

جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية -  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم قانون الأعمال

## حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية

مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق  
تخصص القانون العام للأعمال

تحت إشراف الأستاذ:  
\* عطوي عبد الحكيم

من إعداد الطالبتين:  
\* تيسوكاي حياة  
\* سعودي صبرينة

لجنة المناقشة:

-الأستاذ: مهوبي محفوظ .....  
-الأستاذ: عطوي عبد الحكيم أستاذ مساعد كلية الحقوق، جامعة بجاية .....  
-الأستاذ: اوسيدهم يوسف.....  
رئيسا.....  
مشرفا ومقررا.....  
ممتحنا.....

السنة الجامعية: 2013 - 2014

## إهداء

إلى روح أمي

اسكنها الله فسيح جنانه

إلى من فتح لي أبواب العلم والمعرفة

والذي الغالي أطل الله في عمره

إلى من ربنتي صغيرة

خالتي

إلى إخوتي

حفظهم الله وصانهم من كل شرّ

إلى عائلتي

إلى كل من أحبهم قلبي

أصدقائي و صديقاتي

إلى كل أساتذتي و اخص بالذكر الأستاذ عطوي عبد الحكيم

إلى كل من ساعدني من قريب و من بعيد

إلى كل من التمس العلم دربا

إلى كل هؤلاء

# إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى من قرن الله سبحانه وتعالى عبادته وطاعته والإحسان إليهما.

وبرهما إلى من رباني على حب العلم والفضيلة وأسمى القيم.

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما

إلى أختي و إخوتي و خطيبي و كل عائلته أنار الله طريقهم و أتمنى لهم النجاح و السعادة في حياتهم

إلى عائلتي

إلى كل الأصدقاء و الأحبة كل باسمه

إلى كل من مد يد المساعدة و النصح من قريب أو من بعيد

إلى كل الأساتذة الكرام من الابتدائي إلى التخرج اهدي هذا العمل . و الله الموفق

## شكر و تقدير

الله الحمد و الشكر أولا و أخيرا

اما بعد :

نتقدم بخالص الشكر و التقدير و العرفان إلى الأستاذ المشرف عطوي عبد الحكيم على قبوله الإشراف على هذا العمل و على ما اسداه لنا من نصائح و توجيهات و إرشادات خلال إعدادنا لهذه المذكرة، ثم مراجعتها و تصويبها، فهو بذلك مدين لنا بفضل لا ينسى .

كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى الأساتذة الأفاضل الذين تكرموا بمناقشتها و إثرائها.

كما نشكر جميع الأساتذة الذين تكرموا علينا بوقتهم وما قدموا لنا من نصائح، و كل أساتذة كلية الحقوق بجامعة عبد الرحمن ميرة الذين أفادونا بنصائح قيمة حول الموضوع .

كما نشكر السيدة علوي فريدة و السيد طواهري وكل أعوان إدارة الضرائب لولاية بجاية الذين قدموا لنا يد المساعدة، و إلى كل موظفي مكتبة الحقوق بكل من جامعة بجاية، سطيف، تيزي وزو، والبويرة، وعميق الشكر إلى كل من ساعدنا من قريب و من بعيد في إعداد هذا العمل.



## قائمة أهم المختصرات

أ/باللغة العربية:

- ت.م.ج. ش: تحقيق معمق في وضعية جبائية شامل
- ج.ر: الجريدة الرسمية.
- د ب ن : دون بلد النشر.
- د.ت.ن: بدون تاريخ النشر.
- د.ط: بدون طبعة.
- ص: صفحة.
- ص.ص: من صفحة إلى صفحة.
- ط: الطبعة.
- ق.إ.ج. ج: قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.
- ق.ا.م. ا: قانون الإجراءات مدنية و الإدارية.
- ق.ض.م. ر. م : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- ق.م : قانون المالية.
- ق.م. ت: قانون المالية التكميلي.
- م.ك. م: مديرية كبريات المؤسسات.

ب/ باللغة الفرنسية:

- **C.E.F:** Conseil d'Etat Français.
- **D.G.I :** Direction Générale des Impôts.
- **MF:** Ministre des Finance.
- **N:** Numéro.
- **OP.CIT:** Ouvrage Précédemment cité.
- **P:** Page.
- **PP:** de la Page à la Page.
- **RDV:** Direction des Recherche et Vérifications
- **L.G.D.H.J:** Librairie Générale Des Droit Jurisprudence

# مقدمة

إن تحقيق التنمية الاقتصادية في الدولة ضرورة لا بد منها، بحيث أن كل دولة تعتمد على الإيرادات العامة لتغطية نفقاتها بغرض المحافظة على استقرارها السياسي و الاجتماعي و الاقتصادي<sup>(1)</sup> و تحتل الضرائب مكانة متميزة و أهمية كبيرة في التشريعات المالية، لما لها من نتائج ايجابية في دعم الميزانية العامة باعتبارها إحدى الأدوات الهامة للسياسة الاقتصادية للدولة، بالإضافة إلى ما تحققه من أهداف في مختلف المجالات، كما تعتبر الضرائب في كل دول العالم من أهم مصادر الإيرادات العامة لتمويل النفقات العامة لتحقيق تنمية شاملة في مختلف الأصعدة.<sup>(2)</sup>

الضريبة يمكن تعريفها على أنها: " مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين بالضريبة مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة بصفة نهائية و دون أن يعود عليهم نفع خاص، مقابل دفع الضريبة باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة تهدف للخدمات العامة ".<sup>(3)</sup>

أما رجال القانون فإن معظم عرفوا الضريبة على أنها: " اقتطاع مالي إجباري من المكلفين بالضريبة حسب قدرتهم الضريبية تتم عن طريق تحويل نهائي للملكية و بدون مقابل بغرض تحديد الأهداف المسطرة من قبل السلطة العامة. "<sup>(4)</sup> هذه الأهداف بتنوعها من أهداف مالية و اقتصادية و حتى إجتماعية هي التي جعلت من الضريبة العصب المحرك للتنمية الاقتصادية،<sup>(5)</sup> و تبعا لذلك نجد أن معظم الدول على إختلاف أنظمتها بما فيها الجزائر، تسعى إلى العمل على إشراك مواطنيها في الأعباء

(1) عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 13.

(2) حسام أحمد فايز عبد الغفور، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجبائية، أطروحة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008، ص 2 .

(3) جهاد سعيد حساونة، المالية العامة في التشريع الضريبي و تطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني، ط 1، الأردن، 2000، ص 98 .

(4) زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013، ص 9.

L'impôt peut être défini comme une prestation pécuniaire requise des contribuables d'après leurs facultés contributive et qui opéré par voie d'un transfert patrimonial définitif et sans contrepartie déterminé en vue de la réalisation des objectifs fixés par la puissance publique .voir: BELTRAME Pierre, la fiscalité en France, collection hachette fondamentale, 1er Édition, France, 1995, p 12.

(5) عباس عبد الرزاق، المرجع نفسه، ص 13.



العامّة بتحقيق المساواة و التوازن في العلاقة التي تربط المكلف بالضريبة مع الإدارة الضريبية، و تحقيق العدالة الضريبية بين الأشخاص من خلال مبدأ المساواة المنصوص عليه في المادة 64 من دستور 1996 بنصها على: " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العامة حسب قدرته الضريبية ...." (6). بمعنى أن الضريبة يجب أن تكون عادلة يشترك في تأديتها كل المواطنين بحسب قدرة كل منهم على الدفع أي بنسبة الدخل التي يتمتع به.

تتمتع الإدارة الجبائية، بغرض تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة، بصلاحيات و سلطات واسعة خولها لها القانون في مواجهة المكلف بالضريبة، (7) قد تصل إلى حد المساس بحرياته الفردية، ومن بين تلك السلطات سلطات الفحص و الرقابة على تصريحات المكلفين بالضريبة باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي مبني على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، و الرقابة الجبائية تهدف إلى التحقق من صدقها أو من صحتها و محاولة كشف مكامن الغش، (8) و عليه تباشر إدارة الضرائب الرقابة الضريبية عن طريق إما الرقابة المكتبية الداخلية، وفيها تقوم بالمراجعة المكتبية للتصريحات الضريبية، سواء من حيث انتظامها أو أمانتها و مدى اتفاتها مع البيانات والمعلومات المتوفرة لديها، وإما عن طريق الرقابة لدى المكلفين بالضريبة، وفيها تلجأ إدارة الضرائب إلى التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة أو التدقيق المعمق للوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعية، حيث أحيانا يمكن أن يكونا منفصلين وغير مرتبطين ولهما أهداف مختلفة ولا يوجهان إلى نفس أصناف المكلفين بالضريبة، (9) إضافة إلى سلطات توقيع الجزاءات و العقوبات و في المقابل يقع على عاتق الدولة واجب دستوري يتمثل في حماية الحريات الفردية و الأساسية للمواطنين طبقا للمادة 32 من الدستور و التي تقضي بما يلي " الحريات الأساسية و حقوق الإنسان و المواطن مضمونة "، مما يرتب عليها واجبا

(6) المرسوم الرئاسي 438/96 المؤرخ في 1996/12/7 يتضمن إصدار تعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، ج ر رقم 76 المؤرخة في 8 ديسمبر 1996 والمعدل و المتمم.

(7) حسام احمد فايز عبد الغفور، المرجع السابق، ص 3 .

(8) فنيدس احمد، إجراءات المراقبة الضريبية المعمقة، مداخلة في أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق و الآداب و العلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة 8 ماي 1945، يومي 21-22 افريل 2008، ص 24.

(9) فنيدس احمد، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد و الإدارة و القانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم العلوم القانونية و الإدارية، العدد 35، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، سبتمبر 2013، ص 190.

دستوريا مزدوجا ، إذ تعمل من جهة على تحقيق المساواة أمام الأعباء العامة بمحاربة الغش و التهرب و التملص الضريبي و من جهة أخرى تسعى جاهدة إلى الحفاظ على الحقوق الفردية للمواطنين .

قد تسيء الإدارة الضريبية استعمال سلطاتها و امتيازاتها المخولة لها اتجاه المكلفين بالضريبة، باعتبار هذا الأخير هو الطرف الضعيف في علاقته مع الإدارة الضريبية إذ يكون في اغلب الأحيان جاهلا للنصوص القانونية المطبقة عليه و من ثم يكون عاجزا عن الدفاع عن حقوقه إذا تجاوزت الإدارة السلطات المحددة لها قانونا،<sup>(10)</sup> و بالتالي فان الحد من سلطات الإدارة و تعسفها في استعمال حقها لن يكون إلا بموجب القانون، و على اثر ذلك أو مقابل تلك السلطات، سعى المشرع الجبائي إلى إيجاد نوع من التوازن بين طرفي العلاقة الجبائية عن طريق حماية المكلفين بالضريبة بمجموعة من الإجراءات القانونية، و بالتالي تقييد رقابة الإدارة الجبائية بهذه الإجراءات و التي تسمى بالحقوق و الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة و التي تعتبر حماية قانونية لهم تم تعزيزها بموجب نصوص قانونية مختلفة و هي مخصصة أساسا لمراعاة حقوق الدفاع و مبدأ الجاهية، و وضع بعض الحدود لتصرفات الإدارة لغرض حماية هذه الضمانات، و التي يجب مراعاتها في جميع مراحل الرقابة.

بالتالي فان الإشكالية التي سنعالجها من خلال دراستنا هي: ما طبيعة الضمانات التي اقراها التشريع الجبائي و مدى كفايتها في سبيل حماية حقوق المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الضريبية أثناء ممارستها لسلطاتها الرقابية ؟

من اجل الإجابة على هذه الإشكالية كان لابد أن نتطرق و نبحث عن إجراءات الرقابة الجبائية و السلطات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية أثناء قيامها بالرقابة، و بالتالي الإحاطة بالضمانات التي كفلها المشرع للحد من تعسف الإدارة عند استخدامها لسلطاتها، لنصل في النهاية إلى التعرف على ما إذا كانت هذه الضمانات تكفل حماية كافية أم لا، مبتعدين في ذلك عن التعرض للضمانات الأخرى الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء المنازعة الجبائية باعتبارها ضمانات عامة يتمتع بها جميع المكلفين بالضريبة، ولا تخص منهم فقط الخاضعين إلى الرقابة الجبائية.

لذلك اعتمدنا في دراسة هذا الموضوع على المنهج الاستقرائي والوصفي .

<sup>(10)</sup> عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010، ص 6 .

سنعالج هذا الموضوع ضمن فصلين، نتعرض في

الفصل الأول : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

الفصل الثاني : مظاهر الحماية القانونية المقررة لفائدة المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية

## الفصل الأول

### الإطار القانوني للرقابة الجبائية

نص المشرع الجبائي الجزائري على مختلف النصوص القانونية واللوائح التنظيمية التي تنظم الضريبة الجبائية و كيفية فرضها و طرق تحصيلها، كما منح الإدارة الجبائية جملة من السلطات والحقوق الواسعة، كحقوقها في الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة التي تعد أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة العامة من خلال محاربة التهرب الضريبي، حيث خول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحيات الرقابة للتأكد من صحة و مدى صدقية تصريحات المكلفين بالضريبة، نظرا لكون النظام الجبائي الجزائري مبني على أساس مبدأ التصريح العفوي، أي انه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخله من تلقاء نفسه.

سعيًا لتنظيم عملية الرقابة الجبائية ولضمان السير الحسن لها، فان المشرع الجبائي قد خول لها إطارا قانونيا يستند من خلاله كل من المراقب الجبائي و المكلف بالضريبة لقواعد و أحكام قانونية تبين الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية و إجراءاتها و تمنع كل تعسف يمكن أن يستعمل من طرف القائمين بها على المكلفين بالضريبة .

لتقديم عرض تفصيلي حول الموضوع فقد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين بحيث نتعرض في

(المبحث الأول) إلى مفهوم الرقابة الجبائية أما في (المبحث الثاني) إلى إجراءات الرقابة الجبائية :

## المبحث الأول

### مفهوم الرقابة الجبائية

قبل الإحاطة بمفهوم الرقابة الجبائية يجدر بنا الإشارة إلى تقديم تعريف الرقابة بشكل عام إذ تعتبر الوسيلة المجدية لمعالجة الاختلال و الانحرافات في شتى الأنظمة، ففي العصر الحديث أصبح لعنصر الرقابة أهمية بالغة إذ تساهم داخل المؤسسة في الحد من ظاهرة التعسف في استعمال مواردها مثل الرشوة و السرقة.<sup>(11)</sup>

كما تعد الرقابة: " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة و القواعد المقررة، لتبيان نواحي الضعف أو الخطأ من اجل تقويمها ومنع تكرارها، فهي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء و تقويمها."<sup>(12)</sup>

على ضوء ما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية و تحديد أشكالها و ذلك في (المطلب الأول)، وبعد ذلك نتناول الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية في (المطلب الثاني).

## المطلب الأول

### التعريف بالرقابة الجبائية و أشكالها

إن موضوع الرقابة الجبائية يدفعنا للبحث عن المقصود بالرقابة الجبائية، (الفرع الأول) وبعد ذلك تبيان أشكال هذه الرقابة (الفرع الثاني)

## الفرع الأول

### تعريف الرقابة الجبائية

لم يعرف المشرع الجزائري الرقابة الجبائية بمفهومها النظري في أي نص جبائي، و إنما حدد ضوابطها وإجراءات ممارستها، و خول صلاحيتها للمؤسسات الكفيلة بذلك. و بما أن الإدارة الجبائية

<sup>(11)</sup> سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص 47.

<sup>(12)</sup> حمدي سليمان، سمحات القبيلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية و تطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص 13.

هي السلطة المختصة بالرقابة الجبائية،<sup>(13)</sup> فان الرقابة الجبائية حسب CLAUDE LAURENT هي: " الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقيق بان المكلفين بالضريبة ملتزمين في أداء واجباتهم و تسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة."<sup>(14)</sup>

كما تعرف الرقابة الجبائية أنها: " فحص لتصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة، الخاضعين لها سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ".<sup>(15)</sup>

كما يعرفها البعض الآخر بأنها: "....هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة، و بغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة و المتبعة في التسيير من جهة أخرى، و ذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية ".<sup>(16)</sup>

مما سبق يمكن تقديم تعريف للرقابة الجبائية بأنها: " مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد الفحص و التحقيق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه للأرباح و أرقام الأعمال و الذمة المالية من طرف المكلفين لغرض عما إذا كانت عمليات تدليسية ترمي إلى التملص أو التهرب من دفع الحقوق و الالتزامات الجبائية".

من خلال هذه التعارف يمكننا استخلاص سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة

<sup>(13)</sup> العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية لحكومة أعمالها و نتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، مداخلة في أعمال الملتقى الوطني حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20\_21 أكتوبر 2009، ص 2 .

<sup>(14)</sup> CLAUDE Laurent, contrôle fiscale, la vérification personnelle, bayeusaine, France, 1995, p13.

<sup>(15)</sup> عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، الطبعة 1، منشأة المعارف، مصر، ب س ن، ص 46 .

<sup>(16)</sup> ولهي بوعلام، اثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003\_2004، ص 9 .

**أولاً:** ضرورة ضمان مراقبة التصريحات الجبائية: تعد الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه مبلغ فرض الضريبة و يصرح بها للإدارة الجبائية، و عن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة و ضمان مصداقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.

**ثانياً:** ضرورة مكافحة التهرب الضريبي: نظراً لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة الممارسات التدلسية يعتبر حالياً من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات و صلاحيات واسعة تمارسها، و ذلك عن طريق تقنيات مختلفة و متعددة و على مختلف أصناف المكلفين، و التي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنه يشكل وسيلة ضمان لمصلحة الخزينة العمومية.<sup>(17)</sup>

### الفرع الثاني

#### أشكال الرقابة الجبائية

بما أن النظام الضريبي نظام تصريحي، فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة و مصداقية الإقرارات او التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، و اكتشاف الأخطاء و الإنحرافات المتعلقة بها، و تختلف عملية مراجعة و فحص الإقرارات باختلاف أشكال الرقابة الجبائية.<sup>(18)</sup>

و تتمثل صور الرقابة الجبائية في :

<sup>(17)</sup> رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ( حالة ولاية الوادي )، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص : تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006/2007، ص 70 .

<sup>(18)</sup> بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نفود مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2010-2011، ص 117 .



أولاً: الرقابة الشكلية

هي تعتبر عملية سنوية عادية تقوم بها المصالح الجبائية، لتصحيح الأخطاء المادية المسجلة على تصريحات المكلفين بالضريبة، فهي تنصب فقد على الكيفية التي قدم بها الأساس الضريبي و لا تهدف إلى تصحيح الأرقام المقدمة كأساس لفرض الضريبة. (19)

تم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة و تنجز كل سنة و تعتبر كمرحلة تمهيدية و كخطوة أولية، (20) و هي تهدف إلى ما يلي:

\_ التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة

\_ التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات

\_ محاولة حصر المعلومات المهمة التي تم اكتشافها من خلال التصريح

و في الواقع إن هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز و أحيانا كثيرة لا ينجز و هذا يعود للأسباب التالية:

\_ عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة

\_ التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا يتطلب

مستوى عال من الكفاءة. (21)

(19) العياشي عجلان، الضمانات القانونية في إجراءات الرقابة الجبائية، مداخلة في أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق و الآداب و العلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة 8 ماي 1945، فرحات عباس، سطيف، يومي 21-22 أبريل 2008، ص 18 .

(20) سهام كردودي، المرجع السابق، ص 50.

(21) ولهي بوعلام، " نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة " - حالة الجزائر - مداخلة في أعمال الملتقى الوطني حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص 6.

ثانيا : الرقابة على الوثائق

تقوم الرقابة الجبائية على الوثائق، بتحليل الوضع الضريبي للمكلف بالضريبة من خلال مختلف التصريحات التي أودعها و ذلك لهدف الكشف عن المفارقات أو التناقضات (22).

و عليه فان إدارة الضرائب من خلال هذا الشكل من الرقابة تعمل على فحص جميع الأعمال و تتم هذه العملية على مستوى المكتب، بحيث تقوم مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق،(23) و شامل لجميع التصريحات المكتتية، و المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، و ذلك عن طريق مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تحوزها إدارة الضرائب عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة، وفقا لأحكام المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم (24) و التي تنص : " - تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها .

يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها .

- تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها."

(22) SELINSKY Véronique , COTTET Philippe, GIRODROUX Catherine, Faire Face au Contrôle de l'Administration, Édition Lamy les échos, Paris, 1992, P 18.

(23) محمد التهامي طواهر و مسعود الصديقي، المراجعة و تحقيق المحاسبات، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 16 .

(24) مستحدث بموجب نص المادة 40 من القانون رقم 21/01، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79، صادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001.

يتم هذا التحقيق من طرف مفتشية الضرائب المسيرة للملف الضريبي الخاص بالمكلف التابع لها، و ذلك باطلاعها على التصريحات الموجهة لها من طرف المعني و مقارنتها مع ما يوجد من معلومات بملفه الجبائي.<sup>(25)</sup>

فإذا تبين لها صحة التصريح تأخذ به لتقدير الضريبة المستحقة،<sup>(26)</sup> أما في حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمه يحق للمراقب أو للإدارة الجبائية طلب المعلومات و طلب التوضيحات و التبريرات من المكلف بالضريبة، و سوف ندرس كل طلب بنوع من التفصيل فيما يلي :

### 1: طلب المعلومات

يتمثل هذا الإجراء في سعي إدارة الضرائب إلى إزالة الغموض أو الشك في التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، و ذلك عن طريق تقديم طلب من طرف المصلحة المحققة إلى المكلف بالضريبة، سواء أكان شفويا أو كتابيا من أجل تقديم معلومات إضافية، فيما يخص النقاط أو المسائل التي تم تحديدها من طرف مصلحة الضرائب.<sup>(27)</sup> و عدم الرد على هذا الطلب لا يعرض المكلف بالضريبة إلى العقاب و إنما تلجأ الإدارة الضريبية إلى آلية طلب توضيحات أو تبريرات طبقا لنص المادة 19 الفقرتان الأولى و الثانية من ق ا ج .<sup>(28)</sup>

### 2 : طلب التوضيحات و التبريرات :

إن المتمعن في قراءة نص المادة 1/19 و 2 المذكورة أعلاه، يستنتج أنها لم توضح أوجه التفرقة بين طلب التوضيحات و طلب التبريرات، لكن بالرجوع إلى الفقه نجد أن هناك فرق بينهما، فنجد أن طلب التوضيحات يخص المكلف بالضريبة الذي يقدم تصريحات متناقضة مع بعضها البعض، أو تصريح واحد

<sup>(25)</sup> راجع المادة 19 من ق ا ج ج، المعدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2009، المرجع السابق.

<sup>(26)</sup> عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 27.

<sup>(27)</sup> كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص 169 .

<sup>(28)</sup> تنص المادة 19 / 1 و 2 من ق ا ج ج، على انه: " يراقب المفتش التصريحات و تطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة. كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعائهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية."

ناقص و غامض، أما طلب التبريرات فيتعلق بطلب وثائق لم يتم إرفاقها مع التصريحات المقدمة.<sup>(29)</sup> وبالتالي الحصول على دليل مادي و إثبات قانوني يتعلق بمصدر غير مصرح به أو حول نفقات ظاهرة تتجاوز المداخل المصرح بها، و هذا ما صرحت به كذلك المادة 15 من قانون المالية 1996، بحيث تنص : " يحقق المفتش في التصريحات و يطلب التوضيحات أو التبريرات كتابيا، كما يمكنه أن يطلب الاطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها. " <sup>(30)</sup>

اما الفقرة 3 و 4 من المادة 19 من ق ا ج فقد حددت الشروط التي يجب أن يتضمنها طلب التوضيح أو التبرير و تتمثل فيما يلي :

\_ أن تكون الطلبات كتابية في حالة رفض المكلف بالضريبة الإجابة عن الطلبات الشفوية .

\_ أن تكون مؤسسة بحيث توضح بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات.

يمنح للمكلف بالضريبة أجل لا يقل عن 30 يوما لتقديم رده، و إن تجاوزت هذه المدة و لم يرد المكلف بالضريبة فان الفقرة الخامسة من نفس المادة السالفة الذكر، أعطت الحق لإدارة الضرائب من خلال المفتشية المختصة إقليميا في تصحيح تصريحات المكلف بالضريبة لكن بشرط أن يكون هذا التصحيح مسبب، بحيث يوضح العناصر التي اعتماد عليها و المواد القانونية التي ارتكز عليها، مع منح المكلف بالضريبة اجل 30 يوما للرد على عملية التصحيح الجبائي، وهذا قبل أن يكون لهذا التصحيح القوة التنفيذية بعد اصدار جدول التسوية<sup>(31)</sup> و يؤدي عدم الاستجابة لطلب التبرير من خلال عدم إرفاق

<sup>(29)</sup> BRURON Jacques, Le Contrôle Fiscal, LDGE, Collection Système, 1992, p72

<sup>(30)</sup> أمر رقم 95-27 مؤرخ في 30 ديسمبر 1995، يتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج ر عدد 82 صادرة بتاريخ 1995/12/31.

<sup>(31)</sup> يوسف الصادق، المراقبة و التحقيق الجبائي كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 17، د ب ن، 2009، ص 8 .

التصريحات<sup>(32)</sup> الضريبية بالوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المادة 152 من ق ض م ر م، إلى التصحيح التلقائي .

إلا انه و من اجل منح ضمانات للمكلف بالضريبة، فان أي تصحيح جبائي يجب أن يتم من خلال جدول التسوية مع إعلام المعني بالأمر بذلك، و هذا الجدول يمكن أن يكون محل طعن إداري وهو خاضع لرقابة القاضي الإداري من خلال المنازعة الإدارية القضائية.<sup>(33)</sup>

رغم ذلك قد تكون التوضيحات و التبريرات غير كافية بالنسبة للمراقب فيضطر لتحويل الملف إلى نوع آخر من الرقابة أكثر تعميق ألا وهي الرقابة في عين المكان .

### ثالثا : الرقابة في عين المكان

بخلاف الرقابة على الوثائق، تتمثل الرقابة في عين المكان في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمانة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها، وكذا جميع الوثائق الملحقة، و تبريراتها اللازمة في محاولة الكشف عن احتمالات التهرب، و هذا بهدف مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على ارض الواقع، و هذا الشكل من التحقيق يتضمن وسيلتين :

#### \_ التحقيق المحاسبي

\_ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة<sup>(34)</sup> اللذان سوف نقوم بدراستهم بالتفصيل لاحقا.

<sup>(32)</sup> يجب أن يتضمن التصريح وفق نص المادة 152 ق ض م ر م على ما يلي : " مبلغ رقم أعمالهم، رقم تسجيلهم في السجل التجاري، لقب المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك محاسبتهم و عناوينهم أو تحديد أو مراقبة النتائج العامة لمحاسبتهم، ذكر ما إذا كان هؤلاء التقنيون من بين المستخدمين الأجراء لمؤسستهم، و يجب عليهم إرفاق تصريحاتهم بالملاحظات الأساسية و الخلاصات الموقعة التي استلموها."

<sup>(33)</sup> يوسف الصادق، المرجع نفسه، ص 8.

<sup>(34)</sup> العثماني مصطفى، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي - الدكتور يحي فارس، - المدينة، 2008، ص 108 .

## المطلب الثاني

### الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية

إن المهمة التي تؤديها مصالح الرقابة الجبائية ليست بالمهمة السهلة، و هذا راجع لطبيعة و تشعب و تعقد هذه المهمة،<sup>(35)</sup> و لضمان السير الحسن للتحقيقات الجبائية و التنسيق بين المصالح الجبائية على اختلاف مستوياتهم فقد سعت الدولة إلى تطوير و تنظيم أجهزة و هيكل الرقابة الجبائية من خلال إنشاء هيكل جديدة،<sup>(36)</sup> ابتداء من 2002، و فيما يلي سنتطرق إلى مختلف هيكل الإدارة الجبائية المختصة بالرقابة الجبائية باختلاف مستوياتها.

### الفرع الأول

#### الأجهزة المركزية

على المستوى الوطني توجد مديريتين للرقابة الجبائية هي :

\_ مديرية البحث و المراجعات

\_ مديرية كبريات المؤسسات

أولاً: مديرية البحث و المراجعات:

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث و المراجعات ( DRV)، و هي مصلحة مركزية لها صلاحيات و سلطات على المستوى الوطني و تتضمن ثلاث (3) مصالح جهوية للبحث و المراجعات (SRV)، و أربع (4) مديريات فرعية، حيث تنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1995 المعدلة و المتممة بموجب المادة الأولى من

<sup>(35)</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، سنة 2011-2012، ص 86 .

<sup>(36)</sup> بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص 107.

المرسوم التنفيذي 98-228 المؤرخ في 13-07-1998 على إحداث مديرية البحث و المراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب<sup>(37)</sup>

تتضمن مديرية البحث و المراجعات المديريات الفرعية التالية :

\_ المديرية الفرعية للتحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية .

\_ المديرية الفرعية للبرمجة

\_ المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

\_ المديرية الفرعية للمقاييس و الإجراءات<sup>(38)</sup>

اعتمادا على صلاحيات مديرية البحث و المراجعات في إطار البحث و التحقيق، فهي مكلفة بما

يلي:

\_ الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي

\_ جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار

\_ إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات

المحلية للضرائب، و تحسين المردودية الجبائية العامة

بالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث و المراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، و لأجل ذلك

قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي و من

بينها :

\_ رفع نوعية التحقيق و الارتقاء به إلى أحسن مستوى

\_ تحسين مردودية الرقابة الجبائية

<sup>(37)</sup> رجال نصر، المرجع السابق، ص 105.

<sup>(38)</sup> مرسوم تنفيذي 98-228 المؤرخ في 13-07-1998 و المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية ج ر عدد

51 لسنة 1998، المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1995.

\_ تقليص حجم المنازعات المتزايدة من سنة إلى أخرى (39)

### ثانيا : مديرية كبريات المؤسسات

تدعيما لمديرية الأبحاث و المراجعات للتسيير الفعال للرقابة الجبائية و خاصة فيما يخص الشركات الكبرى، تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي 02-303 المؤرخ في 28-09-2002 المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي 05-494 المؤرخ في 26-12-2005، و لها صلاحيات على المستوى الوطني، و تكلف بتسيير مهام الوعاء، التحصيل، الرقابة و المنازعات (40)

تتكون مديرية كبريات المؤسسات، من 5 مديريات فرعية هي:

\_ المديرية الفرعية لجباية المحروقات

\_ المديرية الفرعية لتسيير

\_ المديرية الفرعية لرقابة و القوائم

\_ المديرية الفرعية للمنازعات

\_ المديرية الفرعية للوسائل (41)

يتمثل الهدف الأساسي لإنشاء م ك م، في تجميع ملفات المؤسسات الكبرى و المؤسسات البترولية و الشركات الأجنبية و التي تحوز على ما يقارب 70 بالمائة من الإيرادات الجبائية، (42) إذ يسمح تجميع ملفات هذه المؤسسات داخل مديرية كبريات المؤسسات من أن تتحكم المديرية العامة، بسرعة في الحصة الأضخم من الإيرادات الجبائية، عن طريق تحسين نجاعتها و فعاليتها في مجال تسيير أهم الملفات الجبائية و كذا متابعتها من أجل التقليل من الغش الضريبي، إذ يمكن حصر أهداف إنشاء م ك م في النقاط التالية :

\_ تحسين الخدمات التي يتلقاها معاملي الإدارة الجبائية

(39) سليمان عتير، المرجع السابق، ص 89 .

(40) للمزيد من التفاصيل حول كل مهام، راجع نص المادة 3 من المرسوم التنفيذي 06-327 مؤرخ في 18-09-2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، ج ر عدد 59 لسنة 2006 .

(41) راجع نص المادة 4 من المرسوم التنفيذي 06-327، المرجع السابق.

(42) بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص 111.



\_ تحديث الإجراءات

\_ تسيير جباية المحروقات (43)

كما يتم توضيح الأشخاص الخاضعين لرقابة هذه الهيئات من خلال ما يلي :

\_ الأشخاص المعنويين أو تجميعات الأشخاص المعنويين العاملين في ميدان المحروقات و كذا الشركات التابعة لها

\_ شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال و التي يساوي أو يفوق رقم أعمال احد أعضائها 100 000 000 دج

\_ الشركات المقيمة في الجزائر، العضوة في التجمعات الأجنبية و كذا الشركات التي ليس لها إقامة في الجزائر(44).

تقوم مديرية كبريات المؤسسات باقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة و تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة و متابعتها، إضافة إلى البحث عن المعلومة الجبائية و استغلالها مع انجاز التحقيقات والتحريرات و السهر على احترام قواعد المراقبة و إجراءاتها (45).

## الفرع الثاني

### الأجهزة الجهوية

يوجد على المستوى الجهوي أو ما يسمى المصالح الخارجية للإدارة الجبائية هياكل تنظيمية تسند لها عملية الرقابة الجبائية و تتمثل في كل من :

\_ المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات

\_ المديريات الجهوية للضرائب.

(43) عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، ط 1، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009، ص ص 44-46.

(44) المادة 60 من القانون رقم 11-02 مؤرخ في 25-12-2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86 سنة 2002.

(45) بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص 111.

\_ المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق. (46)

### أولا : المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات

يوجد 3 مصالح جهوية للأبحاث و المراجعات لها صلاحيات على المستوى الجهوي، و هي تتواجد على مستوى المناطق التالية : وهران، قسنطينة، الجزائر، و كل مصلحة من تلك المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات يتبع لها عدد معين من المديريات الولائية للضرائب، (47) و تكلف المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات على الخصوص بما يأتي :

\_ تنفيذ برامج البحث و التحقيق و مراقبة النشاطات و المداخل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات و تعد الإحصائيات المتعلقة بها.

\_ تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي .

\_ تنفيذ برامج تحقيق و بحث و متابعة و مراقبة الأشغال المتعلقة بها و تقوم بتقييمها الدوري .

\_ تنفذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية و المدير العام للضرائب و كل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات و المصالح المعنية.

\_ تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر (48).

### ثانيا : المديرية الجهوية للضرائب

طبقا للمادة 2 قرار مؤرخ في 12 جوان 1998 الموافق ل 18 ربيع الأول 1419، الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و المديريات الولائية للضرائب و تنظيمها و صلاحياتها على

(46) المادة 2 من المرسوم التنفيذي 06-327، المرجع السابق.

(47) سليمان عتير، المرجع السابق، ص ص 96-96 .

\_ لمعرفة الاختصاص الإقليمي لكل مصلحة جهوية للأبحاث و المراجعات، انظر المواد من 1 إلى 5 من قرار وزير المالية المؤرخ في 24-05-2007، يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و المديريات الولائية للضرائب ج ر عدد 44 صادرة في 8 / 07 / 2007.

(48) المادة 10 من المرسوم التنفيذي 06-327، المرجع السابق.

المستوى الوطني يوجد 9 مديريات جهوية وهي : بشار، البلدية، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة، وهران،<sup>(49)</sup> وطبقا للمادة 12 من نفس القرار فان كل مديرية تضم 4 مديريات فرعية :

\_ المديرية الفرعية للتكوين

\_ المديرية الفرعية للتنظيم و الوسائل

\_ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

\_ المديرية الفرعية للرقابة<sup>(50)</sup>

هذه الأخيرة مكلفة بفحص وتنسيق وجلب التصحيحات اللازمة للنقائص و الأخطاء المسجلة خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية و تحصيل الضرائب ومراقبة المنازعات، و تتكون المديرية الفرعية للرقابة من 3 مكاتب<sup>(51)</sup> هي :

\_ مكتب متابعة برامج البحث و التحقيقات الجبائية

\_ مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية

\_ مكتب مراقبة المنازعات

من أهم المهام الموكلة للمديريات الجهوية للضرائب ما يلي :

\_ السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه و اجراءاته .

\_ الإعداد بصفة دورية لحصائل وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية .

\_ تقديم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي .

\_ المشاركة في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم.

\_ دراسة طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.

<sup>(49)</sup> لمعرفة الاختصاص الإقليمي لكل مديرية جهوية للضرائب، انظر المواد من 1 إلى 20 قرار وزير المالية مؤرخ في 12 جوان 1998 الموافق 18 ربيع الاول 1419، يتضمن الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب وتنظيمها و صلاحيتها على المستوى الوطني، ج ر عدد 79 لسنة 1998.

<sup>(50)</sup> فاطمة الزهراء بوخديمي، النظام الجبائي الجزائري، مذكرة تخرج لنيل الشهادة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، دفعة 18، الجزائر، سنة 2007-2010، ص 30 .

<sup>(51)</sup> رجال نصر، المرجع السابق، ص 106.

\_ النظر ما تحتاج إليه المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية وتعد تقريراً دورياً عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها .

\_ تنظيم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار، والتي تنشأ في المستوى الجهوي.

\_ الموافقة على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط التي ينص عليها في التشريع المعمول به . (52)

### ثالثاً: المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق

من المصالح الجبائية المساعدة على تنفيذ الرقابة الجبائية على ارض الواقع و لو بشكل غير مباشر، المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق، و هذه المراكز المنتشرة عبر الوطن ذات اختصاص إقليمي جهوي حيث نجد 4 مراكز جهوية توجد في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، ورقلة، و كل مركز جهوي للإعلام و الوثائق يتبع له عدد من المديريات الولائية للضرائب (53) .

تكلف المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق بالمهام التالية :

\_ تنسق برامج البحث و تجمع و تعالج المعلومة الاقتصادية و المالية المحلية  
\_ تستغل السجلات الأصلية، و تنشر الجداول العامة للرسم العقاري و رسم التطهير و الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و تنشر الإنذارات الموافقة لها و السجلات الأولية للسنة المالية الموالية.

\_ تقدم أوراق النتائج التي تعطي، بالنسبة للجداول العامة لبلدية بكاملها وولاية، و تراجع عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة و أسس العناصر الخاضعة للضريبة و الناتج الإجمالي لكل ضريبة أو رسم و الحصة التي تعود لكل جماعة عمومية و الغرف الحرفية.

\_ تصدر سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديريات الولائية للضرائب طابعا تنفيذياً.

\_ تعد الكشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة "المفقودين" و بالحصص الكبيرة و بالأرصدة السلبية.

(52) المادة 7 من المرسوم التنفيذي 06 - 327، المرجع السابق.

(53) سليمان عتير، المرجع السابق، ص 96-97.

\_ تقدم كل الوثائق الإحصائية الأخرى التي تسمح لمديرية الإعلام والوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة.

\_ تعرض مؤشرات المحيط المترتبة عن معالجة المراجع الاقتصادية والاجتماعية المحلية وذلك في إطار مسعى التسيير حسب الأهداف. (54)

### الفرع الثالث

#### الأجهزة المحلية

سنتناول في ما يلي المصالح المحلية للرقابة الجبائية، أي المصالح الموجودة على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن.

#### أولا : المديرية الولائية للضرائب

تلعب المديرية الولائية للضرائب، على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن، دورا رئيسيا في مجال الرقابة الجبائية وتتولى القيام بهذه المهمة مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق، بحيث تضمن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أربع ( 4 ) مكاتب :

\_ مكتب البحث عن المعلومة الجبائية .

\_ مكتب البطاقات و المقارنات.

\_ مكتب المراجعات الجبائية.

\_ مكتب مراقبة التقييمات (55).

طبقا للمادة 39 من القرار المؤرخ في 12 يوليو 1995 الموافق ل 18 ربيع الأول 1419، المحدد للاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب فان المديرية الولائية للضرائب تتكون من 5 مديريات فرعية :

\_ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

(54) المادة 13 من المرسوم التنفيذي 06 - 327، المرجع السابق.

(55) سليمان عتير، المرجع السابق، ص ص 101 - 104 .

\_ المديرية الفرعية للتحصيل

\_ المديرية الفرعية للمنازعات

\_ المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

\_ المديرية الفرعية للوسائل<sup>(56)</sup>

### ثانيا: مفتشيات الضرائب

مفتشيات الضرائب هي وحدة تابعة لمديرية الضرائب للولاية حيث تحتوي هذه الأخيرة على العديد من المفتشيات تختص بنوع من الضرائب :

\_ مفتشية خاصة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

\_ مفتشية خاصة بالضرائب غير المباشرة

\_ مفتشية خاصة بالطابع و التسجيل<sup>(57)</sup>

وتشكل المفتشيات حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية الساري العمل به إلى غاية هذا اليوم، فيما يخص الرقابة وتعتبر الحلقة الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري، وهي تنقسم إلى:

\_ مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة

\_ مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين

\_ مصلحة الجباية العقارية

\_ مصلحة التدخلات<sup>(58)</sup>

اعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف ، و في حال وجود الخطأ أو النسيان أو نقائص مسجلة تجري مراقبة معمقة. و فحص

<sup>(56)</sup> قرار وزير المالية مؤرخ في 12 يوليو 1998، يتضمن الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب وتنظيمها و صلاحيتها على المستوى الوطني، المرجع السابق.

<sup>(57)</sup> عيسى بولخوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع : اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، سنة 2003-2004، ص 105 .

<sup>(58)</sup> المادة 12 من المرسوم التنفيذي 91-60 مؤرخ في 23-02-1991، الذي ينظم تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، ج ر عدد 9 لسنة 1991 .

التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي و في كشوفات الربط و بطاقات المعلومات. (59)

### ثالثا : مركز الضرائب

مركز الضرائب، هو مركز تسيير موحد يجمع، تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل و المراقبة و المنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات و القبضات و مديريات الضرائب الولائية

بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه و هم:

\_ المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي و النظام المبسط

\_ المهن الحرة

\_ غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات (60)

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير أنه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني، واقتصر وجودها على بعض المناطق، وفي انتظار تعميمها على كل الوطن تواصل مفتشيات و قبضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب. (61)

تتحصر مهام مراكز الضرائب في مجال الرقابة الجبائية في :

\_ البحث عن المعلومات الجبائية و جمعها و استغلالها و مراقبتها .

(59) رجال نصر، الرجوع السابق، ص 110.

(60) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، تنظيم و مهام، 2014، ص 6

(61) راجع نص المادة 32 من المرسوم التنفيذي، 06-327، المرجع السابق.

\_ إعداد و انجاز برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها. (62)

### المبحث الثاني

#### سلطات الإدارة الجبائية في مجال الرقابة الجبائية

تعتبر إدارة الضرائب احد أطراف العلاقة الضريبية التي تقع على عاتقها تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين، و توريدها للخزينة العامة في المواعيد المحددة قانونا.

حتى تمارس الإدارة الجبائية مهامها و تقوم بالواجبات المنوطة إليها، على أكمل وجه، و ضمان عدم ضياع حق الخزينة العامة للدولة، قد منح لها المشرع الجبائي مجموعة من السلطات و الحقوق الواسعة في إطار الرقابة الجبائية و التي تسمح لها أن تتحقق من مصداقية و صحة التصريحات التي يقدمها المكلفين و قانونيتها، و مراقبة العناصر الخاضعة للضريبة و التي من خلالها يمكن تحديد الوعاء الضريبي، مع ضمان تحصيلها، و لتظهر لنا تلك السلطات في مواجهة المكلف بالضريبة و التأكد من مدى التزامه بواجباته الضريبية، فإننا سنحاول من خلال هذا المبحث بيان هذه السلطات و التي تتمثل في سلطات البحث و التحري (المطلب الأول) و سلطات التحقيق الجبائي (المطلب الثاني).

### المطلب الأول

#### سلطات البحث و التحري

الحق في البحث و التحري يسمح للإدارة الجبائية من الحصول على المعلومات بهدف مراقبة تأسيس الضريبة و تحصيلها. و تعد الرقابة سلطات البحث و التحري من وسائل الرقابة الجبائية الداخلية بحيث أنها تتم على مستوى الإدارة الجبائية من خلال قيام أعوانها بالتحقق من مدى التزام المكلفين بالضريبة بواجباتهم الجبائية<sup>(63)</sup>. و تأخذ آلية البحث و التحري أشكالا متعددة سنحاول في هذا المطلب

(62) راجع نص المادة 20 من المرسوم التنفيذي 06-327، المرجع نفسه.

\_ لمعرفة المزيد عن مهام مراكز الضرائب في مجال الوعاء و التحصيل و المنازعات و مجال الاستقبال و الإعلام، راجع المادة 20 من المرسوم التنفيذي 06-327، المرجع نفسه.

(63) BRURON Jacques, op,cit, p72.



دراستها بحيث نتناول في (الفرع الأول) حق الإدارة في الاطلاع ، و في (الفرع الثاني) حق المعاينة أما (الفرع الثالث) حق استدراك الأخطاء .

### الفرع الأول

#### سلطة الاطلاع

لقد خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية ممارسة حق الاطلاع الذي يعتبر الأصل العام في عملها إذ يسمح لها بجمع و تحصيل المعلومات و الوثائق المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أو من الغير التي تمكنها من تحقيق أهم أهدافها التي تتضمن مراقبة التصريحات، و من ثم تأسيس وعاء الضريبة بناء عليها و بالتالي الحفاظ على مصالح الدولة.<sup>(64)</sup>

لكن المشرع الجزائري و بالرغم من إقراره هذا العمل الذي يعد كسرا لمبدأ السر المهني في مواضع معينة إلا أنه رفض منح الإدارة الجبائية سلطات واسعة في ممارسة حق الاطلاع بل وضع لها قيودا ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة و احتراماً لإرادته المتمثلة في تبنيه للتصريح كمبدأ عام لإثبات أسس الضريبة

هذا الحق يمارس إما بعين المكان، او عن طريق المراسلات .

الملاحظ أن المشرع الجزائري، لم يعرف حق الاطلاع تعريفا لغويا، لكنه أشار من خلال نص المادة 45 من ق ا ج إلى أنه "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس، وعاء الضريبة و مراقبتها، بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدنا" و هو ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة 59 من نفس القانون بقولها "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة بالحصول على معلومات و الوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها".

<sup>(64)</sup> لومي نصر الدين، إجراءات الرقابة الجبائية، مذكرة نهاية التكوين، فرع قانون الأعمال، المدرسة العليا للمصرفية، الدفعة

السابعة، د ب ن، سنة 2008، ص 3 .

يعتبر هذا الحق أوسع من حق التحقيق، كونه يسمح بتوسيع مجال البحث ليصل إلى الغير الذي يمكن أن يكون على علاقة بالمكلف أو على دراية بوضعيته المالية و الذاتية (65)

كما تجدر الملاحظة إلى أن من لهم حق ممارسة حق الاطلاع هم الأعوان الذين لهم رتبة مراقب على الأقل في إدارة الضرائب، (66) و من الإدارات و الهيئات و المؤسسات التي يمكن لموظفي الإدارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر :

\_ إدارات الدولة و الولايات و البلديات، و المؤسسات الخاصة، و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة، و الولايات و البلديات و كذلك كل المؤسسات و الهيئات أيا كان نوعها، و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية

\_ مصالح الضمان الاجتماعي

\_ السلطة القضائية و مختلف هيئاتها

\_ التجار و الشركات التجارية

\_ المؤسسات و الهيئات المالية، مثل البنوك، مؤسسات التامين.... الخ (67)

### أولاً: الاستثناءات الواردة على مبدأ سلطة الاطلاع

رغم حرص المشرع في مواده المختلفة على بيان التزامات المتعاملين مع الإدارة الجبائية في قيام هذه الأخيرة بحق الاطلاع إلا أنه قيد هذه الحرية في ممارسة الحق في الاطلاع بوضعه استثناءات كثيرة، ورد ذكرها في نفس مواد قانون الإجراءات الجبائية.

(65) COLLET Martin, Procédures Fiscales, (Contrôle, Contentieux et Recouvrement de l'Impôt), PUF, Paris, p2011.

(66) يوسف الصادق، المرجع السابق، ص 9.

(67) سليمان عتير، المرجع السابق، ص 84 .

## 1: الوثائق و العقود

هذا الاستثناء يرد بمناسبة ممارسة حق الاطلاع على الأرشيف و السندات العمومية لدى الموثقين و المحضرين القضائيين و كتاب الضبط و كتاب الإدارات المركزية و المحلية فيما يخص العقود المودعة لديهم إذ "يستثني عن ذلك الوصايا و الهبات المعدة من قبل الموصين و هم على قيد الحياة"<sup>(68)</sup> و كذا أنواع العقود التي يمكن الاطلاع عليها، حصريا من طرف أعوان الإدارة الجبائية لدى إدارات الولايات و الدوائر و البلديات، بحيث تنص المادة 49 ق ا ج على أنه: " لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يطلبوا الاطلاع في إدارات الولايات و الدوائر و البلديات إلا على العقود المحددة في المادتين 58 و 61 من قانون التسجيل"<sup>(69)</sup>.

## 2: المعلومات الشخصية

تنص الفقرة الأولى من المادة 46 من ق ا ج على أنه: " لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة و الولايات و البلديات و المؤسسات الخاصة و كذلك المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها، و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، الاحتجاج بالسر المهني في مواجهة حق الاطلاع الذي يقوم به أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها "

<sup>(68)</sup> راجع نص المادة 48 ق ا ج ج، المرجع السابق.

<sup>(69)</sup> تتمثل العقود التي نصت عليها المواد 58 و 61 من قانون التسجيل في: "..... \_ العقود التي تتناول نقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال العقارية والمحلات التجارية والزبائن أو التنازل عن إيجار أو عن الاستفادة بوعد بالإيجار يتضمن الكل أو البعض من العقار .

\_ العقود التي تتضمن نقل حق التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية.

\_ العقود التي تتناول تكوين شركة ومد أجلها ودمجها أو حلها وزيادة أو اهتلاك أو تخفيض رأسمالها وكذلك التنازلات عن الأسهم والحصص في الشركة.

\_ العقود التي تتناول قسمة ومبادلة الأموال العقارية بأي صفة كانت.

\_ العقود التي تتضمن نقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال المنقولة."

للاطلاع على هذه العقود راجع أمر رقم 76-105، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، المعدل و المتمم.

إلا أن الفقرة الثانية من نفس المادة تضع استثناء على هذا الحق، "إذ أن المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المتحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجري بموجب الأمر 297-65 المؤرخ في 1965/12/02 و المتضمن تحديد مدة و كفيات إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني لا يمكن بأي حال من الأحوال استعمالها لأغراض المراقبة الجبائية." (70)

أما القاضي الإداري الفرنسي فيعتبر الرسائل الشخصية خارجة عن مجال الوثائق التي يمكن الاطلاع عليها من طرف إدارة الضرائب (71)

فكون الحرية الخاصة هي إحدى الحريات الشخصية، التي كفلها الدستور و يقصد بها أن يكون لكل فرد مجال يخضع له وحده فقط، و يحضر على الآخرين التدخل فيه، دون موافقته، و تطبيقا لذلك فالقاعدة الأساسية هي السرية و تستبعد كل علانية من شأنها إعلام الغير بموقف ضريبي لشخص ما، فيجوز للمموم أن يتمسك بالسرية في مواجهة الإدارة الضريبية، كما تمتلك الإدارة الجبائية امتيازات في مواجهة الغير، و هذه الامتيازات تتمخص عن واجب يقع على الغير مثل واجب التبليغ و قد تتمخص عن حق الإدارة مثل حق الاطلاع (72)

### 3: السر المهني

من الصعب التوفيق بين قاعدة السر المهني و حق الإدارة في الاطلاع فطبقا للمادة 226 الفقرة 13 من قانون العقوبات الفرنسي لا يمكن للأشخاص الحائزين و المتوفرين على معلومات من جراء وظائفهم إفشاؤها أو بثها حينما تكون ذات طبيعة سرية أو إذا ما كان الشخص الذي يتعامل مع هذا الموظف قد طلب منه التكتم و التحفظ (73)

(70) المادة 46 من ق ا ج ج، متممة بموجب المادة 29 ق م لسنة 2003، المرجع السابق.

(71) COLLET Martin, op.cit, p23.

(72) محمد محمد عبد اللطيف، محمد سعيد فرهود، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر و الكويت و فرنسا، مجلة الحقوق، العدد الأول كلية الحقوق، جامعة الكويت، 1999، ص 393 .

(73) J Grosclaude, P Marchessou, Procédures Fiscales, Édition Dalloz, 1998, p106.

إلا أنه في بعض الأحيان يلجا الحاملين للسر المهني المعرضين للعقوبات الجزائية في حالة خرقهم لهذا المبدأ إلى التستر وراء هذا الالتزام (السر المهني) لعرقلة حق الإدارة في الاطلاع، لذلك وضع كل من المشرع الفرنسي و الجزائري تجنباً لهذا الجانب الشامل مبدأ مفاده أن السر المهني لا يعتد به قبل الإدارة من ذلك إلزام ممارسي بعض الأعمال الغير تجارية بالإدلاء بأسماء زبائنهم للإدارة الجبائية. بالمقابل وضع المشرع الفرنسي على هذا المبدأ استثناءات تتعلق بالأطباء و الوظائف الطبية فاعتبر مجلس الدولة أن حسابات الطبيب المسجلة على دفتر الجرد بجانب كشوفاته الطبية و التي تمثل الواردات دون قيد و تدوين أسماء المرضى أعمالاً صحيحة و هو بهذا الموقف يعتبر أكثر صرامة من محكمة النقض الفرنسية التي تعتبر أن اطلاع أعوان الإدارة الجبائية على دفتر الشرطة الخاص بالعيادة و المتضمن أسماء النزلاء بها و تواريخ دخولهم و خروجهم لا يعد خرقاً لمبدأ السر المهني ، إلا في حالة ما إذا تم إرفاق هوية الأشخاص المرضى ببيانات تخص عملياتهم الطبية فاطلاع الإدارة عليها يعتبر خرقاً للسر المهني. (74)

أما في التشريع الجزائري فإنه لا يوجد أي نص قانوني يلزم الأطباء و الممارسين للنشاط الطبي و أطباء الأسنان و الصيادلة بأن يطلعوا الإدارة على سرهم المهني (75) لأن هذا يتعارض مع مدونة أخلاقيات الطب. (76)

إن يمكن أن تصطدم الإدارة بالسر المهني اتجاه هؤلاء في حالة ما إذا أرادت مراقبة المحاسبة التي يمسكونها فالمحاسبة المقنعة تستمد صحتها من أسماء و هوية المرضى و كذا طبيعة و عدد تدخلات الطبيب أو جراح الأسنان...، و في ظل غياب نص قانوني يوجب أفراد هذه الفئة بأن يقدموا للإدارة مثل تلك المعلومات التي تبرز الأرقام و المبالغ المصرح بها، فإنه لا يحق للإدارة الجبائية اللجوء

(74) لومي نصر الدين، المرجع السابق، ص ص 15، 16.

(75) واضح الياس، الإثبات في المواد الضريبية، أطروحة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، السنة الجامعية 2003/2004، ص 42 .

(76) حيث جاء في المادة 36 من المرسوم التنفيذي رقم 276/92 مؤرخ في 6 يوليو 1992، يتضمن مدونة أخلاقيات الطب ر عدد 52 لسنة 1992 على ما يلي: " يشترط في كل طبيب أو جراح أسنان أن يحتفظ بالسر المهني المفروض لصالح المريض و المجموعة إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك " و يشمل السر المهني كل ما يراه الطبيب أو جراح الأسنان و يسمعه ويفهمه أو كل ما يؤتمن عليه خلال أدائه لمهامه، كما أن السر المهني يتقيد به الطبيب حتى في حالة وفاة المريض، و إلا سبتعرض للعقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات.

إلى عملية التصحيح التلقائي على أساس أنه لم يقدم تلك المعلومات ، لكن المشرع سمح لها الحصول على تلك المعلومات من هيئات الضمان الاجتماعي، فبعد اطلاعها على الكشف السنوي الفردي للأطباء و أطباء الأسنان و القابلات و المساعدين الطبيين و الذي توافيه إياه مصالح الضمان الاجتماعي فإنه يمكنها أن تقوم بتصحيح أسس الضريبة بعد مقارنتها مع الأرقام المصرح بها من الشخص الخاضع للضريبة دون أن تلزم هذا الأخير بتقديمه لهوية المرضى و نوع و طبيعة التدخل.<sup>(77)</sup> أما مع المحامين فإنه لا يوجد أي حكم قانوني جبائي يلزمهم اطلاع الإدارة و منحها المعلومات التي يمكن أن تطلبها بشأن أسماء موكلهم، و نوع القضايا و طبيعتها، باستثناء قيمة الأتعاب المحصلة مقابل أداء الخدمة.<sup>(78)</sup>

### ثانيا : العقوبات المقررة في حالة عدم الامتثال لسلطة الاطلاع

فصل قانون الإجراءات الجبائية بصورة حازمة في موضوع "المسؤولية الإدارية"، حيث حملت المادة 46 في فقرتها الأخيرة من هذا القانون على المسئول إذ يتحمل بصفة شخصية تبعات رفض تطبيق حق الاطلاع المخول لمصالح أعوان الإدارة المالية، فالقاعدة الأساسية تقضي بأن "يتحمل مسئولو الإدارات و الولايات و البلديات و الهيئات المنصوص عليها في الفقرة الأولى ( و المقصود بها المؤسسات و الهيئات أيا كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية) بصفة شخصية مسؤوليتهم المالية عند رفضهم تقديم وثائق المصالح التي هي بحوزتهم".<sup>(79)</sup>

<sup>(77)</sup> لومي نصر الدين، المرجع نفسه، ص ص 16،17 .

<sup>(78)</sup> و ما يؤكد هذا الرأي هو نص المادة 13 من القانون الموافق لتنظيم مهنة المحاماة، التي جاء في تصميمها ما يلي: "يمنع المحامي إبلاغ الغير بمعلومات أو وثائق تتعلق بقضية أسندت إليه و الدخول في جدال يخص تلك القضية مع مراعاة الأحكام التشريعية التي تقضي بخلاف ذلك.

و يجب عليه في كل الحالات أن يحافظ على أسرار موكله وان يكتف السر المهني".

هذا النص القانوني يعتبر بمثابة حاجز و مانع في وجه الإدارة الجبائية التي تريد ممارسة حق الاطلاع لدى المحامين. انظر قانون 07\_13 المؤرخ في 29/10/2013، يتضمن تنظيم مهنة المحاماة، ج ر عدد 55 لسنة 2013.

<sup>(79)</sup> المادة 46 من ق ا ج ج، المرجع السابق.

**العقوبة الأولى** غرامة جبائية تتراوح ما بين خمسة آلاف (5000) دج إلى خمسين ألف (50000) دج على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق، التي يتعين تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها. (80)

**العقوبة الثانية:** و هي العقوبة المذكورة في ق ا ج ج، حيث "يترتب على هذه المخالفة زيادة على ذلك تطبيق تلجنة قدرتها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، و ينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق". (81)

خلاصة القول هي أن حق الاطلاع وسيلة مهمة في يد الإدارة الجبائية تستعمله لإثبات أسس الضريبة خاصة إذا علمنا بأنه غير محدد الزمان و أن مجاله واسع و ليس محاطا بشكليات أو إجراءات مثل الإشعار بالاطلاع(82) و إنما تمارسه الإدارة بوثيقة خاصة تسمى *avis de passage*

الملاحظ بهذا الخصوص أن المشرع لم يتحدث عن العقوبات المقررة ضد الإدارة في حالة خرق هذه الأخيرة للاستثناءات الواردة على حق الاطلاع المشار إليه سابقا والتي يمكن اعتبارها ضمانا لفائدة المكلف بالضريبة

## الفرع الثاني

### سلطة المعاينة

هذا الحق منصوص عليه في المواد من 74 إلى 78، من قانون المالية لسنة 2002، (83) بحيث يهدف هذا الحق إلى مراقبة و محاسبة المؤسسات و هو عمل يباشر بعين المكان و يتمثل في

(80) راجع نص المادة 62 من ق ا ج ج، المرجع السابق.

و بالرجوع إلى نص المادة 12 من القانون التجاري، فإن المدة القانونية للاحتفاظ بهذه الوثائق هي 10 سنوات ، تسري ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر و تاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية.

(81) راجع المادة 63 من ق ا ج ج، المرجع نفسه.

(82) S.Makhmoukh, Le Contrôle Fiscal, aspect théorique et pratique, cas de la direction des impôts de la wilaya de Bejaïa, mémoire en vue de l'obtention du diplôme de master en science de gestion, université Abderrahmane mira Bejaia, 2012-2013, p13.

(83) قانون رقم 01-21، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، المرجع السابق.

تدخل الإدارة الجبائية على مستوى المصانع و المخازن من اجل التأكد من صحة المعلومات المقدمة من طرف الممولين أو المكلفين بالضريبة في شكل وثائق و ملفات. (84)

يختلف إجراء المعاينة عن إجراء الاطلاع على أن هذا الأخير يمارس إزاء جميع المكلفين و الخاضعين حتى دون افتراض وجود غش ضريبي و يتطلب أن يكون المحقق برتبة مراقب على الأقل أما التفتيش فلا يكون إلا بصدد افتراض غش ضريبي مؤكد أي عند اكتشاف مناورات تدلسية حقيقية (85)

يمكن لإدارة الضرائب في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدلسية أن تقوم بالمعاينة في جميع الحالات قصد البحث و الحصول و الحجز على المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات التي تهدف إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة وذلك دون إعلام مسبق (86) وهذا ما نصت عليه المادة 34 من ق ا ج، بحيث تنص على انه: " من اجل ممارسة حقها في الرقابة و عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدلسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش و المؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و الحجز المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة "

وفقا لنص المادة 35 من ق ا ج فانه لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير و هذا كضمان لحقوق المكلف بالضريبة حيث يعتبر كل إجراء معاينة دون إذن و موافقة القاضي باطلا بطلان مطلق، (87) و وفقا لهذه المادة يشترط

(84) عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 36.

(85) مشري راضية، إجراءات المتابعة في جريمة التهرب الضريبي، مداخلة إلى أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق و الآداب و العلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة 8 ماي 1945، يومي 21-22 أفريل 2008، ص 122.

(86) MF, la lettre de la DGI, bulletin d'information de la direction générale des impôts,

n°52/2013.

(87) ق ا ج ج، المرجع السابق.



أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا و أن يحتوي على كل البيانات التي في حوزة الإدارة و التي تبرر سبب ترخيص المعاينة<sup>(88)</sup>.

تتم المعاينة و حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة على و جود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي و رقابته. و لهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية و يعطي كل التعليمات للأعوان المشاركة في هذه العملية.<sup>(89)</sup>

كما انه لا يمكن أن تتم المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا، و لا بعد الساعة الثامنة مساء و يجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للماكن و في حالة غيابه، يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.<sup>(90)</sup>

ينتهي إجراء التفتيش بإعادة ترتيب المحلات التي تمت فيها المعاينة من طرف أعوان الإدارة،<sup>(91)</sup> و تحرير محضر يسرد فيه مجريات العمليات و تدون فيه المعاينات المسجلة، ثم تسلم منه نسخة إلى المعني، أو ممثله أو شاغل الأماكن، و ترسل النسخ الأصلية إلى القاضي الذي رخص المعاينة، على أن ترد الأوراق و الوثائق و الأشياء المحجوزة إلى المكلف المعني في اجل ستة أشهر من تاريخ تسليم محضر الجرد.<sup>(92)</sup>

يلتزم أثناء هذا الإجراء ضابط الشرطة القضائية و أعوان الإدارة الجبائية بالسر المهني ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة، كما انه في حالة ما إذا كانت المعاينة مستحيلة، بسبب فعل المكلف أو فعل الغير، يحق لإدارة الضرائب فرض الضريبة بصورة تلقائية<sup>(93)</sup>.

<sup>(88)</sup> للمزيد من التفاصيل حول بيانات الترخيص راجع نص المادة 35 من ق ا ج، المعدلة بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 2008.

<sup>(89)</sup> راجع المادة 35 من ق ا ج ج، المرجع نفسه.

<sup>(90)</sup> راجع المادة 37 من ق ا ج ج، المرجع نفسه.

<sup>(91)</sup> راجع المادة 501 من أمر 76 - 104 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الضرائب الغير المباشرة، المعدل و المتمم.

<sup>(92)</sup> راجع المادة 38 من ق ا ج ج المعدلة بموجب المادة 40 من ق م لسنة 2011.

<sup>(93)</sup> هذا ما نصت عليه المادة 44 من ق ا ج، المرجع السابق.

### الفرع الثالث

#### سلطة استدراك الأخطاء

حق استدراك الأخطاء هي الوسيلة الممنوحة لإدارة الضرائب في إطار المراقبة لتقويم الأخطاء أو الغش المفترض من طرف المكلف بالضريبة.<sup>(94)</sup> في إعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد،<sup>(95)</sup> كما نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة على: "دون الإخلال بالأجل المحدد في المادة 326، يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سوءا من نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب و الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، و ذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى."<sup>(96)</sup>

يحدد الأجل القانوني المتاح لاستدراك الأخطاء المتاحة لإدارة الضرائب بأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية، و يمكن أن تمتد استثناءا فوق 4 سنوات في بعض الحالات، و خاصة أثناء اكتشاف مظاهر التهرب الضريبي،<sup>(97)</sup> إذ يمدد الأجل المنصوص عليه سابقا بسنتين إذا قامت الإدارة بعد اكتشافها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية برفع دعوى قضائية ضده

#### المطلب الثاني

#### سلطات التحقيق الجبائي

تتمثل سلطات التحقيق الجبائي، في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية، حيث يعتبر هذا التحقيق من وسائل الرقابة الخارجية، وهو يتميز عن سلطات البحث و التحري، ذلك لأن التحقيق يتعلق بفحص دقيق للوثائق الحسابية التي يملكها المكلف بالضريبة، ومقارنتها بالتصريحات الجبائية. هذا من أجل

(94) T Lambert, Contrôle Fiscal, Principe et Contrôle, Édition économi, 1996, p63.

(95) عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 36.

(96) المادة 327 ق ض م ر م، معدلة بموجب المادة 200 من ق م لسنة 2002.

(97) انظر المادة 146 من القانون رقم 01-21، المتعلق بقانون المالية 2002، المرجع السابق.

تحديد الوعاء الضريبي وتصفيته، ولهذا نص المشرع الجزائري على مختلف سلطات التحقيق الجبائي ألا و هي : التحقيق في المحاسبة نتطرق إليها في (الفرع الأول )، التحقيق المصوب في المحاسبة (الفرع الثاني )، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ( الفرع الثالث )

### الفرع الأول

#### التحقيق في المحاسبة

يستمد هذا النوع من التحقيق دعامته من نص المادة 20 من ق ا ج و التي تنص في فقرتها الأولى على انه : "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي و مراقبتها."<sup>(98)</sup>

#### أولا : تعريف التحقيق في المحاسبة

يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي تقوم بها أجهزة مختصة،<sup>(99)</sup> و التي تهدف إلى التحقيق بعين المكان في محاسبة المكلف بالضريبة، و مطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها و خارجها، من اجل مراقبة صحة و مصداقية التصريحات المسجلة.<sup>(100)</sup>

يعرفها جانب آخر من الفقهاء : "على أنها مجموع العمليات التي تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة، عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها ببعض المعطيات الواقعية المادية المتحصل عليها بعد البحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، بهدف مراقبة صحة و صدق التصريحات المكتتبه و ضمان تصحيحها إن أمكن ذلك، و أن غاية الرقابة، ضمان إصدار و إعادة إصدار الضرائب و الرسوم المتملص منها."<sup>(101)</sup>

<sup>(98)</sup> المادة 20-1 من ق ا ج، المعدلة بموجب المادتين 37 من ق الم لسنة 2009 و ق م لسنة 2012 و المادة 31 من ق م لسنة 2013.

<sup>(99)</sup> كريببي زبيدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، الجزائر، 2005 ص 15.

<sup>(100)</sup> MF/DGI/RDV, Guide du Vérificateur de Comptabilité, DGI, Édition 2001, Alger, p 14.

<sup>(101)</sup> انظر : ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة، المرجع السابق، ص 7. راجع كذلك: \_صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2005، ص 37.

برجعنا إلى الفقه نجد أن الفقيه T. LAMBERT يعرفه بأنه "مجموعة العمليات التي تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة، عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها ببعض المعطيات الواقعية المادية المتحصل عليها بعد البحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها بهدف مراقبة صحة وصدق التصريحات المكتتبه وضمان تصحيحها إن أمكن ذلك، إن غاية الرقابة هي التمكن من تأسيس أو إعادة تأسيس الضرائب والرسوم المتملص منها." (102)

أما المشرع الجزائري فقد عرفها في نص المادة 20 فقرة 2 من ق ا ج ج، التي تنص على ما يلي: "يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة."

ما يستنتج من خلال هذا التعريف، انه هناك التزامات مفروضة على المكلفين بالضريبة بحيث انه لا يمكن إجراء التحقيق إلا على المكلفين بالضريبة الملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري مثل دفتر الجرد و دفتر اليومية، (103) و أخرى مستمدة من المخطط المحاسبي و أخرى مذكورة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و كذا قانون الإجراءات الجبائية فعلى المكلف بالضريبة مسك المحاسبة بطريقة منتظمة من حيث الشكل و أن تكون صحيحة و جدية و مقنعة في مضمونها

### ثانيا : شروط و إجراءات التحقيق في المحاسبة

يعد التحقيق في المحاسبة عملية تستعملها الإدارة الجبائية لإثبات أسس الضريبة من خلال الوقوف على تصريح المكلف بالضريبة، و لما كان للتحقيق المحاسبي أهمية كبيرة، فان المشرع أحاطه

(102) la vérification de comptabilité s'analyse comme un ensemble d'opérations ayant pour objet d'examiner sur place , la comptabilité d'une entreprise, d'en rapprocher les indications a certaines données de faite au naturelles recueillies par des recherches tant internes qu'externes à l'entreprise afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires. La finalité du contrôle est d'assurer l'établissement des impôts et taxe éludés "

Voir: T Lambert, contrôle fiscale, droit et pratique, Édition Puf, paris, 1991, P231

(103) انظر: المادة 9 إلى 12 من الأمر 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 يتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101 المعدل و المتمم.

ببعض النقاط و العناصر التي توجب الإدارة احترامها و هي ما تسمى بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

بما إن الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، و إجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها،<sup>(104)</sup> فان المشرع قد وضع قواعد و ضوابط في نص المادة 20 من ق ا ج تحدد السير القانوني لهذه العملية مبينا شروطها وإجراءاتها :

-حيث أنه يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، أي في محل المكلف بالضريبة استثناء، في حالة تقديم المكلف لطلب معاكس، مكتوب و مقبول من طرف الإدارة الجبائية أو في حالة قوة قاهرة، يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة و نوعيتها.

- كما تنص الفقرة الثانية على أنه لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، و في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

-وتمارس الإدارة حق الرقابة مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ المعلومات<sup>(105)</sup> فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات و المعطيات و المعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.<sup>(106)</sup>

أما عن مدد التحقيق في المحاسبة، فلقد أحاط المشرع مدة التحقيق بقيود يجب على الإدارة الجبائية احترامها فالمشرع حدد مدة التحقيق في عين المكان تحت طائلة بطلان الإجراء بثلاثة أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000000 د.ج و كل المؤسسات

(104) عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 28.

(105) انظر المادة 20 الفقرة 3 من ق ا ج، المرجع السابق.

(106) المعاب على إدارة الضرائب أنها لاتستعمل تكنولوجيا الإعلام الآلي على مستوى مراكزها، من اجل تسهيل الوضع للإدارة الجبائية من جهة، و لضمان تحقيق العدالة الضريبية و عدم تقاعس الموظفين في استعمالهم لسلطاتهم على حساب المكلفين كطرف ضعيف في العلاقة الضريبية من جهة أخرى .

الأخرى إذا لم يتجاوز رقم أعمالها السنوي 2000000 د.ج بالنسبة لكل سنة مالية،<sup>(107)</sup> بعدما كانت أربعة أشهر و قد تمدد مدة التحقيق إلى ستة أشهر إذا كان رقم أعمال المؤسسات السابقة الذكر لا يفوق 5000000 و 10000000 د.ج و هذا بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

كما أكد المشرع على أن مدة التحقيق يجب ألا تتعدى في جميع الحالات 9 أشهر بعدما أن كانت سنة في القانون القديم و ألا يتعرض تحقيق الإدارة للبطان ما عدا الحالات الاستثنائية المذكورة صراحة في المادة القانونية إذ لا تنقيد الإدارة بهذه المدة عن التحقيق في الملاحظات و العرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد نهاية التحقيق.

يعتبر تحديد مدة التحقيق في عين المكان، إضافة إلى تحديد أوقات التحقيق، من أهم الضمانات التي يتمتع بها المكلف بالضريبة من الناحية النفسية أكثر، ذلك أن الحضور اليومي للمحقق إلى أماكن العمل كالمؤسسات أو الشركات التابعة للمكلف بالضريبة من شأنه أن يسبب الإزعاج في العمل و الحرج اتجاه الغير، خاصة زبائنه و عليه فقد أحسن المشرع حينما حدد مدة التحقيق و أوقاته و إن كانت هذه المدة مرهونة بتصرفات المكلف بالضريبة أي عدم استعماله المناورات التدليسية.<sup>(108)</sup>

أما بداية عملية التحقيق فإنها تبدأ من انتهاء الآجال المحددة لتحضير المكلف بالضريبة نفسه عشرة أيام (10) بالنسبة للتحقيق في المحاسبة، هذه الأخيرة يبدأ حسابها من تاريخ استلامه للإشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته طبقا لقانون الإجراءات الجبائية<sup>(109)</sup>.

إن التدخل في عين المكان لمعاينة وضعية المكلف و كل ما يتعلق بنشاطه، و المراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا و مضمونا، تمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، أي يقرر صحة

<sup>(107)</sup> راجع المادة 20-5 من ق ا ج ج، المرجع السابق .

<sup>(108)</sup> راجع المادة 20 من ق ا ج ج، المرجع نفسه.

<sup>(109)</sup> يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين، و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل، و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الاتاوي المعنية و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وان يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة. في حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

راجع: لومي نصر الدين، المرجع السابق، ص 32

أو خطأ هذه التصريحات، و في كلتا الحالتين فان المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، و الطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها. (110)

\_ حالة قبول المحاسبة: إن قبول المحاسبة من قبل العون المراقب يمكن أن يصنف إلى قبول صريح أو قبول ضمني، و في هذه الحالة يبعث للمؤسسة بإشعار غياب التعديلات. (111)

\_ حالة رفض المحاسبة: في بعض الأحيان قد يخلص المراقب الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء و النقائص الموجودة فيها، وتقاديا للتعسف الإداري للمصلحة المحققة في استعمال صلاحياتها القانونية مع المكلف بالضريبة، فانه لا يمكن الرفض للمحاسبة المقدمة إلا في حالة:

\_ مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابقة لأحكام القانون التجاري و لشروط تطبيق المخطط الوطني المحاسبي، و لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية.

\_ أو تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في عمليات المحاسبة (112)

ففي هذه الحالات، فان المحقق بإمكانه إجراء التعديلات العادية للتقويم، و التي تتمثل في إجراءات التقويم الثنائي من جهة، بحيث يحق للمكلف بالضريبة في هذا الإجراء مناقشة المحقق في النتائج المتحصل عليها و إشعاره بالتقويم الذي ستقوم به الإدارة الجبائية. (113) مع إعطائه قدرا معيناً من الضمانات. (114) و إجراءات التقويم الأحادي من جهة أخرى، إذ يعتبر هذا الإجراء كعقاب للمكلف بالضريبة الذي لم يلتزم بواجباته الجبائية المنصوص عليها في المادة 44 من ق ا ج، (115) بحيث تمارس الإدارة الجبائية هذا النوع من التقويم باتخاذ الإجراءات الآتية:

\_ إجراء التعديل التلقائي.

(110) العثماني مصطفى، المرجع السابق، ص 176.

(111) P Colin, G Gervaise, M Rossetti, Les Bases De La Fiscalité, Librairie Vuibert, paris, 1994, p167.

(112) العثماني مصطفى، المرجع السابق، ص 176.

(113) كوسة فضيل، المرجع السابق، 193.

(114) راجع المادة 20 الفقرة 6 من ق ا ج ج، المرجع السابق.

(115) راجع المادة 44 من ق ا ج ج، المرجع نفسه.

\_ إجراء التقدير التلقائي .

\_ إجراء فرض الضريبة تلقائياً.

\_ إجراء التصحيح الضريبي.

و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 1999/05/17.<sup>(116)</sup> و في قرار آخر صادر في 2006/07/24<sup>(117)</sup>

## الفرع الثاني

### التحقيق المصوب في المحاسبة

إذا كان التحقيق في المحاسبة السابق الذكر، يقوم بالتدقيق في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق و في كل الضرائب و الرسوم المعني بها، فان التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف من ذلك، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب و الرسوم و ما يرتبط بها من معلومات محاسبية .

فالتحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخراً ضمن المادة 22 من قانون المالية التكميلي 2008.<sup>(118)</sup> و هو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي من حيث الإجراءات.

هو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متفادمة، أو لمجموع عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.<sup>(119)</sup>

<sup>(116)</sup> قرار مجلس الدولة رقم 144876 الصادر بتاريخ 1999/05/17، الغرفة الثانية، نقلا عن كوسة فضيل، المرجع نفسه، ص 195.

<sup>(117)</sup> قرار مجلس الدولة رقم 023587 الصادر بتاريخ 2006/07/24، الغرفة الثانية، نقلا عن كوسة فضيل، المرجع نفسه، ص 196.

<sup>(118)</sup> أمر رقم 02\_08 مؤرخ في 24 يوليو 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج ر عدد 42 لسنة 2008

<sup>(119)</sup> المادة 20 مكرر من ق ا ج ج، محدثة بموجب المادة 22 من ق م ت لسنة 2008 و معدلة بموجب المواد 24 من ق م لسنة 2010 و 32 من ق م لسنة 2012 و 26 من ق م لسنة 2014.



يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها و احترامها، و هي كما يلي:

\_ يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير و العقود و وصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.

\_ لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة

\_ لا يطلب من المكلفين بالضريبة، أثناء هذا التحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود و وصول الطلبيات أو التسليم.

\_ يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا؛

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

\_ يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

\_ لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين

\_ يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين ( 30 ) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلم الإشعار بإعادة التقييم.

\_ إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب. (120)

(120) انظر: المادة 20 مكرر من ق ا ج ج، المرجع السابق.

\_ المادة 20 مكرر 2 من ق ا ج، محدثة بموجب المادة 17 من ق م ت لسنة 2010 و معدلة بموجب المواد 33 من ق م لسنة 2012 و 11 من ق م لسنة 2013 و 27 بموجب ق م لسنة 2014.

### الفرع الثالث

#### التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة

يطبق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على الأشخاص الطبيعية دون سواها، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقا مكملا لأحد التحقيقين السابقين الذكر (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة) حيث يحقق في أنواع ومصادر ومدا خيل الأشخاص الطبيعية وما يرتبط بها من معلومات قد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين.

#### أولا: تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة :

يقصد بالتحقيق. م. م. و. ج. ع. مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر فوائد القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبينة...إلخ.)<sup>(121)</sup>

يقصد به أيضا: "مجموعة من عمليات التحقيق و التقصي بغرض اكتشاف الفروق المحتملة بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة، مقارنة بتلك المحققة فعلا."<sup>(122)</sup>

بالتالي فان التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، يهدف إلى التأكد من تناسق المداخيل في إطار الضريبة على الدخل، ووضعية الخزينة و عوامل الحياة للمكلف.<sup>(123)</sup> بمعنى انه يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته.<sup>(124)</sup>

<sup>(121)</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجزائر، منشورات 2013، ص 31.

<sup>(122)</sup> MF/DGI/DRV, Guide du Vérificateur de Comptabilité, op,cit, P14

<sup>(123)</sup> T Lambert, Le Contrôle Fiscal, Droit et Pratique, op,cit, P283.

<sup>(124)</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة، المرجع السابق، ص 31.

### ثانيا: شروط التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة

تتميز هذه العملية بخصائص تجعلها حساسة و خطيرة لذلك حرص المشرع على إحاطتها بالسرية المهنية و ضبطها بالشروط القانونية الكفيلة بإنجاحها. و يمكننا من خلال المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الاطلاع على شروطها إذ يمكن تعدادها من خلال المادة كما يلي:

\_ لا يمكن أن يقوم به أعوان الإدارة الجبائية إلا على الأشخاص الطبيعيين فلا يكون هذا التحقيق على الأشخاص المعنويين .

\_ لا تتم مهمة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين يتمتعون برتبة مراقب أو من تلوهم رتبة. (125)

### ثالثا: إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة

هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق تحقيقا للأهداف المتوخاة من هذا التحقيق، و تستهدف هذه الإجراءات حماية حقوق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، (126) و تعتبر بمثابة ضمانات لهم، يؤدي خرق إحداها إلى إبطال إجراءات التحقيق، و من ثم إلغاء الضريبة لمخالفتها القانون، (127) و من بين هذه الإجراءات :

ضرورة إعلام المكلف بالضريبة و المراد حساب دخله بذلك مسبقا، عن طريق إرسال الإشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع الإشعار بالاستلام و يجب أن يكون هذا الإشعار مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية. ثم لا بد من منح المكلف بالضريبة، المراد التحقيق في وضعيته الجبائية الشاملة مهلة، 15 يوم تحسب ابتداء من تاريخ استلام الإشعار و ذلك بغرض التحضير للتحقيق المعمق.

لا بد أن يتضمن الإشعار، حق المكلف بالاستعانة بمستشار أو وكيل من اختياره هو تحت طائلة البطلان. إضافة إلى ذكر رتبة المحقق و اسمه و لقبه و ختم المصلحة التابع لها و من الواجب على

(125) المادة 21 من ق ا ج، معدلة بموجب المواد 38 من ق م لسنة 2009 و المادة 34 من ق م لسنة 2012 و المادة 13 من ق م لسنة 2013.

(126) كريبي ربيدة، المرجع السابق، ص 18.

(127) كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 205.

الإدارة الجبائية إعلامه بهذا الحق من خلال الإشعار المرسل له، فإذا غاب الإعلام بهذا الحق بطل التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة.

كما يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق. حيث لا يمكن تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه. غير أن هناك استثناءات قد تطيل مدة المراقبة و ذلك في الحالات التالية:

1- لا تطبق مدة الرقابة في م م و ج ع، في حالة استعمال مناورات و طرق تدليسية مثبتة قانونيا

2- لا تطبق كذلك في حالة استعمال المكلف بالضريبة سلوكات تدليسية أو تقديمه معلومات خاطئة أو غير كاملة.

3- كما أن هذه المدة لا يمكن الاعتداد بها إذا تماطل المكلف بالضريبة في الرد على طلبات التفسير أو التبرير في الآجال القانونية المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية و هي (30يوم).<sup>(128)</sup>

فطبقا لنص المادة 5/21 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه بعد انتهاء العون المحقق في الوضعية الجبائية الشاملة من تحديد أسس فرض الضريبة على الدخل يتعين على الإدارة الجبائية أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج حتى في غياب إعادة تقويم. برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20-6 أعلاه

-في حالة إعادة التقويم يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا و مبررا بكيفية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و صياغة ملاحظاته أو التصريح بقبوله. إذ يتمتع المكلف بالضريبة بأجل (40يوما) لتبليغ ملاحظاته أو قبوله و يعتبر عدم الرد خلال هذا الأجل قبولا ضمنيا من طرفه.<sup>(129)</sup>

<sup>(128)</sup> انظر المادة 21 من ق ا ج ج، المرجع السابق.

من اجل تفاصيل أكثر راجع كذلك: لومي نصر الدين، المرجع السابق، ص 36.

<sup>(129)</sup> المادة 21 / 5 من ق ا ج ج، المرجع نفسه.

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

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

\_ كما يمكن للعون المحقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا كان سماعه مجدياً أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكاملية.

\_ و في حالة رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة يجب عليه أن يعلمه بذلك بمراسلة تكون كذلك مفصلة و مبررة، وفي حالة ما أظهرت هذه الأخيرة سبباً آخر لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار لعناصر جديدة لم تكن واردة في الإشعار الأصلي، يمنح للمكلف بالضريبة أجلاً إضافياً قدره أربعون (40) يوماً ليرسل ملاحظاته .

بعد انتهاء الإدارة الجبائية من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة و نفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.<sup>(130)</sup>

(130) المادة 21-6، ق ا ج ج، المرجع السابق.

## الفصل الثاني

مظاهر الحماية القانونية المقررة لفائدة المكلف  
بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية

مما لا شك فيه أنّ الإدارة الجبائية تملك بمقتضى القانون سلطة مطلقة في إجراء الرقابة في مواجهة المكلفين بالضريبة، و تظهر أهمية هذه الرقابة من خلال النظم الجبائية المتبعة من قبل المشرع، و الذي غالباً ما يعتمد على تصريحات المكلفين بالضريبة لتأسيسها، لذا وجد جهاز الرقابة الجبائية للموازنة بين ما يقدمه المكلف بالضريبة من تصريحات المفترض فيها الصحة و بين حق الدولة في المراقبة و منح المشرع من خلال هذه الأداة لإدارة الضرائب وسائل قانونية لتمكنها من متابعة المكلف بالضريبة للحد و التقليل من التملص من دفع الضريبة المستحقة، غير أن المشرع و في مقابل ذلك أي مقابل السلطة المطلقة المخولة لإدارة الضرائب في رقابة الأشخاص المكلفين بالضريبة اعترف بمجموعة من الضمانات و الحقوق تمنح لهذا المكلف بالضريبة حماية له من تعسف الإدارة في استعمالها لحقها المتمثل في الرقابة .

على هذا الأساس فإننا سنتناول في هذا الفصل مظاهر هذه الحماية المقررة لفائدة المكلف بالضريبة و ذلك على ضوء الحقوق و الضمانات المقررة له و عليه سنبحث عن الحقوق و الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة الخاضع لإجراءات التحقيق الجبائي (المبحث الأول ) ثم الحقوق والضمانات المقررة له خلال التصحيح الجبائي ( المبحث الثاني) .

## المبحث الأول

### الحقوق والضمانات المقررة للمكلف بالضريبة الخاضع لإجراءات التحقيق الجبائي

إن الضمانات القانونية قد تكون سابقة لإجراء التحقيق، و قد تكون خلال سير إجراءات التحقيق. فالإجراءات السابقة للقيام به تكون محاطة بمجموعة من الضمانات منها ما هو متعلق بشروط الإعلام أو إشعار المكلف بالضريبة، ومنها متعلقة بشروط ميثاق المكلف بالضريبة و حق الاستعانة بمستشار، و كل هذه تعتبر من الضمانات المتوفرة لصالح المكلف بالضريبة قبل البدء في إجراء التحقيق.

هناك من الشروط الواجب احترامها من قبل الإدارة الجبائية و التي تشكل ضمانات للمكلف بالضريبة أثناء البدء في عملية التحقيق، بأن تجبر الإدارة الجبائية من تحديد مدة التحقيق الجبائي وفقاً لقانون الإجراءات الجبائية، مع تطبيقها لأهم ضمانات ألا و هي الوجاهية في التحقيق.

## المطلب الأول

### حقوق و ضمانات سابقة لإجراء التحقيق الجبائي

يتمتع المكلف بالضريبة بمجموعة من الضمانات ضمنها المشرع في مجموعة من النصوص القانونية، قبل البدء في عملية التحقيق الجبائي، و قد أوردها في مجموعتين من الضمانات، منها ما يتعلق بإعلام المكلف بالضريبة، و ميثاق المكلفين بالضريبة، و منها ما يتعلق بمهلة التحضير للمراقبة والاستعانة بمستشار، و بناءً على ذلك سنعالج كل هذا ضمن الفروع التالية:



## الفرع الأول

### إعلام المكلف بالضريبة

لقد تعرض المشرع الجزائري إلى إلزامية إعلام المكلف بالضريبة بالتحقيق المحاسبي والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة،<sup>(132)</sup> في المادتين (20) و (21) من قانون الإجراءات الجبائية على التوالي،<sup>(133)</sup> ذلك ليستفيد من مدة التحضير و ليكون بإمكانه اتخاذ التدابير التي يراها مناسبة قبل البدء في المحاسبة،<sup>(134)</sup> فلا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مقابل إشعار بالاستلام، وبذلك تظهر أهمية الإشعار بالنسبة للإدارة الجبائية في كونها ملزمة بتقديم الدليل على أن المكلف بالضريبة قد أعلم بالطريقة الصحيحة لإجراء التحقيق ولا يمكنها أن تحتج في إعلامه شفاهة.

لقد نص المشرع الجزائري على جملة من البيانات الإلزامية التي يجب تضمينها لصحة الإشعار، تختلف هذه البيانات حسب نوع التحقيق، إذا ما كان تحقيق في الحسابات أو تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، غير أنها تشترك في بيان مهم نص عليه المشرع (تحت طائلة البطلان)<sup>(135)</sup> وهو الإشارة إلى إمكانية المكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق.<sup>(136)</sup>

<sup>(132)</sup> لم يتعرض المشرع الجزائري قبل قانون المالية لسنة 1991 إلى إلزامية إعلام المكلف بالضريبة بالتحقيق، و لم يكن حتى بمنحه أجلاً لتهيئة ملفه و تحضير دفاعه، و ظل العمل على هذا الحال إلى غاية تعديل قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب قانون رقم 91-25 المؤرخ في 18-12-1991 يتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج ر عدد 65 لسنة 1991 الذي نص على إلزامية إعلام المكلف بالضريبة بالتحقيق ليستفيد بمدة لتحضير دفاعه.

<sup>(133)</sup> انظر المادتين 04/20 و 03/21 من ق ا ج ج

<sup>(134)</sup> "le législateur a manifestement entendu permettre au contribuable de prendre "toutes dispositions utiles avant le début de la vérification, pour ne pas être pris au dépourvue" ces exigences sont d'importance puisque la loi précise que leurs violation entraines " la nullité de la procédure "(LPF art L47 al.2) – voir COLLET Martin, op cit,P57.

<sup>(135)</sup> GHERISS Ikram, la performance du contrôle fiscale au Maroc, mémoire en master spécialisé, management des services publics, MS MSP, novembre 2007.p 95.

<sup>(136)</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة، المرجع السابق، ص ص15 و 33 .

غير انه هناك استثناء يتعلق بحالة حدوث المراقبة المفاجئة أين يجب أن يسلم الأشعار مع بداية عملية التحقيق<sup>(137)</sup> لذا لا بد لصحة الإعلام أن يستلم المكلف بالضريبة الإشعار أو الرسالة الموصى عليها فعلا و لا يكفي على الإدارة إرساله فقط بل يجب عليها أن تحرص على تسلمه فعلا.<sup>(138)</sup>

### أولا : الشروط المتعلقة بصحة الإشعار بالتحقيق الجبائي

سبق الذكر أنه لصحة إجراءات التحقيق الجبائي، أوجب المشرع الجزائري على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بالضريبة قبل قيامها بالتحقيق و ذلك تحت طائلة البطلان، و يتم الإعلام بطريقتين إما عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام و إما بتسليمه الإشعار مباشرة مع وصل استلامه. فإذا تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبات يرسل الإشعار للمكلف بالضريبة إذا كان الشخص طبيعيا، أما إذا كان شخصا معنويا فيسلم إلى ممثله القانوني، الذي قد يكون رئيس مجلس الإدارة أو المدير العام لشركة المساهمة باعتباره ممثل الشركة طبقا للمادة 638 من القانون التجاري،<sup>(139)</sup> أما إذا تعلق الأمر بالتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فيجب إرسال الإشعار للمكلف بالضريبة شخصا. و لكن في حالة غيابه، رأى مجلس الدولة الفرنسي أن الإشعار الذي يسلم إلى زوجته يعتبر صحيحا،<sup>(140)</sup> وإذا تصادف إجراء التحقيق مع وجود المكلف بالضريبة في الحبس فان الإشعار يرسل إلى مدير المؤسسة العقابية المحبوس بها، وفي حالة التسوية القضائية طبق للمادة 273 من القانون التجاري، فان الإشعار يرسل إلى المدين بصفة رئيسية، أما في حالة الإفلاس أو التصفية يرسل إلى

<sup>(137)</sup> عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 29 .

<sup>(138)</sup> المادة 20-4 من ق ا ج ج، المرجع السابق .

<sup>(139)</sup> الأمر رقم 75-59، المتضمن القانون التجاري، المرجع السابق.

<sup>(140)</sup> Le conseil d'Etat avais jugé qu'en l'absence temporaire du mari l'avis de vérification pouvait être remis a son épouse – la cour de cassation a considéré de même que l'épouse cogérante de fais, pourrait réserver l'avis de vérification. L'article 2, de la loi 82-1126 du 29 décembre 1982 A étendu

\_ la capacité fiscale a la femme marié, par conséquence, l'avis de vérification peut être adressé a l'un des deux époux, les repenses faites par l'un sont opposables a l'autre.

Voir: LAMBERT Thierry, Procédures Fiscales, Droit Public, Edition l'Extenso, France, 2012, P427.

المصفي طبقا لنص المادتين 244 و 767 من القانون التجاري.<sup>(141)</sup> وأخيرا في حالة وفاة المكلف بالضريبة يرسل الإشعار بالتحقيق إلى الورثة.

يعتبر الإعلام صحيح إذا رفض المكلف بالضريبة سحب أو تسلّم الإشعار بعد علمه بذلك و نفس الشيء في حالة تغييره للعنوان دون أن يصرح بذلك للإدارة الجبائية.

كما يعتبر الإعلام باطلا إذا سلم الإشعار لشخص يفتقد الصفة في تسلّمه بالرغم من توصلها بالعنوان الجديد، أو إذا أرسل إلى عنوان خاطئ، أو إذا أرسل إلى العنوان القديم، رغم علم الإدارة الجبائية بالعنوان الجديد للمكلف<sup>(142)</sup>.

### ثانيا: البيانات الواجب توافرها في الإشعار بالتحقيق الجبائي

بقي المشرع الجزائري حريصا على حماية المكلف بالضريبة فلم يكتف بحمايته في حالة إرسال الإشعار بالتحقيق و تبليغه بأنه سيخضع للتحقيق، بل راح إلى أبعد من ذلك إذ نص على ضرورة توافره على مجموعة من البيانات، عكس المشرع المغربي الذي ألزم الإدارة بضرورة توجيه الإشعار بالفحص دون أن يحدد مضمونه، و هذا يعتبر نقص يعتري النص القانوني المغربي، خاصة إذا لم تبين بوضوح السنوات المحاسبية موضوع الفحص، رغم ذلك فقد جرى العمل على ملأ المطبوعة الصادرة من الإدارة، توضح فيه هوية المفتش المكلف بالفحص ورقم بطاقة التكليف بمهمة وتاريخ حصوله عليها، كما تبين فيه هوية الخاضع للفحص وعنوانه وعمله، وكذلك السنوات الخاضعة للفحص، كما يشمل على توقيع كل من المفتش المكلف بالفحص وكذلك رئيس الفرقة أو المصلحة التي ينتمي إليها. وتراعي الإدارة من الناحية العملية الحذر في ملأ بيانات هذا الإشعار بشكل لا يؤدي إلى نزاع في المستقبل. كما أن المشرع المغربي كان حريصاً على ضرورة تسلّم الخاضع للضريبة لهذا الإشعار<sup>(143)</sup> التي تسمح للمكلف بالضريبة المراد التحقيق معه بأخذ فكرة عن موضوع التحقيق و كذا معرفة ما له من حقوق تجاه

(141) الأمر رقم 59-75، المتضمن القانون التجاري، المرجع السابق.

(149) M.F. Guide de Vérificateur .DGI .EDITION 1994. p 32

(143) سليمان بومزوغ، المراقبة الجبائية للمقاولة في المغرب، مذكرة لنيل شهادة مستر، تخصص قانون التجارة و الأعمال، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، وجدة، المغرب، 2011، 2012.

الإدارة الجبائية، هذا و تختلف هذه البيانات بالنسبة للمشرع الجزائري حسب نوع التحقيق المراد إجراءه، و هو نفس الإجراء المعمول به في تونس<sup>(144)</sup>.

### 1-بيانات الإشعار بالتحقيق في الحسابات:

لقد أوجبت المادة 20 البند الرابع، الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية، أن يتوفر الإشعار بالتحقيق في الحسابات على البيانات التالية:

\_ ألقاب وأسماء ورتب القائمين بالتحقيق، وهذا للتأكد من الاختصاص الشخصي للمحقق.

\_ تاريخ و ساعة أول تحقيق بعين المكان، وهذا البيان ضروري لأنه يبين مدى احترام الإدارة الجبائية للمدة القانونية للتحضير و المحددة بعشرة (10) أيام.

\_ ذكر الفترات التي يتم التحقيق فيها هذا البيان يسمح بالتأكد من أن المحققين لم يراقبوا الفترات التي تقادمت.

\_ بيان الحقوق والضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق، وهكذا إذا أشار المحقق في الإشعار إلى الضرائب المباشرة و الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية دون الإشارة إلى الضريبة على القيمة المضافة، فلا يمكنه التحقيق في هذا النوع الأخير، تحت طائلة بطلان إجراءات التحقيق.

\_ الإشارة تحت طائلة البطلان بأن للمكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار، و أن يكون الإشعار مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة.

---

(144) "La vérification approfondie de la situation fiscale doit faire l'objet d'une notification au contribuable d'un avis préalable comportant les mentions prévues par l'article 44 du CDPF tunisien. Cet avis doit être notifié au contribuable conformément aux dispositions prévues par le CDPF et ce avec l'application des dispositions du code de procédures civiles et commerciales y afférent "

Voir:BOUABIDI Loufi, Garanties du Contribuable, au niveau du système tunisien, mémoire de fin d'étude, institut d'économie douanier et fiscal, customs and fiscal Maghreb Institute, 21em promotion, Tunisie 2002-2004 Page32.

2: بيانات الإشعار بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

بخلاف التحقيق المحاسبي، فإن المشرع لم يتوسع في بيانات الإشعار بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، إذ نص في المادة واحد وعشرون (21)، البند الثالث الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية<sup>(145)</sup> على ثلاث بيانات فقط وهي :

\_ ذكر المدة التي يتم فيها التحقيق .

\_ ذكر صراحة إن المكلف بالضريبة له حق الاستعانة بمستشار من اختياره.

\_ إرفاق ميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة مع الإشعار.

\_ إخطاره بأن له مدة 15 يوم لتحضير دفاعه يسري من تاريخ استلامه الإشعار.

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 آخر 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 أثناء التحقيق، و هو ما يثبت أهمية هذه الضمانة في التشريع الجبائي 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.<sup>(146)</sup>

<sup>(145)</sup> راجع المادة 21 من ق ا ج ج، المرجع نفسه.

<sup>(146)</sup> زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص134.

## الفرع الثاني

### تقديم ميثاق المكلف بالضريبة و مهلة التحضير للمراقبة

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 محلّ التحقيق، سواء كان تحقيقاً في المحاسبات أو تحقيقاً معمقاً في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، و لربما هذا الإجراء يعتبر إجراءً جوهرياً للقيام بعملية التحقيق، لكن في مقابل ذلك لابد أيضاً احترام المدة القانونية الواجب منحها إلى المكلف بالضريبة لتحضير نفسه لهذه العملية و تختلف هذه المدة حسب كل تشريع معمول به في كل دولة.

### أولاً : الشروط المتعلقة بميثاق المكلف بالضريبة

لأجل إنشاء جو من التفاهم بين المواطنين وأعاون إدارة الضرائب،<sup>(147)</sup> أصدرت الإدارة الجبائية ممثلة في المديرية العامة للضرائب وثيقة تتضمن ميثاق حقوق و واجبات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، هذه الوثيقة يسلمها المحقق الجبائي للمكلف بالضريبة قبل بداية أي تحقيق جبائي، سواء كان تحقيق في الحسابات أو تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، حيث تلخص هذه الوثيقة القواعد العامة المطبقة أثناء التحقيق، وتشرح للمعنيين بالأمر واجباتهم و حقوقهم بالإضافة إلى طرق الطعن الإدارية والقضائية الممنوحة لهم<sup>(148)</sup>.

تجدر الإشارة إلى أن هذه الوثيقة لما أصدرت لأول مرة سنة 1996، لم تكن الإدارة الجبائية ملزمة بتقديدها، وهذا في غياب نص قانوني يلزمها بذلك، وبعد صدور قانون المالية لسنة 2000<sup>(149)</sup> نصت المادتين 04 و 07 منه على تعديل المواد 131 مكرر و 190 الملغاة من قانون الضرائب المباشرة، ثم

<sup>(147)</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 7 .

<sup>(148)</sup> عبيدات إبراهيم، عصمانية عبد الرحيم، سوير نجيب، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، وزارة العدل، المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 15، د ب ن، 2007/2004، ص 16-17 .

<sup>(149)</sup> انظر: قانون رقم 11-99 المتضمن قانون المالية لسنة 2000 المؤرخ في 23-12-1999 ج ر رقم 92 الصادرة بتاريخ 25 / 12 / 1999.

المواد من 19 إلى 21 من ق. ج ا على إثر ذلك أصبح إرسال الإدارة الجبائية الإشعار بالتحقيق، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة، إجراء إلزامي يؤدي تخلفه إلى بطلان إجراءات التحقيق.<sup>(150)</sup>

نجد أن هناك اختلاف في تسميت الميثاق بين الدول، فنجد على سبيل المثال كندا، فقد صدر ميثاق إعلان المكلفين بالضريبة سنة 1984، معلنا عن عمل الإدارة الضريبية وفقاً لنصوص القانون الضريبي و إلا كان عملها غير مشروع.<sup>(151)</sup>

أما في فرنسا فقد أصدر ميثاق المكلفين بالضريبة في 19 جانفي 1975 لتنظيم أعمالها، غير أنه لم يصبح ملزماً إلا بعد سنة 1985 أين ألزمت الإدارة الجبائية الفرنسية بتزويد المكلف بالضريبة بنسخة من هذا الميثاق قبل القيام بأي عمل من أعمال المراجعة أو التحقيق، و إلا اعتبرت جميع أعمالها باطلة.<sup>(152)</sup>

أما في مصر فقد أنشأت إدارة عامة لخدمة المكلفين بالضريبة بموجب قرار وزير الدولة للتنمية الإدارية و رئيس الجهاز المركزي للتنظيم و الإدارة رقم 885 سنة 2002 بهدف تسهيل أداء خدمة المكلفين بالضريبة مع إدارة الضرائب، و بقيت هذه الإدارة مكلفة بإصدار ميثاق المكلفين بالضريبة، تحدد فيه أيضا حقوقه و واجباته اتجاه الإدارة الضريبية.<sup>(153)</sup>

ما يمكن ملاحظته هو أن الجزائر قد تأخرت كثيرا مقارنة بالدول الأخرى في ضمان الحفاظ على حقوق المكلفين بالضريبة و هذا يعتبر إجحافا في حق الممول الجزائري طوال تلك المدة، حيث لم يكن حتى يعلم بقدم الإدارة الضريبية بهدف إجراء التحقيق.

<sup>(150)</sup> حمار عبد الغني، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة نهاية التكوين، تخصص قانون الأعمال، مديرية التكوين، وزارة العدل، الدفعة التاسعة، 2009، ص 13 .

<sup>(151)</sup> زعزوعة فاطمة، المرجع نفسه، ص ص 188-189 .

<sup>(152)</sup> نشأت ادوارد ناشت، ربط الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، د ط، القاهرة، 2008، ص 468.

<sup>(153)</sup> رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، ط ، 02 القاهرة، 2006، ص 81.

ثانيا: المدة القانونية للتحضير للمراقبة

ألزم المشرع الجزائري الإدارة الجبائية إعلام المكلف بالضريبة، بأنه سيكون محل تحقيق كما سبق الذكر حتى يتسنى لهذا الأخير تحضير دفاعه وليأخذ فكرة أولية عن التحقيق، ولا يتحقق هذا إلا بمنحه الأجل الكافي للتحضير، وهكذا على الإدارة احترام مدة عشرة (10)<sup>(154)</sup> أيام كاملة تسري ابتداء من يوم الموالي لإرسال الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق في المحاسبات، ومدة خمس عشر (15) يوم، بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، من خلال هذا نجد أن المشرع الجزائري قد ميز بين المدة الممنوحة للمكلف بالضريبة للتحضير إذ جعل منها 10 أيام كاملة تسري ابتداء من اليوم الموالي لإرسال الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيقات (التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب في المحاسبة) و مهلة 15 يوما بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية ، اما بالنسبة للمشرع الفرنسي و كذلك المغربي فان مدة التحضير هي 15 يوما في كل الحالات (155).

يشرع المحقق الجبائي في عملية التحقيق بعد انتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف بالضريبة وفي هذه المرحلة على المحقق أن يحترم المدة القانونية للتحقيق، وأن يمنح للمكلف بالضريبة فرصة الحوار معه قبل اختتام التحقيق وهذا ما سنتعرض له لاحقا .

غير أن هناك استثناءات أوردها المشرع و هي حالة قيام الإدارة الجبائية برقابة مفاجئة (156)، فهنا يسلم الإشعار بالتحقيق قبل البدء بعملية المراقبة، غير أنه لا يجوز في هذه الحالة رقابة الوثائق إلا بعد استنفاذ 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.

(154) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص15.

(155) HALOUI Khalil, Les Garanties Du Contribuable Dans le Cadre du Contrôle Fiscal Marocain, Thèse pour l'obtention de grade de docteur de l'université de Grenoble, 7 aout 2006, P 61.

(156) SELINSKY Véronique, op.cit, P23.



على كل حال، يمكن للمكلف أن يطالب الإدارة الضريبية بتمديد الفترة التحضيرية و لكن هذا لا يمنع المحققين من القيام بالرقابة على العناصر المادية (157)

### الفرع الثالث

#### الاستعانة بمستشار

كما اشرنا سابقا فان البيانات الواجب توفرها في الإعلام تختلف حسب نوع التحقيق المراد إجراءه، إلا أنها تشترك في بيان واحد أوجب المشرع ذكره تحت طائلة البطلان، وهو الإشارة إلى إمكانية المكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار (158) أثناء عملية المراقبة، و لهذه الضمانة أهمية كبيرة كونها تركز حق الدفاع الذي طالما سعى المشرع ومن بعده القاضي الإداري في تدعيمه لصالح المكلف بالضريبة، خاصة عند مواجهته للإدارة الجبائية صاحبة الامتيازات العامة والتي قد تتعسف في استعمالها تحت غطاء تحقيق المنفعة العامة. (159)

فتحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته (160) أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو للإبابة عنه، طبقا للمادة 20 ق ا ج ج لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجأة لمعاينة الأشياء المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها. (161)

(157) رجال ناصر، المرجع السابق، ص72.

(158) يلعب المستشار الجبائي كرجل قانون دورا هاما أثناء فترة التحقيق الجبائي إذ يساعد في تحرير رده على الملاحظات الإدارية الجبائية، كما يسعى إلى التأكد من مدى احترام الإدارة الجبائية لحقوق المكلف بالضريبة والضمانات الممنوحة له قانون، ويحاول أن يثير أي بطلان يلاحظه.

(159) عبيدات إبراهيم، المرجع السابق، ص 14.

(160) "cet avis doit mentionner...surtout, signaler que le contribuable peut ce faire assister du conseil de son choix (qui peut être un employé de l'entreprise, un avocat, ou encore un amis).

Voir: COLLET Martin, op.cit., P 57.

\_MF, DGI, Guide du Vérificateur Approfondit, P28.

(161) ميثاق المكلفين بالضريبة، المرجع السابق، ص 16 و 34.

تجدر الإشارة إلى أن ضمانات الاستعانة بمستشار لا تعني بالضرورة وجود المستشار أثناء عملية التحقيق، فغياب هذا الأخير عن التحقيق أو عدم استعانة المكلف بالضريبة به رغم صحة إشعاره بذلك، لا يؤثر في السير الحسن للتحقيق وبالتالي فحضور المستشار أثناء عملية التحقيق ليس هو الضمانة التي يحميها القانون و إنما ضرورة الإشارة إليه هي الضمانة التي يترتب عن إغفالها بطلان إجراءات التحقيق.

كما حرص القاضي الإداري الجزائري هو الآخر، في تطبيقه لضمانة حق الاستعانة بمستشار أثناء التحقيق نظرا لما تلعبه هذه الضمانة من دور في تكريس الوجاهية وحق الدفاع الذي يظهر جليا في الدور الذي يقوم به المستشار سواء كرجل قانون أو كمحاور، وهكذا فإن الغرفة الإدارية للمحكمة العليا - سابقا - بموجب قرار صادر بتاريخ 1994/06/05 ملف رقم 104152<sup>(162)</sup> أيدت قرار المجلس الذي قضى ببطلان نتائج التحقيق الذي أجري على السيد (ب،م)<sup>(163)</sup> لخرق الإدارة الجبائية للضمانة الممنوحة له

<sup>(162)</sup> قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، الصادر بتاريخ 1994/06/05، ملف رقم 104152، المجلة القضائية عدد 3 لسنة 1994، ص 199.

<sup>(163)</sup> تعود وقائع القضية إلى تاريخ 1989/10/14، حيث قامت الإدارة الجبائية بحاسي بونيف إشعار السيد (ب م) - مقال لإشغال القنوات - بأنه سيكون محل تحقيق جبائي على محاسبته وأن عليه إحضار الدفاتر المحاسبية للفترة الممتدة ما بين 1985/01/01 إلى 1988/12/21 إلى مقر المصلحة الجهوية لوهران، و بعد إجراء التحقيق و وضع السيد (ب م) محل تصحيح جبائي، وبعدها قام بطعن بالبطلان في قرار التصحيح الجبائي أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران بحجة خرق الإدارة الجبائية للضمانة الممنوحة له بموجب المادة 379 من قانون الضرائب المباشرة - ملغاة - وأصدرت القرار بالبطلان بتاريخ 1992/01/11، استأنفت الإدارة الجبائية ممثلة في مدير الضرائب بالنيابة عن وزير الاقتصاد في قرار البطلان بتاريخ 1992/04/08، حيث اعتمدت في استئنافها لتأكيد صحة إجراءات التحقيق الجبائي على إحترامها لضمانة الاستعانة بمستشار، مدعية بأنها قد أرسلت إشعارا بالتحقيق تحت رقم SRV /1516 مؤرخ في 09/23/1989، تعلم فيه بأنه للمكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار غير أنها لم تقدم ما يثبت صحة إدعائها، بل و أن المكلف بالضريبة قدم استدعاء مؤرخ في 1989/10/14 يلزمه بالحضور الى مقر المصلحة الجهوية للتحقيق بوهران مصحوب بالوثائق المحاسبية دون أي الإشارة إلى حقه في الاستعانة بمستشار، وقد اعتبر القاضي الإداري هذا الاستدعاء بمثابة إشعار بالتحقيق خالي من أحد أهم البيانات الإلزامية المنصوص عليها في المادة 379 من قانون الضرائب المباشرة وبالنتيجة أيد القاضي الإداري (المحكمة العليا) قرار المجلس الذي قضى ببطلان نتائج التحقيق الذي أجري على السيد (ب م) لخرق الإدارة الجبائية للضمانة الممنوحة له بالمادة 379 من قانون الضرائب المباشرة

بنص المادة 379 من قانون الضرائب المباشرة - ملغاة - والتي كانت تنص على إلزامية الإشارة إلى الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق.<sup>(164)</sup>

### المطلب الثاني

#### حقوق و ضمانات أثناء التحقيق الجبائي

بعد استنفاد المدة القانونية الممنوحة من أجل التحضير سواء بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو للتحقيق في المحاسبات، يباشر المحقق عمله الميداني و أثناء ذلك يتعين عليه احترام مجموعة من الإجراءات الجوهرية أهمها التقيد بالمدة القانونية للتحقيق بعين المكان و اتباع الحوار الوجيه مع المكلف خلال عملية التحقيق، و كذا مدة الرد، التي سوف نتطرق إليها فيما يأتي:

### الفرع الأول

#### تحديد مدة التحقيق بعين المكان

تختلف هذه المدة حسب نوعية التحقيق، فمدة التحقيق المحاسبي تكون حسب رقم الأعمال الذي يحققه المكلف بالضريبة متخذاً إياه كميّار لتحديد المدة التي لا يجب على الإدارة تجاوزها، أما إذا كان التحقيق يتعلق بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، فإن المشرع لم يضع أي معيار لتحديد المدة التي لا يجب على الإدارة تجاوزها فيجب، ويعتبر تحديد مدة التحقيق ضماناً مهمة للمكلف الضريبة، بل يعد حماية للمكلف بالضريبة من أي تعسف خاصة وأن التحقيق يتم بعين المكان مما يترتب عنه إزعاج المكلف بالضريبة وإثارة الشكوك حوله، في مكان مزاوله مهنته أو حرفته أو تجارته أمام زبائنه الذين يترددون على المؤسسة.

إذا كان المبدأ العام هو التحديد، فإن المشرع لم يأخذ على إطلاقه بل ضمنه ببعض الاستثناءات التي تلغيه، ولذا سنتعرض أولاً إلى تحديد المدة بالنسبة للتحقيق في المحاسبات ثانياً إلى تحديد المدة في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، و ثالثاً للاستثناءات الواردة عليهما في قانون اج ج، حيث رتب المشرع على عدم احترام الإدارة الجبائية لهذه المدة البطلان المطلق لنتيجة التحقيق.

<sup>(164)</sup> المادة 379 ق ض م ملغاة بموجب المادة 200 من قانون 21/01 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، و التي انتقلت أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: تحديد مدة التحقيق في المحاسبات

تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجبائي بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة و المتممة للمادة 20 ق ا ج ج،<sup>(165)</sup> زاد في تكريس ضمانات المكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق المحاسبي في عين المكان إذ أنه قلص من مدة التحقيق المحاسبي من 04 إلى 03 أشهر بالنسبة للإدارة الجبائية، و لربما الهدف من ذلك منع تعسف أعوان الإدارة الجبائية أي المحققين من إطالة مدة التحقيق بغية الضغط على المكلف بالضريبة، و التقليل من التوتر الذي قد يكون فيه بوجود المحققين 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.

من الشروط التي يجب أن يتضمنها الإشعار كما اشرنا إليه سابق، الفترة التي يتم التحقيق فيها أي مدة التي يستغرقها التحقيق وعليه فان هذه المادة حملت ضمانات هامة للمكلف بالضريبة و تجعله في مركز ممتاز مع الإدارة الجبائية، وتحدد مدة التحقيق في المحاسبات بالنظر إلى عاملين هما:

\_ طبيعة النشاط الممارس من طرف المكلف بالضريبة، إذا ما كان نشاطا يقوم على الخدمات أو نشاطا آخر كالتصنيع مثلا.

\_ رقم الأعمال السنوي الذي يحققه نشاط المكلف بالضريبة.<sup>(166)</sup>

يبدأ سريان هذه المدة قانونا في كل الأحوال من تاريخ أول تدخل بعين المكان، سواء حدد هذا التاريخ منذ البداية في الإشعار بالتحقيق أو تم تعديله فيما بعد، بناء على طلب المكلف بالضريبة أو بمبادرة من المحقق نفسه، وأيا كانت الأسباب التي أدت إلى تأخيره، وتنتهي هذه المدة كذلك بأخر تدخل بعين المكان. تعتبر مدة التحقيق مسالة وقائع مادية حيث أن التواريخ الموضوعة حول بداية التحقيق ونهايته من قبل المحقق لا تتمتع بالحجية في كل الحالات، ولا يقع عبئ الإثبات على تجاوز مدة التحقيق من قبل الإدارة على أي طرف بل يمكن للقاضي التأكد من هذه المدة من خلال العناصر المتوفرة لديه أو

<sup>(165)</sup> المادة 20 من ق ا ج ج، المرجع السابق.

<sup>(166)</sup> زعزوعة فاطمة ، المرجع السابق ، ص 196.

القرائن التي يمكن استنباطها.<sup>(167)</sup> ولا يمكن تحت طائلة بطلان إجراءات التحقيق في المحاسبات أن تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية اكثر من 3 اشهر فيما يخص:

\_ مؤسسة تأدية الخدمات: إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مليون (1.000.000 دج) بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.<sup>(168)</sup>

\_ كل المؤسسات الأخرى: إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مليوني (2.000.000 دج) بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، لا يجوز أن يتعدى التحقيق ثلاثة أشهر وذلك مهما كانت طبيعة النشاط لورود عبارة كل المؤسسات الأخرى.

ويمدد هذا الأجل إلى ستة 6 أشهر بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات أو المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، ويجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة ( 9 ) أشهر<sup>(169)</sup>.

أما المشرع المغربي فانه قد حدد مدة الفحص بالنظر إلى رقم المعاملات المصرح بها في حساب الحاصلات و التكاليف برسم السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص<sup>(170)</sup>، فحسب المادة 212 من ق ا ج المغربي فإنها كالتالي :

<sup>(167)</sup> Les Grands Arrêts de la Jurisprudence Fiscal, Dalloz, 1991, n°56 .voir: C.E.F, n°34587 du 26 octobre 1983, p 255 .

<sup>(168)</sup> في ظل قانون المالية 2011 كانت مدة التحقيق 4 اشهر.

<sup>(169)</sup> المادة 20 من ق ا ج ، المرجع السابق.

-قبل قانون المالية لسنة 2012 كانت مدة التحقيق لا تتجاوز السنة إذا كان رقم الأعمال يفوق 10.000.000 د ج

<sup>(170)</sup> AURCHAKOU Saïd, Le Contrôle Fiscal au Maroc (Organisation et Pratique de la Vérification de Comptabilité, Mémoire pour l'Obtention de Diplôme de Master en Droit et Gestion des Finances Publiques, Université de Sorbonne, France ,2006 .

\_ أكثر من ستة أشهر (6) بالنسبة للمنشآت التي يعادل أو يقل مبلغ رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم السنوات المحاسبية الخاضعة للفحص عن خمسون (50) مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة.

\_ أكثر من اثنتي عشر شهراً (12) بالنسبة للمنشآت التي يفوق مبلغ رقم معاملاتها المصرح به في حساب الحاصلات والتكاليف برسم السنوات المحاسبية الخاضعة لفحص خمسون (50) مليون درهم دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة<sup>(171)</sup>

### ثانيا : تحديد مدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

خلفا للتحقيق في المحاسبات الذي وضع المشرع معيار لتحديد مدته، فإنه عند تحديده لمدة التحقيق المعمق لم يضع أي معيارا للتمييز بين المكلفين بالضريبة، ويمكن أن يرجع ذلك إلى طبيعة هذا التحقيق لكونه ينصب على دخل المكلف بالضريبة أي كانت قيمة هذا الدخل وآيا كان مصدره. ولقد حدد المشرع الجزائري عند نصه على التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في المادة 21 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، مدة هذا التحقيق بسنة و إلا كان هذا الإجراء باطلا.<sup>(172)</sup>

تجدر الإشارة إلى أن المشرع أضاف كلمة " الشاملة " أي التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة التي لم يكن ينص عليها سابقا، بل كان يكفي بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية فقط ويمكن أن نستخلص من إضافة المشرع لهذه الكلمة هو إعطاء الضوء الأخضر للمحققين ومدتهم بكافة الصلاحيات والسلطات للتحقيق في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة وذلك من خلال الإطلاع وجمع المعلومات عنه، والتحقق عن كل شيء يخص موارده أو ممتلكاته، وبالرجوع إلى المادة المذكورة أعلاه نجد أن المشرع جعل من فرض الضريبة باطلا إذا لم تحترم مدة سنة،<sup>(173)</sup> و بداية احتساب هذه المدة تبدأ قانونا من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق، أما بالنسبة لنهايتها فهي مسألة وقائع، ولكن يمكن أن نعتبر أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية قد انتهى من التاريخ الذي تبلغ فيه الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، وحكمة المشرع من تحديده لمدة التحقيق المعمق يصعب

(171) GHERISS Ikram, op cit, P 96.

(172) راجع المادة 21 من ق ا ج ج، المرجع السابق.

(173) العيد صالح، المرجع السابق، ص 52.

معرفتها خاصة وأن المشرع استحدث هذا التحقيق بموجب قانون المالية لسنة 1992<sup>(174)</sup> وضمنه جميع الضمانات دفعة واحدة.

غير انه يمكن أن تثار مشكلة حقيقية وهي إذا تزامن إجراء التحقيق المعمق مع التحقيق في المحاسبات، فما هي المدة الحقيقية التي يجب على الإدارة احترامها ؟

قد تلجأ الإدارة الجبائية إلى إجراء تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية بعد إتباعها للتحقيق في المحاسبات، وقد تستغل هذه الأخيرة مدة التحقيق المعمق لتبرر استمرارها في التحقيق المحاسبي باعتبار أن مدة التحقيق الثاني أطول من التحقيق الأول، طرح ذلك على مجلس الدولة الفرنسي في قضية " شوامي Chouamier<sup>(175)</sup>، وقد قضى مجلس الدولة أنه في حالة عدم تمييز الإدارة للتحقيقين بوضوح " لا يمكن للإدارة أن تدعي بان التحقيق المحاسبي للدكتور شوامي قد أجري في أقل مدة من تلك المقررة في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي اجتاز مدة ثلاثة (03) أشهر المقررة قانونا وعليه يتقرر إلغاء إجراء فرض الضريبة. <sup>(176)</sup>

بالتالي فان الإدارة الجبائية لا يمكنها التستر وراء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لتمدد فترة التحقيق في المحاسبات.

### ثالثا : الاستثناءات الواردة على مدد التحقيق

إن المبدأ العام يقضي بأن التحقيق الجبائي محدد من حيث الزمان، إذ لا يمكن للإدارة الجبائية بأي حال من الأحوال أن تتجاوز المدد المنصوص عليها قانونا<sup>(177)</sup>، غير أن هذا المبدأ لا يؤخذ على إطلاقه بحيث يرد عليه مجموعة من الاستثناءات. إن هذه الأخيرة وردت كعقاب على سوء نية وتصرف المكلف بالضريبة أثناء التحقيق، وينتج عنها عدم التزام الإدارة بالمدد المقررة قانونا.

<sup>(174)</sup> انظر قانون رقم 91-25، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، المرجع السابق.

<sup>(175)</sup> Les Grands Arrêts de la Jurisprudence Fiscale, op.cit, voir: C E F, n°80722 du 27 février 1991, P471.

<sup>(176)</sup> زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص198.

<sup>(177)</sup> العيد صالح، المرجع السابق، ص95.

فقد نصت المادة 50-5 من ق ا د ج على أنه " انه لا تطبق مدة المراقبة بعين المكان المحددة أعلاه في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كافية أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد المكلف بالضريبة في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 أعلاه " وبالتالي يمكن أن نستخلص من هذه المادة ثلاث حالات يمكن فيها للإدارة الجبائية خرق مدد التحقيق:

- حالة استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا، أي اكتشاف الإدارة أثناء التحقيق أن المكلف بالضريبة أراد تغيير الحقيقة من أجل تخفيض أو إلغاء الضريبة المفروضة عليه، أو الحصول على إعفاءات أو تعويضات من الخزينة، الأمر الذي يستلزم على الإدارة إجراء تحقيق أكثر تعميقا وأطول مدة.

- حالة تقديم المكلف بالضريبة معلومات غير كافية وغير صحيحة أثناء التحقيق وهو تصرف سلبي مع الإدارة الجبائية وعدم تعاونه معها أثناء التحقيق ساعيا إبعادها عن الحقيقة.

- حالة عدم رد المكلف بالضريبة ضمن الآجال على طلبات التوضيحات والتبريرات وهذه الحالة تثبت أن المكلف بالضريبة يريد ربح الوقت من أجل إعادة ترتيب وثائقه ليظهر بمظهر صحيح .

ففي كل الحالات المذكورة أعلاه تمدد المدة و ذلك لتمكين الإدارة الجبائية من إستكمال تحقيقها و التدقيق و التعمق فيه أكثر للوصول إلى الحقيقة .

أما الاستثناء الآخر فنصت عليه المادتان 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية، ويتعلق الأمر بأن الإدارة الجبائية عندما تنتهي من إجراء التحقيق سواء التحقيق في المحاسبات أو التحقيق المعمق، لا يجوز لها الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا أدلي بمعلومات غير كافية أو خاطئة خلال التحقيق، أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية والهدف من عدم إعادة التحقيق بالنسبة لنفس الفترة ونفس المادة الضريبية، هو كما ذكرنا سابقا أن فترة التحقيق محددة بمدة معينة لا يمكن تجاوزها، فإذا فرضنا أنه يمكن إعادة التحقيق على نفس الوضعية من جديد، فما هو الجدوى من وضع هذه المدة إذن<sup>(178)</sup>. و بالنظر الى هذا فهي ضمانة ضعيفة لصالح المكلف بالضريبة في مواجهة التعسف المحتمل للإدارة .

<sup>178</sup> راجع المادتين 05/20 و 04/21 من ق ا ج ج، المرجع السابق.



## الفرع الثاني

### ضمانة الوجاهية في التحقيق الجبائي

تعد الوجاهية من بين الضمانات الهامة التي منحت للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي على اعتبارها الوسيلة الوحيدة لدى المكلف، التي تركز الحوار بين إدارة الضرائب و الممولين بهدف تمكين هذا الأخير من إبداء ملاحظات و تقديم التبريرات التي تتماشى مع الأوضاع التي تخص مصادر دخله، و التي يكون الوحيد على العلم بها، و بالنسبة لهذه الضمانة فان المشرع الجزائري لم ينص عليها صراحة وإنما تستنتج من باقي الإجراءات و الضمانات التي منحها القانون للمكلف بالضريبة لذا سوف نتطرق أولاً إلى مصادرها ثم إلى مضمونها.

#### أولاً : المصادر القانونية لمبدأ الوجاهية

إن مصادر الوجاهية عديدة، فمنها المصادر المكتوبة، كالتشريع والمصادر غير المكتوبة كالعرف الإداري و الاجتهاد القضائي والمبادئ العامة للقانون:

#### 1\_المصادر المكتوبة:

رغم عدم النص على مبدأ الوجاهية صراحة غير أنه بتصفحننا لقانون الإجراءات الجبائية نستشف هذا المبدأ، وضرورة احترامه من طرف الإدارة الجبائية. ومن بين الإجراءات التي تضمن هذا المبدأ في مرحلة التحقيق الجبائي نذكر:

- ضرورة إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق قبل البدء فيه ومنح المكلف بالضريبة فترة لتحضير دفاعه كما ذكرنا سابقا ، وكلها تدخل ضمن الإجراءات الوجاهية التي تؤدي إلى البطلان في حالة عدم احترامها.

- ضرورة إشعار المكلف بالضريبة بحقه في الاستعانة بمستشار، وهذا الإجراء يدعم مبدأ الوجاهية ذلك أن المستشار الجبائي هو رجل ميدان واختصاص وحضوره يعني مناقشة ومحاورة الإدارة أثناء التحقيق.

- ضرورة قيام الإدارة بتبليغ نتائج التحقيق الجبائي إلى المكلف بالضريبة وذلك طبقاً للمادة 6/20 من ق ا ج ج. (179) إن هذه المادة كرست مبدأ الوجاهية من خلال نصها على إجراء مناقشات وحوار بين العون المحقق والمكلف بالضريبة، ولم تدع مجال للشك في ذلك وتؤكد بأن المشرع يعمل على تعزيز الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية أثناء التحقيق. (180)

**2\_ العرف الإداري:** ونعني بالعرف الإداري أي ما تستخدمه وما تستعمله الإدارة الجبائية من أعمال قانونية و وثائق كالدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، تسمح لنا بمعرفة الاتجاه الذي تسلكه هذه الأخيرة في كيفية تطبيقها وتفسيرها للقانون الجبائي. وبتفحصنا لبعض الوثائق الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب، سنجد مثلاً أنه من بين الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء التحقيق، ضرورة إقامة حوار وجاهي بين الإدارة الجبائية والشخص الخاضع للتحقيق الجبائي تحت طائلة بطلان التحقيق الجبائي. (181)

**3- الاجتهاد القضائي:** يمثل القضاء أهم المصادر المدعمة لضمانات الوجاهية ومنشأ لها في نفس الوقت، إذ ظهرت هذه الضمانة بقرار مبدئي صادر عن مجلس الدولة الفرنسي مؤرخ في 21/مايو/1976 حول مسألة حمل الوثائق المحاسبية من قبل المحقق أثناء التحقيق الجبائي. (182)

إن التحقيق المحاسبي يجب أن يتم في عين المكان، أي في مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق، ماعدا حالة طلب المكلف بالضريبة يعلن فيه صراحة إقامة التحقيق في مكتب المحقق بالإدارة الجبائية لأسباب جدية تخصه، وبعد موافقة الإدارة لذلك الطلب يمكن للمحقق أن يحمل الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف بالضريبة معه دون أن يعيب ذلك الإجراءات القانونية. لكن هذه الطريقة في التحقيق قد تكون لها عدة سلبيات فالمحقق قد يقوم بالتحقيق في مكتبه ويرسل فيها بعد إشعار بالتصحيح الجبائي إلى المكلف بالضريبة بدون أن يمنح هذا الأخير فرصة لتقديم توضيحات شفوية إليه والتي كان بالإمكان أن تفسر له الاختلالات الموجودة في المحاسبة. ولذا في هذا القرار المبدئي-المؤرخ في 21/مايو/1976 - رأى

(179) راجع المادة 20-6 من ق ا ج ج المرجع السابق.

(180) عبيدات إبراهيم، عصمانية عبد الرحيم، سوير نجيب المرجع السابق، ص 22.

(181) حمار عبد الغني، المرجع السابق، ص 19 .

- راجع كذلك زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 204.

(182) Voir Les Grands Arrêts de la Jurisprudence Fiscale, op.cit., p591.

مجلس الدولة بأن إمكانية حمل المحقق للوثائق المحاسبية، لا يعني أن يحرم المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي من حوار وجاهي بعين لكان، وبالتالي قضى مجلس الدولة ببطلان نتيجة التحقيق الجبائي (183).

**ثانيا: ضرورة إجراء حوار وجاهي أثناء التحقيق** من خلال استقراء نص المادة 20 ق ا ج ج، (184) نجد أن المشرع الجزائري قد كرس مبدأ الواجهة بين أطراف العلاقة الضريبية حيث اجبر الإدارة الجبائية على إجراء التحقيق على الوثائق و الدفاتر المحاسبية بعين المكان، بهدف فتح الحوار الوجيه ما بين الطرفين أثناء التحقيق.

فالتحقيق بعين المكان يسمح بوجود نقاش شفوي أو كتابي بين المحقق و المكلف من اجل إعطاء فرصة لهذا الأخير لمعرفة سير أشغال عملية الرقابة من جهة و معرفة التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجراة من ناحية أخرى.

كما أن هذه الواجهة قد تمتد حتى بعد الانتهاء من عملية الرقابة عن طريق الحضور إلى الإدارة الجبائية و محاولة المحقق الذي تكفل بالتحقيق في ملفه الجبائي. و قد كرس المشرع الجزائري هذه الضمانة اكثر في المادة 31 من ق م لسنة 2012 المعدلة للمادة 6/20 من ق ا ج ج. (185)

الهدف من هذه الضمانة هو وجود نقاش شفهي أو كتابي، تتجسد أكثر حين الاستعانة بالمستشار الذي يساعد المكلف أثناء المواجهة حيث يدافع عن مصالح المكلف في ضل الإجراءات الصعبة التي يتميز بها القانون الجبائي، و التصدي للأخطاء التي تقع فيها الإدارة، حيث يمكن أن يكون محاميا أو مستشارا جبائيا، حسب المشرع الجزائري الذي اخذ بعمومية الكلمة عكس التشريعات المقارنة التي تنظم مهنة المستشار الجبائي، و التي تلزم الأشخاص القائمين عليها من التسجيل لدى الجهات المعنية للحد

(183) حمار عبد الغني، نفس المرجع، ص 20 .

(184) بحيث تنص المادة 20 من ق ا ج ج انه: "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."

(185) راجع نص المادة 31 من القانون رقم 11-16 مؤرخ في 28/12/2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72 لسنة 2011.

من دخول غير المتخصصين فيها، هذا ما ذهب إليه القانون الاسترالي و السودان و كذا القانون التونسي عكس الو م ا، و فرنسا<sup>(186)</sup> .

تتمثل مهام المستشار الجبائي كرجل قانون في التأكد من مدى احترام الإدارة الضريبية صاحبة الامتياز لحقوق الممول (المكلف) و تطبيقها للضمانات الممنوحة له من طرف القانون، حيث يمكنه التمسك بالبطلان ضد الخروقات المرتكبة من الناحية الإجرائية أو الموضوعية التي يراها، محتجا بالأدلة القانونية، كما انه يحزر مذكرات الرد على ملاحظات الإدارة و لديه الحق في التفاوض و التفاوض مع الإدارة باسم المكلف .

### الفرع الثالث

#### ضمانة عدم إفشاء أسرار المكلف بالضريبة

عرف فقهاء القانون السر المهني بأنه «أمر القانون بكتمانه وعاقب على إفشائه أو هو كل أمر سري في عرف الناس أو في اعتبار قائله» وهناك من جعل مضمون السر المهني يختلف حسب اختلاف المهن فالسر «الذي يطلع عليه المحامي غير السر الذي يلتزم به الطبيب، فهو (السر المهني) الواقعة التي يفضي بها صاحبها إلى مهني محدد قانوناً أو التي يطلع عليها هذا المهني أثناء ممارسته مهنته مما يدخل في إطار المهنة ويريد صاحبها أن تبقى مكتومة عن الناس أو يجب أن تبقى بطبيعتها مكتومة».

كل هذه المبادئ جاءت عامة، فشكلت بذلك الإطار العام و المرجعية التي تحكم التعامل بين إدارة الضرائب و المكلفين بالضريبة، فمن المعلوم أن الحياة الخاصة للمكلف مكفولة دستوريا، حيث تنص المادة 39 منه "لا يجوز انتهاك حرمة حياة المواطن الخاصة، وحرمة شرفه، و يحميها القانون". "سرية المراسلات والاتصالات الخاصة بكل أشكالها مضمونة."<sup>(187)</sup>

<sup>(186)</sup> زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 206.

<sup>(187)</sup> المرسوم الرئاسي 438/96 المؤرخ في 1996/12/7 يتضمن إصدار تعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، المرجع السابق.

بالتالي تعتبر الإدارة الجبائية مستأمنة بالسر المهني، فيمنع على أعوانها تحت طائلة المسؤولية التأديبية و الجنائية إفشاء المعلومات الجبائية أو المالية للمكلف، كما يمكن أن يترتب على ذلك المسؤولية الإدارية،<sup>(188)</sup> و الأهم هو أن الإجراء الذي يخاطب به المكلف من طرف الإدارة، دون مراعات السرية، يمكن ان يلحقه البطلان، و من صور الالتزام بالسرية، مراسلة المكلف بظرف مغلق.<sup>(189)</sup>

تجدر الإشارة إلى أن المشرع رصد عقابا جزائيا لمن يخالف الالتزام بالسرية المهنية، حسب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية "يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات"<sup>(190)</sup> و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفهم أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب أو الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.<sup>(191)</sup> هذا إلا إذا كان الخروج على المبدأ في الأحوال التي نص عليها القانون حيث جاء في الفقرة الثانية من نفس المادة، التي جاءت "...بغير أن الأحكام الواردة في الفقرة السابقة لا تتعارض مع تبليغ مصالح الضرائب للجان الطعن المذكورة في نص المادة 81 مكرر من نفس القانون ، كما أنها لا تتعارض مع تبادل الإدارة الجزائرية المعلومات مع الإدارات المالية للدولة التي أبرمت معها اتفاقية التعاون في المجال الضريبي"<sup>(192)</sup> و لا تكون ملزمة إزاء الخبراء، و لا أمام قاضي

<sup>(188)</sup> Charte du Contribuable, Vos Droits Et Vos Obligations, Page 11. [www.mfdgi.dz](http://www.mfdgi.dz)

<sup>(189)</sup> عادل بن عبد الله و مستاري عادل، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مداخلة إلى أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق و الآداب و العلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة 8 ماي 1945، يومي 21-22 افريل 2008، ص47.

<sup>(190)</sup> حيث تنص المادة 301 من الأمر 66-156 المؤرخ في 8 يونيو، سنة 1966 الذي يتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم. على انه: " يعاقب بالحبس من شهر إلى 6 أشهر و بغرامة مالية من 500 إلى 5.000 دج الأطباء و الجرحون و الصيادلة و القابلات و جميع الأشخاص المؤتمنين يحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم و افشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاؤها و يصرح لهم بذلك..." هذه المادة معدلة بموجب القانون رقم 82-04 المؤرخ في 18 فبراير 1982، المتضمن قانون العقوبات، ج ر عدد 7.

\_ راجع كذلك: رحال ناصر، المرجع السابق، ص77.

<sup>(191)</sup> المادة 65 من ق اج ج، معدلة بموجب المادة 41 من ق الم لسنة 2007.

<sup>(192)</sup> BENAMARA Mansour, BOUZNAD Hocine, Le Droit Fiscal Des Affaires en Algérie, Edition Houma, Algérie, 2012, P75.

التحقيق في حالة ما إذا رفعت الإدارة الضريبية دعوى ضد المكلف ، و لا إزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة. (193)

أضافت المادة 48 من القانون الأساسي للوظيفة العمومية على انه : " يجب على الموظف الالتزام بالسر المهني. ويمنع عليه أن يكشف محتوى أية وثيقة بحوزته أو أي حدث أو خبر علم به أو اطلع عليه بمناسبة ممارسة مهامه، ما عدا ما تقتضيه ضرورة المصلحة. ولا يتحرر الموظف من واجب السر المهني إلا بترخيص مكتوب من السلطة السلمية المؤهلة". (194)

### المبحث الثاني

#### حقوق و ضمانات مقررة للمكلف بالضريبة خلال التصحيح الجبائي

بعد الانتهاء من عملية التحقيق الجبائي يستخلص المحقق النتائج المترتبة على المكلف بالضريبة و التي تختلف بحسب ما إذا احترم هذا الأخير لالتزاماته التصريحية أم لا.

في حالة ما إذا احترم المكلف بالضريبة لالتزاماته و لم يكتشف المحقق أي خلل فهنا لا يكون أي إجراء تصحيحي لقواعد فرض الضريبة على المكلف بها، أما في حالة عدم احترام المكلف بالضريبة لالتزاماته أثناء التصريح أو عرقلته لعملية الرقابة الجبائية، فانه يخضع إلى عملية التصحيح التلقائي، بحيث تقوم الإدارة الضريبية بفرض الضريبة عليه بناء على العناصر المتوفرة لديها مع جعل عبئ إثبات عدم صحة الضرائب المفروضة على عاتق المكلف بالضريبة، ووردت حالات لجوء الإدارة الجبائية إلى إجراءات التصحيح التلقائي في المادة 44 من ق ا ج . (195)

أما في حالة إذا ما توصل المحقق إلى أن التصريحات التي تقدم بها المكلف بالضريبة غير كافية أو أنها خاطئة أو وجد فيها إغفال فان هذا الأخير يخضع إلى التصحيح الوجيه الذي يقضي وجود حوار مستمر بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة أثناء التحقيق سواء كان التحقيق كتابيا أو شفاهيا

(193) انظر المادة 68 من قانون ا ج ج، المتممة بموجب المادة 27 ق م لسنة 2003.

(194) أمر رقم 03-06 مؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427، الموافق 15 يوليوس سنة 2006، يتضمن القانون

الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج ر عدد 46 الصادرة في 17 جويلية 2006.

(195) راجع نص المادة 44 من ق ا ج ج، المرجع السابق.

(196) و التي تلتزم الإدارة الجبائية من خلاله باحترام مجموعة من الضمانات القانونية التي خولها المشرع و الفقه الجبائيين للمكلف بالضريبة و التي لا يمكن أن تتجاهلها، و تلتزم باحترامها و إلا اعتبر التصحيح الجبائي الذي تجرئه باطلا .

إذ تلتزم الإدارة الجبائية بتبليغ نتائج التحقيق المتوصل إليها ولو إذا لم يوجد أي تقويم (197) بحيث لا يمكن للإدارة الجبائية البدء في عملية التصحيح الوجيه إلا بعد أن تخطر المكلف بالضريبة بذلك عن طريق الإشعار بالتصحيح الذي يكون مفصلا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، و يشمل على مجموعة من البيانات الإلزامية كالنتائج المتوصل إليها بعد التحقيق مع حقه في الرد عليها في اجل لا يقل عن 30 يوما، (198) غير أن هذه المدة كانت محددة ب 40 يوما قبل قانون المالية لسنة 2010، وربما أن العدول عن 40 يوما و تطبيق مدة 30 يوما ما هو إلا نقل حرفي عن المشرع الفرنسي الذي يحددها ب 30 يوما طبقا للمادة 55 من ق ا ج الفرنسي. (199)

سنتناول موضوع الضمانات المعتمدة بمناسبة التصحيح الجبائي في مطلبين نتناول في (المطلب الأول) ضمانة الوجيهية أثناء التصحيح الجبائي وفي (المطلب الثاني ) نتطرق للطابع النهائي لإجراءات التحقيق

### المطلب الاول

#### الوجيهية في إجراءات التصحيح

يبدأ المحقق الجبائي في إجراءات التصحيح بعد إشعاره للمكلف بالضريبة إشعارا صحيحا بالنتائج المتوصل إليها من خلال التحقيق كما اشرنا سابقا ، ويعتبر الإشعار من أهم مظاهر الوجيهية في

(196) T Lambert, Contrôle Fiscal, Droit Et Pratique, op.cit, p99.

(197) ابن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و المالية، دار هومه للطباعة و النشر، د ط، الجزائر، 2011، ص 26 .

\_ راجع كذلك: العيد صالح، المرجع السابق، ص 50.

(198) المادة 20 الفقرة 5 من ق ا ج ، المرجع السابق.

(199) BOUVIER Michel, Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt ,L G D J, 8<sup>eme</sup> Édition ,2007, p 111.

إجراءات التصحيح حيث يتمكن المكلف بالضريبة على أساسه من أخذ فكرة عن موقف الإدارة تجاه وضعيته الجبائية، لذلك خصه المشرع بتنظيم دقيق مضمنا إياه مجموعة من البيانات الإلزامية تعتبر بدورها ضمانات للمكلف بالضريبة، كما يتمتع المكلف بالضريبة بحق الرد على إقتراحات الإدارة الجبائية.

نتناول في هذا المطلب تبليغ نتائج التحقيق في (الفرع الأول)، وحق الرد في (الفرع الثاني)

### الفرع الاول

#### تبليغ نتائج التحقيق

يجب على إدارة الضرائب أن تعلم المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق سواء تعلق الأمر بالتدقيق في المحاسبة أو في الوضعية الضريبية الشاملة (200) وذلك حتى في حالة غياب إعادة التقويم، و هذا ما أكد عليه المشرع في المادة 42 من ق ا ج .و تعتبر النتائج المتحصل عليها بمناسبة التحقيق الجبائي بمثابة موقف الإدارة الجبائية اتجاه الوضعية الجبائية للشخص الخاضع للتحقيق، و لذلك من اللازم على هذه الأخيرة إعلام المكلف بالضريبة بهذه النتائج .

#### أولا : شروط التبليغ

يتعين على الإدارة الجبائية عند تبليغها لنتائج التحقيق أن تراعى مجموعة من الشروط الخاصة بالإشعار بالتبليغ، وقد يترتب عن عدم إحترامها بطلان إجراء فرض الضريبة اللاحق للتصحيح بطلانا مطلقا، وتنقسم هذه الشروط إلى شروط متعلقة بشكل الإشعار وأخرى بمحتواها. (201)

#### 1 : الشروط المتعلقة بشكل الإشعار بالتبليغ

تنص المادة 6/19 من ق ا ج على: "..... يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام".

(200) احمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الجبائي، المرجع السابق، ص 198.

\_ MF/DGI, Guide Pratique du Contribuable, p78.

(201) حمار عبد الغني، المرجع السابق، ص 28.



باستقراء هذه المادة نجد أنّ المشرع الجزائري أكد على ضرورة إرسال الإشعار بإعادة التقويم إلى المكلف بالضريبة محلّ التصحيح بموجب رسالة موسى عليها مع الإشعار بالاستلام أو عن طريق إشعار بالاستلام فقط، و بالتالي فإنّ ذلك يعد ضماناً للمكلف بالضريبة من خلال النص على الشكل الذي يجب أن يكون فيه الإشعار بالتقويم الجبائي الذي يرسل إليه من أجل تبليغه بذلك<sup>(202)</sup> وفي حالة المنازعة يقع عبئ إثبات بأن الإشعار بالتصحيح قد بلغ للمكلف بالضريبة على عاتق الإدارة الجبائية.

## 2 : الشروط المتعلقة بمحتوى الإشعار بالتبليغ

و فقا لنص المادتين 5 / 19 و 6/20 من ق ا ج، فإنه لا بد تحت طائلة البطلان أن يحتوي الإشعار بالتقويم على ما يلي :

\_ تحديد الأسباب التي أدت إلى التصحيح.

\_ تحديد و ذكر مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك.

\_ ذكر أسس الإخضاع الضريبي و حساب الضرائب المترتبة.

\_ منح المكلف بالضريبة أجلاً محدداً بثلاثين ( 30 ) يوماً من أجل الرد أو تقديم ملاحظات.

\_ الإشارة إلى حق المكلف بالضريبة للاستعانة بمستشار من اختياره هو، حتى يتسنى له مناقشة جميع الاقتراحات التي أدت إلى رفع مبلغ الضريبة أو الإجابة عليها.<sup>(203)</sup>

## ثانياً : الآثار المترتبة عن التبليغ

يترتب عن تبليغ الإشعار بالتصحيح الجبائي عدة آثار، تعتبر ضمانات لصالح المكلف بالضريبة، لأنها تحد من سلطة الإدارة في مواجهة المكلف بالضريبة بعد عمليات الرقابة الجبائية، ويلخصها الفقهاء في ثلاثة آثار و هي :

\_ وقف التقادم المسقط.

\_ منح آجال للرد للمكلف بالضريبة.

<sup>(202)</sup> زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 244 .

<sup>(203)</sup> راجع المادتين 19 و 20 من ق ا ج، المرجع السابق.

\_ تحديد قيمة الضريبة.

## 1: وقف التقادم المسقط

فقد حددت المادة 39 قانون الإجراءات الجبائية، على أن مدة أربع (04) سنوات كأجل للتقادم، تتقادم فيه أعمال الإدارة الجبائية، إذ تفقد الحق في تحصيل الضريبة لعدم مباشرتها أية متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة أربعة ( 04 ) سنوات متتالية و من هذا فإن المشرع الجزائري قد منح المكلف بالضريبة ضمانات التقادم في المواد الجبائية، أي أن مدة التقادم في المواد الجبائية عامة هي أربع ( 04 ) سنوات، و يترتب عن الإشعار بالتصحيح سريان أجل جديد بنفس مدة أجل التقادم الذي تم دفعه، و من ثم فإن الإدارة الجبائية تحصل ديونها الجبائية المفروضة بمقتضى إشعار بالتصحيح في مدة أقصاها اليوم الأخير من الأجل الجديد، و هو ما أكدته المادة 311 من القانون المدني التي نصت على أن سريان التقادم في الضرائب و الرسوم يبدأ من نهاية السنة التي يستحق فيها.(204)

ولكن حتى يترتب عن الإشعار بالتصحيح الأثر الموقوف، يجب أن تتوفر شرطين هما:

- أن يكون الإشعار بالتصحيح صحيحاً: فإذا كان التحقيق الجبائي معاباً من حيث الشكل فإن التصحيح الذي يليه يكون معاباً، مما ينزع عن هذا الأخير الأثر الموقوف.
- أن يصل الإشعار إلى المرسل إليه في وقت ملائم: بمعنى أن يتسلمه المكلف بالضريبة قبل انقضاء السنة الرابعة التي تلي السنة التي أصبح فرض الضريبة فيها واجباً.(205)

## 2 : منح المكلف بالضريبة أجلاً للرد

ألزم المشرع الجزائري على الإدارة الجبائية ،بموجب ق ا ج على ضرورة منح المكلف بالضريبة أجلاً لا يقل عن اربعين (40) يوماً من تاريخ استلامه الإشعار بالتصحيح بالنسبة للتحقيق في المحاسبة

(204) راجع الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان 1395، الموافق 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني،

المعدل و المتمم

(205) ابن عمارة منصور، المرجع السابق، ص27.

و في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، و ثلاثون (30) يوماً بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة، لتقديم رده أو ملاحظاته . (206)

وعلى الإدارة الجبائية أن تنتظر نهاية الميعاد القانوني قبل أن تعمل على تحصيل الضرائب الناجمة عن التصحيح، وذلك تحت طائلة البطالان. وإن صادف آخر يوم نهاية الأسبوع أو يوم عطلة، يمدد الأجل كما يجري في إجراءات الطعن أمام القضاء أو إلى أول يوم يليه، أما الأشخاص الذين لهم ملاحظات أو الرد على الإشعار بالتصحيح فهم: المكلف بالضريبة شخصياً أو ممثله القانوني إذا كان هذا الأخير هو الشخص الذي أرسل إليه الإشعار. (207)

### 3 : تحديد قيمة الضريبة

تفرض الإدارة الجبائية قيمة الضريبة وفقاً لما هو مذكور في الإشعار بالتصحيح و لا يجوز لها أن تفرض ضريبة لم تذكر فيه.

غير أنه يمكن لها و في إطار قانوني أي في حدود ميعاد التقادم أن تقوم بمجموعة من التصحيحات حول ضرائب أخرى لم يسبق لها و أن قامت بذكرها في الإشعار بالتصحيح دون أن تلجأ إلى إشعار جديد و دون أن يشكل عيباً في الإجراءات. و الهدف من تحديد قيمة الضريبة الناجمة عن الإشعار بالتصحيح عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة إجراء تحقيقات على نفس الفترة و نفس الضريبة، إلا إذا تعدد المكلف بالضريبة استعمال طرق تدليسية أو قدم معلومات غير كاملة و غير صحيحة. (208)

(206) راجع المواد من 19 إلى 21 من ق ا ج ج، المرجع السابق.

(207) عبيدات إبراهيم، عصامنية عبد الرحيم، سوير نجيب، المرجع السابق، ص 30.

(208) انظر: المواد 8/20 و 6/21 من ق ا ج، المرجع السابق.

## الفرع الثاني

### حق الرد

يسمح حق الرد الممنوح للمكلف بالضريبة، من تقديم كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات أو التصحيحات المجراة من قبل الإدارة الجبائية في الآجال القانونية لو يعد عدم الرد في هذا الآجال بمثابة قبول ضمني.

### أولاً: أشكال الرد

يتخذ رد المكلف بالضريبة على النتائج المبلغة إليه من قبل الإدارة الجبائية شكلين أساسيين: فإما أن يقبل التصحيحات التي أجرتها الإدارة الضريبية، وهنا إما أن يقبلها صراحة أو ضمناً،<sup>(209)</sup> أو انه يرفضها وذلك عن طريق تقديم ملاحظاته.

### 1 : قبول المكلف بالضريبة للتصحيحات

وهذا القبول إما يكون صريحاً أو ضمناً.

ـ **القبول الصريح:** ونكون في حالة قبول صريح إذا ما قدم المكلف بالضريبة موافقته للتصحيحات كتابة وبدون غموض، وضمن الآجال القانونية وقد يكون القبول الصريح جزئياً، كأن يقبل المكلف بالضريبة جزء من التصحيحات المقررة<sup>(210)</sup> من قبل إدارة الضرائب فهنا تنحصر آثار الرد بالموافقة على هذه التصحيحات فقط.

يمكن للمكلف بالضريبة أن يتراجع عن قبوله ما دام أن الأجل القانوني مازال ساري المفعول باعتبار أن القبول الصريح و المباشر من طرف المكلف بالضريبة قبل انقضاء الأجل لا يصبح حداً نهائياً للرد و هذا ما استقرت به المادة 21 الفقرة 5 من ق ا ج وبهذا نجد أنّ المشرع الجزائري حث

<sup>(209)</sup> زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 254.

<sup>(210)</sup> حمار عبد الغني، المرجع السابق، ص 32.

الإدارة الجبائية على ضرورة تقديمها شروحات و تفسيرات شفوية مفيدة إلى المكلف بالضريبة<sup>(211)</sup>، و بالتالي فإن قبوله لا يكون نهائياً حتى ينقضي أجل الرد المنصوص عليه قانوناً.

**2-1 القبول الضمني :** يعتبر قبول المكلف بالضريبة ضمناً إذا لم يقدم ضمن الأجل القانوني أي رد من طرف أو في حالة ما إذا قدم المكلف بالضريبة رداً في شكل ملاحظات لم تأخذ بعين الاعتبار من قبل الإدارة الجبائية .

يجب الإشارة على أنّ أجل الرد يختلف باختلاف التحقيق، فإذا كنا بصدد التحقيق في المحاسبة<sup>(212)</sup> أو في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة فإنّ أجل الرد محدد بأربعين ( 40 ) يوماً،<sup>(213)</sup> أما إذا كان بصدد التحقيق المصوب فتحدد المدة ب ثلاثون يوماً (30) يوماً للرد.

### 2: تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته

لم يورد المشرع أي تفصيل عن الشكل الذي تقدم فيه ملاحظات المكلف بالضريبة، وعليه يمكن لهذا الأخير أن يقدمها شفاهة أو كتابة. ولكن تعتبر الملاحظات المقدمة في شكل كتابي والمرسلة في رسالة موصى عليها مع وصل الإستلام أكثر ضماناً من مجرد ملاحظات شفوية، سواء من حيث إثبات تاريخها أو محتواها. ويجب أن تكون الرسالة المتضمنة لملاحظات المكلف بالضريبة ممضية من طرفه أو ممن لهم الحق في التصرف بإسمه، وإلا اعتبرت من قبل الإدارة بأنها لا تحتوي على رفض هذا الأخير.<sup>(214)</sup>

وتتخذ ملاحظات المكلف بالضريبة أحد الشكلين التاليين، فإما أن يكون رفضاً قاطعاً للتصحيات أو أن يتضمن مجموعة من الأدلة و الحجج التي يتعين على الإدارة الرد عليها.

غير أنه تجدر الإشارة أنه إذا ما طالب المكلف بالضريبة الإدارة الجبائية بمنحه أجلاً أو تمديد الأجل من أجل تقديم ملاحظاته حول التصحيحات، فإنّ هذا الطلب لا يعتبر تقديماً للملاحظات حول

<sup>(211)</sup> راجع المادة 21 من ق ا ج ج، المرجع السابق.

<sup>(212)</sup> راجع المادة 20 / 6 من ق ا ج، المرجع نفسه.

<sup>(213)</sup> راجع المادة 21 / 5 من ق ا ج، المرجع نفسه.

<sup>(214)</sup> عبيدات ابراهيم، عصامنية عبد الرحمان، سوير نجيب، المرجع السابق، ص 33.

التصحيات، غير أنه إذا انتهى الأجل تصبح التصحيحات المعلن عنها و كأنها قبلت ضمناً<sup>(215)</sup> و في هذه الحالة يقع عبئ الإثبات لاحقاً في حالة منازعة قضائية على عاتق المكلف بالضريبة .

أخيراً لا تأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة إذا جاءت هذه الملاحظات بعد نهاية الأجل القانوني، لان نهاية هذا الأجل دون تقديمها يعتبر قبولاً ضمناً لهذه التصحيحات<sup>(216)</sup>.

### ثانياً : الآثار المترتبة عن الرد

يترتب عن رد المكلف بالضريبة على الإشعار بالتصحيح آثار هامة جداً، سواء لصالحه أو في مواجهته، وتختلف هذه الآثار بحسب ما إذا كان رد المكلف بالضريبة عن هذه التصحيحات بالقبول أو بتقديم الملاحظات.

### 1\_ الآثار المترتبة عن القبول

يجب التمييز بين ما إذا كان التحقيق تحقيقاً في مجمل الوضعية الجبائية أو تحقيقاً مصوباً أو تحقيقاً في المحاسبات لتحديد الآثار المترتبة عن قبول المكلف بالضريبة للتصحيحات المشهر بها . فإذا كنا بصدد التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة فإن للمكلف بالضريبة الذي قبل التصحيحات إما صراحة أو ضمناً له الحق أن ينازع فيما بعد، الأسس التي أشعر بها قضائياً. برفع دعوى قضائية أمام الجهة المختصة بذلك، و الدليل على ذلك أنّ المشرع لم يمنع ذلك في قانون الإجراءات الجبائية.

أما إذا كنا بصدد التحقيق في المحاسبات، فإنّ المشرع كان صريحاً من خلال المادة 20 / 7 من ق ج ج، فباستقراء هذه المادة نجد أن المشرع الجزائري كان صريحاً اتجاه المكلف بالضريبة إذ أنه إذا قبل بالضريبة قبل نهاية أجل التصحيحات المشهر بها صراحة، فهنا يفقد حقه في المنازعة القضائية اتجاه الإدارة الجبائية مستقبلاً و مناقشة شرعية هذه التصريحات، و في مقابل ذلك تفقد الإدارة أيضاً حق

<sup>(215)</sup> زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 257.

<sup>(227)</sup> في القانون المقارن قد تتسامح الإدارة الجبائية في حالة تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته بعد نهاية الأجل في حالة ما إذا أثبت هذا الأخير حدوث عارض منعه من تقديم هذه الملاحظات في الأجل القانوني. كأن يتبث حالة تعرضه لمرض أو تبليغه بالإشعار بالتصحيح أثناء عطلة السنوية أو حالة ما إذا رأت الإدارة الجبائية بأن الملاحظات المقدمة من طرفه ذات أهمية من شأنها أن تعيد النظر في نتائج التحقيق في حالة منازعة قضائية مستقبلاً.

راجع زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 257.

الاعتراض عليها إلا في حالات ذكرت على سبيل الحصر إذا ما استعمل المكلف بالضريبة لطرق تدليسية أو قدم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء عملية التحقيق الجبائي المحاسبي<sup>(217)</sup>.  
أما في حالة القبول الضمني لنتائج التحقيق المحاسبي فيمكن للمكلف بالضريبة بعد تحصيل الإدارة للزيادات الناتجة عنه، أن يطعن فيها قضائياً، وفي كل الحالات تعتبر موافقة المكلف بالضريبة لنتائج التحقيق الجبائي نهاية لإجراءات التصحيح الواجبي<sup>(218)</sup>.

### 2\_ الآثار المترتبة عن تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته للإدارة

عند تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته بشأن التحقيق الجبائي كما سبق الذكر، فإن الإدارة الجبائية تتخذ على ضوءها احد الموقفين :

\_ إما تعمل على تعديل تصحيحها وفقاً لما تقدم به المكلف بالضريبة من ملاحظات صحيحة و مقبولة

\_ و إما ترفض ملاحظات المكلف بالضريبة و في هذه الحالة تلتزم الإدارة الجبائية بالرد عليه عن طريق رسالة مفصلة و معللة<sup>(219)</sup> حتى تبين النقاط التي تختلف فيها مع ما تقدم به المكلف بالضريبة في رده و إصرارها على التمسك بتصحيحاتها السابقة مع تقديم الدليل لذلك، و عليه يمكن اعتبار هذا الالتزام الملقى على عاتق الإدارة الجبائية بمثابة ضمانة قانونية في صالح المكلف بالضريبة و قد تؤدي في حالة عدم احترامها من قبل الإدارة الجبائية إلى بطلان إجراء فرض الضريبة.

<sup>(217)</sup> راجع المادة 20 من ق ا ج، المرجع السابق.

<sup>(218)</sup> حمار عبد الغني، المرجع السابق، ص 34.

راجع كذلك زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 259 .

<sup>(219)</sup> إذا رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، يجب أن يعلمه بذلك برسالة مفصلة و مبررة حسب ما ورد في

المادة 21 / 5 من ق ا ج.

## المطلب الثاني

### الطابع النهائي لإجراءات الرقابة الجبائية

إن إجراءات الرقابة الجبائية هي نهائية لا يمكن التراجع عنها بأي حال من الأحوال إذ انه بمجرد انتهاء الإدارة الجبائية من عملية التحقيق وتبليغها لنتائجها إلى المكلف بالضريبة لا مكان للرجوع عنها.<sup>(220)</sup>

إلا في الحالات الاستثنائية التي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية صراحة<sup>(221)</sup> وتطبيقا لمبدأ عدم رجعية القوانين في القواعد العامة للقانون فان الإدارة الجبائية لا يمكنها العدول عن تفسير نص ما و لا تصحيح وضعية بتفسيرات جديدة

## الفرع الاول

### ضمانة عدم شرعية تجديد إجراء الرقابة

إن الطابع النهائي لعملية التحقيق الجبائي هو مبدأ هام، نص عليه المشرع الجزائري في المادة 7/20 من ق ا ج ج، فيما يخص التحقيق في المحاسبات، التي نصت على أنه "في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محدد نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من طرف المكلف بالضريبة "ونفس المبدأ نص عليه المشرع فيما يتعلق بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وذلك في المادة 6/21 نفس القانون.<sup>(222)</sup>

<sup>(220)</sup> عبيدات إبراهيم، عصامنية عبد الرحيم، سوير نجيب، المرجع السابق، ص 40.

– Voir aussi, MF, DGI, Guide Pratique du Contribuable, op.cit, P88

<sup>(221)</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة، المرجع السابق، ص 23 و 34.

<sup>(222)</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة، المرجع السابق، ص 34.



كما أن المادة عشرون 20 في فقرتها الثامنة أكدت أيضا على الطابع النهائي بنصها: "...عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية... لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقديرات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم بالنسبة لنفس الفترة"<sup>(223)</sup>.

ولكن حتى يمكن إعمال هذه الضمانة يجب أن يكون التحقيق الأول قد وصل إلى نهايته، لأنه إذا لم ينته التحقيق الجبائي فان هذه الضمانة لا تجد تطبيقها وبالتالي يجب معرفة متى ينتهي التحقيق كما أنه يجب أن يكون التحقيق الثاني من نفس طبيعة التحقيق الأول، ويتعرض لنفس المحتوى من حيث الضرائب التي يمسه، حتى يمكن إعمال هذه الضمانة ويستثنى من تطبيق هذه الضمانة إذا استعمل المكلف بالضريبة طرقا احتيالية أو تدليسية، أو قدم معلومات كاذبة أو خاطئة.<sup>(224)</sup>

### أولا : مجالات تطبيق مبدأ عدم شرعية تجديد التحقيق:

إن مجال تطبيق هذه الضمانة، هو التحقيق في المحاسبات والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، فان قامت الإدارة الجبائية بإجراء تحقيق في التصريحات على مستوى المفتشية تخص ضريبة معينة أو مدة معينة ، ثم قامت بعد ذلك بإجراء تحقيق في المحاسبات أو بتحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، لا يمكن هنا للمكلف بالضريبة الاحتجاج بتطبيق هذه الضمانة لوجود ازدواجية في التحقيق لان كلا النوعين من التحقيقان تختلفان عن بعضها البعض.<sup>(225)</sup>

<sup>(223)</sup> وفي حقيقة الأمر أنه لا نجد فرق بين الفقرة السابعة والفقرة الثامنة من المادة عشرون (20) قانون إجراءات جبائية، إذا أنهما تتصان على مبدأ واحد وهو الطابع النهائي لعملية التحقيق إلا أن الفقرة السابعة نصت على حالة القبول الصريح والفقرة الثامنة جاءت عامة نصت على عملية التحقيق ككل وجاءت أكثر تفصيلا وبينت أنه لا يمكن إعادة التحقيق على نفس المادة الضريبية ونفس المدة. وعليه فان الضمانة التي جاء بها المشرع تهدف إلى منع الإدارة الجبائية بعد انتهاء عملية التحقيق الجبائي، أن تقوم بإجراء تحقيقات جديدة من نفس طبيعة التحقيق الأول يخص نفس الضرائب ونفس المدة .

<sup>(224)</sup> زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 271.

<sup>(225)</sup> حمار عبد الغني، المرجع السابق، ص ص 42، 43 .

لمعرفة إذا ما كانت الإدارة الجبائية قد شرعت في تحقيق ثان أم لا، لا بد من معرفة إذا كان التحقيق الجبائي الأول قد انتهى أصلاً، ولذا يجب التأكد من التواريخ التي تسمح لنا بمعرفة نهاية التحقيق الجبائي.

لم يتضح في القانون والقضاء الجزائري بصفة واضحة متى يمكن اعتبار تحقيق جبائي بأنه قد وصل إلى نهايته، رغم أن قانون الإجراءات الجبائية حدد مدة التحقيق في المحاسبات بمدة معينة حسب رقم الأعمال، لكن إذا كنا نعرف متى يبدأ التحقيق في المحاسبات وذلك بإرسال الإشعار ومنحه مدة للتضير، لكن متى يبدأ التحقيق الفعلي؟ هل من انتقال المحقق إلى عين المكان؟ ومتى ينتهي؟ وكيف يمكن للمكلف بالضريبة أن يثبت بداية ونهاية التحقيق؟

بالنسبة لتاريخ نهاية التحقيق في المحاسبة فيرى مجلس الدولة الفرنسي أن نهاية التحقيق في المحاسبات أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة مسألة وقائع وفي حالة النزاع يعود للقاضي وحده بعد التحقيق في قضية تحديد تاريخ نهاية التحقيق.<sup>(226)</sup> غير أن الفقه الإداري الجبائي الفرنسي وضع مجموعة من المعايير لتحديد نهاية التحقيق المحاسبي وهي:

\_ حالة ما إذا أعطى المكلف بالضريبة موافقته الصريحة على التصحيحات المقررة أو سكت عن الرد في الميعاد المحدد وللإشارة لهذا المعيار، نص المشرع الجزائري في المادة عشرون فقرة السابعة من ق اج ج"في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محدد نهائياً".

\_ في حالة التصحيح التلقائي، من التاريخ الذي يبلغ فيه جدول الضريبة المفروضة إلى المكلف بالضريبة.

\_ في حالة غياب تصحيح جبائي، من التاريخ الذي يتم فيه تبليغ إشعار غياب التصحيح.

أما بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، فمقارنة بالتحقيق في المحاسبات لا يثير تاريخ نهاية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة أي تعقيد. ذلك إن القضاء الفرنسي<sup>(227)</sup>

(226) T Lambert, Contrôle Fiscal, Droit et Pratique, op.cit, p250.

(227) Les Grand Arrêts de la Jurisprudences Fiscal, op.cit.voir: C E F, N° 37542, 28 septembre 1983, G A J A, Thème 57, P608.

حدد نهاية التحقيق بالتاريخ الذي تبلغ فيه الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة بالنتائج التي توصلت إليها. وبالتالي يمكن اعتبار أن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة قد انتهى من التاريخ :

\_ الذي يتم فيه تبليغ المكلف بالضريبة بعدم توصل الإدارة إلى أي تصحيح جبائي عن طريق إشعار بغياب التصحيح.

\_ التاريخ الذي تبلغ فيه الإدارة التصحيحات المقررة.

\_ التاريخ الذي تبلغ فيه الإدارة الجبائية جدول فرض الضريبة الناجم عن التصحيح التلقائي للمكلف بالضريبة.<sup>(228)</sup>

أما بالنسبة لمجال تطبيق هذه الضمانة من حيث الموضوع، فإن هذه الضمانة لا تجد لها تطبيقات إلا إذا كان التحقيق الجبائيان المتتابعان يخصان نفس الضرائب والرسوم ويتعلقان بنفس المدد المحقق فيها كما يمكن للإدارة الجبائية في نطاق زمن التقادم وبدون إعادتها للتحقيق الجبائي أن تجري تصحيحان جبائيان متتابعان يمسان نفس الضرائب ونفس المدد.<sup>(229)</sup>

### ثانيا : الاستثناءات الواردة على مبدأ عدم شرعية تجديد إجراءات التحقيق

لقد أورد المشرع الجزائري على ضمانة الطابع النهائي للتحقيق استثنائين، يمكن للإدارة في حالة تحققها أن تقوم بإعادة التحقيق، وهما استعمال المكلف بالضريبة للطرق التدليسية أو تقديمه لمعلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق.

#### 1- حالة استعمال المكلف بالضريبة للطرق التدليسية:

نص المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية في المادة 20 / 8 والمادة 21 / 6 منه، على استعمال المكلف بالضريبة للطرق والمناورات التدليسية، لكنه لم يعرف هذه الطرق التدليسية وبرجعنا للفقهاء نجد أن الفقيه Gryfonte عرفها بأنها " إقدام المكلف بالضريبة بصورة واعية وإرادية على وضع

<sup>(228)</sup> عبيدات ابراهيم، عصامنية عبد الرحيم، سوير نجيب، المرجع السابق، ص 39.

<sup>(229)</sup> زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 274.

تدابير من شأنها الظهور بمظهر الحقيقة ولكنها تعمل على تخفيض أو إلغاء الضريبة أو الحصول بدون وجه حق ومن غير إثبات على تعويضات من الخزينة<sup>(230)</sup> ومن خلال هذا التعريف نستشف خاصيتين:

الأولى: وجود القصد في ارتكاب الخطأ، الثانية وجود عنصر مادي يتمثل في إخفاء الخطأ أو إظهاره كعملية مشروعة تؤدي إلى إنقاص أو إخفاء سلطة الإدارة في الرقابة.<sup>(231)</sup>

### 2- حالة تقديم المكلف بالضريبة لمعلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق:

قد تطالب الإدارة الجبائية بعض المعلومات أثناء التحقيق الجبائي من المكلف بالضريبة، وذلك أثناء التحقيق في المحاسبات أو في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، ويفترض في المكلف بالضريبة أن يقدم معلومات كاملة غير ناقصة وصحيحة وإلا فلن يستفيد من ضمانات عدم إعادة التحقيق.

أما عن الآثار المترتبة عن مخالفة ضمانات منع إعادة التحقيق من طرف الإدارة الجبائية، فيمكن اعتبار إعادة التحقيق الجبائي في نفس الضرائب والمدد تعسفا من الإدارة الجبائية في استعمال حقها في مواجهة المكلف بالضريبة الذي سيقى خاضعا لإعادة التحقيق ومتى شاعت الإدارة الجبائية وهذا ما يتنافى والقواعد العامة للقانون واستقرار المراكز القانونية ومنح حقوق مكتسبة للأفراد. وإذا حدث أن أخضع المكلف بالضريبة إلى تحقيقات متتابعة حول نفس الضرائب والمدد، فإنه يقع عبئ الإثبات على الإدارة الجبائية بأنها قامت بتحقيق أول، وفي حالة ما إذا لم تقدم هذه الأخيرة ما يثبت ذلك، وإن ما تقوم به هو تحقيق ثاني لجأت إليه نتيجة تدليس المكلف بالضريبة أو تقديمه لمعلومات خاطئة،

(230) عبيدات ابراهيم، عصمانية عبد الرحمان، سوبر نجيب، المرجع السابق، ص 40.

(231) أما عن أمثلة الطرق التدليسية فنجد مثلا: إخفاء كتابات غير صحيحة وفعلية في دفتر الجرد أو اليومية المنصوص عليها في المواد: 09 إلى 11 قانون تجاري، أو الإهمال المتعمد في تقديم تصريحات حول رقم الأعمال أو تقديمها بصورة غير كافية، أو استعمال وصولات و فواتير مزورة، أو ذكر عمليات أو نفقات وهمية قصد إضافتها في الأعباء قصد تخفيض الربح الخاضع للضريبة.

للمزيد من التفاصيل راجع نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة، معدلة بموجب المواد 17 ق م لسنة 1996، و 10 ق م لسنة 2000 و 38 ق م لسنة 2001 و 6 ق م لسنة 2002 و 12 ق م لسنة 2006 و 8 ق م لسنة 2012.

فيكون فرض الضريبة غير مشروع و باطل.<sup>(232)</sup> وعليه نخلص أن إعادة التحقيق مرة ثانية على نفس الضرائب ونفس المدد من طرف الإدارة الجبائية يترتب عليه بطلان إجراء فرض الضريبة المقرر تبعا للتحقيق الجبائي الأول.

### الفرع الثاني

#### الحق في الطعن

يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة و التي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه، إذ يحق للمكلف بالضريبة الحصول على استدراك أو تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس الضريبة أو حسابها و الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي و يكون الأمر على مستوى الإدارة أو المحكمة<sup>(233)</sup>.

ومنه فان طرق الطعن الموضوعية تحت تصرف المكلفين بالضريبة هي:

#### أولاً: الطعن الإداري

يأخذ هذا النوع من الطعن صورتين، احدهما إجباري و هو ما يقصد به التظلم أمام المدير الولائي للضرائب، وثانيهما اختياري يكون أمام اللجان الإدارية بمختلف أنواعها.

#### أ- التظلم الإداري أمام المدير الولائي للضرائب:

يستخدم عليه وفقاً لـ ج بالشكوى الضريبية، بحيث عند إعلام المفتش المحقق المكلف بالضريبة بإجراءات سير التحقيق و النتائج المترتبة عنها، زيادة على ذلك تقديم كل من المحقق أو رئيس الفرقة أو مسؤول مصلحة التحقيق كل التوضيحات الإضافية اللازمة له يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء أمام الجهات الإدارية المختصة، سواء أمام المدير الولائي للضرائب أو إلى رئيس الفرقة أو إلى مسؤول

<sup>(232)</sup> زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 280.

<sup>(233)</sup> عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 52.

مصلحة الأبحاث و المراجعات للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها<sup>(234)</sup> و هذا كشرط قانوني لمواصلة الإجراءات أمام اللجان أو على مستوى الجهات القضائية<sup>(235)</sup>

يمكن اعتبار الشكوى وسيلة للحوار بين المكلف و الإدارة الجبائية، ضمنها المشرع قصد تقريب وجهات النظر بينهما، وكذلك كضمانة للدفاع عن حقوقه. و لكي تعتبر الشكوى صحيحة لا بد من تقديمها في الأجل القانوني قبل انقضاء السنة الثانية التي تلي سنة إصدار سند التحصيل أو علم المكلف بالضريبة بالانقطاع أو من تاريخ دفع المستحقات الضريبية المقطوعة من المصدر من طرف المكلف القانوني بها، حسب نص المادة 72 من ق ا ج ج.<sup>(236)</sup> و لا بد من توفرها على مجموعة من الشروط المنصوص عليها في المادة 73 من ق ا ج ج من بينها أن تكون الشكوى فردية كأصل عام باستثناء الذين تفرض عليهم ضرائب جماعية و أن لا تخضع لحقوق الطابع إضافة إلى تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة. كما يجب أن تتضمن كل الشكاوى تحت طائلة عدم القبول: ذكر نوع الضريبة المعترض عليها، إضافة إلى بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف وتوقيع صاحبها<sup>(237)</sup>.

أما من حيث الفصل في الشكوى، فقد ضمن المشرع عدة ضمانات لفائدة المكلف بالضريبة، حفاظا على حقوقه. و من بينها:

\_ ضرورة تقديم وصل إيداع الشكوى حتى يكون دليل في يد المكلفين بالضريبة، على لن يقدموا شكوى ضريبية قبل اللجوء إلى القضاء في حالة تعسف الإدارة.

<sup>(234)</sup> انظر ميثاق المكلفين بالضريبة، المرجع السابق، ص37.

راجع كذلك نص المادة 71 من ق ا ج ج، المرجع السابق.

<sup>(235)</sup> رغم التعديلات المتكررة للأحكام المتعلقة بالإجراءات المتبعة في المنازعات الضريبية، بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة، إلا انه لا يوجد أي منها قد مس بالنظم الإداري كإجراء إجباري قبل اللجوء إلى القضاء<sup>(236)</sup> راجع المادة 72 من ق ا ج ج، معدلة بموجب المواد 43 ق م لسنة 2007 و 39 من ق م لسنة 2009 و 15 من ق م لسنة 2013.

<sup>(237)</sup> راجع نص المادة 73 من ق ا ج ج، معدلة بموجب المواد 44 من ق م لسنة 2007 و 35 من ق م لسنة 2012 .

\_ تقييد سلطات الإدارة بمدة قانونية وأجال قانونية محددة للرد على شكوى المكلف. إذ حدد المشرع مدة 6 أشهر كحد أقصى للمدير الولائي للرد، و يمكن تمديدتها إلى 8 أشهر إذا تعلق الأمر بالقضايا التي تستوجب اخذ رأي الإدارة المركزية.<sup>(238)</sup>

\_ ضرورة تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب الفاصل في الشكوى.<sup>(239)</sup>

### ب\_ التظلم الإداري أمام لجان الطعن الإدارية

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لا يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه حسب كل حالة، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة، وهذا في أجل 4 أشهر، ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة طبقاً للمادة 80 من ق ا ج .<sup>(240)</sup>

فالمكلف بالضريبة يحق له اللجوء إلى لجان الطعن وذلك من أجل الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وذلك عند تبليغه بقرار الإدارة وكذلك في حالة نفاذ الأجل المحدد قانوناً للبت في الشكوى حسب كل حالة.

و بمفهوم المادة 80 ق ا ج ج التي جاءت بصياغة: "يمكن للمكلف...." بأنه حق وليس واجبا عليه، وبمفهوم المخالفة يمكن اللجوء إلى القضاء دون المرور على هذه اللجان، غير أن هذه اللجان تختلف من حيث اختصاصاتها ، وهذا ما سنتطرق إليه فيما يلي:

### 1\_ لجنة الدائرة:

تنص المادة 81 مكرر 1 من ق ا ج ج<sup>(241)</sup> على أنه تنشأ لدى كل دائرة لجنة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة، تتشكل من:

<sup>(238)</sup> انظر نص المادة 76 من ق ا ج ج، المعدل بموجب المواد 59 من ق م لسنة 2003 و 39 من ق م لسنة 2005 و 46 من ق م لسنة 2007 و 36 من ق م لسنة 2012 و 16 من ق م لسنة 2013.

<sup>(239)</sup> انظر نص المادة 79 من ق ا ج ج، معدلة بموجب المواد 48 من ق م لسنة 2007 و 26 من ق م لسنة 2008 و 41 من ق م لسنة 2009 و 46 من ق م لسنة 2011 و 37 من ق م لسنة 2012.

<sup>(240)</sup> معدلة بموجب المواد 49 من ق م لسنة 2007 و 42 من ق م لسنة 2009 و 40 من ق م لسنة 2012.

<sup>(241)</sup> محدثة بموجب المادة 50 من ق م لسنة 2007 و معدلة بموجب المادة 43 من ق م لسنة 2009..

\_ رئيس الدائرة او الأمين العام للدائرة رئيسا.

\_ رئيس المجلس الشعبي البلدي أو احد نوابه، لمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه.

\_ رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا، الو حسب الحالة، مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجوارى للضرائب....."

تبدي هذه اللجنة رأيها حول الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة التي تقل عن مليونين (2.000.000 دج) أو تساوي هذا المبلغ وكذا الرسم على القيمة المضافة المفروضة التي تقل عن (2.000.000 دج) أو تساوي هذا المبلغ والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب. وتجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر.

إن ما يمكن ملاحظته بشأن هذه التشكيلة أن المشرع حاول إشراك مختلف القطاعات حتى يتمكن من تحقيق نوع من التوازن بين حقوق المكلف بالضريبة من جهة و امتيازات الإدارة الضريبية من جهة أخرى، إلا انه مقابل ذلك أضفى عليها الطابع الإداري و يظهر ذلك في غياب ممثلين دائمين عن المكلف و منح رئاسة اللجنة للرئيس أو الأمين العام للدائرة عوض أن تسند إلى قاض ممثلا عن الجهة القضائية و ذلك من اجل حماية حقوق المكلف بالضريبة و كذا ضمان حياد الإدارة.

## 2\_ لجنة الطعن الولائية: فانه تنشأ لدى كل ولاية، لجنة الطعن في الضرائب المباشرة و الرسم

على القيمة المضافة تتشكل من عدة أعضاء نصت عليها المادة 81 مكرر 2<sup>(242)</sup>

باستقراء المادة السابقة نلاحظ أن تشكيلة اللجنة جاءت متوازنة نوعا ما مقارنة مع لجنة الدائر من حيث العضوية بين الإدارة الضريبية و ممثلي المكلف بالضريبة و هذا يخلق نوع من التوازن بين امتيازات الإدارة و حقوق المكلف.

طبقا للمادة 81 مكرر 2 تبدي اللجنة الولائية للطعن رأيها حول ما يلي:

(242) فيما يتعلق بتشكيل اللجنة راجع المادة 81 مكرر 2 من ق ا ج ج، المرجع السابق.



\_ الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة المفروضة التي تفوق عن مليوني دينار ( 2.000.000 دج) وتقل أو تساوي عشرون مليون دينار(20.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت الإدارة الجبائية بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

\_ الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مركز للضرائب، كما كانت سابقا تقدم أمامها الطعون التي كانت محل رفض من طرف لجنة الطعن على مستوى الدائرة.

**3\_ لجنة الطعن المركزية:** تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة تتشكل من عدة أعضاء نصت عليها المادة 81 مكرر 3 من ق ا ج ج (243)

باستقراء هذه المادة نلاحظ أن هذه التشكيلة تظم ممثلي عن عدة وزارات، وغياب كلي لممثلين عن المكلف مما ينقص من فعاليتها و حيادها في اتخاذ القرارات المناسبة بشأن المنازعات المعروضة عليها. تبدي اللجنة المركزية للطعون رأيا حول ما يلي:

\_ الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق وأن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي (244).

\_ القضايا التي يفوق مبلغها الكامل من الحقوق والغرامات عشرون مليون دينار(20.000.000) دج.

\_ المبالغ من الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة وكذا من الرسم على القيمة المضافة المفروضة التي تفوق عشرون مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

إذا كان المشرع قد رتب شروط على المكلف عند تقديمه لطعنه أمام هذه اللجان، فإن هذه الأخيرة بالمقابل قد فرض عليها التزامات يجب عليها احترامها وذلك ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة و التي تتمثل فيما يلي:

(243) فيما يتعلق بتشكيل اللجنة راجع المادة 81 مكرر 3 من ق ا ج ج، المرجع السابق.

(244) وهي المهام المستحدثة والمسندة للجنة الطعن المركزية ولم يكن منصوص عليها في المادة 302 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة.

\_ التزام أعضاء اللجان وفي كل الأحوال بالسر المهني وفقا لما هو منصوص عليه في المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

\_ أن تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة (أي عدم الوقوف موقف سلبي) ، والمتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، وذلك بما يضمن إما تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

\_ يجب أن تعلق الآراء الصادرة عن هذه اللجان، كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة أن تحدد مبلغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد منح للشاكي وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة اثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس ويبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد حسب الحالة من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو من طرف المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب.

\_ تلتزم لجان الطعن بإبداء رأيا حول الطعون المدفوعة إليها بالقبول أو بالرفض، صراحة في اجل أربعة(4) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لم تبد اللجنة رأيا في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يساوي رفضا ضمنيا للطعن وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في اجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن.(245)

تعتبر كل الآراء الصادرة عن هذه اللجان ملزمة لإدارة الضرائب، و لها حجيتها القانونية في مواجهة أطراف النزاع و قابلة للطعن في مشروعيتها أمام القضاء، حيث يمكن لكل طرف رفع دعوى قضائية ضد هذا الرأي إذا لم يقتنع به.(246)

### ثالثا: الطعن أمام الجهات القضائية

يمكن للمكلف الذي لم يرضى سوءا بالقرار المتخذ بشأن شكاواه حسب الحالة من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى

(245) راجع نص المادة 80 من ق ا ج ج معدلة بموجب المواد 49 من ق م لسنة 2007 و 42 من ق م لسنة 2009 و

40 من ق م لسنة 2012.

(246) عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 79.

للضرائب أو بالقرار المبلغ له من طرف الإدارة، بعد اخذ رأي لجان الطعن أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية طبقاً لنص المادة 82 من ق ا ج ج.<sup>(247)</sup>

تستمد شروط رفع الدعوى في هذا الشأن من قانوني الإجراءات المدنية و الإدارية والإجراءات الجبائية بحيث ينتج عن عدم احترام هذه الشروط، عدم قبول الدعوى، بالإضافة إلى الشروط العامة التي يجب أن يتمتع بها المدعى والمتمثلة في الأهلية القانونية للتقاضي و الصفة وأن يثبت وجود مصلحة له لإقامة دعواه، طبقاً لأحكام المادتين 459 و 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

يترتب عن عدم تقديم الطلب خلال المواعيد المحددة سقوط الحق وبالتالي يستوجب احترام الآجال المحددة، أما عن الآجال التي يتوجب فيها رفع الدعوى فطبقاً لأحكام المادة 82-1 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>(248)</sup>، فإنه يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة، القرار المتخذ بشأن شكواه سواء تم هذا التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المحددة في المواد 76-2 و 76-3 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية. في هذا الإطار يمكن الطعن أمام الجهة القضائية الإدارية المختصة خلال نفس الآجال المذكورة أعلاه في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها على التوالي في المواد 80 و 81 و 81 مكررة من قانون الإجراءات الجبائية.

كما أن الفقرة 2 من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية جاءت بحل في حالة عدم تحصل المشتكي على الإشعار بحيث نصت على أنه يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين: 76-2 و 77 أعلاه أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة (4) الموالية للأجل المذكور أعلاه. "

في حالة الرفض الكلي أو الجزئي لطلبات المكلف برفع الطعن خلال أربعة (4) أشهر ابتداء من تاريخ استلام القرار، أما في حالة عدم الرد على احتجاج المكلف فالأجل يصبح خلال الأربعة (4) أشهر

<sup>(247)</sup> انظر ميثاق المكلفين بالضريبة، المرجع السابق، ص 43.

<sup>(248)</sup> راجع المادة 82 ق ا ج ج، معدلة بموجب المواد 59 من ق م لسنة 2003 و 51 من ق م لسنة 2007 و 27 من ق م لسنة 2008 و 47 من ق م لسنة 2011.

المالية للأربعة أشهر الممنوحة كمهلة للمدير الولائي للبحث في الشكوى المعروضة عليه وفقا لأحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>(249)</sup>.

لقد نص المشرع الجزائري إضافة إلى قانون ا م و ا في قانون الإجراءات الجبائية على بعض الشكليات الواجب احترامها أثناء تقديم العريضة وكذا لزوم احتواء هذه العريضة على بعض المعلومات الأساسية التي تمكن المحكمة من دراستها من كافة جوانبها<sup>(250)</sup>.

كما يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى مجلس الدولة لاستئناف القرار الصادر من طرف المحكمة الإدارية إذ تتمثل أهم الآثار الناتجة عن الاستئناف أمام مجلس الدولة لقرارات المحكمة الإدارية هو عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف، وطرح النزاع على مجلس الدولة ليفصل فيه من جديد<sup>(251)</sup>.

هذا و يبقى الطعن القضائي الضمانة الأساسية الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة القضائية.

<sup>(249)</sup> أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، 2005، ص 70.

<sup>(250)</sup> راجع نص المادة 83 من ق ا ج ج معدلة بموجب المادة 28 من ق م لسنة 2008

\_ راجع كذلك نص المادتين 815 و 816 من قانون 08-09 مؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون ا م و ا، المعدل و المتمم.

\_ راجع كذلك نص المادتين 815 و 816 من قانون 08\_09 مؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق 25 فبراير 2008، يتضمن ق ا م و ا

<sup>(251)</sup> انظر نص المادة 171 ق ا ج ج، المرجع السابق.

# خاتمة

نخلص في الختام إلى القول أن المشرع الجزائري في مختلف النصوص القانونية و اللوائح التنظيمية التي تنظم الضريبة، قد منح للإدارة الجبائية سلطات واسعة في مباشرة إجراءات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة سعيا منها للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية، إذ خول لها المشرع امتيازات واسعة في مواجهة المكلف بالضريبة و ذلك سواء على مستوى مصالحها الداخلية أو بالاستعانة بأجهزة أخرى يتعامل معها المكلف بالضريبة، وهذا عن طريق البحث والتحري في مضمون تصريحات المكلفين بالضريبة والتحقيق الدقيق في محاسباتهم.

مقابل هذه الامتيازات عمل المشرع الجزائري على منح المكلف بالضريبة ضمانات و حقوق قانونية تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند ممارستها لسلطاتها في كل مرحلة من مراحل تدخلها. ومن أهم هذه الحقوق والضمانات، ضرورة إعلامه وتبليغه بكل إجراء تتخذه الإدارة ضده مع احترامها للمواعيد المقرر لذلك، و وضع ميثاق له يتضمن حقوقه وواجباته، وكذا حقوق و واجبات الإدارة الجبائية مع النص على ضرورة الاستعانة بمستشار من اختياره لتمثيله تمثيلا قانونيا و إعطاءه مهلة معقولة للرد أو التحضير لتقديم مختلف الوثائق الثبوتية التي تدعم تصريحاته وتعزز مركزه القانوني في مواجهة نتائج التحقيق التي تتمسك بها الإدارة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى قيد سلطات الإدارة في عدة جوانب وضبط تدخلاتها بموجب نصوص قانونية صارمة، إذ لا يمكن لها إعادة التحقيق لنفس المدة و نفس الضرائب بسبب الحماية القانونية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة و التي تقرر مبدأ نهاية التحقيق، إلا في بعض الحالات الإستثنائية كحالة ممارسة المكلف لمناورات تدليسية.

غير انه في حالة التصحيح الجبائي إذا ما شاب عمل الإدارة عيب يؤدي ذلك إلى بطلان إجراءاتها للتصحيح، إلا انه يحق لها إعادة تصحيح ثاني بشرط أن تحترم مدة التقادم المسقط المحدد ب 4 سنوات.

ومحاولتنا المتواضعة في التعمق والغوص في مختلف جوانب موضوع هذا البحث مكنتنا من الخروج منه بمجموعة من النتائج و الاقتراحات التي قد تكون موضوع اهتمام والتكفل بها مستقبلا.

فالبنسبة لأهم النتائج المتوصل اليها:

\_ أن الحماية القانونية التي منحت للمكلف بالضريبة خلال الرقابة الجبائية لها من الأهمية البالغة في خلق توازن بين صلاحيات الإدارة الجبائية الواسعة و بين حريات و حقوق المكلف بالضريبة من جهة أخرى، خاصة ما يتعلق بالدفاع عن نفسه باعتبار انه الطرف الضعيف في المعادلة.

\_ المشرع وفق نوعا ما في توفير حماية للمكلف بالضريبة، بتقييد عمل الإدارة و تأطيره إلى الحد الذي يحفظ كرامة و حرمة المكلف بالضريبة.

\_ ضف إلى ذلك إن المشرع خلال إقراره لالتزامات الإدارة، بتوضيح الحماية القانونية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة أثناء مرحلة التحقيق و التصحيح الجبائين، يعتبر بمثابة ضمانة للمكلف بالضريبة لتمنع عنه أي ظلم أو تعسف قد يقع عليه.

\_ تعتبر إجراءات الإدارة الجبائية المخالفة لنصوص القانونية، غير مشروعة وباطلة، ما يؤدي إلى بطلان الضريبة المفروضة على المكلف لعدم قانونيتها.

\_ إن وجوب لجوء المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية للطعن في مدى مشروعية الضريبة قبل اللجوء إلى القضاء يعتبر فرصة لتعزيز الحوار مع الإدارة ودفعها لمراجعة موقفها و من ثم توفير الوقت و الجهد و النفقات والسرعة في إيجاد الحلول لمختلف النزاعات في بدايتها.

\_ وعلى هذا الأساس و لأجل دعم الضمانات المقدمة للمكلفين بالضريبة من جهة و ضبط سلطات الإدارة الجبائية من جهة أخرى، تم تعديل قانون الإجراءات الجبائية و استحداث نصوص قانونية جديدة خلال السنوات الأخيرة تماشيا مع التطورات الاقتصادية.

لكن بالرغم من كل الاستنتاجات المتوصل إليها فيما يخص الحقوق و الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، إلا أنها لا تخلو من النقائص:

\_ يعاب على المشرع الجزائري على خلاف بعض التشريعات، انه تأخر في إقرار بعض الضمانات كتأخره في إصدار ميثاق المكلف بالضريبة الذي يتضمن مختلف الحقوق والالتزامات الواقعة على كل طرف من أطراف العلاقة الجبائية، و هذا يعتبر إجحاف في حقه.

\_ عدم استقرار نصوص قانون الإجراءات الجبائية بسبب التعديلات المفرطة بموجب قوانين المالية المتعاقبة، مما يصعب على المكلف بالضريبة متابعتها والإمام بمضمونها.

\_ ضف إلى ذلك السلطات المخولة للإدارة الجبائية في سبيل تفسير بعض النصوص القانونية بالصيغة التي تخدم مصالحها، وذلك بموجب مختلف التعليمات والنشريات الداخلية الصادرة عن وزارة المالية وكذا المديرية العامة للضرائب وهذا ما يؤدي في غالب الأحيان إلى إغفال بعض الحقوق أو إقرار بعض الإجراءات التي يمكن أن تمس بالحريات الفردية للمكلف بالضريبة.

في اعتقادنا و بعد كل ما توصلنا إليه من تحاليل و تفسيرات لدراستنا المتواضعة، فإن هذه النقائص يمكن تجاوزها من طرف المشرع عن طريق إصدار نصوص قانونية واضحة تضيي مرونة على عمل الإدارة الجبائية بالوجه الذي يحقق التوازن بين مصالح الخزينة العمومية و ضمان حماية حقوق المكلف بالضريبة على حد سواء.

في سبيل تحقيق هذا الهدف ارتأينا تقديم بعض الاقتراحات المتواضعة عسى أن يتم أخذها بعين الاعتبار.

\_ في رأينا حذ لو أن المشرع وسع من مجال حقوق المكلف بالضريبة وعزز من فعالية الضمانات القانونية المقررة له في مواجهة امتيازات وسلطات الإدارة الضريبة.

\_ إعادة النظر في إجراءات الرقابة الجبائية على النحو الذي يجعلها بسيطة ومرنة ليسهل استيعابها وفهمها من طرف المكلف بالضريبة.

\_ إعطاء القواعد القانونية الجبائية قدر من الاستقرار حفاظا على حقوق المكلف ما دام يمثل الحلقة الأضعف هذا من جهة، و من جهة أخرى مرافقة الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة من خلال مساعدته على فهم التزاماته و حقوقه الجبائية خلال مراحل الرقابة .

\_ الأخذ بعين الاعتبار الجانب البشري خاصة ما يتعلق بالكفاءة والنزاهة لضمان حسن سير عمل الإدارة الضريبية والاعتماد على خبراء أثناء القيام بإجراءات التحقيق الجبائي، نظرا لدرابيتهم الكافية بمجال الضرائب، و تقاديا للأخطاء التي تمس بحقوق المكلف والتي تجعل من تداركها لاحقا أمرا صعبا.

\_ نقترح على المشرع أيضا تنظيم مهنة المستشار الجبائي على المستوى الوطني، و إلزام الأشخاص القائمين عليها من التسجيل لدى الجهات المعنية للحد من دخول غير المتخصصين في المجال، ضمانة أكثر لحقوق المكلف بالضريبة و عملا بما ذهبت إليه التشريعات المقارنة (تونس،السويد،استراليا،،،،،)



نظرا لما تتميز به الإجراءات الجبائية من التعقيدات و الصعوبات، و لتمثل مهامه كرجل قانون في التأكد من مدى احترام الإدارة الضريبية صاحبة الامتياز لحقوق المكلف و تطبيقها للضمانات الممنوحة له من طرف القانون و إثارة أي بطلان من الناحية الإجرائية أو الموضوعية التي يراها في كل مراحل الرقابة الجبائية و تمكينه من الحق في تحرير مذكرات الرد على ملاحظات الإدارة و التفاوض و التفاوض مع الإدارة باسم المكلف.

\_ إقرار أحقية الاطلاع للمكلف بالضريبة على الوثائق الإدارية و لما لا إحداث جمعية الاطلاع على الوثائق الإدارية مشيا على خطى المشرع الفرنسي الذي يعود تاريخ إنشاء مثل هذه اللجنة إلى سنة 1977 و إعطاء الحق للمكلف في مقاضاة الإدارة أمام المحاكم الإدارية إن هي رفضت اطلعه على الوثائق والمعلومات.

# قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

أ / الكتب:

- 1\_ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، 2005.
- 2\_ ابن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و المالية، دار هومه للطباعة و النشر، د ط، الجزائر، 2011.
- 3\_ جهاد سعيد حساونة، المالية العامة و التشريع الضريبي و تطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني، ط 1، الاردن، 2000.
- 4\_ حمدي سليمان، سميات القبيلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية و تطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.
- 6\_ رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، ط 2، القاهرة، 2006 .
- 7\_ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011.
- 8\_ صالح العبد، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، ط 3، دار هومه للطباعة والنشر، الجزائر، 2008.
- 9\_ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- 10\_ عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، الطبعة 1، منشأة المعارف، مصر، ب س ن .
- 11\_ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، ط 1، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009.
- 12\_ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2011.
- 13\_ محمد التهامي طواهر و مسعود الصديقي، المراجعة و تحقيق المحاسبات، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 14\_ نشأت ادوارد ناشت، ربط الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، د ط، القاهرة ، 2008.

ب / الرسائل و المذكرات الجامعية

ب - 1 / الرسائل الجامعية

\_ زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، سنة 2012/2013.

ب - 2 / المذكرات الجامعية

1\_ العثماني مصطفى، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي -الدكتور يحي فارس -، المدية، الجزائر، 2008.

2\_ بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2010-2011.

3\_ حسام فايز احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل والجبائية، أطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008.

4\_ رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ( حالة ولاية الوادي )، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2006-2007.

5\_ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، سنة 2011-2012.

6\_ عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010.

7\_ عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كاداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع: التنمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، سنة 2003-2004.

8\_ واضح الياس، الإثبات في المواد الضريبية، أطروحة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، السنة الجامعية 2003-2004.

9\_ ولهي بوعلام، اثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.

10\_ حمار عبد الغني، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة نهاية التكوين، تخصص قانون الأعمال، مديرية التكوين، وزارة العدل، الدفعة التاسعة، 2009.

11\_ عبيدات إبراهيم، عصمانية عبد الرحيم، سوير نجيب، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة التخرج لنيل اجازة المدرسة العليا للقضاء، وزارة العدل، المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 15، د ب ن، 2004-2007.

12\_ فاطمة الزهراء بوخديمي، النظام الجبائي الجزائري، مذكرة تخرج لنيل الشهادة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، دفعة 18، د ب ن، سنة 2007-2010.

13\_ لومي نصر الدين، إجراءات الرقابة الجبائية، مذكرة نهاية التكوين، فرع قانون الأعمال، المدرسة العليا للمصرفية، الدفعة السابعة، د ب ن، سنة 2008.

14\_ يوسف الصادق، المراقبة و التحقيق الجبائي كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 17، د ب ن، 2009.

### ج/ المقالات

1\_ احمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد و الإدارة و القانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم العلوم القانونية و الإدارية، العدد 35، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، سبتمبر 2013.

2\_ كريبى زبيدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 7 لسنة 2005.

3\_ محمد محمد عبد اللطيف، محمد سعيد فرهود، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر و الكويت و فرنسا، مجلة الحقوق، العدد الأول كلية الحقوق، جامعة الكويت، مارس 1999.

#### د/أعمال الملتقيات

1\_ العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية لحوكمت أعمالها و نتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، مداخلة إلى أعمال الملتقى الوطني حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20\_21 اكتوبر 2009.

2\_ العياشي عجلان، الضمانات القانونية في إجراءات الرقابة الجبائية، مداخلة في أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق و الآداب و العلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة 8 ماي 1945، يومي 21-22 أبريل 2008.

3\_ عادل بن عبد الله و مستاري عادل، مداخلة في أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق و الآداب و العلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة 8 ماي 1945، يومي 21-22 افريل 2008.

4\_ فنيديس احمد، إجراءات المراقبة الضريبية المعمقة، مداخلة في أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق و الآداب و العلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة 8 ماي 1945، يومي 21-22 افريل 2008.

5\_ مشري راضية، إجراءات المتابعة في جريمة التهرب الضريبي، مداخلة في أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق و الآداب و العلوم الاجتماعية، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة 8 ماي 1945، يومي 21-22 أبريل 2008.

6\_ ولهي بوعلام، " نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة " - حالة الجزائر - مداخلة إلى أعمال الملتقى الوطني حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009.

## هـ / النصوص القانونية

### 1/ الدساتير

المرسوم الرئاسي 438/96 المؤرخ في 7/12/1996 يتضمن إصدار تعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، ج ر رقم 76 المؤرخة في 8 ديسمبر 1996 والمعدل و المتمم بموجب القانون 08/19 المؤرخ في 12/11/2008، ح ر عدد 63 صادرة في 16/11/2008.

### 2/ النصوص التشريعية

- \_ أمر 66-156 المؤرخ في 8 يونيو سنة 1966، يتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم.
- \_ أمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني، المعدل و المتمم.
- \_ أمر 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 يتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101 المعدل و المتمم.
- \_ أمر 76-101 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ج ر عدد 102 لسنة 1976.
- \_ أمر 76-105 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، ج ر العدد الاول لسنة 1977، المعدل و المتمم.
- \_ قانون 91-25 مؤرخ في 18-12-1991، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج ر عدد 65 لسنة 1991.
- \_ أمر 95-27 مؤرخ في 30-12-1995، يتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج ر عدد 82 لسنة 1995.
- \_ قانون 11-99 مؤرخ في 23-12-1999 يتضمن قانون المالية لسنة 2000، ج ر رقم 92 لسنة 1999.

\_ قانون 01- 21 مؤرخ في 22-12-2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79 لسنة 2001.

\_ قانون 02-11 مؤرخ في 25-12-2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86 لسنة 2002 .

\_ أمر 06-03 مؤرخ في 15 يوليو سنة 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج ر عدد 46 لسنة 2006.

\_ قانون 07-12 مؤرخ في 30-12-2007 يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 82 لسنة 2007.

\_ أمر 08-02 مؤرخ في 24 يوليو 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج ر عدد 42 لسنة 2008.

\_ قانون 08-09 مؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ج ر عدد 21 لسنة 2008، المعدل و المتمم.

\_ قانون 11-16 مؤرخ في 28-12-2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72 لسنة 2011.

\_ قانون 13-07 مؤرخ في 29 /10/2013، يتضمن تنظيم مهنة المحاماة، ج ر عدد 55 لسنة 2013.

\_ قانون 13-08 مؤرخ في 30 ديسمبر 2013، يتضمن قانون المالية 2014، ج ر عدد 68 .

### 3/ النصوص التنظيمية

\_ المرسوم التنفيذي 91-60 مؤرخ في 23- 02-1991، ينظم تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، ج ر عدد 9 لسنة 1991.

\_ المرسوم التنفيذي 92-276 مؤرخ في 6 يوليو 1992، يتضمن مدونة أخلاقيات الطب، ج ر عدد 52، لسنة 1992.



\_ المرسوم التنفيذي 228-98 المؤرخ في 13-07-1998، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج ر عدد 51 لسنة 1998.

\_ المرسوم التنفيذي 327-06 مؤرخ في 18-09-2006، يتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، ج ر عدد 59، لسنة 2006.

#### 4/ القرارات

\_ قرار وزير المالية المؤرخ في 12 يوليو 1998 الموافق ل 18 ربيع الأول 1419، يتضمن الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب، ج ر عدد 79، لسنة 1998.

\_ قرار وزير المالية المؤرخ في 24-05-2007 يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، ج ر عدد 44، صادرة في 2007/07/8

#### 5/ القرارات القضائية

\_ قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا، رقم 104152، الصادر بتاريخ 05/06/1994، المجلة القضائية عدد 3 لسنة 1994.

#### و/الوثائق

\_ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة، منشورات 2013.

\_ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، تنظيم و مهام، 2014.

#### ي/ مواقع الانترنت

\_ سليمان بومزوغ، المراقبة الجبائية للمقاولة في المغرب، مذكرة لنيل شهادة مستر، تخصص قانون التجارة و الأعمال، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، وجدة، المغرب، 2011، 2012.

**A: ouvrages**

- 1\_ **BEN AMARA Mansour, BOUZNAD Hocine**, Le Droit Fiscal Des Affaires En Algérie, Edition Houma, Algérie, 2012.
- 2\_ **CLAUDE Laurent**, Contrôle Fiscal, La Vérification Personnelle, Bayeusaine, France, 1995.
- 3\_ **J.Grosclaude et P. Marchessou**, Procédures Fiscales, Édition Dalloz, 1998.
- 4\_ **BRURON Jacques**, Le Contrôle Fiscal, LDGE, Collection Système, 1991.
- 5\_ **COLLET Martin**, Procédures Fiscales, (contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt), Édition PUF, Paris, 2011.
- 6\_ **BOUVIER Michel**, Introduction au Droit Fiscal Général Et à la Théorie De l'Impôt, LGDJ, 8<sup>eme</sup> édition, 2007.
- 7\_ **P. colin, G. Gervaise, M. Rossetti**, Les Bases De La Fiscalité, Librairie Vuibert, Paris, 1994.
- 8\_ **BELTRAME Pierre**, La Fiscalité en France, Collection Hachette Fondamentale, 1 er Édition, France, 1995.
- 9\_ **LAMBERT Thierry**, Le Contrôle Fiscal, Droit et Pratique, Édition PUF, Paris, 1991.
- 10\_ **LAMBERT Thierry**, Contrôle Fiscal, Principe Et Control, Édition économi, 1996.
- 11\_ **LAMBERT Thierry** , Procédures Fiscal, Droit Public, Édition l'Extenso, France, 2012.

**12\_ SELINSKY Véronique, COTTET Philippe, GIRODROUX Catherine**, Faire Face au Contrôle De l'Administration, Édition Lamy les échos, Paris, 1992.

**B: thèses:**

\_ **HALOUI Khalil**, Les Garanties du Contribuable Dans le Cadre du Contrôle Fiscal marocain, Thèse pour l'Obtention de Grade de docteur de l'université de Grenoble, droit privé, paris, 2006.

**C: Mémoires:**

\_ **GHERISS Ikram**, La Performance du Contrôle Fiscal au Maroc, Master Spécialisé, Management des Services Publics, MS MSP, novembre 2007.

\_ **BOUABIDI Loufti**, Garanties du Contribuable, au Niveau du Système Tunisien, Mémoire de Fin d'Etudes, Institut d'économie douanier et Fiscal, customs and fiscal Maghreb Institute, crée par la convention internationale Algérie–Tunisie du 03 septembre 1981, 21<sup>em</sup> promotion, 2002–2004.

\_ **S. Makhmoukh**, Le Contrôle Fiscal, Aspect Théorique et Pratique, Cas de la Direction Des Impôts de la Wilaya de Bejaia, Mémoire en vue de l'Obtention du diplôme de master en sciences de gestion, université Abderrahmane mira Bejaia, 2012–2013.

**D: documents:**

\_ **MF/ DGI**, Guide de vérificateur. Édition 1994.

\_ **MF/DGI/RDV**, Guide du vérificateur de comptabilité, DGI, Édition Alger print, 2001.

\_ **MF/ DGI**, la lettre de la DGI, bulletin d'information de la DGI, n° 52 /2013.

\_ **MF/ DGI**, Guide du vérificateur approfondit.

\_ **MF/ DGI**, Guide Pratique du Contribuable.

\_ Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, n°56, Dalloz, 1991.

**E: sites internet**

\_ **AURCHAKOU Saïd**, Le Contrôle Fiscal au Maroc (organisation et pratique de la vérification de comptabilité), Mémoire pour l'Obtention de diplôme de master en droit et gestion des finances publiques, université de Sorbonne, France ,2006.

[www.memoireonline.com](http://www.memoireonline.com).

\_ Charte du Contribuable, vos droits et vos obligations. [www.mfdgi.dz](http://www.mfdgi.dz).

# فهرس المحتويات

فهرس الموضوعات

العنوان.....	الصفحة.....
مقدمة.....	6
الفصل الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.....	10
المبحث الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.....	12
المطلب الأول: التعريف بالرقابة الجبائية و أشكالها.....	12
الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية.....	12
الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.....	14
أولاً: الرقابة الشكلية.....	15
ثانياً: الرقابة على الوثائق.....	16
ثالثاً: الرقابة في عين المكان.....	19
المطلب الثاني: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية.....	20
الفرع الأول: الأجهزة المركزية.....	20
أولاً: مديرية البحث و المراجعات.....	20
ثانياً: مديرية كبريات المؤسسات.....	22
الفرع الثاني: الأجهزة الجهوية.....	23
أولاً: المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات.....	24
ثانياً: المديرية الجهوية للضرائب.....	24
ثالثاً: المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق.....	26
الفرع الثالث: الأجهزة المحلية.....	27
أولاً: المديرية الولائية للضرائب.....	27
ثانياً: مفتشيات الضرائب.....	28

- 29..... ثالثا: مركز الضرائب
- 30..... المبحث الثاني: سلطات الإدارة الجبائية في مجال الرقابة
- 30..... المطلب الأول: سلطات البحث و التحري
- 31..... الفرع الأول: سلطة الاطلاع
- 32..... أولا: الاستثناءات الواردة على مبدأ سلطة الاطلاع
- 36..... ثانيا: العقوبات المقررة في حالة عدم الامتثال سلطة الاطلاع.
- 37..... الفرع الثاني: سلطة المعاينة
- 40..... الفرع الثالث: سلطة استدراك الأخطاء
- 40..... المطلب الثاني: سلطات التحقيق الجبائي
- 41..... الفرع الأول: التحقيق في المحاسبة
- 41..... أولا: تعريف التحقيق في المحاسبة
- 42..... ثانيا: شروط و إجراءات التحقيق في المحاسبة
- 46..... الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة
- 48..... الفرع الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة
- 48..... أولا: تعريف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة
- 49..... ثانيا: شروط التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة
- 49..... ثالثا: إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة
- 52..... الفصل الثاني: مظاهر الحماية القانونية المقررة لفائدة المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة
- 54..... المبحث الأول: الحقوق والضمانات مقررة للمكلف بالضريبة الخاضع لإجراءات التحقيق الجبائي
- 54..... المطلب الأول: حقوق و ضمانات سابقة لإجراء التحقيق الجبائي
- 55..... الفرع الأول: إعلام المكلف بالضريبة
- 56..... أولا: الشروط المتعلقة بصحة الإشعار بالتحقيق الجبائي
- 57..... ثانيا: البيانات الواجب توافرها في الإشعار بالتحقيق الجبائي
- 60..... الفرع الثاني: تقديم ميثاق المكلف بالضريبة و مهلة التحضير للمراقبة

- 60.....أولاً: الشروط المتعلقة بميثاق المكلف بالضريبة.
- 62.....ثانياً: المدة القانونية للتحضير.
- 63.....الفرع الثالث: الاستعانة بمستشار.
- 65.....المطلب الثاني: حقوق و ضمانات أثناء التحقيق الجبائي.
- 65.....الفرع الأول: تحديد مدة التحقيق بعين المكان.
- 66.....أولاً: تحديد مدة التحقيق في المحاسبات.
- 68.....ثانياً: تحديد مدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
- 69.....ثالثاً: الاستثناءات الواردة على مدد التحقيق.
- 71.....الفرع الثاني: ضمانات الواجهية في التحقيق الجبائي.
- 71.....أولاً: المصادر القانونية لمبدأ الواجهية.
- 73.....ثانياً: ضرورة إجراء حوار و جاهي أثناء التحقيق.
- 74.....الفرع الثالث: ضمانات عدم افشاء اسرار المكلفين بالضريبة.
- 76.....المبحث الثاني: حقوق و ضمانات مقررة للمكلف بالضريبة خلال التصحيح الجبائي.
- 77.....المطلب الأول: الواجهية في إجراءات التصحيح.
- 78.....الفرع الأول: تبليغ نتائج التحقيق.
- 78.....أولاً: شروط التبليغ.
- 79.....ثانياً: الآثار المترتبة عن التبليغ.
- 82.....الفرع الثاني: حق الرد.
- 82.....أولاً: أشكال الرد.
- 84.....ثانياً: الآثار المترتبة عن الرد.
- 86.....المطلب الثاني: الطابع النهائي لإجراءات الرقابة الجبائية.
- 86.....الفرع الأول: ضمانات عدم شرعية تجديد إجراء الرقابة.
- 87.....أولاً: مجالات تطبيق مبدأ عدم شرعية تجديد التحقيق.
- 89.....ثانياً: الاستثناءات الواردة على مبدأ عدم شرعية تجديد إجراءات التحقيق.



91	الفرع الثاني: حق الطعن.....
91	أولاً: الطعن الإداري.....
96	ثالثاً: الطعن أمام الجهات القضائية.....
99	خاتمة.....
104	قائمة المراجع.....
115	فهرس المحتويات.....