)
- كما يعتبر قرار مجلس الدولة غير قابل للطعن لأنه حائز لقوة الشيء المقضي فيه.

المبحث الثالث: التكييف القانوني للمنازعة الضريبية و بيان أسبابها

لاشكّ أن تحديد التكييف القانوني للمنازعة الضريبية و بيان لأسبابها، من الأمور المهمة التي تساهم في التوصل إلى حلول مناسبة لتلك المنازعات و علاج أسبابها و هو ما تتناوله الدراسة فيما يلي:

المطلب الأول: التكييف القانوني للمنازعة الضريبية

في الفقه الضريبي خلاف بشأن تكييف المنازعة الضريبية من حيث كونها منازعة إدارية ، حيث ذهب جانب منه إلى القول: إن المنازعة الضريبية لا تعتبر من المنازعات الإدارية و استند في ذلك إلى القول بأن الإدارة الضريبية ليست سلطة إدارية ، فهي لا تؤدي للجمهور خدمة عامة تعتبر بها مرفقا من المرافق العامة و أن أساس فرض الضرائب من أعمال السيادة و تنفيذها يتعلق بدخول الممولين و ملكياتهم الخاصة لذا فالصبغة الإدارية في عمل الإدارة الضريبي و ليست خالصة، كما أن القضاء العادي احتفظ دائما بنظر منازعاتها.

و يذهب جانب آخر و هو يمثل الغالبية من الفقه الضريبي إلى القول : إن المنازعة الضريبية تعتبر من قبل المنازعات الإدارية بطبيعتها لأنها تدور في أساسها حول قرارات إدارية و أحد طرفيها هو الإدارة الضريبية التي تمارس سلطتها بوصفها سلطة عامة ذات سيادة و تتمتع بمركز قانوني قوي بمواجهة الممول ، و لا يغير من ذلك أن المشرع قد عهد بالفصل في البعض منها إلى محاكم القضاء العادي. (فرج، 2016، الصفحات 19-20)

قد يؤيد القضاء الإداري الأخير حيث يذهب إلى أن المنازعات الضريبية المتعلقة بالضرائب و الرسوم من المنازعات الإدارية البحتة و يعد قرار تقدير الضريبة قرارا إداريا كاشفا لدين الضريبة و ليس منشئا له.

و ويميل الباحث إلى أن المنازعات الضريبية إدارية لما يلي: (فرج، 2016، صفحة 20)

- الأسباب التي سبق أن عرضها الرأي السابق المؤيد لكونها منازعة إدارية.

- أن قانون مجلس الدولة رقم (97) لسنة 1971 نص صراحة على اختصاص محاكم القضاء الإداري بنظر المنازعات الضريبية طبقاً لنص المادة العاشرة بند: (سادساً)، لكنه علق هذا الاختصاص بصدر قانون خاص بإجراءات المنازعات الضريبية ، و هو ما لم يحدث حتى الآن.

- صحيح أن هناك نص في قانون الضرائب على الدخل يقرر اختصاص القضاء العادي بنظر المنازعات الضريبية المتعلقة بالربط والتحصيل ، إلا أن ذلك كان بسبب رغبة المشرع في الاستفادة من الخبرة الخاصة للقضاء العادي في نظر المنازعات الضريبية التي اكتسبها من طول الممارسة ، و لا يحول ذلك دون أن تعود المنازعة الضريبية لقاضيها الطبيعي ، و لا يغير من كونها منازعة إدارية لوجود الإدارة الضريبية طرف فيها.

- أن الإدارة الضريبية غالباً ما تكون طرفاً في المنازعة في كافة إجراءات ربط و تحصيل الضريبة و كل قراراتها إدارية. و سواء اعتبرت المنازعة الضريبية إدارية أم غير إدارية، فالباحث يميل إلى الرأي الذي يقرر بأن المنازعة الضريبية منازعة موضوعية و ليست منازعة شخصية، و لا تعتبر الإدارة الضريبية خصماً بالمعنى الدقيق فيها، و إنما يهتمها بيان الحقيقة و تطبيق القانون الضريبي تطبيقاً سليماً، يتفق قواعد العدالة و المساواة و نصوص القانون ، فهي لا تدور حول حقوق شخصية أو ذاتية بين الممول و الإدارة

المطلب الثاني: بيان أسباب المنازعات الضريبية

توجد أسباب عديدة تؤدي إلى نشوء المنازعة الضريبية و منها ما يتعلق بالتشريع الضريبي و بعضها يرجع إلى الإدارة الضريبية، كما قد يعود بعضها إلى المكلفين و هو ما نتناوله الدراسة بالإيجاز على النحو التالي: . (كويدي و بوضاف، 2020، صفحة 62)

أولاً: أسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي

انحراف التشريع الجبائي عن القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الجبائية و مخالفة التشريع الجبائي لمبدأ العدالة الجبائية مما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين بالضريبة في تحمل العبء الجبائي.

و يعد التعارض بين التشريع الجبائي و مختلف التشريعات ذات الصلة بالجبائية في الواقع العملي نجد أن التشريع الجبائي يكون من خلال عدة قوانين و ذلك حسب نوع الجبائية المراد سنهها، ونتيجة كثرة القوانين من جهة أخرى كثرة التعديلات المدخلة على التشريع الجبائي من جهة، كل ذلك يؤدي إلى حدوث تعارض بين القوانين الموجودة و عدم قياس المكلفين بالضريبة بواجباتهم الجبائية مما يؤدي إلى نشوء النزاع الجبائي بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية.

ثانياً: أسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

إن تعسف أعوان الإدارة الضريبية في استخدام سلطات الممنوحة لهم و من أشكالها قيام هؤلاء أعوان بتقدير الوعاء الجبائي أكثر من المقدار الحقيقي الذي يتلاءم مع القدرة التكليفية للمكلف بالضريبة، كما قد يتجاوز أعوان الإدارة الضريبية لمهامهم القانونية أثناء فرص الجبائية و تحصيلها.

كما أن انتشار الظواهر السلبية في الإدارات العمومية بصفة عامة و الإدارة الضريبية بصفة خاصة على غرار الفساد المالي و الإداري الذي يسري في الإدارة الضريبية، مما ينتج عنه محاباة لبعض المكلفين بالضريبة و مغالاة بخصوص الوعاء الجبائي و تحصيل الدين الجبائي من ذمة المكلفين بالضريبة إلى الخزينة العمومية .

ثالثا: أسباب المتعلقة بالمكلفين

نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بدفع الضريبة مما يؤدي إلى عدم وفائهم بالتزاماتهم تجاه الدولة، و هذا النقص بسبب قلة الثقافة المالية لدى مكلف بالضريبة في المجال الجبائي، و يتجلى نقص الثقافة المالية و الوعي الجبائي في الإهمال الذي يقوم به المكلف تجاه التزاماته الجبائية .

المبحث الرابع : وسائل إنهاء المنازعة الضريبية بالطريق الإداري

أدت قناعة المشرع بأهمية إنهاء المنازعة الضريبية للممول و الإدارة الضريبية بالطرق الإدارية و هناك حالتين : حالة الإتفاق مع الإدارة الضريبية أو في حالة عدم الاتفاق وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث. (فرج، 2016، الصفحات 30-47)

المطلب الأول : إنهاء الإداري للمنازعة الضريبية بطريق الاتفاق الضريبي

يعتبر الاتفاق من الوسائل الهامة لإنهاء المنازعات الضريبية، نظرا لما يحققه من مزايا متعددة من أبرزها تقصير أمد المنازعة أو إنحائها، لذا أتاح المشرع للإدارة الضريبية إمكانية الاتفاق مع الممول، في كل مراحل المنازعة الضريبية المتتابعة وذلك على النحو التالي:

- يمكن أن يتم الاتفاق بين الممول و الإدارة الضريبية مباشرة بمصلحة الضرائب المختصة، عند قيامها بنظر اعتراضات الممول و طعونه، على تقديرات الإدارة الضريبية الناتجة عن فحصها لإقرار الممول الداخل في عينة الفحص، أو فحصها لحالة الممول الذي لم يتقدم بإقرار ضريبي ، وفي حالة عدم الاتفاق يتم إحالة الأمر إلى اللجنة الداخلية ، والتي تقوم بدورها بالتفاوض مع الممول، للتوصل إلى اتفاق ينهي المنازعة معه، و إلا أحيل الأمر إلى لجنة الطعن التي تقوم بدراسة المنازعة، وإصدار قرار بشأنها.
- يجوز أن تقوم مصلحة أو اللجنة الداخلية بإبرام اتفاق مع الممول، أثناء عرض المنازعة على لجنة الطعن، ويتم إخبار لجنة الطعن بهذا الاتفاق الضريبي، وفي هذه الحالة تقوم اللجنة بإصدار قرارها وفقا لما تم الاتفاق عليه بين الممول و الإدارة الضريبية،
- يجوز الاتفاق بين الممول و الإدارة الضريبية، عند طرح المنازعة الضريبية على القضاء، من خلال لجان التصالح التي تنشئها الإدارة الضريبية وفقا للقانون بغرض التصالح مع الممولين تطبيقا للقوانين أو القرارات الوزارية، التي تميز التصالح في المنازعات القضائية القائمة بين الإدارة الضريبية و الممولين، و في هذه الحالة يمكن تسمية الاتفاق الضريبي المنهي لمنازعة قضائية بالتصالح أو التصالح.

المطلب الثاني : الإنهاء الإداري للمنازعة الضريبية بغير طريق الاتفاق الضريبي

يتم الإنهاء الإداري للمنازعة الضريبية بغير طريق الاتفاق من خلال نوعين أساسيين من اللجان : الأولى لجان الطعن، و الثانية لجان إعادة النظر في الربط النهائي ، و ذلك على النحو التالي :

أولاً: لجان الطعن الضريبي :

تختص لجان الطعن الضريبي، بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول و الإدارة الضريبية في المنازعات المتعلقة بالضرائب ، سواء أتعلقت بنواحي شكلية المتمثلة في تحديد اللجنة المختصة ، ورد أحد الأعضاء أو تنحيته و كذلك قبول الطعن شكلاً من عدمه، أو تعلقت بنواحي مرتبطة بموضوع المنازعة سواء كانت مسائل قانونية كالقاعدة القانونية واجبة التطبيق و مدى مشروعية إجراءات ربط الضريبة ، بالتأكد من سلامة الإجراءات الشكلية للطعن المقدم من الممول ، ولها سلطة الفصل في كافة الدفوع القانونية، أم كانت مسائل متعلقة بالواقع كتقدير الأرباح الخاضعة للضريبة ، فلجنة الطعن لها الولاية العامة في الفصل في المنازعات بين الإدارة الضريبية و الممولين و كذا تجدر الإشارة إلى أنه يدخل في اختصاص لجنة الطعن: النظر في طلب الممول إلغاء نماذج الربط الضريبي الموجهة إليه و ما يترتب عليها من آثار لبطلانها، حيث أن هذا الطلب في حقيقته طعن في الربط يطلب الممول إلغاءه، لأن بطلان نماذج الربط يترتب عليه إلغاء الربط باعتباره من الآثار المترتبة عليها، و بالتالي لا يجوز تخطي لجنة الطعن برفع الدعوى الضريبية رأساً إلى القضاء لذا قضي بأن ما لم يطرح أمام لجنة الطعن من طعون و أسباب طعن، وما لم يبحث بمعرفتها و لا يجوز طرحه ابتداء أمام المحكمة ، فتقدير أرباح الممول ابتداء لا تملكه المحاكم و إنما تقتصر ولايتها على النظر فيما يقدم إليها من طعون في قرارات لجنة الطعن.

أما بخصوص المسائل التي لا تدخل في اختصاص لجنة الطعن فيمكن إجمالها على النحو التالي:

– المسائل التي لم تكن محل اختلاف، و يمتنع عليها أن تتعرض لها، و إلا اعتبرت متجاوزة لاختصاصها و مثال ذلك أن تكون مأمورية الضرائب قد اتفقت مع الممول على بعض الملاحظات، ففي هذه الحالة لا يحق للجنة الطعن إعادة النظر فيها، وإنما يقتصر اختصاصها في هذه الحالة على فحص باقي الملاحظات و المسائل التي لم يتم الاتفاق بشأنها، والعبرة في تحديد أوجه المنازعة التي يتعين على لجنة الطعن الفصل فيها بالطلبات الختامية للطاعن ولا يجوز للجنة الطعن أن تبحث في غير هذه الطلبات و إلا كان قرارها معيباً؛

- المنازعات الضريبية المتعلقة بتحصيل الضريبة مثل: المقاصة، و الاسترداد، و حساب مقابل التأخير،
- الفصل في المخالفات و توقيع العقوبات المقررة في القانون على الممولين و لو اقتضت على الغرامة لأن هذه الأمور من اختصاص المحاكم بناء على طلب كتابي من وزير المالية،
- المنازعات غير الضريبية و المنازعات الضريبية التي تدخل في ولاية لجان أخرى و مثال ذلك المنازعات التي تدخل في ولاية لجان إعادة النظر في الربط النهائي أو في اختصاص لجان الإسقاط الضريبي،
- إعادة النظر فيما سبق أن فصلت فيه لجنة طعن أخرى، حيث إن ذلك من حق المحكمة الابتدائية المختصة خلال الميعاد المقرر قانوناً،
- لا يجوز للجنة الطعن أن تقضي بتأجيل تحصيل الضريبة.

و على الرغم من الجهود الذي تبذله لجان الطعن للفصل في المنازعات الضريبية إلا أن هناك من يرى أن الواقع يؤكد عدم مقدرة تلك اللجان على حسمها نهائيا، إذ أن المنازعات الضريبية تتراكم أمام القضاء لأسباب عديدة يأتي على رأسها حصر الممولين على الاستفادة من جميع الآليات القانونية المتاحة أمامهم لإنهاء المنازعة الضريبية ، و استنفاد جهد و طاقة الإدارة الضريبية في المرحلة الإدارية لنظر هذه المنازعات بصورة ترهقها باستمرار و تفقدها القدرة على حسمها أو تقليصها، و بذا تكون النتيجة تراكم المنازعات أمام القضاء و طول أمدها و تأخر حصول الخزانة العامة على مستحقاتها تبعا لذلك.

ثانيا: لجان إعادة النظر في الربط النهائي:

تختص بتصحيح الربط النهائي في الحالات التي حددها القانون رقم (91) لسنة 2005 على سبيل الحصر في المادة رقم

(124) منه وهي على النحو التالي:

- عدم مزاوله صاحب الشأن أي نشاط مما ربطت عليه الضريبة؛
- ربط الضريبة على نشاط معفي منها قانونا؛
- ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك؛
- عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانونا؛
- الخطأ في تطبيق سعر الضريبة؛
- الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول؛
- عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون؛
- عدم خصم الضرائب واجبة الخصم؛
- عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التي تستأجرها المنشأة؛
- عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانونا؛
- تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى؛
- ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة.

خلاصة الفصل:

إن دراسة المنازعات الجبائية للضريبة، تعتبر من المواضيع المهمة خاصة من الناحية العملية نظرا لتعدد قوانين الضرائب و تعقدتها مما تطرح الكثير من النزاعات الناجمة عن تعقد الإجراءات و تنوعها تبعا لتعدد الضرائب و من مميزات هذا النوع من المنازعات أنها تمر على مرحلتين مرحلة إدارية و أخرى قضائية.

حيث تتجلى المكانة التي تحتلها المرحلة الإدارية من الحد في المنازعات الجبائية بين المكلف و الإدارة الجبائية باعتبارها مرحلة حاسمة و ضرورية يمنح المشرع للمكلف للدفاع عن حقه، عندما يكون الغرض منها الحصول على إستدراك الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة، كذلك هي وسيلة لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء، بالرغم من المزايا التي منحها المشرع من خلال إعطائه حق التظلم الإداري (الشكاية) أمام المديرية الولائية للضرائب، و كذلك الطعن أمام اللجان الإدارية و التي تحض بإقبال كبير من طرف المكلفين نظرا لأرائها الاستشارية، و في ظل هذا الوضع تبقى الإدارة الجبائية هي صاحبة السيادة، و تعتبر الرقابة القضائية كمرحلة ضامنة لحماية حقوق الأفراد من الأخطاء و تعسف الإدارة و يكون للقاضي سلطات واسعة للفصل في النزاع الضريبي أي يستطيع أن يحكم بالتعديل و التعويض.

الفصل الثالث: دراسة حالة عن
الرقابة الجبائية وأثرها على النزاع
الضريبي بمديرية الضرائب لولاية
بسكرة

تمهيد:

بعد ما تطرقنا في الفصول السابقة إلى الرقابة الجبائية و أثرها على النزاع الضريبي من جانبها النظري ، نأتي إلى تجسيد ما تطرقنا عليه في دراسة حالة تطبيقية على مستوى المديرية الولائية للضرائب بسكرة ، بحيث نتناول في المبحث الأول تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة و سنتناول فيه تعريف بالإضافة إلى هيكلها التنظيمي و سنتعرف على مديريات الفرعية التي تتضمنها المديرية الضرائب بسكرة و في المبحث الثاني سوف نشخص دراسة حالة حول الرقابة الجبائية و أثرها على النزاع الضريبي ، سنتناول فيها دراسة حالة وفق التحقيق في المحاسبة و نحدد الأسس الخاضعة للضرائب و الرسوم و أيضا نحدد حقوقها و غراماتها و سنوضح أيضا كيف يكون أثر الرقابة الجبائية على نزاعها الضريبي .

هذا ما سنتناوله في هذا الفصل و للتوضيح أكثر قسم هذا الفصل للمباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة

المبحث الثاني: دراسة حالة أثر الرقابة الجبائية على النزاع الضريبي

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة

إن المديرية العامة للضرائب توجد في عشر نواحي تسمى بالمديريات الجهوية وتتمركز في: الجزائر (شرق الجزائر، غرب الجزائر)، وهران، قسنطينة، البلدة، سطيف، عنابة، الشلف، ورقلة، بشار، كما توجد أربعة وخمسون (54) مديرية ولائية باستثناء الجزائر العاصمة التي توجد بها ستة (6) مديريات ولائية وكذا وهران بما مديرتان وهذا راجع إلى حجم نشاط الولايتين.

المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

في سنة 1991 وذاك طبقا للمرسوم التنفيذي الوزاري رقم 60-91 المؤرخ في 1991/02/21 المتضمن تنظيم الاختصاصات للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية وهذه المديريات الجهوية يضم تحت نطاقها عدة مديريات ولائية، أما المديرية الولائية للضرائب ببسكرة فهي تدخل ضمن المديرية الجهوية بقسنطينة، تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمسة (5) مديريات فرعية وكل مديرية تضم مكاتب ولكل مكتب مهام يقوم بها.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

يسهر على تسيير المديرية المدير الولائي للضرائب ويعتبر المسؤول الأول على جميع المصالح التابعة لها وذلك لمتابعته للمستخدمين كالترقية والترسيم والتكوين... الخ، ويسهر على توفير كل الوسائل المادية للسير الحسن للمصالح، والفصل في المنازعات الجبائية المعروضة من قبل المكلفين بالضريبة، ومتابعة عمليات تحصيل الضرائب

حيث قسمت هذه الأخيرة إلى خمس مديريات فرعية وهي كالتالي:

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتتكون من أربعة مكاتب:

1. مكتب الجداول: بحيث يقوم بـ:

- يهتم بتأسيس الضرائب والرسوم عن طريق الجداول وكذا مصادقتها.
- حفظ وترتيب الجداول وتوفير وإعطاء كل العناصر للجماعات المحلية لتحصيل الميزانيات التمهيديّة.
- إصدار المستخرجات من الجداول.

2. مكتب الإحصائيات: من مهامه ما يلي:

- استلام ومركزة حالات الدورية الإحصائية الصادرة عن جميع هيكل الدولة.
- إعداد وتبليغ المجموعات والهيئات المحلية بالبيانات والعناصر الجبائية التي تدخل في إعداد الميزانيات.

3. مكتب التنظيم والعلاقات العامة: ويكلف بـ:

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازية.
- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

4. مكتب التنشيط والمساعدة: ويكلف لاسيما، بضمان ما يلي:

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.

- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل: وتضم ثلاثة مكاتب وهي:

1. مكتب مراقبة التحصيل: ويكلف بـ:

- دفع نشاطات التحصيل.
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات.
- إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

2. مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: ويكلف بضمان:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة؛
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛
- ضمان إعداد وتأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3. مكتب التصفية: ويكلف بضمان:

- مراقبة التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛
- مركزة حسابات تسيير الخزينة و المستندات الملحقة.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات:

1. مكتب الاحتياجات: ويكلف بـ:

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة؛
- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

2. كتب لجان الطعن: ويكلف بـ:

- دراسة الاحتياجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب إلزامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

3. مكتب المنازعات القضائية: ويكلف بـ:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

4. مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف بـ:

- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛
- الأمر بالصرف بالإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

رابعا: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

1. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: والذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

2. مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف بـ:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3. مكتب المراجعات الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة و المراجعة؛
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
- إعداد الوضعية الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

4. مكتب مراقبة التقييمات: الذي يعمل في شكل فرق ويكلف بـ:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

خامسا: المديرية الفرعية للوسائل:

1. مكتب المستخدمين والتكوين: ويكلف بـ:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم السارين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.
- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها الاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

2. مكتب عمليات الميزانية: ويكلف بـ:

- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ عمليات الميزانية.
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول به.

• تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب.

• الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

3. مكتب الوسائل: ويكلف بـ:

• تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب.

• تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

4. مكتب الإعلام الآلي: ويكلف بـ:

• التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيد بين المحلي و الجهوي.

• المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة



المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة.

المبحث الثاني: دراسة حالة أثر الرقابة الجبائية على النزاع الضريبي

تتحلى الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة على غرار المديرية الأخرى في أنواع التحقيق الممارسة من طرفها والمتمثلة في التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وقد تطرقنا إلى تعريفها وشرحها في الفصل الأول حيث سنكتفي بأخذ طريقة واحدة من طرق الرقابة الجبائية مع العلم أن هذه المعلومات تم معالجتها على مستوى مديرية الضرائب الولائية لولاية بسكرة ، و سوف نتعرف أيضا على دراسة حالة حول النزاع الضريبي

المطلب الأول: دراسة حالة حول الرقابة الجبائية

سنتناول في هذا المطلب تشخيص طريقة من طرق الرقابة الجبائية ألا وهي التحقيق في المحاسبة و المتمثلة في :

أولاً: التعريف بطبيعة و نوع نشاط المكلف

- مديرية الضرائب لولاية بسكرة.

- إعلان عن تحقيق رقم: /....م و ض/م ف رج/م ت ج/ف أ/2015 بتاريخ: 2015/04/19

- الخاص بالسيد: شخص طبيعي- مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى و الري شارع رقم 46 - بسكرة

- تبليغ رقم:م و ض/م ف رج/م ت ج/ف أ/2015 بتاريخ..... عدد الصفحات :

ثانيا : معاينة و تحديد النقائص المتعلقة بالحالة

تبعاً للإعلان عن التحقيق رقم : /....م و ض/م ف رج/م ت ج/ف أ/2015 المؤرخ في : 2015/04/19 والمسلم إليكم

يوم : 2015/04/29 والذي من خلاله أعلمناكم بأن مؤسستكم سوف تكون محل تحقيق محاسبي و جبائي للفترة الممتدة من 2011/01/01 إلى 2014/12/31. وبعد الاطلاع و التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية المقدمة من طرفكم و مقارنتها بالتصريحات الجبائية المودعة ، اتضح لنا الملاحظات التالية :

1. في الجانب المحاسبي :

1.1. من حيث الشكل:

- لم يتم التأشير على دفتر الجرد و اليومية العامة (المركزية) إلا بتاريخ 2011/01/20.

- غياب جرد تفصيلي للمخزونات و هذا لكل السنوات محل التحقيق 2011 و 2012 و 2013 و 2014.

2.1. في الجانب الجبائي :

- غياب كلي لفواتير ووضعية الأشغال المقيدة بالمحاسبة و هذا لكل السنوات محل التحقيق 2011 و 2012 و 2013 و 2014.

-معاينة عدم وجود مخزونات آخر مدة لسنة 2014 و التي ظهرت بالميزانية السنوية بمبلغ 22.282.385.00 دج و تم تحرير محضر معاينة غياب هذه المخزونات ونظرا لعدم تقديم تبرير لاستعمال هذه المخزونات فإنه تقرر اعتبارها قد تم بيعها على حالها خلال سنة 2014.

- عدم تسديد الرسم على النشاط المهني المتعلقة برقم الأعمال المقبوض المصرح ضمن اسس الرسم على القيمة المضافة الواردة بالتصريح الشهري نموذج G50 للسنوات 2011 و 2012، وهي موضحة كما يلي:

الفرق في رقم الأعمال المقبوض الذي لم يسدد على اساسه TAP=رقم الأعمال المقبوض الإجمالي حسب الكشف البنكي

و الاقرارات الشهرية (TVA)- رقم الأعمال المقبوض المصرح بالاقرارات الشهرية (TAP)

رقم الأعمال المقبوض الإجمالي حسب الكشف البنكي و الاقرارات الشهرية (TVA)	رقم الأعمال المقبوض المصرح بالاقرارات الشهرية (TAP)	الفرق في رقم الأعمال المقبوض الذي لم يسدد على اساسه TAP	التعيين السنة
22.355.428.00	لا شيء	22.355.428.00	2011
17.646.425.00	13.659.280.00	3.987.145.00	2012

ثالثا: خطوات التسوية الجبائية

1. تحديد رقم الأعمال (خاص بالمقاول):

- تحديد رقم الأعمال المفوتر المحقق (المنجز): تم الاحتفاظ برقم الأعمال المنجز خلال جميع السنوات محل التحقيق.
- تحديد رقم الأعمال المقبوض المحقق: يتم تحديد رقم الأعمال المقبوض بالاعتماد على كشف الحساب البنكي لحسابكم الجارية المفتوحة لدى بنك التنمية المحلية وكالة بسكرة و بنك الفلاحة و التنمية الريفية وكالة بسكرة و هذا لكل السنوات محل التحقيق.
- تحديد رقم الأعمال الخاص بعملية بيع مخزون السلع لمواد البناء: لقد تم تحديد رقم الأعمال المحقق الخاص بعملية البيع مخزون النهائي للسلع (مواد البناء) والناتجة عن غياب المخزونات النهائية لسنة 2014 أي عدم وجودها ماديا و ذلك بتطبيق معدل هامش ربح إجمالي يقدر بـ 1.20 على البضاعة المستهلكة غير المبررة لهذه السنة و المقدرة بمبلغ 22.282.385.00 دج أما باقي السنوات 2011 و 2012 و 2013 فإنه لا توجد أي تسوية تذكر.

2. تحديد الربح المحقق: لقد تم تحديد الربح بعد التحقيق كما يلي:

بالنسبة للسنوات 2011 و 2012 و 2013 فقد تم الاحتفاظ برحكم المصرح به أما بالنسبة لسنة 2014 لقد تم إضافة مبلغ المبيعات غير المصرحة الخاصة ببيع مواد البناء بمبلغ 26.738.862.00 دج إلى مبلغ ربحكم المصرح به لهذه السنة و حسم البضاعة المستهلكة الخاصة بالمخزون النهائي غير المبرر و الظاهر في الميزانية بمبلغ 22.282.385.00 دج و حسم الرسم على النشاط المهني الناتج عن المبيعات لهذا المخزون.

3. الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات و أجور: بعد الاطلاع على دفتر الأجور وكذا التصريحات السنوية و الفصلية G50

اتضح أنه لا توجد أية تسوية تذكر في هذا الشأن.

4. الرسوم المحسومة على المشتريات: لقد تم إعادة دمج الرسوم على القيمة المضافة للمشتريات غير القابلة للحسم و التي قتم

بحسبها من خلال التصريحات الشهرية لسنة 2011 و المتعلقة بفواتير تم تحريرها مع الممون مدرج ضمن قائمة الأشخاص غير المتموقين و هذا حسب المعلومات المتحصل عليها بواسطة مكتب البطاقيات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسكرة و الموضحة بالجدول الآتي:

سنة 2011:

الملاحظة	اقرار شهر	مبلغ الرسم على القيمة المضافة	مبالغ خارج الرسم	البيان	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة
مدرج ضمن قائمة الأشخاص غير المتموقعين	شهر ديسمبر	13.600.00	80.000.00	اسم المورد	15	04/10/2011
/	/	13.340.00	79.000.00	/	17	06/10/2011
/	/	13.260.00	78.000.00	/	18	11/10/2011
/	/	11.050.00	65.000.00	/	19	13/10/2011
/	/	14.198.40	83.520.00	/	22	17/10/2011
/	/	13.855.00	81.500.00	/	23	18/10/2011
/	/	14.035.20	82.560.00	/	24	20/10/2011
/	/	13.940.00	82.000.00	/	27	23/10/2011
/	/	14.195.00	83.500.00	/	28	24/10/2011
/	/	14.365.00	84.500.00	/	29	26/10/2011
/	/	14.365.00	84.500.00	/	31	27/10/2011
/	/	14.280.00	84.000.00	/	33	01/11/2011
/	/	14.110.00	83.000.00	/	34	03/11/2011
/	/	13.600.00	81.000.00	/	37	08/11/2011
/	/	13.940.00	82.000.00	/	38	10/11/2011
/	/	14.195.00	83.500.00	/	42	15/11/2011
/	/	13.940.00	82.000.00	/	43	17/11/2011
/	/	13.600.00	80.000.00	/	47	22/11/2011
/	/	13.430.00	79.000.00	/	48	24/11/2011
/	/	13.260.00	78.000.00	/	52	27/11/2011
/	/	11.050.00	65.000.00	/	55	29/11/2011
/	/	14.198.40	83.520.00	/	63	04/12/2011
/	/	13.855.00	81.500.00	/	64	04/12/2011
/	/	14.035.20	82.560.00	/	69	07/12/2011
/	/	14.110.00	83.000.00	/	70	12/12/2011
/	/	13.600.00	80.000.00	/	72	15/12/2011
/	/	11.787.80	69.340.00	/	75	20/12/2011

/	/	13.940.00	82.000.00	/	79	22/12/2012
/	/	381.225.00	المبلغ الاجمالي للرسم على القيمة المضافة المعاد ادماجه			

وعليه فان وضعيتكم الجبائية للسنوات 2011 - 2012 - 2013 و 2014 تكون على النحو التالي :

أولاً: جداول تحديد رقم الأعمال (الخاص بالمقاوله)

الجدول رقم(01):تحديد رقم الأعمال المفوتر الخاص بالمقاوله

2014	2013	2012	2011	السنوات التعيين
4.638.980.00	21.956.622.00	18.835.148.00	32.841.500.00	رقم الأعمال المنجز المحقق
4.638.980.00	21.956.622.00	18.835.148.00	32.841.500.00	رقم الأعمال المنجز المصرح
4.638.980.00	21.956.622.00	18.835.148.00	32.841.500.00	رقم الأعمال المنجز المغرم
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

نلاحظ من خلال الجدول أن رقم الأعمال المنجز المحقق مساويا لكلا من رقم الأعمال المنجز المصرح و رقم الأعمال المنجز المغرم بالنسبة السنوات 2011-2012-2013-2014.

الجدول رقم(02):تحديد رقم الأعمال المقبوض المحقق

2014	2013	2012	2011	السنوات التعيين
13.286.330.00	18.485.127.00	17.646.425.00	22.355.428.00	رقم الأعمال المقبوض المحقق
13.286.330.00	18.485.127.00	17.646.425.00	31.407.392.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح
لا شيء	لا شيء	لا شيء	-51.694.00	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

نستنتج من خلال هذا الجدول أنه في سنة 2011 يوجد فرق بين رقم الأعمال المقبوض المحقق و رقم الأعمال المقبوض المصرح بقيمة سالبة هو 51.694.00 دج أما في سنة 2012-2013-2014 لا يوجد فرق بين رقم أعمال المقبوض المحقق و رقم الأعمال المقبوض المصرح.

الجدول رقم(03): تحديد رقم الأعمال المنجز و المقبوض الخاص بعمليات بيع مواد البناء

2014	السنوات	التعيين
22.282.385.00		بضاعة مستهلكة غير مصرحة
1,20		معدل هامش الربح الإجمالي
26.738.862.00		رقم الأعمال المنجز و المقبوض المحقق
لا شيء		رقم الأعمال المنجز و المقبوض المصرح
26.738.862.00		الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

رقم الأعمال المنجز و المقبوض = بضاعة مستهلكة غير مصرحة X معدل هامش الربح الإجمالي
 رقم الأعمال المنجز و المقبوض = 26.738.862.00 = 22.282.385.00 x 1,20 دج
 الزيادات = رقم الأعمال المنجز و المقبوض المحقق - رقم الأعمال المنجز و المقبوض المصرح
 الزيادات = 26.738.862.00 - 0 = 26.738.862.00 دج

الجدول رقم(04): تحديد رقم الأعمال المنجز المحقق الإجمالي

2014	2013	2012	2011	السنوات	التعيين
4.638.980.00	21.956.622.00	18.835.148.00	32.841.500.00		رقم الأعمال المنجز المحقق الخاص بالمقاولة
26.738.862.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء		رقم الأعمال المنجز و المقبوض الخاص بعمليات بيع مواد البناء
31.377.842.00	21.956.622.00	18.835.148.00	32.841.500.00		رقم الأعمال المنجز المحقق الإجمالي
4.638.980.00	21.956.622.00	18.835.148.00	32.841.500.00		رقم الأعمال المنجز المصرح
26.738.862.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء		الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

نلاحظ أن رقم الأعمال المنجز المحقق الإجمالي في سنة 2011 كان 32.841.500.00 دج ثم انخفض في سنة 2012 إلى 18.835.148.00 دج بعد ذلك إرتفع في سنة 2013 إلى المبلغ 21.956.622.00 دج و في سنة 2014 أصبح 31.377.842.00 دج .

الجدول رقم(05): تحديد رقم الأعمال المقبوض المحقق الإجمالي

2014	2013	2012	2011	السنوات التعيين
13.286.330.00	18.485.127.00	17.646.425.00	22.355.428.00	رقم الأعمال المقبوض المحقق الخاص بالمقاولة
26.738.862.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	رقم الأعمال المقبوض المحقق الخاص بعمليات بيع مواد البناء
40.025.192.00	18.485.127.00	17.646.425.00	22.355.428.00	رقم الأعمال المقبوض المحقق الإجمالي
13.286.330.00	18.485.127.00	17.646.425.00	22.355.428.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح
13.286.330.00	18.485.127.00	17.646.425.00	22.355.428.00	رقم الأعمال المغرم
26.738.862.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

حساب رقم الأعمال المقبوض المحقق الإجمالي خلال السنوات الأربع:

$$= 0 + 17.646.425.00 = 2012 \text{ سنة} / \text{دج } 22.355.428.00 = 0 + 22.355.428.00 = 2011 \text{ سنة}$$

$$\text{دج } 18.485.127.00 = 0 + 18.485.127.00 = 2013 \text{ سنة} / \text{دج } 17.646.425.00$$

$$\text{دج } 40.025.192.00 = 26.738.862.00 + 13.286.330.00 = 2014 \text{ سنة}$$

الجدول رقم (06): تحديد الربح المحقق

2014	2013	2012	2011	السنوات التعيين
324.735.00	1.119.397.00	1.103.362.00	2.369.126.00	الربح المصرح وفق G11
26.738.862.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات في رقم الأعمال المنجز الناتجة عن البضاعة المستهلكة غير المصرحة
22.282.385.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	حسم البضاعة المستهلكة غير المصرحة (مواد البناء)
534.776.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	حسم الرسم على النشاط المهني الناتج عن الزيادة في رقم الأعمال
4.246.436.00	1.119.397.00	1.103.362.00	2.369.126.00	الربح المحقق
324.735.00	1.119.397.00	1.103.362.00	2.369.126.00	الربح المصرح
3.921.701.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

نستنتج في هذا الجدول أن الربح المحقق في سنة 2011 كان 2.369.126.00 دج ثم انخفض في سنة 2012 و أصبح 1.103.362.00 دج و بعد ذلك في سنة 2013 إرتفع و أصبح 1.119.397.00 دج و في سنة 2014 زاد إرتفاعه ليصل إلى 4.246.436.00 دج.

ثانيا: جداول تحديد قواعد و أسس فرض الضرائب و الرسوم

- تحديد قواعد أسس فرض و حساب الرسم على النشاط المهني: بلدية بسكرة

الجدول رقم(07): تحديد أسس الرسم على النشاط المهني

2014	2013	2012	2011	السنوات التعيين
40.025.192.00	18.485.127.00	17.646.425.00	22.355.428.00	رقم الأعمال المقبوض المحقق الإجمالي
13.286.330.00	18.485.127.00	13.659.280.00	22.355.428.00	رقم الأعمال المقبوض حسب الكشف البنكي
لا شيء	لا شيء	13.659.280.00	22.355.428.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح بالإقرارات الشهرية
26.738.862.00	لا شيء	3.987.145.00	لا شيء	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

- تحديد قواعد أسس فرض و حساب الرسم على القيمة المضافة

الجدول رقم(08): تحديد أسس الرسم على القيمة المضافة

2014	2013	2012	2011	السنوات التعيين
17%	17%	17%	17%	معدل الرسم
40.025.192.00	18.485.127.00	17.646.425.00	22.355.428.00	رقم الأعمال المقبوض المحقق الإجمالي
13.286.330.00	18.485.127.00	17.646.425.00	31.407.392.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح حسب الاقرارات الشهرية G50
لا شيء	لا شيء	لا شيء	22.355.428.00	رقم الأعمال المقبوض المصرح حسب الكشف البنكي
26.738.862.00	لا شيء	لا شيء	9.051.964.00	الزيادات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

- تحديد قواعد أسس فرض و حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

الجدول رقم(09): تحديد أسس الضريبة على الدخل الإجمالي

2014	2013	2012	2011	السنوات التعيين
4.246.436.00	1.119.397.00	1.103.362.00	2.369.126.00	الربح المحقق
324.735.00	1.119.397.00	1.103.362.00	2.369.126.00	الدخل المحقق
4.246.436.00	1.119.397.00	1.103.362.00	2.369.126.00	حسم تأمينات الشيخوخة
3.921.701.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الدخل المصرح وفق GN°01

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

ثالثا: جداول حساب الحقوق و الغرامات للضرائب و الرسوم

- حقوق و غرامات الرسم على النشاط المهني: بلدية بسكرة

الجدول رقم (10): حقوق و غرامات الرسم على النشاط المهني

2014	2013	2012	2011	السنوات التعيين
800.503.00	369.703.00	352.928.00	447.108.00	الحقوق المستحقة
265.727.00	369.703.00	273.186.00	لا شيء	الحقوق المدفوعة
534.776.00	لا شيء	79.742.00	447.108.00	الحقوق المغفلة
133.694.00	لا شيء	11.961.00	111.777.00	غرامات الوعاء
53.477.00	لا شيء	7.974.00	44.710.00	غرامات عدم التسديد الدفع التلقائي
721.947.00	لا شيء	99.677.00	603.595.00	مجموع الحقوق و الغرامات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

- حقوق وغرامات الرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم (11): حقوق وغرامات الرسم على القيمة المضافة

2014	2013	2012	2011	السنوات التعيين
17%	17%	17%	17%	معدل الرسم
6.804.282.00	3.142.472.00	2.999.892.00	5.339.256.00	الحقوق المستحقة
2.258.676.00	3.142.472.00	2.999.892.00	5.339.256.00	الحقوق المدفوعة
4.545.606.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الحقوق المغفلة
لا شيء	لا شيء	لا شيء	381.225.00	إعادة دمج الرسم على القيمة المضافة غير القابلة للحسم
4.545.606.00	لا شيء	لا شيء	381.225.00	إجمالي الحقوق المغفلة
1.136.401.00	لا شيء	لا شيء	95.306.00	غرامات الوعاء
5.682.007.00	لا شيء	لا شيء	476.531.00	مجموع الحقوق و الغرامات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

- حقوق وغرامات الضريبة على الدخل الإجمالي:

الجدول رقم (12): حقوق وغرامات الضريبة على الدخل الإجمالي

2014	2013	2012	2011	السنوات التعيين
1.354.252.00	275.812.00	271.009.00	697.194.00	الحقوق المستحقة
40.947.00	275.812.00	271.009.00	697.194.00	الحقوق المدفوعة
1.313.305.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الحقوق المغفلة
328.326.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	غرامات الوعاء
1.641.631.00	لا شيء	لا شيء	لا شيء	مجموع الحقوق و الغرامات

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

- جدول العام للحقوق والغرامات

الجدول رقم (13): جدول العام للحقوق والغرامات

التعيين الضرائب و الرسوم	الحقوق	الغرامات	مجموع الحقوق والغرامات
الضريبة على الدخل الإجمالي	1.313.305.00	328.326.00	1.641.631.00
الرسم على النشاط المهني	1.061.626.00	363.593.00	1.425.219.00
الرسم على القيمة المضافة	4.926.831.00	1.231.707.00	6.158.538.00
مجموع الحقوق والغرامات	7.301.762.00	1.923.626.00	9.225.388.00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

بالنسبة للمبالغ المدونة في الجدول تحصلنا عليها من خلال تقدير قيمة الحقوق والغرامات كما يلي:

• حساب الحقوق و الغرامات الضريبة على الدخل الإجمالي:

- بالنسبة للحقوق: الحقوق = مجموع الحقوق المغفلة 2014 الحقوق = 1.313.305.00 دج.

- بالنسبة للغرامات: الغرامات = غرامات الوعاء الغرامات = 328.326.00 دج.

- بالنسبة للمجموع: المجموع = الحقوق + الغرامات

المجموع = 1.313.305.00 + 328.326.00 = 1.641.631.00 دج.

وعليه فإن مجموع المبلغ المستحق بالنسبة ل IRG هو 1.641.631.00 دج

• حساب الحقوق و الغرامات الرسم على القيمة المضافة:

- بالنسبة للحقوق: الحقوق = إجمالي الحقوق المغفلة = الحقوق المغفلة + إعادة دمج الرسم على القيمة المضافة غير القابلة للحسم.

الحقوق = 4.545.606.00 + 381.225.00 = 4.926.831.00 دج.

- بالنسبة للغرامات: الغرامات = غرامات الوعاء.

الغرامات = 95.306.00 + 1.136.401.00 = 1.231.707.00 دج.

- بالنسبة للمجموع: المجموع = الحقوق + الغرامات

المجموع = 4.926.831.00 + 1.231.707.00 = 6.158.538.00 دج

وعليه فإن مجموع المبلغ المستحق بالنسبة ل TVA هو 6.158.538.00 دج

• حساب الحقوق و الغرامات الرسم على النشاط المهني:

- بالنسبة للحقوق: الحقوق = الحقوق المغفلة

$$\text{الحقوق} = 447.108.00 + 79.742.00 + 534.776.00 = 1.061.626.00$$

– بالنسبة للغرامات: الغرامات = غرامات الوعاء + غرامة عدم الدفع التلقائي.

$$\text{الغرامات} = (111.777.00 + 11.961.00 + 133.694.00) + (53.477.00 + 7.974.00 + 44.710.00) =$$

$$363.593.00 \text{ دج.}$$

– بالنسبة للمجموع: المجموع = الحقوق + الغرامات.

$$\text{المجموع} = 363.593.00 + 1.061.626.00 = 1.425.219.00$$

وعليه فإن مجموع المبلغ المستحق بالنسبة ل TAP هو **1.425.219.00** دج.

و في الأخير نستنتج أن مجموع الحقوق و الغرامات ل IRG و TAP و TVA I هو :

$$\text{مجموع الحقوق و الغرامات ل IRG و TAP و TVA} = 1.641.631.00 + 1.425.219.00 + 6.158.538.00 =$$

$$9.225.388.00 \text{ دج.} =$$

المطلب الثاني: دراسة حالة حول النزاع الضريبي

تمر المنازعات الضريبية في العادة بثلاث مراحل تعبر أساسا على مستويات التنازع ، حيث أن هذه الأخيرة تمنح الحق للمكلف بالضريبة الذي لم يوافق على النتائج المتوصل إليها من طرف فرقة التحقيقات ، و التي انجر عنها صدور جدول ضريبي يلقي على عاتق هذا المكلف بالضريبة ضرائب و رسوم من جراء التسوية و المراجعة التي تمت خلال فترة معينة و على نشاط معين.

أولا : الشكاية المسبقة

و يقصد بالتنازع المسبق ، ذلك التظلم الذي يقوم به المكلف بالضريبة أمام المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب حسب الحالة، إذ يكون في شكل شكاية يطرح فيه المكلف بالضريبة كل النقاط الواردة في التبليغ النهائي و التي لا يوافق عليها، و يرفض الضرائب و الرسوم الصادرة ضمن الجدول الضريبي الناتج عن التسوية الجبائية محل التحقيق.

و دراسة الحالة التي هي بين أيدينا، بدأت من خلال التظلم الذي قدمه المكلف بالضريبة الممارس لنشاط مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى و الري حيث كان هذا التظلم بتاريخ : 2015/03/03 موجه إلى المدير الولائي للضرائب، و مستلمة من طرف إدارة الضرائب بتاريخ: 2016/03/06، حيث ذكر فيها المكلف بالضريبة المعني بالتحقيق كل النقاط التي يراها غير منطقية و التي ارتكز عليها نزاعه القائم (أنظر الملحق رقم : 04)

غير أن رد الإدارة الجبائية كان على مستوى مركز الضرائب بدلا من مديرية الضرائب لكون الملف الجبائي للمعني تم تحويله إلى مركز الضرائب، و بالتالي يدخل ضمن الاختصاص القانوني لهذا الأخير، حيث أن الرد على هذا التظلم جاء بعد دراسة القضية و حيثياتها على مستوى المصلحة الرئيسية للمنازعات على مستوى مركز الضرائب بسكرة و التي خلصت إلى أن التبريرات المقدمة من طرف المعني غير كافية ، بالإضافة إلى تلك التبريرات التي يشوبها بعض التناقضات بالمقارنة مع ما تم معاينته في عين المكان، و بين ما هو وارد في محاسبة المعني، مما تعين عليه رفض الشكاية، و استصدار قرار رفض بتاريخ: 2016/06/14 تحت رقم: 2016/15 (أنظر الملحق رقم: 05)

ثانيا : الطعن أمام اللجنة الولائية

1. أساس هذا الطعن : هو رفض القرار الصادر عن رئيس مركز الضرائب ببسكرة ، و المؤرخ في : 2016/06/14 تحت رقم : 2016/15 ، حيث أنه بعد صدور هذا القرار قام المعني بالتقدم أمام لجنة الطعن الولائية في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، بطلب إلغاء الورد الفردي رقم : 2015/246 الصادر عن مكتب التحقيقات الجبائية إثر عملية التحقيق التي تمت على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية . حيث أن طلب المعني تضمن نفس التفسيرات التي تقدم بها أمام المدير الولائي للضرائب و الذي تم تحويله إلى رئيس مركز الضرائب بسكرة من أجل الدراسة كما أسلفنا ذكره ، و قد جاء فيه ماييلي : (أنظر الملحق رقم: 04)

بالنسبة 2011:

• فيما يخص الرسم على القيمة المضافة (TVA): قد تم إلغاء فواتير الزبون لوبيزي أمين على أساس أنه مدرج ضمن قائمة الأشخاص الغير متموقعين ، حيث أنه كامل الفواتير المتعلقة بهذا المورد مطابق لما هو منصوص عليه في القانون التجاري و إضافة لما سبق فإن استرجاع الرسم على القيمة المضافة قد تم استنادا لما هو منصوص عليه في نص المادة 38 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لذا أرجو من سيادتكم إلغاء ما تم إسناده على عاتقي ، حيث أنه أثناء المرور أمام لجنة إعادة التحكيم بحضور السيد المدير الولائي للضرائب قد أشر على ان هذا المورد صاحب مؤسسة حاملة للشخص الطبيعي غير المدرج ضمن قائمة المتهربين جبائيا، إلا أن له مؤسسة حاملة للشخصية المعنوية هي المدرجة ضمن قائمة المتهربين جبائيا، لهذا لا علاقة للشخص المعنوي بالشخص الطبيعي.

بالنسبة 2012:

فيما يخص على النشاط المهني :

رقم الأعمال المنجز سنة 2012 خارج الرسم : 18835133.00 دج
رقم الأعمال المنجز في سنة 2012 و المصرح به في التصريح الجبائي لشهر سبتمبر 2012: 13659280.00 دج.
رقم الأعمال المنجز في سنة 2012 و المصرح به في التصريح الجبائي ديسمبر 2013: 5175853.89 دج .

بالنسبة 2013:

رقم الأعمال المنجز سنة 2013 خارج الرسم : 21956621.00 دج .
رقم الأعمال المنجز سنة 2013 و المصرح به في التصريح الجبائي لشهر ديسمبر 2013: 13.309.273.00 دج.
رقم الأعمال المنجز سنة 2013 و المصرح به في التصريح الجبائي لشهر جانفي 2014: 8.647.348.00 دج.

بالنسبة 2014:

- حيث أنه في 31 ديسمبر 2014 قدر مخزون المؤسسة بمبلغ 22.282.385.00 دج.
- حيث انه المخزون الفعلي و الحقيقي يقدر بمبلغ 1.802.1672.45 دج و هو المخزون المباع من طرف محافظ البيع بالمزايدة في مزاد علني.
- حيث أنه المبلغ المتبقي من المخزون المقدر بمبلغ 4.364.084.13 دج و هو مخزون يمثل رقم أعمال منجز و غير مفوتر و غير مصرح به ، إذ أن رقم الأعمال هذا إلى غاية يومنا هذا هو في نزاع قضائي على مستوى العدالة و لم يتم الفصل فيها.
- حيث أنه أثناء التحقيق قد تم طلب الرقابة على المخزون.

- حيث أنه تم إعلام فرقة التحقيق عن تواجد المخزون في طريق سيدي عقبة.
 - حيث أنه أصبح غير قابل للاستعمال .
 - حيث أنه فرقة التحقيق رفضت التوجه إلى مكان تواجد المخزون بالمراد العلني.
 - حيث أنه بتاريخ 4 جوان 2015 قد تم التنازل على كامل المخزون بالمراد العلني.
 - حيث أنه تم تحرير محضر من طرف محافظ البيع بالمزايدة (تجدون رفقة هذا الإرسال نسخة من المحضر).
 - حيث أنه تم تحرير محضر استلام المخزون المتنازل عليه بتاريخ 7 جوان 2015.
 - حيث أنه تم التنازل على المخزون بمبلغ 950000.00 دج.
 - حيث أنه مؤسستي قد حققت خسائر في عملية التنازل تقدر ب: 17071672.45 دج.
 - حيث أنه توجهنا إلى فرقة التحكيم بحضور السيد المدير الولائي للضرائب.
2. دراسة لجنة الطعن : (أنظر الملحق رقم: 06)

بالنسبة للشكل:

- طعن مقبول لتقديمه في آجال القانونية طبقا لنص المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية.
- تاريخ التبليغ بقرار الرفض : 2016/06/14.
- تاريخ تقديم الطعن أمام اللجنة: 2016/10/10

بالنسبة للموضوع : تكون الشكوى مرفوضة و التسوية تمت وفق للقوانين المعمول بها و ذلك بواسطة الورد الفردي رقم 2015/246 الناتج عن عملية التحقيق الجبائي المحاسبي و تم فيها احترام جميع الإجراءات الجبائية و القانونية ، و نظرا لعدم تقديم إثباتات جديدة أمام لجنة التحكيم التي يرأسها المدير الولائي للضرائب التي تستدعي المراجعة و عليه فإن التسوية صحيحة.....

3. **قرار اللجنة:** قررت اللجنة بالأغلبية رفض الطعن كليا ، بقرار رفض تحت رقم : 11/ل ط ض م ر ر أ ب / أمانة / 2017 بتاريخ : 2017/05/11 لعدم تقديم المكلف الوثائق الثبوتية اللازمة. (أنظر الملحق رقم: 11)

ثالثا: أمام الجهات القضائية

1. أمام المحكمة الإدارية

بعد صدور قرار اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تحت رقم: 11/ل ط ض م ر ر أ ب / أمانة / 2017 بتاريخ 2017/05/11، و بعد الإعلان الرفض الصادر عن مدير لولائي للضرائب الصادر في تاريخ 2017/06/14 تحت رقم: 2017/26 ، قام المكلف بالضريبة بإيداع عريضة افتتاح دعوى قضائية لفائدة مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى و الري ، و المتمثلة في شخصه ، ضد مدعي عليه بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة الممثلة من طرف مديره الولائي. و الذي جاء في ملخصها في الشكل: قبول الدعوى لورودها في الآجال القانونية و في الموضوع : أساسا القضاء بإلغاء الورد الفردي رقم : 2015/246 الصادر بتاريخ: 2015/11/06 بمبلغ قدره: 9225388.00 دج ، و احتياطا تعيين خبير محاسبي و جبائي يكلف بفحص الوثائق الجبائية

للمدعي و مدى قانونية محضر بيع المزداد العلني و إعداد خبرة في الموضوع. جعل المصاريف القضائية محفوظة إلى حين الفصل الموضوع. (أنظر الملحق رقم: 07، 08)

حيث أنه بتاريخ : 2017/10/15 قامت مديرية الضرائب بسكرة بإيداع مذكرة جواب في حقها ، و ضد مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى و الري ، و المتمثلة في شخص المكلف بالضريبة الطاعن ، و ملخص جاء فيها تم بعد تقديم الشكوى الأولية من طرف المعني أمام لجنة الطعن الولائية يلتمس فيها إلغاء الورد الفردي رقم 2015/246 بنفس المنهاج الذي جاء في الشكوى الأولية ، و دون أي جديد مما دفع باللجنة إلى اتخاذ قرار برفض الطعن كليا لعدم تقديمه للوثائق الثبوتية ، حيث أن المدعي لجأ إلى المحكمة الإدارية دون وجود أي مبرر قانوني ، حيث أن التسوية جاء ناتجة عن تحقيق محاسبي دقيق من طرف فرقة مختصة ، و قد تم احترام جميع الإجراءات الجبائية و القانونية مما يجعلها صحيحة و بالتالي رفض الدعوى لعدم التأسيس . (أنظر الملحق رقم: 09)

بعد تبادل مذكرات الجواب من طرفي كل من المحامي الممثل للمدعي و المحامي الممثل للمدعي عليها، حددت جلسة المداولات بتاريخ : 2017/10/16 و قضية رقم : 2017/00706 حيث أن جاء في المنطوق مايلي:

- في الشكل قبول الدعوى
 - في الموضوع: رفض الدعوى لعدم التأسيس و تحميل المدعي للمصاريف القضائية.
2. أمام مجلس الدولة:

بعد صدور الحكم المذكور أعلاه ، و الذي جاء منطوقه في غير صالح مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى و الري المتمثلة في شخص الطاعن ، قام هذا الأخير باستئناف هذا الحكم على مستوى مجلس الدولة بعريضة استئناف مسجلة بتاريخ : 2018/03/14 بقضية تحت رقم : 156748 على مستوى رئاسة أمانة ضبط مجلس الدولة لفائدة المستأنف الممثل لمؤسسة الأشغال العمومية الكبرى و الري و ضد المستأنف عليها مديرية الضرائب المتمثلة في شخص مديرها ، حيث جاء فيها تذكير بوقائع الدعوى القضائية المودعة من طرف المدعي على مستوى أمانة ضبط المحكمة الإدارية ، حيث جاءت عريضة إستئناف متضمن نفس الوقائع دون أن تأتي بالجديد و القضية حاليا في طور الدراسة على مستوى مجلس الدولة للفصل فيها. (أنظر الملحق رقم: 10)

المطلب الثالث: إحصائيات حول القضايا محل نزاع ضريبي

سننتقل إلى مجموعة من القضايا لمعرفة ما مدى تأثير الرقابة على النزاع الضريبي من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (12): عدد القضايا محل نزاع ضريبي خلال (الفترة 2015-2017)

السنة	2015	2016	2017
عدد القضايا صادر حكمها	16	20	21
لصالح إدارة الضرائب	14	17	16
لصالح المكلف	2	.	1
تحقيق إضافي	.	3	4

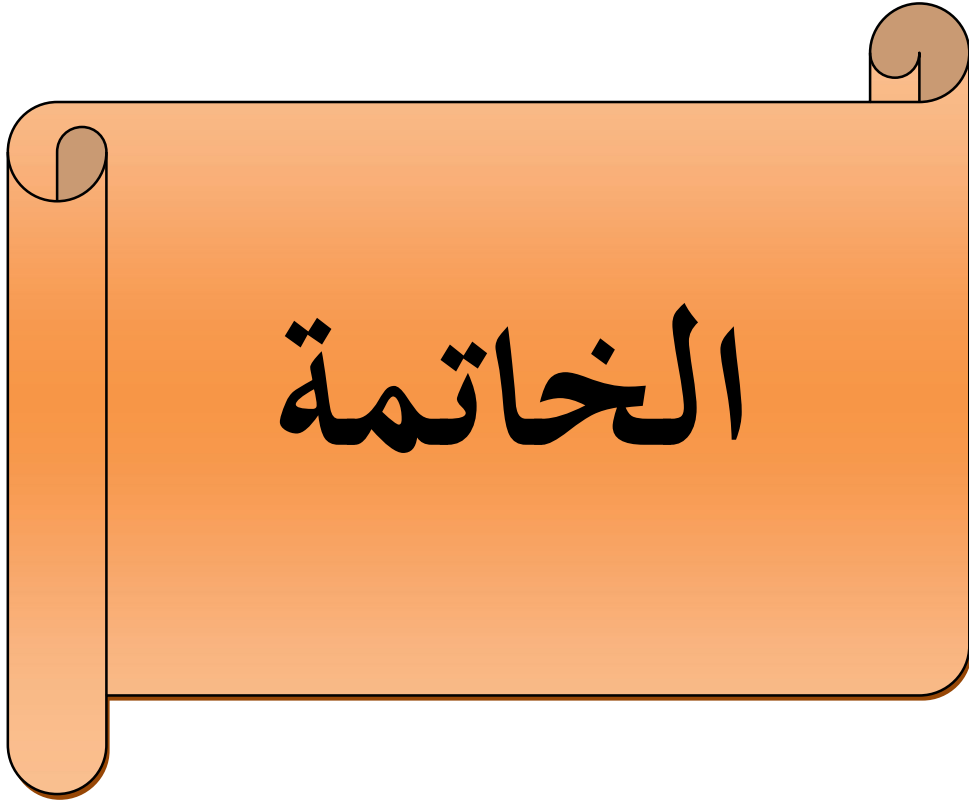
المصدر: مديرية الضرائب لولاية بسكرة

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أنه في سنة 2015 كان عدد القضايا محل نزاع ضريبي هو 16 قضية و زاد عددها في سنة 2016 إلى 20 قضية لتصل في سنة 2017 إلى 21 قضية و نلاحظ أن إدارة الضرائب رجحت أغلب القضايا محل النزاع و النتيجة النهائية خلال الفترة (2015-2017) على النحو التالي:

في سنة 2015 كسبت إدارة الضرائب 14 قضية من أصل 16 قضية و في سنة 2016 كسبت 17 قضية من أصل 20 قضية ، وفي سنة 2017 كسبت 16 قضية من أصل 21 قضية و بهذا نستنتج أن إدارة الضرائب كسبت ما نسبته %87.5 في سنة 2015 و، ما نسبته %85 في سنة 2016 وكذا ما نسبته %76.19 في سنة 2017 و بهذا نستخلص أن الرقابة التي تقوم بها إدارة الضرائب جيدة و ذلك لأن الأعران المكلفين بعملية لإقابة الجبائية أكفاء و دليل ذلك أن يؤججون أغلب القضايا محل نزاع، و منه نستنتج أن جودة لإقابة الجبائية تأثر على النزاع الضريبي.

خلاصة الفصل:

من خلال تريضنا الميداني في المديرية العامة للضرائب توصلنا إلى معرفة كيفية إخضاع المكلفين بالضريبة إلى الرقابة الجبائية عن طريق اعتماد الإدارة الجبائية طريقة واحدة فقط و هي التحقيق في المحاسبة التي تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تعرفنا خطوات التسوية الجبائية الخاصة بالضرائب و الرسوم ، إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي و ذلك بقيام المكلف و من تلقاء نفسه بتقديم مختلف التصريحات لإدارة الضرائب المتعلقة بمختلف المداخل و بعد ذلك تقوم الإدارة الجبائية بعملية الرقابة للتأكد من صحة و مصداقيات هذه التصريحات ، و للمكلف مجموعة من الحقوق و الضمانات ترافقه طوال فترة الرقابة تلتزم بها الإدارة الجبائية و في حالة الإخلال بما تؤدي إلى بطلان هذه الرقابة ، و في المقابل لديه التزامات يتقيد بها و عدم احترامها يؤدي إلى فرض عقوبات عليه من طرف الإدارة الجبائية ، وأوجب المشرع رفع الشكوى و قيدها بمجموعة من الشروط و الإجراءات و جعلها من النظام العام و تخلف أي إجراء او شرط يؤدي إلى رفضها . و تتمتع إدارة الضرائب بصلاحيات و سلطات قانونية تمكنها من إجراء الرقابة بصورة واسعة تشمل جميع العناصر مثل الدفاتر و الوثائق التجارية و المحاسبية.



من خلال دراستنا لموضوع أثر الرقابة الجبائية على النزاع الضريبي ، حيث تطرقنا إلى جانب النظري على الرقابة الجبائية و النزاع الضريبي ، تناولنا في الفصل الأول الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية حيث تعرفنا فيه مفاهيم التي تخص للرقابة الجبائية و استخلصنا على أنّها عبارة عن مجموعة من العمليات و الإجراءات إلى المراجعة و متابعة التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة ، و التحرك السريع للقضاء عليها بفاعلية تضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من خلال التهرب الضريبي و تحقيق العدالة الضريبة. ويمكن للرقابة الجبائية أن تأخذ عدة أشكال منها الرقابة العامة و الرقابة المعمقة ، فالرقابة العامة تتمثل في الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق و تتم على مستوى المفتشية ، أما الرقابة المعمقة تتمثل في التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق على الوضعية الجبائية تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و مصالح البحث و التحقيق ، كما منح المشرع الجزائري حقوقاً للإدارة الجبائية لتيسير لأداء مهامهم الرقابية كحق الإطلاع و استدراك الأخطاء و حق المراقبة و حق المعاينة و تسمح لها من "التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها، ومراقبة العناصر الخاضعة للضريبة، والتي من خلالها يمكن تحديد ديون الضريبة مع ضمان تحصيلها"، وبهذه الحقوق يتسنى للإدارة الجبائية تحقيق غايتها وأهدافها، أما في الفصل الثاني تناولنا فيه مفاهيم خاصة بالنزاع الضريبي و استنتجنا على أنه خلاف بين الممول و الإدارة الضريبية يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية ، وتشمل بالإضافة إلى منازعات الربط و التحصيل دعاوى الإلغاء للقرارات الإدارية غير المشروعة و دعاوى تعويض الضرر الناشئ عن خطأ الإدارة الضريبية، و الطعون و الدعاوى المتعلقة بتطبيق العقوبات الضريبية التي يفرضها القانون .

أما في الجانب التطبيقي توصلنا إلى طرق الرقابة الجبائية المتمثلة في التحقيق المحاسبي التي تهدف إلى فحص محاسبة المكلفين و اختيار مجدى مصداقتها و نزاهتها هذا من جهة و من جهة أخرى فإن الإدارة الضريبية من خلال مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة و إعادة تقييم مبلغها قد يؤدي رفضها و عدم قبول المكلف دفع مبلغ الضريبة المفروضة عليه و في هذه الحالة يمكن له رفع شكوى أمام إدارة الضريبة مصدر لقرار و هذه المرحلة إجبارية من أجل اعطاء فرصة للإدارة لمراجعة نفسها و تدارك أخطائها و تعتبر من النظام العام و عدم وجودها يؤدي إلى رفض الدعوى شكلاً و من جهة أخرى تعتبر شرطاً لرفع الدعوى القضائية من طرف المكلف و هي طريقة ودية لإنهاء النزاع.

أما مرحلة الطعن أمام لجان الطعن الإدارية فهو أمر اختياري للمكلف فيحوز له عند عدم رضائه المدير الولائي للضرائب أن يرفع تظلم أمامها من أجل النظر في موضوع الشكوى أو التوجه إلى المحكمة الإدارية كخيار ثاني إلا أنه في حالة خياره الأخير لا يجوز به الاستفادة من التظلم أمام لجان الطعن ، أما فيما يخص المرحلة القضائية فنجد أن المشرع أعطى للمنازعات الضريبية أهمية كبيرة و هي من أهم الضمانات للأطراف للمطالبة بحقوقهم إذ يمكنهم الطعن أمام المحكمة الإدارية بصفتها أول درجة كما منح المشرع حق الطعن أمام مجلس الدولة كقاضي الدرجة الثانية و ذلك في أحكام المحكمة الإدارية .

نتائج اختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى: التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة الجبائية يساهم في زيادة التحصيل لفائدة الخزينة العمومية ، عن طريق إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة ، و استخراج الحقوق المترتبة عنها بالإضافة إلى فرض غرامات.
- الفرضية الثانية: تتمتع إدارة الضرائب الولائية بصلاحيات و سلطات قانونية تمكنها من إجراء الرقابة بصورة واسعة تشمل جميع العناصر و الوسائل و الأدوات مثل الدفاتر ، الوثائق التجارية و المحاسبية ، التي يمكن أن تفيد في عملية التحقيق.
- الفرضية الثالثة : توصلنا إلى إثبات صحة الفرضية من خلال التعرف إلى أسباب التي تؤدي إلى الخلاف أو النزاع الذي يثور بين المكلف و الإدارة الضريبية.

- **الفرضية الرابعة** : توصلنا إلى عدم صحة هذه الفرضية " يكون حل الخلاف بين الإدارة الضريبية و المكلف على مستوى مصلحة المنازعات الجبائية فقط دون اللجوء إلى الاستئناف " بحيث يكون الطعن على المحكمة الإدارية بعد رفض اللجنة الولائية للشكوى و يتم اللجوء أيضا إلى الاستئناف لدى مجلس الدولة بعد سماع حكم المحكمة الإدارية و الذي بدوره يقرر شأن الملف .

نتائج الدراسة:

- التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة الجبائية له دور هام في زيادة التحصيل لفائدة الخزينة العمومية و ذلك عن طريق إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة و الحقوق المترتبة عنها و فرض غرامات .
- الفصل في الشكوى على مستوى الإدارة الجبائية له دور أساسي في حل الخلاف أو النزاع الضريبي.
- للمكلف مجموعة من الحقوق و الضمانات ترافقه طوال فترة الرقابة تلتزم بها الإدارة الجبائية و في حالة الإخلال بها تؤدي إلى بطلان هذه الرقابة ، و في المقابل لديه التزامات يتقيد بها و عدم احترامها يؤدي إلى فرض عقوبات عليه من طرف الإدارة الجبائية.
- اوجب المشرع رفع الشكوى و قيدها بمجموعة من الشروط و الإجراءات و جعلها من النظام العام و تخلف أي إجراء او شرط يؤدي إلى رفضها .
- تتمتع إدارة الضرائب بصلاحيات و سلطات قانونية تمكنها من إجراء الرقابة بصورة واسعة تشمل جميع العناصر مثل الدفاتر و الوثائق التجارية و المحاسبية .

الإقتراحات و التوصيات :

- العمل على نشر الوعي الضريبي بين المكلفين و ذلك بإنشاء مصالح متخصصة في الإعلام و الترشيد الضريبي
- تنظيم النصوص القانونية الجبائية وفق العملات و الإجراءات المتعلقة بكل نوع من الضرائب حتى يسهل فهمها و تطبيقها.
- التكوين و التدريب المستمر للموظفين لزيادة كفاءتهم و خبرتهم.
- إعادة النظر في قانون الإجراءات الجبائية ووضع قانون مستقر نسبيا لتمكين المكلف و الإدارة من الإلمام بإحكامه و ذلك لتقليل من المنازعة الضريبية.
- اعتماد خبراء جبائيين مختصين لهم دراية بالمجال الجبائي و ذلك من أجل الإسراع في الإجراءات أمام القضاء .



قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: الكتب :

- 1- السبتي ف. (2008). المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري . دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر.
- 2- العيد صالح. (2008). الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية (الإصدار الطبعة الثالثة). دار هومة، الجزائر .
- 3- أمزيان عزيز. (2005). المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري. دار الهدى، الجزائر .
- 4- بيومي ز. م. (1974). الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل . القاهرة.
- 5- حسين طاهري. (2005). المنازعات الضريبية (شرح لقانون الإجراءات الجبائية). دار الخلدونية، الجزائر .
- 6- حسين ف. (2008). إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر . دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر .
- 7- خيرى عثمان فريز فرج. (2016). إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الإتفاق. المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- 8- رضا خلاصي. (2014). شذرات النظرات الجبائية. دار هومة، للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر.
- 9- زاهد محمد ديري. (2011). الرقابة الإدارية. الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان ، الأردن .
- 10- سهام كردودي. (2011). الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق . دار المفيد ، عين مليلة، الجزائر .
- 11- عباس عبد الرزاق. (2012). التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي. دار هومة، عين مليلة ، الجزائر .
- 12- الحسين بن شيخ أث ملويا. (2005). مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية . دار هومة، بوزريعة ، الجزائر .
- 13- محمد محمود مصطفى. (2012). الرقابة الإدارية. دار البداية ناشرون و موزعون .
- 14- منصور بن عمارة. (2011). إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية (الإصدار الطبعة الأولى). دار هومة، الجزائر .
- 15- منصور بن عمارة. (2016). أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية (الإصدار الطبعة الثانية). دار هومة، الجزائر .
- 16- يحي محيوت. (2009). قانون الإجراءات الجبائية. دار المعرفة، باب الوادي ، الجزائر .

ثانياً: مذكرات و أطروحات :

1. العثماني مصطفى. (2008). نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية. المعهد العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المدية: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير(غير منشورة)، تخصص مالية و محاسبة، المعهد العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجاريةالمركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدية .
2. العروسي دريدي، و عثمان عويطي. (2017-2018). دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي. مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص محاسبي، قسم العلوم المالية و المحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي .
3. سليمان عتير. (2012/2011). دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير(غير منشورة) ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة .
4. عائشة لمونس، و عائشة بن رقة. (2008-2009). دور الرقابة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية. مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الدراسات التطبيقية الجامعية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

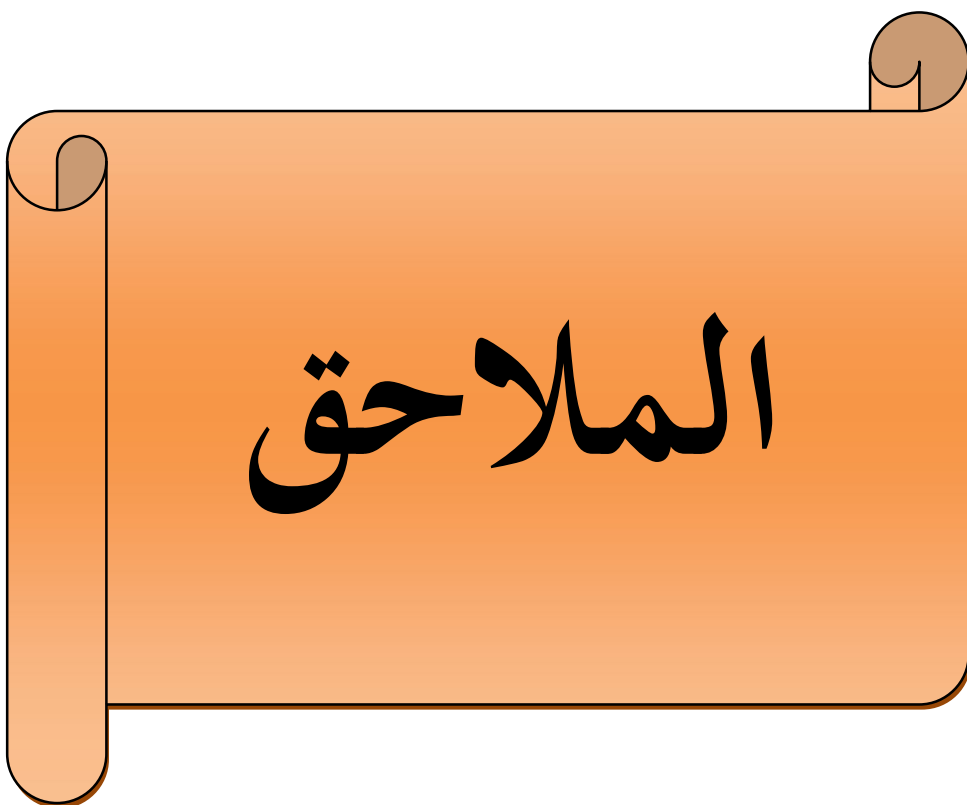
5. نجية زبلاّب، و فلة حميدي. (2017-2018). دور الرقابة الجبائية في تحسين الإيرادات الضريبية. مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (غير منشورة)، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أكلي حند أولحاج، البويرة.
6. هاجرة محادي. (2015). أثر الرقابة الجبائية على مصداقية التصريحات. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، تخصص: مالية و جباية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

ثالثا: مجالات و ملتقيات :

1. خولة حموش، و بزارية أحمد. (2021). فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي. مجلة الإقتصاد الجديد، المجلد 12، العدد 1، مخبر الاقتصاد الرقمي، مخبر الصناعة التطور التنظيمي للمؤسسات و الإبداع، الجزائر
2. صبرينة خديري، و عمر جنيبة. (2019, 12 19). الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي و تنمية الإيرادات الجبائية. مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المجلد 12، العدد 2 كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تبسة.
3. عائشة بن عثمان. (2015). تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء. مجلة العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، العدد 7، مخبر الاستراتيجيات و السياسات الاقتصادية في الجزائر، المسيلة.
4. عبد الرحمان مغازي، و بلال شيخي. (2013). دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر. مجلة دراسات جبائية، العدد 2، الجزائر.
5. فلة محتال، و أحمد بساس. (2020). تأثير تطبيق نظام التصريح الإلكتروني على الرقابة الجبائية الشكلية. مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 11، العدد 2، مخبر العلوم الاقتصادية و التسيير، و مخبر دراسات التنمية الاقتصادية، الإغواط
6. لشلح صافية. (2018, 12 31). تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي. مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية و المالية، المجلد 2، العدد 2.
7. محمد أمين كويدي، و سامية بوضياف. (2020, 1 31). دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف و الإدارة الضريبية. مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، العدد 2، البليدة.

رابعا: قوانين و مراسيم

- قانون المالية لسنة 2002. (2001, 12 23). لجرادة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 23



الملحق رقم (01)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية الولائية للضرائب

بسكرة

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

مكتب التحقيقات الجبائية

رقم : / م و ض / م ف ر ج / م ت ج / ف أ / 2015.

**محضر نهاية عمليات التحقيق
الجبائي و المحاسبي**

في اليوم التاسع عشر من شهر أفريل من عام ألفين و خمسة عشر و على

الساعة

نحن الموقعون أدناه : السيد : (م ر) - رئيس فرقة

السيد (م م) - محقق

السيد : (م م) - محقق

قمنا بإبلاغ السيد : شخص طبيعي
مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى و الري
شارع رقم 46 - بسكرة

بانتهاؤ أشغال التحقيق المحاسبي.

و تم إقفال هذا المحضر في اليوم و الشهر و السنة المذكورين أعلاه و دعونا
السيد : شخص طبيعي - لإمضائه معنا و الذي قبل - رفض

رئيس الفرقة

اسم و لقب المكلف بالضريبة
المحققان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية الولائية للضرائب

بسكرة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
مكتب التحقيقات الجبائية

رقم :/م و ض/م ف ر ج/م ت ج/ف أ / 2015.

**محضر نهاية عمليات التحقيق
الجبائي و المحاسبي**

في اليوم من شهر

نحن الموقعون أدناه : السيد : - رئيس فرقة
السيد : - محقق
السيد : - محقق

قمنا بإبلاغ السيد :

و تم إقفال هذا المحضر في اليوم و الشهر و السنة المذكورين أعلاه و دعونا
السيد : - لإمضائه معنا و الذي قبل - رفض

رئيس الفرقة

اسم و لقب المكلف بالضريبة
المحققان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية الولائية للضرائب

ببسكرة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
مكتب التحقيقات الجبائية

رقم : ام و ض/ام ف رج/ام ت ج/.....

**محضر المعاينة الناتج
عن التحقيق في المحاسبة**

إن التحقيق الجبائي في المحاسبة الذي أجري لمؤسسة السيد :

ام و ض/ام ف رج/ام ت ج/ف أ/2015 المؤرخ في :

بناء على الإعلان عن التحقيق رقم :

و الذي أسفر عن وجود النقائص الآتية :

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

وحتى يتسنى لنا تحديد الأسس الخاضعة ، لنا الشرف أن نطلب من سيادتكم تقديم كل التوضيحات اللازمة
و المتعلقة بالنقائص المستخلصة والمذكورة أعلاه:

.....(1)

.....
.....
.....
.....
.....

تقبلوا منا سيدي فائق الشكر و التقدير.

حرر ببسكرة في :

La présente notification comporte.....feuilles
y compris celui-ci. Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de
notre parfaite considération.

Chef de brigade

فرحات محمد (م ر)

Nom, prénom et grade

des vérificateurs

سايب عمار (م م)

واعر فريد (م م)

الملحق رقم (03)

Série O n° 24

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS DE LA
WILAYA DE BISKRA

المديرية الولائية للضرائب - بسكرة

رقم :/م و ض/م ف رج/م ت ج/ف أ/2015.

Fiche de fin des travaux
De vérification

بسكرة Le

.....
Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom ou raison sociale السيد : شخص طبيعي

Activité مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى و الري

Avis de vérification N°...../VC/2015 du 19/04/2015

Date de fin des travaux sur

place...../.....

Date de notification des résultats de la vérification

Date de notification de la position définitive de l'administration

Chef de brigade P/I
vérificateurs

Nom / Prénom et Grade des

الملحق رقم (04)

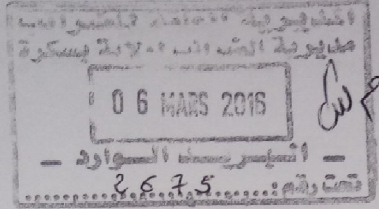
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

بسكرة في: 2015/03/03

إلى السيد : مدير الولائي للضرائب

لولاية بسكرة

مساحة
06/03/2016



بسكرة

مقاوله الأشغال لعمومية الكبرى و الري

العنوان :

رقم المادة : 07014119047

رقم الجنائي : 198107180013539

السجل التجاري : 07/00-1225762/A/03

المديرية الولائية للضرائب
المديرية الفرعية للمنازعات

الموضوع : طلب إلغاء الوارد رقم 2015/246

المرفقات :

07 مارس 2016

114

- المديرية الولائية للضرائب -

- 1) نسخة من الوارد رقم 2015/246
- 2) نسخة من محضر بيع منقول للمزاد العلني ومحضر الإستلام
- 3) نسخة من التصريح الشهري لستمبر 2012
- 4) نسخة من التصريح الشهري لديسمبر 2013
- 5) نسخة من التصريح الشهري لجانفي 2014
- 6) نسخة من عريضة استئناف

سيدي :

- يشرفني أن أقدم إلى سيادتكم الموقرة التفسيرات التالية :

بالنسبة لسنة 2011 :

- فيما يخص الرسم على القيمة المضافة (TVA) :

قد تم إلغاء فواتير الزبون لوبيزي أمين على أساس أنه مدرج ضمن قائمة الأشخاص الغير متموقعين

حيث أنه كامل الفواتير المتعلقة بهذا المورد مطابق لما هو منصوص عليه في القانون التجاري و إضافة لما سبق فإن إسترجاع الرسم على القيمة المضافة قد تم إستناد لما هو منصوص عليه في نص المادة 38 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لذا أرجوا من سيادتكم إلغاء ما تم إسناده على عاتقي.

حيث أنه أثناء المرور أمام لجنة إعادة التحكيم بحضور السيد المدير الولائي للضرائب قد أشر على أن هذا المورد صاحب مؤسسة حاملة للشخص الطبيعي غير مدرج ضمن قائمة المتهربين جباييا، إلا أن له مؤسسة حاملة للشخصية المعنوية هي المدرجة ضمن قائمة المتهربين جباييا، لهذا لا علاقة للشخص المعنوي بالشخص الطبيعي.

بالنسبة لسنة 2012 :

- فيما يخص الرسم على النشاط المهني (TAP) :

- رقم الأعمال المنجز سنة 2012 خارج الرسم : 18.835.133,00 دج

- رقم الأعمال المنجز في سنة 2012 و المصرح به في التصريح الجباي لشهر سبتمبر 2012 : 13.659.280,00 دج

- رقم الأعمال المنجز في سنة 2012 و المصرح به في التصريح الجباي لشهر ديسمبر 2013 : 5.175.853,89 دج

21 AVR 2016

رقم الأعمال المنجز سنة 2013 خارج الرسم : 21.956.621,00 دج

- رقم الأعمال المنجز في سنة 2013 و المصرح به في التصريح الجبائي لشهر ديسمبر 2013 : 13.309.273,00 دج
- رقم الأعمال المنجز في سنة 2013 و المصرح به في التصريح الجبائي لشهر جانفي 2014 : 8.647.348,00 دج

- حيث أنه فرقة التحقيق قد قامت بتعريفي بمبلغ 79.742,00 دج رغم انه الرسم على النشاط المهني الخاص برقم أعمال سنة 2012 قد تم دفعه كلياً. (تجدون رفقاً هذا الإرسال نسخة من التصريح الشهري لشهر سبتمبر 2012 و شهر ديسمبر 2013 و شهر جانفي 2014).

بالنسبة لسنة 2014 :

- حيث أنه في 31 ديسمبر 2014 قدر مخزون المؤسسة بمبلغ 22.282.385,00 دج

- حيث أنه المخزون الفعلي و الحقيقي يقدر بمبلغ 18.021.672,45 دج و هو المخزون المباع من طرف محافظ البيع بالمزايدة في مزاد علني.

- حيث أنه المبلغ المتبقي من المخزون المقدر بمبلغ 4.364.084,13 دج و هو مخزون يمثل رقم أعمال منجز و غير مفوتر و غير مصرح به ، إذ أن رقم الأعمال هذا إلى غاية يومنا هذا هو في نزاع قضائي على مستوى العدالة و لم يتم الفصل فيها.

- حيث انه أثناء التحقيق قد تم طلب الرقابة على المخزون .

- حيث أنه تم إعلام فرقة التحقيق عن تواجد المخزون في طريق سيدي عقبة .

- حيث أنه أصبح غير قابل للإستعمال .

- حيث أنه فرقة التحقيق رفضت التوجه إلى مكان تواجد المخزون لغرض معاينته .

- حيث انه بتاريخ 4 جوان 2015 قد تم التنازل على كامل المخزون بالمزاد العلني.

- حيث أنه تم تحرير محضر من طرف محافظ البيع بالمزايدة (تجدون رفقاً هذا الإرسال نسخة من المحضر) .

- حيث أنه تم تحرير محضر استلام المخزون المتنازل عليه بتاريخ 07 جوان 2015 .

- حيث أنه تم التنازل على المخزون بمبلغ 950.000,00 دج .

- حيث أنه مؤسستي قد حققت خسائر في عملية التنازل تقدر بـ : 17.071.672,45 دج .

- حيث أنه توجهنا إلى فرقة التحكيم بحضور السيد المدير الولائي للضرائب

- حيث أن هذا الأخير طلب تقديم تفسيرات أو إعادة صياغة ما درج في المحضر المعد من طرف محافظ البيع بالمزايدة على أساس أن محافظ البيع قد أشر في عملية التنازل على أن هذا المخزون مستعمل.

- حيث أنه هذا المخزون تقادم لأنه موضوع في منطقة معرضة للشمس و الأمطار مما يؤدي إلى تغير مظهره .

- استنادا لما سبق و لنص المادة 37 من قانون الرسوم على رقم الأعمال أرجوا من سيادتكم المحترمة إلغاء ما تم إسناده على عاتقي على أساس أن المخزون قد تم التنازل عليه بخسارة.

- في إنتظار ردكم بالقبول و إلغاء ما تم إسناده على عاتقي .

- تقبلوا مني فائق الاحترام و التقدير .

مقابلة البائعين الأعمال المصنوعة

كل شياكل المصنوعة

بمكتب

بمكتب

الملحق رقم (05)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

مديرية العامة للضرائب

المديرية الولائية للضرائب

مركز الضرائب بسكرة

المصلحة الرئيسية للمنازعات

سلسلة رقم 26-1

قرار رفض شكوى

مع الإشعار بالاستلام

إلى السيد :

مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى والري
46 شارع كرميش صالح حي المجاهدين
بسكرة

قرار رفض :

رقم 15 / 2016

تاريخ: 2016/06/14

مرجع تسجيل الشكوى

رقم: 01/BVF/2016

تاريخ: .. 2016/04/21

تبعاً للشكوى التي راسلتموني بها والمتعلقة بالضرائب والرسوم المشار إليها في
الهامش ، وبعد فحصها من الناحية النزاعية قررت بتاريخ
الكلية لهذه الشكوى وذلك للأسباب المذكورة خلف هذا القرار 14 جوان 2016

وإذا أردتم الطعن في هذا القرار فيمكن لكم اللجوء إما :

- إلى لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى
الولاية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية
وذلك في أجل مدته أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام القرار .

- أو إلى المحكمة الإدارية المختصة في أجل مدته أربعة (04) أشهر ابتداء من
تاريخ استلام القرار طبقاً للمادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية .

تفضلوا بقبول سيدي(ة) خالص التحية والتقدير

رئيس مركز الضرائب

رئيس مركز الضرائب الولائية
بسكرة
02

مرايب والرسوم محل الاحتجاج

ن.م / ر.ق.م / ض.د.ا

م.م / ر.ق.م / ض.د.ا

م.م / ر.ق.م / ض.د.ا

لا يمكن لكم الطعن أمام اللجنة المختصة بعدا حالة القضية أمام المحكمة الإدارية
من أمام المحكمة الإدارية ليس له أي اثر لوقف الدفع .

الملحق رقم (06)

RESUME SUCCINCT DES MOTIFS INVOQUES PAR LE PETITIONNAIRE

الطاعن (5): ، يرفع تظلمه أمام لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة لولاية بسكرة ، طاعنا في قرار السيد: رئيس مركز الضرائب مطالبيا في إعادة النظر في قرار رفض الشكوى حول طلب إلغاء الورد القردي رقم 2015/246 .
في الشكل:

الأجال : طعن مقبول لتقديمه في الأجال القانونية المادة 80 ق ا ج) .

تاريخ تبليغ قرار الإدارة (رفض) : 2016/06/14 .

تاريخ تقديم الطعن : 2016/10/10 .

الطعن أمام الجهة القضائية : لا شيء

RAPPORT DU CHEF CENTRE DES IMPÔTS DE LA WILAYA

في الموضوع :

الطاعن: ، يرفع تظلمه أمام لجنة الطعن لولاية بسكرة مطالبيا بإعادة النظر في الضرائب المدرجة على عاتقه التي هي كالآتي :

- سنة 2011 : يطلب إلغاء دمج الرسم على القيمة المضافة الواردة بالفواتير المحررة من طرف المورد لوبيزي أمين على اعتباره أن الفواتير قانونية ومطابقة لنص المادة 38 من قانون الرسم على رقم الأعمال .
سنة 2012 : يطلب إلغاء التسوية الخاصة بالرسم على النشاط المهني TAP كونه قد تم التصريح بكامل رقم الأعمال المقروض .

سنة 2014 : يطلب إلغاء التسوية المتعلقة بالمخزون والتي بلغت 22.282.385 دج والموقوفة إلى 2014/12/31 بحجة بيعها بالخسارة وهذا ما يثبته محضر البيع بالمزاد العلني .
وبعد معالجة شكاية المكلف بالضريبة من طرف المصالح الجبائية تبين أنه :

(1) تم دمج الرسم على القيمة المضافة الواردة بالفواتير المحررة من طرف لوبيزي أمين خلال سنة 2011 نظرا لكونه مسجل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش تحت رقم (99866) وغير متموقع .
(2) تمت تسوية الرسم على النشاط المهني لسنة 2012 نظرا لعدم تقديم التصريح الشهري G50 أو وصل تسديد لكل الحقوق الخاصة بالرسم على النشاط المهني .

(3) تمت التسوية المتعلقة بالمخزونات إستنادا إلى محضر المعاينة الذي يثبت غياب المخزون خلال فترة التحقيق بتاريخ 2015/06/04 ، ولكون المواد الواردة بمحضر البيع بالمزاد العلني المحرر بتاريخ 2015/06/04 المقدم من طرف المكلف بالضريبة لا يتطابق مع طبيعة المخزونات الواردة بالقائمة المقدمة أثناء التدخل الأولي ، وكذا لكون القائمة المرفقة بمحضر البيع بالمزاد العلني لا تتطابق مع محتوى المحضر حيث يشير إلى أن المبيعات تتمثل في مواد البناء المستعملة .

رأي رئيس مركز الضرائب :

الضرائب المحتج عنها مؤسسة قانونيا وعليه نتمسك برفض الطعن .

رئيس مركز الضرائب بالتبليغ

الملحق رقم (07)

بسكرة في:

المحكمة الإدارية بسكرة

حالة ١٥٠٠٩ / ١٠ / ٢٠١٦

مكتب الأستاذ: صالح حربوش
محامي لدى المجلس
معتمد لدى المحكمة العليا ومجلس الدولة
حي 748 مسكن العالية بسكرة
الهاتف رقم : 07.71.48.18.79

إيداع عريضة
تاريخ الإيداع: 19/11/2016
رقم التقييد: 19/706
القسم: ع.د.ع
اليمين الضميمة

عريضة إفتتاح دعوى قضائية

لفائدة المدعي: مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى والري المثلثة في شخص صاحبها المقيم بـ: 46 شارع
بسكرة، القائم في حقها الأستاذ: صالح حربوش

ضد المدعى عليها: المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة، الكائن مقرها بتزل المالية بـ: شارع بن
حمودة أحمد عبد الرزاق بلدية وولاية بسكرة، ممثلة من طرف مديرها.

ليطيب هيئة المحكمة الإدارية الموقرة

يتشرف المدعي بواسطة محاميه أن يعرض وقائع دعواه على هيئة المحكمة الإدارية موضحا وملتمسا ما يلي:

من حيث الشكـل: قبول الدعوى شكلا لورودها في الآجال القانونية - نسخة من القرار مرفق -

من حيث الموضوع: حيث وتبعا للورد الصادر من طرف مصالح الضرائب (مكتب التحقيقات الجبائية) تحت رقم: 2015/246 بتاريخ: 2015/11/06 بمبلغ إجمالي: تسعة ملايين ومئتي وخمسة وعشرين ألف وثلاثمئة وثمانية وثمانون دينار جزائري (9.225.388.00 دج) حقوق اواجبة الأداء مع غرامات التأخير حسب مزاعم أعوان مكتب التحقيقات الجبائية. - نسخة من الورد مرفقة -

- حيث فإن موكلي خضع للتفريم التلقائي دون مبرر ومرتفع جدا ولا يتناسب مع نشاط المؤسسة إطلاقا، للعلم السيد الرئيس فإن موكلي خاضع للنظام الحقيقي وقام بالتصريحات الشهرية والمتمثلة في نموذج: 50 G وأدلى بكل ما هو مناسب في أجله المطلوب، كما قام بإعداد الميزانية الجبائية لكل سنة حسب ما يقتضيه قانون الإجراءات الجبائية وقام بتسديد كل ما ترتب عليه من حقوق الواجبة الأداء.

- حيث قامت إدارة الضرائب مكتب التحقيقات الجبائية إلى إخضاع موكلي للتحقيق المعمق دون أي مبرر أو حجة أو معلومات وردت إلى مصلحتها بالنسبة لكشوف الربط أو تبادل المعلومات حسب ما يقرره القانون في هذا الشأن مما يجعل مورد المعد في هذا الشأن باطلا بطلانا مطلقا لكونه غير مؤسس لعدم إتباع الإجراءات الجبائية المعمول بها قانونا.

التي حيث ان هذا المخزون تقادم كونه كان معرضا للشمس وغير ذلك من العوامل الطبيعية مما يؤدي إلى تغيير مظهره ولو فرضنا جدلا أن المخزون مستعمل أو أتلف وهذا يؤدي إلى نفس النتيجة والهدف هو موضوع المخزون بيعه أو إتلافه أو فساده وهذا يؤدي للنتيجة الحتمية وهي الخسارة التي الحقت بالمؤسسة.

— حيث فإن محضر البيع بالمراد حرر من قبل الديوان العمومي للبيع بالمزايدة والتقييم لا يطعن فيه إلا بالظعن بالتزوير عن طريق القضاء.

— حيث أن التبريرات المقدمة من طرف الإدارة الجبائية مكتب التحقيقات غير مقنعة، وجانب الصواب والمنطق وما ينص عليه قانون الضرائب والإجراءات الجبائية لا سيما المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في حالة رفض الإدارة الجبائية المحاسبة التي يقدمها المكلف بالضريبة عقب إجراء تحقيق محاسبي في التصريح الجبائي، ولا يمكن رفض المحاسبة إلا في الحالات الآتية وهي على سبيل الحصر كما يلي:

01 — عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق للقانون التجاري، وشروط تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

02 — عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب إنعدام الوثائق الثبوتية.

03 — عندما تتضمن المحاسبة أخطاء وإغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.

— حيث أن ما تم فرضه من رسوم وضرائب لا أساس له من الصحة، وأن هذه الإجراءات المزعومة والواهية لا تكتسي القوة القانونية وغير مؤسسة في إلزام الغير بدفع المبالغ المالية دون وجه حق، وعليه فإن الحقوق الواجبة الأداء المزعومة من قبل المدعى عليها لا تستند إلى الأساس القانوني مما يتعين إلغاؤها وإعادة النظر فيها لما يقتضيه القانون.

— حيث يبقى النظام المحاسبي لإقرار الضريبة المستحقة عن السنة المالية خاضع لضوابط قانونية جبائية بحتة، وعلى هذا الأساس يلتزم المدعي من هيئة المحكمة الإدارية أساسا: القضاء بإلغاء الورد رقم: 2015/246 الصادر بتاريخ: 2015/11/06 بمبلغ قدره: تسعة ملايين ومئتي وخمسة وعشرين ألف وثلاثمائة وثمانية وثمانون دينار جزائري (9.225.388.00 دج). احتياطيا: تعيين خبير محاسبي وجبائي في دعوى الحال وتكليفه بمأمورية فحص الوثائق الجبائية للمدعي ومدى قانونية محضر بيع بالمزايدة وإعداد خبرة في الموضوع، جعل المصاريف القضائية محفوظة إلى حين الفصل الموضوع.

لهذه الأسباب

باب

يلتمس المدعي من هيئة المحكمة الإدارية ما يلي:

من حيث الشك: قبول الدعوى شكلا لورودها في الآجال القانونية. حو 748 ضمن المصلحة المذكورة

من حيث الموضوع: أساسا: القضاء بإلغاء الورد رقم: 2015/246 الصادر بتاريخ: 2015/11/06 بمبلغ قدره:

تسعة ملايين ومئتي وخمسة وعشرين ألف وثلاثمائة وثمانية وثمانون دينار جزائري (9.225.388.00 دج).

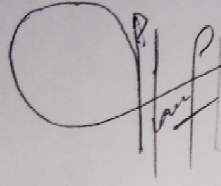
احتياطيا: تعيين خبير محاسبي وجبائي في دعوى الحال وتكليفه بمأمورية فحص الوثائق الجبائية للمدعي ومدى قانونية محضر بيع بالمزايدة وإعداد خبرة في الموضوع، جعل المصاريف القضائية محفوظة إلى حين الفصل الموضوع.

المرفقات:

- نسخة من الورد رقم: 15/246 بتاريخك 2015/11/06.
- صورة من قرار إعلان الرفض + الظرف البريدي.
- صورة من محضر البيع + محضر إستلام + قائمة المنقول.

تحت جميع التحفظات

محترمكم الأستاذ:



الأستاذ
محمّد بن عبد الله بن عبد الله بن عبد الله
د. محمد بن عبد الله بن عبد الله بن عبد الله
ج. 748 سفيان العائمه سكوت

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

نموذج: 45-ا

اللجنة الولائية للطنن

قرار - رفض

إعلان الرفض

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الجمهورية للضرائب فسنطينة

المديرية الولائية للضرائب بسكرة

المديرية الفرعية للمنازلعات

مركز الضرائب : بسكرة

بثلية : بسكرة

شكاية رقم 05/CRW/2017

القرار : 2017 / 26

إلى السيد :

موسسة الأشغال العمومية الكبرى و الري

46 شارع كرميش الصالح حي المجاهدين بسكرة

حرد بسكرة في : 1. جوان 2017

مادة رقم : 246... من ورد سنة 2015...

السيد : جعفر توفيق.

يشرفني أن أحيطكم علما، أنه بناء على نتائج دراسة طلبكم المقدم بشأن الضرائب الموضحة أعلاه ، ليس بالإمكان الموافقة على طلبكم و عليه بقرار المؤرخ في 2017/05/11. قمنا برفض طلبكم. وطبقا للمادة رقم 82 من ق.أ.ج. وبعد أخذ رأي لجنة الولاية الصادر بتاريخ 2017/05/11. يتقبلوا فائق التقدير والاحترام
يمكنكم في خلال 4 أشهر من تاريخ استلامكم لهذا الإعلان تقديم طعن جديد أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليميا. يتقبلوا فائق التقدير والاحترام

المدير الولائي للضرائب

المدير الولائي للضرائب
إمضاء



الملحق رقم (09)

ابراهيم حوحو
محامي معتمد لدى مجلس الدولة
64 شارع الاخوة مناني بسكرة
الهاتف/ 033.53.07.06

2

17/706 رقم
جلسة : 2017/10 / 16

إيداع عريضة
تاريخ الإيداع :
رقم التيسر :
التقسيم :
2017
مذكرة جوابك
أميين الضبط

في حق : مديرية الضرائب لولاية بسكرة
مدعى عليها
الأستاذ :

ضد : مؤسسة الأشغال العمومية-جعفر توفيق
مدعى
الأستاذ :

ليطيب للمحكمة الموقرة

حيث أن المدعي رفع دعواه يلتزم من خلالها في الشكل قبول الدعوى وفي الموضوع الغاء الجدول الضريبي رقم 2015/246 مؤرخ يوم 2015/11/06 بمبلغ قدره 9.225.388,00 دج أو تعيين خبير محاسبي. حيث و ردا على ما جاء بعريضة الدعوى أن المدعى عليها تتقدم بما يلي:

حيث ان المدعي تعرض لتحقيق جبائي محاسبي للفترة الزمنية من 2011 الى 2014 وصدر جدول ضريبي موضوع النزاع بعد ان تبين وجود عدة تجاوزات منها فواتير محررة من طرف مورد مسجل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش تحت رقم 99866 و غير متموقع ، الى جانب ملاحظة عدم التصريح بجزء من رقم الأعمال المصرح به والمقبوض مع عدم تقديم ما يثبت تسديد الرسوم المستحقة بخصوص ذلك الفرق، وكذا ملاحظة التناقض الصريح بين محضر البيع بالمزاد العلني المحتج به و المخزونات الحقيقية الواردة بنظام المحاسبة و قائمة الجرد للمخزونات بل أن فرقة التحقيق لم تعثر على أي شيء عند انتقالها للمعاينة بمقر المؤسسة و تم توجيهها الى جهة مجهولة (مرفق 1 و 2).

حيث و بعد تقديم الشكوى الأولية من طرف المدعي تمت احالة ملفه على لجنة التحكيم و لم يأت المكلف بأي جديد بخصوص الاثباتات فتم رفض الشكوى.

حيث لجأ المدعي الى لجنة الطعن الولاية يلتمس الغاء الورد الفردي 15/246 بنفس المنهاج و دون أي جديد مما دفع باللجنة اتخاذ قرار برفض الطعن كليا لعدم تقديمه للوثائق الثبوتية (مرفق3).

حيث أن المدعي لجأ الى المحكمة لكن بدون أي مبرر قانوني.

حيث أن التسوية ناتجة عن تحقيق محاسبي دقيق من طرف فرقة مختصة تم فيها احترام جميع الاجراءات الجبائية و القانونية مما يجعلها صحيحة.

لهذه الأسباب

رفض الدعوى لعدم التأسيس.
المصاريف القضائية على عاتق المدعي.

الهاتف
033 74 95 69
مع كل التحفظات
عن المدعى عليها محاميا

الملحق رقم (10)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

باسم الشعب الجزائري

قرار

مجلس الدولة

الغرفة الثانية

القسم الأول

فصلا في الدعوى المرفوعة بين :

- 1) مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى والري الممثلة بصاحبها
الكائن مقره (هم) ب: 46 شارع كرميش صالح حي المجاهدين - بسكرة .
و القائم في حقه (هم) الأستاذ (ة):
الكائن مقره ب: 748 مسكن محل رقم 22 العالية - بسكرة .

رقم الملف: 156748

رقم الفهرس: 19/00051

من جهة

قرار بتاريخ:

2019/01/17

ويبين:

- 1) مديرية الضرائب لولاية بسكرة ممثلة بمديرتها
الكائن مقره (هم) ب: نزل المالية - شارع بن حمودة أحمد عبد الرزاق - بسكرة .
و القائم في حقه (هم) الأستاذ (ة):
الكائن مقره ب: 32 نهج الإخوة مناني - بسكرة .

قضية:

مؤسسة الأشغال العمومية
الكبرى والري

من جهة أخرى

ضد /

مديرية الضرائب لولاية
بسكرة ممثلة بمديرتها

إن مجلس الدولة

في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ:

السابع عشر من شهر جاتفي سنة ألفين و تسعة عشر
بمقتضى القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 04 صفر 1419 الموافق
لـ 1998/05/30 و المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه وعمله، المعدل و المتمم.
بمقتضى القانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق
لـ 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لاسيما المواد
876، 884، 888، 889، 898، 899، 915 و 916 منه.
بعد الاستماع إلى السيد(ة) بوغنيق علي مستشار الدولة المقرر

(نزاع ضريبي)

مبلغ الرسم: 2250 دج

في تلاوة تقريره(ها) المكتوب

بعد الإطلاع على التقرير المكتوب للسيدة(ة) بوصوف موسى محافظ الدولة
والإستماع إلى ملاحظاته(ها) الشفوية.

وبعد المداولة القانونية أصدر القرار الآتي:

الوقائع و الإجراءات

بعريضة إستئناف مودعة لدى أمانة ضبط مجلس الدولة بتاريخ 14/03/2018 تحت

رقم الملف: 156748

رقم الفهرس: 19/00051



رقم 156748 سجلت مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى والري ممثلة بمسيرها وعن طريق محاميها الأستاذ صالح حربوش محامي معتمد لدى مجلس الدولة إستئنافا ضد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية ببسكرة بتاريخ 2017/11/17 تحت رقم 17/706 والقاضي برفض الدعوى لعدم التأسيس وجاء في العريضة:

بأنها تتمسك بكل دفعها و طلباتها المقدمة أمام محكمة الدرجة الأولى و تؤكد بأن إدارة الضرائب المستأنف عليها أخضعتها خلال سنة 2015 للتحقيق في محاسبتها دون أي مبرر إنتهى بإصدار ضدها الجدول الفردي رقم 2015/246 المطعون فيه بمبلغ إجمالي (9.225.388.00 دج) يخص السنوات 2011-2012-2013 و 2014 فتقدمت على إثر ذلك بشكوى نزاعية أمام المدير الولائي للضرائب الذي رفض تظلمها بتاريخ 2016/04/14 فتقدمت بعد ذلك بطعن أمام اللجنة الولائية التي رفضت طعنها كذلك مما إدى بها إلى تسجيل بتاريخ 2017/09/19 دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية ببسكرة فصدر الحكم محل لإستئناف.

و عن أسباب الإستئناف ذكرت المستأنفة:

أن المستأنفة قدمت محضر بيع منقول المؤرخ في 04 جوان 2015 محرر من طرف الأستاذ بونحاس حسين محافظ بيع بالمزاد العلني والذي يثبت بيع كل المنقول المخزون بمبلغ إجمالي يقدر 950.000.00 دج وبذلك تكون المؤسسة قد سجلت عجزا كبيرا في ميزانيتها بما أنه بتاريخ 2014/12/31 قدر مخزون المؤسسة بمبلغ:

22.282.385,00 دج وأن المخزون الفعلي والحققي يقدر بمبلغ:

18.021.672.45 دج وهو المخزون المباع من طرف محافظ البيع المذكور أعلاه

وإن المبلغ المتبقي من المخزون يقدر ب 4.364.084.13 دج وهو مخزون يمثل رقم أعمال منجز غير مفوتر وغير مصرح به طبقا لقانون الإجراءات الجبائية وأنه أثناء التحقيق المحاسبي تم تبليغ وإعلام فرقة التحقيق عن تواجد المخزون في حظيرة محاذية لطريق سيدي عقبة للمعاينة وأنه أصبح غير قابل للإستعمال غير أن فرقة التحقيق

رفضت التوجه إلى الحظيرة مكان تواجد المخزون لغرض المعاينة وبتاريخ

2015/06/04 تم التنازل على كامل المخزون بالمزاد العلني وتم تحرير محضر بذلك

كما هو مبين اعلاه وأن المؤسسة لحقتها خسارة جد معتبرة على عملية التنازل تقدر ب

17.071.672,45 دج وبعد الحضور أمام فرقة التحكيم تم رفض عملية البيع بحجة أن

المخزون مستعمل وعليه إلتتمت أساسا إلغاء الحكم المستأنف والقضاء من جديد إلغاء

الجدول الفردي رقم 2015/246 و إحتياطيا تعيين خبير.

وبمذكرة مسجلة بتاريخ 2018/04/29 أجابت المستأنف عليها ممثلة من طرف مديره



رقم الملف: 156748
رقم الملف: 19/0051

الملاحق

و عن طريق محاميها الأستاذ جوحو إبراهيم محامي معتمد لدى مجلس الدولة
تأييد الحكم المستأنف و ذلك على أساس:
إن المستأنفة تعرضت لتحقيق محاسبي للفترة الممتدة من سنة 2011 إلى 2014 إنتهى
بصدور ضدها الجدول الفردي رقم 2015/246 بعد أن تبين وجود عدة تجاوزات في
محاسبتها و منها فواتير محررة من طرف مورد مسجل في البطاقة الوطنية لمرتكبي
العش
تحت رقم 99866 وغير متموقع وكذا لعدم التصريح بجزء من رقم الأعمال المصرح
به والمقبوض و من عدم تقديم ما يثبت تسديد الرسوم المستحقة بخصوص الفارق
المسجل وكذا ملاحظة التناقض الصريح بين محضر البيع بالمزاد العلني المحتج به
والمخزونات الحقيقية الواردة بنظام المحاسبة وقائمة الجرد للمخزونات بل أن فرقة
التحقيق لم تعثر على أي شيء عند إنتقالها للمعاينة بمقر المؤسسة وتم توجيهها إلى جهة
مجهولة وإن المستأنفة تقدمت بشكوى أمام المدير الولائي للضرائب الذي رفض تظلمها
بموجب قرار رفض ثم تقدمت بعد ذلك بطعن أمام لجنة الطعن الولاية ملتزمة إلغاء
الجدول الفردي 15/246 لنفس الأسباب مما دفع باللجنة إلى إتخاذ قرار برفض الطعن
لعدم تقديم لها الوثائق الثبوتية وإن المستأنفة لم تناقش الحكم المستأنف ولم تبين أسباب و
أوجه الإستئناف وكأن النزاع يطرح لأول مرة.
و بعد تمسك كل طرف بدفوعه و طلباته السابقة و الإنتهاء من التحقيق في القضية بلغ
الملف لمحافظ الدولة الذي قدم طلبات مكتوبة مؤرخة في 2018/12/10 إلتمس من
خلالها تأييد الحكم المستأنف.

وعليه فإن مجلس الدولة

من حيث الشكل:

حيث أنه لا يوجد بالملف ما يثبت تاريخ تبليغ الحكم المستأنف مما يتعين قبول الإستئناف
شكلا طبقا للمادة 950 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

من حيث الموضوع:

حيث أن موضوع الدعوى يتعلق بطلب المستأنف بإلغاء الضرائب المفروضة عليه
بموجب الجدول الفردي 2015/246 بمبلغ إجمالي 9.255.388,00 دج بعنوان
الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على القيمة المضافة لسنة 2014 و الرسم على
النشاط المهني لسنوات 2011-2012-2014 و إسترجاع الرسم على القيمة المضافة
لسنة 2011 و ذلك لعدم تأسيسها قانونا لأن مصالح المستأنف عليها لم تأخذ بعين



الإعتبار محضر البيع بالمزاد العلني المحرر بتاريخ 2015/06/04 من طرف محافظ
البيع ببسكرة و هو البيع الذي سجل عجزا كبيرا في ميزانية المؤسسة الذي قدر مخزونها
في ميزانية 2014/12/31 بمبلغ 22.282.385,00 دج.

حيث أن المستأنف عليها عارضت في طلبات المستأنف و دفعت بأن الضرائب
المفروضة على هذا الأخير مؤسس قانونا لأن فرضها تم بعد التحقيق في محاسبته خلال
سنة 2015 خص السنوات من 2011 إلى 2014 و الذي إنتهى بتسجيل بها عدة
نقائص و منها وجود فواتير محررة من طرف مورد مسجل في البطاقة الوطنية لمرتكبي
أعمال الغش و غير متموقع إلى جانب ملاحظة عدم التصريح بجزء من رقم الأعمال
المصرح به و المفترض مع عدم تقديم ما يثبت تسديد الرسوم المستحقة بخصوص ذلك
الفرق و كذا ملاحظة التناقض الصريح بين محضر البيع بالمزاد العلني المحتج به و
المخزونات الحقيقية الواردة بنظام المحاسبة و قائمة الجرد للمخزونات لأن فرقة التحقيق
لم تعثر على أي شيء عند إنتقالها للمعاينة بمقر المؤسسة و تحرير محضر يثبت ذلك
بتاريخ 2015/05/10.

عن محضر البيع بالمزاد العلني المحرر بتاريخ 2015/06/04 و المحتج به من طرف
المستأنفة:

حيث أنه بالرجوع لمحضر البيع بالمزاد العلني المحرر من طرف محافظ البيع بتاريخ
2015/06/04 و المحتج به من طرف المستأنف يتبين بأن المواد المذكورة به فعلا لا
تتطابق مع طبيعة المخزونات المذكورة بالقائمة المقدمة أثناء التدخل الأولي كما يتبين
بأن القائمة المرفقة بمحضر البيع بالمزاد العلني المشار إليه إعلاه لا تتطابق مع مضمون
المحضر الذي يشير إلى أن المبيعات تتمثل في مواد البناء المستعملة (ألواح خشبية
مختلفة خاصة بالبناء....) في حين أن قائمة جرد المخزونات تشير إلى مواد البناء الغير
مستعملة (الإسمنت - اليجور - الحديد - الخشب - البلاط....) مما يتعين القول بأن
إستبعاد المحققين و قضاة محكمة الدرجة الأولى لمحضر البيع بالمزاد العلني المحتج به
من طرف المستأنفة و عدم أخذه بعين الإعتبار مؤسس قانونا.

عن مدى تأسيس التسوية الجبائية محل النزاع:

حيث أنه ثابت بملف القضية و الوثائق المرفقة به بأن الضرائب المفروضة على
المستأنف بموجب الجدول الفردي رقم 2015/246 المطعون فيه تمت فعلا بعد التحقيق
في محاسبتها خلال سنة 2015 خص سنوات نشاطها من 2011 إلى 2014 إنتهى
بتحرير محضر معاينة غياب المخزون بالنسبة لسنة 2014 و الذي بلغ مبلغ
22.282.385,00 دج و الموقوف إلى 2014/12/31 و الإعتماد عليه لتبرير التسر



رقم الملف: 156748

رقم الملف: 19/00051

الملاحق

الجبائية الخاصة بذلك بعد إستبعاد محضر البيع بالمزاد العلني المحرر بتاريخ 2015/06/04 المحتج به للأسباب المذكورة أعلاه وأن المستأنفة لم تقدم بالملف ما يثبت عكس ذلك و كذا ما يدحض الملاحظات التي تضمنها التبليغ بنتائج التحقيق المحاسبي مما يتعين القول بأن التسوية الجبائية محل النزاع مؤسسة قانونا و بأن قضاة محكمة الدرجة الأولى لما قضوا برفض الدعوى القضائية الرامية إلى إلغائها لعدم التأسيس يكونوا قد طبقوا صحيح القانون و يستوجب ذلك تأييد الحكم المستأنف. حيث أن المصاريف القضائية يتحملها من خسر.

فلهذه الأسباب

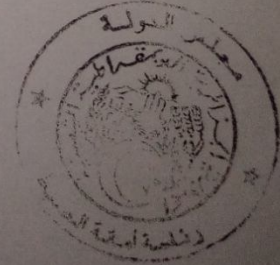
يقرر مجلس الدولة علنيا حضوريا ونهائيا
في الشكل: قبول الإستئناف.
في الموضوع: تأييد الحكم المستأنف.
و تحميل المستأنفة المصاريف القضائية.

بذا صدر القرار و وقع التصريح به في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ السابع عشر من شهر جانفي سنة ألفين و تسعة عشر من قبل الغرفة الثانية القسم الأول بمجلس الدولة المتشكلة من السيدات والسادة :

الرئيس	فرقاني عتيقة
مستشار الدولة مقرا	بوعنيق علي
مستشار الدولة	بقادة حليلة
مستشار الدولة	زبوشي عبد الباقي
محافظ الدولة	وبحضور السيد (ة): بوصوف موسى
أمين الضبط	و بمساعدة السيد (ة): إخلوفي يمينة
	الرئيس

أمين الضبط
مستشار الدولة
مستشار الدولة

المستشار المقرر



الملحق رقم (11)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

بسكرة، في 11 ماي 2017

15

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب لمسنطينة
المديرية الولائية للضرائب لبسكرة

لجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسوم
المماثلة والرسوم على رقم الأعمال
(المادة مكرر 81 من قانون الإجراءات الجبائية)

لجنة الطعن لبسكرة

رقم 11 / ل ط ض م ر أ ب / الأمانة.

المكلف بالضريبة :
رقم التعريف الجبائي (NIF) : 198107180013539 - رقم المادة : 07014119047
طبيعة النشاط : مؤسسة الأشغال العمومية
العنوان : - - - بسكرة

X	الموضوع : طعنكم المتعلق ب : * الضريبة على الدخل الإجمالي
X	* الرسم على النشاط المهني (ضع علامة X في الخانة المناسبة)
X	* الرسم على القيمة المضافة

السيد (ة)،

لقد وجهتم لرئيس لجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال لولاية بسكرة بتاريخ 2016/09/25 طعن فيما يخص الضريبة المشار إليها في الموضوع.

بعد دراسة ملفكم من قبل اللجنة، بتاريخ 2017/05/11، قررت ما يلي :

رفض الطعن كليا لعدم تقديم المكلف للوثائق الثبوتية

الرأي الصادر عن اللجنة سيتم تبليغكم إياه بقرار صادر عن مدير الضرائب طبقا للمادة

81-3 من قانون الإجراءات الجبائية.

تقبلوا مني سيدي (تي) فائق التقدير.

استلمت من طرفكم المحضر رقم

رسم رقم : 0703/00080200

الصادر بتاريخ 2016/09/25

من دائرة بسكرة

مؤسسة الشمال السري والجنس
+ حفر توفيق
مجلس المتاحدين - بسكرة
HC N 03/A/1235726