



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة مقدمة لاستكمال المتطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: الحقوق والعلوم السياسية

الشعبة: حقوق

التخصص: القانون العام الاقتصادي

عنوان المذكرة

ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية على ضوء التشريع
الجزائري

إشراف:

د- الأطرش إسماعيل

إعداد الطلبة:

- الضاوية رحومة

- عثمان محجر

- محمد تلي

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
د- عزيز محمد الطاهر	أستاذ محاضر قسم "ب"	رئيساً
د- الأطرش إسماعيل	أستاذ محاضر قسم "ب"	مشرفاً
د- جابو ربي إسماعيل	أستاذ محاضر قسم "أ"	مناقشاً

السنة الجامعية: 2023-2024



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة مقدمة لاستكمال المتطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: الحقوق والعلوم السياسية

الشعبة: حقوق

التخصص: القانون العام الاقتصادي

عنوان المذكرة

ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية على ضوء التشريع
الجزائري

إشراف:

د- الأطرش إسماعيل

إعداد الطلبة:

- الضاوية رحومة

- عثمان محجر

- محمد تلي

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
د- عزيز محمد الطاهر	أستاذ محاضر قسم "ب"	رئيساً
د- الأطرش إسماعيل	أستاذ محاضر قسم "ب"	مشرفاً
د- جابو ربي إسماعيل	أستاذ محاضر قسم "أ"	مناقشاً

السنة الجامعية: 2023-2024

شكر

الحمد لله والصلاة والسلام على اشرف المرسلين

وفي الأخير ما يسعنا إلا أن نتقدم خالص الشكر والتقدير والعرفان إلى أستاذنا المشرف
إسماعيل الأطرش على إشرافه وقبوله لنا لهذا العمل المتواضع، وتقديمه النصائح وتوجيهات
وإرشادات خلال مسارنا لإعداد المذكرة ومراجعتها، فهو بذلك مدين لنا بفضل لا ينسى.

كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى كل الأساتذة الأفاضل كل باسمه، والذين تكرموا ووقفوا وقدموا
جاهدين لنا من توجيهات و نصائح، والذين رافقونا طيلة مسارنا الدراسي، كل أساتذة كل كلية
الحقوق بجامعة قاصدي مرباح ورقلة.

كما نقدم الشكر لكل الطاقم الإداري لمديرية الضرائب بورقلة على تقديمهم لنا من تسهيلات
ومعلومات متعلقة بموضوع مذكرتنا.

أيضا لا ننسى أن نتوجه بالشكر إلى اللجنة القيمة و الأساتذة الأفاضل الذين تكرموا
بمناقشتنا وإثراءهم لنا بكل معلومة أو ملاحظة قيمة لموضوعنا .

والله ولي التوفيق

اهداء

أهدي هذا العمل إلى عائلتي الكريمة وخاصة أخواتي البنات اللاتي شجعنني على إكمال مشواري الدراسي، وكذا الزميل التلي محمد الذي حفزني هو أيضا، والى الزميل المحترم خوالد عبد الحميد رئيس المركز الجواري للضرائب سيدي خويليد

الضاوية رحومة

اهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله
وصحبه أجمعين

يسعدني ان أتقدم بهذا العمل المتواضع وأهدي إلى روح الوالدين سائلا الله أن يكون عمل
صلاح ومتقبلا

كما أهديه إلى العائلة الكريمة من الكبير إلى الصغير، وكذلك الزملاء في العمل وكل من
ساهم في هذا العمل ولو بكلمة متواضعة، وشكرا.

تلي محمد

اهداء

وصلت رحلتي الجامعية إلى نهايتها بعد تعب ومشقة..

وها أنا ذا أختتم بحث تخرجي بكل همّة ونشاط،

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

وبرّهما إلى من ربياني على حبّ العلم والفضيلة وأسمى القيم.

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في أنفاسهما

وإلى إخوتي و أخواتي وكل عائلتي أنار الله طريقهم و أتمنى لهم النجاح
و السعادة في حياتهم

إلى كل الأصدقاء و الأحبة الذين أجّلهم وأحترمهم..

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

ولا ينبغي أن أنسى أساتذتي ممن كان لهم الدور الأكبر في مُساندتي

اهدني هذا العمل .

و الله الموفق.

عثمان محجر

قائمة المختصرات

ج. ر. ج. ج: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية

ق. إ. ج: قانون الإجراءات الجبائية.

ق. م: قانون المالية.

د. م. ج: ديوان المطبوعات الجامعية.

د. ط: دون طبعة.

ق. ض. م: قانون الضرائب المباشرة.

ص: صفحة.

المختصرات باللغة الفرنسية:

(MF\ DGI) Ministère Des finances \ direction général des impôts

(DIW) direction des impôts de wilaya

VF : vérification

VASF : vérification approfondie de la situation fiscale

مقدمة

شهد العالم تحول واسع في نظام المعاملات المالية والتجارية، والذي جعل مختلف دول العالم يبحث عن إيجاد حلول ووسائل وموارد مالية حية لتمويل وإنعاش مشاريعها ونفقاتها العامة، ومن أهم هذه الموارد الهامة لتمويل النشاط الاقتصادي، ألا وهي تلك الموارد الجبائية التي تلجأ الدول إليها لتغطية جميع متطلباتها الإقتصادية والمالية والاجتماعية.¹

تعتبر الضريبة كمورد هام للخرينة العامة للدولة، باعتبارها تعمل على تدعيم إيرادات الدولة وتغطية نفقاتها وأعبائها، كونها تحقق بفرضها على المواطنين المقيمين بنفس الدولة لتحقيقها، وكل هذا من أجل الحفاظ على أمن وسلامة ممتلكات الأفراد وتلبية حاجاتهم العامة وتحقيق الاستقرار الاقتصادي الوطني.

فالضريبة من أهم الموارد التي تحصل لصالح الخزينة العمومية، إذ تساهم في تغطية النفقات التي تتكفل بها الدولة في جميع القطاعات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية... الخ، من أجل تحقيق الأمن والاستقرار الاقتصادي للوطن.

حيث يقصد بذلك أن المكلف بالضريبة بصورتيه الشخصية والمعنوي، يدفع لصالح الدولة بصورة نقدية دون ما كان عليه في السابق بشكل عيني، من خلال المحاصيل الزراعية لتحقيق الاستقرار وتجنب جل المشاكل الإقتصادية الممكن حصولها مستقبلا.

لذلك نجد أن المشرع الجزائري يسعى جاهدا إلى إشراك المواطنين في تحمل الأعباء العامة لتحقيق المساواة والتوازن في العلاقات التي تربط المكلف بالضريبة مع الإدارة الجبائية بمقتضى القانون، ولتجسيد مبدأ المساواة من خلال نص المادة 82 فقرة 1 من دستور الجزائر: "لا تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون

كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها".²

تتمتع الإدارة الجبائية بالعديد من الصلاحيات وسلطات واسعة، تسعى من خلالها إلى تحقيق الأهداف المسطرة في برنامجها، من تحصيل الضرائب اتجاه المكلف بالضريبة، حيث عمل المشرع الجزائري على الحفاظ على العلاقة القائمة بين الطرفين الإدارة والمكلف

¹ - رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة، بيروت، 1979، ص 7.

² - انظر المادة 82 فقرة 1 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ج ج ر، العدد 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020، ص 19.

بالضريبة، من خلال المنظومة القانونية التي وضعها، وعدة قوانين أخرى مكملتها وكل هذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة كونها تتمتع بالسلطة المطلقة كالفحص والرقابة على تصريحات المكلف بالضريبة باعتبار النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يقوم على التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، إذ تقوم الرقابة الجبائية بكشف مواقع التدليس والغش اتجاه المكلف بالضريبة والتحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرفه.

هذا من جهة ومن جهة أخرى منح المشرع الجزائري كذلك بعض الضمانات القانونية والتي من خلالها تحمي المكلف بالضريبة في حال صدور قرارات خاطئة وغير مشروعة في حقه من طرف الإدارة الجبائية، وهذا ما يوجب على الإدارة الجبائية مراجعة قراراتها وتقويمها، من خلال إحداث التوازن بين أطراف العلاقة الجبائية.

وهذا ما سنتطرق إليه من خلال دراستنا وشرحنا لموضوع الضمانات القانونية المقررة للمكلف بالضريبة في مراحل الرقابة الجبائية سواء كانت هذه الضمانات قبل بداية الرقابة الشكالية أو عند البدء فيها أو أثناء الرقابة المعمقة وفك الخلاف الحاصل بين المكلف بالضريبة والجهات الإدارية الجبائية .

تكمن أهمية الموضوع في تلك الإضافة المبينة في القانون، ضمن الدراسة المتخصصة في موضوع ضمانات المكلف بالضريبة، وما يثيره من تساؤلات في مجال الرقابة الجبائية وكذلك المسؤولية القانونية لأعوان الإدارة الجبائية أثناء القيام بالرقابة على المكلف، إذ تبرز أهمية الدراسة في إظهار الضمانات والتقليل من تعسف الإدارة وتجاوزها في الكثير من التعاملات مع المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية بكونه الطرف الأضعف في العلاقة الجبائية و معرفة مجمل الضمانات التي أحاطها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة وكيفية مواجهته لتعسف الإدارة المحتمل.

من بين الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع بحثنا، إطلعنا على التالي:

- عطوى عبد الحكيم، **حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية**، مذكرة الماستر في الحقوق كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة ميرا بجاية السنة الجامعية 2013 / 2014 .

– بلهوشات حمزة، ضمانات المكلف بالضريبة في قانون الإجراءات الجبائية مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون اعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق، سنة 2016.

وما يميز دراستنا الحالية عن سابقتها هو تناولنا لموضوع الرقابة الجبائية بنوعيتها الرقابة الشكلية والرقابة المعمقة، فيما ركزت الدراسات المذكورة أعلاه على الرقابة المعمقة والتحقيق المحاسبي. خاصة من الناحية الاجرائية

وتأسيسا على ذلك نهدف من خلال دراستنا إلى توضيح الأسس التي وضعها المشرع الجزائري لحماية المكلف بالضريبة، إذ وضع قوانين تلتزم بها الإدارة الجبائية حتى لا تتعسف في إتخاذ قرارات خاطئة اتجاه المكلف الضريبي، وانتهاك حقوق المكلف، وإبراز تلك الضمانات التي منحها المشرع لحمايته.

ومن بين الأسباب التي جعلتنا نهتم بدراسة هذا الموضوع هو محاولة الكشف عن هذه الضمانات القانونية الممنوحة المكلف بالضريبة في إطار الرقابة بنوعيتها الشكلية والمعمقة، كما نأمل من خلال بحثنا إثراء الرصيد العلمي وزيادة المعرفة في هذا التخصص.

وانطلاقا مما سلف ذكره وضعنا الإشكالية الآتية :

– فيما تتمثل الضمانات القانونية التي منحها المشرع لحماية المكلف بالضريبة خلال الرقابة الجبائية ؟

ولقد تم الاعتماد بموضوع دراستنا على المنهج الوصفي وكذا المنهج التحليلي الذي يعتبر الأنسب لهذا الموضوع من خلال وصف المفاهيم وتحليلها كونه الأقرب للإستعمال والتوظيف، ويتم ذلك بالاطلاع على القدر الكافي من النصوص القانونية ومحاولة تحليلها، مدعمين العمل ببعض الاجتهادات القانونية وما نص عليه المشرع الجزائري.

ولتوضيح ذلك اعتمادنا من خلال تقسيمنا للموضوع وضع خطتنا، حيث جاء في الفصل الأول دراسة الرقابة الجبائية على المكلف بالضريبة وأشكالها والذي قسمناه إلى مبحثين فالمبحث الأول تناولنا فيه ماهية الرقابة الجبائية، أما المبحث الثاني فقد تناولنا فيه أشكال الرقابة الجبائية المفروضة على المكلف، أما في الفصل الثاني تم دراسة ضمانات حماية المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية والذي قسمناه كذلك إلى مبحثين، المبحث

الأول تضمن فيه ضمانات حماية المكلف في إطار الرقابة الجبائية، المبحث الثاني تناولنا فيه ضمانات حماية المكلف أثناء التحقيق الجبائي.

وكأي بحث لا يخلو من الصعوبات، فقد واجهتنا صعوبات تتمثل في أن أغلبية المراجع، وكذا قانون الإجراءات الجبائية تركز على التحقيق المحاسبي أي أثناء الرقابة المعمقة، أما الرقابة الشكلية فإن المراجع كانت قليلة جدا.

الفصل الأول

الرقابة الجبائية على المكلف بالضريبة وأشكالها

تمهيد:

إن النظام الضريبي نظام تصريحي، فالمكلفون بالضريبة سواءً كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين ملزمون بإيداع تصريحاتهم السنوية وكذا الشهرية، وتسديد الحقوق المترتبة على أرقام أعمالهم أو إيراداتهم المحققة في السنة لدى قابض الضرائب التابعون له إقليمياً.

إلا أن هاته التصريحات قد لا تكون صحيحة، إذ قد يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التدليس أو الغش في التصريحات، مما يترتب عليه ضرورة وجود رقابة بعدية على التصريحات المودعة قصد التأكد من صحتها.

تكم أهمية الرقابة الجبائية في إعادة تمويل الخزينة العمومية والحفاظ على المال العام للدولة، وكذا من أجل تحقيق مبدأ العدالة والمساواة في تطبيق القواعد الضريبية على الأشخاص الخاضعين للضرائب بمختلف أنواعها.

إن تطبيق مثل هذا النوع من الرقابة يخضع لقوانين المادة الضريبية بمختلف أنواعها من قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا القانون التجاري.

من أجل تبيان هذه الرقابة، سنحاول التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية ثم نعرض على أشكالها وكذا المصالح المخول لها قانوناً بإجراء هذه الرقابة، حيث تم تقسيم الفصل إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول (ماهية الرقابة الجبائية)، ثم تطرقنا في المبحث الثاني منه إلى (أشكال الرقابة الجبائية المفروضة على المكلف بالضريبة).

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة من أهم آليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي وتعمل على الحد من انتشارهما وغايتهما تتمثل في مراقبة مدى حقيقة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة¹. وفي هذا الصدد ومن أجل الكشف عن ماهية الرقابة الجبائية، والتي سنحال تبيانها من خلال كل من مفهوم الرقابة الجبائية (المطلب الأول)، ثم أهداف الرقابة الجبائية (المطلب الثاني)

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

لمعرفة معنى الرقابة الجبائية قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فروع ثلاثة، تناولنا في الفرع الأول تعريف الرقابة الجبائية، وفي الفرع الثاني الأسباب المؤدية للرقابة الجبائية، أما الفرع الثالث فكان بعنوان خصائص الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

يتعدد تعريف الرقابة الجبائية، وهو ما يدفعنا إلى تناولها من الناحية الفقهية (أولا)، والناحية القانونية (ثانيا)

أولا- التعريف الفقهي:

تعرف الرقابة الجبائية بأنها مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية²، كما أنها مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة³.

¹ - بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، الجزائر، 2011، ص11.

² - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص13.

³ - بن عمارة منصور، المرجع السابق، ص13.

وتعرف الرقابة الجبائية أيضا بأنها وسيلة الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المُدلى بها في التصريحات، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة¹.

ويعرفها الفقيه "فايول" على أنها: "التحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة، أما موضوعها هو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"².

ويمكن كذلك تعريف الرقابة الجبائية أنها فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقص التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف أفضل الوسائل للاستعلام، للاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى³.

- تعريف claude laurent: هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقيق بأن المكلفين بالضريبة ملتزمين في أداء واجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة⁴. ومن خلال التعاريف الفقهية السابقة فقد حصرت الرقابة الجبائية في صحة وسلامة التصريحات أو المعلومات. أما الفقيه فايول فيرى إضافة إلى سلامة التصريحات إمكانية وضرورة التحقق من تطبيق القانون في ممارسة الرقابة.

¹ - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص46.

² - خير الله حمزة، تكنولوجيا المعلومات والاتصال ودورها في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمودي مختار، إليزي، 2020، ص35.

³ - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، الاسكندرية، ط1، دس، ص46.

⁴ - claude laurent, **contrôle fiscale, la vérification personnelle**, bay en saine, France, 1995, p13.

ومن وجهة نظرنا إن الرقابة الجبائية تشمل التصريحات المودعة، والتأكد من صحتها، إضافة إلى إمكانية الحصول على معلومات خارجية ومعاينة في عين المكان تستطيع إدارة الضرائب من خلالها ممارسة الرقابة على أحسن وجه.

ثانيا-التعريف القانوني:

بالنسبة للتعريف القانوني للرقابة الجبائية، فقد أوردها المشرع الجزائري ضمن مجموعة من القوانين المتعلقة بالجبائية، والتي منها ما ورد في قانون الاجراءات الجبائية¹، حيث جاء منصوص عليها في الفصل الأول من الباب الأول حسب المادتين 18 و 19 كما يلي:

المادة 18 فقرة 1: -تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر، والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

- يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

المادة 18 فقرة 2: تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.²

المادة 19: تدقق المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية، يجوز لها ان تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبة.³

¹ - القانون رقم 01-21 المؤرخ في 07 شوال 1422 هـ الموافق لـ 22 ديسمبر 2001م، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، نص المادة 200: "تلغى الأحكام المتعلقة بالجراءات الجبائية وتحول إلى قانون الإجراءات الجبائية"، (ج ر ج ج: 79، الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001)، ص 55.

² - انظر نص المادة 18 من ق إ ج ج

³ - انظر نص المادة 19 من ق إ ج ج

من نص المادة 18 فإن المشرع الجزائري لم يعرف الرقابة الجبائية تعريف نظري، إنما بيّن كيفية القيام بها من خلال الفقرة الثانية، أما في نص المادة 19 فقد وضع المشرع على أن الرقابة تتم على مستوى التصريحات المكتتبة بواسطة المكلفين بالضريبة.¹

ثالثا-تعريف لائحي:

تعريف صادر عن المديرية العامة للضرائب موجه للمكلفين بالضريبة: "تمثل الرقابة الجبائية الوجه المغاير للنظام التصريحي، يتم حساب الضريبة انطلاقا من التصريحات التي تكتتبونها بناءً على العناصر التي تقرررون اعتمادها، وعليه يحق للإدارة الجبائية القيام بالرقابة البعدية للعناصر المصرح بها"².

الفرع الثاني: الأسباب المؤدية للرقابة الجبائية

يمكن تعداد الأسباب المؤدية للرقابة الجبائية فيما يلي:

هي وسيلة لمكافحة التدليس والغش وإخفاء بعض المعلومات، إذ يلجأ بعض المكلفين إلى بعض الطرق والأساليب المشروعة وغير المشروعة من خلال المصطلحين الغش والتهرب الضريبيين.

أولا-التهرب الضريبي: يقصد بالتهرب الضريبي تخلص المكلف بالضريبة من أداء مستحقاته الضريبية نتيجة استفادته من الثغرات في النصوص القانونية، دون أن يكون هناك

¹ - المادة 18 و 19 من ق.ا ج ج المؤرخ في 7 شوال 1422هـ الموافق لـ 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، نص المادة 200 " تلغى الأحكام المتعلقة بالإجراءات الجبائية وتحول إلى قانون الغجرات الجبائية، ج ر: 79، الصادرة بتاريخ: 23 ديسمبر 2001 ص55، نقلا عن: سامية العايب، مداخله بعنوان الإطار القانوني للرقابة الجبائية وضوابط إثباتها، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلي الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، قالمة، ص6.

² - الرقابة الجبائية وضماناتها، ال حقوق والضمانات، نقلا عن موقع المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للاتصال <https://www.mfdgi.gov.dz> ، تاريخ الإطلاع يوم: 2023/11/12.

مخالفة للقانون¹. مثل التهرب من ضريبة التركات في الحياة، إذ يقوم المكلف بتوزيع هاته الثروة على الورثة على شكل هبات...الخ

ثانيا- الغش الضريبي: فيعرفه رفعت محجوب هو "مخالفة نص من نصوص القانون الجبائي، وقد يتم ذلك بمناسبة تحديد الوعاء الضريبي أو بينما يقدم إقرار غير صريح، كما قد يتم أيضا بمناسبة تحصيل الضريبة حينما يقوم الممول بإخفاء أمواله ليفوت على الإدارة الجبائية إستيفاء حقها منه"².

كما أن المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قد بيّنت في فقراتها أعمال الغش الضريبي.³

الفرع الثالث: خصائص الرقابة الجبائية

إن من أهم خصائص الرقابة الجبائية ما يلي:

- هي امتياز من امتيازات السلطة العامة، إن ما يميز إدارة الضرائب عن مختلف الضرائب العمومية أن المشرع منحها امتيازات خاصة واستثنائية للتدخل من أجل ضمان تطبيق التشريع الجبائية بهدف تحقيق الصالح العام.⁴
- تعتبر الإدارة الضريبية سلطة مختصة باتخاذ إجراءات الرقابة وعدم اتخاذها⁵، حيث ومن خلال صياغة بعض المواد الخاصة بالرقابة الجبائية ضمن قانون الإجراءات الجبائية استعمل المشرع كلمة يمكن لأعوان الضرائب في نص المادة 20 فقرة 1.

¹ - خليفة أسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة مكملة لمقتضيات نيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم

السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 37.

² - المرجع نفسه، ص 38.

³ - لمزيد من التفاصيل، انظر المادة 193 من ق ض م ر م،

⁴ - محمد قلي وفهيمه بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 6، 2018، ص 157.

⁵ - المرجع نفسه، ص 157.

- تعد الرقابة وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، فالمكلفون التابعون للنظام الحقيقي ملزمون بإيداع تصريحاتهم الشهرية والفصلية (صنف ج50)، وكذا الموازنات السنوية (ج11) وملحقاتها قبل 1ماي من كل سنة، أو تمديد لها لأجل تراه مناسباً بصفة إستثنائية.¹
- وأما المكلفون التابعون للنظام الجزافي فهم ملزمون بإيداع تصريحهم السنوي (ج12) قبل 30 جوان من كل سنة، وكذا إيداع تصريحات تكميلية قبل (ج12 BIS) قبل 15 جانفي من كل سنة.²
- استدراك الأخطاء في السنة المالية، وحتى لمدة 4 سنوات كما حددها قانون إ ج ج ضمن مادته 39 " يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة فيه بأربع (4) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي:
- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها؛
- القيام بأعمال الرقابة؛
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي".³
- إذن فكل التصريحات المودعة لدى إدارة الضرائب، تجرى عليها رقابة شكلية للتأكد من صحتها، فإذا لاحظت الإدارة أي خطأ أو إخفاء لبعض المعلومات تقوم بتسوية الملف الجبائي المتواجد لديها ضمن إجراءات قانونية تتخذها، والتي سنتطرق إليها لاحقاً في الفصل الثاني.

¹ - انظر المادة 322 من قانون ق ض م ر م.

² - انظر المادة 282 و 282 مكرر 1 2 3 4 من قانون ض م ر م

³ - انظر المادة 39 من قانون إ ج ج، ص55.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية وآثارها

للمراقبة الجبائية أهداف متعددة (الفرع الأول)، كما لها آثار على الإدارة والمكلف بالضريبة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: أهداف الرقابة الجبائية

تتنوع أهداف الرقابة الجبائية بين اقتصادية ومالية (أولاً)، وأهداف اجتماعية (ثانياً) وأخيراً أهداف إدارية (ثالثاً).

أولاً-أهداف اقتصادية ومالية:

- تهدف الرقابة الجبائية من خلال ما تمارسه على المكلفين بالضريبة إلى استرجاع أو إلى تصحيح ما تم إخفاؤه.

- زيادة الحصيلة الضريبية لكونها مورد أساسي لخزينة الدولة من أجل تغطية النفقات العامة.

- تنمية الجباية العادية لتغطية النفقات العامة تقادياً لصدمات الجباية البترولية الغير مستقرة.¹

ثانياً-أهداف اجتماعية:

- تساهم الضرائب كمورد أساسي في تلبية الحاجيات العامة للجمهور، كبناء المستشفيات ومراكز التعليم في جميع مراحله، وكذا المرافق العمومية والتي تقدم خدماتها بأجور زهيدة، فكلما كانت الرقابة الجبائية فعالة كلما زادت الأموال المحصلة كفائدة الخزينة العمومية وتكون طبعاً هاته الرقابة في حالة التملص والغش الضريبي.

ثالثاً-أهداف إدارية:

¹ - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص7.

- يكمن الهدف الإداري في أن المصالح الإدارية الجبائية تستطيع معرفة النقائص والاختلال في التشريعات المعمول بها، كما أنها تستطيع اتخاذ القرارات المناسبة لكل المشكلات التي تواجهها¹.

- جمع المعلومات: فبرنامج الرقابة يمكنه الحصول على الكثير من المعلومات اللازمة والمهمة التي يمكن أن يبلغ إدارة الضرائب للممارسات والمهمة التي يمكن أن يبلغ إدارة الضرائب للممارسات التي قد تهدد التوافق والالتزام وتحصيل الإيرادات.

ويتبين لها من خلال الرقابة إحصاء المتهربين جبائياً، إذ يتكرر أسماء وهميين في الفواتير التي يحررونها وكذا من خلال الأعباء الضخمة التي يقدمونها في محاسبتهم السنوية.

الفرع الثاني: آثار الرقابة الجبائية

من بين آثار الرقابة الجبائية نذكر ما يلي:

- توعية دافعي الضرائب: الامتثال الطوعي لدافعي الضرائب بالوفاء بالتزاماتهم الضريبية عن طيب خاطر وبشكل استباقي دون أن يضطر إلى القيام بذلك من قبل السلطات الضريبية وهو حجر الزاوية في النظام الضريبي².

- جمع المعلومات: فبرنامج الرقابة يمكنه الحصول على الكثير من المعلومات اللازمة والمهمة التي يمكن أن يبلغ إدارة الضرائب للممارسات التي قد تهدد التوافق والالتزام وتحصيل الإيرادات³.

¹ - قويدري عبد الحاكم، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر

أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014، ص 74

² - حقوق دافعي الضرائب من خلال الامتثال الطوعي، نقلا عن املوقع الالكتروني:

<https://fastercapital.com/arabpreneur/حقوق-دافعي-الضرائب-حماية-حقوق-دافعي-الضرائب-من-خلال-الامتثال-الطوعي.html>

³ - سمية قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة محمد خيضر، بسكرة. 2016، ص 298.

- ترمي الرقابة الجبائية من طرف مصالح الجبائية إلى ضمان التوازن في ظروف المنافسة من جهة ومن جهة أخرى الحرص على استقرار المالية العامة.
- ونرى أن الرقابة الجبائية آثارا عديدة سلبية وإيجابية فمن الناحية السلبية يلجأ العديد من المكلفين بالضريبة إلى التدليس والغش، ويرجع ذلك إلى عدم استقرار المنظومة التشريعية بالنسبة للقوانين الجبائية، عدم قيام الدولة بالانفاق العام على الوجه الأمثل، عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة.
- أما من الناحية الإيجابية فهي:
- خلق الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة
- الحفاظ على المال العام
- تؤدي الرقابة بالمكلفين إلى الإلتزام بمسك الدفاتر المحاسبية، والالتزامات التصريحية الجبائية.

المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية المفروضة على المكلف

حتى تقوم الإدارة الجبائية بالأعمال المكلفة بها، وخاصة ما يتعلق بالرقابة فهي تتخذ في ذلك أشكال مختلفة منها ما هو شكلي (مطلب أول) ومنها ما هو معمم (المطلب الثاني)

المطلب الأول: الرقابة الشكلية

كما هو معلوم بالنسبة للمكلفين بالضريبة، بأن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي بامتياز، حيث المكلف بالضريبة هو من يبدأ بعملية التصريح بأرقام الأعمال والمداخيل المحققة من طرفه وله الحرية في ذلك، وفي المرحلة الثانية يأتي عمل الإدارة الجبائية والمتمثل في الرقابة على التصريحات والوثائق والتي تسمى بالرقابة الشكلية.

وسنتناول في هذا المطلب تعريف وخصائص الرقابة الشكلية (الفرع الأول)، ثم نتعرض إلى المصلحة المكلفة بالرقابة الشكلية (الفرع الثاني)، وأخيرا نتطرق لأنواع الرقابة الشكلية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تعريف وخصائص الرقابة الشكلية

أولا-تعريف الرقابة الشكلية:

تعرف الرقابة الشكلية على أنها "تلك العملية التي تقوم بها الإدارة الجبائية على التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، طبقا لنص المادة (18) من قانون الإجراءات الجبائية".

وتعرف كذلك بأنها " تلك الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناءً على الوثائق التي في حوزتهم"¹.

وهي بمثابة إجراء روتيني مرن يمس جميع المكلفين بالضريبة أفرادا ومؤسسات، لتقويم الأخطاء العادية الشائعة وبيان هوية الأشخاص الذين لم يكتتبوا بتصريحاتهم الملزمين بها

¹ - عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص12.

2 - P. Bonneval, A. Attia, B. Haon, Contester ou réclamer face au fisc et l'URSSAF, Maxima, paris, 1998, pp ;24-25. 3 - Jean-Pierre Casimir, Contrôle Fiscal : Contentieux-Recouvrement, 10eme édition, Groupe Revue Fiduciaire, 2007, p :512.

في مواعيدها المقررة قانوناً، ولا يتم هذا النوع من الرقابة إلا على مستوى مكاتب مصالح الضرائب.

كما يمكن تعريفها أيضاً بأنها "رقابة العمليات المتعلقة بتصحيح الأخطاء المادية الموجودة في التصريحات المقدمة، وكذا التحقيق من هوية وعنوان المكلف ومختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي"، ومنه فإن الرقابة الشكلية لا تأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات والأرقام المصرح بها بقدر ما تعتمد على الكيفية التي تم بها مثل هذه التصريحات، بمعنى احترام شكلية المعاملة من وثائق وتوقيع وإمضاء... الخ وتعرف أيضاً بأنها "عملية القراءة الشكلية الأولية لمختلف البيانات والمعطيات التي تتضمنها التصريحات وذلك بهدف كشف بعض العيوب أو الأخطاء المحتملة".¹

ثانياً- خصائص الرقابة الشكلية:

- من خلال التعريفات الخاصة بالرقابة الشكلية التي يتعرض لها المكلف بالضريبة، يمكن استخلاص عدة خصائص ومنها ما يلي:
- هي عملية قانونية ينص عليها قانون الإجراءات الجبائية؛
- هي رقابة سطحية وأولية يتعرض لها كل مكلف بالضريبة بدون استثناء سواء كان شخص طبيعي أو معنوي؛
- يقوم بها أعوان مفتشية الضرائب،² يقوم بهذه الرقابة جميع أعوان مصالح الضرائب المتواجدة داخل المفتشية أو مراكز الضرائب على حسب الحال؛
- تكون على التصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلف، وتتنحصر هذه الرقابة كذلك على التصريحات المودعة من طرف الخاضع للرقابة ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها؛
- يخضع لها الأفراد والمؤسسات المختلفة؛

¹ - سهام كردودي، المرجع السابق، ص 47.

² - انظر المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية.

- هي عملية دورية وليست مؤقتة، أي من بين المهام الأساسية والموكلة لمصالح الوعاء وعلى رأسها مفتشيات الضرائب ومراكز الضرائب؛
- الهدف منها تصحيح الأخطاء واستدراك الفارق في الضريبة المصرح بها من الضرائب والرسوم المهربة مع فرض العقوبات المقررة قانوناً¹؛
- وهي تشكل عمل تحضيرى للمراقبة على الوثائق؛
- هذه الرقابة تلقائية وليست مبرمجة بوقت معين.

الفرع الثاني: المصلحة المكلفة بالرقابة الشكلية

إن عملية مكافحة الغش الضريبي تعتبر من بين المهام القصوى للإدارة الجبائية، وحتى تقوم هذه الأخيرة بهذا النوع من المهام والتي تكون عن طريق المصالح المكلفة بالوعاء والتحقيق والتحصيل لمختلف الضرائب والرسوم حيث تنقسم هيكلية الإدارة الجبائية إلى قسمين أساسيين هما المصالح المركزية والمصالح الغير مركزية.

حيث الرقابة الشكلية تقوم بها المصالح الغير مركزية والمتمثلة في المديريات الولائية للضرائب (DIW) من خلال مصالحها والتي تسمى بمفتشيات الضرائب تابعة للمديريات الولائية بالنسبة للولايات التي لم يتم بعد فيها انشاء المراكز الضرائب، أما الولايات التي تم فيها استحداث المراكز فتم الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق من طرق:

- مصالح مديرية كبريات المؤسسات المتمثلة في المديرية الفرعية لجباية المحروقات والمديرية الفرعية للتسيير؛
- مصالح مراكز الضرائب المتمثلة في المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث، تعتبر هذه المصلحة من المصالح المستحدثة في الإدارة الجبائية والتي تكون على مستوى مراكز الضرائب والتي تقوم بتسيير الملفات الجبائية من يوم فتح الملف الجبائي إلى غلقه، وتكون كذلك على مستوى المراكز الجبائية للضرائب ولها نفس الدور السابق ذكره؛
- مصالح مراكز الضرائب الجوارية للضرائب المتمثلة في المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث.

¹ - سعيداني محمد، تطبيق الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2007، ص 26.

الفرع الثالث: أنواع الرقابة الشكلية وإجراءاتها

سننتظر في هذا الفرع إلى الأنواع العديدة للرقابة الشكلية (أولاً)، ثم نتناول إجراءات تنفيذها (ثانياً)

أولاً-أنواع الرقابة الشكلية:

أ-الرقابة الشكلية على التصريحات:

حيث تبدأ هذه العملية عند استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية، وتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت¹، ومن بين هذه التصريحات:

– التصريح ببداية النشاط؛²

– التصريحات الدورية (السنوية، الشهرية، الثلاثية)، مثل الميزانية السنوية (G11) والتصريحات الشهرية (نموذج G50 و G50A)؛³

– التصريح بالتوقف المؤقت أو النهائية عن النشاط، حيث عند الاختصاص للنظام الحقيقي يودع المكلف بالضريبة ميزانية التوقيف (G11 Bilan cessation) أما بالنسبة للنظام الحقيقي (G12 BIS)؛

– التصريح بالعملاء (etat 104)؛⁴

– التصريحات الخاصة بدفع أجور أو أتعاب ومرتببات (G29)؛⁵

– التصريحات الخاصة بتكاليف الخدمات وأتعاب الغير (etat honoraire) .⁶

¹ – عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص12.

² – انظر المادة 183 من قانون ض م ر م، والمادة 51 من قانون ق ر ح أ.

³ – انظر المادة 18 و 14 من قانون ض م ر م، والمادة 357 من قانون ض م ر م والمادة 1/76 من قانون ق ر ح أ.

⁴ – انظر المادة 224 من قانون ض م ر م

⁵ – انظر المادة 104 من قانون ض م ر م

⁶ – انظر المادة 176 من قانون ض م ر م

ب- الرقابة على الوثائق:

تعتبر الرقابة على الوثائق نوع من أنواع الرقابة الشكلية ولكنها تكون انتقائية وغير منتظمة وهذا الانتقاء لا يكون فقط على التصريحات معينة، ولكن يمتد إلى مجموع التصريحات المهنية وذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها. ويمكن تعريف الرقابة على الوثائق بموجب أحكام المادتين (18) و (19) من قانون الإجراءات الجبائية بأن المصلحة المكلفة بالرقابة على الوثائق محولة بإجراء فحص لمختلف التصريحات الجبائية المكتوبة من طرف المكلفين بالضريبة، وعلى هذا النحو فإن جل الأعمال التي تباشرها هذه المصلحة في هذا الإطار يطلق عليها تسمية الرقابة على الوثائق والتي يجب أن تتم في مكاتب الإدارة الجبائية دون الإعلام المسبق للمكلف بالضريبة، وهذه الرقابة يمكن أن تمس سنة واحدة أو عدة سنوات مالية شرط احترام قاعدة التقادم الرباعي أي فترة (4) سنوات ماعدا حالة اكتشاف المناورات التدليسية¹.

وتعرف كذلك على أنها القيام بتحليل الوضع الضريبي للمكلف بالضريبة من خلال مختلف التصريحات التي أودعها وذلك بهدف الكشف عن المفارقات أو التناقضات². ويمكن تعريفها بأنها التحقيق من طرف مفتشية الضرائب المسيرة للملف الضريبي الخاص بالمكلف التابع لها وذلك بإطلاعها على التصريحات الموجهة لها من طرف المعني ومقارنتها مع ما يوجد بالملف الجبائي³.

وتعرف بأنها رقابة تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين على الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية من مقبل المكلفين بمقارنتها

¹ - انظر المادة 39 من ق إ ج ج

² - تيسوكاي حياة، سعودي صبرينة، حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص قانون الأعمال، جامع عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014، ص16.

³ - المرجع نفسه، ص نفسها.

مع مختلف المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بالمعاملات والصفقات التي أبرمت بينها وبين المكلف¹.

وبالتالي فالرقابة على الوثائق تقوم بتحليل وتدقيق تام لكل النقاط المتضمنة في التصريح، ودراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة، بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة.²

ج- خصائص الرقابة على الوثائق:

- هي عملية قانونية ينص عليها قانون الإجراءات الجبائية؛
- هي رقابة تكون على مجموع التصريحات الجبائية؛
- يقوم بها أعوان المفتشية للضرائب؛
- يخضع لها الأفراد والمؤسسات المختلفة؛
- تكون هذه الرقابة أشمل وأعمق من الرقابة على التصريحات؛
- ليس الغرض منها تصحيح الأخطاء؛
- تكون انتقائية وغير منتظمة؛
- تكون على جميع الأنظمة الجبائية وعلى جميع الضرائب والرسوم الأخرى.

ثانيا- إجراءات الرقابة الشكلية:

إن إجراءات الرقابة الشكلية يمكن تقسمها على حسب كل نوع من الرقابة:

- أ- إجراءات الرقابة الشكلية على التصريحات: كما أسلفنا من قبل فإن مثل هذه الرقابة تتم على مستوى المفتشيات الضرائب أو المراكز الضرائب بأنواعها أو كبريات المؤسسات، حسب حالة كل ولاية، حيث في نهاية كل سنة تقوم المصالح المسؤولة بتعيين بعض الأعوان الذين تتوفر فيهم بعض الصفات والمؤهلات التي تسمح لهم بالقيام بعملية الرقابة

¹ - صالح حميدانو، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2021، ص80.

² - المرجع نفسه، ص81.

على التصريحات أين يقوم هؤلاء الأعوان بجمع التصريحات وإيداعها داخل كل ملف ضريبي يخص المعني والقيام بمقارنتها مع التصريحات الشهرية لكل سنة من حيث تأكد من المعلومات الخاصة بالهوية والعناوين ثم الانتقال إلى فحص أرقام الأعمال والنتائج المصرح بها.

وفي حالة وجود أي فارق يتم استدعاء المعني وذلك من أجل القيام باستدراك الأخطاء وذلك من خلال التصحيح أو تعديل في التصريحات.

ب- إجراءات الرقابة على الوثائق: إن هذه العملية في حقيقة الأمر تتم على مراحل مقارنتها بإجراءات الرقابة الشكلية للتصريحات لما لها من أهمية وخاصة وأنها تحقق مداخل معتبرة للخرينة العمومية، ولهذا تولي لها المصالح المركزية أهمية من حيث متابعة بداية العملية من خلال مصالحها الجهوية المنتشرة عبر الموطن.

وطبقا لنص المادتان (18) و(19) من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنص على إجراءات الرقابة على الوثائق قامت المديرية العامة للضرائب بإصدار تعليمية جديدة تحت رقم (04) تشرح فيها برنامج ومراحل الرقابة على الوثائق وهي على النحو التالي:¹

- حيث تقوم المديرية الجهوية للضرائب بإرسال طلب إلى المدير الولائي من أجل إرسال القوائم للضريبيين الخاضعين إلى برنامج الرقابة الجبائية كل سنة، وتتكفل بهذه المهمة على مستوى المديرية الولائية للضرائب نيابة عن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أين تحدد هذه الأخيرة بعض المعايير التي يجب على المفتشيات الضرائب مراعاتها أثناء الاختيار الذين سوف يخضعون للرقابة على الوثائق ومن بين هذه المعايير التالية:

- عدم تحديد الهوية الكاملة للمكلف؛

- تغيير الشكل القانوني؛

- عدم الامتثال للالتزامات التصريح والدفع؛

- تحويل الامتيازات الجبائية؛¹

¹ - تعليمية رقم 04، صادرة عن المديرية العامة للضرائب، موجهة للمصالح الجبائية، صادرة بتاريخ 18 مارس 2023.

- الأعباء المبالغ فيها؛
 - ترحيل الخسارة المستمرة أو المشكوك فيها؛
 - القرض الهيكلي أو المتكرر للرسم على القيمة المضافة؛
 - طلب استرداد الرسم على القيمة المضافة؛²
 - استلام كشوف معلومات مبالغ فيها؛³
 - المؤونات التي تبدو مشكوك فيها؛
 - التوقف عن النشاط أو التصفية القضائية.
- ملاحظة:** ويمكن الاعتماد في اختيار الملفات التي سيتم إخضاعها للرقابة على الوثائق، المعلومات والاختلالات ذات طابع جبائي المسجلة بشكل خاص في تقارير النتائج النهائية لعمليات الرقابة التي تنفذها عناصر الفرقة المختطة للرقابة (ضرائب، جمارك، تجارة) محاضر المعاينة التي يعدها أعوان المصالح المسيرة.
- التقارير ومحاضر المعاينة المحررة في إطار ممارسة إجراءات حق إجراء التحقيق وحق المعاينة؛⁴
 - محاضر المعاينة التي أعدها أعوان مديرية التجارة للولاية؛
 - التقارير المعدة من طرف محققي التسيير؛
 - تقارير معدة من طرف هيئات رقابية أخرى (المفتشية العامة للمالية، مجلس المحاسبة. الخ).

ويجب إعداد القائمة المكلفين بالضريبة المحتمل إخضاعهم للرقابة على الوثائق والتي يستوفون المعايير المذكورة على سبيل المثال وفقا لفئات النشاط التي تشكل مورد جبائي مؤكد من قبل المصالح المسيرة المعنية، وفقا للجدول المرفق (أنظر الملحق 1) وهذه القائمة

¹ - انظر المادة 190 مكرر من قانون ض م ر م

² - انظر المادة 30 من ق ر ح أ

³ - انظر المادة 228 من ق ض ر م

⁴ - انظر المادة 145 ق إ ج ج

يجب أن لا تقل عن 10% إلى 15% من العدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة التابعين لإقليم اختصاص المصلحة المسيرة المعنية ولا يمكن الشروع في تنفيذ برنامج مسطر إلا بعد الحصول على موافقة مباشرة من المسؤول الأول عن المصلحة ألا وهو المدير الولائي للضرائب.

ويجب إسناد تنفيذ البرنامج المصادق عليها إلى أعوان أكفاء لديهم قدر من المعرفة بالمادة الجبائية والمحاسبية لتنفيذ الأعمال المتعلقة بهذا النوع من الرقابة، كما لا يجب إسناد هذه المهمة حصريا لعون أو عونين أو لرؤساء المصالح، ويبدأ تنفيذ البرنامج ابتداء من شهر جانفي إلى غاية شهر ديسمبر من السنة، غير أنه بالنسبة للبرنامج المتبقى المحتمل عدم تنفيذه ينبغي أن تتجاوز 5% من إجمالي عدد المكلفين بالضريبة الذين تم اقتراحهم للرقابة.

وبعد التأكد من صحة القوائم الخاصة ببرنامج الرقابة على الوثائق من حيث الهوية الجبائية، يتم إرسال طلب المعلومات أو تبريرات وهذا بموجب طلب كتابي طبقا لنص المادة (19) من قانون الاجراءات الجبائية نموذج (C2) انظر الملحق رقم 01 المخصصة لهذا الغرض من طرف المصلحة المكلفة بالرقابة على الوثائق، وترسل للمكلف نموذج موجود في الملاحق، ويمكن للمصلحة المخولة أن ترسل طلب معلومات أو تبريرات أو توضيحات عن طريق البريد أو تسلمه يدا بيد للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الوثائق مع وصل استلام تقدمه الإدارة، ويجب أن تشير الطلبات الخطية بصراحة إلى النقاط التي ترى المصلحة المخولة أنه من الضروري الحصول على معلومات أو توضيحات أو تبريرات بشأنها، ويمكن طلب معلومات أو تبريرات أو توضيحات مباشرة من المكلف بالضريبة ولا سيما بشأن:

- النقاط المتعلقة بالتصريحات المكتوبة؛¹
- العناصر التي تستخدم كأساس لتحديد الدخل أو الأرباح؛

¹ - انظر المادة 19 من ق إ ج ج

- أرقام الأعمال أو ملكية العقارات أو القيم المنقولة؛¹

- مختلف الضرائب والرسوم التي تخضع لها المكلف بالضريبة.

بالنسبة لطلب التوضيحات والتبريرات يجب أن تتعلق بالتصريحات المكتتبه أو بجميع أنواع المعلومات التي تصل إلى المصلحة والتي تكون محل للرقابة على الوثائق، أو المتعلقة بالقيود المحاسبية أو نسخ الوثائق والسجلات المحاسبية المتعلقة بالمؤشرات والعمليات والبيانات محل الرقابة على الوثائق وكذلك في حالة وجود نقائص أو تناقضات أو غموض في البيانات من غير أن تنتقل العملية إلى فحص معمق للمحاسبة.

ج- آجال الرد: بموجب أحكام الفقرة الثالثة من المادة (19) من قانون الإجراءات الجبائية فإن أجل الرد على الطلبات من طرف المكلف بالضريبة، يحدد بثلاثين (30) يوما يسري هذا الأجل اعتبارا من تاريخ استلام الطلب، أو تاريخ الإرسال في حالة غياب المكلف بالضريبة خلال الفترة الممنوحة له، عن طريق البريد.

في حالة عدم الرد أو الرد في الآجال بتقديم مبررات أو معلومات تعد غير مقبولة، فإنه على المصلحة المسيرة بدء الإجراء التناقض لتصحيح تصريحاته الجبائية.

غير أن الإجراء التناقضي يتميز بوجود حوار بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، وعدم الرد خلال المهلة المحددة يعتبر بمثابة الموافقة الضمنية.

وفي حالة الرد في الآجال بتقديم مبررات أو معلومات قائمة على أسس جيدة ومقبولة، فلا داعي في هذه الحالة للشروع في الإجراء التناقضي لتصحيح التصريحات بالنسبة للنقاط المبررة.

غير أنه في حالة ظهور عناصر أخرى ووصولها إلى المصلحة المسيرة، فيجب أخذها بعين الاعتبار وفقا لنفس الطريقة، وذلك من خلال إرسال إشعار بالتصحيح، الوثيقة المستخدمة لهذا الغرض وهي نموذج سلسلة (4 C) (انظر الملحق 6).

¹ - المادة 261 ق ض م و ر م

المطلب الثاني: الرقابة المعمقة

سبق القول أن للرقابة أشكال فمنها الرقابة الشكلية التي تكون على مستوى التصريحات والمستندات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، أو الرقابة على الوثائق، والتي تكون إنتقائية وغير منتظمة مخولة للمصلحة خاصة وأعوان متخصصين بمجال الرقابة المعمقة، ومن خلال هذا المطلب سنتعرض إلى تعريفها وذكر أهم خصائصها (الفرع الأول)، ثم نتناول المصالح المكلفة بالرقابة المعمقة (الفرع الثاني)، وأخيرا نستعرض أنواع الرقابة المعمقة وإجراءاتها (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تعريف الرقابة المعمقة وخصائصها

سنتطرق في هذا الفرع إلى تعريف الرقابة المعمقة (أولا)، وكذا نذكر خصائصها المميزة لها (ثانيا)

أولا-تعريف الرقابة المعمقة:

هي عبارة عن إجراء يقوم به أعوان الإدارة الجبائية متخصصين ولهم رتبة مفتش على الأقل بهذا المجال، على مستوى مديريات الضرائب الولائية، وهو إجراء يتعلق بالتحقيق في المحاسبة، وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

ويعرفها قانون الإجراءات الجبائية: مجموعة عمليات المراقبة التي يكون الهدف منها فحص المحاسبة بعين المكان، ومقارنتها مع عناصر خارجية للاستغلال، أي مراقبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.¹ كما يمكن تعريفها: بأنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقيق بعين المكان في المحاسبة ومطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها وخارجها، من أجل مراقبة صحة وصدق التصريحات المسجلة.²

¹ - انظر المادة 1/20 من قانون إ ج ج.

² - تيسوكاي حياة، سعودي صبرينة، المرجع نفسه، ص16.

ثانيا- خصائص الرقابة المعمقة:

من خلال التعاريف الخاصة بالرقابة المعمقة التي تجرى على المكلف بالضريبة، يمكن استخلاص عدة خصائص وهي:

- هي عملية أكثر بحث وتدقيق مقارنة بالرقابة الشكلية؛
- يخضع لهذه الرقابة كل المكلفين سواء أشخاص طبيعيين أو معنويين؛
- يتم إختيار الخاضعين للعلمية الرقابة المعمقة حسب بعض المؤشرات معينة؛
- يقوم بالعملية الأعوان الذين لهم درجة مفتش على الأقل؛
- إن هذه الرقابة تساهم في إنخفاض التهرب الجبائي وأثاره؛

الفرع الثاني: المصلحة المكلفة بالرقابة المعمقة

تقوم بعملية الرقابة المعمقة بعض المصالح والهيكل متخصصة لاداء هذه المهمة والتي بواسطتها تنفذ برنامج التحقيق الجبائي والمتمثلة في مديرية الأبحاث والمراجعات، وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية، ومديرية المؤسسات الكبرى¹. ولكن مع التطور الذي عرفته الإدارة الجبائية في هياكلها المستحدثة يمكن تقسيمها إلى قسمين:

أولا- المصالح المركزية:

- متمثلة في مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب وتضم:
- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للبرمجة؛
- المديرية الفرعية المراقبة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات².

¹ - lettre de la DGI lettre d'information N spéciale 2006, Editoriale, p 01

² - انظر المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، (ج ر ج ج: 59، الصادرة بتاريخ 24 سبتمبر 2006)، والمعدل والمتعم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 1-146 المؤرخ في 20 أبريل 2017 (ج ر ج ج: 26، الصادرة بتاريخ 23 أبريل 2017)،

ثانيا - المصالح غير المركزية:

تدعى المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، وتتمثل في:

– المديريات الجهوية للضرائب؛

– المديريات الولائية؛

– المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات؛

– مفتشيات الضرائب؛

– قباضات الضرائب؛

– مديرية كبريات المؤسسات؛

– مراكز الضرائب؛

– المراكز الجوارية للضرائب.¹

ولكل مصلحة من هذه المصالح أعوان متخصصون لعملية الرقابة المعمقة، ومكاتب متواجدة بداخل كل هيكل أو مصلحة مهمتها الرقابة المعمقة فقط ولها وسائلها وطرق ممارسة هذه المهمة حسب ما ينص عليها قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثالث: أنواع الرقابة المعمقة وإجراءاتها

سنعرض في هذا الفرع إلى الأنواع المختلفة للرقابة المعمقة (أولا)، ثم نتطرق

لإجراءات تنفيذها (ثانيا).

أولا أنواع الرقابة المعمقة:

هناك ثلاث أنواع من الرقابة المعمقة والتي يمكن تعرفها على النحو التالي:

أ – مراقبة المحاسبة (V.C): التي عرفتها المادة 20 / 1 من قانون الإجراءات الجبائية " يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتوبة من طرف المكلفين بالضريبة"¹.

¹ - انظر المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002، (ج ر ج ج: 63، صادرة سنة 2002)

وتعني كذلك التحقيق في محاسبة المكلفين لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

ويرمي هذا التحقيق إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة .

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة².

وتعرف كذلك على أنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقيق بعين المكان في محاسبة المؤسسة ومطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها وخارجها، من أجل مراقبه صحة وصدق التصريحات المسجلة، فالهدف الأساسي من التحقيق المحاسبي التأكد من صحة التصريحات الجبائية ومقارنتها للعناصر الخارجية والدفاتر المحاسبية، هو إبراز كل الأخطاء والاعفالات المتضمنة في المحاسبة للتأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم³.

لهذا اشترط المشرع الجزائري على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي مسك محاسبة انتظامية وقانونية كما تنص عليه المادتين 9 و 12 من قانون تجاري⁴.

ب- المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية:

يُعرف التحقيق المعمق الوضعية الجبائية الشاملة لمجموع العمليات التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود بين الدخل والمصرح به والدخل الحقيقي بمقارنة مدى الانسجام بين المداخل والمكلف بالضريبة فيما بينهما من جهة، وبين حالته المادية عناصر ظرف معيشته

1 - المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية.

2 - وزارة المالية رسالة المديرية العامة للضرائب عدد 58 / 2012.

3 - انظر المادة 10/5 من ق إ ج ج

4 - الامر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395، الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

والمظاهر الخارجية من جهة أخرى وتعتبر مجموعة المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق المباشر لهذه العملية¹.

وقد نصت عليه المادة 1/21 من قانون الإجراءات الجبائية "انه يمكن للأعوان 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"².

وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة³.

ويمكن القيام بتحقيق معمق في وضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعيه الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة أو مداخل مماثلة من الضريبة.

ج- التحقيق المصوب في المحاسبة:

تنص المادة 20 مكرر - 1 " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب ، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية⁴.

1- تعريف التحقيق المصوب في المحاسبة: هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي من حيث الإجراءات.

1 - سهام كردودي، المرجع السابق ص 68.

2 - المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

3 - أعضاء المقر: يقصد بها المكلف بالضريبة وكل ما هو تحت كفالته.

4 - المادة 20 مكرر من ق إ ج ج.

وهو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو المجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.¹

2- خصائص التحقيق المصوب في المحاسبة: انطلاقا من مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة، يتميز هذا النوع من التحقيق بالخاصيتين التاليتين:

- يتم التحقيق في نوع أو عدة أنواع من الضرائب.
- يغطي التحقيق فترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة ، أو يكون على مجموعة عمليات أو معلومات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.²

ويمكن القول بأن التحقيق المصوب هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة لا تقل عن سنة جبائية.

ثانيا - إجراءات الرقابة المعمقة:

للرقابة المعمقة عدة إجراءات نذكرها فيما يلي:

أ - إجراءات الرقابة المحاسبية:

تعتبر إجراءات الرقابة المحاسبية من الأمور الحساسة جدا، وهذا نظرا إلى أن العملية تتطلب بعض الخطوات المهمة وهذا بالنظر لحجم النتائج التي يمكن أن تحصيلها من هذه العملية سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة أو على الخزينة العمومية، خاصة إذا كانت محاسبة المكلف غير مبنية على أسس وقواعد صحيحة.

¹ - المادة 20 مكرر من ق إ ج ج.

² - سليمان عتيرن، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012 ص 134.

1- إجراءات تحديد قائمة الخاضعين للرقابة المحاسبية: كل سنة تقوم نيابة مديرية الرقابة الجبائية، لطلب قوائم المكلفين الذين سيتم برمجتهم خلال السنة وهذا مع تحديد بعض الشروط الواجب إتباعها حيث أي خطأ يجعلها تحت طائلة البطلان¹.
والطلب الذي تقدمه المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية يتم فيه تحديد بعض الشروط والمعلومات الواجب توفرها في الأشخاص الذين سيتم برمجتهم من أجل الخضوع للرقابة المحاسبية وهذا طبقا للتعليمات الصادرة من المصالح الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والمراجعات) وخاصة من ناحية نوع الانشطة المبرمجة وحجم أرقام الأعمال والمصرح بها.

وكما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في مراقبة المحاسبة أو مراقبة معمقة لوضعية الشخصية خارج البرنامج ، بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مراسلة إلى مصالح المعنية .

2- معايير انتقاء المكلفين الخاضعين للرقابة المحاسبية: إن اختيار المكلفين الذين سيخضعون للرقابة المحاسبية يتم وفق معايير محددة ولكن ليست ثابتة؛ فهي تختلف من سنة لأخرى ومنها على سبيل المثال لا الحصر:

- مدى احترام قواعد المحاسبية حسب المخطط الوطني للمحاسبة؛
- طبيعة الأشخاص وأهمية المنتج في السوق؛
- العجز المصرح به كل سنة والمتكرر؛
- مظاهر الثراء الفاحش؛
- عدم استقرار في إقليم جغرافي واحد أي تغيير العناوين الإقامة؛
- عدم التزامات بالواجب الجبائية؛
- أهمية أرقام الأعمال المداخل المصرح بها في الميزانية¹.

¹ - نجاة النوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999 - 2003، رسالة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص3

ب- الشروع في عملية الرقابة المحاسبية:

تتم هذه العملية من طرف الأعوان المتواجدين بمكتب التحقيقات والمراجعات المتواجد بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية وتتواجد المفتشيات الضرائب الولائية من أجل سحب المكلف الجبائي، ودراسة كل الوثائق الموجودة فيه، كما أن المحقق ملزم بجمع معلومات تفيدته وتساعد على أداء مهمته أثناء التحقيق.

حيث يقوم العون المحقق من التأكد من تواجد كل التصريحات السنوية والشهرية أو الثلاثية حسب الحالة، ودراسة ملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي، الضرائب على أرباح الشركات، وكذلك كل الوثائق الشخصية والقيام بدراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلفين وخاضعين للتحقيق. وبعد قيام المحقق باطلاع على جميع الوثائق المتعلقة بالملف ينقل الى التحقيق المحاسبي وذلك من خلال ما يلي:

1- الإشعار بالرقابة المحاسبية: لا يمكن المباشرة في عملية التحقيق المحاسبي إلا بعد إشعار إعلام المكلف بالضريبة بالرقابة، وذلك بواسطة رسالة مسجلة أو مضمونة مع إشعار بالاستلام أو تسليم المعني في يده مع إمضاءه على الاستلام بذلك بالإضافة إلى ميثاق المكلف²، ويمنح له أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ الاستلام الإشعار ويجب أن يحتوي هذا الإشعار المعلومات الأساسية التالية تحت طائلة بطلان إجراءات:

- الاسم أو المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة؛
- تاريخ وساعة بدء التدخل في عين المكان؛
- إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره؛
- مختلف الضرائب والرسوم المحققة فيها؛

¹ - المادة 20 مكرر من ق ج ج.

² - ميثاق المكلف المطبوعة الرسمية، البساتين بئور مراد رايس، 2006

– السنوات المعنية وتعني بها السنوات غير المتقادمة التي احتوت على العجز يمكن أن يحقق فيها كذلك.

ويجب أن يحتوي إشعار بإجراء الرقابة على العنوان كاملاً وفق المصلحة التي تباشر، ويجب أن يكون ممضياً من قبل المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم وألقابهم ورتبهم¹.

2- التنفيذ الفعلي للرقابة المحاسبية: إن عملية التنفيذ الفعلي للرقابة المحاسبية يتم إما عن طريق الرقابة المفاجئة من أجل إجراء المعاينة المادية للوثائق المحاسبية للمكلف من أجل التأكد من هل هي موجودة أو وهمية من غير إجراء أي فحص نقدي لهذه الأخيرة ولا يمكن تدقيق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقاً في استلام الإشعار بالرقابة المحاسبية.

وقد يتم تنفيذ فعل الرقابة وذلك من خلال التدخل بعين المكان، من خلال إجراء اللقاء الأول بين المحقق وصاحب مؤسسة أو مسيرها، بهدف تحديد طريقة التواصل والعمل وخلق جو من الثقة وأخذ نظرة أو فكرة عامه حول المكلف بالضريبة ومؤسسته، وتحديد طريقة العمل ومواعيد اللقاء والمناقشة وإجراءات الزيارات الميدانية للفروع التابعة للمؤسسة الأم ومعرفة وضعها الاقتصادي في السوق من حيث الإنتاج والمبيعات والتخزين، ومعرفة كذلك العراقيل والمشاكل التي تواجهها المؤسسة².

وفي حالة استحالة إجراء الرقابة بعين المكان، يمكن للمحقق أخذ الملف والوثائق المحاسبية إلى مكتبة وهذا مع إمضاء تعهد بالحفاظ عليها والاعتراف بأخذها، كل ذلك يجب أن يقدم بطلب كتابي من المحقق إلى صاحب المؤسسة أو المكلف بالتسيير، وللمحقق كل الصلاحيات القانونية في جمع قدر كبير من المعلومات التي تساعد في عملية التحقيق في

¹ – عويدي مصطفى، المرجع السابق، ص 59.

² – بتصرف، عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 77.

الدفاتر والوثائق المحاسبية، مثل: موضوع النشاط الرئيسي، شروط الاستغلال، وسائل الإنتاج المستخدمة، المحلات، العاملين، مركز الميزانيات.¹

3- إجراءات المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية (VASF): إن عملية المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية والتي نص عليها المادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 21 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، يشترك في إعدادها المصالح الجبائية على مستوى المركزي وعلى مستوى الجهوي والولائي، ويتم تحضيرها عن طريق برمجته وأعمال مسبقة ثم على النحو التالي:

3-1- اختيار المكلفين الخاضعين للرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية وهم الأشخاص الذين لاحظت عليهم متفشية الضرائب عدم تجانس بين المداخل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد أسرة المكلف، أو عدم مصداقية التصريحات المكتسبة أو حالة المداخل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة.

وهذه المهمة يقوم بها المحققين التابعين إلى رئيس مكتب المراقبة الجبائية، وتتم بنفس إجراءات الرقابة المحاسبية إلا أنها تكون بعد تسليم الإشعار بالمراقبة.

يمنح المكلف أجل 15 يوم ابتداء من تاريخ استلامه الإشعار، ويمنح المحقق إلى المكلف بالضريبة استمارة خاصة من أجل التصريح بكافة الممتلكات، وله أن يطلب منه كل المعلومات والتبريرات والتوضيحات اللازمة لسير عملية التحقيق.²

4- إجراءات الرقابة المصوبة في المحاسبة: وكما سبق ذكره سابقا، فإن هذا النوع من الرقابة يتم التحقيق في نوع أو عدة أنواع من الضرائب، ويعطى فترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، ويتم هذا التحقيق عن طريق طلب تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم مرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم

¹ - محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والادوات والرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، 2005، ص12.

² - lettre de la DGI lettre d'information MF/DGI/ N 16 Avril 2004, Editoriale, p 01

والأتاوى المتعلقة بتحقيق المحاسبي ولا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل المحاسبة المكلف بالضريبة وحسب المادة 20 مكرر الفقرة (02) يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد باستثناء النقاط المذكورة في الفقرتين 4 و 5 المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا.

3- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في محاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار التحقيق مقابل إشعار الوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من اجل أداء للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار¹.

¹ - المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

خلاصة الفصل:

واستخلاصاً مما سبق نرى أن الرقابة الجبائية تعتبر أحد الآليات الفعالة المخولة لدى الإدارة الجبائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، إضافة إلى ذلك تعمل أيضاً على التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وكشف جميع المخالفات والأخطاء الواردة، وهذا لطبيعة النظام التصريحي، مع ضرورة ممارسة الإدارة الجبائية لسلطاتها المتمثلة في الرقابة بشقيها الشكليه والمعمقة خلال مراحل الرقابة الشكليه والتحقيق الجبائي الذي يتم على العناصر المحاسبية المودعة، بالإضافة لاتخاذها أشكالاً أخرى كالتحقيق المصوب والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية وفق إجراءات قانونية.

الفصل الثاني

ضمانات حماية المكلف بالضريبة في إطار الرقابة
الجبائية

تمهيد:

كفل المشرع الجزائري للإدارة الجبائية حق الرقابة على المكلفين بالضريبة، في إطار أداء مهامها الاعتيادية، وبدوره قد ضمن المشرع الحماية لهؤلاء المكلفين بالضريبة، مراعاة لمبدأ التوازن بين حق الادارة الجبائية في الرقابة وبين ضمانات حماية المكلف في إطار هذه الرقابة.

وفي هذا الصدد ومن خلال هذا الفصل سنحاول تحديد أهم الضمانات المكفولة للمكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية المفروضة عليه من طرف الادارة الجبائية.

وتم تقسيم الفصل إلى مبحثين تناولنا في:

المبحث الأول: ضمانات حماية المكلف في إطار الرقابة الشكلية.

المبحث الثاني: ضمانات حماية المكلف بالضريبة أثناء التحقيق الجبائي.

المبحث الأول: ضمانات حماية المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الشكلية

تسمح دراسة تصريح المكلف بالضريبة لعون الإدارة الجبائية بالفحص من مكتبه وتحليل تناسق تصريحاته انطلاقاً من عناصر الملف الجبائي¹.

منح المشرع الجزائري ضمانات للمكلف بالضريبة خلال ممارسة الإدارة الجبائية لعملية الرقابة حقوقاً من حيث تبليغه ومنحه آجال معينة للرد على الإدارة الجبائية، وهو ما سنتناوله في هذا المبحث، حيث سنتطرق إلى حقوق المكلف بالضريبة أثناء الرقابة الشكلية على الوثائق (المطلب الأول)، ثم ضمانات الحماية القانونية أثناء الرقابة المعمقة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: حقوق المكلف بالضريبة أثناء الرقابة الشكلية على الوثائق

نتطرق في هذا المطلب إلى معرفه الحقوق الممنوحة قانوناً للمكلف بالضريبة وذلك من خلال التعرف على حق توجيه إعدار للمكلف بالضريبة (الفرع الأول)، ثم حق التبليغ بالرقابة الشكلية (الفرع الثاني)، وحق الرد على التبليغ بالرقابة الشكلية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: حق توجيه إعدار للمكلف بالضريبة

كما ذكرنا سابقاً تعتمد الرقابة الشكلية على التصريحات المودعة من قبل المكلفين بالضريبة تختلف هذه التصريحات حسب النظام الخاضع له المكلف²، وفي حالة نقص تصريح من التصريحات الشهرية أو السنوية، تلجأ المفتشيات أو مراكز الضرائب التابع لها الملف الجبائي إقليمياً إلى توجيه إنذار (mise en demeure) (انظر الملحق رقم 10)، هذا الأخير تدون فيه جميع البيانات الخاصة بالضريبة، وهي كالاتي:

- الاسم والقلب

- النشاط التجاري الممارس

¹ - بلهوشات حمزة، ضمانات المكلف بالضريبة في قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة

الماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق، 2016، ص 23.

² - المادة 18 و 224 من ق ض م ر م، إذا تعلق الأمر بالنظام الحقيقي، المادة 282 مكرر من ق ض م ر م إذا تعلق الأمر بالنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة.

- عنوان ممارس النشاط
- الرقم الجبائي*.
- تدون في هذا الاعذار التصريحات الناقصة سواء كانت شهرية أو سنوية، ويذكر فيه السنة أو السنوات المعنية بالمراقبة.
- تنتظر المصلحة مرور 30 يوما حتى يقوم المكلف بالضريبة من تدارك النقائص وإحضار ما تم طلبه من المصلحة.
- لا يتعلق موضوع الانذار بالتصريحات الشهرية والسنوية فقط، ولكن لكل وثيقة تهم المصلحة، مثال عن ذلك:
- بالنسبة للرسم على النشاط المهني (TAP): تطلب المصلحة المكلف بالضريبة، التصريحات الشهرية أو الفصلية بالنسبة للرسم على النشاط المهني.
- بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (تطلب بتقديم شهادات الإعفاء إذا صرح المكلف برقم أعمال معفى من الرسم على القيمة المضافة.
- تحدد المصلحة التاريخ وذلك بعبارة قبل يوم بحسب السنة التي تجرى لها المراقبة.
- فإذا كانت السنة التي تجرى لها الرقابة ستسقط بالتقادم تطالب المصلحة بصفة استعجالية إحضار الوثائق الثبوتية وترسل هذه الوثيقة بالبريد المضمون مع إشعار بالاستلام.
- في حالة عدم استجابة المكلف بالضريبة أو عدم وصول الإعذار، تضطر المصلحة إلى إرسال وثيقة أخرى متمثلة في استدعاء (انظر الملحق رقم 8: C18) تدعوه فيها إلى الحضور بصفة استعجالية محددة له فيها أيام الاستقبال وكذا ساعات العمل.

* هو رقم تعريف جبائي وطني، لا يتغير بالنسبة للشخص الطبيعي، أما الشخص المعنوي فيسجل برقم السجل التجاري الأصلي، وعند إضافة نشاط ثانوي، يحمل الرقم الأصلي إضافة إلى زيادة رقمين ك 01 أو 02 حسب السجل التجاري المضاف، لمزيد من التفصيل أنظر نص المادة 179 من ق إ ج ج.

وتبين له الوثائق اللازمة إحضارها، حيث يتم خلال هذه المرحلة الاستماع من طرف المفتش إلى المكلفين بالضريبة المعنيين إذا تبين أن استدعاؤهم لهذا الغرض ضروري، أو لم يطلب هؤلاء المكلفون تقديم توضيحات شفوية حول وضعيتهم الجبائية.

الفرع الثاني: حق التبليغ بالرقابة الشكلية

يبلغ المكلف بالضريبة بطلب معلومات (CO2) أنظر الملحق 01 هذه الأخيرة وثيقة ترسلها الإدارة إلى المكلف تطالبه فيها بتبرير الأعباء للسنوات الأربع محل الرقابة. تطالبه فيها بتقديم التوضيحات والتبريرات حول وثائق لم يتم إرفاقها مع التصريحات المقدمة وبالتالي الحصول على دليل مادي وإثبات قانوني يتعلق بمصدر غير مصرح به أو

حول نفقات ظاهرة تتجاوز المداخل المصرح بها.¹

يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.²

ويبلغ أيضا بعد أن تتوفر لدى الإدارة الجبائية كل العناصر المادية بتليغ أولي C4 PRIMITIF تبين له فيها المصلحة الأسس القانونية التي اعتمدتها الإدارة من أجل تسوية عادلة وفق القوانين الجبائية المعتمدة على أن تمنح له أجل آخر من أجل استدراك أخطاءه، واحضار التبريرات اللازمة .

تمنح الادارة الجبائية الوقت الكافي للمكلف بالضريبة حتى يستطيع مواجهة الإدارة الجبائية بكل التبريرات اللازمة.

الفرع الثالث: حق الرد على التبليغ بالرقابة الشكلية

منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة الرد على كل ما ترسله له الإدارة الجبائية، وذلك من خلال طلب المعلومات والتبليغات الأولية، ونشرح ذلك من خلال:

¹ - تيسوكاي حياة، المرجع السابق، ص18.

² - المادة 18 فقرة 2 ق إ ج ج .

- الرد على الوثيقة نموذج (C2) وذلك باستلامها داخل المصلحة مع التوقيع بالاستلام، أو عن طريق البريد المضمون مع اشعار بالاستلام.
- إحضار الوثائق والتبريرات المطلوبة.
- الحضور ومبدأ الجاهية مع المكلف، إذ يحق له الحضور شخصيا إلى المصالح الجبائية، ومناقشة التسويات.
- الرد على التبليغ الأولي خلال الآجال الممنوحة قانونا.¹
- يقدم الأدلة الكافية من أجل أن يوضح أن ما هو مصرح به أرقام صحيحة ودقيقة.²
- قبول رده والمصادقة عليه من طرف الإدارة الجبائية.
- متابعة ملفه وإكمال النقائص خلال مدة الرقابة.

المطلب الثاني: التزامات الإدارة الجبائية اتجاه المكلف الخاضع للرقابة الشكلية

في مقابل الضمانات التي منحت للمكلف بالضريبة أثناء الرقابة الشكلية، هناك التزامات تقع على عاتق الإدارة الجبائية عليها التقيد بها، وفي هذا المطلب سنتناول عدم التعسف في استخدام السلطة (الفرع الأول)، ثم نتعرض إلى احترام الإدارة لإجال التصريحات المرآة عليها الرقابة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: عدم التعسف في استخدام السلطة

يقصد بالتعسف في استعمال الحق انحراف الجهة الادارية بالسلطة المخولة لها عن هدفها المقرر، سعيا وراء غرض غير معترف لها به.

أما إذا جاء النص القانوني خاليا من تحديد الغاية أو الهدف فإن الإدارة تلتزم في إصدار قرارها بالصالح العام.¹ وحتى لا تتعسف إدارة الضرائب في حق المكلف بالضريبة تلتزم بـ:

¹ - المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية معدله بموجب المادة 36 من قانون المالية سنة 2009 (ج ر : 74،

الصادرة بتاريخ: 2007/12/31)، ص10

² - اسعد حليلة، الرقابة الجبائية، مذكره تكميلية من مقتضيات شهادة ماستر في حقوق تخصص قانون اداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعه محمد خضر بسكرة، 2013، ص 66.

أولاً - الالتزام بالسرية:

والذي يعني استبعاد كل علانية من شأنها ان تعلم الغير بأي معلومات حصلت عليها الإدارة الضريبية عن المكلف، لأن ذلك يتضمن اعتداء على الحياة الخاصة للمكلف سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا اعتباريا.

ثانيا - الالتزام بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته:

الوعي لدى المكلف بالضريبة هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، وهذا الأمر يتطلب أن تقوم السلطات بتعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعية حق الدولة في تقاضيها، ووجود اتفاقها من خلال أجهزة الاعلام المختلفة.²

ثالثا - مراجعة التشريعات الضريبية:

التشريع الضريبي الجيد مجموعة من الصفات من حيث الصيغة وانسجامه مع الوضع الاقتصادي، فالتشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمرتبط عليها ألا يتضمن ثغرات تترك مجالا للتهرب وعدم المساواة، وهذا الأمر يتضمن ايضا تحسين الاجراءات الإدارية من يث اختصار إجراءات التحقيق.³

الفرع الثاني: احترام الإدارة لآجال التصريحات المجرة عليها الرقابة

يعد احترام الادارة لآجال الرد من الالتزامات المخولة لها قانونا، إذ يستوجب على الادارة احترام الآجال القانونية لكل اشعار ترسله، وتختلف الآجال بحسب نوع كل وثيقة، أو بحسب السنوات المجرة عليها التسويات، إلا أنه في غالب الأحوال يمنح أجل 30 يوما بالنسبة لاشعار التسوية الأولية.

¹ - سليمان عزيز الفتحي، التزامات الادارة الضريبية ومكلفي الضريبة في ظل قانون ضريبة الأصل، مجلة جامعة البحث، دمشق، المجلد 44، العدد 6، 2022، ص 43.

² - الطيبي مريم، فعالية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب، الوادي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، علوم اقتصادية، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2016، ص 26.

³ - المرجع نفسه، ص 26.

-إذا تم استلام الاشعار الأولي داخل الإارة تنتظر المصلحة أجل 30 يوما من يوم الاستلام وليس من يوم التبليغ وإن كان هذا الأخير قد تم إرساله سابقا.

- عند موافقة المكلف بالضريبة للإرسال الأولي تنتظر المصلحة انقضاء أجل 15 يوما للتسوية النهائية.

- بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي: يجب اکتتاب التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الاجمالي في اجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف.

- في حالة الوفاة: يكتتب التصريح الاجمالي ويجب إيداع التصريحات المشار إليها في أجل ستة أشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة.

إذ يتم احتساب مهلة ثلاثون يوما المتاحة له لإرسال موافقته أو ملاحظاته، ابتداء من تاريخ استلام هذا التصحيح المقترح.¹

- بالنسبة للشركات: تمنح آجال للخاضعين على الضريبة على أرباح الشركات لإيداع تصريحاتهم في مقر تواجد الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، قبل 30 أبريل من كل سنة.²

الفرع الثالث: التسوية بعد الرقابة الشكلية

بعد دراسة الالتزامات الخاصة بالرقابة المذكورة سابقا في الفرعين الأول والثاني، تأتي

المرحلة الأخيرة وهي تسوية المكلف بالضريبة، من خلا المعطيات التي توصلت إليها غدارة

الضرائب، وفي هذا الفرع نتناول التسوية في حالة عدم الرد (أولا)، ثم في حالة الرد (ثانيا).

أولا- حالة عدم الرد:

تقوم المصلحة المختصة بمفتشية الضرائب أو مراكز الضرائب بإرسال التبليغ الاول

(C4 Primitif)، أنظر الملحق رقم 6 يحرر إشعار بالتسوية الأولي من قبل عون إدارة

الضرائب والذي يشترك فيه رتبة مفتش على الأقل، تحرر فيه البيانات التالية:

¹ - المادة 19 من ق إ ج ج

² - المادة 151 من ق ض م ر م

- الاسم واللقب.
- النشاط التجاري الممارس.
- عنوان النشاط الممارس.
- رقم المادة.
- الرقم الجبائي.
- طبيعة الضريبة أو الرسم.
- رقم وتاريخ الارسال
- سنة الاخطاع. (انظر الملحق)

إذا لم يصل الاشعار بالتسوية إلى المكلف، أو امتنع عن الحضور بعد تسليمه للاشعار بالتسوية وامضائه على وصل التسليم، وبعد انقضاء الآجال القانونية، تباشر في هذه الحالة الادارة الجبائية على اعتماد الأسس التي حررتها سابقا، وذلك من خلال إرسال إشعار نهائي بالتسوية (C4 DEFINITIT) (انظر الملحق رقم 05)، معتمدة في ذلك على الأسس السابقة الذكر.

في حالة عدم رده على طلب التوضيح أو التبرير، التي قدمها المفتش أو المحقق¹، يتم التقييم تلقائيا لأسس فرض الضريبة على المدين بها.

ثانيا- في حالة الرد:

- أ- عندما تكون عناصر الرد أو التبريرات التي قدمها المكلف بالضريبة قائمة على أسس جديدة وتؤدي إلى التخلي عن التقويم المستوفي، يجب على المصلحة المسيرة إرسال اشعار بالتخلي إلى هذا الأخير.² وتحرر النتائج في وثيقة (CO4Ter) (انظر الملحق رقم 09
- ب- عندما يقدم المكلف بالضريبة رده قبل انقضاء الآجل المحدد لاقتراح التسوية، لا ترسل المصلحة الإخطار النهائي ولا تسجل الضريبة في الجدول إلا بعد انقضاء 15 يوما.

¹ - المادة 44 من ق إ ج ج.

² - المادة 19 من ق إ ج ج

ج- عندما يلاحظ المكلف بالضريبة وجود عيوم شكلية من شأنها أن تؤدي على بطلان إجراء الضريبة فإن الامر متروك للمصلحة المسيرة بإبلاغ هذا الأخير بإلغاء إجراء التقييم ومباشرة إجراء اخضاع ضريبية جديد مع احترام القواع ذات الصلة عند وصول عناصر أو معلومات جديدة إلى المصلحة المسيرة.¹

د- في حالة رد المكلف بعناصر جديد جزئية او كلية، فإن الإدارة تقوم بإرسال تبليغ نهائي (C4 définitif) أنظر الملحق 05 تبين فيها الأسس النهائية والجديدة التي توصلت إليها.

و- يصدر جدول التسوية بعد التبليغ النهائي، والذي يبين فيه أرقام الأعمال المستخرجة والمصرحة بالنسبة للرسم على النشاط المهني، وكذا الرسم على القيمة المضافة.² والأسس المستخرجة والمصرحة بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي³ والضريبة على أرباح الشركات.⁴ وتطبق الحقوق الواجبة بالنسبة لكل رسم او ضريبة.

وتطبق العقوبات حسب قيمة الحقوق:

- 10% : إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يقل عن مبلغ 50.000 دج
- 15% : إذا كان مبلغ الحقوق المتملص يفوق مبلغ 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج
- 25% : إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يفوق مبلغ 200.000 دج
- عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة نسبة الأخطاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، لا يمكن ان تزيد عن 50%، وعندما لا يدفع أي حق تفوق 100%.⁵

¹ - لمزيد من التفاصيل انظر ق إ ج ج، ج2، اجراءات مراقبة الضريبة، الباب الاول، حق الإدارة في الرقابة، الفصل الأول، مراقبة التصريحات.

² - المادة 228 من ق ص م

³ - المادة 1-13 من ق ض م ر م

⁴ - المادة 151 من ق ض م ر م

⁵ - المادة 193 من ق ض م ر م

وما نلاحظه عن هذه الاجراءات المتخذة ان المشرع قد وفق من حيث منحه آجالا في كل إرسال صادر من المصالح الضريبية، من أجل تمكين المكلف الخاضع للرقابة الشكلية او المعمقة لتبرير ما يجب تبريره، حتى لا تتعسف الإدارة من خلال القوانين الممنوحة لها. ومن خلال الفرعين الأول والثاني فقد ألزم المشرع الجزائري الإدارة الجبائية بعدة التزامات تتخذها اجراءيا من أجل أن يتمكن المكلف بالضريبة أن يواجه الإدارة الجبائية بالمبررات التي بحوزته حتى لا تتعسف الادارة في حقه.

المبحث الثاني: ضمانات حماية المكلف بالضريبة أثناء التحقيق الجبائي

منح المشرع ضمانات قانونية للمكلف بالضريبة أثناء إجراء التحقيق الجبائي إلى غاية اختتام تلك الإجراءات حتى يستطيع مواجهة الإدارة الجبائية إذا أخطأت في تأسيس الرقابة (المطلب الأول)، كما ألزم المشرع الإدارة الجبائية بالتزامات اتجاه المكلف بالضريبة عليها التقيد بها أثناء التحقيق الجبائي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: حقوق المكلف أثناء التحقيق الجبائي

بعد الانتهاء من إعداد قوائم المكلفين بالضريبة الذين سوف تتم عليهم عملية الرقابة المعمقة حسب الإجراءات السالفة الذكر، وبعد موافقة الجهات المعنية التي خول لها القانون احترام هاته الإجراءات أثناء الرقابة، وذلك ضمانا لحق المكلف في عدم تجاوز الإدارة السلطات المخولة لها أثناء التحقيق، وفي هذا المطلب سنتعرض إلى حق إبلاغ المكلف بالتحقيق الجبائي (الفرع الأول)، ثم شروط الإشعار بالتحقيق الجبائي (الفرع الثاني)، وأخيرا حق الرد على الإشعار بالتحقيق الجبائي (الفرع الثالث).

الفرع الأول: حق إبلاغ المكلف بالتحقيق الجبائي

يعد اختيار المحقق من قبل رئيس فرقة التحقيق للقيام بالتحقيق الجبائي وذلك من خلال بعض الأعمال التحضيرية من أجل أخذ صورة تفصيلية عن المعلومات المتعلقة بالمكلف الخاضع للتحقيق، وذلك بأن يتوجه المحقق إلى مفتشيات أو مراكز الضرائب التابع له ملف المكلف بالضريبة إقليميا، وذلك من أجل سحب الملف الجبائي والاطلاع على جميع الوثائق الضرورية للاتصال مع المكلف الخاضع للتحقيق، إضافة إلى الاطلاع على التصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلف سواء كانت تصريحات شهرية أو سنوية، حيث أي نقص في الملف يمكن للعون المحقق معه أن يطلبه من المصلحة المكلفة بسير الملف الجبائي أو المعني أثناء سير التحقيق معه.¹

¹ - المادة 4/20 من ق إ ج ج.

ومن خلال جمع هذه المعلومات يكون العون المحقق قد أخذ لمحة أو صورة عامة عن المكلف وحالة الجبائية، سواء من حيث أنواع الضرائب الخاضع لها، وحجم أرقام الأعمال والنتائج المصرح بها في التصريحات الجبائية وذلك من أجل الشروع في القيام بالمقارنات وفحص حسابات النتائج ومعرفة أهم الهيئات التي يمكن الاتصال بها من أجل اقتناء المعلومات حول هذا المكلف.

وبعد الانتهاء من المرحلة التحضيرية من جمع المعلومات يقوم العون المحقق بإبلاغ المكلف بالتحقيق المحاسبي.

الفرع الثاني: شروط الإشعار بالتحقيق الجبائي

إن شروط الإشعار بالتحقيق الجبائي منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية حيث تنص المادة 4/20 "يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين وكذلك تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية، وكذلك الوثائق الواجب والإطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء عملية التحقيق في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك¹.

ويجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق البيانات التالية:

هوية المفتش المكلف بالتحقيق، ورقم بطاقة التكليف بمهمة، وتاريخ حصوله عليها كما تبين فيه المكلف الخاضع للتحقيق، سواء شركة أو شخص طبيعي، والعناوين الأساسية والفرعية، ونوعية النشاط الممارس، وتاريخ وساعة أول تدخل بعين المكان وذكر السنوات المعنية بالتحقيق المحاسبي، كما يجب أن يحتوي التبليغ على توقيع كل من الأعوان المحققين، وكذلك رئيس الفرقة أو المصلحة حسب الحالة، ويجب إعلام المكلف بإمكانية الاستعانة بوكيل أو مستشار من اختياره، ويجب أن يراعي صحة البيانات التي تحرر في الإشعار بشكل لا يؤدي إلى بطلان الإجراءات من الناحية الشكلية والقانونية غير أنه في

¹ - المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

حاله المراقبة المفاجئة والتي يكون الهدف منها هو المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو حالة الوثائق المحاسبية ويستلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عملية المراقبة وتبقى هذه الرقابة طريقة استثنائية تستخدم في حالة وجود غش ضريبي أو استعمال لطرق احتيالية وتدليسيه من طرف المكلف بالضريبة.

"لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق فيه محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى التحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار وتبليغ المكلف يكون عن طريق نموذج والمسمى بالتبليغ الأولي للتحقيق نموذج مرفق في الملاحق (انظر الملحق رقم 04).

الفرع الثالث: الرد على الإشعار بالتحقيق الجبائي

ألزم المشرع الجزائري الإدارة الجبائية بموجب قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة منح المكلف بالضريبة أجلا لا يقل عن 40 يوما من تاريخ استلامه للإشعار بالتصحيح بالنسبة للتحقيق في المحاسبة وفي مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وثلاثون 30 يوما بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة لتقديم رده أو ملاحظته.

حيث تنص المادة 6/20 للمكلف بالضريبة أجل 40 يوما ليرسل ملاحظته أو قبوله، وبعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

قبل انقضاء أجل الرد يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك¹.

عندما يتم التبليغ بنتائج التحقيق، يحق للمكلف بالضريبة إبداء قبوله أو رفضه للقواعد والأسس المعدلة وقد يختلف موقف المحققين حسب وقت تلقي الإجابة في الآجال أو خارج

¹ - عطوى عبد الحكيم ، حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة الماستر في الحقوق كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة ميرا بجاية، 2014، ص 21.

الآجال أو عدم استلامها إطلاقاً لهذا يمكن أن يأخذ الرد شكل الرد في الآجال القانونية (أولاً)، أو الرد خارج الآجال القانونية (ثانياً)، أو عدم الرد (ثالثاً).

أولاً- الرد في الآجال القانونية:

إذا قام المكلف بالرد في الأجل القانونية الممنوحة له قانون، فإن الأعوان المحققين معه، مطالبون بتلقي الرد من أجل دراسته وفحصه وبدون أي اعتراض أو احتجاج، حيث يمكن للمكلف المحقق معه طرح الأسئلة والاستفسارات التي لها علاقة مباشرة مع موضوع التحقيق ومسائل العمل، وكذلك تقديم كل العناصر المادية والفواتير والمستندات التي لها علاقة مباشرة بمسألة المحقق فيها¹.

ثانياً- الرد خارج الآجال القانونية:

إن المكلف بالضريبة محقق له أجل 40 يوم بالرد على تبليغ الأولي (انظر الملحق رقم 6) من يوم استلامه للتبليغ، وللمحقق حق رفض الرد والتبريرات خارج الأجيال القانونية ولكن هذه القاعدة ليست على إطلاقها، حيث يحق للمحقق قبول التبريرات المتأخرة خاصة إذا كانت تحتوي على معلومات يمكن الاستعانة بها في عملية التحقيق وتفيد في عملية تأسيس الضريبة وتجنب الإدارة والمكلف في الدخول في النزاع الضريبي².

ثالثاً- عدم الرد:

طبقاً للمادة 6/20 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تعتبر بأن عدم الرد من طرف المكلف المحقق معه يعتبر قبول ضمني وخاصة إذا كان على علم بعملية تحقيق معه حيث العملية التي قام بها المحققون من أجل الفرد وتأسيس الضريبة تعتبر مقبولة من طرف المكلف غير أنه دائماً يبقى له الحق في الطعن الضريبي.

أما بخصوص الرد المكلف بالضريبة المحقق معه يمكن أن يأخذ شكلين أساسيين:

من حيث مضمون الرد:

¹ - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 85.

² - المرجع نفسه، ص 86.

أما قبول المكلف بالضريبة المحقق معه التسويات المعمولة في حقه حيث يعتبر عدم الرد على التبليغات المرسله من طرف الإدارة الجبائية أو التصحيحات المقررة من أجل تحديد نوع الضريبة والأسس الجديدة للوعاء الضريبي.

وأما القبول الصريح، فيكون في حالة تقديم المكلف بالضريبة المحقق معه موافقته الكتابية على التعديلات والتصحيحات الكتابية وضمن الآجال القانونية.

وإما أن يكون القبول جزئياً كأن يقبل جزءاً من التصحيحات ورفض الآخر وعند استلام المكلف بالضريبة التسوية داخل المصلحة، ولكنه يمتنع عن الرد في الآجال القانونية يعتبر ذلك قبولا ضمناً¹.

لم يورد المشرع أي تفصيل عن الشكل الذي تقدم فيه ملاحظات المكلف بالضريبة ، وعليه يمكن لهذا الأخير أن يقدم شفاهة أو كتابة ، ولكن تعتبر الملاحظات المقدمة في شكل كتابي والمرسله في رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام أكثر ضماناً من مجرد ملاحظات شفوية ، سواء من حيث إثبات تاريخها أو محتواها، ويجب أن تكون الرسالة المتضمنة لملاحظات المكلف بالضريبة ممضية من طرف او ممن لهم الحق في التصرف باسمه، وإلا اعترف من قبل الإدارة بأنها لا تحتوي على رفض هذا الأخير وهذه الملاحظات، أما أن تكون رفضاً قاطعاً للتصحيحات أو أن تتضمن مجموعة من الأدلة والحجج التي يتعين على الإدارة الرد عليها².

¹ - المادة 6/20 من ق إ ج ج.

² - عطوى عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 61.

المطلب الثاني: التزامات الإدارة تجاه المكلف الخاضع للتحقيق الجبائي:

من يوم حصول التاجر على مستخرج السجل التجاري، أصبحت له صفات تجارية وذلك من خلال تحمل الواجبات هذه المهنة والحصول في المقابل على الامتيازات المتخلفة سواء المنصوص عليها في السجل التجاري أو قانون الضرائب أو غيرها من القوانين التي لها علاقة مع الميدان المتواجد فيه، أما بالنسبة للقوانين الجبائية فأول التزام يقع على عاتق التاجر وهو القيام بالتصريحات الجبائية، وهذا لان النظام الجبائي الجزائري المعمول به يعتمد على النظام التصريحي من قبل المكلف بالضريبة.

غير أن هذه التصريحات قد تكون محل مراقبه من طرف الإدارة الجبائية في حاله خضوع المكلف بالضريبة إلى الرقابة الجبائية بأنواعها والذي يعتبر حق للإدارة ولكن لكيلا تتعسف في حقوقها منح المشرع ضمانات لهؤلاء المكلفين بالضريبة بهدف خلق التوازن بين التزامات وحقوق الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق وبعدها. وفي هذا المطلب سنتعرض إلى تسليم ميثاق المكلف (الفرع الأول)، ثم احترام الآجال القانونية (الفرع الثاني)، وأخيرا حق الاستعانة بمستشار (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تسليم ميثاق المكلف

كما تم القول سابقا في إبلاغ المكلف وإعلامه بالخضوع للتحقيق الجبائي طبقا للمادة 04/20 أنه لا يمكن الشروع في إجراء أي التحقيق في محاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته¹.

تجدر الإشارة إلى أن هذه الوثيقة أصدرت لأول مره سنة 1996 لم تكن الإدارة الجبائية ملزمة بتقديمها وهذا في غياب نص قانوني يلزمها بذلك، وبعد صدور قانون المالية

¹ - المادة 4/20 من ق إ ج ج

سنة 2000، نصت المادتين 04 و 07 منه على تعديل المواد 131 مكرر و 190 الملغاة من قانون الضرائب المباشرة ثم المواد من 19 إلى 21 قانون الإجراءات الجبائية.¹

يكون الإشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة والذي يعتبر إجراء إلزامي يؤدي تخلفه إلى بطلان إجراءات التحقيق.²

وميثاق المكلف بالضريبة هو عبارة عن دليل قامت المديرية العامة للضرائب بطبعه في المطبعة الرسمية، يتكون من 24 صفحة بالعربية و 17 صفحة باللغة الفرنسية ويحتوي في مضمونه على تمهيد، وحقوق المكلف على النحو التالي:

- حقكم في الحصول على المعلومات كاملة وواضحة وصحيحة من طرف المصالح الجبائية سواء على مستوى المركزي أو المصلحة الخارجية كما تطلع المديرات على موقع الكتروني يحتوي على الدلائل، المطويات، الكتيبات البيانات والبلاغات وعلى الموقع الالكتروني الخاص، أو الاتصال هاتفيا.
- حقكم في تلقي معاملته لائقة ومحترمة.
- حقكم من خلال نصوص الإدارة الجبائية.
- حقكم في مجال الرقابة الجبائية.
- حقكم في تقديم شكوى إلى المسؤول المباشر خلال عمليه الرقابة.
- حقكم في سريه المعلومات الخاصة بكم وفي معاملته محترمه.
- حقكم في رفض قرارات الإدارة.
- التحضر الجبائي خصلة من خصال المواطنة لدى المكلف بالضريبة.³

¹ - guide de virifécation de comptabilité, ministere des finances, direction generale des impot, alger, 2012, p29-30.

² - ميثاق المكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص 20.

³ - ميثاق المكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص 20.

الفرع الثاني: احترام الآجال القانونية

تحت طائلة بطلان الإجراءات فإن للمراقبة المحاسبية ومدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية أجل محدد قانونا حيث تشترط هذه الأخيرة المرتبطة برقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة مشاكل المؤسسة، وفي هذا الفرع سنتناول نشاط الخدمات (أولا)، والأنشطة الأخرى (ثانيا).

أولا- نشاط الخدمات:

- 3 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000,000 دينار جزائري لكل سنة مالية محقق فيها.

- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000,000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- ستة 6 أشهر إذا كان رقم أعمالها سنوي مصرح به يتعدى 1.000,000 دج.

ثانيا- الأنشطة الأخرى:

- ثلاثة 3 أشهر إذا كان رقم أعمالها سنويا المصرح به لا يتعدى 2000,000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

- ستة 6 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوية المصرح به يتعدى 2000,000 دج واقل من 1.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها¹.

جدول: يوضح آجال فتره التحقيق في عين المكان

طبيعة النشاط	مبلغ رقم الأعمال في كل سنة مالية محقق فيها دج	فترة المراقبة
مؤدي الخدمات	1.000.000 دج	ثلاث 3 أشهر
	1.000.000 دج > 5.000.000 دج < رقم الأعمال	ستة 6 أشهر
	5.000.000 دج	لا تتجاوز تسعة 9 أشهر
كل المؤسسات الأخرى	2.000.000 دج > رقم الأعمال > 10.000.000 دج	ثلاث 3 أشهر ستة 6 أشهر لا تتجاوز تسعة 9 أشهر

¹ - المادة 5/20 من ق إ ج ج.

وعلى كل حال يمكن ان تتجاوز هذه الآجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة او غير دقيقة او لم يرد على طلبات التوضيح في الآجل المحددة قانونا في كل الحالات الأخرى لا يجب ان تتجاوز فترة المراقبة في عين المكان سنة كما يجب ان نشير أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ ابتداء من تاريخ أول تدخل مذكور في إشعار بالمراقبة الاولى¹.

وتجدر الاشارة إلى أن هناك بعض التعديلات في الآجال وقد وردت في قانون المالية لسنة 2012 ومنها:

- يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات تسعة 9 أشهر
- وتمدد مهلة التحقيق في عين المكان في حالة القوة القاهرة حسب القانون المدني وفي حالة وجود شبهة تحويل غير مباشرة للأرباح².
- تمدد الآجال سنة عندما توجه الإدارة الجبائية طلب المعلومات لإدارة أخرى في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.
- واستثناء لما سبق ذكره، فإن مدة التحقيق المتباعدة أعلاه لا تطبق في الحالات التالية:
- استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانون أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة او عدم استجابة التوضيح التبرير.
- فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق.

الفرع الثالث: حق الاستعانة بمستشار

من بين الالتزامات المهمة للإدارة اتجاه المكلف الخاضع للتحقيق الجبائي هو إعلامه بحق في الاستعانة بمستشار حيث تنص المادة 20 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية أن المكلف يجب أن يبين له في الإشعار بالتحقيق أنه يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملي، الرقابة وهذا الحق يجب أن يذكر به الخاضع للرقابة من خلال الإشعار

¹ - عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص24.

² - المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

بإعادة التقويم تحت طائلة بطلان الإجراء إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة¹.

للمكلف بالضريبة الذي حُقّق معه في إطار الإشعار بالتقويم امكانية طلب رد التحكيم في يوم إجراء الاستماع المتعلق بالتحكيم، لإمكانية استعانتة بمستشار من اختياره.

لقد نص المشرع الجزائري على أن المكلف يستعين بمستشار في كل أنواع التحقيق المعمق معه، وهذا لأن المكلف قد يجهل الكثير من المعلومات في المجال الجبائي والتقني للمواد الضريبية والقانون، وللمستشار دور هام أثناء فترة التحقيق الجبائي إذ يساعده في تحرير رده من أجل أن يبدي ملاحظاته للإدارة الجبائية كما يسعى للتأكد من مدى احترام الإدارة الجبائية لحقوق المكلف بالضريبة والضمانات الممنوحة له قانونا.

يحق للمكلف بالضريبة الاستعانة بوكيل سواء كان خبير، محاسب، محامي، أو مرجع من اختياره يفرض استشارته أو النيابة عنه خلال عملية التحقيق، يُعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة والمناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب وهذا مع بداية عملية التحقيق عند إرسال الإشعار بالتقويم، يستطيع المكلف بالضريبة تحت طائلة بطلان الاجراءات أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة².

قد يؤدي عدم الاشعار بإمكانية الاستعانة بوكيل الى بطلان اجراءات الرقابة، كما أنه لا يعد حضور المستشار ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد من قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها

وفي حالة غياب المكلف لا يمنع من إجراء عمليات المراقبة المفاجئة للمعاينة المادية والتي تفقد من قيمتها في حالة عدم إجرائها.

¹ - المادة 6/20 قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 4/20 من ق إ ج ج.

خلاصة الفصل:

تهدف الرقابة الجبائية إلى منح سلطات للإدارة الجبائية، حتى تتمكن من ممارسة رقابتها على المكلفين بالضريبة في إطار القانون، ولها كل الصلاحيات من أن تمارس هاته الرقابة من خلال معلومات داخلية أو خارجية، كحق الاطلاع من الهيئات الإدارية الأخرى. وكذا المعاينات الميدانية والتدقيق في الدفاتر المحاسبية، وحتى في مجمل الوضعية الجبائية، من أجل الحفاظ على المال العام ومقابل ذلك منح المشرع ضمانات عديدة للمكلف بالضريبة أثناء الرقابة الشكلية كحقه في التبليغ وحقه في الرد. ومنح له آجالاً حتى يتمكن من التبرير، كما أعطاه ضمانات أثناء الرقابة المعمقة كحقه في الاستعانة بمستشار، وحقه في الاشعار المسبق وآجال التحضير.

الخاتمة

تعتبر حماية المكلف أثناء الرقابة الجبائية، حق مكرس دستوريا، حيث جاءت ممثلة ضمن نصوص الدستور انه لا يمكن إحداث ضريبة او رسم إلا بمقتضى القانون، وكذلك في قانون الإجراءات الجبائية ومنها ما احيل إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، باعتبار أن الرقابة الجبائية تعتبر من الأعمال الجذرية للإدارة الجبائية، بكونها تجسد مدى مصداقية وصحة هذه الأقوال والتصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة.

وكما نصت القوانين الجبائية أن هذه الضمانات جاءت بدايتها في الفصل الثاني بان المكلف منذ إخضاعه إلى الرقابة الجبائية سواء منها الشكلية أو المعمقة، فانه يجب على الإدارة إعلامه بهذه الرقابة، وذلك من اجل تحضير نفسه إلى لهذه العملية سوى من حيث تحضير النفسي أو العمل للاستجابة لمطالب هذه الأخيرة، حتى يتمكن من إعداد الوثائق والدفاتر المحاسبية والسجلات المنصوص عليها في قانون ا.ج.ج والقانون التجاري .

وخلافا لضمانات الرقابة الشكلية يجب احترام ضمانات واليات حماية القانونية أثناء التحقيق المعمق حيث ألزم المشرع الجزائري الإدارة خلال مرحله تحقيق المعمق على اختلافه عن التحقيق الشكلي على وجوب إشعار المكلف الخاضع للتحقيق، وذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مرفق بالميثاق وحقوق وواجبات المكلف بالضريبة وهذا من خلال التسليم المباشر للإشعار أو إرسال الظرف المرفق بوصل إشعار الاستلام مع إعطائه مهله كافيه لتحضير نفسه مع حقه بالاستعانة بمستشار يختاره من طرفه.

كما يجب على الأعوان الجبائيين المكلفين بإجراء الرقابة احترام شروط معينه خلال مرحلة التحقيق، وهي أن يكون العون الذي يباشر مهمة التحقيق برتبة مفتش على الأقل، ويحترم قوانين العامة و الخاصة التي لها علاقة مباشرة مع ميدان الرقابة، و أن يلتزم بالسر المهني وان لا يطلع الغير أي معلومات معينه تضر بالمكلف مستقبلا، وان يجري التحقيق في مده محدده، ولا يمكن تمديده إلا في حالات خاصة، كما يجب أن تتم الرقابة في جو من النقاش يسوده الاحترام والوجاهية وتبادل المعلومات بكل حرية.

إذ يقع كذلك على عاتق الإدارة وجوبا متى إعلام المكلف الخاضع للضريبة بنتائج التحقيق النهائي المتوصل إليها بعد نهاية عملية الرقابة الجبائية، عن طريق البريد المضمون التسليم المباشر مع إمضاء على إشعار باستلام، وإعطائه مدة الرد.

كما يمكن القول إن الضمانات والآليات المتوفرة في إطار الرقابة الجبائية تعتبر حماية فعالة لحقوق المكلفين الضريبيين في الجزائر. وتساهم هذه الضمانات في تعزيز الثقة بين السلطات الضريبية والمكلفين، وتعزز الشفافية والعدالة في نظام الضرائب. وبذلك، تلعب هذه الضمانات دورًا مهمًا في تحقيق التوازن بين تحصيل الضرائب وحماية حقوق المكلفين في البلاد.

من خلال الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

النتائج:

- أن الرقابة الجبائية تعتبر العمل الأساسي الذي تطلع عليه الإدارة الجبائية أثناء القيام بأعمالها الروتينية.
- تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة المهمة والناجعة للحفاظ على مداخل الخزينة العمومية ومحاربة ظاهرة التهرب والغش الجبائي.
- كما أن الرقابة الجبائية ليست وسيلة للعقاب وإنما هي عملية تقوم بها الإدارة الجبائية وذلك من أجل تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة .
- لاحظنا فعالية الرقابة الجبائية من خلال النتائج المحققة من عمليات الرقابة والفرق بين الضرائب والرسوم المحيطة أثناء تصريح المكلف الضريبي والرسوم الناتجة عن التحقيق المحاسبي.
- تجسد الرقابة الجبائية بكونها عمل قانوني والتي تطبق وفقا للقوانين الجبائية وخاصة قانون الإجراءات الجبائية من طرف الإدارة أما بالنسبة للمكلف فهو توجيه من أجل تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات.

اقتراحات:

- العمل على تثبيت القوانين الجبائية وعدم استحداثها في كل مرة، بكون هذا الأخير يؤثر لدى المكلف وما يصعب عليه من متابعتها، وذلك لغياب الثقافة القانونية لدى المكلف الجبائي.
- تعزيز وتحسين العلاقة الضريبية بين الطرفين وتدعيم سياسة التواصل بينهما لتفادي النزاعات الجبائية مستقبلا والحد من هيمنة الإدارة.
- مواكبة عصrone الإدارة الجبائية باستحداث هياكل وموارد بشرية، وكذلك توزيع شبكة المعلومات لديها.
- زيادة الوعي لدى أحوال الإدارة الجبائية المكلفون بالرقابة بكل النصوص القانونية الجبائية التي يمكن التعامل بها أثناء الرقابة الجبائية وعدم إلحاق أضرار تجاه المكلف الضريبي.
- العمل على رقمنة الإدارة الجبائية وتسهيل آلية التصريح الإلكتروني ومتابعة المكلفين لمفهم الجبائي وإرسالها عن بعد والتخلي عن التصاريح الورقية، بهدف التسيير الجيد والسهل وتوفير الوقت لهم من دون عناء وعبيء التنقل.
- إعداد برامج ودورات تكوينية لرفع من مستوى أداء وكفاءة أعوان الإدارة الجبائية.
- يتوجب على الإدارة الجبائية مواكبة التكنولوجيا الحديثة وذلك من خلال استعمالها الإعلام الآلي لتسريع الخدمات وتحسين الأداء الوظيفي للموظفين.
- استعمال الوسائط الاجتماعية ووسائل الإعلام المختلفة والقيام بدورات تحسيسية لتقريب المكلف الضريبية إلى الإدارة الجبائية من خلال فتح أبواب الإدارة أمام مواطنين وقيام بالمعارض والصالونات من أجل إعلان المكلف بما له وما عليه من حقوق وواجبات.
- إقامة توأمة بين إدارة الضرائب والجامعة من أجل إثراء موضوع الرقابة الجبائية من الناحية القانونية من خلال إقامة ندوات وملتقيات بهذا الشأن من أجل الخروج بتوصيات واقتراحات تفيد الإدارة والمكلف.

- إنشاء فرع متخصص في المحاكم الإدارية يهتم بالقضايا والنزاعات الجبائية شانه شان الأقطاب التجارية المستحدثة مؤخرًا.
- ضرورة توحيد الإجراءات الخاصة بالرقابة الجبائية من خلال اقتراح مشروع قانون متكامل تحت مسمى قانون الرقابة الجبائية يشمل كل المواضيع المتعلقة به.
- القيام بتكوين الموظفين في قطاع الإدارة الجبائية في مجال الرقابة الجبائية وتحسين مستواهم.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المرجع رقم:

[illegible]

.....قفي.....

يشرفنا إيلانكم بأننا، ما لم يطلب خلاف ذلك من طرفكم ويتم قبوله من قبل المصلحة، سنتوجه إلى
الساعة ، بغرض التحقيق بعنوان السنوات المالية ، و
المجمل تصريحاتكم ال جبائية والعمليات المرجح فحص ها و المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم والإتاوات الآتي ذكرها : و
سريكون معنيين إذا وضعتم تحت تصرفنا وثائقكم المحاسبية والمستندات الداعمة لها و في حالة كون محاسبتكم ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام
الآلي، يُطلب توفير جميع المعلومات والبيانات والمعالجات المشار إليها في المادة 20-3 من قانون الإجراءات الجبائية.
يجب لكم خلال هذا التحقيق، الاستعاضة بمسئلتكم من اختياركم وطلب كافة التوضيحات حول سير هذا التحقيق.
في حالة ما إذا استحال إجراء التحقيق الجبائي المقترح بسبب معارضةكم أو معارضة الغير، سيتم بموجب أحكام المادة 44-1 من قانون
الإجراءات الجبائية تطبيق إجراء فرض الضريبة تلقائيا ، دون المساس بتطبيق العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي الساري
المفعول.
□ (*) قبل الفحص الموضوعي لمستنداتكم المحاسبية، وبمجرد تسليم هذا الإشعار يمكن القيام بمعايينة العناصر المادية وتلك
المتعلقة بالاستغلال و التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها (وفقا لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية).
نحيطكم علما أنه يمكنكم الاطلاع على ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الإلكتروني للمديرية العامة
للضرائب : www.mfdgi.gov.dz (المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية).
كما يمكنكم تنزيل هذا الميثاق عبر هاتفكم الذكي عن طريق مسح رمز الاستجابة السريعة (QR) الموجود على ظهر هذا الإشعار.
تقبلوا سيديتي وسيدي فائق الاحترام.

رئيس فرقة التحقيقات

(*) وضع علامة في حالة القيام بمراقبة مفاجئة.

الملحق رقم (04): O4 Bis إشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة

سلسلة O رقم 4 مكرر 2024/1

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

المرجع رقم:

إقرار بالاستلام رقم..... في.....

..... أوتسلیم ید بید فی

..... إلى السيد:

 رقم التعريف الجبائي :

.....**فهي**.....

اشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة

بشرفنا إيلاعكم بأننا، ما لم يطلب خلاف ذلك من طرفكم ويتم قبوله من قبل المصلحة، سنتوجه إلى الساعة، بغرض إجراء عمليات المراقبة التي تشمل يوم.

يعنون السنوات المالية و و وفقاً لأحكام المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجنائية.

سكنون معينين إذا وضعت تحت تصرفنا وثائقكم المحاسبية والمستندات الداعمة لها المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم والإتاوات المعنية بالتحقق والتي يكون تقديمها إلزامياً وفقاً لأحكام المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجزائية.

يحق لكم خلال هذا التحقيق، الاستعانة بمستشار من اختياركم وطلب كافة التوضيحات حول سير هذا التحقيق الموصوب.

في حالة ما إذا استحال إجراء التحقيق الجبائي المقترح بسبب معارضةكم أو معارضة الغير، سيتم بموجب أحكام المادة 1-44 من قانون الإجراءات الجبائية تطبيق إجراء فرض الضريبة تلقائياً، دون المساس بتطبيق العقوبات المنصوص عليها في التشريع الالمفعول.

نحيطكم علما انكم يمكنكم الاطلاع على ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب : www.mfdgi.gov.dz (المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجنائية).

كما يمكنكم تنزيل هذا الميثاق عبر هاتفكم الذكي عن طريق مسح رمز الاستجابة السريعة (QR) الموجود على ظهر هذا الإصدار.

تَقَبَّلُوا مَسِيدَتِي وَسَيِّدِي فَاتَّقِ الْإِحْتِرَامَ.

لقب، اسم و رتبة المحققين

رئيس فرقة التحقيقات

68

الملحق رقم (07): CO20 إشعار بالتبليغ النهائي للتحقيق

Série O n° 20 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

N°

A

Le

Notification de redressement définitive
Suite à la Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble
(Réponse aux observations du contribuable)

Madame, Monsieur,.....

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du et du....., en réponse à la notification de redressement N° duet à la notification complémentaire / rectificative N° du

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès du Directeur des impôts de wilaya et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte Feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom/ Prénom et Grade
des vérificateurs

الملحق (08): C18 استدعاء

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série C N°18

ختم المكتب

إستدعاء

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية

السيد (ة) :
.....
.....

ر.ت.ج :
شارع : رقم :

في :

المرجع :

يشرفني أن أطلب منكم الحضور إلى مصالحنا الكائنة ب.....

الطابق مكتب رقم يوم
ما بين الساعة والساعة من أجل القضية التالية التي تخصكم

مرفقين بالوثائق التالية :

تقبلوا مني، فائق التقدير و الإحترام.

حرر ب في

الرجاء إحضار هذا الإستدعاء معكم

المطبعة الرسمية ، الجزائر (2016)

الملحق (09): C4Ter إشعار بالتخلي عن التسوية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE		Série C n° 4 Ter
MINISTRE DES FINANCES DIRECTION GENERALE DES IMPOTS		NOTIFICATION D'ABANDON DES REDRESSEMENTS ENVISAGES
STRUCTURE Référence	Accusé de Réception. N°	M. Activité / Profession: Adresse
N° d'Article A le		N° NIF
J'ai l'honneur de vous faire connaître qu'après examen de votre réponse reçue en date du à la notification de proposition de redressement N° du, par laquelle vous avez émis des observations relatives aux redressements envisagés, il a été décidé d'abandonner en totalité les redressements envisagés. Les motifs pour lesquels les redressements envisagés sont abandonnés sont explicités au verso. Veuillez agréer, Madame / Monsieur, l'expression de ma considération distinguée. Signature du responsable		

قائمة المصادر والمراجع

LES REFERENCES

• المراجع باللغة العربية:

01- النصوص القانونية:

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ج ج ر، العدد 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020.
- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 07 شوال 1422 هـ الموافق لـ 22 ديسمبر 2001م، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، (ج ر ج ج ج: 79، الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001).
- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 07 شوال 1422 هـ الموافق لـ 22 ديسمبر 2001م، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، (ج ر ج ج ج: 79، الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001).
- قانون إ ج ج المؤرخ في 7 شوال 1422 هـ الموافق لـ 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر: 79، الصادرة بتاريخ: 23 ديسمبر 2001.
- قانون الاجراءات الجبائية معدله بموجب المادة 36 من قانون المالية سنة 2009 (ج ر: 74، الصادرة بتاريخ: 2007/12/31).
- الامر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395، الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.
- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، (ج ر ج ج ج: 59، الصادرة بتاريخ 24 سبتمبر 2006)، والمعدل والمتمم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 1-146 المؤرخ في 20 أبريل 2017 (ج ر ج ج ج: 26، الصادرة بتاريخ 23 أبريل 2017)،
- تعليمة رقم 04، صادرة عن المديرية العامة للضرائب، موجهة للمصالح الجبائية، صادرة بتاريخ 18 مارس 2023.

02- الكتب:

- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، دط، الجزائر، 2011.
- رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة، بيروت، 1979.
- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، عين مليلة، الجزائر، 2012.
- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، الاسكندرية، ط1، دس.

03- المقالات والدراسات:

- سعيداني محمد، تطبيق الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2007.
- سليمان عزيز الفتحي، التزامات الادارة الضريبية ومكلفي الضريبة في ظل قانون ضريبة الأصل، مجلة جامعة البحث، المجلد 44، العدد 6، 2022.
- سمية قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة محمد خيضر، بسكرة. 2016.
- محمد قلي وفهيمه بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 6، 2018.

04- المداخلات:

- سامية العايب، مداخلتة بعنوان الإطار القانوني للرقابة الجبائية وضوابط إثباتها، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، قالمة .

5- الأطاريح والمذكرات:

أ- أطروحات الدكتوراه:

- رعوقة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة الدكتوراه في القانون العام كلية الحقوق جامعة، أبو بكر بلقايد تلمسان، 2013.
- محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والادوات والرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، 2005.

ب- رسائل الماجستير:

- تيسوكاي حياة، سعودي صبرينة، حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص قانون الأعمال، جامع عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014.
- سليمان عتيرن دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.

ج- مذكرات الماستر:

- أسعد حليلة، الرقابة الجبائية، مذكره تكميلية من مقتضيات شهادة ماستر في حقوق تخصص قانون اداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامع محمد خضر بسكرة.
- بلهوشات حمزة، ضمانات المكلف بالضريبة في قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق، 2016.

- خير الله حمزة، تكنولوجيا المعلومات والاتصال ودورها في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمودي مختار، إيزي، 2020.

- الطيبي مريم، فعالية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب، الوادي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، علوم اقتصادية، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2016.

06- المحاضرات:

- صالح حميداتو، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2021.

07- المواقع الالكترونية:

- الرقابة الجبائية وضماناتها، الحقوق والضمانات، نقلا عن موقع المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للاتصال: <https://www.mfdgi.gov.dz>

- حقوق دافعي الضرائب من خلال الامتثال الطوعي، نقلا عن الموقع الالكتروني : <https://fastercapital.com/arabpreneur/> حقوق-دافعي-الضرائب--حماية-حقوق-دافعي-الضرائب-من-خلال-الامتثال-الطوعي.html.

• المراجع باللغة الأجنبية:

1- Books / Ouvrages

- claude laurent, contrôle fiscale, la vérification personnelle, bay en saine, France, 1995.
- P. Bonneval, A. Attia, B. Haon, Contester ou réclamer face au fisc et l'URSSAF, Maxima, paris, 1998.
- Jean-Pierre Casimir, Contrôle Fiscal : Contentieux-Recouvrement, 10eme édition, Groupe Revue Fiduciaire, 2007.

2- Jurisprudences.

- lettre de la DGI lettre d'information N spéciale 2006, Editoriale.
- lettre de la DGI lettre d'information MF/DGI/ N 16 Avril 2004, Editoriale.
- guide de virifécation de comptabilité, ministere des finances, direction generale des impot, alger, 2012.

الفهرس

الصفحة	العنوان
3-1	مقدمة
	الفصل الأول: دراسة الرقابة الجبائية على المكلف بالضريبة وأشكاله
4	تمهيد
5	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
5	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
5	الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية
8	الفرع الثاني: الأسباب المؤدية للرقابة الجبائية
9	الفرع الثالث: خصائص الرقابة الجبائية
11	المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية وآثارها
11	الفرع الأول: أهداف الرقابة الجبائية
12	الفرع الأول: آثار الرقابة الجبائية
14	المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية المفروضة على المكلف
14	المطلب الأول: الرقابة الشكلية
14	الفرع الأول: تعريف وخصائص الرقابة الشكلية
16	الفرع الثاني: المصلحة المكلفة بالرقابة الشكلية

17	الفرع الثالث: أنواع الرقابة الشكلية وإجراءاتها
24	المطلب الثاني: الرقابة المعمقة
24	الفرع الأول: تعريف الرقابة المعمقة وخصائصها
25	الفرع الثاني: المصلحة المكلفة بالرقابة المعمقة
26	الفرع الثالث: أنواع الرقابة المعمقة وإجراءاتها
35	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: ضمانات واليات الحماية القانونية للمكلف بالضريبة
37	تمهيد:
37	المبحث الأول: ضمانات حماية المكلف في إطار الرقابة الشكلية
38	المطلب الأول: حقوق المكلف بالضريبة أثناء الرقابة الشكلية على الوثائق
38	الفرع الأول: حق توجيه إعدار للمكلف بالضريبة
40	الفرع الثاني: حق التبليغ بالرقابة الشكلية
40	الفرع الثالث: حق الرد على التبليغ بالرقابة الشكلية
41	المطلب الثاني: التزامات الإدارة الجبائية اتجاه المكلف الخاضع للرقابة الشكلية
41	الفرع الأول: عدم التعسف في استخدام السلطة
42	الفرع الثاني: احترام الإدارة لآجال التصريحات المجرة عليها الرقابة
43	الفرع الثالث: التسوية بعد الرقابة الشكلية

46	المبحث الثاني: ضمانات وآليات الحماية القانونية للمكلف بالضريبة أثناء التحقيق الجبائي
46	المطلب الأول: حقوق المكلف أثناء التحقيق الجبائي
47	الفرع الأول: حق إبلاغ المكلف بالتحقيق الجبائي
47	الفرع الثاني: شروط الإشعار بالتحقيق الجبائي
48	الفرع الثالث: الرد على الإشعار بالتحقيق الجبائي
51	المطلب الثاني: التزامات الإدارة تجاه المكلف الخاضع للتحقيق الجبائي:
52	الفرع الأول: تسليم ميثاق المكلف
53	الفرع الثاني: احترام الآجال القانونية
55	الفرع الثالث: حق الاستعانة بمستشار
57	خلاصة الفصل
59	الخاتمة
64	قائمة المراجع
74	الملاحق

الملخص:

تعد الرقابة الجبائية إحدى آليات القانونية، التي من خلالها تقوم الإدارة الجبائية بالقيام بالأعمال الموكلة لها والمتمثلة للتأكد من صحته القوانين والتصريحات المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، ومقارنتها مع التشريع الواجب والتطبيق سواء الرقابة الشكلية أو المعمقة، وفي المقابل هناك ضمانات وحقوق تحمل مكلف الخاضع للرقابة على الإدارة الجبائية، والعمل على احترامها منذ بداية تحقيقات مثل حقه في إشعار الأول والنهائي وكذلك الاستعانة بالمستشار القانوني أيضا استلام ميثاق المكلف واحترام آجال الرد التقيد بالسر المهني، و يأتي هذا بإحداث توازن بين طرفي العلاقة الجبائية وتوطيد العلاقة بينهم، من أجل تحقيق إيرادات لانتعاش الخزينة العمومية .

الكلمات المفتاحية: الضريبة، الرقابة الجبائية، الإدارة الجبائية، المكلف بالضريبة، الضمانات القانونية

Abstract:

Tax control is one of the legal mechanisms through which the tax administration carries out the work entrusted to it, namely verifying the validity of the laws and declarations filed by taxpayers and comparing them with the applicable legislation, whether formal or in-depth control, and in return there are guarantees and rights that protect the taxpayer subject to control by the tax administration, and work to respect them from the beginning of investigations such as his right to initial and final notification, as well as access to legal counsel, also receiving the taxpayer's charter and respecting response times and adhering to professional secrecy, this comes by creating balance between both parties to the relationship.

Keywords: Taxation, tax control, tax administration, taxpayer, legal guarantees.

Résumé:

Le contrôle fiscal est l'un des mécanismes juridiques par lesquels l'administration fiscale effectue le travail qui lui est confié, à savoir vérifier la validité des lois et des déclarations déposées par les contribuables et les comparer à la législation applicable, qu'il s'agisse d'un contrôle formel ou approfondi, et en contrepartie il existe des garanties et des droits qui protègent le contribuable soumis au contrôle de l'administration fiscale, et s'emploient à les respecter dès le début des enquêtes comme son droit à la notification initiale et finale, ainsi qu'à l'accès à un avocat, en recevant également la charte du contribuable et en respectant les délais de réponse et en adhérant au secret professionnel, cela passe par la création d'un équilibre entre les deux parties à la relation.

Mots-clés : Fiscalité, contrôle fiscal, administration fiscale, contribuable, garanties légales.