

احترام حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية

للحد من المنازعات الجبائية

Respect taxpayer's legal rights and guarantees in the context of the tax control is a mechanism to reduce the tax disputes.

1 أحمية فاتح* ، 2 دويس رجاء

1 جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل (الجزائر) ، fateh742002@yahoo.f

مخبر اقتصاد المنظمات والتنمية المستدامة

2 جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل (الجزائر) ، rajadouis@gmail.com

مخبر اقتصاد المنظمات والتنمية المستدامة

تاريخ النشر: 2022/06/10

تاريخ القبول: 2022/06/02

تاريخ الاستلام: 2022/01/02

ملخص:

عمل المشرع الجزائري على تقييد سلطات الإدارة في عدة جوانب وضبط تدخلاتها بموجب نصوص قانونية صارمة. في المقابل منح المكلف بالضريبة ضمانات و حقوق قانونية تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند ممارستها لسلطاتها، ومنها سلطة الرقابة الجبائية. ولقد جاءت هذه الدراسة لمعالجة إشكالية أساسية تتمحور حول اختبار مدى فعالية الضمانات التي اقراها التشريع الجبائي الجزائري في إطار الرقابة الجبائية للحد من المنازعات الجبائية.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان النظام القانوني والإجرائي للرقابة الجبائية وكذا تسليط الضوء على أهم الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية. وقد خلصت الدراسة أن المكلف بالضريبة يتمتع بمجموعة من الضمانات ضمنها المشرع في مجموعة من النصوص القانونية من شأنها أن تمنع عنه أي ظلم أو تعسف قد يقع عليه ومن ثم فهي وسيلة للحد من المنازعات الجبائية.

كلمات مفتاحية: المكلف بالضريبة، الإدارة الجبائية، الرقابة الجبائية، الضمانات القانونية، المنازعات الجبائية.

Abstract:

Algerian legislature worked to restrict administration's powers in several respects. And control over its interventions by strict law. On the other hand he accorded the taxpayer's legal rights and guarantees that protect him from tax administration's arbitrary in the exercise of its powers, among them the power of tax audit. This study was designed to deal with a fundamental problem that revolves around testing the effectiveness of the safeguards established in Algerian legislation in the context of the tax control of the reduction of the conflict.

This study aimed to demonstrate tax audit legal and procedural system and to highlight most important legal guarantees which have been accorded the taxpayers in the context of tax audit. and the study had concluded that taxpayer has wide guarantees that legislature accorded him by laws ,and would protect him from any injustice or abuse that may occur against him, therefore its a tool for limiting tax disputes.

Keywords: taxpayer; tax administration; tax audit; legal guarantees; tax dispute

مقدمة:

تلعب الموارد الجبائية دورا هاما في ميزانية الدولة وفي كل تنمية اقتصادية واجتماعية ، لهذه الأسباب عهد للإدارة الجبائية باعتبارها سلطة عامة مهمة فرض الضرائب وجبايتها، وتتجلى هذه السلطة فيما تملكه الإدارة من حقوق وسلطات بمقتضى القانون قصد تمكينها من ممارسة وظيفتها.

هذا التدخل المستمر لإدارة الضرائب بحكم وظيفتها في فرض وتحصيل الضريبة من شأنه أن يثير الكثير من الخلافات بين المكلفين والإدارة الضريبية بحيث تتخذ هذه الخلافات صورة المنازعات الجبائية التي غالبا ما تثير جملة من التساؤلات حول علاقة المواطن بمصالح الضريبة، وبفضل ما تتمتع به الإدارة الضريبية من امتيازات وسلطات فإنها تكون في غالب الأحيان في موقف المدعى عليه القوي، بينما يقف المكلف بالضريبة في موقف المدعى الضعيف. هذا ما حدا بالمشرع الجزائري إلى سن مجموعة من الضمانات تفتح للمكلف أبوابا للدفاع عن حقوقه في مقابل الامتيازات والسلطات التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.

وتبعا لهذا حرص المشرع الجزائري على إيجاد نوع من التوازن بين طرفي العلاقة الجبائية المكلف بالضريبة، و الإدارة الجبائية عن طريق حماية المكلفين بالضريبة ، بمجموعة من الإجراءات القانونية التي توقعها في محل البطلان حين محاولتها لمخالفتها، وبالتالي تكون في نزاع مع المكلف بالضريبة. وعليه فإن رقابة الإدارة الجبائية تكون مقيدة بمجموعة من الإجراءات، وتسمى هذه الإجراءات بالضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة و لتي تعتبر حماية قانونية له تم تعزيزها بموجب نصوص قانونية مختلفة منها قانون الإجراءات الجبائية.

اشكالية البحث

بالنظر إلى ما تتمتع به الإدارة الضريبية من حقوق وامتيازات، في المقابل يستفيد المكلف بالضريبة من عدد من الضمانات القانونية تشكل حماية قانونية و ضمانة له في حالة إساءة الإدارة الضريبية استعمال سلطاتها وامتيازاتها المخولة لها اتجاه المكلفين بالضريبة. وهو الشيء الذي يجعلنا نتساءل عن الضمانات التي اقراها التشريع الجبائي في إطار الرقابة الجبائية للحد من المنازعات الجبائية ؟

وتندرج ضمن الإشكالية الرئيسية التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمنازعات الجبائية والرقابة الجبائية ؟
- ماهي الضمانات القانونية التي منحها المشرع الجزائري لصالح المكلفين بالضريبة سواء قبل البدء في الرقابة الجبائية أو اثناء القيام بها؟
- ما هي الضمانات غير معترف بها والتي أغفلتها التشريعات الضريبية ؟

أهمية البحث

يعتبر المكلف بالضريبة طرفا أساسيا في المعادلة الضريبية وبالتالي منحه المكلف جملة من الضمانات القانونية، وهو في كثير من الأحيان لا يعلم أو ليس محيطا حتى بالحقوق الممنوحة له مقارنة بما هو ممنوح للإدارة. ولذا فإن الأهمية تبرز في إظهار

هذه الضمانات واحترامها والتقليل من سلطة الإدارة وإجحافها في الكثير من تعاملاتها مع المكلف بالضريبة. بهدف الحد من المنازعات الجبائية.

فرضيات البحث

سنحاول في معرض هذه الورقة البحثية تأكيد أو نفي الفرضيتين الأساسيتين التاليتين:

1. تعتبر الحقوق والضمانات التي تضمنتها التشريعات الجبائية ضمانات للمكلف بالضريبة لتمنع عنه أي ظلم أو تعسف قد يقع عليه ومن ثم فهي وسيلة للحد من المنازعات الجبائية.
2. هناك حقوق و ضمانات لم يعترف بها المشرع الضريبي من شأنها أن تحقق التوازن في العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

هدف البحث:

هدف البحث هو تبيان النظام القانوني والإجرائي للرقابة الجبائية من جهة بالنظر إلى معيارين أو مبدئين أساسيين وهما سلطة الرقابة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، وفي المقابل الضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة أثناء استعمال إدارة الضرائب لمختلف سلطاتها بمناسبة مباشرتها لهذه الرقابة، ومن جهة ثانية تسليط الضوء على أهم الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية، خاصة من خلال النص الإجرائي في المادة الجبائية

المنهج المتبع:

للاجابة على إشكالية البحث قمنا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي ويتجلى من خلال التطرق إلى جملة من التعاريف و الاختصاصات و الإجراءات ثم تفسير وتحليل النصوص القانونية .

هيكل الدراسة:

للاجابة على إشكالية البحث ارتأينا تقسيم الدراسة إلى المحاور التالية:

- الإطار المفاهيمي والتنظيمي للرقابة الجبائية
- مفهوم المنازعة الجبائية
- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية.

المحور الأول: الإطار المفاهيمي والتنظيمي للرقابة الجبائية

أولا : مفهوم الرقابة الجبائية:

من أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري أنه نظام يقوم على أساس التصريح كنظام عام متعارف عليه، لأجل التأكد من صحة و مصداقية التصريحات، لذلك فإن المصالح الجبائية تباشر عمليات الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح طبقا لمواد و نصوص قانونية، ومن خلال القوانين الجبائية نجد أن المشرع الجزائري لم يعرف الرقابة الجبائية بمفهومها النظري في أي نص

جبائي، و إنما حدد ضوابطها وإجراءات ممارستها، لذا سنحاول تحديد مفهوم الرقابة الجبائية باعتبارها وظيفة تقوم بها الإدارة الجبائية بغرض مكافحة الغش الجبائي، ومن أبرز التعاريف المقدمة للرقابة الجبائية ما يلي:
إن الرقابة الجبائية حسب CLAUDE LAURENT "الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقيق بان المكلفين بالضريبة ملتزمين في أداء واجباتهم و تسمح لها بتصحيح الأخطاء الملحوظة".¹
كما تعرف الرقابة الجبائية أنها "فحص لتصریحات وكل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".²
كما يعرفها البعض الآخر بأنها " تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي و التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة".³

لكن كثيرا ما يرتبط مفهوم الرقابة مع المراجعة الجبائية رغم اختلافهما، فالرقابة ما هي إلا إجراء رقابي. أما المراجعة في أشمل من الرقابة، فالمراجعة تشمل الرقابة، لأن تنفيذ المراجعة يستدعي إجراء مراقبات مختلفة، فهي بذلك تشمل كل إجراءات وتقنيات الرقابة التي تشكل فحص معمق من قبل مهني وبمنهجية محددة. وتختلف أيضا المراجعة عن الرقابة من حيث شمولها عن رأي ناتج عن المراقبات المطبقة، والتي تعتبر الغرض الأساسي من المراجعة. وعليه فالمراجعة الجبائية هي عبارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي، أو تقييم و الهدف منه هو تشخيص جبائي للمؤسسة كما يعرفها آخرون 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 الامكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية .

ومن خلال هذه التعاريف يمكننا أن نميز بين أهداف رئيسية و أهداف ثانوية للمراجعة الجبائية وهي:

الأهداف الرئيسية_ :

- التأكد و التحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية.
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول.
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الامكانيات التي يتيحها التشريع الجبائي.

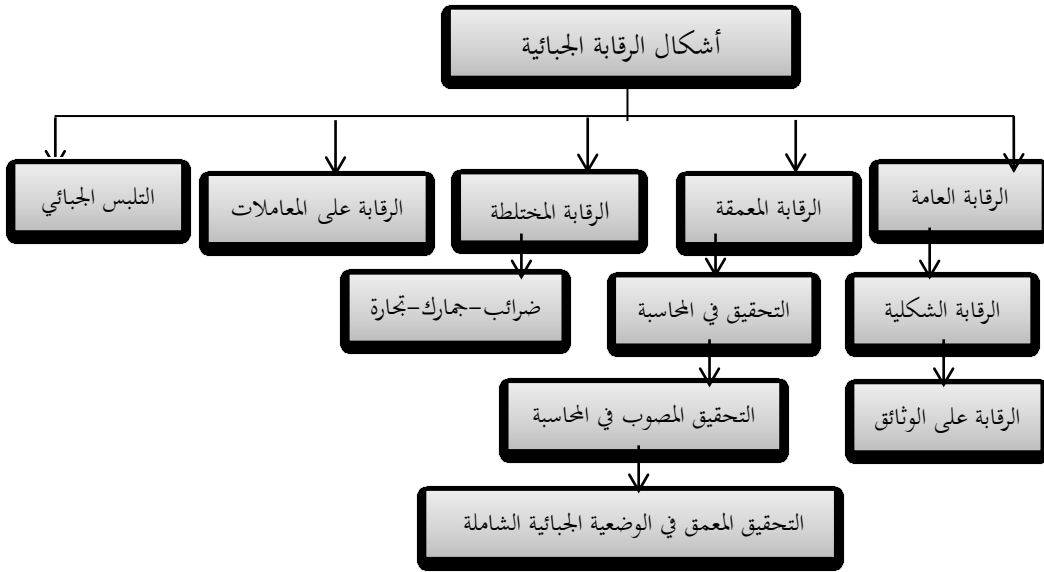
الأهداف الثانوية_ :

- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيء للقواعد الجبائية.
- تجنب العقوبات و الزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر فيه ، أو الانتقاص منه.
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.
- إبراز نقاط القوة و نقاط الضعف للمساهمة في وضع القرار.

ثانيا: أشكال الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية تأخذ عدة أشكال فيمكن أن تباشر بصفة عامة أو معمقة و يمكن أن تكون رقابة مختلطة أو رقابة فئوية (خاصة) كما يبرزه الشكل التالي:

الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الباحث

1. الرقابة العامة:

تتم على مستوى متفشيات الضرائب أو مصالح الوعاء التابعة لمراكز الضرائب و يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة وهي: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المتفشية أو المصلحة بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب و تتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي و هو ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة.

أ. الرقابة الشكلية le Contrôle formel:

وتعتبر أول عملية للرقابة التي تقوم بها مصالح إدارة الضرائب عن طريق مراقبة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة من حيث التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة. كذلك التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات. وتتميز هذه الرقابة بالبساطة لأنها تتم فقط للتأكد من الهوية الجبائية، وختتم وتوقيع المكلف، أو تصحيح الأخطاء في حالة وجودها، خاصة بالنسبة للمكلفين المبتدئين الذين يصعب عليهم فهم النظام الجبائي وطريقة تقديم التصريحات، فهي تدقق في الكيفية التي قدم بها الأساس الضريبي و لا تهدف إلى تصحيح الأرقام المقدمة كأساس لفرض الضريبة. وقد تم النص على هذه الرقابة في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية .

بعد إتمام هذه الرقابة، وفي حالة شك مصالح الإدارة الضريبية بعدم صدق تصريحات المكلف، تطلب منه تقديم توضيحات ووثائق أخرى من أجل اتخاذ قرارها سواءً بإقرار صحة التصريحات أو عدم صحتها وبالتالي الانتقال للمرحلة الثانية وهي مراقبة المستندات.

ب. الرقابة على الوثائق Le Contrôle sur pièces:

تتفق هذه الرقابة مع الرقابة الشكلية في أنّها تتم في نفس المكان أي بمقر مفتشية الضرائب المختصة ، أو بمصلحة الوعاء التابعة لمركز الضرائب من خلال مراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة ، حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية بتفحص هذه التصريحات و مقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشيه الضرائب.

و ما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه جاء منصوص عليها في نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية حيث ترابق الإدارة الجبائية التصريحات و الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة حيث يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها ، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى:⁴

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات و المعدلات و الهوامش المختلفة للربح.

- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.

- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.

- إعداد قاعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

غير أن أهم ما يعترض فعالية هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة، وكثرة تعدد التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى، إضافة غياب المتابعة الدقيقة للسلطات الوصية.

2 . الرقابة الجبائية المعمقة

إذا كانت الرقابة العامة تتم على مستوى مصلحة الضرائب المختصة فإنّ الرقابة المعمقة تتم عن طريق انتقال مفتشي الضرائب إلى عين المكان، أي مكان تواجد المحل من أجل المعاينة الميدانية والقيام بمختلف العمليات الحسابية للتأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف ومدى التطابق بين البيانات والمعطيات المبينة في الوثائق والفواتير مع ما هو موجود في أرض الواقع، ويتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناء على عدة مؤشرات أهمها⁵ :

- أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الجبائية و المحاسبية.

- أهمية الأرباح و المداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.

- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير ، أو الشركاء.

- العجز المتكرر.

- طبيعة النشاط الممارس و أهمية المنتوج في السوق.

-التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري.

-التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية.

وتنقسم هذه الرقابة بدورها إلى ثلاثة أشكال:

أ. التحقيق في المحاسبة La vérification de la Comptabilité

إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، و فحص محاسبته(مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانونا)، و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.⁶ وتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل و الكيفيات التي تساعد في صحة و تنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية و علمية ، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة ، وهي مصدر كل البيانات و المعلومات المالية. ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي وقد كان نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية صريحا حتى جاء فيه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء و الإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب و الرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة. وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق و انتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة.⁷

ب. التحقيق المصوب في المحاسبة: La vérification ponctuelle

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية .و يتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية .

يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود و وصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب والرسوم و الأنواى المتعلقة بالتحقيق لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق و نقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة. غير ان ممارسة التحقيق المصوب لا تتمتع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، و لكن أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب.⁸

ج. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'ensemble (V.A.S.F.E)

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة. و في هذا التحقيق يتأكد الاعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة اعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى . كما يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية و عناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، ووجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة.⁹

3. أشكال أخرى من الرقابة الجبائية

على غرار أشكال الرقابة الجبائية التي تطرقنا إليها وهي:

-التحقيق المحاسبي V.C

-التحقيق المصوب في المحاسبة V . P . C

-والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة VASFE

توجد أشكال أخرى من الرقابة الجبائية، ونذكر منها:

أ. الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب - جمارك - تجارة)

تأسست الفرقة المختلطة سنة 1997 وفق المرسوم التنفيذي 97/290 المؤرخ في 27 جويلية 1997. تتكون الفرقة المختلطة(ضرائب، جمارك، تجارة) من موظف على الأقل لكل إدارة ويكون برتبة مفتش رئيسي على الأقل وبحبرة لا تقل عن ثلاثة سنوات بالنسبة للضرائب وضابط مراقب بالنسبة للتجارة."

تكلف هذه الفرقة المختلطة بتنفيذ مقررات وبرامج المراقبة التي أعدها لجان التنسيق وتحدث بمعدل فرقة أو عدة فرق على مستوى كل ولاية بموجب قرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة وفي الولاية التي لا توجد بها مديرية الجمارك يعين ممثل مصلحة الجمارك لدى هذه الفرقة المختلطة من بين أعوان الجمارك العاملين في أقرب ولاية أو من بين أعوان الهيكل الجهوي للجمارك التي تنتمي إليه الولاية المعنية.

توضع الفرقة المختلطة للرقابة القانون تحت مسؤولية أقدم عون ذو أعلى رتبة، ويكون تعيين الموظفين لدى الفرقة المختلطة للرقابة من اختصاص المسؤول الولائي لكل إدارة معينة، وخلال الفترة الفاصلة بين تدخلات الفرقة المختلطة للرقابة، ويلتزم الموظفون الذين تتشكل منهم هذه الفرقة بتأدية المهام العادية للإدارات التي ينتمون إليها تبعاً. تكلف الفرق المختلطة للرقابة، على الخصوص، بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين ينحزون عمليات استيراد وتسويق بالجملة أو التجزئة، وبصفة عامة، لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية وهذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية الجاري العمل بها.

ب. الرقابة على المعاملات العقارية CEV contrôle des évaluations

تقوم هذه الرقابة على أساس تقويم أسعار المعاملات العقارية ويخص مراقبة المداخل التي تتهرب من الضريبة على حقوق التسجيل من خلال مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرّح ببيعها أو شرائها أو التنازل عنها، سواء كانت مبنية أو غير مبنية أو مداخل عقارية، حيث أصبحت المداخل والممتلكات العقارية أكثر الطرق إتباعاً لتهريب الأموال وتبييضها عن طريق أسعار وهمية وخيالية وللحد من ذلك اعتمدت الإدارة الجبائية معايير تنظيمية في إعادة تقويم المعاملات العقارية من أجل استفتاء الحقوق المترتبة عليها.

ج. التلبس الجبائي: La flagrance fiscale

يعتبر التلبس الجبائي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص. تم استحداثه ضمن المادة 7 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010، فبغض النظر عن كل الأحكام المتعلقة بالمراقبة أو التحقيق الجبائي، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمكلفين قانوناً، عند ملاحظته لمخالفات خطيرة أو في ظروف يمكن أن تشكل تهديداً لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، تحرير محضر التلبس الجبائي ضدّ المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام القانون العام والأنظمة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي.

يسمح هذا الإعسار للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة، كما يسمح للإدارة بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالي والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب وذلك حتى بالنسبة للمرحلة

التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

يشترط لتطبيق إجراء التلبس الجبائي تحت طائلة بطلان الإجراء، الموافقة المسبقة من الإدارة المركزية.

يوقع محضر التلبس الجبائي وفق النموذج الذي تعده الإدارة، من قبل عون الإدارة الجبائية ويصادق على التوقيع المكلف بالضريبة صاحب المخالفة. وفي حالة رفض التوقيع يُذكر ذلك في المحضر وتحتفظ إدارة الضرائب بالمحضر الأصلي، وتسلم نسخة منه إلى المكلف بالضريبة المعنى الذي حرّر بشأنه المحضر.

وتترتب على إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي واجراءات المراقبة وحق الاستيراد لاسيما:

- إمكانية إعداد الحجر التحفظي من طرف الإدارة.

- استثناء حق الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية.

- إمكانية تجديد عملية التخفيف المحاسبي المنتهية.

- إمكانية تجديد آجال التخفيف في عين المكان.

- تمديد في أجل التقادم بستين.

- استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدّر ب % 20 وجدول الدّفع بالتقسيت.

-تطبيق الغرامة المنصوص عليها في المادة 194 مكرر 1 من (ق.ض.م.ر.م.)
-التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

إلا أنه يمكن للمكلف بالضريبة الذي كان موضوع التلبس الجبائي اللجوء إلى الهيئة القضائية الإدارية المختصة عند استلام محضر التلبس طبقاً للإجراءات المعمول بها¹⁰.

ثالثاً: أجهزة الرقابة الجبائية:

هناك وسائل هيكلية -ميدانية- أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي والمتمثلة في مديرية الأبحاث والمراجعات، وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية.

1- مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV):

أنشئت مديرية البحث والمراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي والتي هي تحت غطائها، كما أنّ اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998. تحتم هذه المديرية ب:¹¹

- 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، وتحسين مردودية الجبائية العامة.

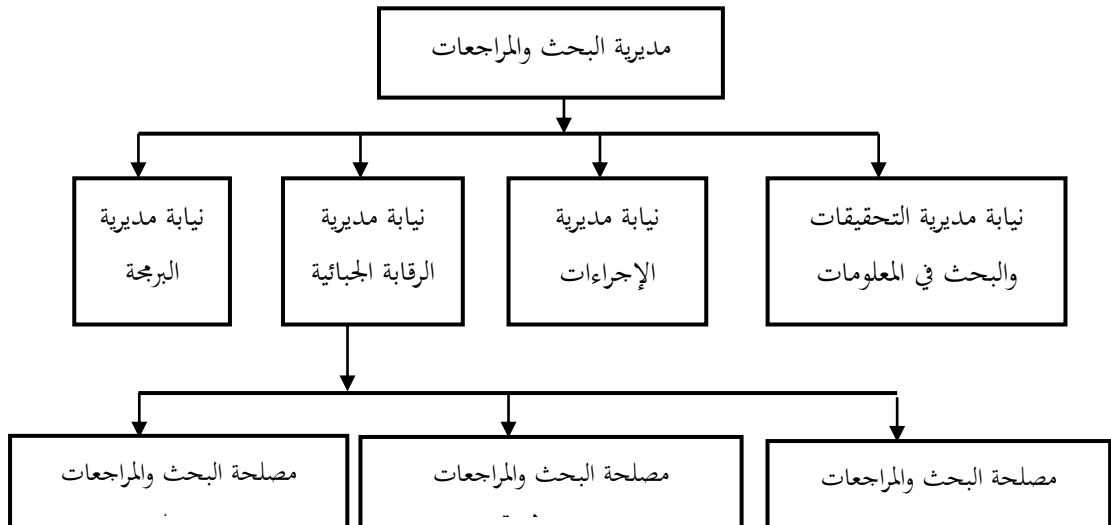
وبالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع استراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها:

- ✓ رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن.
- ✓ تحسين مردودية الرقابة الجبائية.
- ✓ الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخيل الكبيرة.
- ✓ تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.

وهذا كله من أجل حماية فائدة الخزينة من جهة وكذا حقوق و ضمانات المكلفين من جهة أخرى.

لكي تقوم بهذه الصلاحيات، تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة كما هي موضحة في الشكل رقم (2)

الشكل رقم (2): الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات



المصدر : www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-14-21-9/directions-centrales/221

أطلع عليه يوم 2021/09/21 على الساعة . 21:30

2. المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات SRV :

هي هيكل تنظيمي توجد على المستوى الجهوي وتسد لها عملية الرقابة الجبائية، تحدد تنظيمها وصلاحياتها بقرار وزاري مشترك بين وزارة المالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية.

تتواجد المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات في كل من: الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة.

وتتكون المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات من ثلاثة (03) أقسام، وهي:

– قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم.

– قسم المساعدة على المراقبة.

– قسم الوسائل

مهام المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات¹² :

– تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات، والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد

الإحصائيات المتعلقة بها.

– ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.

– تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري.

- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكلّ السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية.
- تطبيق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال الاختصاص لمديرتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.
- مساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية.
- تزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها.

3- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات، فإنّ المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، و تتكفل مديرتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق.

أ. تنظيم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S/DCF):

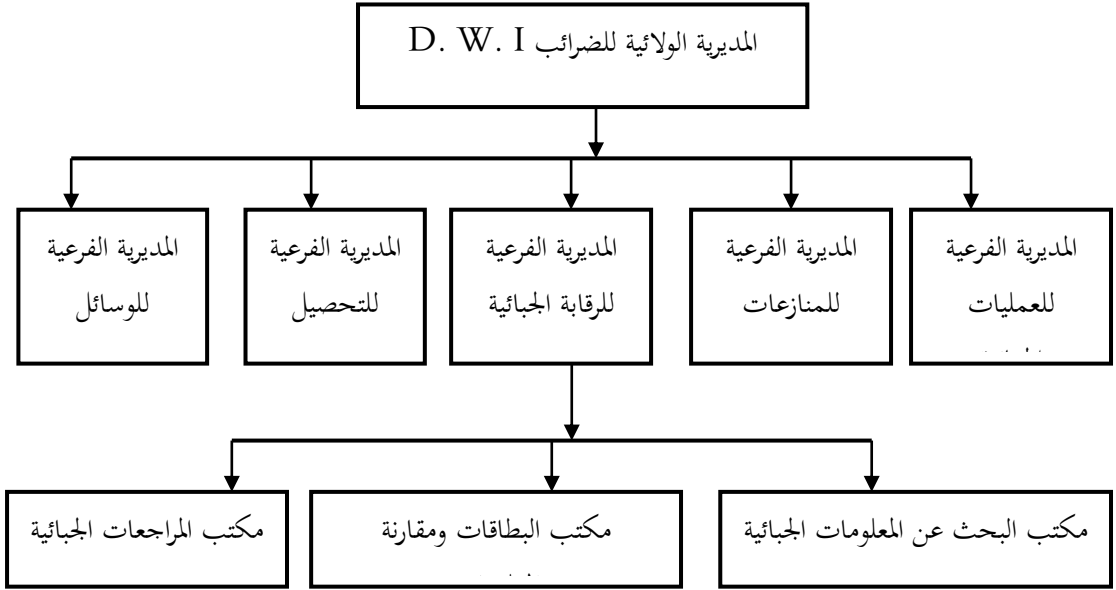
إنّ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تندرج فيها ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي. وتمثل هذه المصالح في¹³:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية
- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات
- مكتب المراجعات الجبائية
- مكتب مراقبة التقييمات

وللقيام بالمهام السابقة الذكر، فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين، الذين يتألفون من:

- نائب المدير
- رئيس فرقة التحقيق
- المحققين

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.



المصدر: موقع المديرية العامة للضرائب - <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs> أطلع عليه يوم 2021/10/15 على الساعة 21:45

ب. مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S/DCF):

إنّ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف DRV وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى أما S/DCF فلقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات. وفي هذا الإطار فإنّ S/DCF مكلفة ب¹⁴:

- البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.
- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.
- تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية.
- البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.
- تقييم نتائج التحقيقات.
- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

3. المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب:

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب، تختص بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة، تتكفل ب¹⁵ :

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها و توزيعها من أجل استغلالها؛
 - اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية؛
- تعمل على تسيير:

- مصلحة البطاقات و المقارنات .
- مصلحة البحث عن المادة الخاضعة.
- مصلحة التدخلات.
- مصلحة المراقبة.

4. المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة للمركز الجوّاري للضرائب

يعتبر المركز الجوّاري للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب، الذي حل محل الهياكل المتواجدة حاليًا (المفتشيات والقباضات) ،مخصصة حصريًا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسًا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة. وتتكفل ب¹⁶:

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب و الممتلكات العقارية المتواجدة فيه؛
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

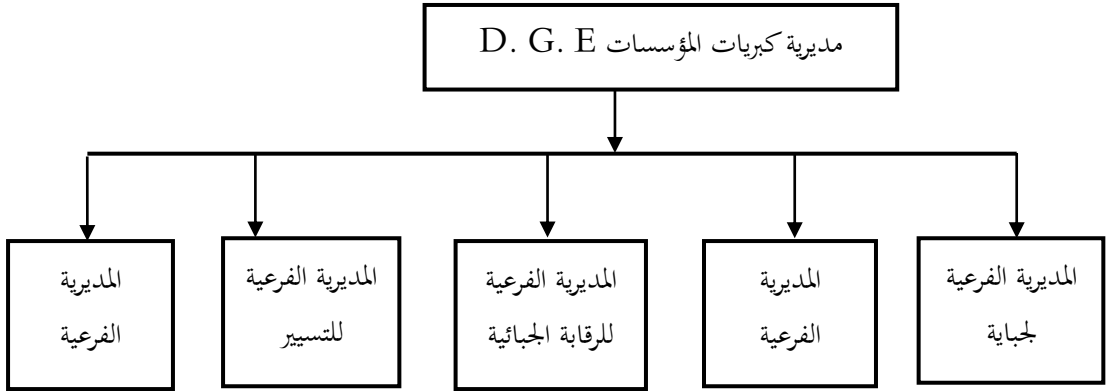
5. مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

بالإضافة إلى الجهازين السابقين الذكر، والمكلفين بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، فقد استحدثت جهاز ثالث تدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي والمتمثل في مديرية كبريات المؤسسات (DGE)، وهذا بموجب المرسوم التنفيذي في رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق ل 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

أ. تنظيم مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات :

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: موقع المديرية العامة للضرائب -14-24-03-2014/ www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/21-49/servicesexterieurs/237 أطلع عليه يوم 2021/09/30 على الساعة 22.30

ب. مهام (DGE):

تكلف مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة مجال اختصاصها بمهام الوعاء، التحصيل المراقبة، ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص المعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما كانت صبغتها القانونية ومحل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مركزها الاجتماعي. لذا فهي تهتم ب¹⁷:

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.
- التحقيق في التظلمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

المحور الثاني: مفهوم المنازعة الجبائية

أولا: تعريف المنازعة الجبائية:

تعددت المفاهيم حول تعريف المنازعة الجبائية، وعموما يمكننا القول بأنها تنصرف إلى الخلافات التي تنشأ بين المكلف والادارة الجبائية عند مباشرتها لنشاطها في ربط الضريبة وتحصيلها والقواعد المقررة للفصل فيها.

المشرع الجزائري لم يعرف المنازعات الجبائية بشكل دقيق وإنما يمكن استنباطه من خلال النصوص الجبائية ومنها المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية التي تنص على أنه: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي".

ويعرفها الاستاذ أندري هارتي (ANDRE HEURTE) المستشار بمجلس الدولة الفرنسي بأنها " المنازعة الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب ".¹⁸
ويعرف " باكر عمر"، المنازعة بصفة عامة بقوله: " يمكن تحديد المنازعة الضريبية بأنها مجموع القواعد والوسائل التي تمكن من وجود حل لقضية متنازع فيها تعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة والغير بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها القانون الضريبي ".

وعليه فالمنازعة الجبائية تمثل مجموع الخلافات والإجراءات المتعلقة بتحديد القانون الواجب التطبيق أو تفسيره أو كيفية تطبيقه، فهي تمثل كل تعارض بين موقف الإدارة والمكلف حول الضريبة فتنشأ بمجرد احتجاج واعتراض المكلف على قرار الإدارة الجبائية المتعلق بفرض الضريبة أو تحصيلها.

ثانيا: تقسيم المنازعات الجبائية:

يتضح مما سبق أن المنازعات الضريبية تنقسم حسب ما ورد في ملخص المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية، إلى نوعين هامين هما: منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل

- منازعات وعاء الضريبة contentieux de l'assiette، وهي منازعات حول أساس القاعدة الضريبية، وينازع فيها المكلف الإدارة الجبائية في الأساس الذي بناءً عليه تم فرض الضريبة.

- ومنازعات التحصيل contentieux de recouvrement وفي هذا النوع من المنازعات المكلف لا يطعن في حساب الضريبة وإنما في إجراءات التحصيل بحد ذاته، على أساس أن الإدارة الجبائية لم تحترم هذه الإجراءات سواء كان التحصيل وديا أو جبريا.

- ومنازعات تحمل الطابع الجزائي تتعلق بجريمة الغش والتهرب الضريبيين.

ثالثا: أسباب نشوب المنازعات الضريبية:

هناك العديد من الأسباب المؤدية لنشوب المنازعات الجبائية فزيادة عن التغيرات المستمرة في القانون الذي يحكمها سواء في قوانين الضرائب المختلفة أو في قانون الاجراءات الجبائية، هناك أسباب أخرى وهي¹⁹:

1. أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي

• كثرة النصوص القانونية التي كثيرا ما يشوبها الغموض وكثرة الأخطاء خاصة التناقض بين النص العربي وما يقابله في النص الفرنسي الذي كثيرا ما يطبق على أرض الواقع، ووجود العديد من الفراغات القانونية التي تتميز النصوص الضريبية والتضارب الواضح في تفسيرها وفهمها.

• مخالفة النصوص الضريبية للقواعد والمبادئ الامة التي تحكم الضريبة كالعادلة والمساواة أمام التكاليف والأعباء العامة.

• عدم استقرار التشريع الضريبي.

2. أسباب مرتبطة بإدارة الضرائب

• عدم كفاءة أعوان الضرائب المكلفين بحساب وبتحصيل الضريبة أحيانا نتيجة تعديل المعدلات الضريبية.

- عدم استغلال بعض الهيئات لوسائل التكنولوجيا الحديثة في خدمة النظام الجبائي بما يؤدي لربح الوقت والمصاريف.
- نقص الامكانيات المادية والبشرية أحيانا، وعدم ايلاء الأهمية اللازمة للتكوين والتكوين المتواصل للعنصر البشري كعنصر هام ومقوّم أساس ي لقيام الادارة الضريبية بعملها على أكمل وجه.
- تعسف أعوان الضرائب أحيانا في استعمال السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون ، واللجوء للتقدير الجزائي الذي لا يتماشى والمقدرة التكلفة للمكلف بالضريبة.
- انتشار مظاهر الفساد المالي والاداري في بعض الادارات الضريبية، وهو ما يقوّض العملية المهنية الصحيحة لأعوان الادارات الجبائية.

3. أسباب مرتبطة بالمكلفين :

نقص الوعي الجبائي لدى المكلفين بدفع الضريبة ممّا يؤدي إلى عدم وفائهم بالتزاماتهم تجاه الدولة، وهذا النقص سببه قلة الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة يتجلى في الإهمال الذي يقوم به المكلف تجاه التزاماته الجبائية.²⁰

المحور الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية

لقد منح المشرع الجبائي مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة، وهذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهمتهم الرقابية، بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلف بالضريبة والمراقب الجبائي. هذه الحقوق منها ما هو مضمون قانونا، ومنها ما هو حق معترف به لكن غير مضمون قانونا. والتي من شأنها تحقيق التوازن في العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة.

أولا: حقوق معترف بها قانونا

1. حقوق و ضمانات سابقة لإجراء الرقابة: يتمتع المكلف بالضريبة بمجموعة من الضمانات ضمنها المشرع في مجموعة من النصوص القانونية، قبل البدء في عملية التحقيق الجبائي.

أ. الإعلام المسبق:

قبل الشروع في عملية التحقيق من الضروري على الأعوان المراقبين إعلام المكلف المعني بعملية المراقبة وهذا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق، ونصت المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه لا يمكن أن تجرى عملية الرقابة دون أن يكون المكلف على دراية وعلم مسبق، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول. 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. كما ألح المشرع على ضرورة منح مدّة معقولة للمكلف بالضريبة حسب طبيعة الرقابة ليستفيد من مدة التحضير ، وليكون بإمكانه اتخاذ التدابير التي يراها مناسبة قبل البدء في المحاسبة، فإذا تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة يرسل الإشعار للمكلف بالضريبة إذا كان الشخص طبيعيا، أما إذا كان شخص معنوي فيسلم إلى ممثله القانوني، الذي قد يكون رئيس مجلس الإدارة أو المدير العام لشركة المساهمة باعتباره ممثل الشركة طبقا للمادة 638 من القانون التجاري، أما إذا تعلق الأمر بالتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فيجب إرسال الإشعار للمكلف بالضريبة شخصيا . وهذا الإشعار عموماً يجب أن يوضح:

– بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

- اسم ولقب المكلف.
- أسماء ورتب المحققين.
- تاريخ وساعة تدخل المراقبين.
- إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.
- الأجل الأدنى للتحضير مدته 15 يوماً ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

– بالنسبة للتحقيق المحاسبي:

- اسم ولقب المكلف.
- ألقاب وأسماء ورتب المحققين.
- تاريخ وساعة أول تدخل في المؤسسة.
- الضرائب، الحقوق والرسوم الخاضعة للرقابة.
- السنوات التي تجرى عليها عملية التحقيق، وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها.
- الأجل الأدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

ومنه نستخلص أن المراقب الجبائي لا يمكنه الخوض في عملية التحقيق إلا بعد إرسال الإشعار بالتحقيق وانتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف، ولكن يمكن أن تلغى هذه المدة في حالة الرقابة المفاجئة "le contrôle inopinée" التي ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة، أو التثبت من وجود الوثائق المحاسبية، وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عمليات المراقبة ولا يمكن البدء في الفحص العميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير.²¹

ب. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية:

قبل الخوض في عمليات التحقيق يجب إجباراً على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين. حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفوقة بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله.

ج. الاستعانة بمستشار:

لقد منح المشرع الجبائي للمكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، سواء كان محاسباً أو مستشاراً جبائياً محامياً، وهذا قصد متابعة سير عمليات المراقبة، ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية، وهذا ما نصت عليه المادة 61 من ق ا ج: " لكل مكلف بالضريبة أن يستعين أثناء التحقيق في محاسبته بمستشار من اختياره".

د. عدم تجديد التحقيق:

عند إتمام عملية التحقيق فإنه لا يمكن للمراقب الجبائي إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة ونفس الضرائب سواء بالنسبة للتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، إلا في حالة اكتشاف المراقب بعد عملية التحقيق، لبعض العناصر الجديدة التي تظهر أن التصريحات المقدمة غير دقيقة وغير كاملة، أو أن المكلف قد استعمل طرقا تدليسية أثناء التحقيق.²²

هـ. تحديد مدة إجراء التحقيق:

تختلف مدة إجراء التحقيق باختلاف نمط الرقابة الجبائية المعمول بها.

- المعاينة اليومية :

لا يمكن لأعوان الضرائب الدخول إلى محلات الصناع والصناعيين والتجار وكل المحلات إن مدة التحقيق الجبائي محددة قانوناً حيث أنه²³:

المهنية التي هي للمكلفين بالضريبة من أجل القيام بكل أعمال المعاينة والتحقيق الضرورية لضمان حق الضريبة إلا خلال النهار وفي الساعات التالية:

- من 01 أكتوبر إلى غاية 31 مارس من الساعة السادسة صباحاً إلى غاية الساعة السادسة مساء.

- ومن 01 أبريل إلى غاية 30 سبتمبر من الساعة الخامسة صباحاً إلى غاية الساعة الثامنة مساء.

يمكن للأعوان الدخول ليلاً إلى المصانع والورشات ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى الخاضعة لرقابتهم، عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور، أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين أو التجار أن مؤسساتهم في مرحلة النشاط.

- التحقيق المحاسبي:

- في حالة التحقيق المصوب في المحاسبة لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

- في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تتجاوز هذه المدة سنة واحدة ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق.

- أما في مجال التحقيق المحاسبي فإنه لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص:²⁴

• مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 1.000.000 دج لكل سنة مالية يحقق فيها.

• كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 2.000.000 دج عن كل سنة مالية يحقق فيها.

ويعمد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، عن كل سنة مالية يحقق فيها .

ويجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر.

إلا أنه الإدارة الجبائية غير مقيدة بمدة الرقابة بعين المكان المذكورة أعلاه في حالة:

- استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً
- تقديم المكلف بالضريبة معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق.
- عدم الرد أو الرد المتأخر على طلبات التوضيحات والتبريرات.

و. الالتزام بالسّر المهني

يلزم بالسّر المهني إزاء المكلفين بالضريبة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحيته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرّسوم المنصوص عليها في التشريع الضريبي المعمول به، وكلّ من يخالف ذلك يتعرض للعقوبات بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات.

كما يلزم القانون الجبائي ضابط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية بكنمان السّر المهني عند القيام بإجراءات المعاينة على المكلف.²⁵

2. الضمانات الممنوحة أثناء وبعد انتهاء الرقابة: زيادة على الضمانات المتعلقة بسير التحقيق، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من ضمانات أخرى متعلقة بالتقويمات تتمثل في:

أ.ضمانة الوجاهية في التحقيق الجبائي

من خلال استقراء نص المادة 20 ق ا ج ، نجد أن المشرع الجزائري قد كرس مبدأ الوجاهية 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 المحررة من ناحية أخرى.

كما أن هذه الوجاهية قد تمتد حتى بعد الانتهاء من عملية الرقابة عن طريق الحضور إلى الإدارة الجبائية و محاوره المحقق الذي تكفل بالتحقيق في ملفه الجبائي .و قد كرس المشرع الجزائري هذه الضمانة أكثر في المادة 31 من ق م لسنة 2012 المعدلة للمادة 20 من ق ل ج. 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 محامياً أو مستشاراً جبائياً.

ب. الإشعار بنتائج بالتقويم:

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التحقيق، سواء كان هذا التحقيق محاسبي، أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج، وذلك حتى في غياب التقويمات، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصلاً ومعللاً بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، ومبيناً فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوماً وقبل انقضاء أجل الرد على

المحقق. و وفقا لنص المادتين 19/5 و 20/6 من ق ا ج، فانه 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 أجلا محددًا 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.
- يجب أن تثبت نهاية أشغال التحقيق في المحاسبة عن طريق محضر، حيث يتعين على المكلف بالضريبة موضوع التحقيق أن يمضي عليه. ويؤشر على المحضر احتماليا في حالة رفض التوقيع من طرف هذا الأخير.

ج. حق الرد:

ألزم المشرع الجزائري على الإدارة الجبائية، بموجب ق ا ج على ضرورة منح المكلف بالضريبة أجلا لا يقل عن اربعين (40) يوماً من تاريخ استلامه الإشعار بالتصحيح بالنسبة للتحقيق في المحاسبة و في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، و ثلاثون (30) يوماً بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة لتقدم رده أو ملاحظاته أو قبوله ويعدّ عدم الردّ في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني كما يمكن للعون المحقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف أو إعطاء تفسيرات تكميلية أما في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددة نهايتاً ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا اكتشف أنّ المكلف استعمل مناورات تدليسيه أثناء عملية التحقيق.²⁶

د. حق 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.²⁷

ومنه فان طرق الطعن الموضوعية تحت تصرف المكلفين بالضريبة هي:

د.1. الطعن الإداري

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

■ الطعن أمام إدارة الضرائب:

يمكن للمكلف أن يقدم طعناً لإدارة الضرائب المختصة إقليمياً، وتوجه الشكوى للمدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.²⁸ مع إرفاق هذا الطعن بنسخة من الجدول الذي

يحدد الضرائب والرسوم المتنازع حولها، وكذا جميع الوثائق التبريرية لذلك، وتقدم هذه الشكاوى في مدة لا تزيد عن اليوم 31 من شهر ديسمبر من السنة التي تلي سنة تحصيل الكشف.

بحسب نص المادة 76 من ق إ ج يبت رؤساء مراكز الضرائب و رؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم في أجل أربعة (04) أشهر، اعتبارا من تاريخ استلام الشكاوى. و يحدد هذا الأجل بستة (06) أشهر، عندما تكون الشكاوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب، و يمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية، ويقلص هذا الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

يمارس رئيس مركز الضرائب سلطته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار (50.000.000 دج) أو يساويها، و يمارس رئيس المركز الجوازي للضرائب صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)، يتعين على المدير الولائي للضرائب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية، بالنسبة لكل شكاوى نزاعية يتجاوز مبلغها مائة وخمسين مليون دينار (150.000.000 دج)

▪ الطعن أمام اللجان الإدارية:

لقد منح المشرع الجزائري الحق للمكلف بالضريبة الذي قدم الشكاية ولم يرضيه القرار الصادر عن المدير الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب، أن يقوم بالطعن أمام لجان الطعن الادارية، ويسقط حق المكلف بالضريبة بالطعن أمام هذه اللجان إذا رفع الطعن أمام القضاء مباشرة.

تم استحداث هذه اللجان بموجب المادة 81 من ق إ ج وعددها ثلاث لجان: هي لجنة الطعن على مستوى الولايات ولجان جهوية و لجنة مركزية على المستوى الوطني، مؤهلة لتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي وفي حساب الضريبة، وقرارات هذه اللجان تكون مبررة وينفذها المدير الولائي للضرائب.

وبحسب نص المادة 80 يمكن حسب الحالة، للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها قانونا، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.

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

إن لجنة الطعن الولائية تبدي رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

أما اللجنة الجهوية للطعون تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي. تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها حول ما يأتي:

- الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، و التي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي؛

- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال) سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارًا بالرفض الكلي أو الجزئي؛

ملاحظة: تجتمع اللجان بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر .و لا يصح اجتماع هذه اللجان إلا بحضور أغلبية الأعضاء .وتستدعي اللجان المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم .ولهذا الغرض، يجب على اللجان أن تبلغهم الإستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.

د.2. الطعن أمام الجهات القضائية

عندما يفشل المكلف بالضريبة في حل النزاع الجبائي في مرحلته الادارية ، وهنا سمح المشرع للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء الاداري لإيجاد تسوية للنزاع الضريبي.

▪ الطعن أمام المحكمة الإدارية:

يسمح القانون الجبائي للمكلف، بالتوجه إلى المحكمة الادارية إذا لم يقتنع بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، ومختلف لجان الطعون، في أجل محدد بـ 04 أشهر من تاريخ تقديم الطعن.

▪ الاستئناف أمام مجلس الدولة:

يمكن للمكلف بالضريبة أن يدفع طعناً عن طريق الاستئناف أمام مجلس الدولة في حالة عدم اقتناعه بقرار المحكمة الادارية ضمن الشروط المنصوص عليها . إن كل الوسائل السابقة الذكر عبارة عن طرق أمام المكلف بالضريبة للتعبير عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده، وهذا بتقديمه كل التبريرات الضرورية.

ثانيا: حقوق مضمونة وغير معترف بها

1. حق المكلف في حماية ممتلكاته:

إذا كانت الدساتير قد سمحت بفرض الضريبة استثناء من أجل تغذية الخزينة العامة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة من جهة ، فهي فريضة نقدية مقطوعة من أموال المكلف بالضريبة من جهة أخرى، فمن الجهتين تترجم باعتداء على حق

الملكية لأنها تؤدي إلى حرمان المكلف من أمواله لهذا وجب التوفيق بينهما، أي بين كون الضريبة اعتداء على الملكية في حقيقتها وكونها ضرورية لقيام الدولة بالوظائف المنوطة بها.

إن حماية حق الملكية في المجال الضريبي خاصة أثناء الرقابة الجبائية تفرض التعويض عن الأضرار التي يتحملها المكلف بسبب الرقابة الجبائية. وقد أيد قضاء المجلس الدستوري الفرنسي هذا الرأي معتبرا أن الرقابة الجبائية تتعلق باستخدام امتيازات السلطة العامة، وإذا ما وقع ضرر على المكلفين فإن ذلك يتعلق بمجال المسؤولية الإدارية فقط. ومن ثم فإنه يسمح للسلطة الضريبية - وهي تفرض الضريبة وتحصلها - بالاعتداء على حق الملكية ضمن حدود المصلحة العامة، ولكن إذا كان هذا الاعتداء مبالغاً فيه أو غير مسوّغ فإن للمتضرر أن يطالب بالتعويض استناداً إلى المسؤولية الإدارية.

2. الحق في الاستعلام الضريبي والمساعدة:

إن من حق المكلف بالضريبة توفير له كل أشكال المعلومات التي يطلبها، تقسم المعلومات التي يطلبها المكلف لتأمين حقه في الاستعلام الضريبي عادة إلى أربعة أنواع هي:

أ - **طلب الوثائق الرسمية:** وفيها يطلب المكلف الحصول على القانون الضريبي، واللائحة التنفيذية، والتعليمات والتوجيهات المختلفة الصادرة من قبل الجهات المختلفة في وزارة المالية، وأحدث المنشورات التي تتضمن المعلومات العملية في كيفية أداء الضريبة، والمرشد الضريبي أو الدليل الضريبي.

ب - **طلب الوثائق شبه الرسمية:** وهي متنوعة وتشمل: الكتب والمؤلفات الجامعية المتعلقة بالضرائب، والمجلات المتخصصة في هذا المجال والمبادئ القانونية الصادرة عن القضاء في المجال الضريبي وجعلها في متناول المكلفين.

ج - **طلب المكلف المعلومات عن وضعه الضريبي ونشاطه المستقبلي المحتمل:** فقد يريد المكلف ممارسة نشاط اقتصادي معين في المستقبل ويريد أن يستعلم عن وضعه الضريبي، فيعمد إلى طلب معلومات دقيقة عن الوضع الضريبي من هذا النشاط ومعرفة القوانين واللوائح الضريبية التي ستطبق على حالته.

د - **لجوء المكلف إلى عضو برلمان:** يلجأ المكلف في هذه الحال إلى أن يقدم سؤالاً مكتوباً إلى عضو البرلمان حيث يثير هذا العضو قضية المكلف بصفتها قضية عامة أو يوجه سؤالاً لوزير المالية ليحبيه إلى طلبه.

أما الحق في المساعدة فيقصد به قيام الإدارة الضريبية أو جهات متخصصة أخرى بمساعدة المكلف الذي يعاني من صعوبة استكمال المعلومات الملتمز بتقديمها إلى الإدارة الضريبية كالنشر على الإنترنت، أو باللقاءات المباشرة أو بالاتصالات الهاتفية المعلومات اللازمة للمكلف بكتيبات، أو بنشر هذه المعلومات على الإنترنت، أو باللقاءات المباشرة أو بالاتصالات الهاتفية المباشرة بين المكلف والمختص بالرد على الاستفسارات أو بتقديم الخدمة الصوتية، أو بالاستفادة من الإنترنت للرد على الاستفسارات، أو بإصدار نماذج مبسطة للإقرارات أو البيانات المطلوب تقديمها من قبل المكلف.²⁹

3. الحق في التطبيق الصحيح للنصوص الضريبية:

يجب على الإدارات الجبائية أن تضمن للمكلف التطبيق الصحيح للتشريعات الضريبية عن طريق موظفين أكفاء، وعن طريق إصدار تعليمات تنفيذية للقوانين الضريبية تضمن توضيح القواعد الغامضة لها مع التزام الإدارة الجبائية بالضوابط الواردة في القانون عند تفسيرها، كي تضمن للمكلف عند دفعه مبلغاً أكبر مما يحدده القانون إعادة المبالغ الزائدة، فيجب أن يكون الهدف من تفسير النصوص هو مساعدة المكلف على أن يفي بالتزاماته الضريبية بيسر وسهولة طبقاً للتطبيق الصحيح للقانون من دون شطط.

ومن نتائج هذا الحق إتاحة الفرصة للمكلف للحصول على التخفيضات والخصومات التي يسمح بها القانون، كما يتيح له الحق في تنظيم أوضاعه ويحفظ بما يكفل له الحصول على المزايا التي يقرها له القانون الضريبي.³⁰

4. الحق في الطمأنينة والأمان:

هذا الحق يمنح المشرع الضريبي من تطبيق القواعد الضريبية بأثر رجعي، فيحق للمكلف أن يتخذ قراراته الاقتصادية على أساس ما هو قائم فعلاً من قوانين وأنظمة ضريبية من دون أن يفاجأ بتعديلها أو تغييرها بالمستقبل مع انسحاب أثر هذا التعديل أو التغيير على الماضي مما يُجلب من استقرار مركزه الاقتصادي ويحملة أعباء ضريبية لم تكن في حسبانته، وهذا الحق له بعد دستوري في الكثير من الدول.

ومبررات عدم رجعية القوانين الضريبية كثيرة ومتعددة لأن فرض الضرائب بأثر رجعي يؤثر سلباً في المعاملات والطمأنينة مما يؤدي إلى إضعاف روح الادخار والاستثمار لدى المكلف ويؤثر سلباً في المناخ الاستثماري، كما أنه يخالف مبدأ العدالة الاجتماعية فمثل هذه الضرائب تؤدي إلى اضطراب أحوال المكلفين المالية وعرقلة نشاطهم الاقتصادي، كما أن تقرير الأثر الرجعي على القوانين الضريبية من شأنه أن يمس في الحقوق المكتسبة للخزينة العامة عندما يأتي القانون مخفضاً معدل الضريبة أو لاغياً أو موسعاً لإعفاءاتها من جهة أخرى.³¹

خاتمة:

وخلاصة القول ومحصل هذا البحث الذي حاولنا من خلاله إستيعاب بعض المفاهيم العامة للرقابة الجبائية و المنازعات الجبائية، وصولاً إلى تفصيل في مختلف الضمانات التي منحها المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كوسيلة للحد من المنازعات الجبائية.

نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى : توصلنا إلى صحة هذه الفرضية بالرجوع إلى المشرع الجزائري نجد أنه حاول أن يخلق نوع من التوازن في النصوص القانونية لحماية كل من المكلف بالضريبة و الإدارة على حد سواء حيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يستفيد من حقوق وامتيازات على درجة هامة وكبيرة. فالإدارة الجبائية ملزمة بموجب القانون أن توضح الضمانات القانونية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة أثناء مرحلة الرقابة الجبائية لتمنع عنه أي ظلم أو تعسف قد يقع عليه أثناء القيام بإجراءات الرقابة الجبائية

الفرضية الثانية: توصلنا إلى إثبات أن هناك حقوق أغفلها المشرع الجبائي، بحيث لم تتضمنها مختلف التشريعات الضريبية، وكانت كفيلة بتحقيق التوازن في العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة وتعزز ثقة هذا الأخير بالإدارة الجبائية، وبالتالي التقليل أو الحد من الخلافات التي تترافق عملية الرقابة الجبائية.

نتائج الدراسة

ومن أبرز النتائج التي توصل إليها البحث ما يلي:

- ✓ أن المشرع الجزائري في مختلف النصوص القانونية و التشريعات الضريبية 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 وذلك سوءا على مستوى مصالحها الداخلية أو بالاستعانة بأجهزة أخرى يتعامل معها المكلف بالضريبة، وهذا عن طريق البحث والتحرير في مضمون تصريحات المكلفين بالضريبة والتحقيق الدقيق في محاسباتهم.
- ✓ إن حماية المكلف بالضريبة قد جاءت مكرسة دستوريا، حيث جاءت ممثلة في الشرعية الدستورية إذ لا يمكن أن تحدث ضريبة إلا بمقتضى نص قانوني، وقد اشتملت هذه الحماية الدستورية العديد من الحقوق التي هي عبارة عن ضمانات للمكلف بالضريبة، منها ما جاء في نصوص خاصة من قانون الإجراءات الجبائية ومنها ما أحيل إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية باعتبار أن المنازعات الجبائية منازعات إدارية. في المقابل نجد حقوق و ضمانات غير معترف بها قانونا، رغم أهميتها لم تدرج في مختلف التشريعات الضريبية.
- ✓ باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي مبنى على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، و الرقابة الجبائية تهدف إلى التحقق من صدقها أو من صحتها و محاولة كشف مكامن الغش وعليه تباشر إدارة الضرائب الرقابة الجبائية عن طريق إما الرقابة المكتبية الداخلية، وفيها تقوم بالمراجعة المكتبية للتصريحات الضريبية، سواء من حيث انتظامها أو أمانتها و مدى اتفاقها مع البيانات والمعلومات المتوفرة لديها، و إما عن طريق الرقابة في عين المكان لدى المكلفين بالضريبة، وفيها تلجأ إدارة الضرائب إلى التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة أو التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين.
- ✓ أن المنازعات الضريبية تنقسم إلى قسمين من حيث أنواعها، القسم الأول متعلق بمنازعات الوعاء الضريبي والتي تنشأ بسبب السلطات المخولة لإدارة الضرائب عن طريق التحقيقات، والمتمثلة في التحقيق في المحاسبة الذي هو مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، والقسم الثاني متعلق بمنازعات التحصيل الضريبي التي تنشأ عند بلوغ الاستحقاق القانوني لدفع الضريبة، فإدارة الضرائب ملزمة باحترام إجراءات تحصيل الضريبة عن طريق السلطات المخولة لها. وقد وضع المشرع الجزائري كغيره مجموعة هامة من النصوص القانونية الخاصة، سعيا منه لفض و تسوية هذه المنازعات، و هذه المنازعات تخضع للقانون و القضاء الإداري.

✓ ومن بين الإجراءات التي منحها المشرع المكلف بالضريبة اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية وذلك في حالة عدم رضاه بالقرار الصادر عن الجهة المختصة بالنظر في الشكوى حيث أن هذه المرحلة هي مرحلة اختيارية قد يلجأ إليها المكلف أو يرفع النزاع مباشرة أمام القضاء الإداري أو يرضى بالقرار الصادر، فهذه اللجان تبدي رأيا حول طلبات المكلفين التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة وإما الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي.

المقترحات

✓ منازعات الضرائب في الجزائر تخضع لقانون جد من و أحكامه تعدل باستمرار بموجب قوانين المالية، هذا ما يؤدي إلى جهل هذه النصوص من طرف المكلف بالضريبة وحتى من طرف الإدارة الضريبية، إلى جانب تشتت النصوص القانونية المنظمة لها و تعدد القاعدة الإجرائية. لذا نقترح إعادة النظر في قانون الإجراءات الجبائية و وضع قانون مستقل ومتكامل لكي يتمكن المكلف والإدارة الضريبية من الإلمام بأحكامه ونصوصه لتقليل من المنازعات الضريبية والعمل على تسهيل إجراءات رفع الدعوى الضريبية لتكون أكثر وضوحا.

✓ إجراءات الطعن أمام لجان الطعن فإنها تتسم بالبطء في إجراءاتها و الاعتماد على أشخاص ليست لديهم خبرة كافية بالجمال الضريبي، الأمر الذي يؤدي إلى إهدار حقوق المكلفين بالضريبة. لهذا نقترح أن يقوم المشرع بزيادة تدعيم اللجان بأعضاء متخصصين كأن يضيف الخبراء المحاسبين و الخبراء الجبائيين كأعضاء على مستوى التشكيلات البشرية للجان، وإعادة النظر في رئاسة اللجنة المركزية للطعن، وزيادة تمثيل المكلف بالضريبة من خلال الاتحادات والجمعيات المهنية.

✓ عدم وضوح طابع الاستعجال في المواد الجبائية ، حيث لم ينص عليه المشرع بالقدر الكافي ضمن نصوص قانون الإجراءات الجبائية رغم الإحالة الصريحة لهذا الأخير من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية. نقترح توضيح الأمر بصفة واضحة ودقيقة.

✓ القيام بأيام اعلامية من طرف الادارة الجبائية والتي من شأنها تقديم الشرح المباشر المبسط للمكلف بالضريبة عوض النصوص القانونية التي قد لا يفهمها معظم المكلفين بالضريبة.

✓ تقليل عدد القوانين الضريبية إلى أقل عدد ممكن و تحقيق الاستقرار الضريبي للقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية، فلا يتم تغييرها بين الفترات القصيرة.

✓ ضرورة التسريع في الفصل في المنازعات الضريبية أي أن تتسم إجراءات رفع الدعوى الضريبية بسرعة الفصل فيها لتقصير أمد النزاع بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية حفاظا على مصلحة الخزينة العمومية من جهة و استقرار الأوضاع الاقتصادية من جهة أخرى و كذا التسريع في عملية الفصل في المنازعة الجبائية سيؤدي حتماً إلى وضع الإدارة الجبائية على جادة القانون الضريبي دون تجاوز لذلك و هذا ما يكرس حماية للمكلف بالضريبة من جهة، و تعزيز مبدأ الثقة لديه و اطمئنانه على حقوقه.

قائمة المراجع:

1. الكتب

- السيد عبد المولي، التشريع الضريبي المصري، الضرائب على الدخل والثروة، دار الفكر العربي، 1976
- شريف مصباح أبوكرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في الجزائر في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري. دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2008، الجزائر.
- HAMINI, A, L'audit comptable et financier, Berti Editions, 2001, Alger.
- Laurent Claude, contrôle fiscale, la vérification personnelle, bayeusaine, 1995, paris.

2. الرسائل والأطروحات الجامعية

- حاكم الطاهر، " الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر"، رسالة ماجستير في الحقوق غير منشورة، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر 2015.
- هاني شبيطة، " حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية و ضمانات المكلفين " ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.

3. أعمال ملتقى أو مؤتمر

- وهي بوعلام ،نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة.الملتقى الدولي الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، 20 و 21 أكتوبر، 2009، جامعة سطيف.

4. الوثائق القانونية

- المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، 2021.
- المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2016.
- Direction Générale des impôts, Bulletin des services fiscaux N°19, 2000.

5. المواقع الالكترونية

- الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب: <http://www.mfdgi.gov.dz>
- الموسوعة العربية <http://arab-ency.com.sy/law/details/25608>

التهميش:

- ¹ Laurent Claude, contrôle fiscale, la vérification personnelle, bayeusaine, 1995, paris, p13.
- ² فارس السبتي، المنازعات الضريبية في الجزائر في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري. دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2008، الجزائر، ص223.
- ³ HAMINI, A, L'audit comptable et financier, Berti Editions, 2001, Alger, p172.
- ⁴ ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة. الملتقى الدولي الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، 20 و 21 أكتوبر، 2009، جامعة سطيف.
- ⁵ نفس المرجع.
- ⁶ المديرية العامة للضرائب، المادة 20 قانون الاجراءات الجبائية، 2021.
- ⁷ ولهي بوعلام، مرجع سابق.
- ⁸ المادة 20 مكرر 1، قانون الاجراءات الجبائية.
- ⁹ المادة 21، قانون الاجراءات الجبائية.
- ¹⁰ المادة 20 مكرر 3، قانون الاجراءات الجبائية.
- ¹¹ Direction Générale des impôts, Bulletin des services fiscaux N°19, 2000, pp70-78
- ¹² المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات، متاح على الرابط:
<http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/241>
أطلع عليه يوم 2021/09/30، على الساعة 21:30.
- ¹³ المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، المديرية الولائية للضرائب، متاح على الرابط:
<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs>
أطلع عليه يوم 2021/09/30، على الساعة 21:45.
- ¹⁴ المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، المديرية الولائية للضرائب، مرجع سابق.
- ¹⁵ المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، مراكز الضرائب، متاح على الرابط:
www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/servicesexterieurs/269
أطلع عليه يوم 2021/09/30، على الساعة 22:30.
- ¹⁶ المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، المركز الجوّاري للضرائب، متاح على الرابط:
www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/servicesexterieurs/272
أطلع عليه يوم 2021/09/30، على الساعة 22:00.
- ¹⁷ المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، مديرية كبريات المؤسسات، متاح على الرابط:
www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/servicesexterieurs/237
أطلع عليه يوم 2021/09/30، على الساعة 22:30.

- ¹⁸ حاكم الطاهر، الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، رسالة ماجستير في الحقوق غير منشورة، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر 2015، ص30.
- ¹⁹ فارس السبتي، مرجع سابق، ص31.
- ²⁰ شريف مصباح أبوكرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص180.
- ²¹ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2016.
- ²² المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية.
- ²³ المادة 23، قانون الإجراءات الجبائية.
- ²⁴ المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية.
- ²⁵ المادة 38، قانون الإجراءات الجبائية..
- ²⁶ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق.
- ²⁷ المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية.
- ²⁸ المادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية.
- ²⁹ محمد سعيد فرهود، محمد خير العكام، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة والتزاماته، بحث مقدم إلى الموسوعة العربية القانونية، متاح على الموقع، <http://arab-ency.com.sy/law/details/25608>
- ³⁰ هاني شبيطة، " حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية و ضمانات المكلفين " ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص 96.
- ³¹ السيد عبد المولي، التشريع الضريبي المصري، الضرائب على الدخل والثروة، دار الفكر العربي، 1976 ، ص 126.