



جامعة 8 ماي 1945 قالمة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية



تخصص قانون عام

قسم الحقوق

مذكرة مكملة لمتطلبات نيل شهادة الماستر في القانون

العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية

تحت إشراف

إعداد الطلبة:

الدكتور: فنيدس أحمد

1/ عباسية آية

2/ شاوي عبد الحكيم

تشكيل لجنة المناقشة

الرقم	الأستاذ	الجامعة	الرتبة العلمية	الصفة
1	فاضل إلهام	08 ماي 1945	أستاذ التعليم العالي	رئيسا
2	فنيدس أحمد	08 ماي 1945	أستاذ محاضر أ	مشرفا
3	فلكاوي مريم	08 ماي 1945	أستاذ محاضر أ	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

1438

# شكر وتقدير

الشكر أولاً لله عز وجل لا شريك له الذي وفقنا لإتمام هذا العمل

ومصداقاً لقول نبينا الكريم محمد صلى الله عليه و سلم

" من لم يشكر الناس لم يشكر "

واعترافاً بالفضل والجميل أتقدم بالشكر والعرفان للأستاذ الدكتور:

**أحمد فنيديس**

على قبوله الإشراف على هذا العمل المتواضع ودعمنا لإنجاز ما أردنا إنجازه

كما أتقدم بالشكر لأعضاء لجنة التقييم على قبولهم تقييم هذه المذكرة

وكل الشكر إلى كل من كان له الفضل ف

ي دعمنا وشاركنا تعب إنجاز مذكرتنا

# إهداء

الحمد لله سبحانه وتعالى الذي أعاننا و قدرنا على إنجاز هذا البحث المتواضع

أهدي ثمرة جهدي إلى من دفعني إلى العلم وبه أزداد فخرا و افتخارا

" أبي الغالي "

إلى من منحني الحياة وشاركتني كل خطوة في حياتي، إلى أيقونة الحب و الحنان

" أمي الغالية "

إلى أختي العزيزة و سندي الوحيد

إلى زميلتي التي ساعدتني في إعداد هذا البحث

" عباسية آية "

و ختاماً إلى كل من ساهم في هذا العمل شكراً لكم كل باسمه و مقامه

شاوي عبد الحكيم

# إهداء

إلى سندي ومثلي الأعلى في الحياة، إلى من ربتني و راعتني  
وكان كل همها أن أرقى وأسمو في مراتب العلم، إلى من لم تبخلني يوما  
لا بالدعاء و لا بأي شيء طابت له نفسي

## "أمي الغالية"

لك أُهدي هذا العمل المتواضع، أشكرك كثيرا يا نبع الحنان.

إلى الذي طالما انتظر نجاحي وافتخاره بي

## "أبي العزيز"

إلى أخي بديار الغربة، سندي وضلعي الثابت الذي لا يميل، أهديك هذا العمل من كل  
قلبي لأنك كنت لي نعم الأخ ونعم السند، أطال الله في عمرك وارانني إياك على خير

إلى الذي تقاسم معي عبء هذا العمل و إعداده

## "زميلي شاوي عبد الحكيم"

عباسية آية

# مقدمة



## مقدمة

تعتبر الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، ولا يرجع ذلك لكون الضريبة تمثل أهم بند في بنود الإيراد، وإنما أيضا إلى أهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أغراض السياسة المالية، وما تثيره من مشكلات فنية تعرض سواء عند فرض الضريبة أو عند تطبيقها، لذا نرى أن الدول تعطيها أهمية بالغة وتحرص بكل هيئاتها على قانونية فرضها وتحصيلها، حيث تقوم باقتطاع جزء من مداخيل المواطنين عن طريق أداة تركز عليها ألا وهي الإدارة الضريبية، وعليه تنشأ هنا العلاقة بين المواطنين- ولخضوعهم للضريبة يطلق عليهم المكلفين بالضريبة- والدولة ممثلة في الإدارة الضريبية.

إن النظام الضريبي في الدولة يبنى على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والرقابة الضريبية تهدف إلى التحقق من صدقها أو من صحتها ومحاولة كشف مكامن الغش ومن ثم فرض العقوبات اللازمة على مرتكبيه، لأن المكلف بالضريبة، يحاول إخفاء أكبر قدر من المعلومات عن نشاطه وقيمة أرباحه، وإدارة الضرائب لديها إحساس دائم بأن المكلف يخفي الحقيقة، إنه الود المفقود بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب.

إن تحقيق أهداف السياسة المالية يتوقف على تفاعل المكلفين بالضريبة مع الإدارة الضريبية، المكلفون بالضريبة قد يعتبرون الضرائب عبئا يفرض عليهم دون أي مكافأة مباشرة، في حين ترى الإدارة الضريبية أن سياستها الضريبية تهدف إلى تحقيق النفع العام، هذا الاختلاف يمكن أن يؤدي إلى لجوء المكلف بالضريبة إلى تقليل وعائه الضريبي، بهدف تخفيض الضريبة، كما يمكن ألا يصرح ببعض العمليات أو الأرباح، هذا السلوك إذا أمكن اعتباره شرعي فهو غير قانوني، لأن ظاهرة الغش الضريبي تعد وسيلة لتضييع حقوق الخزينة العامة.

تعد العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين من العلاقات العامة التي تؤثر على الالتزام الضريبي للمكلفين، فهما الطرفان الرئيسيان في هذه العلاقة إذ أن المكلف دائما مطالب ومدين وملتزم بأداء الضريبة وغيرها من الالتزامات التي يقرها القانون الضريبي، أما الإدارة الضريبية فهي تطالب وتفحص وتراقب وتنفذ.

لا شك أن علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الضريبية تعتبر العنصر الأساسي في سبيل الحصول على الضرائب، التي تعتبر إيرادا هاما لدعم الخزينة العمومية وضمان ديمومتها، لذا وضعت الإجراءات القانونية الواجب احترامها بمناسبة عمليات تحديد الوعاء وتصفية الضريبة وتحصيلها.

وحتى هذه العلاقة في المستوى المقبول، يتطلب ذلك أن نكون أمام مكلف وواعي ومدرك لأهمية الضرائب التي تقع على عاتقه، في تحقيق الاكتفاء للخزينة العمومية، و منه تحقيق الرفاهية له وللمجتمع، وجعله يفهم حقيقة العلاقة التي تربط بينه و بين الإدارة الضريبية، أي أن يكون على علم و إطلاع بكافة التزاماته وجميع الضمانات التي يتمتع بها في مواجهة الإدارة، بما لها هي كذلك من سلطات و امتيازات في المجال الضريبي، كما يتطلب كذلك وجود إدارة ضريبية تتوفر على جميع مقومات النجاح في أداء المهام الموكلة إليها و ملتزمة في قيامها بوظائفها بالقانون دون تعسف أو تجاوز.

### أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تتعلق بالعلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، أين يرغب المكلف بالضريبة في التخلص أو التملص من عبء الضريبة وعدم التنازل عنها للدولة، وذلك لخلل في نظام التعامل بين المكلف وإدارة الضرائب، أو لوجود مغالاة في تقدير إيرادات المكلف بالضريبة من جانب إدارة الضرائب، وهذا يرجع لعدم خبرة بعض مفتشي الضرائب، أو لضعف المستوى الأخلاقي لدى المكلفين، مما يجعله يشعر بثقل الأعباء الضريبية الملقاة على عاتقه، وبالنتيجة البحث عن مجالات التهرب الضريبي، فموضوع بهذه الأهمية يستحق فعلا البحث والدراسة.

### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إبراز ما يتمتع به كل طرف في العلاقة من حقوق وما يقع عليه من التزامات، وبالتالي، ما إذا كانت التزامات وحقوق أطراف العلاقة الضريبية تجعل عملية فرض الضريبة وتصفياتها وتحصيلها تتسم بالشفافية ينتج عنها تحسين العلاقة بين إدارة الضرائب والمكلفين بها تجعلهم يدفعون الضريبة عن طيب خاطر دون اللجوء إلى طرق الغش والابتعاد عن المنازعات.

**وعليه فالإشكالية المطروحة هي:** هل التزامات وحقوق طرفي العلاقة الضريبية التي كرسها المشرع كفيلة بإحلال الثقة محل اللاتقة وتحسين العلاقة بينهما وصولا إلى تحقيق دفع الضريبة عن طيب خاطر؟



## المنهج المتبع:

إجابة على الإشكالية المطروحة تم استعمال المنهج الوصفي، لأنه يمكن من وصف وتحليل العناصر المدروسة، وتبيان العلاقة القائمة بينها، للوصول إلى الغاية المتوخاة من الدراسة، مستعينا بآليات التحليل والنقد والتقديم.

## أسباب اختيار الموضوع:

هناك أسباب ذاتية وأخرى موضوعية

### الأسباب الذاتية

- ارتباط موضوع بحثنا بالتخصص الذي ندرسه.

- الرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع

### الأسباب الموضوعية

يشوب أعمال الإدارة الضريبية في كثير من الأحيان تجاوزات في إعادة تقدير المداخل، لقناعتها المبنية على أساس غير دقيق بأن المكلفين بالضريبة يقدمون تصاريح غير صحيحة عن مداخلهم. هذا المنطق خاطئ، والذي يتبعه افتراض آخر من المكلف بالضريبة بأنه مهما توخى الدقة في تصريحاته المقدمة لإدارة الضرائب فلن تكون مقبولة بالصورة التي قدمها، وبالتالي يلجأ إلى التهرب أو الغش الضريبي.

لذى وجب اتباع سياسة الترغيب وذلك بنشر الوعي الضريبي في صفوف المواطنين اعتمادا على مختلف وسائل الاعلام، وكذا سياسة التهيب من خلال فرض العقوبات الرادعة التي تردع هواة الغش الضريبي.

بالتالي، وجب اتباع الدولة سياسة اقتصادية ومالية وضريبية تعيد للمواطن ثقته بصحة التقديرات الضريبية وبعدها وملاءمتها لظروف البيئة الضريبية، وذلك بأن تستند إدارة الضرائب على قرائن لإثبات مداخل المكلف بالضريبة بحيث يكون تقديرها لقيمة الضريبة المستحقة مؤيد بمستندات حقيقية نابعة من التحري الدقيق على مداخل المكلف بالضريبة.

## الدراسات السابقة:

هناك عدة دراسات تناولت هذا الموضوع والتي تتقاطع مع بحثنا في بعض الأجزاء، منها:

**الدراسة الأولى:** محمد يحيى، كتاب **العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية**، حيث درس العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية من حيث التزامات و حقوق كل طرف العلاقة بينهما و طرح إشكالية هل هي علاقة ترابط ووثام ام هي علاقة تنافر و أذعان ومنه توصل إلى أن العلاقة بينهما في حالة تدهور دائم و الدليل على ذلك هو تزايد كم المنازعات الضريبية بينهما بحيث يرى المكلف بالضريبة أن الإدارة الضريبية تريد سلبه نقوده وترى الإدارة الضريبية بأن المكلف دائما غير صريح و متحايل.

**الدراسة الثانية:** بلعوجة حسينة، **العلاقة بين المكلف بالضريبة والادارة الضريبية**، أطروحة دكتوراه في إدارة أعمال المنظمات، تخصص المحاسبة و الجباية، على مستوى كلية العلوم الاقتصادية و التجارية ، على مستوى ابي بكر بلقايد بنلمسان، 2016 ، طرحت إشكالية ماهي العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها؟ وتوصلت إلى أن العلاقة بينهما في الجزائر هي علاقة عادية و أن الإدارة الضريبية هي الطرف الذي ينبغي عليه تفعيل العلاقة الضريبية بالتأثير إيجابا على سلوك المكلف و جعله ملتزما بأداء ضرائبه، و توصلت أيضا إلى أن الإدارة الضريبية مقصرة من حيث عدم فعاليتها، سواء من جهة توعية المكلفين و التقرب منهم أو أدائها لمهامها الموكلة لها في أحسن صورة.

**الدراسة الثالثة** زناتي فريدة، **العلاقة القانونية بين المكلف وإدارة الضرائب** رسالة ماجستير في الحقوق الأساسية والعلوم السياسية ، تخصص إدارة مالية، على مستوى كلية الحقوق بجامعة أحمد بوقرة بومرداس ، سنة 2012، حيث طرحت إشكالية حول كيفية تنظيم القانون الضريبي للعلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك نوع من عدم التوازن بين حقوق و التزامات الطرفين، إذ تملك الإدارة الضريبية سلطات و امتيازات واسعة قد يضيع معها حق المكلف في بعض الأحيان، في حين نجد هذا الأخير في غالب الأحيان جاهلا لحقوقه و التزاماته، وهذا ما يجعله يتحصن بحسن القانون لحمايته ، وبالتالي نجده يلجأ دوما للقضاء ،مما يؤدي إلى كثرة القضايا الضريبية.

## خطة البحث:

تم تقسيم الموضوع إلى فصلين مسبقين بمقدمة ومنتوعين بخاتمة:

**الفصل الاول:** بعنوان المكلف بالضريبة تناولنا فيه أولا التزامات المكلف بالضريبة، وثانيا حقوق المكلف بالضريبة

**الفصل الثاني:** بعنوان الإدارة الضريبية تناولنا فيه أولا سلطات الإدارة الضريبية، وثانيا التزامات الإدارة الضريبية.

## صعوبات الدراسة:

واجهتنا جملة من الصعوبات منها:

- عدم استقرار القوانين التي تنظم الضريبة والتعديل المستمر لها،

- عدم وجود نصوص قانونية صريحة وواضحة تحدد حقوق والتزامات كل طرف في العلاقة الضريبية.

- صعوبة الترجمة وما يتطلبه ذلك من جهد ووقت.

- صعوبة الإلمام بالمادة الجبائية بسبب كثرة التعديلات التي تمس القوانين وكثرة التعليمات التي تصدرها المديرية العامة للضرائب.

الفصل الأول:  
المكلف بالضريبة



### الفصل الأول

#### المكلف بالضريبة

في هذا الفصل، سندرس مصطلح "المكلف بالضريبة"، وهو الشخص الطبيعي أو الشخص القانوني الذي يقوم بتمويل الخزينة العامة للدولة من خلال دفع الضرائب المحددة. تطالب الإدارة الضريبية المكلفين بالضريبة بسرعة تسديد أي مبالغ ضريبية مستحقة عليهم لصالح الخزينة العامة للدولة<sup>1</sup> بالتالي فالمكلف هو الشخص الذي يتحمل واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة للأرباح التي يكسبها من رؤوس أمواله، ولكن يجب التأكيد على أن المكلف بالضريبة يتحدد وفقاً لأحكام القانون، وأن الضريبة نفسها تحدد بموجب القانون، والتي يلتزم المكلف بدفعها. وذلك للمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة<sup>2</sup>.

وبما أن المكلف بالضريبة يدخل في علاقة ضريبية، فإنه يتصرف تجاه الطرف الآخر بالاستجابة لمتطلباته إيجاباً (الالتزام الضريبي)، أو بالسلب (التهرب الضريبي).

وفي هذا السياق، حدد المشرع الجزائري التزامات وجب على المكلف بالضريبة الالتزام بها. وبالمقابل، هناك حقوق أساسية يتمتع بها المكلف بالضريبة، حيث ينبغي الاعتراف بها وتأكيدا لجميع المكلفين بالضريبة كحقوق أولية<sup>3</sup>. وذلك لضمان فهمهم ومعرفتهم لحقوقهم وواجباتهم، لأنه يساهم في بناء

---

<sup>1</sup> محيي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول و الإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، الطبعة الأولى 2000، الصفحة 143.

<sup>2</sup> زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013، ص19.

<sup>3</sup> بلعوجة حسينة، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية، محاسبة و جباية، ادارة أعمال المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2016-2017، ص184.

## الفصل الأول: المكلف بالضريبة

الثقة في نفوس المكلفين بالضريبة، وحمايتهم من تعسف الإدارة الضريبي<sup>1</sup>. وهذا ما سنتطرق اليه في هذا الفصل من خلال مبحثين.

نتناول في المبحث الأول التزامات المكلف بالضريبة، وفي المبحث الثاني الحقوق الممنوحة له.

### المبحث الأول

#### التزامات المكلف بالضريبة

لقد نصت الفقرة الأولى من المادة 80 من دستور 30 ديسمبر 2020 على: "على كل مواطن أن يؤدي بإخلاص واجباته تجاه المجموعة الوطنية."<sup>2</sup>

فالالتزام بدفع الضرائب هو واجب وطني يجب على كل مواطن التقيد به. كما يجب على كل مكلف بالضريبة القيام بواجباته المالية والقانونية بكل اخلاص والوفاء بها في الوقت المحدد. هذا يساهم في تحقيق الهدف الأساسي للقانون الضريبي، وهو توفير الموارد المالية اللازمة للخزينة العامة<sup>3</sup>.

أي ان قانون الضرائب لم يكتفي بذكر حقوق و ضمانات المكلف كونه احد اطراف العلاقة الضريبية فقط، بل حتى انه فرض على المكلف التزامات قانونية الزمه بها، لتوضيح حدود علاقته مع الادارة الضريبية.<sup>4</sup>

وعليه وجب التطرق أولا إلى الالتزامات المحاسبية للمكلف بالضريبة، ثم إلى الالتزامات الجبائية للمكلف بالضريبة.

---

<sup>1</sup> زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق الاساسية و العلوم السياسية، تخصص إدارة و مالية، كلية الحقوق، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2011-2012، ص24.

<sup>2</sup> المادة 80 من التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء 01 نوفمبر 2020 الصادر بموجب المرسوم الرئاسي 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020، ج ر، العدد 82 الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2020.

<sup>3</sup> زناتي فريدة، مرجع سابق، الصفحة 25.

<sup>4</sup> سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مقال منشور في مجلة الاقتصاد الخليجي، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العدد 19، 2011، الصفحة 12.

### المطلب الأول

#### الالتزام بتقديم التصريحات ودفع الضريبة

إن الالتزامات التي فرضها المشرع لتنظيم العلاقة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة تبدأ من خلال التصريح بالوجود وتنتهي بدفع الضريبة. حيث أن الهدف الرئيسي لإدارة الضرائب هو ضمان دفع الضرائب بدقة وفقاً للقوانين والتشريعات المعمول بها، تتمثل الالتزامات الأساسية في تقديم مختلف التصريحات والالتزام بدفع الضرائب في الأجل المحدد قانوناً<sup>1</sup>.

#### الفرع الأول: الالتزام بتقديم التصريحات:

ألزم المشرع المكلف بالضريبة بتقديم عدة تصريحات، وأهمها:

#### أولاً: التصريح بالوجود:

التزام الممول بتقديم الإقرار الضريبي يُعتبر التزاماً إدارياً، حيث يُمكن تعريف هذا الالتزام كالمعمل الأول أو الأساسي الذي يُقره الممول أو يُسلم به عند دخوله في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية. وبذلك يتعهد المكلف بإجراء حوار مع الإدارة الضريبية يُمكنها من تحديد مبلغ الضريبة المستحقة للدفع بدقة<sup>2</sup>.

كما نص المشرع على هذا الالتزام في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حينما نص على أنه يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لضريبة الشركات أو ضريبة الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة تقديم تصريح مطابق للنموذج المقدم من قبل الإدارة إلى مفتشي الضرائب المباشرة التابعين لهم خلال الثلاثين يوماً الأولى من بدء نشاطهم<sup>3</sup>.

وفي حالة ما إذا كان للمكلف أكثر من فرع فإنه يقدم تصريح إجمالي لدى مفتشية الضرائب لمكان تواجد المقر الرئيسي للمؤسسة.

<sup>1</sup> زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 25.

<sup>2</sup> محيي محمد مسعد، مرجع سابق، ص 170.

<sup>3</sup> المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المادة 38 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 والمادة 4-57 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992) معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2024.

## الفصل الأول: المكلف بالضريبة

كما يرفق هذا التصريح بشهادة ميلاد المعني تصدرها مصالح الحالة المدنية لمكان ميلاد المكلف بالضريبة إذا كان المكلف من جنسية جزائرية، أو الاجنبية بالنسبة للذين ولدوا خارج التراب الوطني<sup>1</sup>.

بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يحملون جنسية أجنبية الاسم واللقب والعنوان التجاري والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر، و تدعيم التصريح عن طريق تقديم نسخة مطابقة من عقود الدراسات أو الأعمال التي يكونون مسؤولين عن القيام بها في الجزائر<sup>2</sup>.

ان الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي يسبقه التزام آخر يتمثل في ضرورة تقديمه في فترة معينة من السنة، حيث تسلط القوانين عقوبات على أي شخص يتأخر أو يمتنع عن تقديم الإقرار في الوقت المحدد قانونا<sup>3</sup>.

هذا الاقرار ذو أهمية كبيرة لأنه يزود الإدارة الجبائية بالمعلومات اللازمة حول ولادة ضريبة جديدة ومكلف جديد، حيث تعرف الإدارة مكان ممارسة النشاط وبدايته، مما يمكنها من تحديد الضرائب وتحصيلها وتحديد مواعيدها. ومع ذلك، هناك العديد من المكلفين بالضريبة لا يمتثلون لهذا الواجب، حيث يستمرون في ممارسة أنشطتهم دون تقديم التصريح، مما يجعلهم في وضعية تهرب ضريبي واضح. وعندما يتم كشفهم من قبل السلطات الجبائية، يتعرضون لعقوبات خطيرة<sup>4</sup>.

و من مميزات الإقرار الضريبي ان المكلف هو الشخص الوحيد الذي يعرف بدقة دخوله وعناصر دورته المالية وأرباحه أو رقم أعماله، وهو أيضاً الشخص الوحيد الذي يستطيع الإفصاح بدقة عن العناصر التي تخضع للضريبة. اذ يسهل تقديم الإقرار بالتأكد العمل المنقل على كاهل الإدارة الضريبية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> ministère des finances, DGI ,calendrier fiscal, 2004, p 6.

<sup>2</sup> المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2024.

<sup>3</sup> حسام فايز احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2008، ص 27.

<sup>4</sup> زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 27.

<sup>5</sup> محيي محمد مسعد، مرجع سابق، ص 171.



ثانيا: التصريح السنوي بالمداهيل:

كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ملزم بتقديم تصريح بمداهيله كل سنة عن طريق النموذج المقدم من قبل السلطات الضريبية. يتفرع هذا النموذج إلى عدة أقسام وفقاً للنظام الضريبي الذي يخضع له المكلف<sup>1</sup>.

1-الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات (IBS):

لقد نص المشرع بخصوص هذا النوع من الضرائب على أنه يجب على كل الشركات و المؤسسات (ماعدا تلك التي استثناءها)<sup>2</sup> تقديم تصريح سنوي لمفتشية الضرائب قبل 30 أفريل من كل سنة، الا انه اذا صادف أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح.

يتضمن التصريح مبلغ الربح الخاضع للضريبة المتعلق بالسنة المالية السابقة، اما في حالة العجز يقدم التصريح بقيمة العجز ضمن نفس الشروط<sup>3</sup>.

ويودع التصريح لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان وجود مقر للشركة أو المقر الرئيسي لها<sup>4</sup>.

2-الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي (IRG):

المعنيين بتقديم هذا التصريح هم:

-الأفراد الذين يمتلكون مسكناً، أو يستفيدون منه، أو يستأجرونه.

-الأشخاص الذين يقيمون في الجزائر كمكان رئيسي لإقامتهم أو مركز أنشطتهم الأساسية.

-أعوان الدولة الذين يؤدون مهامهم أو يتم تكليفهم بوظائف في بلد أجنبي ويحصلون على

دخل في الجزائر.

<sup>1</sup> زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 27.

<sup>2</sup> المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2024.

<sup>3</sup> بلعوجة حسينة، مرجع سابق، ص 209.

<sup>4</sup> المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2024.

## الفصل الأول: المكلف بالضريبة

-الأشخاص الذين يمارسون نشاطاً مهنيًا في الجزائر سواء كانوا أجراء أم لا.<sup>1</sup>

على الأشخاص الذين يخضعون لضريبة الدخل الإجمالي تقديم تصريح بدخلهم الإجمالي إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم، على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة. عمل بعد ذلك.<sup>2</sup>

و يجب عليهم تقديم جميع المعلومات الضرورية بخصوص حالته الشخصية والعائلية، بما في ذلك الالتزامات المالية، وتحديد جميع العناصر اللازمة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.<sup>3</sup>

### 3-المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة:

يخضع لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون والشركات المدنية المهنية الذين يمارسون نشاطاً صناعياً أو غير تجاري أو حرفياً، بالإضافة إلى التعاونيات الفنية والتقليدية.<sup>4</sup>

يجب تقديم التصريح قبل 1 فيفري من كل عام، ويتم إرساله إلى مفتش الضرائب المختص بمكان ممارسة النشاط. تقوم الإدارة الجبائية بتحديد نموذج هذا التصريح.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> حدو محمد، البكاي الهادي، أهمية الضريبة على الدخل الإجمالي في حصيلة الإيرادات الجبائية العادية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 19، العدد 31، 2023، ص297.

<sup>2</sup> المادة 4 من قانون رقم 09 - 09، مؤرخ في 13 محرم عام 1431 الموافق 30 ديسمبر سنة 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 78، اصدرت في 31 ديسمبر 2009.

<sup>3</sup> بلعوجة حسينة، مرجع سابق، ص209.

<sup>4</sup> المادة 17 المعدلة للمادة 282 مكرر 1، قانون رقم 22-23 مؤرخ في 11 جمادى الثانية عام 1445 الموافق 24 ديسمبر سنة 2023، يتضمن قانون المالية لسنة 2024 .

<sup>5</sup> زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 30.

4-المكلفين الخاضعين للنظام المبسط:

المكلفون بالضريبة الذين لا تتجاوز أعمالهم عشرة ملايين دينار جزائري ولا يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة<sup>1</sup>، يجب عليهم تقديم تصريح سنوي عن مبلغ الربح الخاضع للضريبة للسنة الحالية أو السنة المالية السابقة على الأكثر في 30 أبريل من كل سنة.

في حالة تحقيق المؤسسة خسارة، يجب تقديم تصريح يتضمن مبلغ الخسارة وفقاً للشروط نفسها، يتم تسليم استمارة التصريح للإدارة الجبائية.

إذا كان آخر يوم لتقديم التصريح يوافق يوم عطلة قانونية، يمدد الأجل إلى أول يوم عمل بعد ذلك<sup>2</sup>.

ثالثاً: التصريح الشهري:

يجب على المكلفين بالضريبة وفقاً لنظام الربح الحقيقي والنظام العام للرسم على القيمة المضافة، وأصحاب المهن الحرة الملزمون بدفع الضرائب والرسوم فوراً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر، الاشتراك في تقديم تصريح شهري يحتوي على رقم أعمالهم.

يجب دفع الحقوق المستحقة والمدرجة في التصريح في قبضة الضرائب المسؤولة عن النشاط إقليمياً خلال العشرين يوماً الأولى التي تلي الشهر الذي تصبح فيه الحقوق الجبائية مستحقة<sup>3</sup>.

رابعاً: التصريح الثلاثي(الفصلي):

المكلفون بالضريبة الذين يخضعون لنظام الضريبة الجزافية وليس النظام الحقيقي، يجب عليهم تقديم تصريح فصلي. وذلك باكتتاب تصريح خلال العشرين يوماً الأولى من الشهر الذي يلي الفصل

<sup>1</sup> المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2024.

<sup>2</sup> المادة 20 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2024.

<sup>3</sup> لاحول ايمان، مرجع سابق، ص20.

المدني، الذي تم فيه تحقيق رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية الخاصة من كل ثلاثي. ويمنح لقبض مركز الضرائب المختص إقليمياً<sup>1</sup>.

#### خامسا: التصريح عن التوقف أو التنازل عن النشاط أو الوفاة:

لقد نص المشرع عن هذه الحالة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حيث الزم المكلفين بالضريبة عند التوقف أو التنازل (جزئيا أو كليا) عن النشاط، بإعلام مفتش الضرائب خلال فترة محددة بعشرة أيام من تاريخ التوقف أو تنازل عنه، أو أن يبلغوه بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا، وكذا عند الاقتضاء، اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه<sup>2</sup>، وبسري تاريخ العشرة أيام ابتداء من - يوم نشر البيع أو التنازل في جريدة الإعلانات القانونية إذا تعلق الأمر ببيع أو تنازل عن محل تجاري.

- يوم تسلم المشتري أو المتنازل له إدارة الاستغلالات في حالة بيع أو تنازل عن مؤسسات أخرى.

- يوم إغلاق المؤسسات نهائياً، في حالة وقف النشاط.

- تاريخ السحب في حالة سحب الاعتماد<sup>3</sup>.

#### \* حالات خاصة:

إذا لم يقدم المكلف بالضريبة تصريحه، يعلن مدير الضرائب على مستوى الولاية تلقائياً عن توقف ممارسة النشاط بناءً على محضر معمل يحرره اعوان المصلحة. فالكثير من المكلفين يستخفون أو يتجاهلون إبلاغ الإدارة الضريبية بتوقف نشاطهم، ولكن هذا يمكن أن يؤدي إلى مشاكل قانونية وخسارة المال والوقت بسبب تحملهم ضرائب جديدة ومستحدثة من طرف الإدارة الضريبية.

أما في حالة وفاة المكلف الخاضع للنظام الحقيقي، يتعين على ذويه إيداع المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة خلال ستة أشهر من تاريخ الوفاة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> بلعوجة حسينة، مرجع سابق، ص 210.

<sup>2</sup> زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 32

<sup>3</sup> المادة 195 من قانون الضراب المباشرة و الرسوم المماثلة، معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2024.

<sup>4</sup> بلعوجة حسينة، مرجع سابق، ص 211.

### الفرع الثاني: دفع الضريبة:

الهدف الأساسي من العلاقة الضريبية هو جمع الضرائب، لذلك فالالتزام بدفع الضريبة هو التزام جوهري ومتبادل بين طرفي العلاقة الضريبية، فالمكلف يقع عليه الالتزام بدفع الضريبة، وهذا بالمقابل يضع التزاماً على عاتق الإدارة الضريبية بان تقوم بتحصيل تلك الضريبة.

ان طرق دفع الضريبة تختلف باختلاف نوع الضريبة المستحقة على المكلف. وقد وسع المشرع وسائل دفع الضريبة، حيث لم تعد تقتصر على الدفع النقدي فقط<sup>1</sup>.

### اولاً: طرق دفع الضرائب:

تسديد الضرائب يمكن أن يتم بطرق مختلفة حسب نوع الضريبة، و سنتطرق من خلال هذا العنصر إلى بعض الطرق الشائعة لتسديد أهم الضرائب:

#### 1- بالنسبة للضريبة علي أرباح الشركات:

هذه الضريبة تدفع على شكل 3 دفعات على الحساب (تسبيقات)، حيث تعادل كل منها 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة أو بالربح المحقق لآخر فترة لفرض الضريبة. يتم سداد هذه التسبيقات عن طريق تقديم تصريح G50 وفقاً للمواعيد التالية:

- التسبيقة الأولى: من 20 فبراير إلى 20 مارس.
- التسبيقة الثانية: من 20 مايو إلى 20 جوان.
- التسبيقة الثالثة: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر<sup>2</sup>.
- متبقي التصفية على الاكثر يوم تسليم التصريح السنوي اي 30 افريل، اما بخصوص المؤسسات حديثة النشأة، فان كل تسبيقة تساوي 30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر ب 5% من راس المال الاجتماعي المسخر.

<sup>1</sup> زناتي فريدة، مرجع سابق، ص35.

<sup>2</sup> المادة 356 الفقرة 2 من قانون الضراب المباشرة و الرسوم المماثلة، معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2024.

## الفصل الأول: المكلف بالضريبة

- وتجدر الإشارة ان الشركات اصبحت تقوم بنفسها بالتصفية والتصريح، والدفع التلقائي للأقساط المؤقتة عن طريق التصريح الشهري، وكذا تسديد رصيد التصفية<sup>1</sup>.

### 2- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي:

تسدد الضريبة على الدخل الإجمالي وفق عدة طرق وهي:

#### أ- نظام التسبيقات علي الحساب:

يتوجب الالتزام بنظام التسبيقات على الحساب في الدفع بغض النظر عن النظام المتبع في تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة، سواء كان نظام الجزافي أو الحقيقي. وبناءً على ذلك، يجب دفع تسبيقين:

- التسبيق الاول من 15 فيفري إلي 15 مارس،

- التسبيق الثاني من 15 ماي إلي 15 جوان.

الباقي من التصفية يجب أن يتم سداه في أجل أقصاه اليوم الأخير من الشهر الثاني للشهر الذي يتم فيه إدراج جدول التحصيل، يجب دفع التسبيقات في السنة التي تلي تلك التي تم فيها تحقيق الأرباح المتعددة والتي تعتبر أساساً لدفع ضريبة الدخل الإجمالية. يتم حساب مبلغ القسط بنسبة 30% من المدفوعات ذات الصلة بالسنة الأخيرة للخضوع<sup>2</sup>.

#### ب- الاقتطاع من المصدر:

ان الرواتب التي تصرف للأجراء تخضع لضريبة الدخل من خلال اقتطاع مبالغ محددة من المصدر وفقاً للجدول التصاعدي المحدد في المادة 104 من قانون الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة. يجب أن تكون هذه الاقتطاعات المخصصة للمدفوعات خلال شهر معين مدفوعة في الـ 20 يوماً الأولى من الشهر التالي لصندوق قابض الضرائب. حيث يجب على المكلف تقديم استمارة التصريح سلسلة (G50)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> بلعوجة حسينة، مرجع سابق، ص213.

<sup>2</sup> زناتي فريدة، مرجع سابق، ص36.

<sup>3</sup> الاحول ايمان، مرجع سابق، ص23.

3- بالنسبة للرسم على القيمة المضافة:

يتم دفع هذا الرسم وفق عدة طرق, و هي:

أ- نظام الدفع التلقائي:

المكلفون بالضريبة الخاضعين لرسم القيمة المضافة يجب عليهم تسديد الضريبة في الوقت المحدد لتقديم التصريح الضريبي الشهري أو الفصلي.

ب- نظام التصفية الآلية:

يتم تصفية الرسم الضريبي تلقائياً ويتم دفعه من قبل المقتني أو المستفيد من تقديم الخدمات عند تسليم المواد أو تأدية الخدمات من قبل المكلف بالضريبة المقيم خارج الجزائر. تحدد كفيات هذه التصفية بقرار من وزير المالية عند الضرورة<sup>1</sup>.

ج- نظام التسبيقات على الحساب:

المكلف بالضريبة لديه الحق في اختيار نظام التسبيقات على الحساب، بشأن الرسم على القيمة المضافة على ان تتوفر فيه الشروط التالية:

1- يجب أن يكون لديه إقامة دائمة في الجزائر.

2- يجب أن يمارس النشاط لمدة لا تقل عن ستة أشهر.

3- يجب تقديم طلب الاختيار وتوجيهه قبل الأول من فيفري، ويعتبر هذا الاختيار ساري المفعول

للسنة المالية بأكملها، باستثناء حالات التنازل أو التوقف عن النشاط، ويتم تجديد هذا الاختيار ضمناً<sup>2</sup>.

المكلفين بالضريبة الذين اختاروا هذا النظام يجب عليهم القيام بالخطوات التالية:

- يجب إيداع تصريح يوضح بوضوح ولكل نسبة رقم الأعمال الخاضع للضريبة، والذي يساوي

الجزء الثاني عشر (12/1) من رقم الأعمال المحقق خلال السنة السابقة، مع خصم الرسم المنقل

للعناصر المكونة لسعر العملية الخاضعة للضريبة.

<sup>1</sup> زناتي فريدة، مرجع سابق، ص37.

<sup>2</sup> بلعوجة حسينة، مرجع سابق، ص215.

## الفصل الأول: المكلف بالضريبة

- يجب إذا اقتضى الأمر تسديد قيمة الضريبة الناتجة عن المقارنة بين الحقوق المستحقة فعلاً والأقساط المدفوعة، خلال العشرين يوماً الأولى من شهر أفريل.

- في حالة وجود مبلغ زائد، يتم خصم هذا المبلغ من الأقساط المستحقة في وقت لاحق، أو يتم إعادته إلى المكلف المدين بالضريبة إذا توقف خضوعه للضريبة<sup>1</sup>.

### ثانياً: وسائل دفع الضرائب:

لقد حدد المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الوسيلة التي يمكن بها سداد قيمة الضريبة المباشرة وهي النقود. ومع ذلك، لم يجعل المشرع النقود الوسيلة الوحيدة للدفع، بل عمل على تسهيل وتوسيع عملية الدفع ورخص للمكلفين بدفع الضريبة بواسطة عدة وسائل قانونية أخرى<sup>2</sup>.

وعلى الرغم من عدم تحديد المشرع بشكل مباشر هذه الوسائل المرخصة للدفع، إلا أنه يمكن استخلاصها من التشريع بصفة خاصة. حيث يمكن للمكلفين استخدام الوسائل الأخرى المسموح بها قانونياً لسداد الضريبة، والتي سنتطرق لها فيما يلي.

### 1- دفع الضريبة نقداً:

القاعدة العامة هي أن يتم دفع الضريبة نقداً، لأن الأصل في الضريبة هو اقتطاع نقدي. تم التخلي عن الدفع العيني من قبل التشريعات الحديثة، حيث يُلزم المكلف بدفع الضريبة نقداً لمصلحه الضرائب. على ان يسلمه قابض الضريبة وصلاً بالتسديد، ويتم تسجيل هذا الأداء في السجلات المعدة خصيصاً لهذا الغرض<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 38.

<sup>2</sup> المادة 370 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2024.

<sup>3</sup> المادة 371 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2024.



## الفصل الأول: المكلف بالضريبة

الدفع النقدي للضريبة يعد وسيلة فعالة لتوفير السيولة النقدية لخزينة الدولة، ويحمي حقوقها من بعض المخاطر التي قد تنشأ عند السداد عبر الشيكات في حالة عدم وجود رصيد في الشيك، مما يدخل الإدارة في متاهات المتابعة القضائية للمكلف بالضريبة وبالتالي تتأثر حقوق الخزينة العمومية<sup>1</sup>.

غير ان هذه الوسيلة لا تخلو هي الأخرى من المخاطر، فبإمكانها تشكيل خطر على المكلف بالضريبة عندما يكون مبلغ الضريبة كبيراً، ولتجنب هذا فقد منح المشرع للمكلف بالضريبة إمكانية تسديدها عن طريق الحوالات البريدية او حوالات الخزينة والشيك<sup>2</sup>.

### 2- الدفع بموجب حوالة:

يمكن للمكلف بالضريبة تسديد الضريبة عن طريق سحب حوالة بريدية من مكتب البريد أو حوالة من الخزينة العمومية بالمبلغ المراد دفعه. بعد صرف الحوالة من قبل المحصل، يتم إرسال وصل مخالصة إلى عنوان المكلف بالضريبة ليتمكن من استخدامه كدليل عند التواجد أمام إدارة الضرائب.

إرسال الحوالة البريدية من قبل المكلف بالضريبة لا يعني إبراء ذمته، بل يتم إبراء الذمة عند استلام قيمة الحوالة وتحويلها بشكل فعلي. هذا يعتبر من أولويات حفظ حقوق الخزينة العامة، حيث يجب أن يكون تسديد الضريبة محققاً فعلياً لضمان تحصيل الأموال بشكل صحيح وفعال<sup>3</sup>.

### 3- دفع الضريبة بشيك:

يمكن للمكلف بالضريبة سداد قيمة الضريبة عن طريق شيك يسحبه من أحد المصارف الخاضعة للقانون الجزائري. بالإضافة إلى ذلك، يمكن للمكلف بالضريبة دفع الضريبة المستحقة عن طريق البريد عند تسليمه صك الدفع البريدي لقابض الضرائب. هذه الطرق توفر خيارات مرنة للمكلفين بالضريبة لتسديد الضرائب بطرق مختلفة ومناسبة لهم<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> بلعوجة حسينة، مرجع سابق، ص 217.

<sup>2</sup> زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 40.

<sup>3</sup> ناجي محمد أحمد سعد، الضريبة على العقارات المبنية، دار الفكر العربي، القاهرة، 2002، ص 270.

<sup>4</sup> بلعوجة حسينة، مرجع سابق، ص 218.

## الفصل الأول: المكلف بالضريبة

ترخيص المشرع للمكلف بالضريبة بسداد ديونه الضريبية عن طريق الشيك لا يعني أن ذمته تبرأ بمجرد تسليم الشيك، بل يظل مدينًا بمبلغ الضريبة حتى يتم صرف البنك لقيمة الشيك إلى قابض الضرائب. فإذا كان الوفاء بالشيك مرتبطاً بشرط التحصيل، فإن الذمة لا تبرأ حتى يتم تحقيق هذا الشرط. تبرز أهمية الوفاء بالشيك خاصة عندما يكون مبلغ الضريبة الواجب سداً كبيراً، حيث يكون السداد النقدي في مثل هذه الحالات محفوفاً بالمخاطر. في هذه الحالات، يكون السداد بواسطة الشيك هو الوسيلة الأفضل للوفاء بالتزامات الضرائب<sup>1</sup>.

إن تعدد وسائل دفع الضريبة يلعب دوراً فعالاً في تسهيل عملية دفع الضريبة على المكلفين بالضريبة، حيث يمكن للمكلفين اختيار الوسيلة التي تناسبهم أكثر وتساعدهم على تحقيق التزاماتهم الضريبية بشكل أفضل.

### المطلب الثاني

#### الالتزام بمسك محاسبة والرد على إشعارات الإدارة الضريبية

إن أحد أهم شروط اكتساب المكلف لصفة التاجر هو الالتزام بمبادئ المحاسبة والتقييد بها، من خلال مسك حسابات دقيقة وصحيحة. يجب أن يكون مسك الدفاتر التجارية وفقاً لأحكام القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي، ويجب على المكلف احترام هذه المبادئ والالتزام بها لضمان شفافية ودقة في التقارير المالية<sup>2</sup>.

كما إن المشرع ألزم المكلف بالرد على الإدارة الضريبية في حال قدمت طلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية<sup>3</sup>.

#### الفرع الأول: الالتزام بمسك محاسبة: (الزامية مسك الدفاتر التجارية)

من أهم الالتزامات التي فرضها المشرع على المكلف بالضريبة هي الالتزام بمسك محاسبة، وهي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها،

<sup>1</sup> زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 41.

<sup>2</sup> بلعوجة حسينة، مرجع سابق، الصفحة 203.

<sup>3</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة 2024، ص 18.

## الفصل الأول: المكلف بالضريبة

وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، و نجاعته، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية<sup>1</sup>.

كما يمكن ان تتم المحاسبة إلكترونياً باستخدام التكنولوجيا الحديثة والكمبيوتر في إجراءات المحاسبة بدلاً من الدفاتر المحاسبية و الطرق التقليدية اليدوية، يوفر هذا النوع من المحاسبة الوقت والجهد للشركات بسبب القدرة على إدخال البيانات المالية بشكل مستمر وتحليلها بسهولة وسرعة، كما تُعتبر المحاسبة الإلكترونية أداة مهمة لتحسين كفاءة ودقة عمليات المحاسبة و إدارة الأعمال<sup>2</sup>.

### اولا: مسك الدفاتر:

نص المشرع على أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاوله أو أن يراجع على الاقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا<sup>3</sup>، كما ذكر أنه يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد<sup>4</sup>.

و يتبين من ما سبق ان كل شخص يحوز على صفة التاجر طبيعي أو معنوي سواءً كان جزائرياً او اجنبياً ملزم بمسك دفاتر تجارية تسمى بالدفاتر الاجبارية، و أتاح له الحرية بمسك غيرها و التي يطلق عليها اسم الدفاتر الاختيارية<sup>5</sup>.

### ثانيا: الشروط الواجب توافرها في المحاسبة:

الزم المشرع بمسك محاسبة مالية لكل من الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، التعاونيات، الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا

<sup>1</sup> المادة 3 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي.

<sup>2</sup> كل ما تريد معرفته عن المحاسبة الالكترونية، ( 19يناير، 2023)، تم الاسترداد من

[.https://www.daftra.com/hub](https://www.daftra.com/hub)

<sup>3</sup> المادة 9 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26/09/1975 يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

<sup>4</sup> المادة 10 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26/09/1975 يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

<sup>5</sup> إقبال البار، اكتساب الباعة المتجولون لصفة التاجر، مذكرة ماستر، تخصص قانون اعمال، قسم الحقوق،

كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018-2019، ص22.

## الفصل الأول: المكلف بالضريبة

يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي<sup>1</sup>.

و شرع للكيانات الصغيرة التي يعتبر رأس مالها و عدد مستخدميها و نشاطها محدود ان تمسك محاسبة مالية مبسطة<sup>2</sup>.

تشرط مبادئ المحاسبة بأن تكون المحاسبة حسابيا دقيقة، منتظمة الشكل، حقيقية و مقنعة<sup>3</sup>، كما أوجب المشرع في المحاسبة ان تستوفي التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها<sup>4</sup>، و ان يتم مسكها بالعملة الوطنية<sup>5</sup>، كما تحول العمليات المدونة بالعملة الاجنبية إلى العملة الوطنية.

و يكون الكيان مسؤولا عن تحديد الاجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء<sup>6</sup>.

### الفرع الثاني: الرد على إشعارات الإدارة الضريبية:

هذا الرد هو عبارة عن التزام على المكلف و حق لإدارة الضرائب في نفس الوقت، يمكن لإدارة الضرائب طلب توضيحات وتبريرات إضافية بخصوص بيانات ومستندات معينة تعتبرها ضرورية لعملية تقدير الوعاء الضريبي.

في حال اكتشاف تناقضات في تصريح الدخل الإجمالي، قد تطلب إدارة الضرائب من المكلف تقديم توضيحات إضافية لتفسير هذه التناقضات وتقديم تبريرات للأرقام المذكورة<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> المادة 4 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي.

<sup>2</sup> المادة 5 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي.

<sup>3</sup> أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2018، ص 205.

<sup>4</sup> المادة 10 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي.

<sup>5</sup> المادة 12 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي.

<sup>6</sup> المادة 11 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي.

<sup>7</sup> أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص 72.

## الفصل الأول: المكلف بالضريبة

تحدد طلبات المعلومات او التبريرات الاجل الذي يرد خلاله المكفون بالضريبة ب 30 يوماً، ابتداء من تاريخ استلام الطلب<sup>1</sup> عندما لا يستجيب المكلف بالضريبة خلال هذه المدة، او يقدم مبررات او معلومات غير مقبولة فان المصلحة المسيرة لها الحق في بدء الاجراء الوجيه لتصحيح التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة<sup>2</sup>.

### أولاً: طلبات التوضيح:

ان التوضيحات تبدو وكأنها معلومات اضافية وتكميلية يقدمها المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب تتعلق ببعض النقاط في التصريح دون ان تصل الى امكانية وجود نية التهرب<sup>3</sup>.

تهدف طلبات التوضيح إلى الحصول على توضيحات تساعد على فهم البيانات الأولية المُصرح بها، كما قد تطلب إدارة الضرائب من المكلف بالضريبة توضيح مصدر الأموال التي يودعها في حساباته البنكية أو التي استخدمها في تمويل مشترياته خلال الفترة المُخضعة للرقابة<sup>4</sup>.

هذه الطلبات عادةً ما تجرى بطلب من المصلحة المسيرة إلى المكلفين بالضريبة لتقديم كل المعلومات والتوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبه، و يتم ذلك كتابياً<sup>5</sup>. إلا انها أحياناً يمكن ان تجرى تجرى شفويًا<sup>6</sup>.

### ثانياً: طلبات التبرير:

هي أخطر من طلبات التوضيح، فالالتزام بالتبرير هو اكثر قوة حيث يتطلب من المكلف بالضريبة ان يثبت كل ما جاء بالبيانات و ليس مجرد شرح أو توضيح<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> المادة 19، الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية ( المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22

المتضمن قانون المالية لسنة 2002) معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2024.

<sup>2</sup> المادة 19، الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

<sup>3</sup> محيي محمد مسعد، مرجع سابق، ص 171.

<sup>4</sup> أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص 74.

<sup>5</sup> المادة 19، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

<sup>6</sup> المادة 19، الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

<sup>7</sup> محيي محمد مسعد، مرجع سابق، ص 171.

## الفصل الأول: المكلف بالضريبة

ان طلب التبريرات محدد قانوناً لا يمكن ان يحمل هذا الحق إلا على الحالة الشخصية للمكلف بالضريبة والأعباء العائلية و الأعباء التي تخصم من الدخل الإجمالي.

بالإضافة إلى ذلك، يمكن لإدارة الضرائب أن تطلب من المكلف بالضريبة توضيحات عندما تتوفر لديها معلومات تشير إلى أن المكلف بالضريبة لديه دخل أكبر مما قد أعلنه في تصريحه. في هذه الحالة، قد تقوم الإدارة باستجواب المكلف حول مصادر أمواله للتحقق من صحة المعلومات ومطابقتها للوقائع الحقيقية<sup>1</sup>.

هذه الطلبات عادة ما تكون كتابية<sup>2</sup>، ويتعين عليها أن توضح بوضوح النقاط التي يراها المفتشون ضرورية للحصول على التبريرات، ويوجهون هذه النقاط للمكلف بالضريبة المعني بالرقابة للرد عليها. في حالة عدم كفاية التبريرات المقدمة في الرد، فإن إدارة الضرائب قد تطلب من المكلف بالضريبة تحديد إجابته بشكل كاف خلال فترة لا تقل عن 30 يوماً، وإذا تأخر في الرد، فإن الإدارة قد تفرض ضريبة تقديرية وفقاً لتقديراتها استناداً للمظاهر الخارجية<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص 77.

<sup>2</sup> المادة 19، الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

<sup>3</sup> أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص 78.

### المبحث الثاني

#### الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة

نتيجة للالتزام بالواجبات السالفة الذكر، وفي ظل اهتمام المجتمعات المعاصرة لتأكيد صيانة الحقوق والحريات الفردية، يأتي أيضا الاهتمام بحقوق المكلف بالضريبة بصفته فردا من أفراد المجتمع، فالإدارة الضريبية معنية بتوفير الحرية والأمان للمكلفين بالضريبة من جانبها، بصفقتها تقوم باستقطاع جزء مهم من دخولهم.

ان تأكيد الحماية القانونية لحقوق وحريات الأفراد في المجال الضريبي ضروري في ظل السلطات والحقوق والامتيازات الواسعة للإدارة الضريبية. هناك حقوق أساسية للمكلف يجب أن تكون مقبولة ومعتترف بها دون جدل، لأنها حقوق أولية يجب إقرارها لكل المكلفين مثل تطبيق قواعد العدالة الضريبية يتطلب مراعاة المقدرة التكلفة للمكلف، حيث يجب أن تكون مساهمته في الأعباء العامة متناسبة مع قدرته على الدفع. كما يجب أن يكون للمكلف حق الطعن ضد القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية، سواء أمام الجهة الإدارية نفسها أو أمام لجان الطعن أو الجهات القضائية<sup>1</sup>.

#### المطلب الأول

##### الحق في الاستعلام واسترداد المبالغ المدفوعة دون وجه حق

منح المشرع للمكلف بالضريبة الحق في الطلب من الإدارة بمنحه معلومات تخص الضريبة المفروضة عليه، كما منح للمشرع الحق بإرجاع كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي سددت بدون وجه حق<sup>2</sup>.

##### الفرع الأول: الحق في الاستعلام:

على الإدارة الضريبية ان تزود المكلفين بالمعلومات الكافية التي يستعلمون عنها، توافقا مع احدى قواعد فرض الضريبة وهي قاعدة اليقين<sup>3</sup>. حيث ينبغي للمكلف أن يعرف القواعد واللوائح التي ستطبق

<sup>1</sup> زناتي فريدة، مرجع سابق، ص55.

<sup>2</sup> زكريا محمد بيومي، شرح قانون الضريبة على الدخل، الطبعة الأولى، مكتبة شادى، القاهرة، 2006، ص769.

<sup>3</sup> سهام محمد جاسم، مرجع سابق، ص30.

## الفصل الأول: المكلف بالضريبة

عليه ومبلغ الضريبة التي يجب عليه دفعها. يساعد حق الاستعلام الضريبي في تحقيق الشفافية والعدالة في عملية فرض الضرائب، كما يشجع حاجتين: المعلومات العامة والمعلومات الدقيقة او المنظمة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: استرداد المبالغ المدفوعة دون وجه حق:

وفقاً للإجراءات العادية، تقوم الخزينة العامة بإعادة جميع المبالغ التي تم تحصيلها من المكلف بزيادة على مبلغ الضريبة أو زيادة على المبالغ التي تم تحصيلها لحساب الضريبة. يجب على الإدارة الضريبية أن تقوم بهذا الرد تلقائياً، حتى لو لم يطلب المكلف ذلك<sup>2</sup>. يتم ذلك لضمان عدم تجاوز الضريبة المستحقة ولضمان حق المكلف في استرداد أي مبالغ زائدة تم تحصيلها.

على أن يتم رد هذه المبالغ خلال آجل محدد، وأن كل تأخير عن هذا الآجل يُلزم الإدارة بدفع مقابل على التأخير<sup>3</sup>.

وفي هذا السياق قضى مجلس الدولة في القرار الصادر عنه والذي جاء فيه: "و حيث أنه فيما يخص الوجه الأول: المأخوذ عن عدم قبول الدعوى لسبق الفصل فيها يتضح بالرجوع إلى القرار المؤرخ في 1994/12/24 ان موضوعه يتعلق بالمنازعة في الضريبة المفروضة على المؤسسة المدعية المستفيدة من إعفاء مقرر قانوناً، بينما تتعلق الدعوى الحالية باسترجاع المبالغ المحصل عليها من طرف إدارة الضرائب بدون وجه حق"<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> محيي محمد مسعد، مرجع سابق، ص160.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص161.

<sup>3</sup> زكريا محمد بيومي، مرجع سابق، ص769.

<sup>4</sup> رشيد خلوفي، الاجتهاد الجزائري في القضاء الإداري، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013،



## المطلب الثاني

### حق الطعن

من أهم الحقوق التي ضمنها المشرع للمكلف بالضريبة لحمايته من تعسف الإدارة الضريبية هو حق الطعن، وقد منحه الحق في الطعن الإداري و الطعن القضائي، و هذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل في هذا المطلب.

#### الفرع الأول: الطعن الإداري:

بعد تحديد دين الضريبة فإن للمكلف بالضريبة الحق في أن يطعن في قرار الإدارة أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار أو أمام لجان الطعن في حال إذا لم يقتنع بأساس الوعاء الضريبي سواء تعلق الأمر بالتحقيق الذي أجرته خلال الرقابة على تصريحات المكلف أو سوء التحقيق في الأمر أو بوقوع خطأ أو سوء تقدير من الإدارة الضريبية وفي حالة تعلق الأمر أثناء عملية التحصيل الضريبي فإنه بإمكان المكلف بالضريبة أن يعارض مختلف إجراءات التحصيل بما فيه سند التحصيل العادي أو القسري<sup>1</sup>، و هذا ما سنتعرض إليه في هذا الفرع.

#### أولاً: الشكوى:

يجب على المكلف بدفع الضريبة قبل أن يلجأ إلى القضاء لرفع دعواه ضد قرار ربط الضريبة أن يتقدم إلى مصلحة الضرائب بشكوى في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول أما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي<sup>2</sup>.

توجه هذه الشكاوى حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، يسلم وصل بذلك إلى المكلف<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص13.

<sup>2</sup> المادة 70، من ق إ ج 2024.

<sup>3</sup> المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

## الفصل الأول: المكلف بالضريبة

كما اشترط المشرع على المكلف في كل نزاع ضريبي تقديم شكوى أمام إدارة الضرائب وأنه يعتبر هذا الإجراء من النظام العام، و ذلك ضمن شروط و آجال محددة<sup>1</sup>.

و في هذا السياق قضى مجلس الدولة في القرار الصادر عنه والذي جاء فيه: "وحيث ان المستأنف انتظر اتخاذ اجراء غلق محله التجاري اي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الجزرية لرفع الدعوة الحالية مباشرة امام القضاء دون توجيه شكوى في شأنها امام ادارة الضرائب.

وحيث ان كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم اداري مسبق طبقا للمادة 377 من ق.ض.م.

وحيث ان عدم احترام المستأنف لهذا الاجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي اثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلا.<sup>2</sup>

**ثانيا: الطعن امام لجان الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم**

**الأعمال: الضرائب غير المباشرة و التسجيل و النشر**

تم إحداث هذه اللجان من قبل المشرع خصيصاً للنظر في طعون المكلفين بالضريبة، وبلجاً المكلف بالضريبة إلى هذه اللجان الإدارية، إذا كان الغرض من شكواه الحصول إما على استرداد الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي<sup>3</sup>.

إلا أن اللجوء إلى هذه اللجان جعله المشرع اختيارياً، يمكن للمكلف أن يستعمل حقه هذا أو يتنازل عنه وبلجاً مباشرة إلى السلطات القضائية، ويسقط حقه بالرجوع إليها في حالة رفع الدعوى القضائية<sup>4</sup>.

وتتمثل هذه اللجان في اللجنة الولائية للطعن، اللجنة الجهوية للطعن واللجنة المركزية للطعن. وما تجدر الإشارة إليه، أن الطعن أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال لا

<sup>1</sup> المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

<sup>2</sup> رشيد خلوفي، مرجع سابق، ص1023.

<sup>3</sup> المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

<sup>4</sup> المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

## الفصل الأول: المكلف بالضريبة

يعلق الدفع، لكن يمكن للمشتكي أن يستفيد من التأجيل للدفع وهذا من خلال تسديد مبلغ يساوي نسبة 20% من الحقوق والغرامات المتبقية المتنازع فيها<sup>1</sup>.

للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكاواه حسب الحالة، من طرف مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل 4 أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة<sup>2</sup>.

تبت لجان الطعن في الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة 4 أشهر ابتداء من تاريخ إيداع الطعن أمام اللجنة، و إن لم تبت اللجنة في الأجل المذكور أعلاه، فإنه يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل 4 أشهر، ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني: الطعن القضائي:

حق اللجوء إلى القضاء هو حق أساسي وتقليدي لكل إنسان، وكذلك ينطبق الأمر على المكلفين. يحق للمكلف اللجوء إلى القضاء في حالة عدم قبول الاعتراض الذي تقدم به إلى الإدارة الضريبية أو عدم الرد عليه. حيث منح المشرع للمكلف بالضريبة إمكانية الطعن أمام المحكمة الإدارية بصفتها محكمة أول درجة<sup>4</sup>، كما منح له حق الطعن بالاستئناف في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام المحاكم الإدارية للاستئناف<sup>5</sup>، و للمكلف بالضريبة أيضا الحق في الطعن بالنقض في القرارات الصادرة نهائيا عن المحاكم الإدارية للاستئناف و ذلك امام مجلس الدولة<sup>6</sup>، و هذا ما سنتناوله في هذا الفرع.

### أولاً: الدعوى أمام المحكمة الإدارية:

ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة من طرف المكلف بالضريبة، ويجب أن تكون العريضة مستوفية للشروط المتعلقة بشكلها وبمحتواها، أي ان تستوفي الشروط العامة وهي المنصوص

<sup>1</sup> المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

<sup>2</sup> المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

<sup>3</sup> المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

<sup>4</sup> - المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

<sup>5</sup> - المادة 89 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية .

<sup>6</sup> المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

## الفصل الأول: المكلف بالضريبة

عليها في المادة 15 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية، بالإضافة الى شروط خاصة بالدعوة الجبائية تتمثل في تحرير العريضة على ورق عادي، وأن تكون موقعة من صاحبها، وترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية من قبل محام مسجل قانونا في نقابة المحامين.<sup>1</sup>

وذلك في اجل 4 أشهر ابتداء من استلام الاشعار الذي من خلاله يبلغ، حسب الحالة، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجوازي للضرائب، المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه.<sup>2</sup>

كما ترفع القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة، امام المحكمة الإدارية المختصة في نفس الاجل المذكور أعلاه، و ذلك بعد استشارة لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية، سواء تم تبليغ هذه القرارات قبل او بعد انتهاء الاجل.<sup>3</sup>

يجب أن تتضمن عريضة الدعوى عرضا صريحا للوسائل، ويجب أن ترفق بإشعار تبليغ قرار السلطات الضريبية المعترض عليه.<sup>4</sup>

### ثانيا: الطعن بالاستئناف أمام المحكمة الاستئنافية:

يتم الطعن بالاستئناف في الاوامر والاحكام الصادرة عن المحاكم الادارية امام المحاكم الادارية للاستئناف مع مراعاة الاجراءات المذكورة في قانون الاجراءات المدنية و الادارية. للاستئناف أثر ناقل للنزاع وموقف لتنفيذ الحكم المستأنف.<sup>5</sup>

ما لم توجد نصوص خاصة، يحدد اجل استئناف الاحكام بشهرين (2) و يخفض هذا الاجل إلى (15) يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية، وذلك من يوم التبليغ الرسمي للأمر او الحكم إلى المعني.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> - المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>2</sup> المادة 82، الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

<sup>3</sup> المادة 82، الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

<sup>4</sup> - المادة 83-2 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

<sup>5</sup> المادة 89 مكرر، الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

<sup>6</sup> المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ثالثاً: الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة:

تكون القرارات الصادرة نهائياً عن المحاكم الإدارية للاستئناف، قابلة للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، هذا الطعن ليس له اثر موقف<sup>1</sup>.

ان اجل الطعن بالنقض شهرين (2) يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار محل الطعن<sup>2</sup>، توزع الطعون بالنقض المعروضة امام مجلس الدولة على الغرف من طرف رئيس مجلس الدولة<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية 2024.

<sup>2</sup> المادة 956 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>3</sup> المادة 957 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

### خاتمة الفصل الأول

مما تقدم نستنتج أن المشرع قد فرض التزامات على المكلفين بالضريبة أكثر مما منحهم من حقوق وأن البطء الكبير في الفصل في المنازعات يسبب توتر في العلاقة بين المكلف بالضريبة والادارة الضريبية.

الفصل الثاني:

# سلطات الإدارة الضريبية



### الفصل الثاني

#### الإدارة الضريبية

تشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي. لذلك قد تؤدي الإدارة الضريبية دورا هاما في خلق البيئة الضريبية الملائمة في المجتمع كما يمكنها أن تساهم في فعالية النظام الضريبية.

تعتبر إدارة الضرائب أحد أطراف العلاقة الضريبية التي تقع على عاتقها تحصيل الضريبة من المكلفين بها في العصر الحالي أصبحت إدارة الضرائب محورية نظرا لأهميتها في تطبيق القوانين وتحقيق الأنظمة الضريبية، فإدارة الضرائب هي الجزء الأساسي من الإدارة العامة في الدولة،<sup>1</sup> حيث تركز عليها في تنفيذ سياساتها المالية، فهي تحتوي على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية والتي تتمثل في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة. ويمكن تعريف إدارة الضرائب بأنها جهاز غداري توكل إليه مهام تطبيق السياسة الضريبية، وهو جهاز تابع لوزارة المالية مهمته التحصيل الضريبي وتنفيذ القوانين المرتبطة بالمجال الجبائي و التحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الخزينة.

فموضوع الضرائب يشكل جزءا هاما من ميزانية الدولة خاصة مع التحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر في العقود الأخيرة من تحسن الاقتصاد وتطور المؤسسات، ومع هذا التطور بدأت الضغوط تتزايد على الإدارة الضريبية.<sup>2</sup>

و بناء عليه فقد منح لها القانون مجموعة من الامتيازات التي تستطيع من خلالها تنظيم الضرائب بالشكل الذي يحافظ على مصالح الدولة وفي المقابل لقد فرض عليها بعض الالتزامات حماية لمصلحة المكلفين بالضريبة وتحقيق نوع من التوازن بين المصالح المتعارضة.

<sup>1</sup> - بلعوجة حسينة، مرجع سابق، ص 116.

<sup>2</sup> -- سعد محمد يحيى، مرجع سابق، ص 193.



ولتبيان كل ما يتعلق بالإدارة الضريبية من صلاحيات و التزامات حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين يتضمن المبحث الأول سلطات الإدارة الضريبية في جميع المراحل و هذا المبحث قسمناه إلى مطلبين أما المبحث الثاني فسنعرض فيه التزامات الإدارة الضريبية العامة و الخاصة حيث و كل مطلب تناول نوع من الالتزامات.

### المبحث الأول

#### سلطات الإدارة الضريبية

يتميز النظام الضريبي الجزائري بالطابع التصريحي حيث يقوم المكلف بالضريبة بالتصريح بمداخيله و على أساسه تبني الإدارة الضريبية أسس فرض الضريبة، وبناء عليه فقد منح المشرع الجزائري للإدارة الضريبية سلطات واسعة من أجل ضمان حقوق الخزينة العمومية، و تحقيقا لهذا الهدف تتمتع الإدارة الضريبية باعتبارها إحدى السلطات العامة في الدولة لتنفيذ حقوقها والمهام المخولة لها بموجب القانون، ولضمان تحصيل الضرائب وسلامة البيانات المالية في التصريحات الخاصة بالمكلفين الضريبية<sup>1</sup> مجموعة من السلطات بما في ذلك سلطة الفحص والرقابة التي تمكنها من تحصيل الضرائب والرسوم المستحقة من المكلفين، وكذلك سلطة فرض الجزاءات والعقوبات لضمان الامتثال للقوانين الضريبية واللوائح؛ وتتضمن التشديد على المتهربين من الالتزام بواجبهم الضريبي وبالإضافة الى ذلك لها الحق في تتبع ومراقبة المكلفين في أي زمان او مكان لضمان امتثالهم وخضوعهم للضوابط الضريبية<sup>2</sup>، وأيضا ضمان تحصيل جميع الضرائب المفروضة على المكلفين بالضريبة وفق الأساليب التي تراها مناسبة لذلك إما بالطرق الودية أو الغير ودية وصولا إلى الحفاظ على أموال الخزينة العمومية من أي تجاوز أو مخالفات.

و للتعرف على السلطات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في تعاملها مع المكلفين بالضريبة قسمنا هذا الفصل إلى مطلبين، نتطرق في المطلب الأول إلى سلطة الرقابة الجبائية، أما في المطلب الثاني تطرقنا إلى سلطة إعادة التقييم و ضمان التحصيل.

<sup>1</sup> - زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 80.

<sup>2</sup> محمد يحيى، مرجع سابق، ص 203.

### المطلب الأول

#### سلطة الرقابة الجبائية

غالبا ما تعتمد الضرائب على تصريحات وقرارات يقوم المكلفون بتقديمها بناء على معرفتهم بالقوانين الضريبية، والتي تتطلب صدقا مطلقا في المعلومات المقدمة، ومن هنا تتمتع الإدارة الضريبية بسلطة فحص ومراقبة جميع عناصر التصريح الضريبي لضمان صحة ودقة المعلومات، وضمان فرض الضرائب بشكل عادل<sup>1</sup>؛ حيث تعد الرقابة الجبائية من أهم السلطات التي منحت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات الخاصة بالكلفين بالضريبة و بالتالي مكافحة الجرائم الاقتصادية خاصة جريمة التهرب الضريبي<sup>2</sup>، وعليه فالرقابة الجبائية هي مجموعة تقنيات من شأنها تسهيل و تحسين أخذ القرارات من خلال وضع معايير تقييم الأداء و معالجة الانحرافات التي قد تقع من طرف المكلفين، حيث أن الإدارة الضريبية تعتمد على الرقابة الجبائية في التصدي للغش و التملص الضريبيين بهدف تحقيق المساواة أمام الاعباء الجبائية و بناء على ذلك تتيح هذه السلطة للإدارة الضريبية<sup>3</sup>، مجموعة من الصلاحيات الهامة التي مكنها لها المشرع الضريبي من أجل مراقبة ناجحة و فعالة لتصريحات المكلفين والتي تتمثل أولا في حق البحث و التحري عن المعلومات و الاطلاع عليها ، ثانيا الحق في المعاينة و الحجز اذا استلزمت الأمور ذلك، وأخيرا الحق في اجراء الفحص الدقيق للتأكد من صحة المعلومات.<sup>4</sup>

وسنشير في الفروع الآتية الى هذه الصلاحيات او الحقوق كما يلي:

#### الفرع الأول: سلطة البحث والتحري عن المعلومات

كقاعدة عامة يتم تأسيس الضريبة بناء على العناصر المقدمة من طرف المكلف بالضريبة عند اكتابته التصريحات الخاصة به، وهذا ما يسمى بمبدأ النظام التصريحي مما

1 - محمد يحيى، مرجع نفسه، ص 204.

2 - زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 101.

3 - بوجاب هشام، بنعيش سليمان، دور نظم المعلومات في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية، تخصص مالية المؤسسة، جامعة احمد دراية، ادرار، الجزائر، 2016-2017، ص 30.

4 محمد يحيى، مرجع سابق، ص 205.

أعطى لإدارة الضريبة الحق في البحث و التحري لغرض الحصول على المعلومات في إطار ممارسة رقابتها على المكلفين<sup>1</sup> حيث يمنح القانون للإدارة الضريبية في هذه السلطة كامل الصلاحيات للتقصي حول المعلومات للتأكد من صحتها من خلال بعض العمليات التي تجريها سوف نتطرق إليها بالتفصيل في النقاط الآتية:

### أولاً: حق الاطلاع

يمنح القانون للموظفين في مصلحة الضرائب حق الاطلاع على الوثائق التي تساعد في تحديد الضرائب ومراقبتها، وهذا الحق يسهل عملهم ويعتبر من اهم الحقوق التي منحت للإدارة الضريبية وأداة لمراقبة الضرائب، وقد نص القانون الضريبي على هذا الحق صراحة في الدة 45 والمادة 59 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.<sup>2</sup>

ويعرف حق الاطلاع بأنه ذلك الحق الممنوح اختصاصه لمصلحة الضرائب بصفة ضرورية بغرض تأسيس الوعاء الضريبي ومراقبته من خلال تصفح الوثائق والمستندات التي تخص المكلف بالضريبة الموجودة بحوزته أو بحوزة مختلف الإدارات و المؤسسات على اختلاف أنواعها و أشكالها القانونية للحصول على المعلومات<sup>3</sup> و بغض النظر عن وسيلة حفظها و هذا يعتبر ضروريا لتأسيس الضرائب من الناحية القانونية و يهدف المشروع من تخويل هذا الحق إلى تمكينها من تنفيذ أحكام قانون الضريبة و المحافظة على مصالح الخزينة العمومية.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> - بوتاعة فضيلة، سلطات الإدارة الضريبية في مواجهة المكلف بالضريبة في التشريع الجزائري. مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2021-2022، ص11.

<sup>2</sup> - المادة 45 و 59 من قانون الإجراءات الجبائية، 2024.

<sup>3</sup> بوتاعة فضيلة، مرجع سابق، ص 12.

<sup>4</sup> - زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 81.

<sup>4</sup> - مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، أطروحة ماجستير في المنازعات الضريبية كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص 42.

## 1- مجال ممارسة حق الاطلاع:

في الأصل يجب على الإدارة الضريبية أن تقدم طلب بهدف الحصول على معلومات تخص المكلف بالضريبة، و في بعض الحالات يقدم لها المعلومات دون طلب منها و هذا يعني أن حق الاطلاع يمكن أن يكون تلقائياً أو بناء على طلب من الإدارة.<sup>1</sup>

حيث ينص القانون عادة على ان هذا الحق أنه يمكن مملسته فقط من قبل اشخاص محددين وفقاً لنوعية المستندات المطلوبة، مثل التجار وأعضاء بعض المهن غير التجارية والمزورعين، وكذلك الإدارات والمشرع الوطنية والمؤسسات الرقابية. ويأتي هذا الحق في نصوص القوانين الضريبية في الجوائز، حيث يفوض للإدارة الضريبية الاطلاع على تصريحات ومستندات المكلفين بهدف تحديد الضرائب المستحقة كما نص عليه المشروع الجرائي في قانون الإجراءات الخائية وبالتالي يجب على المكلف ان يتعاون مع الإدارة الضريبية وان لا يرفض الاطلاع على المستندات المطلوبة والا فقد يعرضه ذلك الى عقوبات وخزاعات.<sup>2</sup>

## 2- شروط ممارسة حق الاطلاع:

ان ممارسة حق الاطلاع من طرف الإدارة الضريبية ليس حقاً مطلقاً يمكن مملسته كيفما تشاء وانما هو محدد بعدة شروط أهمها:

- ان يكون الغرض من الاطلاع معرفة العناصر الدقيقة ذات الصلة بفرض الضريبة فقط.

- ان يكون الأشخاص الذين يقومون بالاطلاع على مستويات محددة من السلطة الضريبية.

- يجب لرسال اخطار الى المكلف بالضريبة يحدد فيه نوع التدخل لتجنب أي تقسرات خاطئة.

غير ان هناك استثناءات ولادة على حق الاطلاع تقييد الإدارة الضريبية في استخدام هذه السلطة وهي:

1 - بوتاعة فضيلة، مرجع سابق ص16

2 - محمد يحيى سعيد، مرجع سابق

-المعلومات الفردية التي تتعلق بالأموال المالية والاقتصادية المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية.

-لا يمكن الاطلاع على هيئات والوصايا المعدة من قبل الموصين الذين هم لالوا على قيد الحياة.

-كما لا يسمح لموظفي الضرائب بالاطلاع على السجلات في الإدارات العامة والبلديات الا في حالات المحددة<sup>1</sup>

-بالإضافة الى ذلك نص قانون الإجراءات الجزائية على بعض الاحكام الخاصة بحق الاطلاع على ملفات الأرشيف العام، وتضمن استثناءات خاصة لممارسة هذا الحق من قبل الإدارة الضريبية.<sup>2</sup>

#### ثانيا- حق المعاينة:

يأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات الرقابة التي تملسها الإدارة الضريبية في حالة اكتشاف محاولات التهرب الضريبي او الغش فيمكن لموظفي الضرائب القيام بهذه العملية في ظل بعض الشروط ، حيث يتم اجراء معاينات في جميع المواقع لجمع و حجز الوثائق اللازمة لإثبات مملسات الغش الضريبي ، فتباشر مصلحة الضرائب حق المعاينة بعد حصولها على امر من رئيس المحكمة المختصة او قاضي مفوض<sup>3</sup>،

يمنح للأعوان الذين لديهم رتبة مراقبو المؤهلين قانونيا تصريحا لإجراء المعاينات في المحلات للبحث و الحصول على الوثائق و الدلائل التي تبور التهرب الضريبي ، و يجب ان تتم جميع التحقيقات بحضور الشخص المعني بالأمر او ممثله و بعد الانتهاء يتم اعداد محضر يحتوي على تفاصيل عملية المعاينة ، و توصل نسخة للمعني و يسلم الأصل الى القاضي الذي اصدر امر المعاينة .<sup>4</sup>

1 - بلعوجة حسينة، مرجع سابق 152

2 - المادة 48 من قانون الإجراءات الجزائية

3 - بلعوجة حسينة ، مرجع سابق، 152.

4 - زناتي فريدة، مرجع سابق ، ص13.

### 1- شروط المعاينة:

رخص القانون تحت بعض الشروط لأعوان الإنلرة الضريبية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل بالقيام بإجراءات المعاينة في كل الأماكن بهدف البحث وجمع كل المستندات و الوثائق و الدعائم و العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة و هذا ما تضمنته المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

يتم إجراء المعاينة تبعا لبعض الشروط التي يجب ان تتوافر خلال إجرائها سوف نقوم بالتعرف عليها فيما يلي:

- يجب اختيار وقت معين للمعاينة.

- أن تكون المعاينة خلال مواعيد العمل الرسمية غير انه في بعض الأنشطة قد يستلزم الامر إتمام المعاينة في غير أوقات العمل الرسمية.

- يجب ان يتوافر في المعاينة عنصر المفاجأة.

- ينبغي عدم إجراء المعاينة لبعض المنشآت في شلوع واحد أو حي صغير حتى لا يشعر المكلفون الآخرون بوجود مفتش الضرائب فيغلغون محلاتهم.

- يجب إعداد محضر المعاينة يتوفر على جميع البيانات الخاصة بالمكلف وما توصل إليه المفتش<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> - خليفة اسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، تخصص حقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص<sup>1</sup> - خليفة سعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، تخصص حقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 86.

<sup>2</sup> - محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، السنة، ص35

## 2-إجراء المعاينة:

نظرا لحساسية هذا الاجراء و الذي استدعى وجود ضابط الشرطة القضائية، فإن الاعوان عليهم تقييد كل الملاحظات الممكنة مع السرعة في الجرد، و الصرامة في التطبيق.<sup>1</sup>

و قد نص المثنوع الخراؤي في نصوصه الضريبية على كيفية إجراء المعاينة كالتالي:

-يبلغ الامر الذي يورخص بإجراء المعاينة في عين المكان، وحين إجرائها إلى الشخص المعين أو ممثله الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو إمضاء على المحضر، و يعتبر التبليغ قد تم بتريخ الاستلام المبين على الاشعار.

- في حالة غيابه أو غياب ممثله أو أي شاغل للأماكن، يبلغ الامر برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، وفي هذه الحالة يطلب ضابط الشرطة القضائية شاهدين اثنين خورج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الضريبية، وفي حالة استحالة طلب الشاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي.<sup>2</sup>

### ثالثا- سلطة طلب التوضيحات و التبرير من المكلف:

تتمتع الإدارة الضريبية بهذا الحق وهو عبارة عن الحق في الاستعلام وطلب الايضاحات و التبريرات لبيانات او وثائق معينة توى مصلحة الضوائب أنها ضرورية و مهمة لعملية تقدير الوعاء الضريبي، فعندما يورفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب يمثل الرفض عن كل أو جزء من النقاط المطلوب تقديمها، يتعين على المفتش أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضفي طابع الإلزامية أكثر ليبين بشكل صريح النقاط التي رهاها ضرورية للحصول على التبريرات و التوضيحات اللازمة بتقديم أدلة على صحة التصويحات المقدمة.<sup>3</sup> هنا تقوم الإدارة بتفقد التصريح الذي قدمه المكلف بالضريبة ، فإذا تبين

<sup>1</sup> - العيد صالحى، مرجع سابق، ص 60.

<sup>2</sup> المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - <sup>3</sup> أبو بكر الصديق ددوش، حسين ضب، دور الرقابة الجبائية في تقويم سلوك المكلفين بالضريبة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص تدقيق و مراقبة تسيير، جامعة غرداية، 2017-2018، ص12.

## الفصل الثاني: الإدارة الضريبية

لها بأن التصحيح الضريبي يتضمن نقائص أو أخطاء فتقوم بطلب توضيحات تفسرات من المكلف مرفقا بأدلة و مبررات لذلك لتتحقق الإدارة من صحة ما قدمه.<sup>1</sup>

ومثل هذا الاجراء من شأنه أن يساهم في لرساء نوع من الحوار بين الطرفين، و في حالة عدم استجابة المكلف على الإدارة الضريبية لرسال طلب كتابي لتقديم التوضيحات و التويرات اللازمة<sup>2</sup>

تعتبر هذا الطلب اجراء عادي لمراقبة تصريحات المكلف بالضريبة أثناء تقدير الوعاء الضريبي المتعلق به تلتمسه الإدارة في الحالات الآتية:

### أ-التوضيحات:

تلتمسه الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات حيث أن طلبات التوضيح أو التبرير تجد أساسها القانوني في قانون الإجراءات الجبائية حيث نص المشرع على أن: "المفتش يراقب التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكنه أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات التي تكون محل الرقابة."<sup>3</sup>

### ب-التبريرات:

تكون:

-فيما يتعلق بوضعيته الجبائية.

-فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، حين تتوافر لدى الإدارة عناصر تثبت ان المكلف بالضريبة المحقق معه يملك مداخيل معتبرة بالمقرنة مع ما صوح به، فإنه بإمكانها في هذه الحالة أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف المحقق معه بعين الاعتبار، إلا أنه باستطاعة هذا الأخير أن يبرر بأن المبالغ المستعملة ليست بمداخيل متملصة من الضريبة أو بأنها خلجة عن نطاق عمليات التدليس.<sup>4</sup>

1 - محمد يحيى، مرجع سابق 214.

2 - بوتاعة فضيلة، مرجع سابق ، ص 40

3 - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، 2024.

4-الميثاق الخاص بالمكلف بالضريبة



## الفرع الثاني: سلطة التدقيق والفحص المحاسبي

لكي يكون العمل الضريبي ناجحاً و يحقق أهدافه لأبد من وجود وسائل و أدوات و أساليب تساعد في ذلك ، و يعد الفحص الضريبي أحد الوسائل ذات الأهمية الكبيرة في تحقيق مبدأ العدالة الضريبية عن طريق التحقق من الدخول الخاضعة للضريبة و ضمان حصوها و ضبط عمليتي التحاسب الضريبي و الجباية، و هذا لضمان صدق و صحة الوعاء الخاص بمختلف الضرائب و الرسوم المستحقة و إبواز كل الأخطاء و الإغفالات المتضمنة في محاسبته و منع حالات التهرب الضريبي أو الحد منها،<sup>1</sup> حيث يقوم أعوان الإدارة الضريبية بإجراء عملية الفحص المحاسبي للمكلفين بالضريبة و اجراء جميع التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبته.

بناء على ما تقدم يمكن استنتاج ما يلي:

-أن التحقيق المحاسبي هو فحص دقيق لمحاسبة المكلف و منه نستنتج أن هذا التحقيق لا يمس إلا الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين يمسون المحاسبة،

-أساس التحقيق المحاسبي هو المقارنة إذ يتم مطابقة معطيات الوثائق المصرح بها.

-يتم التحقيق المحاسبي بعين المكان أي على مستوى نشاط المكلف.<sup>2</sup>

إن إجراءات الفحص تتعلق إما بالحسابات التي يكون المكلف بالضريبة مجبراً و ملزماً على مسكها وإما بالحالات الضريبية الشخصية، وعليه، فإن إدارة الضرائب يمكنها أن تضع موضع التنفيذ نوعين من إجراءات الفحص؛ وهي الفحص المحاسبي، والفحص المعمق للوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعية<sup>3</sup>.

في هذا الفرع سوف نعرض أهم المعلومات المتعلقة بالفحص المحاسبي من حيث مجال تطبيقه وكيفية سيره.

<sup>1</sup> - صالح بن صلاح عبد القادر، مقالة من ASJP 2019 ص 95

<sup>2</sup> - بوجابر هشام، بنعيش سليمان، مرجع سابق ص 38.

<sup>3</sup> - وزارة المالية ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة

## وُلا: مجال تطبيق الفحص المحاسبي:

تمرس الإدارة الضريبية هذا الحق كمارأت أن هناك بعض الانوفات التي قد يقوم بها المكلفين أثناء تقديم تصريحات وعائهم الضريبي و ننعرف على مجال تطبيق هذا الحق في النقاط التالية.

### 1- المكلفين الخاضعين للفحص المحاسبي:

لا يمكن للإدارة الضريبية ممارسة هذا الاجراء الا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي يفرض القانون التجري مسكها حيث لا يمكن مباشرة عملية الفحص الضريبي إلا من طرف أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مراقب.<sup>1</sup>

### 2- شروط إجراء الفحص المحاسبي:

كي يكون هذا الاجراء صحيحا يجب ان يتوفر فيه مايلي:

- أن تتم المحاسبة بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة إلا إذا طلب هذا الأخير غير ذلك و قبوله من طرف الإدارة الضريبية.<sup>2</sup>

- أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل هم المعنيين بعملية إجراء التحقيق.

- الإدارة تملس حق الرقابة مهما كان السند المستعمل في الحفظ.

- لا يمكن الشروع في عملية الفحص او تحقيق دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق رسال اشعار بالتحقيق او تسليمه له و استفادته من مدة 10 أيام للتحضير ابتداء من تزيخ استلام الاشعار.<sup>3</sup>

- يمكن للمكلف بالضريبة الاستعانة بوكيل يختاره بمحض رادته لينوب عليه أثناء الفحص.

1 - فنيديس أحمد، مرجع سابق، ص7.

2 - المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، 2024.

3- أبو بكر الصديق ددوش، حسين صب، مرجع سابق، ص10.

-لايمكن ان تستغرق مدة التحقيق في عين المكان مدة 3 اشهر فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية تحت طائلة البطلان.

-في حالة حدوث فحص مفاجئ يسلم للمكلف بالضريبة الاشعار عند بداية التدقيق المحاسبي<sup>1</sup>!

### ثانيا- كيفية سير الفحص المحاسبي:

يسير هذا الاجراء بقيام العون المحقق بأخ صورة أولية مستوفية عن المكلف بالضريبة عن طريق أعمال تمهيدية، حيث يكون التحضير للفحص عملا مكتبيا فيقوم العون المحقق بجمع جميع التصريحات اللازمة أي التي ستخضع للتحقيق. و لا يمكن إجراء هذا الفحص إلا بعلم المكلف بالضريبة الذي يسلم له الاشعار قبل بدء الفحص.

يبدأ الفحص الضريبي بأن يقوم الفاحص بإثبات كل ما يطلع عليه كتابة في مجموعة من الأوراق التي سماها العرف محضر الأعمال، و يجب أن يتوافر في هذا المحضر بعض الشروط كأي محضر أعمال، حيث يجب أن يتضمن هذا المحضر بعض الشروط الشكلية التي نجدها في جميع المحاضر التي تتعلق بالمعاينة و المناقشة.<sup>2</sup> و تنقسم عملية الفحص المحاسبي إلى قسمين :

#### أ-المرحلة التحضيرية:

لا يمكن أن تتم عملية الفحص أو التدقيق المحاسبي دون التحضير لبعض الاعمال الأولية و التمهيدية التي يقوم بها المحقق الجبائي على مستوى دائرة الضرائب حتى يتمكن من أخذ الضورة الشاملة التي ذكروها سابقا وذلك بتحديد النقاط التي يشملها الفحص و التأكد مما اذا كان الملف مستوفيا لجميع الوثائق الواجب التصريح بها.<sup>3</sup> و تمر هذه المرحلة بخطوتين:

<sup>1</sup> - أبو بكر ددوش، مرجع سابق، ص 10.

<sup>2</sup> - خليفة اسعيد، مرجع سابق، ص 91

<sup>3</sup> فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 113.

### \*برمجة مراقبة المحاسبة:

في هذه الخطوة تقوم المديرية الولائية للضرائب بإعداد قائمة بأسماء المكلفين الذين سيخضعون للفحص المحاسبي، بحيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية سنة بارسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية لمراقبة الجبائية الولائية، و عليه يقوم المدير الولائي للضرائب بالتشاور معها لتحديد قائمة نهائية مع الاخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء و الإمكانيات المتوفرة، و من ثم تقوم الإدارة المختصة بتحديد البرنامج المحاسبي النهائي.<sup>1</sup>

### \*التحضير للتحقيق:

تتمثل في مجموع العمليات التمهيدية التي تقوم بها المصلحة المحققة من اجل إمامها بكل ما يخص الوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة عن طويح فحص كل التصريحات و طلب جميع التوضيحات و التويوات التي سبق الحصول عليها في مرحلة مراقبة الجبائية حتى يتسنى لها الإحاطة بجميع عناصر الملف الجبائي، و عند إتمام هذه العمليات تقوم المصلحة المحققة بإبلاغ المعني بالرقابة<sup>2</sup>

## المطلب الثاني

### سلطة إعادة التقييم و ضمان التحصيل الضريبي

بعد ان يتم تقديم التصريحات الضريبية و تتم عملية الفحوص و الرقابة الضريبية تقوم الإدارة بتأسيس الفروض الضريبي و ربط الضريبة و ذلك لتحصيل المبالغ المقررة على المكلفين الملزمين قانونا بأدائها و تتم هذه العملية من طرف موظفين مختصين تعينهم الإدارة الضريبية مع تحديد مبالغ الضريبة و الترخي المحدد للدفع مسبقا فاذا لم يمثل المكلف لهذا الترخي فقد تضطر الإدارة الى ربط مبلغ إضافي كجزء على هذا التأخير و هذه السلطة من بين اهم السلطات التي خولت للإدارة الضريبية في مجال تحصيل الضريبة و لكي تقوم الإدارة بهذه المهمة على اكمل وجه كان لابد لها ان تتمتع بمجموعة من الحقوق نجد منها حق الإدارة في إعادة تقييم التصريح او الإقرار الضريبي المقدم من طرف المكلف بالضريبة و حقها أيضا

<sup>1</sup> - مصطفى عوادي و يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري،

الطبعة 2، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2010-2011، ص17.

<sup>2</sup> - مصطفى عوادي و يونس زين، مرجع سابق، ص 184

في ضمان تحصيل الضرائب وفق طرق معينة و على ذلك سوف نشير بإيجاز فيما يلي الى اهم هذه الحقوق.<sup>1</sup>

في الفروع الأول سوف نعروض كل ما يخص سلطة إعادة التقييم المخولة الى إدارة الضرائب أما في النوع الثاني سوف نتطرق إلى كيفية ضمان تحصيل الضرائب من المكلفين.

### الفروع الأول: سلطة إعادة التقييم

هذا الإجراء هو عملية تهدف إلى إعادة تقييم الوضع الضريبي للمكلفين بناء على المعلومات المتوفرة لدى الإدارة الضريبية، مع تمكين المكلفين من تقديم ملاحظاتهم و اعتراضاتهم على التقييم الجدي. حيث تمتلك الإدارة الضريبية سلطة تعديل تصاريحات المكلفين بالضريبة عندما تكتشف من خلال الرقابة نقائص و إغفالات تتطلب إعادة تقييم جزئي<sup>2</sup>؛ و منه يتم تطبيق هذا الإجراء في حالات الضرائب التصويحية التي تتطلب من المكلفين تقديم تصاريحات تورية ولا يطبق على الضرائب الغير تصويحية<sup>3</sup>. بالإضافة إلى ذلك لا يجوز لإدارة الضرائب إعادة تقييم الضريبة التي تمت بناء على تصاريحات المكلف بالضريبة لمجرد شك عون الإدارة الضريبية في مدى صحة هذا التصريح و انما يجب إعادة التقييم بناء على بيانات و مستندات تثبت عدم مطابقة ذلك التصريح للحقيقة.<sup>4</sup>

وعليه أوجب القانون الضريبي على إدارة الضرائب أن تخطر المكلف بالضريبة بما تدخله على تصريحه من تصحيح أو تعديل، وأن تدعوه إلى موافاتها بملاحظاته على ذلك التصحيح أو التعديل في مواعيد معينة، عساها أن تقتنع بسلامة وجهة نظره فتراجع نفسها بنفسها.<sup>5</sup>

1 - خليفة اسعيد، مرجع سابق، ص 103.

2 - مداخلة بعنوان الرقابة المكتبية أداة لاختيار الاشخاص الذين يخضعون للتدقيق الضريبي، ص 8

3- مرجع سابق، أحمد فنيديس، ص 263.

4 - مرجع سابق، المداخلة، ص 9.

5 - الميثاق الخاص بالمكلف

أولاً: إجراءات إعادة التقييم

يقوم هذا الإجراء وفق بعض الإجراءات و الخطوات التي يجب أن تطبق من طرف المفتش الضريبي

في حالة إعادة التقييم يرسل إشعار بإعادة التقييم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها<sup>1</sup>

و يمنح المكلف بالضريبة أجل 40 يوماً ليرسل ملاحظاته قبولاً أو رفضاً و في حالة عدم الرد في هذا الأجل يعد السكوت بمثابة قبول ضمني.

غير أن المشروع الجبائي أعطى مجالاً أوسع للنقاش بين المكلف و المحقق الجبائي من خلال أنه ألزم على المحقق و قبل انقضاء أجل الود المحدد سابقاً ب 40 يوماً ان يعطي كل التفسرات الشفوية و المفيدة للمكلف بالضريبة حول التبليغ في حالة طلب المكلف ذلك إعطاء تفسرات تكميلية.<sup>2</sup>

و في حالة رفض العون المحقق الملاحظات المقدمة له من المكلف بالضريبة ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلته برسالة تكون مفصلة و مبررة.<sup>3</sup>

ثانياً- مجال تطبيق إعادة التقييم:

إن مجال إجراء إعادة التقييم يغطي الزيادات للعناصر الرقمية المصوح بها من قبل المكلفين بالضريبة و أيضاً التعديلات الوصفية أو التفسيرية المقدمة من طرف هؤلاء المكلفين للعناصر المصوح بها، حيث أجاز القضاء الإداري للإدارة الضريبية إعادة التقييم لتصحيح الأخطاء في عملية تصفية الضريبة حتى في حالة عدم وجود نقص و هذا يعني أن نطاق إعادة التقييم واسع و غير محدد و يمكن أن يعتمد على طبيعة الضرائب و أسباب إعادة التقييم.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>- خليفة اسعيد، مرجع سابق ، ص 103.

<sup>2</sup>- العيد صالح، مرجع سابق، ص 215.

<sup>3</sup>- بوتاعة فضيلة، مرجع سابق، ص 60.

<sup>4</sup>- أحمد فنيديس مرجع سابق، ص 272.

### الفرع الثاني: سلطة ضمان تحصيل الضرائب

تقوم هذه السلطة على قيام الإدارة الضريبية بتحصيل الضريبة بمجموع العمليات التي تهدف إلى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلف إلى صناديق الخزينة، فمرحلة التحصيل تعتبر فيها الضريبة قد وصلت إلى آخر مراحلها و أن كافة المراحل السابقة انما تمهد إلى هذه المرحلة، ويتم التحصيل بعدة الطرق تضمن بها أموال الدولة<sup>1</sup>

مما سبق يمكن القول ضمان التحصيل الضريبي هو مجموع العمليات و الإجراءات التي تقوم بها مديرية الضرائب وفق قانون الإجراءات الضريبية لتحصيل دين الضريبة من المكلف بها إلى الخزينة العمومية، فيكون إما عن طريق التحصيل الودي أو التحصيل الجبوي و هذا يكون في حالة تملص المكلف بالضريبة من تحصيل الديون الواجبة عليه. 2

وعليه سوف نتعرف في أجزاء هذا الفرع على أهم الطرق التي تنتهجها الإدارة الضريبية لضمان تحصيل جميع الضرائب التي تكون على عاتق المكلفين بالضريبة للحفاظ على أموال الخزينة العمومية من الضياع كالتالي:

#### أولاً: التحصيل الودي أو الرضائي:

تبعاً لهذا الأسلوب يقوم المكلف بالضريبة بالتصريح طواعية بمدخله وأرباحه لدى الإدارة الضريبية وكذلك يقوم بدفع مستحقاته الضريبية لدى قباضة الضرائب عن طيب خاطر، وهذه الطريقة تعتبر الأكثر شيوعاً، وتسمى أيضاً بالتوريد المباشر أي دفع الضرائب مباشرة إلى مصلحة الضرائب<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - محمد عباس محرز، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، التدقيق لأغراض ضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، نابلس، 2005، ص156.

<sup>2</sup> - بوعزة منى، ضوابط و آليات التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون الإداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة احمد درايعة، بشار، الجزائر، ص 18.

<sup>3</sup> - أحمد بساس، محمد دورة، أهمية التحصيل الجبوي في تعظيم الحصيلة الضريبية، دراسة تحليلية لإجراءات التحصيل الجبوي وفق النظام الضريبي الجزائري)، مجلة القانون العقاري، العدد 15، 2021، ص 121.

## ثانيا-التحصيل الجوي:

في كثير من الأحيان يتمتع بعض المكلفين عن دفع مستحقاتهم الضريبية لأسباب كثيرة مثل ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف أو محاولة التهرب الضريبي من دفعها، ففي هذه الحالة تلجأ الإدارة الضريبية عندئذ لأسلوب التحصيل الجوي وهو أسلوب قانوني تستخدمه لإجبار المكلفين العصاة على دفع ما عليهم، وهو أسلوب يتم على مراحل متعددة تتفاوت فيما بينهما في درجة الودع والعقوبة. ويكون إذا انقضى الاجل القانوني ودون أداء إرادي أو طوعي بصناديق الخزينة من المكلف بالضريبة 2

وعليه، فإن للإدارة الضريبية مجموعة من الطرق الجبرية التي تكفل بها تحصيل ديونها وتعتبر كسلطات وامتيازات منحها لها المشرع الجزائري ويكفلها

### 1-سلطة الغلق المؤقت للمحل المهني:

نص عليها المشرع في المادة 151، أن هذا الاجراء يدخل ضمن الإجراءات الردعية لتفعيل وانعاش التحصيل الضريبي حيث يجوز لإدارة الضرائب حسب ما خول لها القانون ان تباشر عملية الغلق المؤقت للمحلات التجارية التابعة للمكلفين بأداء الضريبة الواقعة على عاتقه، و يعتبر الغلق وسيلة لإجبارهم على لسداد ما عليهم حفاظا على أموال الخزينة العامة.

### 3

يتم هذا الغلق بموجب قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب باقتراح من قابض الضرائب القائم بالمتابعة وهذا الاجراء لا يعني نزع ملكية المحل من المكلف وانما حرمانه المؤقت فقط من الاستفادة منه شرط ان لا تتجاوز مدة الغلق أكثر من 6 اشهر حيث يتم تبليغه بالقرار عن طريق عون المتابعة الموكل قانونا او المحضر القضائي و له أيضا الحق في الطعن ضد هذا القرار امام المحكمة الإدارية المختصة إقليميا و التي تفصل في النزاع بصفة استعجالية بعد سماع الإدارة الضريبية 4

1 - المرجع نفسه، ص 122.

2 - محمد محبوب، قراءة في مدونة تحصيل الديون العمومية، الصادرة في 3 ماي 2000.

3 - زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 68.

4 - بلعوجة حسينة، مرجع سابق، ص 153.



## 2- سلطة الحجز على أموال المدين المكلف المدين كضمان لتحصيل دين الضريبة

يعتبر الحجز على أموال المدين نظاما خاصا يستخدمه القانون الضريبي لتسهيل تحصيل الديون الضريبية، ويتميز بكونه أقل تكلفة وأكثر اختصارا، وفي حالة عدم دفع الديون من طرف المكلف المعني يحق للإدارة الضريبية الحجز على أمواله وتتبعها لتحصيل الديون المستحقة عليه باعتبارها هي الجهة الدائنة في العلاقة. حيث يكون الهدف منه هو مجرد وضع بعض الأموال التي يملكها المدين تحت يد القضاء، لمنعه من التصرف فيها تصرفا يضر بالحاجز، وبعبارة أخرى فإن الحجز على أموال المدين يعتبر حجرا تحفظيا الغاية منه هي حماية الدائن من خطر قيام المدين بالتصرف في منقولاته إلى مشتري حسن النية لا يمكن استردادها منه<sup>1</sup>.

ومنه، فإن للمصلحة الضريبية الحق في توقيع حجز تنفيذ بقيمة المستحقات الضريبية إذا لم يتم دفعها في المواعيد القانونية دون الحاجة إلى إصدار مطالبة مسبقة، ويصبح تصريح المكلف سلطة تنفيذية في هذه الحالة ولا يجوز توقيع الحجز إلا بعد تبليغ المكلف بهذه العملية وإثباته بأنه قد تم إعلامه مسبقا<sup>2</sup>.

فالحجز هو الإجراء الأول في التنفيذ بنزع الملكية حيث يتم وضع الأموال التي يراد التنفيذ عليها تحت سيطرة القضاء لمنع أي تصرف يضر بحقوق الدائن غايته هي تحديد الأموال التي سيتم التنفيذ عليها والحفاظ

## 3- البيع بالمزاد :

نص عليها المشرع في المادة 151، في حالة ما إذا لم تعطي عملية الحجز نتائجها في الحصول على الديون الضريبية، فإن قابض الضرائب يمكنه اللجوء إلى عملية بيع الحجزات هو إجراء تتخذه الإدارة الضريبية لتحصيل الضرائب المستحقة، حيث يتم تحريك إجراءات نزع ملكية الأموال المحجوزة وبيعها لسداد الدين الضريبي<sup>3</sup> يجري البيع بعد 10 أيام من إصاق الإعلانات، يقام مزاد المحل التجاري بالتراضي ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، و يتم إعداد محضر من قبل القابض و تسلم نسخة منه للمشتري و

<sup>1</sup> حسام أحمد فايز عبد الغفور، مرجع سابق، ص 55.

<sup>2</sup> - بلعوجة حسينة، مرجع سابق، 154.

<sup>3</sup> - نشأت إدوارد ناشد، مرجع نفسه، ص 134.

## الفصل الثاني: الإدارة الضريبية

لصاحب العقار، و يدفع الثمن فوراً مع إضافة كافة مصاريف البيع<sup>1</sup> و تتم البيوع العلنية لمنقولات المكلفين بالضريبة المتأخرين، إما على يد أعوان المتابعات، وإما على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد<sup>2</sup>.

### المبحث الثاني

#### التزامات الإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية كإحدى الإدارات العامة في الدولة، يقع على عاتقها الامتثال للالتزامات العامة المشار إليها في تنظيمات الإدارة العامة في الدولة، وبما أن الإدارة الضريبية تعتبر إدارة عامة فهي تلتزم بالتزامات يشار إليها في القانون الإداري أو اللوائح و القوانين العامة في الدولة، و هذا ما يعرف بالالتزامات العامة للإدارة الضريبية، وبما أنها تختص في المجال الضريبي فإن عليها أيضاً التزامات خاصة أي تلتزم بها في نطاق الضرائب و تحصيلها<sup>3</sup>

حيث ينبغي عليها مراعاة هذه الالتزامات حتى تؤدي واجبها في إطار من الدقة والعدالة، والواقع أن هذه الالتزامات لم تقنن في نص محدد أو صريح كما هو الحال بالنسبة للنصوص الصريحة التي نصت على التزامات المكلفين بالضريبة، وإنما يتم الاستدلال على مثل هذه الالتزامات من خلال ثنايا النصوص الضريبية<sup>4</sup>.

في هذا المبحث سنوضح اهم الالتزامات العامة التي تقع على عاتق الإدارة الضريبية التي تلتزم بها حسب مقتضيات القانون كأن تلتزم بعدم التعسف في استعمال السلطة أن تلتزم بالتطبيق الصحيح للقانون و عدم إصدار تفسيرات متناقضة، و كذلك احترام الحريات الفردية للمكلف بالضريبة، و هذا في المطلب الأول أما في المطلب الثاني فقد تضمنت الالتزامات الخاصة للإدارة الضريبية، فتمثلت في الالتزام بالسرية المهني و الالتزام بإخطار المكلف و التزامها بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته

1 - المادة 151، من قانون الإجراءات الجبائية، 2024، ص 62، 2024.

2 - المادة 151، من قانون الإجراءات الجبائية، 2024، ص 62، 2024.

3 - بلعوجة حسينة، مرجع سابق، ص 163.

4 - سعد محمد يحيى، مرجع سابق، ص 228.

## المطلب الأول

### الالتزامات العامة

من اهم الالتزامات العامة الواقعة على عاتق الإدارة الضريبية، عدم تعسفها في استعمال السلطات والصلاحيات الممنوحة لها، وأن تلتزم بالتطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة، واحترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف. أما اهم الالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية، فتتمثل بالالتزام بسر المهنة، وعبء الاثبات في بعض الحالات، والالتزام بإخطار المكلف، والتزامها بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته، والالتزام برد المبالغ التي حصلتها بدون وجه حق.<sup>1</sup>

ومنه نقسم هذا المطلب إلى فروع نتناول في كل فرع التزام من الالتزامات العامة فالفرع الأول تضمن التزام الإدارة بعدم التعسف في استعمال السلطة والتطبيق الصحيح للقانون

### الفرع الأول: عدم التعسف في استعمال السلطة المخولة لها

هذا الالتزام هو التزام عام تنص عليه كل القوانين و الدساتير حيث ينبغي على كل إدارة من إدارات الدولة او سلطاتها الا تتعسف في استخدام الحقوق و السلطات الممنوحة لها بواسطة القانون و على ذلك فان أي استخدام خاطئ أو تعسفي لهذه السلطات ينبغي ان يخضع لرقابة القضاء لإعادة الأمور الى نصابها الصحيح و إزالة التعسف.<sup>2</sup>

و يقصد بهذا التعسف انحراف الجهة الإدارية بالسلطة المخولة لها عن هدفها المقرر، وذلك سعياً وراء أهداف أو أغراض أخرى غير معترف لها بها، فإذا كان الهدف معيناً بنص قانوني وجب على الإدارة التزامه عند إصدار قراراتها ولا تتعداه إلى غيره، أما إذا جاء النص خالياً من تحديد الهدف فإن على الإدارة الالتزام في قراراتها بتحقيق المصلحة العامة.<sup>3</sup>

لقد خول القانون للإدارة الضريبية سلطات عديدة كما اشرنا من قبل، و هذه السلطات تتيح لها التدخل في أمور عديدة تتعلق بالمكلف و بوسائل معيشته و من هنا فهي مطالبة

<sup>1</sup> بوتاعة فضيلة، مرجع سابق، ص75.

<sup>2</sup> سعد محمد يحيى، مرجع سابق، ص221.

<sup>3</sup> بلعوجة حسينة، مرجع سابق، ص163.

بالاستخدام الصحيح لهذه السلطات وعدم التعسف فيها، على سبيل المثال ينبغي الا تستخدم هذه السلطات بغرض مصالح شخصية ضد المكلفين كذلك عدم استخدام هذه السلطات بطريقة عشوائية أي دون مراعاة للحدود التي يرسمها القانون لاستخدام هذه السلطات.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: التطبيق الصحيح للقانون وعدم اصدار التفسيرات المتناقضة

هنا يجب التطرق أولاً إلى التطبيق الصحيح للقانون وثانياً إلى عدم اصدار التفسيرات المتناقضة

#### أولاً: التطبيق الصحيح للقانون

بوصف الإدارة إدارة تنفيذية يجب عليها تطبيق القوانين الضريبية تطبيقاً سليماً ودقيقاً، فهذا الالتزام هو من الالتزامات العامة أيضاً يتعين بناء عليه ان تلتزم كل الإدارات والهيئات او السلطات المنوط بها تطبيق القوانين او تفسيرها ان تضع هذا التطبيق او التنفيذ للقوانين الموضوع الصحيح و من المقرر في كل القوانين ان التطبيق غير الصحيح لها يعطي الحق في المطالبة بتصحيح هذه الأخطاء و العودة الى التطبيق السليم و الصحيح للقوانين

تقوم الإدارة الضريبية بدورها بتطبيق القوانين الضريبية واللوائح المتعلقة بها فهي أيضاً ملزمة بمراعاة جانب الصحة و الدقة في تطبيق القوانين كذلك فان اللوائح القانونية و الإدارية التي تصدرها الإدارة الضريبية ينبغي ان تكون متفقة مع ما تنص عليه المقترضات القانونية و الا تتعارض معها.

#### ثانياً: عدم اصدار التفسيرات المتناقضة

تقوم الإدارة الضريبية بعمل تفسيرات معينة للقوانين و اللوائح الضريبية، هذه التفسيرات ينبغي أيضاً الا تكون متناقضة اذ قد يحدث في العمل ان تكون الإدارة الضريبية قد قامت بتفسير معين لإحدى القوانين او اللوائح لكي تعالج بهذا التفسير التطبيق لحالة او لحالات معينة ثم تأتي بعد ذلك وفي حالات مماثلة وتصدر تفسيرات متناقضة يترتب عليها اختلاف تطبيق القانون على نفس الحالات المتشابهة<sup>2</sup> ويقصد به أيضاً بالسلطة المخولة لها عن هدفها المقرر سعياً وراء أهداف أو أغراض غير معترف بها قانوناً، فإذا كان الهدف معيناً

1 - محمد خير العكام، الإدارة الضريبية، مجلة الموسوعة القانونية، المجلد الرابع، ص 489

2 - سعد محمد يحيى، مرجع سابق، ص 222.

بنص قانوني وجب على الإدارة التزامه عند إصدار قراراتها ولا تتعداه إلى غيره، أما إذا جاء النص خالياً من تحديد الهدف فعلى الإدارة الالتزام بتحقيق المصلحة انحراف الجهة الإدارية العامة فقط لا غير، لا الكيد بأحد المكلفين هنا ينبغي على الإدارة الضريبية ان تلتزم بتفسيراتها السابقة والا تصدر تفسيرات لاحقة تنقضها.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: احترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف

المكلف هو فرد من افراد المجتمع وبالتالي فهو محمي بموجب القانون، ويجب على الإدارة الضريبية احترام حقوقه بما في ذلك احترام حياته الشخصية والأدمية، حيث يجب عليها الالتزام بما ورد في القانون وعدم تجاوزه إلا في الحدود المسموح بها في الإطار القانوني، فالمكلف قبل كل شيء هو إنسان وله الحق في الاحترام والحماية من أي تعدي على حقوقه او حياته فعلى الإدارة الضريبية تطبيق هذا الالتزام ومراعاة ما يلي:

#### أولاً: عدم التدخل في الحياة الشخصية للمكلف

قد يحتاج الإقرار الضريبي بيانات معينة لكي تستطيع الإدارة الضريبية حصر كل عناصر مداخل المكلف ولكن يجب ان تكون هذه البيانات محمية بحيث لا تتداخل مع حياته الشخصية، بمعنى الا تتطرق مثلا الي حياة المكلف في معيشته والنفقات التي ينفقها على نفسه وعلى أسرته، وحتى حينما يكون من حق الإدارة طلب المستندات والتبريرات من المكلف ينبغي ان يكون كل ذلك في حدود التبريرات المتاحة وفي نطاق السلطات الممنوحة لها بالقانون.<sup>2</sup>

وكل دولة تحدد عناصر هذه الحياة الخاصة، ولكن معظمها متفق أن الذمة المالية من عناصر هذه الحياة، وان كانت الضريبة أحد عناصرها فالقاعدة أن من واجب الإدارة الضريبية إحاطة هذه الحياة بالسرية التامة، وأي خروج عليها يجب أن ينظم بصرامة.<sup>3</sup>

#### ثانياً: حق المكلف في الدفاع عن نفسه

<sup>1</sup> - بلعوجة حسينة، مرجع سابق، ص 165.

<sup>2</sup> سعد محمد يحيى، مرجع سابق ص 223

<sup>3</sup> - بلعوجة حسينة مرجع سابق، ص 167

للمكلف الحق في الدفاع عن نفسه وعن حريته وحقه في مقاومة التعسف الذي قد يقع عليه إثر التطبيق الخاطئ للقانون من جانب الإدارة أو إثر التعدي على حدود حرياته الشخصية وقد تناولنا ذلك من قبل كأحد الحقوق المهمة الممنوحة له، وقد أكدت ذلك اللجنة الأوروبية لحقوق الإنسان، وعناصر هذا الحق كثيرة ومتنوعة وغالبا ما تضيق وتتسع وفقا لنظر القانون والقضاء لهذا الحق الدستوري.<sup>1</sup>

### ثالثا-احترام وقت المكلف:

قد يكون المكلف من كبار رجال الأعمال أو من ذوي المهن الدقيقة التي تستغرق كل وقتهم، و بالتالي يجب على الإدارة مراعاة ذلك و عدم إضاعة وقت المكلف في مناقشات و إجراءات يمكن تبسيطها مع الحفاظ على دقة تطبيق القانون، فعلى سبيل المثال إذا كانت الإدارة تحتاج إلى استيضاح بيانات فمن الأفضل إرسال خطاب يتضمن أسئلة يجيب عليها المكلف و يعيدها إلى الإدارة، حيث يؤدي ذلك إلى اختصار الوقت و احترام وقت المكلف، و أيضا فيما يتعلق بالاطلاع على الدفاتر و المستندات ينبغي اختيار الأوقات الرسمية أي أوقات العمل.<sup>2</sup>

## المطلب الثاني

### الالتزامات الخاصة للإدارة الضريبية

تتميز الإدارة في الجانب الآخر بالالتزامات خاصة بها ليس كغيرها من الإدارات الأخرى، وبما أن الإدارة الضريبية إدارة متخصصة في تأسيس الضرائب و تحصيلها فإنه يفرض عليها التزامات في هذا المجال، وهذا ما يعرف بالالتزامات الخاصة بها و الحقيقة أن القوانين الضريبية لا تنص على الالتزامات الخاصة تحت عنوان خاص مثل نصها على التزامات المكلفين، و إنما يتم استنباطها من ثنانيا النصوص الضريبية

ومنه سوف نعرض أهم هذه الالتزامات الخاصة التي تقع على عاتق الإدارة الضريبية و الواجب عليها تطبيقها، و عليه سوف نتطرق في المطلب الأول إلى الالتزام بالسر المهني

### الفرع الاول: الالتزام بالسر المهني

1 - المرجع نفسه، ص 166

2- سعد محمد يحيى، مرجع سابق، ص224.

الواقع ان هذا الالتزام ليس مقصورا على الإدارة الضريبية وحدها وإنما يعتبر التزاما على كل الإدارة العامة في الدولة التي لها صلة بالجمهور والتي بحكم عملها يمكن ان تطلع على بيانات مهمة وسرية تتعلق ببعض الافراد وهذا الالتزام أيضا منصوص عليه بالنسبة لبعض المهن الحرة كمهنة المحاماة والطب.<sup>1</sup>

فالالتزام بمراعاة سر المهنة هو الواجهة الأخرى لحق الاطلاع، فقد فرض المشرع على موظفي إدارة الضرائب الالتزام بالحفاظ على سر المهنة، وعدم إفشاء أية بيانات أو معلومات علم بها بمقتضى وظيفته والهدف من ذلك هو حماية المكلف وخصوصياته.<sup>2</sup>

يعتبر هذا الالتزام من السلوكيات التي يجب ان يتحلى بها أعوان إدارة الضرائب ذلك لاعتباره الواجهة الأخرى لحق الاطلاع حيث ألزمهم المشرع بالحفاظ على سر المهنة نظرا لارتباط المعلومات التي يطلعون عليها ارتباطا وثيقا بوظيفتهم والتي تمس الجوانب الشخصية والحساسية للمكلف بالضريبة والمتمثلة في ممتلكاته وثرواته ودخله السنوي وقد نص قانون الإجراءات الجبائي فيما يخص الالتزام بالسري المهني وذلك في المادة 65<sup>3</sup> وكذلك في قانون العقوبات فيما يخص المادة 301<sup>4</sup>. حيث لا يجوز لأي من العاملين بمصلحة الضرائب ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضرائب إعطاء أي بيانات أو السماح للغير بالاطلاع على أي ورقة أو بيانات أو ملف أو غيره غلا في الأحوال المصرح بها قانونا و أي تجاوز لهذا الالتزام قد يعرض القائم به إلى عقوبات.<sup>5</sup>

### أولاً- الحالات التي تعتبر إفشاء للسري المهني :

- اطلاع الغير على معلومات تخص الوضعية الجبائية لمنافس.
- تبليغ أرقام حسابات بنكية تخص مكلفين بالضريبة لأشخاص غير مؤهلين.

1 - سعد محمد يحيى، مرجع نفسه، ص 225

2 - زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2011، ص 111.

3 قانون الإجراءات الجبائية، المادة 65

4 - بلعوجة حسينة، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة

الدكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، تلمسان، 2016

5 - سعد محمد يحيى، مرجع سابق، ص 225.

## الفصل الثاني: الإدارة الضريبية

- القيام باستتساخ اشعارات بفرض الضريبة أو وثائق تتعلق بملف جبائي قصد استعمالها لغايات خارجية.

-إفشاء إحصائيات تعتبرها الإدارة الضريبية غير قابلة للتبليغ.

-إفشاء الوجهة التي ستأخذها وجهة رقابة جبائية.<sup>1</sup>

### ثانيا - حدود السر المهني :

نص قانون العقوبات في المادة 301 على الحفاظ على السير الحسن للإدارة الضريبية يجوز في بعض الحالات للمصالح الجبائية مخالفة هذه الاحكام و القيام بتبليغ معلومات إلى بعض الهيئات المحددة بموجب القانون منها مايلي :

-لجنة الطعن الخاصة بالضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة للولاية و لجنة الطعن المركزية الخاصة بالضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة لتمكنها من الفصل في المنازعات.

-بالنسبة للعلاقات التي تربط الإدارة الجزائرية بالإدارات المالية للدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقيات المساعدة المتبادلة في مجال الضرائب.<sup>2</sup>

- إزاء قاضي التحقيق

- لصالح الدولة أو البلديات أو الولايات ..... الخ.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: الالتزام بإخطار المكلف و اعلام المكلف بحقوقه و وواجباته:

هنا يقع على عاتق الإدارة الواجب الإعلامي أي الاتصال المباشر بالمكلف بالضريبة و إعلامه بأي أمر يتعلق بالضريبة وإخطاره بأي إجراء من الإجراءات التي قد تتخذها ضده أو لصالحه و منه سوف نتعرف على هذين الالتزامين كالتالي:

1 - زناتي فريدة ، مرجع سابق ، ص 115.

2 - زناتي فريدة، مرجع نفسه، ص 113.

3 - المادة 67 من قانون الإجراءات الجبائية.



## أولاً-الالتزام إخطار المكلف:

يعتبر إخطار المكلف التزم واجب على كل مصلحة من مصالح الضوابط لأنه إجراء يسمح لكل مكلف من الاطلاع على وضعيته الجبائية والإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الضريبية كإخطاره بعناصر الضريبة وقيمتها أو إخطاره بعواعيد دفع الضريبة وما إلى ذلك، ويعتبر هذا الالتزام من الاختصاصات المادية للإدارة.<sup>1</sup>

ولاشك أن فوص نجاح النظام الضريبي تتضاعف كلما زادت درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، و اقتناعهم بعدالة الضريبة و أهميتها في تمويل و تنفيذ برامج الحكومة التي تعود بالمنفعة العامة على الجميع، و بالعكس كلما انخفضت درجة الوعي الضريبي لدى المكلف كلما انعكس ذلك سلبيا على عملية التحصيل<sup>2</sup> حيث يجب على الإدارة القيام بما يلي:

## ثانيا-اعلام المكلف بحقوقه و وواجباته:

إن هذا الالتزام له أهمية خاصة لكل من الإدارة الضريبية والمكلف، فهو يسهل للمكلف تعامله مع الإدارة الضريبية تعرفه على التزاماته تجاهها، أما فيما يخص الإدارة الضريبية فإن تبسيط الإجراءات مع المكلفين يقلل من المشاكل التي تنشأ عن عدم معرفتهم لحقوقهم والتزاماتهم، وعليه، ينبغي على الإدارة إحاطة المكلفين بكافة التعليمات والتفسيحات بتقديم نشرات دورية ومجلات لتوعية المكلفين بما لهم وما عليهم.<sup>3</sup>

لذلك تعمل الإدارة الضريبية باستمرار على نشر المعلومة الجبائية و تسعى إلى تعميمها بهدف تحسين المكلف بالضريبة بحقوقه في مجال الضريبة و توعيته و إقناعه بواجباته الضريبية و ذلك عن طريق الحملات التكوينية و التحسيسية التي تقوم بها الإدارة الضريبية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> -سعد محمد يحيى، مرجع سابق، ص 226.

<sup>2</sup> هاني محمد حسين شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح فلسطين، 2006، ص2.

<sup>3</sup> - سعد محمد يحيى، مرجع سابق، ص227-228.

<sup>4</sup> - زناتي فريدة مرجع سابق، ص 103.

هذا الالتزام أيضا تتبعه عدة التزامات أهمها: وضوح القورات الإدارية المتعلقة بالضرائب، أن تقوم الإدارة الضريبية بإعلام المكلفين بالضريبة بهذه القورات حتى يكونوا على بينة منها و لا يتعاجؤون بتطبيقها عليهم، وكذلك ينبغي أن تحيطهم علما بكل التعليمات والتفسيحات التي تقوم بإصدارها و ذلك عن طريق النشرات و توصل نسخا من المجالات إلى كل المكلفين المتعاملين مع الإدارة الضريبية.<sup>1</sup>

**الفرع الثالث: التزام الإدارة برد المبالغ التي حصلتها دون وجه حق إلى المكلف وعبء إجرائتها في بعض الحالات**

قد تقوم الإدارة في بعض الحالات بالحصول على مبالغ ليست من حقها أو زائدة عما هو من حقها فيوجب عليه رد هذه المبالغ، وقد تقوم في بعض الحالات بعمليات ضريبية في حق المكلف أو تراها مناسبة لحماية الخزينة و يجب عليها إثبات ما اقامت به. في السطور القادمة سوف نتعرف على هذين الالتزامين لتزويد الغموض عنهما:

**أولاً- الالتزام برد المبالغ التي حصلتها دون وجه حق:**

ويعد هذا الالتزام من الالتزامات الطبيعية والقانونية التي يجب أن تلتزم بها الإدارة الضريبية سواء حصلت مبالغ أكثر مما هو مقرر دفعه أو أنها حصلت ضريبة تبين لها أو تبين قضاء أنها المكلف المعني معنى منها، لأن إصدارها أو امتناعها عن الرد يعتبر إخلالا للعدالة.<sup>2</sup> فوجب على الإدارة الضريبية أن تود للمكلف من تلقاء ذاتها كل المبالغ التي حصلتها بدون وجه حق و هي المبالغ التي تريد عما هو مقرر دفعه، و تلتزم الإدارة الضريبية أيضا بدفع مقابل للمكلف بالضريبة في حالة ما تأخرت عن رد المبالغ المستحقة له أي إذا تجاوزت المدة الممنوحة لها لرد المبالغة التي حصلتها دون وجه حق و تبدأ هذه المدة من تزيخ إخطار المكلف بالضريبة<sup>3</sup>

1 - سعد محمد يحيى، مرجع نفسه، ص 227.

2 - بلعوجة حسينة، مرجع سابق، ص 166.

3 - سعد محمد يحيى، مرجع سابق، ص 227.

### ثانيا: عبء الإثبات في بعض الحالات:

هناك بعض الحالات التي يكون فيها عبء الإثبات الضريبي يقع على عاتق المكلف بالضريبة، وفي حالات أخرى قد يقع هذا العبء على عاتق الإدارة الضريبية، حيث تتمتع بمبدأ حرية الإثبات بجميع الوسائل و هو ما يعتبر قائما ولكن ليس بصفة مطلقة، حيث يستثنى اليمين و شهادة الشهود و يعتد فقط بالوسائل المحاسبية و الوسائل الغير محاسبية و لعل أهمية الإثبات عن طريق المحاسبة هو ما يفسر إلزام المشوع ضرورة الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية لمدة طويلة.<sup>1</sup> ولعل أهم الحالات التي يكون فيها عبء الإثبات على الإدارة الضريبية هي:

- حالات الخروقات المسطوية التي رتبتها أثناء الإجراءات أمام اللجان الضريبية.
- إثبات سوء نية المكلف بالضريبة والاعمال الاحتيالية.
- وقوع التبليغ الصحيح.
- إثبات عدم انتظام محاسبة المكلف بالضريبة.
- تصحيح التصريح أو تعديله أو عدم الاعتداد به.
- تعديل الوبط الضريبي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - يونس مليح، أهمية الإثبات في النزاع الضريبي، WWW المغرب، 8 جانفي 2024.

<sup>2</sup> - يونس مليح، مرجع سابق

## خاتمة الفصل الثاني

مما تقدم نستنتج أن السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية و امتيازاتها، مجالها أوسع مقارنة مع التزاماتها اتجاه المكلفين بالضريبة، مما يجعلها قد تجد ثغرات عديدة للتعسف في مواجهتهم.

# الختامة



### الخاتمة

درسنا في هذا الموضوع التزامات المكلف بالضريبة والمتمثلة في الالتزام بتقديم التصريحات ودفع الضريبة، الالتزام بمسك محاسبة والرد على إشعارات الإدارة الضريبية.

لقد ألزمه المشرع بتقديم عدة تصريحات، والتي تعتبر اساس لفرض الضريبة، نظرا للطابع التصريحي للنظام الجبائي الجزائري، أين يجب ان تكون البيانات المطلوبة في هذه التصريحات واضحة وبسيطة، بهدف ضمان دفع الضرائب بدقة وفقاً للقوانين والتشريعات المعمول بها.

إن من اهم الالتزامات التي فرضها المشرع على المكلف بالضريبة هي الالتزام بمسك محاسبة منتظمة ومقنعة، فلا يخفى على أحد الدور المهم للمحاسبة خلال عملية الرقابة، فهي تعتبر دليل على صدق تصريحات المكلف بالضريبة، أما في حال شككت إدارة الضرائب في تصريحات المكلف بالضريبة، يمكن أن تطلب منه تقديم توضيحات أو تبريرات لتفسير التناقضات، والمكلف بالضريبة ملزم بالرد.

في مقابل ذلك يحق للمكلف بالضريبة معرفة القواعد واللوائح التي ستطبق عليه، ومبلغ الضريبة التي يجب عليه دفعها، ولهذا السبب منحه المشرع الحق في الطلب من الادارة تزويده بالمعلومات التي يطلبها، وله حق استرداد المبالغ التي تم تحصيلها منه دون وجه حق، وهذا ضماناً لعدم تجاوز الضريبة المستحقة.

ومن أهم الحقوق التي ضمنها له المشرع لحمايته من تعسف الادارة الضريبية، الحق في الطعن الاداري سواء أمام الجهة الإدارية مصدره القرار أو أمام لجان الطعن، وكذا الحق في الطعن القضائي في حالة عدم قبول الاعتراض الذي تقدم به إلى الإدارة الضريبية أو عدم الرد عليه.

إن المهمة الموكلة للإدارة الضريبية هي مهمة صعبة من حيث الإجراءات التي تقوم بها في سبيل ضمان تحصيل الضرائب، حيث أنها تتمتع بسلطة الاطلاع على التصريحات الضريبية، والوثائق التي تساعد في تحديد الوعاء الضريبي، وفق شروط معينة، ومنه القيام بسلطة المعاينة إذا رأت ذلك ضروريا لاكتشاف أي محاولات احتيال من طرف المكلفين.

بالتالي لها الحق في طلب التوضيحات والتبريرات من المكلف في حالة اكتشاف أي لبس أو غموض، ولضمان صحة الوعاء الضريبي تملك سلطة الفحص والتدقيق المحاسبي بناء على خطوات لا

## الخاتمة

يمكنها إغفال أحداها، فإذا ارتأت أن التصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة غير مطابق لفحصها، لها الحق في إعادة التقييم وإشعار المكلف بذلك ليقدّم ملاحظاته.

وفي مقابل ما تمتع به من سلطات، فإنها ملزمة بعدم تعسفها في استعمال السلطة المخولة لها أو انحرافها عن الهدف المنوط بها، وأيضا بتطبيق القانون تطبيقا دقيقا وسليما، من خلال وضع تفسير صحيح له وغير متناقض، مع احترام حريات المكلف الفردية والشخصية، بأن لا تتدخل في حياته، ومنه تسمح له بالدفاع عن نفسه.

كما يجب على الإدارة الضريبية أن تلتزم بالسرية المهنية، أي عدم إفشائها لأي معلومة أو وثيقة تخص المكلفين بالضريبة، وأيضا بواجب إعلام المكلف وإخطاره بعناصر الضريبة أو مواعيد دفعا، وتخبره بالحقوق الممنوحة له والواجبات التي تقع عليه، و إذا حصلت مبالغ إضافية تقوم بردها، ويقع عليها أيضا عبء الإثبات في بعض الحالات كإثبات سوء نية المكلف.

وتوصلنا إلى ان العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية يشوبها اللاتقنة المتبادلة لم تكن تتمتع هذه العلاقة بسمعة حسنة، نظرا لاختلاف نظرة كل منهما تجاه الطرف الآخر، ترتب عن ذلك كثرة المنازعات وبالتالي فهي ليست حسنة ولا تؤدي بالكلف بالضريبة إلى دفع الضريبة عن طيب خاطر بل تحفزها على اللجوء إلى الغش في تحديد الوعاء الضريبي.

نختم هذه الدراسة بما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات.

### النتائج :

- 1- الإدارة الضريبية تعتقد دوماً بأن تصريحات المكلف بالضريبة غير صحيحة، وأنه يلجأ إلى تقليد الوعاء أو إهمال جزء منه أو لجوئه إلى الغش وهذا يخلق جو من التوتر واللاتقنة بينهما
- 2- تمتلك الإدارة الضريبية العديد من وسائل التهيب التي تجعل المكلف بالضريبة يدفع ما عليه جبرا وخوفا من العقوبات التي سوف يتعرض لها إذا أبى الدفع أو تأخر عنه.
- 3- غياب الوعي الضريبي عند أغلب المكلفين بالضريبة بالتزاماتهم وواجباتهم بوضوح.
- 4- البطء الكبير في اجراءات الفصل في النزاعات، مما يسبب عدم استقرار وإزعاج للمكلفين بالضريبة، خاصة وأن هذه النزاعات تتعلق بأموال المكلفين.
- 5- تعقيد النظام الضريبي وصعوبة الإلمام بالنصوص القانونية والتنظيمية.

التوصيات:

- 1- حلول الثقة محل اللاتقة بين طرفي العلاقة حيث يعامل المكلف بالضريبة على أنه عميل يساهم بالدرجة الأولى في دعم خزينة الدولة العمومية.
- 2- لجو الإدارة الضريبية لوسائل الترغيب بدلا من وسائل الترهيب التي تعتمد عليها لجعل المكلف بالضريبة يدفعها عن طيب خاطر.
- 3- العمل على نشر الوعي الضريبي بين المكلفين بالضريبة من خلال القيام بحملات تحسيسية توضح مدى أهمية دفع الضرائب بالنسبة لخزينة الدولة والعمل على إيجاد حوافز تدفع المكلفين بتسديد الضرائب وفي وقتها.
- 4- حل مشكلة البطء في حل المنازعات وذلك بتقصير الأجال لتصبح تتماشى وخصوصية الضريبة
- 5- تبسيط النظام الضريبي و العمل على إزالة التوتر بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة.



# قائمة المصادر

المراجع



قائمة المصادر والمراجع:

قائمة المصادر والمراجع باللغة العربية:

أولاً: المصادر:

1- النصوص القانونية:

أ- الدستور:

- التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء 01 نوفمبر 2020 الصادر بموجب المرسوم الرئاسي 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020، ج ر، العدد 82 الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2020.

ب- النصوص التشريعية:

- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي.

- قانون رقم 09 - 09، مؤرخ في 13 محرم عام 1431 الموافق 30 ديسمبر سنة 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 78، اصدرت في 31 ديسمبر 2009.

- قانون الإجراءات الجبائية ( المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002) معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2024.

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة(المادة 38 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 12/31/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 والمادة 4-57 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992) معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2024.

ج- النصوص التنظيمية:

- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26/09/1975 يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

ثانيا: المراجع:

1- المؤلفات:

- أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2018.
- زكريا محمد بيومي، شرح قانون الضريبة على الدخل، الطبعة الأولى، مكتبة شادي، القاهرة، 2006
- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة، بوزريعة، الجزائر، 2011.
- فريجة حسين، اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2008.
- محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 1994.
- محيي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول و الإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، الطبعة الأولى 2000.
- مصطفى عوادي و يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة 2، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2010-2011.
- ناجي محمد أحمد سعد، الضريبة على العقارات المبنية، دار الفكر العربي، القاهرة، 2002.
- نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2006.

2- المقالات العلمية:

-أحمد بساس، محمد دورة، أهمية التحصيل الجبري في تعظيم الحصيلة الضريبية، دراسة تحليلية لإجراءات التحصيل الجبري وفق النظام الضريبي الجزائري)، مجلة القانون العقاري، العدد 15، 2021.

-حدو محمد، البكاي الهادي، أهمية الضريبة على الدخل الإجمالي في حصيلة الإيرادات الجبائية العادية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 19، العدد 31، 2023.

-سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مقال منشور في مجلة الاقتصادي الخليجي، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العدد 19، 2011.

-صالحي بن صلاح عبد القادر، مقالة من ASJP، 2019.

-محمد خير العكام، الإدارة الضريبية، مجلة الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع.

3- الاطروحات و المذكرات:

-أبو بكر الصديق ددوش، حسين ضب، دور الرقابة الجبائية في تقويم سلوك المكلفين بالضريبة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص تدقيق و مراقبة تسيير، جامعة غرداية، 2017-2018.

-إقبال البار، اكتساب الباعة المتجولون لصفة التاجر، مذكرة ماستر، تخصص قانون اعمال، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018-2019.

-بلعوجة حسينة، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية، محاسبة و جباية، ادارة أعمال المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2016-2017.

## قائمة المصادر والمراجع

- بوتاعة فضيلة، سلطات الإدارة الضريبية في مواجهة المكلف بالضريبة في التشريع الجزائري. مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2021-2022
- بوجاب هشام، بنعيش سليمان، دور نظم المعلومات في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية، تخصص مالية المؤسسة، جامعة احمد دراية، ادرار، الجزائر، 2016-2017.
- بوعزة منى، ضوابط وآليات التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون الإداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة احمد دراية، أدرار، الجزائر، 2022-2023.
- حسام فايز احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2008.
- خليفة سعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، تخصص حقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.
- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013.
- زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق الاساسية و العلوم السياسية، تخصص إدارة و مالية، كلية الحقوق، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2011-2012.
- مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، أطروحة ماجستير في المنازعات الضريبية كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.

## قائمة المصادر والمراجع

-محمد عباس محرز، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، التدقيق لأغراض ضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، نابلس، 2005.

-هاني محمد حسين شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين، 2006.

### 4- المداخلات العلمية:

- مداخله بعنوان: "الرقابة المكتبية أداة لاختيار الاشخاص الذين يخضعون للتدقيق الضريبي".

### 5- المراجع الإلكترونية:

- كل ما تريد معرفته عن المحاسبة الالكترونية، ( 19يناير، 2023)، تم الاسترداد من (<https://www.daftra.com/hub>).

- يونس مليح، أهمية الاثبات في النزاع الضريبي، WWW المغرب، 8 جانفي 2024.

- محمد محبوب، قراءة في مدونة تحصيل الديون العمومية، الصادرة في 3 ماي 2000.

### 6- الوثائق:

- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة 2024.

### 7- القرارات القضائية،

- مجلس الدولة الغرفة الثانية، القرار رقم 7470 الصادر بتاريخ 2003/03/18، المنشور في كتاب رشيد خلوفي، الاجتهاد الجزائري في القضاء الإداري، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013.

باللغة الأجنبية:

الوثائق:

-ministère des finances, DGI ,calendrier fiscal، 2004.

# فهرس المحتويات



الصفحة	المحتويات
/////	الشكر والتقدير
/////	مقدمة
06	الفصل الأول: المكلف بالضريبة
07	المبحث الأول: التزامات المكلف بالضريبة
08	المطلب الأول: الالتزام بتقديم التصريحات و دفع الضريبة:
08	الفرع الأول: تقديم التصريحات:
08	أولاً: التصريح بالوجود
10	ثانياً: التصريح السنوي بالمدخيل
12	ثالثاً: التصريح الشهري
12	رابعاً: التصريح الثلاثي (الفصلي):
13	خامساً: التصريح عن التوقف أو التنازل عن النشاط أو الوفاة:
14	الفرع الثاني: دفع الضريبة:
14	أولاً: طرق دفع الضرائب:
17	ثانياً: وسائل دفع الضرائب:
19	المطلب الثاني: الالتزام بمسك محاسبة و الرد على إشعارات الإدارة الضريبية :
19	الفرع الأول: الالتزام بمسك محاسبة:
20	أولاً: مسك الدفاتر:
20	ثانياً: الشروط الواجب توافرها في المحاسبة:
21	الفرع الثاني: الرد على إشعارات الإدارة الضريبية:



22	اولا: طلبات التوضيح:
22	ثانيا: طلبات التبرير:
24	المبحث الثاني: حقوق المكلف بالضريبة:
24	المطلب الأول: حق الاستعلام و استرداد المبالغ الزائدة
24	الفرع الاول: حق الاستعلام
25	الفرع الثاني: استرداد المبالغ الزائدة
26	المطلب الثاني: حق الطعن
26	الفرع الاول: الطعن الاداري
26	أولاً: الشكوى
27	ثانيا: الطعن امام لجان الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال
28	الفرع الثاني: الطعن القضائي
28	اولا: الدعوى أمام المحكمة الإدارية:
29	ثانيا: الطعن بالاستئناف أمام المحكمة الاستئنافية
30	ثالثا: الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة
31	خلاصة الفصل الأول.
32	الفصل الثاني: الإدارة الضريبية
33	المبحث الأول : سلطات الإدارة الضريبية
34	المطلب الأول : سلطة الرقابة الجبائية
34	الفرع الأول : سلطة البحث و التحري عن المعلومات
35	أولاً : حق الاطلاع
37	ثانيا : حق المعاينة
39	ثالثا : سلطة طلب التوضيحات و التبريرات
41	الفرع الثاني : سلطة التدقيق و الفحص المحاسبي
42	أولاً : مجال تطبيق الفحص المحاسبي
43	ثانيا : كيفية سير التدقيق و الفحص المحاسبي
44	المطلب الثاني : سلطة إعادة التقييم و ضمان التحصيل الضريبي
45	الفرع الأول : سلطة إعادة التقييم
46	أولاً : إجراءات إعادة التقييم

46	ثانيا: مجال تطبيق اعاءة التقييم
47	الفرع الثاني : سلطة ضمان التحصيل الضريبي
47	أولا : التحصيل الودي او الرضائي
48	ثانيا : التحصيل الجبري
50	المبحث الثاني : التزامات الإدارة الضريبية
51	المطلب الأول : الالتزامات العامة
51	الفرع الأول : عدم التعسف في استعمال السلطة
52	الفرع الثاني : التطبيق الصحيح للقوانين و عدم اصدار تفسيرات متناقضة
52	أولا : التطبيق الصحيح للقانون
52	ثانيا: عدم اصدار تفسيرات متناقضة
53	الفرع الثالث : احترام الحريات الفردية و الشخصية للمكلف
53	أولا: عدم التدخل في الحياة الشخصية للمكلف
54	ثانيا : حق المكلف في الدفاع عن نفسه
54	ثالثا : احترام حق المكلف
54	المطلب الثاني : الالتزامات الخاصة
55	الفرع الأول : الالتزام بالسر المهني
56	أولا: الحالات التي تعتبر إفشاء للسري المهني
56	ثانيا : حدود السري المهني
57	الفرع الثاني : الالتزام بإخطار المكلف و إعلامه بحقوقه وواجباته
57	أولا : الالتزام بإخطار المكلف
57	ثانيا : اعلام المكلف بحقوقه وواجباته
58	الفرع الثالث : الالتزام برد المبالغ التي حصلتها دون وجه حق و عبء الاثبات في بعض الحالات
58	أولا : الالتزام برد المبالغ التي وجهتها دون وجه حق
59	ثانيا : عبء الاثبات في بعض الحالات
60	خلاصة الفصل الثاني
61	الخاتمة
64	قائمة المصادر و المراجع

## ملخص

تشكل العلاقة بين المكلف بالضريبة والادارة الضريبية موضوعا هاما يستحق الدراسة من حيث معرفة حقوق و التزامات كل طرف من اطراف هذه العلاقة والخوض في الاطلاع على السلطات التي منحها القانون الضريبي للإدارة الضريبية لضمان تحصيل الضرائب والحفاظ على أموال الخزينة العمومية من أي غش أو تهرب قد يقع من طرف المكلفين.

وفي مقابل هذه السلطات التي تتمتع بها الادارة الضريبية فيتمتع المكلف هو الآخر حقوق تحميه من اي تعسف قد تمارسه الادارة في حقه، بالإضافة إلى الالتزامات التي تقع على عاتق كل طرف لضمان سير هذه العلاقة بانتظام.

**الكلمات المفتاحية:** الادارة الضريبية، المكلف بالضريبة، الفحص المحاسبي، اعادة التقييم، مسك الدفاتر المحاسبية، التصريح الضريبي، النظام الجزافي، الطعن.

## Abstract

The relationship between the taxpayer and the tax administration constitutes an important topic that deserves study in terms of knowing the rights and obligations of each party to this relationship and delving into the powers granted by the tax law to the tax administration to ensure the collection of taxes and the preservation of public treasury funds from any fraud or evasion. It may be committed by taxpayers.

In exchange for these powers enjoyed by the tax administration, the taxpayer also enjoys rights that protect him from any abuse that the administration may exercise against him, in addition to the obligations that fall on each party to ensure the regular functioning of this relationship.

**Keywords:** Tax administration, taxpayer, accounting examination, re-evaluation, accounting bookkeeping, tax declaration, partial system, appeal.

