



الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة

وفاء شيعاوي: أستاذة محاضرة أ

كلية الحقوق جامعة الجزائر 1

ملخص:

حرص المشرع على إعمال التوازن بين طرفي العلاقة الجبائية، فمن جهة منح الإدارة الجبائية سلطات واسعة أثناء قيامها بالرقابة والتحقق في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة، كما منح لها حقوق أثناء متابعته قانونيا متى ثبت لها قيامه بمخالفات تضر بمصلحة الخزينة العامة، ومن جهة أخرى منح المكلف بالضريبة ضمانات واسعة تحميه من تعسف الإدارة أو إخلالها بالتزاماتها أثناء تأدية مهامها مما قد يضر به ماديا ومعنويا، لذا أكدت النصوص الجبائية على ضمانات المكلف بالضريبة، الأمر الذي يلزم الإدارة الجبائية بالبحث في كيفية تحسين العلاقة بالمكلف بالضريبة للوصول إلى رقابة فعالة ومردود جبائي جيد.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، الرقابة المعقدة، المكلف بالضريبة، الإشعار بالتقويم، الطعن القضائي.

Abstract:

The Legislator made sure to Have in Place a Working Balance For Fiscality Office By Empowering Widely Tax Administrator The Right Of Investigations to Raise Irregular Fraudlers In Order To Protect Public Funds Treasury.

With The Same Token They Ensured Taxpayers Full Right Protection While Exercising Their Duties In Order To Give Them Moral and Financial Support For their Own Interest. The Text Laws Stress Strongly The Guarantees of Fiscality Practice Therefore The Tax Administration Should Find a Way To Improve The Relationship Between the Taxation And Supervision of Taxes in Order to Have an Effective Tax Return in The Long Term.

مقدمة :

تعتبر الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة طرفين ضروريين لقيام الضريبة وتحقيق الإيرادات المتحصلة منها، وبالتالي تنفيذ السياسة الاقتصادية التي تسعى الدولة لتحقيقها.

ويقوم النظام الضريبي في الجزائر على تصريحات المكلفين بالضريبة، ويكتتبها المكلفين بالضريبة بناء على العناصر التي يقررون اعتمادها، وعليه يحق للإدارة الجبائية القيام بالرقابة البعدية للعناصر المصرح بها للتأكد من مدى صحتها. وللتحقيق الجبائي أنواع تتمثل في التحقيق في المستندات وهو الطريقة الأسهل والأكثر تداولاً للرقابة، والتحقيق في المحاسبة وهو الذي يرمي إلى مراجعة محاسبة مؤسسة ما من خلال مقارنتها بعناصر الاستغلال والعناصر الخارجية بغية التحقيق، فتمثل الرقابة الجبائية الوجه المعاكس للنظام التصريحي، فحساب الضريبة يتم انطلاقاً من التصريحات المكتتبه والتأكد من صحة أساس مختلف الضرائب والرسوم المستحقة بعنوان نشاط مهني، والتحقيق المعمق للوضعية الجبائية لمجمل الأشخاص الطبيعية، كما يتعلق الأمر بعمليات الرقابة التي تتضمن البحث عن تناسق بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة من جهة، ووضعيته المالية وتلك التي تخص الخزينة العامة من جهة أخرى.

وأمام ضرورة ممارسة الإدارة الجبائية لسلطاتها والمتمثلة خصوصاً في الرقابة الجبائية، فقد وجب عليها في نفس الوقت مراعاة مبدأ المساواة أمام الضريبة وحماية حقوق المكلفين بها، لذا حرص المشرع على إعمال التوازن بين طرفي العلاقة الجبائية فمن جهة منح الإدارة حقوق وسلطات واسعة أثناء قيامها بالاطلاع على وثائق المكلف بالضريبة وأثناء التحقيق في مستنداته ومحاسبته في مؤسساته، وأثناء متابعتها قانوناً متى ثبت لها قيامه بمخالفات تضر بمصلحة الخزينة العامة، ومن جهة أخرى منح المكلف بالضريبة ضمانات واسعة تحميه من تعسف الإدارة أو إخلالها بالتزاماتها أثناء تأدية مهامها مما قد يضر به مادياً ومعنوياً، لذا جاءت النصوص الجبائية تنص بصيغة الإلزام على ضمانات المكلف بالضريبة.

وينصب موضوع الدراسة على ضمانات المكلف بالضريبة أثناء الرقابة الجبائية، لما له من أهمية لدى أعوان الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة على حد سواء، فبالنسبة للأعوان تتمثل أهمية الموضوع في ضرورة معرفة حدود سلطاتهم أثناء مزاولتهم مهامهم في الاطلاع على دفاتر ومستندات المكلفين سواء على مستوى الإدارة الجبائية أو على مستوى ممارسة المكلف لنشاطاته التجارية، وأما بالنسبة للمكلف

فأهمية الموضوع تكمن في ضرورة معرفة ضماناته التي حولها له القانون الجبائي أثناء وبعد قيام الرقابة الجبائية.

لذا تم اختيار موضوع الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة لاعتباره من بين المواضيع التي لم تأخذ نصيبا أوفر من البحث بسبب صعوبة دراسته من الناحية التقنية وصعوبة تتبع تطور القوانين الجبائية وفقا لكثرة قوانين المالية المتعاقبة، ولقلة المراجع المتعلقة بالدراسات القانونية في المجال الجبائي.

وعليه الإشكالية التي تطرح نفسها في موضوع الرقابة الجبائية تكمن في ماهية ضمانات المكلف بالضريبة إزاء الرقابة الجبائية ؟ أي كيف تحافظ الرقابة الجبائية على حقوق الإدارة من جهة وحقوق المكلف بالضريبة من جهة أخرى ؟ وللإجابة على هذه الإشكالية تم تقسيم هذا البحث إلى مبحثين:

- تناول المبحث الأول: الرقابة الجبائية.

- وتناول المبحث الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة.

المبحث الأول: الرقابة الجبائية

يعتبر النظام الجبائي في الجزائر نظام تصريحي فهو يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، ويعتبر الاهتمام بموضوع الرقابة الجبائية من أهم الموضوعات في المجال الجبائي.

ومن خلال هذا المبحث سنتناول مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها (المطلب

الأول)، ثم أنواع الرقابة الجبائية (المطلب الثاني):

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

لتحديد ماهية الرقابة الجبائية يجب إعطاء التعاريف الفقهية والقانونية للرقابة (الفرع الأول)، والأهداف المتوخاة من عملية الرقابة الجبائية (الفرع الثاني):

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

أولا/ التعريف الفقهي

لقد ورد بخصوص الرقابة الجبائية عدة تعريفات، فورد تعريفها على أنها حالة

التشخيص لمحتوى السجلات المحاسبية بما يتلاءم مع مقتضيات التشريع الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة¹.

كما تعرف على أنها مجموعة العمليات التي غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بمحاسبة هذا المكلف².

الرقابة الجبائية هي السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة العمليات والمعلومات الممنوحة من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المكلفين بالضريبة³. كما تعتبر الرقابة الجبائية السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لتصحيح الأخطاء والنقائص المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة⁴.

كما تعرف على أنها وسيلة الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في التصريحات وتسمح أيضا بإرسال مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة⁵.

وتعرف أيضا الرقابة الجبائية على أنها التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر والتأكد من المركز المالي له سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها⁶.

فالرقابة الجبائية هي الوسيلة التي تمكن الإدارة من التحقق من أن المكلفين ملتزمين بأداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء والملاحظات⁷، ومن خلال التعاريف السابقة يمكننا أن نعرف الرقابة الجبائية على أنها مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة المعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، ومن ثم اكتشاف أي مخالفة أو غش وتطبيق العقوبة المقررة لذلك.

ثانيا/ التعريف القانوني:

عرف المشرع الجبائي الرقابة الجبائية على أنها: تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها لفترة غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية⁸.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

لا تعتبر الرقابة الجبائية في حد ذاتها غاية إنما وسيلة تلجأ إليها الدولة لضمان تحقيق الأهداف الأساسية الآتية:

أولا/ الهدف القانوني: ويتمثل الهدف القانوني من الرقابة الجبائية أساسا فيما يلي:
- ترسيخ مبدأ العدالة الضريبية أي اعتبار جميع المكلفين بالضريبة على قدم المساواة فيما يخص الالتزام بدفع الضرائب المفروضة عليهم عن طريق المناقشة بين المكلفين مما يدعوهم إلى أداء واجباتهم الجبائية.

- مطابقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين المطالبين بها مع القوانين واللوائح الجبائية، واللجوء في حالة المخالفة أو اكتشاف الغش ومحاولة التهرب من دفع الضرائب المفروضة إلى تطبيق الجزاءات المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية.

ثانيا/ الهدف المالي والاقتصادي: تهدف الرقابة الجبائية من الناحية المالية والاقتصادية إلى:

- المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي ضمان تغطية النفقات العامة المتزايدة، وهو الأمر الذي يحقق تحسين الإنتاجية ومن ثم رفع مستوى الاقتصاد الوطني.
- توسيع الوعاء الضريبي بتحصيل موارد إضافية وتوجيهها لأغراض اقتصادية بدلا من ضياعها عن طريق التهرب الضريبي.
- حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة، التي تشكل مؤشر لنجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تحقيق المهمة التي أوكلت إليها⁹.
- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة، مما يسهل عملية التقييم والإحصاء المالي.

ثالثا/ الهدف الإداري: تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة من خلال:

- زيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها و يمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.
- تساعد الرقابة بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي في الدولة وبالتالي الحرص على إيجاد الحلول.
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها، كما تساهم الرقابة الجبائية بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السلبية في سياستها الجبائية¹⁰.
- تحديد مدى كفاءة الأعوان والمراقبين الجبائيين أثناء أدائهم مهمة الرقابة الجبائية، وبالتالي اختيار الأفضل دائما للحصول على نتائج ايجابية.

رابعا/ الهدف الاجتماعي:

ويتمثل الهدف الاجتماعي من الرقابة الجبائية أساسا فيما يلي:

- تحقيق العدالة الاجتماعية بصفة عامة والعدالة الجبائية بصفة خاصة بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء هدف أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

- ترسيخ الوعي الضريبي¹¹، بين المكلفين لمحاربة التهرب الضريبي، وتفاذي اللجوء للاحتيال والتزوير والإخفاء والتقصير وهي أهم الوسائل التدليسية التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة لاعتقاده بعدم أحقية الدولة في اقتطاعها من أرباحه.

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الجبائية

قد تتم الرقابة الجبائية بصفة عامة مجملة هذا على مستوى مفتشية الضرائب وهي ما تسمى بالرقابة الداخلية (الفرع الأول)، كما قد تكون معمقة وهو ما يسمى بالرقابة الخارجية (الفرع الثاني):
على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أو مصلحة البحث والتحقيقات.

الفرع الأول: الرقابة الداخلية

وهي الرقابة التي تتم على مستوى المفتشية العامة للضرائب في دائرة الاختصاص التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويقوم بها أعوان الإدارة الجبائية بناء على الوثائق التي في حوزتهم داخل الإدارة، وتنقسم إلى رقابة شكلية ورقابة مستندية:

أولا/ الرقابة الشكلية

وهي الرقابة التي تتم سنويا ولا يأخذ هذا النوع من الرقابة بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها تصريحات المكلف بالضريبة، إنما يتقيد فقط بالشكل الذي قدمت فيه هذه المعلومات.

وتقتصر الرقابة على تصحيح الأخطاء المادية التي يتم اكتشافها عند الاطلاع على التصريحات، وتهتم بالتحقق من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه وكذا عناصر الجرد لإعداد الوعاء الضريبي، إذ يعتبر عمل تحضير الرقابة على الوثائق¹²، ويقوم بها أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل.

مما سبق تعتبر الرقابة الشكلية هي أول إجراء يتولى عون الرقابة القيام به ويتعلق بمجموع التدخلات التي لها صلة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين¹³، أثناء فحصهم لتصريحات المكلف بالضريبة، فهذه الرقابة تهتم بشكل وكيفية التصريحات دون التأكد من صحتها.

ثانياً/ الرقابة المستندية

جاء النص على هذا النوع من الرقابة في المادتين 18 و19 من قانون الإجراءات الجبائية، وهي الرقابة التي تلي الرقابة الشكلية، وتسمى كذلك بالرقابة على الوثائق. وتهتم هذه الرقابة بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة لدى مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقات المنتقاة من قنوات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية، كالجمارك والبنوك المتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى¹⁴. ويتولى مهمة الرقابة على الوثائق أعوان الإدارة الجبائية برتبة مراقب على الأقل ويكون مؤهل قانوناً لذلك، ولهم حق طلب كل المعلومات والتبريرات والتوضيحات، ويتم من خلال هذه الرقابة فحص دقيق وشامل لجميع تصريحات المكلف بالضريبة للتأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية.

الفرع الثاني: الرقابة الخارجية

وهي الرقابة التي يلجأ إليها أعوان الإدارة الجبائية في حالة عدم كفاية الرقابة الداخلية والتي تعتبر سطحية وتتمثل الرقابة الخارجية أو ما يطلق عليها كذلك بالرقابة المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين بالضريبة للتأكد من صحة تصريحاتهم من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية ومحاولة اكتشاف أي غش مقارنة مع العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع، وتنقسم هذه الرقابة إلى التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية القانونية:

أولاً/ الرقابة المحاسبية

جاء النص على الرقابة أو التحقيق المحاسبي في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ويخص هذا التحقيق المؤسسات، وهو مجموع العمليات التي تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة عن طريق تقرير البيانات الصادرة منها ببعض المعطيات الواقعية المادية المتحصل عليها بعد البحث سواء داخل المؤسسة أو خارجها¹⁵. فالتحقيق المحاسبي هو العمليات التي يقوم بها المحقق لفحص ملفاته الجبائية لمجمل العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلف، وفحص محاسبته ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية للتوصل لدى مصداقيتها في عين المكان أي في مؤسسة المكلف وليس في الإدارة الجبائية.

وحفاظا على حق المكلف بالضريبة فقد أحاط المشرع هذه الرقابة بجملة من القيود كوجوب قيام عملية الرقابة من قبل الأعوان الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، وقيامهم بحجز المستندات والوثائق والعناصر المادية التي تبرز التملص من وعاء الضريبة تحت سلطة القاضي ورقابته أي تتم المعاينة بترخيص من رئيس المحكمة المختص إقليميا وقاض مفوض من قبله¹⁶.

ثانيا/ الرقابة العميقة في مجمل الوضعية الجبائية

تناول المشرع الجبائي هذا النوع من الرقابة في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، وهي الرقابة التي تخص الأشخاص الطبيعية، وتستهدف المقارنة بين الدخل الذي صرح به المكلف وممتلكاته فضلا عن الوضعية المالية لخزينته ونمط معيشتة لكشف الفارق الموجود بين الدخل المصرح به من خلال إجراء مقارنة بين مداخل المكلف بالضريبة¹⁷.

ووفقا لنص المادتين 06 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ففي التحقيق العميق في مجمل الوضعية الجبائية يتأكد المحققون من مطابقة المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، ويقوم بهذا التحقيق أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، ويتم هذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة او مداخل متملصة من الضريبة.

المبحث الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة

حرص المشرع الجبائي على أعمال الحماية القانونية للمكلف بالضريبة تجنباً لأي تعسف أو خطأ من طرف الإدارة الضريبية فمنحه عدة امتيازات وصلاحيات، ومن خلال هذا المبحث سنتناول ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيق (المطلب الأول)، ضمانات المكلف أثناء وبعد التقويم (المطلب الثاني):

المطلب الأول: ضمانات المكلف أثناء التحقيق

تعتبر الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة قيود على سلطات وامتيازات الإدارة الجبائية التي يجب عليها احترامها تحت طائلة بطلان الإجراءات، لذا يجب أن تلتزم الإدارة بالإشعار بالتحقيق (الفرع الأول)، وبشروط الرقابة (الفرع الثاني):

الفرع الأول: الإشعار بالتحقيق**أولاً/ إعلام المكلف بالضريبة**

بالرغم من أن لأعوان الإدارة الجبائية الحق في القيام بشكل مفاجئ بالمراقبة في عين المكان لمعاينة العناصر المادية للاستغلال ووجود الوثائق المحاسبية اللازمة، إلا أنه لا يحق لهم القيام بالمراقبة بدون إعلام المكلف بالضريبة وإرسال إشعار بالمراقبة، وللمكلف أجل 10 أيام لتحضير محاسبته، وأجل 15 يوماً في حال المراقبة المعمقة كحد أدنى، وله الحق في طلب تمديد المدة¹⁸.

ثانياً/ الاستعانة بمستشار

حول المشرع للمكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية من خلال المادة 3/21 من قانون الإجراءات الجبائية الحق في أن يختار مستشار للاستعانة به ويمكن أن يكون محامي أو خبير محاسبي أو مستشار جبائي، وذلك حتى يستفيد من خبرته ولا يرتكب الأخطاء أمام الأعوان الجبائيين، كما يحق للمكلف أن يوكل من ينوبه خلال فترة إجراء الرقابة.

ثالثاً/ الحفاظ على السر المهني

من أهم الضمانات التي خولها المشرع للمكلف بالضريبة حقه في المحافظة على أسرارته التجارية والجبائية وبالتالي يلزم المراقبين والمفتشين الجبائيين بالمحافظة على جميع أسرار المكلف بالضريبة، وحتى بالنسبة للجان الطعن فقد ألزم القانون أعضاءها بالحفاظ على السر المهني¹⁹.

ولتحديد المحافظة على السر المهني يذكر بأن هذا الحق له معنيان مرتبطان:

- **المعنى الأول:** يتعلق بضرورة مراعاة السرية التامة في معالجة كل المعلومات المتعلقة بالمكلف لاسيما إذا اطّلت الإدارة الجبائية على المعلومات المتعلقة بأوضاعه الصحية والعائلية والمهنية، والتي قد يسبب إفشاؤها أضراراً بمركز المكلف الاقتصادي والاجتماعي، وينطوي مفهوم السرية التامة على عدم استخدام هذه المعلومات في أغراض غير التي أباحها القانون.

والمعنى الثاني: يمثل عدم إعطاء هذه المعلومات للغير إلا في الحالات التي يجيز فيها القانون ذلك.

وبالرغم من حق المكلف بالحفاظ على أسرارته فإنه بالمقابل لا يجوز للهيئات الإدارية والقضائية والبنوك والمؤسسات الاحتجاج بالسر المهني في مواجهة الإدارة

الجبائية لأن لها الحق في الاطلاع على المعلومات وهو حق استدلالي تتعرف من خلاله على الدخل الحقيقي للمكلف²⁰.

الفرع الثاني: شروط إجراء الرقابة

أولا/ عدم إعادة الرقابة

لا يحق للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى بسبب نفس الضرائب وخلال نفس الفترة أو بعد تقادمها، كما تكون الرقابة نهائية عند عدم وجود تعديلات، وفي حال وجودها عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات أو في حال عدم الرد في أجل 30 يوم، ويحق إرسال إشعار آخر بالمرقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة استثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس القوانين الجبائية.

ثانيا/ محدودية فترة الرقابة في عين المكان: والمقصود بذلك أنه:

- لا يمكن أن تمتد مراقبة المحاسبة بعد آجال محددة قانونا بحسب النشاطات الممارسة ورقم الأعمال المصرح به.
- لا يمكن أن يتجاوز التحقيق المحاسبي في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من أربعة أشهر فيما يخص مؤسسة مؤدي الخدمات وكل المؤسسات الأخرى.
- ولا يمكن أن يتجاوز التحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية سنة واحدة ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق، إلا أنه يمكن تجاوز آجال التحقيق المحددة قانونا في حال وجود أعمال تدليسية كالأدلاء بمعلومات ناقصة أو غير صحيحة أو لم يرد المكلف على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانونا.

المطلب الثاني: ضمانات المكلف أثناء وبعد التقويم

تتمثل ضمانات المكلف بالضريبة خصوصا في الإشعار بالتقويم (الفرع الأول)، وحق الطعن الإداري والقضائي (الفرع الثاني):

الفرع الأول: الإشعار بالتقويم

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهائها من عملية التحقيق سواء كان هذا التحقيق محاسبي أو في مجمل الوضعية الجبائية بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى بها مع إشعار بالتسليم لإبلاغ المكلف بالنتائج، ويجب أن يكون التقويم مفصلاً ومعللاً بصفة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة ومبيناً فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة والسماح للمكلف وفقاً للأحكام المادة 20 من قانون

الإجراءات الجبائية بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوما، ويجب على المحقق وقبل انقضاء أجل الرد أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك، ويعد عدم رد المكلف في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

وتفاديا للتعسف الإداري للمصلحة المحققة في استعمال صلاحياتها القانونية مع المكلف بالضريبة، فإنه لا يمكن الرفض الكلي أو الجزئي للمحاسبة المقدمة إلا عند وجود أخطاء أو إعفاءات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة، أو عند انعدام الوثائق التي تبرر القيم المحاسبية²¹.

الفرع الثاني: حق الطعن

من أهم ضمانات المكلف بالضريبة حقه في الطعن في نتائج التحقيق، فقد منحه المشرع الجبائي هذا الحق عن طريق الطعن الإداري والقضائي²²:

أولا/ الطعن الإداري

لا يحق للمكلف بالضريبة أن يلجأ للطعن عن طريق القضاء الإداري إلا بعد أن يستنفذ طرق الطعن المسبق أمام الإدارة الجبائية²³، وهذا شرط إلزامي فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة²⁴.

1- التظلم الإداري المسبق:

ويقصد به تقديم المكلف بالضريبة شكاية أمام مدير الضرائب، واشترط المشرع أن تستوفي الشكاية جميع الشروط المنصوص عليها ضمن المواد من 110 إلى 115 من قانون الإجراءات الجبائية، وأهمها أن تكون الشكاية مكتوبة وموقعة وبسيطة، كما يجب أن يتم ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها، ورقم الضريبة في الجدول كما يجب تقديم وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع في صورة ما إذا كانت الضريبة لا تحصل بواسطة الجدول، وكذا تقديم ملخص لطبيعة النزاع والطلبات والدفع التي يقدمها لتصحيح الأخطاء الإدارية²⁵.

ويتضمن مضمون الشكاية في المنازعات الجبائية عرض المشتكي لطلباته ودفعه:

أ - بالنسبة للطلبات: تختلف الطلبات في نزاع الوعاء عنها في نزاع التحصيل:

- ففي نزاع الوعاء يتم طلب تصحيح الأخطاء المادية البسيطة والمرتكبة عند الاقتطاع من المصدر أو عند تسديد الضريبة تلقائيا، وطلب إعادة النظر في تقييم الضريبة بسبب إعادة التصحيح، أو طلب الإعفاء من الضريبة أو تخفيضها أو إلغائها، أو طلب

الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي، أو طلب استرجاع المبالغ المدفوعة بدون وجه حق²⁶.

- أما في نزاع التحصيل فيتم الاعتراض على صحة إجراء المتابعة من حيث الشكل، أو الاعتراض على سبب الالتزام ذاته أو ما يسمى بالتحصيل القصري²⁷، أو طلب استرداد الأشياء المحجوزة، أو طلب إرجاء دفع الضريبة إلى غاية الفصل في الشكاوى²⁸.

ب- بالنسبة للدفع: فهي كل الحجج والأدلة التي تدعم الشكاوي، وتحديد نوع التظلم ما إذا كان تظلم نزاعي أي الذي يرفع إلى مدير الضرائب ويتعلق بشرعية الضريبة، أو تظلم ولأئي والذي يلتمس المكلف من ورائه إلى الحصول على امتياز أو إعفاء أو تخفيض من قيمة الضريبة²⁹.

وبعد أن توجه الشكاية إلى مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب التابعة له مكان فرض الضريبة يرفع ملخص الشكاية إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيه خلال 15 يوما وفي حال عدم الرد يحضر مفتش الضرائب اقتراحاته، ثم يبيت مدير الضرائب في الشكاية في أجل 04 أشهر من تاريخ تقديمها، أو أجل شهر بالنسبة لنزاع التحصيل، و يبلغ الرد بالرفض للمشتكي، ثم يرسل مدير الضرائب نسخة من القرار إلى مديرية المنازعات، وفي حال قبول الشكاية يوجه مدير الضرائب قراره لقاibus الضرائب المختص لإلغاء التحصيل أو رد ما تم تحصيله³⁰.

2- الطعن أمام اللجان الإدارية

أحدث المشرع الجبائي عدة لجان جبائية للبت في النزاعات التي تستمر بين المكلف والإدارة بسبب عدم التوصل لاتفاق يرضي كليهما³¹، وتتدخل لجان الطعن الإدارية بطلب من المكلف بالضريبة، وأمر طرح النزاع على لجان الطعن أمر اختياري بالنسبة للمكلف، بيد أن تدخل اللجان في الحوار بينه وبين الإدارة الضريبية من شأنه أن يمكن المدير من إجراء فحص ثان للشكاية المقدمة له وبالرجوع عن القرار الأول إذا كان لذلك مقتضى³²، وعلى الرغم من أن المشرع لم يحدد شكل الشكاية المقدمة إلى لجان الطعن الإدارية فإنه من المنطقي أن تكون الشروط التي حددها المشرع في المادة 391 من قانون الضرائب المباشرة والتي يجب أن تتوفر في الشكاية المقدمة إلى مدير الضرائب للولاية هي نفسها التي يجب أن تتوفر في الشكاية المقدمة من المكلف إلى لجنة الطعن الإدارية، والتي يعرض فيها الأسباب التي دفعته إلى رفض الضريبة كارتكاب الإدارة الجبائية لأخطاء في حساب الضريبة وبالتالي يطالب بإلغائها أو تخفيضها، ثم تجتمع اللجنة الإدارية لإعطاء رأيها في الشكاية المقدمة إليها.

وفيما يلي سنذكر هذه اللجان تباعا :

أ- لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة والتي تتكون من:³³

- **لجنة الدائرة للطعن:** وتختص هذه اللجنة بالنظر في طلبات المكلف المتعلقة بإصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، أو في استفادته من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي، وفي الطلبات التي تخص مبالغ تقل أو تساوي 500.000 دج، أو الطلبات التي يقدمها المكلفون التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

- **اللجنة الولائية للطعن:** وتبدي هذه اللجنة رأيها في الطلبات التي أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي والمتمثلة في الطلبات التي تخص مبالغ تفوق 500.000 دج وتقل أو تساوي 2000.000 دج، والطلبات التي تخص الرسم على القيمة المضافة التي تفوق 500.000 دج وتقل أو تساوي 2000.000 دج، وكذا الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب.

- **اللجنة المركزية للطعن:** وتختص بالنظر في طلبات المكلفون التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والذي سبق وأن أصدرت بشأنهم قرار بالرفض الكلي أو الجزئي، والقضايا التي يفوق مبلغها الكامل من الحقوق والغرامات 10.000.000 دج، والمبالغ من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة التي تفوق 2000.000 دج، وكذلك تنظر اللجنة في الطعون التي تكون محل رفض من قبل اللجنة الولائية للطعن لعدم الاختصاص.

ب- لجان الطعن الولائية للتخفيض:³⁴

لجنة الطعن الولائية بالمديرية: تختص هذه اللجنة بالنظر في طلبات المكلفين الذين يلتمسون الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حال العوز أو ضيق الحال والتي تضعهم في حالة عجز أو إبراء ذمتهم إزاء الخزينة العامة وذلك عندما تصل الحصة الضريبية المطعون فيها 500.000 دج.

اللجنة الجهوية للطعن الولائي: تنظر هذه اللجنة في طلبات المكلف بالضريبة التي تم رفضها كليا أو جزئيا من طرف اللجنة الولائية للضرائب أو التي تجاوز مبلغها 500.000 دج.

ج- لجنة المصالحة:

على عكس اختصاصات اللجان السابقة فإن لجنة المصالحة تتعقد بعد رد الإدارة على شكوى المكلف بالضريبة، وتتدخل قبل صدور سند التحصيل وتعمل على التوفيق بين مصلحة الخزينة العمومية ومصلحة المكلف، فهي تختص بالنظر

وإعادة كل التقديرات الضريبية في مجال التسجيل والمتعلقة أساسا بالعقود أو التصريحات التي تثبت نقل أو بيان الملكية أو حق الانتفاع بالأموال العقارية والمحلات التجارية، وحق الإيجار لكل عقار أو لجزء منه³⁵.

ثانيا/ الطعن القضائي

نص القانون الجبائي من خلال المادتين 81 و 82 من قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية لجوء المكلف بالضريبة إلى القضاء الإداري بعد استتفاذ إجراءات الطعن الإداري، فالطعن القضائي يتم في حال فشل مساعي المصالحة أو رفض شكوى المكلف في منازعات الضرائب المباشرة إما من طرف المدير الولائي للضرائب أو لجان الطعن الاختيارية، أو عند عدم اقتناع المكلف بالحقوق الضريبية الواردة في سند التحصيل.

أ- أجل رفع الدعوى الجبائية

يرفع المكلف بالضريبة الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي بموجبه يبلغ المكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن شكواه وليس قبل ذلك³⁶، كما ترفع الدعوى في نفس الأجل بصدد الطعن في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية والإدارة المركزية³⁷.

ومن نص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه في حال سكوت مدير الضرائب أو رئيس المركز عن الرد على الشكوى يكون رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في خلال الأربعة أشهر الموالية للأجل المذكور في المادتين 2/76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية، أي ببساطة يكون كالآتي:

- أربعة أشهر بعد انقضاء أجل الستة أشهر المخصصة للبت في الشكاية من قبل المدير الولائي للضرائب بالنسبة للشكاية النزاعية التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي 20 مليون دج.
- أربعة أشهر بعد انقضاء أجل الثمانية أشهر المخصصة للبت في الشكاية النزاعية التي يتجاوز مبلغها الإجمالي 20 مليون دج.

غير أن الإشكال قد تطرحه الفقرة الأولى من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنص على أن الطعن أمام المحكمة الإدارية يجب أن يباشر خلال الأربعة أشهر التي تلي تاريخ تلقي قرار المدير الولائي للضرائب المبني على شكاية المكلف، أو على رأي لجان الطعن الإدارية الصادر بخصوص الاحتجاجات المقدمة

إليها سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الأجل المنصوص عليها في المادة 76 فقرة 2 و 3 والمادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويفهم من عبارة المادة 82 أعلاه أن المكلف يستطيع انتظار قرار المدير الولائي حتى بعد انقضاء أجل الستة أشهر المقررة للبت في الدعوى، غير أن قضاء مجلس الدولة جاء مترددا إذ يعتبر أحيانا دعوى المكلف مقبولة، وأحيانا يرفض دعواه لكونها وقعت خارج أجل الأربعة أشهر من انتهاء المهلة المخصصة للبت في الشكوى، وهذا على الرغم من أن المدير الولائي للضرائب رد على هذه الشكوى بعد انقضاء أجل البت أي أربعة أشهر، وكان من الأجدر أن يوضح المشرع هذا الغموض في ظل التعديلات المتتالية للقانون الجبائي والإجراءات الجبائية، خاصة وأن هذه المواعيد من النظام العام³⁸، والحق في الطعن القضائي يعتبر من أهم ضمانات المكلف بالضريبة والتي تضمن له حقه أمام الإدارة الجبائية.

ب- عريضة الدعوى الجبائية

- **تصحيح العيوب الشكلية:** لقد أوجب المشرع الجبائي في المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية شروطاً شكلية يجب توفرها في عريضة الدعوى الجبائية إلا أنه أجاز في المادة 4/83 من نفس القانون تصحيح العيوب الشكلية باستثناء عدم التوقيع والتي يمكن تغطيتها في الدعوى الموجهة للمحكمة الإدارية، وذلك ضماناً لحقوق المكلف بالضريبة.

- **عبء الإثبات:** يقع عبء الإثبات في الأصل على عاتق المدعي، ولكن بالنسبة للمنازعات الجبائية يختلف الأمر إذ تحتفظ الإدارة غالباً بالوثائق والملفات الأثر الحاسم في المنازعات، وكأهم الضمانات التي أعطتها القضاء للمكلف قسمة عبء الإثبات بينه وبين الإدارة، وللقاضي سلطة إلزام هذه الأخيرة الحائزة للأوراق الإدارية بتقديم المستندات اللازمة لحل النزاع إعمالاً للطبيعة الاستقصائية والتحقيقية في المنازعات الجبائية³⁹.

ولا يطالب المكلف عند قيامه بالتصريح في الأجل المحددة قانوناً بتقديم الدليل الذي يثبت مبلغ المادة الخاضعة للضريبة إنما إدارة الضرائب هي المطالبة بذلك في حالة تشكيكها في التصريح، وعليها يقع عبء الإثبات لدحض قرينة صحة التصريح، وهو ما يمثل ضماناً للمكلف بالضريبة.

ج- إجراءات التحقيق الخاصة

خص المشرع القاضي الإداري بصلاحيات مستمدة من طبيعة المنازعة الجبائية في حد ذاتها، وتمثل هذه الصلاحيات في إجراءات التحقيق الخاصة والتي نص عليها في المادة

1/85 من قانون الإجراءات الجبائية والتي جاء فيها: " إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة "

- **التحقيق الإضافي:** يكون التحقيق الإضافي إلزاميا وفقا للمادة 2/85 في حالتين الأولى إذا قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل صدور الحكم الفاصل في النزاع، والثانية إذا تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها فيتم وجوبا إعلامه بها وبأن له أجل ثلاثون يوما للاطلاع على الملف قصد تقديم ملاحظاته المكتوبة والإعلان عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة.

بمعنى أنه إذا قاد التحقيق الإضافي أحد الأطراف لإثارة وقائع أو أسباب جديدة يفتح التحقيق من جديد، مع إعلام وتبليغ الطرف الآخر كما هو الحال في بداية إجراءات المنازعة⁴⁰.

- **مراجعة التحقيق:** خول المشرع الجبائي للقاضي الفاصل في المنازعة الجبائية الحق بالأمر بمراجعة التحقيق الأول، وإعادة التدقيق فيه متى قدم المكلف بالضريبة قبل الفصل في المنازعة أدلة أو وسائل جديدة تؤكد صحة المعلومات المتعلقة بدخله، ورأى القاضي عدم جدية التحقيق الإضافي و شكك في فعاليته، أو تبين له أن مستندات الملف والحسابات التي اعتمدها إدارة الضرائب غير مؤكدة أو كافية، ولا يمكن للقاضي أعمال سلطته التقديرية للفصل في النزاع على أساسها.

وقد اعتمد المشرع الجزائري مصطلح مراجعة التحقيق والتي تحمل نفس معنى التحقيق الإضافي وكان من الأصح حسب رأينا استعمال مصطلح التحقيق المضاد.

ونلاحظ من خلال المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع لم يحدد مدة التحقيق الإضافي والمدة التي يتم خلالها مراجعة التحقيق، إنما ترك ذلك للسلطة التقديرية للقاضي حسب نوع وأهمية النزاع المطروح أمامه.

وتضمن إجراءات التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق إعطاء المكلف بالضريبة فرصة لإعادة التحقيق متى ظهرت أدلة جديدة في مصلحته قبل الفصل النهائي في النزاع، مما يثبت أن المشرع حافظ على حقوق المكلف أثناء الإجراءات الخاصة بالتحقيق.

- **الخبرة:** بالنسبة للأمر بإجراء الخبرة فإنه يعتبر من جهة من أهم السلطات المخولة للقاضي الإداري لأجل الاستعانة بذوي الخبرة في المسائل الفنية والتقنية، والتي لا يمكنه القيام بها بدون مساعدة الخبراء المختصين في المسائل الجبائية والحسابات، ومن جهة أخرى يعتبر من أهم ضمانات المكلف بالضريبة أمام الرقابة الجبائية.

وبالرجوع لنص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها السادسة والسابعة نجدها تنص على أن أعمال الخبرة يقوم بها خبير تعينه المحكمة الإدارية، حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي، وإذا اقتضى الأمر، الخبراء الآخرين، وذلك قبل عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات، ثم يتوجه الخبير أو الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية والمكلف أو ممثله، وعند الاقتضاء رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة، ويقوم عون إداري بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء إما بتحرير تقرير مشترك وإما تقارير منفردة.

وللقاضي حرية اختيار الخبير والمهم أن يتحرى في اختياره الحيادية والموضوعية وبالتالي يمكن أن يكون هذا الخبير من بين موظفي الإدارة الجبائية، غير أنه طبقا المادة 3/86 من قانون الإجراءات الجبائية لا يجوز أن يكون الخبير من بين الموظفين الذين قد شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، أو من بين الأشخاص الذين قد أبدوا رأيهم في القضية المتنازع فيها أو اللذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين في التحقيق.

وكل هذا الحرص على الإجراءات التي اعتمدها المشرع في الخبرة في النزاع الضريبي عموما وأثناء الرقابة الجبائية خصوصا يكفل حماية المكلف ويعتبر أحد أهم ضماناته.

ومع ذلك ومن خلال المادة 7/86 منح المشرع الحق لعون الإدارة في تحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، الأمر الذي يثير التساؤل لماذا منح هذا الحق لعون الإدارة مع أنه من مهام الخبير المعين من طرف المحكمة وضع تقرير للخبرة، طبقا لنفس المادة وكذلك طبقا للمادتين 136 و 138 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فما فائدة محضر ممثل الإدارة علما أن هذه الأخيرة قامت بكل الإجراءات وحررت كل المحاضر المتعلقة بالرقابة، هذا من جهة ومن جهة أخرى لماذا لم يمنح نفس الحق للمكلف بالضريبة أو ممثله حتى يحافظ على مبدأ المساواة في منح الحقوق بين الطرفين.

خاتمة:

أمام ضرورة قيام الرقابة الجبائية لضمان حق الإدارة في التحصيل، ووجوب تمتعها بحقوق واستعمالها لسلطات واسعة، وأمام ضرورة كفالة حق المكلف بالضريبة وحمايته قانونا نجد أن المشرع الجبائي وضع للإدارة الجبائية حدود وألزمها ببعض الالتزامات التي يجب أن تتقيد بها أثناء أداء مهامها حتى يضمن حقوق المكلف

بالضريبة قبل وأثناء وبعد القيام بالرقابة، ويمنع الإدارة من التعسف في استعمال حقها والسلطات المخولة لها.

وعليه أعطى المشرع للإدارة الحق في الإطلاع على وثائق ومستندات المكلف، والتمتع بسلطة الاطلاع والتفتيش والمعاينة، مما يظهر المكلف في مركز ضعيف لذا وفر له المشرع بالمقابل عدة ضمانات لحمايته من أي تعسف قد يصدر من الإدارة أثناء أداء وظيفتها، وتتمثل هذه الضمانات في وجوب إعلامه قبل بدء عملية الرقابة عن طريق إرسال إشعار التقويم أو إعادة التقويم، وتحديد مدة الرقابة ومنحه حق الاستعانة بمستشار أو وكيل يساعده وينوب عنه أثناء عملية الرقابة، وإلزام الأعوان الجبائيين وأعضاء لجان الطعن بالحفاظ على أسرار المكلف بالضريبة، ومنع إجراء رقابة ثانية، وتبليغ نتائج التحقيق، ومن أهم الضمانات الممنوحة للمكلف أيضا حق الطعن الإداري على مستوى الإدارة الجبائية أو على مستوى لجان الطعون المختصة، وإذا لم يقتنع المكلف فيبقى له حق الطعن القضائي.

وخرق الإدارة الجبائية للضمانات المكفولة قانونا للمكلف بالضريبة يترتب عنه بطلان إجراءات الرقابة الجبائية.

ورغم حرص المشرع على الموازنة بين حق الإدارة في حماية المال العام وتحصيل الضرائب والرسوم لمصلحة الخزينة العامة وحق المكلف بالضريبة في الحرص على أمواله وحقوقها من الضياع، إلا أن الحاجة لإيجاد التوازن والانسجام بين طرفي العلاقة الضريبية لا يزال قائما، فيبقى على الإدارة البحث في كيفية تحسين العلاقة بالمكلف بالضريبة، الأمر الذي سيؤدي إلى فعالية الرقابة وتحسين المردود الجبائي، وأقترح بهذا الصدد ما يلي:

- تفعيل الوعي الجبائي عن طريق الإعلام والمجتمع المدني ككل لتوضيح ضرورة الجبائية وأهمية الرقابة الجبائية في التنمية الاقتصادية، وبالتالي تقريب المكلف بالضريبة من الإدارة الجبائية.

- تعديل بعض المواد في مختلف النصوص الجبائية والمتعلقة خصوصا بالإجراءات بما يتماشى وقانون الإجراءات المدنية والإدارية حتى لا يكون هناك تعارض يدعو للاستفهام.

- النص على العقوبات ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي لتحقيق الردع الاجتماعي العام، وتحقيق الردع الخاص بالنسبة للمخالفين لأحكام القانون الجبائي.

- بناء نظام معلوماتي جبائي فعال واستغلال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تفعيل أساليب الرقابة الجبائية، وكذا ضرورة التنسيق أكثر بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الفاعلة في الاقتصاد الوطني لتبادل المعلومات واستغلالها من أجل الحد من التحايل ومكافحة الغش الضريبي.

1. Hamini Ahmed, L'audit comptable et financier, édition Bertl, 2001, p 172.
2. بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011، ص1.
3. Ministère des finances, DG DRV, Guide de vérification, 2001, p13.
4. Marc Leroy, "le contrôle fiscal", édition harmattan, 1993, p 43.
5. سهام كرددوي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص 46.
6. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 1999، ص 222.
7. Claude Laurent, "contrôle fiscale la vérification personnelle". Bayeusaine, Frances, 1995, p13.
8. المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.
9. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 22
10. نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (2003/1999) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2004/2003، ص 63.
11. ويقصد به مدى اقتناع كل مكلف بالضريبة بواجباته الاجتماعية مقابل التزامه بدفع الضريبة وتحملها باقتناع.
12. عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 19.
13. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2013/2012، ص 123.
14. الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011/2010، ص 20
15. زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تلمسان، 2013، ص 132.
16. المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية.

17. عيسى بولخلوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2004/2005، ص 59.
18. المادتين 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية.
19. انظر: المواد 6/21 و 65 و 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.
20. قيس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص ص 118، 119.
21. كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 197.
22. المادتين 70 و 109 من قانون الإجراءات الجبائية.
23. المادة 396 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
24. المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية. والمواد 1/329، 1/331، 334، 2/337، 2/339 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
25. المادة 4/73 من قانون الإجراءات الجبائية، وللشرح أكثر راجع: Arezki Ghnemi, La Gestion du contentieux fiscal par L administration Algérienne, Revue Tunisienne de Fiscalité de droit de Sfax, TUNISIE, 2008, p 165.
26. المادتين 70 و 109 من قانون الإجراءات الجبائية.
27. المادة 5/154 من قانون الإجراءات الجبائية.
28. المادة 74 و 158 من قانون الإجراءات الجبائية.
29. Carles Debbach et Jean Claude Ricci, contentieux Administratif, 7^{eme} édition, Dalloz, Paris, 1999, pp 794,795.
30. المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية.
31. المادة 394 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،
32. فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2008، ص 45.
33. المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.
34. المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية.
35. المادة 104 من قانون التسجيل.
36. Louis Trotabas et Jean-Marie Cotteret, Droit Fiscal, 4^{eme} édition, Dalloz, Paris, 1980, p 310 .

37. لتفصيل أكثر راجع: حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994، ص 87، ومحمد الصغير بعلي ويسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003 ص 220.
38. المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 27 من القانون 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.
39. انظر القرار رقم 116250 في 1997/04/27، المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، (غير منشور).
40. نظم المشرع الأحكام العامة للخبرة القضائية بالمواد من 125 إلى 145 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما نظم المشرع الجبائي الأحكام الخاصة بالخبرة في المنازعة الجبائية في المادة 86 وما بعدها من قانون الإجراءات الجبائية.