

جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



ضمانات المكلف بالضريبة اثناء خضوعه للرقابة الجبائية

مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص قانون اداري

تحت اشراف الدكتور

زواوي عباس

اعداد الطالب

غضيفي عبد الرزاق

الموسم الجامعي : 2014/2013





الشكر والحمد كثيرا واخيرا لله وحده العلي القدير الذي وفقني لاتمام المذكرة

كما اتقدم بالشكر الجزيل وفائق الاحترام والتقدير للاستاذ المشرف

"الدكتور زاوي عباس" ، لتقديمه لي النصائح والتوجيهات الصائبة .

كما لا يفوتني ان اتقدم بالشكر الى عميد كلية الحقوق والعلوم السياسية، والى كل اساتذة

قسم الحقوق وخص بالذكر الاستاذ " دحامنية علي" ، على ما قدموه لنا من جهد وعطاء

خلال مسارنا الجامعي، والى كل من له الفضل في تعليمنا من قريب او بعيد.

وفي الاخير اتقدم بالشكر وامتناني لكل من ساعدني من قريب او بعيد ولو

بالدعاء او الكلمة الطيبة.

الأهداء

اهدي هذا العمل المتواضع الى الوالدين العزيزين من قال فيهما سبحانه وتعالى:

(واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا)

الى اصدقائي :عبداللطيم ،الصالح ،محمد،سالم، عبد الرحمان

الى زملائي : حسين، محمد، عامر،محمد،اسامة،لزرق،...

الى كل من يسعى لفعل الخير.

مقدمة

كان دور الدولة في الماضي، يتمثل في مهمتين أساسيتين وهما القضاء والدفاع عن التراب الوطني حيث كرس جل اهتمامها على ذلك، ومع مرور الوقت، وظهر ما يسمى بالدولة المتدخلة التي جاءت كنتيجة حتمية لتطور نشاطات الافراد والمتمثلة خاصة في النشاط الاقتصادي من صناعة وتجارة حيث وصل هذا النشاط الى مرحلة حتمت على الدولة التدخل لتنظيم هذه القطاعات لما لها من سلطات عامة.

وبذلك اصبحت الدولة قريبة من الاشخاص وتمارس أنشطة قريبة من انشطتهم، وسواء كان نطاق وظيفة الدولة محدودا او عاما، نجد الاداة الأساسية التي تركز عليها لادارة هذه الأنشطة كيفما كان حجمها كبيرا او صغيرا هي الضريبة، وذلك لانها تتميز بالاستقرار والثبات.

ولان الضريبة انتقلت من وسيلة تمويله إلى أداة لها ادوار عدة، حيث تستخدم كاداة فعالة للوصول الى تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية، لجأت معظم الدول على اختلاف انظمتها الاقتصادية واتجاهاتها السياسية إلى إصدار قوانين تنظم فرض الضرائب على الأفراد كنتيجة لقيامهم بنشاط معين سواء كانوا عمال او موظفين لدى الدولة أو يمارسون تجارة او مهنا حرة.

ويرتكز النظام الجبائي في الجزائر على النظام التصريحي، حيث ان المكلف بالضريبة هو الذي يصرح برقم اعماله ومداخيله لادارة الضرائب، الا انه ومن خلال التصور الذي يحمله المكلف بالضريبة والمتمثل في ان الضريبة ليس لها عائد عليه، نجد البعض منهم من لا يصرحون بمداخيلهم الحقيقية، في حين ان الواقع عكس ذلك فللضريبة منفعة عامة تعود على جميع الافراد، ويتمثل ذلك في التعليم العام الذي تنفق عليه الدولة، وكذلك خدمات الصحة العمومية من مستشفيات ومكافحة الاوبئة، توفير السكن والكثير من الخدمات التي يتم تمويلها من العائدات الضريبية.

ولتحصيل العائدات الضريبية وجب وجود ادارة عمومية تتكفل بذلك، حيث نجد من خلال ممارسة هذه الاخيرة لنشاطها مع المكلف بالضريبة نشوء علاقة وطيدة بينهما ، ينبغي ان نعرف طبيعتها واذا ماكانت علاقة منسجمة او تعتمد على الخضوع والاذعان، فلا بد ان تكون هناك نظرة واقعية لهذه للعلاقة، حيث ان ا لادارة الضريبية في معاملتها للافراد بوصفهم مكلفين بدفع الضرائب تحتاج الى تحسين هذه العلاقة من أجل ان تكون مهمتها سهلة وسلسة خاصة بما يتعلق بالرقابة الجبائية ، فهي تتطلع الى الخدمة الجيدة للمكلفين بالضريبة و تسهيل الاجراءات الضريبية حتى تشجعهم على دفع الضريبة وهم راضون عن ذلك سواء كان هذا المكلف متمثلا في الشخص الطبيعي او المعنوي .

وحيث ان الادارة الضريبية تمارس سلطاتها والمتمثلة خاصة في الرقابة الجبائية ، وجب عليها في نفس الوقت حماية الحريات الاساسية وحقوق الانسان للمواطنين طبقا للمادة 32 من الدستور و التي تقضي بما يلي: (الحريات الأساسية و حقوق الإنسان و المواطن مضمونة).

وتبعاً لهذا حرص المشرع الجزائري على ايجاد نوع من التوازن بين طرفي العلاقة الجبائية المكلف بالضريبة، و الإدارة الجبائية عن طريق حماية المكلفين بالضريبة ، بمجموعة من الإجراءات القانونية التي توقعها محل البطلان حين محاولتها لمخالفتها و بالتالي تنقيد رقابة الإدارة الجبائية بمجموعة من الإجراءات، و تسمى هذه الإجراءات بالضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة و التي تعتبر حماية قانونية لهم تم تعزيزها بموجب نصوص قانونية مختلفة ، و إنَّ عدم احترامها سيؤدي حتما إلى البطلان، لذلك جاءت الإجراءات الشكلية التي تشكل حماية قانونية و ضمانة للمكلف بالضريبة بصيغة الالزام في نصوص قانون الإجراءات الجبائية .

ويصب تطرقنا لهذا الموضوع في اطار التطرق الى هذه الضمانات الخاصة بالمكلف بالضريبة خلال خضوعه إلى الرقابة الجبائية، مبتعدين في دراستنا عن الضمانات

الممنوحة له أثناء المنازعات الجبائية باعتبار أن جميع المكلفين بالضريبة يتمتعون بها بصفة عامة.

اهمية الموضوع: لقد اخترنا "ضمانات المكلف بالضريبة اثناء خضوعه للرقابة الجبائية" ليكون موضوع هذا البحث ، لما له من اهمية لدى المكلف بالضريبة حيث انه في غالب الاحيان يجهل الضمانات التي منحه اياها المشرع الجزائري اثناء خضوعه للرقابة الجبائية والتي تغنيه عن اللجوء الى المنازعات الجبائية التي تتميز بطول المدة وكثرة الاجراءات.

اسباب اختيار الموضوع: ان موضوع ضمانات المكلف بالضريبة اثناء خضوعه للرقابة الجبائية يعتبر من المواضيع الحيوية والهامة اضافة الى انه:

- يعتبر من المواضيع التي تشكل فراغاً ملحوظاً على صعيد المنشورات القانونية و القضائية المتخصصة في بلادنا، خاصة بعد إثراء المنظومة القانونية في الجزائر بقانون الإجراءات الجبائية، و صعوبة الحصول على مراجع خاصة بالموضوع في النظام الجزائري.

- يعتبر هذا الموضوع من المواضيع التقنية المعقدة التي تتطلب تحكما في النصوص القانونية خاصة واننا نشهد كل سنة مالية قانون مالية جديد، أو قانون مالية تكميلي، أو نصوص لاحقة معدلة و متممة و منظمة لها.

- كما يعتبر الموضوع من المواضيع الحساسة لارتباطها بالظروف المالية والاقتصادية ولارتباطه بالأخص بتحصيل أموال ملك للدولة من جهة، و بحماية المواطن و حرياته الفردية من جهة أخرى.

الاشكالية المطروحة: موضوع هذه الدراسة يثير عدة اشكالات مثيرة ،حيث تتمثل هذه التساؤلات في:

-من هم أطراف العلاقة الجبائية، ؟

-و ماذا نقصد بالرقابة الجبائية؟

-و ما هي الضمانات القانونية التي منحها المشرع الجزائري لصالح المكلفين بالضريبة

سواء قبل البدء في الرقابة الجبائية او اثناء القيام بها؟

المنهج المتبع : لقد اعتمدنا في بحثنا هذا عموما على المنهج الوصفي، لخصائص هذا الاخير خاصة ماتعلق باعتماده على استخدام الاسلوب الكمي والكيفي واهتمامه بجمع كم كبير من المعلومات عن الظاهرة بالاضافة الى انه الاكثر انتشارا في دراسة الظواهر الاجتماعية والانسانية.

صعوبات البحث : عند اعدادي لهذه الدراسة واجهتني الكثير من المعوقات والعقبات والمتمثلة في نقص المراجع المتخصصة في هذا المجال، وكذى قلة التطرق لهاذا الموضوع من طرف المختصين وذلك يرجع لحدائثة قانون الاجراءات الجبائية وكثرة التعديلات المتتابة لقوانين الضرائب لارتباطها بقوانين المالية العادية والتكميلية..

خطة العمل: لقد قمت بتقسيم هذا البحث الى ثلاثة فصول، اما الفصل التمهيدي فيتمثل في ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية، والفصل الاول فهو الرقابة الجبائية وانواعها واخيرا الفصل الثاني يتمثل في الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية. وقد قسمت الفصل التمهيدي الى مبحثين المبحث الاول معنون ب: المكلف بالضريبة واصنافه والمبحث الثاني معنون ب: ماهية الإدارة الضريبة و سلطاتها ،وكذى الفصل الاول مقسم الى مبحثين يتمثل الاول في: مفهوم الرقابة الجبائية واشكالها والثاني في: انواع الرقابة الجبائية ، اما الفصل الثاني فهو مقسم الى مبحثين هما المبحث الاول: الضمانات القبلية لإجراء الرقابة الجبائية والمبحث الثاني هو: الضمانات الآنية للرقابة الجبائية وفي الاخير الخاتمة.

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

تمهيد:

مما لا شك فيه ان تاسيس و تحصيل الضريبة يتطلب جهازا اداريا مختصا في ذلك يقوم بهذه المهمة حيث تكون له قوة السلطة العامة التي تمنحه وفق القانون خاصية الالتزام في فرض الضريبة وتحصيلها ، ومن جهة اخرى لابد من طرف آخر يتمثل في دافع الضريبة والمسمى اصطلاحا بالمكلف بالضريبة والذي يفترض فيه دفع الضرائب المحددة له قانونا وذلك خدمة للمصلحة العامة.

وبالتالي فان العلاقة الجبائية تتكون من مكونين اثنين هما ادارة الضرائب و المكلف بالضريبة حيث نجد ان الإدارة الضريبية هي الطرف الأقوى لانها المعنية بتطبيق و تنفيذ القوانين الضريبية بما لها من حقوق و سلطات مخولة لها قانونا لممارسة سلطتها اتجاه المكلف بالضريبة سواء تعلق الأمر بسلطات الفحص و الرقابة أو سلطات ضمان تحصيل الضريبة. اما المكلف بالضريبة هو الطرف الضعيف لأنه هو المعني بالقانون الضريبي من حيث الالتزام امام الخزينة بأن يساهم في نفقات الدولة بدفع جزء من دخله أو ثروته، و إذا ما أخلف هذا الالتزام أو توانى فيه فإنه يتعرض للجزاءات و للعقوبات حتى يجبر على دفع ديونه. وسنتناول بالتفصيل كلا من المكلف بالضريبة والادارة الجبائية في المبحثين التاليين:

المبحث الأول : المكلف بالضريبة واصنافه

المبحث الثاني: مفهوم الإدارة الضريبة وسلطاتها

المبحث الأول : المكلف بالضريبة واصنافه

ان هذا الشخص لم يعرفه قانون الضرائب على عكس ا لضريبة التي يلتزم بدفعها، فهناك أنواع عدة للمكلفين بالضريبة يجب ترتيبهم على أسس خاصة قد تستند إلى المشرع أو إلى الدخل الخاص بالمكلفين ، الذين يدفعون الضريبة، فيمكن ان يكون هذا الاخير طبيعيا أو معنويا؛ وهو المكلف بواجب الالتزام بدفع الضريبة تبعا للارباح أو للدخل الخاص به او الفوائد من رؤوس أمواله، وتبعا لذلك نتناول في هذا المبحث تعريف المكلف بالضريبة وتصنيف الاشخاص المكلفين بالضريبة وذلك من خلال المطالبين التاليين:

المطلب الأول :المكلف بالضريبة

المطلب الثاني : اصناف المكلفين بالضريبة

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

المطلب الأول : المكلف بالضريبة

للمكلف بالضريبة دور هام في تمويل الخزينة العمومية سواء عن طريق مباشر فيما يخص دفعه للضرائب المباشرة او عن طريق غير مباشر من خلال تسديد الرسوم والغرامات .

الفرع الأول : تعريف المكلف بالضريبة:

ان هذا المصطلح يحتوي على عدة معطيات قانونية واجتماعية واقتصادية متداخلة، كما انه يلاحظ ان قانون الضرائب لم يعطي تعريفا لتحديد مفهوم المكلف بالضريبة و لكن حدد المشرع انواع الضرائب التي يخضعون اليها حيث نجد في قانون الضرائب المباشرة الجزائري وخاصة المواد ابتداء من 3 إلى 7 الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ولم يشر المشرع الى تعريف المكلف بالضريبة ، ووفقا لهذا يمكن ان نقول ان المكلف بالضريبة هو ذلك الفرد الذي يشارك في تمويل الخزينة العمومية؛ ومنه فان الشخص المتحمل للعبء القانوني للضريبة هو المكلف عامة ، كما نجد انه قد لا يكون متحملا للتكاليف المادية والاقتصادية للضريبة في بعض الحالات ، ونستطيع القول ايضا ان المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعنيه القانون بدفع الضريبة، والذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة⁽¹⁾، نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة الأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله، غير أنه يجب التأكيد على أنّ المكلف بالضريبة يتحدد بالقانون و الضريبة أيضا تتحدد بموجبه و التي يلتزم بدفعها هذا الأخير، بمعنى أن المكلف بالضريبة ككل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب و رسوم و التي يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون .

ويتحقق هذا في حالة ظاهرة رجعية الضريبة أو ظاهرة نقل عبء الضريبة حيث تفرض

1-انظر رايح ريبب، " الممول و إدارة الضريبة"، دار النهضة العربية، القاهرة 1991 ص10

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

الضريبة على المكلف قانونا، و يتمكن هذا الأخير من نقل عبئها إلى شخص آخر هو الذي يقوم بدفعها؛ وهذا الفرض يحدث غالبا في الضرائب غير المباشرة كأن تفرض الضريبة مثلا على تاجر الجملة بصفته المكلف بالضريبة القانوني و يستطيع هذا المكلف أن ينقل عبء الضريبة كله أو جزءاً منه إلى تاجر التجزئة ، و قد يتمكن هذا الأخير أيضا من نقل عبئها في النهاية إلى المستهلك و بصفة رئيسية فإن المكلف بالضريبة يجب أن يدفع الضريبة شخصا و لكن القانون قد يسمح في الواقع للخبينة العامة بأن تطالب بدفع دين الضريبة من شخص لآخر مختلف عن المكلف بالضريبة و هو هنا المدين بالضريبة؛ و في هذه الحالة فإن التمييز يكون مهم جداً بين المكلف بالضريبة و المدين بالضريبة .

ففي حالة التضامن تكون محددة بموجب القانون و تكون في مواجهة ممثلي المكلف بالضريبة أوفي مواجهة خلفه، حيث أن التضامن الضريبي بين المكلف بالضريبة و المدين يجنب الخبينة الخسارة التي تنتج عن إفسار المكلف كذلك في حالة الغش الذي قد يحدث بين المكلف بالضريبة و بعض الأشخاص للتخلص من عبء الضريبة .

الفرع الثاني : الفرق بين الذمة المالية والدخل للمكلف

ان الاقتطاعات الضريبية تؤثر على ادخار المكلف بالضريبة اما بالانخفاض او وصوله الى النقص الشديد ، كما تؤدي الاقطاعات إلى التضحية بمدخرات سابقة من أجل الاحتفاظ بمعدل استهلاك معتاد، و من موارد المكلف بالضريبة التي يمكن أن يعيش منها قد تكون دخله أو قد تكون ذمته المالية أو ثروته.

1- الذمة المالية للمكلف بالضريبة:

وهي كل الاموال والثروات التي هي بحوزة المكلف بالضريبة وتتكون من اشياء عدة ،سواء كانت أموال عقارية أو أموال منقولة؛ وفي غالب الاحيان تفرض ضريبة خاصة على الأموال مثل الضريبة على الثروة أو الضريبة على الثروات الكبرى (1) .

1- انظر: رابح ربيب، المرجع السابق، ص25

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

2- دخل المكلف بالضريبة:

يوجد من المكلفين بالضريبة ذو دخول مهمة إذ تتكون هذه الأخيرة من مصادر متعددة حيث قد تكون لهم دخول من أعمالهم المهنية الصناعية و التجارية و الأرباح غير التجارية، و شركاء في دخول من رؤوس أموال منقولة أو أموال عقارية.

و هناك من المكلفين بالضريبة ليس لهم الا دخول بسيطة، إذ انهم ليس لهم سوى الدخل الذي يتقاضونه من عملهم أو معاشهم و هو الوضع السائد في كثير من الأحيان. و يختلف دخل المكلف بالضريبة الذي يحصل عليه من شخص لآخر وفقا لطبيعة العمل الذي يقوم به؛ و وفقا للأجر الذي يحصل عليه، و مصدر الدخل هذا إما الأجر من العمل، و اما من رؤوس الأموال واما أن يكون دخلا مختلطا ناتج عن العمل و رأس المال .

المطلب الثاني : اصناف المكلفين بالضريبة

في الماضي كان للمكلف بالضريبة وجه متجانس حيث انه كان شخص طبيعي يتواجد داخل الوطن في معظم الاحيان أي جنسيته جزائرية، أما في الوقت الحالي فهو على عكس ذلك فهو متباين، حيث لم يعد فقط الشخص الطبيعي الموجود داخل الوطن فحسب ولكن قد يكون أجنبيا أي شخص طبيعي أجنبي، أو شخص معنوي و بالتالي فهو ليس شخصا مقصوراً على أشخاص القانون الخاص و إنما أيضا أشخاص القانون العام.

الفرع الأول : الشخص الطبيعي المكلف بالضريبة

الشخصية الطبيعية الأصلية في القانون الضريبي هو الإنسان المكلف بالضريبة ذو الذمة المالية المستقلة و الذي يتوافر لديه كامل الأهلية، و التميز و الإرادة الواعية ، و المعلوم ان الشخص الطبيعي هو الإنسان، و حيا ته التي يتمتع بها بعد الولادة هي نقطة البداية في انطلاق الشخصية إذن الولادة و الحياة هما العنصران الأساسيان في اكتساب الإنسان⁽¹⁾ شخصيته، غير أنه يجب الإشارة الى أنه من الناحية القانونية لا تكفي الولادة لوحدها ليتمتع الشخص

1- انظر: المادة 40 من القانون المدني الجزائري

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

الطبيعي بالشخصية القانونية إذ لابد من توفر عنصران أساسيان هما الحالة و الأهلية. و نقصد بالحالة هي وضع الإنسان داخل الجماعة الإنسانية و ما يتمتع به من حقوق داخلها، وما عليه من التزامات ،أما المقصود بالأهلية فهي صلاحية الشخص في اكتساب الحقوق و تحمل الالتزامات حتى يتمتع الشخص الطبيعي بالشخصية القانونية المستقلة إذا و على هذا فإن الأهلية نوعين :أهلية الأداء و أهلية الوجوب، و أهلية الوجوب يتم اكتسابها منذ الولادة إلى سن التميز ، و التي يراد بها أن يكون الشخص مؤهلاً لاكتساب الحقوق فقط، و في هذه الحالة فإن الشخص الطبيعي يكون غير قادر على ممارسة التصرفات التي من الممكن أن تخضع للضريبة فهو غير قادر على التصرف أو ممارسة نشاط ممكن أن يكون خاضعاً للضريبة استناداً إلى مفهوم أهلية الوجوب التي تثبت للشخص بمجرد ولادته حياً ، و هذا خلاف لأهلية الأداء و التي يراد بها صلاحية الشخص لاستعمال الحقوق التي يتمتع و الاعتماد على ذاته في تأدية التزاماته، و من ثم يمكن أن يصدر تصرفاً قانونياً منه و يعتد به من الناحية القانونية و مادام أنه يتمتع بأهلية الأداء . فإن عمله يكون قانونياً و بالتالي يلزم بدفع دينه في إطار دفع ضرائبه و بمجرد توفر الشخص الطبيعي على أهلية الأداء و أهلية الوجوب فيخضع مباشرة إلى مجموعة من الضرائب المقررة قانوناً و التي يمكن أن نجملها فيما يلي:

*الضريبة على الدخل الإجمالي

- و في هذه الحالة نكون أمام الأشخاص الذين يحققون مداخيل تتعلق بأحد الفئات التالية:
- أ - أرباح المهن الصناعية و التجارية و الحرفية.
 - ب -أرباح الأنشطة غير التجارية.
 - ج -أرباح المستثمرات الفلاحية.
 - د - المداخيل المتأتية من تأجير الملكيات المبنية و غير المبنية.
 - و -الرواتب و الأجور و المنح و الريع العمرية.

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

*الرسم على النشاط المهني

إذا كان الشخص الطبيعي يمارس نشاطاً يخضع ربحه لفئة المداخيل الصناعية و التجارية أو الأرباح غير التجارية.

*الرسم العقاري:

و التي تفرض على الأملاك المبنية و غير المبنية باستثناء تلك المعفاة قانوناً

* الرسم على القيمة المضافة:

بالنسبة للعمليات الصناعية، التجارية، الحرفية أو غير التجارية. (1)

الفرع الثاني : الشخص المعنوي المكلف بالضريبة:

هناك عدة أشخاص معنوية ، فمنها ما هو عام، و منها ما هو خاص ، فالأشخاص المعنوية العامة هي التي تتميز بخصائص السلطة العامة و يكون لها كيان و سلطات خاصة و تخضع لقواعد القانون العام مثل الدولة، الولاية، ... إلخ. اما الأشخاص المعنوية الخاصة، فهي غير تابعة للدولة، و ليست لها خصائص السلطة و السيادة، وهي خاضعة لقواعد القانون الخاص، الشخص المعنوي عبارة عن اجتماع عدة أشخاص من أجل تحقيق هدف معين، يتولد من هذا الاجتماع كائن قانوني، يتمتع بالاستقلال عن الأشخاص الذين ساهموا في تكوينه، و قد تكون في حالة أخرى مجموعة أموال من أجل تحقيق غاية إذ تصبح هذه الأموال في ذمة كائن قانوني جديد مستقل عن وجود الأشخاص الذين قدموا الأموال.

و كما يخضع الشخص الطبيعي إلى الضرائب فإن الأشخاص المعنوية أيضاً تخضع

1-الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، منشورات الساحل 2010 ، ص84

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

لها، و قد أكدت التشريعات الضريبية ذلك بالنص على صنفين من الأشخاص المكلفة بالضريبة

غي انها مهما تكن صفة الشريك في مجموعة أشخاص أو أموال فإنه ما ينتج عنه ليس إنسانا طبيعى بالمعنى العضوي بل أنه ذلك الشخص المعنوي الذي منح نوعاً من الاستقلال دون النظر إلى الأسباب التي أدت إلى تكوينه، مخصصة له بذلك ذمة مالية مستقلة.

تعريف شركات الاموال:

هي الشركة التي يكون فيها الاعتبار المالي هو أساس تكوينها و ليس الاعتبار الشخصي و تقوم على جمع الأموال و لا تكون مسؤولية الشريك فيها إلا بقدر ما يملكه من أسهم حتى و لو توفي أو أفلس أحد الشركاء فلا يسأل عن ديون الشركة و تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء و تتكون هذه الشركات من شركة المساهمة؛ شركة التوصية بالأسهم؛ شركة ذات المسؤولية المحدودة

1- الشركة المساهمة:

هي الشركة التي تقوم على تجزئة رأس مال الشركة إلى أسهم متساوية القيمة و قابلة للتداول ولا يسأل الشريك المساهم فيها إلا بقدر أسهمه؛ و تكون هذه الأسهم قابلة للتداول بالطرق التجارية؛ و لا تعني هذه الشركة باسم أحد الشركاء.

2- شركة التوصية بالأسهم :

هي شركة رأس مالها من حصة أو أكثر يملكها شريك متضامن أو أكثر و أسهم متساوية القيمة و يسأل الشركاء المتضامنون عن التزامات شركة المسؤولية غير محدودة، أما الشريك المساهم فلا تكون مسؤوليته إلا في حدود قيمة الأسهم التي اكتتبت فيها.

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

3 - الشركة ذات المسؤولية المحدودة : و التي يشترك فيها شركاء لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموا من الحصص و يقسم رأس مالها إلى حصص ذات قيمة اسمية متساوية أي كان نوع هذه الشركات سواء كانت وطنية أو أجنبية مقيمة بالجزائر فانها تخضع إلى أحكام قانون الضرائب.

كما انه لا يجوز تأسيس الشركة أو زيادة رأسمالها أو الاقتراض لحسابها عن طريق الاكتتاب العام؛ و لا يجوز لها إصدار أسهم أو سندات قابلة للتداول، و لها أن تتخذ اسماً خاصاً لها، كما يجوز أن يكون اسمها مستمداً من غرضها؛ و يجوز أن يتضمن عنوانها اسم شريك أو أكثر.

و يلاحظ أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة تشبه شركات المساهمة فيما يتعلق بتأسيسها وادارتها و تحديد مسؤولية الشركاء فيها و انتقال حصة كل شريك إلى ورثته. و من الضرائب التي تخضع لها شركة الأموال ما يلي:

الضريبة على أرباح الشركات: التي تطبق على كل المداخيل المحققة من قبلها، من خلال مزاوله النشاط و ذلك في نهاية كل سنة مالية ، و تبقى شركات الأموال خاضعة لهذا النوع من الضرائب بصفة إجبارية على عكس شركات الأشخاص التي تخضع لها بصفة اختيارية كما تخضع إلى الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و كذا الرسم العقاري كما سبق ذكره في إطار الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة، و تطبق هذه الضرائب على جميع شركات الأموال سواء شركة أموال وطنية أو أجنبية، و ذلك في إطار الاستثمار غير اننا نميز بين شركات أموال تملك منشأة دائمة بالجزائر ، و شركة أموال لا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر و تمارس أنشطة تتعلق بتأدية الخدمات.

فإذا كانت شركة أموال أجنبية تملك منشأة دائمة بالجزائر فانها تخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على النشاط المهني و الرسم العقاري و الرسم على القيمة المضافة. و إذا كانت شركة أموال أجنبية لا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر و تمارس أنشطة تتعلق

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

بتأدية الخدمات فانها تخضع للضريبة على أرباح الشركات.¹
و من هذا نجد على أن الضريبة على أرباح الشركات تطبق فقط على الشركات التي تقوم بالاستثمار داخل الجزائر؛ و كذلك تلك التي تم إخضاعها بالاتفاق إلى الجباية الجزائرية؛ و ذلك بواسطة اتفاقية دولية مع دول أخرى حتى يمكن تفادي الازدواج الضريبي.
نستخلص مما سبق أن الشركة إذا كانت من جنسية جزائرية و كان استثمارها موجود بالخارج يمكن أن تخضع إلى الضريبة الجزائرية بحسب الاتفاقية أو يمكن أن تخضع إلى الضريبة الجزائرية رغم انها لم تحقق الربح في الجزائر، و من ذلك فإن الضريبة على أرباح الشركات تستحق على الأرباح المحققة في الإقليم الجزائري سواء من نشاط صناعي أو تجاري أو فلاحي
ب- شركة الأشخاص:

و هي الشركات التي يكون فيها الاعتبار الشخصي هو الغالب و يكون شخص الشريك محل اعتبار و أهمية في تكوين الشركة و تشمل كل من:
شركة التضامن:

هي الشركة التي يكون فيها جميع الشركاء مسؤولين عن ديون الشركة و تعهد اليهم بصفة تضامنية مشتركة مع اكتساب كل شريك متضامن صفة التاجر؛ فهي الشركة التي يعقدها اثنان أو أكثر من الشركاء بقصد الاتجار على وجه الشركة بعنوان مخصص يكون اسما لها؛ و أن جميع شركائها متضامنون في كل تعهداتهم و لو لم يحصل وضع الإمضاء عليها إلا من أحدهم؛ و إنما يشترط لذلك بأن يكون هذا الإمضاء باسم الشركة؛ و تتأسس بموجب عقد مكتوب دون التماسي عن إجراءات الشهر المقررة لذلك و إلا كانت باطلة و متى كان غرض شركة التضامن تجاريا فإن كل شريك يكتسب قانوناً صفة التاجر و لو لم تكن له الصفة قبل الدخول في الشركة .

1- انظر ، محمد حمو ،منور اوسرير ،محاضرات في جباية المؤسسات ،مكتبة الشركة الجزائرية،ط01 ،بودواو2009 .

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

شركة التوصية البسيطة :

هي شركة تجمع بين طائفتين من الشركاء متضامنون و آخرون موصون؛ فالطائفة الأولى تكون مسؤولة فلا تتحد مسؤولية الشريك المتضامن بقدر حصته فقط و إنما تكون مسؤوليته بدون حدود و الطائفة الثانية فلا يسألون عن ديونها إلا بقدر حصصهم التي أسهمو بها في رأس المال و ليس لهم حق إدارة الشركة.

شركة المحاصة :

هي شركة تقوم بين الشركاء في الخفاء مستترة لا تكتسب الشخصية المعنوية و لا يلزم بوجودها إلا أعضائها حيث يقدم كل شريك حصته من رأسمال الشركة إلى المدير الذي يتولى وحده إدارة الشركة و يتعامل مع الغير باسمه الخاص و يكون مسؤولاً لوحده أمامهم؛ فهي شركة لا عنوان لها و لا رأسمال، تعقد بين اثنين بغرض القيام بعمل أو عدة أعمال قصد اقتسام الأرباح و الخسائر الناتجة عنه، ولهذا فإن شركة المحاصة تعتبر شخص اعتباري عن باقي الشركاء إذا لا وجود قانوني لهذه الشركة في مواجهة الغير و الأعمال التي يقوم بها المدير تكون باسمه الخاص و يكون وحده المسؤول عنها؛ و بالتالي لا يجوز لأي من الشركاء أن يجري من الأعمال ما يكشف عن وجود الشركة و يظهرها للغير كشخص معنوي مستقل عن الشركاء أو كأن تتخذ عنواناً لها أو أن يوقع هذا العنوان، فهنا نجد أنّ معيار الاستتار يزول عنها و تفقد لذلك وضعها كمحاصة، و تنقلب إلى الشكل القانوني؛ و هناك معيار آخر أخذ به المشرع غير معيار الاستتار و هو معيار عدم القيد في السجل التجاري .

و هذه الشركات أيضا تخضع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي المطبق على الأرباح الصناعية و التجارية، و كذا الرسم على النشاط المهني، و الرسم العقاري و الرسم على القيمة المضافة.

اما إذا كانت هذه الشركة أجنبية و لها منشأة دائمة بالجزائر فتخضع إلى الضريبة على الدخل

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

الإجمالي، و يمكن للشركات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر و الممارسة لنشاط تقديم خدمات اختيار نظام الخضوع للضريبة حسب القانون العام.¹

1- محمد حمو، منور أوسرير، المرجع السابق، ص129، 128

المبحث الثاني: مفهوم الإدارة الجبائية وسلطاتها

ان كثرة المهام التي تقوم بها الادارة الضريبية من تحديد وعاء الضريبة و تقدير المعدل الضريبي و عمليات الفحص و الرقابة و التصدي للتراعات الضريبية، ادى بها و لفترة طويلة الى تكريس وظيفتها في تحصيل أكبر قدر ممكن من الضريبة ، بغض النظر إلى أسلوب تحقيق هذا الهدف أومدى رضا الممولين عن أداء الإدارة و ما يترتب عليهم من أعباء نفسية و مالية ،الا ان الوقت الحالي شهد تطورا كبيرا و كان لابد منه بسبب تطور الأنظمة الضريبية و تنوع العمليات التي تقوم بها، و كل هذه العمليات تحتاج إلى عناصر مؤهلة لديها الكفاءات الفنية القادرة على أحكام الرقابة و إدارة هذا الجهاز .

وسنتاول في هذا المبحث هياكل الادارة الجبائية وكذى سسلطات هذه الاخيرة وذلك من خلال المطلبين التاليين.

المطلب الأول : الادارة الجبائية وتقسيم هياكلها

المطلب الثاني : السلطات المخولة للادارة الجبائية

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

المطلب الأول: الادارة الجبائية وتقسيم هياكلها

الملاحظ ان الادارة الضريبية تقوم بفرض و تحصيل المقدار المستحق على الممول من خلال السلطة التي خولها القانون اياها بعد التطور الذي مرت به من أجل التوسيع في حجمها و مهامها، و توسيع سلطاتها، و تعتبر إدارة الضرائب السلطة المنفذة لأحكام قانون الضرائب فهي التي تتولى فرض الضريبة و تحصيلها، و لها أن تصدر التعليمات التنفيذية و التفسيرية بهدف تطبيق القانون .

الفرع الأول: تعريف الإدارة الجبائية و تطورها

ان إدارة الضرائب هي الجهة المكلفة بتطبيق القوانين الضريبية و التأكد من حسن التطبيق ضماناً لفائدة الدولة من جهة، وحصانة للمكلفين بالضريبة من ناحية أخرى، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات و التشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي⁽¹⁾ وهناك تداخل في المسميات المختلفة للجهة التي خولها القانون جميع الضرائب، فقد يطلق عليها مصلحة الضرائب أو الإدارة الضريبية و يقصد بها مصالح الضرائب التي تتبع وزارة المالية جميع فروعها و تقسيماتها الفنية و الإدارية و الجغرافية و هي التي تقوم على تنفيذ التشريعات الضريبية و تطبيق نصوصها و أحكامها بهدف تحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة و توريدها للخزينة العامة¹.

و بمعنى آخر فإن إدارة الضرائب هي ذلك الجهاز الفني الذي يتمتع بالشرعية القانونية و الذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي و يعمل كهمزة وصل بين المكلفين بالضريبة و النظام الضريبي. و تعتبر الإدارة الضريبية بهذا عامل أساسي محرك للإصلاح الجبائي باعتبار انها ستقوم بتطبيق مختلف الإجراءات و التشريعات و تحسيس المكلف بها، فالتشريع الجبائي وحده

1-انظر :محمد حمو، منور أوسرير، المرجع السابق، ص77

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

غير قادر على تحقيق أهداف السياسة الجبائية ما لم تتوفر إدارة ضريبية تتميز بدرجة عالية من الكفاءة ، و مما لاشك فيه أنّ إدارة الضرائب تطورت كثيرا في حجمها و في مهامها، ففي الماضي كنا نجد بعض المئات من موظفي الإدارة الضريبية الذين يختصون بتحصيل الضريبة على الأبواب و الشبابيك لكي يجمعوا حصيلة ضريبية ضئيلة لا تذكر ، اما اليوم فهو بالكثرة التي تقدر بالآلاف و لم يعد دور الإدارة الضريبية ينحصر فقط في مستوى ضرائب الدولة و إنما يتعدى هذا الدور إلى الضرائب الدولية حيث انتشار المنظمات الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات، الأمر الذي أدى إلى تنازع الاختصاصات بين الأجهزة المختلفة للإدارة والذي يترتب عليه ضياع المصلحة العامة و الذي أدبضرورة تطويرها و نجد أن إدارة الضرائب في الجزائر عرفت مرحلتين.

أ- الإدارة الضريبية ما بين 1962 و سنة 1999

في هذه الفترة تميزت الإدارة الضريبية بعدم كفاية الإمكانيات و الوسائل المادية التي كانت دون المستوى و نقص في الإمكانيات البشرية ، وهذا الأخير جسد ضعفها في مظهرين أحدهما يغطي الجانب الكمي و الآخر الجانب الكيفي.

الناحية الكمية :عرفت الجزائر في هذه الفترة انفتاح اقتصادي و زيادة ⁽¹⁾ في المشاريع الاقتصادية، و فتحالباب للمبادرات الفردية و الاستثمار في شتى الميادين مما أدى إلى ارتفاع في عدد المكلفين و الملفات المعروضة للدراسة بشكل كبير، غير أن الزيادة في عدد المكلفين بالضريبة لم تسايرها زيادة مماثلة من الناحية الكمية لموظفي الإدارة الجبائية، الأمر الذي وضعها في مهام ضخمة يصعب التحكم فيها من جهة و من جهة أخرى فإن الإصلاحات الجبائية التي دخلت حيز التطبيق بالإضافة إلى إعادة تنظيم الإدارة الضريبية التي نشأ عنها المديرية الجهوية للضرائب ، و لكن الملاحظ هو عدم التكافؤ بين وظائف هذه

1- انظر: محمد حمو ،منور اوسرير، المرجع السابق، ص85

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

الإدارات و إمكاناتها البشرية، فتوفر نظم رقابة فعالة يكشف المخالفات و يفرض العقوبات الواجبة، غير أن المشكلة الجوهرية التي تعرقل إلى حد ما إجراء رقابة تكمن في النقص الكبير لعدد المراقبين الذين تتوفر عليهم الإدارة الجبائية و قد بينت إحصائيات سنة 1992 بأن المصالح المختصة في مجال الرقابة الجبائية على المستوى الوطني تتوفر على 470 مراقبا ل : 500000 ملفا بمعدل 1080 ملف للمراقب الواحد .

من ناحية الكفاءة : لربما أن السبب الرئيسي في نقص الكفاءة راجع بالدرجة الأولى إلى الهجرة الجماعية للإطارات الاستعمارية فجر الاستقلال و الذي أدى إلى تعطل و شلل تام للإدارة الجزائرية في شتى المجالات، و لما كان من الواجب توفير الحد الأدنى من التسيير و خاصة تلك المتعلقة بالجانب التنظيمي و المالي، استوجب شغل المناصب الشاغرة بموظفي قليلي الخبرة و التأهيل، مما انعكس سلبا بمرور الوقت على فعاليتها و لكن يبقى هذا العامل نسبياً.

تطلب انشاء المديريات الفرعية سنة 1985 عدد من الإطارات لتقليد مناصب في غاية الأهمية كتلك المناصب الخاصة بنواب المدراء و رؤساء المكاتب غير أنّ هذه الإطارات تم جلبه من مختلف المفتشيات و القبضات، الأمر الذي أدى إلى تسييرها من طرف أعوان إداريين لا يملكون الخبرة اللازمة، إذ يفتقرون إلى دراية القواعد الأساسية للجباية و كان لهذا أثر بالغ الخطورة نظراً لأن عمليات الرقابة و تحديد الأوعية يتطلب خبرة و تجربة و لا يكفي هذا فحسب، و إنما الفصل بين المصالح الذي كان العمل به إلى غاية سنة 1994 جعل الأغلبية من الأعوان على غير دراية به لغياب دورات أو برامج مسطرة من الإدارة لتمكنهم من الإلمام بمختلف أنواع الضرائب تماشياً مع الظروف الاقتصادية الراهنة، كما يرجع إلى انعدام سياسة محكمة لتكوين الإطارات الكفوءة نتيجة النقص في عدد المدارس المتخصصة في هذا المجال .

أما عدم كفاية الإمكانيات و الوسائل المالية فيعتبر من بين العراقيل الرئيسية التي تحد من فعالية الإدارة الجبائية تلك المتعلقة بالإمكانيات و الوسائل المادية، هذه الأخيرة تعيق نجاح الإصلاحات الجبائية، منها المقررات التي يزاول بها الموظفون مهامهم فلا يتوفر بعضها على أدنى

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

شروط العمل الفعال، بالإضافة إلى أنّ بعض مهام الأعوان تحتاج إلى الحركة الدائمة و التنقل المستمر إلا أنّ معظم المصالح الإدارية الجبائية عبر التراب الوطني المكلفة بهذه المهام لا تتوفر على الوسائل اللازمة لتتقلها بالإضافة إلى نقص اللوازم الضرورية لعمل المكاتب من آلات حاسبة، أو إعلام آلي، و تقنيات معالجة المعطيات و الإحصائيات التي تصل إليها الإدارة الجبائية لكن التطورات الراهنة فرضت على الإدارة الجبائية أن تأخذ المكانة الرائدة لها في الاقتصاد، بتحسين إمكانياتها و وسائلها و نذكر أن السلطات المهنية عمدت إلى تشغيل الإطارات الكفوة لتغطية العجز القائم ، بتطبيق برامج للتوظيف فقد تم تكوين 2400 جامعي في الاختصاصات المختلفة لسنة 1990 اما فيما يخص التحصيل فإن الاحتياجات لأعوان الملاحظة قد قدرت ب 1200 عون بواقع 2 لكل قبضة ضرائب إذ وصل عدد العاملين بالإدارة الجبائية سنة 1990 ب 14803 مستخدماً ليصل إلى 21500 سنة 1995 كما عرفت هذه الفترة زاول مشكلة مقرات الإدارة إذ تم إنشاء مقرات إدارية تتماشى نوعاً ما مع الوقت الراهن.

ب- : الادارة الضريبية من 2000الى2006

نظراً للعيوب التي كانت تسود ادارة الضرائب خاصة مايتعلق بالنقص الكبير للموظفين ونقص التاطير، و إدراكا لاهمية الإدارة الضريبية و مكانتها ضمن محاور الإصلاح الجبائي ، قام هذا الإصلاح من خلال إعادة تنظيم الإدارة الضريبية في حد ذاتها بالإضافة إلى تبسيط الإجراءات، حيث تم إعادة تنظيم الإدارة الضريبية في إطار وضع سياسة قانونية و تشريعية للمنظومة الجبائية في الجزائر حيث تم استحداث مديرية للضرائب بدلا من هيئة الرقابة الجبائية التي كانت تابعة لوزارة المالية ،فالتنظيم المعتمد المتبنى منذ سنة 1991⁽¹⁾ كان يهدف إلى توضيح مهام إدارة الضرائب بمستوياتها المختلفة .

1-قانون رقم 90-36 المؤرخ في 31/12/1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج،ر:57.

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

فالمستوى المركزي يختص بإعداد المفاهيم و التقييم و المراقبة في حين المستوى الجهوي يقوم بالتنسيق أما المحلي فيتم من خلاله تسيير الملفات الجبائية عن طريق المديرية الولائية للضرائب الممثلة بمفتشيات الضرائب و قبضاتها.

و قد شهدت بداية القرن الحالي شروع البلاد في إعداد المشروع الخاص بإعادة تنظيم الإدارة الجبائية قصد عصرنتها باستحداث هياكل عامة و الانتقال من إدارة ضريبية ذات الطابع الأفقي من حيث المهام (التسجيل، التحصيل، المنازعات، الرقابة، ... الخ) إلى الإدارة الضريبية ذات الطابع العمودي من حيث فئات المكلفين بالضريبة.

أما من حيث الإجراءات الجبائية تم إنشاء الملف الجبائي الوحيد الذي يتضمن تسيير مختلف الضرائب و الرسوم المتعلقة بممارسة الممول لنشاط ما على مستوى كل مفتشية الضرائب و القباضة المختلفة للضرائب، أما على صعيد التصريح بالمادة الخاضعة للضريبة فتم استحداث وثيقة واحدة يطلق عليها G50 تضمن تصريح المكلف بمداخيله بدلا من 17 تصريح الذي كان سائداً من قبل .

الفرع الثاني: هياكل الإدارة الجبائية

الماحظ ان تنظيم ادارة الضرائب شبيه بتنظيم الإدارة الضريبية بفرنسا، إذ تشمل الإدارة العامة للضرائب في الجزائر على طائفتين رئيسيتين من القطاعات و هما القطاعات المركزية و القطاعات الخارجية، فتكون القطاعات المركزية في الإدارة العامة للضرائب قلب الجهاز الإداري الضريبي وهو عبارة عن الهيئات التي تتولى مهمة الإدارة و التنظيم و المعلومات و الاستدلالات، وكذلك التخطيط و الرقابة و إصدار التعليمات و التفسيرات و تنظيم شؤون الموظفين و تدريبهم و السهر على رفع الكفاءة الإنتاجية لإدارة الضرائب في حين تتولى الإدارة التنفيذية أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط و تحصيل الضريبة ، و القطاعات الخارجية، عبارة عن أجهزة تنفيذية للقوانين و القرارات الجبائية.

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

و على هذا الأساس فإن التنظيم الإداري الضريبي لمختلف فروع الإدارة الضريبية يكون كالتالي:

أولاً: التنظيم المركزي للإدارة الضريبية:

1-المديرية العامة للضرائب :

- تم استحداث المديرية العامة بموجب المرسوم التنفيذي 90/190 الصادر في 23 جويلية 1990⁽¹⁾، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، و من مهام هذا الهيكل ما يلي:
- القيام بالدراسات الهامة موازاة مع السياسة الجبائية و الشبه جبائية
 - دراسة و تحضير الاقتطاعات الجبائية بالنظر إلى السياسة العامة للدولة فيما يخص الميزانية، الأسعار، الدخل، الادخار، النقود و القروض
 - الجباية البترولية .
 - دراسة عصرنة تقنيات النظام من أجل ضمان تسيير جيد .
 - دراسة و اختيار مشاريع النصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بكل الضرائب، الحقوق و الرسوم.
 - ربط الأعمال التحضيرية لمشاريع قانون المالية
 - ضمان عملية الإعلام بجملة الخدمات التي تقدمها المديرية العامة للضرائب
 - المشاركة في دراسة مشاريع الاتفاقيات المتعلقة بالجباية الدولية
 - المشاركة في الأعمال الخاصة بالتعاونيات الجبائية الدولية

1- انظر : محمد حمو، منور اوسرير، المرجع السابق، ص 81

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

تتكون هذه المديرية من 4 مديريات و هي مديرية الدراسات و التشريع الجبائي مديرية العمليات الجبائية، مديرية المنازعات، مديرية الوسائل و التنظيم و التكوين .
و بموجب قانون المالية لسنة 2009 فقد تم إضافة مديرية، جرى النص عليها بالمادة 45 منه، و تنشأ على مستوى المديرية العامة للضرائب و هي مديرية التحديات الجبائية تكلف على المستوى الوطني للتحقيق قصد تحديد مصادر التهريب و الغش الجبائي

ثانيا: المصالح الخارجية لإدارة الضرائب:

تم تحديدها بموجب الرسوم التنفيذي رقم 327 المؤرخ في 18/06/2006 ، و قد تم إعادة تنظيمها مؤخرا بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009 ، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها وهي كالتالي:

-مديرية كبريات المؤسسات

-مديريات جهوية للضرائب

-مصالح جهوية للبحث و المراجعة

-مراكز جهوية للإعلام و الوثائق

-مديريات الولائية للضرائب .

-مراكز الضرائب .

-مراكز جوارية للضرائب

إضافة إلى هذه المديريات و المراكز توجد مصالح أخرى تقوم بنشاطات مثل المفتشيات المتخصصة لتسيير بعض الأنشطة ،مفتشية الضمان، مفتشية التسجيل، مخابر الفحص، و كذا مفتشيات الضرائب، و قباضات الضرائب.

المطلب الثاني: السلطات المخولة للادارة الجبائية

ما هذه السلطات إلا حماية لأموال الخزينة العامة، و مكافحة الغش الضريبي، و لهذا الغرض خول المشرع الجبائي للادارة الجبائية العديد من السلطات لكي تمارس إدارة الضرائب حقوقها المقررة لها قانونا و لكي تمارس مهامها المكلفة بها، فإنها تتمتع بسلطات و حقوق واسعة، تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، و على هذا الأساس تتمتع بسلطة الفحص و الرقابة و حتى تستطيع مباشرة مهامها في تحصيل الضريبة فانها أيضا تتمتع بسلطات تضمن لها التحصل بمبالغ الضريبة من المكلفين بها، و ما يمكن أن ننجزها فيما يلي:

الفرع الاول:- الحق في الإطلاع :

هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا إزاء أشخاص محددين بالقانون و بصدد وثائق أو مستندات نوعية لكل منهم، فمجال حق الإطلاع محدد بالمواد 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري .

و يقصد به أن يكون للادارة الجبائية الحق في طلب ما تراه ضروريا لفرض الضريبة من دفاتر و أوراق أو مستندات أو محررات أو ملفات، أو وثائق، أو أوراق لدى الجهات الحكومية أو غير الحكومية، و انها ملزمة بتنفيذ طلب الإدارة الضريبية دون الاحتجاج بالسرية¹، غير أن هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذي نص عليهم القانون و على وثائق خاصة لكل منهم، و هو ذاته القانون الذي احتوى على إجراءات تسمح للادارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي، أما الوثائق التي تخضع للالتزام بالإطلاع فهي محددة في كل

1- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي .، الجزائر، مطبعة مزوار، ط2009

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

الأوراق و الدفاتر الحسابية و التي تتعلق بالمستندات و الوثائق المهنية و كذا السجلات التي تتعلق بالجرد أو بالإحصاءات التي تبين الميزانية و سجلات أو دفاتر تحويل الأسهم؛ كما يسمح للموظف من استنباط المعلومات منها سواء كانت ورقية يمكن قراءتها أو رقمية في حالة ما إذا كانت السجلات و المستندات ممسوكة أو محفوظة بطريقة إلكترونية.

و ممارسة حق الإطلاع من طرف الإدارة الضريبية ليس حقاً مطلقاً يمكن ممارسته كيفما تشاء و إنما هو محدد بعدة شروط أهمها:

1- أن يكون الهدف من الإطلاع معرفة العناصر الدقيقة و المنظمة ذات الفائدة في فرض الضريبة فقط.

2- أن يكون الأشخاص القائمين بالإطلاع من درجات معينة من أعوان الضرائب.

3- أن يرسل إخطاراً إلى المكلف بالضريبة يحدد فيه طبيعة التدخل حتى يتجنب أي تفسير خاطئ من جانب المكلف بالضريبة.

4- أن يكون الإطلاع في نفس موقع العمل أي في المكان الفعلي الذي توجد فيه الوثائق و البيانات المطلوبة؛ أي بمركز العمل، و يقصد به، المكاتب، المعامل، المصانع، المشاغل، المخازن، الأراضي التي تستعمل كمصنع أو مستودع، و الأماكن التي يمارس فيها النشاط بشكل مؤقت كورشنة البناء.

5- أن يكون في أوقات العمل الطبيعية و ليس في أوقات خارجة عنها (1)

و لا يحق للمحققين نقل السجلات أو المستندات التي توضع تحت تصرفهم بل يتحتم عليهم مراجعتها في مكانها؛ إلا أنهم يمكنهم أخذ صور عنها يصدقها الخاضع للضريبة و إذا رفض . و يذكر ذلك على الصورة المطابقة للأصل.

1- انظر: زايح ريبب، المرجع السابق، ص 127

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

أما إذا كانت السجلات و المستندات ممسوكة أو محفوظة بطريقة إلكترونية؛ يحق لموظفي الإدارة الضريبية طلب الإطلاع على المعلومات المسجلة على مستندات إلكترونية و الحصول عليها بشكل مستندات رقمية أو ورقية يمكن قرائتها و في حالة ما لم تتوفر لدى المكلف بالضريبة محلّ التحقيق هذه المستندات في مركز عمله، فيتوجب عليه بناءً على طلب الإدارة الضريبية إحضار هذه المستندات و إلا طبقت عليه طريقة التقدير التلقائي، أو فرض غرامات عليه.

الفرع الثاني:- حق المعاينة و الحجز و إجراء البحث :

فحق المعاينة و الحجز يمارس عندما تكون هناك ممارسات تديسية، و لا يمكن القيام بهذه العملية من قبل أعوان الإدارة الجبائية إلاّ تحت طائلة بعض الشروط فتقام معاينات في كل الأمكنة بهدف البحث و جمع و حجز كل الوثائق و المستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش الضريبي، على أن تتم المعاينة بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً و قاض مفوض من قبله و هو ما أكده المشرع الجزائري في قانون الاجراءات الجبائية المادة 35 ، على أن تتم هذه العملية من قبل أعوان لهم على الأقل - رتبة مفتش - بنص المادة 34 ، من قانون الاجراءات الجبائية و بالتالي يحق لهم حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية ، التي تبرر التملص من وعاء الضريبة ، و يكون هذا الحجز تحت سلطة القاضي و رقابته، إذ يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط الشرطة القضائية يعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية، أما عن إجراء البحث المنصوص عليه بالمادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية فقد منح هذا الإجراء إلى أعوان الإدارة الجبائية قصد إجراء التحقيق بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، فعلى كل شخص مكلف بذلك أن يزود الأعوان بكل الوثائق و المستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال و أسس فرض الضريبة، و قد يمارس هذا حق من الساعة 08 صباحاً إلى الساعة 20 مساءً و يحرر محضر بذلك .

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

الفرع الثالث: الحق في الفحص والتدقيق:

و يعنى به العملية التي يتم التأكد من خلالها سلامة و صحة الإقرار الضريبي بصفة مدققة و ذلك بمضاهاة بياناته مع العناصر الخارجية، و قد يكون اما فحصاً أو تدقيقاً للحسابات أو الفحص المضاد المراعي الحالة الضريبية الشخصية، إذ يمكن للمحقق أن يتطرق إلى العلاقات الخارجية و الحياة الخاصة للأشخاص ، فالتدقيق في الحسابات عبارة عن مجموع العمليات التي تهدف إلى فحص الحسابات في نفس مكانها ،لمشروع ما و مطابقتها بعناصر الاستغلال بغرض فحص و رقابة الإقرارات المقدمة من المكلف بالضريبة لممارسة النشاط المهني الحر أو المستقل. أما الفحص في الحالات الضريبية الشخصية، فيمتد إلى فحص العمليات التي بموجبها يجب التطابقين دخول المكلف المعلنة في إقراره بمقتضى الضريبة على الدخل و بين حالته المالية و عناصر معيشته⁽¹⁾ ، وهذا الإجراء منصوص عليه في القانون الفرنسي محاطاً بمجموعة من الضمانات بغرض حماية المكلفين بالضريبة من التعسف في استخدام سلطتهم هذه ، فالفحص الضريبي هو مرحلة أساسية و فنية من مراحل عمل الإدارة الضريبية؛ و يعتبر من أهم أنواعه فحص الحسابات و من هنا يمكن أن نؤكد أنّ الفحص الضريبي ما هو إلا عملية دراسة و تحليل و تقييم للقوائم المالية و السجلات و الدفاتر و الحسابات المنشأة محل الفحص ارتكازاً على القواعد المقررة في التشريع الضريبي لأي دولة؛ وفقاً للقواعد و الأصول و المبادئ و السياسات المحاسبية المألوفة و المتعارف عليها مهنياً بغية التأكد من صحة صافي الربح بالإقرار الضريبي الذي تم إعداده من المكلف بالضريبة، و التأكد من سلامة الضرائب المربوطة وفقاً للإقرار و ذلك في حالة الإقرارات المقدمة من

1-انظر: رباح ربيب، المرجع السابق، ص130

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

طرف المكلفين بالضريبة أو تمهيداً لربط الضريبة المستحقة عليهم أو المفروضة محلّ الفحص و كل ذلك في خلال فترة معينة.

فما سبق يتضح أنّ هناك مبادئ أساسية يجب توافرها لإتمام عملية الفحص و هي كالتالي:
1- أن يكون هناك شخص يتولى عملية الفحص الضريبي فقد يكون المراجع أو المحاسب أو خبير محاسبي؛ أو فاحص ضريبي.

2- أن يتم الفحص وفقاً لقواعد مقررّة في التشريع الضريبي و قواعد و أصول و مبادئ و أعراف و سياسات محاسبية متعارف عليها مهنياً.

3- أن يشمل الفحص ما يلي:

- الإقرارات المطلوب فحصها من خلال الدفاتر و المستندات المرتبطة بالعمليات الاقتصادية و المالية التي أقامتها المؤسسة خلال فترة الفحص.

- الملفات التي تم تقديم إقرار عنها و يكون الهدف الأساسي من الفحص الضريبي لها متمثل في التحديد الموضوعي و العادل و الدقيق للريح أو الإيرادات الخاضعة للضريبة بهدف التحقيق من صحة الإقرار الضريبي المقدم أو ربط الضرائب المفروضة على المكلف بالضريبة أو المنشأة محلّ الفحص.

- يجب أن يشمل الفحص فترة زمنية معينة.

كما انه يجب التذكير على أنّ للفحص الضريبي مجموعة من المعايير يعتمد عليها كمعيار الشمول إذ يجب أن يكون الفحص شاملاً لكافة العمليات المالية و الاقتصادية؛ و كذا المستندات و السجلات و التأكد من صحتها و سلامتها.

إضافة إلى معيار الشمول هناك معيار الدقة و هذا الأخير يؤكد أن الفحص الضريبي يجب أن يكون دقيقاً و متعمقاً لكافة الأمور و التفاصيل محلّ الفحص.

كما أنه من المعايير التي يركز عليها الفحص الضريبي معيار الموضوعية و ذلك بأن يكون غير متحيز سواء كان هذا التمييز لفائدة الإدارة الضريبية أو لمصلحة المكلف بالضريبة.

الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية

كما أنه وإضافة إلى تلك المعايير هناك معيار العدالة فيجب أن يكون الفحص الضريبي عادلاً بمعنى أن يراعي التوازن بين المصالح المتعارضة للمكلف بالضريبة و مصلحة الضرائب مما يستلزم معه الأمر حياد الموظف القائم بالفحص.

غير أنه من أهم المعايير المرتكز عليها في عملية الفحص الضريبي و حماية لمصالح المكلف بالضريبة ان يرتكز الفحص على معيار التحديد و معناه أن يحدد الفحص على ركائز أساسية أهمها التشريع الضريبي و القرارات الوزارية المكتملة و المفسرة... إلخ.

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

تمهيد:

تتمتع الإدارة الجبائية بصلاحيات رقابة تصريحات المكلفين بالضريبة وذلك كون النظام الجبائي مبني على أساس مبدأ التصريح العفوي وذلك لتحقيق مبدأ المساواة بين الخاضعين لها من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي .

وتهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

كما تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة و محاولة إيجاد حلول لها. وكذى المعلومات التي تقدمها فهي تحدد الانحرافات وكشف الأخطاء مما يساعد الإدارة في المعرفة و الإلمام بأسبابها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.

وسنتناول تفاصيل الرقابة الجبائية وانواعها في مبحثين هما:

المبحث الاول مفهوم الرقابة الجبائية واشكالها

المبحث الثاني: انواع الرقابة الجبائية

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

المبحث الاول مفهوم الرقابة الجبائية واشكالها

لقد انتشر مصطلح الرقابة في كل المجالات العادية و العملية فهو مستعمل من ناحية الرقابة الدينية باطلاع الله على أعمالنا كلها، وبمراقبة المسؤول على قيامنا بالعمل، لكن هل هذا المفهوم أو المصطلح له نفس المعنى من الناحية الجبائية. وسنتناول في هذا المبحث تعريف الرقابة الجبائية واشكالها وذلك من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الاول : تعريف الرقابة الجبائية

المطلب الثاني : اشكال الرقابة الجبائية

المطلب الاول : تعريف الرقابة الجبائية

الفرع الاول :التعريف اللغوي

ان تعريف الرقابة بمعناها اللغوي، وهو(متابعة الشيء صيانة له عن المخالفة) اما من ناحية استعمال فقهاء الشريعة للرقابة نجد استعمالهم لها بمعناها الشرعي، فهي عندهم المحافظة والرعاية.

الفرع الثاني:التعريف الاصطلاحي

ان الرقابة الجبائية هي الاداة القانونية التي يتعين على السلطة المختصة من خلالها الوقوف على الأخطاء و تقويمها، و بما أنّ إدارة الضرائب هي إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين بالضريبة ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية و تصحيح الأخطاء الملاحظة و على ذلك فهو مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقيق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة محاولة منها اكتشاف التدليس أو التملص أو التهرب الضريبي.

و بالتالي فالرقابة تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق و صلاحيات تسمح لها بالتأكد من صدق التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة لتقويم و تصحيح الأخطاء المرتكبة بالإطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية.

وقد عرفها حمدي سليمان، سبيحات القبيلات على أنها : (التحقق مما إذا كان كل شيء يسيروفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة و القواعد المقررة، لتبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها فهي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء و تقويمها) ¹ .

1-أنظر :حمدي سليمان، سبيحات القبيلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية و تطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998،ص13.

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

كما عرفها Claude Laurant (هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجبا تهم و تسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة)¹ اما Ecoline Philipe فيعرفها بقوله: (إن التحقيق في الوضعية الجبائية العامة هو مجموعة عمليات المراقبة التي تهدف إلى وجود تناسق بين المداخل المصرح بها من جهة و من جهة أخرى الذمة المالية من مختلف ممتلكات المكلف) .

كما عرفها عبد المنعم فوزي على أنها : (فحص لتصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفا تهم الجبائية)² .

و هناك من الباحثين و المختصين يعتبرون الرقابة الجبائية هي مرادف لمصطلح المراجعة الجبائية و يعرفونها على أنها : (عبارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي، أو تقييم و الهدف منه هو تشخيص جبائي للمؤسسة) .

و بناء عليه فإن التحقيق الجبائي يصنف إلى الانواع التالية:

التحقيق المحاسبي و الذي يمكن أن يكون مرتكزا على مجمل الضرائب و الرسوم أو منطوية على ضريبة أو رسم معين؛ إلى جانب هذا النوع من التحقيق المحاسبي هناك نوع آخر يدعى بالتحقيق المصوب والذي تم استحداثه بموجب قانون المالية التكميلي لسنة (2008) ، و ذلك بموجب المادة 22 منه و التي قضت صراحة أنه: تنشأ المادة 20 مكرر ضمن قانون الإجراءات الجبائية في جزئه الثاني؛ الباب الأول، القسم الثاني من الفرع الثاني ، و قد عرفه المشرع الجزائري على أنه :تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة؛ أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

1-أنظر عياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية لحركية أعمالها و نتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحركية العالمية"، أكتوبر 2009 ، ص2

2- أنظر عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسات المالية، الطبعة 1، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2008 ، ص223

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

و يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة إلى نفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي .
أما النوع الثالث من التحقيق الجبائي فهو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية و الذي يرمي إلى
تأكد إدارة الضرائب من مصداقية و صحة التصريح الإجمالي بالمدخل للمكلفين بالضريبة

المطلب الثاني :اشكال الرقابة الجبائية

ان الرقابة الجبائية لها اشكال كثيرة متتالية و متكاملة و تتمثل في:

الفرع الاول: الرقابة الشكلية:

ان الاجراء الاول الذي يقوم به عون الرقابة يتعلق بمجموع التدخلات التي لها صلة
بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات و الملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين,
فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم
بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات و تعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.

الفرع ثاني: الرقابة على الوثائق:

الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه بمقارنتها
بالمعلومات المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزته الإدارة, و كذا مجمل المعلومات
التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات و المتعلقة بالبيانات التي أبرمها معها المكلف.
فالمراقب يقوم بتحليل و دراسة مدى ترابط الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع
السنوات السابقة للوصول لاكتشاف الأخطاء المرتكبة, و في حالة وجود بعض الغموض
بإمكانه طلب توضيحات من المكلف بصيغة شفوية أو كتابية فيما يخص المعلومات, و في
حالة رفض المكلف للطلب يعيد المحقق كتابة طلب آخر يوضح فيه النقاط التي يراها
ضرورية للحصول على تبريرات و توضيحات إذ أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو
اكتشاف المكلفين غير الأمناء و تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات,

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

كما تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة, لكن إذا وجد المحقق أن هذه الإجراءات غير كافية سيلجأ إلى نوع آخر من الرقابة و هي الرقابة الخارجية.

الفرع الثالث: الرقابة في عين المكان:

تعد الرقابة الخارجية أو الرقابة في عين المكان تدخلا مباشرا للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بهدف التأكد من صحة المصريح به من المعلومات عن طريق الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية, و هذا بغرض المقارنة بين ما صرح به و ما هو موجود في الواقع و يشمل هذا النوع من الرقابة نوعين من التحقيقات:

- التحقيق المحاسبي و يخص المؤسسات.
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية القانونية VASFE « » و يخص الأشخاص الطبيعيين, و سنتطرق إلى هاتين النقطتين لاحقا بالتفصيل

المبحث الثاني: انواع الرقابة الجبائية

تجري الإدارة عمليات الرقابة بصفة دورية معتمدة في ذلك على تبادل المراسلات مع المكلفين بها وتعتبر تصريحاتهم صادقة مبدئياً ودليل عدم صحتها يقع على عاتق الإدارة. يتنوع التحقيق الجبائي عند تطبيقه من قبل الإدارة الجبائية بحسب الهدف المرجو منه، و بحسب طبيعة الشخص المكلف بالضريبة، و كذا نوع الضريبة الواجب تحصيلها. فإذا كانت الإدارة الضريبية تهدف إلى التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة أو أنّ التحقيق يمس بوضعية الشخص الطبيعي أو ينصب على كل الضرائب فإنّ التحقيق المحاسبي هو الأنسب في هذه الحالة، اما إذا كانت الإدارة تهدف من خلال رقابتها دخل المكلف بالضريبة أو أنّ التحقيق يمس بوضعية الشخص المعنوي أو ينصب على الضريبة على الدخل الإجمالي فإنّ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية هو الأصلح. وسنتناول كلا من نوعي الرقابة الجبائية الاساسين من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الاول: رقابة المحاسبة

المطلب الثاني: المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية:

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

المطلب الاول: رقابة المحاسبة

تهدف مراقبة المحاسبة الى التأكد من صحة و صدق التصريحات المكتتبه و ضمان تصحيحها إن أمكن ذلك، إن غاية الرقابة هي ضمان إصدار و اعادة اصدار الضرائب و الرسوم المتملص منها .

فالتحقيق المحاسبي يعرف على انه: مجموعة العمليات التي تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة؛ عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها ببعض المعطيات الواقعية المادية المتحصل عليها بعدالبحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها و عليه فإن رقابة المحاسبة تتحدد بأربع معايير و هي أن تتم رقابة الوثائق المحاسبية بعين المكان و أن يهدف إلى معرفة صدق التصريحات المكتتبه و العمل على المقارنة بين تصريحات المكلف بالضريبة و محاسبته و من تم قد ينتج عنها فرض ضرائب تكميلية على أن يقوم بهذه الرقابة كل من أعوان الإدارة الجبائية المنتمين الذين ينتمون إلى مصلحة الأبحاث و المراجعات؛ و أعوان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، و أعوان مفتشية الضرائب الذين يمتلكون على الأقل رتبة مفتش، و ذلك من أجل ضمان رقابة مجمل الضرائب و الرسوم المستحقة على المكلف الخاضع للرقابة¹ على أن يمر في هذه الرقابة على مرحلتين أساسيتين؛ المرحلة التحضيرية لمراقبة المحاسبات، ثم تليها مرحلة فحص المحاسبة بعين المكان.

الفرع الاول : مرحلة التحضير لمراقبة المحاسبة

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

1- أنظر المادة20/2من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

ولكي تتم المراقبة في إطارها القانوني لابد من أخذ صورة شاملة و مستوفية عن المكلف بالضريبة المعني بالرقابة؛ و تحديده للنقاط التي يشملها التحقيق بفحصه للملف الجبائي للمكلف بالضريبة سواء تعلق الأمر بالضرائب أو الرسوم أو رقم الأعمال و الضريبة على الدخل الإجمالي و على الأرباح الصناعية و التجارية، و تأكده أيضاً ما إذا كان ملف المكلف بالضريبة مستوفياً للوثائق الواجب التصريح بها و آجال تقديمها؛ و إنَّ عدم التزام المحققين بهذه الإجراءات يجعلها تحت طائلة البطلان¹

اولاً: التحضير والبرمجة للقيام مراقبة المحاسبة

تبدأ هذه المرحلة بالاطلاع على الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة و ما يخص الرسم على النشاط المهني و الأرباح الصناعية و التجارية أو أرباح المهن غير التجارية كما أنها تقوم على فحص الملف الشخصي للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات ، تشتمل هذه المرحلة كذلك على مجموعة من الأعمال التمهيدية على مستوى مصالح الإدارة الجبائية التي يقوم بها أعوانها الذين لهم رتبة مفتش على الأقل² من أجل أخذ صورة واضحة كاملة و مستوفية عن المكلف بالضريبة و معرفة النقاط التي يهتم بها في عملية التحقيق ، التي منها الاطلاع على الوثائق التقنية الخاصة بالمكلف بالضريبة وتنظيمها، كذلك ترتيب المعلومات الواردة من المصالح الجبائية الأخرى فيما يخص خاصة رقم الاعمال المحقق خارج المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة، كذلك التعرف على جميع مداخل المعني من خلال طلب كشف الحساب الخاص به من مختلف المؤسسات المالية ، و إذا ما بقيت للمحقق بعض النقاط غامضة لديه يستطيع

أن يطلب الأشياء المتعلقة ببعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف بالضريبة

1- أنظر : عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص

2- انظر المادة 1/20 من قانون الاجراءات الجبائية

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

و قد يتخذ هذا الطلب صيغة شفوية أو كتابية، الأمر الذي يسمح بالمساهمة في إرساء الحوار بين طرفي العلاقة الضريبية، و إذا لم يستجيب المكلف بالضريبة فما على إدارة الضرائب إلا إعادة إرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه التوضيحات دون أن تسلط عليه أي عقوبة.

ثانيا: الانطلاق في عملية الرقابة الجبائية

و هي مرحلة التحقيق الفعلي و تتم هذه المرحلة بمقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق طبقا لنص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، لكن ذات المادة تورد استثناءً و ذلك في حالة تقديم طلب مكتوب و مقبول من طرف الإدارة الجبائية أو في حالة القوة القاهرة¹ .
إن هذا النوع من الرقابة يمكّن للمحققين² أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم، و في هذه الحالة يسلم للمكلف بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة و عددها و طبيعتها.
كما لا يمكن إجراء أي مراقبة دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمعني، على أن يكون مرفقا بميثاق المكلفين بالضريبة الذي يبين حقوق و واجبات المكلف بالضريبة، من مدة التحضير و كذا حق الاستعانة بمستشار من اختياره، على أن يحتوي الإشعار أيضا على المعلومات المتعلقة بأنواع الضرائب المراد التحقيق فيها و السنوات الخاصة بها و الدفاتر الواجب تحضيرها من طرف المكلف بالضريبة و عليه لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق واجبات المكلف بالضريبة.

فالمحقق ملزم بإعلام المكلف المعني بالتحقيق عن بداية التحقيق و التدخل الميداني قبل الشروع الفعلي في التحقيق و يكون ذلك بواسطة رسالة مسجلة أو وصل استلام أو أن يقوم المحقق بتسليم الإشعار شخصياً إلى المكلف بالضريبة مع إمضائه على الاستلام، و الهدف من هذا الإشعار، إعطاء فرصة للمكلف بالضريبة ليهيئ نفسه لعملية التحقيق بتحضير وثائقه

1-انظر: المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية

2-تسند مهام التحقيق في المحاسبة إلى أعوان لهم رتبة مراقب على الأقل. (المادة 2/20 من قانون الإجراءات الجبائية)

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

المحاسبية اللازمة، و قد حدد المشرع الجزائري مدة معينة كحد أدنى لتحضير المكلف بالضريبة نفسه قدرها ب10 أيام¹ ابتداءً من استلام هذا الإشعار، و يجب أن يحتوي هذا الإشعار و تحت طائلة البطلان مجموعة من البيانات كالتالي:

- اسم أو المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة مع العنوان الصحيح.
- تاريخ و ساعة بدء التدخل في عين المكان.
- إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره.
- تحديد مختلف الضرائب و الرسوم المحقق فيها.
- السنوات المعني بها التحقيق و هي السنوات غير المتقدمة.
- العنوان كاملاً و ختم المصلحة التي تباشره، و يجب أن يكون ممضياً من قبل المحقق و رئيس مجموعة التحقيق بذكر أسماءهم و ألقابهم و رتبهم.
- و هو ما ذهب إليه المشرع الفرنسي أيضا في نص المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ ألزم بتحديد الموضوع العام الذي تتعلق به مراجعة الحسابات.
- تحديد اسم و عنوان المحقق و المفتش العام .

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

1-انظر المادة4/20 من قانون الاجراءات الجبائية

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

قانوني ، و تجري مرحلة الرقابة الفعلية في عين المكان استثناءً¹ وفقاً لما نص عليه المشرع إذ أباح للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة قصد معاينة العناصر المادية المستعملة من طرف المكلف بالضريبة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية المراقبة الحسابية.

الفرع الثاني :مرحلة فحص المحاسبة بعين المكان

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

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

1-انظرالمادة4/20من قانون الاجراءات الجبائية

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

اولا: فحص المحاسبة من حيث الشكل

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

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

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

1- أنظر: المواد 9 إلى 11 من القانون التجاري

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

فالمكلف يجب عليه مسك مجموعة من الدفاتر و وثائق المحاسبة و من أهمها:

السجلات التجارية: تتمثل السجلات التجارية في نوعين من السجلات وفقاً لأحكام المادة 11 من القانون التجاري و هي دفتر اليومية و دفتر الجرد.

أ- دفتر اليومية: تقيد فيه جميع العمليات التجارية التي يجريها المكلف بالضريبة و كذا سحباته الشخصية؛ و تسجل هذه العمليات يوماً بيوم و بالتفصيل.

ب- دفتر الجرد: و يقصد به تفصيل البضاعة الموجودة آخر السنة المالية أو بيان إجمالي عنها

ج- دفتر اليومية المساعدة: و يقيد تفصيلات الأنواع المختلفة من العمليات التجارية.

د- دفتر الأستاذ العام: و يستخدم هذا النوع في تصنيف و تبويب العمليات المالية من واقع دفتر

اليومية العامة و هو ما يسمى عند البعض بالترحيل من دفتر اليومية العامة إلى دفاتر الأستاذ العامة.

و- دفتر الأستاذ المساعدة: و تقيد تفصيلات دفتر الأستاذ العام التي تتحدد تبعاً لطبيعة و نوع و حجم و نشاط المؤسسة.

الفرع الثالث: فحص المحاسبة من حيث الموضوع

بعد انتهاء المحقق من مراجعة المحاسبة من الناحية الشكلية يمكنه أن يضع حكماً حول صدق

المحاسبة، غير أن هذا الحكم ليس إلّا حكماً أولياً، و بالتالي لا بد له من دراستها دراسة معمقة لاستخلاص النتائج النهائية، و لا يتسنى ذلك إلّا من خلال التحقيق في حسابات الميزانية؛ و بالأخص حسابات الاستغلال التي يكثر فيها التلاعب و محاولات الغش و التهرب الجبائين نظراً لكونها أهم عنصر مساهم في تحديد الربح الإجمالي خاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و تشمل هذه المراقبة كل من:

-مراقبة المعطيات و البيانات المحاسبية.

-مراقبة حسابات الميزانية.

-مراقبة حسابات التسيير.

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

أ - مراقبة المعطيات و البيانات المحاسبية:

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

أ -1 مراقبة المشتريات:

تعتبر المشتريات أهم الوسائل التي يستعملها و يستغلها المكلف بالضريبة من أجل التلاعب بالربح الخاضع للضريبة، و هدفه من ذلك التخفيض من الربح الخام و الربح الصافي

أ -2 مراقبة المخزونات:

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

أ -3 مراقبة المبيعات:

إنّ خفض رقم المبيعات من الوسائل التي يمكن اللجوء إليها من قبل المكلف بالضريبة من أجل تخفيض أرباحه المصرح بها؛ و هي أكثر الوسائل التي يتلاعب فيها المكلف حسابيا على مستواها، و ذلك بإجراء بيع بدون فواتير، تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات، نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التحويل أو أنشطة قطاع البناء و بيع الفضلات و المهملات؛ القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات...إلخ.

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

ب مراقبة حسابات الميزانية:

على المحقق قبل مباشرته في رقابة حسابات الميزانية التأكد من مطابقة هذه الحسابات مع ميزان المراجعة بعد عملية الجرد التي يقيمها و مع ما سجل في سجل الجرد و أرصدة حسابات الميزانية الموجودة في دفتر الأستاذ

ج مراقبة حسابات التسيير:

من خلال هذه العملية يتأكد المحققين التكاليف و الإيرادات

1- حسابات التكاليف:

تتلخص نشاطات المؤسسة في مجموعة من النفقات و التكاليف بحسب طبيعة و أهمية مستوى النشاط و رقم الأعمال المحقق، و هو ما يراقبه المحقق لكشف الأخطاء و النقائص حتى تأخذه في الحسبان عند إعادة تأسيس فرض الضريبة و التكاليف أنواع هي: إستهلاكات السلع و المواد الأولية: تجرى من خلال هذه المراقبة مقارنة بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة و تلك المذكورة في الفواتير لضمان صحتها. الخدمات و المصاريف العامة: ترتبط هذه الأخيرة بموضوع و نشاط المؤسسة؛ إذ يراقب خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائياً؛ و حدوثها فعلياً، و كذا الفواتير التي تحتوي الرسم على القيمة المضافة.

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

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

* الاهتلاكات : يعرف الاهتلاك على أنه إثبات نقص قيمة الاستثمارات و الذي يسمح للمؤسسة بإعادة تجديد استثماراتها يجب أن يتحقق عون إدارة الضرائب أن الاهتلاكات قد تم طرحها من

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

الربح الخام، و قد حددت المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 03 أنواع من الاهتلاك.

- الاهتلاك الخطي :المطبق على كل الاستثمارات الخاضعة لتدهور القيمة.
- الاهتلاك المتناقص :يعتمد على تطبيق معدل اهتلاك في السنة الأولى على تكملة الاستثمار و بداية من الدورة الثانية على القيمة الباقية للاستثمار إلى غاية انتهاء فترة الاهتلاك.
- الاهتلاك المتزايد :و يعتمد على تحديد قسط الاهتلاك السنوي المتزايد من سنة لأخرى.
- 2- مراقبة حساب الإيرادات :تحتوي على مجموعة من الحسابات و هي:
 - * مبيعات السلع :و هي الحسابات التي تشمل على نشاطات الشراء و إعادة البيع، و يتحقق المحقق من انتظام المشتريات و المخزونات عند إجراءه للتحقيق.
 - * لإيرادات المالية :و هي نواتج الأسهم و السندات و الخصومات المحصل عليها و فوائد سعر الصرف،و هنا يتأكد المحقق من التسجيل المحاسبي للإيرادات المالية الخاضعة للجبائية.
 - * الإيرادات الأخرى :و من هذه الإيرادات رقم الأعمال، و على المحقق أن يأخذ في الحسبان هذه الإيرادات و التي قد تنتج من مبيعات الفضلات و المهملات و الأغلفة المتداولة و عمليات أخرى.

المطلب الثاني :المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية:

جاء في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية ذكر صنف آخر من المراقبة و هو ما يعرف بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة؛ و الذي يطبق على الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، و كذا مراقبة الشركات و الأشخاص الذين يمارسون نشاط صناعي و تجاري أو تقديم خدمات، نص عليه لأول مرة قانون المالية لسنة 1992⁽¹⁾، حيث تم تعريف المراقبة المعمقة في المادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة سابقا و المحولة إلى قانون الإجراءات الجبائية المادة 21 (يمكن

1-انظر قانون رقم 91-25 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج ر، رقم 65 المؤرخة في 18-12-1991

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل).

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

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

الفرع الأول: المرحلة التحضيرية للمراقبة المعمقة للوضعية الجبائية

تقوم هذه المرحلة على أساس قيام المحقق الجبائي من خلالها بجمع المعلومات عن وضعية المكلف بالضريبة، بغرض تشكيل الملف الجبائي له، و ذلك عن طريق إقامة روابط مع مختلف الإدارات ليقوم بمباشرة الأشغال التمهيدية للمراقبة، و لضمان فعالية ممارسة المراقبة المعمقة يجب أن يتم احترام الإجراء المنصوص عليه في هذا الصدد؛ لذلك فإن الإدارة الجبائية و بالأخص المصالح المكلفة بالرقابة¹، و التي تقوم بإعداد برنامج سنوي للمراقبة المعمقة و مباشرة الأشغال التمهيدية للمراقبة. كما تجدر الإشارة أن هذه المرحلة تتطلب تعاوناً و عملاً مشتركاً لدى مصالح الإدارة الجبائية سواء على المستوى المركزي أو المستوى الجهوي و الولائي و تتم هذه المرحلة التحضيرية على مرحلتين، مرحلة التحضير للمراقبة المعمقة، ثم المرحلة الثانية و المتمثلة في مرحلة التحقيق الفعلي.

1- تتمثل هذه الإدارة في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى الولاية.

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

اولا: التحضير للمراقبة المعمقة

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

أ - اختيار الملفات الخاضعة للرقابة:

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

ب - تحضير البرامج:

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

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

الفرع الثاني: مرحلة التحقيق الفعلي لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

تتطلب هذه المرحلة من المحققين الجبائين إرسال إشعار بالتحقيق، أي لا يمكن البدء فيها بدون أن يبلغ المكلف بالضريبة المعني فعليا عن طريق إرسال أو تسليم مع وصل استلام لإشعار مراقبة على أن يكون هذا الإشعار مرفوقاً بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة¹ على أن يمنح له مدة 15 يوماً ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار كحد أدنى لتحضير نفسه؛ كما يجب أن يحدد هذا الإشعار بدقة و تحت طائلة البطلان حق المكلف بالاستعانة بمستشار من اختياره² و كذا الفترة المحددة بالتحقيق.

و على هذا فإنه يمكن القول أن أعمال المحقق في خلال هذه الفترة متنوعة نجلها فيما يلي:

اولا: سير أعمال المراقبة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

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

1- ميثاق المكلف بالضريبة، (عبارة عن كتيب يصدر عن المديرية العامة للضرائب، تحدد فيه مجموع الحقوق التي يتمتع بها المكلف بالضريبة أمام إدارة الضرائب و اهم التزاماته)

2- انظر المادة 3/21 من قانون الاجراءات الجبائية

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

أ - البحث عن المعلومات الجبائية:

تعتبر من أهم المهام الأساسية التي يقوم بها المحققون و دعامة أساسية لتنفيذ الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية و بالأخص إذا ما جمعت المعلومات بشكل سليم و استغللت استغلالاً ذكياً¹ ، مما يؤدي بها إلى توفير معطيات أساسية هامة عن المكلفين بالضريبة يمكن الإدارة الضريبية من استغلالها أثناء قيام المحقق بمهامه، وهي ذات مصداقية لكو نها تجمع من مصادر خارجة عن المكلف بالضريبة. و يمكن تعريف المعلومة الجبائية على النحو التالي:

"إن المعلومة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من المعلومات التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو بطرق غير مباشرة".

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

أولاً: معلومات متعلقة بالتأثير المباشر على الوعاء الضريبي

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

أ - /كشوفات متعلقة بمشتريات البضائع الموجهة إلى إعادة بيعها،

-كشوفات المشتريات الخاصة بالزبون فيمكن للإدارة مطالبة المكلف بالضريبة بتبليغها إليها و هذا لعدة سنوات.

-إيصالات تسليم البضائع و المنتوجات الأولية، و يتم هنا إبلاغ إدارة الضرائب آلياً.

ب - /الملفات المتعلقة بالتحصيل؛ أي البيع قبل الدفع، و هذا النوع من المعلومة الجبائية تخص مؤسسات الأشغال العمومية و الأعمال الحرة، و تجمع عادة لدى المحاسبين العموميين داخل الإدارات و الهيئات

ج - /مبالغ الشراء أو المبالغ المحصلة و تتعلق ب:

-عدد الوصفات الطبية المعوضة من طرف صندوق الضمان الاجتماعي.

1 أنظر: عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص85

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

عدد العمليات التي يقوم بها أعوان الضبط و المحاسبون و محافظي البيع.

- وزن و طبيعة الأشياء الثمينة المقدمة إلى ختم الضمان إذا تعلق الأمر بصانع الذهب و المجوهرات.

-محاضر المخالفات لقانون الأسعار المسجلة من قبل مصالح المنافسة و الأسعار كل هذه المعلومات

-النفقات المتعلقة بنمط المعيشة.

-النفقات الخاصة و الناتجة عن أغراض الأغنياء مثل مصاريف صيانة العمارات و الأثاث

سيارات سياحية، عمارات السكن الرئيسية، يخوت بحرية...إلخ

اذن المحقق الجبائي حين قيامه بالرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة إما أن يطالب بالمعلومات و إما أن يطالب بالتبريرات و التوضيحات.

أ -/المطالبة بالمعلومات :يطالب المحقق الجبائي بالمعلومات الجبائية إما عن طريق بطاقة وضعية الممتلكات أو كشوفات الربط؛ أو البحث عنها ميدانيا.

و قد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، و هذا ما يساهم في إرساء الحوار بين الإدارة الضريبية؛ و المكلف بالضريبة.

أ - 1 بطاقة وضعية الممتلكات :

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

ترسل هذه الاستمارات إلى المكلف بالضريبة مع إشعاره بالمراقبة و منحه أجلا للرد ، على أن يكون كافيا حتى يتمكن من التصريح بممتلكاته بشكل دقيق، و يجوز هنا للمحقق استكمال ملأ الاستمارة بأي معلومة يمكن أن تفيده لتقدير الدخل المصرح به كما له الحرية الكاملة في الامتناع الكلي أو الجزئي في ملئها نظرا لعدم إجباريتها، و هنا على المحقق اللجوء إلى طلب

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

التبريرات أو التوضيحات للحصول على المعلومة المرغوب فيها، لأن طلبات التوضيح و التبرير لها طابع الزامي.

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

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

فحص الكتابات المحاسبية للمؤسسات التي تتعامل مع المكلف بالضريبة، أو الشركات التي له فيها حصصاً أو اسهم ، و عملية جمع بعض المعلومات التي تستدعي التنقل¹ داخل المؤسسة و هو ما أكد عليه المشرع الجزائري في المادة 34 قانون الإجراءات الجبائية؛ على أن تتم هذه العملية من قبل أعوان لهم على الأقل رتبة مفتش، على أن يجري التفتيش داخل المحلات قصد البحث و الحصول على المعلومات الجبائية اللازمة، مع العلم أن هذه الرقابة لا يمكن للمحقق القيام بها إلا بترخيص بموجب أمر صادر عن رئيس المحكمة المختصة إقليميا، بناءً على طلب صادر عن مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، على أن يحتوي جميع البيانات الضرورية التي في حوزة الإدارة لتبرير المعاينة و التأكيد على ما يلي:

-تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.

-عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها.

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

-أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة و رتبهم وصفاتهم و هنا الأعوان المكلفون بالمعاينة استغلال المعلومات المتعلقة بالحساب الجاري للشريك، و الإطلاع على اقتطاعات تمت من قبل

1- أنظر: المادة 35 قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

مستغل مؤسسة فردية؛ و مختلف الحركات المالية و أرصدة الحسابات المالية.

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

تقدم طلبات التبرير من قبل إدارة الضرائب إلا في مجالات معينة محددة قانوناً¹ و هي:

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

-الوضعية المادية و تكاليف أسرة المكلف.

-المداخل و الممتلكات في الخارج.

-العناصر التي تهدف إلى تحديد أساس الرسم العقاري.

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

على أن تقدم هذه الطلبات في شكل صريح محددة النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التبريرات؛ و تقديمها إلى المكلف بالضريبة محل المراقبة ليقدم إجابته في أجل لا يتعدى 40 يوماً².

ج - مدة المراقبة المعمقة:

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

1- أنظر: ميثاق المكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص12

2-انظر المادة4/19 من قانون الاجراءات الجبائية

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

إن المشرع الجزائري كان واضحاً صارماً في تحديده لمدة المراقبة المعمقة، إذ لا يمكن بأي حال أن تمتد هذه المراقبة لمجمل الوضعية الجبائية لأكثر من سنة، و إذا ما تعدت فترة الرقابة المعمقة لأكثر من سنة ابتداء من تاريخ استلام إشعار المراقبة يقع التحقيق تحت طائلة البطلان .

ثانيا :انتهاء و تقييم المراقبة المعمقة

بعد القيام بجميع إجراءات المراقبة المعمقة و الفحص الدقيق للمحاسبة؛ يقوم المحقق المحاسبي بتقييم محاسبة المكلف بالضريبة؛ إذ يجب عليه أن يختتم إجراءات الرقابة و يعطي حكماً على مصداقية المحاسبة . و في حالة اكتشاف الأخطاء التي ارتكبتها فإن الإدارة الجبائية تكون ملزمة بتبليغه بنتائج عملية الرقابة المتوصل إليها؛ و يكون هذا التبليغ كتابياً لينشأ آثاره القانونية. كما يجب أن يحدد في التبليغ طبيعة الوثائق المحاسبية المقدمة من قبل المكلف بالضريبة؛ و تقيم المحققين لمحاسبة المكلف بالضريبة كما يجب أن يكون التبليغ مبرراً و معللاً تعليلاً كافياً حتى يسمح للمكلف من صياغة ملاحظاته و تقديمها إلى الإدارة الجبائية أو يتم قبولها دون أية ملاحظات ، و يعتمد المحقق الجبائي في تقييمه العام للمحاسبة الجبائية للمكلفين بالضريبة على النصوص التشريعية و التنظيمية كالمخطط المحاسبي الوطني؛ و القانون التجاري؛ و قانون الإجراءات الجبائية؛ و قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛... إلخ و بالتالي على المحقق أن يعطي تقييمه العام لمحاسبة المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، و يأخذ هذا التقييم أحد الشكلين إما القبول للمحاسبة التي أجريت من قبل المحقق الجبائي و إما رفضها.

أ - قبول المحاسبة:

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

الفصل الاول الرقابة الجبائية وانواعها

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

ب- رفض المحاسبة:

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

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11⁽¹⁾ من القانون التجاري و لشروط و كفاءات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.

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

- تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائياً على إثر رفض المحاسبة و هي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة).

كما ألزمت المادة 9 من القانون التجاري كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر أن يمكس دفاتر اليومية العامة و تسجيل جميع عمليات المؤسسة فيه.

كما تنص المادة 11 على إلزامية مسك سجل الجرد لعناصر أصول المؤسسة في بداية كل سنة ،على أن تكون المحاسبة مفصلة و تسمح بتسجيل و مراقبة العمليات التي تجريها المؤسسة .

1-أنظر :المادتين 9 و 11 من القانون التجاريون التجاري.

الفصل الثاني

الخدمات القبلية والأنية

الرقابة الحسابية

المحقات

الفصل الأول

الرقابة الجبائية

مقدمة

الفصل التمهيدي

ماهية المكاف بالخيرية

والادارة الخيرية

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

تمهيد:

لا يمكن البدا في الرقابة الجبائية إلا بعد إشعار المكلف و احترام مجموعة من الشروط منها ما هو خاص بكيفية الإعلام أو الإشعار و منها ما هو خاص بمحتوى الإشعار، و شروط أخرى تهتم بميثاق المكلف بالضريبة و حق الاستعانة بمستشار، و كل هذه تعتبر من الضمانات المتوفرة لصالح المكلف بالضريبة قبل البدء في عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، او الرقابة المحاسبية.

و المكلف بالضريبة يتمتع دائماً بضمانات قانونية خوله إياها المشرع، معزراً إياها بنصوص قانونية و تشريعية الأمر الذي يجعلها من النظام العام، و في حال مخالفتها يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي أجريت من قبل المحقق الجبائي.

هذه الضمانات منها ما هو قبل البدء في الرقابة الجبائية ومنها ما هو اثناء العملية الرقابية و سنتناول هذه الضمانات في مبحثين اثنين وهما:

المبحث الأول: الضمانات القبلية للرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الضمانات الآنية للرقابة الجبائية

المبحث الأول: الضمانات القبلية للرقابة الجبائية

اتاح المشرع للمكلف بالضريبة الكثير من الضمانات، التي تم تصنيفها في مجموعتين من الشروط أو الضمانات، منها ما يتعلق بالإدارة الجبائية كاشتراط مرتبة معينة في العون المكلف بالتحقيق ومنها ما يتعلق بالمكلف بالضريبة كالاستعانة بمستشار، و التي تكون الادارة ملزمة باحترامها و إلا وقعت جميع تصرفاتها تحت طائلة البطالان؛ ومنها ما هو قبل البدا في عملية الرقابة ومنها ما هو اثنائها وتبعاً لذلك سنقوم بدراسة هذا المبحث في مطلبين :

المطلب الأول: الشروط الخاصة بعون الرقابة الجبائية

المطلب الثاني: الضمانات المتعلقة بالإعلام

المطلب الأول: الشروط الخاصة بعون الرقابة الجبائية:

حرص المشرع الجزائري على أن يكون للعون القائم بالرقابة الجبائية رتبة معينة من ترتيب السلم الوظيفي لموظفي الضرائب والتي هي رتبة مفتش وذلك على اقل تقدير ممكن، وذلك حرصاً منه على ضمانات محققة للمكلف بالضريبة لما للعون في هذه الرتبة أو من كان أعلى منه درجة من تأهيل و معرفة لضمان إجراء تحقيق صحيح؛ و حتى يكون مختصاً في ممارسة مهامه، غير أنه يجب الذكر على أن هذه الضمانة أي ضمانات الاختصاص لا تنحصر في الاختصاص الشخصي و فقط و إنماتتعداه لتشمل الاختصاص المكاني و كذا الاختصاص الزمني لأن الإدارة الجبائية لا تملك من الاختصاص المطلق لإجراء رقابتها على المكلف بالضريبة؛ و لهذا سنتطرق لهذه الضمانة و التعرف على الاختصاص الشخصي للإدارة الجبائية أو العون المكلف بالتحقيق ثم الاختصاص المكاني و الزمني لهذا الأخير.

الفرع الأول: الاختصاص الشخصي

لابد كما ذكرنا ان تتم المراجعة الجبائية في كل الأحوال من طرف مراجع ذو كفاءة حتى تتحقق الاستقلالية و الموضوعية لنتائج المراجعة؛ فتوفر الكفاءة لدى المحقق تسمح له بإتمام مهمته في إطار قانوني وفقاً لأطر و آداب المهمة المعمول بها في هذا المجال¹، وكما ذكرنا سابقاً وبالرجوع الى المادة 21 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية نجد في مضمونها أن المكلف بعملية التحقيق الجبائي بنوعيه المحاسبي و المعمق لمجمل الوضعية الجبائية لا تقل رتبة عن رتبة مفتش إذ أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تتم مهمة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين يتمتعون بهذه الرتبة أو من يعلوهم درجة، و هم الذين يدخلون في دائرة المفتشون الجبائيون و المدراء ذوي التصنيف الأسمى في الإدارة الجبائية.

1- محمد براق، ماهية المراجعة الجبائية و مهمتها، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية الاقتصادية و السياسية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، الجزائر عدد، 3، 2007، ص 274

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

1 - مفهوم الاختصاص الشخصي:

جاء تأكيد المشرع على ان الرقابة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة او الرقابة المحاسبية تكون صادرة عن عون إدارة جبائية ذو رتبة معينة هدفه تفادي الأخطاء التي يمكن أن يرتكبها الأعوان الأقل درجة نظراً لقلّة خبرتهم و معرفتهم المحدودة لمختلف القوانين التي تحكم التحقيق إضافة إلى خطورة النتائج المترتبة عن التحقيق إذ يؤدي في غالب الأحيان إلى التصحيح الجبائي.

وتجدر الإشارة الى انه عملياً من الصعوبة على العون برتبة مفتش إجراء التحقيق نظراً لما يتضمنه الملف الجبائي من تعقيدات من جهة؛ و من جهة أخرى نجد أن المكلف بالضريبة يستعين بمستشارين ذوي خبرة و تكوين متخصص و الذين يمكن لهم تخطيط و مراوغة المحقق بسهولة لما لهم من خبرة في ميدان الرقابة الجبائية.

و عرف الفقه الاختصاص الشخصي على أنه القدرة على ممارسة عمل قانوني لكونه من اختصاص الجهة الإدارية المنوط بها اتخاذ العمل القانوني، كما يعرف الاختصاص الشخصي بانه توزيع العمل داخل الجهة الإدارية المختصة على الموظفين حسب تقسيم العمل فيما بينهم .

وعليه فكل نشاط ينشا عن ادارة الضرائب يجب أن يدخل ضمن اختصاصات و صلاحيات موظف الإدارة الجبائية، و إلا كان عمله مشوباً بعيب تجاوز الاختصاص المادي و هو ما يسمى بعدم الاختصاص الموضوعي.

2 - **عدم الاختصاص الشخصي:** وهو صدور القرار من جهة إدارية غير مختصة ومثال ذلك صدور قرار عن جهة إدارية مرؤوسة و هو في الحقيقة من اختصاص الجهة الرئيسية دون أن يمنح لها أي تفويض في اتخاذ القرار، أو كأن يصدر من جهة رئيسة و هي في الحقيقة من اختصاص جهة مرؤوسة بدون سلطة الحلول، و عليه فإن أي قرار صادر عن موظف في الإدارة الجبائية في إطار التحقيق الجبائي يكون باطلاً إذا لم يكن من اختصاصه .

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

و أكد المشرع الجزائري في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية على أن التحقيق في المحاسبات و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة يجب أن يكون من قبل موظف لا تقل رتبته من رتبة مفتش أو من يعلوه درجة؛ فإذا تم التحقيق من قبل موظف أقل رتبة من رتبة مفتش فإننا نكون أمام ركن تجاوز الاختصاص أو عدم الاختصاص المادي أو الشخصي و لذا فإن عدم الاختصاص المادي في القانون الجبائي يخضع لنفس قواعد عدم الاختصاص المادي في القانون العام ، و بالتالي فيمكن أن نقول على أن عدم الاختصاص الموضوعي يأخذ أحد الأشكال التالية:

1 -/ الاعتداء على اختصاص جهة إدارية موازية:

ومعناه قيام سلطة ادارية بالاعتداء على اختصاص سلطة ادارية أخرى مساوية أو موازية له و ليس هناك رقابة رئاسية أو أي تبعية بينهما، إلا إذا ما منح المشرع الاختصاص في إصدار قرار معين لأكثر من جهة ففي هذه الحالة إذا ما أصدرت إحدى الجهتين القرار يمتنع على الجهة الإدارية الثانية أن تصدر قرار آخر يتعارض مع القرار الأول.

2 -/ اعتداء جهة إدارية دنيا على اختصاص جهة إدارية أعلى منها:

و تحدث عندما يصدر المرؤوس قراراً من اختصاص رئيسته دون تفويض منه؛ فإذا حصل ذلك فإن القرار يكون معيباً بعبء عدم الاختصاص ، و هذه الحالة من أكثر الحالات وقوعاً في العمل الإداري

3 -/ اعتداء جهة إدارية عليا على اختصاص جهة أدنى منها:

في بعض الاحيان يمنح المشرع بعض الصلاحيات للمرؤوس في إصدار قرار معين دون تعقيب من رئيسته الإداري و في هذه الحالة لا يجوز أن يحل الرئيس نفسه محل الجهة الإدارية التي هي أدنى منه، و يتوجب على الرئيس أن ينتظر لحين أن تباشر الجهة الأدنى باختصاصها و من ثم يباشر سلطته في الرقابة عليه في حدود ما يسمح به القانون وفي الغالب فإن الرئيس الإداري يتولى حق الرقابة و الإشراف و التوجيه على أعمال مرؤوسيه ضماناً لحسن سير المرفق العام الذي يديره و يشرف عليه ، و قد يحصل أن يكون الاختصاص مشتركاً

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

إذ يقوم بممارسته الرئيس و المرؤوس و هنا لا يجوز أن يستقل الرئيس الإداري بممارسة الاختصاص إلا إذا قام بممارسته مع المرؤوس و إلا اعتبر قراره مشوباً بعيب عدم الاختصاص.

4 -/اعتداء السلطة المركزية على الهيئات اللامركزية:

يضع القانون حدود للسلطة المركزية على الهيئات اللامركزية سواء اتخذت هذه الرقابة طابع التصديق أو الحل محل هذه السلطات في مباشرة جانب من اختصاصاتها في الحدود التي رسمها القانون.

و على هذا الأساس لا يجوز أن تصدر السلطة المركزية قراراً تتجاوز به الحدود القانونية التي رسمها لها المشرع و تمارس اختصاصاً يقع ضمن اختصاص الهيئات المحلية أو اللامركزية؛ و لا يجوز لها أن يحل محلها في مباشرة اختصاص معين لم يخولها القانون حق الحل فيه و لا يجوز لها أن تعدل قرار اتخذته و إلا كان عملها مشوباً بعيب عدم الاختصاص الموضوعي (1).

وبالتأكيد فان نظام اللامركزية يقوم على أساس وجود مصالح إقليمية أو مرفقية اعترف لها المشرع بقدر محدد من الاختصاصات و قدر معين من الاستقلال في مزولة هذه الاختصاصات تحت وصاية السلطة المركزية في الدولة .

الفرع الثاني: الاختصاص المكاني والزمني لعون الرقابة الجبائية:

يجب ان نفرق هنا بين صنفين من الاختصاص الذي يكلف به عون الرقابة الجبائية؛ و هما الاختصاص المكاني و الاختصاص الزمني.

اولاً: الاختصاص المكاني

الملاحظ ان هناك سلطات وهيئات إدارية من حقها تمارس اختصاصها

1-انظر: د. محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، دار العلوم للنشر و التوزيع، دون طبعة، 2007 ، عناية ، ص322

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

عبر كامل التراب الوطني¹ ، بينما هيئات و سلطات الإدارة المحلية يقيد و يحدد القانون نطاق و إطار اختصاصها الإقليمي .

حيث يترتب على تجاوزها لذلك النطاق بطلان قراراتها لوجود عيب عدم الاختصاص المكاني. و بناءً على هذه القاعدة يتحدد الاختصاص المكاني لموظفي الإدارة الجبائية سواء كان اختصاصهم في إطار التحقيق المحاسبي أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، أو بالنسبة للتصحيح الجبائي بالنظر إلى مصلحة إدارة الضرائب المعنيين بها، و هي التي يقع بدائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة الذي يختلف تبعاً لاختلاف نوع الضريبة؛ لكن لا يخرج عن محل إقامة المكلف بالضريبة أو المقر التي توجد به المؤسسة الرئيسية بالنسبة للشخص المعنوي؛ أو مكان تواجد المصالح الرئيسية بالنسبة للمقيمين بالخارج أو المقر الاجتماعي للشركة أو مقر الإدارة الفعلية. و تجدر الإشارة إلى إمكانية تمديد الاختصاص للإدارة الجبائية المكلفة بالتحقيق لتشمل كل إقليم الولاية، طبقاً للقاعدة العامة، غير أنه في بعض الولايات لا يمكن للإدارة الجبائية أن تمارس اختصاصها على كافة إقليم الولاية نظراً لحجمها و لحجم و أهمية النشاطات التي تمارس على مستواها فتختص فقط بقسم معين لكن قد يعترض المحقق الجبائي إشكالات لتقييد اختصاصه بمكان فرض الضريبة، و هذه الإشكالات لم يتعرض لها المشرع الجزائري في إطار قانون الإجراءات الجبائية كحالة تغيير المكلف بالضريبة لعنوانه أي لمكان فرض الضريبة.

و أمام سكوت المشرع امام هذه الحالة، يمكن قياسها على الحل المطبق على وضعية تحصيل الضريبة وفقاً لنص المادة 184 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. إذ تنص المادة 184 من قانون الضرائب المباشرة على ما يلي: (عندما يكون المكلف بالضريبة قد قام بتحويل إما مقر مديرية المؤسسة أو الاستغلال أو مكان مقره الرئيسي أو

1- تتمثل هذه الهيئات في رئيس الجمهورية، الوزير الأول، الوزير

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

مكان ممارسة مهنته أو سكنه أو إقامته الرئيسية، فإن الاشتراكات التي هو مدين بها و المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات المستحقة عن السنة المالية التي حصل فيها التحويل، و السنوات السابقة التي لم يمسه التقادم؛ على حد سواء يمكن فرضها قانوناً بـمكان فرض الضريبة المطابق للوضع الجديد).

بمعنى أن الإدارة الجبائية المختصة قبل التغيير تكون أيضاً مختصة بتحصيل الضريبة بعد التغيير، و بالتالي فإن الأعوان الجبائين المختصين بالتحقيق قبل تغيير المكلف بالضريبة لعنوانه يختصون كذلك بالتحقيق في الضرائب و الرسوم المستحقة عن المرحلة السابقة للتغيير ما لم يشملها التقادم.

ثانياً: الاختصاص الزمني لعون الرقابة الجبائية

من المعلوم ان الاختصاص الزمني للموظف الإداري بصفة عامة و للمحقق الجبائي بصفة خاصة، أن تكون التصرفات القانونية الصادرة عن هذا العون مشروعة ابتداءً من تاريخ صدور قرار تعيينه، و بالتالي فإنه و منذ صدور قرار التعيين للمحقق الجبائي يصبح هذا الأخير مختصاً لرقابة وضعية المكلف بالضريبة و القيام بأعمال التصحيح الجبائي حتى بالنسبة لفترات سابقة لتعيينه ما لم يمسه التقادم.

و على هذا الأساس فإن قرارات المحقق الجبائي تكون مشوبة بعين عدم الاختصاص الزمني في الحالات التالية:

1- إذا صدر القرار من شخص موظف لم يعد يملك الصفة للقيام بذلك.

2- إذا صدر القرار خارج المدة التي يقرها القانون.

أ -/ بالنسبة للموظف (المحقق الجبائي) :

لابد أن يصدر القرار (أي القيام بإجراءات التحقيق الجبائي) من الشخص أو الموظف المختص أثناء أداء مهامه، أي من تاريخ تعيينه أو تنصيبه إلى تاريخ انتهاء مهامه طبقاً للتشريع الساري المفعول .

ب -/ بالنسبة للمدة القانونية:

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

إذا ما حدد القانون مدة و فترة معينة للقيام بالتصرف القانوني، فإنه يتعين على الموظف أو الإدارة بصفة عامة المختصة موضوعاً أن تقوم به خلال هذه المدة، و إلاّ اعتبر عملها باطلاً و قابلاً للإبطال. و بناءً على ذلك فإنّ كل إجراء يتخذ خارج هذه الفترة من المحقق الجبائي يعتبر باطلاً؛ حفاظاً على المراكز القانونية .

المطلب الثاني : الضمانات المتعلقة بالإعلام

تنص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي : (لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق و واجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (10) عشرة أيام؛ ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار).

كما تقضي المادة 20 مكرر من نفس القانون بما ما يلي (لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداءً تاريخ استلام الإشعار)

كما تنص المادة 21 من نفس القانون : (لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الشاملة لشخص طبيعي؛ فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً من خلال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفقاً بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية و منحه أجلاً أدنى للتحضير بخمسة عشر 15 يوماً ابتداءً من تاريخ الاستلام).

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

وتبعا للمواد المذكورة اعلاه نجد ان أن المشرع الجزائري أوجب إلزامية إعلام المكلف بالضريبة سواء تعلق الأمر بالتحقيق المحاسبي أو المصوب أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و إنّ مثل هذا الإجراء لم يكن منصوصا عليه قبل قانون المالية لسنة 1991⁽¹⁾ ولا حتى بمنحه أجلا لتهيئة ملفه و تحضير دفاعه و ظلّ العمل على هذا الحال إلى حين صدور قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الذي نص على إلزامية إعلام المكلف بالضريبة بالتحقيق قبل إعلامه و أن يستفيد بمدة لتحضير دفاعه.

و هذا ما تم تأكيده بموجب المادتين 20 مكرر، 21 من قانون الإجراءات الجبائية .، و على هذا لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بأي تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مقابل إشعار بالاستلام؛ و هنا تظهر الأهمية البالغة للإشعار بالنسبة للإدارة الجبائية، نظراً لإلزاميتها بالإثبات على أن المكلف بالضريبة قد استلم الإشعار و أعلم بطريقة صحيحة لإجراء التحقيق دون أن يكون لها أي حجة في إعلامه شفاهة، على أن يحتوي هذا الإشعار بمجموعة من الشروط سواء من حيث إرسالية أو من حيث محتواه و التي تختلف حسب نوع التحقيق إذا ما كان التحقيق في الحسابات أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة؛ لكنها تبقى تشترك فيما بينها تحت طائلة البطلان في الإشارة إلى إمكانية المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق.

الفرع الأول: شروط الإشعار بالرقابة

احاط المشرع الجزائري الإشعار بالتحقيق بكثير من الشروط قبل البدء في عملية التحقيق؛ و جعل منها شروطاً واجبة الاحترام و إلا وقعت جميع الإجراءات باطلة يمكن للمكلف بالضريبة الطعن فيها بالبطلان و تقسم شروط الإشعار بالتحقيق إلى قسمين؛ منها ما

1-قانون رقم 91-25 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 المؤرخ في 18/12/1992 ج ر رقم 62

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

هو متعلق بكيفية إرسال الإشعار، و التي وردت في قانون الإجراءات الجبائية¹؛ و منها ما ورد في القانون التجاري، إذا كان المكلف بالضريبة في حالة إفلاس أو تسوية قضائية، أما الشروط الأخرى فتتعلق بمحتوى الإشعار؛ و التي بدورها تختلف فيها البيانات من الإشعار بالتحقيق في الحسابات و التحقيق المصوب و تلك البيانات التي تتعلق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

و على هذا سنتطرق إلى شروط الإشعار بالتحقيق فيما يتعلق بالشروط المتعلقة بإرساله، ثم إلى شروط محتوى الإشعار بالتحقيق.

أ - شروط ارسال الاشعار بالرقابة:

ذكرنا فيما جاء اعلاه انه يجب إعلام المكلف بالضريبة قبل قيامه بالتحقيق تحت طائلة البطلان و قد يكون هذا الإعلام أو إرسال الإشعار⁽²⁾ بوسيلتين؛ إما عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام أو بتسليمه الإشعار مباشرة مع إشعار بالاستلام، على أن يسلم الإشعار في بداية كل عملية رقابة؛ و بالتالي لا يكفي إرساله إلى المكلف بالضريبة فقط بل لابد أن يستقبل هذا الإشعار من قبله، ليصبح كدليل بأنه توصل إلى علمه بالإشعار؛ لذلك يفضل المحققون طريقة تسليم الإشعار مباشرة إلى المكلف بالضريبة لتفادي مشاكل عديدة كأن يدعي المكلف بالضريبة عدم وصول الإشعار أو أنه تأخر في الوصول إلى علمه متحججا في ذلك بالمدة المحددة و هي 10 أيام ابتداءً من تاريخ إرسال الإشعار؛ إذا تعلق الأمر بالتحقيق المحاسبي أو التحقيق المصوب مدة 15 يوماً بالنسبة للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، كما يعتبر إعلام المكلف بالضريبة صحيحاً في حالة عدم قبول استلام الإشعار، برفض سحبه من البريد رغم علمه بذلك، أو أنه غير عنوا نه دون التصريح

1- أنظر: المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية.

2- الإشعار بالتحقيق يكون في 04 نسخ، واحدة تسلّم للمكلف بالضريبة، و الثلاثة الأخرى يؤشر بختم عليها و يضع فيها تاريخ الاستلام و ترجع للمحقق

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

بذلك التغير إلى إدارة الضرائب؛ لكن إذا تم تسليم الإشعار إلى شخص يفتقد الصفة في تسليمه له بالرغم من توصل الإدارة الجبائية بعنوان المكلف بالضريبة الجديد فيكون باطلاً؛ إذ القاعدة في مجال التحقيق في المحاسبات أن يرسل الإشعار إلى المكلف بالضريبة شخصياً إذا كان شخصاً طبيعياً، أما إذا كان شخصاً معنوياً فيسلم إلى ممثله القانوني، الذي قد يكون رئيس مجلس الإدارة أو المدير العام لشركة المساهمة طبقاً للمادة 638 القانون التجاري و التي تنص على ما يلي: (" يتولى رئيس مجلس الإدارة تحت مسؤوليته، الإدارة العامة للشركة و يمثل الشركة في علاقتها مع الغير يتمتع الرئيس بالسلطات الواسعة للتصرف باسم الشركة في كل الظروف مع مراعاة السلطات التي يخولها القانون صراحة لجمعيات المساهمة و كذا السلطات المخصصة بكيفية خاصة لإدارتها و في حدود موضوع الشركة. " ...).

أما إذا تعلق الأمر بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة؛ يجب إرسال الإشعار بالتحقيق إلى الشخص المكلف بالضريبة شخصياً، غير أن المشكلة قد تثور في حالة غياب المكلف بالضريبة؛ و هنا رأى مجلس الدولة الفرنسي أن الإشعار الذي يسلم إلى زوج المكلف بالضريبة يعتبر صحيحاً ، ان الإشعار بالتحقيق يكون في 04 نسخ، واحدة تسلم للمكلف بالضريبة، و الثلاثة الأخرى يؤشر بختم عليها و يوضع فيها تاريخ الاستلام و ترجع للمحقق ليحتفظ بها في ملف الرقابة.

أما إذا وجد في حالة إفلاس أو تصفية أو في حالة تسوية قضائية فإن المشرع الجزائري حدد في المادة 244 ، 267 ، 273 من القانون التجاري كيفية الإشعار ، فطبقاً لنص المادة 244 و المادة 267 القانون التجاري، فالإشعار يرسل إلى المصفي إذا كان المكلف بالضريبة في حالة إفلاس أو تصفية.

أما إذا كان في حالة تسوية قضائية فيرسل إلى المدين بصفة رئيسية طبقاً لنص المادة 273 القانون التجاري. أما إذا وجد المكلف بالضريبة في حالة وفاة فيرسل الإشعار بالتحقيق إلى الورثة.

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

ب - مضمون الإشعار بالتحقيق:

ان حماية المكلف بالضريبة محفوظة بضمانات اخرى، فلم يكتف المشرع بحمايته في حالة إرسال الإشعار بالتحقيق و تبليغه بأنه سيخضع للتحقيق، بل راح إلى أبعد من ذلك إذ ضمن هذا الإشعار مجموعة من البيانات الإلزامية التي من شأنها أن تفتح المجال للمكلف بالضريبة لأخذ فكرة أولية علما للتحقيق و تذكيره بما يتمتع به من حقوق اتجاه الإدارة الجبائية، غير أنه يجب التمييز في هذه البيانات الإلزامية بحسب نوع التحقيق المراد إجراءه، إن كان تحقيقا في المحاسبات أو تحقيق معمق في مجمل الوضعي الجبائية الشاملة.

أ- بيانات الإشعار بالرقابة

نجد أن المشرع حدد مجموعة من البيانات الواجب توافرها في الإشعار بالتحقيق في الحسابات، و بالرجوع إلى الفقرة الثانية، البند الرابع، المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، نجدها كالتالي:

-ألقاب و أسماء و رتب القائمين بالتحقيق، و العبرة من تحديد ألقابهم و أسمائهم و رتبهم للتأكيد على الاختصاص الشخصي للمحقق القائم بالتحقيق المحاسبي.

-تاريخ و ساعة أول تحقيق بعين المكان، و الغرض من ذلك تبيان مدى احترام الإدار الجبائية للمدة القانونية للتحضير بالنسبة للمكلف بالضريبة و المحددة ب 10 أيام.

-ذكر الفترة التي يتم التحقيق فيها؛ و العبرة هنا ليتأكد من أنّ المحققين المكلفين بعملية التحقيق المحاسبي لم يسبق لهم و أن راقبوا الفترات المتقدمة.

-ذكر الحقوق و الضرائب و الرسوم المعنية بالتحقيق، فإذا لم يذكر نوعاً من هذه الأنواع في إشعاره أراد التحقيق فيه، فلا يمكنه القيام بذلك التحقيق في هذا النوع الذي لم يذكره في إشعاره تحت طائلة البطلان؛ مثلا إذا أشار في إشعاره إلى الضرائب المباشرة و الضريبة على القيمة المضافة دون أن يذكر مثلا الضرائب على الأرباح الصناعية و التجارية فإنه لا يجوز له التحقيق في هذا النوع الأخير من الضرائب؛ و إلا اعتبر التحقيق الذي يجريه على الأرباح الصناعية و التجارية باطلاً.

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

-تبيان أن للمكلف بالضريبة محل التحقيق أنّ له الحق في الاستعانة بمستشار؛ و إلاّ وقع التحقيق تحت طائلة البطلان.

-إرفاق الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة الذي يحدد فيه حقوقه و واجباته.

و هذه البيانات هي نفسها البيانات الواجب توافرها في التحقيق المصوب باعتباره تحقيقاً محاسبياً؛ فقط أنّ المشرع الجزائري أضاف في الفقرة الثالثة من المادة 20 مكرر على إلزامية أن يوضح في الإشعار بالتحقيق طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

ب-بيانات الإشعار الرقابة على مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

نجد مجموعة من البيانات الواجب توافرها في الإشعار بالتحقيق إذا تعلق الأمر بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية، وذلك بالرجوع الى الفقرة الثانية البند الثالث من المادة 21 قانون الإجراءات الجبائية، غير اننا نجد المشرع الجزائري لم يتوسع في هذه البيانات على عكس الرقابة المحاسبية و تتمثل هذه البيانات في:

-تبيان المدة التي يتم التحقيق فيها، و هو ما ذهب إليه أيضا المشرع الفرنسي الذي أكد على تحديد سنوات الفحص⁽¹⁾ و طبيعته.

-الإشارة إلى حق للمكلف بالضريبة ب الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق تحت طائلة البطلان.

-أن يكون الإشعار مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة.

و من هنا نجد أنّ البيانات التي أوردها المشرع في الإشعار بالتحقيق سواء كان تحقيقاً محاسبياً أو تحقيقاً معمقاً في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة تختلف من إشعار إلى الثاني حسب نوع التحقيق، غير أنها تشترك في بيان واحد و الذي أوجب المشرع ذكره تحت طائلة البطلان و هو حق المكلف بالضريبة محل التحقيق بنوعيه الاستعانة بمستشار ، و هو ما يثبت

1- يقصد بالفحص الدقيق: التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

أهمية هذه الضمانة في التشريع الجزائري لتكريسها لحق الدفاع و الذي يسعى المشرع من خلالها إلى تدعيمها لصالح المكلف بالضريبة محل التحقيق، غير أنّ هذا التكريس لهذا النوع من الضمانة يمكن أن تستشفه بالأخص عندما يواجه المكلف بالضريبة إدارة الضرائب و هي التي تحظى بامتياز عام، قد تستغله و تتعسف من خلاله في مواجهته تحت ستار تحقيق المصلحة العامة للدولة.

الفرع الثاني: الشروط الخاصة بميثاق المكلف بالضريبة و المدة المحددة لحق الرد

لا يمكن البدء في عملية التحقيق من قبل المحققين الجبائيين ما لم يصحب معه ميثاق المكلف بالضريبة و تسليمه إياه و الذي من شأنه التحقق من حقوق و واجبات المكلف بالضريبة محل التحقيق سواء كان تحقيقا في المحاسبات أو تحقيقا معمقا في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، و لربما هذا الإجراء يعتبر إجراءً جوهرياً للقيام بعملية التحقيق لكن في مقابل ذلك لابد أيضا احترام المدة القانونية الواجب منحها إلى المكلف بالضريبة لتحضير نفسه لهذه العملية و تختلف هذه المدة حسب كل تشريع معمول به في الدول المقارنة.

أ - الشروط الخاصة بميثاق المكلف بالضريبة :

ان هذه الوثيقة يتم تسليمها إلى المعني بالأمر من قبل المحقق الجبائي و ذلك قبل بداية أي تحقيق جبائي، فميثاق المكلف بالضريبة يلخص و يشرح بلغة مبسطة القواعد العامة المطبقة أثناء عملية التحقيق بصورة تمكن المكلف بالضريبة من فهم حقوقه و واجباته أثناء هذه العملية و قبولها بسهولة، و تصدر ادارة الضرائب هذه الوثيقة التي تتضمن على حقوق و واجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، تسمى بميثاق المكلف بالضريبة . و تعتبر هذه الوثيقة مجرد أدلة استرشادية لا ترقى إلى درجة الوثائق القانونية و ليس لها من القوة الالزامية سوى ما تتضمنه من التزامات أدبية يتعين الوفاء بها أو ما تتوفر عليه من تطمينات للمكلف بالضريبة محل الرقابة بتبيان حقوقه التي يتمتع ا و التي نص عليها القانون صراحة ، كما يبين الإجراءات اللازمة للحصول على حقوقه عندما تبتعد الإدارة عن تطبيقها ، مع

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

العلم أن ميثاق المكلف بالضريبة صدر لأول مرة في الجزائر سنة 1996 و لم تكن إدارة الضرائب ملزمة بتقديمه نظراً لعدم وجود نص قانوني يلزمها بذلك. و بموجب قانون المالية لسنة 2000 كرس مبدأ إرسال إشعار بالتحقيق على أن يكون مرفقاً بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة و ذلك بموجب المادتين 04 و 07 منه و اللتان قضت بتعديل المادتين 131 مكرر⁽¹⁾ و المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية، و جعل منه إجراء إلزامي يؤدي تخلفه إلى بطلان إجراءات التحقيق .

ب - احترام الإدارة الجبائية للأجال القانونية للتحضير :

كما ذكرنا من قبل فان المحقق الجبائي لا يتسنى له القيام بعملية التحقيق الجبائي بنوعيه التحقيق في المحاسبات و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة بذلك، و منحه الأجل الكافي للتحضير؛ و من هنا على الإدارة الجبائية وفقاً للتشريع الجزائري الجبائي احترام مدة عشرة 10 أيام كاملة تسري ابتداءً من اليوم الموالي لإرسال الإشعار بالتحقيق، إذا تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبات و التحقيق المصوب؛ و مدة خمسة عشر 15 يوماً إذا تعلق الأمر بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة. غير أن هناك استثناءات أوردها المشرع و هي حالة قيام الإدارة الجبائية برقابة مفاجئة؛ فهنا يسلم الإشعار بالتحقيق قبل البدء بعملية المراقبة غير أنه لا يجوز في هذه الحالة رقابة الوثائق إلا بعد استنفاد مدة التحضير المنصوص عليها سابقاً؛ و بعد نهاية المدة القانونية؛ يبدأ المحقق الجبائي في عملية الرقابة محترماً في ذلك المدة القانونية الممنوحة له لإجراء التحقيق.

1-انظر المادة 131 مكرر معدلة بموجب قانون المالية لسنة 2000 وملغاة بموجب المادة 200(تنقل هذه الاحكام الى قانون الاجراءات الجبائية)

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

تبعاً لذلك نجد أن المشرع الجزائري قد ميز بين المدة الممنوحة للمكلفة بالضريبة للتحضير إذ جعل منها 10 أيام كاملة تسري ابتداءً من اليوم الموالي لإرسال الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق المحاسبي و مهلة 15 يوماً بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

الفرع الثالث : امكانية الاستعانة بمستشار

من حقوق الخاضع للضريبة التمثيل أمام الإدارة الضريبية ويعتبر حق جوهرى و أساسى؛ ذلك أنّ العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية محورها التلاقي الشخصى بين الطرفين، فالجهة الإدارية تمثل من قبل موظف الإدارة الجبائية أو ما يسمى بالمحقق الجبائي، أما المكلف بالضريبة إمّا أن يكون حاضراً بنفسه أو عن طريق وكيل عنه، و هو فى القانون الجزائري المستشار.

و نجد أنّ هذا الحق الجوهرى نص عليه المشرع الجزائري صراحة؛ و منح أحقية للمكلف بالضريبة محلّ التحقيق سواءً تعلق الأمر بالتحقيق فى المحاسبات أو التحقيق فى مجمل الوضعية الجبائية الشاملة فى التمثيل أمام الإدارة الضريبية.

فبالرجوع لقانون الإجراءات الجبائية و باستقراء نص المواد 20 ، 20 مكرر، 21 منه فإن المشرع أكد على ضرورة الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق الجبائي، إذن ما موقف المشرع الجزائري فى تطبيق هذه الضمانة و ما مدى تطبيقها من قبل القاضي الإدارى؟

* موقف المشرع الجزائري من ضمانة الاستعانة بمستشار:

بالرجوع للمادة 20-4 البند 2 من قانون الإجراءات الجبائية و التى تنص على ما يلى: (يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التى يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعينة، و كذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها و أن تشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ان المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء عملية الرقابة.)

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

أما المادة 21 البند 2 تقضي بما يلي (" أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و أن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو...")

من المادتين المذكورتين نجد أنّ المشرع الجزائري حرص على ضرورة تنبيه المكلف بالضريبة محلّ الرقابة الجبائية سواء كانت رقابة في المحاسبات أو رقابة في الوضعية الجبائية الشاملة على ضرورة الاستعانة بمستشار؛ و أنّ هذا الإجراء قد يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق في حال إغفاله ، و يتم التبليغ أو التنبيه على ضرورة الاستعانة بمستشار أثناء القيام بإرسال الإشعار بالتحقيق إلى المكلف بالضريبة محل التحقيق⁽¹⁾ يعني أنه من واجب إدارة الضرائب إعلامه بأن له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره هو .

غير أنه لا بد من التتويه على أن ضمانة الاستعانة بمستشار لا تعني بالضرورة حضور و وجود المستشار أثناء عملية التحقيق فإذا غاب المستشار عن التحقيق أو رفض المكلف بالضريبة الاستعانة به رغم صحة إعلامه بذلك في الإشعار بالتحقيق لا يؤثر سلباً على مجريات التحقيق و السير الحسن لعملية الرقابة.

و من خلال هذا نجد أنّ المشرع جعل من حضور المستشار أثناء عملية التحقيق اختيارية للمكلف بالضريبة و عدم حضوره للتحقيق لا يؤثر على القيام به؛ فحضور المستشار من عدمه ليس هو الضمانة التي يحميها القانون، و إنما ضرورة الإشارة إلى هذه الضمانة في الإشعار بالتحقيق و هي التي يترتب على إغفالها بطلان إجراءات التحقيق.

فبالرغم من أنه حق طبيعي لأي مكلف بالضريبة لكن في حالة غيابه فإنه يتم الفصل في الموضوع أي القيام بعملية الرقابة.

1. أنظر: ميثاق المكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص16

المبحث الثاني: الضمانات الآنية للرقابة الجبائية

بنتهاء المدة القانونية المخصصة للمكلف بالضريبة لتحضير نفسه و الدفاع عن حقوقه الممنوحة له قانوناً للتحقيق في المحاسبات، يبدأ العون المكلف بالمراقبة الجبائية في التحقيق الميداني على أن يحترم مجموعة من الإجراءات الجوهرية؛ أهمها تلك المتعلقة بمدة التحقيق بعين المكان تطبيقاً لأحكام المواد 20 ، 20 مكرر فقرة 4 ، 21 من قانون الإجراءات الجبائية ، و إلا اعتبرت إجراءات التحقيق باطلة؛ ما دام أنها تمس بحق من حقوق المكلف بالضريبة و الذي يشكل له ضمانات قانونية؛ و تجعله في مركز ممتاز مع الإدارة الجبائية؛ على أن يخضع تحديد مدة التحقيق في المحاسبات إلى عاملين أساسيين إما طبيعة النشاط الممارس من قبل المكلف بالضريبة أو إلى رقم الأعمال السنوي المحقق، غير أنه و في إطار التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة فإن المشرع يضع أي معايير للتمييز بين المكلفين بالضريبة ، و إلى جانب هذه الضمانة التي ألزم المشرع الجبائي على المحقق احترامها؛ ألزمه أيضاً إلى ضرورة أن ينتهج أسلوب الحوار المباشر مع المكلفين بالضريبة أثناء فترة التحقيق

ونتناول هذه الضمانات بالتفصيل من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول: تحديد زمن التحقيق الجبائي

المطلب الثاني: المقابلة المباشرة أثناء الرقابة الجبائية

المطلب الأول: تحديد زمن الرقابة الجبائية

تنص المواد 20، 21 من قانون الإجراءات الجبائية، على تحديد المدة القانونية لإجراء التحقيق من قبل الإدارة الجبائية و بالتحديد من قبل المحققين الجبائيين. غير أن هذه المدة تختلف من التحقيق في المحاسبات و عنه في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة، كما أن كل واحد من هذين التحقيقين تقوم على معيار معين و محدد لأجل تحديدها؛ فالتحقيق المحاسبي يقوم على معيار رقم الأعمال الذي يحققه المكلف بالضريبة؛ أما إذا تعلق الأمر بالتحقيق في مجمل الوضعية الشاملة فإن المدة لا تتجاوز سنة واحدة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه، دون النظر إلى حجم الدخل الذي يحققه المكلف بالضريبة. إن تحديد مدة التحقيق من الضمانات التي وفر لها المشرع الجزائري حماية، بما لا يمكن أن يتم تجاوزها و إلا اعتبرت كافة إجراءات التحقيق باطلة بطلاناً مطلقاً ، و الهدف الذي يريد المشرع أن يحققه من وراء هذه الضمانة ليس بعرقلة للعمليات التي تقوم الإدارة الجبائية و إطالة التحقيق؛ بل أنه حماية للمكلف بالضريبة من أي تعسف قد يصدر عن الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق، نظراً لما لهذه العملية من خصوصيات باعتبارها تتم بعين المكان أي مكان مزولة عمله و الذي قد يسبب له من خلالها إزعاجاً أمام زبائنه، لكن تجدر الإشارة على أنه إن كان المبدأ العام هو التحديد غير أن هناك استثناءات أوردها المشرع على هذا المبدأ في بعض الحالات.

الفرع الأول: تحديد فترة الرقابة على المحاسبة

تطرقنا فيما سبق على أن من البيانات الإلزامية للإشعار بالتحقيق تحديد المدة التي يستغرقها التحقيق المحاسبي و إلا اعتبر باطلاً و هو ما نصت عليه المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية المعدلة و المتممة بموجب المادة 31 من قانون المالية 2012. فالمادة 20 لم تذكر فقط المدة الواجب احترامها من قبل المحقق الجبائي بل إنها حددت مجموعة من الشروط التي يجب أن يتضمنها الإشعار بالتحقيق و ما مدة التحقيق إلا شرطاً من هذه الشروط؛ فلا يمكن إجراء أي تحقيق في المحاسبات دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال إشعار؛ على أن يبين مدة التحقيق التي سيستغرقها التحقيق إلى جانب

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

إرفاقه بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة، كما يجب أن يحوي الإشعار أيضاً ألقاب و أسماء و رتب المحققين و التاريخ و الساعة التي سيجري فيها التحقيق و المدة التي سيستغرقها، بالتالي فإن المشرع قد عزز هذه الضمانة الخاصة بالمكلف بالضريبة مما جعل منه طرفاً ممتازاً في العلاقة الضريبية، و تحدد هذه المدة بالنظر إلى عاملين هما:

أ -/ طبيعة النشاط الممارس من طرف المكلف بالضريبة إن كان نشاطاً قائماً على الخدمات أو نشاطاً آخر كالتصنيع

ب -/ رقم الأعمال السنوي المحقق من نشاط المكلف بالضريبة.

غير أن المشرع المصري لم يكتف بمعيارين لتحديد مدة الرقابة في المحاسبات إذ أنه حدد هذه المدة بالأسس التالية:

أ -/ الإيراد اليومي أو رقم الأعمال أو المبيعات أو إنتاجية الآلة أو العامل.

ب -/ نسبة الربح حسب طبيعة ممارسة النشاط من مستورد أو محلي أو جملة أو تجزئة.

ج -/ عدد أيام العمل سواء كانت عادية أو موسمية صيفاً أو شتاءً.

د -/ المصروفات الإدارية اللازمة لممارسة النشاط⁽¹⁾.

و يجب القول أن احتساب مدة التحقيق في المحاسبات يبدأ من تاريخ أول تدخل في عين المكان سواء تم تحديده من قبل في الإشعار بالتحقيق أو تم تعديله فيما بعد، إما بطلب من المكلف بالضريبة أو بمبادرة من المحقق الجبائي مهما كانت الأسباب، و تنتهي المدة بآخر تدخل بعين المكان، كما يجب الإشارة أنّ هذه التواريخ لا تتمتع بالحجية في كل الحالات، كما أنه لا يقع أي عبء في الإثبات إذا ما تم تجاوز المحقق المدة القانونية؛ لا من طرفه و لا من طرف المكلف بالضريبة محل التحقيق، لأن التأكد من هذه المدة كضمانة للمكلف بالضريبة يستشفها القاضي الإداري من العناصر المتوفرة لديه أو القرائن التي يمكن استنباطها و لا

1-أنظر :طارق خياط، المرجع السابق، ص326

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

يجب في جميع الأحوال أن تتجاوز مدة التحقيق الجبائي في المحاسبات المدة المحددة قانوناً في المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية حسب رقم الأعمال السنوي و طبيعة نشاط المؤسسة تجدر الإشارة إلى قانون المالية لسنة 2012 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 و بموجب المادة 31 منه المعدلة و المتممة للمادة 20 قانون الإجراءات الجبائية فإن المشرع الجزائري زاد في تكريس ضمانات المكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق المحاسبي في عين المكان إذ أنه قلص من مدة التحقيق المحاسبي من 04 أشهر إلى 03 أشهر بالنسبة للإدارة الجبائية، و لربما الهدف من ذلك منع تعسف أعوان الإدارة الجبائية أي المحققين من إطالة أمد التحقيق بغية الضغط على المكلف بالضريبة، و التقليل من التوتر الذي قد يكون فيه، بوجود المحققين في مكان عمله الذي يتردد عليه عملاءه و زبائنه و الذي قد ينعكس سلباً على سمعته، أو ما قد يصدر عنه من سوء التصرف اتجاه المحقق أو من المحقق على المكلف بالضريبة.

و هنا نميز بين المدة التي تستغرق في التحقيق بحسب رقم الأعمال السنوي و كذا حسب طبيعة نشاط المؤسسة.

أ مؤسسة تأدية الخدمات:

إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، لا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق فيها ثلاثة (03) أشهر⁽¹⁾

ب كل المؤسسات الأخرى:

و في هذه الحالة لم يعط المشرع أهمية لطبيعة النشاط؛ لأنه ذكر عبارة " كل المؤسسات الأخرى" فإذا كان رقم أعمال هذه المؤسسات السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛ فلا تتعدى مدة التحقيق فيها أيضا 03 أشهر، غير أنه يمدد الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 5.000.000 دج و 10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها هذا الرقم، على ان لا

1- في ظل قانون المالية 2011 كانت مدة التحقيق 04 أشهر.

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان تسعة اشهرالأخرى أي إذا كان رقم الأعمال المحقق خلال السنة المالية يفوق 10.000.000 دج

الفرع الثاني: تحديد مدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و الاستثناءات الواردة عليه

أولاً: تحديد مدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

استحدثت المشرع الجزائري هذا النوع من التحقيق أي التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991⁽¹⁾ و التي تنص على ما يلي " يضاف إلى قانون الضرائب المباشرة، قسم 6 مكرر عنوانه التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية." و حين استحدثته لهذا النوع من التحقيق ضمنه جميع الضمانات دفعة واحدة مستمداً ذلك من القانون الفرنسي.

من خلال النظر في المادة 21؛ نجد أن المشرع لم يحدد أي معيار لتحديد مدة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و يرجع ذلك إلى طبيعة التحقيق الذي ينصب على دخل المكلف بالضريبة أيأ كانت قيمته أو مصدره و هذا بخلاف التحقيق في المحاسبات الذي وضع معياراً لتحديد مدته، وحدد المشرع مدة التحقيق بسنة .

و نجد أن المشرع جعل من فرض الضريبة باطلاً إذا لم تحترم مدة السنة بإجراء التحقيق و خلال هذه المدة يكون للمحقق كافة الصلاحيات و السلطات لإجراء التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة بالإطلاع على جميع الوثائق و جمع المعلومات عن كل ما يخص موارده و ممتلكاته و يبدأ احتساب مدة السنة لإجراء التحقيق من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق أما بالنسبة لانتهاء هذه المدة فهي مسألة وقائع، غير أنه يمكن اعتبار هذه

1-انظر قانون المالية1992رقم 91-25المؤرخ في 18ديسمبر 1991، ج ر، رقم65

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

المدة قد انتهت من التاريخ الذي تبلغ فيه الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليه من خلال التحقيق⁽¹⁾

ثانياً: الاستثناءات الواردة على مدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة سبق الذكر على أن الإدارة الجبائية لا يمكنها أن تتجاوز مدة التحقيق المحددة قانوناً، و هذا هو المبدأ العام في التحقيق الجبائي، غير أن هذا المبدأ قد لا يأخذ على إطلاقه حيث ترد عليه مجموعة من الاستثناءات، التي قد تطيل مدة الرقابة¹ و بالتالي فإن الإدارة لها الحق من خلال هذه الاستثناءات عدم إلزامها بالمدة المقررة بالمادتين 20، و المادة/ 21 قانون الإجراءات الجبائية .

فتنص المادة 20 المحدد أعلاه من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي (...): لا تطبق مدة المراقبة في عين المكان ، في حالة استعمال منورات تدليسية مثبتة قانوناً؛ 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 (...) و عليه فإن الاستثناءات الواردة على مدة التحقيق و التي يجوز للإدارة اختراقها و عدم احترامها وهي:

1- حالة استعمال طرق تدليسية مثبتة قانوناً، الحالة التي يلجأ فيها المكلف بالضريبة إلى تغيير الوضعية الجبائية الحقيقية له من أجل تخفيض أو إلغاء الضريبة المفروضة عليه؛ أو لأجل الحصول على إعفاءات أو تعويضات، الأمر الذي يستلزم على الإدارة إجراء تحقيق أكثر تعميقاً و أطول مدة.

2- حالة تقديم المكلف بالضريبة معلومات غير كافية و غير صحيحة أثناء عملية التحقيق و هو عمل سلبي مع الإدارة الجبائية و لعدم تعاونه معها.

1 - أنظر العبد صالح، المرجع السابق، ص 52

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

3- حالة عدم رد المكلف بالضريبة ضمن الآجال الممنوحة له قانوناً على طلبات التوضيح و التبريرو التفسير مما يفيد على أنه يسعى إلى ربح الوقت حتى يتسنى له تنظيم و ترتيب وثائقه.

4- لا يجوز لإدارة الضرائب أن تقوم بتحقيق جديد لنفس الفترة و نفس الضريبة إلا إذا أدلي بمعلومات غير كافية أو خاطئة خلال التحقيق أو استعمال أساليب تدليسية و يجب التنكير أن هذه الاستثناءات هي نفسها المذكورة في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية؛ و الخاصة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

و هذه الطرق الاحتيالية تنطبق على كافة المكلفين بالضريبة الذين يمسون دفاتر منتظمة و يقدمون التصريح الضريبي بالاستناد إليه أو المكلفين بالضريبة الذين يقدمون التصريح الضريبي و لم يكن لديهم دفاتر أو سجلات أو حسابات منتظمة و التي تشكل كلها جريمة التهرب الضريبي. و بالتالي فإن هذه الحالات تشكل طرقاً تدليسية للتهرب من دفع الضرائب و يمكن أن نجملها في الوسائل التالية:

الوسيلة الأولى: تقديم الإقرارات الضريبية أو التصاريح بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الوثائق الثبوتية التي أخفاها؛ و تنطبق هذه الوسيلة على جميع الأشخاص الخاضعين للضريبة الذين يلتزمون بإمسك دفاترهم و حسابات منتظمة سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين الذين يزولون نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنيّاً أو كانوا أشخاص معنويين. و هنا نجد أنّ الشخص المكلف بالضريبة يكون لديه نوعين من الدفاتر و الحسابات.

النوع الأول: دفاتر و حسابات حقيقية تدون فيها جميع عملياته الحقيقية من إيرادات و مصروفات و أرباح.

النوع الثاني: دفاتر و حسابات مصطنعة أو صورية، و هي التي يدون فيها بعض الإيرادات و المصروفات¹ فقط، إذ يقدم تصريحه وفقاً لما هو وارد فيها أي وفقاً لما هو مسجل في الدفاتر

1- مجدي محمد علي، بطلان تحريك الدعوى الجنائية في جريمة الاحتيال الضريبي، مجلة المؤتمر الرابع عشر للتشريع و مشكلات التحاسب الضريبي المصري، المجلد 02، 2008، ص 09

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

و السجلات المصطنعة التي تحمل معلومات و بيانات غير حقيقية .
الوسيلة الثانية: تقديم التصريح السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو وثائق ثبوتية يكون قد أخفاها.

و هي تنطبق على المكلفين الذين يقدمون تصريح سنوي تقديري غير مستدين إلى أي دفاتر أو سجلات أو حسابات على الرغم من أن لديه السجلات و الدفاتر و الحسابات و الوثائق الثبوتية التي تثبت مبيعاته أو مشترياته و مصاريفه غير أنه يقدم تصريحاً مخالفاً لها، ففي هذه الحالة يتعهد المكلف بالضريبة عدم تقديمه للتصريح الحقيقي المدون بالسجلات أو الوثائق الثبوتية على خلاف الوسيلة الأولى التي يعتمد فيها على نوعين من الدفاتر منها ما هو حقيقي و منها ما هو صوري.

الوسيلة الثالثة: الإلتلاف العمدي للسجلات أو الوثائق الثبوتية ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم الضريبة؛ و هنا يأتي المكلف بالضريبة على سلوك إيجابي متمثل في الإلتلاف العمدي للسجلات أو الوثائق التي لها صلة بالضريبة.

الوسيلة الرابعة: اصطناع أو تغير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من الوثائق الثبوتية لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر، كأن يضمن الفواتير قيمة أقل من قيمتها الحقيقية؛ أو إسقاط بعض العمليات الخاصة بالبيع أو الشراء و عدم تدوينها بالفواتير أو تدوينها بأقل من قيمتها الحقيقية لتظليل إدارة الضرائب بقلة أرباحه أو زيادة خسائره.

الوسيلة الخامسة: إخفاء نشاط أو جزء منه هروباً من دفع الضريبة المفروضة عليه؛ و هنا يلجأ المكلف بالضريبة إلى إخفاء نشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني أو إيرادات ثروته من مصلحة الضرائب؛ و يقصد بالإخفاء عدم توافر علم إدارة الضرائب بمزاولة الشخص لنشاط خاضع للضريبة.

المطلب الثاني : المقابلة المباشرة اثناء الرقابة الجبائية

يمكن القول ان هذه الضمانة إجراءً جوهرياً ذو طابع إلزامي لفتح حوار مباشر بين طرفي العلاقة الضريبية، ما دام أن التحقيق الجبائي في حد ذاته أخذ و عطاء بين الطرفين للوصول إلى الحقيقة بما لا يضر بحقوق المكلف بالضريبة من جهة و ما يسمح للإدارة الضريبية أن تجري عملها في ظروف حسنة وفقاً للقانون، و تعتبر المقابلة المباشرة الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء مرحلة الرقابة أهم مبدأ و ضمانة له خلال هاته المرحلة، إذ تسمح للمكلف بالضريبة الحق في تقديم ملاحظاته و تبريراته المتعلقة بمصادر دخله لتقديمها إلى المحقق الجبائي، غير أن ما يمكن أن يعاتب على هذا المبدأ أننا لا نجد النص الصريح الذي يتضمنه و إنما يمكن أن نستشف هذه الضمانة أو هذا المبدأ من خلال مجموعة من الإجراءات التي يخولها القانون للشخص الخاضع للضريبة

الفرع الأول :المصادر القانونية لمبدأ المقابلة المباشرة

ان ضمانة المقابلة المباشرة نجدها في المصادر المختلفة مكتوبة كانت أو غير مكتوبة، المكتوبة كالتشريع أما غير المكتوبة كالعرف الإداري و الاجتهاد القضائي و المبادئ العامة للقانون.

أ- المصادر المكتوبة لمبدأ المقابلة المباشرة:

في الحقيقة لا يوجد نص واضح يخص ضمانة المقابلة المباشرة ولكن يمكن من خلال استقراء نصوص قانون الإجراءات الجبائية التالية، حيث يمكن ان نستشف منها ضرورة اجراء الحوار، وهي المادة 20 و 21 قانون الإجراءات الجبائية، هذان المادتان تقضيان بضرورة إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق قبل البدء فيه، مع منح المكلف بالضريبة أجلاً لتحضير نفسه مقدر بعشرة 10 أيام، بالنسبة للتحقيق في المحاسبات و خمسة عشر 15 يوماً بالنسبة للتحقيق المعمق، و نجد أن هذه الإجراءات تدخل ضمن إجراءات الواجهة التي تؤدي إلى بطلان التحقيق و فرض الضريبة إذا لم يتم احترامها.

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

المادة 20 الفقرة 06 قانون الإجراءات الجبائية (...): يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أنّ المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها. يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب رده بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق و المراجعات يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة و يرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه لاستدعائه للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق، و يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره) " يلاحظ من خلال الفقرة 06 من المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية على أنّ المشرع حاول أن يكرس مبدأ الوجاهية من خلال نصه على إجراء حوار و مناقشات بين المكلف بالضريبة و العون المحقق أثناء عملية التحقيق.

ب- المصادر غير المكتوبة لمبدأ المقابلة المباشرة:

1* مصدر العرف الإداري:

يمكن تعريفه كما يلي: كل عمل يصدر عن الإدارة الجبائية بصفة مستمرة و مطردة في شكل تفسير عمل قانوني أو وثيقة، تستخدم من قبلها في مواجهة المكلف بالضريبة؛ غير أن هذا العرف يسمح لنا بمعرفة الاتجاه الذي يمكن الإدارة الضريبية أن تسلكه في تطبيقها و تفسيرها للقانون الجبائي، و قد نجد هذا العرف في تلك المطبوعات التي قد تصدرها الإدارة الجبائية بتطبيقها أو تفسيرها لنص قانوني؛ و غالباً ما تصدر عن المديرية العامة للضرائب مثل كالدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة و هو عبارة عن سلسلة صادرة من المديرية العامة للضرائب، تصدر سنوياً لتشرح فيها الإدارة الجبائية أهم الحقوق التي يتمتع بها المكلف بالضريبة و في المقابل تحديد التزامها اتجاهه و حين تفحصنا لهذه السلسلة نجد أنها تؤكد على ضمانات الوجاهية الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق الجبائي تحت

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

طائلة البطلان⁽¹⁾ غير أنه يجب التنبيه على أنّ هذه المنشورات و التعليمات المختلفة الصادرة عن إدارة الضرائب لا تفرض على الأشخاص الخاضعة للضريبة لأنها مجرد كتابات داخلية فرضها العرف على الإدارة الجبائية تسعمن خلالها إلى شرح القانون و كيفية تطبيق الضمانات؛ فهذه النشريات أو الدوريات تمثل تعليقات الإدارة الضريبية و هي أداة لاعلام المكلف من قبل المصالح المكلفة بتطبيق و تسير الضريبة.

2* مصدر الاجتهاد القضائي:

يعد مصدر الاجتهاد القضائي من اهم المصادر لضمانة الوجاهية؛ و من المصادر التي دعمت هذه الأخيرة ، ذلك أنه بالرجوع إلى قرار مبدئي صادر في 21/05/1976 عن مجلس الدولة الفرنسي فقد أقر هذا الأخير على ضرورة حمل الوثائق المحاسبية من قبل المحقق أثناء التحقيق الجبائي ، القاعدة العامة في التحقيق المحاسبي أن يجري التحقيق في عين المكان أي في مكان مزولة المكلف بالضريبة لنشاطه، إلا إذا طلب هذا الأخير أن يجري التحقيق في الإدارة الجبائية لوجود أسباب جدية، و من هنا يمكن للمحقق الجبائي أن يجري التحقيق المحاسبي في الإدارة الجبائية، غير أنّ هذا التحقيق قد تنجم عنه مجموعة من السلبيات، إذ أنه بعد نهايته قد يرسل إشعار بالتصحيح الجبائي للمكلف بالضريبة دون أن يكون له الحق في تقديم توضيحات شفوية و التي كان بالإمكان أن يقدمها إذا ما تم التحقيق في عين المكان، الأمر الذي تدخل في إطاره مجلس الدولة و نص صراحة أن التحقيق المحاسبي داخل الإدارة لا يمنع و لا يحرم المكلف بالضريبة من تقديم ملاحظاته و توضيحاته؛ مما أدى به إلى بطلان نتيجة التحقيق الجبائي.

1. أنظر: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص99

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

3* مصدر المبادئ العامة للقانون:

يرافق هذا المصدر حق يد عم بصفة أكبر ضمانات الوجاهية و هو حق الدفاع المكرس دستورياً بموجب المادة 33 من الدستور .

فبالرجوع إلى المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية فإنها أكدت على ضرورة إعطاء الحق للمكلف بالضريبة لإبداء ملاحظاته و تقديم تفسيراته ليفيد بها المحقق، و هنا يضمن له حق الدفاع عن نفسه من خلال تقديمه لهذه التفسيرات و الملاحظات، و أن أي حرمان للمكلف بالضريبة من إجراءه لحوار وجاهي أثناء التحقيق الجبائي بنوعيه التحقيق المحاسبي و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة يعد خرقاً لحقوق الدفاع. و عليه فإن جميع هذه المصادر تؤكد بشكل أو بآخر على إلزامية ضمانات الوجاهية و إلا أدى الأمر إلى بطلان الإجراء المتخذ.

الفرع الثاني: ضرورة إجراء حوار مباشر أثناء الرقابة

تقضي المادة 20 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية على بما يلي: (... "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها...") (... يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة"...) (...

من خلال استقراء هذه المادة نجد أن المشرع الجزائري كرر س مبدأ الوجاهية بين أطراف العلاقة الضريبية، إذ أنه ألزم الإدارة الجبائية بأن تجري التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، و الغرض من هذا الإجراء فتح الحوار الوجيه بين الطرفين أثناء عملية التحقيق الجبائي. فالتحقيق بعين المكان يسمح بوجود نقاش شفوي أو كتابي بين المحقق و المكلف من أجل إعطاء فرصة لهذا الأخير لمعرفة سير أشغال عملية الرقابة من جهة و معرفة التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجراة من ناحية أخرى ، كما أن هذه الوجاهية قد تمتد حتى بعد

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

الانتهاء من عملية الرقابة عن طريق الحضور إلى الإدارة الجبائية و محاورة المحقق الذي تكفل بالتحقيق في ملفه الجبائي، و قد كرس المشرع الجزائري هذه الضمانة أكثر في المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 20 فقرة 06 من الإجراءات الجبائية بالنص صراحة : "(... يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة و يرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه لاستدعائه للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق، و يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره..)". و في خلال انعقاد اجتماع اختتام أشغال التحقيق يفتح حوار وجاهي بين الطرفين و تناقش المعطيات التي تم على أساسها فرض الضريبة، حتى أنه له حق تقديم أدلة جديدة و مراجعة الحسابات أو الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المحقق.

كما أن ضمانة الوجيهية تتجسد أكثر حين الاستعانة بمستشار⁽¹⁾ من قبل المكلف بالضريبة الذي يساعده أكثر أثناء إجراء الحوار مع الإدارة الجبائية و بالأخص الدفاع عن مصالحه في ظل صعوبة الإجراءات التي يتمتع بها القانون الجبائي؛ على أن يكون لهذا المستشار من الخبرة و التجربة في الميدان الجبائي حتى يتسنى له الوقوف عند الأخطاء المرتكبة من قبل إدارة الضرائب في حق المكلف بالضريبة، و يجب الإشارة على أن المستشار الجبائي قد يكون محامي، أو محاسباً، أو مستشاراً جبائياً... ذلك أن المشرع أخذ بعموم الكلمة و لم يشر إلى صاحب مهنة معينة، كما يجب أن يكون شخصاً واحداً أي مستشاراً واحداً و لا يتعدى أكثر من ذلك؛ لتفادي عرقلة عملية الرقابة الجبائية و يبقى دور المستشار الجبائي أثناء عملية التحقيق شبيهة بدور رجل القانون في إطار منازعة قضائية غير أن المستشار يتعدى هذا الدور ليحاوّر الإدارة الضريبية للتوصل إلى أفضل الحلول.

و من هنا نجد أن جل التشريعات تأخذ بالمستشار الجبائي من أجل تكريس ضمانة الوجيهية لتمكين المكلف بالضريبة من حق الدفاع بواسطة هذا الأخير، و تتمثل مهام المستشار الجبائي في دورين هامين هما:

1-انظر المادة 6/20 من قانون الاجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 6/31 من قانون المالية 2012

الفصل الثاني: الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية

أ- دور المستشار كرجل قانون اثناء الرقابة

يتجلى دور المستشار كرجل قانون في تحريره لمذكرات الرد على ملاحظات الإدارة الجبائية و التأكد من مدى احترامها لحقوق موكله (المكلف بالضريبة) و كذا تطبيقها للضمانات الممنوحة له قانوناً؛ و هنا له الحق في إثارة أي بطلان يلاحظه سواء من الناحية الإجرائية أو الموضوعية، محتجاً بأدلة و قرائن قانونية كلما اكتشف وجود أخطاء مرتكبة في حق موكله من قبل المحقق الجبائي.

ب- دور المستشار كرجل حوار اثناء الرقابة

للمستشار الجبائي الحق في التفاوض و التفاوض باسم المكلف بالضريبة في كل مسألة تتعلق بتسيير ميزانية المؤسسة و يحاول في إطار المشروع إيجاد حلول مع الإدارة. و من المواضيع التي تثار بين المستشار و الإدارة الجبائية هي:

- رفض المحاسبة.

-إعادة إدماج الأعباء في الميزانية.

-التصرفات غير العادية للتسيير.

-احتساب الضرائب مرتين.

- التوزيع غير القانوني للفوائد.

وعليه فان دور المستشار يعود بالفائدة الكبيرة على المكلف وذلك بحكم ان هذا الاخير له خبرة طويلة في معالجة القضايا الضريبية مما يؤهله الى القيام بمحاورة اعوان الادارة الجبائية المكلفين بالرقابة والدفاع عن حقوق موكله بما يخدم مصالحهم في اطار ماينص عليه القانون.

الخاتمة

حتى يكون للإدارة الجبائية حقوقا و سلطات واسعة في الحدود التي يرسمها القانون كان لابد من وضع بعض الالتزامات التي يجب أن تتقيد بها ،منها ما هو عام مشكلاً حماية للمكلف بالضريبة كأن تلتزم الإدارة الجبائية بعدم التعسف في استخدام السلطات المخولة لها و التزامها بالتطبيق الصحيح للقانون و عدم إصدار تفسيرات متناقضة أو عدم التضارب في قراراتها و آرائها و كذا الالتزام باحترام الحريات الفردية و الشخصية للمكلف بالضريبة أثناء ممارستها لسلطات الفحص و الرقابة، و على الإدارة الجبائية أن توضح له حقوقه و التزاماته خلال هذه المرحلة حتى لا يجد صعوبة في التعامل معها.

فالإدارة الجبائية ملزمة بموجب القانون أن توضح الضمانات القانونية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة أثناء مرحلة التحقيق الجبائي لتمنع عنه أي ظلم أو تعسف قد يقع عليه أثناء القيام بإجراءات التحقيق ، و الوقائع أنّ أهم حماية قررت للمكلف هي وضع ميثاق له يتضمن حقوقه و واجباته و كذا حقوق و واجبات الإدارة الجبائية مع النص على ضرورة تمثيله بواسطة مستشار من اختياره لتمثيله تمثيلاً قانونياً و إعطاءه مهلة للرد على أي إجراء يتخذ ضده .

بالمقابل لهذه الحماية و الضمانات التي يتمتع بها المكلف بالضريبة، ينبغي عليه الالتزام بتنفيذ كل ما تفرضه عليه القوانين و اللوائح الضريبية من دون إهمال أو إبطاء مع ضرورة النص على العقوبات و الجزاءات و الغرامات المناسبة مع جسامة الجرائم و الأخطاء التي يرتكبها؛ و من أهم التزاماته تقديم إقراره في مدته القانونية، مع التزامه بتقديم الوثائق و الوسائل اللازمة لإجراء الرقابة الجبائية.

والملاحظ من خلال دراستنا انه وبالرغم من الضمانات القانونية التي منحها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة اثناء الرقابة الجبائية الا ان هذا الاخير في اغلب الاحيان لا يستفيد من هذه الضمانات واقعيا.

ويرجع ذلك لعدم اطلاع معظم المكلفين بالضريبة على النصوص القانونية و لا على ميثاق المكلف بالضريبة وسبب ذلك في تقديرنا المتواضع الى:

-ضعف المستوى التعليمي لغالبية المكلفين بالضريبة.

- عدم جدية بعض المحاسبين في التكفل الضريبي للمكلفين بالضريبة وبالتالي عدم تقديم لهم الشرح الكافي لمختلف حقوقهم وواجباتهم

- نقص الايام الاعلامية من طرف الادارة الجبائية والتي من شئنها تقديم الشرح المباشر المبسط للمكلف بالضريبة عوض النصوص القانونية التي قد لا يفهمها معظم المكلفين بالضريبة.

لذلك وجب في نظرنا سن قوانين لتسليط غرامات ردية في حق المحاسبين الذين يثبت في حقهم الحاق الضرر بمحاسبة المكلفين بالضريبة نتيجة عدم الجدية في متابعتها، مما يعرضهم الى ضرائب تمثل لهم اعباءا هم في غنى عنها.

ونرى من الواجب كذلك تكثيف الايام الاعلامية الخاص بالتعريف بواجبات وحقوق المكلف بالضريبة بهدف نزع الحاجز النفسي الموجود بين المكلف بالضريبة والادارة الضريبية الناتج عن المفهوم الخاطيء المتمثل في عدم وجود فائدة من دفع الضريبة.

قائمة المراجع:

• النصوص القانونية:

- 1-دستور 28 نوفمبر 1996
- 2-القانون المدني
- 3-القانون التجاري
- 4-قانون الاجراءات الجبائية
- 5-قانون رقم 90-36 المؤرخ في 31/12/1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991 .
- 6- قانون رقم 91-25 المؤرخ في 18 /12/ 1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 .
- 7- قانون رقم 11-16 المؤرخ في 28/12/2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2012

• الكتب:

- 1- امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، 2005
- 2-العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية ، دار هومة، الجزائر، 2008
- 3-بن اعمارة منصور، اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011
- 4-حمدي سليمان، سبيحات القبيلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية و تطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998

5- دليل تطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، منشورات الساحل، 2010

6- را يح رتيب، الممول و الادارة الضريبية، دار النهضة العربية، د.ط، القاهرة 1991

7- العيد صالح، لوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة، ط 03، الجزائر، 2008 .

8- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكفون بالضريبة في النظام الضريبي، مطبعة مزوار، الجزائر 2009.

9- عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسات المالية، ط 1، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2008

10- عياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية لحركية أعمالها و نتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول " الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحركية العالمية"، أكتوبر 2009 .

11- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، عين مليلة، 2011

12- محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، 2007

13- محمد حمو، منور اوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، ط 01، بودواو، الجزائر، 2009

14 - مجدي محمد علي، بطلان تحريك الدعوى الجنائية في جريمة الاحتيال الضريبي ،
مجلة المؤتمر الرابع عشر للتشريع و مشكلات التحاسب الضريبي المصري ، المجلد 02
، 2008

11-ناصر مراد، الاصلاح الضريبي في الجزائر، منشورات بغدادية، الرويبة، بدون سنة طبع.

الملحقات:

هذه الملحقات عبارة عن مطبوعات صادرة عن المديرية العامة للضرائب تخص المكلف بالضريبة ، وتتمثل في:

- 1- التصريح الشهري نوع G50 يملأه المكلف بالضريبة الخاضع للنظام الحقيقي شهريا ويودعه لدى قابض الضرائب التابع له قبل 20 يوما الموالية للشهر المعني.
- 2- نموذج G11 وهو عبارة عن تصريح الميزانية السنوية للشخص الطبيعي يملأ من طرف المكلف بالضريبة ويودع لدى مفتشية الضرائب قبل 30 من شهر افريل الموالية للسنة المالية المعنية.
- 3- نموذج G4 وهو عبارة عن تصريح الميزانية السنوية للأشخاص المعنوية يملأ ويودع لدى مفتشية الضرائب قبل 30 من شهر افريل الموالية للسنة المالية المعنية.
- 4- نموذج G13 وهو عبارة عن التصريح السنوي للمكلفين بالضريبة الخاضعين للإرباح غير التجارية يقدم قبل 30 من شهر افريل الموالية للسنة المالية المعنية.
- 5- الصفحة التمهيدية لميثاق المكلف بالضريبة.

1.....	الفصل التمهيدي: ماهية المكلف بالضريبة والادارة الجبائية
2.....	تمهيد:
3.....	المبحث الاول: المكلف بالضريبة واصنافه
4.....	المطلب الاول: المكلف بالضريبة
4.....	الفرع الاول: تعريف المكلف بالضريبة
5.....	الفرع الثاني: الفرق بين الذمة المالية والدخل للمكلف
6.....	المطلب الثاني: اصناف المكلفين بالضريبة
6.....	الفرع الأول: الشخص الطبيعي المكلف بالضريبة
8.....	الفرع الثاني: الشخص المعنوي المكلف بالضريبة
14.....	المبحث الثاني: مفهوم الإدارة الجبائية و سلطاتها
15.....	المطلب الأول : الادارة الجبائية وتقسيم هياكلها
15.....	الفرع الأول : تعريف الإدارة الجبائية وتطورها
19.....	الفرع الثاني : هياكل الادارة الجبائية
22.....	المطلب الثاني :السلطات المخولة للادارة الجبائية
22.....	الفرع الأول:الحق في الإطلاع
24.....	الفرع الثاني: حق المعاينة والحجز وإجراء البحث
25.....	الفرع الثالث :الحق في الفحص والتدقيق

- 28.....الفصل الاول:الرقابة الجبائية وانواعها
- 29.....تمهيد:
- 30.....المبحث الاول: مفهوم الرقابة الجبائية واشكالها
- 31.....المطلب الاول : تعريف الرقابة الجبائية
- 31.....الفرع الاول:التعريف اللغوي
- 31.....الفرع الثاني :التعريف الاصطلاحي
- 33.....المطلب الثاني :اشكال الرقابة الجبائية
- 33.....الفرع الاول: الرقابة الشكلية
- 33.....الفرع ثاني: الرقابة على الوثائق
- 34.....الفرع الثالث: الرقابة في عين المكان
- 35.....المبحث الثاني :انواع الرقابة الجبائية
- 36.....المطلب الاول: رقابة المحاسبة
- 36.....الفرع الاول : مرحلة التحضير لمراقبة المحاسبة
- 40.....الفرع الثاني :مرحلة فحص المحاسبة بعين المكان
- 42.....الفرع الثالث :فحص المحاسبة من حيث الموضوع
- 45.....المطلب الثاني :المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية
- 46.....الفرع الأول :المرحلة التحضيرية للمراقبة المعمقة للوضعية الجبائية
- 48.....الفرع الثاني :مرحلة التحقيق الفعلي لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة

- 55.....الفصل الثاني:الضمانات القبلية والآنية للرقابة الجبائية.
- 56..... تمهيد :
- 57.....المبحث الأول :الضمانات القبلية لإجراءالرقابة الجبائية
- 58.....المطلب الأول :الشروط الخاصة بعون الرقابة الجبائية.
- 58.....الفرع الأول :الاختصاص الشخصي
- 61..... الفرع الثاني :الاختصاص المكاني والزمني لعون الرقابة الجبائية
- 64.....المطلب الثاني : الضمانات المتعلقة بالإعلام
- 65.....الفرع الأول :شروط الإشعار بالرقابة.
- الفرع الثاني :الشروط الخاصة بميثاق المكلف بالضريبة والمدة المحددة
- 70..... لحق الرد
- 72.....الفرع الثالث : امكانية الاستعانة بمستشار
- 74.....المبحث الثاني :الضمانات الآنية للرقابةالجبائية
- 75.....المطلب الأول :تحديد زمن الرقابة الجبائية.
- 75.....الفرع الأول :تحديد فترة الرقابة على المحاسبة.
- الفرع الثاني :تحديدمدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
- 78.....والاستثناءات الواردة عليه
- 82.....المطلب الثاني:المقابلة المباشرة اثناء الرقابة الجبائية.

82.....	الفرع الأول: المصادر القانونية لمبدأ المقابلة المباشرة.
85.....	الفرع الثاني: ضرورة إجراء حوار مباشر أثناء الرقابة
88.....	الخاتمة.....
90.....	الملحقات.....
96.....	قائمة المراجع.....
99.....	الفهرس.....

ملخص المذكرة

نظرا لاهمية الضريبة في التمويل الداخلي للخرينة العمومية ، فقد كرس المشرع الجزائري طرق تاسيس وتحصيل الضريبة من خلال تشريعه لعدة قوانين خاصة بذلك، تعطي الادارة الضريبية حق السلطة العامة اثناء قيامها بنشاطها المتمثل اساسا في فرض الضريبة من خلال حق الاطلاع وكذلك القيام بالمعاينة والحجز ومتابعة تصريحات المكلف بالضريبة من خلال عملية الرقابة و الفحص والتدقيق.

الا انه وبالمقابل فان المشرع الجزائري ومنعا لتعسف الادارة الضريبية في ممارسة سلطاتها خاصة قبل واثناء خضوعه للرقابة الجبائية، منح المكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات كفيلة بحمايته وتمثل خاصة في وضع شروط خاصة متعلقة بعون الادارة المكلف بالرقابة حيث نص قانون الاجراءات الجبائية في مضمون المادة 21 الفقرة 2 على ان تكون رتبة المكلف بالتحقيق الجبائي لا تقل عن رتبة مفتش، كما اعطى المشرع للمكلف بالضريبة ضمانات تتعلق بالاعلام حيث جاء في نص المادة 20 الفقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية: (لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً.....).

كم تعتبر من الضمانات الاعلامية الزامية ارسال الاشعار بالتحقيق مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، وتحديد آجال المراقبة جاء كضمانة اخرى له ، كي لا تكون المدة مفتوحة مما يؤثر سلبا على نشاط المكلف ، ومن الضمانات الحديثة التي سنها المشرع حق المكلف بالاستعانة بمستشار مما يتيح له التكلم باسمه والدفاع عن حقوقه امام الادارة الجبائية باعتبار ان معظم المكلفين بالضريبة ليس لهم الاحاطة الكاملة بمجمل القوانين الجبائية.

اذن فالمشرع كما اعطى سلطات للادارة الجبائية فقد منح في نفس الوقت ضمانات تحمي المكلف بالضريبة من تعسف الادارة الذي قد يلحق ضررا به.